

# پاییز

مروری بر حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری  
بر اساس استانداردهای جدید حسابداری

آقای دکتر مهدی حقیقت شهرستانی

فریبا خلیلی مهدب

پاییز ۱۳۹۸ - تابستان ۱۳۹۹

## فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱.....	استانداردهای حسابداری
۱.....	مفاهیم نظری یا چارچوب نظری
۱.....	رویکردهای ارزشیابی دارایی‌ها در صورت‌های مالی
۲.....	ویژگی‌های کیفی
۳.....	<b>استاندارد ۱: صورت‌های مالی</b>
۴.....	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)
۷.....	تفاوت در صورت وضعیت مالی
۷.....	صورت سود و زیان
۱۱.....	صورت سود و زیان جامع
۱۲.....	صورت تغییرات در حقوق مالکانه
۱۶.....	<b>استاندارد ۸: موجودی مواد و کالا</b>
۱۶.....	مفاهیم موجودی مواد و کالا
۲۴.....	روش ثبت و نگهداری مواد و کالا
۲۵.....	روش ارزشیابی موجودی مواد و کالا
۲۶.....	روش ارزشیابی - پایان دوره
۲۷.....	<b>استاندارد ۱۵: سرمایه‌گذاری</b>
۳۰.....	حق تقدم
۳۲.....	<b>استاندارد ۹: پیمان بلندمدت</b>
۳۲.....	ویژگی پیمان‌های بلندمدت
۳۴.....	شناخت درآمد پیمانکاری
۳۴.....	مخارج پیمان

۳۹	استاندارد ۱۶: تسعیر ارز
۴۲	اقلام پولی و غیر پولی
۴۸	استاندارد ۲: صورت جریان وجوه نقد
۴۹	مفهوم صورت جریان و موجودی نقد
۵۱	تهیه صورت جریان وجوه نقد
۵۶	ادامه صورت جریان وجوه نقد
۵۸	استاندارد ۲۹: ساخت املاک
۶۰	مخارج ساخت
۶۲	استاندارد ۲۸: بیمه
۶۳	شناخت درآمد حق بیمه و زمان آن
۶۴	ذخیره فنی بیمه
۶۵	استاندارد ۲۷: بازنشستگی
۶۶	صورت‌های مالی شرکت‌های صندوق بازنشستگی
۶۶	صورت درآمد و هزینه
۶۷	صورت تغییرات در خالص دارایی‌های یا ارزش ویژه
۶۸	استاندارد ۲۶: کشاورزی
۶۸	دارایی‌های زیستی
۶۹	ارزشیابی دارایی‌های زیستی
۷۰	نحوه ارزشیابی دارایی زیستی
۷۱	استاندارد ۱۸ و ۱۹ و ۲۰: صورت‌های مالی تلفیقی
۷۱	ترکیب شرکت‌ها
۷۱	روش‌های ترکیب شرکت‌ها
۷۳	روش ثبت ترکیب شرکت‌ها
۷۹	صورت‌های مالی تلفیقی

۸۳.....	صورت سود و زیان تلفیقی
۹۱.....	<b>استاندارد ۱۱: دارایی‌های ثابت</b>
۹۲.....	نحوه ثبت و ارزشیابی در شناخت اولیه دارایی ثابت
۹۶.....	<b>استاندارد ۱۰: کمک بلاعوض</b>
۹۸.....	دارایی ثابت - شناخت ثانویه
۹۸.....	ارزشیابی دارایی‌های ثابت به روش بهای تمام شده
۱۰۱.....	تجدید ارزیابی
۱۰۵.....	<b>استاندارد ۲۵: گزارشگری قسمت‌ها یا بخش‌ها</b>
۱۰۷.....	<b>استاندارد ۲۱: اجاره‌ها</b>
۱۰۸.....	نحوه ثبت عملیات اجاره در دفاتر مستاجر
۱۱۲.....	اجاره‌ها از دیدگاه موجر یا اجاره دهنده
۱۱۷.....	<b>استاندارد ۲۳: مشارکت خاص</b>
۱۱۸.....	نحوه ثبت عملیات مشارکت

## استانداردهای حسابداری

مجموعه دستورالعمل‌هایی است که حرفه برای خود وضع نموده است، این دستورالعمل‌ها یا استانداردها، دستورالعمل‌ها یا رهنمودهایی برای تهیه صورت‌های مالی و گزارشات مالی برون سازمانی است. استانداردهای حسابداری در خصوص ثبت حسابداری راهکاری نمی‌دهد. تخطی از این استانداردها جرم نیست اما موجب محرومیت‌هایی نظیر محرومیت از دریافت تسهیلات بانکی می‌شود.

استانداردهای حسابداری ایران مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری است، اما آنچه در استاندارد ایران حاکم است استانداردهای بین‌المللی حسابداری IAS است. در صورتی که بسیاری از استانداردهای حسابداری بین‌المللی در حال تغییر به رویکرد جدید (IAS به IFRS) است، لذا استانداردهای ایران بر اساس مراودات بین‌المللی در حال تغییر رویکرد از IAS به IFRS است، لذا استانداردهای حسابداری ایران در حال تجدید نظر و حذف و اضافه است و این استانداردهای حسابداری در کلاس تدریس خواهد شد.

## مفاهیم نظری یا چارچوب نظری

مفاهیم نظری یا چارچوب نظری مجموعه تعاریف، اصطلاحات، عبارات و رویکردهایی است که در تدوین استانداردهای حسابداری به کار می‌رود، گاه چارچوب نظری با استانداردهای حسابداری در تضاد است، در این صورت معیار استانداردهای حسابداری است.

## رویکردهای ارزشیابی دارایی‌ها در صورت‌های مالی

برای ارزشیابی دارایی‌ها در ترازنامه یا صورت وضعیت مالی دو رویکرد وجود دارد:

- ۱- رویکرد بهای تمام شده
- ۲- رویکرد ارزش منصفانه

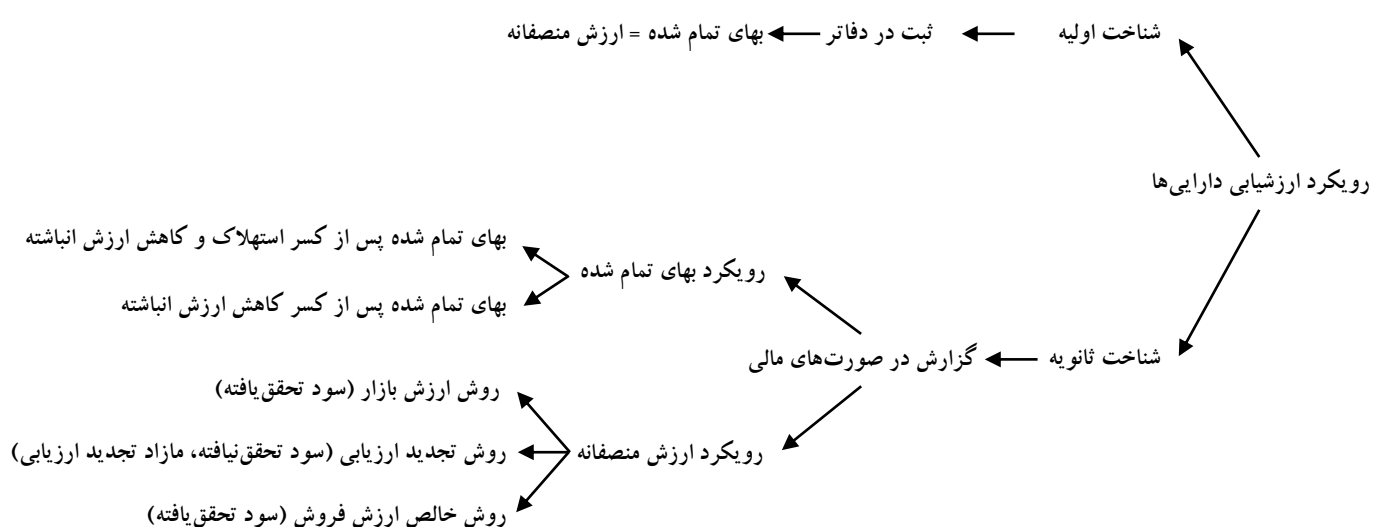
استاندارد ایران و چارچوب نظری رویکرد بهای تمام شده را قابل اتکاتر می‌داند اما در عمل هم چندان اشتیاقی به گزارش دارایی‌ها به قیمت منصفانه نیست، زیرا رویکرد ارزش منصفانه در شرایط تورمی ایران سودده است و آن سود مشمول مالیات است. همچنین در ایران قیمت بازار چندان قابل اتکا نیست چون بازارها بسیار متفاوت‌اند.

چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری ایران به کارگیری رویکرد ارزش منصفانه را برای برخی از دارایی‌ها مجاز می‌داند و برای برخی از دارایی‌ها الزامی می‌داند که در استانداردهای خاص همان دارایی اشاره می‌شود.

استاندارد ایران بیان می‌کند به کارگیری رویکرد ارزش منصفانه سه نام یا عنوان دارد:

- ۱- ارزش بازار
- ۲- تجدید ارزیابی
- ۳- ارزش فروش

استاندارد ایران اگر ارزش منصفانه را ارزش بازار نامید هرگونه سود و زیان اضافه یا کاهش ارزش قابل تقسیم است اما اگر ارزش منصفانه را تجدید ارزیابی نامید یعنی سود اضافه ارزش قابل تقسیم نیست و به آن مازاد گویند. در رویکرد ارزش منصفانه روش دیگری به اسم خالص ارزش فروش وجود دارد که همانند روش ارزش بازار است با این تفاوت که دارایی به ارزش بازار پس از کسر هزینه‌های توزیع و فروش، تکمیل و گزارش می‌شود. در رویکرد بهای تمام شده برخی از دارایی‌ها پس از کسر استهلاک و کاهش ارزش انباشته گزارش می‌شوند و برخی دیگر به بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته گزارش می‌شوند و استهلاک ندارند زیرا عمر مفید ندارند، مانند: زمین، سرقفلی ملک یا عمر آنها در شرکت (واحد تجاری) کوتاه‌تر از یک سال است مانند: موجودی کالا. در حسابداری آنچه ثبت می‌شود نظر مدیر است لذا اسناد حسابداری و صورت‌های مالی می‌بایست به تایید مدیران برسد.



## ویژگی‌های کیفی

ویژگی‌های کیفی ویژگی‌هایی هستند که باید در تهیه صورت‌های مالی رعایت شوند تا برای تصمیم‌گیری مفید باشند مانند: داشتن ارقام مقایسه‌ای، طبقه‌بندی عملیاتی و غیرعملیاتی و جاری و غیرجاری، مربوط بودن یا ارتباط بین ارقام صورت‌های مالی مانند: سنجش سود با سرمایه و... یکی از ویژگی‌هایی که همیشه می‌بایست مد نظر قرار گیرد محافظه کاری یا احتیاط است یعنی صورت‌های مالی با احتیاط (بدبینی) تهیه شود.

## استاندارد ۱: صورت‌های مالی

استاندارد حسابداری شماره ۱ که در خصوص صورت‌های مالی است تغییراتی در نحوه ارائه رخ داده است. نخست آن که اولین صورت مالی که ارائه می‌گردد: صورت سود و زیان، سپس صورت سود و زیان جامع و بعد از آن صورت وضعیت مالی (ترازنامه) ارائه می‌شود، همچنین صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی نیز تهیه و ارائه می‌گردد.

صورت‌های مالی در استاندارد قدیم	صورت‌های مالی در استاندارد جدید
ترازنامه	صورت سود و زیان
<del>صورت سود و زیان انباشته</del>	صورت سود و زیان جامع
صورت سود و زیان جامع	صورت وضعیت مالی
صورت جریان وجوه نقد	صورت تغییرات در حقوق مالکانه
یادداشت‌های توضیحی	صورت جریان وجوه نقد
	یادداشت‌های توضیحی

در صورت‌های مالی علاوه بر اطلاعات مالی، اطلاعات غیر مالی نیز افشا می‌شود مانند: تاریخچه، تعداد کارکنان، موضوع فعالیت و ...

هرچند این اطلاعات مالی نیست اما در ارزیابی و تصمیم‌گیری‌های مالی موثر است. مثلاً هر چه تاریخچه قدیمی‌تر امکان ورشکستگی معمولاً کمتر است.

## صورت وضعیت مالی (ترازنامه)

در صورت وضعیت مالی که جایگزین ترازنامه شده است ترتیب ارائه اقلام به صورت حساب T "تی" نیست. ضمناً ترتیب ارائه اقلام به صورت عکسِ قدیم و در ابتدا اقلام غیر جاری و سپس جاری است، همچنین در ارائه اقلام نیز عکس قابلیت نقد شوندگی عمل شده است. استاندارد مقرر می‌سازد اگر روش ارائه اقلام در صورت وضعیت مالی غیر از روش مذکور بود باید دلیل ارائه که متفاوت است در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد. ضمناً اولویت ارائه اکنون با حقوق مالکانه یا حقوق صاحبان سهام بوده و سپس بدهی‌ها درج می‌شود. تعهدات را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی نمود:

- ۱- بدهی: تعهد فعلی در قبال اشخاص ثالث که مبلغ و زمان تسویه آن مشخص است.
- ۲- ذخیره: تعهد فعلی در قبال اشخاص ثالث که مبلغ یا زمان تسویه آن نامشخص است ولی قابل برآورد است.
- ۳- بدهی احتمالی: تعهد فعلی در قبال اشخاص ثالث که مبلغ یا زمان تسویه آن نامشخص است و قابل برآورد هم نیست. بدهی و ذخیره ثبت می‌شود اما بدهی احتمالی صرفاً افشا می‌شود.

معمولاً در رسیدگی مالیاتی هزینه‌ای که طرف حسابش ذخیره باشد در رسیدگی‌های مالیاتی مورد قبول قرار نمی‌گیرد زیرا:

- ۱- برخی از هزینه‌ها تا پرداخت نشوند قابل قبول نیستند مانند: بیمه پیمان و بازخرید مرخصی.
- ۲- از نظر مالیاتی آن هزینه قابل برآورد نبوده و در واقع بدهی احتمالی است.
- ۳- برآورد شرکت مورد قبول مالیاتی نیست.

بدهی به اداره مالیاتی چون مبلغ و زمان تسویه آن مشخص است دیگر ذخیره محسوب نشده و نوعی بدهی یا حساب پرداختنی است.

ترتیب ارائه بدهی‌ها در ابتدا غیر جاری و سپس جاری است اما ترتیب ارائه اقلام بدهی‌های جاری تقریباً تغییر نکرده است یعنی همانند گذشته ترتیب ارائه اقلام بدهی کماکان بر اساس قابلیت تسویه آن است. ذخایر که قبلاً زیر مجموعه سایر حساب‌های پرداختنی تعریف می‌شد و در ترازنامه نیز جزئی از حساب‌ها و اسناد پرداختنی گزارش می‌شد، در استاندارد جدید در طبقه بدهی‌ها، دارای طبقه جداگانه شده است. ترتیب ارائه بدهی‌های جاری نیز در ابتدا تسهیلات مالی و سپس پیش‌دریافت‌هاست.



## صورت وضعیت مالی

### دارایی:

#### دارایی غیر جاری:

XX	دارایی ثابت
XX	دارایی نامشهود
XX	سرمایه گذاری بلند مدت

#### دارایی جاری:

XX	پیش پرداخت ها
XX	موجودی کالا
XX	حساب دریافتی
XX	سرمایه گذاری کوتاه مدت
XX	موجودی نقد

X

### حقوق مالکان / حقوق صاحبان سهام:

X

### بدهی:

#### بدهی غیر جاری:

XX	ذخیره مزایای پایان خدمت
----	-------------------------

#### بدهی جاری:

XX	حساب ها و اسناد پرداختنی
XX	مالیات پرداختنی
XX	سود سهام پرداختنی
XX	ذخایر
XX	تسهیلات مالی
XX	پیش دریافت ها

X

# ترازنامه

۱

دارایی

دارایی جاری

۲-۱

- XX موجودی نقد
- XX سرمایه گذاری کوتاه مدت
- XX حساب دریافتی
- XX موجودی کالا
- XX پیش پرداخت ها

ترتیب بر اساس عکس قابلیت نقد شوندگی

دارایی غیر جاری

۱-۱

- XX سرمایه گذاری بلند مدت
- XX دارایی نامشهود
- XX دارایی ثابت

۳

بدهی

بدهی جاری

۲-۳

- XX حساب ها و اسناد پرداختی
- XX مالیات پرداختی
- XX سود سهام پرداختی
- XX پیش دریافت ها
- XX تسهیلات مالی

ترتیب بر اساس قابلیت تسویه

بدهی غیر جاری

۱-۳

- XX ذخیره مزایای پایان خدمت

۲

حقوق صاحبان سهام

\* تغییرات ترازنامه به صورت وضعیت مالی

واحدهای تجاری که طبق قانون تجارت به ثبت می‌رسند انتفاعی محسوب و لذا هرگونه فعالیتی انجام دهند از نظر مالیاتی انتفاعی طبقه‌بندی می‌گردد لذا چون این واحدهای تجاری (غیر از بانک‌ها و موسسات اعتباری) مجاز به تامین مالی نیستند در نتیجه اگر به هم یا به شرکت‌های گروه یا به سهامداران یا شرکا مبالغی را در قالب قرض واگذار کنند می‌تواند دارای آثار مالیاتی باشد.

### تهاتر در صورت وضعیت مالی

تهاتر در صورت وضعیت مالی یعنی کسر نمودن دارایی از بدهی و برعکس. تهاتر در صورت وضعیت مالی مجاز نیست مگر آنکه استاندارد حسابداری خاصی، آن را مجاز بداند یا بر اساس استاندارد قدیم از طریق الزام قانونی بتوان فرد را ملزم به دریافت یا پرداخت مبلغ نمود، این موضوع در استاندارد جدید حذف شده است. تهاتر در سیستم مالیاتی دارای آثار نامساعد است. توافقات سه جانبه که هم اکنون در بین واحدهای تجاری رایج است هرچند ممکن است از نظر استاندارد مجاز به نظر برسد اما دارای تبعات مالیاتی است. دارایی می‌تواند جاری یا غیرجاری طبقه‌بندی شود. دارایی جاری دارایی است که ظرف یک سال مالی یا یک چرخه فعالیت هر کدام طولانی‌تر است مصرف شود یا به فروش برسد یا به وجه نقد یا سایر دارایی‌هایی که قابل تبدیل سریع به وجه نقد هستند تبدیل شوند، بر این اساس سپرده حسن انجام کار که در پایان پیمان در چند سال بعد دریافت می‌گردد نوعی دارایی جاری طبقه‌بندی می‌گردد.

### صورت سود و زیان

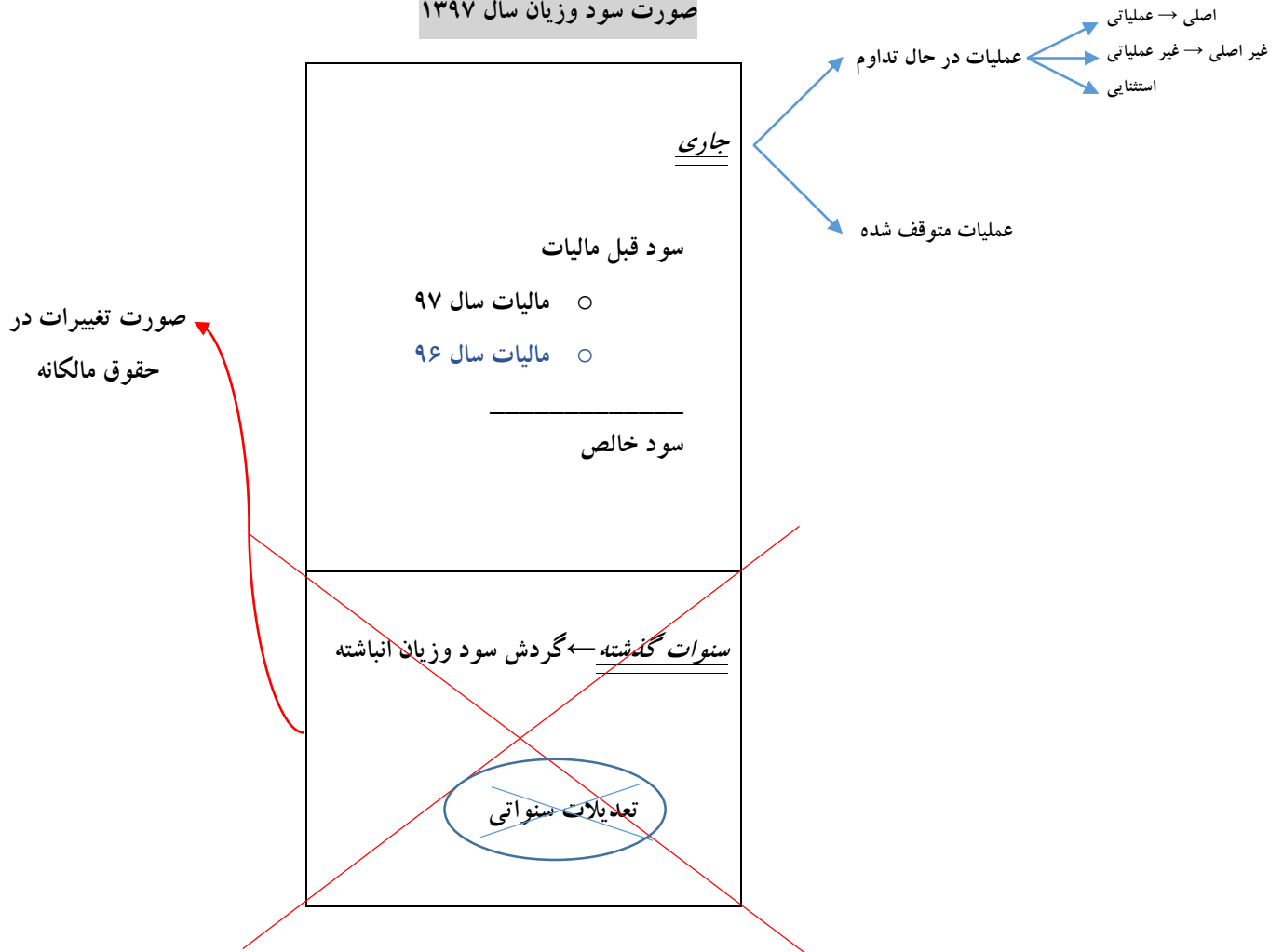
صورت سود و زیان که قبلاً در استاندارد شماره ۶ مطالعه می‌شد با حذف استاندارد ۶ در استاندارد ۱ مطرح شده است. صورت سود و زیان در گذشته دارای دو بخش بود:

#### ۱- بخش جاری

۲- بخش سنوات گذشته که به آن گردش سود و زیان انباشته گفته می‌شد.

در تجدیدنظر استاندارد بخش دوم، صورت سود و زیان که گردش سود و زیان انباشته بود حذف و به صورت مالی دیگری به نام صورت در تغییرات حقوق مالکانه منتقل شد لذا صورت سود و زیان هم اکنون فقط دارای بخش جاری است. استاندارد ایران عملیات بخش جاری را شامل: عملیات در حال تداوم و عملیات متوقف شده طبقه‌بندی می‌کند. عملیات متوقف شده علی‌رغم آنکه در استاندارد پیش‌بینی شده است اما در عمل چندان رایج نیست. عملیات در حال تداوم می‌تواند عملیاتی یا غیر عملیاتی باشد.

صورت سود و زیان سال ۱۳۹۷



دفاتر ۱۳۹۷

XX	سود و زیان جاری / سود و زیان انباشته	XX
XX	ذخیره مالیات پرداختنی	
<b>سود و زیان جاری</b>		
XX	سود و زیان انباشته (تعدیلات سنواتی)	XX
XX	ذخیره مالیات پرداختنی	
XX	ذخیره مالیات پرداختنی	
XX	نقد	

**مثال)** شرکت تبریز دارایی را به بهای ۱۰۰۰ ریال خریداری و ۱۲۰۰ ریال می‌فروشد، ثبت عملیات خرید و فروش اگر عملیاتی یا غیرعملیاتی باشد چگونه خواهد بود؟

غیر عملیاتی	عملیاتی
دارایی ۱۰۰۰	دارایی ۱۰۰۰
نقد ۱۰۰۰	نقد ۱۰۰۰
<hr/>	<hr/>
نقد ۱۲۰۰	نقد ۱۲۰۰
دارایی ۱۰۰۰	فروش ۱۲۰۰
سود ۲۰۰	<hr/>
	ب ت ک ف ۱۰۰۰
	دارایی ۱۰۰۰

اقلام عملیاتی می‌بایست به صورت ناخالص ثبت و گزارش شود اما اقلام غیرعملیاتی می‌تواند به صورت خالص (سود و زیانش) ثبت گردد.

بستانکار هزینه که ناشی از اشتباه یا تعدیل نیست بلکه ناشی از انتقال هزینه است، هرچند بر سود بی تأثیر است که به حساب درآمد منظور شود یا بستانکار هزینه محسوب شود مشمول مالیات بر ارزش افزوده است.

هرگونه درآمد نیازمند صورتحساب درآمدی است به غیر از چند استثنا نظیر سود سپرده بانکی.

اقلام استثنایی مانند زیان ناشی از بلایای طبیعی و آتش سوزی باید جداگانه افشا گردد.

در عمل افشای جداگانه سود و زیان عملیات متوقف شده رایج نیست هر چند استاندارد تفکیک آن و گزارش جداگانه آن را الزامی می‌داند.

یکی از مهمترین تغییرات در صورت سود و زیان موضوع مالیات عملکرد است. مالیات عملکرد سنوات گذشته که در استاندارد قبل جز گردش سود و زیان انباشته (تعدیلات سنواتی) منعکس می‌شد در تغییر استاندارد جزء بخش جاری گزارش می‌شود، لذا مالیات اعم از این که مرتبط با سال جاری یا سنوات قبل باشد در بخش جاری درج و از سود خالص کسر می‌گردد.

برای قابل فهم بودن اطلاعات مالیات سنوات مختلف به تفکیک هر سال در صورت سود و زیان درج می‌گردد. ضمناً ثبت مالیات بر این اساس به حساب سود و زیان جاری و مالیات پرداختنی منظور می‌گردد.

هزینه‌ها می‌تواند بر اساس کارکرد یا ماهیت در صورت و زیان ارائه شود اما به هر روشی تهیه شود می‌بایست اطلاعات روش دیگر به صورت تکمیلی در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

استاندارد توصیه می‌کند که صورت‌های مالی اساسی بر مبنای کارکرد و یادداشت‌های توضیحی بر اساس ماهیت باشد. چون تهیه صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی بر اساس کارکرد و ماهیت است، بهتر است کدینگ حساب‌های کل بر اساس کارکرد یا ماهیت باشد و سپس حساب‌های معین بر اساس روش دیگر انتخاب شود. مثلاً اگر حساب کل بر اساس ماهیت است، حساب معین بر اساس کارکرد باشد.

مدیران معمولاً کدینگ حساب‌ها به صورت ماهیتی را بیشتر مورد توجه قرار می‌دهند اما استفاده از کدینگ ماهیتی نیازمند کد حساب بیشتر است.

طبقه‌بندی هزینه‌ها	
بر اساس ماهیت	بر اساس کارکرد
درآمد	درآمد
- هزینه مواد مصرفی	- ب ت ک ف
- هزینه استهلاک	- هزینه اداری
- هزینه حقوق	- هزینه فروش
...	...
سود خالص	سود خالص

تولید  
اداری  
فروش

کدینگ حساب هزینه			
کل: ماهیت / معین: کارکرد		کل: کارکرد / معین: ماهیت	
کل:	معین:	معین:	کل:
۷۰	هزینه تولیدی	۷۰	هزینه حقوق
۷۱	هزینه اداری	۷۰	تولید
۷۲	هزینه فروش	۷۱	اداری
...	...	۷۲	فروش
۷۰	حقوق	۷۰	هزینه حقوق
۷۰	تولید	۷۱	هزینه استهلاک
۷۱	اداری	۷۲	هزینه مواد مصرفی
۷۲	فروش	...	...

کل / معین: ماهیت / تفصیلی: کارکرد			
کل:	معین:	تفصیلی:	
۷	هزینه‌ها	۷۰	هزینه حقوق
		۷۱	هزینه استهلاک
		۷۲	هزینه مواد مصرفی
		۷۰	تولید
		۷۱	اداری
		۷۲	فروش

## صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده تمام سود و زیان‌ها اعم از تحقق یافته و نیافته است به همین دلیل به آن سود و زیان جامع گویند.

صورت سود و زیان جامع دربرگیرنده سودهای تحقق یافته و نیافته است که از بابت سود تحقق یافته چون قبلاً در صورت سود و زیان، صورت ریز آن ارائه شده، به نمایندگی همه اقلام تحقق یافته، سود یا زیان خالص درج می‌شود اما اقلام تحقق نیافته باید به ریز اشاره شود.

در صورت سود و زیان جامع در گذشته، در انتها تعدیلات سنواتی درج می‌شد اما در استاندارد جدید تعدیلات سنواتی حذف شد، ضمناً قبلاً مالیات در صورت سود و زیان جامع انعکاسی نداشت اما در استاندارد جدید یا در ردیف جداگانه درج می‌شود یا در همان ردیف سود و زیان تحقق نیافته از مبلغ سود کسر و خالص گزارش می‌شود. اگر شرکت فاقد اقلام سود و زیان تحقق نیافته باشد سود جامع فقط دربرگیرنده سود و زیان خالص است لذا موضوع ذیل صورت سود و زیان درج و از ارائه سود و زیان جامع خودداری می‌شود.

صورت سود و زیان جامع	
X	سود خالص
	<del>فروش</del> <del>ب ت ک ف</del>
	← سود و زیان‌های تحقق یافته
X	مآزاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت
X	مآزاد تجدید ارزیابی دارایی نامشهود
X	مآزاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بلند مدت
X	سود/زیان تحقق نیافته تسعیر ارز عملیات مستقل خارجی
X	مالیات
	← سود و زیان‌های تحقق نیافته
X	سود جامع سال مالی

## صورت تغییرات در حقوق مالکانه

در خصوص صورت تغییرات اگر بخواهیم مفاد استاندارد را بدانیم لازم است با تغییرات حسابداری در استاندارد ۳۴ آشنا شویم که قبلاً در استاندارد ۶ درج شده بود.

تغییرات حسابداری بر طبق استاندارد ۳۴ شامل سه دسته تغییر است:

۱- تغییر رویه یا روش حسابداری

۲- اصلاح اشتباه

۳- تغییر در برآورد

تغییر رویه یعنی از یک روش مجاز به یک روش دیگر تغییر رویه یا تغییر روش دهیم.

اگر در گذشته بر اثر اشتباه محاسباتی، نادیده گرفتن واقعیات، عدم ثبت و ... در سال جاری اصلاح گردد به آن اصلاح اشتباه گویند.

اگر برآورد و مفروضات مدیر تغییر نماید، تغییر در برآورد محسوب می‌شود. مانند: تغییر عمر مفید دارایی ثابت.

اگر تغییر رویه رخ دهد می‌بایست به گذشته برگشته و مانده حساب‌ها در سنوات قبل را با روش جدید دوباره محاسبه کنیم یا اصطلاحاً عطف به ماسبق کنیم. استاندارد جدید تسری تا دو سال قبل را الزامی می‌داند. در صورت محاسبه مانده حساب‌های سنوات قبل ممکن است مانده حساب تغییر کند و این تغییر مانده حساب، اثر سود و زیانی داشته باشد در این صورت سود و زیان تغییر مانده حساب‌ها، سنوات قبل در حساب تعدیلات سنواتی منعکس و اثر تعدیلات سنواتی در هر یک از دو سال قبل به طور جداگانه در صورت تغییرات در حقوق مالکانه افشا شود.

میانگین		میانگین	
<del>fifo</del>		میانگین	
۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	
<del>۳۰,۰۰۰</del>	<del>۲۰,۰۰۰</del>	۵۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۸,۰۰۰	۱۵,۰۰۰		
		۵,۰۰۰	تعدیلات سنواتی
		۵,۰۰۰	موجودی کالا
		ثبت برای سال ۹۷:	



در صورت تغییر روش، اقلام مقایسه‌ای تا دو سال قبل مجدداً با روش جدید محاسبه شده و در صورت تغییر مانده حساب، بالای آن در صورت مالی درج می‌گردد: "تجدید ارائه شده است".

تجدید ارائه شده است	تجدید ارائه شده است	تجدید ارائه شده است	
۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	
۲۸,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	موجوی کالا

در استاندارد جدید مفهوم جدیدی به نام تغییر روش اختیاری و اجباری پدید آمد. استاندارد بیان می‌کند اگر تغییر روش اجباری بود باید عطف به ماسبق شود، اما تغییر روش ناشی از تغییر استانداردها که در آینده لازم الاجرا است را تغییر روش اجباری می‌داند حتی اگر استاندارد زودتر از موعد در شرکت اجرا شود. اگر تغییر روش اختیاری باشد عطف به ماسبق نمی‌شود یعنی گذشته نیاز به اصلاح ندارد، مانند تجدید ارزیابی دارایی ثابت که در گذشته از روش بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته برای ارزشیابی استفاده می‌شد.

	۱۳۹۷	۱۳۹۸	
ب ت ک ف	۱۰۰۰		دارایی ثابت
استهلاک انباشته	(۲۰۰)		تجدید ارزیابی
	۸۰۰	۱۸,۰۰۰	

اگر اشتباهی در گذشته رخ دهد و در سال جاری کشف و اصلاح گردد اثر آن می‌بایست در تعدیلات سنواتی منعکس گردد به شرط آن که سود و زیانی باشد و به تفکیک هر سال گزارش گردد.

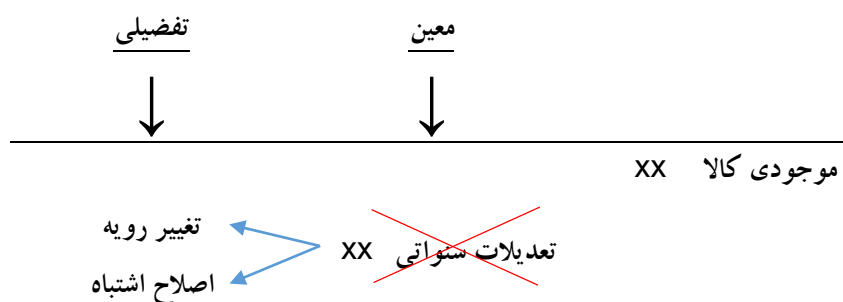
صورت سود و زیان		
۱۳۹۷	۱۳۹۸	
<del>۹۰۰</del>	۱۰۰۰	فروش
۱۱۰۰		
حساب دریافتنی ۲۰۰		اصلاح اشتباه:
۲۰۰		تعدیلات سنواتی <del>فروش</del> ۲۰۰

تعدیلات سنواتی دارای آثار مالیاتی است و پذیرش آن یا اثر مالیاتی آن به شرح زیر است:  
 اگر تعدیلات سنواتی بستانکار باشد و مشمول مالیات نگردد (ناشی از منابع معاف، نرخ صفر، مقطوع باشد) در سال جاری نیز مشمول مالیات نمی‌گردد، در غیر این صورت مشمول مالیات است، اما اگر بدهکار باشد (زیان) در صورتی قابل قبول است که :

- ۱- دفاتر سال علی‌الراس نشده باشد و دفاتر ارائه و مورد پذیرش قرار گرفته باشد
  - ۲- هزینه مرتبط با ارقام معاف، نرخ صفر و مقطوع نباشد
  - ۳- شرایط قبول هزینه در ماده ۱۴۷ و ۱۴۸ را رعایت کند
  - ۴- هزینه‌هایی که مربوط به سنوات قبل باشد اما در سال جاری تحقق یافته یا پرداخت شده باشد.
- تغییر در برآورد عطف به ماسبق نمی‌شود یعنی از این به بعد در محاسبات اثرگذار بوده و بر مانده حساب‌های سال قبل بی‌تأثیر است.

تعدیلات سنواتی نشان‌دهنده تغییر رویه یا اصلاح اشتباه و تسری آن به قبل است. معمولاً مدیرانی که چند سال در یک محل مشغول به فعالیت بوده اند از این حساب کمتر استفاده می‌کنند زیرا نشانه‌ی اشتباه گذشته یا رویه نامناسب قبلی است که خود مدیر آن بوده‌اند.

تعدیلات سنواتی اگر کم اهمیت باشد می‌تواند به عنوان درآمد و هزینه سال جاری ثبت گردد.  
 در استاندارد ۳۴ هرچند آثار انباشته‌ی تغییر رویه و اصلاح اشتباه نباید در بخش جاری صورت سود و زیان گزارش گردد اما در صورت تغییرات در حقوق مالکانه نیز با این عنوان افشا نمی‌گردد، بلکه با عنوان اصلاح اشتباه یا تغییر رویه ارائه می‌گردد و دیگر عنوان تعدیلات سنواتی نداریم.



