

صورت های مالی طبقه بندی شده

مقدمه

هدف صورت های مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مال واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورت های مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آن ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان میدهد.

به منظور دستیابی به این هدف، در صورت های مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می شود:

الف) دارایی ها، ب) بدهی ها، ج) حقوق صاحبان سرمایه، د) درآمد ها، ه) هزینه ها و و) جریان های نقدی
مجموعه کامل صورت های مالی شامل اجزای زیر است :

الف) صورت های مالی اساسی :

۱-تراز نامه

۲-صورت سود زیان

۳-صورت سود زیان جامع ، و

۴-صورت جریان وجوه نقد.

ب) یادداشت های توضیحی .

همانگونه که در بالا بیان شد ، طبق بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱، شرکت ها ملزم هستند چهار صورت مالی اساسی را تهیه کنند که در فصل یازدهم کتاب اصول حسابداری ۲ و این فصل از کتاب راهنمای معلم ، تنها به دو صورت مالی اساسی ترازنامه و صورت سود زیان پرداخته می شود

این دو صورت مالی اساسی باید به نحوی تهیه و ارائه شوند که وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری راه نحو مطلوب ارائه کنند. تقریبا در تمام شرایط، اعمال مناسب الزامات استاندارد های حسابداری منجر به ارائه صورت های مالی به نحو مطلوب می شود . ارائه صورت های مالی به نحو مطلوب به این معنی است که اصلاحات ارائه شده در صورت های مالی قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم باشد.

یکی از موارد با اهمیت که سببی شود صورت های مالی عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری را به نحو مطلوب بیان کند، توجه به تداوم فعالیت در زمان تهیه صورت های مالی است .

تداوم فعالیت به معنای ادامه عملیات واحد تجاری در آینده قابل پیش بینی (حداقل ۱۲ ماه پس از تاریخ ترازنامه) است. حسابداران (مدیریت) در زمان تهیه صورت های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد یا عملا ناچار به انجام این امر شود.

یکی دیگر از موارد الزامی بپای ارائه صورت های مالی برای ارائه صورت های مالی به نحو مطلوب، استفاده از مبنای تعهدی در صورت های مالی است. به استثنای اطلاعات مربوط به جریان های نقدی، واحد تجاری باید صورت های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کنند. 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 می شود و در صورت های مالی دوره های مربوط انعکاس می یابد. همچنین، نحوه ارائه و طبقه بندی اقلام در صورت های مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند.

در صورت های مالی تمام اقلام با اهمیت باید به طور جداگانه ارائه شوند. مبالغ کم اهمیت باید بامبالغ دارای ماهیت یا کارکرد مشابه جمع شود و نیازی به ارائه جداگانه آنها نیست. اطلاعاتی با اهمیت تلقی نمی می شود که عدم افشای آنها بر تصمیمات اقتصادی استفاده کننده گان که بر مبنای صورت های مالی اتخاذ می شود، تاثیر بگذارد. اهمیت به اندازه و ماهیت اقلام صورت های مالی بستگی دارد. رعایت اهمیت در تهیه صورت های مالی به طور ضمنی این مفهوم را در بر دارد که به جز در مواردی استثنای (برای مثال در امد ها و هزینه های غیر عملیاتی کم اهمیت)، اقلام صورت های مالی نباید با یکدیگر تهاتر شوند.

همچنین به منظور افزایش مطلوبیت نحوه ارائه صورت های مالی، این صورت ها باید دربر گیرنده اقلام مقایسه ای دوره قبل باشند. در مواردی که نحوه ارائه یا طبقه بندی اقلام در صورت های مالی اصلاح می شود، به منظور اطمینان از قابلیت مقایسه اقلام صورت های مالی، مبالغ مقایسه ای باید تجدید طبقه بندی شوند. صورت های مالی باید حداقل به طور سالانه ارائه شوند و هر یک از اجزای صورت های مالی باید به وضوح قابل تشخیص باشد. به علاوه اطلاعات زیر باید به گونه ای بارز نشان داده شود و در صورت لزوم برای درک صحیح اطلاعات ارائه شده، تکرار شود:

الف نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن،

ب) تاریخ تراز نامه یا دوره مالی مربوط به یک واحد تجاری یا مربوط به گروه واحد های تجاری است،

ج) تاریخ تراز نامه یا دوره مالی هر کدام که با اجزای صورت های مالی مناسب داشته باشد،

د) واحد پول گزارشگری، و

ه) سطح دقت به کار رفته در ارائه ارقام صورت های مالی.

