

[www.salampnu.com](http://www.salampnu.com)

## سایت مرجع دانشجوی پیام نور

- ✓ نمونه سوالات پیام نور : بیش از ۱۱۰ هزار نمونه سوال همراه با پاسخنامه
- تستی و تشریحی
- ✓ کتاب ، جزوه و خلاصه دروس
- ✓ برنامه امتحانات
- ✓ منابع و لیست دروس هر ترم
- ✓ دانلود کاملاً رایگان بیش از ۱۴۰ هزار فایل مختص دانشجویان پیام نور

[www.salampnu.com](http://www.salampnu.com)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



- ❖ نام درس : حسابداری میانه ۱
- ❖ رشته : حسابداری
- ❖ تعداد واحد درسی : ۴ واحد
- ❖ منبع درس : کتاب حسابداری میانه ۱ دانشگاه پیام نور
- ❖ مولفان : مهدی مشکی - عبدالکریم مقدم

تهیه کننده : مهدی مشکی



## اهداف درس:

درس **حسابداری میانه ۱** به عنوان یکی از دروسی که در آن بیشترین تاکید بر مفاهیم نظری حسابداری می باشد، از جایگاه ممتازی در بین دروس حسابداری برخوردار است. اهداف کلی درس مزبور را می توان بشرح زیر خلاصه نمود :

- ۱- آشنایی مفاهیم و اصول متداول حسابداری .
- ۲- آشنایی با چگونگی تهیه صورتهای مالی اساسی.
- ۳- آشنایی با حسابداری اقلام سمت راست ترازنامه نظیر حسابداری سرمایه گذاری ها ، مطالبات و وجه نقد، موجودی ها و اموال و ماشین آلات و تجهیزات.



فصل اول: مبانی نظری و عملی حسابداری

فصل دوم: سودوزیان، گردش سود انباشته و سودوزیان جامع

فصل سوم: ترازنامه یا صورت وضعیت مالی

فصل چهارم: صورت جریان های نقدی

فصل پنجم: حسابداری وجوه نقد

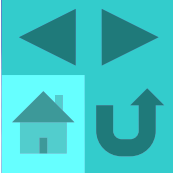
فصل ششم: حسابداری سرمایه گذاری کوتاه مدت

فصل هفتم: حسابداری مطالبات

فصل هشتم: حسابداری موجودی کالا

فصل نهم: حسابداری دارایی های ثابت و نامشهود

فهرست  
مطالب

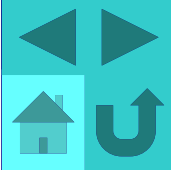


# فصل اول

بسط و تکامل مبانی

نظری و عملی

حسابداری و گزارشگری مالی



## تعریف حسابداری

علی رغم وجود تعاریف متفاوتی که از حسابداری شده است ، یکی از تعاریف معتبر و نسبتاً جدید در این رابطه بشرح زیر می باشد :

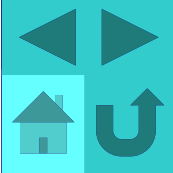
« حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی مربوط به واحدهای اقتصادی را اندازه گیری ، پردازش و گزارشگری می نماید »



✿ **حسابداری فعالیتهای تجاری را بواسطه ثبت داده ها اندازه گیری و پس از پردازش ، اطلاعات (ستاده) جهت استفاده تصمیم گیران مالی گزارش می گردد :**





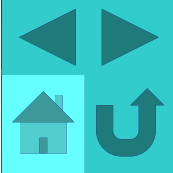


## اصول و مفاهیم حسابداری



❖ حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از اصول و قواعد مشخص استوار باشد. اصول حسابداری برخاسته از میثاق ها ، قواعد و رویه هایی است که مورد قبول و پذیرش حسابداران است .

❖ اصول حسابداری در هر کشوری بر حسب نیازها و میزان توسعه یافتگی آن کشور توسط مجامع حرفه ای حسابداری تدوین می گردد



## الف - مفاهیم بنیادی حسابداری :

- ۱- فرض تفکیک شخصیت
- ۲- فرض تداوم فعالیت
- ۳- فرض واحد سنجش (اندازه گیری)
- ۴- فرض دوره مالی
- ۵- فرض تعهدی

## ب- اصول حسابداری :

- ۱- اصل بهای تمام شده
- ۲- اصل تحقق درآمد

۳- اصل تطابق درآمد با هزینه

۴- اصل افشاء

## ج- اصول محدودکننده حسابداری

۱- فزونی منافع بر مخارج

۲- اهمیت

۳- خصوصیات صنعت

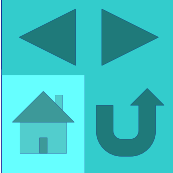
۴- محافظه کاری (احتیاط)

اصول  
حسابداری



## الف- مفاهیم بنیادی حسابداری :

- ۱- **فرض تفکیک شخصیت** : هر واحد اقتصادی به عنوان یک واحد مستقل از مالک یا مالکان آن و نیز جدا از موسسات دیگر در نظر گرفته می شود.
- ۲- **فرض تداوم فعالیت** : واحد اقتصادی تا آینده قابل پیش بینی به فعالیت های خود ادامه خواهد داد، مگر آنکه عکس آن ثابت شود. طبقه بندی و اندازه گیری صورتهای مالی متأثر از اصل مزبور می باشد.
- ۳- **فرض واحد اندازه گیری** : کلیه رویدادهای مالی بر حسب واحد پول مورد سنجش قرار گیرد.
- ۴- **فرض دوره مالی** : تقسیم عمر یک واحد اقتصادی به دوره های زمانی نسبتاً کوتاه به نام دوره مالی جهت امکان ارزیابی و قابلیت مقایسه نتایج.
- ۵- **فرض تعهدی** : درآمدها و هزینه ها به محض تحقق و وقوع ثبت و شناسایی گردد.



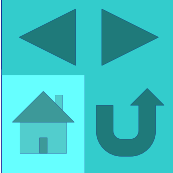
## ب- اصول حسابداری:

۱- **اصل بهای تمام شده**: کلیه اقلام دارایی، بدهی و هزینه به قیمت تمام شده ثبت و گزارش گردد. این اصل علی رغم تغییر ارزش اقلام در طول زمان و تحصیل تدریجی داراییها با ارزش های متفاوت، همچنان کاربرد خود را حفظ کرده است.

۲- **اصل تحقق درآمد**: درآمد زمانی شناسایی می شود که اولاً فرایند کسب سود کامل شود ( کلیه مزایا و خطرات انتقال و هیچگونه ابهام جدی وجود نداشته باشد) و ثانیاً مبادله ای انجام گردد.

۳- **اصل تطابق هزینه و درآمد**: مطابقت درآمدها با هزینه هایی که جهت کسب درآمدهای مزبور در طی دوره مالی انجام شده است.

۴- **اصل افشاء**: گزارش و افشاء واقعیات و اطلاعات با اهمیت در متن اصلی یا یادداشتهای پیوست صورت های مالی.



## ج - اصول محدودکننده حسابداری:

- ۱- **فزونی منافع بر مخارج:** در تهیه اطلاعات منافع مربوطه باید افزون بر مخارج تهیه آن باشد.
- ۲- **اهمیت:** می توان در مورد اقلامی که از لحاظ ارزش کم اهمیت هستند، به جای روشهای دقیق از روشهای کم هزینه و عملی تر استفاده نمود.
- ۳- **خصوصیات صنعت:** با توجه به خصوصیات هر صنعت ، امکان اصلاح روش های حسابداری و ارائه روش های نوین وجود دارد.
- ۴- **محافظه کاری:** واحد های اقتصادی نباید از روش هایی استفاده نمایند که دارایی ها و درآمدهای آنها را بیشتر از واقع و بدهی ها و هزینه های آنها را کمتر از واقع نمایش دهد.



## ویژگی های کیفی اطلاعات مالی :

ویژگیهایی است که سبب می شود اطلاعات ارائه شده در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. این ویژگیها به دو دسته کلی تقسیم می شود :

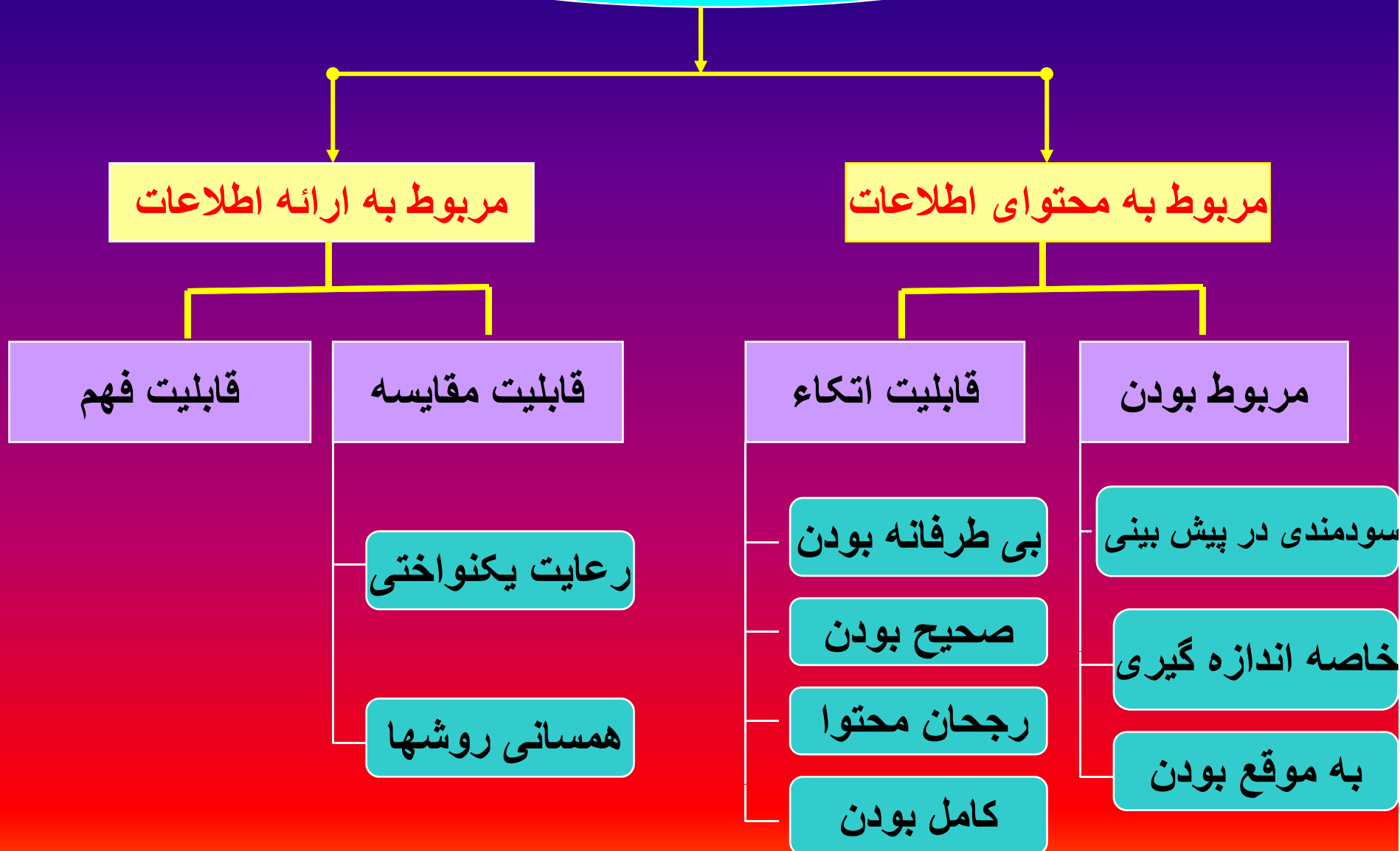
الف - ویژگی های کیفی مربوط به محتوای اطلاعات که شامل ویژگی «مربوط بودن» و «قابل اتکاء بودن» می باشد.

ب- ویژگی های کیفی مربوط به ارائه اطلاعات که شامل ویژگی «قابل مقایسه بودن» و «قابل فهم بودن» است.

هر یک از ویژگی های فوق ، خود مبتنی بر مفاهیم مشخصی می باشند:



# ویژگی های کیفی اطلاعات مالی



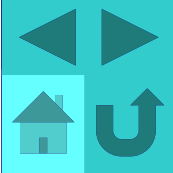


## ویژگی های کیفی مربوط به محتوای اطلاعات :

**۱- مربوط بودن :** اطلاعاتی مربوط تلقی می شود که بر ارزیابی استفاده کنندگان نسبت به وقایع و نیز تصمیمات آنها موثر واقع گردد. این ویژگی مبتنی بر مفاهیم به موقع بودن ، سودمندی در پیش بینی و انتخاب خاصه اندازه گیری می باشد.

**۲- قابلیت اتکاء :** اطلاعاتی قابل اتکاء است که منصفانه و بیطرفانه بوده و به شکل کامل و صحیح تهیه شده و در آن به رجحان محتوا بر شکل توجه شده باشد.





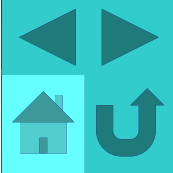
## ویژگی های کیفی مربوط به ارائه اطلاعات :

**۱- قابل مقایسه بودن :** که خود مبتنی بر دو مفهوم می باشد:

**I.** رعایت یکنواختی (ثبات رویه): به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی ارائه شده توسط یک واحد تجاری در طول زمان، اطلاق می شود.

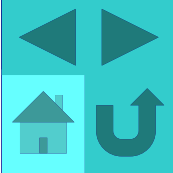
**II.** همسانی روش ها ( متحدالشکلی ): به قابلیت نتایج حاصل از عملیات دو یا چند واحد اقتصادی شاغل در یک صنعت واحد و در یک مقطع زمانی مشخص اطلاق می شود.

**۲- قابل فهم بودن :** اطلاعاتی قابل فهم است که برای استفاده کنندگان عادی با دانش متعافی که از حسابداری دارند ، قابل درک باشد.



## ◆ تضاد بین ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری

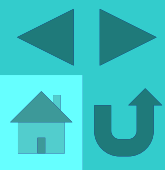
- وجود تضاد بین برخی از ویژگی های کیفی حسابداری و از جمله دو ویژگی «مربوط بودن» و «قابلیت اتکاء» باعث آن می شود که تمام ویژگی های مزبور را نتوان همزمان در یک جا جمع نمود.
- به لحاظ وجود تضاد مزبور، باید سعی در ایجاد تعادل منطقی بین ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری نمود.



## ◎ مبنای نقدی در مقابل مبنای تعهدی

❖ با وجود آنکه مبنای تعهدی تنها مبنای قابل قبول در حسابداری است، ولیکن فهم بیشتر مبنای مزبور در گرو درک مبنای نقدی است.

❖ در مبنای نقدی، درآمدها و هزینه‌ها به جای آنکه به محض تحقق یا وقوع ثبت و شناسایی گردند، به ترتیب به هنگام وصول و یا پرداخت ثبت می‌شوند.



## چگونگی محاسبه درآمد و هزینه در مبنای نقدی

**★ درآمد فروش =**

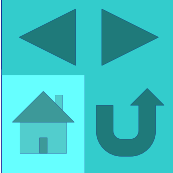
فروش نقدی + دریافتی از بدهکاران + پیش دریافت فروش

**★ قیمت تمام شده کالای فروش رفته =**

خرید نقدی + پرداختی به بستانکاران + پیش پرداخت خرید کالا

**★ هزینه ها =**

هزینه های نقدی + پرداختی بابت هزینه های معوق + پیش پرداخت هزینه



## ◀ طرح یک مثال :

اطلاعات زیر در رابطه با شرکت سهامی نیلوفر در دست است :

۲۹/۱۲/۸۴	۲۹/۱۲/۸۵	شرح
۱۸۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	بدهکاران
	۵۰۰.۰۰۰	دریافتی از بدهکاران
	۳۰۰.۰۰۰	فروش نقدی
۵۰.۰۰۰	۷۰.۰۰۰	پیش پرداخت خرید
	۳۵۰.۰۰۰	خرید نقدی
۱۵۰.۰۰۰	۸۰.۰۰۰	حسابهای پرداختی
	۲۲۰.۰۰۰	پرداختی به پستانکاران
	۶۰.۰۰۰	هزینه ها (شامل ۲۰.۰۰۰ استهلاک)
۱۵.۰۰۰	۵.۰۰۰	هزینه معوق
۳۵.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	پیش دریافت فروش
۷.۰۰۰	۱۵.۰۰۰	پیش پرداخت هزینه



با فرض آنکه موجودی کالای ابتدا و پایان سال ۸۵ بترتیب ۱۶۰.۰۰۰ ریال و ۱۱۰.۰۰۰ ریال باشد، درآمدها و هزینه های شرکت با استفاده از دو روش نقدی و تعهدی بشرح زیر خواهد بود:

### مبنای نقدی:

$$\text{درآمد فروش} = ۳۰۰.۰۰۰ + ۵۰۰.۰۰۰ + ۰ = ۸۰۰.۰۰۰$$

$$\begin{aligned} \text{قیمت تمام شده کالای فروش رفته} &= ۳۵۰.۰۰۰ + ۲۲۰.۰۰۰ + ۲۰.۰۰۰ \\ &= ۵۹۰.۰۰۰ \end{aligned}$$

$$\text{هزینه ها} = [(۶۰.۰۰۰ - ۲۰.۰۰۰) + ۱۰.۰۰۰ + ۸.۰۰۰] = ۵۸.۰۰۰$$



## محاسبات درمبنای تعهدی:

### حسابهای دریافتی

۵۰۰.۰۰۰	بانک	۱۸۰.۰۰۰	مانده
۱۲۰.۰۰۰	مانده پایان	۴۴۰.۰۰۰	فروش نسبه

محاسبه فروش نسبه:

### پیش دریافت فروش

۳۵.۰۰۰	مانده	۵.۰۰۰	درآمد فروش
		۳۰.۰۰۰	مانده

محاسبه درآمد حاصل از انقضای پیش دریافت:



## درآمد حاصل از فروش

نقد	۳۰۰.۰۰۰
نسیه	۴۴۰.۰۰۰
پیش دریافت	۵.۰۰۰
جمع درآمد	۷۴۵.۰۰۰

## حسابهای پرداختی

ماده	۱۵۰.۰۰۰
خرید نسیه	۱۵۰.۰۰۰
پرداختی	۲۲۰.۰۰۰
ماده پایان	۸۰.۰۰۰

## پیش پرداخت خرید کالا

ماده	۵۰.۰۰۰
پرداختی	۲۰.۰۰۰
ماده	۷۰.۰۰۰

## خرید کالا

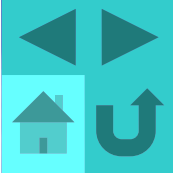
نقد	۳۵۰.۰۰۰
نسیه	۱۵۰.۰۰۰
ماده	۵۰۰.۰۰۰





## صورتحساب سودوزیان مقایسه ای

عنوان حساب	مبنای نقدی	مبنای تعهدی
درآمد فروش	۸۰۰.۰۰۰	۷۴۵.۰۰۰
قیمت تمام شده کالای فروش رفته	(۵۹۰.۰۰۰)	(۵۵۰.۰۰۰)
سود ناویژه	۲۱۰.۰۰۰	۱۹۵.۰۰۰
کسر می شود هزینه ها	(۵۸.۰۰۰)	(۶۰.۰۰۰)
سود ویژه	۱۵۲.۰۰۰	۱۳۵.۰۰۰

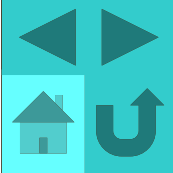


# فصل دوم

صورتحساب سودوزیان

گردش سودوزیان انباشته

صورت سودوزیان جامع

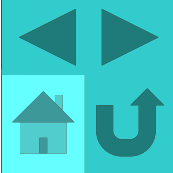


## سود و مفاهیم آن :

◆ تعاریف متفاوتی از مفهوم سود توسط اقتصاددانان و حسابداران انجام شده است. **اقتصاددانان** در تعریف سود بر مفهوم حفظ سرمایه تاکید داشته و معتقدند که ارزش سرمایه را می توان از طریق مفهوم ارزش فعلی دریافتی های آتی توضیح داد :

**آدام اسمیت (Adam smith)** : سود مبلغی است که می تواند بدون وارد کردن آسیب بر سرمایه ثابت و در گردش ، مصرف شود.

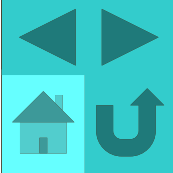
**هیکس (Hicks)** : سود مبلغی است که شخص می تواند در طی یک دوره معین خرج کند و در پایان دوره وضعیت او به همان خوبی باشد که در اول دوره بوده است .



## ❖ نگرش حسابداران به سود :

در حسابداری سود به تفاوت بین سرمایه واحد تجاری در پایان و آغاز دوره مالی ( پس از احتساب تعدیلات لازم در خصوص آورده و ستانده صاحبان سرمایه ) اطلاق می شود.

نگرش حسابداری ، استفاده از ارزش فعلی جریان سود مورد انتظار واحد تجاری را به عنوان مبنای اندازه گیری سرمایه به دلیل وجود ابهامات عمده در مورد زمان ، میزان جریان های آتی و نرخ تنزیل عملی ندانسته و بر همین اساس سرمایه را بر حسب خالص دارایی های واحد تجاری اندازه گیری می نماید.



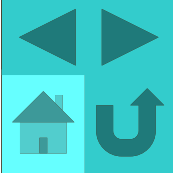
## رویکرد های مربوط به اندازه گیری سرمایه :

برای اندازه گیری سرمایه دو رویکرد موجود می باشد :

**I. سرمایه مالی** – عبارت است از خالص دارایی ها یا حقوق صاحبان سرمایه که می توان آن را بر حسب واحدهای اسمی پول ( قدرت خرید ثابت ) اندازه گیری نمود .

**II. سرمایه فیزیکی** – در این مفهوم سرمایه عبارت است از توان و ظرفیت تولیدی واحد تجاری که به روش های مختلف نظیر میزان تولید روزانه قابل اندازه گیری است .

❖ انتخاب هر یک از دو رویکرد فوق به اهداف و علاقه مندی استفاده کنندگان صورت های مالی خواهد داشت.



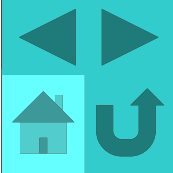
## نظریه های مربوط به اندازه گیری سود

I. نظریه عملکرد جاری

II. نظریه شمول کلی

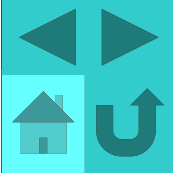
◆ **طبق نظریه عملکرد جاری** صرفاً آن دسته از رویدادها و تغییرات ارزش که توسط مدیریت **قابل کنترل** بوده و معلول تصمیمات **دوره جاری** است باید در محاسبه سود دخالت داده شود. این مفهوم بر اندازه گیری **کارایی** تاکید دارد.

◆ بر اساس **نظریه شمول کلی** ، سود باید شامل کلیه تغییرات در حقوق صاحبان سهام به استثنای توزیع سود سهام و نقل و انتقالات سرمایه ای باشد.



## دلایل طرفداران نظریه عملکرد جاری:

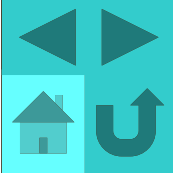
- I. سود خالص باید بر عملیات **عادی و متعارف** تاکید کند.
- II. هدف اصلی در تهیه صورت سود و زیان ، آگاه کردن اشخاص ذینفع نسبت به مبلغ تحصیل شده از **محل عملیات جاری** در طی دوره مالی است.
- III. سود جاری باید **نشانگر عملیات دوره جاری** باشد تا امکان مقایسه عملیات مزبور با عملکرد سنوات قبل وجود داشته باشد.
- IV. منظور نمودن اقلام غیر مترقبه ، غالباً موجب **سلب توانایی استفاده کنندگان صورت های مالی در تعیین سود حاصل از عملیات** می شود.
- V. انعکاس اقلام غیر مترقبه در سود و زیان باعث **تحریف سود خالص** می شود.



## دلایل طرفداران نظریه شمول کلی :

- I. عدم انعکاس اقلام غیرمترقبه و یا اصلاحات دوره های قبل در محاسبه سود خالص باعث آن می شود که حاصل جمع سود های خالص سالانه در طی عمر واحد اقتصادی مساوی با کل سود واحد مزبور نشود.
- II. حذف برخی اقلام از محاسبه سود خالص باعث دستکاری و تحریف احتمالی رقم سود خالص سالانه می شود.
- III. آوردن کلیه اقلام درآمد و هزینه در صورت سود و زیان باعث می شود که تهیه آن آسان تر و فهم آن راحت تر شده و دستخوش قضاوت های فردی مدیران و یا حسابداران تهیه کننده صورت های مالی قرار نگیرد.





## اشکال تهیه صورت حساب سود و زیان:

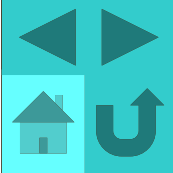
صورت حساب سود و زیان به دو شکل متفاوت قابل تهیه است :

• شکل چند مرحله ای

I. شکل یک مرحله ای

◇ شکل چند مرحله ای – در این شکل اقلام درآمد و هزینه طبقه بندی شده و نتایج حاصل از عملیات جاری از نتایج فعالیت های جنبی و غیر عملیاتی تفکیک می شود.

◇ شکل یک مرحله ای – هیچگونه طبقه بندی از اقلام سود و زیان و تفکیک آن به عملیاتی و غیر عملیاتی انجام نمی شود.



## ◎ شکل چند مرحله ای صورت حساب سودوزیان :

\*\*\*\*\*

فروش خالص

\*\*\*\*\*

کسر می شود قیمت تمام شده کالای فروش رفته

\*\*\*\*\*

سود ناویژه

\*\*\*\*\*

کسر می شود هزینه های عملیاتی

\*\*\*\*\*

سود ویژه عملیاتی

\*\*\*\*\*

سایر درآمدها و هزینه ها

\*\*\*\*\*

سود ویژه قبل از کسر مالیات

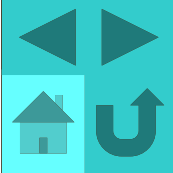
\*\*\*\*\*

کسر می شود هزینه مالیات

\*\*\*\*\*

سود ویژه پس از کسر مالیات

=====



## ● شکل یک مرحله ای صورت حساب سودوزیان :

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*

\*\*\*\*\*



\*\*\*\*\*



\*\*\*\*\*



فروش خالص

درآمد های متفرقه

جمع درآمدها

کسر می شود:

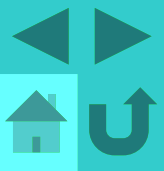
قیمت تمام شده کالای فروش رفته

هزینه های عملیاتی

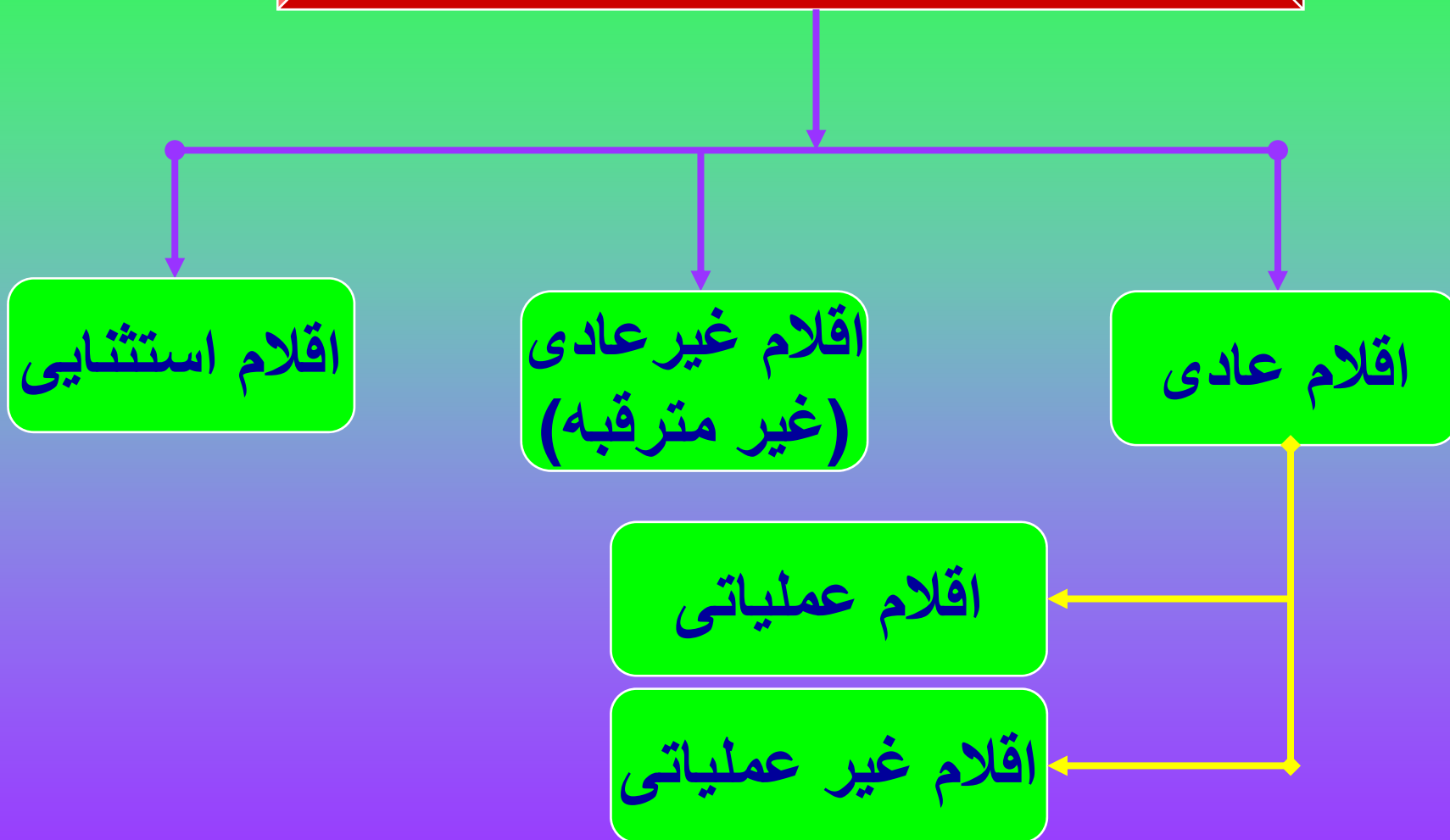
هزینه های متفرقه

هزینه مالیات

سود ویژه پس از کسر مالیات



# طبقه بندی اقلام صورت حساب سودوزیان





❖ **اقدام عادی** - عبارت است از اقدام درآمد و هزینه ای که از فعالیت های معمول، مستمر و منظم واحد تجاری ناشی شده و یا وقوع آنها در طی یک دوره مالی متصور می باشد.

★ **اقدام عادی عملیاتی** - شامل درآمدها و هزینه هایی است که در نتیجه انجام عملیات مرتبط به موضوع اصلی فعالیت های واحد اقتصادی حاصل می شود. مثل درآمد فروش، هزینه های اداری و تشکیلاتی و یا هزینه های توزیع و فروش.

★ **اقدام عادی غیر عملیاتی** - این نوع اقدام کاملاً غیر مرتبط به فعالیت های اصلی واحد اقتصادی است. مثل درآمد اجاره یک موسسه تجاری و یا هزینه های مالی.

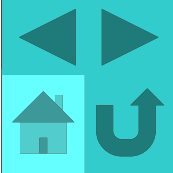
❖ **اقدام غیر عادی (غیر مترقبه)** - از رویدادهای خارج از فعالیت های عادی و متعارف ناشی شده و انتظار نمی رود که بطور عادی و مستمر به وقوع بپیوندد. مثل زیان ناشی از حوادث طبیعی.



❖ **اقلام استثنایی** - این نوع اقلام با وجود اینکه از فعالیت های عادی ناشی می شود ، ولیکن به لحاظ استثنایی بودن ماهیت و یا وقوع آن لازم است بطور جداگانه افشاء شود.

نمونه هایی از اقلام استثنایی را می توان بشرح زیر نام برد :

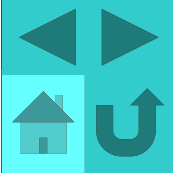
- I. زیان ناشی از انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها
- II. زیان های ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آن بطور متناوب قابل انتظار است.
- III. سود و زیان حاصل از فروش دارایی های ثابت و سرمایه گذاری ها
- IV. سودوزیان حاصل از فروش یا خاتمه عملیات یک بخش از موسسه
- V. هزینه های غیر معمول مطالبات مشکوک الوصول .
- VI. هزینه های جذب نشده در تولید و ضایعات غیر عادی.



## توقف عملیات

❖ نتایج عملیات یک قسمت متوقف شده از واحد تجاری، شامل سودوزیان حاصل از واگذاری آن قسمت باید بطور جداگانه در صورت سودوزیان منعکس گردد. برای هر گونه زیان برآوردی ناشی از توقف عملیات لازم است ذخیره لازم در حساب ها منظور شود. ولیکن شناسایی سود ناشی از توقف عملیات موکول به زمان تحقق آن خواهد شد.

❖ یک قسمت واحد تجاری به آن بخش از واحد تجاری اطلاق می شود که فعالیت عمده جداگانه ای از کل فعالیت واحد تجاری انجام دهد.

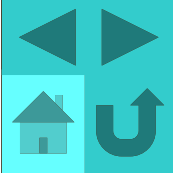


## تغییرات حسابداری

❖ تغییرات حسابداری را می توان به سه طبقه تقسیم نمود :

- I. تغییر در اصول و روش های پذیرفته شده حسابداری
- II. تغییر در برآوردهای حسابداری
- III. تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر





## تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری :

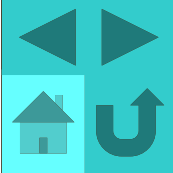
❖ در حسابداری به لحاظ عمل به مفهوم یکنواختی ، تنها زمانی می توان اقدام به تغییر در روش حسابداری نمود که روش جدید دارای مزایا و ارجحیت هایی نسبت به روش قبلی باشد.

❖ تغییرات در روشهای حسابداری می تواند شامل موارد زیر باشد :

- تغییر در روش ارزشیابی موجودی ها

- تغییر در روش محاسبه استهلاک

- تغییر در روش حسابداری قراردادهای بلندمدت

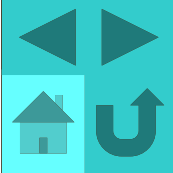


## نحوه عمل با تغییرات حسابداری :

❖ تغییر در روش های حسابداری اغلب به واسطه محاسبه اثر انباشته تغییر و انعکاس آن در صورت حساب سودوزیان دوره شناسایی می شود.

❖ اثر انباشته از طریق تسری روش جدید به دوره های قبل و مقایسه نتایج حاصله با نتایج بدست آمده از بکارگیری روش قبلی در کلیه دوره های مربوط ، محاسبه می شود.

❖ بر اساس بیانیه ۱۶ استانداردهای ملی اثر انباشته به سودوزیان انباشته انتقال می یابد.



## طرح یک مثال

I. در ۱/۱/۸۰ ماشین آلاتی به مبلغ ۶.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری شد

II. عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال است.

III. روش استهلاك ماشین آلات خط مستقیم می باشد.

IV. در پایان سال ۱۳۸۳ (قبل از ثبت هزینه استهلاك) شرکت تصمیم به تغییر روش خود به روش نزولی ساده گرفت.

V. نرخ مالیات ۴۰% می باشد.

VI. شرکت اثرانباشته ناشی از تغییر در روش را به سودوزیان منتقل می کند.

اینک می توان محاسبه اثر انباشته و ثبت مربوطه را بدین ترتیب انجام

داد:  
42



❖ محاسبه استهلاك انباشته تا تاريخ تغيير روش بر حسب روش قبلى :

$$\text{هزینه استهلاك سالیانه} = 6000000 \div 10 = 600000$$

$$\text{استهلاك انباشته در ۱/۱/۸۳} = 600000 \times 3 = 1800000$$

❖ محاسبه استهلاك انباشته تا تاريخ تغيير روش بر حسب روش جدید:

$$\text{نرخ استهلاك} = \frac{1}{10} = 10\%$$

$$\text{هزینه استهلاك سال اول} = 6000000 \times 10\% = 600000$$

$$\text{هزینه استهلاك سال دوم} = 5400000 \times 10\% = 540000$$

$$\text{هزینه استهلاك سال سوم} = 4860000 \times 10\% = 486000$$

$$\text{استهلاك انباشته} = 600000 + 540000 + 486000 = 1626000$$



❖ بنابراین اثر انباشته ناشی از تغییر روش استهلاك بشرح  
زیر قابل محاسبه و ثبت خواهد بود :

استهلاك انباشته در ابتدای سال ۸۳ در روش خط مستقیم ۱.۸۰۰.۰۰۰

استهلاك انباشته در ابتدای سال ۸۳ در روش نزولی ساده ۱.۶۲۶.۰۰۰

۱۷۴.۰۰۰

اثر انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاك

۱۷۴.۰۰۰

استهلاك انباشته

۶۹.۶۰۰

مالیات پرداختنی ( ۴۰% × ۱۷۴.۰۰۰ )

۱۰۴.۴۰۰

اثر انباشته ناشی از تغییر روش استهلاك



## نحوه نمایش اثر انباشته در صورتهای مالی :

❖ مانده بدهکار و یا بستانکار اثر انباشته بترتیب زیر در صورتحساب سودوزیان قابل انعکاس می باشد(مبالغ فرضی است):

۱.۵۰۰.۰۰۰	سود حاصل از فعالیت های عادی قبل از مالیات
(۶۰۰.۰۰۰)	مالیات سود فعالیت های عادی (بنرخ ۴۰%)
<hr/>	
۹۰۰.۰۰۰	سود قبل از اقلام غیرمترقبه و اثر انباشته
(۲۵۰.۰۰۰)	زیان غیر مترقبه ناشی از زلزله
<hr/>	
۱۰۰.۰۰۰	اضافه می شود مالیات مربوطه
(۱۵۰.۰۰۰)	خالص اقلام غیرمترقبه
<hr/>	
(۴۵۶.۰۰)	خالص اثر انباشته ناشی از تغییر روش
<hr/>	
۸۵۴.۴۰۰	سود ویژه پس از کسر مالیات

## تغییر در برآوردهای حسابداری :

❖ تغییر در برآوردهای حسابداری عمدتاً به دلیل وقوع رویدادهای جدید و یا دستیابی به اطلاعات اضافی انجام می گیرد.

