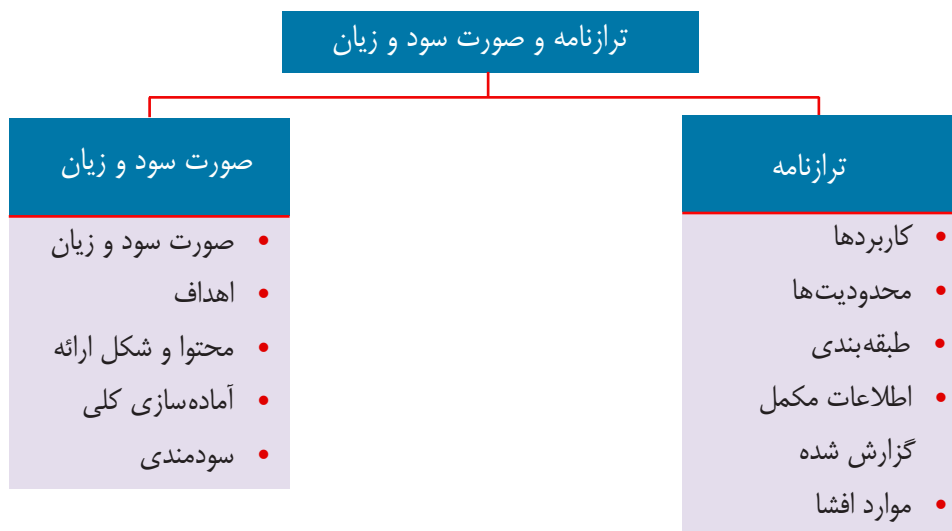


**اهداف مطالعه:** هنرجویان پس از مطالعه این فصل باید بتوانند:

- 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 هر گروه، طبقه‌ای

متناجس را تشکیل دهند. علاوه بر این، ارقام به نحوی کنار هم قرار داده می‌شوند که روابط مهم بین آن‌ها نشان داده شود. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، بارها متذکر شده است که بخش‌ها و زیرمجموعه‌های صورت‌های مالی، بیش از کل آن‌ها آگاهی‌بخش است. از این رو گزارش خلاصه‌ی حساب‌ها (جمع دارایی‌ها، خالص دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها و غیره) را منع می‌نماید. در عوض شرکت‌ها باید ارقام حساب‌های خود را با جزئیات مناسب، طبقه‌بندی و گزارش کنند تا استفاده‌کننده بتواند مبالغ، زمان‌بندی و عدم اطمینان جزئیات نقد آتی را ارزیابی نماید. این طبقه‌بندی، باعث تسهیل ارزیابی استفاده‌کننده از نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی، سودآوری و ریسک شرکت می‌شود. برای طبقه‌بندی ارقام در صورت‌های مالی، شرکت‌ها ارقام با ویژگی‌های مشابه را در یک گروه و ارقام با خصوصیات متفاوت را در گروه‌های مجزایی طبقه‌بندی می‌نمایند. برای مثال، واحدهای تجاری باید ارقام زیر را به‌طور جداگانه گزارش نمایند:

(۱) دارایی‌هایی که از نظر نوع یا نقش آن‌ها در عملیات اصلی یا سایر فعالیت‌های شرکت، متفاوتند. برای مثال، شرکت سپتتا موجودی کالا را مجزای از ماشین‌آلات و تجهیزات گزارش می‌نماید.

(۲) دارایی‌ها و بدهی‌هایی که تأثیرات متفاوتی بر انعطاف‌پذیری مالی شرکت دارند. برای مثال، شرکت

صنایع چوب، دارایی‌هایی مانند الوار در اختیار دارند که در اغلب زمان‌ها، امکان تعیین ارزش منصفانه (ارزش بازار) آن‌ها وجود دارد. با این وجود، تا زمان فروش، صورت‌های مالی، هیچ‌گونه افزایشی را در دارایی‌های این شرکت را نشان نمی‌دهد.