ترازنامه

بر اساس بند ۵۰ استاندارد حسابداری ۱، تراز نامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد:

الف دارای ثابت مشهود، ب) دارای های نامشهود، ج) سرمایه گذاری ها، د) موجودی مواد و کالا، ه) حساب ها و اسناد دریافتنی، و) موجودی نقد، ز) حساب ها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حساب ها و اسناد پرداختنی، ح) ذخیره

مالیات، ط)ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، ی)بدهی های بلند مدت، ک)سهام اقلیت و ل)سرمایه و اندوخته ها.

علاوه بر طبقات اصلی اشاره شده در بالا، واحد های تجاری ملزم هستند، بر اساس اندازه ماهیت و کارکرد اقلام طبقاتی فرعی متناسب با طبقات اصلی در متن تراز نامه یا یادداشت های همراه برای اقلام صورت های مالی ارائه کنند. برای مثال:

الف اقلام دریافتی به سر فصل های حساب ها و اسناد دریافتی تجاری، سایر حساب ها و اسناد دریافتی، طلب از اعضای گروه و طلب از سایر اشخاص وابسته و غیره به تفکیک می شود.

ب) موجودی و مواد و کالاهای طبقات فرعی از قبیل مواد اولیه، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده، کالای خریداری شده برای فروش، مواد و کالای در راه و سایر موجودی ها تفکیک می شود.

همچنین، واحد تجاری باید اطلاعاتی که نماینگر تغییرات هر طبقه از حقوق مالکانه طی دوره بوده و حقوق، مزایا و محدودیت های منضم به هر طبقه از حقوق مالکانه را افشا کند در تراز نامه یا در یادداشت های توضیحی افشا کند.

با رعایت موارد مطرح شده در بالا تراز نامه طبقه بندی شده ای به دست می آید که ضمن انطباق با استاندارد های حسابداری، کلیه اطلاعات با اهمیت و ضروری برای انعکاس وضعیت مالی را در خود دارد. نمونه ای از یک تراز نامه طبقه بندی شده و منطبق با موارد پیش گفته در زیر ارائه شده است.

شرکت سهامی عام نمونه

ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲*

۱۳۰۱/۱۲/۲۹*	۱۳۰۲/۱۲/۲۹*	بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۱۳۰۱/۱۲/۲۹*	۱۳۰۲/۱۲/۲۹*	دارایی ها
.....	بدهی های جاری:	.....	.....	دارای های جاری:
.....	حساب ها و اسناد پرداختنی	.....	.....	موجودی نقد
.....	تجاری	.....	.....	سرمایه گذاری کوتاه مدت
.....	سایر حساب ها و اسناد پرداختنی	.....	.....	حساب ها و اسناد دریافتنی تجاری
.....	پیش دریافت ها	.....	.....	سایر حساب ها و اسناد دریافتنی
.....	ذخیره مالیات	.....	.....	موجودی مواد و کالا
.....	سود سهام پرداختی	.....	.....	سفارشات و پیش پرداخت ها
.....	تسهیلات مالی پرداختی	.....	.....	جمع دارای های جاری
.....	جمع بدهی های جاری	.....	.....	دارای های غیر جاری:
.....	بدهی های غیر جاری:	.....	.....	دارای های ثابت مشهود
.....	حساب ها و اسناد پرداختنی بلند مدت	.....	.....	دارای های نامشهود
.....	ذخیره مزایا پایان خدمت کارکنان	.....	.....	سرمایه گذاری های بلند مدت
.....	جمع بدهی های غیر جاری	.....	.....	سایر دارایی ها
.....	حقوق صاحبان سهام	.....	.....	جمع دارای های غیر جاری
.....	اندوخته قانونی	.....	.....
.....	سایر اندوخته ها	.....	.....
.....	سود (زیان) انباشته	.....	.....
.....	جمع حقوق صاحبان سهام	.....	.....
.....	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	.....	.....	جمع دارایی ها
.....	سهام	.....	.....

صورت سود زیان

بر اساس بند ۵۸ حسابداری ۱، صورت سود زیان باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد: الف) درآمد های عملیاتی، ب) هزینه های عملیاتی، ج) سود یا زیان عملیاتی، د) هزینه های مالی، ه) سایر درآمد ها و هزینه های غیر عملیاتی، و) مالیات بر درآمد، ز) سود یا زیان فعالیت های عادی، ح) اقلام غیر مترقبه، ط) سهم اقلیت و ی) سود یا زیان خالص.

