



حسابداری میانه

مقطع کارشناسی رشته حسابداری

مدرس :

معصومه صدیقی

دانشگاه فنی و حرفه ای استان آذربایجان غربی

آموزشکده فنی دختران ارومیه

نیمسال دوم ۹۹-۹۸

نام منبع درسی و مولف: حسابداری میانه ۱، مهدی مشکی و

عبدالکریم مقدم

انتشارات دانشگاه پیام نور و استandarدهای حسابداری

اسفند: ۱۳۹۸

فصل اول

بسط و تکامل مبانی نظری و عملی حسابداری و گزارشگری مالی

هدف کلی :

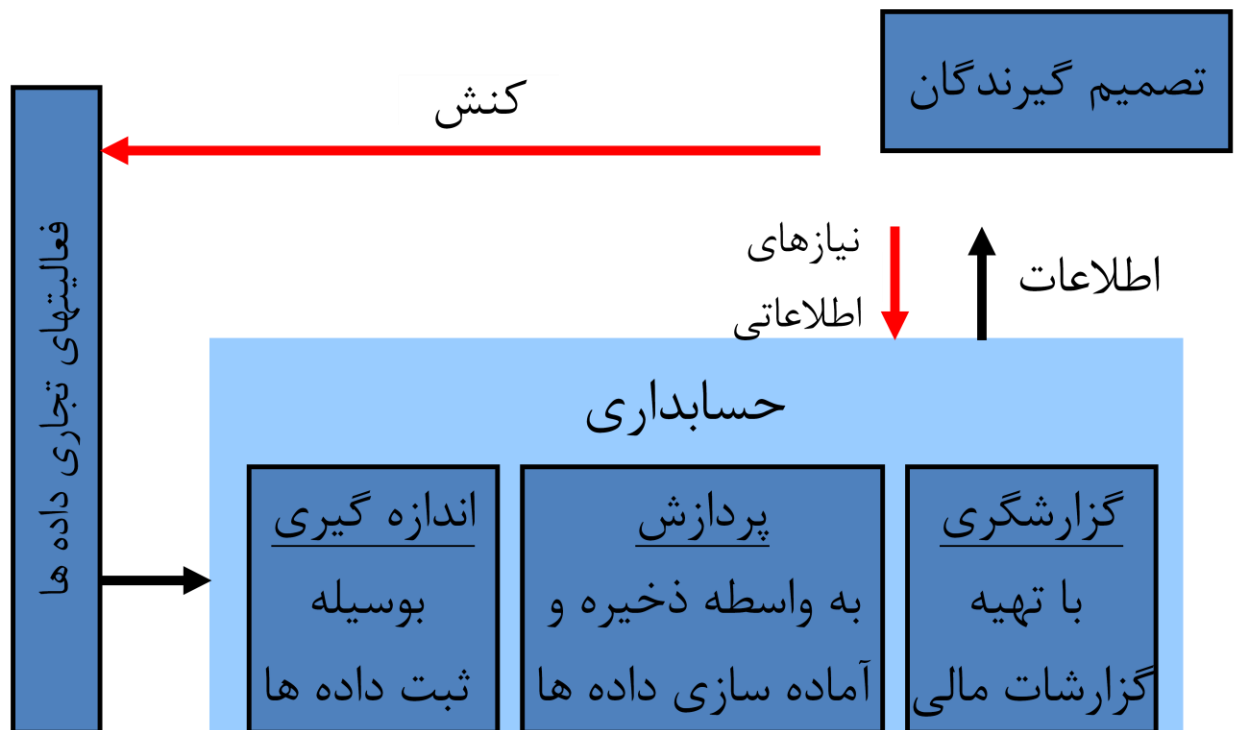
آشنایی با مفهوم حسابداری

آشنایی با اصول و مفروضات و قواعد حاکم بر حسابداری

تعریف حسابداری

- ✓ حسابداری فرایند تشخیص، اندازه گیری و گزارش اطلاعات مالی است که برای استفاده کنندگان اطلاعات مزبور، امکان قضاوت و تصمیم گیریهای آگاهانه را فراهم می سازد.
- ✓ حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی مربوط به واحدهای اقتصادی را اندازه گیری، پردازش و گزارشگری می کند.

حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی برای تصمیمات تجاری



استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را می توان به دو دسته تقسیم نمود:

۱- استفاده کنندگان داخلی

شامل سطوح مختلف مدیریت و کارکنان موسسه می باشند.

استفاده کنندگان داخلی (درون سازمانی) جهت انجام برنامه ریزی آتی و کنترل عملیات مالی به این اطلاعات نیازمند می باشند.

۲- استفاده کنندگان خارجی

شامل سرمایه گذاران، بانکداران و اعتباردهندگان، سازمانهای دولتی، مراجع قانونی و

فرایند گرد آوری، تهیه و گزارش اطلاعات مالی جهت تامین نیازهای استفاده کنندگان برون سازمانی از

وظایف **حسابداری مالی** می باشد.

اصول و مفاهیم حسابداری

الف) مفاهیم (مفروضات) بنیادی حسابداری

ب) اصول حسابداری

ج) میثاقهای محدودکننده حسابداری

مفروضات بنیادی حسابداری

✓ فرض تفکیک شخصیت

✓ فرض تداوم فعالیت

✓ فرض واحد اندازه گیری

✓ فرض دوره مالی

✓ فرض تعهدی

فرض تفکیک شخصیت

طبق این فرض هر واحد اقتصادی (اعم از اینکه دارای شخصیت حقوقی یا فاقد آن باشد) به عنوان یک واحد مستقل از مالک یا مالکان آن و نیز جدا از موسسات دیگر در نظر گرفته می شود

فرض تداوم فعالیت

طبق این فرض هر واحد اقتصادی تا آینده قابل پیش بینی به فعالیتهای خود ادامه خواهد داد مگر آنکه عکس آن ثابت شود.

مثالهایی از فرض تداوم فعالیت:

- ✓ بر اساس این فرض دارایی ها و بدهی ها به جاری و بلندمدت طبقه بندی می گردد.
- ✓ فرآیند اندازه گیری در حسابداری از قبیل ثبت دارایی ها به بهای تمام شده به جای ارزش جاری متأثر از فرض تداوم فعالیت می باشد

فرض واحد اندازه گیری

فرض واحد اندازه گیری بدین معنی است که کلیه معاملات ، عملیات و رویدادهای مالی باید بر حسب پول مورد سنجش قرار گرفته و گزارش شود.

