

به نام هستی بخش هستی آفرین

جزوه حسابداری مالی

استاد در آمد

دانشکده فنی و حرفه ای دختران اهواز

مهر ماه ۱۳۹۷

فصل اول

حسابداری مالی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی

• استفاده کنندگان اطلاعات مالی

استفاده کنندگان اطلاعات مالی به اشخاصی اطلاق می شود که انتظار می رود در مورد اطلاعات مالی گزارش شده قضاوت کنند و یا بر مبنای آن تصمیماتی اتخاذ نمایند. به طور کلی، استفاده کنندگان اطلاعات مالی را می توان به دو گروه زیر طبقه بندی نمود:

۱ - استفاده کنندگان درون سازمانی - اشخاصی هستند که نیاز آنها به اطلاعات جهت برنامه ریزی و کنترل عملیات واحد تجاری و اداره منابع آن بوده و تصمیمات آن ها بر عملیات داخلی واحد تجاری اثر مستقیم دارد. استفاده کنندگان درون سازمانی عمدتاً سطوح مختلف مدیریت واحد تجاری می باشد. فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده کنندگان درون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مدیریت نامیده می شود

۲ - استفاده کنندگان برون سازمانی - اشخاصی هستند که با بهره گیری از اطلاعات گزارش شده توسط واحد تجاری درباره رابطه خود با واحد تجاری تصمیم گیری می نمایند. علایق، نیازها و خواست های اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی متفاوت و متنوع بوده و لذا تصمیماتی که توسط این گروه اتخاذ می شود نیز بسیار متفاوت و گوناگون می باشد. مهمترین استفاده کنندگان برون سازمانی، سرمایه گذاران (بالفعل و بالقوه)، اعطا کنندگان تسهیلات مالی، تامین کنندگان کالاها و خدمات، مشتریان، تحلیل گران مالی، دولت و جامعه می باشند. فرایند تهیه و گزارش اطلاعات مالی به استفاده کنندگان برون سازمانی اصطلاحاً حسابداری مالی نامیده می شود.

• گزارشگری مالی

محصول نهایی حسابداری مالی و ابزار اساسی ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان برون سازمانی، صورتهای مالی است که شامل اجزای زیر می باشد:

۱ - صورتهای مالی اساسی

۲ - یادداشت های توضیحی صورتهای مالی

• هدف صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که می تواند برای طیف گسترده ای از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

• خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

خصوصیات کیفی به خصوصیات اطلاق می شود که موجب می گردد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. خصوصیات کیفی به دو بخش تقسیم می شوند:

۱ - خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات، شامل:

استاد

- مربوط بودن
- قابل اتکا بودن

۲ - خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات، شامل:

- قابل مقایسه بودن
- قابل فهم بودن

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده و یا تایید یا تصحیح ارزیابی های گذشته آن ها موثر واقع شود. به طور کلی، اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که:

۱ - دارای ارزش پیش بینی کنندگی باشد. یعنی اینکه با توجه به نتایج و رویدادهای گذشته، بتواند شرایط را برای پیش بینی نتایج و رویدادهای آتی فراهم سازد

۲ - دارای ارزش تایید کنندگی باشد. یعنی این که در تایید یا تصحیح ارزیابی های گذشته استفاده کنندگان اطلاعات مالی تاثیر داشته باشد

قابل اتکا بودن

اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه بوده و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیان کند. ویژگی های لازم برای نیل به این خصوصیت کیفی اطلاعات عبارتند از:

۱ - بیان صادقانه

درآمد

۲ - رجحان محتوا بر شکل

۳ - بی طرفی

۴ - احتیاط

۵ - کامل بودن

استاد

قابل مقایسه بودن

قابل مقایسه بودن یعنی این که استفاده کنندگان اطلاعات مالی بتوانند بر پایه اطلاعات شباهت ها و تفاوت های موجود در یک پدیده اقتصادی را شناسایی کنند. شرایط لازم برای قابل مقایسه بودن عبارتند از:

۱ - ثبات رویه

۲ - همسانی رویه

الهام

قابل فهم بودن

چنانچه اطلاعات ارائه شده، کیفیت های مربوط بودن و قابل اتکا بودن را داشته باشند اما غیر قابل فهم باشد، استفاده کننده نمی تواند از آنها در تصمیم گیری های خود استفاده نماید. منظور از قابل فهم بودن آن است که اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید به آسانی برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. عوامل موثر بر قابل فهم بودن عبارتند از:

۱ - توان استفاده کنندگان

۲ - ادغام و طبقه بندی اطلاعات

درآمد

• محدودیت های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

۱- موازنه بین خصوصیات کیفی

۲- به موقع بودن

۳- رابطه منفعت و هزینه

• عناصر صورتهای مالی

صورتهای مالی ابزاری اساسی برای نمایش اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای واحد تجاری به استفاده کنندگان می باشد. طبقات کلی صورتهای مالی را عواملی تشکیل می دهند که اصطلاحاً عناصر صورتهای مالی نامیده می شوند. این عناصر عبارتند از:

۱- دارایی

۲- بدهی

۳- حقوق صاحبان سرمایه

۴- آورده صاحبان سرمایه

۵- ستانده صاحبان سرمایه

۶- درآمد

۷- هزینه

دارایی

دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راه های دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است. با توجه به این تعریف، دارایی دارای چهار ویژگی اصلی است:

۱- داشتن حق مالکیت

۲- داشتن منافع اقتصادی آتی

۳- معاملات یا سلیر رویدادهای گذشته

۴- کنترل توسط واحد تجاری

بدهی

عبارت است از تعهد انتقال منابع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات با سایر رویدادهای گذشته است با توجه به این تعریف، بدهی دارای سه ویژگی اصلی است:

۱- بدهی تعهدی است که در حال حاضر وجود دارد و باید در آینده از طریق انتقال منابع اقتصادی تسویه شود

۲- بدهی یک تعهد اجتناب ناپذیر است، یعنی این که واحد تجاری نمیتواند از خروج منابع اقتصادی جلوگیری کند

۳- بدهی باید ناشی از معاملات یا سایر رویدادهایی باشد که در گذشته رخ داده است

حقوق صاحبان سرمایه

حقوق صاحبان سرمایه عبارت از باقی مانده ای است که از کسر جمع بدهی های واحد تجاری از جمع دارایی های آن حاصل می شود.

• اندازه گیری در صورت های مالی

برای اندازه گیری یک قلم دارایی یا بدهی چندین مبنا وجود دارد که هر یک تحت شرایط معینی مورد استفاده قرار می گیرند. این مبانی اندازه گیری عبارتند از:

استاد

۱- بهای تمام شده

۲- بهای جایگزینی

۳- ارزش بازار

۴- مبلغ بازیافتی

۵- ارزش فعلی

• مفروضات بنیادی حسابداری

مفروضات بنیادی حسابداری شامل آن گروه از مفاهیم حسابداری است که جنبه زیر بنایی داشته و به نحو قابل ملاحظه ای بر اندازه گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مالی تاثیر می گذارند و منشأ و شالوده سایر مفاهیم و اصول حسابداری می باشند. این مفروضات عبارتند از :

الهام

۱- فرض تفکیک شخصیت

۲- فرض تداوم فعالیت

۳- فرض دوره مالی

۴- فرض واحد پولی (واحد اندازه گیری)

فرض تفکیک شخصیت

فرض تفکیک شخصیت به معنای آن است که شخصیت هر موسسه یک شخصیت مستقل و مجزا از مالک یا مالکان آن و همچنین سایر موسسات است. براساس این فرض، فعالیت های مالی هر موسسه از دیدگاه همان موسسه تجزیه و تحلیل و ثبت شده و گزارش های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات موسسه مزبور تهیه می شود

درآمد

فرض تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت بدین معنی است که عملیات موسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم و استمرار خواهد داشت و قصد انحلال موسسه یا توقف فعالیت آن وجود ندارد

فرض دوره مالی

اندازه گیری دقیق نتایج حاصل از عملیات یک موسسه تنها در پایان عمر آن یعنی هنگامی که کلیه دارایی های آن فروخته شده و بدهی های آن تسویه شود، امکان پذیر است.

فرض واحد پولی

از آنجا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک اندازه گیری سنجیده شده و اطلاعات مالی برحسب پول گزارش می شود.

کاهش قدرت خرید بول مخصوصا در سالهای اخیر در ایران فرض واحد پولی را به یکی از بحث انگیزترین مفروضات حسابداری درآورده و آن را ضعیفترین حلقه در زنجیره مفروضات حسابداری تبدیل نموده است.

اصل بهای تمام شده

اصل بهای تمام شده حاکی از آن است که کلیه رویدادهای مالی باید به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و گزارش شوند.

• اصل تحقق درآمد

اصل تحقق درآمد زمان شناسایی درآمد و ثبت آن در حساب ها و صورت های مالی را تعیین می کند. طبق این اصل، درآمد هنگامی شناسایی می شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد:

- ۱- معامله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد
- ۲- شواهد عینی کافی برای اندازه گیری منابع درآمد موجود باشد.
- ۳- هزینه های مرتبط با درآمد به گونه ای اتکاپذیر قابل تعیین باشد
- ۴- وجوه حاصل از معامله دریافت شده یا اطمینان از دریافت آن درآینده وجود داشته باشد.