هنگام تهیه صورت سود زیان، هزینه های عملیاتی باید بر حسب کارکرد هزینه هادر واحد تجاری و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد بر حسب ماهیت هزینه ها، طبقه بندی و در صورت سود زیان منعکس شود. در روش طبقه بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضا روش بهای تمام شده فروش نامیده می شود، هزینه ها بر حسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش توزیع یا اداری طبقه بندی می شود. در روش طبقه بندی بر مبنای کارکرد هزینه که بعضا روش بهای تمام شده فروش نامیده می شود، هزینه ها بر حسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده فروش، توزیع یا اداری طبقه بندی می شود. در روش طبقه بندی بر اساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه بر حسب ماهیت (نظیر استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق دسوزد، تبلیغات) با یک دیگر جمع شوند. هر واحد تجاری که هزینه های عملیاتی بر حسب کارکرد طبقه بندی کند باید اطاعات اضافی را درباره ماهیت هزینه ها شامل هزینه اصطحلاک و هزینه های پرسنلی، افشا کند. علاوه بر موارد فوق، کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها ب عموم ارزه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم برای دوره تحت صورت های مالی را در صورت سود و زیان یا در یادداشت های توضیحی افشا کنند عایدی هر سهم از طریق تقسیم سود خالص بر تعداد سهم در تاریخ تراز نامه محاسبه می شود. در زیر نمونه ای از صورت سود و زیان طبقه بندی شده و منطبق با استاندارد حسابداری شماره یک ارائه شده است. همان گونه که مشاهده می کنید، گردش حساب (زیان) انباشته برای شرکت های سهامی (و صورت حقوق صاحبان سرمایه در شرکت های غیر سهامی) به عنوان بخشی از صورت سود و زیان در انتهای این صورت مالی گزارش می شود.

شرکت سهامی عام نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

<u>سال ۱۳۰۱</u>		<u>سال ۱۳۰۲</u>	<u>یادداشت</u>
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال	
			فروش خالص/درآمد حاصل از ارائه خدمات کسر می شود:
()	()		بهای تمام شده کالای فروش رفته/خدمات ارائه شده سود(زیان) ناخالص کسر می شود:
()		()	هزینه های فروش ، اداری و عمومی خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی
()	()		سود(زیان) عملیاتی اضافه (کسر) می شود:
()		()	هزینه های مالی خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
			سود (زیان) قبل از مالیات
()	()		مالیات بر درآمد سود زیان خالص

گردش حساب سود(زیان) انباشته

_____		سود (زیان) خالص
		سود (زیان) انباشته در ابتدای سال
		تعدیلات سنواتی
_____	_____	سود (زیان) انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
		سود قابل تخصیص
		تخصیص سود:
()	()	اندوخته قانونی
()	()	سایر اندوخته ها
()	()	سود سهام پرداختی
()	()	
_____	_____	سود (زیان) انباشته در پایان سال

شرکت مبانی ارزش گذاری دارایی های ثابت مشهود، هرگونه محدودیت در اموال واستهلاک انباشته رادریادداشت های صورت های مالی افشا می نماید.

دارایی های نامشهود

دارایی های ثابت نامشهود که به طور خلاصه دارایی های نامشهود نیز نامیده می شود، 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، علائم تجاری، نام تجاری و مواردی از این قبیل است.

شرکت به صورت دوره ای عمر مفید باقی مانده دارایی های نامشهود (نظیر سرقفلی های محل کسب

و پیشه) را تجدید ارزیابی می نماید. یک دارایی نامشهود مثنی تواند نشانه منابع اقتصادی مشخصی باشد ولی به

دلیل دشوار بودن ارزش گذاری آنها، تحلیل گرانمایی 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 دارند.

