



مهندسی ترانزنامه وروشهای کنترل بهینه سازی ریسک ترانزنامه

استاد : خانم دکتر خسروی پور
تهیه کننده : محسن صادقی ده نوی

فهرست مطالب :

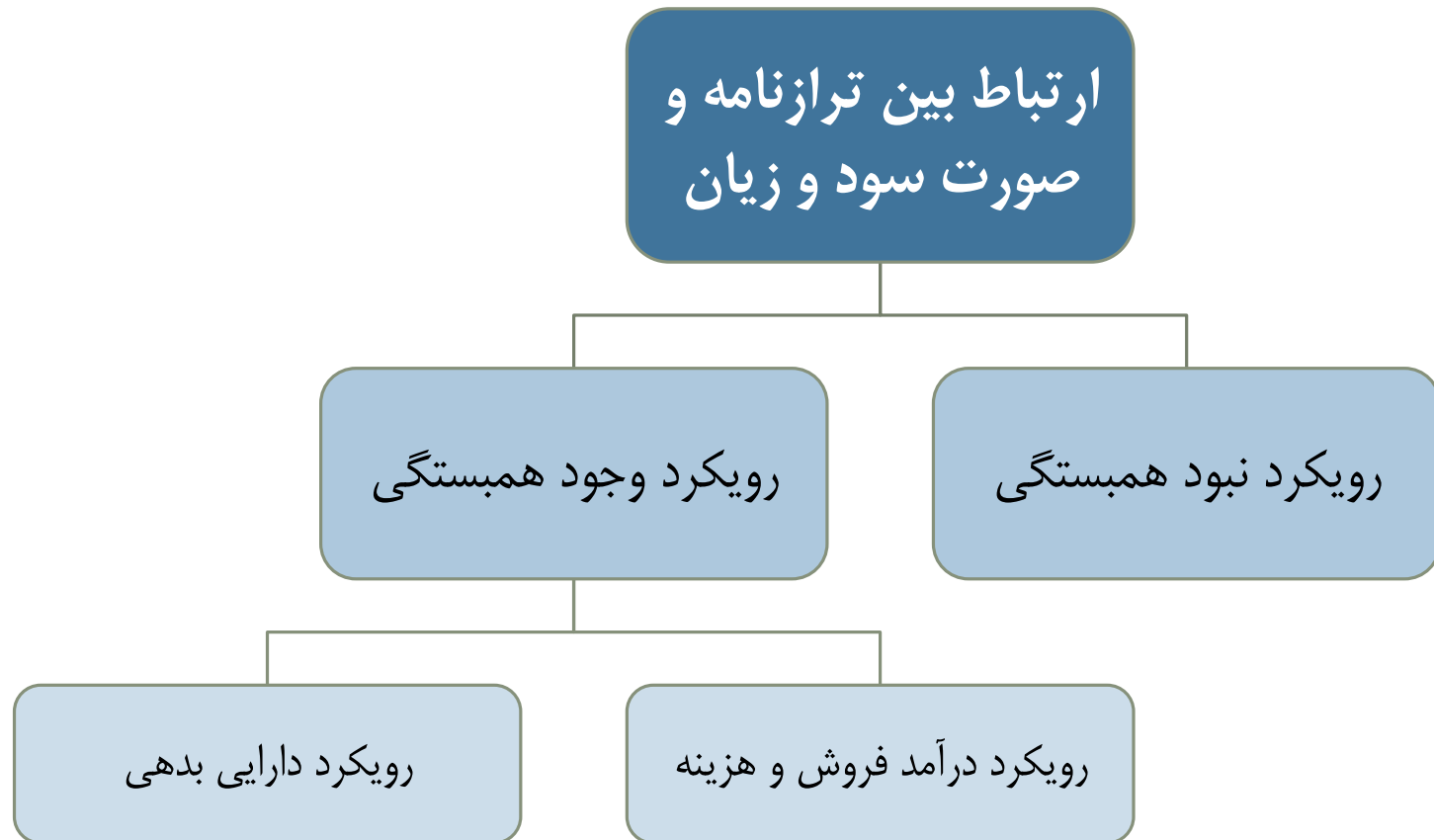
۱- ارتباط بین صورت سود و زیان و ترازنامه

۲- مسایل مربوط به شناسایی و اندازه گیری سه
بخش اصلی ترازنامه

۳- طبقه بندی در ترازنامه



❖ در تعریف عناصر حسابداری و ارتباط بین ترازنامه و صورت سود و زیان دو رویکرد زیر مطرح شده است :



