

IRan Education  
Research  
NETwork  
(IRERNET)

با هدف بهبود پیشرفت علمی  
و دسترسی راحت به اطلاعات  
برای جامعه بزرگ علمی ایران  
ایجاد شده است

مادسیج

شبکه آموزشی - پژوهشی ایران

madsg.com  
مادسیج



## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

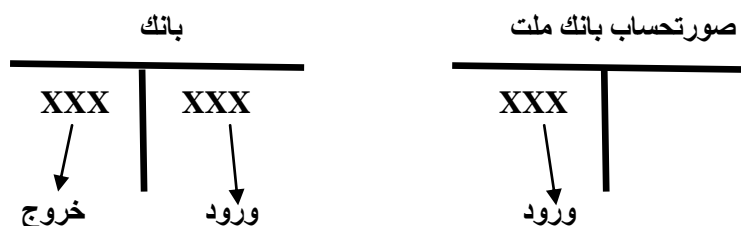
## درس اول وجوه نقد

## ❖ موجودی نقد و بانک

یکی از روشهای نگهداری وجه نقد می باشد از این نظر قابل اهمیت است که نگهداری وجه نقد در بانکها معمولاً از اهمیت بیشتری برخوردار است و در صورتی که موجودی فوق در صندوق نگهداری شود کنترل خروجی و ورودی آن میسر می شود

یکی دیگر از موارد نگهداری وجه نقد در بانک جلوگیری از زیان ناشی از تورم می باشد به طوریکه سرمایه گذاری در بانک منجر به سود سپرده میشود بخشی از کاهش قدرت خرید را جبران می نماید

## ❖ بانک



اگر مانده این دو دفتر برابر بود ایرادی نیست و اما اگر مانده این دو حساب مغایرتی داشت باید صورت مغایرت بانکی تهیه نمود

✓ مانده بانک طبق صورتحساب بانکی دارای ماهیت بستانکار می باشد

لازم به ذکر است ورودی و خروجی وجه نقد طبق پرینت دفاتر و صورتحساب بانک با یکدیگر عکس می باشد در صورت برابر نبودن این دو صورت مغایرت بانکی باید تهیه شود که این صورت مغایرت بانکی به دلایل زیر ایجاد می شود:

- ۱ - اشتباهات حسابدار شرکت یا بانک سهواً یا عمداً
- ۲ - اختلافات ناشی از ثبت رویدادها و تاخر و تقدم اختلاف زمانی

## ❖ طریقه محاسبه صورت مغایرت بانکی

● اولین بار  
اگر برای بار اول بود فقط می بایست حسابهای بانک شرکت و حسابهای بانک با یکدیگر مقایسه شود و اقلام باز مشخص شود برای این کار می بایست مقابله حسابهای خود و بانک را انجام دهیم

● دومین بار  
برای دومین بار از صورت مغایرت بانکی ماه قبل استفاده می کنیم یعنی صورت مغایرت ماه قبل و مقابله دفاتر و بانک را انجام می دهیم

## ❖ روش های صورت مغایرت بانکی

- ۱ - روش تصحیح مانده ها ( روش تراز نامه ای )
- ۲ - روش رسیدن از مانده طبق دفاتر شرکت به صورت حساب ارسالی بانک
- ۳ - روش رسیدن از مانده طبق صورتحساب ارسالی بانک به مانده طبق دفاتر شرکت

## درس اول وجوه نقد و مطالبات ( دارايي جاري )

❖ روش تصحيح مانده ها روش تراز نامه اي

صورت مغايرت بانكي

شرکت / موسسه .....

منتهي به تاريخ .....

<p>مانده طبق صورتحساب ارسالي بانك</p> <p><b>اضافه مي شود :</b></p> <p>وجوه بين راهي اشتباه حسابدار</p> <p><b>كسر مي شود :</b></p> <p>چكهاي معوق اشتباه حسابدار</p>	<p>مانده طبق دفاتر شرکت</p> <p><b>اضافه مي شود :</b></p> <p>وجوه و اريزي مشتريان نامشخص اشتباه حسابدار</p> <p><b>كسر مي شود :</b></p> <p>كارمزد هزينه دسته چك چكهاي لاوصول / برگشتي</p>
--	---

❖ روش رسيدن از مانده طبق دفاتر شرکت به مانده طبق صورتحساب ارسالي بانك

صورت مغايرت بانكي

شرکت / موسسه .....

منتهي به تاريخ .....

<p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p> <p>XXXX</p>	<p>مانده طبق دفاتر شرکت</p> <p><b>اضافه مي شود :</b></p> <p>وجوه و اريزي مشتريان نامشخص اشتباه حسابدار چكهاي معوق</p> <p><b>كسر مي شود :</b></p> <p>كارمزد هزينه دسته چك چكهاي لاوصول / برگشتي وجوه بين راهي</p> <p>مانده طبق صورتحساب ارسالي بانك</p>
---	--

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## درس اول وجوه نقد

❖ روش رسیدن از مانده طبق صورتحساب ارسالی بانک به مانده طبق دفاتر شرکت

صورت مغایرت بانکی  
شرکت / موسسه .....  
منتهی به تاریخ .....

مانده طبق صورتحساب ارسالی بانک

**اضافه می شود :**

XXX

کارمزد

XXX

هزینه دسته چک

XXX

چکهای لاوصول / برگشتی

XXX

وجوه بین راهی

**کسر می شود :**

XXX

وجوه واریزی مشتریان نامشخص

XXX

اشتباه حسابدار

چکهای معوق

XXX

مانده طبق دفاتر شرکت

## ❖ اصطلاحات صورت مغایرت بانکی

## ● چکهای معوق

چک صادر شده و وصول نشده یعنی اینکه حسابدار شرکت از حساب بانک موجود در شرکت کم کرده ولی حسابدار بانک هنوز تصمیم به کاهش مانده نگرفته است

## ● وجوه واریزی توسط بدهکاران

بدهکاران به شرکت بعضاً اتفاق می افتد مبلغی از بدهی خود را و یا بخشی از آن را به حساب جاری شرکت واریز نمایند در این صورت مبلغ به بانک به موجودیمان اضافه شده است اما در حساب بانک طبق دفاتر شرکت رقم واریزی ثبت نشده است به همین صورت به اضافه می شود دفاتر منتقل می شود

## ● وجوه بین راهی

چک دریافتی از مشتری که به بانک واگذار شده که هنوز وصول نشده ( کلر )

## ● اشتباه حسابدار

گاهی اوقات اتفاق می افتد حسابدار شرکت یا بانک مبلغ را اضافه یا کم در دفاتر ثبت می کند به طور مثال حسابدار شرکت چکی را به مبلغ 156.000 صادر کرد که این مبلغ را حسابدار بانک به مبلغ 165.000 ریال در دفاتر خودش یعنی بانک ثبت کرد و از حسابها کم کرد در این صورت باید مبلغی را که زیاد از دفاتر کم کرده است اضافه کند یعنی معادل مبلغ 9.000 ریال باید حسابدار بانک به حساب بانک اضافه نماید

اگر بانک اشتباهی پولی را از حساب ما بردارد و یا واریز نماید می بایست اصلاحش را نیز انجام دهد



## درس اول وجوه نقد

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## ❖ اشتباهات دوپل

در بعضی مواقع چکهای صادر شده به طور مثال در دفاتر در بستانکار بان مشاهده می شود می بایست اثر اشتباه اول و اثر اصلاحی آن به صورت دوپل در حسابها و صورت مغایرت بانکی نشان می دهیم

## مثال

مانده طبق دفاتر شرکت 1.059.266 طبق صورتحساب ارسالی 1.226.902 وجوه بین راهی 114.460 کارمزد حواله به شهرستانها 1.350 وصولی توسط بدهکاران 200.000 واریزی نامشخص 3.000 حسابدار شرکت چک صادره 46.390 ، 43.690 در دفاتر ثبت شده است چک برگشتی مشتریان 5.000 چکهای زیر صادر تا تاریخ تهیه صورت مغایرت بانکی برداشت نشده است

شماره چک	مبلغ
860	42.196
861	9.300
862	25.000
863	11.650

## صورت مغایرت بانکی

شرکت / موسسه .....

منتهی به تاریخ .....

مانده طبق صورتحساب ارسالی بانک	مانده طبق دفاتر شرکت
1.226.902	1.59.266
<b>اضافه می شود :</b>	<b>اضافه می شود :</b>
114.460 وجوه بین راهی اشتباه حسابدار	3.000 وجوه واریزی مشتریان نامشخص
	200.000 وصولی توسط بدهکاران اشتباه حسابدار
<b>کسر می شود :</b>	<b>کسر می شود :</b>
88.146 چکهای معوق اشتباه حسابدار	1.350 کارمزد
	5.000 هزینة دسته چک
	2.700 چکهای لاوصول / برگشتی اشتباه حسابدار
1.253.216	1.253.216

## مثال

مانده طبق صورتحساب بانک 1.762.632 و طبق دفاتر 1.825.583 در دفاتر شرکت چک 465.000 صادره 456.000 ثبت شده است و همچنین چک 15.566 به مبلغ 16.665 بانک چکی به مبلغ 20.000 مربوط به شرکت دیگری به بدهار حساب شرکت به علت تشابه حساب جاری منظور نموده چکهای معوق 329.150 کارمزد بانک 2.800 سفته نکول شده 170.000 مبلغ 325.400 در 30 بهمن از شهرستان به حساب شرکت پول واریز شده و فیش واریزی فکس و حسابدار ثبت لازم را انجام داده و در پرینت موجودی در 30 بهمن رقم واریزی مشاهده نشد یکی از مشتریان 134.000 بدون اطلاع شرکت به حساب شرکت واریز نموده

## وجوه نقد و مطالبات ( دارايي جاري )

## درس اول وجوه نقد

صورت مغايرت بانكي

شرکت / موسسه .....

منتهي به تاريخ .....

1.762.632	مانده طبق صورتحساب ارسالي بانك	1.825.583	مانده طبق دفاتر شرکت
	<b>اضافه مي شود :</b>		<b>اضافه مي شود :</b>
325.400	وجوه بين راهي	1.099	اشتباه حسابدار
20.000	اشتباه حسابدار	134.000	وصولي توسط بدهکاران
	<b>کسر مي شود :</b>		<b>کسر مي شود :</b>
329.150	چکهاي معوق	2.800	کارمزد
	اشتباه حسابدار	170.000	هزينه دسته چك
		9.000	اشتباه حسابدار
1.778.882		1.778.882	

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## فصل اول مطالبات

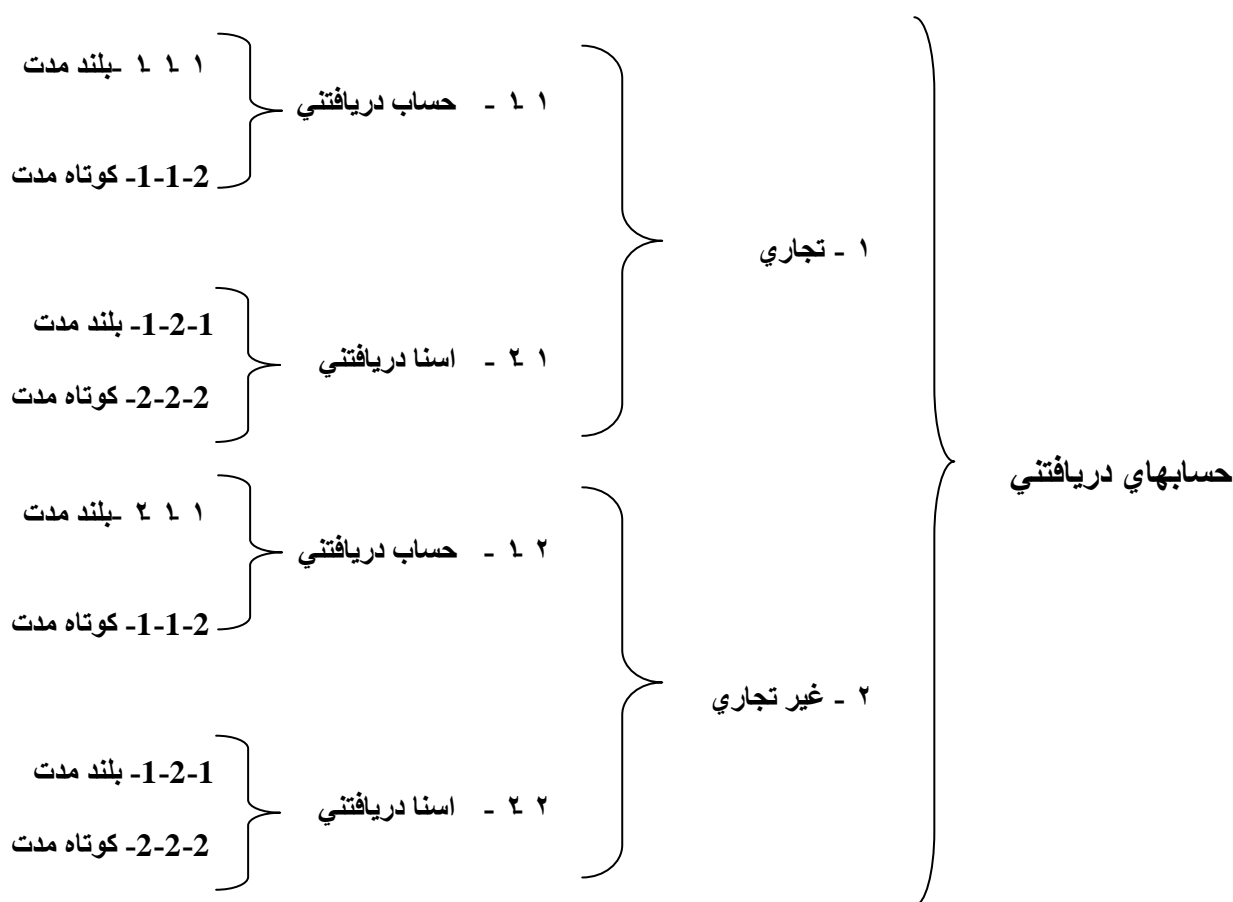
### ❖ حسابداری مطالبات

سومین آیم از دارایی های جاری حسابها و اسناد دریافتی می باشند

### ❖ طبقه بندی حسابها و اسناد دریافتی

منظور از حسابهای دریافتی جاری مطالباتی است که مربوط به یک دوره مالی یا سال مالی می باشد

جاری یعنی یک دوره یکساله و یک دوره مالی براساس تاریخ تراز نامه هر کدام کوتاه تر است



### ● حسابهای دریافتی

مطالباتی که ناشی از فعالیت شرکت باشد یعنی منظور اصلی از تشکیل شرکت آنچه از اساسنامه تشکیل شده است تجاری خوانده می شود

### ● سایر حسابهای دریافتی

مطالباتی که ناشی از فعالیت غیر عادی شرکت باشد غیر تجاری و یا سایر نامیده می شود

به طور مثال فروش کالا در یک شرکت تولیدی در راستای اهداف شرکت که منجر به طلب حسابهای دریافتی شود حساب دریافتی تجاری گویند و بدهی وام کارکنان به شرکت جز حسابهای دریافتی غیر تجاری طبقه بندی می شوند

✓ طبق استاندارد حسابداری ایران حسابها و اسناد دریافتی باید به صورت خالص در صورتهای مالی نمایش داده شود

## فصل اول مطالبات و وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## فصل اول مطالبات

### ❖ نحوه ارائه داراییهای جاری

داراییهای جاری :

XXX

وجه نقد

XXX

سرمایه گذاری کوتاه مدت

XXX

ح دریافتی

XXX

سایر ح دریافتی

XXX

موجودی مواد و کالا

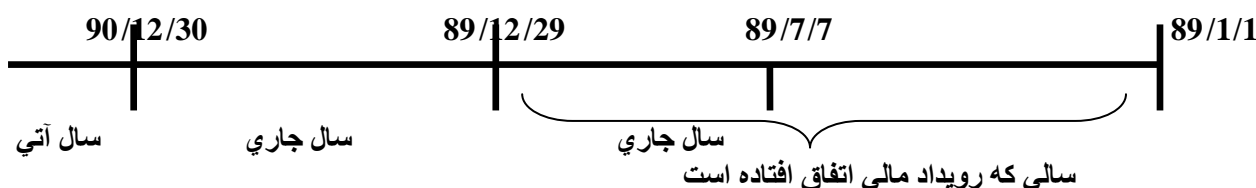
XXX

پیش پرداختها

همان طور که گفتیم طبق استاندارد باید حسابهای دریافتی و اسناد دریافتی را به صورت خالص ثبت نماییم و ناخالصی را باید در یادداشتهای توضیحی محاسبه کرد

نکته

مطالباتی که دریافت آن به بیش از یک دوره مالی تسری پیدا کند از سرفصل دارایی های جاری خارج و به سرفصل سایر دارایی ها منتقل می شود



(مثال)

فروش 900

سال اول 300

سال دوم 300

سال سوم 300

اگر تراز نامه در ابتدای سال اول تهیه شود

حسابهای دریافتی 300

سایر دارایی 600

در اینجا چون ما طلب 300 تومانی را در سال اول می گیریم که این مبلغ جز دارایی های جاری در قسمت حسابهای دریافتی قرار می گیرند و مابقی وجوه که در بیش از یکسال دریافت می شوند را جز سایر داراییها قرار می گیرند

اگر تراز نامه در ابتدای سال دوم تهیه شود

حسابهای دریافتی 300

سایر دارایی 300

در اینجا چون ما طلب 300 تومانی را در سال اول می گیریم که این مبلغ جز دارایی های جاری در قسمت حسابهای دریافتی قرار می گیرند و مابقی وجوه که در بیش از یکسال دریافت می شوند را جز سایر داراییها قرار می گیرند

اگر تراز نامه در ابتدای سال سوم تهیه شود

حسابهای دریافتی 300

سایر دارایی 0

در اینجا چون ما طلب 300 تومانی را در سال اول می گیریم که این مبلغ جز دارایی های جاری در قسمت حسابهای دریافتی قرار می گیرند و مابقی وجوه که در بیش از یکسال دریافت می شوند را جز سایر داراییها قرار می گیرند ولی در اینجا طلبی نیست که در سالهای آینده دریافت شود