فرض دوره مالی

بر اساس فرض دوره مالی، عمر یک واحد اقتصادی به دوره های زمانی نسبتاً کوتاهی به نام دوره حسابداری تقسیم می شود. دوره مالی ممکن است یک ماهه، ۳ ماهه، ۶ ماهه یا یکساله باشد.

فرض تعهدی

بر اساس **فرض تعهدی** ، درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمل یا وقوع باید شناسایی و در حسابها ثبت گردد

بر اساس این فرض، وصول یک درآمد و بپردازت یک هزینه هیچ گونه نقشی در زمان شناسایی آن ندارد.

مبنای تعهدی یکی از مفروضات بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی است که در نقطه مقابل آن **مبنای نقدی** وجود دارد.

نکته: با اینکه مبنای نقدی جزو مبانی قابل قبول در حسابداری بازرگانی تلقی نمی شود ولیکن لازم است جهت پی بردن به رابطه درآمدها و هزینه های محاسبه شده در این مبنا در مقایسه با مبنای تعهدی ارتباط اقلام مزبور در دو مبنا مشخص شود.

در مبنای نقدی درآمدها در زمان دریافت وجوه نقد و هزینه ها در زمان پرداخت وجوه نقد شناسایی و ثبت می شوند.

اصول حسابداری

♦ اصل بهای تمام شده

♦ اصل تحقق درآمد

♦ اصل تطابق

♦ اصل افشا

اصل بهای تمام شده:

✓ طبق اصل بهای تمام شده، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع بهای تمام شده در دفاتر ثبت و بر همین اساس نیز در صورتهای مالی منعکس می گردد.

اصل تحقق درآمد:

طبق اصل تحقق درآمد، درآمد زمانی شناسایی می گردد که دو شرط زیر برقرار باشد:

فرایند کسب سود کامل شده باشد.

مبادله ای صورت گرفته باشد.

اصل تطابق:

طبق اصل تطابق ، هزینه های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

۳ ضابطه اصلی در بکارگیری اصل تطابق:

الف -مقابله مستقیم هزینه ها با درآمدها: رابطه علت و معلولی

مانند بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش و..

ب- هزینه دوره مالی: سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک

مانند هزینه استهلاک، هزینه بهره و ..

ج-مخارج مرتبط با درآمد آتی: شناخت بلادرنگ

مانند هزینه تحقیق و توسعه، هزینه آموزش کارکنان

اصل افشاء:

طبق اصل افشاء ، واحدهای اقتصادی موظفند که کلیه رویدادها و وقایع مالی با اهمیت مربوط به فعالیتهای مالی خود را به طور مناسب و کامل افشاء نمایند.

میثاقهای محدود کننده حسابداری

• فزونی منافع بر مخارج

• اهمیت

• خصوصیات صنعت

• محافظه کاری

فزونی منافع بر مخارج:

بر اساس این محدودیت، هزینه تهیه اطلاعات حسابداری باید بر منافع حاصل از بکارگیری این اطلاعات فزونی نداشته باشد، به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد.

اهمیت:

بر اساس این محدودیت، واحدهای اقتصادی مجازند در خصوص اقلام و رویدادهای کم اهمیت از بکارگیری روشهای تئوریک اجتناب نموده و روشهای کم هزینه تر و عملی تر را اجرا نمایند.

خصوصیات صنعت:

در برخی از موارد ممکن است ویژگی یک صنعت خاص، بکارگیری روشی را ایجاب نماید که مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری نباشد. این ویژگی می تواند استثنا در بکارگیری اصول و رویه های حسابداری را توجیه نماید

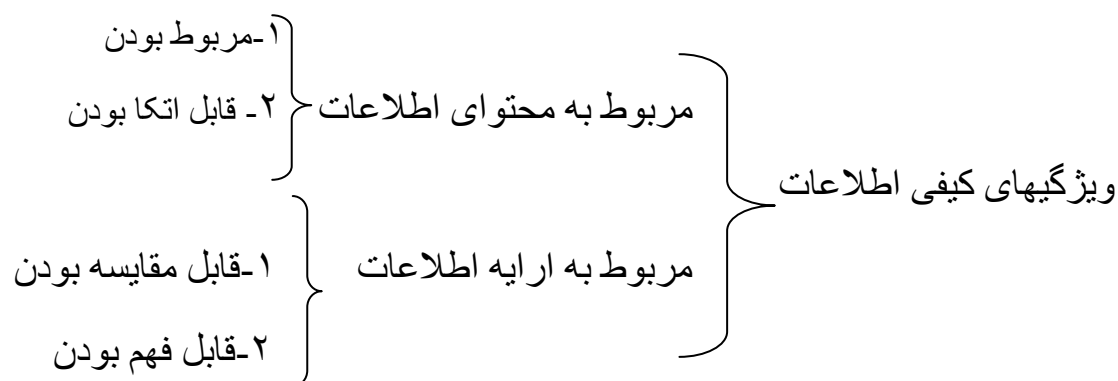
محافظه کاری:

در مواردی که برای اندازه گیری یک رویداد، روشها و رویه های متفاوتی که همگی مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری است وجود داشته باشد، باید روش یا رویه ای انتخاب شود که تاثیر افزایشی کمتری بر سود دوره و جمع داراییها داشته باشد.

مثال: قاعده اقل بهای تمام شده

ویژگی کیفی اطلاعات:

ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی به خصوصیات اطلاعاتی اطلاق می شود که موجب گردد اطلاعات ارایه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود.

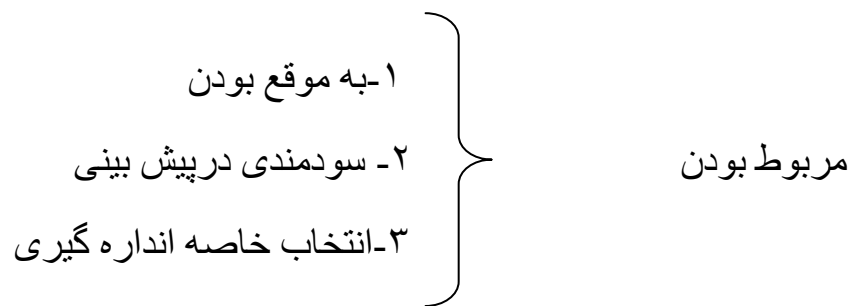


۱-ویژگیهای کیفی مربوط به محتوای اطلاعات :

الف - مربوط بودن ب قابلیت اتکا

مربوط بودن:

اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر ارزیابی استفاده کنندگان نسبت به وقایع گذشته، حال و رویدادهای آتی تاثیر گذاشته و موجب تایید، تعدیل و یا رد آن را فراهم ساخته و بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان موثر واقع شود.