رویکرد وجود همبستگی بین صورت سود و زیان و ترازنامه

تعریف همبستگی :

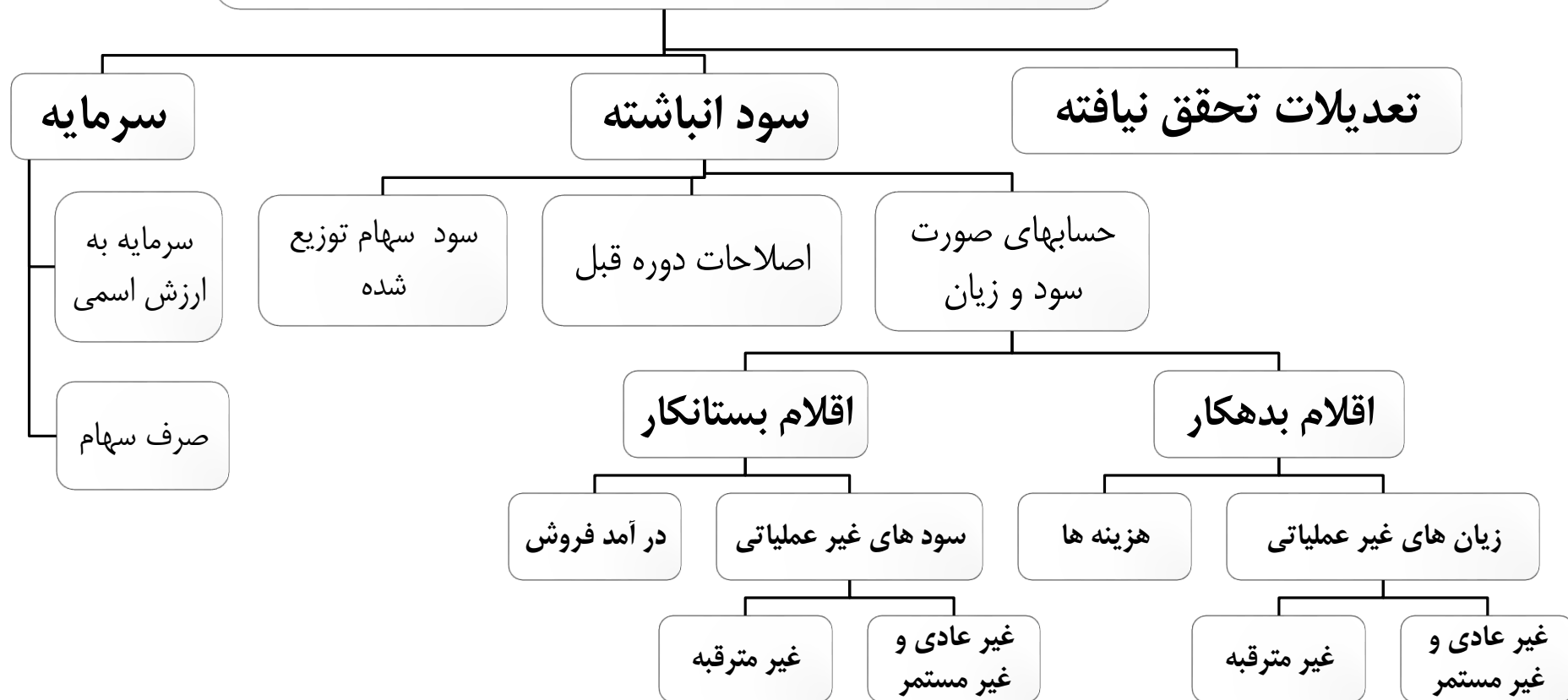
همبستگی بین صورتهای مالی به این معنی است که این صورتهای از لحاظ ریاضی به شکلی تعریف شوند که سود خالص مساوی تغییر در حقوق صاحبان سرمایه طی دوره مالی باشد .

عناصر حسابداری (به شرح بیانیه شماره شش هیات استاندارد های حسابداری مالی)

- دارایی ها
- بدهی ها
- حقوق صاحبان سرمایه
- درآمد های فروش
- سود های غیر عملیاتی
- هزینه ها و زیان های غیر عملیاتی

مدل حسابداری مبتنی بر وجود همبستگی بین صورت های مالی و سیستم طبقه بندی مربوطه

حقوق صاحبان سرمایه = بدهی ها - دارایی ها



رویکرد درآمد فروش – هزینه

صورت سود و زیان، اصول شناسایی و قواعد اندازه گیری سود مورد تاکید و توجه است و دارایی و بدهی ها به عنوان نتایج درآمد فروش و هزینه شناسایی و اندازه گیری می شوند .

