

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoo.cn.com](http://www.kandoo.cn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

# حسابداری بین الملل

(بررسی رویکردهای مختلف حسابداری در حال حاضر)

## گزارش عملکرد مالی

### صورت سود و زیان

در ادبیات حسابداری بین المللی، کشورهای جهان از لحاظ حسابداری به دو دسته و  
یا طبقه اصلی تقسیم می شوند:

۱- کشورهای انگلوساکسون نظیر آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا

۲- کشورهای اروپایی مانند فرانسه، آلمان، بلژیک، ایتالیا (غیر از انگلستان بقیه  
کشورهای اروپایی)

در کشورهای انگلوساکسون، اقتصاد آزاد، نیروی بازار (بازار سرمایه) عامل تعیین کننده  
در حسابداری است، در مقابل در کشورهای اروپایی، فرآیندهای قانونی بر حسابداری  
حاکم هستند. از آنجا که کشورهای که عمدتاً هدایت هیأت استانداردهای بین المللی  
حسابداری را به عهده دارند، چهار کشور آمریکا، انگلستان، کانادا و استرالیا می باشند  
می توان گفت حسابداری پیشرفت خود را مرهون کشورهای انگلوساکسون بوده  
است. هدف اصلی حسابداری اندازه گیری سود است. زیرا سود همان بازدهی سرمایه  
(سرمایه گذاری) است. در زمان قبل از انقلاب صنعتی یعنی زمانی که تئوری سنتی  
مالک-مدیر حاکم بود. هدف از (اندازه گیری) تعیین سود تنها محاسبه سود بود، به  
عبارتی تنها مدل سنتی معاملاتی حاکم بوده و خصوصت کیفی قابل اتکاء بودن رایج  
بود. اما بعد از انقلابی صنعتی، هنگامی که تئوری تفکیک مالکیت از مدیریت مطرح

گردید. به ویژه در شرایط تورمی بعد از آن رفته رفته خصوصیت کیفی مربوط بودن بیشتر مورد توجه قرار گرفت و رویکرد نوینی با عنوان رویکرد نگهداشت سرمایه مطرح شد. که ضعف اصلی آن، غیرقابل اتکاء بودن ارزشهای جاری می بود. لذا موازنه ای بین این دو خصوصیت کیفی به عنوان یک راهکار در نظر گرفته شد. و روشهای فعلی حسابداری، ترکیبی از رویکردهای معاملاتی و نگهداشت سرمایه به شمار می روند.

رویکرد معاملاتی :

در این رویکرد، عامل اصلی شناخت درآمدها و هزینه ها، انجام معاملات و سایر رویدادهای مالی مشابه است. به عبارتی زمانی شناسای عناصر سود در صورتهای مالی باید به روشنی تعریف شود. در این رویکرد، تغییرات ارزش داراییها و بدهیها، تنها در صورتی که منتج از معاملات و سایر رویدادهای مشابه باشد مورد شناخت قرار می گیرد و در مواردی که ارزشها و داراییها در پایان دوره مالی به دلیل تغییر ارزش، تعدیل شوند. این تعدیل انحراف از رویکرد معاملاتی مطلق محسوب شده و به سمت مفهوم حفظ (نگهداشت) سرمایه می رود.

رویکرد نگهداشت سرمایه :

این رویکرد، که رویکردی نوین در حسابداری به شمار می رود. سود را ماوالتفاوت حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییها) در پایان دوره نسبت به اول دوره می داند. با



درآمد عملیاتی :

عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سهام، به جز موارد مرتبط با آورده صاحبان سرمایه که از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی شده است. مانند درآمد فروش کالا و ارائه خدمات و یا استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری مانند سود سهام، درآمد حق امنیاز و سود تضمین شده در صورتیکه جزو فعالیت های اصلی و مستمر باشد. این درآمدها بر طبق استاندارد شماره (۳) به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتی اندازه گیری می شود.

هزینه های عملیاتی :

در استانداردهای حسابداری، تعریف خاصی از هزینه های عملیاتی وجود ندارد ولی به قرینه درآمدهای عملیاتی می توان گفت : هزینه های عملیاتی، هزینه های مرتبط با درآمدهای عملیاتی و ناشی از فعالیت های اصلی و مستمر است. که نمونه های آن ه اداری و تشکیلاتی. هزینه توزیع و فروش ، هزینه مطالبات مشکوک الوصول، هزینه استهلاک و ... می باشد.

نمونه هایی از سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی به شرح زیر می باشد:

فروش ضایعات، سود فروش مواد اولیه، هزینه های جذب نشده در تولید، ضایعات غیرعادی تولید، زیان کاهش ارزش موجودیها، خالص کسری و اضافی انبار  
سود (زیان) عملیاتی :

شاخصی است که توانایی شرکت را نظر سودآوری به نمایش می گذارد و تا حد زیادی کارایی شرکت را نشان می دهد و یکی از پایه های مهم پیش بینی عملکرد آتی است و ما والتفاوت درآمدها و هزینه های عملیاتی می باشد.

درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی :  
که نتیجه فعالیت های عادی (فعالیت های عادی فعالیت هایی هستند که معمول، تکرار شونده یا منظم واحد تجاری (فعالیت های تجاری) هستند و همچنین فعالیت های مرتبط که به تبعیت و در جهت پیشبرد فعالیت های فوق یا در نتیجه آنها توسط واحد تجاری انجام می شود) است اما در زمره فعالیت های عملیاتی قرار نمی گیرد. یعنی جزو فعالیت های اصلی و مستمر شرکت نیستند.

چند نمونه :

درآمد مالی، سود سهام، هزینه تأمین مالی، سود و زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه گذاریها.

نکته :

اینگونه درآمدها و هزینه ها بر طبق استاندارد شماره ۱، از طریق تهاتر درآمدها و هزینه های مربوط (به طور خالص) گزارش می شوند.

رویدادهای غیرمترقبه

اقلام با اهمیت و بسیار معمول می باشند که منشأ آن رویدادهای خارج از فعالیت های عادی شرکت می باشد. و انتظار می رود به طور مکرر یا منظم واقع شود. مانند بلایای طبیعی و مصادره داراییها. البته این تعریف را باید با در نظر گرفتن محیط فعالیت واحد تجاری، بکار گرفت. مثلاً وقوع طوفان شن برای شرکتی در سیستان و بلوچستان استثنایی است ولی برای فارس غیرمترقبه است. همین طور وقوع عملیات خرابکارانه منجر به زیان در عراق در مقایسه با ایران.

اقلام خاص فعالیت های عادی ماهیت بعضی از اقلام فعالیت های عادی ایجاب می کند که این اقلام در صورت سود و زیان جایگاه خاصی داشته باشند. از جمله آنها به : ۱- اقلام استثنایی ، ۲- نتایج عملیات متوقف شده می توان اشاره نمود.