(۲) در تعیین بسیاری از ارقام گزارش‌شده در ترازنامه، شرکت، از برخی **قضاوت‌ها و برآوردها** استفاده می‌کند. برای مثال، شرکت سایپا در ترازنامه خود، میزان حساب‌های دریافتنی که وصول خواهد شد، عمر مفید انبارها و تعداد اتومبیل‌هایی که تحت گارانتی، مرجوع می‌شوند را تخمین می‌زند.

(۳) ترازنامه بسیاری از ارقام دارای ارزش مالی که شرکت قادر به اندازه‌گیری معقولانه آن‌ها نیست را حذف می‌نماید. برای مثال، دانش و مهارت پرسنل شرکت Intel در توسعه‌ی تراشه‌های کامپیوتری جدید، مهم‌ترین دارایی این شرکت بزرگ محسوب می‌شود. با این حال به دلیل این که شرکت اینتل نمی‌تواند، به طور قابل اتکایی، میزان ارزش پرسنل و سایر دارایی‌های نامشهود خود، مانند مشتریان دائمی و شهرت و اعتبار را اندازه‌گیری نماید، نمی‌تواند این ارقام را در ترازنامه خود شناسایی کند. به طور مشابه بسیاری از بدهی‌ها در ترازنامه گزارش نمی‌شوند.

ورشکستگی اخیر شرکت انرون، هفتمین شرکت بزرگ ایالات متحده، توجه جامعه را به حذف یا سهل‌انگاری در ارائه ارقام مهم در ترازنامه معطوف ساخت. در شرکت انرون، برخی از تعهدات مالی شرکت از ترازنامه حذف شده بود. بنابراین، ترازنامه وضعیت مالی شرکت را به نحو مطلوبی گزارش نمی‌کرد. در سال‌های اخیر وقوع موارد مشابه در ایران نیز باعث افزایش توجهات به ارائه کامل صورت‌های

پارس آنلاین باید سرمایه‌گذاری‌ها خود را مجزای از دیگر دارایی‌های خود طبقه‌بندی کند.

۳) دارایی‌ها و بدهی‌هایی با خصوصیات نقدینگی متفاوت. برای مثال، شرکت هواپیمایی هما وجوه نقد خود را جدا از موجودی کالای خود گزارش می‌نماید. سه گروه عمده ارقام موجود در ترازنامه عبارتند از: دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه. این ارقام در فصل ۱ تعریف شده‌اند. در ادامه با جزئیات بیش‌تری به تشریح ارقام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی، پرداخته خواهد شد.

### عناصر ترازنامه

۱) **دارایی‌ها**. ارقام تحصیل شده یا تحت کنترل یک

شرکت که دارای منافع اقتصادی آتی است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته حاصل شده‌اند.

۲) **بدهی‌ها**. ارقامی که متضمن از دست دادن منافع اقتصادی آتی است و ناشی از تعهدات جاری شرکت است و با انتقال دارایی‌ها یا ارائه خدمات به واحدهای تجاری دیگر درآینده همراه است و در نتیجه معاملات یا رویدادهای گذشته ایجاد شده است.

۳) **حقوق مالکانه**. ادعای مالکان نسبت به دارایی‌های شرکت، پس از کسر بدهی‌ها. شرکت‌ها این ارقام را به چندین طبقه‌بندی کوچک‌تر تقسیم می‌نمایند تصویر ۱-۹ قالب کلی یک ترازنامه را نشان می‌دهد.

بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه	دارایی‌ها
بدهی‌های جاری	دارایی‌های جاری
بدهی‌های بلندمدت	دارایی‌های ثابت مشهود
حقوق صاحبان سرمایه	دارایی‌های ثابت نامشهود
	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
	سایر دارایی‌ها

تصویر ۱-۹ طبقه‌بندی ترازنامه

**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

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.

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. بر اساس **استانداردهای حسابداری**، اقلام معادل وجه نقد **نباید در سرفصل وجه نقد نشان داده شوند**.