گردش سود و زیان انباشته به دنبال انعکاس تغییرات یکی از اقلام حقوق صاحبان سهام به نام سود انباشته را نشان می‌داد، اما صورت تغییرات در حقوق مالکانه به دنبال انعکاس تغییرات کل حقوق صاحبان سهام یا حقوق مالکانه است. صورت تغییرات در حقوق مالکانه، کل تغییرات حقوق صاحبان سهام یا حقوق مالکان را نشان می‌دهد. این تغییرات ناشی از دو موضوع است:

۱- سود و زیان

۲- افزایش یا کاهش سرمایه

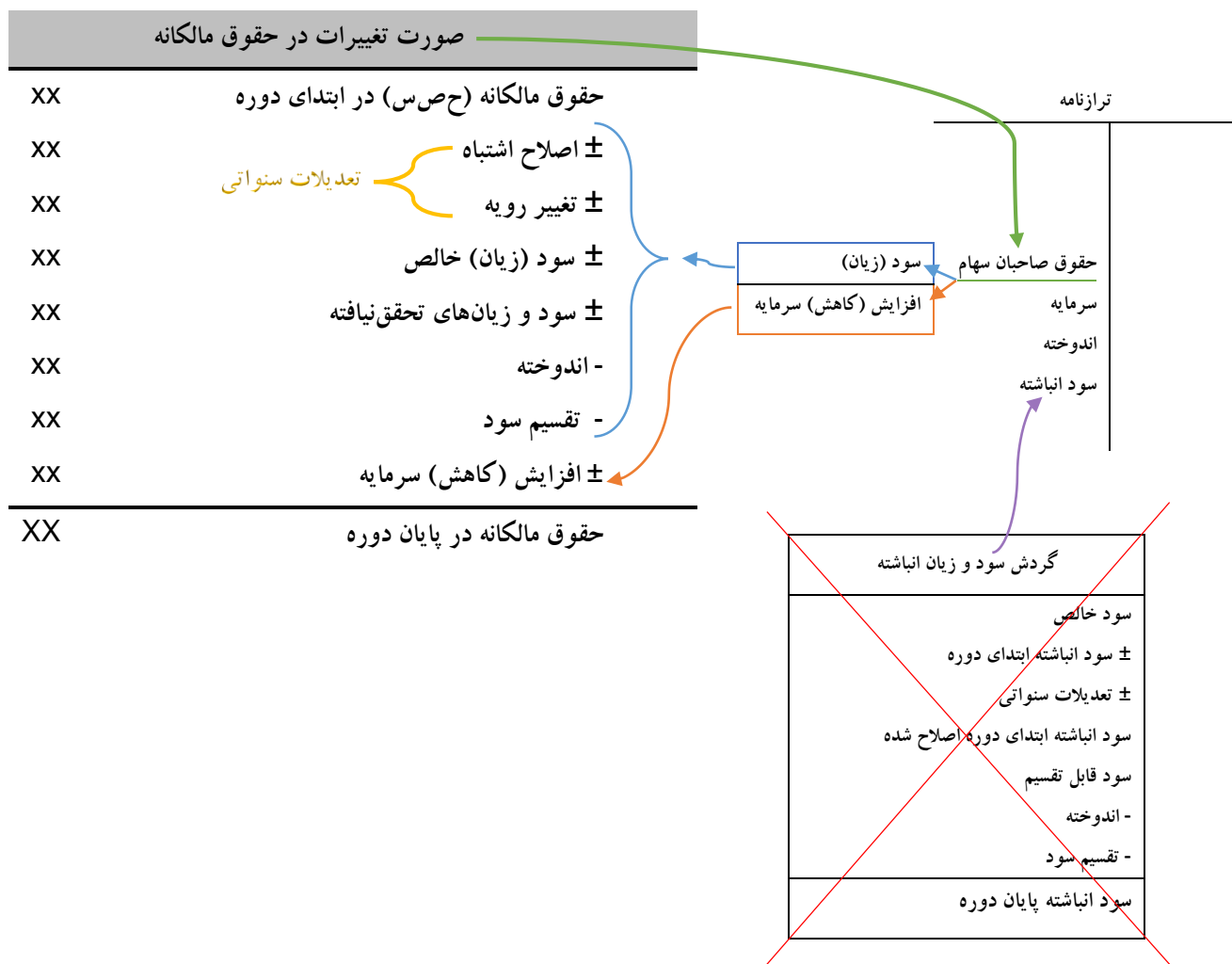
تغییرات سود و زیان شامل: اصلاح اشتباه و تغییر رویه، سود و زیان سال جاری، اقلام سود و زیان تحقق نیافته، اندوخته و تقسیم سود است.

تغییرات سرمایه نیز یا ناشی از افزایش سرمایه یا کاهش سرمایه یا بازخرید سهام (سهام خزانه) است.

بازخرید سهام کاهش سرمایه است که فعلاً به ابطال سهام منجر نشده است یا موقتی است.

بازخرید سهام که در ایران قبلاً مجاز نبود اکنون برای برخی شرکت‌ها تا درصد مشخص مجاز است.

افزایش سرمایه در ایران یا از محل آورده نقدی یا از محل آورده غیرنقدی یا از محل مطالبات حال شده یا از محل سود سهمی (سود انباشته، تحقق یافته یا مازاد سود تحقق نیافته) انجام می‌شود.



## استاندارد ۸: موجودی مواد و کالا

موجودی مواد و کالا نوعی دارایی جاری است که با هدف فروش، تبدیل در فرآیند تولید یا مصرف در فعالیت تحصیل و نگهداری می‌شود. دارایی‌هایی که موجودی مواد و کالا طبقه‌بندی می‌شوند حتی اگر در طی چند سال به فروش یا مصرف یا تبدیل نرسند نیز جاری هستند زیرا هدف استفاده از آن در دوره جاری است.

هرگونه ارقام خریداری شده در جهت کنترل کیفیت و در جهت کنترل‌های داخلی بهتر است در ابتدا تحویل انبار شود. انبار در قبال تحویل این ارقام رسید انبار صادر می‌کند و در سیستم حسابداری اگر نرم افزار، انبار و مالی مرتبط باشند، سند موجودی مواد و کالا صادر می‌شود.

ضمناً در برخی از سیستم‌های مالی مانند راهکاران یا همکاران سیستم اگر دارایی ثابت در سیستم انبار گردش نداشته باشد در هنگام فروش امکان صدور صورتحساب فروش وجود ندارد. گاه دارایی ثابت خریداری شده زمانیکه رسید انبار می‌شود دارای انبار خاص است مانند انبار اموال سرمایه‌ای. در این صورت سیستم حسابداری برای آن سند دارایی ثابت می‌زند. اما اگر برای آن انبار جداگانه تعریف نشده باشد در مالی برای آن سند موجودی کالا صادر می‌شود، در صورتی که دارایی ثابت است. ناچاراً این ارقام در زمان تهیه صورت‌های مالی اگر در انبار باقی مانده و خارج نشده، به صورت دستی جدا و در صورت‌های مالی تحت عنوان اموال نزد انبار در دارایی‌های ثابت گزارش می‌شود.

## مفاهیم موجودی مواد و کالا

روش تحصیل مواد و کالا	روش ثبت/نگهداری مواد و کالا	روش ارزشیابی طی دوره (دفاتر)	روش ارزشیابی صورت‌های مالی
نقد	ادواری (خرید کالا)	fifo	اقل بهای تمام شده و خالص
نسبه	دائمی (موجودی کالا)	میانگین موزون (ساده و متحرک)	ارزش فروش
ساخت		شناسایی ویژه	
معاوضه			

مثال) شرکت میانه موجودی کالاهایی را به منظور فروش نقدی خریداری نمود این شرکت اطلاعات زیر را از فاکتور و سایر مدارک استخراج و ارائه نموده است مطلوب است ثبت حسابداری خرید کالا به صورت نقد:

بهای کالا	۱۰۰۰
تخفیفات تجاری خرید	۱۰۰
تخفیفات نقدی خرید	۲۰۰
هزینه انبارداری	۳۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۴۰۰
هزینه تبلیغات	۵۰۰
مالیات و ارزش و عوارض ارزش افزوده	۹۰
عوارض گمرکی	۱۰۰

مالیاتی		استاندارد	
هزینه توزیع و فروش	۵۰۰	موجودی کالا	۱۴۰۰
هزینه انبارداری	۳۰۰	هزینه توزیع و فروش	۵۰۰
پپ مالیات/سایر ح دریافتنی	۹۰	هزینه انبارداری	۳۰۰
موجودی کالا	۱۵۰۰	پپ مالیات/سایر ح دریافتنی	۹۰
ت تجاری	۱۰۰	ت نقدی	۲۰۰
ت نقدی	۲۰۰	نقد	X
نقد	X		

در هنگام فروش کالا اگر صورت حساب فروش ارائه نگردد یا مبلغ فروش مندرج در صورت حساب کمتر از ارزش منصفانه آن باشد اداره مالیاتی بر اساس ماده ۱۴ قانون ارزش افزوده این اجازه را دارد که قیمت منصفانه کالا را خودش برآورد کرده و مالیات بر ارزش افزوده را بر آن اساس مطالبه کند، ضمناً دارای آثار مالیاتی دیگر مانند جرایم نیز می باشد.

#### تخفیفات

تخفیفات بر ۲ نوع است:

۱- تخفیفات نقدی

۲- تخفیفات تجاری

تخفیفات که ذیل فاکتور اعمال می شود، تخفیف تجاری محسوب و قابل قبول مالیاتی است مگر آنکه رقم تخفیف غیر متعارف باشد یا خریدار آن را تایید نکند.

تخفیفات که خارج از فاکتور است یا همان تخفیفات نقدی، قابل قبول مالیاتی نیست چون نوعی سوخت مطالبات تلقی می شود.

خلاصه معاملات فصلی		زمان پرداخت		فاکتور فروش	
		۹۰۰	جمع فاکتور	۱۰۰۰	کالای الف
تخفیف	فروش	<del>(۲۰۰)</del>	<del>تخفیف نقدی</del>	(۱۰۰)	تخفیف
۱۰۰	۱۰۰۰	۷۰۰	جمع فاکتور	۹۰۰	جمع فاکتور
		<b>قابل قبول مالیاتی نیست</b>			

فاکتور فروش			فاکتور فروش			فاکتور فروش		
جمع	مبلغ	تعداد	جمع	مبلغ	تعداد	جمع	مبلغ	تعداد
۱۱۰۰	۱۰۰	۱۱	۱۰۰۰	۱۰۰	۱۰	۱۰۰۰	۱۰۰	۱۰
(۱۰۰)						۰	۰	۱
۱۰۰۰			۱۰۰۰			۱۰۰۰		
$۱۰۰۰ \times ۹\%$			هزینه اشانتیون/تبلیغات/نمونه			کالای هدایی:		
قابل قبول			$\times ۹\%$			$۱ \times ۱۰۰ \times ۹\%$		

تخفیفات اگر به صورت کالای نمونه، یک ریالی، اشانتیون، هدایی و بدون قیمت درج گردد، مشمول ۹ درصد مالیات بر ارزش افزوده است.

اینکه کل فاکتور به صورت تخفیف در نظر گرفته شود مورد قبول مالیاتی نیست.

چون طرف مقابل خرید و فروش آن را با تمام جزئیات با ذکر تخفیفات در سامانه خلاصه معاملات اعلام می کند، لذا از نظر استاندارد هر چند به صورت خالص ثبت می شود اما از نظر مالیاتی باید ناخالص ثبت شود، زیرا علاوه بر مشکلات رد دفاتر چون خالص ثبت می شود در سامانه خلاصه معاملات هم خالص اعمال می شود و مبلغ تخفیفات که اعلام نشده مشمول جریمه عدم اعلام می شود.

هزینه انبارداری زمانی به قیمت مواد و کالا اضافه می شود که مواد و کالا نیاز به پردازش بیشتری داشته باشد (تولیدی) در غیر اینصورت (بازرگانی) هزینه انبارداری، هزینه دوره است.

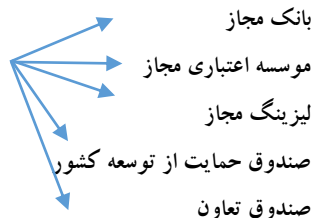
هزینه حمل کالای خریداری شده جز بهای تمام شده مواد و کالا است اما هزینه حمل کالای فروش رفته هزینه توزیع و فروش است.

اسناد حمل (بارنامه) بر خلاف آنچه به نظر می رسد یکی از مهمترین اسناد از نظر مالیاتی برای احراز صحت معامله است. هزینه تبلیغات هزینه توزیع و فروش است و حد نصاب نداشته و تشخیص متعارف بودن آن با اداره مالیاتی است. (آیین نامه بند ۸ ماده ۱۴۸)

مالیات و عوارضی که قابل استرداد نباشد جز قیمت تمام شده مواد و کالا است، اما اگر قابل استرداد باشند یا به عنوان اعتبار محسوب شوند به عنوان قیمت تمام شده نبوده و نوعی پیش پرداخت یا طلب محسوب می شود.

مثال) شرکت کرمانشاه کالایی به ارزش ۱۰۰ میلیون ریال را به طور نسبه طی ۶ قسط ۲۰ میلیون ریالی خرید. مطلوبست ثبت حسابداری خرید نسبه کالا با این شرط که اقساط ماهیانه است:

مالیاتی	استاندارد
موجودی کالا ۱۲۰	موجودی کالا ۱۰۰
ح پرداختی ۱۲۰	هزینه تامین مالی ۲۰
	ح پرداختی ۶*۲۰



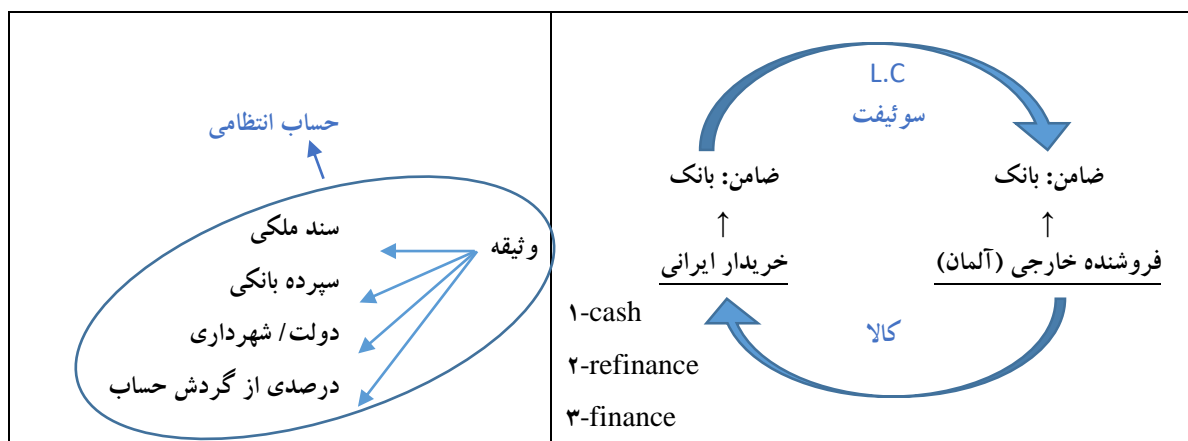
مواد و کالا می‌بایست به قیمت تمام شده ثبت شوند منظور از قیمت تمام شده همان ارزش منصفانه یا قیمت خرید نقدی است. هر گونه مابه‌التفاوت خرید نقد و نسبه به عنوان هزینه تامین مالی محسوب و جز قیمت تمام شده کالا نیست مگر آنکه خرید به صورت نقد مجاز نباشد مانند یوزانس.

در خریدهای خارجی، خریدار ایرانی و فروشنده خارجی به دلیل عدم اطمینان به هم ضامن معرفی می‌کنند که معمولاً بانک است. بانک ضامن خریداری ایرانی در قبال دریافت کارمزد و دریافت وثیقه و ۱۰ درصد کل بهای معامله، نامه ضمانت خریدار ایرانی (L.C Letter Credit) را برای بانک خارجی می‌فرستد. فروشنده خارجی با دریافت ضمانت LC کالا را برای خریدار ایرانی می‌فرستد. اسناد حمل و مالکیت به بانک ایرانی داده شده و درخواست پول می‌شود. بانک ایرانی الباقی مبلغ را درخواست می‌کند.

خریدار ایرانی ۳ گونه برخورد می‌کند:

- ۱- الباقی مبلغ را نقداً پرداخت می‌کند. (Cash)
- ۲- الباقی مبلغ را وام کوتاه مدت می‌گیرد. (Refinance)
- ۳- الباقی مبلغ را وام بلندمدت می‌گیرد. (Finance)

یکی از ۳ اتفاق فوق اگر رخ دهد بانک ایرانی اسناد حمل و مالکیت را ظهنویسی نموده و به خریدار ایرانی می‌دهد و خریدار ایرانی با آن اسناد کالا را تحویل می‌گیرد.



اسناد صادره به شرح زیر است:

اسناد	حساب انتظامی
X	X
X	طرف حساب انتظامی
۱۰٪	پیش پرداخت‌ها ← سفارشات و اعتبارات اسنادی ۱۰٪
۱۰٪	بانک
کارمزد	کارمزد ← سفارشات و اعتبارات اسنادی
X	X
X	بانک
۹۰٪	سفارشات و اعتبارات اسنادی
X	X
X	بانک / تسهیلات پرداختی
بهره	<del>سفارشات / موجودی کالا / هزینه تامین مالی</del>
X	X
X	بانک

بانک در قبال دریافت وثیقه ضمانت خریدار را انجام می‌دهد این وثیقه می‌تواند سند ملکی، سپرده بانکی، حمایت یا ضمانت نهاد یا موسسه بزرگ یا عمومی (دولت یا شهرداری یا شرکت نفت) یا درصدی از گردش حساب باشد. اگر فروشنده خارجی به جای آنکه شرایط ضمانت را ایجاد کند خودش به طور نسبه کالا را به خریدار ایرانی بفروشد به آن خرید نسبه خارجی یوزانس گویند.

در فرایند واردات اصطلاحاتی وجود دارد که از قرار زیر است:

- ۱- Performa: در حکم پیش فاکتور فروشنده خارجی است.
- ۲- Invoice: در حکم صورت حساب فروشنده خارجی است.
- ۳- Packing list: نشان دهنده مشخصات فنی و مقداری کالای خریداری شده خارجی است.
- ۴- حق العمل کار: دارنده کارت بازرگانی یا نماینده دارنده کارت بازرگانی است که وظیفه واردات کالا در گمرک را برعهده دارد.
- ۵- ترخیص کار: شخصی است که در قبال دریافت حق الزحمه، انجام امور گمرکی نظیر واریز فیش، نمونه برداری، استاندارد و ... را برعهده دارد.
- ۶- پته: همان برگ سبز گمرکی است که برای واردات کالا از مجاری دیگر نظیر کالای همراه مسافر صادر می‌شود.
- ۷- برگ سبز: تایید دولت جمهوری اسلامی ایران بابت واردات کالا و تایید صورت حساب خارجی یا invoice است. بدون برگ سبز، کالا در حکم قاچاق بوده و از نظر مراجع دولتی یا قانونی ارزش کالا محل ابهام است.



X	سفرشات و اعتبارات اسنادی	هزینه حق العمل کار
X	بانک	ترخیص کار و ...
X	کالای بین راهی	به تاریخ برگ سبز
X	سفرشات و اعتبارات اسنادی	
X	کالای بین راهی	هزینه بین راه
X	بانک	
X	موجودی مواد و کالا	
X	کالای بین راهی	

حتماً کالا در تاریخ برگ سبز به حساب موجودی کالا منظور شده و از حساب سفرشات خارج شود و گرنه دچار مشکل مالیاتی می شویم.

در سامانه خلاصه معاملات فصلی اگر بهای معامله ارزی-ریالی پرداخت شد حتماً در ارسال اطلاعات، ارزی یا ریالی را انتخاب کنید. اگر گزینه ارزی و ریالی انتخاب شود اطلاعیه دو بار ارسال می شود. ارزی و ریالی مربوط به زمانی است که بخشی از بها ارزی پرداخت شود و بخشی دیگر ریالی پرداخت شود.

کالا در گمرک در برگ سبز بر اساس نرخ سامانه سنا (آزاد) نیست اما در عمل شرکت ممکن است وجه کالا را با ارز آزاد پرداخت کند. کالا باید در دفاتر با ارزی که با آن پرداخت شده ثبت شود و اگر ۹٪ گمرک که با ارز آزاد محاسبه نشده با عدد خرید تناسب نداشت اشکالی ندارد.

۱۰۰۰ دلار	۱۰۰۰ دلار
× ریال ۱۳,۰۰۰	نیمایی ← ۹,۰۰۰ ریال ×
= ۱۳,۰۰۰,۰۰۰	= ۹,۰۰۰,۰۰۰ × ۹%
↓↓	
<u>اظهارنامه ارزش افزوده</u>	
۱۳,۰۰۰,۰۰۰	خرید مشمول =
۹,۰۰۰,۰۰۰ × ۹%	ارزش افزوده =
↓↓	
<u>خلاصه معاملات فصلی</u>	
۹,۰۰۰,۰۰۰	گمرک =
۱۳,۰۰۰,۰۰۰	دفاتر =

در برگ سبز مبلغ خرید ارزی بر اساس invoice یا فاکتور درج می شود، اگر عدد آن با عدد invoice که به اداره مالیاتی ارائه می شود متفاوت باشد اداره مالیاتی بهای تمام شده را برگشت می دهد.

## معاوضه

فرآیند معاوضه مواد و کالا فرآیند درآمدزاست، یا به عبارتی دو مبادله‌ای است. دادن کالا به منزله فروش و گرفتن کالا به منزله خرید است. عدم ثبت معاوضه به صورت خرید و فروش دارای آثار مالیاتی ناشی از رد دفاتر یا مالیات بر ارزش افزوده دارد.

معاوضه مواد اولیه که با هدف تامین به موقع برای تولید انجام می‌شود فرآیندی درآمد زا محسوب نمی‌شود و می‌تواند به صورت امانی ثبت شود.

دریافت کننده کالای امانی آن را در حساب‌های انتظامی ثبت می‌کند و ارسال کننده کالای امانی آن را در موجودی کالا ثبت می‌کند.

سیستم مالیاتی در خصوص کالای امانی آن را به منزله خرید و فروش تلقی می‌کند، لذا با توجه به برخورد دوگانه اداره مالیاتی بهتر است از ثبت کالای امانی به صورت امانی پرهیز شود و از حساب خرید و فروش استفاده شود.

## ساخت

**مثال** شرکت قزوین که در زمینه ساخت کالا به صورت انبوه و مشابه فعالیت می‌کند بهای ساخت یک کالای خود را به صورت زیر افشا نموده است. بهای تمام شده کالای ساخته شده بر طبق استاندارد ۸ چند ریال است؟

سوال	پاسخ
مواد مستقیم مصرفی ۱۰۰۰	←
دستمزد مستقیم ۲۰۰۰	←
سربار ثابت ساخت ۳۰۰۰	←
سربار متغیر ساخت ۴۰۰۰	←
بهره وام خرید مواد اولیه برای ساخت ۵۰۰	←
	بهای ساخت ۱۰,۰۰۰
	هزینه

استاندارد حسابداری شماره ۸ روش‌های هزینه‌یابی استاندارد را نمی‌پذیرد مگر اینکه نتایج آن با هزینه‌یابی واقعی برابر شود بدین منظور شرکت‌هایی که در حسابداری صنعتی خود از هزینه‌یابی استاندارد استفاده می‌کنند باید در پایان سال انحرافات را ببندند.

هزینه‌یابی استاندارد	واقعی
موجودی کالا ۱۰۰۰	موجودی کالا ۱۱۰۰
انحراف ۱۰۰	حساب پرداختنی ۱۱۰۰
حساب پرداختنی ۱۱۰۰	
موجودی کالا ۱۰۰	
انحراف ۱۰۰	

در شرکت‌هایی که از حسابداری صنعتی استفاده می‌کنند و تولیدی هستند، اگر ضایعاتی رخ دهد و ریالی شود و ثبت گردد نشان‌دهنده‌ی ضایعات غیر عادی است زیرا در حسابداری صنعتی ضایعات عادی ریالی نمی‌شوند و ثبت نمی‌گردند و بهای آن بین محصولات سرشکن می‌شود. ضایعات متعارف تولید قابل قبول مالیاتی است لذا اگر ضایعات ثبت شود غیر عادی و غیر قابل قبول است.

استاندارد حسابداری مخارجی که قابل انتساب به ساخت کالا است را به عنوان بهای تمام شده‌ی کالا محسوب می‌کند صرف نظر از اینکه ثابت یا متغیر باشد.

مخارج تامین مالی یا بهره در رعایت استاندارد شماره ۱۳ می‌تواند به عنوان بخشی از بهای کالا یا هزینه ثبت شود که بسته به جدول زیر است:

روش تولید	هزینه بهره/تامین مالی نقد X	→ انبوه، مستمر، مشابه : مشتری → تولید → مرحله ای
		→ محدود، غیر مستمر، غیر مشابه : تولید → مشتری → سفارش کار
	X نقد X	کالای در جریان ساخت نقد X

X	کالا	← یوزانس	} خرید
X	نقد		
X	هزینه	← در غیر اینصورت	
X	نقد		

اگر وام برای مصارف دیگر اخذ شود ناگزیر بخشی از وجوه وام صرف ساخت کالا می‌شود لذا وام به طور غیرمستقیم قابل انتساب به ساخت کالا است.

بخشنامه ۳۰۵۴۵ بیان می‌کند بهره اگر قابل انتساب به دارایی واجد شرایط باشد باید بخشی از بهره به بهای همان دارایی منظور شود که مشابه استاندارد ۱۳ است. ضمناً این بخشنامه بیان می‌کند اگر مانده جاری شرکا بدهکار باشد و شرکت از محل تسهیلات دریافتی، هزینه بهره داشته باشد بخشی از هزینه بهره متناسب با مانده بدهکار جاری شرکا قابل قبول نیست.

## روش ثبت و نگهداری مواد و کالا

برای ثبت و نگهداری حساب موجودی مواد و کالا ۲ روش وجود دارد:

۱- روش ادواری

۲- روش دائمی

ورودی → خروجی ←	ورودی →	روش ثبت و نگهداری
دائمی	ادواری	ورود / خرید مواد و کالا
۱۵۰ موجودی مواد و کالا	۱۵۰ نقد/حساب پرداختی	خرید مواد و کالا
۱۵۰ نقد/حساب پرداختی	۱۵۰ نقد/حساب دریافتی	خروج کالا / فروش
نقد/حساب دریافتی فروش	نقد/حساب دریافتی فروش	ثبت ندارد
۵۰ ب ت ک ف موجودی مواد و کالا	ثبت ندارد	پایان سال
ثبت ندارد	موجودی مواد و کالا (انبارگردانی) ۱۰۰ ب ت ک ف (ماهه التفاوت) ۵۰ خرید مواد و کالا ۱۵۰	

برخی در سیستم ادواری به جای حساب خرید از حساب موجودی مواد و کالا استفاده می کنند، در این حالت در پایان سال چون حساب خرید نداریم در هنگام شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته موجودی کالا را بستانکار می کنیم. در سیستم ادواری و دائمی حواله انبار به منزله انتقال مزایا و مخاطرات کالا به خریدار است لذا با حواله انبار فاکتور فروش نیز صادر و ثبت می شود. اداره مالیاتی در هنگام رسیدگی حواله های انبار را کنترل نموده تا سند فروش متناظر آن ثبت شده باشد.

در سیستم دائمی هر حواله انبار که صادر شود به معنای خروج کالا بوده و باید ثبت خروج کالا صادر شود، اما اگر نرم افزار انبار و مالی مرتبط (لینک باشد) حواله انبار در نرم افزار به طور خود کار ثبت می شود اما اگر لینک نباشد یا حواله انبار دستی صادر شود، تا انباردار حواله انبار را به واحد حسابداری ندهد، ثبت خروج کالا انجام نمی شود. معمولاً انباردار حواله ها را به جای آن که همان روز تحویل دهد یکجا و ماهیانه تحویل می دهد لذا ثبت خروج کالا در روش دائمی ماهیانه انجام می شود.

گاه سیستم انبار از روش دائمی استفاده می کند اما در حسابداری ب ت ک ف از سیستم ادواری شناسایی می شود. عدم مطابقت ب ت ک ف بر طبق سیستم حسابداری با سیستم انبار موجب رد دفاتر است.

سیستم مالی	سیستم انبار
ادواری	دائمی
↓	↓
ب ت ک ف ۱۲۰۰	ب ت ک ف ۱۰۰۰

در اظهارنامه جدولی وجود دارد که به آن جدول مواد و کالا گویند. این جدول می بایست با گردش حساب موجودی مواد و کالا در تراز حسابها مطابقت داده شود. پس بهتر آن است که عناوین جدول با کدینگ حسابها برابر باشد وگرنه در تنظیم جدول اظهارنامه دچار مشکل می شویم. ضمناً تک تک ورود و خروج مواد و کالا باید با گردش حساب موجودیهای مواد و کالا مطابقت داشته باشد.

در سیستم ادواری ورود کالا ثبت می شود اما خروج کالا ثبت نمی شود لذا موجودی پایان دوره از طریق شمارش مشخص می گردد و حداقل در تئوری، اضافه یا کسر انبارگردانی در سیستم ادواری بی معنی است. خروج کالا از انبار یا بستنکار حساب موجودی مواد و کالا، اگر مصرف در فرآیند تولید یا فروش باشد نیاز به توجیه چندانی ندارد، اما اگر ناشی از موارد دیگر نظیر برگشت از خرید، نقل و انتقال بین انبارها، مصرف در واحد تجاری و ... باشد نیازمند توجه و مستندات است. در غیر اینصورت آثار مالیاتی به همراه خواهد داشت.

### روش ارزشیابی موجودی مواد و کالا

برای ارزشیابی موجودی مواد و کالا ۳ روش در ایران پذیرفته شده است:

۱- fifo

۲- میانگین موزون (ساده و متحرک)

۳- شناسایی ویژه

fifo روشی است که بر این مبنا پایه گذاری شده که کالاهایی که زودتر خریداری شده اند زودتر به فروش رسند زیرا یا کالا افت مدل می یابد یا کالا دارای تاریخ انقضا است اما در عمل روش fifo روش مورد علاقه شرکت هایی است که دو دفتره هستند زیرا شرکت هایی که دو دفتره هستند، دفتر واقعی آنها یا سیستم انبار دائمی است. چون روش fifo در ادواری و دائمی، کالا را یکسان ارزشیابی می کند لذا سیستم انبار و حسابداری هیچگاه مغایر نمی شود.

خرید	۱	۱۰۰	۱۰۰
خرید	۱	۲۰۰	۲۰۰
فروش	۱		
خرید	۱	۳۰۰	۳۰۰

میانگین متحرک	میانگین ساده
$\frac{100+200}{2} = 150$ فی قیمت تمام شده	$\frac{100+200+300}{3} = 200$ فی قیمت هر کالا (بت کف)
دائمی	ادواری
بت کف ۱×۱۰۰	بت کف ۱×۱۰۰

روش میانگین موزون ساده: در روش ادواری به کار می‌رود زیرا در هر دوره مالی یک بار بهای تمام شده کالای فروش رفته را محاسبه می‌کند، اما در روش دائمی چون به دفعات باید کالا ارزشیابی شود از میانگین موزون متحرک استفاده می‌شود. روش شناسایی ویژه: این روش برای کالاهایی به کار می‌رود که کم‌گردش و با ارزش هستند یا کالاهایی که از نظر ماهیت و نوع و شکل مشابه هستند اما قیمت آن‌ها بسیار متفاوت است. مانند زنجیر ساده طلای یک گرمی سپاهان یا زنجیر ساده طلا یک گرمی ایتالیایی

در این روش کالا که از انبار خارج می‌شود بر اساس سیستم رهگیری مانند بارکد، فاکتور خرید آن را یافته و کالا را با فاکتور خرید خودش ارزشیابی می‌کند. این سیستم چون نیاز به بارکدگذاری یا پلاک کوبی دارد سیستمی زمانبر و هزینه‌بر است. برخی از سیستم‌های نرم‌افزاری در محاسبات کاردکس خود دارای ایراد هستند لذا اولاً محاسبات کاردکس آن کنترل شود ثانیاً در اسرع وقت سیستم مناسب تهیه گردد.

### روش ارزشیابی - پایان دوره

برای ارزشیابی موجودی مواد و کالا در صورت‌های مالی روشی به نام اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش وجود دارد. این روش بیان می‌کند که قیمت تمام شده کالا در پایان سال با قیمت بازارش مقایسه شود و اگر افت قیمت داشته باشد آن افت قیمت شناسایی شود و کالا به قیمت بازار که کمتر از قیمت خرید است گزارش شود. اما در عمل روش اقل در صورت‌های مالی درج می‌شود اما چون در ایران افت قیمت نداریم لذا در عمل زیان کاهش ارزش شناسایی نمی‌شود، ضمناً اگر افت قیمت یا زیان کاهش ارزش شناسایی شود دارای آثار مالیاتی است، لذا از شناسایی آن صرف نظر می‌شود.

خرید ۱ ۱۰۰  
خرید ۱ ۲۰۰

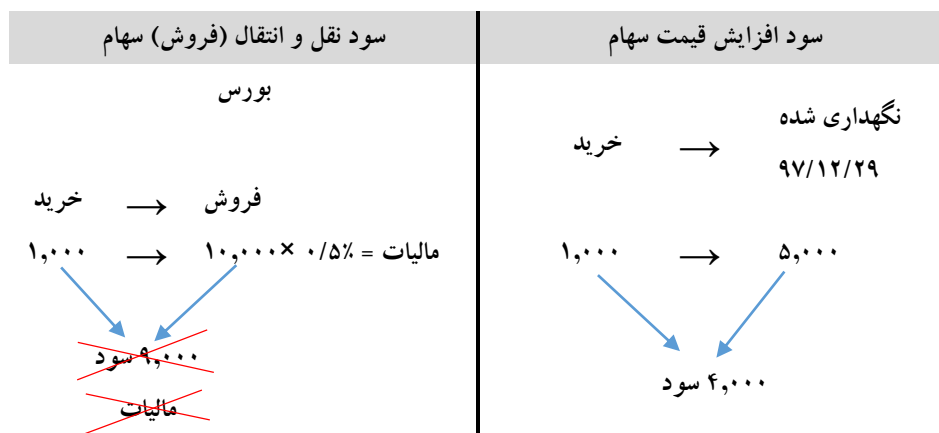
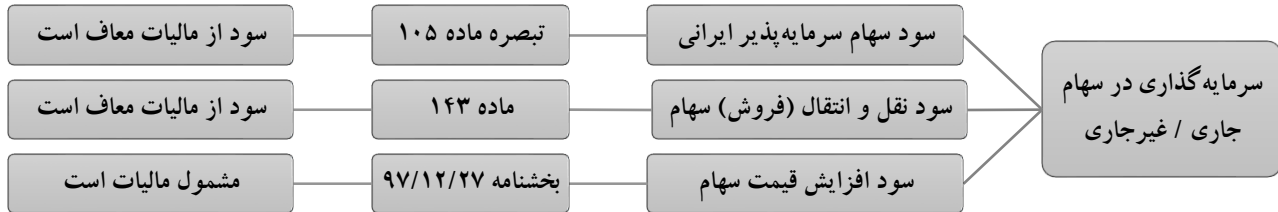
#### میانگین ساده

$$\frac{100+200}{2} = 150 \quad \text{قیمت هر عدد کالا}$$

ترازنامه	اقل
	بهای تمام شده
	خالص ارزش فروش
	بازار ۲۸۰
موجودی کالا ۲۸۰	۲ × ۱۵۰ = ۳۰۰
	زیان کاهش ارزش ۲۰
	کاهش ارزش انباشته ۲۰

## استاندارد ۱۵: سرمایه گذاری

استاندارد ۱۵ از نظر سیستم مالیاتی یکی از مهمترین موارد اختلاف و مهمترین آثار مالیاتی را در بردارد. در حال حاضر آثار مالیاتی استاندارد ۱۵ از قرار زیر است:



زیان هیچ یک از سه دسته قابل قبول مالیاتی نیست.