از نتایج پیروی از این رویکرد مبحث مخارج انتقالی به دوره آتی و درآمد

های انتقالی به دوره های آتی است که علاوه بر دارایی ها و بدهی ها در ترازنامه گزارش می شوند این اقلام در تعاریف متداول دارایی ها و بدهی ها نمی گنجد لیکن به دلیل تعویق شناخت آنها در صورت سود و زیان در ترازنامه آورده میشوند.

مثلا بعضی از درآمد های انتقالی: بعضی از این اقلام بستانکار بدهی نیستند بلکه مربوط به اقلام بستانکار صورت سود و زیان آتی است و ولی چون شناسایی آن در صورت سود و زیان به دوره های بعد موکول شده است در ترازنامه منعکس می شود و این مطلب در مورد مخارج انتقالی به دوره های آتی نیز مطرح است .

رویکرد دارایی - بدهی

در این رویکرد تعریف و شناسایی و اندازه گیری دارایی ها و بدهی ها تاکید شده است و صورت سود و زیان به عنوان وسیله ای برای گزارش تغییرات خالص دارایی ها مطرح می شود پس سود و اجزای آن به عنوان مفاهیمی ثانویه برای گزارش تغییرات دارایی ها و بدهی ها بیان میگردد.

پس افزایش ارزش دارایی های خالص موجب تحصیل سود و کاهش آن موجب زیان می شود. ولی در رویکرد درآمد فروش هزینه برعکس است یعنی تغییرات خالص دارایی ها نتیجه اندازه گیری سود تلقی می شود .

رویکرد نبود همبستگی

در نبود همبستگی بین صورتهای مالی رابطه ریاضی بین آنها مطرح نیست و هر کدام جداگانه تعریف و اطلاعات آنها اندازه گیری می شود. رویکرد نبود همبستگی بین صورت های مالی در ادبیات حسابداری کمتر مطرح شده است.

علیرغم تفاوت دیدگاه بین طرفداران رویکرد درآمد فروش هزینه و دارایی بدهی این دو گروه می توانند در تقارن قرار گیرند چون رابطه ریاضی بین ترازنامه و صورت سود زیان وجود دارد. یا ممکن است از تهیه صورت سود و زیان مبتنی بر درآمد فروش - هزینه و ترازنامه مبتنی بر دارایی بدهی ناراضی نباشند علاوه بر این مطرح شدن سود جامع فاصله بین دو دیدگاه را پر می کند و مفهوم نبود همبستگی بین صورتهای مالی کمتر مطرح می شود.



مسائل مربوط به شناسایی و اندازه گیری سه بخش اصلی ترازنامه

- ✓ دارایی ها
- ✓ بدهی ها
- ✓ حقوق صاحبان سرمایه

دارایی ها

تعریف اول: اقلامی با مانده بدهکار که موقع بستن دفاتر بر اساس قواعد حسابداری به دوره بعد منتقل می شوند معرف حقوق بر اموال و ارزش های تحصیل شده یا مخارج انجام شده برای تولید اموال و یا اقلامی که مربوط به آینده است می باشد .

همچنین بر اموال قانونی تاکید می شود و علاوه بر متمایز کردن داراییها از مخارج انتقالی هر دو را دارایی می شناسد . زیرا مخارج انتقالی را مربوط به صورت سود و زیان دوره های بعد می داند. این تعریف بر رویکرد درآمد فروش – هزینه مبتنی است.

تعریف دوم: منابع اقتصادی یک واحد انتفاعی که طبق اصول حسابداری شناسایی و اندازه گیری می شوند. مخارج انتقالی نیز طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی می شوند ولی جز منابع اقتصادی به حساب نمی آیند.

در این تعریف دارایی ها فراتر اموال قانونی تعریف شده اند چون منابع اقتصادی نامیده شده اند یعنی وسایل کمیاب در دسترس برای انجام فعالیت های اقتصادی . به عنوان مثال حق استفاده از اموال تحت عنوان اجاره سرمایه ای حتی بدون اعطای حقوق مالکیت طبق تعریف دوم دارایی شناخته می شود

تعریف سوم: دارایی ها عبارتند از منابع و منافع اقتصادی محتمل آن در آینده که توسط یک واحد انتفاعی ، بر اثر مبادله یا رویدادهای گذشته، تحصیل یا کنترل می شود . برخی از مخارج انتقالی که مانع از خروج وجه نقد در آینده می شوند در تعریف سوم می گنجند مثل پیش پرداخت ها ولی بعضی دیگر مثل مخارج قبل از بهره برداری که تاثیری بر وجه نقد آینده ندارد در این تعریف نمی گنجند .