اقلام استثنایی بر طبق استاندارد شماره ۶ ، گزارش عملکرد مالی، اقلام استثنایی، اقلامی با اهمیت است که منشأ آن رویدادها با معاملاتی می باشد که در چارچوب فعالیت های عادی شرکت واقع می گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرداً یا در صورت تشابه نوع، در مجموع به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می یابد. (به عبارتی عادی ولی غیرمستمر می باشند).

این اقلام باید در سرفصل مربوطه مثلاً اگر هزینه عملیاتی استثنایی وجود دارد در بخش هزینه های عملیاتی و در صورت غیرعملیاتی بودن در قسمت غیرعملیاتی، به طور مجزا افشا شود.

#### چند نمونه

سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی به نفع یا بر چند شرکت، زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها طبق مقررات هزینه های تجدید سازمان، هزینه های اخراج دسته جمعی کارکنان، زیان ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آن متناوب است.

عملیات متوقف شده :

فروش یا خاتمه عملیات یک بخش در صورتی در دوره جاری، عملیات متوقف شده محسوب می شود که تمام شرایط زیر وجود داشته باشد :

۱- فروش یا خاتمه عملیات اثر مهمی بر ماهیت و زمینه اصلی عملیات واحد تجاری داشته باشد. مثلاً منجر به خروج از بازاری خاص (تجاری یا جغرافیایی) یا کاهش عمده در میزان فروش در بازارهای در حال تداوم آن باشد.

۲- داراییها، بدهیها، نتایج عملیات متوقف شده، برای مقاصد گزارشگری، به روشنی قابل تفکیک باشد.

۳- عملیات توقف حداکثر تا سه ماه پس از تاریخ ترازنامه یا تاریخ تصویب صورتهای مالی، هرکدام مقدم تر است، تکمیل گردد.



در این صورت بر طبق استاندارد شماره ۶، گزارش عملکرد مالی، صورت سود و زیان

به نحو زیر تهیه می گردد:

دو بخش فروش و سود (زیان) عملیاتی به دو قسمت : ۱- عملیات در حالت تداوم،

۲- عملیات متوقف شده تقسیم شده و اگر ذخیره ای هم در نظر گرفته باشیم در

صورت سود و زیان وارد می شود، بقیه موارد مانند سابق است.

نام شرکت			
صورت سود و زیان			
برای سال های مالی منتهی به ....			
ریال	ریال	ریال	ریال
	xxx		xxx
	xxx		xxx
xxx		xxx	
(xxx)		(xxx)	
xxx		xxx	
	(xxx)		(xxx)
	xxx		xxx
	xxx		xxx
	xxx		xxx
xxx		xxx	
(xxx)		(xxx)	
-		(xxx)	
-		xxx	
	(xxx)		
xxx		xxx	
xxx		xxx	
(xxx)		(xxx)	
xxx		xxx	

فروش:

عملیات در حال تداوم

عملیات متوقف شده

جمع

-بهای تمام شده فروش

سود ناویژه

- هزینه های عملیاتی

± خالص سایر درآمدها و هزینه عملیاتی

سود (زیان) عملیاتی :

عملیات در حالت تداوم

عملیات متوقف شده

- هزینه های تأمین مالی

زیان (توقف عملیات)

+ برگشت ذخیره پیش بینی شده (در صورت وجود)

خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی

سود فعالیت های عادی قبل از مالیات

- مالیات

سود خالص

نکته : نحوه محاسبه و شناسایی ذخیره برای تعهدات ناشی از توقف عملیاتی

به طور خلاصه به شرح ذیل محاسبه میشود:

از ماوالتفاوت نتایج (سود و زیان) عملیات مورد انتظار بخش متوقف شده در دوره های بعد و سود و زیان مورد انتظار ناشی از کنار گذاری داراییها در دوره بعد، که اگر منفی شد به همان میزان ذخیره در نظر گرفته می شود.

گردش حساب سود و زیان انباشته این قسمت معمولاً در ادامه صورت سود و زیان ارائه شده و حلقه ارتباطی بین صورت سود و زیان و ترازنامه می باشد فرمت کلی آن به شرح زیر می باشد:

گزارش حساب سود (زیان) انباشته

ریال	ریال	
xxx		سود (زیان)، خالص
	xxx	مانده سود (زیان) انباشته در ابتدای دوره
	xxx	± تعدیلات سنواتی
xxx		سود و زیان انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
xxx		سود قابل تخصیص
		تخصیص سود:
	(xxx)	اندوخته قانونی
	(xxx)	سایر اندوخته ها
	(xxx)	سود سهام تقسیمی / تصویب شده
(xxx)		
xxx		سود (زیان) انباشته در پایان دوره

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی، تعدیلات با اهمیت است که به سنوات قبل مربوط می شود و ناشی

از موارد زیر است:

۱- تغییر در رویه های حسابداری

## ۲- اصلاح اشتباهات

### ۱- تغییر در رویه های حسابداری

به دلیل تغییر شرایط یا دستیابی به اطلاعات جدید، ممکن است رویه های حسابداری تغییر کند که می تواند به صورت اختیاری باشد و یا قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری، که نمونه هایی از آن عبارتند از:

۱- تغییر در روش ارزیابی موجودی مواد و کالا (مثلاً از *fifo* به میانگین موزون)

۲- تغییر در روش حسابداری پیمان های بلند مدت

### ۳- تغییر در شخصیت گزارشگری

در صورت تغییر در رویه های حسابداری

۱- ارقام مربوط به دوره جاری بر مبنای رویه جدید منعکس گردد.

۲- اثرات انباشته ناشی از تغییر رویه (ماوال تفاوت سود انباشته ابتدای دوره تغییر با

استفاده از رویه قبلی و سود انباشته ابتدای دوره تغییر با فرض آنکه رویه حسابداری جدید در دوره های گذشته مورد استفاده بوده) به عنوان تعدیلات سنواتی منظور شود.

۳- ارقام مقایسه ای صورت های مالی دوره های قبل با فرض به کارگیری روش

جدید در دوره های قبل ارائه مجدد گردد.

نکته : اگر تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری مشکل بود، تغییر مورد نظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه ای مناسب افشاء شود.

چند مثال :

۱- مدیریت شرکت دماوند در سال ۱۳×۲ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از روش میانگین موزون به روش *fifo* تغییر دهد، اطلاعات زیر در دست می باشد.

×۱/۱۲/۲۹	×۲/۱۲/۲۹
۴۰۰/۰۰۰	۵۲۰/۰۰۰
۴۴۰/۰۰۰	۵۷۰/۰۰۰

موجودی کالا طبق روش میانگین موزون  
موجودی کالا طبق روش *fifo*

با فرض اینکه نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد، مطلوبست ارائه تعدیلات سنواتی و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

نکته :

۱- برای محاسبه تعدیلات سنواتی، موجودی کالای ابتدای سالی که تغییر در آن صورت می گیرد طبق دو روش با هم مقایسه می گردد.

۲- هم اکنون در عمل تعدیلات سنواتی بدون در نظر گرفتن آثار مالیاتی منعکس می شود اما با توجه به آنکه تعدیل سنواتی بر درآمد مشمول مالیات مؤثر است. بهتر است آثار آن به طور جداگانه مشخص و گزارش شود.

