

بسمه تعالی

فصل اول حسابداری مالی

(مناسب برای داوطلبان کنکور کارشناسی ارشد)

شامل نکات مفاهیم نظری

و استانداردهای ۱ و ۲ و ۳ و ۴ و ۵ و ۶

حسین آریایی نژاد

حسابداری: فرایند گردآوری، طبقه بندی، ثبت، تجمیع و گزارشگری اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان، جهت پاسخگویی و تصمیم‌گیری آگاهانه
 نکته: به جهت وجود فرض تفکیک شخصیت حسابداری برای واحد تجاری تعریف می‌شود که بر اساس آن، تنها رویدادها و مبادلات مالی مؤثر
 بر واحد تجاری در حسابداری مورد توجه و پردازش قرار می‌گیرد.

نکته: نخستین شرط ورود آثار رویدادها به حوزه صورتهای مالی، انطباق با تعریف یکی از عناصر صورتهای مالی است.
 نکته: ادغام و طبقه‌بندی در قابل فهم بودن و در نتیجه بر نحوه ارائه اطلاعات تأثیر دارد.

معادله حسابداری در بیان کلی، همواره اینگونه است: **دارایی‌ها = بدهی + حقوق صاحبان سهام (سرمایه)**

اصول و مفروضات حسابداری: به ضوابط و قواعد کلی گفته میشود که مورد قبول گروه بیشتری از اهل فن بوده و عملاً سر مشق و راهنمای آنان قرار
 می‌گیرد. طبیعی است پیروی از این ضوابط، عملیات حسابداری و نتایج حاصله از آن برای اشخاص ذی‌علاقه دارای مفهوم مشترک نخواهد بود؛ لکن
 چنانچه هر حسابدار بخواهد بر اساس ذوق و سلیقه شخصی خود مبادرت به انجام عملیات حسابداری، نگاهداری حساب‌ها و تنظیم صورت حساب‌ها عمل
 کند، حاصل کار او برای دیگران فایده‌کافی نخواهد داشت. همچنین امکان مقایسه نتایج فعالیت‌های مالی یک مؤسسه در ادوار مالی مختلف و گزارش
 های مالی مؤسسات مشابه با یکدیگر میسر نخواهد شد؛ از این جهت اصول و مفروضات حسابداری به عنوان یک میثاق بین‌اهالی حرفه حسابداری،
 پذیرفته و ملاک عمل قرار گرفته است.

پایه‌های اصول پذیرفته شده حسابداری بر چهار فرض محیطی زیر استوار است:

۱. فرض شخصیت جداگانه (تفکیک شخصیت): فرض تفکیک شخصیت یکی از اساسی‌ترین مفروضات حسابداری می‌باشد. زیرا این فرض بین واحد
 تجاری و مالک یا مالکین آن مرزی قائل می‌گردد. برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه یک شخصیت حقوقی مستقل فرض شده که
 می‌تواند دارایی تحصیل نموده، بدهی و هزینه تعهد و درآمد نیز تحصیل نماید. بر مبنای این فرض، مطالبات و دیون شخصی صاحبان واحد تجاری به
 اشخاص ثالث، جزء منابع تعهدات واحد تجاری محسوب نمی‌گردد؛ اگر چه در شرکت‌های تضامنی و مؤسسات انفرادی با اینکه شخصیت شرکت با
 مؤسسه، مستقل از شخصیت مالک یا مالکین آن می‌باشد اما از نظر قانونی این تفکیک وجود ندارد و بستانگران این گونه مؤسسات می‌توانند طلب خود
 را از داراییهای مؤسسه یا اموال شخصی صاحبان سرمایه وصول نمایند.

تست: فرض تفکیک شخصیت در چه موردی مصداق دارد؟ (ص: ۷۴)

۱) فقط در مورد قانونی ۲) فقط در مفاهیم اقتصادی یک سازمان

۳) فقط در مورد مؤسسات تجاری یا تولیدی ۴) در هر موردی که موضوع حسابداری درگیر است

پاسخ: گزینه ۴. فرض تفکیک شخصیت، در هر موردی که با حسابداری سروکار داریم مصداق دارد.

۲. فرض تداوم فعالیت: فرض تداوم فعالیت، توسط کمیته استاندارد های حسابداری مالی به شرح زیر تعریف شده است: فرض بر این است که هر واحد
 تجاری دارای تداوم فعالیت، یعنی عملیات آن در آینده قابل پیش‌بینی ادامه دارد. به بیان دیگر، فرض می‌شود که نه قصد بر این است که واحد تجاری
 منحل یا عملیات آن به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش داده شود و نه ضرورت این کار احساسی می‌شود.

نکته: طبقه‌بندی صورتهای مالی به جاری و غیرجاری و شناسایی دارایی‌ها به بدهی تمام‌شده از مصادیق فرض تداوم فعالیت است.

تست: ثبت منافع اقتصادی به عنوان دارایی و ثبت تعهدات اقتصادی به عنوان بدهی، مبتنی بر کدام اصل یا فرض حسابداری است؟ (ص: ۷۸)

۱) اهمیت ۲) بدهی تمام شده ۳) تداوم فعالیت ۴) تفکیک شخصیت

پاسخ: گزینه ۳.

۳. فرض دوره مالی: نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تصفیه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد از طرف دیگر، بستنکاران، اعتبار دهندگان و اشخاص ذینفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو عمر واحد تجاری به دوره های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً (دوره حسابداری) می‌گویند. دوره مالی ممکن است سه ماهه، شش ماهه یا یکساله باشد. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد اصطلاحاً سال مالی می‌گویند.

نکته: تهیه صورت‌های مالی بر مبنای فرض دوره مالی است.

تست: ضرورت فرض تمپدی ناشی از کدام فرض یا اصل حسابداری است؟ (س. ۷۵)

۱) بهای تمام شده (۳) تفکیک شخصیت (۳) دوره مالی (۴) واحد اندازه گیری پاسخ: گزینه ۳. فرض تمپدی برای رابطه نزدیکی با فرض دوره مالی است.

۴. فرض واحد اندازه گیری (واحد پولی): برای اندازه‌گیری هر ویژگی یا کیفیت، در نگاه اول به یک مقیاس اندازه‌گیری نیاز می‌باشد مثلاً واحد اندازه‌گیری طول متر، وزن کیلو گرم، انسان فقر، زلزله بیشتر و... می‌باشد. در حسابداری نیز «پول» به عنوان واحد اندازه‌گیری مبادلات فرض شده است. کلیه مبادلاتی که توسط حسابداران در دفاتر یا صورت های مالی منعکس می‌گردد، صرف حجم و یا مقدار نمی‌باشد بلکه تنها بهای آنها را نشان می‌دهند. به طور کلی وقایعی که با پول اندازه‌گیری نمی‌شوند و فاقد جنبه مالی می‌باشند در دفاتر و صورت‌حساب‌ها منعکس نمی‌گردند. مثلاً روحیه کارکنان، گزارشی مدیریت، رقابت‌های بازار و... در صورت‌های مالی منعکس نمی‌گردند.

علاوه بر مفروضات محیطی در حسابداری، بزرگ ثبت و گزارشگری مالی، به رهنمودها و دستورالعمل‌های روشن‌تر و مشخص‌تری نیز نیاز می‌باشد. این دستورالعمل‌ها که به اصول حسابداری موسوم می‌باشند در مقایسه با مفروضات حسابداری، بیشتر جنبه اجرایی و کاربردی دارند چهارچوب اولیه و زیربنایی حسابداری ابتدا به وسیله مفروضات شکل می‌گیرد و سپس بوسیله اصول حسابداری عملی می‌گردد چهار اصل مهم به این شرح است:

۱. اصل بهای تمام شده تاریخی: طبق این اصل، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌گردند. منظور از بهای تمام شده هر دارایی، ارزش مبادله‌ای نقدی آن در تاریخ تحصیل است. پرداخت‌های اضافی به علت خریدهای نسبه و مدت فر جزو بهای تمام شده دارایی محسوب نمی‌گردند. به علت قابلیت اتکال بهای تمام شده تاریخی، تغییر ارزش داراییها به مرور زمان، در بهای ثبت شده دارایی بی‌اثر می‌باشد.

نکته: اصل بهای تمام شده بیش از سایر اصول تحت تاثیر پدیده تورم قرار می‌گیرد.

۲. اصل تحقق درآمد اصل تحقق درآمد، زمان شناسایی درآمد و ثبت آن در حسابها و صورت‌های مالی را تعیین می‌نماید. طبق این اصل، درآمد زمانی شناسایی می‌گردد که دو شرط زیر برقرار باشد:

الف) مبادله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد

ب) فلزیند کسب بوده کامل شده باشد

نکته: فلزیند کسب سود چه زمانی کامل می‌شود؟ زمانی که اولاً ورود منافع اقتصادی به واحد تجاری محتمل باشد. ثانیاً، بتوان مبلغ آن را به صورت قابل اتکالی بر آورد کرد.

۳. اصل تطابق (همزمانی): بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد. به عبارت دیگر سود هر دوره تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمل شده برای کسب درآمد همان دوره می‌باشد. مطابق این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دوره جاری، به دلیل داشتن منافع آتی به عنوان دارایی در دفاتر و صورت‌های مالی ثبت و گزارش می‌شوند.

نکته: در بسیاری از متون آموزشی حسابداری به اشتباه مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمدهای همان دوره را به عنوان اصل تطابق معرفی کرده‌اند. در حالی که اصل تطابق مقابله (ردیابی) دقیق این که کدام هزینه منجر به کسب کدام درآمد شده است، می‌باشد مثلاً در این ارتباط، بهای تمام شده کالای فروش رفته از فروش کسر می‌شود تا سود نوبزه محاسبه شود.

۴. اصل افشاء کامل: اصل افشاء ایجاب می‌کند که کلیه رویدادها و وقایع مالی یا اهمیت مربوط به واحد تجاری به طور مناسب و کامل افشاء گردد این اصل که بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد، واحد تجاری را ملزم به تهیه اطلاعات مورد نیاز برای بستنکاران و اعتبار دهندگان می‌نماید. این اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا در یادداشت‌های همراه این صورت‌های افشاء گردد.

مفاهیم نظری

به جهت دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ وجود یک مجموعه پیوسته از اهداف و مبانی که بتواند ماهیت، نحوه عمل و حدود گزارشگری مالی را مشخص کند ضرورت می‌یابد.

مفاهیم نظری مشتمل بر شش فصل: ۱. اهداف صورت‌های مالی، ۲. خصوصیات کیفی، ۳. عناصر صورت‌های مالی، ۴. شناخت شاندازه گیری و ۵. نحوه ارائه می‌باشد.

نکته: مفاهیم نظری چه کمکی به ما می‌کنند؟ مفاهیم نظری به حدود فضاوت حرفه‌ای، محدود کردن رویه‌های حسابداری و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات کمک می‌کند.

نکته: مفاهیم نظری راهنمای استاندارد گزار است (لکن یک استاندارد حسابداری نیست)، همچنین می‌توان در مواردی که استاندارد حسابداری در ارتباط با موضوعی خاصی وجود نداشته باشد، از مفاهیم نظری کمک گرفت.

نکته: در موارد اختلاف بین مفاهیم نظری و استاندارد حسابداری، ملاک عمل استاندارد حسابداری است.

نکته: در موارد اختلاف بین قانون و استاندارد حسابداری همواره ملاک عمل قانون می‌باشد (همواره قوانین مقدم بر استانداردهای حسابداری و استاندارد حسابداری، مقدم بر مفاهیم نظری است).

نکته: آیا گستره مفاهیم نظری می‌تواند به کل محدوده گزارشگری تشریحی باشد؟ مفاهیم نظری در حال حاضر با هدف تهیه صورت‌های مالی در سازمانهای انتظامی تدوین شده است لکن کاربرد آن در سایر حوزه‌های مرتبط با گزارشگری مالی ایرانی ندارد، اما توصیه نشده است.

نکته: تقریباً در تمام شرایط تبعیت از استانداردهای حسابداری و افشاء آن در صورت لزوم به ارائه مطلوب (واقعیت) صورت‌های مالی منجر می‌شود. با این حال در شرایط بسیار نادر به قصد ارائه به نحو مطلوب می‌توان از استانداردهای حسابداری تخطی کرد به عنوان مثال:

طبق استاندارد شماره حسابداری شماره ۲، صورت جریان وجوه نقد باید به شکل غیر مستقیم ارائه شود ولی بانکها به علت وجود صنعت خاصی، جریانهای نقدی خود را به شکل مستقیم ارائه می‌نمایند.

