

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

حسابداری تکمیلی

پایه یازدهم و دوازدهم

دوره دوم متوسطه

شاخه: کاردانش

زمینه: خدمات

گروه تحصیلی: بازرگانی و امور اداری

رشته‌های مهارتی: حسابداری مالی، بورس و اوراق بهادار

نام استاندارد مهارتی مبنا: حسابداری عمومی تکمیلی

کد استاندارد متولی: ۱-۱۰/۱۵/۱/۳/۱

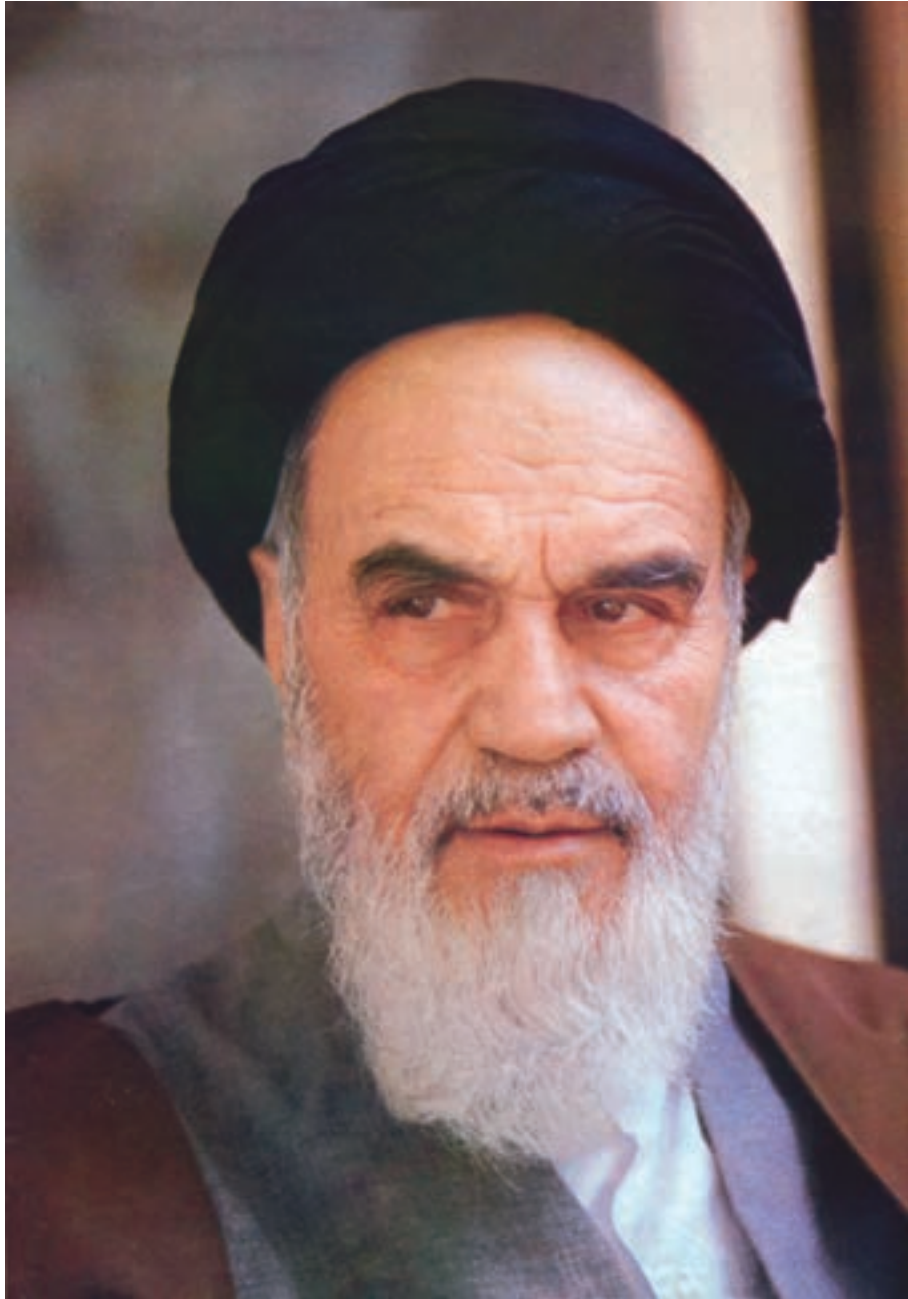
سرشناسه: فرج زاده دهکردی، حسن، ۱۳۶۰-
عنوان و نام پدید آور: حسابداری تکمیلی رشته‌های مهارتی: حسابداری مالی، بورس و اوراق بهادار، زمینه: خدمات: شاخه کاردانش/مؤلفان: حسن فرج زاده دهکردی: برنامه‌ریزی محتوا و نظارت بر تألیف دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش.
مشخصات ظاهری: ۳۱۲ص؛ مصور(رنگی)، جدول، نمودار، ۲۲×۲۹س.م.
شابک: ۹۷۸-۹۶۴-۰۵-۲۲۰۱-۱
وضعیت فهرست نویسی: فیبا
موضوع: حسابداری -- راهنمای آموزشی (متوسطه).
موضوع: حسابداری -- مسائل، تمرین‌ها و غیره (متوسطه).
شناسه افزوده: بلالی، حسن
شناسه افزوده: سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی. دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش
رده‌بندی کنگره: ۱۳۹۰ ف۳/ف۵۸۵۵ HF
رده‌بندی دیویی: ۶۵۷
شماره کتابشناسی ملی: ۲۳۴۳۲۹۶



وزارت آموزش و پرورش
سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

نام کتاب :	حسابداری تکمیلی - ۳۱۱۱۱۸ و ۳۱۲۱۱۸
پدیدآورنده :	سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی
مدیریت برنامه‌ریزی درسی و تألیف :	دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش
شناسه افزوده برنامه‌ریزی و تألیف :	حسن فرج‌زاده دهکردی، حسن بلالی (اعضای گروه تألیف)
مدیریت آماده‌سازی هنری :	اداره کل نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی
شناسه افزوده آماده‌سازی :	مژگان اصلانی (مدیر هنری) - مریم موسوی (صفحه‌آرا) - محمدحسن معماری (طراح جلد)
نشانی سازمان :	تهران : خیابان ایرانشهر شمالی - ساختمان شماره ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)
	تلفن : ۸۸۸۳۱۶۱-۹، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹
	وب‌گاه : www.irtextbook.ir و www.chap.sch.ir
ناشر :	شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران : تهران - کیلومتر ۱۷ جاده مخصوص کرج - خیابان ۶۱ (دارو بخش)
	تلفن : ۴۴۹۸۵۱۶۱-۵، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق پستی : ۳۷۵۱۵-۱۳۹
چاپخانه :	شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»
سال انتشار و نوبت چاپ :	چاپ اول ۱۳۹۶

کلیه حقوق مادی و معنوی این کتاب متعلق به سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی وزارت آموزش و پرورش است و هرگونه استفاده از کتاب و اجزای آن به صورت چاپی و الکترونیکی و ارائه در پایگاه‌های مجازی، نمایش، اقتباس، تلخیص، تبدیل، ترجمه، عکس برداری، نقاشی، تهیه فیلم و تکثیر به هر شکل و نوع بدون کسب مجوز ممنوع است و متخلفان تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.



اول باید اخلاصتان را قوی بکنید، ایمانتان را قوی بکنید، ... و این
اخلاص و ایمان، شما را تقویت می کند و روحیه شما را بالا می برد و نیروی
شما جوری می شود که هیچ قدرتی نمی تواند (با شما) مقابله کند.
امام خمینی (ره)

همکاران محترم و دانش آموزان عزیز :
پیشنهادات و نظرات خود را درباره محتوای این کتاب به نشانی
تهران- صندوق پستی شماره ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب های درسی فنی و
حرفه ای و کاردانش، ارسال فرمایند.
پیام نگار (ایمیل) info@tvoccd.sch.ir
وبگاه (وبسایت) www.tvoccd.sch.ir

محتوای این کتاب توسط کمیسیون تخصصی رشته حسابداری دفتر تألیف کتاب های درسی فنی و
حرفه ای و کاردانش، با عضویت خانم ها: آناهیتا آپادانا، راضیه احسانی، کبری نورشاهی و آقای حسن
الگرتین تأیید شده است.

مقدمه:

فقدان کتابی که کلیه سرفصل‌های استاندارد حسابداری عمومی تکمیلی را به صورت کامل پوشش داده و مورد تأیید دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش باشد، سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی را بر آن داشت تا تألیف کتاب حاضر را در دستور کار خود قرار دهد. مؤلفان بر مبنای استاندارد مهارت و آموزشی حسابداری عمومی مقدماتی مصوب گروه برنامه‌ریزی درسی امور مالی و بازرگانی، اقدام به تألیف این کتاب نمودند. کتاب پیش‌رو مشتمل بر ده فصل آموزشی است که مؤلفان در تدوین آن تمام تلاش و کوشش خود را برای رعایت سرفصل‌های مصوب صرف کرده‌اند.

بر اساس استاندارد، کتاب حسابداری عمومی تکمیلی باید شامل یازده فصل باشد که بنابر نظر مؤلفان و با هماهنگی اعضای کمیسیون برنامه‌ریزی و تألیف، فصل مربوط به حسابداری سایر دارایی‌ها، در فصل ۶، منابع طبیعی و دارایی‌های ثابت مشهود ادغام گردید. به این ترتیب کتاب حسابداری عمومی تکمیلی مشتمل بر ده فصل است که این فصول به ترتیب عبارتند از: فصل ۱، مفاهیم نظری حسابداری؛ فصل ۲، مطالبات؛ فصل ۳، سفارشات و پیش پرداخت‌ها؛ فصل ۴، حسابداری موجودی‌ها؛ فصل ۵، دارایی‌های ثابت مشهود؛ فصل ۶، منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت مشهود و سایر دارایی‌ها؛ فصل ۷، سرمایه‌گذاری‌ها؛ فصل ۸، بدهی‌ها و تعهدات؛ فصل ۹ صورت‌های مالی؛ فصل ۱۰، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی.

همان‌گونه که رؤس فصل‌های کتاب نشان می‌دهد، استاندارد حسابداری عمومی تکمیلی مطالب متعددی را مورد اشاره قرار داده است که مؤلفان ملزم به رعایت آن بوده‌اند و این امر منجر به افزایش نسبی حجم کتاب شده است. با این وجود تلاش شده است که مطالب تا حد امکان به زبانی ساده بیان شده و از شکل‌ها، نمودارها و تصاویر برای تسهیل فرآیند آموزشی بهره گرفته شده است. بخش‌هایی از مطالب برخی فصول در قالب مطالعه آزاد ارائه شده است. بخش‌هایی از مطالب کتاب به صورت مطالعه آزاد ارائه شده است، زیرا عدم وجود این مطالب در یک پارچگی مباحث کتاب خدشه وارد می‌سازد و برخی نیز فراتر از بضاعت علمی هنرجویان قرار دارد. با این وجود، به هنرجویان عزیز اکیداً توصیه می‌شود نسبت به مطالعه و فراگیری این مطالب نیز اهتمام ورزند.

به منظور افزایش اثربخشی فرایند یادگیری، مؤلفان از روش‌های جدید بهره گرفته‌اند. نخست در ابتدای هر فصل اهداف آموزشی و رفتاری در قالب اهداف فصل ارائه شده است. انتظار می‌رود هنرجویان بتوانند پس از مطالعه کلیه مطالب فصل و پاسخ به پرسش‌ها و حل تمرین‌ها و مسائل، به اهداف مورد نظر فصل دست یابند. دوم، پس از مقدمه هر فصل، از ساختاری درختی برای خلاصه سازی مطالب ارائه شده در

فصل استفاده شده است. انتظار می‌رود، این نحوه ارائه بتواند، تصویری کلی از مطالبی که قرار است در طی فصل آموخته شود، در ذهن هنرجویان ایجاد کند. سوم، در ابتدای هر مطلب، هدف مطالعه مرتبط با آن ارائه شده است. به این ترتیب هنرجویان می‌توانند پیش از مطالعه هر یک از بخش‌های فصل، هدف مطالعه مربوط به آن را مجدداً مرور کنند. چهارم، در طول متن هر فصل، پس از ارائه مطالب کلیدی و در جای مناسب، تمرین‌هایی به همراه پاسخ ارائه شده است تا به هنرجویان در یادآوری و ارزیابی مطالب ارائه شده کمک کند. به هنرجویان توصیه می‌شود، پس از آن که خود به این تمرین‌ها پاسخ دادند، از پاسخ ارائه شده به منظور کنترل درستی پاسخ خود، استفاده کنند. سرانجام، در پایان هر فصل از چهار نوع سؤالات خودآزمایی، پرسش‌ها، تمرین‌ها و مسائل برای افزایش فراگیری مطالب و ارزیابی سطح یادگیری هنرجویان، استفاده شده است.

هرچند مؤلفان تمام تلاش خود را برای ارائه بی‌نقص مطالب بکارگرفته‌اند، اما بی‌شک کتاب حاضر عاری از اشتباه و خطا نیست. از تمامی هنرآموزان و هنرجویان عزیز تقاضا می‌کنیم با ارائه انتقادات و پیشنهادات خود، ما را در بهبود کتاب و رفع ایرادات و اشتباهات احتمالی یاری رسانند. در پایان لازم است از سایر عزیزانی که ما را در ارائه این اثر یاری رساندند، تشکر و قدردانی نماییم.

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

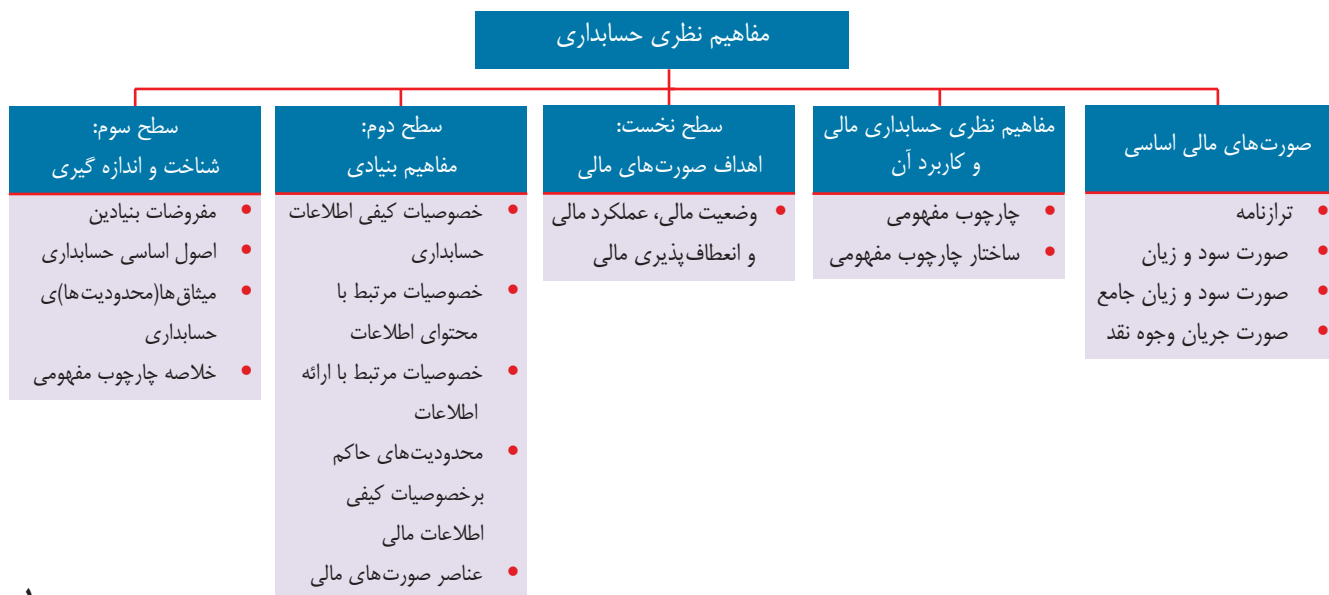
اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- 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 به‌طور 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 به‌کاررفته 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
۲۰	۳۸	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

فعالیت‌های عملیاتی

۷,۰۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۶۵۰

جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

مالیات بر درآمد

(۲,۹۰۰)

مالیات بر درآمد پرداختی

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

(۱,۵۵۰)

جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

۳,۲۰۰

جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی

فعالیت‌های تأمین مالی

۱۵۰

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

۳۳,۳۵۰

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

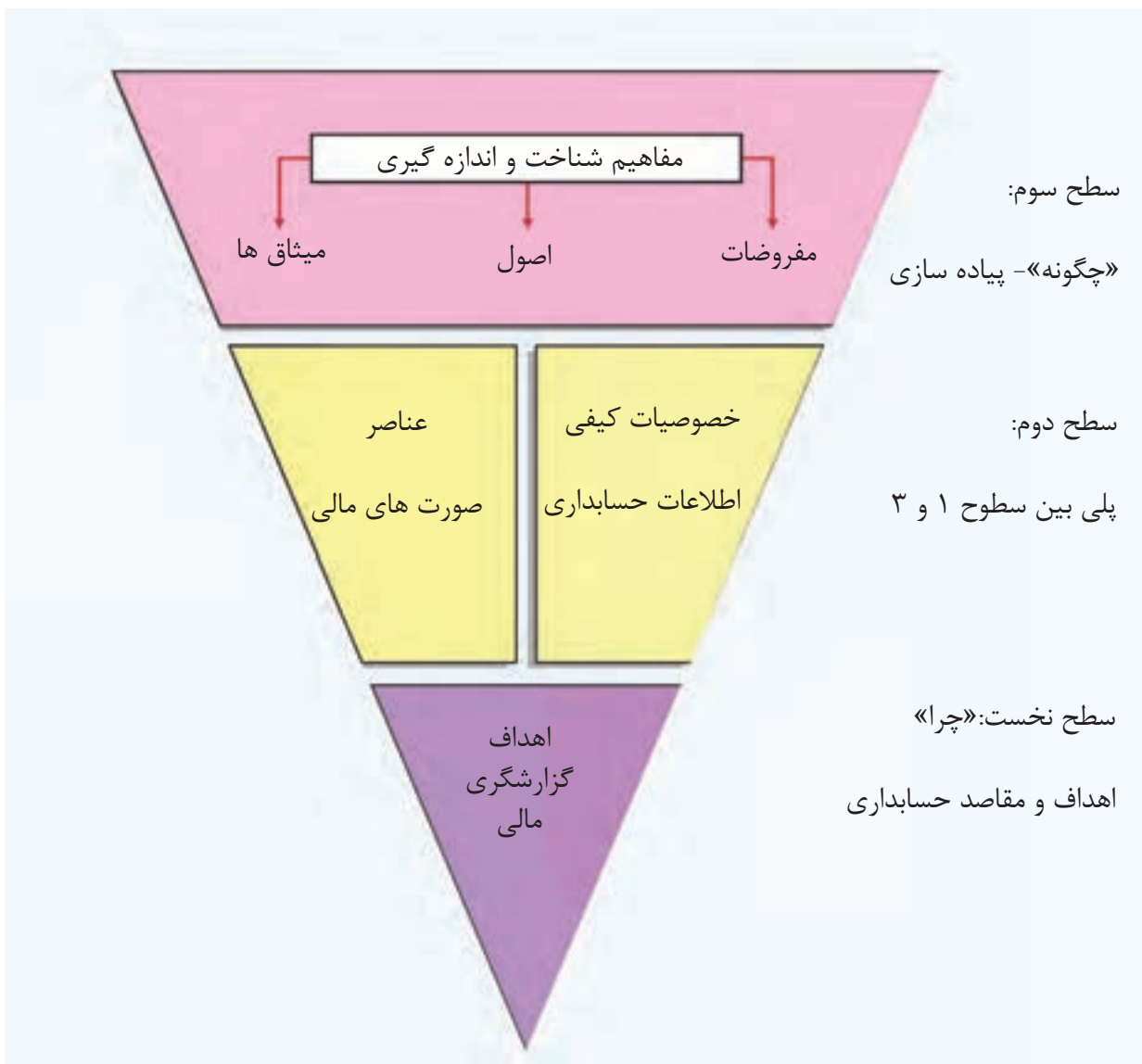
یک قانون اساسی است: سیستم منسجمی از اهداف و مبانی وابسته

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)؛

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

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 اول: اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی اساسی

هدف مطالعه ۳

اهداف گزارشگری مالی و صورت‌های مالی را شرح دهید.

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

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 و در صورت جریان و جوه 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 در قبال 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.

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

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

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.

خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را تعیین کنید.

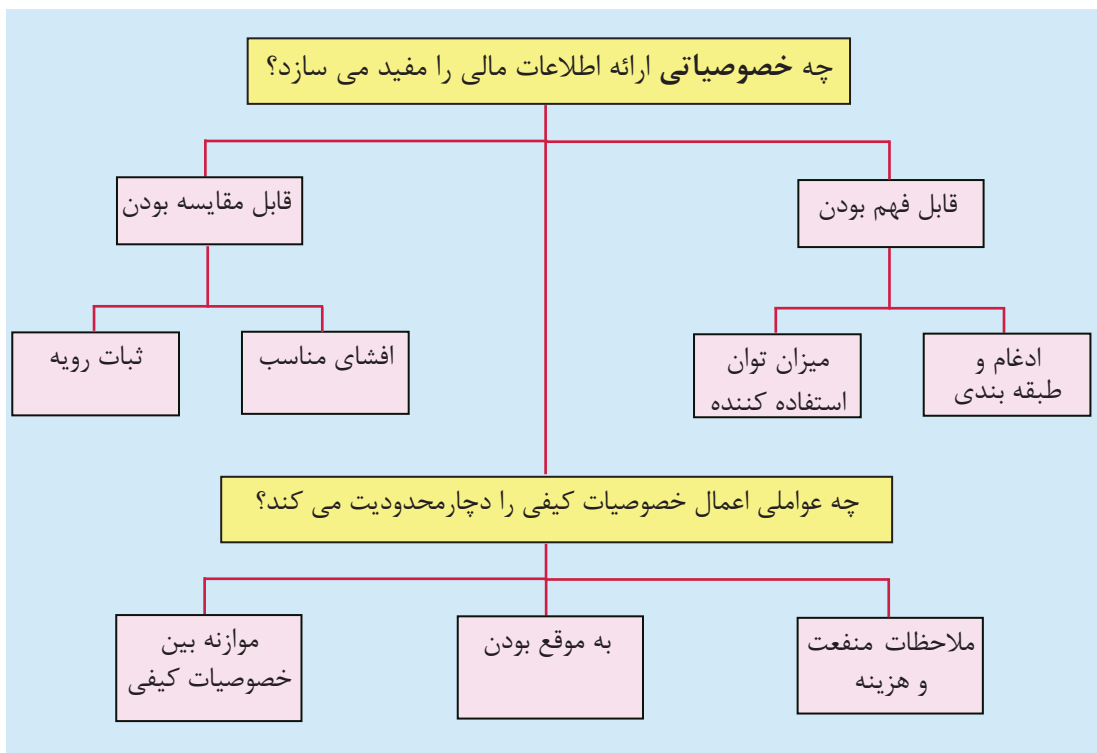
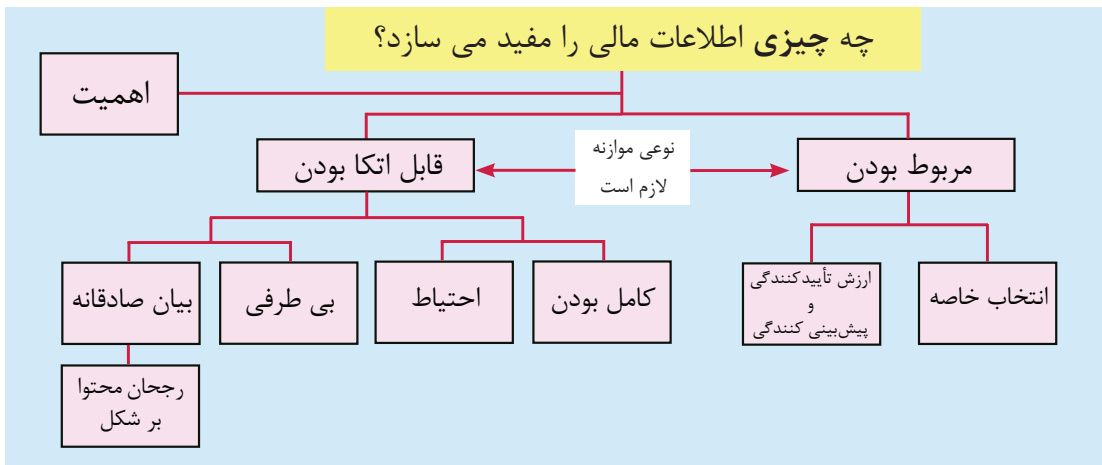
و سایر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌علاقه است، اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها باید دارای خصوصیات (ویژگی‌ها) کیفی معینی باشند. ویژگی‌های کیفی به خصوصیتی اطلاق می‌شود که موجب می‌شود اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی، برای استفاده‌کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مفید 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 به کارگیری مراقبت حرفه‌ای در انجام برآوردها در شرایط ابهام، به گونه‌ای که درآمدها یا دارایی‌ها بیش تر 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 بیش تر از واقع نشان دهد. این امر موجب نقض بی طرفی 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 بودن اند 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 هم چنین باید بتوانند صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یک دیگر 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. به‌طور مثال، اطلاعاتی که قابل‌اتکاتر است اغلب از درجه‌مربوط‌بودن کمتری برخوردار است و بالعکس. عموماً هدف، دستیابی به نوعی توازن بین انواع خصوصیات، به‌منظور تحقق اهداف صورت‌های مالی است. مثال دیگری از تضاد بالقوه بین ویژگی‌های کیفی، تضاد بین بی‌طرفی و احتیاط است که هر دو 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 ارائه 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 رابطه‌ی بین منافع و هزینه‌های تهیه و گزارش اطلاعات را در نظر می‌گیرند. هزینه فراهم آوردن اطلاعات، در مقابل منافع به دست آمده از آن، قرار می‌گیرد. تهیه و گزارش اطلاعاتی الزامی است که منافعش بیش از مخارج تهیه آن باشد.

هدف مطالعه ۵

عناصر اصلی صورت‌های مالی را تعریف کنید.

عناصر صورت‌های مالی

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

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.

دارایی، عبارت است از حقوق شرکت نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه‌های دست‌یابی مشروع به آن منافع که در نتیجه 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.

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

ستانده 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 آورده صاحبان سرمایه مربوط است.

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

ترازنامه به ارزش تسویه گزارش شود. یکی دیگر از نتایج پذیرش فرض تداوم فعالیت، طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها 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 درآمدها 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 فزوننی داشته باشد. به عبارت

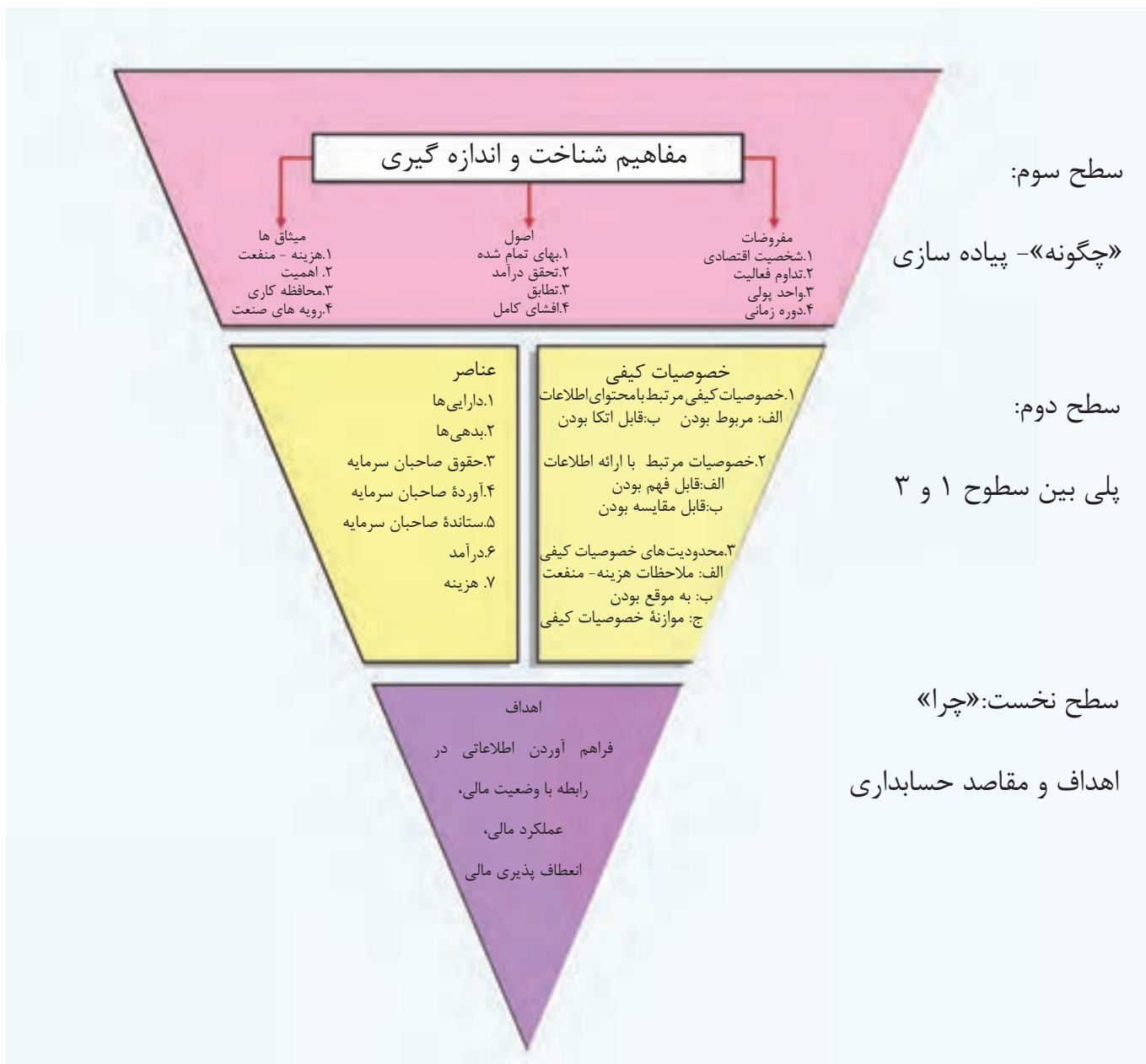
پیمانکاری، قبل از تکمیل فرایند کسب سود و هم‌زمان با پیشرفت کار، درآمد شناسایی می‌شود که این خود استثنایی بر اصول حسابداری محسوب می‌شود.

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 باید 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؟

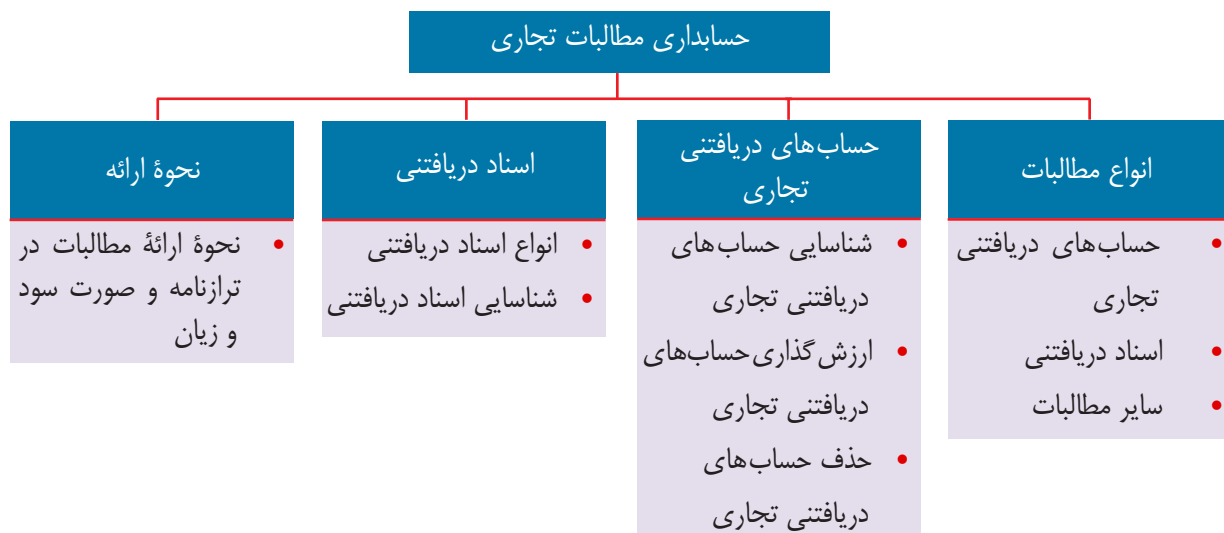
- الف. پرداخت ۱۵ میلیون ریال بابت عوارض خرید یک قطعه زمین جهت احداث ساختمان کارخانه.
- ب. پرداخت ۲۱ میلیون ریال بابت آسفالت محوطه کارگاه.
- ج. خرید یک دستگاه برش چوب به مبلغ ۳۵ میلیون ریال.
- د. پرداخت اجاره بهای شش ماه آینده ساختمان اداری در ابتدای تیرماه.
- ه. پرداخت ۸ میلیون ریال بابت حقوق اردیبهشت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

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 آرتیکل‌هایی 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 نسیه 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 نسیه 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 نسیه 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

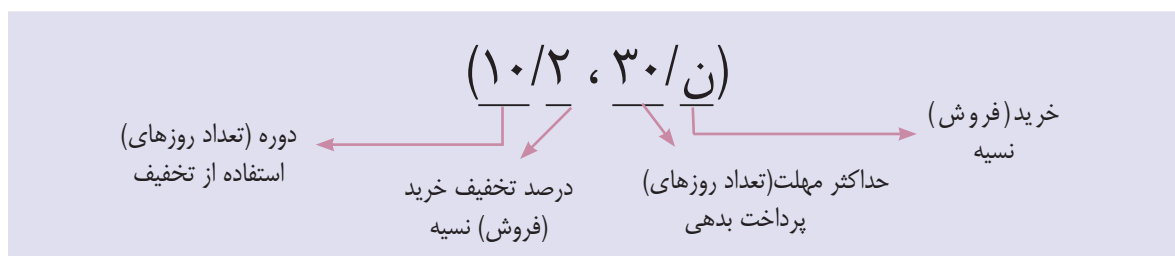
تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱ مهر	حساب‌های دریافتی تجاری فروش (ثبت فروش نسبی به شرکت ارس)	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰

برخی اوقات، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها برای تشویق مشتریان به پرداخت هرچه زودتر بدهی‌های خود، فروش‌های نسبی 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 نسبی 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: **نسبی ۳۰ روزه، ۲ درصد تخفیف در صورت پرداخت ظرف ۱۰ روز.** معمولاً **شرط تخفیف و مهلت پرداخت بدهی، بر ثبت حساب‌های دریافتی در دفاتر تأثیری ندارد و شرکت‌ها حساب دریافتی را در زمان ایجاد، بدون**

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.

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

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
-----------	-------------------------	---	--------

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

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 آرتیکل زیر را در دفاتر خود ثبت خواهد کرد.

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،

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

$۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱/۵\% = ۱۳۵,۰۰۰ *$

بدهی خود را در مهلت مقرر پرداخت کنند.

در اغلب موارد، مبلغ جریمه تأخیر پرداخت بدهی به اندازه‌ای است که مشتریان را وادار می‌کند

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 می‌کند و مطالبات قابل وصول را شناسایی می‌کند. سپس با استفاده از آرتیکل دیگری وصول مطالبات را ثبت می‌کند. ثبت بازیافت مطالبات به صورت زیر است:

می‌شود: (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	حساب‌های دریافتی هزینه مطالبات سوخت شده (ثبت شناسایی مجدد مطالبات)	۲۶ اسفند
---------	---------	--	----------

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد حساب‌های 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 می‌شود. 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 می‌شود:

از آنجاکه هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول در پایان دوره مالی بسته می‌شود و به دوره‌های مالی بعد انتقال نمی‌یابد، چنانچه مطالبات سوخت شده در دوره‌های مالی بعدی بازیافت شود، در آرتیکل نخست، به جای بستانکار کردن حساب هزینه مطالبات سوخت شده، حساب درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده بستانکار

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

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجوه نقد حساب‌های 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 دریافتنی تجاری این مؤسسه ۸ میلیارد ریال (۸,۰۰۰,۰۰۰×۱,۰۰۰) افزایش یابد. شناسایی این مبلغ 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 دریافتنی 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 دریافتنی در ترازنامه بیش تر از واقع است. یعنی، ارزش حقیقی حساب های دریافتنی 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 های 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	استفاده از روش ذخیره‌گیری
روش ذخیره‌گیری برای مطالبات مشکوک‌الوصول را بیان کنید.	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 مبلمان 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 بازداشتی 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 بستنکار کنند،

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

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 سوخت شده به صورت زیر است:

ثبت حذف مطالبات سوخت شده. شرکت‌ها از روش‌های مختلفی مانند: ارسال صورت حساب، اعلامیه‌های بستنکاری 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

۵۰۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول حساب‌های دریافتی (حذف طلب سوخت شده از آقای مالکی)	۱ خرداد
۵۰۰,۰۰۰		

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	
۱,۲۰۰,۰۰۰ مانده ۱ فروردین	۵۰۰,۰۰۰ خرداد ۱	۲۰,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱ فروردین	۵۰۰,۰۰۰ خرداد ۱
۷۰۰,۰۰۰ مانده ۱ خرداد		۱۹,۵۰۰,۰۰۰ مانده ۱ خرداد	

تصویر ۳-۲ 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 ۴-۲ 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	وجوه نقد 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 بستانکار کردن حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در آرتیکل نخست، حساب درآمد بازیافت مطالبات سوخت شده، بستانکار 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 بستانکار 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	وجوه نقد 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 بازیافتنی 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.

درصدی از مطالبات تجاری

خالص ارزش بازیافتنی نقدی

حساب‌های دریافتی تجاری ↔ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

تأکید بر روابط ترازنامه

درصدی از فروش

تطابق

درآمد فروش ↔ هزینه مطالبات مشکوک الوصول

تأکید بر روابط صورت سود و زیان

تصویر ۵-۲ مقایسه دو مبنای برآورد مطالبات مشکوک الوصول

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 بازیافتنی 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

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 مشکوک‌الوصولی 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 مشکوک‌الوصول 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

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 ذخیره مطالبات مشکوک الوصول (ثبت مطالبات مشکوک الوصول)	۲۹ اسفند
-----------	-----------	--	----------

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 تعدیلات	۸,۰۰۰,۰۰۰		
۲۹ اسفند 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 بازیافتنی 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

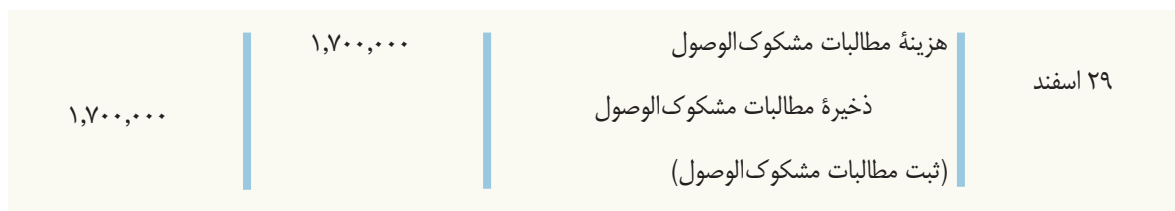
افزایش سن حساب‌های دریافتی، درصد حساب‌های مشکوک الوصول از ۲ درصد به ۴۰ درصد افزایش می‌یابد.

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	
مانده پیش از تعدیلات	۲,۳۰۰,۰۰۰	تعدیلات ۲۹ اسفند	۷۲,۰۰۰
مانده ۲۹ اسفند	۲,۲۲۸,۰۰۰		

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

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

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:

۵,۰۰۰,۰۰۰*	هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول	۲۹ اسفند
۵,۰۰۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	
	(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 بیش‌تری 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 تنها 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 اسناد دریافتی بدهکار و حساب‌های دریافتی بستانکار حساب‌های دریافتی است. در چنین وضعیتی حساب 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 به‌طور 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

The image shows a sample of a 'Safhe' (promissory note) form. The form is titled 'سفته تا مبلغ یک میلیون ریال' (Safhe up to 1 million Rials). It includes the following fields and information:

- Number of the note:** ۰۱۲۶۰۶۷ (سری ل)
- Date of issue:** _____
- Amount:** _____
- Name of the issuer:** _____
- Name of the payee:** _____
- Place of issue:** _____
- Place of payment:** _____
- Signature of the issuer:** _____
- Signature of the payee:** _____

A large green stamp in the center of the form reads 'سفته هزار ریال' (Safhe 1000 Rials). The form is numbered '۰۱۲۶۰۶۷ (سری ل)'.

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

- 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، ۲/۱۰) (۳۰/۱۰، ۲/۱۰)
 - 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:

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

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 بازیافت 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.

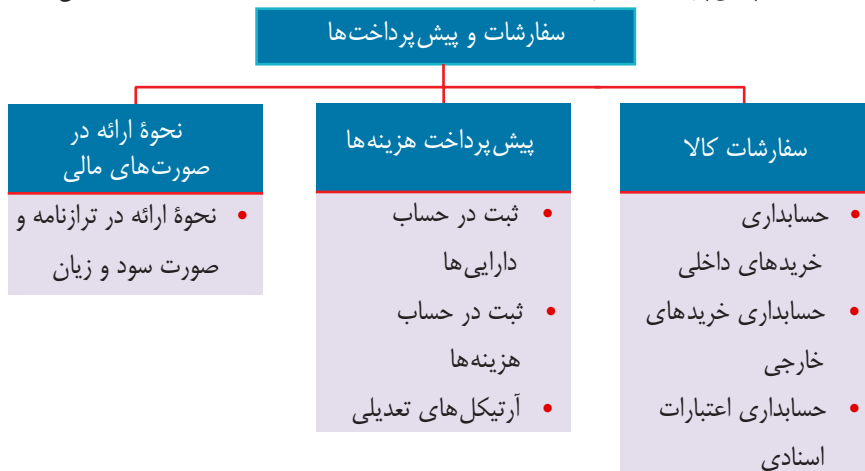
سفارشات و پیش پرداخت‌ها

هنر جویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- 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

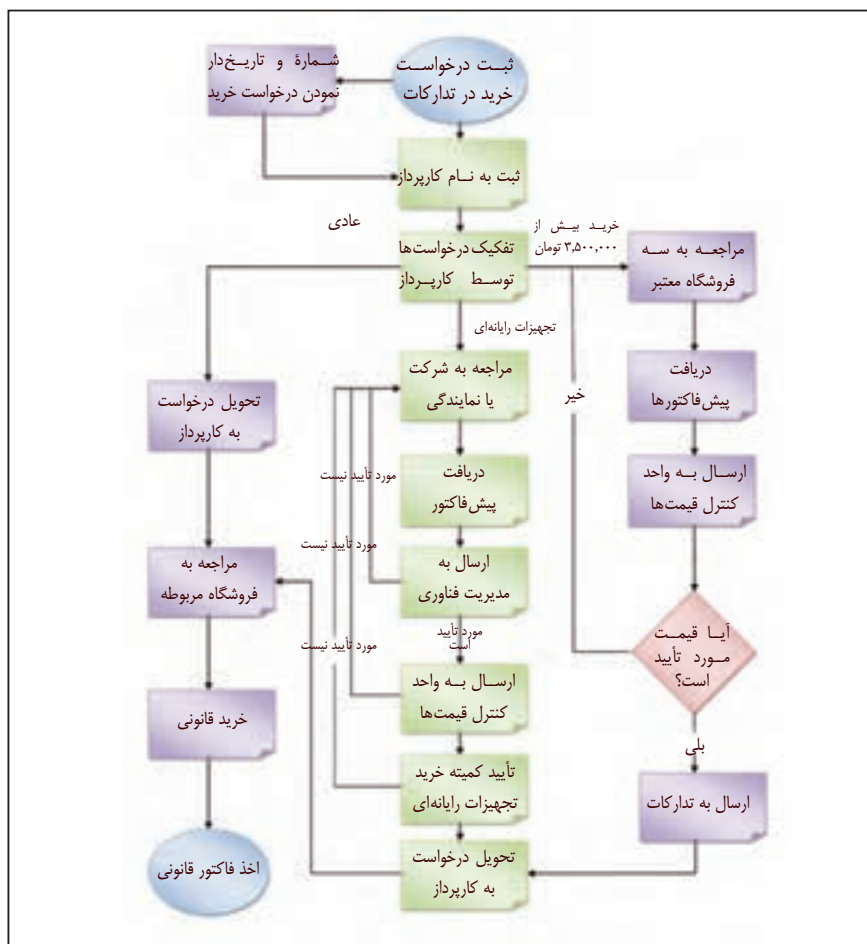
حسابداری خریدهای داخلی را تشریح نمایید.

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

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،

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:

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

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

هدف مطالعه ۴
اعتبارات اسنادی را تعریف کرده و انواع آن را تشریح کنید.

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

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

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؛

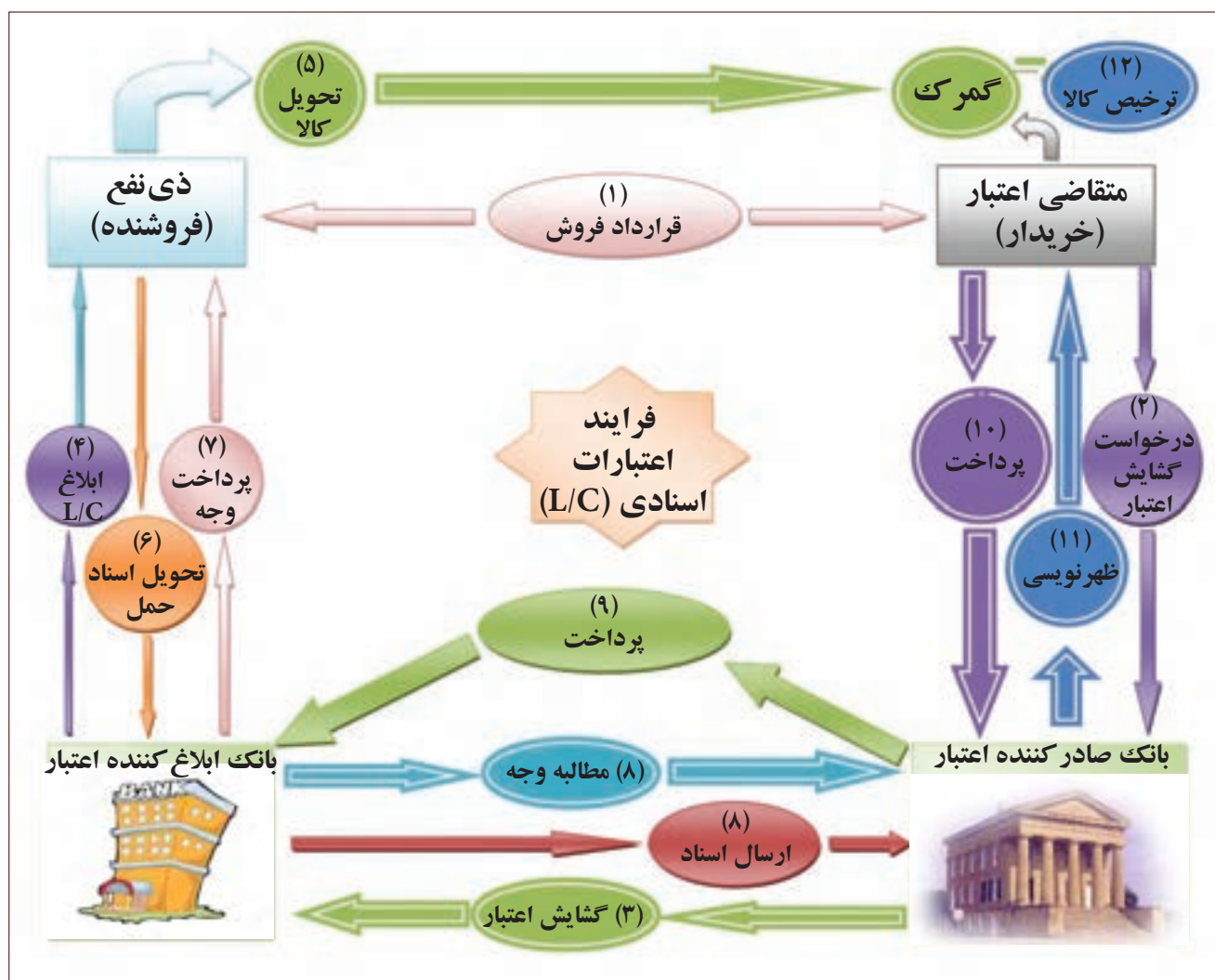
۶ واریز کل یا درصدی از مبلغ پیش فاکتور به عنوان پیش پرداخت اعتبار اسنادی در وجه بانک گشایش کننده اعتبار؛

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



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 ۴-۳ 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^۱، پیش فاکتور (پروفرما) دریافتی از فروشنده را به بانک ارائه نمود. پس از موافقت اولیه بانک برای گشایش اعتبار اسنادی، به ترتیب عملیات زیر برای واردات کالاهای فوق صورت گرفته است:

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

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 دریافتنی		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	
۱۶	وجه نقد و بانک (بابت هزینه تلکس اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۵		۳۶,۰۰۰
۲۸ تیر	اعتبارات اسنادی		۵۲۱,۰۰۰	
۲۸ تیر	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	
۱۵	وجه نقد و بانک (بابت هزینه گمرکی اعتبار اسنادی ۹۱/۷۰۰/۰۱۴)	۹		۸,۰۰۰,۰۰۰
۱۹	اعتبارات اسنادی		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۱۹	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 دریافتنی (بابت استرداد ودیعه اعتبار اسنادی واردات کالا از چین)	۱۱		۱۷۵,۱۰۰,۰۰۰
۲۰	موجودی کالا		۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰	
۲۰	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	
(۱۲) ۲۴۸,۵۰۸,۴۵۰	(۲) ۴,۰۰۰,۰۰۰
	(۳) ۳۵۰,۲۰۰
	(۴) ۲۳۴,۰۰۰,۰۰۰
	(۵) ۳۶,۰۰۰
	(۶) ۵۲۱,۰۰۰
	(۷) ۶۰۰,۰۰۰
	(۸) ۱,۲۵۰
	(۹) ۸,۰۰۰,۰۰۰
	(۱۰) ۱,۰۰۰,۰۰۰
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.

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

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 هم‌اکنون 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

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:

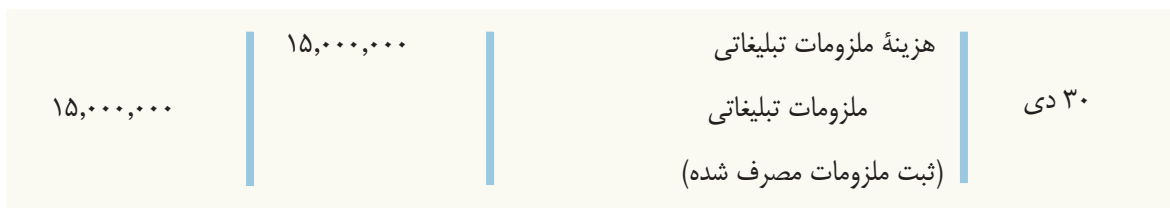
در ادامه، نگاه دقیق تری به برخی انواع خاص پیش پرداخت هزینه ها خواهیم داشت. یکی از این پیش پرداخت ها ملزومات است.

ملزومات

هدف مطالعه ۲

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

واحدهای تجاری از انواع متعددی ملزومات، مانند کاغذ، پاکت نامه و کارتریج 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	۱۰/۳۰ تعدیلات	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	۱۰/۳۰ تعدیلات	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
	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 يافت. پس از ثبت و انتقال آرتیکل ۳۰ بهمن، مانده ۸۰۰,۰۰۰ ريال و در ۲۹ اسفند، مانده اين حساب ۱,۲۰۰,۰۰۰ ريال خواهد بود.

نحوه ارائه در صورت های مالی

حساب بستانکار است. در ترازنامه، شرکت پیشرو، به صورت زیر استهلاك انباشته تجهيزات اداري را از حساب دارايی مربوطه کسر می نماید:

تجهيزات اداري	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
کسر می شود: استهلاك انباشته-تجهيزات اداري	۴۰۰,۰۰۰
خالص تجهيزات اداري ^۱	۴۹,۶۰۰,۰۰۰

تصویر ۳-۹ ارائه استهلاك انباشته در ترازنامه

هزینه استهلاك، آن بخش از بهای تمام شده دارايی 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 دارايی ها، کل حقوق صاحبان سرمایه و سود خالص بیش تر از واقع و هزینه استهلاك کمتر از واقع گزارش شوند.

اگر شرکت مالک دارايی های با عمر بلندمدت دیگری مانند تجهيزات انبار یا ساختمان باشد، هزینه استهلاك

حساب استهلاك انباشته تجهيزات، یک حساب کاهنده دارايی ها است. حساب استهلاك انباشته در ترازنامه پس از حساب دارايی مربوطه (در این مثال، تجهيزات اداري) ارائه می شود. مانده عادی این

تفاوت بین بهای تمام شده هر دارايی 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 دارايی از ارزش بازار آن متفاوت است. ارزش بازار، قیمتی است که می توان دارايی 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 دارايی محسوب نمی شود.

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

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

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 تمام‌شده 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.

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

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 هزینه مصرف ملزومات تبلیغاتی (ثبت ملزومات مصرف نشده)	۳۰ دی
------------	--	-------

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	۱۰/۳۰ 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	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تعدیل ۱۰/۳۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ۱۰/۵		۱۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰
	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ مانده ۱۰/۳۰		

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

- 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 تمام‌شده کالای فروش‌رفته

د. بهای تمام‌شده 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 گشایش‌کننده اعتبار حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.

ج. فروشنده حق تغییر شرایط اعتبار را دارد.

د. بانک ابلاغ‌کننده حق تغییر شرایط را دارد.