**وجه نقد**، معمولاً به عنوان موجودی نقدی و سپرده‌های دیداری (پول نزد بانک که به قصد سرمایه‌گذاری نباشد و به محض درخواست در اختیار شرکت قرار گیرد) تعریف می‌شود. حسابداران از عناوین دیگری مانند «وجه نقد» و «نقد و بانک»، برای این حساب

## مطالعه آزاد

شرکت باید هرگونه محدودیت یا تعهدات مرتبط با وجوه نقد در دسترس خود را افشا نماید. به عنوان مثال به تصویر ۳-۹ و اطلاعات برگرفته از گزارش‌های سالانه یک شرکت توجه نمایید.

<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 بلند مدت. **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 دشوار بودن 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،
۸۶,۲۵۰	۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم تصویب شده و ۳۴۵,۰۰۰ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
	سهام عادی، به ارزش اسمی هر سهم ۰/۵ ریال
۶,۸۱۹	۲۵,۰۰۰,۰۰۰ سهم تصویب شده، ۱۳,۶۳۸,۰۰۵ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
۸۷,۲۶۰	سرمایه اضافی پرداخت شده
<u>۵۷,۲۶۳</u>	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.

<b>هدف مطالعه ۳</b>	یکی از متداول ترین اشکال ارائه ترازنامه که توسط شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرد، <b>شکل حسابی</b> 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
تهیه ترازنامه طبقه بندی شده با استفاده از تصویرگزارشی و شکل حسابی	

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	استهلاک انباشته تجهیزات	۱۴,۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی بلندمدت	۱۱,۱۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی	۲۹,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه	۲,۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۷,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته اثاثه	۹۵,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
		۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	زمین
		۶۷,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه
		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	حق امتیاز
		۳,۰۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتی بلندمدت
		۷۰,۰۰۰,۰۰۰	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	پیش‌پرداخت بیمه
۲,۵۰۰,۰۰۰	کل دارایی‌های جاری
۵۷,۱۰۰,۰۰۰	دارایی‌های غیر جاری
	دارایی‌های ثابت مشهود
	زمین
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
	کسر می‌شود: استهلاک انباشته تجهیزات
۹۵,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه
۷۷,۰۰۰,۰۰۰	(۱۸,۰۰۰,۰۰۰)
	۶۷,۰۰۰,۰۰۰
	کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	(۷,۰۰۰,۰۰۰)
۲۵۷,۰۰۰,۰۰۰	کل دارایی‌های ثابت مشهود
	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
<u>بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه</u>	
	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.

شرکت های بازرگانی به صورت گسترده ای از ترازنامه 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

### هدف مطالعه ۴

تفاوت بین صورت سود و زیان چندمرحله ای و صورت سود و زیان یک مرحله ای را توضیح دهید.

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:

$$\text{فروش خالص} \div \text{سود (زیان) ناخالص} = \text{نرخ سود (زیان) ناخالص}$$

$$۴۶۰,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۱/۳ \text{ درصد}$$

تصویر ۱۸-۹ فرمول و محاسبه نرخ سود (زیان) ناخالص

بیان شود نرخ سود ناخالص این شرکت تنها ۷ درصد است، دیگر چندان اغواکننده نیست. نرخ سود (زیان) ناخالص بیان می‌کند به ازای هر ریال فروش چه مبلغی سود (زیان) ناخالص ایجاد شده است. سود (زیان) ناخالص، سود (زیان) بازرگانی یک شرکت را نشان می‌دهد. این نرخ، سودآوری کلی را

**هدف مطالعه ۵**  
نحوه محاسبه و اهمیت سود (زیان) ناخالص را توضیح دهید.  
شرکت‌ها بهای تمام‌شده کالای فروش رفته را از درآمد فروش کسر می‌کنند تا سود (زیان) ناخالص به دست آید. شرکت‌ها برای این محاسبه از فروش خالص استفاده می‌کنند. بر مبنای داده‌های فروش در تصویر ۱۷-۹ (فروش

هم‌چنین، می‌توانیم سود (زیان) ناخالص یک شرکت را در قالب درصد بیان کنیم که نرخ سود (زیان) ناخالص نامیده می‌شود. برای محاسبه این نرخ، سود