به موقع بودن:

بسیاری از اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان حساس بوده و بعضا با مرور زمان ارزش و سود مندی خود را در تصمیم گیریها از دست می دهند. بنابراین اطلاعات مالی باید در زمان مناسب در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد.

سود مندی در پیش بینی:

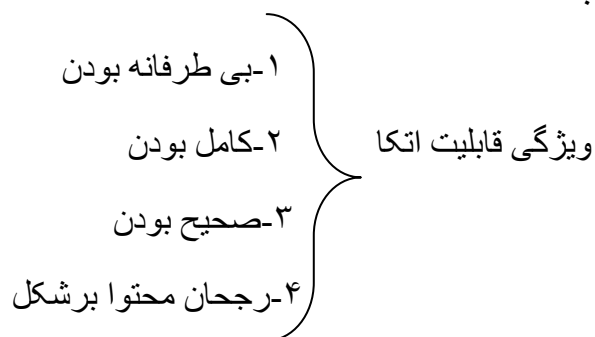
اطلاعات مالی باید به گونه ای فراهم شود که استفاده کنندگان را در پیش بینی نتایج حاصل از فعالیتهای جاری و آتی یک واحد انتفاعی کمک نماید.

انتخاب خاصه اندازه گیری:

جهت سنجش ارزش اقلام گزارشهای مالی، خواص متعددی(بهای تمام شده، ارزش متعارف، ارزش دفتری و.....) می تواند مورد استفاده قرار گیرد. انتخاب خاصه ای که قرار است در صورتهای مالی آورده شود باید مبتنی بر مربوط بودن آن به تصمیمات استفاده کنندگان باشد.

قابلیت اتکا:

اطلاعات مالی زمانی قابل اتکا تلقی می گردد که دور از هرگونه اشتباه بااهمیت باشد و به شکل منصفانه و بی طرفانه تهیه شده و به طور صادقانه مبین ارزشهای مورد انتظار باشد



بی طرفانه بودن:

بی طرفانه بودن اطلاعات مالی بدین معنی است که در اندازه گیری فعالیتهای مالی لازم است از هرگونه افراط و تفریط و یا خوشبینی و بدبینی اجتناب نموده و وقایع کوچک و کم اهمیت را بزرگ و رویدادهای با اهمیت را حقیر جلوه نداده و از هر گونه پیش داوری پرهیز شود.

کامل بودن:

اطلاعات مالی هنگامی معتبر است که با در نظر گرفتن اهمیت واقعه، کلیه حقایق لازم در خصوص وقایع اقتصادی مهم را بیان نماید.

صحیح بودن:

صحیح بودن اطلاعات مالی به معنی مطابقت داشتن اطلاعات مزبور با وقایع و رویدادهایی است که به واسطه آن اطلاعات بیان می شود. صحیح بودن اطلاعات به معنی دقیق بودن اطلاعات نمی باشد.

رجحان محتوا بر شکل:

عملیات مالی و سایر رویدادها باید بر اساس محتوا و واقعیت مالی نه صرفا شکل قانونی آنها مد نظر قرار گرفته و ارائه شود.

قابل مقایسه بودن:

استفاده کنندگان گزارشهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را در طول زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی باهم مقایسه نمایند.

- قابل مقایسه بودن
- ۱- رعایت یکنواختی (ثبات رویه)
 - ۲- همسانی روشها (متحدالشکلی)

مثال جامع:

همان طور که قبلا در بحث مفاهیم بنیادی حسابداری گفته شد، مبنای تعهدی یکی از مفروضات بنیادی حسابداری است که به تشریح مقطع زمانی مناسب جهت شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه ها می پردازد. نقطه مقابل فرض مزبور، مبنای نقدی بود که زمان شناسایی و ثبت درآمد و هزینه اصولا دریافت و یا پرداخت است.

جهت آشنایی هرچه بیشتر با تفاوتهای موجود در دو مبنا به مثال زیر توجه نمایید:

اطلاعات زیر در تاریخ ۹۸/۱۲/۲۹ از دفاتر شرکت سهامی نیلوفر به دست آمده است:

۱- فروش نقدی سال ۹۸ ۵۰۰.۰۰۰

۲- فروش نسبه سال ۹۸ ۳۰۰.۰۰۰

۳- دریافتی از بدهکاران در طی سال ۹۸:

الف- از محل فروشهای نسبه سال ۹۸ ۲۸۰.۰۰۰

ب- از محل فروشهای نسبه سال ۹۷ ۲۵۰.۰۰۰

پیش دریافت از محل فروشهای سال ۹۹ ۷۰.۰۰۰

۴- خرید نقدی سال ۹۸ ۳۶۰.۰۰۰

۵- خرید نسبه سال ۹۸ ۲۲۰.۰۰۰

۶-پرداختی به بستانکاران در طی سال ۹۸ :

الف-ازبابت خریدهای نسبه سال ۹۸ ۱۷۰.۰۰۰

ب-ار بابت خریدهای نسبه سال ۹۷ ۲۴۰.۰۰۰

ج-پیش پرداخت ازبابت خریدهای سال ۹۹ ۳۰.۰۰۰

۷-هزینه های تحقق یافته پرداخت شده ۶۰.۰۰۰

۸- هزینه های تحقق یافته معوق ۸۰.۰۰۰

۹-پرداختی از بابت هزینه های معوق در سال ۹۸:

الف-ازبابت هزینه های تحقق یافته ۹۷ ۵۰.۰۰۰

ب- ازبابت هزینه های تحقق یافته ۹۸ ۳۵.۰۰۰

ج-پیش پرداخت از بابت هزینه های سال ۹۹ ۲۰.۰۰۰

۱۰-هزینه استهلاک ۴۰.۰۰۰

با فرض اینکه موجودی کالای پایان دوره شرکت در سال ۹۷ ۱۱۰.۰۰۰ ریال

و موجودی کالای پایان دوره شرکت در سال ۹۸ ۱۸۰.۰۰۰ ریال بوده و نرخ مالیات ۴۰٪

مطلوب است تهیه صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی با استفاده از مبنای نقدی و تعهدی.

نکته : موجودی پایان دوره شرکت در سال ۹۷ در سال ۹۸ موجودی اول دوره می باشد.

