

# جزوه حسابداری مالی

## 1. صورت جریان وجوه نقد (استاندارد حسابداری 2)

مبنای تعهدی: در این مبنا درآمدها به محض تحقق و هزینه ها به محض تحمل شناسایی می شود، صرف نظر از آنکه وجوه نقد مربوطه همزمان، قبلا و یا بعدا رد و بدل شود.

مبنای نقدی: در این مبنا درآمدها به محض وصول و هزینه ها به محض پرداخت شناسایی می شوند، صرف نظر از آنکه خدمات مربوطه همزمان، قبلا و یا بعدا ارائه یا تحصیل شده باشند.

حسابهایی نظیر حسابهای دریافتی، حسابهای پرداختی، پیش دریافتها و پیش پرداختها در مبنای تعهدی حضور دارند. لذا کفایت آثار آنها خنثی شود تا به مبنای نقدی برویم.

بر اساس استاندارد 2 ایران، صورت جریان وجوه نقد CF در قالب 5 بخش ارائه می شود.

نکات قابل توجه:

- 1- CF به دو روش مستقیم و غیر مستقیم ارائه می شود
  - 2- این دو روش صرفا در ارائه بخش فعالیت‌های عملیاتی متفاوت هستند به بیان بهتر در 4 بخش دیگر مشترکند
  - 3- در روش غیر مستقیم صرفا يك قلم تحت عنوان جریان خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در متن CF گزارش می شود
  - 4- در هر دو روش صورت تطبیق ارائه می شود
  - 5- در روش مستقیم اجزای جریانهای نقدی ورودی و خروجی عملیاتی به تفکیک در متن CF گزارش می شود.
  - 6- سایر حسابها نظیر ارقام غیر عملیاتی چون در CF بخش مجزایی ندارند با بخش عملیاتی در CF گزارش می شوند.
- نکته: بهره پرداختی اعم از آنکه به بهای تمام شده دارای ثابت منظور شود یا بعنوان هزینه مالی در صورت سود زیان گزارش شود یکجا در بخش دوم CF (بازده سرمایه گذاریها) گزارش می شود
- نکات کنکوری:

- 1- هزینه مالی پرداخت شده توسط اجاره کننده در اجاره سرمایه ای در همین بخش ارائه می شود
  - 2- در اجاره بشکل فروش از منظر اجاره دهنده اصل قسط (اجاره) دریافتی در فعالیت‌های سرمایه گذاری و فرع آن بعنوان بهره دریافتی در بخش دوم (بازده سرمایه گذاریها) گزارش می شود.
  - 3- در اجاره تامین مالی مستقیم با شرکتهای لیزینگ از منظر اجاره دهنده کل اقساط دریافتی در فعالیت‌های عملیاتی گزارش می شود.
  - 4- اقساط وامهای اعطایی به کارکنان در بخش عملیاتی منعکس می شود.
  - 5- \*\* داراییهای بلند مدت اعم از ثابت، نامشهود و سرمایه گذاریها و نیز سرمایه گذاریهای جاری به هر مبلغی که نقدا فروخته شوند در بخش فعالیت‌های سرمایه گذاری گزارش می شوند یعنی شامل سود و زیان -
  - 6 خرید و فروش نقدی سهام خزانه در بخش فعالیت‌های تامین مالی منعکس می شوند
- روش غیر مستقیم: در صورت تطبیق اجزا با سود عملیاتی شروع می شود. هزینه مزایای پایان خدمت به دو روش اصلاح می شود.

1- افزایش ذخیره : به سود اضافه می شود یا

2- هزینه مزایا به سود اضافه و مزایای پرداختی از سود کسر می شود .

نکته مهم : اگر برای مطالبات سوخت شده از روش حذف مستقیم استفاده شود در روش غیر مستقیم CF نیازی به

تعدیل نیست چون اثر آن ، خود به خود خنثی می شود به ثبت زیر در مورد مثال فوق توجه کنید .

از یک سود هزینه فوق به مبلغ 30 باعث کاهش سود شده اما وجه نقدی خارج نشده است . از سود دیگر در فرآیند

تطبیق کاهش حسابهای دریافتی به شکل فزاینده در صورت تطبیق لحاظ می شود که اثر این هر دو خنثی می شود.

نکته کنکوری : مطالبات سوخت شده باعث کاهش حسابهای دریافتی می شود . اما بابت آن وجوه نقدی وارد واحد

تجاری نمی شود . به همین خاطر در فرمول وجوه دریافتی از مشتریان به مبلغ کاهنده گزارش می شود

صفحه 458 مسائل خاص مطالعه شود

تأثیر تعدیلات سنواتی بر CF :

1- تغییرات در روشهای حسابداری بر CF تأثیری ندارند .

2- اصلاح اشتباهات با اهمیت

1-1- اشتباهاتی که بر وجه نقد اثر ندارند ، بر CF تأثیری ندارند .

1-2- اشتباهاتی که مستلزم ورود یا خروج وجه نقد است که بر CF موثر است .

نکته : تعدیلات سنواتی در CF بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی ارائه می شود همانند مثال فوق .

## 2. فروش های اقساطی (استاندارد حسابداری 3)

اساساً حسابداری آن مشابه حسابداری اجاره های سرمایه ای است. یعنی خریدار همانند اجاره کننده و فروشنده همانند اجاره دهنده عمی می نماید.

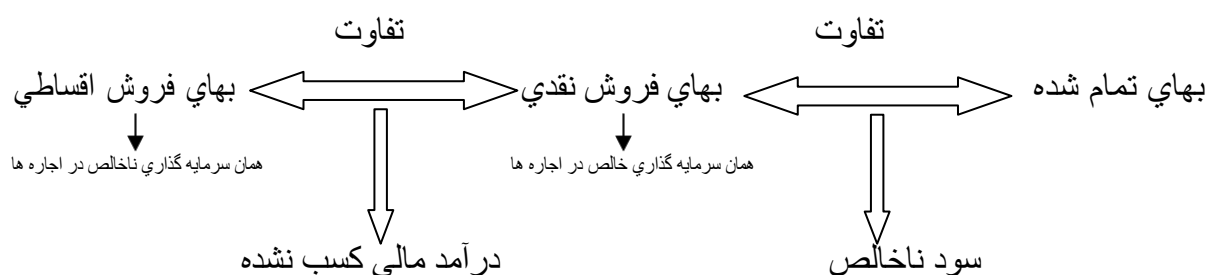
**\*\*\*\*** اجاره به شکل فروش (استاندارد 21): در اینجا دو درآمد داریم که شناسایی می شوند:

- شناخت درآمد مالی: این درآمد به تدریج طی مدت قرارداد به روش بهره موثر شناسایی می شود
- شناخت سود ناخالص: فوراً در همان دوره اول شناسایی می شود (تاریخ عقد قرارداد) (یعنی سود تحقق نیافته وجود ندارد)

**\*\*\*** فروش اقساطی (استاندارد 3): در اینجا نیز دو درآمد داریم که شناسایی می شوند:

- شناخت درآمد مالی: به تدریج طی مدت قرارداد
- شناخت سود ناخالص: فوراً در همان دوره اول با تاریخ عقد قرارداد شناسایی می شود (یعنی سود ناخالص تحقق نیافته وجود ندارد)

**نکته:** در مواردی که فروش اقساطی دارای پیش قسط دارد، به پیش قسط بهره تعلق نمی گیرد. (مشابه اجاره با اقساط در ابتدای هر دوره که به قسط اول بهره تعلق نمی گرفت)



**نکته:** در فروش اقساطی عکس اجاره های شکل فروش عمل می شود چون در اجاره ها مبلغ هر قسط مشخص بود لذا در PV اقساط مساوی یک ریالی ضرب می شد تا مبلغ فروش بدست آید. در حالیکه در فروش اقساطی مبلغ فروش نقدی مشخص است. که آنرا بر PV اقساط مساوی یک ریالی تقسیم می کنیم تا مبلغ هر قسط بدست آید.

**مثال:** شرکت الف در 89/1/1 یک دستگاه ماشین آلات به بهای تمام شده 2 م.ر را که بهای فروش نقدی آن مبلغ 2.487.000 ریال می باشد تعداد اقساط سه مورد که در پایان هر سال قابل وصول می باشد، نرخ بهره این قرارداد 10% می باشد. سود ناخالص و درآمد کسب نشده را محاسبه کنید.

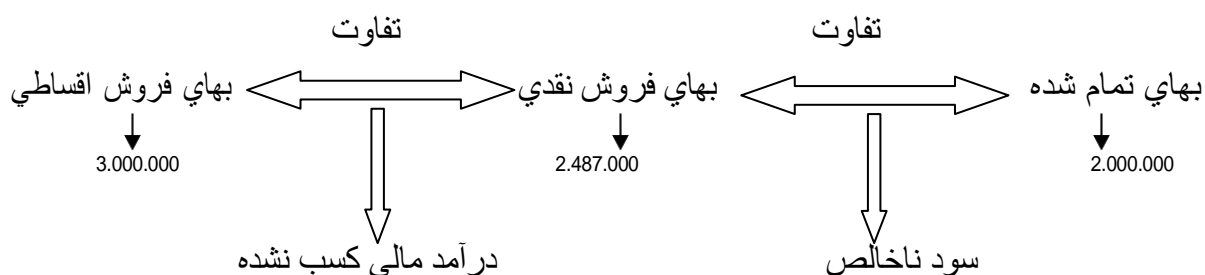
PV اقساط مساوی یک ریالی: 2/487

$$2.487.000 / (2/487) = 1.000.000 * 3 = 3.000.000$$

بهای فروش اقساطی

$$2.487.000$$

بهای فروش نقدی



513.000

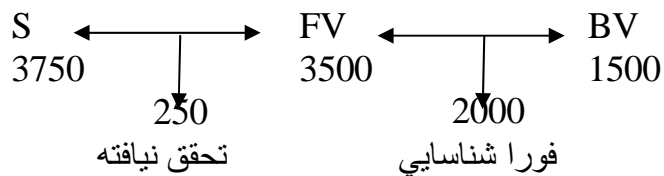
طي سه سال مستهلك مي شود

487.000

بلافاصله منظور مي شود

در مثال فوق اگر فرض كنيم بهاي فروش نقدي 2.987.000 باشد اما 500.000 ريال نقدا بعنوان پيش قسط پرداخت شده باشد ، تفاوت بهاي فروش نقدي و پيش قسط يعني 2.487.000 در محاسبات منظور مي شود .

تست 28 : نکته : از آنجا كه مزايای و مخاطرات مالكييت به خريدار منتقل شده براي فروشنده عملياتي است :



### 3. تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های قبل (استاندارد حسابداری 6)

تغییرات حسابداری	1.1. تغییر در اصل یا روش حسابداری	عطف به ماسبق می شود : بعنوان تعدیلات سنواتی یعنی اثر انباشته
	2.1. تغییر در شخصیت واحد گزارشگر	تغییر روش در سود انباشته ابتدای دوره سال تغییر شناسایی می شود.
	3.1. تغییر در برآوردهای حسابداری	عطف به ماسبق نمی شود : آثار آن به دوره جاری و در صورت لزوم به دوره های آتی تسری می یابد . ( در صورت سود و زیان دوره)
اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های قبل		عطف به ماسبق می شود : بعنوان تعدیلات سنواتی در سود انباشته ابتدای دوره ی سال کشف اشتباه منظور می شود.

تحلیل جدول فوق : تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های قبلی به شکل زیر در سالهای قبل اثر می کند:

#### 1- تغییرات حسابداری

3-1- تغییر در اصل یا روش حسابداری : عطف به ماسبق می شود . بعنوان تعدیلات سنواتی – اثر انباشته

تغییر روش در سود انباشته ابتدای دوره سال تغییر شناسایی می شود

4-1- تغییر در شخصیت واحد گزارشگری : عطف به ماسبق می شود بعنوان تعدیلات سنواتی – اثر انباشته

تغییر روش در سود انباشته ابتدای دوره سال تغییر شناسایی می شود

5-1- تغییر در برآوردهای حسابداری : عطف به ماسبق نمی شود . آثار آن به دوره جاری و در صورت لزوم

به دوره های آتی تسری می یابد . ( در صورت سود و زیان دوره)

2- اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های قبل : عطف به ماسبق می شود : بعنوان تعدیلات سنواتی در سود

انباشته ابتدای دوره سال کشف اشتباه منظور می شود .

#### 3-

نکته : اگر اشتباهات دوره های قبل بی اهمیت باشد ، آثار آن در صورت سود و زیان دوره جاری گزارش می شود .

نکته بسیار مهم : هنگامیکه تعدیلات سنواتی در دفاتر ارائه می شود به سال مقایسه ای کاری نداریم اما اگر تعدیلات

سنواتی برای ارائه در صورتهای مالی محاسبه می شود . اتفاقاً سال مالی مقایسه ای مهم می شود یعنی سال مالی

مقایسه ای حکم سال تغییر در دفاتر را پیدا می کند . بعنوان نمونه اگر تعدیلات سنواتی در دفاتر برای 4 سال باشد از

آنجا که صورتهای مالی مقایسه ای باید تجدید ارائه شود لذا تعدیلات سنواتی آنها 3 سال خواهد بود . یعنی یک سال

مقایسه ای از آن کسر می شود.

مثال بجای مثال 1 صفحه 390 جلد یک (مثال کتاب نیاز به مطالعه نیست) : شرکت الفا در 87/1/1 به میزان 15% از

سهام عادی دارای حق رای شرکت بتا را تملک نمود در 90/1/1 مجدداً 25% دیگر از سهام این شرکت را تملک نمود .

این شرکت در 3 سال قبل از روش بهای تمام شده استفاده نموده است . و کل سود شناسایی شده آن 20 م.ر بوده

است در حالیکه اگر در این 3 سال از روش ارزش ویژه استفاده می نمود ، باید 50 م.ر سود گزارش می نمود صرف

نظر از بحث مالیاتی ثبت لازم را در 90/1/1 در دفاتر شرکت الفا ارائه نمایید.

با توجه به مثال فوق فرض کنید از 30 م.ر تفاوت مبلغ 12 م.ر اثر انباشته تغییر روش سال 89 می باشد. در صورتهای مالی مقایسه ای 89 سود انباشته به چه مبلغی تعدیل می شود  $30 - 12 = 18$

18 م.ر در سود انباشته ابتدای سال مقایسه ای 89 گزارش می شود و صورتهای مالی مقایسه ای 89 گزارش می شود و صورتهای مالی مقایسه ای 89 تجدید ارائه می شود یعنی بجای استفاده از روش بهای تمام شده از روش ارزش ویژه استفاده خواهد شد.

- تغییر از غیر استاندارد به استاندارد: اصلاح اشتباه است.
- تغییر از استاندارد به غیر استاندارد: اشتباه است.
- تغییر از یک روش استاندارد به روش دیگر استاندارد: تغییر روش است.
- تغییر از غیر استاندارد به غیر استاندارد: اشتباه است.
- 

#### 4. صورت سود و زیان جامع (ادامه استاندارد حسابداری 6)

ارائه این گزارش در واقع مبتنی بر مفهوم حفظ سرمایه یا نگهداشت سرمایه تجویز شده است. نکته کنکوری: برای محاسبه سود جامع، کفایت طبق الگوی زیر عمل کنیم.

افزایش نقدی سرمایه - کاهش نقدی سرمایه + توزیع سود سهام  $+ SE (/1/1) - SE (/12/29) =$  سود جامع لازم به ذکر است در فرمول فوق سود سهمی اثر ندارد.

نکته: اگر اطلاعات به قرار فرمول فوق در اختیار باشد، اقلامی نظیر سود خالص یا تغییرات مازاد تجدید ارزیابی به هیچ وجه مد نظر قرار نمی گیرند. همچنین اگر بیان کند مازاد تجدید ارزیابی به سود انباشته انتقال یافته است. باز هم در فرمول فوق لحاظ نمی شود چون جمع SE را تغییر نمی دهد.

مثال: با توجه به اطلاعات زیر مشخص نمایید سود جامع چند میلیون ریال است (ارقام به م.ر)

700	حقوق صاحبان سهام در 1/1
4200	حقوق صاحبان سهام در 12/29
450	سود خالص
50	سود سهمی
200	سود نقدی سهام
80	حذف مازاد تجدید ارزیابی
1000	افزایش نقدی سرمایه

حل:  $4200 - 700 + 200 - 1000 = 2700$  سود جامع

## 5. موجودی کالا (استاندارد حسابداری 8)

آمار موجودیهای مواد و کالا : برای تشخیص موجودی کالای فروشنده یا خریدار کافی است تشخیص دهیم ریس و مزایا از فروشنده به خریدار منتقل شده یا نشده است . چنانچه بعنوان نمونه فوب مقصد باشد ، مادامی که کالا به خریدار تحویل نشده ، موجودی ، کالای فروشنده محسوب می شود اما همینکه در مقصد تحویل شد موجودی کالای خریدار خواهد بود . اگر فوب مبدا باشد ، باید ببینیم به عرشه کشتی تحویل شده یا نشده ، به بیان بهتر آیا کالا در حال حمل است یا خیر اگر در حال حمل باشد بعنوان موجودی کالای خریدار محسوب می شود یعنی ریسک و مزایای مالکیت به خریدار منتقل شده است . اما اگر کالا در حال حمل نباشد یعنی ریسک و مزایا به خریدار منتقل شده است . به همین خاطر موجودی کالای فروشنده محسوب می شود .

اگر کالای امانی ما نزد دیگران باشد ، یعنی در انبار ما نباشد ، چون مالک هستیم در ترازنامه می آوریم و کالای امانی دیگران زد ما به رقم آنکه نزد ماست ، در ترازنامه ما گزارش نمی شود ، چو مالک نیستیم .

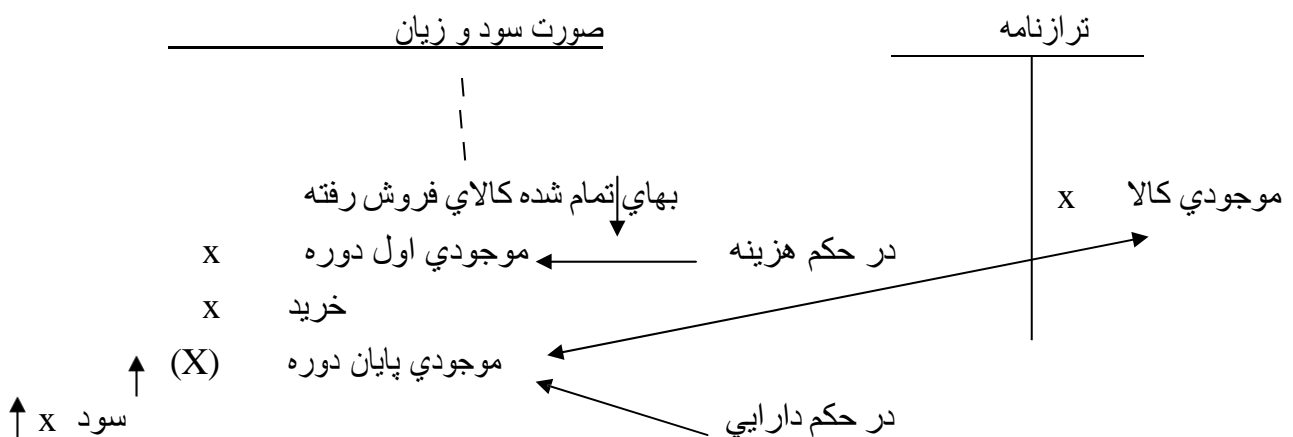
### فروشهای خاص:

فروش اقساطی : طبق استاندارد 3 ایران ، با فروشهای نقد و نسیه ، فرقی دارد یعنی طبق حسابداری تعهدی فوراً سود ناخالص شناسایی می شود ، یعنی موجودی کالای خریدار اقساطی محسوب می شود .

فروش کالا با حق برگشت : در مواردی که فروش با حق برگشت کالا صورت می گیرد در واقع ریسک و مزایا برای فروشنده حفظ شده است . لذا بعنوان موجودی فروشنده گزارش می شود . اما در مواردی که بتوان میزان کالای برگشتی را برآورد نمود می توان موجودی کالا را به میزان برآورد برگشتیها شناسایی نمود و مابقی را فروش تلقی نمود .

### \*\*\* کم نمایی و بیش نمایی موجودی کالای پایان دوره

**نکته 1** : بر طبق معادله اصلی حسابداری ، رابطه سود و دارایی یک رابطه مستقیم یا مثبت محسوب می شود . اگر داراییها بدون آنکه بدهی و سرمایه تغییر کند ، افزایش یابند ، سود داریم . عکس آن نیز صادق است .



**تحلیل 1** : رابطه موجودی کالای پایان دوره و سود واحد تجاری ، یک رابطه مستقیم است . اگر اشتباه موجودی پایان دوره بیش نمایی شود . سود واحد تجاری نیز بیش نمایی می شود . عکس آن نیز صادق است

**تحلیل 2** : رابطه موجودی کالای اول دوره و سود واحد تجاری یک رابطه معکوس یا منفی است یعنی اگر اشتباه موجودی اول دوره بیش نماییم سود واحد تجاری کم نمایی می شود . عکس آن نیز صادق است

**تحلیل 3:** موجودی کالای پایان دوره در سال مالی بعد حکم موجودی کالای اول دوره را خواهد داشت. اگر موجودی پایان دوره سال جاری بیش نمایم شود و در سال بعد این اشتباه کشف نشود در واقع موجودی کالای اول دوره سال مالی بعد نیز بیش نمایی شده است. در سال دوم سود کم نمایی می شود که پس از دو سال اثر آن بر سود انباشته خنثی می شود.

**تست 1 صفحه 230:** موجودی پایان 84 همان موجودی اول 85 است که اثر آن در 86/1/1 بر سود انباشته خنثی شده است چون 1 سال کم نمایی و 1 سال بیش نمایی بوده است به همین خاطر اثر آن خنثی شده است. قاعدتا اشتباه 85 بر سود انباشته 86/1/1 هنوز خنثی نشده است. به همین خاطر می گوئیم 75.000 بیش نمایی دارد. در این تست اگر فقط سود انباشته 87/1/1 مورد سوال باشد در پاسخ می گوئیم اثر آن خنثی شده است.

با توجه به تست فوق، اثر این هر دو اشتباه بر سود خالص سال 85 چه مبلغی است؟ برای پاسخ به این سوال بیان می کنیم موجودی پایان 84 همان موجودی اول 85 است. لذا چون 60.000 کم نمایی دارد و رابطه آن عکس است. سود سال 85 را 60.000 بیش نمایی می کند و از سوی دیگر موجودی پایان سال 85 نیز 75.000 بیش نمایی دارد که سود را 75.000 بیش نمایی می کند. و سود 135.000 بیش نمایی می شود.

با توجه به تست فوق اثر این اشتباهات بر سود خالص سال 84 مبلغ 60.000 کم نمایی می باشد. بهای تمام شده موجودی کالا: بهای تمام شده شامل مخارج تبدیل (استفاده از این واژه به معنای این است که منظور هم شرکت بازرگانی و هم تولیدی است) و سایر مخارجی است که در جریان فعالیت معمول برای رساندن کالا به شرایط فعلی تحمل می شود.

نکات قابل توجه:

- 1- تخفیفات تجاری به هیچ وجه در محاسبه این بهای تمام شده لحاظ نمی شود
  - 2- تخفیفات نقدی خرید کالا صرفاً در صورتیکه تعلق بگیرد از محاسبات خارج می شود به بیان بهتر تخفیفات نقدی خرید در صورت سود و زیان کسر می شود (در استاندارد 8 صرفاً روش خالص تجویز شده است)
  - 3- هزینه های بهره یوزانس غیر اختیاری به بهای تمام شده منظور می شود
  - 4- تفاوت های ارزی قابل ملاحظه تحت شرایطی به بهای تمام شده کالا منظور می شود
- قاعده بهای تمام شده و خالص ارزش فروش: (خیلی مهم. در کنکور مکرراً مطرح شده)

این قاعده بر طبق مفهوم محافظه کاری اعمال می شود

طبق استاندارد 8 ایران، برای اعمال این قاعده، ابتدا خالص ارزش فروش محاسبه می شود که عبارتست از بهای فروش پس از کسر تخفیفات تجاری (اما قبل از کسر تخفیفات نقدی فروش) منهای مخارج تکمیل و مخارج بازاریابی و توزیع و فروش

نکته کنکوری: در راستای اعمال قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در استاندارد 8 ایران 2 روش تجویز شده است و روش کل موجودی کالا منسوخ است

1- روش تك تك اقلام کالا

2- روش گروه های مشابه

نکته مهم\*\*\*: روش قلم به قلم در مقایسه با روش گروه های مشابه (اقلام مشابه) از شدن محافظه کاری بیشتری برخوردار است.