سرمایه گذاری‌ها در استاندارد ۱۵ به دو دسته طبقه بندی می‌شوند:

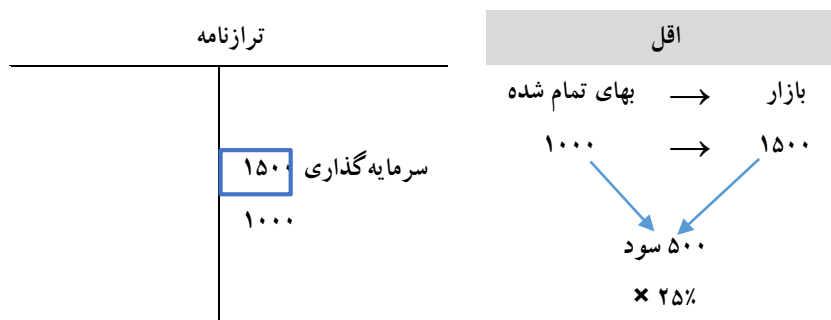
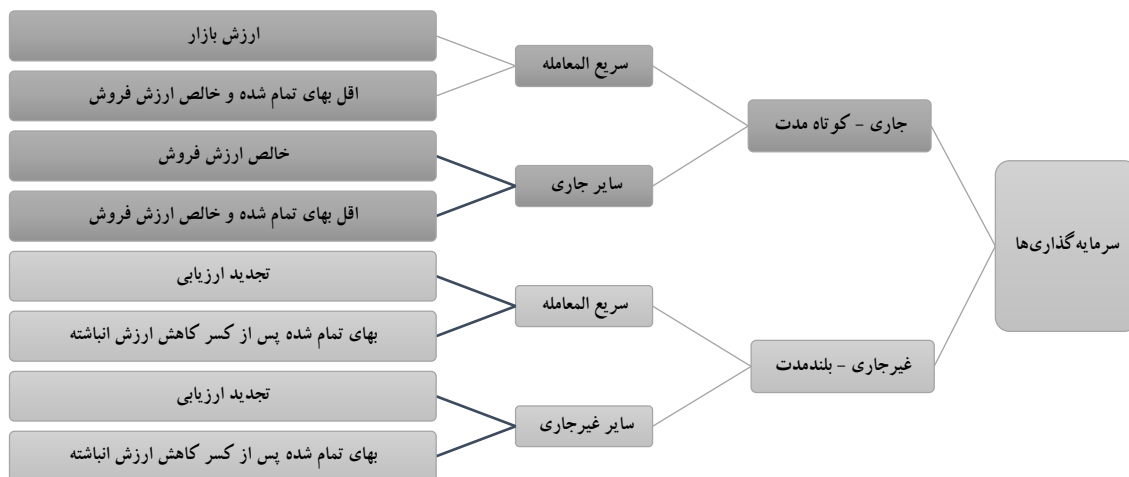
- ۱- جاری یا کوتاه مدت
- ۲- غیر جاری یا بلندمدت

استاندارد ۱۵ سرمایه گذاری‌های غیر جاری را تعریف نموده و سپس هر آنچه را که غیر جاری نیست جاری طبقه بندی می‌کند. سرمایه گذاری غیر جاری: سرمایه گذاری است که هدف از تحصیل و نگهداشت آن فروش آن که کوتاه مدت نیست یا توان فروش آن در کوتاه مدت وجود ندارد.

سرمایه گذاری غیر جاری به دلایل زیر در کوتاه مدت فروخته نمی‌شود:

- ۱- سرمایه گذاری‌هایی که با هدف تسهیل در فعالیت‌ها و تامین به موقع کالا و خدمات تملک می‌شوند.
- ۲- هدف از تملک آن سرمایه گذاری، کنترل یا نفوذ قابل ملاحظه در آن است.
- ۳- سرمایه گذاری‌هایی که با هدف حفظ ارزش پرتفوی سهام نگهداری می‌شود.
- ۴- سرمایه گذاری‌هایی هستند که هدف آن فروش در کوتاه مدت است اما توان فروش آن در کوتاه مدت وجود ندارد.
- ۵- سرمایه گذاری‌هایی هستند که با هدف کسب سود نگهداشت در بلند مدت تحصیل می‌شوند. سود نگهداشت بلند مدت از سود فروش کوتاه مدت بیشتر است.

سرمایه‌گذاری‌های جاری: سرمایه‌گذاری‌هایی هستند که غیرجاری نباشند یا به عبارتی هدف فروش آن در کوتاه‌مدت باشد یا سرمایه‌گذاری‌های هستند که هدف فروش آن در کوتاه مدت نیست اما توان نگهداشت آن را در بلندمدت نداریم. استاندارد ۱۵ در خصوص سرمایه‌گذاری‌هایی است که در پایان سال مالی و در زمان تهیه صورت‌های مالی وجود دارد. سرمایه‌گذاری‌ها و روش‌های ارزشیابی به شرح جدول زیر است:



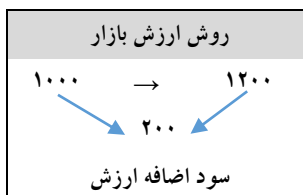


**مثال)** شرکت همدمان سرمایه‌گذاری های جاری تملک نموده است که هر ساله بخشی از آن را می‌فروشد و بخشی دیگر را می‌خرد این شرکت در پایان هر سال اطلاعات زیر را بابت این سرمایه‌گذاری‌ها افشا نموده است اگر روش ارزشیابی اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش باشد در هر سال سود و زیان چند ریال است؟

	سود(زیان)	ذخیره کاهش ارزش	خالص ارزش فروش	بهای تمام شده	
	-۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	سال اول
کسر ذخیره	-۲۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	سال دوم
سود=باز یافت هزینه=اضافه ذخیره	+۲۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۴,۹۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	سال سوم
سود=اضافه ذخیره	+۱۰۰,۰۰۰	-	۶,۸۰۰,۰۰۰	۶,۰۰۰,۰۰۰	سال چهارم

۱۰۰,۰۰۰	زیان کاهش ارزش	سال اول:
۱۰۰,۰۰۰	کاهش ارزش انباشته	
۲۰۰,۰۰۰	زیان کاهش ارزش	سال دوم:
۲۰۰,۰۰۰	کاهش ارزش انباشته	
۲۰۰,۰۰۰	کاهش ارزش انباشته	سال سوم:
۲۰۰,۰۰۰	سایر درآمدها	
۱۰۰,۰۰۰	کاهش ارزش انباشته	سال چهارم:
۱۰۰,۰۰۰	سایر درآمدها	

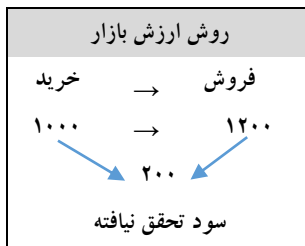
زیان کاهش ارزش بر طبق بخشنامه ۹۷/۱۲/۲۸ تحت هیچ شرایطی قابل قبول مالیاتی نیست.



سود اضافه ارزش سرمایه‌گذاری‌ها مشمول مالیات است. ←

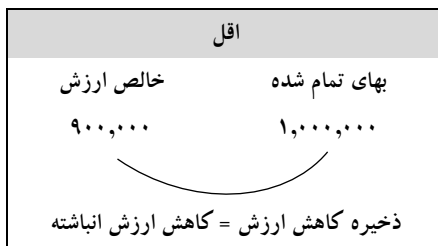
سود اضافه ذخیره یا سود برگشت ذخیره کاهش ارزش مشمول مالیات است مگر آن که این سود ناشی از برگشت زیان همان سرمایه‌گذاری در سال قبل باشد.

در تجدید نظر استاندارد روش ارزش بازار و اقل برای سریع معامله - جاری حذف شده و به جای آن روش خالص ارزش فروش پیش بینی شده است اما این تغییر استاندارد کماکان لازم و اجرا نشده است.



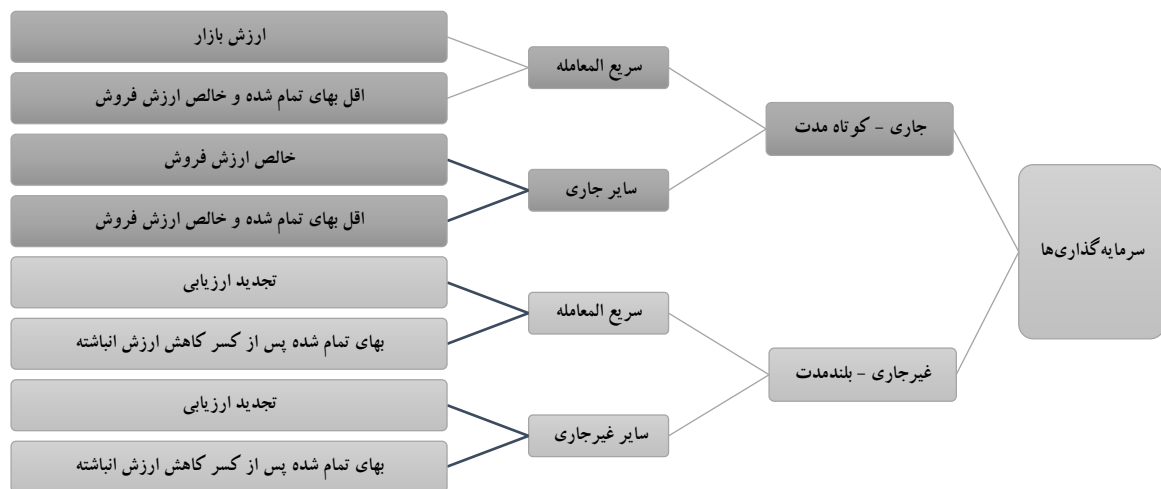
روش تجدید ارزیابی همان روش ارزش بازار است با این تفاوت که اگر سود اضافه ارزش شناسایی شده، تحقق نیافته بوده و به آن مازاد تجدید ارزیابی گویند. ←

سود، اضافه ارزش، سرمایه‌گذاری‌ها، تحقق یافته یا نیافته باشد در هر صورت مشمول مالیات است. مازاد تجدید ارزیابی در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شود بلکه در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌گردد.



روش بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته، همان روش اقل است با این تفاوت که کاهش ارزش زمان شناسایی می‌شود که دائمی باشد در صورتی که در روش اقل افت قیمت موقت سهام در پایان سال شناسایی می‌شود. ←

سرمایه‌گذاری‌ها و روش‌های ارزشیابی به شرح جدول زیر است:



### حق تقدم

حق تقدم امتیازی است که به دارنده آن این حق را می‌دهد که در تاریخ معین با پرداخت مبلغ معین بدون آنکه در صف خرید بماند سهام بخرد.

حق تقدم به سهامداران قبلی و به طور رایگان داده می‌شود زیرا قانون تجارت مقرر کرده اگر شرکت بخواهد افزایش سرمایه دهد اول به سهامداران قبلی می‌بایست عرضه کند، لذا برگه حق تقدم قبل از افزایش سرمایه صادر می‌شود.

هر چند حق تقدم رایگان اعطا می شود اما از نظر استاندارد دارای ارزش است که از رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\text{ارزش دفتری هر برگ حق تقدم} = \frac{(1000 \times \text{تعداد سهام موجود}) - \text{مبلغ دفتری سرمایه گذاری}}{\text{تعداد حق تقدم} + \text{تعداد سهام موجود}}$$

**مثال)** شرکت کرمانشاه دارای ۱۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی شرکت جوآنرود است که آن را به مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نموده است، شرکت جوآنرود ۱۰۰٪ افزایش سرمایه دارد. شرکت کرمانشاه حق تقدم های دریافتی را به میزان ۵۰٪ آن به مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال فروخت و مابقی را با پرداخت وجه آن به سهام تبدیل نمود، مطلوب است ثبت حسابداری:

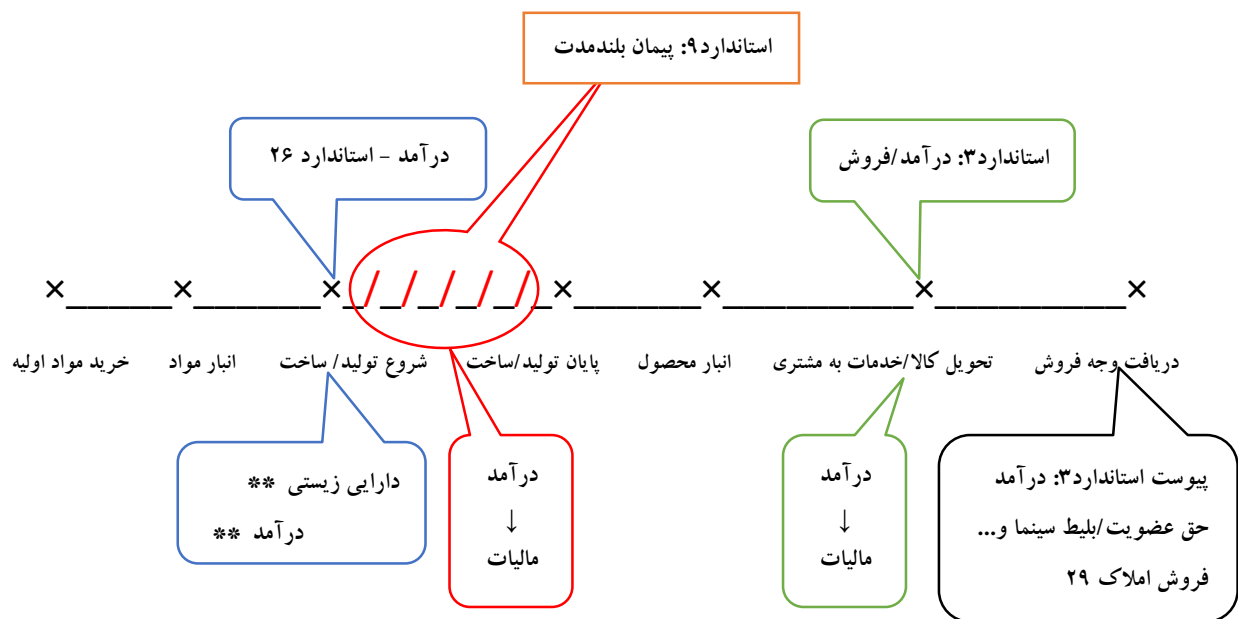
$$\text{ارزش دفتری هر برگ حق تقدم} = 2000 = \frac{500,000.5 - (1000 \times 1000)}{1000 + 1000}$$

دفاتر کرمانشاه	
	سرمایه گذاری در سهام جوآنرود
۵,۰۰۰,۰۰۰	نقد
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در حق تقدم
ریال ۱۰۰۰ × ۲۰۰۰ برگ →	سرمایه گذاری در سهام جوآنرود
۲,۰۰۰,۰۰۰	نقد
۰/۵٪ مالیات →	سرمایه گذاری در حق تقدم
ریال ۵۰۰ × ۲,۰۰۰ برگ →	سود
معاف →	سرمایه گذاری در سهام جوآنرود
۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در حق تقدم
ریال ۵۰۰ × ۲,۰۰۰ برگ →	سود
معاف →	سرمایه گذاری در سهام جوآنرود
۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در حق تقدم
ریال ۵۰۰ × ۲,۰۰۰ برگ →	نقد
ریال ۵۰۰ × ۱,۰۰۰ برگ →	

تعداد حق تقدم	→ معادل	تعداد سهم	درصد
۱ حق تقدم	→	۱ سهم	۱۰۰٪
۲ حق تقدم	→	۱ سهم	۲۰۰٪
۱ حق تقدم	→	۲ سهم	۵۰٪

## استاندارد ۹: پیمان بلندمدت

پیمان بلندمدت دلیل اصلی تفاوت آن با فعالیت‌های دیگر در زمان شناخت درآمد یا زمان صدور فاکتور است. در این استاندارد هرچند در حال ساخت یا ارائه خدمت هستیم و هنوز دارایی یا خدمت را تحویل نداده‌ایم اما استاندارد بیان می‌کند باید درآمد شناسایی شود و باید فاکتور یا صورت وضعیت بر طبق قوانین مالیاتی صادر شود لذا در عمل شرکت‌هایی که مشمول استاندارد پیمان بلندمدت هستند علاقه‌ای به رعایت استاندارد ۹ نداشته و خود را مشمول استاندارد ۳ می‌دانند تا هرچه می‌توانند درآمد دیرتر شناسایی شده و مالیاتش دیرتر پرداخت شود.



## ویژگی پیمان‌های بلندمدت

در پیمان‌های بلندمدت دو ویژگی وجود دارد که به آن بلندمدت گویند:

۱- دوره اجرای آن بیش از یک سال مالی به طول می‌انجامد.

۲- دارایی یا خدمتی که ساخت و ارائه می‌شود منحصر به فرد است.

منحصر به فرد بودن مهم‌ترین ویژگی پیمان بلندمدت است و منحصر به فرد بودن یعنی آن دارایی یا خدمت مشابه دیگری ندارد مانند ساخت و ساز املاک یا ساخت کشتی و ...

در استاندارد شماره ۹ پیمان بلند مدت یا پیمانکاری دو دسته است:

۱- پیمان امانی یا مدیریت

۲- پیمان مقطوع

در پیمان امانی، پیمانکار به نیابت از کارفرما برای او هزینه می‌کند و تمام صورت حساب‌های هزینه یا خرید را به نام کارفرما دریافت می‌کند و چون صورت حساب‌ها به نام پیمانکار نیست آن را به عنوان طلب یا حساب دریافتی ثبت می‌کند و درصدی از آن را بر طبق قرارداد به عنوان درآمد خود شناسایی می‌کند.

اما در پیمان مقطوع پیمانکار هزینه را به حساب خودش انجام داده و صورت حساب هزینه را به نام خود دریافت می‌کند و بابت انجام این کار مبلغ مشخصی که در قرارداد تعیین شده را دریافت می‌کند.

ثبت‌های این دو با هم متفاوت است و از قرار زیر است:

دفاتر پیمانکار	
پیمان امانی / مدیریت:	
۱۰۹۰	حساب دریافتی
انجام هزینه:	نقد
۱۰۹۰	نقد
xx	درآمد پیمان مدیریت
$109 = 1090 \times 10\%$ ← فاکتور	ارزش افزوده پرداختی
$9\% \leftarrow A \times 9\%$	حساب دریافتی
۱۰۹۰	
پیمان مقطوع	
۱۰۰۰	هزینه
انجام هزینه:	پ پ / حساب دریافتی ارزش افزوده
۹۰	نقد
۱۰۹۰	نقد
xx	درآمد پیمان مقطوع
۱۵۰۰	مالیات بر ارزش افزوده پرداختی
$1500 \times 9\%$	

دفاتر کارفرما	
پیمان امانی / مدیریت:	
۱۵۰۰	هزینه
پ پ / حساب دریافتی	پ پ / حساب دریافتی
$1500 \times 9\%$	نقد
xx	درآمد
xx	هزینه
پ پ / حساب دریافتی	پ پ / حساب دریافتی
$1090 \times 10\%$	نقد
$1090 \times 10\% \times 9\%$	
xx	
پیمان مقطوع	
۱۵۰۰	هزینه
پ پ / حساب دریافتی	پ پ / حساب دریافتی
$1500 \times 9\%$	نقد
xx	

## شناخت درآمد پیمانکاری

برای شناخت درآمد در پیمان بلندمدت، استاندارد روش درصد پیشرفت کار را مجاز می‌داند. این روش مقرر می‌کند در طی دوره ساخت یا ارائه خدمت حتی اگر پروژه به اتمام نرسیده باشد و تحویل کارفرما نشده باشد، پیمانکار باید درآمد شناسایی کند.

$$\text{درصد پیشرفت کار} \times \text{مبلغ قرارداد} = \text{درآمد قابل شناسایی}$$

برای محاسبه درصد پیشرفت کار در راهنمای بکارگیری استاندارد شماره ۹ دو روش پیش‌بینی شده است: (در استاندارد ۲۹ در خود استاندارد سه روش پیش‌بینی شده است)

۱- روش فیزیکی یا فنی

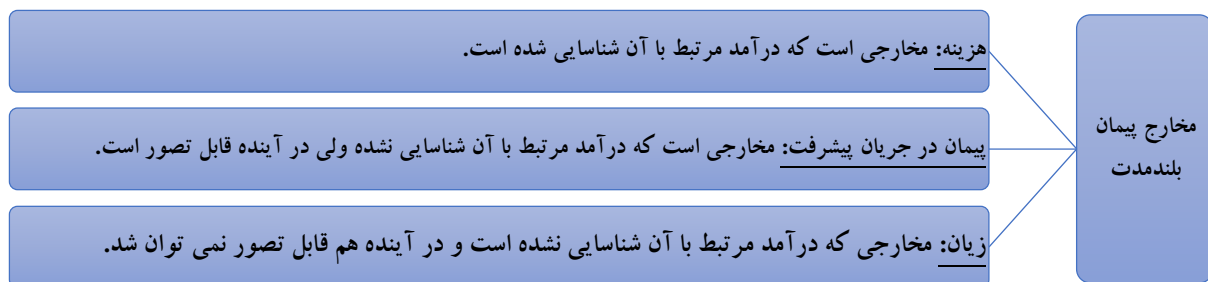
۲- روش مالی یا هزینه‌ای

شرکت در به کارگیری هر دو روش آزاد است، اما باید ثابت رویه داشته باشد و اگر تفاوت بین این دو زیاد بود باید از روش مالی پیروی کند:

$$\text{درصد پیشرفت کار - مالی} = \frac{\text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری} + \text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری} + ۸۰۰}{۲۰۰ + ۲۰۰} = \frac{\text{Cost}}{\text{Cost}}$$

## مخارج پیمان

مخارج پیمان شامل موارد زیر است:



**مثال)** شرکت پیمانکاری اهواز از بابت پیمان بلندمدتی متحمل ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال هزینه شده است. این پیمان بلند مدت قراردادی به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال دارد. تا پایان سال طی سه فقره صورت وضعیت مبلغ ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال برای کارفرما ارسال شد که کارفرما ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن را تایید نمود. این سه فقره صورت وضعیت تا پایان بهمن ماه صادر و تایید شده است. شرکت در اسفند ماه نیز ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز هزینه نموده است و مخارج برآوردی تکمیل کار به میزان ۲۹۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شد. مطلوبست ثبت حسابداری:

گروه	کل	معین	تفصیل ۱
دارایی جاری ←	پیمان در جریان پیشرفت	پروژه تهران	دستمزد
		پروژه قم	مواد و مصالح
		سربار	آب و برق
			حق الزحمه
			....
طی سال	پیمان در جریان پیشرفت		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	نقد		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
نقد/حساب دریافتی			۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰
← ۹۸/۱۱/۳۰	درآمد-کار گواهی شده		۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده پیمان بلند مدت (هزینه)			۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
← ۹۸/۱۱/۳۰	پیمان در جریان پیشرفت		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
پیمان در جریان پیشرفت			۵,۰۰۰,۰۰۰
← ۹۸/۱۲/۲۹	نقد		۵,۰۰۰,۰۰۰
حساب دریافتی-مبالغ قابل بازیافت			۴۰,۰۰۰,۰۰۰
← ۹۸/۱۲/۲۹	درآمد کار گواهی نشده		۴۰,۰۰۰,۰۰۰
			↓
			راه حل
			درصد پیشرفت کار × قرارداد = درآمد قابل شناسایی
			$150,000,000 \approx 600,000,000 \times \frac{105}{295+105}$
			درآمد قابل شناسایی
			کار گواهی شده ۱۱۰,۰۰۰,۰۰۰
			کار گواهی نشده ۴۰,۰۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده پیمان			۵,۰۰۰,۰۰۰
← ۹۸/۱۲/۲۹	پیمان در جریان پیشرفت		۵,۰۰۰,۰۰۰

در استاندارد درآمد بر اساس درصد پیشرفت کار شناسایی شده و تفاوت آن درآمد بر اساس درصد پیشرفت کار با درآمد-کار گواهی شده (دارای صورت وضعیت تایید شده) تحت عنوان کار گواهی نشده به عنوان درآمد ثبت می شود. اما اگر این درآمد که برایشان صورت وضعیت تایید نشده را ثبت کنیم، چون درآمد است باید مالیات سودش و مالیات بر ارزش افزوده اش را بدهیم، لذا بسیاری از شرکت های پیمانکاری درآمد کار گواهی نشده را ثبت نمی کنند و محاسبات درصد پیشرفت کار را انجام نمی دهند. لذا فقط به میزان صورت وضعیت تایید شده درآمد شناسایی می شود. این روش که استاندارد آن را قبول ندارد ولی در عمل بسیاری از شرکت های پیمانکاری از آن استفاده می کنند، روش صورت وضعیت تایید شده نامیده می شود.

اگر شرکت‌ها درآمد خود را بر اساس درصد پیشرفت کار شناسایی نکنند و به اندازه صورت وضعیت تایید شده درآمد بزنند برخورد اداره مالیاتی دو حالت دارد:

- حالت اول: به دلیل عدم رعایت استاندارد و عدم ثبت بخشی از درآمد، پرونده را به هیات بند ۳ ارجاع و دفاتر را رد می‌کنند. (علی الراس)

- حالت دوم: آخرین صورت وضعیت تایید شده پروژه را دریافت و چون بعد از آن درآمدی شناسایی نشده است کل مخارج پس از آن را به عنوان هزینه غیرقابل قبول برگشت می‌دهند، زیرا از نظر ممیز این مخارج چون درآمدش در دوره بعد شناسایی می‌شود، پیمان در جریان پیشرفت است و هزینه نیست.

شرکت‌های پیمانکاری اعم از این که از روش صورت وضعیت تایید شده استفاده کنند یا از روش درصد پیشرفت کار بروند، اگر در پایان سال بابت پروژه، مواد و مصالح خریداری شده باشد اما تا پایان سال مصرف نشده باشد تحت عنوان مواد و مصالح پای کار آن را در سرفصل پیمان در جریان پیشرفت یا موجودی کالا در ترازنامه منعکس می‌کنند و هزینه محسوب نمی‌کنند.



**مثال)** شرکت پیمانکاری عزیزی قرارداد بلندمدتی به مبلغ ۱۲۰ میلیون ریال منعقد نمود مخارج پیمان در سال اول و دوم از قرار زیر است، درآمد پیمان در سال اول و دوم آن به تفکیک چند ریال است؟

سال اول	سال دوم	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	مخارج واقعی جاری
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	مخارج برآوردی تکمیل کار

درآمد سال اول	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ سال اول
مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری	
مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری + مخارج برآوردی تکمیل کار	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰,۰۰۰ +
درآمد قابل شناسایی = مبلغ قرارداد ×	

درآمد دو سال	
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ دو سال
مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری	
مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری + مخارج برآوردی تکمیل کار	
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰ +
درآمد قابل شناسایی = مبلغ قرارداد ×	

درآمد سال دوم	
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد دو سال
(۳۰,۰۰۰,۰۰۰)	درآمد سال اول
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد سال دوم

پیمانکاری و محاسبات آن و اسناد آن تجمعی است.

تغییر در درصد پیشرفت کار در سال بعد، تغییر در برآورد بوده و عطف به ماسبق نمی شود یعنی به گذشته کاری نداریم.

**مثال)** شرکت کاشان در زمینه اجرای پیمان بلندمدت قراردادی به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال منعقد نمود. در سال اول به دلیل نوسان نرخ ارز که بسیار شدید بود نتوانست مخارج برآوردی تکمیل کار را برآورد کنند با توجه به اطلاعات زیر درآمد پیمان در سال اول و دوم چند ریال است؟

سال اول	سال دوم	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	مخارج واقعی جاری
؟	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	مخارج برآوردی تکمیل کار

درآمد سال اول	
سال اول ؟	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
$\text{درآمد قابل شناسایی} = \text{مبلغ قرارداد} \times \frac{\text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری}}{\text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری} + \text{مخارج برآوردی تکمیل کار}}$	$\frac{۲۰,۰۰۰,۰۰۰}{۲۰,۰۰۰,۰۰۰ + ?}$
	درآمد سال اول: ۲۰,۰۰۰,۰۰۰

اگر مخارج برآوردی تکمیل کار قابل تعیین نباشد، درصد پیشرفت کار قابل محاسبه نیست لذا درآمد به جای آنکه بر اساس روش درصد پیشرفت کار شناسایی شود، بر اساس روش سود صفر شناسایی می شود یعنی درآمد به اندازه مخارج قابل بازیافت شناسایی می شود.

درآمد دو سال	
دو سال ۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
$\text{درآمد قابل شناسایی} = \text{مبلغ قرارداد} \times \frac{\text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری}}{\text{مخارج واقعی انباشته پیمان از ابتدای پیمان تا پایان دوره جاری} + \text{مخارج برآوردی تکمیل کار}}$	$\frac{۵۰,۰۰۰,۰۰۰}{۵۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۵۰,۰۰۰,۰۰۰}$

درآمد سال دوم	
درآمد دو سال	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
درآمد سال اول	(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)
درآمد سال دوم	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

## استاندارد ۱۶: تسعیر ارز

تسعیر ارز یعنی تبدیل یک واحد پول به واحد پول دیگر مانند تبدیل دلار به ریال.

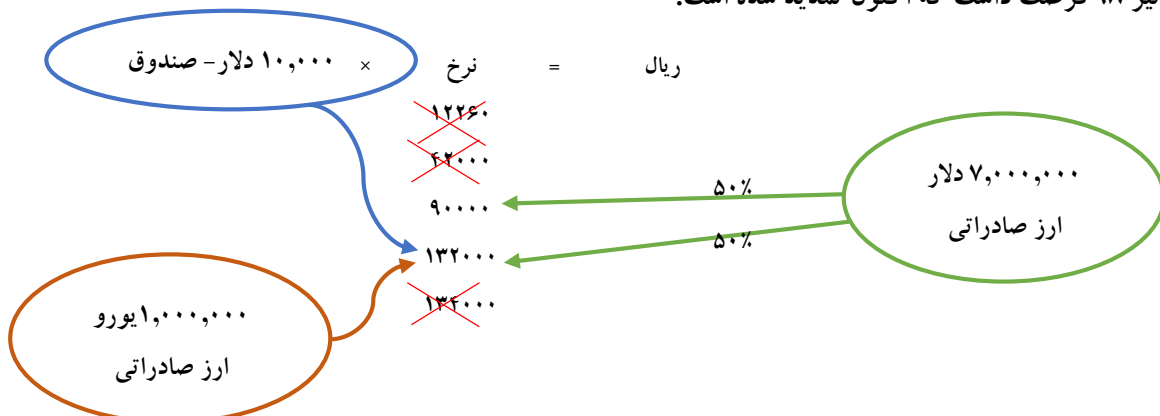
برای تبدیل دلار به ریال یا تسعیر ارز نرخ های ارز در ایران متفاوت است که از قرار زیر است:

- ۱- نرخ ارز مرجع: این نرخ برای ارز در گذشته بابت کالاهای اساسی تخصیص می یافت ولی در حال حاضر به غیر از پرونده هایی که از قبل باز مانده است ارز با چنین نرخی تعلق نمی گیرد.
- ۲- نرخ ارز مبادله ای: این ارز که در جامعه ۴۲۰۰ تومانی معروف شده است، در حال حاضر فقط بابت برخی کالاهای اساسی تعلق می گیرد مانند دارو
- ۳- نرخ ارز سامانه نیما: نرخ ارزی است که فقط مختص این سامانه است، در این سامانه صادر کنندگان و وارد کنندگان حضور دارند و خرید و فروش ارز می کنند.
- ۴- نرخ ارز سامانه ثنا: در واقع نوعی بازار آزاد رسمی است. در این بازار هر شخصی تمایل به خرید و فروش ارز داشته باشد وارد شده اما باید کد ملی و کد اقتصادی خود را ارائه کند تا در آن سامانه ثبت شود. این سامانه که متعلق به بانک مرکزی است اگر از حد نصاب خاصی میزان معاملات ارزی گذر کند اطلاعات آن شخص را به سازمان مالیاتی ارسال می کند.
- ۵- نرخ ارز بازار آزاد: این نرخ در واقع نرخ ارز بازار غیررسمی است و بدون درج کد ملی یا کد اقتصادی اقدام به خرید و فروش ارز می کند و چون رسمی و قانونی نیست نرخ ارز در آن نسبت به نرخ ثنا اندکی متفاوت است.

عدم عرضه ارز توسط صادر کننده در سامانه نیما موجب محرومیت از معافیت صادراتی شده و ضمناً آن ارز در حکم ارز قاچاق است.

صادر کننده الزام ندارد کل ارز صادرات را در سامانه نیما بفروشد بلکه بر اساس دستورالعمل برگشت ارز صادرات، بر اساس میزان صادرات شخص می بایست بخشی از ارز را در سامانه نیما بفروشد و بقیه را می تواند در سامانه ثنا یا در خارج از کشور هزینه کند. برای زیر یک میلیون یورو الزامی به فروش در سامانه نیما نیست. (سال ۹۷)

اینکه ارز صادرات بر طبق دستورالعمل در سامانه نیما یا ثنا فروخته شود رفع تعهد ارزی نامیده می شود. این رفع تعهد قبلاً تا پایان تیر ۹۸ فرصت داشت که اکنون تمدید شده است.



برخی حساب‌های ارزی در گذشته وجود داشت که ارزی بوده اما بانک وجه آن را به صورت ریالی پرداخت می‌کرد، این حساب‌ها استثنائاً با نرخ ارزی که بانک اعلام می‌کند تسعیر می‌شود چون بانک به همان میزان ریال می‌دهد.

استاندارد برای تسعیر ارز نرخ ارز قابل دسترس را تجویز می‌کند اما بخشنامه ۵۲۴ مورخ ۹۳/۰۶/۲۲ نرخ ارز قابل دسترس را نرخ ارزی می‌داند که مودی می‌تواند ارز خود را با آن نرخ بفروشد یا عرضه کند یا تأمین کند. اگر مودی غیر از نرخ ارز ثنا بخواهد از نرخ ارزی دیگری استفاده کند باید الزام خود به فروش به آن نرخ را با ارائه مدارک اثبات کند و گرنه می‌بایست با نرخ ثنا تسعیر کند.

استاندارد ۱۶ برای تسعیر ارز از جدول زیر استفاده می‌کند:

شناخت اولیه	شناخت ثانویه - واحد پول عملیاتی	شناخت ثانویه - واحد پول گزارشگر
نرخ ارز در تاریخ معامله	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> <p>پولی</p> <p>نرخ تاریخ ترازنامه</p> </div> <div style="width: 45%;"> <p>عملیات داخل کشور</p> </div> </div>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> <p>پولی و غیر پولی</p> <p>نرخ تاریخ معامله</p> </div> <div style="width: 45%;"> <p>غیر پولی</p> <p>نرخ تاریخ معامله</p> </div> </div>
	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 45%;"> <p>درآمد و هزینه</p> <p>نرخ تاریخ معامله</p> </div> <div style="width: 45%;"> <p>عملیات مستقل خارجی</p> </div> </div>	

- شناخت اولیه: یعنی ثبت معامله ارزی در دفاتر
- شناخت ثانویه: یعنی گزارش مانده حساب‌ها و معاملات ارزی در صورت‌های مالی
- واحد پول عملیاتی: واحد پولی است که قیمت کالا و خدمات بر اساس آن تعیین می‌شود و دریافت و پرداخت و تسویه تسهیلات و تأمین مالی با آن انجام می‌شود و قیمت عوامل تولید بر اساس آن مشخص می‌شود.
- واحد پول گزارشگر: واحد پولی است که صورت‌های مالی بر اساس آن تهیه و ارائه می‌گردد که در ایران ریال است.

برای تسعیر ارز بر طبق استاندارد ۱۶ ابتدا باید معامله ارزی برای گزارش در صورت‌های مالی به واحد پول عملیاتی تسعیر و سپس به واحد پول گزارشگر تبدیل گردد. اما در استاندارد واحد پول عملیاتی و گزارشگر اگر یکسان باشد تسعیر ارز یک مرحله ای است. در ایران برای تسعیر ارز فرض می‌شود واحد پول عملیاتی و گزارشگر یکسان است.

<del>۴۰۰ × ۱۵۰۰۰</del>	<del>هزینه: ۱۲/۲۸</del>	فروردین ۱۰۰ یورو × ۱۲۰۰۰ ریال
<del>۴۰۰ × ۱۵۰۰۰</del>	<del>نقد/تنخواه</del>	خرداد ۳۰۰ یورو × ۱۳۰۰۰ ریال
		↓
	هزینه ۱۰۰ × ۱۲۰۰۰ یورو	۱۰۰۰ یورو تنخواه
	هزینه ۳۰۰ × ۱۳۰۰۰ یورو	(۴۰۰) یورو هزینه × ۱۵۰۰۰ ریال
XX	نقد/تنخواه	← ۱۲/۲۸: اسفند ۶۰۰ یورو صندوق
موجودی نقد ارزی ۱۰۰۰ × ۹۰۰۰ ثبت زمان خرید یورو برای تنخواه‌دار: موجودی نقد ریالی ۱۰۰۰ × ۹۰۰۰		

عملیات ارزی در شناخت اولیه (ثبت در دفاتر) باید به نرخ ارز در تاریخ انجام معامله ثبت گردد. اگر معامله‌ای در فروردین رخ دهد اما مدارک آن در اردیبهشت واصل شود نمی‌توان برای ثبت آن معامله ارزی از نرخ ارز در اردیبهشت استفاده کرد زیرا اردیبهشت تاریخ ثبت است و تاریخ انجام معامله فروردین است. ضمناً برای تسعیر ارز حق تسعیر به نرخ میانگین ماهانه را نداریم زیرا در شناخت اولیه استاندارد تسعیر به نرخ میانگین ماه را نداده است.