م.ک ابتدای سال ۲× به روش *fifo* ۴۴۰/۰۰۰

(۴۰۰/۰۰۰)	م.ک ابتدای سال ۲× به روش <i>W.A</i>
۴۰/۰۰۰	تفاوت دو روش
(۱۰/۰۰۰)	- اثر مالیاتی ۲۵٪
۳۰/۰۰۰	خالص تعدیلات سنواتی

موجودی کالا ۴۰/۰۰۰	موجودی کالا ۴۰/۰۰۰
سود انباشته ۴۰/۰۰۰	سود انباشته ۳۰/۰۰۰
ثبت بدون در نظر گرفتن اثر مالیاتی	مالیات پرداختنی ۱۰/۰۰۰
	ثبت با در نظر گرفتن اثر مالیاتی
	مثال :

۲- شرکت شیرکوه از سال ۱۳×۱ شروع به فعالیت نموده و برای ارزیابی موجودی کالا از روی *fifo* استفاده می نمود. در سال ۱۳×۳، مدیریت شرکت تصمیم گرفت برای ارزیابی موجودی کالا از روش میانگین موزون استفاده نماید. اطلاعات زیر در دست است:

سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	سال ۱۳×۳	
ریال	ریال	ریال	موجودی کالا پایان سال
۲۲۰/۰۰۰	۱۸۰/۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	طبق روش <i>fifo</i>
۲۱۰/۰۰۰	۱۶۴/۰۰۰	۲۳۲/۰۰۰	طبق روش میانگین موزون
۴۷۵/۰۰۰	۵۲۴/۰۰۰	۵۷۶/۰۰۰	سود خالص (با استفاده از روش <i>fifo</i> )

با فرش اینکه تغییر روش در سال  $۱۳ \times ۳$  صورت گرفته باشد و از مالیات بردرآمد

صرف نظر شود.

مطلوبست :

۱- محاسبه سود خالص سال  $۱۳ \times ۳$

۲- محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا و انجام ثبت لازم در

دفتر روزنامه

(۱)

سود دوره	ب.ت. فروش
م.ک. پایان دوره	معکوس
م.ک. اول دوره	مستقیم
$(۱۸/۰۰۰) \rightarrow (۲۳۲/۰۰۰ - ۲۵۰/۰۰۰) =$ تفاوت م.ک پایان دوره سال $۳ \times$	
$(۱۶/۰۰۰) \rightarrow (۱۶۴/۰۰۰ - ۱۸۰/۰۰۰) =$ تفاوت م.ک اول دوره سال $۳ \times$	

۵۷۶/۰۰۰

سود خالص سال  $۳ \times$  به روش *fifo*

(۱۸۰۰۰)

- تفاوت م.ک. پایان دوره

۱۶۰۰۰

+ تفاوت م.ک. اول دوره

۵۷۴۰۰۰

سودخالص سال  $۳ \times$  به روش *W.A*

(۲) م.ک ابتدای سال  $۳ \times$  به روش قدم-م.ک ابتدای سال  $۳ \times$  به روش جدید = تعدیلات سنواتی

کاهش در م سود انباشته (۱۶۰۰۰) =  $۱۶۴/۰۰۰ - ۱۸۰/۰۰۰ =$  تعدیلات سنواتی

سود انباشته ۱۶/۰۰۰

موجودی کالا (اول دوره) ۱۶/۰۰۰

ثبت بابت انعکاس آثار انباشته تغییر روش

نکته: بر طبق استانداردهای بین المللی اینگونه تغییرات، تغییر در رویه حسابداری است ولی طبق استاندارد ایران تغییر در برآورد است.

مثال:

شرکت یزد، یک دستگاه ماشین آلات به بهای تمام شده ۲۱۰ میلیون ریال و ارزش اقساط ۱۰ ریال و عمر مفید ۱۰ سال تحصیل نمود و از ابتدای سال تحصیل سال ۸۲ به روش خط مستقیم مستهلک نمود. در آغاز سال ۸۷ شرکت پایان به این نتیجه رسید که اگر روش استهلاک را به روش نزولی و با نرخ ۲۰ درصد تغییر دهد. منجر به ارائه مطلوب تر صورتهای مالی می گردد. مطلوبست تعیین نوع تغییر حسابداری محاسبه اثرات انباشته تعدیل و ارائه ثبت اصلاحی لازم.

$$۸۲ \text{ سال} = (۲۱۰ - ۰) \times ۲۰\% = ۴۲۰۰۰$$

$$۸۳ \text{ سال} = (۲۱۰ - ۴۲) \times ۲۰\% = ۳۳/۶$$

$$۸۴ \text{ سال} = (۲۱۰ - (۴۲ + ۳۳/۶)) \times ۲۰\% = ۲۶/۹$$

$$۸۵ \text{ سال} = (۲۱۰ - [۴۲ + ۳۳/۶ + ۲۶/۹]) \times ۲۰\% = ۲۱/۵$$

$$\frac{۲۱۰ - ۱۰}{۱۰} = ۲۰ \text{ هزینه استهلاک سالانه به روش مستقیم} = ۲۰$$

$$۲۰ \times ۵ = ۱۰۰ \text{ استهلاک انباشته تا زمان تغییر روش}$$

$$۱۷/۲ = (۲۱۰ - [۴۲ + ۳۳/۶ + ۲۶/۹ + ۲۱/۵]) \times /۲۰ =$$

۱۰۶/۸

$$۶/۸ = ۱۰۶/۸ - ۱۰۰ = \text{اثر انباشته تغییر روش}$$

سود انباشته ۶/۸

استهلاک انباشته تجهیزات ۶/۸

ثبت بابت انعکاس آثار انباشته تغییر روش

اصلاح اشتباهات :

منظور از اصلاح اشتباه، اصلاح اشتباهات با اهمیتی است که در صورت های مالی

دوره های گذشته رخ داده و در دوره جاری کشف گردیده است. بر طبق استاندارد

شماره ۶ ایران می تواند شامل موارد زیر باشد:

الف- اشتباهات ریاضی

ب- اشتباهات در بکارگیری رویه های حسابداری

ج- تغییر نادرست یا ندیده گرفتن واقعیت های موجود در زمان تهیه صورت های

مالی

د- تغییر از یک رویه غیراستاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری

ه- موارد تقلب

اشتباهات ممکن است :



۱- تنها بر ترازنامه یا صورت سود و زیان تأثیر بگذارد: مثلاً اگر خرید ماشین آلات اشتباهات به عنوان اثاثه ثبت شود و یا اینکه هزینه حسابرسی تحت عنوان هزینه های مالی ثبت شود. این اشتباهات عموماً مربوط به طبقه بندی اقلام هستند و به عنوان تعدیلات سنواتی تلقی نمی شوند.