۱. هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تخیلی و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی (ترازنامه)، عملکرد مالی (صورت سود و زیان) و انعطاف‌پذیری مالی (کلیت صورت‌های مالی)، واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. (رویکرد ترازنامه‌ای با ارزش‌های جاری سر و کار دارد).

صورت‌های مالی همچنین نتایج وظیفه بازاریابی مدیران یا حسابدهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند. (رویکرد سود و زیانی) یا بهای تمام شده تاریخی سر و کار دارد).

نکته: از آنجاکه صورت‌های مالی عمدتاً بیانگر اثرات مالی رویدادهای گذشته است و لزوماً دربرگیرنده اطلاعات غیرمالی نیست، تمام اطلاعات مورد لزوم استفاده‌کنندگان را جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم نمی‌آورد. باین‌حال، صورت‌های مالی نیازهای اطلاعاتی مشترک اغلب استفاده‌کنندگان را رفع می‌کند.

استفاده کنندگان از اطلاعات و گزارش های حسابداری شامل دو گروه درون سازمانی و بیرون سازمانی می باشند:

الف) استفاده کنندگان درون سازمانی: شامل مدیران و کارکنان واحد تجاری بوده که عمدتاً از این اطلاعات با هدف حسابداری، برنامه ریزی و یا تصمیم گیری های مدیریتی، استفاده می نمایند (شاخه حسابداری مدیریت)

ب) استفاده کنندگان بیرون سازمانی، شامل دامنه وسیعی از اشخاص اعم از سهامداران و سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سازمانهای دولتی و... (همه جامعه) می باشند که عمدتاً از این اطلاعات جهت تصمیم گیری آگاهانه و اعتبار دهی استفاده می نمایند

نکته: اطلاعات بیرون سازمانی نسبت به اطلاعات درون سازمانی، مختصر تر است

اهمیت

یک کیفیت آنتهای است به این معنا که در مورد موضوعات و اقلام که اهمیت الزام رعایت دقیق استانداردها و اصول حسابداری وجود ندارد. به عبارت دیگر، اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی بیشتر آن نیست

نکته: چه چیزی اطلاعات مالی را مفید می سازد؟ اهمیت. اطلاعاتی که حائز اهمیت نیست نمی تواند مفید واقع شود

نکته: منظور از اطلاعات با اهمیت اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ میشود، تاثیر گذارد

نکته: شناسایی ذاریایی های ثابت که اهمیت به عنوان هزینه براساس مفهوم اهمیت است.

نکته: اهمیت امری نسبی و تابع شرایط زمانی و مکانی است. با اهمیت ترین مبالغ در صورتهای مالی و مبالغی که اهمیت کمتری دارند، در یادداشت های توضیحی همراه منعکس می گردند

نکته: با اهمیت ترین اطلاعات کیفی، در یادداشت های توضیحی همراه منعکس می گردد

۲. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی

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

الف) خصوصیات کیفی اصلی عبارتند از: محتوای اطلاعات شامل:

قابل اتکا بودن: اطلاعاتی که عاری از هر گونه اشتباه و نمایان جانشینانه با اهمیت باشد و بطور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می رود بیان کند قابل اتکا بودن به معنای دقت مطلق نیست (ایجاب حسابرسی مستقل).

قابل اتکا بودن خود شامل خصوصیات زیر میباشد:

کامل بودن: صورتهای مالی باید در برگیرنده تمامی رویدادهای مربوط به دوره مالی مورد گزارشگری باشند

احتیاط: به معنای رعایت محافظه کاری در شناسایی رویدادها می باشد.

تست: قاعده اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش با کدام یک از اصول زیر منطبق است (بی. ۷۰)

۱) ثبات رویه ۲) اهمیت ۳) تحقیق ۴) محافظه کاری

پایه گزینه ۴.

نکته: بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ناشی از اصل محافظه‌کناری است. بکارگیری ارزش‌های بازار، فرضی محافظه‌کاری (احتیاط) را نقض می‌نماید.

بیطرفی: اطلاعات مندرج در صورتهای مالی باید بیطرفانه یعنی عاری از تمایلات جانبدارانه باشد.

بیان صادقانه: صورتهای مالی باید براساس واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی رویدادها، اصطلاحاً رعایت رجحان محتوا بر شکل تهیه و ارائه شود. نکته: تهیه صورتهای مالی تلفیقی، فروش اقساطی و اجاره‌های سرمایه‌ای نمونه‌ای از مواردی مفهوم رجحان محتوا بر شکل است.

تست: طبق مبانی نظری استانداردهای حسابداری ایران، رجحان محتوا بر شکل متأثر از کدام یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است؟ (س. ۷۵)

- ۱) مربوط بودن ۲) بیان صادقانه ۳) کامل بودن ۴) سودمندی در پیش‌بینی پاسخ: گزینه ۲.

مربوط بودن: اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که به تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای حال و آینده و یا تایید و تصحیح ارزیابی‌های گذشته موثر واقع شود و شامل دو جزء است:

ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تاییدکنندگی: لازم است اطلاعات طبقه بندی شده باشد تا بتوانیم براساس آن پیش‌بینی کنیم به عنوان مثال: با طبقه بندی مناسب اطلاعات صورت‌سود و زیان به افلام عملیاتی و بهای تمام شده کلای فروش رفته، هزینه‌های فروش اداری و مالی و غیر عملیاتی می‌توان در ارتباط با تداوم فعالیت و پیش‌بینی سود آتی واحد تجاری تصمیم‌گیری کرد.

انتخاب خاصه: انتخاب روش مناسب برای حسابداری و ارزشیابی رویدادهای مالی.

نکته: اصلی‌ترین خاصه، بهای تمام شده تاریخی است.

تست: مفید بودن با توجه به کدام دو ویژگی اصلی اطلاعات حسابداری مورد ارزیابی و افضاوت قرار می‌گیرد؟ (س. ۸۱)

- ۱) قابلیت مقایسه و بیطرفی ۲) قابلیت اثبات و موقع بودن ۳) مربوط بودن و قابلیت اتکا ۴) قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه پاسخ: گزینه ۳.

تست: دلیل طبقه بندی در صورت سود و زیان چیست؟ (س. ۸۲)

- ۱) افزایش قابلیت مقایسه ۲) افزایش ارزش پیش‌بینی ۳) افزایش قابل فهم بودن اطلاعات ۴) جلوگیری از محاسبات مجدد توسط کاربران پاسخ: گزینه ۲.

ب) خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات شامل:

قابل فهم بودن: به معنای رعایت ادغام و طبقه‌بندی مناسب اطلاعات مالی یا در نظر گرفتن میزان توان استفاده‌کننده از صورتهای مالی است.

قابل مقایسه بودن: به معنای افشای مناسب افلام بصورت مقایسه‌ای و رعایت ثبات رویه در بکارگیری روش‌های حسابداری است.

نکته: نحوه ارائه و طبقه بندی افلام در صورتهای مالی از یک دوره به دوره بعد نباید تغییر کند مگر در مواردی که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات و سایر رویدادها منجر شود یا این تغییر به موجب یک استاندارد الزامی شود.

تست: کدام یک از موارد زیر مرتبط با ویژگی قابل فهم بودن است؟ (س. ۸۸)

- ۱) بیان صادقانه ۲) قابل مقایسه بودن ۳) افشای رویه‌های حسابداری ۴) ادغام و طبقه بندی اطلاعات پاسخ: گزینه ۲.

چه عواملی بکارگیری خصوصیات کیفی را دچار محدودیت میکنند؟

ملاحظات منفعت و هزینه

به موقع بودن

موازنه بین خصوصیات کیفی

نکته: قابلیت اتکا با مربوط بودن رابطه معکوس دارند و لازم است بین آنها نوعی موازنه برقرار کرد
نکته: لازم است بین خصوصیات احتیاط و بیطرفی، نوعی موازنه ایجاد کرد.

تست: کدام عامل اعمال خصوصیات کیفی اطلاعات مالی را دچار محدودیت نمی‌کند؟ (س ۹۲)

- ۱) موازنه بین خصوصیات کیفی ۲) به موقع بودن
۳) احتیاط ۴) ملاحظات منفعت و هزینه
پاسخ: گزینه ۳

چند محدودیت عمده اطلاعات در صورتهای مالی:

عدم افشای اقلامی با واحد سنجش غیر پولی.

گذشته گر بودن اطلاعات

تکیه قابل توجه بر برآوردهای حسابداری.

نکته: بر اساس فصل پنجم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، در اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی، نظام بهای تمام شده تاریخی مدنظر قرار خواهد گرفت و از ارزش های جاری نیز تا سیزتی که با خصوصیات اتکا پذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار است در تعدیل این نظام استفاده خواهد شد.

۳. عناصر صورتهای مالی: صورتهای مالی، اثرات مالی معاملات و سایر رویدادها را از طریق طبقه‌بندی کلی آنها بر حسب خصوصیات اقتصادی‌شان نمایش می‌دهد. این طبقات کلی، عناصر صورتهای مالی نام گرفته‌اند. ارائه این عناصر در ترازنامه و صورت سود و زیان، منضمّن تقسیم آنها به طبقات فرعی است. به‌طور مثال داراییها و بدهیها را می‌توان بر حسب ماهیت یا کارکرد آنها در فعالیت تجاری طبقه‌بندی کرد تا ارائه اطلاعات به‌گونه‌ای صورت گیرد که برای اهداف تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان حائز حداکثر فایده باشد این عناصر عبارتند از:

دارایی: عبارت است از حقوق (حقوق حاصل از مالکیت) نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری در آمده است.

بدهی: عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

حقوق صاحبان سرمایه: عبارت از باقیمانده‌ای است که از کسر جمع بدهی‌های واحد تجاری از جمع دارایی‌های آن حاصل می‌شود.

درآمد: عبارتست از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

هزینه: عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به ستانده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود.

آورده صاحبان سرمایه: عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از سرمایه‌گذاری در واحد تجاری، جهت کسب یا افزایش حقوق مالکانه.

ستانده صاحبان سرمایه: عبارتست از کاهش در حقوق صاحبان سرمایه ناشی از انتقال داراییها به صاحبان سرمایه یا ایجاد بدهی در قبال آنها، به‌منظور کاهش حقوق مالکانه و یا توزیع سود.

۴. شناخت: منظور از شناخت در مفاهیم نظری حسابداری، مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است. در واقع مقصود از شناخت این نیست که یک قلم حتی در یادداشت‌های توضیحی همراه صورتهای مالی افشا شود بلکه آن قلم باید در جمع اقلام یکی از صورتهای مالی اساسی، منظور گردد و افشا در یادداشتها نمی‌تواند جایگزین مناسبی برای خودداری از شناخت عناصری باشد که معیارهای شناخت در مورد آنها صدق می‌کند.

نکته: هر قلمی که در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی نگنجد نایستی در صورتهای مالی منعکس شود این امر بطن معنا نیست که چون یک قلم در یکی از تعاریف عناصر صورتهای مالی می‌گنجد، پس در صورتهای مالی مورد شناخت قرار خواهد گرفت.

نکته: بعضی از رویدادها غیر قابل تبدیل به پول هستند که می‌بایست در یادداشت‌های توضیحی همراه افشا شوند مانند بدهی‌های احتمالی که در ادامه به آن پرداخته شده است.

مراحل شناخت

شناخت داراییها و بدهیها در سه مرحله انجام می‌شود:

الف - شناخت اولیه، یعنی ثبت یک قلم برای اولین بار به منظور انعکاس در صورتهای مالی.

ب - تجدید اندازه‌گیری بعدی، یعنی تغییر مبلغ پولی قلمی که قبلاً ثبت و شناسایی شده است.

ج - قطع شناخت، یعنی حذف یک قلم که قبلاً شناسایی شده، از صورتهای مالی.