• اصل تطابق هزینه ها با درآمد

اصل تطابق هزینه ها با درآمد بر فرایند اندازه گیری سود تاکید دارد و حاکی از آن است که هزینه های انجام شده برای تحصیل درآمد باید در همان دوره ای که درآمد شناسایی می گردد، با درآمد مرتبط مقابله شود تا سود یا زیان خالص به دست آید

• اصل افشاگری کامل

اصل افشاگری کامل بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تاثیر دارد و حاکی از آن است که کلیه حقایق با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت های مالی موسسه باید شکلی مناسب و به گونه ای قابل فهم و به طور کامل افشا شود تا امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی فراهم گردد. این اطلاعات می تواند در متن صورتهای مالی یا در یادداشت های همراه صورتهای مالی افشا شود.

• میثاق ها یا اصول محدودکننده

میثاق ها یا اصول محدودکننده اصولی هستند که کاربرد اصول حسابداری را در چارچوب ارایه شده محدود می کنند. این اصول محدود کننده عبارتند از

۱-محافظه کاری

۲-خصوصیات صنعت

فصل دوم

گزارش عملکرد مالی

یکی از اهداف صورت‌های مالی ارائه اطلاعات درباره عملکرد مالی واحد تجاری است. اطلاعات مربوط به عملکرد مالی در صورت‌های مالی اساسی به صورت زیر بیان می‌شود

۱- صورت سود و زیان

۲- صورت سود و زیان جامع

• مفهوم سود

سود بازده سرمایه‌گذاری و معیاری برای ارزیابی عملکرد مدیریت و نیز تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌باشد. برای اندازه‌گیری سود رویکرد زیر وجود دارد:

۱- رویکرد نگهداشت سرمایه (رویکرد خالص دارایی‌ها): سود از تفاوت بین خالص دارایی‌ها در ابتدای دوره و پایان دوره به جز آورده و ستانده صاحبان سرمایه طی دوره بدست می‌آید.

۲- رویکرد معاملاتی: سود بر مبنای تعهدی و در چارچوب اصول اساسی حسابداری اندازه‌گیری می‌شود و از تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها بدست می‌آید.

مثال ۱: اطلاعات زیر از شرکتی در دست می‌باشد:

<u>X۱/۱/۱</u>	<u>X۱/۱۲/۲۹</u>	
۴۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	دارایی‌ها
(۳۰۰۰۰۰)	(۴۲۰۰۰۰)	بدهی‌ها
۱۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	خالص دارایی‌ها (حقوق صاحبان سرمایه)

با فرض اینکه افزایش سرمایه طی دوره ۲۵۰۰۰۰ ریال و سود تقسیم شده ۱۵۰۰۰۰ ریال باشد

مطلوبست: محاسبه سود خالص سال موردنظر براساس رویکرد خالص دارایی‌ها

حل:

خالص دارایی‌ها در پایان سال	۳۳۰۰۰۰
-خالص دارایی‌ها در ابتدای سال	(۱۰۰۰۰۰)
-افزایش سرمایه طی دوره	(۲۵۰۰۰۰)
+ سود تقسیم شده	۱۵۰۰۰۰
=سود خالص سال	۱۳۰۰۰۰

مثال ۲: اطلاعات زیر از شرکتی در دست می‌باشد:

<u>X۱/۱۲/۲۹</u>	<u>X۱/۱/۱</u>
دارایی‌ها	۱۰۰۰۰۰۰
بدهی‌ها	(۶۲۰۰۰۰)
خالص دارایی‌ها(حقوق صاحبان سرمایه)	۳۸۰۰۰۰
	۷۰۰۰۰۰
	(۳۵۰۰۰۰)
	۳۵۰۰۰۰

با فرض اینکه کاهش سرمایه طی دوره ۴۵۰۰۰۰ ریال و سود تقسیم شده ۲۰۰۰۰۰ ریال باشد

مطلوبوست: محاسبه سود خالص سال موردنظر براساس رویکرد خالص دارایی‌ها

حل:

خالص دارایی‌ها در پایان سال	۳۸۰۰۰۰
-خالص دارایی‌ها در ابتدای سال	(۳۵۰۰۰۰)
+کاهش سرمایه طی دوره	۴۵۰۰۰۰
+ سود تقسیم شده	۲۰۰۰۰۰
=سود خالص سال	۶۸۰۰۰۰

شکل صورت سود و زیان بصورت زیر نمایش داده می‌شود:

شرکت سهامی نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه X۲

سال X۱	سال X۲	
X	X	فروش خالص
(X)	(X)	-بهای تمام شده کالای فروش رفته
X	X	=سود ناخالص
(X)	(X)	-هزینه‌های عمومی/اداری و فروش
X	X	+خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
X	X	=سود (زیان) عملیاتی
(X)	(X)	-هزینه مالی
X	X	+خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
X	X	=سود قبل از مالیات
(X)	(X)	-مالیات بر درآمد
X	X	=سود(زیان) خالص
گردش حساب سود(زیان) انباشته		
X	X	سود(زیان) خالص
X	X	+سود(زیان) انباشته در ابتدای سال
X	X	+تعدیلات سنواتی
X	X	=سود قابل تخصیص
(X)	(X)	-اندوخته قانونی
(X)	(X)	-سایر اندوخته‌ها
(X)	(X)	-سود سهام پیشنهادی
X	X	=سود(زیان) انباشته در پایان سال

• درآمدهای عملیاتی

درآمدهای عملیاتی عبارتست از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه، که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری نشأت گرفته و شامل موارد زیر باشد:

۱-فروش کالا

۲-ارایه خدمات

۳-استفاده دیگران از دارایی‌های واحد تجاری شامل درآمد حق امتیاز، سود تضمینی و سود سهام

درآمد در صورتی عملیاتی نامیده می‌شود که ناشی از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری باشد. پس در نتیجه درآمد حاصل از اجاره ساختمان در شرکت‌های تولیدی و درآمد سپرده بانکی، درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شود.

• هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌های عملیاتی عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه بجز موارد مرتبط با ستانده صاحبان سرمایه، که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری نشأت گرفته و شامل موارد زیر باشد:

۱- بهای تمام شده کالای فروش رفته

۲- هزینه‌های توزیع و فروش

۳- هزینه‌های عمومی و اداری

• سود و زیان عملیاتی

سود و زیان عملیاتی عبارتست از تفاوت بین درآمدهای عملیاتی و هزینه‌های عملیاتی.

• درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی

درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی ناشی از فعالیت‌های عادی است که از عملیات اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی نمی‌شود و شامل سود ناشی از فروش سرمایه‌گذاری‌ها، درآمد سود سهام، هزینه تامین مالی و سود و زیان ناشی از فروش دارایی‌های ثابت مشهود می‌باشد.

• سود یا زیان فعالیت های عادی

سود یا زیان فعالیت های عادی حاصل جمع جمع سود(زیان) عملیاتی و خالص درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی می باشد.

• اقلام استثنایی

اقلام استثنایی اقلامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها یا معاملاتی می باشد که در پارچوب فعالیت‌های عادی واحد تجاری قرار می گیرد و بدین لحاظ باید در محاسبه سود یا زیان فعالیت های عادی منظور شود

۱- سود یا زیان فروش دارایی های ثابت مشهود

۲- سود یا زیان ناشی از حل و فصل یک دعوی حقوقی بر له یا علیه واحد تجاری

۳- زیان ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آن به طور متناوب انتظار می رود.

نمونه هایی از اقلام استثنایی می باشد.

• مالیات بر درآمد

جمع درآمد شرکت ها که از منابع مختلف تحصیل می شود، پس از کسر معافیت های مقرر در قانون، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می باشد. مالیات بر درآمد در قسمت پایانی صورت سود و زیان به عنوان یک رقم کاهنده سود قبل از مالیات نشان داده می شود

• اقلام غیر مترقبه

اقلام غیر مترقبه اقلامی با اهمیت و بسیار غیر معمول است که منشأ آن رویدادهایی خارج از فعالیت های عادی واحد تجاری می باشد و انتظار نمیرود به مکرر یا منظم واقع شود. به طور کلی این اقلام دارای دو ویژگی زیر هستند:

۱ - ماهیت غیر عادی - یعنی این که از رویدادهایی ناشی می شوند که خارج از فعالیت های عادی واحد تجاری است

۲ - عدم وقوع مکرر - یعنی این که به طور منطقی انتظار می رود که در آینده قابل پیش بینی تکرار نخواهد شد

مثال ۳ - سود ناشی از فعالیت های عادی شرکت سهند سازه برای سال مالی منتهی ۱۳۹۲/۲۹*۱۳ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. در طی سال ۱۳۹۲*۱۳ در اثر وقوع زلزله بخشی از دارایی های شرکت تخریب گردیده و مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال به شرکت خسارت وارد شده است. نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می باشد.