شرکت سهامی نیلوفر

صورت حساب سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۹۸/۱۲/۲۹

مبنای نقدی

درآمد حاصل از فروش	۱.۱۰۰.۰۰۰
قیمت تمام شده کالای فروش رفته	(۸۰۰.۰۰۰)
سود ناویژه	۳۰۰.۰۰۰
هزینه های عملیاتی نقدی	(۱۶۵.۰۰۰)
هزینه های عملیاتی غیر نقدی (استهلاک)	_____
سود ویژه قبل از مالیات	۱۳۵.۰۰۰
- هزینه مالیات	(۵۴.۰۰۰)
سود ویژه پس از کسر مالیات	۸۱.۰۰۰

شرکت سهامی نیلوفر

صورت حساب سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۹۸/۱۲/۲۹

مبنای تعهدی

درآمد حاصل از فروش	۸۰۰.۰۰۰
قیمت تمام شده کالای فروش رفته	(۵۱۰.۰۰۰)
سود ناویژه	۲۹۰.۰۰۰
هزینه های عملیاتی نقدی	(۱۴۰.۰۰۰)
هزینه استهلاک	(۴۰.۰۰۰)
سود ویژه قبل از مالیات	۱۱۰.۰۰۰
- هزینه مالیات	(۴۴.۰۰۰)
سود ویژه پس از کسر مالیات	۶۶.۰۰۰

مبلغ فروش در مبنای نقدی = فروش نقد + دریافتی از بدهکاران + پیش دریافت فروش

$$۷۰.۰۰۰ + (۲۵۰.۰۰۰ + ۲۸۰.۰۰۰) + ۵۰۰.۰۰۰ = ۱.۱۰۰.۰۰۰$$

مبلغ فروش در مبنای تعهدی = فروش نقد + فروش نسبه

$$۳۰۰.۰۰۰ + ۵۰۰.۰۰۰ = ۸۰۰.۰۰۰$$

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

در مبنای نقدی = خرید نقدی + پرداخت به بستانکاران + پیش پرداخت خرید کالا

$$۳۰.۰۰۰ + (۲۴۰.۰۰۰ + ۱۷۰.۰۰۰) + ۳۶۰.۰۰۰ = ۸۰۰.۰۰۰$$

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

در مبنای تعهدی = خرید خالص + موجودی کالای ابتدای دوره - موجودی کالای پایان دوره

$$۱۸۰.۰۰۰ - ۱۱۰.۰۰۰ + ۵۸۰.۰۰۰ = ۵۱۰.۰۰۰$$

خرید خالص در مبنای تعهدی = خرید نقد + خرید نسبه

$$۲۲۰.۰۰۰ + ۳۶۰.۰۰۰ = ۵۸۰.۰۰۰$$

هزینه ها در مبنای نقدی = هزینه های نقدی + پرداختی بابت هزینه های معوق + پیش پرداخت

$$۲۰.۰۰۰ + (۳۵.۰۰۰ + ۵۰.۰۰۰) + ۶۰.۰۰۰ = ۱۶۵.۰۰۰$$

هزینه ها در مبنای تعهدی = ۴۰.۰۰۰ + ۸۰.۰۰۰ + ۶۰.۰۰۰ = ۱۸۰.۰۰۰

نمونه سوال:

۱- کدام یک از گزینه های زیر از ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی و حسابداری نمی باشد؟

الف- مربوط بودن ب- قابلیت اتکا ج- قابلیت مقایسه د- در دسترس بودن

۲- کدام یک از گزینه های زیر از مفاهیم و مفروضات بنیادی حسابداری نمی باشد؟

الف- فرض تداوم فعالیت ب- فرض دوره مالی ج- فرض واحد اندازه گیری د- فرض بهای تمام شده

۳- اصل اهمیت جزو کدام یک از طبقه بندیهای رایج اصول حسابداری می باشد؟

الف- مفاهیم و مفروضات ب- اصول وقواعد ج- اصول محدود کننده د- هیچکدام

۴- براساس این مبنای حسابداری رویدادهای مالی پس از دریافت و پرداخت تشخیص و اندازه گیری می شود.

الف- مبنای تعهدی ب- مبنای نقدی ج- حسابداری دولتی د- حسابداری مالی

۵- مواد اولیه ابتدای دوره ۵.۰۰۰ ریال و پایان دوره ۷.۰۰۰ ریال است. خرید نقدی مواد اولیه طی دوره ۳۸.۰۰۰ ریال و پرداختی بابت خرید نسبه سال قبل ۱۶.۰۰۰ ریال بوده است. مانده حسابهای پرداختی تجاری اول دوره ۱۰.۰۰۰ ریال و پایان دوره ۹.۰۰۰ است.

هزینه مواد اولیه مصرف شده طی دوره بر مبنای نقدی چقدر است؟

الف- ۳۸.۰۰۰ ب- ۳۹.۰۰۰ ج- ۵۳.۰۰۰ د- ۵۵.۰۰۰

۶- اطلاعات زیر از دفاتر شرکت سهامی شیراز به دست آمده است.

پیش پرداخت اجاره ۹۵/۱۲/۲۹ ۹۶ /۱۲/۲۹

۱.۲۰۰.۰۰۰ ۱.۶۰۰.۰۰۰

۷- در صورتی که کل پرداختی بابت اجاره طی سال ۹۶ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد هزینه اجاره معادل خواهد بود.

الف- ۴۰۰.۰۰۰ ب- ۱.۰۰۰.۰۰۰ ج- ۸۰۰.۰۰۰ د- ۶۰۰.۰۰۰

فصل دوم

صورت سود و زیان

هدف کلی :

آشنایی با مفاهیم درآمد، هزینه و سود

آشنایی با نحوه گزارشگری مربوط به عملکرد ما

مقدمه

در این فصل می خواهیم به بررسی دو صورت حساب مهم، صورت حساب سود و زیان و صورت حساب سود و زیان جامع بپردازیم صورت حسابهایی که نتایج فعالیت های تجاری را برای یک دوره مالی نشان می دهد.

نظریه های مربوط به اندازه گیری سود خالص:

۱- نظریه عملکرد جاری

۲- نظریه شمول کلی (سود جامع)

❖ نظریه عملکرد جاری:

بر اساس نظریه عملکرد دوره جاری فقط آن نوع از رویدادها و تغییرات ارزش که توسط مدیریت قابل کنترل بوده و معلول تصمیمات دوره جاری است باید در محاسبه سود خالص در نظر گرفته شود.