شناخت در آمد و هزینه اغلب در نتیجه شناخت داراییها و بدهیها و تغییرات در آنها صورت می‌گیرد لکن برای شناخت در آمد و هزینه ملاحظاتی دیگری نیز باید مدنظر قرار گیرد که در ادامه به آنها پرداخته خواهد شد.

تسمه: فرآیند گزارش یک قلم در صورتهای مالی یک واحد اقتصادی چه نام دارد؟ (س. ۸۰)

پاسخ: گزینه ۳.
 (۱) تخصیص (۲) تحقق (۳) شناخت (۴) تطابق

ش. اندازه‌گیری: شناخت متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی یک عنصر و احتساب آن مبلغ در جمع اقلام صورتهای مالی است این فصل از مفاهیم نظری گزارشگری مالی به اندازه‌گیری این مبلغ پولی می‌پردازد.

نظامهای اندازه‌گیری

نظامهای اندازه‌گیری گوناگونی وجود دارد که می‌توان آنها را در حسابداری بکار گرفت. مهم‌ترین ویژگی متمایزکننده آنها از یکدیگر، اتکاب به بهای تمام شده تاریخی یا ارزش جاری است. جهت تبیین اصول اندازه‌گیری، تمرکز بر این وجه تمایز مفید است و لذا بحث آتی در قالب بهای تمام شده تاریخی و ارزش جاری ارائه می‌شود. سایر نظامهای اندازه‌گیری را می‌توان به عنوان گونه‌های دیگری در چارچوب دو طبقه کلی فوق‌الذکر مورد بحث قرار داد.

بهای تمام شده تاریخی: در یک نظام مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، داراییها و بدهیها به ارزش زمان تحصیل اندازه‌گیری می‌شود و این ارزش معمولاً بهی تحصیل است. بدین ترتیب، بهای تمام شده تاریخی دارای دو خاصیت مهم است: خاصیت اول مبتنی بودن آن بر معاملات است و خاصیت دوم این است که بهای تمام شده تاریخی بیانگر ارزش جاری در زمان تحصیل است.

نکته: مزیت اصلی مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی، همین بودن و اتکا پذیری آن است که ناشی از مبنای معاملاتی آن می‌باشد.

نکته: عیب اصلی مبنای بهای تمام شده تاریخی، مربوط نبودن ظاهری آن با وضعیت جاری فعالیت تجاری است.

ارزش های جاری: در یک نظام حسابداری مبتنی بر ارزش جاری، داراییها و بدهیها به طور منظم تجدید اندازه‌گیری می‌شود تا تغییرات در ارزش آنها همزمان با وقوع و نه صرفاً به هنگام تحقق (که در نظام بهای تمام شده تاریخی معمول است) ثبت شود.

نکته: ارزش جاری در بر می‌خیزد سه نگرش متفاوت است که عبارتند از:

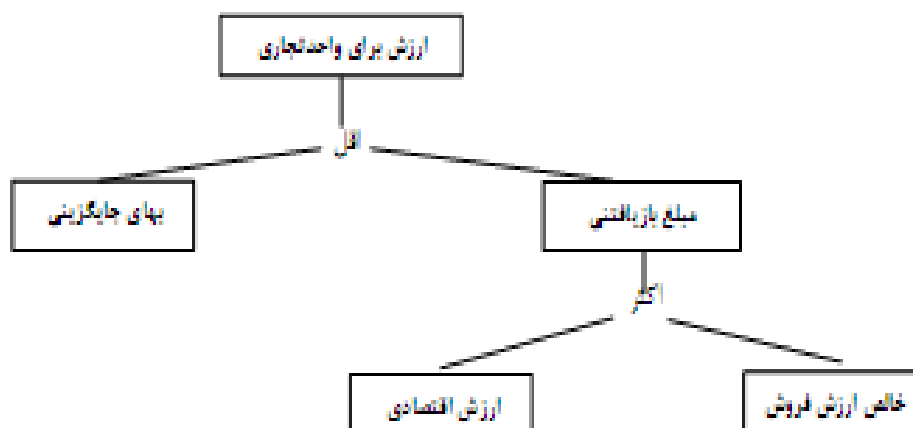
ارزش ورونی (بهای جایگزینی)،

ارزش خروجی (خالص ارزش فروش) و

ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار از کاربرد مستمر ذرائع و فروش نهایی آن توسط مالک فعلی).

قاعده تعیین ارزش برای واحد تجاری

طبق این قاعده ارزش جاری برابر یا اقل بهای جایگزینی جاری دارایی و مبلغ بازمانده آن تعیین می‌گردد. که خود مبلغ بازمانده دارایی، بالاترین ارزشی است که مالک فعلی دارایی می‌تواند بطن دست یابد و برابر خالص ارزش فروش دارایی یا ارزش اقتصادی آن، هر کدام بیشتر است، می‌باشد. نکته: خالص ارزش فروش برابر است با قیمت فروش پس از کسر هزینه های توزیع و فروش. نکته: ارزش اقتصادی برابر است با خالص ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی.



تست: اگر بهای جایگزینی ساختمانی ۱۰۰۰، خالص ارزش فروش آن ۷۰۰ و ارزش اقتصادی آن ۸۰۰ باشد، مطابق مفاهیم نظری گزارش گیری مالی ایران، ارزش جاری بهای ساختمان چقدر است؟
 ۱- ۱۰۰۰ () ۲- ۸۰۰ () ۳- ۷۰۰ () ۴- ۳۰۰ ()
 پاسخ: گزینه ۲.

تست: اطلاعات زیر در مورد ارزش های مربوط به یک دستگاه ماشین آلات در تاریخ ترازنامه در دسترس است:

- خالص ارزش فروش ۹.۵ میلیون ریال - ارزش اقتصادی ۱۰ میلیون ریال

- بهای جایگزینی ۱۰.۲ میلیون ریال - مبلغ دفتری ۹ میلیون ریال

ارزش این ماشین آلات برای واحد تجاری در تاریخ ترازنامه چند میلیون ریال است؟ (س. ۹۲)

۱- ۱۰ () ۲- ۹.۵ () ۳- ۹ () ۴- ۱۰.۲ ()

تست: مفهوم ارزش برای واحد تجاری برابر است با (س. ۹۲)

۱) مبلغ بازمانده یا بهای جایگزینی هر کدام کمتر است.

۲) مبلغ بازمانده یا ارزش اقتصادی هر کدام بیشتر است.

۳) مبلغ بازمانده یا ارزش اقتصادی هر کدام کمتر است.

۴) خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی هر کدام بیشتر است.

پاسخ: گزینه ۱.

نکته: مهمترین مزیت ارزش جاری، مربوط بودن آن به تصمیمات استفاده کنندگان و عیب اصلی ارزش جاری، ذهنی بودن بیشتر و اتکال پذیری کمتر آن در مقایسه با بهای تمام شده تاریخی است.

توجه: نحوه طبقه‌بندی مطالب ارائه شده در این مجموعه به این صورت می‌باشد که پس از مروری بر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ابتدا به تعریف و تفسیر صورتهای مالی پرداخته شده، سپس با توجه به اهمیت مطالب، هر یک از طبقات صورتهای مالی اساسی بطور جداگانه مورد بحث قرار گرفته است. از این رو دانشجویان عزیز در هر قسمت از متن پیش رو که مورد مطالعه قرار می‌دهند، تقدم و تاخر مطالب را به ترتیب گفته شده مد نظر قرارداده تا انسجام مطالب حسابداری مالی برای استفاده‌کننده، قابل درک باشد.

فصل دوم: صورتهای مالی

(استاندارد حسابداری شماره ۴، ۲، ۱، ۲، ۵، ۶)

۶. ارائه صورتهای مالی

محصول نهایی فرایند حسابداری، صورتهای مالی است.

نکته: مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با مدیریت (هیئت مدیره)، واحد تجاری می‌باشد.

صورتهای مالی اساسی شامل:

۱. ترازنامه (صورت وضعیت مالی): نشان دهنده وضعیت مالی در یک لحظه (مقطع) از عمر واحد تجاری است. بر مبنای فرض تعهدی
 ۲. صورت سود و زیان: نشان دهنده عملکرد مالی طی یک دوره از عمر واحد تجاری. بر مبنای فرض تعهدی
 ۳. صورت سود و زیان جامع: جمع تغییرات حقوق صاحبان سرمایه، غیر از تغییرات سرمایه را نشان می‌دهد. بر مبنای فرض تعهدی
 ۴. صورت جریان وجوه نقد: صورت جریان نقدی، بر مبنای فرض نقدی
- صورتهای مالی اساسی فوق به همراه یادداشت‌های توضیحی همراه، مجموعه صورتهای مالی را تشکیل می‌دهند.

نکته: یادداشت‌های توضیحی همراه، شامل صورتهای مالی اساسی نمی‌شود.

چه اطلاعاتی در یادداشت‌های توضیحی منعکس می‌شود؟

- هر واحد تجاری که صورتهای مالی آن طبق استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌شود باید این واقعیت را افشا کند در صورتهای مالی نباید ذکر کرد که این صورتهای طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است، مگر اینکه در تهیه صورتهای مزبور تضاد تمام الزامات مندرج در استانداردهای حسابداری مربوط رعایت شده باشد.
- افشاء رویه مورد استفاده برای برخورد با رویدادها و مبادلات با اهمیت.
- اطلاعاتی که افشای آنها بر اساس استانداردهای حسابداری الزامی است و در جای دیگر صورتهای مالی به آنها اشاره نشده است. مثل استاندارد ۲۵ تحت عنوان گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف.
- همچنین اطلاعات دیگری که افشای آنها بزرگ اثر به نحو مطلوب الزامی است و در جای دیگری از صورتهای مالی به آن اشاره نشده است. مثل ارائه صورت ریز اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.

نکته: بکارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشاء در یادداشت‌های توضیحی همراه، جبران نمی‌شود.

نکته: بر طبق استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی بزرگ سال و در موارد استثنایی دوره‌های کوتاه‌تر از یک سال تهیه می‌شود.

ترازنامه یا صورت وضعیت مالی

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱، در صورت موضوعیت داشتن، ترازنامه می‌بایست حداقل حاوی اقلام زیر باشد:

۱. موجودی نقد
۲. حسابها و اسناد دریافتی
۳. موجودی مواد و کالا
۴. دارایی ثابت مشهود
۵. دارایی های نامشهود
۶. سرمایه گذاری‌ها
۷. حسابها و اسناد پرداختی
۸. ذخیره مالیات عملکرد
۹. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان
۱۰. بدهی های بلند مدت
۱۱. سرمایه و اندوخته ها
۱۲. سهم اقلیت

نکته: طبق بندی اقلام ترازنامه بر اساس میزان دسترسی به وجه نقد (قدرت نقدشوندگی) انجام می‌شود

ویژگی های ترازنامه:

۱. اولین صورت مالی
 ۲. منبع اصلی اطلاعات در مورد قدرت نقدینگی یا نقدشوندگی، قدرت پرداخت دیون و اعطای پذیری مالی.
 ۳. عدم انعکاس ارزش روز واحد تجاری (نقص ذاتی ترازنامه)
- نکته: دو دلیل برای عدم رفع نقص ترازنامه وجود دارد:
۱. ترازنامه بسیاری از منابع مورد استفاده توسط شرکت را به عنوان دارایی قبول ندارد. مثل سرفظی.
 ۲. ترازنامه همان منابعی که به عنوان دارایی قبول دارد را به ارزش منصفانه نشان نمی‌دهد.
- مثال: فرض کنیم اطلاعات زیر در تاریخ ترازنامه، در مورد شرکت آلفا برقرار است:

ترازنامه

ارزش منصفانه		ارزش دفتری		
۱۰۰	۱۰۰	۲۰۰	۲۰۰	موجودی نقد
۱/۲۰۰۰	۶۰۰	۱/۲۰۰۰	۸۰۰	زمین
<u>۱/۳۰۰</u>	<u>۱/۳۰۰</u>	<u>۱/۴۰۰</u>	<u>۱/۰۰۰</u>	

• تعداد سهام موجود ۱۰ سهم به ارزش بازار هر سهم ۲۰۰ ریال

۴۰۰ مازاد	{	ارزش دفتری خالص دارایی های شرکت ۱۰۰۰
		ارزش منصفانه خالص دارایی های شرکت ۱۴۰۰
۶۰۰ سرفزنی	{	ارزش روز خالص دارایی های شرکت ۲۰۰۰

• ارزش روز شرکت: تعداد سهام جاری * ارزش بازار هر سهم (۲۰۰ * ۱۰ = ۲۰۰۰)

نحوه تعیین ارزش منصفانه یک دارایی:

ارزش بازار فقط برای دارایی های سریع معامله کاربرد دارد. (وجود بازار فعال و قیمت معاملاتی برای معامله) و اگر سریع معامله نباشد

برای اقلام ورودی: ارزش جایگزینی (چقدر بپردازیم تا عین همان را داشته باشیم).