عملیات داخل کشور عملیات ارزی است که واحد تجاری در داخل کشور انجام می‌دهد یا خودش راساً در خارج از کشور انجام می‌دهد اما اگر عملیات ارزی توسط واحد مستقل خارجی نظیر شعبه مستقل انجام شود به آن عملیات مستقل خارجی گویند.

اینکه عملیات داخل کشور یا مستقل خارجی است عملاً در ایران چون بسیاری از شرکت‌ها واحد مستقل خارجی یا شعبه خارجی ندارند از تسعیر ارز بر اساس عملیات داخل کشور پیروی می‌کنند.

## اقلام پولی و غیر پولی

در استاندارد ۱۶ اقسام پولی و غیر پولی تفکیک و تعریف شده است:

اقلام پولی: اقلامی هستند که ارزش آنها بر اساس ریال ثابت است و چون ناشی از تغییر قیمت‌ها یا تورم و انکشی نشان می‌دهند لذا قدرت خریدشان متغیر است و قرار است بر اساس وجه نقد دریافت یا پرداخت شود.

\* ارز علی‌رغم آنکه ارزش ریالی آن متغیر است اما اقسام پولی طبقه‌بندی می‌گردد.

\* اقسام پولی مانند موجودی نقد، حساب دریافتی و حساب پرداختی.

اقلام غیر پولی: اقلامی هستند که ارزش ریالی آنها متغیر است و در قبال تورم چون ارزش ریالی آنها متغیر است قدرت خرید خود را از دست نمی‌دهند مانند دارایی ثابت، دارایی نامشهود، سرمایه‌گذاری در سهام، موجودی کالا.

قدت خرید	ارزش-ریال	
متغیر	ثابت	اقلام پولی
ثابت	متغیر	اقلام غیر پولی

\* اقسام غیر پولی که با تورم تغییر ارزش دارد رفتارشان نسبت به تورم متفاوت است. بعضی از اقسام غیر پولی بیشتر از نرخ تورم رشد می‌کنند مانند ارز، خودرو خارجی و املاک، برخی دیگر کمتر از نرخ تورم رشد می‌کنند مانند خودروی داخلی و برخی متناسب با تورم رشد می‌کنند.

**مثال)** شرکت زنجان کالایی به بهای ۱۰۰۰ دلار به طور نسیه خریداری و تا پایان سال آن را نفروخته است و بدهی آن را نیز پرداخت نکرده است. این کالا و بدهی مرتبط با آن در صورت‌های مالی چگونه منعکس می‌شود؟ نرخ دلار در تاریخ خرید کالا ۱۰,۰۰۰ ریال، میانگین دوره ۱۱,۰۰۰ ریال و پایان سال ۱۲,۰۰۰ ریال می‌باشد.

	۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	موجودی کالا	
<u>تاریخ خرید:</u>	۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	حساب پرداختی	
<u>پایان سال:</u>	۲,۰۰۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز	
	۲,۰۰۰,۰۰۰	حساب پرداختی	

کاربرگ تسعیر ارز						
سود(زیان) تسعیر ارز	مانده طبق صورت‌های مالی	نرخ	مانده ارزی	نوع حساب	مانده دفاتر	حساب ارزی
-	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۱۰۰۰	غیریولی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
(۲,۰۰۰,۰۰۰)	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱۰۰۰	یولی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب پرداختی

**مثال)** شرکت لاهیجان دارایی ثابتی را به مبلغ ۱۰۰۰ دلار به طور نسیه خرید. در طی سال نصف آن را پرداخت نمود اما نیمی دیگر تسویه نشده باقی ماند. مطلوبست ثبت عملیات و گزارش مانده حساب‌ها در صورت‌های مالی. نرخ ارز در تاریخ خرید ۱۰,۰۰۰ ریال، در تاریخ تسویه بدهی ۱۱,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۲,۰۰۰ ریال است.

کار		استاندارد	
۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	دارایی ثابت	۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	دارایی ثابت
۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	بدهی	۱۰,۰۰۰×۱۰۰۰	بدهی
۵,۵۰۰,۰۰۰=۱۱,۰۰۰×۵۰۰	بدهی	۱۰,۰۰۰×۵۰۰	بدهی
۱۱,۰۰۰×۵۰۰	موجودی نقد	۱,۰۰۰×۵۰۰	زیان تسعیر ارز
		۱۱,۰۰۰×۵۰۰	موجودی نقد
۱,۵۰۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز	۱,۰۰۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز
۱,۵۰۰,۰۰۰	بدهی	۱,۰۰۰,۰۰۰	بدهی

#### کاربرگ تسعیر ارز

سود(زیان) تسعیر ارز	مانده طبق صورت‌های مالی	نرخ	مانده ارزی	نوع حساب	مانده دفاتر	حساب ارزی
-	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۱۰۰۰	غیریولی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت
(۱,۰۰۰,۰۰۰)	۶,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۵۰۰	پولی	۵,۰۰۰,۰۰۰	بدهی
(۱,۵۰۰,۰۰۰)	۶,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۵۰۰	پولی	۴,۵۰۰,۰۰۰	راه حل ۲): بدهی

بدهی	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
۵,۰۰۰,۰۰۰	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	
۶,۰۰۰,۰۰۰	

- \* راه حل اول چون زیان تسعیر ارز را به تدریج شناسایی می‌کند معمولاً اثر مالیاتی‌اش کمتر است.
- \* زیان تسعیر ارز به شرط ثبات رویه و رعایت استاندارد حسابداری (برای استاندارد ۱۶ دستورالعمل ۵۲۴ آمده است) قابل قبول است البته بر طبق دستورالعمل ۵۲۴ باید نرخ ارز به کار گرفته شده بر اساس نرخ ارز قابل دسترس باشد. مثلاً واردکننده‌ای که از ارز نیما استفاده کرده و تنمه بدهی ارزی خود را از سامانه نیما پرداخت می‌کند، باید از نرخ نیما استفاده کند.
- \* سود تسعیر ارز اگر کمتر از واقع شناسایی شود اداره مالیاتی می‌تواند آن را بدون آنکه به هیات بند ۳ ارجاع دهد برآورد و به سود اضافه کند.



**مثال)** شرکت اردبیل دارایی ثابتی را به بهای ۱۰,۰۰۰ دلار خریداری و تا پایان سال نگهداری نموده است. ۹۰٪ بدهی در طی سال پرداخت شده است. اگر نرخ ارز در تاریخ معامله ۱۰,۰۰۰ ریال و در تاریخ پرداخت بدهی ۱۱,۵۰۰ ریال و در پایان سال ۱۲,۰۰۰ ریال باشد، مطلوبست ثبت عملیات در دفاتر و گزارش مانده حساب‌ها در صورت‌های مالی.

کار		استاندارد	
دارایی ثابت	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت	۱۰,۰۰۰×۱۰,۰۰۰
بدهی	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی	۱۰,۰۰۰×۱۰,۰۰۰
بدهی	۱۰۳,۵۰۰,۰۰۰	بدهی	۹۰,۰۰۰,۰۰۰=۱۰,۰۰۰×۹,۰۰۰
موجودی نقد	۱۰۳,۵۰۰,۰۰۰=۱۱,۵۰۰×۹,۰۰۰	زیان تسعیر ارز	۱۳,۵۰۰,۰۰۰=۱,۵۰۰×۹,۰۰۰
		موجودی نقد	۱۰۳,۵۰۰,۰۰۰=۱۱,۵۰۰×۹,۰۰۰
زیان تسعیر ارز	۱۵,۵۰۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز	۲,۰۰۰,۰۰۰
بدهی	۱۵,۵۰۰,۰۰۰	بدهی	۲,۰۰۰,۰۰۰

#### کاربرگ تسعیر ارز

سود(زیان) تسعیر ارز	مانده طبق صورت‌های مالی	نرخ	مانده ارزی	نوع حساب	مانده دفاتر	حساب ارزی
-	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	غیر پولی	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت
(۲,۰۰۰,۰۰۰)	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱,۰۰۰	پولی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی
(۱۵,۵۰۰,۰۰۰)	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱,۰۰۰	پولی	۳,۵۰۰,۰۰۰	راه حل ۲: بدهی
	بستانکار				بدهکار	

بدهی	
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۳,۵۰۰,۰۰۰
۱۵,۵۰۰,۰۰۰	
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	

- \* در راه حل دوم که در عمل به کار می‌رود ممکن است ما کماکان بدهی ارزی داشته باشیم اما به دلیل نوسان نرخ ارز مانده حساب بدهکار باشد و ماهیت عکس پیدا کند لذا در تئوری این روش توصیه نمی‌شود اما در عمل به کار می‌رود.
- \* از آنجا که در عملیات داخل کشور اقلام غیر پولی با نرخ تاریخ معامله ثبت می‌شود لذا سود و زیانی بابت تسعیر ارز شناسایی نمی‌شود و به همین دلیل در کاربرگ تسعیر ارز نوشته نمی‌شود.

**مثال)** شرکت تبریز موجودی کالاهایی به بهای ۱۰۰۰ دلار خریداری و بدهی آن را تا پایان سال پرداخت نکرده است. نرخ ارز در تاریخ خرید کالا ۱۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵,۰۰۰ ریال است. مطلوبست ثبت عملیات و گزارش مانده حساب‌های ارزی در صورت‌های مالی.

	موجودی کالا	
$10,000,000 = 10,000 \times 1000$		
$10,000,000 = 10,000 \times 1000$	بدهی	
	موجودی کالا	<del>زیان تسعیر ارز</del>
۵,۰۰۰,۰۰۰		
۵,۰۰۰,۰۰۰	بدهی	

#### کاربرگ تسعیر ارز

سود(زیان) تسعیر ارز	مانده طبق صورت‌های مالی	نرخ	مانده ارزی	نوع حساب	مانده دفاتر	حساب ارزی
۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۱۰۰۰	پولی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی

\* اگر بابت تحصیل دارایی بدهی ارزی ایجاد شود و تسعیر آن بدهی منجر به زیان تسعیر ارز شود و نوسان نرخ ارز بیش از ۲۰٪ باشد، بند ۲۹ استاندارد ۱۶ بیان می‌کند که آن زیان می‌بایست به بهای تمام شده دارایی تحصیل شده اضافه شود تا جائیکه از قیمت روز دارایی بیشتر نشود.

**مثال)** شرکت اصفهان بابت اجرای پروژه‌ای ۱۰۰۰ دلار پیش دریافت نقداً دریافت نمود. ۳ ماه بعد پروژه خاتمه یافت و فاکتور فروش آن به مبلغ ۱۰۰۰ دلار صادر شد. نرخ ارز در تاریخ دریافت وجه ۱۰,۰۰۰ ریال و در تاریخ صدور فاکتور ۱۵,۰۰۰ ریال است. مطلوبست ثبت عملیات و گزارش مانده حساب‌ها.

۱۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۰,۰۰۰ × ۱۰۰۰	موجودی نقدی ارزی
۱۰,۰۰۰ × ۱۰۰۰	پیش دریافت
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	پیش دریافت
۵,۰۰۰,۰۰۰	زیان تسعیر ارز
۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ← ۹٪	فروش
۵,۰۰۰,۰۰۰	موجودی نقدی ارزی
<del>۵,۰۰۰,۰۰۰</del> ← ۹٪	سود تسعیر ارز

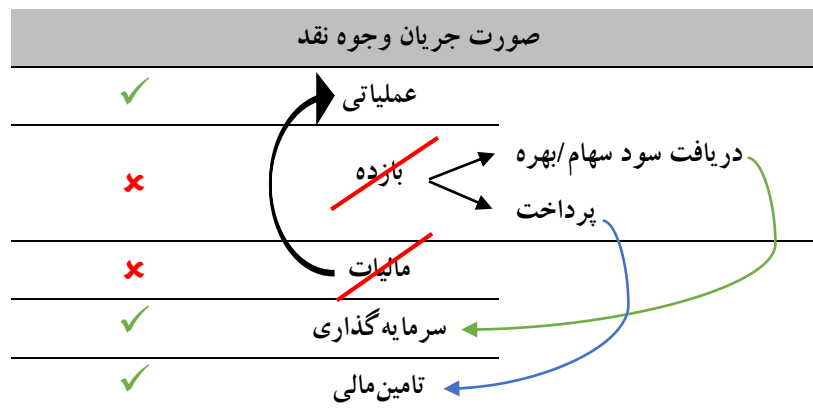
- \* پیش دریافت و پیش پرداخت اگر قرار باشد به صورت نقد تسویه گردد (خرید یا فروش ملغی شود) در سیستم مالیاتی پولی محسوب و تسعیر می‌گردد.
- \* سود و زیان تسعیر ارز عملیات داخل کشور تحقق یافته و سود و زیان تسعیر ارز عملیات مستقل خارجی تحقق نیافته است.
- \* در شرکت‌های دولتی مانده سود و زیان تسعیر ارز اگر بستانکار باشد (سود) تحقق نیافته است اما اگر بدهکار باشد (زیان) تحقق یافته است.
- \* در شرایط تورم حاد (جمع تورم سه سال ۱۰۰٪ و بیشتر) برای تسعیر درآمد و هزینه عملیات مستقل خارجی از نرخ تاریخ ترازنامه استفاده می‌شود.
- \* سود تسعیر ارز تحقق یافته یا نیافته مشمول مالیات است.
- \* سود و زیان تسعیر ارز مشمول مالیات ارزش افزوده نیست.
- \* هرچند موجودی نقد (اعم از ارزی و ریالی) برای برخی موسسات در حکم موجودی کالا تلقی می‌شود، اما استاندارد ۲ آن را موجودی نقد طبقه‌بندی می‌کند. لذا صرافی‌ها می‌بایست در پایان سال موجودی نقد را تسعیر نمایند.

## استاندارد ۲: صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد یکی از صورت‌های مالی اساسی است که بر مبنای نقدی تهیه می‌شود. صورت جریان وجوه نقد یکی از مهم‌ترین صورت‌های مالی برای ارزیابی واحد تجاری است به شرط آن که درست تهیه شده و به نحو مناسب طبقه‌بندی گردد.

طبقات صورت جریان وجوه نقد در واقع دلیل دریافت پرداخت است. تا قبل از ۱۳۹۸/۱/۱ صورت جریان وجوه نقد ۵ طبقه‌ای بود اما در تجدید نظر استاندارد ۳ طبقه شده است، یعنی هر وجهی که دریافت یا پرداخت شود در حال حاضر سه دلیل دارد:

- ۱- عملیاتی
- ۲- سرمایه‌گذاری
- ۳- تامین مالی



## مفهوم صورت جریان و موجودی نقد

مثال) شرکت محلات اطلاعات زیر را در ۱۳۹۸/۱۲/۲۹ افشا نمود. موجودی نقد در صورت وضعیت مالی چند ریال است؟

پاسخ: ۳۰,۰۰۰ ریال

عنوان	مبلغ	پاسخ
موجودی صندوق	۱۰۰۰	✓
تنخواه گردان	۲۰۰۰	✓
حساب بانک سپه - سرمایه گذاری کوتاه مدت ۳ ماهه	۳۰۰۰	✓
حساب بانک ملت - سرمایه گذاری کوتاه مدت ۶ ماهه	۴۰۰۰	✗
حساب بانک ملی - سرمایه گذاری کوتاه مدت ۱ ساله	۵۰۰۰	✗
حساب بانک پاسارگاد - سرمایه گذاری بلند مدت ۵ ساله	۶۰۰۰	✗
حساب بانک تجارت - جاری	۷۰۰۰	✓
حساب بانک تجارت - سرمایه گذاری پشتیبان	۸۰۰۰	✓
سکه طلا	۹۰۰۰	✓

- \* وجوه نزد صندوق و تنخواه گردان موجودی نقد طبقه بندی می شود.
- \* دارایی هایی که ظرف مدت کوتاه (حداکثر سه ماه) و به سرعت و بدون ریسک کاهش ارزش ریالی به وجه نقد تبدیل شوند، موجودی نقد طبقه بندی می شوند و به آنها معادل وجه نقد گفته می شود.
- \* معادل وجه نقد که در سال جاری موجودی نقد تلقی می شود، در استاندارد قدیم مجاز نبوده و چنین عنوانی پذیرفته نشده بود.
- \* وجوه نقد و حساب های بانکی بر خلاف تصور رایج فقط در سرفصل موجودی نقد طبقه بندی نمی شوند، بلکه سرفصل های متعددی در برگیرنده حساب های بانکی و وجوه نقد است مانند:

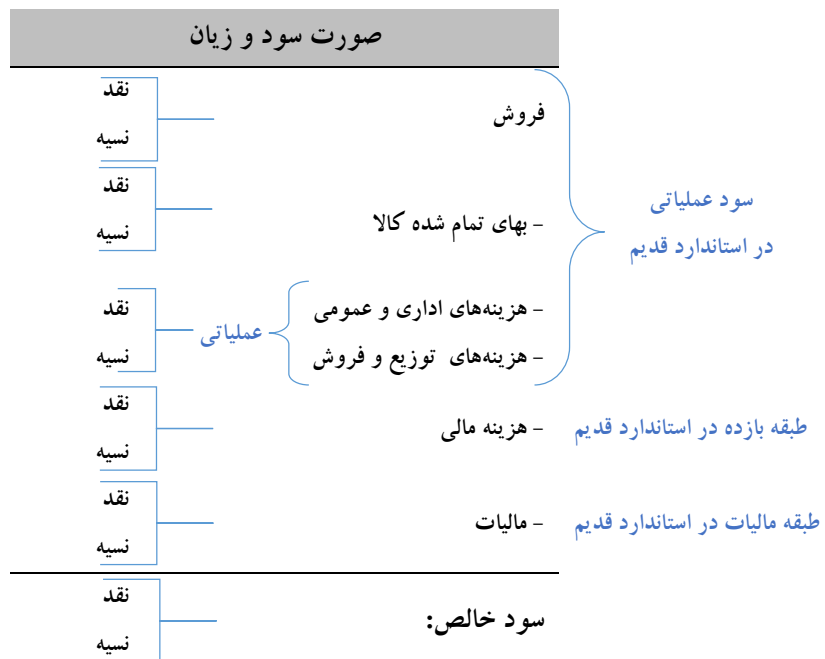
۱. موجودی نقد
۲. سرمایه گذاری کوتاه مدت
۳. سرمایه گذاری بلند مدت
۴. سایر دارایی ها
۵. سایر حساب های دریافتنی

- \* وجوهی که به منظور کسب سود نزد بانک نگهداری می‌شود چون هدف کسب سود است، حساب سرمایه‌گذاری محسوب می‌شود. البته حساب‌های سرمایه‌گذاری بدون سررسید (روز شمار) مانند حساب‌های سرمایه‌گذاری پشتیبان به طور استثنایی موجودی نقد هستند.
- \* سپرده‌های دیداری سپرده‌هایی هستند که هدف از افتتاح و نگهداشت آن کسب سود نیست، بلکه محلی برای نگهداری وجوه است مانند: جاری و قرض الحسنه.
- \* مسکوکات موجودی نقد است.
- \* برای برخی از موسسات نظیر صرافی‌ها هرچند موجودی نقد در حکم موجودی کالا است اما موجودی نقد طبقه‌بندی می‌شود.
- \* حساب‌های بانکی مسدود شده در استاندارد جزء سرفصل سایر دارایی‌ها گزارش می‌شود اما در عمل برخی حساب‌های بانکی مسدود شده بابت ضمانت نامه یا دریافت وام تحت عنوان سپرده بانکی در سرفصل سایر حساب‌های دریافتی منعکس می‌شود.
- \* در تجدید نظر استاندارد و تدوین استانداردهای جدید مالیات نوعی هزینه است لذا در صورت جریان وجوه نقد طبقه مالیات حذف شد و مالیات در طبقه عملیاتی منعکس می‌شود.
- \* طبقه بازده که دربرگیرنده دریافت و پرداخت سودسهم و بهره بود در تجدیدنظر استاندارد حذف شده و دریافت سودسهم و بهره در طبقه سرمایه‌گذاری و پرداخت بهره و سودسهم در طبقه تامین مالی منعکس می‌شود.
- \* پرداخت وام فعالیت سرمایه‌گذاری است اما پرداخت وام به کارکنان نوعی فعالیت عملیاتی است، ضمناً دریافت وام نوعی فعالیت تامین مالی است.
- \* طبقه‌بندی صورت جریان بر اساس روال عادی فعالیت است، مثلاً دریافت بهره فعالیت سرمایه‌گذاری است اما در موسسات مالی و اعتباری مانند بانک دریافت بهره عملیاتی است.
- \* در طبقه سرمایه‌گذاری‌ها، معاملات نقد مرتبط با خرید و فروش دارایی ثابت نامشهود سرمایه‌گذاری‌ها و دریافت سودسهم و بهره منعکس می‌شود.
- \* در طبقه تامین مالی، افزایش و کاهش سرمایه، دریافت وام، بازپرداخت آن و پرداخت بهره و سودسهم منعکس می‌شود.
- \* هرگونه معاملات نقد که در طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی ننگجد در طبقه عملیاتی منظور می‌شود.

## تهیه صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد طبقه عملیاتی تا حد زیادی مشابه صورت سود و زیان است البته دو تفاوت دارد:

- در صورت سود و زیان هزینه مالی کسر شده اما در طبقه عملیاتی صورت جریان وجوه نقد وجود ندارد، چون در طبقه تامین مالی منعکس می‌شود.
- صورت سود و زیان دربرگیرنده اقلام نقد و نسبه است اما طبقه عملیاتی صورت جریان فقط شامل اقلام نقد است.



## صورت جریان وجوه نقد - مستقیم

عملیاتی:

دریافت وجه نقد بابت	فروش
پرداخت وجه نقد بابت	بهای کالا
پرداخت وجه نقد بابت	هزینه‌های عملیاتی
پرداخت وجه نقد بابت	مالیات

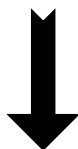
وجه نقد طبقه عملیاتی = سود خالص نقدی



### صورت جریان وجوه نقد - غیرمستقیم

عملیاتی:

نقد	صورت سود و زیان	سود خالص	
نسبیه	افزایش حساب‌های دریافتنی	- فروش‌های نسبیه	↑ حساب دریافتنی
			↑ فروش نسبیه
نسبیه	افزایش حساب‌های پرداختنی	+ خریدهای نسبیه	خرید نسبیه
			حساب پرداختنی
نسبیه	افزایش ذخایر	+ هزینه‌های عملیاتی نسبیه	هزینه نسبیه
			ذخایر/ح/پ/بدهی
نسبیه	افزایش مالیات پرداختنی	+ مالیات پرداخت نشده (نسبیه)	مالیات پرداختنی
نسبیه		+ هزینه استهلاک	هزینه استهلاک
			استهلاک انباشته
		+ هزینه مالی	
			سود خالص نقدی:



### صورت جریان وجوه نقد - غیرمستقیم

عملیاتی:

سود خالص ← صورت سود و زیان

- افزایش دارایی عملیاتی

+ افزایش بدهی عملیاتی

+ هزینه استهلاک

+ هزینه‌های مالی

وجه نقد طبقه عملیاتی:



- \* در روش مستقیم به دنبال معاملات نقد هستیم تا وجه نقد طبقه عملیاتی به دست آید اما در عمل به دو دلیل صورت جریان وجوه نقد به روش مستقیم چندان مورد توجه قرار نمی گیرد:
- دلیل اول آن است که در روش مستقیم باید تک تک معاملات نقد تفکیک شود و این کار عملی زمان‌بر و سخت است
- دلیل دوم در ادامه اشاره می شود، لذا به جای به کارگیری روش مستقیم به طور غیرمستقیم عمل می کنیم.
- \* از آنجا که در روش مستقیم به دنبال سود خالص نقدی هستیم و چون در صورت سود و زیان، سود خالص قبلاً محاسبه شده (که شامل نقد و نسیه است) بدین گونه عمل می کنیم که سود خالص نقد و نسیه را از صورت سود و زیان نوشته و اقلام نسیه آن را خارج می کنیم تا صرفاً اقلام نقد باقی بماند.
- \* در روش غیرمستقیم برای حذف معاملات نسیه نظیر خرید و فروش نسیه، طرف حساب آن را حذف می کنیم. مثلاً برای حذف فروش نسیه، طرف حساب آن یعنی افزایش حساب دریافتنی را حذف می کنیم.
- قرار این است که برای حذف هزینه نسیه، افزایش ذخایر یا حساب پرداختنی یا بدهی را حذف کنیم اما هزینه‌ای داریم که نسیه است اما چون طرف حسابش بدهی یا ذخیره نیست، حذف نشده باقی می ماند و آن هزینه استهلاک است که طرفش استهلاک انباشته است. این هزینه را ناچاراً به صورت مجزا و جداگانه اضافه می کنیم تا حذف شود.
- \* تفاوت دیگر بین صورت سود و زیان و طبقه عملیاتی صورت جریان وجوه نقد، هزینه مالی است که نباید در طبقه عملیاتی بیاید. برای آنکه هزینه مالی را از طریق عملیاتی حذف کنیم آن هزینه هم ناچاراً جداگانه منعکس می شود.
- \* چون در صورت جریان سنوات قبل مالیات و هزینه‌های مالی طبقه جداگانه داشت صورت جریان به روش غیرمستقیم با سود عملیاتی شروع می شد اما در سال جاری چون بازده و مالیات از طبقات صورت جریان حذف شده لذا صورت جریان به روش غیرمستقیم با سود خالص شروع می شود.

مثال) شرکت کرج اطلاعات زیر را در خصوص صورت‌های مالی افشا نموده است. مطلوبست تهیه صورت جریان وجوه نقد طبقه عملیاتی به روش غیرمستقیم؟

عنوان	سال جاری	سال گذشته	پاسخ
دارایی ثابت	۲۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰	سرمایه
دارایی نامشهود	۷,۰۰۰	۵,۰۰۰	سرمایه
سرمایه گذاری بلند مدت	۱,۰۰۰	۵۰۰	سرمایه
پیش پرداخت‌ها	۴,۰۰۰	۳,۰۰۰	- ۱,۰۰۰
موجودی کالا	۷,۰۰۰	۲,۰۰۰	- ۵,۰۰۰
حساب‌های دریافتی غیر تجاری	۲,۰۰۰	۱,۰۰۰	- ۱,۰۰۰
حساب‌های دریافتی تجاری	۸,۰۰۰	۶,۰۰۰	- ۲,۰۰۰
سرمایه گذاری کوتاه مدت	۲,۰۰۰	۳,۰۰۰	سرمایه
موجودی نقد	۵,۰۰۰	۴,۰۰۰	ذنبال نسبه هستیم
سرمایه	۱۰,۰۰۰	۸,۰۰۰	تامین مالی
سود انباشته	-	-	تامین مالی
ذخیره مزایای پایان خدمت	۹,۰۰۰	۶,۰۰۰	+ ۳,۰۰۰
حساب‌های پرداختی	۱۱,۰۰۰	۷,۰۰۰	+ ۴,۰۰۰
مالیات پرداختی	۱,۰۰۰	۲,۰۰۰	- ۱,۰۰۰
سود سهام پرداختی	۸۰۰	۱,۸۰۰	تامین مالی
تسهیلات مالی	۱۹,۰۰۰	۱۳,۰۰۰	تامین مالی
پیش دریافت‌ها	۴,۰۰۰	۲,۰۰۰	+ ۲,۰۰۰

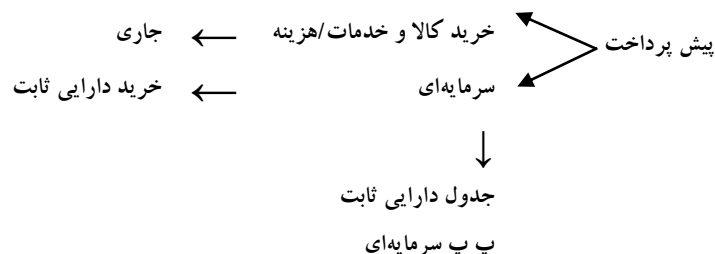
ضمناً سود خالص ۱۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های مالی ۱,۰۰۰ ریال و هزینه استهلاک ۱,۵۰۰ ریال است.

#### صورت جریان وجوه نقد

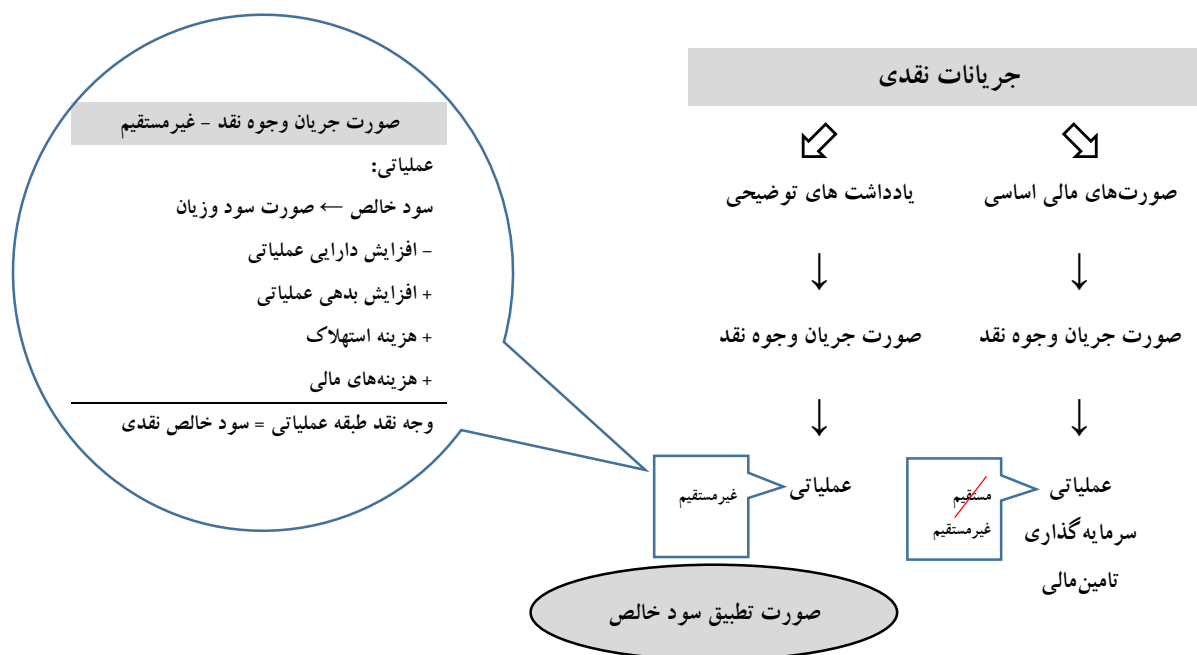
عملیاتی:

سود خالص	۱۰,۰۰۰
- افزایش دارایی عملیاتی	- ۱,۰۰۰
	- ۵,۰۰۰
	- ۱,۰۰۰
	- ۲,۰۰۰
+ افزایش بدهی عملیاتی	+ ۳,۰۰۰
	+ ۴,۰۰۰
	- ۱,۰۰۰
	+ ۲,۰۰۰
+ هزینه استهلاک	+ ۱,۵۰۰
+ هزینه‌های مالی	+ ۱,۰۰۰
<u>وجه نقد طبقه عملیاتی</u>	<u>+ ۱۱,۵۰۰</u>

- \* منظور از دارایی و بدهی عملیاتی، دارایی و بدهی است که در طبقات دیگر قابل طبقه‌بندی نباشد.
- \* چون پیش‌پرداخت‌های سرمایه‌ای از سرفصل پیش‌پرداخت‌ها خارج و در صورت‌های مالی ذیل دارایی ثابت درج و منعکس می‌گردد لذا آنچه به عنوان پیش‌پرداخت‌ها و دارایی‌ها منعکس می‌شود عملیاتی است.



- \* در طبقه عملیاتی حقوق مالکانه بی‌تاثیر است زیرا به دنبال دارایی‌ها و بدهی‌های عملیاتی هستیم.
- \* سود سهام پرداختنی تامین مالی است.
- \* در سایر درآمدها و هزینه‌ها اقلامی وجود دارد که طبقه جداگانه دارد مانند سود سپرده بانکی، سود فروش دارایی ثابت یا زیان آنها. این اقلام چون طبقه جدا دارند اما در محاسبه سود و زیان تاثیر دارند باید در صورت جریان روش غیرمستقیم در طبقه عملیاتی حذف شوند، اگر سود است کسر شود و اگر زیان است چون حذف آن موجب افزایش سود می‌شود علامتش مثبت است.
- \* چون در روش غیرمستقیم سود خالص صورت سود و زیان با وجه نقد طبقه عملیاتی مطابقت داده می‌شود به روش غیرمستقیم صورت تطبیق سود هم گفته می‌شود.



## ادامه صورت جریان وجوه نقد

روش غیرمستقیم چون به طور غیرمستقیم و از طریق حذف مبادلات نسبه به جریان نقد عملیاتی می‌رسد و با استفاده از اقلام نسبه به اقلام نقد می‌رسد در تهیه صورت جریان وجوه نقد که به دنبال مبادلات نقدی است تناقض ایجاد می‌کند اما چون روش کاربردی در زمانی است که حجم معاملات زیاد است برای طبقه عملیاتی به کار می‌رود اما درخصوص طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی چون تعداد معاملات زیاد نیست نمی‌توان از روش غیرمستقیم استفاده نمود به عبارتی فقط می‌بایست به دنبال انعکاس مبادلات نقد باشیم.

\* در طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی هرچند در تئوری روش‌های مختلفی برای انعکاس مبادلات نقد وجود دارد اما در عمل بهترین کار بررسی خرید و فروش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری یا بررسی اسناد حسابداری تامین مالی است چون تعداد این معاملات کم است به راحتی پرداختی و دریافتی وجوه مشخص می‌شود پس برای طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی بهترین راه بررسی اسناد حسابداری مرتبط است.

\* صورت جریان وجوه نقد نقطه تلاقی صورت سود و زیان با صورت وضعیت مالی (ترازنامه) است.

غیرمستقیم ①		صورت جریان وجه نقد		ترازنامه	
→ صورت سود و زیان	سود خالص	⑥ +۱۰۰۰	عملیاتی ②	پایان اول	م نقد
	-اقلام نسبه	⑤ -۲۰۰	سرمایه‌گذاری ③		
	سود خالص نقدی	④ -۳۰۰	تامین مالی ④		
		③ ۵۰۰	وجه نقد عملیات		
موجودی نقد-دلار		② ۱۰۰۰	+ موجودی نقد اول دوره ⑤		
۱۰۰۰×		① ۱۵۰۰	موجودی نقد پایان دوره ⑥		
سود تسعیر ارز					

تطبیق

\* هرچند صورت جریان وجه نقد جزء اقلام اظهارنامه نیست ولی مغایرت آن با دفاتر یا بقیه صورت‌های مالی موجب مخدوش شدن اعتبار دفاتر است.

\* صورت جریان وجوه نقد بر خلاف تصور و برخلاف آنچه که در دانشگاه تدریس می‌شد از پایین به بالا تهیه می‌شود یعنی در ابتدا موجودی نقد پایان و اول دوره درج شده، سپس طبقات تامین مالی و سرمایه‌گذاری محاسبه شده سپس هرگونه مغایرت در طبقه عملیاتی منظور می‌شود. سپس صورت جریان وجوه نقد در این مرحله رها شده و سراغ صورت تطبیق می‌رویم و صورت تطبیق را از بالا به پایین تهیه می‌کنیم.

نتیجه صورت تطبیق ۳ حالت دارد:

۱- نتیجه صورت تطبیق با طبقه عملیاتی برابر است، در این صورت، صورت جریان وجوه نقد به نحوه صحیح تهیه شده است.

۲- بین نتیجه صورت تطبیق و طبقه عملیاتی مغایرت زیادی وجود دارد که به معنای اشتباه در تهیه صورت جریان یا صورت تطبیق است و باید دوباره تهیه شود.

۳- بین نتیجه صورت تطبیق و طبقه عملیاتی مغایرت اندکی وجود دارد در این حالت مغایرت اندک معمولاً در افزایش یا کاهش سایر حساب پرداختنی یا سایر حساب دریافتنی منظور می‌شود. زیرا سایر حساب‌های دریافتنی و پرداختنی عملیاتی فرض شده و در طبقه عملیاتی منعکس می‌شود در صورتی که در واقع ممکن است اینگونه نباشد مثلاً دارایی ثابت که نسیه خریداری شده یا نسیه فروخته شده در سایر حساب‌های دریافتنی یا پرداختنی منعکس می‌شود اما سایر حساب دریافتنی و پرداختنی را عملیاتی فرض کرده‌ایم و در صورت تطبیق منعکس کرده‌ایم در صورتی که عملیاتی نبوده و مرتبط با دارایی ثابت بوده و نیازمند تعدیل است.