## فصل اول مطالبات وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

### ❖ حسابداری مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول

یکی از خصوصیات بازار سهام در مبادله تجاری در اقتصاد باز رواج روز افزون نسبه فروش است یعنی کلیه کالاها و خدمات به صورت نسبه به معرض فروش گذاشته باشند فروش نسبه برای فروشنده هم منفعت و هم هزینه دارد

### ❖ روش های حسابداری مطالبات سوخت شده

#### ❖ روش حذف مستقیم ( روش پذیرفته نشده )

به موجب این روش حسابی که غیر قابل وصول تشخیص داده می شود مستقیماً در همان دوره به هزینه تبدیل می شود این روش نمی تواند درآمدها و هزینه ها را تطبیق دهد و با اصل وضع درآمد های همان دوره مغایرت دارد یعنی با روش اصل تطابق هزینه و درآمد مغایرت دارد

✓ در این روش اصل تطابق درآمدها با هزینه ها رعایت نمی شود

#### ● سوخت مطالبات

در طی سال جاری ممکن است مقداری از وجوه که ما طلب داریم در آینده دریافت نشود و سوخت شود

✓ هنگام سوخت مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات سوخت شده حسابهای دریافتی بابت سوخت مطالبات	XXX	XXX

#### ● وصول مطالبات سوخت شده

وصول مطالبات ممکن است در سال جاری و یا در سنوات بعد دریافت شود که هر کدام ثبتهای خود را دارند

۱- سال جاری

مطالباتی که در یک سال جاری سوخت شده است و اگر همین مطالبات در همان سال جاری دریافت شود به حساب هزینه ثبت می کنیم چون در هنگام سوخت جز هزینه ها در نظر می گیریم و به همین دلیل باید از حساب هزینه در هنگام دریافت خارج کنیم و بعد از ایجاد مطالبات سوخت شده طلب مورد نظر را به حساب بانک واریز می نماییم

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	حسابهای دریافتی هزینه مطالبات سوخت شده بابت وصول مطالبات سوخت شده	XXX	XXX

۲- در سنوات بعد

مطالباتی که سوخت شده ممکن است بیش از یک سال بعد دریافت شود که اگر در بیش از یکسال دیگر دریافت شود در این صورت جز درآمد ها در سایر درآمدها ثبت می شود چون هزینه در همان سال جاری به خلاصه سود و زیان بسته شده است و دیگر در این سال یعنی سال بعد جز هزینه نمی باشد

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده در سالهای بعد

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	حسابهای دریافتی درآمد حاصل از مطالبات سوخت شده بابت وصول مطالبات سوخت شده	XXX	XXX

نکته

در محیط واقعی به جای درآمد حاصل از مطالبات سوخت شده از سود و زیان سنواتی استفاده خواهد شد

## فصل اول مطالبات وجوه نقد و مطالبات (دارایی جاری)

مثال

اطلاعات زیر از شرکت نوین در دست است  
88/8/10 بدهی آقای الف 2.000.000 به شرکت به علت ورشکستگی سوخت شده و پس از 2 ماه 400.000 از مبلغ بدهی فوق توسط بستگان نامبرده پرداخت شد مبلغ 1.000.000 در 89/4/2 مجدداً پرداخت شد مابقی همچنان وصول نشده

### ✓ هنگام سوخت مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات سوخت شده حسابهای دریافتی بابت سوخت مطالبات	2.000.000	2.000.000

### ✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
21	حسابهای دریافتی هزینه مطالبات سوخت شده بابت ایجاد مطالبات سوخت شده	400.000	400.000

### ✓ هنگام وصول مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات	400.000	400.000

### ✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	حسابهای دریافتی درآمد حاصل از مطالبات سوخت شده بابت ایجاد مطالبات سوخت شده	1.000.000	1.000.000

### ✓ هنگام وصول مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات	1.000.000	1.000.000

### ❖ روش غیر مستقیم ذخیره گیری

روش پذیرفته شده حسابداری است براساس آن با استفاده از روش های برآورد مطالبات در پایان هر دوره مالی بابت مطالباتی که احتمال وصول نیست ذخیره می گیریم در دوره های بعد ذخیره از محل این ذخیره منظور می شود

### • برآورد ذخیره

هر گاه در شرکتها برای حسابهای دریافتی ذخیره در نظر بگیریم این ذخیره را معادل درصدی از حسابهای دریافتی و یا فروش در نظر می گیریم و این مبلغ باید در پایان دوره در مانده پایانی حساب ذخیره موجود باشد

## فصل اول مطالبات ( دارایی جاری )

✓ هنگام در نظر گرفتن ذخیره

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات مشکوک الوصول ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت در نظر گرفتن ذخیره	XXX	XXX

• سوخت مطالبات

هرگاه مطالباتی سوخت شود باید از حساب دریافتی کم کنیم و البته باید از حساب ذخیره هم کم کنیم

✓ هنگام سوختن مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول حساب دریافتی بابت سوخت مطالبات	Xxx	XXX

• وصول مطالبات سوخت شده

وصول مطالبات ممکن است در سال جاری و یا در سنوات بعد دریافت شود که دارای ثبتهای برابری دارند

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	حسابهای دریافتی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت ایجاد مطالبات سوخت شده	Xxx	XXX

✓ هنگام وصول مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات سوخت شده	Xxx	XXX

نکته

مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول باید مبلغی که در اول دوره برآورده شده است باید دارای مانده بستانکار باشد پس از ثبت های طی دوره و همچنین تعدیلات لازم

• تعدیلات حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

پس از ثبت برآورد ذخیره و سوخت مطالبات باید در پایان دوره مالی حساب ذخیره دارای مانده بستانکاری باشد که این مانده به دو صورت تعدیل می شود

هرگاه مانده حساب ذخیره بیشتر از ذخیره مورد نیاز باشد

✓ هنگام تعدیل

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول سایر درآمدها بابت تعدیل	XXX	XXX

## فصل اول مطالبات وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

هرگاه مانده حساب ذخیره کمتر از ذخیره مورد نیاز باشد

✓ هنگام تعدیل

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات مشکوک الوصول ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت تعدیل	XXX	XXX

مثال

اطلاعاتی از شرکت در دست است میزان برآورد مطالباتی که در این دوره نمی توان وصول کرد 25% حسابهای دریافتی می باشد مبلغ مانده حسابهای دریافتی 200.000 در 80/2/1 بدهی آقای آفاي الف به مبلغ 80.000 به شرکت به علت ناتوانی در پرداخت توسط ایشان سوخت شده تلقی شده در 80/6/5 نامبرده 60% از بدهی خویش را پرداخت نمود پس از مدتی در تاریخ 80/10/20 15% دیگر پرداخت شد مابقی تا آخر سال وصول نشده است

$$200.000 \times \%25 = 50.000$$

✓ هنگام در نظر گرفتن ذخیره

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات مشکوک الوصول ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت در نظر گرفتن ذخیره	50.000	50.000

✓ هنگام سوخت مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول حسابهای دریافتی بابت سوخت مطالبات	80.000	80.000

$$80.000 \times \%60 = 48.000$$

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	حسابهای دریافتی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت سوخت مطالبات	48.000	48.000

✓ هنگام وصول مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات	48.000	48.000

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## فصل اول مطالبات

$$80.000 \times \%12 = 12.000$$

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	حسابهای دریافتی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت سوخت مطالبات	12.000	12.000

✓ هنگام وصول مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
6	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات	12.000	12.000

## حسابهای دریافتی

	3	48.000	
2	5	12.000	80.000
4	م	200.000	48.000
6			12.000
	م	120.000	

## ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

1	2	50.000	80.000
3		48.000	
5		12.000	
		30.000 م	
		20.000 تعدیلی	
		50.000 م	

✓ هنگام تعدیل

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه مطالبات مشکوک الوصول ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت تعدیل	20.000	20.000

## ❖ روش های برآورد مطالبات مشکوک الوصول

- درصدی از مطالبات  
به عنوان مثال 10% کل مطالبات درصد فوق با اصل همسانی رویه ها در شرکت های مشابه در صنعت انتخاب می شود

✓ معایب

همه مطالبات با نرخ یکسان ارزیابی می شوند  
این روش درصدی از کل بدهکاران را در نظر می گیرد و در صورتی که همه بدهکاران مربوط به این دوره نمی باشند

- روش تجزیه و تحلیل سنی بدهکاران  
برای طول مدت مطالبات با توجه به تاریخ سررسید درصدها و احتمال برای سوخت شدن در نظر می گیریم بدیعی است هر چقدر از تاریخ حساب دریافتی زمان سپری شده باشد درصدهای سوخت بالا می رود مزیت این روش این است که همه



## وجوه نقد و مطالبات ( دارايي جاري )

## فصل اول مطالبات

مطالبات را با يك نرخ مي سنجيم اما معايب اين روش اين است كه درصدي از كل مطالبات ملاك قرار گرفته و همه اين مطالبات ناشي از فروش اين دوره نمي باشد

- ۱ - اصل تطابق را رعايت نمي كند
- ۲ - در اكثر موارد توجيح اقتصادي ندارند
- ۳ - فزوني منافع بر مخارج

### • روش درصدي از فروش

در اين روش حسابهاي دريافتي وجود ندارد كه بگويم قسمتي از آن مربوط به دوره هاي گذشته است بنا بر اين مشكلي در اين زمينه وجود ندارد چون فروشها مربوط به اين دوره مالي است بنا بر اين در اين روش به نحو مطلوب نمايش داده مي شود چون از دوره هاي قبل قسمتي را وارد مي كنيم ايراد اين روش اين است كه تمام فروش ها نسيه نيست و مقداري از فروش ها نقد است

### • روش درصدي از فروش هاي نسيه

اين روش اصل تطابق را به خوبي انجام مي دهد چون فقط درصدي از فروش هاي نسيه را در محاسبات لحاظ مي كنند ايراد اين روش اين است كه همه فروش هاي نسيه با عدم پرداخت مواجه نمي شوند

### نکته

بهترين روش برآورد در ديدگاه تراز نامه اي روش تجزيه و تحليل سني است  
بهترين روش برآورد در ديدگاه سود و زياتي روش درصدي از فروش هاي نسيه است  
بهترين روش برآورد مطالبات مشكوك الوصول روش درصدي از فروش هاي نسيه است

### • روش شناسايي ويژه

براي تشخيص ميزان مطالباتي كه ممكن است مشكوك الوصول باشد از اين روش استفاده مي كنيم در اين روش با توجه به تعداد كم بدهكاران و يا مشاهده وضعيت مالي هر يك از آنها پي به ميزان مطالباتي كه مي بايست مشكوك الوصول تعيين شود مي رود

### مثال

اگر مانده ابتدای دوره حسابهای دریافتی و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به ترتیب 400.000 و 800.000 فروش نسيه طی دوره 100.000 و مطالبات سوخت شده 10.000 و وصولي مطالبات سوخت شده قبلي 50.000 باشد بافرض برآورد ذخيره به صورت 10% مانده پايان دوره حسابهاي دريافتي مطلوب است :

تعدیل حساب ذخیره

چه مبلغی به عنوان هزینه مطالبات مشکوک الوصول خالص باز دریافتی حسابهای دریافتی چقدر است

✓ هنگام فروش

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	حسابهای دریافتی فروش بابت فروش نسيه کالا	100.000	100.000

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## فصل اول مطالبات

✓ هنگام سوخت مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	ذخیره مزایات مشکوک الوصول حسابهای دریافتی بابت سوخت مطالبات	10.000	10.000

✓ هنگام ایجاد مطالبات سوخت شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	حسابهای دریافتی ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت سوخت مطالبات	50.000	50.000

✓ هنگام وصول مطالبات

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	بانک حسابهای دریافتی بابت وصول مطالبات	50.000	50.000

## حسابهای دریافتی

	م	400.000
2 10.000	1	100.000
4 50.000	م	50.000
	م	490.000

## ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

	2	10.000
م 80.000		
3 50.000		
		م 120.000
		71.000 تعدیلی 5
		49.000 ذخیره مورد نیاز

✓ هنگام تعدیل

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	هزینه مطالبات مشکوک الوصول ذخیره مطالبات مشکوک الوصول بابت تعدیل	71.000	71.000

$$490.000 \times 10\% = 49.000$$

ذخیره مورد نیاز

❖ اسناد حسابداری

● اسناد پرداختی

مثال

خرید کالایی به مبلغ 2.000.000 ریال و صدور یک سفته دو ماهه به نرخ 10% در 84/1/15

## فصل اول مطالبات وجوه نقد و مطالبات ( دارايي جاري )

✓ هنگام خريد کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	خرید بابت خرید کالا	2.000.000	2.000.000
	اسناد پرداختي		

هرگاه مبلغ چك را در تاريخ مقرر يعني 2 ماه بعد از خريد پرداخت نماييم علاوه بر هزينه بهره مي بايستي مبلغ اصل چك را پرداخت نماييم

✓ هنگام پرداخت وجوه چك

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزينه بهره اسناد پرداختي	33.333	
	بابت پرداخت مبلغ چك در تاريخ مقرر	2.000.000	2.033.333
	بانك		

$$2.000.000 \times 10\% \div 6 = 33.333$$

اگر فرض شود در 3/15 مبلغ فوق پرداخت نشود در اين حالت به آن برگشت چك يا نكول چك مي گويند

هرگاه چك برگشت داده شد مي بايستي اسناد پرداختي را از حسابها حذف و حساب پرداختي را به جاي آن افتتاح كرد چون به علت نداشتن موجودي بايد بدهي را ايجاد كرد تا درآينده پرداخت كنيم

✓ هنگام برگشت چك

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	اسناد پرداختي بابت نكول چك	2.000.000	2.000.000
	حسابهاي پرداختي		

لازم به ذکر است بعد از اينکه بدهي را ايجاد کردیم بايستي بهره را محاسبه کرده و در حساب بدهي منظور مي کنيم چون هيچ گونه پرداختي انجام نشده است

✓ هنگام هزينه بهره

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	هزينه بهره بابت محاسبه هزينه بهره	33.333	33.333
	بهره پرداختي		

براي محاسبه هزينه بهره از فرمول زير استفاده مي كنيم

$$\text{نرخ} \times \text{مدت زمان} \times \text{مبلغ اسمي چك} = \text{مبلغ بهره}$$

## وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

## فصل اول مطالبات

## • اسناد دریافتی

## مثال

فروش کالا در 85/2/20 به مبلغ 3.000.000 ریال و دریافت چک 30 روزه با نرخ 12%

## ✓ هنگام فروش کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	اسناد دریافتی فروش بابت فروش کالا	3.000.000	3.000.000

هرگاه مبلغ چک دریافتی در مدت زمان مقرر نقد شود علاوه بر حذف طلب می بایستی درآمد بهره را محاسبه و در دفاتر ثبت کنیم

## ✓ هنگام وصول چک

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	بانک درآمد بهره اسناد دریافتی بابت وصول چک	3.030.000	30.000 3.000.000

اگر فرض شود در تاریخ 3/19 چک فوق دریافت نشود به علت اهمیت داشتن حسابها و اسناد دریافتی نسبت به حسابهای دریافتی می بایست اصل و فرع هر دو سند زده شود

## ✓ هنگام نکول چک

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	حسابهای دریافتی درآمد بهره اسناد دریافتی بابت نکول چک	3.030.000	30.000 3.000.000

## تنزیل اسناد دریافتی

فروش اسناد و سفته به بانک یعنی فقط ما در اسناد دریافتی چکهای موجود در نزدمان را زودتر از تاریخ مقرر به علت احتیاط مالی به فروش برسانیم نرخ تنزیل از نرخ بهره بیشتر است

## مثال

فروش کالا در 88/3/30 به مبلغ 4.000.000 ریال و دریافت چک 45 روزه با نرخ 8%

## ✓ هنگام فروش کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	اسناد دریافتی فروش بابت فروش کالا	4.000.000	4.000.000

## فصل اول مطالبات وجوه نقد و مطالبات ( دارایی جاری )

### ✓ هنگام وصول چک

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	بانک درآمد بهره اسناد دریافتی بابت وصول چک	4.040.000	40.000 4.000.000

### • تنزیل چک

فرض شود بعد از 25 روز از تاریخ چک فوق تنزیل شده که نرخ تنزیل 12% می باشد

بعد از محاسبه درآمد بهره هزینه بهره را که 26.933 را بدست می آوریم و می توان مرکب کرد یعنی ما 40.000 ریال درآمد داریم و از این مبلغ 26.933 ریال هزینه است و در این صورت مابقی معادل 13.067 ریال درآمد بهره می باشد

نرخ تنزیل شده × مدت زمان باقی مانده × مبلغ اسمی چک به همراه سود بهره = مبلغ هزینه بهره

$$4.040.000 \times 12\% \div \frac{20}{360} = 26.933 \quad \text{هزینه بهره}$$

$$40.000 - 26.933 = 13.067 \quad \text{درآمد بهره}$$

### ✓ هنگام تنزیل

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	بانک درآمد بهره اسناد دریافتی تنزیل شده بابت ثبت تنزیل چک	4.013.067	13.067 4.000.000

مراجعه شخص صادر کننده چک به بانک برای پرداخت تنزیل چک

### ✓ هنگام تنزیل توسط صادر کننده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	اسناد دریافتی تنزیل شده اسناد دریافتی بابت تنزیل چک توسط صادر کننده	4.000.000	4.000.000

فرض شود اسناد دریافتی تنزیل شده در تاریخ چک پس از مراجعه به بانک وصول نشود می بایست مبلغ به شخص تنزیل کننده پرداخت نماید

### ✓ هنگام تنزیل توسط صادر کننده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	اسناد دریافتی تنزیل شده اسناد دریافتی بابت تنزیل چک توسط صادر کننده	4.000.000	4.000.000



## وجوه نقد و مطالبات ( دارايي جاري )

## فصل اول مطالبات

✓ هنگام تنزيل توسط صادر کننده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
6	حسابهاي دريافتي بانك بابت پرداخت وجه تنزيل و عدم مراجعه صادرکننده	4.040.000	4.040.000

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

## موجودی مواد و کالا

### ❖ روش های ارزشیابی موجودی مواد و کالا

پس از شمارش موجودیها در انبار گردانی شرکتها می بایست ارزش آنها مشخص شود از بین روشها می بایست ثبات رویه داشته باشیم

✓ روش LIFO طبق استاندارد ایران پذیرفته شده نیست

#### • روش FIFO (اولین صادره از اولین وارده)

کالایی که اول به فروش می رسد از کالایی است که اول خریداری شده است در صنایع مواد غذایی و یا محصولات فاسد شدنی استفاده می شود  
موجودی کالای پایان دوره آخر سال می باشد و بهای تمام شده کالای فروش رفته شامل کالایی است که اول خریداری شده است  
مبلغ موجودی کالای پایان دوره در روش FIFO در هر دو سیستم یکسان است

#### • LIFO (اولین صادره از آخرین وارده)

کالایی که آخر خریداری می شود اول به فروش می رسد موجودی کالای پایان دوره شامل خریدهای اول سال می باشند و بهای تمام شده کالای فروش رفته شامل کالایی است که آخر خریداری شده است  
LIFO در هر دو سیستم استفاده می شود و مبلغ موجودی کالای پایان دوره در هر دو سیستم متفاوت است

#### • میانگین

در روش میانگین می بایست نرخ میانگین را بدست آورد و اگر در تعداد کالای اول دوره و تعداد کالای پایان دوره ضرب کنیم به ترتیب بهای تمام شده کالای پایان دوره را بدست می آورد

#### • شناسایی ویژه

در این روش می توانیم با توجه به ویژگی محصولات یا مواد تک تک آنها را ارزیابی نماییم  
مانند: طلا فروشی، نمایشگاه ماشین

### مثال

با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است: تعیین تعداد و مبلغ موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته به هر سه روش

شرح	تعداد	قیمت
موجودی اول دوره	25	16
خرید	100	25
فروش	70	
خرید	50	28
فروش	60	

اگر فرض شود در تاریخ های 2/15 و 4/31 بهای هر واحد فروش 100 و 200 باشد  
مطلوب است: تهیه سود نایژه در هر یک از روشهای فوق هزینه های عملیاتی 2.000 می باشد

## موجودي مواد و کالا

## فصل دوم موجودي مواد و کالا

موسسه .....  
صورتحساب سود وزيان  
منتهي به تاريخ .....