برای اقلام خروجی: خالص ارزش فروش (فروش آن چقدر برای ما عایدی دارد).

برای استفاده مستقیم از دارایی: ارزش اقتصادی (ارزش به موازات استفاده مستقیم).

تهاتر در توازننامه طبق استاندارد حسابداری شماره ۱، تهاتر در توازننامه ممنوع است مگر در جائیکه یک استاندارد حسابداری، انجام اینکار را مجاز یا الزامی دانسته است. همچنین تهاتر مستلزم وجود حق قانونی و عرفی تهاتر می باشد.

نکته: کسر کردن حسابهای کاهنده ارزش دارایی از دارایی مربوطه نظیر کاهش ارزش اثبات شده دارایی ثابت و یا ذخیره مطالبات مشکوک و الوصول، تهاتر محسوب نمی شود.

سوال: شرکتی دارای ۵ قلم حساب بانکی است. در ابتدای دوره ۴ قلم از این حسابها جمعا دارای ماندهای معادل ۱۰,۰۰۰ ریال و حساب پنجم دارای مانده ای معادل (۱۰۰) ریال (اضافه برداشت) می باشد. موجودی نقد با چه مانده ای در توازننامه منعکس خواهد شد؟

پاسخ: از آنجائیکه تهاتر در توازننامه ممنوع می باشد، موجودی نقد در توازننامه با رقمی معادل ۱۰,۰۰۰ ریال منعکس خواهد شد و ۱۰۰ ریال اضافه برداشت به عنوان یک قلم بدهی جاری (وام موافقت) در توازننامه منعکس می گردد. تنها به شرطی که شرکت در همان بانک دارای حساب دیگری (پشتیبان)، بوده و اضافه برداشت بدون اطلاع قبلی قابل جبران باشد، میتوان (۱۰۰) ریال را تهاتر یافته منعکس نمود که در این صورت مانده حساب بانک می شود ۹,۹۰۰ ریال.

تست: کدام یک از موارد زیر تهاتر دارایی با بدهی است؟ (۱۶)

(۱) کسر کردن تخفیفات نقدی خرید از مبلغ خرید

(۲) کسر کردن پیش پرداخت مالیات از بدهی مالیات

(۳) کسر کردن سود تضمین شده سنوات آتی از مبلغ بدهی

(۴) کاهش ذخیره هزینه های پرداخت نشده در نتیجه پرداخت این هزینه ها

پاسخ: گزینه ۲

رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

رویدادهای مطلوب و نامطلوبی هستند که حد فاصل تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی بروز می‌کنند. این رویدادهای دو دسته می‌باشند:
الف) رویدادهای تعدیلی: رخدادی که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه ایجاد می‌کند.
ب) رویدادهای غیر تعدیلی: رخدادی که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه هستند.

نمونه هایی از رویدادهای تعدیلی:

۱. حل و فصل یک دعوی حقوقی بعد از تاریخ ترازنامه که وجود یک تعهد در تاریخ ترازنامه را بیان می‌کند.
۲. کاهش ارزش داراییهای موجود در تاریخ ترازنامه به موجب دریافت اطلاعاتی بعد از تاریخ ترازنامه.
۳. کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورتهای مالی است.
۴. تصویب سود سهام توسط مجمع شرکتهای فرعی یا وابسته برای دوره قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا سرمایه گذار.

نمونه هایی از رویدادهای غیر تعدیلی:

۱. کاهش ارزش بازار سرمایه گذاری ها حد فاصل تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی.
 ۲. آتشی سوزی اموال، داراییها و موجودی مواد و کالا حد فاصل تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی.
- تست شرکت آرمان ۱۰۰٪ سهام شرکت فرعی بامداد و ۲۰٪ سهام شرکت وابسته جنوب و ۵٪ سهام شرکت شهریار را در اختیار دارد. سال مالی شرکت آرمان ۱۳۹۰/۱۲/۲۹ و تاریخ تصویب صورتهای مالی آن ۱۳۹۱/۹/۲۰ میباشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

شرکت	سود خالص	سود تقسیمی	تاریخ تصویب صورتهای مالی
شرکت بامداد	۸۰۰	۴۰۰	۱۳۹۱/۹/۱۵
شرکت جنوب	۵۰۰	۳۰۰	۱۳۹۱/۹/۲۲
شرکت شهریار	۱,۰۰۰	۸۰۰	۱۳۹۱/۱/۱

در صورتهای مالی شرکت اصلی، مبلغ سود سرمایه گذاری قابل شناسایی برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۰ چقدر است؟

۱) ۵۰۰ (۲) ۴۴۰ (۳) ۴۰۰ (۴) ۷۰۰

پاسخ: طبق بند ۷ استاندارد حسابداری شماره ۵، تصویب سود توسط مجمع شرکت های فرعی و وابسته، بعد از تاریخ ترازنامه، یک رویداد تعدیلی محسوب می‌شود از این جهت ۴۰۰ ریال سود تقسیمی شرکت بامداد در تاریخ ترازنامه قابل شناسایی می‌باشد.
سود تقسیمی شرکت جنوب به علت عدم شمول تاریخ برگزاری مجمع آن در زمره رویداد های تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه و سود تقسیمی شرکت شهریار به علت عدم فرعی و یا وابسته بودن آن در تاریخ ترازنامه، قابل شناسایی نمی‌باشد.
پاسخ: گزینه ۳

نکته: همانطور که میدانیم صورتهای مالی بر مبنای فرضی ثنایم فعالیت تهیه می‌شوند بر مبنای این فرضی است که اصل بهای تمام شده تاریخی در حسابداری با معنای، در صورت نبود ثنایم فعالیت استفاده از ارزش های جاری توجیه پذیر خواهد بود مدیریت واحد تجاری موظف است هنگام تهیه صورتهای، مالی آینده را از حیث شرایط تهدید کننده ثنایم فعالیت بررسی نماید.

ذخیره، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی

ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه همراه است.

نکته: بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۴، حسابهای کاهنده ارزش دارایی‌ها مانند ذخیره استهلاک ذخیره مطالبات مشکوک و الوصول در غالب تعریف ذخیره نمی‌گنجد. بر همین اساس عنوان مناسب برای این حسابها "کاهش ارزش اثباته" و نه "ذخیره است بدهی" عبارت از تعهدانتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری، ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است.

رویداد تعهد آور: رویدادی است که تعهدی قانونی یا عرفی ایجاد می‌کند به گونه‌ای که واحد تجاری ملزم به تسویه آن باشد.

دارایی احتمالی: یک دارایی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخصی آتی که بطور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید خواهد شد.

واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند. دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد.

بدهی احتمالی:

الف. تعهدی غیرقطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود و وجود آن تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخصی آتی که بطور کامل در کنترل واحد تجاری نیست تأیید خواهد شد، با

ب. تعهدی قطعی است که از رویدادهای گذشته ناشی می‌شود اما بدلائیل زیر شناسایی نمی‌شود:

۱. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل نیست
 ۲. مبلغ تعهد را نمی‌توان با قابلیت اتکای کافی اندازه‌گیری کرد
- نکته: واحد تجاری نباید بدهی احتمالی (شناسایی) ثبت کند بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود:

- الف. واحد تجاری تعهدی قطعی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است.
 - ب. خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و
 - ج. مبلغ تعهد به گونه‌ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.
- اگر این شرایط احراز نگردد، هیچ ذخیره‌ای نباید شناسایی شود.
- نکته: مبلغ شناسایی شده بعنوان ذخیره باید بهترین برآورد از مخارجی باشد که برای تسویه تعهد قطعی در تاریخ ترازنامه لازم است. بر این اساس چنانچه تعیین مبلغ ذخیره با احتمال همراه باشد باید در اندازه‌گیری مبلغ ذخیره تمام احتمالات را منظور کنیم به این روش اصطلاحاً روش ارزش مورد انتظار می‌گویند.

مثال: احتمال محکومیت در دادگاه به واسطه پرونده ایجاد شده محتمل و میزان جریمه و احتمالات مربوطه به شرح زیر است:

بهترین برآورد از بدهی احتمالی قابل احتساب برای اخذ ذخیره لازم چه مبلغی است؟

مبلغ	احتمال	جریمه
۱,۰۰۰	٪۵۰	۲,۰۰۰
۷۵۰	٪۳۰	۲,۵۰۰
۳۰۰	٪۲۰	۱,۵۰۰
۲,۰۵۰		

ثبت حسابداری لازم:

هزینه ۲,۰۵۰

ذخیره ۲,۰۵۰

دارایی های احتمالی: در صورت وجود احتمال ورود منافع آتی به درون واحد تجاری در آینده نزدیک، تنها می‌بایست در صورت با اهمیت بودن، به عنوان یک دارایی احتمالی، افشای لازم در یادداشتهای توضیحی همراه صورت پذیرد

صورت سود و زیان یا صورت عملکرد

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱، در صورت موضوعیت داشتن، صورت سود و زیان می‌بایست حداقل حاوی اقلام زیر باشد

۱. درآمدهای عملیاتی
۲. هزینه‌های عملیاتی
۳. سود یا زیان عملیاتی
۴. هزینه‌های مالی
۵. سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
۶. سود یا زیان عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
۷. مالیات بر درآمد
۸. سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم
۹. سود یا زیان عملیات متوقف شده
۱۰. سهم اقلیت
۱۱. سود یا زیان خالص

علاوه بر موارد بالا، ممکن است به موجب سایر استانداردهای حسابداری، ارائه اقلام اصلی و جمع‌های فرعی دیگری در صورت سود و زیان الزمی باشد یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت داشته باشد

تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباه

۱. تغییر در شخصیت واحد گزارشگر: تغییر در شخصیت واحد گزارشگر مستلزم ارائه مجدد (تجدید ارائه) صورتهای مالی دوره قبل است
۲. تغییر در برآورد حسابداری: مانند تغییر در عمر مفید داراییهای ثابت تغییر در ارزش استهلاک دارایی ثابت، هر نوع تغییر در مبلغ ذخیره (به استثنای مالیات)

نکته: تغییر در روش استهلاک اگر به واسطه تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصادی دارایی مورد نظر باشد تغییر در برآورد محسوب می‌شود.

نکته: تغییر در روش شناخت درآمد فعالیت‌های بیمه‌نگاری از سود صفر به درصد تکمیل بیمه، تغییر در برآورد محسوب می‌شود

۳. تغییر در رویه مانند تغییر در روش استهلاک (به استثنای مورد قبل) تغییر در روش ارزشیابی موجودی مواد و کالا

۴. اصلاح اشتباه مانند تغییر از روش لایفو به فایفو تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، اصلاح اشتباه محاسباتی

	دوره های گذشته	دوره حال	دوره های آتی
تغییر در برآورد	اثر ندارد	اثر دارد	اثر احتمالی
تغییر در رویه یا اصلاح اشتباه	اثر دارد	اثر دارد	اثر دارد

نکته: تغییر در برآورد حسابداری مستلزم ارائه مجدد صورتهای مالی سالهای قبل، نمی‌باشد

مثال تغییر برآورد که فقط در دوره جاری اثر دارد:

شرکت آفا در سال گذشته به دلیل محتمل بودن محکومیت در دادگاه، ۵۰۰ ریال ذخیره در نظر گرفته است. در سال جاری مشخص می‌شود که رقم قطعی جریمه ۷۵۰ ریال است و این مبلغ در سال جاری پرداخت شده است. نحوه برخورد با این تغییر در برآورد به این شرح است:

ثبت در سال قبل:

هزینه ۵۰۰

ذخیره ۵۰۰

ثبت در پایان امسال پس از قطعی شدن مبلغ جریمه:

ذخیره ۵۰۰

هزینه ۲۵۰

تقد ۷۵۰

مثال تغییر برآورد که هم بر دوره جاری و هم بر دوره آتی اثر دارد:

ماشین آتانی در تاریخ ۱۳۸۷/۱/۱ به بهای تمام شده ۱۰۰۰ ریال تحصیل و عمر مفید آن ۱۰ سال با ارزش باقی مانده صفر، برآورد گردیده است. در مهر ماه سال ۱۳۹۰ شرکت به این نتیجه رسیده است که عمر مفید دارایی از ابتدا ۱۵ سال بوده است. مطلوبیت محاسبه استهلاك سال ۹۰ و ۹۱

$$300 = 1000 \div 10 \times 3 = 300 \quad \text{استهلاك سال } 1387 \text{ تا } 1389$$

$$58.33 = \frac{1000 - 300}{15 - 3} = \frac{700}{12} \quad \text{استهلاك سال } 1390 \text{ و } 1391$$

نکته: اگر این تغییر در برآورد عمر مفید را در تاریخ ۱۳۹۱/۱/۱ هم متوجه می‌شدیم، باز باید از ابتدای سال ۱۳۹۰ احتساب و به سال ۱۳۹۰ تری بدیم چرا که یک رویداد تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه است.

