

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

## خلاصه نکات استانداردهای حسابداری ایران

تهیه کنندگان:

دانشجویان حسابداری ورودی سال 1388

دانشکده نفت تهران



پروژه درس حسابداری پیشرفته I



abcBourse.ir



@abcBourse\_ir

مرجع آموزش بورس



باز نشر:

پائیز 1391



abcBourse.ir



@abcBourse\_ir

مرجع آموزش بورس



بازنشر:

## فهرست مطالب

- ۱..... استاندارد (1): نحوه ارائه صورت های مالی
- ۴..... استاندارد(۲): صورت جریان نقد.....
- ۱۳..... استاندارد(۳): درآمد عملیاتی.....
- ۲۶..... استاندارد(۴): ذخایر ، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی.....
- ۳۱..... استاندارد (۵): رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه.....
- ۳۴..... استاندارد (۶): گزارش عملکرد مالی.....
- ۴۱..... استاندارد (۸): موجودی مواد و کالا.....
- ۴۸..... استاندارد (۹): حسابداری پیمانهای بلندمدت.....
- ۵۵..... استاندارد (۱۰): حسابداری کمکهای بلاعوض.....
- ۵۸..... استاندارد(11): دارایی های ثابت مشهود.....
- ۶۶..... استاندارد (۱۲): افشای اطلاعات اشخاص وابسته.....
- ۶۹..... استاندارد (۱۳): حسابداری مخارج تامین مالی.....
- ۷۲..... استاندارد (۱۴): نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری.....
- ۷۵..... استاندارد (۱۵): سرمایه گذاری ها.....
- ۸۰..... استاندارد (۱۶): تسعیر ارز ها.....
- ۸۷..... استاندارد (۱۷): دارایی های نامشهود.....
- ۹۹..... استاندارد (۱۸): صورتهای مالی تلفیقی وحسابداری سرمایه گذاری درواحدهای تجاری فرعی.....
- ۱۰۶..... استاندارد (۱۹): ترکیب واحدهای تجاری.....
- ۱۱۴..... استاندارد (۲۰): سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته.....
- ۱۲۱..... استاندارد(۲۱): حسابداری اجاره ها.....
- ۱۲۹..... استاندارد (۲۲): گزارشگری مالی میان دوره ای.....
- ۱۴۱..... استاندارد (۲۳): حسابداری مشارکتهای خاص.....
- ۱۴۷..... استاندارد (۲۴): گزارشگری مالی در مرحله قبل از بهره برداری.....
- ۱۵۰..... استاندارد (۲۵): گزارشگری بر حسب قسمت های مختلف.....
- ۱۵۷..... استاندارد (۲۶): فعالیتهای کشاورزی.....
- ۱۶۱..... استاندارد (۲۷): طرح های مزایای بازنشستگی.....
- ۱۶۴..... استاندارد (۲۸): فعالیت های بیمه عمومی.....

- استاندارد (۳۹): فعالیت های ساخت املاک ..... ۱۷۰
- استاندارد (۳۰): سود هر سهم ..... ۱۷۷
- استاندارد (۳۱): دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده ..... ۱۸۱
- استاندارد (۳۲): کاهش ارزش دارایی ها ..... ۱۸۸



## عنوان استاندارد: نمونه ارائه صورت های مالی

## شماره استاندارد: 1

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: افسانه موقر، ساناز غفارزاده، شیواقاسم خانی

استاد راهنما: ابراهیم ابراهیمی

## بخش اول نکات:

- 1- هدف صورت های مالی، ارائه ی اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان مفید می باشد. ( بند 2 )
- 2- مسئولیت تهیه و ارائه صورت های مالی، با هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است. ( بند 7 )
- 3- مجموعه کامل صورتهای مالی شامل اجزای زیر است: ( بند 8 )
- الف) صورت های مالی اساسی: 1- ترازنامه؛ 2- صورت سودوزیان؛ 3- صورت سودوزیان جامع؛ 4- صورت جریان وجوه نقد (ب) یادداشتهای توضیحی
- 4- به کارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری، از طریق افشا در یادداشتهای توضیحی، جبران نمی شود. ( بند II )
- 5- شرایط ارائه صورت های مالی به نحو مطلوب:
- الف) انتخاب و اعمال رویه های حسابداری؛
- ب) ارائه اطلاعات مربوط، قابل اتکا، قابل مقایسه و قابل فهم؛
- ج) ارائه اطلاعات اضافی (بند 13)
- 6- صورت های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد. ( بند 20 )
- 7- مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش بینی (حداقل 12 ماه پس از تاریخ ترازنامه) را بررسی می کند. ( بند 22 )
- 8- به استثنای اطلاعات مربوط به جریان های نقدی، واحد تجاری باید صورت های مالی خود را بر مبنای تعهدی تهیه کند. ( بند 23 )
- 9- با توجه به مفهوم تطابق، شناخت اقلامی در ترازنامه که با تعریف دارایی ها و بدهی ها انطباق ندارد، مجاز نمی باشد. ( بند 24 )
- 10- باید ثبات رویه در ارائه ی صورت های مالی رعایت گردد، مگر اینکه:
- الف) تغییری عمده در ماهیت عملیات واحد تجاری یا تجدید نظر در نحوه ی ارائه ی صورت های مالی حاکی از این باشد که تغییر مزبور به ارائه ی مناسب تر معاملات یا سایر رویدادها منجر شود. یا
- ب) تغییر در نحوه ی ارائه، بموجب یک استاندارد حسابداری الزام می شود. ( بند 25 )

- II- تمام اقلام بااهمیت باید به طور جداگانه در صورت های مالی ارائه شود مبالغ کم اهمیت باید با مبالغ دارای ماهیت و کارکرد مشابه جمع گردد و نیازی به ارائه ی جداگانه آنها نیست. (بند 27)
- I2- اطلاعاتی بااهمیت تلقی می شود که عدم افشای آن بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورت های مالی اتخاذ می شود، موثر واقع شود. (بند 29)
- I3- دارایی ها، بدهی ها نباید با یکدیگر تهاتر شوند مگر اینکه طبق استاندارد دیگری، الزامی یا مجاز باشد. (بند 31)
- I4- اقلام درآمد و هزینه تنها زمانی تهاتر شوند:
- الف) یک استاندارد حسابداری، تهاتر را الزامی یا مجاز کرده و یا
- ب) درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی حاصل از معاملات واحد یا مشابه با اهمیت نباشند. (بند 32)
- I5- تهاتر دو یا چند قلم دریافتی و پرداختی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص تضمین شده باشد. (بند 34)
- I6- صورت های مالی باید ارائه دهنده ی اقلام مقایسه ای دوره ی قبل باشد مگر اینکه یک استاندارد حسابداری، نحوه ی عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. (بند 37)
- I7- هزینه های عملیاتی باید بر حسب کارکرد هزینه ها در واحد تجاری و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد (بند 60).
- I8- در روش طبقه بندی بر مبنای کارکرد هزینه ها، هزینه ها بر حسب کارکرد به عنوان بخشی از بهای تمام شده ی فروش، توزیع یا اداری طبقه بندی می شود. (بند 62)
- I9- در روش طبقه بندی بر اساس ماهیت هزینه، اقلام هزینه بر حسب ماهیت با یکدیگر جمع شده و در سود و زیان منعکس می شود. (بند 63)

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

- I- مدیریت برای ارزیابی تداوم فعالیت، تمام اطلاعات موجود در خصوص آینده قابل پیش بینی را بررسی می کند. این آینده قابل پیش بینی طبق استاندارد شماره I، حداقل چه مدت زمانی است؟ (2000 تست کرمی و دیگران)
- الف) به زمان خاصی اشاره نشده است .
- ب) 12 ماه پس از تاریخ ترازنامه
- ج) 12 ماه بعد از تاریخ گزارش حسابرس مستقل
- د) 12 ماه بعد از تاریخ تصویب صورت های مالی
- 2- کدام یک از موارد زیر، تهاتر محسوب می شود؟ (کتاب 2000 تست حسابداری مالی، کرمی و دیگران)
- الف) کسر ذخیره کاهش ارزش از موجودی
- ب) کسر ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
- ج) یک کاسه کردن حساب دریافتی از شرکت الف و حساب پرداختی به شرکت ب
- د) کسر استهلاک انباشته از دارایی ثابت مربوطه

پاسخنامه

1- گزینه ب - نکته 7

2- گزینه ج - نکته 13



عنوان استاندارد: صورت جریان نقد

شماره استاندارد: 2

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: موسی جوانی، مصطفی سعیدی

استاد راهنما: ابراهیم ابراهیمی

## بخش اول: نکات

- 1- وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانکها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشتهایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد. (بند 11)
- 2- هرگاه برای تسویه اضافه برداشتهای بانکی مهلتی تعیین شده باشد در صورتی می‌توان آنها را در محاسبه وجه نقد منظور کرد که مهلت مزبور از یک روز کاری تجاوز نکند. (بند 12)
- 3- سرمایه‌گذارها و استقراض‌های کوتاه مدت که از آنها با عنوان "معادل وجه نقد" یاد می‌شود جز وجه نقد محسوب نمی‌شود. (بند 13)
- 4- صورت جریان وجوه نقد باید شامل صورت تطبیق مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد باشد. (بند 15)
- 5- صورت جریان وجوه نقد باید منعکس کننده جریانهای نقدی طی دوره تحت سرفصل‌های زیر باشد. (بندهای 14-19-29-31-33-35)

طبقه	جریان های نقدی ورودی	جریان های نقدی خروجی
فعالیت های عملیاتی	<ul style="list-style-type: none"> <li>- دریافت های نقدی حاصل از فروش کالا و ارائه خدمات</li> <li>- دریافت های نقدی حاصل از حق امتیاز، حق الزحمه، کارمزد و سایر درآمدهای عملیاتی</li> <li>- دریافت های مرتبط با قراردادهای منعقد شده با اهداف تجاری و عملیاتی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• پرداخت های نقدی به فروشندگان کالا و خدمات</li> <li>• پرداخت های نقدی به کارکنان واحد تجاری یا از جانب آنها</li> <li>• پرداخت های نقدی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و هزینه سازمان دهی مجدد</li> </ul>
بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختنی بابت تأمین مالی	<ul style="list-style-type: none"> <li>- سود و کارمزد دریافتی</li> <li>- سود سهام دریافتی (شامل سود سهام دریافتی از شرکت های سرمایه پذیر که سرمایه‌گذاری در آنها به روش ارزش ویژه انعکاس یافته است)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• سود و کارمزد پرداختنی (اعم از اینکه به حساب دارایی تحصیل شده یا به هزینه دوره منظور شده باشد)</li> <li>• سود سهام پرداختنی</li> <li>• حصه ای از اقساط اجاره به شرط تملیک پرداختنی که هزینه تأمین مالی محسوب</li> </ul>





طبقه	جریان های نقدی ورودی	جریان های نقدی خروجی
مالیات بر درآمد	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استرداد مبالغ پرداختنی بابت مالیات بر آمد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• وجه نقد پرداختنی بابت مالیات بر درآمد</li> <li>• - علی الحساب پرداختنی بابت مالیات بر درآمد</li> </ul>
فعالیت های سرمایه گذاری	<ul style="list-style-type: none"> <li>• دریافت های نقدی حاصل از فروش سرمایه گذاری در سهام یا اوراق مشارکت</li> <li>• دریافت های نقدی حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود و داراییهای مشهود</li> <li>• دریافت های نقدی مرتبط با اصل سپرده های سرمایه گذاری بلندمدت بانکی</li> <li>• دریافت های نقدی حاصل از وصول اصل وامهای پرداختنی به سایر اشخاص شامل وصول قرض الحسنه پرداختنی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• - پرداختهای نقدی جهت تحصیل سرمایه گذاری در سهام یا اوراق مشارکت سایر واحد های تجاری</li> <li>• - پرداخت های نقدی جهت تحصیل داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود</li> <li>• پرداخت های مرتبط با مخارج توسعه منظور شده به دارایی و ساخت دارایی توسط واحد تجاری</li> <li>• سپرده گذاری نزد بانکها در قالب سپرده های سرمایه گذاری بلند مدت</li> <li>• وامهای نقد پرداختنی به سایر اشخاص شامل قرض الحسنه</li> </ul>
فعالیت تأمین مالی	<ul style="list-style-type: none"> <li>• دریافت های نقدی حاصل از صدور سهام</li> <li>• دریافت های نقدی حاصل از صدور اوراق مشارکت، وامها و سایر تسهیلات کوتاه مدت و بلندمدت</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• - بازپرداخت اصل اوراق مشارکت، و سایر تسهیلات دریافتنی</li> <li>• - پرداخت حصه اصل اقساط اجاره به شرط تملیک</li> <li>• - پرداخت هرگونه مخارج (بجز سود تضمین شده و کارمزد پرداختنی بابت تأمین مالی) در رابطه با اخذ تسهیلات مالی، صدور سهام و سایر راه های تأمین مالی</li> </ul>



6- جریانهای نقدی که به طور مستقیم قابل ارتباط با هیچ یک از سرفصلهای اصلی نباشد. در بخش فعالیت های عملیاتی گزارش می شوند. (بند 20)

7- واحدهای تجاری باید جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی را با بکارگیری یکی از روشهای زیر گزارش کنند:

الف. روش مستقیم که به موجب آن ناخالص وجوه نقد دریافتی و پرداختی بر حسب طبقات عمده افشا می شود، مگر در مورد جریانهای نقدی عملیاتی مورد اشاره در بندهای 36 و 38 که برمبنای خالص گزارش می شود، یا

ب. روش غیرمستقیم که به موجب آن سود یا زیان عملیاتی با انجام تعدیلات زیر به خالص جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی تبدیل می شود:

- اثر معاملات و رویدادهایی که دارای ماهیت غیر نقدی است، و
  - اثر اقلامی که در محاسبه سود یا زیان عملیاتی دوره جاری منظور شده باشد، لیکن جریانهای نقدی مرتبط با آنها در دوره های قبل حادث شده یا در دوره های آینده حادث خواهد شد و بالعکس.
- 8- بکارگیری روش مستقیم الزامی نیست بلکه در شرایطی که مزایای اطلاعات ارائه شده در این روش بر هزینه های تهیه آن فزونی داشته باشد، استفاده از آن جهت ارائه اطلاعات مفید توصیه شده است (بند 23)

9- مزیت اصلی روش غیرمستقیم این است که تفاوت بین سود عملیاتی و جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی به گونه برجسته ای نشان داده می شود. بسیاری از استفاده کنندگان صورتهای مالی معتقدند که چنین صورتی در ارائه تصویری از کیفیت سود واحد تجاری، حائز اهمیت اساسی است (بند 24)

11- سود سهام، سود تسهیلات دریافتی و پرداختی، سود پرداختی به صاحبان سپرده های سرمایه گذاری و درآمد سرمایه گذاریها برای بانک ها، مؤسسات مالی، و شرکت های سرمایه گذاری در آمد اصلی (عملیاتی) است. و جریان های نقدی این ارقام در فعالیت های عملیاتی گزارش می شود. (بند 30)

12- پرداخت های نقدی بابت مالیات های تکلیفی و مالیات های وضع شده بر تولید یا فروش در طبقه مالیات بر درآمد قرار نمی گیرد. (بند 32)

13- جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی زیر را می توان برمبنای خالص گزارش کرد

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

❖ دریافتها و پرداختهای نقدی در رابطه با اقلامی که گردش آنها سریع، مبلغ آنها قابل ملاحظه و سر رسید اولیه آنها حداکثر سه ماه باشد. (بند 36)

14- جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی زیر را در بانکها و سایر مؤسسات مالی می توان برمبنای خالص گزارش کرد:

الف. دریافتها و پرداختهای نقدی مرتبط با قبول و بازپرداخت انواع سپرده ها (سپرده های جاری قرض الحسنه، پس انداز و سپرده های مدت دار).

ب. سپرده گذاری نزد سایر بانکها و مؤسسات مالی و برداشت از سپرده های مذکور.

ج . تسهیلات و اعتبارات پرداختی به مشتریان و وصول اصل آنها. (بند 38)

- 15- صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی خارج از گروه است. بدین ترتیب، جریانهای نقدی داخل گروه باید در تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی حذف شود. (بند 41)
- 16- سود سهام پرداختی به سهامداران اقلیت تحت سرفصل اصلی "بازده سرمایه‌گذارانها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" به طور جداگانه انعکاس می‌یابد. (بند 41)
- 17- در مواردی که برای انعکاس سرمایه‌گذاری واحدهای تجاری فرعی در صورتهای مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی تنها در برگیرنده جریانهای نقدی واقعی بین گروه و واحد تجاری سرمایه پذیر است. (بند 41)
- 18- مبالغ جریانهای نقدی خروجی ناشی از تحصیل یا جریانهای نقدی ورودی حاصل از فروش واحدهای تجاری فرعی باید به طور جداگانه تحت سرفصل فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی گزارش شود. مبالغ مزبور باید به طور خالص و پس از کسر مانده‌های وجه نقد انتقالی در فرآیند تحصیل یا فروش محاسبه شود. (بند 42)
- 19- هرگاه طی دوره مالی، یک واحد تجاری فرعی به گروهی بپیوندد یا از آن جدا شود، صورت جریان وجوه نقد تلفیقی در برگیرنده جریانهای نقدی واحد تجاری فرعی مربوط برای دوره بعد از تملک یا قبل از فروش واحد تجاری فرعی یعنی همان دوره‌ای خواهد بود که صورت سود و زیان تلفیقی نتایج عملیات واحد تجاری فرعی را منعکس می‌سازد. (بند 44)
- 20 - جریانهای نقدی ناشی از معاملات ارزی باید با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه نقدی (یا نرخ قراردادی) به ریال تسعیر شده در صورت جریان وجوه نقد ارائه شود. (بند 45)
- 21- جریانهای نقدی واحدهای تجاری فرعی خارجی باید بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته می‌شود به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه شود. (بند 46)
- 22- هرگاه بخشی از فعالیت واحد تجاری توسط یک واحد تجاری سرمایه‌پذیر خارجی انجام شود، جریانهای نقدی واحد تجاری خارجی بر همان مبنایی که برای تسعیر عملکرد مالی آن بکار گرفته شده، به ریال تسعیر و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی انعکاس می‌یابد.
- 23- جریانهای نقدی استثنایی که در صورت جریان وجوه نقد به طور جداگانه انعکاس می‌یابد با "اقلام استثنایی" که به موجب استاندارد حسابداری شماره 6 در صورت سود و زیان به طور جداگانه افشا می‌شود ارتباطی ندارد. (بند 50)
- 24- مسأله محوری در برخورد با حسابهای دریافتی و پرداختی اعم از کوتاه مدت و بلند مدت، عملیاتی بودن یا نبودن آن است. بر این اساس تغییرات در اقلام عملیاتی از قبیل مطالبات تجاری بلند مدت، بدهیهای تجاری بلند مدت، مطالبات و بدهیهای غیر تجاری بلند مدت (مانند وام کارکنان و مالیاتهای تکلیفی تقسیط شده)، به عنوان اقلام تعدیل‌کننده سود عملیاتی جهت محاسبه وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منظور می‌شود. (بند 54)
- 25- معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست نباید در صورت جریان وجوه نقد انعکاس یابد. این معاملات، به استثنای معاملات مربوط به فعالیت‌های عملیاتی، در صورت با اهمیت بودن باید در یادداشت‌های توضیحی به نحوی مناسب افشا شود. (بند 55)
- 26- تغییرات در چارچوب حقوق صاحبان سرمایه که مبین طبقه‌بندی مجدد حسابهای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سرمایه است از قبیل افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها و تخصیص اندوخته از محل سود انباشته، در زمره معاملات غیر نقدی مستلزم افشا تلقی نمی‌شود. (بند 56)

- 27- زمانی که تعدیلات سنواتی متضمن جریان وجه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجوه نقد دوره جاری انعکاس نمی‌یابد بلکه (حسب مورد) ارقام مقایسه‌ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می‌شود. (بند 57)
- 28- وقتی که تعدیلات سنواتی متضمن جریان وجه نقد طی دوره است، بر حسب ماهیت در سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می‌شود. (بند 57)
- 29- واحد تجاری باید خالص جریانهای نقدی عملیات متوقف شده را به تفکیک فعالیتهای عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی، مالیات بر درآمد، فعالیتهای سرمایه‌گذاری و فعالیتهای تأمین مالی در متن صورت جریان وجوه نقد یا در یادداشتهای توضیحی افشا نماید (بند 59)

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه‌ای

1- کدامیک از موارد زیر معاملات غیرنقدی مستلزم افشا تلفی نمی‌شود؟ (تالیفی)

- 1) تحصیل دارایی ثابت در قبال صدور سهام  
2) افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران  
3) افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها  
4) مبادله موجودی کالا با دارایی ثابت

2- افزایش حسابهای دریافتی و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول طی دوره به ترتیب 5000 و 500 ریال است اگر هزینه‌ی مطالبات مشکوک الوصول و فروش های نسبه به ترتیب 800 و 30000 ریال باشد وجوه نقد دریافتی از مشتریان چندریال است؟ (تالیفی)

1) 25000      2) 24700      3) 25500      4) 24200

3- اطلاعات زیر از دفاتر شرکت پارس الکتریک برای دوره‌ی مالی منتهی به سال 1390 استخراج شده است

400	سود عملیاتی
300	سود خالص
50	هزینه بهره
25	هزینه استهلاک
15	سود حاصل از واگذاری دارایی ثابت
100	افزایش حسابهای دریافتی (خالص)
120	افزایش حسابهای پرداختی
50	هزینه مطالبات مشکوک الوصول (طی دوره)
45	افزایش بدهیهای بلند مدت عملیاتی

وجه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی طبق استاندارد ایران چند ریال است؟ (تالیفی)

1) 540      2) 465      3) 390      4) 490

4- افزایش حسابهای پرداختی، پیش پرداخت خرید کالا و حسابهای دریافتی طی دوره به ترتیب 30000، 2000، 20000 ریال است اگر کل وجوه پرداختی بابت خرید کالا و پیش پرداخت طی دوره، 15000 ریال باشد و موجودی کالا طی دوره 4000 ریال کاهش یابد بهای تمام شده کالای فروش رفته چند ریال است؟

49000(1)      47000(2)      43000(3)      39000(4)

5- جریان های نقدی واحد تجاری فرعی خارجی باید بر اساس کدام یک از مبانی زیر به ریال تسعیر شده و در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی ارائه می شود؟ (آزمون جامعه حسابدار رسمی سال 90)

1- بر اساس مبانی که برای تسعیر عملکرد مالی به کار گرفته می شود.

2- با اعمال نرخ ارز در تاریخ تسویه نقدی

3- بر مبنای نرخ قراردادی به ریال تسعیر می شود.

4- اگر مربوط به خرید یا فروش دارایی است با اعمال نرخ ارز رایج در تاریخ تسویه تسعیر شود اگر مربوطه هزینه است با نرخ میانگین ارز تسعیر میشود.

6- سود سهام دریافتی از شرکت های وابسته و فرعی در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی به ترتیب در چه سرفصلی منعکس می شود (تألیفی).

1- هر دو در بخش بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی گزارش می شود.

2- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی --- منعکس نمی شود

3- منعکس نمی شود --- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی

4- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی - عملیاتی

7- وجوه نقد پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان و وام پرداختی به کارکنان واحد تجاری به ترتیب در چه سرفصلی از صورت جریان وجوه نقد منعکس می شود. (تألیفی)

1- عملیاتی --- سرمایه گذاری      2- سرمایه گذاری --- عملیاتی

3- عملیاتی --- عملیاتی      4- تأمین مالی --- عملیاتی

8- وجوه حاصل از فروش زائادات (ضایعات مواد اولیه) در شرکت های تولیدی در چه طبقه ای از صورت جریان وجوه نقد گزارش می شود؟ (تألیفی)

1- عملیاتی      2- سرمایه گذاری      3- تأمین مالی      4- در هیچ طبقه ای گزارش نمی شود.

9- کدام گزینه زیر در مورد انعکاس معاملات غیر نقدی در صورت جریان وجوه نقد درست است؟ (سوال جامعه حسابدار رسمی 82-مروری جامع بر حسابداری 1-فصل 2)

1- تمام معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست باید در یادداشت های توضیحی افشا شود.

2- تمام معاملاتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست باید در صورت جریان وجه نقد یا یادداشت های توضیحی افشا شود.

3- به استثنای معاملات مربوط به فعالیت عملیاتی، معاملات با اهمیتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست باید در یادداشت های توضیحی افشا شود.

4- معاملات با اهمیتی که مستلزم استفاده از وجه نقد نیست باید در یادداشت های توضیحی منعکس شود

10- شرکت آلفا 80 درصد سهام شرکت بتا را در اختیار دارد. طی سال 1391 شرکت آلفا وامی به مبلغ ده میلیون ریال به شرکت بتا داد، همچنین در پایان سال شرکت بتا دو میلیون سود به سهامداران خود پرداخت کرده است اما شرکت آلفا در پایان سال سودی بین سهام داران خود نپرداخته است، در صورت جریان وجه نقد تلفیقی سال 91 وام پرداختی و سودپرداختی به چه مبلغی و تحت چه سرفصلی منعکس می شود (تألیفی)

1- وام پرداختی به مبلغ ده میلیون ریال در بخش فعالیت سرمایه گذاری و سود پرداختی به میزان چهار صد هزار ریال در بخش بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی گزارش می شود.

2- وام پرداختی در صورت جریان وجه نقد تلفیقی منعکس نمی شود و سود پرداختی به میزان چهار صد هزار ریال در بخش بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی گزارش می شود.

3- وام پرداختی به مبلغ ده میلیون ریال در بخش فعالیت سرمایه گذاری و سود پرداختی به میزان دو میلیون ریال در بخش بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی گزارش می شود.

4- وام پرداختی در صورت جریان وجه نقد تلفیقی منعکس نمی شود و سود پرداختی به میزان دو میلیون ریال در بخش بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی گزارش می شود.

11- کدام مورد در زمره معاملات غیر نقدی مستلزم افشا در یادداشت های توضیحی صورت جریان وجه نقد تلقی می شود؟

1- تخصیص اندوخته از محل سود انباشته 2- تقسیم سود سهامی بین صاحبان سهام

3- تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی 4- مبادله موجودی مواد اولیه با دارایی ثابت

12- شرکت آذربایجان طی سال 1390 برای ساخت تجهیزات مورد استفاده خود پنج میلیون ریال وام از بانک دریافت کرده است و از این بابت 120000 ریال سود تضمین شده پرداخت کرده است، شرکت آذربایجان 40000 ریال از سود تضمین شده را سرمایه ای کرده است. وجوه پرداختی بابت سود تضمین شده در بخش بازده سرمایه گذاری ها به چه مبلغی گزارش می شود؟ (تألیفی)

1- 80000 2- 40000 3- 120000 4- 160000

13- اطلاعات زیر مربوط به شرکت در سال 1388 است (سراسری 90-مرور جامع)

شرح	افزایش (کاهش)
حساب های دریافتی	4000
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	400
پیش پرداخت هزینه ها	(8400)

8000	موجودی کالا		
6000	بدهی های عملیاتی بلند مدت		
سود عملیاتی 300000 ریال، هزینه استهلاک دارایی عملیاتی 10000 و سود خالص 220000 ریال است. خالص جریان های ناشی از فعالیت های عملیاتی چقدر است؟			
312800 -4	232800 -3	302800 -2	312000 -1

14- طبق استانداردهای حسابداری ایران، حصه سود تضمین شده اقساط پرداختی اجاره به شرط تملیک و فروش بخشی از عملیات واحد تجاری به ترتیب در چه بخش هایی گزارش می شوند؟ (سراسری 87-مرور جامع فصل 2)

- 1- سرمایه گذاری - عملیاتی
- 2- تأمین مالی - سرمایه گذاری
- 3- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی - عملیاتی
- 4- بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی - سرمایه گذاری

15- اگر بخش بااهمیتی از فروش های نسبه سنوات قبل که ثبت نگردیده بود در سال جاری کشف و وصول گردد محل انعکاس این رویداد در صورتهای مالی چه قسمتی است و در صورت گردش وجوه نقد به عنوان چه فعالیتی طبقه بندی می شود؟ (سراسری 82-مروری جامع (1)-فصل 2)

- 1- صورت سود و زیان دوره جاری - فعالیت تأمین مالی
- 2- ترازنامه یا صورت وضعیت مالی - فعالیت سرمایه گذاری
- 3- گردش حساب سود و زیان انباشته - فعالیت عملیاتی
- 4- صورت گردش وجوه نقد - بی تأثیر

### پاسخنامه:

- 1- گزینه 3 درست است طبق نکته 26
  - 2- گزینه 2 درست است طبق نکته 7
  - 3- گزینه 4 درست است طبق نکته 7
- سود عملیاتی.....400
- هزینه استهلاک.....25
- افزایش حسابهای دریافتی (خالص).....(100)

افزایش حسابهای پرداختی..... 120

افزایش بدهیهای بلند مدت عملیاتی..... 45

وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی **490**

4- گزینه ی 2 درست است طبق نکته 7

توضیح: کل وجه نقد پرداختی 15000 ریال است که 2000 ریال بابت پیش پرداخت و 13000 ریال بابت خرید کالا بوده است.

5- گزینه 1 درست است طبق نکته 21

6- گزینه 2 درست است طبق نکته 15

7- گزینه 3 درست است طبق نکته 5

8- گزینه 1 درست است طبق نکته 6

9- گزینه 3 درست است طبق نکته 25

10- گزینه 2 درست است طبق نکات 15 و 16

11- گزینه 4 درست است طبق نکته 26

12- گزینه 3 درست است طبق جدول نکته 5

13- گزینه 4 درست است طبق نکته 7

300000 سود عملیاتی

10000 هزینه استهلاک

(3600) افزایش در خالص حساب های دریافتی (400-4000)

8400 کاهش در پیش پرداخت هزینه ها

(8000) افزایش در موجودی کالا

6000 افزایش در بدهیهای عملیاتی بلند مدت

**312800** وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی

14-4 با توجه به نکته 7

15-3 با توجه به نکته 28





**عنوان استاندارد: درآمد عملیاتی****شماره استاندارد: 3****تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1****درس: حسابداری پیشرفته 1****تهیه کنندگان: ساناز غفارزاده، افسانه موقر، شیوا قاسم خانی****استاد راهنما: آقای ابراهیمی****بخش اول: نکات**

- 1- درآمد عملیاتی عبارت است از درآمدی که از فعالیت های اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل شده و با عناوین مختلفی از قبیل فروش، حق الزحمه، سود سهام، سود تضمین شده و حق امتیاز مورد اشاره قرار می گیرد. ( بند 1 )
- 2- سود سهام حاصل از سرمایه گذاری هایی که به ارزش ویژه به حساب گرفته می شوند، درآمد عملیاتی محسوب نمی شوند. ( بند 7، قسمت الف )
- 3- قراردادهای اجاره در صورتی که جزء فعالیت های اصلی و مستمر شرکت باشند، درآمد عملیاتی محسوب می شوند. ( بند 7، قسمت ج )
- 4- درآمد عملیاتی باید به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری و نقدی اندازه گیری شود. ( بند 10 )
- 5- در صورت موقوف شدن جریان ورودی نقدی وجه نقد به آینده، مبلغ اضافه بر بهای فروش نقدی کالا یا خدمات دریافت شده جزء درآمد تامین مالی می باشد و نه درآمد عملیاتی. ( بند 12 )
- 6- هر گاه کالاها یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشند، مبادله گردد. این مبادله به عنوان معامله ای درآمدزا تلقی نمی شود. ( بند 13 )
- 7- هر گاه قیمت فروش محصول، شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره های آتی منتقل می گردد و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات، مورد شناخت قرار می گردد و بالعکس. ( بند 14 )
- 8- در صورت تحقق کلیه شرایط زیر درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا، باید شناسایی شود:  
الف) واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد،  
ب) واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل موثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند،  
ج) مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد،  
د) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد، و  
ه) مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد. ( بند 15 )
- 9- زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد معامله فروش تلقی نشده و درآمدی بابت آن شناسایی نمی شود. ( بند 17 قسمت د )
- 10- چنانچه واحد تجاری تنها بخش کم اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

• **مثال:** فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند. در چنین حالتی، اگر واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله فروش تلقی و درآمد عملیاتی آن شناسایی می‌گردد. (بند 18)

11- هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارایه خدمات است بتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد درآمد عملیاتی مربوط با توجه به میزان تکمیل آن معامله (روش درصد تکمیل کار) شناسایی میشود. (بند 21)

12- هرگاه ارایه خدمات متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد درآمد عملیاتی به روش خط مستقیم طی آن دوره شناسایی می‌شود مگر اینکه روش دیگری مناسب تر باشد. (بند 25)

13- هرگاه ماحصل یک معامله را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد و باز یافت مخارج تحمل شده:  
الف) محتمل باشد :

• درآمد عملیاتی = مخارج تحمل شده قابل باز یافت. (بند 27)

ب) محتمل نباشد:

• درآمد عملیاتی شناسایی نمی‌شود. (بند 28)

14- مبنای شناسایی درآمد حاصل از استفاده دیگران از دارایی‌ها (بند 30)

نوع درآمد	مبنای شناسایی
سود تضمین شده	1) مدت زمان 2) مانده اصل طلب 3) نرخ
حق امتیاز	طبق محتوی قرارداد مربوط
سود سهام	سود سهام حاصل از سرمایه گذاری که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه گذاری در واحد های تجاری فرعی و وابسته

15- بهای تمام شده سرمایه گذاری تنها هنگامی بابت سود سهام دریافتی یا دریافتی کاهش داده می‌شود که سود سهام مزبور مازاد بر سهم شرکت سرمایه گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه پذیرش پس از تحویل سرمایه گذاری باشد. (بند 31)

## نکات پیوست

بند پیوست	شرایط شناسایی درآمد	رویداد
(بند 1 قسمت الف)	الف) تحویل کالا به خریدار محتمل باشد. ب) در زمان شناخت درآمد کالا موجود، قابل تشخیص و آماده تحویل به خریدار باشد.	16) فروش همراه با تعویق در تحویل



	ج) خریدار به طور مشخص، تعویق در تحویل کالا را تایید کرده باشد. د) شرایط معمول پرداخت برقرار باشد.	
18) ارسال به شرط نصب	پس از تحویل و خاتمه ی نصب	بند 2 الف قسمت الف
19) فروش منوط به تایید خریدار همراه با برخورداری خریدار از حق محدود برای برگشت کالا.	در صورت نامطمئن بودن فروشنده نسبت به امکان برگشت کالا شناسایی درآمد صورت نمی گیرد.	بند 2 ب قسمت الف
20) تحویل امانی کالا جهت فروش	تا زمانی که کالا به شخص ثالثی فروخته نشده است شناخت درآمد صورت نمی گیرد.	بند 2 ج قسمت الف
21) قراردادهای فروش و بازخرید (به جز معاوضه کالاهای مشابه)	در صورت انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت به خریدار شناخت درآمد صورت می گیرد؛ در غیر این صورت معامله ماهیتاً جهت دستیابی به منابع مالی انجام گرفته و درآمد شناسایی نمی شود.	بند 4 قسمت الف
22) فروش اقساطی	درآمد حاصل از فروش به کسر سود تضمین شده به عنوان درآمد شناسایی می شود.	بند 7 قسمت الف
23) اجرت نصب	باتوجه به میزان تکمیل عملیات نصب به عنوان درآمد شناسایی و در صورت غیر قابل تفکیک بودن آن، اجرت مربوط همزمان با فروش کالا شناسایی می شود.	بند 1 پیوست ب
24) حق الزحمه خدمات انحصاری (فرانشیز)	ارسال تجهیزات و سایر داراییهای مشهود	بند 8 پیوست قسمت ب
	ارائه خدمات اولیه و بعدی	
	حق الزحمه حقوق اعطایی و سایر خدمات	
	همزمان با تحویل اقلام یا انتقال مالکیت قانونی درآمد شناسایی می شود. درمورد بخشی از درآمد فرانشیز که مربوط به خدمات مستمر است شناخت درآمد هنگام ارائه خدمات صورت می گیرد. همزمان با استفاده از حقوق اعطایی یا ارائه خدمات به عنوان درآمد شناسایی می شود.	

### بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

1) شرکت الف و شرکت ب هر دو توزیع کننده مواد غذایی هستند شرکت الف مواد غذایی خود را به ارزش منصفانه 400000 ریال با مواد غذایی مشابه شرکت ب تعویض کرد و در این معامله شرکت ب 20000 ریال نقد دریافت کرد شرکت الف و ب به ترتیب چندریال درآمد شناسایی می کنند؟ (2000 تست حسابداری مالی دکتر کرمی)

الف) 420000-400000 ب) 420000-380000

400000-380000(د)

420000-420000(ج)

2) در تاریخ 88/11/1، کالایی به قیمت 230,000 ریال، با تخفیف تجاری به مبلغ 20,000 ریال فروخته شد. قرار شد خریدار مبلغ آن را در سه قسط 70,000 ریالی در پایان سه ماه بهمن و اسفند ماه سال 88 و فروردین 89 پرداخت کند. در ضمن سود تضمین شده با نرخ 10٪ با توجه به مانده طلب به اقساط اضافه می‌شود. در تاریخ 88/12/29 فروشنده چند ریال درآمد عملیاتی در صورت های مالی خود نشان می‌دهد؟ (2000 تست حسابداری مالی کرمی و دیگران)

200000(ج)

210000(ب)

230000(الف)

140000(د)

3) شرکت تهران در سال 1390 کالایی را به قیمت 100000 ریال به صورت 4 قسط 25000 ریالی به شرکت ساوه می‌فروشد. شرکت تهران تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را تا پایان آخرین قسط برای خود حفظ کند. در سال 1390 شرکت 3 قسط را دریافت کرده است. شرکت تهران در سال 1390 چه مبلغی را به عنوان درآمد فروش گزارش خواهد کرد؟ (منبع: تالیفی استاد درس، ابراهیمی)

د) صفر

ج) 25000

ب) 75000

الف) 100000

4) ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نمی‌توان به گونه ای اتکا پذیر برآورد نمود مبلغ قرارداد مربوط کالا " 300000 ریال است. در سال 1382 میزان مخارج انباشته شده 300000 ریال و مخارج انجام شده در سال 1381 مبلغ 100,000 ریال بوده است. در سال 1382 چه میزان درآمد و چه میزان سود شناسایی خواهد شد؟ (2000 سوال حسابداری مالی کرمی و دیگران)

د) 200000 - 100000

ج) 300000 - 100000

الف) 200000 - صفر

ب) صفر - صفر

5) هرگاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد کرد و بازیاخت مخارج تحمل شده متحمل نباشد، درآمد عملیاتی به چه میزان شناسایی می‌شود؟ (منبع: تالیفی استاد درس، ابراهیمی)

ب) به میزان مخارج تحمل شده قابل بازیاخت

الف) به میزان مخارج تحمل شده

د) درآمدی شناسایی نمی‌شود.

ج) به میزان ارزش منصفانه مت به ازای دریافتی یا دریافتی

6) در تاریخ 1388/2/1 شرکت نمونه، کل سهام واحد تجاری الف را خریداری کرده است. سال مالی واحد تجاری الف منتهی به 29 اسفند می‌باشد و واحد تجاری سود سهام را در ابتدای تیرماه اعلام و پرداخت می‌کند. سود واحد تجاری الف به مبلغ 12 ریال به طور یکنواخت کسب شده و سود سهام اعلام شده برای سال 88 معادل 6 ریال می‌باشد. با فرض آنکه سال مالی شرکت نمونه نیز منتهی به 29 اسفند بوده و تاریخ تایید صورت های مالی آن در انتهای تیر ماه است. در صورت سود و زیان سال 88 شرکت نمونه معادل چند ریال درآمد سود سهام شناسایی خواهد کرد؟ (2000 تست حسابداری مالی دکتر کرمی و دیگران)

الف) صفر      ب) 6 ریال      ج) 10 ریال      د) 12 ریال

7) شرکت سینا در سال 87 کالایی به بهای تمام شده 1000000 ریال را برای حق العمل کار در بوشهر فرستاد هزینه مرتبط با کالای امانی به شرح زیر است:

هزینه حمل و بیمه (پرداختی توسط شرکت سینا) 100000 ریال

هزینه تخلیه و بارگیری (پرداختی توسط حق العمل کار) 140000 ریال

هزینه های توزیع و فروش 80000 ریال

حق العمل فروش 10٪ قیمت فروش

در صورتی که تا پایان سال 87 معادل 75٪ از کالای فوق به مبلغ 1200000 ریال به فروش رسیده باشد سود حاصل از فروش کالای امانی در سال 87، چه قدر است؟

الف) 35000      ب) 70000      ج) 130000      د) 190000

8) شرکت بتا در سال 1390، معادل 4000 واحد محصول تولید و 3500 واحد آن را به شرکت آلفا به فروش می‌رساند. با شرکت آلفا توافق شده است که پس از فروش محصول توسط آلفا، وجه آن را به شرکت بتا پرداخت گردد. تا پایان سال 1390 شرکت آلفا 3200 واحد از این محصولات را فروخته است. شرکت بتا در سال 1390 چند واحد به عنوان فروش شناسایی خواهد کرد؟ (منبع: تالیفی استاد درس، ابراهیمی)

الف) 4000      ب) 3500      ج) 3200      د) صفر

9) شرکت آلفا در تاریخ 70/1/1 کالایی به بهای تمام شده 390000 ریال را به طور اقساطی به مبلغ 500000 ریال به فروش رساند و در طی سالهای 1370، 1371 و 1372 به ترتیب 175000 ریال، 175000 ریال و 150000 ریال به عنوان اقساط آن دریافت کرد. شرکت چه مبلغی را به عنوان سود ناویژه شناسایی کرد؟ (سراسری 74)

الف) 110000 ریال      ب) 350000 ریال      ج) 38500 ریال      د) 120000 ریال

### پاسخنامه:

1) گزینه د- (نکته 6)

شرکت الف	شرکت ب
وجه نقد 20000	مواد غذایی 40000
مواد غذایی 380000	وجه نقد 20000
درآمد فروش 400000	درآمد فروش 380000

**(2) گزینه ب - (نکات 7 و 26)**

در فروش اقساطی درآمد حاصل از فروش در مقطع فروش و سود تضمین شده با مرور زمان شناسایی می‌شود. لازم به ذکر است که سود تضمین شده در زمره درآمدهای عملیاتی قرار نمی‌گیرد.

**(3) گزینه الف - (نکته 10)****(4) گزینه الف - طبق نکته 13**

چنانچه ماحصل معامله ای را نتوان به صورت قابل اتکایی برآورد کرد، درآمد معادل مخارج صورت پذیرفته در آن سال 200000 ریال (100000-300000) شناسایی می‌شود. از این رو سودی شناسایی نخواهد شد.