۵ حساب اعتبارات اسنادی در چه زمانی بستانکار نمی‌شود؟

الف. دریافت خسارت از شرکت بیمه در صورت بیمه بودن

ب. برگشت قسمتی از سفارش انجام‌نشده

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

اسنادی را به چه حسابی می‌بندد؟

الف. موجودی کالا

ب. بانک

ج. سپرده ثبت سفارش

د. ماشین‌آلات

۷ مبنای محاسبه حق ثبت سفارش ۰۰۰۵/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 پیش پرداخت 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 پیش پرداخت بیمه را صفر و هزینه بیمه را ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. اگر ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال از پیش پرداخت بیمه باقی مانده باشد، آرتیکل تعدیلی چیست؟

الف. ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش پرداخت 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 پیش پرداخت بیمه

ج. ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال در بدهکار پیش پرداخت 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 پیش پرداخت بیمه

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

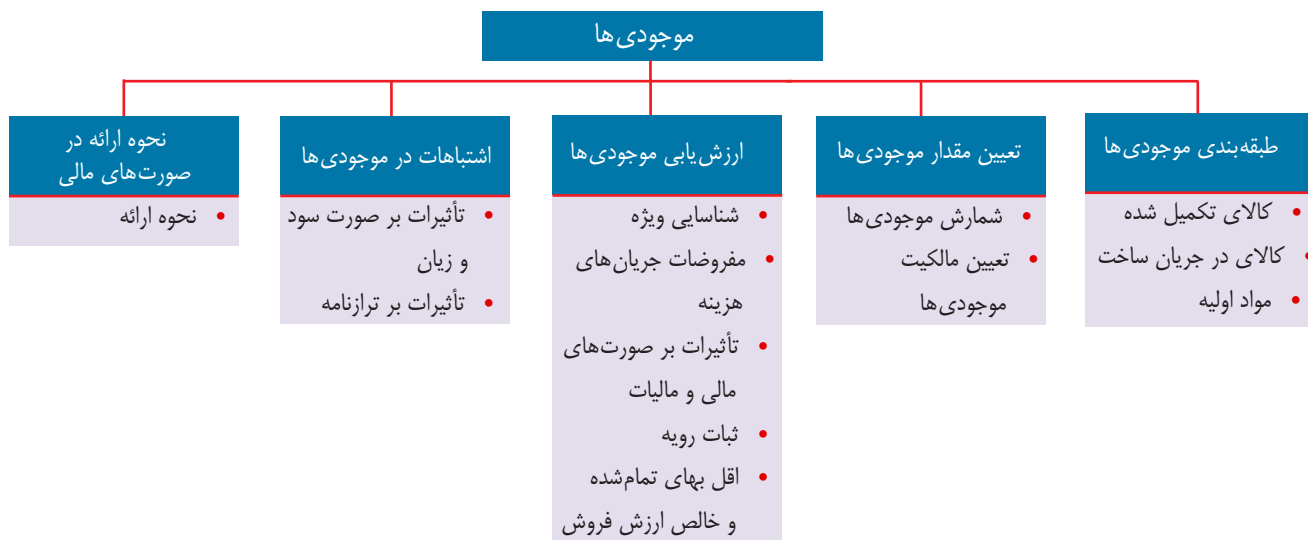
حسابداری موجودی‌ها

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

- ۱ طبقات گوناگون موجودی‌ها را در شرکت‌های مختلف توضیح دهید.
- ۲ سیستم‌های حسابداری موجودی کالا را در شرکت‌های بازرگانی تشریح کنید.
- ۳ حسابداری کسر و اضافه موجودی‌ها را توصیف کنید.
- ۴ ملاحظات حسابداری مربوط به مالکیت موجودی‌ها را بیان کنید.
- ۵ فرض‌های جریان بهای تمام‌شده موجودی‌ها را توضیح دهید.
- ۶ تأثیر فرض‌های جریان بهای تمام‌شده بر صورت‌های مالی را بیان کنید.
- ۷ کاربرد قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش در رابطه با موجودی‌ها را توضیح دهید.
- ۸ کاربرد روش سود ناخالص در برآورد موجودی‌ها را تشریح کنید.
- ۹ کاربرد روش خرده‌فروشی در برآورد موجودی‌ها را توضیح دهید.
- ۱۰ نحوه ارائه موجودی‌ها در صورت‌های مالی را بیان کنید.

مروری بر فصل

در کتاب حسابداری مقدماتی با نحوه حسابداری موجودی کالا، تحت دو سیستم ادواری و دائمی ثبت موجودی‌ها آشنا شدید. اگر به خاطر داشته باشید، ارزش تعیین‌شده برای موجودی کالای پایان دوره، تأثیر مستقیمی بر بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و سود ناویژه یک شرکت دارد. در این فصل از کتاب حسابداری عمومی تکمیلی، روش‌های مختلف محاسبه ارزش موجودی‌ها، در تاریخ ترازنامه تشریح می‌شود. ساختار و مطالب فصل به قرار زیر است:



هدف مطالعه ۱

طبقات گوناگون موجودی کالا در شرکت‌های مختلف را بیان کنید.

موجودی‌ها، دارایی‌هایی

است که واحدهای تجاری (شرکت‌ها و فروشگاه‌ها) آن را به (۱) قصد فروش در روال

عادی عملیات یا (۲) به منظور استفاده در ساخت محصولات در فرآیند تولید یا (۳) ارائه خدمات به مشتریان، نگهداری می‌کنند. از آنجا که موجودی کالا معمولاً بخش بزرگی از دارایی‌های جاری شرکت‌های بازرگانی و تولیدی و فروشگاه‌ها را تشکیل می‌دهد و منبع اصلی درآمد این شرکت‌ها است، تشریح و اندازه‌گیری موجودی‌ها، به توجه ویژه‌ای نیاز دارد.

طبقه‌بندی موجودی‌ها در ترازنامه

بر خلاف شرکت‌ها و مؤسسات خدماتی که معمولاً موجودی کالا نگهداری نمی‌کنند، فروشگاه‌ها و شرکت‌های بازرگانی، مانند فروشگاه‌های شهروند و رفاه، کالاهای خود را به شکل آماده برای فروش، خریداری می‌کنند. این دسته از واحدهای تجاری، کالاهای خود را به صورت عمده خریداری و به صورت خرده فروشی به مشتریان خود عرضه می‌کنند. بنابراین، تغییر چندانی بر روی کالاهای خریداری شده ایجاد نمی‌کنند. در مقابل، شرکت‌های تولیدی مانند ایران خودرو و سایپا، برای تبدیل مواد اولیه به محصولات نهایی از فرآیند پیچیده‌ای استفاده می‌کنند.

چگونگی طبقه‌بندی موجودی‌های بازرگانی یا تولیدی بودن واحد تجاری بستگی دارد.

معمولاً، در یک شرکت بازرگانی، موجودی‌ها از اقلام (کالاهای) گوناگون تشکیل شده است. اما همه این موجودی‌ها، دو ویژگی مشترک دارند: (۱) در تملک واحد تجاری قرار دارند و (۲) برای فروش

به مشتریان، آماده هستند. از این رو، شرکت‌های بازرگانی تنها از گروه موجودی کالا برای طبقه‌بندی موجودی‌های خود استفاده می‌کنند. در ترازنامه این شرکت‌ها، سرفصل موجودی کالا، تمامی کالاهای متفاوت یک شرکت بازرگانی را در بر دارد.

شرکت‌های تولیدی، مواد اولیه را تهیه و فرآیند تولید کالا را شروع می‌کنند. در انتهای فرآیند تولید، کالای تکمیل شده به دست خواهد آمد. در پایان دوره مالی، هنگامی که شرکت با هدف تهیه صورت‌های مالی، موجودی‌های خود را اندازه‌گیری می‌کند، ممکن است فرآیند تولید برخی از کالاها اتمام نیافته باشد. در نتیجه، شرکت‌های تولیدی، موجودی‌های خود را به سه گروه طبقه‌بندی می‌نمایند: (۱) کالای تکمیل شده، (۲) کالای در جریان ساخت و (۳) مواد اولیه. کالای تکمیل شده، اقلام تولید شده‌ای است که کامل بوده و برای فروش آماده هستند. کالای در جریان ساخت، بخشی از موجودی‌های یک شرکت تولیدی است که کماکان در خط تولید قرار دارد و تولید آن تکمیل نشده است. مواد اولیه، اقلامی هستند که در تولید مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما فرآیند تولید بر روی آن‌ها هنوز آغاز نشده است.

برای مثال، شرکت ایران خودرو، اتومبیل‌های تولید شده سمند را به عنوان کالای ساخته شده طبقه‌بندی می‌کند. اتومبیل‌های سمندی که در دایره مونتاژ قرار دارند را به عنوان کالای در جریان ساخت طبقه‌بندی می‌کند. در نهایت، اقلامی مانند ورق‌های فولادی، شیشه‌های اتومبیل، تایرها و سایر اجزای این خودرو که هنوز وارد فرآیند تولید نشده‌اند، به عنوان مواد اولیه طبقه‌بندی می‌شوند.

کاهش دهد. از سوی دیگر، سطح بالای مواد اولیه و مقدار پایین موجودی کالا می‌تواند نشانه افزایش تولید در آینده باشد.

مفاهیم حسابداری که در این فصل مطرح می‌شود برای هر دوی شرکت‌های بازرگانی و تولیدی قابل به کارگیری است، با این وجود در این فصل بر عملیات شرکت‌های بازرگانی، تمرکز شده است.

ارائه طبقات و تغییرات در مقادیر انواع موجودی‌ها، به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک می‌کند، از نحوه مدیریت طرح‌های تولیدی شرکت، شناخت بیشتری کسب کنند. برای مثال، سطح پایین موجودی مواد اولیه و مقدار بالای موجودی کالای ساخته شده می‌تواند به این معنا باشد که مدیریت با نگهداری مقادیر کافی موجودی کالا، قصد دارد تولید را در آینده

مطالعه آزاد

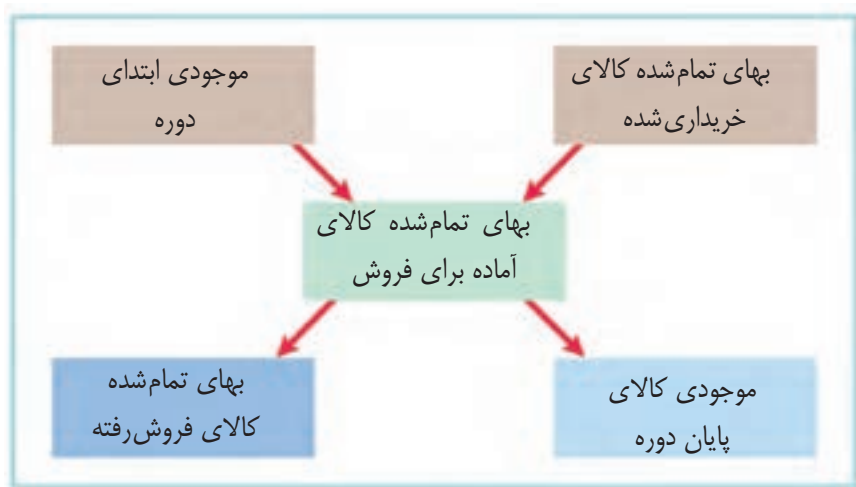
شرکت‌های متعددی با استفاده از روش موجودی به موقع^۱ (JIT)، سطح موجودی‌ها و هزینه‌های انبارداری خود را به حداقل رسانده‌اند. در روش موجودی به موقع، شرکت تنها زمانی مواد اولیه خریداری و تولید را آغاز می‌کند که از مشتری سفارش خرید کالا را دریافت کرده باشد. شرکت Dell، تولیدکننده لپ‌تاپ، به سبب استفاده از این سیستم شهرت یافته است. این شرکت، تولید لپ‌تاپ‌های خود را تنها زمانی آغاز می‌کند که از مشتریان سفارش خرید دریافت کرده باشد. به کارگیری چنین سیستمی، مستلزم وجود تعاملات قوی با تأمین‌کنندگان قطعات و مواد اولیه است که سبب می‌شود مقدار موجودی‌های شرکت نزدیک به صفر باشد. برای مثال، در حالی که در انبار Dell هیچ‌گونه قطعات و مواد اولیه‌ای نگهداری نمی‌شود، این شرکت قادر است، ظرف ۴۸ ساعت، لپ‌تاپ مورد درخواست مشتری را تولید و برای آن‌ها ارسال کند.

^۱Just In Time

جریان بهای تمام‌شده

فروخته شده در دوره جاری) و موجودی کالای پایان دوره (کالایی که در آینده به فروش خواهد رفت) تخصیص می‌یابد. تصویر ۱-۴ این روابط را تشریح می‌کند. شرکت‌ها، برای حسابداری موجودی‌ها یکی از دو سیستم زیر را مورد استفاده قرار می‌دهند: سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها و سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها.

جریان بهای تمام‌شده در شرکت‌های بازرگانی به صورت زیر است: موجودی کالای ابتدای دوره به بهای تمام‌شده کالای خریداری شده در طی دوره افزوده می‌شود تا بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش به دست آید. سپس بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش به بهای تمام‌شده کالای فروش رفته (کالای



تصویر ۱-۴ گردش بهای تمام شده

$$\begin{aligned} \text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش} &= \text{موجودی کالای ابتدای دوره} + \text{بهای تمام شده کالای خریداری شده} \\ \text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش} &= \text{موجودی کالای پایان دوره} + \text{بهای تمام شده کالای فروخته} \end{aligned}$$



موجودی کالای ابتدای دوره + بهای تمام شده کالای خریداری شده = موجودی کالای پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروخته

سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها

هدف مطالعه ۲

سیستم‌های حسابداری موجودی کالا در شرکت‌های بازرگانی را تشریح کنید.

شرکت در سیستم ثبت دائمی

موجودی‌ها در خصوص بهای تمام شده کالای خریداری شده و فروش‌رفته، اطلاعاتی

تفصیلی ثبت و نگهداری می‌کند. این ثبت‌ها به طور مستمر، مقدار و مبلغ موجودی‌های نزد انبار را نشان می‌دهند. برای مثال، در یک نمایشگاه اتومبیل، حساب موجودی‌ها در هر لحظه ارزش اتومبیل‌های نگهداری شده را به تفکیک و به صورت تجمیعی نشان می‌دهد. سیستم‌های اتوماسیون جدید این امکان را فراهم آورده است که واحدهای تجاری دارای کالاهای متعدد و متنوع نیز (مانند فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه

و شهروند) از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده کنند. محاسبه و ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته در فروش، ویژگی بارز سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها است. به این ترتیب، ثبت فروش کالا در یک سیستم دائمی موجودی‌ها از دو بخش تشکیل می‌شود: (۱) شناسایی درآمد فروش و افزایش در دارایی‌ها (وجه نقد یا حساب‌های دریافتی) و (۲) شناسایی بهای تمام شده کالای فروخته و کاهش حساب موجودی‌ها.

برای تشریح نحوه ثبت موجودی‌ها در یک سیستم دائمی، فرض کنید **شرکت مهتاب** در نخستین سال فعالیت خود، در تاریخ ۱۸ فرودین ۱۳۸۹، ۱۰,۰۰۰

بهای هر واحد ۹۰۰ ریال) به طور نسبی به فروش رسانید. رویدادهای فوق در یک سیستم دائمی ثبت موجودی‌ها به صورت زیر ثبت می‌شوند:

۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱۸ فروردین
		حساب‌های پرداختی تجاری	
		(ثبت خرید کالا به صورت نسبی)	

واحد کالا، به بهای هر واحد ۵۰۰ ریال به طور نسبی (خریداری کرده‌است. این شرکت در تاریخ ۲۵ فروردین، ۸۰۰۰ واحد از این کالاها را به

کالا به فروش می‌رسد، با استفاده از آرتیکل زیر، ارزش موجودی کالا نزد انبار اصلاح می‌شود:

با ثبت آرتیکل فوق، حساب موجودی کالا نشان می‌دهد، در انبار شرکت ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا موجود است. هنگامی که ۸۰۰۰ واحد از این

۷,۲۰۰,۰۰۰	۷,۲۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی تجاری	۲۵ فروردین
۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	فروش	
		بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته	
		موجودی کالا	
		(ثبت فروش کالا به صورت نسبی)	

مبلغ به حساب بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته انتقال می‌یابد. از طریق حساب‌های دفتر کل در تصویر ۲-۴، می‌توان تأثیر دو آرتیکل بالا را مشاهده کرد.

ثبت آرتیکل فوق سبب می‌شود، ضمن شناسایی حساب‌های دریافتی و درآمدفروش به مبلغ ۷,۲۰۰,۰۰۰ ریال، ارزش موجودی کالا در حساب‌های دریافتی ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یابد. معادل همین

موجودی کالا		بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته	
۲۵ فروردین	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱۸ فروردین	۴,۰۰۰,۰۰۰
	۵,۰۰۰,۰۰۰		۲۵ فروردین
			مانده
			۱,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۲-۴ حساب‌های دفتر کل

ارزش موجودی کالا ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. اما در تاریخ ۲۵ فروردین، با فروش بخشی از موجودی کالا، ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از این کالاها باقی‌مانده است. هم‌چنین، با ثبت بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، در

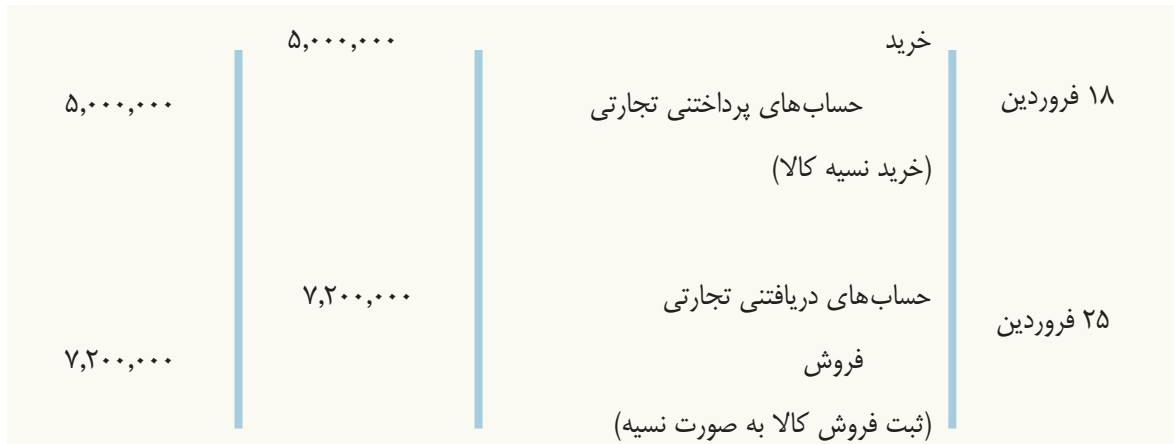
استفاده از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا باعث می‌شود، حساب موجودی کالا همواره، ارزش کالای نزد انبار را نشان دهد. برای مثال، حساب موجودی کالا نشان می‌دهد که از تاریخ ۱۸ فروردین تا ۲۵ فروردین،

هر زمان می‌توان سود ناویژه را اندازه‌گیری کرد.

سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها

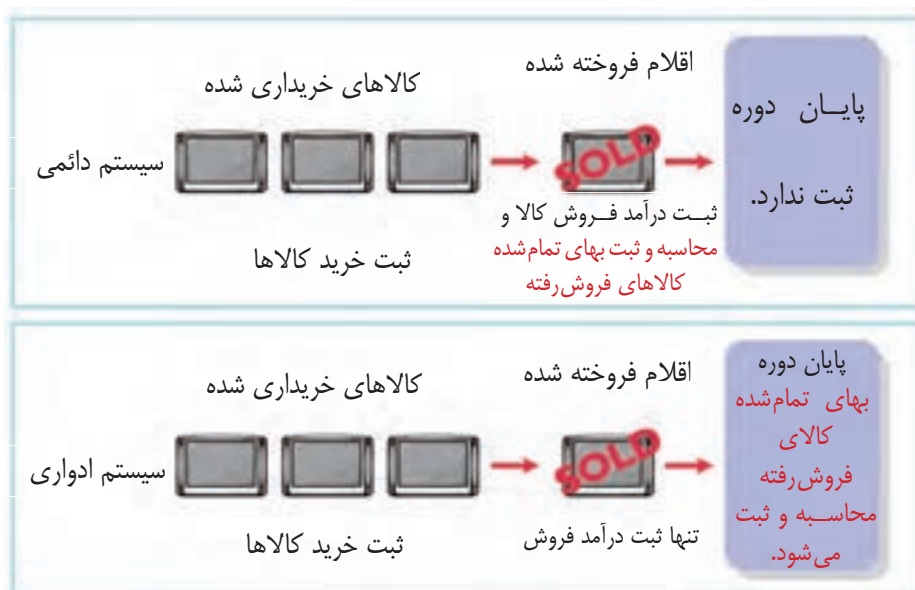
- ۱ بهای تمام‌شده موجودی‌ها در ابتدای دوره مالی تعیین می‌شود؛
- ۲ بهای تمام‌شده کالای خریداری شده به آن اضافه می‌شود؛
- ۳ بهای تمام‌شده موجودی‌ها در پایان دوره مالی کسر می‌شود.
چنانچه قصد داشته باشیم، مبادلات مربوط به موجودی کالای **شرکت مهتاب** در طی فروردین ماه را در یک سیستم ثبت ادواری موجودی کالا نشان دهیم، خواهیم داشت:

شرکت‌ها، در سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها، اطلاعات تفصیلی کالاهای خریداری شده و فروش رفته را نگهداری نمی‌کنند. در این سیستم، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته تنها در پایان دوره حسابداری تعیین می‌شود و از این رو، به آن سیستم ادواری گفته می‌شود. در این سیستم به منظور تعیین بهای تمام‌شده موجودی‌ها، شرکت‌ها کالاهای نزد انبار را در پایان دوره حسابداری، شمارش می‌کنند.
در یک سیستم ادواری، برای تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش رفته، مراحل زیر انجام می‌شود:



تصویر ۳-۴، توالی فعالیت‌ها و زمان تعیین بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را در این دو سیستم نشان می‌دهد. تصویر ۴-۴، این دو سیستم را با استفاده از اطلاعات شرکت مهتاب مقایسه می‌کند.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، در آرتیکل‌های ثبت‌شده در سیستم ادواری موجودی کالا، هیچ تلاشی برای نشان دادن مقدار یا ارزش موجودی کالا، صورت نمی‌گیرد. هم‌چنین، بهای تمام‌شده کالای فروش رفته نیز از طریق آرتیکل‌های حسابداری قابل تعیین نیست.



تصویر ۳-۴ مقایسه سیستم دائمی و ادواری موجودی کالا

سیستم ادواری			سیستم دائمی			تاریخ
بستانکار	بدهکار	شرح	بستانکار	بدهکار	شرح	
	۵,۰۰۰,۰۰۰	خرید		۵,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱/۱۸
۵,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی	۵,۰۰۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی	
	۷,۲۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۷,۲۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی	۱/۲۵
۷,۲۰۰,۰۰۰		فروش	۷,۲۰۰,۰۰۰		فروش	
ثبت ندارد			۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته موجودی کالا	

موجودی کالا				بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۱/۲۵	۴,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۱/۱۸	۴,۰۰۰,۰۰۰	۱/۲۵
		۱,۰۰۰,۰۰۰	۱/۲۵		
خرید					
		۵,۰۰۰,۰۰۰	۱/۱۸		

تصویر ۴-۴ مقایسه سیستم دائمی و ادواری موجودی کالا

سایر ملاحظات

حسابداری، مقدار کالاهایی که باید در انبارها موجود باشد را نشان می‌دهد، شرکت با شمارش موجودی‌ها و مقایسه آن با مقدار ثبت شده، می‌تواند اضافی یا کسری موجودی‌ها را تعیین کند و به این وسیله کنترل دقیق‌تری بر موجودی‌ها داشته باشد. از نظر برخی شرکت‌ها، فواید حاصل از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها در مقایسه با مخارج پیاده‌سازی و استفاده از آن، ناچیز است و بنابراین، استفاده از چنین سیستمی را غیر ضروری یا غیر اقتصادی می‌دانند. با این وجود، اغلب واحدهای تجاری با بکارگیری سیستم ثبت دائمی موجودی کالا، دریافته‌اند که مزایای حاصل از این سیستم، مخارج مربوط به آن را توجیه می‌کند. به هر حال، شرکت‌هایی که از سیستم ثبت ادواری موجودی‌ها استفاده می‌کنند، برای اندازه‌گیری عملکرد خود باید موجودی‌های نزد انبار را شمارش کنند.

احتمالاً، تا به حال متوجه شده‌اید که استفاده از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها، نیازمند انجام فرآیندهای اضافه‌تری است. از این رو، بکارگیری سیستم دائمی پرهزینه‌تر از سیستم ادواری است. به همین دلیل، در گذشته، اغلب شرکت‌هایی از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کردند که کالاهایی با ارزش بالا (مانند اتومبیل، مبلمان) به فروش می‌رساندند. افزایش استفاده از کامپیوترها و بارکدخوان‌ها، این امکان را برای بسیاری از فروشگاه‌ها و شرکت‌ها فراهم ساخته است تا از سیستم دائمی موجودی‌ها استفاده کنند.

سیستم دائمی در مقایسه با سیستم ادواری موجودی‌ها، این امکان را برای شرکت فراهم می‌آورد تا کنترل‌های مطلوب‌تری را بر روی موجودی‌های خود اعمال کند. از آنجا که دفاتر

اضافی یا کسری موجودی‌ها

در سیستم ادواری، کسری یا اضافه موجودی‌ها از طریق افزایش یا کاهش بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، بر سود خالص تأثیر می‌گذارد. در سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها، وجود مغایرت بین مانده موجودی‌ها طبق اسناد و دفاتر حسابداری و مانده واقعی موجودی‌ها نزد انبار، به معنی کسری یا اضافه موجودی‌ها است. کسری موجودی‌ها زمانی ایجاد می‌شود که مانده واقعی موجودی‌ها، کمتر از مانده طبق ثبت‌های حسابداری باشد. برای ثبت کسری موجودی‌ها، حساب کسری و اضافه موجودی‌ها بدهکار و حساب موجودی‌ها، بستانکار می‌شود. اگر مانده واقعی موجودی‌ها بیش از مانده طبق دفاتر باشد، اضافه موجودی‌ها ایجاد شده است. در این وضعیت

در سیستم ادواری، به دلیل عدم

نگهداری سوابق، تعداد و ارزش کالاهای فروش‌رفته، با توجه به

تعداد موجودی‌های باقی‌مانده (فروش‌رفته) محاسبه می‌شود. همان‌طور که پیش از این بیان شد، یکی از مزایای سیستم ثبت دائمی، نگهداری سوابق موجودی‌ها است، که از این طریق کنترل بیش‌تری بر موجودی‌ها اعمال می‌شود. زیرا، محاسبات تعداد و بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، مستقل از تعداد و بهای تمام‌شده موجودی‌ها است. بنابراین، سیستم دائمی می‌تواند کسری یا اضافی موجودی‌ها را مشخص کند. در سیستم ادواری تعیین کسری و اضافه موجودی‌ها امکان‌پذیر نیست.

هدف مطالعه ۳

حسابداری اضافی یا کسری موجودی‌ها را توصیف کنید.

باید ۱۰۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده ۵,۰۰۰,۰۰ میلیون ریال موجود باشد. بر اساس این اطلاعات، شرکت سهند ۲۰۰ واحد کالا به جمعاً به بهای تمام شده ۱,۰۰۰,۰۰ ریال (۲۰۰×۵۰۰۰) کسری دارد که آن را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند.

۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	کسری یا اضافه موجودی‌ها	۲۹ اسفند
		موجودی کالا	
		(ثبت کسری موجودی‌ها)	

هزینه‌ها (هنگامی که این حساب مانده بدهکار دارد) صورت سود و زیان گزارش شده، به سود یا زیان خالص دوره منظور می‌شود.

حساب موجودی‌ها بدهکار و حساب کسری و اضافه موجودی‌ها بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع، فرض کنید، شمارش موجودی‌های **شرکت سهند** نشان می‌دهد ۸۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد ۵۰۰۰ ریال در انبار موجود است. طبق حساب موجودی‌ها در دفتر کل،

در پایان دوره حسابداری، مانده حساب کسری یا اضافه موجودی‌ها در بخش سایر درآمدها (هنگامی که این حساب مانده بستانکار دارد) و

تعیین مقدار موجودی‌ها

(۱) شمارش تعداد کالای موجود نزد انبار و
 (۲) تعیین مالکیت این کالاها.

شمارش مقدار موجودی‌ها

شمارش مقدار موجودی‌ها، مستلزم شمارش تعداد، وزن کشتی، یا اندازه‌گیری تمامی انواع موجودی‌ها است. در بسیاری از شرکت‌ها، شمارش موجودی‌ها کار دشواری محسوب می‌شود. برای مثال، در خرده‌فروشی‌هایی مانند فروشگاه‌های شهروند، موجودی‌ها از هزاران کالای متفاوت تشکیل شده است. شمارش موجودی کالا، معمولاً هنگامی دقیق‌تر انجام می‌شود که در طول مدت زمان شمارش، خرید یا فروش کالا متوقف شود. به این منظور، شمارش موجودی‌ها، اغلب در پایان دوره حسابداری یا زمانی که فعالیت‌های تجاری در پایین‌ترین سطح قرار دارد، انجام می‌شود.

صرف‌نظر از این که از سیستم دائمی یا ادواری موجودی‌ها استفاده می‌شود، تمام شرکت‌ها باید در پایان دوره مالی، مقدار (تعداد) موجودی‌های خود را شمارش کنند. هنگامی که شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند، شمارش مقدار موجودی‌ها با دو هدف صورت می‌گیرد: (۱) کنترل درستی ثبت موجودی‌ها در دفاتر و (۲) تعیین موجودی‌هایی که به دلیل اتلاف مواد اولیه، حمل نادرست یا سرقت کالا، از دست رفته است. شرکت‌هایی که از سیستم ادواری موجودی استفاده می‌کنند، شمارش تعداد موجودی‌ها را با دو هدف متفاوت انجام می‌دهند: (۱) تعیین موجودی کالا در تاریخ ترازنامه (۲) تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته در طی دوره.

تعیین مقدار موجودی‌ها شامل دو مرحله است:

تعیین مالکیت کالاها

هدف مطالعه ۴

یکی از مسائل چالش برانگیز

در محاسبه ارزش موجودی‌ها، تعیین مالکیت کالاهای شمارش مالکیت موجودی‌ها را شرح دهید.

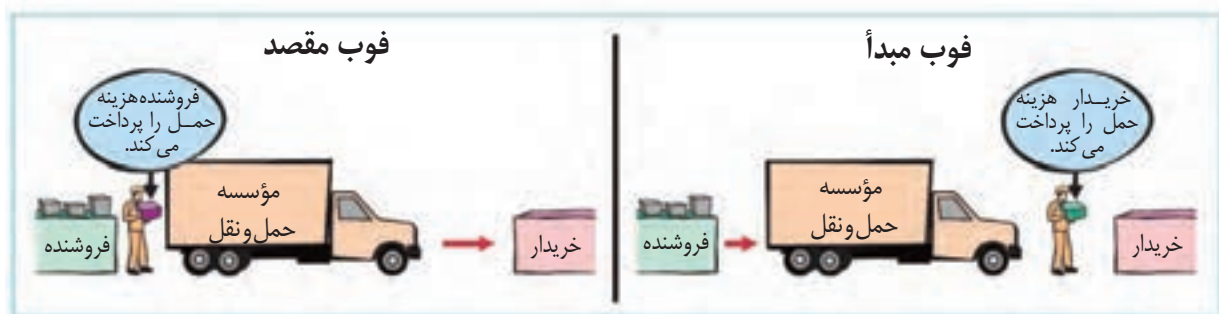
شده است. برای تعیین مالکیت کالاها، دو سؤال باید پاسخ داده شود: آیا تمامی کالاهای شمارش شده، به شرکت تعلق دارد؟ آیا کالاهایی در تملک شرکت وجود دارد که شمارش نشده باشند؟ به عبارت دیگر، سؤال نخست به وجود کالای امانی دیگران نزد شرکت اشاره دارد و دومین سؤال به کالای امانی شرکت نزد دیگران و هم‌چنین کالای در راه می‌پردازد.

کالای در راه

یکی از موضوعات پیچیده در تعیین مالکیت، کالای در راه است. کالای در راه، به کالاهای خریداری شده توسط شرکت اطلاق می‌شود که در پایان دوره، در راه رسیدن به شرکت است. برای شمارش دقیق موجودی‌ها، شرکت باید مالکیت این کالاها را تعیین کند. کالاهایی جزء موجودی‌های پایان دوره محسوب می‌شوند که از نظر قانونی، شرکت مالک آن کالاها باشد. مالکیت قانونی، به واسطه شرایط فروش، تعیین می‌شود. دو نوع متداول این شروط در تصویر ۴-۵ تشریح شده است. هنگامی که شرط فروش، **تحویل کالا در محل بارگیری در مبدأ**، فوب مبدأ، است، مالکیت

کالاها در زمانی به خریدار منتقل می‌شود که مؤسسه حمل‌کننده، کالا را از فروشنده دریافت می‌کند. در فوب مبدأ^۱ کلیه هزینه‌های بیمه و حمل کالا از درب انبار فروشنده بر عهده خریدار است و خریدار این هزینه‌ها را به بهای تمام‌شده کالای خریداری‌شده اضافه می‌کند. هنگامی که شرط فروش، **تحویل در محل تخلیه مقصد**، فوب مقصد^۲، است، مالکیت کالا تا زمان دریافت کالا توسط خریدار، در اختیار فروشنده است. در زمان دریافت کالا توسط خریدار، مالکیت از فروشنده به خریدار منتقل می‌شود. در فوب مقصد، هزینه‌های بارگیری، حمل و بیمه تا درب انبار خریدار، بر عهده فروشنده است. فروشنده، این هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های توزیع و فروش، جزء هزینه‌های عملیاتی محسوب می‌کند.

منظور نکردن کالای در راه در موجودی کالا، ممکن است مقدار و مبلغ موجودی کالای گزارش شده در پایان دوره را به شدت گمراه‌کننده سازد. برای مثال، فرض کنید که **فروشگاه مهر** در تاریخ ۲۹ اسفند، تعداد ۲۰,۰۰۰ واحد کالا در اختیار دارد. هم‌چنین، اقلام زیر کالای در راه محسوب می‌شوند: (۱) فروش ۱۵۰۰ واحد کالای فروش رفته و ارسال‌شده در تاریخ ۲۹ اسفند با شرط فروش فوب مقصد و (۲) ۲۵۰۰ واحد کالای خریداری‌شده در تاریخ ۲۹ اسفند با شرط فوب



تصویر ۴-۵ شرایط فروش

^۱ Free on board (FOB) shipping point

^۲ FOB destination

مبدأ. در این مثال، فروشگاه مهر، مالکیت قانونی هر دوی ۱۵۰۰ واحد کالای فروخته شده و ۲۵۰۰ واحد کالای خریداری شده را در اختیار دارد. بنابراین، باید آن‌ها را جزء موجودی‌های خود محسوب کند. اگر این فروشگاه این کالاها را در موجودی‌های خود منظور نکند، مقدار موجودی‌های خود را ۴۰۰۰ واحد (کمتر از واقع نشان داده است).

کالاهای امانی

در برخی از شرکت‌ها، نگهداری و فروش کالاهای متعلق به دیگران، امری متداول است. این شرکت‌ها در ازای فروش این کالاها، مبلغی کارمزد دریافت می‌کنند که به آن **حق العمل** گفته می‌شود. به این ترتیب،

کالاهای سایر شرکت‌ها که نزد واحد تجاری نگهداری می‌شود، **کالای امانی** نامیده می‌شود.

برای تشریح موضوع، فرض کنید آقای احمدی اتومبیل خود را برای فروش در اختیار گالری اتومبیل صادقی قرار دهد و توافق شود در صورت فروش اتومبیل، مبلغی به عنوان حق‌الزحمه به فروشنده پرداخت شود. در چنین حالتی، مالکیت اتومبیل به گالری اتومبیل صادقی منتقل نشده است و این اتومبیل جزء کالاهای امانی این فروشگاه است. به طور کلی، در شمارش موجودی‌ها، کالاهای امانی، به عنوان کالای واحد تجاری محسوب نمی‌شود.

مثال!

- شرکت لطیفی شمارش موجودی کالای خود را به پایان رسانده است. ارزش کل کالای شمارش شده ۲ میلیارد ریال است. در صورتی که اطلاعات زیر در دسترس باشد، چه تأثیری بر ارزش موجودی‌ها خواهد داشت:
- ۱- ۱۵۰ میلیون ریال از کالای شمارش شده، امانی بوده است.
 - ۲- کالای خریداری شده‌ای به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال با شرط فوب مبدأ، در موجودی شمارش شده لحاظ نشده است.
 - ۳- شرکت کالای فروش رفته و بارگیری شده‌ای به ارزش ۱۲۰ میلیون ریال با شرط فوب مبدأ، را در موجودی پایان دوره لحاظ نکرده است.

پاسخ:

کالای امانی به ارزش ۱۵۰ میلیون ریال باید از موجودی کالای شمارش شده، کسر شود. کالای خریداری شده به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال با شرط فوب مبدأ، باید به موجودی کالای شمارش شده اضافه شود. کالای فروش رفته و ارسال شده با شرط فوب مبدأ، به درستی در موجودی کالای شمارش شده، اعمال نشده است. با توجه به موارد فوق، ارزش موجودی کالای شرکت لطیفی ۱,۹۵۰ میلیون ریال (۲۰۰۰-۱۵۰+۱۰۰) خواهد بود.

برای مثال، فرض کنید **فروشگاه لوازم تصویری ارژنگ** سه دستگاه تلویزیون کاملاً مشابه را در تاریخ‌های متفاوت به قیمت‌های ۷ میلیون ریال، ۷/۵ میلیون ریال و ۸ میلیون ریال خریداری کرده است. در طول سال، دو دستگاه از این تلویزیون‌ها هر کدام به قیمت ۱۲ میلیون ریال به فروش رفته است. این اطلاعات در تصویر ۶-۴ خلاصه شده است.

پس از آن که شرکت مقدار موجودی‌ها را تعیین کرد، از بهای تمام شده هر واحد کالای شمارش شده برای محاسبه کل ارزش (بهای تمام شده) موجودی‌ها و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌کند. در صورتی که شرکت، اقلام موجودی خود را در زمان‌های مختلف و به مبالغ متفاوت خریداری کرده باشد، فرآیند تعیین بهای تمام شده موجودی‌ها و کالای فروش رفته می‌تواند بسیار پیچیده باشد.

خریدها	
۳ خرداد	۱ دستگاه ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۵ مهر	۱ دستگاه ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۲۲ دی	۱ دستگاه ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال
فروش	
۱ بهمن	۲ دستگاه ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲×۱۲,۰۰۰,۰۰۰)

تصویر ۶-۴ ارزش یابی موجودی‌ها

اگر فروشگاه ارژنگ بتواند به صورت مشخص، اقلام فروش رفته و اقلام باقی مانده را تعیین کند، می‌تواند از **روش شناسایی ویژه** برای ارزش یابی موجودی کالا استفاده کند. با استفاده از این روش، شرکت‌ها می‌توانند به طور دقیق ارزش موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته را تعیین کنند.

استفاده از روش شناسایی ویژه، نیازمند آن است که شرکت‌ها، بهای تمام شده هر یک از اقلام موجودی‌ها را به صورت مجزا ثبت و نگهداری کنند. معمولاً استفاده از روش شناسایی ویژه، تنها برای اقلامی با تعداد کم و ارزش بالا امکان پذیر است و باید بتوان به صورت کاملاً مشخص، ارزش خرید هر قلم را از زمان خرید تا زمان فروش ردیابی کرد. نمونه کالاهایی که می‌تواند روش شناسایی ویژه را برای آن‌ها به کار برد، عبارتند

بر مبنای این که کدام تلویزیون‌ها فروش رفته است، بهای تمام شده کالای فروش رفته متفاوت خواهد بود. برای مثال، بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌تواند ۱۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال (۷,۰۰۰,۰۰۰+۷,۵۰۰,۰۰۰) یا ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۷,۰۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) یا ۱۵,۵۰۰,۰۰۰ (۷,۵۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) باشد. در ادامه روش‌های مختلف ارزش یابی (تعیین بهای تمام شده) موجودی‌ها و کالای فروش رفته بحث می‌شود.

شناسایی ویژه

اگر فروشگاه ارژنگ، دو دستگاه تلویزیون خریداری شده در تاریخ‌های ۳ خرداد و ۲۲ دی را فروخته باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۷,۰۰۰,۰۰۰+۸,۰۰۰,۰۰۰) و ارزش موجودی کالا ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. بنابراین،

از: اتومبیل‌ها، آپارتمان‌ها و جواهرات گران قیمت. ورود تجهیزات الکترونیکی جدید، مانند بارکد خوان‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی یارانه‌ای این امکان را به وجود آورده است که در تمامی صنوف از روش شناسایی ویژه، برای ارزش‌یابی موجودی کالا استفاده شود. با این وجود، روش شناسایی ویژه در عمل، به ندرت استفاده می‌شود. به عنوان یک راه کار جای‌گزین، به جای ردیابی بهای تمام‌شده هر قلم کالا، شرکت‌ها در مورد این‌که کدام کالاها به فروش رفته است، فرض‌هایی بکار می‌گیرند که به فرض‌های جریان بهای تمام‌شده، شهرت یافته‌اند.

فرض‌های جریان بهای تمام‌شده

هدف مطالعه ۵

از آن‌جا که بکارگیری روش فرض‌های جریان بهای تمام‌شده موجودی‌ها را توصیف کنید. شناسایی ویژه، اغلب غیر عملی است، روش‌های دیگری برای اندازه‌گیری جریان بهای تمام‌شده طراحی شده است. تفاوت این روش‌ها با شناسایی ویژه، در جریان‌های فرضی بهای تمام‌شده قرار دارد. به این معنی که حسابداران در این مورد که کدام کالاها به فروش رفته

است، فرض‌هایی اختیار می‌کنند که ممکن است با جریان‌های واقعی کالاها متفاوت باشد. سه روش جریان فرضی بهای تمام‌شده وجود دارد:

- ۱ اولین صادره از اولین وارده^۱ (فایفو)
- ۲ اولین صادره از آخرین وارده (لایفو)
- ۳ میانگین

از نظر حسابداری، هیچ الزامی وجود ندارد که فرض جریان بهای تمام‌شده با جابه‌جایی‌های واقعی کالاها، انطباق داشته باشد. این مدیریت شرکت است که روش مناسب جریان بهای تمام‌شده را انتخاب می‌کند.

فرض‌های جریان بهای تمام‌شده در سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها

به منظور تشریح فرض‌های متفاوت جریان بهای تمام‌شده در یک سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها از اطلاعات فروشگاه حسینی که در تصویر ۷-۴ ارائه شده است، استفاده می‌شود.

تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام‌شده
۱ فروردین	موجودی ابتدای دوره	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	خرید	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	خرید	۳۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰
۲۷ بهمن	خرید	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
	کل	۱۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۷-۴ بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش

این فروشگاه ۱۰۰۰ واحد کالا در اختیار دارد که می‌تواند در طول سال آن‌ها را به فروش رساند. کل بهای تمام‌شده این واحدها، ۱۲۰ میلیون ریال است. شمارش عینی موجودی کالا در پایان دوره مالی نشان

می‌تواند در طول سال آن‌ها را به فروش رساند. کل

^۱First in first out (FIFO)

می‌دهد که در تاریخ ۲۹ اسفند، ۴۵۰ واحد کالا موجود است و بنابراین در طی دوره، ۵۵۰ واحد (۴۵۰-۱۰۰۰) کالا به فروش رفته است. سؤال این است که از چه قیمتی برای محاسبه بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و بهای تمام‌شده موجودی کالا استفاده شود؟ می‌دانیم که جمع بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره، برابر با ۱۲۰ میلیون ریال-بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش-است.

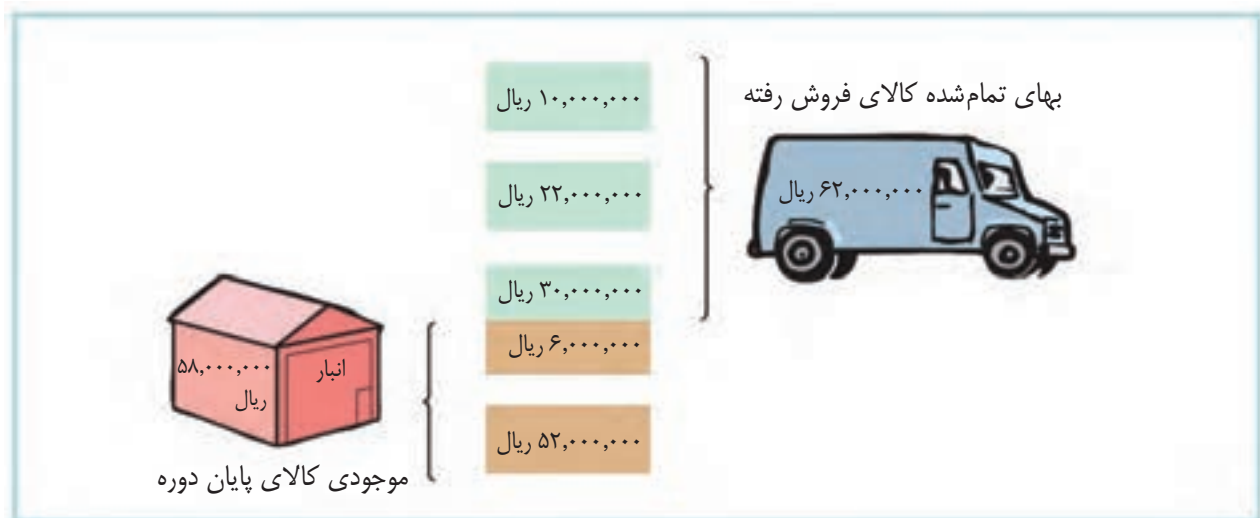
اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض می‌کند، کالاهایی که زودتر خریداری شده است، زودتر از سایر کالاها نیز فروخته خواهد شد. در اغلب واحدهای بازرگانی، روش فایفو با جریان واقعی کالاها سازگار است؛ زیرا اغلب

شرکت‌ها تمایل دارند، کالایی را که زودتر خریداری کرده‌اند، زودتر از کالاهای دیگر به فروش برسانند. در روش فایفو، بهای تمام‌شده کالاهایی که زودتر خریداری شده است، به عنوان بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته در نظر گرفته می‌شود. حتی اگر کالایی که زودتر خریداری شده است، هنوز به فروش نرسیده باشد، می‌توان از روش اولین صادره از اولین وارده استفاده کرد. برای مثال، در یک انبار سیمان، پاکت‌های سیمانی که دیرتر خریداری شده است، در دسترس‌تر است و بنابراین زودتر نیز به فروش می‌رسد. با این وجود، می‌توان از روش فایفو برای ارزش‌یابی موجودی کالاهای این نوع شرکت‌ها نیز استفاده کرد. تصویر ۸-۴ تخصیص بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش فروشگاه حسینی را با فرض (FIFO) نشان می‌دهد.

بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش					
تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده	
۱ فروردین	موجودی ابتدای دوره	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	
۱۵ خرداد	خرید	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰	
۲۴ شهریور	خرید	۳۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰	
۲۷ بهمن	خرید	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰	
	کل	۱۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	

مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره			مرحله ۲: بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته		
تاریخ	تعداد	بهای هر واحد	بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش	کسر می‌شود: موجودی پایان دوره	بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته
۲۷ بهمن	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰		
۲۴ شهریور	۵۰	۱۲۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰		
کل	۴۵۰		۵۸,۰۰۰,۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰



تصویر ۸-۴ تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به روش فایفو در سیستم ادواری موجودی‌ها

کسر ارزش موجودی کالا از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می‌آید. بهای تمام شده کالای فروش رفته را می‌توان از طریق تخصیص قیمت‌های نخستین خریدها نیز محاسبه کرد.

در مثال بالا، فروشگاه حسینی در طی سال ۵۵۰ واحد کالا به فروش رسانده است که ۱۰۰ واحد آن از محل موجودی ابتدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال، ۲۰۰ واحد از محل خرید در ۱۵ خرداد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال و ۲۵۰ واحد از محل خرید ۲۴ شهریور به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال است. به این ترتیب بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌شود.

از آن‌جا که در روش فایفو فرض می‌شود، کالایی که زودتر خریداری شده است، زودتر نیز به فروش می‌رسد، بنابراین، موجودی کالای پایان دوره از محل آخرین خریدها است. یعنی، طبق روش فایفو، شرکت‌ها از طریق تخصیص آخرین قیمت‌های خرید به موجودی کالای باقی‌مانده، ارزش موجودی پایان دوره خود را محاسبه می‌کنند.

در مثال بالا، فروشگاه حسینی، ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان دوره خود را با استفاده از قیمت آخرین خریدها (۴۰۰ واحد به قیمت هر واحد ۱۳۰,۰۰۰ ریال و ۵۰ واحد به قیمت هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) محاسبه می‌کند. پس از آن، بهای تمام شده کالای فروش رفته با

تاریخ	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱ فروردین	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	۲۵۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰
کل	۵۵۰		۶۲,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۹-۴ تأیید بهای تمام شده کالاهای فروش رفته

اولین صادره از آخرین وارده

در روش اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) فرض می‌شود، آخرین کالاهای خریداری شده، زودتر به فروش می‌رسند. برای مثال، در انبارهای گچ و سیمان و ذغال، جریان واقعی خروج این محصولات از انبار با فرض لایفو سازگار است. با این وجود، در اغلب موارد، فرض لایفو به ندرت با جریان واقعی کالاها انطباق دارد. همان گونه که پیش از این بیان شد، تمامی

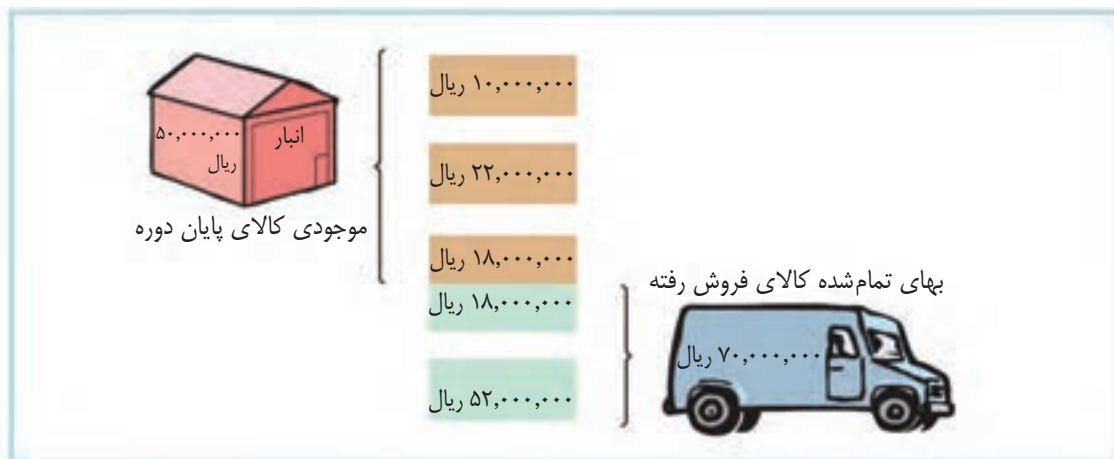
روش های جریان فرضی بهای تمام شده، از جمله روش لایفو، در تمامی انواع فعالیت‌های تجاری قابل به کارگیری است و لزومی ندارد که جریان واقعی کالا با فرض جریان بهای تمام شده در روش لایفو یکسان باشد^۱.

بر اساس روش لایفو، بهای آخرین خریدها در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود. تصویر ۱۰-۴، تخصیص بهای تمام شده

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱ فروردین	موجودی ابتدای دوره	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	خرید	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	خرید	۳۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰
۲۷ بهمن	خرید	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
	کل	۱۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره		مرحله ۲: بهای تمام شده کالای فروش رفته	
تاریخ	تعداد	بهای هر واحد	کل
۱ فروردین	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	۱۵۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
کل	۴۵۰		۵۰,۰۰۰,۰۰۰
			بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
			۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
			کسر می‌شود: موجودی پایان دوره
			۵۰,۰۰۰,۰۰۰
			بهای تمام شده کالای فروش رفته
			۷۰,۰۰۰,۰۰۰



تصویر ۱۰-۴ تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به روش لایفو در سیستم ادواری موجودی‌ها

۱ بر اساس بند ۲۹ استاندارد حسابداری شماره ۸، با عنوان "حسابداری موجودی مواد و کالا"، از بین مفروضات جریان هزینه، تنها استفاده از روش‌های شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده و میانگین مجاز می‌باشد. بنابراین، در ایران، شرکت‌ها نمی‌توانند از روش اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) استفاده کنند.

کالای آماده برای فروش را به موجودی کالای پایان دوره و کالای فروش رفته در روش اولین صادره از آخرین وارده نمایش می‌دهد.

از آنجا که در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود، کالاهای فروش رفته از محل آخرین خریدها است، بنابراین، موجودی کالای پایان دوره بر اساس قیمت‌های اولین (قدیمی‌ترین) خریدها ارزش گذاری می‌شود. به عبارت دیگر، طبق روش اولین صادره از آخرین وارده، بهای تمام شده موجودی‌های پایان دوره، از محل قیمت اولین کالاهای آماده برای فروش تعیین می‌شود.

در مثال فوق، ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان دوره فروشگاه حسینی با قیمت‌های، موجودی کالای ابتدای

دوره (۱۰۰ واحد برای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال)، خرید ۱۵ خرداد (۲۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال) و نهایتاً خرید ۲۴ شهریور (۱۵۰ واحد به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) ارزش گذاری شده است. در گام بعدی، بهای تمام شده کالای فروش رفته از طریق کم کردن بهای موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش محاسبه می‌شود. بهای تمام شده کالای فروش رفته را می‌توان از طریق قیمت گذاری ۵۵۰ واحد کالای فروش رفته نیز محاسبه کرد. تصویر ۱۱-۴ نحوه محاسبه بهای تمام شده به این روش را نشان می‌دهد. توجه داشته باشید که از محل ۳۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۴ شهریور، تنها ۱۵۰ واحد کالا به فروش رفته است.

تاریخ	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۲۷ بهمن	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰ ریال	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	۱۵۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
کل	۵۵۰		۷۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۱-۴ تأیید بهای تمام شده کالاهای فروش رفته

در سیستم ادواری موجودی کالا، بدون آن که به تاریخ خرید کالا توجه شود، کل کالای خریداری شده در طول دوره برای اولین فروش در دسترس است.

روش میانگین

روش میانگین، بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را بر مبنای میانگین موزون بهای یک واحد کالا، به موجودی پایان دوره و کالای فروش رفته، تخصیص می‌دهد. روش میانگین فرض می‌کند که کالاها ماهیتی یکسان دارند. تصویر ۱۲-۴ فرمول و

نمونه‌ای از محاسبه بهای تمام شده یک واحد کالا، بر مبنای میانگین موزون را نشان می‌دهد.

پس از محاسبه میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد، با ضرب این ارزش در تعداد کالای موجود در پایان دوره، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره محاسبه می‌شود. تصویر ۱۳-۴ تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش فروشگاه حسینی را با استفاده از روش میانگین نمایش می‌دهد.

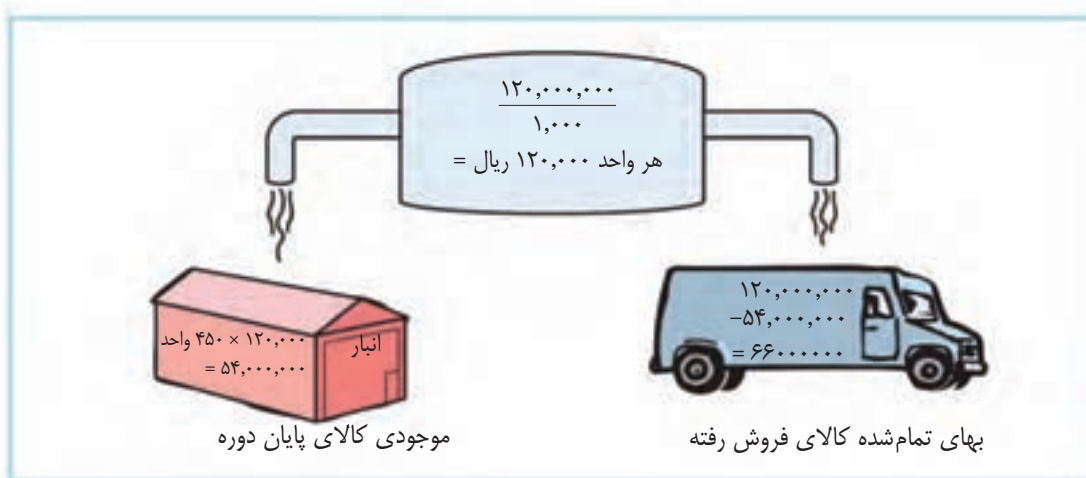
کل تعداد واحد های	بهای تمام شده کالای	میانگین موزون
آماده برای فروش	آماده برای فروش	بهای یک واحد کالا
\div	$=$	$=$
$120,000,000 \div 1000$	$120,000,000$	$120,000$ ریال

تصویر ۱۲-۴ فرمول میانگین موزون بهای یک واحد کالا

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱ فروردین	موجودی ابتدای دوره	۱۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	خرید	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	خرید	۳۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰
۲۷ بهمن	خرید	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰
	کل	۱۰۰۰		<u>۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰</u>

مرحله ۱: موجودی کالای پایان دوره		مرحله ۲: بهای تمام شده کالای فروش رفته	
بهای هر واحد	تعداد	بهای هر واحد	تعداد
۱۲۰,۰۰۰	۱۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰۰
=		۵۴,۰۰۰,۰۰۰	
×	۱۲۰,۰۰۰	<u>۶۶,۰۰۰,۰۰۰</u>	



تصویر ۱۳-۴ تخصیص بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به روش میانگین در سیستم ادواری موجودی ها

برای تشریح کاربرد این سه فرض جریان بهای تمام شده، از مثال فروشگاه حسینی استفاده می شود. برای به کارگیری فرض های جریان بهای تمام شده در یک سیستم دائمی ثبت موجودی ها، علاوه بر تاریخ های خرید، باید از مقدار و تاریخ های فروش نیز آگاهی داشت. تصویر ۱۴-۴ این اطلاعات را برای فروشگاه حسینی نشان می دهد.