حل: نحوه انعکاس اقلام غیر مترقبه در صورت سود و زیان

سود ناشی از فعالیت های عادی	۸۰۰,۰۰۰
مالیات سود فعالیت های عادی	(۲۰۰,۰۰۰)
سود قبل از اقلام غیر مترقبه	۶۰۰,۰۰۰
زیان غیر مترقبه ناشی از وقوع زلزله	(۱۶۰,۰۰۰)
اثر مالیاتی زیان غیر مترقبه	<u>۴۰,۰۰۰</u>
	(۱۲۰,۰۰۰)
سود خالص	۴۸۰,۰۰۰

چون زیان باعث کاهش مالیات به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال می شود، بنابراین اثر مالیاتی آن به عنوان یک رقم مثبت از زیان غیر مترقبه کسر شده است.

مثال ۴ - شرکت نفت پارسه در ابتدای سال ۱۳*۱ ماشین آلاتی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورده گردید و روش خط مستقیم برای استهلاک ماشین آلات مورد استفاده قرار گرفت. در ابتدای سال ۱۳*۵ با بررسیهای انجام شده مشخص گردید که این ماشین آلات تنها سه سال دیگر قابل استفاده ی باشد.

مطلوب است: محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات مذکور برای سال های ۱۳*۵ الی ۱۳*۷

حل :

هزینه استهلاک سالهای ۱۳*۱ الی ۱۳*۴ $800,000 / 10 * 4 = 320,000$

ارزش دفتری در پایان سال ۱۳*۴ $800,000 - 320,000 = 480,000$

هزینه استهلاک سالانه برای هر یک سال از سالهای ۱۳*۵ الی ۱۳*۷ $480,000 / 3 = 160,000$

لازم به ذکر است که تغییر در برآورد عمر مفید دارایی به گذشته تسری نداشته و صرفاً بر سالهای باقی مانده از عمر مفید (سالهای ۱۳*۵ الی ۱۳*۷) تأثیر می گذارد، اذا مانده مستهلک نشده ماشین آلات (ارزش دفتری) در ابتدای سال ۱۳*۵ بر سالهای باقی مانده عمر مفید تقسیم شده است.

• حساب سود (زیان) انباشته

سود (زیان) انباشته حلقه ارتباطی بین صورت سود و زیان و ترازنامه می باشد. با توجه به اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود (زیان) انباشته، گردش این حساب مستقیماً در زیر صورت سود و زیان دوره نشان داده می شود. گردش حساب مزبور به شرح زیر است:

گردش حساب سود (زیان) انباشته

*	سود (زیان) خالص
*	سود (زیان) انباشته در ابتدای دوره
*	تعدیلات سنواتی
*	سود (زیان) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
*	سود قابل تخصیص:
	تخصیص سود:
(*)	اندوخته قانونی
(*)	سایر اندوخته ها
(*)	سود سهام پیشنهادی
(*)	
*	سود (زیان) انباشته در پایان دوره

مثال ۵ - مدیریت شرکت بازرگانی سایپا در سال ۱۳۰۳ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر دهد. اطلاعات زیر در دست است. (با فرض این که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد)

۱۳۰۲/۱۲/۲۹

۱۳۰۳/۱۲/۲۹

۴۰۰,۰۰۰

۵۲۰,۰۰۰

۴۴۰,۰۰۰

۵۷۰,۰۰۰

موجودی کالا طبق روش اولین صادره از اولین وارده

مطلوب است: محاسبه تعدیلات سنواتی (اثر انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا) و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل : برای محاسبه تعدیلات سنواتی، موجودی کالای ابتدای سالی که متغیر روش در آن صورت می گیرد طبق دو روش با هم مقایسه می شود، یعنی:

۴۴۰,۰۰۰

موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۰۲ طبق روش اولین صادره از اولین وارده

۴۰۰,۰۰۰

موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۰۲ طبق روش میانگین موزون

۴۰,۰۰۰

تفاوت موجودی کالای ابتدای سال طبق دو روش

(۱۰,۰۰۰)

اثر مالیاتی (۲۵٪ * ۴۰,۰۰۰)

۳۰,۰۰۰

خالص تعدیلات سنواتی

ثبت:

درآمد

موجودی کالا ۴۰,۰۰۰

سود و زیان انباشته ۳۰,۰۰۰

مالیات پرداختنی ۱۰,۰۰۰

نکته: در عمل تعدیلات سنواتی بدون در نظر گرفتن آثار مالیاتی منعکس می شود. در این صورت ثبت زیر در دفاتر انجام می شود:

موجودی کالا ۴۰,۰۰۰

سود و زیان انباشته ۴۰,۰۰۰

مثال ۶- مدیریت شرکتی در سال ۱۳۵۶ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر دهد. اطلاعات زیر در دست است. (با فرض این که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد)

۱۳۵۶/۱۲/۲۹ ۱۳۵۶/۱۲/۲۹

موجودی کالا طبق روش میانگین موزون ۵۰۰,۰۰۰ ۶۳۰,۰۰۰

موجودی کالا طبق روش اولین صادره از اولین وارده ۵۴۰,۰۰۰ ۶۸۰,۰۰۰

مطلوب است: محاسبه تعدیلات سنواتی (اثر انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا) و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل: موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۵۶ طبق روش اولین صادره از اولین وارده ۵۴۰,۰۰۰

موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۵۶ طبق روش میانگین موزون ۵۰۰,۰۰۰

تفاوت موجودی کالای ابتدای سال طبق دو روش ۴۰,۰۰۰

اثر مالیاتی (۲۵٪ * ۴۰۰۰۰) (۱۰,۰۰۰)

خالص تعدیلات سنواتی ۳۰,۰۰۰

ثبت:

موجودی کالا ۴۰۰۰۰

سود و زیان انباشته ۳۰۰۰۰

مالیات پرداختنی ۱۰۰۰۰

موجودی کالا ۴۰۰۰۰

سود و زیان انباشته ۴۰۰۰۰

مثال ۶- صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت داده فرا گستر دز (قبل از منظور نمودن اصلاح اشتباهی ناشی از محاسبه استهلاک در سنوات قبل) به شرح زیر است

شرکت داده فرا گستر دز

صورت سود و زیان

به تاریخ ۱۳۴/۱۲/۲۹

سال ۱۳*۳	سال ۱۳*۴	فروش
۷۵۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
(۴۳۵,۰۰۰)	(۵۲۰,۰۰۰)	سود ناخالص
۳۱۵,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	هزینه های عمومی، اداری و فروش
(۶۵,۰۰۰)	(۹۰,۰۰۰)	سود عملیاتی
۲۵۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
(۱۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰	سود قابل از مالیات
۲۴۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	مالیات
(۶۰,۰۰۰)	(۸۰,۰۰۰)	سود خالص
۱۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	

گردش حساب سود انباشته

سال ۱۳*۳	سال ۱۳*۴	سود خالص
۱۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	سود قابل تخصیص
۲۸۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰	تخصیص سود:
(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۰۰,۰۰۰)	سود سهام پیشنهادی
۱۳۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	سود انباشته در پایان سال

شرکت داده فرا گستر دز

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۴/۱۲/۲۹

۱۳*۳/۱۲/۲۹	۱۳*۴/۱۲/۲۹	۱۳*۳/۱۲/۲۹	۱۳*۴/۱۲/۲۹	
۲۵۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	دارایی های جاری
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۱۳۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	(۱۲۰,۰۰۰)	(۱۸۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته
۸۸۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰	۸۸۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰	

هزینه استهلاک ساختمان اداری که سالانه ۲۰,۰۰۰ ریال می باشد در سالهای ۱۳*۱ الی ۱۳*۳ به حساب منظور نشده است.

مطلوب است: ۱ - انجام ثبت در دفتر روزنامه بابت اصلاح اشتباه فوق (از محاسبه مالیات صرف نظر شود)

۲ - تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه اصلاح شده شرکت همراه با اقلام مقایسه ایی تجدید ارائه شده

حل :

(۱) در سال ۱۳*۴، بابت اصلاح اشتباه، ثبت زیر در دفاتر روزنامه انجام می شود:

سود و زیان انباشته ۶۰,۰۰۰

استهلاک انباشته ساختمان ۶۰,۰۰۰

(۲) شرکت داده فرا گستر دز

صورت سود و زیان

به تاریخ ۱۳*۴/۱۲/۲۹

۱۳*۳	۱۳*۴	
۷۵۵,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	فروش
(۴۳۵,۰۰۰)	(۵۲۰,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۵,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۸۵,۰۰۰)	(۹۰,۰۰۰)	هزینه های عمومی، اداری و فروش
۲۳۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی
۲۲۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۶۰,۰۰۰)	(۸۰,۰۰۰)	مالیات
۱۶۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود خالص
	گردش حساب سود انباشته	
۱۶۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود خالص
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال
(۴۰,۰۰۰)	(۶۰,۰۰۰)	تعدیلات سنواتی
۶۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	سودانباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
۲۲۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	سود قابل تخصیص
		تخصیص سود:
(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۰۰,۰۰۰)	سود سهام پیشنهادی
۷۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰	سود انباشته در پایان سال

شرکت داده فرا گستر دز

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۴/۱۲/۲۹

۱۳۴/۱۲/۲۹	۱۳۴/۱۲/۲۹		۱۳۴/۱۲/۲۹	۱۳۴/۱۲/۲۹	
۲۵۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	بدهی ها	۲۰۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	دارایی های جاری
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	سرمایه	۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۷۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰	سود انباشته	(۱۸۰,۰۰۰)	(۲۴۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته
۸۲۰,۰۰۰	۹۲۰,۰۰۰		۸۲۰,۰۰۰	۹۲۰,۰۰۰	

• صورت سود و زیان جامع

سود از تفاوت بین خالص دارایی ها در ابتدا و پایان دوره به جز آورده و ستانده صاحبان سرمایه طی دوره بدست می آید. در نتیجه رقم بدست آمده بیانگر سود و زیان جامع نمی باشد. به همین دلیل گزارش سود و زیان جامع و ارایه یک صورت مالی اساسی ضروری است.