**(5) گزینه د - نکته 13****(6) گزینه ب - نکته 15****(7) گزینه ب - طبق نکته 20**

1200000

فروش

( 750000 )

بهای تمام شده فروش (75% \* 100000)

( 75000 )

هزینه حمل و بیمه (75% \* 100000)

(105000)

هزینه تخلیه و بارگیری (75% \* 140000)

هزینه های توزیع و فروش

(80000)

حق العمل فروش (10% \* 1200000)

70000

سود حاصل از فروش

**(8) گزینه ج - (نکته 20)****(9) گزینه الف - طبق نکته 22**

سود ناویژه 500000-3900000=110000

عنوان استاندارد: درآمد عملیاتی	شماره استاندارد: 3
تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: جهان شیری، جمشیدی، قربانی امید	استاد راهنما: آقای ابراهیمی

- 1- درآمد عبارتست از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود. (بند 1)
- 2- استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری منجر به تحصیل درآمدهای عملیاتی زیر میشود:  
الف) سود تضمین شده: مبالغی که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود.  
ب) درآمد حق امتیاز: مبالغی که بابت استفاده از داراییهای غیر جاری واحد تجاری مطالبه می‌شود.  
ج) سود سهام: مبالغی از سود توزیع شده واحد سرمایه پذیر که متناسب با سهم شرکت واحد تجاری عاید آن میشود. (بند 6)
- 3- سود سهام حاصل از سرمایه گذاری هایی که به ارزش ویژه به حساب گرفته می‌شوند، درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شوند. ( بند 7، قسمت الف)
- 4- قراردادهای اجاره در صورتی که جزء فعالیت های اصلی و مستمر شرکت باشند، درآمد عملیاتی محسوب می‌شوند. ( بند 7، قسمت ج)
- 5- مبلغ درآمد عملیاتی طبق توافق بین واحد تجاری و خریدار یا استفاده کننده از دارائی به ارزش منصفانه ما به ازای دریافتی یا دریافتی با احتساب تخفیفات تجاری اندازه گیری می‌شود. (بند 11)
- 6- در صورتی که طبق قرارداد منعقدہ یا طبق ضوابط فروشنده جریان نقدی به اینده موقوف شود درآمد عملیاتی به میزان بهای فروش نقدی شناسایی می‌شود. (بند 12)
- 7- اگر کالاها یا خدمات با کالاها یا خدمات مشابه از نظر ماهیت و ارزش مبادله گردد معامله درآمدزا تلقی نمی‌شود. در غیر این صورت درآمد عملیاتی به ارزش منصفانه کالاها یا خدمات دریافتی پس از تعدیل بابت سرک نقدی اندازه گیری می‌شود. (بند 13)
- 8- هر گاه قیمت فروش محصول، شامل یک مبلغ قابل تفکیک جداگانه در ارتباط با خدمات بعدی باشد، این مبلغ به دوره های آتی منتقل می‌گردد و به عنوان درآمد عملیاتی طی دوره اجرای خدمات، مورد شناخت قرار می‌گردد و بالعکس. (بند 14)

#### ◀ نکات مربوط به فروش کالا:

- 9- درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که کلیه شرایط زیر تحقق یافته باشد.  
الف) واحد تجاری مزایا و مخاطرات عمده مالکیت را منتقل کرده باشد. (بند 15)

ب) واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است یا کنترل نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند. (بند 15)

ج) مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند 15)

د) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد. (بند 15)

ه) مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته تحمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند 15)

10- زمانی که خریدار حق فسخ معامله را براساس مفاد قرارداد داشته باشد و واحد تجاری در مورد احتمال برگشت کالای فروش رفته مطمئن نباشد معامله فروش تلقی نشده و درآمدی بابت آن شناسایی نمی شود. (بند 17 قسمت د)

11- چنانچه واحد تجاری تنها بخش کم اهمیتی از مخاطرات مالکیت را برای خود نگه دارد، معامله مورد نظر، فروش تلقی و درآمد عملیاتی شناسایی می شود.

• مثال، فروشنده ممکن است تنها به خاطر تضمین قابلیت وصول مطالبات، مالکیت قانونی کالا را برای خود حفظ کند. در چنین حالتی، اگر واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت را منتقل کرده باشد، این معامله فروش تلقی و درآمد عملیاتی آن شناسایی می گردد. (بند 18)

12- هر گاه نتوان هزینه ها را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، درآمد عملیاتی را نمی توان شناسایی کرد. در چنین حالتی، هر گونه ما به ازای دریافتی به عنوان بدهی شناسایی می شود. (بند 20)

### ◀ نکات مرتبط با ارائه خدمات:

13- هر گاه ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است بتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد عملیاتی مربوط باید با توجه به میزان تکمیل آن معامله (روش درصد تکمیل کار) شناسایی شود. (بند 21)

14- ما حاصل معامله زمانی به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد است که همه شرایط زیر احراز شده باشد.

الف) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به درون واحد تجاری محتمل باشد.

ب) مبلغ درآمد عملیاتی را بتواند به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند 21)

15- واحد تجاری، در صورت توافق در مورد شرایط زیر با طرف (های) دیگر معامله قادر به انجام برآورد اتکاپذیر است.

✓ حقوق قابل اعمال هر یک از طرفین در مورد خدماتی که قرار است ارائه یا دریافت شود.

✓ ما به ازایی که قرار است مبادله شود.

✓ نحوه و شرایط تسویه. (بند 24)

16- هر گاه ارائه خدمات متضمن انجام تعداد نامشخصی از عملیات طی یک دوره زمانی معین باشد، درآمد عملیاتی به روش خط مستقیم طی آن دوره زمانی شناسایی می شود. مگر اینکه طبق شواهد روش دیگری که در واحد عملیاتی دوره را بهتر منعکس کند، وجود داشته باشد. (بند 25)



17- هرگاه ماحصل یک معامله رانتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کردوباز یافت مخارج تحمل شده:

الف) محتمل باشد:

\*درآمد عملیاتی = مخارج تحمل شده قابل باز یافت. (بند 27)

ب) محتمل نباشد:

\*درآمد عملیاتی شناسایی نمی شود. (بند 28)

### ◀ نکات مرتبط با استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری:

18- این دسته از معاملات و رویدادها مولد سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و سود سهام است. درآمد عملیاتی ناشی از استفاده دیگران از داراییهای واحد تجاری به شرط تحقق شرایط زیر شناسایی می گردد.

الف) جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله به دورن واحد تجاری محتمل باشد.

ب) مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه ای اتکا پذیر اندازه گیری کرد. (بند 29)

19- مبنای شناسایی درآمد حاصل از استفاده ی دیگران از داراییهای واحد تجاری. (بند 30)

نوع درآمد	مبنای شناسایی
سود تضمین شده	1) مدت زمان 2) مانده اصل طلب 3) نرخ
حق امتیاز	طبق محتوی قرارداد مربوط
سود سهام	سود سهام حاصل از سرمایه گذارهایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته

20- در مواردی که سود سهام مازاد بر سهم شرکت سرمایه گذار از سودهای مصوب شرکت سرمایه پذیر پس از تحصیل سرمایه گذاری باشد، بهای تمام شده سرمایه گذاری کاهش داده می شود. (بند 31)

### بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای

1- شرکت بهراد در تاریخ 13x1/6/31 کالایی را به بهای تمام شده آن 500000 ریال و بهای فروش نقدی آن 600000 ریال بود در قبال دریافت یک فقره سفته شش ماهه 660000 {با نرخ سود تضمین شده 20 درصد} به فروش رساند در صورت سود و زیان سال 13x1 شرکت بهراد درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا چند ریال گزارش میشود؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندی)

الف) 550000 ریال      ب) 600000 ریال      ج) 660000 ریال      د) 726000 ریال

2- شرکت الف و شرکت ب هر دو توزیع کننده مواد غذایی هستند شرکت الف مواد غذایی خود را به ارزش منصفانه 400000 ریال با مواد غذایی مشابه شرکت ب تعویض کرد و در این معامله شرکت ب 20000 ریال نقد دریافت کرد شرکت الف و ب به ترتیب چند ریال درآمد شناسایی می کنند؟ (2000 تست حسابداری مالی دکتر کرمی)

الف) 420000-400000      ب) 420000-380000      ج) 420000-420000      د) 400000-380000

3- شرکت بهرام تجهیزات می فروشد که طبق قرارداد متضمن خدمات نصب نیز می باشد. شرکت به تجربه دریافته است که 30 درصد عملیات نصب طی اولین سال و 50 درصد آن طی دومین سال و 20 درصد آن نیز طی سومین سال فروش انجام می شود. مبلغ حق الزحمه نصب عملیات فوق در هر یک از سالهای 13x1/13x2/13x3 به ترتیب 500000 ریال و 600000 ریال و 700000 ریال می باشد. فرض کنید کلیه فروشها به طور یکنواخت طی سال صورت می گیرد. شرکت بهرام در صورت سود و زیان سال 13x3 چند ریال باید به عنوان درآمد شناسایی کند؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندی)

الف) 590000 ریال      ب) 600000 ریال

ج) 6100000 ریال      د) 700000 ریال

4 - در تاریخ 88/11/1، کالایی به قیمت 230000 ریال، با تخفیف تجاری به مبلغ 20000 ریال فروخته شد. قرار شد خریدار مبلغ آن را در سه قسط 70000 ریالی در پایان سه ماه بهمن و اسفند ماه سال 88 و فروردین 89 پرداخت کند. در ضمن سود تضمین شده با نرخ 10٪ با توجه به مانده طلب به اقساط اضافه می شود. در تاریخ 88/12/29 فروشنده چند ریال درآمد عملیاتی در صورت های مالی خود نشان می دهد؟ (2000 تست حسابداری مالی کرمی و دیگران)

1) 230000      2) 210000      3) 200000      4) 140000

5- شرکت لاله در 13x1 مقدار 3700 کیلوگرم محصول تولید کرد و در فروردین ماه 3000 کیلوگرم آن را به قیمت هر کیلوگرم 200 ریال به شرکت لادن فروخت و توافق گردید که پس از فروش محصولات شرکت لادن، وجه آن به شرکت لاله پرداخت گردد. در تیرماه شرکت لادن 2800 کیلوگرم از محصولات مذکور را به قیمت هر کیلوگرم 250 ریال به فروش رساند. شرکت لاله در سال چند ریال درآمد باید شناسایی کند؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندی)

الف) 560000 ریال -      ب) 560000 ریال - تیر      ج) 600000 ریال - فروردین      د) 600000 ریال - تیر

فروردین

6- چنانچه در مورد قابلیت وصول بخشی از درآمدهای عملیاتی که قبلاً شناسایی شده ابهامی وجود داشته باشد، نحوه ی برخورد با مبالغی که بازیافت آن غیر محتمل است چگونه خواهد بود؟ (آزمون حسابداران رسمی 1386)

(الف) به حساب زیان منظور می‌شود..

(ب) به حساب هزینه منظور می‌شود.

(ج) به عنوان تعدیل درآمد عملیاتی که قبلاً شناسایی شده به حساب گرفته می‌شود..

(د) تا قطعی شدن و رفع ابهام هیچ ثبتی لازم نیست اما در یادداشت های توضیحی افشا می‌شود.

7- ماحصل معامله ای را که متضمن ارائه خدمات است نمی‌توان به گونه ای اتکا پذیر برآورد نمود مبلغ قرارداد مربوط کلاً " 300000 ریال است. در سال 1382 میزان مخارج انباشته شده 300000 ریال و مخارج انجام شده در سال 1381 مبلغ 100,000 ریال بوده است. در سال 1382 چه میزان درآمد و چه میزان سود شناسایی خواهد شد؟ ( 2000 سوال حسابداری مالی کرمی و دیگران)

(الف) 200000 - صفر (ب) صفر - صفر (ج) 100000 - 300000 (د) 100000 - 200000

8- درآمد سود تضمین شده، درآمد حق امتیاز و درآمد سود سهام بر اساس کدامیک از مبانی زیر شناسایی می‌شوند؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندی)

درآمد سود تضمین شده	درآمد حق امتیاز	درآمد سود سهام
(الف) مدت زمان	محتوای قرارداد	وصول وجه نقد
(ب) مدت زمان	محتوای قرارداد	احراز حق دریافت
(ج) محتوای قرارداد	وصول وجه نقد	احراز حق دریافت
(د) وصول وجه نقد	محتوای قرارداد	وصول وجه نقد

9 - شرکت سینا در سال 87 کالایی به بهای تمام شده 1000000 ریال را برای حق العمل کار در بوشهر فرستاد هزینه مرتبط با کالای امانی به شرح زیر است:

هزینه حمل و بیمه (پرداختنی توسط شرکت سینا) 100000 ریال

هزینه تخلیه و بارگیری (پرداختنی توسط حق العمل کار) 140000 ریال

هزینه های توزیع و فروش 80000 ریال

حق العمل فروش 10٪ قیمت فروش

در صورتی که تا پایان سال 87 معادل 75٪ از کالای فوق به مبلغ 1200000 ریال به فروش رسیده باشد، سود حاصل از فروش کالای امانی در سال 87، چه قدر است؟ (تالیفی)

الف) 35000      ب) 70000      ج) 130000      د) 190000

10- شرکت آلفا در تاریخ 70/1/1 کالایی به بهای تمام شده 390000 ریال را به طور اقساطی به مبلغ 500000 ریال به فروش رساند و در طی سالهای 1370، 1371 و 1372 به ترتیب 175000 ریال، 175000 ریال و 150000 ریال به عنوان اقساط آن دریافت کرد. شرکت چه مبلغی را به عنوان سود ناویژه شناسایی کرد؟ (سراسری 74)

الف) 110000 ریال      ب) 350000 ریال

ج) 38500 ریال      د) 120000 ریال

### پاسخنامه

1- گزینه "ب" طبق نکته 6.

2- گزینه "د" طبق نکته 7.

شرکت الف	شرکت ب
وجه نقد	40000
مواد غذایی	20000
درآمد فروش	380000

3- گزینه "ج".

$$500000 * 20\% = 100000$$

$$600000 * 50\% = 300000$$

$$700000 * 30\% = 210000$$

$$100000 + 300000 + 210000 = 610000$$

طبق نکته 8.

4- گزینه "ب" - طبق نکته 8.

در فروش اقساطی درآمد حاصل از فروش در مقطع فروش و سود تضمین شده با مرور زمان شناسایی می شود. لازم به ذکر است که سود تضمین شده در زمره درآمدهای عملیاتی قرار نمی گیرد.

5- گزینه "ب"



$$2800 * 200 = 560000$$

طبق نکته 9 درآمد عملیاتی در صورت انتقال مزایا و مخاطرات عمده مالکیت شناسایی می‌شود. و طبق بند 17 استاندارد، قسمت ب، زمانی که شناسایی درآمد توسط واحد تجاری مشروط به تحصیل درآمد توسط خریدار باشد شناسایی درآمد تا زمان فروش کالا توسط خریدار به تعویق می‌افتد.

6- گزینه "ب" طبق بند 19 استاندارد.

7- گزینه "الف" - طبق نکته 17.

چنانچه حاصل معامله ای را نتوان به صورت قابل اتکایی برآورد کرد، درآمد معادل مخارج صورت پذیرفته در آن سال 200000 ریال (100000-300000) شناسایی می‌شود. از این رو سودی شناسایی نخواهد شد.

8- گزینه "ب" طبق نکته 19.

9- گزینه ب- طبق نکته 24.

1200000	فروش
( 750000 )	بهای تمام شده فروش (100000*%75)
( 75000 )	هزینه حمل و بیمه (100000*%75)
(105000 )	هزینه تخلیه و بارگیری (140000*%75)
	هزینه های توزیع و فروش
(80000)	حق العمل فروش (1200000*%10)
<hr/>	
70000	

10- گزینه "الف" - طبق نکته 26.

$$500000 - 3900000 = 110000 \text{ سود ناویژه}$$

عنوان استاندارد: ذخایر ، بدهی های احتمالی و دارایی های احتمالی	شماره استاندارد: 4
تاریخ لازم الاجرا: 1385/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: حسن بختیاری، شاهین پراورزر، مسعود رشید محمد زاده	استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

- 1- ذخیره: نوعی بدهی است که زمان تسویه و یا تعیین مبلغ آن توأم با ابهام نسبتاً قابل توجه است. (بند 7)
- 2- ذخایر به عنوان بدهی شناسایی می شود، زیرا تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه این تعهدات محتمل است (بند 10).
- 3- بدهیهای احتمالی بعنوان بدهی شناسایی نمی شود، زیرا:
  1. تعهدات احتمالی است و وجود تعهد فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی می شود، باید تأیید گردد، یا
  2. تعهدات فعلی است که معیارهای شناخت بدهی را ندارند (زیرا خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان پذیر نمی باشد).
- 4- ذخیره باید در صورت احراز معیارهای زیر شناسایی شود (بند 11)
  - واحد تجاری تعهدی فعلی (قانونی یا عرفی) دارد که در نتیجه رویدادی در گذشته ایجاد شده است،
  - خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد محتمل باشد، و
  - مبلغ تعهد به گونه ای اتکاپذیر قابل برآورد باشد.
- 5- اگر احتمال وجود تعهد فعلی در تاریخ ترانزنامه بیشتر باشد، واحد تجاری به شرط وجود معیارهای شناخت، ذخیره شناسایی می کند. در صورتی که به احتمال زیاد، تعهد فعلی در تاریخ ترانزنامه وجود نداشته باشد، واحد تجاری یک بدهی احتمالی را افشا می کند، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد (بند 13)
- 6- رویداد گذشته ای که منجر به تعهد فعلی شود، رویداد تعهدآور نامیده می شود (بند 14).
  - برای اینکه رویدادی تعهدآور تلقی شود، لازم است واحد تجاری هیچ راه کار عملی جز تسویه تعهد ایجاد شده ناشی از این رویداد نداشته باشد، این وضعیت تنها در موارد زیر واقع می شود:
    - الف. الزام قانونی برای تسویه تعهد وجود داشته باشد، یا
    - ب. تعهد عرفی وجود داشته باشد (بند 14).
- 7- برای مخارجی که در آینده جهت انجام فعالیتهای آتی تحمل می شود، ذخیره ای شناسایی نمی شود (بند 15)



- 8- واحد تجاری ممکن است بدلیل ضرورت‌های تجاری یا الزامات قانونی، مایل یا ملزم باشد تا مخارجی را برای انجام فعالیت به روش خاص در آینده تحمل کند (برای مثال، نصب فیلترهای تصفیه در یک کارخانه سیمان). از آنجا که واحد تجاری می‌تواند از طریق اقدامات آتی (مثل تغییر روش عملیات) از مخارج آتی اجتناب کند، بنابراین تعهد فعلی برای آن مخارج ندارد و ذخیره‌ای نیز شناسایی نمی‌کند (بند 16)
- 9- خروج منافع اقتصادی در صورتی محتمل تلقی می‌شود که احتمال وقوع رویداد بیش از عدم وقوع آن باشد (بند 20).
- 10- واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند (بند 24)
- 11- بدهی احتمالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد. (بند 25)
- 12- چنانچه واحد تجاری مشترکاً و متضامناً در قبال یک تعهد مسئولیت داشته باشد، آن بخش از تعهد که انتظار می‌رود توسط سایر اشخاص ایفا شود بعنوان بدهی احتمالی محسوب می‌شود (بند 26)
- 13- بدهی‌های احتمالی بطور مداوم ارزیابی می‌شود تا تعیین گردد که آیا خروج منافع اقتصادی محتمل شده است یا خیر (بند 27)
- 14- واحد تجاری نباید دارایی احتمالی را شناسایی کند. زیرا ممکن است منجر به شناخت درآمدی شود که هرگز تحقق نیابد (بندهای 28 و 30)
- 15- دارایی احتمالی زمانی افشا می‌شود که ورود منافع اقتصادی محتمل باشد (بند 31).
- 16- چنانچه ذخیره‌ای که اندازه‌گیری می‌شود مربوط به ارقام متعددی باشد، تعهد از طریق تعیین وزن هر یک از پیامدهای ممکن با توجه به احتمال وقوع آنها برآورد می‌شود (یعنی ارزش مورد انتظار) (بند 36).
- 17- هنگامی که پیامدهای احتمالی دارای یک دامنه پیوسته است و احتمال وقوع هر رویداد در این دامنه مشابه سایر رویدادهاست، نقطه میانی این دامنه بعنوان ذخیره برآوردی مدنظر قرار می‌گیرد (بند 36).
- 18- هنگامی که اثر ارزش زمانی پول با اهمیت است، مبلغ ذخیره باید معادل ارزش فعلی مخارج مورد انتظار لازم برای تسویه تعهد باشد (بند 39)
- 19- اگر شواهد عینی کافی وجود داشته باشد که رویدادهای آتی مؤثر بر مبلغ مورد نیاز برای تسویه تعهد، رخ خواهد داد، این رویدادها باید در تعیین مبلغ ذخیره در نظر گرفته شود (بند 41).
- 20- سود ناشی از واگذاری مورد انتظار داراییها نباید در اندازه‌گیری ذخیره در نظر گرفته شود. (بند 43)
- 21- چنانچه انتظار رود تمام یا بخشی از مخارج مورد نیاز برای تسویه ذخیره توسط شخص دیگری جبران شود، این مبلغ تنها زمانی بعنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد (بند 45)
- 22- در صورت سود و زیان می‌توان هزینه مرتبط با یک ذخیره را پس از کسر مبلغ شناسایی شده برای جبران مخارج ارائه کرد (بند 46)
- 23- در بیشتر موارد، پرداخت تمام مبلغ موردنظر به عهده واحد تجاری است به گونه‌ای که اگر شخص ثالث به هر دلیل تعهد خود را ایفا نکند، واحد تجاری باید کل مبلغ را تسویه کند. در چنین وضعیتی، برای کل مبلغ بدهی ذخیره شناسایی می‌شود و مخارج قابل جبران توسط شخص ثالث تنها زمانی به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی می‌شود که جبران آن پس از تسویه تعهد توسط واحد تجاری تقریباً قطعی باشد (بند 48)

- 24- در برخی موارد، واحد تجاری در صورت قصور شخص ثالث در پرداخت مخارج موردنظر، متعهد به پرداخت آن نخواهد بود و در نتیجه ذخیره‌ای از این بابت شناسایی نمی‌کند (بند 49)
- 25- در مواردی که برای تعیین مبلغ ذخیره از تنزیل استفاده می‌شود، مبلغ دفتری ذخیره در هر دوره با گذشت زمان افزایش می‌یابد. این افزایش بعنوان هزینه مالی شناسایی می‌شود (بند 51)
- 26- بابت زیانهای عملیاتی آتی نباید ذخیره‌ای شناسایی شود (بند 54)
- 27- در صورتی که واحد تجاری قرارداد زیانبار داشته باشد، تعهد فعلی مربوط به زیان قرارداد باید به عنوان ذخیره شناسایی شود (بند 57)
- 28- هرگاه رویدادهایی موجب زیانبار شدن قرارداد شود، یک بدهی وجود دارد که شناسایی می‌شود (بند 58)
- 29- قرارداد زیانبار قراردادی است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از قرارداد بیش از منافع اقتصادی مورد انتظار آن قرارداد باشد. مخارج غیرقابل اجتناب قرارداد عبارت از حداقل خالص مخارج خروج از قرارداد یعنی اقل "زیان ناشی از اجرای قرارداد" و "مخارج جبران خسارت ناشی از ترک قرارداد" است (بند 59)
- 30- قبل از ایجاد ذخیره برای یک قرارداد زیانبار، واحد تجاری زیان کاهش ارزش داراییهای اختصاص یافته به آن قرارداد را شناسایی می‌کند (بند 60)
- 31- موارد زیر نمونه‌هایی از رویدادهایی است که می‌تواند مشمول تعریف تجدید ساختار باشد:
- الف. فروش یا توقف یک فعالیت تجاری،
  - ب. بستن مکان فعالیت تجاری در یک کشور یا منطقه یا تغییر مکان فعالیتهای تجاری از یک کشور یا منطقه به کشور یا منطقه دیگر،
  - ج. تغییر ساختار مدیریت، برای نمونه، حذف یک لایه از مدیریت، و
  - د. تجدید سازمان اساسی که اثر با اهمیتی بر ماهیت و محور عملیات واحد تجاری دارد (بند 61)
- 32- برای مخارج تجدید ساختار تنها در صورتی ذخیره شناسایی می‌شود که معیارهای عمومی شناخت ذخایر احراز شود (بند 62)
- 33- در رابطه با فروش تمام یا بخشی از فعالیت تجاری، هیچ‌گونه تعهدی ایجاد نمی‌شود مگر اینکه واحد تجاری به موجب یک قرارداد فروش ملزم به فروش باشد (بند 68)
- 34- ذخیره تجدید ساختار باید تنها شامل مخارج مستقیم ناشی از تجدید ساختار باشد یعنی آن مخارجی که هم برای تجدید ساختار ضروری است و هم به فعالیتهای جاری واحد تجاری مربوط نباشد (بند 70)



## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای:

1- کدام عبارت صحیح نیست؟ منبع (2000 تست حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری)

- الف) ذخایر تعهدات فعلی است و ضرورت خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهدات محتمل است.  
 ب) با فرض اینکه برآورد اتکا پذیر برای ذخایر قابل انجام باشد، ذخایر به عنوان بدهی شناسایی میشود.  
 ج) بدهی احتمالی، تعهدات احتمالی است و وجود تعهدات فعلی واحد تجاری که منجر به خروج منافع اقتصادی میشود باید تایید گردد.  
 د) ذخایر تعهدات فعلی است که خروج منافع اقتصادی برای تسویه تعهد، محتمل نیست یا برآورد اتکاپذیر مبلغ تعهد امکان پذیر نمی باشد.

2 - واحد تجاری الف برای دعوی حقوقی ایجاد شده در 7/2/31 مبلغ 2500000 ریال بدهی احتمالی در 7/12/29 افشا کرد. در سال 8X رسیدگی به پرونده مربوطه رو به اتمام است و احتمال می رود که واحد تجاری الف مبلغ 3000000 ریال جریمه شود. در صورت های مالی سال 8X کدام مورد گزارش می شود؟ منبع (2000 تست حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری)

- 1) بدهی احتمالی \_ 3000000 ریال  
 2) بدهی احتمالی \_ 500000 ریال  
 3) ذخیره \_ 3000000 ریال  
 4) ذخیره \_ 500000 ریال

3 - شرکت الف بابت پاکسازی محیط زیست، مبلغ 1000000 ریال تعهد فعلی دارد. انتظار می رود در صورت فروش دارایی های مرتبط با رویداد فوق واحد تجاری 200000 ریال سود حاصل از فروش خواهد داشت. کدام گزینه صحیح است؟ منبع (2000 تست حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری)

- 1) 1000000 ریال بدهی احتمالی شناسایی می شود  
 2) 800000 ریال بدهی احتمالی شناسایی می شود  
 3) 1000000 ریال ذخیره شناسایی می شود  
 4) 800000 ریال ذخیره شناسایی می شود

4 - شرکت آسمان، بابت تضمین محصولات خود 7000000 ریال تعهد فعلی دارد. بر اساس قرارداد ضمانت فروشنده، جبران مبلغ 2000000 ریال از تعهد توسط شرکت دوم قطعی است. کدام مورد در صورت های مالی شرکت آسمان صحیح است؟ منبع (2000 تست حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری)

- 1) 7000000 ریال ذخیره، 7000000 ریال هزینه  
 2) 7000000 ریال ذخیره، 2000000 ریال دارایی، 7000000 ریال هزینه  
 3) 5000000 ریال ذخیره، 5000000 ریال هزینه  
 4) 7000000 ریال ذخیره، 2000000 ریال دارایی، 5000000 ریال هزینه

5 - شرکت الف، مبلغ 3000000 ریال زیان عملیاتی آتی دارد. در ضمن قراردادی منعقد کرده است که مخارج غیرقابل اجتناب برای ایفای تعهدات ناشی از آن 10000000 ریال و منافع اقتصادی مورد انتظار آن 6000000 ریال است. شرکت الف کلا چه میزان ذخیره باید شناسایی کند؟ منبع (2000 تست حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری)

4	7000000(3	10000000 (2	13000000 (3 4000000
---	-----------	-------------	------------------------

6- در تاریخ 84/4/4 شرکت کوهرنگ ، وام بانکی سفیدکوه را تضمین کرده است. به علت وقوع سیل در تاریخ 85/5/5 تقریباً 90٪ داراییهای شرکت سفید کوه از بین رفته است. داراییهای شرکت سفید کوه بیمه نبوده فلذا هیچگونه خسارتی از بیمه قابل دریافت نمی‌باشد شرکت کوهرنگ با این رویداد چگونه برخورد می‌کند ؟ (راهنمای جامع بکارگیری استاندارد حسابداری ایران)

- 1) برای سال 84 ذخیره میگیرد و برای سال 85 ذخیره میگیرد
- 2) برای سال 84 ذخیره میگیرد و برای سال 85 ذخیره نمیگیرد
- 3) برای سال 84 ذخیره نمیگیرد و برای سال 85 ذخیره میگیرد
- 4) برای سال 84 ذخیره نمیگیرد و برای سال 85 ذخیره میگیرد

7- شرکت کاشی و سرامیک یزد در سال 83 معدنی را از دولت اجاره نموده و استخراج سنگ و مواد معدنی را در سال 83 شروع نموده. پیشبینی شرکت بر این است که تا 4 سال آینده ذخایر معدن به اتمام رسیده و شرکت بایستی بعد از اتمام این مدت ماشین آلات و تاسیسات خود را به نقطه دیگری انتقال دهد. مخارج انتقال 4500000 ریال برآورد میشود. شرکت با این موضوع چگونه برخورد میکند؟ (راهنمای جامع بکارگیری استاندارد حسابداری ایران)

- 1) ذخیره شناسایی میکند
- 2) تنها افشا میکند
- 3) نه ذخیره شناسایی میکند و نه افشا میکند
- 4) به عنوان بدهی ثبت می‌زند

### پاسخ :

1. 4- نکته 1
2. 3 - نکته 13
3. 2 - نکته 20
4. 4 - نکته 21 و 22
5. 4 - نکته 26 و 27 و 29
6. 3 \_ نکته 4
7. 1 \_ نکته 4

عنوان استاندارد: (رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه)	شماره استاندارد: 5
تاریخ لازم الاجرا: 1385/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: عظیمی و غدیری	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات:

**نکته اول:** رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تأیید صورتهای مالی رخ می دهد. (بند 3)

**نکته دوم:** در اغلب موارد، واحدهای تجاری ملزمند صورتهای مالی خود را بعد از انتشار، به تصویب مجمع عمومی یا سایر ارکان صلاحیتدار برسانند. در چنین مواردی، تاریخ تأیید صورتهای مالی، تاریخ تأیید برای انتشار اولیه است، نه تاریخی که در آن صورتهای مالی توسط ارکان یاد شده تصویب شده است. (بند 5)

**نکته سوم:** واحد تجاری باید به منظور انعکاس رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. (بند 6)

**نکته چهارم:** ورشکستگی یک مشتری که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می دهد یک رویداد تعدیلی میباشد. (بند 7)

**نکته پنجم:** تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن، یک رویداد تعدیلی میباشد. (بند 7)

**نکته ششم:** واحد تجاری نباید به منظور انعکاس رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه، مبالغ شناسایی شده در صورتهای مالی خود را تعدیل کند. (بند 8)

**نکته هفتم:** واحد تجاری نباید سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی را به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی کند. (بند 10)

**نکته هشتم:** چنانچه بعد از تاریخ ترازنامه، انحلال واحد تجاری یا توقف فعالیتهای آن توسط ارکان صلاحیتدار اعلام شود، یا اینکه واحد تجاری عملاً ناگزیر به انجام این امر گردد، صورتهای مالی نباید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود. (بند 12)

**نکته نهم:** واحد تجاری باید تاریخ تأیید صورتهای مالی و اسامی تأییدکنندگان آن را افشا کند. (بند 14)

**نکته دهم:** واحد تجاری باید برای رویدادهای غیر تعدیلی، ماهیت رویداد و برآوردی از اثر مالی آن، یا بیان اینکه انجام چنین برآوردی امکان پذیر نیست را بایستی افشا کند. (بند 18)

**نکته یازدهم:** موارد عمده ترکیب تجاری بعد از تاریخ ترازنامه یک رویداد غیر تعدیلی است. (بند 18)

**نکته دوازدهم:** اعلام یا شروع اجرای تجدید ساختار عمده یک رویداد غیر تعدیلی می باشد. (بند 18)

## بخش دوم: تستها:

## 1- کدام گزینه زیر رویداد تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه محسوب می شود؟ (منبع: تالیفی)

- الف) ترکیب واحد تجاری با واحد تجاری دیگر (ب) ورشکستگی مشتری که بعد از تاریخ ترازنامه رخ میدهد  
ج) واگذاری کل سهام به سهامداران دیگر (د) از بین رفتن موجودی بر اثر آتش سوزی بعد از تاریخ ترازنامه

## 2- کدام مورد در شمار رویدادهای تعدیلی پس از تاریخ ترازنامه است؟ (منبع: سراسری 88)

- الف) تغییر مبنای تعیین مزایای پایان خدمت کارکنان  
ب) خرید دارایی های ثابت مشهود و سرمایه گذاری های عمده  
ج) توقف پیش بینی نشده بخش عمده ای از فعالیت های تولیدی و تجاری  
د) تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی عادی واحد فرعی برای دوره قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن

## 3- کدام عبارت صحیح نیست؟ (منبع: کرمی 2000 تست)

- الف) رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی رخ می دهد  
ب) رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را می توان به دو گروه رویدادهای تعدیلی و رویدادهای غیرتعدیلی طبقه بندی کرد  
ج) رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه رویدادهایی هستند که شواهدی در مورد شرایط موجود بعد از تاریخ ترازنامه فراهم می کند  
د) رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه رویدادی است که بیانگر شرایط ایجاد شده بعد از تاریخ ترازنامه است

## 4- کدام یک از رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مستلزم تعدیل صورتهای مالی نیست؟ (منبع: کرمی 2000 تست)

- الف) مشخص شدن عواید حاصل از فروش داراییها بعد از تاریخ ترازنامه که معامله ان قبل از تاریخ ترازنامه انجام شده است  
ب) مشخص شدن مبلغ قابل وصول بابت ادعای خسارت از شرکت بیمه که در تاریخ ترازنامه در مرحله مذاکره بوده است  
ج) سود سهام پیشنهادی  
د) کشف موارد تقلب یا اشتباهی که حاکی از نادرست بودن صورت های مالی باشد

## 5- کدام یک از موارد زیر به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی می شود؟ (منبع: کرمی 2000 تست)

سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه \_\_\_\_\_ سود سهام پیشنهادی \_\_\_\_\_

الف) بله بله

ب) خیر بله

ج) بله خیر

د) خیر خیر

6- شرکت الف در 91/4/5 صورتهای مالی خود را مطابق رویه قانونی، 15 روز قبل از مجمع منتشر کرد. مجمع عمومی در 91/4/20 تشکیل و صورتهای مالی تصویب شد. سال مالی شرکت 29 اسفند می باشد تاریخ تایید صورتهای مالی کدام محسوب می شود؟ (منبع: تالیفی استاد)

د) 90/12/29

ج) 91/4/31

ب) 91/4/20

الف) 91/4/5

### پاسخ ها:

تست (1) جواب (ب) نکته: 4

تست (2) جواب (د) نکته: 5

تست (3) جواب (ج) نکته: 1

تست (4) جواب (ج) نکته: 7

تست (5) جواب (د) نکته: 7

تست (6) جواب (الف) نکته: 2



## عنوان استاندارد: گزارش عملکرد مالی

شماره استاندارد: 6

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: اسماعیل امین زاده و محمد صالحی فر

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان دوره انعکاس نمی‌یابد که به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود. (بند 3)
2. تمرکز اصلی صورت سود و زیان دوره بر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی است. (بند 6)
3. صورت سود و زیان جامع به طرق زیر به اهداف گزارشگری مالی کمک می‌کند: (بند 7)
  - ترکیب اطلاعات مربوط به جنبه عملیاتی عملکرد و موارد مرتبط با آن با سایر جنبه‌های عملکرد مالی واحد تجاری.
  - ارائه اطلاعاتی که همراه با اطلاعات مندرج در سایر صورتهای مالی اساسی، برای ارزیابی بازده سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری مفید واقع شود.
4. صورت سود و زیان جامع باید موارد زیر را به ترتیب نشان دهد: (بند 8)
  - الف. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان.
  - ب. سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک.
  - ج. تعدیلات سنواتی.
5. هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است. (بند 12)
6. هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد. (بند 13)
7. ارقام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. (بند 16)
8. مبلغ هر قلم استثنایی باید به طور جداگانه و ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد (بند 16)
9. نمونه اقلامی که ممکن است در صورت با اهمیت بودن، استثنایی تلقی شود عبارت است از: (بند 17)
  - الف. زیانهای ناشی از بلایای طبیعی،
  - ب. هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای فعال واحد تجاری،

- ج . هزینه‌های تجدید سازمان،
- د . به هزینه بردن داراییهای نامشهود خارج از فرایند استهلاک،
- ه . زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری،
- و . کمکهای بلاعوض غیرسرمایه‌ای دریافتی و کمکهای بلاعوض پرداختی،
- ز . سود یا زیان فروش داراییهای ثابت مشهود و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت،
- ح . هزینه‌های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا،
- ط . ذخیره‌های غیرمعمول برای زیانهای ناشی از پیمانهای بلندمدت،
- ی . وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکتهای بیمه،
- ک . هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیرعادی، و
- ل . سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی برله یا علیه شرکت.
10. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره‌ای منظور شود که در آن، تغییر صورت گرفته است. (بند 31)
11. گاه تشخیص بین تغییر در رویه حسابداری و تغییر در برآورد حسابداری ممکن است بسیار مشکل باشد، در چنین حالتی تغییر مورد نظر باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری تلقی و به گونه مناسبی افشا شود. (بند 32)
12. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصلهایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود. (بند 34)
13. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد. (بند 36)
14. در صورتی که تعیین مبلغ تغییر در برآورد عملی نباشد، این موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. (بند 36)
15. تعدیلات سنواتی محدود به دو نوع از اقلام است:
- تغییر در رویه حسابداری
  - اصلاح اشتباه (بند 37)
16. باتعدیلات سنواتی باید به طریق زیر رفتار کرد:
- آثار تعدیل باید از طریق اصلاح مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره در صورتهای مالی منعکس گردد؛
  - اقلام مقایسه‌ای صورتهای مالی نیز باید ارائه مجدد شود، مگر آنکه این امر عملی نباشد؛
  - میزان و ماهیت اقلام تشکیل‌دهنده تعدیلات سنواتی و دلایل توجیهی تغییر در رویه حسابداری باید در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد (بند 38).

17. نباید در رویه‌های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به دلایل زیر تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد: (بند 39)

- رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب‌تر صورتهای مالی واحد تجاری
- یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید، الزامی شود.

18. چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود. (بند 40)

19. اگر به دلیل عملی نبودن، ارقام خلاصه‌های چندین ساله، جهت انعکاس تغییر در رویه حسابداری، ارائه مجدد نشود، موضوع افشا می‌گردد. (بند 40)

20. اشتباهات می‌تواند ناشی از موارد زیر باشند: (بند 41)

الف. اشتباهات ریاضی،

ب. اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

ج. تغییر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی،

د. تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و

ه. موارد تقلب.

21. اصلاح اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد. (بند 41)

22. اصلاح اشتباهاتی که تاثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی دارند نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورتهای مالی سال(های) قبل این اصلاح صورت گیرد. (بند 42)

23. تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود. (بند 42)

24. سایر تغییرات حقوق صاحبان سهام شامل موارد زیر باید در یادداشتهای توضیحی مربوط افشا شود: (بند 44)

- گردش حساب اندوخته قانونی،

- گردش حساب اندوخته اختیاری

- حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌گردد

- تغییرات ناشی از افزایش یا کاهش سرمایه

25. به موجب این استاندارد تغییرات حقوق صاحبان سرمایه به شرح زیر در صورتهای مالی انعکاس می‌یابد. (بند 45)

- حساب سود (زیان) انباشته و گردش این حساب، هرگونه مبلغ انتقالی از سایر سرفصلهای حقوق صاحبان سرمایه

- گردش حساب اندوخته قانونی و اندوخته‌های اختیاری و همچنین گردش حسابهای مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مربوط، مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.



- گردش سایر اقلام از قبیل حساب سرمایه و صرف سهام در یادداشتهای توضیحی افشا می‌گردد.

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه‌ای

1. کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح نمی‌باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1. تمرکز اصلی صورت سود و زیان دوره بردارآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی است.
2. درآمدها و هزینه‌ها تنها در مواردی در صورت سود و زیان منعکس نمی‌شود که به طور مشخص به موجب استانداردهای حسابداری مستقیماً به حساب حقوق صاحبان سرمایه منظور شود.
3. هرگاه تغییری در ارزش یک دارایی ایجاد شود یا آن دارایی به فروش رسد، سود یا زیان گزارش شده معادل تفاوت ارزش جدید یا عواید فروش دارایی و آخرین مبلغ دفتری آن است.
4. هرگاه اجزای صورت سود و زیان جامع محدود به سود یا زیان خالص دوره و تعدیلات سنواتی باشد، ارائه صورت سود و زیان جامع ضرورتی ندارد.

2. کدامیک از موارد زیر می‌بایست در صورت سود و زیان جامع به ترتیب نشان داده شود؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1. تعدیلات سنواتی، سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان، سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک.
2. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان، سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک، تعدیلات سنواتی.
3. تعدیلات سنواتی، سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک، سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان
4. سود یا زیان خالص دوره طبق صورت سود و زیان، سود انباشته، سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده به تفکیک

3. کدامیک از موارد زیر صحیح نمی‌باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1. اقلام استثنایی باید در محاسبه سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود.
2. مبلغ هر قلم استثنایی باید به طور جداگانه منعکس گردد.
3. مبلغ هر قلم استثنایی باید ترجیحاً در متن صورت سود و زیان تحت سرفصل درآمد یا هزینه مربوط منعکس گردد
4. در صورت وجود شرایط خاص مبلغ اقلام استثنایی می‌تواند به طور یکجا گزارش گردد.

4. کدام مورد نمی‌تواند در طبقه اقلام استثنایی قرار گیرد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1. هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخشهای غیر فعال واحد تجاری
2. هزینه‌های تجدید سازمان
3. هزینه‌های غیرمعمول مربوط به مطالبات مشکوک‌الوصول و کاهش ارزش موجودی مواد و کالا

4. کمکهای بلاعوض غیر سرمایه‌ای دریافتی و کمکهای بلاعوض پرداختی

5. کدامیک از موارد زیر صحیح نمی‌باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1. آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصلهایی که قبلاً در صورت سود و زیان انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود.

2. ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد حسابداری که دارای اثر با اهمیتی در دوره جاری است یا انتظار می‌رود اثر با اهمیتی در دوره‌های بعد داشته باشد، باید افشا گردد.

3. تعدیلات سنواتی به اقلامی محدود می‌شود که از "تغییر در برآورد حسابداری" و "اصلاح اشتباه" ناشی گردد.

4. در صورتی که تعیین مبلغ تغییر در برآورد عملی نباشد، این موضوع باید در یادداشت‌های توضیحی افشا شود.

6. در چه صورتی می‌توان در رویه‌های حسابداری تغییر ایجاد کرد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

الف: رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب‌تر صورتهای مالی واحد تجاری

ب: یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید، الزامی شود.

ج: چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می‌شود.

