

## حسابداری مالی

سری کتاب‌های کمک آموزشی کارشناسی ارشد

مجموعه حسابداری

مؤلف: بهنام حداد

ویراستار علمی: بنفشه حداد

سرشناسه	: حداد، بهنام
عنوان	: حسابداری مالی
مشخصات نشر	: تهران : مشاوران صعود ماهان، ۱۴۰۲
مشخصات ظاهری	: ۴۰۶ ص
فروست	: سری کتاب‌های کمک آموزشی کارشناسی ارشد
شابک	: ۹۷۸-۶۰۰-۴۵۸-۷۲۶-۶
وضعیت فهرست نویسی	: فیپای مختصر
یادداشت	: این مدرک در آدرس <a href="http://opac.nlai.ir">http://opac.nlai.ir</a> قابل دسترسی است.
شناسه افزوده	: حداد، بنفشه
رده‌بندی دیویی	: ۳۷۸/۱۶۶۴
شماره کتابشناسی ملی	: ۱۹۷۱۹۵۳



نام کتاب: ..... حسابداری مالی

مدیر مسئول: ..... هادی سیاری، مجید سیاری

مؤلف: ..... بهنام حداد

ناشر: ..... مشاوران صعود ماهان

مدیر تولید: ..... سید میه بیگی

نوبت و تاریخ چاپ: ..... اول /

تیراژ: ..... ۱۰۰۰ جلد

قیمت: ..... ۴/۷۹۰ /۰۰۰ ریال

شابک: ..... ISBN:987-600-458-726-6

انتشارات مشاوران صعود ماهان: خیابان ولیعصر، بالاتر از تقاطع مطهری،

روبروی قنادی هتل بزرگ تهران، جنب بانک ملی، پلاک ۲۰۵۰

تلفن: ۴-۸۸۱۰۰۱۱۳

# سخن ناشر

## «ن والقلم و ما یسطرون»

کلمه نزد خدا بود و خدا آن را با قلم بر ما نازل کرد.

به پاس تشکر از چنین موهبت الهی، مؤسسه ماهان درصدد برآمده است تا در راستای انتقال دانش و مفاهیم با کمک اساتید مجرب و مجموعه کتب آموزشی خود برای شما داوطلبان ادامه تحصیل در مقطع کارشناسی ارشد، گام مؤثری بردارد. امید است تلاش‌های خدمتگزاران شما در این مؤسسه پایه‌گذار گام‌های بلند فردای شما باشد. مجموعه کتاب‌های کمک آموزشی ماهان به‌منظور استفاده داوطلبان کنکور کارشناسی ارشد سراسری و آزاد تألیف شده‌اند. در این کتاب‌ها سعی کرده‌ایم با بهره‌گیری از تجربه اساتید بزرگ و کتب معتبر داوطلبان را از مطالعه کتاب‌های متعدد در هر درس بی‌نیاز کنیم.

دیگر تألیفات ماهان برای سایر دانشجویان به‌صورت ذیل است.

● مجموعه کتاب‌های ۸ آزمون: شامل ۵ مرحله کنکور کارشناسی ارشد ۵ سال اخیر به همراه ۳ مرحله آزمون تألیفی ماهان همراه با پاسخ تشریحی می‌باشد که برای آشنایی با نمونه سوالات کنکور طراحی شده است. این مجموعه کتاب‌ها با توجه به تحلیل ۳ ساله اخیر کنکور و بودجه‌بندی مباحث در هریک از دروس، اطلاعات مناسبی جهت برنامه‌ریزی درسی در اختیار دانشجویان قرار می‌دهد.

● مجموعه کتاب‌های کوچک: شامل کلیه نکات کاربردی در گرایش‌های مختلف کنکور کارشناسی ارشد می‌باشد که برای دانشجویان جهت جمع‌بندی مباحث در ۲ ماهه آخر قبل از کنکور مفید است.

بدین‌وسیله از مجموعه اساتید، مولفان و همکاران محترم خانواده بزرگ ماهان که در تولید و به‌روزرسانی تألیفات ماهان نقش مؤثری داشته‌اند، صمیمانه تقدیر و تشکر می‌نماییم.

دانشجویان عزیز و اساتید محترم می‌توانند هرگونه انتقاد و پیشنهاد درخصوص تألیفات ماهان را از طریق سایت ماهان به آدرس [mahan.ac.ir](http://mahan.ac.ir) با ما در میان بگذارند.

موسسه آموزش عالی آزاد ماهان

# سخن مؤلف

## تقدیم به پدر بزرگوارم

کتاب حاضر به صورت منبعی یکپارچه و کامل برای داوطلبان محترم آزمون کارشناسی ارشد می باشد. در نگارش کتاب، از منابع کامل، تست های ۱۲ ساله آزمون های سراسری و آزاد و همچنین آزمون های حسابدار رسمی بهره گرفتیم تا نیاز داوطلبان به صورت کامل تامین گردد. ترتیب فصول براساس رعایت تقدم و تاخر مطلب و نیز اهمیت در بودجه بندی سوالات آزمون کارشناسی ارشد می باشد. همچنین در متن فصل ها از مثال های کامل و نیز پاسخ های تشریحی تست ها در جهت درک کامل مطلب استفاده شده است. بر خود لازم می دانم از زحمات مدیریت محترم موسسه آموزش عالی ماهان جناب آقای دکتر سیاری که این فرصت را برای بنده فراهم آوردند، تشکر کنم. همچنین از زحمات خانم بنفشه حداد که بنده را در امر ویرایش کتاب یاری کردند صمیمانه سپاسگزارم. امید است کتاب حاضر منبعی مفید برای داوطلبان باشد.

بهنام حداد

فصل اول: چارچوب نظری	۹
متغیرهای محیطی تاثیرگذار بر تکامل سیستم حسابداری	۱۰
مفروضات محیطی حسابداری	۱۰
صورت‌های مالی و کاربرد آنها و اقلام مندرج در صورت‌های مالی	۱۰
اصول و مفاهیم پرکاربرد در حسابداری	۱۱
سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل اول	۱۵
سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل اول	۱۷
فصل دوم: صورت‌های مالی اساسی	۱۹
ترازنامه و اقلام آن و ...	۲۰
صورت سود و زیان و ...	۲۷
صورت جریان وجوه نقد	۲۹
سرفصل‌های صورت جریان	۳۰
سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل دوم	۴۰
سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل دوم	۵۴
فصل سوم: موجودی مواد و کالا	۵۷
روش خرده‌فروشی	۶۱
روش فایفو	۶۲
روش لایفو	۶۳
سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل سوم	۶۴
سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل سوم	۶۹
فصل چهارم: دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی نامشهود، استهلاک و کاهش ارزش دارایی ثابت	۷۱
دارایی ثابت مشهود	۷۲
استهلاک و کاهش ارزش	۸۲
دارایی نامشهود و استهلاک دارایی نامشهود	۹۱
سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل چهارم	۹۶
سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل چهارم	۱۰۹
فصل پنجم: شرکت سهام	۱۱۱
شرکت سهامی	۱۱۲
منابع حقوق صاحبان سهام	۱۱۲
سود ممتاز با مشارکت جزئی	۱۱۲
سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل پنجم	۱۱۸
سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل پنجم	۱۲۲
فصل ششم: اوراق قرضه	۱۲۳

۱۲۴	..... انواع اوراق قرضه
۱۲۶	..... اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام
۱۳۶	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل ششم
۱۳۹	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل ششم
۱۴۰	..... <b>فصل هفتم: حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها</b>
۱۴۱	..... حسابداری سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام شرکت‌ها
۱۵۰	..... واگذاری سرمایه‌گذاری‌های جاری
۱۵۷	..... حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های وابسته (بین ۲۰ تا ۵۰ درصد)
۱۶۰	..... ترکیب واحدهای تجاری
۱۶۶	..... صورت‌های مالی تلفیقی در تاریخ تحصیل
۱۷۰	..... صورت‌های مالی تلفیقی در تاریخ بعد از تاریخ تحلیل
۱۷۷	..... معادلات فی‌مابین شرکت‌های گروه - موجود کالا
۱۸۳	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل هفتم
۲۰۴	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل هفتم
۲۱۱	..... <b>فصل هشتم: گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف و گزارشگری میان‌دوره‌ای</b>
۲۱۲	..... انواع گزارشگری
۲۱۶	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل هشتم
۲۱۹	..... <b>فصل نهم: حسابداری شرکت تضامنی و مشارکت خاص</b>
۲۲۰	..... حسابداری شرکت تضامنی
۲۲۰	..... ویژگی‌های شرکت تضامنی
۲۲۱	..... ورود شریک جدید
۲۲۶	..... حسابداری مشارکت‌های خاص
۲۳۹	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل نهم
۲۴۱	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل نهم
۲۴۳	..... <b>فصل دهم: حسابداری شعب</b>
۲۴۴	..... سیستم متمرکز
۲۴۶	..... سیستم غیرمتمرکز
۲۵۰	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل دهم
۲۵۳	..... <b>فصل یازدهم: حسابداری کالای امانی</b>
۲۵۴	..... مخارج مرتبط با کالای امانی
۲۵۵	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل یازدهم
۲۵۷	..... <b>فصل دوازدهم: تسعیر ارز</b>
۲۶۲	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل دوازدهم
۲۶۳	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل دوازدهم
۲۶۵	..... <b>فصل سیزدهم: حسابداری بیمان‌های بلندمدت</b>
۲۷۰	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل سیزدهم
۲۷۲	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل سیزدهم
۲۷۳	..... <b>فصل چهاردهم: حسابداری اجاره‌ها</b>
۲۷۴	..... اجاره
۲۷۸	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل چهاردهم
۲۸۱	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل چهاردهم

۲۸۳	..... فصل پانزدهم: درآمد عملیاتی
۲۸۴	..... درآمد عملیاتی
۲۸۵	..... فعالیت‌های کشاورزی
۲۸۷	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل پانزدهم
۲۸۹	..... فصل شانزدهم: حسابداری دولتی
۲۹۰	..... کلیات و مبانی حسابداری دولتی
۲۹۲	..... مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی دولتی
۲۹۶	..... حسابداری بودجه‌ای
۳۰۲	..... حسابداری عملیات خزانه‌داری
۳۰۵	..... مراحل انجام هزینه و تشخیص و وصول درآمدها
۳۰۷	..... حساب مستقل مورد استفاده در دستگاه‌های اجرایی
۳۰۸	..... حساب مستقل وجوه سپرده
۳۰۸	..... حساب مستقل وجوه تملک دارایی‌های سرمایه‌ای
۳۱۰	..... سوالات چهارگزینه‌ای سراسری و پاسخنامه فصل شانزدهم
۳۱۳	..... سوالات چهارگزینه‌ای آزاد و پاسخنامه فصل شانزدهم
۳۱۵	..... مجموعه سوالات چهارگزینه‌ای آزمون حسابدار رسمی و پاسخنامه (۸۵-۹۸)
۳۹۵	..... سوالات و پاسخ تشریحی کنکور سراسری ۱۴۰۱
۴۰۴	..... منبع





# فصل اول

## چارچوب نظری

- ◆ متغیرهای محیطی تاثیرگذار بر تکامل سیستم حسابداری
- ◆ مفروضات محیطی حسابداری
- ◆ صورتهای مالی و کاربرد آنها و اقلام مندرج در صورتهای مالی
- ◆ اصول و مفاهیم پرکاربرد در حسابداری

## چارچوب نظری

### متغیرهای محیطی تأثیرگذار بر تکامل سیستم حسابداری

الف) روابط بین واحدهای تجاری و فراهم‌کنندگان سرمایه

ب) روابط سیاسی و اقتصادی با سایر کشورها

پ) سیستم‌های قانونی

ت) سطح تورم

ث) فرهنگ

ج) اندازه و پیچیدگی مؤسسات تجاری، مهارت مدیریت و جامعه مالی و سطح عمومی آموزش

هسته اصلی گزارشگری مالی، صورت‌های مالی است.