ویژگی های کلیدی یک دارایی :



قابلیت ایجاد منافع اقتصادی

کنترل شدن دارایی توسط واحد انتفاعی

وقوع مبادله ای در گذشته که باعث کنترل شده

در بعضی از موارد عنوان خدمات بالقوه مالی به جای قابلیت ایجاد منافع اقتصادی آتی مطرح شده است که این به این معنی است که دارایی در آینده گردش وجه نقد مثبت ایجاد می کند که این گردش وجه نقد به دو طریق ایجاد می شود: ۱: از طریق مبادله مستقیم با دارایی دیگر ۲: از طریق تبدیل در عملیات ساخت به کالای آماده برای فروش

شناسایی و اندازه گیری دارایی ها

دارایی ها هنگام رخداد مبادله ای که کنترل را منتقل می کند **شناسایی** می شوند؛ دارایی ها بر مبنای ارزش بازار ما به ازای مبادله یا واگذار شده برای تحصیل دارایی ها **اندازه گیری** می شوند .

خاصه های متعددی نظیر بهای تمام شده تحصیل ، ارزش دفتری ، ارزش جایگزینی ، ارزش فروش و ارزش خالص بازیافتی برای اندازه گیری دارایی ها وجود دارد که ترازنامه ای که برای اندازه گیری اقلام مختلف آن از خاصه های گوناگون بالا استفاده می شود اطلاعات مربوطی را در اختیار می گذارد ولی از دیدگاه تئوری اندازه گیری به دلیل نبود قابلیت تجمیع مورد انتقاد است .

حسابهای دریافتی

حسابهای دریافتی با توجه به ارزش های تاریخی بعد از تعدیل ازبابت مبالغ غیر قابل وصول اندازه گیری و گزارش می شوند .

خاصه مورد اندازه گیری در این دارایی ارزش خالص بازیافتنی است که عبارت است از قیمت فروش این حسابها از طریق کارگزاری بعد از کسر هر گونه بدهی ناشی از عدم وصول مطالبات و مراجعه کارگزار

موجودی ها

فروض متفاوتی برای انتخاب بهای تمام شده هر واحد موجودی وجود دارد که الزاما با گردش فیزیکی آن منطبق نمی باشند ولی در تمامی این روش ها خاصه مورد اندازه گیری بهای تمام شده تاریخی است دربرخی از استانداردها لازم است موجودی ها بر مبنای قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار ارزشیابی شوند ولی بهای تمام به فرض انتخابی برای گردش موجودی ها بستگی دارد. البته قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ایران برای ارزشیابی به کار می رود.

دارایی ها و موجودی های ساخته شده در واحد انتفاعی

بهای تمام شده اقلام به کار رفته در تولید یک دارایی در اندازه گیری بهای تمام شده آن دارایی موثر است. در تعیین اقلام بهای تمام شده دارایی دو مسئله وجود دارد که یکی بهای تمام شده موجودی های ساخته شده است و دیگری نحوه برخورد با هزینه بهره.

البته دو روش هزینه یابی متغیر یا مستقیم و جذبی کامل برای محاسبه بهای تمام شده موجودی ها وجود دارد که در روش مستقیم اقلام ثابت بهای تمام شده کاملاً به هزینه دوره منظور می شوند و در روش جذبی به نسبت تولید اقلام متغیر و ثابت در بهای تمام شده منظور می شوند .

اگر چه استفاده از روش جذبی برآورد بهتری از کل بهای تمام شده ارائه می کند ولی خاصه مورد محاسبه در این روش مشخص نیست زیرا برخی از این اقلام ثابت مربوط به طیف گسترده ای از تولید است و بخشی از مخارج مستقیم یا غیر قابل اجتناب به حساب نمی آید .

در برخی از کشور ها هزینه سود تضمین شده به بهای تمام شده منظور می شود . البته در استاندارد ایران این مخارج با توجه به مفاد استاندارد شماره ۱۳ و کسب شرایط لازم این استاندارد می تواند به بهای تمام شده منظور شود .