19.000

3.040

15.960

2.000

13.960

فروش

كسر مي شود :

بهاي تمام شده كالاي فروش رفته

سود وزيان نا خالص

هزينه هاي عملياتي

سود ناويژه

## روش FIFO

تاريخ	شرح	وارد			صادر				موجودي		
		تعداد	في	جمع	تعداد	في	مبلغ	جمع	تعداد	في	مبلغ
1/1	موجودي اول دوره	25	16	400				25	16	400	400
2/15	خرید	100	25	2.500				25	16	400	2.900
								100	25	2.500	
4/25	فروش				25	16	400	55	25	1.375	1.375
					45	25	1.125				
6/15	خرید	50	28	1.400				55	25	1.375	2.775
								50	28	1.400	
7/20	فروش				55	25	1.375	45	28	1.260	1.260
					5	28	140				

## روش LIFO

تاريخ	شرح	وارد			صادر				موجودي		
		تعداد	في	جمع	تعداد	في	مبلغ	جمع	تعداد	في	مبلغ
1/1	موجودي اول دوره	25	16	400				25	16	400	400
2/15	خرید	100	25	2.500				25	16	400	2.900
								100	25	2.500	
4/25	فروش				70	25	1.750	25	16	400	1.150
								30	25	750	
6/15	خرید	50	28	1.400				50	16	400	2.550
								30	25	750	
								50	28	1.400	
7/20	فروش				50	28	1.400	45	28	1.260	900
					10	25	250	20	25	500	

## موجودي مواد و کالا

## فصل دوم موجودي مواد و کالا

روش lifo

موسسه .....  
 صورتحساب سود وزيان  
 منتهي به تاريخ .....

19.000

3.400

15.600

2.000

13.600

فروش

کسر مي شود :

بهاي تمام شده کالاي فروش رفته

سود وزيان نا خالص  
 هزينه هاي عملياتي

سود ناويژه

روش میانگین

موجودي				صادره				وارده			شرح	تاريخ
جمع	مبلغ	في	تعداد	جمع	مبلغ	في	تعداد	جمع	في	تعداد		
400	400	16	25					400	16	25	موجودي اول دوره	1/1
2.900	400	16	25					2.500	25	100	خرید	2/15
	2.500	25	100									
1.276	1.276	23/2	55	1.624	1.624	23/2	70				فروش	4/25
2.676	1.276	23.2	55					1.400	28	50	خرید	6/15
	1.400	28	50									
1.146	1.146	25.48	45	1.529	1.529	25.48	60				فروش	7/20

✓ در روش میانگین موزون که فروش یا صادره ایجاد می شود می بایست نرخ میانین جدید بدست آورده شود به تعداد دفعات فروش باید نرخ میانگین داشته باشیم

روش میانگین

موسسه .....  
 صورتحساب سود وزيان  
 منتهي به تاريخ .....

19.000

3.153

15.847

2.000

13.847

فروش

کسر مي شود :

بهاي تمام شده کالاي فروش رفته

سود وزيان نا خالص  
 هزينه هاي عملياتي

سود ناويژه

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

- ✓ روش **FIFO** دیدگاهی است مبتنی بر تراز نامه و تحت شرایط تورمی است
- ✓ روش **LIFO** دیدگاهی است مبتنی بر سود و زیان و تحت شرایط تورمی است
- ✓ در شرایط رکود بیشترین سود را ببرد باید از روش **LIFO** استفاده نماید
- ✓ در افزایش قیمت اگر شرکتی بخواهد بیشترین سود را ببرد از روش **FIFO** استفاده نماید لازم به ذکر است در این روش باید بیشترین مالیات را پرداخت کند
- ✓ به علت این که روش **LIFO** دارای کمترین سود می باشد توسط استاندارد حسابداری روش پذیرفته نمی باشد

### ❖ مالکیت کالای در راه

حقوق مالکیت از فروشنده به خریدار زمانی روی می دهد مه مخاطرات و مزایای مالکیت و مسئولیت قانونی کالا از یک طرف معامله به طرف دیگر انتقال یابد در این هنگام است که کالای در راه جز موجودیها در نظر گرفته می شود

### ❖ انواع قرار دادهای خرید کالا

#### • FOB

به معنی تحویل کالا بر روی عرشه کشتی می باشد کالا توسط فروشنده در بندری که قرار داد ذکر شده است بر روی عرشه گذاشته می شود کلیه خطرات وارده به کالا از زمانی که کالا بارگیری و بر روی عرشه کشتی گذاشته می شود از فروشنده به خریدار متصل می شود برطبق فوق هزینه بارگیری، هزینه بازرسی، هزینه بسته بندی و.... به عهده فروشنده است و هرگونه هزینه حمل و بیمه بر عهده خریدار می باشد

#### • CAF

به معنای خرید به علاوه کرایه حمل یعنی فروشنده باید کرایه و هزینه های لازم جهت حمل کالا به مقصد تعیین شده را بپردازد

#### • CIF

به معنای بهای خرید کالا به علاوه بیمه و کرایه حمل است

#### • EX-WORK

تحویل در محل کارخانه فروشنده می باشد فروشنده کالای خود را در اختیار خریدار قرار می دهد حتی مسئولیت بارگیری و حمل ندارد و تمامی مخارج به عهده خریدار می باشد بدترین مدل از بابت قرار دادهای خرید می باشد

### ❖ موجودی مواد و کالا

به مجموعه ای از اقلام مشهود که برای فروش و روال عادی عملیات عادی طی دوره نگهداری می شود گفته می شود به منظور ساخت و فروش محصول در فرآیند تولید مورد استفاده قرار گیرد در تولید کالا و فروش آن به مشتریان به مصرف برسد

### ❖ موجودی کالا در واحدهای صنعتی

- موجودی مواد اولیه
- موجودی کالای در جریان ساخت
- موجودی کالای ساخته شده
- بهای تمام شده کالای فروش رفته



## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

- صورت کلی گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته در این گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته ماه جاری را نشان می دهیم  
شرکت.....  
گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته  
برای سال مالی منتهی به .....

موجودی کالای اول دوره  
اضافه می شود :

خرید مواد یا تولید مواد

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

کسر می شود :

موجودی کالای پایان دوره

( )

بهای تمام شده کالای فروش رفته

## ❖ اقلام تشکیل دهنده موجودی کالا

- ۱ - موجودی کالا در انبار
- ۲ - موجودی کالای در راه
- ۳ - موجودی کالای امانی ما نزد دیگران
- ۴ - موجودی کالا در نمایشگاه
- ۵ - مدلها نمونه ها و اسانتیونها

✓ موجودی کالای دیگران نزد ما جز موجودیها نیست چون صاحب این موجودی اشخاص دیگری می باشند

## ❖ روشهای برآورد موجودی کالا

روش خرده فروشی

روش سود ناخالص

## ❖ روش خرده فروشی

در اغلب کشورها در مواردی نادر برای ارزشیابی موجودی کالا از روش خرده فروشی استفاده می شود این روش در شرکتهایی که موجودی کالای آن زیاد است و نمی توان در طی هفته شمارش کرد همچنین در مواردی که موجودی کالای شرکت در آتش سوزی و یا حمل بلایای طبیعی از بین برود و ما بخواهیم به صورت تخمین قیمت موجودی کالا را بدست آوریم در شرکتها و فروشگاههای زنجیره ای و اگر بخشی از موجودی کالای آن از بین رفته باشد می توان از خرده فروشی استفاده کرد

مثال

در شرکتی موجودی کالای ابتدای دوره به قیمت خرید 4.000.000 و فروش 5.600.000 است و این شرکت طی دوره 20.000.000 خرید داشته است که آن را می تواند به قیمت رده فروشی به قیمت 28.000.000 بفروشد و کالای فروش رفته طی دوره 30.000.000 می باشد  
مطلوب است : محاسبه موجودی کالای پایان دوره به روش خرده فروشی

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

خرده فروشی	بهای تمام شده	موجودی کالا
5.600.000	4.000.000	موجودی کالا
28.000.000	20.000.000	خرید
33.600.000	24.000.000	کالای آماده برای فروش
30.000.000	21.428.571	بهای تمام شده کالای فروش رفته
3.600.000	x= 2.571.429	موجودی کالای پایان دوره

توضیح :

در این روش ابتدا کالای آماده برای فروش به خرده فروشی را محاسبه نموده و بهای تمام شده را از آماده برای فروش به خرده فروشی کم می کنیم تا موجودی پایان دوره به خرده فروشی بدست آید و موجودی پایان دوره به خرده فروشی را در نرخ بهای موجودی کالای پایان دوره ضرب می کنیم تا موجودی پایان دوره به بهای تمام شده بدست آید

$$\text{موجودی پایان دوره به خرده فروشی} \times \frac{\text{کالای آماده برای فروش به بهای تمام شده}}{\text{کالای پایان دوره به بهای تمام شده}} = \text{کالای آماده برای فروش به خرده فروشی}$$

$$3.600.000 \times \frac{24.000/000}{33.600/000} = 2.571.428 \quad \text{موجودی کالای پایان دوره به روش بهای تمام شده}$$

## مثال

مانده حساب خرید کالای نوع اول 7.600.000 و مانده حساب خرید کالای نوع دوم 8.600.000 می باشد هزینه حمل کالای خریداری شده 1.600.000 که 60% مربوط به کالای نوع دوم می شود  
 قیمت خرده فروشی کالای آماده برای فروش نوع اول و نوع دوم 24.000.000 و 26.000.000 کالای فروش رفته برای هر دو 16.000.000 و 18.000.000 و برگشت از خرید 800.000 می باشد  
 مطلوب است : محاسبه موجودی کالای پایان دوره

خرده فروشی	بهای تمام شده	کالای نوع اول
		موجودی کالا
	7.440.000	خرید
24.000.000	7.440.000	کالای آماده برای فروش
16.000.000	4.960.000	بهای تمام شده کالای فروش رفته
8.000.000	x= 2.480.000	موجودی کالای پایان دوره

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

خرده فروشی	بهای تمام شده	کالای نوع دوم
		موجودی کالا
	8.760.000	خرید
26.000.000	8.760.000	کالای آماده برای فروش
18.000.000	6.069.616	بهای تمام شده کالای فروش رفته
8.000.000	x= 2.695.384	موجودی کالای پایان دوره

## مثال

طی سال 85 و 86 معادل 75% کالای آماده برای فروش به فروش رسیده است  
مطلوب است: تکمیل جدول بهای تمام شده کالای فروش رفته برای دو سال 85 و 86

86 سال	85 سال	موجودی کالا
120.000	180.000	خرید
480.000	300.000	کالای آماده برای فروش
600.000	480.000	بهای تمام شده کالای فروش رفته
450.000	360.000	موجودی کالای پایان دوره
150.000	120.000	

## ❖ روش سود ناخالص

این روش زمانی کاربرد دارد که مدارک حسابداری دچار نقص باشد این روش کاربرد فراوانی برای حسابرسان برای کنترل موجودیها دارد و شرط استفاده از این روش آن است که نرخ سود ناویژه طی دوره های متوالی نوسان زیادی نداشته باشد

بهای تمام شده کالای فروش رفته = سود ناویژه - فروش

بهای تمامش ده کالای فروش رفته = (نرخ سود ناویژه - 1) فروش

درصد سود ناویژه =  $\frac{\text{سود ناویژه}}{\text{فروش}}$

بهای تمام شده کالای فروش رفته =  $\frac{\text{درصد سود ناویژه}}{\text{فروش}}$

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

مثال

فروش 40.000.000 موجودی اول دوره 4.000.000 خرید 42.000.000 اگر سود 10% نسبت به فروش باشد مطلوب است برآورد موجودی کالای پایان دوره

شرکت.....

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته  
برای سال مالی منتهی به .....

4.000.000

موجودی کالای اول دوره  
اضافه می شود :

42.000.000

خرید مواد یا تولید مواد

46.000.000

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

( 10.000.000 )

کسر می شود :  
موجودی کالای پایان دوره

36.000.000

بهای تمام شده کالای فروش رفته

شرکت.....

گزارش سود و زیان  
برای سال مالی منتهی به .....

40.000.000

فروش

0

کسر می شود :

0

برگشت از فروش  
تخفیفات نقدی فروش

( 0 )

40.000.000

فروش خالص

( 36.000.000 )

کسر می شود :

بهای تمام شده کالای فروش رفته

4.000.000

سود و زیان ناویژه

سود ناویژه  $40.000.000 \times 10\% = 4.000.000$

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

## ❖ روش ارزش نسبی

این روش در زمانی کاربرد دارد که کالای خریداری شده که از نظر کیفیت با هم تفاوت داشته باشد ولی به طور یکجا خریداری شود برای تعیین قیمت هر یک از آنها می توان از این روش استفاده نمود اگر هزینه ای به عنوان هزینه کارشناسی پرداخت شود به بهای تمام شده محصول اضافه می شود

## مثال

شرکتی یک کامیون سیب خریداری کرده است این کامیون شامل 5.000 جعبه می باشد مبلغ کل پرداخت شده بابت جعبه های سیب فوق 56.000.000 است از نظر تفکیک و بسته بندی 4.000.000 هزینه کارشناسی پرداخت شد نتیجه کارشناسی و تعداد جعبه های فروش رفته به قرار زیر است

درجه محصول	جعبه	قیمت فروش هر جعبه	تعداد جعبه فروش رفته	کل مبلغ فروش	کل بهای تمام شده خرید
درجه 1	1800	20.000	1.000	36.000.000	25.233.645
درجه 2	1900	19.000	800	36.000.000	25.303.738
درجه 3	900	15.000	500	13.500.000	9.462.617
ضایعات	400				
	<b>5.000</b>			<b>85.600.000</b>	<b>60.000.000</b>

درجه محصول	بهای تمام شده یک جعبه	بهای تمام شده کالای فروش رفته	مبلغ فروش
درجه 1	14.018	14.018.000	20.000.000
درجه 2	13.317	10.653.600	15.200.000
درجه 3	10.515	5.257.700	7.500.000
		<b>29.928.600</b>	<b>42.700.000</b>

## محاسبه مبلغ فروش

برای این که مشخص کنیم کل محصولات به ترتیب درجه به چه مبلغی فروش رفته اند باید تعداد جعبه را در مبلغ فروش کارشناسی شده هر جعبه ضرب کنیم تا مبلغ فروش کل به ترتیب درجه محصول بدست آید

$$\begin{aligned}
 1.800 \times 20.000 &= 36.000.000 && \text{کل فروش محصول درجه 1} \\
 1.900 \times 19.000 &= 36.000.000 && \text{کل فروش محصول درجه 2} \\
 900 \times 15.000 &= 13.500.000 && \text{کل فروش محصول درجه 3} \\
 & && \text{کل ارزش فروش محصولات} \\
 & && \underline{85.600.000}
 \end{aligned}$$

محاسبه بهای تمام شده خرید  
برای محاسبه

## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

## ❖ قاعده اقل بهای تمام شده یا بازار

از میان بهای تمام شده دارایی ( قیمت تمام شده ) و ارزش فروش ( قیمت بازار ، قیمت روز ، ارزش متعارف و ارزش منصفانه ، قیمت مبادله ) می بایست کمترین را انتخاب نماییم براساس استاندارد حسابداری ارقام ثبت شده در دفاتر براساس بهای تمام شده تاریخی می باشد می بایست توجه شود که اقلام ثبت شده در دفاتر از قیمت بازار بیشتر نشود وجود چنین رویدادی می بایست با ثبت های حسابداری ارقام دفاتر را به قیمت بازار رساند و در غیر این صورت هیچ گونه ثبت اصلاحی وجود ندارد