1. الف و ب      2. الف و ج      3. ب و ج      4. هر سه مورد

7. تغییر در رویه حسابداری در کدام مورد مجاز نیست؟ (منبع: تالیفی استاد)

1) تغییر در رویه به علت رجحان رویه جدید بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب‌تر صورتهای مالی قابل توجیه باشد

2) تغییر به موجب قوانین آمره الزامی شود

3) تغییر به موجب استانداردهای حسابداری جدید الزامی شود

4) تغییر به سبب وقوع رویدادهای جدید، حصول تجربه بیشتر یا دستیابی به اطلاعات اضافی

8. کدامیک از موارد زیر عطف به ماسبق نمی‌شود؟ (2000 تست مالی کرمی و ...)

1. تغییر رویه      2. تغییر در برآورد      3. اصلاح اشتباه      4. تقلب

9. کدامیک از موارد زیر اشتباه حسابداری محسوب نمی‌شود؟ (2000 تست مالی کرمی و ...)

1. اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری،

2. تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی

3. تغییر از یک رویه استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری

4. اشتباهات ریاضی

10. کدام عبارت در رابطه با تعدیلات سنواتی صحیح نمی‌باشد؟ (2000 تست مالی گرمی و ...)

1. این اقلام مربوط به سنوات قبل است.

2. به اقلامی محدود می‌شود که از "تغییر در برآورد حسابداری" و "اصلاح اشتباه ناشی می‌شود.

3. در تعدیل سود و زیان انباشته دوره های گذشته منظور می‌شوند.

4. تعدیل سنواتی می‌تواند ناشی از تغییر در رویه حسابداری باشد.

### پاسخنامه:

1. گزینه 1

گزینه 1 نادرست است طبق نکته 2 (بند 6)

گزینه 2 صحیح است طبق نکته 1 (بند 3)

گزینه 3 صحیح است طبق نکته 5 (بند 12)

گزینه 4 صحیح است طبق نکته 6 (بند 13)

2. گزینه 2 صحیح است طبق نکته 5

3. گزینه 4

گزینه 1 صحیح است طبق نکته 7 (بند 16)

گزینه 2 صحیح است طبق نکته 8 (بند 16)

گزینه 3 صحیح است طبق نکته 8 (بند 16)

گزینه 4 نادرست است طبق نکته 8 (بند 16)

4. گزینه 1

گزینه 1 نادرست است طبق نکته 9 (بند 17)

گزینه 2، 3 و 4 صحیح است طبق نکته 9 (بند 17)

5. . گزینه 3

گزینه 1 صحیح است طبق نکته 12 (بند 34)

گزینه 2 صحیح است طبق نکته 13 (بند 36)

گزینه 3 نادرست است طبق نکته 15 (بند 37)

گزینه 4 صحیح است طبق نکته 14 (بند 36)

6. گزینه 1

گزینه 1 صحیح است طبق نکته 17 (بند 39)

7. گزینه 4

گزینه 1، 2 و 3 صحیح است طبق نکته 17 (بند 39)

8. گزینه 4

9. گزینه 3

گزینه 1 صحیح است طبق نکته 20 (بند 41)

گزینه 2 صحیح است طبق نکته 20 (بند 41)

گزینه 3 نادرست است طبق نکته 20 (بند 41)

گزینه 4 صحیح است طبق نکته 20 (بند 41)

10. گزینه 2

گزینه 2 نادرست است طبق نکته 15 (بند 37)



عنوان استاندارد: مسابرداری موجودی مواد و کالا	شماره استاندارد: 8
تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: اسماعیل امین زاده و محمد صالحی فر	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. ارزشیابی و انعکاس موجودی مواد و کالا اثر با اهمیتی در تعیین و ارائه وضعیت مالی و عملکرد مالی واحدهای تجاری دارد.
2. موجودی مواد و کالا: به داراییهایی اطلاق می شود که (بند 3)
  - الف. برای فروش در روال عادی عملیات واحد تجاری نگهداری می شود،
  - ب. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد (کار در جریان ساخت)،
  - ج. به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می شود (مواد خام)، و
  - د. ماهیت مصرفی دارد و به طور غیر مستقیم در جهت فعالیت واحد تجاری مصرف می شود (ملزومات مصرفی).
3. موجودی مواد و کالا باید بر مبنای " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش " تک تک اقلام یا گروههای اقلام مشابه، اندازه گیری شود. (بند 4)
4. بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید در برگیرنده موارد زیر باشد:
  - مخارج خرید: (شامل بهای خرید و هر گونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی و حمل است که مستقیماً به خرید مربوط می گردد) (بند 7)
  - مخارج تبدیل: (شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولید شده مربوط می گردد، همچنین شامل سربار تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می شود.) (بند 9)
  - و سایر مخارجی: (سایر مخارج تنها تا میزانی که به طور آشکار به رساندن موجودی مواد و کالا به مکان و شرایط فعلی آن مربوط است به عنوان بخشی از بهای تمام شده موجودیها منظور می شود.) (بند 17) باشد که واحد تجاری در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است. (بند 6)
5. مخارج مربوط به ظرفیت بلااستفاده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه عملیاتی و پس از سود ناخالص در صورت سود و زیان منعکس شود (بند 11).
6. یکی از دلایلی که گاه در رابطه با عدم شمول مخارج سربار خاصی در بهای تمام شده عنوان می شود، لزوم اتخاذ برخورد محافظه کارانه در ارزشیابی موجودی مواد و کالا است. (بند 13)
7. در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بر مبنای منطقی و یکنواخت به محصولات تخصیص می یابد. (بند 14)

8. در اغلب موارد، محصولات فرعی ماهیتاً کم اهمیت است، از این رو این محصولات به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و مبلغ حاصل شده از بهای تمام شده محصول اصلی کسر می‌شود (بند 14).
9. در تخصیص مخارج دواير خدماتی مرکزی، ممکن است مسائلی بروز کند. مبنای تخصیص چنین مخارجی باید میزان خدماتی باشد که در رابطه با عملیات مختلف ارائه می‌شود. (بند 16)
10. موارد زیر، نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام‌شده موجودیها منظور نمی‌شود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد:
- الف. مبالغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل).
- ب. مخارج انبارداری **باستثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولات** که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می‌شود.
- ج. سربار اداری که در رساندن موجودیها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد.
- د. مخارج فروش (بند 18).
11. مخارج مدیریت عمومی، برخلاف مدیریت عملیاتی، مستقیماً به تولید جاری مربوط نمی‌شود و لذا نباید در مخارج تبدیل منظور گردد. (بند 19)
12. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا روشهای مختلفی با آثار متفاوت به کار گرفته می‌شود. این روشها شامل موارد زیر است:
- الف. **اولین صادره از اولین وارده:** عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود، بیانگر آخرین خریده‌ها یا آخرین تولیدات است. (بند 23)
- ب. **میانگین موزون:** عبارت از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براساس اعمال بهای متوسط در مورد واحد موجودی است (بند 24)
- ج. **شناسایی ویژه:** روشی است که در آن مخارج مختص هر یک از اقلام موجودی به آن قلم اختصاص می‌یابد. این روش برای اقلامی مناسب است که صرفنظر از فرایند خرید یا تولید قابل تشخیص هستند. (بند 25)
- د. **اولین صادره از آخرین وارده:** عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براین اساس که تعداد موجود بیانگر اولین خریده‌ها یا اولین تولیدات است. (بند 26)
- ه. **موجودی پایه:** عبارت است از بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براین اساس که یک ارزش واحد ثابت به بخشی از موجودیها که تعداد آن از پیش تعیین شده است نسبت داده می‌شود و موجودیهای اضافه براین تعداد به روش دیگری ارزشیابی می‌گردد. (بند 27)
- و. **خرده فروشی:** 13. بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روشهای "شناسایی ویژه"، "اولین صادره از اولین وارده" یا "میانگین موزون" محاسبه شود. (بند 29)

14. هزینه‌یابی استاندارد عبارت است از محاسبه بهای تمام‌شده موجودی مواد و کالا براساس هزینه‌های از پیش تعیین شده برای هر دوره (بند 32)
15. در واحدهای خرده فروشی کالاهای موجود در محوطه واحدهای مزبور اغلب برحسب قیمت فروش به کسر درصد معمول برای سود ناخالص منعکس می‌شود. (بند 33)
16. در تعیین نزدیک‌ترین تقریب برای بهای تمام شده، واحد تجاری با دو مسئله مواجه می‌گردد:
- ✓ الف. انتخاب روش مناسب برای تخصیص هزینه‌ها به موجودی مواد و کالا
- ✓ ب. انتخاب روش مناسب برای محاسبه بهای تمام شده مربوط در مواردی که تعدادی اقلام مشابه در زمانهای مختلف خریداری یا ساخته شده است. (بند 34)
17. در انتخاب روشهایی که در ردیفهای (الف) و (ب) نکته شماره 16 (بند 34) ذکر شد، مدیریت باید با اعمال قضاوت، از انتخاب منصفانه‌ترین تقریب ممکن اطمینان حاصل کند. (بند 35)
18. خالص ارزش فروش = (تمام مخارج مربوط به تکمیل، بازاریابی و فروش - بهای فروش) (بند 36)
19. در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودیها به دلایل مختلف به گونه‌ای قابل اتکا امکان پذیر نباشد بهای جایگزینی می‌تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش باشد. (بند 39)
20. اگر: خالص ارزش فروش موجودی مواد اولیه، کمتر از بهای تمام شده آن باشد،  
به شرطی که: کالاهایی که از مواد مزبور ساخته می‌شود هنوز بتواند با سود به فروش رسد،  
آنگاه: مبلغ دفتری مواد اولیه کاهش نمی‌یابد. (بند 40)
21. برای محاسبه اولیه ذخیره کاهش ارزش موجودی مواد و کالا از "بهای تمام شده به خالص ارزش فروش"، اغلب می‌توان از فرمولهایی استفاده کرد که بر معیارهای از پیش تعیین شده متکی است. در این فرمولها معمولاً عمر کالا، گردش کالا در گذشته، گردش آتی مورد انتظار و ارزش اسقاط تخمینی کالا، بنابه اقتضای مورد، منظور شده است. (بند 41)
22. چنانچه قطعات یدکی نگهداری شده برای فروش، بخشی از موجودی پایان سال را تشکیل دهد، لازم خواهد بود که عوامل مذکور در بند 41، در چارچوب موارد زیر به طور اخص مورد ملاحظه قرار گیرد:
- الف. تعداد محصولات مربوط که تاکنون به فروش رسیده است،
- ب. فاصله زمانی تعویض قطعه یدکی، به طور تخمینی، و
- ج. عمر مفید مورد انتظار محصول مربوط (یعنی محصولی که قطعه یدکی در رابطه با آن به فروش می‌رسد).
23. خالص ارزش فروش نباید براساس نوسانات موقتی قیمت فروش برآورد شود، بلکه باید بر قابل اتکا ترین شواهد موجود در زمان برآورد مبلغ خالص ارزش فروش موجودیها مبتنی باشد. (بند 44)

24. موارد اصلی که احتمال می‌رود: **خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده** باشد،

مواردی است که شرایط زیر در آن حکمفرماست:

- الف. افزایش هزینه‌ها یا کاهش قیمت فروش،
- ب. خراب شدن موجودی،
- ج. ناباب شدن محصولات،
- د. تصمیم شرکت مبنی بر ساخت و فروش محصولات به زیان (به عنوان بخشی از استراتژی بازاریابی شرکت)، و
- ه. وقوع اشتباهاتی در تولید یا خرید. (بند 45)

25. مبلغ دفتری موجودی مواد و کالای فروخته شده باید در دوره‌ای که درآمد مربوط شناسایی می‌گردد، به عنوان هزینه شناسایی شود. (بند 46)

26. مبلغ کاهش ارزش موجودی مواد و کالا ناشی از اعمال قاعده " اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش " و کلیه زیانهای مرتبط با موجودی مواد و کالا را باید در دوره کاهش ارزش یا وقوع زیانهای مربوط به عنوان هزینه شناسایی کرد. (بند 46)

27. در مورد موجودیهایی که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده اند و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی گردیده اند، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی) شناسایی شود. (بند 46)

28. موجودیهایی که به سایر حسابهای دارایی تخصیص می‌یابد، طی عمر مفید دارایی مربوط به عنوان هزینه شناسایی می‌شود. (بند 47)

## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای

1. یکی از دلایلی که گاه در رابطه با عدم شمول مخارج سربار خاصی در بهای تمام شده در ارزشیابی موجودی مواد و کالا عنوان می‌شود، چیست؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

- 1) لزوم اتخاذ اصل اهمیت
- 2) رعایت اصل تطابق
- 3) لزوم اتخاذ برخورد محافظه کارانه
- 4) رعایت اصل بهای تمام شده

2. در مواردی که مخارج تبدیل هر محصول جداگانه قابل تشخیص نباشد، این مخارج بایستی بر چه مبنایی به محصولات تخصیص یابند؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

- 1) بر مبنای ساعات کار و دستمزد
- 2) بر مبنایی منطقی و یکنواخت
- 3) بر مبنای بهای تمام شده
- 4) بر مبنای مواد استفاده شده



### 3. تعریف زیر بیانگر کدامیک از روش های محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا می باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

(محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا بر این اساس که یک ارزش واحد ثابت به بخشی از موجودیها که تعداد آن از پیش تعیین شده است نسبت داده می شود و موجودیهای اضافه بر این تعداد به روش دیگری ارزشیابی می گردد)

(1) موجودی پایه

(2) خرده فروشی

(3) اولین صادره از آخرین وارده،

(4) میانگین موزون،

### 4. در شرایط استثنایی، هنگامی که تعیین خالص ارزش فروش موجودیها به دلایل مختلف به گونه ای قابل اتکا امکان پذیر نباشد کدامیک از موارد زیر می تواند تقریبی قابل قبول برای خالص ارزش فروش باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

(1) ارزش دفتری

(2) ارزش بازار

(3) بهای تمام شده

(4) بهای جایگزینی

### 5. کدامیک از موارد زیر می تواند باعث گردد تا خالص ارزش فروش نسبت به بهای تمام کمتر نشان داده شود؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

(1) افزایش هزینه ها یا کاهش قیمت فروش

(2) خراب شدن موجودی

(3) ناباب شدن محصولات

(4) همه موارد

### 6. در مورد موجودیهای که در دوره قبل به مبلغی کمتر از بهای تمام شده ارزیابی شده اند و در دوره جاری به دلیل افزایش در خالص ارزش فروش، به مبلغ بیشتری ارزیابی گردیده اند، هرگونه افزایشی از این بابت در دوره جاری چگونه باید شناسایی گردد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

(1) به عنوان سود حاصل از نگهداری موجودی کالا

(2) به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جاری (حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی)

(3) به عنوان زیان حاصل از نگهداری موجودی کالا

(4) به عنوان افزایش در ارزش بازار موجودی کالا



7. قاعده "اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار" مصداق کدام مفهوم است؟ (کنکور سراسری 74)

1) ثبات رویه (2) رجحان محتوی بر شکل (3) قیمت تمام شده (4) محافظه کاری

8. در بکارگیری روش های مختلف ارزیابی موجودی کالای پایان دوره، کدام یک از روش ها در سیستم ادواری ودایمی نتایج یکسانی حاصل خواهد داشت؟ (کنکور سراسری 84)

1) میانگین ساده (2) میانگین موزون (3) اولین صادره از اولین وارده (FIFO) (4) اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

9. ذخیره کاهش ارزش موجودی ها زمانی شناسایی می شود که ..... (کنکور سراسری 89)

1) خالص ارزش فروش بیشتر از بهای جایگزینی باشد.

2) خالص ارزش فروش کمتر از بهای تمام شده موجودی ها باشد.

3) بهای تمام شده موجودی ها بیشتر از بهای جایگزینی آن باشد.

4) بهای تمام شده موجودی ها کمتر از خالص ارزش فروش آن باشد.

10. در شرایطی که با افزایش قیمت ها روبه رو هستیم استفاده از روش میانگین برای ارزشگذاری موجودی کالا در مقایسه با روش اولین صادره از آخرین وارده باعث می شود موجودی کالای پایان دوره ..... و سود نیز ..... گزارش شود. (کنکور سراسری 77)

1) بیشتر-بیشتر (2) بیشتر-کمتر (3) کمتر-کمتر (4) کمتر-بیشتر

### پاسخنامه:

1- گزینه 3 صحیح است. با توجه به نکته 6. (بند 13).

2- گزینه 2 صحیح است. با توجه به نکته 7. (بند 14)

3- گزینه 1 صحیح است. با توجه به نکته 12، قسمت (ه). (بند 27)

4- گزینه 4 صحیح است. با توجه به نکته 19. (بند 39)

5- گزینه 4 صحیح است. با توجه به نکته 24. (بند 45)

6- گزینه 2 صحیح است. با توجه به نکته 27. (بند 46)

7- گزینه 4 صحیح است. (لازم به ذکر است بر اساس استانداردهای حسابداری ایران از قاعده ای مشابه تحت عنوان اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می شود).

8- گزینه 3 صحیح است.

9- گزینه 2 صحیح است.

10- گزینه 1 صحیح است.



## عنوان استاندارد: مسابرداری پیمانهای بلندمدت

شماره استاندارد: 9

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: اسماعیل امین زاده و محمد صالحی فر

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. مسئله اصلی در حسابداری پیمانهای بلندمدت:

تخصیص درآمدها و هزینه‌های پیمان به دوره‌هایی است که (در آن دوره‌ها عملیات موضوع پیمان اجرا می‌شود). (بند 1)

2. پیمان بلندمدت: پیمانی است که برای طراحی، تولید یا ساخت یک دارایی منفرد قابل ملاحظه یا ارائه خدمات (یا ترکیبی از داراییها یا خدمات که توأمأ یک پروژه را تشکیل دهد) منعقد می‌شود و مدت زمان لازم برای تکمیل پیمان عمدتاً چنان است که فعالیت پیمان در دوره‌های مالی متفاوت قرار می‌گیرد این پیمان معمولاً در طول مدتی بیش از یکسال انجام خواهد شد و در انواع زیر است:

- پیمان مقطوع: پیمان بلند مدتی است که به موجب آن پیمانکار با یک مبلغ مقطوع برای کل پیمان یا یک نرخ ثابت برای هر واحد موضوع پیمان که در برخی از موارد ممکن است براساس موادی خاص مشمول تعدیل قرار گیرد، توافق می‌کند.
- پیمان امانی (پیمان با حق الزحمه مبتنی بر مخارج): پیمان بلند مدتی است که به موجب آن مخارج قابل قبول یا مشخص شده در متن پیمان به پیمانکار تأدیه و درصد معینی از مخارج مزبور یا حق الزحمه ثابتی نیز به پیمانکار پرداخت شود. (بند 3)

3. درآمد پیمان باید حاوی موارد زیر باشد:

الف. مبلغ اولیه درآمد که در پیمان مورد توافق قرار گرفته است،

ب. تغییر در میزان کار پیمان، ادعا و سایر دریافتهای تشویقی در ارتباط با عملیات پیمان:

1. تا میزانی که احتمال رود این موارد منجر به درآمد گردد، و

2. این موارد را بتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری کرد. (بند 7)

4. درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتنی اندازه‌گیری می‌شود. (بند 8)

5. ادعا به شروط زیر در درآمد پیمان منظور می‌شود:

- مذاکرات به مرحله پیشرفته‌ای رسیده باشد، به گونه‌ای که قبول ادعا از سوی کارفرما محتمل باشد، و
- مبلغ مورد قبول کارفرما به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد. (بند 10)

6. دریافتهای تشویقی را به شروط زیر می‌توان در درآمد پیمان منظور کرد:

- پیشرفت عملیات پیمان تاحدی باشد که دستیابی به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا بیشتر از آن، محتمل باشد.
- به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد (بند 11)

7. مخارج پیمان باید شامل موارد زیر باشد(بند 12):

الف. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است، شامل:

- کار مستقیم (شامل سرپرستی و نظارت مستقیم)،
- مواد اولیه مصرفی،
- استهلاک و اجاره ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج جابجایی مواد، ماشین‌آلات و تجهیزات، مخارج مستقیم طراحی و کمک فنی،
- مخارج برآوردی کارهای اصلاحی و تضمینی و
- ادعا توسط اشخاص ثالث(بند 13)

ب . مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان‌پذیر است، شامل:

- حق بیمه،
- مخارج غیر مستقیم طراحی و کمک فنی و
- سربار پیمان
- مخارج استقراض مرتبط با پیمانها(به شرط تحقق معیارهای استاندارد 13) (بند 14)

ج . سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است.مانند مواردی از قبیل مخارج اداری عمومی و مخارج توسعه که جبران آن به طور مشخص در پیمان قید شده است(بند 15).

8. مخارجی را که نمی‌توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی‌شود. (بند 16)

9. مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان، در صورت انعقاد پیمان در دوره جاری یا حصول اطمینان از انعقاد پیمان در دوره بعد، به حساب پیمان منظور می‌شود. هرگاه مخارج تحمل شده قبل از انعقاد پیمان به عنوان هزینه دوره‌ای که در آن وقوع یافته محسوب شود و پیمان در دوره بعد منعقد گردد، چنین مخارجی را نباید به حساب پیمان برگشت داد(بند 17).

10. تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه‌ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد. (بند 18)

11.

هرگاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را به گونه‌ای قابل اتکا ...

نتوان برآورد کرد

بتوان برآورد کرد:

الف. درآمد باید تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که احتمال بازیافت آن وجود دارد شناسایی شود، و  
ب. مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود.

باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان (با توجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه و متناسب با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت) به ترتیب به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.

(بند 19 و 21)

12. شناخت درآمد و هزینه دوره براساس میزان تکمیل پیمان، اغلب روش درصد تکمیل پیمان نامیده می‌شود. طبق این روش:

درآمد پیمان با مخارج تحمل شده جهت نیل به آن میزان از تکمیل تطابق داده می‌شود و در نتیجه درآمد، هزینه و سود یا زیان کار انجام شده در صورت سود و زیان انعکاس می‌یابد. (بند 20)

13. درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌گردد. (بند 22)

14. اگر:

کل مخارج پیمان < کل درآمد پیمان هرگونه مازاد فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود. (بند 22)

15. هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان می‌گردد (طبق نکته بالا)، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. (بند 24)

16. در تعیین کل مخارج پیمان، موارد زیر در محاسبه مدنظر قرار می‌گیرند:

- مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه
- مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل
- مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی
- و هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت نیست. (بند 25)

17. ماحصل پیمان بلندمدت تنها زمانی به طور قابل اتکا برآورد می‌شود که:

- جریان منافع اقتصادی آتی مربوط به پیمان به درون واحد تجاری محتمل باشد (بند 27)

18. برابری قابل اتکا از ماحصل پیمان توسط واحد تجاری، پس از انعقاد پیمانی که دربرگیرنده موارد زیر باشد، انجام می‌گیرد:

الف. حقوق قابل اعمال طرفین قرارداد در مورد موضوع پیمان،

ب. مابه‌ازایی که قرار است مبادله شود، و

ج. نحوه و شرایط تسویه پیمان. (بند 30)

19. مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار و نیز پیش‌دریافت از کارفرمایان معمولاً منعکس‌کننده کار انجام شده نیست. (بند 31)

20. چنانچه میزان تکمیل با مراجعه به مخارج تحمل‌شده پیمان تا تاریخ ترازنامه تعیین گردد، تنها آن بخش از مخارج پیمان که منعکس‌کننده کار انجام شده

است در مخارج تحمل‌شده پیمان تا تاریخ ترازنامه منظور می‌گردد. (بند 32)

21. موارد زیر تغییر در برآورد حسابداری تلقی می‌شود:

- اثر تغییر در برآورد درآمد یا مخارج پیمان یا

- اثر تغییر در برآورد ماحصل پیمان که از برآوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می‌شود. (بند 34)

22. "مبلغ قابل بازیافت پیمانها" بیانگر:

مازاد ارزش کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه (که به عنوان درآمد شناسایی شده)، بر کل مبالغ دریافتی و دریافتی بابت پیشرفت کار است. (بند

38)



## بخش دوم: نمونه سوالات

1. درآمد پیمان به ..... (تالیفی تهیه کنندگان)

1) درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود

2) درآمد پیمان به ارزش جاری مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی اندازه‌گیری می‌شود

3) درآمد پیمان به بهای تمام شده پیمان به اضافه مقدار اضافه بر آن ثبت می‌شود

4) درآمد پیمان به ارزش مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی منهای هزینه‌های تامین مالی ثبت می‌شود.

2. با وجود کدامیک از شروط زیر دریافتی‌های تشویقی را می‌توان در درآمد پیمان منظور کرد: (تالیفی تهیه کنندگان)

الف. پیشرفت عملیات پیمان تاحدی باشد که دستیابی به استانداردهای عملکرد تعیین شده یا بیشتر از آن، محتمل باشد.

ب. به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

ج. مبلغ مورد قبول کارفرما به گونه‌ای قابل اتکا قابل اندازه‌گیری باشد.

1. الف و ب 2. الف و ج 3. الف و ب و ج 4. ب و ج

3. مخارج پیمان باید شامل موارد زیر باشد: (تالیفی تهیه کنندگان)

الف. مخارجی که مستقیماً با یک پیمان مشخص مرتبط است،

ب. مخارجی که بین پیمانها مشترک بوده و تسهیم آن به پیمانهای جداگانه امکان‌پذیر است، و

ج. سایر مخارجی که به موجب مفاد پیمان مشخصاً قابل مطالبه از کارفرما است

1. الف و ب 2. الف و ج 3. ب و ج 4. الف و ب و ج

4. کدامیک از موارد زیر صحیح نمی‌باشد؟ (تالیفی تهیه کنندگان)

1) مخارجی را که نمی‌توان به فعالیت پیمانکاری یا به یک پیمان مشخص مربوط دانست جزء مخارج پیمان منظور نمی‌شود.

2) تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه‌ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد.

3) درآمد پیمان تنها تا میزان مخارج تحمل شده‌ای که انتظار بازیافت آن می‌رود، شناسایی می‌گردد.

4) هرگاه انتظار رود که پیمان منجر به زیان گردد، باید زیان مربوط، فوراً به عنوان هزینه پیمان شناسایی شود.

5. در تعیین کل مخارج پیمان، کدامیک از موارد زیر در محاسبه مد نظر قرار نمی‌گیرند: (تالیفی تهیه کنندگان)

1) مجموع مخارج تا تاریخ ترازنامه

2) مجموع مخارج تخمینی بعدی تا مرحله تکمیل

3) مخارج آتی کارهای اصلاحی، کارهای تضمینی

4) هرگونه کارهای مشابهی که تحت شرایط پیمان قابل بازیافت می‌باشد



6. آن بخش از مخارج تحمل شده پیمان که با فعالیت آتی آن مرتبط است، به شرط اینکه بازیافت آن محتمل باشد باید به عنوان شناسایی و تحت سرفصل ..... طبقه بندی شود. (کنکور سراسری 89)

- (1) دارایی - ذخایر  
(2) دارایی - پیش دریافت ها  
(3) بدهی - پیمان در جریان پیشرفت  
(4) دارایی - پیمان در جریان پیشرفت

7. هر گاه ماحصل یک پیمان بلندمدت را نتوان به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد..... (2000 تست مالی، کرمی و ...)

- (1) درآمد شناسایی نمی شود.  
(2) سود شناسایی نمی شود.  
(3) مخارج پیمان باید در دوره وقوع به عنوان زیان شناسایی شود.  
(4) تطابق هزینه ها با درآمد صورت نمی گیرد

8. کدام عبارت صحیح نیست؟ (2000 تست مالی، کرمی و ...)

- (1) درآمد پیمان به ارزش منصفانه مابه ازای دریافتی یا دریافتی اندازه گیری می شود.  
(2) مبلغ درآمد پیمان از زمان شروع پیمان تا زمان تکمیل آن ثابت است و تغییرپذیر نیست.  
(3) مبلغ درآمد مورد توافق در یک پیمان مقطوع ممکن است به موجب مفاد پیمان، از جمله تعدیل آحاد بها افزایش یابد.  
(4) در مواردی که پیمان مقطوع متضمن نرخ ثابت برای هرواحد محصول است، با افزایش تعداد واحدها درآمد پیمان افزایش می یابد.

9. کدام عبارت صحیح نیست؟ (2000 تست مالی، کرمی و ...)

- (1) هرگاه بتوان ماحصل یک پیمان بلند مدت را به گونه ای قابل اتکا برآورد کرد باید سهم مناسبی از درآمد و مخارج کل پیمان باتوجه به میزان تکمیل پیمان در تاریخ ترازنامه به عنوان درآمد و هزینه شناسایی شود.  
(2) تعیین میزان درآمد و هزینه دوره توسط واحد تجاری باید به گونه ای صورت گیرد که با نوع عملیات و صنعت مورد فعالیت تناسب داشته باشد.  
(3) مزیت روش درصد تکمیل پیمان پیروی آن از اصل تطابق هزینه ها و درآمدهای پیمان است.  
(4) درآمد و هزینه پیمان در جریان پیشرفت، باید تنها در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد.

10. کدامیک از موارد زیر منعکس کننده کار انجام شده پیمان می تواند باشد؟ (2000 تست مالی، کرمی و ...)

- (1) مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار  
(2) مخارج تحمل شده پیمان  
(3) مبالغ دریافتی بابت پیشرفت کار  
(4) پیش دریافت از کارفرمایان

## پاسخنامه:

1. گزینه 2 صحیح است. طبق نکته 4 (بند 8)
2. گزینه 1 صحیح است. طبق نکته 6 (بند 11)
3. گزینه 4 صحیح است. طبق نکته 3 (بند 7)
4. گزینه 4. طبق نکته 15 (بند 24)
- گزینه 1 صحیح است طبق نکته 8 (بند 16)
- گزینه 2 صحیح است طبق نکته 10 (بند 18)
- گزینه 3 صحیح است طبق نکته 13 (بند 22)
- گزینه 4 نادرست است طبق نکته 15 (بند 24)
5. گزینه الف، ب و ج صحیح است طبق نکته 16 (بند 25)
- گزینه د نادرست است طبق نکته 16
6. گزینه 4 صحیح است.
7. گزینه 2 صحیح است. با توجه به نکته 11.
8. گزینه 2. مبلغ پیمان می تواند تغییر کند.
9. گزینه 4. با توجه به نکته 12. (بند 20)
10. گزینه 2 صحیح است.



## عنوان استاندارد: مسابرداری کمکهای بلاعوض شماره استاندارد: 10

درس: حسابداری پیشرفته 1

تاریخ لازم الاجرا: 1386/1/1

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

تهیه کنندگان: مهران آشوری-حسین نظری-مصطفی خسروآبادی-سیاوش نامنی

## بخش اول: نکات

- 1) کمک دولت عبارت از عملیاتی است که توسط دولت به منظور فراهم کردن مزیت‌های اقتصادی برای یک واحد تجاری یا گروهی مشخص از واحدهای تجاری در چارچوب قوانین و مقررات معین انجام می‌شود (بند 3).
- 2) کمکهای بلاعوض دولت عبارت است از کمکهای دولت به شکل انتقال دارایی به واحد تجاری یا جلوگیری از خروج آن از واحد تجاری در قبال رعایت برخی شرایط، در گذشته یا آینده، مربوط به فعالیت‌های واحد تجاری (بند 3).
- 3) مثالهایی از کمکهای بلاعوض دولت که از لحاظ ماهیت و اهداف دارای اشکال متفاوتی است (بند 6):
  - الف) کمکهای بلاعوض دولت جهت جبران خسارات ناشی از حوادث طبیعی و جنگ یا جلوگیری از تعطیل واحدهای تجاری
  - ب) یارانه‌های پرداختی در رابطه با بهای خرید مواد یا فروش محصول و یا جبران زیان شرکتهای دولتی ارائه‌کننده خدمات عمومی
  - ج) کمک از محل داراییهای ایجاد شده طرحهای عمرانی و اهدای داراییهای ثابت مشهود
  - د) اصل و سود تضمین شده تسهیلات دریافتی، معافیت‌های گمرکی اعطایی به وزارت نیرو و شرکتهای تابعه
- 4) کمکهای بلاعوض دولت در صورت احراز شرایط زیر شناسایی می‌شود: (بند 8)
  - الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با کمک بلاعوض به درون واحد تجاری یا کاهش جریان خروجی منافع اقتصادی آتی از واحد تجاری محتمل باشد،
  - ب. مبلغ کمک بلاعوض به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد،
  - ج. مخارج مرتبط با کمک بلاعوض دریافتی به گونه‌ای اتکا پذیر قابل اندازه‌گیری باشد، و
  - د. اطمینان معقولی در رابطه با اجرای شرایط مربوط به مصرف کمک بلاعوض وجود داشته باشد.
- 5) در رابطه با کمکهای بلاعوض دولت، جریان ورودی منافع اقتصادی آتی زمانی محتمل تلقی می‌گردد که شرایط دریافت کمک رعایت شده و نسبت به دریافت آن اطمینان معقولی وجود داشته باشد (بند 11)
- 6) در مواردی که کمک بلاعوض به منظور جبران زیان، هزینه‌ها یا کاهش درآمد واحد تجاری با پیش‌بینی قبلی یا برای حمایت مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری و جبران مخارج تحمل‌شده قبلی آن اعطا می‌شود، این کمکها را باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی کرد. (بند 13)

**7** کمک بلاعوضی که جهت تأمین مالی فعالیتهای عمومی واحد تجاری طی یک دوره بلندمدت مشخص یا به منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی واحد تجاری اعطا می‌شود، باید در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود، شناسایی گردد. (بند 13)

**8** کمک‌هایی که به عنوان جبران خسارات وارده قبلی به داراییهای ثابت به واحد تجاری اعطا می‌گردد و نیز کمک‌هایی که تعهدات مربوط به آنها ایفا شده یا دیگر وجود نداشته باشد، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی می‌شود (بند 13)

**10** هرگاه عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک بلاعوض توسط اعطاکننده مطالبه نگردد:

- بازپرداخت کمک تا میزان بدهی موجود (حصه تخصیص نیافته کمک بلاعوض) موجب حذف بدهی می‌گردد؛
- هرگونه مازاد قابل پرداخت در این رابطه، در صورت انطباق با معیارهای شناخت داراییهای ثابت مشهود، موجب افزایش در مبلغ ثبت شده دارایی مربوط خواهد شد و در غیر این صورت فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌شود.
- استهلاک انباشته اضافی که در صورت نبود کمک تا آن تاریخ محاسبه می‌شد، تعیین شده و فوراً به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد (بند 18)

**11** چنانچه استرداد کمک بلاعوض متضمن برگشت عین دارایی غیرجاری مرتبط با کمک باشد:

- ارزش دفتری دارایی بلندمدت و بدهی مربوط (مانده تخصیص نیافته کمک بلاعوض) از حسابها حذف می‌شود؛
- هرگونه تفاوت موجود بین حسابهای مزبور و نیز مبالغ اضافی احتمالی مورد مطالبه اعطاکننده در صورت سود و زیان شناسایی می‌گردد (بند 18)

**12** کمک‌های بلاعوض دریافتی جهت تحصیل داراییهای غیرجاری که عموماً به صورت بنیادی بر عملیات توسعه اقتصادی و فعالیت واحد تجاری مؤثر می‌باشد در بخش حقوق صاحبان سرمایه تحت عناوینی از قبیل "افزایش سرمایه دولت" یا "سرمایه اهدایی" منعکس می‌شود. (بند 21)

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

1. در مواردی که کمک بلاعوض به منظور جبران زیان، هزینه‌ها یا کاهش درآمد واحد تجاری با پیش‌بینی قبلی یا برای حمایت مالی واحد تجاری در شرایط اضطراری و جبران مخارج تحمل‌شده قبلی آن اعطا می‌شود، این کمکها را باید:

الف) به حساب عملیاتی دوره منظور کرد

ب) در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود، شناسایی کرد.

ج) در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی کرد.

د) به عنوان درآمد تحقق نیافته در بخش حقوق صاحبان سرمایه منعکس کرد.

2. کمک بلاعوضی که جهت تأمین مالی فعالیتهای عمومی واحد تجاری طی یک دوره بلندمدت مشخص یا به منظور جبران کاهش درآمد جاری و یا آتی واحد تجاری اعطا می‌شود، باید:

الف) به حساب عملیاتی دوره منظور کرد

ب) در صورت سود و زیان دوره‌ای که در ارتباط با آن دوره دریافت می‌گردد و در صورت مشخص نبودن دوره مربوط، در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن قابل وصول می‌شود، شناسایی کرد.

ج) در صورت سود و زیان دوره‌ای که در آن دوره قابل وصول می‌گردد، شناسایی کرد.

د) به عنوان درآمد تحقق نیافته در بخش حقوق صاحبان سرمایه منعکس کرد.

3. کمکهای بلاعوض دریافتی جهت تحصیل داراییهای غیرجاری، طبق رویه حسابداری مندرج در قوانین و مقررات آمره، چگونه در ترازنامه منعکس میشود؟

الف) تحت عنوان افزایش سرمایه دولت در بخش بدهیها

ب) تحت عنوان سرمایه اهدایی در بخش حقوق صاحبان سرمایه

ج) تحت عنوان تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض در بخش بدهیها

د) تحت عنوان تعهدات مرتبط با کمک بلاعوض در بخش حقوق صاحبان سرمایه

پاسخنامه:

سوال 1. گزینه 3. نکته 6

سوال 2. گزینه 2. نکته 7

سوال 3. گزینه 4. نکته 12



عنوان استاندارد: <b>دارایی های ثابت مشهود</b>	شماره استاندارد: 11
تاریخ لازم الاجرا: 1386/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: مهسا آقا محمدی، هنگامه ناییج نژاد	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. ارزش اقتصادی، ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است. (بند 5)
2. ارزش باقیمانده، مبلغ برآوردی است که واحد تجاری در حال حاضر می تواند از واگذاری دارایی پس از کسر مخارج برآوردی و واگذاری بدست آورد، با این فرض که دارایی در وضعیت متصور در پایان عمر مفید باشد. (بند 5)
3. مبلغ استهلاک پذیر، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده پس از کسر ارزش باقیمانده آن است. (بند 5)
4. مبلغ بازیافتنی برابر است با خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هرکدام که بیشتر است. (بند 5)
5. مبلغ دفتری برابر است با مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می شود. (بند 5)
6. ناخالص مبلغ دفتری، بهای تمام شده دارایی یا سایر مبالغ جایگزین بهای تمام شده می باشد. (بند 5)
7. مخارج مرتبط با یک قلم دارایی ثابت مشهود، تنها زمانی به عنوان دارایی شناسایی می شود که:
  - الف. جریان منافع اقتصادی آتی مرتبط با دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
  - ب. بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. (بند 6)
8. مخارج بعدی مرتبط با دارایی ثابت مشهود تنها زمانی به مبلغ دفتری دارایی اضافه می شود که مخارج انجام شده موجب بهبود وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن گردد، به گونه ای که شواهد کافی مبنی بر وقوع جریان منافع اقتصادی ناشی از این مخارج به درون واحد تجاری وجود داشته باشد. (بند 11)
9. مخارج روزمره تعمیر و نگهداری داراییهای ثابت مشهود که به منظور حفظ وضعیت دارایی در مقایسه با استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن انجام می شود، معمولاً در زمان وقوع، به عنوان هزینه شناسایی می گردد. (بند 12)
- 10 و 11. اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود (بند 16):

- قیمت خرید شامل عوارض گمرکی و مالیاتهای غیر قابل استرداد خرید، پس از تخفیفات تجاری.
- هرگونه مخارج مرتبط مستقیم یا غیر مستقیمی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره برداری تحمل می شود، از قبیل:

○ هزینه حقوق و مزایای کارکنانی که بطور مستقیم در ساخت دارایی ثابت مشهود مشارکت داشته اند.

- مخارج آماده‌سازی محل نصب،
  - مخارج حمل و نقل اولیه،
  - مخارج نصب و مونتاژ،
  - مخارج تولید آزمایشی دارایی، پس از کسرخالص عواید حاصل از فروش اقلام تولید شده (نظیر نمونه‌های تولید شده هنگام آزمایش تجهیزات)،
  - حق الزحمه خدمات فنی و حرفه‌ای، و
- مخارج سربار عمومی مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری مانند حقوق مدیر پروژه‌های سرمایه‌ای (بند 17).
- برآورد اولیه مخارج پیاده سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل نصب آن.

12. اجزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود شامل برآورد اولیه مخارج پیاده‌سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل نصب آن از بابت تعهدی است که در زمان تحصیل دارایی تقبل می‌شود. در زمان تحصیل دارایی، این مخارج و تعهد مرتبط با آن براساس ارزش فعلی اندازه‌گیری می‌شود. طبق استاندارد قبلی از بابت مخارج مزبور، طی عمر مفید دارایی، ذخیره لازم در حسابها منظور می‌گردید. (بند 3 تغییرات اصلی)

13. در تعیین بهای تمام شده داراییهایی که توسط واحد تجاری ساخته می‌شود، هرگونه سود داخلی حذف می‌شود و مخارج غیرعادی مواد، دستمزد و سایر منابع تلف شده که در رابطه با ساخت یک دارایی توسط واحد تجاری تحمل می‌شود، قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی نخواهد بود. (بند 21)

14. در مواردی که یک دارایی ثابت مشهود در معاوضه با دارایی غیرپولی یا ترکیبی از داراییهای پولی و غیرپولی تحصیل می‌شود، باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری و شناسایی شود مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد. (بند 23)

15. چنانچه به دلیل ماهیت تخصصی داراییهای ثابت مشهود و نیز این امر که اقلام مذکور عمدتاً به صورت بخشی از یک واحد تجاری فعال و نه به صورت جداگانه، فروخته می‌شود، شواهدی درخصوص ارزش بازار آنها وجود نداشته باشد، آن اقلام به بهای جایگزینی مستهلک شده ارزیابی می‌شود. (بند 31)

16. بهای جایگزینی مستهلک شده یک ساختمان متشکل از ارزش بازار زمین مربوط با توجه به استفاده فعلی آن و همچنین بهای جایگزینی مستهلک شده برآوردی ساختمان آن است. (بند 32)

17. هرگاه یک قلم از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام برای طبقه ای که دارایی مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است. (بند 34)

18. تجدید ارزیابی همزمان اقلام یک طبقه دارایی ثابت مشهود، به آن دلیل ضرورت دارد که از ارزیابی اختیاری داراییها و گزارش آنها در صورتهای مالی که منجر به اختلاط بهای تمام شده تاریخی و ارزشهای منصفانه در تاریخهای متفاوت می‌شود، اجتناب گردد. (بند 36)

19. افزایش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن (درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی) مستقیماً تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به‌عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود و در صورت

سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به‌عنوان هزینه شناسایی گردیده است، در این صورت، این افزایش تا میزان هزینه قبلی شناسایی شده در رابطه با همان دارایی باید به‌عنوان درآمد به سود و زیان دوره منظور شود. (بند 39)

20. کاهش مبلغ دفتری یک دارایی ثابت مشهود در نتیجه تجدید ارزیابی آن به‌عنوان هزینه شناسایی می‌شود. هرگاه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان دارایی به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور گردد و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد و باقیمانده به‌عنوان هزینه شناسایی شود. (بند 40)

21. مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد. (بند 41)

22. در مواردی که مازاد تجدید ارزیابی به موازات استفاده از دارایی توسط واحد تجاری به حساب سود (زیان) انباشته منظور می‌شود، مبلغ مازاد قابل انتقال معادل تفاوت بین استهلاک مبتنی بر مبلغ تجدید ارزیابی دارایی و استهلاک مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی آن است. (بند 42)

23. چنانچه بهای تمام شده هر جزء یک دارایی ثابت مشهود در مقایسه با کل بهای تمام شده آن دارایی با اهمیت و عمر مفید یا الگوی کسب منافع اقتصادی از آن متفاوت از سایر اجزای با اهمیت باشد، آن جزء باید بطور جداگانه مستهلک شود. (بند 43)

24. در مواردی که واحد تجاری برخی از اجزای یک دارایی ثابت مشهود را بطور جداگانه مستهلک می‌کند، باقیمانده آن دارایی را نیز به طور جداگانه مستهلک می‌نماید. باقیمانده دارایی شامل اجزایی است که بطور جداگانه با اهمیت نیست. (بند 44)

25. مبلغ استهلاک هر دوره باید در صورت سود و زیان منعکس شود مگر اینکه در مبلغ دفتری دارایی دیگری منظور گردد. (بند 45)

26. استهلاک دارایی تا زمانی شناسایی می‌شود که ارزش باقیمانده از مبلغ دفتری کمتر باشد، حتی اگر ارزش منصفانه دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد. تعمیر و نگهداری دارایی ضرورت استهلاک آن را نفی نمی‌کند. (بند 49)

27. استهلاک دارایی از زمان آماده شدن آن برای استفاده، یعنی زمانی که دارایی در مکان و شرایط لازم برای بهره‌برداری است، شروع می‌شود و از تاریخی که بر اساس استاندارد حسابداری شماره 31 با عنوان داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده، به طور مستقل یا در قالب یک مجموعه واحد، به عنوان نگهداری شده برای فروش بر طبقه‌بندی می‌شود یا تاریخ برکناری دائمی یا واگذاری آن، هر کدام زودتر باشد، متوقف می‌شود. بنابراین در زمانی که دارایی به طور موقت بلااستفاده یا غیرفعال گردد استهلاک آن متوقف نمی‌شود مگر اینکه کاملاً مستهلک شده باشد. (بند 51)

28. روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد. چنین تغییری باید به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب و طبق استاندارد شماره 6 با عنوان "گزارش عملکرد مالی" شناسایی شود. (بند 57)



29. در روش خط مستقیم، نزولی ساده و نزولی مضاعف همواره نرخ استهلاک در هر سال و سالهای بعد ثابت و یکسان است، اما در روش مجموع سنوات نرخ استهلاک دارایی در هر سال با سال بعد متفاوت است، لذا در روش مجموع سنوات ملزم هستیم هزینه استهلاک یک سال را به طور کامل حساب کنیم سپس آن بخش از هزینه استهلاک که مورد نیاز است از آن جدا می‌شود. (بند 58)
30. از بابت کاهش موقت در ارزش داراییها که احتمال برگشت آنها وجود دارد، زیان کاهش ارزش شناسایی نمی‌شود. (بند 61)
31. جبران خسارت وارده به داراییهای ثابت مشهود توسط اشخاص ثالث باید در سود و زیان دوره‌ای که وصول آن محتمل و مبلغ آن به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری می‌شود، شناسایی گردد. (بند 69)
32. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی ثابت مشهود باید معادل تفاوت بین عواید خالص ناشی از واگذاری دارایی و مبلغ دفتری آن تعیین شود. (بند 74)
33. مابه‌ازای دریافتی یا دریافتی بابت واگذاری دارایی ثابت مشهود، در ابتدا به ارزش منصفانه شناسایی می‌شود. چنانچه پرداخت بابت آن قلم به دوره‌های آتی موکول شود، مابه‌ازای دریافتی معادل قیمت نقدی آن شناسایی می‌شود. تفاوت بین مبلغ اسمی مابه‌ازای دریافتی و معادل قیمت نقدی دارایی که منعکس‌کننده بازده مؤثر مبلغ دریافتی است، متناسب با گذشت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ بازده مؤثر به‌عنوان درآمد سود تضمین شده (غیر عملیاتی) شناسایی می‌شود. (بند 75)

## بخش دوم - تست ها

1- شرکت نهاوند ماشین‌آلاتی به مبلغ 800 میلیون ریال خریداری کرده است. سایر مخارج به شرح زیر است:

مخارج آماده سازی محل نصب	20 میلیون ریال
حق الزحمه فنی مهندسان	10 میلیون ریال
مخارج راه اندازی و افتتاح	8 میلیون ریال
مخارج نصب	15 میلیون ریال
سود تضمین شده آتی مربوط به تامین مالی خرید	9 میلیون ریال

بهای تمام شده این ماشین‌آلات چند میلیون ریال است؟

830 (1)	845 (2)	853 (3)	862 (4)	(سراسری 86)
---------	---------	---------	---------	-------------

2- شرکت خیام در ابتدای سال 1380 ماشین‌آلاتی به بهای تمام شده 5,000,000 ریال خریداری نمود. عمر مفید برآوردی ماشین 10 سال و ارزش اسقاط آن 1,000,000 ریال می‌باشد. در اواخر سال 1384 شرکت عمر مفید برآوردی اولیه را به 8 سال تقلیل داده و ارزش اسقاط را 200,000 تعیین نمود. هزینه استهلاک برای سال مالی منتهی به 84/12/29 چند ریال خواهد بود؟ (این ماشین‌آلات به روش خط مستقیم مستهلک می‌شوند.)

480,000 (1)	500,000 (2)	600,000 (3)	800,000 (4)	(سراسری 86)
-------------	-------------	-------------	-------------	-------------



3- شرکت سازه پویش در تاریخ 1376/10/1 ماشین آلاتی به بهای تمام شده 40,000,000 ریال خریداری کرد. عمر مفید برآوردی 10 سال و روش استهلاک خط مستقیم است. در تاریخ 1381/1/1 عمر مفید دارایی 8 سال برآورد شد. هزینه استهلاک سال 1381 پس از این تغییر در برآورد چند هزار ریال است؟

2500 (1)                      2875 (2)                      3000 (3)                      4218 (4)  
(سراسری 87)

4- شرکت فرضی ماشین آلاتی را به بهای تمام شده 300 میلیون ریال در ابتدای سال 1385 خریداری کرد. این ماشین آلات به روش مجموع ارقام سنوات با عمر مفید 5 سال و ارزش اسقاط صفر مستهلک می شود. در سال 1387 روش استهلاک به دلیل تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی مورد انتظار این ماشین آلات به خط مستقیم تغییر کرد. با توجه به تغییر روش استهلاک، هزینه استهلاک سال 1387 چند میلیون ریال گزارش خواهد شد؟  
(سراسری 88)

24(1)                      36(2)                      40(3)                      60(1)

5- در ارتباط با نحوه برخورد با تغییر در مبلغ تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود، چنانچه افزایش در ارزش، عکس کاهش قبلی باشد مبلغ افزایش..... (سراسری 89)

1) شناسایی نمی شود.

2) به هزینه منظور می شود.

3) به مازاد تجدید ارزیابی منظور می شود.

4) تا میزان کاهش قبلی در آمد شناسایی شده و بقیه به مازاد تجدید ارزیابی منظور می شود.

6- اتومبیلی در تاریخ 1382/1/1 برای استفاده خریداری شده است. عمر خودرو 10 سال و ارزش اسقاط آن 5 میلیون ریال در پایان عمر برآورد می گردد. هزینه استهلاک برای سال 1386 براساس "روش مجموع سنوات عمر" 6 میلیون ریال است. بهای تمام شده اتومبیل چند ریال است؟ (سراسری 89)

50(1)                      55(2)                      60(3)                      65(4)

7- کدامیک از موارد زیر از اقلام تشکیل دهنده ی بهای تمام شده ی دارایی ثابت نیست؟ (تألیفی)

1) عوارض گمرکی

2) مخارج حمل و نقل اولیه

3) مخارج نصب و مونتاژ

4) مالیاتهای قابل استرداد

8- شرکتی در تاریخ 89/6/1 ماشین آلاتی را به مبلغ 200000 ریال با شرط (ن/60-20/2) خریداری نمود و مخارج زیر را در این خصوص متحمل شد:

(سراسری 91)

هزینه حمل                      20000 ریال

هزینه نصب و راه اندازی                      30000 ریال

مواد مصرف شده برای تولید آزمایشی 10000 ریال

در صورتی که بهای ماشین آلات مزبور در تاریخ 89/7/1 پرداخت شده باشد، بهای تمام شده آن کدام یک از مبالغ زیر خواهد بود؟

1) 246000      2) 250000      3) 260000      4) 256000

9- شرکتی در اول سال 1387، ساختمانی را به بهای 1000 میلیارد ریال می‌خرد و به روش خط مستقیم 10 سال مستهلک می‌کند. در پایان سال 1389، پس از محاسبه و ثبت استهلاک ریال، ساختمان به مبلغ 960 میلیارد ریال تجدید ارزیابی می‌شود. در ثبت تجدید ارزیابی کدام مورد اشتباه است؟ (سراسری 91)

1) ساختمان 40 میلیارد بستانکار می‌شود.      2) استهلاک انباشته 300 میلیارد ریال بدهکار می‌شود.

3) مازاد تجدید ارزیابی 260 میلیارد ریال بستانکار می‌شود.      4) سود (زیان) انباشته 40 میلیارد ریال بدهکار می‌شود.

10- مبلغی که دارایی پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته مربوط، به آن مبلغ در ترازنامه منعکس می‌شود: (تالیفی)

1) مبلغ باز یافتنی      2) مبلغ دفتری

3) ناخالص مبلغ دفتری      4) مبلغ استهلاک پذیر

11- کدام مورد به افزایش ارزش دفتری دارایی ثابت مشهود منجر نمی‌شود؟ (تالیفی)

1) اصلاح و بهسازی و جایگزینی قطعات      2) بکارگیری فرآیندهای تولیدی و کاهش مخارج عملیاتی

3) مخارج روزمره تعمیر و نگه داری      4) بازرسی

12- کدام یک از موارد زیر جزء بهای تمام شده دارایی ثابت منظور می‌شود؟ (تالیفی)

1) مخارج افتتاح تاسیسات جدید      2) مخارج تولید آزمایشی

3) مخارج معرفی کالا یا خدمات      4) مخارج برقراری فعالیت های تجاری در مکان های جدید

13- در کدام مورد استهلاک هر دوره ی دارایی ثابت در صورت سود و زیان منعکس می‌شود؟ (تالیفی)

1) در صورتی که استهلاک مربوط به اجزایی از دارایی است که به صورت جداگانه با اهمیت نیستند.

2) در صورتی که منافع اقتصادی دارایی صرف تولید سایر داراییهای واحد تجاری گردد.

3) استهلاک ماشین آلات و تجهیزات تولیدی

4) استهلاک دارایی های ثابت مشهود مورد استفاده در فعالیت های توسعه

14- داراییهای ثابت مشهودی که به دلیل ماهیت تخصصی به صورت بخشی از یک واحد تجاری فروخته شده اند، در صورت نا معین بودن ارزش بازار بر چه مبنایی ارزیابی خواهند شد؟ (تالیفی)

1) بهای تمام شده (2) ارزش باقی مانده (3) بهای جایگزینی مستهلاک شده (4) ارزش اقتصادی

15- شرکت تولیدی شیوا یکی از ماشین آلات خود را بهسازی نموده است. با این بهسازی بدون آنکه عمر مفید آن افزایش یابد، ظرفیت تولیدی آن 25٪ و قیمت فروش آن 20٪ افزایش یافته است. هزینه بهسازی باید...

1) به بدهکار حساب استهلاک انباشته ماشین آلات منظور شود.

2) به حساب بهای تمام شده ماشین آلات اضافه شود.

3) بین حساب بهای تمام شده ماشین آلات و حساب استهلاک انباشته ماشین آلات به نسبتی که مدیریت تصمیم می گیرد، تسهیم شود.

4) به حساب هزینه جاری شرکت منظور شود.

(سراسری 73)

پاسخنامه:

1) گزینه 2 با توجه به نکته 10

2) گزینه 4 با توجه به نکته 28 و 29

3) گزینه 2 با توجه به نکته 28

4) گزینه 3 با توجه به نکته 28

5) گزینه 4 با توجه به نکته 20

6) گزینه 3 با توجه به نکته 29

7) گزینه 4 با توجه به نکته 11

8) گزینه 4 با توجه به نکته 11

9) گزینه 4 با توجه به نکته 19

10) گزینه 2 با توجه به نکته 5

گزینه 1 نادرست با توجه به نکته 4

گزینه 3 نادرست با توجه به نکته 6

گزینه 4 نادرست با توجه به نکته 3

11) گزینه 3 با توجه به نکته 9

12) گزینه 2 با توجه به نکته 11



13) گزینه 1 با توجه به نکته 24

14) گزینه 3 با توجه به نکته 15

15) گزینه 2 با توجه به نکته 8



## عنوان استاندارد: افشای اطلاعات اشخاص وابسته

شماره استاندارد: 12

تاریخ لازم الاجرا: 1386/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: بحریمما، خلیلی، سیاری

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

- 1- در صورتهای مالی یک واحد تجاری، معاملات با اشخاص وابسته و مانده حسابهای فیما بین با سایر واحدهای تجاری گروه افشا می شود. (بند 5)
- 2- در صورتهای مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حسابهای درون گروهی حذف می گردد. (بند 5)
- 3- یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که به طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق یک یا چند واسطه (بند 6-الف):
  - واحد تجاری را کنترل کند، یا توسط واحد تجاری کنترل شود، یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد (شامل واحدهای تجاری اصلی، واحدهای تجاری فرعی و واحدهای تجاری فرعی هم گروه)،
  - در واحد تجاری نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد، یا
  - بر واحد تجاری کنترل مشترک داشته باشد.
- 4- در ارزیابی هرگونه رابطه احتمالی با اشخاص وابسته، به محتوای رابطه و نه صرفاً شکل قانونی آن توجه می شود. (بند 11)
- 5- اشخاص زیر لزوماً اشخاص وابسته نیستند (بند 12):
  - الف. دو واحد تجاری صرفاً بواسطه داشتن عضو هیئت مدیره یا مدیر اصلی مشترک،
  - ب. دو شریک خاص صرفاً بواسطه داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص،
  - ج. تأمین کنندگان منابع مالی، اتحادیههای تجاری، شوراهای کارگری، مؤسسات خدمات عمومی و ادارات دولتی، صرفاً به واسطه معاملات عادی با واحد تجاری،
  - د. مشتریان، فروشندگان، صاحبان حق امتیاز، توزیع کنندگان یا نمایندگیهایی که واحد تجاری حجم قابل ملاحظه‌ای از معاملات تجاری خود را با آنها انجام می دهد، هرگاه رابطه صرفاً به واسطه وابستگی اقتصادی حاصل شده باشد.
- 6- در قضاوت نسبت به اهمیت معاملات با اشخاص وابسته، نه تنها اهمیت آنها برای واحد تجاری گزارشگر، بلکه اهمیت آنها در رابطه با شخص وابسته طرف معامله نیز باید مدنظر قرار گیرد. (بند 14)
- 7- روابط بین واحدهای تجاری اصلی و فرعی باید صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا شود. (بند 15)
- 8- واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی و در صورت متفاوت بودن، کنترل کننده نهایی را افشا کند. چنانچه هیچ یک از واحدهای تجاری اصلی و کنترل کننده نهایی، صورتهای مالی برای استفاده عمومی تهیه نکنند، نام واحد تجاری اصلی بعدی که این کار را انجام می دهد باید افشا شود. (بند 15)
- 9- رابطه با اشخاص وابسته در صورت وجود کنترل، صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین آنها افشا می شود. (بند 16)

- 10- در صورت انجام معاملات بین اشخاص وابسته، به منظور درک اثر بالقوه رابطه با شخص وابسته بر صورتهای مالی، واحد تجاری بای د ماهیت این رابطه را همراه با اطلاعاتی درباره معاملات و مانده حسابهای فیما بین افشا کند. حداقل افشا باید شامل موارد زیر باشد (بند 18):
- الف. مبلغ معاملات،
- ب. مانده حسابهای فیما بین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده،
- ج. جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده،
- د. ذخیره مطالبات مشکوک الوصول مربوط به مانده حسابهای فیما بین، و
- ه. هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته.
- 11- معاملات با اشخاص وابسته اساساً در دوره‌ای افشا می‌شود که صورتهای مالی واحد تجاری تحت تأثیر آنها قرار گرفته است. با این حال، در راستای ارائه اطلاعات مفید، افشای اطلاعات در مورد انعقاد قراردادهایی که عمدتاً صورتهای مالی دوره ه ای آتی را تحت تأثیر قرار خواهد داد، در دوره انعقاد این گونه قراردادهای ضرورت می‌یابد. (بند 22)
- 12- افشای اینکه شرایط معاملات با اشخاص وابسته با شرایط حاکم بر سایر معاملات انجام شده در روال عادی داد و ستدهای واحد تجاری (معاملات حقیقی) یکسان است باید تنها زمانی صورت گیرد که این امر قابل اثبات باشد. (بند 23)
- 13- در صورت وجود تفاوت با اهمیت بین شرایط معاملات با اشخاص وابسته و شرایط حاکم بر معاملات حقیقی، موارد افتراق باید افشا شود. (بند 23)

## بخش دوم: تست ها<sup>1</sup>:

### 1- کدام عبارت صحیح است؟

- ا. معاملات با اشخاص وابسته و مانده حساب های فیما بین باید در صورت های مالی کلیه واحدهای تجاری از جمله صورت های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، شریک خاص یا سرمایه گذار، افشا گردد.
- ب. در صورت های مالی تلفیقی، معاملات با اشخاص وابسته درون گروهی و مانده حساب های درون گروهی حذف می‌گردد.
- الف) ا (ب) ب (ج) ا، ب (د) هر دو نادرست است.

### 2- کدام عبارت صحیح نیست؟

- ا. یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که فقط به طور مستقیم و نه از طریق واسطه واحد تجاری را کنترل کند یا توسط واحد تجاری کنترل شود یا با آن تحت کنترل واحد قرار داشته باشد.
- ب. یک شخص در صورتی وابسته به واحد تجاری است که بر واحد تجاری کنترل مشترک و نه نفوذ قابل ملاحظه داشته باشد.
- الف) ا (ب) ب (ج) ا، ب (د) هر دو نادرست است.

<sup>1</sup>. غلامرضا کرمی و دیگران، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری، چاپ اول، تهران، نگاه دانش، 1390

**3- کدام عبارت صحیح نیست؟**

- الف) در صورت وجود کنترل، صرف نظر از انجام یا عدم انجام معامله بین اشخاص وابسته، باید رابطه با اشخاص وابسته افشا شود.
- ب) دو شریک خاص به سبب داشتن کنترل مشترک بر یک مشارکت خاص، اشخاص وابسته تلقی می‌شوند.
- ج) واحدهای تجاری تنها به دلیل داشتن عضو هیئت مدیره یا مدیر اصلی مشترک، اشخاص وابسته تلقی نمی‌شوند.
- د) واحد تجاری باید نام واحد تجاری اصلی که آن را در گروه کنترل می‌کند، افشا نماید.

**4- کدام مورد در صورت انجام معاملات با اشخاص وابسته، افشا نمی‌شود؟**

- الف) جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده یا دریافت شده
- ب) هزینه مطالبات سوخت شده و مشکوک الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته
- ج) نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده
- د) میزان هر نوع تفاوت مبلغ معاملات با اشخاص وابسته و معامله مشابه با اشخاص غیر وابسته

**5- کدام عبارت صحیح است؟**

- I. معاملات با اشخاص وابسته در دوره ای افشا می‌شود که صورت های مالی واحد تجاری تحت تاثیر آنها قرار گرفته است.
- II. افشای اطلاعات در مورد انعقاد قراردادهایی که عمدتاً صورت های مالی دوره های آتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد در دوره انعقاد این گونه قراردادها، ضرورت دارد.
- الف) I  
ب) II  
ج) I, II  
د) هر دو نادرست است.

**پاسخنامه:**

- 1- گزینه ج- نکات 1 و 2
- 2- گزینه د- نکته 3
- 3- گزینه ب- گزینه الف درست است، طبق نکته 9
- گزینه ب نادرست است، طبق نکته 5
- گزینه ج درست است، طبق نکته 5
- گزینه د درست است، طبق نکته 8
- 4- گزینه د- نکته 10
- 5- گزینه ج- نکته 11



## عنوان استاندارد: مسابرداری مفارح تامین مالی

شماره استاندارد: 13

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

استاد راهنما: آقای دکتر ابراهیمی

تهیه کنندگان: هادی آشوری - حسین نظری - مصطفی خسروآبادی - سیاوش نامنی

## بخش اول: نکات

1. مخارج تأمین مالی ممکن است شامل موارد زیر باشد (بند 5):
  - الف. سود تضمین شده، کارمزد و جرایم دیرکرد تسهیلات مالی کوتاه مدت و بلند مدت.
  - ب. مخارج جنبی تسهیلات مالی دریافتی از قبیل حق ثبت و حق تمبر اسناد تضمینی واگذاری در رابطه با قراردادهای مربوط.
  - ج. مخارج تأمین مالی مربوط به قراردادهای اجاره به شرط تملیک و خرید اقساطی که براساس استانداردهای حسابداری مربوط شناسایی می شود.
  - د. تفاوت تسعیر ارز ناشی از تسهیلات ارزی دریافتی تا حدی که به عنوان تعدیل سود تضمین شده و کارمزد تسهیلات مذکور محسوب می شود.
2. نمونه هایی از دارایی واجد شرایط عبارتند از (بند 6):
  - موجودی هایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه ای است
  - نیز ماشین آلات تولیدی، تأسیسات تولید نیرو و ساختمانها،
3. موجودی هایی که مرتباً یا به شیوه های دیگر به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه مدت تولید می شود، دارایی واجد شرایط نیست (بند 6).
4. آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل یک دارایی واجد شرایط است باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده دارایی محسوب شود (بند 8)
5. مخارج تأمین مالی در صورتی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی است که دارای منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری بوده و به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد. (بند 9)
6. در مواردی که تسهیلات مالی مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ می گردد، مبلغ مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده آن دارایی باید شامل مخارج واقعی تسهیلات طی دوره پس از کسر هرگونه درآمد حاصل از سرمایه گذاری موقت وجوه حاصل از تسهیلات مالی دریافتی باشد. (بند 12)
7. چنانچه فعالیت تأمین مالی واحد تجاری به صورت متمرکز انجام شود و بخشی از وجوه مربوط جهت تحصیل یک دارایی واجد شرایط به مصرف برسد، مخارج تأمین مالی قابل احتساب در بهای تمام شده دارایی را باید با اعمال نرخ جذب نسبت به مخارج انجام

شده جهت آن دارایی، تعیین کرد. نرخ جذب مورد نظر باید برابر با میانگین موزون مخارج تأمین مالی برای تسهیلات مالی طی دوره، به استثنای تسهیلاتی باشد که مشخصاً به منظور تحصیل یک دارایی واجد شرایط اخذ گردیده است (بند 14).

8. مبلغ مخارج تأمین مالی که طی دوره به بهای تمام شده دارایی منظور می شود نباید از مبلغ مخارج تأمین مالی تحمل شده طی آن دوره بیشتر باشد. (بند 14)

9. احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی واجد شرایط باید زمانی شروع شود که (بند 17)

الف. برای دارایی مربوط مخارجی در حال انجام باشد،

ب. مخارج تأمین مالی در حال وقوع باشد، و

ج. فعالیتهای لازم برای آماده سازی دارایی مربوط جهت استفاده مورد نظر یا فروش در جریان باشد.

10. چنانچه عملیات ساخت فعالانه دارایی برای مدت طولانی متوقف شود، باید از احتساب مخارج تأمین مالی طی مدت مزبور در بهای تمام شده دارایی خودداری کرد (بند 20).

11. چنانچه به دلیل شرایط جوی معمول منطقه، اجرای عملیات ساختمانی در مقطعی از سال امکان پذیر نباشد، در این صورت احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده دارایی ادامه می یابد (بند 21).

12. چنانچه ساخت بخشهایی از یک دارایی واجد شرایط به طور اساسی تکمیل شده باشد و هریک از بخشهای تکمیل شده همزمان با ادامه ساخت سایر بخشها قابل استفاده مورد نظر یا فروش باشد، باید احتساب مخارج تأمین مالی در بهای تمام شده بخشهای تکمیل شده را متوقف کرد. (بند 24)

## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای

تست 1) شرکت مهربان جهت احداث ساختمان مرکزی خود وامی به مبلغ 30 میلیون تومان بانرخ بهره ی 10% و سررسید 4 ساله دریافت کرده است. شرکت تصمیم دارد در این مدت بخشی از مبالغ تأمین مالی را که هنوز مصرف نشده در سپرده ی کوتاه مدت سرمایه گذاری کند. اگر از این کار 4500000 تومان عاید شرکت شود کل مخارج تأمین مالی قابل انتساب به این دارایی چقدر است؟ (منبع: راهنمای جامع بکارگیری)

9423000(4)

13923000(3)

7500000(2)

12000000(1)

تست 2) شرکت تهران در ابتدای سال 86 تصمیم به احداث ساختمان اداری خود گرفته. میانگین موزون مخارج انباشته این ساختمان در سال این سال 400000 است و وام های دریافت شده توسط شرکت به شرح زیر است:

250000

وام خالص برای احداث ساختمان اداری با نرخ بهره 12%

سایر وامها:

300000

وام با نرخ سود تضمین شده با نرخ 14%

200000

وام با نرخ سود تضمین شده با نرخ 17%

میزان سود تضمین شده قابل احتساب در بهای تمام شده ی ساختمان چقدر است؟ (منبع: راهنمای جامع بکارگیری)

30000(1) 52800(2) 22800(3) 68800(4)

تست 3) شرکت آلفا در حال احداث ساختمان مرکزی خود است. اطلاعات مربوط به ساخت شامل:

آغاز فعالیت 88/4/1 پایان فعالیت 88/10/1

وام دریافتی بابت ساخت در تاریخ 88/1/1 . 100 میلیون بانرخ بهره ی 7%

مخارج تامین مالی که واحد تجاری باید به حساب دارایی منظور کند چقدر است؟ (منبع: تالیفی تهیه کنندگان)

7000000(1) 5250000(2) 3500000(3) 5833333(4)

تست 4) کدام یک از موارد زیر جزء دارایی های واجد شرایط برای سرمایه ای کردن مخارج تامین مالی نیست؟ (منبع: تالیفی استاد)

1) موجودیهایی که رساندن آن به وضعیت قابل فروش مستلزم صرف دوره زمانی قابل ملاحظه ای است؛

2) ماشین آلات تولیدی

3) تأسیسات تولید نیرو

4) سرمایه گذاریها و موجودیهایی که مرتباً به مقادیر زیاد و به طور مستمر در کوتاه مدت تولید می شود

تست 5) در کدامیک از شرایط زیر نباید مخارج تامین مالی رادربهای تمام شده دارایی (ساخت ساختمان) احتساب کرد؟ (منبع: تالیفی

تهیه کنندگان)

1) جریمه دیرکرد پرداخت اقساط وام دریافتی بابت ساخت ساختمان

2) پرداخت چندقسط از وام گرفته شده برای ساخت درحالیکه عملیات ساخت شروع نشده

3) مخارج تامین مالی مربوط به خرید زمینی که قرار است ساختمان بر روی آن ساخته شود

4) توقف عملیات ساخت بدلیل وزش شدید باد در مقطعی از سال

## پاسخ ها:

تست 1) گزینه 4 (طبق نکته 6)

تست 2) گزینه 2 (طبق نکته 7)

تست 3) گزینه 3 (طبق نکته های 9 و 10)

تست 4) گزینه 4 (طبق نکته های 3 و 4)

تست 5) گزینه 2 (طبق نکته های 1, 4, 5, 9 و 11)



عنوان استاندارد: نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری

شماره استاندارد: 14

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: حسن بختیاری، شاهین پراورزر، مسعود رشید محمد زاده

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. به مازاد داراییهای جاری بر بدهیهای جاری، "خالص داراییهای جاری" یا "سرمایه در گردش" و به مازاد بدهیهای جاری بر داراییهای جاری "خالص بدهیهای جاری" اطلاق می شود. (بند 1)
2. دو هدف از ارائه داراییها و بدهیهای جاری و غیر جاری:
  - ارائه معیار تقریبی از نقدینگی واحد تجاری بوده
  - ابزاری برای تشخیص آن حصه از منابع و تعهدات واحد تجاری که گردش مستمر دارد (بند 3)
3. نقدینگی واحد تجاری، یعنی توانایی آن در انجام فعالیتهای روزمره، بدون مواجهه با مشکلات مالی است. (بند 3)
4. چرخه عملیاتی یک واحد تجاری، معمولاً متوسط فاصله زمانی بین "تحصیل موادی که وارد فرایند عملیات می شود" و "تبدیل نهایی آنها به وجه نقد" است. (بند 4)
5. اقلامی جزء داراییهای جاری منظور می شود که انتظار رود ظرف یک سال یا طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری، هر کدام طولانی تر است، به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است تبدیل شود و اقلامی در عداد بدهیهای جاری محسوب می شود که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، تسویه گردد (بند 5)
6. کلیه واحدهای تجاری، به استثنای آن دسته از واحدهای تجاری که در ارتباط با نحوه طبقه بندی و ارائه داراییها و بدهیها مشمول استانداردهای حسابداری خاص یا مفاد قوانین آمره مشخص است و نیز آن دسته از واحدهای تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص یا خیلی طولانی باشد، باید داراییهای جاری و بدهیهای جاری را به عنوان طبقاتی جداگانه در ترازنامه منعکس کنند. واحدهای تجاری مذکور تجاری باید از ارائه جمعهای فرعی برای داراییها و بدهیها که در ذهن استفاده کنندگان صورتهای مالی طبقه بندی موصوف را تداعی کند، پرهیز کنند. (بند 6 و 7)
7. در واحد های تجاری دارای تداوم فعالیت، نقش دارایی های جاری به عنوان حفاظی در قبال تعهدات جاری همواره مصداق ندارد. (بند 8)
8. یک دارایی زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شود که:
  - الف. انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یکسال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی تر است، مصرف یا فروخته شود، یا به وجه نقد یا دارایی دیگری که نقد شدن آن قریب به یقین است، تبدیل شود، یا
  - ب. وجه نقد یا معادل وجه نقدی باشد که استفاده از آن محدود نشده است. (بند 11)
9. موجودی مواد و کالا و کار در جریان پیشرفت پیمانهای بلندمدت، صرف نظر از اینکه ممکن است اقلامی از آن احتمالاً ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه یا یک چرخه عملیاتی معمول نقد نشود، به عنوان دارایی های جاری طبقه بندی می شوند. (بند 12)

10. بدهیهای عندالمطالبه که انتظار رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه مطالبه شود و نیز آن قسمت از بدهیهای بلندمدتی که انتظار رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط، ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه به دین حال تبدیل شود (بدهی های بلند مدت قبلی که تا تاریخ ترازنامه سررسید آنها سر خواهد رسید) جزء بدهیهای جاری طبقه بندی و توضیحات کافی در این مورد در یادداشتهای توضیحی ارائه می شود. (بند 14)
11. در صورت باز پرداخت بدهی های کوتاه مدت از محل دارایی های غیر جاری بدهی مورد نظر علی رغم داشتن ویژگی های بدهی جاری تحت عنوان بدهی بلند مدت طبقه بندی می شود. (بند 15)
12. تهاتر در بدهی های جاری و دارایی های جاری مجاز نیست. (بند 18)

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

1. تمایز بین ارقام جاری و غیر جاری دارایی ها و بدهی ها اساسا مبتنی بر کدام مورد است؟ (آزمون حسابدار رسمی 1384)
- الف: یک سال کامل  
ب: یک دوره عادی چرخه عملیات  
ج: یک سال کامل یا یک دوره عادی چرخه عملیات ، هر کدام کوتاه تر است.  
د: یک سال کامل یا یک دوره عادی چرخه عملیات ، هر کدام طولانی تر است.
2. کدامیک از ارقام زیر شرط جاری تلقی نمودن یک دارایی نیست؟
- الف: انتظار می رود طی چرخه عملیاتی یا ظرف یک سال ، هر کدام طولانی تر است، مصرف شود.  
ب: : انتظار می رود طی چرخه عملیاتی یا ظرف یک سال ، هر کدام طولانی تر است، فروخته شود.  
ج: : انتظار می رود طی چرخه عملیاتی یا ظرف یک سال ، هر کدام طولانی تر است، به وجه نقد تبدیل شود.  
د: : انتظار می رود طی چرخه عملیاتی یا ظرف یک سال ، هر کدام طولانی تر است، به دارایی دیگر تبدیل شود.
3. یکی از حساب های بانکی شرکت نمونه 10000000 ریال موجودی دارد ، توسط یکی از سهامداران دولتی بابت بدهی اعلام شده، مسدود شده است. شرکت به این بدهی اعتراض کرده است . با توجه به فرآیند طولانی رسیدگی ، انتظار نمی زبرود تا پایان سال بعد این حساب بانکی رفع مسدودس شود . مبلغ مزبور در کدامیک از سرفصل های ترازنامه منعکس می شود؟ (کنکور سراسری 85)
- الف: موجودی نقد  
ب: سایر دارایی ها  
ج: بدهی مربوط (به صورت کاهنده)  
د: سرمایه گذاری های بلند مدت بانکی
4. موجودی کالا در چه زمانی باید به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شود؟
- الف: در هر شرایطی باید به عنوان دارایی جاری طبقه بندی شود.  
ب: در شرایطی که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری فروخته شود.  
ج: در شرایطی که انتظار رود طی یک سال از تاریخ ترازنامه واحد تجاری فروخته شود.  
د: در شرایطی که انتظار رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه ، هر کدام طولانی تر است، فروخته شود.

5. آن دسته از واحد های تجاری که چرخه عملیاتی آنها نامشخص است، باید برای طبقه بندی دارایی ها و بدهیها از کدام مورد پیروی کنند؟ (حسابدار رسمی 85)

الف: باید از مبنای یک سال برای طبقه بندی جاری و غیر جاری استفاده کنند.  
 ب: باید تمامی داراییها و بدهیها را به عنوان غیر جاری در ترازنامه گزارش کنند  
 ج: باید از مبنای چرخه عادی عملیات که ممکن است کمتر از یک سال باشد برای طبقه بندی جاری و غیر جاری استفاده کند.  
 د: این واحد تجاری باید از ارائه جمع های فرعی برای داراییها و بدهیها که در ذهن استفاده کننده ها صورت های مالی طبقه بندی رایج را تداعی کند، پرهیز کنند.

پاسخنامه:

1. گزینه د- نکته شماره 5
2. گزینه د-نکته شماره 5
3. گزینه ب-نکته شماره 8
4. گزینه الف-نکته شماره 14
5. گزینه د- نکته 6



<b>عنوان استاندارد: سرمایه‌گذاری ها</b>	<b>شماره استاندارد: 15</b>
<b>تاریخ لازم الاجرا: 1384/1/1</b>	<b>درس: حسابداری پیشرفته 1</b>
<b>تهیه کنندگان: عظیمی و غدیری</b>	<b>استاد راهنما: دکتر ابراهیمی</b>

## بخش اول: نکات:

**نکته اول:** ویژگی متمایزکننده سرمایه‌گذاری به عنوان طبقه‌ای از داراییها، طریقه خاص کسب منافع اقتصادی آن است. (بند 7)

**نکته دوم:** این منافع اقتصادی ممکن است به یکی از اشکال زیر یا هر دوی آنها حاصل شود. شکل اول دریافتیهای ناشی از توزیع منافع، از قبیل سود تضمین شده و سود سهام است. در مفهومی گسترده‌تر، این شکل دربرگیرنده شرایط مساعد تجاری است که از طریق یک سرمایه‌گذاری تجاری فراهم می‌آید. شکل دوم، منفعت سرمایه‌ای است که منعکس‌کننده افزایش در ارزش مبادلاتی یک سرمایه‌گذاری طی دوره نگهداشت آن توسط واحد تجاری است. (بند 7)

**نکته سوم:** تعریف سرمایه‌گذاری طبق این استاندارد تعریفی عام است. با این حال اضافه می‌شود که تعریف مزبور، شامل اوراق سهام، اوراق مشارکت با حداقل سود تضمین شده، حق تقدم خرید سهام، کالاها (غیر از آنهايي که به قصد مصرف یا خرید و فروش، در جریان فعالیت‌های عادی واحد تجاری نگهداری شود) و سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار بانکی می‌باشد. ضمناً اقلام مزبور کلیه موارد را دربر نمی‌گیرد. (بند 9)

**نکته چهارم:** آن گروه از واحدهای تجاری که طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره 14 با عنوان "نحوه ارائه داراییهای جاری و بدهیهای جاری"، داراییهای جاری و غیرجاری را در صورتهای مالی خود تفکیک می‌کنند باید سرمایه‌گذاریهای جاری را به عنوان دارایی جاری و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت را به عنوان دارایی غیرجاری منعکس کنند. (بند 13)

**نکته پنجم:** سرمایه‌گذاری فقط زمانی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که (1) قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا اینکه (2) در عمل محدودیتهایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. (بند 15)

**نکته ششم:** تعریف سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار، دربرگیرنده دو شرط اصلی است. اول وجود بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد و دوم اینکه قیمت‌های معاملاتی درچنین بازاری معلوم باشد و علنی اعلام شود. بعلاوه قیمت اعلام شده باید به گونه‌ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد. (بند 17)

**نکته هفتم:** سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری جاری طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بند 15 (نکته سوم) آن را سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی کرد. (بند 18)

**نکته هشتم:** بهای تمام شده یک سرمایه‌گذاری، مخارج تحصیل آن، از قبیل کارمزد کارگزار، حق‌الزحمه‌ها و عوارض و مالیات را نیز دربر می‌گیرد لیکن شامل مخارج مالی تحمل شده در رابطه با ایجاد تدریجی یک سرمایه‌گذاری نیست. (بند 20)

**نکته نهم:** به منظور تعیین مبلغ دفتری هر سهم جمع مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی و بهای تمام شده حق تقدم تحصیل شده به کل سهام موجود از بابت سرمایه‌گذاری مربوط تسهیم می‌شود. (بند 22)

**نکته دهم:** چنانچه سرمایه‌گذاری تحصیل شده دربرگیرنده حداقل سود تضمین شده یا سود سهام تعلق گرفته و دریافت نشده باشد، بهای تمام شده سرمایه‌گذاری عبارت از بهای خرید بعد از کسر هرگونه سود تعلق گرفته و دریافت نشده خواهد بود. (بند 23)

**نکته یازدهم:** سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار هرگاه به عنوان دارایی جاری نگهداری شود باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود: الف. ارزش بازار، یا ب. اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش. (بند 29)

**نکته دوازدهم:** سایر سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود، باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود: الف. اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا ب. خالص ارزش فروش. (بند 31)

**نکته دوازدهم:** سرمایه‌گذاریهایی که تحت عنوان دارایی غیرجاری طبقه‌بندی می‌شود باید در ترازنامه به یکی از روشهای زیر منعکس شود: الف. بهای تمام شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش دائمی در ارزش. ب. مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین. (بند 34)

**نکته سیزدهم:** مبلغ کل سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله که به عنوان دارایی جاری نگهداری می‌شود باید بر مبنای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاریها و سایر طبقات سرمایه‌گذاری (سایر سرمایه‌گذاریهای جاری و سرمایه‌گذاری بلندمدت) عبارت از جمع مبلغ دفتری تک تک سرمایه‌گذاریهای مربوط است که جداگانه تعیین می‌شود. (بند 38)

**نکته چهاردهم:** هرگاه سرمایه‌گذاریهای سریع‌المعامله‌ای که به عنوان دارایی جاری نگهداری شده است، به ارزش بازار منعکس شود، هرگونه افزایش یا کاهش در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. (بند 39)

**نکته پانزدهم:** هرگاه سایر سرمایه‌گذاریهای جاری (یعنی غیر از سریع‌المعامله در بازار) به خالص ارزش فروش منعکس شود، هرگونه افزایش و کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. (بند 40)

**نکته شانزدهم:** افزایش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت و در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه منعکس شود. (نحوه ی برخورد مشابه استاندارد شماره 11) هرگاه افزایش مزبور عکس یک کاهش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به عنوان هزینه شناسایی شده است، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان دارایی به عنوان درآمد شناسایی شود. کاهش مبلغ دفتری یک قلم سرمایه‌گذاری بلندمدت در نتیجه تجدید ارزیابی باید به عنوان هزینه شناسایی شود. چنانچه کاهش مزبور عکس یک افزایش قبلی ناشی از تجدید ارزیابی باشد که به حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده است، در این صورت این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به حساب مازاد تجدید ارزیابی بدهکار گردد و باقیمانده به عنوان هزینه شناسایی شود. (بند 41)

**نکته هفدهم:** هرگونه افزایش ارزش سرمایه هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود هرگونه افزایش ارزش در صورت استفاده از ارزش بازار (خالص ارزش فروش برای سایر سرمایه‌گذاریهای جاری)، هرگونه هزینه کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاریهای بلندمدتی که به روش بهای تمام شده ارزیابی می‌شود، و هرگونه برگشت کاهشهای قبلی موارد قبلی با توجه به تغییر در شرایط، باید به سود و زیان منظور شود. (بند 39)

**نکته هجدهم:** افزایش سرمایه به‌طور مستقیم از محل مازاد تجدید ارزیابی مجاز نیست. (بند 45)

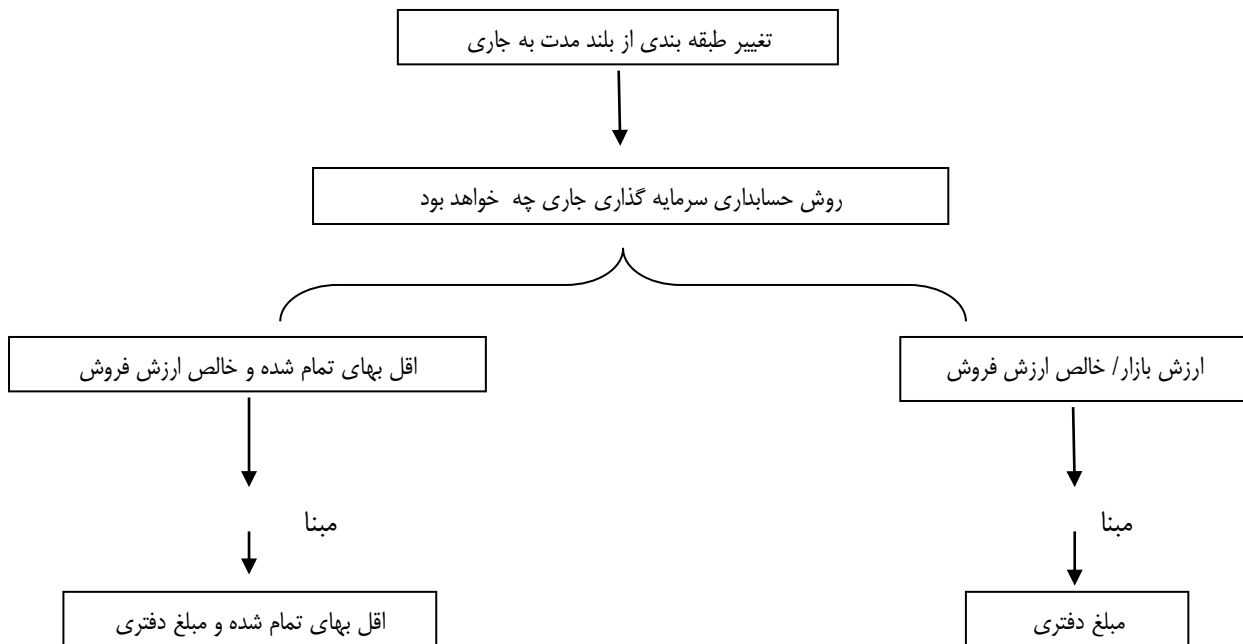
**نکته نوزدهم:** دریافت سود سهمی (یا سهام جایزه) موجب تغییر در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری نمی‌شود. (بند 43)



**نکته بیستم:** هرگاه یک سرمایه‌گذاری واگذار شود، تفاوت عواید حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری باید به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود در مورد سرمایه‌گذاری‌های جاری سریع‌العمله که براساس پرتفوی سرمایه‌گذاری به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش نشان داده می‌شود، سود یا زیان واگذاری باید نسبت به بهای تمام‌شده تعیین شود. (بند 45)

**نکته بیست و یکم:** هرگاه تنها بخشی از مجموع یک سرمایه‌گذاری خاص واحد تجاری که به بهای تمام شده منعکس شده است، واگذار شود، مبلغ دفتری بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه خواهد شد. (بند 46)

**نکته بیست و دوم:**



(بند 49)

**نکته بیست و سوم:** تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های جاری به بلندمدت باید به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش، یا چنانچه قبلاً به ارزش بازار (یا خالص ارزش فروش) ثبت شده است به این ارزش انتقال یابد. (بند 50)

**نکته بیست و چهارم:** علاوه بر موارد ذکر شده در بندهای بالا، اقلام زیر باید به سود و زیان منظور شود:

الف) هرگونه هزینه ناشی از کاهش خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدتی که به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شود،

ب) هرگونه هزینه کاهش دائمی در ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدتی که به روش بهای تمام شده ارزیابی می‌شود، و

ج) هرگونه برگشت کاهش‌های قبلی موارد "الف" و "ب" با توجه به تغییر در شرایط. (بند 53)

## بخش دوم: تستها

1- در تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری بلندمدت به کوتاه مدت مانده حساب مازاد تجدید ارزیابی..... .  
(منبع: سراسری 1389)

- (1) به حساب سود و زیان دوره جاری منظور می شود (2) تا فروش سرمایه گذاری در حسابها باقی می ماند  
(3) به حساب سود و زیان انباشته منتقل می شود (4) به حساب سرمایه گذاری منظور می شود.