سطوح درگیر در قانون‌گذاری حسابداری:

۱) قوانین دولتی ۲) استانداردهای حسابداری ۳) سیاست‌های مدیریت

انواع استانداردهای حسابداری از نظر ماهیت:

۱) استانداردهای اندازه‌گیری ۲) استانداردهای افشا

کمیت‌ته تدوین استاندارد حسابداری در ایران شامل ۵ نفر از مدیران ارشد سازمان حسابرسی، ۲ نفر نماینده جامعه حسابداران

رسمی، ۱ نفر نماینده سازمان کارگزاران بورس و ۱ نفر نماینده صنعت می‌باشد.

### مفروضات محیطی حسابداری

۱- فرض شخصیت حسابداری: مبادلات و رویدادهایی که باید در صورت‌های مالی یک واحد گزارش شوند را مرزبندی می‌کند.

۲- فرض دوره مالی: به حسابداران اجازه می‌دهد که در طول عمر اقتصادی واحد تجاری به تهیه صورت‌های مالی دوره‌ای اقدام کنند.

۳- فرض تداوم فعالیت: باعث می‌شود تا حسابداران عمری نامحدود را فرض نمایند، مگر اینکه شواهدی خلاف این فرض موجود باشد.

۴- فرض واحد پولی: به حسابداران اجازه می‌دهد تا رویدادها و مبادلات اقتصادی را در قالب ریالی که فرض می‌شود دارای قدرت

خرید ثابتی است، اندازه‌گیری کنند.

### صورت‌های مالی و کاربرد آنها و اقسام مندرج در صورت‌های مالی

وضعیت مالی ← ترازنامه

عملکرد مالی ← صورت سود و زیان و سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد

انعطاف‌پذیری مالی ← مجموعه صورت‌های مالی

جسم فیزیکی یک کالا، دارایی نیست، بلکه حقوق حاصل از مالکیت آن، دارایی است.

خصوصیات دارایی: منفعت اقتصادی منتظره آتی دارد، نباید عمومی باشد و نباید منوط به یک رویداد آتی باشد، منافع آتی دارایی، قطعی نیست.

سود سهمی، بدهی نیست چون دارایی به سهامداران منتقل نمی‌شود.

بدهی نباید منوط به یک رویداد آتی باشد.

دو خصوصیت درآمد عملیاتی:

۱- از فعالیت اصلی درآمدزای شرکت ناشی می‌شود.

۲- ماهیتاً تکراری و مستمر هستند.

خصوصیت اصلی هزینه عملیاتی این است که در فرایند ایجاد درآمد عملیاتی، به وقوع می‌پیوندد.

درآمدها و هزینه‌های عملیاتی، به صورت ناخالص بیان می‌شوند ولی درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی به صورت خالص.

خصوصیت اقلام غیرمترقبه: با اهمیت، غیرعادی، غیرمکرر

منظور از عایدات، همان سود خالص است.

اقلام استثنایی، اقلام عادی هستند، نه غیرمترقبه.

عملیات متوقف‌شده، یک قلم استثنایی است.

اثرات انباشته تغییر رویه حسابداری، در محاسبه سود خالص لحاظ نمی‌شود.

به تغییر در حقوق صاحبان سرمایه که از مبادلات و سایر رویدادها و وضعیت‌های برخاسته از منابع غیرمالکانه ناشی می‌شود، سود (زیان) جامع گویند.

نتایج معاملات تجاری با صاحبان سرمایه، درآمد یا هزینه محسوب می‌شود؛ ولی در مبادلات مالکانه، درآمد یا هزینه شناسایی نمی‌گردد.

تغییر قیمت‌ها، تغییر نرخ سود تضمین شده بازار، بلایای طبیعی، اهدای زمین و... شامل رویدادهای خارجی غیرمبادلاتی است.

تنها آن دسته از رویدادهای اقتصادی که می‌تواند در رابطه با شخصیت حسابداری شناسایی و برحسب ریال، کمی گردند، ثبت و گزارش می‌شوند.

تفاوت بین حسابداری نقدی و تعهدی در زمان‌بندی سود خالص است نه مقدار آن. بهای تمام‌شده و ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل برابرند.

شناسایی، عمل ثبت درآمد می‌باشد؛ بنابراین به یک عمل اطلاق می‌شود ولی تحقیق یک مفهوم انتزاعی است که زمان شناسایی و ثبت درآمد را نشان می‌دهد.

## اصول و مفاهیم پرکاربرد در حسابداری

رابطه علت و معلولی: بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته - کمیسیون فروش  
 تخصیص منظم و منطقی: هزینه استهلاک  
 شناسایی بلادرنگ: هزینه تبلیغات - حقوق سرپرستان - آموزش } **اصل تطابق**

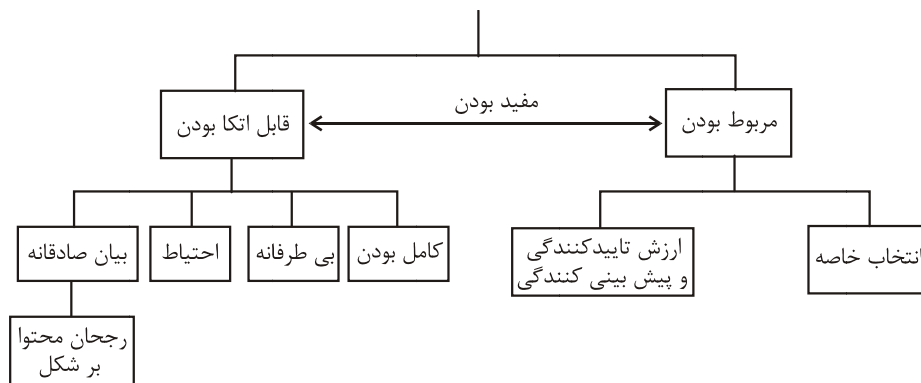
اصل عمومی پذیرفته‌شده حسابداری برای تعیین سود، مفهوم حفظ سرمایه ریال اسمی و روش اندازه‌گیری بهای تمام‌شده تاریخی (تاریخی تعدیل‌شده) را ترکیب کرده است.

حفظ ریال اسمی، درآمد فروش را با بهای تمام‌شده اولیه مقایسه می‌کند.  
 حفظ قدرت خرید عمومی (ریال ثابت) بهای تمام‌شده اولیه × شاخص عمومی قیمت = بهای تمام‌شده  
 حفظ سرمایه فیزیکی: بهای تمام‌شده = بهای جایگزینی } **مفاهیم بدیل حفظ سرمایه**

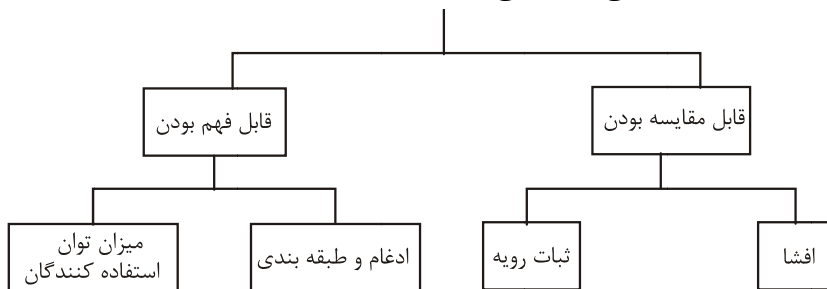
بهای تمام شده تاریخی  
 بهای جایگزینی جاری  
 ارزش فروش: ارزش فروش - هزینه های فروش  
 ارزش خروجی مورد انتظار: مجموع جریان های نقدی آتی تنزیل نشده  
 ارزش فعلی جریان های نقدی مورد انتظار: مجموع جریان های آتی تنزیل شده

روش های بدیل  
 اندازه گیری  
 دارایی یا بدهی

### ویژگی های کیفی مربوط به محتوای اطلاعات اهمیت: یک کیفیت آستانه ای



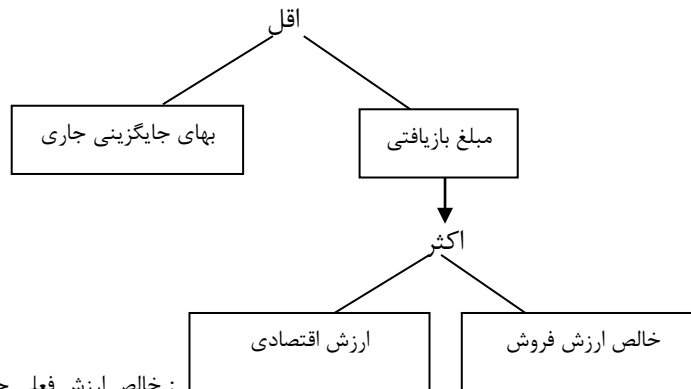
### ویژگی های کیفی مربوط به ارائه اطلاعات



### عوامل محدودکننده خصوصیات کیفی



### قاعده تعیین ارزش برای انتخاب ارزش جاری دارایی



: خالص ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار از جمله جریان نقدی ناشی از فروش نهایی آن دارایی

**مثال:** اطلاعات زیر مربوط به یکی از اقلام موجودی شرکت مهر است.

بهای تمام‌شده ۱۰/۰۰۰ ریال - ارزش جایگزینی ۱۱/۰۰۰ ریال - ارزش خالص بازیافتنی (حد بالا) ۱۵/۰۰۰ ریال - ارزش خالص بازیافتنی پس از کسر سود متعارف (حد پایین) ۱۲/۰۰۰ ریال - موجودی مزبور تحت قاعده اقل بهای تمام‌شده یا قیمت بازار به چه مبلغی در صورت‌های مالی، منعکس می‌شود.

$$15/000 < 12/000 < 11/000$$

حد بالا                      حد پایین                      ارزش جایگزینی

ارزش بازار، حد پایین (۱۲/۰۰۰) است.

مهم‌ترین ویژگی بهای تمام‌شده تاریخی، قابل اتکا بودن و مهم‌ترین ویژگی ارزش جاری، مربوط بودن آن است. طبقه‌بندی دارایی‌ها در قالب جاری و بلندمدت بر مبنای فرض تداوم فعالیت صورت می‌گیرد و اگر این فرض نباشد، کلیه دارایی‌ها، جاری خواهند بود.

زیربنای اصل بهای تمام‌شده تاریخی، قابلیت اتکاست.

صورت‌های مالی و تلفیقی استفاده از ارزش ویژه و اجاره سرمایه‌ای ← رجحان محتوا بر شکل دارایی‌های کنار گذاشته شده به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش منعکس می‌شوند.

ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی در اندازه‌گیری دارایی‌های جاری کاربرد ندارد.