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 بلند مدت را برای مدت زمان طولانی نگهداری کنند. به همین دلیل

، سرمایه گذاری های بلندمدت در سرفصل دارایی های غیر جاری و پس از دارایی های ثابت مشهود و دارای هلی

نامشهود گزارش می شود. باید توجه داشت که بسیاری از اقلامی که تحت عنوان سرمایه گذاری های بلندمدت

طبقه بندی می شود ممکن است، در بازار قابل داد و ستد باشند. باین وجود شرکت نمی تواند این دارایی ها را به

عنوان دارایی جاری نشان دهد، مگر اینکه قصد داشته باشند آنها را در بازئی زمانی کوتاه مدت وجه نقد تبدیل

کند. همان گونه که در مورد سرمایه گذاری های کوتاه مدت بیان شد، این بازی زمانی، یکسال با یک چرخه

عملیاتی، هر کدام که طولانی تر باشد، است. همان طور که در تصویر ۱۱-۹ مشاهده می کنید، شرکت

سیرجان، سرمایه گذاری های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود و قبل از دارایی ها گزارش نموده است.

سایر دارایی ها

اقلام منعکس در بخش سایر دارایی ها در عمل بسیار وسیع و پراکنده هستند. برخی از آنها شامل پیش پرداخت

های بلندمدت، ذخیره مزایای بازنشستگی کارکنان و حساب های واسناد دریافتندی بلندمدت 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، دستمزد پرداختی، مالیات پرداختی و نظایر آن.

(۲) اقلام دریافتی که در ازای آن باید در آینده کالا یا

شرکت سیر جان (ارقام به ملیون ریال)		شرکت سیروستان (ارقام به ملیون ریال)	
سرمايه گذاري هاي بلند مدت		داراي هاي نامشهود	
۳,۳۵۸	سرمايه گذاري در سهام	۳,۳۷۴	حق اختراع
۲,۵۶۷	سرمايه گذاري در سهام	۱,۳۲۰	علايم تجاري
۵,۹۲۵	جمع	۱۴۷	ساير داراي هاي نامشهود
		۴,۸۴۱	جمع داراي هاي نامشهود

شرکت صیادی (ملیون ریال)	
بدهی های جاری	
۱,۵۷۰	استاد پرداختی کوتاه مدت
۷۸۲	حساب های پرداختی
۲۶۷	حقوق مزایا پرداختی کارکنان
۳۸۶	در آمد کسب نشده
۱۱۳	مالیات بردرآمد پرداختی
۶	هزینه های معوق
۸	حصه جاری بدهی های بلند مدت
۶۹۴	ساير بدهی های جاری
۳,۸۲۶	جمع بدهی های جاری

انجام خدمات ارائه داد؛ نظیر درآمد اجاره کسب نشده یا پیش دریافت درآمد.

(۳) سایر بدهی ها که تسویه آن ها طی چرخه عملیاتی شرکت اتفاق خواهد افتاد، نظیر بخشی از اوراق بدهی بلندمدت که در دوره جاری می بایست بازپرداخت گردد یا تعهدات کوتاه مدتی که نای از خرید تجهیزات است.

ممکن است در یک زمان خاص، بدهی های که طی سال بعد باید پرداخت شود، در سرفصل بدهی های جاری گزارش نشود. این حالت زمانی اتفاق می افتد که شرکت انتظار داشته باشد بدهی مربوطه، از طریق یک بدهی بلندمدت تسویه شود.

شرکت در ارائه بدهی های جاری در ترازنامه از ترتیب خاصی پیروی نمی کند. به طور کلی، شرکت ها معمولاً بدهی های خود را ترتیب اسناد پرداختی به عنوان اولین قلم مالیات بردارند پرداختنی حقه جاری بدهی های بلندمدت و سایر بدهی های جاری گزارش می کنند. تصویر ۱۲-۹ بخش بدهی های جاری شرکت صیادی را نشان می دهد.

بدهی های جاری شامل اقلامی چون اسناد و حساب های پرداختی تجاری و غیر تجاری پیش دریافت از مشتریان و حقه جاری بدهی های بلندمدت است. اگر مبلغ مالیات بردارند معوق و سایر بدهی های جاری با اهمیت باشد، شرکت آنها را به صورت جداگانه طبقه بندی می نماید. شرکت ها باید تمامی اطلاعات مربوط به بدهی های جاری خود، مانند اوراق بهاداری که به عنوان وثیقه بدهی های جاری خود در رهن قرار داد را افشا نماید. بدهی های بلندمدت

بدهی های بلندمدت، تعهداتی هستند که به طور منطقی انتظار نمی رود ظرف یکسال تسویه گردند. در عوض، این انتظار وجود دارد تسویه این بدهی ها، در زمانی به مراتب طولانی تر از دوره مای جاری صورت پذیرد. نمونه ای از این تعهدات شامل اوراق مشارکت پرداختنی، تعهدات اجاره ای و تعهدات بازنشستگی است واحدهای تجاری بخشی از بدهی های بلندمدتی که سررسید آنها در چرخه عملیاتی جاری قرار می گیرند و تسویه آن مستلزم به کار گیری دارایی های جاری است، رابه عنوان بدهی های جاری طبقه بندی می نمایند به طور کلی بدهی های بلندمدت سه نوع می باشند.