دارایی های استهلاک پذیر

تخصیص بهای تمام شده یک دارایی به دوره های مالی مورد استفاده از آن دارایی به روش های گوناگونی انجام می گیرد که انتخاب آنها اختیاری می باشد و تنها محدودیت ثبات رویه در دوره های مالی مختلف بر آنها حاکم است. ارزش منعکس دارایی های استهلاک پذیر در ترازنامه ارزش دفتری است که معرف خاصه واقعی نمی باشد و مستقیماً نیز اندازه گیری نمی شود بلکه آن را باید با قواعد استهلاک پذیری مشخص کرد این روش نیز اعمال رویکرد درآمد فروش هزینه درتهیه صورتهای مالی است .

دارایی های آسیب دیده

چنانچه گردش وجوه نقد مورد انتظار دارایی از ارزش دفتری آن کمتر شود شناخت آسیب دیدگی ضرورت دارد ولی اندازه گیری زیان کاهش ارزش از طریق فزونی ارزش دفتری بر ارزش متعارف اندازه گیری می شود. این کاهش ارزش ممکن است به دلایلی نظیر کاهش ارزش بازار ، تغییر فیزیکی با اهمیت ، تغییرات محیطی موثر بر عملیات دارایی و یا کم شدن گردش نقدی اتفاق بیافتد .