روش های جریان بهای تمام شده موجودی ها در سیستم های دائمی موجودی کالا

اگر یک شرکت از سیستم دائمی موجودی ها استفاده کند، چه روش هایی برای ارزش یابی موجودی کالا را می تواند به کار گیرد؟ مشابه با سیستم های ادواری، سه روش (۱) اولین صادره از اولین وارده (فایفو)، (۲) اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) و (۳) میانگین را می توان در یک سیستم دائمی موجودی ها استفاده کرد.

فروشگاه حسینی

تاریخ	شرح	تعداد	بهای یک واحد	بهای کل	تعداد موجودی‌ها
۱ فروردین	موجودی ابتدای دوره	۱۰۰ واحد	۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۱۰۰ واحد
۱۵ خرداد	خرید	۲۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰	۳۰۰
۳۰ تیر	فروش	۲۵۰			۵۰
۲۴ شهریور	خرید	۳۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۶,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰
۱۰ آذر	فروش	۳۰۰			۵۰
۲۷ بهمن	خرید	۴۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۵۲,۰۰۰,۰۰۰	۴۵۰

تصویر ۱۴-۴ تعداد موجودی‌ها و بهای تمام شده

تاریخ	خریده‌ها	بهای تمام شده کالای فروش رفته	مانده (تعداد و بهای تمام شده)
۱ فروردین			(۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) ریال ۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۵ خرداد	(۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال		(۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) ریال } (۲۰۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال } ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال
۳۰ تیر		(۱۰۰×۱۰۰,۰۰۰) ریال } (۱۵۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال }	(۵۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال ۵,۵۰۰,۰۰۰
۲۴ شهریور	(۳۰۰×۱۲۰,۰۰۰) ریال		(۵۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال } (۳۰۰×۱۲۰,۰۰۰) ریال } ۴۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال
۱۰ آذر		(۵۰×۱۱۰,۰۰۰) ریال } (۲۵۰×۱۲۰,۰۰۰) ریال }	(۵۰×۱۲۰,۰۰۰) ریال ۶,۰۰۰,۰۰۰
۲۷ بهمن	(۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) ریال		(۵۰×۱۲۰,۰۰۰) ریال } (۴۰۰×۱۳۰,۰۰۰) ریال } ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

تصویر ۱۵-۴ سیستم دائمی - فایفو

اولین صادره از اولین وارده

محل اولین کالای در دسترس قبل از هر فروش تعیین می‌کند. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروخته شده (۲۵۰ واحد) در تاریخ ۳۰ تیرماه، ابتدا از محل (۱۰۰

شرکت طبق روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو)، بهای تمام شده کالای فروش رفته خود را از

واحد) موجودی کالای ابتدای دوره (به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال) و مابقی (۱۵۰ واحد) از محل کالای خریداری شده در تاریخ ۱۵ خرداد (به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰) محاسبه می‌شود. بنابراین، در تاریخ ۳۰ تیر، موجودی کالا متشکل از ۵۰ واحد (۲۵۰-۳۰۰) به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. فروش انجام گرفته در تاریخ ۱۰ آذر، ابتدا از محل این ۵۰ واحد و مابقی (۲۵۰ واحد) از محل خرید ۲۴ شهریور انجام گرفته است.

در نهایت، موجودی کالای پایان دوره متشکل از ۵۰ واحد کالای باقیمانده از خرید ۲۴ شهریور (به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال) و ۴۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۷ بهمن خواهد بود. تصویر ۱۵-۴ نحوه محاسبه موجودی کالا، تحت روش فایفو را در سیستم دائمی موجودی کالا نشان می‌دهد. در نتیجه به کارگیری روش فایفو در سیستم دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۳۵,۵۰۰,۰۰۰+۲۶,۵۰۰,۰۰۰) خواهد بود و بنابراین ارزش موجودی کالای پایان دوره ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. اگر این نتایج را با محاسبات مربوط به روش فایفو در سیستم ادواری مقایسه کنید، متوجه خواهید شد که فرض فایفو در هر دو سیستم ادواری و دائمی موجودی کالا به نتایج یکسانی منجر خواهد شد. در هر دو مورد، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲ میلیون ریال و ارزش موجودی کالای پایان دوره ۵۸ میلیون ریال است.

اولین صادره از آخرین وارده

بر اساس روش اولین صادره از آخرین وارده در یک سیستم دائمی موجودی کالا، شرکت بهای تمام شده کالای فروش رفته را از محل آخرین خریدهای قبل از

فروش محاسبه می‌کند. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در تاریخ ۳۰ تیرماه، از محل ۲۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۱۵ خرداد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال و ۵۰ واحد موجودی کالای ابتدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال تشکیل شده است. در نتیجه، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۷,۰۰۰,۰۰۰+۳۶,۰۰۰,۰۰۰) و موجودی کالای پایان دوره متشکل از ۵۰ واحد از محل موجودی کالای ابتدای دوره به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۴۰۰ واحد کالای خریداری شده در تاریخ ۲۷ بهمن به بهای هر واحد ۱۳۰,۰۰۰ ریال است. تصویر ۱۶-۴ محاسبات موجودی کالا به روش لایفو را در یک سیستم دائمی موجودی کالا، نمایش می‌دهد. معمولاً، استفاده از روش لایفو در سیستم‌های دائمی و ادواری موجودی کالا، به نتایج متفاوتی منجر می‌شود. در سیستم دائمی، بهای آخرین خریدها پیش از انجام فروش، به بهای تمام شده کالای فروش رفته تخصیص می‌یابد. در سیستم ادواری، بهای آخرین خریدها در طول دوره به بهای تمام شده کالای فروش رفته تخصیص می‌یابد. بنابراین، اگر پس از فروش کالا، خریدی انجام شود، روش لایفو در سیستم ادواری از بهای این خرید برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌کند. مقایسه تصاویر ۱۶-۴ و ۱۰-۴ نشان می‌دهد که در سیستم ادواری بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش موجودی کالا ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین شده است. حال آن‌که در سیستم دائمی، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش موجودی کالای پایان دوره ۵۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال محاسبه شده است.

مانده (به تعداد و بهای تمام شده)	بهای تمام شده کالای فروش رفته	خریدها	تاریخ
$10,000,000$ ریال $(100 \times 100,000)$			۱ فروردین
$\left. \begin{matrix} (100 \times 100,000) \\ (200 \times 100,000) \end{matrix} \right\}$ $32,000,000$ ریال		$(200 \times 110,000) = 22,000,000$	۱۵ خرداد
$5,000,000$ ریال $(50 \times 100,000)$	$\left. \begin{matrix} (200 \times 110,000) \\ (50 \times 100,000) \end{matrix} \right\}$ $27,000,000$ ریال		۳۰ تیر
$\left. \begin{matrix} (50 \times 100,000) \\ (300 \times 120,000) \end{matrix} \right\}$ $41,000,000$ ریال		$(300 \times 120,000) = 36,000,000$	۲۴ شهریور
$5,000,000$ ریال $(50 \times 100,000)$	$(300 \times 120,000)$ ریال $36,000,000$		۱۰ آذر
$\left. \begin{matrix} (50 \times 100,000) \\ (400 \times 130,000) \end{matrix} \right\}$ $57,000,000$ ریال		$(400 \times 130,000) = 52,000,000$	۲۷ بهمن

تصویر ۱۶-۴ سیستم دائمی - لایفو

مانده (تعداد و بهای تمام شده) الف	بهای تمام شده کالای فروش رفته	خریدها	تاریخ
$10,000,000$ ریال $(100 \times 100,000)$			۱ فروردین
$32,000,000$ ریال $(300 \times 106,667)^*$		$(200 \times 110,000)$ ریال $22,000,000$	۱۵ خرداد
$5,233,333$ ریال $(50 \times 104,667)$	$(250 \times 106,667) 26,666,667$		۳۰ تیر
$41,333,333$ ریال $(350 \times 118,095)^{**}$		$(300 \times 120,000)$ ریال $36,000,000$	۲۴ شهریور
$5,904,833$ ریال $(50 \times 118,095)$	$(300 \times 118,095) 35,428,500$		۱۰ آذر
$57,904,833$ ریال $(450 \times 128,677)^{***}$		$(400 \times 130,000)$ ریال $52,000,000$	۲۷ بهمن
$* \frac{100 \times 100,000 + 200 \times 110,000}{100 + 200} = 106,667$			
$** \frac{5,233,333 + 36,000,000}{50 + 300} = 118,095$			
$*** \frac{5,904,833 + 52,000,000}{50 + 400} = 128,677$			

تصویر ۱۷-۴ سیستم دائمی - میانگین متحرک

الف - اعداد گرد شده است.

میانگین

بهمین، میانگین بهای هر واحد محاسبه شده است که این مبلغ با یکدیگر متفاوت است. هر یک از این مبلغ برای محاسبه ارزش موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته در آن مقطع، به کار می‌رود. مقایسه روش میانگین در دو سیستم ادواری و دائمی موجودی کالا، نشان می‌دهد که نتایج به دست آمده متفاوت است. در سیستم ادواری تنها یک بار میانگین بهای هر واحد کالا محاسبه می‌شود. حال آن‌که در سیستم دائمی به تعداد خریدها، میانگین بهای هر واحد محاسبه خواهد شد. در نتیجه این تفاوت، برای فروشگاه حسینی، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره در سیستم ادواری ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال و در سیستم دائمی ۵۷,۹۰۴,۸۳۳ ریال محاسبه شده است.

در یک سیستم دائمی موجودی کالا، روش میانگین، **روش میانگین متحرک** نامیده می‌شود. طبق این روش، شرکت **پس از هر خرید**، یک میانگین جدید برای بهای هر واحد محاسبه می‌کند از این میانگین بهای هر واحد، برای محاسبه موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته در آن مقطع استفاده می‌شود. تصویر ۱۷-۴ کاربرد روش میانگین متحرک را برای فروشگاه حسینی نشان می‌دهد. همان‌گونه که در تصویر ۱۷-۴ مشاهده می‌شود، تحت روش میانگین در سیستم دائمی موجودی کالا، پس از هر خرید، میانگین بهای تمام شده یک واحد کالا محاسبه می‌شود. در مثال فوق پس از انجام هر یک از خریدهای ۱۵ خرداد، ۲۴ شهریور و ۲۷

مثال!

با توجه به اطلاعات به دست آمده از سیستم موجودی کالای شرکت ابهری، ارزش موجودی کالای پایان دوره این شرکت در یک سیستم دائمی موجودی کالا را با استفاده از روش‌های اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده و میانگین، محاسبه کنید:

شرح	تاریخ	تعداد × بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
موجودی کالا	۱ اسفند	۲۰۰ واحد × ۴۰,۰۰۰ ریال	۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال
خریدها	۱۰ اسفند	۵۰۰ واحد × ۴۵,۰۰۰ ریال	۲۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال
	۲۰ اسفند	۴۰۰ واحد × ۴۷,۵۰۰ ریال	۱۹,۰۰۰,۰۰۰ ریال
	۲۷ اسفند	۳۰۰ واحد × ۵۰,۰۰۰ ریال	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال
فروش‌ها	۱۵ اسفند	۵۰۰ واحد	
	۲۵ اسفند	۴۰۰ واحد	

پاسخ:

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش، ۶۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال است و به صورت زیر محاسبه شده است:

موجودی	۱ اسفند	۴۰,۰۰۰ × ۲۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰
خرید	۱۰ اسفند	۴۵,۰۰۰ × ۵۰۰	۲۲,۵۰۰,۰۰۰
	۲۰ اسفند	۴۷,۵۰۰ × ۴۰۰	۱۹,۰۰۰,۰۰۰
	۲۷ اسفند	۵۰,۰۰۰ × ۳۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
کل		۱۴۰۰	۶۴,۵۰۰,۰۰۰

روش اولین صادره از اولین وارده:

مانده	بهای تمام شده کالای فروش رفته	خرید	تاریخ
($200 \times 40,000$) ریال ۸,۰۰۰,۰۰۰			۱ اسفند
($200 \times 40,000$) } ($500 \times 45,000$) } ریال ۳۰,۵۰۰,۰۰۰		($500 \times 45,000$) ۲۲,۵۰۰,۰۰۰	۱۰ اسفند
($200 \times 45,000$) ریال ۹,۰۰۰,۰۰۰	($200 \times 40,000$) } ($300 \times 45,000$) } ریال ۲۱,۵۰۰,۰۰۰		۱۵ اسفند
($200 \times 45,000$) } ($400 \times 47,500$) } ریال ۲۸,۰۰۰,۰۰۰		($400 \times 47,500$) ۱۹,۰۰۰,۰۰۰	۲۰ اسفند
($200 \times 47,500$) ریال ۹,۵۰۰,۰۰۰	($200 \times 45,000$) } ($200 \times 47,500$) } ریال ۱۸,۵۰۰,۰۰۰		۲۵ اسفند
($200 \times 47,500$) } ($300 \times 50,000$) } ریال ۲۴,۵۰۰,۰۰۰		($300 \times 50,000$) ۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۷ اسفند
بهای تمام شده کالای فروش رفته <u>ریال ۴۰,۰۰۰,۰۰۰</u> = $21,500,000 + 18,500,000$		موجودی کالای پایان دوره <u>ریال ۲۴,۵۰۰,۰۰۰</u>	

روش اولین صادره از آخرین وارده:

مانده	بهای تمام شده کالای فروش رفته	خرید	تاریخ
($200 \times 40,000$) ریال ۸,۰۰۰,۰۰۰			۱ اسفند
($200 \times 40,000$) } ($500 \times 45,000$) } ریال ۳۰,۵۰۰,۰۰۰		($500 \times 45,000$) ۲۲,۵۰۰,۰۰۰	۱۰ اسفند
($200 \times 40,000$) ریال ۸,۰۰۰,۰۰۰	($500 \times 45,000$) ۲۲,۵۰۰,۰۰۰		۱۵ اسفند
($200 \times 40,000$) } ($400 \times 47,500$) } ریال ۲۷,۰۰۰,۰۰۰		($400 \times 47,500$) ۱۹,۰۰۰,۰۰۰	۲۰ اسفند
($200 \times 40,000$) ریال ۸,۰۰۰,۰۰۰	($400 \times 47,500$) ۱۹,۰۰۰,۰۰۰		۲۵ اسفند
($200 \times 40,000$) } ($300 \times 50,000$) } ریال ۲۳,۰۰۰,۰۰۰		($300 \times 50,000$) ۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۷ اسفند
بهای تمام شده کالای فروش رفته <u>ریال ۴۱,۵۰۰,۰۰۰</u> = $22,500,000 + 19,000,000$		موجودی کالای پایان دوره <u>ریال ۲۳,۰۰۰,۰۰۰</u>	

تاریخ	خرید	بهای تمام شده کالای فروش رفته	مانده
۱ اسفند			۸,۰۰۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۰,۰۰۰)
۱۰ اسفند	۲۲,۵۰۰,۰۰۰ (۵۰۰×۴۵,۰۰۰)		۳۰,۵۰۰,۰۰۰ (۷۰۰×۴۳,۵۷۰)
۱۵ اسفند		۲۱,۷۹۰,۰۰۰ (۵۰۰×۴۳,۵۷۰)	۸,۷۱۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۳,۵۷۰)
۲۰ اسفند	۱۹,۵۰۰,۰۰۰ (۴۰۰×۴۷,۵۰۰)		۲۷,۷۱۰,۰۰۰ (۶۰۰×۴۶,۱۸۰)
۲۵ اسفند		۱۸,۴۷۰,۰۰۰ (۴۰۰×۴۶,۱۸۰)	۹,۲۴۰,۰۰۰ (۲۰۰×۴۶,۱۸۰)
۲۷ اسفند	۱۵,۰۰۰,۰۰۰ (۳۰۰×۵۰,۰۰۰)		۲۴,۲۴۰,۰۰۰ (۵۰۰×۴۸,۴۸۰)
موجودی کالای پایان دوره ۲۴,۲۴۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده کالای فروش رفته ۴۰,۲۶۰,۰۰۰ ریال = ۲۱,۷۹۰,۰۰۰ + ۱۸,۴۷۰,۰۰۰			

است یکی از روش‌های ارزش‌یابی موجودی‌ها را بر دیگری ترجیح دهند، اثرات روش‌های مختلف را بر صورت‌های مالی فروشگاه حسینی بررسی می‌کنیم. صورت سود و زیان فشرده و مقایسه‌ای این فروشگاه در تصویر ۱۸-۴ ارائه شده است.

توجه کنید که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (۱۲۰ میلیون ریال) در هر سه روش یکسان است. با این وجود، ارزش موجودی پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر یک از سه روش متفاوت است. هر ریال تفاوت در ارزش موجودی‌های پایان دوره منجر به همان اندازه تفاوت در سود قبل از کسر مالیات می‌شود. برای مثال ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال تفاوت بین ارزش موجودی‌های پایان دوره بین دو روش فایفو و لایفو، منجر به همین میزان تفاوت در بهای تمام شده کالای فروش رفته و نهایتاً تفاوت مشابه در سود قبل از کسر مالیات در این دو روش شده است.

اثرات روش‌های جریان بهای تمام شده بر صورت‌های مالی و مالیات

هدف مطالعه ۶

طبق استانداردهای حسابداری

تأثیر روش‌های جریان بهای تمام شده بر صورت‌های مالی و مالیات را توضیح دهید.

را برای ارزش‌یابی موجودی‌های خود به کار گیرند و همان‌گونه که پیش از این بیان شد، انتخاب یکی از این سه روش، در حوزه اختیارات مدیریت قرار دارد. دلایلی که سبب می‌شود، مدیریت یکی از سه روش را برای ارزش‌یابی موجودی‌ها انتخاب کند، متفاوت است. اما معمولاً یکی از سه عامل زیر در انتخاب یکی از روش‌ها تأثیرگذار است: (۱) تأثیرات سود و زیانی (۲) تأثیرات ترازنامه‌ای یا (۳) تأثیرات مالیاتی.

تأثیرات سود و زیانی

برای آن‌که بتوان درک کرد که چرا شرکت‌ها ممکن

فروشگاه حسینی

میانگین	LIFO	FIFO	صورت سود و زیان فشرده
۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	درآمد فروش
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	خرید
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۵۴,۰۰۰,۰۰۰)	(۵۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۵۸,۰۰۰,۰۰۰)	موجودی کالای پایان دوره
۶۶,۰۰۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۲,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۹,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰	۵۳,۰۰۰,۰۰۰	سود ناویژه
(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	هزینه‌های عملیاتی
۲۹,۰۰۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۳,۰۰۰,۰۰۰	سود قبل از کسر مالیات
(۸,۷۰۰,۰۰۰)	(۷,۵۰۰,۰۰۰)	۹,۹۰۰,۰۰۰	مالیات بر درآمد (۳۰٪)
۲۰,۳۰۰,۰۰۰	۱۷,۵۰۰,۰۰۰	۲۳,۱۰۰,۰۰۰	سود خالص

تصویر ۱۸-۴ مقایسه تاثیرات سه روش جریان های بهای تمام شده بر ترازنامه و صورت سود و زیان در سیستم ادواری

لایفو بر عکس می شود. در شرایط رکود، فایفو کمترین سود خالص و لایفو بیشترین سود خالص را گزارش خواهند کرد.

سود خالص بالاتر برای مدیریت، یک مزیت محسوب می شود: سود بالاتر باعث می شود شرکت از دید اشخاص بیرون از سازمان، مطلوب تر به نظر برسد. همچنین، اگر پاداش مدیریت بر سود خالص مبتنی باشد، مدیریت پاداش بیشتری دریافت خواهد کرد. بنابراین، در زمان افزایش قیمت ها، شرکت ها تمایل دارند که از روش فایفو برای ارزشیابی موجودی های خود استفاده کنند زیرا به سود خالص بالاتری منجر می شود.

عده ای از افراد اعتقاد دارند که به کارگیری روش لایفو در شرایط تورمی باعث می شود، شرکت ها بتوانند از گزارش سودی که گمراه کننده است، اجتناب کنند.

زمانی که قیمت ها در حال تغییر است، روش های مختلف ارزشیابی موجودی ها، می تواند تاثیرات زیادی بر سود شرکت و ارزیابی های مبتنی بر سود داشته باشد. در اغلب دوره ها، قیمت ها در حال افزایش است و اصطلاحاً شرایط تورمی است. در دوره ای که تورم وجود دارد، روش اولین صادره از اولین وارده (فایفو) سود بیشتری را نشان می دهد زیرا بهای تمام شده کالای فروش رفته را از محل اولین خریدها (که به قیمت پایین تری خریداری شده اند) محاسبه می کند. این شرایط، در مثال فروشگاه حسینی وجود دارد. همان گونه که تصویر ۱۸-۴ نشان می دهد، در دوره ای که قیمت ها در حال افزایش است، فایفو بیشترین سود، لایفو کمترین سود و روش میانگین سودی بین این دو را نشان می دهد. در حالتی که قیمت ها رو به کاهش است (شرایط رکود)، نتایج کاربرد روش های فایفو و

به عبارت دیگر، به اعتقاد این افراد، در شرایط تورمی، سود گزارش شده به روش لایفو به سود اقتصادی (سود واقعی) نزدیکتر است. زیرا بهای تمام شده کالای فروش رفته به قیمت‌های بازار نزدیکتر است. در مثال فروشگاه حسینی، ۸ میلیون ریال سودی که روش فایفو بیش از روش لایفو گزارش می‌کرد، غیر واقعی و فریبنده است. ۲۵ میلیون ریال سود قبل از کسر مالیات در روش لایفو به سود اقتصادی نزدیکتر است.

تأثیرات ترازنامه‌ای

اصلی‌ترین مزیت روش فایفو آن است که در شرایط تورمی، ارزش موجودی‌های پایان دوره به ارزش‌های جاری (بازار) این کالاها نزدیکتر است. برای مثال، در روش فایفو، از ۴۵۰ واحد موجودی کالای پایان دوره فروشگاه حسینی، ۴۰۰ واحد آن به قیمت‌های خرید در تاریخ ۲۷ بهمن، ارزش‌گذاری شده است. در مقابل، اصلی‌ترین ایراد روش لایفو آن است که در دوره‌های تورمی، ارزش موجودی کالای پایان دوره ممکن است بسیار کمتر از ارزش (قیمت) جاری باشد. در مثال فروشگاه حسینی، ارزش موجودی کالای پایان دوره در سیستم ادواری، بر اساس قیمت‌های موجودی کالای ابتدای دوره و اولین خریدها تعیین شده است. در صورتی که این فرآیند برای چندین دوره ادامه یابد، تفاوت بین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و ارزش جاری، افزایش خواهد یافت.

اثرات مالیاتی

در شرایط تورمی، روش فایفو هر دوی ارزش موجودی کالا (در ترازنامه) و سود خالص (در صورت سود و زیان) را به بالاترین رقم گزارش می‌کند. در این صورت، چرا برخی از شرکت‌ها از روش لایفو

استفاده می‌کنند؟ علت آن است که در شرایط تورمی استفاده از روش لایفو به مالیات بر درآمد کمتری منجر خواهد شد. در شرایط تورمی، استفاده از روش لایفو به گزارش سود قبل از کسر مالیات کمتری منجر خواهد شد. در نتیجه مالیات بر درآمد نیز کاهش خواهد یافت. برای مثال، در فروشگاه حسینی، در روش لایفو، مالیات بر درآمد ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال و در روش فایفو ۹,۹۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. صرفه جویی مالیاتی به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال سبب می‌شود وجه نقد بیش‌تری برای استفاده در عملیات واحد تجاری در دسترس باشد.

کاربرد یکنواخت روش‌های ارزشیابی موجودی‌ها - ثبات رویه

هرکدام از روش‌های ارزش‌یابی موجودی‌ها که انتخاب شود، شرکت‌ها باید در دوره‌های مالی مختلف از این روش به شکل یکنواختی استفاده کنند. این رویکرد که به آن **اصل ثبات رویه** اطلاق می‌شود، به این معنی است که شرکت‌ها در سال‌های مختلف باید از اصول و روش‌های حسابداری یکسانی استفاده کنند. به کارگیری یکنواخت اصول و روش‌های حسابداری، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در دوره‌های مختلف را افزایش می‌دهد. برای مثال، اگر فروشگاه حسینی در یک دوره از روش فایفو و در دوره مالی بعدی از روش لایفو استفاده کند، مقایسه سود خالص این دو دوره مالی، دشوار خواهد بود.

اگر چه بر کاربرد یکنواخت اصول و روش‌های حسابداری تأکید می‌شود، اما اصل ثبات رویه به این معنی نیست که شرکت‌ها هیچ‌گاه نمی‌توانند روش ارزشیابی موجودی کالای خود را تغییر دهند. هنگامی که یک شرکت، روش حسابداری خود را تغییر

می‌دهد، باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، دلایل تغییر روش را افشاء کند و در صورت‌های مالی، اثرات ناشی از این تغییر را نشان دهد. تغییر در

اصول و روش‌های حسابداری معمولاً با تجدید ارائه صورت‌های مالی دوره‌های گذشته همراه است.

اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش

هدف مطالعه ۷

کاربرد قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش در رابطه با موجودی‌ها را توضیح دهید.

ممکن است به دلیل تغییرات در تکنولوژی یا سلاقی مردم، ارزش موجودی‌ها، به ویژه کالاهای با تکنولوژی بالا یا وابسته سلاقی افراد، به سرعت کاهش یابد. در نتیجه چنین رویدادی، ارزش بازار موجودی‌ها کمتر از بهای تمام شده (ارزش منعکس شده در ترازنامه) خواهد بود. برای مثال، تغییرات سریع در تکنولوژی تولید قطعات کامپیوتری سبب می‌شود که قیمت کامپیوترهای شخصی و لپ‌تاپ‌ها همواره در حال کاهش باشد. بنابراین، اگر یک شرکت مقدار قابل ملاحظه‌ای از این محصولات را برای مدت زمان طولانی در انبارهای خود نگهداری کرده باشد، احتمال زیادی وجود دارد که ارزش بازار این کالاها بسیار پایین‌تر از بهای تمام شده آن باشد. به نظر شما، در چنین وضعیتی، این شرکت باید موجودی‌های خود را به بهای تمام شده گزارش کند یا از ارزش‌های پایین‌تر بازار استفاده کند؟

خالص ارزش فروش گزارش کنند. استفاده از قاعده **اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش**، نمونه‌ای از کاربرد **اصل محافظه‌کاری** در حسابداری است به این معنی که، از میان روش‌های مجاز حسابداری، روشی باید انتخاب شود که منجر به بیش از واقع گزارش شدن دارایی‌ها و سود خالص نشود. **خالص ارزش فروش عبارت است از: بهای فروش اقلام موجودی‌ها پس از کسر تمامی هزینه‌های لازم برای تکمیل، بازاریابی، توزیع و فروش کالا.** شرکت‌ها پس از آن‌که یکی از روش‌های شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده، اولین صادره از آخرین وارده یا میانگین را برای ارزش‌یابی موجودی‌های خود انتخاب کردند، برای تعیین مبلغی که در ترازنامه برای موجودی‌ها باید گزارش شود، قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش را به کار می‌گیرند. در نتیجه، در دوره‌هایی که ارزش موجودی‌ها کاهش یافته است، موجودی‌ها در ترازنامه به خالص ارزش فروش (و نه بهای تمام‌شده) گزارش خواهند شد.

استفاده از اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش یک انحراف از اصل بهای تمام شده محسوب می‌شود. هنگامی که ارزش موجودی کالا پایین‌تر از بهای تمام شده است، شرکت‌ها باید موجودی‌های خود را به

برای تشریح کاربرد قاعده اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، فرض کنید فروشگاه لوازم صوتی و تصویری آرژنگ کالاهای زیر را در سال ۱۳۹۰ به عنوان موجودی پایان دوره خود در اختیار دارد.

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش
تلویزیون های LED	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰,۰۰۰
تلویزیون های LCD	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰
رادیوهای ماهواره ای	۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰
رادیوپخش های مدل ZLM	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰
	<u>۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۵۹۰,۰۰۰,۰۰۰</u>

تصویر ۱۹-۴ محاسبه اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

بهای تمام شده و خالص ارزش فروش هر یک از اقلام به صورت مجزا با یکدیگر مقایسه می شود.

ثبت زیان و ذخیره کاهش ارزش موجودی ها

پس از به کارگیری قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، چنانچه ارزش تعیین شده برای موجودی ها کمتر از بهای تمام شده باشد، شرکت باید این زیان را در دفاتر خود شناسایی کند. برای ثبت زیان کاهش ارزش موجودی ها، یکی از دو روش زیر استفاده می شود: (۱) روش کاهش مستقیم ارزش موجودی ها (۲) روش ذخیره کاهش ارزش موجودی ها.

روش کاهش مستقیم ارزش موجودی ها

در این روش، بابت تفاوت بین بهای تمام شده موجودی ها و مبلغ محاسبه شده، تحت قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، حساب زیان کاهش ارزش موجودی ها، بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می شود. به این ترتیب، با کاهش ارزش موجودی ها، مستقیماً حساب موجودی کالا کاسته (بستانکار) می شود. زیان کاهش ارزش موجودی ها در بخش سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش شده و باعث کاهش سود خالص

دوره می شود. چنانچه در دوره های مالی بعد، تمام یا قسمتی از زیان کاهش ارزش این موجودی ها جبران شود (خالص ارزش فروش افزایش یابد)، حداکثر تا سقف زیان شناسایی شده ناشی از کاهش ارزش (یعنی حداکثر تا مبلغی که ارزش موجودی ها به بهای تمام شده اولیه برسد) درآمد بازیافت کاهش ارزش شناسایی می شود. این درآمد، در صورت سود و زیان گزارش شده و باعث افزایش سود خالص می شود. مهم ترین ایرادی که به این روش وارد می شود آن است که با بستانکار شدن مستقیم حساب موجودی کالا بابت کاهش ارزش، در دفاتر شرکت، بهای تمام شده اولیه و سوابق کاهش ارزش موجودی ها نگهداری نمی شود.

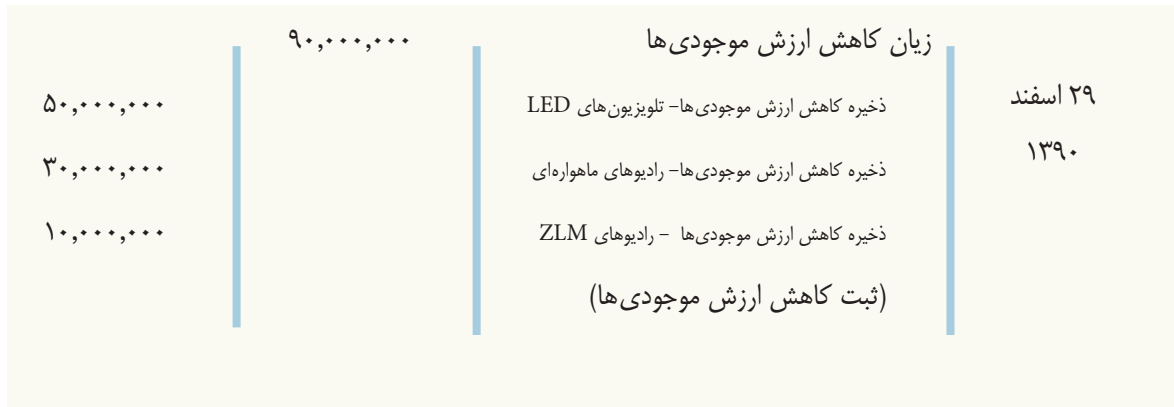
روش ذخیره کاهش ارزش موجودی ها

برای برطرف ساختن ایراد روش کاهش مستقیم ارزش موجودی ها (عدم نگهداری سوابق بهای تمام شده و کاهش ارزش) از یک حساب کاهنده موجودی ها با عنوان ذخیره کاهش ارزش موجودی ها استفاده می شود. به این ترتیب، با کاهش ارزش موجودی ها، حساب زیان کاهش ارزش بدهکار شده و حساب ذخیره کاهش ارزش بستانکار می شود. در ترازنامه مانده حساب ذخیره کاهش ارزش از حساب موجودی کالا کسر می شود. استفاده از حساب ذخیره

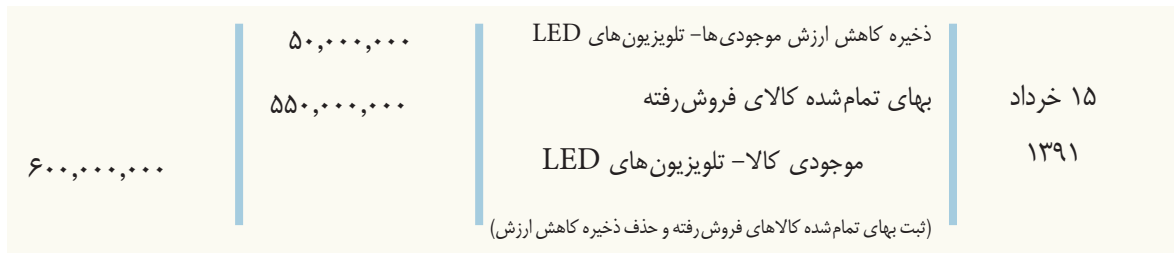
کاهش ارزش سبب می‌شود، ضمن نگهداری سوابق بهای تمام شده اولیه و زیان کاهش ارزش موجودی‌ها، بازیافت احتمالی کاهش ارزش در دوره‌های بعدی با سهولت بیشتری اندازه‌گیری شود.

برای تشریح نحوه ثبت کاهش ارزش با استفاده از روش ذخیره‌گیری به مثال فروشگاه لوازم صوتی و تصویری ارژنگ باز می‌گردیم. با توجه به محاسبات

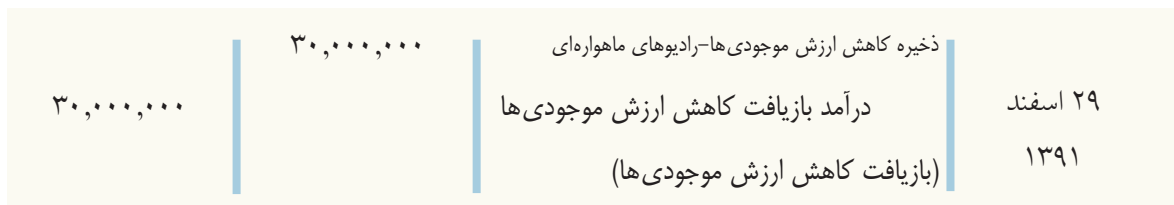
انجام شده، مشخص شد که موجودی تلویزیون‌های LED، ۵۰ میلیون ریال و رادیوهای ماهواره‌ای ۳۰ میلیون ریال و رادیوهای مدل ZLM ۱۰ میلیون ریال (جمعاً ۹۰ میلیون ریال)، کاهش ارزش داشته‌اند. ثبت این کاهش ارزش در دفاتر سال ۱۳۹۰ فروشگاه ارژنگ به شرح زیر است.



اگر در سال ۱۳۹۱ تلویزیون‌های LED به فروش برسند، همراه با ثبت فروش، ذخیره این موجودی‌ها نیز از دفاتر خارج می‌شود.



اگر در پایان سال ۱۳۹۱، خالص ارزش فروش رادیوهای ماهواره‌ای به ۵۰۰ میلیون ریال برسد، کاهش ارزش شناسایی شده در سال ۱۳۹۰ بازیافت شده است و فروشگاه ارژنگ درآمد بازیافت کاهش ارزش را تا سقف مانده ذخیره کاهش ارزش این موجودی، شناسایی می‌کند.



اشتباهات در موجودی‌ها

متأسفانه برخی اوقات در حسابداری موجودی‌ها، اشتباهاتی رخ می‌دهد. برخی از این اشتباهات از شمارش یا قیمت‌گذاری کالاها ناشی می‌شود. در موارد دیگر، اشتباهات به دلیل عدم توجه شرکت‌ها به کالاهای در راه و مالکیت قانونی نسبت به این کالاها و کالاهای امانی ایجاد می‌شود. هنگامی که در حسابداری موجودی‌ها اشتباهاتی رخ دهد، هر دوی صورت سود و زیان و ترازنامه تحت تأثیر قرار می‌گیرند.

تأثیر اشتباهات بر صورت سود و زیان

در یک سیستم ادواری موجودی کالا، هر دوی موجودی‌های ابتدای دوره و انتهای دوره در صورت سود و زیان حضور دارند. زیرا موجودی‌های پایان دوره گذشته، موجودی ابتدای دوره جاری خواهد بود. بنابراین، اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره گذشته، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و سود خالص دوره گذشته و دوره جاری را تحت تأثیر قرار خواهد داد. اثرات ناشی از اشتباهات در موجودی‌ها را می‌توان از طریق معادله بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته بررسی کرد.

$$\text{موجودی کالای پایان دوره} - \text{بهای تمام شده کالای خریداری شده} + \text{موجودی کالا در ابتدای دوره} = \text{بهای تمام شده کالای فروش‌رفته}$$

اگر به اشتباه، موجودی کالای ابتدای دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شده باشد، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته کمتر از واقع اندازه‌گیری خواهد شد. اگر موجودی کالای پایان دوره به اشتباه کمتر از واقع اندازه‌گیری شود، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته، بیشتر از واقع اندازه‌گیری می‌شود. تصویر ۲۰-۴، تأثیرات اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی کالا را بر صورت سود و زیان دوره جاری نشان می‌دهد.

اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها	بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته	سود خالص
موجودی کالای ابتدای دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شود.	کمتر از واقع است	بیش‌تر از واقع است
موجودی کالای ابتدای دوره بیش‌تر از واقع اندازه‌گیری شود.	بیش‌تر از واقع است	کمتر از واقع است
موجودی کالای پایان دوره کمتر از واقع اندازه‌گیری شود.	بیش‌تر از واقع است	کمتر از واقع است
موجودی کالای پایان دوره بیش‌تر از واقع اندازه‌گیری شود.	کمتر از واقع است	بیش‌تر از واقع است

تصویر ۲۰-۴ تأثیر اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی‌ها بر صورت سود و زیان دوره جاری

اکنون که با چگونگی تأثیر اشتباهات در اندازه‌گیری موجودی کالا بر سود خالص دوره جاری آشنا شدید، می‌توان تأثیر اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره جاری را بر سود خالص دوره آینده بررسی کرد. اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره جاری تأثیری معکوس بر سود خالص دوره آینده

خواهد داشت. تصویر ۲۱-۴ این تأثیر را نشان می‌دهد. این تأثیر معکوس، از این حقیقت ناشی می‌شود که اندازه‌گیری کمتر از واقع موجودی کالای پایان دوره سال ۱۳۹۰، باعث کمتر از واقع گزارش شدن موجودی ابتدای دوره سال ۱۳۹۱ شده و در نتیجه سود خالص سال ۱۳۹۱، بیشتر از واقع گزارش می‌شود.

در مجموع دو سال، سود خالص به درستی اندازه‌گیری شده است، زیرا بیشتر از واقع اندازه‌گیری شدن سود خالص سال ۱۳۹۱، با کمتر از واقع اندازه‌گیری شدن سود خالص در سال ۱۳۹۰ تهاتر می‌شود. توجه کنید که مجموع سود خالص دو سال که با اطلاعات نادرست اندازه‌گیری شده است، ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰) با مجموع سود خالص دو سال که با اطلاعات صحیح اندازه‌گیری شده است، ۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) برابر است. همچنین، توجه داشته باشید که اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای ابتدای دوره منجر به همان اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره نخواهد شد. زیرا در هر دو سیستم دائمی و ادواری موجودی‌ها، موجودی کالای پایان دوره شمارش و اندازه‌گیری خواهند شد.

شرکت نمونه

صورت سود و زیان فشرده

۱۳۹۱		۱۳۹۰		
صحیح	نادرست	صحیح	نادرست	
۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد فروش
۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده
۸۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۳۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	موجودی کالای پایان دوره
۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	هزینه‌های عملیاتی
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سود خالص

ریال ۳۰,۰۰۰,۰۰۰

سود خالص بیشتر از واقع گزارش شده است.

ریال ۳۰,۰۰۰,۰۰۰

سود خالص کمتر از واقع گزارش شده است.

در مجموع دو سال، اشتباهات اثر یکدیگر را خنثی می‌کند. بنابراین مجموع سود خالص دو سال صحیح است.

تصویر ۲۱-۴ تأثیر اشتباه در اندازه‌گیری موجودی کالای پایان دوره بر صورت سود و زیان

تأثیر اشتباهات بر ترازنامه

شرکت‌ها می‌توانند از طریق معادله اساسی حسابداری، تأثیرات اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره را بر ترازنامه تعیین کنند: دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه. تأثیر اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره در تصویر ۲۲-۴ نشان داده شده است.

حقوق صاحبان سرمایه	بدهی‌ها	دارایی‌ها	اشتباهات در موجودی کالای پایان دوره
بیش از واقع گزارش می شود	تأثیری ندارد	بیش از واقع گزارش می شود	بیش از واقع اندازه گیری شود
کمتر از واقع گزارش می شود	تأثیری ندارد	کمتر از واقع گزارش می شود	کمتر از واقع اندازه گیری شود

تصویر ۲۲-۴ تأثیر اشتباهات در موجودی پایان دوره بر ترازنامه

مثال!

(الف) فروشگاه لوازم خانگی سهروردی سه نوع متفاوت بخاری (گازی، چوبی و برقی) را به فروش می‌رساند. بهای تمام شده و خالص ارزش فروش موجودی بخاری این فروشگاه به شرح زیر است.

خالص ارزش فروش	بهای تمام شده	
۷۹۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰,۰۰۰	بخاری‌های گازی
۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بخاری‌های چوبی
۱,۰۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	بخاری‌های برقی

ارزش موجودی کالای این فروشگاه را طبق قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تعیین کنید.

پاسخ:

پایین‌ترین ارزش‌ها برای هر نوع موجودی کالا عبارت است از: بخاری‌های گازی ۷۹۰ میلیون ریال (خالص ارزش فروش)، بخاری‌های چوبی ۲/۵ میلیارد ریال (بهای تمام شده) و بخاری‌های برقی ۱/۰۱ میلیارد ریال (خالص ارزش فروش). کل ارزش موجودی ۴/۳ میلیارد ریال $(۰/۷۹+۲/۵+۱/۰۱)$ است.

(ب) شرکت سپهر موجودی پایان دوره خود را در سال ۱۳۹۰ به مبلغ ۲۲۰ میلیون ریال، بیش‌تر از واقع گزارش کرده است. تأثیر این اشتباه را بر موجودی کالای پایان دوره، بهای تمام شده کالای فروش رفته و حقوق صاحبان سرمایه در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ تعیین کنید.

پاسخ:

۱۳۹۱	۱۳۹۰	
تأثیری ندارد	۲۲۰ میلیون ریال بیش از واقع است	موجودی کالای پایان دوره
۲۲۰ میلیون بیش‌تر از واقع است	۲۲۰ میلیون ریال کمتر از واقع است	بهای تمام شده کالای فروش رفته
تأثیری ندارد	۲۲۰ میلیون ریال بیش‌تر از واقع است	حقوق صاحبان سرمایه

تخمین موجودی

موجودی‌های خود را تخمین می‌زند. در دو موقعیت، شرکت‌ها و فروشگاه‌ها مجبور می‌شوند موجودی‌های خود را تخمین بزنند؟ نخست، عواملی مانند آتش‌سوزی، سیل یا زلزله ممکن است موجودی کالا را از بین ببرد. دوم، ممکن است مدیریت

تا به اینجا فرض شد که شرکت می‌تواند موجودی‌های خود را شمارش کند. اگر شرکت نتواند موجودی خود را شمارش کند چه باید کرد؟ اگر موجودی‌ها در اثر آتش‌سوزی، سیل یا زلزله از میان برود، مبلغ خسارت چگونه تعیین می‌شود؟ در این موارد، شرکت مقدار

بخواهد به صورت ماهانه یا فصلی صورت‌های مالی را تهیه کند، اما شمارش موجودی‌ها تنها سالانه صورت می‌گیرد. از آنجا که در سیستم ادواری ثبت موجودی‌ها، کالاهای خریداری شده و فروش رفته ردیابی نمی‌شوند، در این سیستم نیاز به تخمین موجودی‌ها بیش‌تر احساس می‌شود. دو روش متداول برای تخمین موجودی‌ها وجود دارد: (۱) روش سود ناخالص (۲) روش خرده‌فروشی.

روش سود ناخالص

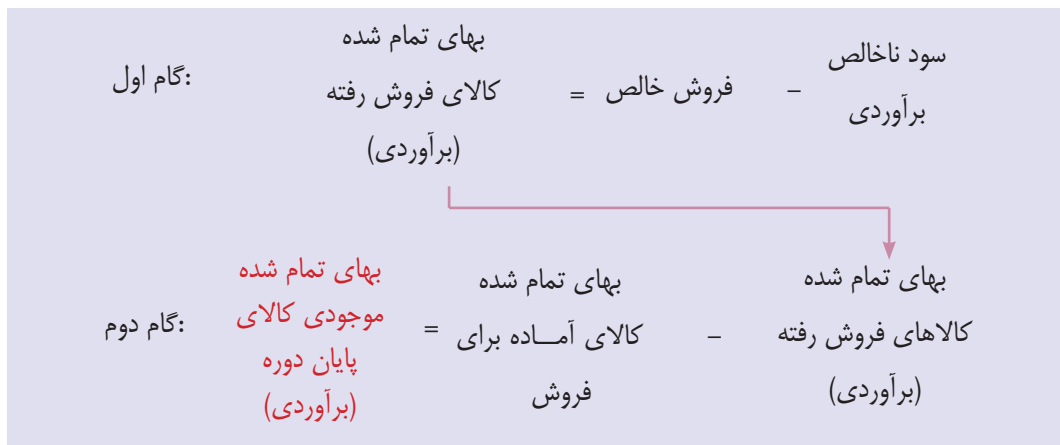
هدف مطالعه ۸

روش سود ناخالص، بهای

کاربرد روش سود ناخالص در برآورد موجودی‌ها را توضیح دهید.

تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره را با بکارگیری نسبت

سود ناخالص به فروش خالص، تخمین می‌زند. این روش تا حدودی ساده، اما اثربخش است. حسابداران، حسابرسان و مدیران مرتباً از روش سود ناخالص برای آزمون منطقی بودن مبلغ موجودی کالا استفاده می‌کنند. این روش اشتباهات عمده را کشف می‌کند. برای استفاده از این روش، یک شرکت باید از فروش خالص، بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش و نرخ سود ناخالص خود اطلاع داشته باشد. شرکت می‌تواند سود ناخالص خود را برای یک دوره برآورد کند. تصویر ۲۳-۴ فرمول‌های مورد استفاده در روش سود ناخالص را نشان می‌دهد.



تصویر ۲۳-۴ فرمول‌های روش سود ناخالص

و زیان خود را برای فروردین ماه تهیه کند. اطلاعات این شرکت نشان می‌دهد؛ فروش خالص ۲۰۰ میلیون ریال، موجودی کالای ابتدای دوره ۴۰ میلیون ریال و بهای تمام شده کالای خریداری شده ۱۲۰ میلیون ریال است. در سال گذشته نرخ سود ناخالص شرکت ۳۰ درصد بوده است. انتظار می‌رود در سال جاری نیز نرخ سود ناخالص ۳۰ درصد باشد. با توجه به این اطلاعات، شرکت همکاران با استفاده از روش سود ناخالص، بهای تمام شده موجودی کالای خود را تخمین می‌زند.

روش سود ناخالص فرض می‌کند که در طی دوره‌های مختلف، نرخ سود ناخالص ثابت است. اما ممکن است این نرخ در اثر تغییرات در خط‌مشی‌های خرید کالا یا شرایط بازار، تغییر کند. در این موارد، نرخ سود ناخالص باید به نحوی تعدیل شود که با شرایط جدید منطبق باشد. در صورتی که برای هر یک از بخش‌ها یا دوائر شرکت، نرخ سود ناخالص به صورت جداگانه تخمین زده شود، نتایج دقیق‌تر خواهد بود. فرض کنید شرکت همکاران قصد دارد صورت سود



تصویر ۲۴-۴ روش سود ناخالص

استفاده از روش خرده فروشی برای برآورد بهای تمام شده موجودی کالا است. اغلب فروشگاهها و شرکت های خرده فروشی می توانند بین بهای تمام شده و قیمت های فروش اجناس خود رابطه برقرار کنند. پس از آن، واحد تجاری، درصد بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی را در موجودی کالا در پایان دوره به قیمت خرده فروشی ضرب می کند تا بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به دست آید. برای استفاده از روش خرده فروشی، باید بهای تمام شده و قیمت خرده فروشی کالای آماده برای فروش در دسترس باشد. تصویر ۲۵-۴، فرمول های روش خرده فروشی را نشان می دهد.

همچنین، باید به این نکته توجه داشته که از این روش نمی توان در تهیه صورت های مالی پایان دوره استفاده کرد. در پایان دوره موجودی ها باید شمارش شود.

روش خرده فروشی

هدف مطالعه ۹

کاربرد روش خرده فروشی در

برآورد موجودی ها را توضیح دهید. شرکت ها و فروشگاه های خرده فروشی مانند شهروند،

اتکا و رفاه، دارای هزاران نوع کالای متفاوت می باشند که معمولاً بهای تمام شده هر یک از کالاها پایین است. در چنین مواردی، استفاده از روش های پیشین در ارزش گذاری موجودی کالای پایان دوره بسیار دشوار و وقت گیر است. یک راه حل جایگزین،

فروش خالص	-	فروش به قیمت خرده فروشی	=	موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده فروشی
کالای آماده	÷	برای فروش به قیمت تمام شده	=	نسبت بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی
نسبت بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی	×	موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده فروشی	=	موجودی کالای پایان دوره به بهای تمام شده

تصویر ۲۵-۴ فرمول های روش خرده فروشی

آن ۲۸۰,۰۰۰ (۴×۷۰,۰۰۰) است. در صورتی که از روش خرده‌فروشی نیز استفاده شود، بهای تمام‌شده برآوری ۲۸۰,۰۰۰ ریال (۷۰٪×۴۰۰,۰۰۰) خواهد بود. در ادامه کاربرد روش خرده‌فروشی برای فروشگاه صبا نشان داده شده است. توجه کنید که برای ارزش‌گذاری موجودی کالا، نیازی به شمارش فیزیکی موجودی کالا نیست.

برای تشریح روش خرده‌فروشی، فرض کنید که شرکت صبا ۱۰ واحد کالای خریداری شده به بهای هر واحد ۷۰,۰۰۰ ریال را به قیمت هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. بنابراین، نسبت بهای تمام‌شده به قیمت فروش ۷۰ درصد (۷۰,۰۰۰÷۱۰۰,۰۰۰) است. اگر ۴ واحد از این کالاها باقی بماند، قیمت خرده‌فروشی آن‌ها ۴۰۰,۰۰۰ ریال (۴×۱۰۰,۰۰۰) و بهای تمام‌شده

بهای تمام‌شده	قیمت خرده‌فروشی
موجودی کالای ابتدای دوره	۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰
کالای خریداری شده	۲۱۵,۰۰۰,۰۰۰
کالای آماده برای فروش	۶۱۰,۰۰۰,۰۰۰
فروش خالص	۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰
مرحله (۱) موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده‌فروشی	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰
مرحله (۲) نسبت بهای تمام‌شده به قیمت خرده‌فروشی ۷۵٪ = ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ÷ ۷۵۰,۰۰۰,۰۰۰	
مرحله (۳) بهای تمام‌شده کالای پایان دوره (برآوردی)	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ × ۷۵٪ = ۲۲۵,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۴-۲۶ ۶ روش خرده‌فروشی

نحوه ارائه در صورت‌های مالی

گروه‌های اصلی تشکیل‌دهنده موجودی‌ها (مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و کالای تکمیل‌شده)، (۲) مبنای حسابداری (بهای تمام‌شده یا اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش فروش) و (۳) روش ارزش‌گذاری (شناسایی ویژه، اولین صادره از اولین وارده یا میانگین) افشا شود. تصویر ۴-۲۷ نمونه‌ای از موارد افشای مربوط به موجودی کالا را نشان می‌دهد.

موجودی کالا در ترازنامه به

عنوان یکی از دارایی‌های جاری

طبقه‌بندی می‌شود و بلافاصله

پس از مطالبات ارائه می‌شود. در صورت سود و زیان

چند مرحله‌ای، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته از

درآمد فروش کسر می‌شود. علاوه بر موارد فوق،

در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی باید: (۱)

هدف مطالعه ۱۰

نحوه ارائه موجودی‌ها در

صورت‌های مالی را تشریح کنید.

شرکت سهامی خرداد

یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی

یادداشت ۱. اهم رویه‌های حسابداری

موجودی‌ها

مبنای حسابداری موجودی‌ها اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش است. به منظور اندازه‌گیری بهای تمام‌شده موجودی‌ها از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) استفاده شده است. این روش برای کلیه موجودی‌های شرکت اعم از موجودی کالا، موجودی مواد اولیه و هم‌چنین موجودی کالای در راه به کار رفته است.

تصویر ۴-۲۷ موارد افشای مربوط به موجودی کالا

۱ کدام یک از موارد زیر نباید در شمارش موجودی های پایان دوره شرکت لحاظ شوند؟

- الف. کالای امانی دیگران نزد شرکت
ب. کالای امانی شرکت نزد دیگران
ج. کالای در راه با شرط فوب مبدأ
د. هیچ یک از موارد بالا

۲ با شمارش موجودی کالای شرکت لواسانی، ارزش موجودی ها در تاریخ ۲۹ اسفند ۱,۸۰۰ میلیون ریال تعیین شد. در شمارش موجودی ها موارد زیر در نظر گرفته نشده است: (۱) ۳۵۰ میلیون ریال کالای امانی نزد شرکت سپهر، (۲) خرید ۱۳۰ میلیون ریال کالای خریداری شده با شرط فوب مبدأ. این کالا در تاریخ ۲۷ اسفند برای شرکت ارسال شده است. ارزش صحیح موجودی کالای شرکت لواسانی چند میلیون ریال است؟

- الف. ۲,۳۰۰ ب. ۲,۱۵۰ ج. ۲,۲۸۰ د. ۱,۹۳۰

۳ بهای تمام شده کالای آماده برای فروش متشکل از دو بخش است: موجودی ابتدای دوره و.....

- الف. موجودی پایان دوره
ب. بهای تمام شده کالای خریداری شده
ج. بهای تمام شده کالای فروش رفته
د. تمامی موارد بالا

۴ موارد زیر مربوط به شرکت صدیقی است:

تعداد	بهای هر واحد	
۸,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰ ریال	موجودی ابتدای دوره
۱۳,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	خرید، ۱۹ تیر
۵,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	خرید، ۸ بهمن

اگر در پایان دوره، ۹,۰۰۰ واحد کالا باقی مانده باشد، موجودی کالا به روش فایفو چه مبلغی است؟

- الف. ۹۹۰ ب. ۱,۰۸۰ ج. ۱,۱۳۰ د. ۱,۱۷۰

۵ با توجه به سوال ۴، بهای تمام شده موجودی پایان دوره به روش لایفو چند میلیون ریال است؟

- الف. ۹۹۰ ب. ۱,۰۸۰ ج. ۱,۱۳۰ د. ۱,۰۰۰

۶ با توجه به اطلاعات زیر، بهای تمام شده موجودی پایان دوره به روش میانگین، چند میلیون ریال است؟

تعداد	بهای هر واحد	
۵,۰۰۰	۸۰,۰۰۰ ریال	موجودی ابتدای دوره
۱۵,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	خرید، ۱۹ تیر
۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	خرید، ۸ بهمن

الف. ۸۴۰	ب. ۷۰۰	ج. ۵۶۰	د. ۷۵۲/۵
----------	--------	--------	----------

۷ در دوره افزایش قیمت‌ها لایفو منجر به سود خالصی:

- الف. بالاتر از فایفو می‌شود.
 ب. برابر با فایفو می‌شود.
 ج. کمتر از فایفو می‌شود.
 د. بالاتر از میانگین می‌شود.