(۱) تعهدات ناشی از تامین مالی نظیر صدور و انتشار اوراق مشارکت تعهدات اجاره ای بلندمدت و اسناد پرداختنی بلندمدت.

(۲) تعهدات ناشی از عملیات عادی شرکت نظیر تعهدات بازنشستگی و بدهی های مالیاتی مربوط به درآمدهای انتقالی.

(۳) تعهداتی که وابسته به رخداد یا عدم رخداد یک یا چند رویداداتی است. این رویدادهای اتی مبلغ اقلام پرداختنی یا شخص ذی نفع یا تاریخ پرداخت را مشخص نمی کند. نمونه این تعهدات تضمین کالا سایر بدهی های احتمالی احتمالی است.

شرکت ها در رابطه با بدهی های بلندمدت خود، اطلاعات تفصیلی متعددی را افشای کنند، زیرا هذ منظور حمایت از اعتبار دهندگان، اغلب بدهی های بلندمدت در بردارنده قراردادها و محدودیت های با اهمیتی است.

هرگونه صرف و کسر اوراق مشارکت پرداختنی باید به صورت جداگانه گزارش شود. شرکت هابه طور مداوم شرایط و تعهدات تمامی قراردادهای بلندمدت (شامل تاریخ یا تاریخ های سررسید ، / نرخ بهره، ماهیت تعهدات و هرگونه اوراق وثیقه برای پوششز بدهی) را در صورت های مالی خود افشامی کنند. تصویر ۱۳-۹ مثالی در این زمینه رانشان می دهد که برگرفته از صورت های مالی شرکت اسمان است.

حقوق صاحبان سرمایه

در شرکت های انفرادی ، بخش حقوق صاحب سرمایه تا حدود بسیار زیادی ساده است. در این نوع شرکت ها ، حقوق صاحب سرمایه تنها از سرمایه تنها از سرمایه مالک تشکیل شده است. در طی دوره مای ، کلیه سودها و سرمایه گذاری مجدد مالک ، به حساب سرمایه افزوده می شود و زیان ها و برداشت از آن کسری می شود.

شرکت اسمان

۹۷۸،۱۰۹،۰۰۰	جمع بدهی های جاری
۲۵۴،۳۱۲،۰۰۰	بدهی بهره دار بلند مدت (به یادداشت های همراه نگاه کنید)
۲۵۲،۶۱۸،۰۰۰	تهدات مربوط به دارایی های اجاره ای
۵۷،۱۶۷،۰۰۰	مالیات بردارند های معوق
۱۲۷،۳۲۱،۰۰۰	سایر بدهی های غیر جاری
	یادداشت: بدهی های بهره دار بلند مدت
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 سر رسید می شود (متوسط نرخ بهره ۹/۹٪)
۶۷،۲۲۵،۰۰۰	وام دریافتنی از بانک ها با نرخ ۹/۷٪
۱۰۰،۱۰۲،۰۰۰	اوراق تجاری با نرخ ۹/۴٪
۳۱۴،۹۳۱،۰۰۰	کسر می شود:
(۶۰،۶۱۹،۰۰۰)	حصه جاری
۳۱۲،۰۰۰،۲۵۴	کل بدهی های بهره دار

تصویر ۱۳-۹ ارائه بدهی بلند مدت در تراز نامه و یادداشت های همراه

مطالعه آزاد

در سایر انواع شرکت ها ، مانند شرکت های سهامی ، از نظر نحوه تهیه و درک ان توسط استفاده کننده گان ، بخش حقوق صاحبان سرمایه که حقوق صاحبان سهام خوانده می شود یکی از مشکل ترین قسمت های تراز نامه است. این مشکل از پیچیدگی ساختار سرمایه این نوع شرکت ها و محدودیت های ناشی از قوانین گوناگون ، قرداد های بدهی ، و ساختار مالکیت ، ایجاد می شود.