معمولاً تحلیل‌گران، نرخ سود (زیان) ناخالص را مفیدتر از مبلغ سود (زیان) ناخالص می‌دانند. زیرا نرخ سود (زیان) ناخالص به شکل معنادارتری رابطه (کیفی) بین سود (زیان) ناخالص و فروش خالص را بیان می‌کند. برای مثال، ممکن است سود ناخالص به مبلغ ۱۰ میلیارد ریال بسیار اغواکننده باشد اما، هنگامی که

## هزینه‌های عملیاتی و سود (زیان) عملیاتی

**هزینه‌های عملیاتی** بخش بعدی محاسبه سود (زیان) خالص یک شرکت بازرگانی است و هزینه‌هایی است که در فرآیند کسب درآمد فروش، به وقوع پیوسته‌اند. این هزینه‌ها در شرکت‌های بازرگانی و خدماتی مشابه هستند. برای شرکت چشمک هزینه‌های عملیاتی خود را با کسر کردن هزینه‌های عملیاتی از سود (زیان) ناخالص به دست می‌آورد. بنابراین، برای شرکت چشمک سود عملیاتی ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

اندازه‌گیری نمی‌کند. زیرا هزینه‌های عملیاتی از این سود (زیان) کسر نشده است. با این وجود، مدیریت شرکت و سایر اشخاص ذینفع به دقت مبلغ و روند سود (زیان) ناخالص را زیر نظر می‌گیرند. این افراد، مبلغ سود (زیان) ناخالص را با مبالغ گزارش شده در دوره‌های قبل مقایسه می‌کنند. آنان همچنین نرخ سود (زیان) ناخالص شرکت را با نرخ‌های رقبا و میانگین صنعت مقایسه می‌کنند. این مقایسه‌ها در رابطه با مطلوب بودن عملیات خرید شرکت و درست بودن خط‌مشی‌های قیمت‌گذاری شرکت، اطلاعاتی فراهم می‌کند.

سود ناخالص	۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی	(۱۱۴,۰۰۰,۰۰۰)
<b>سود عملیاتی</b>	<b>۳۰,۰۰۰,۰۰۰</b>

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	
				<b>درآمد فروش</b>	
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)				<b>بهای تمام‌شده کالای فروش رفته</b>	
<u>۱۴۴,۰۰۰,۰۰۰</u>				<b>سود ناخالص</b>	
				<b>هزینه‌های عملیاتی</b>	
	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>				<b>سود (زیان) عملیاتی</b>	
				<b>سایر درآمدها و سودهای غیر عملیاتی</b>	
		۳,۰۰۰,۰۰۰		درآمد سود تضمین شده	محاسبه سود ناخالص
		<u>۶۰۰,۰۰۰</u>		سود فروش تجهیزات	
		<u>۳,۶۰۰,۰۰۰</u>			
				<b>سایر هزینه‌ها و زیان‌های غیر عملیاتی</b>	
		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				<b>سود (زیان) خالص</b>	
<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.

<u>بستانکار</u>		<u>بدهکار</u>	
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته	۱۴,۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی بلندمدت	۱۱,۱۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی	۲۹,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۸۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه	۲,۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰	فروش	۹۵,۰۰۰,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
<u>۲,۵۰۰,۰۰۰</u>	درآمد سود تضمین شده	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	برداشت
<u>۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰</u>		۶,۷۰۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
		۵,۰۰۰,۰۰۰	تخفیفات فروش
		۳۶۳,۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
		۷,۰۰۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته
		۱۲,۰۰۰,۰۰۰	هزینه تبلیغات
		۵۶,۰۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق
		۱۸,۰۰۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
		۲۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
		۹,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک
		۴,۵۰۰,۰۰۰	هزینه بیمه
		۳,۶۰۰,۰۰۰	هزینه سود تضمین شده
		<u>۶۷۳,۹۰۰,۰۰۰</u>	