۸ کدام یک از موارد زیر از جمله عوامل مؤثر بر انتخاب روش بهایابی موجودی‌ها محسوب نمی‌شود:

- الف. اثرات مالیاتی
 ب. اثرات ترانزنامه‌ای
 ج. اثرات سود و زیانی
 د. سیستم ثابت در مقابل سیستم ادواری

۹ شرکت سروستانی ۲۰۰ واحد موجودی کالا به بهای هر واحد ۹۱۰ هزار ریال در اختیار دارد. اگر ارزش بازار هر یک از این کالاها ۸۰۰ هزار ریال باشد، موجودی پایان دوره به اقل بهای تمام‌شده و ارزش بازار چند میلیون ریال خواهد بود؟

- الف. ۹۱۰
 ب. ۸۰۰
 ج. ۱۸۲
 د. ۱۶۰

۱۰ در یک سیستم دائمی ثبت موجودی‌ها،

- الف. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته به روش لایفو با سیستم ادواری موجودی کالا برابر است.
 ب. میانگین بهای تمام‌شده برای تمامی کالاها برابر است.
 ج. پس از هر خرید، میانگین جدید بهای تمام‌شده هر واحد کالا محاسبه می‌شود.
 د. بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته به روش فایفو با سیستم ادواری برابر است.

پرسش‌ها

۱ کلید موفقیت‌آمیز بودن عملیات تجاری اثربخش بودن مدیریت موجودی‌ها است. آیا شما موافقید؟ توضیح دهید.

۲ دو ویژگی اقلامی که به عنوان موجودی شرکت‌های بازرگانی طبقه‌بندی می‌شوند، کدام است؟

۳ شرکت سالاری در تاریخ ۲۹ اسفند، کالاهایی را برای شرکت سپند ارسال کرد. این کالاها در تاریخ ۶ فرودین به

شرکت سپند تحویل شد. تحت کدام یک از شرایط حمل، کالای فوق در موجودی پایان دوره سپند محسوب می‌شود؟

در کدام شرایط کالای ارسالی در موجودی پایان دوره شرکت سالاری محسوب خواهد شد؟

۴ تفاوت‌های بین شرایط حمل فوب مبدأ و فوب مقصد را توضیح دهید.

۵ آقای کبیری اعتقاد دارد که تخصیص بهای تمام‌شده موجودی‌ها باید با جریان واقعی بهای تمام‌شده منطبق باشد.

توضیح دهید که چرا این نظریه غیر عملی و نامناسب است؟

۶ مزایا و معایب اصلی روش شناسایی ویژه در بهایابی موجودی‌ها را بیان کنید.

۷ تخمین موجودی‌ها در چه زمان‌هایی انجام می‌شود؟

۸ روش میانگین در دو سیستم ثابت و ادواری موجودی‌ها چه تفاوت‌هایی دارد؟

۹. در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی چه مواردی در رابطه با موجودی‌های پایان دوره افشا می‌شود؟

ت ۱-۴ در ابتدای بهمن‌ماه، فروشگاه الکتریک، سه دستگاه پخش DVD در انبار خود نگهداری می‌کند. این سه دستگاه کاملاً مشابه بوده و قیمت فروش هر یک از آن‌ها، ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است. اولین دستگاه با کد ۱۰۱۲، در تاریخ ۱ شهریور به بهای ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است. دستگاه دوم با کد ۱۰۴۵ در تاریخ ۱ دی‌ماه به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال و سومین دستگاه با کد ۱۰۵۶ در تاریخ ۳۰ دی به قیمت ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است.

خواسته‌ها

الف) فرض کنید دو دستگاه از این سه دستگاه به فروش رفته است، با استفاده از فرض FIFO در یک سیستم ادواری، ارزش موجودی کالای پایان دوره را محاسبه کنید.

ب) اگر فروشگاه الکتریک از روش شناسایی ویژه استفاده کند، چگونه می‌تواند سود ناخالص خود را حداکثر کند؟ چگونه می‌تواند سود خود را حداقل کند؟

ج) از میان دو روش FIFO و شناسایی ویژه، شما کدام روش را پیشنهاد می‌دهید؟ چرا؟

ت ۲-۴ شرکت منجی اطلاعات زیر را برای آبان‌ماه گزارش کرده است:

تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱ آبان	موجودی‌ها	۲۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۲ آبان	خرید	۳۰۰	۶۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
۲۳ آبان	خرید	۵۰۰	۷۰,۰۰۰	۳۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۰ آبان	موجودی‌ها	۱۲۰		

خواسته‌ها

الف) بهای تمام‌شده کالای پایان دوره و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های (۱) FIFO، (۲) LIFO و (۳) میانگین محاسبه کنید.

ب) نتایج حاصل از به کارگیری سه روش فوق را مقایسه کنید، چه نتیجه‌ای می‌گیرید؟

ت ۳-۴ فروشگاه جعفری در ابتدای دوره ۱۰۰ واحد کالا جمعاً به بهای تمام‌شده ۱۰۰ میلیون ریال در اختیار داشته است. در

طی دوره، ۲۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده ۲۶۰ میلیون ریال خریداری کرده است. در پایان دوره، ۸۰ واحد کالا در انبار باقی مانده است.
خواسته‌ها

- (الف) بهای تمام شده موجودی کالای فروش رفته را با استفاده از سه روش FIFO، LIFO و میانگین محاسبه کنید.
 (ب) کدام روش منجر به سود ناخالص بیش تری می شود؟
 (ج) تحت کدام روش موجودی‌ها در ترازنامه به ارزش جاری نزدیک تر است؟
 (د) کدام روش باعث می شود آقای جعفری مالیات کمتری پردازد؟

ت ۴-۴ فروشگاه عسکباران از مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای ارزش یابی موجودی‌های پایان دوره خود استفاده می کند. اطلاعات زیر مربوط به ۲۹ اسفندماه است.

اقلام	تعداد	بهای تمام شده هر واحد	خالص ارزش فروش
دوربین های عکاسی:			
سونی	۵	۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۵۶۰,۰۰۰
کانون	۶	۱,۵۰۰,۰۰۰	۱,۵۲۰,۰۰۰
دوربین دید در شب:			
ویتارا	۱۲	۱,۲۵۰,۰۰۰	۱,۱۵۰,۰۰۰
کوداک	۱۴	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۳۵۰,۰۰۰

خواسته‌ها

- (الف) با به کارگیری اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، ارزش موجودی کالای پایان دوره را اندازه گیری کنید.
 (ب) کاهش ارزش موجودی‌ها را در دفاتر ثبت کنید.

ت ۴-۵ شرکت مقدم از روش FIFO برای ارزش یابی موجودی‌های خود استفاده می کند و اطلاعات زیر در مورد موجودی‌های پایان دوره این شرکت در دسترس است:

دوربین های عکاسی	۱۰۰ واحد به بهای هر واحد ۶۵۰,۰۰۰ ریال
پخش DVD	۱۵۰ واحد به بهای هر واحد ۷۵۰,۰۰۰ ریال
پخش موزیک	۱۲۵ واحد به بهای هر واحد ۸۰۰,۰۰۰ ریال

در پایان سال، خالص ارزش فروش اقلام فوق به ترتیب ۷۱۰,۰۰۰ ریال، ۶۹۰,۰۰۰ ریال و ۷۸۰,۰۰۰ ریال است.

خواسته‌ها

- (الف) ارزش موجودی پایان دوره را با استفاده از مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تعیین کنید.
 (ب) کاهش ارزش موجودی‌ها را در دفاتر ثبت کنید.

ت ۴-۶ شرکت منجی اطلاعات زیر را برای آبان ماه گزارش کرده است:

تاریخ	شرح	تعداد	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱ آبان	موجودی‌ها	۲۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۲ آبان	خرید	۳۰۰	۶۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰,۰۰۰
۲۳ آبان	خرید	۵۰۰	۷۰,۰۰۰	۳۵,۰۰۰,۰۰۰
۳۰ آبان	موجودی‌ها	۱۲۰		

خواسته‌ها

الف) با فرض آن که فروش ۴۰۰ واحد کالا در تاریخ ۱۵ آبان به قیمت فروش هر واحد ۸۰,۰۰۰ ریال و فروش ۴۸۰ واحد در تاریخ ۲۷ آبان به بهای فروش هر واحد ۹۰,۰۰۰ ریال انجام باشد و با فرض سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالای پایان دوره را تحت هر یک از سه روش FIFO، میانگین و LIFO محاسبه کنید.

ب) نتایج به دست آمده را با نتایج تمرین ت ۴-۸ مقایسه کنید. چه تفاوت‌هایی وجود دارد؟

ج) رویدادهای مالی آبان ماه را در دفاتر ثبت کنید.

ت ۴-۷ شرکت سهند اطلاعات زیر را برای بهمن و اسفند ۱۳۹۱ گزارش کرده است:

اسفند	بهمن	
۶۱۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۲۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای ماه
؟؟؟؟؟؟؟؟	۱۲۰,۰۰۰	موجودی کالای پایان ماه
۱,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	فروش

موجودی کالای شرکت سهند در تاریخ ۲۹ اسفند در آتش‌سوزی از بین رفت.

خواسته‌ها

الف) نرخ سود ناخالص را برای بهمن محاسبه کنید.

ب) با استفاده از نرخ حاشیه سود ناخالص، مبلغ خسارت شرکت سهند را محاسبه کنید.

ت ۴-۸ فروشگاه پاتن جامه از روش خرده‌فروشی برای برآورد ارزش موجودی پایان دوره خود استفاده می‌کند.

اطلاعات زیر مربوط به دو بخش البسه مردانه و زنانه این فروشگاه است:

البسه زنانه	البسه مردانه	اقدام
۴۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۲,۰۰۰,۰۰۰	موجودی ابتدای دوره به بهای تمام شده
۱۳۶,۳۰۰,۰۰۰	۱۴۸,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده
۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۷۸,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۶,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره به قیمت خرده‌فروشی
۱۸۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۷۹,۰۰۰,۰۰۰	ارزش کالای فروش رفته به قیمت خرده‌فروشی

خواسته

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را برای هر یک از بخش‌ها به روش خرده‌فروشی محاسبه کنید.

م ۱-۴ فروشگاه ناصری سعی دارد ارزش موجودی کالای پایان دوره خود را در تاریخ ۲۸ اردیبهشت ۱۳۸۹ تعیین کند. حسابدار این فروشگاه تمامی موجودی‌های شمارش شده در تاریخ ۲۸ اردیبهشت را به حساب موجودی کالا منظور کرده است که در نتیجه آن ارزش موجودی کالا ۴۸۰ میلیون ریال تعیین شده است. با این وجود، حسابدار فروشگاه اقلام زیر را در محاسبات خود منظور نکرده است:

(الف) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، کالایی به بهای تمام شده ۸ میلیون ریال برای مشتریان ارسال شده است. این کالاها با شرط فوب مبدأ به فروش رسیده‌اند. این کالاها در تاریخ ۲ خردادماه به دست مشتریان رسیده است.

(ب) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، شرکت کیمیا کالایی را با شرط فوب مقصد برای فروشگاه ناصری ارسال کرده ارزش این کالاها ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال است. گزارش دریافتی نشان می‌دهد که کالاها در تاریخ ۲ خرداد به فروشگاه رسیده است.

(ج) فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۵ میلیون ریال در انبار یکی از مشتریان دارد. در صورتی که فروشگاه ناصری و مشتری تا تاریخ ۴ خرداد به توافق برسند، فروش این کالا به مشتری قطعی خواهد شد.

(د) فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۴ میلیون ریال به صورت امانی نزد فروشگاه جابری قرار داده است.

(ه) در تاریخ ۲۶ اردیبهشت، فروشگاه ناصری کالایی به ارزش ۷/۵ میلیون ریال سفارش داده است. این کالاها با شرط فوب مبدأ در تاریخ ۲۷ اردیبهشت بارگیری شده است. کالاها در تاریخ ۱ خرداد دریافت شده است.

(و) در تاریخ ۲۸ اردیبهشت، فروشگاه ناصری کالایی به قیمت فروش ۳/۵ میلیون ریال و بهای تمام شده ۲/۵ میلیون ریال را با شرط فوب مقصد به فروش رسانده است. گزارش‌های دریافتی نشان می‌دهد که این کالاها در تاریخ ۲ خرداد به دست مشتری رسیده است.

(ز) فروشگاه ناصری کالای معیوبی را در انبار نگهداری می‌کند. بهای تمام شده این کالاها ۴ میلیون ریال و خالص ارزش فروش آن ۶ میلیون ریال است.

خواسته

برای هر یک از موارد بالا، تعیین کنید که آیا باید در موجودی کالای پایان دوره محسوب شود و اگر پاسخ مثبت است به چه مبلغی؟ برای اقلامی که جزء موجودی کالای پایان دوره محسوب نشده‌اند، تعیین کنید که مالکیت آن به چه کسی تعلق دارد و باید به چه مبلغی ثبت شود.

م ۲-۴ موجودی کالای ابتدای دوره فروشگاه سرش متشکل از ۱,۵۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد، ۷۰,۰۰۰ ریال است. در طول خردادماه کالاهای زیر خریدار شده است:

۴۰۰۰ واحد کالا به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۲ خرداد	۳۰۰۰ کالا به بهای هر واحد ۸۰,۰۰۰ ریال	۵ خرداد
۲۰۰۰ واحد کالا به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال	۲۶ خرداد	۵۵۰۰ کالا به بهای هر واحد ۹۰,۰۰۰ ریال	۱۳ خرداد

در طی خردادماه، ۱۲,۵۰۰ واحد کالا به فروش رسیده است. فروشگاه سرش از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند.

خواسته‌ها

- الف) تعیین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش.
- ب) تعیین (۱) موجودی کالای پایان دوره و (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته تحت هر یک از روش‌های مفروض جریان بهای تمام شده (فایفو، لایفو و میانگین).
- ج) کدام روش بیشترین ارزش را برای موجودی کالای پایان دوره به دست می‌آورد؟ کدام روش بیشترین مبلغ را برای بهای تمام شده کالای فروش رفته محاسبه می‌کند؟

م ۳-۴ شرکت نیک کالا در ابتدای دوره ۴۰۰ واحد از کالای XNA را در اختیار دارد که بهای تمام شده هر واحد آن ۸۰,۰۰۰ ریال است. در طی سال خریدهای زیر صورت گرفته است:

۲۰ اردیبهشت	۶۰۰ واحد به بهای هر واحد ۹۰,۰۰۰ ریال	۱۲ آبان	۳۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۱۰,۰۰۰ ریال
۵ مرداد	۵۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۰۰,۰۰۰ ریال	۸ اسفند	۲۰۰ واحد به بهای هر واحد ۱۲۰,۰۰۰ ریال

این شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کند. موجودی کالای پایان دوره، ۵۰۰ واحد بوده است و تمامی فروش‌ها در تاریخ ۴ مرداد ماه صورت گرفته است.

خواسته‌ها

- الف) تعیین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش.
- ب) تعیین (۱) موجودی کالای پایان دوره و (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته تحت هر یک از روش‌های مفروض جریان‌های بهای تمام شده (فایفو، لایفو و میانگین).
- ج) کدام روش بیشترین ارزش را برای موجودی کالای پایان دوره به دست می‌آورد؟ کدام روش بیشترین مبلغ را برای بهای تمام شده کالای فروش رفته محاسبه می‌کند؟

م ۴-۴ مدیریت شرکت مولایی در حال ارزیابی مناسب بودن روش ارزش‌یابی موجودی‌های خود است. این شرکت از روش میانگین استفاده می‌کند. از شما خواسته است نتیجه به کارگیری روش‌های فایفو و لایفو را برای سال ۱۳۹۱ محاسبه کنید ثبت‌های حسابداری در سال ۱۳۹۱ اطلاعات زیر را نشان می‌دهد:

موجودی‌ها	خریدها و فروش‌ها
ابتدای دوره (۱۵,۰۰۰ واحد)	۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰ کل فروش خالص (۲۱۵,۰۰۰ واحد) ۸,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰
پایان دوره (۳۰,۰۰۰ واحد)	۵,۹۵۰,۰۰۰ کل بهای تمام شده کالای خریداری شده (۲۳۰,۰۰۰ واحد) ۵,۹۵۰,۰۰۰

خریدها به صورت فصلی و به ترتیب زیر انجام شده است:

فصل	واحد‌ها	بهای هر واحد	کل بهای تمام شده
۱	۶۰,۰۰۰	۲۴,۰۰۰	۱,۴۴۰,۰۰۰,۰۰۰
۲	۵۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۳	۵۰,۰۰۰	۲۶,۰۰۰	۱,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۴	۷۰,۰۰۰	۲۸,۰۰۰	۱,۹۶۰,۰۰۰,۰۰۰
	<u>۲۳۰,۰۰۰</u>		<u>۵,۹۵۰,۰۰۰,۰۰۰</u>

هزینه‌های عملیاتی ۱,۴۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات بر درآمد ۳۴ درصد است.

خواسته‌ها

الف) صورت سود و زیان فشرده مقایسه‌ای را با استفاده از دو روش فایفو و لایفو تهیه کنید. (محاسبات تعیین موجودی کالای پایان دوره را ارائه دهید)

ب) به سؤالات زیر پاسخ دهید:

۱ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) از دید ترانزنامه‌ای موجودی کالای مربوطتری فراهم می‌آورد.

۲ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) از دید سود و زیانی، سود خالص مربوطتری ایجاد می‌کند.

۳ کدام روش جریان بهای تمام شده (فایفو یا لایفو) به جریان واقعی کالاها نزدیک‌تر است؟ چرا؟

۴ به کارگیری کدام روش وجه نقد بیشتری را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد؟ چرا؟

۵ با ارائه محاسبات نشان دهید سود ناخالص در روش‌های فایفو، لایفو و میانگین چه تفاوتی دارد؟ در کدام روش سود ناخالص حداکثر است؟

م ۴-۵ اطلاعات زیر مربوط به ماه منتهی به ۳۱ دی‌ماه ۱۳۹۱ شرکت پرستویی است. این شرکت از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند.

تاریخ	شرح	تعداد	بهای خرید یا فروش هر واحد
۱ دی	موجودی ابتدای دوره	۶۰	۲۵۰,۰۰۰
۹ دی	خرید	۱۲۰	۲۶۰,۰۰۰
۱۱ دی	فروش	۱۰۰	۳۵۰,۰۰۰
۱۷ دی	خرید	۷۰	۲۷۰,۰۰۰
۲۲ دی	فروش	۶۰	۴۰۰,۰۰۰
۲۵ دی	خرید	۸۰	۲۸۰,۰۰۰
۲۹ دی	فروش	۱۱۰	۴۰۰,۰۰۰

خواسته‌ها

الف) (۱) موجودی کالای پایان دوره، (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته و (۳) سود ناخالص را تحت هر یک از سه روش زیر محاسبه کنید:

۱ لایفو ۲ فایفو ۳ میانگین

ب) نتایج حاصل از سه روش را مقایسه کنید.

م ۴-۶ اطلاعات زیر در مورد شرکت دایموند در دست است. این شرکت از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند. شرکت دایموند به تجارت قطعات الماس اشتغال دارد. الماس‌هایی که این شرکت خرید و فروش می‌کند همگی از یک نوع و در یک اندازه است. هر بسته‌ای از الماس‌ها که خریداری می‌شود به دقت کُد گذاری می‌شود و بنابراین بهای تمام شده خرید آن‌ها کاملاً مشخص است.

- ۱ خرداد موجودی کالا ابتدا دوره متشکل از ۱۵۰ قطعه الماس به بهای هر قطعه ۳ میلیون ریال
- ۲ خرداد خرید ۲۰۰ قطعه به بهای هر قطعه ۳/۵ میلیون ریال
- ۵ خرداد فروش ۱۵۰ قطعه به قیمت هر قطعه ۶ میلیون ریال
- ۱۰ خرداد خرید ۳۵۰ قطعه به بهای هر قطعه ۳/۷۵ میلیون ریال
- ۲۵ خرداد فروش ۴۰۰ قطعه به بهای هر قطعه ۶/۵ میلیون ریال

خواسته‌ها

الف) فرض کنید شرکت دایموند از روش شناسایی ویژه استفاده می‌کند.

۱ نشان دهید شرکت چگونه می‌تواند با انتخاب الماس‌هایی که به فروش می‌رساند، سود ناویژه خردادماه خود را حداکثر کند.

۲ نشان دهید شرکت چگونه می‌تواند با انتخاب الماس‌هایی که به فروش می‌رساند، سود ناویژه خردادماه خود را حداقل کند.

ب) فرض کنید شرکت دایموند از روش فایفو استفاده می‌کند. بهای تمام شده کالای فروش رفته را محاسبه کنید. تحت

این روش، سود ناویژه شرکت برای خردادماه چه مبلغی است؟

ج) فرض کنید شرکت دایموند از روش لایفو استفاده می‌کند. بهای تمام شده کالای فروش رفته را محاسبه کنید. تحت

این روش، سود ناویژه شرکت برای خردادماه چه مبلغی است؟

د) از میان این سه روش ارزش‌یابی موجودی کالا، شرکت دایموند کدام روش را باید انتخاب کرد؟ چرا؟

م ۴-۷ مدیریت شرکت زاگرس قصد دارد تأثیرات مقایسه‌ای روش‌های فایفو و لایفو را تعیین کند. برای سال ۱۳۹۱،

ثبت‌های حسابداری اطلاعات زیر را نشان می‌دهد.

موجودی ۱ فروردین (۱۰,۰۰۰ واحد)	۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰
بهای ۱۲۰,۰۰۰ واحد کالای خریداری شده	۵,۰۴۵,۰۰۰,۰۰۰
فروش ۱۰۰,۰۰۰ واحد کالا	۶,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی	۱,۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰

کالاهای خریداری شده متشکل است از ۳۵۰,۰۰۰ واحد به بهای هر واحد ۴۰,۰۰۰ ریال به تاریخ ۱۰ شهریور، ۶۰,۰۰۰

واحد به بهای هر واحد ۴۲,۰۰۰ ریال به تاریخ ۱۵ دی، و ۲۵,۰۰۰ واحد به بهای هر واحد ۴۵,۰۰۰ ریال در تاریخ ۲۰

بهمن. نرخ مالیات بردرآمد ۲۸ درصد است:

خواسته‌ها

الف) صورت سود و زیان فشرده مقایسه‌ای را برای سال ۱۳۹۱ تحت روش فایفو و لایفو تهیه کنید (محاسبات

موجودی کالای پایان دوره را ارائه کنید).

ب) به پرسش‌های زیر پاسخ دهید:

- ۱ کدام روش (فایفو یا لایفو) از دید ترازنامه‌ای روش مربوطتری برای ارزش‌گذاری موجودی‌ها است؟ چرا؟
- ۲ کدام روش، از دید سود و زیانی، ارزش مربوطتری را برای سود خالص گزارش می‌کند؟ چرا؟
- ۳ کدام روش، به جریان واقعی کالاها نزدیک‌تر است؟ چرا؟
- ۴ با به کارگیری کدام روش وجه نقد پایان دوره بیشتر خواهد بود؟ چرا؟
- ۵ با ارائه محاسبات، نشان دهید سود ناخالص تحت روش‌های فایفو، لایفو و میانگین چه تفاوتی دارد؟ در کدام روش سود ناخالص حداکثر می‌شود؟

م ۴-۸ یک فروشگاه خرده‌فروشی از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها استفاده می‌کند. اطلاعات زیر در دسترس است:

تاریخ	شرح	تعداد	بهای خرید یا فروش هر واحد
۲۹ اسفند	موجودی پایان دوره	۱۵۰	۱۷۰,۰۰۰
۲ فروردین	خرید	۱۰۰	۲۱۰,۰۰۰
۶ فروردین	فروش	۱۵۰	۴۰۰,۰۰۰
۹ فروردین	خرید	۷۵	۲۴۰,۰۰۰
۱۰ فروردین	فروش	۵۰	۴۵۰,۰۰۰
۲۳ فروردین	خرید	۱۰۰	۲۸۰,۰۰۰
۳۰ فروردین	فروش	۱۱۰	۵۰۰,۰۰۰

خواسته‌ها

- الف) برای هر یک از فرض‌های زیر (۱) بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته و (۲) موجودی کالای پایان دوره را محاسبه کنید: الف) لایفو ب) فایفو ج) میانگین
- ب) نتایج حاصل از سه روش فوق را مقایسه کنید.

م ۴-۹ شرکت اطلس عملیات خود را در تاریخ ۱ مرداد ۱۳۹۱ آغاز کرده است و از سیستم ثبت دائمی موجودی‌ها

استفاده می‌کند. در طول مرداد رویدادهای مالی زیر رخ داده است:

تاریخ	تعداد	بهای هر واحد	تعداد فروش
۱ مرداد	۷	۱,۵۰۰,۰۰۰	
۴ مرداد			۴
۸ مرداد	۸	۱,۷۰۰,۰۰۰	
۱۲ مرداد			۵
۱۵ مرداد	۶	۱,۸۵۰,۰۰۰	
۲۰ مرداد			۳
۲۵ مرداد			۴

خواسته‌ها

- الف) ارزش موجودی کالا را با استفاده از سه روش فایفو، لایفو و میانگین متحرک محاسبه کنید.
- ب) کدام روش بیش‌ترین (کمترین) ارزش را برای موجودی کالا محاسبه می‌کنند؟

م ۱۰-۴ فروشگاه صابری در تاریخ ۲۵ خرداد، ۱۳۹۱، ۷۰ درصد موجودی‌های خود را در اثر آتش‌سوزی از دست داد، اطلاعات زیر از دفاتر حسابداری فروشگاه استخراج شده است:

خرید خالص	فروش خالص
۱,۹۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۹,۰۰۰,۰۰۰
۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
?	۱۳۲,۰۰۰,۰۰۰

تمامی کالای فروشگاه تحت پوشش بیمه آتش‌سوزی بوده است. برای شرکت بیمه گزارشی تهیه کنید که مبلغ و نحوه محاسبه کالای خسارت دیده را نشان دهد.

خواسته‌ها

الف) نسبت حاشیه سود ناخالص را برای اردیبهشت محاسبه کنید.
 ب) با استفاده از نسبت حاشیه سود ناخالص اردیبهشت ماه، کل موجودی کالای خردادماه و موجودی کالای سوخته شده را محاسبه کنید.

م ۱۱-۴ فروشگاه زنجیره‌ای شهروند از روش خرده‌فروشی برای برآورد موجودی‌های پایان دوره خود استفاده می‌کند. اطاعات زیر برای دو بخش این فروشگاه در تاریخ ۱ آبان ۱۳۹۱ در دست‌رس است:

جواهرآلات و تزئینی		کالاهای ورزشی	
قیمت خرده‌فروشی	بهای تمام شده	قیمت خرده‌فروشی	بهای تمام شده
۱,۱۶۰,۰۰۰		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۱,۱۵۸,۰۰۰	۷۴۱,۰۰۰	۱,۰۶۶,۰۰۰	۶۷۵,۰۰۰
(۲۰,۰۰۰)	(۱۲,۰۰۰)	(۴۰,۰۰۰)	(۲۶,۰۰۰)
	(۲,۴۴۰)		(۱۲,۳۶۰)
	۱۴,۰۰۰		۹,۰۰۰
۶۲,۰۰۰	۳۹,۴۴۰	۷۴,۰۰۰	۴۷,۳۶۰

در تاریخ ۲۹ اسفند، کالای خود را به قیمت خرده‌فروشی، شمارش کرد. ارزش خرده‌فروشی واقعی موجودی‌های بخش کالاهای ورزشی ۹۵,۰۰۰ ریال و بخش جواهرآلات و تزئینی، ۴۴,۰۰۰ ریال است.

خواسته‌ها

الف) بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره هر دو بخش را در تاریخ ۳۰ آبان با استفاده از روش خرده‌فروشی تعیین کنید.
 ب) بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره هر دو بخش را در تاریخ ۲۹ اسفند، با فرض نسبت بهای تمام‌شده به قیمت خرده‌فروشی ۶۰ درصد برای بخش کالای ورزشی و ۶۴ درصد برای بخش جواهرآلات و تزئینی محاسبه کنید.

دارایی‌های ثابت مشهود

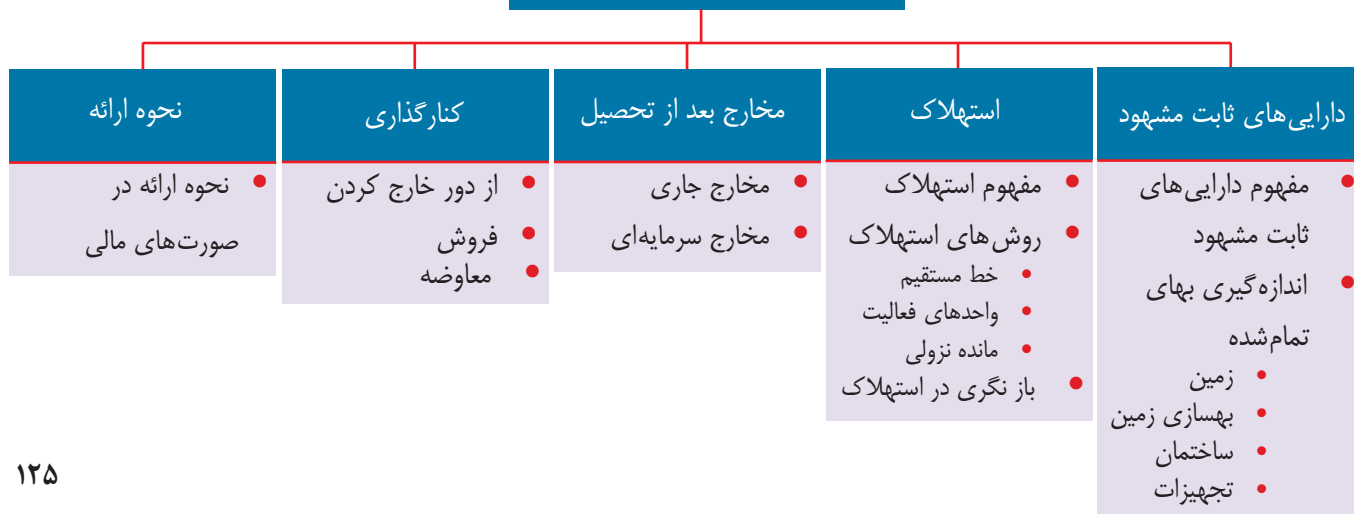
اهداف مطالعه: هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- 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



هدف مطالعه ۱

سه ویژگی دارایی های ثابت مشهود را بیان کنید.

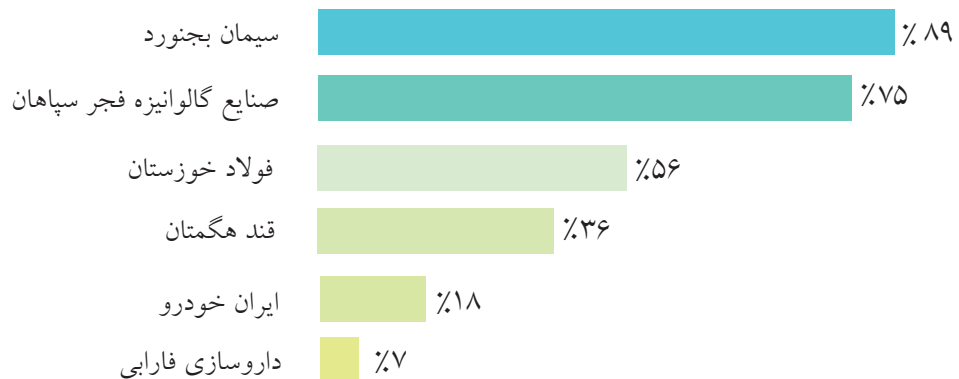
دارایی های ثابت مشهود،

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 تمام‌شده زمین در بردارندهٔ 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 تمام‌شده 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 تمام‌شده 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 تمام‌شده زمین اضافه کند. تصویر ۲-۵ نحوه محاسبه بهای تمام‌شده زمین را نشان می‌دهد.

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

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

تصویر ۲-۵ فرمول محاسبه بهای تمام‌شده زمین

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

زمین

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۶۰,۰۰۰,۰۰۰

۱۰,۰۰۰,۰۰۰

۸۰,۰۰۰,۰۰۰

۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰

قیمت نقدی زمین

خالص هزینه تخریب انبار

حق‌الزحمه کارشناسی

کمیسیون معاملات املاک

بهای تمام‌شده زمین

تصویر ۳-۵ محاسبه بهای تمام‌شده 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.

تاریخ	زمین	۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	نقد و بانک	۱,۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	(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 پارکینگی 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

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 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

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:

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

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.

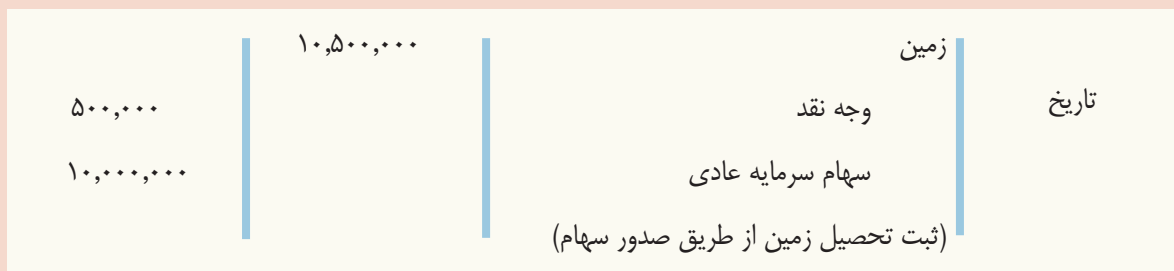
تحصیل دارایی ثابت مشهود به هر یک از این روش‌ها صورت گیرد، یک قاعده کلی در مورد بهای تمام‌شده دارایی که باید در دفاتر ثبت شود وجود دارد: دارایی تحصیل شده باید در دفاتر به بهای خرید نقدی دارایی به اضافه تمامی مخارج مستقیم لازم برای آماده‌سازی آن، ثبت شود. بنابراین، هزینه سود تضمین شده که در صورت خرید نسبه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

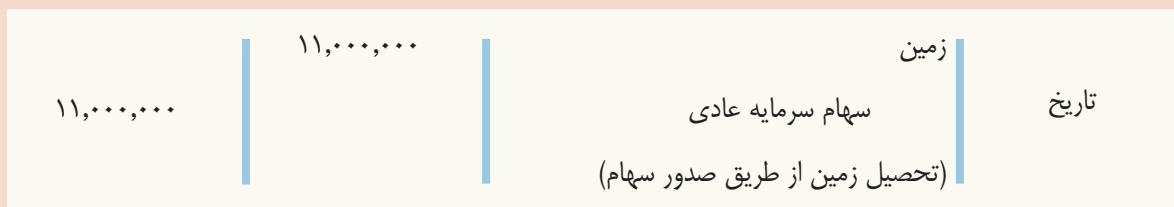
برخی از شرکت‌های سهامی، دارایی‌های مورد نیاز خود را از طریق صدور اوراق مالکانه (سهام) خود خریداری می‌کنند. شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه خود را در قالب سهام در آورده است. هنگامی که سهام یک شرکت به عموم افراد عرضه می‌شود، شرکت در قالب سهامی عام تشکیل شده است. برای مثال، شرکت‌های ایران خودرو، سایپا و 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 هم چنین 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	
۱۵,۰۰۰,۰۰۰		وجه نقد	
		(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 تمام‌شده دارایی‌های استهلاک‌پذیر را توضیح
دادیم. به یاد آورید که شرکت‌ها، دارایی‌های ثابت
مشهود خود را به بهای تمام‌شده 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، سیاست‌کنارگذاری 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.

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

۱. خط مستقيم
۲. واحدهای فعاليت

۳. مانده نزولي

براساس اصول پذيرفته 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 با استفاده از داده های زیر که مربوط به کامیون خریداری شده توسط **شرکت داراب** در ابتدای سال ۱۳۹۰ است،

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:

بهای تمام شده
ریال ۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰

ارزش اسقاط مورد انتظار
ریال ۱۰,۰۰۰,۰۰۰

عمر مفید برآوردی
۵ سال

عمر مفید برآوردی
۱۰۰,۰۰۰ کیلومتر

تصویر ۵-۹ داده های خرید کامیون

روش خط مستقیم

براساس **روش خط مستقیم**، شرکت ها، در طی عمر مفید دارایی هر ساله مبالغ مساوی از دارایی را مستهلك می کنند. در این روش فقط گذر زمان مطرح است.

به منظور محاسبه هزینه استهلاك براساس روش خط مستقیم، شرکت ها باید بهای تمام شده استهلاك پذیر دارایی را اندازه گیری کنند. **بهای تمام شده**

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. براساس 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.

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

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 $(۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% \times ۹/۱۲)$ 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:

$$۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰۶,۰۰۰,۰۰۰$$

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 **پیچک** 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 استهلاک 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 استهلاک‌پذیر را بر این واحدها تقسیم می‌کنند. عدد به دست آمده هزینه استهلاک هر واحد را نشان می‌دهد. بهای تمام‌شده هر واحد در واحدهای فعالیت آن سال ضرب می‌شود تا بدین وسیله هزینه استهلاک 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 استهلاک سال اول را نشان می‌دهد.

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

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

بهای تمام شده استهلاک هر واحد × واحدهای فعالیت طی سال = **هزینه استهلاک 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 استهلاک هر واحد = هزینه استهلاک 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 ۱۳-۵ جدول استهلاک 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.

$$\text{ارزش دفتری} \times \text{نرخ مانده نزولی} = \text{هزینه استهلاك سالانه}$$

$$۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۴۰\% = ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}$$

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 یکسان است. هر سه روش در حسابداری پذیرفته شده هستند، چرا که هر سه آن‌ها 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 سال‌های اولیه استفاده از دارایی، هزینه استهلاک بیشتری را محاسبه می کند و در سال‌های 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 سال‌های اولیه عمر مفید دارایی که بهره برداری از دارایی حداکثر است، هزینه استهلاک بیشتری 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	۶,۸۵۰,۰۰۰
	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۶-۵ مقایسه روش‌های استهلاک



تصویر ۱۷-۵ مقایسه الگوهای استهلاک

بازنگری در استهلاک دوره

هدف مطالعه ۵

فرایند بازنگری استهلاک دوره را توضیح دهید.

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.

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:

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

تصویر ۱۸-۵ محاسبه استهلاک بازبینی شده

شرکت داراب، در راستای تغییر در برآورد، آرتیکلی در دفاتر خود ثبت نمی کند. شرکت در انتهای سال ۱۳۹۳، با استفاده از آرتیکل های تعدیلی، هزینه استهلاک 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 استهلاک ماشین آلات استفاده کند، در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹، شرکت باید چه آرتیکلی در دفاتر خود ثبت کند؟

پاسخ:

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

آرتیکل ثبت استهلاک سال اول به صورت زیر است:

۴۸,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۲۹ اسفند
۴۸,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته (ثبت استهلاک 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، حسابدار 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:

- کنارگذاری (از دور خارج کردن) (۲) فروش یا معاوضه (۳)
- 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 انباشته - 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:

۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱ مهر
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۹۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - ائانه	
		ائانه اداری	
		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:

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

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:

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

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

معاوضه دارایی‌های ثابت

هدف مطالعه ۸

چگونگی به حساب گرفتن معاوضه دارایی‌های ثابت را شرح دهید.

معمولاً شرکت‌ها، در هنگام معاوضه دارایی‌های ثابت، سود و زیان را شناسایی و ثبت می‌کنند. منطق شناسایی سود و زیان، وجود ماهیت تجاری در معاوضه است. یک معاوضه وقتی دارای ماهیت تجاری است که جریان‌های نقدی آتی در اثر معاوضه تغییر کند. به این معنی که زمان‌بندی، مبلغ یا ریسک جریان‌های 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، زمان‌بندی و مبلغ جریان‌ات نقدی حاصل از زمین، به شکل با اهمیتی با جریان‌ات نقدی حاصل از تجهیزات متفاوت است. بنابراین، هر دو شرکت در وضعیت‌های اقتصادی متفاوتی قرار دارند. از این رو، مبادله دارای ماهیت تجاری است. شرکت‌ها سود و زیان معاوضه را شناسایی می‌نمایند، زیرا، اغلب معاوضه‌ها دارای ماهیت تجاری هستند. وجود ماهیت تجاری در معاوضه دارایی‌های مشابه نیز بسیار محتمل است.

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

نحوه عمل در حالت زیان

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

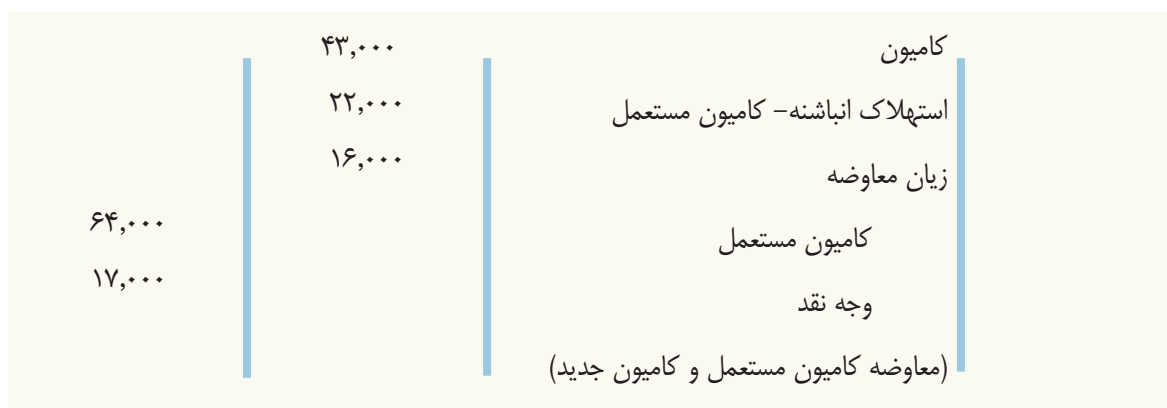
ارزش منصفانه کامیون های مستعمل	۲۶,۰۰۰ ریال
وجه نقد (سرک نقدی) پرداختی	۱۷,۰۰۰ ریال
بهای تمام شده کامیون جدید	<u>۴۳,۰۰۰ ریال</u>

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 (۲۲,۰۰۰-۶۴,۰۰۰)	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:

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

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

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،

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			
ارزش دفتری	استهلاک انباشته	سال	بهای تمام شده استهلاک پذیر × نرخ استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری
۱۴۰۰۰	۴۰۰۰	۱۳۹۰	۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۱۴۰۰۰
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	۱۳۹۱	۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۱۰۰۰۰
۶۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۳۹۲	۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۶۰۰۰
۲۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۳۹۳	۱۶۰۰۰	۴۰۰۰	۲۰۰۰

روش واحدهای فعالیت					
انتهای دوره		محاسبات			
ارزش دفتری	استهلاک انباشته	سال	واحدهای فعالیت × بها/ واحد استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری
۱۴,۰۰۰	۴۰۰۰	۱۳۹۰	۴۰,۰۰۰	۴۰۰۰	۱۴,۰۰۰
۸۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۱۳۹۱	۶۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۸۰۰۰
۴۵۰۰	۱۳,۵۰۰	۱۳۹۲	۳۵,۰۰۰	۱۳,۵۰۰	۴۵۰۰
۲۰۰۰	۱۶,۰۰۰	۱۳۹۳	۲۵,۰۰۰	۱۶,۰۰۰	۲۰۰۰

۱۶۰۰۰ ÷ ۱۶۰۰۰ = ۱٪*

سال	ارزش دفتری ابتدای دوره × نرخ استهلاک = هزینه سالانه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری
۱۳۹۰	۱۸,۰۰۰ × ۵۰٪*	۹۰۰۰	۹۰۰۰
۱۳۹۱	۹۰۰۰ × ۵۰٪	۱۳,۵۰۰	۴۵۰۰
۱۳۹۲	۴۵۰۰ × ۵۰٪	۱۵,۷۵۰	۲۲۵۰
۱۳۹۳	۲۲۵۰ × ۵۰٪*	۱۶,۰۰۰	۲۰۰۰

۲۵٪ × ۲ = ۵۰٪*

۲۲۵۰ - ۲۰۰۰ = ۲۵۰***

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. هیچ‌کدام

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 باقی‌مانده 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 پردازیم 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 موردنظر 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 ۳۰۰۰ ریال، کارمزد املاک ۲۵,۰۰۰ ریال، هزینه قانونی ۲۰۰۰ 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 ۲۰۰۰ ریال، مالیات فروش ۱۵۰۰ ریال، مجوزها ۱۰۰ ریال، رنگ‌آمیزی ۴۰۰۰ 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، ۶۰۰۰ 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 گواهینامه 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 هر یک 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 ۱۴۰۰۰ 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 عسل 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 در دفاتر شرکت کوران
ب. ثبت معاوضه در دفاتر 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

۱۰. عایدات حاصل از فروش اسقاط ساختمان قدیمی ۳۵۰۰ ریال

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.

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

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 استهلاک جداگانه‌ای را در نظر گرفت که اطلاعات آن در جدول زیر آمده است:

اتوبوس	تاریخ تحصیل	بهای تمام شده	ارزش اسقاط	عمر مفید	روش استهلاک
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 استهلاک انباشته هر اتوبوس در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

ب. اگر اتوبوس شماره ۲، به جای ۱/۱ در ۷/۱ خریداری شده باشد، هزینه استهلاک 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 استهلاک 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 استهلاک 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	
۴۳,۰۰۰,۰۰۰	جمع کل دارایی های ثابت	۵,۰۰۰,۰۰۰
<u>۶۳,۴۰۰,۰۰۰</u>		

در طی سال ۱۳۹۱، مبادلات نقدی زیر اتفاق افتاده است:

۴/۱ خرید زمین به قیمت ۲۱۳۰۰۰۰۰ 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

۱۲/۲۹ 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.

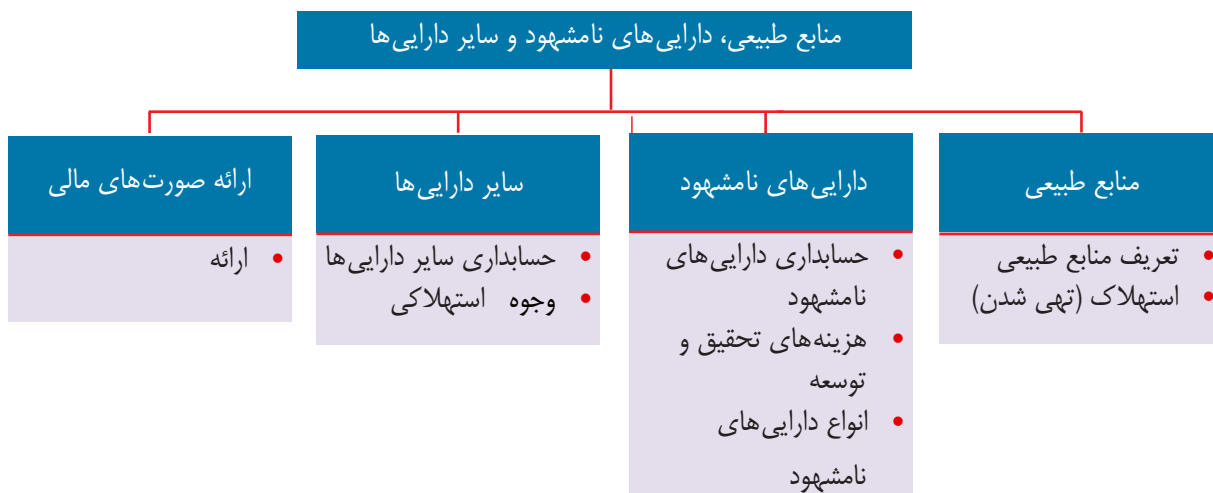
منابع طبیعی، دارایی‌های ثابت نامشهود و سایر دارایی‌ها

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

- ۱ منابع طبیعی را توضیح دهید.
- ۲ انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید.
- ۳ مفاهیم اساسی مربوط به دارایی‌های نامشهود را بیان کنید.
- ۴ استهلاک دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.
- ۵ انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.
- ۶ مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.
- ۷ نحوه گزارشگری دارایی‌های منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.

مروری بر فصل

منابع طبیعی، ماهیتی مشابه دارایی‌های ثابت مشهود دارند و در ترازنامه عموماً در همین گروه از دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. با این وجود، برخی از ویژگی‌های خاص منابع طبیعی سبب می‌شود، که در این فصل نحوه حسابداری آن‌ها در بخش جداگانه‌ای تشریح شود. حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود، به عنوان یکی از مهم‌ترین دارایی‌های شرکت در بخش دیگر فصل بیان می‌شود. نام و علامت تجاری یکی از مهم‌ترین عوامل موفقیت در بازار کسب و کار محسوب می‌شود. بنابراین، نام تجاری از دیدگاه شرکت و سایر افراد ارزشمند است. به همین دلیل، حسابداران در تلاش هستند تا دارایی‌هایی از این نوع که در فرایند کسب درآمد شرکت مؤثرند را شناسایی کرده و در صورت‌های مالی ارائه کنند. در شرکت‌های معتبر دانش محور، ارزش دارایی‌های نامشهود چندین برابر سایر دارایی‌ها است. متأسفانه، ویژگی‌های خاص این نوع دارایی‌ها و محدودیت‌های حسابداری سبب می‌شود، برخی دارایی‌های نامشهود شناسایی نشوند و این محدودیتی اساسی در صورت‌های مالی شرکت‌ها ایجاد می‌کند. سایر دارایی‌ها به عنوان آخرین گروه دارایی‌های غیر جاری محسوب می‌شود. مفاهیم بیان شده در فصل ۵ با مطالب این فصل رابطه نزدیکی دارد و در کنار یک‌دیگر حسابداری بخش دارایی‌های غیر جاری را تکمیل می‌کنند. ساختار و محتوای فصل ۶ به صورت زیر است:



هدف مطالعه ۱

منابع طبیعی را توضیح دهید. نفتی و گازی زیرزمینی و الوار حاصل از جنگل‌ها و مواد معدنی است. این دارایی‌های مولد با عمر زیاد، دارای ۲ ویژگی متمایز هستند: (۱) در عملیات، به شکل فیزیکی (مانند مین‌گذاری، برش یا مکش) قابل استخراج هستند و (۲) تنها به وسیله یک عمل طبیعی قابل جای‌گزینی هستند.

حسابداری منابع طبیعی

بهای تمام شده منابع طبیعی

بهای تمام‌شده تحصیل منابع طبیعی، شامل مبلغ پرداختی برای تحصیل منبع و آماده‌سازی آن

جهت استفاده موردنظر است. در مورد منابع از قبل کشف‌شده (آماده استحصال)، مانند معدن ذغال سنگ، بهای تمام‌شده، معادل قیمت پرداختی بابت آن دارایی است. ثبت تحصیل منابع طبیعی، مشابه ثبت تحصیل سایر دارایی‌های ثابت مشهود است. برای مثال، فرض کنید **شرکت سبلان** ۴۰۰ میلیون ریال جهت تحصیل یک معدن ذغال سنگ پرداخت کرده است. هم‌چنین، ۱۰۰ میلیون ریال نیز صرف آماده‌سازی این معدن شده است. شرکت سبلان از طریق آرتیکل زیر، تحصیل معدن ذغال سنگ را ثبت می‌کند.

۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	منابع طبیعی - معدن ذغال سنگ	۲۹ اسفند
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
	(ثبت تحصیل معدن ذغال سنگ)	

تذکر مفید:

ممکن است، منابع طبیعی در ترازنامه، تحت عناوین ذخایر نفتی، ذخایر معدنی و غیره گزارش شوند. منابع طبیعی جزء دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی می‌شوند.

هدف مطالعه ۲

استهلاک منابع طبیعی

انقضای دوره‌ای منابع طبیعی را محاسبه کنید. تخصیص بهای تمام‌شده منابع طبیعی به هزینه، به شکل منطقی و منظم (سیستماتیک) در طی عمر مفید دارایی را **نقصان (تهی سازی)** گویند. **نقصان در منابع طبیعی** شبیه استهلاک در دارایی‌های ثابت مشهود است. در اغلب موارد، شرکت برای محاسبه **نقصان منابع طبیعی** از روش واحدهای فعالیت استفاده می‌کنند. علت آن است که معمولاً تهی شدن، تابعی از واحدهای استخراجی در طی سال است.

بر اساس روش واحدهای فعالیت، کل بهای تمام‌شده منابع طبیعی منهای ارزش قابل بازیافت آن، که **کل مبلغ نقصان‌پذیر** گفته می‌شود، بر تعداد واحدهای فعالیت برآوردی منبع موردنظر تقسیم می‌شود. نتیجه به دست آمده، بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی شده است. پس از آن، بهای تمام‌شده هر واحد محصول تهی شده را در تعداد واحدهای استخراج‌شده، ضرب می‌کنند تا، هزینه نقصان سالانه به دست می‌آید. تصویر ۱-۶ فرمول محاسبه بهای تمام‌شده نقصان را نشان می‌دهد.

کل واحدهای برآوردی ÷ (بهای تمام شده کل منهای ارزش قابل بازیافت) = بهای تمام شده هر واحد محصول تهی شده

بهای تمام شده هر واحد محصول تهی شده × تعداد واحدهای استخراج شده و فروش رفته = بهای تمام شده نقصان سالانه

تصویر ۱-۶ فرمول محاسبه هزینه تهی شدن

نخستین سال، ۸۰۰,۰۰۰ تن زغال سنگ استخراج کرده و به فروش می‌رساند. با استفاده از فرمول فوق، هزینه تهی شدن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$۵۰ \text{ ریال} = ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال}$$

$$۴۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۵۰ \times ۸۰۰,۰۰۰$$

جهت روشن شدن موضوع فرض کنید، شرکت سبلان برآورد کرده است که معدن دارای ۱۰ میلیون تن ذخیره زغال سنگ باشد. پیش‌بینی شده است در پایان استخراج، معدن فاقد ارزش بازیافت باشد. شرکت در

بهای تمام شده هر تن زغال سنگ

هزینه نقصان سالانه

شرکت سبلان، هزینه نقصان در سال اول را به صورت زیر ثبت می‌کند:

۴۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه نقصان
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته منابع طبیعی (ثبت استهلاک منابع طبیعی)
	۲۹ اسفند

ترازنامه، حساب استهلاک انباشته منابع طبیعی، مشابه استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت مشهود، از بهای تمام شده منابع طبیعی کسر می‌شود.

این شرکت، حساب هزینه نقصان را به عنوان بخشی از بهای تمام شده تولید محصول، گزارش می‌کند. استهلاک انباشته منابع طبیعی، حساب کاهشنده دارایی‌ها است. همان‌طور که تصویر ۲-۶ نشان می‌دهد، در

شرکت ذغال سنگ سبلان ترازنامه (ناقص)	
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های غیر جاری
۳۲۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱۶۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی‌های نامشهود
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	معدن ذغال سنگ
(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: استهلاک انباشته منابع طبیعی

تصویر ۲-۶ نحوه ارائه نقصان انباشته

منابع طبیعی استخراج شده که تا انتهای دوره حسابداری به فروش نرفته است، به عنوان موجودی کالا و در بخش دارایی‌های جاری گزارش می‌شود.

بسیاری از شرکت‌ها از حساب استهلاک انباشته منابع طبیعی استفاده نمی‌کنند و مبلغ نقصان را مستقیماً در بستانکار حساب منابع طبیعی ثبت می‌کنند. بخشی از

بخش دوم: دارایی‌های ثابت نامشهود

هدف مطالعه ۳

مفاهیم اساسی مرتبط با حسابداری دارایی‌های نامشهود را توضیح دهید.