۲- هم بر ترازنامه و هم بر صورت سود و زیان تأثیر بگذارند: مثلاً عدم شناسایی هزینه استهلاک برای دارایی های ثابت مشهود، که هم سود شرکت و هم ارزش دفتری دارایی های مشهود را بیشتر از واقع گزارش گردد. اینگونه اقلام تعدیلات سنواتی تلقی می شوند که خود به دو نوع تقسیم می شوند:

الف) اشتباهات خنثی شونده: صرفاً بر روی سود خالص چندین دوره مالی تأثیر می گذارند و پس از چند دوره، اثر آنها بر سود انباشته خنثی می شود. مثلاً اگر تجهیزات خریداری شده به عنوان هزینه ثبت شود. پس از پایان عمر مفید تجهیزات، اثر این اشتباه خنثی می شود.

ب) اشتباهات ماندگار: در صورت عدم اصلاح این اشتباهات هرگز خنثی نمی شوند. مثلاً اگر زمین خریداری شده به حساب هزینه منظور گردد. چند مثال:

شرکت سهامی حسام، یک فقره فاکتور فروش نسیه سال ۸۴ را به مبلغ ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال. در دفاتر خود به اشتباه ثبت نموده است. با توجه به هر یک از حالات مستقل زیر، ثبت لازم را ارائه دهید.

الف- این اشتباهات در همان سال ۸۴ و قبل از پرداخت وجه توسط مشتری کشف گردد.

حسابهای دریافتنی ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

ثبت اصلاحی لازم برای تعدیلات سنواتی

ب- این اشتباه در ۸۵/۱/۲۵ یعنی قبل از انتشار صورتهای مالی سال ۸۴ کشف گردد و مشتری تا آن لحظه وجهی پرداخت ننموده است.

۸۴/۱۲/۲۹ : بدهکاران ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

ج- در تاریخ ۸۵/۶/۵ و بعد از انتشار صورتهای مالی سال ۸۴، متوجه اشتباه شویم، در حالیکه مشتری هنوز وجهی پرداخت ننموده است. (نرخ مالیات ۲۵ درصد)

بدهکاران  $112/500/000 = 150/000/000$

سود انباشته  $= 150/000/000 \times 75\% = 37/500/000$

مالیات پرداختنی  $= 150/000/000 \times 25\%$

د- فرض کنید در سال ۸۵ و پس از آنکه مشتری نسبت به پرداخت بدهی خود اقدام

نماید و قبل از انتشار صورتهای مالی سال ۸۴ متوجه اشتباه شویم.

بانک ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

ه- حال فرض کنید در سال ۸۵ مشتری نسبت به پرداخت بدهی خود اقدام نموده و

حسابدار شرکت به اشتباه ثبت زیر را در دفاتر انجام دهد:

بانک ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

فروش ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰

به هر یک از حالات مستقل زیر پاسخ دهید:

۱- فرض کنید در سال ۸۵ و یا در سال ۸۶ و قبل از بسته شدن حسابها (انتشار

صورتهای مالی سال ۸۵) متوجه اشتباهات انجام شده شویم ثبت لازم را ارائه دهید.

نکته : این ثبت می تواند در تاریخ کشف اشتباه زده شود.

$$۱۱۲/۵۰۰/۰۰۰ = ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \text{ فروش } ۸۵/۱۲/۲۹$$

$$۳۷/۵۰۰/۰۰۰ = ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۷۵ = \text{سود انباشته}$$

$$۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰.۲۵ = \text{مالیات پرداختنی}$$

۲- فرض کنید در سال ۸۶ (پس از بستن حسابها و انتشار صورتهای مالی سال ۸۵)

متوجه اشتباهات انجام شده گردیم؟

احتیاج به هیچ اصلاحی نسبت چون اشتباه سال ۸۴ یا اشتباه سال ۸۵ خنثی شده البته

سود سال سال ۸۴، ۱۵۰ میلیون ریال کمتر از واقع و سود سال ۸۵، ۱۵۰ میلیون بیشتر

از واقع گزارش شده است.

مثال درس (۲) :

شرکت طوس در ابتدای سال ۱۳۷۹، یک دستگاه تجهیزات را به بهای تمام شده

۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال خریداری می نماید که در دفاتر به اشتباه به حساب هزینه های

توزیع و فروش ثبت می خورد. عمر مفید تجهیزات ۵ سال و روش استهلاک خط

مستقیم می باشد. با در نظر گرفتن اطلاعات فوق به سؤالات زیر پاسخ دهید؟

الف) فرض کنید شرکت در ابتدای سال ۸۲ متوجه این اشتباه گردد با فرض نرخ

مالیات ۲۰ درصد، ثبت لازم را ارائه دهید.

ثبتي که به اشتباه در دفاتر ارائه شده به این شرح می باشد :

هزینه های توزیع و فروش ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰

بانک / حساب های پرداختنی

پس با این حساب ما باید علاوه بر شناسایی قسمت مستهلک نشده تجهیزات در دفاتر،

حساب اس انباشته آن را هم تعدیل کنیم:

$$\text{هزینه استهلاک دارایی به روش خط مستقیم} = \frac{۱۰۰۰۰۰۰۰}{۵} = ۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۳ = ۶/۰۰۰/۰۰۰$$

هزینه استهلاک ۳ سال گذشته (بخش مستهلاک شده)

$$\text{مانده استهلاک انباشته تجهیزات} = ۴/۰۰۰/۰۰۰ - ۶/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰$$

تجهیزات ۱۰/۰۰۰/۰۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات ۶۰۰۰۰۰۰

$$\text{سود انباشته} = ۴۰۰۰۰۰۰ \times ۷۵\% = ۳۰۰۰۰۰۰$$

مالیات پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

یا می توان به صورت زیر هم ثبت زد :

تجهیزات ۴۰۰۰۰۰۰

$$\text{سود انباشته} = ۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۷۵\% = ۳/۰۰۰/۰۰۰$$

مالیات پرداختنی ۱/۰۰۰/۰۰۰

ب- فرض کنید شرکت در سال ۸۳ متوجه اشتباه انجام شده گردد.

در این سال هیچ ثبت اصلاحی نیاز نمی باشد. زیرا ۵ ساله عمر مفید تجهیزات به اتمام

رسیده و هیچ چیز از تجهیزات باقی نمانده و همه به هزینه تبدیل شده است. اما سود

۵ سال گذشته شرکت کمتر از واقع گزارش شده است.

نکته : در مورد اصلاح اشتباهات، علاوه بر آنکه مانده سود انباشته ابتدای دوره با

استفاده از تعدیلات سنواتی تعدیل می شود. صورتهای مالی مقایسه ای نیز ارائه مجدد

می گردد.