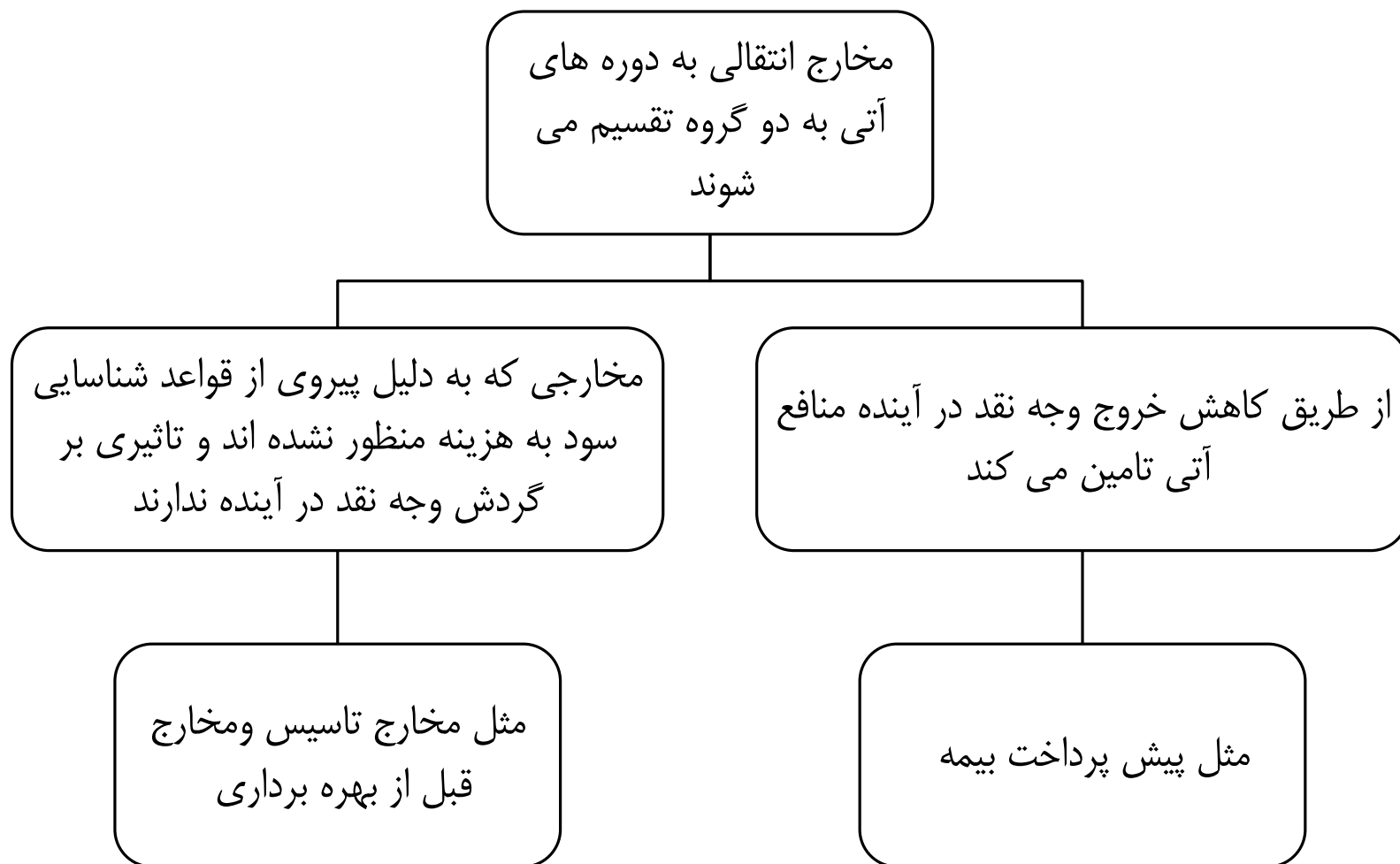
دارایی های نا مشهود

ویژگی اصلی دارایی های نامشهود عدم وجود عینی این دارایی ها است ولی این ویژگی در تمامی موارد مصداق ندارد چون بعضی از دارایی ها از لحاظ حقوقی ماهیت نا مشهود دارند ولی دارایی نا مشهود به حساب نمیآیند مثل ح دریافتنی یا سرمایه گذاری ها .

دارایی های نا مشهود در ابتدا به مابه ازای واگذاری جهت تحصیل آنها ثبت می شوند و همانند دارایی های استهلاک پذیر مستهلک میشوند و به ارزش دفتری گزارش می شوند پیرو مطالب قبلی ارزش دفتری مبین استفاده از رویکرد درآمد فروش - هزینه می باشد و بر اساس روش خاصی از حسابداری اندازه گیری می شوند .

دارایی های نا مشهود اغلب به روش خط مستقیم طی دوره که در برخی از کشورها از ۴۰ سال تجاوز نکند (در ایران ۲۰ سال) مستهلک میشوند .

مخارج انتقالی به دوره های آتی



بدهی ها

تعریف اول: بدهی ها اقلامی با مانده بستانکار هستند که هنگام بستن حسابها بر اساس قواعد یا اصول حسابداری به دوره بعد انتقال می یابند. این تعریف مانده های بستانکاری را که متضمن ارتباطات طلبکار و بدهکار نیست را نیز در بر می گیرد.

در تعریف اول تئوری شخصیت حسابداری را مطرح می شود به این معنی که واحد انتفاعی خودکفا و جدا از مالکان در نظر گرفته می شود و بدهی ها و حقوق صاحبان سرمایه هر دو منابع خارجی است که واحد انتفاعی باید در مورد آنها پاسخگویی و حسابداری داشته باشد. در این تعریف نیز بر مفهوم بدهی های حقوقی تاکید می شود.