دارایی‌های ثابت نامشهود

که به طور خلاصه دارایی‌های نامشهود نامیده می‌شوند، حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی بلند مدتی است که دارای ماهیت و موجودیت فیزیکی و پولی نیستند. ممکن است نشانه‌های وجود دارایی‌های نامشهود، به شکل قراردادهای یا مجوزها باشد. دارایی‌های نامشهود می‌توانند از منابع زیر حاصل شوند:

- ۱) مجوزهای دولتی مانند، حق امتیاز، حق اختراع، حق تألیف (کپی رایت) و علائم تجاری
- ۲) تحصیل سایر واحدهای تجاری، که به آن سرقتی می‌گویند.
- ۳) حقوق انحصاری خصوصی که از قراردادهای پیمانی ناشی می‌شوند، مانند حق استفاده از نام تجاری (فرانشیز) و اجاره‌ها.

نامشهود دارای عمر محدودی باشد، شرکت بهای تمام‌شده آن را در طی عمر مفید دارایی، در فرآیندی شبیه استهلاک، مستهلک می‌نماید و به آن **دارایی نامشهود استهلاک پذیر** گفته می‌شود. حق اختراع، حق تألیف، حق امتیاز و فرانشیز از جمله دارایی‌های نامشهود با عمر محدود (استهلاک پذیر) طبقه‌بندی می‌شوند. فرآیند تخصیص بهای تمام‌شده دارایی‌های نامشهود را، **انقضای دارایی نامشهود** می‌گویند. **دارایی نامشهود استهلاک ناپذیر**، عمر مفید نامحدودی (نامعین) دارد. دارایی‌های نامشهود با عمر نامعین، مستهلک نمی‌شود. سرقتی محل کسب، علامت تجاری و نام تجاری و حق استفاده از خدمات عمومی جزء دارایی‌های نامشهود استهلاک ناپذیر (با عمر نامحدود) طبقه‌بندی می‌شوند.

شناسایی دارایی‌های نامشهود

مشابه دارایی‌های ثابت مشهود، هنگامی که یک دارایی نامشهود حائز معیارهای شناخت می‌گردد، باید به بهای تمام‌شده در دفاتر ثبت شود. برای روشن شدن نحوه شناسایی دارایی‌های نامشهود، فرض کنید که **شرکت نارون**، حق اختراعی را به بهای تمام‌شده ۶۰۰ میلیون ریال خریداری نموده است. این رویداد به صورت زیر در دفاتر شرکت نارون ثبت می‌شود:

۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حق اختراع	۱۳۸۹/۱/۱
		وجه نقد	
		(ثبت خرید نقدی حق اختراع)	

و هزینه‌های متحمل‌شده جهت طراحی و ساخت دارایی را شامل می‌شود. در مقابل، بهای تمام‌شده دارایی ثابت نامشهود تنها قیمت خرید را در بر دارد.

حسابداری دارایی‌های ثابت نامشهود

هدف مطالعه ۴

استهلاک انقضای دارایی‌های ثابت نامشهود را توضیح دهید.

شرکت‌ها، دارایی‌های نامشهود خود را به بهای تمام‌شده ثبت می‌کنند. دارایی‌های نامشهود به دو دسته با عمر محدود (استهلاک پذیر) و عمر نامعین (استهلاک ناپذیر) تقسیم‌بندی می‌شوند. اگر دارایی

در اندازه‌گیری بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت نامشهود و مشهود، یک تفاوت وجود دارد: بهای تمام‌شده دارایی‌های ثابت مشهود، قیمت خرید دارایی

شرکت‌ها تمام مخارج متحمل شده جهت ایجاد و توسعه دارایی نامشهود را در دوره وقوع، به عنوان هزینه‌های عملیاتی، در صورت سود و زیان شناسایی می‌کنند.

استهلاک دارایی‌های نامشهود

جهت ثبت استهلاک دارایی‌های نامشهود، شرکت هزینه استهلاک دارایی نامشهود را افزایش می‌دهد (بدهکار می‌کند) و دارایی نامشهود را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند). برخلاف استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود، در استهلاک دارایی‌های نامشهود از حساب متقابلی مانند استهلاک انباشته دارایی‌های ثابت نامشهود استفاده نمی‌شود.

معمولاً، دارایی‌های نامشهود با استفاده از روش خط مستقیم منقضى می‌شوند. برای مثال، حداکثر عمر قانونی حق اختراع ۲۰ سال است. شرکت‌ها، بهای تمام‌شده حق اختراع را در طی ۲۰ سال یا عمر مفید دارایی، هرکدام که کمتر است، منقضى می‌کنند. برای روشن شدن نحوه محاسبه انقضاء اختراع، فرض کنید که شرکت نارون، عمر مفید حق اختراع را ۸ سال برآورد کند، هزینه سالانه انقضاء حق اختراع ۷۵ میلیون ریال (۸×۶۰۰=۷۵ میلیون ریال) است. شرکت، انقضاء سالانه حق اختراع را به صورت زیر ثبت می‌کند:

۷۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک-حق اختراع	۱۲/۲۹
۷۵,۰۰۰,۰۰۰	حق اختراع	
	(ثبت انقضاء حق اختراع)	

عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش می‌کنند.

شرکت‌ها هزینه استهلاک (انقضاء) دارایی‌های ثابت نامشهود را در صورت سود و زیان، تحت

انواع دارایی‌های نامشهود

شناسایی وسعت و زمان‌بندی مزایای آتی، عدم اطمینان وجود دارد. در نتیجه، شرکت‌ها بدون توجه به این که آیا تحقیق و توسعه موفق بوده است یا خیر، معمولاً این مخارج را در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می‌کنند. جهت روشن شدن موضوع، فرض کنید **شرکت ستاره**، ۳ میلیارد ریال صرف تحقیق و توسعه خود می‌کند این مخارج، منجر به یک اختراع جدید می‌شود. حق امتیاز این اختراع، با صرف ۲۰ میلیون ریال هزینه، به نام شرکت ثبت می‌گردد. شرکت این ۲۰ میلیون ریال هزینه قانونی را تحت عنوان حق امتیاز این اختراع، به نام شرکت ثبت می‌کند. اما هزینه‌های تحقیق

هزینه‌های تحقیق و توسعه

هزینه‌های تحقیق و توسعه، مخارجی هستند که به حق

هدف مطالعه ۵

انواع متداول دارایی‌های نامشهود را تشریح کنید.

اختراعات، حق چاپ، فرایندها و یا محصولات جدید منجر می‌شوند. شرکت‌های زیادی هستند که مبالغ قابل توجهی جهت تحقیق و توسعه صرف می‌کنند. برای مثال طی سالیان اخیر، شرکت IBM، بیش از ۶/۱۵ میلیارد دلار جهت تحقیق و توسعه صرف نموده است. هزینه‌های تحقیق و توسعه مشکلات حسابداری را برجسته می‌کند. از طرفی، گاهی اوقات تخصیص هزینه‌ها به پروژه‌ها مشکل است. از طرف دیگر، در

را نمی‌توان به عنوان بهای تمام‌شده حق امتیاز محسوب نمود. به جای آن، شرکت باید هزینه تحقیق را در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی نماید.

به عنوان یک اصل کلی، هزینه‌های تحقیق و توسعه به دو مرحله (۱) هزینه‌های تحقیق و (۲) هزینه‌های توسعه (ایجاد یک دارایی) تفکیک می‌شوند. از نظر استانداردهای حسابداری، تنها هزینه‌های انجام شده در مرحله توسعه به عنوان یک دارایی نامشهود قابل شناسایی است و هزینه‌های تحقیق باید در زمان وقوع به عنوان هزینه عملیاتی شناسایی شوند. به این ترتیب مشخص می‌شود که معمولاً در ترازنامه شرکت‌ها، دارایی نامشهودی با عنوان هزینه‌های تحقیق و توسعه وجود ندارد.

حق اختراع

حق اختراع، حقی است که به دارنده آن امکان استفاده، تولید، فروش و کنترل محصول، فرایند یا فعالیت ابداعی خود را می‌دهد و نقض آن توسط دیگران مجاز نیست. حق اختراع در صورتی دارای منافع اقتصادی آتی است که اولاً به نام شرکت ثبت شود و دوماً از طریق کاهش هزینه‌های عملیاتی یا افزایش کیفیت کالاها، سودآوری شرکت را بهبود بخشد. طبق قانون، اعتبار ورقه اختراع به تقاضای مخترع پنج یا ده یا پانزده و یا حداکثر بیست سال است. در مدت مزبور، حق انحصاری ساخت یا فروش یا اعمال و یا استفاده از اختراع، در صورت تصریح در ورقه اختراع، منحصرأ در اختیار مخترع یا قائم مقام قانونی اوست.

در صورت تحصیل امتیاز استفاده از اختراع دیگران، بهای تمام‌شده آن در سرفصل دارایی‌های نامشهود منعکس می‌شود. مبالغی که به عنوان حق امتیاز در هر دوره پرداخت می‌شود، به حساب هزینه‌های عملیاتی یا

سربار کارخانه منظور می‌شود. در صورت ایجاد اختراع توسط شرکت، کلیه مخارج مربوط، چنانچه واجد معیارهای شناخت به عنوان دارایی باشد به دارایی نامشهود و در غیر این صورت به هزینه‌های دوره، منظور می‌شود.

بهای تمام‌شده اولیه حق اختراع، قیمت نقدی یا معادل وجه نقدی است که برای تحصیل حق اختراع پرداخته می‌شود. بسیاری از حق اختراع‌ها، منجر به دعاوی حقوقی می‌شوند. تمام هزینه‌های قانونی که مالک در دفاع از حق اختراع در یک دعاوی حقوقی متحمل می‌شود، در جهت ایجاد اعتبار برای حق اختراع صورت می‌گیرند. با این وجود، مالک نمی‌تواند این هزینه‌ها را به حساب حق اختراع اضافه کند و آن‌ها را باید در همان دوره‌ای که رخ می‌دهند، به عنوان هزینه‌های عملیاتی گزارش کند.

مالک حق اختراع، بهای تمام‌شده حق اختراع را در طی عمر مفید آن یا ۲۰ سال، هر کدام کوتاه‌تر است منقضی می‌کند. شرکت‌ها، کهنگی و فرسایش را در تعیین عمر مفید حق اختراع در نظر می‌گیرند. این عوامل می‌تواند موجب شود که حق اختراع قبل از پایان عمر مفید قانونی، از حیث اقتصادی، کارایی نداشته باشد. در این حالت، ارزش دفتری حق اختراع بلافاصله منقضی شده و به عنوان هزینه شناسایی خواهد شد. **حق تألیف**

حق تألیف، عبارت است از حق انحصاری نشر، پخش، عرضه و اجرای اثر هنری یا نوشته‌ای که به مدت عمر پدیدآورنده و سی سال بعد از فوت او به شخص پدیدآورنده و وارث او اعطا می‌شود. اگرچه عمر قانونی حق تألیف، مدت زمانی طولانی را دربر می‌گیرد ولی عمر مفید حق تألیف به ارزش اقتصادی

آن بستگی دارد. حق تألیف تا زمانی دارای منافع اقتصادی است که بازار برای انتشار اثر مربوط وجود دارد. اگر حق تألیف خریداری شود، به بهای تمام شده ثبت می‌شود و در صورتی که در شرکت ایجاد شود باید مخارج قابل شناسایی را که در رابطه با آن تحمل شده است، در صورت اطمینان از توان ایجاد منافع اقتصادی آتی، به حساب دارایی منظور کرد.

سرقفلی محل کسب (حق کسب یا پیشه یا تجارت)

سرقفلی محل کسب، حقی است که واحد تجاری به جهت تقدم در اجاره، موقعیت یا جذب مشتری نسبت به محلی پیدا می‌کند. این حق در میان عموم به عنوان سرقفلی شناخته شده است. لیکن، در حسابداری برای تمایز این حق و سرقفلی مربوط به تحصیل سایر شرکت‌ها، استفاده از واژه سرقفلی محل کسب مناسب‌تر است.

سرقفلی محل کسب، تنها زمانی به عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل نقد یا سایر ما به ازای غیر نقد، خریداری شده باشد. اگرچه حق مزبور متصل به یک دارایی مشهود است، اما خرید و فروش آن بدون واگذاری مالکیت امکان‌پذیر است و بنابراین، می‌توان آن را در سرفصل دارایی‌های نامشهود گزارش کرد. سرقفلی محل کسب، عمر مفید نامعین دارد و عموماً قابل بازیافت است. زیرا اگر مستأجر این حق را به طور قانونی تحصیل کرده باشد، حتی در صورت اجبار مالک، تخلیه در مقابل دریافت سرقفلی صورت می‌گیرد.

علامت تجاری و نام تجاری

علامت تجاری، عبارت است از: هر نوع علامتی، اعم از نقش، تصویر، رقم، حرف، عبارت، مهر، لفاف و غیر آن، که باعث تمایز محصولات یک شرکت از

محصولات سایر رقبا می‌شود. به عبارت دیگر، علامت تجاری به محصولات یک شرکت خاص هویت می‌دهد. معمولاً، علائم و نام‌های تجاری، فروش محصولات را ارتقا می‌دهند. علامت تجاری در صورتی که براساس مقررات قانون ثبت شده باشد، قابل نقل و انتقال است. مدت اعتبار علامت تجاری ۱۰ سال و بعد از آن نیز قابل تمدید است. به عبارت دیگر، **علامت و نام تجاری**، عمر قانونی نامحدودی دارند.

علائم و نام‌های تجاری، هنگامی به عنوان یک دارایی نامشهود ثبت می‌شوند که خریداری شده باشند. همچنین، مبالغی که مستقیماً صرف ایجاد، استیفای حق قانونی یا ثبت علامت تجاری می‌شود را می‌توان به حساب دارایی منظور کرد. از آنجا که رابطه روشنی بین مخارج تبلیغات و افزایش ارزش علائم و نام‌های تجاری وجود ندارد، لذا این هزینه‌ها به حساب دارایی منظور نمی‌شوند و به عنوان هزینه‌های عملیاتی در صورت سود و زیان در سرفصل هزینه‌های توزیع و فروش گزارش می‌شوند.

حق امتیاز و فرانسیز

حق امتیاز و فرانسیز، مجوز استفاده از حقوق دیگران (مانند مجوز استفاده از حق اختراع سایر شرکت‌ها) است. شرکت‌ها، معمولاً برای تحصیل حق امتیاز و فرانسیز، مبالغی به طور یک‌جا در زمان انعقاد قرارداد و مبالغی را در طول قرارداد پرداخت می‌کنند. مبالغی که در ابتدا یک‌جا پرداخت می‌شود، به عنوان دارایی نامشهود گزارش می‌شوند. شرکت‌ها باید، بهای تمام شده فرانسیز یا مجوز را در طی عمر مفیدشان منقضی کنند. اگر عمر فرانسیز یا مجوز نامحدود باشد، این دارایی منقضی نمی‌شود. پرداخت‌های سالانه براساس قرارداد فرانسیز، تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی ثبت می‌شوند.

حق استفاده از خدمات عمومی،

برای استفاده از خدمات عمومی، از قبیل برق، آب، تلفن و گاز، در زمان تحصیل، وجوهی تحت عناوین حق اشتراک، حق انشعاب و غیره، به سازمان‌های دولتی پرداخت می‌شود. این وجوه غالباً در قبال حق استفاده دائمی از این خدمات پرداخت می‌شود و برخی از آن‌ها، مانند امتیاز تلفن، به طور جداگانه قابل نقل و انتقال است. مدت زمان استفاده از این حقوق محدود نیست. بنابراین این نوع دارایی‌ها، برای مدت نامشخصی به دارنده آن انتفاع می‌رساند. بنابراین، دارایی‌های تحصیل شده به عنوان دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

هزینه‌های تأسیس

برای تأسیس یک واحد تجاری فعالیت‌های خاصی انجام می‌شود. این فعالیت‌ها، مستلزم صرف مخارجی است که هزینه‌های تأسیس، نامیده می‌شوند. این هزینه‌ها، شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساس‌نامه و شرکت‌نامه، حق مشاوره، حق الزحمه حسابداری، مالیات، مخارج ثبت و سایر مخارج مربوط به تأسیس است. پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول عمر واحد تجاری صورت می‌گیرد، اما به خودی خود، منافع اقتصادی آتی ندارند. بنابراین، هزینه‌های تأسیس به عنوان دارایی نامشهود گزارش نمی‌شوند. این هزینه‌ها در زمان وقوع به عنوان هزینه دوره منظور می‌شود.

سرقفلی

سرقفلی، مفهوم متفاوتی با سرقفلی محل کسب دارد. سرقفلی یک واحد تجاری در نتیجه هم‌افزایی کلیه دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود قابل تشخیص و غیرقابل تشخیص ایجاد می‌شود، به نحوی که موجب ایجاد منافع اقتصادی آتی بیش‌تری برای

آن واحد تجاری در مقایسه با سایر واحدهای تجاری مشابه می‌گردد. از آنجا که سرقفلی به طور جداگانه قابل تشخیص نیست، اساساً در تعریف دارایی نامشهود قرار نمی‌گیرد.

سرقفلی منحصر به فرد است: برخلاف دیگر دارایی‌ها، مانند سرمایه‌گذاری‌ها و دارایی‌های ثابت مشهود، که می‌توان آن‌ها را به صورت مجزا در بازار فروخت. سرقفلی را می‌توان به همراه شرکت و به عنوان جزئی از یک کل شناسایی نمود. بنابراین، تنها وقتی که یک شرکت خریداری می‌شود، سرقفلی قابل شناسایی و ثبت است. در این مورد، سرقفلی مازاد بهای تمام‌شده بر ارزش منصفانه بازار خالص دارایی‌های (دارایی‌ها - منهای بدهی‌ها) شرکت تحصیل شده است. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. معمولاً، حداکثر بیست سال است.

امتیاز کاربری و تراکم مازاد

مخارج مربوط به تحصیل امتیاز تغییر کاربری و تراکم مازاد املاک، دارای منافع اقتصادی آتی است که دوره استفاده آن به عمر مفید ساختمان محدود نمی‌شود و عمر مفید آن نامعین است. اگرچه این گونه حق امتیازها می‌تواند نوعی دارایی نامشهود محسوب شود، اما باتوجه به این که امتیاز کاربری و تراکم مازاد، مرتبط با یک عنصر عینی، یعنی زمین یا ساختمان مربوط است. لذا این مخارج به دلیل نامعین بودن دوره استفاده از آن به بهای تمام‌شده زمین مربوط، منظور می‌گردد. با این حال، در مواردی که تفکیک بهای تمام‌شده زمین و ساختمان اطلاعات مفیدی ارائه نمی‌کند، این مخارج به بهای تمام‌شده ساختمان منظور می‌شود، لیکن در مبلغ استهلاک‌پذیر ساختمان لحاظ نمی‌گردد.

جای خالی را با عبارات مربوطه پر کنید.

- حق چاپ تهی شدن هزینه‌های تحقیق و توسعه دارایی نامشهود فرانشیز
- ۱.....تخصیص بهای تمام شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی
 - ۲.....حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی‌های بلندمدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی‌باشند.
 - ۳.....حق انحصاری اعطایی به وسیله دولت فدرال جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشاراتی
 - ۴.....حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علائم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین
 - ۵.....بهای تمام شده متحمل شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.

پاسخ:

۱) تهی شدن ۲) دارایی نامشهود ۳) حق چاپ ۴) فرانشیز ۵) هزینه‌های تحقیق و توسعه

سایر دارایی‌ها

از آن محدودیت خاصی وجود دارد یا برای استفاده ویژه‌ای مدنظر قرار گرفته است (وجوه استهلاکی)، از جمله دارایی‌های است که در بخش سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند.

وجوه استهلاکی

وجوه استهلاکی، معمولاً برای تأمین وجه نقد لازم برای بازپرداخت بدهی بلند مدت یا خرید دارایی‌های ثابت مشهود مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال، از وجوه استهلاکی برای تأمین مبالغ لازم برای بازخرید اوراق مشارکت شرکت در سررسید آن‌ها استفاده می‌شود. هنگامی که این وجوه در یک حساب بانکی سپرده‌گذاری می‌شود، به عنوان **سپرده وجوه استهلاکی** نامیده می‌شود. در زمانی که بخشی از سود شرکت به این امر اختصاص می‌یابد، **اندوخته وجوه استهلاکی** نامیده می‌شود و در

هدف مطالعه ۶

مفهوم سایر دارایی‌ها را توضیح دهید.

همان‌گونه که نام این گروه از دارایی‌ها نشان می‌دهد، هرگاه شرکتی، یک دارایی غیر جاری در اختیار داشته باشد که نتواند آن را در یکی از سه گروه دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های ثابت نامشهود و سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت طبقه‌بندی نماید، این دارایی را در گروه **سایر دارایی‌ها** طبقه‌بندی خواهد کرد. بنابراین، گروه سایر دارایی‌ها مفهوم خاصی از ماهیت دارایی‌هایی که در این گروه قرار می‌گیرند را به ذهن متبادر نمی‌سازد و تنها می‌توان مصداق‌هایی از دارایی‌هایی که در این گروه گزارش می‌شوند را نام برد. برای مثال، حساب‌ها و اسناد دریافتی بلندمدت، حصة بلندمدت وام کارکنان، وجوه نقد و سپرده‌های بانکی مسدود شده و یا وجه نقد نزد شرکت که در استفاده

بخش حقوق صاحبان سرمایه گزارش می‌شود. سپرده وجوه استهلاکی، همانند سپری در برابر ضربه شدید و ناگهانی مالی در هنگام سررسید اوراق مشارکت یا زمان پایان عمر دارایی ثابت برای جای‌گزینی، عمل می‌کند. فرض کنید، کارخانه‌ای خط تولید یا دستگاهی در اختیار دارد که عمر مفید آن ۱۰ سال است. از آنجا که قیمت خرید این دستگاه جهت جای‌گزینی مورد جدید بسیار بالاست و در آن زمان شرکت را دچار بحران نقدینگی می‌کند. بنابراین، شرکت هر سال بخشی از استهلاک دستگاه را به‌طور نقد سپرده سرمایه‌گذاری کرده تا با سود آن مجموعاً بعد از ۱۰ سال مبلغ خرید تأمین شود. این سپرده سرمایه‌گذاری در بخش سایر دارایی‌های ترازنامه گزارش می‌شود.

اسناد و حساب‌های دریافتی بلند مدت

اسناد دریافتی و حساب‌های دریافتی که سررسید

آن‌ها در زمانی طولانی‌تر از یک‌سال حسابداری یا چرخه عملیاتی (هر کدام طولانی‌تر است) از تاریخ ترازنامه قرار دارد، در سرفصل سایر دارایی‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. به عبارت دیگر، اسناد و حساب‌های دریافتی که کوتاه‌مدت نباشد، **مطالبات بلندمدت** نامیده می‌شوند. معمولاً این نوع مطالبات، در نتیجه رویدادهای مالی متفاوت از فعالیت‌های تجاری اصلی شرکت، ایجاد می‌شوند و بنابراین، عمدتاً جزء مطالبات غیرتجاری محسوب می‌شوند. در صورتی که شرکت قصد واگذاری مطالبات بلند مدت را دارد، این مطالبات باید جزو دارایی جاری گزارش شود. هم‌چنین، حصة غیر جاری وام‌های اعطایی به کارکنان نیز به عنوان بخشی از مطالبات غیرجاری در بخش سایر دارایی‌ها گزارش خواهد شد.

نحوه ارائه صورت‌های مالی

به علاوه، شرکت‌ها باید عمر برآوردی دارایی‌های نامشهود، روش‌های استهلاک و انقضاء این دارایی‌ها را نیز افشا کنند. تصویر ۳-۶ نحوه ارائه دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌های شرکت‌های ظهیری در ترازنامه سال ۱۳۹۱ را نشان می‌دهد. یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی شرکت‌های ظهیری جزئیات بیش‌تری در مورد حسابداری دارایی‌های غیر جاری افشا می‌کند.

هدف مطالعه ۲	شرکت‌ها دارایی‌های ثابت و منابع طبیعی خود را در ترازنامه در سرفصل دارایی‌های ثابت مشهود گزارش می‌کنند.
نحوه گزارشگری منابع طبیعی، دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها را بیان کنید.	دارایی‌های نامشهود به‌طور جداگانه گزارش می‌شوند. شرکت‌ها مانده سرفصل‌های مهم دارایی‌های نامشهود، نظیر حق اختراع‌ها، فرانشیزها و علائم و نام‌های تجاری را در سرفصل‌های اصلی‌تر به صورت تجمعی در ترازنامه یا یادداشت‌های همراه افشا می‌کنند.

شرکت ظهیری

ترازنامه

(ارقام به میلیون ریال است)		
۱۳۹۰	۱۳۹۱	دارایی های ثابت مشهود
۹,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	ذخایر معدنی و سایر منابع طبیعی
۵,۸۷۱	۶,۳۸۰	ساختمان
۲۵,۱۴۰	۲۷,۴۹۲	ماشین آلات و تجهیزات
۸۷۰	۸۴۹	زمین
۴۴۰,۸۸۱	۴۴,۷۲۱	
(۱۳,۱۱۱)	(۱۵,۱۸۱)	استهلاک انباشته
۲۷,۷۷۰	۲۹,۵۴۰	خالص دارایی های ثابت مشهود
		دارایی های نامشهود
۵۵۳,۰۶	۵۶۵۵۲	حق اختراع (خالص)
۳۳۷۲۱	۳۳۶۲۶	علائم تجاری و سایر دارایی های نامشهود (خالص)
۸۹۰,۲۷	۹۰,۱۷۸	خالص سایر دارایی های نامشهود
۱۰,۸۷۳	۱۲۴۵۱	سرمایه گذاری های بلند مدت
		سایر دارایی ها
۶۵۰۲	۳۸۷۵	خالص اسناد و حساب های دریافتی بلندمدت
۱۳۴,۱۷۲	۱۳۶,۰۴۴	کل دارایی های غیر جاری

سوالات خودآزمایی

۱ شرکت ملکوتی انتظار دارد که ۲۰ میلیون تن ذغال از معدنی که بهای تمام شده آن ۱۲ میلیون ریال بوده است، استخراج نماید. اگر ارزش باقی مانده معدن صفر در نظر گرفته شود، با این فرض که ۲ میلیون تن ذغال استخراج و فروخته شود، ثبت تهی شدن به چه صورت خواهد بود؟

الف. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می شود.

ب. هزینه نقصان (استهلاک منابع طبیعی) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می شود.

ج. هزینه نقصان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار می شود.

د. استهلاک انباشته منابع طبیعی ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بستانکار می شود.

۲ کدام گزینه نادرست است؟

الف. دارایی نامشهودی که دارای عمر محدود است، باید مستهلک شود.

ب. دوره انقضا (استهلاک) دارایی های نامشهود نمی تواند بیش از ۲۰ سال باشد.

ج. سرففلی تنها هنگام خرید یک واحد تجاری دیگر ایجاد می شود.

د. هزینه تحقیق و توسعه هنگام وقوع به هزینه‌های دوره منظور می‌شود، به جز هنگامی که منجر به حق امتیازی شوند.

۳ شرکت مارتا در ابتدای ۱۳۹۰ متحمل ۱۵,۰۰۰ میلیون ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. در ۱۳۹۰/۷/۳۰ شرکت ۳۵,۰۰۰ میلیون ریال جهت فرانشیز یک حق امتیاز پرداخت نمود. جمع مبالغ بدهکار به حساب حق امتیاز در ۱۳۹۰/۷/۳۰ چند میلیون ریال است؟

د. ۱۷۰,۰۰۰

ج. ۱۸۵,۰۰۰

ب. ۳۵,۰۰۰

الف. ۱۵۰,۰۰۰

۴ ارزش علائم تجاری جزء دارایی‌های ثابت و می‌باشد؟

الف. نامشهود - استهلاک پذیر

ب. نامشهود - استهلاک ناپذیر

ج. مشهود - استهلاک پذیر

د. مشهود - استهلاک ناپذیر

۵ کدام گزینه صحیح است؟

الف. هنگامی که دارایی‌های نامشهود فاقد ماهیت تجاری باشند، تنها باید در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء شوند.

ب. سرقفلی باید به عنوان حساب متقابل در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش شود.

ج. می‌توان جمع سرفصل‌های مهم دارایی‌ها را در ترازنامه نشان داد و جزئیات دارایی‌ها را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی افشاء نمود.

د. دارایی‌های نامشهود، دارایی‌ها ثابت و منابع طبیعی معمولاً ادغام شده و در بخش دارایی‌های ثابت مشهود نشان داده می‌شوند.

۶ سرقفلی جزء کدام طبقه از حساب‌های دارایی‌ها است؟

الف. دارایی‌های ثابت نامشهود

ب. دارایی‌های سرمایه‌ای

ج. دارایی‌های ثابت مشهود

د. سایر دارایی‌ها

۷ در طبقه‌بندی حساب‌ها در ترازنامه حساب حق امتیاز جزء کدام یک از طبقات حساب‌های زیر است؟

الف. هزینه‌های متفرقه

ب. دارایی جاری

ج. بدهی جاری

د. دارایی ثابت نامشهود

- ۸ از مشخصات دارایی ثابت نامشهود کدام است؟
 الف. استهلاک پذیرند.
 ب. عدم اختصاص آن‌ها برای فروش به مشتریان
 ج. عمر بادوام و طولانی
 د. هرسه مورد

سؤالات

- ۱ منابع طبیعی را تعریف کرده و ویژگی‌های آن‌ها را توضیح دهید.
- ۲ نقصان (استهلاک منابع طبیعی) چیست و چگونه محاسبه می‌شود؟
- ۳ تشابهات و تفاوت‌های میان عبارات استهلاک، انقضاء و نقصان (تهی شدن) را توضیح دهید.
- ۴ شرکت پنداری، کارآموزی را استخدام کرده که می‌گوید، دارایی‌های نامشهود همیشه در طی عمر قانونی‌شان منقضی می‌شوند. آیا وی درست می‌گوید؟ چرا؟
- ۵ سرقتی، به صورت ارزش تمامی ویژگی‌های مطلوبی که به یک واحد تجاری مربوط است، تعریف می‌شود. چه نوع ویژگی‌هایی سرقتی را ایجاد می‌کنند؟
- ۶ خانم کیانی، مدیریت شرکتی را بر عهده دارد. این شرکت دچار مشکل شده و جهت ارائه محصول جدید به بازار نیازمند نقدینگی است. آقای جعفری، یکی از بهترین مهندسان شرکت با نگاهی به ترازنامه، می‌گوید: شرکت دارای سرقتی عظیمی است. چرا پیشنهادی نمی‌کنید که شرکت مقداری از سرقتی را بفروشد و تأمین نقدینگی کند. مدیر چگونه باید پاسخ آقای جعفری را بدهد؟
- ۷ سرقتی تحت چه شرایطی ثبت می‌شود؟
- ۸ اغلب مزایای هزینه‌های تحقیق و توسعه، در سال‌های بعد از وقوع آن‌ها حاصل می‌شود. اما با این حال استانداردهای حسابداری، شرکت‌ها را ملزم به هزینه نمودن آن‌ها در هنگام وقوع نموده است. چرا؟
- ۹ شرکت ویدایی در حال بازسازی انبار خود است. این شرکت، در ارتباط با هزینه نمودن یا سرمایه‌ای نمودن مخارج خود تردید دارد. تبعات هزینه نمودن در مقابل سرمایه‌ای نمودن مخارج بر سود سال جاری و سال‌های آتی چیست؟
- ۱۰ چه دارایی‌هایی در گروه سایر دارایی‌ها قرار می‌گیرند؟

ت ۱-۶ (هزینه تهی شدن و نحوه ارائه منابع طبیعی در صورت‌های مالی) شرکت معدنی آلپ، معدنی را که برآورد می‌شود دارای ۳۵ میلیون تن سنگ معدن باشد، ۷۰ میلیارد ریال خریداری کرده است. ارزش اسقاط معدن صفر است. در سال اول شش میلیون تن سنگ معدن استخراج و فروخته شد.
الف. ثبت روزنامه هزینه تهی شدن سال اول را انجام دهید.
ب. نشان دهید که چگونه این معدن در ترازنامه آخر سال اول گزارش می‌شود.

ت ۲-۶ (ثبت هزینه حق امتیاز و نحوه ارائه دارایی‌ها نامشهود در ترازنامه). شرکت گالنا، حق امتیازی را در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۲ به قیمت ۱/۲ میلیارد ریال خریداری نمود عمر مفید برآوردی دارایی ۱۰ سال است.

ت ۳-۶ (طبقه‌بندی دارایی‌های بلندمدت در ترازنامه) اطلاعات مربوط به دارایی‌های ثابت مشهود، منابع طبیعی و دارایی‌های نامشهود. شرکت کاسپین در پایان سال ۱۳۹۰ به شرح زیر است: ساختمان ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال - استهلاك انباشته - ساختمان ۶۵۰,۰۰۰ ریال سرقفلی ۴۱۰,۰۰۰ ریال، معدن ذغال سنگ ۵۰۰,۰۰۰ ریال - استهلاك انباشته منابع طبیعی ۱۰۸,۰۰۰ ریال
مطلوب است: تهیه بخش مربوط به اقدام فوق از ترازنامه

ت ۴-۶ (مفاهیم طبقه‌بندی دارایی‌های نامشهود) جاهای خالی را با عبارات مناسب پر کنید.

سرقفلی	هزینه‌های تحقیق و توسعه	فرانشیز	دارایی‌های نامشهود	انقضاء
--------	-------------------------	---------	--------------------	--------

- ۱..... تخصیص بهای تمام شده منابع طبیعی به هزینه با روشی سیستماتیک و منطقی.
- ۲..... حقوق، امتیازات و مزایای رقابتی که از مالکیت دارایی‌های بلندمدتی که مالکیت آن‌ها فیزیکی نمی‌باشند.
- ۳..... حق انحصاری اعطایی به وسیله دولت جهت باز تولید و فروش یک اثر هنری یا انتشاراتی.
- ۴..... حق فروش خدمات یا محصولات مشخص یا استفاده از علائم و نام‌های تجاری در یک محدوده جغرافیایی معین
- ۵..... بهای تمام شده متحمل شده به وسیله شرکتی که اغلب منجر به اختراع و محصول جدید می‌شود این هزینه‌ها باید در زمان وقوع هزینه شوند.
مطلوب است :

الف. ثبت هزینه استهلاك منابع طبیعی
ب. فرض کنید ۱۰۰۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج گردیده باشد و تنها ۸۰,۰۰۰ تن آن فروش رفته باشد بهای تمام شده ۲۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ فروش رفته چگونه گزارش می‌شود؟

ت ۵-۶ (ثبت استهلاك منابع طبیعی) شرکت هامون در تاریخ ۱۳۹۰/۷/۱، در معدنی که برآورد می‌شد دارای

۸۰۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ باشد، مبلغ ۷,۲۰۰ میلیون ریال سرمایه‌گذاری نمود. طی ۶ ماهه گذشته از سال جاری، شرکت ۱۰۰,۰۰۰ تن ذغال سنگ استخراج کرده و فروخته است.

ت ۶-۶ (تهیه ثبت‌های تعدیلی انقضا) مبادلات زیر از میان مبادلات سال ۱۳۹۰ شرکت فرانکو استخراج شده است: ۱/۱ خرید یک شرکت کوچک و ثبت سرقفلی به میزان ۱۵۰۰ میلیون ریال، عمر مفید سرقفلی ۲۰ سال است. ۵/۱ خرید حق امتیازی با عمر مفید برآوردی ۵ سال و عمر قانونی ۲۰ سال به قیمت ۹۰۰ میلیون ریال. مطلوب است: ثبت‌های تعدیلی لازم در پایان سال ۱۳۹۰.

ت ۶-۷ (تمایز میان دارایی نامشهود و انقضاء دارایی نامشهود) شرکت هرمزان، مبادلات زیر را در سال ۱۳۹۰ در ارتباط با دارایی‌های نامشهود صورت داده است. مطلوب است: انجام ثبت دارایی‌های نامشهود تمام هزینه به صورت نقدی پرداخت شده است. ثبت‌های تعدیلی را در ۱۲/۲۹ انجام دهید.

۱/۲	خرید حق امتیاز (عمر مفید ۷ سال)	۵۶۰,۰۰۰
۴/۱	خرید سرقفلی (عمر مفید ۲۰ سال)	۳۶۰,۰۰۰
۷/۱	فرانشیز ۱۰ ساله (تاریخ انقضاء ۱۳۹۸/۷/۱)	۴۴۰,۰۰۰
۹/۱	هزینه تحقیق و توسعه	۱۸۵,۰۰۰

مسائل

م ۱-۶ (ثبت مبادلات مربوط به تحصیل و انقضاء دارایی‌های نامشهود)

بخش دارایی‌های نامشهود شرکت رادان در ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ به شرح زیر می‌باشد:

حق امتیاز (۷۰,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۷۰۰۰ ریال انقضاء)	۶۳,۰۰۰ ریال
فرانشیز (۴۸,۰۰۰ ریال بهای تمام‌شده منهای ۱۹۲۰۰ ریال انقضاء)	۲۸,۸۰۰
جمع کل	۹۱,۸۰۰ ریال

حق امتیاز در ۱۳۹۰/۱/۱ تحصیل شده و عمر مفید آن ۱۰ سال می‌باشد. فرانشیز نیز در ۱۳۸۷/۱/۱ تحصیل شده و عمر مفید آن نیز ۱۰ سال می‌باشد.

مبادلات نقدی زیر در طی سال ۱۳۹۱ رخ داده است:

۱/۲: پرداخت ۴۵,۰۰۰ ریال هزینه قانونی جهت دفاع از حق امتیاز در مقابل دعاوی قانونی.

فروردین تا شهریور: تولید محصولی جدید با تحمل ۱۴۰,۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه حق امتیاز این محصول جدید به نام شرکت ثبت شده و عمر مفید این حق امتیاز، معادل عمر قانونی آن است.

۹/۱: پرداخت ۵۰,۰۰۰ ریال جهت تبلیغ تجاری محصولات شرکت

۱۰/۱ : تحصیل یک فرانسیز به قیمت ۱۰۰,۰۰۰ ریال عمر مفید فرانسیز ۵۰ سال است
مطلوب است :

الف. ثبت مبادلات فوق

ب. ثبت هزینه انقضاء سال ۱۳۹۱

ج. تهیه بخش دارایی های نامشهود در ترازنامه ۱۳۹۱/۱۲/۲۹

م ۲-۶ (اصلاح اشتباهات در ثبت انقضاء دارایی های نامشهود) به دلیل تغییرات در واحد حسابداری برخی از مبادلات سال ۱۳۹۰ دارایی های نامشهود شرکت توران به صورت نادرستی ثبت شده اند:

۱. شرکت فرآیند تولید محصولی جدیدی را آغاز نموده است و از این بابت متحمل ۱۳۶,۰۰۰ ریال هزینه تحقیق و توسعه شده است. شرکت حق امتیازی را به قیمت ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در فروردین سال گذشته، ۱۹۶,۰۰۰ ریال را از بابت بهای تمام شده خرید یک حق امتیاز، سرمایه ای نمود. هزینه انقضاء حق امتیاز براساس ۲۰ سال عمر مفید، ۹,۸۰۰ ریال ثبت شده است.

۲. در ابتدای مرداد ۱۳۹۰ شرکت توران، شرکت کوچکی را خریداری کرد و در نتیجه، ۹۲,۰۰۰ ریال سرقفلی شناسایی نمود. شرکت، انقضاء سرقفلی در شش ماهه دوم ۱۳۹۰ را براساس ۵۰ سالی عمر مفید ثبت نمود (انقضاء ۹۲۰ ریال). سرقفلی دارای عمر مفید ۲۰ سال است.

مطلوب است : انجام تمام ثبت های لازم جهت اصلاح تمام اشتباهات سال ۱۳۹۰ فرض کنید که دفاتر هنوز بسته نشده اند.

سرمایه گذاری ها

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

- ۱ مفهوم سرمایه گذاری را توضیح دهید.
- ۲ دلایل سرمایه گذاری شرکت در اوراق سهام و بدهی سایر شرکت ها را توضیح دهید.
- ۳ حسابداری سرمایه گذاری در سپرده های بانکی را توضیح دهید.
- ۴ حسابداری سرمایه گذاری در بدهی شرکت ها را توضیح دهید.
- ۵ حسابداری سرمایه گذاری در سهام سایر شرکت ها را توضیح دهید.
- ۶ تفاوت بین سرمایه گذاری های کوتاه مدت و بلندمدت را شرح دهید.

مروری بر فصل

مدیریت اغلب شرکت ها به اهمیت سرمایه گذاری ها در موفقیت شرکت اعتقاد دارند. شرکت ها علاوه بر خرید سهام، دیگر اوراق بهادار، نظیر اوراق مشارکت منتشر شده به وسیله سایر شرکت ها یا دولت را خریداری می کنند. یک گزینه دیگر پیش روی شرکت ها، سرمایه گذاری از طریق سپرده گذاری های بانکی است. شرکت ها می توانند برای یک دوره زمانی کوتاه مدت یا بلندمدت، به عنوان یک سرمایه گذاری مقطعی یا به قصد کنترل سایر شرکت ها، سرمایه گذاری کنند. همان طور که شما در این فصل خواهید دید، عوامل متعددی بر حسابداری سرمایه گذاری های شرکت تأثیر می گذارد. محتوا و ساختار فصل ۷ به صورت زیر است:



هدف مطالعه ۱

مفهوم سرمایه گذاری را توضیح دهید.

تعریف سرمایه گذاری ها

سرمایه گذاری، عبارت

است از فدا کردن مقدار معینی

از دارایی ها (معمولاً وجوه نقد) در زمان کنونی، به امید به دست آوردن افزایش ارزش در زمان آینده، که معمولاً اندازه یا کیفیت این افزایش ارزش، نامعلوم است. به عبارت دیگر، سرمایه گذار در حال حاضر، ارزش مشخصی را فدا می کند تا در آینده در قبال آن، ارزش خاص مورد نظر خود را به دست آورد. برای مثال، افراد در زمان کنونی وجهی بابت خرید سهام پرداخت می کنند، به امید آن که در آینده بابت این سهام، سودهای مشخصی به دست آورند.

سرمایه گذاری ها بر حسب موضوع به دو دسته: **سرمایه گذاری های واقعی و سرمایه گذاری های مالی** تقسیم می شوند. **سرمایه گذاری واقعی**، نوعی سرمایه گذاری است که فرد با فدا کردن ارزشی در زمان کنونی، نوعی دارایی واقعی بدست می آورد. به عبارت دیگر، موضوع سرمایه گذاری، دارایی واقعی است. خرید ملک یا آپارتمان، نمونه ای از این سرمایه گذاری است. در **سرمایه گذاری مالی**، فرد در ازای فدا کردن ارزش، نوعی دارایی مالی که نتیجه آن معمولاً جریانی از وجوه نقد است، بدست می آورد. سرمایه گذاری در اوراق بهادار مثل سهام عادی یا اوراق مشارکت، که فرد در ازاء پرداخت پول، محق به دریافت جریانی از وجوه نقد به شکل سود می شود، سرمایه گذاری مالی محسوب می شود.

به این ترتیب مشخص می شود، که خرید کلیه دارایی ها مانند موجودی کالا، زمین، ساختمان، تجهیزات و اثاثه نوعی سرمایه گذاری محسوب می شود. با این

وجود، هنگامی که از اصطلاح سرمایه گذاری استفاده می شود، منظور سرمایه گذاری در دارایی های مالی مانند سهام، اوراق مشارکت و سپرده های بانکی است.

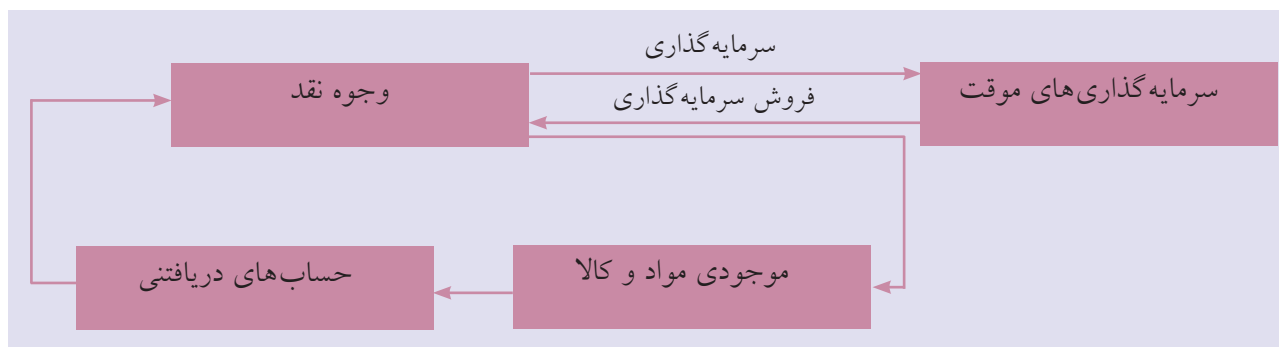
چرا شرکت ها سرمایه گذاری می کنند؟

هدف مطالعه ۲

توضیح دهید که چرا شرکت ها سرمایه گذاری می کنند؟

به طور کلی، شرکت ها به یکی از سه دلیل زیر، در اوراق بدهی، سهام

سایر شرکت ها و یا سپرده های بانکی، سرمایه گذاری می کنند. اول، یک شرکت ممکن است پول مازادی در اختیار داشته باشد که در حال حاضر به آن برای خرید دارایی های عملیاتی نیاز ندارد. برای مثال، بسیاری از شرکت ها در فروش خود، نوسانات فصلی را تجربه می کنند. یک تفریح گاه در فصول بهار و تابستان نسبت به فصول پاییز و زمستان، فروش بیش تری دارد. ممکن است این تفریح گاه در پایان چرخه عملیاتی تابستانی خود، وجه نقدی در دست داشته باشد که موقتاً تا شروع چرخه عملیاتی دیگر بلا استفاده باشد. این وجوه مازاد را می توان به جای نگهداری در شرکت یا حساب جاری بانک که بدون عایدات خاصی است، برای کسب بازده بیش تر، سرمایه گذاری کرد. تصویر ۱-۷، نقش این سرمایه گذاری های موقت در چرخه عملیاتی را نشان می دهد. هم چنین، وجه نقد اضافی ممکن است نتیجه چرخه های اقتصادی باشد. برای مثال، وقتی که اقتصاد به سرعت در حال پیشرفت است، شرکت ها، وجه نقد مازاد قابل توجهی را به دست می آورند. بخشی از این وجه نقد برای خرید تأسیسات و پرداخت سود سهام مورد استفاده قرار می گیرد. اما، ممکن است به واسطه پیش بینی رکود اقتصادی آتی، وجه نقد مازاد



تصویر ۷-۱ سرمایه‌گذاری‌های موقت و چرخه عملیاتی

برای مثال، بانک‌ها اغلب از طریق سود تضمین شده حاصل تسهیلات اعطایی، و خرید سهام و اوراق مشارکت شرکت‌های دولتی و سهامی، درآمدزایی می‌کنند.

سوم، شرکت‌ها ممکن است بنا به دلایل راهبردی اقدام به سرمایه‌گذاری کنند. یک شرکت به واسطه خرید بخشی از سهام شرکت دیگر، می‌تواند بر اقدامات یک مشتری یا عرضه‌کننده، کنترل یا نفوذی قابل ملاحظه داشته باشد. یا یک شرکت می‌تواند با انگیزه‌هایی به جز کنترل در یک شرکت سرمایه‌گذاری کند. برای مثال، شرکت‌ها برای ورود به یک بازار یا صنعت جدید می‌توانند بخشی از سهام یک شرکت فعال در آن بازار یا صنعت را خریداری کنند. به طور خلاصه، شرکت‌ها به دلایل نشان داده شده در تصویر ۷-۲ اقدام به سرمایه‌گذاری می‌کنند.

در دارایی‌های با نقدینگی بالا سرمایه‌گذاری شود. پس از آن می‌توان این سرمایه‌گذاری را در طول یک بحران اقتصادی، وقتی که فروش پایین و وجه نقد اندک است، به وجه نقد تبدیل کرد.

وقتی که شرکت‌ها با هدف دوره زمانی کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاری می‌کنند، وجوه نقد مازاد خود را در دارایی‌هایی با نقدینگی نسبتاً بالا، ریسک پایین و در بیشتر اوقات، در سپرده‌های بانکی سرمایه‌گذاری می‌کنند. به طور کلی، در این مواقع، سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت وجه نقد مازاد در سهام عادی عاقلانه نیست، زیرا سرمایه‌گذاری در سهام می‌تواند با تغییرات سریع قیمت سهام همراه باشد. اگر شما وجه نقد مازاد خود را با هدف کوتاه‌مدت، سرمایه‌گذاری کرده‌اید و قیمت سهام قبل از این که شما مجدداً به وجه نقدتان احتیاج داشته باشید، کاهش پیدا کند، مجبور خواهید بود، سرمایه‌گذاری در سهام خود را به زیان بفروشید. دومین دلیل سرمایه‌گذاری آن است که برخی شرکت‌ها با هدف کسب درآمد حاصل از سود سرمایه‌گذاری‌ها، اقدام به خرید سرمایه‌گذاری می‌کنند.

نوع سرمایه گذاری	دلیل
ریسک پایین، نقدینگی بالا: سپرده های بانکی	برای نگهداری وجه نقد مازاد تا زمان نیاز و کسب حداقل بازده
اوراق بدهی (بانک ها و سایر مؤسسات مالی)، و اوراق سهام (صندوق های سرمایه گذاری مشترک)	برای کسب سودی منطقی
سهام شرکت ها در یک صنعت مرتبط یا در یک صنعت غیر مرتبط که شرکت تمایل وارد شدن به آن را دارد	با اهداف راهبردی

تصویر ۲-۷ انواع و دلایل سرمایه گذاری

حسابداری سرمایه گذاری در سپرده های بانکی

هدف مطالعه ۳

حسابداری سرمایه گذاری در

سپرده های بانکی را توضیح دهید.

سرمایه گذاری در سپرده های بانکی، جزء کم ریسک ترین و در عین حال نقدینه ترین سرمایه گذاری هایی محسوب می شوند که اشخاص و شرکت ها به سهولت می توانند اقدام به این نوع سرمایه گذاری نمایند. **سپرده های بانکی**، نوعی حساب های بانکی (قرض پول به بانک) محسوب می شوند که بانک متعهد می شود بر اساس مدت زمان سپرده و نرخ معینی، مبالغی را تحت عنوان سود تضمین شده به دارنده سپرده پرداخت خواهد کرد. بر اساس شرایط مختلفی که بانک ها برای افتتاح و ایجاد حساب های سپرده مقرر می کنند، انواع مختلفی از سپرده ها ایجاد می شود. با توجه به اهداف حسابداری، می توان سپرده های بانکی را به چند شکل زیر طبقه بندی کرد:

۱. سپرده های دیداری و قرض الحسنه در مقابل سپرده های سرمایه گذاری (مدت دار)
۲. سپرده های کوتاه مدت در مقابل سپرده های بلند مدت
۳. سپرده های ریالی در مقابل سپرده های ارزی

سپرده های دیداری و قرض الحسنه، نوعی از سپرده های بانکی است که نرخ سود تضمین شده آن ها معمولاً صفر است. اشخاص و یا شرکت ها، این نوع سپرده ها را با اهدافی به غیر از کسب بازده حاصل از سرمایه گذاری، ایجاد می کنند. سپرده های قرض الحسنه عمدتاً با اهداف خیرخواهانه و نوع دوستانه ایجاد می شوند و سپرده گذار، در هر زمان می تواند بخشی یا تمام سپرده را برداشت نماید. سپرده های دیداری نیز معمولاً با هدف دسترسی سریع به وجه نقد ایجاد می شوند و بنابراین، دارنده سپرده در پی کسب منافع نیست. با توجه به این که ماهیت این نوع سپرده ها متفاوت از سرمایه گذاری های با هدف کسب منافع آتی است، سپرده های دیداری و قرض الحسنه جزء سرمایه گذاری ها طبقه بندی نمی شوند.

آن بخش از سپرده های بانکی جزء سرمایه گذاری ها محسوب می شوند که سپرده گذار با هدف سرمایه گذاری در پی کسب منافع ناشی از این سپرده ها باشد. این نوع سپرده ها، اصطلاحاً **سپرده های سرمایه گذاری** نامیده می شوند و در این بخش بر این نوع سپرده های بانکی تمرکز می شود. دو طبقه بندی

دیگر سپرده‌های بانکی اصولاً، طبقه‌بندی سپرده‌های سرمایه‌گذاری است.

با توجه به اهداف حسابداری، **سپرده‌های کوتاه‌مدت**، به سپرده‌های سرمایه‌گذاری اطلاق می‌شود که ظرف یک چرخه عملیاتی یا یک سال مالی، هر کدام که طولانی‌تر است، سررسید می‌شوند. به این ترتیب، **سپرده‌های بلندمدت**، سپرده‌های سرمایه‌گذاری است که موعد آن‌ها طولانی‌تر از یک چرخه عملیاتی یا یک سال حسابداری است. نرخ سود تضمین شده سپرده‌های بلندمدت، معمولاً بیش‌تر از نرخ سود تضمین شده سپرده‌های کوتاه‌مدت است. برای مثال، در حالی که نرخ سود سپرده‌های کوتاه‌مدت حداکثر ۹ درصد است، سپرده‌های بلندمدت بسته به مدت زمان آن‌ها نرخ سودی بین ۱۲ تا ۱۶ درصد دارند.

سپرده‌های ریالی، سپرده‌های سرمایه‌گذاری است که در زمان ایجاد سپرده و هم‌چنین سررسید سپرده، مبلغ سپرده بر حسب واحد پول، ریال تعیین می‌شود. در مقابل، **سپرده‌های ارزی** با استفاده از واحد پولی غیر از ریال (مانند دلار و یورو) مبلغ آن مشخص می‌شود. معمولاً نرخ سود تضمین شده سپرده‌های ارزی کمتر از سپرده‌های ریالی است. در سپرده‌های ارزی علاوه بر سود تضمین شده، نوسانات نرخ ارز نیز می‌تواند موجب ایجاد سود یا زیان برای سپرده‌گذار شود. حسابداری سپرده‌های ارزی، خارج از محدوده

مطالب این کتاب است. بنابراین، در ادامه نحوه حسابداری سپرده‌های ریالی که به دو دسته کوتاه‌مدت و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند، تشریح خواهد شد.