## ❖ انواع قیمت بازار

## • ارزش جایگزینی

مخارجی که برای خرید ، ساخت یک قلم موجودی کاملاً مشابه هزینه شود

## • خالص ارزش بازیافتی

بر طبق این روش می بایست هزینه های توزیع و فروش را کسر نماییم  
مانند : هزینه بازاریابی ، هزینه تکمیل ، هزینه حمل ، هزینه تبلیغات

خالص ارزش بازیافتی = هزینه های توزیع و فروش - فروش

## مثال

با توجه به اطلاعات زیر رقم قابل انعکاس کدام است

بهای تمام شده	جایگزینی	خالص بازیافتی	قابل انعکاس	ثبت اصلاحی
10.000.000	7.000.000	8.000.000	7.000.000	دارد
10.000.000	7.000.000	7.000.000	7.000.000	دارد
10.000.000	9.000.000	6.000.000	6.000.000	دارد
10.000.000	11.000.000	12.000.000	10.000.000	ندارد

ابتدا بین قیمت های بازار ارزش جایگزینی و خالص بازیافتی کمترین رو انتخاب می کنیم و سپس رقم اقل انتخاب شده را با بهای تمام شده مقایسه می کنیم و در صورتی که کمتر از بهای تمام شده باشد مورد ملاک است و در غیر این صورت بهای تمام شده مبنای افشا در صورت های مالی می باشد

در صورتی که قیمت های بازار با یکدیگر برابر باشند ارزش جایگزینی مورد ملاک قرار می گیرد ( موجودی کالای دوم ) که در اینجا 7.000.000 ریال در قیمت های بازار برابر است و در این صورت قیمت ارزش جایگزینی را که همان 7.000.000 انتخاب می کنیم و این عدد را با 10.000.000 که بهای تمام شده است مقایسه می کنیم و در نهایت در صورت های مالی عدد 7.000.000 ریال را افشا می کنیم

## ثبت های حسابداری قاعده اقل بهای تمام شده

## روش غیر مستقیم ( ذخیره گیری )

در هنگامی که بهای تمام شده نسبت به قیمت بازار افزایش داشته باشد ثبت زیر در دفاتر اعمال می شود  
اگر بهای تمام شده موجودی کالا بیشتر از اقل قیمت جایگزینی و بازیافتی باشد ( یعنی موجودی کالا کاهش پیدا کرد ) در این صورت باید ثبتی مانند زیر بزنیم که موجودی کالا کاهش یابد  
همیشه حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا را باید در پایان دوره صفر کنیم  
همیشه معادل زیان یا در اصطلاح همان کاهش ثبت زده می شود ولی همیشه در مقابل افزایش و در اصطلاح سود هیچ گونه ثبتی زده نمی شود



## موجودی مواد و کالا

## فصل دوم موجودی مواد و کالا

✓ هنگام کاهش در موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا بابت کاهش موجودی کالا	XXX	XXX

گاهی اتفاق می افتد قیمت بازار در سال های بعد افزایش یابد در این صورت تا رسیدن قیمت بازار به قیمت تمام شده می بایست سند اصلاحی زیر در حساب ها اعمال نمود

درسال جاری

✓ هنگام افزایش در موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا هزینه کاهش ارزش موجودی کالا بابت افزایش موجودی کالا طی سال جاری	XXX	XXX

درسال آتی

✓ هنگام افزایش در موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا بازیافت هزینه کاهش ارزش موجودی کالا بابت افزایش موجودی کالا طی سال های آتی	XXX	XXX

## مثال

یک دارایی در 80/1/1 به مبلغ 10.000.000 خریداری نموده ایم ارزش دارایی در 80/12/29 به 7.000.000 رسیده ارزش بازار دارایی فوق در تاریخ 81/12/29 به 6.000.000 رسیده است و در 82/12/29 به 8.500.000 رسیده است و 83/12/29 به 15.000.000 رسیده است  
مطلوب است: ثبت های حسابداری ارزش گذار موجود کالا

✓ هنگام خرید نقدی موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	موجودی کالا وجه نقد بابت خرید نقدی موجودی کالا	10.000.000	10.000.000

✓ هنگام کاهش ارزش موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا بابت کاهش ارزش موجودی کالا	3.000.000	3.000.000

✓ هنگام کاهش ارزش موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا بابت کاهش ارزش موجودی کالا	1.000.000	1.000.000

✓ هنگام کاهش ارزش موجودی کالا

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا بازیافت هزینه کاهش ارزش موجودی کالا بابت کاهش ارزش موجودی کالا	2.500.000	2.500.000

## کلیات

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

## ❖ استهلاك

سر شكن شكردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارایی های ثابت به طریقی معقول و منظم در دوره های استفاده از آن

## ❖ انواع استهلاك

استهلاك دارایی ها  
استهلاك منابع طبیعی

## ❖ دارایی های مشهود

استهلاك دارایی ها در مورد دارایی های مشهود مانند زمین ساختمان ، لوازم آزمایشگاهی ، اثاثه ، تجهیزات

## ❖ دارایی های نامشهود

سرقفلی ، حق الاختراع ، حق ثبت ، حق الامتیاز ، حق کشف ، دانش فنی

## ❖ زمین

در بیشتر موارد مستهلك نمی شود به جز زمینی که برای کارهای کشاورزی و کشت و صنعت مورد استفاده قرار می گیرد که می بایست مستهلك شود  
به طور مثال شرکتی در یکی از استانها زمینی را به عنوان سرمایه خریداری کرده است که این زمین مستهلك نمی شود

## ❖ فرق استهلاك بین داراییها و منابع طبیعی

استهلاك داراییها ناشی از کاهش کیفیت و فرسودگی از گذشت زمان است و استهلاك منابع طبیعی ناشی از کاهش مقدار یعنی تهی شدن است

## ❖ علل استهلاك

## ● عوامل فیزیکی

شامل فرسودگی ناشی از گذشت زمان و پوسیدگی است

## ● عوامل کاربردی

شامل عدم کفایت پاسخ تقاضا نمی باشد نابایی که تعویض زود رس را به دنبال دارد مانند پیشرفت تکنولوژی

## ❖ تاریخ شروع استهلاك

۱ - دارایی در اختیار موسسه قرار گیرد

۲ - دارایی آماده بهره برداری باشد خواه استفاده شود و یا خیر

تاریخ شروع استهلاك محرض شدن هر دو شرط گفته شده می باشد

## ❖ عدم محاسبه استهلاك

منجر به عدم رعایت اصل تطابق هزینه ها با درآمدها می شود

## ❖ روش های استهلاك

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

- ۱ - روش خط مستقیم
- ۲ - روش استهلاك ساعت کارکرد
- ۳ - روش استهلاك تعداد تولید
- ۴ - روش مجموع سنوات
- ۵ - روش مانده نزولی
- ۶ - روش مانده نزولی مضاعف

## روشهای استهلاك

## ❖ روش خط مستقیم

در این روش استهلاك را ناشی از گذشت زمان می دانیم نام دیگر این روش روش اقساط مساوی می باشد و این روش ، روش پذیرفته شده توسط قانون مالیاتهای مستقیم می باشد

$$D = \frac{C - S}{N}$$

C = بهای تمام شده دارایی

S = ارزش اسقاط

N = عمر مفید

## ✓ هنگام استهلاك

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	XXX	XXX

✓ هزینه استهلاك به صورت سود و زیان منتقل می شود

✓ استهلاك انباشته جز حسابهای دائمی است و به سال مالی بعد منتقل می شود

## نکته

هرگاه از ما نرخ استهلاك به روش خط مستقیم خواسته شود از فرمول زیر استفاده می شود

$$\text{نرخ استهلاك} = \frac{1}{N}$$

هرگاه نرخ استهلاك را بدست آوریم می توان از طریق نرخ هزینه استهلاك را بدست آورد یعنی اگر این نرخ را در بهای تمام شده منهای ارزش اسقاط ضرب کنیم هزینه استهلاك بدست می آید

$$D = \frac{1}{N} (C - S)$$

## مثال

بهای تمام شده دارایی 12.000.000 و عمر مفید 10 سال و ارزش اسقاط 2.000.000 است مطلوب است : ثبت های حسابداری لازم در سال اول و دوم و محاسبه استهلاك

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

$$D = \frac{C - S}{N}$$

$$D = \frac{12.000.000 - 2.000.000}{10} = 1.000.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال اول}$$

در روش خط مستقیم همیشه هزینه استهلاك سال اول و دوم و غیره هیچ تفاوتی نمی کند یعنی هزینه استهلاك که 1.000.000 است با هزینه استهلاك سال دوم و سوم و سال دهم برابر است و در این صورت هزینه استهلاك سال دوم هم همان 1.000.000 است

✓ هنگام هزینه استهلاك

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	1.000.000	1.000.000

نکته

اگر ارزش اسقاط S برابر صفر باشد ارزش دفتری سال آخر صفر می شود  
مجموع هزینه استهلاك طی عمر مفید  
ارزش دفتری دارایی در آخر سال

$$1.200.000 \times 10 = 12.000.000$$

$$12.000.000 - 12.000.000 = 0$$

✓ حسن این روش سادگی آن و کاربرد زیاد آن می باشد و ایراد روش فوق این است که ربطی به کارایی دارایی ندارد

نکته

در محاسبه استهلاك مدت استفاده لحاظ شود  
باید در محاسبه استهلاك اگر دارایی در ابتدای مرداد خریداری شد باید استهلاك دارایی از ابتدای مرداد یعنی از زمان خرید به بعد محاسبه شود

## ❖ روش استهلاك ساعت کارکرد

بر اساس این روش فرض بر آن است که عمر مفید بر اساس کاربرد آن ( استفاده از دارایی کاهش می یابد ) نه بر اثر گذشت زمان

$$R = \frac{C - S}{nh}$$

NH = برآورد ساعات کارکرد در طول مدت استفاده

R = نرخ استهلاك

$$D = R \times \text{ساعت کار واقعی}$$

مثال

بهای تمام شده یک دارایی 660.000 و برآورد ساعت کارکرد 20.000 ساعت باشد اگر فرض شود کارکرد واقعی 3.800 ساعت باشد و ارزش اسقاط 600.000 باشد مطلوب است محاسبه استهلاك

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

$$R = \frac{660,000 - 60,000}{20,000} = 30 \quad \text{هزینه استهلاك يك ساعت}$$

$$D = 30 \times 3,800 = 11,400 \quad \text{استهلاك كل ساعات كارکرد}$$

## ❖ روش میزان تولید

روش میزان تولید بر این فرض استوار است که استهلاك دارایی در درجه اول به مقدار محصولی که تولید می شود بستگی دارد استفاده از این روش در زمانی میسر است که مدت کارکرد دارایی بر حسب مقدار محصول یا تولید قابل برآورد باشد

$$R = \frac{C - S}{nU}$$

برآورد مقدار محصول تولید شده در عمر مفید

NU =

R = نرخ استهلاك

$$D = R \times \text{تولید واقعی}$$

## مثال

بهای تمام شده دارایی 10.000.000 و عمر مفید 10 سال و ارزش اسقاط 1.000.000 است اگر فرض شود توانایی استفاده از عمر مفید به میزان 10.000 واحد باشد و اگر در سال 4 2.000 واحد تولید شود : ثبت های حسابداری لازم در سال اول و دوم و محاسبه استهلاك

$$R = \frac{10.000.000 - 1.000.000}{10.000} = 9.000 \quad \text{هزینه استهلاك يك واحد محصول تولید شده}$$

$$D = 2.000 \times 9.000 = 1.800.000 \quad \text{استهلاك كل محصولات تولید شده}$$

ابتدا استهلاك يك واحد محصول تولید شده را بدست می آوریم که استهلاك يك واحد 9.000 ریال است و بعد این مبلغ را در تولید واقعی ضرب می کنیم تا استهلاك تولید واقعی بدست آید

## ❖ روش های استهلاك هزینه گاه

در روش هزینه استهلاك هزینه گاه استهلاك سال اول نسبت به سالهای بعد بیشتر می باشد به این علت که دارایی نوع تر می باشد دارای کیفیت و کارایی بیشتری است به همین علت با توجه به اصل تطابق چون در سالهای اولیه بیشتر از آن دارایی استفاده می نماییم می بایست هزینه استهلاك بیشتری به علت اصل تطابق در حسابها شناسایی نماییم

## ● روش مجموع سنوات

$$\text{استهلاك} = \frac{\text{باقی مانده عمر دارایی به معکوس}}{\text{مجموع سنوات عمر دارایی}} \times (C - S)$$

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

## مثال

بهای تمام شده یک دارایی 6.000.000 و ارزش اسقاط صفر باشد اگر عمر مفید دارایی 5 سال باشد مطلوب است محاسبه استهلاك

$$5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 15$$

$$6.000.000 \times \frac{5}{15} = 2.000.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال اول}$$

$$6.000.000 \times \frac{4}{15} = 1.600.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال دوم}$$

$$6.000.000 \times \frac{3}{15} = 1.200.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال سوم}$$

$$6.000.000 \times \frac{2}{15} = 800.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال چهارم}$$

$$6.000.000 \times \frac{1}{15} = 400.000 \quad \text{هزینه استهلاك سال پنجم}$$

## نکته

همیشه مجموع سنوات را به صورت زیر محاسبه می کنیم

$$R = \frac{n - (n + 1)}{2}$$

## مثال

اگر فرض شود در سال دوم مبلغ اسقاط 1.400.000 باشد مطلوب است محاسبه استهلاك با عمر مفید 7 سال در سال دوم استهلاك را محاسبه کنید

$$4.600.000 \times \frac{4}{28} = 657.142 \quad \text{هزینه استهلاك سال دوم}$$

## • روش مانده نزولی

در این روش نرخ ثابتی را در بهای تمام شده ضرب می نماییم حاصل استهلاك در سال اول می باشد در اسلهای آتی می بایست ارزش دفتری را مبنای محاسبه استهلاك قرار دهیم اگر ارزش اسقاط وجود داشته باشد استهلاك سال  $n$  به قرار زیر است استهلاك سا آخر به شرح زیر است

$$D = \text{ارزش اسقاط} - \text{ارزش دفتری}$$

بهای تمام شده دارایی 15.000.000 هزینه مالکیت 1.000.000 نرخ استهلاك 30% عمر مفید 5 سال مطلوب است : هزینه استهلاك در سالهای فوق



## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

$$16.000.000 \times 30\% = 4.800.000$$

$$11.200.000 \times 30\% = 3.360.000$$

$$7.840.000 \times 30\% = 2.352.000$$

$$5.488.000 \times 30\% = 1.646.400$$

$$3.841.600 - 0 = 3.841.600$$

هزینه استهلاك سال اول

هزینه استهلاك سال دوم

هزینه استهلاك سال سوم

هزینه استهلاك سال چهارم

هزینه استهلاك سال پنجم

• روش مانده نزولي مضاعف

بیشتر در کشورهای صنعتی و پیشرفته مورد استفاده قرار می گیرد در این کشور ها يك نرخ رشد یا شتاب برای زودتر مستهلك کرن دارایی ها در نظر گرفته می شود تا بتوان دارایی های از رده خارج شده را با تکنولوژی جدید جایگزین نمود نرخ رشد 200% در نظر گرفت یم شود روش نزولي همان نزولي است با این تفاوت که نرخ آن دو برابر است

درصد شتاب  $\times$  نرخ به روش خط مستقیم = نرخ به روش مانده نزولي

$$R = \frac{1}{N} \times 200\%$$

نرخ به روش مانده نزولي مضاعف = R

منظور از درصد شتاب همان 200% رشد و یا عدد 2 می باشد که در نرخ مستقیم ضرب می کنیم تا نرخ مضاعف بدست بیاید

## مثال

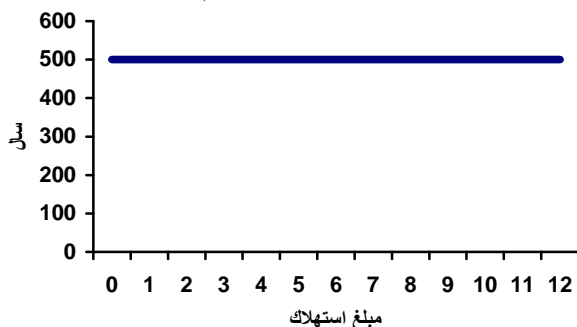
عمر مفید دارایی 8 سال است و ارزش اسقاط 30% بهای تمام شده آن باشد بخواهیم آن را به روش مانده نزولي مضاعف مستهلك کنیم نرخ فوق برابر است با

$$R = \frac{1}{N} \times 200\%$$

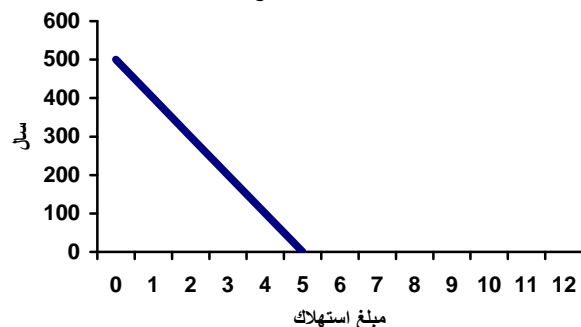
$$R = \frac{1}{8} \times 200\% = 25\%$$

## نمایش روشهای استهلاك با استفاده از نمودار

نمودار استهلاك به روش خط مستقیم



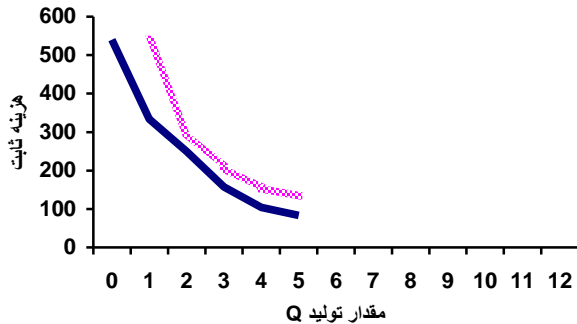
نمودار استهلاك به روش مجموع سنوات



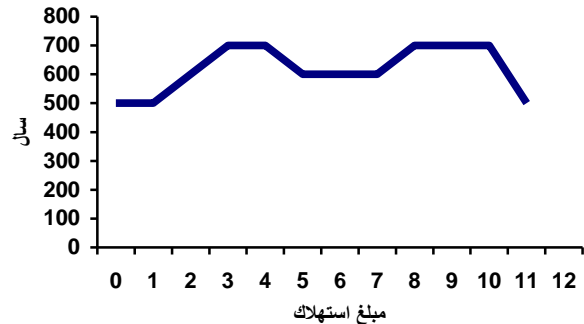
## استهلاك

## فصل سوم داراييهاي ثابت مشهود و نامشهود

نمودار استهلاك به روش نزولي



نمودار استهلاك به روش ميزان ساعات و كارکرد



نکته

منحني که فاصله زيادي با مبدا مختصات دارد نمودار نزولي گویند  
منحني که فاصله زيادي با مبدا مختصات ندارند نمودار نزولي مضاعف گویند