نکته مهم: ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا به هیچ وجه در طول سال دست زده نمی شود بلکه در پایان هر سال تعدیل می شود



**نکته مهم:** در اعمال قاعده اقل، حداکثر سود یا درآمد قابل شناسایی، معادل مانده ذخیره کاهش ارزش است. روش سود ناخالص: این روش، یک روش برآوردی است که بر اساس روند گذشته درصد سود ناخالص بدست می آید سپس در مواردی نظیر گزارشهای مالی میان دوره ای و یا برآورد میزان خسارت وارده به موجودی کالا بکار می رود.

بهای تمام شده کالای فروش رفته - فروش = سود ناخالص

**نکته:** چنانچه در اطلاعات تست سود ناخالص بصورت درصدی از فروش بیان شود عینا بکار می رود اما اگر بصورت درصدی از بهای تمام شده کالای فروش رفته (بهای تمام شده) بیان شود ابتدا باید آنرا به درصدی از فروش تبدیل نماییم و سپس بکار می بریم و به تست پاسخ می دهیم  
**مثال:**

20% = درصد سود ناخالص به فروش

25% = درصد سود ناخالص به بهای تمام شده

20% = 125% (بهای تمام شده + سود ناخالص) / 25% (سود ناخالص): برای تبدیل

خرده فروشی: در این روش، بهای فروش، یعنی بهای خرده فروش و نیز بهای تمام شده در اختیار است. کفایت بهای تمام شده بر بهای فروش تقسیم شود تا نسبت بهای تمام شده بدست آید برای محاسبه این نسبت می توان از 2 مبنای میانگین و یا فایفو استفاده نمود. قاعدتا در میانگین، اول دوره لحاظ می شود ولی در فایفو بطور مجزا مد نظر قرار می گیرد.

**نکته:** هزینه حمل در محاسبه سود ناخالص محاسبه می شود و در محاسبه سود خالص یا عملیاتی تاثیر ندارد.

**نکته\*\*:** به هیچ وجه سود داخلی شناسایی نمی شود. این نکته در همه موارد مصداق دارد.

**نکته:** در خرده فروشی اگر نگویند روش چیست، فرض را بر میانگین می گذاریم

اثر موجودی اول دوره سال 83 خنثی شده است اما اثر موجودی پایان 83 هنوز خنثی نشده است. و تعدیلات سنواتی همان سود است.

## 6. حسابداری پیمان های بلندمدت (استاندارد حسابداری 9)

1- حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمان ها: طرح حساب درآمد پیمانکاری است. صورت وضعیت تایید شده بیانگر آن بخش از کارهای انجام شده و تایید شده توسط کارفرماست، اما لزوماً معادل درآمد پیمان کاری نیست.

**نکته های مهم در پیمانکاری:**

**الف:** شناسایی درآمد:

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمان ها XX

درآمد پیمانکاری XX

**ب:** صورت وضعیت تایید شده:

حسابهای دریافتی – کارفرما XX

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمان ها XX

**ج:** علی الحساب های دریافتی از کارفرما:

وجوه نقد XX

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمان ها XX

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمانها

XX	درآمد شناسایی شده	XX	صورت وضعیتهای تایید شده
XX	مانده	XX	علی الحساب دریافتی از کارفرما

**نکته:** چنانچه، مانده ی حساب فوق بدهکار باشد، بعنوان دارایی جاری (در ترازنامه ی پیمانکار) گزارش می شود و اگر مانده آن بستانکار شود، حکم حسابهای پرداختی را پیدا می کند. لذا، بعنوان بدهی گزارش می شود.

**نکته:** ممکن است اقلام مانده ی حسابهای دریافتی – مبالغ دریافتی پیمان ها، صورت وضعیت تایید شده و علی الحساب دریافتی ارائه شود و سپس سوال شود، درآمد شناسایی شده چه مبلغی است. فرض کنید مانده حسابهای دریافتی 20 و مانده علی الحساب دریافتی 30 و صورت وضعیت تایید شده 70 میلیون ریال باشد، درآمد شناسایی شده چه مبلغی است؟

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیافتی پیمانها

70	صورت وضعیتهای تایید شده	120	درآمد شناسایی شده
30	علی الحساب دریافتی		
		20	مانده

## 2- نحوه اندازه گیری درآمد پیشرفت کار :

1. هزینه به هزینه (متداول ترین روش)،
2. ارزیابی کار انجام شده، و
3. نسبت مقدار فیزیکی کار انجام شده به کل کار.

فرمول های کلیدی:

$100 \times (\text{کل مخارج برآوردی پیمان} \div \text{مخارج واقعی انباشته انجام شده}) = \text{درصد پیشرفت کار (روش هزینه به هزینه)} (1)$

$\text{مخارج برآوردی جهت تکمیل پیمان} + \text{مخارج واقعی انباشته} = \text{کل مخارج برآوردی پیمان} (2)$

$\text{مبلغ قراردادهای الحاقی} + \text{مبلغ اولیه پیمان} = \text{کل مبلغ پیمان (درآمد)} (3)$

$\text{کل مخارج برآوردی پیمان} - \text{کل مبلغ درآمد پیمان} = \text{کل سود پیمان} (4)$

$\text{زیانهای شناسایی شده} + \text{سودهای شناسایی شده} - (\text{درصد پیشرفت کار} \times \text{کل سود پیمان}) = \text{سود پیمان در سال جاری} (5)$   
سالهای قبل پیمان      سالهای قبل پیمان

$\text{درآمدهای شناسایی شده سالهای قبل} - (\text{درصد پیشرفت کار} \times \text{کل درآمد پیمان}) = \text{درآمد پیمان در سال جاری} (6)$

$\text{هزینه های واقعی سال جاری} - \text{درآمد پیمان در سال جاری} = \text{سود پیمان در سال جاری} (7)$

**نکته:** درصد پیشرفت کار محاسبه شده به قرار فوق ، انباشته شده است یعنی، از ابتدای پروژه تا تاریخ گزارشگری مالی را پوشش می دهد .

سایر ثبتهای مهم :

مخارج مرتبط با پیمان :

XX	پیمان در جریان پیشرفت
XX	حسابهای مختلف
	مخارج انجام شده

بهای تمام شده پیمان:

XX	هزینه (بهای تمام شده) پیمانها
XX	پیمان در جریان پیشرفت

نکته : سودهایی که به قرار فوق محاسبه می شوند، ناخالص اند . چون هزینه های دوره ، از آنها کسر نشده است.

نکته : در محاسبه ی درصد پیشرفت کار به روش هزینه به هزینه، موجودی مواد و مصالح از مخارج واقعی انجام شده کسر می شود .

### 3- در ترانزنامه اقلام زیر افشا می شود :

1. حسابهای دریافتی – مبالغ دریافتی پیمان ها (دارایی)
2. پیش دریافت پیمان (بدهی)
3. پیمان در جریان پیشرفت (دارایی)
4. ذخیره زیان قابل پیش بینی در سرفصل ذخایر
5. سپرده های قابل برگشت در سرفصل حسابهای دریافتی

سودهایی که قبلاً شناسایی شده + مجموع زیان مورد انتظار = زیان پیمان

نکته : اگر کل مخارج پیمان از کل درآمد پیمان بیشتر باشد ، زیان مورد انتظار پیمان باید کلا ، فوراً شناسایی شود.

4- ناممکن بودن اندازه گیری ماحصل پیمان به گونه ای اتکا پذیر : همانند فعالیت‌های ساخت املاک.

نکته : در محاسبه ی درصد پیشرفت کار ، اگر هزینه های مالی سرمایه بری شده باشد ، نباید مد نظر قرار گیرد ، به

بیان بهتر در محاسبه درصد پیشرفت ، هم از صورت کسر و هم از مخرج کسر ، این هزینه ها کسر می شود .

مثال: شرکت خشایار در تاریخ 81/1/1 قراردادی جهت ساخت پل امضا نمود ، مبلغ قرارداد 10.000 هزارریال مدت اجرا سه سال ، اطلاعات زیر در دست است .

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم
مخارج واقعی پیمان (انباشته)	2700	7800	10120
مخارج برآوردی جهت تکمیل	6300	2600	-
جمع	9000	10400	10120

مطلوبست محاسبه سود و زیان ناخالص و ارائه ثبت‌های لازم

حل : درصد پیشرفت سال اول  $30\% = (2700 \div 9000) \times 100$

درآمد سال اول  $10.000 \times 30\% = 3000$

ثبت‌های سال اول :

حسابهای دریافتی – مبالغ بازیاقتنی پیمان	3000
درآمد پیمان	3000
هزینه های (بهای تمام شده ) پیمان پیمان	2700
در جریان پیشرفت	2700

سود پیمان در سال اول – ناخالص  $300 = (10.000 - 9000) \times 30\%$

روش دوم :

$300 = 3000 - 2700 =$  هزینه سال جاری – درآمد سال جاری

نکته: تغییر در برآوردهای ساخت املاک مجاز است

نکته: تغییر در برآوردهای پیمانکاری مجاز است

نکته: در ایران فقط درصد پیشرفت کار می باشد. در FASB هم درصد پیشرفت کار و هم کار تکمیل شده داریم.

درصد پیشرفت کار سال دوم  $(7800 \div 10.400) \times 100 = 75\%$

درآمد سال دوم  $3000 \text{ (درآمد سال اول)} - (10.000 \times 75\%) = 4500$

حسابهای دریافتی - مبالغ بازیافتی پیمان 4500

درآمد پیمان 4500

$7800 - 2700 = 5100$

هزینه های (بهای تمام شده) پیمان 5100

پیمان در جریان پیشرفت 5100

زیان مورد انتظار  $10.000 - 10.400 = (400)$

زیان  $300 \text{ (سود سال قبل)} + 400 \text{ (زیان مورد انتظار)} = (600)$

هزینه های (بهای تمام شده) پیمان ذخیره 100

زیان قابل شناسایی 100

در سال دوم: زیان مورد انتظار 400 و زیان واقعی (تحقق یافته) 600 و زیان قابل شناسایی 700 است.

درآمد سال سوم  $10.000 - (3000 + 4500) = 2500$

حسابهای دریافتی - مبالغ بازیافتی پیمان 2500

درآمد پیمان 2500

$10.120 - 7800 = 2320$

برگشت ذخیره (100)

2220

هزینه های (بهای تمام شده) پیمان 2220

ذخیره زیان قابل شناسایی 100

پیمان در جریان پیشرفت 2320

$2500 - 2220 = 280$  سود پیمان در سال سوم

سود و زیان	سال اول	سال دوم	سال سوم	جمع
	300	(700)	280	120

اثبات:  $10.000 - 10.120 = (120)$

فرمولهای مرتبط با زیان:

سودهای شناسایی شده قبلی + زیان مورد انتظار = زیان قابل شناسایی

زیانهای شناسایی شده بر اساس درصد پیشرفت کار (زیان واقعی شناسایی شده) - زیان قابل شناسایی = ذخیره زیان پیمان

تست : شرکت عارف در سال 89 در مورد يك قرارداد پيمانكاري به مبلغ 200 م. اطلاعات زير را در اختيار قرار داده

عنوان	م.د.
مخارج واقعي	80
مخارج برآوردي جهت تكميل پيمان	140
صورت و ضعيت تايبيد شده	90
مبالغ دريافت شده از كارفرما	75

زيان سال 89 چقدر است

(1) صفر	10 (2)	15 (3)	20(4)
---------	--------	--------	-------

$80 + 140 = 220$       كل مخارج  
 $200 - 220 = (20)$       زيان پيمان

تست : با توجه به اطلاعات زير مانده حساب پيمان در جريان پيشرفت چقدر است

عنوان	م.د.
مخارج تحمل شده انباشته	30
هزينه هاي شناسايي شده انباشته	24
ذخيره زيان قابل پيش بيني	2

30(1)	4 (2)	6 (3)	4 (4) صفر
-------	-------	-------	-----------

#### پيمان در جريان پيشرفت

30	24 هزينه شناسايي شده
6	2 انتقال ذخيره
4	

نکته : اگر پيمان در جريان مانده داشته باشد ذخيره زيان قابل شناسايي از محل آن تهاتر مي شود. (چون پيمان مانده دارد)

در تست فوق اگر فرض كنيم ذخيره زيان قابل شناسايي 10 باشد ، 6 واحد از آن با پيمان در جريان پيشرفت تهاتر مي شود و 4 واحد بعنوان ذخيره گزارش مي شود .

نکته :\*\*\*\*\* در تمام سرفصلها : تفاوت مخارج و هزينه :

مخارج در طول سال انجام مي شود در پايان سال تعيين تكليف مي شود يا دارايي محسوب و يا هزينه تلقی مي شود اگر هزينه باشد در صورت سود و زيان و اگر دارايي باشد در ترازنامه منعكس مي شود .

دارایی است و در تراز نامه منعکس می شود پیمان

در جریان

	مواد
	دستمزد
	استهلاك
	.
	.
	.
100.000	120.000
	20.000

تمام شده پیمان هزینه ها

در صورت سود و زیان منعکس می شود

نکته: اگر مانده پیمان در جریان ، بستنکار شود حکم بدهی جاری را دارد.

نکته: حساب دریافتی مبالغ بازیافتی پیمانها عبارتست از مازاد درآمد شناسایی شده انباشته (ارزش کارانجام شده)

پیمانها بر کل مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار

حساب دریافتی مبالغ بازیافتی پیمان

علي الحساب	درآمد
صورت وضعیت تایید شده	شناسایی شده انباشته
	ارزش کار انجام شده

نکته: مخارج اداری و توسعه ای که جبران آن در پیمان قید شود در بهای تمام شده پیمان منظور می شود .

نکته: سود و زیان هر پیمان مجزا محاسبه می شود ، یعنی حق تهاتر وجود ندارد .

## 7. دارایی های ثابت (استاندارد حسابداری 11)

بهای تمام شده: علاوه بر بهای نقدی خرید تمامی هزینه های جانبی ضروری برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری به بهای تمام شده منظور می شود.

نکته مهم: مخارج برچیدن دارایی ثابت نظیر سایت نفتی باید به بهای تمام شده منظور شود بخاطر آنکه در مورد آن تعهد فعلی وجود دارد. (تعهد قانونی، عرفی و یا قراردادی) در این راستا ارزش فعلی مخارج برچیدن دارایی محاسبه، از یک سو به بهای تمام شده دارایی ثابت و از سوی دیگر بعنوان ذخیره شناسایی می شود. سپس تغییرات در این ذخیره بعنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان دوره های مختلف گزارش می شود.

### معوضه

نکته کنکوری: اگر معوضه محتوای تجاری داشته باشد و به ارزشهای منصفانه دسترسی داشته باشیم، آنوقت ارزش منصفانه مبنا است. اما اگر یکی از این دو شرط احراز نشد، ملاک همان مبلغ دفتری دارایی و اگذاری (واگذار شده) است.

صفحه 249 جلد 1: منظور از محتوای تجاری اینست که ریسک آنها زمانبندیشان، جریانهای نقدی شان و یا ارزش منصفانه آنها با یکدیگر متفاوت است (با اهمیت)

نکات کلیدی در معوضه:

FV: ارزش منصفانه

نکته 1: سرک نقدی  $FV + BOOT$  کوچکتر = ارزش مبادله =  $FV$  بزرگتر

اگر مبادله فوق در تستی جواب ندهد، تست غلط است

مثلا  $50.000 + BOOT 70.000$  اتومبیل = ارزش مبادله  $120.000$  = ارزش آپارتمان  $120.000$

نکته 2: در خصوص حالات مختلف معوضه می توان 4 حالت زیر را در تستهای کنکور متصور شد

الف -  $FV$  و اگذاری مشخص باشد و پرداخت کننده سرک نقدی باشیم: در اینجا مجهول  $FV$  تحصیل شده است  
 $BOOT$  پرداختی  $+ FV$  و اگذار شده  $= FV$  تحصیل شده

ب -  $FV$  و اگذاری مشخص باشد و دریافت کننده سرک نقدی باشیم:  
 $BOOT$  دریافتی  $- FV$  و اگذار شده  $= FV$  تحصیل شده

ج -  $FV$  تحصیل شده مشخص باشد و پرداخت کننده سرک نقدی باشیم  
 $BOOT$  پرداختی  $- FV$  تحصیل شده  $= FV$  و اگذاری

د -  $FV$  تحصیل شده مشخص باشد و دریافت کننده سرک نقدی باشیم  
 $BOOT$  دریافتی  $+ FV$  تحصیل شده  $= FV$  و اگذاری



**نکته کنکور:** اگر معاوضه محتوای تجاری داشته باشد ارزش منصفانه در اختیار باشد. قاعدتا باید به ارزش منصفانه برویم، چه سرک نقدی داشته باشیم و چه نداشته باشیم، بهای تمام شده دارای تحصیل شده همان ارزش منصفانه دارای تحصیل شده است.

**نکته:** چنانچه در معاوضه، هزینه های جانبی ضروری تحمل شود به بهای تمام شده منظور می شود

**نکته:** مبلغ دفتری و آگذاری - ارزش منصفانه و آگذاری = سود

**خلاصه معاوضه:** بطور کلی 2 حالت ایجاد می شود

1- اگر یکی از دو شرط وجود محتوای تجاری و یا دسترسی به ارزشهای منفانه احراز نشود، ملاک مبلغ

دفتری دارای و آگذاری است یعنی برای تعیین بهای تمام شده دارای تحصیل شده کفایت به مبلغ دفتری

و آگذاری سرک پرداختی اضافه شود و یا سرک دریافتی از آن کسر شود.

2 هر دو شرط وجود محتوای تجاری و ارزش منصفانه احراز شود که بهای تمام شده دارای تحصیل شده

همان ارزش منصفانه آن است.

**نکته:** هزینه های جانبی به بهای تمام شده دارای تحصیل شده اضافه می شود.

ارزش اقتصادی (اکثر)  $\leq$  مبلغ بازیافتی (اقل)  $\leq$  BV

خالص ارزش  $\leq$  BV

اگر اقل BV باشد  $\leq$  کاهش ارزش وجود ندارد

اقل مبلغ بازیافتی باشد  $\leq$  کاهش ارزش رخ داده

فلسفه اکثر آنست که بر طبق عقل معاش، اگر ارزش اقتصادی بزرگتر باشد، دارای مورد استفاده قرار می گیرد، اگر

اکثر، خالص ارزش فروش باشد دارای فوراً فروخته می شود.

فلسفه اقل نیز بر طبق مفهوم محافظه کاری اعمال می شود.

**ارزش اقتصادی:** عبارتست از ارزش فعلی مبالغ حاصل از کاربرد دارای بعلاوه ارزش فعلی حاصل از واگذاری احتمالی

نهایی دارای یعنی فرمول زیر

\*\*\* PV مبلغ و آگذاری احتمالی نهایی دارای + PV مبالغ حاصل از کاربرد دارای = ارزش اقتصادی

**تجدید ارزیابی دارای ثابت (حتما در کنکور وجود دارد)\*\*\*\*\***

1- منجر به افزایش شود

1-1- اولین بار (اولین دفعه): به بستانکاری مازاد تجدید ارزیابی منظور می شود و در صورت سود و زیان

جامع گزارش می شود مانده آن در SE گزارش می شود

2-1- دفعات دوم به بعد

1-2-1- واقعا افزایش ارزش باشد: مانند بار اول عمل می شود

2-2-1- برگشت کاهش ارزش باشد: بعنوان درآمد در صورت سود و زیان سال جاری گزارش می شود

2- منجر به کاهش شود

1-2- اولین بار: بعنوان هزینه در صورت سود و زیان دوره جاری گزارش می شود

2-2- دفعات دوم به بعد

2-2-1- واقعا کاهش ارزش باشد: مانند بار اول عمل می شود

## 2-2-2- برگشت افزایش ارزش باشد : به بدهکاری مازاد تجدید ارزیابی منظور می شود و بعنوان يك

قلم کاهنده در صورت سود و زیان جامع منظور می شود.

مثلا فرض شود در پایان سال اول 50م.رو در پایان سال دوم 30 م.ر مازاد تجدید ارزیابی محاسبه شود در اینصورت در پایان سال اول در صورت سود و زیان جامع 50 م.ر و در مانده SE نیز همین عدد منعکس می شود در حالیکه در پایان سال دوم در صورت سود و زیان جامع 30 م.ر ولی در مانده SE مبلغ 80 (50+30) م.ر منعکس می شود .

نحوه برخورد با مازاد تجدید ارزیابی : بر طبق استاندارد 11 ایران ، مازاد تجدید ارزیابی به یکی از دو روش زیر بطور مستقیم به سود انباشته منتقل می شود . (یعنی صورت سود و زیان را دور می زند)

1- هنگام واگذاری دارایی ثابت نظیر فروش آن

2- هنگام استهلاك ، آن هم به میزان استهلاك اضافی

مثال : فرض کنید مبلغ دفتری دارایی ثابت در 85/1/1 برابر 100م.ر می باشد و ارزش منصفانه (مبلغ تجدید ارزیابی) 150م.ر. باشد و عمر مفید باقیمانده 5 سال باشد که به روش خط مستقیم مستهلك می شود . اگر این دارایی ثابت فروخته نشود ، استهلاك مازاد یا مبلغی که بطور مستقیم در هر سال به سود انباشته قابل انتقال است را محاسبه نمایید.

$$\text{استهلاك جديد} \quad 150/5 = 30$$

$$\text{استهلاك قدیم} \quad 100/5 = (20)$$

استهلاك اضافی یا مازاد 10

$$\text{حل روش کنکور:} \quad 50/5 = 10 \Rightarrow 50 = 150 - 100$$

این 10 م.ر. در هر سال به مدت 5 سال بطور مستقیم به سود انباشته منتقل می شود و نکات قابل توجه در مورد تجدید ارزیابی :

1- دوره تناوب تجدید ارزیابی 3 یا 5 سال است

2- تجدید ارزیابی می تواند توسط ارزیاب یا کارشناس خود واحتراری صورت گیرد ، مشروط به آنکه به تایید ارزیاب مستقل برسد.

نکته : عمر اقتصادی ، فراتر از عمر مفید است

نکته : در شناخت اولیه ، بهای تمام شده حاکم است اما بعد از شناخت اولی دو روش وجود دارد

1- بهای تمام شده

2- تجدید ارزیابی

## 8. مخارج تامین مالی (استاندارد حسابداری 13)

چنانچه واحد تجاری راسا دارایی را بسازد و هزینه های مالی تحمل نماید و دارایی مورد نظر، دارایی واجد شرایط باشد، آنوقت هزینه های مالی قابل احتساب به بهای تمام شده دارایی می باشد  
دارایی واجد شرایط، سه ویژگی زیر را دارایی می باشد

ارجاع به فصل 6 جلد اول قبل از مثال 2

**نکته:** محاسبات میانگین موزون مخارج انباشته همانند میانگین موزون EPS می باشد

در بکارگیری نرخ هزینه مالی برای مخارج پروژه در دست احداث به قرار زیر عمل می کنیم تا معادل وام

مخصوص پروژه به نرخ همان وام و برای الباقی از نرخ میانگین موزون هزینه مالی استفاده می شود

**نکته:** اقل بهره اجتناب پذیر و بهره واقعی به بهای تمام شده دارایی در حال احداث منظور می شود

در مواردی که مبلغ وام خاص از میانگین موزون مخارج انباشته، بیشتر باشد میانگین موزون مخارج انباشته صرفاً

در نرخ بهره وام خاص ضرب می شود تا بهره اجتناب پذیر بدست آید مانند مثال 5 صفحه 247 جلد اول

**نکته:** در مواردی که اقل، همان هزینه بهره واقعی باشد، تماماً به بهای تمام شده دارایی منظور می شود و چیزی

بعنوان هزینه مالی گزارش نمی شود.