نمونه ای از صورت سود و زیان جامع در زیر ارایه شده است:

شرکت نمونه

صورت سود و زیان جامع

برای دوره مالی منتهی به ۱/۱۲/۲۹ *

- * سود خالص
 - * مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود
 - * سود تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلندمدت
 - * سود جامع دوره مالی
 - * تعدیلات سنواتی
 - * سود جامع شناسایی شده
- مثال: اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۴۱ از دفاتر شرکت آریا استخراج شده است:

- سود خالص سال ۱ * ۷۵۰۰۰۰
 - تعدیلات سنواتی _ بدهکار ۱۲۰۰۰۰
 - مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود ۲۰۰۰۰۰
 - زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلندمدت ۱۵۰۰۰۰
- مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان جامع برای سال مالی منتهی به ۱/۱۲/۲۹ *

۷۵۰۰۰۰	حل: سود خالص
۲۰۰۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود
(۱۵۰۰۰۰)	سود تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۸۰۰۰۰۰	سود جامع دوره مالی
(۱۲۰۰۰۰)	تعدیلات سنواتی
۶۸۰۰۰۰	سود جامع شناسایی شده
مثال: اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۰۴ از دفاتر شرکت یاس استخراج شده است:	

۶۵۰۰۰۰	سود خالص سال ۱*
۹۰۰۰۰	تعدیلات سنواتی _ بستانکار
۱۳۰۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود
۱۴۰۰۰۰	زیان تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان جامع برای سال مالی منتهی به ۱/۱۲/۲۹*	

۶۵۰۰۰۰	حل: سود خالص
۱۳۰۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت مشهود
(۱۴۰۰۰۰)	سود تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۶۴۰۰۰۰	سود جامع دوره مالی
۹۰۰۰۰	تعدیلات سنواتی
۵۳۰۰۰۰	سود جامع شناسایی شده

درآمد

فصل سوم

ترازنامه و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

• طبقه بندی اقلام در ترازنامه

منظور از طبقه بندی اقلام در ترازنامه این است که اقلامی که دارای ویژگی‌های مشترکی هستند در یک گروه قرار گیرند و از اقلام دارای ویژگی‌های متفاوت تفکیک شوند.

در ترازنامه معمولاً دارایی‌ها به ترتیب نقدشوندگی، یعنی قابلیت تبدیل به وجه نقد در جریان فعالیت‌های عادی واحد تجاری، بدهی‌ها براساس زمان سررسید پرداخت و حقوق صاحبان سرمایه به ترتیب کاهش بقا طبقه بندی و گزارش می‌شوند که در این امر دارایی‌های جاری در قسمت بالا و دارایی‌های غیرجاری در قسمت پایین بخش دارایی‌ها در ترازنامه است. همچنین در بخش بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه ابتدا بدهی‌های جاری و سپس بدهی‌های غیرجاری و در انتها حقوق صاحبان سرمایه نمایش داده می‌شود. بطور کلی، اقلام ترازنامه به شرح زیر طبقه بندی می‌شوند:

• دارایی‌ها

۱- دارایی‌های جاری: دارایی‌های جاری عبارتند از وجه نقد و معادل وجه نقدی که استفاده از آن محدود نشده است و سایر دارایی‌هایی که طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، فروخته یا مصرف شود یا اینکه به وجه نقد تبدیل شود. برخی از اقلام بااهمیت که در ترازنامه ارایه می‌شوند عبارتند از:

موجودی نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت، حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی، موجودی مواد و کالا

۲- دارایی‌های غیرجاری: دارایی‌هایی که شرایط دارایی‌های جاری را نداشته باشند، در قسمت غیرجاری نمایش داده می‌شوند که عبارتند از:

دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت

• بدهی‌ها

۱- بدهی‌های جاری: بدهی‌هایی هستند که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شوند. برخی از این اقلام عبارتند از:

حساب‌ها و اسناد پرداختنی تجاری و سایر حسابها و اسناد پرداختنی، ذخیره مالیات، پیش دریافت‌ها، سود سهام پیشنهادی و پرداختنی، حصه جاری تسهیلات مالی دریافتنی

۲- بدهی‌های غیرجاری: بدهی‌هایی که انتظار نمی‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شوند.

• حقوق صاحبان سرمایه

حقوق صاحبان سرمایه شامل اقسام زیر می‌باشد:

سرمایه پرداخت شده، اندوخته‌ها، سود و زیان انباشته

مبنای تهیه صورت‌های مالی: اساساً بهای تمام شده تاریخی است و در موارد مقتضی ممکن است از ارزش جاری نیز استفاده شود. از طرفی تفسیر صحیح صورت‌های مالی مستلزم آگاهی از مبنای تهیه آنها است، به همین دلیل این مبانی باید در صورت‌های مالی افشا شود.

اطلاعات مربوط به اقسام شناسایی نشده

برخی از اقسام با وجود این که فاقد معیارهای شناخت در صورت‌های مالی اساسی هستند، اما اطلاعات مربوط به آنها می‌تواند برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی مربوط باشد. به همین دلیل، این اقسام در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شوند. برخی از این اقسام شامل موارد زیر می‌باشد:

۱- بدهی‌های احتمالی ۲- تعهدات سرمایه‌ای

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۲- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه رویدادهایی می‌باشد که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تصویب صورت‌های مالی رخ می‌دهد. این رویدادها به دو گروه تقسیم می‌شوند: ۱- رویدادهای تعدیلی ۲- رویدادهای غیرتعدیلی

درآمد

مثال ۱ - ترازنامه شرکت یاوران آفتاب در پایان سال ۱۳*۱ در زیر ارائه شده است:

شرکت یاوران آفتاب

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳*۱

دارایی ها		بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	
دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
موجودی نقدی	۱۸۵,۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۸۳,۰۰۰
سرمایه گذاری ها	۲۵۷,۰۰۰	سایر بدهی های جاری	۹۵,۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۱۸۶,۰۰۰		
موجودی مواد و کالا	۱۳۲,۰۰۰		
	۷۶۰,۰۰۰		۲۷۸,۰۰۰
دارایی های غیر جاری:		بدهی های غیر جاری:	
دارایی های ثابت مشهود	۴۷۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی	۲۰۰,۰۰۰
سایر دارایی های غیر جاری	۱۳۵,۰۰۰	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	۶۲,۰۰۰
	۶۰۵,۰۰۰		۲۶۲,۰۰۰
		حقوق صاحبان سهام:	
		سرمایه	۴۰۰,۰۰۰
		اندوخته قانونی	۴۰,۰۰۰
		سود انباشته	۳۸۵,۰۰۰
			۸۲۵,۰۰۰
جمع دارایی ها	۱,۳۶۵,۰۰۰	جمع بدهی ها و حقوق صاحبان سهام	۱,۳۶۵,۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱- موجودی نقد شامل مبلغ ۷۵۰۰۰ ریال موجودی مسدود شده بانکی از طرف سازمان امور مالیاتی به

علت عدم پرداخت بدهی های قطعی مالیاتی می باشد.

۲- سرمایه گذاری ها شامل مبلغ ۱۳۰۰۰۰ ریال سرمایه گذاری در سهام یکی از عرضه کنندگان مهم موارد

اولیه شرکت می باشد که به منظور اعمال نفوذ و عضویت در هیئت مدیره شرکت مذکور خریداری شده است.

۳- درایی های ثابت مشهود شامل مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده یک قطعه زمین است که قصد

فروش در سال آتی نگهداری شده است

۴- سایر بدهی های شاری شامل مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال اضافه برداشت بانکی از یکی از بانک های خارجی

می باشد

- ۵- سررسید مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از تسهیلات مالی دریافتی در پایان شهریور ماه می باشد
- ۶- بابت سودخالص سال جاری به مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال هیچ گونه ذخیره ای بابت مالیات بر درآمد در نظر گرفته نشده است (نرخ مالیات ۹/۲۵٪)
- ۷- هیئت مدیره پیشنهاد نمود که مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از سود خالص بین سهامداران تقسیم شود.