فرض واحد اندازه‌گیری بیش از همه، تحت تأثیر پدیده تورم قرار می‌گیرد،

تغییرات حسابداری به دلیل ارائه اطلاعات مربوط است.

رجحان محتوا به شکل، زیرگروه ویژگی بیان صادقانه است.

پیش شرط افشای رویه‌های حسابداری، قابل مقایسه بودن است.

مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی در صورت قبول فرض تداوم فعالیت، معنا پیدا می‌کند.

دارایی، در صورت قطع منافع اقتصادی آتی، شناسایی نمی‌شود.

در عمل ۵٪ سود خالص یا ۵٪ مجموع دارایی‌ها، به‌عنوان آستانه اهمیت است.

منظور از گزارش عملکرد مالی، صورت سود و زیان و سود و زیان جامع است.

اصل تحقق درآمد با حسابداری تعهدی در ارتباط است، نه حسابداری نقدی.

در حسابداری مدیریت، تأکید بر افشا کامل و در حسابداری مالی، تأکید بر افشا مناسب است.

اصل تطابق درآمد و هزینه فقط با در نظر گرفتن فرض دوره مالی معنی خواهد داشت.

اصل بهای تمام‌شده در گرو فرض تداوم فعالیت است.

منشاء اصلی تعدیلات پایان دوره، اصل تطابق است.

میثاق‌های تعدیل‌کننده: شرایطی که می‌توانیم براساس آن‌ها از به‌کارگیری اصول و مفروضات اجتناب کنیم. شامل: فزونی منافع منفع بر مخارج، اهمیت، احتیاط و خصوصیات صنعت.

حتی اگر قیمت موجودی کالا اضافه شود، نمی‌توان آن را تجدید ارزیابی کرد.

عینی‌ترین صورت مالی، صورت جریان وجوه نقد است.

آورده صاحبان سرمایه و ستانده صاحبان سرمایه نیز جزو عناصر صورت‌های مالی است.

افشای معاملات با اشخاص وابسته و یا اجاره شکل فروش: رجحان محتوا بر شکل حمایت‌نکردن از گروه خاصی، بی‌طرفی است، نه بیان صادقانه.

طبقه‌بندی در صورت سود و زیان (مثال ارائه جداگانه اقلام استثنائی یا غیرمترقبه) ارزش پیش‌بینی‌کنندگی را افزایش می‌دهد.

شخصیت حقوقی متفاوت است از شخصیت حسابداری

مبنای حسابداری تعهدی و با توجیه استهلاک دارایی‌ها، فرض تداوم فعالیت است.

قاعده LCM ← مصداق مفهوم احتیاط و عدول از اصل بهای تمام‌شده تاریخی است.

ضرورت مبنای تعهدی ناشی از فرض دوره مالی است.

ثبت منافع اقتصادی به‌عنوان دارایی و ثبت تعهدات به‌عنوان بدهی در نتیجه فرض تداوم فعالیت است.

امکان انجام تغییرات حسابداری در نتیجه فرض ارائه اطلاعات مربوط است؛ ولی باعث نقض ثبات رویه می‌شود.

محدودیت‌های حسابداری را می‌توان در مجموع، در سه گروه طبقه‌بندی کرد: اندازه‌گیری - ناشی از استفاده‌کنندگان - قانونی

تلقی کردن مخارج انتقالی به دوره‌های آتی به‌عنوان دارایی، ناشی از مفهوم تطابق است، نه رجحان محتوا بر شکل هدف صورت‌های مالی برای واحدهای تجاری، مبتنی است بر نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات.

مفاهیم نظری گزارشگری مالی، برای توسعه استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی ایجاد شده‌اند.

هم سود جامع و هم سود خالص، مفهوم نگهداشت سرمایه مالی را به‌کار می‌برند، نه سرمایه فیزیکی را.

کانون توجه در گزارشگری مالی، فقط سرمایه‌گذاران می‌باشند، نه اعتباردهندگان.

سود (عملیاتی، خالص، جامع،...) جزو عناصر صورت‌های مالی محسوب نمی‌شود.

فقط یادداشت‌های توضیحی، جزء لاینفک صورت‌های مالی محسوب می‌شوند.

صورت مالی مستقلی به نام صورت سود و زیان انباشته نداریم، بلکه فقط گردش آن را آخر صورت سود و زیان داریم.

دو سویه‌بودن سیستم حسابداری، از فرض بنیادی شخصیت ریشه گرفته است.

تراز آزمایشی، اشتباهات به‌وجود آمده در تجزیه و تحلیل حساب‌ها و ثبت آن‌ها در دفتر روزنامه را مشخص نمی‌کند.

حساب‌های دریافتی و حساب‌های پرداختی و پیش‌دریافت و پیش‌پرداخت، فقط در مبنای تعهدی وجود دارند.

اول صورت سود و زیان، بعد گردش سود انباشته و بعد ترازنامه تهیه می‌شود.

شرکت‌های سهامی، صورت گردش سود انباشته و شرکت‌های تضامنی یا تک مالکی، صورت سرمایه دارند. با این تفاوت که حساب سرمایه، در گردش سود انباشته نیست ولی در صورت سرمایه هست.

مبنای تهیه صورت جریان وجوه نقد، مبنای نقدی است.

### سؤالات چهار گزینه‌ای سراسری فصل اول

- ۱- فرآیند گزارش یک قلم در صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی چه نام دارد؟  
 (۱) تخصیص (۲) تحقق (۳) شناخت (۴) تطابق (سال ۸۰)
- ۲- از دیدگاه نظری، انجام تغییرات حسابداری و انعکاس آن در صورت‌های مالی، کدام مفهوم حسابداری را نقض می‌کند؟  
 (۱) اهمیت (۲) ثبات رویه (۳) محافظه‌کاری (۴) مربوط بودن (سال ۸۰)
- ۳- «مفید بودن» با توجه به کدام دو ویژگی اصلی اطلاعات حسابداری، مورد ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد؟  
 (۱) قابلیت مقایسه و بی‌طرفی (۲) قابلیت اثبات و به‌موقع بودن (۳) مربوط بودن و قابلیت اتکاء (۴) قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه (سال ۸۱)
- ۴- «بهای تمام شده کالای فروش‌رفته» و «هزینه استهلاک ماشین‌آلات» به ترتیب براساس کدام یک از مبانی سه‌گانه زیر شناسایی می‌شود؟  
 (۱) ارتباط علت و معلولی (۲) سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک (۳) شناخت بلادرنگ (۴) ۱ و ۲ (سال ۸۱)
- ۵- کدام دسته از موارد زیر از خصوصیات اطلاعات قابل اتکا است؟  
 (۱) کامل بودن - صداقت در ارائه - بی‌طرفی - احتیاط (۲) احتیاط - کامل بودن - صداقت - ثبات رویه (۳) صداقت در ارائه - بی‌طرفی - قابل فهم بودن - کامل بودن (۴) کامل بودن - رجحان محتوا بر شکل - بی‌طرفی - ارزش پیش‌بینی (سال ۸۲)
- ۶- خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات مالی کدام است؟  
 (۱) به‌موقع بودن و قابل فهم بودن (۲) مربوط بودن و قابل اعتماد بودن (۳) قابل مقایسه و قابل فهم بودن (۴) ارزش پیش‌بینی و ارزش تاکید‌کنندگی (سال ۸۳)
- ۷- وجوه حاصل از معاملات فروش کالا با خرید مجدد (بای بک) معمولاً به‌عنوان تعهدات پرداختی و نه فروش ثبت می‌شود. این امر به چه دلیل است؟  
 (۱) تطابق (۲) اهمیت (۳) رجحان محتوا بر شکل (۴) عدم انتقال مالکیت (سال ۸۳)
- ۸- ویژگی‌های کیفی «داشتن ارزش پیش‌بینی» و «داشتن ارزش ارزیابی» با کدام ویژگی کیفی اطلاعات مرتبط است؟  
 (۱) معتبر بودن (۲) مربوط بودن (۳) قابل اعتماد بودن (۴) قابل مقایسه بودن (سال ۸۳)
- ۹- طبق مبانی نظری استانداردهای ایران، «رجحان محتوا بر شکل» زیر ویژگی کدام یک از ویژگی‌های کیفی اطلاعات است؟  
 (۱) مربوط بودن (۲) بیان صادقانه (۳) کامل بودن (۴) سودمندی در پیش‌بینی (سال ۸۵)
- ۱۰- براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، کدام یک از خصوصیات کیفی زیر پیش‌شرط افشای روبه‌های حسابداری است؟ (سال ۸۶)  
 (۱) کامل بودن (۲) قابل اتکا بودن (۳) قابل مقایسه بودن (۴) قابل فهم بودن
- ۱۱- مفید بودن با توجه به کدام دو ویژگی اصلی اطلاعات حسابداری مورد ارزیابی و قضاوت قرار می‌گیرد؟  
 (۱) مربوط بودن و قابلیت اتکا (۲) قابلیت مقایسه و بی‌طرفی (۳) قابلیت اثبات و به‌موقع بودن (۴) قابل فهم بودن و قابلیت مقایسه (سال ۸۷)
- ۱۲- براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، در خصوص مفاهیم نگهداشت سرمایه و اثر آن بر اندازه‌گیری سود، کدام مورد صحیح بیان شده است؟  
 (۱) در مفهوم نگهداشت سرمایه مالی در صورتی که واحد اندازه‌گیری، ریال اسمی باشد سود ناشی از افزایش قیمت دارایی‌های نگهداری‌شده در پایان هر سال شناسایی می‌شود.  
 (۲) در مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، سود تنها در شرایطی تحصیل می‌شود که مبلغ مالی دارایی عملیاتی در پایان دوره بیش از اول دوره باشد.  
 (۳) در مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، سود تنها در صورتی تحصیل می‌شود که ظرفیت عملیاتی واحد تجاری در پایان دوره بیش از اول دوره باشد.  
 (۴) در مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی، کلیه تغییرات در اندازه‌گیری ظرفیت تولید (فیزیکی) واحد تجاری به‌عنوان سود شناسایی می‌شود. (سال ۸۷)

۱۳- مطابق مفاهیم نظری گزارشگری مالی درآمد حاصل از افزایش در ارزش دارایی‌های عملیاتی تحت چه سرفصلی طبقه‌بندی می‌شود؟

(سال ۸۸)

(۱) درآمد نگهداری (۲) درآمد عملیاتی (۳) درآمد تحقق‌یافته (۴) درآمد تحقق‌نیافته

۱۴- کدام یک از موارد زیر مرتبط با ویژگی قابل فهم بودن است؟

(سال ۸۸)

(۱) بیان صادقانه (۲) قابل مقایسه بودن (۳) افشای رویه‌های حسابداری (۴) ادغام و طبقه‌بندی اطلاعات

۱۵- ثبات رویه در نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی در کدام یک از موارد زیر نمی‌تواند تغییر یابد؟

(سال ۹۰)

(۱) تغییری در نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌های مالی موجب ارائه اطلاعات مربوطتری گردد.  
(۲) تغییری در نحوه ارائه به‌موجب یک استاندارد حسابداری الزامی می‌شود.  
(۳) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری رخ داده باشد.  
(۴) تجدیدنظر در نحوه ارائه صورت‌های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات منجر شود.