❖ حسابداری تغییر در برآورد از طریق تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی سال قبل انجام نشده و اصولاً اثر تغییر در برآورد فقط به سال یا دوره تغییر و دوره مالی آتی محدود می شود.

❖ تغییر در عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی ها و یا مطالبات مشکوک الوصول برآوردی ، نمونه هایی از تغییر در برآورد حسابداری تلقی می شود.

## مثال از تغییر در برآورد

اطلاعات داده شده :

✓ ۱/۱/۸۰ خرید یک دستگاه وسیله نقلیه به مبلغ ۴.۵۰۰.۰۰۰

✓ عمر مفید وسیله نقلیه ۱۰ سال

✓ ارزش اسقاط در پایان عمر مفید ۳۰۰.۰۰۰

✓ روش محاسبه استهلاک روش خط مستقیم

✓ اطلاعات اضافی :

✓ در ابتدای سال هفتم ، مدیریت عمر مفید باقیمانده وسیله نقلیه را ۵ سال و ارزش اسقاط آن را ۴۸۰.۰۰۰ ریال برآورد نمود.



✱ هزینه استهلاک تجدید نظر شده سالیانه در طی سنوات باقیمانده از عمر مفید دارایی بشرح زیر قابل محاسبه خواهد بود :

۴.۵۰۰.۰۰۰	بهای تمام شده اولیه
۲.۵۲۰.۰۰۰	کسر می شود استهلاک انباشته در تاریخ تجدید نظر
<hr/> ۱.۹۸۰.۰۰۰	ارزش دفتری در ابتدای سال هفتم
۴۸۰.۰۰۰	کسر می شود ارزش اسقاط برآوردی جدید
<hr/> ۱.۵۰۰.۰۰۰	مبلغ قابل استهلاک در طی ۵ سال آتی
<hr/> ۳۰۰.۰۰۰	هزینه استهلاک سالیانه (۱.۵۰۰.۰۰۰ ÷ ۵)
<hr/> <hr/>	

## اصلاح اشتباهات

❖ اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های گذشته باید در حساب سودوزیان انباشته انجام و در گردش حساب مزبور نشان داده شود.

❖ اشتباهات ریاضی ، اشتباه در اعمال رویه های حسابداری ، تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت های موجود در زمان تهیه صورت های مالی و در نهایت تغییر از یک رویه غیر استاندارد به یک رویه استاندارد ، نمونه هایی از موارد مربوط به اشتباهات حسابداری می باشد.

## مثال - اصلاح اشتباه

اطلاعات مقایسه ای زیر در مورد شرکت سهامی شقایق درست است:

۲۹/۱۲/۸۴

۲۹/۱۲/۸۵

۸۰۰.۰۰۰

۶۰۰.۰۰۰

سود خالص

۱.۲۰۰.۰۰۰

۱.۵۸۰.۰۰۰

سود انباشته اصلاح نشده ابتدای سال

۱۲۰.۰۰۰

۱۰۰.۰۰۰

اندوخته ها

۳۰۰.۰۰۰

۲۵۰.۰۰۰

سود تقسیم شده



شرکت در پایان سال ۸۵ قبل از انجام ثبت های اصلاحی متوجه شد که هزینه استهلاک را در سال های ۸۳ و ۸۴ همه ساله به جای مبلغ ۲۱۰.۰۰۰ ریال ، به مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال ثبت کرده است .  
اینک می توان اصلاحی لازم را بشرح زیر در پایان سال ۸۵ انجام داد :

فرض الف - از محاسبه مالیات صرف نظر شود :

سودوزیان انباشته ( ۹۰.۰۰۰ × ۲ ) ۱۸۰.۰۰۰  
استهلاک انباشته ۱۸۰.۰۰۰

فرض ب- نرخ مالیات ۴۰٪ باشد:

سودوزیان انباشته ۱۰۸.۰۰۰  
مالیات پرداختنی ۷۲.۰۰۰  
استهلاک انباشته ۱۸۰.۰۰۰



## ❖ گردش سودوزیان انباشته شرکت ( فرض الف ) :

گردش سودوزیان انباشته مقایسه ای

<u>۲۹/۱۲/۸۴</u>	<u>۲۹/۱۲/۸۵</u>	
۱.۲۰۰.۰۰۰	۱.۵۸۰.۰۰۰	مانده سود انباشته ابتدای سال
۹۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰	تعدیلات سنواتی
<u>۱۱۱۰.۰۰۰</u>	<u>۱.۴۰۰.۰۰۰</u>	سود انباشته تعدیل شده ابتدای سال
۷۱۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	سود خالص (تعدیل شده)
<u>۱.۸۲۰.۰۰۰</u>	<u>۲.۰۰۰.۰۰۰</u>	سود قابل تخصیص
۴۲۰.۰۰۰	۳۵۰.۰۰۰	کسر می شود سودهای تخصیص یافته
<u>۱.۴۰۰.۰۰۰</u>	<u>۱.۶۵۰.۰۰۰</u>	سود انباشته در پایان سال

## صورت سودوزیان جامع

★ سود جامع عبارت از تغییر حقوق صاحبان سهام واحد انتفاعی در یک دوره در نتیجه وقوع معاملات و رویدادها به استثنای تغییرات ناشی از سرمایه گذاری صاحبان سهام و دارایی های توزیع شده.

★ بر اساس استانداردهای حسابداری ، در مواردی که بجز سودوزیان دوره و تعدیلات سنواتی ، درآمد و هزینه شناسایی شده دیگری وجود نداشته باشد، نیازی به تهیه صورت سودوزیان جامع نخواهد بود.

## شکل عمومی صورتحساب سودوزیان جامع

شرکت سهامی آرمان

صورتحساب سودوزیان جامع برای سال مالی منتهی به .....

۱۳۸۴	۱۳۸۵	
۳۰۰.۰۰۰	۲۵۰.۰۰۰	سود خالص
۲۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی
۴۰.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	سود تحقق نیافته سرمایه گذاری بلندمدت
<u>۳۶۰.۰۰۰</u>	<u>۳۳۰.۰۰۰</u>	کل سود قابل شناسایی
-----	<u>(۲۵.۰۰۰)</u>	تعدیلات سنواتی
	<u><u>۳۰۵.۰۰۰</u></u>	سود <sup>۵</sup> جامع



# فصل سوم

توازن نامه

یا

صورت وضعیت مالی



## ترازنامه یا صورت وضعیت مالی

- ❖ ترازنامه صورتحسابی است که وضعیت مالی واحد تجاری را در یک مقطع زمانی مشخص نشان می دهد. وضعیت مالی شامل اطلاعاتی در رابطه با داراییها ، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام می باشد.
- ❖ کلیه اقلام ترازنامه باید به شکل طبقه بندی شده ارائه گردد. هدف از این طبقه بندی ، تسهیل تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی و ارائه خلاصه های مفید از آن می باشد.

## الف- دارایی های جاری

### ب- دارایی های بلند مدت :

- ۱- سرمایه گذاری بلند مدت
- ۲- اموال، ماشین آلات و تجهیزات
- ۳- دارایی های نامشهود
- ۴- سایر دارایی ها
- ۵- مخارج انتقالی به سنوات آتی

اقلام بدهکار  
ترازنامه  
(دارایی ها)

## الف- بدهی ها :

۱- بدهی های جاری

۲- بدهی های بلند مدت

## ب- حقوق صاحبان سهام :

۱- سرمایه قانونی

۲- سرمایه پرداخت شده اضافی

۳- اندوخته ها

۴- سود ( زیان ) انباشته

۵- سرمایه تحقق نیافته

اقلام  
بستانکار  
ترازنامه

## تعریف دارایی جاری :

♦ دارایی جاری عبارت است از وجه نقد و یا دارایی های دیگری که به طور معقول انتظار می رود در طی چرخه عادی عملیاتی واحد تجاری و یا دوره مالی ، هر کدام که طولانی تر باشد، به وجه نقد تبدیل شده و یا مصرف شود و یا آنکه فروخته شود. چرخه عملیات در یک موسسه بازرگانی در شکل زیر نشان داده شده است.



# دارایی های جاری

موجودی نقد ( صندوق، بانک، تنخواه و... )

سرمایه گذاری کوتاه مدت

حسابها و استاد دریافتی تجاری

حسابها و اسناد دریافتی غیر تجاری

موجودی ها (مواد، کالای در جریان، کالای ساخته شده )

سفارشات مواد و کالا (کالای بین راهی و سفارشات )

پیش پرداختها

## تعریف بدهی های جاری :

❖ بدهی های جاری ، تعهداتی است که به طور معقول انتظار می رود در طی یک سال یا یک چرخه عملیاتی ( هر کدام که طولانی تر باشد) از محل دارایی های جاری یا ایجاد بدهی های جاری بازپرداخت یا تسویه شود.

❖ آن بخش از تعهدات که انتظار می رود در طی سال مالی آتی از محل دارایی های بلند مدت پرداخت گردد و یا با ایجاد یک بدهی بلند مدت ، تسویه شود، قابل طبقه بندی به عنوان بدهی جاری نمی باشد.



**بدهی های جاری**

## دارایی های بلند مدت :

❖ دارایی های بلندمدت شامل کلیه دارایی هایی است که در سرفصل دارایی جاری قابل انعکاس نمی باشد. دارایی های بلندمدت شامل اقسام زیر می باشد :

❖ **سرمایه گذاری بلند مدت** - شامل سرمایه گذاری در سهام و اوراق قرضه، سپرده های بانکی و یا سرمایه گذاری در دارایی های مولد نظیر زمین و ساختمان و..... می باشد که با اهداف بلندمدت نگهداری می شوند.

❖ **اموال ، ماشین آلات و تجهیزات** - به دارایی های مشهودی اطلاق می شود که دارای عمر مفید نسبتاً طولانی بوده و به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالا و خدمات نگهداری می گردد. مثل زمین ، ساختمان ، تجهیزات ، وسایط نقلیه و ....





❖ **دارایی های نامشهود-** این دسته از دارایی ها فاقد ماهیت عینی بوده و به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالا و خدمات برای مدتی بیش از یک دوره مالی تحصیل شده است.

❖ دارایی های نامشهود به دو دسته تقسیم می شوند :

**دارایی های نامشهود قابل شناسایی** – دارایی هایی است که بطور مستقل از واحد تجاری قابل معامله می باشد. مثل حق امتیاز ، حق تالیف ، علائم تجاری ، نرم افزارهای رایانه ای و....

❖ **دارایی های نامشهود غیر قابل شناسایی** – بطور مستقل از واحد تجاری قابل فروش نبوده و ارزش آن به سایر دارایی های واحد تجاری وابسته است.

❖ **سایر دارایی ها**- کلیه دارایی های بلند مدتی را که در سرفصل های دیگر نتوان نشان داد ، تحت این سرفصل به نمایش در می آید. مثل وجوه مسدود شده بانکی ، مطالبات بلندمدت ، زمین خریداری شده برای توسعه آتی ، ودایع و حق انشعاب آب و برق و گاز ...

❖ **مخارج انتقالی به دوره های آتی** - این سرفصل نشانگر مخارجی است که به دلیل داشتن منافع آتی و در راستای عمل به اصل تقابل هزینه و درآمد، به عنوان دارایی تلقی شده و در ترازنامه منعکس می شود. مثل هزینه های تاسیس ، هزینه قبل از بهره برداری و پیش پرداخت بلند مدت هزینه.

## بدهی های بلند مدت :

❖ شامل کلیه تعهداتی است که در سرفصل بدهی های جاری قابل طبقه بندی نبوده و از محل دارایی های جاری و یا ایجاد بدهی های کوتاه مدت در طی سال مالی قابل پرداخت و یا تسویه نمی باشد.

❖ **بدهی های بلندمدت از لحاظ ماهیت به سه طبقه قابل تقسیم است:**

**الف-** بدهی های مبتنی بر استقراض. مثل اوراق قرضه و وام پرداختی

**ب-** سایر بدهی های بلند مدت- این بدهی ها فاقد ویژگی استقراض هستند. مثل ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان و تعهدات اجاره سرمایه ای.

**ج-** درآمد انتقالی به دوره های آتی – نشانگر تعهدات نبوده ولیکن طبق اصول حسابداری به عنوان بدهی شناسایی می شود. مثل درآمد انتقالی ناشی از کمک های بلاعوض .

## حقوق صاحبان سهام :

● حقوق صاحبان سهام نشان دهنده حقوق مالی صاحب یا صاحبان یک واحد انتفاعی نسبت به دارایی های واحد است که مبلغ آن از طریق کسر جمع بدهی های واحد تجاری از جمع دارایی های آن به دست می آید.

● بخش حقوق صاحبان سهام در شرکت های سهامی شامل اقلام زیر می باشد:

I. سرمایه قانونی – سرمایه قانونی شامل ارزش اسمی سهام عادی و سهام ممتاز می باشد.

II. سرمایه پرداخت شده اضافی – شامل صرف سهام عادی یا ممتاز، صرف سهام خزانه، مازاد ناشی از بازخرید، ابطال و یا تجزیه سهام و مانند آن می باشد.



**III. اندوخته ها** – نوعی محدودیت در توزیع سود سهام می باشد که ممکن است ناشی از الزامات قانونی، تصمیمات مدیریت یا مجمع عمومی صاحبان سهام و یا توافق و قراردادهای منعقد شده با اشخاص ثالث باشد. مثل اندوخته قانونی، اندوخته احتیاطی، اندوخته جایگزینی ماشین آلات و یا اندوخته سپرده بازخرید اوراق قرضه.

**IV. سود (زیان) انباشته** – مانده بستانکار حساب مزبور مبین آن بخش از سود سال جاری و سود سنواتی است که محدودیتی در توزیع آن بین صاحبان سهام وجود ندارد. مانده بدهکار این حساب نشانگر زیان انباشته از سنوات گذشته می باشد.

**V. سرمایه تحقق نیافته** – هر گونه افزایش یا کاهش در حقوق صاحبان سهام که در طبقات قبلی نگنجد، در این بخش نشان داده می شود. مثل مازاد ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت.

## نظام های اندازه گیری حاکم بر ترازنامه

✱ فرایند اندازه گیری در حسابداری عبارت از تعیین مقادیر پولی هر کدام از اقلام عناصر حسابداری است.

✱ جهت ارزشگذاری اقلام عناصر حسابداری و گزارش های مالی **دو** نوع ارزش مبادله ای وجود دارد:

**الف- ارزش های خروجی مبادله** – که نشان دهنده وجه نقد یا ارزش مابه ازایی است که هنگام خروج یک دارایی از طریق مبادله و یا تبدیل، باید دریافت گردد.

**ب- ارزش های ورودی مبادله** – که نشان دهنده وجوهی است که شرکت جهت تحصیل دارایی ها مورد استفاده در عملیات خود ، باید مصرف نماید.



## ❖ در حسابداری ارزش های خروجی عبارتند از :

۱- **قیمت خروجی جاری** – عبارت است از قیمت فروش محصول در یک بازار سازمان یافته پس از کسر هزینه های اضافی لازم برای تکمیل و یا فروش محصول ( ارزش خالص بازیافتی )

۲- **ارزش فعلی دریافتهای نقدی آتی** – عبارت از مبلغ تنزیل شده وجوهی است که انتظار می رود در روال عادی عملیات از بکارگیری و یا واگذاری آن دارایی تحصیل شود.

۳- **ارزش تصفیه** – نشان دهنده قیمت فروش دارایی در یک شرایط اضطراری و فوری بوده که معمولاً بر حسب قیمت هایی کمتر از بهای تمام شده انجام می گیرد. ارزش مزبور صرفاً زمانی استفاده می شود که دارایی مربوطه استفاده خود را از دست داده و یا آنکه واحد تجاری انتظار دارد که فعالیتهای او در آینده نزدیک متوقف شود.

★ ارزش های ورودی در حسابداری شامل اقلام زیر می باشد:

۱- بهای تمام شده تاریخی – قیمت تحقق یافته به هنگام وقوع معامله.  
مزیت اصلی بهای تمام شده ، عینی بودن و قابلیت اتکاء و استناد آن می باشد. عیب اصلی این روش عدم توجه به تغییر ارزش دارایی ها در گذشت زمان است.

۲- قیمت ورودی جاری – عبارت است از وجه نقد یا ارزش نقدی مابه ازایی که برای تحویل و یا جایگزین کردن آن قلم دارایی باید در زمان حاضر باید پرداخت شود.

۳- قیمت استاندارد – معرف هزینه های برنامه ریزی شده مربوط به محصول در شرایط عملیاتی جاری یا پیش بینی شده است. از قیمت استاندارد به عنوان ابزاری جهت کنترل هزینه استفاده می شود.



## انتخاب مبنای اندازه گیری

با وجود آنکه سیستم حسابداری عمدتاً مبتنی بر بهای تمام شده می باشد، اما در برخی از موارد، سیستم مزبور پاسخگوی نیازهای استفاده کنندگان گزارش های مالی نبوده و بناچار باید جهت ارزشگذاری اقلام صورت های مالی از مبنای دیگری بجز بهای تمام شده استفاده نمود.

در تهیه گزارش های مالی، ارزش های جاری تا میزانی که با خصوصیات اتکاء پذیری و ملاحظات درآمد و هزینه سازگار باشد، استفاده خواهد شد.

- موجودی نقد ————— ← ارزش جاری
- حسابها و اسناد دریافتی ————— ← ارزش خالص بازیافتی
- موجودی ها ————— ← اقل قیمت تمام شده یا قیمت بازار
- سرمایه گذاری ها ————— ← بهای تمام شده، ارزش بازار و ارزش ویژه
- اموال، ماشین الات ————— ← بهای تمام شده منهای استهلاک و کاهش دائمی ارزش
- دارایی نامشهود ————— ← بهای تمام شده منهای استهلاک و کاهش دائمی ارزش
- بدهی جاری ————— ← ارزش سررسید
- بدهی بلندمدت ————— ← ارزش فعلی
- حقوق صاحبان سهام ————— ← متاثر از مبانی فوق می باشد

## اشکال تهیه ترازنامه

✱ سه شیوه معمول جهت تهیه ترازنامه وجود دارد :

**I. شکل حساب T** - شکل سنتی تهیه ترازنامه است که در آن اقلام ترازنامه در ستون های بدهکار و بستانکار نمایش داده می شود.

**II. شکل گزارشی** - به روشی مشابه روش اول تهیه می شود با این تفاوت که در آن ابتدا دارایی ها نوشته شده و سپس بدهی ها و حقوق صاحبان سهام به جای انعکاس در سمت چپ ترازنامه ، در ادامه دارایی ها آورده می شود.

**III. شکل وضعیت مالی** - تاکید آن بر سرمایه در گردش و نیز خالص دارایی هایی است که از محل حقوق صاحبان سهام ، تامین مالی شده است.



## فرمت کلی ترازنامه در شکل وضعیت مالی

\*\*\*\*\*

دارایی های جاری

\*\*\*\*\*

کسر می شود : بدهی های جاری

\*\*\*\*\*

سرمایه در گردش

\*\*\*\*\*

دارایی های بلند مدت ( به تفکیک )

\*\*\*\*\*

جمع

\*\*\*\*\*

کسر می شود بدهی های بلند مدت

\*\*\*\*\*

خالص دارایی ها که از منابع زیر تامین مالی شده

\*\*\*\*\*

حقوق صاحبان سهام ( اقسام به تفکیک )



# فصل چهارم

صورت جریان های نقدی

## سیر تاریخی :

❖ در سال ۱۹۰۸ پروفیسور ویلیام مورس کل ( *William Morse Cole* ) در کتاب خود تحت عنوان « از کجا آمده و کجا مصرف شده » برای اولین بار سعی در تشریح منابع و مصارف وجه نقد برآمد.

❖ در سال ۱۹۶۱ انجمن CPA اقدام به انتشار « صورت حساب تجزیه و تحلیل گردش وجوه » نموده و توصیه نمود که شرکتها آن را به همراه گزارش های سالانه خود تهیه نمایند.

❖ در سال ۱۹۶۳ ، بیانیه شماره ۳ هیئت بررسی اصول حسابداری (APB) تحت عنوان « صورت منابع و مصارف وجوه » منتشر شد. مفهوم وجه ( *FUND* ) در این بیانیه تشریح نشده و در ضمن تهیه آن الزامی نبود.

❖ **در سال ۱۹۷۱** ، بیانیه شماره ۱۹ هیئت بررسی اصول حسابداری تحت عنوان « صورت تغییرات در وضعیت مالی » منتشر شد. تهیه این صورتحساب الزامی بوده و مفهوم وجوه نیز در آن توضیح داده شده بود. این صورتحساب با استفاده از دو مبنای نقد و سرمایه در گردش قابل تهیه بود.

❖ **در سال ۱۹۸۷** ، هیئت استاندارد های مالی آمریکا (FASB) بیانیه شماره ۹۵ خود را تحت عنوان « صورت جریان های نقدی » منتشر نموده و آن را جایگزین صورت تغییرات در وضعیت مالی نمود.

❖ **در ایران** در طی سال های ۱۳۶۰ الی ۱۳۷۵ صورت تغییرات در وضعیت مالی بر مبنای سرمایه در گردش تهیه و از اواخر سال ۱۳۷۵ صورت جریان های نقدی جایگزین آن گردید.

## مزایای صورت جریان های نقدی :

- I. **قابلیت اتکاء و مقایسه** – جریان های نقدی ورودی و خروجی مبتنی بر هیچ یک از برآوردها ، قضاوت ها و روش های حسابداری نبوده و از این لحاظ اطلاعات منعکس شده در این صورتحساب فوق العاده قابل اتکاء بوده و به جهت حذف روش های متعدد حسابداری ، به شدت قابلیت مقایسه می باشد.
- II. **قابلیت فهم** – درک جریان های نقدی ورودی و خروجی برای همگان ساده و راحت می باشد.
- III. **توجه به علایق طلبکاران** – این صورتحساب توانایی واحد تجاری را در تحصیل وجه نقد و قابلیت بازپرداخت بدهی های خود ، مشخص می کند.



## مفهوم و محتوای صورت جریان های نقدی :

❖ صورت جریان های نقدی باید جریان های ورودی و خروجی وجه نقد به یک واحد انتفاعی را در طی یک دوره مالی مشخص نشان دهد. به نحوی که بتوان از مانده ابتدای سال ، مانده پایان سال را محاسبه نمود.

❖ جریان های ورودی و خروجی وجه نقد عمدتاً ناشی از عوامل زیر می باشند:

### جریان خروجی

افزایش در دارایی ها

کاهش در بدهی ها

کاهش در حقوق صاحبان سهام

### جریان ورودی

کاهش در دارایی ها (غیر از وجه نقد)

افزایش در بدهی ها

افزایش در حقوق صاحبان سهام

## مفهوم وجه نقدی

- ❖ در بیانیه ۹۵ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا ، وجه نقد شامل پول نقد و معادل های آن (شبه پول ) تعریف شده است.
- ❖ شبه پول عبارت از سرمایه گذاری های کوتاه مدت با قابلیت تبدیل بسیار زیاد به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد می باشد.
- ❖ بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران ، وجه نقد صرفاً شامل موجودی نقد و سپرده های دیداری نزد بانک ها و موسسات مالی اعم از ریالی و یا ارزی ( شامل سپرده های سرمایه گذاری کوتاه مدت بدون سررسید ) می باشد.

## دلایل عدم شمول معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد

- (۱) تشخیص اقلام معادل وجه نقد از سایر سرمایه گذاری های کوتاه مدت براساس یک مرزبندی اختیاری بوده و مبتنی بر اعمال قضاوت شخصی است.
- (۲) تعریف وجه نقد بدون شمول اقلام معادل وجه نقد تطابق بیشتری با تفکر حاکم بر مدیریت فعالیت های اقتصادی و فرهنگ رایج تجاری کشور دارد.
- (۳) عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد ، قابلیت مقایسه عملکرد جریان های نقدی واحدهای تجاری مختلف را افزایش می دهد.

## طبقه بندی اقلام صورت جریان های نقدی

✱ منابع و مصارف وجوه در صورت جریان های نقدی به پنج طبقه تقسیم می شود:

- I. فعالیت های سرمایه گذاری
- II. فعالیت های تامین مالی
- III. فعالیت های عملیاتی
- IV. بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی بابت تامین مالی
- V. پرداختی بابت مالیات

## فعالیت های سرمایه گذاری

❖ عمدتاً بر مبادلات مربوط به داراییها تاکید داشته و شامل جریانهای ورودی و خروجی بشرح زیر می باشد:

### جریان های خروجی

وجه نقد مصرفی در :

انجام سرمایه گذاری در اوراق بهادار

خرید دارایی بلندمدت

اعطای وام و تسهیلات

### جریان های ورودی

وجه نقد حاصل از :

فروش سرمایه گذاری در اوراق بهادار

فروش دارایی بلندمدت

دریافت اصل وام های اعطایی

## فعالیت های تامین مالی

❖ عمدتاً بر اقلام سمت بستانکار ترازنامه مربوط بوده و شامل جریانهای ورودی و خروجی بشرح زیر می باشد:

### جریان های خروجی

وجه نقد مصرفی در :

بازخرید سهام و اوراق قرضه  
بازپرداخت اصل وام های دریافتی

بازپرداخت اقساط اجاره های بلند مدت

### جریان های ورودی

وجه نقد حاصل از :

انتشار سهام و اوراق قرضه  
دریافت وام و اعتبارات

## فعالیت های عملیاتی

☆ این دسته از فعالیتها مرتبط با **عملیات اصلی واحد تجاری** که متضمن تولید و فروش کالا و انجام خدمت است ، بوده و درآمدها و هزینه های مربوط به آن در **تعیین سودوزیان عملیاتی** منظور می شود.

☆ به منظور گزارش فعالیت های عملیاتی از دو روش می توان استفاده نمود:

I. روش مستقیم

II. روش غیر مستقیم ( روش تعدیلی )

## فعالیت های عملیاتی - روش مستقیم

★ در این روش هر یک از جریان های ورودی و خروجی وجه نقد به طور جداگانه گزارش شده و از تقابل آنها خالص وجه نقد حاصل از ( مصرف شده در ) عملیات بدست می آید.

★ در روش مستقیم درآمد ها و هزینه های منعکس شده در سودوزیان از مبنای تعهدی به مبنای نقدی دریافت می شود تا بدین ترتیب دریافتی از بابت یک درآمد و یا پرداختی بابت یک هزینه بدست آید.



## ❖ جریان های ورودی وجه نقد ناشی از عملیات عبارتند از :

- I. وجه نقد دریافتی از مشتریان بابت فروش کالا و یا انجام خدمت
- II. وجه نقد دریافتی بابت اجاره محل ، حق الزحمه ، کارمزد و امثال آن

## ❖ جریان های خروجی وجه نقد ناشی از عملیات عبارتند از :

- I. وجه نقد پرداختی به عرضه کنندگان کالا و خدمات
- II. پرداخت های نقدی به ارائه کنندگان خدمات بیمه، تبلیغات و سایر خدمات مشابه

# چگونگی انجام محاسبات - روش مستقیم

دریافتی از مشتریان

+ کاهش خالص حسابها و اسناد دریافتی تجاری

+ افزایش پیش دریافت فروش

- افزایش خالص حسابها و اسناد دریافتی تجاری

- کاهش پیش دریافت فروش

فروش  
خالص

- هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول

## ادامه محاسبات - روش مستقیم

دریافتی بابت یک درآمد

+ کاهش حسابها دریافتی

+ افزایش پیش دریافت

درآمد  
مربوطه

- افزایش حسابها دریافتی

- کاهش پیش دریافت

## ادامه محاسبات - روش مستقیم

### پرداختی بابت خرید کالا

+ کاهش حسابها و اسنادپرداختی تجاری

+ افزایش پیش پرداخت خرید

خرید  
خالص

- افزایش حسابها و اسنادپرداختی تجاری

- کاهش پیش دریافت خرید

## ادامه محاسبات - روش مستقیم

### پرداختی بابت هزینه ها

هزینه ها  
به غیر از  
هزینه های  
**بهره**  
**مالیات و**  
هزینه های  
**غیرنقدی**

+ کاهش هزینه های معوق

+ افزایش پیش پرداخت هزینه

- افزایش هزینه های معوق

- کاهش پیش پرداخت هزینه

## فرمت کلی نحوه ارائه فعالیت های عملیاتی در روش مستقیم

فعالیت های عملیاتی – روش مستقیم :

\*\*\*\*\*

وجوه دریافتی از مشتریان

\*\*\*\*\*

وجوه دریافتی بابت سایر درآمدها

(\*\*\*\*\*)

وجوه پرداختی بابت خرید کالا

(\*\*\*\*\*)

وجوه پرداختی بابت هزینه ها

---

\*\*\*\*\*

---

خالص وجه نقد حاصل از ( مصرف شده در ) عملیات

## فعالیت های عملیاتی - روش غیر مستقیم (روش تعدیلی)

✳ در این روش دلایل تفاوت بین سود ویژه عملیاتی دوره و خالص وجه نقد حاصل از عملیات توضیح داده می شود. به عبارت دیگر سعی بر این است که سود ویژه عملیاتی را از مبنای تعهدی به مبنای نقدی تبدیل نمود.

✳ به منظور تعدیل سود ویژه عملیاتی لازم است اقلامی که سود عملیاتی را کاهش داده اما تاثیری بر وجه نقد نداشته است ، به سود ویژه عملیاتی افزوده شده و اقلامی که سود را افزایش ولی در وجه نقد بی تاثیر بوده از آن کسر شود.

# فرمت کلی نحوه ارائه فعالیت های عملیاتی در روش غیرمستقیم

## فعاییت های عملیاتی – روش غیر مستقیم :

\*\*\*\*\*

سود(زیان) عملیاتی

اضافه (کسر) می شود :

\*\*\*

هزینه استهلاک اموال و ماشین آلات

\*\*\*

هزینه استهلاک دارایی نامشهود

\*\*\*

هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان

\*\*\*

کاهش در خالص حسابها و اسناد دریافتی تجاری

\*\*\*

کاهش در موجودی ها



## فرمت کلی نحوه ارائه فعالیت های عملیاتی در روش غیرمستقیم

\*\*\* کاهش در پیش پرداخت هزینه

\*\*\* کاهش سایر اقلام دارایی جاری مرتبط با عملیات

\*\*\* افزایش در هزینه های پرداختی

\*\*\* افزایش در پیش دریافت درآمد

\*\*\* افزایش در سایر بدهی های جاری مرتبط با عملیات

(\*\*\*) افزایش در خالص حسابها و اسناد دریافتی تجاری

(\*\*\*) افزایش در موجودی ها

(\*\*\*) افزایش در پیش پرداخت هزینه

## فرمت کلی نحوه ارائه فعالیت های عملیاتی در روش غیرمستقیم

کاهش در حسابها و اسناد پرداختی تجاری (\*\*\*)

افزایش در سایر اقلام دارایی جاری مرتبط با عملیات (\*\*\*)

کاهش در هزینه پرداختی تجاری (\*\*\*)

کاهش در پیش دریافت درآمد (\*\*\*)

کاهش در سایر اقلام بدهی های جاری مرتبط به عملیات (\*\*\*)

\*\*\*

\*\*\*

خالص وجه نقد ناشی از ( مصرف شده در ) عملیات

## مقایسه روش مستقیم با روش غیر مستقیم

### ✱ طرفداران روش مستقیم :

❖ تهیه صورت جریان های نقدی با استفاده از روش مستقیم برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی که مهارت کافی در حسابداری ندارند، قابل فهم بوده و کمتر گیج کننده است.

❖ روش مستقیم جریان های ورودی و خروجی وجه نقد را هر کدام به تفکیک گزارش می نماید. اصولاً اطلاع از جریان های نقدی گذشته می تواند در برآورد جریان های نقدی آتی موثر باشد.

## مقایسه روش مستقیم با روش غیر مستقیم

### ✱ طرفداران روش غیر مستقیم :

- ❖ روش غیر مستقیم به دلیل استفاده های قبلی ، دارای مقبولیت تاریخی می باشد.
- ❖ به جهت مطابقت سیستم های فعلی حسابداری با اطلاعات مورد نیاز در این روش ، استفاده از آن کم هزینه تر می باشد.
- ❖ این روش ، تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجوه نقد ناشی از عملیات را برای استفاده کنندگان صورت های مالی به نحو مطلوبی توضیح می دهد.

## بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی

✱ بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۲ ، ارائه خالص جریان های نقدی عملیاتی نباید تحت تاثیر ساختار سرمایه واحد تجاری قرار گیرد. لذا پرداخت های مربوط به سود و کارمزد تامین مالی باید جداگانه نشان داده شود.

### جریان های نقدی خروجی :

الف- سود و کارمزد پرداختی

ب- سود سهام پرداختی

ج- بهره اقساط اجاره

### جریان های نقدی ورودی :

الف- سود و کارمزد دریافتی

ب- سود سهام دریافتی

## چگونگی انجام محاسبات

دریافتی بابت بهره وام های اعطایی

درآمد

+ کاهش بهره دریافتی

بهره

- افزایش بهره دریافتی

دریافتی بابت سود سهام

سود

+ کاهش سود دریافتی

سهام

- کاهش سود دریافتی

## چگونگی انجام محاسبات

پرداختی بابت بهره وام های دریافتی

هزینه  
بهره

+ کاهش بهره پرداختی

+ افزایش پیش پرداخت بهره

- افزایش بهره پرداختی

- کاهش پیش پرداخت بهره

## چگونگی انجام محاسبات

پرداختی بابت مالیات بر درآمد

هزینه  
مالیات

+ کاهش ذخیره مالیات

+ افزایش پیش پرداخت مالیات

- افزایش ذخیره مالیات

- کاهش پیش پرداخت مالیات



ترازنامه مقایسه ای و صورت حساب سودوزیان شرکت سهامی  
خاطره بشرح زیر می باشد :

۲۹/۱۲/۸۴

۲۹/۱۲/۸۵

۳۷.۰۰۰
۲۶.۰۰۰
.
۶.۰۰۰
۷۰.۰۰۰
۲۰.۰۰۰
(۱۱.۰۰۰)
۶۸.۰۰۰
(۱۰.۰۰۰)

۵۴.۰۰۰
۶۸.۰۰۰
۵۴.۰۰۰
۴.۰۰۰
۴۵.۰۰۰
۲۰.۰۰۰
(۲۱.۰۰۰)
۱۹۳.۰۰۰
(۲۸.۰۰۰)

موجودی نقد
حسابهای دریافتی
موجودی کالا
پیش پرداخت هزینه
زمین
ساختمان
استهلاک انباشته ساختمان
تجهیزات
استهلاک انباشته تجهیزات



## ادامه مثال

۳۸۶.۰۰۰      ۵۶۹.۰۰۰

جمع داراییها

بدهی ها و حقوق صاحبان سهام :

۴۰.۰۰۰      ۳۳.۰۰۰  
۱۵۰.۰۰۰      ۱۱۰.۰۰۰  
۵۰.۰۰۰      ۱۸۰.۰۰۰  
۱۰.۰۰۰      ۴۰.۰۰۰  
۱۳۶.۰۰۰      ۲۰۶.۰۰۰  
۸۶.۰۰۰      ۵۶۹.۰۰۰

حسابهای پرداختی

اوراق قرضه

سهام عادی

صرف سهام عادی

سود انباشته

جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام

## صورت حساب سودوزیان- برای سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۸۵

۸۹۰.۰۰۰

درآمد فروش کالا

۴۶۵.۰۰۰

کسر می شود قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۴۲۵.۰۰۰

سود ناویژه

۲۴۱.۰۰۰

کسر می شود هزینه های عملیاتی

۱۸۴.۰۰۰

سود ویژه عملیاتی

سایر درآمدها و هزینه ها :

۲۰.۰۰۰

درآمد بهره

(۱۲.۰۰۰)

هزینه بهره

۶.۰۰۰

(۲.۰۰۰)

زیان فروش تجهیزات

۱۹۰.۰۰۰

سود ویژه قبل از مالیات

۶۵.۰۰۰

کسر می شود هزینه مالیات

۱۲۵.۰۰۰

سود ویژه پس از کسر مالیات

### اطلاعات اضافی :

- ۱- در طی سال تجهیزاتی به مبلغ ۱۶۶.۰۰۰ ریال بطور نقد خرید شده است. همچنین شرکت در طی سال اقدام به فروش تجهیزاتی نمود که بهای تمام شده آن ۴۱.۰۰۰ و استهلاک انباشته آن ۵.۰۰۰ بوده است.
- ۲- زمین بطور نقد فروخته شده است.
- ۳- در طی سال سود نقدی سهام به مبلغ ۵۵.۰۰۰ پرداخت شد.
- ۴- در طی سال سهام عادی جدیدی با صرف فروخته شد.
- ۵- هزینه های عملیاتی شامل ۳۳.۰۰۰ هزینه استهلاک می باشد.