مطلوب است: تهیه ترازنامه اصلاح شده شرکت در پایان سال ۱۳۰۱

فصل چهارم

صورت جریان وجه نقد

• طبقه بندی اقلام در صورت جریان وجه نقد

صورت جریان وجه نقد باید منعکس کننده جریانهای نقدی طی دوره به ترتیب تحت سرفصل های اصلی زیر باشد:

۱- فعالیت های عملیاتی

۲- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

۳- مالیات بر درآمد

۴- فعالیت های سرمایه گذاری

۵- فعالیت های تأمین مالی

• فعالیت های عملیاتی

فعالیت های عملیاتی عبارت از فعالیت های اصلی و مستمر مولد درآمدهای عملیاتی واحد تجاری است. فعالیت های عملیاتی نشان دهنده توانایی واحد تجاری در ایجاد وجه نقد بوده و بیانگر وجود یا عدم وجود تداوم فعالیت واحد تجاری در بلندمدت می باشد.

الف) جریان های نقدی ورودی:

۱- وجه نقدی دریافتی از مشتریان بابت فروش کالاها و ارائه خدمات

۲- وجه نقد دریافتی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی

ب) جریان های نقدی خروجی

۱- وجه نقد پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات

۲- وجه نقد پرداختی به کارکنان واحد تجاری (شامل مزایای پایان خدمت کارکنان)

• بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

الف) جریان های نقدی ورودی:

۱- سود سهام دریافتی (شامل سود سهام دریافتی از شرکت های سرمایه پذیری که سرمایه گذاری در آن

ها به روش ارزش ویژه در حساب ها انعکاس یافته است)

۲- سود و کارمزد دریافتی

ب) جریان های نقدی خروجی:

۱- سود سهام پرداختی

۲- سود و کارمزد پرداختنی

۳- وجوه نقد پرداختنی بابت هزینه تأمین مالی اقساطی اجاره به شرط تملیک

• مالیات بر درآمد

جریان های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد تنها منحصر به پرداخت ها یا علی الحساب های پرداختی از بابت مالیات بر درآمد و یا استرداد مبالغ پرداختی از این بابت است و پرداخت های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات ها در سرفصل مالیات بر درآمد منعکس نمی شود.

• فعالیت های سرمایه گذاری

الف) جریان های نقدی ورودی:

۱- وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش سرمایه گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری

۲- وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود

۳- وجوه نقد دریافتی بابت اصل سپرده های سرمایه گذاری بلندمدت بانکی

۴- وجوه نقد دریافتی بابت اصل اقساط وام های پرداختی به اشخاص مستقل از واحد تجاری

ب) جریان های نقدی خروجی:

۱- وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل سرمایه گذاری در سهام و اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری

۲- وجوه نقد پرداختی جهت تحصیل دارایی های ثابت مشهود و نامشهود

۴- وجوه نقد پرداختی بابت وام به اشخاص مستقل از واحد تجاری

۵- وجوه نقد پرداختی بابت سپرده های سرمایه گذاری بلند مدت بانکی

• فعالیت های تأمین مالی

الف) جریان های نقدی ورودی:

۱- وجوه نقدی دریافتی حاصل از صدور سهام

۲- وجوه نقدی دریافتی حاصل از صدور اوراق مشارکت

۳- وجوه نقدی دریافتی بابت تسهیلات مالیدریافتی از بانک ها

ب) جریان های نقدی خروجی:

- ۱- وجوه نقدی پرداختی بابت اصل اوراق مشارکت صادره
 - ۲- وجوه نقدی پرداختی بابت اصل اقساط تسهیلات مالی دریافتی از بانک ها
 - ۳- وجوه نقدی پرداختی بابت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک
 - ۴- وجوه نقدی پرداختی بابت کاهش سرمایه
- برای نمونه صورت صورت جریان وجه نقد بصورت زیر ارائه شده است:

شرکت سهامی طلایه داران جنوب

صورت جریان وجوه نقد

منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۱*

فعالیت های عملیاتی:

	*	وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا
	*	وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها
	(*)	وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا
	(*)	وجوه نقدی پرداختی بابت هزینه های عملیاتی
*		جریان خالص ورود وجه نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی(+)
		بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی:
	*	سود سهام دریافتی
	*	سود دریافتی بابت سپرده های سرمایه گذاری
	(*)	سود سهام پرداختی
	(*)	سود تضمین شده پرداختی
(*)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
		مالیت بردرآمد:
(*)		مالیات بر درآمد پرداختی (شامل پیش پرداخت مالیات بردرآمد)
		فعالیت های سرمایه گذاری:
	*	وجوه حاصل از فروش سرمایه گذاری های کوتاه مدت
	(*)	وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت
	*	وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود
	(*)	وجوه پرداختی بابت خرید دارایی های ثابت مشهود
	(*)	وجوه پرداختی بابت خرید دارایی های نامشهود
(*)		جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری
*		جریان خالص ورود وجه نقد قبل از فعالیت های تأمین مالی
		فعالیت تأمین مالی:

وجوه حاصل از افزایش سرمایه *

دریافت تسهیلات مالی *

بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی (*)

جریان ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های مالی *

خالص افزایش در وجه نقد *

مانده وجه نقد در ابتدای سال *

مانده وجه نقد در پایان سال *

(+) صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی به شرح زیر است:

سود عملیاتی *

هزینه استهلاک *

خالص افزایش در ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان *

افزایش حساب های دریافتنی عملیاتی (*)

افزایش موجودی مواد و کالا (*)

افزایش سفارشات و پیش پرداخت ها (*)

افزایش حساب های پرداختنی عملیاتی *

افزایش پیش پرداخت های عملیاتی *

خالص سایر درآمدها و هزینه ها (+) *

(+) منظور خالص اقلامی است که در تعیین سود(زیان) عملیاتی منظور نشده ی در سایر فصل های اصلی صورت جریان وجوه نقد نیز قابل طبقه بندی نبوده است.

• محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی

برای محاسبه این موضوع از دو روش استفاده می شود

الف) روش مستقیم

ب) روش غیر مستقیم

روش مستقیم

در روش مستقیم، برای هر یک از اقلام صورت سود و زیان یک قلم مرتبط در صورت جریان وجوه نقد مشخص و گزارش می شود و ناخالص وجه نقد دریافتی و پرداختی برحسب طبقات عمده افشا می گردد. نمونه هایی از این طبقات عمده به شرح زیر است:

۱- وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا- وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا در طی یک دوره ممکن

است مربوط به فروش هایی باشد که در دوره های قبل صورت گرفته و یا مربوط به فروش هایی

باشد که در آینده صورت خواهد گرفت. از این رو وجوه نقد دریافتی بابت فروش کالا با استفاده از

رابطه زیر محاسبه می شود:

افزایش در پیش دریافت فروش + افزایش در حسابهای دریافتنی تجاری -
 کاهش در پیش دریافت فروش - کاهش در حسابهای دریافتنی تجاری +
 وجوه نقد دریافتنی = فروش خالص = بابت فروش

۲- **وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها** - وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها طی یک دوره ممکن است مربوط به مطالباتی باشد که در دوره های قبل تحقق یافته (درآمدهای دریافتنی) و یا مربوط به درآمدهایی باشد که در آینده تحقق خواهد یافت (پیش دریافت درآمد) از این رو وجوه نقد دریافتی بابت سایر درآمدها با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود

افزایش در پیش دریافت سایر درآمدها + افزایش در درآمدهای دریافتنی -
 کاهش در پیش دریافت سایر درآمدها - کاهش در درآمدهای دریافتنی +
 سایر درآمدها = بابت سایر درآمدها

۳- **وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا** - وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا در طی یک دوره ممکن است مربوط به خریدهایی باشد که در دوره های قبل صورت گرفته (ح پرداختنی تجاری) و یا مربوط به خریدهایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت (پیش پرداخت خرید کالا) از این رو وجوه نقد پرداختی بابت خرید کالا با استفاده از رابطه زیر محاسبه می گردد.

افزایش در پیش پرداخت خرید + افزایش در حسابهای پرداختنی تجاری -
 کاهش در پیش پرداخت خرید - کاهش در حسابهای پرداختنی تجاری +
 خرید = بابت خرید

در مواردی که مانده حساب خرید مشخص نباشد با استفاده از رابطه زیر می توان آن را محاسبه کرد
 موجودی کالای ابتدای دوره - موجودی کالای پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید

۴- **وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی** - وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به هزینه هایی باشد که در دوره های قبل واقع شده (هزینه های پرداختنی) و یا مربوط به هزینه هایی باشد که در آینده واقع خواهد شد (پیش پرداخت هزینه) از این رو وجوه نقد پرداختی بابت هزینه های عملیاتی با استفاده از رابطه زیر محاسبه می شود

افزایش در پیش پرداخت هزینه ها + افزایش در هزینه های پرداختنی -
 کاهش در پیش پرداخت هزینه ها - کاهش در هزینه های پرداختنی +
 هزینه های عملیاتی = بابت هزینه های عملیاتی

روش غیر مستقیم

در روش غیرمستقیم سود یا زیان عملیاتی را با هزینه استهلاک جمع می کنیم سپس اقلامی مانند حساب دریافتنی، موجودی کالا و پیش پرداختها را از عدد بدست آمده کسر و اقلامی مانند حساب پرداختنی و پیش دریافت را اضافه می کنیم.