در شرکت های سهامی، بخش حقوق صاحبان سهام معمولاً به ۳ زیر گروه تقسیم می شوند:
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

شرکت ها باید در مورد سهام سرمایه خود ارزش اسمی و تعداد سهام انتشار یافته و سهام در دسترس عموم را افشا نمایند. شرکت ها اغلب سرمایه اضافی پرداخت شده را تحت یک قلم نمایش می دهند، ولی چنان چه منابع این پرداخت اضافی گوناگون و عمده باشند، ارائه جمع های فرعی، سود مند است. مبلغ سود انباشته می تواند به مبالغ قابل تقسیم (مبلغی که برای توزیع سود در دسترس است) و مبالغ محدود شده (مثلاً به واسطه اوراق قرضه یا سایر تفاهم نامه های بدهی) تقسیم می شود. تصویر ۱۴-۹ مثالی از بخش حقوق صاحبان سهام شرکت سمین را نشان می دهد.

شرکت سمین (ارقام به میلیون ریال)	
	حقوق صاحبان سهام
	سهام ممتاز، بدون ارزش اسمی،
۸۶،۲۵۰	سهام تصویب شده و ۳۴۵،۰۰۰ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
	سهام عادی به ارزش اسمی هر سهم ۰/۵ ریال
۶،۸۱۹	سهام تصویب شده، ۲۵،۰۰۰،۰۰۰ سهم انتشار یافته و در دسترس عموم
۸۷،۲۶۰	سرمایه اضافی پرداخت شده
۵۷،۲۶۳	سود انباشته
۲۳۷،۵۹۲	

تصویر ۱۴-۹ ارائه حقوق صاحبان سرمایه در تراز نامه

بخش حقوق صاحبان سهام در یک شرکت سهامی، به طور قابل ملاحظه ای متفألت از این بخش در یک شرکت تضامنی یا تک مالکی است. در شرکت های تضامنی، معمولاً شرکا حساب دایمی سرمایه خود را جداگانه نشان می دهند و بابت معاملات و رویداد های مالکانه از یک حساب موقتی (جاری شرکا یا حساب برداشت) استفاده کرده و مانده ان را با توجه به معاملات خود تعیین می نمایند.

شکل (فرمت) ارائه تراز نامه

یکی از متداول ترین اشکال ارائه تراز نامه که توسط شرکت ها مورد استفاده قرار می گیرد، شکل حسابی است. در این شکل ارائه، دارایی ها در سمت راست تراز نامه 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 نمایش این اقلام در دو طرف است. اغلب، شکل حسابی تراز نامه در دو صفحه نمایش داده می شود. برای

اجتناب از این محدودیت، تراز نامه در قالب گزارشی تهیه می شود. تصویر ۱۵-۹، نمونه ای از این نحوه ارائه ترازنامه را نمایش می دهد. همان گونه که مشاهده می کنید، در این قالب تراز نامه، دارایی بدهی ها و بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه پشت سر هم و در یک صفحه نمایش داده می شوند.

شرکت محصولات علمی

ترازنامه

۱۳۹۰ اسفند ما

		<u>دارای های جاری</u>	
	۴۲,۴۸۵		نقد
	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 دارای های جاری
			دارایی های ثابت مشهود
			زمین
	۱۲۵,۰۰۰		ساختمان
		۹۷۵,۸۰۰	کسر می شود: استهلاك انباشته
	<u>۶۳۴,۶۰۰</u>	(۳۴۱,۲۰۰)	جمع دارایی های ثابت مشهود
۷۵۹,۶۰۰			دارای های نامشهود
			سر قفلی (محل کسب پیشه)
	۱۰۰,۰۰۰		سرمایه گذاری های بلند مدت
	<u>۸۷,۵۰۰</u>		سرمایه گذاری در شرکت لاله
۱,۷۲۰,۵۵۴			کل دارایی ها
			بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه
			بدهی های جاری
		۵۰,۰۰۰	اسناد پرداختی
		۱۹۷,۵۳۲	حساب های پرداختی
		۵۰۰	بهره تحقق یافته اسناد پرداختی
		۶۲,۵۲۰	مالیات بر دار امد پرداختی
		۹,۵۰۰	حقوق دسمزد پرداختی و سایر بدهی ها
		<u>۴۲۰</u>	ودایع دریافتی از مشتریان
۳۲۰,۴۷۲			جمع بدهی های جاری
			بدهی های بلند مدت
			اوراق مشارکت ۱۲٪ / ۲ ساله سر رسید ۱ فروردین ۱۴۰۰
	<u>۵۰۰,۰۰۰</u>		کل بدهی ها
۸۲۰,۴۷۲			حقوق صاحبان سرمایه
			سرمایه
	<u>۹۰۰,۰۸۲</u>		جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام
۱,۷۲۰,۵۵۴			

مثال جامع ۱

مانده حساب های شرکت فرزاد منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۱ ارائه شده است.