صورت جریانهای نقدی  
برای سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۸۵

---

❖ جریانهای نقدی حاصل از عملیات (روش مستقیم) :

۸۴۸.۰۰۰

دریافتی از مشتریان :

پرداختی به عرضه کنندگان کالا (۵۲۶.۰۰۰)

پرداختی بابت هزینه های عملیاتی (۲۰۶.۰۰۰)

(۷۳۲.۰۰۰)

۱۱۶.۰۰۰

خالص وجه نقد حاصل از عملیات

❖ بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی بابت تامین مالی:

۲۰.۰۰۰	دریافتی بابت بهره
(۱۲.۰۰۰)	پرداختی بابت بهره
(۵۵.۰۰۰)	پرداختی بابت سود سهام
<hr/>	

(۴۷.۰۰۰)

خالص وجه نقد مصرف شده

(۶۵.۰۰۰)

❖ پرداختی بابت مالیات

❖ جریانه‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

۲۵.۰۰۰	فروش زمین
۳۴.۰۰۰	فروش تجهیزات
(۱۶۶.۰۰۰)	خرید تجهیزات
<hr/>	

وجه نقد مصرف شده در فعالیت‌های سرمایه‌گذاری (۱۰۷.۰۰۰)

❖ جریانه‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی :



۱۶۰.۰۰۰

(۴۰.۰۰۰)

۱۲۰.۰۰۰

۱۷.۰۰۰

۳۷.۰۰۰

۵۴.۰۰۰

فروش سهام

بازخرید اوراق قرضه

خالص وجه حاصل از فعالیت‌های تامین مالی

خالص افزایش در وجه نقد

وجه نقد در ابتدای سال

وجه نقد در پایان سال



جریانهای نقدی حاصل از عملیات (روش غیر مستقیم) :

۱۸۴.۰۰۰

سود ویژه عملیاتی :

اضافه (کسر) می شود :

هزینه استهلاک

افزایش حسابهای دریافتی

افزایش موجودی کالا

کاهش پیش پرداخت هزینه

کاهش حسابهای پرداختی

۳۳.۰۰۰

(۴۲.۰۰۰)

(۵۴.۰۰۰)

(۲.۰۰۰)

(۷۲.۰۰۰)

(۷.۰۰۰)

۱۱۲.۰۰۰

خالص وجه نقد حاصل از عملیات



## محاسبات :

$$\begin{aligned} \text{❖ دریافتی از مشتریان} &= ۸۹۰.۰۰۰ + ۲۶.۰۰۰ - ۶۸.۰۰۰ \\ &= ۸۴۸.۰۰۰ \end{aligned}$$

❖ پرداختی به عرضه کنندگان کالا:

❖ افزایش موجودی + قیمت تمام شده کالای فروش رفته = خرید کالا

$$\text{❖ خرید کالا} = ۴۶۵.۰۰۰ + ۵۴.۰۰۰ = ۵۱۹.۰۰۰$$

$$\text{❖ پرداختی به عرضه کنندگان کالا} = ۵۱۹.۰۰۰ + ۷.۰۰۰ = ۵۲۶.۰۰۰$$

$$\begin{aligned} \text{❖ پرداختی بابت هزینه های عملیاتی} &= ۲۴۱.۰۰۰ - ۳۳.۰۰۰ - ۲.۰۰۰ \\ &= ۲۰۶.۰۰۰ \end{aligned}$$



## محاسبات :

❖ وجه حاصل از فروش سهام :

۱۳۰.۰۰۰

۳۰.۰۰۰

۱۶۰.۰۰۰

افزایش ارزش اسمی سهام

افزایش صرف سهام

وجه حاصل از انتشار سهام

❖ در صورتی مشخص نبودن هزینه استهلاک می توان با استفاده از حساب های T هزینه مزبور را محاسبه نمود :

استهلاک انباشته ساختمان

۱۱.۰۰۰

۱۰.۰۰۰

۲۱.۰۰۰

استهلاک انباشته تجهیزات

۱۰.۰۰۰

۲۳.۰۰۰

۲۸.۰۰۰

۵.۰۰۰

## فعالیت های سرمایه گذاری و تامین مالی بدون تاثیر در وجه نقد

- هر گونه فعالیت تامین مالی و سرمایه گذاری که بر وجه نقد تاثیر نداشته باشد، بشرط با اهمیت بودن لازم است اثر مالی آن بطور جداگانه افشاء گردد.
- دلیل افشاء چنین فعالیت های مالی تاثیر قابل توجه آنها بر جریان های نقدی آتی است. به عنوان مثال انتشار سهام در ازای اوراق قرضه علی رغم نداشتن هیچ گونه اثر نقدی، موجب حذف هر گونه پرداخت نقدی بابت اصل و و مبالغ بهره آن در سال های آتی خواهد شد.

## نحوه افشاء فعالیت های بدون تاثیر در وجه نقد

● هر گونه فعالیت مالی که دارای اثرات نقدی و غیر نقدی بطور تواماً باشد ، لازم است آثار پولی آن در صورت جریان های نقدی و جنبه های غیر پولی آن در قسمت انتهایی این صورت حساب افشاء گردد.

● به عنوان مثال اگر شرکتی وسایط نقلیه ای را که قیمت آن در بازار ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال بوده ، خریداری و در ازای آن مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد و در ازای مبلغ باقیمانده سهام عادی به ارزش اسمی ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال منتشر نماید، در آنصورت نحوه افشای آن در صورت جریان های نقدی بدین ترتیب خواهد بود :

## نحوه افشاء فعالیت های بدون تاثیر در وجه نقد

جریان وجوه نقد ناشی از فعالیت سرمایه گذاری :

وجوه پرداختی جهت خرید وسایط نقلیه (۱.۰۰۰.۰۰۰)

فعالیت های سرمایه گذاری و تامین مالی غیر موثر بر وجه نقد:

خرید وسایط نقلیه ۳.۰۰۰.۰۰۰

کسرمی شود سهام صادره در ازای وسایط نقلیه

به ارزش اسمی ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال (۲.۰۰۰.۰۰۰)

وجه نقد پرداختی برای خرید وسایط نقلیه ۱.۰۰۰.۰۰۰



# فصل پنجم

## حسابداری وجوه نقد

## تعریف وجوه نقد

■ وجوه نقد شامل پول نقد نزد موسسه، سپرده های دیداری متعلق به موسسه که نزد بانکها و یا موسسات مالی دیگر نگهداری شده و هر آنچه که در ازای آن به واحدهای مالی، فوراً و بدون قید و شرط، وجه نقد پرداخت گردد، می باشد.

■ موجودی نقد موسسات به دو بخش کلی تقسیم می شود:

I. وجوه نقد نزد موسسه

II. وجوه نقد نزد بانک ها و موسسات مالی



● وجوه نقد نزد موسسه شامل تنخواه گردان و موجودی صندوق می باشد.

❖ **تنخواه گردان** - مقداری وجه نقد است که جهت سهولت در انجام پرداخت ها در اختیار شخص یا اشخاصی که اصطلاحاً کارپرداز نامیده می شود ، قرار می گیرد تا هزینه های جزئی از آن محل انجام و سپس با ارائه اسناد هزینه ، مبلغ آن تکمیل گردد.

❖ **حسابداری تنخواه گردان:**

برای ثبت فعالیت های مربوط به دریافت و پرداخت وجوه نقد از دو روش حسابداری می توان استفاده نمود:

**الف- روش تنخواه ثابت**

**ب- روش تنخواه متغیر**

## ❖ روش تنخواه گردان ثابت .

- در این روش به هنگام اولین پرداخت وجه به کارپرداز، حساب تنخواه گردان بدهکار و در مقابل حساب بانک بستانکار شده و در نهایت در پایان سال مالی به هنگام تسویه حساب، لازم است حساب مزبور ( که در ابتدای سال بدهکار شده بود ) مجدداً بستانکار شود.
- در روش مزبور پس از انجام هزینه و تایید اسناد مربوطه ، چکی معادل مبلغ هزینه در وجه کارپرداز صادر شده و به ازای آن حساب هزینه بدهکار و در مقابل حساب بانک بستانکار می شود.

## ❖ روش تنخواه متغیر .

- در این روش هر بار که اسناد هزینه از کارپرداز دریافت می شود، حساب هزینه و یا احیاناً اقلام دیگری مثل دارایی های تحصیل شده بدهکار و در مقابل حساب تنخواه گردان بستانکار می شود.
- در روش تنخواه متغیر ، پس از تایید اسناد و به هنگام پرداخت وجه آن ، مجدداً حساب تنخواه گردان بدهکار و در مقابل حساب بانک ، بستانکار می شود.
- روش تنخواه متغیر به جهت توجه به گردش حسابها از لحاظ کنترل های داخلی مطلوبتر می باشد.

## ❖ طرح یک مثال:

- فعالیت های مالی زیر مربوط به تتخواه گردان موسسه اوج می باشد:
- ۵/۲/۸۵ – پرداخت مبلغ ۱.۵۰۰.۰۰۰ به کارپرداز بابت تتخواه گردان در قبال اخذ سفته ای تضمینی .
- ۱۰/۴/۸۵ – ارائه اسناد هزینه به شرکت از سوی کارپرداز و تایید آن به مبلغ ۸۰۰.۰۰۰ ریال.
- ۲۰/۴/۸۰ - پرداخت وجه اسناد هزینه به کارپرداز.



❖ نحوه ثبت فعالیت های مالی فوق در دو روش مزبور بشرح زیر خواهد بود:

روش تنخواه متغیر

روش تنخواه ثابت

تنخواه گردان ۱.۵۰۰.۰۰۰

۵/۲ تنخواه گردان ۱۵۰۰.۰۰۰

بانک ۱.۵۰۰.۰۰۰

بانک ۱.۵۰۰.۰۰۰

هزینه ها ۸۰۰.۰۰۰

۱۰/۴ ثبت ندارد

تنخواه گردان ۸۰۰.۰۰۰

تنخواه گردان ۸۰۰.۰۰۰

۲۰/۴ هزینه ها ۸۰۰.۰۰۰

بانک ۸۰۰.۰۰۰

بانک ۸۰۰.۰۰۰

## صندوق

❖ شامل وجوه نقدی است که در صندوق موسسه نگهداشته می شود. جهت اعمال کنترل های داخلی لازم است موجودی صندوق از حد معینی تجاوزنکرده و مازاد در پایان هر روز به حساب های بانکی موسسه انتقال یابد.

❖ سهولت در سوء استفاده از وجوه نقد باعث توجه هر چه بیشتر به ضرورت اعمال کنترل های داخلی در این حوزه گردیده است .

❖ در موسسات بزرگ کنترل های داخلی معمولاً توسط قسمت حسابرسی داخلی و در موسساتی که فاقد حسابرسی داخلی هستند ، لازم است توسط واحد مالی انجام گیرد.

## کسور و اضافات صندوق

❖ به هرگونه اضافه یا کسری صندوق که معمولاً به صورت روزانه محاسبه می شود، اطلاق می گردد. در صورت با اهمیت بودن مبلغ ، لازم است بررسی های لازم در رابطه با دلایل ایجاد آن انجام شده و بشرط کم اهمیت بودن، باید به حساب « کسور و اضافات صندوق » انتقال یابد.

❖ در صورتی که صندوق کسری داشته باشد، حساب فوق بدهکار و در مقابل حساب صندوق بستانکار شده و در صورت داشتن مازاد ، حساب صندوق بدهکار و در مقابل حساب « کسری و اضافات صندوق » بستانکار می گردد.



## نحوه عمل با مانده کسور و اضافات صندوق در پایان سال

❖ در پایان دوره مالی مانده حساب کسور و اضافات صندوق ممکن است بدهکار و یا بستانکار باشد. در خصوص نحوه عمل با مانده حساب مزبور دو روش قابل اعمال است :

الف- موسسه همه ماهه مبلغی به عنوان « کسر صندوق » به صندوق داری پرداخت. در این حالت صندوق دار خود مسئول کسری بوده و هر گونه مانده بدهکار حساب کسور و اضافات صندوق با پرداخت نقدی صندوق دار تسویه می شود.

ب- موسسه مبلغی به عنوان کسری نپرداخته و مانده بدهکار یا بستانکار حساب کسور و اضافات صندوق به حساب هزینه یا درآمد فرعی منتقل می شود.



## ◆ مثال از کسور و اضافات صندوق

❖ ۲۰۰.۰۰۰ - موجودی عینی صندوق ۳۰/۱۱/۸۵

❖ ۲۱۰.۰۰۰ - موجودی طبق اسناد و مدارک ۳۰/۱۱/۸۵

❖ ۱۷۵.۰۰۰ - موجودی عینی صندوق ۲۹/۱۲/۱۳۸۵

❖ ۱۷۰.۰۰۰ - موجودی طبق اسناد و مدارک ۲۹/۱۲/۸۵

❖ روش موسسه : پرداخت کسری توسط صندوق دار.

❖ با توجه به اطلاعات فوق ثبت های اصلاحی در پایان ماه های  
بهمن و اسفند بدین ترتیب انجام خواهد شد :

## ❖ ثبت های اصلاحی :

۱۰.۰۰۰      ۳۰/۱۱/۸۵ کسور و اضافات صندوق

۱۰.۰۰۰      صندوق

۵.۰۰۰      ۲۹/۱۲/۸۵ صندوق

۵.۰۰۰      کسور و اضافات صندوق

## ❖ ثبت بستن مانده کسور و اضافات صندوق :

۵.۰۰۰      ۲۹/۱۲/۸۵ صندوق

۵.۰۰۰      کسور و اضافات صندوق

❖ در صورتی که سیاست موسسه بستن کسور و اضافات صندوق به حساب هزینه یا درآمد فرعی باشد ، در آن صورت ثبت مربوط به بسته حساب مزبور به شرح زیر می تواند انجام گردد :

۵.۰۰۰

هزینه فرعی

۵.۰۰۰

کسور و اضافات صندوق

## حساب بانک

❖ آن بخش از وجوه نقد متعلق به واحد اقتصادی که نزد بانک ها یا موسسات اعتباری نگهداری می شود، در سیستم حسابداری تحت عنوان بانک ثبت می شود.

❖ دلایل استفاده از حساب بانک :

- I. امنیت بیشتر وجوه نقد نزد بانک ها
- II. تسهیل در دریافت و پرداخت وجوه نقد
- III. کاهش هزینه نگهداری وجوه نقد

## اضافه برداشت بانکی

❖ صدور چک به مبالغی بیش از موجودی بانکی، در صورتی که بانک وجه چک را بپردازد، منجر به ایجاد اضافه برداشت بانکی می شود.

❖ در وضعیت اضافه برداشت ، مانده حساب بانک بستانکار بوده و به همین اعتبار نشان دهنده بدهی های موسسه به بانک خواهد بود.

❖ اضافه برداشت بانکی ماهیتاً یک بدهی جاری می باشد.

## صورت حساب بانکی

❖ بانک ها معمولاً در فواصل زمانی یک ماهه و یا در هر موقعی که دارنده حساب تقاضا نماید ، گزارشی از عملیات حساب جاری شخص را جهت اطلاع و تایید صحت عملیات مندرج در آن ، تهیه و در اختیار صاحب حساب قرار می دهند. این گزارش به صورت حساب بانکی معروف است .

❖ در صورت حساب بانکی مانده ابتدای ماه ، مبالغ واریز و یا برداشت شده طی ماه و در نهایت مانده پایان ماه شرکت بر حسب دفاتر بانک گزارش می شود.

## صورت مغایرت بانکی

❖ به لحاظ عدم همزمانی عملیات مالی شرکت با ثبت و پردازش اطلاعات در بانک ، معمولاً مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت با مانده اعلام شده توسط بانک ، دارای مغایرت می باشد.

❖ به منظور نشان دادن هر گونه مغایرت بین دفاتر بانک و شرکت لازم است که گزارشی به نام صورت مغایرت بانکی توسط شرکت تهیه گردد.

## چگونگی یافتن دلایل مغایرت

❖ به منظور یافتن دلایل مغایرت بین متانده حساب وجه نقد در دفاتر شرکت با موجودی نقد طبق صورتحساب بانک ، لازم است که اقلام مندرج در ستون بدهکار صورتحساب بانک با اقلام مندرج در ستون بستانکار حساب بانک در دفاتر موسسه و نیز اقلام مندرج در ستون بستانکار صورتحساب بانک با اقلام مندرج در ستون بدهکار حساب بانک در دفاتر موسسه ، مطابقت داده شود.



## دلایل وجود مغایرت

❖ دلایل وجود اختلاف بین مانده حساب بانک در دفاتر موسسه و مانده وجوه نقد موسسه طبق صورتحساب بانک را به دو دسته کلی می توان تقسیم نمود :

❖ **دسته اول** - عملیاتی که در دفاتر واحد تجاری انجام شده ولی هنوز در دفاتر بانک ثبت نشده است.

❖ **دسته دوم** - عملیاتی که در دفاتر بانک انجام گردیده و ثبت مربوطه نیز صورت گرفته ولی هنوز در دفاتر واحد تجاری انعکاس نیافته است

## مصادیق مربوط به دسته اول

- I. چک های معوق
- II. چک ها و اسناد در جریان وصول
- III. وجوه بین راهی
- IV. چک های لا وصول
- V. اشتباهات حسابداری

## ۱. چک های معوق

به چک هایی اطلاق می شود که توسط موسسه صادر و در بستانکار حساب بانک موسسه نیز عمل گردیده است ولیکن تا تاریخ ارسال صورتحساب بانک، صاحب چک برای دریافت وجه آن اقدام نکرده است .

## ۱۱. چک ها و اسناد در جریان وصول

شامل چک ها و اسناد دریافتی از مشتریان است که به هنگام دریافت از سوی موسسه ، عمل گردیده و در بدهکار حساب بانک نیز ثبت شده است ولیکن تا تاریخ دریافت صورتحساب هنوز در دفاتر بانک ، به بستانکار حساب موسسه انتقال نیافته است .

## III. وجوه بین راهی

وجوه واریزی به حسابجاری شرکت نزد بانک که توسط شرکت عمل گردیده ولیکن هنوز در دفاتر بانک به ثبت نرسیده ( به بستانکار حساب شرکت انتقال نیافته ) است. مثل وجوهی که در آخرین ساعات اداری به بانک تودیع و در دفاتر موسسه نیز در همان روز ثبت گردیده ولیکن ثبت آن توسط بانک به روز بعد موکول گردیده است.

## IV. چک های لاوصول

چکهایی که شرکت آنها در بدهکار حساب بانک ثبت و جهت وصول به بانک سپرده است. ولیکن به لحاظ لاوصول بودن، ثبتی از بابت آن توسط بانک انجام نشده است.



## V. اشتباهات حسابداری

شامل کلیه اشتباهاتی است که در دفاتر موسسه به هنگام ثبت عملیات مربوط به حساب بانک ممکن است اتفاق افتد.

اشتباه در ثبت بدهکار و بستانکار حساب بانک و اشتباه در جابجایی ارقام نمونه هایی از اشتباهاتی است که ممکن است توسط حسابدار موسسه اتفاق افتد.

## مصادیق مربوط به دسته دوم

- I. اشتباه در برداشت یا ثبت فعالیت مالی
- II. کارمزد خدمات و هزینه های بانکی
- III. واخواست اسناد تجاری تنزیل شده
- IV. وجوه دریافتی توسط بانک

## ۱. اشتباه در برداشت یا ثبت فعالیت مالی

بانک نیز مثل شرکت ممکن است اشتباهاتی در برداشت از حساب و یا اشتباهات دیگر انجام دهد. عدم کشف چنین اشتباهاتی باعث ایجاد مغایرت بین مانده حساب بانک و مبلغ صورتحساب ارسالی بانک خواهد شد.

## ۱۱. کارمزد خدمات و هزینه های بانکی

شامل انواع هزینه ها و کارمزد بانکی است که بانک بابت ارائه خدمات مختلف از حساب جاری موسسه برداشت می کند. نظیر هزینه حوالجات بانکی و یا صدور دسته چک.

## ۱. واخواست اسناد تجاری تنزیل شده

در صورت نکول اسناد تجاری تنزیل شده ، بانک اقدام به برداشت اصل ، کارمزد و هزینه واخواست سفته از حساب بانکی موسسه نموده و این موضوع تا زمانی که موسسه از آن اطلاع پیدا نکرده ، موجب ایجاد مغایرت خواهد شد.

## ۱۱. وجوه دریافتی توسط بانک

شامل وجوهی است که به بستانکار حساب جاری موسسه نزد بانک انتقال یافته ولیکن موسسه به لحاظ عدم اطلاع ، ثبتي از بابت آن انجام نداده است.



## تهیه صورت مغایرت بانکی

◆ صورت مغایرت بانکی عبارت از صورتحسابی است که موارد اختلاف بین مانده صورتحساب بانک و مانده حساب بانک در دفاتر موسسه را در تاریخ معینی نشان می دهد.

◆ صورت مغایرت بانکی معمولاً در پایان هر ماه و یا در مواقع ضروری دیگر تهیه می شود.

## مراحل تهیه صورت مغایرت بانکی

- I. مطابقت اقلام بدهکار حساب بانک موسسه با اقلام بستانکار صورتحساب بانک و بالعکس به قصد یافتن اقلام باز.
- II. رجوع به مدارک و دفاتر جهت روشن کردن ماهیت اقلام باز.
- III. تهیه گزارش از مغایرات موجود بین حساب بانک موسسه و صورتحساب ارسالی بانک.
- IV. انجام ثبت های اصلاحی لازم .

## اشکال تهیه صورت مغایرت بانکی

☆ صورت مغایرت بانکی به سه روش قابل تهیه می باشد :

### ۱. مبنا قراردادن مانده صورتحساب بانک.

در این روش سعی می شود با استفاده از مانده حساب بانک شرکت، مانده وجوه نقد طبق صورتحساب بانک محاسبه شود.

### ۱. مبنا قراردادن مانده دفاتر شرکت.

عکس روش اول عمل می شود.

### ۱. مبنا قراردادن مانده واقعی

در این روش بطور همزمان از مانده وجه نقد طبق حساب بانک موسسه و صورتحساب بانک، مانده واقعی بدست می آید.

## طرح یک مثال ( مسئله اول کتاب )

- I. مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت سیما ۱۲.۵۲۰.۰۰۰
- II. مانده نقد شرکت طبق صورتحساب بانک ۱۱.۲۰۰.۰۰۰
- III. وجوه بین راهی ۳.۵۲۰.۰۰۰
- IV. چکهای معوق ۳.۵۰۰.۰۰۰
- V. نکول اسناد تنزیلی ۱.۵۰۰.۰۰۰
- VI. برداشت هزینه بانکی و کارمزد بانک ۲۰۰.۰۰۰
- VII. وصول اسناد دریافتی توسط بانک ۲.۲۵۰.۰۰۰

**VIII.** چک بین راهی به مبلغ ۶۰۰.۰۰۰ ریال بوده است.

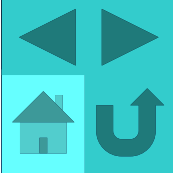
**IX.** چکی به مبلغ ۷۸۰.۰۰۰ ریال جهت خرید اثاثه اشتباها به

مبلغ ۸۷۰.۰۰۰ ریال در دفاتر شرکت ثبت شده است.

**X.** حسابدار بانک چکی به مبلغ ۸۰۰.۰۰۰ ریال را که توسط شرکت صدا صادر شده بود ، اشتبهاً از حساب شرکت سیما برداشت نموده است.

**XI.** چکی به ۹۱۰.۰۰۰ ریال بابت خرید کالا اشتباها به مبلغ ۱۹۰.۰۰۰ ریال ثبت شده است.

با توجه به اطلاعات فوق اینک می توان صورت مغایرت بانکی را با استفاده از هر سه روش تهیه نمود.



## صورت مغایرت بانکی – روش اول

۱۲.۵۲۰.۰۰۰

■ مانده بانک طبق دفاتر شرکت

■ اضافه ( کسر ) می شود :

۳.۵۰۰.۰۰۰

■ چک های معوق

۹۰.۰۰۰

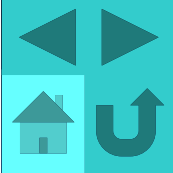
■ اشتباه در ثبت اثاثه

۲.۲۵۰.۰۰۰

■ وصول اسناد دریافتی

■ چکهای دریافتی از مشتریان ( ۶۰۰.۰۰۰ )

■ نکول اسناد تنزیلی ( ۱.۵۰۰.۰۰۰ )



■ هزینه بانکی ( ۲۰.۰۰۰ )

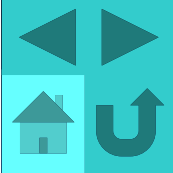
■ اشتباه در برداشت ( ۸۰۰.۰۰۰ )

■ اشتباه در ثبت خرید کالا ( ۷۲۰.۰۰۰ )

■ وجوه بین راهی ( ۳.۵۲۰.۰۰۰ ) ( ۱.۳۲۰.۰۰۰ )

۱۱.۲۰۰.۰۰۰

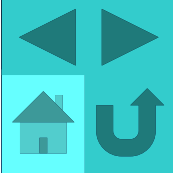
■ مانده طبق صورت حساب بانک



## صورت مغایرت بانکی – روش دوم

- مانده وجه نقد طبق صورتحساب بانک ۱۱.۲۰۰.۰۰۰
- اضافه (کسر) می شود:
- چکهای دریافتی از مشتریان ۶۰۰.۰۰۰
- نکول اسناد تنزیلی ۱.۵۰۰.۰۰۰
- هزینه بانکی ۲۰۰.۰۰۰
- اشتباه در برداشت ۸۰۰.۰۰۰
- اشتباه در ثبت خرید کالا ۷۲۰.۰۰۰





۳.۵۲۰.۰۰۰

■ وجوه بین راهی

(۳.۵۰۰.۰۰۰)

■ چک های معوق

(۹۰.۰۰۰)

■ اشتباه در ثبت اثاثه

۱.۳۲۰.۰۰۰

(۲.۲۵۰.۰۰۰)

■ وصول اسناد دریافتی

۱۲.۵۲۰.۰۰۰

■ مانده بانک طبق دفاتر شرکت



## صورت مغایرت بانکی - روش سوم

ارقام به هزار ریال

۱۱.۲۰۰ مانده صورتحساب

اضافه (کسر) می شود:

۳.۵۲۰ وجوه بین راهی

۶۰۰ چک بین راهی

۸۰۰ اشتباه در برداشت

۱.۴۲۰ (۳.۵۰۰) چکهای معوق

۱۲.۶۲۰

مانده واقعی

۱۲.۵۲۰ مانده دفاتر شرکت

اضافه (کسر) می شود:

۲.۲۵۰ وصول اسناد

۹۰ اشتباه در ثبت اثاثه

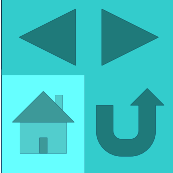
(۱.۵۰۰) نکول اسناد

(۷۲۰) اشتباه در ثبت خرید

۱۰۰ (۲۰) هزینه بانکی

۱۲.۶۲۰

مانده واقعی



## ثبت های اصلاحی در دفاتر شرکت :

❖ بانک

۲.۳۴۰.۰۰۰

استاد دریافتی

۲.۲۵۰.۰۰۰

اثاثه

۹۰.۰۰۰

❖ بدهکاران

۱.۵۰۰.۰۰۰

هزینه بانکی

۲۰.۰۰۰

خرید کالا

۷۲۰.۰۰۰

بانک

۲.۴۲۰.۰۰۰



## حسابداری چک های وعده ای

❖ چک های وعده دار (مدت دار) به چک هایی اطلاق می شود که تاریخ صدور آن با تاریخ سررسید چک مطابقت نمی کند (تاریخ سررسید بعد از تاریخ صدور می باشد).

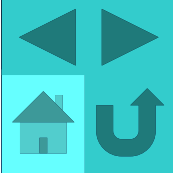
❖ از لحاظ حسابداری چکهای مدت دار، لازم است به نکات زیر توجه شود:

۱. چک های وعده دار دریافتی در بدهکار « حساب های دریافتی » ثبت می شود.

**II.** در صورت واگذاری چکهای وعده دار دریافتی به اشخاص ثالث لازم است حساب « حساب های پرداختی » بستانکار گردد.

**III.** به هنگام اطلاع از وصول چک وعده داری که پس از دریافت به شخص ثالثی واگذار گردیده ، باید « حسابهای پرداختی » بدهکار و در مقابل « حسابهای دریافتی » بستانکار شود.

**IV.** صدور هر گونه چک وعده دار باید در بستانکار « حسابهای پرداختی » ثبت گردد.



## مثال از چک های وعده ای

★ شرکت یاس عملیات زیر را در رابطه با چکهای وعده دار در طی سال ۸۵ انجام داده است :

الف- ۱/۵- دریافت چک مدت دار به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰ بابت فروش نسبه کالا.

ب- ۹/۵- خرید اثاثه به مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال که در ازای آن چک دریافتی در بند الف پس از پشت نویسی واگذار شده و در قبال باقی مبلغ، چک وعده داری صادر گردید.

ج- ۳/۶- اطلاع از وصول چک پشت نویسی شده ( بند ب )

ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت یاس از بابت معاملات مربوط به چکهای وعده ای بشرح زیر انجام می شود :

۱/۵ حسابهای دریافتی ۲۰۰.۰۰۰

فروش کالا ۲۰۰.۰۰۰

۹/۵ اثاثه اداری ۳۰۰.۰۰۰

حسابهای پرداختی ۳۰۰.۰۰۰

۳/۶ حسابهای پرداختی ۲۰۰.۰۰۰

حسابهای دریافتی ۲۰۰.۰۰۰



# فصل ششم

حسابداری سرمایه گذاری کوتاه مدت





## مفهوم سرمایه گذاری

❖ سرمایه گذاری نوعی دارایی است که واحد سرمایه گذار برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع، افزایش ارزش و یا مزایای دیگر نگهداری می کند.

❖ دلایل انجام سرمایه گذاری :

(۱) استفاده از وجوه نقد مازاد برای تحصیل بازدهی مناسب

(۲) ایجاد روابط و مناسبات تجاری با شرکت های دیگر به قصد:

سودآوری و حصول اطمینان از تولید کارآمد

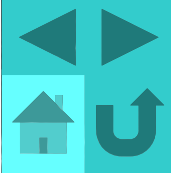
(۳) توسعه فعالیت های شرکت



## بهای تمام شده سرمایه گذاری

❖ **بهای تمام شده سرمایه گذاری شامل قیمت خرید سهام به علاوه مخارج تحصیل از قبیل کارمزد کارگزار، حق الزحمه ها و عوارض و مالیات خرید می باشد.**

❖ **در صورتی که سرمایه گذاری تحصیل شده دربرگیرنده سود تضمین شده یا سود سهام تعلق یافته و دریافت نشده باشد ، بهای تمام شده عبارت از بهای خرید پس از کسر هرگونه سود تعلق یافته دریافت نشده خواهد بود.**



## طبقه بندی سرمایه گذاری

❖ طبقه بندی سرمایه گذاری به کوتاه مدت و بلندمدت به قصد مدیریت از لحاظ مدت زمان نگهداری سرمایه گذاری بستگی دارد.

❖ در صورتی که مدیریت قصد نگهداری سرمایه گذاری برای مدت زمانی کمتر از یک سال از تاریخ ترازنامه و یا در طی مدت چرخه عملیات ( هر کدام که طولانی تر باشد) را داشته باشد ، سرمایه گذاری نوعاً کوتاه مدت تلقی خواهد شد.



## طبقه بندی سرمایه گذاری جاری

❖ سرمایه گذاری جاری بر مبنای استاندارد حسابداری سرمایه گذاری (بیانیه ۱۵) به دو طبقه تقسیم می شود:

الف- سرمایه گذاری سریع معامله

ب- سایر سرمایه گذاری های جاری

❖ سرمایه گذاری سریع معامله شامل آن دسته از سرمایه گذاری ها است که **اولاً** بازار فعالی که آزاد و قابل دسترس باشد برای آن وجود داشته و **ثانیاً** قیمتها در آن بازار معلوم، علنی و قابل اتکاء باشد.



## روش های ثبت سرمایه گذاری جاری

روش ارزش بازار

سرمایه گذاری سریع معامله

روش اقل یهای تمام شده  
یا خالص ارزش فروش

سایر سرمایه گذاری های جاری

خالص ارزش فروش



## خالص ارزش فروش به چه معناست و تحت چه شرایطی بکار گرفته می شود؟

❖ خالص ارزش فروش سهام را می توان از تفاضل ارزش فروش برآوردی و هزینه های برآوردی مربوط به فروش سهام بدست آورد.

❖ علت انتخاب خالص ارزش فروش به جای ارزش بازار این است که در خصوص برخی از سرمایه گذاری ها ( برخلاف سرمایه گذاری سریع معامله ) ارزش بازار مشخصی وجود ندارد.



## کدامین روش؟ ارزش بازار (خالص ارزش فروش) یا اقل بهای تمام شده...

### ❖ طرفداران روش ارزش بازار (خالص ارزش فروش):

- I. به لحاظ قابلیت تبدیل بالای سرمایه گذاری کوتاه مدت به وجه نقد، بهتر است این نوع سرمایه گذاری به ارزش متعارف نشان داده شود.
- II. انعکاس سرمایه گذاری به بهای تمام شده به مدیریت این امکان را می دهد تا درآمد را بنا بر تشخیص و دلخواه خود شناسایی کند (با انجام معاملات فروش و خرید مجدد) هرچند این معاملات تغییری در وضعیت اقتصادی واحد تجاری پدید نیاورده است..



## کدامین روش؟ ارزش بازار (خالص ارزش فروش) یا اقل بهای تمام شده...

❖ طرفداران روش اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش:

I. اعمال این روش باعث می شود که مبلغ سرمایه گذاری در ترازنامه به شکلی محافظه کارانه ارائه گردد.

II. سود های تحقق نیافته شناسایی نگردد.

III. نوسانات مساعد تصادفی در قیمت های بازار سهام ( که ممکن است تغییر جهت نیز بدهد) صرفاً به دلیل انتخاب یک تاریخ مشخص برای ترازنامه، در حسابها منظور نمی شود.



## حسابداری روش ارزش بازار (خالص ارزش بازیافتی)

❖ هر گونه افزایش و یا کاهش در ارزش سرمایه گذاری باید به ترتیب تحت عنوان « درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری» و یا «هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری» ثبت گردد. حساب ارزشیابی سهام در قبال ارقام درآمد و یا هزینه مزبور باید بدهکار و یا بستانکار گردد.

❖ هنگام فروش سرمایه گذاری، تفاوت **مبلغ حاصل از فروش** و **ارزش دفتری** باید به عنوان درآمد و یا هزینه فروش سرمایه گذاری ثبت گردد.

## حسابداری روش اقل بهای تمام شده وخالص ارزش فروش

❖ هر گونه کاهش در ارزش سرمایه گذاری نسبت به ارزش دفتری آن به عنوان « زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری » ثبت شده و در مقابل حساب « ذخیره کاهش ارزش سهام » بستانکار می گردد.

❖ هر گونه افزایش در ارزش بازار در سالهای بعد به عنوان بازیافت زیان کاهش ارزش تلقی شده و در بدهکار حساب ذخیره و بستانکار حساب « بازیافت زیان کاهش ارزش » ثبت می گردد.

## حسابداری روش اقل بهای تمام شده وخالص ارزش فروش

❖ در روش مزبور مازاد ارزش بازار نسبت به بهای تمام شده قابل شناسایی و ثبت نمی باشد.

❖ جهت انجام ثبت اصلاحی پایان سال ، لازم است ارزش بازار مجموعه سرمایه گذاری کوتاه مدت ( و نه تک تک آن ) با قیمت تمام شده مقایسه گردد.

❖ هنگام فروش سرمایه گذاری ، تفاوت **مبلغ حاصل از فروش و بهای تمام شده** به عنوان سود یا زیان فروش سرمایه گذاری ثبت می شود.



## مثال ۱ - سال اول فعالیت

◆ سرمایه گذاری انجام شده شرکت مهتاب در ۱۵/۲/۸۵ :

<u>نوع سهام</u>	<u>تعداد سهام</u>	<u>قیمت تمام شده</u>	<u>نسبت سرمایه گذاری</u>
سهام آلفا	۵۰۰	۱.۲۰۰	۱۰٪
سهام بتا	۷۰۰	۱.۰۰۰	۲۰٪

■ ارزش بازار سهام آلفا و بتا در پایان سال ۸۵ به ازای هر سهم بترتیب ۱.۱۰۰ ریال و ۱.۰۵۰ ریال بوده است.

■ سود اعلام شده آلفا و بتا در ۱/۱۲ بترتیب ۲ میلیون و ۱ میلیون بوده است که پس از کسر ۱۵٪ مالیات در ۲۵/۱۲ پرداخت شد.



## حل مثال ۱- روش ارزش بازار (خالص ارزش بازیافتی)

۶۰۰.۰۰۰ - سرمایه گذاری در سهام آلفا

۷۰۰.۰۰۰ - سرمایه گذاری در سهام بتا

۱.۳۰۰.۰۰۰

بانک

---

۲۰۰.۰۰۰

۱/۱۲ - سود سهام دریافتی

۲۰۰.۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری



## حل مثال ۱ - روش ارزش بازار (خالص ارزش بازیافتی)

۱۷۰.۰۰۰      ۲۵/۱۲ - بانک (۸۵٪ × ۲۰۰.۰۰۰)

۳۰.۰۰۰      پیش پرداخت مالیات

۲۰۰.۰۰۰      سود سهام دریافتی

---

۳۵.۰۰۰      ۲۹/۱۲ - ارزشیابی سرمایه گذاری سهام بتا

۱۵.۰۰۰      هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری

۵۰.۰۰۰      ارزشیابی سرمایه گذاری سهام آلفا

## حل مثال ۱ - روش اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش

◆ در این روش ثبتهای مربوط به سرمایه گذاری ، اعلام سود و پرداخت سود مشابه روش قبلی انجام خواهد شد.

◆ ثبت اصلاحی پایان سال :

زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری                      ۱۵.۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری                      ۱۵.۰۰۰



## مثال ۲ – سال دوم فعالیت

❖ اطلاعات اضافی برای سال دوم :

- I. فروش ۳۰۰ سهم بتا به قیمت هر سهم ۹۵۰ ریال .
- II. قیمت بازار هر سهم آلفا و بتا در پایان سال ۸۶ بترتیب معادل ۱۵۰ ریال و ۹۰۰ ریال بوده است.
- III. هیچ گونه سود سهام در طی سال اعلام یا پرداخت نشده است.