مثال ۱ - صورت سود و زیان و بخشی از اقلام ترازنامه شرکت سرمایه‌ی زاگرس در زیر ارائه شده است:

۸۰۰۰۰۰	فروش خالص
(۴۰۰۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۰۰۰۰۰	سود ناخالص
(۱۶۰۰۰۰)	هزینه های عملیاتی (شامل ۴۰۰۰۰ ریال هزینه استهلاک)
۲۴۰۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۰۰۰۰۰)	هزینه های مالی

۱۴۰۰۰
(۳۵۰۰۰)
۱۰۵۰۰۰

سود قبل از مالیات
مالیات بر درآمد
سود خالص

بخشی از اقلام ترازنامه

*۱/۱۲/۲۹	*۲/۱۲/۲۹	
۳۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	• حساب‌های دریافتنی تجاری
۳۹۵۰۰۰	۳۷۰۰۰۰	• موجودی کالا
۱۴۵۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	• پیش پرداخت خرید کالا
۲۸۰۰۰	۴۰۰۰۰	• پیش پرداخت هزینه‌ها
۲۴۰۰۰۰	۲۲۲۰۰۰	• حساب‌های پرداختنی تجاری
۲۰۰۰۰۰	۲۱۵۰۰۰	• پیش دریافت فروش
۸۲۰۰۰	۹۸۰۰۰	• هزینه‌های پرداختنی

مطلوبست: تهیه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت جریان وجه نقد به روش مستقیم و غیرمستقیم
حل به روش مستقیم:

افزایش در پیش دریافت + افزایش درح دریافتنی - فروش = وجه نقد دریافتی بابت فروش کالا

$$۸۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰ + ۱۵۰۰۰۰ = ۷۶۵۰۰۰$$

۳۷۵۰۰۰ = ۴۰۰۰۰۰ - ۲۵۰۰۰۰ = کاهش در موجودی کالا - بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید

افزایش در پیش پرداخت خرید + کاهش در ح پرداختنی + خرید = وجه نقد پرداختی بابت خرید کالا

$$۳۷۵۰۰۰ + ۱۸۰۰۰۰ + ۳۵۰۰۰۰ = ۴۲۸۰۰۰$$

افزایش هزینه پرداختنی - افزایش در پیش پرداخت هزینه + هزینه استهلاک - هزینه عملیاتی = وجه نقد پرداختی بابت هزینه عملیاتی

$$۱۶۰۰۰۰ - ۴۰۰۰۰۰ - ۱۶۰۰۰۰ + ۱۲۰۰۰۰ = ۱۱۶۰۰۰$$

فعالیت‌های عملیاتی:

۷۶۵۰۰۰	وجه نقد دریافتی بابت فروش کالا
(۴۲۸۰۰۰)	وجه نقد پرداختی بابت خرید کالا
(۱۱۶۰۰۰)	وجه نقد پرداختی بابت هزینه عملیاتی

۲۲۱۰۰۰

خالص جریان نقد ورودی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

حل به روش غیرمستقیم:

۲۴۰۰۰۰	سود عملیاتی
۴۰۰۰۰	+ هزینه استهلاک
(۵۰۰۰۰۰)	- افزایش در حساب‌های دریافتنی
۲۵۰۰۰	+ کاهش در موجودی کالا

۳۵۰۰۰)	-افزایش در پیش پرداخت خرید
(۱۲۰۰۰)	-افزایش در پیش پرداخت هزینه‌ها
(۱۸۰۰۰)	-کاهش در حساب‌های پرداختنی
۱۵۰۰۰	+افزایش در پیش دریافت فروش
۱۶۰۰۰	+افزایش در هزینه‌های پرداختنی
۲۲۱۰۰۰	= خالص جریان نقد ورودی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

محاسبه جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان‌های نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی به شرح زیر است:

۱- سود سهام دریافتی: سود سهام دریافتی در طی یک دوره ممکن است مربوط به سودهایی باشد که در دوره‌های قبل تحقق یافته (مانده ابتدای دوره) است همچنین ممکن است بخشی از سود سهام تحقق یافته طی دوره جاری در دوره‌های آینده وصول شود (مانده پایان دوره). از این رو، سود سهام دریافتنی با استفاده از گردش حساب سود سهام دریافتنی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود سهام دریافتنی	
مانده ابتدای دوره	مانده پایان دوره
درآمد سود سهام	سود سهام دریافتی

نکته: درآمد سود سهام از صورت سود و زیان استخراج می‌شود.

۲- سود پرداختی بابت تسهیلات مالی: سود پرداختی بابت تسهیلات مالی در طی یک دوره ممکن است مربوط به بدهی‌هایی باشد که در دوره قبل ایجاد شده است (مانده ابتدای دوره سود تضمین شده پرداختنی) یا ممکن است بخشی از سود تضمین شده تحقق یافته در دوره جاری در دوره‌های آتی پرداخت گردد (مانده پایان دوره سود تضمین شده پرداختنی). از این رو، سود پرداختی بابت تسهیلات مالی با استفاده از گردش حساب سود تضمین شده پرداختنی به شرح زیر محاسبه می‌شود:

سود تضمین شده (بهره) پرداختنی	
مانده ابتدای دوره	مانده پایان دوره
هزینه مالی دوره جاری	سود پرداختی بابت تسهیلات مالی

۳- سود سهام پرداختی: این سود همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی محاسبه می‌شود:

سود سهام پرداختنی	
مانده ابتدای دوره	مانده پایان دوره
سود سهام پیشنهادی دوره جاری	سود سهام پرداختی

مثال ۲: سود سهام پیشنهادی مندرج در گردش حساب سود انباشته شرکتی مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال است. مانده حساب سود سهام پرداختنی در ابتدا و پایان دوره به ترتیب ۱۵۰۰۰۰ ریال و ۱۶۰۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوبست: محاسبه وجه نقد پرداختی بابت سود سهام

سود سهام پرداختنی

مانده پایان دوره	۱۶۰۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۱۵۰۰۰
سود سهام پرداختی	۱۱۰۰۰۰	سود سهام پیشنهادی سال جاری	۱۲۰۰۰۰
			۲۷۰۰۰۰

• محاسبه جریانهای نقدی ناشی از مالیات بر درآمد

نحوه محاسبه جریانهای نقدی ناشی از مالیات بر درآمد همانند سود پرداختی بابت تسهیلات مالی می باشد و با استفاده از گردش حساب ذخیره مالیات به شرح زیر محاسبه می شود:

ذخیره مالیات

مانده پایان دوره	مالیات بر درآمد پرداختی
مانده ابتدای دوره	مالیات بر درآمد دوره جاری

مثال ۳: مالیات بر درآمد مندرج در صورت سود و زیان شرکتی مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال می باشد. مانده حساب ذخیره مالیات در ابتدا و پایان دوره به ترتیب ۱۸۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال می باشد. مطلوبست: محاسبه مالیات بر درآمد پرداختی

ذخیره مالیات

مانده پایان دوره	۲۰۰۰۰۰	مانده ابتدای دوره	۱۸۰۰۰۰
مالیات بر درآمد پرداختی	۱۳۰۰۰۰	مالیات بر درآمد سال جاری	۱۵۰۰۰۰
	۳۳۰۰۰۰		۳۳۰۰۰۰

• محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری

نحوه محاسبه برخی از جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری به شرح زیر است:

- ۱- وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت: وجوه نقد پرداختی ناشی از تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت با استفاده از گردش حساب سرمایه گذاری های بلندمدت به شرح زیر محاسبه می شود:

سرمایه گذاری های بلندمدت

مانده ابتدای دوره	* مانده پایان دوره *
وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلندمدت	* سرمایه گذاری های فروخته شده *

نکته: نحوه محاسبه وجوه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های کوتاه مدت، خرید دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود نیز به همین صورت محاسبه می گردد.