**سرمایه بری نمودن:** عبارتست از منظور نمودن مخارج تحمل شده به حساب دارایی می باشد. از سوی دیر هزینه بری

نمودن نیز منظور نمودن مخارج واحد تجاری به حساب هزینه دوره می باشد

**نکته:** در مواردی که بدهی یا وام خاص در اواسط سال مالی ایجاد شود قاعدتاً هزینه مالی آنها یکسال تمام نخواهد بود

بعنوان نمونه اگر بدهی در 10/1 صادر شده باشد. برای سال جاری اصل بدهی در نرخ سالانه ضرب می شود. پس در

نسبت 3/12 مجدداً ضرب می شود تا صرفاً مخارج تامین مالی سه ماهه پایان سال محاسبه شود.

فرض کنید اطلاعات زیر در دست است:

درآمد مالی حاصل از سپرده گذاری موقت وام خاص احداث دارایی 400 م.ر

هزینه مالی واقعی در طول سال مالی 750 م.ر

بهره اجتناب پذیر 140 م.ر

با توجه به اطلاعات فوق، هزینه مالی سرمایه بری شده برابر است با:

$$\text{خالص هزینه مالی} > 140 = 350 = 750 - 400$$

در نتیجه اقل بهره اجتناب پذیر یعنی 140 به بهای تمام شده دارایی در حال ساخت منظور شده

در مثال فوق فرض کنید بهره اجتناب پذیر مبلغ 410 م.ر باشد در اینصورت داریم:

$$410 < 350 = 700 - 400$$

و در نتیجه، اقل 350 می باشد که به بهای تمام شده دارایی در جریان ساخت معادل مبلغ 350 م.ر منظور می شود.

**مثال در مورد بند 2 صفحه 247:** فرض کنید میانگین موزون مخارج انباشته و وام خاص آن به ترتیب 195 و 115 م.ر

باشد و هیچ بدهی در طول سال نداریم. اگر نرخ بره وام خاص 17% باشد، بهره اجتناب پذیر برابر است با:

$$\text{بهره اجتناب پذیر} = 195 > 115 = 115 * 17\% = 19.55$$

**نکته:** گر در تست کنکور، سوال شود بخشی از میانگین موزون مخارج انباشته از طریق پیش دریافت از کارفرما یا

کمکهای بلاعوض دولت به صنعت یا از طریق سرمایه سهام شرکت بوده است، این موارد باید از میانگین موزون مخارج

انباشته کسر شود.

## 9. حسابداری سرمایه گذاری ها (استاندارد حسابداری 15)

شناخت اولیه : بر طبق نظام بهای تمام شده تاریخی بهای نقدی تحصیل سرمایه گذاریها و نیز هزینه های جانبی نظیر حق کارگذار ، مالیات نقل و انتقال و غیره به بهای تمام شده سرمایه گذاری منظور می شود .

شیوه کسب منافع : در این استاندارد (15) صرفاً در رابطه با سود سرمایه بحث شده است یعنی همان تغییرات ارزش در حالیکه درآمد سود سهام نوع دیگری از کسب منافع سرمایه گذاریهاست که در استاندارد 3 مطرح شده است . بنابراین در این فصل ، با درآمد سود سهام کاری نداریم . در مواردی که سود سهام توسط شرکت سرمایه پذیر مصوب می شود شرکت سرمایه گذار در آمد سود سهام خود را شناسایی می نماید .

طبقه بندی سرمایه گذاریها : در یک طبقه بندی به جاری و غیر جاری تفکیک می شوند . چنانچه یکی از دو معیار زیر احراز شود سرمایه گذاری بلند مدت تلقی می شود .

- معیار اول : قصد نگهداری سرمایه گذاری برای طولانی مدت به وضوح قابل اثبات باشد

- معیار دوم : توانایی واگذاری سرمایه گذاری مشمول محدودیتهایی باشد مثلاً سهام در شرکت آمریکایی داشته باشیم و به دلیل مشکلات سیاسی قادر به واگذاری نباشیم . چنانچه هیچ یک از دو معیار فوق احراز نشود

سرمایه گذاری ، جاری محسوب می شود .

طبقه بندی بر اساس سریع معامله بودن : چنانچه سه شرح زیر احراز شود سرمایه گذاری ، سریع معامله محسوب می شود :

1- وجود بازار فعال ، آزاد و در دسترس (مثل بورس اوراق بهادار تهران)

2- قیمتها در این بازار معلوم و علناً اعلام شوند (تابلوی بورس)

3- قیمتها به گونه ای اتکا پذیر باشد که بتوان به استناد آن معامله نمود .

چنانچه حتی یکی از شروط فوق احراز نشود سرمایه گذاری ، غیر سریع معامله خواهد بود .

نکته : با توجه به موارد فوق استنباط می شود سرمایه گذاری می تواند جاری باشد اما غیر سریع معامله باشد و بالعکس سرمایه گذاری می تواند بلند مدت باشد اما سریع معامله

بر اساس موارد فوق ، استاندارد 15 ، سه طبقه از سرمایه گذاریها را به قرار زیر معرفی نموده است .

توضیحات	روش حسابداری	طبقه بندی
	1. ارزش بازار	سرمایه گذاری
مفهوم حاکم: تئوری پرتفوی (سبدسرمایه گذاری)	2. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش	جاری سریع معامله
تک تک سرمایه گذاریها حائز اهمیت است تئوری پرتفوی حکم نیست.	1. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش	سایر سرمایه گذاریهای
	2. خالص ارزش فروش	جاری
المعامله بودن یا نبودن آن در روش حسابداری آن تاثیر ندارد	1. بهای تمام شده (پس از کسر ذخیره کاهش ارزش دائمی)	سرمایه گذاریهای بلند مدت
	2. تجدید ارزیابی	

تئوری پرتفوی : تک تک سرمایه گذاریها اهمیت ندارند بلکه سود و زیان مجموعه آنها حائز اهمیت است .

نکته : شدت محافظه کاری در اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سایر سرمایه گذاریهای جاری در مقایسه با اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش سرمایه گذاریهای جاری سریع معامله بیشتر است .

نکته : در 3 روش از 6 روش فوق (اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در جاری سریع معامله و جاری غیر سریع معامله و بهای تمام شده در بلند مدت) از ذخیره استفاده می شود و فلسفه بکارگیری ذخیره در سه روش

وق اینست که حق بازیافت هزینه کاهش ارزش وجود دارد اما نمی توان درآمدي مازاد بر مانده این ذخیره ها شناسایی نمود . تفکر فوق همانند تفکر بازیافت ذخیره موجودي کالا در فصل 5 جلد اول مثال 8 میباشد

نکته : در سه روش باقیمانده (ارزش بازار و خالص ارزش فروش و تجدید ارزیابی) دو سویه عمل می شود یعنی هم درآمد و هم هزینه قابل شناسایی است . اما روش تجدید ارزیابی يك حالت خاص دارد که به قرار زیر تبیین میشود : در 5 روش اول ، حسب مورد درآمد و هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می شود . اما در رابطه با تجدید ارزیابی ، دقت بیشتری به قرار زیر می نماییم . (همان تفکرات مازاد تجدید ارزیابی دارای ثابت در اینجا صادق است اما استهلاك مازاد نداریم) یعنی فقط در صورت واگذاری سرمایه گذاري ، مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاري بلند مدت به سود انباشته منتقل می شود . مثالهاي صفحه 297 به بعد مثال 1 و 2 و 3 .

نکته : دوره تناوب تجدید ارزیابی سرمایه گذاري هاي بلند مدت يك ساله است .  
واگذاری سرمایه گذاري : صرفا در رابطه با سرمایه گذاري جاري سريع المعامله به روش اقل برای محاسبه سود و زیان واگذاری طبق فرمول زیر عمل می کنیم

بهاي تمام شده - مبلغ واگذاری(مبلغ فروش) = سود (زیان) واگذاری

در حالیکه در 5 روش باقیمانده و نیز روش ارزش ویژه برای محاسبه این سود و زیان از فرمول زیر استفاده می کنیم

مبلغ دفتری - مبلغ واگذاری = سود (زیان) واگذاری

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاريها :

الف : تغییر طبقه بندی سرمایه گذاري از جاري به بلند مدت : هنگامیکه این انتقال صورت می گیرد طبق روال عادي

همان روش فعلی سرمایه گذاري جاري (همان چهار روش) عینا اعمال می شود . (تحلیل: در واقع چه تغییر صورت

گیردو چه نگیرد ، روش شناسي یکسان است جهت اجتناب از مدیریت سود) مثالهاي 9 و 10 و 11 صفحه 309 به بعد

ب: انتقال از سرمایه گذاري بلند مدت به سرمایه گذاري جاري :

روش سرمایه گذاري	مبنای انتقال
دو روش اقل	به اقل بهاي تمام شده و مبلغ دفتری (همان مبلغ دفتری قبل از انتقال)
روش ارزش بازار و روش خالص ارزش فروش	به مبلغ دفتری

نحوه برخورد با ذخیره کاهش ارزش دائمی و نیز مازاد تجدیدارزیابی سرمایه گذاري بلند مدت در هنگام تبدیل به جاري:

اساسا ذخیره و مازاد بدهکار می شوند اما اگر مازاد در مبنای اول باشد خود بخود در برابر سرمایه گذاري حذف می شود

یعنی نیازی به حساب سود انباشته نیست . اما اگر در مبنای دوم باشد در اینصورت باید مازاد به سود انباشته منتقل

شود .

## 10. تسعير ارز (استاندارد حسابداري 16)

در تسعير ارز 2 مسئله اصلي وجود دارد كه بايد به آن پاسخ داد:

1- از چه نرخهاي ارزي استفاده نماييم؟

1-1- مقطع شناخت اوليه (تاريخ اوليه)

2-1- تاريخ تسويه يا گزارشگري مالي

2- تفاوتهاي تسعير (سود و زيان تسعير) چگونه گزارش شود؟

نکته تاريخ تسويه مي تواند قبل از تاريخ گزارشگري مالي يا پس از آن باشد

نکته: تاريخ مبادله و تاريخ تسويه قطعا يك مورد است ولي تاريخ گزارشگري مالي لزوما يك مورد نيست

### واژه هاي كليدي

عمليات خارجي: به واحدهاي خارجي واحد گزارشگر، نظير واحد فرعي، واحد وابسته، واحد مشاركت خاص و شعبه اطلاق مي شود

\*\*\*\*انواع واحدهاي پولي:

1- واحد پول محلي: عبارتست از واحد پولي مورد استفاده در محل فعاليت يك واحد خارجي

2- واحدپول عملياتي (كاركردني): واحد پولي است كه عمده عمليات واحد خارجي بر اساس آن صورت مي گيرد

3- واحد پول گزارشگري: همان واحد پول بكار رفته در فرآيند گزارشگري مالي مي باشد

تفاوت تسعير: همان سود و زيان تسعير است

سوال: چه وقت اين تفاوت تسعير ايجاد مي شود؟

چنانچه از يك نرخ ارز استفاده شود، تفاوتي ايجاد نمي شود، در مقابل اگر از نرخهاي ارز متفاوتي استفاده

قاعداً سود و زيان تسعير يا تفاوت تسعير ايجاد مي شود.

سرمايه گذاري در يك واحد مستقل خارجي: عبارتست از سهم واحد تجاري گزارشگر از خالص داراييهاي يك شود.

### خالص

واحد خارجي مستقل

عمليات حفاظي: (عمليات پوشش ريسك) عبارتست از عملياتي كه براي كاهش يا جبران ريسك تغييرات قيمت مازار

، نرخ بهره و نرخ ارز صورت مي گيرد مثلاً در موارد ه سرمايه گذاري ارزي داريم با اخذ يك وام ارزي در واقع ريسك تغييرات نرخ ارز را كاهش مي دهيم

اقلام پولي: به اقلامي اطلاق مي شود كه مبلغي ثابت يا معين در آينده تسويه يا دريافت و پرداخت مي شود.

نکته: عموماً در اثر پديده تورم قدرت خريد اقلام پولي كاهش مي يابد.

طبق برهان خلف، اگر يك قلم پولي نباشد، قطعاً غير پولي است. قاعداً اقلام غير پولي عموماً در اثر پديده تورم، قدرت خريد خود را حفظ مي نمايند.

مصاديق اقلام پولي:

در وجوه نقد

آينده مطالبات (كوتاه يا بلند مدت)

يك قلم حسابهاي پرداختي (كوتاه يا بلند مدت)

پولي

است

اما اگر

اساساً پيش پرداختها و پيش دريافتها در زمره اقلام غير پولي هستند. پيش پرداخت در قرارداد به قيمت متغير

به قیمت ثابت باشد حکم يك قلم غير پولی را دارد مثلا بابت خرید 206

-

-

-

نکات:

-

مبلغ 10 میلیون ریال بعنوان پیش پرداخت داده باشیم و در قرارداد گفته شده باشد که خودرو در تاریخ

تحویل 1 میلیون زیر قیمت روز تحویل محاسبه می شود. این پیش پرداخت یک قلم پولی است.

- ذخیره مزایا، یک قلم غیر پولی است چون با حقوق روز آخر محاسبه می شود.

- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول یک قلم پولی است زیرا خود مطالبات یک قلم پولی است.

مصادیق اقلام غیر پولی :

- دارایی ثابت

- ذخیره مزایا

- دارایی نامشهود

- موجودی کالا

نکات

- ارزش باقیمانده تضمین شده از دیدگاه اجاره دهنده یک قلم پولی است ولی از دیدگاه اجاره کننده یک قلم غیر پولی است

- در کنکور اگر فقط سوال شود ارزش باقیمانده تضمین شده پولی است یا غیر پولی می گوئیم پولی است. وقتی بیان می شود ارزش باقیمانده تضمین شده 1000 دلار یعنی یک نفر طلبکار و یک نفر بدهکار محسوب می شود. لذا از این منظر پولی است.

- ارزش باقیمانده تضمین نشده یک قلم غیر پولی است (حکم موجودی کالا یا دارایی ثابت را دارد)

- مطالبات چه ارزی و چه ریالی در حکم اقلام پولی هستند.

- مطالبات ارزی، حسابهای پرداختی ارزی و وجوه نقد ارزی، حکم اقلام پولی را دارند چون به مبلغ ثابت ارزی تسویه می شوند و نوسانات ارزی در چهارچوب حسابداری تسعیر ارز شناسایی می شود.

انواع فعالیتهای خارجی

1- معاملات ارزی

2- عملیات خارجی

1-2- عملیات خارجی جزء لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر

2-2- واحد مستقل خارجی

ارزی : به معاملاتی اطلاق می شود که به ارز صورت می گیرد یا مستلزم تسویه به ارز است.

مصادیق معامله ارزی : خرید و فروش ارزی (واردات و صادرات)، اخذ وام ارزی

نرخهای تسعیر معاملات ارزی :

1- اقلام پولی به نرخ جاری ارز در تاریخ ترازنامه

نکته: نرخ در فرآیند تسعیر بکار گرفته می شود که احتمال تسویه با آن وجود داشته باشد.

2- اقلام غیر پولی : به نرخ ارز در تاریخ تحصیل یا ایجاد دارایی و بدهی

\*\*\*نکته : چنانچه دارایی تجدید ارزیابی شود، قاعدتا نرخ ارز در تاریخ تعیین ارزش منصفانه بکار برده می شود.

نکته کنکوری : در راستای بکارگیری نرخ تسعیر در تست ممکن است هم نرخ خرید و هم نرخ فروش داشته باشیم.

مورد به مورد آنالیز می کنیم تا مشخص شود بعنوان نمونه اگر وجوه نقد ارزی داریم قاعدتا این وجوه ارزی باید در بازار

فروخته شود پس به نرخ خرید صراف تسعیر می شود و از سوی دیگر، اگر حسابهای پرداختی ارزی داشته باشیم، از

آنجا که باید وجوه ارزی خریداری کنیم قاعدتا به نرخ فروش صراف آنرا تسعیر می کنیم.



عملیات خارجی جزء لاینفک: (رویکرد ارائه مجدد) هنگامیکه صورتهای مالی واحد تجاری جزء لاینفک تسعیر می شوند از نرخهای ارز به قرار زیر استفاده می کنیم .

- همانند تفکر پولی و غیر پولی معاملات ارزی ، برای برگردان یا تسعیر ارقام سود و زیان از نرخ ارز در تاریخ مبادله استفاده می شود اما اگر مکرراً این مبادلات رخ دهند می توان از نرخ میانگین موزون ارز در طول سال استفاده نمود

نکته: اگر در یک اقتصاد با تورم حاد (فوق تورمی) باشیم . ارقام سود و زیانی همانند ارقام پولی به نرخ جاری ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر می شوند.

نکته خیلی خیلی مهم\*\*\*: هزینه استهلاك در رویکرد ارائه مجدد در جزء لاینفک به نرخ تاریخ مبادله یا تاریخ تجدید ارزیابی دارایی ثابت مربوطه تسعیر می شود.

نکته: هزینه مطالبات مشکوک الوصول چون مربوط به مطالبات است به نرخ جاری ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر می شود رویکرد ارائه مجدد در جزء لاینفک : این رویکرد اساساً در جزء لاینفک مطرح می شود . رویکرد ارائه مجدد در واقع در حسابداری تورمی مطرح شده است یعنی جایی که ارقام به پولی و غیر پولی تفکیک می شوند .

نکته بسیار مهم\*\*\*\*\*: پس از آنکه به قرار فوق ، معاملات ارزی و نیز جزء لاینفک تسعیر شد ، تفاوتی تسعیر یعنی سود و زیان تسعیر در صورت سود و زیان دوره جاری گزارش می شود.

تسعیر (برگردان) صورتهای مالی ارزی واحد مستقل خارجی: (رویکرد تسعیر) در این راستا نرخهای تسعیر به قرار زیر بکار می روند :

1- تمامی داراییها و بدهیها (اعم از پولی یا غیر پولی) به نرخ جاری ارز در تاریخ ترانزنامه ، تسعیر می شوند

2- ارقام سود و زیانی ، همانند جزء لاینفک

نکته: هزینه استهلاك در مورد واحدهای مستقل خارجی به نرخ جاری ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر می شود . اما به لحاظ عمل ، از نرخ میانگین موزون استفاده می شود

نکته کنکوری: چنانچه در تست ، رویکرد جزء لاینفک یا واحد مستقل خارجی نامشخص باشد ، پیش فرض آنست که جزء لاینفک است. البته این حکم وقتی صادق است که هزینه استهلاك مجزا ارائه شده باشد در تست اشاره نشده باشد.

3- پس از آنکه به قرار فوق ، صورتهای مالی ارزی واحد مستقل خارجی تسعیر شده ، تفاوتی تسعیر ، یعنی سود و زیان تسعیر در صورت سود و زیان جامع و مانده آن در حقوق صاحبان سهام SE گزارش می شود .

نشانه های تشخیص واحد مستقل خارجی: چنانچه نشانه های زیر احراز شود ، واحد مستقل خارجی محسوب می شود:

1- عمده عملیات به ارز صورت گیرد

2- عمده هزینه ها و فروشها به ارز محلی صورت گیرد

3- عمده تامین مالی به ارز محلی صورت گیرد

4- عملیات روزمره واحد تجاری تحت تاثیر جریان نقدی واحد خارجی بصورت روزانه قرار نگیرد

نکته: چنانچه نشانه های فوق احراز نشود ، واحد خارجی ، جزء لاینفک خواهد بود

\*\*\*\* مسائل خاص تسعیر ارز \*\*\*\*\*:

1- چنانچه داراییها و بدهیهای ارزی شرکتهای دولتی تسعیر شود بر طبق ماده 136 قانون محاسبات عمومی ،

مصوب شهریور 66 اولاً به نرخ جاری ارز در تاریخ ترانزنامه تسعیر می شوند و ثانیاً تفاوتی تسعیر به حساب

اندوخته تسعیر و در صورت سود و زیان جامع گزارش می شود .

**نکته:** اگر در يك سال مالي اين اندوخته مانده بدهكار داشته باشد، به سود و زیان دوره جاری منتقل می شود. زیرا حساب اندوخته مانده بدهكار ندارد.

**نکته:** تفکر شرکتهای دولتی با تفکر واحدهای مستقل خارجی اساساً مشابه است.

۲- در مواردی که اقلام پولی مربوط به سرمایه گذاری در واحد مستقل خارجی باشد به هیچ وجه تفاوت آن به

سود و زیان دوره جاری نمی رود بلکه از يك سو در صورت سود و زیان جامع و از سوی دیگر مانده آن در SE

گزارش می شود که در آن صورت به سود انباشته منتقل می شود

**نحوه عمل جایگزین:** چنانچه نرخ ارز تحت تاثیر نوسانات شدید بانک مرکزی قرار گیرد می توان زیان تسعیر ارز را به

مبلغ دفتری دارایی تحصیل شده منظور نمود، مشروط بر آنکه مبلغ جدید دارایی از حاصل اقل بهای جایگزینی و

خالص ارزش بازیافتی دارایی بیشتر نشود. یعنی مازاد باید بعنوان زیان تسعیر در سود و زیان دوره جاری گزارش شود

**مثال:** شرکت الفا در 90/1/5 مبلغ 1000 دلار کالا خریداری نمود. در این تاریخ نرخ هر دلار 12000 ریال بود. در

تاریخ 90/12/29 نرخ هر دلار در اثر سیاستهای انقباضی بانک مرکزی مبلغ 18000 ریال شده است. نحوه برخورد با

این زیان با دو فرض زیر را محاسبه نماییم.

فرض 1: اقل بهای جایگزینی و مبلغ بازیافتی 19 میلیون ریال باشد

فرض 2: اقل بهای جایگزینی و مبلغ بازیافتی 17 میلیون ریال باشد

**حل:**

در هر دو فرض بالا در تاریخ 90/1/5، اریکل زیر را ثبت می کنیم.

	12.000.000	موجودی کالا
	12.000.000	حسابهای پرداختی ارزی
6.000.000 = 6000 (افزایش نرخ ارز) * 1000		زیان تسعیر

**فرض اول:**

در اینجا ملاحظه می شود که  $18 > 19$  میلیون ریال است و با اعمال قاعده اقل می توان کل زیان تسعیر را به حساب

موجودی کالا منظور نمود

	6.000.000	موجودی کالا	90/12/29
	6.000.000	حسابهای پرداختی ارزی	

**فرض دوم:**

در اینجا ملاحظه می شود که  $18 < 17$  میلیون ریال است و اقل مبلغ 17 میلیون ریال می باشد لذا موجودی کالا را

حداکثر تا سقف 17 میلیون ریال می توان شناسایی نمود و داریم

	5.000.000	موجودی کالا	90/12/29
	1.000.000	زیان تسعیر ارز	
	6.000.000	حسابهای پرداختی ارزی	

## 11. دارایی های نامشهود (استاندارد حسابداری 17)

- 1- دارایی نامشهود ، فاقد ماهیت فیزیکی است یا دارای ارزشی است که مشابه داراییهای دیگر تعیین نمی شود نظیر نرم افزار و علاوه بر غیر فیزیکی بودن باید غیر پولی نیز باشد . به همین دلیل حسابهای دریافتی بلند مدت ، دارایی نامشهود نمی باشند چون پولی هستند.
- 2- ارزش دارایی نامشهود ، تابعی از حقوق یا برتریهای خاصی است که نصیب واحد تجاری می کند . مصادیق دیگر نظیر حق امتیاز ، حق تالیف ، حق اختراع و ...
- 3- شناخت و اندازه گیری دارایی نامشهود پیچیده است . چون اقلامی نظیر علائم تجاری در واحد تجاری ایجاد می شوند و بدون بهای تمام شده هستند . مثلا شبکه های فروش ، نامهای تجاری ، فرمولها و فرآیندها همگی مهم هستند اما داراییهای خارج از ترازنامه هستند .  
**نکته :** نحوه این گونه برخورد نظام بهای تمام شده تاریخی است .
- 4- بین دارایی نامشهود ایجاد شده در واحد تجاری و دارایی نامشهود تحصیل شده ، تفاوت وجود دارد . مثلا فرض کنید شخصی يك جلد کتاب دارد که خود نویسنده آن کتاب است . لذا طبق نظام بهای تمام شده تاریخی ، نمی تواند حق تالیف را شناسایی کند اما اگر امتیاز این کتاب را به ناشر بفروشد به مبلغ 50 م.ر ، این ناشر بر طبق نظام بهای تمام شده تاریخی این دارایی را بعنوان حق تالیف شناسایی می کند.
- 5- سه مورد زیر حایز اهمیت است
  - 1-5- تحقیق همان مرحله تولید دانش یا دانش فنی است
  - 2-5- توسعه همان مرحله کاربرد دانش فنی یا دستاورد تحقیقات برای تولید فرآیندها یا سیستمها و یا تجهیزات است .
  - 3-5- تولید همان مرحله تکثیر است
- 6- بازار فعال بازاریست که سه خصلت زیر را داشته باشد :
  - 1-6- همگن بودن اقلام مورد مبادله در این بازار
  - 2-6- وجود خریدار و فروشنده همیشگی
  - 3-6- در دسترس عموم بودن قیمتها
- 7- داراییهای نامشهود در يك طبقه بندی به ، با عمر مفید معین و با عمر مفید نامعین تفکیک می شوند .