## حل مثال ۲ - روش ارزش بازار (ارزش خالص بازیافتی)

بانک

۲۸۵.۰۰۰



هزینه واگذاری سرمایه گذاری

۳۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام بتا

۳۰۰.۰۰۰

ارزشیابی سهام بتا

۱۵.۰۰۰

ارزشیابی سرمایه گذاری در سهام آلفا

۲۵.۰۰۰



هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری

۳۵.۰۰۰

ارزشیابی سرمایه گذاری در سهام بتا

۶۰.۰۰۰



## حل مثال ۲- روش اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش

بانک

۲۸۵.۰۰۰

زیان واگذاری سرمایه گذاری

۳۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در سهام بتا

۳۰۰.۰۰۰

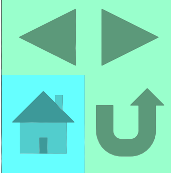
---

زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری 

۵۰.۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری

۵۰.۰۰۰



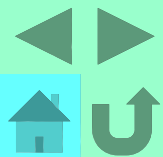
## محاسبات :

$$\text{❖ دریافتی بابت فروش سهام بتا} = 300 \times 950 = 285.000$$

$$\text{❖ قیمت تمام شده سهام فروش رفته} = 300 \times 1.000 = 300.000$$

$$\text{❖ بخش قابل تعدیل ارزشیابی} = 35.000 \times \frac{300.000}{500.000} = 15.000$$

$$\begin{aligned} \text{❖ هزینه واگذاری سرمایه گذاری} &= 300.000 + 15.000 - 285.000 \\ &= 30.000 \end{aligned}$$

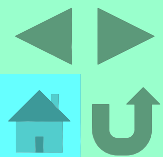


## حل مثال ۲ - محاسبات

سرمایه گذاری در سهام بتا	
۳۰۰.۰۰۰	۷۰۰.۰۰۰
	۴۰۰.۰۰۰

ارزشیابی سهام بتا	
۱۵.۰۰۰	۳۵.۰۰۰
	۲۰.۰۰۰

- ❖  $\text{تعداد سهام بتا در پایان سال دوم} = ۷۰۰ - ۳۰۰ = ۴۰۰$
- ❖  $\text{ارزش بازار سهام بتا در پایان سال دوم} = ۴۰۰ \times ۹۰۰ = ۳۶۰.۰۰۰$
- ❖  $\text{ارزش دفتری سهام بتا در پایان سال دوم} = ۴۰۰.۰۰۰ + ۲۰.۰۰۰ = ۴۲۰.۰۰۰$
- ❖  $\text{زیان کاهش ارزش سهام بتا} = ۴۲۰.۰۰۰ - ۳۶۰.۰۰۰ = ۶۰.۰۰۰$



## حل مثال ۲ - محاسبات

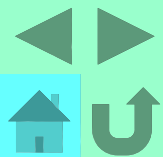
سرمایه گذاری در سهام آلفا

۶۰۰.۰۰۰

ارزشیابی سهام آلفا

۵۰.۰۰۰

- ❖  $\text{ارزش بازار سهام آلفا در پایان سال دوم} = ۵۰۰ \times ۱.۱۵۰ = ۵۷۵.۰۰۰$
- ❖  $\text{ارزش دفتری سهام آلفا در پایان سال دوم} = ۶۰۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰$   
 $= ۵۵۰.۰۰۰$
- ❖  $\text{سود افزایش ارزش سهام آلفا} = ۵۷۵.۰۰۰ - ۵۵۰.۰۰۰ = ۲۵.۰۰۰$



## حل مثال ۲ - محاسبات

- ❖  $۴۰۰.۰۰۰ = ۷۰۰.۰۰۰ - ۳۰۰.۰۰۰ =$  بهای تمام شده سرمایه گذاری بتا
- ❖  $۵۷۵.۰۰۰ = ۵۰۰ \times ۱.۱۵۰ =$  ارزش بازار سهام آلفا
- ❖  $۳۶۰.۰۰۰ = ۴۰۰ \times ۹۰۰ =$  ارزش بازار سهام بتا

<u>نوع سهام</u>	<u>قیمت تمام شده</u>	<u>قیمت بازار</u>	<u>مابه التفاوت</u>
سهام آلفا	۶۰۰.۰۰۰	۵۷۵.۰۰۰	(۲۵.۰۰۰)
سهام بتا	۴۰۰.۰۰۰	۳۶۰.۰۰۰	(۴۰.۰۰۰)
جمع	۱.۰۰۰.۰۰۰	۹۳۵.۰۰۰	(۶۵.۰۰۰)

$$۵۰.۰۰۰ = ۱۵.۰۰۰ - ۶۵.۰۰۰ = \text{ذخیره مورد نیاز در سال ۸۶}$$



## سرمایه گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

- ❖ روشهای استفاده شده برای ثبت و نگهداری سرمایه گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه همان روش هایی می باشد که در رابطه با سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام استفاده میشود.
- ❖ اوراق قرضه برحسب نرخ بهره مشخصی که تا تاریخ سررسید ثابت می باشد، انتشار یافته و بهره آن نیز بر اساس همین نرخ نسبت به ارزش اسمی محاسبه می شود.
- ❖ بهره اوراق قرضه معمولاً در فواصل زمانی معین که معمولاً ۳ ماهه، ۶ ماهه و گاهی یکساله است، از سوی صادرکننده پرداخت می شود.



## رابطه بین نرخ بهره اسمی و نرخ بهره بازار

I. در صورتی که نرخ بهره اسمی با نرخ بهره بازار مساوی باشد، در آن صورت قیمت فروش اوراق قرضه مساوی ارزش اسمی آن خواهد بود.

II. اگر نرخ بهره اسمی بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، قیمت فروش اوراق قرضه نیز بیشتر از ارزش اسمی آن خواهد بود.

III. پایین بودن نرخ بهره اسمی اوراق قرضه نسبت به نرخ بهره بازار، باعث آن خواهد شد که اوراق قرضه نیز به مبلغی کمتر از ارزش اسمی آن فروخته شود.





## صرف یا کسر سرمایه گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه

❖ طبق استانداردهای حسابداری، در حسابداری سرمایه گذاری های کوتاه مدت برخلاف سرمایه گذاریهای بلندمدت محاسبه و یا استهلاک صرف یا کسر اوراق قرضه **ضرورتی ندارد.**

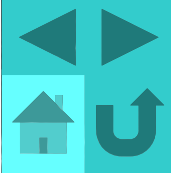
❖ علت عدم احتساب هر گونه صرف یا کسر، **کم اهمیت بودن و در نهایت قابل اغماض بودن** مبلغ آن به لحاظ کوتاه بودن دوره اوراق قرضه می باشد. بگونه ای که **محاسبه آن بر مطلوبیت ارائه گزارش های مالی نمی افزاید.**



## مبادله اوراق قرضه بین تاریخ های پرداخت بهره

❖ در صورتی که اوراق قرضه در فاصله زمانی بین تاریخ های پرداخت بهره فروخته شود، در آن صورت لازم است خریدار بهره متعلق به اوراق قرضه را از تاریخ قبلی پرداخت بهره به فروشنده بپردازد.

❖ در چنین شرایطی از آنجاییکه فروشنده سهم بهره خود را زودتر از موعد دریافت می کند ، لذا ممکن است با توجه به عامل ارزش زمانی پول ، مبلغ کمتری دریافت نماید.



## طرح یک مثال – مسئله چهارم کتاب

★ اطلاعات زیر در رابطه با شرکت هلیا در دست است :

I. ۱/۵/۸۱ – خرید ۳۰ برگ اوراق قرضه صد هزار ریالی  
۱۲٪ به قیمت ۹۸٪ ارزش اسمی.

II. بهره اوراق بشکل سه ماهه در پایان هر فصل پرداخت می شود.

III. در ۳۰/۱۱ شرکت تعداد ۱۰ برگ از اوراق قرضه را به همراه  
بهره متعلقه به قیمت ۹۵٪ ارزش اسمی فروخته است.

IV. در پایان سال قیمت بازار اوراق قرضه معادل ۹۶٪ ارزش  
اسمی آن بوده است.



## پاسخ مثال - مسئله چهارم کتاب

۱/۵ سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۲.۹۴۰.۰۰۰ 

بهره دریافتی

۳۰.۰۰۰

بانک

۲.۹۷۰.۰۰۰

---

۳۱/۶ بانک 

بهره دریافتی

۹۰.۰۰۰

درآمد بهره

۳۰.۰۰۰

۶۰.۰۰۰



## پاسخ مثال – مسئله چهارم کتاب

۹۰۰.۰۰۰

۳۰/۹ بانک

۹۰۰.۰۰۰

درآمد بهره

۹۷۰.۰۰۰

۳۰/۱۱ بانک



هزینه واگذاری سرمایه گذاری ۳۰۰.۰۰۰

۹۸۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه

۲۰۰.۰۰۰

درآمد بهره



## پاسخ مثال – مسئلہ چہارم کتاب

۲۹/۱۲ ہزینہ کاهش ارزش سرمایہ گذاری ۴۰,۰۰۰ 

ارزشیابی اوراق قرضہ ۴۰,۰۰۰

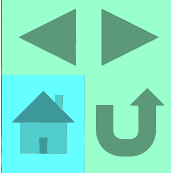
---

۶۰,۰۰۰

۲۹/۱۲ بانکی 

۶۰,۰۰۰

درآمد بهره



## محاسبات :

- بهره دریافتی =  $3000000 \times 12\% \times \frac{1}{12} = 30000$

---

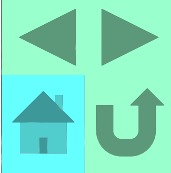
- بهای تمام شده سرمایه گذاری =  $3000000 \times 98\% = 2940000$

- مبلغ پرداختی =  $2940000 + 30000 = 2970000$

---

$$\text{بهره دریافتی} = 3000000 \times 12\% \times \frac{3}{12} = 90000$$

$$\text{درآمد بهره} = 90000 - 30000 = 60000$$



## محاسبات :

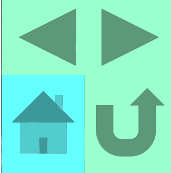
$$\begin{aligned} \text{قیمت تمام شده سرمایه گذاری فروخته شده} &= \frac{2.940.000}{30} \times 10 \\ &= 980.000 \end{aligned}$$

$$\blacksquare \text{ خالص قیمت فروش} = 10 \times 100.000 \times 95\% = 950.000$$

$$\blacksquare \text{ درآمد بهره دو ماهه} = 10 \times 100.000 \times 12\% \times \frac{2}{12} = 20.000$$

$$\blacksquare \text{ کل وجه دریافتی} = 950.000 + 20.000 = 970.000$$





## محاسبات :

■ سرمایه گذاری در پایان سال =  $2.940.000 - 980.000 = 1.960.000$

■ قیمت بازار سرمایه گذاری =  $20 \times 100.000 \times 96\% = 1.920.000$   
در پایان سال

■ هزینه کاهش ارزش =  $1.960.000 - 1.920.000 = 40.000$

■ درآمد بهره =  $20 \times 100.000 \times 12\% \times \frac{3}{12} = 60.000$



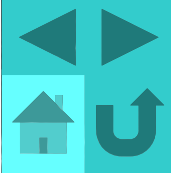
## خرید یک یا چند مجموعه اوراق بهادار

★ در صورتیکه دو یا چند نوع از اوراق بهادار به شکل یکجا خریداری شود، لازم است کل مبلغ پرداختی بین اوراق بهادار خریداری شده تسهیم گردد.

★ جهت تسهیم قیمت تمام شده اوراق بهادار خریداری شده ، دو روش قابل استفاده است :

۱. روش ارزش نسبی بازار

۲. روش تفاضلی



## خرید یک یا چند مجموعه اوراق بهادار

**I. روش ارزش نسبی بازار:**

در این روش ، باید قیمت تمام شده مجموعه سرمایه گذاری به نسبت ارزش بازار اوراق بهادار خریداری شده بین آنها تقسیم می شود.

**II. روش تفاضلی:**

در این روش، از کل قیمت تمام شده سرمایه گذاری انجام شده ، ارزش بازار اوراق بهاداری که مبلغ آن مشخص و معلوم می باشد، کسر می گردد تا سهم اوراق بهادار باقیمانده از کل قیمت تمام شده بدست آید.



## مثال - خرید یک یا چند مجموعه اوراق بهادار

❖ اطلاعات زیر در رابطه با ارقام سرمایه گذاری انجام شده شرکت کیمیا در دست است :

نوع سهام	تعداد خرید	قیمت بازار هر سهم
سهام عادی الف	۶۰۰	۱۰۰۰
سهام عادی ب	۲۰۰	۲۰۰۰

**کل مبلغ پرداختی بابت خرید سهام ۹۰۰.۰۰۰ ریال بوده است. در ضمن مبلغ ۱۰.۰۰۰ ریال نیز کمیسیون پرداخت گردیده است.**



## پاسخ مثال - خرید یک یا چند مجموعه اوراق بهادار

❖ **تخصیص قیمت تمام شده - روش ارزش نسبی :**

نوع سهام	تعداد خرید	ارزش هر سهم	ارزش کل	%
سهام الف	۶۰۰	۱۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰
سهام ب	۲۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰
			۱.۰۰۰.۰۰۰	۱۰۰

$$\text{قیمت تمام شده سهام الف} = ۹۱۰.۰۰۰ \times ۶۰\% = ۵۴۶.۰۰۰$$

$$\text{قیمت تمام شده سهام ب} = ۹۱۰.۰۰۰ \times ۴۰\% = ۳۶۴.۰۰۰$$



## پاسخ مثال - خرید یک یا چند مجموعه اوراق بهادار

### ❖ تخصیص قیمت تمام شده - روش تفاضلی :

■ در صورتی که فرض شود فقط قیمت بازار سهام الف مشخص باشد ، در اینصورت چگونگی تخصیص بهای تمام شده سرمایه گذاری بین سهام الف و ب بدین ترتیب خواهد بود:

■ قیمت تمام شده سرمایه گذاری در سهام ب :

۹۱۰.۰۰۰

کل مبلغ پرداختی

۶۰۰.۰۰۰

ارزش بازار (بهای تمام شده) سهام الف

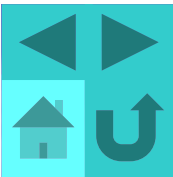
---

۳۱۰.۰۰۰

---

---

قیمت تمام شده سهام ب



# فصل هفتم

## حسابداری مطالبات



## مطالبات تجاری

◎ مطالبات تجاری به دو گروه اصلی تقسیم می شود :

I. حسابهای دریافتی

II. اسناد دریافتی

❖ مطالبات تجاری همواره با خطر عدم وصول همراه می باشد. هر واحد اقتصادی ضمن قبول لزوم انجام بخش عمده فعالیت خود بصورت اعتباری ، امکان عدم وصول قسمتی از طلب را نیز می پذیرد.



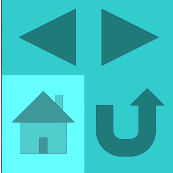


## مطالبات تجاری

◎ بر اساس ماهیت حسابهای دریافتی و احتمال سوخت بخشی از مانده این حسابها ، دو روش حسابداری جهت ثبت فعالیت های مالی حسابهای مزبور ممکن است استفاده شود:

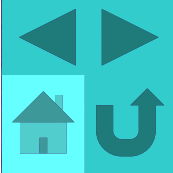
۱. روش حذف مستقیم

۲. روش ایجاد ذخیره



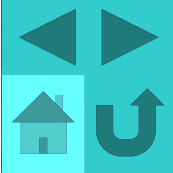
## روش حذف مستقیم

- در این روش زمانی اقدام به ثبت هزینه مطالبات سوخت شده می شود که مدارکی دال بر قطعی شدن سوخت مطالبات وجود داشته باشد.
- با ثبت هزینه مطالبات سوخت شده ای که درآمد مربوط به آن در سالهای قبل شناسایی گردیده است ، اصل تقابل درآمد و هزینه نقض می گردد.
- در روش حذف مستقیم ، مطالبات غیرقابل وصول در دهکار «هزینه مطالبات سوخت شده» وبستانکار «حسابهای دریافتی» ثبت می شود.



## روش حذف مستقیم

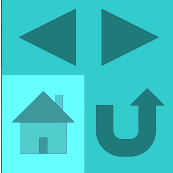
- در روش حذف مستقیم چنانچه تمام یا بخشی از مطالبات سوخت شده سال جاری وصول گردد، مبلغ دریافتی در بستانکار هزینه مطالبات سوخت شده ثبت می گردد.
- در صورتی که وصولی های انجام شده مربوط به مطالبات سوخت شده در سنوات گذشته باشد، در آنصورت لازم است حساب « بازیافت مطالبات سوخت شده » به عنوان یک درآمد متفرقه بستانکار گردد.



## مثال از روش حذف مستقیم

◇ خلاصه فعالیت های مالی شرکت سه‌م‌د در سال ۸۵ :

- I. فروش نسبه کالا به مبلغ ۸۰۰.۰۰۰ ریال.
- II. در تاریخ سررسید ، ۶۰% مطالبات وصول و مابقی سوخت شد.
- III. وصول ۱۰۰.۰۰۰ از مطالبات سوخت شده سال جاری.
- IV. مبلغ ۵۰.۰۰۰ از مطالبات سوخت شده سال گذشته ، قابلیت وصول پیدا کرد.



## پاسخ مثال – روش حذف مستقیم

I. حسابهای دریافتی

فروش

۸۰۰.۰۰۰

۸۰۰.۰۰۰

II. بانک

هزینه مطالبات سوخت شده

حسابهای دریافتی

۴۸۰.۰۰۰

۳۲۰.۰۰۰

۸۰۰.۰۰۰



## پاسخ مثال – روش حذف مستقیم

III. بانک

۱۰۰.۰۰۰

هزینه مطالبات سوخت شده

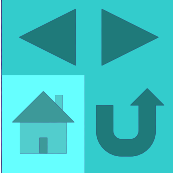
۱۰۰.۰۰۰

IV. حسابهای دریافتی

۵۰.۰۰۰

بازیافت مطالبات سوخت شده

۵۰.۰۰۰



## روش ایجاد ذخیره

- در روش ذخیره ، با توجه به تجربیات گذشته و پیش بینی وضعیت آتی و نیز نحوه عمل در صنایع مشابه دیگر، مطالبات مشکوک الوصول در پایان هر سال برآورد می شود.
- در روش ذخیره کاملاً به اصل تقابل درآمد و هزینه عمل می شود.
- از بابت مطالبات مشکوک الوصول برآوردی ، حساب « هزینه مطالبات مشکوک الوصول» بدهکار و « ذخیره مطالبات مشکوک الوصول» بستانکار می شود.



## روش ایجاد ذخیره

- حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول یک حساب دائمی بوده و مانده آن به عنوان یک حساب دارایی کاه در ترازنامه از مانده حسابها و اسناد دریافتی کسر می شود.
- در روش ذخیره، هر گونه مطالبات سوخت شده در بدهکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و بستانکار حسابهای دریافتی ثبت می گردد.
- در روش مزبور، وصول هرگونه مطالبات سوخت شده (مربوط به سالجاری و یا سنوات گذشته) در بدهکار حساب بانک و بستانکار حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول ثبت می شود.





## روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

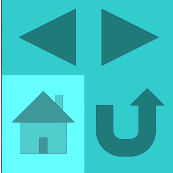
◎ جهت برآورد مطالبات مشکوک الوصول می توان از چهار روش استفاده کرد:

I. روش درصدی از فروش نسبه خالص

II. روش از مانده حسابهای دریافتی پایان دوره

III. روش تجزیه سنی

IV. روش شناسایی ویژه



## روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

### ● روش درصدی از فروش نسیه خالص

■ به منظور محاسبه نسبت فوق لازم است که :

۱. نسبت مطالبات سوخت شده هر سال به فروش نسیه خالص یا فروش خالص ( در صورت مشخص نبودن فروشهای نسیه ) محاسبه گردد.

۱۱. میانگینی از نسبت فوق در طی چند سال متوالی به عنوان مبنای برآورد ذخیره مطالبات مشکوک بدست آید.



## مثال - روش درصدی از فروش نسبه خالص

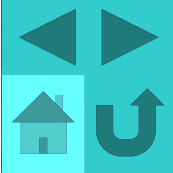
اطلاعات زیر از یک شرکت فرضی در دست است :

۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰	فروش نسبه
۴۰.۰۰۰	۷۲.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	مطالبات سوخت شده
%۱۰	%۱۲	%۵	نسبت م. سوخت

متوسط درصد مطالبات سوخت شده به فروش خالص :

$$\diamond (\%۵ + \%۱۲ + \%۱۰) \div ۳ = \%۹$$

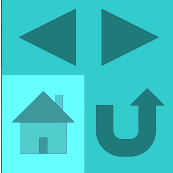
$$\diamond ۴۰۰.۰۰۰ \times \%۹ = ۳۶.۰۰۰ \text{ ذخيره مطالبات مشکوک لازم}$$



## روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

### ● روش درصدی از مانده حسابهای دریافتی پایان دوره

- به منظور محاسبه نسبت فوق لازم است که :
  - I. نسبت مطالبات سوخت شده هر سال به مانده پایان سال حسابهای دریافتی محاسبه گردد.
  - II. میانگینی از نسبت فوق در طی چند سال متوالی به عنوان مبنای برآورد ذخیره مطالبات مشکوک بدست آید.



## مثال - روش درصدی از مانده حسابهای دریافتی

◎ اطلاعات زیر از یک شرکت فرضی در دست است :

۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	
۴۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۰.۰۰۰	۷۲.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	مطالبات سوخت شده
%۱۰	%۱۲	%۵	نسبت م. سوخت

متوسط درصد مطالبات سوخت شده به حسابهای دریافتی :

$$\diamond (\%۵ + \%۱۲ + \%۱۰) \div ۳ = \%۹$$

$$\diamond ۴۰۰.۰۰۰ \times \%۹ = ۳۶.۰۰۰ \text{ ذخیره مطالبات مشکوک لازم}$$



## روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

### ● روش تجزیه سنی

- در این روش مطالبات شرکت بر حسب مدت زمانی که از تاریخ سررسید آن گذشته طبقه بندی می شود.
- هر چقدر از موعد سررسید مطالبات بیشتر گذشته باشد، احتمال عدم وصول آن نیز بیشتر بوده و لذا لازم است که از نرخ بالاتری جهت برآورد مطالبات مشکوک الوصول استفاده شود.
- جهت محاسبه ذخیره لازم، مانده هر یک از مطالبات در احتمال عدم وصول آن ضرب شده و سپس مبالغ بدست آمده با یکدیگر جمع می گردد.



## مثال - روش تجزیه سنی

◎ مانده حسابهای دریافتی شرکت موج در ۲۹/۱۲/۸۵:

عنوان	تاریخ ایجاد	مبلغ	مدت ایجاد	احتمال عدم وصول
شرکت آلفا	۲۰/۱۲/۸۵	۵۰.۰۰۰	تا ۱ ماه	۲%
شرکت بتا	۵/۱۱/۸۵	۳۰.۰۰۰	تا ۳ ماه	۵%
شرکت گاما	۱۲/۶/۸۵	۷۰.۰۰۰	تا ۶ ماه	۱۰%

محاسبه ذخیره مطالبات مشکوک الوصول:

$$۵۰.۰۰۰ \times ۲\% + ۳۰.۰۰۰ \times ۵\% + ۷۰.۰۰۰ \times ۱۰\%$$

$$۱.۰۰۰ + ۱.۵۰۰ + ۷.۰۰۰ = ۹.۵۰۰$$



## روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

### ● روش شناسایی ویژه

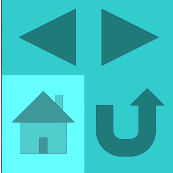
- در این روش وضعیت مالی تک تک مشتریان مورد بررسی قرار گرفته و نسبت به مطالبات از مشتریانی که وضعیت مالی خوب و مطلوبی ندارند ، ذخیره بیشتری در نظر گرفته می شود.
- در روش مزبور رابطه مستقیمی بین میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و وضعیت مالی مشتری وجود داشته و هر اندازه وضعیت مالی مشتری نامطلوبتر باشد، میزان ذخیره بیشتری نیز نیاز خواهد بود.





## مقایسه روش های برآورد هزینه مطالبات مشکوک الوصول

- روش شناسایی ویژه به لحاظ وقت و هزینه بالایی که باید صرف آن گردد، فقط در مواردی که تعداد بدهکاران محدود باشد، قابل اجرا است.
- روش درصدی از مانده حسابهای دریافتی و روش تجزیه سنی در صورت داشتن اطلاعات کامل در مورد بدهکاران، به لحاظ ساده بودن روش مناسبی می باشد اما عیب آن اینست که هزینه محاسبه شده رابطه مستقیمی با فروش های دوره جاری ندارد.
- روش درصدی از فروش نسبه در عین ساده بودن به اصل تقابل درآمد و هزینه عمل کرده و از لحاظ تئوریک معتبرتر بوده و کاربرد بیشتری نیز دارد.



## نحوه انجام ثبت اصلاحی پایان سال – روش ذخیره

① در پایان سال مالی باید پس از برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصل ، مانده حساب ذخیره مزبور با مبلغ برآوردی مقایسه شده و ثبت اصلاحی لازم بر این اساس انجام گردد. در این رابطه دو وضعیت قابل پیش بینی است :

(۱) مانده تعدیل نشده حساب ذخیره م.م.و بستانکار باشد.

**الف- اگر مبلغ برآوردی بیشتر از مانده ذخیره باشد، در آن صورت بابت تفاضل دو مبلغ ثبت زیر انجام می شود :**

\*\*\*

هزینه م.م.و

\*\*\*

ذخیره م.م.و



## نحوه انجام ثبت اصلاحی پایان سال – روش ذخیره

ب- اگر مبلغ برآوردی کمتر از مانده ذخیره باشد، در آن صورت بابت تفاضل دو مبلغ ثبت زیر انجام می شود :

\*\*\*

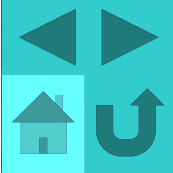
ذخیره م.م.و

\*\*\*

باز یافت مطالبات سوخت شده

(۲) مانده تعدیل نشده حساب ذخیره م.م.و بدهکار باشد.

در این حالت معادل حاصل جمع مبلغ برآوردی و مانده بدهکار حساب ذخیره م.م.و لازم است حساب هزینه م.م.و بدهکار و حساب ذخیره م.م.و بستانکار گردد.



## مثال - نحوه انجام ثبت اصلاحی پایان سال - روش ذخیره

★ اطلاعات زیر در مورد شرکت کیوان در دست است :

فروش خالص سال ۸۰ ۳۰۰.۰۰۰

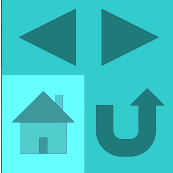
■ درصد مطالبات مشکوک الوصول ۱۰%

■ مانده تعدیل نشده ذخیره م.م.و در ۲۹/۱۲/۸۰ :

■ فرض ۱ ۲۰۰.۰۰۰ بستانکار

■ فرض ۲ ۴۰۰.۰۰۰ بستانکار

■ فرض ۳ ۲۰۰.۰۰۰ بدهکار



## پاسخ مثال- روش ذخیره

$$* \text{ ذخیره برآوردی} = 300.000 \times 10\% = 30.000$$

---

\* **ثبت فرض ۱** : هزینه م.م.و 10.000

ذخیره م.م.و 10.000

---

\* **ثبت فرض ۲** : ذخیره م.م.و 10.000

بازیافت م.م.و 10.000

---

\* **ثبت فرض ۳** : هزینه م.م.و 50.000

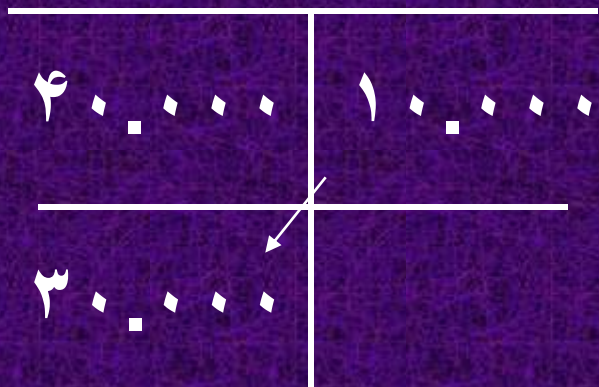
ذخیره م.م.و 50.000

---

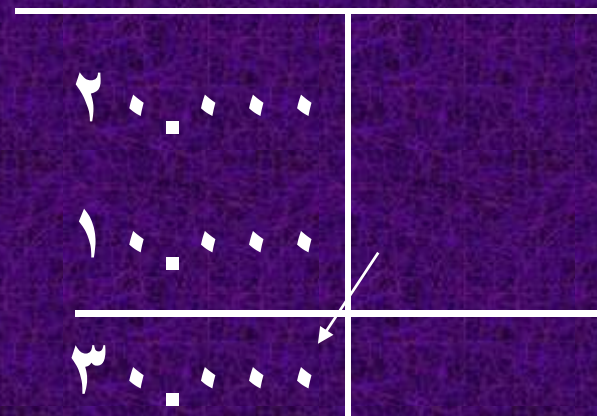


## پاسخ مثال- روش ذخیره

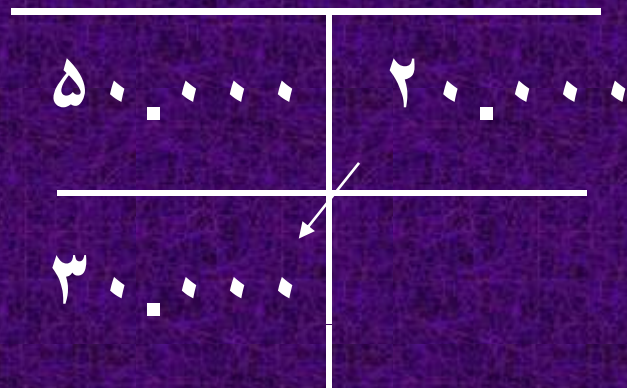
فرض ۲- ذخیره م.م.و

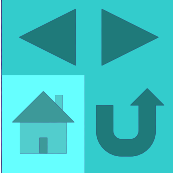


فرض ۱- ذخیره م.م.و



فرض ۳- ذخیره م.م.و





## اسناد دریافتی

- ❖ اسناد دریافتی اسنادی است که پرداخت بدون قید و شرط مبلغ معینی توسط شخص متعهد در آن تصریح شده است و در مقایسه با حسابهای دریافتی دارای سندیت قانونی بیشتری می باشد.
- ❖ اسناد دریافتی در ایران شامل سفته و برات می باشد.
- ❖ سفته سندی است که بموجب آن امضاء کننده تعهد می کند مبلغی در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شخص معین و یا به حواله کرد آن شخص کارسازی نماید.



## اسناد دریافتی

❖ در سفته ، قید اطلاعاتی از قبیل تاریخ صدور سفته ، مبلغ سفته ، نام گیرنده وجه ، تاریخ پرداخت ، نام متعهد ، محل اقامت ، جای پرداخت و امضای متعهد ضروری است.

❖ سفته ممکن است با بهره یا بدون بهره باشد.

❖ مبلغ اسمی سفته بعلاوه بهره متعلقه که مجموعاً در تاریخ سررسید قابل پرداخت می باشد ، مبلغ واقعی سفته نامیده می شود. بهره متعلقه بشرح زیر قابل محاسبه می باشد:

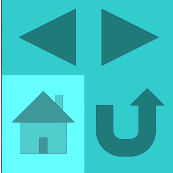
❖ مدت سفته × نرخ بهره × مبلغ اسمی = درآمد (هزینه) بهره





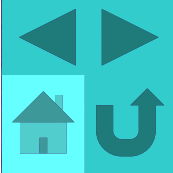
## تتزیل اسناد دریافتی

- **تتزیل به معنی فروش یا واگذاری سفته قبل از تاریخ سررسید توسط دارنده سفته به فرد یا موسسه ای دیگر در ازای دریافت وجه آن پس از کسر هزینه تتزیل می باشد.**
- **هزینه تتزیل و مبلغ دریافتی از بابت آن بدین ترتیب می تواند محاسبه گردد:**
- **مدت تتزیل × نرخ تتزیل × مبلغ واقعی سفته = هزینه تتزیل**
- **هزینه تتزیل - مبلغ واقعی سفته = مبلغ دریافتی بابت تتزیل**



## تتزیل اسناد دریافتی

- مدت تتزیل به فاصله زمانی بین تاریخ تتزیل و تاریخ سررسید سفته گفته می شود.
- در تعیین مدت تتزیل، روز تتزیل در محاسبات آورده نشده ولیکن روز سررسید سفته دخالت داده می شود.
- اسناد دریافتی تتزیل شده به عنوان یک بدهی احتمالی تلقی شده و مانده آن در ترازنامه از مانده حسابهای دریافتی کسر می شود.

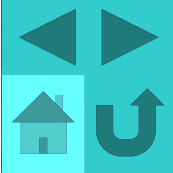


## حسابداری تئزیل

➤ ثبت مربوط به تئزیل اسناد دریافتی تا حد زیادی بستگی به چگونگی ثبت اسناد دریافتی دارد. در این رابطه دو روش وجود دارد :

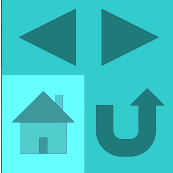
I. اسناد دریافتی بر حسب ارزش اسمی بدهکار گردد.

II. اسناد دریافتی بر حسب ارزش واقعی بدهکار گردد.



## حسابداری تئزیر

- ❖ اسناد دریافتی بر حسب ارزش اسمی بدهکار گردد.
- در این روش به هنگام دریافت سند تجاری ، حساب اسناد دریافتی به ارزش اسمی بدهکار می گردد.
- به هنگام تئزیر اسناد، حساب **بانک** معادل مبلغ دریافتی **بدهکار** و در مقابل حساب **اسناد دریافتی تئزیر شده** بر حسب ارزش اسمی **بستانکار** می گردد. هر گونه تفاوت بدهکار یا بستانکار بین دو طرف ثبت در حساب **هزینه یا درآمد بهره** ثبت می شود.



## حسابداری تئزیل

❖ اسناد دریافتی بر حسب ارزش واقعی بدهکار گردد.

➤ در این روش، به هنگام دریافت سفته حساب اسناد دریافتی به مبلغ واقعی بدهکار شده و تفاوت مبلغ اسمی و واقعی سفته به عنوان درآمد بهره شناسایی می گردد.

➤ به هنگام تئزیل سفته، حساب بانک معادل مبلغ دریافتی بدهکار و در مقابل اسناد تئزیلی به مبلغ واقعی بستانکار گردیده و در نتیجه مابه التفاوت بدهکار در حساب هزینه تئزیل ثبت و منعکس می گردد.

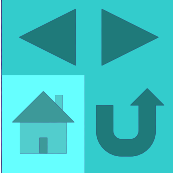


## حسابداری تنزیل

❖ اسناد دریافتی بر حسب ارزش واقعی بدهکار گردد.

➤ در این روش، به هنگام دریافت سفته حساب اسناد دریافتی به مبلغ واقعی بدهکار شده و تفاوت مبلغ اسمی و واقعی سفته به عنوان درآمد بهره شناسایی می گردد.

➤ به هنگام تنزیل سفته، حساب بانک معادل مبلغ دریافتی بدهکار و در مقابل اسناد تنزیلی به مبلغ واقعی بستانکار گردیده و در نتیجه مابه التفاوت بدهکار در حساب هزینه تنزیل ثبت و منعکس می گردد.



## مثال از تنزیل

❖ عملیات انجام شده توسط شرکت کاوه :

◀ ۱/۳/۸۳ دریافت سفته ۱۰٪ چهار ماهه ای به مبلغ اسمی ۶۰۰.۰۰۰ ریال در ازای مطالبات خود از شرکت آرش.

◀ ۱/۴/۸۳ تنزیل سفته به نرخ ۱۲٪ نزد بانک.

➤ فرض الف- سفته دریافتی به مبلغ اسمی بدهکار گردد.

➤ فرض ب - سفته دریافتی به مبلغ واقعی بدهکار گردد.



## پاسخ مثال تنزیل

➤ فرض الف- سفته دریافتی به مبلغ اسمی بدهکار گردد.

■ دریافت سفته ( ۱/۳ - اسناد دریافتی ۶۰۰.۰۰۰

حسابهای دریافتی ۶۰۰.۰۰۰

■ تنزیل سفته ( ۱/۴ - بانک ۶۰.۱۴۰۰

اسناد دریافتی تنزیلی  ۶۰۰.۰۰۰

درآمد بهره ۱.۴۰۰





## پاسخ مثال تنزیل

➤ فرض ب- سفته دریافتی به مبلغ واقعی بدهکار گردد.

■ دریافت سفته ( ۱/۳ - اسناد دریافتی ۶۲۰.۰۰۰

حسابهای دریافتی ۶۰۰.۰۰۰

درآمد بهره  ۲۰.۰۰۰

■ تنزیل سفته ( ۱/۴ - بانک ۶۰.۱۴۰۰

هزینه تنزیل  ۱۸.۶۰۰

اسناد دریافتی تنزیلی ۶۲۰.۰۰۰



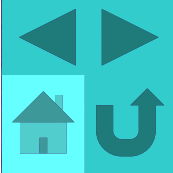
$$\text{❖ بهره سفته} = 600.000 \times 10\% \times \frac{4}{12} = 20.000$$

$$\text{❖ مبلغ واقعی سفته} = 600.000 + 20.000 = 620.000$$

$$\text{❖ هزینه تنزیل} = 620.000 \times 12\% \times \frac{3}{12} = 18.600$$

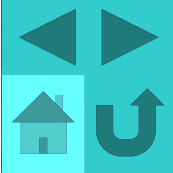
$$\text{❖ دریافتی بابت تنزیل} = 620.000 - 18.600 = 601.400$$

$$\text{❖ درآمد بهره} = 601.400 - 600.000 = 1.400$$



## نکول ( واخواست سفته )

- ❖ به عدم پرداخت مبلغ سفته در سررسید توسط صادرکننده سفته ( که حاکی از ناتوانی وی در پرداخت آن می باشد) نکول یا واخواست سفته گویند.
- ❖ به هنگام نکول سفته لازم است مطالبات متکی بر اسناد تجاری به مطالبات عادی تغییر طبقه بندی گردد ، تا بدین ترتیب زوال ارزش و اعتبار سفته و یا به عبارت بهتر صادر کننده سفته به نمایش درآید.
- ❖ حسابداری نکول بستگی به این مطلب دارد که :  
آیا اسناد نکول شده قبلاً تنزیل شده است یا نه ؟



## نکول ( واخواست سفته )

◆ نکول اسنادی که قبلا تنزیل نگردیده است.