۱۶- صورت‌های مالی با رعایت کدام یک از مفروضات یا اصول زیر قابلیت مقایسه بیشتری پیدا می‌کند؟

(سال ۹۰)

(۱) ثبات رویه - بهای تمام‌شده (۲) تداوم فعالیت - افشا (۳) ثبات رویه - افشا (۴) بهای تمام‌شده - تداوم فعالیت

۱۷- برای مقاصد گزارشگری مالی طبق استانداردهای حسابداری، سربرار ثابت تولید براساس کدام ظرفیت به بهای تمام‌شده موجودی کالا تخصیص می‌یابد؟

(سال ۹۲)

(۱) مورد انتظار (۲) معمول (۳) واقعی (۴) ایده‌آل (اسمی)

۱۸- کدام عامل، اعمال خصوصیات کیفی اطلاعات مالی را دچار محدودیت نمی‌کند؟

(سال ۹۲)

(۱) موازنه بین خصوصیات کیفی (۲) به‌موقع بودن (۳) احتیاط (۴) ملاحظات منفعت و هزینه

۱۹- مفهوم «ارزش برای واحد تجاری» برابر است با:

(سال ۹۳)

(۱) مبلغ بازبافتنی یا بهای جایگزینی هرکدام کمتر است.  
(۲) خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی هرکدام بیشتر است.  
(۳) مبلغ بازبافتنی یا ارزش اقتصادی هرکدام کمتر است.  
(۴) مبلغ بازبافتنی یا ارزش اقتصادی هرکدام بیشتر است.

### پاسخنامه سؤالات چهارگزینه‌ای سراسری فصل اول

۱- گزینه «۳»

☞ به فرآیند گزارش یک قلم در صورت‌های مالی شناخت می‌گویند.

۲- گزینه «۲»

۳- گزینه «۳»

۴- گزینه «۱»

۵- گزینه «۱»

۶- گزینه «۲»

۷- گزینه «۳»

۸- گزینه «۲»

۹- گزینه «۲»



۱۰- گزینه «۳»

۱۱- گزینه «۱»

☞ مفیدبودن با توجه به مربوطبودن و قابل اتکا بودن مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۱۲- گزینه «۳»

۱۳- گزینه «۱»

۱۴- گزینه «۱»

☞ بیان صادقانه زیرویزگی قابل فهم بودن می‌باشد.

۱۵- گزینه «۴»

☞ گزینه ۱ و ۲ و ۳ می‌تواند باعث تغییر در ثبات رویه گردد.

۱۶- گزینه «۳»

☞ صورت‌های مالی زمانی قابلیت مقایسه دارند که در تهیه آنها ثبات رویه‌ها، رعایت و تمامی موارد افشا شده باشد.

۱۷- گزینه «۲»

☞ مطابق بند ۱۱ استاندارد شماره ۸ ایران:

سربر ثابت تولید بر مبنای ظرفیت معمول فعالیت واحد تجاری تخصیص می‌یابد.

۱۸- گزینه «۳»

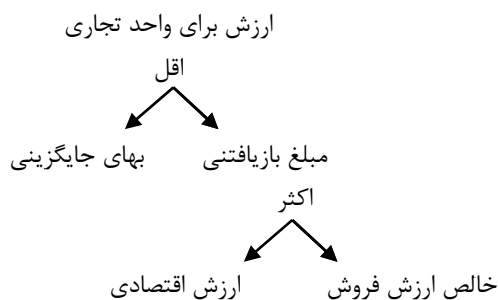
☞ محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات:

۱- موازنه بین خصوصیات کیفی ۲- به‌موقع بودن ۳- منفعت و هزینه

۱۹- گزینه «۱»

☞ طبق فصل پنجم مفاهیم نظری استانداردهای حسابداری ایران:

طبق قاعده ارزش برای واحد تجاری، ارزش جاری برابر اقل "بهای جایگزینی جاری دارایی و مبلغ بازیافتنی" آن تعیین می‌گردد. "مبلغ بازیافتنی" دارایی بالاترین ارزشی است که مالک فعلی دارایی می‌تواند بدان دست یابد و برابر خالص ارزش فروش دارایی یا ارزش اقتصادی آن، هرکدام بیشتر است، می‌باشد. "ارزش برای واحد تجاری" را می‌توان نوعی به‌هنگام کردن بهای تاریخی با استفاده از قاعده سنتی "بهای تمام‌شده یا کمتر" دانست و لذا ارزشی است که به تصمیم‌گیری اقتصادی مربوط می‌شود. نمودار زیر نحوه تعیین ارزش برای واحد تجاری را نشان می‌دهد. یعنی:



### سؤالات چهارگزینه‌ای آزاد فصل اول

(سوال ۸۰)

۱- فرض تعهدی ناشی از این است که.....

(۱) درآمدها و هزینه‌ها به محض تحقق، باید شناسایی شوند.

(۲) درآمدها و هزینه‌ها به محض دریافت و پرداخت، باید شناسایی شوند.

(۳) درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض پرداخت، باید شناسایی شوند.

(۴) هزینه‌ها به محض تحقق و درآمدها به محض پرداخت، باید شناسایی شوند.

(سوال ۸۰)

۲- یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی بر پایه کدامیک از اصول حسابداری زیر است؟

(۱) اصل محافظه‌کاری (۲) اصل تداوم فعالیت (۳) اصل بهای تمام‌شده (۴) اصل افشای کامل

- ۳- در اصل تطابق درآمد با هزینه، هزینه‌هایی که بدون فایده باشد تحت چه عنوانی ثبت می‌شود؟ (سال ۸۳)
- (۱) زیان (۲) هزینه (۳) دارایی (۴) بدهی‌های انتقالی به دوره آتی
- ۴- ویژگی‌های اصلی در ارتباط با ارائه اطلاعات عبارتند از: (سال ۸۳)
- (۱) قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن (۲) قابل مقایسه بودن، مفیدبودن (۳) قابل مقایسه بودن، قابل اتکاء بودن (۴) قابل مقایسه بودن، قابل فهم بودن
- ۵- چه عواملی اعمال ویژگی‌های کیفی را دچار محدودیت می‌کند؟ (سال ۸۳)
- (۱) قابل اتکاء بودن، به‌موقع بودن، ثبات رویه (۲) به‌موقع بودن، تعادل بین ویژگی‌های کیفی، ملاحظات منفعت و هزینه (۳) قابل اتکاء بودن، مربوطبودن، مفیدبودن (۴) به‌موقع بودن، قابل فهم بودن، اهمیت
- ۶- عبارت «قرار نیست واحد اقتصادی در آینده نزدیک به فروش رود یا منحل شود»، مربوط به کدام فرض زیر است: (سال ۸۶)
- (۱) تداوم فعالیت (۲) واحد اندازه‌گیری (۳) دوره مالی (۴) شخصیت حسابداری
- ۷- مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی از مصادیق بارز کاربرد کدام یک از مفروضات حسابداری است؟ (سال ۸۶)
- (۱) تعهدی (۲) تداوم فعالیت (۳) دوره مالی (۴) واحد اندازه‌گیری
- ۸- کدام یک از موارد زیر موجب نقض اعمال احتیاط می‌باشد؟ (سال ۸۷)
- (۱) در نظر گرفتن ذخیره مناسب برای مطالبات نسبه (۲) ایجاد اندوخته پنهان (مخفی) (۳) ایجاد ذخیره مناسب برای تعهدات (قانونی، عرفی) در نتیجه رویدادی که در گذشته ایجاد شده است. (۴) شناسایی ورود منافع اقتصادی تقریباً به‌عنوان دارایی

### پاسخنامه سؤالات چهار گزینه‌ای آزاد فصل اول

- ۱- گزینه «۱»  
در فرض تعهدی درآمدها به محض وقوع و هزینه‌ها به محض تحقق شناسایی می‌شوند.
- ۲- گزینه «۴»  
یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی بر پایه اصل افشا می‌باشد.
- ۳- گزینه «۱»  
دارای منافع اقتصادی آتی ← دارایی  
دارای منافع اقتصادی جاری ← هزینه  
فاقد منافع اقتصادی ← زیان
- ۴- گزینه «۴»  
ویژگی کیفی محتوای اطلاعات ← مربوطبودن و قابل اتکاء بودن  
ویژگی کیفی مربوط به ارائه اطلاعات ← قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن
- ۵- گزینه «۲»  
۶- گزینه «۱»  
براساس فرض تداوم فعالیت فرض می‌شود تا زمانی که واحد تجاری به تعهداتش عمل کند به فعالیت خود ادامه می‌دهد.
- ۷- گزینه «۲»  
۸- گزینه «۴»  
موارد ۱ و ۲ و ۳ نشان‌دهنده اعمال احتیاط و مورد ۴ نشان‌دهنده نقض اعمال احتیاط است.

## فصل دوم

### صورت‌های مالی اساسی

- ترازنامه و اقلام آن
- صورت سود و زیان و سود و زیان جامع
- گردش سود انباشته
- صورت جریان وجوه نقد
- رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
- دارایی و بدهی احتمالی

## صورت‌های مالی اساسی

### الف: ترازنامه و ارقام آن، دارایی و بدهی احتمالی، یادداشت‌ها و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه.

ترازنامه منبع اصلی اطلاعات درباره نقدینگی و انعطاف‌پذیری مالی شرکت می‌باشد. همچنین سودآوری شرکت را نیز ارزیابی می‌کند.

#### محدودیت‌های ترازنامه

- ۱- افشاندن ارزش جاری بسیاری از ارقام ترازنامه
  - ۲- ثبت‌نکردن برخی منابع ایجاد جریان‌های نقدی آتی مثل داشتن تیم ممتاز مدیریت
  - ۳- نشان‌ندادن ارزش منصفانه کل بنگاه
  - ۴- برآوردی بودن بسیاری از ارقام مثل قابل وصول بودن حساب دریافتی
- استانداردهای حسابداری، ترتیب یا شکل ارائه ارقام ترازنامه را تعیین نکرده و فقط ارقام اصلی را برشمرده است. آخرین قلم دارایی‌ها، سایر دارایی‌ها و آخرین قلم بدهی‌ها، ذخایر است. البته اگر ترازنامه براساس نقدینگی تهیه گردد. دارایی جاری: ظرف یک سال یا یک چرخه عملیات، هرکدام طولانی‌تر است به وجه نقد تبدیل، یا مصرف می‌شود. اگر چرخه عملیات، بیش از یک سال باشد، ملاک، چرخه عملیات است و اگر کمتر از یک سال باشد ملاک یک سال است. وجه نقد اگر برای بازپرداخت بدهی بلندمدت کنار گذاشته شود، دارایی جاری نیست. سیال‌ترین دارایی: وجوه نقد، شامل: اسکناس، مسکوک، چک شخصی، سپرده دیداری، چک پول، حواله بانکی، تنخواه، سپرده پس‌انداز بدون محدودیت و ارزهای خارجی که به سهولت قابل تبدیل به ریال است. مانده مسدودشده حساب بانکی: سایر دارایی‌ها

وجه نقد تخصیص یافته برای بازپرداخت بدهی: سرمایه‌گذاری که در بخش دارایی غیر جاری می‌آید. چک‌ها و اسناد وعده‌دار: مطالبات

- تمبرهای پستی: ملزومات
- حساب پس‌انداز بلندمدت: سرمایه‌گذاری بلندمدت
- در سیستم تنخواه ثابت، زمان پرداخت هزینه این ثبت زده می‌شود: هزینه وجه‌نقد

اشتباهات حساب تنخواه با حساب اضافه و کسر صندوق بسته می‌شود. وجوه بین‌راهی و چک‌های معوق، توسط شرکت ثبت شده‌اند ولی توسط بانک، نه. تا قبل از مهلت تعیین‌شده، می‌توان اضافه برداشت را با مانده ثبت وجه نقد در تاریخ ترازنامه، تهاتر کرد ولی از این تاریخ به بعد، باید به‌عنوان بدهی جاری ثبت شود. اضافه برداشت‌ها و مانده‌های جبرانی باید در ترازنامه، افشا گردند. از نقطه نظر تئوریک، مطالبات باید به ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی قابل دریافت، ارزیابی شود اما در عمل اغلب مطالبات کوتاه‌مدت به ارزش اسمی طلب، ارزیابی می‌شوند.