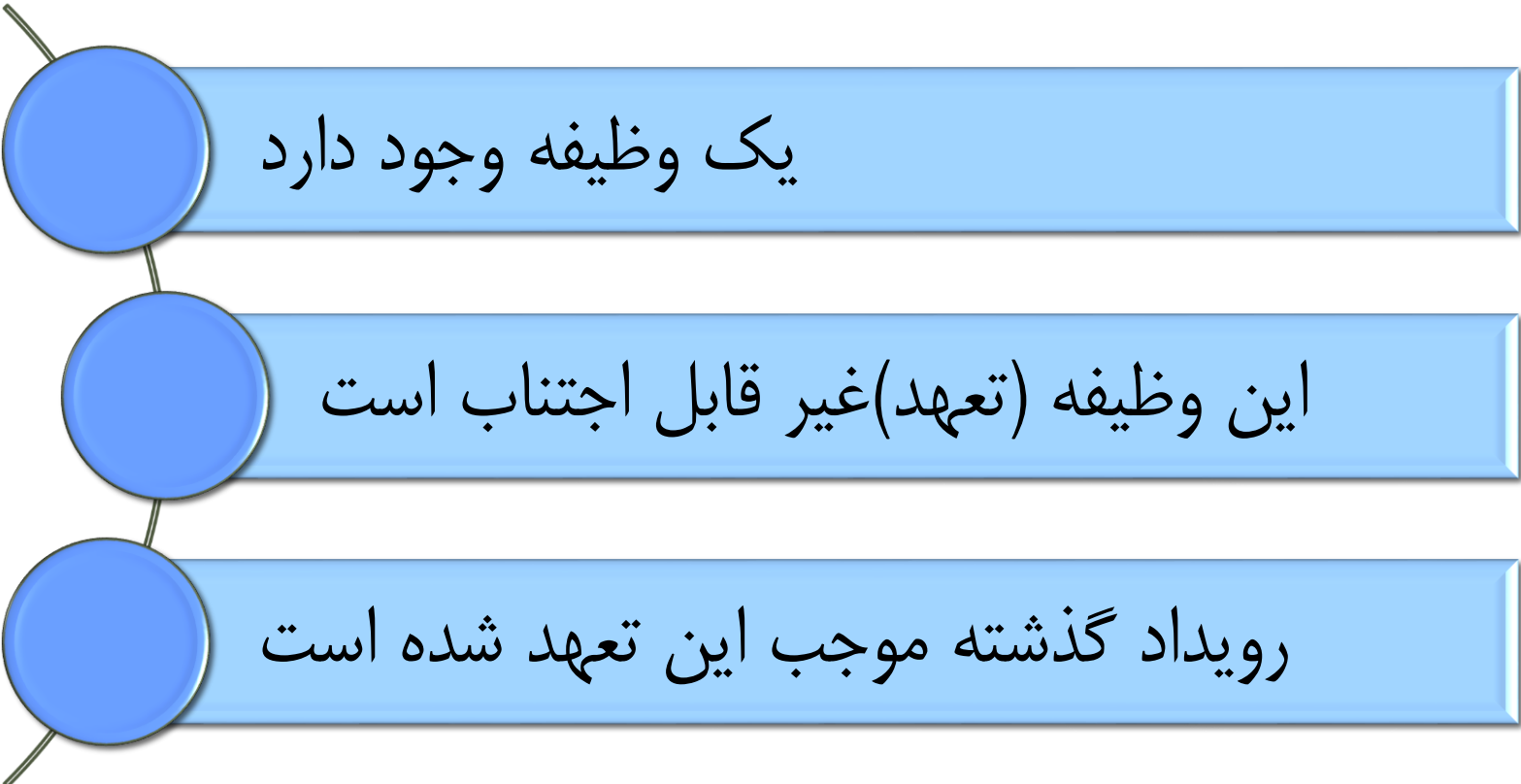
تعریف دوم: بدهی ها تعهدات اقتصادی یک واحد انتفاعی هستند که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه گیری می شوند بدهی شامل درآمد های انتقالی به دوره های آتی نیز هستند که تعهد نمی باشند ولی بر اساس اصول حسابداری به عنوان بدهی شناسایی و اندازه گیری می شوند.

تعریف سوم: بدهی ها عبارتند از منافع اقتصادی که در آینده احتمالاً به دلیل تعهدات فعلی واحد انتفاعی از دست خواهد رفت. از دست رفتن منافع اقتصادی از طریق انتقال دارایی ها یا ارائه خدمت به سایر اشخاص در آینده که به دلیل رویداد های گذشته صورت می پذیرد.

در این تعریف حقوق صاحبان سهام بدهی معرفی نشده بلکه معرف حقوق مازاد مالکان در دارایی های خالص است پس به نظر می رسد که این تعریف مبتنی بر تئوری مالکانه باشد.

در تعریف اول بر بدهی هایی حقوقی تاکید می شود و در تعریف دوم این مفهوم گسترده تر شده و به معنای تعهدات اقتصادی است ولی درآمد های انتقالی را بخشی از بدهی ها محسوب می کند در تعریف سوم کماکان بر تعهدات اقتصادی به جای بدهی های حقوقی تاکید می کند ولی درآمد های انتقالی را به دوره های آتی بدهی نمیشناسد.

سه ویژگی اصلی برای بدهی ها



یک وظیفه وجود دارد

این وظیفه (تعهد) غیر قابل اجتناب است

رویداد گذشته موجب این تعهد شده است

انواع درآمد های انتقالی به دوره های آتی



شناخت و اندازه گیری بدهی ها

اصولا بدهی ها باید بر مبنای مبلغی که در مبادله تعیین شده اندازه گیری شوند.

برای اندازه گیری بدهی های جاری باید از مبلغی که در مبادله تعیین شده برای اندازه گیری استفاده نمود .

در مورد بدهی های غیر جاری اندازه گیری باید معرف محاسبه ارزش فعلی تنزیل شده بر اساس نرخ سود تضمین شده باشد .

به دلیل این که ارزش به دست آمده از تنزیل بدهی های جاری با مبلغ تنزیل نشده تفاوت چندانی ندارد و با توجه به بی اهمیت بودن آن تنزیل نکردن آنها توجیه می شود .