**الف- اسناد نکولی بی بهره باشد:**

\*\*\*\* حسابهای دریافتی ( به مبلغ اسمی )

\*\*\*\*

اسناد دریافتی

**ب- اسناد نکولی با بهره باشد:**

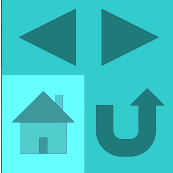
\*\*\*\* حسابهای دریافتی ( به مبلغ واقعی )

\*\*\*\*

اسناد دریافتی

\*\*\*\*

درآمد بهره



## نکول ( واخواست سفته )

◆ نکول اسنادی که قبلا تنزیل گردیده است.

الف- اسناد نکولی بی بهره باشد:

\*\*\* حسابهای دریافتی ( به مبلغ اسمی )

\*\*\*

بانک

\*\*\* اسناد دریافتی تنزیلی ( به مبلغ اسمی )

\*\*\*

اسناد دریافتی



## نکول ( واخواست سفته )

◆ نکول اسنادی که قبلا تتریل گردیده است.

الف- اسناد نکولی با بهره باشد:

\*\*\* حسابهای دریافتی ( به مبلغ واقعی )

\*\*\*

بانک

\*\*\* اسناد دریافتی تتریلی (به مبلغ اسمی)

\*\*\*

اسناد دریافتی

➤ هر گونه کارمزد بانکی مربوط به نکول سفته نیز باید در بدهکار حسابهای دریافتی ( و بستانکار بانک ) ثبت گردد.



## مثال - نکول ( واخواست سفته )

- ۱/۶/۸۵ - دریافت سفته ۵ ماهه به ارزش اسمی ۳۶۰.۰۰۰ ریال بابت فروش کالا. نرخ بهره سفته ۱۴% بوده است.
- ۱۵/۶/۸۵ - دریافت سفته ۳ ماهه به مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال در ازای اعطای وام. نرخ بهره سفته مزبور ۱۲% بوده است.
- ۱/۷/۸۵ - تنزیل سفته دریافتی در ۱/۶ با نرخ ۱۲%.
- ۱۵/۹ سفته دریافتی در ۱۵/۶ نکول شد.
- ۱/۱۱ - سفته دریافتی در ۱/۶ نکول گردید.
- ✳ سفته دریافتی به ارزش اسمی بدهکار می شود.



## مثال - نکول ( واخواست سفته )

❖ ۱/۶ - اسناد دریافتی ۳۶۰.۰۰۰

فروش کالا ۳۶۰.۰۰۰

---

❖ ۱۵/۶ - اسناد دریافتی ۳۰۰.۰۰۰

بانک ۳۰۰.۰۰۰

---

۱/۷ - بانک ۳۶۵.۷۶۰

اسناد دریافتی تتریلی ۳۶۰.۰۰۰

درآمد بهره ۵.۷۶۰





## مثال - نکول ( واخواست سفته )

۳۰۹.۰۰۰

❖ ۱۵/۹ - حسابهای دریافتی

۳۰۰.۰۰۰

اسناد دریافتی

۹.۰۰۰

درآمد بهره

---

۳۸۱.۰۰۰

❖ ۱/۱۱ - حسابهای دریافتی

۳۸۱.۰۰۰

بانک

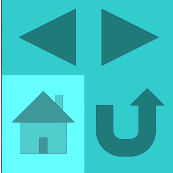
---

۳۶۰.۰۰۰

اسناد دریافتی تنزیلی

۳۶۰.۰۰۰

اسناد دریافتی



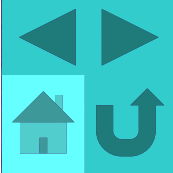
## تجدید سفته

➤ تجدید یا تعویض سفته در دو وضعیت متفاوت ممکن است انجام شود:

۱. تعویض سفته قبل از سررسید

۲. تعویض سفته در تاریخ سررسید

➤ در صورتیکه تعویض سفته در تاریخ سررسید انجام گیرد، در آنصورت تعویض به معنی ناتوانی صادرکننده سفته در پرداخت بدهی خود تلقی شده و لذا قبل از ثبت تعویض باید ثبت نکول سفته انجام گردد.



## مثال - تجدید سفته

- ❖ در تاریخ ۱/۵/۸۵ سفته ۶ ماهه ای به ارزش اسمی ۳۰.۰۰۰ ریال در ازای مطالبات شرکت وصول گردید.
- فرض اول - در ۱/۱۰/۸۵ ، سفته قبلی با سفته جدیدی با نرخ بهره ۱۳% معاوضه شد.
- فرض دوم - در تاریخ سررسید ، سفته قبلی با سفته جدیدی با نرخ بهره ۱۳% معاوضه شد.
- با توجه به اطلاعات فوق ، ثبتهای لازم از بابت تعویض سفته در دو فرض فوق بشرح زیر خواهد بود:

★ تعویض سفته قبل از سررسید :

★ الف- سفته قبلی بدون بهره باشد.

اسناد دریافتی (جدید) ۳۰.۰۰۰

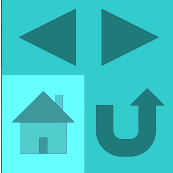
اسناد دریافتی (قبلی) ۳۰.۰۰۰

ب- سفته قبلی با بهره بوده و نرخ بهره آن ۱۲% باشد.

اسناد دریافتی (جدید) ۳۱.۵۰۰

اسناد دریافتی (قبلی) ۳۰.۰۰۰

درآمد بهره  $( ۳۰.۰۰۰ \times ۱۲\% \times \frac{۵}{۱۲} )$  ۱.۵۰۰



## تجدید سفته

★ تعویض سفته در تاریخ سررسید :

الف- سفته قبلی بدون بهره باشد.

حسابهای دریافتی

۳۰.۰۰۰

اسناد دریافتی (قبلی)

۳۰.۰۰۰

---

اسناد دریافتی (جدید)

۳۰.۰۰۰

حسابهای دریافتی

۳۰.۰۰۰



## تجدید سفته

★ تعویض سفته در تاریخ سررسید :

الف- سفته قبلی با بهره بوده و نرخ بهره آن ۱۲% باشد.

۳۱.۸۰۰

حسابهای دریافتی

۳۰.۰۰۰

اسناد دریافتی

۱.۸۰۰

درآمد بهره  $(30.000 \times 12\% \times \frac{6}{12})$

۳۱.۸۰۰

اسناد دریافتی

۳۱.۸۰۰

حسابهای دریافتی

## برات

❖ برات عبارت است از یک حواله کتبی که به موجب آن صادرکننده دستور می دهد شخص دیگری مبلغ معینی را به محض رویت و یا در تاریخ معینی در وجه وی یا شخص ثالث و یا به حواله کرد او بپردازد.

❖ برات گیر ( پرداخت کننده برات)، هیچ الزامی به قبول وجه برات نداشته ولیکن در صورت اعلام قبولی وی ، برات حکم سفته را پیدا می کند.

❖ برات ممکن است به حواله کرد شخص دیگر و یا به حواله کرد خود برات دهنده، باشد. در صورتی که برات به حواله کرد شخص دیگر باشد، دارای سه طرف خواهد بود:

I. صادر کننده برات ( برات کش )

II. پرداخت کننده وجه برات ( برات گیر )

III. دریافت کننده وجه برات ( دارنده برات )

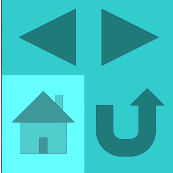
❖ در صورتی که برات به حواله کرد خود برات دهنده باشد ، در آنصورت صادر کننده برات و دریافت کننده وجه برات شخص واحدی بوده و برات دارای دو طرف خواهد بود.





## مثال - حسابداری برات

- ❖ آقای الف مبلغ ۵۰.۰۰۰ ریال به آقای ب بدهکار و همین مبلغ را از آقای ج طلبکار است.
- ❖ در تاریخ ۱/۵/۸۵ آقای الف براتی به سررسید یک ماه از تاریخ صدور به حواله کرد آقای ب و به عهده آقای ج صادر نمود
- ❖ در تاریخ ۵/۵/۸۵ برات توسط آقای ج مورد قبول واقع شد.



## حل مثال - حسابداری برات

➤ صدور برات ثبت نداشته ، اما قبولی آن در تاریخ ۵/۵  
بشرح زیر قابل ثبت می باشد:

دفاتر ب

دفاتر الف

اسناد دریافتی ۵۰.۰۰۰

ح.پرداختی ۵۰.۰۰۰

ح.دریافتی ۵۰.۰۰۰

ح.دریافتی ۵۰.۰۰۰

دفاتر ج

ح.پرداختی ۵۰.۰۰۰

اسناد پرداختی ۵۰.۰۰۰



# فصل هشتم

## حسابداری موجودی کالا



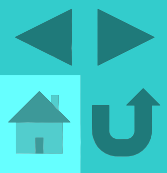
## بهای تمام شده موجودی ها

❖ **بهای تمام شده موجودی ها** در برگیرنده اقلام زیر می باشد:

**I. مخارج خرید** ( شامل هزینه های حمل، بیمه ، حقوق و عوارض گمرکی ، وسایر هزینه های مستقیم پس از کسرتخفیفات تجاری )

**II. مخارج تبدیل**

**III. سایر مخارجی** که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود جهت رساندن موجودی به شرایط فعلی انجام داده است.

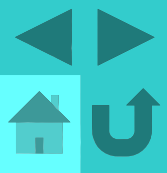


## گردش موجودی ها

◇ جریان ورود و خروج موجودی ها در یک واحد اقتصادی شامل گردش فیزیکی و گردش بهای تمام شده می باشد.

◇ گردش فیزیکی موجودی.

➤ گردش فیزیکی موجودی ها با توجه به عواملی از قبیل دوام و یا نحوه انبار کردن آن می تواند اشکال متفاوتی داشته باشد. بدین معنی که کالاهای کم دوام تر و قابل دسترس تر زودتر از بقیه کالاها فروخته شود.



## گردش موجودی ها

◇ گردش بهای تمام شده موجودی.

➤ گردش قیمت تمام شده ناظر بر روشهای تقویم موجودی ها بوده و شامل الگوهای متفاوت قیمت گذاری می باشد.

◇ سیستم های ثابت موجودی ها.

➤ سیستم های ثابت موجودی به دو دسته اصلی تقسیم می شود:

I. سیستم ثابت ادواری

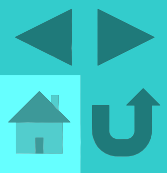
II. سیستم ثابت دائمی



## سیستم های ثبت موجودی

### ◆ سیستم ثبت ادواری موجودی ها

- در این سیستم در پایان هر دوره مالی و یا هر زمان که تشخیص داده شود ، شمارش فیزیکی موجودی انجام و سپس برحسب یکی از روشهای معمول، قیمت گذاری می شود.
- در سیستم مزبور در حساب موجودی کالا در طی دوره هیچگونه ثبتی انجام نشده و مانده آن همواره نشان دهنده موجودی کالا در ابتدای دوره می باشد.

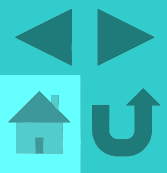


## سیستم های ثبت موجودی

### ◆ سیستم ثبت دائمی موجودی ها

- در این سیستم هر یک از اقلام خرید یا فروش و معاملات مرتبط به آن به محض وقوع در حساب موجودی ها منعکس می گردد.
- در این سیستم نیز در پایان دوره مالی انبارگردانی انجام و نتیجه آن با مانده دفاتر شرکت مطابقت داده می شود.
- در سیستم دائمی برای هر یک از اقلام موجودیها کارت جداگانه ای تحت عنوان کارت نقدی و جنسی کالا اختصاص یافته و اقلام وارده یا خارجه در آن ثبت می گردد.





## مقایسه دو سیستم دائمی و ادواری

### سیستم دائمی

\*\*\* موجودی کالا

\*\*\* ح. پرداختی

\*\*\* موجودی کالا

\*\*\* بانک

### سیستم ادواری

I. خرید کالا .

\*\*\* خرید

ح. پرداختی

II. پرداخت هزینه حمل.

\*\*\* هزینه حمل

\*\*\* بانک



## مقایسه دو سیستم دائمی و ادواری

### سیستم دائمی

\*\*\* ح.پرداختی

\*\*\* موجودی کالا

\*\*\* ح.پرداختی

\*\*\* موجودی کالا

### سیستم ادواری

III. تخفیفات نقدی خرید

\*\*\* ح.پرداختی

\*\*\* تخفیفات نقدی خرید

IV. برگشت از خریدهای نسبه.

\*\*\* ح.پرداختی

\*\*\* برگشت از خریدوت



## مقایسه دو سیستم دائمی و ادواری

### سیستم دائمی

\*\*\*

ح. دریافتی

\*\*\*

فروش

\*\*\*

کالای فروش رفته

\*\*\*

موجودی کالا

### سیستم ادواری

۷. فروش نسبی

\*\*\*

ح. دریافتی

\*\*\*

فروش کالا

ثبت ندارد



## مقایسه دو سیستم دائمی و ادواری

### سیستم دائمی

برگشت از فروش وت \*\*\*

ح. دریافتی \*\*\*

موجودی کالا \*\*\*

کالای فروش رفته \*\*\*

### سیستم ادواری

VI. برگشت از فروش نسبه

برگشت از فروش وت \*\*\*

ح. دریافتی \*\*\*

ثبت ندارد



## مقایسه دو سیستم دائمی و ادواری

### سیستم دائمی

### سیستم ادواری

**VII. ثبت تخفیفات نقدی فروش در هر دو سیستم یکسان است.**

**VIII. ثبت اصلاحی موجودی کالا**

\*\*\* خلاصه سودوزیان

\*\*\* موجودی کالا

\*\*\* موجودی کالا

\*\*\* خلاصه سودوزیان

ثبت ندارد

## روش های محاسبه بهای تمام شده در سیستم ادواری

♦ مهمترین روشهای محاسبه بهای تمام شده موجودی ها:

*I*. روش اولین صادره از اولین وارده ( *First In , First Out* )

*II*. روش اولین صادره از آخرین وارده ( *Last In , First Out* )

*III*. روش میانگین موزون ( *Weighted average* )

*IV*. روش شناسایی ویژه ( *Specific identification* )

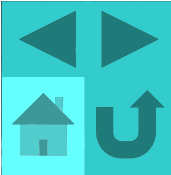


## روش اولین صادره از اولین وارده ( *First In , First Out* )

✳ در این روش فرض بر آن است که کالای فروخته شده از محل موجودیها و اقلام تحصیل شده ابتدای سال و در نتیجه موجودی کالای پایان دوره از محل آخرین خریدها می باشد.

## روش اولین صادره از آخرین وارده ( *Last In , First Out* )

✳ در این روش فرض بر آن است که کالای فروخته شده از محل آخرین خریدها و در نتیجه موجودی کالای پایان دوره از محل اولین موجودیها می باشد.



## روش میانگین موزون ( *Weighted average* )

★ در این روش بهای تمام شده موجودی کالا و کالای فروش رفته برحسب قیمت میانگین که از حاصل تقسیم بهای تمام شده کالای آماده فروش بر تعداد آن بدست می آید، محاسبه می گردد.

## روش شناسایی ویژه ( *Specific identification* )

★ در صورتی که بتوان گردش هر قلم از اقلام موجودی را از زمان خرید تا لحظه فروش پی گیری نمود، میتوان از این روش استفاده کرد. در این روش قیمت هر قلم جداگانه محاسبه می شود.





## روش میانگین موزون ( *Weighted average* )

★ در این روش بهای تمام شده موجودی کالا و کالای فروش رفته برحسب قیمت میانگین که از حاصل تقسیم بهای تمام شده کالای آماده فروش بر تعداد آن بدست می آید، محاسبه می گردد.

## روش شناسایی ویژه ( *Specific identification* )

★ در صورتی که بتوان گردش هر قلم از اقلام موجودی را از زمان خرید تا لحظه فروش پی گیری نمود، میتوان از این روش استفاده کرد. در این روش قیمت هر قلم جداگانه محاسبه می شود.

## روش های محاسبه بهای تمام شده در سیستم دائمی

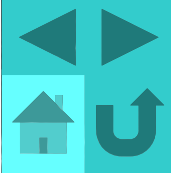
♦ مهمترین روشهای محاسبه بهای تمام شده موجودی ها:

*I*. روش اولین صادره از اولین وارده ( *First In , First Out* )

*II*. روش اولین صادره از آخرین وارده ( *Last In , First Out* )

*III*. روش میانگین متحرک ( *Moving average* )

*IV*. روش شناسایی ویژه ( *Specific identification* )



✳ مفهوم روش های *Fifo* ، *Lifo* و شناسایی ویژه در سیستم دائمی همان است که قبلاً در سیستم ادواری تشریح گردید.

✳ در روش میانگین متحرک، موجودی آخر دوره بر مبنای آخرین میانگین متحرک دوره مالی، ارزشیابی می شود. در روش مزبور، بهای تمام شده هر واحد، پس از هر فقره خرید مجدداً محاسبه می شود.



## مثال – محاسبه قیمت تمام شده موجودی

★ اطلاعات مربوط به گردش موجودی کالای شرکت سعید:

تعداد	قیمت واحد	مبلغ	
۳۰۰	۲.۵۰۰	۷۵۰.۰۰۰	۱/۳/۸۳ موجودی ابتدای سال
۵۰۰	۳.۰۰۰	۱.۵۰۰.۰۰۰	۵/۳/۸۳ خرید کالا
		۴۴.۰۰۰	۸/۳/۸۳ هزینه حمل
۶۰			۲۰/۳/۸۳ برگشت از خرید
۷۰۰			۱۲/۷/۸۳ فروش
۸۰			۳۰/۷/۸۳ برگشت از فروش



## مثال – محاسبه قیمت تمام شده موجودی

★ اطلاعات مربوط به گردش موجودی کالای شرکت سعید:

مبلغ	قیمت واحد	تعداد	
۱.۱۲۰.۰۰۰	۳.۲۰۰	۳۵۰	۱/۱۰/۸۳ خرید کالا
۲۸.۰۰۰			۱۵/۱۰/۸۳ تخفیفات نقدی خرید
		۳۰۰	۱۲/۱۱/۸۳ فروش
۳۰.۰۰۰			۱۵/۱۲/۸۳ تخفیفات نقدی فروش
۶۶۱.۵۰۰	۳.۱۵۰	۲۱۰	۱۸/۱۲/۸۳ خرید



## حل مثال - سیستم ادواری

### مرحله ۱ - تلخیص اطلاعات

مبلغ	قیمت واحد	تعداد	
۷۵۰.۰۰۰	۲.۵۰۰	۳۰۰	موجودی ابتدای سال
۱.۳۶۴.۰۰۰	۳.۱۰۰	۴۴۰	خرید اول
۱.۰۹۲.۰۰۰	۳.۱۲۰	۳۵۰	خرید دوم
۶۶۱.۵۰۰	۳.۱۵۰	۲۱۰	خرید سوم
<hr/>		<hr/>	
۳.۸۶۷.۵۰۰		۱.۳۰۰	کالای آماده فروش
		(۹۲۰)	فروش خالص
		<hr/>	
		۳۸۰	موجودی کالای پایان سال



## حل مثال - سیستم ادواری

★ مرحله ۲ - محاسبه قیمت تمام شده :

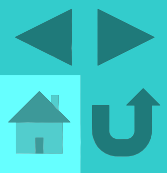
*I*. روش *Fifo* :

➤ قیمت تمام شده موجودی کالا :

$$➤ (210 \times 3.150) + (170 \times 3.120) = 1.191.900$$

➤ قیمت تمام شده کالای فروش رفته :

$$➤ 3.867.500 - 1.191.900 = 2.675.600$$



## حل مثال – سیستم ادواری

1. روش *Lifo* :

➤ قیمت تمام شده موجودی کالا :

$$➤ (300 \times 2.500) + (80 \times 3.100) = 998.000$$

➤ قیمت تمام شده کالای فروش رفته :

$$➤ 3.867.500 - 998.000 = 2.869.500$$





## حل مثال – سیستم ادواری

**I. روش میانگین موزون :**

➤ متوسط بهای تمام شده یک واحد کالا :

$$➤ 3.867.500 \div 1.300 = 2.975$$

➤ قیمت تمام شده موجودی کالا :

$$➤ 380 \times 2.975 = 1.130.500$$

➤ قیمت تمام شده کالای فروش رفته :

$$➤ 920 \times 2.975 = 2.737.000$$



## حل مثال - سیستم دایمی

### کارت نقدی و جنسی کالا- روش *Fifo* (مبالغ به هزارریال)

مانده			صادرہ			واردہ			شرح	تاریخ
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۷۵۰	۵/۲	۳۰۰							موجودی	۱/۱
	۵/۲	۳۰۰				۱۵۰۰	۳	۵۰۰	خرید	۵/۳
۲۲۵۰	۳	۵۰۰								
	۵/۲	۳۰۰				۴۴	۱۰۸		هزینه حمل	۸/۳
۲۲۹۴	۰۸/۳	۵۰۰								



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت نقدی و جنسی کالا- روش *Fifo* (مبالغ به هزارریال) - ادامه

مانده			صادر			وارد			تاریخ شرح
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	
	۵/۲	۳۰۰	}			(۱۸۰)	۳	(۶۰)	۲۰/۳ برگشت خرید
۲۱۱۴	۱/۳	۴۴۰							
			}	۵/۲	۳۰۰				۱۲/۷ فروش
۱۲۴	۱/۳	۴۰		۱۹۹۰	۱/۳	۴۰۰			
۳۷۲	۱/۳	۱۲۰	(۲۴۸)	۱/۳	(۸۰)				۳۰/۷ برگشت فروش



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت نقدی و جنسی کالا- روش *Fifo* (مبالغ به هزارریال) - ادامه

مانده			صادر			وارد			تاریخ شرح	
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
	۱/۳	۱۲۰				۱۱۲۰	۲/۳	۳۵۰	خرید	۱/۱۰
۱۴۹۲	۲/۳	۳۵۰								
	۱/۳	۱۲۰				(۲۸)	۱/۰۸		تین خرید	۱۵/۱۰
۱۴۶۴	۱۲/۳	۳۵۰								
				۱/۳	۱۲۰				فروش	۱۲/۱۱
۱۲۱۷	۱/۴۳/۵۳	۳۰	۶/۹۳۳	۱۲/۳	۱۸۰					



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت نقدی و جنسی کالا - روش *Fifo* (مبالغ به هزارریال) - ادامه

تاریخ	شرح	وارد			صادر			مانده	
		تعداد	فی	مبلغ	تعداد	فی	مبلغ	مبلغ	فی
۱۲/۵	ت.ن.فروش								
۱۲/۱۸	خرید	۲۱۰	۱۵/۳	۵/۶۶۱					
							۱۷۰	۱۲/۳	
							۲۱۰	۱۵/۳	
									۹/۱۱۹۱
									۶/۲۶۷۵

تخفیفات نقدی فروش در کارت منعکس نمی شود

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۹/۱۱۹۱

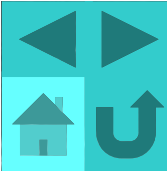
موجودی کالا



## حل مثال - سیستم دایمی

### کارت نقدی و جنسی کالا- روش Lifo (مبالغ به هزارریال)

مانده			صادرہ			واردہ			تاریخ	شرح
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۷۵۰	۵/۲	۳۰۰							۱/۱	موجودی
	۵/۲	۳۰۰				۱۵۰۰	۳	۵۰۰	۵/۳	خرید
۲۲۵۰	۳	۵۰۰								
	۵/۲	۳۰۰				۴۴	۱۰۸		۸/۳	هزینه حمل
۲۲۹۴	۰۸/۳	۵۰۰								



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت نقدی و جنسی کالا- روش *Lifo* (مبالغ به هزارریال) - ادامه

مانده			صادر			وارد			تاریخ شرح
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	
	۵/۲	۳۰۰				(۱۸۰)	۳	(۶۰)	۲۰/۳ برگشت خرید
۲۱۱۴	۱/۳	۴۴۰							
				۱/۳	۴۴۰				۱۲/۷ فروش
۱۰۰	۵/۲	۴۰	۲۰۱۴	۵/۲	۲۶۰				
۳۰۰	۵/۲	۱۲۰	(۲۰۰)	۵/۲	(۸۰)				۳۰/۷ برگشت فروش



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت نقدی و جنسی کالا- روش *Lifo* (مبالغ به هزارریال) - ادامه

مانده			صادرہ			واردہ			تاریخ شرح
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	
	۵/۲	۱۲۰				۱۱۲۰	۲/۳	۳۵۰	۱/۱۰ خرید
۱۴۲۰	۲/۳	۳۵۰							
	۵/۲	۱۲۰				(۲۸)	/۰۸		۱۵/۱۰ تین خرید
۱۳۹۲	۱۲/۳	۳۵۰							
	۵/۲	۱۲۰	۹۳۶	۱۲/۳	۳۰۰				۱۲/۱۱ فروش
۴۵۶	۱۲/۳	۵۰							





## حل مثال - سیستم دائمی

کارت نقدی و جنسی کالا- روش Lifo (مبالغ به هزارریال) - ادامه

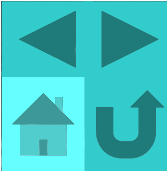
مانده		صادر		وارد		تاریخ	شرح
مبلغ	تعداد	مبلغ	تعداد	مبلغ	تعداد		
تخفیفات نقدی فروش در کارت منعکس نمی شود							
۵/۲	۱۲۰			۵/۶۶۱	۱۵/۳	۲۱۰	۵/۱۲ ات.ن.فروش
۱۲/۳	۵۰						۱۸/۱۲ خرید
۵/۱۱۱۷	۱۵/۳	۲۱۰					
		↓					
		۲۷۵۰					
موجودی		قیمت تمام شده کالای فروش رفته					



## حل مثال - سیستم دائمی

### کارت کالا- روش میانگین متحرک (مبالغ به هزارریال)

مانده			صادر			وارده			تاریخ	شرح
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۷۵۰	۵/۲	۳۰۰							۱/۱	موجودی
۸۱/۲۲	۵۰/۲	۸۰۰				۱۵۰۰	۳	۵۰۰	۵/۳	خرید
۸۷/۲۲	۹۴/۲	۸۰۰				۴۴	/۰۸		۸/۳	هزینه حمل
۸۶/۲۱	۱۴۲/۲	۷۴۰				(۱۸۰)	۳	(۶۰)	۲۰/۳	برگشت خرید
۱۱۲	۸۶/۲	۴۰	۲۰۰/۲	۸۶/۲	۷۰۰				۱۲/۷	فروش



## حل مثال - سیستم دایمی

کارت کالا- روش میانگین متحرک (مبالغ به هزارریال) - ادامه

مانده			صادر			وارد			شرح	تاریخ
مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد	مبلغ	فی	تعداد		
۳۴۱	۸۴۱۲۰/۲		(۲۲۹)	۸۶/۲	(۸۰)				ب. فروش	۳۰/۷
						۱۱۲۰	۲/۳	۳۵۰	خرید	۱/۱۰
۱۴۳۳	۰۵/۳	۴۷۰				(۲۸)	/۰۸		ت.ن. خرید	۵/۱۰
۵۱۸	۰۵/۳	۱۷۰	۹۱۵	۰۵/۳	۳۰۰				فروش	۲/۱۱
۱۱۷۹	۱۰۳۸۰/۳					۶۶۱	۱۵/۳	۲۱۰	خرید	۱۸/۱۲
			۲۶۸۸							

موجودی کالا

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

## مقایسه نتایج روش های ارزیابی در دو سیستم دائمی و ادواری

◆ نتیجه روش *Fifo* در دو سیستم دائمی و ادواری ثابت موجودی ها یکسان می باشد. علت آن است که **اولین موجودی** مفهومی ثابت در دو سیستم دارد.

◆ نتیجه روش *Lifo* در دو سیستم دائمی و ادواری یکسان نیست. علت آن است که در سیستم دائمی **آخرین موجودی** پس از انجام هر خرید تغییر کرده درحالیکه آخرین موجودی در سیستم ادواری معنای ثابت و مشخصی دارد.

◆ نتیجه روش میانگین نیز در دو روش به لحاظ **مقطع زمانی** استفاده شده برای محاسبات و **میزان اطلاعات استفاده شده** برای آن ، تفاوت خواهد داشت.



## مقایسه نتایج روش های ارزیابی در شرایط تورمی

<i>Lifo</i>	میانگین	<i>Fifo</i>	
حد پایین	حد میانی	حد بالا	موجودی پایان سال
			بهای تمام شده کالای فروش رفته
حد بالا	حد میانی	حد پایین	
حد پایین	حد میانی	حد بالا	سود



## مزایا و معایب روش های ارزیابی موجودی ها

### ◆ روش اولین صادره از اولین وارده.

➤ مزایا- موجودی کالا را بر حسب قیمت‌هایی نزدیک به قیمت‌های بازار ارزیابی نموده و اغلب از گردش فیزیکی کالا تبعیت می‌کند.

➤ معایب - در شرایط تورمی استفاده از این روش منجر به شناسایی سود اضافی ناشی از افزایش قیمت‌ها و نگهداری کالا شده و هزینه مالیات را افزایش می‌دهد.



## مزایا و معایب روش های ارزیابی موجودی ها

### ◆ روش اولین صادره از آخرین وارده.

- مزایا- به لحاظ آنکه قیمت تمام شده کالای فروش رفته بر حسب آخرین خریدها محاسبه می شود، لذا هزینه های جاری را منعکس نموده و سود در مقایسه با روش *Fifo* دقیقتر بوده و به اصل تقابل درآمدها و هزینه ها بهتر عمل می شود.
- معایب - موجودی کالا را در ترازنامه به مبلغی کمتر از واقع نشان داده و در دوران کاهش قیمتها ، روش مزبور منجر به افزایش هزینه مالیات و حذف مزیت نقدی می شود.



## مزایا و معایب روش های ارزیابی موجودی ها

### ◊ روش میانگین

➤ مزایا- روشی عملی و کم هزینه بوده و باعث ایجاد نوعی ثبات در برآورد هزینه ها می شود.

➤ معایب- باعث می شود که هیچیک از اقلام موجودی و کالای فروش رفته به قیمت های بازار نزدیک نمی باشد.





## مزایا و معایب روش های ارزیابی موجودی ها

### ◆ روش شناسایی ویژه.

➤ مزایا – روشی ساده بوده و در آن به اصل تقابل درآمد و هزینه کاملاً عمل می شود.

➤ معایب – وقت گیرترین روش ارزیابی موجودی هاست که متضمن نگهداری مدارک و سوابق مربوط به قیمت های خرید و مقدار اقلام فروخته شده برای هر یک از موجودی ها می باشد. هزینه اجرایی آن غالباً بالا بوده و صرفاً در مورد اقلام گران قیمت دارای توجیه اقتصادی است.



## روش اقل قیمت تمام شده یا قیمت بازار

❖ بر اساس استانداردهای حسابداری ، موجودی ها باید به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار ارزیابی شود.

❖ در استاندارد شماره ۸ ، دو نوع قیمت بازار پیش بینی شده است :

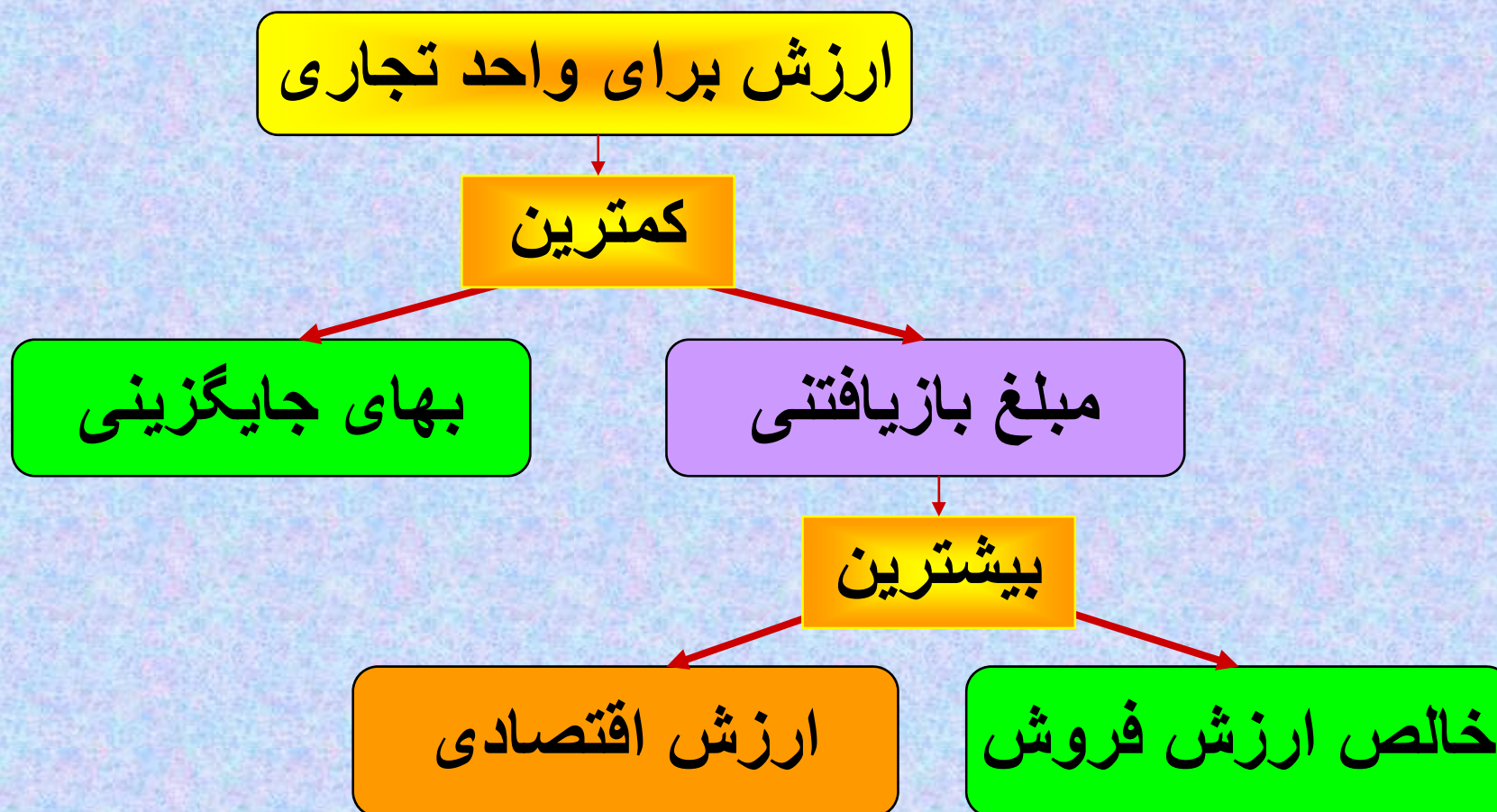
**I. خالص ارزش فروش** . که عبارت است از بهای فروش پس از کسر مخارج برآوردی تکمیل و توزیع و فروش.

**II. بهای جایگزینی** . که عبارت از مخارجی است که باید برای خرید یا ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه تحمل می شود.



# فرایند انتخاب قیمت بازار

❖ نمودار زیر چگونگی انتخاب ارزش بازار را نشان می دهد.





## روش اقل قیمت تمام شده یا قیمت بازار

❖ در فرایند انتخاب ارزش بازار ، به جهت سهولت در محاسبات ، ارزش اقتصادی نادیده گرفته شده و مبلغ بازیافتی معادل خالص ارزش فروش تلقی می گردد.

❖ بنابراین براساس استاندارد حسابداری شماره ۸ ، لازم است اقل خالص ارزش فروش و ارزش جایگزینی به عنوان ارزش بازار انتخاب گردد.



## ثبت اصلاحی موجودی کالا

- ❖ در پایان هر دوره مالی لازم است قیمت تمام شده با قیمت بازار مقایسه شده و بنا بر عمل به اصل احتیاط اقل آندوجهت انعکاس در ترازنامه انتخاب شود.
- ❖ در صورتی که اقل قیمت انتخابی ، قیمت بازار باشد ، لازم است ثبت اصلاحی لازم از بابت شناسایی زیان کاهش ارزش موجودی انجام گردد.
- ❖ هرگونه افزایش مجدد ارزش بازار در سالهای بعد می تواند به معنی بازیافت زیان شناسایی شده در سنوات قبل تلقی گردد.



## مثال - ثبت اصلاحی موجودی کالا

❖ اطلاعات زیر در رابطه با شرکت مهتاب در دست است:

شرح	۲۹/۱۲/۸۳	۲۹/۱۲/۸۴
قیمت تمام شده موجودی کالا	۳۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
ارزش جایگزینی	۲۸۰.۰۰۰	۵۳۰.۰۰۰
ارزش فروش کالا	۳۱۰.۰۰۰	۵۵۰.۰۰۰
هزینه بازاریابی و فروش	۲۵.۰۰۰	۳۰.۰۰۰



## پاسخ مثال ثبت اصلاحی موجودی کالا

➤ سال ۱۳۸۳ :

➤ ارزش خالص بازیافتی  $۳۱۰.۰۰۰ - ۲۵.۰۰۰ = ۲۸۵.۰۰۰$

➤ سال ۱۳۸۴ :

➤ ارزش خالص بازیافتی  $۵۵۰.۰۰۰ - ۳۰.۰۰۰ = ۵۲۰.۰۰۰$

قیمت تمام شده	ارزش جایگزینی	خالص ارزش بازیافتی	
سال ۸۳ ۳۰۰.۰۰۰	۲۸۰.۰۰۰	۲۸۵.۰۰۰	
سال ۸۴ ۴۹۰.۰۰۰	۵۳۰.۰۰۰	۵۲۰.۰۰۰	



## پاسخ مثال ثبت اصلاحی موجودی کالا

❖ ثبتهای اصلاحی :

➤ ۲۹/۱۲/۸۳ هزینه کاهش ارزش موجودی ۲۰.۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش موجودی ۲۰.۰۰۰

➤ ۲۹/۱۲/۸۴ ذخیره کاهش ارزش موجودی ۲۰.۰۰۰

بازیافت زیان کاهش ارزش ۲۰.۰۰۰





## کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار - مجموعه موجودی

❖ بر اساس استاندارد شماره ۸ مقایسه بهای تمام شده و ارزش بازار باید بطور جداگانه در مورد هر یک از اقلام موجودی انجام شود.