\* مبادلات غیرنقدی در صورت جریان وجوه نقد انعکاسی ندارد بلکه صرفاً در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود. اما مبادلات غیرنقد طبقه عملیاتی و مبادلات غیرنقد درون حقوق صاحبان سهام که جمع حقوق صاحبان سهام را تغییر ندهد (مانند سود سهمی) افشا هم نمی‌شود.

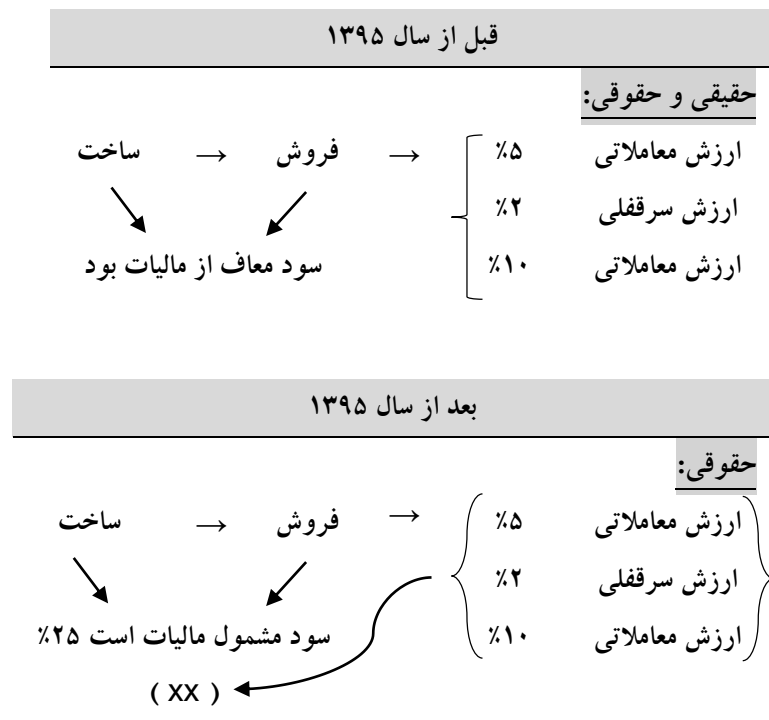
حقوق مالکانه	
سرمایه	۱۰۰۰ ← ۱۵۰۰
سود انباشته	۵۰۰ ← صفر
	<hr/>
	۱۵۰۰      ۱۵۰۰

\* سود تسعیر ارز موجودی نقد در انتهای صورت جریان وجوه نقد به عنوان تطبیق مانده ابتدا و پایان دوره درج می‌گردد.

## استاندارد ۲۹: ساخت املاک

(املاک در جریان ساخت)	(دارایی در جریان تکمیل)	(سرمایه گذاری)	(بیمان در جریان پیشرفت)
استاندارد ۲۹	استاندارد ۱۱	استاندارد ۲۳	استاندارد ۹
ساخت املاک	دارایی ثابت	مشارکت مخصوص (خاص)	بیمان بلند مدت
↓	↓	↓	↓
فروش به دیگران	استفاده خودم	زمین شریک	زمین کارفرما
↓	↓	↓	
زمین خودم	زمین خودم	مالک	

در خصوص استاندارد ۲۹ چون دارای اثر مالیاتی است و بر طبق تغییر قانون در سال ۹۴ مشمول مالیات است لازم است اثر مالیاتی آن نیز مطالعه شود.



### بدهی مالیاتی

<u>حقیقی:</u>	
ساخت	→
↓	↓
سود	↓
→	→
فروش	→
↓	↓
سود	↓
→	→
%۵	ارزش معاملاتی
%۲	ارزش سرقفلی
%۱۰	ارزش معاملاتی

تا ۳ سال بعد از پایان کار بفروشد: مشمول مالیات است:

بعد ۳ سال بعد از پایان کار بفروشد: مشمول مالیات نیست:

موضوع اصلی استاندارد ۲۹ نحوه شناسایی درآمد فروش املاک است زیرا فروشنده قرارداد فروش را منعقد کرده و گاه پیش فروش می‌کند و ممکن است قبل از اتمام کار بخش عمده پول را دریافت کرده باشد، لذا لازم است در خصوص نحوه شناخت درآمد فروش و زمان آن بدانیم.

برای شناخت درآمد ساخت و فروش املاک ۴ شرط ابتدایی وجود دارد که اگر این ۴ شرط برقرار بود اجازه شناسایی درآمد بر اساس روش درصد پیشرفت کار وجود دارد به عبارتی شناخت درآمد فروش املاک ساخته شده دو مرحله‌ای است، اگر ۴ شرط مرحله اول برقرار بود به مرحله دوم رفته و درآمد را شناسایی می‌کنیم:

- ۱- قرارداد فروش منعقد شده باشد.
- ۲- عملیات ساخت شروع شده باشد.
- ۳- حداقل ۲۰٪ مبلغ فروش دریافت شده باشد.
- ۴- ماحصل کار قابل اتکا قابل برآورد باشد.

استاندارد ۲۹	استاندارد ۹
درآمد قابل شناسایی = درصد پیشرفت کار × مبلغ قرارداد فروش	درآمد قابل شناسایی = درصد پیشرفت کار × مبلغ قرارداد باکارفرما

\* در خصوص استاندارد ساخت املاک اگر مخارجی متحمل شویم به بهای تمام شده املاک در جریان ساخت منظور می‌شود اگر درآمد مرتبط با ساخت املاک شناسایی نشود این مخارج در همین سرفصل باقی مانده و در صورت وضعیت مالی (ترازنامه) تحت عنوان دارایی جاری منعکس می‌شود. اگر املاک ساخته شده باشد از املاک در جریان ساخت به املاک ساخته شده تغییر طبقه‌بندی می‌یابد به محض شناخت درآمد بهای تمام شده املاک فروش رفته شناسایی می‌شود.

فروش در طی ساخت	فروش در پایان ساخت
املاک در جریان ساخت ××	املاک در جریان ساخت ××
نقد ××	نقد ××
بهای تمام شده املاک فروش رفته ××	املاک ساخته شده ××
املاک در جریان ساخت ××	املاک در جریان ساخت ××
	بهای تمام شده املاک فروش رفته ××
	املاک ساخته شده ××

\* درآمد ساخت و فروش املاک مستلزم صدور صورت حساب است. (در غیر این صورت مشمول ۲٪ جریمه می‌شود و زمان شناسایی درآمد باید صورت حساب صادر شود.)

مثال) شرکت بجنورد اقدام به ساخت پروژه‌ای ۴ واحد نمود. واحد اول را ۱۰۰٪ ساخته اما تاکنون نفروخته است. واحد دوم را ۱۰۰٪ ساخته اما بر طبق قرارداد فروش آن را به مبلغ ۱ میلیارد ریال فروخته و ۱۰٪ آن را وصول کرده است. واحد ۳ به میزان ۸۰٪ تکمیل شده آن را به مبلغ ۱ میلیارد ریال فروخته و ۹۰٪ پول را دریافت کرده است. واحد ۴ به میزان ۱۰٪ ساخته شده ۱ میلیارد ریال فروش رفته و ۱۰۰٪ وصول شده است. درآمد ساخت و فروش املاک چند ریال است؟

پاسخ: ۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

واحد	→	قرارداد فروش ندارد	درآمد صفر
واحد ۲	→	✓ قرارداد فروش ۴۰٪	درآمد صفر
واحد ۳	→	✓ قرارداد فروش ۱) ۸۰٪ تکمیل ۲) ۹۰٪ وصول ۳) ✓ ۴)	$1,000,000,000 \times 80\% =$ <u>۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰</u>
واحد ۴	→	✓ قرارداد فروش ۱) ۱۰٪ تکمیل ۲) ۱۰۰٪ وصول ۳) ✓ ۴)	$1,000,000,000 \times 10\% =$ <u>۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰</u>

### مخارج ساخت

یکی از وجوه تمایز استاندارد ۲۹ با سایر استانداردهای ساخت و ساز در تملک زمین است. در استاندارد ۲۹ سازنده خود مالک زمین است لذا بهای تمام شده املاک شامل:

۱. قیمت تمام شده زمین
۲. مواد و مصالح مصرفی
۳. دستمزد ساخت
۴. سربار ساخت است.

در صورتی که در استاندارد ۹ پیمان بلندمدت مخارج ساخت شامل قیمت زمین نیست چون مالک زمین نیست.

\* دلیل آنکه اشخاص تمایل دارند به جای استاندارد ۹ خود را مشمول استاندارد ۲۹ بدانند، آن است که درآمد ساخت املاک شروط بیشتری دارد و درآمد ساخت و فروش املاک بر طبق ماده ۱۲ ارزش افزوده مشمول مالیات ارزش افزوده نیست، اما درآمد پیمان بلند مدت یا پیمانکاری ناشی از عملیات ساخت مشمول مالیات بر ارزش افزوده است.



- \* اگر بابت فروش املاک تبلیغاتی انجام شود هزینه توزیع و فروش تبلیغات است اما اگر مشوق فروش باشد و تعهدی برای سازنده ایجاد کند، (مثلاً اگر تاریخ پایان ماه خریداری بخرد هزینه نصب کابینت یا مبله بودن بر عهده سازنده است) این مخارج جزء بهای تمام شده املاک است.
- \* در محاسبه درصد پیشرفت کار در استاندارد ۲۹ قیمت زمین و هزینه مالی هر چند جزء مخارج ساخت املاک است اما در محاسبه درصد پیشرفت کار لحاظ نمی‌شود.
- \* برای تسهیم مخارج مشترک بین واحد‌های ساخته شده املاک، تسهیم هزینه بر اساس ارزش نسبی فروش هر واحد است، یعنی هر واحدی که قیمت فروش بالاتری داشته باشد سهم بیشتری از هزینه مشترک به خود اختصاص می‌دهد.

## استاندارد ۲۸: بیمه

فعالیت‌های بیمه در استاندارد ۲۸ طبقه‌بندی متعدد دارد در یک طبقه‌بندی بیمه‌ها به دو دسته بیمه زندگی و سایر طبقه‌بندی می‌شود. بیمه زندگی مربوط به زندگی و مرگ افراد است و سایر بیمه‌نامه‌ها در سایر بیمه‌ها طبقه‌بندی می‌گردد.

در طبقه‌بندی دیگر بیمه‌ها به دو دسته بیمه مستقیم و بیمه اتکایی طبقه‌بندی می‌گردد. بیمه مستقیم بیمه‌ای است که در آن بیمه‌گذار با بیمه‌گر طی قراردادی تحت پوشش قرار می‌گیرد، بیمه اتکایی ارتباطی بین بیمه‌گر با بیمه‌گر دیگر است. در بیمه اتکایی بیمه‌گر بخشی از حق بیمه را به بیمه‌گر دیگری داده تا او در پرداخت خسارت با او سهم باشد و در زمان وقوع خسارت بخشی از خسارت را تقبل کند. بیمه‌گر دوم که بیمه‌گر اول بر او اتکا می‌کند بیمه‌گر اتکایی نامیده می‌شود. بیمه‌گر اتکایی اگر به هر نسبتی که حق بیمه دریافت می‌کند در پرداخت خسارت شریک باشد به آن بیمه اتکایی نسبی گویند. (۳۰٪ حق بیمه را دریافت کند تا در ۳۰٪ خسارت سهم باشد) اما اگر نسبتی که حق بیمه دریافت می‌کند با نسبتی که در خسارت سهم است برابر نباشد به آن بیمه اتکایی غیر نسبی گفته می‌شود. (۳۰٪ حق بیمه را دریافت کند اما در ۱۰٪ خسارت پرداختی سهم باشد)

**مثال)** شرکت هواپیمایی ماهان یک فروند هواپیمای خود را به ارزش ۱ میلیارد ریال نزد بیمه‌ایران برای ۱۵ روز بیمه می‌کند بابت بیمه نامه ۱۲ میلیون ریال پرداخت می‌کند بیمه‌ایران ۴۰٪ حق بیمه را به بیمه دانا داده تا او در پرداخت خسارت به همان نسبت شریک باشد. هواپیما ده روز بعد سقوط کرد و ۱ میلیارد ریال خسارت از بیمه دریافت نمود. مطلوب است ثبت عملیات در دفاتر بیمه‌ایران و بیمه دانا:

دفاتر بیمه ایران (بیمه مستقیم)	دفاتر بیمه دانا (بیمه اتکایی)
نقد ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	-
پیش دریافت-حق بیمه عاید نشده ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	-
پیش پرداخت بیمه اتکایی ۴,۸۰۰,۰۰۰	نقد ۴,۸۰۰,۰۰۰
نقد ۱۲,۰۰۰,۰۰۰×۴۰٪	پیش دریافت-حق بیمه عاید نشده اتکایی ۴,۸۰۰,۰۰۰
هزینه خسارت ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه خسارت ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰
نقد ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	نقد ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰
نقد ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حق بیمه عاید نشده ۴,۸۰۰,۰۰۰
درآمد بیمه اتکایی ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد حق بیمه عاید شده ۴,۸۰۰,۰۰۰
حق بیمه عاید نشده ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	
درآمد حق بیمه عاید شده ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	
هزینه بیمه اتکایی ۴,۸۰۰,۰۰۰	
پیش پرداخت بیمه اتکایی ۴,۸۰۰,۰۰۰	

- \* شرکت‌های بیمه گر باید درآمد ناشی از بیمه مستقیم و درآمد ناشی از بیمه اتکایی را جداگانه گزارش کنند
- \* خسارت دریافتی از بیمه مشمول مالیات ارزش افزوده نیست
- \* خسارت بیمه گذار توسط بیمه گر مستقیم شناسایی می‌شود و آن بخش از خسارت که توسط بیمه گر اتکایی جبران می‌شود نباید به عنوان برگشت هزینه ثبت شود بلکه درآمد است.

### شناخت درآمد حق بیمه و زمان آن

برای شناخت درآمد حق بیمه باید از یکی از دو روش زیر استفاده نمود:

- روش اول دوره الگوی وقوع خطر
- روش دوم روش یکنواخت زمانی

در دوره الگوی وقوع خطر فرض بر آن است که در دوره خاصی احتمال وقوع خسارت زیاد است و پس از آن احتمال وقوع خسارت کاهش یافته یا از بین می‌رود. در این روش پس از آنکه دوره وقوع خطر گذشت چون احتمال وقوع خسارت کاهش می‌یابد درآمد حق بیمه را می‌توان شناسایی نمود. این روش بیشتر مختص بیمه‌های مهندسی است مثلاً بیمه ساختمان پس از آنکه گودبرداری و به اتمام رسید وقوع خطر به شدت کاهش می‌یابد.

در روش یکنواخت زمانی، درآمد حق بیمه با گذشت زمان به نسبت دوره پوشش بیمه شناسایی می شود. مثلاً اگر دوره پوشش بیمه یکساله باشد با گذشت یک روز می توان  $\frac{1}{360}$  حق بیمه را به عنوان درآمد شناسایی کرد. در روش یکنواخت زمانی یا باید سالانه  $\frac{1}{360}$  یا فصلی  $\frac{1}{8}$  یا ماهانه  $\frac{1}{4}$  یا روزانه  $\frac{1}{360}$  استفاده کرد. استاندارد مقرر کرده از هر روش استفاده شود باید نتایجش با روش فصلی  $\frac{1}{8}$  برابر باشد.

\* روش سالانه چون در هر سال ۲ بار (یک بار وسط سال یک بار در پایان سال) درآمد شناسایی می کند به روش  $\frac{1}{360}$  مربوط است. فصلی و ماهانه نیز چون در هر فصل و هر ماه دو بار در وسط و پایان فصل و ماه درآمد شناسایی می کنند به روش  $\frac{1}{8}$  و  $\frac{1}{4}$  معروفند.

### ذخیره فنی بیمه

در شرکت های بیمه بابت خساراتی که رخ داده اند اما گزارش نشده اند یا رخ داده اند اما پرداخت نشده اند و خساراتی که رخ داده اما میزان خسارت نامشخص است، نیاز است که در حساب ها ذخیره منظور گردد. این ذخیره که در عمل ذخیره فنی نامیده می شود بر اساس استاندارد برآوردی است اما در واقع و در عمل بر اساس دستورالعمل بیمه مرکزی است. در خصوص نحوه ثبت ذخیره بین استاندارد و آیین نامه اداره مالیاتی تفاوت وجود دارد:

	بیمه مرکزی ← دستورالعمل قوانین خاص ← دستورالعمل خاص	مالیاتی	استاندارد
(برآورد) ← دستورالعمل بیمه	۱۰۰۰	۱۰۰	
پایان سال جاری: هزینه	××	××	پایان سال هزینه ← (برآورد) ××
ذخیره فنی	××	××	ذخیره فنی ××
سال بعد: ذخیره فنی	××	××	سال بعد: ذخیره فنی ××
درآمد	××	××	بانک ××
هزینه	××		
بانک	××		

## استاندارد ۲۷: بازنشستگی

صندوق‌های بازنشستگی مشمول این استاندارد هستند این استاندارد مشخص می‌کند که صندوق‌های بازنشستگی چگونه صورت‌های مالی خود را تهیه کنند و چگونه عملیات خود را طبقه‌بندی کنند:

- \* در صندوق‌های بازنشستگی بابت دریافت سهم بازنشستگی از حق بیمه دریافتی درآمدی ثبت نمی‌شود زیرا این وجوه از نظر کارگر به صورت امانت نزد صندوق بازنشستگی قرار می‌گیرد تا از آن محل درآمدزایی شده و حقوق بازنشستگی مستمری و ... پرداخت شود. وجوهی هم که صندوق بازنشستگی به بازنشسته پرداخت می‌کند هزینه نیست زیرا وجهی است که ۳۰ سال حقوق بگیر به صندوق پرداخت نموده و حال به او برگشت داده می‌شود.
- \* حق بیمه‌ها بابت حقوق، درصدهای مختلفی دارد و بستگی به صندوق بازنشستگی دارد مثلاً صندوق بازنشستگی تامین اجتماعی ۷٪ و ۲۳٪ و صندوق بازنشستگی کشوری ۱/۶٪ و ۵٪ است.
- \* ۷٪ و ۲۳٪ که به تامین اجتماعی پرداخت می‌شود شامل  $\frac{9}{3}$  سهم درمان و  $\frac{21}{3}$  سهم بازنشستگی است بر همین اساس معافیت مالیات حقوق سهم درمان که قبلاً  $\frac{2}{3}$  از ۷٪ بود کماکان ۲٪ باقی مانده است.
- \* صندوق‌های بازنشستگی می‌بایست کمک‌های بلاعوض دریافتی را نیز به عنوان ارزش ویژه طبقه‌بندی کنند و کمک‌های دریافتی برای آنها حکم درآمد ندارد.
- \* صندوق‌های بازنشستگی می‌بایست وجوهی را که بابت حق بیمه و بازنشستگی از حقوق بگیر میگیرند در املاک، سهام و نظایر آن سرمایه‌گذاری کنند تا از محل این سرمایه‌گذاری‌ها کسب سود کنند. سود حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام، درآمد اجاره، سود فروش سهام، سود فروش املاک، سود تسهیلات اعطایی و سود سپرده بانکی در حکم درآمد صندوق بازنشستگی است. اما هزینه حقوق پرسنل صندوق، هزینه اجاره محل، هزینه آب و گاز و ... در حکم هزینه صندوق بازنشستگی است.
- \* اگر یک صندوق بازنشستگی حق بیمه‌ای از سایر طرح‌ها دریافت کنند آن نیز در حکم ارزش ویژه بوده و درآمد محسوب نمی‌گردد.
- \* صندوق‌های بازنشستگی صورت‌های مالی خود را مطابق سایر شرکت‌ها تهیه نمی‌کنند بلکه صورت‌های مالی آنها شامل ترازنامه یا صورت وضعیت مالی صورت درآمد و هزینه و صورت تغییرات در خالص دارایی (ارزش ویژه) و یادداشت‌های توضیحی تهیه می‌شود.
- \* صندوق‌های بازنشستگی صورت جریان وجوه نقد تهیه نمی‌کنند بلکه برای آنها اختیاری است.
- \* صندوق‌های بازنشستگی در گذشته بابت تک تک افراد حساب جداگانه نگهداری نمی‌کردند اما از دوره‌ای به بعد با توجه به مکانیزه شدن صندوق‌ها، بابت هر شخص حساب جداگانه نگهداری می‌کنند.

## صورت‌های مالی شرکت‌های صندوق بازنشستگی

\* صورت‌های مالی شرکت‌های صندوق بازنشستگی به صورت زیر بررسی می‌شود:

ترازنامه
سرمایه گذاری در سهام
سرمایه گذاری در املاک
تسهیلات
سرمایه گذاری در سپرده بانکی
موجودی نقد
حق بیمه دریافتی
موجودی کالا
دارایی ثابت
بدهی‌ها
ارزش ویژه (ح ص س)

\* ترازنامه صندوق‌های بازنشستگی در ابتدا با سرمایه‌گذاری‌ها شروع می‌شود تا به استفاده‌کنندگان نشان دهد با وجوه بازنشستگی آنها چه کرده است سپس سراغ مانده وجه نقد رفته و در نهایت در خصوص دارایی‌ها حق بیمه دریافتی و سایر دارایی‌های جاری و غیرجاری را گزارش می‌کند. پس از گزارش دارایی‌ها سراغ بدهی‌ها رفته و در نهایت به جای حقوق صاحبان سهام، ارزش ویژه را گزارش می‌کند. لازم به ذکر است صندوق بازنشستگی چون سهام ندارند از سرفصل ارزش ویژه به جای حقوق صاحبان سهام استفاده می‌کنند.

### صورت درآمد و هزینه

چون در صندوق‌های بازنشستگی سود قابل تقسیم نیست و باید مجدداً در همان صندوق باقی مانده و سرمایه‌گذاری شود صورت سود و زیان را صورت درآمد و هزینه نامیده و سود را مازاد درآمد به هزینه نامند. در صورت درآمد به هزینه هر آنچه که در نهایت باقی می‌ماند اعم از مازاد و کسری (سود یا زیان) به ارزش ویژه منتقل می‌شود لذا صورت درآمد و هزینه با صورت تغییرات در خالص دارایی ارتباط دارد.

صورت درآمد و هزینه	
X	درآمد سود سرمایه گذاری
X	درآمد اجاره املاک
X	درآمد تسهیلات اعطایی
X	سود فروش املاک
X	سود فروش سهام
X	سود سپرده بانکی
(X)	هزینه‌های سرمایه گذاری
(X)	هزینه مالی
	.
	.
	.
<u>X X</u>	مازاد درآمد بر هزینه

### صورت تغییرات در خالص دارایی‌های یا ارزش ویژه

صورت تغییرات در خالص دارایی‌ها (ارزش ویژه)	
X	حق بیمه دریافتی
X	کمک بلاعوض دریافتی
X	مازاد درآمد بر هزینه
X	انتقالی بیمه سایر طرح‌ها
(X)	- حقوق بازنشستگی پرداختی
(X)	- هزینه‌های اداری طرح
(X)	- انتقالی بیمه به سایر طرح‌ها
X	+ ارزش ویژه اول دوره
<u>X X</u>	ارزش ویژه پایان سال

## استاندارد ۲۶: کشاورزی

### دارایی‌های زیستی

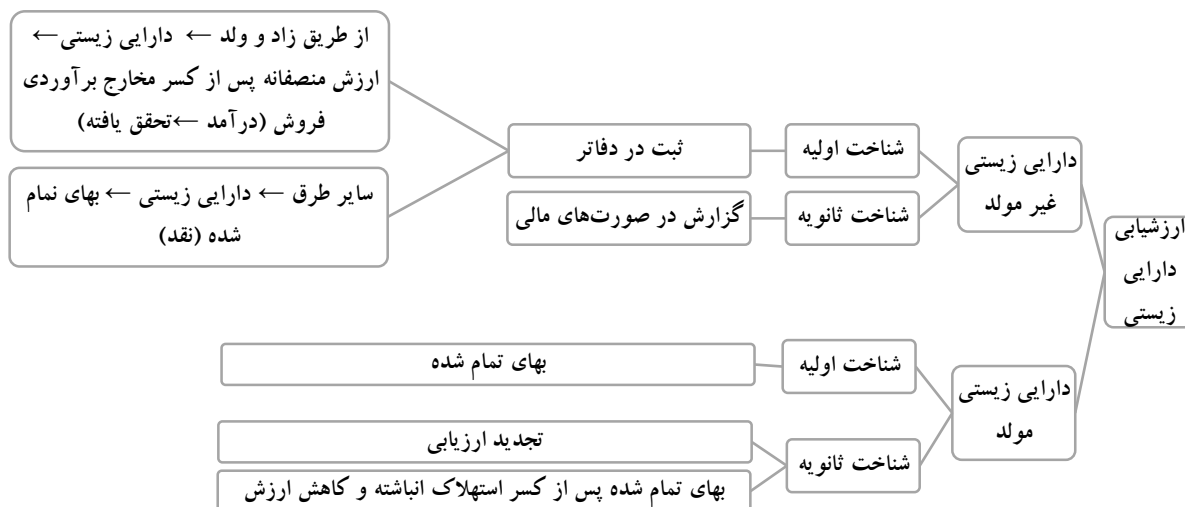
در خصوص استاندارد ۲۶ (فعالیت‌های کشاورزی) در خصوص دارایی‌هایی است که ماهیتش از سایر دارایی‌های مطالعه شده متفاوت است. ویژگی دارایی‌های مورد مطالعه در استاندارد ۲۶ دگردیسی آنهاست. دگردیسی یعنی آن دارایی رشد می‌کند، تولید مثل می‌کند و می‌میرد. بر این اساس به این گونه دارایی‌ها که دگردیسی دارند دارایی زیستی گفته می‌شود.

دارایی‌های زیستی در استاندارد ۲۶ دو دسته هستند:

- ۱- دارایی زیستی غیر مولد: که دارایی‌های هستند که هدف از تحصیل و نگهداشت آن فروش یا واگذاری آن در کوتاه مدت است، دارایی زیستی غیر مولد نوعی دارایی جاری مشابه موجودی کالا است.
- ۲- دارایی زیستی مولد: دارایی است که به منظور تولید مثل یا به منظور بهره‌برداری در بلند مدت نگهداری و تحصیل می‌شود مانند دارایی ثابت نوعی دارایی غیر جاری است.

- \* دارایی زیستی مولد مانند درختان میوه، مرغ مادر، دامی که برای تولید نیز نگهداری می‌شود و...  
مولد بودن الزاماً به معنای ماده بودن نیست ممکن است دام ماده برای فروش گوشت آن نگهداری شود لذا به آن دارایی زیستی غیر مولد گفته می‌شود.
- \* دارایی زیستی غیر مولد مانند درختانی که برای فروش چوب آن نگهداری می‌شود. مرغ گوشتی؛ دام گوشتی و..
- \* دارایی زیستی که عمر آن کوتاه‌تر از یک سال باشد در هر صورت غیر مولد است.
- \* دارایی زیستی تا زمانی که دگردیسی دارد دارایی زیستی محسوب می‌شود اما به محض قطع شناخت (کشتن دام) دیگر دارایی زیستی نیست بلکه می‌تواند به حساب دیگری نظیر موجودی کالا تبدیل شود.





**مثال)** شرکت دشت مغان دو رأس دام به بهای هر یک ۱۰۰ میلیون ریال خرید، یک رأس آن را برای پروراندی و یک رأس دیگر برای تولید مثل نگهداری می‌شود. تا پایان سال هر دو رأس را نگه داشته است. قیمت بازار هر رأس دام در پایان سال ۱۵۰ میلیون ریال است. روش ارزشیابی مولد تجدید ارزیابی نیست و پنج ساله مستهلک می‌شود. دارایی زیستی در صورت وضعیت مالی چند ریال ثبت می‌شود؟

۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی زیستی غیر مولد	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی زیستی- غیر مولد
		۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی زیستی- مولد
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی زیستی مولد	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	نقد
(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی زیستی- غیر مولد
۸۰,۰۰۰,۰۰۰		۵۰,۰۰۰,۰۰۰	درآمد تحقق یافته- ارزش منصفانه
		۲۰,۰۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک
		۲۰,۰۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته

\* واحدهای تجاری که به فعالیت کشاورزی اشتغال دارند در صورت سود و زیان سه نوع درآمد عملیاتی دارند:

۱- درآمد فروش دارایی زیستی و محصولاتش

۲- درآمد ارزشیابی یا اضافه ارزش دارایی زیستی

۳- درآمد زاد و ولد دارایی زیستی

هر سه این درآمدها تحقق یافته است.

## نحوه ارزشیابی دارایی زیستی

برای ارزشیابی دارایی زیستی و ارزش منصفانه روش‌های زیر وجود دارد:

- ۱- ارزشیابی بر اساس ارزش دارایی در بازار فعال (بازار مال فروشان)
- ۲- ارزشیابی بر اساس محصول (ارزشیابی دام بر اساس قیمت گوشت آن)
- ۳- ارزشیابی بر اساس قیمت تضمینی دولت (مانند گندم)
- ۴- ارزشیابی بر اساس دارایی مشابه (مانند ماهی برای قورباغه)

## استاندارد ۱۸ و ۱۹ و ۲۰: صورت‌های مالی تلفیقی

### ترکیب شرکت‌ها

ترکیب شرکت‌ها یعنی دو یا چند واحد تجاری به طور فرضی یا واقعی با هم تشکیل یک واحد تجاری بدهند.

ترکیب شرکت‌ها دلایل متعددی دارد که برخی از آنها از قرار زیر است:

- ۱- مزایای مالیاتی (شرکت‌هایی که در فرآیند انحلال طبق مفاد ماده ۱۱۱ قانون مالیات مستقیم عمل کنند از پرداخت مالیات انحلال معاف هستند همچنین معافیت مالیات حق تمبر نیز دارند).
- ۲- ایجاد شهرت یا برند (ترکیب چند شرکت در زمینه‌های مختلف و تنوع فعالیت یکی از مزایای ترکیب است).
- ۳- دریافت تسهیلات بانکی از محل اعتبار گروه
- ۴- تامین به موقع و با قیمت مناسب مواد اولیه و خدمات مورد نیاز
- ۵- انحصار بازار

### روش‌های ترکیب شرکت‌ها

برای ترکیب شرکت‌ها سه روش وجود دارد:

- ۱- ادغام
- ۲- تلفیق
- ۳- تحصیل

۱- ادغام: در این روش فرآیند ترکیب به شکل زیر است:



- \* در فرآیند ادغام شرکت ترکیب‌کننده دارایی‌ها و بدهی‌های ترکیب‌شونده را به خود منتقل و سهام ترکیب‌شونده را ابطال می‌کند و ترکیب‌شونده منحل می‌شود.
- \* فرآیند ادغام ترکیب‌شونده را منحل می‌کند اما ترکیب‌کننده با دارایی و بدهی بیشتر فعالیت خود را ادامه می‌دهد.
- \* ادغام نوعی تملک ۱۰۰٪ است.

۲- تلفیق: فرآیند تلفیق از قرار زیر است:



- \* تلفیق نیز همانند ادغام تملک ۱۰۰٪ است زیرا اگر تملک کمتر از ۱۰۰٪ باشد انحلال رخ نمی دهد.
- \* در فرآیند تلفیق دارایی‌ها و بدهی‌ها ترکیب‌کننده و ترکیب‌شونده به شرکت جدید منتقل و سهام آنها ابطال می‌شود.
- \* هر چند ترکیب‌کننده و ترکیب‌شونده هر دو منحل می‌شوند اما باید مشخص شود تفکیک این دو مشکل است اما امکان‌پذیر است. مثلاً هر کدام خالص دارایی‌هایش بیشتر باشد یا هر کدام در شرکت جدید سهم بیشتری از مدیران را به خود اختصاص دهد آن معمولاً ترکیب‌کننده است.

۳- تحصیل: فرآیند تحصیل از قرار زیر است:



- \* فرآیند تحصیل فرآیندی فرضی است که در آن سرمایه‌گذار (ترکیب‌کننده) و سرمایه‌پذیر (ترکیب‌شونده) منحل نشده و به فعالیت خود ادامه می‌دهد. این دو با هم به صورت فرضی منحل شده و تشکیل یک گروه اقتصادی فرضی (هلدینگ) می‌دهند.
- \* در تحصیل سرمایه‌گذار می‌تواند ۱۰۰٪ سهام یا کمتر از آن سهام سرمایه‌پذیر را تملک کند.
- \* در تحصیل سرمایه‌گذار سهام سرمایه‌پذیر را تملک نموده ولی آن را ابطال نمی‌کند ضمناً دارایی‌ها و بدهی‌های هر یک به نام همان شخص باقی می‌ماند.
- \* در تحصیل سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر در پایان سال مالی فرضاً منحل شده و با هم صورت‌های مالی یکجا تهیه می‌کنند چون انحلال فرضی سرمایه‌گذار با سرمایه‌پذیر آن را شبیه تلفیق می‌سازد به صورت‌های مالی یک جا که در فرآیند تحصیل تهیه می‌شود صورت‌های مالی تلفیقی گویند.
- \* چون تهیه صورت‌های مالی تلفیقی فرضی است لذا ثبت عملیات تلفیق صورت‌های مالی در دفاتر انجام نمی‌شود بلکه کاربرگی است.
- \* استاندارد ایران به ادغام، ادغام یک طرفه و به تلفیق ادغام دو طرفه گویند.

## روش ثبت ترکیب شرکت‌ها

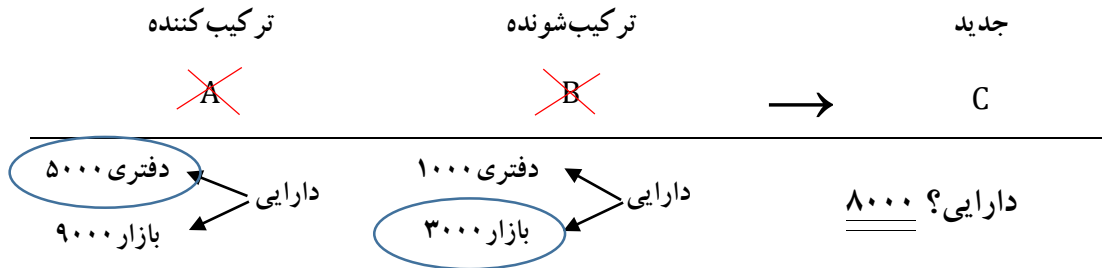
برای ثبت ترکیب شرکت‌ها در حال حاضر صرفاً روش خرید در استاندارد ایران مجاز است اما در سیستم مالیاتی کماکان روش اتحاد منافع در ماده ۱۱۱ مجاز بوده و منجر به معافیت می‌شود و روش خرید مجاز است اما در سیستم مالیاتی موجب می‌شود انحلال شرکت‌ها مشمول مالیات باشد.

روش خرید:

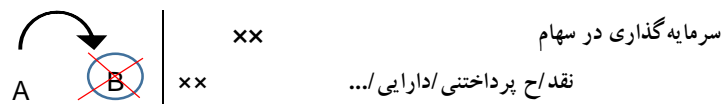
روش خرید ویژگی‌هایی دارد که اگر در آن ویژگی‌ها رعایت شود می‌توان بر اساس استانداردهای حسابداری ترکیب شرکت‌ها را ثبت نمود این ویژگی‌ها به شرح زیر است:

۱- روش خرید مقرر می‌کند انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها از ترکیب‌کننده به قیمت دفتری و از ترکیب‌شونده به ارزش منصفانه باشد. در صورتی که قانون مالیات‌ها انتقال به قیمت دفتری باشد مشمول مالیات نمی‌داند یعنی روش اتحاد منافع که البته در استاندارد ایران مجاز نیست.

**مثال** انتقال دارایی از A و B که ترکیب‌کننده و شونده هستند در فرآیند تلفیق به شرکت C چگونه است؟



۲- در روش خرید برای ثبت ترکیب شرکت‌ها در روش ادغام، تلفیق یا تحصیل اولین گام خرید سهام است. در روش ادغام و تلفیق سهام خریداری شده در نهایت ابطال می‌شود اما در روش تحصیل سهام خریداری شده ابطال نمی‌شود لذا روش خرید مقرر می‌کند برای ثبت ترکیب شرکت‌ها ابتدا ثبت تملک سهام ثبت شود.