## ❖ استهلاك منابع طبيعي

كاهش و تهی شدن ذخيره منابع بر اثر استخراج و بهره برداري به معنای استهلاك منابع طبيعي است  
بهاي تمام شده يك منبع طبيعي شامل موارد زیر است  
انجام مطالعات اوليه  
هزينه بهره برداري و استخراج  
خرید اموال و ماشين آلات  
ريل گذاری  
ذخيره اقتصادي معدن بر آورد كل ماده اي است که مي توان از يك منبع طبيعي بهره برداري نمود

$$R = \frac{C - S}{N}$$

N = مقدار محصول قابل استخراج

S = ارزش خالص بازيافتني

ميزان توليد × نرخ استهلاك = مبلغ استهلاك معدن

## ● ارزش خالص بازيافتني

يعني پيش بيني مقدار مبلغی که در پايان بهره برداري نصيب ما مي شود که همان اسقاط است

مثال

شرکتی معدني را به مبلغ 280.000.000 خرید ارزش زمين 42.000.000 است مخواد معدني قابل استخراج 30.000.000 بر آورد مي شود در سال مذکور 4.000.000 استخراج شد هزينه استهلاك معدن را براي سال مذکور بدست آوريد

$$R = \frac{280.000.000 - 42.000.000}{30.000.000} = 8 \times 4000 = 32.000.000$$

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

## ❖ روش استهلاك گروهی و ترکیبی

## • استهلاك ترکیبی

این روش در مورد دارایی های استفاده می شود که از لحاظ ماهیت ، کارکرد ، و عمر مفید متفاوت باشند در این روش هزینه استهلاك هر يك از دارایی ها بر حسب عمر مفید آن حساب می شود بر جمع بهای تمام شده تقسیم تا متوسط نرخ استهلاك بدست آید از حاصل تقسیم مبلغ قابل استهلاك بر استهلاك سالیانه عمر متوسط استهلاك دارایی بدست می آید در این روش اگر اقلام جدیدی خریداری شود و به ترکیب قبلی اضافه گردد لازم است نرخ جدیدی مورد حساب قرار گیرد

$$\text{نرخ استهلاك ترکیبی} = \frac{\text{کل مبلغ استهلاك سالانه}}{\text{کل مبلغ بهای تمام شده}}$$

$$\text{متوسط عمر استهلاك ترکیبی} = \frac{\text{کل مبلغ قابل استهلاك}}{\text{کل مبلغ استهلاك سالانه}}$$

منظور از مبلغ قابل استهلاك مبلغی است که ارزش اسقاط از بهای دارایی کسر می شود

## مثال

یک شرکت سه دارایی به نام های کامیون ، جرثقیل ، اتوبوس دارد بهای تمام شده آن به ترتیب 145.000 ، 44.000 ، 35.000 می باشد ارزش اسقاط دارایی های فوق به ترتیب 25.000 ، 4.000 ، 5.000 می باشد با داشتن عمر مفید 3 سال و 4 سال و 5 سال به ترتیب مطلوب است : محاسبه هزینه استهلاك سالانه ، نرخ استهلاك سالانه ، متوسط استهلاك ترکیبی

دارایی	بهای تمام شده	ارزش اسقاط	مبلغ قابل استهلاك	عمر مفید	استهلاك سالانه
کامیون	145.000	25.000	120.000	3	40.000
جرثقیل	44.000	4.000	40.000	4	10.000
اتوبوس	35.000	5.000	30.000	5	6.000
	224.000	34.000	190.000		56.000

$$\text{نرخ استهلاك ترکیبی} = \frac{\text{کل مبلغ استهلاك سالانه}}{\text{کل مبلغ بهای تمام شده}}$$

$$\text{نرخ استهلاك سالانه} = \frac{56000}{224.000} = 25\%$$

$$\text{متوسط عمر استهلاك ترکیبی} = \frac{\text{کل مبلغ قابل استهلاك}}{\text{کل مبلغ استهلاك سالانه}}$$

$$\text{متوسط عمر استهلاك} = \frac{190.000}{56.000} = 3/39$$

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

## • روش استهلاك گروهی

روش هاس استهلاك معمولاً جهت محاسبه استهلاك يك دارایی مشخص استفاده می شوند اما در پاره ای از موارد ممکن است از نرخ استهلاك واحدی برای محاسبه استهلاك جمعی از دارایی هایی که دارای ویژگی و طول عمر یکسان استفاده شود در این روش اگر اقلام جدیدی خریداری شود و به گروه اضافه شود از همان نرخ قبلی جهت محاسبه ی استهلاك استفاده می شود آنچه در این روش باید توجه کرد این است که در هنگام فروش یا کنار گذاشتن دارایی به هر دلیل هیچ گونه سود و زیانی شناسایی نمی شود

یعنی دارایی به بهای تمام شده بستانکار ، وجه نقد بدهکار مابه التفاوت اقلام بدهکار و بستانکار استهلاك انباشته می باشد که در بدهکار منظور می شود

## ✓ هنگام استهلاك

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه استهلاك بابت منظور نمودن استهلاك	XXX	XXX

## ✓ هنگام فروش و یا کنار گذاشتن دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	وجه نقد استهلاك انباشته بابت فروش و یا کنار گذاشتن دارایی	XXX XXX	XXX

## مثال

سال اول : يك شرکت 5 عدد ماشین الات به قیمت هر کدام 8.000.000 خریداری کرد که به روش گروهی مستهلك می کند شرکت برآورد می کند عمر مفید ماشین آلات خریداری شده 5 باشد و ارزش اسقاط هر يك از آنها 10% بهای تمام شده باشد

سال دوم : يك دستگاه از این ماشین آلات به قیمت 6.500.000 فروخته شد  
سال سوم : شرکت دو عدد ماشین آلات دیگر به قیمت هر يك 7.500.000 ریال با ارزش اسقاط معادل 10% بهای تمام شده و با عمر مفید مشابه 5 سال خریداری کرد

بهای تمام شده دارایی خریداری شده  $8.000.000 \times 5 = 40.000.000$

$$D = \frac{C - S}{N}$$

$$D = \frac{40.000.000 - 4.000.000}{5} = 7.200.0000 \quad \text{هزینه استهلاك سال اول}$$

برای محاسبه دارایی ابتدا تعداد دارایی را در مبلغ هر يك از این دارایی ها ضرب می کنیم تا بهای کلیه دارایی ها بدست آید و بعد از مشخص نمودن بهای کله دارایی هزینه استهلاك سال اول را بدست می آوریم که این هزینه را از روش خط مستقیم محاسبه می کنیم

### فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

#### استهلاک

#### ✓ هنگام خرید نقدی دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	بهای تمام شده دارایی وجه نقد بابت خرید نقدی دارایی	40.000.000	40.000.000

#### ✓ هنگام هزینه استهلاک

سال اول

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزینه استهلاک استهلاک انباشته بابت منظور نمودن استهلاک	7.200.000	7.200.000

هنگام فروش هیچگاه سود و زیانی ثبت نمی شود چون دارایی را به بهای تمام شده بستانکار می کنیم و وجوه نقد دریافتی را بدهکار کرده و مابه التفاوت را در استهلاک انباشته معادل 1.500.000 بدهکار می کنیم

#### ✓ هنگام فروش

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	وجه نقد استهلاک انباشته دارایی بابت فروش دارایی	6.500.000 1.500.000	8.000.000

همیشه وقتی دارایی خارج می شود یعنی فروخته می شود از بهای تمام شده کسر می کنیم و ما بقی بهای تمام شده دارایی را در نرخ استهلاک ترکیبی ضرب می کنیم تا هزینه استهلاک سال دوم بدست آید

$$40.000.000 - 8.000.000 = 32.000.000 \quad \text{مابقی بهای دارایی خریداری شده}$$

$$\frac{7.200.000}{40.000.000} = 18\% \quad \text{نرخ استهلاک سالانه ترکیبی}$$

$$32.000.000 \times 18\% = 5.760.000 \quad \text{هزینه استهلاک سال دوم}$$

#### ✓ هنگام هزینه استهلاک

سال دوم

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	هزینه استهلاک استهلاک انباشته بابت منظور نمودن استهلاک	5.760.000	5.760.000

در سال سوم دو عدد ماشین آلات خریداری شده است که تعداد هر یک ضرب می کنیم تا بهای کلیه ماشین آلات بدست آید

$$7.500.000 \times 2 = 15.000.000 \quad \text{بهای تمام شده دارایی خریداری شده}$$

#### ✓ هنگام خرید نقدی دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	بهای تمام شده دارایی وجه نقد بابت خرید نقدی دارایی	15.000.000	15.000.000

## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

در سال سوم برای محاسبه هزینه استهلاك ابتدا بهای تمام شده مابقی دارایی را محاسبه کرده و در نرخ استهلاك ترکیبی ضرب می‌کنیم

دلیل این که ما در نرخ استهلاك ترکیبی ضرب می‌کنیم این است که چون سال عمر مفید دارایی جدید با عمر مفید دارایی قدیم برابر است و به همین دلیل نرخ استهلاك ترکیبی در هر دو دارایی برابر است

$$40 - 8 + 15 = 47$$

$$47.000.000 \times 18\% = 8.460.000$$

بهای تمام شده دارایی خریداری شده

سال سوم		✓ هنگام هزینه استهلاك	
ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
6	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	8.460.000	8.460.000

در سال چهارم چون عملیاتی وجود نداشت ما فقط هزینه استهلاك سال چهارم را محاسبه می‌کنیم که این هزینه مانند سال سوم مشابه است و دلیل آن هم این است که هیچ گونه دارایی خریداری و خارج نشده و برابر می‌باشد

سال چهارم		✓ هنگام هزینه استهلاك	
ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
7	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	8.460.000	8.460.000

هنگام آسیب دیدن و از بین رفتن دارایی مانند فروش دارایی عمل می‌شود و مابه التفاوت بدهکار و بستانکار در حساب استهلاك انباشته بدهکار می‌شود و تفاوتی که دارند در این است که به جای مشتری طرف بیمه وجود دارد و خسارت آسیب دیده را شرکت بیمه جبران می‌کند و معادل وجوه نقد دریافتی از شرکت بیمه حساب وجه نقد بدهکار می‌شود

		✓ هنگام آسیب دیدن	
ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
8	وجه نقد استهلاك انباشته دارایی بابت آسیب دیدن دارایی	1.500.000 6.500.000	8.000.000

در سال پنجم مانند سال های دیگر بعد از انجام عملیات حسابداری در پایان سال هزینه استهلاك دارایی را محاسبه نموده و به عنوان استهلاك در نظر می‌گیریم برای محاسبه هزینه استهلاك سال پنجم بهای دارایی ابتدای دوره را با دارایی خریداری شده جمع می‌کنیم و البته کلیه دارایی های خارج شده را از بهای کلیه دارایی کم می‌کنیم تا مابقی دارایی بدست آید که اگر در نرخ استهلاك ضرب کنیم هزینه استهلاك بدست می‌آید

$$40 - 8 + 15 - 7 = 40 \times 18\% = 7.020.000$$

سال پنجم		✓ هنگام هزینه استهلاك	
ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
9	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	7.020.000	7.020.000



## استهلاك

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

سال ششم		✓ هنگام هزینه استهلاك	
بستانکار	بدهکار	شرح	ردیف
2.700.000	2.700.000	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	10

بعد از انجام عملیات تا پایان سال پنجم یعنی پایان عمر مفید دارایی اول دوره خریداری شده می آیم عملیات زیر را برای سال های ششم و هفتم انجام می دهیم یعنی باید استهلاك دو سال دارایی خریداری شده بعدی را محاسبه کنیم و به ترتیب در سال ششم و هفتم ثبت کنیم

$$39.000.000 - 31.600.000 = 7.400.000$$

ارزش دفتری دارایی (سال ششم)

$$39.000.000 \times 10\% = 3.900.000$$

ارزش اسقاط

$$7.400.000 - 3.900.000 = 3.500.000$$

هزینه استهلاك سال هفتم یا آخر

$$39.000.000 - 35.100.000 = 3.900.000$$

ارزش دفتری دارایی (سال هفتم)

نکته

همیشه ارزش اسقاط سال آخر با ارزش دفتری سال آخر برابر می شود

سال هفتم		✓ هنگام هزینه استهلاك	
بستانکار	بدهکار	شرح	ردیف
3.500.000	3.500.000	هزینه استهلاك استهلاك انباشته بابت منظور نمودن استهلاك	11

## داراییهای ثابت

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

## ❖ اموال ماشین آلات و تجهیزات

مشخصات این گونه داراییها عمر مفید بیش از یک دوره مالی به قصد خرید و فروش خریداری نشده باشد دارای منافع اقتصادی آتی باشد دارای ماهیت فیزیکی ( موجودیت عینی ) و در راستای فعالیت موسسه مورد استفاده قرار می گیرد

## ❖ خرید زمین

اگر یک زمین خریداری شود که در آن ساختمان قدیمی باشد لازم است کلیه هزینه هایی که بابت تخریب ساختمان پرداخت می شود به بهای تمام شده زمین اضافه گردد و اما اگر مواد و مصالح بدست آمده از تخریب ساختمان فروخته شود می بایست از کل قیمت تمام شده زمین کسر گردد

✓ هزینه احداث پارکینگ موقت جز بهای تمام شده محسوب نمی شود

## ❖ خرید ساختمان

هرگاه بخواهیم یک ساختمان بخریم بهای تمام شده آن برابر است با مبلغ اولیه پرداختی به علاوه کلیه هزینه های قانونی نقل و انتقال ضمناً اگر بابت خرید زمین وام دریافت شود و بهره وام جز بهای ساختمان محسوب نمی شود اگر وامی دریافت شود برای ساخت ساختمان و یا ساخت سوله در ساختمان در طول ساخت اگر بهره پرداخت شود هزینه بهره در دوران ساخت به قیمت تمام شده منظور می شود پروژه احداث یا ساخت سوله به دلیل بروز مشکلات چند ماهی متوقف شود هزینه بهره دوران متوقف شده به دوره منظور می شود و همچنین پس از ساخت هزینه بهره به سود و زیان دوره منتقل می شود

به طور مثال از بانک مسکن شهری وامی مهادل 20.000.000 دریافت می شود که این وام را صرف خرید زمین در همان محله می کند در این صورت هرگونه هزینه ای که بابت دریافت وام پرداخت می شود جز بهای تمام شده نیست و این هزینه به عنوان هزینه دوره ثبت می شود و اگر برای ساخت ساختمان یا سوله دوباره وامی از بانک کشاورزی دریافت شود که مبلغ این وام 50.000.000 باشد و مدت تسویه 10 ساله باشد در طول ساخت ساختمان یا سوله که از نظر کارشناس دو ساله باشد هرگونه هزینه بهره ای که در طول این دو سال همزمان با ساخت سوله یا ساختمان پرداخت می شود جز بهای تمام شده تلقی می شود ولی بعد از دو سال و شروع بهره برداری از ساختمان به عنوان هزینه دوره تلقی می شود

## ❖ طریقه تقسیم داراییها

## • خرید نقدی

تمام هزینه هایی که برای بدست آوردن دارایی ثابت پرداخت می شود می بایست به قیمت تمام شده دارایی منظور شود

✓ هنگام خرید نقدی دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	بهای تمام شده دارایی وجه نقد بابت خرید نقدی دارایی	XXX	XXX

در زمان خرید دارایی هرگاه وجوهی از جمله هزینه های بازرسی پرداخت شود جز بهای تمام شده بوده و به بهای تمام شده در ثبت دفاتر در نظر گرفته می شود

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

### داراییهای ثابت

#### ✓ هنگام فروش دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	استهلاك انباشته وجه نقد	XXX XXX	XXX
	بهاي تمام شده دارايي بابت فروش نقدي دارايي		

#### • خرید نسبه

در نسبه کوتاه مدت دارايي ثابت مي بايست به قيمت تمام شده و قيمت خالص ثبت شود چه از تخفيفات استفاده شود و يا استفاده نشود

#### ✓ هنگام خرید نسبه دارايي

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	دارايي	XXX	XXX
	حسابهاي پرداختي بابت خرید نسبه دارايي		

#### مثال

شرکتی تجهیزات را به شرایط زیر خرید  
قیمت 10.000.000 تخفیفات تجاري 5% تخفیفات نقدي ن/ 30/2-60 هزینه حمل 100.000 و نصب 50.000 و  
جریمه 100.000

هرگاه بدهی را در موعد مقرر تسویه کنیم

اگر شرکت بدهی دارايي خریداري شده را در مدت زمان دوره تخفیف پرداخت کند مشمول 2% تخفیف نقدي مي شود که  
از طریق موارد زیر بدست مي آید

$$10.000.000 \times 95\% = 9.500.000$$

$$9.500.000 \times 98\% = 9.310.000$$

$$9.310.000 + 150.000 = 9.460.000$$

دارايي خریداري شده با احتساب تخفیف تجاري  
دارايي خریداري شده با احتساب تخفیف تجاري و نقدي  
بهاي دارايي خریداري شده