دارایی نامشهود	استهلاک	کاهش ارزش
با عمر مفید معین	دارد	دارد
با عمر مفید نامعین	ندارد	دارد

- 8- معیارهای شناخت داراییهای نامشهود اساسا همانند دارایی ثابت است ، فقط قابلیت تشخیص نیز اضافه شده است . منظور از قابلیت تشخیص اینست که یا قابل تفکیک باشد یا از حقوق قانونی یا قراردادی ناشی شود .  
**نکته :** سرقتی ، يك دارایی غیر قابل تشخیص محسوب می شود ، به همین خاطر دارایی نامشهود محسوب نمی شود . زیرا سرقتی قائم به ذات شرکت است  
**نکته :** حق سرقتی محل کسب دارایی نامشهود محسوب می شود .
- 9- اگر بهای تمام شده دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب را نتوان اندازه گیری نمود شناسایی نمی شود . بلکه بخشی از سرقتی محسوب می شود . تفاوت بهای تمام شده و خالص داراییهای قابل تشخیص را بعنوان سرقتی محسوب می کنیم

## 10- مخارج تحقیق و توسعه R&D

10-1- در مرحله تحقیق R : اساساً هزینه دوره می باشند .

10-2- در مرحله توسعه D :

10-2-1- اگر معیار های شناخت دارایی را احراز نماید ، بعنوان دارایی شناسایی می شود

10-2-2- اگر معیار های شناخت دارایی را احراز نکند ، بعنوان هزینه دوره شناسایی می شود

نکته : در سال اولی که دارایی نامشهود شناسایی می شود نمی توان مخارج قبلی که در سالهای قبل به حساب هزینه منظور شده را برگشت داد . دلیل این برخورد با مخارج تحقیق و توسعه همان مقوله محافظه کاری است .

نکته : تجدید ارزیابی دارایی نامشهود و تعیین بهای تمام شده آنها ، معاوضه آنها ، هزینه کاهش ارزش آنها و استهلاک آنها همانند دارایی ثابت مشهود است .

## 12. صورت های مالی تلفیقی (استانداردهای حسابداری 18 و 19)

### انواع ترکیبهای تجاری

1- ادغام (جذب)

2- تحصیل سهام

در ادغام، انحلال صورت می گیرد. اگر دو شرکت ترکیب شوند، شرکت ترکیب شونده منحل می شود و ترکیب کننده به فعالیت ادامه می دهد.

$$A+B \Rightarrow A \text{ (با حجم بیشتری از خالص داراییها)}$$

ادغام فوق یک طرفه است.

$$A+B+ \Rightarrow C$$

ممکن است ادغام دو طرفه باشد.

در اینحالت هر دو شرکت منحل می شوند و شرکت جدید تاسیس می شود.

نکته: در کنکور طبق استاندارد ایران دو نوع ترکیب وجود دارد.

نکته: در ادغام ترکیب 100% است در تحصیل سهام معمولاً بیش از 50% و حداکثر 100% است. اما شرکتیهای ترکیب

$$A+B \Rightarrow A, B$$

شونده منحل نمی شوند و به فعالیت خود ادامه می دهند

- گوشت گوسفند تمثیل ادغام است

- گوسفند زنده تمثیل تحصیل سهام است که به حیات خود ادامه می دهند.

تمایز تحصیل دارایی و تحصیل سهام: ادغام در واقع تحصیل دارایی است.

### تحصیل سهام

- کمتر از 20%: طبق استاندارد 15 به 6 روش می باشد

- حداقل 20% تا 50%: طبق استاندارد 20 از روش ارزش ویژه استفاده می شود

- بیش از 50%:

الف: روش ارزش ویژه است

ب: صورتهای مالی تلفیقی تهیه می گردد.

نکته: در تحصیل سهام، رابطه اصلی و فرعی ایجاد می شود. به شرکت ترکیب کننده، شرکت اصلی یا مادر و به

شرکت ترکیب شونده، شرکت فرعی اطلاق می شود.

در اینجا هر یک بطور مجزا صورتهای مالی خود را ارائه می کنند. اما شرکت اصلی، ملزم است صورتهای مالی تلفیقی

تهیه نماید.

نکته بسیار مهم: اگر شرکت اصلی صورتهای مالی تلفیقی تهیه نکند قاعدتاً در صورتهای مالی خود باید از روش ارزش

ویژه استفاده کند در مقابل اگر صورتهای مالی تلفیقی تهیه کند، از آنجا که زیر ساخت آنها روش ارزش ویژه است در

صورتهای مالی جداگانه خود باید از یکی از دو روش زیر استفاده کند:

1- بهای تمام شده

2- تجدید ارزیابی

نکته: از آنجا که در صورتهای مالی جداگانه اصلی، از یکی از دو روش فوق استفاده می شود و زیرساخت صورتهای

مالی تلفیقی، روش ارزش ویژه است، کفایت آثار روشهای فوق خنثی شود. سپس بر اساس روش ارزش ویژه عمل

شود.

روش ترکیب تجاری: صرفاً روش خرید است. بهای تمام شده ترکیب همانند بهای تمام شده سایر سرمایه گذارها تعیین می شود. یعنی هزینه های مستقیم، جزئی از بهای تمام شده ترکیب است. تئوریهای حاکم بر تهیه صورتهای مالی تلفیقی:

### 1- تئوری مالکانه

#### 2- تئوری شرکت اصلی

#### 3- تئوری شخصیت – واحد اقتصادی یا واحد تجاری 4-

تئوری شخصیت – سرقفی تحصیل شده (تئوری ایران)

ی مالکانه: در این تئوری، مرکز ثقل و کانون توجه در گزارشگری مالی، شرکت اصلی می باشد و منجر به تلفیق

نسبی می گردد ( عملاً استفاده نمی شود ) و قاعدتاً مبلغی تحت عنوان سهام اقلیت گزارش نمی شود

سهام اکثریت یعنی سهم شرکت اصلی از خالص داراییهای شرکت فرعی در تاریخ تحصیل شرکت فرعی بر اساس ارزشهای منصفانه FV شناسایی می شود. همچنین سهم سرقفی متناسب با درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی شناسایی می شود.

تئوری شرکت اصلی (مادر): در این تئوری نیز مرکز ثقل و کانون توجه در گزارشگری مالی همان شرکت اصلی است و

همان اندازه گیری اکثریت تئوری مالکانه در اینجا صادق است. اما از آنجا که به تلفیق کامل منجر می شود سهم

اقلیت بر پایه مبالغ دفتری SE شرکت فرعی شناسایی می شود. به اقلیت سهم سرقفی تعلق نمی گیرد.

تئوری شخصیت – واحد اقتصادی: در این تئوری، مرکز ثقل در گزارشگری مالی کل گروه است. (هم اکثریت و هم

اقلیت) سهم اکثریت همانند دو تئوری قبل اندازه گیری می شود. اما سهم اقلیت هم بر اساس ارزش منصفانه FV

خالص داراییهای شرکت فرعی در تاریخ تحصیل و نیز سهم سرقفی آنها محاسبه می شود.

تحلیل: در این تئوری، کل سرقفی شناسایی می شود.

تئوری ایران (شخصیت – سرقفی): همانند تئوری شخصیت است، فقط به اقلیت سهم سرقفی تعلق نمی گیرد.

تئوری	نوع تلفیق	خالص داراییها	سرقفلی	سهم اکثریت	سهم اقلیت
مالکانه	نسبی	سهم اکثریت از FV	متناسب با سهم اکثریت	+FV سهم سرقفی	صفر گزارش نمی شود
شرکت اصلی	کامل	سهم اکثریت از FV + سهم اقلیت از BV	متناسب با سهم اکثریت	+FV سهم سرقفی	BV
شخصیت (واحد تجاری یا اقتصادی)	کامل	سهم اکثریت از FV + سهم اقلیت از FV	کامل محاسبه می شود	+FV سهم سرقفی	سرقفلی BV+G
شخصیت + سرقفی ایجاد شده (ایران)	کامل	سهم اکثریت از FV + سهم اقلیت از FV	متناسب با سهم اکثریت	+FV سهم سرقفی	FV

نکته: در تهیه ترانزنامه تلفیقی به تاریخ تحصیل، ارزشهای روز یا منصفانه داراییها و بدهیهای شرکت اصلی استفاده نمی شود، بلکه همان مبالغ دفتری عیناً منتقل می شود.

مثال: با توجه به اطلاعات زیر مشخص نمایید موجودی کالا، سرقفلی، سهم اکثریت و سهم اقلیت در ترانزنامه تلفیقی

(به تاریخ تحصیل) به چه مبالغی ارائه می شود (در چهار تئوری، مالکانه، شرکت اصلی، شخصیت و ایران)؟ (ارقام به

م.ر) بعلاوه، درصد سرمایه گذاری شرکت اصلی 80% است.

شرکت اصلی		شرکت فرعی		موجودی کالا
BV	FV	BV	FV	
500	1200	2000	5000	کل سرقفلی
1000				

فرض کنید این شرکت سایر داراییها را ندارد و بدهیها نیز صفر است .

**حل :**

جمع بستاکار ترازنامه	اقلام مندرج در سمت چپ ترازنامه تلفیقی		اقلام مندرج در سمت راست ترازنامه تلفیقی		تئوری
	سهام اقلیت	سهام اکثریت	سرقفلی	موجودی کالا	
4800	0	$(5000+1000)\%80 = 4800$	$1000*\%80 = 800$	$500+(5000*\%80)=4500$	مالکانه
5200	$2000*\%20=400$	$(5000+1000)\%80 = 4800$	$1000*\%80 = 800$	روش اول: $500+(5000*\%80)+(200*\%20)$ $=4900$ روش دوم: $500+(5000-2000)\%80+2000$ $=4900$	شرکت اصلی
6000	$(5000+1000)\%20 = 1200$	$(5000+1000)\%80 = 4800$	$1000*\%80 = 800$	$500+5000 = 5500$	شخصیت
5800	$5000*\%20=1000$	$(5000+1000)\%80 = 4800$	$1000*\%80 = 800$	$500+5000 = 5500$	ایران
ستون بدهکار ترازنامه (سهام اکثریت و اقلیت) مربوط به شرکت فرعی			مبلغ 500 در طرف راست ترازنامه (در ستون موجودی کالا) مربوط به شرکت اصلی و الباقی مربوط به شرکت فرعی است		

**مفهوم حاکم در تهیه صورتهای مالی تلفیقی : همان مفهوم گروه می باشد**

ردیف	نوع سهام	ویژگی	در ایران	در FASB
1	سهام سهامداران شرکت اصلی	سهام منتشره (سهام در جریان)	گروه (هم اکثریت)	فقط اکثریت در تلفیق هست
2	سهام سهامداران اقلیت شرکت فرعی	سهام منتشره (سهام در جریان)	هم اقلیت ( )	
3	سهام شرکت فرعی در تملک شرکت اصلی	فاقد جریان = حکم سهام خزانه	در فرایند تلفیق	اقلیت در تلفیق حذف می شوند
4	سهام شرکت اصلی در تملک شرکت فرعی	فاقد جریان = حکم سهام خزانه	حذف می شوند	

با توجه به تحلیل فوق ، 2 نکته حائز اهمیت است :

1- سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی در برابر SE فرعی حذف می شود و در ایران مرکز ثقل گزارشگری مالی

گروه می باشد . یعنی هم اکثریت و هم اقلیت ، بنابراین مبالغی نظیر سود خالص تلفیقی CNI ، سود

انباشته تلفیقی و سود سهام مصوب تلفیقی شامل سهم اکثریت و اقلیت می باشد

- سود خالص تلفیقی : ریشه در صورت سود و زیان تلفیقی دارد و هم اکثریت و هم اقلیت را شامل می شود

- سود انباشته تلفیقی: ریشه در گردش حساب سود انباشته تلفیقی دارد و هم اکثریت و هم اقلیت را شامل می شود

- سود سهام مصوب تلفیقی : ریشه در گردش حساب سود انباشته تلفیقی دارد و هم اکثریت و هم اقلیت را

شامل می شود .

**نکته :** بر طبق FASB فقط اکثریت حاکم است یعنی در CNI ، سود انباشته تلفیق و سود مصوب تلفیقی فقط

اکثریت می باشد.

**نکته :** سود انباشته تلفیقی پایان دوره در ترازنامه تلفیقی برای ایران و FASB یکسان است چون در ایران همانند

FASB سهم اقلیت مجزا گزارش می شود

سهام زیان اقلیت + سهم سود اقلیت - CNI (در ایران) = CNI (در FASB)

سهام اقلیت از سود سهام مصوب فرعی - سود سهام مصوب تلفیقی (ایران) = سود سهام مصوب تلفیقی (FASB)

سهام اقلیت از سود انباشته فرعی - سود انباشته تلفیقی (ایران) = سود انباشته تلفیقی (در گردش حساب سود انباشته تلفیقی) (FASB)

**نکته:** سهم سود اقلیت در ایران جنبه افشا دارد ، در حالیکه در FASB جنبه شناسایی یا شناخت دارد . به بیان بهتر در ایران سهم سود اقلیت ، سود محسوب می شود در حالیکه در FASB سهم سود اقلیت ، هزینه محسوب می شود .

**نکته:** زیر ساخت صورتهای مالی تلفیقی ، روش ارزش ویژه است .  
**نکته:** در ترازنامه تلفیقی ، استهلاک انباشته قبل از تحصیل شرکت فرعی منعکس نمی شود و فقط استهلاک انباشته شرکت اصلی منعکس می شود ( زیرا معیار شناخت FV است )

از مبلغ اضافه بهای پرداختی نسبت به سهم ارزش منصفانه شرکت فرعی یا سرمایه پذیر می باشد.

**نکته:** سهم اقلیت + بدهی فرعی + جمع داراییهای اصلی = جمع داراییها در ترازنامه تلفیقی

**سرقفلی منفی:** طبق استاندارد 19 ایران چنانچه سرقفلی منفی ایجاد شود در فرایند تلفیق بر مبنای ارزش منصفانه از داراییهای غیر پولی کسر می شود . ( داراییهای غیر پولی نظیر موجودی کالا ، داراییهای ثابت ، داراییهای نامشهود و ... )  
**صورت سود و زیان تلفیقی و گردش حساب سود ( زیان ) انباشته تلفیقی**

1- به سهام خزانة سود تعلق نمی گیرد

2- از آنجا که دفاتر اصلی به بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی است و تلفیقی به ارزش ویژه ، لذا در فرایند این

تبدیل اثر روش بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی خنثی می شود . -

3 از آنجا که تلفیق بطور کامل صورت می گیرد لذا تعدیل کالا ، بهای تمام شده کالای فروش رفته را تحت تاثیر

قرار می دهد . استهلاک مازاد اموال ، هزینه استهلاک را تعدیل می کند و هزینه استهلاک سرقفلی نیز

شناسایی می شود .

**ترتیب تهیه صورتهای تلفیقی**

- اول صورت سود و زیان تلفیقی

- دوم گردش سود و زیان انباشته تلفیقی

- سوم ترازنامه تلفیقی تهیه می شود .

**فصل سوم جلد دوم**

1- CCF 2 بار در کنکور آمده

2- تحصیل میان دوره ای ( 3 بار در کنکور آمده ) -3

تحصیل سهام فرعی به دفعات ( 1 بار در کنکور آمده )

**CCF:** مبادلات دروم گروهی در CCF تاثیر ندارد نظیر اعطای وام توسط اصلی به فرعی که در CF اصلی فعالیت سرمایه گذاری و در CF فرعی فعالیت تامین مالی محسوب می شود . ولی در CCF اثر آنها خنثی می شود . یعنی گزارش نمی شود .

**توزیع سود سهام ( نقدی )**

1- به شرکت اصلی تعلق داشته باشد : در CCF گزارش می شود

2- به شرکت فرعی تعلق داشته باشد

1-2- توزیع سود به اقلیت : در CCF گزارش می شود

2-2- توزیع سود به شرکت اصلی : ( مبادله درون گروهی ) در CCF گزارش نمی شود .

**افزایش نقدی سرمایه**

1- مربوط به شرکت اصلی باشد : در CCF گزارش می شود

2- مربوط به شرکت فرعی باشد



2-1- مربوط به اقلیت باشد : در CCF گزارش می شود

2-2- مربوط به شرکت اصلی باشد : (مبادله درون گروهی) در CCF گزارش نمی شود .

\*\*\*\* چنانچه شرکت فرعی ، سهام شرکت اصلی را نقداً تحصیل نماید آیا در CCF گزارش می شود ؟ چرا ؟ در کدام

### بخش؟

پاسخ : اولاً در CCF گزارش می شود و ثانیاً در بخش فعالیتهای تامین مالی

تحصیل میان دوره ای : چنانچه سهام شرکت فرعی در طول سال مالی ، نه ابتدای سال ، تحصیل شود . سه نکته زیر حائز اهمیت است :

1- سود خالص فرعی مربوط به قبل از تاریخ تحصیل به سود انباشته فرعی در ابتدای سال اضافه می شود .

2- همانند مورد فوق اگر رخ دهد و سود سهام مصوب قبل از تاریخ تحصیل اما از ابتدای سال تحصیل به بعد

وجود داشته باشد . اینبار از سود انباشته کسر می شود

3- از آنجا که تلفیق بطور کامل صورت می گیرد ، یعنی در سال تحصیل میان دوره ای نیز کل عملکرد فرعی با

عملکرد اصلی جمع می شود در صورت سود و زیان تلفیقی ، سود قبل از تحصیل خریداری شده فرعی به

شکل کاهنده ارائه می شود .

از این دو قسمت 100% یک تست کنکور هست

خرید سهام فرعی به دفعات : در مواردی که مرحله ای سهام شرکت فرعی تحصیل می شود و برای هر مرحله ، بطور

مجزا سرفهلی و سایر تفاوتها شناسایی می شود ، قاعدتاً عمر مفید مقاطع مختلف لزوماً در پایان سال مالی یکسان نیست

مبادلات بین شرکتهای گروه (فصل 4 و 5 جلد دوم)

سود تحقق نیافته : چنانچه شرکتهای گروه در طول سال مالی داراییهایی را شامل سود و زیان مبادله نمایند ، مادامیکه

از درون گروه خارج نشده است ، سود و زیان آنها تحقق نیافته محسوب می شود . همینکه این دارایی به اشخاص

خارج از گروه واگذار شود ، سود و زیان آنها تحقق یافته محسوب می شود . به بیان بهتر ، مرز تحقق یا عدم تحقق

سود و زیان ناشی از مبادلات درون گروهی مرز شخصیت یگانه محسوب می شود ، اگر در مقطع ترازنامه در درون

گروه موجود است ، هنوز تحقق نیافته است . اما اگر در این مقطع از مرز شخصیت یگانه عبور نماید ، تحقق یافته تلقی

می شود .

نکته بسیار مهم \*\*\*\* : کل سود و زیان تحقق نیافته حذف می شود . دلیل حذف کل سود و زیان ، همان مقوله

کنترل است .

نکته : در ارزش ویژه و تلفیق ، رجحان محتوا بر شکل ، زیر بنا است

حسابهای متقابل : به حسابهایی نظیر حسابهای دریافتی و پرداختی درون گروهی ، حسابهای متقابل اطلاق می شود

لذا در فرایند تلفیق در برابر هم حذف می شوند . چنانچه حسابهای متقابل در فرایند تلفیق حذف نشوند ، صرفاً

صورتهای مالی تلفیقی متور می شوند ، یعنی سود خالص تلفیقی مخدوش نمی شود در حالیکه اگر سود تحقق نیافته

در فرایند تلفیق حذف نشود ، نه تنها صورتهای مالی تلفیقی متورم می شود ، بلکه سود خالص تلفیقی (CNI) و در

مواردی سهم سود اقلیت مخدوش می شود .

انواع فروشهای درون گروهی :

1- فروش سرپایینی (اصلی به فرعی) (پایین دستی) : فروش شرکت اصلی به فرعی محسوب می شود

2- فروش سربالایی (بالا دستی) : فروش شرکت فرعی به شرکت اصلی محسوب می شود .

نکته : فروش فرعی به فرعی حکم فروش سربالایی را دارد .

## روشهای تخصیص سود یا زیان تحقق نیافته :

1- تخصیص کامل: با توجه به انواع فروش درون گروهی، در سه حالت زیر تخصیص کامل به اکثریت صورت میگیرد:

الف: فروش سرپایینی، و فرعی فاقد اقلیت

ب: فروش سر پایینی و فرعی دارای اقلیت

ج: فروش سربالایی و فرعی فاقد اقلیت

2- تخصیص متناسب: فقط در يك حالت تخصیص متناسب صورت می گیرد، آنهم فروش فرعی به اصلی یا به

فرعی دیگر و در صورتی که شرکت فرعی دارای سهامدار اقلیت باشد.

در مجموع می توان گفت: اگر شرکت فرعی فروشنده باشد و دارای اقلیت باشد، تخصیص متناسب صورت می گیرد و

در غیر اینصورت تخصیص بطور کامل به اکثریت صورت می گیرد.

روشهای حسابداری شرکت اصلی: از آنجا که در صورتهای مالی اصلی، از روش بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی

استفاده می شود، لذا تعدیلات سود و زیان تحقق نیافته در صورتهای مالی اصلی اعمال نمی شود

نکته مربوط به روش ارزش ویژه در سرمایه گذاری بین حداقل 20% تا 50% (یعنی سرمایه گذاری در واحدهای تجاری

وابسته) \*\*\*: کل سود و زیان تحقق نیافته فقط در تلفیق حذف می شود، بنابراین در مورد مبادلات سرمایه گذار و

سرمایه پذیر به روش ارزش ویژه، صرفاً متناسب با درصد سرمایه گذاری شرکت سرمایه گذار، حذف می شود. بعنوان

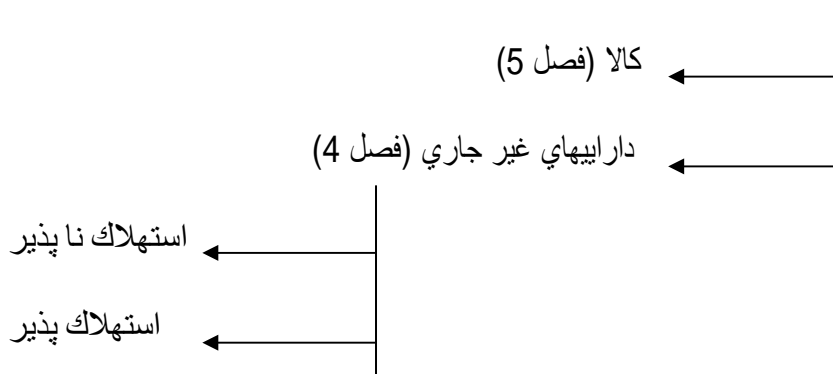
نمونه اگر شرکت سرمایه گذار 40% از سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر را داشته باشد و کالایی به مبلغ

10م.ر و با سود 3م.ر مبادله شده باشد، در دفاتر سرمایه گذار صرفاً 1.200.000 ریال حذف می شود:

\*\*\*\*\*نکته کلیدی\*\*\*\*\*: پیش فرض اساسی آنست که چنین مبادله ای بین شرکتهای گروه رخ نداده

است و داراییهای مبادله شده در درون گروه باید به همان مبالغ شرکت فروشنده درون گروهی با فرض عدم فروش در

صورتهای مالی تلفیقی انعکاس یابد. انواع مبادلات درون گروهی



مبادله داراییهای استهلاك ناپذیر بین شرکتهای گروه: هنگامیکه اینگونه داراییها نظیر زمین، شامل سود و زیان بین

شرکتهای گروه مبادله می شود، برای مقاصد تلفیق حذف می شود و هنگامیکه به اشخاص خارج از گروه فروخته شد،

مجددا شناسایی می شود

نکته: ثبتهای پای کاربرگ فصول 4 و 5 در کنکور مطرح می شود.