طبق این نظریه تغییراتی که مربوط به دوره قبل بوده اما در دوره های مزبور شناسایی و ثبت شده است، نباید در محاسبه سود خالص منظور شود.

مثلا: شناسایی یک اشتباه محاسباتی در سود خالص دوره های قبل به دلیل اینکه بازتاب کارآیی مدیریت در دوره جاری نیست، نمی تواند در محاسبه سود خالص دور جاری منظور شود.

❖ نظریه شمول کلی (سود جامع)

بر اساس نظریه شمول کلی سود باید شامل کلیه تغییرات در حقوق صاحبان سهام که با ثبت عملیات یا تجدید ارزیابی واحد تجاری طی یک دوره مالی مشخص شناسایی می شود با استثنای توزیع سود سهام و نقل و انتقال سرمایه ای باشد.

بدین ترتیب ارقام غیر مستمر، ارقام غیر عادی که در دوره جاری واقع شده اند و ارقام دوره های قبل همه در صورت حساب سود و زیان ارایه می گردد اما هر یک از ارقام مزبور می تواند به طور جداگانه افشا شود

صورتحساب سود و زیان، شکل و نحوه ارائه آن

صورتحساب سود و زیان را می توان به اشکال مختلف وبا توجه به مفاهیم مختلف درآمد تفکیک و طبقه بندی هزینه ها ارایه کرد. در عمل صورت حساب سود و زیان به دو شکل متفاوت ارایه می شود که عبارتند از:

الف) شکل چند مرحله ای

ب) شکل یک مرحله ای

در شکل چند مرحله ای صورت حساب سود و زیان، اقلام درآمد، هزینه، و سود و زیان به گروههای مشخص طبقه بندی می شود تا تفسیر اطلاعات برای استفاده کنندگان تسهیل گردد. به مانند شکل زیر :

صورتحساب سود و زیان چند مرحله ای

ریال	ریال	
۲,۵۰۰,۰۰۰		فروش
(۱,۶۰۰,۰۰۰)		بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۹۰۰,۰۰۰</u>		سود ناویژه
		هزینه های عملیاتی:
	۲۳۰,۰۰۰	هزینه اداری و تشکیلاتی
	۱۵۰,۰۰۰	هزینه توزیع و فروش
(۳۸۰,۰۰۰)		جمع هزینه عملیاتی
<u>۵۲۰,۰۰۰</u>		سود ویژه عملیاتی
		سایر درآمدها و هزینه ها:
	۱۸۰,۰۰۰	درآمد متفرقه
	(۱۲۰,۰۰۰)	هزینه های مالی
	(۳۰,۰۰۰)	هزینه های متفرقه
۳۰,۰۰۰		خالص سایر درآمدها و هزینه ها
<u>۵۵۰,۰۰۰</u>		سود قبل از مالیات
(۲۲۰,۰۰۰)		هزینه مالیات
<u><u>۳۳۰,۰۰۰</u></u>		سودخالص پس از کسر مالیات

در صورت حساب سود و زیان یک مرحله ای هیچ گونه طبقه بندی بین اقلام درآمد و هزینه به عمل نمی آید بلکه کلیه درآمدها اعم از عملیاتی یا غیر عملیاتی از یک طرف و کلیه هزینه ها نیز اعم از عملیاتی و غیر عملیاتی و حتی مالیات ، از طرف دیگر باهم جمع شده و سپس جمع هزینه ها از جمع درآمدها کسر می گردد تا سود ویژه بدست آید .مانند شکل زیر:

صورت حساب سود و زیان یک مرحله ای

ریال	ریال	
۲,۵۰۰,۰۰۰		فروش
۱۸۰,۰۰۰		درآمد متفرقه
۲,۶۸۰,۰۰۰		جمع درآمدها
		هزینه ها:
	۱,۶۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
	۲۳۰,۰۰۰	هزینه اداری و تشکیلاتی
	۱۵۰,۰۰۰	هزینه توزیع و فروش
	۱۲۰,۰۰۰	هزینه های مالی
	۳۰,۰۰۰	هزینه های متفرقه
	۲۲۰,۰۰۰	هزینه مالیات
(۲,۳۵۰,۰۰۰)		جمع هزینه ها
۳۳۰,۰۰۰		سود خالص

طبقه بندی اقلام صورت حساب سود و زیان

به منظور سهولت مقایسه نتایج عملکرد هر دوره مالی با دوره های دیگر و برای اینکه اطلاعات ارائه شده در صورت سود و زیان جهت تصمیم گیری های اقتصادی مفید واقع شود اقلام صورت حساب سود و زیان به دو طبقه کلی تقسیم می شود:

(۱) اقلام عادی

(۲) اقلام غیر عادی (غیر مترقبه)

اقلام عادی:

- ◆ اقلام عادی عبارت است از اقلام درآمد یا هزینه ای که از فعالیتهای معمول، مستمر و منظم واحد تجاری ناشی شده و یا وقوع آنها در طی یک دوره مالی متصور می باشد. این اقلام به دو دسته تقسیم می شوند:

الف) اقلام عادی عملیاتی

ب) اقلام عادی غیر عملیاتی

■ اقلام عادی عملیاتی:

- ✓ اقلام عادی عملیاتی عبارت اند از درآمدها و هزینه هایی که در نتیجه انجام عملیات مرتبط به موضوع اصلی فعالیتهای واحد تجاری حاصل می شود.

■ اقلام عادی غیر عملیاتی:

- ✓ اقلام عادی غیر عملیاتی عبارت اند از درآمدها و هزینه هایی که مرتبط با فعالیتهای واحد تجاری نمی باشد.

اقلام غیر عادی (غیر مترقبه):

- ✓ اقلام غیر عادی از رویدادهای خارج از فعالیتهای عادی واحد تجاری ناشی شده و انتظار نمی رود که به طور عادی و مستمر به وقوع پیوندد.

نمونه هایی از اقلام غیر مترقبه :

- ◆ سود یا زیانهای عمده ناشی از بلایای طبیعی (مثل سیل، زلزله و)

- ◆ مصادره داراییها و یا سلب مالکیت

- ◆ ممنوعیت اشتغال به فعالیتی از طریق وضع قوانین جدید

اقلام استثنایی:

- ◆ به اقلامی گفته می شود که با وجود اینکه ناشی از فعالیتهای عادی می شوند ولیکن به منظور ارائه مطلوب صورت سود و زیان به صورت جداگانه افشا می گردند.