فروش با کارت‌های اعتباری برای فروشنده، ایجاد مطالبات نمی‌کند. تخفیفات تجاری، در دفاتر ثبت نمی‌شوند.

تغییر نحوه ارائه و طبقه‌بندی اقلام در صورت‌ها فقط در صورت وجود یکی از شرایط زیر مجاز است:

- ۱- تغییر عمده در ماهیت عملیات یا تجدیدنظر در نحوه ارائه صورت‌ها حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه مناسب‌تر معاملات منجر شود. ۲- به موجب استاندارد حسابداری
- فروش باید خالص از تخفیفات نقدی ثبت شود و اگر در پایان سال، حساب دریافتنی داشتیم که مهلت تخفیفش تمام شده ثبت می‌زنیم. } حساب دریافتنی در آمد بهره

برگشت از فروش بی‌اهمیت، زمان برگشت ثبت می‌کنیم } برگشت از فروش } موجودی کالا } بهای تمام شده کالای فروش رفته } حساب دریافتنی

اگر مکرر و قابل تعیین باشد پایان سال ثبت می‌کنیم } برگشت از فروش } موجودی کالا } بهای تمام شده کالای فروش رفته } ذخیره برگشت

اگر مبلغ برگشت قابل تعیین نباشد، زمان فروش حساب دریافتنی ثبتی از بابت شناسایی حساب دریافتنی نمی‌زنیم. سه روش ذخیره‌گرفتن برای حساب دریافتنی: تحلیل سنی - درصدی از حساب دریافتنی - درصدی از فروش تغییر روش ذخیره‌گیری حساب دریافتنی، تغییر برآورد است.

اگر برای حساب دریافتنی ذخیره مناسب در نظر گرفته شود، حذف حساب مشتری هیچ تأثیری بر مبلغ بازبافتنی حساب دریافتنی، نخواهد داشت زیرا هم حساب دریافتنی و هم ذخیره، به یک اندازه کم می‌شوند. } حساب دریافتنی } ذخیره ×

اگر مشتری که حسابش حذف شده، بدهی خود را پرداخت کند اول } حساب دریافتنی } بعد } × وجه نقد } حساب دریافتنی ×

اقلام مصرفی نظیر ملزومات و قطعات یدکی، یکی از اجزاء موجودی کالا.

موجودی کالای شرکت‌های تولیدی شامل ۴ دسته است: مواد خام - کالای در جریان - کالای ساخته‌شده و اقلام مصرفی پیش‌پرداخت‌های برای بیش از یک سال تنها زمانی که فاقد اهمیت باشند می‌توانند در قسمت دارایی جاری بیایند.

در روش حذف مستقیم برای مطالبات لاوصول، اگر مطالباتی حذف شد و در همان دوره وصول شد } وجه نقد × } هزینه لاوصول ×

اگر دوره بعد وصول شد } وجه نقد × } سایر درآمدها ×

اگر برگشت از فروش، مکرر باشد باید برای آن ذخیره گرفت (حساب کاهنده حساب دریافتنی و فروش)

وقتی بانک، مبلغی را به حساب ما، بستانکار می‌کند، یعنی به حساب ما اضافه می‌کند و وقتی بدهکار می‌کند یعنی از حساب کم می‌کند. چک معوق از صورت حساب بانک، کم و سپرده (وجوه) بین‌راهی، اضافه می‌شود. این دو، مربوط به بانک‌اند. چک برگشتی مشتری، چکی است که ما در دفتر به وجه نقد اضافه کرده‌ایم ولی به دلیل نداشتن موجودی، برگشت خورده و باید از دفاتر حذف شود.

براساس روش تجزیه سنی مطالبات، خالص ارزش بازبافتنی به‌نحوه بهتری در صورت‌ها، منعکس می‌گردد.

### بدهی جاری

پیش‌پرداخت و سپرده مشتریان نیز جزو بدهی‌های جاری هستند با این تفاوت که غیرپولی‌اند. مانند دارایی‌ها، این چرخه عملیات است که تعیین می‌کند کدام بدهی‌ها، جاری هستند.

- ۱- بدهی‌های جاری قابل تعیین: حساب پرداختی تجاری - اسناد پرداختی جاری - حصه جاری تعهدات بلندمدت - سود سهام پرداختی - وصول وجه نقد برای اشخاص ثالث - بدهی معوق - پیش‌پرداختی - سپرده مشتریان
- ۲- بدهی‌های جاری وابسته به نتایج عملیات: ذخیره مالیات پاداش پرداختی

۳- ذخایر: ضمانت محصول - جوایز و کوپن ها - اقامه دعوی  
حساب پرداختنی نیز باید زمان خرید، خالص از تخفیفات نقدی، ثبت شود.  
حصة جاری وام بلندمدت اگر از محل دارایی غیر جاری قرار باشد تسویه شود، دیگر بدهی جاری نیست.  
در تاریخ اعلام، برای سود سهام، که تاریخ تصویب توسط مجمع است، برای شرکت یک بدهی به وجود می آید (به استثناء از سود سهمی)  
ذخیره نوعی بدهی است که زمان تسویه یا مبلغ آن یا هر دو، نامشخص است.  
شرایط شناسایی ذخیره: ۱- وجود تعهد فعلی (قانونی یا عرفی) در نتیجه رویدادی در گذشته.  
۲- محتمل بودن خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد  
۳- قابل برآورد بودن مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر

اگر برای تضمین محصول ذخیره بگیریم } هزینه تضمین }  
ذخیره تضمین }  
و می توانیم در صورت بی اهمیت بودن یا عدم توانایی }  
وجوه نقدی X }

در برآورد از حذف مستقیم استفاده کنیم

کل جایزه ای که در یک دوره در پاکت های محصولات قرار داده می شود، باید به هزینه همان دوره تبدیل شود.  
هزینه جایزه: به اندازه کل جایزه  
موجودی جایزه: به تعدادی که جایزه دریافت شده  
ذخیره جایزه: به تعدادی که جایزه دریافت نشده

- ۱- علت اقدام، قبل از تاریخ صورت های مالی باشد. در مورد اقامه دعوی، تنها در صورت وجود سه شرط، ذخیره می گیریم:
- ۲- وقوع رویداد، محتمل باشد، نه ممکن و بعید
- ۳- مبلغ بدهی به طور معقول، قابل برآورد باشد.

بدهی احتمالی یکی از دو خصوصیت زیر را دارد:

- ۱- خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست.
- ۲- مبلغ تعهد را نمی توان با قابلیت اتکای کافی اندازه گیری کرد.

بدهی احتمالی باید در یادداشت ها افشا شود.

ادعایی که شواهدی برای اثبات آن وجود ندارد، بعید است و نیاز به افشا ندارد.

اگر شرکت، مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد، مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می رود توسط سایر اشخاص ایفا شود به عنوان بدهی احتمالی محسوب شده و برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره لازم است.

دارایی احتمالی که ناشی از رویدادهای گذشته است فقط در صورت احتمال، در یادداشت ها افشا می شود.

برخی از بدهی ها مثل آب بها و یا مالیات که نیاز به برآورد در پایان سال دارند نیز، تحت عنوان ذخیره می آیند ولی مفهوم این ذخیره، با ذخایر ذکر شده در قبل متفاوت است زیرا ابهام این بدهی ها، کمتر از ذخایر است.

ویژگی اصلی ذخایر، ابهام است.

اگر واحد تجاری، بیمه نباشد، نیاز به گرفتن ذخیره نیست.

اگر منافع اقتصادی دارایی، تقریباً قطعی باشد، دارایی قطعی است و در دفاتر شناسایی می شود.

اگر ارزش زمانی پول، با اهمیت نباشد، مبلغ ذخیره معادل ارزش مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد استفاده می شود و اگر ارزش زمانی پول با اهمیت باشد، ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار شناسایی شود.

بدهی احتمالی، شناسایی نمی شود، بلکه فقط افشا می شود.

اگر برای تعیین مبلغ ذخیره، از تنزیل استفاده شود، مبلغ دفتری در هر دوره با گذشت زمان افزایش یافته و این افزایش به‌عنوان هزینه مالی شناسایی می‌شود.

رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد در صورت وجود شواهد عینی کافی، در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته می‌شوند. برای زبان‌های عملیاتی آتی، نباید ذخیره در نظر گرفته شود.

اگر جبران مخارج موردنیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگر، تقریباً قطعی باشد، جبران به‌عنوان دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که این مبلغ نباید از مبلغ ذخیره، بیشتر باشد، در صورت سود و زیان می‌توان هزینه‌های مرتبط با ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی‌شده به‌عنوان جبران، ارائه کرد.

تغییر در مبلغ برآوردی مزایای پایان خدمت کارکنان به سود و زیان دوره و تغییر در مبلغ برآوردی مالیات بر درآمد به سود انباشته منظور می‌گردد.

معادل‌های وجه نقد، در تعریف وجه نقد قرار نمی‌گیرند.

اگر یک سند دریافتی را تنزیل کنیم:

مدت باقیمانده × نرخ تنزیل × ارزش سررسید = هزینه تنزیل

هزینه تنزیل - ارزش سررسید = مبلغ دریافتی

در مورد بدهی‌ها، اولویت در وجود است ولی در مورد دارایی‌ها، اولویت در مبلغ است.

سود سهام معوق مربوط به سهام ممتاز انباشته باید در یادداشت‌ها افشا شود.

بعضی واحدها باید ذخیره مخارج آلودگی محیط زیست نیز بگیرند. همچنین اگر واحدی، قبل از تاریخ ترازنامه اعلام کند که قصد دارد بخشی را متوقف کند باید تنها به اندازه مخارج مستقیم برآوردی ناشی از تجدید ساختار، ذخیره برای مخارج تجدید ساختار بگیرد. مخارجی که هم برای تجدید ساختار و هم برای فعالیت‌های جاری ضروری است، نامربوط است.

اوراق بهاداری از قبیل اوراق تجاری، اسناد خزانه و سهم‌الشرکه صندوق‌های مشترک سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت کوتاه‌مدت دارای درجه اعتبار بالا، نمونه‌هایی از معادل وجه نقدند.

وقتی دفعات احیای تنخواه زیاد باشد از روش تنخواه ثابت و اگر کم باشد از روش متغیر استفاده می‌شود.

استفاده از روش متغیر موجب نمایش گردش حساب تنخواه می‌شود.

از دیدگاه نظری استفاده از روش خالص در مورد تخفیفات نقدی فروش صحیح‌تر از روش ناخالص است.