نکته: از آنجا بیکه ثبتهای حذفی (پای کاربرگ) انعکاسی در دفاتر اصلی یا فرعی ندارد، لذا ثبتهای مذکور مادامیکه

دارایی مبادله شده به اشخاص خارج از گروه فروخته نشده، انجام می شود.

مبادله داراییهای استهلاك پذیر بین شرکتهای گروه: اساساً همانند استهلاك ناپذیر است اما چون مستهلاك می شوند

معادل استهلاك اضافی نیز سود تحقق نیافته به سود تحیاافته تبدیل می شود

**نکته:** نماینده داراییهای ثابت استهلاک پذیر در صورت سود و زیان ، هزینه استهلاک است . قاعدتا با بستنکار نمودن هزینه استهلاک در فرایند تلفیق ، در واقع سود تحقق یافته شناسایی می شود چون هزینه استهلاک کاهش می یابد .

**مبادلات کالا:** همانند مبادلات داراییهای غیر جاری استهلاک ناپذیر می باشد .

**نکته:** نماینده موجودی کالا در صورت حساب سود و زیان ، بهای تمام شده کالای فروش رفته است .

**نکات کنکوری برای موجودی کالا \*\*\*\***

1- اگر سوال شود سود خالص تلفیقی چه مبلغی است مهم نیست که فروش ، سر بالایی یا سر پایینی باشد ، یعنی

کل سود تحقق نیافته مدنظر قرار می گیرد -

2 اگر سوال شود سهم سود اقلیت چه مبلغی است صرفا سود تحقق نیافته سر بالایی مدنظر قرار می گیرد

3- اگر سوال شود سهم اکثری از سود شرکت فرعی در این مورد نوع فروش درون گروهی مدنظر قرار می گیرد

چون در فروش سر پایینی کل سود تحقق نیافته و در فروش سر بالایی صرفا سهم اکثریت مدنظر قرار می گیرد 4-

اگر در اطلاعات تست کنکور ، موجودی کالای درون گروهی اول و پایان دوره ارائه شده باشد ، صرفا خالص

لحاظ می شود . اگر موجودی کالا در پایان دوره نسبت به اول دوره افزایش یافته باشد ، قاعدتا تحقق نیافته

دارد و اگر نسبت به اول دوره کاهش یافته باشد ، قاعدتا تحقق یافته دارد .

**نکته:** اگر در تست کنکور ، موجودی کالای درون گروهی ارائه شده باشد و در ستون شرکت اصلی باشد ، در واقع

فروشنده آن شرکت فرعی است و در نتیجه فروش سر بالایی است . عکس آن نیز صادق است یعنی اگر در ستون فرعی

باشد یعنی فروشنده آن اصلی است که حکم سر پایینی را دارد .

مبادلات سهام شرکت فرعی : اگر شرکت اصلی طرف مبادله باشد یا نباشد ، آنچه که اهمیت دارد اثر بر SE شرکت

فرعی است ، اگر حق شرکت اصلی در شرکت فرعی تغییر کند ، تفاوت مربوطه توسط شرکت اصلی شناسایی می شود

در این راستا سه حالت زیر در ترازنامه شرکت فرعی در بخش حقوق صاحبان سهام متصور است :

1- BV سهام = مبلغ فروش : سرمایه گذاری تحت تاثیر قرار نمی گیرد

2- BV سهام > مبلغ فروش : حقوق صاحبان سهام افزایش می یابد ، به تبع آن سرمایه گذاری افزایش می یابد

و تفاوت طبق روال عادی شناسایی می شود .

3- BV سهام < مبلغ فروش : حقوق شرکت اصلی کاهش می یابد ، به تبع آن سرمایه گذاری کاهش می یابد و

قاعدتا تفاوتی منفی شناسایی می شود .

### مالکیت‌های چند سطحی

**سهم اقلیت:** آن میزان از سهامی است که بطور مستقیم یا غیر مستقیم به شرکتهای گروه تعلق نداشته باشد (یعنی

در اختیار اشخاصی خارج از گروه باشد)

**سرمایه گذاری متقابل شرکت فرعی در شرکت اصلی:** همانطور که در تبیین مفهوم گروه بیان شد از منظر شخصیت

یگانه ، این نوع از سرمایه گذاری حکم سهام خزانه را دارد . لذا بر طبق استاندارد 18 ایران به روش سهام خزانه عمل

می شود . یعنی اولاً سهام شرکت اصلی در مالکیت شرکتهای فرعی به شکل **کاهنده** در SE ترازنامه تلفیقی و ثانیاً به

**بهای تمام شده** ارائه می شود .

سود خالص تلفیقی ، سود سهام مصوب تلفیقی در مالکیت‌های چند سطحی همراه با مالکیت متقابل :

از آنجا که استاندارد 18 ایران روش بهای تمام شده را برای سرمایه گذاری متقابل مطرح نموده است و از سوی دیگر برای صورتهای مالی جداگانه ، روشهای بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی مطرح شده است ، لذا برای محاسبه سود خالص اصلی و سود خالص شرکتهای فرعی، علاوه بر سود عملیاتی آنها ، سودهای مصوب فرعی مد نظر قرار می گیرد. سود خالص تلفیقی نیز طبق روال عادی از حاصل جمع سودهای عملیاتی شرکتهای اصلی و فرعی بدست می آید اما آنچه که از همه مهمتر می باشد ، سود سهام مصوب تلفیق است که طبق فرمول زیر قابل محاسبه است

سهم شرکت فرعی + سهم اقلیت از سود + سود سهام مصوب اصلی = سود سهام مصوب تلفیقی - 1  
 از سود سهام مصوب اصلی سهم فرعی  
 (حکم سهام خزانه را دارد)

سهم اقلیت از سود + (درصد سرمایه گذاری متقابل - 1) × سود سهام مصوب اصلی = سود سهام مصوب تلفیقی - 2  
 سهام مصوب فرعی فرعی در اصلی

بر طبق FASB پاسخ این تست گزینه 1 می باشد زیرا به اقلیت سود تعلق نمی گیرد ولی 10% وجود دارد .  
 با توجه به اطلاعات زیر سود سهام مصوب تلفیقی طبق استانداردهای حسابداری ایران چه مبلغی است (ارقام به م.ر)

	سود سهام مصوب	سود عملیاتی	
A	4.000	5.000	
B	1500	2.000	
C	800	1.000	

```

    graph TD
      A -- 10% --> B
      A -- 10% --> C
      B -- 60% --> C
      C -- 30% --> B
    
```

حل :

$$\text{سود سهام مصوب تلفیقی} = 4000 \times (1 - (\%10 + \%10)) + 1500 \times \%40 + 800 \times \%15 = 3200 + 600 + 120 = 3920$$

نکته : سرمایه گذاری فرعی در فرعی ، سرمایه گذاری متقابل محسوب نمی شود بلکه فقط سرمایه گذاری فرعی در اصلی حکم سرمایه گذاری متقابل را دارد .

### 13. سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته (استاندارد حسابداری 20)

تئوری مالکانه: بر اساس این تئوری، مرکز ثقل و کانون توجه در گزارشگری مالی مالک است به همین خاطر میگوییم دارایی به مالک تعلق دارد و بدهی نیز بدهی مالک است. لذا در آمد، درآمد مالک و سود، سود مالک است. هزینه، هزینه مالک و زیان، زیان مالک است.

در مواردی که حداقل 20 تا 50 درصد از سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه پذیر توسط سرمایه گذار تحصیل می شود، فرض می شود که شرکت سرمایه گذار قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه در سیاستهای مالی و عملیاتی شرکت سرمایه پذیر می باشد به بیان بهتر قادر به مشارکت در سیاست گذاری مالی و عملیاتی سرمایه پذیر می باشد. نکته: 6 روش سرمایه گذاری که در جلسه قبل بر طبق استاندارد 15 تبیین شد بخاطر آنست که نفوذ قابل ملاحظه یا مشارکت احراز نمی شود. در واقع در مورد 6 روش مذکور تئوری تفکیک شخصیت حاکم است.

ارزش ویژه: هنگامیکه نفوذ قابل ملاحظه یا مشارکت احراز می شود در واقع تئوری مالکانه حاکم است. به همین خاطر شرکت سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه استفاده می کند.

(بدهیها-داراییها) = خالص داراییها = حقوق صاحبان سهام = ارزش ویژه

نکته: در روشهایی نظیر ارزش بازار، مرکز ثقل و کانون توجه در گزارشگری مالی ارزش بازار و بازار است در حالیکه در روش ارزش ویژه مرکز ثقل و کانون توجه در گزارشگری مالی حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه پذیر می باشد. یعنی به تغییرات S.E توجه می نماییم.

نکته: نام دیگر روش ارزش ویژه، تلفیق یک سطری است (در استاندارد 18)

ترازنامه سرمایه پذیر

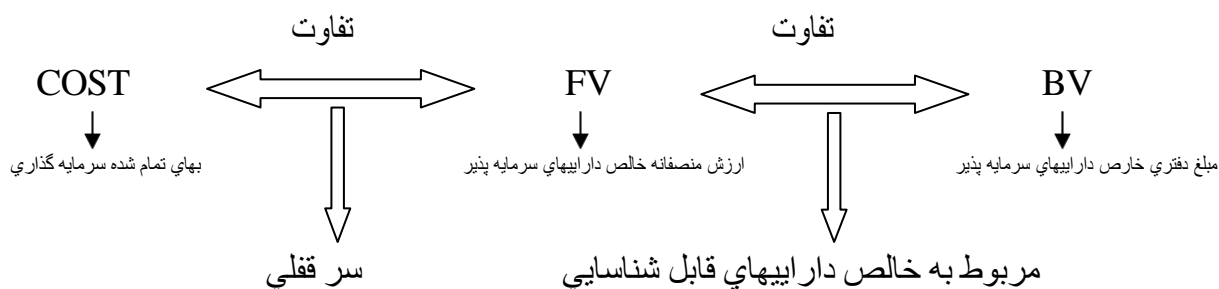
ترازنامه سرمایه گذار

حقوق صاحبان سهام:	سرمایه گذارینها:
1. افزایش سود خالص گزارش شده (سبب افزایش SE)	1. سود خالص گزارش شده (سبب افزایش سرمایه گذاری)
2. زیان خالص گزارش شده (سبب کاهش SE)	2. زیان خالص گزارش شده (سبب کاهش سرمایه گذاری)
3. تصویب سود سهام شرکت سرمایه پذیر (سبب کاهش (سبب افزایش SE))	3. تصویب سود سهام شرکت سرمایه پذیر (سبب کاهش سرمایه گذاری)
4. توزیع سود سهمی سرمایه پذیر (تأثیری بر SE ندارد)	4. توزیع سود سهمی سرمایه پذیر (تأثیری در سرمایه گذاری ندارد)
5. تجزیه سهام سرمایه پذیر (تأثیری بر SE ندارد)	5. تجزیه سهام سرمایه پذیر (تأثیری در سرمایه گذاری ندارد)
6. مازاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت و سرمایه گذاری بلند مدت سرمایه پذیر (سبب افزایش SE)	6. مازاد تجدید ارزیابی دارایی ثابت و سرمایه گذاری بلند مدت سرمایه پذیر (سبب افزایش سرمایه گذاری)
7. افزایش سرمایه سرمایه پذیر (سبب افزایش SE)	7. افزایش سرمایه سرمایه پذیر (سبب افزایش سرمایه گذاری)
8. کاهش سرمایه سرمایه پذیر (سبب کاهش سرمایه گذاری)	8. کاهش سرمایه سرمایه پذیر (سبب کاهش سرمایه گذاری)

2 نکته مهم: 1. در محاسبه سر قفلی صرفاسهم سرمایه گذار مد نظر قرار می گیرد

2. ارزش منصفانه خالص داراییهای سرمایه پذیر متناسب با درصد سرمایه گذاری بکار می رود. قاعدتا اگر مبلغ دفتری در اختیار باشد با توجه به اضافه ارزش ها یا کاهش ارزشها این مبلغ دفتری به ارزشهای منصفانه تبدیل می شود.

**تعریف تلفیق یک سطری:** بر اساس این روش، بجای ارائه تک تک اقلام داراییها و بدهیهای سرمایه پذیر در ترازنامه شرکت سرمایه گذار صرفاً یک قلم بعنوان سرمایه گذاری گزارش می شود. علاوه بر این در صورتحساب سود و زیان شرکت سرمایه گذار بجای ارائه تک تک اقلام درآمدها و هزینه های شرکت سرمایه پذیر، صرفاً یک قلم بعنوان سود حاصل از سرمایه گذاری گزارش می شود



**مثال:** 30% سهام شرکت را 12 م.ر خریدیم. ارزش منصفانه 20 و ارزش دفتری 10 بوده سر قفلی سهم سرمایه گذار:  $6 = 20 * 30\% - 12$  (بهای تمام شده) : G سر قفلی سهم سرمایه گذار

روش دیگر:

ارزش تلویحی شرکت  $12 / 30\% = 40$   
 ارزش منصفانه شرکت (20)  
 کل سر قفلی 20  
 نسبت سرمایه گذاری  $30\% *$   
 سهم از سر قفلی 6

روش دیگر محاسبه سر قفلی کل:  $20 = 6 / 30\%$

**تعدیل سود حاصل از سرمایه گذاری (مرحله چهارم روش ارزش ویژه)**

از آنجا که بهای تمام شده سرمایه گذاری از ارزشهای منصفانه و مبالغ دفتری شرکت سرمایه پذیر متفاوت است لذا سود حاصل از سرمایه گذاری تعدیل می شود.

- معیار تعدیل سر قفلی و داراییهای ثابت استهلاک پذیر، همان فرآیند استهلاک است که طبق عمر مفید یا عمر مفید باقیمانده تعدیل می شود -

معیار تعدیل موجودی کالا بر اساس فروش یا عدم فروش آن است. وقتی ذکر می شود موجودی کالا فروخته شده است یعنی باید تعدیل شود.

**نکته:** اگر برای موجودی کالا بیان شود به روش fifo عمل می شود یعنی موجودی کالا فروخته شده است.

- داراییهای استهلاک ناپذیر همانند موجودی کالا می باشند یعنی وقتی که واگذار یا فروخته شوند تعدیل می شوند.

**نحوه اعمال تعدیل:** اگر ارزشهای منصفانه از مبالغ دفتری بیشتر باشند در واقع بهای تمام شده سرمایه گذاری بیشتر است. لذا بابت تعدیل، سود حاصل از سرمایه گذاری کاهش می یابد. عکس آن نیز صادق است یعنی اگر ارزشهای

منصفانه از مبالغ دفتری کمتر باشند در واقع بهای تمام شده سرمایه گذار کمتر است. لذا بابت تعدیل، سود حاصل از سرمایه گذاری افزایش می یابد.

**نکته مهم \*\*\*\*\*:** حداقل 20 تا 50 درصد پایه محسوب می شود. یعنی اگر شوهده خلاف آنرا نشان دهد بر طبق شواهد عمل می شود. بعنوان نمونه اگر با 18% نفوذ قابل ملاحظه یا مشارکت احراز شود باید از روش ارزش ویژه استفاده شود. عکس آن نیز صادق است. یعنی اگر با 22% شواهد حاکی از عدم احراز نفوذ قابل ملاحظه یا مشارکت باشد، نمی توان از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

چهار مرحله ارزش ویژه عبارتند از:

- 1- تحصیل سهام (بهای تمام شده یا مانده سرمایه گذاری در سالهای بعد)
- 2- گزارش سود (اضافه می شود) یا زیان (کسر می شود) شرکت سرمایه پذیر
- 3- توزیع سود سرمایه پذیر (فقط از سرمایه گذاری کسر می شود (ربطی به سود سرمایه گذاری ندارد))
- 4- تعدیل سود سرمایه گذاری (اضافات و کسری ارزش داراییها و کسر کردن سرقفلی سهم سرمایه گذار)

### مسائل خاص سرمایه گذاری:

برگشت سرمایه گذاری: در این سرفصل دو نکته حائز اهمیت است

- 1- اگر شرکت سرمایه پذیر سودی مازاد بر سود انباشته توزیع کند، مازاد برای سرمایه گذار برگشت سرمایه گذاری است. لذا سرمایه گذاری بستانکار می شود

مثال: با توجه به اطلاعات زیر ثبت لازم در دفاتر سرمایه گذار ارائه شود (ارقام به م.ر.)

مانده سود انباشته سرمایه پذیر	200	
سود سهام مصوب سرمایه پذیر	250	
درصد سرمایه گذاری	10%	
حل: نقد	25	$250 * 10\%$
درآمد سود سهام	20	$200 * 10\%$
سرمایه گذاری	50	$(250 - 200) * 10\%$

نکته: در روش ارزش ویژه هر مبلغی که توزیع شود چه بیشتر از سود انباشته و یا مربوط به قبل از تاریخ تحصیل، در هر حال سرمایه گذاری بستانکار می شود.

در مثال فوق فرض کنید 10% در اختیار باشد در اینصورت روش ارزش ویژه می باشد.

نقد 50

سرمایه گذاری 50

چون در روش ارزش ویژه قبلاً شناسایی شده است

- 2- چنانچه از محل سود انباشته یا سود قبل از تحصیل و یا اندوخته قبل از تحصیل سرمایه گذاری، به شرکت سرمایه گذار سودی پرداخت شود بعنوان برگشت سرمایه گذاری به بستانکاری سرمایه گذاری منظور می شود. توزیع سود سهمی و تجزیه سهام: از آنجا که سود سهمی مستلزم خروج دارایی نیست، لذا سرمایه گذار ثبتي انجام نمی دهد درحالیکه مطالبات حال شده نشانگر خروج دارایی یا احتمال خروج دارایی است لذا سرمایه گذار، درآمد سود سهام را شناسایی می کند.

توقف شناسایی زیان خالص در روش ارزش ویژه: در مواردی که شرکت سرمایه پذیر متحمل زیان خالص می شود. طبق روال عادی، زیان خالص توسط سرمایه گذار شناسایی می شود. اما تا هنگامیکه سرمایه گذاری صفر شود. به

محض اینکه سرمایه گذاری صفر شد استفاده از ارزش ویژه متوقف می شود استفاده مجدد از روش ارزش ویژه منوط به خنثی نمودن زیانهای شناسایی نشده قبلی است به بیان بهتر با سودهای گزارش شده بعدی ابتدا زیانهای شناسایی نشده قبلی خنثی می شود و سپس مابقی متناسب با درصد سرمایه گذاری شناسایی می شود .

مثال : فرض کنید مانده سرمایه گذاری در ابتدای سال 200 م.ر با 40% سرمایه گذاری می باشد . سال اول شرکت سرمایه پذیر 1200 م.ر زیان خالص اعلام و در سال دوم 2000 سود خالص گزارش می کند :

سرمایه گذاری	200	200
81/12/29		81/1/1
زیان قابل شناسایی (480) = 40% * (1200)		520
81/12/29		82/12/29

زیان شناسایی نشده (280) = 200 + (480)

$$2000 * 40\% = 800 + (280) = 520$$

کاهش دائمی ارزش سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته : طبق روال عادی شناسایی می شود .



## 14. حسابداری اجاره های سرمایه ای (استاندارد حسابداری 21)

چنانچه در قرارداد اجاره حداقل یکی از معیارهای زیر احراز شود اجاره از نوع سرمایه ای است یعنی تقریباً تمامی ریسک و مزایای مالکیت از اجاره دهنده به اجاره گیرنده منتقل شده است .

1- اجاره به شرط تملیک باشد ( تملک در آینده ، قطعی)

2- BPO اختیار خریدار زانتر (تملك در آینده، احتمالی): چنانچه در پایان مدت اجاره، اجاره کننده اختیار داشته باشد دارایی مورد اجاره را به قیمت ارزانتر از ارزش منصفانه به تملك در آورد در واقع این معیار احراز شده است .

نکته : به هیچ وجه دو معیار فوق نمی توانند همزمان در یک قرارداد وجود داشته باشند

3- آزمون 75% : مدت اجاره حداقل 75% عمر اقتصادی (در کنکور عمر مفید یا اقتصادی) مورد اجاره باشد .

4- ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره بها ، حداقل 90% ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد (آزمون بازیافت سرمایه گذاری) خلاصه این معیار به قرار زیر است

$$(PVMLP / FV) \geq 90\%$$

5- دارایی مورد اجاره ماهیت خاصی داشته باشد که اجاره کننده تنها بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه آنرا مورد استفاده قرار دهد . مثلاً شهرک سینمایی ، چون دارای ماهیت خاص ساخت فیلم و سریال یا برای بازدید عمومی است ، اگر برای این دو هدف اجاره شود ، اجاره سرمایه ای است اما اگر شهرک سینمایی را پس از اجاره ، تخریب نماید و به آپارتمانهای متعدد تبدیل نماید ، چون تغییرات قابل ملاحظه است ، اجاره سرمایه ای محسوب نمی شود . یعنی حتی اگر 4 شرط اول احراز شود ولی شرط 5 احراز نشود ، اجاره سرمایه ای نیست .

چنانچه معیارهای فوق احراز نشوند یعنی ریسک و مزایا منتقل نشده و اجاره از نوع عملیاتی است .

حسابداری اجاره ها :

1- حداقل مبالغ اجاره بها (MLP) : عبارتست از

1-1- مبالغ اجاره بها (غیر از اجاره بهای احتمالی و هزینه های اجرایی)

2-1- ارزش باقیمانده تضمین شده (GRV) (یعنی ارزش باقیمانده تضمین نشده اینجا لحاظ نمی شود)

3-1- قیمت خرید ارزانتر

2- ارزش باقیمانده (RV) : عبارتست از ارزش منصفانه برآوردی دارایی مورد اجاره ، در پایان مدت اجاره ، اگر توسط اجاره کننده ، یا شخصی غیر وابسته به اجاره دهنده تضمین شود به آن تضمین شده می گویند . در غیر اینصورت تضمین نشده است .

نکته : اگر شخصی وابسته به اجاره دهنده ، تضمین کند در واقع تضمین نشده است .

3- هزینه اجرایی : به هزینه هایی نظیر بیمه سالانه اموال ، مالیات سالانه اموال و نیز تعمیر و نگهداری آنها ، هزینه های اجرایی گویند که 4 حالت برای آن متصور است

3-1- بطور جداگانه از اجاره بها توسط مستاجر پرداخت شود .

3-2- بعنوان بخشی از اجاره بها پرداخت شود

3-3- قرارداد اجاره در مورد هزینه های اجرایی مسکوت باشد

3-4- توسط اجاره دهنده پرداخت شود.