ایجاد سرمایه‌گذاری سپرده‌های بانکی

مشابه خرید هر نوع دارایی یا سرمایه‌گذاری دیگر، سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی در زمان ایجاد به بهای تمام شده ثبت می‌شوند. ایجاد سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی معمولاً مستلزم هزینه‌های مستقیم و ضروری قابل توجهی نیست. علاوه بر آن، چون در سررسید این سپرده‌ها، تنها اصل مبلغ سپرده دریافت خواهد شد، بنابراین می‌توان هزینه‌های اندک مربوط به افتتاح این سپرده‌ها را در دوره ایجاد سپرده، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه‌های مالی نشان داد. برای تشریح حسابداری سپرده‌های بانکی، فرض کنید، **شرکت ارغوان** در تاریخ ۱ مهر ۱۳۸۹، مبلغ ۱۰ میلیون ریال وجه نقد مازاد خود را در یک حساب سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت یک‌ساله با نرخ سود تضمین شده ۸ درصد، سرمایه‌گذاری کرد. سود این سپرده هر سه‌ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۱ فروردین، ۱ تیر، ۱ مهر و ۱ دی پرداخت می‌شود. هم‌چنین، شرکت ارغوان ۱۰,۰۰۰ ریال بابت حق‌تمبر افتتاح سپرده پرداخت نمود. شرکت ارغوان از طریق آرتیکل زیر ایجاد این حساب سپرده سرمایه‌گذاری را ثبت می‌کند:

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی - کوتاه مدت	۱ مهر
۱۰,۰۰۰	هزینه‌های مالی	
۱۰,۰۱۰,۰۰۰	وجه نقد	
	(ثبت افتتاح سپرده سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بانکی)	

در صورتی که سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت باشد، از سرفصل سپرده‌های بلندمدت بانکی استفاده می‌شود:

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمايه گذاري در سپرده هاي بانكي - بلند مدت
		۱۰,۰۰۰	هزينه هاي مالي
			وجه نقد
۱۰,۰۱۰,۰۰۰			(ثبت افتتاح سپرده سرمايه گذاري بلند مدت بانكي)

درآمد سرمايه گذاري را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ريال
 $(10,000,000 \times 8\% \times \frac{3}{12})$ به صورت زير شناسايي مي کند:

درآمد سود تضمين شده سپرده گذاري ها

شرکت ارغوان با دريافت نخستين بخش از سود
 تضمين شده سپرده سرمايه گذاري در تاريخ ۱ دي،

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجه نقد
			درآمد سود تضمين شده
			(ثبت دريافت سود تضمين شده سپرده سرمايه گذاري)

در تاريخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ۲۰۰,۰۰۰ ريال سود
 تضمين شده تحقق يافته اما دريافت نشده سه ماهه دوم
 سپرده گذاري را به صورت زير ثبت خواهد کرد:

درآمد سود تضمين شده سپرده گذاري ها، در بخش
 ساير درآمدها و سودهاي غير عملياتي صورت سود
 و زيان گزارش مي شود. هم چنين، شرکت ارغوان

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	سود تضمين شده دريافتي
			درآمد سود تضمين شده
			(ثبت شناسايي سود تضمين شده سپرده سرمايه گذاري)

۱۳۹۱، وجه مربوط به سود تضمين شده را دريافت
 خواهد کرد و آن را به صورت زير ثبت خواهد کرد:

سود تضمين شده دريافتي، در بخش دارايي هاي
 جاري ترازنامه، جزء ساير حساب ها و اسناد دريافتي
 گزارش خواهد شد. شرکت ارغوان در تاريخ ۱ فروردين

۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	وجه نقد
			سود تضمين شده دريافتي
			(ثبت دريافت سود تضمين شده سپرده سرمايه گذاري)

درآمد سود تضمين شده سپرده گذاري ها، در بخش
 ساير درآمدها و سودهاي غير عملياتي صورت سود
 و زيان گزارش مي شود.

بستن سپرده گذاری ها

نرخ محاسبه سود تضمین شده سپرده، کاهش داده شود. با فرض این که شرکت ارغوان در تاریخ ۱ مهر ۱۳۹۱ با مراجعه به بانک، هم‌زمان با دریافت سود تضمین شده سه‌ماهه چهارم (آخر) خواستار بسته شدن حساب سپرده سرمایه گذاری شود، عملیات بستن سپرده سرمایه گذاری به صورت زیر در دفاتر شرکت ارغوان ثبت می‌شود:

در سررسید، سپرده بانکی بسته خواهد شد و دارنده حساب می‌تواند وجه آن را دریافت نماید. اغلب سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و بلندمدت این ویژگی را دارند که پیش از سررسید نیز به درخواست دارنده حساب، بسته شود. در این حالت ممکن است

۲۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱ مهر
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد سود تضمین شده	
	سرمایه‌گذاری در سپرده‌های بانکی - کوتاه‌مدت	
	(ثبت دریافت سود تضمین شده و بستن سپرده	
	سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بانکی)	

حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

آرتیکل‌هایی در دفاتر ثبت می‌کنند.

ثبت تحصیل اوراق مشارکت

در تحصیل (خرید) اوراق مشارکت از اصل بهای تمام‌شده استفاده می‌شود. بهای تمام‌شده اوراق مشارکت شامل تمامی مخارج ضروری برای تحصیل این سرمایه‌گذاری‌ها است. بنابراین، بهای تمام‌شده اوراق مشارکت شامل قیمت اوراق به‌علاوه کارمزد و کمیسیون‌های مربوط به خرید این اوراق است. برای مثال، فرض کنید که، **شرکت کویر** در اول فروردین ۱۳۹۰، ۵۰ برگه اوراق مشارکت، ۱ میلیون ریالی شرکت دانایی را به مبلغ ۵۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال کارمزد خریداری کرده است. این اوراق ۱۰ ساله و نرخ سود تضمین‌شده آن ۸ درصد است. ثبت این سرمایه‌گذاری در دفتر شرکت

هدف مطالعه ۴

سرمایه‌گذاری در اوراق

حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت منتشر شده توسط شرکت‌های سهامی و دولتی است. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی به معنای اعطای وام به منتشرکننده اوراق مشارکت است. بنابراین، می‌توان اعطای وام به سایر شرکت‌ها و اشخاص را نیز به عنوان نوعی سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی تلقی کرد و برای آن‌ها از رویه‌های حسابداری مشابه با روش‌های حسابداری اوراق مشارکت استفاده نمود. در این بخش به حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت می‌پردازیم. شرکت‌ها در حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، بابت (۱) تحصیل اوراق بدهی (۲) کسب درآمد سود تضمین‌شده، و (۳) فروش اوراق بدهی،

کویر به صورت زیر است:

۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۵۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق بدهی وجه نقد (ثبت خرید ۵۰ برگه اوراق مشارکت شرکت دانایی)	۱ فروردین
------------	------------	--	-----------

$(\frac{6}{12} \times 1\% \times 50,000,000)$ بابت سود تضمین شده

اوراق مشارکت پرداخت می کند. ثبت دریافت سود

تضمین شده در ۱ مهر به صورت زیر است:

ثبت سود تضمین شده اوراق مشارکت

شرکت دانایی، هر شش ماه یک بار در تاریخ های

۱ مهر و ۱ فروردین، مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد درآمد سود تضمین شده (ثبت دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت در شش ماهه نخست سال)	۱ مهر
-----------	-----------	---	-------

۱ فروردین سال بعد، در تاریخ ۲۹ اسفند سال جاری
تحقق یافته است:

اگر پایان سال مالی شرکت کویر ۲۹ اسفند باشد،
۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد سود تضمین شده در تاریخ

۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده دریافتی درآمد سود تضمین شده (ثبت سود تضمین شده تحقق یافته اوراق مشارکت در شش ماهه دوم سال)	۲۹ اسفند
-----------	-----------	--	----------

عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می شود.
شرکت کویر دریافت سود تضمین شده در ۱ فروردین
را به صورت زیر گزارش می کند:

شرکت کویر، سود تضمین شده دریافتی را به عنوان
یک دارایی جاری در ترازنامه گزارش می کند. درآمد
سود تضمین شده تحت سایر درآمدها و سودها غیر

۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد سود تضمین شده دریافتی (ثبت دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت بابت شش ماهه دوم سال گذشته)	۱ فروردین
-----------	-----------	--	-----------

در دوره حسابداری قبلی کسب کرده است.

بستانکار کردن درآمد سود تضمین شده در این تاریخ،
صحیح نیست، زیرا شرکت درآمد سود تضمین شده را

ثبت فروش اوراق مشارکت

برای مثال فرض کنید، که خالص عواید دریافتی شرکت کویر از فروش اوراق مشارکت شرکت دانایی در ۱ فروردین ۱۳۹۱، بعد از دریافت سود تضمین شده، ۵۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. پس از کسر ۵۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده اوراق بهادار، ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال سود بابت فروش اوراق مشارکت تحقق پیدا می کند. ثبت فروش اوراق به صورت زیر است:

وقتی که شرکت کویر اوراق مشارکت را می فروشد، حساب سرمایه گذاری به بهای تمام شده اوراق مشارکت بستانکار می شود. شرکت کویر، هرگونه تفاوت در خالص عواید حاصل از فروش (قیمت فروش منهای حق الزحمه کارگزار) و بهای تمام شده اوراق مشارکت را به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش اوراق ثبت می کند.

۵۴,۰۰۰,۰۰۰	۵۸,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱ فروردین
۴,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه گذاری در اوراق بدهی	
		سود فروش اوراق مشارکت	
		(ثبت فروش سرمایه گذاری در اوراق مشارکت شرکت دانایی همراه با سود)	

اوراق مشارکت را تحت سایر هزینه ها و زیان های غیر عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می کند.

شرکت کویر سود حاصل از فروش سرمایه گذاری اوراق مشارکت را تحت سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی، و زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری

مثال!

معاملات مرتبط با سرمایه گذاری اوراق مشارکت شرکت سهامی والایی به صورت زیر بوده است:

۱ فروردین، خریداری ۳۰ برگ اوراق مشارکت، ۱۰۰۰ ریالی، ۱۰٪ به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال، بعلاوه ۹۰۰ ریال هزینه کارمزد، سود تضمین شده هر شش ماه یک بار در ۱ مهر و ۱ فروردین قابل پرداخت است.

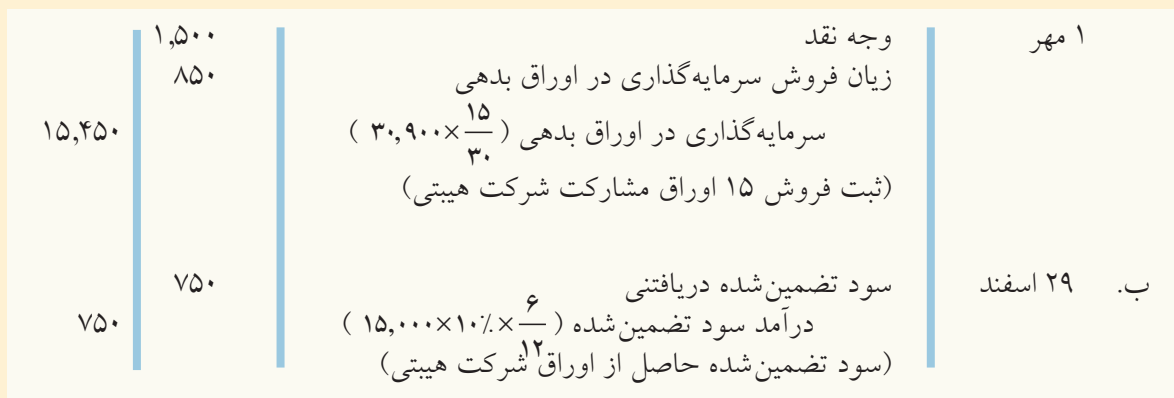
۱ مهر، دریافت سود تضمین شده شش ماهه اوراق مشارکت از شرکت هیبتی.

۱ مهر، فروش ۱۵ اوراق مشارکت شرکت هیبتی به ۱۵,۰۰۰ ریال منهای ۴۰۰ ریال هزینه کارمزد.

الف) ثبت مبادلات در دفتر روزنامه، ب) تهیه ثبت های اصلاحی برای سود تضمین شده تعهدی در ۲۹ اسفند.

پاسخ:

۳۰,۹۰۰	۳۰,۹۰۰	سرمایه گذاری در اوراق بدهی	الف. ۱ فروردین
		وجه نقد	
		(ثبت خرید ۳۰ اوراق مشارکت از شرکت هیبتی)	
۱,۵۰۰	۱,۵۰۰	وجه نقد	۱ مهر
		درآمد سود تضمین شده $(30,000 \times 10\% \times \frac{6}{12})$	
		(ثبت دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت از شرکت هیبتی)	



حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

هدف مطالعه ۵

حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام را توضیح دهید.

سرمایه‌گذاری در سهام،

به معنای سرمایه‌گذاری در سهام سرمایه‌های سایر شرکت‌های سهامی است. وقتی که یک شرکت، سهام (و یا اوراق مشارکت) چندین شرکت مختلف را نگهداری می‌کند، این گروه اوراق بهادار به عنوان **پورتفوی**

سرمایه‌گذاری (سبد سرمایه‌گذاری) شناخته می‌شود. حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام عادی سایر شرکت‌ها، به میزان نفوذ سرمایه‌گذار بر امور مالی و عملیاتی شرکت متشرکننده سهام (سرمایه‌پذیر) بستگی دارد. شکل ۳-۷، راهنمایی‌های کلی را نشان می‌دهد.

رهنمودهای حسابداری	نفوذ مورد انتظار بر سرمایه‌پذیر	منافع مالکیت سرمایه‌گذار در سهام عادی سرمایه‌پذیر
روش بهای تمام شده	بی‌اهمیت	کمتر از ۲۰٪
روش ارزش ویژه	با اهمیت	بین ۲۰٪ و ۵۰٪
صورت‌های مالی تلفیقی	کنترل	بیش از ۵۰٪

تصویر ۳-۷ رهنمودهای حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام

درآمد تنها هنگامی شناسایی می‌شود که سود نقدی سرمایه‌گذاری دریافت می‌شود.

ثبت تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام

در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری، از اصل به بهای تمام شده استفاده می‌شود. بهای تمام شده سرمایه‌گذاری شامل تمامی مخارج ضروری برای تحصیل این سرمایه‌گذاری، نظیر قیمت پرداختی به علاوه هرگونه حق‌الزحمه (کمسیون) کارگزار است.

شرکت‌ها باید به جای پیروی کورکورانه از رهنمودها، از قضاوت خود استفاده کنند. در ادامه نحوه حسابداری هر یک از گروه‌های بالا تشریح خواهد شد.

نگهداری کمتر از ۲۰ درصد

در حسابداری سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰٪ سهام سایر شرکت‌ها، از **روش بهای تمام شده** استفاده می‌شود. بر اساس روش بهای تمام شده، شرکت‌ها سرمایه‌گذاری را به بهای تمام شده ثبت می‌کنند و

ریال برای هر سهم و ۵۰۰ ریال هزینه کارمزد پرداخت می‌کند. ثبت خرید به صورت زیر است:

برای مثال فرض کنید، در ۱ مهر ۱۳۹۰، شرکت **سهامی ساعدی**، ۱۰۰۰ سهم (۱۰٪ مالکیت) از سهام عادی **شرکت میلانی** را تحصیل می‌کند. ساعدی ۴۰

۴۰,۵۰۰	۴۰,۵۰۰	سرمایه گذاری در سهام	۱ مهر
		وجه نقد	
		(ثبت خرید ۱۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت میلانی)	

دریافت شده، آرتیکل‌هایی در دفتر روزنامه ثبت می‌شود. اگر شرکت ساعدی در ۲۹ اسفند، ۲ ریال سود سهام برای هر سهم دریافت کند، ثبت آن به صورت زیر است:

ثبت سود سهام
در طول زمانی که شرکت ساعدی مالک سهام است، این مالکیت باعث می‌شود برای هرگونه سود سهام

۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	وجه نقد (۲ ریال × ۱۰۰۰)	۲۹ اسفند
		درآمد سود سهام	
		(ثبت دریافت سود سهام)	

و به خاطر آن نماینده، ممکن است بر سرمایه‌پذیر نفوذ داشته باشد. شرکت سرمایه‌پذیر در برخی موارد به بخشی از شرکت سرمایه‌گذار تبدیل می‌شود.

شرکت ساعدی درآمد سود سهام را تحت سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی در صورت سود و زیان، گزارش می‌کند. مشابه تضمین شده سفته دریافتی و اوراق مشارکت، سود نقدی سهام انباشته نمی‌شود. بنابراین، شرکت‌ها ثبت‌های اصلاحی برای انباشت سود سهام انجام نمی‌دهند.

هنگامی که سرمایه‌گذار مالک ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام سرمایه‌پذیر است در حسابداری این سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند. بر اساس **روش ارزش ویژه**، سرمایه‌گذار سهم خود را از سود خالص سرمایه‌گذار، هنگامی ثبت می‌کند که سود شرکت سرمایه‌پذیر تحقق پیدا کرده باشد.

نگهداری بین ۲۰ درصد و ۵۰ درصد
وقتی که یک شرکت سرمایه‌گذار مالک تنها بخش کمی از سهام سایر شرکت‌ها است، سرمایه‌گذار نمی‌تواند بر سرمایه‌پذیر نفوذ یا کنترل داشته باشد. اما وقتی که یک سرمایه‌گذار، مالک بین ۲۰٪ و ۵۰٪ از سهام عادی یک شرکت سهامی است، فرض می‌شود که سرمایه‌گذار **نفوذ با اهمیتی** بر فعالیت‌های مالی و عملیاتی سرمایه‌پذیر دارد. در این هنگام سرمایه‌پذیر را **واحد تجاری (شرکت) وابسته** می‌نامند. سرمایه‌گذار احتمالاً یک نماینده در هیئت مدیره سرمایه‌پذیر دارد،

بر اساس روش ارزش ویژه، شرکت سرمایه‌گذار ثبت اولیه سرمایه‌گذاری در سهام عادی را به بهای تمام شده ثبت می‌کند. بعد از آن، تعدیلات سالانه حساب سرمایه‌گذاری به نحوی صورت می‌گیرد که حساب این حساب، تغییرات ارزش ویژه سرمایه‌پذیر را نشان دهد. هر سال، سرمایه‌گذار: (الف) بابت سهم خود از سود خالص سرمایه‌پذیر حساب سرمایه‌گذاری را با

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری گزارش کرد که ۳۰٪ از ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص شرکت کواکبی می‌باشد. توجه داشته باشید که تفاوت بین درآمد گزارش شده بر اساس روش بهای تمام شده و درآمد گزارش شده بر اساس روش ارزش ویژه، می‌تواند با اهمیت باشد. برای مثال، اگر شرکت میلاد از روش بهای تمام شده استفاده می‌کرد، تنها ۱۲,۰۰۰ ریال درآمد سود سهام گزارش می‌کرد.

مالکیت بیش از ۵۰ درصد

تلفیقی را تهیه می‌کند. ترازنامه تلفیقی، کل دارایی‌ها و بدهی‌های کنترل شده به وسیله‌ی شرکت اصلی و فرعی را نشان می‌دهد. صورت سود و زیان تلفیقی نیز، کل درآمدها و هزینه‌های شرکت اصلی و فرعی را ارائه می‌کند. توجه کنید که شرکت‌ها علاوه بر صورت‌های مالی شرکت اصلی، صورت‌های مالی تلفیقی را برای شرکت‌های اصلی و فرعی خاص، تهیه می‌کنند.

برای مثال، هنگامی که تهامی، مالک ۱۰۰ درصد سهام شرکت پرستویی است باید صورت‌های مالی تلفیقی را تهیه کند. بر این اساس شرکت تهامی، تک‌تک دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت پرستویی را با تک‌تک دارایی‌ها و بدهی‌های خود تلفیق می‌کند برای مثال دارایی‌های ثابت مشهود و حسابهای دریافتی تهامی، به داراییهای ثابت مشهود و حسابهای دریافتی پرستویی اضافه شود و الی آخر.

صورت‌های مالی تلفیقی برای سهامداران، اعضای هیئت مدیره و مدیران شرکت اصلی سودمند است. این صورت‌های مالی اندازه و حوزه عملیات شرکت‌های تحت کنترل مشترک را نشان می‌دهد.

هدف مطالعه ۶

کاربرد صورت‌های مالی تلفیقی را توضیح دهید.

شرکتی که مالک بیش از ۵۰٪ سهام عادی شرکت دیگر است، به عنوان **واحد**

تجاری (شرکت) اصلی شناخته می‌شود. شرکتی که بیش از ۵۰٪ سهام عادی آن به شرکت دیگر (شرکت اصلی) تعلق دارد، **واحد تجاری (شرکت) فرعی** نامیده می‌شود. به دلیل درصد مالکیت سهام آن، شرکت اصلی بر شرکت فرعی کنترل دارد. وقتی که یک شرکت مالک بیش از ۵۰٪ سهام عادی شرکتی دیگر است، معمولاً **صورت‌های مالی**

مثال!

حالت‌های زیر، دو وضعیت مستقل از هم می‌باشند.

۱ شرکت رامبدی ۵٪ از ۴۰۰,۰۰۰ سهم عادی شرکت البرز را با بهای تمام شده ۶ ریال برای هر سهم در ۱۸ مرداد، ۱۳۹۰، تحصیل کرد. در ۳۰ آبان، شرکت البرز ۷۵,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت کرد. در ۲۹ اسفند، شرکت البرز ۲۴۴,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش کرد.

۲ شرکت دایی با خرید ۴۰٪ از ۶۰,۰۰۰ سهم عادی منتشر شده شرکت مهدوی به بهای تمام شده ۱۲ ریال برای هر سهم در ۱ فروردین ۱۳۹۰، نفوذ بااهمیتی بر آن شرکت به دست آورد. در ۱۵ تیر، شرکت مهدوی ۴۵,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت کرد. در ۲۹ اسفند، شرکت مهدوی ۱۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش کرد. همه‌ی آرتیکل‌های دفتر روزنامه را برای (۱) شرکت رامبدی و (۲) شرکت دایی، تهیه کنید.

۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام (۶ریال × ۲۰,۰۰۰)	(۱) ۱۸ مرداد
۱۲۰,۰۰۰		وجه نقد (ثبت خرید ۲۰,۰۰۰ سهم از سهام شرکت البرز)	
۳,۷۵۰	۳,۷۵۰	وجه نقد درآمد سود سهام (۵٪ × ۷۵,۰۰۰ریال)	۳۰ آبان
۳,۷۵۰		(ثبت دریافت سود نقدی سهام)	
۲۸۸,۰۰۰	۲۸۸,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام (۱۲ریال × ۴۰٪ × ۶۰,۰۰۰)	(۲) ۱ فروردین
۲۸۸,۰۰۰		وجه نقد (ثبت خرید ۲۴,۰۰۰ سهم از سهام شرکت مهدوی)	
۱۸,۰۰۰	۱۸,۰۰۰	وجه نقد سرمایه‌گذاری در سهام	۱۵ تیر
۱۸,۰۰۰		(ثبت دریافت سود سهام)	
۴۸,۰۰۰	۴۸,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام (۴۰٪ × ۱۲۰,۰۰۰ریال)	۲۹ اسفند
۴۸,۰۰۰		درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت مهدوی (ثبت ۴۰٪ از سرمایه در سود خالص شرکت مهدوی)	

مطالعه آزاد

ارزش‌گذاری و گزارشگری سرمایه‌گذاری‌ها

ارزش اوراق مشارکت و سرمایه‌گذاری در سهام ممکن است در طول زمانی که آنها نگهداری شده‌اند، نوسان زیادی داشته باشد. برای مثال، در یک دوره ۱۲ ماهه، نوسان قیمت سهام شرکتی از ۳۰۷۷ ریال تا ۱۸۸۷ ریال بوده است. در چنین نوسان قیمت بالایی، شرکت‌ها چگونه سرمایه‌گذاری‌ها را در تاریخ ترازنامه ارزش‌گذاری کنند؟ ارزش‌گذاری می‌تواند به بهای تمام‌شده، ارزش بازار یا اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش فروش باشد.

بسیاری از مردم معتقدند که ارزش بازار (منصفانه) بهترین روش را ارائه می‌دهد، زیرا آن ارزش تحقق‌پذیر نقد مورد انتظار اوراق بهادار را مجدداً ارائه می‌کند. **ارزش منصفانه**، مبلغی است که یک اوراق بهادار می‌تواند در یک بازار عادی فروخته شود. سایرین معتقدند که اگر قصد فروش زود هنگام اوراق بهادار وجود داشته باشد، ارزش منصفانه مربوط نیست، زیرا قیمت اوراق بهادار احتمالاً مجدداً تغییر خواهد کرد.

طبقه‌بندی اوراق بهادار

برای اهداف ارزش‌گذاری و گزارشگری در تاریخ صورت‌های مالی، شرکت‌ها سرمایه‌گذاری‌های خود را به صورت

زیر طبقه بندی و گزارش می کنند.

الف) سرمایه گذاری در سپرده های بانکی به ارزش اسمی گزارش می شود زیرا نوسانات قیمت در مورد این گونه از سرمایه گذاری ها معنا ندارد. شرکت در هر زمان، مبلغی معادل ارزش اسمی سپرده های بانکی خود را دریافت خواهد نمود.

ب) سرمایه گذاری اوراق بدهی و سرمایه گذاری سهام، به دو گروه زیر طبقه بندی می شوند: (۱) سرمایه گذاری های جاری، که اصولاً برای فروش در آینده نزدیک و به منظور کسب سود ناشی از تفاوت قیمت خرید و فروش، نگهداری می شوند. (۲) سرمایه گذاری های غیر جاری، که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا این که در توانایی واگذاری آن توسط شرکت محدودیت هایی وجود داشته باشد.

سرمایه گذاری های جاری

گروه سرمایه گذاری های جاری به دو گروه فرعی، طبقه بندی می شوند: (۱) سرمایه گذاری های سریع معامله و (۲) سایر سرمایه گذاری های جاری. **سرمایه گذاری سریع معامله**، نوعی سرمایه گذاری است که برای آن بازار فعالی که آزاد و در دسترس است وجود دارد، به طوری که از طریق آن بتوان به ارزش بازار یا شاخصی قابل اتکا که محاسبه ارزش بازار را امکان پذیر سازد، دست یافت. تعریف سرمایه گذاری سریع معامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت های معاملاتی درچنین بازاری مشخص باشد. سرمایه گذاری سریع معامله جاری باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

الف. ارزش بازار، یا

ب. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش.

خالص ارزش فروش، عبارت است از بهای فروش پس از کسر مخارج برآوردی بازاریابی، فروش و توزیع سرمایه گذاری. بنابراین، مدیریت در گزارش یک سرمایه گذاری سریع معامله یا باید آن را به ارزش بازار ارزش گذاری کند و یا **قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش** را به کار گیرد. هرگونه افزایش و کاهش ارزش سرمایه گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه گذاری ها در زمره فعالیت های عادی در بخش سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی می شود. برای تشریح ارزش گذاری سرمایه گذاری های سریع معامله فرض کنید، اطلاعات زیر در رابطه با سرمایه گذاری شرکت پاس در سهام **شرکت کوکبی** در دسترس است.

سرمایه گذاری جاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰

سرمایه گذاری ها	بهای تمام شده - ریال	ارزش بازار - ریال	خالص ارزش فروش - ریال
سهام شرکت کوکبی	۹۰,۰۰۰	۹۹,۰۰۰	۹۵,۰۰۰

با فرض این که سرمایه گذاری در سهام شرکت کوکبی، سریع معامله است، شرکت پاس باید سرمایه گذاری فوق را یا به ارزش بازار و یا اقل بهای تمام یا خالص ارزش فروش گزارش کند. در صورت انتخاب ارزش بازار، سرمایه گذاری در سهام شرکت کوکبی به مبلغ ۹۹,۰۰۰ ریال گزارش خواهد شد و ۹,۰۰۰ ریال بابت سود تحقق نیافته سرمایه گذاری ها در بخش سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش خواهد کرد. چنانچه قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش به کار گرفته شود، سرمایه گذاری فوق به ارزش ۹۰,۰۰۰ ریال گزارش می شود زیرا بهای تمام شده (۹۰,۰۰۰ ریال) کمتر از خالص ارزش فروش (۹۵,۰۰۰ ریال) است. در این صورت سود یا زیان تحقق

نیافته‌ای ایجاد نشده است.

باید به این نکته توجه داشت که بر اساس اصل ثبات رویه، شرکت‌ها پس از انتخاب یکی از روش‌های ارزش‌گذاری در دوره جاری، باید در دوره‌های دیگر نیز از همان روش برای ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاری‌های خود استفاده کنند. بنابراین، اگر شرکت پاس در دوره جاری از قاعده اقل بهای تمام‌شده یا خالص ارزش‌روش استفاده کند، در دوره‌های بعدی نیز باید همین قاعده را بکار گیرد.

هرگاه یک سرمایه‌گذاری جاری فاقد یک یا هر دوی شرط سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله باشد، **سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری** نامیده می‌شود. سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری در ترازنامه به **اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش یا خالص ارزش‌فروش منعکس** می‌شود. این سرمایه‌گذاری‌ها، معمولاً به بهای تمام‌شده انعکاس می‌یابند مگر در مواردی که کاهش در ارزش سرمایه‌گذاری قابل تشخیص باشد. رویه مجاز دیگر، استفاده از خالص ارزش‌فروش است، هنگامی که مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. اگر رویه خالص ارزش‌فروش انتخاب شود، هرگونه افزایش و کاهش ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد یا هزینه سرمایه‌گذاری‌ها در زمره فعالیت‌های عادی در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در صورت سود و زیان شناسایی می‌شود. برای تشریح نحوه ارزش‌گذاری سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری، فرض کنید، اطلاعات زیر در رابطه با سرمایه‌گذاری شرکت اندیشه در سهام **شرکت قدس** در دست‌رس است:

سرمایه‌گذاری جاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰			
سرمایه‌گذاری‌ها	بهای تمام‌شده-ریال	ارزش‌بازار-ریال	خالص ارزش‌فروش-ریال
سهام شرکت قدس	۹۰,۰۰۰	۹۸,۰۰۰	۹۵,۰۰۰

اگر شرکت پاس، سرمایه‌گذاری فوق را به عنوان سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری طبقه‌بندی کند، باید از میان روش‌های اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش‌فروش و خالص ارزش‌بازار یکی را برای ارزش‌گذاری این سرمایه‌گذاری انتخاب کند. در صورت انتخاب روش نخست، سرمایه‌گذاری به بهای تمام‌شده یعنی ۹۰,۰۰۰ ریال گزارش می‌شود و سود یا زیان تحقق‌نیافته‌ای شناسایی نمی‌شود. زیرا بهای تمام‌شده کمتر از خالص ارزش‌فروش است. در صورت انتخاب روش خالص ارزش‌فروش، سرمایه‌گذاری فوق به مبلغ ۹۵,۰۰۰ ریال گزارش می‌شود و ۵,۰۰۰ ریال (۹۵,۰۰۰-۹۰,۰۰۰) سود تحقق‌نیافته در بخش سایر درآمدها و سودهای غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش خواهد کرد. **توجه کنید که ارزش‌بازار (۹۸,۰۰۰ ریال) برای سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری کاربرد ندارد.**

سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری

سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری به یکی از دو روش بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش یا مبلغ تجدید ارزیابی، ارزش‌گذاری می‌شوند. از آنجا که سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برای مدت طولانی نگهداری می‌شوند، ارزش‌بازار آن‌ها از نظر مربوط بودن به اندازه‌گیری سود و زیان دوره، اهمیت چندانی ندارد. زیرا که مدیریت واحد تجاری قصد و یا توان آن را ندارد که این ارزش را از طریق فروش آن‌ها متبلور سازد. به این دلیل، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به بهای تمام‌شده، پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش آن، انعکاس می‌یابد. زیان کاهش ارزش دائمی این سرمایه‌گذاری‌ها در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود.

در نحوه عمل مجاز جای‌گزین، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را می‌توان براساس مبلغ **تجدید ارزیابی** آن‌ها منعکس

نمود. اگر این رویه انتخاب شود، کاهش ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان یک زیان در بخش سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌شود. اما هرگونه افزایش در ارزش سرمایه‌گذاری به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می‌شود و در سرفصل حقوق صاحبان سهام انعکاس می‌یابد. تصویر ۴-۷ رهنمودهای ارزش‌یابی را برای این اوراق بهادار نشان می‌دهد. این رهنمودها برای همه اوراق بدهی و سرمایه‌گذاری در سهام کاربرد دارد.

تغییرات ارزش سرمایه‌گذاری	انعکاس در ترازنامه	نوع سرمایه‌گذاری
سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان	الف. ارزش بازار، یا ب. حداقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش.	سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری
سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان	الف. حداقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا ب. خالص ارزش فروش.	سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری
الف. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی صورت سود و زیان ب. صورت سود و زیان جامع	الف. بهای تمام‌شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش دائمی ارزش. ب. مبلغ تجدید ارزیابی.	سرمایه‌گذاری‌های غیر جاری

تصویر ۴-۷ رهنمودهای ارزش‌گذاری

مثال!

برخی از سرمایه‌گذاری‌های شرکت هومن به عنوان سریع‌المعامله جاری و برخی دیگر به عنوان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت طبقه‌بندی شده است. بهای تمام‌شده و ارزش بازار هر طبقه در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ در زیر نشان داده شده است:

سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری	ارزش منصفانه-ریال	سود(زیان) تحقق‌نیافته-ریال
۹۳,۶۰۰	۹۴,۹۰۰	۱,۳۰۰
۵۱,۴۰۰	۴۸,۸۰۰	(۲,۶۰۰)

آرتیکل‌های روزنامه مورد نیاز برای هر گروه از سرمایه‌گذاری‌ها را در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ تهیه کنید. (سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله به ارزش بازار و سرمایه‌گذاری بلندمدت به بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش گزارش می‌شوند).

پاسخ:

سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری:

۱۳۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام-جاری
۱۳۰۰	سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری جاری
	(ثبت سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله جاری)
	سرمایه‌گذاری بلندمدت:
۲۶۰۰	سود تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری جاری
۲۶۰۰	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری
	(ثبت زیان تحقق‌نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت)

هدف مطالعه ۲

تفاوت بین سرمایه گذاری

کوتاه مدت و بلندمدت را بیان کنید. یا بلندمدت طبقه بندی می کنند. در ترازنامه، به عنوان کوتاه مدت شرکت ها سرمایه گذاری ها را

ارائه در ترازنامه

سرمایه گذاری کوتاه مدت

سرمایه گذاری های کوتاه مدت، اوراق بهاداری هستند که از دو ویژگی برخوردارند: (۱) سهولت قابلیت فروش و (۲) قصد تبدیل آن به وجه نقد در سال بعدی یا چرخه عملیاتی بعدی، هر کدام طولانی تر است، وجود دارد. سرمایه گذاری هایی که این دو شرط را ندارند، به عنوان **سرمایه گذاری های بلندمدت** طبقه بندی می شوند.

سهولت فروش. یک سرمایه گذاری وقتی به سادگی قابل فروش است که هر زمان به وجه نقد نیاز شد بتوان به آسانی این سرمایه گذاری را به فروش رساند. سپرده های کوتاه مدت بانکی این معیار را دارند. می توان به آسانی با مراجعه به بانک این سپرده های کوتاه مدت بانکی را به وجه نقد تبدیل کرد. سهام و اوراق مشارکت برخی شرکت ها در سازمان بورس و اوراق بهادار، مبادله می شود. این اوراق بهادار روزانه خرید و فروش شوند. در مقابل، ممکن است

تنها بازار محدودی برای اوراق بهادار منتشر شده توسط شرکت های کوچک وجود داشته باشد و برای اوراق بهادار یک شرکت خصوصی بازاری وجود نداشته باشد.

قصد تبدیل به وجه نقد. قصد تبدیل به این معنی است که مدیریت قصد دارد ظرف سال بعد یا چرخه عملیاتی بعدی، هر کدام طولانی تر است، سرمایه گذاری را به فروش برساند. به طور کلی، این معیار وقتی تحقق می یابد که از نظر شرکت، سرمایه گذاری در زمان نیاز به عنوان یک منبع به وجه نقد تلقی می شود. برای مثال، یک پناهگاه اسکی ممکن است وجه نقد بلا استفاده خود را در طول ماه های تابستان با این هدف سرمایه گذاری کند که کمی قبل از فصل زمستان با فروش سرمایه گذاری، لوازم و تجهیزات زمستانی مورد نیاز خود را خریداری کند. به دلیل نقدینگی بالا، سرمایه گذاری های کوتاه مدت، بلافاصله پس از وجه نقد، در بخش دارایی های جاری گزارش می شوند. برای مثال، شرکت پاس سرمایه گذاری سریع معامله جاری خود را همان طور که در تصویر ۵-۷ نشان داده شده است، گزارش خواهد کرد.

شرکت پاس

بخشی از ترازنامه

دارایی های جاری

نقد و بانک

۲۱,۰۰۰

سرمایه گذاری سریع معامله جاری

۹۰,۰۰۰

سرمایه گذاری های بلندمدت

از آنجا که معمولاً شرکت ها قصد واگذاری

سرمایه گذاری های بلندمدت خود را ندارند، بنابراین، این گونه سرمایه گذاری ها به بهای تمام شده گزارش

می شوند. عموماً شرکت‌ها سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را در یک بخش جداگانه در بخش دارایی‌های غیر جاری ترازنامه، بلافاصله پس از دارایی‌های ثابت نامشهود، گزارش می‌کنند. تصویر ۶-۷، نحوه ارائه سرمایه‌گذاری بلندمدت شرکت هومن را به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش دائمی نشان می‌دهد.

شرکت هومن	
بخشی از ترازنامه	
میلیون ریال	دارایی‌های غیر جاری
۲۱,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۹۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت نامشهود
	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۵۱۴۰۰	کسر می‌شود: ذخیره کاهش ارزش
۴۸,۸۰۰	(۲۶۰۰)

تصویر ۶-۷ ارائه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در ترازنامه

بخش فعالیت‌های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند. در تصویر ۷-۷، در هم چنین سود تضمین شده و سود نقدی سهام نیز در این بخش گزارش می‌شود.

ارائه در صورت سود و زیان

شرکت‌ها باید سود یا زیان ناشی از سرمایه‌گذاری‌های خود را در صورت‌های مالی ارائه کنند، خواه تحقق پیدا کرده باشد یا نباشد. شرکت‌ها سود و زیان را در

سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی	سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی
درآمد سود تضمین شده	زیان فروش سرمایه‌گذاری‌ها
درآمد سود سهام	زیان تحقق نیافته
سود فروش سرمایه‌گذاری‌ها	
سود تحقق نیافته	

تصویر ۷-۷ ارائه درآمد سرمایه‌گذاری‌ها در صورت سود و زیان

این سرمایه‌گذاری در بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه ارائه می‌شود. برای نشان دادن این موضوع، فرض کنید که **شرکت داوری** ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال سهام عادی، ۱,۵۰۰,۰۰۰ سود انباشته، و ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بلندمدت دارد. تصویر ۸-۷، نحوه ارائه سود تحقق نیافته در ترازنامه را نشان می‌دهد.

همان‌طور که پیش از این نشان داده شد، شرکت‌ها سود یا زیان تحقق نیافته حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها (به استثنای سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه می‌شوند) را در بخش سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می‌کنند. اما هنگامی که ارزش یک سرمایه‌گذاری بلندمدت که به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه می‌شود، افزایش یابد، مبلغ افزایش در ارزش

شرکت داوری
بخشی از ترازنامه

حقوق صاحبان سهام	
سهام عادی	۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال
سود انباشته	۱۵۰۰,۰۰۰
جمع سرمایه پرداخت شده و سود انباشته	۴,۵۰۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: مزاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت	۱۰۰,۰۰۰
جمع حقوق صاحبان سهام	<u>۴,۶۰۰,۰۰۰ ریال</u>

تصویر ۸-۷ ارائه سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

منصفانه، تحقق پیدا کند. شرکت‌ها باید اقلامی نظیر این که بر حقوق صاحبان سهام تأثیر می‌گذارد اما در سود خالص لحاظ نشده است، را در صورت سود و زیان جامع گزارش کنند.

گزارشگری سود تحقق نیافته در بخش حقوق صاحبان سهام به دو دلیل صورت می‌گیرد: (۱) کاهش نوسان‌پذیری سود خالص به دلیل نوسان ارزش منصفانه، (۲) مطلع کردن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از سودی که ممکن است با فروش اوراق بهادار به ارزش

سوالات خودآزمایی

- کدام یک از دلایل زیر، دلیل اصلی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها محسوب نمی‌شود؟
 - الف. تمایل آن‌ها به کسب کنترل یک رقیب.
 - ب. آن‌ها دارای مزاد وجه نقد هستند.
 - ج. تمایل آن‌ها به انتقال به یک خط جدید تجاری.
 - د. آن‌ها به وسیله‌ی قانون ملزم شده‌اند.

- سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بانکی در بستانکار چه حسابی ثبت می‌شود؟
 - الف. کارمزد بانکی
 - ب. سود تضمین شده
 - ج. درآمد عملیاتی
 - د. هیچ‌کدام

- در ثبت اولیه، سرمایه‌گذاری‌ها به ... بدهکار می‌شوند.
 - الف. بهای تمام شده

ب. بهای تمام شده به علاوه سود تضمین شده تحقق یافته

ج. ارزش منصفانه

د. هیچ کدام

۴ شرکت حاتمی سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی به بهای تمام شده ۲۶,۰۰۰ ریال را به مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال، به فروش رسانده است. در دفتر روزنامه، بستانکار آرتیکل فروش عبارت است از:

الف. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی و زیان فروش سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

ب. سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی، سود فروش سرمایه‌گذاری در اوراق بدهی

ج. سرمایه‌گذاری در سهام و سود تضمین شده دریافتی اوراق مشارکت

د. هیچ کدام

۵ خالص عواید حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت پریور با بهای تمام شده ۳۹,۵۰۰ ریال، ۴۲,۰۰۰ ریال است. این معامله در صورت سود و زیان به عنوان.....گزارش می‌شود.

الف. ۲,۵۰۰ ریال زیان تحت عنوان سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی

ب. ۲,۵۰۰ ریال زیان تحت عنوان هزینه‌های عملیاتی

ج. ۲,۵۰۰ ریال سود تحت عنوان سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی

د. ۲,۵۰۰ ریال سود تحت عنوان درآمدهای عملیاتی

۶ حسابداری به روش ارزش ویژه برای سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام باید زمانی مورد استفاده قرار گیرد که سرمایه‌گذار نفوذ مؤثری بر سرمایه‌پذیر داشته و مالک:

الف. بین ۲۰٪ تا ۵۰٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

ب. ۲۰٪ یا بیش تر سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

ج. بیشتر از ۵۰٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

کمتر از ۲۰٪ سهام عادی سرمایه‌پذیر باشد.

۷ فرض کنید که شرکت چیچک ۲۵٪ سهام عادی سحر را در ۱ فروردین ۱۳۹۰ به بهای تمام شده ۳۰۰,۰۰۰ ریال تحصیل کرده است. در طول سال، شرکت سحر ۱۶۰,۰۰۰ ریال سود خالص اعلام و ۶۰,۰۰۰ ریال سود نقدی تقسیم کرده است. اگر شرکت چیچک برای حساب سرمایه‌گذاری از روش ارزش ویژه استفاده نماید، مانده حساب سرمایه‌گذاری در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰،..... خواهد بود.

الف. ۳۰۰,۰۰۰ ریال ب. ۳۲۵,۰۰۰ ریال ج. ۴۰۰,۰۰۰ ریال د. ۳۴۰,۰۰۰ ریال

۸ با استفاده از اطلاعات سؤال ۶، شرکت چیچک چه آرتیکلی بابت دریافت سود نقدی از شرکت سحر ایجاد می‌نماید؟

الف. بدهکار وجه نقد و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سحر.
ب. بدهکار سود نقدی و بستانکار درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت سحر.
ج. بدهکار وجه نقد و بستانکار سرمایه‌گذاری در سهام.
د. بدهکار وجه نقد و بستانکار درآمد سود نقدی

۹ هنگامی شما بر یک شرکت دیگر کنترل دارید که:

الف. مالک بیش از ۵۰٪ سهام یک شرکت باشید.
ب. مدیر عامل شرکت باشید.
ج. از روش ارزش ویژه استفاده نمایید.
د. مالکیت بیش از ۵۰٪ از سهام شرکت را داشته باشید.

۱۰ کدام یک از عبارات زیر صحیح نیست؟ صورت‌های مالی تلفیقی برای سودمند است.

الف. تعیین سودآوری شرکت‌های فرعی.
ب. تعیین سودآوری کل واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک.
ج. تعیین دامنه عملیات شرکت اصلی.
د. تعیین دامنه کل تعهدات واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک.

۱۱ مانده بدهکار سود تحقق نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت در ترازنامه به عنوان گزارش می‌شود.

الف. افزایش در حقوق صاحبان سهام.
ب. کاهش در حقوق صاحبان سهام.
ج. زیان در صورت سود و زیان.
د. زیان در صورت سود و زیان انباشته.

۱۲ سرمایه‌گذاری اوراق بدهی کوتاه‌مدت باید به سهولت قابل معامله بوده و انتظار می‌رود در به فروش برسد.

الف. ۳ ماه از تاریخ خرید.
ب. سال مالی بعد یا چرخه عملیاتی، هر کدام کوتاه‌تر است.
ج. سال مالی بعد یا چرخه عملیاتی، هر کدام طولانی‌تر است.
د. چرخه عملیاتی.

- ۱ به چه دلایلی شرکت‌ها در سپرده‌های بانکی سرمایه‌گذاری می‌کنند؟
- ۲ الف) بهای تمام‌شده یک سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت چیست؟ ب) چه موقع سود تضمین شده اوراق مشارکت ثبت می‌شود؟
- ۳ آقای ملکی درباره سود و زیان‌های فروش سرمایه‌گذاری اوراق بدهی، سر در گم شده است. به آقای ملکی توضیح دهید، الف) چگونه سود یا زیان محاسبه می‌شود، و ب) چگونه ارائه سود یا زیان سرمایه‌گذاری‌ها را بیان نمایید.
- ۴ شرکت اولادی اوراق مشارکت شرکت کیش به بهای تمام‌شده ۴۰,۰۰۰ ریال را به ۴۵,۰۰۰ ریال، شامل ۵۰۰ ریال سود تضمین شده تحقق یافته می‌فروشد. در آرتیکل فروش، سود حاصل از فروش ۵,۰۰۰ ریال است. آیا این صحیح است؟
- ۵ بهای تمام‌شده سرمایه‌گذاری در سهام چیست؟
- ۶ شرکت آرام بابت تحصیل سهام شرکت کیانی، ۶۲,۰۰۰ ریال وجه نقد به علاوه ۱,۲۰۰ ریال حق‌الزحمه کارگزاری پرداخت می‌کند. چه ثبتی بابت این سرمایه‌گذاری باید صورت گیرد؟
- ۷ الف) چه موقع سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام عادی به روش ارزش ویژه صورت می‌گیرد؟ ب) بر اساس این روش چه موقع درآمد شناسایی می‌شود؟
- ۸ شرکت رجبی برای مالکیت ۳۰ درصدی‌اش در سهام عادی شرکت پناهی از روش ارزش ویژه استفاده می‌کند. در طی سال ۱۳۹۰، شرکت پناهی ۸۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش و ۱۰,۰۰۰ ریال سود نقدی اعلام و تقسیم می‌کند. بابت این رویدادها، شرکت رجبی چه آرتیکلی در دفاتر خود ثبت می‌کند؟
- ۹ وقتی که مالکیت سرمایه‌گذار کمی کمتر از سطح ۵۰٪ است، شرکت سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر به ترتیب چه نامیده می‌شوند؟
- ۱۰ تفاوت بین حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها در سهام به روش‌های بهای تمام‌شده و ارزش ویژه چیست؟
- ۱۱ صورت‌های مالی تلفیقی چیست؟
- ۱۲ هدف از گزارش‌گری سودهای تحقق نیافته برخی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در بخش حقوق صاحبان سهام چیست؟
- ۱۳ عمده‌فروشی والایی مالک سهام شرکت کیمیایی است. والایی قصد دارد این سهام را برای مدت زمان نامحدودی نگهداری کند. آیا سرمایه‌گذاری در شرکت کیمیایی، را باید در طبقه سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت گزارش کرد؟ چرا؟

ت ۱-۷ شرکت کافی سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت را به مبلغ ۵۲,۰۰۰ ریال در ۱ فروردین ۱۳۹۰ خریداری کرده است. شرکت کافی ۲,۳۴۰ ریال سود تضمین شده نقدی در اول مهر ۱۳۹۰، دریافت کرده است. خرید سرمایه‌گذاری و دریافت سود تضمین شده را در دفتر روزنامه ثبت کنید. فرض کنید که هیچ‌گونه سود تضمین شده‌ای تحقق پیدا نکرده است.

ت ۲-۷ شرکت داودی ۱۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت موسوی را در اول آبان به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۷۰۰ ریال حق‌الزحمه کارگزاری خریداری کرده است. در اول اسفند، شرکت داودی سرمایه‌گذاری در سهام را به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌فروشد. خرید و فروش سهام عادی را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

ت ۳-۷ شرکت کثیری مالک ۲۵٪ سهام شرکت فراهانی است. شرکت فراهانی ۱۸۰,۰۰۰ ریال سود خالص برای سال جاری گزارش و ۵۰,۰۰۰ ریال سود سهام اعلام و پرداخت نمود. سهم شرکت کثیری از سود خالص و دریافت سود سهام شرکت فراهانی را ثبت کنید.

ت ۴-۷ بهای تمام‌شده اوراق بهادار سریع‌المعامله شرکت سپیدار در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ۶۲,۰۰۰ ریال است، نحوه ارائه اوراق بهادار سریع‌المعامله و حساب‌های مرتبط با آن را در صورت‌های مالی نشان دهید.

ت ۵-۷ شرکت گوهری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهامی را به بهای تمام‌شده ۷۲,۰۰۰ ریال نگهداری می‌کند. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ارزش منصفانه اوراق بهادار، ۶۶,۰۰۰ ریال است. اگر این کاهش ارزش دائمی باشد، نحوه ارائه این سرمایه‌گذاری در صورت‌های مالی چگونه است؟

ت ۶-۷ شرکت گودرزی سرمایه‌گذاری بلندمدت زیر را دارد:

الف) ۱۰٪ سهام عادی شرکت تندر به روش بهای تمام‌شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش، به بهای تمام‌شده ۱۰۸,۰۰۰ ریال و ارزش منصفانه ۱۱۵,۰۰۰ ریال، ب) ۳۰٪ سهام عادی شرکت الی به روش تجدید ارزیابی به بهای تمام‌شده ۲۱۰,۰۰۰ ریال و مبلغ ارزیابی شده ۲۷۰,۰۰۰ ریال.
بخش سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در ترازنامه را تهیه نمایید.

ت ۷-۷ آقای نوری در حال مطالعه برای آزمون حسابداری است و سؤالات زیر را درباره سرمایه‌گذاری‌ها طراحی نموده است.

- ۱ سه دلیلی که چرا شرکت‌ها سرمایه‌گذاری در اوراق سهام یا قرضه را خریداری می‌کنند، چیست؟
- ۲ چگونه ممکن است یک شرکت دارای وجه نقد مازادی باشد که به آن در عملیات خود نیاز ندارد؟
- ۳ انواع سرمایه‌گذاری‌ها، وقتی که سرمایه‌گذاری وجه نقد برای دوره زمانی کوتاه مدت باشد، چیست؟

- ۴ انواع سرمایه‌گذاری، وقتی که سرمایه‌گذاری وجه نقد برای ایجاد سود باشد، چیست؟
 ۵ انواع سرمایه‌گذاری در سهامی که یک سرمایه‌گذاری برای دلایل راهبردی باشد، کدامند؟

م ۱-۷ مبادلات زیر در ارتباط با اوراق مشارکت تحصیل شده به عنوان یک سرمایه‌گذاری به وسیله شرکت داوری است. سال مالی آن پایان ۲۹ اسفند است:

۱۳۹۰

۱ فروردین خرید ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت، ۱۰ ساله، ۸٪ به ارزش اسمی از شرکت توسعه گاز.
 ۱ مهر دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.
 ۲۹ اسفند سود تضمین شده تحقق یافته اما دریافت نشده پایان سال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.
 (فرض کنید همه مبادلات و تعدیلات به طور مناسب ثبت شده است و تعداد اوراق مشارکت تحت تملک از ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ تا ۲۹ اسفند ۱۳۹۲، تغییر نمی‌کند).

۱۳۹۳

۱ فروردین دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.
 ۱ فروردین فروش ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز به نرخ ۱۰۶ درصد. کارگزار ۶,۰۰۰ ریال بابت حق الزحمه کارگزاری و کمیسیون فروش کم کرده است.

۱ مهر دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.
 ۲۹ اسفند سود تضمین شده تحقق یافته اما دریافت نشده پایان سال اوراق مشارکت شرکت توسعه گاز.

خواسته‌ها

الف) ثبت روزنامه مبادلات فهرست شده از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۳

ب) فرض کنید که ارزش منصفانه اوراق مشارکت در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال است. این اوراق مشارکت به عنوان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به روش تجدید ارزیابی طبقه‌بندی شده است. سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت و سود تضمین شده دریافتی در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ را در ترانزنامه نشان دهید. سود یا زیان تحقق یافته در کدام صورت‌های مالی گزارش می‌شود؟

م ۲-۷ در فروردین ۱۳۹۰، مدیریت شرکت نوبری به این نتیجه رسید که برای سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت در اوراق مشارکت و سهام، وجه نقد کافی دارد. در طول سال، مبادلات زیر به وقوع پیوسته است:

۱ اردیبهشت خرید ۶۰۰ سهم شرکت هیبتی به مبلغ ۳۱,۸۰۰ ریال به علاوه ۶۰۰ ریال هزینه کارگزاری.
 ۱ خرداد خرید ۸۰۰ سهم از سهام عادی پردیس به ۲۰,۰۰۰ ریال و ۴۰۰ ریال هزینه کارگزاری.
 ۱ تیر خرید ۵۰ ورقه قرضه، ۱۰۰۰ ریالی، ۷٪، روی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۱۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری. سود تضمین شده هر ۶ ماه در اول تیر و اول دی قابل پرداخت است.

- ۱ مهر دریافت سود تقسیمی ۶ ریال بابت هر سهم شرکت هیبتی.
- ۱ آبان فروش ۲۰۰ سهم از سهام عادی هیبتی به مبلغ هر سهم ۵۸ ریال، منهای ۲۰۰ ریال هزینه کارگزاری.
- ۱ آذر دریافت ۱ ریال سود تقسیمی بابت هر سهم از سهام عادی پردیس.
- ۱ دی دریافت سود تضمین شده ۶ ماهه اوراق مشارکت روی.
- ۱ بهمن فروش اوراق مشارکت روی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال منهای ۱۰۰۰ ریال هزینه کارگزاری.
- در ۲۹ اسفند، ارزش منصفانه سهام عادی هیبتی و پردیس، به ترتیب ۵۵ ریال و ۲۴ ریال برای هر سهم بود.
- مطلوبست:

الف) ثبت روزنامه مبادلات و انتقال به حساب سرمایه‌گذاری اوراق مشارکت و سرمایه‌گذاری در سهام (از قالب T استفاده کنید).

ب) نحوه ارائه سرمایه‌گذاری‌ها را در ترازنامه در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ نشان دهید. همه اوراق بهادار به عنوان اوراق بهادار سریع‌المعامله جاری در نظر گرفته شده است.

ج) نحوه ارائه درآمد سرمایه‌گذاری‌ها را در صورت سود و زیان نشان دهید.

م ۳-۷ در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، شرکت رامین، اوراق بهادار زیر را در تملک خود داشته و آن‌ها را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت نگهداری می‌کند. اوراق بهادار به قصد نفوذ و یا کنترل سرمایه‌پذیر نگهداری نمی‌شود.

سهام عادی	سهام	بهای تمام شده - ریال
شرکت صبوری	۲,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
شرکت فرهادی	۵,۰۰۰	۴۵,۰۰۰
شرکت زمانی	۱,۵۰۰	۳۰,۰۰۰

در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، کل ارزش منصفانه اوراق بهادار با بهای تمام شده آن‌ها برابر بوده است. در ۱۳۹۱، مبادلات زیر صورت گرفته است:

- ۱ مهر دریافت ۱ ریال سود تقسیمی ۶ ماهه برای هر سهم از سهام عادی شرکت فرهادی.
- ۱ آبان دریافت ۰/۵ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت صبوری.
- ۱ آذر فروش ۱۵۰۰ سهم از سهام عادی شرکت فرهادی به مبلغ ۸ ریال برای هر سهم منهای ۳۰۰ ریال حق الزحمه کارگزاری.
- ۱ دی فروش ۸۰۰ سهم از سهام عادی شرکت صبوری به مبلغ ۳۳ ریال برای هر سهم منهای ۵۰۰ ریال هزینه کارگزاری.
- ۱ بهمن دریافت ۱ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت زمانی.
- ۱۵ اسفند دریافت ۰/۵ ریال سود تقسیمی هر سهم از سهام عادی شرکت صبوری.
- ۲۹ اسفند دریافت ۱ ریال سود تقسیمی شش ماهه هر سهم از سهام عادی شرکت فرهادی.
- در ۲۹ اسفند، ارزش منصفانه هر از سهام عادی، شرکت صبوری ۳۲ ریال، شرکت فرهادی ۸ ریال، و شرکت زمانی ۱۸ ریال بود.
- مطلوبست:

الف) ثبت روزنامه مبادلات ۱۳۹۱ و انتقال به حساب سرمایه‌گذاری در سهام (از شکل T استفاده کنید).