2- در مورد هزینه ی کاهش ارزش سرمایه گذاری های بلند مدت کدام عبارت صحیح است؟ (منبع: سراسری 1385)

- (1) به مازاد تجدید ارزیابی بسته می شود (2) به سود و زیان دوره منظور می شود  
(3) در صورت سود و زیان جامع ارائه میشود (4) در سرفصل حقوق صاحبان سهام گزارش میشود

3- در سرمایه گذاری های جاری سرمایه گذاریهایی که بعنوان سایر سرمایه گذاری ها (غیر سریع معامله) طبقه بندی می شوند به چه ارزشی در ترازنامه گزارش می شوند؟ (منبع: تالیفی)

- (1) ارزش بازار یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش  
(2) بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش یا روش تجدید ارزیابی  
(3) ارزش بازار یا خالص ارزش فروش  
(4) خالص ارزش فروش یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

4- در تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری ها از بلند مدت به جاری چنانچه روش مورد استفاده برای سرمایه گذاری های جاری خالص ارزش فروش باشد سرمایه گذاری بلند مدت به چه ارزشی به عنوان سرمایه گذاری جاری طبقه بندی می شود؟ (منبع: تالیفی)

- (1) اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری (2) خالص ارزش فروش  
(3) مبلغ دفتری (4) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

5- بهای تمام شده سرمایه گذاری شامل کدام یک از موارد زیر است؟ (منبع: کرمی 2000 تست)

- a. کارمزد کارگزار      b. مخارج مالی محتمل شده در رابطه با ایجاد تدریجی سرمایه گذاری      c. عوارض      d. مالیات  
a,c(1)      a,b,c(2)      c,d(3)      a,c,d(4)

6- در روش مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین در مورد سرمایه گذاری های غیرجاری کدام مورد صحیح است؟ (منبع: کرمی 2000 تست)

- a. مبلغ هر گونه افزایش در ارزش به عنوان مازاد تجدید ارزیابی تلقی می شود و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه انعکاس میابد  
b. مبلغ هر گونه کاهش در ارزش سرمایه گذاری به عنوان هزینه در صورت سود و زیان شناسایی می شود  
c. دوره تناوب تجدید ارزیابی یک ساله است

a,b,c(4)

b,c(3)

a,c(2)

a,b(1)

**پاسخنامه:**

تست (1) نکته 22 جواب 3

تست (2) نکته 24 جواب 2

تست (3) نکته 22 جواب 4

تست (4) نکته 22 جواب 3

تست (5) نکته 8 جواب 4

تست (6) نکته 16 جواب 4



عنوان استاندارد: تسعیر ارزها	شماره استاندارد: 16
تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: شمسیان، کریمی، عبدالله پور	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

نکته 1 - هدف این است که تسعیر معاملات ارزی و عملیات خارجی به نحوی صورت گیرد که نتایج آن عموماً با آثار تغییرات نرخ ارز بر جریانهای وجوه نقد واحد تجاری و ارزش ویژه آن هماهنگی داشته باشد و این اطمینان را ایجاد کند که صورتهای مالی تصویری مطلوب از نتایج عملکرد ارائه می‌دهد. (بند 2)

نکته 2 - تسعیر: فرایندی است که از طریق آن، اطلاعات مالی مبتنی بر ارز، برحسب واحد پول گزارشگری بیان شود. (بند 7)

نکته 3 - عملیات حفاظی: به اقداماتی اطلاق می‌شود که به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت بازار، نرخ سود تضمین شده یا نرخ ارز صورت می‌گیرد. (بند 7)

نکته 4 - معامله ارزی در زمان شناخت اولیه باید براساس نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله به ریال ثبت شود. (بند 9)

نکته 5 - منظور از نرخ تسعیر در تاریخ معامله نرخ ارز در لحظه انجام معامله است. (بند 10)

نکته 6 - در تاریخ ترازنامه:

الف. اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود

ب. اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده تاریخی برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله تسعیر شود

ج. اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه برحسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود. (بند 11)

نکته 7 - در شرایط معمول، تسعیر به نرخ تاریخ ترازنامه بهترین برآورد را به دست می‌دهد، به ویژه اگر واحد پول مربوط در بازارهای ارزی روز و سلف آزادانه معامله شود. (بند 12)

نکته 8 - در شرایط چند نرخ بودن ارز که در آن، تخصیص ارز برای برخی معاملات یا واحدهای تجاری مشمول مقررات خاص است، ثبت اولیه و تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه براساس نرخ ارز تعیین شده طبق مقررات ارزی مربوط انجام می‌شود. (بند 13)

نکته 9 - مبلغ دفتری اقلام ارزی، چه براساس بهای تمام شده تاریخی تعیین شده باشد و چه بر مبنای ارزش منصفانه، طبق این استاندارد به ریال تسعیر می‌شود. (بند 14)

نکته 10 - تفاوت‌های ناشی از تسویه یا تسعیر اقلام پولی ارزی واحد تجاری به نرخهایی متفاوت با نرخهایی که در ثبت اولیه این اقلام یا در تسعیر این اقلام در صورت‌های مالی دوره قبل بکار رفته است، باید به عنوان درآمد یا هزینه دوره وقوع شناسایی شود (بند 16)

نکته 11 - چنانچه نرخ تسعیر در فاصله تاریخ انجام معامله و تاریخ تسویه اقلام پولی مربوط به معاملات ارزی تغییر کند، تفاوت تسعیر بوجود می‌آید. اگر معاملات در همان دوره وقوع تسویه شود کلیه تفاوت‌های تسعیر در همان دوره شناسایی می‌شود، لیکن هر گاه معاملات در یکی از دوره‌های مالی بعد تسویه شود، تفاوت تسعیر در هر یک از دوره‌های مالی تا دوره تسویه، با توجه به تغییر در نرخهای تسعیر طی آن دوره‌ها تعیین و شناسایی می‌شود. (بند 17)

نکته 12 - تفاوت‌های تسعیر معاملات انجام شده بین یک واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن و نیز بین واحدهای تجاری فرعی یک واحد تجاری اصلی، در صورت‌های مالی واحد تجاری همانند تفاوت‌های ناشی از معاملات انجام شده با سایر اشخاص، به عنوان بخشی از سود و زیان دوره گزارش می‌شود. (بند 18)

نکته 13 - تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی باید به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود. (بند 19)

نکته 14 - چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است، باید در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود. (بند 19)

نکته 15 - در صورتی که مانده حساب ذخیره تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی در پایان سال مالی از مبلغ سرمایه ثبت شده شرکت تجاوز نماید، مبلغ مزاد پس از طی مراحل قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت می‌باشد (بند 20)

نکته 16 - تفاوت‌های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می‌دهد، و همچنین تفاوت‌های تسعیر یک بدهی ارزی که به عنوان حفاظ خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در یک واحد مستقل خارجی محسوب می‌شود باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوتها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، به حساب سود و زیان انباشته منظور شود. (بند 21 و 23)

نکته 17 - تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی ممکن است در نتیجه کاهش شدید یا افت قابل ملاحظه در ارزش رسمی ریال باشد به نحوی که عملاً در مقابل آن حفاظی وجود نداشته باشد و کاهش یا افت مزبور بدهیهایی را تحت تأثیر قرار دهد که اخیراً و به طور مستقیم در ارتباط با تحصیل داراییهای ارزی ایجاد شده است و واحد تجاری قادر به تسویه آنها نیست. این تفاوت‌های تسعیر باید به مبلغ دفتری دارایی مربوط منظور شود، به شرط آنکه مبلغ دفتری پس از تعدیل، از اقل بهای جایگزینی و مبلغ قابل بازیافت ناشی از فروش یا کاربرد آن دارایی تجاوز نکند. (بند 25)

نکته 18 - در مواردی که واحد تجاری قادر به تسویه بدهی ارزی ناشی از تحصیل دارایی یا تأمین حفاظ در مقابل آن باشد، تفاوت تسعیر در مبلغ دفتری دارایی منظور نمی‌شود. در غیر این صورت، زیان تسعیر بخشی از مخارجی است که به طور مستقیم قابل انتساب به بهای تمام شده دارایی می‌باشد. (بند 26)

نکته 19- روش مورد استفاده برای تسعیر صورتهای مالی عملیات خارجی، به رابطه عملیاتی و تأمین مالی بین واحد تجاری گزارشگر و عملیات خارجی بستگی دارد. به همین منظور عملیات خارجی به دو بخش تفکیک می شود.

❖ " عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر "

❖ " واحد مستقل خارجی " (بند 27)

نکته 20 - آن دسته از عملیات خارجی که بخش لاینفک عملیات واحد تجاری گزارشگر است همانندشاخه‌ای از عملیات واحد تجاری گزارشگر، فعالیتهای تجاری خود را انجام می دهد.

در این موارد، تغییر نرخ تسعیر بین ریال و واحد پول کشور محل انجام عملیات خارجی بر جریانهای نقدی ناشی از عملیات واحد تجاری گزارشگر تقریباً اثر آبی دارد. بنابراین، تغییر در نرخ تسعیر به جای تأثیر بر خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در آن عملیات خارجی، بر هریک از اقلام پولی نگهداری شده توسط عملیات خارجی تأثیر می‌گذارد. (بند 28)

نکته 21 - تغییر در نرخ تسعیر ریال به واحد پول محل فعالیت واحد مستقل خارجی، اثر مستقیمی بر جریانهای نقدی فعلی یا آتی واحد مستقل خارجی یا واحد تجاری گزارشگر ندارد و یا اینکه اثر آن بسیار ناچیز است. تغییر در نرخ تسعیر یاد شده، به جای تأثیر بر هر یک از اقلام پولی و غیر پولی واحد مستقل خارجی، خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری گزارشگر در واحد مستقل خارجی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. (بند 29)

نکته 22 - نشانه‌های تشخیص یک عملیات خارجی به عنوان " واحد مستقل خارجی " از جمله شامل موارد زیر است:

الف. فعالیتهای واحد مورد نظر به نحوی انجام می شود که تا حد قابل ملاحظه‌ای از عملیات واحد تجاری گزارشگر مستقل است، اگرچه ممکن است واحد تجاری گزارشگر، عملیات آن واحد را کنترل کند،

ب. معاملات با واحد تجاری گزارشگر، بخش کوچکی از فعالیتهای واحد مورد نظر را تشکیل دهد،

ج. فعالیتهای واحد خارجی عمدتاً از طریق عملیات آن واحد یا از طریق استقراض محلی و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر، تأمین مالی شود،

د. مخارج دستمزد، مواد و سایر اجزای تشکیل دهنده محصولات و خدمات واحد خارجی عمدتاً با استفاده از واحد پول محلی و نه ریال، پرداخت یا تسویه شود،

ه. فروش توسط واحد خارجی اساساً برحسب واحد پولی بجز ریال انجام شود، و

و. جریانهای نقدی واحد تجاری گزارشگر از فعالیتهای روزمره واحد خارجی مجزا باشد و به طور مستقیم تحت تأثیر فعالیتهای واحد خارجی قرار نگیرد. (بند 30)

نکته 23 - صورتهای مالی آن دسته از عملیات خارجی که جزء لاینفک عملیات واحد تجاری گزارشگر است باید به ریال تسعیر شود. عملیات تسعیر مبتنی بر این فرض است که معاملات انجام شده عملاً توسط واحد تجاری گزارشگر صورت گرفته است. (بند 31)

نکته 24 - بهای تمام شده داراییهای ثابت مشهود با نرخ تسعیر در تاریخ خرید، ثبت و مستهلک می شود یا چنانچه آن داراییها به ارزش منصفانه نگهداری شود با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تجدید ارزیابی تسعیر می شود. (بند 32)

- نکته 25 - بهای تمام شده موجودیهای مواد و کالا به نرخ تسعیر در تاریخ تحمل مخارج مربوط تسعیر می گردد. (بند 32)
- نکته 26 - مبلغ بازیاقتنی یا خالص ارزش فروش یک قلم دارایی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین مبلغ بازیاقتنی یا خالص ارزش فروش آن دارایی تسعیر می شود. (بند 32)
- نکته 27 - در مورد معاملات انجام شده طی دوره، در عمل غالباً از نرخ استفاده می شود که تقریبی از نرخ واقعی رایج در تاریخ انجام معامله است. به هر حال، چنانچه نوسانات نرخ تسعیر طی دوره عمده باشد، استفاده از نرخ میانگین قابل اتکا نخواهد بود. (بند 33)
- نکته 28 - واحد تجاری گزارشگر، برای تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی به منظور انعکاس آن در صورتهای مالی خود باید روشهای زیر را بکار گیرد:
- الف. داراییها و بدهیهای واحد مستقل خارجی، اعم از پولی و غیر پولی، باید با نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.
- ب. اقلام درآمد و هزینه واحد مستقل خارجی باید بانرخ تسعیر در تاریخ انجام معاملات تسعیر شود، به استثنای مواردی که صورتهای مالی واحد مستقل خارجی برحسب واحد پول یک اقتصاد با تورم حاد ارائه شده است که در این صورت اقلام درآمد و هزینه باید بانرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.
- ج. تمامی تفاوتهای تسعیر حاصل شده باید تا زمان فروش خالص سرمایه گذاری تحت سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد.
- نکته 28 - تسعیر صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی منجر به شناخت تفاوتهایی ناشی از موارد زیر می شود:
- الف. تسعیر اقلام درآمد و هزینه به نرخهای تسعیر در تاریخ انجام معاملات و تسعیر اقلام دارایی و بدهی به نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه
- ب. تسعیر مانده اول دوره خالص سرمایه گذاری در واحد مستقل خارجی به نرخ متفاوت با نرخی که مانده مزبور قبلاً به آن نرخ تسعیر شده است
- ج. سایر تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه واحد مستقل خارجی. (بند 36)
- نکته 29 - در مواردی که واحد مستقل خارجی تحت تملک صد در صد واحد تجاری گزارشگر قرار ندارد لیکن صورتهای مالی آن با صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر تلفیق می شود، مبلغ انباشته تفاوتهای تسعیر اقلام ارزی که قابل انتساب به اقلیت است، به سهم اقلیت تخصیص می یابد و در ترازنامه تلفیقی به عنوان بخشی از سهم اقلیت گزارش می شود. (بند 37)
- نکته 30 - با سرقفی ناشی از تحصیل یک واحد مستقل خارجی و با تعدیلات ناشی از کاربرد ارزش منصفانه به جای مبالغ دفتری داراییها و بدهیها که در نتیجه تحصیل آن واحد مستقل خارجی صورت می گیرد، به یکی از دو روش زیر برخورد می شود:
- الف. به عنوان داراییها و بدهیهای واحد مستقل خارجی تلقی و به نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر می شود
- ب. به عنوان داراییها و بدهیهای واحد تجاری گزارشگر تلقی می گردد که یا قبلاً به ریال تسعیر شده است یا به عنوان اقلام غیر پولی ارزی با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ معامله تسعیر می شود. (بند 37)

نکته 31 - در صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، این تفاوت‌های تسعیر به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می شود، مگر اینکه شرایط بند 21 صدق کند که در این صورت تفاوت‌های تسعیر یاد شده تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می شود. (بند 38)

نکته 32 - در صورت عدم تطبیق دوره مالی واحد مستقل خارجی با دوره مالی واحد تجاری گزارشگر، در بیشتر موارد، واحد مستقل خارجی به منظور تسهیل در تهیه صورتهای مالی تلفیقی واحد تجاری گزارشگر، یک مجموعه صورتهای مالی به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری گزارشگر نیز تهیه و ارائه می‌کند. (بند 39)

نکته 33- صورتهای مالی یک واحد مستقل خارجی که به واحد پول اقتصادی با تورم حاد گزارش می شود باید قبل از اینکه به ریال تسعیر شود با توجه به اصول حاکم بر " گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد" ارائه مجدد شود. زمانی که اوضاع اقتصادی از حالت تورم حاد خارج می شود و واحد مستقل خارجی تهیه و ارائه صورتهای مالی مبتنی بر اقتصاد با تورم حاد را متوقف می‌کند، باید از مبالغ اظهارشده در تاریخ خروج از دوران تورم حاد، به عنوان بهای تمام شده تاریخی جهت تسعیر به ریال استفاده شود. (بند 40)

نکته 34 - در زمان واگذاری یک واحد مستقل خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی مربوط به آن واحد مستقل خارجی که تا پایان دوره مالی قبل در سر فصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است باید در دوره واگذاری به حساب سود و زیان انباشته منظور شود. (بند 41)

نکته 35 - در صورت واگذاری بخشی از حقوق مالی در واحد مستقل خارجی، تنها بخشی از مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر مربوط که متناسب با بخش واگذار شده است به حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود. کاهش مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در واحد مستقل خارجی در نتیجه کاهش ارزش آن، به عنوان واگذاری بخشی از سرمایه‌گذاری تلقی نمی شود و لذا در زمان کاهش ارزش سرمایه‌گذاری هیچ بخشی از تفاوت‌های تسعیر معوق به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی‌شود. (بند 42)

نکته 36 - زمانی که طبقه‌بندی یک عملیات خارجی تغییر می یابد، روشهای تسعیر قابل اعمال به طبقه‌بندی جدید باید از تاریخ تغییر طبقه‌بندی بکار گرفته شود. (بند 43)

نکته 37 - در مواردی که عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، به عنوان یک واحد مستقل خارجی تجدید طبقه‌بندی می‌شود، تفاوت‌های تسعیر مربوط به داراییهای غیر پولی آن در تاریخ تجدید طبقه‌بندی به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد. (بند 44)

نکته 38 - زمانی که یک واحد مستقل خارجی به عنوان عملیات خارجی لاینفک از عملیات واحد تجاری گزارشگر، تجدید طبقه‌بندی می‌شود، مبالغ تسعیر شده مربوط به اقلام غیر پولی در تاریخ تغییر طبقه‌بندی به عنوان بهای تمام شده تاریخی آن اقلام در دوره تغییر و دوره‌های بعد از آن در نظر گرفته می‌شود. تفاوت‌های تسعیری که قبلاً در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منظور شده است تا زمان واگذاری آن عملیات خارجی به حساب سود و زیان انباشته منظور نمی‌شود. (بند 44)



## بخش دوم: نمونه سوالات تستی

1 - طبقه بندی مانده تخصیص نیافته سود حاصل از تسعیرارزی بلند مدت شعب مستقل تحت کدامیک از سرفصل های زیر در ترازنامه تلفیقی مرکز و شعبه مناسبتر است؟ (منبع تست : کنکور سراسری 73)

الف ) ذخیره تفاوت نرخ تسعیر ارز  
ب ) اندوخته تفاوت تسعیر ارز

ج ) درآمدهای انتقالی به دوره های آتی  
د ) سود حاصل از تسعیر به حساب سود و زیان سال بسته شده و فاقد مانده است .

2- طبق استانداردهای ایران ، اقلام پولی ارزی با استفاده از کدامیک از نرخ های زیر تسعیر میشود؟ (منبع تست : کنکور سراسری 82)

الف ) نرخ میانگین  
ب ) نرخ تسعیر در تاریخ معامله

ج ) نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
د ) نرخ تسعیر در تاریخ تعیین ارزش منصفانه

3 - طبق استاندارد ایران اقلام درآمد و هزینه واحد مستقل خارجی در حالت عادی و در حالت یک اقتصاد با تورم حاد چگونه تسعیر میشود؟ (منبع تست : کنکور سراسری 85)

حالت عادی در حالت با تورم حاد

الف ) میانگین نرخ های تسعیر شده  
میانگین نرخ های تسعیر شده

ب ) میانگین نرخ های تسعیر شده  
نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه

ج ) نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه

د ) نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه  
میانگین نرخ های تسعیر شده

4 - حسابهای دریافتنی و دارایی ثابت شعبه خارجی به ترتیب مبلغ 5000 و 6000 یورو میباشد . نرخ های برابری یورو به شرح زیر است : (سراسری 88)

شرح	نرخ خرید ارز (ریال)	نرخ فروش ارز (ریال)
زمان مبادله	11000	11500
در پایان دوره	12000	11800

اقلام مزبور در ترازنامه تسعیر شده چند میلیون ریال گزارش میشود؟

حسابهای دریافتنی      دارایی ثابت

الف )      57.5      70.8

ب )      59      66

ج )      60      69

د )      66      55

5- در 1390/9/1 شرکت آلفا کالایی را به قیمت 250000 فرانک به یک شرکت خارجی فروخت. بر اساس شرایط فروش قیمت کالا در 1391/2/1 دریافت خواهد شد. نرخ تسعیر فرانک به شرح زیر می‌باشد:

تاریخ نرخ (ریال)

0.32 1390/9/1

0.19 1390/12/29

0.22 1391/2/1

در صورت سود و زیان سال 1391، سود (زیان) ناشی از تسعیر ارز چند ریال گزارش خواهد شد؟ (منبع تست: 2000 تست گرمی)

الف ( صفر )      ب ( 2500 )      ج ( 5000 )      د ( 7500 )

پاسخنامه:

1 << گزینه چهارم، نکته شماره 10

2 << گزینه سوم، نکته شماره 6

3 << گزینه دوم، نکته شماره 33

4 << گزینه سوم، نکته شماره 6 (در بازار ارز از دو نرخ خرید و فروش برای مبادلات ارز استفاده میشود. در صورتیکه اختلاف این دو نرخ زیاد باشد برای تسعیر دارایی‌های پولی از نرخ خرید و برای داراییهای ثابت از نرخ فروش استفاده میشود)

5 << گزینه چهارم،

سود تسعیر ارز در سال 1391 معادل 7500 ریال  $\{ (0.19 - 0.22) * 250000 \}$  میباشد لازم به ذکر است که در سال 1390 کاهش یافته زیان تسعیر ارزی معادل (2500) ریال  $\{ (0.20 - 0.19) * 250000 \}$  شناسایی شده و مانده طلب به مبلغ 47500 ریال  $(0.19 * 250000)$  کاهش یافته و در سال 1391 باید این مانده به مبلغ 55000 ریال  $(0.22 * 250000)$  افزایش یابد. بنابراین با افزایش طلب سودی معادل 7500 ریال  $(55000 - 47500)$  عاید شرکت میگردد.



شماره استاندارد: 17	نام درس: حسابداری پیشرفته 1
عنوان استاندارد: دارایی های نامشهود	تهیه کنندگان: زهرا صادقی، سمیرا ناطقی، مهسا هدایتی
تاریخ لازم الاجرا: 1386/1/1	استاد راهنما: دکتر ابراهیم ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. دارایی نامشهود عبارت است از یک دارایی قابل تشخیص، غیر پولی و فاقد ماهیت عینی. (بند 5)
  2. حساب های دریافتی در زمره دارایی های نامشهود قرار نمی گیرد. (بند 7)
  3. برخی دارایی های نامشهود ممکن است بر روی یا درون یک عنصر عینی از قبیل لوح های فشرده (در مورد نرم افزار رایانه ای)، مدارک قانونی (در مورد حق اختراع یا پروانه رسمی) یا فیلم باشد. در چنین شرایطی طبقه بندی قلم مزبور به عنوان دارایی ثابت مشهود یا دارایی نامشهود مستلزم قضاوت درباره این امر است که کدام عنصر مهم تر است. (مثلاً نرم افزار رایانه ای مربوط به راه اندازی ماشین آلات، عملاً بخشی از ماشین آلات است و بنابراین در سر فصل دارایی های ثابت مشهود طبقه بندی می شود.) (بند 8)
  4. سرقلمی واحد تجاری که از کل واحد تجاری یا سایر داراییهای واحد تجاری قابل تشخیص نیست به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شود، حتی اگر دارای منافع اقتصادی آتی باشد. (بند 9)
  5. یک دارایی هنگامی معیار قابلیت تشخیص را در تعریف دارایی نامشهود احراز می کند که یکی از شرایط زیر را داشته باشد ( بند 10) :
- **جداشدنی باشد**، یعنی بتوان آن را به منظور فروش، انتقال، اعطای حق امتیاز، اجاره یا مبادله ( به صورت جداگانه یا همراه با یک قرارداد، دارایی یا بدهی مرتبط) از واحد تجاری جدا کرد، یا
  - **از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود**، صرف نظر از اینکه آیا چنین حقوقی قابل انتقال یا جداشدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد یا خیر.
6. یک قلم تنها هنگامی به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود که (بند 11، 12):
    - با تعریف دارایی نامشهود مطابقت داشته باشد.
    - معیارهای شناخت زیر احراز شده باشد:
      - ✓ جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد، و
      - ✓ بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد.
  7. توانایی استفاده از دارایی نامشهود، مستلزم داشتن کنترل بر آن دارایی است. یک واحد تجاری هنگامی بر دارایی نامشهود کنترل دارد که دو شرط زیر را داشته باشد (بند 17):
    - قدرت کسب منافع اقتصادی آتی ناشی از آن را داشته باشد (معمولاً از حق قانونی مانند حق تکثیر و حق تألیف ناشی می شود).
    - از دسترسی دیگران به آن منافع جلوگیری کند (مانند موظف کردن کارکنان به حفظ اطلاعات محرمانه)
  8. یک دارایی نامشهود به هنگام شناخت اولیه باید به بهای تمام شده اندازه گیری شود. (بند 20)
  9. بهای تمام شده دارایی نامشهود متشکل از اجزای زیر است (بند 22):
    - بهای خرید ( شامل عوارض و مالیات غیر قابل استرداد خرید)
    - مخارج مستقیم تحمل شده برای آماده سازی دارایی جهت استفاده.

10. در صورت خرید دارایی با شرایط اعتباری، بهای تمام شده معادل بهای نقدی است. مابه التفاوت بهای نقدی با مجموع پرداخت‌ها با عنوان هزینه سود تضمین شده در دوره های استفاده از اعتبار شناسایی می‌شود. (بند 22)
11. برای محاسبه بهای خرید، تخفیفات تجاری کسر می‌شود. (بند 22)
12. مخارج زیر جزء بهای تمام شده دارایی نامشهود نیست (بند 23):
- مخارج معرفی محصول یا خدمت.
  - مخارج انجام فعالیت تجاری در یک محل جدید یا با یک گروه جدید از مشتریان (مثل آموزش کارکنان)
  - مخارج اداری، عمومی و فروش.
13. شناسایی مخارج در مبلغ دفتری یک دارایی نامشهود، هنگامی که دارایی آماده بهره برداری است، متوقف می‌شود. بنابراین مخارج تحمل شده برای استفاده یا بکارگیری مجدد یک دارایی نامشهود، در مبلغ دفتری آن منظور نمی‌شود. برای مثال مخارج زیر در مبلغ دفتری دارایی منظور نمی‌شود (بند 24):
- مخارج تحمل شده برای یک دارایی آماده بهره برداری که هنوز استفاده از آن شروع نشده است.
  - زیان های عملیاتی اولیه از قبیل زیان های تحمل شده در مرحله عرضه اولیه محصولات جدید حاصل از دارایی.
14. در ترکیب های تجاری نحوه برخورد با دارایی های نامشهود به شرح زیر است:
- 1-14 واحد تحصیل کننده در تاریخ تحصیل، دارایی نامشهود واحد تحصیل شده را در صورتی جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند که ارزش منصفانه آن دارایی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، صرفنظر از اینکه واحد تحصیل شده، پیش از ترکیب تجاری، دارایی را شناسایی کرده باشد یا خیر (بند 27).
- 2-14 واحد تحصیل کننده، یک پروژه تحقیق و توسعه در جریان را در صورتی به عنوان یک دارایی نامشهود جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند که آن پروژه تعریف دارایی نامشهود را احراز کند و ارزش منصفانه آن را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد (بند 27).
- 3-14 در صورتی که دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری دارای عمر مفید معین باشد، این پیش فرض قابل رد وجود دارد که می‌توان ارزش منصفانه آن را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد (بند 28).
- 4-14 دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری ممکن است تنها به همراه یک دارایی ثابت مشهود یا یک دارایی نامشهود مرتبط، قابل تفکیک باشد. برای مثال، ممکن است مجوز انتشار یک مجله جدا از بانک اطلاعاتی مشترک قابل فروش نباشد یا علامت تجاری چشمه آب معدنی ممکن است مربوط به چشمه خاصی باشد و نتوان آن را به صورت جدا از آن چشمه فروخت. در اینگونه موارد در صورتی که نتوان ارزشهای منصفانه هر یک از داراییهای گروه را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد، واحد تحصیل کننده، گروه داراییها را به عنوان یک دارایی واحد، جدا از سرقفلی شناسایی می‌کند. (بند 29)
15. (( علامت تجاری )) و (( نام تجاری )) اصطلاحاتی عمومی است که اغلب برای اشاره به گروهی از دارایی های مکمل از قبیل نشان تجاری، اسم تجاری، فرمول ها، دستورالعمل ها و مهارت های فنی مرتبط استفاده می‌شود. واحد تحصیل کننده، در صورتی یک گروه از دارایی های نامشهود مکمل تشکیل دهنده یک علامت تجاری را به عنوان یک دارایی منفرد شناسایی می‌کند که نتواند ارزش منصفانه هر یک از این دارایی ها را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کند. (بند 30)

16. در صورتی که ارزش منصفانه هر کدام از دارایی های مکمل یک علامت تجاری به صورتی اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد، واحد تحصیل کننده می تواند مجموع آن ها را به عنوان یک دارایی شناسایی کند، مشروط بر اینکه آن دارایی ها دارای عمر مفید مشابهی باشند. (بند 30)

17. اندازه گیری اتکا پذیر ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در ترکیب تجاری ممکن است تنها در موارد زیر میسر نباشد (بند 31):

✓ دارایی نامشهود از حقوق قانونی یا سایر حقوق قراردادی ناشی شود و یا

✓ جدا شدنی نباشد و یا

✓ جدا شدنی باشد، اما سابقه یا شواهدی از معاملات همان دارایی یا دارایی های مشابه وجود نداشته باشد، و در نتیجه، برآورد ارزش منصفانه به متغیرهای غیر قابل اندازه گیری وابسته خواهد بود.

18. مخارج بعدی مربوط به تحقیق و توسعه که دارای دو شرط زیر باشند (بند 32):

- مربوط به یک پروژه تحقیق یا توسعه در جریان باشد که به صورت جداگانه یا از طریق ترکیب تجاری تحصیل و به عنوان یک دارایی نامشهود شناسایی شده است، و

- بعد از تحصیل آن پروژه واقع شود.

به شرح زیر شناسایی می شوند (بند 33):

الف) در صورتی که مخارج تحقیق باشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود.

ب) در صورتی که مخارج توسعه باشد و حائز معیارهای شناخت طبق بند 44 (نکته 26) نباشد، هنگام وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود.

ج) در صورتی که مخارج توسعه باشد و معیارهای شناخت به عنوان دارایی نامشهود طبق بند 44 را داشته باشد، به مبلغ دفتری پروژه تحقیق و توسعه افزوده می شود.

19. یک یا چند دارایی نامشهود ممکن است در ازای تمام یا بخشی از یک یا چند دارایی غیر پولی، یا ترکیبی از دارایی های پولی و غیر پولی تحصیل شود. بهای تمام شده اینگونه دارایی های نامشهود به شرح زیر اندازه گیری می شوند (بند 34):

الف) اگر معاوضه دارای محتوای تجاری باشد: بهای تمام شده دارایی نامشهود تحصیل شده به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود.

ب) اگر معاوضه فاقد محتوای تجاری باشد یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده و دارایی واگذار شده به نحو اتکاپذیر قابل اندازه گیری نباشد: بهای تمام شده دارایی نامشهود تحصیل شده به مبلغ دفتری دارایی واگذار شده اندازه گیری می شود.

20. یک معاوضه در صورتی دارای محتوای تجاری است که (بند 35):

الف) ریسک، زمانبندی و مبلغ جریان های نقدی دارایی تحصیل شده و جریان های نقدی دارایی واگذار شده متفاوت باشد، یا

- (ب) ارزش اقتصادی آن قسمت از عملیات واحد تجاری که معاوضه مربوط به آن می‌شود، در نتیجه معاوضه تغییر کند، و
- (ج) تفاوت های موجود در بندهای ((الف)) یا ((ب))، نسبتبه ارزش منصفانه دارایی های معاوضه شده قابل توجه باشد.
21. برای تعیین محتوای تجاری معاوضه، ارزش اقتصادی قسمتی از عملیات واحد تجاری که معاوضه مربوط به آن است، باید بر اساس جریان های نقدی پس از مالیات محاسبه شود. ( بند 35 )
22. در صورتی که واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده یا دارایی واگذار شده را به گونه ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی واگذار شده با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل وجه نقد انتقال یافته، برای اندازه گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده بکار می‌رود، مگر اینکه ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده معتبرتر باشد. (بند 36)
23. سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری به سه علت،حائز معیارهای شناخت به عنوان دارایی نمی‌باشد (بند 37):
- (الف) حقوقی قابل کنترل نیست،
- (ب) منافع اقتصادی آتی مشخصی ایجاد نمی کند،
- (ج) بهای تمام شده آن نیز به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نیست.
24. به منظور ارزیابی اینکه یک دارایی نامشهود ایجاد شده داخلی حائز معیارهای شناخت است، واحد تجاری ایجاد دارایی را در دو گروه طبقه بندی می کند(بند 39):
- (الف) **مرحله تحقیق**: مخارج تحقیق در هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد(بند 41).
- (ب) **مرحله توسعه**: در صورت داشتن شرایطی، می تواند دارایی نامشهود باشد(بند 44).
25. چنانچه نتوان مرحله تحقیق را از مرحله توسعه یک پروژه داخلی ایجاد دارایی نامشهود تمیز داد، در این صورت فرض می شود مخارج پروژه در مرحله **تحقیق** واقع شده است (بند 40).
26. مخارج توسعه تنها در صورت اثبات تمام شرایط زیر به عنوان دارایی نامشهود شناسایی می شود ( بند 44) :
- (الف) امکان پذیری تکمیل دارایی نامشهود از نظر فنی، به گونه ای که برای استفاده یا فروش آماده شود.
- (ب) قصد واحد تجاری برای تکمیل دارایی نامشهود و استفاده یا فروش آن.
- (ج) توانایی واحد تجاری برای استفاده یا فروش دارایی نامشهود.
- (د) ایجاد منافع اقتصادی آتی توسط دارایی نامشهود.
- (ه) دسترسی به منافع کافی فنی، مالی و سایر منابع برای تکمیل، توسعه و استفاده یا فروش دارایی نامشهود.
- (و) توانایی واحد تجاری برای اندازه گیری مخارج قابل انتساب به دارایی نامشهود به گونه ای اتکاپذیر.
27. نمونه هایی از فعالیت های تحقیق و توسعه در جدول زیر ارائه شده است:

نمونه هایی از فعالیت های توسعه(بند 46)	نمونه هایی از فعالیت های تحقیق(بند 43)
✓ طراحی، ساخت و آزمایش نمونه ها و مدل ها قبل از مرحله تولید یا استفاده	✓ فعالیت هایی با هدف دستیابی به دانش جدید
✓ طراحی تجهیزات، الگوها و قالبها بر اساس فناوری جدید	✓ جستجو برای ارزیابی و انتخاب نهایی موارد کاربرد یافته های تحقیق یا سایر دانش ها

✓ جستجوی جایگزین هایی برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرآیندها، سیستمها یا خدمات	✓ طراحی، ساخت و بهره برداری از تجهیزات نمونه سازی در حدی که از نظر اقتصادی، تولید تجاری تلقی نشود
✓ فرموله کردن، طراحی، ارزیابی و انتخاب نهایی جایگزین های ممکن برای مواد، تجهیزات، محصولات، فرآیندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهبود یافته	✓ طراحی، ساخت و آزمایش جایگزین انتخابی برای مواد خام، تجهیزات، محصولات، فرآیندها، سیستمها یا خدمات جدید یا بهسازی شده

28. علائم تجاری، حق نشر و ارقام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری نباید به عنوان دارایی های نامشهود شناسایی شوند. (بند 49)

29. مخارج انجام شده برای علائم تجاری، حق نشر و ارقام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شوند. (بند 50)

30. مخارج زیر جزئی از بهای تمام شده دارایی نامشهود ایجاد شده در داخل واحد تجاری نیست (بند 53):

- مخارج اداری و عمومی و فروش مگر اینکه بتوان این مخارج را به طور مستقیم با تحصیل دارایی یا آماده سازی آن برای استفاده مورد نظر ارتباط داد.
- زیانهای عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه ریزی شده دارایی ایجاد شود.
- هزینه های ناشی از عدم کارایی.
- مخارج آموزش کارکنان جهت استفاده عملیاتی از دارایی.

31. مخارج تحمل شده برای دارایی های نامشهود باید در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود مگر اینکه (بند 54):

- بخشی از مخارج یک دارایی نامشهود را تشکیل دهد که حائز معیارهای شناخت باشد. یا
- آن قلم در یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد و بتوان آن را به عنوان دارایی نامشهود شناسایی کرد. در این موارد، مخارج مزبور را باید بخشی از مبلغ قابل انتساب به سرقتی حساب کرد.

32. مخارج مربوط به تحصیل یا ایجاد ارقام نامشهود که در صورت های مالی قبلی به عنوان هزینه شناسایی شده است، نباید بعداً به عنوان بخشی از دارایی نامشهود شناسایی شود. (بند 57)

33. واحد تجاری باید یکی از دو روش "بهای تمام شده" یا "تجدید ارزیابی" را به عنوان رویه حسابداری برای اندازه گیری دارایی نامشهود انتخاب کند و آن را در مورد تمام ارقام یک طبقه دارایی نامشهود به کار گیرد. (بند 58)

34. چنانچه ارزش منصفانه به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشد باید آن را به مبلغ تجدید ارزیابی پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته بعدی ارائه کرد. (بند 60)

35. واحد تجاری در صورتی باید عمر مفید دارایی نامشهود را نامعین تلقی کند که بر مبنای تحلیل کلیه عوامل مربوط، نتواند برای دوره‌ای که انتظار می‌رود دارایی، جریان نقدی ورودی ایجاد نماید، محدوده‌ای پیش‌بینی کند. (بند 65)
36. اصطلاح «نامعین» به معنی «نامحدود» نیست. عمر مفید دارایی نامشهود تنها منعکس‌کننده آن بخش از مخارج آتی مورد نیاز برای نگهداری دارایی در سطح عملکرد استاندارد آن و توانایی و قصد واحد تجاری برای رسیدن به آن سطح است. (بند 68)
37. اگر حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی برای دوره محدودی باشد که قابل تمدید است، عمر مفید دارایی نامشهود تنها در صورتی شامل دوره‌های قابل تمدید خواهد بود که شواهد پشتیبانی‌کننده تمدید دوره، بدون صرف مخارج عمده توسط واحد تجاری، وجود داشته باشد. (بند 71)
38. عوامل اقتصادی تعیین‌کننده طول دوره‌ای است که منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری کسب می‌شود. عوامل قانونی ممکن است طول دوره‌ای که واحد تجاری این منافع را کنترل می‌نماید، محدود کند. عمر مفید دارایی، دوره کوتاه‌تر تعیین شده توسط این عوامل است. (بند 72)
39. روش استهلاک باید الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری را منعکس کند. چنانچه آن الگو به نحو اتکاپذیر قابل تعیین نباشد باید از روش خط مستقیم استفاده شود. (بند 74)
40. در برخی شرایط، منافع اقتصادی دارایی به جای اینکه منجر به هزینه شود، در تولید سایر دارایی‌های واحد تجاری جذب می‌شود. در این موارد، استهلاک بخشی از بهای تمام شده این دارایی‌ها را تشکیل می‌دهد و به مبلغ دفتری آنها اضافه می‌شود. (بند 76)
41. ارزش باقیمانده دارایی نامشهود بر مبنای مبلغ قابل بازیافت ناشی از واگذاری آن برآورد می‌شود. (بند 79)
42. دوره و روش استهلاک یک دارایی نامشهود با عمر مفید معین باید حداقل در پایان هر سال مالی بازنگری شود. (بند 80)
43. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین **نباید** مستهلک شود. (بند 83)
44. واحد تجاری باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه مبلغ بازیافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:
- به صورت سالانه، و
  - زمانی که شواهدی در خصوص کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد انجام دهد. (بند 84)
45. واحد تجاری باید در تاریخ گزارشگری مالی، این موضوع را بررسی کند که آیا شواهدی دال بر کاهش در ارزش دارایی نامشهود وجود دارد یا خیر. در صورت وجود چنین شواهدی، باید مبلغ بازیافتنی دارایی برآورد شود. چنانچه مبلغ بازیافتنی دارایی کمتر از مبلغ دفتری باشد، مبلغ دفتری باید از طریق ایجاد ذخیره در حسابها به مبلغ بازیافتنی کاهش داده شود مگر اینکه شواهدی در مورد موقتی بودن این کاهش وجود داشته باشد. (بند 87)
46. دارایی نامشهود باید در زمان واگذاری یا هنگامی که هیچ‌گونه منافع اقتصادی آتی از بکارگیری یا واگذاری آن انتظار نمی‌رود، از ترازنامه حذف شود. (بند 89)
47. سود یا زیان ناشی از حذف یک دارایی نامشهود که معادل تفاوت عواید خالص حاصل از واگذاری و مبلغ دفتری دارایی است باید به عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در سود و زیان شناسایی شود. (بند 90)
48. تفاوت بین مبلغ اسمی و معادل قیمت نقدی مابه‌ازای قابل دریافت به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. (بند 94)



49. سرقفلی محل کسب تنها زمانی به عنوان دارایی قابل شناسایی است که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل وجه نقد یا سایر ما به ازاهای غیر نقد خریداری شده باشد که در این صورت در سرفصل دارایی های نامشهود گزارش می شود. (پیوست شماره 1 استاندارد، بند 5)

50. هزینه های تاسیس در تعریف دارایی ها قرار نمی گیرد و در زمان تحمل به عنوان هزینه دوره منظور می شود. (پیوست شماره 1 استاندارد، بند 11)

## تست ها

1. شرکت حمید در یک ترکیب تجاری، کل خالص دارایی های شرکت انتشاراتی هما را خریداری می کند. در میان دارایی های شرکت انتشاراتی هما دو دارایی نامشهود با عناوین (( مجوز انتشار مجله )) و (( بانک اطلاعاتی مشترکین مجله )) وجود دارد که البته دارایی بانک اطلاعاتی مشترکین مجله را نمی توان به صورت جدا از مجوز مجله فروخت. در صورتی که نتوان ارزش های منصفانه هر یک از این دارایی ها را به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد، شرکت حمید با این دو دارایی چگونه برخورد می کند؟ (سراسری 91)

- 1) تنها مبادرت به شناسایی مجوز انتشار مجله می کند.
- 2) هیچ یک از دارایی ها را شناسایی نمی کند، چون قابل تشخیص نیستند.
- 3) دو دارایی را به عنوان جزئی از سرقفلی شناسایی می کند.
- 4) دو دارایی را به عنوان یک دارایی واحد، جدا از سرقفلی، در نظر گرفته و شناسایی می کند.