۳- روش خرید برای ادغام و تلفیق اگر ثبت سرمایه‌گذاری انجام پذیرد چون در نهایت هدف ابطال آن سهام است، آن سرمایه‌گذاری کوتاه مدت است. در تحصیل هدف نگهداشت آن است اگر کمتر از ۲۰٪ سهام تملک شود معمولاً کوتاه مدت است و بالاتر از آن معمولاً سرمایه‌گذاری بلند مدت است.

۴- در روش خرید اگر هزینه‌ای بابت تملک سهام به طور مستقیم یا غیرمستقیم قابل انتساب به خرید یا تحصیل سرمایه‌گذاری باشد به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری اضافه می‌شود. هزینه‌هایی نظیر کارمزد که بر عهده خریدار است و هزینه‌های نقل و انتقال که بر عهده خریدار است جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است، اما هزینه‌های تامین مالی برای تملک سهم جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری نیست.

\* هزینه‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در سهام در رعایت بخشنامه ۳۰۵۴۵ قابل قبول مالیاتی نیست زیرا سرمایه‌گذاری در سهام مالیات مقطوع دارد لذا اگر برای تملک سهام وام گرفته باشیم یا از سایر وام‌ها استفاده کرده باشیم هزینه آن برگشت می‌شود.

**مثال** شرکت A در فرآیند ادغام یک طرفه ۱۰۰٪ سهام B را تملک نمود. ترازنامه A و B در تاریخ تملک سهام از قرار زیر است: مطلوب است تهیه صورت‌های مالی پس از ادغام و ثبت مربوطه در هر حالت زیر:

الف) A ۱۰۰٪ سهام B را به مبلغ ۵۰۰۰ ریال تملک نمود.

ب) A برای تملک سهام B مبلغ ۶۰۰۰ ریال پرداخت نمود.

ج) A برای تملک سهام B مبلغ ۴۵۰۰ ریال پرداخت نمود.

ترازنامه B				ترازنامه A			
۲۵,۰۰۰	بدهی	۶,۰۰۰	م نقد	۳۰,۰۰۰	بدهی	۱۰,۰۰۰	م نقد
	ح ص س	۴,۰۰۰	ح دریافتی		ح ص س	۸,۰۰۰	ح دریافتی
۴,۰۰۰	سرمایه	۱۰,۰۰۰	م کالا	۴,۰۰۰	سرمایه	۹,۰۰۰	م کالا
۱,۰۰۰	سود انباشته	۱۰,۰۰۰	دارایی ثابت	۳,۰۰۰	سود انباشته	۱۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰		۳۷,۰۰۰		۳۷,۰۰۰	

پاسخ الف:

دفاتر A - الف	
۵,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام B
۵,۰۰۰	نقد
۶,۰۰۰	م نقد
۴,۰۰۰	ح دریافتی
۱۰,۰۰۰	م کالا
۱۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۲۵,۰۰۰	بدهی
۵,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام B

\* در عمل فرآیند انتقال دارایی و بدهی یکجا انجام نمی‌شود و یکجا ثبت نمی‌شود بلکه در عمل به مرور زمان انجام شده و لذا برای ثبت از حساب کنترلی استفاده می‌شود. این حساب بابت دارایی‌های انتقالی بستانکار شده و بابت انتقال بدهی و ابطال سهام بدهکار می‌شود لذا در پایان مانده آن صفر است.

۶,۰۰۰	م نقد
۶,۰۰۰	حساب کنترلی
۴,۰۰۰	ح دریافتنی
۴,۰۰۰	حساب کنترلی
۲۵,۰۰۰	حساب کنترلی
۲۵,۰۰۰	بدهی
۵,۰۰۰	حساب کنترلی
۵,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام B

\* ادغام و تلفیق کالا دو ثبت دارد:

۱- تملک سهام

۲- انتقال دارایی و بدهی و ابطال سهام

در تحصیل چون سهام ابطال نمی‌شود و دارایی و بدهی منتقل نمی‌شود کلاً یک ثبت است از آن ثبت تملک سهام است.

#### ترازنامه A - الف

۵۵,۰۰۰	بدهی	۱۱,۰۰۰	م نقد
	ح ص س	۱۲,۰۰۰	ح دریافتنی
۴,۰۰۰	سرمایه	۱۹,۰۰۰	م کالا
۳,۰۰۰	سود انباشته	۲۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۶۲,۰۰۰		۶۲,۰۰۰	

پاسخ ب:

#### دفاتر A - ب

۶,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام B
۶,۰۰۰	نقد
۶,۰۰۰	م نقد
۴,۰۰۰	ح دریافتنی
۱۰,۰۰۰	م کالا
۱۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۱,۰۰۰	سرقفلی
۲۵,۰۰۰	بدهی
۶,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام B

\* سرقفلی در استانداردهای ایران بر دو نوع است:

۱- سرقفلی ملک، استاندارد ۱۷

۲- سرقفلی سهام، استاندارد ۱۸,۱۹,۲۰

\* سرقفلی سهام اضافه پرداختی بابت تملک سهام است که نتوان به دارایی مشخصی نسبت داد (بابت خرید سهام اضافه پول دادیم اما نمی دانیم چرا)

\* اگر بابت تملک سهام اضافه پرداخت کنیم به ترتیب دو دلیل دارد:

۱- قیمت دارایی و بدهی تغییر کرده در آن صورت به قیمت آن دارایی یا بدهی منظور می شود.

۲- سرقفلی است.

ترازنامه A - ب

۵۵,۰۰۰	بدهی	۱۰,۰۰۰	م نقد
	ح ص س	۱۲,۰۰۰	ح دریافتنی
۴,۰۰۰	سرمایه	۱۹,۰۰۰	م کالا
۳,۰۰۰	سود انباشته	۲۰,۰۰۰	دارایی ثابت
		۱,۰۰۰	سرقفلی سهام
۶۲,۰۰۰		۶۲,۰۰۰	

پاسخ ج:

دفاتر A - ج

۴,۵۰۰	سرمایه گذاری در سهام B
۴,۵۰۰	نقد
۶,۰۰۰	م نقد
۴,۰۰۰	ح دریافتنی
۹,۷۵۰	م کالا
۹,۷۵۰	دارایی ثابت
۲۵,۰۰۰	بدهی
۴,۵۰۰	سرمایه گذاری در سهام B

کسر پرداختی	دارایی غیر پولی	
۵۰۰	۲۰,۰۰۰	$(10,000 - 250) \rightarrow$
$X=250$	۱۰,۰۰۰	$(10,000 - 250) \rightarrow$

ترازنامه A - ج

۵۵,۰۰۰	بدهی	۱۱,۵۰۰	م نقد
	ح ص س	۱۲,۰۰۰	ح دریافتنی
۴,۰۰۰	سرمایه	۱۸,۷۵۰	م کالا
۳,۰۰۰	سود انباشته	۱۹,۷۵۰	دارایی ثابت
۶۲,۰۰۰		۶۲,۰۰۰	



\* اگر بابت تملک سهام کسر پرداختی داشتیم (کمتر پول دادیم) به ترتیب دو حالت دارد:

۱- ناشی از تغییر قیمت دارایی و بدهی است: در این صورت به آن حساب دارایی و بدهی ثبت می‌شود.

۲- در غیر این صورت کسر پرداختی به نسبت بین دارایی‌های غیر پولی ترکیب‌شونده سرشکن می‌شود.

### ارزشیابی در ترکیب شرکت‌ها

روش تحصیل کالا			روش ترکیب شرکت‌ها		
روش تحصیل کالا	روش ثبت	روش ارزشیابی	روش ارزشیابی	روش ثبت ترکیب	روش ترکیب شرکت‌ها
نقد	ادواری	Fifo	بهای تمام شده	خرید	ادغام
نسبه	دائمی	میانگین	ارزش ویژه	اتحاد-منافع	تلفیق
ساخت		شناسایی ویژه			تحصیل
معاوضه					

در ادغام و تلفیق سهام خریداری شده یا تملک شده ابطال می‌شود لذا روش ارزشیابی برای سهامی که ابطال شده و ارزش ندارد بی معنی ست و کاربرد ندارد. روش‌های ارزشیابی مختص روش تحصیل است که در آن سهام تملک شده نگهداری می‌شود.

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی	روش ارزشیابی	نفوذ/ کنترل	نوع نفوذ یا تاثیر	رابطه	درصد تملک سهام
اختیاری	بهای تمام شده	-	-	سرمایه گذار- سرمایه پذیر	زیر ۲۰٪
اختیاری	ارزش ویژه	نفوذ قابل ملاحظه	سیاست‌های مالی سیاست‌های عملیاتی	اصلی-وابسته	۲۰٪-۵۰٪
الزامی	بهای تمام شده ارزش ویژه	کنترل	سیاست‌های مالی سیاست‌های عملیاتی	اصلی-فرعی	بالای ۵۰٪

تحصیل

- \* در روش ارزش ویژه که نوعی تلفیق یک سطری است سرمایه‌گذار و سرمایه‌پذیر به صورت مکمل اطلاعات را تهیه و ارائه می‌کند.
- \* درصد تملک بیان شده در جدول فوق فرضی است و گاه ممکن است فرد یا شخص سرمایه‌گذار با ۳۰ درصد سهام دارای کنترل باشد.
- \* درصد تملک یا دارای کنترل بودن دو معیار برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است اما ملاک یا معیار اصلی داشتن کنترل است، یعنی اگر فرد سرمایه‌گذار ۳۰٪ سهام را دارا باشد ولی دارای کنترل باشد باید تلفیقی تهیه کند.

روش ارزشیابی بهای تمام شده و ارزش ویژه دارای تفاوت‌های زیر هستند:

روش ارزش ویژه	روش بهای تمام شده
سرمایه‌گذاری در سهام ×× درآمد سرمایه‌گذاری ××	ثابت ندارد
نقد/سود سهام دریافتی ×× سرمایه‌گذاری در سهام ××	نقد/سود سهام دریافتی ×× درآمد سرمایه‌گذاری ××

سرمایه‌پذیر سود کسب می‌کند  
تصویب صورت‌های مالی در مجمع ←

تصویب تقسیم سود  
←

## صورت‌های مالی تلفیقی

**مثال)** شرکت مازندران ۸۰٪ سهام گلستان را تملک نموده است در تاریخ تملک صورت‌های مالی این دو شرکت از قرار زیر است. مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ مذکور:

ترازنامه مازندران (اصلی)	
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	حقوق صاحبان سهام
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۷۰,۰۰۰,۰۰۰	

ترازنامه گلستان	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی به مازندران
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	بدهی غیر جاری
۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه
۱,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۵۰,۰۰۰,۰۰۰	

- \* در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی دارایی‌ها و بدهی‌ها صرف نظر از درصد تملک کلاً با هم جمع می‌شوند. آن بخش از دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت فرعی که متعلق به اصلی نیست تحت عنوان حقوق اقلیت در صورت‌های مالی تلفیقی منعکس می‌شود.
- \* در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مانده حساب‌های فیما بین باید حذف شود زیرا شرکت‌های مشمول تلفیق فرضاً منحل شده‌اند و تلفیق شده‌اند لذا طلب و بدهی از خود بی معنی است.
- \* چون در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باید مانده حساب‌های فیما بین حذف شود لذا می‌بایست حساب‌های فیما بین در شرکت‌های گروه حساب‌های جدا و مشابه داشته باشند.

ترازنامه تلفیقی			
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی جاری	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	م نقد
۳۶,۰۰۰,۰۰۰	بدهی غیرجاری	۸,۰۰۰,۰۰۰	ح دریافتنی
		۳۲,۰۰۰,۰۰۰	م کالا
	حقوق صاحبان سهام	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه	۱,۸۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته		
۸۰۰,۰۰۰	حقوق اقلیت		
۱۰۶,۸۰۰,۰۰۰		۱۰۶,۸۰۰,۰۰۰	

- \* مانده حساب‌های فیما بین نباید دارای مغایرت باشد و گرنه دو طرف قابل حذف نیست. لذا قبل از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی باید مغایرت‌گیری شود.
- \* در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی همواره سرمایه‌گذاری در سهام فرعی با حقوق صاحبان فرعی که مشمول تلفیق است حذف می‌شود.
- \* در فرآیند تلفیق صورت‌های مالی برخی حساب‌ها حذف و برخی به صورت فرضی ایجاد می‌شود. لذا فرآیند تلفیق صورت‌های مالی صرفاً حساب‌ها را حذف نمی‌کند بلکه حساب‌های فرضی نظیر حقوق اقلیت ایجاد می‌شود.

	دارایی فرعی سهم اقلیت	$۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% =$	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
روش ۱	بدهی فرعی سهم اقلیت	$۴۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% =$	(۹,۲۰۰,۰۰۰)
	سهم اقلیت		۸۰۰,۰۰۰
روش ۲	حقوق صاحبان سهام	$۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% =$	۸۰۰,۰۰۰

- \* حقوق اقلیت در استاندارد ایران جزء حقوق صاحبان سهام تلفیقی است، البته در تئوری‌های دیگر طبقه‌بندی‌های دیگری دارد مانند بدهی.

	سرمایه‌گذاری در سهام	۵,۰۰۰,۰۰۰
	ارزش حقوق صاحبان سهام تملک شده	$۴,۰۰۰,۰۰۰ \times ۸۰\% = (۳,۲۰۰,۰۰۰)$
	اضافه / کاهش	۱,۸۰۰,۰۰۰
	سرقفلی ✓	

\* در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مانده حساب‌هایی که تغییر می‌کنند، حذف می‌شوند یا ایجاد می‌شوند باید ثبت شوند اما اگر مانده حساب‌ها عیناً به تلفیقی منتقل شوند ثبت نمی‌شود. ثبت‌های تلفیقی چون فرضی است در کاربرد ثبت می‌شوند.

کاربرگ تلفیقی	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی به مازندران
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	حساب دریافتی از گلستان
۱,۸۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه
۱,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام گلستان
۸۰۰,۰۰۰	حقوق اقلیت

**مثال)** اصلی ۹۰٪ سهام فرعی را دارد. در تاریخ تملک ترازنامه اصلی و فرعی از قرار زیر است. ضمناً موجودی کالای اصلی و فرعی به ترتیب در بازار ۲ میلیون و ۱ میلیون ریال اضافه ارزش دارند. مطلوبست تهیه ترازنامه تلفیقی در تاریخ تملک:

ترازنامه اصلی		ترازنامه فرعی	
۲۰,۰۰۰,۰۰۰	م نقد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	م نقد
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	ح دریافتی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	ح دریافتی از اصلی
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	م کالا	۱۶,۰۰۰,۰۰۰	ح ص س
۴,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت	۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی	۲,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی	۲۵,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی		
۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی
۱۱۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام فرعی

ترازنامه تلفیقی			
۵۳,۰۰۰,۰۰۰	بدهی	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	م نقد
۹۰,۰۰۰,۰۰۰	بدهی غیر جاری	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	ح دریافتی
		۴۶,۰۰۰,۰۰۰	م کالا
	حقوق صاحبان سهام	۶۵,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه	۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام سرمایه پذیر
۵,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۲,۸۰۰,۰۰۰	سرقفلی
۸۰۰,۰۰۰	حقوق اقلیت		
۱۵۸,۸۰۰,۰۰۰		۱۵۸,۸۰۰,۰۰۰	

$$\begin{aligned}
 & \text{حقوق صاحبان سهام فرعی - دفتری} & ۷,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & \text{خوشحالی} & + ۱,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & \text{ناراحتی} & - ۰ \\
 \hline
 & \text{حقوق صاحبان سهام فرعی - بازار} & ۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۸۰۰,۰۰۰
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & ۸,۰۰۰,۰۰۰ \times ۹۰\% = (۷,۲۰۰,۰۰۰) \\
 & \text{سرمایه گذاری} & ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \\
 & \text{سرقفلی} & ۲,۸۰۰,۰۰۰
 \end{aligned}$$

- \* انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها از ترکیب‌کننده به قیمت دفتری و از ترکیب‌شونده یا سرمایه‌پذیر یا فرعی به قیمت منصفانه است. از آنجا که شرکت‌های فرعی باید به قیمت روز ارزشیابی شده و بعد تلفیق گردند ولی در عمل این کار انجام نمی‌شود، همواره بند گزارش حسابرسی است زیرا ارزشیابی به قیمت روز هزینه داشته و برای صورت‌های مالی تلفیقی که فرضی ست نمی‌صرفد.
- \* سرمایه‌گذاری در سهامی که مشمول تلفیق می‌شود در فرآیند تلفیق حذف می‌شود. سایر سرمایه‌گذاری‌ها که تلفیق نمی‌شوند حذف نمی‌شوند.
- \* حقوق اقلیت در استاندارد ایران جزئی از حقوق صاحبان سهام بوده و ضمناً برای محاسبه حقوق اقلیت از ارزش بازار حقوق صاحبان سهام فرعی به آن سهم می‌دهیم.
- \* برای تلفیق صورت‌های مالی باید صورت‌های مالی همزمان باشد. البته استاندارد تا ۳ ماه تفاوت را به شرط تهیه صورت‌های مالی همزمان پذیرفته است اما بیش از سه ماه تفاوت در سال مالی را نمی‌پذیرد.


## صورت سود و زیان تلفیقی

در شرکت‌های گروه که مشمول تلفیق صورت‌های مالی می‌شوند باید مبادلات فی مابین حذف و سود و زیان فروش درون گروهی تحقق نیافته نیز حذف شود.

\* سود و زیان مبادلات فی‌مابین در تهیه صورت سود و زیان تلفیقی حذف می‌شود لذا این صورت مالی مهمترین صورت مالی تلفیقی بوده و نشان دهنده سود و زیان واقعی گروهی است و سود و زیان های واهی ناشی از مبادلات درون گروهی را حذف می‌کند.

**مثال)** شرکت اصلی کلایی به بهای ۱۰۰۰ ریال خریداری و به شرکت فرعی به مبلغ ۱۲۰۰ ریال فروخت. شرکت فرعی تا پایان سال این کالاها را به بیرون از گروه نفروخته است. مطلوبست ثبت دفاتر و ثبت کاربرگ تلفیقی:

شرکت اصلی		شرکت فرعی	
موجودی کالا	۱۰۰۰	موجودی کالا	۱۲۰۰
نقد	۱۰۰۰	حساب پرداختنی به اصلی	۱۲۰۰
حساب دریافتنی از فرعی	۱۲۰۰		
فروش	۱۲۰۰		
ب ت ک ف	۱۰۰۰		
موجودی کالا	۱۰۰۰		

کاربرگ	
فروش ← کل فروش درون گروهی	۱۲۰۰
موجودی کالا ← سود تحقق نیافته درون گروهی	۲۰۰
ب ت ک ف ← مابه التفاوت	۱۰۰۰
حساب پرداختنی به اصلی	۱۲۰۰
حساب دریافتنی از فرعی	۱۲۰۰
$1000 \rightarrow 1200$  $200 \times \%100 = 200$	
<p>سود تحقق نیافته = درصد فروش رفته × سود درون گروهی</p>	



\* اثر هرگونه مبادلات فی مابین با انجام ثبت فوق در کاربرگ تلفیق حذف می‌شود.

\* استانداردهای حسابداری در خصوص مبادلات فی مابین- کالا قواعد زیر را در نظر گرفته است:

قاعده ۱: اگر کالایی در درون گروه مبادله شود و تا پایان سال به بیرون از گروه فروخته نشود کالا باید به قیمت اولیه خودش در دفاتر فروشنده برگردد.

فرعی	→	اصلی
۱۲۰۰		۱۰۰۰
(۲۰۰)		
۱۰۰۰		

قاعده ۲: اگر کالایی در درون گروه مبادله شود و تا پایان سال به بیرون از گروه فروخته نشود متناسب با درصد فروش نرفته، سود درون گروهی تحقق نیافته بوده و حذف می‌شود.

قاعده ۳: اگر در درون گروه مبادله ای رخ دهد و سود فروش درون گروهی تحقق نیافته باشد آن سود تحقق نیافته از سود فروشنده آن کسر می‌گردد.

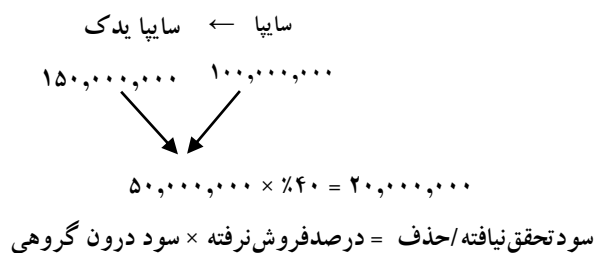
قاعده ۴: سود تحقق نیافته فروش درون گروهی هر زمان دارایی به بیرون از گروه فروخته شد تحقق می‌یابد. در خصوص کالا چون دارایی جاری است معمولاً ارسال بعد به بیرون از گروه فروخته می‌شود.

**مثال)** شرکت سایپا و سایپایدک صورت سود و زیان خود را جداگانه به صورت زیر تهیه و ارائه نموده است. در طی سال جاری شرکت سایپا ۱۰۰ میلیون کالا را به قیمت ۱۵۰ میلیون ریال به سایپایدک فروخته است که تا پایان سال ۶۰٪ این کالاها به بیرون از گروه فروخته شده است. مطلوب است تهیه صورت سود و زیان تلفیقی:

تلفیقی	سایپایدک	سایپا	
۱,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش
(۸۷۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	ب ت ک ف
۳۸۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۷۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۳۰,۰۰۰,۰۰۰)	- هزینه‌های اداری و عمومی
(۲۷۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰)	- هزینه‌های توزیع و فروش
۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۵,۰۰۰,۰۰۰)	(۵,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰,۰۰۰,۰۰۰)	- مالیات
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	سود خالص

سود خالص	۲۵,۰۰۰,۰۰۰
سود سهم اقلیت	(۳,۰۰۰,۰۰۰)
سود تلفیقی	۲۲,۰۰۰,۰۰۰

$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۳,۰۰۰,۰۰۰$  سود فرعی



کاربرگ	
فروش	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰
م کالا	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
ب ت ک ف	۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰

\* در تهیه صورت سود و زیان تلفیقی اثر مبادلات فی مابین که با ثبت کاربرگ حذف شده، در صورت سود و زیان اعمال می گردد.

مثال) شرکت نیلپر صورت سود و زیان خود و شرکت زیر مجموعه اش به نام نیلرام را ارائه نموده است. یادداشت های توضیحی مربوط به فروش و بهای تمام شده نیز جداگانه به شرح زیر است. مطلوبست تهیه صورت سود و زیان تلفیقی گروه نیلپر:

تلفیقی	نیلرام	نیلپر	
۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش
(۶۰۸,۳۳۳,۳۳۳)	(۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	ب ت ک ف
۳۹۱,۶۶۶,۶۶۷	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	- هزینه های اداری و عمومی
(۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	- هزینه های توزیع و فروش
۱۳۱,۶۶۶,۶۶۷	۴۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۳۵,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۵,۰۰۰,۰۰۰)	- مالیات
۹۶,۶۶۶,۶۶۷	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰,۰۰۰	سود خالص
(۴,۳۳۳,۳۳۳)	(۸,۳۳۳,۳۳۳)		
۹۲,۳۳۳,۳۳۴	۲۱,۶۶۶,۶۶۷		تحقق نیافته
سود تلفیقی			

$۴,۳۳۳,۳۳۳ = ۲۱,۶۶۶,۶۶۷ \times ۲۰\%$  سهم اقلیت از سود

یادداشت ۲۰- فروش		یادداشت ۲۱- ب ت ک ف	
نیلپر	نیلرام	نیلپر	نیلرام
فروش درون گروهی	۰	۰	۰
فروش بیرون گروهی	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۰	۰
جمع فروش	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۰	۰
		م اول دوره	
		+ خرید طی دوره	
		خرید درون گروهی	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰
		خرید بیرون گروهی	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰
		جمع خرید	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰
		- م کالای پایان دوره	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)
		ب ت ک ف	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰

فروش ← کل فروش درون گروهی	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰
موجودی کالا ← سود تحقق نیافته	۸,۳۳۳,۳۳۳
ب ت ک ف ← مابه التفاوت	۱۹۱,۶۶۶,۶۶۷
فروش نرفته درون گروهی = $\frac{۱۰۰}{۶۰۰}$	
درصد سود فروش = $\frac{۱۰۰}{۴۰۰} = ۲۵\%$	
سود تحقق نیافته = $۸,۳۳۳,۳۳۳ = ۱/۶ \times ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\%$	
درصد فروش نرفته	سود تحقق نیافته

- \* در مثال فوق برای محاسبه سهم اقلیت از سود، سود تحقق نیافته را خارج کرده و از مانده سود به اقلیت سهم می دهیم، زیرا آن سود غیر واقعی بوده و قابل تخصیص به اقلیت نیست.
- \* اقلیت سهامدار فرعی است، لذا اگر بخواهیم سهمی به اقلیت بدهیم درصدی از سود فرعی را به اقلیت می دهیم.

مثال) شرکت کشتیرانی ۹۰٪ سهام دریایی جنوب را داراست این دو شرکت صورت سود و زیان خود را به شرح زیر تهیه نمودند. اگر سایر اطلاعات نیز به شرح زیر باشد مطلوبست تهیه صورت سود و زیان تلفیقی:

تلفیقی		کشتیرانی		جنوب		
۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش
(۵۳۱,۲۵۰,۰۰۰)	(۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	(۲۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	ب ت ک ف
۳۶۸,۷۵۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰		(۴۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	سود ناخالص
(۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰)				۴۰,۰۰۰,۰۰۰	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	-هزینه‌های اداری و عمومی
(۱۴۰,۰۰۰,۰۰۰)				(۱۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰)	-هزینه‌های توزیع و فروش
۱۰۸,۷۵۰,۰۰۰				۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۳۵,۰۰۰,۰۰۰)				(۱۰,۰۰۰,۰۰۰)	(۲۵,۰۰۰,۰۰۰)	-مالیات
۷۳,۷۵۰,۰۰۰				۷۵,۰۰۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰,۰۰۰	سود خالص
(۱,۷۵۰,۰۰۰)				(۱۲,۵۰۰,۰۰۰)	(۱۸,۷۵۰,۰۰۰)	سود تحقق نیافته
۷۲,۰۰۰,۰۰۰				۱۷,۵۰۰,۰۰۰	۵۶,۲۵۰,۰۰۰	

سود تلفیقی  $۱۷,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱,۷۵۰,۰۰۰$  سهم اقلیت از سود

بادداشت ۲۱- ب ت ک ف		بادداشت ۲۰- فروش		
جنوب	کشتیرانی	جنوب	کشتیرانی	
۰	۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش درون گروهی
		۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش بیرون گروهی
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع فروش
۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰,۰۰۰			
$\frac{1}{4} \left( \begin{matrix} ۴۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ (۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰) \end{matrix} \right)$	$\frac{1}{2} \left( \begin{matrix} ۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ \\ (۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰) \end{matrix} \right)$			جمع خرید
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰			-م کالای پایان دوره
				ب ت ک ف

۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	فروش ← کل فروش درون گروهی
۳۱,۲۵۰,۰۰۰	موجودی کالا ← سود تحقق نیافته
۲۶۸,۷۵۰,۰۰۰	ب ت ک ف ← مابه التفاوت

فروش درون گروهی جنوب = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰

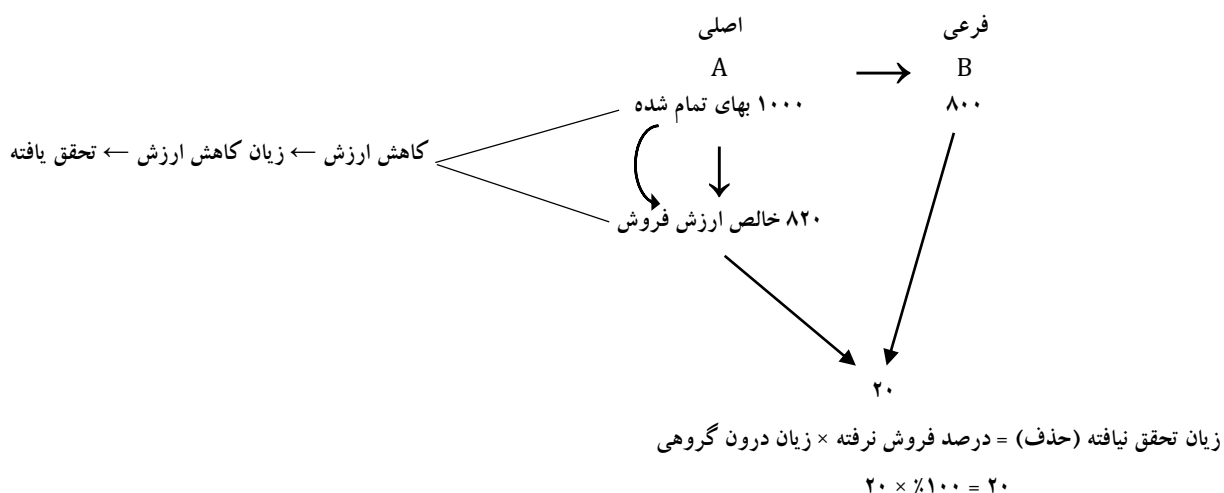
فروش درون گروهی کشتیرانی = ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰

$$\frac{3}{8} = 75,000,000 \times \frac{1}{4} = 18,750,000$$

$$\frac{1}{4} = 25,000,000 \times \frac{1}{2} = 12,500,000$$

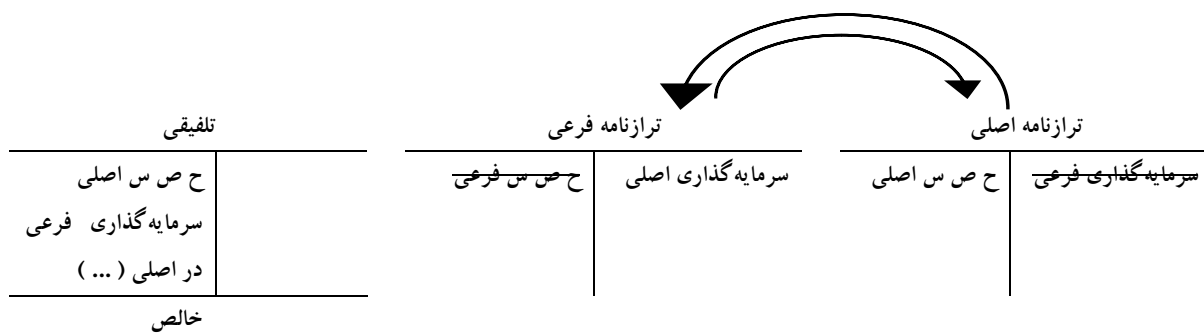
↑ سود تحقق نیافته  
↑ فروش نرفته  
↑ سود

**مثال** شرکت A ۹۰٪ سهام شرکت B را داراست. شرکت A کالایی به بهای تمام شده ۱۰۰۰ ریال را به B به مبلغ ۸۰۰ ریال فروخت. خالص ارزش فروش این کالا ۸۲۰ ریال است. زیان فروش درون گروهی با این فرض که کالای مذکور به بیرون از گروه فروخته نشده باشد چند ریال است؟



\* اگر ناشی از فروش درون گروهی متحمل زیان شویم، این زیان اگر ناشی از کاهش ارزش کالا است، ربطی به معامله درون گروهی نداشته و تحقق یافته است اما اگر زیان ناشی از کاهش ارزش نبوده و مربوط به معامله درون گروهی است همانند سود درون گروهی متناسب با درصد فروش نرفته تحقق نیافته است.

\* گاه سرمایه گذاری زنجیره ای است، در این حالت سرمایه گذاری در سهام فرعی با حقوق صاحبان سهام فرعی حذف می شود اما سرمایه گذاری در سهام اصلی با حقوق صاحبان سهام اصلی حذف نمی شود بلکه به صورت کاهنده در حقوق صاحبان سهام تلفیقی درج می گردد.



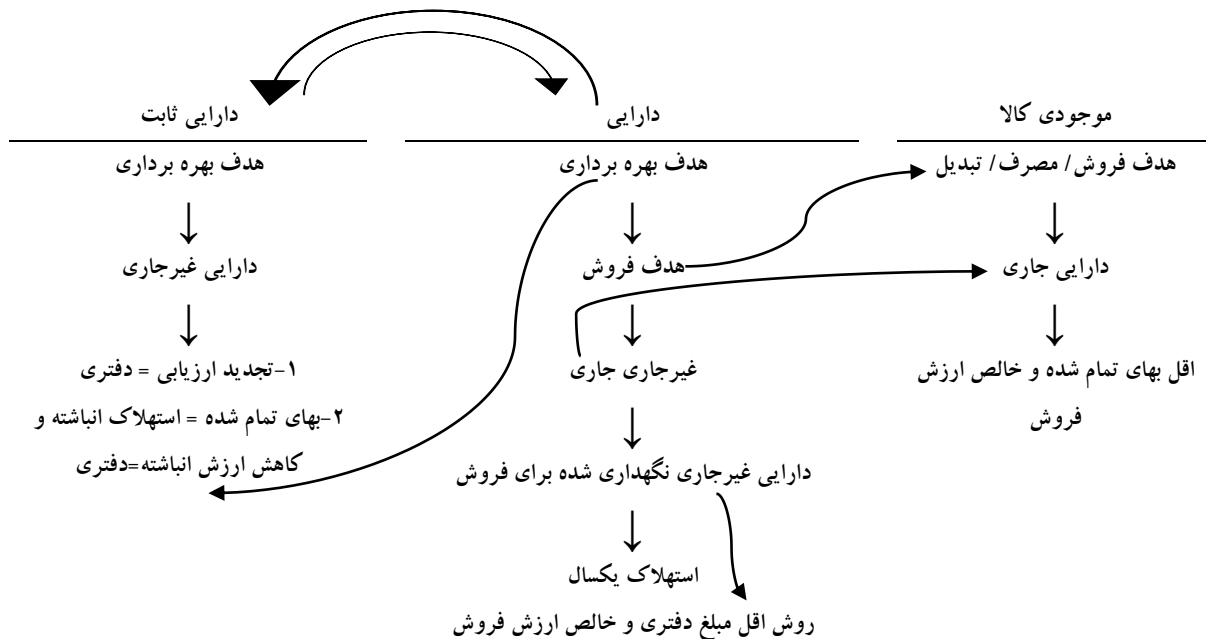
## استاندارد ۱۱: دارایی‌های ثابت

دارایی‌های ثابت مشهود نوعی دارایی غیرجاری هستند که با هدف بهره برداری در بلند مدت تحصیل و نگهداری می‌شوند این دارایی‌ها علی‌رغم آن که مشهود نامیده می‌شوند ولی در برگیرنده دارایی‌های نامشهود نیز هستند مانند نرم افزارهای راه اندازی ماشین آلات که جزئی از ماشین‌آلات بوده و منفک از آن قابل واگذاری نیست.

\* صرفاً بلندمدت بودن دارایی موجب تلقی آن به عنوان دارایی ثابت نیست بلکه عامل اصلی هدف از تحصیل و نگهداشت آن است.

دارایی‌هایی که با هدف بهره برداری در بلند مدت تحصیل شده اما بعد از بهره‌برداری واحد تجاری تغییر هدف داده و آن را با هدف فروش نگهداری می‌کند دیگر دارایی ثابت نیست، چون هدف فروش است. موجودی کالا هم نیست چون دارای استهلاک انباشته است. این دارایی‌ها در طبقه جداگانه به عنوان اولین قلم دارایی‌های جاری گزارش می‌شود.

این دارایی با عنوان نگهداری شده برای فروش تا یک سال می‌تواند در این سرفصل باقی بماند و چنانچه پس از یک سال به فروش نرسید می‌بایست به دارایی‌های ثابت برگردد مگر اینکه عدم فروش آن ناشی از شرایط بازار باشد. در این یک سال که در دارایی غیرجاری نگهداری شده برای فروش گزارش می‌شود برایش استهلاک محاسبه نمی‌شود.



اگر دارایی ثابت را بخواهیم به دارایی غیرجاری نگهداری شده برای فروش منتقل کنیم باید شرایطی برقرار باشد مانند آن که وضعیت دارایی به گونه‌ای باشد که برای فروش آماده باشد یا شرایط فروش مهیا شده باشد و قیمت فروش تعیین شده با ارزش منصفانه برابر باشد.