ب) در صورتی که سهام به روش تجدید ارزیابی طبقه‌بندی شوند، نحوه ارائه سرمایه گذاری‌ها در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ را در ترازنامه نشان دهید. در این تاریخ شرکت رامین ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال سهام عادی و ۱,۰۰۰,۰۰۰ سود انباشته دارد.

م ۴-۷ سروری ۳۰٪ از سهام عادی منتشره شرکت نیک دل را در ۱ فروردین ۱۳۹۰ با پرداخت ۸۰۰,۰۰۰ ریال بابت ۴۵۰۰۰ سهم، تحصیل نمود. نیک دل ۰/۳ ریال سود تقسیمی برای هر سهم در ۱۵ خرداد، ۱۵ شهریور، ۱۵ آذر و ۱۵ اسفند ۱۳۹۰، اعلام و پرداخت نمود. نیک دل ۳۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص سال گزارش نمود. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، ارزش بازار سهام عادی نیک دل ۲۴ ریال برای هر سهم است.
مطلوبست:

الف) ثبت‌های روزنامه را برای سروری را در ۱۳۹۰ تهیه کنید. فرض کنید سروری نفوذ مؤثری بر نیک دل ندارد. (از روش بهای تمام شده استفاده کنید و فرض کنید که سهام عادی نیک دل باید به عنوان اوراق بهادار سریع معامله جاری طبقه‌بندی شود).
ب) ثبت‌های روزنامه را برای سروری سرور را در ۱۳۹۰ تهیه کنید. فرض کنید سروری نفوذ مؤثری بر نیک دل دارد. از روش ارزش ویژه استفاده کنید.

ج) مانده‌های حساب ترازنامه و صورت سود و زیان را در ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ بر اساس هر روش حسابداری نشان دهید.

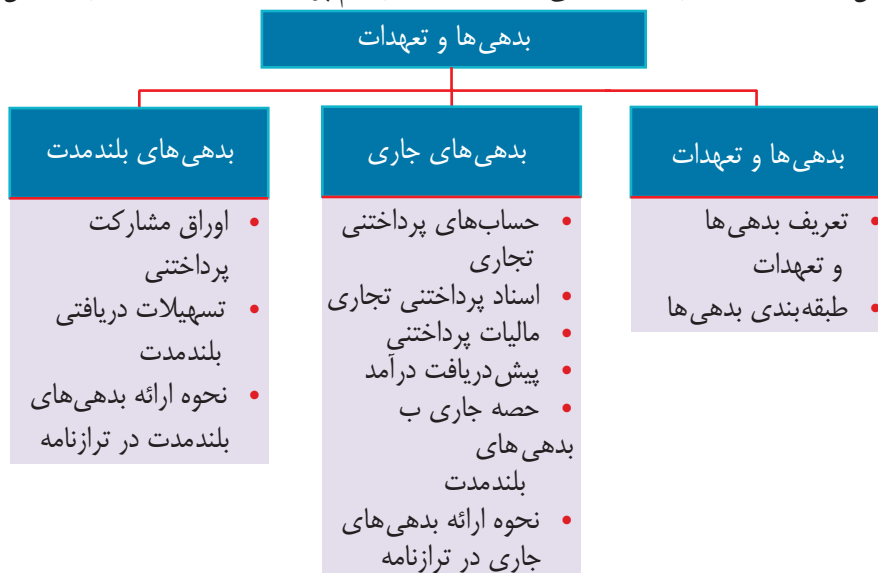
بدهی‌ها و تعهدات

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

- ۱ بدهی‌ها و تعهدات را تعریف کنید.
- ۲ نحوه طبقه‌بندی بدهی‌ها را تشریح کنید.
- ۳ چگونگی شناسایی بدهی‌ها را توضیح دهید.
- ۴ نحوه گزارش بدهی‌های جاری را در ترازنامه توضیح دهید.
- ۵ انواع بدهی‌های بلندمدت را بیان کنید.
- ۶ حسابداری و محاسبات اوراق مشارکت را توضیح دهید.
- ۷ حسابداری تسهیلات و اسناد پرداختی بلندمدت را توضیح دهید.
- ۸ نحوه ارائه بدهی‌های بلندمدت را در ترازنامه تشریح کنید.

مروری بر فصل

بدهی‌ها تشکیل‌دهنده یکی از سه عنصر معادله اساسی حسابداری هستند. از این رو، نحوه حسابداری و افشای صحیح این اقلام از ترازنامه، از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است. در حالی که سهم بدهی‌ها در تأمین مالی دارایی‌های بسیاری از شرکت‌ها، بیش از بخش حقوق صاحبان سرمایه است، بر اهمیت شناسایی، اندازه‌گیری و ثبت صحیح بدهی‌ها افزوده می‌شود. همانند دارایی‌ها، بخش بدهی‌های ترازنامه نیز از اقلام متعدد و با ویژگی‌های متفاوتی تشکیل شده است. هم‌چنین، بدهی‌ها نیز به دو گروه کلی بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند. آگاهی از این نکته که بسیاری از بدهی‌ها در سمت چپ ترازنامه، قرینه دارایی‌ها در سمت راست ترازنامه می‌باشند، باعث می‌شود بر جذابیت مطالعه این اقلام مهم ترازنامه افزوده شود و به یادگیری نحوه عمل حسابداری کمک خواهد کرد. برای مثال، حساب‌های پرداختی تجاری قرینه کاملی از حساب‌های دریافتی تجاری می‌باشند و از خرید نسبی کالا و خدمات ایجاد می‌شوند. به عنوان مثالی دیگر، پیش‌دریافت درآمد، قرینه پیش‌پرداخت هزینه است و از دریافت زود هنگام وجه خدمات ارائه نشده ایجاد می‌شود. در این فصل به نحوه عمل حسابداری در مواجهه با بدهی‌ها و تعهدات خواهیم پرداخت. ساختار و محتوای فصل به صورت زیر است:



بدهی‌ها

هدف مطالعه ۱

بدهی‌ها و تعهدات را تعریف کنید.

پاسخ به سؤال «بدهی چیست؟» ساده نیست. نخستین گام در تعریف بدهی، آشنایی

با تعریف دارایی است. ساده‌ترین و در عین حال کاربردی‌ترین تعریف از یک دارایی آن است که بگوییم، **دارایی‌ها** منافع اقتصادی آتی هستند. هر چیزی که برای یک واحد تجاری دارای منافع اقتصادی آتی باشد، می‌تواند جزء دارایی‌های آن واحد تجاری تلقی شود. با این تعریف از دارایی، می‌توان بدهی را به سادگی به صورت زیر تعریف کرد: **بدهی، تعهد واحد تجاری مبنی بر خروج دارایی‌ها (منافع اقتصادی آتی) است.** راه دیگر تعریف بدهی آن است که گفته شود، بدهی عبارت است از ادعای بستانکاران (طلبکاران) واحد تجاری نسبت به دارایی‌های شرکت. برای تفکیک یک بدهی از سایر عناصر صورت‌های مالی، به ویژه حقوق صاحبان سرمایه، سه شرط وجود دارد:

- ۱ در زمان کنونی، تعهدی مبنی بر انتقال (خروج) دارایی‌ها از واحد تجاری به بستانکاران در آینده وجود داشته باشد.
- ۲ واحد تجاری ملزم باشد به تعهد خود عمل کند.
- ۳ معامله یا رویدادی که باعث ایجاد تعهد می‌شود، رخ داده باشد.

تعهدات

آنچه از تعریف بدهی برمی‌آید آن است که بدهی، یک تعهد غیرقابل اجتناب است. **تعهدات** خود به سه دسته طبقه‌بندی می‌شوند:

۱ **تعهدات قانونی.** تسویه (پرداخت) بدهی‌های ناشی از این گونه تعهدات از نظر قانون الزامی است. برای مثال پرداخت مالیات بر درآمد از نظر قانون، الزامی است. یک شرکت تا زمانی که مالیات بر درآمد خود را پرداخت نکرده است، در ترازنامه خود یک بدهی قانونی تحت عنوان مالیات پرداختنی شناسایی می‌کند.

۲ **تعهدات قراردادی.** تعهدات قراردادی موجب ایجاد بدهی‌های قراردادی می‌شوند. برای مثال، انعقاد قرارداد فروش کالا به مشتری و اخذ پیش‌دریافت فروش از مشتری، باعث می‌شود، شرکت یک بدهی ناشی از تعهدات قراردادی با نام پیش‌دریافت فروش در دفاتر خود شناسایی کند.

۳ **تعهدات عرفی-اخلاقی.** بر خلاف بدهی‌های ناشی از تعهدات قانونی و قراردادی که در آن مدارکی مبنی بر وجود تعهد، حضور دارد، بدهی‌های ناشی از تعهدات عرفی-اخلاقی براساس روابط غیررسمی (نانوشته) در فعالیت‌های تجاری ایجاد می‌شوند. برای مثال، هنگامی که شرکتی کالاهایی را به صورت نسبه خریداری می‌کند و در قبال آن چک یا سفته صادر نمی‌کند، یک تعهد (بدهی) عرفی-اخلاقی ایجاد کرده است.

طبقه‌بندی بدهی‌ها

هدف مطالعه ۲

نحوه طبقه‌بندی بدهی‌ها را تشریح کنید.

یکی دیگر از ویژگی‌های بدهی که در تعریف بدهی نیز بیان می‌شود، این است که

بدهی‌ها در آینده تسویه (پرداخت) می‌شوند. بنابراین، **تاریخ پرداخت بدهی** یکی از خصوصیات مهم بدهی است. برخی از بدهی‌ها باید در مدت زمان

پیش دریافت درآمد، مالیات پرداختنی (ذخیره مالیات)، حقوق و دست‌مزد پرداختنی و سود تضمین‌شده پرداختنی.

حساب‌های پرداختنی تجاری

حساب‌های پرداختنی تجاری، از خرید کالا یا دریافت خدمات به صورت نسبه ایجاد می‌شوند. یکی از ویژگی‌های حساب‌های پرداختنی تجاری آن است که شرکت در قبال کالای خریداری شده، **سند بدهی**، مانند چک یا سفته، به فروشنده ارائه نمی‌دهند. این گونه بدهی‌ها را **بدهی‌های دفتری** نیز می‌نامند. زیرا فقط در دفاتر حسابداری خریدار و فروشنده ثبت می‌شوند. ویژگی دیگر حساب‌های پرداختنی تجاری، آن است که این بدهی‌ها ظرف یک سال از تاریخ ترانزانه تسویه خواهند شد. بنابراین در گروه بدهی‌های جاری نشان داده می‌شوند.

برای تشریح نحوه حسابداری حساب‌های پرداختنی تجاری، فرض کنید، **شرکت بازرگانی صدر**، در تاریخ ۱۳۹۰ خرداد کالاهایی به ارزش ۱۰ میلیون ریال را به صورت نسبه از شرکت مازندران خریداری کرد. این رویداد مالی سبب می‌شود، یک بدهی به مبلغ ۱۰ میلیون ریال برای شرکت صدر ایجاد شود. حسابداری شرکت صدر، این رویداد را به صورت زیر در دفتر روزنامه ثبت می‌کند:

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا	۱ خرداد
		حساب‌های پرداختنی تجاری	
		(ثبت خرید نسبه کالا از شرکت مازندران)	

این رویداد مالی معادله اساسی حسابداری را به صورت زیر تحت تأثیر قرار می‌دهد.

دارایی‌ها	=	بدهی‌ها	+	حقوق صاحبان سرمایه
موجودی کالا:		+۱۰,۰۰۰,۰۰۰		
		+۱۰,۰۰۰,۰۰۰		
				حساب‌های پرداختنی تجاری:

کوتاهی تسویه شوند. بنابراین در آینده‌ای نه چندان دور، بخشی از دارایی‌های شرکت برای تسویه این بدهی‌ها از شرکت خارج می‌شوند. برخی دیگر از بدهی‌ها، در فاصله زمانی طولانی‌تر تسویه می‌شوند. بنابراین، در دوره جاری، مقدار دارایی‌های شرکت را چندان تحت تأثیر قرار نمی‌دهند. با توجه به این مطلب، تفکیک و طبقه‌بندی بدهی‌ها برای واحدهای تجاری اهمیت زیادی دارد. به طور کلی بدهی‌ها به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند: (۱) بدهی‌های جاری و (۲) بدهی‌های غیر جاری و بلندمدت

بدهی‌های جاری

هدف مطالعه ۳

چگونگی شناسایی بدهی‌ها را توضیح دهید.

بدهی جاری، تعهدی است که دارای دو خصوصیت کلیدی است: (۱) شرکت این بدهی را ظرف یک سال یا یک چرخه عملیاتی، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه می‌کند و (۲) شرکت به طور منطقی انتظار دارد این بدهی‌ها را از طریق دارایی‌های جاری خود و یا از طریق ایجاد یک بدهی جاری دیگر، تسویه کند. بدهی‌هایی که هر دو خصوصیت فوق را به صورت هم‌زمان نداشته باشند، به عنوان **بدهی‌های غیر جاری (بلندمدت)** طبقه‌بندی می‌شوند.

گروه بدهی‌های جاری اغلب شامل اقلام زیر است: اسناد پرداختنی تجاری، حساب‌های پرداختنی تجاری،

اسناد پرداختی تجاری

شرکت‌ها آن دسته از تعهدات خود را که در ازای آن یک سند بدهی به بستانکار ارائه داده‌اند، تحت عنوان **اسناد پرداختی** ثبت می‌کنند. اگر این سند بدهی در ازاء خرید کالا یا دریافت خدمات صادر شده باشد، **اسناد پرداختی تجاری** نامیده می‌شود. هنگامی که یک سند بدهی، ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه سررسید می‌شود، این بدهی در گروه بدهی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود. تفاوت اسناد پرداختی و حساب‌های پرداختی آن است که اسناد پرداختی برای بستانکار، ضمانت قانونی قوی‌تری مبنی بر وصول مطالبات فراهم می‌آورد. از این رو، در مبادلات تجاری استفاده از اسناد بدهی نسبت به حساب‌های دفتری متداول‌تر است.

تفاوت دیگر اسناد پرداختی با حساب‌های پرداختی در آن است که معمولاً حساب‌های پرداختی ظرف مدت زمان کوتاه‌تری تسویه می‌شود و از اسناد

پرداختی برای معاملات با سررسید طولانی‌تر استفاده می‌شود. برای مثال، حساب‌های پرداختی تجاری اغلب برای خریدهایی استفاده می‌شود که ظرف ۳۰ تا ۶۰ روز باید بهای کالای خریداری شده پرداخت شود. اما از اسناد پرداختی در آن دسته از معاملات تجاری استفاده می‌شود که مهلت تسویه طولانی‌تر از ۶۰ روز پس از تاریخ انجام معامله است. ویژگی مدت‌دار بودن معاملاتی که از طریق اسناد پرداختی تسویه می‌شود، باعث می‌شود، موضوع سود تضمین شده در رابطه با اسناد پرداختی مطرح شود. برای مثال، فرض کنید در تاریخ ۱۵ خرداد شرکت صدر با شرکت خزر توافق نماید بدهی خود را از طریق یک فقره سفته بدون سود تضمین شده، به تاریخ سررسید ۱۵ شهریور، تسویه نماید. با فرض نرخ سود تضمین شده ۱۶ درصد، رویداد فوق از طریق آرتیکل زیر در دفاتر شرکت صدر ثبت می‌شود.

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری	۱۵ خرداد
۴۰۰,۰۰۰*	کسر اسناد پرداختی	
۱۰,۴۰۰,۰۰۰**	اسناد پرداختی تجاری	
	(تسویه حساب‌های پرداختی از طریق اسناد پرداختی)	

مدت سند بدهی × نرخ سالانه سود تضمین شده × ارزش اسمی بدهی = سود تضمین شده *

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۶}{۱۰۰} \times \frac{۳}{۱۲} = \text{ریال } ۴۰۰,۰۰۰$$

سود تضمین شده + ارزش اسمی بدهی = مبلغ سند پرداختی **

$$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰ = \text{ریال } ۱۰,۴۰۰,۰۰۰$$

پرداختی نوشته شده و از آن کسر می‌شود تا خالص اسناد پرداختی محاسبه شود. از آنجا که در تاریخ ایجاد

کسر اسناد پرداختی، یک حساب کاهنده بدهی (اسناد پرداختی) است که در ترازنامه زیر اسناد

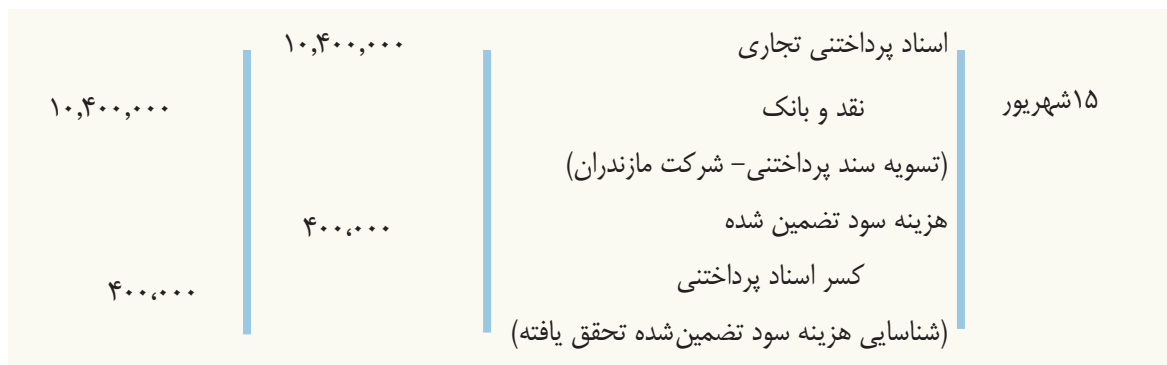
تضمین شده تحقق نیافته استفاده می شود. تصویر ۲-۸، نحوه ارائه اسناد پرداختی شرکت صدر را در تاریخ ۱۵ خرداد نمایش می دهد.

بدهی (۱۵ خرداد)، سود تضمین شده اسناد پرداختی به وقوع نه پیوسته است، اما اسناد پرداختی به مبلغ جمع اصل بدهی و سود تضمین شده صادر می شود، از حساب کسر اسناد پرداختی برای نمایش سود

شرکت صدر ترازنامه (ناقص) ۱۵ خرداد ۱۳۹۰		
۵۴,۶۸۰,۰۰۰		بدهی های جاری
	۱۰,۴۰۰,۰۰۰	حساب های پرداختی تجاری
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی تجاری
		کسر اسناد پرداختی
۶۴,۶۸۰,۰۰۰		کل بدهی های جاری

تصویر ۲-۸ نحوه ارائه اسناد پرداختی در ترازنامه

در تاریخ ۱۵ شهریور (سررسید سند پرداختی)، با وصول سند پرداختی توسط شرکت مازندان، آرتیکل زیر در دفاتر شرکت صدر ثبت می شود.



نوع مالیات مواجه هستند؛ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد. بسیاری از کالاهایی که خریداری می کنیم، مشمول مالیات و عوارض بر ارزش افزوده است. فروشندگان به نمایندگی از سازمان امور مالیاتی، مالیات و عوارض بر ارزش افزوده را از خریداران دریافت می کنند و به صورت دوره ای (ماهانه، فصلی یا سالانه) به حساب این سازمان واریز می نمایند.

بر اساس قوانین و مقررات مالیاتی فعلی، فروشندگان مکلفند ۱/۵ درصد مالیات بر ارزش افزوده و ۱/۵ درصد

در تاریخ ۱۵ شهریور، هم زمان با سررسید اسناد پرداختی، سود تضمین شده سه ماهه اسناد پرداختی تحقق می یابد. در نتیجه، شرکت صدر باید از یک سو، هزینه سود تضمین شده را شناسایی نماید و از سوی دیگر، مانده بدهی را در دفاتر خود تعدیل نماید. این عمل از طریق بدهکار کردن هزینه سود تضمین شده و بستانکار کردن حساب کسر اسناد پرداختی صورت می گیرد، که نحوه انجام آن در آرتیکل فوق، نشان داده شده است.

مالیات پرداختی

شرکت های بازرگانی در فرایندهای تجاری با دو

کنید شرکت بازرگانی صدر مقداری از کالای خود به ارزش ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به انضمام ۳ درصد مالیات و عوارض بر ارزش افزوده را به فروش رسانده است. این رویداد به نحو زیر در دفاتر شرکت ثبت می‌شود:

عوارض بر ارزش افزوده را نسبت به مبلغ فروش، از خریداران دریافت نمایند و وجه مزبور را پس از کسر مبالغ پرداختنی در زمان خرید کالا، به حساب مربوطه، نزد سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. برای مثال، فرض

۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰*	نقد و بانک
۳۰۰,۰۰۰*		درآمد فروش
۳۰۰,۰۰۰*		مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی
		عوارض بر ارزش افزوده پرداختنی
		(ثبت فروش کالا به همراه مالیات و عوارض بر ارزش افزوده)

۱/۵٪ × قیمت فروش کالا = مالیات و عوارض بر ارزش افزوده *

$$20,000,000 \times \frac{1/5}{100} = 300,000 \text{ ریال}$$

مالیات بر ارزش افزوده + عوارض بر ارزش افزوده + قیمت فروش کالا = وجه دریافتی از خریدار*

$$20,000,000 + 300,000 + 300,000 = 20,600,000 \text{ ریال}$$

مربوطه نزد سازمان امور مالیاتی واریز نشده است، یک بدهی تحت عنوان مالیات بر درآمد پرداختنی در دفاتر شرکت شناسایی خواهد شد. برای مثال، فرض کنید در پایان اسفند ۱۳۹۰، شرکت بازرگانی صدر سود مشمول مالیات خود را ۲۰۰ میلیون ریال تعیین کرده است. با فرض نرخ مالیات بر درآمد ۱۰ درصد، حسابدار شرکت آرتیکل زیر را در دفاتر ثبت خواهد کرد.

حسابداران اغلب وجوه دریافتی بابت مالیات و عوارض بر ارزش افزوده را در حساب مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی ثبت می‌کنند.

دومین نوع بدهی مالیاتی شرکت‌ها، مالیات بر درآمد پرداختنی است. در پایان دوره مالی، شرکت‌ها پس از اندازه‌گیری سود مشمول مالیات، باید اظهارنامه مالیاتی را تکمیل و **مالیات بر درآمد** خود را اندازه‌گیری و شناسایی نماید. تا زمانی که مالیات بر درآمد به حساب

۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	خلاصه سود و زیان
		مالیات بر درآمد پرداختنی
		(ثبت مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۰)
		۲۹ اسفند

نرخ مالیات بر درآمد × سود مشمول مالیات = مالیات بر عملکرد

$$200,000,000 \times \frac{10}{100} = 20,000,000 \text{ ریال}$$

همان گونه که پیش از این بیان شد، شرکت ها باید ظرف مهلت قانونی مقرر، بدهی های مالیاتی خود را تسویه نمایند. شرکت صدر ظرف مهلت قانونی

مقرر باید بدهی مربوط به مالیات بر عملکرد خود را پرداخت نماید. در آن زمان، شرکت صدر از طریق آرتیکل زیر تسویه بدهی مزبور را ثبت خواهد کرد.

تاریخ	وجه نقد	مالیات بر درآمد پرداختنی
	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
(ثبت تسویه بدهی مربوط به مالیات بر عملکرد سال ۱۳۹۰)		

پیش دریافت درآمد

یک شرکت بیمه، مانند بیمه آسیا، در زمان انعقاد قراردادهای پوشش بیمه ای، مبلغ حق بیمه را از مشتریان خود دریافت می نماید. هم چنین شرکت های هواپیمایی وجه بلیت های خود را مدتی قبل از ارائه خدمات پرواز از مشتریان دریافت می نمایند. هر دوی این شرکت ها از طریق این نوع معاملات، پیش دریافت درآمد کسب کرده اند. **پیش دریافت درآمد**، نشان دهنده درآمدهایی است که وجه مربوط به آن دریافت شده، اما کالا یا خدماتی به مشتریان ارائه نشده است. از آن جا که در این نوع معاملات فرایند کسب درآمد کامل نشده است، شرکت ها وجوه دریافتی را به عنوان یک بدهی، در حساب پیش دریافت درآمد ثبت می کنند. زمانی که کالا یا خدمات مربوط به وجه دریافت شده به مشتریان ارائه گردید، حساب پیش دریافت درآمد از

دفاتر خارج شده و حساب درآمد شناسایی می شود. به این ترتیب حسابداری پیش دریافت درآمد در بردارنده دو مرحله جداگانه است:

۱ هنگامی که شرکت وجه پیش دریافت درآمد را دریافت می کند، حساب وجه نقد خود را بدهکار و یک حساب بدهی جاری با عنوان پیش دریافت درآمد را بستانکار می کند.

۲ هنگامی که فرایند کسب درآمد کامل شد (کالا یا خدمات به مشتری ارائه شد) حساب پیش دریافت درآمد بدهکار و حساب درآمد بستانکار می شود.

برای مثال، فرض کنید که شرکت **بیمه البرز** در تاریخ ۱ تیر ۱۳۹۰، بابت ارائه خدمات پوشش بیمه آتش سوزی، مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال از مشتری خود دریافت کرده است. آرتیکل زیر بابت دریافت پیش دریافت درآمد در دفاتر شرکت بیمه البرز ثبت می شود.

۱ تیر	پیش دریافت درآمد	نقد و بانک
	۶,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰
(ثبت پیش دریافت درآمد)		

در تاریخ ۱ تیر، فرایند کسب درآمد برای شرکت بیمه البرز کامل نشده است. زیرا، در این تاریخ بابت پوشش خطر آتش سوزی خدماتی به مشتری خود ارائه نداده است. در تاریخ ۳۰ آذر، با طی شدن دوره زمانی مربوط

به قرارداد بیمه، فرایند کسب درآمد برای شرکت بیمه البرز کامل شده است. بنابراین، شرکت البرز درآمد حاصل از ارائه خدمات را شناسایی می کند و بدهی پیش دریافت درآمد را از دفاتر خود خارج می کند.

۶,۰۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت درآمد	۳۰ آذر
		درآمد ارائه خدمات بیمه‌ای	
		(شناسایی درآمد و حذف حساب پیش دریافت)	

صدر وامی ۵ ساله به مبلغ ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در ابتدای سال ۱۳۹۰ دریافت کرده است. شرکت صدر باید از ابتدای سال بعد هر ساله مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال از این وام را تسویه نماید. بنابراین، شرکت صدر در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۰، هنگام تهیه ترازنامه مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ از این وام را در گروه بدهی‌های جاری تحت عنوان **حصه جاری بدهی‌های بلندمدت** گزارش می‌کند. ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بدهی باقی مانده از این وام تحت سرفصل بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

حصه جاری بدهی‌های بلندمدت

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، بدهی‌هایی که ظرف یک سال پس از تاریخ ترازنامه تسویه می‌شوند، باید در بخش بدهی‌های جاری، طبقه‌بندی و گزارش شوند. بنابراین، آن قسمت از بدهی‌های بلندمدتی که در دوره مالی بعدی سررسید خواهند شد، در تاریخ ترازنامه باید به عنوان بدهی‌های جاری طبقه‌بندی شوند. **حصه جاری بدهی‌های بلندمدت**، به تمام یا بخشی از بدهی‌های بلندمدت اشاره دارد که در دوره مالی بعدی سررسید خواهند شد. برای مثال، فرض کنید شرکت

شرکت صدر	
ترازنامه	
۲۹ اسفند ۱۳۹۰	
بدهی‌ها	
۳۴,۴۵۰,۰۰۰	بدهی‌های جاری
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری
<u>۱۰,۰۰۰,۰۰۰</u>	اسناد پرداختی تجاری
۶۴,۴۵۰,۰۰۰	حصه جاری بدهی‌های بلندمدت
	کل بدهی‌های جاری
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری
	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت

تصویر ۳-۸ نحوه ارائه حصه جاری بدهی‌های بلندمدت

مثال!

به سؤالات زیر پاسخ دهید.

الف. اگر شرکت سرخس در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۰، در قبال صدور سفته‌ای ۶ ماهه با نرخ سود تضمین شده ۱۲ درصد، مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال وام دریافت کند، تا تاریخ ۲۹ اسفند، چه مبلغی بابت هزینه سود تضمین شده تحقق یافته است؟ آرتیکل‌های لازم در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۰، ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ و ۱ خرداد ۱۳۹۱ را ارائه کنید.

ب. اگر قیمت کالایی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۳ درصد باشد، وجه دریافتی از مشتری چه مبلغی

است؟ مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی چه مبلغی خواهد شد؟ آرتیکل ثبت فروش را ارائه کنید.
 ج. اگر در تاریخ ۱ بهمن ۱۳۹۰، مبلغ ۱۵۰ میلیون ریال بابت اجاره ۳ ماه آینده ساختمانی دریافت شود، مبلغ درآمد تحقق یافته و پیش دریافت درآمد در تاریخ ۲۹ اسفند، چه مبلغی خواهد بود؟ آرتیکل های مربوط به این رویداد را در تاریخ های ۱ بهمن ۱۳۹۰، ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ و ۱ اردیبهشت ۱۳۹۱، ارائه کنید.

پاسخ:

(الف) $۲۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱۰۰} \times \frac{۴}{۱۲}$ = هزینه تحقق یافته سود تضمین شده

۱۳۹۰	وجه نقد	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱ آذر	اسناد پرداختنی (ثبت دریافت وام در قبال صدور سفته)	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۲۹ اسفند	هزینه سود تضمین شده سود تضمین شده پرداختنی (ثبت شناسایی سود تضمین شده تحقق یافته)	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
		۲۰,۰۰۰,۰۰۰

۱۳۹۱	سود تضمین شده پرداختنی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
۱ خرداد	هزینه سود تضمین شده	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
	اسناد پرداختنی	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
	وجه نقد (ثبت تسویه وام و سود تضمین شده)	۵۳۰,۰۰۰,۰۰۰

* $۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = \frac{۲}{۱۲} \times ۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۲\% =$ هزینه تحقق یافته سود تضمین شده برای ۲ ماه باقی مانده

(ب) $۱,۰۳۰,۰۰۰ \text{ ریال} = (۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳\%) + ۱,۰۰۰,۰۰۰$ = وجه دریافتی از مشتری

$۳۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۳\%$ = مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی

۱۳۹۰	وجه نقد	۱,۰۳۰,۰۰۰
۱ خرداد	مالیات بر ارزش افزوده پرداختنی فروش کالا (فروش کالا به همراه مالیات بر ارزش افزوده)	۳۰,۰۰۰
		۱,۰۰۰,۰۰۰

(ج) $۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۳}$ = درآمد تحقق یافته اجاره

$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \text{ ریال} = ۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰$ = پیش دریافت درآمد

۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد پیش دریافت اجاره (ثبت وصول پیش دریافت اجاره)	۱۳۹۰ ۱ بهمن
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت اجاره درآمد اجاره (ثبت شناسایی درآمد اجاره تحقق یافته)	۲۹ اسفند
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت اجاره درآمد اجاره (ثبت شناسایی درآمد اجاره تحقق یافته)	۱ اردیبهشت

ارائه بدهی های جاری در صورت های مالی

وجود دارد. یک روش متداول برای ارائه بدهی های جاری، فهرست کردن آن ها، به ترتیب مبلغ هر گروه از بدهی های جاری است. به این ترتیب، ابتدا بدهی های جاری با مبلغ بزرگ تر ارائه می شوند. هم چنین، برخی شرکت ها صرف نظر از مبلغ بدهی یا تاریخ سررسید، بدهی های جاری را براساس انعطاف پذیری شرکت در پرداخت بدهی ارائه می کنند. در نتیجه این روش، مالیات پرداختی را به عنوان نخستین گروه بدهی های جاری گزارش می کنند. پس از آن اسناد پرداختی (از جمله حصه جاری بدهی های بلندمدت) و در نهایت حساب های پرداختی و پیش دریافت درآمد ارائه می شوند. در ترازنامه نمونه زیر، بدهی های جاری به ترتیب انعطاف پذیری شرکت در پرداخت بدهی، ارائه شده است.

بدهی های جاری، نخستین اقلامی

هستند که در ترازنامه تحت سرفصل بدهی ها، ارائه می شوند. هر گروه

اصلی از بدهی های جاری باید به صورت جداگانه ارائه شود. علاوه بر آن شرکت ها باید محدودیت های بااهمیت مربوط به بدهی های خود، از جمله اسناد پرداختی را به همراه دیگر اطلاعات کلیدی مربوط به اقلام تشکیل دهنده هر گروه از بدهی های جاری، در یادداشت های همراه صورت های مالی خود افشا کنند.

شرکت ها به ندرت بدهی های جاری خود را به ترتیب نقدینگی (سررسید) ارائه می کنند. زیرا در هر گروه از بدهی های جاری، اقلامی با سررسیدهای متفاوت وجود دارد. برای مثال، در بخش اسناد تجاری پرداختی، چک ها و سفته های با سررسیدهای متفاوت

هدف مطالعه ۴

نحوه گزارش بدهی های جاری را در ترازنامه توضیح دهید.

شرکت نمونه
ترازنامه
۲۹ اسفند ۱۳۹۰
(ارقام به میلیون ریال)

دارایی‌ها

۲۵,۴۷۷
۹,۹۹۷
۲۰,۶۵۸
۵۶,۱۳۲

دارایی‌های جاری
دارایی‌های ثابت مشهود
سایر دارایی‌های غیر جاری
کل دارایی‌ها

بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام

۵,۴۶۸
۴,۷۲۳
۳,۱۷۸
۱,۱۲۶
۱,۴۴۲
۱,۱۷۶
۵,۱۳۲
۲۲,۲۴۵
۲۵,۰۰۴
۴۷,۲۴۹
۸,۸۸۳
۵۶,۱۳۲

بدهی‌های جاری
تسهیلات دریافتی کوتاه مدت
اسناد و حساب‌های پرداختی تجاری
هزینه‌های معوق
حقوق و دست‌مزد پرداختی
پیش‌دریافت درآمد
سود سهام پرداختی
حصة جاری بدهی‌های بلندمدت
کل بدهی‌های جاری
بدهی‌های غیر جاری
کل بدهی‌ها
حقوق صاحبان سهام
کل بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام

تصویر ۴-۸ نحوه ارائه بدهی‌ها در ترازنامه

بدهی‌های بلندمدت

هدف مطالعه ۵

انواع بدهی‌های بلندمدت را بیان کنید.

بدهی بلندمدت، عبارت است

از: چشم‌پوشی از منافع اقتصادی در آینده، در نتیجه تعهدات فعلی که در طی یک سال پس از تاریخ ترازنامه پرداخت خواهند شد. اوراق مشارکت پرداختی، اسناد پرداختی بلندمدت، تسهیلات پرداختی بلندمدت، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان و بدهی‌های مربوط به اجاره به شرط تملیک بلندمدت، نمونه‌هایی از بدهی‌های بلندمدت است.

ماهیت بدهی‌های بلندمدت (به ویژه وام‌های دریافتی بلندمدت و اوراق مشارکت پرداختی بلندمدت)، به

گونه‌ای است که پیش از ایجاد به تصویب هیئت مدیره و سهام داران نیاز دارد. معمولاً بدهی‌های بلندمدت به همراه خود، تعهدات و محدودیت‌هایی به دنبال دارند تا از منافع وام‌دهندگان و قرض‌دهندگان حمایت شود. در اغلب مواقع، توافق‌نامه‌ها یا قراردادهای مربوط به بدهی‌های بلندمدت، مواردی مانند مبلغ، نرخ سود تضمین شده، تاریخ سررسید (تسویه)، تضمین‌ها، الزامات مربوط به وجوه استهلاکی، محدودیت‌های مربوط به سرمایه در گردش و پرداخت (توزیع) سود سهام و همچنین محدودیت‌های مربوط به ایجاد بدهی‌های دیگر را در برمی‌گیرد. در چنین مواقعی،

شرکت‌ها باید این شرایط و تعهدات را در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی خود افشا کنند.

اوراق مشارکت

اوراق مشارکت، یک نوع سند پرداختی بلندمدت بهره‌دار است. شرکت‌ها برای تأمین نیازهای مالی

عمده و بلندمدت خود، باید از میان انتشار سهام جدید (تأمین مالی از طریق حقوق مالکانه) یا انتشار اوراق مشارکت (تأمین مالی از طریق بدهی) یک راه را انتخاب کنند. انتشار اوراق مشارکت سه مزیت نسبت به سهام عادی دارد که در تصویر ۵-۸ نشان داده شده است.

مزایا	تأمین مالی از طریق بدهی
۱ کنترل سهام‌داران فعلی بر شرکت تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد. دارنده اوراق مشارکت دارای حق رأی نیست بنابراین سهام‌داران فعلی کنترل کامل شرکت را در اختیار خواهند داشت.	
۲ صرفه‌جویی‌های مالیاتی. سود تضمین شده اوراق مشارکت از نظر مالیاتی یک هزینه‌ی قابل قبول است و بنابراین موجب کاهش مالیات می‌شود اما سود سهام باعث کاهش مالیات نمی‌شود.	
۳ سود هر سهم کاهش نمی‌یابد. انتشار اوراق مشارکت تعداد سهام را افزایش نمی‌دهد و در مقایسه با انتشار سهام جدید، سود هر سهم بالاتری ایجاد می‌کند.	

تصویر ۵-۸ مزایای تأمین مالی از طریق بدهی

اوراق مشارکت تضمین شده در مقابل اوراق مشارکت بدون تضمین

اوراق مشارکت تضمین شده، اوراق مشارکتی است که دارایی یا دارایی‌های خاصی از ناشر اوراق (شرکت منتشرکننده) به عنوان وثیقه بازپرداخت این اوراق قرار گرفته است، یا یک مرجع معتبر (مانند دولت، بانک یا سازمان دولتی) بازپرداخت اوراق را تضمین کرده است. اوراق مشارکتی که تضمین (وثیقه) بازپرداخت آن، املاک یا مستغلات است را اصطلاحاً **اوراق رهنی** می‌نامند. **اوراق مشارکت بدون تضمین**، تنها بر پایه اعتبار ضمنی صادرکننده منتشر می‌شود.

اوراق مشارکت یک مرحله‌ای در مقابل اوراق مشارکت سریال

اوراق مشارکتی که سررسید آن در یک تاریخ معین است و در این تاریخ تمامی اوراق بازخرید می‌شود،

یکی از معایب استفاده از اوراق مشارکت آن است که شرکت باید در فواصل زمانی مرتب، سود تضمین شده اوراق منتشر شده را پرداخت نماید. هم‌چنین شرکت باید اصل اوراق را در تاریخ معینی باز پرداخت نماید. بنابراین، اوراق مشارکت در مقایسه با انتشار سهام ریسک ورشکستگی بیش‌تری را به شرکت تحمیل می‌کند. براساس قانون تجارت ایران، تنها دولت، شرکت‌های دولتی، بانک مرکزی و شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مجاز به انتشار اوراق مشارکت می‌باشند.

انواع اوراق مشارکت

ممکن است اوراق مشارکت از ویژگی‌های بسیار متنوعی برخوردار باشد. بر پایه این ویژگی‌ها، انواع متفاوتی از اوراق به وجود آمده است که در این بخش برخی از آن‌ها تشریح می‌شوند.

اوراق مشارکت یک مرحله‌ای یا مقطعی نامیده می‌شود. در مقابل، هر بخش از **اوراق مشارکت سریال**، دارای تاریخ سررسید متفاوتی است. بنابراین، **اوراق مشارکت سریال دارای چندین تاریخ سررسید متفاوت است.**

اوراق مشارکت قابل تبدیل و اوراق مشارکت قابل بازخريد قبل از سررسيد

برخی اوراق مشارکت دارای این امتیاز هستند که به اختیار دارنده به سهام عادی تبدیل شوند که به آن‌ها **اوراق مشارکت قابل تبدیل**، گفته می‌شود. معمولاً شرایط تبدیل برای دارنده اوراق جذاب است. **اوراق مشارکت قابل بازخريد**، را می‌توان قبل از سررسید، به اختیار ناشر اوراق و یا دارنده اوراق، بازخريد کرد.

تشریفات انتشار اوراق مشارکت

همان‌گونه که پیش از این بیان شد، براساس قانون تجارت ایران، تنها بانک مرکزی، دولت و شرکت‌های سهامی عام پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار می‌توانند اقدام به انتشار اوراق مشارکت نمایند. قبل از انتشار اوراق مشارکت، ناشر اوراق، باید اقدامات لازم جهت اخذ مجوزهای مربوط از بانک مرکزی، هیئت مدیره و مجمع عمومی سهام‌داران و سازمان بورس اوراق بهادار (در مورد شرکت‌های سهامی) را انجام دهد. پس از اخذ مجوزهای لازم، شرکت از طریق یکی از بانک‌ها، اقدام به انتشار و فروش اوراق می‌نماید و در ازای وجوه دریافتی، اوراق مشارکت را صادر می‌کند. در این اوراق ویژگی‌های زیر تعیین شده است:

ارزش اسمی، مبلغی است که ناشر در تاریخ سررسید

باید به عنوان اصل بدهی به دارنده اوراق بازگرداند. **نرخ قراردادی (اسمی) سود تضمین‌شده**، نرخي است که برای تعیین مبلغ سود تضمین‌شده نقدي که باید به دارنده اوراق پرداخت شود، استفاده می‌شود. معمولاً این نرخ بر حسب سود تضمین‌شده ۱۲ ماه، بیان می‌شود. اما پرداخت سود تضمین‌شده ممکن است در طی سال در چند مرحله صورت گیرد. سایر شرایط و حقوق دارنده اوراق و همچنین تعهدات صادرکننده اوراق (از جمله؛ تاریخ انتشار و تاریخ سررسید اوراق، تاریخ‌های) پرداخت سود تضمین‌شده) در اوراق مشارکت، درج می‌شود.

هدف مطالعه ۶

دادوستد اوراق مشارکت

حسابداری و محاسبات اوراق مشارکت را توضیح دهید.

دارنده اوراق مشارکت این فرصت را در اختیار دارد که در

هرزمان با فروش اوراق مشارکت در بورس اوراق بهادار یا استرداد اوراق به ناشر، به وجه نقد دست یابد. قیمت بازار اوراق بهادار معمولاً در قالب درصدی از ارزش اسمی اوراق بیان می‌شود. برای مثال، هنگامی که در رابطه با اوراق مشارکتی با ارزش اسمی ۱۰۰ میلیون ریال گفته می‌شود، مظنه قیمت ۹۷ درصد است به این معنی است که قیمت بازار این اوراق ۹۷ درصد ارزش اسمی است یا به عبارت دیگر قیمت بازار این اوراق ۹۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال ($97\% \times 100,000,000$) است. به‌طور مشابه هنگامی که گفته می‌شود مظنه قیمت اوراق مشارکتی با ارزش اسمی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال، $\frac{1}{3}$ ۱۰۲ درصد است، به این معنی است ارزش بازار این اوراق مشارکت $30,700,000 \left(30,000,000 \times 102\frac{1}{3} \right)$ است.

تعیین ارزش اوراق مشارکت

فرض کنید اوراق مشارکت بدون سود تضمین شده‌ای با ارزش اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجود دارد و دارنده آن ۲۰ سال بعد ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال را دریافت خواهد کرد. در طی این بیست سال، دارنده اوراق وجه دیگری دریافت نمی‌کند. آیا شما حاضرید این اوراق را به مبلغ یک میلیون ریال خریداری کنید؟ مطمئناً پاسخ شما منفی است. زیرا حتی با عدم وجود تورم، ارزش یک میلیون ریال در زمان کنونی با یک میلیون ریال که بیست سال بعد دریافت می‌شود، برابر نیست. شما ترجیح می‌دهید یک میلیون ریال را نزد خودتان نگه دارید و آن را با یک میلیون ریال ۲۰ سال بعد معاوضه نکنید. علت این تصمیم شما، **ارزش زمانی پول** نامیده می‌شود. شما می‌توانید، یک میلیون ریالی را که در اختیار دارید، سرمایه‌گذاری کنید و از محل این سرمایه‌گذاری، سود به دست آورید. برای مثال، می‌توانید یک میلیون ریال خود را یک حساب بانکی سپرده‌گذاری بلندمدت با نرخ سود تضمین شده ۱۶ درصد، سرمایه‌گذاری کنید و سالانه ۱۶ درصد بر پول شما افزوده شود. بنابراین، بعد از گذشت ۲۰ سال، ارزش سرمایه‌گذاری شما بسیار بیش‌تر از یک میلیون ریال است. با استفاده از یک مثال ساده نحوه تعیین ارزش اوراق مشارکت را توضیح می‌دهیم. [در تمامی این فصل فرض می‌شود. تورم وجود ندارد. به هر حال اصول کلی تعیین ارزش اوراق مشارکت را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد]. فرض کنید مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار دارید و می‌توانید این مبلغ را در یک حساب سپرده بانکی با نرخ سود ۱۰ درصد سرمایه‌گذاری کنید. بنابراین شما پس از گذشت یک سال ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار که حاصل ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اصل سرمایه شما، به علاوه ۱۰۰,۰۰۰ ریال (۱۰٪ × ۱,۰۰۰,۰۰۰) سود سرمایه‌گذاری است. این مثال را می‌توان به این شکل نیز بیان کرد که با فرض نرخ سود تضمین شده ۲۰ درصد، ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال یک سال دیگر، امروز، ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌ارزد. به ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، **ارزش فعلی** و ۱,۱۰۰,۰۰۰ ریال ارزش آتی گفته می‌شود. بنابراین می‌توان گفت از نظر شرکت صادرکننده، ارزش اوراق مشارکت عبارت است از ارزش فعلی وجوه پرداختی (اصل و سود تضمین شده) بابت این اوراق. ارزش فعلی اوراق مشارکت، مبلغی است که اوراق در بازار به فروش می‌رسد. بنابراین، ارزش اوراق مشارکت، تابعی از سه عامل که ارزش فعلی را تعیین می‌کنند: (۱) مبلغی که پرداخت (دریافت) می‌شود، (۲) مدت زمانی که طول می‌کشد این مبلغ دریافت شود و (۳) نرخ بازار سود تضمین شده.

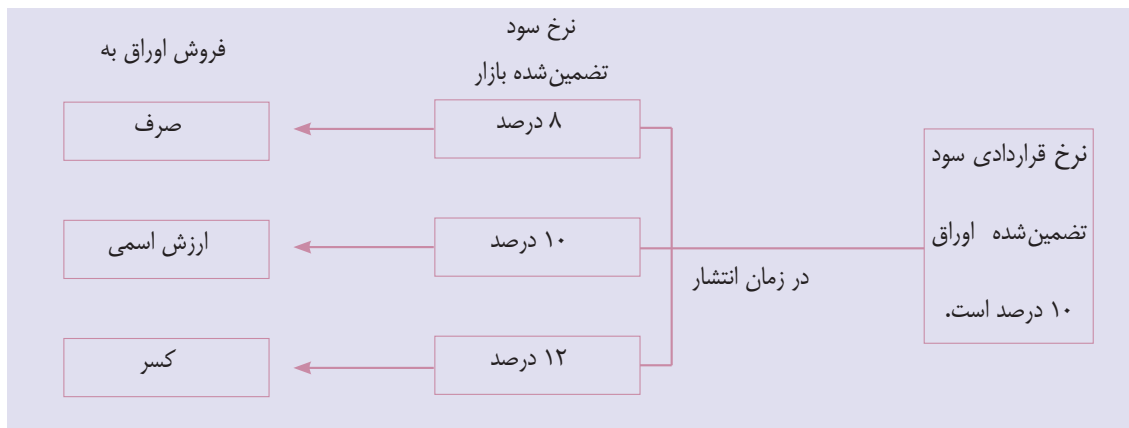
حسابداری انتشار اوراق مشارکت

اوراق و نرخ سود تضمین شده بازار ایجاد می‌شود. نرخ قراردادی سود تضمین شده، نرخ است که برای تعیین مبلغ سود پرداخت شده‌ای که شرکت باید در طی سال به دارنده اوراق پرداخت کند، به کار می‌رود. **نرخ بازار سود تضمین شده**، نرخ است که سرمایه‌گذار بابت قرض دادن پول خود به شرکت،

اوراق مشارکت ممکن است به ارزش اسمی، کمتر از ارزش اسمی (به کسر) یا بیش‌تر از ارزش اسمی (به صرف) منتشر شوند. به عبارت دیگر، ارزش بازار اوراق مشارکت ممکن است با ارزش اسمی درج شده بر روی اوراق متفاوت باشد و این اختلاف، به دلیل وجود تفاوت بین نرخ قراردادی سود تضمین شده

مطالبه می‌کند. هنگامی که این دو نرخ مساوی هستند، اوراق مشارکت به ارزش اسمی به فروش می‌رسد. اما اگر نرخ قراردادی سود تضمین شده، با نرخ بازار، متفاوت باشد، اوراق مشارکت به قیمتی متفاوت از ارزش اسمی به فروش خواهد رفت. چنانچه نرخ بازار سود تضمین شده اوراق مشارکت، بالاتر از نرخ قراردادی باشد، اوراق مشارکت به مبلغی پایین‌تر از ارزش اسمی به فروش می‌رسد و اصطلاحاً گفته می‌شود: **اوراق مشارکت به کسر به فروش رفته است**. تفاوت ارزش اسمی و قیمت فروش اوراق را **کسر اوراق مشارکت** می‌نامند. فروش اوراق مشارکت به کسر باعث می‌شود، هزینه واقعی سود تضمین شده

که شرکت متحمل می‌شود، بیش‌تر از مبلغی باشد که تحت این عنوان می‌پردازد. به طور معکوس، اگر نرخ سود تضمین شده بازار، پایین‌تر از نرخ قراردادی اوراق باشد، سرمایه‌گذاران حاضرند، بابت خرید اوراق مبلغی بیش‌تر از ارزش اسمی بپردازند که در این حالت گفته می‌شود **اوراق مشارکت به صرف به فروش رفته است**. تفاوت ارزش اسمی اوراق و بهای فروش اوراق را **صرف اوراق مشارکت** می‌نامند. صرف اوراق باعث می‌شود، هزینه واقعی سود تضمین شده که شرکت متحمل می‌شود، کمتر از مبلغی باشد که تحت این عنوان می‌پردازد. تصویر ۶-۸ این روابط را نشان می‌دهد.



تصویر ۶-۸ روابط بین نرخ سود تضمین شده و قیمت اوراق مشارکت

انتشار اوراق به ارزش اسمی

فرض کنید در ابتدای فروردین سال ۱۳۹۱، **شرکت سهامی قدس**، اوراق مشارکت ۵ ساله‌ای را با ارزش اسمی ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و با نرخ سود تضمین شده ۱۰

درصد، منتشر کرده است. سود تضمین شده این اوراق در تاریخ‌های ۲۹ اسفند هر سال پرداخت خواهد شد. نرخ سود تضمین شده بازار برای این اوراق ۱۰ درصد است. آرتیکل ثبت انتشار اوراق به صورت زیر است:

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد و بانک
		اوراق مشارکت پرداختنی
		(ثبت انتشار اوراق مشارکت به ارزش اسمی)

از آنجا که نرخ سود تضمین شده اوراق با ارزش بازار برابر است، اوراق به ارزش اسمی منتشر شده است.

در انتهای سال، شرکت سهامی قدس، سود تضمین شده اوراق را محاسبه و پرداخت می کند. نحوه محاسبه سود اوراق مشابه محاسبه سود تضمین شده اسناد پرداختی کوتاه مدت است.

شرکت سهامی قدس، اوراق مشارکت پرداختی را در بخش بدهی های بلندمدت ترازنامه خود گزارش می کند. زیرا تاریخ سررسید این اوراق طولانی تر از یک سال مالی است.

نرخ سود تضمین شده × مدت زمان × ارزش اسمی اوراق = سود تضمین شده اوراق مشارکت

$$100,000,000 \times \frac{12}{12} \times \frac{10}{100} = 10,000,000 \text{ ریال}$$

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت نقد و بانک (ثبت پرداخت سود تضمین شده اوراق)	۲۹ اسفند
------------	------------	--	----------

هزینه سود تضمین شده اوراق، بدهکار و به حساب سود تضمین شده پرداختی بستانکار می شود. برای مثال، اگر شرکت سهامی قدس، سود تضمین شده را در ابتدای هر سال پرداخت کند، در پایان سال، هزینه سود تضمین شده به وقوع پیوسته را شناسایی خواهد کرد.

هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت، در بخش سایر هزینه ها و زیان های غیر عملیاتی صورت سود و زیان گزارش می شود. اگر تاریخ پرداخت سود تضمین شده پس از پایان سال مالی باشد، در انتهای سال مالی، هزینه سود تضمین شده اوراق شناسایی شده و به حساب

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت سود تضمین شده پرداختی (ثبت شناسایی سود تضمین شده معوق)	۲۹ اسفند
------------	------------	---	----------

سال بعد، شرکت قدس با پرداخت سود تضمین شده، این بدهی را تسویه خواهد کرد.

حساب سود تضمین شده پرداختی در بخش بدهی های جاری ترازنامه گزارش می شود. در ابتدای

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سود تضمین شده پرداختی نقد و بانک (ثبت شناسایی سود تضمین شده معوق)	۱ فروردین
------------	------------	---	-----------

۱۰ درصد خود را به بهای ۹۲,۶۳۹,۰۰۰ ریال (۹۲/۶۳۹ درصد) ارزش اسمی به فروش رسانید. سود تضمین شده اوراق در پایان اسفندماه پرداخت خواهد شد. ثبت انتشار اوراق به صورت زیر است:

حسابداری انتشار اوراق مشارکت به کسر

برای تشریح انتشار اوراق مشارکت به کسر فرض کنید در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، شرکت سهامی قدس ۱۰۰ میلیون ریال اوراق مشارکت ۵ ساله با نرخ سود تضمین شده قراردادی

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۹۲,۶۳۹,۰۰۰	وجه نقد و بانک	۱ فروردین
	۷,۳۶۱,۰۰۰	کسر اوراق مشارکت	
		اوراق مشارکت پرداختنی	
		(ثبت انتشار اوراق مشارکت به کسر)	

در ترازنامه از مشارکت پرداختنی کسر می‌شود تا ارزش دفتری اوراق مشارکت تعیین شود.

مانده بدهکار کسر اوراق مشارکت یک دارایی نیست. کسر اوراق مشارکت یک حساب کاهنده اوراق مشارکت پرداختنی است. مانده کسر اوراق

شرکت سهامی قدس	
ترازنامه (ناقص)	
	بدهی‌های بلند مدت
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	اوراق مشارکت پرداختنی
۹۲,۶۳۹,۰۰۰	کسر اوراق مشارکت
(۷,۳۶۱,۰۰۰)	

تصویر ۷-۸ نحوه ارائه اوراق مشارکت منتشر شده به کسر در ترازنامه

سررسید نیز، کل ارزش اسمی اوراق را نیز پرداخت کند. از آنجا که در تاریخ انتشار اوراق، مبلغ دریافتی، کم‌تر از ارزش اسمی است، کسر اوراق، هزینه اضافی این اوراق است. کل هزینه سود تضمین شده اوراق منتشر شده توسط شرکت قدس برابر با ۵۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

در زمان انتشار، ارزش دفتری اوراق مشارکت با قیمت بازار اوراق برابر است.