تغییر در برآوردهای حسابداری

استفاده از برآورد در فرآیند حسابداری یک امر طبیعی است برآوردها معمولاً با استفاده

از مناسب ترین اطلاعات موجود صورت می گیرد اما گذشت زمان و دستیابی به

اطلاعات جدید ممکن است ضرورت یابد که برآوردهای حسابداری تغییر کند. تغییر

در برآورد حسابداری ممکن است:

۱- تنها بر سود و زیان دوره جاری تأثیر داشته باشد مانند تغییر در برآورد نرخ مورد

استفاده برای مطالبات مشکوک الوصول

۲- هم بر سود و زیان دوره جاری و هم بر دوره های آتی تأثیر داشته باشد مانند تغییر

در برآورد عمر مفید دارای مشهود که علاوه بر هزینه استهلاك دوره جاری بر هزینه

های استهلاك دوره های آتی اثر می گذارد.

سایر نمونه ها به شرح زیر است :

میزان مورد انتظار مطالبات لاوصول و مبلغ بدهی مربوط به تضمین محصولات، تغییر

روش محاسبه استهلاك داری ها، تغییر در برآورد نابابی موجودی مواد و کالا، تغییر

در برآورد میزان قابل بازیافت از منابع و ذخایر طبیعی

نکته : تغییر در برآوردهای حسابداری عطف به ماسبق نمی شود یعنی صورتهای مالی

دوره های قبل از اصلاح و ارائه مجدد نمی گردد.

مثال درس (۱) :

شرکت قوچان ، در اول فروردین ماه ۱۳×۱، ماشین آلاتی را به مبلغ ۹۰۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود، عمر مفید ماشین آلات ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۱۰۰/۰۰۰ ریال برآورد شده و روش خط مستقیم برای محاسبه استهلاک مورد استفاده قرار گرفته است. در ابتدای سال ۱۳×۴، با بررسی های انجام شده مشخص گردید که عمر مفید ماشین آلات ۳ سال و ارزش اسقاط آن ۶۰/۰۰۰ ریال است. مطلوبست : محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات در سال ۱۳×۴، محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر در برآورد عمر

مفید

$$\frac{(900/000 - 100/000)}{8} \times 3 = 300/000 \quad \text{هزینه استهلاک ۳ سال گذشته} \times 3 = 300/000$$

$$900/000 - 300/000 = 600/000 \quad \text{ارزش دفتری ماشین آلات در ابتدای ۴} \times 4$$

$$\frac{600/000 - 60/000}{3} = 180/000 \quad \text{هزینه استهلاک سال ۴ تا ۶} \times 6 = 180/000$$

از آنجا که تغییر در برآورد محسوب می شود پس عطف به ماسبق ندارد یعنی اثر انباشته تغییر در برآورد صفر است.

مثال درس (۲) :

شرکت کاشان، در اول فروردین ماه ۱۳×۱، تجهیزاتی را به مبلغ ۶۵۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید تجهیزات ۵ سال و ارزش اسقاط آن ۵۰/۰۰۰ ریال برآورد شد و برای محاسبه استهلاک، روش خط مستقیم مورد استفاده قرار گرفت. در سال

۱۳×۳، مدیریت شرکت تصمیم گرفت، روش استهلاک را به روش مجموع سنوات

تغییر دهد. مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک تجهیزات در سال ۱۳×۳، محاسبه اثر

انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاک:

بر طبق استانداردهای بین الملل این تغییر، تغییر در رویه حسابداری است بر طبق

استاندارد ایران، تغییر در برآورد است پس اثر انباشته تغییر روش آن صفر است.

$$\frac{650/000 - 50/000}{6} = 100/000 \times 2 = 200/000 \times 2 \text{ سال اول و سال ۲}$$

سال باقیمانده ۴=۶-۲

ارزش دفتری دارایی در ابتدای سال ۳ × ۴۵۰/۰۰۰ = ۶۵۰/۰۰۰ - ۲۰۰/۰۰۰

$$\text{هزینه استهلاک سال اول (۳×)} = \frac{4}{10} \times (650/000 - 50/000) = 160/000$$

بر طبق استاندارد بین الملل:

رویه جدید:

$$6+5+4+3+2+1 = 21$$

$$\text{سال ۱: } \frac{6}{21} \times (650/000 - 50/000) = 171/428$$

$$\text{سال ۲: } \frac{5}{21} \times (650/000 \times 50/000) = \frac{142857}{314285}$$



رویه قدیم :

$$\frac{650000 - 50000}{6} = 100000 \times 2 = 200000$$

اس انباشته تجهیزات

۲۰۰/۰۰۰	
۱۱۴۲۸۵ = X	ماوالنفات
۳۱۴۲۸۵	

مثال درس (۳) :

شرکت الوند در ابتدای سال ۱۳×۱، ماشین آلاتی به مبلغ ۸۰۰/۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد گردید و روش خط مستقیم برای استهلاک ماشین آلات مورد استفاده قرار گرفت. در ابتدای سال ۵×۵ با بررسی های انجام شده مشخص گردید که این ماشین آلات تنها سه سال دیگر قابل استفاده می باشد.

مطلوبست : محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات مذکور برای سالهای ۱۳×۵ الی ۱۳×۷

$$\frac{800000 - 0}{10} = 80000 \times 4 = 320000 \quad \text{هزینه استهلاک سالهای ۱×۵ الی ۵×۵}$$

$$800000 - 320000 = 480000 \quad \text{ارزش دفتری ماشین آلات در ابتدای ۵×۵}$$

$$\frac{480000 - 0}{3} = 160000 \quad \text{هزینه استهلاک سالهای ۵×۵ تا ۷×۵}$$

صورت سود و زیان جامع

طبق رویکرد نگهداشت سرمایه، سود از تفاوت بین خالص داراییها (حقوق صاحبان سهام) در ابتدا پایان دوره به استثنای آورده و ستانده صاحبان سرمایه طی دوره، به دست می آید، و از آنجا که برخی اقلام در صورتی سود و زیان منعکس نمی شوند و مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شوند (در ترازنامه)؛ مانند: مازاد تجدید ارزیابی دارایی های غیرجاری، سود و زیان تسعیر داراییها و بدهی های ارزی در شرکت های دولتی (مشمول ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی)، بخشی از وجوه دریافتی توسط شرکت های آب و برق از مشترکین (که طبق قانون به عنوان حقوق عمومی طبقه بندی می شود). تفاوت تسعیر صورتهای مالی واحدهای مستقل خارجی (استاندارد شماره ۱۶). لذا رقم نهایی صورت سود و زیان بیانگر سود (زیان) جامع نیست. به همین دلیل گزارش سود و زیان جامع تهیه می گردد که فرمت کلی آن به شرح زیر است:

نام شرکت

صورت سود و زیان جامع

---

برای دوره مالی منتهی به ....

ریال	
xxx	* سود خالص دوره مالی
xxx	* + مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدیدارزیابی دارایی های ثابت مشهود
xxx	* + سود تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلند مدت
xxx	سود جامع دوره مالی
xxx	* تعدیلات سنواتی
xxx	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی

\* این موارد باید در یک صورت سود و زیان جامع گزارش شود.

نکته : لازم به ذکر است که تعدیلات سنواتی جزئی از سود جامع دوره جاری نسبت

اما جهت انعکاس کلیه تغییرات شناسایی شده طی دوره در این صورت وارد می شود.