❖ در صورتیکه مقایسه تک تک اقلام ممکن نباشد ، باید گروههای کالا و یا کالای مشابه را جمعاً در نظر گرفت.



## روش های برآورد موجودی ها

◆ جهت برآورد موجودی ها از دو روش می توان استفاده نمود.

*I.* روش سود ناویژه

*II.* روش خرده فروشی

❖ روش سود ناویژه .

➤ در این روش می توان از متوسط نسبت سود ناویژه به فروش خالص چند ساله گذشته موسسه جهت برآورد موجودی کالای پایان سال استفاده نمود.



## مثال - کاربرد قاعده اقل بهای تمام شده یا ... - مجموعه موجودی

عنوان	بهای تمام شده	قیمت بازار	مبلغ قابل گزارش
کالای الف	۵۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰
کالای ب	۹۰.۰۰۰	۸۵.۰۰۰	۸۵.۰۰۰
کالای ج	۷۰.۰۰۰	۷۴.۰۰۰	۷۰.۰۰۰
جمع	۲۱۰.۰۰۰	۱۹۹.۰۰۰	۱۹۵.۰۰۰

ثبت اصلاحی - هزینه کاهش ارزش موجودی ۱۵.۰۰۰

ذخیره کاهش ارزش موجودی ۱۵.۰۰۰



## برآورد موجودی ها

❖ گاه ممکن است امکان انبارگردانی بر حسب روشهای معمول بنا بر دلایلی از قبیل :

*I.* هزینه انبارگردانی بالا

*II.* وقوع یک حادثه غیرمترقبه مثل حوادث طبیعی

*III.* کمبود وقت و فرصت کافی برای انبارگردانی

*IV.* و یا عوامل دیگر

وجود نداشته باشد. در چنین مواقعی از تکنیک برآورد استفاده می شود.



## روش های برآورد موجودی ها

### ❖ روش خرده فروشی .

➤ در روش مزبور لازم است ابتدا نسبت کالای آماده فروش بر حسب بهای تمام شده به کالای آماده فروش بر حسب قیمت خرده فروشی محاسبه شود.

➤ در مرحله بعدی لازم است که قیمت خرده فروشی موجودی پایان سال در نسبت فوق ضرب گردد تا بهای تمام شده کالا بدست آید.



## مثال - روش های برآورد موجودی ها

❖ اطلاعات موجود :

□ شرح      قیمت تمام شده      قیمت خرده فروشی

۴۰.۰۰۰

۳۰.۰۰۰

➤ موجودی ابتدای سال

۱۶۰.۰۰۰

۱۲۰.۰۰۰

➤ خرید

۱۴۰.۰۰۰

➤ فروش خالص

➤ متوسط سود ناویژه به فروش خالص ۳۰% بوده است.



## پاسخ مثال - روش خرده فروشی

❖ بهای کالای آماده فروش برحسب قیمت خرده فروشی :

$$❖ ۴۰.۰۰۰ + ۱۶۰.۰۰۰ = ۲۰۰.۰۰۰$$

❖ موجودی پایان سال برحسب قیمت خرده فروشی :

$$❖ ۲۰۰.۰۰۰ - ۱۴۰.۰۰۰ = ۶۰.۰۰۰$$

$$\frac{\text{کالای آماده فروش به قیمت تمام شده}}{\text{کالای آماده فروش به قیمت خرده فروشی}} = \frac{۱۵۰.۰۰۰}{۲۰۰.۰۰۰} = ۷۵\%$$



## پاسخ مثال - روش های برآورد موجودی

❖ موجودی پایان سال برحسب قیمت تمام شده :

$$❖ ۶۰.۰۰۰ \times ۷۵\% = ۴۵.۰۰۰$$

## روش سود ناویژه

❖ بیت‌کالای آماده فروش  $۳۰.۰۰۰ + ۱۲۰.۰۰۰ = ۱۵۰.۰۰۰$

❖ بیت‌کالای فروخته شده  $۱۴۰.۰۰۰ \times (۱ - ۳۰\%) = ۹۸.۰۰۰$

❖ موجودی برآورده شده  $۱۵۰.۰۰۰ - ۹۸.۰۰۰ = ۵۲.۰۰۰$





## مالکیت موجودی

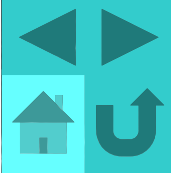
- ❖ احتساب یک قلم کالا در فهرست موجودی های پایان سال بستگی به زمان انتقال مالکیت آن دارد .
- ❖ زمان انتقال مالکیت کالا نیز بستگی به شرایط مورد توافق طرفین دارد .
- ❖ در صورتی که در ازای فروش کالا وجه نقد و یا مابه ازای دیگری از خریدار دریافت نشود، انتقال مالکیت تا زمان تحویل کالا به تعویق می افتد .
- ❖ مفاد و نوع قرارداد فی مابین طرفین معامله زمان تحویل کالا را مشخص می کند .



## انواع شرایط (قراردادهای) مربوط به حمل و نقل کالا

### شرط FOB

- قیمت فروش کالا در قرارداد مزبور (علاوه بر قیمت سیاهه) شامل کلیه هزینه ها تا هنگام تحویل کالا در عرشه کشتی می باشد.
- کلیه هزینه ها و خطرات احتمالی مربوطه تا زمان عبور کالا از ( نرده ) کشتی توسط فروشنده تقبل می شود.
- زمان انتقال مالکیت، هنگام تحویل کالا در عرشه کشتی کشور مبدا می باشد.



## انواع شرایط (قراردادهای) مربوط به حمل و نقل کالا

### شرط C&F

- در این نوع توافق قیمت فروش کالا شامل هزینه بارگیری، جابجایی و کرایه حمل تا بندر مقصد می باشد ولیکن هزینه بیمه از بندر مبدأ تا مقصد و هزینه تخلیه و سایر هزینه ها در بندر مقصد به عهده خریدار می باشد.
- کلیه هزینه ها و خطرات احتمالی مربوطه تا زمان عبور کالا از نرده کشتی توسط فروشنده تقبل می شود.
- بنابراین در این نوع قرارداد نیز، زمان انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار به هنگام تحویل کالا در بندر مقصد می باشد.



## انواع شرایط (قراردادهای) مربوط به حمل و نقل کالا

### شرط *CIF*

- در این نوع توافق قیمت فروش کالا شامل هزینه بارگیری، جابجایی و کرایه حمل و بیمه تا بندر مقصد می باشد. از آن نقطه به بعد کلیه هزینه ها به عهده خریدار می باشد.
- در قرارداد مزبور کالا به مسئولیت خریدار حمل شده اما فروشنده مسئول پرداخت کرایه حمل و بیمه دریایی می باشد.
- بنابراین در این نوع قرارداد نیز، زمان انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار به هنگام تحویل کالا در بندر مبدا می باشد.



## انواع شرایط (قراردادهای) مربوط به حمل و نقل کالا

### ☆ شرط *FOB Factory (Ex Factory)*

- به معنی تحویل کالا در کارخانه می باشد.
- در این روش به محض آنکه کالا در مبدا یا کارخانه بارگیری گردید، انتقال مالکیت نیز از فروشنده به خریدار انجام می شود
- کلیه هزینه های حمل و بیمه و تخلیه کالا به عهده خریدار می باشد.



## انواع شرایط (قراردادهای) مربوط به حمل و نقل کالا

### شرط COD

- نوعی قرارداد بین خریدار و فروشنده که در آن شرط می شود که تحویل کالا و پرداخت بهای آن به طور همزمان انجام گیرد.
- انتقال مالکیت در این نوع قرارداد به هنگام تحویل همزمان کالا و وجه آن از سوی طرفین معامله ، انجام می گیرد.



## مثال - شرایط حمل کالا

➤ فروش های شرکت آسمان در سال ۸۵:

تاریخ			شرح	
دریافت وجه	تحویل	بارگیری در کارخانه	شرایط حمل	قیمت صورتحساب
۱۲/۱	۱۵/۱۲	۱۵/۱۱/۸۵	FOB	۲۵.۰۰۰
۲۰/۱	۸/۱	۶/۱۲/۸۵	CIF	۶۰.۰۰۰
۱۷/۱	۲۸/۱۲	۱۵/۱۲/۸۵	C&F	۵۰.۰۰۰
۷/۱	۷/۱	۲۰/۱۲/۸۵	COD	۳۰.۰۰۰
۵/۱	---	۲۰/۱۲/۸۵	FOB.F	۲۰.۰۰۰



## پاسخ مثال - شرایط حمل کالا

شرح	بهمن ۸۵	اسفند ۸۵	فروردین ۸۶
فروش بر حسب FOB		۲۵.۰۰۰	
فروش بر حسب C&F		۵۰.۰۰۰	
فروش بر حسب FOB.F		۲۰.۰۰۰	
فروش بر حسب CIF			۶۰.۰۰۰
فروش بر حسب COD			۳۰.۰۰۰
جمع		۹۵.۰۰۰	۹۰.۰۰۰





## اشتباهات در ارزیابی موجودی ها

- ❖ اشتباه در محاسبه مبلغ موجودی ها ، شمارش فیزیکی و تعیین زمان انتقال مالکیت می تواند بر عملکرد یک یا چند دوره مالی تاثیرگذار باشد.
- ❖ با وجود آنکه در برخی موارد ، ماهیت اشتباهات بگونه ای است که در صورت عدم کشف اشتباه، خود به خود در طول زمان اصلاح می شوند، مع الوصف در اکثر موارد، انجام ثبتهای اصلاحی جهت اصلاح نتایج حاصل از عملیات ضروری است.

## مثال - اشتباهات در ارزیابی موجودی ها

- مانده موجودی طبق انبارگردانی پایان سال ۸۵ معادل مبلغ ۹۰۰.۰۰۰ ریال بوده است.
- I.** یک فقره فروش کالا به بهای تمام شده ۲۰۰.۰۰۰ با شرط *CIF* در ۲۵ اسفند ماه حمل و در فروردین ۸۶ در بندر مبدا بارگیری شده است. از این بابت در سال ۸۵ حساب موجودی بستانکار شده ولی در حساب درآمد ثبتی انجام نشده است.
- II.** کالای امانی دیگران به مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال در شمارش فیزیکی کالا آورده شده است.
- III.** کالای به قیمت تمام شده ۵۰.۰۰۰ در اسفند ماه از بین رفته که ثبتی از این بابت انجام نشده است.



## پاسخ مثال - اشتباهات در ارزیابی موجودی ها

➤ مرحله اول - محاسبه مانده صحیح موجودی:

۹۰۰.۰۰۰	■ مانده موجودی طبق شمارش فیزیکی
۲۰۰.۰۰۰	■ فروش دوره بعد
( ۱۲۰.۰۰۰ )	■ کالای امانی دیگران نزد شرکت
<u>۹۸۰.۰۰۰</u>	■ مانده واقعی



## پاسخ مثال - اشتباهات در ارزیابی موجودی ها

➤ مرحله دوم - ثبت های اصلاحی :

**I.** موجودی کالا

۲۰۰.۰۰۰

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۲۰۰.۰۰۰

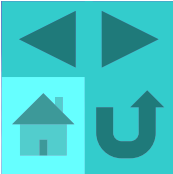
**II.** ثبت اصلاحی ندارد

**III.** زیان ناشی از کالای مفقودی

۵۰.۰۰۰

موجودی کالا

۵۰.۰۰۰

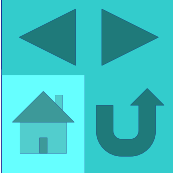


# فصل نهم

حسابداری دارایی های ثابت

و

نامشهود



## دارایی های ثابت مشهود

- ❖ به دارایی هایی اطلاق می شود که دارای ویژگی های زیر باشد:
- ❖ برای تولید یا عرضه کالاها و خدمات استفاده شود.
- ❖ جهت اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری نگهداشته شود.
- ❖ بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرد.
- ❖ دارای موجودیت عینی باشد.
- ❖ بخش عمده ای از دارایی های واحد تجاری را تشکیل دهد.



❖ دارایی های ثابت مشهود به سه طبقه تقسیم می شود :

### **I. دارایی های مشهود قابل استهلاك.**

این دارایی ها دارای عمر محدود بوده و قابل استهلاك می باشد.

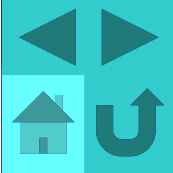
### **II. دارایی های مشهود استهلاك ناپذیر.**

این دارایی ها دارای عمر نامحدود بوده و مستهلك نمی شوند.

### **III. دارایی های نقصان پذیر.**

این دارایی ها در نتیجه بهره برداری تحلیل یافته و به دارایی های دیگر

مثل مواد یا کالا تبدیل می شود مثل معادن و منابع طبیعی.



## قیمت تمام شده دارایی های ثابت

◆ قیمت تمام شده دارایی های ثابت شامل اقلام زیر است:

*I.* قیمت خرید.

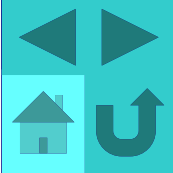
*II.* هزینه حمل و بیمه و عوارض گمرکی.

*III.* مخارج نصب.

*IV.* مخارج پیاده سازی و جابجایی دارایی.

*V.* هر گونه هزینه ای که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل شود.

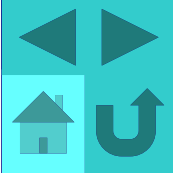




## نکته :

**I.** قیمت تمام شده دارایی ثابت نباید از قیمت نقدی آن تجاوز نماید. بنابراین هرگونه تخفیف تجاری یا نقدی لازم است از قیمت خرید کسر شود.

**II.** در محاسبه قیمت تمام شده ، اقلام غیر عادی و پیش بینی نشده مثل هزینه تعمیر تجهیزاتی که در جریان حمل آسیب دیده و یا جریمه تاخیر در پرداخت عوارض گمرکی نباید جز بهای تمام شده آورده شود.



## الف- زمین

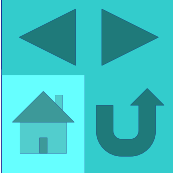
❖ شامل کلیه مخارج مربوط به خرید و آماده سازی زمین بوده و شامل هزینه های زیر می باشد:

*I.* قیمت خرید زمین و کارمزد دلالی

*II.* مالیات خرید ، حق الثبت و هزینه های دفتری

*III.* هزینه تسطیح و آماده سازی

*IV.* مخارج تخریب ساختمان قدیمی موجود در زمین پس از کسر مواد و مصالح اسقاط



## نکته

❖ در صورتیکه در زمین خریداری شده ، تاسیساتی نظیر نرده کشی ، آسفالت محوطه یا پیاده روسازی ، احداث پارکینگ و غیره ایجاد گردد، هزینه مربوط به آن ، قابل احتساب به قیمت تمام شده زمین نخواهد بود.

❖ هزینه چنین اقلامی لازم است که در بدهکار حساب جداگانه ای به نام « تاسیسات و مستحدثات در زمین » ثبت شده و در طی عمر مفید آن مستهلک گردد.



## معادن و منابع طبیعی

❖ قیمت تمام شده معادن و منابع طبیعی شامل :

**I. قیمت خرید**

**II. مخارج مربوط به تحصیل امتیاز بهره برداری**

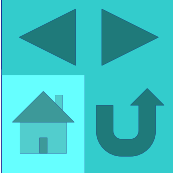
**III. وسایل و تجهیزات که مستقیماً به بهره برداری مربوط می شود**

**IV. کلیه هزینه هایی که جهت استفاده مناسب از معادن و منابع طبیعی انجام می گردد.**



## ساختمان

- ❖ قیمت تمام شده ساختمان خریداری شده :
  - قیمت خرید ساختمان و هزینه های انتقال مالکیت
  - کلیه هزینه های لازم جهت استفاده مناسب از ساختمان
- ❖ قیمت تمام شده ساختمان ساخته شده :
  - هزینه های مستقیم مثل مواد و دستمزد مستقیم
  - حق الزحمه طراحی، مهندسی و مخارج احداث کارگاه
  - هزینه های سربار ثابت و متغیر مرتبط با دارایی



## نکته

❖ در صورتیکه قیمت تمام شده دارایی ثابت ساخته شده توسط واحد تجاری بیشتر از ارزش متعارف نقدی آن باشد، مبلغ مازاد باید به حساب سودوزیان انتقال یابد.

❖ اگر واحد تجاری یکی از ساختمان های قدیمی خود را برای احداث ساختمان جدید تخریب نماید، مخارج تخریب ( پس از کسر عواید حاصل از فروش مواد و مصالح اسقاط) قابل انتقال به هیچیک از حسابهای زمین یا ساختمان نبوده و باید مستقیماً به حساب سودوزیان انتقال یابد.



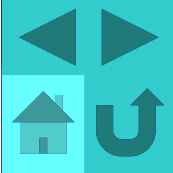
## نحوه عمل با هزینه های تامین مالی

❖ براساس استاندارد شماره ۱۳، آن بخش از مخارج تامین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب گردد.

❖ بر این اساس، احتساب مخارج تامین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که:

الف- برای دارایی مربوطه مخارجی در حال انجام بوده و آماده سازی دارایی در جریان باشد.

ب- مخارج تامین مالی در حال وقوع باشد.

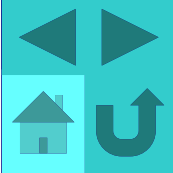


## نکته :

### ❖ در صورتیکه :

- عملیات ساخت فعالانه دارایی برای مدت طولانی متوقف شود
- یا کلیه فعالیت‌های لازم برای آماده سازی دارایی برای استفاده یا فروش به طور اساسی تکمیل گردد
- در آنصورت احتساب مخارج تامین مالی در بهای تمام شده آن دارایی متوقف خواهد شد.





## ماشین آلات و تجهیزات

❖ قیمت تمام شده ماشین آلات و تجهیزات شامل اقلام زیرمی باشد:

*I.* قیمت خرید پس از کسر کلیه تخفیفات تجاری و نقدی.

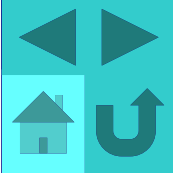
*II.* هزینه حمل و بیمه و بارگیری

*III.* حقوق و عوارض گمرکی

*IV.* هزینه نصب و راه اندازی اولیه

*V.* هزینه بازسازی و مرمت ماشین آلات دست دوم خریداری شده

*VI.* کلیه هزینه هایی که جهت استفاده بهینه لازم و ضروری است

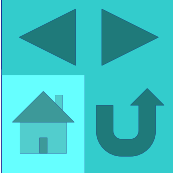


## مثال ۹-۱

❖ اطلاعات زیر در رابطه با اموال و ماشین آلات در دست است:

❖ الف - زمین :

- |         |  |
|---------|--|
| ۲۰۰.۰۰۰ | I. قیمت خرید زمین ( شامل امتیاز آب و برق ) |
| ۱۵.۰۰۰  | II. هزینه انتقال مالکیت                    |
| ۲۰.۰۰۰  | III. هزینه تسطیح و خاک ریزی                |
| ۱۸.۰۰۰  | IV. مخارج تخریب ساختمان قدیمی              |
| ۱۰.۰۰۰  | V. درآمد حاصل از فروش مصالح اسقاط          |



## مثال ۹-۱

۴.۰۰۰

*VII*. هزینه نرده کشی دور زمین

۷.۰۰۰

*VII*. هزینه احداث پارکینگ

➤ در ضمن ارزش امتیاز آب و برق مربوط به زمین خریداری شده معادل مبلغ ۲۵.۰۰۰ ریال تعیین شده است.

❖ **ب- ساختمان :**

۱۸.۰۰۰

*I*. پروانه ساخت و نقشه های فنی

۱۴۰.۰۰۰

*II*. هزینه احداث ( مواد و تبدیل )



## مثال ۹-۱

*VI*. هزینه بهره در طول دوره ساخت

۴۰.۰۰۰

➤ توضیح اینکه قیمت نقدی ساختمان مشابه در بازار معادل مبلغ ۱۹۰.۰۰۰ ریال می باشد.

❖ ج - ماشین آلات و تجهیزات :

*I*. قیمت خرید (قبل از احتساب تخفیف)

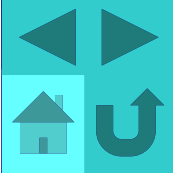
۶۰.۰۰۰

*II*. تخفیفات تجاری

۵%

*III*. تخفیفات نقدی

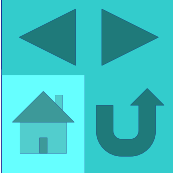
ن / ۹۰ - ۳/۳۰



## مثال ۹-۱

- ۱۵.۰۰۰ *IV*. هزینه حمل و بیمه و گمرک
- ۱۰.۰۰۰ *V*. هزینه نصب و راه اندازی
- ۳.۰۰۰ *VI*. مواد مصرفی برای تولید آزمایشی
- ۲.۰۰۰ *VII*. هزینه نگهداری و تعمیرات ماه اول
- ۱.۵۰۰ *VIII*. جریمه تاخیر در پرداخت عوارض گمرکی

❖ به استثنای قیمت خرید ماشین آلات که بطور نسیه خریداری شده ، بقیه اقلام نقداً پرداخت شده است.



## پاسخ مثال- محاسبات

❖ الف - قیمت تمام شده زمین:

۲۰۰.۰۰۰	➤ قیمت خرید
( ۲۵.۰۰۰ )	➤ امتیاز آب و برق
۱۵.۰۰۰	➤ هزینه انتقال مالکیت
۲۰.۰۰۰	➤ هزینه تسطیح و خاک ریزی
۱۸.۰۰۰	➤ مخارج تخریب ساختمان قدیمی
( ۱۰.۰۰۰ )	➤ درآمد فروش مصالح اسقاط
<u>۲۱۸.۰۰۰</u>	➤ بهای تمام شده زمین <sup>۳۳</sup>



## پاسخ مثال- محاسبات

❖ ب- تاسیسات و مستحقات در زمین :

۴.۰۰۰

➤ هزینه نرده کشی دور زمین

۷.۰۰۰

➤ هزینه احداث پارکینگ

---

۱۱.۰۰۰

---

بهای تمام شده تاسیسات و مستحقات

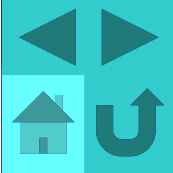
❖ ج- ساختمان :

۱۸.۰۰۰

➤ پروانه ساخت و نقشه های فنی

۱۴.۰۰۰

➤ هزینه احداث



## پاسخ مثال - محاسبات

۴۰.۰۰۰

➤ هزینه بهره در طی دوره ساخت

۱۹۸.۰۰۰

جمع

(۸۰.۰۰۰)

➤ مازاد بهای تمام شده ساختمان بر ارزش متعارف

۱۹۰.۰۰۰

➤ قیمت تمام شده ساختمان

❖ د- ماشین آلات و تجهیزات :

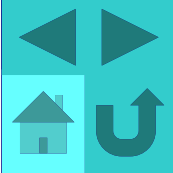
۵۷.۰۰۰

➤ قیمت خرید پس از کسر تخفیفات تجاری

(۱.۷۱۰)

➤ تخفیفات نقدی (۳% × ۵۷.۰۰۰)





## پاسخ مثال - محاسبات

۵۵.۲۹۰

۱۵.۰۰۰

۱۰.۰۰۰

۳.۰۰۰

---

۸۳۲۹۰

---

۲۵.۰۰۰

➤ خالص قیمت خرید

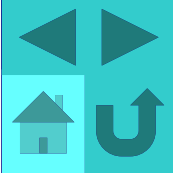
➤ هزینه حمل، بیمه و گمرک

➤ هزینه نصب و راه اندازی

➤ مواد مصرفی برای تولید آزمایشی

بهای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات

❖ ه- قیمت تمام شده حق الامتیاز



## پاسخ مثال - محاسبات

➤ اقلام سودوزیان :

**I.** هزینه بهره (مازاد قیمت نقدی بر بهای تمام شده) ۸.۰۰۰

**II.** هزینه نگهداری ماه اول ماشین آلات ۲.۰۰۰

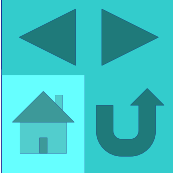
**III.** جریمه تاخیر در پرداخت عوارض گمرکی ۱.۵۰۰

---


۱۱.۵۰۰

---

جمع



## پاسخ مثال - ثبت روزنامه

۲۱۸.۰۰۰	زمین 
۱۱.۰۰۰	تاسیسات و مستحقات
۱۹۰.۰۰۰	ساختمان
۸۳.۲۹۰	ماشین آلات و تجهیزات
۲۵.۰۰۰	حق الامتیاز
۴۷۲.۰۰۰	بانک
۵۵۲۹۰	حسابهای پرداختی



## پاسخ مثال - ثبت روزنامه

هزینه بهره ۸.۰۰۰

هزینه تعمیرات و نگهداری ۲.۰۰۰

جریمه تاخیر در پرداخت عوارض گمرکی ۱.۵۰۰

۱۱۵۰۰

بانک



❖ **فرض اول** – بدهی ناشی از خرید ماشین آلات در طی مهلت تعیین شده ، از سوی خریدار پرداخت شود:

حسابهای پرداختی	۵۵۲۹۰
بانک	۵۵.۲۹۰

❖ **فرض دوم** – بدهی مربوطه به موقع پرداخت نگردد:

حسابهای پرداختی	۵۵۲۹۰
تخفیفات استفاده نشده	۱.۷۱۰
بانک	۵۷.۰۰۰

## روش های تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات :

**I.** تحصیل دارایی ها ب شکل نقد یا نسیه و یا ترکیبی از دو حالت

**II.** تحصیل دارایی ها در ازای اسناد پرداختی بلند مدت

**III.** تحصیل دارایی ها با صدور سهام

**IV.** تحصیل دارایی ها به شکل یکجا

**V.** تحصیل دارایی ها در قالب احداث یا ساخت

**VI.** تحصیل دارایی ها به صورت رایگان ( در قالب اهداء )

**VII.** تحصیل دارایی ها به صورت معاوضه

## ❖ تحصیل دارایی ها بشکل نقد یا نسیه و یا ترکیبی از دو حالت.

- در این روش بهای تمام شده شامل کلیه وجوهی است که در یک معامله حقیقی از سوی خریدار پرداخت و یا تعهد می شود که در آینده پرداخت گردد.
- در معاملات نسیه لازم است کلیه تخفیفات تجاری و نقدی ( اعم از اینکه استفاده شده باشد یا نه ) از قیمت دارایی ثابت کسر شده و دارایی بر حسب قیمت نقدی آن در دفاتر ثبت می شود.

## ❖ **تحصیل دارایی ها از طریق صدور اسناد پرداختی.**

- **در این حالت لازم است دارایی خریداری شده به ارزش متعارف در دفاتر ثبت گردد.**
- **ارزش منصفانه مبلغی است که خریدار و فروشنده مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی ، در یافت یا پرداخت نمایند.**



## ❖ چگونگی ثبت دارایی های مشهود در دفاتر خریدار:

➤ در این رابطه دو حالت ممکن است وجود داشته باشد:

**الف-** ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده مشخص یا قابل تعیین باشد.

➤ **ب-** ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده مشخص نبوده و یا قابل تعیین نباشد

## ❖ الف- ارزش منصفانه دارایی مشخص یا قابل تعیین باشد.

➤ در این حالت دارایی تحصیل شده برحسب ارزش منصفانه آن در دفاتر بدهکار شده و تفاوت آن با ارزش اسمی اسناد پرداختی به حساب کسر اسناد بدهکار می شود.

## ❖ الف- ارزش منصفانه دارایی مشخص یا قابل تعیین نباشد.

➤ در این حالت قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده بر حسب ارزش فعلی مجموع پرداختهای آتی محاسبه می شود. نحوه عمل با مابه التفاوت عین روش اول خواهد بود.

## مثال ۲-۹- تحصیل دارایی در ازای اسناد پرداختی

❖ در ۱/۶/۸۲ ماشین آلاتی درازای صدور ۳ برگ سفته بدون بهره که قابل پرداخت در ۳ قسط مساوی سالیانه است، خریداری شد.

❖ مبلغ هر قسط ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال بوده و موعد پرداخت اولین قسط آن در پایان مرداد ماه ۸۳ می باشد.

❖ نرخ بهره بازار برای اسناد واگذار شده ۱۶٪ می باشد.

❖ فرض ۱- قیمت نقدی ماشین آلات ۴.۶۵۰.۰۰۰ ریال باشد.

❖ فرض ۲- ارزش منصفانه بازار ماشین آلات مشخص نباشد.

## پاسخ مثال- ثبت روزنامه برای سال اول

❖ فرض ۱ :

➤ ۱/۶/۸۲ ماشین آلات ۴.۶۵۰.۰۰۰

کسر اسناد پرداختی ۱.۳۵۰.۰۰۰

اسناد پرداختی ۶.۰۰۰.۰۰۰



➤ ۲۹/۱۲/۸۲ هزینه بهره ۲۶۲.۵۰۰

کسر اسناد پرداختی ۲۶۲.۵۰۰

## پاسخ مثال- ثبت روزنامه برای سال اول

❖ فرض ۱ :



۱۸۷۵۰۰

➤ ۳۱/۵/۸۳ هزینه بهره

۲.۰۰۰.۰۰۰

اسناد پرداختی

۱۸۷.۵۰۰

کسر اسناد پرداختی

۲.۰۰۰.۰۰۰

بانک

## پاسخ مثال- ثبت روزنامه برای سال اول

❖ فرض ۲ :

➤ ۱/۶/۸۲ ماشین آلات ۴.۴۹۱.۷۷۹ 

کسر اسناد پرداختی ۱.۵۰۸.۲۲۱

اسناد پرداختی ۶.۰۰۰.۰۰۰

➤ ۲۹/۱۲/۸۲ هزینه بهره ۴۱۹۲۳۳ 

کسر اسناد پرداختی ۴۱۹.۲۳۳

## پاسخ مثال- ثبت روزنامه برای سال اول

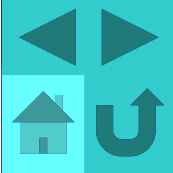
❖ فرض ۲ :

➤ ۳۱/۵/۸۳ هزینه بهره ۲۹۹.۴۵۲

اسناد پرداختی ۲.۰۰۰.۰۰۰

کسر اسناد پرداختی ۲۹۹.۴۵۲

بانک ۲.۰۰۰.۰۰۰



## محاسبات

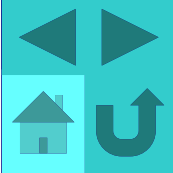
- هزینه بهره ۷ ماهه  $(1350000 \div 3) \times \frac{7}{12} = 262.500$
- هزینه بهره ۷ ماهه  $(1350000 \div 3) \times \frac{5}{12} = 187.500$

---

$$\text{➤ } PV = 2000000 \times \left[ \frac{1 - (1 + 16\%)^{-3}}{16\%} \right] = 4.491.779$$

$$\text{➤ } (6000000 - 1.508.221) \times 16\% \times \frac{7}{12} = 419233$$
$$\text{➤ } (6000000 - 1.508.221) \times 16\% \times \frac{5}{12} = 299452$$





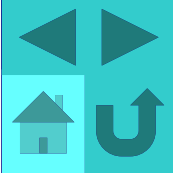
## تحصیل دارایی ها از طریق صدور سهام

❖ دارایی تحصیل شده در ازای انتشار سهام باید بر حسب :

➤ ارزش جاری سهام صادره یا

➤ ارزش جاری بازار دارایی تحصیل شده

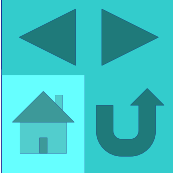
هرکدام که با **قابلیت اتکاء** بیشتر قابل تعیین باشد، باید مورد استفاده قرار گیرد.



## مثال ۳-۹- خرید دارایی در ازای انتشار سهام

❖ شرکت آلفا (پذیرفته شده در بورس) تعداد ۲۰۰ سهم عادی در ازای خرید ماشین آلات منتشر نمود. ارزش بازار هر سهم شرکت در تاریخ معامله ۵۰۰ ریال و ارزش اسمی آن ۱۰۰ ریال بوده است.

❖ شرکت بتا (سهامی خاص) تعداد ۴۰۰ سهم یکصد ریالی در ازای خرید زمین منتشر نمود. ارزش بازار زمین ۶۰۰.۰۰۰ ریال بود.



## پاسخ مثال :

❖ دفتر روزنامه شرکت آفا :

➤ دفتر آفا : ماشین آلات ۱۰۰.۰۰۰

۲۰.۰۰۰ سهام عادی

۸۰.۰۰۰ صرف سهام عادی

❖ دفتر بتا : زمین ۶۰۰.۰۰۰

۴۰۰.۰۰۰ سهام عادی

۲۰۰.۰۰۰ صرف سهام عادی



## تحصیل گروهی از دارایی ها بطور یکجا

❖ در صورت خرید مجموعه ای از دارایی ها بشکل یکجا و در شرایطی که قیمت تمام شده هر یک به تنهایی مشخص نباشد، لازم است که :

- بهای تمام شده کل به نسبت ارزش بازار آنها (که می تواند بواسطه استعلام بها و یا نظرات کارشناسی تعیین گردد) بین دارایی ها تقسیم شود.



## مثال ۴-۹- تحصیل گروهی از دارایی ها بطور یکجا

❖ صدور چکی به مبلغ ۱۰.۰۰۰ ریال و سفته ای معادل ۵.۰۰۰ ریال بابت خرید اموال و ماشین آلات.

❖ پرداخت مبلغ ۱.۰۰۰ ریال بابت هزینه کارشناسی.

❖ ارزش دارایی های تحصیل شده طبق نظر کارشناس :

➤ زمین ۷.۲۰۰

➤ ساختمان ۶.۳۰۰

➤ ماشین آلات ۴.۵۰۰

## پاسخ مثال - تحصیل گروهی از دارایی ها بطور یکجا

مبالغ ارزیابی شده درصد

۴۰٪

۷.۲۰۰

➤ زمین

۳۵٪

۶.۳۰۰

➤ ساختمان

۲۵٪

۴.۵۰۰

➤ ماشین آلات

۱۰۰٪

۱۸.۰۰۰

❖  $۱۵.۰۰۰ + ۱.۰۰۰ = ۱۶.۰۰۰$  = کل قیمت تمام شده

$۴۰٪ = ۶.۴۰۰$

بهای تمام شده زمین

❖  $۱۶.۰۰۰ \times$

$۳۵٪ = ۵.۶۰۰$

بهای تمام شده ساختمان

$۲۵٪ = ۴.۰۰۰$

بهای تمام شده ماشین آلات

## پاسخ مثال - تحصیل گروهی از دارایی ها بطور یکجا

ثبت دفتر روزنامه :

۶.۴۰۰	زمین
۵.۶۰۰	ساختمان
۴.۰۰۰	ماشین آلات
۱۱.۰۰۰	بانک
۵.۰۰۰	اسناد پرداختی



## تحصیل دارایی ها در قالب احداث

- ❖ بهای تمام شده دارایی های ساخته شده شامل کلیه هزینه های ساخت از قبیل مواد مستقیم ، دستمزد مستقیم و هزینه های سربار می باشد.
- ❖ بهای تمام شده دارای های ساخته شده نباید از قیمت نقدی تجاوز نماید.
- ❖ هزینه بهره وامهای دریافتی در طول دوره ساخت می تواند به قیمت تمام شده افزوده شود بشرط آنکه قیمت تمام شده از ارزش نقدی تجاوز ننماید.





## مثال ۵-۹- تحصیل دارایی ها در قالب احداث

- ❖ آغاز فعالیت ساخت ۱/۳/۸۰
- ❖ پایان فعالیت ساخت ۱/۱۰/۸۰
- ❖ مواد مستقیم مصرفی ۵۰.۰۰۰ ریال
- ❖ دستمزد مستقیم ۳۰.۰۰۰ ریال
- ❖ سربار ۲۰.۰۰۰ ریال
- ❖ وام دریافتی در ۱/۳/۸۰ ۳۰.۰۰۰ ریال
- ❖ نرخ بهره وام ۱۲%



## مثال ۵-۹- تحصیل دارایی ها در قالب احداث

۵۰.۰۰۰ ریال

❖ مواد مستقیم مصرفی

۳۰.۰۰۰ ریال

❖ دستمزد مستقیم

۲۰.۰۰۰ ریال

❖ سربار

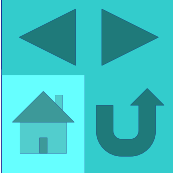
❖ هزینه بهره وام  $\left[ ۳۰.۰۰۰ \times ۱۲\% \times \frac{۷}{۱۲} \right]$

۲۰.۰۰۰  
۱۰۲.۱۰۰

بهای تمام شده ماشین آلات

۹۰۰

هزینه بهره ۳ ماهه وام - سودوزیان



## مثال ۵-۹- تحصیل دارایی ها در قالب احداث

۱۰۲.۱۰۰	➤ ماشین آلات در جریان ساخت
۵۰.۰۰۰	موجودی مواد مستقیم
۳۰.۰۰۰	دستمزد پرداختی
۲۰.۰۰۰	هزینه سربار
۲.۱۰۰	بهره پرداختی
<hr/>	
۹۰۰	➤ هزینه بهره
۹۰۰	بهره پرداختی



## تحصیل دارایی ها بطور رایگان

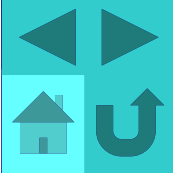
◆ روش های حسابداری مربوط به کمک های بلاعوض:

*I.* روش سرمایه ای

*II.* روش درآمد

➤ روش سرمایه ای :

- در این روش ، کمک های بلاعوض دریافتی مستقیما به بستانکار سرمایه اهدایی انتقال یافته و در بخش حقوق صاحبان سهام منعکس می شود.