نکته: در تغییر در برآورد و اصلاح اشتباه اولین کاری که باید صورت پذیرد مراجعه به ابتدای آن دوره است. حتی اگر تغییر به عنوان یک رخداد بعد از تاریخ ترازنامه محسوب شود یک رویداد تعدیلی به حساب می‌آید.

مثال تغییر در رویه حسابداری:

موجودی مواد کالای شرکت آفا در تاریخ ۱۳۹۲/۱/۱، ۵۰۰.۰۰۰ به مبلغ ریال و روش شناسایی آن فایفو می‌باشد. در آبان ماه سال ۱۳۹۲ شرکت به این نتیجه می‌رسد که استفاده از روش میانگین، صورتهای مالی را به نحو مطلوب تری ارائه می‌کند. اگر شرکت آفا از روز اول از روش میانگین استفاده کرده بود ارزش موجودی مؤد و کالا آن در تاریخ ۱۳۹۲/۱/۱، بالغ بر ۳۵۰.۰۰۰ ریال می‌شد. اثر این تغییر رویه به چه شکل است؟ (ترج مالیات ۲۰٪ است)

موجودی مؤد و کالای پایان سال و سود سال قبل، بیشتر ارائه شده است. $150,000 = 500,000 - 350,000$: حل

مالیات بیشتر محاسبه شده. $30,000 = 150,000 \times 20\%$: مالیات

سود انباشته ۱۲۰.۰۰۰

مالیات پرداختنی ۳۰.۰۰۰

موجودی مؤد و کالا ۱۵۰.۰۰۰

نکته: ثبت فوق یک تعدیل سنویتی بدفکار است. (سود انباشته در آن بدفکار شده است.)

نکته: هر زمان امکان محاسبه اثر اثباته وجود نداشت، موضوع صرفاً باید افشا گردد.

نکته: در مثال ما باید فرض شود که اگر از روز اول از روش میانگین استفاده می‌شد در ۱/۱/۱۳۹۲، ارزش موجودی مواد و کالا بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال می‌شد. اگر اثر اثباته آن بی‌اهمیت باشد در محاسبه سود دوره وارد می‌شود.

نکته: تغییر در رویه حسابداری مستلزم ارائه مجدد صورتهای مالی سال قبل است. یعنی با این فرض صورتهای مالی سال قبل مجدداً ارائه می‌گردد که گویا روش شرکت در سال قبل نیز میانگین بوده است.

نکته: تغییر در برآوردی که غیر قابل تشخیص از تغییر در رویه است، تغییر در برآورد محسوب شده و نه اثر اثباته دارد و نه ارائه مجدد می‌شود. مثال: سیاست شرکت آنفا آن است که مخارج مشخصی را دارایی محسوب و از این رو عمر مفید ۱۰ ساله برای آن در نظر می‌گیرد. در سال سوم، سیاست شرکت تغییر کرده و مخارج مورد نظر را به عنوان هزینه دوره در نظر می‌گیرد. در اینجا تغییر در رویه و برآورد تمام صورت گرفته است که برای سهولت کار، تغییر مذکور، تغییر در برآورد محسوب می‌شود.

مثال برای اصلاح اشتباه

در تاریخ ۱/۱/۱۳۸۹، شرکت آنفا یک دستگاه ساختمان و یک قطعه زمین را جمعاً به بهای تمام شده ۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌خرد. ۳۰٪ از بهای تمام شده سهم زمین (عرصه) و ۷۰٪ ما بقی سهم ساختمان (عیان) است. که عمر مفید آن ۱۰ سال برآورد شده است. شرکت اشتباهاً در زمان شناخت، کل مبلغ پرداختی را به حساب ساختمان منظور می‌کند و اقدام به مستهلک کردن آن نموده است. این اشتباه در آبان ماه سال ۱۳۹۳ کشف می‌شود. با فرض ۱۰٪ بودن نرخ مالیات آثار این اشتباه محاسباتی به این شرح است:

$$۴۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰ * ۴۰\% = ۱۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰ : استهلاک ۴ سال که به اشتباه محاسبه شده است$$

$$۲۸,۰۰۰ = ۷۰,۰۰۰ * ۴۰\% = ۷۰,۰۰۰ + ۷۰,۰۰۰ : استهلاک صحیح برای ۴ سال$$

$$۱۲,۰۰۰ = ۴۰,۰۰۰ - ۲۸,۰۰۰$$

مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال بیشتر هزینه استهلاک شناسایی شده، پس سود کمتری ارائه شده است.

استهلاک اثباته ۱۲,۰۰۰

$$۱۰۸,۰۰۰ = (۱۲,۰۰۰ * ۹۰\%)$$

مالیات پرداختنی ۱,۲۰۰

نکته: در استانداردهای حسابداری ایران، هیچ فرقی بین اصلاح اشتباه و تغییر در رویه وجود ندارد. در حالیکه طبق استانداردهای آمریکا، صورتهای مالی برای موارد اصلاح اشتباه، ۹ ساله و برای موارد تغییر در رویه ۱ ساله تجدید ارائه می‌شوند.

نکته: موجودی کالای پایانی سال شرکت آنفا در سال ۱۳۹۰ به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال بیش از واقع ارزیابی شده است. این اشتباه در سال ۱۳۹۳ کشف می‌شود. چه اقدامی در سال ۱۳۹۳ باید از این بابت انجام پذیرد؟

از آنجا که موجودی پایان سال ۱۳۹۰، موجودی ابتدای سال ۱۳۹۱ است، اشتباه مذکور خود به خود در سال ۱۳۹۱ اصلاح شده است و از این رو کشف این اشتباه در سال ۱۳۹۳، با ثبت (تعدیلات سناری) همراه نخواهد بود. ولی چنانچه صورتهای مالی سالهای ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ به منظوری خاصی، با صورتهای مالی سال ۱۳۹۳ ارائه شود از آنجا که حاوی اشتباه می‌باشند باید ارائه مجدد گردند.

نکته: آیا تعدیلات سنوایی در محاسبه سود دوره وارد میشود؟ خیر

تعدیلات سنوایی در چه محلی منعکس می‌شوند؟ تعدیلات سنوایی در دو محل انعکاس می‌یابند: ۱. سطح آخر صورت سود و زیان جامع ۲. اسطر اول گردش حساب سود و زیان اثباته.

اندازه گیری سود

سود به مفهوم خالص افزایش در سرمایه، بجز موارد قابل احتساب به صاحبان سرمایه است.

مثال ۱: سرمایه ابتدای دوره ۱۰۰

مبادله مالکانه ۰

سرمایه آخر دوره ۱۵۰

سود خالص: $150 - 100 = 50$

مثال ۲: سرمایه ابتدای دوره ۱۰۰

افزایش نقدی سرمایه ۲۰

سرمایه آخر دوره ۱۵۰

سود خالص: $150 - 100 - 20 = 30$

مثال ۳: سرمایه ابتدای دوره ۱۰۰

افزایش نقدی سرمایه ۲۰

تقسیم نقدی سود (۵)

سرمایه آخر دوره ۱۵۰

سود خالص: $150 - 100 - 20 + 5 = 35$

مثال ۴: سرمایه ابتدای دوره ۱۰۰

افزایش نقدی سرمایه ۲۰

تقسیم نقدی سود (۵)

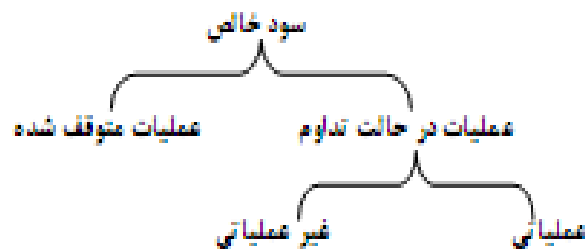
تقسیم سود سهمی ۱۰

سرمایه آخر دوره ۱۵۰

سود خالص: $150 - 100 - 20 + 5 = 35$

نکته: تقسیم سود سهمی تأثیری بر جمع حقوق صاحبان سهام ندارد

طبقه بندی سود



عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است و (الف) بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است (ب) قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است و یا (ج) یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است

شرکتی را در نظر بگیریم که در چند زمینه مشغول فعالیت است. زمانی می‌توان هر یک از این زمینه‌های فعالیت را یک بخش یا قسمت در نظر گرفت که هر دو شرط زیر در مورد آنها صدق نمایند:

- برای شرکت با اهمیت باشد
- بتوان دارایی‌ها و بدهی‌ها و نتایج عملیات آنرا مستقل از سایر قسمت‌ها اندازه‌گیری کرد

مثال: شرکت مهیار دارای ۴ بخش A, B, C, D می‌باشد. شرکت در ۱۳۹۱/۱/۱ فعالیت‌های بخش C را متوقف نمود به این ترتیب بخش A, B, D تشکیل عملیات در حال تداوم و بخش C تشکیل عملیات متوقف شده را می‌دهند. حال باید برای بخش C در صورت سود و زیان رقمی مشخصی نمود این رقم متشکل از دو جز میباشد: یک سود و زیان عملیاتی از ۱۳۹۱/۱/۱ تا ۱۳۹۱/۱/۱. دو سود و زیان غیر عملیاتی ناشی از فروش داراییهای آن بخش. قابل توجه اینکه رقم این دو عنصر بصورت خالص از مالیات گزارش خواهد شد.

عملیات در حال تداوم: کلیه عملیات واحد تجاری به استثنای عملیات متوقف شده

اقلام استثنایی: اقلامی با اهمیت که ممکن است وقوع آن مکرر نباشد و منشا آن رویدادها یا معاملاتی می‌باشد که در چارچوب عملیات در حال تداوم شرکت واقع می‌گردد و به منظور ارائه تصویری مطلوب، افشای جداگانه آنها، منفرذ یا در صورت تشابه نوع، در مجموع به احاطه استثنایی بودن ماهیت یا وقوع ضرورت می‌یابد.

نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از:

- زیانیهای ناشی از بلایای طبیعی
- هزینههای تجدید سازمان
- هزینههای اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخش‌های فعال واحد تجاری
- به هزینه بردن دارایی‌های نامشهود خارج از فرایند استهلاک
- زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری و
- کمکهای بلاعوضی غیر سرمایه‌ای دریافتی و کمکهای بلاعوضی پرداختی
- سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت
- هزینههای غیر معمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا

- ذخیره‌های غیر معمول برای زیانهای ناشی از بیعانه‌های بلند مدت.
- وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه.
- هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیر عادی.
- سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعوی برهه یا علیه شرکت.

عملکرد عادی

عملیاتی: فعالیت عادی و ناشی از فعالیت اصلی است مانند درآمد فروش محصولات.

غیر عملیاتی: فعالیت عادی است اما ناشی از عملیات اصلی نیست مانند درآمد فروش دارایی ثابت.