در روش حذف مستقیم برای مطالبات لاوصول، اصل تطابق رعایت نمی‌شود.

روش ذخیره مطالبات لاوصول برحسب درصدی از مطالبات، اصل تطابق را رعایت نمی‌کند.

از لحاظ دقت، اول روش بررسی موردی، بعد تجزیه و تحلیل سنی مطرح می‌گردد.

هزینه برگشت از فروش و تخفیفات، هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب نمی‌شود.

اسناد تجاری که به‌عنوان تضمین دریافت می‌شوند به‌عنوان اسناد دریافتی در دفاتر ثبت نمی‌شوند، بلکه فقط به شکل یک حساب کنترلی انتظامی ثبت می‌گردند.

لازمه جای گرفتن دارایی در طبقه دارایی ثابت مشهود، این است که برای ایجاد درآمد از طریق عملیات، استفاده شود در غیر این صورت، در طبقه سایر دارایی‌ها جای می‌گیرد یا سرمایه‌گذاری.

دارایی نامشهود ممکن است فقط برای یک دوره، شرکت را منتفع کند ولی باز هم نامشهود است.

اگر عمر مفید دارایی نامشهود، نامعین باشد، مستهلک نمی‌شود.

ارزش دفتری اموال بلااستفاده، وجوه نقد مسدودشده و اقلامی که از اهمیت چندانی برخوردار نمی‌باشند در دسته سایر دارایی‌ها جای می‌گیرند.

بدهی‌های بلندمدت به ارزش فعلی پرداخت‌های نقدی آتی گزارش می‌شوند.

سود انباشته، حاکی از مزاد کل سود خالص بر کل سود سهام اعلام شده و سایر رویدادهای تأثیرگذار بر سود انباشته از زمان شروع به فعالیت شرکت، تا به حال می باشد.

گردش حساب های اندوخته و مزاد تجدید ارزیابی، در یادداشت ها، افشا می شوند. همچنین گردش حساب سرمایه و صرف سهام نیز در یادداشت ها، افشا می شوند.

جدول پرداخت های اجاره برای تشریح بدهی اجاره ای در یادداشت ها افشا می شود.

ارزش های جاری دارایی ها و یا اطلاعات مرتبط با آثار تورم به فعالیت های عملیاتی و یا تحلیل و تفسیر مدیریت از گزارش های مالی در اطلاعات ضمیمه (و نه در یادداشت ها) می آیند.

جزئیات مربوط به تعهدات بلندمدت، دارایی های ثابت مشهود و شرحی از اهم رویه های حسابداری شرکت، باید در یادداشت ها افشا شود.

اولین یادداشت این است که صورت ها براساس استاندارد تهیه شده اند.

رویه های حسابداری مثل روش ترکیب تجاری، روش های استهلاک، ارزیابی کالا و رویه های تسعیر ارز خارجی اغلب قبل از یادداشت های توضیحی یا به عنوان اولین یادداشت توضیحی می آیند.

اقامتگاه، محل فعالیت و ماهیت عملیات واحد تجاری، نام واحد تجاری اصلی و واحد تجاری اصلی نهایی گروه و تعداد کارکنان نیز باید در یادداشت ها، افشا شود.

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، رویدادهایی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورت های مالی رخ می دهد. تاریخ تأیید صورت های مالی، تاریخی است که مدیریت صورت های مالی را به طور رسمی و برای آخرین بار به منظور انتشار تأیید می کند.

تاریخ تأیید صورت های مالی تلفیقی تاریخی است که این صورت توسط مدیریت واحد تجاری اصلی، به منظور انتشار، تأیید می شود.

رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، به دو دسته تقسیم می شوند. تعدیلی و غیر تعدیلی.

رویدادهای تعدیلی، متعلق به شرایط موجود در تاریخ ترازنامه می باشند. مثل دعوی حقوقی که قبل از تاریخ صورت های مالی اتفاق افتاده و پس از تاریخ صورت های مالی ولی قبل از انتشار آن ها تسویه شده است. رویدادهای غیر تعدیلی، شواهدی درباره موارد ایجاد شده، بعد از تاریخ ترازنامه است. مثل تأمین مالی، بعد از تاریخ ترازنامه، آتش سوزی، سیل، تسویه دعاوی حقوقی که بعد از تاریخ ترازنامه روی داده اند، فروش بخشی از شرکت یا خرید یک شرکت دیگر که باید در یادداشت ها افشا شوند.

سایر رویدادها، رویدادهایی هستند که نه شناسایی و نه افشا می شوند. مثل تغییرات صورت گرفته در مدیریت و تغییر در محصولات اثر کمی چنین رویدادهایی را نمی توان به راحتی بر صورت های مالی مشخص ساخت.

سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی نباید به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی شوند.

اگر فرض تداوم فعالیت، مصداق نداشته باشد، به جای تعدیل مبالغ شناسایی شده، تغییری اساسی در مبنای حسابداری مورد عمل، الزامی است.

تصویب سود سهام شرکت های فرعی و وابسته، صدور حکم ورشکستگی بدهکاران و قطعی شدن بهای خرید دارایی ها نیز جزو رویدادهای تعدیلی محسوب می شوند.

افزایش حقوقی که مبنای تعیین ذخیره مزایای پایان خدمت بوده است، رویداد غیر تعدیلی است.

کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورت های مالی است رویداد تعدیلی است.

کاهش غیرمنتظره ارزش سرمایه گذاری بلندمدت، رویداد غیر تعدیلی است.

معادن و جنگل ها، نیز جزو دارایی های ثابت مشهودند.

دارایی های در دست تکمیل، سفارشات و پیش پرداخت های سرمایه ای و اقلام سرمایه ای در انبار بخشی از دارایی های ثابت مشهودند که تا زمانی که آماده بهره برداری نشده اند، استهلاک ندارند.

زمین نگهداشته شده جهت افزایش قیمت، سرمایه گذاری بلندمدت است.

حصه بلندمدت حساب ها و اسناد دریافتی تجاری و غیر تجاری و پیش پرداخت های هزینه های بلندمدت جزو سایر دارایی ها محسوب می شوند.

سپرده حسن انجام کار یک نوع حساب ها یا اسناد پرداختی غیر تجاری است.

نباید در ترازنامه، هم پیش پرداخت مالیات باشد و هم ذخیره مالیات، بلکه هر کدام بیشتر بود به شکل خالص می آید.



سود سهام پیشنهادی توسط هیئت مدیره، فقط در یادداشت‌ها، افشا می‌شود. مهم‌ترین دلیل طبقه‌بندی ترازنامه، تسهیل در تصمیم‌گیری است. اگر چرخه عملیات، نامشخص یا طولانی باشد و یا طبق قوانین خاص، طبقه‌بندی اقلام دارایی و بدهی به‌عنوان جاری، الزامی نیست. سپرده بازخرید اوراق قرضه، سپرده برای توسعه و سپرده بازخرید مزایای پایان خدمت کارکنان، نمونه‌هایی از وجوه اختصاصی و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت هستند.

زمینی که برای احداث آتی نگهداری می‌شود به‌عنوان سایر دارایی‌ها می‌آید. درآمد انتقالی به دوره‌های آتی، بدهی نیست ولی در قسمت بدهی‌ها می‌آید. سرقت یا خسارت ناشی از اعتصاب کارگران، نمونه‌هایی از رویدادهای غیرتعدیلی پس از تاریخ ترازنامه‌اند. تهاثر دارایی‌ها و بدهی‌ها مجاز نیست مگر اینکه استاندارد حسابداری دیگری آن را مجاز بداند.

صورت‌های مالی باید حاوی اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشند. گزارش حسابرس، بخشی از صورت‌های مالی محسوب نمی‌شود. نقش یادداشت‌های توضیحی، برجسته‌نمودن و تشریح اقلام مندرج در صورت‌های مالی اساسی است. ترازنامه نماد معادله اساسی حسابداری است.

چنانچه یک واحد تجاری منافع اقتصادی آتی یک قلم را در اختیار داشته باشد حتی اگر مالکیت قانونی آن متعلق به دیگری باشد، آن قلم را به‌عنوان دارایی گزارش کند. مثل فروش وکالتی خودرو.

سپرده‌های دیداری، به کسر اضافه برداشت‌هایی که بدون اطلاع قبلی، مورد مطالبه قرار می‌گیرد، جزو موجودی نقد محسوب می‌شود. نداشتن پوشش بیمه‌ای موجودی‌ها، باید در یادداشت‌ها، افشا شود. پیش‌پرداخت هزینه‌هایی برای بیش از یک سال، تماماً در دارایی غیرجاری نمی‌آیند، بلکه حصه جاری آن‌ها در دارایی جاری می‌آید. سرمایه‌گذاری بلندمدت، به قصد استفاده مستمر نگهداری می‌شوند. دارایی ثابتی که به قصد اجاره به دیگران یا مقاصد اداری نگهداری می‌شود نیز دارایی ثابت مشهود است.

سفارشات و پیش‌پرداخت‌های مربوط به دارایی ثابت مشهود نیز جزو دارایی ثابت مشهود است. دارایی‌هایی نامشهود نیز ممکن است تجدید ارزیابی شوند.

چون سود سهام پرداختی باید حداکثر طی ۸ ماه پس از تاریخ مجمع به سهامداران پرداخت شود، حتماً جزو بدهی‌های جاری است. بخشی از ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان که در کمتر از یک سال دیگر، بازخرید یا بازنشست می‌شوند، جزو بدهی‌های جاری است. (البته در صورت با اهمیت بودن مبلغ)

تعهدات مرتبط با کمک‌های بلاعوض، بدهی غیرجاری است. تضمین وام دیگران، نمونه‌ای از بدهی احتمالی است. بدهی احتمالی، وقوعی قطعی ندارد ولی ذخیره وقوع قطعی دارد. آنچه باعث تفکیک اجزای حقوق صاحبان می‌شود، الزامات قانونی به‌خصوص قانون تجارت است.

$\frac{1}{۳۰}$  سود هر ساله به حساب اندوخته قانونی می‌رود تا  $\frac{1}{۱۰}$  سرمایه شود.

تهاثر طلب و بدهی، تنها زمانی مجاز است که توان واحد تجاری برای پرداخت یا الزام دیگری به پرداخت، تضمین شده باشد. کسرکردن مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار از درآمد انباشته، در پیمان‌های بلندمدت نمونه‌ای از تهاثر است که مجاز است. اثر تغییر قوانین مالیاتی، یک رویداد تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه است. افزایش سرمایه یک رویداد غیرتعدیلی است که فقط افشا می‌شود. برگشت معاملات که به هدف ظاهر آرای ترازنامه، انجام شده‌اند نیز باید افشا شوند.

صورت‌های مالی اساسی: ترازنامه - سود و زیان - سود و زیان جامع - گردش وجوه نقد

انعطاف‌پذیری مالی: توانایی اقدام جهت تغییر میزان و زمان جریان نقدی به‌گونه‌ای که بتوان در قبال رویدادهای غیرمنتظره، واکنش نشان داد. (در شرایط عملیاتی)

ترازنامه برای اندازه‌گیری مستقیم ارزش شرکت، طراحی نشده است. برخی منابع اقتصادی که در مالکیت با کنترل واحد تجاری است، ممکن است در ترازنامه قید نشود. منابع مالی نقد برای پرداخت سود سهام، در قسمت دارایی جاری می‌آید، ولی وجه نقد تخصیص یافته برای بازپرداخت بدهی، جزو سرمایه‌گذاری‌ها است.