صرفاً در حالت (3-1) به هزینه های اجرایی کاری نداریم یعنی در سه حالت بعدی ، حتی اگر لازم باشد هزینه های اجرایی برآوردشود از مبالغ اجاره بها کسر می شود سپس در محاسبات PV لحاظ می شود

4- قیمت خرید ارزانتتر : BPO با وجود این شرط در قرارداد اجاره ، اجاره کننده اختیار دارد که دارایی مورد اجاره را به قیمتی ارزانتتر از ارزش منصفانه در پایان مدت اجاره به تملک خود درآورد.  
نکته : کارکرد قیمت خرید ارزانتتر همانند ارزش باقیمانده تضمین شده است اما يك تفاوت جزئي دارد که در مقوله استهلاك بيان خواهد شد .

5- اختیار تمدید ارزان تر : با وجود این شرط در قرارداد ، اجاره کننده مي تواند مدت اجاره را با اجاره بهاي ارزانتتر تمدید کند .

نکته : مدت قابل تمدید به مدت اجاره افزوده مي شود . سپس در محاسبات PV لحاظ مي شود .

6- مبلغ قابل ثبت : اقل ارزش فعلي حداقل اجاره بها PVMLP و FV ، همان مبلغ قابل ثبت است

نکته : اگر اقل این هر دو ، PVMLP باشد مشکلي نیست اما اگر FV باشد با آزمون و خطا نرخ بهره متناسب با FV بدست مي آید .

نکته : رابطه نرخ تنزیل و قیمت معکوس است . هنگامیکه اقل FV باشد ، نرخ بهره متناسب با آن از نرخ بهره قرار داد بیشتر خواهد بود

7- دوره استهلاك : اگر اجاره بر اساس معیارهاي اول و دوم سرمایه اي محسوب شود این دوره همان عمر مفید است مگر آنکه مدتاجاره با عمر مفید به قرار زیر تفاوت داشته باشد مثلاً اگر عمر مفید 20 سال و مدت اجاره 15 سال باشد ، دوره استهلاك با معیار اول و دوم 20 سال خواهد بود . حال فرض کنید عمر مفید 20 سال و مدت اجاره 25 سال باشد . باز هم دوره استهلاك همان عمر مفید است . (اگر شرط اول یا دوم احراز شود) چنانچه اجاره بر اساس معیارهاي غیر از معیار هاي اول و دوم سرمایه اي محسوب شود دوره استهلاك ، اقل مدت اجاره و عمر مفید است (عموما این اقل ، مدت اجاره است )

8- سرمایه گذاری ناخالص : GI عبارتست از حداقل مبالغ اجاره بعلاوه ارزش باقیمانده تضمین نشده

$$GI = MLP + UG.R.V$$

9- سرمایه گذاری خالص : NI همان ارزش فعلي سرمایه گذاری ناخالص است

$$NI = PV.G.I$$

10- درآمد مالي کسب نشده : تفاوت بین سرمایه گذاری ناخالص و سرمایه گذاری خالص مي باشد.

11- نرخ بهره ضمنی (نرخ بهره متناسب به قرارداد اجاره): نرخي است که PVMLP و PV ارزش

باقیمانده تضمین نشده را با ارزش منفانه FV دارایی مورد اجاره برابر مي سازد یعنی فرمول زیر

$$FV = PVMLP + PV$$

نکته کنکوری : اگر ارزش باقیمانده صفر باشد ، در واقع FV با PVMLP برابر است یعنی نیازی به محاسبات اضافی نداریم (یعنی تست در مورد ارزش باقیمانده تضمین نشده مسکوت باشد )

12- نرخ استقرار اجاره کننده : نرخي است که اگر اجاره کننده فرضاً در نظر مي داشت دارایی مشابه با

دارایی مورد اجاره را از طریق تامین مالي خریداری کند بر اساس آن متحمل بهره یا هزینه مالي مي شد.

13- روش بهره موثر : روشي است که اجاره دهنده و اجاره گیرنده به ترتیب به نرخي ثابت درآمد و هزینه

مالي را شناسایی مي کنند

14- مبلغ استهلاك پذیر : (ارزش باقیمانده – مبلغ ثبت شده دارایی اجاره اي) : در محاسبه استهلاك

برای کسر نمودن ارزش باقیمانده باید دو شرط زیر ، بطور همزمان احراز شود

شرط اول : ارزش باقیمانده تضمین شده باشد

شرط دوم : دوره استهلاك همان مدت اجاره باشد نه عمر مفيد

حسابداري اجاره های سرمايه اي :

انواع اجاره براي اجاره کننده :

1- عملياتي

2- سرمايه اي

انواع اجاره براي اجاره دهنده\*\*\*\*

1- عملياتي

2- سرمايه اي \*\*\*

1-2- اهرمي (سه جانبه )

2-2- تامین مالي مستقيم : مانند شرکتهای ليزينگ ، بدون واسطه (  $FV = COST$  ) يعني فاقد سود و

زيان باشند و سود آنها در بهره اي است که مي گيرند .

1-1- شکل فروش شامل سود و زيان است يعني (  $FV \# COST$  )

نکته : اقساط دريافتي در تامین مالي مستقيم نظير شرکت های ليزينگ در بخش فعاليتهاي عملياتي در صورت جريان وجوه نقد ارائه مي شود .

نکته : براي اجاره دهنده ، مبلغ فروش همان اقل PVMLP و FV است

معمولا اقل PVMLP است و اساسا مبلغ فروش همان PVMLP است بنابر اين

$PVMLP =$  مبلغ فروش

PV ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین شده - بهای تمام شده دارایی مورد اجاره = بهای تمام شده کالای فروش رفته

فلسفه کسر نمودن ارزش فعلی ارزش باقیمانده تضمین نشده در فرمول فوق اینست که سود ناخالص در دو حالت تضمین شده و تضمین نشده باید باهم برابر باشد

نکته کنکوری\*\*\*\* : سه قلم سود ناخالص ، درآمد مالي کسب نشده و مبلغ اجاره دريافتي در دو حالت تضمین

شده و تضمین نشده با هم برابرند . در مقابل دو قلم مبلغ فروش و بهای تمام شده کالای فروش رفته در دو حالت

تضمین شده و تضمین نشده برابر نیستند

نکته کنکوری : حق تهاجر دارایی اجاره اي و تعهدات اجاره سرمايه اي وجود ندارد

نکته : مبنای گزارشگری اجاره ها هم برای اجاره دهنده و هم برای اجاره کننده خالص است (يعني ارزش فعلی PV)

نکته : هم برای اجاره دهنده و هم برای اجاره کننده ، حصه جاري و بلند مدت به تفکیک گزارش می شود .

نکته : اقساط (مبالغ اجاره ) در ابتدای هر دوره چنانچه اقساط در ابتدای هر دوره رد و بدل شود به دو روش زیر به

سهولت می توان آنرا به اقساط پایان سال تبدیل نمود

روش اول : خروجی جدول شماره 2 انتهای کتاب جلد سوم در (نرخ +1) ضرب می شود

روش دوم : از آنجا که به قسط ال بهره تعلق نمی گیرد ، کافيست از n يك واحد کاسته شود سپس بر اساس آن

خروجی جدول اخذ شود و به آن عدد يك افزوده شود .

مثال : فرض کنیم مبلغ هر قسط در ابتدای هر سال به مدت 3 سال قابل پرداخت است با نرخ بهره 10% مطلوبست

PV اقساط مساوي 1ريال ؟

$2/487 = 2/736 ((1+10\%)^n)$  (خروجی جدول برای n برابر 3)

تحليل : از آنجا که به قسط اول بهره تعلق نمی گیرد لذا PV اقساط ابتدای سال از PV اقساط پایان سال بزرگتر است

نکته: در آمد یا هزینه مالی با گذشت زمان یعنی به تدریج شناسایی می شود ، در حالیکه سود ناخالص فوراً شناسایی می شود.

### مسائل خاص اجاره ها

1- مورد خالص اجاره عملیاتی ( تا کنون در کنکور نیامده است ) : از آنجا که حسابداری ، مبتنی بر مبنای تعهدی است، در مواردی که امتیاز به اجاره کننده تعلق میگیرد به شکل خط مستقیم طی مدت اجاره شناسایی میشود  
2- فروش - اجاره مجدد (در کنکور زیاد آمده ) \*\*\*\* : چنانچه مالک دارایی ، دارایی خود را بفروشد و فوراً از خریدار اجاره نماید به آن فروش - اجاره مجدد اطلاق میشود. باید قرارداد آنالیز شود تا مشخص شود سود زیان قابل شناسایی است یا بعنوان تحقق نیافته ، یا معوق تلقی می شود. در این راسته حالتی زیر متصور است  
فروش اجاره مجدد :

1- اجاره ، سرمایه ای باشد

1-1-  $S > BV$  : در این حالت سود معوق می شود . یعنی همان سود تحقق نیافته که طی مدت اجاره

مستهلك و به سود و زیان منظور می شود

1-2-  $S < BV$  : این زیان قابل شناسایی نیست ، مگر آنکه این زیان ناشی از کاهش ارزش دائمی باشد که

فوراً شناسایی می شود

2- اجاره عملیاتی باشد

1-2- معامله بر اساس FV صورت گیرد . لذا سود و زیان فوراً شناسایی می شود

2-2-  $S > FV$  \*\* باشد . تفاوت S و FV طی مدت مورد انتظار از اجاره بعنوان سود مستهلك می شود

1-2-  $S < FV$  باشد ، تفاوت این هر دو (FV - S) فوراً بعنوان زیان شناسایی می شود مگر اینکه با اجاره

بهایی ارزانتر در آینده جبران شوند که در این صورت معوق می شود و طی مدت اجاره مستهلك می شود

مثال 24 صفحه 47 جلد سوم

2- خیلی مهم \*\*\*\*\* اجاره اموال غیر منقول

1- اجاره زمین

2- اجاره زمین و ساختمان

3- اجاره اموال منقول و غیر منقول با هم

4- اجاره بخشی از ساختمان

### اجاره زمین

- اجاره کننده : اگر معیار 1 یا 2 احراز شود سرمایه ای و در غیر این صورت عملیاتی است

1- اجاره دهنده : معیار اول احراز شود

1-1- تامین مالی مستقیم

1-2- شکل فروش

2- معیار دوم احراز شود

1-2- تامین مالی مستقیم

2-2- عملیاتی

3- در غیر دو حالت فوق ، عملیاتی است

اجاره زمین و ساختمان \*\*\*\*\* در کنکور مهم :

- اجاره کننده

1- معیار 1 یا 2 احراز شود ، اجاره سرمایه ای است . از آنجا که زمین و ساختمان به ترتیب استهلاک ناپذیر و استهلاک پذیرند بر اساس ارزش منصفانه مجزا می شوند

2- \*\*\* معیارهای 3 یا 4 یا 5 احراز شود ، اگر ارزش منصفانه زمین کمتر از 25% ارزش منصفانه زمین و

ساختمان باشد لذا یکجا ثبت می شود (سرمایه ای) . اگر ارزش منصفانه زمین حداقل 25% از ارزش

منصفانه زمین و ساختمان باشد ، چون با اهمیت است ساختمان سرمایه ای اما زمین عملیاتی میباشد

3- در غیر از دو حالت فوق کلا عملیاتی است

- اجاره دهنده : مثل اجاره زمین می باشد

اجاره یکجای اموال منقول و غیر منقول : ابتدا به دو بخش منقول و غیر منقول تفکیک می شود ، منقول همانند

معیارهای 5 گانه قبلی آنالیز می شود اما غیر منقول همانند دو طبق قبل می باشد .

اجاره بخشی از ساختمان

- اجاره کننده : اگر ارزش منصفانه آن بخش مشخص باشد همانند سایر غیر منقولها آنالیز می شود . اما اگر

ارزش منصفانه آن بخش نامشخص باشد و آزمون 75% کل ساختمان احراز شود ، سرمایه ای است و اگر این

آزمون احراز نشود عملیاتی است . -

اجاره دهنده : اگر ارزش منصفانه و بهای تمام شده مشخص باشد ، همانند سایر غیر منقولها و اگر مشخص

نباشد عملیاتی است .

نکته \*\*\*\* اجاره زمین وقفی به شکل 99 ساله: از آنجا که به هیچ وجه مالکیت قابل انتقال نیست لذا اجاره آن از

نوع عملیاتی است

نکته خیلی مهم کنکوری \*\*\* اگر شرکتی در قالب طرح مسکن مهر زمینی را بصورت 99 ساله اجاره دهد ، باز هم

اجاره آن عملیاتی است . چون مالکیت به هیچ عنوان قابل انتقال نیست .

نحوه برخورد با مخارج مستقیم اولیه :

الف : اجاره کننده : اجاره عملیاتی باشد : در اینحالت باید به هزینه دوره منظور نمود

- اجاره سرمایه ای باشد : (کنکوری) در اینحالت به بهای تمام شده اموال استیجاری اضافه می شود

ب: اجاره دهنده: اگر اجاره عملیاتی باشد : در اینحالت دو رویکرد زیر را میتوان اعمال نمود

1- به هزینه دوره منظور نمود

2- طی مدت اجاره مستهلاک می شود .

- اجاره تامین مالی مستقیم باشد : در اینحالت بر طبق استاندارد 21 مخارج مستقیم اولیه برای اجاره دهنده در

اجاره نوع تامین مالی مستقیم با درآمد مالی کسب نشده تئاتر می شود قاعدتا نرخ بهره جدید متناسب با

درآمد مالی کسب نشده جدید محاسبه خواهد شد . -

اجاره به شکل فروش باشد : در اینحالت به هزینه دوره فروش منظور می شود

سود و زیان فسخ قرارداد اجاره سرمایه ای

الف : اجاره کننده : در اینجا سود و زیان فسخ بطور کامل شناسایی می شود

ب: اجاره دهنده : دارایی برگشت شده به اقل مبلغ دفتری فعلی ، ارزش منصفانه فعلی و بهای تمام شده شناسایی می

شود (صرفاً زیان در صورت وجود شناسایی می شود)

## 15. گزارشگری مالی میان دوره ای (استاندارد حسابداری 22)

نکته: رویکرد منفصل غالب است اما در رابطه با اقلامی از درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند مانند استهلاک، مالیات و پاداش که ماهیت سالانه دارند از رویکرد متصل استفاده می کنیم.

نکته: در رویکرد منفصل اگر بجای گزیده ای از یادداشتها، تمامی یادداشتها ارائه شود موردی ندارد مشروط بر آنکه تمام استانداردها رعایت شوند.

دوره های زمانی صورتهای مالی میان دوره ای:

ترازنامه مقایسه ای برای دوره میانی ضرورت ندارد ولی برای سایر صورتهای مالی، صورت مقایسه ای نیز الزامی است.

نکته: مفهوم به موقع بودن در چهارچوبهای نظری، تهیه صورتهای مالی میان دوره ای را الزامی نموده است.

نکته: اصول شناخت و اندازه گیری بین سالانه و میان دوره ای فرقی ندارند.

نکته: چون در میاندوره ای محدودیت است ممکن است انبارگردانی انجام نشود، بجای آن توضیح می دهیم که از روشهای برآوردی استفاده شده است.

تفکر غالب، تفکر منفصل است.

در منفصل تخصیص معنی ندارد.

## 16. حسابداری مشارکت خاص (استاندارد حسابداری 23)

نکته: روش ارزش ویژه ناخالص برای سرمایه گذاری در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک مطرح شده است (احتمال تست از این قسمت زیاد است)

نکته بسیار مهم: چنانچه یکی از شرکا وصول مطالبات مشارکتی را تضمین کند کارمزدی که به او تعلق می گیرد برایش حکم درآمد و برای مشارکت خاص، حکم هزینه را دارد. پس از تضمین اگر مطالبات، سوخت شود قاعدتا به پروژه مشارکتی هیچ ارتباطی ندارد. مثلا فرض کنید آفا و بتا به ترتیب به نسبت 2 و 3 در سود و زیان مشارکت، شریکند، آفا 5% از فروش را دریافت می کند و در مقابل وصول مطالبات را تضمین می کند. سهم 5% وی مبلغ 10 میلیون ریال بوده و مطالبات سوخت شده هر دوی آنها مربوط به پروژه مشارکتی، مبلغ 8 میلیون ریال بوده است. اولاً سود تضمین شده آفا چه مبلغی است و ثانياً اگر آفا وصول مطالبات را تضمین نمی کرد سهم سود وی چه میزان کاهش می یافت

$$\text{سود تضمین} \quad 10.000.00 - 8.000.00 = 2.000.000$$

$$\text{کاهش سهم سود آفا} \quad 2.000.000 \times 3/5 = 1.200.000$$

نکته: در مواردی که فرض می شود مطالبات سوخت شده تضمین نشود سهم سود یا زیان شریک تضمین کننده متناسب با نسبت شریک یا شرکای مقابل کاهش می یابد.

نحوه برخورد با مطالبات سوخت شده در مواردی که شریکی تضمین نموده است: دو حالت زیر متصور است:

1- مطالبات سوخت شده مربوط به خود شریک تضمین کننده باشد، لذا ثبت زیر را انجام می دهد.

XX هزینه مطالبات سوخت شده

XX حسابهای دریافتی

2- چنانچه مطالبات سوخت شده مربوط به شریکی غیر از شریک تضمین کننده، سوخت شود و ثبت زیر را

انجام می دهد (شریکی که مطالباتش سوخت شده)

XX مشارکت خاص

## حسابهای دریافتی

XX

همزمان شریک تضمین کننده نیز در دفاتر خود ثبت زیر را انجام می دهد

XX

هزینه مطالبات سوخت شده

XX

مشارکت خاص

**\*\*برای کنکور مهم\*\* مبادلات بین شریک خاص و مشارکت خاص : چنانچه داراییها شامل سود و زیان بین شریک**

خاص و مشارکت خاص مبادله شود شریک خاص که دارایی را فروخته است متناسب با سهم سایر شرکا سود و زیان را

شناسایی می نماید ، در رابطه با زیان همان تفکر تلفیق یعنی کاهش ارزش دائمی صادق است . یعنی اگر زیان ناشی از

کاهش ارزش دائمی باشد تحقق یافته است و حذف نمی شود .

**مثال :** فرض کنید الف و ب به ترتیب در مشارکت خاص (80% و 20%) سهام اند ، الف یکدستگاه دارایی با بهای تمام

شده 400 و استهلاك انباشته 100 را به مبلغ 100 به مشارکت خاص می فروشد . در این مقطع سود قابل شناسایی

توسط الف چه مبلغی است

$$400-100=300$$

BV

$$1000-300=700$$

سود کل

$$\times 20\%$$

نسبت سهم شریک مقابل

$$140$$

سود قابل شناسایی

سود باقیمانده در طی عمر مفید باقیمانده توسط شریک الف شناسایی خواهد شد . اگر دارایی به اشخاص دیگری غیر از

شرکا فروخته شود سود باقیمانده یکجا شناسایی می شود .

فرض کنید در مورد اخیر ، روش استهلاك خط مستقیم و عمر مفید باقیمانده 7 سال باشد ، سود تحقق یافته الف در

سال اول چه مبلغی است .

$$(700-140) \div 7 = 80$$

سود تحقق یافته سالانه

$$140$$

سود هنگام فروش

$$220$$

سود تحقق یافته سال اول

فرض کنید در سال دوم به اشخاص ثالث می فروشد در اینجا داریم :

$$700-220 = 480$$

سود تحقق یافته سال دوم

## 17. واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری (استاندارد حسابداری 24)

### 1- واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، واحدی است که:

- الف : عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع نشده باشد، یا
- ب : عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع شده، ولی، درآمد عملیاتی قابل توجهی نداشته باشد .
- برای ارائه معیار در این استاندارد ، بیان شده چنانچه درآمد عملیاتی يك واحد تجاری کمتر از حدود 20% درآمد عملیاتی برنامه ریزی شده باشد ، واحد تجاری در مرحله ی قبل از بهره برداری محسوب می شود .

### 2- مخارج : همانند مخارج سایر واحدهای تجاری شناسایی می شود ، مخارج این واحدها در سه گروه زیر قرار می گیرد:

- الف : مخارجی نظیر تحصیل دارایی ها که بعنوان دارایی شناسایی می شود .
- ب : مخارجی که ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند اما بعنوان يك دارایی مجزا قابل تشخیص نیست ، لذا معیار شناخت برای دارایی را ندارد ، لذا بعنوان هزینه شناسایی می شود .
- ج : مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد لذا هزینه محسوب می شود ، نظیر مخارج دوران توقف ، مخارج غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره برداری ، خسارات دارایی ها ، دوباره کاری ها و نیروی کار مازاد.
- نکته : سرفصلی با عنوان مخارج قبل از مرحله ی بهره برداری به عنوان دارایی در صورتهای مالی وجود ندارد.
- مخارج تاسیس و نظایر آنها، هزینه های دوره هستند .

### 3- درآمد : همانند سایر واحدهای تجاری شناسایی می شود .

که مشخصاً بیانگر باز یافت بخشی از مخارج اعم از دارایی و هزینه است، از مخارج مربوطه کسر می : سود حاصل از سرمایه گذاری موقت تسهیلات مالی ، فروش ضایعات و تولید آزمایشی نکته : درآمدهایی شود. بعنوان نمونه

### 4- صورتهای مالی : همانند سایر واحدهای تجاری ، اما در این خصوص نکات زیر مد نظر قرار می گیرد:

- الف. درج عبارت قبل از مرحله ی بهره برداری در صورتهای مالی ،
- ب. انعکاس مبالغ انباشته ی جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله ی قبل از بهره برداری در صورت جریان نقد ،
- ج. ارائه اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری به تفکیک اقلام عمده، و
- د. سایر موارد طبق روال عادی.



## 18. گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف واحد تجاری (استاندارد حسابداری 25)

نکته : برای تلقی يك بخش بعنوان قابل گزارش ، احراز يكي از سه معيار فوق ( درآمد ، سود یا زیان ، دارایی ) كفايت مي كند .

### آزمون 75%

در این آزمون ، درآمد درون سازمانی مبنا نمی باشد و فقط درآمد برون سازمانی معیار است .

### آزمون قابلیت مقایسه :

- يك بخش در سالهاي قبل قابل گزارش بوده و امسال هیچکدام از ازمونهاي 10% احراز نشده و در 75% نیز ارائه نشده ولي مدیریت تشخیص می دهد مهم است باید آنرا قابل گزارش در نظر گرفت
- اگر يك بخش در امسال معيار گزارش را احراز نماید و در سالهاي قبل نبوده باشد ، باید برای سال قبل نیز تجدید ارائه شود .

نکته : فلسفه وجودی استاندارد 25 اینست که لزوماً ریسک و بازده بخشهای يك واحد تجاری با ریسک و بازده كلي واحد تجاری یکسان نیست .

نکته : هزینه های مالی ، هزینه های سیاستهای تامین مالی است بنابراین نباید در ارزیابی عملکرد بخشها لحاظ شود .  
نه تنها هزینه مالی بلکه درآمد مالی نیز در بخشها اهمیت ندارد .

- نکته : اگر شرکت لیزینگ باشد ، درآمد مالی جزو درآمدهای عملیاتی آن می باشد .
- در تفکر ایران در محاسبه EPS تلفیقی اولاً سهام عادی شرکت اصلی لحاظ می شود یعنی به سهام شرکت فرعی کاری نداریم . ثانیاً سهام شرکت اصلی در تملك شرکت فرعی حکم سهام خزانه را دارد که به شکل کاهنده لحاظ می شود .
- از آنجا که سود خالص تلفیقی ایران شامل سود اقلیت است و طبق استاندارد 30 ، برای اقلیت EPS محاسبه نمی شود ، لذا در سود خالص تلفیقی سهم سود اقلیت کسر می شود .

## 19. حسابداری فعالیتهای کشاورزی (استاندارد حسابداری 26)

1- در این استاندارد بر داراییهای زیستی و تولید کشاورزی در زمان برداشت تاکید شده است.

2- بازار فعال: بازاری است که سه معیار زیر در خصوص آن احراز شود:

الف: اقلام مبادله شده در آن همگن باشند.