نمونه هایی از اقلام استثنایی عبارتند از:

✓ زیانهای ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آنها به طور متناوب انتظار می رود. مثل سیل در شمال

✓ زیانهای ناشی از انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها.

✓ سود یا زیان حاصل از فروش داراییهای ثابت و سرمایه گذاریهای بلندمدت

✓ و....

توقف عملیات:

✓ نتایج عملیات یک قسمت متوقف شده شامل سود و زیان حاصل از واگذاری آن قسمت، برای دوره جاری باید به طور مجزا پس از سود و زیان عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس گردد.

تغییرات حسابداری:

۱- تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری

۲- تغییر در برآورد حسابداری

۳- تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

♦ تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری مانند:

الف- تغییر در روش ارزشیابی موجودیها مانند تغییر از روش FIFO به LIFO

ب- تغییر در روش محاسبه استهلاك مثل تغییر از روش نزولی به روش خط مستقیم

ج- تغییر در روش حسابداری قراردادهای بلند مدت پیمانکاری مثل تغییر از روش درصد پیشرفت کار به روش کار تکمیل شده

ویژگیهای تغییر در روش

۱- اثر انباشته دارد و به دوره گذشته تسری پیدا می کند.

۲- در صورت سود و زیان دوره تغییر گزارش می شود.

مثال:

شرکت سهامی نیلوفر در ابتدای سال 1385 اقدام به خرید ماشین آلاتی به قیمت تمام شده ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال و عمر مفید ۱۰ سال نمود. شرکت از روش خط مستقیم جهت محاسبه استهلاک استفاده نموده در پایان سال 1389 قبل از ثبت هزینه استهلاک تصمیم به تغییر روش خود از مستقیم به نزولی نمود با فرض آنکه نرخ مالیات ۴۰٪ باشد مطلوب است محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر در روش و چگونگی ثبت آن در دفاتر شرکت؟

جواب: اول استهلاک به روش خط مستقیم را برای ۴ سال بدست می آوریم

$$5.000.000/10=500.000$$

هرینه استهلاک سالانه به روش خط مستقیم ۵۰۰.۰۰۰

استهلاک انباشته چهار ساله $500.000*4=2.000.000$

بعد استهلاک به روش نزولی را برای ۴ سال محاسبه می کنیم

1/n نرخ استهلاک در روش نزولی ساده می باشد.

$$5.000.000*10\%=500.000$$

$$(5.000.000-500.000)*10\%=450.000$$

$$(5.000.000-950.000)*10\%=405.000$$

$$(5.000.000-1.355.000)*10\%=365.500$$

۱.۷۱۹.۵۰۰ استهلاک انباشته در ابتدای سال ۸۹

اثر انباشته ناشی از تغییر روش برابر است با:

$$2.000.000-1.719.500=280.500$$

باتوجه به مطالب فوق می توان ثبت روزنامه مربوط به تغییر در روش حسابداری را به شرح زیر انجام داد:

استهلاک انباشته ۲۸۰.۵۰۰

اثر انباشته ناشی از تغییر روش ۱۶۸.۳۰۰

مالیات پرداختی ۱۱۲.۲۰۰

$$280.500 * 40\% = 112.200$$

- تغییر در برآورد حسابداری عمدتاً به دلیل وقوع رویدادهای جدید و یا دستیابی به اطلاعات اضافی انجام می‌گیرد.
- ✓ تغییر در برآورد میزان مطالبات مشکوک الوصول
- ✓ تغییر در برآورد ارزش اسقاط
- ✓ تغییر در برآورد عمر مفید دارایی می‌گیرد.

۱- اثر انباشته ندارد

۲- به دوره گذشته تسری پیدا نمی‌کند

۳- فقط دوره جاری و آتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد

ویژگیهای تغییر در

برآوردهای حسابداری

مثال: مدیریت شرکت سهامی آرمان، عمر مفید یکی از وسایط نقلیه خود را ۱۰ سال برآورد کرده است. بهای تمام شده داری مزیور ۶.۰۰۰.۰۰۰ ریال بوده و ارزش اسقاط آن ۲۰۰.۰۰۰ ریال تخمین زده می‌شود. پس از گذشت ۷ سال در ابتدای سال هشتم، مدیریت شرکت تشخیص داده است که عمر مفید باقیمانده ۵ سال و ارزش اسقاط آن در پایان عمر مفید معادل ۳۰۰.۰۰۰ ریال می‌باشد. هزینه استهلاک تجدیدنظر شده سالانه برای باقیمانده عمر مفید دارایی را به روش خط مستقیم محاسبه نمایید؟

جواب: اول استهلاک انباشته را به روش خط مستقیم در تاریخ تجدید نظر بدست می‌آوریم

$$\text{استهلاک سالانه وسایط نقلیه} = (6.000.000 - 200.000) / 10 = 580.000$$

$$580.000 * 7 = 4.0600.000 \quad \text{استهلاک انباشته در تاریخ تجدیدنظر در برآورد}$$

❖ محاسبه استهلاك سالانه بعد از برآورد

بهای تمام شده اولیه ۶.۰۰۰.۰۰۰

کسرمی شود استهلاك انباشته در تاريخ تجديد نظر ۴.۰۶۰.۰۰۰

ارزش دفتری در ابتدای سال هفتم ۱.۹۴۰.۰۰۰

کسرمی شود ارزش اسقاط جديد برآورد شده ۳۰۰.۰۰۰

مبلغ قابل استهلاك در طی ۵ سال آینده ۱.۶۴۰.۰۰۰

هزینه استهلاك تجديد نظر شده $1.640.000/5=328.000$

ثبت لازم در پایان سال هشتم

هزینه استهلاك ۳۲۸.۰۰۰

استهلاك انباشته ۳۲۸.۰۰۰

■ تغيير در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

✓ اگر صورتهای مالی تهیه شده در دوره جاری از لحاظ شخصیت حسابداری با

صورتهای مالی ارائه شده در دوره های قبل متفاوت باشد، تنظیم و ارائه مجدد

صورتهای مالی سنوات قبل ضرورت دارد.

■ اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های قبل:

■ ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورتهای مالی یک یا چند دوره مالی

گذشته کشف گردد که اصلاح این اشتباهات مشروط به با اهمیت بودن باید در حساب

سود(زیان انباشته) انجام و گردش حساب مزبور نشان داده شود این اشتباهات ممکن است

ناشی از موارد زیر باشد:

- اشتباهات ریاضی و محاسباتی
- اشتباه در اعمال رویه های حسابداری
- تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیتهای موجود در زمان تهیه صورتهای مالی
- تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد
- موارد تقلب

نکته:

اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می گردد.