- ۲- وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود: وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت مشهود با استفاده از رابطه زیر محاسبه می گردد:

زیان فروش - سود فروش + استهلاک انباشته دارایی ثابت فروخته شده - بهای تمام شده دارایی ثابت فروخته شده = وجوه حاصل از فروش دارایی های ثابت

دارایی ثابت مشهود

مانده ابتدای دوره	*	بهای تمام شده دارایی ثابت فروخته شده	*
خرید طی دوره	*	مانده پایان دوره	*
	*		*

استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود

استهلاک انباشته دارایی ثابت فروخته شده	*	مانده ابتدای دوره	*
مانده پایان دوره	*	هزینه استهلاک دوره جاری	*
	*		*

تذکر: نحوه محاسبه وجوه حاصل از فروش سرمایه گذاری کوتاه مدت و بلند مدت نیز تقریباً به همین شکل است با این تفاوت که برای حساب های مذکور استهلاک نباشته وجود ندارد

مثال: اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۰۲ شرکت آراین در دست است

تجهیزات	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	۱۳۰۱/۱۲/۲۹
استهلاک انباشته تجهیزات	۷۵۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری های بلند مدت	۵۲۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰
هزینه استهلاک تجهیزات	۳۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
سود حاصل از فروش تجهیزات	۱۵۰,۰۰۰	
	۸۰,۰۰۰	

در سال ۱۳۰۲ تجهیزاتی به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است

مطالاب است: محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری

حل:

تجهیزات

مانده ابتدای سال	۶۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده	۲۰۰,۰۰۰
خرید طی سال	۳۵۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۷۵۰,۰۰۰
	۹۵۰,۰۰۰		۹۵۰,۰۰۰

استهلاک انباشته

استهلاک انباشته تجهیزات فروش رفته	۱۱۰,۰۰۰	مانده ابتدای سال	۴۸۰,۰۰۰
مانده پایان سال	۵۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک	۱۵۰,۰۰۰
	۶۳۰,۰۰۰		۶۳۰,۰۰۰

*وجه حاصل از فروش تجهیزات $۱۷۰,۰۰۰ = ۱۱۰,۰۰۰ + ۸۰,۰۰۰ - ۲۰۰,۰۰۰$

سرمایه گذاری های بلند مدت

مانده ابتدای سال	۲۰۰,۰۰۰	مانده پایان سال	۳۰۰,۰۰۰
تحصیل سرمایه گذاری طی سال	۱۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰

فعالیت های سرمایه گذاری:

۱۷۰,۰۰۰

وجوه حاصل از فروش تجهیزات

(۳۵۰,۰۰۰)

وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات

وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری های بلند مدت (۱۰۰,۰۰۰)

جریان خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری (۲۸۰,۰۰۰)

• محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تامین مالی

نحوه محاسبه برخی از جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تامین مالی به شرح زیر است:

- ۱- وجوه حاصل از افزایش سرمایه: وجوه حاصل از افزایش سرمایه با استفاده از گردش حساب سرمایه به شرح زیر محاسبه می شود:

سرمایه	
مانده پایان دوره	مانده ابتدای دوره
	وجوه حاصل از افزایش سرمایه

- ۲- بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی: بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی با استفاده از گردش حساب تسهیلات مالی دریافتی به شرح زیر محاسبه می شود:

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده پایان دوره	مانده ابتدای دوره
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	دریافت تسهیلات مالی

مثال: اطلاعات زیر از صورت های مالی سال ۱۳۰۲ شرکتی استخراج شده است:

تسهیلات مالی دریافتی	سرمایه
۱/۱۲/۲۹*	۱/۱۲/۲۹*
۲۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
۶۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- ۱- در سال ۱۳۰۲ مبلغ ۱۳۰۰۰۰ ریال تسهیلات از بانک ملی شعبه شهدا اخذ شده است.
- ۲- ۵۰ درصد افزایش سرمایه شرکت به صورت نقد و ۵۰ درصد بقیه از محل سود انباشته بوده است.
- مطلوبست:** محاسبه جریان های نقدی ناشی از فعالیت های تامین مالی

حل:

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده پایان دوره	۲۲۰۰۰
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	۱۱۰۰۰۰
فعالیت های تامین مالی	
وجوه نقد حاصل از افزایش سرمایه	۱۰۰۰۰۰
تسهیلات مالی دریافتی	۱۳۰۰۰۰
بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی	(۱۱۰۰۰۰)
جریان خالص وجه نقد ورودی ناشی از فعالیت های تامین مالی	۱۲۰۰۰۰

فصل پنجم

سرمایه گذاری های بلندمدت و صورت های مالی تلفیقی

سرمایه گذاری نوعی دارایی است که واحد تجاری برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع، افزایش ارزش یا سایر مزایا نگهداری می کند. به طور کلی سرمایه گذاری ها به دو دسته کوتاه مدت و بلندمدت تقسیم می شوند.

یک سرمایه گذاری هنگامی به عنوان بلندمدت طبقه بندی می شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد. به طور کلی سرمایه گذاری های بلندمدت شامل موارد زیر می باشد:

الف- سرمایه گذاری هایی که به منظور اعمال نفوذ و کنترل سیاست های عملیاتی و مالی واحد سرمایه پذیر انجام شده است (سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته)

ب- سرمایه گذاری هایی که اساساً جهت حفظ و گسترش فعالیت های واحد تجاری موجود انجام شده است.

ج- سرمایه گذاری هایی را که نمی توان واگذار کرد، یا بدون تاثیر عمده بر فعالیت های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

د- سرمایه گذاری هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می شود و هدف از آن تامین درآمد واحد تجاری می باشد.

در صورتی که تنها یکی از موارد فوق احراز شود، سرمایه گذاری را می توان به عنوان بلندمدت تلقی نمود.

• عملیات حسابداری سرمایه گذاری بلندمدت در سهام سایر واحدهای تجاری

طبق استانداردهای حسابداری، روش حسابداری سرمایه گذاری های بلندمدت در سهام به میزان درصد سهام دارای حق رای تحصیل شده واحد سرمایه پذیر بستگی دارد که به شرح زیر طبقه بندی می شود:

۱- سرمایه گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رای واحد سرمایه پذیر

۲- سرمایه گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رای واحد سرمایه پذیر

۳- سرمایه گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای سرمایه پذیر

• روش بهای تمام شده

ثبت های حسابداری در روش بهای تمام شده به شرح زیر است:

تحصیل سرمایه گذاری: سرمایه گذاری بلندمدت در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده که عبارت است از بهای خرید بعلاوه کارمزد و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه گذاری صرف می شود، ثبت می گردد.

شناسایی و دریافت سود سهام: سود سهام هنگامی به عنوان درآمد شناسایی و ثبت می گردد که پرداخت سود توسط مجمع عمومی صاحبان سهام واحد سرمایه پذیر تصویب گردد.

واگذاری سرمایه گذاری: در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا قسمتی از سرمایه گذاری بلندمدت می نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری بدهکار و حساب سرمایه گذاری بلندمدت به بهای تمام شده بستانکار می شود و مابه التفاوت خالص فروش و بهای تمام شده سرمایه گذاری فروخته شده که سود یا زیان ناشی از فروش می باشد به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می گردد.

مثال: شرکت سیما در تاریخ ۱۳/۳/۳۰ تعداد ۵۰۰ سهم از سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی شرکت سیما را از قرار هر سهم ۱۸۰۰ ریال خریداری نمود و مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال بابت کارمزد کارگزار پرداخت کرد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت سیما در تاریخ ۱۳/۲/۲۴ سود هر سهم را به مبلغ ۴۰۰ ریال به طور خالص تصویب و در تاریخ ۱۳/۶/۱۲ آن را پرداخت نمود. شرکت سیما سهام مذکور را در تاریخ ۱۳/۸/۲۱ از قرار هر سهم ۲۰۰۰ ریال به فروش رساند و مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال بابت کارمزد کارگزار پرداخت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل :

$$۱۳/۳/۱۰ \text{ سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما } ۹۱۰,۰۰۰ = (۵۰۰ * ۱,۸۰۰) + ۱۰,۰۰۰$$

وجوه نقد ۹۱۰,۰۰۰

$$۱۳/۲/۲۴ \text{ سود سهام دریافتی } ۲۰۰,۰۰۰ = ۵ * ۴۰۰$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۲۰۰,۰۰۰

$$۱۳/۶/۱۲ \text{ وجوه نقد } ۲۰۰,۰۰۰$$

سود سهام دریافتی ۲۰۰,۰۰۰

$$۱۳/۸/۲۱ \text{ وجوه نقد } ۹۸۵,۰۰۰ = (۵۰۰ * ۲,۰۰۰) - ۱۵,۰۰۰$$

سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما ۹۱۰,۰۰۰

سود حاصل از فروش سرمایه گذاری ۷۵,۰۰۰

مثال : اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری های بلند مدت شرکت آوان برای ارزیابی آنها از روش بهای تمام

شده استفاده می شود در پایان سال ۱۳*۱ (اولین سال سرمایه گذاری) به شرح زیر است

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	سود(زیان) تحقق نیافته
شرکت ندا	۱۶۵,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰
شرکت صدا	۱۳۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰	(۱۵۰,۰۰۰)
	۳۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰

با فرض اینکه کاهش ارزش سرمایه گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا دائمی تلقی شود

مطلوب است : انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹

حل :

$$۱۳/۱۲/۲۹ \text{ هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری بلندمدت } ۱۵,۰۰۰$$

ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بلند مدت در سهام شرکت صدا ۱۵,۰۰۰

مثال: با در نظر گرفتن از اطلاعات مثال فوق چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه گذاری در سهام شرکت

های ندا و صدا در پایان سال ۱۳*۲ به ترتیب ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۴۰,۰۰۰ ریال باشد

مطلوب است انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳/۱۲/۲۹

حل :

$$۱۳/۱۲/۲۹ \text{ ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بلند مدت در سهام شرکت صدا } ۱۵,۰۰۰$$

درآمد حاصل از سرمایه گذاری ۱۵,۰۰۰

• صورت های مالی تلفیقی

صورت های مالی تلفیقی، صورتهای مالی هستند که وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن را به شکل یک واحد اقتصادی نشان می دهند. در صورت های مالی تلفیقی، دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه های واحدهای تجاری گروه با یکدیگر تلفیق می شوند. به عنوان مثال: وجه نقدی که در ترازنامه تلفیقی گزارش می شود حاصل جمع وجه نقد واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی می باشد. برای نشان دادن نتیجه عملیات گروه نیز درآمدها و هزینه های واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی با یکدیگر جمع می شوند. لازم به توضیح است که در صورتهای مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی بر روی هم یک شخصیت اقتصادی واحد می باشند.