<u>بستانکار</u>		<u>بدهکار</u>	
۱۸,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات	۱۴,۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی بلند مدت	۱۱,۱۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتی
۱۰,۶۰۰,۰۰۰	حساب های 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
			زمین
			اثاثه
			حق امتیاز
			اسناد دریافتی بلند مدت
			سرمایه گذاری بلند مدت در اوراق مشارکت

خواسته

ترازنامه طبقه بندی شده این شرکت را تهیه کنید.

پاسخ

شرکت بازرگانی فرزاد

تراز نامه

۲۹ اسفند ۱۳۹۱

دارایی ها

	دارایی های جاری
۱۴,۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۱۱,۱۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتی - خالص
۲۹,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲,۵۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۵۷,۱۰۰,۰۰۰	کل دارایی های جاری
	دارایی های غیر جاری
	دارایی های ثابت مشهود
۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰	زمین
	تجهیزات فروشگاه
	۹۵,۰۰۰,۰۰۰

۷۷,۰۰۰,۰۰۰	(۱۸,۰۰۰,۰۰۰)	کسر می شود: استهلاک انباشته تجهیزات
	۶۷,۰۰۰,۰۰۰	اثاثه
	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	کسر می شود: استهلاک انباشته اثاثه
۲۵۷,۰۰۰,۰۰۰		کل دارایی های ثابت مشهود
		دارایی های نا مشهود
۵۰,۰۰۰,۰۰۰		حق امتیاز
		سرمایه گذاری های بلند مدت
۷۰,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه گذاری در اوراق مشارکت
		سایر دارای ها
۳,۰۰۰,۰۰۰		اسناد دریافتنی بلند مدت
۳۴۷,۱۰۰,۰۰۰		سرمایه گذاری در اوراق مشارکت

بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه

		بدهی های جاری
۱۰,۶۰۰,۰۰۰		حساب های پرداختنی
		بدهی های غیر جاری
۲۵,۰۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی بلند مدت
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 زیان

شرکت های بازرگانی به صورت گسترده ای از تراز نامه طبقه بندی شده که در بخش پیشین معرفی شد و یکی از دو قالب چند مرحله ای و یک مرحله ای صورت سود زیان استفاده می کنند. این بخش، کاربرد این دو قالب صورت سود زیان را در شرکت های بازرگانی توضیح می دهد.

صورت سود زیان چند مرحله ای

صورت سود زیان چند مرحله ای؛ به این دلیل به این نام خوانده می شو 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 زیان چند مرحله ای بین فعالیت های عملیاتی و فعالیت های غیر عملیاتی تمایز قائل می شود. سر انجام، این صورت مالی، اجزای میانی سود (زیان) را بر جسته می کند و گروه های فرعی هزینه ها را نشان می دهد.

نحوه ارائه درآمد فروش آغاز می شود . پس از آن حساب های کاهنده درآمد فروش ، شامل برگشت از و فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش کسر می شود تا فروش خالص به دست آید. تصویر ۹-۱۶ بخش درآمد فروش صورت سود زیان شرکت چشمک را نشان می دهد.

این نحوه ارائه داده های کلیدی مربوط به فعالیت های اصلی ایجاد کننده درآمد فروش شرکت را افشا می کند.

سازمان تامین اجتماعی نامه ای برای شما ارسال نموده است که طی آن موظف به پرداخت بدهی قبلی شده آید. گویا با بررسی های انجام گرفته مشخص شده که بیمه پرداختی برای یکی از کارکنان شرکت به مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کمتر در سال ۹۶ پرداخت شده است و سازمان خواستار پرداخت الباقی وجه است؟ پاسخ؛ این بدهی ماهیت مربوط به سال قبل است و باید در همان سال اعمال گردد. اصل تطابق (هزینه های هر دوره از درآمد های همان دوره باید متمایز شود) سود زیان انباشته _ تعدیلات سنواتی