#### ✓ هنگام خرید دارايي

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	دارايي	9.460.000	9.310.000 150.000
	حسابهاي پرداختي بانك بابت خرید دارايي		

#### ✓ هنگام پرداخت بدهی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	حسابهاي پرداختي بانك	9.310.000	9.310.000
	بابت پرداخت بدهي		

هرگاه بدهی را در موعد مقرر تسویه نکنیم با فرض دریافت تخفیف نقدي

## داراییهای ثابت

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

$$10.000.000 \times \%95 = 9.500.000$$

$$9.500.000 \times \%98 = 9.310.000$$

$$9.310.000 + 150.000 = 9.460.000$$

دارایی خریداری شده با احتساب تخفیف تجاری  
دارایی خریداری شده با احتساب تخفیف تجاری و نقدی  
بهای دارایی خریداری شده  
در این حالت چون در موعد مقرر تسویه نشده دیگر از تخفیفات نقدی استفاده نمی شود و این تخفیف به حساب تخفیفات از دست رفته منتقل می شود و البته هزینه هایی از جمله نصب و حمل به بهای تمام شده اضافه می شود که در این صورت 9.460.000 می باشد

✓ هنگام خرید دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	دارایی تخفیفات از دست رفته حسابهای پرداختی بانک بابت خرید دارایی	9.460.000 190.000	9.500.000 150.000

✓ هنگام پرداخت بدهی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	حسابهای پرداختی بانک بابت پرداخت بدهی	9.500.000	9.500.000

• تحصیل دارایی در مقابل دریافت سهام

شرح	قیمت بازار دارایی	قیمت بازار سهام	مبنا ثبت
حالت اول	مشخص	نا مشخص	قیمت دارایی
حالت دوم	نامشخص	مشخص	قیمت سهام
حالت سوم	مشخص	مشخص	قیمت سهام
حالت چهارم	نامشخص	نا مشخص	قیمتی که قابل اتکاتر است (کارشناسی)

نکته

لازم به ذکر است هزینه کارشناسی به قیمت تمام شده اضافه می شود

• تحصیل دارایی به صورت هدیه

✓ روش سرمایه

سرمایه اهدایی در حقوق صاحبان سهام طبق بندی می شود در زمانی که هیچ گونه شرطی در جهت تصرف و مالکیت نیست

✓ هنگام تحصیل دارایی به صورت هدیه اهدا شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	دارایی سرمایه اهدایی بابت تحصیل دارایی اهدایی	XXX	XXX

✓ روش درآمدی

در هنگامی که دارایی اهدایی با شرط همراه باشد

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

### داراییهای ثابت

✓ هنگام تحصیل دارایی به صورت هدیه اهدا شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	دارایی درآمد انتقالی بابت تحصیل دارایی اهدایی	XXX	XXX

درآمد انتقالی به دوره آتی با توجه به عمر مفید دارایی سالانه مستهک و به سود و زیان دوره منتقل و ثبت زیر در این حالت انجام می شود

✓ هنگام خارج نمودن دارایی اهدایی از حساب بدهی تحت درآمد انتقالی ( مستهک نمودن )

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	درآمد انتقالی سود و زیان سنوایی بابت خارج نمودن دارایی اهدایی ( مستهک )	XXX	XXX

#### نکته

لازم به ذکر است درآمد انتقالی به دوره آتی در تراز نامه در قسمت بدهی طبقه بندی می شود

#### • تحصیل گروهی از داراییها به صورت یکجا

در این صورت می بایست بهای تمام شده این داراییهای تحصیل شده برای محاسبه بهای تمام شده براساس ارزش متعارف شناخت می شود  
کلیه هزینه هایی که برای تحسی دارایی متحمل می شویم می بایست به بهای تمام شده آن اضافه شود ژ

#### مثال

شرکتی اموال و ماشین آلات به مبلغ 1.100.000 خریداری نمود چون قیمت هر یک به تنهایی مشخص نبود 100.000 هزینه کارشناسی جهت تعیین ارزش متعارف تک تک دارایی های خریداری شده پرداخت شد

ارزش متعارف دارایی تعیین شده به قرار زیر است

زمین 1.050.000

ساختمان 300.000

ماشین 150.000

مطلوب است : ثبت خرید این دارایی

$$1.100.000 + 100.000 = 1.200.000$$

بهای تمام شده دارایی

ابتدا بهای تمام شده دارایی را که شامل بهای اولیه و هزینه های اولیه می باشد مشخص می کنیم و بهای دارایی خریداری شده را نسبت به بهای هر قسمت از دارایی تخصیص می کنیم

✓ هنگام خرید دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	زمین ساختمان ماشین آلات نقد / حسابهای پرداختی بابت خرید دارایی به صورت یکجا	840.000 240.000 120.000	1.200.000

## داراییهای ثابت

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

$$1.200.000 \times \frac{1.050.000}{1.500.000} = 840.000 \quad \text{بهای زمین از دارایی}$$

$$1.200.000 \times \frac{300.000}{1.500.000} = 240.000 \quad \text{بهای ساختمان از دارایی}$$

$$1.200.000 \times \frac{150.000}{1.500.000} = 120.000 \quad \text{بهای ماشین آلات از دارایی}$$

## ❖ کنار گذاری اموال و ماشین آلات و تجهیزات

- دارایی هایی که کاملاً مستهلك شده در کنار گذاری دارایی هایی که کلاً مستهلك شده هیچ گونه سود و زیانی شناسایی نمی شود و مابه التفاوت به جای سود و زیان از استهلاك انباشته استفاده می شود

## مثال

- 10 شرکتی در 1389/12/29 یک دستگاه ماشین که کاملاً مستهلك شده و فاقد ارزش می باشد کنار گذاشت این ماشین 500.000 خریداری شده بود

همیشه دارایی که کنار گذاشته می شود باید استهلاك انباشته دارایی را که معادل دارایی می شود به همراه دارایی خارج نمود یعنی اینکه دارایی قبلاً بدهکار بود بستانکار می شود و استهلاك که بستانکار بود بدهکار می شود که با این ثبت هر دو حساب از دفاتر خارج می شود

## ✓ هنگام خرید نقدی دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	بهای تمام شده دارایی وجه نقد بابت خرید نقدی دارایی	500.000	500.000

## ✓ هنگام کنار گذاشتن دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	استهلاك انباشته بهای تمام شده دارایی بابت کنار گذاشتن دارایی	500.000	500.000

- دارایی هایی که بخشی از آن مستهلك شده زیان ناشی از کنار گذاشتن دارایی ها باید شناسایی شود در بعضی مواقع اگر بخشی از خسارت توسط بیمه جبران شود ممکن است سود نیز حاصل گردد

## مثال

شرکتی در پایان سال 1389 یک دستگاه ماشین آلات خود رو که فاقد ارزش بود کنار گذاشت ، بهای تمام شده ماشین آلات 800.000 استهلاك انباشته تا تاریخ کنار گذاری 700.000 است در تاریخ کنار گذاری ارزش قراضه 150.000 بود مطلوب است : ثبت کنار گذاری مسنله را یکبار با ارزش قراضه و یکبار بدون ارزش قراضه حل کنید

با ارزش قراضه

منظور از ارزش قراضه یعنی این که اگر دارایی را معادل ارزش قراضه بفروشیم چه ثبتی زده می شود



## داراییهای ثابت

## فصل سوم داراییهای ثابت مشهود و نامشهود

✓ هنگام کنار گذاشتن دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	استهلاك انباشته وجه نقد	700.000 150.000	800.000 50.000
	بهاي تمام شده دارايي سود ناشي از کنار گذاري بابت کنار گذاشتن دارايي به همراه فروش قراضه آن		

بدون ارزش قراضه

یعنی دارایی را بدون رزش قراضه و البته بدون این که بفروشیم ثبت می کنیم

✓ هنگام کنار گذاشتن دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	استهلاك انباشته زیان ناشي از کنار گذاشتن دارايي	700.000 100.000	800.000
	بهاي تمام شده دارايي بابت کنار گذاشتن دارايي و بدون فروش قراضه آن		

• کنار گذاري اجباري دارايي ها

این کنار گذاري مانند : آتش سوزي ، سرقت ، دزدی ، حکم قانون ، شهرداری ، توقیف اموال ، مصادره دارایی توسط کشور ثالث و موارد دیگر  
بهاي تمام شده دارايي و استهلاك انباشته از حسابها خارج می شود اگر دارايي ها بیمه باشد مبلغ دریافتی از بیمه می تواند جبران بخشی از زیان وارده و تبدیل آن سود نماید

مثال

شرکتی يك دستگاه ماشین آلات را در آتش سوزي از دست داده است بهاي تمام شده دارايي انباشته 800.000 بوده و شرکت بیمه 70.000 از بخشی از خسارت را پرداخت کرد

✓ هنگام کنار گذاشتن دارایی

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	استهلاك انباشته زیان ناشي از کنار گذاشتن دارايي وجه نقد	800.000 330.000 70.000	1.200.000
	بهاي تمام شده دارايي بابت کنار گذاشتن دارايي		

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

### ❖ سرمایه گذاری کوتاه مدت

دومین مورد از دارایی های جاری سرمایه گذاری های کوتاه مدت می باشد به این علت که سرعت تبدیل به نقدینگی از موجودی نقد کمتر و از حسابها و اسناد دریافتی بیشتر می باشد

۱ - به سهولت خرید و فروش می شود

۲ - قصد نگهداری از آن کمتر از یکسال یا یک دوره مالی می باشد

ویژگی های سرمایه گذاری کوتاه مدت

۱ - کسب سود

۲ - استفاده از منابع اقتصادی بلا استفاده

۳ - دسترسی فوری به وجه نقد به هنگام نیاز

۴ - به حداقل رساندن زیان ناشی از کاهش قدرت خرید پول

هدف از سرمایه گذاری کوتاه مدت

#### نکته

سرمایه گذاری کوتاه مدتی که قصد نفوذ و کنترل خریداری شود جز سرمایه گذاری کوتاه مدت محسوب نخواهد شد

### ❖ ثبت های حسابداری سرمایه گذاری کوتاه مدت

#### • هنگام خرید

در هنگام خرید حساب سرمایه گذاری را معادل بهای تمام شده که از بهای سرمایه گذاری و کارمزد است بدهکار می کنیم ✓ هنگام خرید

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری کوتاه مدت وجه نقد بابت سرمایه گذاری روی سهام شرکت دیگر	XXX	XXX

#### • دریافت سود سرمایه گذاری

در سرمایه گذاری روی سهام شرکت دیگر سودی دریافت می شود که در هنگام شناسایی و دریافت دو ثبت زیر زده می شود

#### ✓ هنگام شناسایی سود سهام

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سود سهام دریافتی درآمد حاصل از سرمایه گذاری بابت شناسایی سود سهام دریافتی	XXX	XXX

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

✓ هنگام دریافت سود شناسایی شده

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	وجه نقد سود سهام دریافتی بابت دریافت سود شناسایی شده	XXX	XXX

نکته

همیشه باید درصدی از سود دریافتی را به عنوان مالیات به اداره امور مالیاتی پرداخت کنیم درآمد حاصل از سرمایه گذاری کوتاه مدت را جز درآمدهای غیر عملیاتی در صورت سود و زیان طبقه بندی می کنیم

• هنگام فروش

✓ هنگام فروش سرمایه گذاری با سود

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	وجه نقد سرمایه گذاری کوتاه مدت سود ناشی از سرمایه گذاری بابت فروش سرمایه گذاری	XXX	XXX XXX

✓ هنگام فروش سرمایه گذاری با زیان

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	وجه نقد زیان ناشی از سرمایه گذاری سرمایه گذاری کوتاه مدت بابت فروش سرمایه گذاری	XXX XXX	XXX

نکته

اوراق بهادار کوتاه مدت به قیمت خرید به بهای تمام شده ثبت می شود  
 قیمت خرید + هر نوع هزینه ای که برای بدست آوردن آن تحقق می یابد از جمله کارمزد و حق العمل کارگزاران  
 محاسبه قیمت خرید سهام  
 خرید + کارمزد + .....  
 محاسبه قیمت فروش سهام  
 فروش - کارمزد - .....

مثال

در تاریخ 2/3/31 شرکت مرتب در سهام شرکت زیبا سازی سرمایه گذاری کوتاه مدت انجام داده است تعداد سهام خریداری شده 1.000 و ارزش هر برگه سهم 2.500 ریال همچنین در هنگام خرید کارگزار به ازای هر برگه 90 ریال کارمزد دریافت نمود

در تاریخ 2/12/25 شرکت زیبا سازی به ازای هر سهم 200 ریال سود پرداخت نمود مالیات سود سهام 12% پس از دریافت سود سهام در تاریخ 2/12/25 شرکت گوهر ناب حاضر شد 50% شرکت مرتب رو به مبلغ 1.500.000 خریداری نماید و در تاریخ 2/12/29 30% سهام شرکت مرتب را شرکت ممتاز به قیمت 700.000 خریداری نمود

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

مطلوب است: ثبت های حسابداری در تاریخ خرید، دریافت سود و فروش نشان دادن قسمتی از تراز نامه و صورت سود و زیان

✓ هنگام خرید سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری کوتاه مدت بانک بابت سرمایه گذاری در شرکت زیبا سازی	2.590.000	2.590.000

$$\begin{array}{r}
 1.000 \times 2.500 = 2.500.000 \quad \text{ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت} \\
 1.000 \times 90 = 90.000 \quad \text{هزینه کارمزد} \\
 \hline
 2.590.000 \quad \text{کل ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت}
 \end{array}$$

✓ هنگام دریافت سود سهام

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	نقد مالیات درآمد حاصل از سرمایه گذاری بابت دریافت سود سرمایه گذاری	176.000 24.000	200.000

$$\begin{array}{r}
 1.000 \times 200 = 200.000 \quad \text{درآمد سرمایه گذاری} \\
 200.000 \times \%12 = 24.000 \quad \text{مالیات}
 \end{array}$$

✓ هنگام فروش سهام

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	نقد سود حاصل از فروش سرمایه گذاری سرمایه گذاری کوتاه مدت بابت فروش سرمایه گذاری	1.500.000	205.000 1.295.000

$$\begin{array}{r}
 2.590.000 \times \%50 = 1.295.000 \quad \text{سهام خریداری شده شرکت مرتب} \\
 1.500.000 - 1.295.000 = 205.000 \quad \text{سود فروش سرمایه گذاری}
 \end{array}$$

✓ هنگام فروش سهام

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	نقد زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری سرمایه گذاری کوتاه مدت بابت فروش سرمایه گذاری	700.000 77.000	777.000

$$\begin{array}{r}
 2.590.000 \times \%30 = 777.000 \quad \text{سهام خریداری شده شرکت مرتب توسط ممتاز} \\
 777.000 - 700.000 = 77.000 \quad \text{زیان فروش سرمایه گذاری}
 \end{array}$$

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

### سرمایه گذاری کوتاه مدت

#### ❖ نوسان قیمت ها و تعیین ارزش سرمایه گذاریهای کوتاه مدت

پس از سرمایه گذاری در سهام اوراق بهادار اه اتفاق می افتد که ارزش سهام دستخوش تغییرات قرار گیرد در این صورت می بایست قیمتها را طوری انتخاب نماییم که قواعد مربوط به اقل قیمت تمام شده رعایت گردد

#### ❖ قاعده اقل قیمت تمام شده

##### ● سرمایه گذاری در یک شرکت

بر اساس استاندارد حسابداری ایران ارزش دفتری تمام سهام قابل خرید و فروش می بایست به اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار در دفاتر ثبت گردد در صورتی که قیمت بازار نسبت به قیمت تمام شده کاهش یابد در این صورت ثبت اصلاحی زیر در حسابها انجام می شود

#### ✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	XXX	XXX

گاه اتفاق می افتد ارزش بازار سهام پس از مدتی افزایش یابد در این صورت باید سند اصلاحی تا زمانی که مانده ذخیره کاهش ارزش صفر گردد

#### ✓ هنگام افزایش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت افزایش سرمایه گذاری	XXX	XXX

#### نکته

افزایش یا کاهش های موقتی در طی دوره سند نمی خواهد بلکه آخر دوره سند می خواهد ولی اگر کاهش زیاد باشد باید همان روز بزنیم

#### مثال

اطلاعات زیر از شرکت A که در سهام شرکت B سرمایه گذاری کرده در دست می باشد در تاریخ ارائه مبلغ سرمایه گذاری 25.000.000 می باشد سایر اطلاعات به شرح زیر است :

تاریخ	بهای تمام شده	بازار
X1/1/1	25.000.000	25.000.000
X1/12/29		26.000.000
X2/12/29		21.500.000
X3/12/29		20.500.000
X4/12/29		23.500.000
X5/12/29		27.000.000
X6/12/29		29.000.000

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

✓ هنگام سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری کوتاه مدت بانک بابت سرمایه گذاری	25.000.000	25.000.000

در تاریخ 1/12/29 x سند حسابداری زده نمی شود چون در افزایش یا همان سود ، سرمایه گذاری هیچ گونه ثبتی ندارد

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	3.500.000	3.500.000

در تاریخ 2/12/29 x ارزش سرمایه گذاری معادل 3.500.000 کاهش یافته است و باید هزینه در نظر بگیریم

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	1.000.000	1.000.000

در تاریخ 3/12/29 x ارزش سرمایه گذاری باز هم معادل 1.000.000 کاهش یافته و باید معادل همین مبلغ به عنوان هزینه کاهش ارزش باید در دفاتر ثبت کنیم