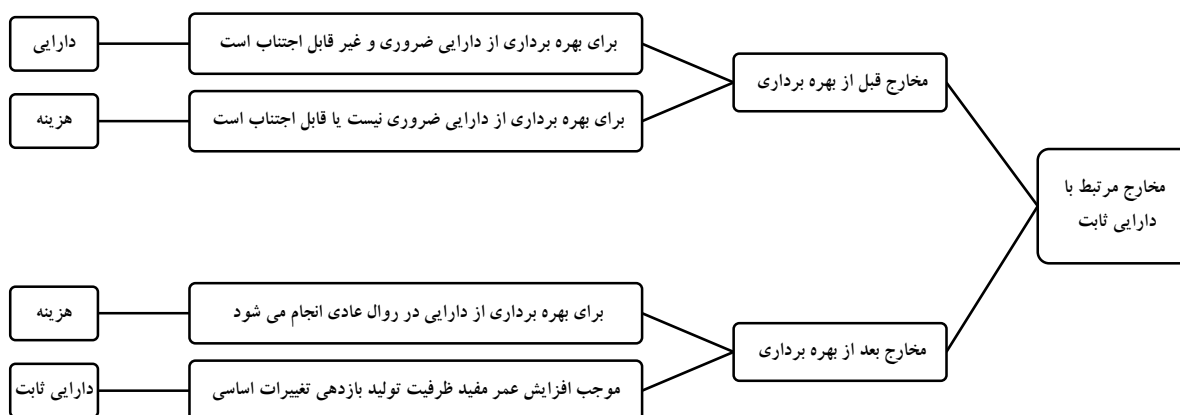
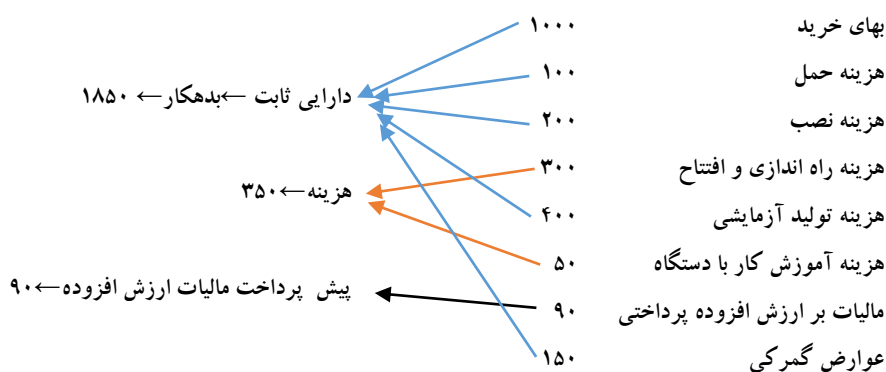
سر فصل دارایی‌های ثابت شامل طبقات مختلفی است مانند: زمین، ساختمان، ماشین آلات، تجهیزات، وسایل نقلیه، اثاثه و منصوبات

اما در این سرفصل دارایی‌های دیگری نیز به عنوان دارایی ثابت طبقه‌بندی می‌شود مانند پیش پرداخت‌های سرمایه‌ای که وجوهی است برای تحصیل دارایی ثابت پرداخت شده اما هنوز دارایی ثابت دریافت نشده است. همچنین اقلامی که تحویل انبار شده ولی تا پایان سال مالی تحویل واحد مربوطه نشده تا از آن استفاده نماید تحت عنوان اقلام سرمایه‌ای نزد انبار گزارش می‌شود که نوعی دارایی ثابت است.

### نحوه ثبت و ارزشیابی در شناخت اولیه دارایی ثابت

دارایی‌های ثابت در هنگام تحصیل باید به بهای تمام شده ثبت شوند، بهای تمام شده بستگی به روش تحصیل دارد که به صورت زیر است:

۱- خرید نقد: دارایی ثابتی به صورت نقد با شرایط زیر خریداری شد، بهای تمام شده دارایی ثابت چند ریال است؟





\* هزینه تولید آزمایشی جز بهای تمام شده دارایی است و اگر محصول تولید آزمایشی به فروش برسد از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود.

\* هزینه آموزش و افتتاح و نظایر آن هزینه دوره است.

\* مالیات بر ارزش افزوده اگر خریدار مشمول ارزش افزوده باشد جز پیش پرداخت ها یا حساب دریافتی (اعتبار) است به شرط آنکه کالای تولیدی آن دارایی مشمول ارزش افزوده باشد و اگر معاف از مالیات بر ارزش افزوده باشد به عنوان بهای دارایی ثبت می‌شود.

## ۲- خرید نسیه:

**مثال)** دارایی ثابتی به ارزش منصفانه ۱۰ میلیون ریال به طور نسیه طی ۶ قسط ۲ میلیون ریالی خریداری شد بهای تمام شده دارایی ثابت چند ریال است؟

قوانین مالیاتی	استاندارد ۱۱
دارایی ثابت ۱۲,۰۰۰,۰۰۰	دارایی ثابت ← بهای تمام شده ← ارزش منصفانه در تاریخ خرید (قیمت نقدی خرید)
۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
بدهی	دارایی ثابت
	هزینه تامین مالی تحقق نیافته ۲,۰۰۰,۰۰۰
	بدهی $6 \times 2,000,000 = 12,000,000$

- بهره دادن مجاز
- ۱- بانک مجاز
  - ۲- موسسه اعتباری مجاز
  - ۳- موسسات واسپاری لیزینگ
  - ۴- صندوق توسعه کشاورزی
  - ۵- ایران خودرو سایپا بر اساس مصوبه هیئت وزیران
  - ۶- اشخاص مندرج در ماده ۱۳۸ مکرر
  - ۷- سرمایه‌گذاران و بانک‌های خارجی به شرط کسب مجوز از سازمان توسعه سرمایه‌گذاری و رعایت نرخ (لیبور)

۳- ساخت دارایی: دارایی ثابتی از نوع ساختمان با انجام مخارج زیر ساخته شد. نتیجه عملیات ساخت در طی سه سال انجام شده به شرح زیر است، بهای تمام شده دارایی ثابت - ساختمان چند ریال است؟

این مخارج طی سه سال اتفاق افتاده	{	۱۰,۰۰۰	مخارج خرید زمین
	۲,۰۰۰	مخارج تخریب ساختمان کلنگی	
	۳,۰۰۰	مخارج اخذ جواز ساخت و تراکم	
	۳۰,۰۰۰	مخارج مواد و مصالح مصرفی	
	۲۰,۰۰۰	دستمزد ساخت	
	۱,۰۰۰	درآمد فروش ضایعات مصالح مصرفی	
	۵۰۰	درآمد اجاره ساختمان نیمه کاره به صورت پارکینگ	
	۱,۰۰۰	بهره وام ۵ ساله ساخت ساختمان به ازای هر سال	
۴,۰۰۰	مخارج اخذ انشعاب آب و برق و گاز		

- \* بهای خرید زمین باید به دارایی ثابت - زمین منظور شود چون قابل استهلاک نیست بر همین اساس اگر آپارتمان خریداری شود رایج آن است که بهای خرید را به قیمت تمام شده ساختمان منظور می کنیم در صورتی که بخشی از آن قدرالسهم زمین یا عرصه است بر این اساس اداره مالیاتی بخشی از هزینه استهلاک را نمی پذیرد. ضمناً در خرید املاک تجاری اداری هر چند روال آن است که کل بهای خرید را به قیمت تمام شده ساختمان منظور می کنند اما می بایست بهای عرصه یا زمین و بهای سرفقلی و بهای اعیانی یا ساختمان تفکیک شود و جدا ثبت گردد زیرا سرفقلی و زمین استهلاک ندارند و اداره مالیاتی به استناد این موضوع بخشی از هزینه استهلاک را برگشت می زند.
- \* هرگونه مخارج آماده سازی زمین برای عملیات ساخت جز بهای تمام شده زمین است.
- \* مخارج اخذ جواز ساخت و تراکم بر طبق پیوست استاندارد ۱۷ جزء بهای تمام شده زمین است و به هر دلیلی به بهای ساختمان منظور شود استهلاک پذیر نیست.

	دارایی ثابت-زمین
	- خرید زمین ۳,۰۰۰
	- مخارج تخریب ۲,۰۰۰
	- مخارج جواز ۱۰,۰۰۰
	نقد ۱۵,۰۰۰
	دارایی نامشهود - حق الامتیاز ۴,۰۰۰
	نقد ۴,۰۰۰

- \* مخارج اخذ انشعاب خدمات عمومی نظیر آب و برق و ... دارایی نامشهود است. اما مخارج انجام شده بابت بهره برداری از این دارایی ها نظیر لوله کشی از این انشعابات دارایی ثابت است (تاسیسات)

مالیاتی	استاندارد
	دارایی ثابت-ساختمان ۵۰,۰۰۰
	نقد ۵۰,۰۰۰
	خرید مصالح + دستمزد
نقد ۱,۰۰۰	۱,۰۰۰
سایر درآمدها ۱,۰۰۰	دارایی ثابت-ساختمان ۱,۰۰۰
	فروش ضایعات

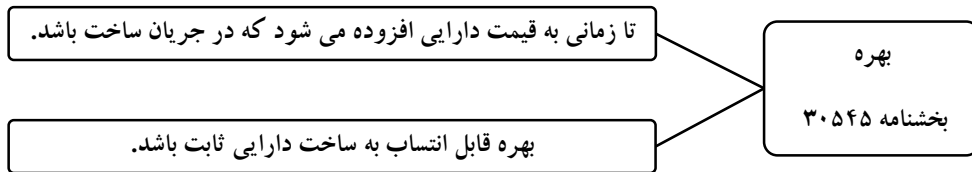
\* در خصوص درآمدهای ناشی از عملیات ساخت آن درآمدها کاهنده بهای تمام شده دارایی ثابت است اما سایر درآمدها مانند اجاره ساختمان نیمه کاره به صورت پارکینگ بر طبق استاندارد به عنوان سایر درآمدها ثبت می شود چون مرتبط به عملیات ساخت نیست.

\* بر طبق بخشنامه ۲۸۰۰۴ در خصوص ارزش افزوده اگر شخص معاف از ارزش افزوده باشد سایر درآمدهای غیر عملیاتی او نظیر فروش دارایی ثابتش مشمول ارزش افزوده نیست. این بخشنامه سایر درآمدهای اشخاص مشمول را شامل ۹٪ ارزش افزوده می داند.

دارایی در جریان تکمیل / ساختمان ۱,۰۰۰	سال اول:
نقد ۱,۰۰۰	
دارایی در جریان تکمیل / ساختمان ۱,۰۰۰	سال دوم:
نقد ۱,۰۰۰	
دارایی در جریان تکمیل / ساختمان ۱,۰۰۰	سال سوم:
نقد ۱,۰۰۰	
هزینه مالی ۱,۰۰۰	سال چهارم:
نقد ۱,۰۰۰	
هزینه مالی ۱,۰۰۰	سال پنجم:
نقد ۱,۰۰۰	

\* بهره به قیمت خرید دارایی ثابت اضافه نمی شود حتی اگر وام خرید دارایی ثابت باشد اما بهره به قیمت ساخت دارایی ثابت اضافه می شود به شرط آنکه دارایی در جریان ساخت باشد و بهره قابل انتساب به ساخت دارایی ثابت باشد (یعنی از وام برای ساخت دارایی ثابت استفاده کرده باشیم بخشنامه ۳۰۵۴۵)

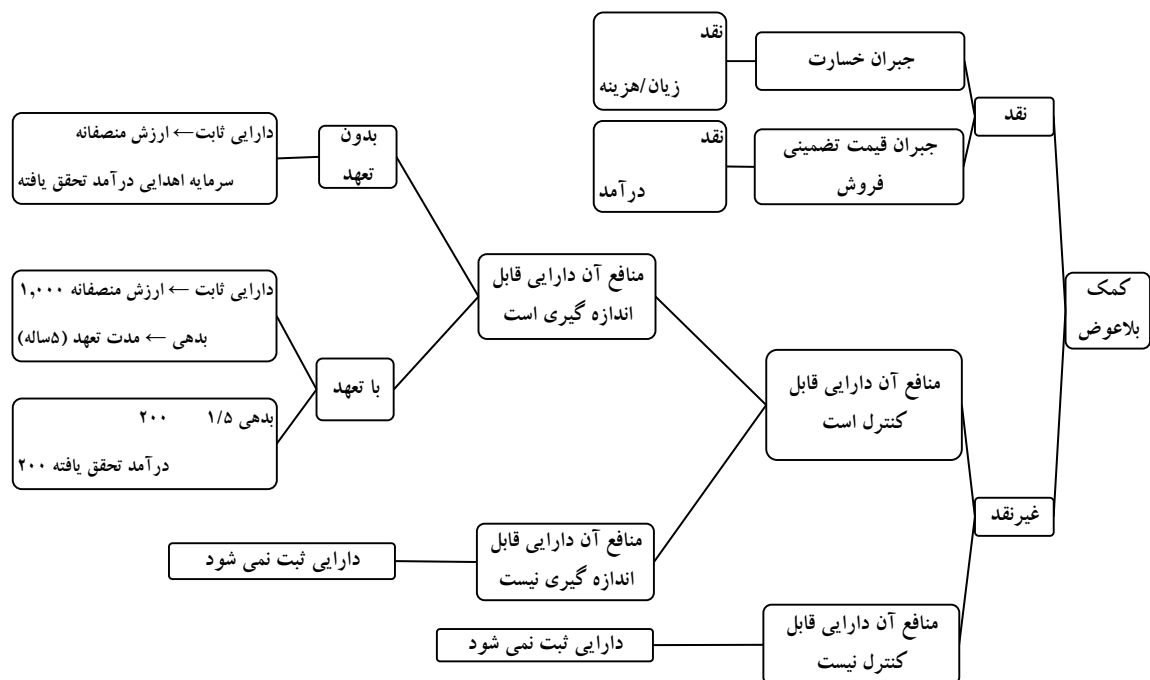
\* محاسبات بهره قابل انتساب بر اساس میانگین موزون مخارج است.



## استاندارد ۱۰: کمک بلاعوض

۴- کمک بلاعوض استاندارد ۱۰: در این حالت دارایی به صورت رایگان به واحد تجاری اعطا می شود در این خصوص

استاندارد ۱۰ به شرح جدول زیر است:



۵- معاوضه یا واگذاری سایر دارایی‌ها:

معاوضه در استاندارد ۱۱ بر دو نوع است:

۱- معاوضه با محتوای تجاری

۲- معاوضه با محتوای غیر تجاری

- \* در معاوضه با محتوای غیر تجاری دارایی تحصیل شده به ارزش دفتری آنچه که واگذار شده ثبت می‌شود به عبارتی فروش به قیمت دفتری است لذا سود و زیان شناسایی نمی‌شود به همین دلیل به آن معاوضه با محتوای غیر تجاری گویند. این نوع معاوضه و واگذاری به قیمت دفتری مورد پذیرش سیستم مالیاتی نیست حتی اگر به شرکت‌های گروه یا شرکا باشد و بر طبق ماده ۱۴ قانون ارزش افزوده مالیات آن بر اساس قیمت روز محاسبه و مطالبه می‌شود.
- \* در معاوضه با محتوای تجاری دارایی تحصیل شده به ارزش منصفانه آنچه که واگذار شده ثبت می‌شود و تفاوت ارزش منصفانه (قیمت فاکتور) با ارزش دفتری دارایی واگذار شده سود یا زیان معاوضه است.

• معاوضه با محتوای غیر تجاری

دارایی ثابت ← بدهکار ← ۱۰۰

دارایی ثابت ← ارزش دفتری آنچه که واگذار می‌شود ۱۰۰ دفتری

↓

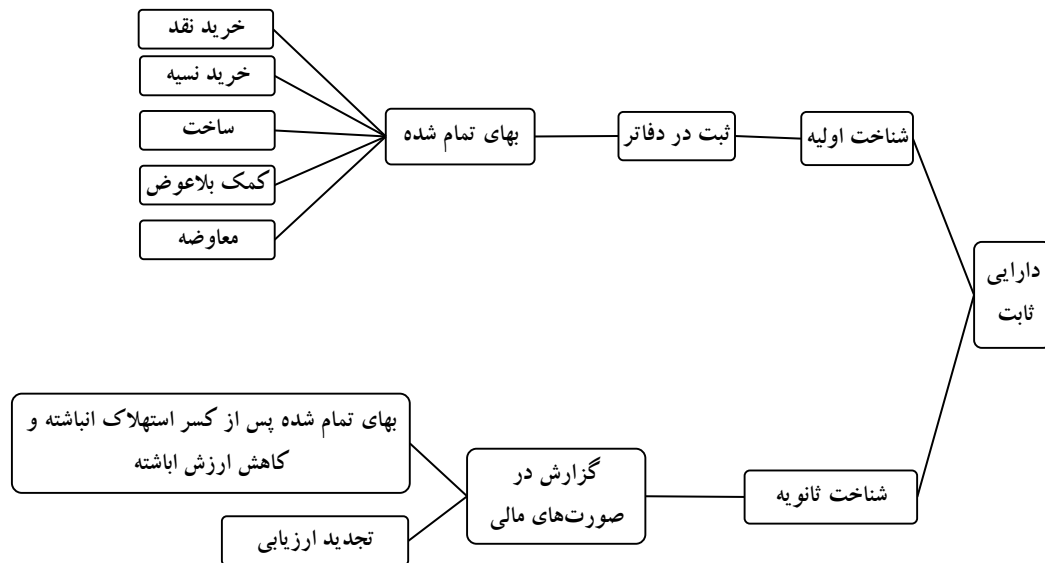
۹٪ × ۵۰۰ ارزش منصفانه

\*مورد قبول اداره دارایی نمی‌باشد.

• معاوضه با محتوای تجاری

تحصیل شده ← دارایی ثابت ← بدهکار ← ۵۰۰

ارزش منصفانه آنچه که از دست می‌دهی ۵۰۰	}	دارایی ثابت ۱۰۰
		سود معاوضه ۴۰۰



### ارزشیابی دارایی‌های ثابت به روش بهای تمام شده

در این روش نیاز به سه قلم داریم تا مبلغ دفتری به دست آید. آن مبلغ در صورت‌های مالی به عنوان ارزش دارایی ثابت گزارش می‌شود. جزئیات مبلغ دفتری در یادداشت‌های توضیحی منعکس می‌شود، اما مبلغ دفتری در صورت‌های مالی اساسی منعکس می‌شود.

بهای تمام شده از شناخت اولیه یا مبلغ منعکس در دفاتر به دست می‌آید که قبلاً توضیح داده شد.

کاهش ارزش به دلیل آثار مالیاتی برای دارایی ثابت شناسایی نمی‌شود زیرا زیان کاهش ارزش برآوردی بوده و اداره مالیاتی می‌تواند آن برآورد را نپذیرد.

برای محاسبه استهلاک، استاندارد روش خاصی را تجویز یا ممنوع نکرده است، اما آیین نامه مالیاتی سه روش را مجاز دانسته که از بین آن سه روش در عمل دو روش به کار می‌رود: ۱- خط مستقیم ۲- نزولی ساده

روش‌های دیگر استهلاک مانند نزولی مضاعف، مجموع سنوات و معادل آحاد یا کارکرد در عمل به کار گرفته نمی‌شود.

برای استهلاک، آیین نامه مالیاتی قبل از سال ۹۵ آیین نامه ماده ۱۵۱ بود و برای بعد از سال ۹۵ آیین نامه ماده ۱۴۹ است.

- روش استهلاک و نرخ استهلاک و مدت استهلاک الزاماً باید با آیین نامه مالیاتی یکسان باشد، اما بر طبق آیین نامه اگر مدت یا نرخ به گونه ای انتخاب شود که منجر به شناسایی هزینه استهلاک کمتری شود به شرط اعلام ظرف مدت انقضای تسلیم اظهارنامه بلامانع است.

- آیین نامه ماده ۱۴۹ بین دارایی نو و دسته دوم تفاوت قائل نبوده و مدت و نرخ استهلاك برای آنها یکسان است.
- در آیین نامه ماده ۱۴۹ اگر خرید دارایی یا تحصیل آن به بهای کمتر از ۱۰٪ حد نصاب معاملات خرد یا کوچک باشد می‌توان آن را یک جا مستهلك نمود، اما بدین منظور باید دارایی ثبت شود سپس کلا مستهلك شود.
- ۱۰٪ حد نصاب در سال ۹۹، ۴,۵۰۰,۰۰۰ تومان است.
- در ماده ۱۶۹ و مقررات آن ۵٪ حد نصاب کم اهمیت است.

دارایی ثابت	۴,۰۰۰,۰۰۰	هزینه	۴,۰۰۰,۰۰۰
نقد	۴,۰۰۰,۰۰۰	نقد	۴,۰۰۰,۰۰۰
هزینه استهلاك	۳,۹۹۹,۹۹۹		
استهلاك انباشته	۳,۹۹۹,۹۹۹		

$\left. \begin{array}{l} \leftarrow 5\% \leftarrow \text{ماده 169} \leftarrow \text{کم اهمیت} \\ \leftarrow 10\% \leftarrow \text{ماده 149} \leftarrow \text{کم اهمیت} \end{array} \right\} \begin{array}{l} \text{ریال } 45,000,000 \\ \text{حد نصاب معاملات کوچک} \end{array}$

- هرگاه ناشی از تغییر آیین نامه مدت استهلاك (عمر مفید) یا روش استهلاك تغییر کند مبلغ دفتری دارایی از این به بعد طی مدت باقیمانده یا با نرخ جدید مستهلك می‌شود.

**مثال)** دارایی ثابتی به بهای ۱,۰۰۰ ریال ۱۰ ساله مستهلك می‌شود در ابتدای سال سوم بر اثر تغییر آیین نامه مالیاتی عمر مفید آن ۶ سال شد. استهلاك سال سوم چند ریال است؟

سال اول	$\frac{1000}{10} = 100$	→ عمر مفید ۱۰ سال → آیین نامه ماده ۱۵۱
سال دوم	۱۰۰	
		عمر مفید ۶ سال → آیین نامه ماده ۱۴۹ → سال ۹۵
۱,۰۰۰		
(۲۰۰)	$\frac{800}{4} = 200$	$\frac{800}{6-2}$
۸۰۰		

**مثال)** دارایی ثابتی به بهای ۱۰۰۰ ریال با نرخ ۱۰٪ مستهلک می‌شود. در سال دوم آیین نامه مالیاتی نرخ استهلاک را ۱۵٪ تعیین نمود. مطلوبست محاسبه استهلاک سال دوم:

استهلاک سال اول  $1000 \times 10\% = 100$  → ماده ۱۵۱

۱۰۰۰ → ماده ۱۴۹ ۱۵٪

(۱۰۰)

۹۰۰ × ۱۵٪

**مثال)** دارایی ثابتی به بهای ۱,۰۰۰ ریال با نرخ ۱۰٪ نزولی مستهلک می‌شود. در سال دوم آیین نامه مالیاتی تغییر کرده و روش استهلاک خط مستقیم ۵ ساله شد. استهلاک سال دوم چند ریال است؟

استهلاک سال اول  $1000 \times 10\% = 100$  → نزولی

۵ سال → خط مستقیم → ماده ۱۴۹

۱,۰۰۰

(۱۰۰)

استهلاک سال دوم  $\frac{900}{5-1} = \frac{900}{4} = 225$

۹۰۰ ← ارزش دفتری

$$\text{هزینه استهلاک خط مستقیم} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده}}{\text{عمر مفید}}$$

↖ صفر  
↖ آیین نامه ماده ۱۴۹ مالیاتی

$$\text{نرخ استهلاک} \times (\text{استهلاک انباشته} - \text{بهای تمام شده}) = \text{هزینه استهلاک نزولی ساده}$$

↙ آیین نامه ماده ۱۴۹  
↙ جمع استهلاک سنوات قبل



ق.م.م ← هزینه‌های تاسیس و قبل از بهره برداری ← نوعی دارایی محسوب و ده ساله خط مستقیم مستهلک می‌شود.	} قبل از ۹۵	استاندارد ← هزینه‌های تاسیس و قبل از بهره برداری	}	ق.م.م (آئین نامه ماده ۱۴۹) و استاندارد ۱۷	} بعد از ۹۵	هزینه تاسیس ← هزینه	}	مرتبط با ساخت (تحصیل) دارایی است ← دارایی در جریان	}	مرتبط با ساخت (تحصیل) دارایی نیست ← هزینه دوره

دارایی در جریان ساخت مستهلک نمی‌شود.

### تجدید ارزیابی

آثار مالیاتی تجدید ارزیابی از قرار زیر است:

سال ۹۸ به بعد		سال ۹۷		سال ۹۵ و ۹۶		سال ۹۰ تا ۹۴		قبل از سال ۹۰
قانون	ق م م	بودجه	ق م م ماده ۱۴۹	بودجه	ق م م ماده ۱۴۹	بودجه	ق م م	ق م م
حداکثر توان تولید								
↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
مازاد تجدید	مازاد تجدید	مازاد تجدید	مازاد	در بودجه	مازاد تجدید	مازاد تجدید	مازاد تجدید	مازاد تجدید ارزیابی
ارزیابی با رعایت شرایط	ارزیابی با رعایت شرایط	ارزیابی با رعایت شرایط	تجدید ارزیابی با رعایت شرایط	پیش بینی نشده	ارزیابی با رعایت شرایط	ارزیابی معاف از رعایت شرایط	ارزیابی مشمول رعایت شرایط	مشمول رعایت شرایط
مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات نیست	مشمول مالیات است	مشمول مالیات بود	مشمول مالیات بود (استثنا محدود داشت)
↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓	↓
شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه	شرایط: سرمایه
...	...	...	...	...	...	...	...	...
			۱۴۱م تجارت				آگهی حسابرس	

\* بر اساس آیین نامه ماده ۱۴۹ استهلاك دارایی‌هایی که در طی ماه خریداری میشود از ابتدای ماه بعد محاسبه می‌شود.

روش تجدید ارزیابی معایی دارد که به کارگیری آن را مناسب نمی‌سازد:

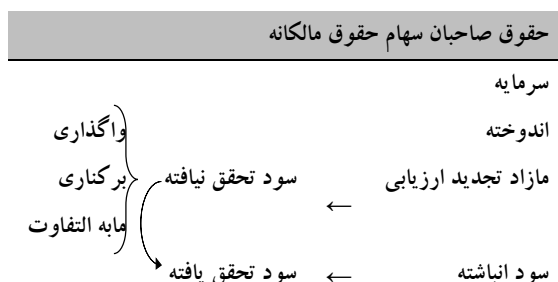
- ۱- این روش برای ارزشیابی روشی اختیاری است اما در صورت بکارگیری الزامی می‌شود و باید دارای ثبات رویه باشد.
- ۲- تجدید ارزیابی هزینه بر است مثلاً باید هزینه کارشناس رسمی بابت تجدید ارزیابی پرداخت شود.
- ۳- هزینه‌های آن نظیر هزینه کارشناس رسمی، هزینه قابل قبول نیست.
- ۴- استهلاك در صورت تجدید ارزیابی افزایش می‌یابد.
- ۵- هزینه استهلاك بر اساس تجدید ارزیابی قابل قبول نیست بلکه بر اساس مبلغ قبل از تجدید ارزیابی قابل قبول است.
- ۶- سود تجدید ارزیابی تحقق نیافته بوده و مازاد نامیده می‌شود اما زیان تجدید ارزیابی تحقق یافته است.
- ۷- مازاد تجدید ارزیابی در صورت عدم رعایت شرایط مشمول مالیات است.
- ۸- زیان تجدید ارزیابی هزینه قابل قبول نیست.
- ۹- استاندارد پس از تجدید ارزیابی آن را برای دوره‌های ۳ یا ۵ سال دوباره الزامی می‌داند و قانون نیز آن را برای دوره‌های ۵ ساله الزامی می‌داند.

مازاد تجدید ارزیابی سود تحقق نیافته افزایش ارزش دارایی بر اثر تجدید ارزیابی است. هر چند قانون مجاز می‌داند آن را به حساب سرمایه یا افزایش سرمایه منظور کنیم اما در استاندارد شماره ۱۱ چنین کاری مجاز نیست بلکه استاندارد مقرر می‌کند آن را با همین عنوان در یک طبقه جداگانه جزء حقوق مالکانه گزارش کنیم زیرا هر چند تحقق نیافته است اما جزء حق سهامداران است.

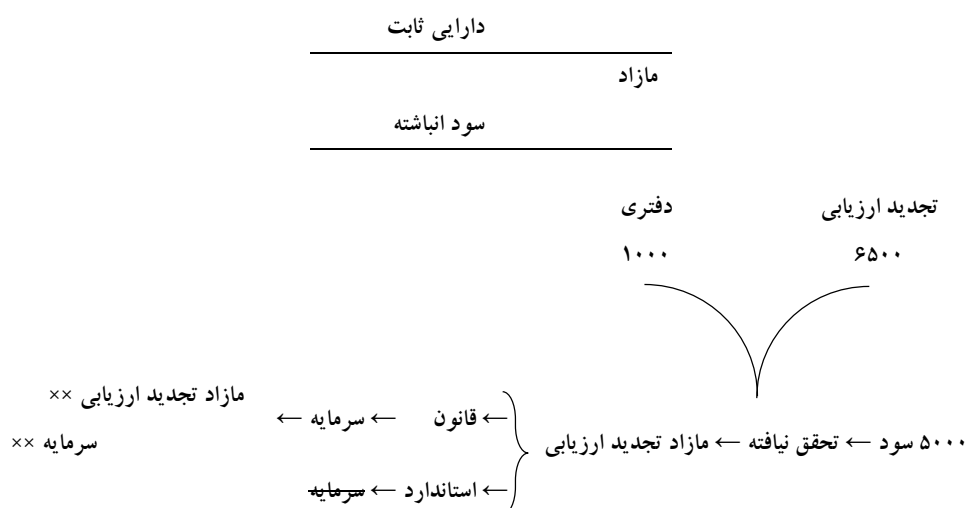
مازاد تجدید ارزیابی تا زمانی که تحقق نیافته در همین سرفصل باقی می‌ماند اما در صورت تحقق به سود انباشته منتقل می‌شود.

• مازاد تجدید ارزیابی در سه حالت تحقق می‌یابد:

- ۱- واگذاری دارایی ثابت
- ۲- برکناری دارایی ثابت
- ۳- به میزان مابه‌التفاوت استهلاك به موازات استفاده از آن



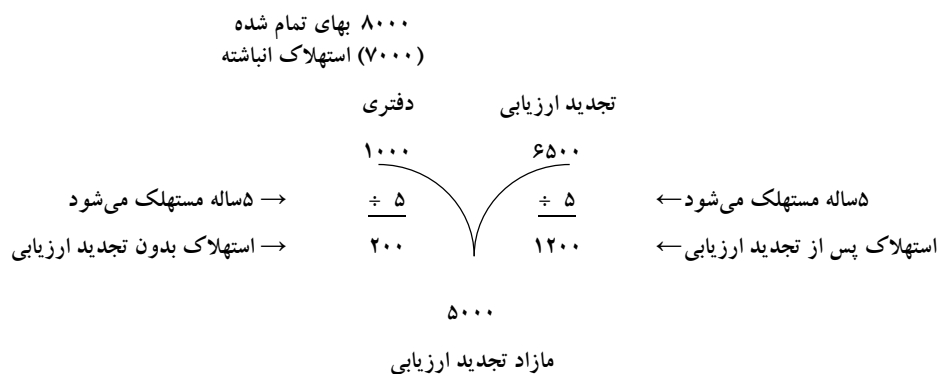
## زیان برکناری



**مثال)** دارایی ثابتی با عمر مفید باقی مانده ۵ سال و ارزش دفتری ۱۰۰۰ ریال به مبلغ ۶۰۰۰ ریال تجدید ارزیابی شد.

مطلوبست:

- ۱- انجام ثبت های تجدید ارزیابی و استهلاك
- ۲- مانده مازاد تجدید ارزیابی در زمان تجدید ارزیابی و پایان سال اول
- ۳- مبلغ استهلاك انباشته دارایی در پایان سال اول پس از تجدید ارزیابی



صورت سود و زیان	
۱۲۰۰	هزینه استهلاك (۴۰۰)
↓	
	تحقق یافته → سود
<p>مازاد تجدید ارزیابی ۱۰۰۰</p> <p>سود انباشته ۱۰۰۰</p>	<p>مازاد ← تحقق نیافته ۵۰۰۰</p> <p>مابه التفاوت استهلاك (۱۰۰۰) → سود انباشته → تحقق یافته →</p> <p>مازاد در پایان سال اول ۴۰۰۰</p>

در صورت استفاده از دارایی تجدید ارزیابی شده هزینه استهلاك آن دارایی ناشی از تجدید ارزیابی نسبت به قبل می باشد استاندارد ۱۱ اجازه می دهد به میزانی که هزینه استهلاك ناشی از تجدید ارزیابی افزایش یافته، به همان میزان از مازاد به سود تحقق یافته تبدیل شود تا همدیگر را خنثی کنند.

دارایی ثابت	۶۰۰۰	استهلاك انباشته	۷۰۰۰
استهلاك انباشته	۷۰۰۰	دارایی ثابت	۲۰۰۰
دارایی ثابت	۸۰۰۰	مازاد	۵۰۰۰
مازاد تجدید ارزیابی (سود)	۵۰۰۰		

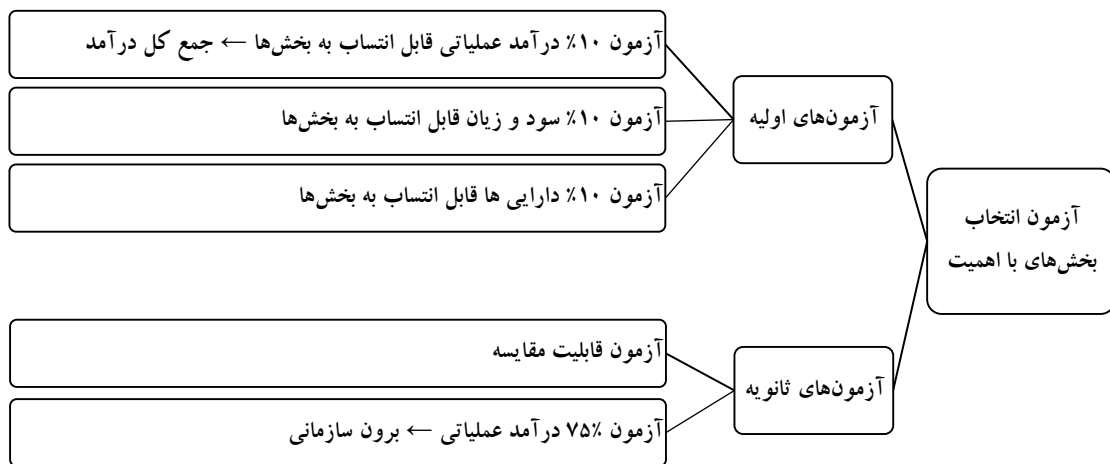
استاندارد		قانون	
هزینه استهلاك	۱۲۰۰	مازاد	۵۰۰۰
استهلاك انباشته	۱۲۰۰	سرمایه	۵۰۰۰
مازاد	۱۰۰۰		
سود انباشته	۱۰۰۰		

## استاندارد ۲۵: گزارشگری قسمت‌ها یا بخش‌ها

در گزارشگری قسمت‌ها یا بخش‌ها به جای آنکه کل فعالیت‌های واحد تجاری به صورت یک جا گزارش شود به تفکیک گزارش می‌شود. این تفکیک می‌تواند بر اساس نوع محصول یا بر اساس منطقه جغرافیایی باشد. در این روش گزارشگری مشخص می‌شود که کدام محصول یا کدام منطقه جغرافیایی چه سهمی از فعالیت‌های واحد تجاری را به خود اختصاص می‌دهد.

استاندارد گزارشگری بخش‌ها، همه ی بخش‌ها را مشمول گزارشگری نمی‌داند بلکه برخی از آنها را بی اهمیت دانسته و برخی را با اهمیت می‌داند. برای انتخاب بخش‌های با اهمیت روشهای زیر را پیشنهاد می‌کند که به آنها آزمون‌های گزارشگری بخش‌ها گویند.

برای انتخاب بخش‌های با اهمیت ۵ آزمون وجود دارد که به آنها آزمون‌های اولیه و ثانویه گویند و از قرار زیر است:



**مثال** شرکت ایران خودرو محصولات زیر را تولید می‌کند، کدام یک از این محصولات باید جداگانه گزارش شوند؟

جمع	۲۰۷	۲۰۶	هایما	پیکان	دنا	سمند	
۲,۰۰۰	-	-	-	-	۷۰۰	۱۳۰۰	درآمد عملیاتی درون‌سازمانی
۱۰,۰۰۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۵۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰	-	درآمد عملیاتی برون‌سازمانی
<b>۱۲,۰۰۰</b>	<b>۱۰۰۰</b>	<b>۲۰۰۰</b>	<b>۵۰۰۰</b>	<b>۱۰۰۰</b>	<b>۱۷۰۰</b>	<b>۱۳۰۰</b>	جمع درآمد
↓							دنا
$12,000 \times 10\% = 1200$							هایما
							۲۰۶
							سایر

- ملاک در آزمون ۱۰٪ درآمد، جمع درآمد است.
- هر بخشی که جمع درآمدش بیش از معیار ۱۰٪ باشد با اهمیت است به شرط آن که عمده درآمدش برون سازمانی باشد.