طبقه بندی هزینه های عملیاتی

دو رویکرد برای طبقه بندی هزینه های عملیاتی وجود دارد

۱. رویکرد کارکرد هزینه (رویکرد توصیه شده) که به آن رویکرد بهای تمام شده فروش نیز اطلاق میشود در این رویکرد، هزینه های عملیاتی بر مبنای کارکرد در طبقات بهای تمام شده، فروش، هزینه های عمومی و هزینه های فروش طبقه بندی می شود. مزیت این رویکرد در پیوند اطلاعات است. (مناسب برای ارائه)

۲. رویکرد طبقه بندی بر مبنای ماهیت هزینه. در این رویکرد تمام هزینه های عملیاتی در متن صورت سود و زیان فهرست می شوند (مناسب برای اکتفا)

نکته: تهاثر اقلام درآمد و هزینه فقط در موارد زیر مجاز است:

الف) یک استاندارد حسابگری تهاثر مزبور را الزامی یا مجاز کرده باشد

ب) درآمد یا هزینه های غیر عملیاتی که از معاملات و رویدادهای واحد یا مشابه حاصل میشود مانند درآمد و هزینه های غیر عملیاتی حاصل از فروش دارایی های غیر جاری و سرمایه گذاری و دارایی های ثابت. سود و زیان حاصل از تسعیر ارز.

تست: طبق استاندارد های حسابگری ایران هزینه عملیاتی باید بر حسب..... و در موارد خاصی که انجام این امر مفید نباشد بر حسب..... طبقه بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود. (س. ۹۴)

۱) رفتار هزینه ها - کارکرد هزینه ها ۲) کارکرد هزینه ها - ماهیت هزینه ها

۳) ماهیت هزینه ها - کارکرد هزینه ها ۴) رفتار هزینه ها - ماهیت هزینه ها

پاسخ: گزینه ۲.

صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی، باید کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به صاحبان سرمایه (حقوق صاحبان سهام) است، به تفکیک اجزای تشکیل دهنده آنها نشان دهد.

اقلام تشکیل دهنده صورت سود و زیان جامع

الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.

ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک (مازاد تجدید ارزیابی، سود و زیان تسعیر ارز در واحد مستقل خارجی، مابه‌التفاوت تسعیر داراییها و بدهی های ارزی در شرکت های دولتی)

ج. تعدیلات سنواتی

نکته: درست است که تعدیلات سنواتی در صورت سود و زیان جامع می آید و لی در محاسبه سود جامع لحاظ نمی شود.

نکته: اقلام منعکس در مازاد را در صورتاً حراز شرایط تحقق می توان از انباشته سایر اقلام سود جامع به سود انباشته منتقل کرد. با توجه به نوع دارایی، تحقق از یکی از شرایط زیر احراز می شود:

الف) فروش دارایی وقتی دارایی مورد نظر استهلاک پذیر است. (مانند زمین، موجودی کالا، دارایی های فائده عمر مفید معین، واحد مستقل خارجی، سرمایه گذاری بلند مدت)

ب) استفاده تدریجی و فروش، وقتی دارایی مورد نظر استهلاک پذیر است. (مانند ماشین، سرفصلی، داراییهای زیستی مولد دارایی های با عمر مفید معین)

نکته: صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره از جمله درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته است. تحقق بعدی اقلام اخیر الذکر منجر به گزارش مجدد آنها در صورت سود و زیان نمی شود. در نتیجه، هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است. برای مثال درآمد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی یک دارایی ثابت مشهود در صورت سود و زیان جامع دوره تجدید ارزیابی انعکاس می یابد. تحقق تمام یا بخشی از درآمد مزبور به هنگام فروش دارایی در دوره های بعدی، درآمد آن دوره محسوب نمی شود بلکه مبین درآمدی است که قبلاً تا زمان تجدید ارزیابی شناسایی شده است.

مثال: فرض کنید ساختمانی با ارزش دفتری ۵۲۰ ریال، مازاد تجدید ارزیابی ۲۰ ریال، به قیمت ۶۰۰ ریال فروخته می شود. اثر رویتداد مالی مذکور، بر سود خالص، سود جامع و سود انباشته، به چه شکلی است؟

ثبت فروش:

موجودی نقد	۶۰۰
ساختمان	۵۲۰
درآمد فروش سرمایه گذاری	۸۰

ثبت تحقق:

مازاد تجدید ارزیابی	۲۰
سود انباشته	۴۰

اثر بر سود خالص: +۸۰ ریال

اثر بر سود جامع: +۸۰ ریال

اثر بر سود انباشته: +۱۰۰ ریال

مثال: با توجه به اطلاعات سؤل قبل، این بار فرض می‌کنیم ساختمان به مبلغ ۴۷۰ ریال فروخته شود.
ثبت فروش:

موجودی نقد ۴۷۰

زیان فروش ساختمان ۵۰

ساختمان ۵۲۰

ثبت تحقق:

مآزاد تجدید ارزیابی ۴۰

سود انباشته ۴۰

اثر بر سود خالص: -۵۰ ریال

اثر بر سود جامع: -۵۰ ریال

اثر بر سود انباشته: -۳۰ ریال

تست: ماشین آتانی به بهای تمام شده ۵۰۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ۳۰۰۰۰ ریال به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال به فروش می‌رسد مانده حساب مآزاد تجدید ارزیابی ماشین آلات ۱۰۰۰۰۰ ریال بوده است. با این رویداد سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی چه تغییری می‌کند؟ (س. ۱۳۹۳)

(۱) ۵۰۰۰۰ افزایش (۲) ۳۵۰۰۰ افزایش

(۳) ۱۰۰۰۰ کاهش (۴) ۱۰۰۰۰ افزایش

پاسخ: گزینه ۱.

نکته: اگر عناصر تشکیل دهنده صورت سود و زیان جامع، منحصر به سود خالص و تعدیلات سنواتی باشد (سایر اقلام سود و زیان جامع نداشته باشیم)،

ارائه صورت سود و زیان جامع الزامی نبوده و موضوع عدم ضرورت ارائه آن باید در یادداشت زیر صورت سود و زیان افشا شود.

نکته: سود جامع به ازای هر سهم نباید ارائه شود چون ممکن است که رقم آن با سود هر سهم اشتباه گرفته شود.

نکته: محاسبه سود و زیان جامع به دو طریق امکان پذیر است:

۱. اگر اطلاعات ارائه شده در صورت سؤل، اطلاعات سود و زیانی باشد سود و زیان جامع، از این طریق بدست می‌آید.

سود (زیان) دوره = سود و زیانهای تعلق نیافته سود (زیان) جامع

اگر تعدیلات سنواتی را در رابطه فوق در نظر بگیریم، سود و زیان جامع از تاریخ گزارشگری قبلی حاصل می‌شود.

۲. اگر اطلاعات ارائه شده در صورت سؤل، اطلاعات مربوط به حقوق صاحبان سهام باشد، سود و زیان جامع، از این طریق بدست می‌آید.

تقسیم سود نقدی = افزایش سرمایه نقدی - کاهش سرمایه افزایش (کاهش) حقوق صاحبان سهام نسبت به ابتدای دوره = سود (زیان) جامع

تست: چنانچه سود خالصی شرکت آفا در سال ۱۳۹۰، ۸۰۰ هزار ریال، برگشت مزاد تجدید ارزیابی قبلی دارایی های ثابت، ۱۰۰ هزار ریال، سود تسمیر صورتهای مالی واحد مستقل خارجی ۲۰۰ هزار ریال، تعدیلات سنواتی، ۵۰ هزار ریال (بستانکار) و زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری های بلند مدت ۳۰ هزار ریال باشد، سود جامع آن در سال مالی ۱۳۹۰ چند هزار ریال است؟ (س. ۹۳)

۹۲۰ (۱) ۹۰۰ (۳) ۸۷۰ (۳) ۹۵۰ (۴)

پاسخ: گزینه ۲

سود خالصی	۸۰۰
برگشت مزاد تجدید ارزیابی	(۱۰۰)
سود تسمیر در واحد مستقل خارجی	۲۰۰
سود جامع	۹۰۰

تست: چنانچه در شرکتی جمع حقوق صاحبان سهام در ابتدا و پایان دوره به ترتیب ۴۰۰ میلیون ریال و ۶۰۰ میلیون ریال، سود خالصی ۳۰۰ میلیون ریال، سود سهام مصوب ۱۵۰ میلیون ریال و افزایش سرمایه ۲۰۰ میلیون ریال (شامل ۱۴۰ میلیون ریال از محل سود انباشته و سایر اندوخته ها و بقیه از محل آورده نقدی و مطالبات سهامداران) باشد سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری سال قبل، چند میلیون ریال است؟ (س. ۹۴)

۲۱۰ (۱) ۲۵۰ (۳) ۲۹۰ (۳) ۳۵۰ (۴)

پاسخ: گزینه ۳

تغییرات حقوق صاحبان سهام - افزایش	۲۰۰
سود خالصی	(۳۰۰)
سود سهام مصوب	۱۵۰
افزایش سرمایه از محل آورده نقدی سهامداران	۶۰
تعدیلات سنواتی یا سایر اقلام سود و زیان جامع	(۱۰)

۳۹۰-۱۰۰-۳۰۰= سود جامع از تاریخ گزارشگری قبلی

تست: تجهیزاتی به بهای تمام شده ۵ میلیون ریال، با عمر مفید ۱۰ سال و بدون ارزش اسقاط در تاریخ ۸۸/۱/۱ خریداری شد. در تاریخ ۸۹/۱/۱ این تجهیزات به مبلغ ۴٫۲ میلیون ریال تجدید ارزیابی و در تاریخ ۹۱/۱/۱ به مبلغ ۲٫۸ میلیون ریال فروخته شد. در صورتی که روش استهلاک خط مستقیم باشد، سود انباشته سال ۹۱، به طور کلی از این بابت چندریال تغییر خواهد کرد؟ (س. ۹۴)

۲۰۰,۰۰۰ (۱) ریال کاهش ۳۰۰,۰۰۰ (۳) ریال، افزایش ۵۰۰,۰۰۰ (۳) ریال، افزایش ۷۰۰,۰۰۰ (۴) ریال افزایش

پاسخ: گزینه ۲

ارزش دفتری تجهیزات در تاریخ ارزیابی: ۲,۵۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰,۰۰۰

مزاد تجدید ارزیابی: ۷۰۰,۰۰۰ - ۲,۵۰۰,۰۰۰ = ۴,۲۰۰,۰۰۰

ارزش دفتری در ابتدای سال ۱۳۹۱ ۳,۰۰۰,۰۰۰ - ۱,۲۰۰,۰۰۰ = ۴,۲۰۰,۰۰۰

سودو زیان فروش (۲۰۰,۰۰۰) - ۳,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۸۰۰,۰۰۰

مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی ۲۵۰۰,۰۰۰ (۷/۷۰۰,۰۰۰)

خالص تأثیر در حساب سود انباشته ۳۰۰,۰۰۰ + (۲۰۰,۰۰۰) = ۵۰۰,۰۰۰

صورت جریان وجوه نقد

وجه نقد: عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشت‌هایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌برد

جریان وجه نقد: عبارت است از افزایش یا کاهش در مبلغ وجه نقد ناشی از معاملات با اشخاص حقیقی یا حقوقی مستقل از شخصیت حقوقی واحد تجاری و ناشی از سایر رویدادها

دو هدف اصلی از تهیه صورت جریان وجوه نقد:

الف) ایجاد امکان بررسی کیفیت سود واحد تجاری -

ب) بهبود قابلیت مقایسه جنبه‌های مختلف عملیاتی واحد تجاری

صورت جریان وجوه نقد باید منعکس‌کننده جریان‌های نقدی طی دوره تحت پوشش سرفصل اصلی به شرح زیر باشد: (طبق استانداردهای حسابداری ایران)

۱- فعالیت‌های عملیاتی: عبارت از فعالیت‌های اصلی و مستمر مؤید درآمد عملیاتی واحد تجاری است. به عبارت دیگر جریان‌های نقد مرتبط با درآمدها و هزینه‌هایی که در محاسبه سود عملیاتی وارد می‌شوند جریان نقد عملیاتی محسوب می‌شوند

نکته: هرنوع جریان نقدی که امکان طبقه‌بندی آن در هیچ یک از طبقات پنج‌گانه وجود ندارد عملیاتی محسوب می‌شود. مثل کمک‌های بلاعوض دولت، نقد دریافتی بابت فروش ضایعات یا مواد اولیه نقد پرداختی بابت حمل‌موردی کالا نقد دریافتی بابت اجاره‌های عملیاتی

نکته: هر نوع جریان نقد مرتبط با کارکنان یا از جانب آنها، مثل وام پرداختی به کارکنان یا نقد پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان در طبقه فعالیت‌های عملیاتی، طبقه‌بندی می‌شود

برای ارائه جریان‌های نقدی عملیاتی، دو روش وجود دارد:

۱- روش مستقیم (روش توصیه شده) در این روش جریان‌های ورودی و خروجی وجوه نقد به تفکیک در صورت جریان وجوه نقد منعکس می‌گردد و وجوه حاصل از فعالیت‌های عملیاتی از مجموع جریان‌های ورودی و خروجی حاصل می‌شود

XX	وجوه نقد حاصل از فروش کالا
(XX)	پرداخت نقدی بابت خرید کالا
(XX)	پرداخت‌های انجام شده به کارکنان
XX	وجوه ناشی از فعالیت‌های عملیاتی

۲. روش غیر مستقیم (روش معجزه): که به موجب آن سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالصی جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی تبدیل می‌شود:

- اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیرنقدی است (تظیر هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان)، و

- اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریان‌های نقدی مرتبط با آنها در دوره‌های قبل حادث شده یا در دوره‌های آینده حادث خواهد شد و بالعکس. (تظیر افزایش یا کاهش مانده موجودی مواد و کالا و حساب‌های دریافتی و پرداختی عملیاتی نسبت به مانده پایان دوره قبل و نیز افزایش یا کاهش مانده پیش‌پرداخت هزینه و خرید کالا و پیش‌دریافت درآمد و فروش کالا نسبت به مانده پایان دوره قبل).