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	3.000.000	3.000.000

در تاریخ 4/12/29 x ارزش سرمایه گذاری نسبت به سالهای قبل افزایش داشته که این افزایش معادل 3.000.000 ریال است یعنی معادل این عدد سود می باشد ولی چون سود نباید ثبت شود و باید زیان قبل را که در دفاتر ثبت کرده ایم کاهش دهیم و از حسابهای حذف کنیم و باید 1.500.000 ریال در دفاتر زیان باشد و مابقی را به عنوان درآمد حاصل از سرمایه گذاری در نظر بگیریم

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	1.500.000	1.500.000

در تاریخ 5/12/29 x ارزش سرمایه گذاری باز هم افزایش داشته به نحوی که این افزایش از ارزش بهای تمام شده بیشتر شده است یعنی 2.000.000 ریال زیادت از بهای تمام شده است ولی چون ما در دفاتر 1.500.000 ذخیره در نظر گرفته ایم و باید این ذخیره را صفر کنیم در این صورت در پایان این سال 1.500.000 ریال به عنوان درآمد حاصل از سرمایه گذاری در نظر بگیریم تا مانده حساب ذخیره صفر شود



## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

- سرمایه گذاری در چند شرکت ، قاعده سبد سهام ( بدره ) هر گاه يك شرکت که می تواند شرکت سرمایه گذاری نیز باشد اگر در بیشتر از يك شرکت سرمایه گذاری کرده باشد باشد کاهش ارزش سرمایه گذاری را براساس قاعده پورت فوی ( بر حسب مجموع ) حساب شود به این معنی اگر سر جمع سهام سود آور باشد ثبت از این بابت در حسابها انجام نمی شود و اگر سر جمع منفی باشد زیان کاهش ارزش در حسابها اعمال می شود

## مثال

شرکت A در سه سهام آلفا بتا لندا سرمایه گذاری کرده با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است : ثبت های حسابداری لازم براساس قاعده اقل

نام سهام	بهای تمام شده	81/12/29	82/12/29	83/12/29	84/12/29
آلفا	1.020	900	1.035	1.000	1.200
بتا	1.010	1.200	885	1.000	1.400
لندا	6.000	5.940	5.700	5.850	7.000
	8.030	8.040	7.620	7.850	9.600

## ✓ هنگام سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری کوتاه مدت در آلفا سرمایه گذاری کوتاه مدت در بتا سرمایه گذاری کوتاه مدت در لندا بانک بابت سرمایه گذاری نقدی	1.020 1.010 6.000	8.030

در تاریخ 81/12/29 سند حسابداری زده نمی شود چون در افزایش یا همان سود پرتفوی سهام هیچ گونه ثبتی ندارد

## ✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری نخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	410	410

در تاریخ 82/12/29 ارزش سرمایه گذاری معادل 410 ریال کاهش یافته است که باید به عنوان نخیره در نظر بگیریم

## ✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	نخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	230	230

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

### سرمایه گذاری کوتاه مدت

در تاریخ 83/12/29 ارزش سرمایه گذاری نسبت به بهای تمام شده کمتر است ولی نسبت به سال قبل افزایش داشته و 180 ریال باید به عنوان ذخیره در نظر بگیرد ولی چون در سال قبل 410 ریال ذخیره داریم در این صورت باید به 180 ریال برسد که باید 230 ریال از حساب ذخیره کم کنیم و به عنوان درآمد در نظر می گیریم تا در سال 83 مانده ذخیره به 180 ریال برسد

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری درآمد حاصل از بازیافت کاهش ارزش سرمایه گذاری بابت کاهش سرمایه گذاری	180	180

در تاریخ 84/12/29 چون سال آخر است باید مانده ذخیره صفر شود که در این صورت مانده ذخیره را که معادل 180 ریال است بدهکار کرده و به عنوان درآمد شناسایی کرده که باین کار مانده ذخیره بسته می شود

### ❖ روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش

در این روش پس از خرید سرمایه گذاری اگر در پایان دوره مالی یا تاریخ مورد نظر ارزش قیمت بازار افزایش یابد آن را به عنوان یک درآمد شناسایی می کنیم در این حالت ثبت زیر را می زنیم

✓ هنگام افزایش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	ارزشیابی در سهام درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت بابت افزایش سرمایه گذاری	XXX	XXX

لازم به ذکر است در صورتی که قیمت بازار کاهش یابد ثبت زیر در حسابها انجام می شود

✓ هنگام کاهش در سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت ارزشیابی در سهام بابت کاهش سرمایه گذاری	XXX	XXX

در بعضی از کتابها به جای ارزشیابی در سهام از نام تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام استفاده می شود

#### نکته

در صورت افزایش و کاهش در طی سال مانده ارزشیابی در سهام را مانده گیری می کنیم حساب ارزشیابی در سهام دائمی بوده و مانده بدهکار آن در تراز نامه به بهای تمام شده سرمایه گذاری کوتاه مدت اضافه می شود و مانده بستانکار آن از بهای تمام شده سرمایه گذاری کوتاه مدت کسر می گردد تا ارزش دفتری سرمایه گذاری بدست آید و به هنگام فروش سرمایه گذاری تفاوت ارزش دفتری و وجوه دریافتی به عنوان سود و زیان شناسایی می شود

سود شناسایی شده 400 فروش 1.400 خرید 1.000

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاریها

## ❖ نحوه ارائه سرمایه گذاری های کوتاه مدت در تراز نامه

داراییهای جاری :	
وجه نقد	XXX
سرمایه گذاری کوتاه مدت	XXX
ارزشیابی در سهام	XXX
خالص سرمایه گذاریها	XXX
ح دریافتی	XXX
سایر ح دریافتی	XXX
موجودی مواد و کالا	XXX
پیش پرداختها	XXX

## مثال

دو مثال قبل را از روش بازار حل کنید

## ✓ هنگام سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری کوتاه مدت بانک بابت سرمایه گذاری	25.000.000	25.000.000

## ✓ هنگام افزایش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	ارزشیابی در سهام درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری بابت افزایش ارزش سرمایه گذاری	1.000.000	1.000.000

## ✓ هنگام کاهش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت ارزشیابی در سهام بابت کاهش ارزش سرمایه گذاری	4.500.000	4.500.000

## ✓ هنگام کاهش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری کوتاه مدت ارزشیابی در سهام بابت کاهش ارزش سرمایه گذاری	1.000.000	1.000.000

## فصل چهارم سرمایه گذاری اوراق قرضه

### سرمایه گذاری کوتاه مدت

✓ هنگام افزایش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	ارزشیابی در سهام درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری بابت افزایش ارزش سرمایه گذاری	3.000.000	3.000.000

✓ هنگام افزایش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
6	ارزشیابی در سهام درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری بابت افزایش ارزش سرمایه گذاری	3.500.000	3.500.000

✓ هنگام افزایش ارزش سرمایه گذاری

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
7	ارزشیابی در سهام درآمد افزایش ارزش سرمایه گذاری بابت افزایش ارزش سرمایه گذاری	2.000.000	2.000.000

### ❖ سرمایه گذاری در اوراق قرضه

شرکتها و موسسات تجاری به منظور کسب سود بیشتر از سرمایه گذاری در بانکها و اطمینان بیشتر نسبت به سرمایه گذاری در سهام (دیدگاه محافظه کارانه) به سرمایه گذاری در اوراق قرضه یا اوراق مشارکت منتشر شده می نمایند

هر گاه بخواهیم در اوراق قرضه سرمایه گذاری کنیم ثبت زیر زده می شود

✓ هنگام سرمایه گذاری در اوراق

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری در اوراق قرضه بانک بابت سرمایه گذاری در اوراق قرضه	XXX	XXX

در هنگامی که در اوراق قرضه سرمایه گذاری کردیم همیشه سودی رابه عنوان بهره دریافت می کنیم که این ثبت به شرح زیر است

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه سرمایه گذاری شده	XXX	XXX

نکته

در اوراق قرضه باید بهره اوراق قرضه را از طریق فرمول زیر محاسبه کنیم

مدت زمان × نرخ اوراق × قیمت اسمی اوراق

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاری اوراق قرضه

## مثال

شرکت ایران رادیاتور 100.000.000 در اوراق قرضه وزارت نیرو سرمایه گذاری نموده است نرخ بهره 14% ،  
 موعدهای پرداخت بهره 7/1 و 12/29 هر سال می باشد  
 مطلوب است : ثبت در زمان سرمایه گذاری و تاریخ های دریافت بهره

$$100.000.000 \times 14\% \times 6 \div 12 = 7.000.000 \text{ درآمد بهره}$$

✓ هنگام سرمایه گذاری در اوراق

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری در اوراق قرضه بانک بابت سرمایه گذاری در اوراق قرضه	100.000.000	100.000.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه اول

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	7.000.000	7.000.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه دوم

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	7.000.000	7.000.000

## نکته

گاه اتفاق می افتد در اوراق قرضه ای که سرمایه گذاری نموده ایم تاریخ سرمایه گذاری مصادف با موعدهای پرداخت بهره نباشد در این صورت باید خریاری بهره های مدت زمان فاصله از تاریخ پرداخت بهره تا تاریخ سرایه گذاری رو به فروشنده اوراق پرداخت نماید امام باید در تاریخ دریافت بهره درآمد به میزان مدت انتظار شناسایی و در حسابها ثبت کند

## مثال

وزارت نیرو در 81/6/31 100.000 اوراق قرضه منتشر نموده است موعد پرداخت بهره 6/31 و 12/29 هر سال می باشد آقای الف در تاریخ فوق اقدام به خرید سرمایه گذاری نموده اما به دلایلی در 81/8/30 آن را به آقای ب می فروش بهره در هر ماه 10.000 ریال است این اوراق 4 ساله می باشد مطلوب است : ثبت در تاریخ سرمایه گذاری توسط ب  
 موعد اول و دوم و سوم دریافت بهره ثبت در پایان مدت انتشار

در این مثال چون ما در تاریخ پرداخت بهره اول سرمایه گذاری کرده ایم باید بهره اول را پولش را بدهیم چون تاریخ آن گذشته است

## سرمایه گذاری کوتاه مدت

## فصل چهارم سرمایه گذاری اوراق قرضه

✓ هنگام سرمایه گذاری در اوراق

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	سرمایه گذاری در اوراق قرضه بهره دریافتی بانک بابت سرمایه گذاری در اوراق قرضه	100.000 20.000	120.000

در هنگام دریافت بهره به جای اینکه 60.000 ریال درآمد داشته باشیم 40.000 ریال درآمد داریم و باید 20.000 ریال بهره دریافتی را صفر کنیم و در حقیقت ما در این دوره 40.000 ریال درآمد کسب کرده ایم و 20.000 از بابت بهره دریافتی اولی می باشد

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه دوم

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
2	بانک درآمد بهره بهره دریافتی بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	40.000 20.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه اول سال 82

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
3	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه دوم سال 82

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
4	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه اول سال 83

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
5	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه دوم سال 83

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
6	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000



### فصل چهارم سرمایه گذاری اوراق قرضه

#### سرمایه گذاری کوتاه مدت

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه اول سال 84

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
7	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000

✓ هنگام دریافت بهره اوراق قرضه در شش ماه دوم سال 84

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
8	بانک درآمد بهره بابت دریافت بهره اوراق قرضه	60.000	60.000

✓ هنگام تسویه اوراق قرضه در شش ماه اول سال 85

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
9	بانک سرمایه گذاری در اوراق قرضه بابت تسویه اوراق قرضه	100.000	100.000

## فصل پنجم داراییهای نامشهود و مخارج قبل از بهره برداری

### ❖ دارایی نامشهود

به دارایی اطلاق می شود که دارایی شکل فیزیکی نبوده و قابل رویت و لمس کردن نمی باشد

۱. فاقد ماهیت عینی می باشد
۳. قابل تشخیص می باشد
۴. اندازه گیری های منافع اقتصادی آن ها معمولاً دشوار است
۵. به قصد فروش یا سرمایه گذاری تحصیل نمی شود
۶. به منظور استفاده در عملیات عادی و مستمر واحد تجاری تحصیل می شود

ویژگی های دارایی های نامشهود

### ❖ قابلیت تشخیص

یکی از ویژگی های دارایی های نامشهود قابلیت تشخیص آن است یعنی می تواند آن را از سایر دارایی های واحد تجاری متمایز کرد  
ارزش آنها به سایر دارایی های واحد تجاری وابسته نیست بدین ترتیب سرقلی واحد تجاری از کل واحد تجاری یا سایر دارایی های آن قابل تشخیص نیست  
مانند: حق الاختراع، حق تالیف، حق کشف، سرقلی حل کسب، نام و علائم تجاری، حق الامتیاز (فرانشیز)، نرم افزارهای رایانه ای، دانش فنی و ..... می باشد

#### نکته

با توجه به موارد گفته شده معیارهای شناخت دارایی های نامشهود موارد زیر باید در هنگام وقوع به هزینه شناسایی شود و هیچ ارتباطی به دارایی نامشهود ندارد

- ۱ - مخارج قبل از تخصیص واحد تجاری
- ۲ - مخارج تبلیغات
- ۳ - مخارج فعالیت های درآمد زایی
- ۴ - مخارج تخصیص از قبیل مخارج حقوقی برای اساسنامه و ثبت شرکت

### ❖ حسابداری دارایی های نامشهود

از آنجا که منافع دارایی نامشهود عموماً بیش از یک دوره مالی می باشد طبقه بندی دارایی های نامشهود در دارایی های غیر جاری می باشد  
در هنگام کسب یا خرید به بهای تمام شده در حساب ها ثبت می شود  
طی عمر مفیدشان مستهک می شود  
هنگام فروش یا واگذاری مبلغ سود و زیان مابه التفاوت مابه ازای دریافت شده و ارزش دفتری دارایی شناسایی می شود

### ❖ بهای تمام شده دارایی های نامشهود ایجاد شده توسط واحد تجاری

الف) بهای تمام شده مواد مصرفی و خدمات به کار گرفته شده برای ایجاد دارایی نامشهود  
ب) مخارج حقوق و دستمزد و سایر مخارجی که به طور مستقیم در ایجاد دارایی نامشهود دخالت داشته اند  
ج) هر گونه مخارجی که به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی باشد مانند: ثبت حقوقی، استهلاک دارایی نامشهود  
و.....  
د) مخارج سربار بر مبنای یکنواخت و معقول قابل تخصیص به ایجاد دارایی باشد مانند: هزینه استهلاک دارایی ثابت مشهود مثل حق بیه، اجاره

## دارايي نامشهود و مخارج قبل از بهره برداري

## فصل پنجم داراييهاي نامشهود

## مثال

شرکتی نتیجه تحقیقات خود را بر روی پلاستیکی کردن قطعات بدنه ی ماشین ( کامپوزیت ) اجرا نماید هزینه های انجام شده در مورد این تحقیقات به قرار زیر است

مواد مصرفی 150.000 ، دستمزد پرسنل پروژه 200.000 ، هزینه های ثبت اختراع 115.000 ، هزینه های استهلاک ماشین آلات و تجهیزات مورد استفاده در پروژه 125.000 ، هزینه های عمومی و اداری 160.000

مطلوب است : محاسبه بهای تمام شده حق الختراع

در این مثال حقوق و دستمزد پرسنل به عنوان بهای تمام شده حق الامتیاز تلقی می شود

بهای تمام شده حق الامتیاز  $150.000 + 200.000 + 115.000 + 125.000 = 590.000$

## ❖ استهلاک دارايي هاي نامشهود

بهای تمام شده دارایی نامشهود اعم از اینکه عمر مفید آن نامحدود باشند یا محدود بر مبنای سیستماتیک طی بهترین برآورد از عمر مفیدشان مستهک می گردند یکی از مشکلات تعیین دقیق عمر مفید می باشد که طبق استاندارد های حسابداري فرض بر آن است عمر مفید يك دارايي بیش از 20 سال تجاوز نکند

اما اگر شواهد قانع کننده ای وجود داشته باشد می توان بیشتر از 20 سال از يك دارايي استفاده کرد بر مبنای همان عمر مفید آن را مستهک می کنیم

عموماً روش استهلاک گيري روش خط مستقیم است مگر دليل قانع کننده ای برای مناسب تر بودن روش دیگری وجود داشته باشد

هنگام محاسبه استهلاک ثبت زیر را می زنیم

✓ هنگام استهلاک

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه استهلاک دارايي نامشهود استهلاک انباشته دارايي نامشهود بابت منظور نمودن استهلاک	XXX	XXX

هزینه استهلاک دارايي نامشهود با توجه به ماهیت و کاربرد آن در سرفصل های مختلف منظور می شود به عنوان مثال هزینه استهلاک حق الاختراع مربوط به فرآیند تولید جز هزینه های سربار کارخانه می باشد اما هزینه استهلاک علامت تجاري که برای معرفی و ترویج و فروش بیشتر يك محصول بکار می رود جز هزینه های توزیع و فروش محسوب می شود

## مثال

شرکتی در سال 81 حق الامتیاز تولید يك محصول بهداشتی را به مبلغ 600.000 ریال خریداری کرد در تاریخ خرید عمر قانونی حق الامتیاز 15 سال بود ولی به دلیل ماهیت رقابتی عمر مفید حق الامتیاز تنها 10 سال برآورد گردید

مطلوب است : ثبت استهلاک در آخر سال

$$600.000 \div 10 = 60.000$$

هزینه استهلاک سالانه

✓ هنگام استهلاک

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه استهلاک دارايي نامشهود استهلاک انباشته دارايي نامشهود بابت منظور نمودن استهلاک	60.000	60.000

در این مثال چون عمر مفید دارايي 10 سال است به همین دلیل در محاسبه استهلاک 10 سال را در نظر می گیریم و 15 سال عمر مفیدی است که نباید بیش از آن تجاوز کند

## فصل پنجم داراییهای نامشهود

### دارایی نامشهود و مخارج قبل از بهره برداری

#### ❖ کاهش ارزش دارایی نامشهود

ممکن است به دلایلی دارایی های نامشهود کاهش ارزش پیدا کند در این صورت باید مبلغ مابه التفاوت به بدهکار هزینه های کاهش ارزش دارایی نامشهود و بستانکار حساب ذخیره کاهش ارزش دارایی نامشهود منظور شود و باقی مانده ارزش دارایی طی مدتی که بیش از 20 سال از تاریخ تحصیل دارایی نباشد و یا عمر مفید مورد نظر مستهک گردد