اطلاعات مقایسه ای:

صورت‌های مالی باید دربرگیرنده اقلام مقایسه ای دوره قبل باشد بجز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه ای تشریحی تاجایی باید افشا شود که جهت درک صورت‌های مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد.

صورت سود و زیان جامع:

صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آنها نشاندهد.

نکته: براساس بند ۸ بیانیه شماره ۶ رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی که تا حد زیادی منطبق با استانداردهای بین المللی حسابداری می باشد، در مواردی که به جز سود و زیان دوره و تعدیلات سنواتی، درآمد یا هزینه شناسایی شده دیگری وجود نداشته باشد، نیازی به تهیه و ارائه صورت سود و زیان جامع نبوده و در چنین حالتی باید در یادداشتی ذیل صورت سود و زیان دوره، عدم لزوم صورت سود و زیان جامع افشا شود.

شرکت نمونه (سهامی عام)

صورت سود و زیان جامع

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۸

۱۳۹۷	۱۳۹۸	
*	*	سود یا زیان خالص طبق صورت سود و زیان
*	*	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ثابت مشهود *
*	(*)*	سود یا زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری بلند مدت
*	*	کل سود شناسایی شده
	*	تعدیلات سنواتی
	*	سود جامع

مثال: زیان ویژه شرکت سهامی اطلس در سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۹۸ معادل ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال، مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ثابت ۵۰۰.۰۰۰ ریال، اثر انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاك ۱۵۰.۰۰۰ ریال (بدهکار)، زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری بلند مدت ۱۰۰.۰۰۰ ریال و تعدیلات سنواتی ۴۰۰.۰۰۰ ریال، بستانکار می باشد. با توجه به اطلاعات فوق سود یا زیان جامع شرکت چقدر است؟

نکته: تعدیلات سنواتی بستانکار باشد با سود شناسایی شده جمع و اگر بدهکار باشد کم می شود.

(۱.۲۰۰.۰۰۰)	زیان ویژه
۵۰۰.۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای ثابت
(۱۰۰.۰۰۰)	زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری بلند مدت
<u>(۸۰۰.۰۰۰)</u>	کل زیان شناسایی شده
۴۰۰.۰۰۰	تعدیلات سنواتی (بستانکار)
<u>۴۰۰.۰۰۰</u>	زیان جامع

نمونه سوال:

۱- کدام یک از موارد زیر معرف دوره های زمانی مناسبی برای ثبت آثار ناشی از تغییر در برآوردهای حسابداری است؟

الف- دوره جاری و در صورت لزوم دوره گذشته

ب- دوره جاری و در صورت لزوم دوره آتی

ج- فقط دوره گذشته

د- فقط دوره آتی

۲- ماشین آلاتی به ارزش ۶۲۰ میلیون ریال در تاریخ ۱/۰۱/۷۰ خریداری و به روش خط

مستقیم ، ۶ساله و با ارزش اسقاط ۲۰ میلیون ریال مستهلک شده است. اگر از تاریخ

۱/۰۱/۷۴ عمر مفید باقی مانده به ۴ سال افزایش یابد، اثر انباشه این تغییر در صورت سود

و زیان دوره تغییر چند میلیون ریال است؟

الف- صفر ب- ۷۰ ج- ۵۰ د- ۱۰۰

۳- یک شرکت ماشین آلاتی را در اول سال ۱۳۷۱ به مبلغ ۵۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و عمر مفید

۱۰ سال برآورد و با روش خط مستقیم آن را مستهلک می نماید در اول سال ۱۳۷۶ که ماشین

آلات به مدت ۵ سال مورد استفاده قرار گرفت ، مبلغ ۷۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال جهت تعمیر اساسی

ماشین آلات هزینه شده است. که این امر موجب گردید عمر مفید آن ۳ سال افزایش یابد

هزینه استهلاک سال ۱۳۷۶ چند ریال است؟

فصل سوم

ترازنامه یا صورت وضعیت مالی

هدف کلی :

- آشنایی با مفاهیم حاکم بر ترازنامه
- آشنایی با نحوه طبقه بندی ترازنامه
- آشنایی با نحوه تهیه ترازنامه

ترازنامه :

صورت حسابداری است که وضعیت مالی واحد تجاری را در یک مقطع زمانی مشخص نشان می دهد.

هدف از طبقه بندی اقلام ترازنامه

هدف اصلی از طبقه بندی اقلام ترازنامه ، تسهیل تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و ارائه مفید آن می باشد.

طبقه بندی اقلام در ترازنامه:

داراییها :

الف) داراییهای جاری

ب) داراییهای بلند مدت شامل:

سرمایه گذاریهای بلند مدت

اموال، ماشین آلات و تجهیزات

داراییهای نامشهود

بدهیها :

الف) بدهی های جاری

ب) بدهی های بلند مدت

حقوق صاحبان سهام:

سرمایه

صرف (کسر) سهام

اندوخته ها

سود (زیان) انباشته

سایر داراییها

مخارج انتقالی به دوره های آتی

داراییهای جاری:

دارایی جاری عبارت است از وجه نقد و یا داراییهای دیگری که به طور معقول انتظار می رود در طی چرخه عادی عملیات واحد تجاری یا دوره مالی، هر کدام که طولانی تر باشد مصرف شده یا به وجه نقد تبدیل شده و یا فروخته شود.

داراییهای جاری شامل:

- ✓ موجودی نقد
- ✓ سرمایه گذاری کوتاه مدت
- ✓ حسابها و اسناد دریافتی تجاری
- ✓ حسابها و اسناد دریافتی غیر تجاری
- ✓ موجودیها، سفارشات مواد و کالا، پیش پرداختها

بدهیهای جاری:

تعهداتی است که به طور معقول انتظار می رود در طی یکسال یا یک چرخه عادی عملیاتی هر کدام که طولانی تر باشد از محل داراییهای جاری یا ایجاد بدهیهای جاری بازپرداخت یا تسویه شود.