نکته : در مواردی که اجزای صورت سود و زیان جامع، محدود به سود یا زیان خالص

دوره (طبق صورت سود و زیان) و تعدیلات سنواتی باشد. ارائه صورت سود و زیان

جامع ضرورتی ندارد. و تنها عدم لزوم ارائه صورت را در یادداشتی ذیل صورت سود

و زیان افشاء می کنیم.

نکته :

تعدیلات سنواتی ← اگر بدهکار باشد ← کم می شود.

تعدیلات سنواتی ← اگر بستانکار باشد ← اضافه می شود.

مثال درس (۱) :

مانده های زیر در خصوص عملکرد مالی شرکت سهامی میبد برای سال مالی ۱۳×۸ در

دست می باشد:

سود خالص	۱۷۰۰ ریال	سود حاصل از تسعیر ارز واحد خارجی جزء لاینفک	۸۰
مآزاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود	۶۰۰	تعدیلات سنواتی (بستانکار)	۲۰۰
زیان تحقق نیافته ی سرمایه گذاری های بلند مدت	۲۰۰	سود حاصل از تسعیر ارز واحد خارجی مستقل	۵۰

صورت سود و زیان جامع سال مالی ۱۳×۸ را تهیه نمایید :

شرکت سهامی میبد  
صورت سود و زیان جامع  
برای سال مالی منتهی به ۸/۱۲/۲۹×

ریال	سود خالص
۱۷۰۰	+مآزاد تجدیدارزیابی دارایی های ثابت مشهود
۶۰۰	- زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلند مدت
(۲۰۰)	+ سود حاصل از تسعیر ارز واحد خارجی مستقل
۵۰	سود جامع سال مالی
۲۱۵۰	تعدیلات سنواتی
۲۵۰	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی
۲۴۰۰	

پاسخ مسائل فصل سوم نشریه ۱۷۵ سازمان حسابرسی  
مسئله ۳۶ ص ۱۹۴ نشریه ۱۷۵

سود و زیان جاری :

$$\frac{۱۰۰۰}{۱/۴} = ۴۰۰ \text{ ارزش دفتری دارایی های شعبه آفریقا}$$

$$۳۰۰۰ = ۴۰۰۰ - ۱۰۰۰ = \text{زیان غیرمترقبه ناشی از مصادره دارایی ها}$$

زیان کاهش ارزش موجودی ها میلیون ریال ۴۰۰

بند ۳ و ۴ تعدیلات سنواتی و مربوطه به سود انباشته

شرکت کویر		صورت سود و زیان	
ادامه صورت سود و زیان		ریال	برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۲۰۰۲ ×
	فروش	۱۵۰۰۰	۹۰۰۰
	بهای تمام شده فروش		۴۰۰
	+ زیان کاهش ارزش موجودی ها		۷۵۰
	سود ناویژه	(۹۴۰۰)	
	سود خالص	۵۶۰۰	
	هزینه های عملیاتی :		
	اداری عمومی		۱۰۰۰
	فروش		۵۰۰
	سود عملیاتی	(۱۵۰۰)	
	سایر درآمدها و هزینه ها :	۴۱۰۰	
	هزینه مالی	(۷۰۰)	
	سود عملیات عادی	۳۴۰۰	
	مالیات سود عادی ۲۵٪	(۸۵۰)	
	سود قبل از ارقام غیرمترقبه	۲۵۵۰	
	گردش سود و زیان انباشته		۳۰۰
	سود خالص		۳۰۰

۱۰۰	سود انباشته اول دوره
<u>۷/۵</u>	تعدیلات سنواتی
۱۰۷/۵	سود انباشته تعدیل شده دوره اول
<u>۴۰۷/۵</u>	تعدیل شده سود قابل تخصیص

افزایش هزینه استهلاک (تعدیل بدهکار)  $(۳۷/۵) = ۵۰ \times ۷۵\%$

← تعدیل سنواتی

برگشت هزینه استهلاک (تعدیل بستانکار)  $۶۰ \times ۷۵\% = ۴۵$

مسأله ۳۷ ص ۱۹۵ نشریه ۱۷۵

$$۱۸۳ = ۱۸ + ۱۶ - ۱۸۵ = \text{فروش صحیح}$$

$$۱۰۱/۵ = ۹۴ + ۷/۵ = \text{ب.ت فروش صحیح}$$

$$۵ = \text{هزینه تجدید ارزیابی} = \frac{۱۸}{۱۸} \times ۱۲ = ۱۲ = \text{هزینه اجاره صحیح}$$

$$۱۷/۱۵ = ۸ + (۱۸۳ \times ۵\%) = \text{هزینه صحیح مخارج تضمین}$$

شرکت فیروز

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲/۱۲/۲۹

ریال

۱۸۳	فروش
(۱۰۱/۵)	ب.ت فروش
۸۱/۵	سود ناویژه
	هزینه عملیاتی :
۱۲	اجاره
۱۶	تبلیغات
۱۷/۱۵	تضمین
۱۵	سایر
(۵۰/۱۵)	
۳۱/۳۵	سود عملیاتی
	سایر درآمدها و هزینه ها :
(۵)	هزینه تجدید سازمان (استثنایی)
۲۶/۳۵	سود عملیات عادی قبل از مالیات
(۶/۵۸)	هزینه مالیات
۱۹/۷۷	سود خالص

مسئله ۳۸ ص ۱۹۶ نشریه ۱۷۵

شرکت شادمان  
صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند X1

قرارداد نوع دوم (اعتباری)		قرارداد نوع اول (نقدی)		
۸۴۰	$= ۱۴۰۰۰ \times ۶۰۰۰۰$	$۱۲۵۰ = ۵۰/۰۰۰ \times ۲۵/۰۰۰ = ۱۲/۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰$		فروش
$(۴۲۰) = ۳۰/۰۰۰ \times ۱۴/۰۰۰ = ۴۲۰/۰۰۰/۰۰۰$		$(۷۵۰) = ۳۰۰۰۰ \times ۲۵۰۰۰ = ۷۵۰/۰۰۰$		ب.ت فروش
۴۲۰		۵۰۰		سود ناویژه
$(۱۲/۶) = ۸۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \times ۱/۵\% = ۱۲/۶۰۰/۰۰۰$		-		هزینه م.م فروش چون نقدی مطالبات ندارد
(۲۵۰)		(۲۵۰)		هزینه فروش
(۲۲۰)		(۲۲۰)		هزینه اداری
(۶۲/۶) زیان		۳۰		سود قبل از مالیات

شرکت شادمان

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۲۹/۱۲/۲۹

قرارداد نوع اول (نقدی)		قرارداد نوع اول (نقدی)		
۱۳۲۰	$۲۲۰۰۰ \times ۶۰۰۰۰$	۱۵۰۰	$۳۰/۰۰۰ \times ۵۰/۰۰۰$	فروش
(۶۶۰)	$۲۲۰۰۰ \times ۳۰۰۰۰$	(۹۰۰)	$۳۰/۰۰۰ \times ۳۰/۰۰۰$	ب.ت فروش
۶۶۰		۶۰۰		سود ناویژه
$(۱۹/۸)$	$۱۳۲۰ \times ۱/۵\%$	-		- هم.م الوصول فروش نقدی ح.د ندارد
(۱۵۰)		(۱۵۰)		- ه های فروش
(۲۲۰)		(۲۲۰)		ه های اداری و فروش
۲۷۰/۲		۲۳۰		سود (زیان) قبل از مالیات