حقوق صاحبان سرمایه تعریف:

طبق تئوری مالکانه حقوق صاحبان سرمایه به عنوان حقوق مازاد سهامداران بر دارایی های خالص تعریف می شود. در تعاریف دوم و سوم بدهی ها که مبتنی بر تئوری مالکانه است نیز بدهی ها از سرمایه متمایز شده اند.

شناخت و اندازه گیری حقوق صاحبان سرمایه

اصل کلی اندازه گیری برای تمامی مبادلات سرمایه ای نظیر اندازه گیری دارایی ها و بدهی ها مبتنی بر ارزش بازار هنگام انجام مبادله است .

سرمایه آورده شده توسط سهامداران بر مبنای ارزش دارایی های واگذاری اندازه گیری می شوند و چنانچه برای تحصیل سهام خدماتی ارائه شود ارزش این خدمات استفاده میشود. در صورتی که ارزش دارایی های اعطا شده بیشتر از مبلغ اسمی سرمایه باشد صرف سهام نیز شناسایی میشود .



طبقه بندی در ترازنامه

طبقه بندی در ترازنامه

دارایی ها و بدهی ها در دو گروه جاری یا غیر جاری طبقه بندی می شوند. برای طبقه بندی ، نقدینگی دارایی ها و بدهی ها نیز باید در نظر گرفته شود .

دوره جاری : یک سال یا چرخه عملیات واحد تجاری هر کدام طولانی تر باشد .

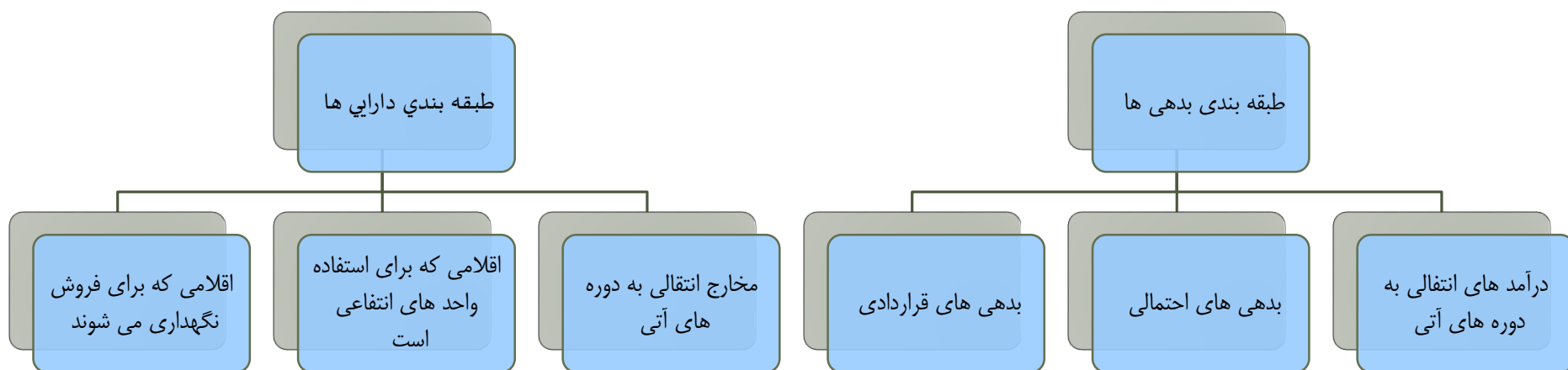
چرخه عملیات : به مدت زمانی اطلاق می شود که از مرحله تحصیل مواد تا وصول وجه نقد فروش طی می شود .

برای اولویت قرار گرفتن دارایی ها در هر کدام از طبقات جاری و غیر جاری روش خاصی وجود ندارد ولی غالبا بر اساس نقدینگی مرتب می شوند .

برای ارزیابی نقدینگی واحد تجاری استفاده از طبقه بندی جاری – غیر جاری تنهایی تاثیری ندارد زیرا دارایی های جاری دارای اقلامی است که بر گردش وجوه نقد تاثیری ندارد .

شاید استفاده از مفهوم پولی و غیر پولی در کنار مفهوم جاری و غیر جاری بتواند درک بهتری از گردش وجوه نقد آینده به ما بدهد .

طریقه ای دیگر برای طبقه بندی دارایی ها و بدهی ها به شکل زیر است:



خاصه های مختلفی از دارایی ها در ترازنامه گزارش می شوند بنابراین بر اساس تئوری اندازه گیری عناصر حسابداری مندرج در ترازنامه قابل تجمیع نمی باشند زیرا خاصه های متفاوتی مورد اندازه گیری قرار می گیرد .