## تحصیل دارایی ها بطور رایگان

### ➤ روش درآمد

- در این روش ، کمک های بلاعوض دریافتی به عنوان درآمد یک یا چند دوره مالی محسوب می شود.
- در خصوص دارایی هایی که دارای منافع بلندمدت می باشد ، کمک های بلاعوض به عنوان درآمد انتقالی به دوره های آتی ( بدهی ) تلقی شده و بر اساس روش منظم و معقولی طی عمر مفید دارایی به سودوزیان منتقل می شود.



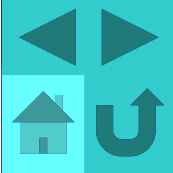
## تحصیل دارایی ها بطور رایگان

- شناسایی کمک های بلاعوض در رابطه با دارایی های غیر جاری استهلاك پذیر همزمان با ثبت استهلاك و معادل مبلغ استهلاك انجام می شود.
- در مورد دارایی های ثابت استهلاك ناپذیر، شناسایی کل کمک اهدایی به عنوان درآمد دوره بلامانع می باشد. اما اگر بتوان مبنایی جهت تخصیص کمک به عنوان درآمد دوره های مختلف تعیین نمود، مبنای مربوطه باید مورد استفاده قرار گیرد.



## شرایط شناسایی کمک های بلاعوض - استاندارد ۱۰

- ۱- جریان منافع اقتصادی مرتبط به کمک بلاعوض محتمل باشد.
- ۲- مبلغ کمک بلاعوض به گونه ای اتکاء پذیر قابل اندازه گیری باشد.
- ۳- مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه ای اتکاء پذیر قابل اندازه گیری باشد.
- ۴- اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.



## مثال ۶-۹- کمک های بلاعوض

- ❖ دارایی های زیر در ۱/۱/۸۵ به شرکت سهند اهداء شد:
- زمین به ارزش متعارف ۴۵۰.۰۰۰ ریال.
- ماشین آلات به ارزش متعارف ۳۰۰.۰۰۰ ریال.
- واگذاری زمین به شرط احداث ساختمان در آن می باشد.
- عملیات احداث ساختمان ۱/۳/۸۵ آغاز و ۳۰/۱۱ پایان یافت.
- عمر مفید ماشین آلات و ساختمان به ترتیب ۱۰ و ۱۵ سال است.





## مثال ۶-۹ - کمک های بلاعوض

۵۰۰.۰۰۰ زمین ۱/۱/۸۵ ➤

۳۰۰.۰۰۰ ماشین آلات

۸۰۰.۰۰۰ درآمد انتقالی - کمکهای اهدایی

---

۳۰۰.۰۰۰ هزینه استهلاک ۲۹/۱۲ ➤

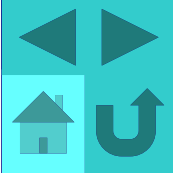
۳۰۰.۰۰۰ استهلاک انباشته

---



۳۲.۵۰۰ درآمد انتقالی - اهدایی ۲۹/۱۲ ➤

۳۲.۵۰۰ درآمد ناشی از کمکهای اهدایی



## محاسبات- کمک های بلاعوض

➤ هزینه استهلاک ماشین آلات  $300.000 \div 10 = 30.000$

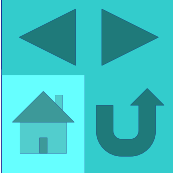
---

➤ درآمد قابل شناسایی از بابت زمین (بر اساس عمر مفید ساختمان):

$$➤ 450.000 \times \frac{1}{15} \times \frac{1}{12} = 2.500$$

---

➤ کل درآمد قابل شناسایی  $300.000 + 2.500 = 302.500$



## تحصیل دارایی ها در قالب معاوضه

➤ یک از روش های تحصیل دارایی های ثابت، تحصیل آن از طریق معاوضه با دارایی های ثابت دیگر می باشد.

➤ معاوضه دارایی ها به دو طبقه اصلی تقسیم می شود :

**I. معاوضه دارایی های غیر مشابه**

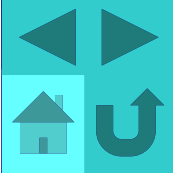
**II. معاوضه دارایی های مشابه**



## معاوضه دارایی های غیر مشابه

➤ « دارایی های غیر مشابه » به دارایی هایی اطلاق می شود که کاربری یکسانی نداشته و یا در فعالیت های تجاری مشابهی به کار گرفته نشود.

➤ در این نوع معاوضه اساساً فرایند کسب سود قبلی متوقف و فرایند جدیدی آغاز می شود. لذا هر گونه سود یا زیان معاوضه باید شناسایی گردد.

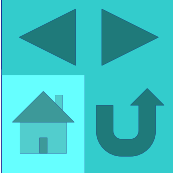


## معاوضه دارایی های غیر مشابه

✳ در معاوضه دارایی های غیر مشابه ممکن است دو حالت پیش آید:

۱) حالت اول : ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده مساوی ارزش منصفانه دارایی واگذار شده باشد (سرک نقدی وجود ندارد).

۱) حالت دوم : ارزش منصفانه دارایی های معاوضه شده ، متفاوت باشد ( معاوضه دارای سرک نقدی است ).



## معاوضه دارایی های غیر مشابه

- **حالت اول : سرک نقدی وجود ندارد**
- در این حالت قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده معادل ارزش منصفانه دارایی واگذار شده ثبت می شود .
- در صورت مشخص نبودن ارزش متعارف دارایی واگذار شده از ارزش متعارف دارایی تحصیل شده و در صورت عدم مشخص بودن آن از ارزش دفتری دارایی واگذار شده استفاده می شود.

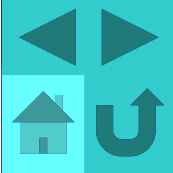


## معاوضه دارایی های غیر مشابه

➤ حالت دوم : معاوضه دارای سرک نقدی است

➤ در این حالت قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده به لحاظ انجام دریافت یا پرداخت نقدی ( وجود سرک نقدی ) بشرح زیر قابل محاسبه می باشد :

➤ ارزش منصفانه دارایی واگذار شده + وجوه نقد پرداختی  
- وجوه نقد دریافتی

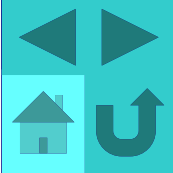


## مثال ۷-۹- معاوضه دارایی های غیر مشابه حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

❖ اطلاعات زیر در رابطه با دارایی های ثابت دو شرکت که قصد معاوضه آن را دارند در دست است :

شرکت بتا	شرکت
۴۰۰.۰۰۰	ماشین آلات الفا ۵۰۰.۰۰۰
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ۱۵۰.۰۰۰
۳۲۰.۰۰۰	ارزش منصفانه ۳۲۰.۰۰۰

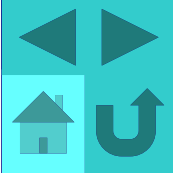




مثال ۷-۹- معاوضه دارایی های غیر مشابه  
حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

دفتر روزنامه شرکت آفا

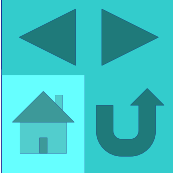
۳۲۰.۰۰۰	تجهیزات
۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ماشین آلات
۳۰.۰۰۰	زیان معاوضه
۵۰۰.۰۰۰	ماشین آلات



## مثال ۷-۹- معاوضه دارایی های غیر مشابه حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

### دفتر روزنامه شرکت بتا

۳۲۰.۰۰۰	ماشین آلات ➤
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۴۰۰.۰۰۰	تجهیزات
۲۰۰.۰۰۰	سود معاوضه



## مثال ۸-۹ - معاوضه دارایی های غیر مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

❖ اطلاعات زیر در رابطه با دارایی های ثابت دو شرکت که قصد معاوضه آن را دارند در دست است :

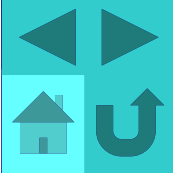
شرکت	شرکت بتا
➤ ماشین آلات الفا	تجهیزات ۴۰۰.۰۰۰
➤ استهلاک انباشته	۱۵۰.۰۰۰ استهلاک انباشته ۱۰۰.۰۰۰
➤ ارزش منصفانه	ارزش منصفانه ۳۶۰.۰۰۰



## مثال ۸-۹ - معاوضه دارایی های غیر مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت آفا

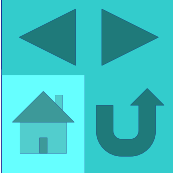
۳۶۰.۰۰۰	تجهیزات
۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ماشین آلات
۳۰.۰۰۰	زیان معاوضه
۵۰۰.۰۰۰	ماشین آلات
۴۰۰.۰۰۰	بانک



## مثال ۸-۹ - معاوضه دارایی های غیر مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت بتا

۳۲۰.۰۰۰	ماشین آلات
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۴۰.۰۰۰	بانک
۴۰۰.۰۰۰	تجهیزات
۶۰۰.۰۰۰	سود معاوضه



## معاوضه دارایی های مشابه

- دارایی های مشابه شامل آندسته از دارایی ها می باشد که کاربری آن یکسان بوده و در فعالیت های تجاری مشابه به کار گرفته می شود.
- در این نوع معاوضه، فرایند کسب سود کامل نشده و یا به عبارتی هیچگونه فرایند کسب سود جدید ایجاد نمی شود. لذا به همین دلیل نیز هیچگونه سودی شناسایی نمی شود.
- هر گونه زیان معاوضه بلافاصله باید ثبت و شناسایی گردد.

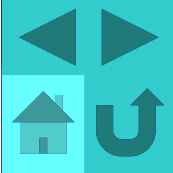


## معاوضه دارایی های مشابه

✳ در معاوضه دارایی های مشابه نیز ممکن است دو حالت پیش آید:

۱) حالت اول : ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده مساوی ارزش منصفانه دارایی واگذار شده باشد (سرک نقدی وجود ندارد).

۱) حالت دوم : ارزش منصفانه دارایی های معاوضه شده ، متفاوت باشد ( معاوضه دارای سرک نقدی است ).



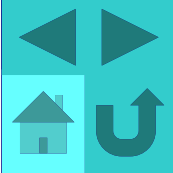
## معاوضه دارایی های مشابه

### ★ حالت اول - سرک نقدی وجود ندارد

➤ در این حالت قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده مساوی با اقل ارزش منصفانه یا ارزش دفتری دارایی واگذار شده می باشد.

➤ در این حالت هرگونه زیان ناشی ازمازاد ارزش دفتری به ارزش منصفانه بازار بلافاصله شناسایی شده ولیکن هیچگونه سودی شناسایی نمی شود.





## معاوضه دارایی های مشابه

★ **حالت دوم** - معاوضه دارای سرک نقدی است

➤ **الف** - دفاتر پرداخت کننده سرک نقدی :

➤ در این حالت ، در **دفاتر پرداخت کننده سرک نقدی قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده** بشرح زیر قابل محاسبه می باشد :

اقل ارزش دفتری یا ارزش

منصفانه دارایی واگذار شده

+ وجوه نقد پرداختی

- وجوه نقد دریافتی



## معاوضه دارایی های مشابه

★ **حالت دوم** - معاوضه دارای سرک نقدی است

➤ **ب - دفاتر دریافت کننده سرک نقدی :**

در دفاتر دریافت کننده سرک نقدی دو وضعیت قابل پیش بینی است:

الف- دریافت کننده سرک نقدی در معاوضه زیان کسب کند.

ب- دریافت کننده سرک نقدی در معاوضه سود کسب نماید.



## معاوضه دارایی های مشابه

★ الف- دریافت کننده سرک نقدی در معاوضه زیان کسب کند.

➤ در این حالت نحوه محاسبه قیمت تمام شده ، عین دفاتر پرداخت کننده سرک نقدی خواهد بود.

★ ب- دریافت کننده سرک نقدی در معاوضه سود کسب نماید.

➤ در این حالت بخش نقدی مبادله، فروش و بخش دیگر آن مبادله غیر پولی تلقی خواهد شد.

➤ سود باید به تناسب بخش نقدی مبادله شناسایی گردد.



## معاوضه دارایی های مشابه

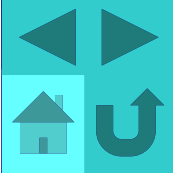
☆ نحوه محاسبه سود قابل شناسایی :

❖ سود قابل شناسایی مساوی است با :

سـرک نقـدی

➤  $\text{کل سود مبادله} = \frac{\text{سرک نقدی} + \text{ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده}}$

❖ در مخرج کسر می توان به جای کل عبارت فوق می توان از ارزش منصفانه دارایی واگذار شده نیز استفاده کرد.



## معاوضه دارایی های مشابه

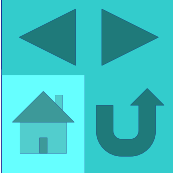
☆ نحوه محاسبه قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده :

➤ ارزش دفتری دارایی واگذار شده  
\*\*\*

➤ اضافه می شود سود قابل شناسایی  
\*\*\*

➤ کسر می شود سرک نقدی دریافتی  
(\*\*\*)

➤ قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده  
\*\*\*



## مثال ۹-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

❖ اطلاعات زیر در رابطه با دارایی های ثابت دو شرکت که قصد معاوضه آن را دارند در دست است :

شرکت بتا		شرکت الفا	
۴۰۰.۰۰۰	تجهیزات	۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات ➤
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته	۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ➤
۳۲۰.۰۰۰	ارزش منصفانه	۳۲۰.۰۰۰	ارزش منصفانه ➤



## مثال ۹-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

### دفتر روزنامه شرکت آفا

۳۲۰.۰۰۰	تجهیزات (جدید)
۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۳۰.۰۰۰	زیان معاوضه
۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات (قبلی)



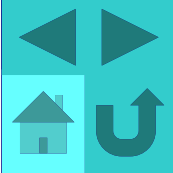
## مثال ۹-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت اول ( سرکه نقدی وجود ندارد )

### دفتر روزنامه شرکت بتا

تجهیزات	۳۰۰.۰۰۰
استهلاک انباشته تجهیزات	۱۰۰.۰۰۰
تجهیزات	۴۰۰.۰۰۰

➤ تجهیزات به اقل ارزش دفتری یا بازار ثبت شده و لذا هیچگونه سودی شناسایی نگردید.

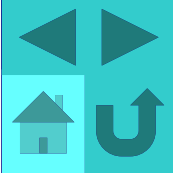




## مثال ۱۰-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

❖ الف - دریافت کننده سرکه نقدی در مبادله زیان کسب نماید.

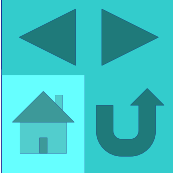
شرکت بتا		شرکت آلفا	
۴۸۰.۰۰۰	تجهیزات	۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات ➤
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته	۲۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ➤
۳۶۰.۰۰۰	ارزش منصفانه	۳۲۰.۰۰۰	ارزش منصفانه ➤



## مثال ۱۰-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت آفا

۳۴۰.۰۰۰	تجهیزات (جدید)
۲۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات (قبلی)
۴۰۰.۰۰۰	بانک



## مثال ۱۰-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت بتا

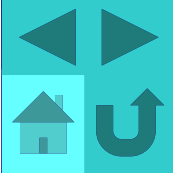
۳۲۰.۰۰۰	➤ تجهیزات (جدید)
۱۰۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۴۰.۰۰۰	بانک
۲۰.۰۰۰	زیان معاوضه
۴۸۰.۰۰۰	تجهیزات (قبلی)



## مثال ۱۱-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد)

❖ ب - دریافت کننده سرکه نقدی در مبادله سود کسب نماید.

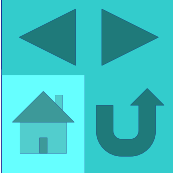
شرکت آلفا	شرکت بتا
➤ تجهیزات ۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات ۴۰۰.۰۰۰
➤ استهلاک انباشته ۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته ۱۰۳.۰۰۰
➤ ارزش منصفانه ۳۲۰.۰۰۰	ارزش منصفانه ۳۶۰.۰۰۰



## مثال ۱۱-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت آفا

۳۶۰.۰۰۰	تجهیزات (جدید)
۱۵۰.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۳۰.۰۰۰	زیان معاوضه
۵۰۰.۰۰۰	تجهیزات (قبلی)
۴۰۰.۰۰۰	بانک



## مثال ۱۱-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

■ سود قابل شناسایی در دفاتر شرکت بتا :

$$\diamond = 63.000 \times \frac{40.000}{320.000 + 40.000} = 7.000$$

◆ قیمت تمام شده دارایی تحصیل شده :

$$\diamond = 297.000 + 7.000 - 40.000 = 264.000$$



## مثال ۱۱-۹- معاوضه دارایی های مشابه حالت دوم ( سرکه نقدی وجود دارد )

### دفتر روزنامه شرکت بتا

۲۶۴.۰۰۰	تجهیزات (جدید)
۱۰۳.۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۴۰.۰۰۰	بانک
۴۰۰.۰۰۰	تجهیزات (قبلی)
۷.۰۰۰	سود معاوضه

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

☆ مخارج پس از تحصیل اموال ، ماشین آلات و تجهیزات به دو دسته اصلی تقسیم می شود :

*I.* مخارج جاری

*II.* مخارج سرمایه ای

❖ **مخارج جاری** ، هزینه هایی می باشد که منافع اقتصادی ناشی از آن فقط مربوط به یک دوره مالی است. اقلام مزبور بلافاصله پس از وقوع به سودوزیان منتقل می شوند.



## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ❖ مخارج سرمایه ای

➤ این نوع مخارج دارای منافع اقتصادی بلند مدت بوده و معمولاً پیآمدهایی بشرح زیر دارد:

*I.* افزایش ظرفیت تولید

*II.* افزایش عمر مفید دارایی

*III.* بهبود اساسی در کیفیت محصول

*IV.* کاهش قابل ملاحظه در هزینه ها

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

❖ انواع مخارج پس از تحصیل :

الف- مخارج تعمیرات و نگهداری

ب- مخارج تعویض و بهسازی

ج - مخارج گسترش و الحاق

د- مخارج جابجایی و نصب مجدد

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ☆ الف- مخارج تعمیرات و نگهداری :

➤ این مخارج می تواند جاری یا سرمایه ای باشد.

➤ **مخارج جاری** - جهت نگهداری دارایی در وضعیت عادی و قابل استفاده بطور منظم انجام شده و شامل دو دسته هزینه است :

الف- هزینه تعمیرات عادی : شامل هزینه های مربوط به تعویض قطعات جزئی و کم اهمیت .

ب- هزینه نگهداری : شامل هزینه های مربوط به روغنکاری ماشین آلات ، تنظیم موتور، نظافت ساختمان

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ❖ مخارج تعمیرات و نگهداری – جاری

➤ شناسایی بلافاصله هزینه های جاری تعمیرات و نگهداری و انعکاس آن در صورت حساب سودوزیان باعث تضعیف قابلیت مقایسه صورتهای مالی میان دوره ای می شود.

➤ برای حفظ ویژگی قابلیت مقایسه حسابداران از روش ذخیره استفاده می نمایند.

➤ در روش ذخیره، هزینه تعمیرات و نگهداری برای یک سال مالی برآورد شده و سپس برحسب زمان یا حجم تولید به سودوزیان منتقل می شود.

## مثال ۱۲-۹ - مخارج جاری تعمیرات و نگهداری

- هزینه سالیانه برآورد شده تعمیرات و نگهداری ۳۰.۰۰۰ ریال.
- شرکت در پایان هر فصل بخشی از مبلغ برآورد شده را به حساب هزینه انتقال می دهد.
- هزینه واقعی تعمیرات و نگهداری در تاریخ های ۱۲/۵/۸۳ و ۱۸/۱۱/۸۳ به ترتیب به مبلغ ۱۳.۰۰۰ و ۱۴.۰۰۰ به وقوع پیوسته است.

## مثال ۹-۱۲ - مخارج جاری تعمیرات و نگهداری

➤ ۳۱/۳ هزینه تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

ذخیره تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

➤ ۱۲/۵ ذخیره تعمیرات و نگهداری ۱۳.۰۰۰

حسابهای مختلف ۱۳.۰۰۰

➤ ۳۱/۶ هزینه تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

ذخیره تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

## مثال ۹-۱۲ - مخارج جاری تعمیرات و نگهداری

➤ ۳۰/۹ هزینه تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

ذخیره تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

➤ ۱۸/۱۱ ذخیره تعمیرات و نگهداری ۱۴.۰۰۰

حسابهای مختلف ۱۴.۰۰۰

➤ ۲۹/۱۲ هزینه تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

ذخیره تعمیرات و نگهداری ۷.۵۰۰

## مثال ۱۲-۹ - مخارج جاری تعمیرات و نگهداری

➤ نحوه عمل با مانده حساب ذخیره تعمیرات و نگهداری:

➤ در پایان سال مالی مانده حساب ذخیره تعمیرات و نگهداری باید به حساب هزینه تعمیرات و نگهداری بسته شود:

ذخیره تعمیرات و نگهداری

: ۲۹/۱۲/۸۳

۷.۵۰۰	۱۳.۰۰۰
۷.۵۰۰	۱۴.۰۰۰
۷.۵۰۰	۳.۰۰۰
۷.۵۰۰	

ذخیره تعمیرات و نگهداری ۳.۰۰۰

هزینه تعمیرات و نگهداری ۳.۰۰۰



## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

- **مخارج سرمایه ای** - این نوع مخارج از لحاظ مبلغ با اهمیت بوده و حداقل یک از ویژگی های هزینه های سرمایه ای را دارا می باشد.
- در رابطه با طرز عمل با این نوع هزینه ها دوروش وجود دارد:
  - ۱- روش انتقال به حساب دارایی
  - ۲- روش انتقال به حساب استهلاک انباشته

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ◆ ۱- روش انتقال به حساب دارایی

➤ در صورتی که تاثیر اولیه هزینه تعمیرات و نگهداری ، افزایش کارایی و ظرفیت دارایی و یا افزایش منافع آتی باشد، مخارج انجام شده به حساب استهلاک انباشته بدهکار می شود.

### ◆ ۲- روش انتقال به حساب استهلاک انباشته

➤ در صورتیکه تاثیر اولیه هزینه تعمیرات ، افزایش عمر مفید(و یا ارزش اسقاط) باشد، مخارج انجام شده به حساب استهلاک انباشته بدهکار می شود.

## مثال ۱۳-۹- مخرج سرمایه ای تعمیرات و نگهداری

۳۰۰.۰۰۰ \* قیمت تمام شده ساختمان در ۱/۱/۸۵

۵ سال \* عمر مفید باقیمانده

۵۰.۰۰۰ \* استهلاک انباشته

خط مستقیم \* روش استهلاک

۳۰۰.۰۰۰ \* در ابتدای سال ۸۵ هزینه تعمیرات اساسی به مبلغ  
ریال انجام گردید.

## مثال ۱۳-۹- مخرج سرمایه ای تعمیرات و نگهداری

✱ فرض اول – تاثیر اولیه هزینه ، افزایش کارایی باشد.

۳۰.۰۰۰

➤ ساختمان

۳۰.۰۰۰

بانک

✱ فرض دوم – تاثیر اولیه هزینه، افزایش عمر مفید باقیمانده به ۷ سال باشد.

۳۰.۰۰۰

➤ استهلاک انباشته

۳۰.۰۰۰

بانک

## ☆ محاسبه هزینه استهلاک بر مبنای فرض اول :

۳۰۰.۰۰۰

➤ بهای تمام شده ساختمان

۳۰.۰۰۰

➤ هزینه تعمیرات اساسی

---

۳۳۰.۰۰۰

➤ بهای تمام شده جدید

۵۰.۰۰۰

➤ کسر می شود استهلاک انباشته

---

۲۸۰.۰۰۰

➤ ارزش دفتری ( مبنای محاسبه استهلاک )

۵ سال

➤ عمر مفید باقیمانده

---



---

۵۶.۰۰۰

➤ هزینه استهلاک سالیانه

## ☆ محاسبه هزینه استهلاک بر مبنای فرض دوم :

۳۰۰.۰۰۰

➤ بهای تمام شده ساختمان

۲۰۰.۰۰۰

➤ کسر می شود استهلاک انباشته (تعدیل شده)

---

۲۸۰.۰۰۰

➤ ارزش دفتری ساختمان

۷ سال

➤ عمر مفید باقیمانده

---

۴۰.۰۰۰

---

➤ هزینه استهلاک سالیانه

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ☆ ب- مخارج تعویض و بهسازی :

➤ اصطلاح «تعویض» به جایگزینی یک قطعه از دارایی با قطعه مشابه دیگر که اساساً از همان نوع و قابلیت می باشد، اطلاق می گردد.

➤ اصطلاح «بهسازی» به جایگزین نمودن قطعات یا اجزای عمده دارایی های ثابت مشهود با قطعات دیگری که از قابلیت بهتری برخوردار است ، گفته می شود.

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ★ ب- حسابداری مخارج تعویض و بهسازی :

➤ با فرض سرمایه ای تلقی کردن مخارج تعویض و بهسازی ، دو روش در رابطه با نحوه عمل حسابداری آن وجود خواهد داشت؟

➤ **الف-** قیمت تمام شده و استهلاک انباشته دارایی تعویض شده به تفکیک مشخص باشد.

➤ **ب-** ارزش دفتری دارایی تعویض شده مشخص نباشد.



## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

★ الف- قیمت تمام شده و استهلاک انباشته دارایی تعویض شده به تفکیک مشخص باشد.

➤ در این حالت از روش «جایگزینی» که عملیات مربوط به آن عین معاوضه دارایی های مشابه خواهد بود، استفاده می شود.

★ ب- ارزش دفتری دارایی تعویض شده مشخص نباشد.

➤ در این حالت می توان هزینه های مربوطه را بر حسب یکی از دو روش « انتقال به حساب دارایی » و یا « انتقال به حساب استهلاک انباشته » ثبت نمود.

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ☆ ج- مخارج گسترش و الحاق :

- اضافه کردن دارایی های جدید به ارقام موجود و یا توسعه آن را اصطلاحاً « گسترش و الحاق » گویند.
- اضافه کردن یک خط تولید جدید و یا افزودن یک اطاق به مجموعه قبلی ، مثالهایی از این گونه هزینه ها می باشد.
- مخارج گسترش و الحاق به بهای تمام شده دارایی مربوطه اضافه می شود.

## مخارج بعد از تحصیل اموال، ماشین آلات و تجهیزات

### ☆ د - مخارج جابجایی و نصب مجدد :

- شامل مخارج انتقال ماشین آلات نصب شده از یک محل به محل دیگر بوده که به قصد افزایش کارایی و یا کاهش قیمت تمام شده محصولات تولیدی انجام می گردد.
- مخارج مزبور بشرط داشتن منافع آتی و با اهمیت بودن لازم است سرمایه ای تلقی شده و در حساب « مخارج جابجایی و نصب مجدد » ثبت شود.
- مخارج فوق درترازنامه تحت سرفصل مخارج انتقالی به سنوات آتی قابل انعکاس و قابل استهلاک می باشد.

## کاهش دائمی در ارزش دارایی های ثابت مشهود

★ در رابطه با دارایی های ثابت بر خلاف موجودی کالا ، قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار کاربرد نداشته و کاهش های موقتی در قیمت ثبت نمی شود.

★ هر گونه کاهش دائمی در ارزش که انتظار برگشت آن در آینده قابل پیش بینی وجود نداشته باشد، باید به عنوان زیان کاهش ارزش ثبت شده و برای آن ذخیره در نظر گرفته شود.

## کاهش دائمی در ارزش دارایی های ثابت مشهود

★ در هر گونه افزایش بعدی در مبلغ بازیافتی دارایی های ثابت واحد اقتصادی ( بشرط برطرف شدن کلیه عوامل کاهش دهنده قبلی ) باید از طریق برگشت کاهش قبلی در حسابها منظور شود.

★ مبلغ برگشت شده باید به میزان استهلاکی که با فرض عدم وقوع کاهش یا حذف در حسابها به عنوان استهلاک شناسایی می شد ، کاهش داده شود.

## مثال ۱۴-۹- کاهش دائمی در ارزش دارایی های ثابت مشهود

➤ قیمت تمام شده تجهیزات ۳.۵۰۰.۰۰۰

➤ تاریخ خرید ۱/۱/۸۱

➤ عمر مفید ۷ سال

➤ ارزش بازیافتی در ۲۹/۱۲/۸۳ ۱.۸۵۰.۰۰۰

➤ ارزش دفتری در ۲۹/۱۲/۸۳ ۲.۰۰۰.۰۰۰

➤ در پایان سال ۸۶ و قبل از ثبت هزینه استهلاک ، مشخص شد کلیه عوامل کاهنده ارزش از بین رفته است.



## مثال ۱۴-۹- کاهش دائمی در ارزش دارایی های ثابت مشهود



۱۵۰.۰۰۰

➤ (۲۹/۱۲/۸۳) زیان کاهش ارزش

۱۵۰.۰۰۰

استهلاک انباشته



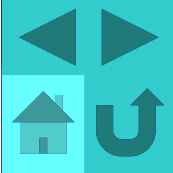
۴۶۲.۵۰۰

➤ (۲۹/۱۲/۸۴) هزینه استهلاک

۴۶۲.۵۰۰

استهلاک انباشته

➤ (۲۹/۱۲/۸۵) ثبت استهلاک عین سال قبل انجام می شود.



## مثال ۱۴-۹- کاهش دائمی در ارزش دارایی های ثابت مشهود



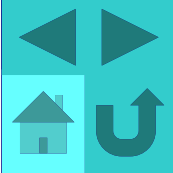
➤ (۲۹/۱۲/۸۶) استهلاك انباشته ۷۵.۰۰۰

سود افزایش ارزش دارایی ۷۵.۰۰۰

➤ (۲۹/۱۲/۸۶) هزینه استهلاك ۵۰۰.۰۰۰

استهلاك انباشته ۵۰۰.۰۰۰





## مثال ۱۴-۹ - محاسبات

❖ زیان ناشی از کاهش ارزش تجهیزات :

$$\text{➤ } 2.000.000 - 1.850.000 = 150.000$$

❖ استهلاک انباشته در ۸۳/۱۲/۱۲۹:

$$\text{➤ } 3.500.000 - 2.000.000 = 1.500.000$$

➤ استهلاک قبل از کاهش ارزش  $3.500.000 \div 7 = 500.000$

$$\text{➤ } 1.500.000 \div 500.000 = 3 = \text{سنوات منقضی شده}$$

$$\text{➤ } 1.850.000 \div (7 - 3) = 462.500 = \text{هزینه استهلاک فعلی}$$



## مثال ۱۴-۹- محاسبات

۵۰۰.۰۰۰

(۴۶۲.۵۰۰)

---

۳۷.۵۰۰

×۲

---

۷۵.۰۰۰

---

---

۱۵۰.۰۰۰

(۷۵.۰۰۰)

---

۷۵.۰۰۰

---

---

➤ هزینه استهلاک سالیانه قبلی

➤ هزینه استهلاک سالیانه فعلی

➤ مابه التفاوت سالیانه هزینه استهلاک

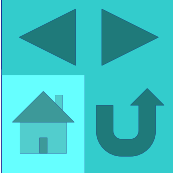
➤ تعداد سنوات قابل اعمال

➤ کل مابه التفاوت هزینه استهلاک

➤ مبلغ برگشت شده کاهش قبلی

➤ کسر می شود مابه التفاوت هزینه استهلاک

➤ افزایش در ارزش بازیافتنی



## تجدید ارزیابی دارایی های ثابت

- ❖ انجام تجدید ارزیابی دارایی ها ، مخصوصاً در شرایط تورمی می تواند ارزش های مطلوبتری را در گزارش های مالی انعکاس دهد.
- ❖ در صورت اقدام به تجدید ارزیابی، لازم است عمل مزبور به شکل متناوب در فواصل زمانی منظم که ۳ الی ۵ سال می باشد، انجام گردد.
- ❖ مبلغ تجدید ارزیابی دارایی های ثابت باید توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه ای مشخص گردد.



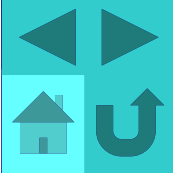
## حسابداری تجدید ارزیابی

❖ جهت تجدید ارزیابی دارایی های ثابت دو روش وجود دارد :

❖ ۱- در روش اول مبلغ بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی ، هر دو باید تعدیل گردد

❖ ۲- در روش دوم ، استهلاک انباشته دارایی حذف و سپس قیمت تمام شده آن با ارزش ارزیابی شده مورد مطابقت داده می شود.

❖ استاندارد حسابداری شماره ۱۱ عملاً از روش دوم حمایت می کند.

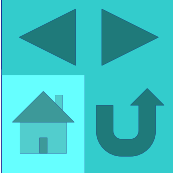


## حسابداری تجدید ارزیابی

❖ در روش دوم لازم است بشرح زیر عمل شود:

۱) هر گونه افزایش ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ، در بستانکار حساب « مازاد تجدید ارزیابی » ثبت می گردد.

۲) هرگونه کاهش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی ها، در بدهکار حساب « زیان ناشی از کاهش ارزش دارایی » ثبت می شود.



## حسابداری تجدید ارزیابی

❖ نکته :

❖ هر گاه افزایش ارزش دارایی ثابت عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده، در این صورت افزایش مزبور تا میزان هزینه قبلی تحت عنوان درآمد ثبت خواهد شد.

➤ هرگاه کاهش ارزش دارایی ثابت مشهود عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد منظور شده، در این صورت، کاهش مزبور تا میزان مازاد تجدید ارزیابی دارایی مربوطه، به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار می شود.



## نحوه عمل با مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی

- افزایش سرمایه به طور مستقیم از محل مازاد تجدید ارزیابی مجاز نمی باشد.
- مانده مازاد تجدید ارزیابی باید :
  - هنگام فروش و یا برکناری دارایی ثابت ، کلاً به حساب سودوزیان انباشته بسته شود.
  - در پایان سال مالی معادل تفاوت هزینه استهلاک مثبتی بر مبلغ تجدید ارزیابی و استهلاک مثبتی بر بهای تمام شده، لازم است که از حساب مازاد خارج و به حساب سودوزیان انباشته انتقال یابد.



## مثال ۱۵-۹- نحوه عمل با مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی

- قیمت تمام شده تجهیزات خریداری در ۱/۱/۷۹ ۵۰۰.۰۰۰
- استهلاک انباشته تجهیزات در ۲۹/۱۲/۸۲ ۲۰۰.۰۰۰
- عمر مفید تجهیزات در تاریخ خرید ۱۰ سال
- ارزش منصفانه تجهیزات در ۲۹/۱۲/۸۲ ۴۲۰.۰۰۰
- ارزش منصفانه تجهیزات در ۲۹/۱۲/۸۵ ۱۴۰.۰۰۰



## مثال ۱۵-۹- نحوه عمل با مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی

➤ ۲۹/۱۲/۸۲ استهلاك انباشته ۲۰۰.۰۰۰

۸۰.۰۰۰

تجهيزات



۱۲۰.۰۰۰

مازاد تجدید ارزیابی

---

➤ ۲۹/۱۲/۸۳ هزینه استهلاك ۷۰.۰۰۰

۷۰.۰۰۰

استهلاك انباشته



۲۰۰.۰۰۰

مازاد تجدید ارزیابی

۲۰۰.۰۰۰

سودوزيان انباشته



## مثال ۱۵-۹- نحوه عمل با مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی

➤ ثبتهای اصلاحی لازم در پایان سالهای ۸۴ و ۸۵ عین سال ۸۳ خواهد شد.

استهلاک انباشته

مازاد تجدید ارزیابی

۲۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۲۰.۰۰۰ (۸۳)
۷۰.۰۰۰ (۸۳)			۲۰.۰۰۰ (۸۴)
۷۰.۰۰۰ (۸۴)			۲۰.۰۰۰ (۸۵)
۷۰.۰۰۰ (۸۵)			
۲۱۰.۰۰۰		۶۰.۰۰۰	

## مثال ۱۵-۹- نحوه عمل با مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی

۲۹/۱۲/۸۵ استهلاك انباشته ۲۱۰.۰۰۰ ➤

مازاد تجدید ارزیابی ۶۰.۰۰۰

زیان کاهش ارزش ۱۰.۰۰۰

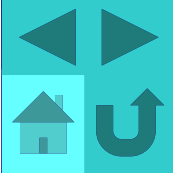
تجهیزات ۲۸۰.۰۰۰





## مثال ۱۵-۹ - محاسبات

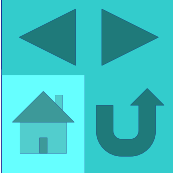
- کاهش حساب تجهیزات  $500.000 - 420.000 = 80.000$
- هزینه استهلاک قبل از ارزیابی  $500.000 \div 10 = 50.000$
- سنوات مستهلک شده  $200.000 \div 50.000 = 4$
- استهلاک بعد از ارزیابی  $420.000 \div (10 - 4) = 70.000$
- تفاوت هزینه استهلاک  $70.000 - 50.000 = 20.000$
- کاهش حساب تجهیزات  $420.000 - 140.000 = 280.000$



## کنار گذاری دارایی ها

➤ اقلام دارایی های ثابت مشهودی که بطور دائمی بلا استفاده بوده و فاقد منافع آتی است، باید از سرفصل اموال و ماشین آلات حذف و به سرفصل سایر دارایی ها منتقل شود.

➤ دارایی های ثابت برکنار شده باید بر حسب اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش در دفاتر ثبت شده و هرگونه زیان حاصله بلافاصله شناسایی گردد.