2. مخارج زیر در سال 1386 توسط شرکت ((بتا)) انجام شده است:

میلیون ریال

820	مخارج فعالیت های آموزشی
1,200	مخارج تغییر مکان بخشی از شرکت
900	مخارج تحقیق
1,400	مخارج خرید نرم افزار
1,500	سرفقفلی محل کسب
200	مخارج تبلیغات

چه مبلغی از این مخارج در دوره وقوع به حساب هزینه دوره منظور می شود؟ (سراسری 88)

1,920(4)                      2,320(3)                      3,120(2)                      4,520(1)

3. با توجه به استاندارد شماره 17 ((دارایی های نامشهود)) کدام یک از موارد زیر صحیح تر بیان شده است؟  
(سراسری 87)

- 1) تمام دارایی های نامشهود باید مستهلک شوند.
- 2) دارایی های نامشهود ایجاد شده در داخل واحد تجاری نباید شناسایی شوند.
- 3) زیان های عملیاتی اولیه دارایی را می توان به بهای تمام شده دارایی های نامشهود اضافه کرد.
- 4) سرقفلی ایجاد شده در واحد تجاری به دلیل غیر قابل کنترل بودن منبع آن به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی شود.

4. مخارج زیر توسط شرکت آلفا انجام شده است:

تحقیقات مربوط به ساخت محصول جدید	150	میلیون ریال
طراحی، ساخت و آزمایش نمونه محصول قبل از تولید	500	میلیون ریال
آزمایش تجهیزات تولید در مراحل اولیه تولید	50	میلیون ریال
طراحی و ساخت تجهیزات آزمایشی	850	میلیون ریال
هزینه رفع عیب تجهیزات	40	میلیون ریال

با توجه به استانداردهای حسابداری مجموع مخارج تحقیق و توسعه چند میلیون ریال است؟(سراسری 86)

650(1)	1,500(2)	1,550(3)	1,590(4)
--------	----------	----------	----------

5. طبق استاندارد حسابداری شماره 17 با عنوان حسابداری دارایی های نامشهود احراز کدام یک از شرایط زیر برای شناسایی دارایی نامشهود ضروری نیست؟(سراسری 85)

- 1) عمر مفید دارایی کمتر از 2 سال نباشد.
- 2) جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد.
- 3) بهای تمام شده دارایی به گونه ای اتکاپذیر، قابل اندازه گیری باشد.
- 4) با تعریف دارایی های نامشهود مطابقت داشته باشد.

6. کدام گزینه در تعریف دارایی نامشهود الزامی نیست؟ (تالیفی، دکتر ابراهیمی)

- 1) غیر پولی
- 2) جدا شدنی باشد
- 3) از حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی شود، مشروط به آنکه چنین حقوقی قابل انتقال یا جدا شدنی از واحد تجاری یا سایر حقوق و تعهدات باشد.
- 4) فاقد ماهیت عینی



7. شرکت آلفا که امتیاز انحصاری پخش یک فیلم را در اختیار داشته و آن را قبلا طی سه سال عمر اقتصادی برآوردی مستهلک نموده، اکنون با رواج فیلم های ویدئویی و دیسک های تصویری مجددا برای فیلم مذکور که بهای تمام شده آن 600,000 ریال بوده، حداقل برای سه سال دیگر بازار فروش پیش بینی می کند. در

این ارتباط: (تالیفی، پرسش های چهار گزینه ای حسابداری میانه، اسکندری)

- 1) باید این مورد را یک تغییر در رویه تلقی و نسبت به اصلاح آن اقدام کرد.
- 2) باید این مورد را یک تغییر در برآورد تلقی و نسبت به اصلاح آن اقدام کرد.
- 3) باید این مورد را اصلاح اشتباه دوره های قبل تلقی و نسبت به اصلاح آن اقدام کرد.
- 4) بهای تمام شده دارایی نامشهود که در صورت های مالی دوره های قبل به عنوان هزینه شناسایی شده، نباید بعدا به عنوان بهای تمام شده یک دارایی نامشهود شناسایی گردد.

8. سرقتی محل کسب چه هنگام به عنوان دارایی شناسایی می شود؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) در صورتی که از اشخاص دیگر در مقابل پرداخت وجه نقد یا معادل های نقد یا سایر ما به ازای غیرنقدی خریداری شده باشد.
- 2) چنانچه در داخل واحد تجاری ایجاد شده باشد.
- 3) اگر در نتیجه تحصیل سایر واحدهای تجاری ایجاد شده باشد.
- 4) تحت هیچ حالتی در قالب دارایی ثبت نخواهد شد.

9. کدام عبارت صحیح نیست؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) مخارج تحقیق هنگام وقوع باید به عنوان هزینه شناسایی گردد.
- 2) مخارج توسعه در اغلب موارد در دوره وقوع هزینه می شود با این حال در صنایع خاصی ممکن است طرح های عمده توسعه واجد معیارهای شناسایی به عنوان دارایی باشند.
- 3) بهای تمام شده دارایی های ثابت مشهودی که به منظور تامین تسهیلات لازم جهت فعالیت های تحقیق و توسعه خریداری می شود، هزینه دوره تلقی می شود.
- 4) چنانچه نتوان مرحله تحقیق را از مرحله توسعه تمیز داد، فرض می شود مخارج در مرحله تحقیق واقع شده است.

10. نرم افزارهای رایانه ای مربوط به به راه اندازی ماشین آلات تحت چه سرفصلی طبقه بندی می شود؟ (تالیفی،

2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) دارایی های نامشهود
- 2) دارایی های ثابت مشهود
- 3) سرمایه گذاری
- 4) سایر دارایی ها

11. کدام یک از مخارج زیر در بهای تمام شده دارایی نامشهود منظور می‌شود؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) مخارج تاسیس از قبیل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه
- 2) زیان های عملیاتی اولیه که تا قبل از رسیدن به سطح عملکرد برنامه ریزی شده دارایی ایجاد شود
- 3) مخارج راه اندازی ماشین آلات طی دوره قبل از تولید
- 4) استهلاک حق اختراع و حق امتیازی که برای ایجاد دارایی نامشهود به کار می‌رود.

12. کدام عبارت صحیح است؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- الف) حساب های دریافتی از آنجا که پولی است، در زمره دارایی های نامشهود قرار نمی‌گیرد.
- ب) نرم افزار رایانه ای مربوط به راه اندازی ماشین آلات، دارایی نامشهود است و عنصر عینی مربوط به آن نسبت به وجه نامشهود آن، در درجه دوم اهمیت قرار دارد
- ج) سرقتی ناشی از ترکیب تجاری، از آنجا که از کل واحد تجاری یا سایر دارایی های واحد تجاری قابل تشخیص نیست به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود، حتی اگر دارای منافع اقتصادی آتی باشد.

1) الف و ب      2) الف و ج      3) ب و ج      4) الف و ب و ج

13. شرکت الف حق تالیفی را به مبلغ 10,000 ریال تحصیل می‌کند. اگر چه از نظر قانونی مدت استفاده از دارایی مذکور نامحدود است ولی مطابق پیش بینی ها برای آن 25 سال بازار انتشار وجود دارد. حق تالیف طی چه مدتی مستهلک می‌گردد؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) حق تالیف اصلا در تعریف دارایی نمی‌گنجد.
- 2) 20 سال
- 3) 25 سال
- 4) حق تالیف را نباید مستهلک نمود

14. سرقتی ایجاد شده در واحد تجاری به عنوان دارایی نامشهود شناسایی نمی‌شود. علت آن کدام یک از موارد زیر نیست؟ (تالیفی، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- 1) به طور جداگانه قابل تشخیص نیست.
- 2) انتظار نمی‌رود به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند.
- 3) حقوقی قابل کنترل نیست.
- 4) بهای تمام شده آن به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری نیست.

15. کدام یک از مبانی زیر به بهترین شکل ممکن روش جاری حسابداری هزینه های تحقیق و توسعه را منعکس

می کند؟ (تالیفی، پرسش های چهار گزینه ای حسابداری میانه، اسکندری)

- (1) رابطه علت و معلولی
- (2) شناخت بلادرنگ
- (3) تخصیص سیستماتیک
- (4) به حداقل رسانیدن مالیات بر سود

16. چنانچه در ترکیب تجاری، علامت تجاری چشمه آب معدنی تحصیل شده مربوط به چشمه خاصی باشد و

نتوان آن را به صورت جدا از آن چشمه فروخت، واحد تحصیل کننده ..... (تالیفی، 2000 سوال

چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- (1) علامت تجاری و چشمه را به عنوان دارایی شناسایی نمی کند.
- (2) علامت تجاری و چشمه را به عنوان یک دارایی همراه سرقفلی شناسایی می کند.
- (3) علامت تجاری را به عنوان یک دارایی، جداگانه شناسایی می کند.
- (4) علامت تجاری و چشمه را به عنوان یک دارایی واحد، جدا از سرقفلی شناسایی می کند.

17. کدام عبارت در ارتباط با دارایی نامشهود صحیح نیست؟ (تالیفی توسط گروه)

- (1) واحد تجاری در مرحله تحقیق یک پروژه داخلی، نمی تواند وجود دارایی نامشهود را که منافع اقتصادی آتی ایجاد خواهد کرد، اثبات کند.
- (2) علائم تجاری، حق نشر و اقلام دارای ماهیت مشابه ایجاد شده در داخل واحد تجاری، نباید به عنوان دارایی نامشهود شناسایی شوند.
- (3) در صورتی که واحد تجاری بتواند ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در معاوضه یا دارایی واگذار شده را به گونه ای اتکاپذیر تعیین کند، ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده با در نظر گرفتن مبلغ وجه نقد یا معادل نقد انتقال یافته، برای اندازه گیری بهای تمام شده دارایی تحصیل شده به کار می رود.
- (4) هر گاه عمر مفید دارایی نامحدود باشد، عمر آن نامعین است ولی هرگاه عمر دارایی نامعین باشد به معنی نامحدود بودن آن نیست.



## پاسخنامه:

شماره سوال	پاسخ	نکته مرتبط
1	4	4-14
2	2	23 و 24 و 9
3	4	23
4	2	24
5	1	6
6	3	1
7	4	32
8	1	49
9	3	25 و 24
10	2	3
11	4	30 و 31
12	2	23 و 2
13	3	38
14	1	23
15	2	25 و 24
16	4	4-14
17	3	22



## عنوان استاندارد: صورتهای مالی تلفیقی و مسابرداری سرمایه گذاری

شماره استاندارد: 18

درواهدهای تجاری فرعی

تاریخ لازم الاجرا: 1385/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: الهه زمان، مریم اشرفی، مائده نعمتی، فریبانازی

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

- 1- سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته در صورتهای مالی جداگانه که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می شود، براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر به حساب گرفته می شود (بند 4).
- 2- سهم اقلیت آن بخش از سود و زیان و خالص داراییهای یک واحد تجاری فرعی با در نظر گرفتن تعدیلات تلفیقی، که قابل انتساب به سهامی است که به طور مستقیم یا غیر مستقیم از طریق واحد های تجاری فرعی دیگر، به واحد تجاری اصلی تعلق ندارد (بند 4).
- 3- هر واحد تجاری اصلی، باید صورتهای مالی تلفیقی را تهیه و صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند. استثناء از این قاعده زمانی است که واحد تجاری اصلی 4 شرط زیر را همزمان داشته باشد:
  - واحد اصلی، خود واحد تجاری فرعی و تماما متعلق به واحد تجاری اصلی دیگر باشد یا واحد اصلی، خود واحد فرعی یک واحد دیگر با مالیات کمتر از 100٪ سهام اما صاحبان سهام علیرغم آگاهی از قصد واحد تجاری اصلی برای عدم ارائه صورتهای مالی تلفیقی، مخالفت خود را اعلام نکرده باشند.
  - سهام یا سایر اوراق بهادار آن واحد در بازارهای در دسترس عموم معامله نشود.
  - واحد اصلی، برای عرضه هر گونه اوراق بهادار به عموم صورت های خود را به هیات پذیرش اوراق بهادار تحویل نداده باشد.
  - واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی آن واحد، صورت های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عموم را براساس استانداردهای حسابداری تهیه کند (بند 6).
- 4- استفاده کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی، سرمایه گذاران در واحد تجاری اصلی هستند (بند 8).
- 5- صورتهای مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آنرا دربرگیرد (بند 9).
- 6- برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی، صورتهای مالی واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن با جمع کردن اقلام مشابه داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینهها با یکدیگر ترکیب می شود (بند 14).
- 7- زیانها و سود های تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که بر مبلغ دفتری داراییها تاثیر گذاشته است باید به طور کامل حذف شود مگر در حالت زیان تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان باز یافت کرد. (بندهای 15 و 16)
- 8- برای حذف سود یا زیان تحقق نیافته مربوط به داراییهای فروخته شده توسط فرعی به اصلی یا سایر واحدهای تجاری فرعی گروه، مبلغ آن بین اقلیت و واحد تجاری اصلی تسهیم می شود (بند 17).
- 9- مانده حسابها و معاملات فیما بین واحدهای تجاری مشمول تلفیق (شامل فروش، هزینهها و سود سهام) باید حذف شود (بند 18).

- 10- معاملات بین واحدهای تجاری منظور شده در تلفیق با داراییها و بدهیهایی سر و کار دارد که کلا تحت کنترل گروه است حتی اگر مالکیت بر آنها صد در صد نباشد. (بند 19)
- 11- سود یا زیان حاصل از معاملات با آن گروه از واحدهای تجاری که از تلفیق مستثنی شده‌اند، حذف نمی‌شود مگر اینکه به دلیل وجود نفوذ قابل ملاحظه، واحد تجاری مورد نظر به عنوان واحد تجاری وابسته تلقی شود (بند 19).
- 12- مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد تجاری اصلی در هر یک از واحدهای تجاری فرعی و سهم واحد تجاری اصلی از حقوق صاحبان سرمایه هر یک از آنها حذف می‌شود (بند 20).
- 13- خالص داراییهای قابل انتساب به اقلیت در تاریخ ترازنامه باید به عنوان سهم اقلیت در تراز نامه ی تلفیقی در بخش حقوق صاحبان سهام جدا از حقوق صاحبان سهام واحد اصلی ارائه شود (بند 21).
- 14- سود یا زیان خالص عملیات در حال تداوم طی دوره که قابل انتساب به اقلیت است باید تحت عنوان سهم اقلیت به طور جداگانه ذیل صورت سود و زیان تلفیقی ارائه شود (بند 22).
- 15- سودها و زیانهای واحد تجاری فرعی باید به نسبت میزان مالکیت واحد تجاری و اصلی بین آنها تقسیم شود. (بند 23)
- 16- سهم اقلیت از خالص داراییهای واحدهای تجاری فرعی باید متناسب با سهم آنان از ارزش منصفانه خالص داراییهای قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل به علاوه سهم آنان از تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه از تاریخ تحصیل واحد تجاری به بعد محاسبه شود (بند 24)
- 17- سرفعلی ناشی از واحد تجاری فرعی باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود (بند 24)
- 18- مانده بدهکار سهم اقلیت معرف خالص بدهیهای قابل انتساب به اقلیت در واحدهای تجاری فرعی است و طلب از ایشان محسوب نمی‌شود. (بند 26)
- 19- رویه های حسابداری مورد استفاده واحد تجاری فرعی و اصلی در رویدادهای مشابه باید یکسان باشد در غیر این صورت صورتهای مالی واحد تجاری مزبور در هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی باید تعدیل شود (بند 29).
- 20- زمانی که تاریخ گزارشگری واحد تجاری اصلی و فرعی یکسان نیست:
- واحد تجاری فرعی باید صورتهای مالی را به تاریخ صورتهای مالی واحد تجاری اصلی تهیه نماید.
  - در غیر این صورت ، صورتهای مالی واحد تجاری فرعی برای آخرین سال مالی مورد استفاده قرار گیرد مشروط بر اینکه پایان سال مالی واحد تجاری فرعی بیشتر از سه ماه قبل از پایان سال مالی واحد تجاری اصلی نباشد ( بند 29).
- 21- هر گاه بخشی از سهام واحد اصلی در مالکیت واحد فرعی باشد، این سهام باید به بهای تمام شده به شکل یه رقم کاهنده جزء حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه منظور شود ( بند 31).
- 22- در صورتهای مالی جداگانه ، سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که در صورتهای مالی تلفیقی منظور شده باید به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاری های بلند مدت منعکس شود ( بند 32).
- 23- در روش بهای تمام شده درآمد سرمایه گذاری تنها به میزان سود توزیع شده از محل سودهای انباشته واحد سرمایه پذیر پس از تاریخ تحصیل ، شناسایی و سودهای توزیع شده مازاد بر آن ، باز یافت سرمایه گذاری محسوب می شود ( بند 33).



24- نتایج عملیات واحد تجاری فرعی باید از تاریخی که کنترل آن به طور موثر به واحد تجاری اصلی منتقل شده است، در صورتهای مالی تلفیقی منظور شود. (بند 30)

25- این مطلب "واحد تجاری فرعی که تحت محدودیت های شدید و بلند مدت فعالیت می کند به طوری که به توانایی آنها در انتقال وجوه به واحد تجاری اصلی به نحوی عمده لطمه وارد می شود، مشمول تلفیق نمی شود" مربوط به استاندارد قبلی می باشد. هم اکنون وجود محدودیت در انتقال وجوه به تنهایی مبین نبود کنترل بر واحد سرمایه پذیر نیست (بند 3 پیوست).

**بخش هایی از استاندارد 31 که مربوط به تلفیق است (پیوست استاندارد 31):**

26- استاندارد 31، معافیت از تلفیق واحدهای فرعی که به طور موقت نگهداری می شوند را حذف می کند (بند 9).

27- واحدهای فرعی اخیراً تحصیل شده ای که معیارهای طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را کسب می کنند، به عنوان عملیات متوقف شده طبقه بندی می شوند (بند 10).

## بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

1- منظور از انعکاس سرمایه گذاری ها بر اساس منافع مالکان مستقیم چیست؟ (تالیفی)

- 1) نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر  
2) روش ارزش ویژه ناخالص  
3) روش تجدید ارزیابی  
4) روش بهای تمام شده

2- کدام دسته از کاربران زیر بر طبق استانداردهای حسابداری ایران، استفاده کنندگان اصلی صورتهای مالی تلفیقی محسوب می شوند؟ (تالیفی)

- 1) مدیران ارشد واحد تجاری  
2) سرمایه گذاران واحد تجاری فرعی  
3) سرمایه گذاران واحد تجاری اصلی  
4) بدهکاران و تامین کنندگان مواد اولیه

3- زیانهای تحقق نیافته ی ناشی از معاملات درون گروهی که بر مبلغ دفتری داراییها تاثیر گذاشته است (تالیفی)

- 1) باید حذف شود.  
2) باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را نتوان باز یافت کرد.  
3) باید حذف شود مگر تا حدی که مبلغ دفتری دارایی مبادله شده را بتوان باز یافت کرد.  
4) نباید حذف شود.

4- سرقفلی ناشی از واحد تجاری فرعی: (تالیفی)

- 1) باید در مورد آن بخش که قابل انتساب به واحد تجاری اصلی است شناسایی شود.  
2) باید بر اساس میزان مالکیت بین اقلیت و واحد اصلی تسهیم شود.  
3) نباید به عنوان یک دارایی جداگانه در صورت های مالی تلفیقی انعکاس یابد.

4) باید به عنوان یک دارایی در صورت های مالی جداگانه واحد اصلی انعکاس یابد.

5- چنانچه رویه حسابداری مورد استفاده یکی از واحدهای تجاری عضو گروه با رویه به کار رفته در تهیه صورتهای مالی تلفیقی برای یک رویداد مشابه متفاوت باشد، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی: (منبع: کتاب جمشید اسکندری، تست 517)

1) باید صورتهای مالی واحد مزبور به نحو مناسبی تعدیل شود.

2) باید رویه حسابداری متفاوت به کار رفته به نحو مناسبی افشا شود.

3) باید آن بخش از اقلام منعکس در صورتهای مالی تلفیقی که در مورد آن رویه حسابداری متفاوت به کار رفته است افشا شود.

4) این موضوع اشکالی نداشته و نیاز به اقلامی از این بابت نیست.

6- در صورتهای مالی جداگانه واحد تجاری اصلی، سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی باید به کدام یک از روشهای زیر منعکس شود؟ (منبع: کتاب جمشید اسکندری، تست 522)

روش بهای تمام شده	روش ارزش ویژه
1) بله	بله
2) بله	خیر
3) خیر	بله
4) خیر	خیر

7- کدامیک از جملات در مورد سهم اقلیت صحیح است؟ (تالیفی)

1) سهم اقلیت بر مبنای مبلغ دفتری محاسبه می شود.

2) سهم اقلیت بر مبنای ارزش منصفانه خالص دارایی های قابل تشخیص محاسبه می شود.

3) اندازه گیری آن بر اساس مبالغ دفتری باعث می شود یک قلم دارایی واحد تجاری فرعی با ترکیبی از دو ارزش در ترازنامه تلفیقی منعکس شود.

4) ب و ج

8- چنانچه هدف از تحصیل و نگهداری سهام واحد تجاری فرعی واگذاری آن باشد و پس از یک سال تحصیل، هنوز شرایط واگذاری مشخص نشده باشد، کدام گزینه صحیح است؟ (تالیفی)

1) سرمایه گذاری مذکور به عنوان سرمایه گذاری جاری طبقه بندی، ولی مشمول تلفیق نمی گردد.

2) سرمایه گذاری مذکور به عنوان سرمایه گذاری جاری طبقه بندی، ولی مشمول تلفیق می گردد.

3) سرمایه گذاری مذکور به عنوان سرمایه گذاری بلند مدت طبقه بندی ، ولی مشمول تلفیق نمی گردد.

4) سرمایه گذاری مذکور به عنوان سرمایه گذاری بلند مدت طبقه بندی ، ولی مشمول تلفیق می گردد.

### 9- در صورتی که سرمایه گذاری در سهام شرکت فرعی مشمول تلفیق گردد، سرمایه گذاری های مذکور تحت چه سرفصلی در صورتهای مالی اصلی طبقه بندی می گردد؟ (تالیفی)

1) تحت عنوان سرمایه گذاری جاری - سریع معامله در صورتهای مالی شرکت اصلی گزارش می گردد.

2) تحت عنوان سرمایه گذاری جاری - سایر سرمایه گذاری های جاری در صورتهای مالی شرکت اصلی گزارش می گردد.

3) تحت عنوان سرمایه گذاری بلندمدت در صورتهای مالی شرکت اصلی گزارش می گردد.

4) سرمایه گذاری مذکور با حقوق صاحبان سهام فرعی حذف میگردد و در صورتهای مالی تلفیقی منعکس نمی گردد.

### 10- کدام گزینه بر طبق استانداردهای حسابداری ایران درست نیست؟ (تالیفی)

1) در صورت وجود محدودیت شدید و بلند مدت که باعث از بین رفتن کنترل واحد تجاری اصلی بر واحد تجاری فرعی گردد) واحد تجاری فرعی مشمول تلفیق نمی گردد.

2) واحد تجاری فرعی که بیش از 90 درصد صاحبان سهام آن در اختیار واحد تجاری دیگر باشد، در صورت کسب موافقت سایر صاحبان سهام ، ملزم به ارائه صورتهای مالی تلفیقی با واحدهای تجاری فرعی خود نیست.

3) زیان های تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که برای رسیدن به مبلغ دفتری دارایی ها از ارزش آنها کسر شده است، می بایست حذف گردد.

4) چنانچه بخشی از سهام واحد تجاری اصلی در مالکیت واحد تجاری فرعی باشد، این سهام می بایست به بهای تمام شده به شکل یک رقم کاهنده جزو حقوق صاحبان سهام تلفیقی گزارش گردد.

### 11- نحوه گزارش بخشی از سهام واحد تجاری اصلی که در مالکیت واحد تجاری فرعی است، کدام گزینه است؟ (تالیفی)

1) به ارزش بازار در یادداشتهای توضیحی مربوط به صورتهای مالی تلفیقی افشا می شود.

2) به بهای تمام شده به شکل یک رقم کاهنده جزو حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور می شود.

3) به ارزش بازار به شکل یک رقم کاهنده جزو حقوق صاحبان سهام واحد تجاری اصلی در ترازنامه تلفیقی منظور می شود.

4) به بهای تمام شده در یادداشتهای توضیحی مربوط به صورتهای مالی تلفیقی افشا می شود.

### 12) در مواردی که واحد تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارد، صورتهای مالی تلفیقی برای تحقق کدام یک از مفاهیم حسابداری تهیه می شود؟ (منبع: کتاب جمشید اسکندری، تست 482)

1) اهمیت (2) شخصیت قانونی (3) شخصیت اقتصادی (4) قابل اعتماد بودن

### 13) سودهای تحقق نیافته ناشی از معاملات درون گروهی که در مبلغ دفتری دارایی‌ها منظور شده است می‌بایست (تالیفی)

1) تنها سهم اقلیت حذف شود.

2) به طور کامل حذف شود.

3) تنها سهم واحد اصلی حذف شود.

4) اصلا حذف نشود.

### 14) مانده بدهکار سهم اقلیت (منبع: کتاب جمشید اسکندری، تست 516)

1) در سهم واحد تجاری اصلی منظور می‌شود.

2) در بخش سایر دارایی‌ها در ترازنامه تلفیقی انعکاس می‌یابد.

3) طلب واحد تجاری فرعی از سهامداران اقلیت محسوب می‌شود.

4) معرف خالص بدهی‌های قابل انتساب به اقلیت در واحد تجاری فرعی است.

### 15) شرکت گیلان در تاریخ 1381/4/1 معادل 90 درصد از سهام شرکت مازندران را خریداری نمود. چه میزان از سود خالص شرکت مازندران در صورت سود و زیان تلفیقی منظور می‌شود؟ (منبع: کتاب جمشید اسکندری، تست 519)

1) 90 درصد سود خالص شرکت مازندران از ابتدای سال 1381 تا پایان سال 1381

1) 90 درصد سود خالص شرکت مازندران از ابتدای سال 1381 تا تاریخ 1381/4/1

1) 90 درصد سود خالص شرکت مازندران از تاریخ 1381/4/1 تا پایان سال 1381

1) 100 درصد سود خالص شرکت مازندران از تاریخ 1381/4/1 تا پایان سال 1381

### 15) در صورتی که هدف از تحصیل و نگهداری واحد تجاری فرعی، واگذاری آن باشد و پس از گذشت یک سال از تاریخ تحصیل هنوز فرایند واگذاری تکمیل نشده باشد، کدام عبارت صحیح است؟ (سراسری 87)

1) تحت هیچ شرایطی وارد صورتهای مالی تلفیقی نمی‌شود.

2) مانند سایر شرکتهای فرعی وارد صورتهای مالی تلفیقی می‌شود.

3) از تلفیق مستثنی نمی‌شود و به عنوان دارایی جاری طبقه بندی می‌شود.

4) اگر در تاریخ تهیه صورتهای مالی شرایط واگذاری مشخص شده باشد، از تلفیق مستثنی می‌شود.

**پاسخنامه**

- 1- گزینه 4 مطابق نکته 1.
- 2- گزینه 3 مطابق نکته 4.
- 3- گزینه 2 مطابق نکته 7.
- 4- گزینه 1 مطابق نکته 17.
- 5- گزینه 1 مطابق نکته 19.
- 6- گزینه 2 مطابق نکته 22.
- 7- گزینه 2 مطابق نکته 16.
- 8- گزینه 4 مطابق نکته 26.
- 9- گزینه 3 مطابق نکته 22.
- 10- گزینه 2 مطابق نکات 21، 7، 3 و 25.
- 11- گزینه 2 مطابق نکته 21.
- 12- گزینه 3
- 13- گزینه 2 مطابق نکته 7.
- 14- گزینه 4 مطابق نکته 18.
- 15- گزینه 3 مطابق نکته 24.
- 16- گزینه 2 مطابق نکته 26.



شماره استاندارد: 19

عنوان استاندارد: ترکیب واحدهای تجاری

درس: حسابداری پیشرفته 1

تاریخ لازم الاجرا: 1385/1/1

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

تهیه کنندگان: فاطمه جهان شیری و زینب بابایی

## بخش اول: نکات :

1- تغییرات اصلی :

الف) در استاندارد جدید روش اتحاد منافع حذف شده است و از روش خرید استفاده می‌شود. (بند 3 پیشگفتار)

ب) سهم اقلیت بر اساس ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی محاسبه می‌شود. (بند 4 پیشگفتار)

ج) سرقتی منفی و نحوه حسابداری آن حذف شده است. (بند 5 پیشگفتار)

2- حسابداری کلیه ترکیب‌های تجاری بر اساس روش خرید است و دارایی‌ها و بدهی‌ها بر اساس ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل شناسایی می‌شود. (بند 1)

3- سرقتی: شناسایی و مستهلک می‌گردد و در مورد آن آزمون کاهش ارزش نیز صورت می‌گیرد. (بند 1)

4- موارد عدم استفاده از استاندارد 19 شامل :

الف) مشارکت‌های خاص (روش ارزش ویژه ناخالص)

ب) فعالیت‌های تحت کنترل مشترک (بند 3)

5- کنترل یک یا چند واحد تجاری توسط واحد تجاری که فعالیت تجاری نباشد ترکیب تجاری نیست. سرقتی شناسایی نمی‌شود و مثل خرید دارایی است. (بند 4)

6- ترکیب می‌تواند به دو طریق باشد:

الف) خرید حقوق مالکانه

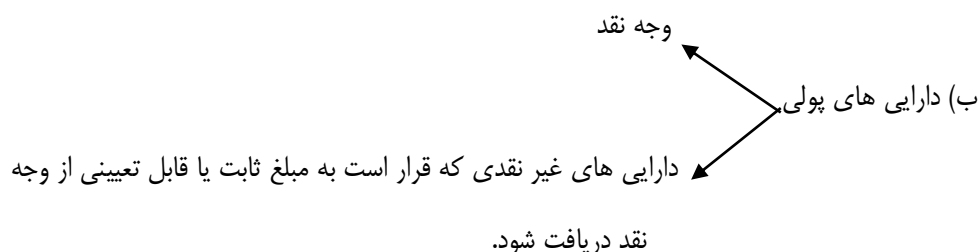
ب) خرید کل یا بخشی از خالص دارایی‌های یک واحد تجاری توسط واحد دیگر، در ازای صدور سهام، پرداخت وجه نقد یا واگذاری سایر دارایی‌ها (بند 5)

7- ترکیب می‌تواند به صورت معامله‌ای بین سهامداران واحدهای ترکیب‌شونده یا بین یک واحد تجاری و سهامداران واحد تجاری دیگر باشد. ترکیب تجاری ممکن است متضمن ایجاد یک واحد جدید برای کنترل واحدهای ترکیب‌شونده، انتقال خالص دارایی‌های یک یا چند واحد ترکیب‌شونده به واحد تجاری دیگر یا انحلال یک یا چند واحد ترکیب‌شونده باشد. (بند 5)

8- تحصیل‌کننده "واحد تجاری اصلی" و تحصیل‌شده "واحد تجاری فرعی" نامیده می‌شود. در این موارد، واحد تحصیل‌کننده باید الزامات این استاندارد را در صورتهای مالی تلفیقی خود بکار گیرد و سرمایه‌گذاری را در صورتهای مالی جداگانه خود، براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ با عنوان صورتهای مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی منعکس کند. (بند 6)

9- در ترکیب تجاری از نوع تحصیل (خرید سهام) رابطه اصل و فرع می‌تواند شکل گیرد ولی در خرید خالص دارایی‌های واحد دیگر امکان پذیر نیست. (بند 7)

10- الف) تاریخ تحصیل: تاریخی است که در آن، کنترل خالص داراییها و عملیات واحد تحصیل شده به طور مؤثر به واحد تحصیل کننده انتقال می‌یابد.



ج) کنترل: توانایی راهبری سیاست های مالی و عملیاتی به منظور کسب منافع اقتصادی است. (بند 9)

11- استفاده از روش خرید سبب می‌شود تحصیل یک واحد یا فعالیت تجاری همانند تحصیل یک دارایی به حساب گرفته شود. این روش حسابداری به این دلیل مناسب است که تحصیل معامله‌ای است که از طریق آن، کنترل خالص داراییها و عملیات یک واحد تجاری دیگر در ازای انتقال داراییها، تقبل بدهی یا صدور سهام، به دست می‌آید. مبنای ثبت تحصیل در روش خرید، بهای تمام شده است و بهای تمام شده نیز براساس معامله زیر بنای تحصیل، تعیین می‌شود. (بند 11)

12- دید روش خرید به ترکیب تجاری از نگاه واحد تحصیل کننده است. (بند 13)

13- اگر یک واحد تجاری در حال ترکیب، مالکیت بیش از نصف سهام با حق رأی واحد دیگر را تحصیل کند، کنترل آن واحد را بدست می‌آورد، مگر در موارد استثنایی که به روشنی مشخص شود چنین مالکیتی، کنترل را به وجود نمی‌آورد. (بند 14)

14- ویژگی های واحد تحصیل کننده:

1) ارزش منصفانه بیشتر

2) پرداخت کننده وجه نقد یا دارایی های دیگر

3) انتخاب اعضای مدیریت واحد ترکیبی (بند 15)

15- تشخیص واحد تحصیل کننده در هنگام انتشار سهام واحد تجاری جدید از طریق شواهد موجود مشخص می‌شود. (بند 16)

16- بهای تمام شده ترکیب تجاری عبارت است از وجه نقد و معادل وجه نقد پرداختی و ارزش منصفانه سایر مابه‌ازاهای خرید واگذار شده در تاریخ تحصیل توسط واحد تحصیل کننده به اضافه هر گونه مخارج تبعی مستقیم ترکیب. در مواردی که ترکیب تجاری شامل بیش از یک معامله است، بهای تمام شده ترکیب تجاری معادل جمع بهای تمام شده کلیه معاملات است. در مواردی که ترکیب تجاری نتیجه بیش از یک معامله است، تمایز تاریخ تحصیل از تاریخ معاملات، مهم است. حسابداری ترکیب تجاری از تاریخ تحصیل شروع می‌شود اما از بهای تمام شده و ارزش منصفانه در تاریخ هر یک از معاملات استفاده می‌شود. (بند 19)

17- در تحصیل زمانی که تسویه ما به ازای خرید به تعویق می‌افتد بهای تمام شده ترکیب برابر ارزش فعلی بدهی و نه ارزش اسمی آن است. (بند 20)

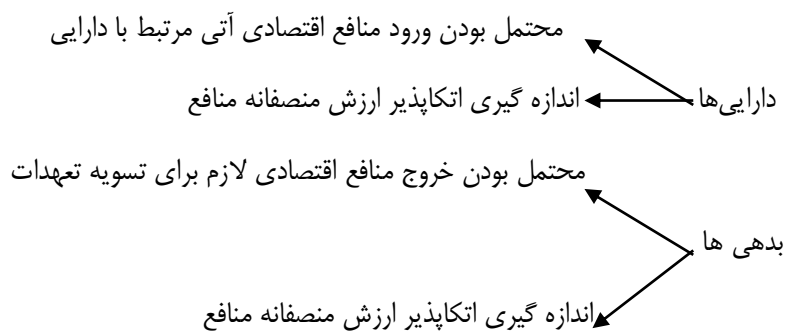
- 18- انواع مخارج
- مستقیم : جزء بهای تمام شده ترکیب(شامل مخارج ثبت و انتشار اوراق بهادار و حق الزحمه‌های پرداختی به حسابداران حرفه‌ای، مشاورین حقوقی، ارزیابان (مستقل) و سایر مشاوران در ارتباط با ترکیب)
  - غیر مستقیم : هزینه دوره(مخارج اداری و عمومی شامل مخارج دایره تحصیل)
  - تامین مالی : کاهنده صرف سهام(مخارج اخذ تسهیلات مالی و انتشار اوراق مشارکت یا سهام)(بند 22)

- 19- شرایط تعدیل بهای تمام شده ترکیب
- (1) محتمل بودن وقوع رویدادهای آتی
  - (2) قابل اندازه گیری بودن اثر رویدادهای آتی به صورت اتکاپذیر(بند 23)

20- اگر تعدیل بهای تمام شده ترکیب مشروط به وقوع رویدادهای آتی باشد، واحد تحصیل کننده باید مبلغ تعدیل را در تاریخ تحصیل در بهای تمام شده ترکیب منظور کند. (بند 23)

21- واحد تحصیل کننده باید در تاریخ تحصیل، بهای تمام شده ترکیب تجاری را براساس ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده (در مورد داراییهای نگهداری شده برای فروش پس از کسر مخارج فروش) که معیارهای شناخت را احراز می کنند، تخصیص دهد. هرگونه مابه‌التفاوت بین بهای تمام شده ترکیب تجاری و سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص، باید به حساب گرفته شود. (بند 25)

22- معیارهای شناخت داراییها و بدهی های قابل تشخیص واحد تحصیل شده (بند 26)



23- در تاریخ تحصیل فقط ترازنامه تلفیقی تهیه می شود. (بند 27)

24- کاربرد روش خرید از تاریخ تحصیل (یعنی تاریخی که واحد تحصیل کننده در آن، کنترل واحد تحصیل شده را به گونه‌ای مؤثر بدست می آورد) شروع می شود. (بند 28)

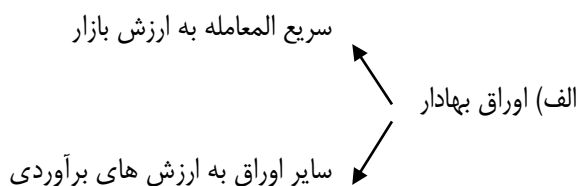
25- اگر شرکت فرعی بدهی احتمالی داشت نمی توان ذخیره گرفت. (بند 30)

26- بابت بدهی های مربوط به زیان عملیاتی آتی نیز نمی توان ذخیره شناسایی کرد. (بند 30)

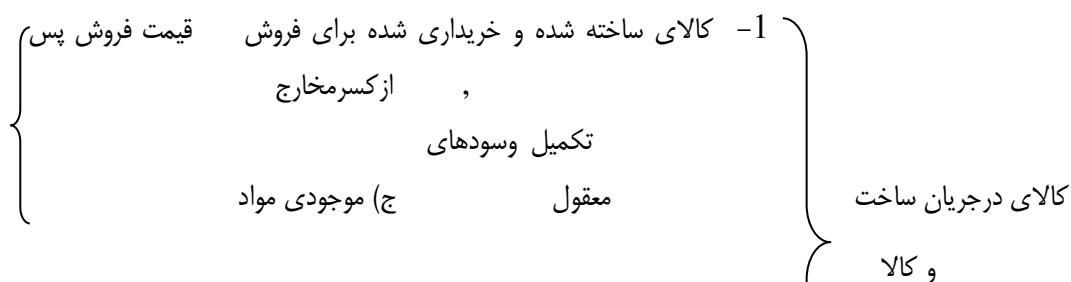
27- در مواردی که طرح تجدید ساختار واحد تحصیل شده، مشروط به انجام ترکیب تجاری باشد، این طرح، قبل از ترکیب تجاری یک تعهد موجود برای واحد تحصیل شده نیست. بنابراین، واحد تحصیل کننده بابت این گونه طرحها، به عنوان بخشی از تخصیص بهای تمام شده ترکیب، بدهی شناسایی نمی کند. (بند 32)



28- رهنمود های کلی برای تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهی های قابل تشخیص تحصیل شده :



ب) مطالبات : به ارزش فعلی مبالغ قابل دریافت با توجه به نرخهای تنزیل پس از کسر ذخیره لازم بابت احتمال لاوصول شدن آنها و هزینه های وصول مطالبات



د) زمین و ساختمان : ارزش بازار

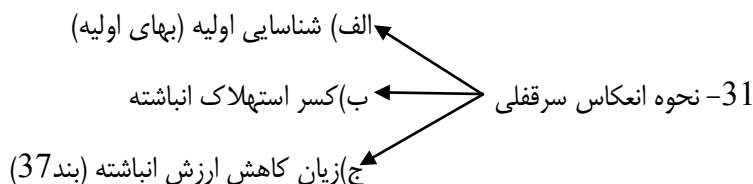
ه) ماشین آلات و تجهیزات : ارزش بازار یا بهای جایگزینی مستهلک شده

و) دارایی نامشهود : ارزش منصفانه

ی) حسابها و اسناد پرداختنی و سایر بدهی های قابل تشخیص : ارزش فعلی مبالغ پرداختنی (بند 34)

29- سرقفلی : مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه داراییها و بدهی های قابل تشخیص در تاریخ معامله (بند 35)

30- در رابطه با سهم اقلیت سرقفلی شناسایی نمی شود. (بند 36)



32- عمر مفید سرقفلی بر اساس فرض قابل رد ، از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر 20 سال است. (بند 38)

33- روش استهلاک باید نشان دهنده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی سرقفلی باشد. برای مستهلک کردن سرقفلی باید از روش خط مستقیم استفاده شود مگر این که شواهد متقاعدکننده ای دال بر مناسب بودن روش دیگر وجود داشته باشد. (بند 39)

34- استهلاک سرقفلی باید به عنوان هزینه دوره شناسایی شود. (بند 40)

35- عمر مفید سرقتی همیشه محدود است. عدم اطمینان، رعایت احتیاط در برآورد عمر مفید را توجیه می‌کند اما دلیلی قانع کننده برای کاهش نامعقول عمر مفید نیست. (بند 45)

36- آزمون کاهش ارزش: اگر سرقتی جریان منافع اقتصادی آتی را نشان ندهد تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و مابه التفاوت هزینه دوره است. (بند 47)

37- اگر رویدادها یا تغییر شرایط، حاکی از قابل بازیافت نبودن مبلغ دفتری سرقتی باشد، واحد تجاری باید مبلغ قابل بازیافت سرقتی را به منظور شناسایی زیان کاهش ارزش برآورد کند. (بند 49)

38- رفتار با مازاد سهم واحد تحصیل کننده از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده (سرقتی منفی):  
خریدار باید:

الف) تشخیص و اندازه گیری دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد و

ب) هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌های غیر پولی قابل تشخیص کسر کند. (بند 50)

39- مازاد ایجاد شده بشرح نکته 37 می‌تواند شامل یک یا چند جزء زیر باشد:

الف. اشتباه در اندازه گیری بهای تمام شده ترکیب یا ارزش منصفانه داراییها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده. مخارج احتمالی آتی مربوط به واحد تحصیل شده که در خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده به درستی منعکس نشده است، یکی از دلایل بالقوه چنین اشتباهاتی است.