ب: معمولاً تعداد خریداران و فروشندگان مایل در هر زمان وجود دارد، و

ج: قیمتها در دسترس عموم باشد.

3- شناخت و اندازه گیری: دارایی زیستی یا تولید کشاورزی زمانی شناسایی می شود که:

الف: کنترل دارایی در نتیجه ی رویدادهای گذشته بدست آمده باشد،

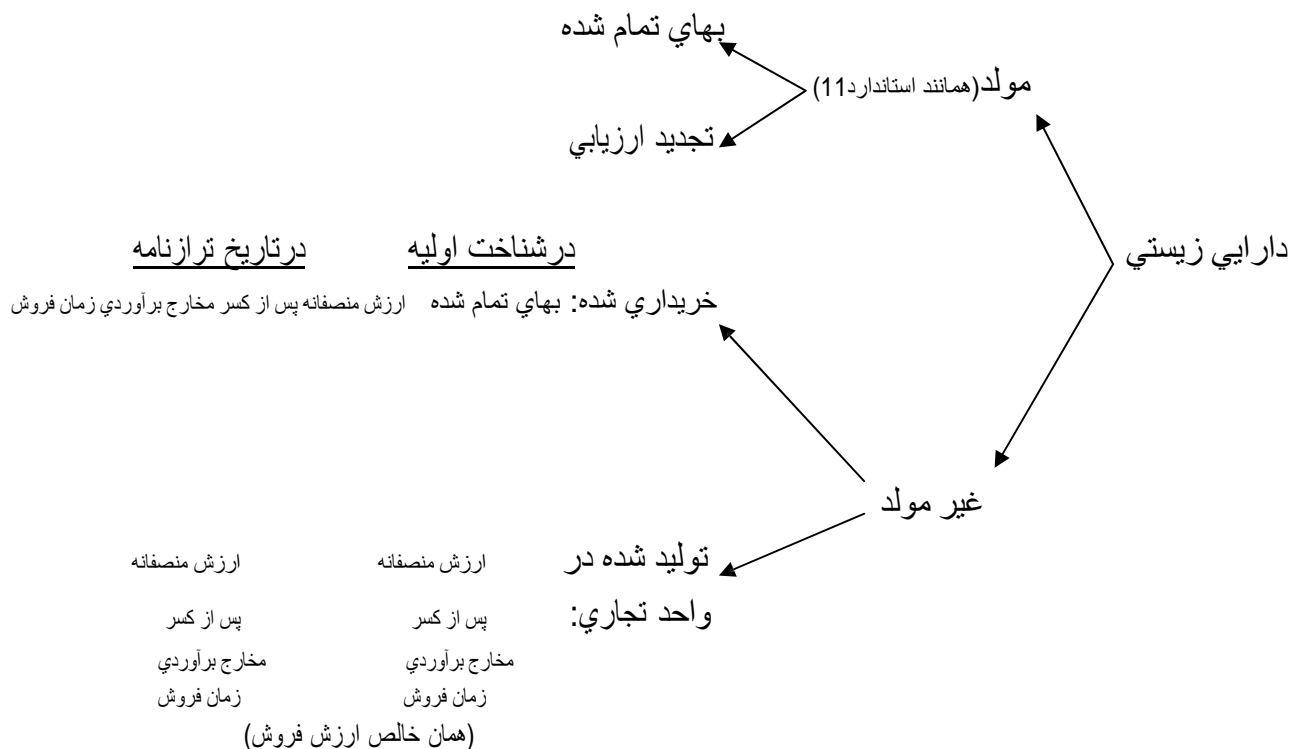
ب: جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و

ج: ارزش منصفانه یا بهای تمام شده ی دارایی به گونه ی اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.

4- دارایی زیستی مولد: همانند استاندارد 11 از دور روش بهای تمام شده و تجدید ارزیابی استفاده می شود.

5- دارایی زیستی غیر مولد: غیر از دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای

تمام شده شناسایی می شود، دارایی های زیستی غیر مولد باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش (ارزش خروجی) اندازه گیری شود.



6- تولید کشاورزی باید در زمان برداشت به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی شود.

تولید کشاورزی	قبل از برداشت	زمان برداشت	پس از برداشت
عدم شناسایی	شناسایی	شناسایی طبق استاندارد (8)	(اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش)
	ارزش منصفانه	پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش	

در این استاندارد مفهوم نگهداشت سرمایه مطرح است.

7- در صورتیکه بازار فعال وجود نداشته باشد می توان از سه مورد زیر استفاده نمود:

الف: قیمت‌های تضمینی،

ب: آخرین قیمت معامله ی بازار مشروط بر اینکه در فاصله ی تاریخ معامله و تاریخ ترازنامه تغییر قابل ملاحظه ای در شرایط اقتصادی رخ نداده باشد، و

ج: قیمت‌های بازار دارایی های مشابه پس از تعدیل برای تفاوت.

8- درآمدها و هزینه های بعنوان افزایش و کاهش در سود و زیان دوره شناسایی می شود (اعم از تولید کشاورزی یا دارایی زیستی). بعنوان نمونه، چنانچه، در صنعت دامداری یک راس گوساله (به وزن 30 کیلوگرم و خالص ارزش فروش هر کیلوگرم 30.000 ریال) متولد شود، به قرار زیر قابل شناسایی است:

موجودی گوساله 900.000

درآمد حاصل از تولد گوساله 900.000

استدلال: همانطوریکه ملاحظه می کنید در تاریخ تحصیل، درآمد یا سود شناسایی شده است. به خاطر اینکه اساساً زیرساخت استاندارد 26 مفهوم نگهداشت سرمایه است.

فقط در مورد دارایی زیستی مولد با استفاده از روش بهای تمام شده این مفهوم (نگهداشت سرمایه) صادق نیست.

9- عدم امکان اندازه گیری ارزش منصفانه به گونه ای اتکا پذیر: اگر این امکان نباشد دارایی زیستی غیر مولد باید به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش اندازه گیری شود.

10- کمک های بلا عوض دولت نظیر دارایی های زیستی اهدایی به واحد تجاری به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش، شناسایی می شود (شامل هر دو نوع دارایی زیستی مولد و غیر مولد می باشد).

نکته کلیدی: در این استاندارد، همانطور که ملاحظه نمودید رویکرد شناخت بر مفهوم نگهداشت سرمایه استوار است. لذا، اساساً از حسابداری صنعتی (کالای در جریان ساخت و غیره) استفاده نمی شود. به همین خاطر، مواد مستقیم، دستمزد مستقیم و سربار ساخت، تماماً بعنوان هزینه های تولید در دوره ی وقوع بعنوان هزینه های دوره شناسایی می شود.

## 20. طرحهای مزایای بازنشستگی (استاندارد حسابداری 27)

1- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری (محاسبات ریاضی بیمه ای): ارزش فعلی پرداختهای مورد انتظار به اعضا که بر مبنای مفروضات اکچوئری محاسبه می شود.

2- خالص داراییهای طرح (ارزش ویژه ی طرح) : دارایی های طرح منهای بدهیهای آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری.

3- تناوب ارزیابی مبتنی بر اکچوئری: حداقل هر سه سال یکبار.

4- اندازه گیری داراییهای طرح :

الف : سرمایه گذاریها (یعنی طبق استانداردهای 15-18-19-20-23)

نکته : ساختار صورتهای مالی تلفیقی بر طبق همین استاندارد 27 خواهد بود. ب

: حق بیمه های دریافتی بر اساس مبالغ قابل دریافت اندازه گیری می شود ، مشروط بر اینکه جریان منافع اقتصادی مرتبط با حق بیمه به درون طرح محتمل باشد .

ج : داراییهای ثابت مشهود همانند استاندارد 11 (بهای تمام شده یا تجدید ارزیابی)

5- صورتهای مالی طرحهای مزایای بازنشستگی:

الف : ترازنامه،

ب : صورت تغییرات در خالص داراییها (یعنی صورت جریان وجوه نقد برای اینگونه طرحها ارائه نمی شود)،

ج : صورت درآمد و هزینه ( یعنی صورتهای سود و زیان و سود و زیان جامع مطرح نیست )، و

د : یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی.

6- در یادداشتهای توضیحی باید ارتباط بین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری و ارزش منصفانه خالص

داراییهای طرح ، غیر از دارایی ثابت مشهود و خط مشی تامین مالی مزایای بازنشستگی تبیین شود .

7- مبنای تعیین ارزش منصفانه انواع سرمایه گذاریها در طرحهای مزایای بازنشستگی :

الف : سرمایه گذاری در شرکتهای بورسی به ارزش بازار،

ب : سرمایه گذاری در سایر شرکتهای به مبلغ تجدید ارزیابی،

ج : سرمایه گذاری در اوراق مشارکت،

ج – 1- بلند مدت : به مبلغ دفتری،

ج – 2- کوتاه مدت : ارزش بازار و اگر در دسترس نباشد، ارزش فعلی با توجه به نرخ بازدهی برای داراییهای مشابه، و

د : املاک و سایر اموالی که به قصد سرمایه گذاری نگهداری می شود به مبلغ تجدید ارزیابی.

8- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری باید زیر ترازنامه افشا شود .

9- مازاد درآمد بر هزینه به صورت تغییرات در خالص داراییها و افزایش در خالص داراییهای طرح از این گزارش به

گردش حساب ارزش ویژه صندوق منتقل می شود (یعنی، گردش حساب سود انباشته وجود ندارد) و ارزش ویژه ی

طرح در پایان سال از این گزارش به ترازنامه، منتقل می شود .

## 21. فعاليتهاي بيمه عمومي (استاندارد حسابداري 28)

1- شناخت درآمد حق بیمه : درآمد حق بیمه از تاریخ شروع پوشش بیمه ای و به محض اینکه حق بیمه بگونه ای اتکا پذیر قابل اندازه گیری باشد، باید شناسایی شود. درآمد حق بیمه باید بطور یکنواخت در طول دوره بیمه نامه برای بیمه های مستقیم یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه های اتکایی) شناسایی شود. مگر اینکه الگوی دوره خطر در طول دوره بیمه نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با شناخت الگوی خطر

برآوردی شناسایی می شود. 2-

حق بیمه عاید نشده : بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه نامه های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است بعنوان حق بیمه ی عاید نشده محسوب می شود.

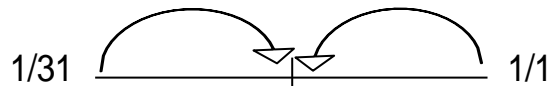
قاعده :

روزانه	ماهانه	فصلی	سالانه
1/365	1/24	1/8	1/2

در این استاندارد، قاعده يك هشتم (1/8) مورد تاکید است. دقت در دوره های کوتاه تر بیشتر است. درست است که فصلی تاکید شده، مشروط بر اینکه تفاوتی با اهمیتی نداشته باشد.

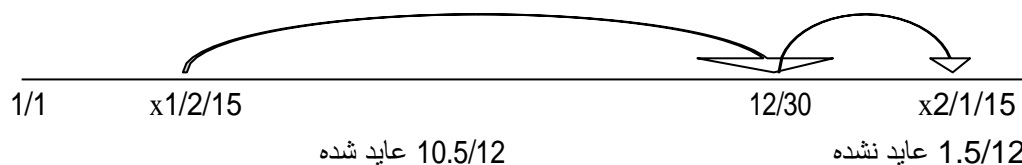
وسط ماه در نظر گرفته می شود،

یعنی، هر ماه به دو قسمت تقسیم می شود.



بیمه های فصلی	بیمه های فصلی	بیمه های فصلی	بیمه های ماهانه	بیمه های ماهانه
فصل سوم	فصل دوم	فصل اول	اردیبهشت	فروردین 8
3/8	5/8	7/8	21/24	23/24 عاید شده
5/8	3/8	1/8	3/24	1/24 عاید نشده

در 1/15 سال بعد  
تحقق می یابد.



3- بدهی بابت خسارت معوق باید شامل مبالغ زیر باشد :

الف : خسارت واقع شده ای که گزارش شده،

ب : خسارت گزارش شده ای که پرداخت نشده، ج :

خسارتي که بطور کالم گزارش نشده است، و

د : مخارج برآوردی تسویه خسارت. 4-

مبالغ دریافتی از بیمه گر اتکایی بابت خسارت واقع شده اعم از گزارش شده یا نشده در دوره وقوع از يك طرف دارایی و از طرف دیگر بعنوان درآمد بیمه گر وگذار کننده شناسایی می شود، و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاتر شود. بعنوان نمونه بیمه گر مستقیم، بابت خسارت وارده به بیمه گذار، هزینه و بدهی خسارت را به ترتیب بدهکار و بستانکار نموده است، اما چون این بیمه گر نزد بیمه گر اتکایی بخشی از این خطر را بیمه نموده، لذا، مبالغ دریافتی یا دارایی و درآمد را به ترتیب بدهکار و بستانکار می نماید. بنابراین، حق تهاتر دارایی و بدهی و نیز درآمد و هزینه وجود ندارد.

5- ذخیره تکمیلی : اگر حق بیمه های عاید نشده برای پوشش بیمه ای ، خسارات مورد انتظار مربوط به بیمه نامه های منقضی نشده در تاریخ ترانامه کافی نباشد ، باید ذخیره ی تکمیلی شناسایی شود .

6- حق بیمه های اتکایی باید توسط بیمه گر واگذارنده از تاریخ پوشش بیمه و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه ی اتکایی بطوریکنواخت طی دوره پوشش بیمه یامتناسب بالگوي خطر، بعنوان هزینه بیمه اتکایی واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود .

7- انتقال پرتفوی : توسط انتقال دهنده حذف و توسط قبول کننده بعنوان قبول پرتفوی به حساب گرفته می شود . حذف پرتفوی باید از طریق حذف بدهیها و داراییهای مرتبط با خطرات منتقل شده به حساب گرفته شود . قبول پرتفوی باید از طریق شناسایی درآمد حق بیمه عاید نشده و خسارت معوق پذیرفته شده به حساب گرفته شود .

8- بیمه مشترك همانند بیمه ی مستقیم است(با بیمه اتکایی تفاوت دارد).

9- مخارج تحصیل بیمه نامه در دوره ی وقوع ، هزینه می شود.

## 22. فعالیتهای ساخت املاک (استاندارد حسابداری 29)

- 1- ویژگی اصلی فعالیتهای ساخت املاک، مقوله بیش از یک دوره مالی بودن است .
- 2- در فعالیتهای ساخت املاک ، مخارج ساخت املاک اهمیت زیادی دارد و مستلزم سیستم خاصی برای تخصیص مخارج مشترک و سایر مخارج مربوطه است .
- 3- زمین های نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک باید بعنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی شود، مبنای آن نیز بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته می باشد .
- 4- مخارج ساخت املاک، سه نوع می باشد:
  - الف : مخارج تحصیل زمین،
  - ب : مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک، و
  - ج : مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک.
- 5- درآمدها و هزینه های ساخت املاک :
  - الف : درآمد شامل بهای فروش مورد توافق در قرارداد و هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه ی کار تعریف شده در قرارداد می باشد (البته پذیرش تغییر توسط مشتری محتمل باشد و مبلغ آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد)
  - ب : درآمد ساخت املاک باید تنها برای واحد های فروش رفته و در صورت احراز معیارهای زیرشناسایی شود :
    1. احراز فروش واحد از طریق اقداماتی نظیر امضای قرارداد،
    2. فعالیتهای ساخت شروع شده باشد،
    3. قابل برآورد بودن ماحصل پروژه به گونه ای اتکا پذیر، و
    4. حداقل 20% از بهای فروش ، وصول شده باشد .

**نکته 1:** اگر نتوان ماحصل پروژه را به گونه ای اتکا پذیر برآورد نمود :

  - درآمد واحدهای فروش رفته باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آنها که بازیافت آن محتمل است شناسایی شود .
  - مخارج ساخت واحدهای فروش رفته باید در دوره وقوع هزینه شود .
- نکته 2:** هرگونه زیان مورد انتظار پروژه باید فوراً به سود و زیان منظور شود. (هر دو نکته همانند حسابداری پیمانکاری است)
- 6- درصد تکمیل همانند پیمانکاری است.
- 7- تغییر در برآورد مجاز است. (همانند پیمانکاری)
- 8- فسخ معامله ی فروش ، درآمدها و هزینه های شناسایی شده مربوط به واحدهای فروش رفته ، باید در زمان فسخ بی درنگ برگشت شود.
- 9- خسارتهای دریافتی از پیمانکاران (تأخیر تکمیل) و خسارتهای پرداختی مشتریان (تأخیر تحویل) باید جداگانه در سود و زیان ارائه شود.
- 10- اگر مشوق های فروش یا تضمین هایی برای فروش توسط سازنده ، پیشنهاد شود ، تعهد آن طبق استاندارد 4 تعیین می شود . مخارج اینگونه اقلام نظیر تضمین بازده ی سرمایه گذاری خریداران برای دوره مشخص به بهای تمام شده پروژه منظور می شود . سایر مخارج نظیر تبلیغ فروش واحدها ، هزینه دوره محسوب می شود .
- 11- واحدهای ساختمان تکمیل شده ی آماده برای فروش به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش نگهداری می شوند.
- 12- واحدهای ساختمان تکمیل شده ای که برای افزایش قیمت، اجاره یا استفاده توسط خود واحد تجاری، بر طبق استانداردهای مربوطه (استانداردهای 11 و 15) نگهداری می شوند.

## 23. سود هر سهم EPS (استاندارد حسابداری 30)

دو نوع ساختار سرمایه وجود دارد:

1- ساختار ساده

2- ساختار پیچیده

چنانچه در ساختار سرمایه شرکت اوراق بهادار بالقوه (سهام عادی بالقوه) وجود داشته باشد آن ساختار پیچیده خواهد بود و اگر وجود نداشته باشد ساده خواهد بود.

سهام عادی بالقوه: به اوراق بهاداری اطلاق می شود که پتانسیل تبدیل شدن به سهام عادی را دارا هستند نظیر حق تقدم خرید سهام (در ایران)، اختیار خرید سهام (در سایر کشورها) این اختیار خرید سهام را به مدیران کلیدی شرکت می دهند یا سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی یا اوراق قرضه قابل تبدیل یا اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی.

نکته: در ساختار ساده EPS یک بار محاسبه می شود تحت عنوان EPS پایه در حالیکه در ساختار پیچیده ممکن است دوبار محاسبه شود. یکبار همان EPS پایه (سود پایه هر سهم) و یکبار هم با عنوان EPS تقلیل یافته طبق فرمول EPS پایه. اگر سهام ممتاز داشته باشیم (در ایران مورد ندارد) دو نکته به قرار زیر حائز اهمیت است.

نکته 1: اگر سهام ممتاز جمع شونده باشد چه سود اعلام شود (تصویب شود) و چه اعلام نشود، صرفاً برای یکسال در فرمول EPS لحاظ می شود.

نکته 2: اگر سهام ممتاز غیر جمع شونده باشد فقط در صورت تصویب در فرمول EPS لحاظ می شود. مخرج فرمول EPS، میانگین موزون تعداد سهام عادی منتشره است که به قرار زیر تبیین می شود.

تحلیل: اولاً بخاطر آنکه هدف از محاسبه EPS، ارزیابی قدرت سود آوری واحد تجاری است لذا تغییرات سرمایه در طول سال مد نظر قرار می گیرد. ثانیاً اگر رویدادهای مهمی نظیر تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و سود سهمی، رخ دهند از آنجا که جمع S.E را تغییر نمی دهند یعنی بر قدرت سود آوری موثر نیستند لذا عطف به ماسبق می شود یعنی در هر مقطع از سال مالی که رخ دهند فرض می شود که از ابتدای سال مالی رخ داده اند. البته به سال مالی مقایسه ای نیز تسری می یابد و باعث تجدید ارائه EPS سال قبل می شود.

نکته \*\*\*: چنانچه رویدادهای سه گانه فوق بین دو تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی رخ دهند. باز هم عطف به ماسبق می شود یعنی سال جاری و نیز سال مالی مقایسه ای آن

نکته: برای محاسبه اینکه EPS تقلیل یافته داریم یا ضد تقلیل است عامل کنترلی مورد نیاز، سود حاصل از عملیات در حال تداوم می باشد. اگر با اعمال تعداد سهام بالقوه، سود پایه هر سهم کاهش یابد، تقلیل دهنده است و اگر افزایش یابد ضد تقلیل است.

نکته: اگر بجای سود، زیان باشد بعد از محاسبه، کنترل می کنیم که زیان کم شده یا زیاد شده است کم شدن زیان، افزایش سود را نشان می دهد که ضد تقلیل است و عکس آن نیز صادق است.

نکته: برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، باید در نظر داشت که هزینه مالی، یک هزینه قابل قبول مالیاتی است لذا وقتی فرض می شود به سهام عادی تبدیل شده، صرفه جویی مالیاتی آن از بین می رود و به همین خاطر هزینه مالی در (نرخ مالیات-) ضرب می شود.

نکته: چنانچه هزینه مالی خالص از مالیات، بر تعداد سهام عادی بالقوه تقسیم شود، خروجی آن از EPS پایه کوچکتر باشد می گوئیم اثر آن تقلیل دهنده است.



نکته : اگر بخواهیم بدون آزمون EPS تقلیل یافته را محاسبه کنیم باز هم می توانیم . در این راستا ، کفایت هزینه مالی خالص از مالیات به صورت EPS پایه اضافه شود و از سوی دیگر سهام عادی بالقه به مخرج فرمول EPS افزوده گردد . اگر حاصل از EPS پایه کوچکتر باشد می گوئیم تقلیل یافته است .

حق تقدم سهام : به هیچ وجه اثر تقلیل دهنده ندارد . به بیان بهتر باعث محاسبه EPS تقلیل یافته نمی شود .

همانند سود سهمی یا تجزیه سهام ، عطف به ماسبق می شود . یعنی باعث تجدید ارائه می شود .

نکته : در حق تقدم خرید سهام ، عنصر جایزه از اختلاف بین قیمت قابل اعمال هر سهم از طریق حق تقدم و ارزش بازار هر سهم پیش از تصویب حق تقدم ، بوجود می آید .

سود پایه هر سهم سال قبل با تجدید ارائه :

(نسبت جایزه + 1) / سود پایه هر سهم سال قبل ، قبل از تجدید ارائه = سود پایه هر سهم در سال قبل با تجدید ارائه

نکته : عملکرد سود سهمی و عنصر جایزه در حق تقدم ، یکسان است .

## 24. دارایی های غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده (استاندارد حسابداری 31)

شده برای فروش به اقل BV و خالص ارزش فروش اندازه گیری می شوند ، و مستهلك نمی شوند.

داراییهای نگهداری شده برای فروش در ترازنامه مجزا (در داراییهای جاری) و

نتایج عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان مجزا ارائه می شوند.

طبقه بندی و ارائه برای تمام داراییهای

غیر جاری و تمام مجموعه های واحد

2. الزامات

بند 5.

سرمایه گذاری بلند مدت به تجدید ارزیابی

اندازه گیری و ارائه برای تمام داراییهای

غیر جاری و تمام مجموعه های واحد غیر از

داراییهای جاری و بدهیهای زیر مجموعه

واحد نگهداری شده برای فروش

معیارهای طبقه بندی

غیر جاری نباید مجدداً بعنوان دارایی جاری طبقه بندی شود مگر اینکه

بعنوان

3. دارایی

نگهداری شده برای فروش را احراز کند.

دارایی غیر جاری که در روال عادی صرفاً به قصد فروش مجدد تحصیل شده باشد نباید جاری ، طبقه بندی

شود ، مگر اینکه معیارهای طبقه بندی بعنوان نگهداری شده برای فروش را احراز کند .

یک گروه از واحدهای مولد وجه نقد،

یک واحد مولد وجه نقد، یا

قسمتی از یک واحد مولد وجه نقد.

4. مجموعه واحد ممکن است :

اگر مجموعه واحد واگذار یا برکنار شود و یک دارایی غیر جاری از آن مجموعه در دامنه الزامات اندازه گیری

این استاندارد دقرار گیرد (یعنی، اقل BV و خالص ارزش فروش) این الزامات به کل مجموعه تسری می یابد.