#### مثال

با توجه به مثال قبل چنانچه دارایی نامشهود در 85/1/15 به دلیل عرضه یك محصول جدید بهداشتی به بازار ارزش اقتصادی حق الامتیاز به 200.000 ریال برسد مطلوب است : ثبت لازم

$$60.000 \times 4 = 240.000$$

$$600.000 - 240.000 = 360.000$$

$$360.000 - 200.000 = 160.000$$

کل استهلاک 4 سال

ارزش دفتری دارایی پس از کسر استهلاک 4 سال

کاهش ارزش دارایی نامشهود

#### ✓ هنگام کاهش ارزش حق الامتیاز

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	هزینه کاهش ارزش حق الامتیاز ذخیره کاهش ارزش حق الامتیاز بابت کاهش ارزش حق الامتیاز	160.000	160.000

#### ❖ فروش یا واگذاری دارایی های نامشهود

هنگام فروش یا واگذاری دارایی های نامشهود باید حساب های مرتبط با آن دارایی ( بهای تمام شده و استهلاک انباشته ) از حسابها حذف شود و هرگونه تفاوت بین عواید حاصل از واگذاری دارایی های نامشهود و ارزش دفتری آن به عنوان سود و زیان شناسایی و تحت عنوان سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی شناسایی و گزارش می شود

#### مثال

شرکتی در ابتدای 81 حق الامتیاز تولید یك نوع ماده شوینده به مبلغ 800.000 خرید عمر مفید حق الامتیاز 15 سال برآورد شده روش مستهک کردن خط مستقیم در تاریخ 85/1/12 حق الامتیاز به شرکت دیگری به مبلغ 600.000 فروش رفت

مطلوب است : ثبت لازم در تاریخ 85/1/12 از استهلاک 12 روزه در سال 85 صرف نظر شود

$$800.000 \div 10 = 80.000$$

$$80.000 \times 4 = 320.000$$

$$800.000 - 320.000 = 480.000$$

$$600.000 - 480.000 = 120.000$$

هزینه استهلاک سالانه

کل استهلاک 4 سال

ارزش دفتری دارایی

سود فروش

#### ✓ هنگام کاهش ارزش حق الامتیاز

ردیف	شرح	بدهکار	بستانکار
1	نقد استهلاک انباشته حق الامتیاز سود حاصل از فروش حق الامتیاز بابت فروش دارایی	600.000 320.000	800.000 120.000

## داراییها

## فصل ششم طبقه بندی اجزای تراز نامه

## ❖ دارایی های جاری

عبارت از وجوه نقد و سایر داراییها و منابعی که انتظار می رود طی یک چرخه عملیات به وجه نقد تبدیل مصرف و یا فروخته شود

## ● انواع دارایی های جاری

موجودی نقد  
شامل موجودی صندوق ، موجودی نزد بانکها ، تنخواه گردان ، وجوه بین راهی ، واریزنامه های صادراتی

سرمایه گذاریهای کوتاه مدت  
شامل سرمایه گذاری در اوراق بهادار منهای ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری

## مطالبات

حسابها و اسناد دریافتی تجاری منهای ذخیره مطالبات مشکوک الوصول  
منظور از حسابها و اسناد دریافتی تجاری این است که این مطالبات ناشی از هدف اصلی شرکت باشد

## سایر حسابها و اسناد دریافتی

شامل وام و مساعده کارکنان ، سود سهام سرمایه گذاری و.....

## موجودی کالا

شامل مواد اولیه ، بسته بندی قطعات و لوازم یدکی ، کالای در جریان ساخت و ساخته شده و سایر موجودی کالای در راه به علاوه منابع طبیعی منهای ذخایر

## سفارشات و پیش پرداختها

سفارشات خارجی مانند: مواد اولیه قطعات و لوازم یدکی ، پیش پرداختهای خرید مواد اولیه ، پیش پرداخت بیمه ، سایر پیش پرداختها

## ❖ دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش ( استاندارد 31 )

## ❖ دارایی های غیر جاری

## ● دارایی های ثابت مشهود

زمین ، ساختمان ، تاسیسات ، ماشین آلات و تجهیزات ، اثاثه و منصوبات ، ابزار آلات ، قالبها ، وسایل نقلیه ، دارایی های در دست تکمیل ، مستحقات ( هزینه های جدول کشی می باشد )

## ● دارایی های نا مشهود

حق امتیاز ، حق سرقفلی ، حق الاختراع ، حق الکشف ، حق الثبت ، حق علائم تجاری

## ● سرمایه گذاریهای بلند مدت

سرمایه گذاری بلند مدت در سهام شرکتها ، و در پروژه های بیش از یکسال منهای ذخیره کاهش ارزشیابی

## ❖ سایر دارایی ها

وجوه نقد مسدود شده ، حسابها و اسناد دریافتی بلند مدت ، وجوه نقدی که برای خرید دارایی های غیر جاری در نظر گرفته می شود

## بدهی ها

## فصل ششم طبقه بندی اجزای تراز نامه

## نکته

ملزومات در هزینه طبقه بندی می شود که جز هزینه اداری و تشکیلاتی می باشد

## ❖ بدهی های جاری

عبارت است از بدهی هایی که انتظار می رود طی یک چرخه عادی عملیات یا ظرف مدت یکسال از تاریخ تراز نامه هر کدام که طولانی تر است تسویه شود  
به عبارتی دیگر به کلیه تعهدات شرکت به افراد یا شرکتهای خارجی را بدهی گویند

- نحوه پاسخ دهی شرکتهای به بدهی ها  
کاهش دارایی ها  
ارائه خدمات

- انواع بدهی های جاری  
حسابهای و اسناد پرداختی تجاری  
حساب و اسناد پرداختی تجاری ، هزینه های پرداختی ، هزینه های معوق ،

سایر حسابها و اسناد پرداختی تجاری  
شامل اسناد و حساب پرداختی غیر تجاری ، مالیات تکلیفی ، حق بیمه پرداختی ، سپرده حسن انجام کار ، اضافه برداشت بانکی

## پیش دریافتها

شامل پیش دریافت فروش از مشتریان و نمایندگان فروش

## ذخیره مالیات

این طبقه می بایست ذخیره مالیات عملکرد شرکت باشد

## سود سهام پرداختی

سود سهام اعلام شده و تصویب شده

## تسهیلات مالی پرداختی

انواع و اقسام تسهیلات مالی مانند : وام ، وجه نقد دریافت شده از اشخاص و شرکتهای

## ❖ بدهی های مرتبط با دارایی غیر جاری نگهداری شده برای فروش

## ❖ بدهی های غیر جاری

اسناد و حسابهای پرداختی بلند مدت  
تسهیلات مالی دریافتی بلند مدت  
ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان



## حقوق صاحبان سهام

## فصل ششم طبقه بندي اجزاي تراز نامه

## ❖ حقوق صاحبان سهام

بخشي از داراييهاي يك شركت است كه متعلق به صاحبان شركت مي باشند

معادله اساسي حسابداري به شرح زير است

$$\text{بدهي} + \text{سرمايه} = \text{دارايي}$$

## ● انواع بدهي هاي جاري

سرمايه

شامل سهام ممتاز و عادي صرف و كسر سهام ممتاز و عادي است

## اندوخته قانوني

طبق ماده 140 و 238 در هر سال از محل سود قابل تخصيص سود خالص بعد از كسر زيان هاي وارده بايد معادل 5% به حساب اندوخته قانوني و اريز شود تا مادامي كه مانده اين حساب به 10% سرمايه شركت برسد دريافت آن الزامي است

## اندوخته عمومي

## اندوخته طرح و توسعه

## سايير اندوخته هاي احتياطي

## سود و زيان انباشته

## ❖ صورت حساب سود و زيان انباشته

اين صورت حساب تغييرات مانده حساب سود و زيان انباشته را در طول دوره جاري نشان مي دهد

## ● نحوه ارائه صورت سود و زيان انباشته

گردش سود و زيان انباشته

XXX

XXX  
XXX

سود خالص  
سود انباشته ابتدائي سال  
تعديلات سنواتي

XXX

سود انباشته ابتدائي سال تعديل شده

XXX  
XXX  
(XXX)  
(XXX)

زيان يا سود قابل تخصيص  
سود سهام مصوب  
اندوخته قانوني  
سايير اندوخته ها

XXX

سود انباشته پايان سال

## ● اندوخته قانوني

حداقل 5% تا زماني كه برابر يك دهم سرمايه اصلي شركت باشد

## فصل هفتم طبقه بندی صورت حساب سود و زیان

### صورت حساب سود و زیان

#### ❖ صورت سود و زیان

این صورت حساب نتیجه عملکرد شرکت را در طول یک دوره مالی نشان می دهد و این عملکرد می تواند سود یا زیان شرکت باشد

نکته

مهم ترین ویژگی اطلاعات صورت سود و زیان مربوط بودن آنهاست

نحوه ارائه صورت سود و زیان

شرکت .....  
عنوان صورتهای مالی  
برای دوره مالی منتهی به تاریخ 13XX

XXX	درآمدها - فروش
(XXX)	کسر می شود :
-----	بهای تمام شده کالای فروش رفته
XXX	سود ناخالص
(XXX)	هزینه های عملیاتی :
-----	هزینه های اداری و فروش
XXX	سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی
XXX	سود عملیاتی
(XXX)	هزینه های مالی
-----	سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
XXX	سود قبل از مالیات
XXX	مالیات
-----	سود بعد از مالیات
XXX	اثر اقام غیر مترقبه
-----	اثر مالیاتی ارقام غیر مترقبه
XXX	سود خالص

#### • درآمدها - فروش

۱ فروش کالا

۲ ارائه خدمات

۳ درآمد استفاده دیگران از منابع شرکت

درآمد

## فصل هفتم طبقه بندي صورتحساب سود وزيان

### صورتحساب سود وزيان

#### • فروش کالا

فروش کالا }  
 ۱ توليدي  
 ۲ بازرگاني

فروش کالا بايد تحقق پيدا کند يعني بايد شناسايي شود و زماني شناسايي مي شود که کلیه مخاطرات کالا به ديگران منتقل شده باشد

#### • ارائه خدمات

خدمات زمان ارائه خدمات شناسايي مي شود

#### • درآمد استفاده ديگران از منابع شرکت

درآمد استفاده ديگران از منابع شرکت }  
 ۱ درآمد بهره زمان  
 ۲ درآمد حق امتياز مفاد قرار داد  
 ۳ درآمد سود سهام در زمان احراز سود سهام

بهره به مرور زمان تحقق يا اتفاق مي افتد  
 درآمد سود سهام در زمان احراز سود سهام با تصويب مجمع اتفاق مي افتد

#### ❖ بهاي تمام شده خدمات و کالاي فروش رفته

بهاي تمام شده خدمات و کالاي فروش رفته }  
 ۱ خدماتي بهاي تمام شده خدمات ارائه شده  
 ۲ توليدي بهاي تمام شده کالايي است که به فروش رفته است مواد را با فرآيندي به فروش مي رسانيم  
 ۳ بازرگاني بهاي تمام شده کالايي است که به فروش رفته است کالا را عيناً مي فروشيم

#### ❖ هزینه ها

شناخت هزینه ها به چه صورت انجام مي پذيرد }  
 ۱ علت معلول بهاي تمام شده کالاي فروش رفته  
 ۲ بلادرنگ هزینه ها به محض تحقق به عنوان هزینه ثبت شده و داراي منافع آتي مي باشد مانند : هزینه قبوض  
 ۳ سيستماتيک هزینه هايي است که به صورت سيستماتيک از دارايي خارج شده و به عنوان هزینه ثبت مي گردد

## فصل هفتم طبقه بندی صورتحساب سود و زیان

### صورتحساب سود و زیان

#### ❖ هزینه های عملیاتی

در نتیجه فعالیتهای اصلی شرکت اتفاق می افتد

#### ● هزینه های اداری و فروش

هزینه های بلادرنگ می باشد و ممکن است سیستماتیک هم جز آنها باشد

#### ❖ هزینه های غیر عملیاتی

در نتیجه فعالیتهای اصلی شرکت اتفاق نمی افتد

#### ● هزینه های مالی

در صورت دریافت تسهیلات و پرداخت هزینه روی می دهد

#### ❖ نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع

شرکت .....

صورت سود و زیان جامع

برای دوره مالی منتهی به تاریخ 13XX

XXX  
XXX

سود خالص

سایر درآمدها و هزینه ها

XXX  
(XXX)

سود جامع سال مالی

تعدیلات سنواتی

XXX

سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی

از صورت سود و زیان چند مرحله ای سود یا زیان این صورت را به این صورت جامع منتقل می کنیم

#### ❖ سایر درآمدها و هزینه ها

اقلامی که در صورت سود و زیان نمی آیند و در حقوق صاحبان سهام به طور مستقیم قرار می گیرند به عنوان سایر

درآمدها و هزینه ها در نظر گرفته می شوند

تهیه صورت سود و زیان جامع به وجود سایر درآمدها و هزینه هاست

۱. مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها

۲. سود تسعیر ارز در شرکتهای دولتی

۳. سود و زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلند مدت

سایر درآمدها و هزینه ها

اگر هیچ گونه سایر درآمدها و هزینه ها نباشد دیگر تهیه صورت سود و زیان جامع الزامی نیست و تهیه آن به وجود سایر درآمدها و هزینهها بستگی دارد

## صورت حساب سود و زیان

## فصل هفتم طبقه بندی صورت حساب سود و زیان

❖ تعدیلات سنواتی  
هزینه ها و درآمدهای سال قبل

❖ تغییرات حسابداری

۱. تغییر در رویه حسابداری

۲. تغییر در برآورد حسابداری

۳. تغییر در شخصیت گزارشگری حسابداری

تغییرات در حسابداری

● تغییر در رویه حسابداری  
تغییر از FIFO به LIFO

● تغییر در برآورد حسابداری  
تغییر در عمر مفید استهلاک

## مثال

با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است: تهیه سود و زیان و تراز نامه طبقه بندی شده در پایان سال موجودی کالا 1/1 6.000 حسابهای پرداختی 10.000 خرید 49.400 اوراق قرضه پرداختی 10.000 درآمد فروش 96.000 درآمد حاصل از فروش ساختمان 1.500 هزینه آگهی 5.000 استهلاک تاسیسات 1.100 هزینه حمل کالای خریداری شده 5.000 اسناد دریافتی بلند مدت 10.000 هزینه حمل کالای فروش رفته 2.000 زیان حاصل از سرمایه گذاری 1.500 موجودی نقد 8.800 استهلاک تجهیزات 8.000 سرمایه گذاری کوتاه مدت 2.400 درآمد حق الامتیاز 2.000 حسابهای دریافتی 14.000 هزینه پرداختی 200 هزینه حقوق نمایندگان فروش 7.000 هزینه مطالبات مشکوک الوصول 600 موجودی ملزومات دارایی فرض شود 400 زمین 3.000 سرمایه بلند مدت 19.100 تاسیسات و تجهیزات سرفقلمی 1.500 حق الاختراع 400 علانم تجاری 700 هزینه حقوق 10.110 هزینه ملزومات 490 سایر درآمدها 9.600 سود دارایی 5.400 سپرده کوتاه مدت 2.000 سود سهام پرداختی 1.200 سرمایه 30.000 صرف سهام 2.400 اندوخته سود انباشته اول دوره 6.400 موجود کالا 14.400

گردش سود و زیان انباشته

36.900

6.400

0

6.400

43.300

(5.000 )

38.300

سود خالص

سود انباشته ابتدای سال

تعدیلات سنواتی

سود انباشته ابتدای سال تعدیل شده

زیان یا سود قابل تخصیص

سایر اندوخته ها

سود انباشته پایان سال

## فصل هفتم طبقه بندی صورت حساب سود و زیان

### صورت حساب سود و زیان

شرکت.....  
صورت حساب سود و زیان طبقه بندی شده  
برای سال مالی منتهی به.....

96.000				فروش
	6.000			موجودی مواد اول دوره
		49.400		خرید مواد طی دوره
				کسر می شود :
			0	برگشت از خرید
			0	تخفیفات نقدی خرید
		( 0 )		
		49.400		خرید خالص
			5.000	اضافه می شود :
				هزینه حمل مواد خریداری شده
	54.400			بهای تمام شده کالای خریداری شده
	60.400			بهای آماده برای فروش
	(14.400 )			کسر می شود :
				موجودی مواد پایان دوره
46.000				بهای تمام شده کالای فروش رفته
50.000				سود ناویژه
				هزینه های عملیاتی :
				هزینه های توزیع و فروش:
		5.000		هزینه آگهی
		2.000		هزینه حمل کالای فروش رفته
		7.000		هزینه حقوق عملیاتی
	14.000			جمع هزینه های توزیع و فروش
				هزینه های اداری و تشکیلاتی :
		1.100		هزینه استهلاک
		10.110		هزینه حقوق و دستمزد
		4.900		هزینه ملزومات
		4.400		هزینه اجاره ساختمان
	16.100			جمع هزینه های اداری و تشکیلاتی
(30.100 )				جمع هزینه های عملیاتی
19.900				سود ویژه عملیاتی



## صورت حساب سود و زیان

## فصل هفتم طبقه بندی صورت حساب سود و زیان

	1.500	درآمدهای غیر عملیاتی :
	2.000	درآمد حاصل از فروش ساختمان
	5.400	درآمد حاصل از فروش حق الامتیاز
	9.600	درآمد حاصل از فروش دارایی
		درآمد غیر مترقبه
18.500		جمع درآمدهای غیر عملیاتی
	1.500	هزینه های غیر عملیاتی :
		زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری
(1.500)		جمع هزینه های غیر عملیاتی
17.000		جمع سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
36.900		سود قبل از کسر مالیات
0		مالیات
36.900		سود خالص

مادسيج  
مادسيج