ب. قدرت چانه زنی در خرید. (بند 51)

40- به منظور تعیین ارزش منصفانه داراییها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده و تعیین مبلغ سرقتی در ترکیب تجاری چند مرحله ای، هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود. این کار از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه گذاری با سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تحصیل شده در تاریخ هر معامله عمده، انجام می‌گیرد. این رویه در مورد تحصیل سرمایه گذاری بعد از کسب کنترل نیز ادامه می‌یابد. (بند 52)

41- ممکن است واحد تجاری، واحدی را تحصیل کند که قبلاً به عنوان سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب و حسابداری آن طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته، به روش ارزش ویژه انجام شده است. در این صورت، ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در تاریخ هر معامله عمده قبلاً برای بکارگیری ارزش ویژه تعیین شده است. (بند 53)

42- واحد تحصیل کننده باید اطلاعاتی را افشا نماید که بر مبنای آن استفاده کنندگان صورتهای مالی بتوانند ماهیت و اثر مالی ترکیب‌های تجاری انجام شده طی دوره و یا بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تأیید صورتهای مالی را ارزیابی کنند. (بند 54)

تست‌ها:

1) کدامیک از موارد زیر معمولاً از نشانه‌های تشخیص یکی از واحدهای ترکیب شونده به عنوان تحصیل کننده است؟

الف) آن واحدی که بتواند اعضای مدیریت واحد ترکیبی را انتخاب کند .

ب) ارزش منصفانه آن واحد بیش تر از ارزش منصفانه واحد دیگر باشد .

ج) آن واحدی که سهام دارای حق رأی واحد دیگر را در ازای وجه نقد یا سایر دارایی هایی تحصیل نموده باشد .

د) هر سه مورد

منبع : کتاب پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تألیف دکتر جمشید اسکندری سؤال 528 صفحه 128 تالیفی

2) کدامیک از موارد زیر در بهای تمام شده ترکیب تجاری منظور می‌شود؟

الف) مخارج اخذ تسهیلات مالی

ب) مخارج انتشار اوراق مشارکت

ج) مخارج اداری و عمومی دایره تحصیل

د) حق الزحمه پرداختی به مشاورین حقوقی

منبع : کتاب مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تألیف دکتر جمشید اسکندری صفحه 128 سوال

530 تالیفی

3) در صورتی که هنگام انجام عملیات حسابداری تحصیل مشخص شود که سرقفلی معرف جریان منافع اقتصادی آتی به واحد

تحصیل کننده نیست باید :

الف) مانده استهلاک انباشته سرقفلی را افزایش داد .

ب) مانده مستهلک نشده سرقفلی بلافاصله به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود .

ج) سرقفلی تا حد مبلغ بازیافت شناسایی و مابه التفاوت به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.

د) سرقفلی تا حد مبلغ قابل بازیافت شناسایی و ما به التفاوت به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

منبع : کتاب مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تألیف دکتر جمشید اسکندری صفحه 131 سوال

544 تالیفی

4) در کدامیک از حالت های زیر ترکیب تجاری ممکن است به رابطه اصلی و فرعی منجر گردد؟

I خرید سهام واحدهای تجاری دیگر      II خرید خالص دارایی های واحد تجاری دیگر

I	II
بله	بله
بله	خیر
خیر	بله



(د)

خیبر

خیبر

منبع : کتاب مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تألیف دکتر جمشید اسکندری صفحه 127 سوال 524 تالیفی

5) شرکت A با پرداخت 10 میلیون ریال نقد و صدور 100 هزار سهم عادی 1000 ریالی به ارزش بازار هر سهم 1500 ریال 80% سهام شرکت B را تحصیل می کند. مبلغ دفتری و ارزش روز خالص دارایی های شرکت B در زمان تحصیل به ترتیب 100 و 200 میلیون ریال بوده است. سهم اقلیت و سرقفلی ترکیبی به ترتیب از راست به چپ چند میلیون ریال است؟

الف) 20 و صفر      ب) 40 و صفر      ج) 20 و 40      د) 32 و 40

منبع : کنکور سراسری 1386

6) بهای تمام شده سرمایه گذاری در 30% سهام واحد سرمایه پذیر 1000000 ریال است. خالص دارایی های شرکت سرمایه پذیر به مبلغ دفتری 2500000 ریال است که در تاریخ سرمایه گذاری ارزش زمین آن 100000 ریال و ساختمان آن (باقی مانده عمر 10 سال) 200000 ریال بیشتر از مبلغ دفتری ارزیابی می گردد. سرقفلی چند ریال است؟

الف) 160000 ریال      ب) 190000 ریال      ج) 230000 ریال      د) 250000 ریال

منبع : کتاب مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تألیف دکتر جمشید اسکندری صفحه 130 سوال 539 تالیفی

7) شرکت "سرو" 40% سهام شرکت "کاج" را به مبلغ 444 میلیون ریال خریداری کرده است. در تاریخ خرید، ارزش روز دارایی های شرکت کاج 90 میلیون ریال بیشتر از مبلغ دفتری، و کل سرقفلی آن 220 میلیون ریال ارزیابی شده است. خالص مبلغ دفتری دارایی های شرکت کاج در تاریخ تحصیل چند میلیون ریال است؟

الف) 320      ب) 335      ج) 470      د) 800

منبع : آزمون سراسری 79

### پاسخنامه :

1) گزینه د- طبق نکته 14

2) گزینه د- طبق نکته 18

3) گزینه ج- طبق نکته 36

4) گزینه ب- طبق نکته 9

5) گزینه ب- طبق نکته 29      سهم اقلیت       $2000000 * 20\% = 4000000$

ارزش بازار کل سهام       $100000 * 1500 = 150000000$

بهای تمام شده سرمایه گذاری       $150000000 + 10000000 = 160000000$

سرقفلی 0 =  $160000000 - 160000000$  ،       $200000000 * 80\% = 160000000$

6) گزینه الف- طبق نکته 29

$2500000 * \%30 = 750000$	سهام از خالص دارایی‌ها
$1000000 - 750000 = 250000$	مازاد بهای تمام شده
$100000 * \%30 = 30000$	سهام از مازاد ارزش بازار زمین
$200000 * \%30 = 60000$	سهام از مازاد ارزش بازار ساختمان
$250000 - (30000 + 60000) = 160000$	سرقفلی

7) گزینه د - طبق نکته 29

$$(90000000 + 220000000) * \%40 = 124000000$$

$$444000000 - 124000000 = 320000000 \quad \text{سهام سرو از مبلغ دفتری خالص داراییهای کاج}$$

$$320000000 / \%40 = 800000000 \quad \text{کل مبلغ دفتری خالص داراییهای کاج}$$



عنوان استاندارد: سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته

شماره استاندارد: 20

تاریخ لازم الاجرا: 1390/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: فریبا محمودی، فائزه اصغری، منصوره شه نیایی

استاد راهنما: دکتر ابراهیم ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. صورتهای مالی جداگانه: صورتهای مالی که توسط واحد تجاری اصلی، واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته، یا شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ارائه میشود و در آن، سرمایه گذارها بر مبنای منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص داراییهای واحد سرمایه پذیر، به حساب گرفته می شود. (بند 2)

2. صورتهای مالی که در تهیه آن روش ارزش ویژه اعمال می شود و صورتهای مالی واحدهایی که فاقد واحد تجاری فرعی، واحد تجاری وابسته یا مشارکت خاص هستند، صورتهای مالی جداگانه محسوب نمی شود. (بند 3)

3. صورتهای مالی جداگانه به صورت هایی اطلاق می شود که علاوه بر صورت های مالی زیرارائه گردد:

الف. صورتهای مالی تلفیقی

ب. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد (های) تجاری تحت کنترل مشترک که در آن سهم شریک خاص با روش ارزش ویژه ناخالص گزارش میشود، یا

ج. صورتهای مالی واحد تجاری و واحد (های) تجاری وابسته که در آن سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته با روش ارزش ویژه گزارش می شود. (بند 4)

4. اگر واحد سرمایه گذار به طور مستقیم یا غیر مستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل 20 درصد از حق رأی واحد سرمایه پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می شود که از نفوذ قابل ملاحظه ای برخوردار است، مگر اینکه نبود چنین نفوذی را بتوان به روشنی اثبات کرد و برعکس تعلق بخش قابل توجه یا اکثریت سهام یک واحد سرمایه پذیر به واحد دیگر، لزوماً مانع اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط سایر سرمایه گذاران نمی شود. (بند 6)

5. واحد تجاری در ارزیابی اثر حق رأی بالقوه بر نفوذ قابل ملاحظه، تمامی واقعیتها و شرایط مؤثر بر حق رأی بالقوه (شامل شرایط اعمال حق رأی بالقوه و دیگر توافقات قراردادی، به صورت جداگانه یا با هم) به جز قصد مدیریت و توانایی مالی برای اعمال یا تبدیل را در نظر می گیرد. (بند 9)



## 6. ویژگی های اصلی روش ارزش ویژه به شرح زیر است (بند 11):

شرح	مبنا	شیوه ثبت
شناخت اولیه	ثبت به بهای تمام شده	سرمایه گذاری ** وجه نقد یا سایر دارایی ها **
تعدیل مبلغ دفتری سرمایه گذاری	سهام واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل، پس از تعدیل بابت استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل، افزایش یا کاهش می یابد	سرمایه گذاری ** درآمد سرمایه گذاری **
کاهش مبلغ دفتری سرمایه گذاری	مبلغ دفتری سرمایه گذاری به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتنی ** سرمایه گذاری ** سرمایه پذیر کاهش می یابد	سود سهام دریافتی یا دریافتنی ** سرمایه گذاری **
تعدیل مبلغ دفتری سرمایه گذاری، در صورت لزوم	سهام واحد سرمایه گذار از سایر اقلام صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه پذیر بعد از تاریخ تحصیل که آثار آن در صورت سود و زیان واحد سرمایه پذیر انعکاس نیافته است (از قبیل تغییرات ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود و تفاوت تسعیر ارز) تعدیل می شود.	سرمایه گذاری ** مازاد تجدید ارزیابی ** استهلاک مازاد تجدید ارزیابی : مازاد تجدید ارزیابی ** سرمایه گذاری **

7. هنگامی که حق رأی بالقوه وجود دارد، سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان و تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه واحد سرمایه پذیر بر مبنای مالکیت فعلی تعیین می شود و اعمال یا تبدیل احتمالی حق رأی بالقوه در نظر گرفته نمی شود. (بند 12).

8. حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام شود، مگر هنگامی که:

الف. واحد تجاری اصلی که دارای سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته نیز می باشد، ملزم به ارائه صورت های مالی تلفیقی نباشد یا

ب. تمامی موارد زیر صدق کند:

1. واحد سرمایه‌گذار، خود واحد تجاری فرعی و تماماً متعلق به واحد تجاری دیگر باشد یا واحد تجاری فرعی یک واحد دیگر با مالکیت کمتر از 100 درصد سهام باشد و سایر صاحبان سهام علی‌رغم آگاهی از قصد واحد سرمایه‌گذار برای عدم بکارگیری روش ارزش ویژه با آن مخالفت نداشته باشند.
2. سهام یا سایر اوراق بهادار واحد سرمایه‌گذار در بورس اوراق بهادار یا سایر بازارهای در دسترس عموم، معامله نشود.
3. واحد سرمایه‌گذار برای عرضه هرگونه اوراق بهادار به عموم، صورتهای مالی خود را به هیئت پذیرش بورس اوراق بهادار یا سایر مراجع نظارتی تحویل نداده باشد یا در جریان تحویل آن نباشد.
4. واحد تجاری اصلی نهایی یا میانی واحد سرمایه‌گذار، صورت‌های مالی تلفیقی قابل دسترس برای استفاده عمومی را طبق استانداردهای حسابداری تهیه کند. (بند 13)
9. پس از اعمال روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، باید بر مبنای اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش ارزیابی شود. (بند 14)
10. اگر واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه خود بر واحد تجاری وابسته را از دست دهد، مانده مازاد تجدید ارزیابی و سایر اندوخته‌های منعکس در سرفصل حقوق صاحبان سهام در رابطه با واحد تجاری وابسته را که از طریق سود و زیان جامع شناسایی شده است، به سود (زیان) انباشته منتقل می‌کند. (بند 17)
- نحوه ثبت: مازاد تجدید ارزیابی \*\*
- سود انباشته \*\*
11. سهم گروه در واحد تجاری وابسته، مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی آن است. سهام متعلق به سایر واحدهای تجاری وابسته یا مشارکتهای خاص گروه برای این منظور در نظر گرفته نمی‌شود (بند 19).
12. سودها و زیانهای ناشی از معاملات بین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته، تنها تا میزان سهم سایر سرمایه‌گذاران (غیر وابسته) در واحد تجاری وابسته، در صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار شناسایی می‌شود سهم واحد سرمایه‌گذار از سود و یا زیان تحقق نیافته حاصل از این گونه معاملات حذف می‌شود (بند 20).
13. حسابداری سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته از تاریخی که وابسته محسوب شود به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد (بند 21)
14. در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری سرقفلی اینگونه محاسبه می‌شود (بند 21):
- بهای تمام شده سرمایه‌گذاری \*\*
- سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته (\*\*)
- تفاوت \*\*
- الف: اگر این تفاوت مثبت باشد: سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور میشود و استهلاک آن محاسبه میشود.



• ب: اگر این تفاوت منفی باشد: سرفقلمنی وجود دارد که باید به شرح زیر با آن برخورد کرد:

1. تشخیص و اندازه گیری دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه گیری بهای تمام شده سرمایه گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد.

2. هر گونه مازاد باقی مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌های غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

15. در مواردی که واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه بر واحد سرمایه‌پذیر را در چند مرحله کسب می‌نماید (بند 22):

▪ ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در هر معامله عمده به طور جداگانه در نظر گرفته می‌شود؛

▪ مبلغ سرفقلمنی، در هر معامله عمده تعیین می‌شود؛ از طریق مقایسه بهای تمام شده سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد سرمایه‌پذیر در تاریخ هر معامله عمده

16. اگر سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از **منافع آن در واحد تجاری وابسته** شود، واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را متوقف می‌کند. (بند 27)

17. **منافع واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته** دربرگیرنده موارد زیر است:

▪ مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری طبق روش ارزش ویژه

▪ به علاوه هرگونه منافع بلندمدتی است که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می‌دهد (بند 27)

نکته: طبق **استاندارد قبلی** سهم زیان تنها تا حد مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری شناسایی می‌شد.

18. پس از آنکه منافع واحد سرمایه‌گذار به صفر کاهش پیدا کرد، زیانهای مازاد و بدهی مربوط تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه‌گذار یا پرداختهای انجام شده به نیابت از واحد تجاری وابسته، شناسایی می‌گردد. (بند 28)

19. واحد تجاری، ارزش اقتصادی سرمایه‌گذاری را به یکی از روشهای زیر برآورد می‌کند:

الف: سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود توسط واحد تجاری وابسته ایجاد شود. جریانهای نقدی آتی برآوردی شامل:

جریانهای نقدی حاصل از عملیات واحد تجاری وابسته و

عایدات حاصل از واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری می‌باشد، یا

ب: ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی برآوردی که انتظار می‌رود از محل سود سهام و واگذاری نهایی سرمایه‌گذاری به دست آید.

(بند 31)

20. مبلغ باز یافتنی سرمایه‌گذاری در هر واحد تجاری وابسته به صورت جداگانه محاسبه می‌شود، مگر آنکه واحد تجاری وابسته جریانهای نقدی ورودی مستقل از سایر داراییهای واحد تجاری ایجاد نکند (بند 32)

21. هر واحد سرمایه گذار که تنها دارای واحد (های) تجاری وابسته است، باید صورت های مالی را بر اساس روش ارزش ویژه تهیه و صورت های مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه کند. (بند 33)

22. سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته ای که حسابداری آنها به روش ارزش ویژه انجام می گیرد، به استثنای سرمایه گذاریهای طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش، باید به عنوان داراییهای غیر جاری طبقه بندی شود. (بند 36)

23. از جمله مواردی که باید به صورت جداگانه افشا شود (بند 36)

- سهم واحد سرمایه گذار از سود خالص یا زیان دوره این واحدهای تجاری وابسته
- مبلغ دفتری این سرمایه گذاریها.
- سهم واحد سرمایه گذار از نتایج عملیات متوقف شده این واحدهای تجاری وابسته

24. سهم واحد سرمایه گذار از تغییرات شناسایی شده در صورت سود و زیان جامع واحد تجاری وابسته باید در صورت سود و زیان جامع واحد سرمایه گذار ارائه شود. (بند 37)

## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای :

1. چنانچه سرمایه گذار یک گروه باشد، سهم آن در واحد تجاری وابسته عبارت است از: (مجموعه پرسشهای چهار گزینه ای - جمشید اسکندری)

الف) مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی

ب) مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و فرعی آن

ج) مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و وابسته ی آن

د) مجموع سهام متعلق به واحد تجاری اصلی و وابسته و فرعی آن

2. کدام موارد زیر نشان دهنده اعمال نفوذ قابل ملاحظه توسط واحد سرمایه گذار بر واحد سرمایه پذیر نمی باشد؟ (تالیفی)

الف. تبادل کارکنان رده مدیریت

ب. توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره

ج. مشارکت در تصمیم گیری برای پرداخت یا نگهداری سود واحد سرمایه پذیر

د. معاملات عمده بین واحد سرمایه گذار و واحد سرمایه پذیر



**3. در کاربرد روش ارزش ویژه برای شرکتهای وابسته کدامیک از گزینه های زیر نادرست است؟ (مجموعه پرسشهای چهار گزینه ای - جمشید اسکندری)**

الف) در این روش همانند روش خرید برای شرکتهای فرعی، سرقفلی محاسبه میشود

ب) در این روش سهم سرمایه گذار از سود خالص پس از تعدیلات به حساب سرمایه گذاری اضافه میشود.

ج) در این روش همانند تلفیق، سود تحقق نیافته ناشی از معاملات بین واحد سرمایه گذار و شرکت وابسته حذف میشود.

د) در این روش همانند تلفیق، مانده های مربوط به مطالبات و بدهی های فی ما بین واحد سرمایه گذار و شرکت وابسته حذف میشود.

**4. سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، باید بر مبنای چه روشی ارزیابی شود؟ (تالیفی)**

الف) روش ارزش ویژه

ب) روش بهای تمام شده

ج) اقل مبلغ دفتری مبتنی بر ارزش ویژه و خالص ارزش فروش

د) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

**5. کدامیک از موارد زیر در مورد صورتهای مالی جداگانه نادرست است؟ (تالیفی)**

الف) علاوه بر صورتهای مالی تلفیقی ارائه می شوند.

ب) در تهیه آن از روش ارزش ویژه استفاده میشود.

ج) در واحدهایی که فاقد واحد تجاری فرعی، وابسته یا مشارکت خاص هستند، تهیه میشوند.

د) موارد ب و ج

**6. واحد سرمایه گذاری که تنها دارای واحد(های) تجاری وابسته است ... (تالیفی)**

الف) فقط صورتهای مالی جداگانه ارائه می کند

ب) علاوه بر صورتهای مالی که به روش ارزش ویژه تهیه کرده است، صورتهای مالی جداگانه خود را همراه آن ارائه میکند.

ج) صورتهای مالی به روش ارزش ویژه تهیه میکند.

د) ارائه یا عدم ارائه صورتهای مالی جداگانه اختیاری است.



7. شرکت سرمایه گذار، سهم خود از زیان های شرکت وابسته را به ارزش ویژه تا چه حدی شناسایی می کند؟ (سراسری 91)

الف) تا حد مبلغ دفتری سرمایه گذاری در وابسته

ب) تا حد مبلغ دفتری وسایر منافع واحد سرمایه گذار

ج) تا حد مبلغ دفتری وسایر منابع سرمایه گذاری و تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه گذاری به نیابت از واحد وابسته

د) تا حد منافع بلند مدت واحد سرمایه گذار در واحد وابسته

8. شرکت الف، 75٪ از سهام عادی در جریان شرکت ب را در اول فروردین ماه 70 به مبلغ 400 ریال خریداری نمود. شرکت ب، برای سال 70، مبلغ 120 ریال سود ویژه گزارش نمود، و در آذر ماه همان سال مبلغ 60 ریال سود سهمی (سهام جایزه) منتشر و به سهامداران خود واگذار نمود. شرکت الف در رابطه با سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه استفاده می نماید. مانده حساب سرمایه گذاری در پایان سال 70 برابر خواهد بود با:

الف) 445 ریال      ب) 535 ریال      ج) 460 ریال      د) 490 ریال

### پاسخنامه سوالات تستی

1. گزینه (ب) صحیح است. با توجه به نکته 11
2. گزینه (ب) صحیح است.
3. گزینه (د) صحیح است. با توجه به نکته 12
4. گزینه (ج) صحیح است. با توجه به نکته 9
5. گزینه (د) صحیح است. با توجه به نکته 2
6. گزینه (ب) صحیح است. با توجه به نکته 21
7. گزینه (ج) صحیح است. با توجه به نکته 17 و 18
8. گزینه (د) صحیح است. با توجه به نکته 6



عنوان استاندارد: مسابرداری اجاره ها	شماره استاندارد: 21
تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: مصطفی سعیدی، موسی جوانی	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات:

1- اصطلاحات ذیل در این استاندارد با معانی مشخص زیر بکار رفته است:

اجاره: موافقتنامه‌ای است که به موجب آن، اجاره‌دهنده در قبال دریافت مبلغ یا مبالغ مشخصی حق استفاده از دارایی را برای مدت مورد توافق به اجاره‌کننده واگذار می‌کند.

اجاره سرمایه‌ای: عبارت است از اجاره‌ای که به موجب آن تقریباً تمام مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل می‌شود. مالکیت دارایی ممکن است نهایتاً انتقال یابد یا انتقال نیابد.

اجاره عملیاتی: به اجاره‌ای غیر از اجاره سرمایه‌ای اطلاق می‌شود.

آغاز اجاره: عبارت است از تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن اجاره‌بها، هر کدام مقدم است.

دوره اجاره: عبارت از دوره غیرقابل فسخی است که اجاره‌کننده، دارایی مورد نظر را برای آن دوره اجاره کرده است به اضافه هر مدت زمان دیگری که اجاره‌کننده اختیار دارد اجاره آن دارایی را با پرداخت یا بدون پرداخت مبلغ اضافی ادامه دهد و در آغاز اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد.

حداقل مبالغ اجاره: عبارت است از مبالغی که اجاره‌کننده باید در طول دوره اجاره بپردازد یا از وی انتظار می‌رود که پرداخت کند (به استثنای مخارج مالیات، نگهداری دارایی و خدمات که به عهده اجاره‌دهنده است) به اضافه:

الف. در ارتباط با اجاره‌کننده، هر مبلغی که توسط وی یا هر شخص وابسته به وی تضمین شده است، یا

ب. در ارتباط با اجاره‌دهنده، هر گونه ارزش باقیمانده که پرداخت آن توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی به اجاره‌دهنده تضمین شده باشد.

ارزش باقیمانده تضمین شده: عبارت است از:

الف. در مورد اجاره‌کننده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص وابسته به وی تضمین گردیده است (مبلغ تضمین شده حداکثر مبلغی است که می‌تواند تحت هر شرایطی قابل پرداخت باشد)، و

ب. در مورد اجاره‌دهنده، آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که توسط اجاره‌کننده یا شخص ثالثی تضمین شده است.

ارزش باقیمانده تضمین نشده: عبارت است از آن بخش از ارزش باقیمانده دارایی که اجاره‌دهنده نسبت به تحقق آن اطمینان کافی ندارد یا تنها توسط شخص وابسته به اجاره‌دهنده تضمین شده است.

سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره: عبارت است از مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد.

درآمد مالی کسب نشده: عبارت است از تفاوت بین:

الف. مجموع حداقل مبالغ اجاره مربوط به قرارداد اجاره سرمایه‌ای از دید اجاره‌دهنده و هر گونه ارزش باقیمانده تضمین نشده‌ای که به وی تعلق می‌گیرد، و

ب. ارزش فعلی مبلغ یاد شده در بند "الف" با نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره.

سرمایه‌گذاری خالص در اجاره: عبارت است از سرمایه‌گذاری ناخالص در اجاره پس از کسر درآمد مالی کسب نشده.

نرخ ضمنی سود تضمین شده اجاره: عبارت است از نرخ تنزیلی که در آغاز اجاره، سبب شود مجموع ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره و ارزش باقیمانده تضمین نشده دارایی با ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره برابر شود.

نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده: نرخ سود تضمین شده‌ای است که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود برای یک اجاره مشابه پرداخت کند یا در صورت عدم امکان تعیین آن، نرخ‌ی که اجاره‌کننده ناگزیر می‌بود در آغاز اجاره برای دریافت وامی با شرایط بازپرداخت و تضمین مشابه جهت استقراض مورد نیاز برای خرید دارایی مورد نظر متحمل شود. (بند 5)

2- در این استاندارد طبقه‌بندی اجاره‌ها مبتنی بر میزان مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی است که به اجاره‌دهنده یا اجاره‌کننده تعلق می‌گیرد. (بند 6)

3- نوع اجاره (یعنی سرمایه‌ای یا عملیاتی) به محتوای معامله و نه شکل قرارداد بستگی دارد. نمونه‌هایی از شرایطی که در آن، یک اجاره معمولاً به عنوان اجاره سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، به شرح زیر است:

الف. طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود (اجاره به شرط تملیک)،

ب. اجاره‌کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می‌رود به مراتب کمتر از ارزش منصفانه دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند و در آغاز اجاره، انتظار معقولی وجود داشته باشد که اجاره‌کننده از این اختیار استفاده خواهد کرد،

ج. دوره اجاره حداقل 75 درصد عمر اقتصادی دارایی را دربر گیرد، حتی اگر مالکیت دارایی نهایتاً منتقل نشود.

د. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل برابر با 90 درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد، و

ه. دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه، از آن استفاده کند. (بند 8)

4- طبقه‌بندی اجاره‌ها در آغاز اجاره صورت می‌گیرد. تغییر در برآوردها یا تغییر شرایط نمی‌تواند به عنوان دلیلی جهت تجدید طبقه‌بندی اجاره برای مقاصد حسابداری بکار رود. (بند 9)

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده: اجاره‌های سرمایه‌ای

5- اجاره‌های سرمایه‌ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، هر کدام کمتر است، در ترازنامه اجاره‌کننده منعکس شود. برای محاسبه ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، از نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره و در صورتی که تعیین نرخ ضمنی سود تضمین‌شده اجاره امکان‌پذیر نباشد از نرخ فرضی استقراض برای اجاره‌کننده استفاده می‌شود. (بند 11)

6- انعکاس بدهیهای مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای به شکل مبلغ کاهنده داراییهای مربوط در ترازنامه مجاز نیست. (بند 14)

7- مخارج مستقیم اولیه به عنوان بخشی از مبلغ دارایی شناسایی شده انعکاس می‌یابد. (بند 15)

8- مبالغ اجاره باید بین هزینه‌های مالی و کاهش مانده بدهی تسهیم شود. (بند 16)

9- در هر دوره مالی اجاره سرمایه‌ای، سبب ایجاد هزینه استهلاک دارایی و هزینه‌های مالی می‌شود. اگر نسبت به تملک دارایی در پایان دوره اجاره توسط اجاره‌کننده، اطمینان معقولی وجود ندارد، دارایی اجاره‌شده باید در طول دوره اجاره یا عمر مفید آن هر کدام کوتاه‌تر است، مستهلک شود. (بند 17)

10- مجموع هزینه استهلاک دارایی و هزینه مالی دوره به ندرت با مبالغ اجاره برای آن دوره برابر است از این رو، پس از آغاز اجاره، برابر بودن مبلغ دارایی و بدهی مربوط به اجاره امری بعید است. (بند 19)

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌کننده: اجاره‌های عملیاتی

11- در اجاره‌های عملیاتی، مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود مگر اینکه مبنای سیستماتیک دیگری بیانگر الگوی زمانی کسب منافع اقتصادی توسط استفاده‌کننده باشد. (بند 22)

### حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده: اجاره‌های سرمایه‌ای

12- اجاره‌دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه‌ای را در ترازنامه به عنوان یک رقم دریافتی و به مبلغی معادل سرمایه‌گذاری خالص در اجاره منعکس کند. (بند 25)

13- درآمد مالی باید بر اساس الگوی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه‌گذاری خالص اجاره‌دهنده در رابطه با اجاره سرمایه‌ای، نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد کند. (بند 27)

14- در اجاره‌های سرمایه‌ای، این مخارج مستقیم اولیه به منظور کسب درآمد مالی تحمل و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شود و معادل آن، بخشی از درآمد مالی کسب نشده به درآمد دوره منتقل می‌گردد. (بند 30)

15- اجاره‌دهنده‌ای که تولیدکننده یا فروشنده است، باید سود یا زیان فروش را همانند رویه مورد استفاده برای فروشهای قطعی در صورت سود و زیان شناسایی کند. (بند 31)

16- مخارج مستقیم اولیه معمولاً در شروع دوره اجاره، به عنوان هزینه شناسایی می‌شود، زیرا، این گونه مخارج اساساً مرتبط با کسب سود حاصل از فروش است. (بند 35)

## حسابداری اجاره‌ها توسط اجاره‌دهنده: اجاره‌های عملیاتی

17- در اجاره‌های عملیاتی، مخاطرات و مزایای عمده ناشی از مالکیت دارایی به اجاره‌کننده منتقل نمی‌شود. بنابراین دارایی مورد اجاره توسط اجاره‌دهنده در ترازنامه منعکس و اجاره‌بها در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. (بند 36)

18- درآمد اجاره ناشی از اجاره عملیاتی باید به روش خط مستقیم در طول دوره اجاره شناسایی شود، مگر اینکه مبنای منظم دیگری، الگوی زمانی کسب منافع ناشی از دارایی را به گونه مناسبتری نشان دهد. (بند 39)

19- مخارج مستقیم اولیه‌ای که مشخصاً در ارتباط با کسب درآمد از محل اجاره عملیاتی واقع می‌شود، در طول دوره اجاره متناسب با درآمد اجاره به سود و زیان منظور می‌شود یا در دوره وقوع به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. (بند 41)

## معاملات فروش و اجاره مجدد

20- معاملات فروش و اجاره مجدد متضمن فروش دارایی و اجاره آن توسط همان فروشنده است. مبالغ اجاره و قیمت فروش دارایی معمولاً به هم وابستگی دارند زیرا هر دو به طور یکجا مورد مذاکره قرار می‌گیرند. نحوه حسابداری معاملات فروش و اجاره مجدد به نوع اجاره بستگی دارد. (بند 45)

نحوه برخورد با سود یا زیان ناشی از معاملات فروش و اجاره مجدد از نوع سرمایه‌ای (تأمین مالی مستقیم)

شرایط	نحوه حسابداری
قیمت فروش < مبلغ دفتری	مازاد عواید فروش نسبت به مبلغ دفتری (سود) معوق و در طول مدت اجاره شناسایی می‌شود.
قیمت فروش > مبلغ دفتری (ارزش منصفانه)	مابه‌التفاوت بین قیمت فروش و مبلغ دفتری، زیان می‌باشد که اگر: الف- کاهش ارزش دائمی باشد، بلادرنگ شناسایی می‌شود. ب- موقت باشد، شناسایی نمی‌شود.

نحوه برخورد با سود و زیان ناشی از معاملات فروش و اجاره مجدد از نوع عملیاتی

شرایط	نحوه حسابداری
قیمت فروش = ارزش منصفانه	هرگونه سود یا زیان ناشی از مبادله بی‌درنگ شناسایی می‌شود.
قیمت فروش > ارزش منصفانه	سود یا زیان بی‌درنگ شناسایی خواهد شد، مگر این که زیان با مبالغ اجاره کمتر از نرخ بهره بازار، جبران شود.
قیمت فروش < ارزش منصفانه	تفاوت بین قیمت دفتری و ارزش منصفانه بی‌درنگ به عنوان سود شناسایی می‌شود و مازاد قیمت فروش بر ارزش منصفانه طی دوره اجاره، مستهلک می‌شود (معوق می‌گردد).



21- در اجاره‌های عملیاتی، اگر ارزش منصفانه در تاریخ فروش و اجاره مجدد کمتر از مبلغ دفتری باشد، زیان شناسایی می‌شود. در مورد اجاره‌های سرمایه‌ای چنین تعدیلی مورد نیاز نیست، مگر اینکه کاهش ارزش دارایی دائمی باشد. (بند 51)

### بخش دوم: تست:

1- اجاره بیست ساله اموالی، عملیاتی تلقی شده است. اگر طبق مفاد قرارداد، هر پنج سال اجاره‌ی سالانه پرداختی 10٪ افزایش یابد، در سال ششم در مقایسه با سال پنجم کدامیک از هزینه‌های زیر با افزایش مواجه خواهد بود؟ (2000 تست، دکتر کرمی)

اجاره	بهره (مالی)
الف) خیر	بله
ب) بله	خیر
ج) بله	بله
د) خیر	خیر

2) شرکت کرمان ساختمانی را اجاره کرده و از آن به عنوان نمایشگاه محصولات خود استفاده می‌کند. مدت این اجاره ده ساله 29 اسفند سال 1386 خاتمه می‌یابد و اجاره دهنده هیچگونه مخارج نوسازی را به عهده نخواهد گرفت. در فروردین 1381، شرکت کرمان با پرداخت 48000 ریال مبادرت به تغییر دکور نمایشگاه نمود. اگر عمر مفید برآوردی این بهسازی هشت سال بوده و شرکت کرمان از روش خط مستقیم برای استهلاک (انقضا) استفاده کند، بهسازی اموال استیجاری، خالص از استهلاک در ترازنامه 31 شهریور 1381 چند ریال گزارش خواهد شد؟ (2000 تست، دکتر کرمی)

الف) 45600	ب) 45000	ج) 44000	د) 43200
------------	----------	----------	----------

3) ارائه‌ی دارایی‌های اجاره سرمایه‌ای در ترازنامه‌ی اجاره‌کننده مبتنی بر چه مفهومی است؟ (پیشرفته 1 دکتر خواجه‌جوی)

الف) خصوصیات صنعت	ب) تداوم فعالیت
ج) رجحان محتوا بر شکل	د) مربوط بودن

4) درآمد بهره با استفاده از ..... محاسبه می‌شود. (پیشرفته 1 دکتر خواجه‌جوی)

الف) نرخ نهایی استقراض	ب) نرخ بهره‌ی ضمنی
ج) نرخ نهایی استقراض یا نرخ بهره‌ی ضمنی، هر کدام که کمتر است.	
د) نرخ نهایی استقراض یا نرخ بهره‌ی ضمنی، هر کدام که بیشتر است.	

5) در اجاره ی سرمایه ای، تأمین تضمین های مربوط به مال استیجاری چگونه گزارش می شود؟ (دکتر نوروش، سراسری 87)

الف) به عنوان هزینه ی دوره شناسایی می شود.

ب) به عنوان تعهد پرداخت مبالغ اجاره بها انعکاس می یابد.

ج) به صورت دارایی نامشهود و تحت سرفصل مجزا گزارش می شود.

د) به عنوان بخشی از مال استیجاری شناسایی شده انعکاس می یابد.

6) کدامیک از عبارات زیر صحیح نمی باشد؟ (تالیفی)

الف) اجاره ی سالانه در شرایطی که اختیار خرید ارزان وجود داشته باشد کمتر از اجاره ی سالانه در صورت عدم وجود آن است.

ب) از دید اجاره دهنده، اگر اجاره از نوع تأمین مالی مستقیم باشد و اجاره در پایان دوره شروع شود سود یا زیان خالص آن دوره متاثر از مخارج مستقیم اولیه اجاره دهنده نیست.

ج) اجاره های بلند مدت با نرخ های ثابت، در دوران افزایش نرخ بهره، ریسک زیان فرصت از دست رفته را به اجاره کننده تحمیل می کنند.

د) انعکاس بدهی های مربوط به اجاره های سرمایه ای به شکل کاهنده ی دارایی های مربوط در ترازنامه حتی در صورت داشتن ویژگی مربوط بودن مجاز نمی باشد.

7) با فرض اینکه اجاره براساس شرط دوم (اختیار خرید ارزان) سرمایه ای شده باشد و در ابتدای اجاره، انتظار معقول داشته باشیم که اجاره کننده از قیمت جذاب استفاده خواهد کرد. با توجه به مانده های زیرو با فرض اینکه اجاره کننده در پایان مدت اجاره از اختیار زیر ارزان استفاده نکند، سود خالص دوره ناشی از قرارداد اجاره برای اجاره کننده چقدر باید تعدیل شود؟ (تالیفی)

اختیار خرید ارزان 15000 ارزش منصفانه ی دارایی 30000

ارزش اسقاط برآوردی 5000 ارزش جایگزینی 32000

الف) 15000 ب) 2000 ج) 25000 د) 10000

8) کدامیک از موارد زیر در محاسبات حداقل مبالغ اجاره برای اجاره های سرمایه ای از دید اجاره کننده نمی آید؟ (تالیفی)

الف) جریمه ی قصور در تمدید قرار داد اجاره

ب) جریمه ی قصور در اعمال اختیار خرید

ج) اجاره بهای احتمالی

د) بخشی از ارزش باقی مانده که توسط شخصی وابسته به اجاره کننده تضمین شده باشد.

9) با فرض اینکه اجاره براساس شرط دوم (اختیار خرید ارزان) سرمایه ای شده باشد و در ابتدای اجاره، انتظار معقول داشته باشیم که اجاره کننده از قیمت جذاب استفاده خواهد کرد، با توجه به مانده های زیر و با فرض اینکه اجاره کننده در پایان مدت اجاره از اختیار خرید ارزان استفاده نکند، ثبت اجاره دهنده در دفاتر خود در پایان مدت اجاره به چه صورت خواهد بود؟ (تالیفی)

مانده مطالبات اجاره ای: 10000

ارزش منصفانه ی دارایی اجاره ای: 15000

بهای تمام شده ی دارایی اجاره ای: 80000

ارزش دفتری دارایی اجاره ای در دفاتر اجاره کننده: 5000

10000	(ب) دارایی	15000	الف) دارایی
10000	مطالبات اجاره ای	5000	سود قرار داد اجاره ای
		10000	مطالبات اجاره ای
15000	(د) دارایی	5000	ج) دارایی
5000	سود وزیان انباشته	5000	زیان قرارداد اجاره ای
10000	مطالبات اجاره ای	10000	مطالبات اجاره ای

10) اجاره دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره ی سرمایه ای را در ترازنامه به عنوان ..... و به مبلغی معادل ..... منعکس نماید. (اسکندری، مجموعه پرسشهای چهارگزینه ای)

- الف) رقم دریافتنی، مانده مستهلک نشده دارایی (ب) رقم دریافتنی، سرمایه گذاری ناخالص در اجاره  
ج) رقم دریافتنی، سرمایه گذاری خالص در اجاره (د) دارایی اجاره سرمایه ای، مانده مستهلک نشده دارایی

11) پرداخت مبالغ اجاره در ابتدای هر سال در مقایسه با پایان هر سال، کل هزینه ی مالی و مبلغ قابل ثبت دارایی اجاره ای را به ترتیب ..... و ..... می دهد. (دکتر یدالله تاری وردی)

- الف) افزایش - افزایش (ب) افزایش - کاهش (ج) کاهش - کاهش (د) کاهش - افزایش

12) آغاز اجاره، عبارت است از: (اسماعیل علی نیا، مجموعه سوالات استانداردهای حسابداری)

الف) تاریخ در اختیار گرفتن دارایی

ب) آغاز تعلق گرفتن بها

ج) تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن بها، هر کدام که مقدم باشد.

د) تاریخ در اختیار گرفتن دارایی یا آغاز تعلق گرفتن بها، هر کدام که موخر باشد.

13) مطابق استانداردهای حسابداری ایران، طبقه بندی اجاره‌ها مبتنی بر میزان..... ناشی از مالکیت دارایی است که به..... تعلق می‌گیرد؟ (اسماعیل علی‌نیا، مجموعه سوالات استانداردهای حسابداری)

الف) مزایا و مخاطرات، اجاره دهنده (ب) مزایا و مخاطرات، اجاره دهنده و اجاره کننده

ج) مزایا و مخاطرات، اجاره کننده (د) مخاطرات، اجاره دهنده و اجاره کننده

### پاسخنامه:

1) گزینه د- نکته ی 18

2) گزینه ج- اجاره کننده باید بهای تمام شده ی بهسازی اموال استیجاری را طی مدت اجاره یا عمر بهسازی- هر کدام کوتاه تر است- هزینه نماید.

3) گزینه ج- نکته ی 3

4) گزینه ب- نکته ی 1

5) گزینه د- نکته ی 7

6) گزینه ج- بایستی به جای اجاره کننده، اجاره دهنده می‌بود.

گزینه د درست است، نکته ی 6

7) گزینه د بدهی اجاره ای 15000

دارایی اجاره ای 5000

سود قرارداد اجاره ای 10000

8) گزینه ج

گزینه د درست است، نکته ی 1

9) گزینه الف- دارایی به ارزش منصفانه ثبت می‌شود و سود و زیان قرارداد نیز برای دوره خواهد بود.

10) گزینه ج- نکته ی 12

11) گزینه د

12) گزینه ج- نکته ی 1

13) گزینه ب- نکته ی 2



## عنوان استاندارد: گزارشگری مالی میان دوره ای

شماره استاندارد: 22

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: جهان شیر، جمشیدی، قربانی امید

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1. گزارش مالی میان دوره‌ای گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورتهای مالی یا صورتهای مالی فشرده (طبق این استاندارد) است.