وجه نقد کنارگذاشته شده برای بازپرداخت بدهی بلندمدت، حتی اگر بدهی، سررسیدش سال دیگر باشد، چون وجه نقد محدود است، جزو دارایی جاری نمی‌آید.

حساب دریافتی معمولاً به مقدار وجه نقد وصولی مورد انتظار، گزارش می‌شوند.

تسویه سهم جاری بدهی بلندمدت تأثیری بر سرمایه در گردش ندارد.

مانده جبرانی که منع قانونی نداشته باشد، جزو وجه نقد محسوب می‌گردد.

پاداش پرداختنی:

$$1- \text{بر مبنای سود قبل از پاداش و مالیات} \quad B = bZ \quad \text{نرخ پاداش} = b$$

$$2- \text{بر مبنای سود بعد پاداش، قبل مالیات} \quad B = b(Z - B) \quad \text{سود قبل پاداش و مالیات} = Z$$

$$3- \text{بر مبنای سود بعد مالیات، قبل پاداش} \quad B = b(Z - T) \quad \text{مالیات} = T$$

$$4- \text{بر مبنای سود بعد مالیات، بعد پاداش} \quad B = b(Z - T - B) \quad \text{پاداش} = B$$

اگر برای پاداش سود پس از پاداش و مالیات را داده بودند و پاداش  $b\%$  سود پس از پاداش و قبل مالیات بود و نرخ مالیات  $T$  بود پاداش از این فرمول به دست می‌آید:

$$\text{پاداش} = \frac{\text{سود پس از پاداش و مالیات}}{1 - T} \times b$$

پیچیدگی عملیات، دلیل کافی برای خودداری از گزارشگری به موقع محسوب نمی‌شود.

دو شریک خاص، تنها به سبب داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص، اشخاص وابسته تلقی نمی‌شوند.

سرمایه در گردش، بیانگر ارزش ویژه واحد تجاری نمی‌باشد.

کل ذخیره تضمین محصول، باید در سالی گرفته شود که فروش انجام شده، مثلاً اگر برآورد شود  $2\%$  مخارج در سال فروش و  $4\%$  مخارج در سال بعد از فروش حادث می‌شود، در سال فروش باید  $6\%$  ذخیره و هزینه شناسایی کرد.

براساس استاندارد ایران، هزینه صدور سهام یا اوراق، در سال صدور، تماماً هزینه می‌شوند.

براساس استاندارد ایران بدهی کوتاه‌مدتی که قرار است از محل دارایی غیرجاری پرداخت شود باز هم بدهی جاری محسوب می‌گردد.

هزینه تأسیس، در زمان وقوع، به‌عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود (و نیز هزینه صدور سهام یا اوراق)

کسرکردن پیش‌پرداخت مالیات از ذخیره مالیات، نوعی تهاتر مجاز است.

براساس استاندارد ایران، دو واحد، تنها به دلیل داشتن یک عضو هیئت مدیره مشترک، وابسته نیستند. البته طبق قانون تجارت، اطلاعات مربوطه باید افشا شود.

مخارج انتقالی که ماهیتی بدهکار دارد، در صورت وجود، جزء سایر دارایی‌ها است.

چرخه عادی عملیات حسابداری عبارت از گردش اقلام در چارچوب گروه دارایی‌های جاری است.

تغییر در چارچوب حقوق صاحبان مثل تخصیص اندوخته از محل سود انباشته در زمره معاملات غیرنقدی مستلزم افشا نمی‌شود. موجودی مواد پیمان‌های بلندمدت و موجودی کالای پیمان‌های بلندمدت که ظرف یک سال یا یک چرخه عملیات، نقد نشوند، جزو دارایی‌های جاری هستند.

اعتصابات کارگری، یک رویداد غیرتعدیلی است.

دو واحد تجاری که یکی تحت کنترل و دیگری تحت نفوذ مؤثر سرمایه‌گذار واحدی هستند، لزوماً وابسته به هم تلقی نمی‌شوند.

توقف عملیات یک بخش از شرکت در تاریخ بین تاریخ ترازنامه و انتشار آن، رویداد غیرتعدیلی است.

خالص ارزش بازیافتی حساب دریافتی یعنی حساب دریافتی منهای ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

## ب: صورت سود و زیان، تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات، صورت سود و زیان جامع

صورت‌های مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری به‌شمار می‌روند. کلیه درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده باید در صورت سود و زیان یا در صورت سود و زیان جامع منعکس شود. اصل تحقق و اصل تطابق، راهنمای شناسایی عایدات هستند. تغییر در خالص دارایی‌هایی که از منابع غیرمالکانه ناشی می‌شود سود جامع است، نه سود خالص. درآمدها و هزینه‌ها، تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره منعکس نمی‌شوند که مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور شوند. هزینه مالی و سهم اقلیت نیز جزو اقلام صورت سود و زیان است. مانند ترازنامه، استاندارد، الزامی درباره شکل صورت سود و زیان (یک مرحله‌ای یا چندمرحله‌ای) وضع نکرده است. دو رویکرد در رابطه با گزارش اقلام عملیاتی و غیرعملیاتی وجود دارد: ۱- رویکرد عملیات جاری که فقط اقلام عملیاتی را می‌آورد و سایر اقلام را در صورت سود انباشته می‌آورد و ۲- رویکرد همه شمول، که رویکرد جاری است و همه اقلام را می‌آورد. اقلام استثنایی، جزو فعالیت‌های عادی شرکت‌اند. این اقلام باید منفرداً یا در صورت داشتن تشابه نوع، در مجموع، جداگانه افشا شوند. این اقلام ممکن است عملیاتی یا غیرعملیاتی باشند. اندازه‌گیری و افشای عملیات متوقف‌شده تأثیر زیادی بر پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی دارد. عملیات توقف باید حداکثر تا سه ماه پس از تاریخ ترازنامه، با تاریخ تصویب صورت‌های مالی، هرکدام زودتر است، تکمیل گردد. توقف عملیات، باید کلاً کاری کند که شرکت متوقف‌کننده، چنین عملیاتی را در هیچ جای دیگری نداشته باشد، اگر دو بخش مشابه داشته باشد، و یک بخش را متوقف کند، توقف عملیات محسوب نمی‌گردد. اگر توقف، در دو سال انجام شود، در سال اول باید ذخیره زیان توقف عملیات گرفت. یعنی اگر نتایج عملیات برآوردی بخش متوقف‌شده در دوره بعد، کمتر از زیان ناشی از واگذاری برآوردی دوره بعد باشد، به اندازه مابه‌التفاوت، ذخیره در این دوره می‌گیریم. البته در این دوره، گزارشگری مجزا برای بخش توقف‌یافته در دوره آتی، لازم نیست. در دوره آتی، اگر گزارشگری مقایسه‌ای انجام شود، برای دوره قبل نیز به تفکیک بخش در کل تداوم و بخش متوقف‌شده در صورت‌ها می‌آوریم.

**نکته:** وجه نقد اندوخته شده برای طرح توسعه حتی اگر در سال جاری استفاده شود در قسمت دارایی غیرجاری (سرمایه‌گذاری) می‌آید. مصادره دارایی‌ها در صورت با اهمیت بودن، یک قلم غیر مترقبه است. کاهش ارزش یا حذف هرکدام از اقلام ترازنامه مترقبه نیست. شناخت هزینه در مقابل شناخت درآمد، به شواهد وقوع و میزان اتکاپذیری کمتری نیاز دارد. هزینه وصول مطالبات و یا وصول‌نشدن مطالبات و هزینه تضمین محصول، از جمله هزینه‌هایی هستند که با استفاده از تطابق مستقیم شناسایی می‌گردند. فروش ضایعات، سود فروش مواد اولیه، هزینه‌های جذب نشده در تولید و ضایعات غیرعادی تولید، جزء سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی تلقی می‌شوند. طبق استاندارد ایران، هزینه‌های عملیاتی باید برحسب کارکرد هزینه‌ها در موارد خاص که در این امر مفید نباشد، برحسب ماهیت هزینه طبقه‌بندی و گزارش شوند. گزارش براساس کارکرد اطلاعات مربوطتری ارائه می‌کند ولی نیاز به قضاوت بیشتری دارد. چنانچه میزان تولید واقعی، از ظرفیت معمول کمتر باشد، هزینه ثابت ظرفیت استفاده‌نشده، به‌عنوان هزینه جذب‌نشده در تولید به هزینه دوره منظور می‌شود و جزء بهای تمام‌شده تولید به حساب نمی‌آید. هزینه بازخرید کارکنان، جزء هزینه‌های غیرعملیاتی است. کسر هزینه‌های مربوط به فروش دارایی ثابت از مبلغ فروش و گزارش خالص آن نوعی تهاتر مجاز است. اگر ارقام بخش توقف‌یافته، مهم نباشد، به‌جای گزارش در صورت سود و زیان می‌توان ارقام مربوط را در یادداشت‌ها افشا کرد. در رابطه با بخش متوقف‌شده، این موارد نیز باید در یادداشت‌ها افشا شود: ۱- ماهیت و مشخصات عملیات متوقف‌شده ۲- تاریخ موثر توقف عملیات ۳- نحوه توقف عملیات (فروش یا کنارگذاری).

اقدام استثنایی، یا از لحاظ ماهیت و یا از لحاظ وقوع، استثنایی اند.

فروش تنها سرمایه‌گذاری یک شرکت و یا تنها زمین تحت تملک، رویدادی غیرمترقبه است. صورت سود و زیان، نسبت به ترازنامه، اطلاعات مربوط تری را ارائه می‌دهد.

اقدام استثنایی، یا ماهیت غیرعادی، و یا وقوع غیرمکرر دارد.

تغییر برآورد ممکن است تنها بر دوره جاری اثر داشته باشد مثل تغییر هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول و یا ممکن است بر دوره جاری و دوره‌های آتی، اثر گذارد. مثل هزینه استهلاک (تغییر در عمر مفید).

تعدیلات سنواتی را یا برای تغییر در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباهات، داریم.

تعدیلات سنواتی، اصلاحات تکرارشونده معمول و تعدیل برآوردها را شامل نمی‌شود.

تعدیلات سنواتی با اصلاح مانده سود انباشته اول دوره و ارائه مجدد و ارقام مقایسه‌ای منعکس می‌شود.

ثبات رویه، لازمه قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی می‌باشد.

تغییر رویه، یا به علت رجحان رویه جدید، یا به موجب قوانین یا استانداردها، قابل توجیه است.

هدف از تجدید ارائه در زمان تغییر رویه این است که خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن حفظ شود.

زمانی که نتوان بین تغییر برآورد و تغییر رویه، قضاوت تفاوت قائل شد، تغییر، تغییر برآورد در نظر گرفته می‌شود.

به هزینه بردن مخارج تحقیق و توسعه که قبلاً به‌عنوان دارایی ثبت شده و یا تغییر روش استهلاک دارایی‌ها، هر دو، تغییر برآورداند.

سود انباشته  
مالیات پرداختنی  
موجودی کالا: به‌اندازه تفاوت موجودی کالای اول دوره‌ای که تغییر در آن صورت گرفته است.