6. تعاریف

یک بخش از واحد تجاری : جزئی از عملیات و جریانهای نقدی که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی

به وضوح از سایر فعالیتهای متمایز است (نظیر مغازه های تجاری یک واحد تجاری)

واحد مولد وجه نقد : کوچکترین مجموعه داراییهای قابل شناسایی ایجاد کننده جریان ورودی وجه نقد که

عمدتاً مستقل از جریانهای ورودی وجه نقد سایر داراییها یا مجموعه ای از داراییها می باشد .

مخارج فروش : مخارج مستقیم فروش دارایی غیر از مخارج تأمین مالی (همانند بند 18، PV مخارج فروش در

فرایند فروش بیش از یکسال است).

مجموعه واحد : گروهی از داراییها و بدهیهای وابسته به آن که بعنوان یک مجموعه واحد واگذار یا برکنار

خواهد شد . مثال : آپارتمان با وام ، یا اجاره های به شرط تملیک یا خرید اقساطی داراییهای غیر جاری

عملیات متوقف شده : يك بخش از واحد تجاري است که

- ◀ واگذار يا
- ◀ برکنار يا
- ◀ به عنوان نگهداري شده براي فروش

طبقه بندي شده است .

نکته : عملیات متوقف شده مي تواند يك واحد فرعي باشد که صرفاً با قصد فروش مجدد خريداري شده است .  
خالص ارزش فروش : نقد (يا معادل آن) حاصل از فروش دارايي در شرایط عادي ، پس از کسر مخارج فروش .  
تعهد قطعي خريد : توافقي با يك شخص غير وابسته ، الزام آور براي طرفين و معمولاً داراي ضمانت اجراي قانوني که :

الف : تمام شرایط با اهمیت ، شامل قيمت و زمانبندي معامله را مشخص مي کند ، و  
 ب : شامل عامل باز دارنده اي است که مي تواند اجراي آنرا بسيار محتمل کند .

#### طبقه بندي

7. واحد تجاري بايد دارايي غير جاري (يا مجموعه اي واحد) را که BV آن ، عمدتاً از طريق فروش و نه

استفاده مستمر باز يافت مي گردد ، به عنوان نگهداري شده براي فروش طبقه بندي کند .

8. شرایط طبقه بندي به عنوان نگهداري شده براي فروش (يعني شرایط باز يافت BV دارايي غير جاري عمده از طريق

فروش ) :

الف : دارايي غير جاري (با مجموعه واحد) براي فروش فوري در وضعيت فعلي آن ، فقط بر حسب شرایطي که

براي فروش چنين دارايي هايي (يا مجموعه هاي واحد) مرسوم و معمول است ، آماده مي باشد، و

ب : فروش آن بسيار محتمل مي باشد ( به بند 9 رجوع شود).

9. معيارهاي بسيار محتمل بودن فروش:

1. سطح مناسبی از مدیریت متعهد به اجراي طرح

فروش باشد (نظير واحد مزايده)

2. برنامه فعالی برای یافتن خريدار و تکميل طرح

فروش ، شروع شده باشد (نظير اجراي مزايده)

3. بازاریابی موثر به قيمت منطقي نسبت به ارزش روز انجام

شده باشد (يعني فروشنده باشد و قيمت پرت ندهد)

4. انتظار رود که شرایط تکميل فروش طی يك سال از تاريخ

طبقه بندي غير از بند 10 احراز شود .

5. اقدامات لازم براي تکميل طرح فروش بيانگر اين باشد که انجام

تغييرات با اهمیت يا توقف آن بعيد است .

10. اگر تأخير از شرایط و رویدادهای ناشی شود که از کنترل واحد تجاري خارج است و شواهد کافي، بيانگر پايبندي

واحد تجاري به تعهدات خود نسبت به طرح فروش است ، طولانی تر شدن دوره فروش، نمی تواند مانع از طبقه بندي به

عنوان نگهداري شده براي فروش گردد.

11. معاملات فروش شامل معاوضه ، مشروط به وجود محتوای تجاري مي شود.

دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) صرفاً به قصد واگذاری تحصیل شود، در تاریخ تحصیل، باید همان بندی احراز شود، با این تفاوت که در صورت عدم تحقق آنها، محقق شدن این شرایط در یک دوره کوتاه 12. اگر شرایط طبقه معمولاً 3 ماه) بسیار محتمل باشد.

13. اگر معیارهای طبقه بندی در زمره رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه باشد، غیر تعدیلی محسوب می شود.

داراییهای غیر جاری که قصد برکناری آن وجود دارد

14. داراییهای غیر جاری (یا مجموعه های واحدی) که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل این موارد است

1. استفاده تا پایان عمر اقتصادی

2. بجای فروش، توقف استفاده از دارایی

دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) یا قصد برکناری نباید بعنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی زیرا BV آن اساساً از طریق استفاده مستمر بازیافت خواهد شد. با این حال، اگر مجموعه ای واحد که برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده طبق بند 6 را احراز کند، باید نتایج عملیات و شود نقدی آن طبق بندهای 32 و 33 از تاریخی که استفاده از آنها متوقف می شود، بعنوان عملیات قصد جریانهایی

متوقف شده ارائه نماید.

15. عدم استفاده موقت از دارایی غیر جاری، بر کنار شده محسوب نمی شود.

اندازه گیری دارایی های غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) طبقه بندی شده بعنوان نگهداری شده برای فروش:

16. به اقل BV و خالص ارزش فروش

دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) که جدیداً تحصیل شده، معیارهای طبقه بندی (طبق بند 12) را احراز 17. اگر نماید دو حالت زیر رخ می دهد:

1. حاصل از ترکیب تجاری نباشد => به اقل BV و خالص ارزش فروش

2. حاصل از ترکیب تجاری باشد => به خالص ارزش فروش

18. اگر انتظار تکمیل فرایند فروش در بیش از یک سال وجود داشته باشد، PV مخارج فروش لحاظ می شود و افزایش در PV آن به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می شود.

19. BV دارایی غیر جاری (یا داراییها و بدهیهای مربوط به یک مجموعه واحد) بلافاصله قبل از طبقه بندی اولیه بعنوان نگهداری شده برای فروش، باید طبق استاندارد حسابداری مربوطه اندازه گیری شود.

20. BV داراییهای مستثنی شده از قاعده اقل (بند 5) که در یک مجموعه واحد بعنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، باید قبل از اندازه گیری مجدد مجموعه واحد به خالص ارزش فروش آن، طبق استانداردهای مربوطه اندازه گیری مجدد شود.

شناسایی زیان های ناشی از کاهش ارزش و برگشت آن

21. زیان کاهش ارزش اولیه یا بعدی دارایی (یا مجموعه واحد) به خالص ارزش فروش تا حدی که طبق بند 20 شناسایی نشده، باید شناسایی شود.

22. افزایش بعدی در خالص ارزش فروش یک دارایی، حداکثر معادل زیان کاهش ارزش انباشته شناسایی شده طبق

این استاندارد یا سایر استانداردهای حسابداری به عنوان سود شناسایی می شود .  
23. افزایش بعدی در خالص ارزش فروش مجموعه واحد باید به شرح زیر، بعنوان سود شناسایی شود :

1. تا حدی که طبق بند 20 شناسایی نشده است ، اما

2. تا حدی که از زیان کاهش ارزش انباشته شناسایی شده ، طبق این استاندارد و یا سایر استانداردهای حسابداری (برای داراییهای غیر جاری که در دامنه الزامات اندازه گیری این استاندارد قرار می گیرد) بیشتر نباشد .

24. زیان کاهش ارزش (یا سود بعدی) شناسایی شده برای مجموعه ای واحد باید BV داراییهای غیر جاری آن مجموعه را که در دامنه الزامات اندازه گیری این استاندارد قرار می گیرد به قرار زیر تغییر دهد:

الف : زیان کاهش ارزش به ترتیب زیر جهت کاهش BV داراییهای غیر جاری مجموعه واحد تخصیص یابد:

1: ابتدا ، صرف کاهش BV سرقتی مرتبط با مجموعه واحد شود، و

2: باقیمانده زیان کاهش ارزش ، متناسب با BV سایر داراییهای غیر جاری مجموعه واحد ، به آنها

تخصیص یابد . این کاهش در مبالغ دفتری باید بعنوان زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد ، لحاظ شود و فوراً در سود و زیان شناسایی شود .

ب : برگشت زیان کاهش ارزش مجموعه واحد باید به منظور افزایش BV داراییهای غیر جاری آن ، غیر از

سرقتی تخصیص یابد .

این افزایش در مبالغ دفتری باید بعنوان برگشت زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد لحاظ شود

و فوراً در سود و زیان شناسایی شود .

25. سود یا زیانی که تا تاریخ فروش یک دارایی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) شناسایی نشده ، باید در تاریخ قطع

شناخت ، شناسایی گردد.

غیر جاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد بعنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نباید

مستهلك شود . شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه های قابل انتساب به بدهیهای این مجموعه 26. دارایی شده

است ،

و ادامه می یابد.

#### تغییرات طبقه بندی فروش

27. اگر معیارهای بندهای 8 تا 10 دیگر بر قرار نباشد ، طبقه بندی (نگهداری شده برای فروش) متوقف می شود .

28. در صورت توقف دارایی غیر جاری از طبقه بندی مذکور ، یا خروج آن از مجموعه واحد نگهداری شده برای فروش ،

باید به اقل مبالغ زیر اندازه گیری شود:

الف : BV آن قبل از طبقه بندی ، پس از تعدیل هر گونه استهلاك یا تجدید ارزیابی با فرض عدم طبقه بندی

بعنوان نگهداری شده برای فروش، و

ب : مبلغ بازبافتنی آن در تاریخ انصراف از فروش.

29. هر گونه تعدیل لازم در BV در صورت توقف طبقه بندی مذکور در دوره توقف طبقه بندی ، در سود و زیان

عملیات در حال تداوم منظور می شود (طبق بند 36) یعنی، چنانچه، مشمول عملیات متوقف شده نگردد باید در سود

یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود .

30. اگر از مجموعه واحدی (طبقه بندی شده بعنوان نگهداری شده برای فروش) دارایی یا بدهی منفردی خارج شود ،

اندازه گیری باقیمانده داراییها و بدهیها در صورتی بعنوان مجموعه واحد ادامه می یابد که معیارهای بندهای 8 تا 10 را

حائز باشد . در غیر اینصورت ، باقیمانده داراییهای غیر جاری گروه که بطور منفرد شرایط طبقه بندی را دارند باید بطور

جداگانه به اقل BV و خالص ارزش فروش در آن تاریخ اندازه گیری شوند . هر دارایی غیر جاری که معیارهای مذکور

را احراز نکند ، طبق بند 27 از طبقه بندی ، بعنوان نگهداری شده برای فروش ، خارج می شود .

## 25. کاهش ارزش دارایی‌ها (استاندارد حسابداری 32)

دارایی‌های مشترک: دارایی‌هایی بجز سرقتی است که در ایجاد جریان‌های نقدی آتی واحد مولد وجه نقد مورد بررسی و نیز سایر واحدهای مولد وجه نقد نقش دارد.

زیان کاهش ارزش: مازاد مبلغ دفتری یک دارایی یا واحد مولد وجه نقد نسبت به مبلغ بازیافتنی آن است.

مخارج فروش: کلیه مخارج تبعی که به طور مستقیم در رابطه با فروش دارایی یا واحد مولد وجه نقد، به استثنای مخارج تأمین مالی، واقع می‌شود.

واحد مولد وجه نقد: کوچکترین مجموعه دارایی‌های قابل شناسایی ایجادکننده جریان‌های ورودی وجه نقدی که به میزان عمده‌های مستقل از جریان‌های ورودی وجه نقد سایر دارایی‌ها یا مجموعه‌ای از دارایی‌ها باشد.

تشخیص یک دارایی مشمول کاهش ارزش

8. واحد تجاری همچنین باید بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش الزامات زیر را رعایت نماید:

الف. آزمون سالانه کاهش ارزش یک دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین و یا دارایی نامشهودی که در حال حاضر آماده استفاده نیست. این آزمون با مقایسه مبلغ دفتری و مبلغ بازیافتنی آن دارایی انجام می‌پذیرد. آزمون کاهش ارزش می‌تواند در هر زمانی طی دوره سالیانه صورت گیرد، مشروط بر اینکه هر سال در همان زمان انجام شود. انواع دارایی‌های نامشهود را می‌توان در زمان‌های متفاوتی مورد آزمون کاهش ارزش قرار داد.

ب. آزمون سالانه کاهش ارزش سرقتی تحصیل شده در ترکیب تجاری بر اساس بندهای 76 تا 86.

اندازمگیری مبلغ بازیافتنی

16. این استاندارد مبلغ بازیافتنی را به عنوان خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی یا یک واحد مولد وجه نقد، هر کدام که بیشتر باشد، تعریف می‌کند.

20. مبلغ بازیافتنی هر دارایی، جداگانه تعیین می‌شود، مگر اینکه آن دارایی جریان‌های نقدی ورودی مستقل از سایر دارایی‌ها یا گروهی از دارایی‌ها ایجاد نکند. در این صورت، مبلغ بازیافتنی برای واحد مولد وجه نقدی تعیین می‌شود که دارایی متعلق به آن است.

خالص ارزش فروش

23. بهترین مدرک برای تعیین خالص ارزش فروش یک دارایی، قیمت مندرج در قرارداد فروش در یک معامله حقیقی و در شرایط عادی، پس از تعدیل بابت مخارج اضافی مستقیم مربوط به فروش دارایی است.

ارزش اقتصادی

28. برای محاسبه ارزش اقتصادی یک دارایی باید عوامل زیر در نظر گرفته شود:

الف. برآورد جریان‌های نقدی آتی ناشی از دارایی،

ب. تغییرات مورد انتظار، در مبلغ یا زمان‌بندی جریان‌های نقدی آتی یاد شده،



ج . ارزش زمانی پول بر اساس نرخ بازده بدون ریسک جاری بازار،

د . صرف ریسک مربوط به ابهام ذاتی دارایی، و

ه . سایر عوامل، نظیر قابلیت نقد شونددگی دارایی که فعالان بازار در تعدیل جریانهای نقدی آتی مورد انتظار دارایی در نظر می‌گیرند.

29 . برآورد ارزش اقتصادی یک دارایی شامل مراحل زیر است:

الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی و واگذاری نهایی آن، و

ب . بکارگیری نرخ تنزیل مناسب برای جریانهای نقدی آتی مزبور.

اجزای برآورد جریانهای نقدی آتی

37 . برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد :

الف. پیش‌بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی،

ب . پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی

(شامل جریانهای نقدی خروجی جهت آماده‌سازی دارایی برای استفاده) ضرورت دارد و به طور مستقیم

قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنای منطقی و یکنواخت به دارایی قابل تخصیص می‌باشد، و

ج . خالص جریانهای نقدی قابل دریافت یا پرداخت، هنگام واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن.

38 . برآورد جریانهای نقدی آتی و نرخ تنزیل، منعکس‌کننده مفروضات سازگار با افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی

است. بنابراین اگر نرخ تنزیل دربرگیرنده اثر افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی باشد، جریانهای نقدی آتی

بر حسب قدرت خرید اسمی برآورد می‌شود. چنانچه نرخ تنزیل دربرگیرنده این اثر نباشد، جریانهای نقدی آتی

بر حسب قدرت خرید ثابت برآورد می‌شود اما افزایش یا کاهش قیمت‌های خاص در آینده را دربرمی‌گیرد.

39 . پیش‌بینی جریانهای نقدی خروجی، مخارج تعمیر و نگهداری دارایی و نیز مخارج سربار که به طور مستقیم قابل

انتساب به دارایی یا بر مبنای منطقی و یکنواخت قابل تخصیص به آن باشد را دربرمی‌گیرد.

40 . در مواردی از قبیل دارایی در جریان ساخت یا طرح توسعه تکمیل نشده، برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی،

دربرگیرنده برآورد هر گونه جریان نقدی خروجی اضافی است که انتظار می‌رود برای آماده‌سازی دارایی به منظور

استفاده یا فروش روی دهد.

41 . به منظور اجتناب از محاسبه مضاعف، برآورد جریانهای نقدی آتی موارد زیر را دربر نمی‌گیرد:

الف. جریانهای نقدی ورودی حاصل از داراییهایی که جریانهای نقدی ورودی آنها تا حد زیادی مستقل از

جریانهای نقدی ورودی ناشی از دارایی مورد بررسی می‌باشد (برای مثال حسابهای دریافتی)، و

ب . جریانهای نقدی خروجی مرتبط با تعهداتی که به عنوان بدهی شناسایی شده است (برای مثال حسابهای

پرداختی، مزایای پایان خدمت کارکنان و سایر ذخایر).

42 . جریانهای نقدی آتی باید با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد شود. برآورد جریانهای نقدی آتی نباید شامل

جریانهای نقدی ورودی یا خروجی آتی باشد که انتظار می‌رود از موارد زیر ناشی شود:

الف. تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به انجام آن تعهدی ندارد.

ب . بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی.

43 . از آنجا که جریانهای نقدی آتی با توجه به وضعیت فعلی دارایی برآورد می‌شود، ارزش اقتصادی منعکس‌کننده موارد زیر نیست :

الف. جریانهای نقدی خروجی آتی یا صرفه‌جویی در مخارج مربوط (برای مثال کاهش مخارج کارکنان) یا منافی که انتظار می‌رود از تجدید ساختار آتی ناشی شود و واحد تجاری نسبت به انجام آن تعهدی ندارد، و  
ب . جریانهای نقدی خروجی آتی که به بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی منجر خواهد شد یا جریانهای نقدی ورودی مربوط که انتظار می‌رود از آن جریانهای نقدی خروجی ناشی شود.

44. تجدید ساختار برنامه‌ای است که توسط مدیریت طراحی و کنترل می‌شود و در دامنه یا شیوه انجام فعالیت واحد تجاری، تغییرات با اهمیتی ایجاد می‌کند. استاندارد حسابداری شماره 4 با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی رهنمودهایی را درباره زمان تعهد واحد تجاری برای تجدید ساختار ارائه می‌دهد.

45 . چنانچه واحد تجاری متعهد به تجدید ساختار شود، برخی داراییها ممکن است تحت تأثیر تجدید ساختار قرار گیرند. هرگاه واحد تجاری متعهد به تجدید ساختار باشد:

الف. برآورد جریانهای نقدی ورودی و خروجی آتی برای تعیین ارزش اقتصادی، منعکس‌کننده صرفه‌جویی در مخارج و سایر منافع حاصل از تجدید ساختار، براساس آخرین بودجه‌ها و یا پیش‌بینی‌های مالی مورد تأیید مدیریت است، و

ب . برآورد جریانهای نقدی خروجی آتی برای تجدید ساختار، در شناسایی ذخیره تجدید ساختار، طبق استاندارد حسابداری شماره 4 با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی در نظر گرفته می‌شود.

46 . تا زمانی که جریانهای نقدی خروجی جهت بهبود و ارتقای عملکرد دارایی تحمل نشده باشد، جریانهای نقدی ورودی آتی مورد انتظار ناشی از افزایش منافع اقتصادی مرتبط با جریانهای نقدی خروجی، در برآورد جریانهای نقدی آتی منظور نمی‌شود (به مثال 5 پیوست شماره 3 مراجعه شود).

47. برآورد جریانهای نقدی آتی یک دارایی، جریانهای نقدی خروجی آتی لازم برای حفظ سطح منافع اقتصادی مورد انتظار ناشی از آن دارایی در شرایط جاری در نظر گرفته می‌شود. در صورتی که واحد مولد وجه نقد متشکل از داراییهایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد که تمامی آنها برای عملیات در حال تداوم آن واحد، ضروری هستند، برای برآورد جریانهای نقدی آتی آن واحد، جایگزینی داراییهایی با عمر مفید کوتاهتر، بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری مربوط به آن واحد محسوب می‌شود. همچنین، هنگامی که یک دارایی منفرد، متشکل از اجزایی با عمر مفید برآوردی متفاوت باشد، در زمان برآورد جریانهای نقدی آتی ایجاد شده توسط دارایی، جایگزینی اجزای با عمر کوتاهتر، به عنوان بخشی از مخارج تعمیر و نگهداری دارایی در نظر گرفته می‌شود.

48 . برآورد جریانهای نقدی آتی نباید موارد زیر را شامل شود :

الف. جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی (شامل مخارج مالی مربوط)، و  
ب . پرداخت یا دریافت مالیات بر درآمد.

49. از آنجا که ارزش زمانی پول با تنزیل جریانهای نقدی آتی برآوردی در نظر گرفته می‌شود، این جریانهای نقدی شامل جریانهای نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی نمی‌باشد. همچنین، از آنجا که نرخ تنزیل قبل از مالیات است، در برآورد جریانهای نقدی آتی نیز، مالیات بر درآمد مستثنی می‌شود.

50. برآورد خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، باید معادل مبلغی باشد که واحد تجاری انتظار دارد از واگذاری آن در معامله حقیقی و در شرایط عادی بین طرفین مایل و آگاه، پس از کسر مخارج برآوردی فروش آن، بدست آورد (یا پردازد).

51. برآورد خالص جریانهای نقدی قابل دریافت (یا قابل پرداخت) ناشی از واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن، به روشی مشابه با تعیین خالص ارزش فروش، انجام می‌گیرد، به استثنای اینکه در برآورد خالص جریانهای نقدی: الف. در تاریخ برآورد از قیمت‌های رایج برای داراییهای مشابهی استفاده می‌شود که عمر مفید آنها خاتمه یافته و شرایط استفاده از آنها همانند داراییهای مورد نظر باشد.

ب. قیمت‌های یاد شده بابت اثر افزایش قیمت‌های آتی در نتیجه تورم عمومی و افزایش (کاهش) قیمت‌های خاص آتی تعدیل می‌شود. اما، اگر برآورد جریانهای نقدی آتی حاصل از کاربرد مستمر دارایی و نرخ تنزیل شامل اثر تورم عمومی نباشد، در برآورد خالص جریانهای نقدی حاصل از واگذاری دارایی نیز اثر تورم عمومی در نظر گرفته نمی‌شود.

#### جریانهای نقدی ارزی آتی

52. جریانهای نقدی آتی، برحسب ارزش منشأ آن، برآورد و سپس با استفاده از نرخ مناسب برای آن ارزش تنزیل می‌شود. در تاریخ محاسبه ارزش اقتصادی، ارزش فعلی با استفاده از نرخ جاری ارز، تسعیر می‌شود.

#### نرخ تنزیل

53. نرخ (نرخ‌های) تنزیل باید نرخ (نرخ‌های) قبل از مالیات باشد که منعکس‌کننده ارزیابیهای جاری بازار از موارد زیر است:

الف. ارزش زمانی پول، و ب. ریسک‌های مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است.

54. نرخ‌هایی که ارزیابیهای جاری بازار در مورد ریسک‌های مختص دارایی و ارزش زمانی پول را منعکس می‌کند، بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران از یک سرمایه‌گذاری است که جریانهای نقدی آن از نظر مبلغ، زمانبندی و ریسک، مشابه دارایی مورد نظر باشد. این نرخ با استفاده از نرخ ضمنی (تلقیحی) معاملات جاری بازار برای داراییهای مشابه یا میانگین موزون هزینه سرمایه مربوط به یک واحد تجاری پذیرفته شده در بورس، که یک دارایی منفرد (یا مجموعه‌ای از داراییها) با منافع و ریسک بالقوه مشابه با دارایی تحت بررسی را در اختیار دارد، برآورد می‌شود. به هر حال نرخ (نرخ‌های) تنزیل مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش اقتصادی دارایی نباید منعکس‌کننده ریسک‌هایی باشد که برآورد جریانهای نقدی آتی بابت آن تعدیل شده است. در غیر این صورت، اثر برخی از مفروضات، دو بار منظور خواهد شد.