مسأله ۳۹، ص ۱۹۷، نشریه ۱۷۵

یادداشت‌های توضیحی ۲- بهای تمام شده کالای فروش رفته

یادداشت‌های توضیحی ۱- فروش خالص و درآمد ارائه



خدمات

۷۷۵۰	موجودی کلای اول دوره	۸۱۲۵۰	فروش ناخالص
۶۴۳۳۰	خرید ناخالص	(۹۵۰)	- برگشت از فروش
(۴۸۰)	تخفیفات خرید	(۵۵۰)	- تخفیفات فروش
۴۵۸۵۰	خرید خالص	۷۹۷۵۰	فروش خالص
(۷۵۰۰)	- م.ک پایان دوره		
۴۶۱۰۰	ب.ت. ک.ف.ر		

نمونه یادداشتهای توضیحی ۴- خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی

نمونه یادداشتهای توضیحی ۳- هزینه های فروش، اداری و عمومی

۸۰	سود فروش تجهیزات	۵۵۰۰	حقوق کارکنان اداری
(۲۰۰)	- زیان فروش سرمایه گذاریها	۵۲۱۰	حقوق کارکنان فروش
(۱۹۰۰)	- هزینه باز خرید کارکنان	۱۴۵۰	هزینه حمل کالا
۳۵۰	+ سود سهام سرمایه گذاری ها	۴۲۵۰	هزینه توزیع
(۱۰۰۰)	هزینه مالیات املاک	۲۹۰	هزینه استهلاك کامیونها
(۲۶۷۰)	جمع	۱۰۰	هزینه استهلاك تجهیزات اداری
		۲۵۰	هزینه استهلاك تجهیزات فروشگاه
		۲۵۰	هزینه استهلاك ساختمان اداری
		۳۲۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
		۴۵۰	هزینه اداری متفرقه
		۵۰۰	هزینه فروش متفرقه
		۱۸۵۷۰	جمع

شرکت پیام آوران  
صورت سود و زیان

برای سالی منتهی به ۸۰/۱۲/۲۹

۷۹۷۵۰	فروش (یادداشت ۱)
۴۶۱۰۰	ب.ت.ک.ف.ر (یادداشت ۲)
۳۳۶/۵۰	سود ناویژه
	هزینه عملیاتی :
(۱۸۵۷۰)	هزینه اداری و تسهیلاتی ، توزیع و فروش (یادداشت ۳)
	سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی :
(۷۵۰)	زیان کاهش ارزش موجودی
(۱۹۳۲۰)	جمع درآمدها و هزینه های عملیاتی
۱۴۳۳۰	سود عملیاتی
(۲۶۷۰)	خالص سایر درآمدها و هزینه غیر عملیاتی (یادداشت ۴)
(۱۱۶۶۰)	سود خالص

گردش حساب سود (زیان) انباشته

۱۱۶۶۰	سود خالص
۵۵۰۰	سود انباشته اول دوره
۱۷۱۶۰	سود قابل تخصیص
(۱۵۰۰)	- سود تقسیمی
۱۵۶۶۰	سود انباشته پایان دوره

مسئله ۴۰ ص ۱۹۸ ، نشریه ۱۷۵

$X_1$

$X_2$

سایر	بخش متوقف شده	کل شرکت	سایر	بخش متوقف شده	کل شرکت	
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۴۰/۰۰۰	۴۰۰۰	۴۴۰۰۰	فروش
(۱۶۸۰۰)	(۳۲۰۰)	(۲۰۰۰۰)	(۲۵۷۰۰)	(۲۹۰۰)	(۲۸۶۰۰)	ب.ت فروش
(۶۳۵۰)	(۴۰۰)	(۶۷۵۰)	(۷۵۰۰)	(۵۰۰)	(۸۰۰۰)	هزینه اداری
(۲۸۲۰)	(۳۰۰)	(۳۱۲۰)	(۳۴۰۰)	(۲۰۰)	(۳۶۰۰)	هزینه فروش
(۲۰۰۰)	-	(۲۰۰۰)	(۲۰۰۰)	-	(۲۰۰۰)	هزینه مالی
-	-	-	-	(۵۰۰)	(۵۰۰)	زیان فروش داری های عملیات متوقف شده
-	-	-	-	-	(۴۰۰)	خسارت آتش سوزی
			(۳۵۰)	-	(۳۵۰)	زیان کاهش ارزش

$X_1$	$X_2$	
۳۰۰۰۰	۴۰/۰۰۰	فروش :
۵۰۰۰	۴۰۰۰	عملیات در حال تداوم
<hr/>	<hr/>	عملیات متوقف شده
۳۵۰۰۰	۴۴۰۰۰	
(۲۰۰۰)	(۲۸۶۰۰)	ب.ت.ک.ف.ر
<hr/>	<hr/>	سود ناویژه
۱۵۰۰۰	۱۵۴۰۰	هزینه عملیاتی :
	۶۷۵۰	هزینه اداری
	۳۱۲۰	هزینه فروش
	-	زیان ارزش موجودیها
(۹۸۷۰)	(۱۱۹۵۰)	جمع هزینه های عملیاتی
		فعالیت های سود عملیاتی :
	۴۰۳۰	در حال تداوم
	<hr/>	متوقف شده
	۱۱۰۰	
۵۱۳۰	۳۴۵۰	سایر درآمدها و هزینه عملیاتی:
	۲۰۰۰	هزینه تأمین مالی
(۲۰۰۰)	(۲۵۰۰)	زیان فروش دارائی متوقف شده (استثنایی)
<hr/>	<hr/>	سود فعالیت هادی قبل از کسر مالیات
۳۱۳۰	۹۵۰	هزینه مالیات عملیات عادی
(۷۸۲/۵)	(۲۳۷/۵)	سود عملیاتی عادی بعد از مالیات
<hr/>	<hr/>	اقلام غیر مترقبه :
۲۳۴۷/۵		زیان آتش سوزی
	(۴۰۰)	اثر مالیاتی
	(۳۰۰)	سود خالص
	<hr/>	
	۴۱۲/۵	