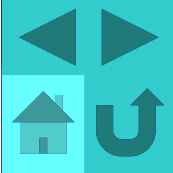
## واگذاری دارایی ها

- نحوه حسابداری واگذاری دارایی ها شبیه کنارگذاری آنها است با این تفاوت که در واگذاری دارایی علاوه بر شناسایی هر گونه زیان ، سود ناشی از واگذاری نیز شناسایی می گردد.
- در صورتیکه دارایی واگذار شده قبلا تجدید ارزیابی شده باشد، لازم است به هنگام واگذاری مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی دارایی مربوطه به حساب سودوزیان انباشته انتقال یابد.



## مثال ۱۶-۹- کنارگذاری و واگذاری

ماشین آلات	اثاثه	
۵۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	■ قیمت تمام شده
۴۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	■ استهلاک انباشته
----	۱.۰۰۰	■ مازاد تجدید ارزیابی
	۷.۰۰۰	■ وجه حاصل از فروش اثاثه
۹.۰۰۰		■ برآورد ارزش فروش
۵۰۰		■ برآورد هزینه های فروش



## مثال ۱۶-۹- کنارگذاری و واگذاری

➤ ثبت برکناری ماشین آلات :

۸.۵۰۰

➤ ماشین آلات

۴۰.۰۰۰

استهلاک انباشته

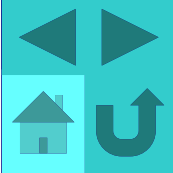
۱.۵۰۰

زیان برکناری ماشین آلات

۵۰.۰۰۰

ماشین آلات





## مثال ۱۶-۹- کنارگذاری و واگذاری

➤ ثبت واگذاری اثاثه :

➤ بانک

۷.۰۰۰

استهلاک انباشته

۲۵.۰۰۰

اثاثه

۳.۰۰۰

سود فروش اثاثه

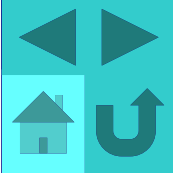
۲.۰۰۰

➤ مازاد تجدید ارزیابی

۱.۰۰۰

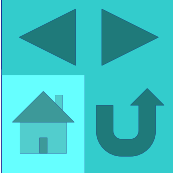
سودوزیان انباشته

۱.۰۰۰



## استهلاک دارایی های ثابت

- استهلاک فرایند تخصیص سیستماتیک بهای تمام شده یک دارایی به سالهای عمر مفید اقتصادی آن می باشد.
- محاسبه و ثبت هزینه استهلاک در راستای عمل به اصل تقابل درآمد و هزینه انجام می شود.
- از عوامل کاهنده عمر مفید دارایی ها می توان به فرسودگی و پوسیدگی ، گذشت زمان و یا عوامل غیر فیزیکی نظیر فن آوری و پیشرفت های تکنولوژی ، اشاره داشت.



## روش های محاسبه استهلاك دارایی های ثابت

*Straight \_ Line Method*

۱) روش خط مستقیم

*Activity Method*

۲) روش فعالیت

*Working – Hours Method*

الف- روش ساعات کارکرد

*Production Method*

ب- روش میزان تولید

*Reducing – charge Methods*

۳) روش های نزولی

*Declining Balance Method*

الف- روش مانده نزولی

*Double –Declining Balance*

ب- روش نزولی مضاعف



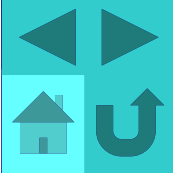
## روش های محاسبه استهلاك دارایی های ثابت

ج - روش مجموع سنوات *Sum of Years Digits Method*

د سایر روش های محاسبه استهلاك

الف - روش استهلاك گروهی *Group Method*

ب- روش استهلاك ترکیبی *Composite Method*



## روش خط مستقیم

➤ در این روش فرض بر آن است که استهلاک دارایی ها برحسب گذشت زمان محاسبه شده و انتفاع حاصل از استفاده از دارایی در سنوات مختلف آن یکسان است.

➤ فرمول محاسبه هزینه استهلاک :

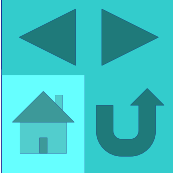
$$D = \frac{C - S}{N}$$

$D$  = استهلاک به ازای هر سال

$S$  = ارزش اسقاط

$C$  = بهای تمام شده

$N$  = سنوات عمر مفید



## روش فعالیت

### ❖ الف - روش ساعات کارکرد :

➤ در این روش همبستگی مستقیمی بین هزینه استهلاک دارایی ثابت و میزان ساعات کارکرد آن وجود دارد.

➤ مبنای محاسبه استهلاک در روش مزبور بجای تعداد سنوات عمر مفید ، تعداد ساعات کارکرد دارایی می باشد.

$$D = \frac{C - S}{H} \quad \text{فرمول محاسبه هزینه استهلاک} :$$

$S$  = ارزش اسقاط      استهلاک به ازای هر ساعت =  $D$

$H$  = تعداد ساعات کارکرد      بهای تمام شده =  $C$



## روش فعالیت

### ❖ ب - روش میزان تولید :

➤ در این روش همبستگی مستقیمی بین هزینه استهلاک دارایی ثابت و میزان تولید وجود دارد.

➤ مبنای محاسبه استهلاک در روش مزبور، میزان تولید می باشد.

$$D = \frac{C - S}{P} \quad \text{فرمول محاسبه هزینه استهلاک} :$$

$D$  = هزینه استهلاک

$S$  = ارزش اسقاط

$C$  = بهای تمام شده

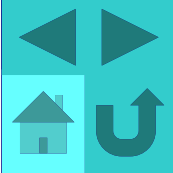
$P$  = تعداد تولید



## مثال ۱۷-۹- محاسبه هزینه استهلاک روش خط مستقیم و روش فعالیت

۶۵۰.۰۰۰	قیمت تمام شده ماشین آلات (C)
۵۰.۰۰۰	ارزش اسقاط برآوردی (S)
۱۰ سال	عمر مفید برآوردی (N)
۵.۰۰۰ ساعت	تعداد ساعات کارکرد برآوردی (H)
۱.۰۰۰ واحد	تعداد تولید برآوردی (P)



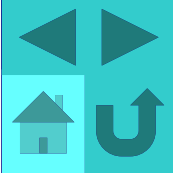


مثال ۱۷-۹- محاسبه هزینه استهلاک  
روش خط مستقیم و روش فعالیت

$$D = \frac{C - S}{N} = \frac{۶۵۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰}{۱۰} = ۶۰.۰۰۰$$

$$D = \frac{C - S}{H} = \frac{۶۵۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰}{۵.۰۰۰} = ۱۲۰$$

$$D = \frac{C - S}{P} = \frac{۶۵۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰}{۱.۰۰۰} = ۶۰۰$$



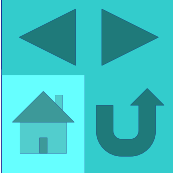
## روش های نزولی

### ❖ الف – روش مانده نزولی

- در این روش فرض بر آن است که بازدهی دارایی ها در سال های اولیه ( که دارایی نو می باشد) بیشتر از سال های بعدی است.
- در روش مزبور نرخ ثابتی را در طول عمر دارایی ثابت بر ارزش دفتری آن ضرب می کنند تا هزینه استهلاک بدست آید.

$$\text{➤ } D = B.V \times r \quad B.V = \text{ارزش دفتری دارایی}$$

$$r = \text{نرخ استهلاک}$$



## روش های نزولی

- ❖ در روش مانده نزولی ، ارزش اسقاط صرفاً در سال آخر در محاسبه هزینه استهلاك دخالت داده می شود.
- در روش مزبور ، هزینه استهلاك سال آخر از تفاوت ارزش دفتری سال ماقبل آخر و ارزش اسقاط قابل محاسبه می باشد.
- روش های مانده نزولی و خط مستقیم تنها روش هایی است که در قانون مالیاتهای مستقیم پیش بینی شده است.



## روش های نزولی

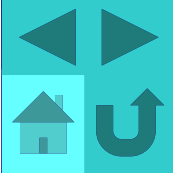
### ❖ ب - روش نزولی مضاعف

➤ در این روش ، نرخ استهلاك دو برابر نرخ استهلاك به روش خط مستقیم می باشد.

➤ فرمول محاسبه هزینه استهلاك :

$$➤ D = B.V \times \frac{2}{N}$$

➤ در روش نزولی مضاعف نیز مثل روش مانده نزولی ، ارزش اسقاط فقط در سال آخر در محاسبات دخالت داده می شود.



## مثال ۱۸-۹- روش های نزولی

۳۰۰.۰۰۰

۵ سال

۲۰۰.۰۰۰

۴۵%

❖ قیمت تمام شده دارایی

❖ عمر مفید

❖ ارزش اسقاط

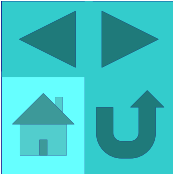
❖ نرخ استهلاك در روش مانده نزولی

❖ با توجه به اطلاعات فوق ، اینک می توان هزینه استهلاك را در دو روش مانده نزولی و نزولی مضاعف محاسبه نمود.



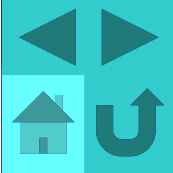
## مثال ۱۸-۹- روش مانده نزولی

سال	نرخ	هزینه استهلاك	استهلاك انباشته	ارزش دفتری
۰				۳۰۰.۰۰۰
۱	%۴۵	۱۳۵.۰۰۰	۱۳۵.۰۰۰	۱۶۵.۰۰۰
۲	%۴۵	۷۴.۲۵۰	۲۰۹.۲۵۰	۹۰.۷۵۰
۳	%۴۵	۴۰.۸۳۸	۲۵۰.۰۸۸	۴۹.۹۱۲
۴	%۴۵	۲۲.۴۶۰	۲۷۲.۵۴۸	۲۷.۴۵۲
۵	%۴۵	۱۲.۴۵۲	۲۸۵.۰۰۰	۱۵.۰۰۰



## مثال ۱۸-۹- روش نزولی مضاعف

سال	نرخ	هزینه استهلاک	استهلاک انباشته	ارزش دفتری
۰				۳۰۰.۰۰۰
۱	۴۰٪	۱۲۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۱۸۰.۰۰۰
۲	۴۰٪	۷۲.۰۰۰	۱۹۲.۰۰۰	۱۰۸.۰۰۰
۳	۴۰٪	۴۳.۲۰۰	۲۳۵.۲۰۰	۶۴.۸۰۰
۴	۴۰٪	۲۵.۹۲۰	۲۶۱.۱۲۰	۳۸.۸۸۰
۵	۴۰٪	۲۳.۸۸۰	۲۸۵.۰۰۰	۱۵.۰۰۰

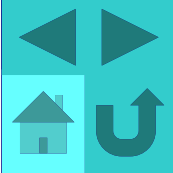


## روش های نزولی

### ❖ ج - روش مجموع سنوات

- برعکس روش های نزولی قبلی ، در این روش بجای استفاده از یک نرخ ثابت و مانده نزولی، از یک نرخ نزولی و مانده ثابت جهت محاسبه هزینه استهلاك استفاده می شود.
- در روش مزبور برخلاف دیگر روش های نزولی ، جهت محاسبه هزینه استهلاك یک سال نیاز به محاسبه هزینه استهلاك سنوات قبل نمی باشد.





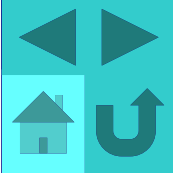
## روش های نزولی

❖ ج - نحوه محاسبه هزینه استهلاک در روش مجموع سنوات

$$\triangleright D = (C - S) \times \frac{n + 1 - d}{y}$$

سال مورد نظر =  $d$       تعداد سنوات عمر مفید =  $n$

مجموع سنوات استهلاک =  $y$        $y = \frac{n(n+1)}{2}$



## روش های نزولی

❖ مثال ۹-۱۹ – روش مجموع سنوات

۳۰۰.۰۰۰ ریال

۱۵۰.۰۰۰ ریال

۵ سال

۱/۱/۱۳۸۰

؟

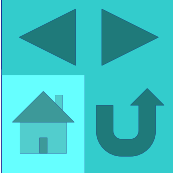
➤ قیمت تمام شده

➤ ارزش اسقاط

➤ عمر مفید دارایی

➤ تاریخ خرید دارایی

➤ هزینه استهلاک سالهای ۸۰ لغایت ۸۴



## مثال ۹-۱۹ - روش مجموع سنوات

$$\text{هزینه استهلاك سال اول} = 285.000 \times \frac{5}{15} = 95.000$$

$$\text{هزینه استهلاك سال دوم} = 285.000 \times \frac{4}{15} = 76.000$$

$$\text{هزینه استهلاك سال سوم} = 285.000 \times \frac{3}{15} = 57.000$$

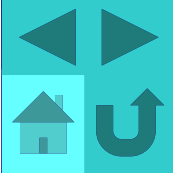
$$\text{هزینه استهلاك سال چهارم} = 285.000 \times \frac{2}{15} = 38.000$$

$$\text{هزینه استهلاك سال پنجم} = 285.000 \times \frac{2}{15} = 19.000$$



## نکته

- در مورد دارایی های ثابت خریداری شده در طی سال، چنانچه از روش مجموع سنوات استفاده گردد، لازم است تا زمانی که صددرصد نرخ استهلاك برای سال اول در محاسبات بکار گرفته نشده باشد، از نرخ استهلاك سال دوم استفاده نخواهد شد.
- در مثال قبل (۹-۱۹) اگر تاریخ خرید دارایی ثابت ۱/۴/۸۰ باشد، در اینصورت می توان هزینه استهلاك دو سال اول را بدین ترتیب انجام داد :



## مثال ۹-۱۹ – روش مجموع سنوات

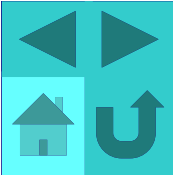
❖ هزینه استهلاک سال اول :

$$285.000 \times \frac{5}{15} \times \frac{9}{12} = 71.250$$

❖ هزینه استهلاک سال دوم :

$$\left. \begin{aligned} 285.000 \times \frac{5}{15} \times \frac{3}{12} &= 23.750 \\ 285.000 \times \frac{4}{15} \times \frac{9}{12} &= 57.000 \end{aligned} \right\}$$

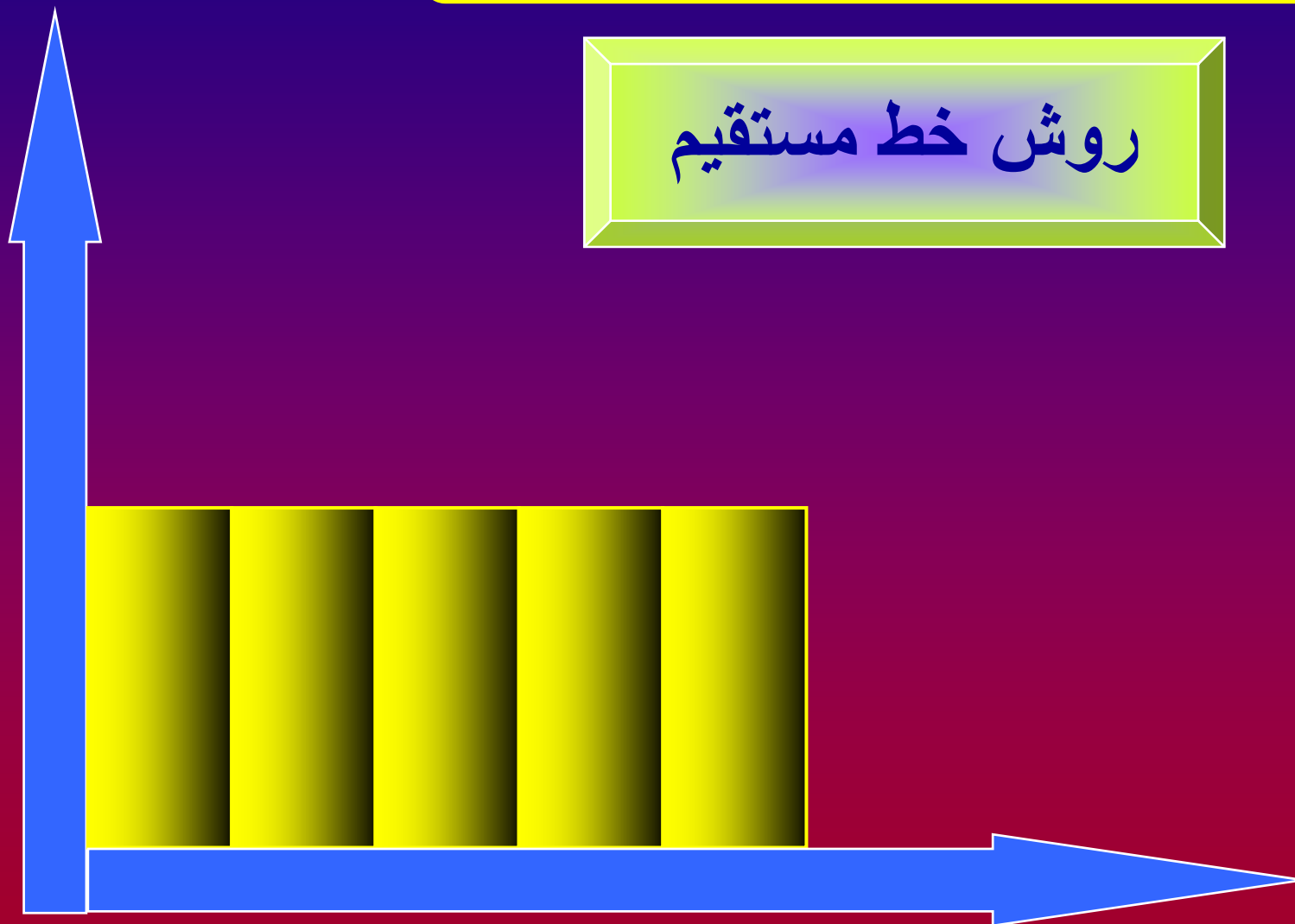
۸۰.۷۵۰



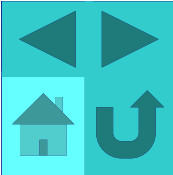
## مقایسه روش های استهلاک

روش خط مستقیم

هزینه استهلاک



سنوات استهلاک



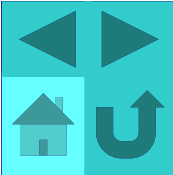
## مقایسه روش های استهلاک

روش مانده نزولی

هزینه استهلاک



سنوات استهلاک



## مقایسه روش های استهلاک

روش مجموع سنوات

هزینه استهلاک



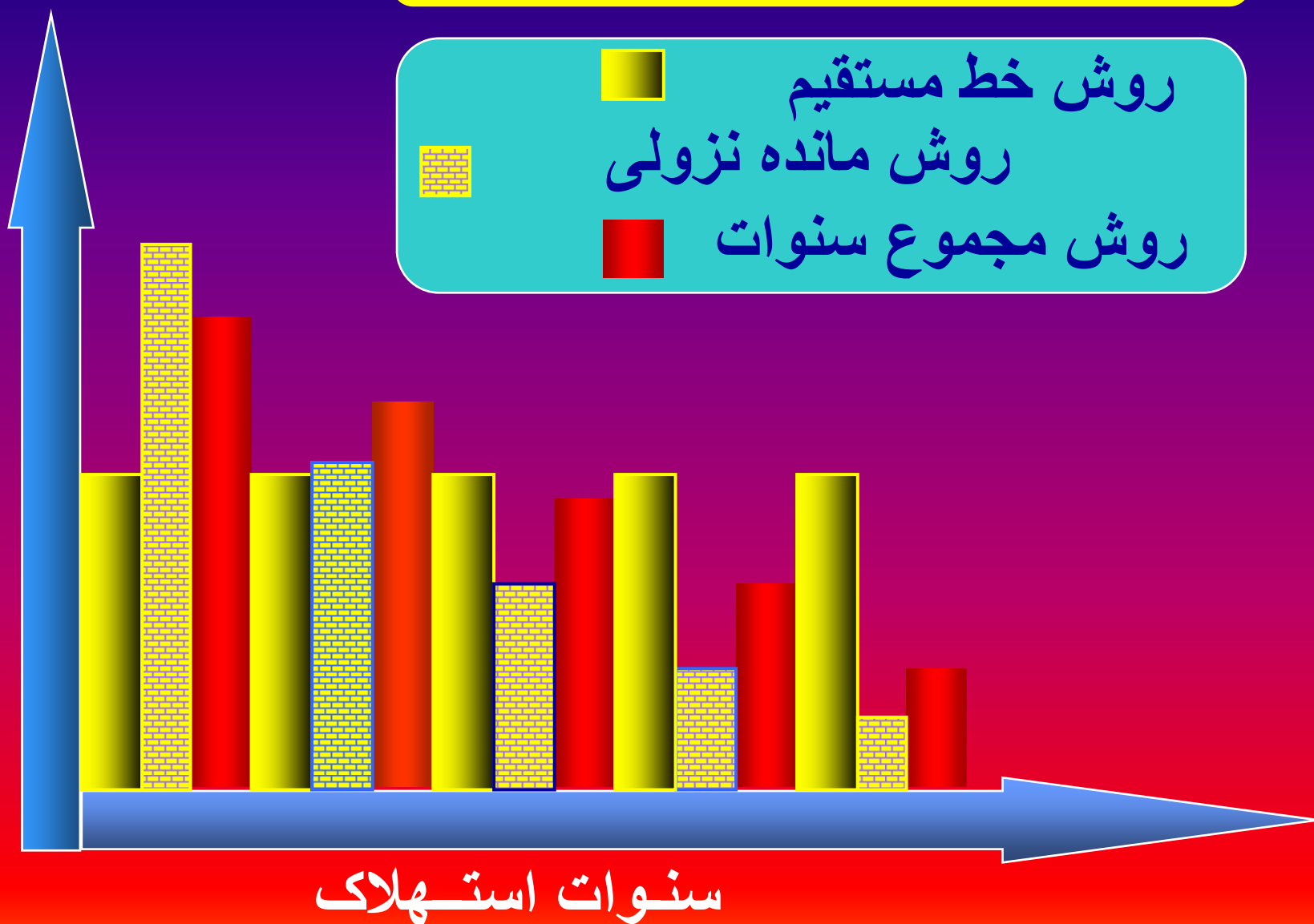
سنوات استهلاک

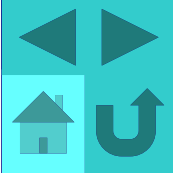




## مقایسه روش های استهلاك

هزینه استهلاك





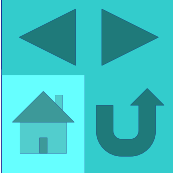
## سایر روش های محاسبه استهلاك

### ❖ الف- روش استهلاك گروهی .

➤ از این روش جهت محاسبه استهلاك جمعی از دارایی ها که دارای ویژگی ها و طول عمر یکسان هستند ، استفاده می شود.

➤ در روش مزبور، برای استهلاك اقلام جدید خریداری شده ، از همان نرخ قبلی استفاده می شود.

➤ در این روش هیچگونه سود یا زیانی به هنگام کنارگذاری یا واگذاری دارایی ها شناسایی نمی گردد.



## سایر روش های محاسبه استهلاك

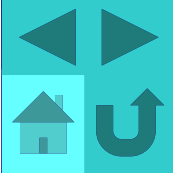
➤ به هنگام واگذاری دارایی ها در ازای بدهکار شدن بانک، حساب دارایی به قیمت تمام شده بستانکار و هر گونه اختلاف به حساب استهلاك انباشته منتقل می شود.

➤ هزینه استهلاك سال آخر از تفاضل ارزش دفتری و ارزش اسقاط دارایی ها قابل محاسبه می باشد.



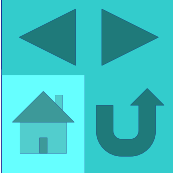
## مثال ۲۰-۹- روش استهلاك گروهی

- سال اول - خرید ۳ دستگاه ماشین آلات جمعاً به مبلغ ۳۰.۰۰۰
- ارزش اسقاط برآوردی ۳.۰۰۰ ریال و عمر مفید ۵ سال می باشد
- سال دوم - فروش یک دستگاه به مبلغ ۸.۵۰۰ ریال.
- سال سوم- خرید یک دستگاه به مبلغ ۹.۰۰۰ و ارزش اسقاط ۹۰۰ ریال.
- در سال های بعدی هیچگونه خرید یا فروشی انجام نشده است.



## مثال ۲۰-۹- روش استهلاک گروهی

- محاسبه متوسط نرخ استهلاک :
  - بهای تمام شده ماشین آلات خریداری شده ۳۰.۰۰۰
  - ارزش اسقاط برآوردی (۳.۰۰۰)
  - بهای تمام شده پس از کسر ارزش اسقاط (۲۷.۰۰۰)
  - سنوات عمر مفید دارایی ۵ سال
  - هزینه استهلاک سالیانه ۵.۴۰۰
  - متوسط نرخ استهلاک (  $۳۰.۰۰۰ \div ۵۴۰۰$  ) ۱۸%



## مثال ۲۰-۹- روش استهلاک گروهی

➤ سال اول ( ماشین آلات ۳۰.۰۰۰

۳۰.۰۰۰ بانک

➤ پایان سال اول ( هزینه استهلاک ۵.۴۰۰

۵.۴۰۰ استهلاک انباشته

➤ سال دوم ( بانک ۸.۵۰۰

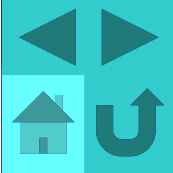
۱.۵۰۰ استهلاک انباشته

۱۰.۰۰۰ ماشین آلات



## مثال ۲۰-۹- روش استهلاك گروهی

۳.۶۰۰	➤ پایان سال دوم ( هزینه استهلاك
۳.۶۰۰	استهلاك انباشته
۹.۰۰۰	➤ سال سوم ( ماشین آلات
۹.۰۰۰	بانک
۵.۲۲۰	➤ پایان سال سوم ( هزینه استهلاك
۵.۲۲۰	استهلاك انباشته



## مثال ۲۰-۹- روش استهلاك گروهی

➤ پایان سال چهارم) هزینه استهلاك ۵.۲۲۰

۵.۲۲۰ استهلاك انباشته

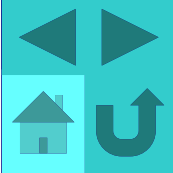
➤ پایان سال پنجم) هزینه استهلاك ۵.۲۲۰

۵.۲۲۰ استهلاك انباشته

➤ پایان سال ششم) هزینه استهلاك ۱.۶۲۰

۱.۶۲۰ استهلاك انباشته





## مثال ۲۰-۹- روش استهلاك گروهی

➤ پایان سال هفتم) هزینه استهلاك

۱.۳۲۰

استهلاك انباشته

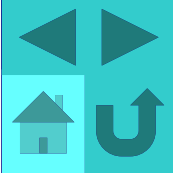
۱.۳۲۰

استهلاك انباشته

۵.۴۰۰	۱.۵۰۰
۳.۶۰۰	
۵.۲۲۰	
۵.۲۲۰	
۵.۲۲۰	۲۴.۷۸۰
۱.۶۲۰	
۲۴.۷۸۰	

ماشین آلات

۱۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰
۲۹.۰۰۰	۹.۰۰۰
	۲۹.۰۰۰



## مثال ۲۰-۹- محاسبات

استهلاك سال اول  $30.000 \times 18\% = 5.400$

استهلاك سال دوم  $(30.000 - 10.000) \times 18\% = 3.600$

استهلاك سال سوم  $(30.000 - 10.000 + 9.000) \times 18\% = 5.220$

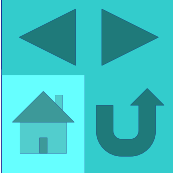
استهلاك سال سوم = 5.220

استهلاك سال ششم  $9.000 \times 18\% = 1.620$

ارزش دفتری در سال آخر  $(29.000 - 24.780) = 4.220$

ارزش اسقاط  $2.000 + 900 = 2.900$

استهلاك سال هفتم  $4.220 - 2.900 = 1.320$



## روش استهلاك تركيبی

- این روش در مورد دارایی هایی قابل استفاده است که از لحاظ ماهیت ، کارکرد و عمر مفید متفاوت باشد.
- در این روش متوسط نرخ استهلاك از حاصل تقسیم مجموع هزینه استهلاك سالیانه هر یک از دارایی ها بر کل بهای تمام شده اولیه بدست می آید.
- در روش مزبور در صورت خرید اقلام جدید لازم است نرخ استهلاك جدیدی نیز محاسبه گردد.



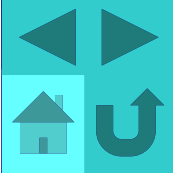
## مثال ۲۱-۹- روش استهلاک ترکیبی

نوع دارایی	بهای تمام شده	ارزش اسقاط	عمر مفید
اتومبیل	۳۰.۰۰۰	۳.۰۰۰	۱۰ سال
کامیون	۵۰.۰۰۰	۸.۰۰۰	۱۰ سال
موتورسیکلت	۱۰.۰۰۰	۱.۷۵۰	۵ سال
جمع	<u>۹۰.۰۰۰</u>	<u>۱۲.۷۵۰</u>	

❖ هزینه استهلاک  $(\frac{5}{9} \% \times 90.000) = 8.550$

۸.۵۵۰

استهلاک انباشته



## مثال ۲۱-۹- روش استهلاك تركيبی

➤ استهلاك اتومبيل  $(30.000 - 3.000) \div 10 = 2.700$

➤ استهلاك كاميون  $(50.000 - 8.000) \div 10 = 4.200$

➤ استهلاك موتور  $(10.000 - 1.750) \div 5 = 1.650$

➤ جمع هزينه استهلاك  $= \underline{\underline{8.550}}$

➤ نرخ استهلاك تركيبی  $= 8.550 \div 90.000 = 5/9\%$

➤ عمر متوسط در استهلاك تركيبی  $= \frac{90.000 - 12.750}{8.550}$

$= 0.3/9$  سال



## عدم استفاده از دارایی ها

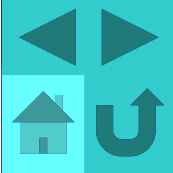
- عدم استفاده از یک دارایی ، موجب توقف روند کسب درآمد شده و لذا هزینه ای نیز از این بابت نباید شناسایی گردد.
- از سوی دیگر ، عواملی نظیر گذشت زمان و ناپایی می تواند در شناسایی هزینه استهلاك موثر باشد.
- طبق قانون مالیات های مستقیم ، در چنین وضعیتی میزان استهلاك باید معادل ۳۰٪ نرخ معمول استهلاك محاسبه گردد.



## منابع طبیعی و استهلاک آن

- منابع طبیعی (دارایی های نقصان پذیر) شامل چوبهای جنگلی ، ذخایر نفتی و معادن می باشد.
- جهت محاسبه استهلاک معادن و منابع طبیعی لازم است ابتدا مبنای محاسبه مشخص گردد. در این رابطه به چهار عامل باید توجه داشت :

- ۱- هزینه تحصیل امتیاز
- ۲- هزینه اکتشاف
- ۳- هزینه توسعه
- ۴- هزینه اعاده سازی



## منابع طبیعی و استهلاک آن

**I. هزینه تحصیل امتیاز.** هزینه تحصیل ، مبلغی است که جهت تحصیل حق استفاده از اموال پرداخت می شود.

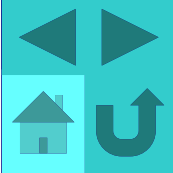
**II. هزینه اکتشاف .** شامل هزینه های گمانه زنی و برآورد میزان منابع طبیعی است.

**III. هزینه توسعه .** هزینه توسعه به دو دسته تقسیم می شود :

الف- تجهیزات مشهود

ب- هزینه های نامشهود توسعه



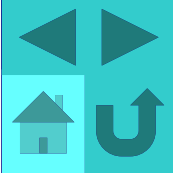


## منابع طبیعی و استهلاك آن

**I. الف- تجهیزات مشهود.** شامل کلیه تجهیزات حمل و نقل و انتقال مواد می باشد.

■ تجهیزات قابل انتقال به معادن دیگر باید بطور جداگانه مستهلك گردد. این هزینه ها در محاسبه مبنای استهلاك دخالت داده نمی شود.

■ تجهیزات غیر قابل انتقال باید در طی عمر مفید یا عمر معادن ، هر کدام که کوتاهتر باشد، مستهلك شود.

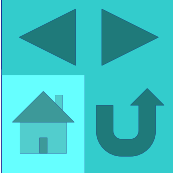


## منابع طبیعی و استهلاك آن

**ب- هزینه های نامشهود توسعه** شامل هزینه های حفاری ، ایجاد تونل ، دکل ، دیوار و هزینه هایی نامشهود دیگر می باشد.

■ هزینه های نامشهود توسعه در محاسبه مبنای استهلاك دخالت داده می شود.

**IV. هزینه های اعاده سازی** شامل هزینه های بازگرداندن اموال به حالت طبیعی خود بوده و در محاسبه مبنای استهلاك دخالت داده می شود.



## منابع طبیعی و استهلاك آن

➤ جهت محاسبه استهلاك منابع طبیعی از روش واحد تولید استفاده می شود.

$$\text{هزینه استهلاك هر واحد} = \frac{\text{ارزش اسقاط - کل هزینه}}{\text{کل واحدهای برآورد شده}}$$

➤ پس از محاسبه هزینه استهلاك هر واحد لازم است که عدد مزبور در تعداد واحد های استخراج شده یا بدست آمده ضرب شود.



## مثال ۲۲-۴ - استهلاك منابع طبيعي

- بهای تمام شده اراضی جنگلی ۳۰۰۰۰۰۰۰۰
- برآورد میزان سنگ آهک موجود ۱۵۰۰۰۰ تن
- برآورد بهای زمین پس از پایان استخراج ۳۰۵۰۰۰۰۰۰
- مخارج اکتشاف و آماده سازی معدن ۶۰۰۰۰۰۰۰۰
- هزینه های نامشهود توسعه ۳۰۵۰۰۰۰۰۰۰
- سنگ آهک استخراج شده در سال اول ۲۰۰۰۰۰۰ تن



## مثال ۲۲-۴ - استهلاك منابع طبيعي

۳۰.۰۰۰.۰۰۰

➤ بهای تمام شده اراضی جنگلی

۶.۰۰۰.۰۰۰

➤ مخارج اکتشاف و آماده سازی معدن

۳.۵۰۰.۰۰۰

➤ هزینه های نامشهود توسعه

۳۹.۵۰۰.۰۰۰

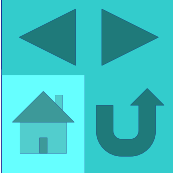
➤ بهای تمام شده معدن

هزینه استهلاك معدن به ازای هر تن:

۳۹.۵۰۰.۰۰۰ - ۳.۵۰۰.۰۰۰

= ۲۴۰

۱۵.۰۰۰



## مثال ۲۲-۴ - استهلاك منابع طبيعي

➤ معادن سنگ آهک

۳۹.۵۰۰.۰۰۰

بانک

۳۹.۵۰۰.۰۰۰

➤ موجودی سنگ آهک

۴.۸۰۰.۰۰۰

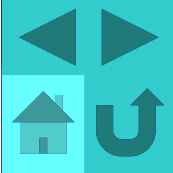
استهلاك انباشته (۲۴۰ × ۲۰.۰۰۰) ۴.۸۰۰.۰۰۰



## دارایی های نامشهود و استهلاك آن

❖ ویژگی های دارایی های نامشهود :

- ۱- فاقد ماهیت عینی و پولی است.
- ۲- جهت استفاده در تولید یا عرضه کالا و خدمات ، اجاره و یا مقاصد اداری نگهداشته می شود.
- ۳- با قصد استفاده در طول بیش از یک دوره تحصیل شده باشد.
- ۴- اندازه گیری منافع اقتصادی آتی و تعیین عمر مفید آن دشوار است



## دارایی های نامشهود و استهلاک آن

- ❖ دارایی های نامشهود باید بر مبنای سیستماتیک طی بهترین برآورد از عمر مفید آن مستهلک شود.
- ❖ این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید دارایی های مزبور از زمان بهره برداری از بیست سال تجاوز نخواهد کرد.
- ❖ در مورد دارایی های نامشهود معمولاً ارزش اسقاط در نظر گرفته نمی شود.
- ❖ جهت محاسبه استهلاک دارایی های نامشهود معمولاً از روش خط مستقیم استفاده می شود.





## انواع دارایی های نامشهود

**دسته اول - دارایی های نامشهود قابل شناسایی**

**دسته دوم - دارایی های نامشهود غیر قابل شناسایی**

➤ دارایی های نامشهود قابل شناسایی به طور جداگانه و مستقل از بقیه دارایی ها دارای قابلیت فروش می باشد. در حالیکه دسته دوم فاقد این ویژگی می باشد.

➤ حق اختراع، حق تالیف، سرقتی محل کسب، علائم و نامهای تجاری و حق امتیاز مثالهایی از دسته اول و سرقتی به معنای حسن شهرت نمونه ای از دسته دوم دارایی ها می باشد.

A photograph of a single pink rose in a white, textured ceramic vase. The vase sits on a dark surface. In the background, there is a window with light-colored curtains and a framed picture on the wall. Overlaid on the image is the Persian word 'جانان' (Janan) in a large, colorful, stylized font. The letters are filled with a gradient of colors: 'ج' is purple to pink, 'ا' is orange to yellow, 'ن' is green to blue. To the right of the word is a solid purple circle. Below the word are several small colored circles: two orange and yellow circles, and three green and blue circles.

# جانان

[www.salampnu.com](http://www.salampnu.com)

## سایت مرجع دانشجوی پیام نور

- ✓ نمونه سوالات پیام نور : بیش از ۱۱۰ هزار نمونه سوال همراه با پاسخنامه
- تستی و تشریحی
- ✓ کتاب ، جزوه و خلاصه دروس
- ✓ برنامه امتحانات
- ✓ منابع و لیست دروس هر ترم
- ✓ دانلود کاملاً رایگان بیش از ۱۴۰ هزار فایل مختص دانشجویان پیام نور

[www.salampnu.com](http://www.salampnu.com)