بدهی های جاری شامل:

- ✓ اضافه برداشت بانکی
- ✓ حسابها و اسناد پرداختی تجاری
- ✓ حسابها و اسناد پرداختی غیر تجاری
- ✓ پیش دریافت از مشتریان

- ✓ ذخیره مالیات
- ✓ سود سهام پیشنهادی (پرداختنی)
- ✓ وامهای پرداختنی

داراییهای بلند مدت:

داراییهای بلند مدت شامل کلیه داراییهای است که در سرفصل داراییهای جاری قابل انعکاس نمی باشد که عبارتند از:

- ✓ سرمایه گذارهای بلند مدت
 - ✓ اموال، ماشین آلات و تجهیزات
 - ✓ داراییهای نامشهود
 - ✓ سایر داراییها
 - ✓ مخارج انتقالی به دوره های آتی
- بدهیهای بلند مدت

شامل کلیه تعهداتی که قابل طبقه بندی در سر فصل بدهیهای جاری نبوده و از محل داراییهای جاری و یا ایجاد بدهی های کوتاه مدت در طی سال مالی قابل پرداخت یا تسویه نمی باشد

بدهیهایی که مبتنی بر استقراض می باشد.

مانند اسناد پرداختنی بلند مدت ، وامها و اوراق قرضه.

سایر بدهی های بلند مدت که فاقد ویژگی استقراض

می باشد.

مانند ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

درآمد انتقالی به دوره های آتی

مانند کمکهای بلاعوض دولت

حقوق صاحبان سهام

نشان دهنده حقوق مالی صاحبان یک واحد انتفاعی نسبت به دارایی های واحد است که مبلغ آن از طریق کسر جمع بدهیهای واحد تجاری از جمع داراییهای آن به دست می آید.

حقوق صاحبان سهام :

سرمایه قانونی (اسمی)

سرمایه پرداخت شده اضافی

اندوخته ها (محدودیت در سود انباشته)

سود(زیان) انباشته

سرمایه تحقق نیافته

مثال :

اطلاعات زیر از دفاتر شرکت سهامی آرمان در پایان اسفند ۱۳۹۷ که مصادف با پایان سال مالی شرکت می باشد در دست است :

ذخیره مالیات درآمد	۵.۰۰۰	سهام عادی	۱۵.۰۰۰
سود سهام پیشنهادی	۸.۲۰۰	اندرخته قانونی	۱.۹۰۰
ماشین آلات از رده خارج شده	۱.۲۰۰	اندرخته احتیاطی	۱.۲۰۰
کسر اوراق قرضه	۲.۰۰۰	سود انباشته	۲.۰۰۰
حده جاری وام پرداختنی	۴۰۰	استهلاک انباشته ماشین آلات	۲۶۰۰
تهدد صاحبان سهام	۳.۰۰۰	ماشین آلات	۱۳.۲۰۰
پیش پرداخت خرید ماشین آلات	۷۰۰۰	کالای بین راهی	۱۵۰۰
صرف سهام	۳.۰۰۰	اوراق قرضه	۱۲.۰۰۰
موجودی نقد	۳۰۰۰	ح دریافتنی تجاری	۹.۲۰۰
موجودی کالادر پایان دوره	۹۰۰۰	مطالبات از کارکنان	۱.۵۰۰
ارزشیابی سرمایه گذاری در سهام-بد	۷۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام	۵۰۰۰
اثاثه	۴.۰۰۰	ذخیره م.م.و	۱.۴۰۰
اسناد پرداختنی تجاری	۵.۵۰۰	استهلاک انباشته اثاثه	۵۰۰
وام پرداختنی بلندمدت	۱.۶۰۰		

مطلوب است تهیه ترازنامه شرکت سهامی آرمان در پایان اسفند؟

شرکت سهامی آرمان

ترازنامه

۹۷/۱۲/۲۹

داراییهای جاری : بدهی های کوتاه مدت :

۵.۵۰۰	۳۰۰۰ اسناد پرداختی تجاری		موجودی نقد
۴۰۰۰	وام پرداختی	۵۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام
۸.۲۰۰	سود سهام پیشنهادی	۷۰۰۰	ارزشیابی سرمایه گذاری در سهام-بد
۵۰۰۰	ذخیره مالیات بر درآمد	۵.۷۰۰	جمع
۱۹.۱۰۰	جمع	۹.۲۰۰	ح دریافتنی تجاری
	بدهیهای بلند مدت:	(۱.۴۰۰)	-ذخیره م.م.و
۱.۶۰۰	وام پرداختی بلند مدت	۷.۸۰۰	خالص
	۱۲.۰۰۰ اوراق قرضه	۱۵۰۰	مطالبات از کارکنان
	(۲.۰۰۰) کسراوراق قرضه	۹۰۰۰	موجودی کلادری پایان دوره
۱۰.۰۰۰	خالص	۱۵۰۰	کالای بین راهی
۱۱.۶۰۰	جمع	۲۸.۵۰۰	جمع

داراییهای غیر جاری: حقوق صاحبان سهام:

۱۵.۰۰	سهام عادی	۷۰۰۰	پیش پرداخت خرید ماشین آلات
(۳۰۰۰)	تعهد صاحبان سهام	۴.۰۰۰	اثاثه
۱۲.۰۰۰	سهام پرداخت نشده	(۵۰۰)	-استهلاک انباشته
۳.۰۰۰	صرف سهام	۳.۵۰۰	ارزش دفتری

ماشین آلات	۱۳.۲۰	اندوخته قانونی	۱.۹۰۰
استهلاک انباشته (۲.۶۰۰)		اندوخته احتیاطی	۱۲۰۰
ارزش دفتری	۱۰.۶۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰
ماشین آلات از زرده خارج شده	۱.۲۰۰		
جمع	۲۲.۳۰۰	جمع	۲۰.۱۰۰
جمع داراییها	۵۰.۸۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	۵۰.۸۰۰

نمونه سوال :

۱- زمین خریداری شده برای توسعه آتی تحت چه سرفصلی باید در ترازنامه آورده شود؟

الف- اموال و ماشین آلات ب- سرمایه گذاری بلند مدت

ج- سرمایه گذاری کوتاه مدت د- سایر داراییها

۲- کدام یک از اقلام زیر را نمی توان در بخش داراییهای جاری نشان داد؟

الف - موجودی ملزومات ب- وجوه مسدود شده بانکی

ج - تنخواه گردان د- کالای بین راهی

۳- حسابها و اسناد دریافتی تجاری در ترازنامه بر حسب چه مبنایی ارزشگذاری شده و نشان داده می شوند؟

الف- ارزش دفتری ب- ارزش فعلی ج- ارزش خالص بازیافتنی د- ارزش سررسید