گردش حساب سود و زیان انباشته سال  $X_2$

۴۱۲/۵

سود خالص

سود انباشته اول دوره ۲۳۴۷/۵

سود انباشته پایان دوره ۲/۷۶۰

مسئله ۴۲، ص ۲۰۰، نشریه ۱۷۵

ریال	ریال	یادداشت های شماره (۲)	ریال	یادداشت های شماره (۱)
۸۹۷۰۰		موجودی ک اول دوره	۴۹۵۲۰۰	فروش
	۱۷۳۰۰۰	+ خرید کالا		ب.ف.ت ۱۱۲۰۰
	(۱۰۳۸۰)	- ب.خ.ت (۶٪)		ت.م.ف ۸۸۰
	۱۶۲۶۲۰	خرید خالص	(۱۲۰۸۰)	
	۶۳۲۵	+ هزینه حمل ک خریداری شده [۸۰۰+۵۲۵]	۴۸۳۱۲۰	فروش خاص
۱۶۸۹۴۵		ب.ت.ک خریداری شده		
۲۵۸۶۴۵		ب.ت.ک آماده برای فروش		
(۵۴۱۵۰)		- م.ک پایان دوره [۲۰۵۵۰+۳۳۶۰۰]		
۲۰۴۴۹۵		ب.ت.ک فروش رفته		

ریال	یادداشت شماره (۴)	ریال	یادداشت شماره (۳)
۷۱۵۰	سود سهام سرمایه گذاری ها	۳۵۰۰۰	هزینه حقوق و کمیسیون
(۴۵۲۰)	- هزینه های مالی	۱۶۰۹۰	هزینه تبلیغات

۱۸۵۰۰	+ سود فروش داراییها	۲۲۲۵	هزینه های خدمات حقوقی
۲۱۱۳۰	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی	۸۵۰۰	هزینه بیمه
		۴۵۶۰	هزینه مسافرت
		۶۱۰۰	هزینه استهلاک ساختمان
		۴۸۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
		۶۴۰۰	هزینه آب، برق و گاز
		۱۴۷۵	هزینه تلفن و پست
		۵۸۰	هزینه ملزومات [۱۶۰۰-۲۱۸۰]
		۲۲۰۰	هزینه های متفرقه فروش
		۳۶۶۰۰	هزینه حقوق مدیران
		۷۸۳۰	هزینه م.م الوصول [۳٪×۲۶۱۰۰۰]
		۱۰۸	کمیسیون فروش ثبت شده
		۴۲۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته
		۱۳۶۶۶۸	جمع هزینه های عملیاتی

ریال	گردش سود انباشته	ریال	شرکت تبریز صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲/۱۲/۲۹ ×
۶۷۸۶۵/۲۵	سود خالص	۴۸۳۱۲۰	فروش خالص
۴۴۰۶۷۰	+ م سود انباشته ابتدای سال	(۲۰۴۴۹۵)	- ب.ت. ک فروش رفته
۵۰۸۵۳۵/۲۵	سود قابل تخصیص	۲۷۸۶۲۵	سود ناخالص
(۳۳۰۰۰)	سود تقسیمی	(۱۳۶۶۶۸)	هزینه های عملیاتی
۴۷۵۵۳۵/۲۵	م سود انباشته پایان سال	۱۴۱۹۵۷	سود عملیاتی
		۲۱۱۳۰	+ سایر درآمدهای غیر عملیاتی
		۱۶۳۰۸۷	سود ناشی از فعالیت های عادی
		(۴۰۷۷۱۷/۷۵)	- مالیات
		۱۲۲۳۵/۲۵	سود قبل از اقلام غیر مترقبه
		(۷۲۶۰۰)	- زیان غیر مترقبه
		۱۸۱۵۰	اثر مالیاتی
		۶۷۸۶۵/۲۵	سود خالص

مسئله ۴۳، ص ۲۰۳، نشریه ۱۷۵

شرکت کردستان

صورت سود و زیان	
برای سالی منتهی به ۸۰/۱۲/۲۹	
ریال	
۴۵۰۰۰۰	فروش
(۲۶۳۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۸۷۰۰۰	سود ناویژه
	هزینه های عملیاتی :
۵۸۷۲۰	هزینه اداری - عمومی
۶۳۹۰۰	هزینه فروش
(۱۲۲۶۲۰)	جمع هزینه های عملیات
۶۴۳۸۰	سود عملیاتی
	سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی :
۶۷۰۰	سود فروش سرمایه گذاری
۷۵۰۰۰	سود فروش زمین و ساختمان
۸۱۷۰۰	جمع سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
۱۴۶۰۸۰	سود فعالیت عادی قبل از مالیات
(۳۶۵۲۰)	- مالیات
۱۰۹۵۶۰	سود عملیات عادی قبل از ارقام غیر مترقبه
	ارقام غیر مترقبه :
۳۹۴۰۰	سود غیر مترقبه
(۹۸۵۰)	مالیات
۲۹۵۵۰	جمع ارقام غیر مترقبه
۱۳۹۱۱۰	سود خالص

شرکت کردستان  
صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی ۲/۱۲/۲۹ ×

۱۳۹۱۱۰	سود خالص
۸۵۰۰	+مآزاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت
۳۳۰۰۰	+ سود تسعیر دارایی ها و بدهیهای ارزی
۱۸۰۶۱۰	سود جامع سال مالی
	- کسر می شود :
(۱۳۷۸۵)	تعدیلات سنواتی
۱۶۶۸۲۵	سود جامع از تاریخ گزارشگری قبلی

مسئله ۴۴ ، ص ۲۰۲ ، نشریه ۱۷۵

$$\frac{۳۲۰۰-۲۰۰}{۱۰} = ۳۰۰ \text{ هزینه استهلاک سالانه}$$

$$۳۰۰ \times ۹ = ۲۷۰۰ \text{ استهلاک انباشته تا تاریخ برآورد}$$

$$۳۲۰۰ - ۲۷۰۰ = ۵۰۰ \text{ ارزش دفتری}$$

$$\frac{۵۰۰-۵۰}{۵} = ۹۰ \text{ هزینه استهلاک سال جاری و سالهای بعد}$$

تغییر در برآورد است و عطف به ماسبق ندارد. لذا آثار آن به دوره های جاری و بعد

تسری می بابد در واقع اثر انباشته تغییر در برآورد صفر است.

مساله ۴۵ صفحه ۲۰۳ نشریه ۱۷۵

م ک اول دوره سال ۱۳×۲ به روش W.A ۴۹۰

م ک اول دوره سال ۱۳×۲ به روش fifo (۵۹۰)

تفاوت م.ک ابتدای دوره دو روش (۱۰۰)

ثبت لازم : سود انباشته ۱۰۰

موجودی کالا (اول دوره) ۱۰۰

ثبت بابت در نظر گرفتن تعدیلات سنواتی

جهت خرید فایل word به سایت [www.kandoocn.com](http://www.kandoocn.com) مراجعه کنید  
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1  
Directory:  
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application  
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm  
Title: گزارش عملکرد مالی  
Subject:  
Author: 3  
Keywords:  
Comments:  
Creation Date: 4/7/2012 12:22:00 PM  
Change Number: 1  
Last Saved On:  
Last Saved By: H.H  
Total Editing Time: 0 Minutes  
Last Printed On: 4/7/2012 12:22:00 PM  
As of Last Complete Printing  
Number of Pages: 39  
Number of Words: 5,094 (approx.)  
Number of Characters: 29,037 (approx.)