نکته: مزیت اصلی روش مستقیم تکنیک و انعکاس دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی است.

نکته: مزیت اصلی روش غیرمستقیم انعکاس دریافتها و پرداخت‌های نقدی عملیاتی است.

نکته: لازم است صورت تطبیق خالصی جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی با سود یا زیان عملیاتی، در هر دو روش مستقیم یا غیر مستقیم، در یادداشت‌های توضیحی همراه، ارائه شود. همچنین لازم به توجه است، صورت تطبیق بخشی از صورت جریان وجوه نقد محسوب نشده بلکه ارائه آن اصولاً به منظور ایجاد ارتباط بین اطلاعات مندرج در صورت جریان وجوه نقد و اطلاعات ارائه شده در سایر صورتهای مالی اساسی صورت می‌گیرد.

نکته: روش مستقیم و غیرمستقیم فقط برای طبقه اول یعنی فعالیت‌های عملیاتی کاربرد دارد و سایر طبقات صورت جریان وجوه نقد باید به صورت مستقیم (خالصی) ارائه شود.

نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی به شرح زیر است:

الف دریافت‌های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات.

ب دریافت‌های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی.

ج پرداخت‌های نقدی به فروشنده‌گان کالا و خدمات.

د پرداخت‌های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها.

ه دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی یک شرکت بیمه بابت حق بیمه، خسارت، مستعری‌ها و سایر پرداخت‌های بیمه‌ای.

و دریافت‌ها و پرداخت‌های مرتبط با قرار دادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی.

ز پرداخت‌های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازماندهی مجدد.

نکته: سایر حساب‌های دریافتی و پرداختی، هرچند ممکن است به طور مستقیم به فعالیت‌های عملیاتی مربوط نشود اما این اقلام به عنوان یکی از اقلام

فعالیت‌های عملیاتی در محاسبه وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در روش مستقیم موثر است.

۲- بازده سرما به گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی: کلیه مبالغ دریافتی و پرداختی در رابطه با سود سهام، درآمد سرمایه‌گذاری و سود و کارمزد تأمین مالی، در طبقه دوم طبقه‌بندی می‌شود.

نکته: سود و کارمزد پرداختی اعم از اینکه به عنوان هزینه دوره منعکس گردند یا به حساب بهای تمام شده دارایی منظور گردد به عنوان سود و کارمزد پرداختی در سرفصل بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی منعکس می‌گردد.

مثال: شرکت آلفا در طی سال ۱۰۰ ریال بهره نقدی متحمل شده است که از این مبلغ، ۷۰ ریال آن قابل‌انساب به تحصیل فارسی و ۳۰ ریال مابقی

هزینه دوره می‌باشد. ۷۰ ریال و ۳۰ ریال چگونه در صورت جریان وجوه نقد منعکس می‌شود؟

جواب: هر دو باید در طبقه دوم (بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی) منعکس گردد.

نکته: حصه یا سهمی از اقساط پرداختی در بدنی (از جمله اجاره به شرط تملیک) در صورت جریان وجوه نقد در طبقه دوم منعکس می‌گردد
 مثال: شرکت آفا مدتی قبل، وامی را دریافت کرده است که قسط ۱۰۰۰ ریالی آن را در دوره جاری می‌پردازد. اگر قسط پرداختی حاوی ۱۰۰ ریال بهره باشد کل قسط پرداختی در صورت جریان وجوه نقد به چه شکلی انعکاس می‌یابد؟
 جواب: ۱۰۰ ریال در طبقه دوم و ۹۰۰ ریال در طبقه پنجم به عنوان خروج وجه نقد

نکته: اگر سود تقسیمی توسط شرکت سرمایه پذیر بیشتر از سود خالصی انباشته آن در تابع خرید سرمایه‌گذاری باشد، برای سرمایه‌گذار برگشت سرمایه اتفاق افتاده است.

مثال: شرکت آفا ۱۰٪ از سهام شرکت بتا را در اختیار دارد اگر سود خالصی شرکت بتا برای سال اول ۵۰۰ هزار ریال و سود تقسیمی توسط آن معادل ۶۰۰ هزار ریال باشد سرمایه‌گذار مبلغ دریافتی به عنوان سود (به چه شکلی در صورت جریان وجوه نقد نمایش می‌دهد؟
 جواب: ۵۰۰۰۰ ریال در طبقه دوم و ۱۰۰۰۰۰ ریال در طبقه چهارم به عنوان جریان نقد ورودی.

$$600,000 = 10\% * 6,000,000$$

وجه نقد ۶۰۰,۰۰۰

درآمد سرمایه‌گذاری ۵۰۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری ۱۰۰,۰۰۰

نکته: چنانچه اوراق مشارکت به صرف یا کسر فروخته شده باشد صرف و کسر باید به مرور مستهلک شود این امر باعث خواهد شد برای منتشر کننده هزینه بهره و بهره نقدی را بر نباشد همین موضوع در مورد درآمد مالی و بهره دریافتی سرمایه‌گذار نیز صادق است.

مثال: شرکت آفا اوراق قرضه ۵ ساله خود را که ارزش اسمی هر ورق آن ۱۰۰۰ ریال و نرخ بهره آن ۱۰٪ است، به قیمت ۱,۲۰۰ ریال منتشر می‌کند

خریدار		منتشر کننده	
سرمایه‌گذاری در اوراق	۱۲۰۰	وجه نقد	۱۲۰۰
وجه نقد	۱۲۰۰	اوراق مشارکت	۱۰۰۰
		صرف فروش اوراق	۲۰۰

در پایان سال:

هزینه مالی	۶۰	وجه نقد	۱۰۰
صرف اوراق	۴۰	درآمد سرمایه‌گذاری	۶۰
وجه نقد	۱۰۰	سرمایه‌گذاری	۴۰

۱۰۰ ریال وجه نقد خروجی وجه نقد در دفاتر شرکت منتشر کننده و نیز ۱۰۰ ریال ورودی وجه نقد در دفاتر خریدار، هر دو در طبقه دوم صورت جریان وجوه نقد انعکاس می‌یابند.

نکته: صرف و کسر بدنی مستهلک می‌شود ولی صرف و کسر سهام مستهلک نمی‌شود.

تست: اطلاعات زیر از سال ۱۳۸۹ در اختیار است

هزینه مالی ۲۸۰

استهلاک کسراوراق مشارکت پرداختی ۱۲

درآمد مالی ۱۲۰

سود سهام نقدی ۱۵۰

استهلاک صرف سرمایه گذاری در اوراق ۸			
چند ریال در طبقه دوم منعکس می‌گردد؟	۳۷۶ (۱)	۲۸۶ (۲)	۲۹۰ (۳)
			۳۰۲ (۴)
حل:			
هزینه مالی	۲۸۰		
کسروزی	۱۲		
وجه نقد	۲۶۸		
سود سهام پرداختنی	۱۵۰		
وجه نقد	۱۵۰		
وجه نقد	۱۲۸		
درآمد سرمایه گذاری	۱۲۰		
سرمایه گذاری	۸		

$$۱۲۸ - ۱۵۰ - ۲۶۸ = (۲۹۰)$$

۳- مالیات بر درآمد: کلیه جریان‌های نقدی مرتبط با مالیات بر درآمد (فقط مالیات بر درآمد)، شامل علی‌الحساب‌های پرداختی و پیش‌پرداخت‌های مالیاتی در این طبقه منعکس می‌شود.

نکته: جریان‌های نقدی مربوط به سایر انواع مالیات‌ها که درآمد مربوط جزو درآمد مشمول مالیات تلقی نمی‌شود و واحد تجاری مکلف به کسر و ابطال و پرداخت آن به اداره مالیاتی است، مانند مالیات‌های تکلیفی، حقوق و دستمزد و مالیات بر ارزش افزوده، در طبقه سوم یعنی مالیات بر درآمد، انعکاسی ندارند.

تست: وجوه نقد پرداختی بابت مالیات‌های تکلیفی در کدام طبقه از صورت جریان وجه نقد، گزارش می‌شوند؟ (ص. ۹۴)

- ۱) مالیات بر درآمد (۲) فعالیت‌های عملیاتی
 ۳) فعالیت‌های تامین مالی (۴) فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
 پاسخ: گزینه ۲.

نکته: اگر تعدیلات سنوایی با جریان‌های نقدی مالیاتی همراه باشد جریان‌های نقدی مربوطه بدین اشاره به تعدیل سنوایی بودن موضوع در این طبقه منعکس می‌شود.

۴- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری: جریان‌های نقد مرتبط با خرید و فروش دارایی‌های ثابت، خرید و فروش سرمایه‌گذاری‌ها و اعطای وام به دیگران (غیر از کارکنان)، در این طبقه منعکس می‌گردند.

نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی مرتبط با فعالیت‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر است:

الف- جریان‌های نقدی ورودی:

- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری.

- دریافت‌های نقدی حاصل از فروش دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود.
 - دریافت‌های نقدی مرتبط با اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی.
 - دریافت‌های نقدی حاصل از وصول اصل وام‌های پرداختی به سایر اشخاص شامل وصول قرض‌الحسنه پرداختی.
- ب- جریان‌های نقدی خروجی :
- پرداخت‌های نقدی جهت تحویل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحدهای تجاری.
 - پرداخت‌های نقدی جهت تحویل داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود. این پرداخت‌ها شامل پرداخت‌های مرتبط با مخارج توسعه منظور شده به دارایی و نیز ساخت دارایی ثابت مشهود توسط واحد تجاری است.
 - سپرده‌گذاری نزد بانکها در قالب سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلند مدت.
 - وام‌های نقدی پرداختی به سایر اشخاص شامل قرض‌الحسنه.
- نکته: اگر عملیات متوقف شده با وجه نقد حاصل از فروش دارایی‌ها همراه باشد وجه نقد مربوط در این محل منعکس می‌شود.

توجه: ارائه جریان‌های نقد قبل از فعالیت‌های تأمین مالی (چهار طبقه اول)، الزامی است.

- شد فعالیت‌های تأمین مالی: جریانهای نقد مرتبط با افزایش سرمایه، سهام خزانه، دریافت تسهیلات از دیگران و صدور اوراق مشارکت در این طبقه منعکس می‌شود.
- نمونه‌هایی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی به شرح زیر است:
- الف - جریان‌های نقدی ورودی :
- دریافت‌های نقدی حاصل از صدور سهام.
 - دریافت‌های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات کوتاه مدت بلند مدت.
- ب- جریان‌های نقدی خروجی :
- بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات دریافتی.
 - پرداخت حقه اصل اقساط اجاره به شرط تملیک.
 - پرداخت هرگونه مخارج (بجز سود تضمین شده و کارمزد پرداختی بابت تأمین مالی) در رابطه با اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت و سایر افعال تأمین مالی.
- نکته: دریافت اوم و بازپرداخت اصل وام دریافتی به عنوان فعالیت تأمین مالی و پرداخت اوم و بازپرداخت اصل وام پرداختی به عنوان فعالیت سرمایه‌گذاری طبقه بندی می‌شود.

جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی زیر را می‌توان بر مبنای خالص گزارش کرد :

الف- دریافتها و پرداختهای نقدی از جانب مشتریان، هنگامی که جریانهای نقدی عملاً بیانگر فعالیت‌های مشتری باشد و نه واحد تجاری.

ب- دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سر رسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد.

در برخی موارد، گزارش جریانهای نقدی اعم از عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به طور ناخالصی ممکن است اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورتهای مالی قرار ندهد. در این موارد جریانهای نقدی بر مبنای خالص گزارش می‌شود. نمونه‌هایی از جریانهای نقدی یاد شده به شرح زیر است:

- وصول مالیاتهای غیرمستقیم و عوارضی از مشتریان و پرداخت آن به مراجع ذیربط.
- پرداختها و دریافتهای ناشی از خرید و فروش سرمایه‌گذاری به شرط آنکه به دفعات صورت گرفته باشد، مبالغ مربوط قابل ملاحظه باشد و سرمایه‌گذارها دارای سررسید سه ماه یا کمتر باشد.
- دریافتها و پرداختهای مربوط به استقراضهای کوتاه مدتی که سررسید آنها از سه ماه تجاوز نکند.

معاملات غیر نقدی

معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیستند باید در صورت جریان وجه نقد انعکاس یابند و به استثنای معاملات مربوط به فعالیت های عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن در یادداشتهای توضیحی به نحوی مناسب افشا میشود

یادداشت توضیحی همراه صورت جریان وجه نقد

الف) صورت تطبیق سود عملیاتی یا خالص جریانهای نقدی عملیاتی

ب) مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

در واقع، صورت جریان وجه نقد تمام مبادلات انجام شده طی یک دوره را نشان میدهد اگر مبادله به صورت نقدی باشد در متن صورت جریان وجه نقد و اگر آن مبادله غیر نقدی باشد در یک یادداشت توضیحی برای صورت جریان وجه نقد ارائه می‌گردد. مثال مشخصی نمایند هر یک از مبادلات زیر به چه شکل در صورت جریان وجه نقد منعکس می‌گردند:

۱) زمین ۱۰۰۰

وجه نقد ۱۰۰۰

در متن صورت جریان وجه نقد و در طبقه ۴

۲) وجه نقد ۱۰۰۰

سهیلات پرداختنی ۱۰۰۰

در متن صورت جریان وجه نقد و در طبقه ۵

۳) زمین ۱۰۰۰

بدهی کوتاه مدت ۱۰۰۰

افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۴) زمین ۱۰۰۰

بدهی بلند مدت ۱۰۰۰

افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

نکته: بلند مدت بودن یا کوتاه مدت بودن داراییها و بدهی ها در صورت جریان وجوه نقد مبنای طبقه بندی نبوده و تنها نوع فعالیت مبنای طبقه بندی این صورت مالی می باشد.

۱۵ زمین ۱۰۰۰

ساختمان ۱۰۰۰

افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۱۶ زمین ۱۰۰۰

ساختمان ۹۸۰

وجه نقد ۲۰

۲۰ ریال در متن صورت جریان وجه نقد و در طبقه ۴ و ۹۸۰ ریال غیر نقد افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۱۷ زمین ۱۰۰۰

ساختمان ۹۰۰

وجه نقد ۲۰

سود معاوضه ۸۰

۲۰ ریال در متن صورت جریان وجه نقد و در طبقه ۴ و کل معامله که گویای کلیت روینداد است افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۱۸ زمین ۱۰۰۰

مآزاد تجدید ارزیابی ۱۰۰۰

افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۱۹ اوراق مشارکت ۱۰۰۰

سهام عادی ۱۰۰۰

افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

۱۰۰۰ سهام ممتاز ۱۰۰۰

سهام عادی ۱۰۰۰

نکته: مبادلات غیر نقدی که صرفاً حاکی از جابجایی در حسابهای حقوق صاحبان سهام است حتی در یادداشتهای توضیحی هم منعکس نمی شوند. اندوخته کردن سود تبدیل سهام ممتاز به عادی، سود سهمی و تجزیه سهام نمونه ای برای اینگونه معاملات هستند.

۱۱۱۱ / سود انباشته ۱۰۰۰

سود سهمی قابل توزیع ۱۰۰۰

عدم افشا، یک جایجایی در حساب سرمایه است

۱۱۲۱ / سود سهام پرداختنی ۱۰۰۰

سهام عادی ۱۰۰۰

تبدیل بدهی به سهام (افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران) افشا در یادداشت های توضیحی مبادلات غیر نقدی غیر عملیاتی

تست: کدام رویداد، طبق استاندارد حسابداری شماره ۲ ایران، (صورت جریان وجه نقد) یک معامله غیر نقدی تلقی می شود، اما نیازمند افشا در

یادداشت های توضیحی نیست؟ (۱۴)

(۱) کاهش اجباری سرمایه

(۲) جبران زیان شرکت های دولتی

(۳) معاوضه دارایی های ثابت غیر مشابه

(۴) افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران

پاسخ: گزینه ۱

جریانهای نقدی استثنایی: این جریانها بسته به ماهیت خود در طبقه ای مناسب از صورت جریان وجه نقد منعکس می شوند

مثال: شرکت آفا به دنبال خسارتی که سیل به ساختمان آن وارد آورد، مبلغی را به عنوان خسارت از شرکت بیمه دریافت می کند این جریان نقد

استثنایی در کدام طبقه صورت جریان وجه نقد منعکس می شود؟

در طبقه چهارم - فعالیت های سرمایه گذاری

در سوال قبل اگر مبلغ دریافتی به واسطه خسارت وارده به موجودی های مواد و کالای شرکت آفا بود محل انعکاس آن کدام طبقه از صورت جریان

وجه نقد قرار می گرفت؟

در طبقه اول - فعالیت های عملیاتی

تست: یک دستگاه ساختمان به بهای تمام شده ۱۰۰۰ میلیون ریال و استهلاک انباشته ۶۰۰ میلیون ریال به مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال به طور نقد

فروخته شده است. میزان مالیات پرداختنی بابت نقل و انتقال ملک مذکور ۲۰ میلیون ریال بوده است. مبلغی که در صورت جریان وجه نقد به عنوان

جریان نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری گزارش می شود چه قدر است؟ (ص. ۱۳۹۳)

۵۰۰ - ۲۰ = ۴۸۰

۴۸۰ (۲) ۴۰۰ (۱)

۵۲۰ (۴) ۵۰۰ (۳)

پاسخ: گزینه ۲

نوعه پر خورد یا بدهی های عملیاتی که خود حاوی هزینه های غیر نقدی نیز می باشد مانند ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، ذخیره هزینه تضمین محصول و ...

مثال: هزینه باز خرید سنوت در طی سال معادل ۱۰۰۰ ریال و مانده ذخیره سنوت در ابتدا و پایان سال به ترتیب ۵۰۰ و ۲۰۰ ریال است. با توجه به اطلاعات مذکور، به دو سؤال زیر پاسخ دهید:

۱. وجه نقد پرداختی بابت باز خرید سنوت کارکنان چند ریال است؟

۲. سود عملیاتی چند ریال نیاز به تعدیل دارد؟

پاسخ:

$$500 + 1000 - X = 200 \quad 1.$$

$$X = 1300$$

$$500 - 200 = (300) \quad 2.$$

جریانهای نقدی ارزی

چنانچه موجودی نقد شرکت از اقلام ارزی باشد، سود یا زیان تسعیر ارز در هیچ یک از طبقات صورت جریان وجوه نقد وارد نخواهد شد بلکه این رقم در پایان صورت جریان وجوه نقد حسب مورد به موجودی نقد اول دوره اضافه یا کم می شود.

مثال جامع

صورت های مالی شرکت مهیار برای سال ۱۳۹۲ حاوی اطلاعات زیر است:

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۹۲/۱۲/۲۹

۴۵۰۰	درآمد فروش
(۱۸۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۷۰۰	حاشیه سود
(۷۵)	هزینه استهلاک
(۸۲۵)	هزینه های عملیاتی
۱۸۰۰	سود عملیاتی
(۴۵۰)	مالیات
۱۳۵۰	سود خالص

تراز نامه

در تاریخ ۱۳۹۴/۱۲/۲۹

داراییها	اول دوره	پایان دوره	تغییرات	بدهیها و حقوق صاحبان سهام	اول دوره	پایان دوره	تغییرات
نقد	۷۵	۱۰۵	+۳۰	حسابهای پرداختی	۱۶۵	۲۰۴	+۳۹
حسابهای دریافتی	۳۳۰	۲۸۵	-۴۵	مالیات پرداختی	۴۵۰	۳۳۰	-۱۲۰
موجودی مواد و کلا	۲۷۰	۵۱۰	+۲۴۰	ذخیره مزایای پایان خدمت	۳۰	۳۶	+۶
زمین	۱۰۵۰	۱۵۰۰	+۴۵۰	سهام هادی	۹۰۰	۱۳۵۰	+۴۵۰
ساختمان	۱۳۰۰	۱۳۰۰	-	صرف سهام	۱۸۰	۱۸۰	-
استهلاک انباشته	(۵۲۵)	(۶۰۰)	+۷۵	اندوخته	۳۷۵	۴۵۰	+۷۵
جمع	۲,۴۰۰	۳,۰۰۰		سود انباشته	۳۰۰	۴۵۰	+۱۵۰
				جمع	۲,۴۰۰	۳,۰۰۰	

سایر اطلاعات:

- طی سال سود نقدی تصویب و توزیع شده است.
- زمین شرکت تنها خریداری شده است.
- مطلوبست تهیه صورت جریان وجه نقد به روش مستقیم برای طبقه اول

تست: چنانچه خالص وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی ۱۰۰ میلیون ریال، استهلاک ذرایی های ثابت ۲۰ میلیون ریال، کاهش ذخیره باز خرید خدمت کارکنان ۱۰ میلیون ریال و جمع تغییرات در ذرایی های جاری عملیاتی (بجز وجه نقد) ۲۶ میلیون ریال، افزایشی در بدهی های جاری عملیاتی ۲۰ میلیون ریال کاهش باشد سود عملیاتی چند میلیون ریال است؟

۱۳۰۰ ۱۴۶۰ ۱۶۰۰ ۱۳۴۰

پاسخ: گزینه ۲

$$100 + 30 + 26 = 100 + 20 + 144$$

صورت جریان وجوه نقد و اجاره ها

فرض کنیم ساختمانی به مبلغ ۱ میلیون ریال سالانه اجاره شده است، اجاره مزبور از نوع عملیاتی می باشد وجه نقد دریافتی از مستاجر توسط موجر، در صورت جریان وجوه نقد هر یک به چه شکل انعکاس می یابد؟
 ۱ میلیون ریال مبلغ اجاره در صورت جریان وجوه نقد هر کدام از طرفین، حسب مورد به عنوان جریان ورودی و خروجی وجه نقد در طبقه اول (فعالیت های عملیاتی)، منعکس می گردد.
 حال فرض نماییم اجاره ساختمان مورد سوال از نوع سرمایه ای (خرید نسیه) باشد اینبار وجه نقد دریافتی از مستاجر توسط موجر، در صورت جریان وجوه نقد هر یک به چه شکل انعکاس می یابد؟

در این صورت برای اجاره کننده آن بخشی که قابل انساب به هزینه مالی مربوط به اجاره می باشد در طبقه دوم و بخشی دیگر پرداخت شده به عنوان کاهش در بدهی اساط اجاره پرداختی در طبقه پنجم منعکس می شود و اجاره دهنده نیز مبلغ قابل انساب به درآمد مالی خود را در طبقه دوم و دریافتی بابت اصل اساط را در طبقه اول منعکس می یابد