• کاربرد تلفیقی

برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی هر یک از واحدهای تجاری گروه در فرمی به نام کاربرد تلفیقی با یکدیگر ترکیب می شوند. کاربرد تلفیقی سه هدف عمده زیر را تامین می نماید:

- ۱- ترکیب مانده حساب های مشابه داری و بدهی
 - ۲- حذف هرگونه سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات بین واحدهای تجاری گروه
 - ۳- انعکاس ثبت های حذفی-ثبت های حذفی صرفاً در کاربرد تلفیقی انجام شده و در دفاتر واحد تجاری اصلی و یا واحدهای تجاری فرعی ثبت نمی شود و معمولاً شامل موارد زیر است:
- الف) حذف حساب سرمایه گذاری واحد تجاری اصلی در مقابل حقوق صاحبان سهام واحد تجاری فرعی
- ب) حذف حسابهای مربوط به معاملات بین واحدهای تجاری گروه
- مثال: شرکت آراین در تاریخ ۱۳/۶/۳۱ تمامی سهام شرکت آریا را به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ترازنامه هریک از شرکت ها پس از این رویداد به شرح زیر می باشد.

شرکت آراین

ترازنامه

۱۳/۶/۳۱

وجه نقد	۱۸۵,۰۰۰	بستانکاران	۱۷۰,۰۰۰
بدهکاران	۱۷۵,۰۰۰		
موجودی کالا	۲۱۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری در سهام شرکت آریا	۴۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۳۰۰,۰۰۰
دارایی های ثابت	۵۰۰,۰۰۰		
جمع	۱,۴۷۰,۰۰۰	جمع	۱,۴۷۰,۰۰۰

شرکت آراین

ترازنامه

۱۳۰۱/۶/۳۱

۸۰,۰۰۰	بستانکاران	۶۰,۰۰۰	وجه نقد
		۱۰۰,۰۰۰	بدهکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی	۱۲۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۴۰۰,۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت آریا
		۵۰۰,۰۰۰	داراییهای ثابت
۱,۴۷۰,۰۰۰	جمع	۱,۴۷۰,۰۰۰	جمع

مطلوب است: تهیه کاربرگ تلفیقی و ترازنامه تلفیقی به تاریخ ۱۳۰۱/۶/۳۱

حل:

شرکت آراین و شرکت فرعی آریا

کاربرگ تلفیقی

۱۳۰۱/۶/۳۱

ترازنامه تلفیقی	ثبت های حذفی		شرکت آریا	شرکت آراین	شرح
	بستانکار	بدهکار			
۲۴۵,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰		۶۰,۰۰۰	۱۸۵,۰۰۰	وجه نقد
۲۷۵,۰۰۰			۱۰۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰	بدهکاران
۳۳۰,۰۰۰			۱۲۰,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	موجودی کالا
---			---	۴۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت آریا
۷۰۰,۰۰۰			۲۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰	دارایی ثابت
۱,۵۵۰,۰۰۰			۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۷۰,۰۰۰	جمع
۲۵۰,۰۰۰			۸۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	بستانکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی
۳۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۱,۵۵۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۷۰,۰۰۰	جمع

شرکت آراین و شرکت فرعی آریا

ترازنامه تلفیقی

۱۳۰۱/۶/۳۱

۲۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۲۴۵,۰۰۰	وجه نقد
		۲۷۵,۰۰۰	بدهکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی	۳۳۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۷۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۱,۵۵۰,۰۰۰		۱,۵۵۰,۰۰۰	

• سرفلی تلفیقی

سرفلی تلفیقی را با ذکر مثال زیر توضیح می دهیم

مثال : شرکت آرمین در تاریخ ۱۳/۳/۳۱ تمامی سهام شرکت آرمان را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. ترازنامه هر یک از شرکت ها پس از این رویداد به شرح زیر می باشد:

شرکت آرمین			
ترازنامه			
۳۱ خرداد ماه ۱۳۰۱			
۳۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۱۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
		۱۳۰,۰۰۰	بدهکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی	۲۷۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۰,۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت آرمان
		۴۵۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۱,۵۵۰,۰۰۰	جمع	۱,۵۵۰,۰۰۰	جمع

شرکت آرمان			
ترازنامه			
۳۱ خرداد ماه ۱۳۰۱			
۱۳۰,۰۰۰	بستانکاران	۸۰,۰۰۰	وجوه نقد
		۱۵۰,۰۰۰	بدهکاران
۴۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهام عادی	۱۷۰,۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰,۰۰۰	سود انباشته	۲۵۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۶۵۰,۰۰۰	جمع	۶۵۰,۰۰۰	جمع

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- در تاریخ تحویل به استثنای دارایی های ثابت که ارزش منصفانه آن ۲۸۰,۰۰۰ ریال می باشد. ارزش منصفانه بقیه دارایی های شرکت آرمان معدل ارزش دفتری آن ها است
- شرکت آرمین مبلغ ۵۵۰,۰۰۰ ریال از شرکت آرمان طلبکار است که در حساب بدهکاران در دفاتر شرکت آرمین و در حساب بستانکاران در دفاتر شرکت آرمان ثبت شده است.

مطلوبست: تهیه کاربرگ تلفیقی و ترازنامه تلفیقی به تاریخ ۱۳/۳/۳۱

حل :

درآمد

شرکت آرمین و شرکت فرعی آرمان

کاربرگ تلفیقی

۱۳۸۱/۶/۳۱

ترازنامه تلفیقی	ثبت های حذفی		شرکت آرمان	شرکت آرمین	شرح
	بستانکاران	بدهکاران			
۱۸۰,۰۰۰			۸۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۲۲۵,۰۰۰	۵۵,۰۰۰		۱۵۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	بدهکاران
۴۴۰,۰۰۰			۱۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	موجودی کالا
---	۶۰۰,۰۰۰		---	۶۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در شرکت آرمان
۷۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۵۰,۰۰۰		۵۰,۰۰۰			سرقفلی تلفیقی
۱,۶۲۵,۰۰۰			۶۵۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰	
۳۷۵,۰۰۰		۵۵,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	بستانکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهم عادی
۲۵۰,۰۰۰		۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	سود انباشته
۱,۶۲۵,۰۰۰	۶۵۵,۰۰۰	۶۵۵,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰	

توضیحات کاربرگ : زیر می باشد:الف) نحوه محاسبه سرقفلی تلفیقی به صورت زیر است.

$$۴۰۰,۰۰۰ + ۱۲۰,۰۰۰ = ۵۲۰,۰۰۰$$

خالص دارایی های شرکت آرمان

$$۶۰۰,۰۰۰ - ۵۲۰,۰۰۰ = ۸۰,۰۰۰$$

مازاد بهای تمام شده تحصیل نسبت به خالص دارایی های شرکت آرمان

$$۲۸۰,۰۰۰ - ۲۵۰,۰۰۰ = ۳۰,۰۰۰$$

مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری دارایی های ثابت

$$۸۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰ = ۵۰,۰۰۰$$

سرقفلی تلفیقی

ب) ثبت های حذفی به شرح زیر می باشد:

۴۰۰,۰۰۰

۱- سرمایه-سهم عادی

۱۲۰,۰۰۰

سود انباشته

۳۰,۰۰۰

دارایی های ثابت

۵۰,۰۰۰

سرقفلی تلفیقی

۶۰۰,۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام شرکت آرمان

۵۵,۰۰۰

۲- بستانکاران

۵۵,۰۰۰

بدهکاران

شرکت آرمین و شرکت فرعی آرمان

ترازنامه تلفیقی

۱۳۸۱/۳/۳۱

۳۷۵,۰۰۰	بستانکاران	۱۸۰,۰۰۰	وجه نقد
		۲۲۵,۰۰۰	بدهکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه-سهم عادی	۴۴۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۰,۰۰۰	سود انباشته	۷۳۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
		۵۰,۰۰۰	سرقفلی تلفیقی
۱,۶۲۵,۰۰۰		۱,۶۲۵,۰۰۰	