اصلاح اشتباهات سنوات قبل، اگر با اهمیت نباشد، در سود و یا زیان خالص دوره‌ای که در آن کشف شده است منظور می‌گردد.

اصلاح مالیات، یک ثبت تعدیلات سنواتی را نیاز دارد.

سود انباشته تعدیل شده ابتدای دوره جاری باید با سود انباشته پایان دوره قبل، پس از تجدید ارائه، یکسان باشد.

گردش حساب سود انباشته، عملکرد مالی شرکت نمی‌باشد.

تخصیص اندوخته نیز در گردش حساب سود انباشته می‌آید.

مثال‌هایی از رویه‌های حسابداری: روش ارزیابی موجودی کالا، روش بهای تمام‌شده یا تجدید ارزیابی برای دارایی‌ها و روش‌های شناسایی درآمد.

اگر معامله یا رویدادی که از نظر ماهیت، با معاملات یا رویدادهای قبلی به روشنی متفاوت است، لزوم اتخاذ یک روش جدید یا تعدیل روش موجود را ایجاد کند، این تعدیل روش، تغییر رویه نیست.

برخی مثال‌هایی از برآوردهای حسابداری: برآورد درصد تضمین محصولات- برآورد درصد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول برآورد عمر مفید دارایی یا ارزش اسقاط آن- روش استهلاک- برآورد ذخایر قابل استحصال معادن. تغییر در شخصیت واحد گزارشگر، با ارائه مجدد کلیه صورت‌های مالی سال‌های قبل، همراه خواهد بود (همچنین تغییر در گروه شرکت‌های فرعی یا تغییر در استفاده از روش ارزش ویژه).

اگر در زمان تهیه صورت‌های مالی، ورشکستگی یکی از مشتریان محرز بوده ولی بدهی وی از حساب‌ها حذف نشده باشد، این موضوع یک اشتباه تلقی می‌شود.

کشف اشتباه در موجودی کالا، در سال اشتباه و سال بعد، نیاز به ثبت اصلاحی دارد ولی از سال سوم، نیاز به ثبت اصلاحی ندارد.

تعدیلات سنواتی به‌عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع، منعکس می‌شود.

اگر ارائه مجدد ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی، عملی نباشد، این موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

گردش حساب‌های اندوخته‌ها، حساب‌های مربوط به اقلامی که طبق استاندارد، مستقیماً به حقوق صاحبان، منظور می‌گردد، باید در یادداشت‌های توصیفی مربوط، افشا شود.

صورت سود و زیان، سودهای تحقق‌یافته و صورت سود و زیان جامع، سودهای تحقق‌یافته و نیافته را شناسایی می‌کند.

درآمدهایی که در صورت سود و زیان جامع می‌آیند و به صورت انباشته در حقوق صاحبان در ترازنامه می‌آیند: ۱- مزاد تجدید ارزیابی دارایی‌های غیر جاری ۲- سود (زیان) تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در شرکت‌های دولتی ۳- بخشی از وجوه دریافتی توسط شرکت‌های آب و برق از مشترکین ۴- تفاوت تسعیر صورت‌های مالی واحدهای مستقل خارجی

صورت سود و زیان جامع، با سود خالص شروع، بعد سود (زیان)‌های تحقق نیافته و در آخر تعدیلات سنواتی می‌آید. تعدیلات سنواتی، باید جدا از سود جامع سال مالی آورده شود.

اگر صورت سود و زیان جامع، محدود به سود خالص و تعدیلات سنواتی باشد، نیازی به تهیه صورت سود و زیان جامع نیست و تنها ذکر دلیل تهیه نکردن این صورت، کافی است. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس یا در جریان پذیرش، باید عایدی هر سهم که از تقسیم سود خالص بر تعداد سهام در تاریخ ترازنامه، تهیه می‌شود را در صورت سود و زیان، یا در یادداشت‌های توضیحی، افشا کنند. مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری‌هایی که تحت عنوان دارایی غیر جاری طبقه‌بندی می‌شوند، در صورت سود و زیان جامع می‌آید. سود جامع، گرایش به لحاظ کردن سود اقتصادی دارد.

زیان ناشی از کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری غیر جاری که برای حسابداری آن از روش بهای تمام شده استفاده می‌شود، در صورت سود و زیان می‌آید.

منابع مالی نقد برای پرداخت سود سهام، در قسمت موجودی نقد دارایی جاری ترازنامه می‌آید. وجوه استهلاکی برای بازپرداخت بدهی بلندمدت، چون تا زمان سررسید بدهی، قابل برداشت نیست، به هیچ عنوان نمی‌تواند جزء دارایی جاری باشد.

پیش‌پرداخت اجاره ۱۵ ماهه و مطالبات اقساطی تجارتي قابل دریافت ظرف ۲۴ ماهه آتی جزئی از دارایی جاری محسوب می‌گردند. صورت‌های مالی باید حداقل به‌طور سالانه تهیه شود.

در صورت سود و زیان جامع، سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده، به تفکیک، نشان داده خواهند شد. منظور از سایر، درآمدها و هزینه‌های تحقق نیافته است.

موارد تقلب نیز جزء اصلاح اشتباهات محسوب می‌گردد.

سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی برابر است با جمع سود جامع سال مالی و تعدیلات سنواتی. اگر اشتباهی بعد از ۳ سال یا هر مدت دیگری، خود اصلاح شده باشد، در سال جاری ثبت خاصی صورت نمی‌گیرد و فقط ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی، اصلاح می‌شود.

سود سهام پیشنهادی و یا پاداش هیئت‌مدیره، از سود انباشته کسب نمی‌شود.

تغییر در روش شناخت درآمد در مورد پیمان‌های بلندمدت ساختمانی، تغییر در برآورد است.

دلیل طبقه‌بندی صورت سود و زیان، افزایش ارزش پیش‌بینی است و دلیل طبقه‌بندی ترازنامه، تسهیل در تصمیم‌گیری است.

**سود جامع:** تغییر در حقوق صاحبان به استثناء مبادلات مالکانه است. یعنی مانده آخر حقوق صاحبان منهای مانده اول آن منهای مبادلات مالکانه با اثر افزایش مثل صدور سهام به‌علاوه مبادلات مالکانه با اثر کاهش مثل تقسیم سود نقدی.

### ج: صورت جریان وجوه نقد

اگر هزینه‌ها یا سودهای غیرنقدی نظیر کاهش ارزش، استهلاک، ذخیره تعهدات و... ارقام قابل ملاحظه‌ای باشند، جریان نقدی ناشی از عملیات معیار بهتری برای انعکاس توان شرکت جهت پرداخت بدهی‌ها ارائه می‌کند.

در شرکت‌های در حال رشد، وجود سود، وجود وجه نقد کافی برای تأمین نیازهای جاری را تضمین نمی‌کند.

## سرفصل‌های صورت جریان به‌ترتیب

### عملیاتی (مستقیم)

دریافتی بابت فروش کالا و ارائه خدمات - حق امتیاز، حق الزحمه - پرداختی به فروشندگان کالا و خدمات - پرداختی به کارکنان یا از جانب آنان (شامل مزایای پایان خدمت) - تبلیغات پرداختی بابت سازمان‌دهی مجدد - در صورتی که بعضی از جریان‌های نقدی را بتوان به یک سرفصل خاص محدود کرد، چنین اقدامی نیز در بخش عملیاتی می‌آید مثل دریافت وجه نقد بابت فروش مواد یا خدمات جنبی مانند حمل موردی کالا - پرداختی به بیمه - اجاره پرداختی یا دریافتی (اجاره عملیاتی) اگر یک شرکت لیزینگ باشد دریافت اجاره سرمایه‌ای نیز در بخش اجاره عملیاتی در فعالیت‌های عملیاتی می‌آید.

### عملیاتی (غیرمستقیم)

افزایش اقلامی که به نفع شرکت است مثل حساب دریافتی، با علامت منفی و کاهش این اقلام با علامت مثبت و بالعکس برای اقلامی که به نفع شرکت نیست. این روش با سود عملیاتی شروع می‌شود + هزینه استهلاک  $\pm$  تغییرات در حساب دریافتی، موجودی کالا، حساب پرداختی، حقوق پرداختی، پیش‌پرداخت بیمه، بیمه پرداختی، پیش‌پرداخت‌ها، پیش‌دریافت‌ها، اجاره‌های عملیاتی، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان (فقط به مانده اول و آخر ذخیره توجه می‌کنیم، نه هزینه ذخیره).

### بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی بابت تأمین مالی

شامل دریافتی بابت سود و کارمزد و سود سهام. پرداختی بابت سود و کارمزد (شامل مبالغ منظور شده به حساب دارایی) و سود سهام و هزینه تأمین مالی اجاره به شرط تملیک - دریافتی بابت سود سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت و کوتاه‌مدت.

هزینه تأمین مالی، صرف‌نظر از اینکه به حساب دارایی منظور شده باشد یا به حساب هزینه، کلاً در سرفصل بازده سرمایه‌گذاری می‌آید.

**نکته:** در واحدهای تجاری که سود سهام، سود تسهیلات و سود پرداختی به صاحبان سپرده‌ها، جزء فعالیت‌های اصلی و مستمر می‌باشد، دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی مربوط به آن در صورت جریان، جزء فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی می‌گردد.

**مالیات بر درآمد:** شامل دریافت بابت اضافه پرداخت مالیات بر درآمد و پرداخت بابت مالیات بر درآمد است.

مالیات‌های تکلیفی و مالیات‌های مستقیم در این سرفصل طبقه‌بندی نمی‌شود.

### فعالیت‌های سرمایه‌گذاری

شامل دریافتی حاصل از: فروش سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت، فروش دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود، وصول اصل سپرده‌های سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی، وصول اصل وام‌های پرداختی به سایر اشخاص، پرداختی بابت، تحصیل سرمایه‌گذاری در سهام یا اوراق مشارکت، تحصیل دارایی ثابت مشهود و نامشهود، سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت. وام و قرض الحسنه پرداختی به سایر اشخاص (به غیر از کارکنان) (تسهیلات اعطایی به کارکنان و وصول آن جزء فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود) چنانچه حساب دریافتی غیرتجاری یا حپ غیرتجاری مربوط به خرید دارایی‌های ثابت مشهود یا نامشهود یا اوراق بهادار باشد، این وجوه جزء فعالیت‌های سرمایه‌گذاری محسوب می‌گردد. دریافت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک (سرمایه‌ای) نیز در این سرفصل قرار می‌گیرد.

### فعالیت‌های تأمین مالی

شامل دریافتی حاصل از صدور سهام، صدور اوراق مشارکت، وام دریافتی و سایر تسهیلات کوتاه‌مدت و بلندمدت و سایر استقراض‌های واحد تجاری (به جز اضافه‌برداشت‌هایی که در محاسبه وجه نقد، منظور شده باشد) پرداخت‌های نقدی بابت، بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات دریافتی، پرداخت اصل اقساط اجاره به شرط تملیک. پرداخت مخارج

مربوط به اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و اوراق مشارکت (به جز سود تضمین‌شده و کارمزد پرداختی)

فعالیت‌های تأمین مالی منجر به تغییر ساختار سرمایه، یعنی در میزان و ترکیب سرمایه و استقراض‌های واحد تجاری می‌گردد.