همان‌گونه که قبلاً بیان شد، انتشار اوراق به کسر باعث می‌شود کل هزینه سود تضمین شده شرکت، از مبلغی که تحت عنوان سود تضمین شده پرداخت می‌شود، بیش‌تر باشد. شرکت صادرکننده اوراق باید علاوه بر پرداخت سود تضمین شده در هر دوره، در تاریخ

اوراق منتشر شده به کسر	
	سود تضمین شده پرداختنی سالانه
۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	$(100,000,000 \times 10\% \times \frac{12}{12} \times 5)$
۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال	اضافه می‌شود کسر اوراق مشارکت (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۹۲,۶۳۹,۰۰۰)
۵۷,۳۶۱,۰۰۰ ریال	کل هزینه سود تضمین شده

تصویر ۸-۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به کسر

کل هزینه سود تضمین شده این اوراق را می‌توان به صورت زیر نیز محاسبه کرد:

اوراق مشارکت منتشر شده به کسر

اصل اوراق مشارکت در سررسید	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
سود تضمین شده پرداختنی (۵×۱۰,۰۰۰,۰۰۰)	<u>۵۰,۰۰۰,۰۰۰</u>
کل وجه نقد پرداختنی به دارنده اوراق	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
وجه نقد دریافتی از دارنده اوراق	<u>(۹۲,۶۳۹,۰۰۰)</u>
کل هزینه سود تضمین شده	<u>۵۷,۳۶۱,۰۰۰</u>

تصویر ۹-۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به کسر

اوراق مشارکت فوق را به نرخ ۱۰۸/۱۱۱ درصد

ارزش اسمی منتشر کرده است. آرتیکل ثبت این اوراق به صورت زیر است:

انتشار اوراق مشارکت به صرف

برای تشریح نحوه حسابداری انتشار اوراق مشارکت منتشر شده به صرف، فرض کنید شرکت سهامی قدس

وجه نقد و بانک	۱۰۸,۱۱۱,۰۰۰
اوراق مشارکت پرداختنی	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
اوراق مشارکت	۸,۱۱۱,۰۰۰
۱ فروردین	(ثبت انتشار اوراق مشارکت به صرف)

ارزش دفتری اوراق به دست آید. در تاریخ انتشار ارزش دفتری و ارزش بازار اوراق مشارکت مساوی است.

مانده حساب صرف اوراق در ترازنامه به مانده حساب اوراق مشارکت پرداختنی افزوده می شود تا

شرکت سهامی قدس	ترازنامه (ناقص)
بدهی های بلند مدت	
اوراق مشارکت پرداختنی	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال
افزافه می شود: صرف اوراق	<u>۸,۱۱۱,۰۰۰</u>
	۱۰۸,۱۱۱,۰۰۰

تصویر ۱۰-۸ نحوه ارائه اوراق مشارکت منتشر شده به صرف در ترازنامه

در تاریخ انتشار مبلغی بیش تر از ارزش اسمی اوراق که در سررسید باید بپردازد دریافت کرده است. کل هزینه استقراض شرکت قدس در این مثال ۴۱,۸۸۹,۰۰۰ ریال است که به صورت زیر محاسبه می شود:

فروش اوراق مشارکت به صرف باعث می شود کل هزینه سود تضمین شده ای که منتشر کننده بابت این اوراق متحمل می شود از مبلغ پرداختنی بابت هزینه سود تضمین شده اوراق کم تر باشد. زیرا ناشر اوراق،

انتشار اوراق به صرف	
سودهای تضمین شده پرداخت شده	(۵) × ۱۰٪ × (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)
کسر می شود: صرف اوراق	۸,۱۱۱,۰۰۰
	<u>۴۱,۸۸۹,۰۰۰</u> ریال

تصویر ۱۱-۸ کل هزینه سود تضمین شده اوراق مشارکت منتشر شده به صرف

حسابداري بازخريد اوراق مشاركت در

سررسيد

صرف نظر از قيمت انتشار اوراق مشاركت، در تاريخ سررسيد، ارزش دفتری اوراق با ارزش اسمی آن مساوی خواهد بود. هم‌چنين شرکت منتشرکننده

ملزم است ارزش اسمی اوراق را در تاريخ سررسيد به دارنده اوراق پرداخت نمايد. شرکت سهامی قدس در پايان سال ۱۳۹۶ با استفاده از آرتيکل زیر بازخريد اوراق مشاركت را در دفاتر خود ثبت می‌کند.

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اوراق مشاركت پرداختنی	۲۹ اسفند
		وجه نقد و بانک	(ثبت بازخريد اوراق)

خارج شود؛ ۲) پرداخت وجه نقد ثبت شود؛ ۳) سود يا زيان غير عملياتی بازخريد اوراق مشاركت شناسایی شود. برای مثال فرض کنید، شرکت سهامی قدس قصد دارد اوراق مشاركت منتشر شده به صرف خود را در ابتدای سال چهارم با نرخ ۱۰۳ درصد ارزش اسمی بازخريد کند. هم‌چنين فرض کنید ارزش دفتری این اوراق در تاريخ بازخريد ۱۰۱,۶۲۳,۰۰۰ ريال است. شرکت قدس از طريق آرتيکل زیر بازخريد اوراق مشاركت را در دفاتر خود ثبت می‌کند.

توجه داشته باشيد که در تاريخ سررسيد مانده صرف يا کسر اوراق مشاركت، صفر است.

بازخريد اوراق مشاركت قبل از سررسيد

اوراق مشاركت ممکن است قبل از سررسيد نیز بازخريد شوند. بازخريد اوراق مشاركت قبل از سررسيد ممکن است به دلایلی مانند انصراف دارنده اوراق، نوسانات نرخ بازار سود تضمین شده و غيره صورت گیرد. هنگامی که اوراق مشاركت قبل از سررسيد بازخريد می‌شود، از نظر حسابداري باید اقدامات زیر صورت گیرد: ۱) حساب‌های مربوط به اوراق مشاركت از دفاتر

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	اوراق مشاركت پرداختنی	۱ فروردین
۱۰۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۶۲۳,۰۰۰	صرف اوراق مشاركت پرداختنی	
	۱,۳۷۷,۰۰۰	زيان بازخريد اوراق مشاركت	
		نقد و بانک	(ثبت بازخريد اوراق به نرخ ۱۰۳ درصد)

و ۱۰۱,۶۲۳,۰۰۰ ريال ارزش دفتری اوراق مشاركت در تاريخ بازخريد.

زيان ۱,۳۷۷,۰۰۰ ریالی بازخريد اوراق، عبارت است از تفاوت بين ۱۰۳,۰۰۰,۰۰۰ ريال وجه نقد پرداختنی

هدف مطالعه ۷

حسابداری تسهیلات و اسناد پرداختی بلندمدت را توضیح دهید.

سایر بدهی‌های بلندمدت

متداول عبارتند از: وام

(تسهیلات) پرداختی بلندمدت،

اسناد پرداختی بلندمدت و بدهی‌های مربوط به اجاره‌ها،

از جمله اجاره به شرط تملیک. اصول اندازه‌گیری،

شناسایی و پرداخت سود تضمین شده این بدهی‌های

بلندمدت شباهت‌های زیادی به اوراق مشارکت دارد.

در اندازه تمامی این بدهی‌ها، ارزش زمانی پول،

اصلی اساسی است که مورد توجه قرار می‌گیرد.

تسهیلات پرداختی بلندمدت

تسهیلات مالی بلندمدت، وام‌های بلندمدتی است

که معمولاً شرکت‌ها از بانک دریافت می‌کنند. نرخ

سود تضمین شده تسهیلات ثابت است. نرخ ثابت سود

تضمین شده به این معنی است که با نوسانات نرخ

بهره در بازار، نرخ سود تضمین شده تسهیلات در کل

دوره وام ثابت باقی می‌ماند. معمولاً تسهیلات بانکی

به نحوی است که در اغلب موارد، وام‌گیرنده باید در

فواصل زمانی معینی، بخشی از وام دریافتی را به همراه

سود تضمین شده بازپرداخت کند. بنابراین، اقساط وام

از دو بخش تشکیل شده است: (۱) سود تضمین شده و

(۲) بخشی از اصل وام. در حالی که مبلغ تمامی اقساط

یک وام ثابت است، سود تضمین شده در هر قسط،

کاهش می‌یابد و در مقابل، مبلغ بازپرداخت اصل

وام افزایش می‌یابد. زیرا با پرداخت هر قسط، مبلغ

پرداخت نشده اصل وام کاهش می‌یابد. بنابراین سود

تضمین شده در قسط بعدی کمتر خواهد شد.

شرکت‌ها، وام‌های دریافتی را به ارزش اسمی در

دفاتر خود ثبت می‌کنند. پس از آن با پرداخت اقساط

وام، در دفاتر خود، آرتیکل‌هایی برای ثبت تسویه

بخشی از وام، وارد می‌کنند. برای مثال، فرض کنید

که شرکت قدس وام ۲۰ ساله‌ای به مبلغ ۵۰۰ میلیون

ریال با نرخ سود تضمین شده ۱۲ درصد را در تاریخ

۲۹ اسفند ۱۳۹۰ دریافت کرده است. اقساط این وام

هر شش ماه یکبار به مبلغ ۳۳،۲۳۱،۰۰۰ ریال است.

جدول پرداخت اقساط این وام برای دو سال نخست

به صورت زیر است:

دوره شش ماهه سود تضمین شده	(الف) پرداخت نقدی	(ب) هزینه سود تضمین شده: (د) × ۶ درصد	(ج) کاهش اصل وام (ب)-(الف)	(د) مانده اصل (ج)-(د)
۱۳۹۰/۱۲/۲۹	۳۳،۲۳۱،۰۰۰	۳۰،۰۰۰،۰۰۰	۳،۲۳۱،۰۰۰	۵۰۰،۰۰۰،۰۰۰
۱۳۹۱/۶/۳۱	۳۳،۲۳۱،۰۰۰	۲۹،۸۰۶،۰۰۰	۳،۴۲۵،۰۰۰	۴۹۶،۷۶۹،۰۰۰
۱۳۹۱/۱۲/۲۹	۳۳،۲۳۱،۰۰۰	۲۹،۶۰۱،۰۰۰	۳،۶۳۰،۰۰۰	۴۹۳،۳۴۴،۰۰۰
۱۳۹۲/۶/۳۱	۳۳،۲۳۱،۰۰۰	۲۹،۳۸۳،۰۰۰	۳،۸۴۸،۰۰۰	۴۸۹،۷۱۴،۰۰۰
۱۳۹۲/۱۲/۲۹	۳۳،۲۳۱،۰۰۰			۴۸۵،۸۶۶،۰۰۰

تصویر ۱۲-۸ جدول محاسبه اقساط

شرکت قدس دریافت وام و بازپرداخت اقساط آن را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند:

۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	نقد و بانک	۱۳۹۰
		تسهیلات پرداختی بلندمدت	۲۹ اسفند
		(ثبت دریافت تسهیلات بانکی)	

۳۳,۲۳۱,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده	۱۳۹۱
	۳,۲۳۱,۰۰۰	تسهیلات پرداختی بلندمدت	۳۱ شهریور
		نقد و بانک	
		(ثبت پرداخت قسط اول تسهیلات)	

شبهات بسیار زیادی به اسناد پرداختی کوتاه مدت دارد. با این تفاوت که سررسید این اسناد، برای دوره‌ای طولانی‌تر از یک سال پس از تاریخ ترازنامه است. با توجه به دوره بلندمدت این اسناد، طبیعی است که این اسناد، دربردارنده سود تضمین شده باشند. برای تشریح نحوه حسابداری اسناد پرداختی بلندمدت، فرض کنید شرکت سهامی قدس در تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ ماشین‌آلاتی را به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال در ازای صدور سفته‌ای دو ساله بدون سود تضمین شده، خریداری کرد. مبلغ این سفته ۱۲۱ میلیون ریال و نرخ سود تضمین شده ضمنی ۱۰ درصد است. شرکت سهامی قدس خرید این دارایی را به صورت زیر در دفاتر خود ثبت می‌کند.

اقساطی که قرار است در دوره مالی بعد پرداخت شود، در تاریخ ترازنامه در بخش بدهی‌های جاری شرکت گزارش خواهد شد. بنابراین در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، کل بدهی شرکت بابت این تسهیلات ۴۹۳,۳۴۴,۰۰۰ ریال است که از این مقدار، مبلغ ۷,۴۷۸,۰۰۰ ریال (۳,۶۳۰,۰۰۰+۳,۸۴۸,۰۰۰) آن در بخش بدهی‌های جاری و ۴۸۵,۸۶۶,۰۰۰ ریال (۴۹۳,۳۴۴,۰۰۰-۷,۴۷۸,۰۰۰) آن در بخش بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

اسناد پرداختی بلند مدت

اسناد پرداختی بلندمدت، بدهی‌های بلندمدتی است که به پشتوانه آن یک سند بدهی (چک یا سفته) به بستانکار ارائه شده است. اسناد پرداختی بلندمدت،

۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ماشین‌آلات و تجهیزات	۱ فروردین
	۲۱,۰۰۰,۰۰۰	کسر اسناد پرداختی بلندمدت	
		اسناد پرداختی بلندمدت	
		(ثبت خرید ماشین‌آلات از طریق صدور اسناد پرداختی)	

پرداختی بلندمدت کسر می‌شود تا ارزش دفتری

کسر اسناد پرداختی، در ترازنامه از حساب اسناد

اسناد به دست آید. در پایان سال ۱۳۹۰، شرکت اسناد پرداختنی بلندمدت را شناسایی می‌کند: قدس، بخش تحقق یافته هزینه سود تضمین شده

۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده*	۱۳۹۰
		کسر اسناد پرداختنی بلندمدت	۲۹ اسفند
		(ثابت شناسایی هزینه سود تضمین شده)	

$$\begin{aligned} \text{مدت زمان} \times \text{نرخ سود تضمین شده} \times \text{ارزش دفتری اسناد پرداختنی} &= \text{هزینه سود تضمین شده} * \\ \text{بلند مدت در ابتدای دوره} & \\ = (121,000,000 - 21,000,000) \times 10\% \times \frac{12}{12} &= 10,000,000 \end{aligned}$$

اسناد پرداختنی تجاری بلندمدت		کسر اسناد پرداختنی تجاری	
مانده ۱ فروردین	۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	مانده ۱ فروردین	۲۱,۰۰۰,۰۰۰
مانده ۲۹ اسفند	۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	مانده ۲۹ اسفند	۱۱,۰۰۰,۰۰۰

تصویر ۱۳-۸ اسناد پرداختنی بلندمدت

در سررسید (۲۹ اسفند ۱۳۹۱)، شرکت قدس از طریق آرتیکل زیر، تسویه اسناد پرداختنی بلندمدت را ثبت می‌کند:

۱۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۰۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده*	۱۳۹۰
۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت	۲۹ اسفند
		کسر اسناد پرداختنی بلندمدت	
		نقد و بانک	
		(ثابت شناسایی هزینه سود تضمین شده و پرداخت اسناد پرداختنی)	

$$\begin{aligned} \text{مدت زمان} \times \text{نرخ سود تضمین شده} \times \text{ارزش دفتری اسناد پرداختنی} &= \text{هزینه سود تضمین شده} * \\ \text{بلند مدت در ابتدای دوره} & \\ = (121,000,000 - 11,000,000) \times 10\% \times \frac{12}{12} &= 11,000,000 \end{aligned}$$

هدف مطالعه ۸

نحوه ارائه بدهی های بلندمدت را در ترازنامه تشریح کنید.

شرکت ها بدهی های بلندمدت خود را در ترازنامه، در بخشی جداگانه، پس از بدهی های جاری گزارش می کنند. نحوه ارائه بدهی های بلندمدت در تصویر ۸-۱۴ نمایش داده شده است. شرکت ها می توانند اطلاعات تفصیلی

مربوط به بدهی های بلندمدت را در یادداشت های همراه صورت های مالی افشا کنند این اطلاعات تفصیلی مواردی از جمله نرخ سود تضمین شده، تاریخ سر رسید، قابلیت تبدیل بدهی ها به سهام عادی و دارایی های در گرو بدهی های بلندمدت، را در برمی گیرد.

شرکت سهامی قدس ترازنامه (ناقص)		بدهی های بلند مدت
	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	اوراق مشارکت پرداختنی ۱۰ درصد
۹۲,۰۰۰,۰۰۰	(۸,۰۰۰,۰۰۰)	کسر می شود: کسر اوراق مشارکت پرداختنی
۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
	۱۲۱,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت
۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۱,۰۰۰,۰۰۰	کسر می شود: کسر اسناد پرداختنی بلندمدت
۷۰۲,۰۰۰,۰۰۰		کل بدهی های بلندمدت

تصویر ۸-۱۴ نحوه ارائه بدهی های بلندمدت در ترازنامه

سوالات خودآزمایی

- دوره زمانی برای طبقه بندی یک بدهی به عنوان جاری یک سال یا یک چرخه عملیاتی است هر کدام که:
 - الف. طولانی تر باشد.
 - ب. کوتاه تر باشد.
 - ج. محتمل تر باشد.
 - د. امکان پذیر باشد.
- برای آن که یک بدهی به عنوان بدهی جاری طبقه بندی شود باید انتظار رود چگونه پرداخت شود؟
 - الف. از طریق دارایی های جاری پرداخت شود.
 - ب. از طریق ایجاد بدهی های جاری پرداخت شود.
 - ج. ظرف ۲ سال پرداخت شود.
 - د. موارد الف و ب

۳ شرکت مهتاب در تاریخ ۱ آذر ۱۳۹۱ مبلغ ۸۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال از بانک سپه وام دریافت کرد و در ازای آن سفته‌ای یک‌ساله به مبلغ ۸۸,۵۰۰,۰۰۰ ریال و سود تضمین شده ۱۲ درصد صادر کرد. در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، چه مقدار هزینه سود تضمین شده به وقوع پیوسته است؟

الف. ۲,۶۵۵,۰۰۰ ریال

ب. ۳,۵۴۰,۰۰۰ ریال

ج. ۴,۴۲۵,۰۰۰ ریال

د. ۱۰,۶۲۰,۰۰۰ ریال

۴ شرکت مهیا در تاریخ ۱ اسفند در ازای صدور سفته‌ای ۶ ماهه با نرخ سود تضمین شده ۱۲ درصد، وامی دریافت کرده است. در تاریخ ۲۹ اسفند:

الف. هیچ‌یک از اسناد پرداختی و سود تضمین شده پرداختی بدهی جاری نیست.

ب. فقط اسناد پرداختی بدهی جاری است.

ج. فقط سود تضمین شده پرداختی بدهی جاری است.

د. هر دوی اسناد پرداختی و سود تضمین شده پرداختی جاری هستند.

۵ شرکت بیگی ۴,۵۱۵,۰۰۰ ریال، بابت فروش از مشتریان دریافت کرده است. اگر مالیات و عوارض بر ارزش افزوده ۵ درصد باشد، درآمد فروش به چه مبلغی بستانکار می‌شود؟

الف. ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال

ب. ۴,۳۰۰,۰۰۰ ریال

ج. ۴,۲۸۹,۲۵۰ ریال

د. هیچ‌یک از موارد

۶ شرکت بیمه البرز مبلغ ۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت یک قرارداد بیمه یک‌ساله در تاریخ ۱ تیر پیش دریافت کرده است. این شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند چه مبلغی از پیش دریافت بیمه را به عنوان بدهی جاری گزارش خواهد کرد؟

الف. صفر

ب. ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال

ج. ۱۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال

د. ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۷ نرخ سود تضمین شده بازار:

الف. نرخ قراردادی سود تضمین شده است که برای مبلغ وجه پرداختی به قرض دهنده استفاده می‌شود.

- ب. نرخ درج شده بر روی گواهی اوراق مشارکت است.
- ج. نرخ بازدهی است که سرمایه‌گذار در اوراق مشارکت مطالبه می‌کند.
- د. بیش از یکی از موارد بالا صحیح است.

۸ شرکت کارون اوراق مشارکت ۱۰ ساله‌ای به ارزش اسمی ۲۰۰ میلیون ریال منتشر کرده است. اگر اوراق به صرف منتشر شود، نشان می‌دهد که :

- الف. نرخ اسمی سود تضمین شده بیش از نرخ سود تضمین شده در بازار است.
- ب. نرخ سود تضمین شده بازار بیش از نرخ اسمی سود تضمین شده است.
- ج. نرخ اسمی سود تضمین شده و نرخ سود تضمین شده بازار برابر می‌باشد.
- د. رابطه‌ای بین این دو نوع نرخ سود تضمین شده وجود ندارد.

۹ شرکت سپیده اوراق مشارکتی منتشر کرده است که سود تضمین شده را در تاریخ‌های ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخت خواهد کرد. در تاریخ ۲۹ اسفند، آرتیکل ثبت سود تضمین شده به وقوع پیوسته اوراق کدام است:

- الف. بدهکار شدن سود تضمین شده پرداختنی
- ب. بستانکار شدن وجه نقد و بانک
- ج. بستانکار شدن هزینه سود تضمین شده
- د. بستانکار شدن سود تضمین شده پرداختنی

۱۰ شرکت قهرمان قصد دارد مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال اوراق مشارکت منتشر شده خود را با نرخ ۱۰۵ درصد بازخريد کند. در تاریخ بازخريد ارزش دفتری اوراق ۱۰۳/۴۷۵ میلیون ریال است. آرتیکل ثبت بازخريد اوراق مشارکت شامل کدام یک از موارد زیر است؟

- الف. ۳/۷۴۵ میلیون ریال به بستانکار حساب زیان بازخريد اوراق
- ب. ۳/۷۴۵ میلیون ریال به بدهکار صرف اوراق مشارکت پرداختنی
- ج. ۱/۲۲۵ میلیون ریال به بستانکار سود بازخريد اوراق
- د. ۵ میلیون ریال به بدهکار صرف اوراق مشارکت پرداختنی

۱۱ شرکت امید اوراق مشارکت ۲۰ ساله‌ای در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱ منتشر کرده است. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، مانده پرداخت نشده اصل اوراق تحت چه سرفصلی گزارش می‌شود؟

- الف. بدهی‌های جاری
- ب. بدهی‌های بلندمدت
- ج. بخشی در بدهی‌های جاری و بخشی در بدهی‌های بلندمدت
- د. سود تضمین شده پرداختنی

۱۲ شرکت گلستانی وام سه ساله‌ای به مبلغ ۴۹۷,۰۰۰ ریال با نرخ سود تضمین شده ۱۰ درصد دریافت کرده است. این وام در سه قسط ۲۰۰,۰۰۰ ریالی بازپرداخت خواهد شد که اقساط آن در پایان سال پرداخت می‌شوند. در سال دوم شرکت گلستانی چه مبلغی بابت هزینه سود تضمین شده وام شناسایی خواهد کرد؟

الف. ۱۶,۵۶۷ ریال

ب. ۴۹,۷۰۰ ریال

ج. ۳۴,۶۷۰ ریال

د. ۳۴۶,۷۰۰ ریال

تمرین‌ها

ت ۱-۸ شرکت ساعدی در تاریخ ۲۹ اسفند تعهدات زیر را برعهده دارد: الف) مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال اسناد پرداختنی به سررسید ۲ سال دیگر، ب) اوراق مشارکت ۱۰ ساله پرداختنی به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال که هر ساله ۳۰,۰۰۰ ریال آن بازپرداخت خواهد شد. ج) ۱۵۰,۰۰۰ ریال سود پرداختنی اوراق مشارکت د) ۶۰,۰۰۰ ریال حساب‌های پرداختنی. با فرض آن‌که چرخه عملیاتی این شرکت کم‌تر از یک‌سال باشد، برای هر یک از تعهدات فوق نشان دهید که باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شود یا بدهی بلندمدت؟

ت ۲-۸ شرکت یاس در تاریخ ۱ آذر در ازای صدور سفته یک ساله‌ای با نرخ سود تضمین شده ۱۰ درصد، مبلغ ۸۰ میلیون ریال وام از بانک دریافت کرده است. الف) آرتیکل ثبت دریافت وام را ارائه کنید. ب) آرتیکل ثبت سود تضمین شده به وقوع پیوسته وام را در تاریخ ۲۹ اسفند ارائه کنید.

ت ۳-۸ شرکت آذرخش در زمان فروش، درآمد فروش را از مالیات و عوارض بر ارزش افزوده، تفکیک نمی‌کند. در تاریخ ۱۶ خرداد، کل مبالغ دریافتی بابت فروش مبلغ ۱۵,۵۴۰ میلیون ریال است. با فرض ۳ درصد نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده، آرتیکل شناسایی درآمد فروش و مالیات و عوارض بر ارزش افزوده پرداختنی را ارائه کنید.

ت ۴-۸ مجموعه ورزشی انقلاب ۴۰۰۰ بلیت تماشای ۱۲ مسابقه بعدی لیگ بسکتبال را به بهای هر بلیت ۷۱۰۰۰ ریال به فروش رسانده است. آرتیکل‌های الف) فروش بلیت‌ها و ب) درآمد تحقق یافته پس از انجام اولین بازی را ارائه کنید.

ت ۵-۸ شرکت ملایری در حال بررسی دو راه تأمین مالی خرید دارایی‌های ثابتی به ارزش ۲ میلیارد ریال است. الف) انتشار ۲۰۰,۰۰۰ سهم عادی به ارزش هر سهم ۱۰۰,۰۰۰ ریال ب) انتشار ۲ میلیارد ریال اوراق مشارکت ۸ درصدی به ارزش اسمی

جدول زیر را کامل کنید.

انتشار اوراق	انتشار سهام	
۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال	سود قبل از کسر بهره و مالیات
؟	؟	کسر می شود: هزینه بهره اوراق
؟	؟	سود قبل از کسر مالیات
؟	؟	نرخ مالیات بر درآمد (۳۰ درصد)
؟	؟	سود خالص
؟	۵۰۰,۰۰۰	تعداد سهام منتشر شده
؟	؟	سود هر سهم

ت ۶-۸ شرکت پرمیت ۳ میلیارد ریال اوراق مشارکت ۵ ساله با نرخ سود تضمین شده ۸ درصد در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۰ به نرخ ۱۰۰ درصد ارزش اسمی منتشر کرد.

الف) آرتیکل ثبت انتشار اوراق مشارکت فوق را ارائه دهید.

ب) آرتیکل ثبت پرداخت اولین سود تضمین شده اوراق را در ۱ مهر ارائه دهید (سود تضمین شده هر ۶ ماه یک بار پرداخت می شود).

ج) آرتیکل تعدیلی ثبت سود تضمین شده به وقوع پیوسته اوراق را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه کنید.

ت ۷-۸ شرکت نان رضوی در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، ۲ میلیون ریال اوراق مشارکتی ۱۰ ساله ای را با نرخ سود تضمین شده ۸ درصد به قیمت ۹۷٪ منتشر کرد. سود تضمین شده اوراق در ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخته می شود.

الف) آرتیکل ثبت انتشار اوراق مشارکت اوراق را در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱ ارائه کنید.

ب) فرض کنید اوراق به قیمت ۱۰۴ درصد به فروش رفته است. آرتیکل فروش اوراق را ارائه کنید.

ت ۸-۸ ترازنامه شرکت لرستانی در تاریخ ۱ مهر ۱۳۹۰ اطلاعات زیر را نشان می دهد:

بدهی های بلند مدت

۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰

اوراق مشارکت پرداختنی

۶۰,۰۰۰,۰۰۰

کسر می شود: کسر اوراق مشارکت

۹۴۰,۰۰۰,۰۰۰

شرکت قصد دارد اوراق را با نرخ ۱۰۱ درصد باز خرید کند. آرتیکل باز خرید اوراق را ارائه کنید.

م ۱-۸ در ۱ فروردین ۱۳۹۱، دفتر کل شرکت سرخس، حساب‌های بدهی زیر را نشان می‌دهد:

حساب‌های پرداختی ۵۲,۰۰۰,۰۰۰

مالیات بر ارزش افزوده پرداختی ۷,۷۰۰,۰۰۰

پیش دریافت درآمد خدمات ۱۶,۰۰۰,۰۰۰

در طی فروردین ماه رویدادهای مالی منتخب زیر رخ داده است:

۵ فروردین فروش کالا به صورت نقدی جمعاً ۲۲,۶۸۰ هزار ریال شامل ۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده.

۱۲ فروردین ارائه خدمات به ارزش ۱۰ میلیون ریال که وجه آن قبلاً دریافت شده بود.

۱۴ فروردین پرداخت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی سال ۱۳۹۰.

۲۰ فروردین فروش ۸۰۰ واحد کالای جدید به قیمت هر واحد ۵۰۰,۰۰۰ ریال به علاوه ۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده.

۲۱ فروردین دریافت ۱۸ میلیون ریال وام از بانک در ازای صدور سفته سه ماهه‌ای با نرخ سود ۸ درصد.

خواسته‌ها:

الف. ثبت معاملات فروردین

ب. ثبت آرتیکل تعدیلی به تاریخ ۳۱ فروردین در رابطه با انتشار اسناد پرداختی.

ج. بخش بدهی‌های جاری ترانزنامه شرکت سرخس را تهیه کنید.

م ۲-۸ در ادامه برخی معاملات منتخب شرکت تداعی ارائه شده است. این شرکت صورت‌های مالی خود را هر

سه ماه یکبار تهیه می‌کند.

۲ فروردین خرید کالا به صورت نسیه به ارزش ۳۰ میلیون ریال با شرط (۲/۱۰، ۳۰/ن) ۱ اردیبهشت صدور سفته

۲ ماهه‌ای با نرخ سود تضمین شده ۹ درصد در ازای خرید انجام شده در تاریخ ۲ فروردین.

۳۱ خرداد به وقوع پیوستن سود تضمین شده سفته ۲ ماهه.

۱ تیر پرداخت اصل و سود تضمین شده سفته پرداختی.

۱ مهر خرید تجهیزاتی با پرداخت ۱۱ میلیون وجه نقد و سفته ۳ ماهه‌ای به مبلغ ۴۰ میلیون ریال و نرخ سود ۱۰ درصد.

۳۰ آذر تحقق سود تضمین شده ۳ ماهه سفته خرید تجهیزات.

۱ دی پرداخت اصل و سود تضمین شده سفته خرید تجهیزات.

۱ اسفند دریافت وامی به مبلغ ۱۵ میلیون ریال در ازای صدور سفته‌ای ۳ ماهه با نرخ سود ۸ درصد.

۲۹ اسفند شناسایی هزینه سود تضمین شده وام بانکی.

خواسته‌ها

الف. ارائه آرتیکل‌های ثبت رویدادهای فوق

ب. انتقال آرتیکل‌ها به دفتر کل

- ج. حصه بخش بدهی های جاری ترازنامه در ۳۱ خرداد و ۲۹ اسفند
د. محاسبه کل هزینه سود تضمین شده سال

م ۳-۸ در ۱ فروردین ۱۳۹۰ شرکت مرادی، ۲ میلیارد ریال، اوراق مشارکت ۵ ساله ای با نرخ سود تضمین شده ۹ درصد به ارزش اسمی منتشر کرد. سود تضمین شده اوراق در تاریخ ۱ مهر و ۱ فروردین پرداخت می شود.

خواسته ها

- الف. آرتیکل ثبت صدور اوراق را ارائه کنید.
ب. آرتیکل های تعدیلی سود تضمین شده معوق را در تاریخ ۲۹ اسفند ارائه کنید.
ج. نحوه ارائه اوراق را در ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند را نشان دهید.
د. آرتیکل ثبت پرداخت سود تضمین شده را در تاریخ ۱ فروردین و ۱ مهر ۱۳۹۱ ارائه کنید.
ه. فرض کنید شرکت مرادی در تاریخ ۲ فروردین ۱۳۹۲، اوراق را با نرخ ۱۰۲ درصد باز خرید کند. آرتیکل مربوط را ارائه کنید.

م ۴-۸ شرکت الماسی در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۱، ۸۰۰ میلیون ریال اوراق مشارکت ۱۰ ساله ای را با نرخ سود تضمین شده ۹ درصد منتشر کرد. سود تضمین شده در ۱ فروردین و ۱ مهر پرداخت می شود. اوراق به نرخ ۱۰۵ درصد منتشر شد.

خواسته ها

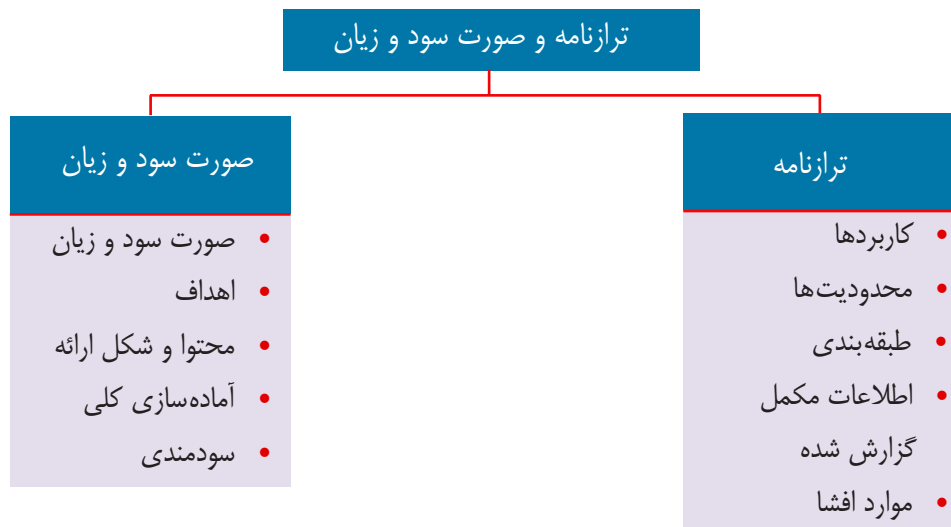
- الف. انتشار اوراق را به دفتر روزنامه ثبت کنید.
ب. در ۲۹ اسفند ۱۳۹۱، مانده صرف اوراق مشارکت پرداختنی ۳۶ میلیون ریال است در تاریخ ترازنامه بدهی های مربوط به اوراق مشارکت پرداختنی به چه مبلغی است؟
ج. در تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۲ ارزش دفتری اوراق ۸۳۲ میلیون ریال است. شرکت اوراق را به نرخ ۱۰۵ درصد باز خرید کرد. آرتیکل باز خرید اوراق را ارائه 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 استفاده‌کنندگان 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:



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. به‌طورکلی، 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 هرگروه، 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.

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.

دارایی‌های جاری در ترازنامه بر اساس نقدینگی نشان

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. براساس **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.

<u>دارایی‌های جاری</u>	
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.

<u>شرکت صدری (ارقام به میلیون ریال)</u>	
<u>دارایی‌های جاری</u>	
وجه نقد	۷۰,۰۰۰
وجه نقد محدود شده (یادداشت ۲۳)	۹۰۰
<u>سایر دارایی‌ها</u>	
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.

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

تبدیل شوند. سرمایه گذاری های جاری، خود به دو گروه مجزای سرمایه گذاری های سریع المعامله و سایر سرمایه گذاری های جاری طبقه بندی می شوند. برای **سرمایه گذاری های سریع المعامله** 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 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 المعامله است).

۵۰,۴۷۱

۹۳۱,۳۷۴

۵۴,۹۱۳

یادداشت ۲: جدول ذیل خلاصه برآورد ارزش منصفانه سرمایه گذاری های کوتاه مدت شرکت است

شرکت سهامی صدف
شرکت سهامی خاوران
اوراق مشارکت دولتی

مطالبات

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.

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)

	دارایی های جاری
	مطالبات تجاری
۱۰۲,۲۱۲,۰۰۰	حساب های دریافتی تجاری
۱,۱۵۷,۰۰۰	اسناد دریافتی تجاری
۱۰۳,۳۶۹,۰۰۰	
(۸,۱۹۴,۰۰۰)	کسر می شود: ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۹۵,۱۷۵,۰۰۰	خالص مطالبات تجاری
۶۵,۸۰۰,۰۰۰	خالص مطالبات غیر تجاری

تصویر ۶-۹ ارائه مطالبات جاری در ترازنامه

موجودی ها

ویژه، فایفو یا میانگین) را افشا می نماید. یک شرکت تولیدی هم چنین باید، درصد تکمیل موجودی ها را تعیین کند. تصویر ۷-۹، موجودی های شرکت عباسی را در ترازنامه نشان می دهد.

برای نمایش صحیح موجودی ها، شرکت مبنای ارزش گذاری (مثلاً اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش) و فرض جریان هزینه (نظیر، شناسایی

شرکت عباسی (ارقام میلیون ریال)

	دارایی های جاری
	موجودی ها
۷۷۲,۴۷۸	کالای ساخته شده
۳۳۸,۸۱۸	کالای در جریان ساخت
۳۸۴,۱۴۸	مواد خام
۱,۴۹۵,۴۴۴	جمع موجودی ها

تصویر ۷-۹ ارائه موجودی ها در ترازنامه

پیش پرداخت ها را به بهای تمام شده گزارش می نماید. مثال رایج در این زمینه، پرداخت بابت بیمه است. شرکت این پرداخت ها را به عنوان پیش پرداخت طبقه بندی می نماید، زیرا مبالغ پرداختی قبل از دریافت منافع پوشش بیمه ای است. مثال های رایج دیگر، پیش پرداخت های اجاره، تبلیغات، مالیات و ملزومات عملیاتی یا اداری است. برای مثال شرکت یگانه مطابق تصویر ۸-۹ پیش پرداخت ها را در سرفصل دارایی های جاری گزارش کرده است.

یادداشت ۱: موجودی ها، موجودی ها به اقل بهای تمام شده (بر مبنای فرض اولین صادره از اولین وارده) و خالص ارزش فروش ارائه شده اند.

پیش پرداخت ها

یک شرکت هنگامی پیش پرداخت ها را به عنوان دارایی جاری طبقه بندی می نماید که منافع آن (معمولاً خدمات) را طی یک سال یا یک چرخه عملیاتی، هر کدام طولانی تر است، بدست آورد. همان طور 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 مبانی 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 تصویرگزارشی 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	وجه نقد
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۷,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
	زمین
	اثاثه
	حق امتیاز
	اسناد دریافتی بلندمدت
	سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق مشارکت

خواسته

ترازنامه طبقه‌بندی شده این شرکت را تهیه کنید.

پاسخ:

شرکت بازرگانی فرزاد	
ترازنامه	
۲۹ اسفند ۱۳۹۱	
دارایی‌ها	
	دارایی‌های جاری
	وجه نقد
۱۴,۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی-خالص
۱۱,۱۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۹,۰۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت 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
۹۵,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه
۷۷,۰۰۰,۰۰۰	(۱۸,۰۰۰,۰۰۰)
	۶۷,۰۰۰,۰۰۰
	کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه
	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 دریافتنی بلندمدت
۴۳۷,۱۰۰,۰۰۰	کل دارایی ها
بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه	
	بدهی های جاری
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	حساب های پرداختنی
	بدهی های غیر جاری
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی 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

شرکت های بازرگانی به صورت گسترده ای از ترانزنامه طبقه بندی شده 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 ۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. شرکت سود (زیان) 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)	<u>۸,۰۰۰,۰۰۰</u>			تخفیفات نقدی فروش	
۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰				فروش خالص	
(۳۱۶,۰۰۰,۰۰۰)				بهای تمام‌شده کالای فروش رفته	
<u>۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰</u>				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	
	<u>۲,۰۰۰,۰۰۰</u>			هزینه بیمه	
۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰				کل هزینه‌های عملیاتی	
<u>۳۰,۰۰۰,۰۰۰</u>				سود (زیان) عملیاتی	
				سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی	
		۳,۰۰۰,۰۰۰		درآمد سود تضمین شده	محاسبه سود ناخالص
		<u>۶۰۰,۰۰۰</u>		سود فروش تجهیزات	
		<u>۳,۶۰۰,۰۰۰</u>			
				سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی	
		۱,۸۰۰,۰۰۰		هزینه سود تضمین شده	محاسبه سود ناخالص
		<u>۲۰۰,۰۰۰</u>		زیان آتش سوزی	
		<u>(۲,۰۰۰,۰۰۰)</u>			
۱,۶۰۰,۰۰۰				سود (زیان) خالص	
<u>۳۱,۶۰۰,۰۰۰</u>					

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**

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 غیرعملیاتی است؛ و (۲) **هزینه‌ها** که شامل بهای تمام‌شده کالای فروش رفته، هزینه‌های عملیاتی و سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیرعملیاتی است. تصویر

۹-۲۲ 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 چندمرحله‌ای اطلاعات بیش‌تری را نشان می‌دهد و تهیه آن متداول‌تر است.

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 ۹-۲۲ 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 استهلاک
هزینه حقوق	سرمایه
حقوق پرداختنی	برداشت
برگشت از فروش و تخفیفات	نقد و بانک
تجهیزات فروشگاه	هزینه حمل کالای فروش رفته
درآمد فروش	سود فروش تجهیزات
هزینه آب و برق	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

سؤالات

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، دارایی‌هایی 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 خریداری‌شده را محاسبه کنید.

ت ۶-۹ علاوه بر اطلاعات ت ۹-۵، 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 فروش‌رفته 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 سیمرغ استخراج شده است. با توجه به این اطلاعات صورت سود و زیان و ترازنامه طبقه‌بندی‌شده شرکت را تهیه کنید.

ترازنامه		صورت سود و زیان		تراز آزمایشی تعدیل‌شده		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 تضمین‌شده
				۵۷		سود تضمین‌شده 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
<u>۱۴,۱۸۰</u>	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 چندمرحله 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

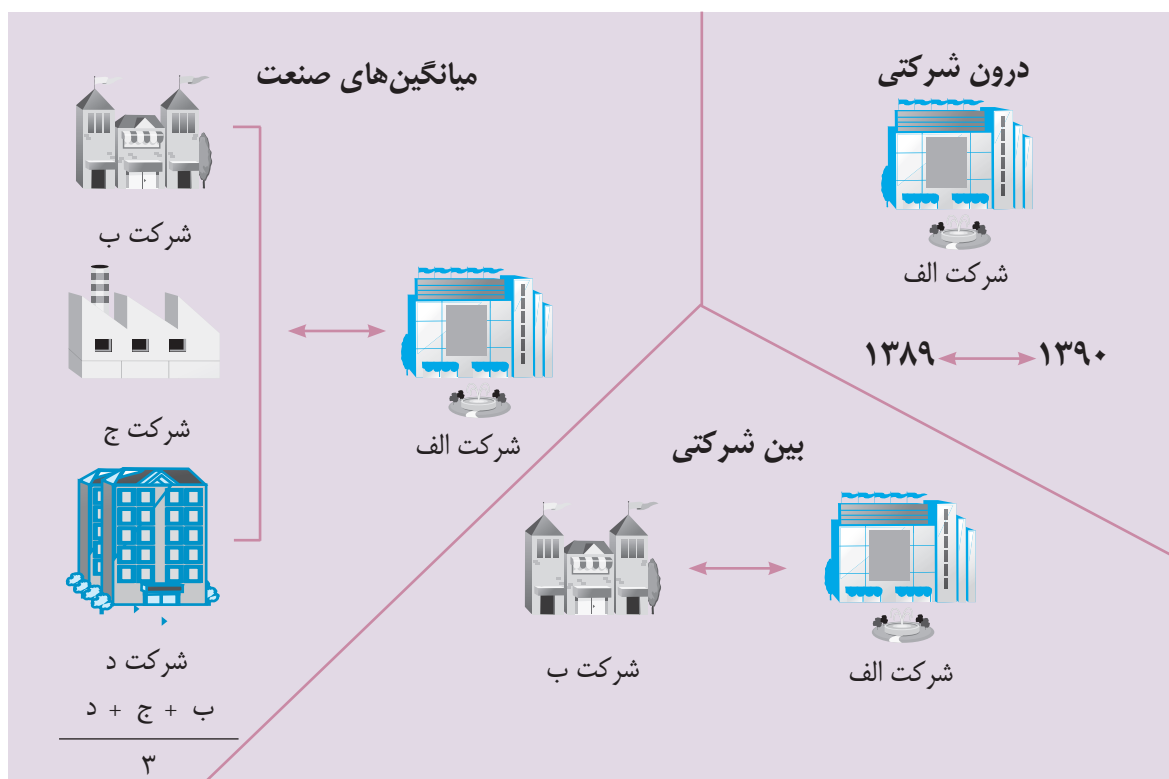
هدف مطالعه ۱

علت نیاز به تجزیه و تحلیل‌های مقایسه‌ای را بیان کنید.

تمامی اقلام گزارش‌شده 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.

هدف مطالعه ۲

شناسایی ابزار تحلیل صورت‌های مالی

از ابزار مختلفی برای ارزیابی اهمیت داده‌های صورت‌های مالی استفاده

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

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

تحلیل افقی را توضیح دهید و آن را بکار ببرید.

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

$$\text{مبلغ سال جاری} = \frac{\text{نتایج جاری نسبت به سال مبنا}}{\text{مبلغ سال مبنا}}$$

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

دارایی‌ها	۱۳۸۸	۱۳۸۷	مبلغ	درصد
دارایی‌های جاری	۱۰,۲۰۰	۹,۴۵۰	۷۵۰	% ۷/۹
دارایی‌های ثابت مشهود (خالص)	۸,۰۰۰	۶,۳۲۵	۱,۶۷۵	% ۲۶/۵
دارایی‌های ثابت نامشهود	۱۵۰	۱۷۵	(۲۵)	(% ۱۴/۳)
کل دارایی‌ها	۱۸,۳۵۰	۱۵,۹۵۰	۲,۴۰۰	% ۱۵
بدهی‌ها				
بدهی‌های جاری	۳,۴۴۵	۳,۰۳۰	۴۱۵	% ۱۳/۷
بدهی‌های بلندمدت	۴,۸۷۵	۴,۹۷۰	(۹۵)	(% ۱/۹)
کل بدهی‌ها	۸,۳۲۰	۸,۰۰۰	۳۲۰	% ۴
حقوق صاحبان سهام				
سهام عادی ۱۰ هزار ریالی	۲,۷۵۴	۲,۷۰۰	۵۴	% ۲
سود انباشته	۷,۲۷۶	۵,۲۵۰	۲,۰۲۶	% ۳۸/۶
کل حقوق صاحبان سرمایه	۱۰,۰۳۰	۷,۹۵۰	۲,۰۸۰	% ۲۶/۲
کل بدهی ماه و حقوق صاحبان سرمایه	۱۸,۳۵۰	۱۵,۹۵۰	۲,۴۰۰	% ۱۵

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
				سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی
(٪ ۰/۶)	۱۱۰	٪ ۰/۴	۹۰	درآمد بهره و سود سهام
				سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی
(٪ 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

هدف مطالعه ۴

نسبت های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل نقدینگی، سودآوری و توان پرداخت بدهی ها را تعیین و محاسبه کنید.

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.

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

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)

۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{۱۰۲۰۰}{۳۴۴۵} = ۲/۹۶$ مرتبه	$\frac{۹۴۵۰}{۳۰۳۰} = ۳/۱۲$ مرتبه
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

رفاه در وضعیت مناسبی قرار دارد. این نتیجه‌گیری در مقایسه با نسبت جاری فروشگاه‌های شهروند (۲/۰۲) مرتبه (کماکان پابرجا است).

ابتدا، موجودی کالا به فروش رفته و پس از وصول وجه این فروش، بدهی‌ها پرداخت شود.

۲ نسبت آنی

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

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 دریافتنی 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 دریافتنی (خالص)
۵,۰۰۰	۶,۲۰۰	موجودی کالا
۴۰۰	۵۰۰	پیش‌پرداخت هزینه‌ها
۹,۴۵۰	۱۰,۲۰۰	کل دارایی‌های جاری

تصویر ۱۴-۱۰

در مقایسه با موجودی کالا و پیش‌پرداخت هزینه‌ها، وجه نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و حساب‌های دریافتنی از نقدینگی بسیار بالاتری برخوردار می‌باشند. ممکن است موجودی کالا به سرعت قابل فروش نباشد و نتوان پیش‌پرداخت هزینه‌ها را به سایر افراد

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.

$$\text{نسبت آنی} = \frac{\text{وجه نقد} + \text{سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت} + \text{خالص حساب‌های دریافتنی}}{\text{بدهی‌های جاری}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)	
۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{1000 + 200 + 2300}{3445} = 1/0.2$ مرتبه ۰/۲	$\frac{1550 + 700 + 1800}{3030} = 1/34$ مرتبه ۰/۳۴
۰/۲۹ مرتبه: میانگین صنعت	۰/۸۷ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

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:

بدهی‌های جاری - دارایی‌های جاری = سرمایه در گردش

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸

۱۳۸۷

۶۷۵۵ ریال = ۳۴۴۵ - ۱۰۲۰۰

۶۴۲۰ ریال = ۳۰۳۰ - ۹۴۵۰

تصویر ۱۶-۱۰ سرمایه در گردش

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.

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

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)

$\frac{20970}{\left[\frac{1800 + 2300}{2} \right]} = 10/2 \text{ مرتبه}$ <p>۱۳۸۸</p> <p>۲۸/۲۳ مرتبه: میانگین صنعت</p>	$\frac{18375}{\left[\frac{2000 + 1800}{2} \right]} = 9/7 \text{ مرتبه}$ <p>۱۳۸۷</p>
--	--

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>۱۳۸۸</p> <p>۱۲/۹۳ مرتبه: میانگین صنعت</p>	$\frac{365}{9/7} = 37/63$ <p>۱۳۸۷</p>
---	---------------------------------------

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)	
۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{1210}{\frac{5000+6200}{2}} = 2/3 \text{ مرتبه}$	$\frac{11400}{\frac{4500+5000}{2}} = 2/4 \text{ مرتبه}$
۷ مرتبه: میانگین صنعت	۳/۵ مرتبه: فروشگاه‌های شهروند

تصویر ۱۹-۱۰ گردش موجودی کالا

(۳/۱۰۴ روز $365 \div 3 = 121$) 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 $365 \div 7 = 52$) و فروشگاه‌های شهروند

۳۶۵	
نسبت گردش موجودی‌ها = $\frac{365}{\text{گردش موجودی کالا}}$	
فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)	
۱۳۸۸	۱۳۸۷
$\frac{365}{2/3} = 158/7$	$\frac{365}{2/4} = 152$
۵۲/۱۴ مرتبه: میانگین صنعت	

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.

$$\text{سود خالص} \\ \text{فروش خالص} = \text{حاشیه سود خالص}$$

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.

۱۰ بازده دارایی‌ها

یک معیار کلی از سودآوری، بازده دارایی‌ها

این نسبت از طریق تقسیم سود خالص بر میانگین دارایی‌ها محاسبه می‌شود. بازده دارایی‌های فروشگاه‌های رفاه برای سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ به همراه اطلاعات مقایسه‌ای در تصویر ۲۳-۱۰ ارائه شده است. 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.

$$\text{سود خالص} \\ \text{میانگین دارایی‌ها} = \text{بازده دارایی‌ها (ROA)}$$

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

$$\text{بازده حقوق صاحبان سرمایه (ROE)} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین حقوق صاحبان سرمایه}}$$

فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه (ارقام میلیون ریال)

$\frac{1388}{2638} = 29/3\%$ <p>۱۳۸۸</p> <p>۲۶۳۸</p> <p>$\left[\frac{7950 + 10030}{2} \right]$</p> <p>۱۹/۲٪: میانگین صنعت</p>	$\frac{1387}{2085} = 28/5\%$ <p>۱۳۸۷</p> <p>۲۰۸۵</p> <p>$\left[\frac{6670 + 7950}{2} \right]$</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 ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ 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 کرده‌است. 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.

$$\text{نسبت بدهی‌ها به کل دارایی‌ها} = \frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$$

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

$$\text{سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT)} = \frac{\text{دفعات کسب بهره}}{\text{هزینه بهره}}$$

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 میانگین خالص مطالبات تجاری	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۵ دوره وصول مطالبات	۳۶۵ گردش مطالبات تجاری	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۶ گردش موجودی کالا	بهای تمام شده کالای فروش رفته میانگین موجودی کالا	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
۷ دوره گردش موجودی کالا	۳۶۵ گردش موجودی کالا	اندازه‌گیری نقدینگی مطالبات تجاری
نسبت‌های سودآوری		
۸ حاشیه سود خالص	سود خالص فروش خالص	اندازه‌گیری سود خالص ایجاد شده در نتیجه هر ریال فروش
۹ گردش دارایی‌ها	فروش خالص متوسط دارایی‌ها	اندازه‌گیری استفاده اثربخش از دارایی‌ها در ایجاد فروش
۱۰ بازده دارایی‌ها (ROA)	سود خالص متوسط دارایی‌ها	اندازه‌گیری سودآوری کلی دارایی‌ها
۱۱ بازده سرمایه (ROE)	سود خالص میانگین حقوق صاحبان سرمایه	اندازه‌گیری سودآوری سرمایه‌گذاری مالکان
نسبت‌های توانایی پرداخت بدهی‌ها		
۱۲ بدهی‌ها به کل دارایی‌ها	کل بدهی‌ها کل دارایی‌ها	اندازه‌گیری درصد کل دارایی‌هایی که توسط بستانکاران تأمین مالی شده‌اند
۱۳ دفعات کسب بهره	سود قبل از کسر بهره و مالیات (EBIT) هزینه بهره	اندازه‌گیری توانایی پرداخت بدهی‌ها در موعد مقرر

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 پرسش‌های ۱۱-۷ را پاسخ دهید (ارقام میلیون ریال)

۱۳۸۸	۱۳۸۹	
۴۸۰	۵۴۰	موجودی کالا
۱,۰۶۰	۸۱۰	دارایی‌های جاری
۳,۲۶۰	۳,۸۲۰	کل دارایی‌ها
۳۶۰	۲۷۰	بدهی‌های 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 بدهی‌ها

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 ۴/۵ مرتبه است. متوسط صنعت ۱۲/۵ 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 ثمین ۷/۶٪ است. در طی همین سال بازده حقوق صاحبان سرمایه ۱۲/۸٪ 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 ۱۰-۲ 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 ۱۰-۳ با استفاده از اطلاعات ت ۱۰-۲، تجزیه و تحلیل عمودی را انجام دهید.

ت ۱۰-۴ 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 ۱۰-۵ 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 ۱۰-۶ 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 ۱۵-۱۰ 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 دریافتی
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 ۱۶-۱۰ رویدادهای زیر در طی خرداد ماه ۱۳۸۹، دارایی‌ها و بدهی‌های جاری شرکت سروش را تحت تأثیر قرار داده است.

۱۵۰ میلیون ریال از حساب‌های دریافتی 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 پرداختی 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

- ۱ گردش موجودی کالا ۳/۵ مرتبه است.
- ۲ بازده حقوق صاحبان سرمایه ۲۴ درصد است.
- ۳ 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 نسبی 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
۱۸۴,۵۰۰	۱۹۲,۰۰۰	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
۸۵۲,۸۰۰	۹۷۰,۲۰۰	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
۳۸۷,۴۰۰	۴۰۳,۵۰۰	کل بدهی‌ها
		حقوق صاحبان سرمایه
۴۶۵,۴۰۰	۵۶۶,۷۰۰	سرمایه
۸۵۲,۸۰۰	۹۷۰,۲۰۰	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	پیش‌پرداخت 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
۸۹۰۰	۹۷۰۰	بهای تمام شده و هزینه‌ها
۲۳۳۰۰	۲۴۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۰۰	۱۰۰	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.

منابع

- ۱ اصول حسابداری (۲)، کمیسیون تخصصی برنامه‌ریزی و تألیف رشته حسابداری بازرگانی (ویرایش سوم)، ۱۳۹۰.
- ۲ بادآورنده‌ی، یونس و امین ناظمی. حسابداری میانه (۱): جلد دوم. سازمان حساب‌رسی ۱۹۶، تهران ۱۳۸۸.
- ۳ همتی، غلامرضا. سفارشات خارجی و حسابداری اعتبارات اسنادی. انتشارات کیومرث، ۱۳۷۸.
- ۴ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، اصول و ضوابط حسابداری و حساب‌رسی: استانداردهای حسابداری. سازمان حساب‌رسی، تهران ۱۳۸۸.

- Jerry J. Weygandt, Paul D. Kimmel, & Donald E. Kieso, Accounting Principles, ninth edition, Wiley, ۲۰۱۰.
- ۶ Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, Intermediate Accounting, ۲۰۱۰. thirteenth edition, Wiley, ۲۰۱۰.
- ۷ Belverd E. Needles, Jr., Marian Powers, Susan V. Crosson, Accounting Principles, eleventh edition, Wiley, ۲۰۱۰.