**مثال)** شرکت بیرجند دارای بخش‌های زیر است، بر اساس آزمون ۱۰٪ سود و زیان کدام بخش‌ها با اهمیت هستند؟

<del>جمع</del>	<del>و</del>	<del>ه</del>	د	ج	ب	الف	سود (زیان)
۱۰,۰۰۰	(۷۰۰)	۱۰۰۰	۳۹۰۰	۲۱۰۰	(۱۳۰۰)	۵۰۰۰	
$12,000 \times 10\% = 1200$ سودها ۱۰۰۰ زیان‌ها							

- \* در آزمون ۱۰٪ سود و زیان، سودها جداگانه و زیان‌ها جداگانه جمع می‌شود، هر کدام بزرگتر بود معیار برای آزمون ۱۰٪ است و هر بخشی که به آن عدد برسد صرف نظر از سود و زیان با اهمیت است.

**مثال)** جمع دارایی‌های شرکت شیراز ۱۰,۰۰۰ ریال است. با توجه به اطلاعات زیر کدام بخش‌ها با اهمیت هستند؟

الف	ب	ج	د	ه	و	دارایی‌های قابل انتساب به بخش‌ها
۱۰۰۰	۸۵۰	۱۱۵۰	۵۰۰	۱۵۰۰	۴۰۰	
$10,000$ دارایی‌های واحد تجاری $9,000 \times 10\% = 900$ قابل انتساب عمومی						

- \* معیار در آزمون ۱۰٪ دارایی‌ها ۱۰٪ دارایی‌های قابل انتساب است، دارایی‌هایی که نمی‌توان به بخش خاصی نسبت داد دارایی عمومی نامیده می‌شود، مانند زمین کارخانه.
- \* برای انتخاب بخش‌های با اهمیت حداقل اجرای یک آزمون اولیه کافی است و هر بخشی که در یکی از این آزمون‌ها با اهمیت باشد، با اهمیت انتخاب می‌شود.
- \* در آزمون بخش‌های با اهمیت آزمون قابلیت مقایسه هر بخشی که در سال گذشته با اهمیت انتخاب شده اما در سال جاری با اهمیت نیست و انتظار می‌رود که در آینده با اهمیت باشد علیرغم آنکه انتخاب نشده، جدا گزارش می‌شود.
- \* در آزمون ۷۵٪ درآمد باید جمع درآمد برون‌سازمانی بخش‌های با اهمیت حداقل ۷۵٪ کل درآمد عملیات برون‌سازمانی باشد. اگر اینگونه نبود از بخش‌های دیگر آنقدر اضافه می‌کنیم و جدا گزارش می‌کنیم تا به آن حد نصاب برسیم.

## استاندارد ۲۱: اجاره‌ها

اجاره‌ها در استاندارد ایران به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- اجاره سرمایه‌ای

۲- اجاره عملیاتی

اجاره ای که سرمایه‌ای نباشد، عملیاتی است.

اجاره سرمایه‌ای اجاره‌ای است که در آن مستاجر خود را مالک دارایی می‌داند و دارایی اجاره شده را که سند مالکیت به نامش نیست در صورت‌های مالی مستاجر به عنوان دارایی مستاجر گزارش می‌شود و مالک دارای آن را از دفاتر خود خارج می‌کند.

وجود یکی از شروط ۵گانه زیر موجب می‌شود مستاجر خود را مالک دارایی بداند:

- ۱- دارایی در پایان قرارداد اجاره به مالکیت مستاجر درآید. (اجاره به شرط تملیک)
  - ۲- دارایی مورد اجاره در پایان قرارداد اجاره با پرداخت بهایی که کمتر از ارزش منصفانه آن است به مالکیت مستاجر درآید.
  - ۳- مدت قرارداد اجاره حداقل ۷۵٪ عمر اقتصادی دارایی باشد.
  - ۴- مبلغ ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، حداقل ۹۰٪ ارزش منصفانه دارایی باشد.
  - ۵- تغییر کاربری دارایی مورد اجاره بدون انجام مخارج قابل ملاحظه امکان پذیر نباشد.
- \* برقراری هر کدام از شروط فوق کافی است تا مستاجر خود را مالک دانسته و دارایی را در دفاتر خود به ثبت رساند.
- \* اجاره سرمایه‌ای در ایران با نام اجاره به شرط تملیک معروف است، اجاره به شرط تملیک یکی از انواع اجاره است که مستاجر اقساط را پرداخت نموده و در پایان قرارداد اجاره و پرداخت تمام اقساط مالک دارایی می‌شود.
- \* در اجاره سرمایه صرفاً شرط اول و دوم منجر به مالکیت مستاجر در پایان قرارداد اجاره می‌شود، اما شرط سوم و چهارم و پنجم در واقع در پایان قرارداد اجاره مستاجر مالک دارایی نمی‌شود به همین دلیل به شرط اول و دوم که مستاجر در اجاره سرمایه‌ای مالک دارایی می‌شود اجاره به شرط تملیک گویند.
- \* تفاوت اجاره به شرط تملیک با فروش اقساطی در آن است که در فروش اقساطی در ابتدا سند به نام مستاجر شده و سپس اقساط وصول می‌شود اما در اجاره به شرط تملیک ابتدا اقساط وصول شده و سپس در پایان قرارداد اجاره مالکیت به مستاجر منتقل می‌شود.

## نحوه ثبت عملیات اجاره در دفاتر مستاجر

مثال) شرکت ایران دارایی را ۳ ساله با اجاره سالیانه ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اجاره می‌کند. نرخ بهره ۱۰٪ بوده و اجاره در پایان هر سال پرداخت می‌شود. عمر دارایی ۴ سال است

مطلوبست ثبت عملیات در دفاتر مستاجر در هر یک از حالات زیر:

- اجاره سرمایه است

- اجاره عملیاتی است

\* در حسابداری تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات زمان حال یا ارزش فعلی است یعنی اگر اطلاعاتی مربوط به آینده بود آن را به زمان حال تبدیل کرده و سپس تصمیم‌گیری می‌کنیم اما در مدیریت بر اساس آینده یا ارزش آتی (cvif) تصمیم‌گیری انجام می‌شود.

\* در حسابداری آینده را به زمان حال تبدیل کرده و سپس تصمیم‌گیری می‌کنیم. برای تبدیل اطلاعات آینده به زمان حال دو رابطه وجود دارد:

۱- Pvif: ارزش فعلی یک ریال در n سال بعد

۲- Pvifa: ارزش فعلی چند قسط مساوی طی چند سال

i=نرخ بهره سالانه

n=مدت بر اساس سال

$$۱) \quad Pvif = \frac{۱}{(۱+i)^n}$$

$$۲) \quad Pvifa = \frac{۱-Pvif}{i} = \frac{۱ - \frac{۱}{(۱+i)^n}}{i}$$

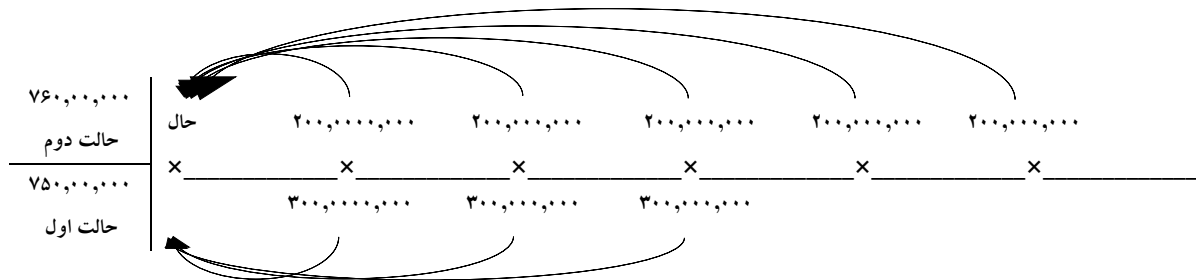


مثال) خانم هستی برای خرید جهیزیه خود دو راه حل دارد:

- راه حل اول: مبلغ جهیزیه را طی ۳ قسط سالانه ۳۰۰ میلیون تومانی طی سه سال بخرد

- راه حل دوم: مبلغ جهیزیه را طی ۵ قسط ۲۰۰ میلیون تومانی سالانه پرداخت کند

کدام راه حل بهتر است؟ نرخ بهره ۱۰٪ است.



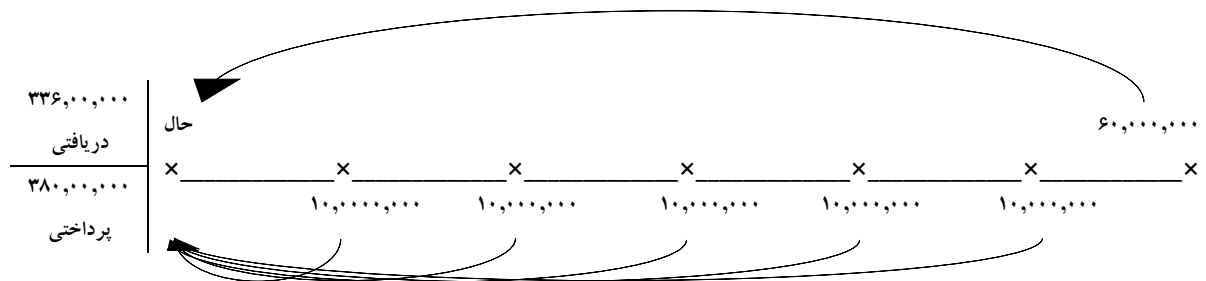
$$\text{Pvifa} = \frac{1 - \frac{1}{(1+10\%)^3}}{10\%} = 2,5 \times 300,000,000 = 750,000,000 \quad \checkmark$$

حالت اول

$$\text{Pvifa} = \frac{1 - \frac{1}{(1+10\%)^5}}{10\%} = 3,8 \times 200,000,000 = 760,000,000$$

حالت دوم

مثال) شرکت بیمه دانا پیشنهاد کرده سالانه به مدت ۵ سال هر سال ۱۰ میلیون ریال پرداخت نموده تا در طرح بیمه عمر در پایان سال ششم یکجا مبلغ ۶۰ میلیون ریال به ما پرداخت کند، آیا چنین سرمایه گذاری به صرفه است یا خیر؟ نرخ بهره ۱۰٪



$$Pvifa \quad i=10\% \quad n=5 = \frac{1 - \frac{1}{(1+10\%)^5}}{10\%} = 3,8 \times 10,000,000 = 380,000,000$$

$$Pvif = \frac{1}{(1+10\%)^6} = 0,56 \times 60,000,000 = 336,000,000 \quad \text{به صرفه نیست.}$$

\* رابطه  $Pvifa$  و  $Pvif$  بر اساس سال است، اگر مدت بر اساس سال نباشد مثلاً ماهانه یا فصلی یا به صورت دیگری باشد کافیست در رابطه  $Pvifa$  و  $Pvif$  ،  $m$  را در نظر بگیریم. منظور از  $m$  تعداد دفعات در یک سال است.

$$Pvif = \frac{1}{(1+i/m)^{n \times m}}$$

$$Pvifa = \frac{1 - Pvif}{i/m} = \frac{1 - \frac{1}{(1+i/m)^{n \times m}}}{i/m}$$

اجاره عملیاتی		اجاره سرمایه‌ای	
ثابت ندارد	سپرده ها و دايع نقد	۲,۴۸۰,۰۰۰	دارایی اجاره سرمایه‌ای
		۵۲۰,۰۰۰	هزینه بهره تحقق نیافته
		۳ * ۱,۰۰۰,۰۰۰	بدهی اجاره‌ای سرمایه‌ای
	هزینه اجاره	۱,۰۰۰,۰۰۰	بدهی اجاره‌ای سرمایه‌ای
۱,۰۰۰,۰۰۰	نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰	نقد
		۸۲۶,۶۶۶	هزینه استهلاک
ثابت ندارد		۸۲۶,۶۶۶	استهلاک انباشته
		۱۷۳,۳۳۳	هزینه بهره تحقق نیافته
		۱۷۳,۳۳۳	هزینه بهره تحقق نیافته

- \* در اجاره عملیاتی پرداخت اجاره هزینه است اما در اجاره سرمایه‌ای پرداخت اجاره، پرداخت بدهی است.
- \* در اجاره سرمایه‌ای اگر مستاجر قراردادش از نوع اجاره به شرط تملیک است طی عمر مفید مستهلک می‌کند اما اگر مالک دارایی نمی‌شود طی مدت قرارداد مستهلک می‌کند (عمر مفید هر کدام کوتاه‌تر است)
- \* در اجاره سرمایه‌ای به جای هزینه اجاره، هزینه بهره و استهلاک داریم.
- \* هزینه استهلاک بر طبق آیین نامه ماده ۱۴۹ اگر توسط مستاجر شناسایی شود هر چند مالک دارایی نیست اما برای مستاجر هزینه قابل قبول است.

## اجاره‌ها از دیدگاه موجر یا اجاره دهنده

اجاره‌ها از دید موجر نیز همانند مستاجر عملیاتی با سرمایه‌ای است همان شروطی که باعث می‌شد مستاجر اجاره را سرمایه‌ای فرض کند باعث می‌شود موجر نیز اجاره را سرمایه‌ای فرض کند در غیر اینصورت اجاره از دید موجر عملیاتی است.

اجاره عملیاتی از دید موجر:

در اجاره عملیاتی چون مستاجر خود را مالک دارایی نمی‌داند، موجر دارایی را از دفاتر خود خارج نمی‌کند. مستاجر اگر اجاره بدهد هزینه اجاره ثبت می‌کند و موجر درآمد اجاره ثبت می‌کند.

موجر	مستاجر
نقد ××	هزینه اجاره ××
درآمد اجاره ××	نقد ××

اجاره عملیاتی ←

اجاره سرمایه‌ای از دید موجر:

در اجاره سرمایه‌ای چون مستاجر خود را مالک دارایی دانسته و بر طبق استاندارد دارایی اجاره شده را در دفاتر خود به عنوان دارایی خود ثبت می‌کند و یک دارایی نمی‌تواند همزمان در دفاتر دو نفر (موجر و مستاجر) ثبت شود، لذا استاندارد حکم می‌کند موجر دارایی را که اجاره داده از دفاتر خود خارج کند لذا موجر در اجاره سرمایه‌ای دارایی را از دفاتر خود خارج می‌کند. خروج از دارایی‌ها در دفاتر موجر یا فروش تلقی می‌کند یا واگذاری دارایی بدون سود فروش (تامین مالی) تلقی می‌کند.

سیستم مالیاتی در این خصوص با استاندارد دارای تضاد است و آن اینکه واگذاری دارایی از نظر سیستم دارایی به منزله‌ی فروش است.

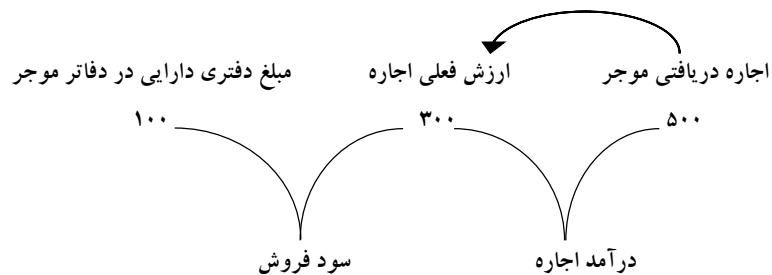
موجر	مستاجر
حساب دریافتی ××	دارایی اجاره سرمایه‌ای ××
دارایی ××	هزینه بهره تحقق نیافته ××
	بدهی اجاره ××

اجاره سرمایه‌ای ←

فروش ← فروش اجاری  
تامین مالی

اگر موجر در اجاره سرمایه‌های دارایی را اجاره دهد و اجاره دریافت کند، اگر سود فروش وجود داشته باشد خروج دارایی یا اجاره آن در حکم فروش است، اما اگر سود فروش نداشته باشد خروج دارایی یا اجاره آن فروش نیست و استاندارد به این نوع واگذاری دارایی ناشی از اجاره که سود فروش ندارد و فروش تلقی نمی‌شود، تامین مالی گوید.

\* برای آنکه بدانیم واگذاری دارایی یا اجاره دارایی در اجاره سرمایه‌ای برای موجر سود فروش به همراه دارد یا خیر از رابطه زیر استفاده می‌کنیم.



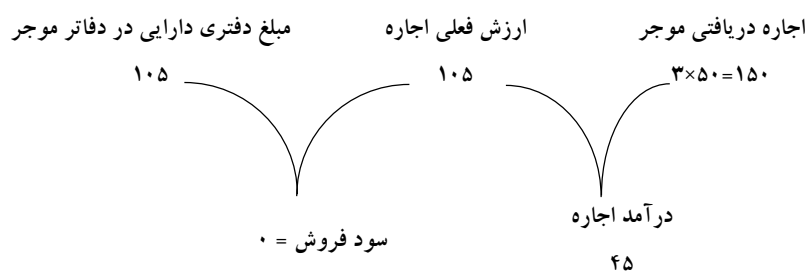
**مثال** شرکت لیزینگ ایران خودرو یک دستگاه سمند را طی ۳ قسط سالانه ۵۰ میلیون تومانی به خانم عسگری واگذار می‌کند تا اگر اقساط را به موقع پرداخت کرد در پایان سند خودرو را به نام او بزند. مبلغ دفتری دارایی در دفاتر شرکت لیزینگ ۱۰۵ میلیون تومان است. مشخص نمایید شرکت لیزینگ بر طبق استاندارد این اجاره را چگونه ثبت کند؟ نرخ بهره ۲۰٪ است.

$$Pvifa \quad n=3 \quad = 2/1$$

$$i=20\%$$

$$\frac{50,000,000 \times \frac{1}{1.2} + 50,000,000 \times \frac{1}{1.2^2} + 50,000,000 \times \frac{1}{1.2^3}}{1.2^3} = 105,000,000$$

ارزش فعلی کل اقساط



مستاجر	
دارایی اجاره سرمایه‌ای	۱۰۵
هزینه بهره تحقق نیافته	۴۵
بدهی اجاره	$۱۵۰ = ۳ \times ۵۰$

موجر	
اجاره دریافتی	۱۵۰
دارایی	۱۰۵
درآمد بهره تحقق نیافته	۴۵
درآمد بهره تحقق نیافته	۱۵
درآمد بهره تحقق یافته	۱۵
	$۱۵ = ۳ \text{ سال} / ۴۵$

\* همانگونه که در ثبت فوق مشاهده می‌شود واگذاری یا خروج دارایی منجر به سود فروش و فروش نمی‌شود که به آن

اجاره سرمایه‌ای به شکل تامین مالی گویند. اداره مالیاتی در مواجهه با این موضوع ۲ نوع ایراد مطرح می‌کند:

۱- خروج دارایی از نظر اداره مالیاتی به منزله فروش بوده اما فروشی ثبت نشده است (استاندارد با سیستم مالیاتی مطابقت ندارد)

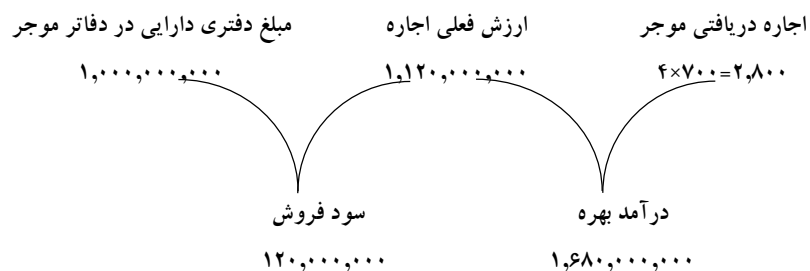
۲- از آنجا که سود فروش بابت تفاوت ارزش فعلی اجاره با ارزش دفتری است و ارزش فعلی اجاره بر اساس نرخ بهره برآوردی است، اداره مالیاتی با به کارگیری نرخ بهره دیگر موجب تغییر ارزش فعلی و شناسایی سود فروش نموده و به عدم شناسایی فروش اجاری استناد می‌کند.

**مثال)** شرکت لیزینگ عظیم خودرو یک دستگاه اپتیما را به صورت اجاری به آقای رحمانی اجاره داد و از او ۴ قسط سالانه ۷۰۰ میلیون تومان دریافت می‌کند تا اگر اقساط را به موقع داد سند مالکیت را به نام او بزند. ارزش دفتری اپتیما در دفاتر لیزینگ عظیم خودرو ۱ میلیارد تومان باشد: مطلوبست ثبت اجاره در دفاتر عظیم خودرو؟ نرخ بهره ۵۰٪ است.

$$Pvifa \quad n=4 \quad = 1/6 \quad = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} = \frac{1 - \frac{1}{(1+50\%)^4}}{50\%} = \frac{1 - \frac{1}{5/0.625}}{0.5} = \frac{1 - 0.2}{0.5} = \frac{0.8}{0.5} = 1.6$$

$$\frac{700,000,000 \times \frac{1}{700,000,000} \times \frac{1}{700,000,000} \times \frac{1}{700,000,000} \times \frac{1}{700,000,000}}{700,000,000 \times Pvifa(1,6)} = 1,120,000,000$$

ارزش فعلی کل اقساط



دفاتر موجر - عظیم زاده	
اجاره دریافتی	۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰
ب ت ک ف	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
دارایی	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
فروش اجاره ← همین امسال ← تحقق یافته	۱,۱۲۰,۰۰۰,۰۰۰
درآمد بهره تحقق نیافته ← ۴ سال ← تحقق نیافته	۱,۶۸۰,۰۰۰,۰۰۰

- \* در اجاره سرمایه‌ای از دید موجر به شکل فروش، موجر با خروج دارایی فروش آن را ثبت می‌کند و سود فروش در بستن حساب‌ها مشخص می‌شود.
- \* سود فروش اجاره سرمایه‌ای در همان سال فروش تحقق می‌یابد اما درآمد بهره به مرور زمان تحقق می‌یابد.
- \* اجاره زمین زمانی سرمایه‌ای است که مالکیت در پایان قرارداد اجاره به مستاجر منتقل شود (شرط اول و دوم) در غیر این صورت اجاره زمین عملیاتی است به همین دلیل اجاره زمین های وقفی چون مالکیت منتقل نمی‌شود اجاره عملیاتی است.
- \* هزینه‌های انعقاد قرارداد اجاره اگر اجاره عملیاتی باشد در دفاتر موجر و مستاجر هزینه ثبت می‌شود اگر اجاره سرمایه‌ای باشد موجر آن را هزینه ثبت کرده اما به همان اندازه اجازه دارد از درآمد بهره تحقق نیافته به درآمد بهره تحقق یافته تبدیل کند، اما مستاجر در اجاره سرمایه‌ای آن را به عنوان بخشی از بهای دارایی اجاره سرمایه‌ای ثبت می‌کند.
- \* فروش و اجاره مجدد در ایران چندان کاربردی ندارد، هر چند برای آن استاندارد به شرح زیر است:

عملیاتی		سرمایه‌ای	
مستاجر	موجر	مستاجر	موجر
-	درآمد	-	حساب دریافتنی / اجاره دریافتنی
	نقد		دارایی
هزینه	هزینه		درآمد بهره تحقق نیافته
نقد	نقد		





## استاندارد ۲۳: مشارکت خاص

این استاندارد برای عملیاتی است که به صورت شراکتی ساخته می‌شود یا اجرا می‌شود. معمولاً این فعالیت‌ها عمر محدود دارند و با پایان عملیات و تقسیم سود عملیات مشارکت خاتمه می‌یابد. نمونه بارز این نوع عملیات مشارکت صاحب زمین با سازنده است. هر چند نمونه‌های دیگری نیز دارد مانند: عملیات نمایندگی فروش کالا که یک طرف صاحب مغازه و طرف دیگر صاحب کالا است (حق العمل کاری)

\* در خصوص عملیات مشارکت به دلیل مشکلاتی که از نظر مالیاتی ایجاد می‌شود به کارگیری این استاندارد در عمل توصیه نمی‌شود هر چند بر خلاف آن در عمل بسیاری آن را به کار می‌گیرند.

\* هر چند مشارکت توصیه نمی‌شود (به دلیل مشکلات مالیاتی) اما اصرار کارفرما مبنی بر انجام کل کار توسط یک تیم و تخصصی بودن کارها یا عدم توانایی در تامین مالی یا امکانات اجرای کار یا مشوق‌هایی است که طرف دیگر بابت مشارکت می‌دهد. مانند زمینی که شهرداری برای ساخت مشارکتی به سازنده می‌دهد.

\* مشکل بزرگ ثبت عملیات مشارکت آن است که در مشارکت (کنسرسیوم) یکی از طرفین نقش رهبر یا لیدر را دارد و طبق الزام قرارداد یا کارفرما لیدر یا رهبر بابت عملیات مشارکت فاکتور درآمد یا فروش صادر می‌کند. هر چند کل درآمد یا فروش توسط رهبر مشارکت فاکتور می‌شود اما بخشی از آن فاکتور درآمد او و بخشی دیگر درآمد شرکای اوست. ضمناً کارفرما نیز کل فاکتور را به نام لیدر در خلاصه معاملات فصلی اعلام می‌کند در صورتی که بخشی از آن درآمد لیدر است. همچنین اسناد درآمدی لیدر با مبلغ درآمد لیدر در دفاتر مطابقت ندارد. همچنین در رسیدگی ارزش افزوده نیز مواردی رخ داده که از لیدر کل ارزش افزوده فاکتور مطالبه شده در صورتی که بخشی از آن فاکتور درآمد او بوده است یا اعتبار مالیاتی لیدر پذیرفته نشده زیرا بخشی از اعتبار خرید بابت طرف دیگر مشارکت در نظر گرفته شده است.

راه حل اول آن است که قرارداد مشارکت نباشد و کارفرما با هر کدام از طرفین مشارکت قرارداد جداگانه منعقد کند اما طی تفاهم‌نامه‌ای عملیات مشارکت را تحت نظارت یا با مسئولیت یکی از آنها اجرا کند. مشارکت زمانی رخ می‌دهد که کارفرما به جای آن که با یک پیمانکار قرارداد ببندد با چند پیمانکار یک قرارداد می‌بندد.

راه حل دوم: در این راه حل برای اجتناب از مشکلات مالیاتی هر چند طی یک قرارداد عملیات مشارکت صورت می‌پذیرد اما هر یک از طرفین مشارکت به اندازه سهم خود از عملیات مشارکت درآمد شناسایی نموده و به اندازه سهم خود صورت‌حساب بدهند و به اندازه سهم خود هزینه کنند.

\* یکی از انواع قراردادهای رایج مشارکتی در ایران BOT است. ساخت، بهره‌برداری و انتقال (واگذاری)

در این نوع قراردادها طرف مشارکت به طرف دیگر مشارکت اجازه می‌دهد دارایی را بسازد و بهره‌برداری کند و پس از دریافت مخارج انجام شده و سود خود آن دارایی را به طرف اول مشارکت واگذار کند. در این نوع قراردادها نحوه حسابداری و عملیات شناخت درآمد دارای آثار مالیاتی است.

مشکل اول بحث شناخت درآمد است یعنی اگر پروژه در حال ساخت باشد باید درآمد شناسایی شود یا خیر؟ در این خصوص اداره مالیاتی برخورد دوگانه دارد برخی ادارات در طی دوره ساخت اعتقاد دارند باید درآمد بر اساس درصد پیشرفت کار شناسایی شود و برخی دیگر معتقدند در زمان بهره برداری باید درآمد شناسایی شود. مشکل دوم آن است که در زمان واگذاری باید ارزش افزوده دریافت شود یا خیر؟ برخی اعتقاد دارند واگذاری مشمول ارزش افزوده نیست چون مالیات ارزش افزوده را روی درآمد هایش داده است و برخی دیگر آن را مشمول ارزش افزوده می دانند.

## نحوه ثبت عملیات مشارکت

در مشارکت ۲ راه حل برای ثبت عملیات وجود دارد:

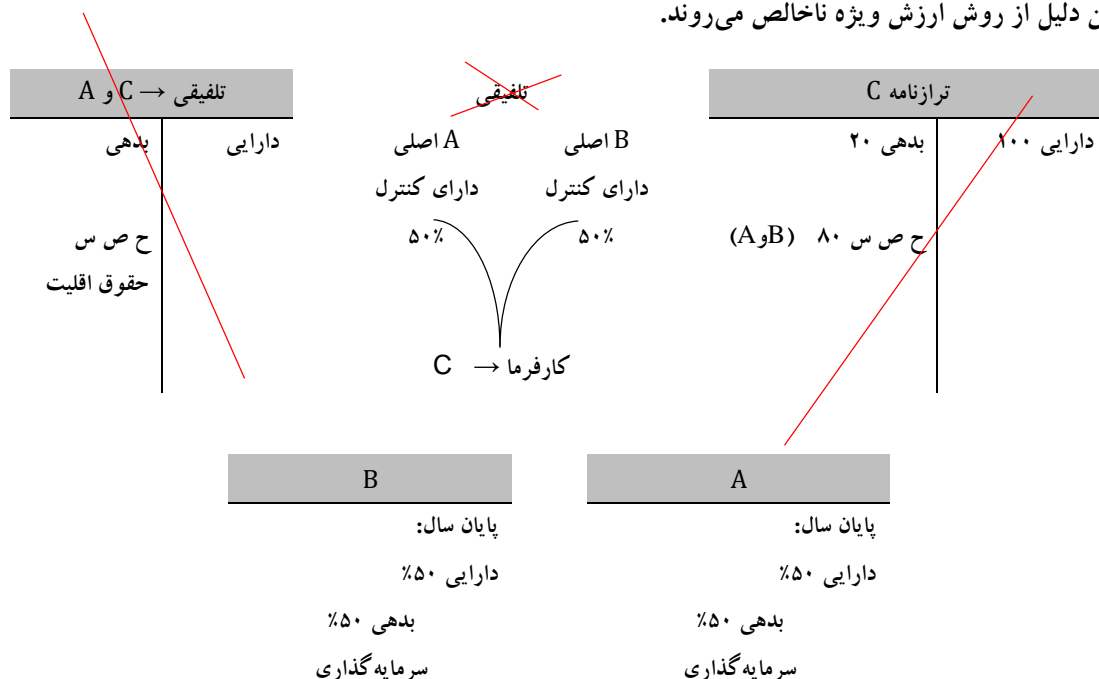
- ۱- برای مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری می شود.
- ۲- برای مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری نمی شود.

حالت اول: برای مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری می شود

در این حالت طرفین مشارکت برای عملیات مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری می کنند (شرکتی به ثبت می رسانند) سپس آن واحد جداگانه عملیات را انجام داده و سود مشارکت و دارایی ها و بدهی های مشارکت را بین طرفین تقسیم می کند.

در این روش چون دو طرف مشارکت دارای کنترل بوده و هر دو خود را اصلی می دانند به جای تهیه صورت مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه ناخالص می رود زیرا طرفین خود را اصلی و دارای کنترل می دانند.

در مشارکت طرفین مشارکت خود را اصلی می دانند و دارای کنترل فرض می کنند لذا هیچ یک اقلیت محسوب نمی شوند به همین دلیل از روش ارزش ویژه ناخالص می روند.



\* در مشارکت چون طرفین مشارکت خود را اصلی می دانند لذا به مشارکت عملیات یا دارای تحت کنترل مشترک گفته می شود.

حالت دوم: برای عملیات مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری نمی شود

اگر طرفین مشارکت برای عملیات مشارکت در دفاتر جداگانه نگهداری نکنند می بایست عملیات مشارکت را در دفاتر خود با بقیه فعالیت ها یکجا ثبت کنند.

**مثال** A و B در یک مشارکت مخصوص با هم مشارکت می کنند. A بر اساس ارتباطاتی که دارد کالا می خردند و B بابت آنکه مغازه دارد آن کالا را می فروشد. در پایان مشارکت نیز سود و زیان به نسبت مساوی تقسیم می شود. اگر A ۲,۰۰۰ ریال کالا بخرد که ۱,۰۰۰ ریال آن برای مشارکت باشد و B آن را به مبلغ ۱۵۰۰ ریال بفروشد مطلوبست ثبت عملیات مشارکت با این فرض که B نیز ۱۰۰ ریال هزینه تبلیغات داده است.

\* زمانی که بابت عملیات مشارکت دفاتر جداگانه نگهداری نمی شود از حسابی به عنوان به نام مشارکت مخصوص استفاده می شود، این حساب بابت هزینه ها، خریدها، فروش ها و درآمدها، بدهکار و بستانکار می شود. دلیل این کار آن است که از حسابی استفاده شود تا خریدها، فروش ها، درآمدها و هزینه های مشارکت با عملیات خودش تداخل پیدا نکند و جدا باشد.

\* هر چند حساب مشارکت مخصوص به جای ارقام سود و زیانی مانند خرید و فروش و هزینه و ... بدهکار یا بستانکار می شود اما ماهیت آن ترازنامه ای است اگر مانده آن در پایان سال بدهکار باشد به منزله طلب از شریک دیگر یا حساب دریافتنی است و اگر بستانکار باشد نشان دهنده بدهی به شریک دیگر یا حساب پرداختنی است. (مانند حساب جاری شرکا که هم می تواند حساب دریافتنی و هم حساب پرداختنی باشد)

\* در پایان مشارکت طرفین مشارکت سود و زیان مشارکت را محاسبه نموده و به نسبت توافقی بین هم تقسیم می کنند در این راستا هر یک سهم سود خود را از مشارکت طلبکار می شوند.

دفاتر B		دفاتر A	
مشارکت مخصوص با A ۱۰۰		خرید کالا ۱۰۰۰	
(هزینه تبلیغات)		مشارکت مخصوص با B ۱۰۰۰	
نقد ۱۰۰		نقد ۲۰۰۰	
نقد ۱۵۰۰		مشارکت مخصوص با B ۲۰۰	
فروش ۱۵۰۰		سود مشارکت ۲۰۰	
مشارکت مخصوص با A			
مشارکت مخصوص با A ۲۰۰			
سود مشارکت ۲۰۰			

مشارکت مخصوص با A		سود و زیان مشارکت		مشارکت مخصوص با B	
۱۵۰۰	۱۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰۰		۱۰۰۰
	۲۰۰		۱۰۰		۲۰۰
<u>۱۲۰۰</u>	<u>۱۲۰۰</u>	۴۰۰		<u>۱۲۰۰</u>	<u>۱۲۰۰</u>
بدهی به شریک دیگر		سود مشارکت A=۲۰۰ B=۲۰۰			طلب از شریک دیگر

مشارکت مخصوص با A ۱۲۰۰  
نقد ۱۲۰۰

نقد ۱۲۰۰  
مشارکت مخصوص با B ۱۲۰۰

\* در پایان عملیات مشارکت طرفین حساب مشارکت را در دفاتر خود مانده گیری نموده و مانده حساب مشارکت را با دفاتر طرف مقابل مقایسه می کنند، مانده ها باید با هم برابر بوده اما ماهیتش خلاف باشد. اگر مانده ها برابر باشد یعنی عملیات مشارکت درست ثبت و محاسبه نشده است.

\* ثبت های فوق بر اساس استاندارد های حسابداری است، اما در سیستم مالیاتی اثرات نامناسب دارد زیرا به جای خرید و فروش و هزینه، حساب مشارکت ثبت شده که ماهیت حساب دریافتی یا پرداختی دارد یعنی به جای ثبت بستانکار در حساب فروش، حساب پرداختی با نام مشارکت ثبت شده است که به منزله کتمان درآمده است.

**مثال** A و B در یک مشارکت مخصوص به نسبت مساوی شریک اند. A تعداد ۵ کالا جمعاً به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال خرید از این تعداد ۴ عدد کالا را به مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال فروخت. مطلوبست ثبت عملیات مشارکت:

دفاتر B		دفاتر A	
	نقد ۱۲,۰۰۰	مشارکت ۱۰,۰۰۰	
۱۲,۰۰۰	مشارکت	۱۰,۰۰۰	نقد
	موجودی کالا ۱۰۰۰		موجودی کالا ۱۰۰۰
۱۰۰۰	مشارکت مخصوص	۱۰۰۰	مشارکت مخصوص
	مشارکت ۲۰۰۰		مشارکت ۲۰۰۰
۲۰۰۰	سود مشارکت	۲۰۰۰	سود مشارکت

مشارکت مخصوص با A		سود و زیان مشارکت		مشارکت مخصوص با B	
۱۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	$۱۰,۰۰۰ \times \frac{4}{5}$	۱,۰۰۰	۱۰,۰۰۰
۱,۰۰۰			= ۸,۰۰۰		۲,۰۰۰
<u>۱۱,۰۰۰</u>		۴,۰۰۰			<u>۱۱,۰۰۰</u>
		سود مشارکت			
		A=۲,۰۰۰			
		B=۲,۰۰۰			

\* اگر در پایان مشارکت کالایی باقی ماند به نسبت بین شرکا تقسیم شده یا یکی از شرکا آن را برمی دارد در هر صورت مانده ها باید برابر باشد.

تازه های حسابداری

ACCPress.com