سایر حساب های پرداختی_ سازمان تامین اجتماعی

سایر حساب های پرداختی_ تامین اجتماعی
بانک

تغییرات در حسابداری

- ۱ تغییر در برآورد حسابداری
 - ۲ تغییر در روش حسابداری
 - ۳ تغییر در وجه گزارشگر
 - ب اصلاح اشتباهات
- تعدیلات سنواتی

۱ شرکت قاسمی ساختمانی را به بهای تمام شده ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و عمر مفید ۱۰ سال در سال ۸۲ خریداری نمود. روش استهلاک خط مستقیم می باشد در سال ۸۴ عمر مفید باقی مانده ساختمان مذکور ۵ سال برآورد گردیده است . مطلوبست محاسبه استهلاک برای هر یک از سالهای عمر مفید قبل از تغییر و بعد از تغییر.

$$\frac{6,000,000 - 1,000,000}{10} = 500,000$$

هزینه استهلاک
استهلاک انباشته ۵۰۰,۰۰۰
۲ × ۵۰۰,۰۰۰ = ۱,۰۰۰,۰۰۰

$$\frac{5,000,000 - 1,000,000}{5} = 800,000$$

هزینه استهلاک
استهلاک انباشته

$$6,000,000 - 1,000,000 = 5,000,000$$

شرکت آنا وسیله نقلیه ای به بهای تمام شده ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط ۸۰۰,۰۰۰ ریال در سال ۹۱ خریدار نموده است عمر مفید ۹ سال در سال ۹۵ عمر مفید باقی مانده ۳ سال و ارزش اسقاط ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاك

$$\frac{8,000,000 - 800,000}{9} = \text{هزینه } 800,000$$

$$8,000,000 \times 4 = 3,200,000 \quad 8,000,000 - 3,200,000 = 4,800,000$$

$$\frac{3,800,000}{3} = 1,266,666 \quad 4,800,000 - 1,000,000 - 1,000,000 = 2,800,000$$

شرکت بتا در سال ۹۴ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از میانگین به روش Fifo تغییر دهد

شرح	اول دوره	پایان دوره
موجودی کالا میانگین	۶۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
Fifo	۶۸۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰

نرخ مالیات ۲۵٪ مطلوبست تعدیلات سنواتی و ثبت لازم

مانده ابتدای دوره	Fifo	موجودی کالا
مانده ابتدای دوره میانگین	(۶۰۰,۰۰۰)	۶۸۰,۰۰۰
اثر مالیاتی	(۲۰۰,۰۰۰)	۸۰,۰۰۰
خالص تعدیلات	۶۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
		سود زیان انباشته
		۸۰,۰۰۰

مثال:

شرکت سهامی نیلوفر در ابتدای سال ۱۳۹۵ اقدام به خرید ماشین الات به قیمت تمام شده ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و عمر مفید ۱۰ سال دارد. شرکت از روش خط مستقیم جهت محاسبه استهلاك استفاده نموده و در پایان سال ۱۳۹۹ قبیل از ثبت هزینه استهلاك تصمیم به تغییر روش حذف از مستقیم به نزولی نمود.

مطلوبست: محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر در روش و چگونگی ثبت آن در دفاتر شرکت

هزینه استهلاك سالیانه در روش خط مستقیم $5,000,000 \div 10 = 500,000$

استهلاك انباشته به روش خط مستقیم $500,000 \times 4 = 2,000,000$

$$\frac{1}{1}$$

$$n = 10 = 10\%$$

نرخ تنزیل

$$\left. \begin{aligned} 5,000,000 \div 10 &= 500,000 \\ (500,000 - 500,000) \times 10\% &= 450,000 \\ (500,000 - 950,000) \times 10\% &= 405,000 \\ (500,000 - 1,355,000) \times 10\% &= 364,500 \end{aligned} \right\} 1,719,500$$

استهلاك انباشته در ابتدای سال ۹۹

استهلاک انباشته در ابتدای سال ۹۹ روش خط مستقیم ۲,۰۰۰,۰۰۰

استهلاک انباشته در ابتدای سال ۹۹ به روش نزولی ۱,۷۱۹,۵۰۰

اثر استهلاک انباشته ناشی از تغییر روش استهلاک ۲۸۰,۰۰۰

اثر انباشته ناشی از تغییر روش استهلاک

۹۹/۱۲/۲۹

استهلاک انباشته ۲۸۰,۵۰۰

سودو زیان انباشته ۲۸۰,۵۰۰