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

	درآمد فروش
۵۳۶,۸۰۰,۰۰۰	فروش
	کسر می‌شود: برگشت از فروش و تخفیفات
	۶,۷۰۰,۰۰۰
	تخفیفات فروش
	<u>۵,۰۰۰,۰۰۰</u>
۱۱,۷۰۰,۰۰۰	
۵,۲۵۱,۰۰۰,۰۰۰	فروش خالص
۳۶۳,۴۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۲۶۱,۷۰۰,۰۰۰</u>	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، دارایی‌های غیر جاری ۲۵۰۰ و جمع بدهی‌ها ۱۲۵۰ است؟ حقوق صاحبان سرمایه این شرکت چه مبلغی است؟

## تمرین‌ها

**ت ۹-۱** در ادامه اجزای صورت سود و زیان شرکت تهرانی ارائه شده است. تعیین سود (زیان) خالص مبالغ مجهول را محاسبه کنید.

فروش	کالای فروش رفته	سود (زیان) ناویژه	سود (زیان) عملیاتی	سود (زیان) خالص
الف. ۷۵۰,۰۰۰	؟	۳۰,۰۰۰	؟	۱۰,۸۰۰
ب. ۱۰۸,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	؟	؟	۲۹,۵۰۰
ج. ؟	۷۱,۹۰۰	۷۹,۶۰۰	۳۹,۵۰۰	؟

**ت ۹-۲** شرکت سینایی اطلاعات زیر را در رابطه با ماه منتهی ۳۱ دی ۱۳۹۱ ارائه کرده است: فروش نسیه ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال، فروش نقدی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۱۱۰,۰۰۰ ریال، تخفیفات فروش ۱۳۰,۰۰۰ ریال. بخش درآمد فروش صورت سود و زیان شرکت سینایی را تهیه کنید.

**ت ۹-۳** توضیح دهید آیا هر یک از اقلام زیر (۱) صورت سود و زیان یک مرحله‌ای و (۲) صورت سود و زیان چند مرحله‌ای وجود دارد: الف) سود فروش تجهیزات، ب) هزینه بهره، ج) زیان ناشی از اعتصاب کارگران و د) بهای تمام شده کالای فروش رفته

**ت ۹-۴** شرکت سروستانی اقلام زیر را گزارش کرده است: فروش ۵۱۰,۰۰۰؛ برگشت از فروش و تخفیفات ۱۵,۰۰۰ ریال، بهای تمام شده کالای فروش ۳۵۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های عملیاتی ۱۱۰,۰۰۰ ریال. موارد زیر را محاسبه کنید: الف) فروش خالص، ب) سود ناویژه، ج) سود عملیاتی و د) نرخ سود ناویژه.

**ت ۵-۹** فرض کنید شرکت الیاسی از سیستم ادواری موجودی‌ها استفاده می‌کند و مانده‌های زیر را گزارش کرده است: خرید ۴۵۰,۰۰۰؛ برگشت از خرید و تخفیفات ۱۱,۰۰۰؛ تخفیفات خرید ۸,۰۰۰؛ هزینه حمل کالای خریداری شده ۱۶,۰۰۰. خرید خالص و بهای تمام‌شده کالای 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 هریک از جملات زیر صحیح است یا اشتباه؟

الف. برای یک شرکت بازرگانی، فروش منهای هزینه‌های عملیاتی، سود ناویژه خوانده می‌شود.

ب. برای یک شرکت بازرگانی منبع اصلی درآمد فروش موجودی کالا است.

ج. هزینه حقوق فروشندگان نمونه‌ای از هزینه‌های عملیاتی است.

**ت ۸-۹** حساب‌های زیر از دفاتر شرکت سیمرخ استخراج شده است. با توجه به این اطلاعات صورت سود و زیان و ترازنامه 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	
<b>اطلاعات صورت سود و زیان</b>				
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
<b>اطلاعات ترازنامه</b>				
(ز)	۸,۱۰۰	(پ)	۷,۲۰۰	موجودی کالا
(ژ)	۲,۵۰۰	۳,۶۰۰	۳,۲۰۰	حساب های پرداختی
<b>سایر اطلاعات</b>				
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