• صورتهای مالی فشرده حداقل شامل صورتهای مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی مطابق الزامات این استاندارد است. (بند 3)

2. در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره‌ای دو دیدگاه وجود دارد:

**الف.** عده‌ای هر دوره میانی را به عنوان یک دوره مالی مستقل تلقی می‌کنند و به همین دلیل معتقدند که عملکرد مالی هر دوره میانی باید اساساً مشابه با دوره مالی سالانه تعیین شود. براساس این نظریه، برای شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، از همان اصول قابل اعمال برای دوره‌های مالی سالانه استفاده می‌شود. این روش در این استاندارد "روش منفصل" نامیده می‌شود.

**ب.** گروهی دیگر، هر دوره میانی را به عنوان بخش لاینفک دوره مالی سالانه تلقی می‌کنند. براساس این نظریه، شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، با توجه به پیش‌بینی عملکرد مالی برای مابقی دوره مالی سالانه، صورت می‌گیرد. این روش در این استاندارد "روش متصل" نامیده می‌شود. (بند 6)

3. در این استاندارد، ارقام درآمد و هزینه براساس مبانی مشابه با مبانی تهیه صورتهای مالی سالانه اندازه‌گیری و شناسایی می‌شود (روش منفصل). (بند 7)

4. در رابطه با برخی ارقام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند (از قبیل مالیات بردرآمد)، لازم است ابتدا درآمد یا هزینه برای کل سال برآورد شود تا بتوان براساس آن، سهم دوره میانی را به نحو مناسب شناسایی کرد. (بند 7)

5. در روش منفصل، درآمدها و هزینه‌ها ضمن رعایت مفهوم "تطابق درآمد و هزینه" در دوره مربوط شناسایی می‌شود. (بند 7)

6. روش منفصل برخلاف روش متصل، موجب هموارسازی عملکرد مالی طی سال نمی‌شود. در عوض، توضیحات مجمل و کافی درباره هرگونه نوسان، از قبیل عملکرد فصلی یا مخارج مقطعی بسیار مهم در ابتدای سال در صورتهای مالی میان دوره‌ای ارائه می‌شود. (بند 7)

7. کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم را در صورت سود و زیان یا یادداشتهای توضیحی میان دوره ای ارائه کنند. (بند 15)

8. گزارش مالی میان دوره ای باید شامل صورتهای مالی میان دوره ای برای دوره های زیر باشد :

**الف.** ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه ای به تاریخ پایان سال مالی قبل.

**ب.** صورتهای سود و زیان، سود و زیان جامع و جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با اقلام مقایسه ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز اقلام مقایسه ای سال مالی قبل. (بند 24)

9. واحد تجاری باید برای تهیه صورتهای مالی میان دوره ای از رویه های یکسان با رویه های مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی سالانه استفاده کند. تغییر در رویه های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورتهای مالی سالانه که در صورتهای مالی سالانه بعدی منعکس می شود از این قاعده مستثنی است. (بند 28)

10. اندازه گیری برای مقاصد گزارشگری مالی میان دوره ای، باید آن دوره زمانی را دربر گیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می شود. (بند 28)

11. تناوب گزارشگری نباید موجب تغییر اصول شناخت و اندازه گیری حاکم بر صورتهای مالی میان دوره ای شود.

برای مثال:

- اصول شناخت و اندازه گیری زیان کاهش ارزش موجودی مواد و کالا یا زیان کاهش دائمی در ارزش داراییهای غیرجاری در دوره میانی، یکسان با اصولی است که برای تهیه صورتهای مالی سالانه اعمال می شود. با این حال، اگر چنین اقلامی در یک دوره میانی شناسایی و اندازه گیری شود ولی برآورد آنها در یک دوره میانی بعدی همان سال مالی تغییر کند، در دوره میانی بعدی برآورد اولیه از طریق احتساب ذخیره برای مبلغ زیان اضافی یا از طریق برگشت مبلغ شناسایی شده، تغییر داده می شود.
- مخارجی که در پایان دوره میانی با تعریف دارایی انطباق ندارد را نمی توان به امید دریافت اطلاعاتی در آینده حاکی از انطباق با تعریف دارایی یا به منظور هموارسازی سود طی دوره های میانی یکسال مالی، در ترازنامه به دوره آتی منتقل کرد.
- در هر دوره میانی، هزینه مالیات بر درآمد بر مبنای بهترین برآورد از نرخ مؤثر مالیات بر درآمد سالانه مورد انتظار برای کل سال مالی، شناسایی می شود. (بند 29)

12. یکی از ویژگیهای اصلی درآمد و هزینه این است که افزایش یا کاهش داراییها و بدهیهای مرتبط با آن، قبلاً رخ داده است. چنانچه این تغییرات واقع شده باشد، درآمد و هزینه مرتبط با آن شناسایی می شود. (بند 32)

13. درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه‌ای یا موردی طی سال مالی تحصیل می‌گردد و نیز مخارجی که به صورت نامنظم طی سال مالی واقع می‌شود باید در همان دوره میانی به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود که معیارهای شناخت بکار گرفته شده برای تهیه صورتهای مالی سالانه، در آن دوره احراز گردد. (بند 35)

14. در صورت تغییر در رویه حسابداری، مبالغ دوره میانی جاری و دوره‌های قبل که به شکل مقایسه‌ای ارائه می‌گردد باید بر مبنای رویه جدید محاسبه شود. همچنین در صورت اصلاح اشتباه، ارقام مقایسه‌ای نیز باید ارائه مجدد شود. (بند 40)

### نکات پیوست‌ها

#### 15. تعمیرات ادواری عمده و برنامه‌ریزی شده:

مخارج تعمیرات ادواری عمده و برنامه‌ریزی شده یا سایر مخارج فصلی که انتظار می‌رود طی سال مالی واقع شود، قبل از وقوع در گزارش میان دوره‌ای منعکس نمی‌شود، مگر اینکه یک رویداد سبب ایجاد تعهد قراردادی یا قانونی برای واحد تجاری شود. (بند 1 پیوست شماره 1)

#### 16. ذخایر

چنانچه واحد تجاری در نتیجه رویدادهای گذشته که سبب ایجاد تعهد قانونی یا قراردادی شده است راه‌کار دیگری به جز انتقال منافع اقتصادی نداشته باشد، برای هزینه‌های مربوط، ذخیره شناسایی می‌شود. تعدیلات ناشی از تغییر در برآورد ذخیره، در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. (بند 2 پیوست شماره 1)

برای شناسایی و اندازه‌گیری ذخایر در دوره میانی از همان معیارهایی استفاده می‌شود که برای دوره‌های سالانه ملاک عمل است. وجود یا نبود تعهد انتقال منافع تابع طول دوره گزارشگری نیست. (بند 3 پیوست شماره 1)

#### 17. پاداشهای پایان سال

در گزارشگری میان دوره‌ای پاداش سالانه تنها زمانی شناسایی می‌شود که:

الف. پاداش یک تعهد قانونی یا قراردادی باشد یا اینکه شیوه عمل در سنوات قبل موجب تعهد عرفی گردد و واحد تجاری راه‌کار عملی دیگری به جز پرداخت آن نداشته باشد، و

ب. مبلغ تعهد را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. (بند 5 پیوست شماره 1)

#### 18. مزایای پایان خدمت کارکنان

برای مزایای پایان خدمت کارکنان، در قالب رویه مورد عمل برای احتساب ذخیره سالانه و برای دوره زمانی از ابتدای سال مالی تا پایان دوره میانی ذخیره در نظر گرفته می‌شود. (بند 7 پیوست شماره 1)

#### 19. سایر مخارج نامنظم برنامه‌ریزی شده

این مخارج اگر چه برنامه‌ریزی شده است و غالباً سال به سال تکرار می‌شود اما عموماً تابع تشخیص مدیریت می‌باشد. شناسایی تعهد در پایان دوره میانی در قبال چنین مخارجی که تا آن زمان واقع نشده است با تعریف بدهی مطابقت ندارد. (بند 8 پیوست شماره 1)

**20. اندازه گیری مالیات بردرآمد دوره میانی**

نرخ مؤثر مالیاتی با در نظر داشتن درآمد معاف از مالیات محاسبه و با اعمال آن نسبت به سود مشمول مالیات دوره میانی، مالیات بردرآمد تعیین می شود. ضمناً تا آنجا که امکان پذیر باشد برای فعالیت های مشمول مالیات به نرخ مقطوع، نرخ مؤثر مالیاتی جداگانه ای بکار گرفته می شود. (بند 9 پیوست شماره 1)

**21. استهلاک دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود**

استهلاک دارایی های ثابت مشهود و دارایی های نامشهود، برای دارایی های موجود طی دوره میانی محاسبه می شود. تحصیل یا واگذاری دارایی ها که برای مدت زمان باقیمانده از سال مالی برنامه ریزی شده است در محاسبه استهلاک در نظر گرفته نمی شود. (بند 10 پیوست شماره 1)

**22. خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا**

خالص ارزش فروش موجودی مواد و کالا با توجه به قیمت فروش و مخارج تکمیل و فروش موجودی مواد و کالا در پایان دوره میانی تعیین می شود. کاهش در خالص ارزش فروش در دوره میانی بعد، تنها زمانی قابل برگشت است که انجام چنین کاری در پایان سال نیز مناسب باشد. (بند 12 پیوست شماره 1)

**23. انحرافات هزینه های تولید در دوره میانی**

انحرافات قیمت، کارایی، مصرف (هزینه) و حجم تنها به همان ترتیبی در صورت سود و زیان میان دوره ای شناسایی می شود که این انحرافات در پایان سال مالی در صورت سود و زیان سالانه شناسایی می گردد. انتقال انحرافات که انتظار می رود تا پایان سال جذب شود، مناسب نیست. (بند 13 پیوست شماره 1)

**24. سود و زیان تسعیر ارز**

سود و زیان تسعیر ارز در دوره میانی با توجه به استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز اندازه گیری و شناسایی می شود. برای تسعیر عملیات خارجی در دوره میانی، تغییرات نرخ ارز برای مدت باقیمانده از سال مالی در نظر گرفته نمی شود. (بند 14 پیوست شماره 1)

**25. زیان کاهش دائمی در ارزش دارایی های غیر جاری**

در دوره میانی برای بررسی، شناسایی و برگشت زیان کاهش دائمی در ارزش دارایی های غیر جاری از الزامات استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان دارایی های ثابت مشهود استفاده می شود. البته در پایان هر دوره میانی انجام محاسبات تفصیلی برای تعیین زیان کاهش دائمی در ارزش دارایی های غیر جاری لازم نیست و برای تعیین لزوم چنین محاسباتی، یک بررسی اجمالی کافیست. (بند 15 پیوست شماره 1)

**26. ذخایر**

در دوره میانی، برای انجام برآوردهای مشابه، اغلب ذخایر سال گذشته به هنگام می شود و از متخصصین خارج از شرکت برای انجام محاسبات جدید استفاده نمی شود. (بند 3 پیوست شماره 2)



## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای

1- شرکت الف طی سه ماهه دوم سال 75 قسمتی از تجهیزات خود را با سودی معادل 12000 ریال به فروش می رساند. چه میزانی از سود باید در گزارش مالی میان دوره ای سه ماهه دوم گزارش گردد؟ (سراسری 77)

الف) 3000 ریال      ب) 4000 ریال      ج) 6000 ریال      د) 12000 ریال

2- در اوایل تیر ماه 76 شرکت احمد مبلغ 420 هزار ریال زیان ناشی از کاهش ارزش بازار موجودی کالا شناسایی نمود. این زیان بلافاصله بعد از صدور گزارشهای مالی میان دوره ای سه ماهه اول شناسایی و ثبت شد. با توجه به اینکه زیان مزبور تا پایان سال باز یافت نخواهد شد زمان شناسایی آن در گزارشهای مالی میان دوره ای چگونه است؟ (سراسری 78)

	76/12/29	76/9/30	76/6/31	76/3/31	
الف)	140	140	140	0	
ب)	105	105	150	105	
ج)	420	0	0	0	
د)	0	0	420	0	

3- طبق استاندارد حسابداری ایران (لازم الاجرا از 80/1/1) گزارشات میان دوره ای حداقل باید شامل چند جز باشد؟ (سراسری 81)

الف) 3      ب) 4      ج) 5      د) 6

4- کاهش ارزش دائمی و موقت موجودی کالا که در میان دوره ای سوم به وقوع پیوسته، طبق استاندارد شماره ی 22 ایران به ترتیب چه هنگام گزارش می شوند؟ (سراسری 88)

- 1) هردوی کاهش دائمی و موقت در میان دوره ای سوم
- 2) هردوی کاهش دائمی و موقت در میان دوره ای چهارم
- 3) دائمی در میان دوره ای سوم و موقت در میان دوره ای چهارم
- 4) دائمی در میان دوره ای سوم و موقت شناسایی نمی شود.

5- کدام مورد از الزامات صورت های مالی میان دوره ای نیست؟ (آزمون جامعه حسابداران سال 86)

- 1) ارقام مقایسه ای سود و زیان برای سال مالی قبل
- 2) ارقام مقایسه ای سود و زیان جامع برای سال مالی قبل
- 3) ارقام مقایسه ای ترازنامه به تاریخ پایان دوره ای میانی مشابه سال قبل

4) اقلام مقایسه ای سود و زیان جامع برای دوره ی میانی مشابه سال قبل

### پاسخ نامه

سوال 1) گزینه "4".

سود و زیان به وقوع پیوسته در یک میان دوره- که مشابه سود و زبانی است که در پایان سال به سال بعد منتقل نمی شود- نباید به میان دوره های بعد انتقال یابد. از این رو 12000 ریال سود حاصل از فروش تجهیزات باید کلا در میان دوره ای که مبادله روی داده است شناسایی شود.

سوال 2) گزینه "4". طبق نکته 22.

سوال 3) گزینه "3". طبق نکته 1.

گزارش میان دوره ای باید شامل این اجزا باشد: ترازنامه، صورت سود و زیان، سود و زیان جامع، جریان وجوه نقد و گزیده ای از یادداشت های توضیحی.

سوال 4) گزینه "1". هردوی زیان ها باید در زمان وقوع شناسایی شوند. طبق نکته 22.

سوال 5) گزینه "2". طبق نکته 8.



**عنوان استاندارد: گزارشگری مالی میان دوره ای**

شماره استاندارد: 22

تاریخ لازم الاجرا: 1380/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: شیوا قاسم خانی - افسانه موقر - ساناز غفارزاده

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

**بخش اول: نکات:**

- 1- گزارش مالی میان دوره ای به موقع و قابل اتکا، اطلاعات مفیدی در رابطه با توان کسب سود و ایجاد جریان های نقدی، شرایط مالی و نقدینگی واحد تجاری برای سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده کنندگان فراهم می آورد. ( بند 1)
- 2- معمولاً مراجع قانونی، آن گروه از واحدهای تجاری را که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آن ها به گروه عرضه می شود، ملزم به تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره می کنند. ( بند 2)
- 3- مسئولیت تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره ای با هیئت مدیره و سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است. ( بند 4)
- 4- مخارج مربوط به فعالیت های یک سال کامل به طور مکرر در طول سال واقع می شوند و باید به منظور جلوگیری از تحریف عملکرد مالی دوره میانی، به محصولات در جریان تولید یا سایر دوره های میانی تخصیص داده شوند. ( بند 5)
- 5- دو دیدگاه در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارش مالی میان دوره ای:
  - الف) روش منفصل: در این روش، هر دوره میانی به عنوان یک دوره مالی مستقل تلقی می شود. براساس این نظریه، برای شناسایی درآمدها و هزینه ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، از همان اصول قابل اعمال برای دوره های مالی سالانه استفاده می شود.
  - ب) روش متصل: در این روش هر دوره میانی به عنوان بخش لاینفک دوره مالی سالانه تلقی می شود. براساس این نظریه، شناسایی درآمدها و هزینه ها و انجام برآوردها در پایان دوره میانی، باتوجه به پیش بینی عملکرد مالی برای مابقی دوره مالی سالانه صورت می گیرد. ( بند 6)
- 6- در این استاندارد، ارقام درآمد و هزینه بر اساس مبانی مشابه با مبانی تهیه صورت های مالی سالانه اندازه گیری و شناسایی می شوند (روش منفصل). در رابطه با برخی ارقام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند از قبیل مالیات بر درآمد از روش متصل استفاده می شود. ( بند 7)
- 7- روش متصل موجب هموار سازی عملکرد مالی طی سال می شود و روش منفصل به شناخت فعالیت های تجاری توسط استفاده کنندگان و همچنین بهبود توان آنها برای ارزیابی عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد تجاری کمک می کند. ( بند 7)
- 8- هدف اصلی گزارش مالی میان دوره ای در واقع به روز کردن اطلاعات آخرین مجموعه کامل صورت های مالی سالانه است. ( بند 10)
- 9- این استاندارد، واحدهای تجاری را از ارائه کامل صورت های مالی به جای صورت های مالی فشرده یا ارائه اطلاعات بیشتر از حداقل تعیین شده در این استاندارد منع نمی کند. ( بند 11)
- 10- حداقل اجزای گزارش مالی میان دوره ای:

الف) ترازنامه،

ب) صورت سود و زیان،

ج) صورت سود و زیان جامع،

د) صورت جریان وجوه نقد،

ه) گزیده یادداشت های توضیحی. ( بند 12 )

11- چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان دوره ای، مجموعه کامل صورت های مالی را منتشر کند، شکل و محتوای این صورت های مالی باید با الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره 1 با عنوان "نحوه ارائه صورت های مالی" منطبق باشد. ( بند 13 )

12- یادداشت های اضافی در صورتی که عدم انعکاس آنها، صورت های مالی میان دوره ای را گمراه کننده سازد، باید در این صورت ها گنجانده شود. ( بند 14 )

13- عبارت "گزارش مالی میان دوره ای" باید در عناوین کلیه صفحات گزارش درج شود. ( بند 16 )

14- واحد های تجاری اصلی برای تهیه صورت های مالی میان دوره ای مشمول الزامات استاندارد حسابداری شماره 18 با عنوان صورت های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی، می باشند. ( بند 17 )

15- ( بند 19 و 20 )

افشای یکنواختی رویه های حسابداری و روشهای محاسباتی مورد استفاده در تهیه صورت های مالی میان دوره ای با آخرین صورت های مالی سالانه و در صورت تغییر در رویه ها و روشهای افشای ماهیت و اثرات تغییر.	
تشریح عملیات فصلی یا چرخه ای در دوره میانی	
ماهیت و مبلغ ارقام موثر بر داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، سود (زیان) خالص یا جریان های نقدی که از نظر ماهیت، اندازه یا وقوع غیر معمول است.	
ماهیت و مبلغ تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در دوره های میانی قبلی سال مالی جاری یا تغییر در برآورد مبالغ گزارش شده در سالهای مالی گذشته، مشروط بر اینکه تغییرات یاد شده آثار مهمی بر ارقام دوره میانی جاری داشته باشد.	حداقل اطلاعات
افزایش یا کاهش سرمایه و انتشار یا بازخرید اوراق مشارکت	لازم که در صورت
رویدادهای با اهمیت پس از پایان دوره میانی که در صورت های مالی میان دوره ای منعکس نشده است.	با اهمیت بودن در
اثرات تغییرات ساختاری واحد تجاری طی دوره میانی از جمله ترکیب واحد های تجاری، تحصیل یا و گذاری واحد های تجاری فرعی و سرمایه گذاری های بلند مدت، تجدید ساختار و عملیات متوقف شده.	یادداشت های
تغییر در بدهی های احتمالی یا داراییهای احتمالی از تاریخ آخرین ترازنامه سالانه	توضیحی صورت
	های مالی میان
	دوره ای واحد



اطلاعات لازم درباره طرحهای توسعه، جایگزینی و غیره	تجاری افشا میشود
کاهش ارزش موجودی به خالص ارزش فروش یا برگشت آن	موارد افشا که انعکاس آنها در گزیده یادداشت های توضیحی الزامی است:
زیان کاهش ارزش داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود یا سایر داراییها و برگشت آن	
تحصیل و واگذاری داراییهای ثابت مشهود	
تعهدات سرمایه ای	
حل و فصل دعاوی حقوقی	
اصلاح اشتباه	
اقدام استثنایی و غیر مترقبه	
تاخیر در پرداخت بدهیها یا نقض قراردادهای استقراض	
معاملات با اشخاص وابسته	
سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذارینها و درآمد حاصل از سود سهام	

16- رعایت الزامات افشا که در سایر استانداردهای حسابداری مقرر شده است در مواردی که واحد تجاری صورت های مالی میان دوره ای را به شکل فشرده ارائه می کند، الزامی نیست. ( بند 21 )

17- چنانچه سازمان بورس اوراق بهادار یا مراجع قانونی دیگری، افشای اطلاعات دیگری را در دوره میانی الزامی کند، این اطلاعات در صورتی که در حوزه گزارشگری مالی باشد در صورت های مالی میان دوره ای و در غیر این صورت به عنوان متمم اطلاعات آورده می شود. ( بند 22 )

18- چنانچه گزارش مالی میان دوره ای واحد تجاری با الزامات این استاندارد حسابداری انطباق داشته باشد، این واقعیت باید افشا شود. ( بند 23 )

19- دوره های زمانی صورت های مالی میان دوره ای:

الف) ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی جاری، همراه با اقلام مقایسه ای به تاریخ پایان سال مالی قبل و

ب) صورت های سود و زیان، سودوزیان جامع و جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با اقلام مقایسه ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز اقلام مقایسه سال مالی قبل. ( بند 24 )

20- ارائه اطلاعات مالی 12 ماهه منتهی به پایان دوره میانی همراه با اطلاعات مالی مقایسه ای 12 ماه گذشته، برای واحدهای تجاری که فعالیت آنها اساساً فصلی است، ممکن است مفید باشد. ( بند 25 )

21- در تصمیم گیری برای شناسایی، اندازه گیری، طبقه بندی یا افشای قلم جهت مقاصد گزارشگری مالی میان دوره ای، اهمیت باید با توجه به اطلاعات مالی میان دوره ای ارزیابی شود. ( بند 26 )

22- برای ارزیابی، اهمیت اقلام همیشه اعمال قضاوت لازم است. ( بند 27 )

23- واحد تجاری باید برای تهیه صورت های مالی میان دوره ای از رویه های یکسان با رویه های مورد استفاده در تهیه صورت های مالی سالانه استفاده کند. تغییر در رویه های حسابداری بعد از تاریخ آخرین صورت های مالی سالانه که در صورت های مالی سالانه بعدی منعکس می شود، از این قاعده مستثنی است. اندازه گیری برای مقاصد گزارشگری مالی میان دوره ای، باید آن دوره زمانی را در برگیرد که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می شود. ( بند 28 )

24- اگر زیان کاهش ارزش موجودی کالا یا زیان کاهش ارزش دائمی در داراییهای غیر جاری در یک دوره میانی شناسایی و اندازه گیری شود ولی برآورد آنها در یک دوره میانی بعدی همان سال مالی تغییر کند، در دوره میانی بعدی برآورد اولیه از طریق احتساب ذخیره برای مبلغ زیان اضافی یا از طریق برگشت مبلغ شناسایی شده، تغییر داده می شود. ( بند 29 ، الف )

25- مخارجی که در پایان دوره میانی با تعریف دارایی انطباق ندارد را نمی توان به امید دریافت اطلاعاتی در آینده حاکی از انطباق با تعریف دارایی در ترازنامه به دوره آتی منتقل کرد. ( بند 29 ، ب )

26- در هر دوره میانی، هزینه مالیات بر درآمد بر مبنای بهترین برآورد از نرخ موثر مالیات بر درآمد سالانه مورد انتظار برای کل سال مالی، شناسایی می شود. ذخیره مالیاتی دوره میانی ممکن است در دوره میانی بعدی همان سال مالی به علت تغییر در نرخ موثر مالیات بر درآمد سالانه، تعدیل شود. ( بند 29 ، ج )

27- تعاریف دارایی، بدهی، درآمد و هزینه هم برای شناخت در دوره میانی و هم شناخت در دوره سالانه، اهمیت اساسی دارد. ( بند 30 )

28- مخارجی که ماهیتا در پایان سال مالی واجد معیارهای شناخت دارایی نیست، در دوره میانی نیز به عنوان دارایی شناسایی نمی شود. در پایان دوره میانی اقلامی به عنوان بدهی شناسایی می شود که در آن تاریخ بیانگر وجود تعهد باشد. ( بند 31 )

29- اندازه گیری داراییها، بدهیها، درآمدها، هزینه ها و جریان های نقدی از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم می شود. ( بند 33 )

30- اندازه گیری های سالانه، تغییر در برآورد اقلام گزارش شده در شش ماهه اول را منعکس می کند و مبالغ گزارش شده در صورت های مالی میان دوره ای برای دوره شش ماهه اول تعدیل نمی شود. ( بند 34 )

31- درآمدهای عملیاتی که به صورت فصلی، چرخه ای یا موردی طی سال مالی تحصیل می گردد و نیز مخارجی که به صورت نامنظم طی سال مالی واقع می شود باید در همان دوره میانی به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی شود. ( بند 35 )

## تست ها:

1- شرکت "الف" در طی سه ماهه دوم سال 75 قسمتی از تجهیزات خود را با سودی معادل 12000 ریال به فروش می رساند. چه میزانی از سود باید در گزارش مالی میان دوره ای سه ماهه دوم گزارش شود؟ ( سراسری 77 )

الف ( 3000 ریال      ب ( 4000 ریال      ج ( 6000 ریال      د ( 12000 ریال

2- شرکتی بخشی از دارایی های ثابت خود را با سودی معادل 12000 ریال در تیر ماه می فروشد. در این ارتباط با گزارش این مبلغ در صورت سود و زیان میان دوره ای (شش ماهه منتهی به پایان شهریور) کدامیک از موارد زیر صحیح است؟ (آزاد 89- گروه الف)

الف ( بر اساس رویکرد متصل 12000 ریال گزارش می شود.

ب ( بر اساس رویکرد منفصل تنها 6000 ریال گزارش می شود.

ج ( بر اساس رویکرد منفصل 12000 ریال گزارش می شود.

د ( بر اساس رویکرد متصل تنها 6000 ریال گزارش می شود.

3- در رابطه با روش "منفصل" در تهیه گزارشات مالی میان دوره ای، کدام عبارت صحیح است؟ (سراسری 87) 3-

الف) این روش بر خلاف روش منفصل سبب هموار سازی عملکرد مالی طی سال می شود.

ب) در این روش هر دوره میانی به عنوان بخش لاینفک دوره مالی سالانه تلقی می شود.

ج) این روش به بهبود توان ارزیابی عملکرد و وضعیت مالی واحد تجاری کمک می کند.

د) در این روش هزینه مرتبط به کل دوره مالی سالانه براساس میانی خاصی به دوره های میانی تسهیم می شود.

4 - طبق استانداردهای حسابداری ایران ( لازم الاجرا از 1380/1/1)، گزارشات میان دوره ای حداقل باید شامل چند جزء باشد؟ (سراسری 1381)

الف) سه      ب) چهار      ج) پنج      د) شش

5 - براساس استاندارد های حسابداری ایران در یادداشت های توضیحی گزارش های میان دوره ای، آیا باید به ترتیب "تعهدات سرمایه ای"، "اصلاح اشتباهات" و "حل و فصل دعاوی حقوقی" افشا شود؟ (سراسری 81)

الف) بلی-بلی-بلی      ب) بلی-بلی-خیر      ج) بلی-خیر-بلی      د) خیر-بلی-بلی

6 - در گزارش مالی میان دوره ای، ارائه اقلام مقایسه ای برای کدام مورد الزامی نشده است؟ (جامعه حسابداران رسمی 88)

الف) سود و زیان جامع برای سال مالی قبل      ب) صورت سود و زیان برای سال مالی قبل

ج) سود و زیان جامع برای دوره میانی مشابه سال قبل      د) ترازنامه به تاریخ پایان دوره میانی مشابه سال قبل



7 - شرکت مبین که از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و پایان سال مالی آن منتهی به 29 اسفند ماه هر سال می باشد، گزارش های مالی میان دوره ای خود را هر شش ماه یک بار منتشر می کند. اقلام مقایسه ای صورت سود و زیان برای شش ماهه منتهی به 31 شهریور ماه 1390، کدام یک از گزینه های زیر است؟ (کتاب مجموعه پرسش های استانداردهای جمشید اسکندری)

شش ماهه منتهی به 31 شهریور ماه 1389      سال مالی منتهی به 29 به 29 اسفند ماه 1389

الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

8 - در اوایل تیر ماه 76 شرکت احمد مبلغ 420 هزار ریال زیان ناشی از کاهش ارزش بازار موجودی کالا، شناسایی نمود. این زیان بلافاصله بعد از صدور گزارش های مالی میان دوره ای سه ماهه اول، شناسایی و ثبت شد با توجه به اینکه زیان مزبور تا پایان سال بازیافت نخواهد شد، زمان شناسایی آن در گزارشهای مالی میان دوره ای چگونه است؟ (ارقام به هزار ریال) (سراسری 78)

	76/12/29	76/9/30	76/6/31	76/3/31
الف) صفر	140	140	140	140
ب) 105	105	105	105	105
ج) صفر	420	صفر	صفر	صفر
د) صفر	صفر	صفر	420	صفر

پاسخنامه:

- 1 - گزینه د - طبق نکته 5
- 2 - گزینه ج - طبق نکته 6
- 3 - گزینه ج - طبق نکته 7
- 4 - گزینه ج - طبق نکته 10
- 5 - گزینه الف - نکته 15
- 6 - گزینه د - نکته 19
- 7 - گزینه الف - طبق نکته 19
- 8 - گزینه د - طبق نکته 24





## عنوان استاندارد: مسابرداری مشارکتهای خاص

شماره استاندارد: 23

تاریخ لازم الاجرا: 1381/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: فریبا محمودی، فائزه اصغری، منصوره شه نیایی

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات:

1. مشارکت خاص: عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را بر عهده میگیرند. (بند 2)

2. انواع مشارکت خاص (بند 4)

- عملیات تحت کنترل مشترک
- دارایی های تحت کنترل مشترک
- واحدهای تحت کنترل مشترک

3. ویژگی های مشترک مشارکتهای خاص (بند 4)

- دو یا چند شریک خاص به موجب یک توافقی قراردادی با هم مرتبطند
- این توافق قراردادی، کنترل مشترک را برقرار می کند.

4. فعالیتهای فاقد توافق قراردادی برای ایجاد کنترل مشترک، مشارکت خاص محسوب نمی شود. (بند 5)

5. اگر مجری به تنهایی توان هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی فعالیت اقتصادی را داشته باشد، چنین فعالیتی مشارکت خاص تلقی نمیشود؛ بلکه به عنوان واحد تجاری فرعی مجری محسوب میشود. (بند 8)

6. شریک خاص باید در رابطه با سهم خود در عملیات تحت کنترل مشترک، اقلام زیر را در صورت های مالی جداگانه و در نتیجه در صورت های مالی تلفیقی خود شناسایی کند: (بند 11)

الف - دارایی های تحت کنترل خود و بدهی های تحمل شده توسط وی، و

ب - هزینه های تحمل شده توسط خود و سهم وی از درآمد فروش کالا یا خدمات حاصل از مشارکت خاص

7. بسیاری از فعالیتهایی که در حوزه نفت و گاز و معادن انجام میشود؛ مستلزم استفاده از داراییهای تحت کنترل مشترک است. (بند 16)

8. هر یک از شرکای خاص باید در رابطه با سهم خود در دارایی های تحت کنترل مشترک، اقلام زیر را در صورت های مالی جداگانه و در نتیجه در صورت های مالی تلفیقی خود شناسایی کند: (بند 17)

الف - سهم خود از دارایی های تحت کنترل مشترک و طبقه بندی آنها بر حسب ماهیت

ب - بدهی های تحمل شده توسط وی

ج - سهم خود از بدهی های تحمل شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص

د - سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینه های تحمل شده به وسیله مشارکت خاص

ه - هزینه هایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است.

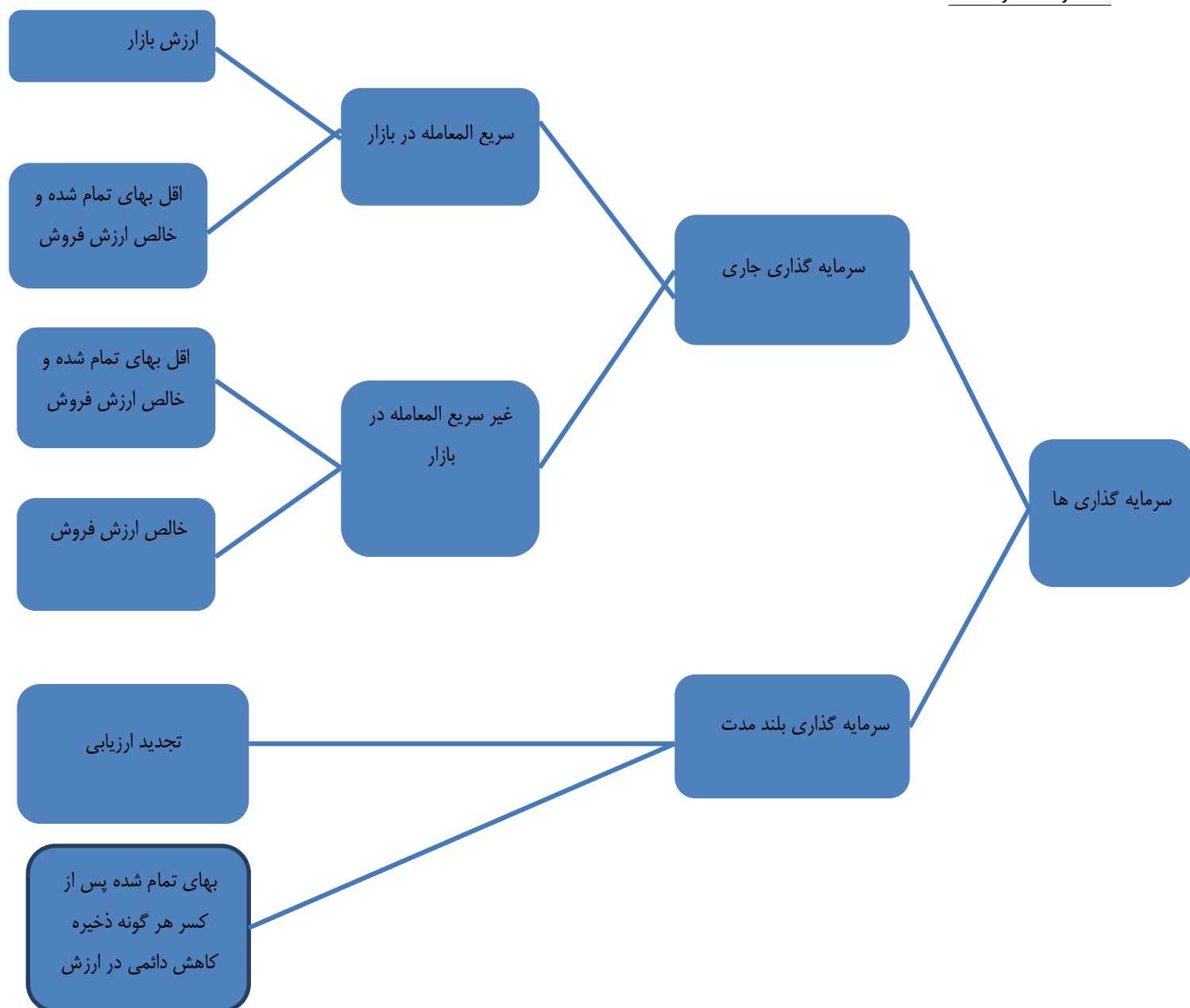
9. مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس میشود. (بند 26)

10. سهم شریک خاص به تفکیک مجموع داراییها و مجموع بدهیهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک که تشکیل مبلغ خالص سرمایه گذاری وی است، باید در ترازنامه تلفیقی منعکس شود. (بند 27 ب)

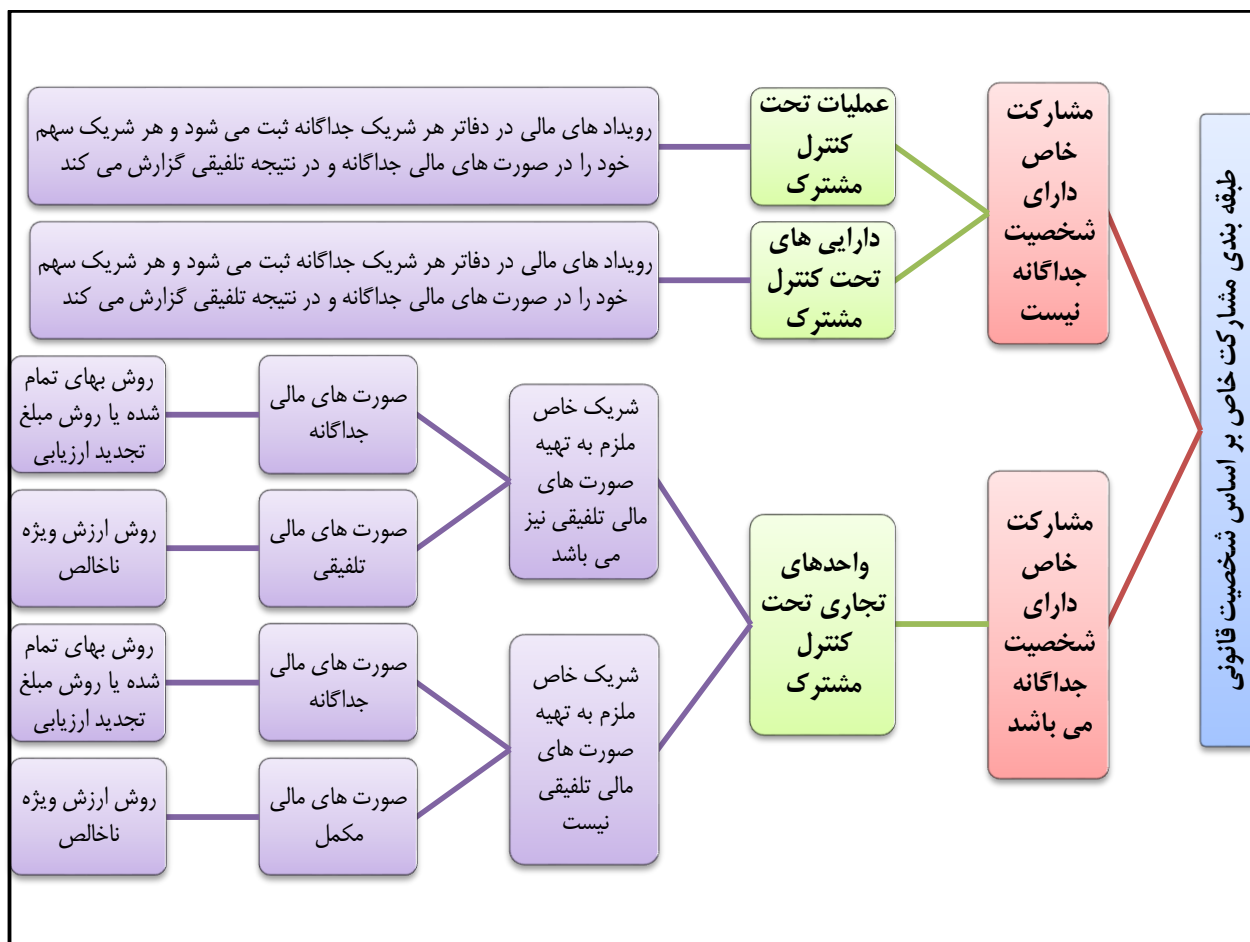
11. شریک خاص از تاریخی که کنترل مشترک خود بر واحد تجاری تحت کنترل مشترک را از دست می دهد، باید استفاده از روش ارزش ویژه ناخالص را متوقف کند. (بند 30)

12. سهم شریک خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترکی که برای واگذاری در آینده نزدیک تحصیل و نگهداری میشود یا تحت محدودیت های شدید بلند مدت فعالیت میکند و این محدودیتها توانایی واحد تجاری را برای انتقال وجوه به شریک خاص کاهش میدهد، باید بر اساس استاندارد حسابداری شماره 15 با عنوان "حسابداری سرمایه گذاری ها" به حساب گرفته شود. (بند 31)

نکته از استاندارد 15:



13: نحوه حسابداری مشارکت خاص:



14. زمانی که شریک خاص، دارایی هایی را به مشارکت خاص می فروشد یا به عنوان آورده منتقل می کند، سود یا زیان مربوط باید بر اساس محتوای معامله شناسایی شود.

تا زمانی که این دارایی ها نزد مشارکت خاص باقی بماند و به شرط این که مخاطرات و مزایای عمده مالکانه انتقال یافته باشد، شریک خاص باید فقط آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتساب به سهم سایر شرکای خاص است.

زمانی که فروش یا آورده مذکور، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری یک دارایی غیر جاری فراهم آورد، در این صورت شریک خاص باید تمام مبلغ زیان مربوط را شناسایی کند. (بند 35)

15. در مواردی که شریک خاص، دارایی هایی را از مشارکت خاص خریداری می کند تا زمانی که این دارایی ها به شخص مستقلی فروخته نشده است نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص در این معامله شناسایی کند. شریک خاص باید به روشی مشابه سهم خود را از زیان شناسایی کند، با این تفاوت که زیان را باید در صورتی بی درنگ شناسایی کرد که بیانگر کاهش در خالص ارزش فروش دارایی های جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری دارایی های غیر جاری باشد. (بند 36).

**بخش دوم: تست:**

1. در مشارکت خاص از نوع دارایی های تحت کنترل مشترک، کدامیک از اقلام زیر باید در صورتهای مالی جداگانه هر شریک خاص شناسایی شود؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری - جمشید اسکندری)

I - سهم شریک از بدهی های تحمل شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص

II - سهم شریک از هزینه های تحمل شده به وسیله مشارکت خاص

||

|

(a) بله بله

(b) بله خیر

(c) خیر بله

(d) خیر خیر

2. مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید بر اساس چه روشی منعکس شود؟ (مرور بر حسابداری مالی - نورو و دیگران)

(a) بهای تمام شده

(b) ارزش ویژه خالص

(c) ارزش ویژه ناخالص

(d) برای دارایی ها و بدهی ها روش ارزش ویژه ناخالص و در مورد درآمدها به روش ارزش ویژه خالص

3. سرمایه گذاری که بر مشارکت خاص کنترل مشترک ندارد، سهم خود را بر اساس کدامیک از روشهای زیر ممکن است گزارش نماید؟ (تالیفی)

(a) روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

(b) روش ارزش ویژه

(c) روش تجدید ارزیابی

(d) هر سه گزینه میتواند درست باشد.



4. در مشارکت خاص از نوع عملیات تحت کنترل مشترک ، کدامیک از اقلام زیر باید در صورت های مالی جداگانه هر شریک خاص شناسایی شود ؟ (مروری جامع بر حسابداری مالی -نوروش و دیگران)

I. سهم شریک از دارایی های تحت کنترل مشترک

II. سهم شریک از درآمد فروش یا خدمات حاصل از مشارکت خاص

	I	II
(الف)	بله	بله
(ب)	بله	خیر
(ج)	خیر	بله
(د)	خیر	خیر

5. شریک خاص مقداری کالا را به مبلغی بیش از مبلغ دفتری به مشارکت خاص فروخته است . چنانچه تا پایان سال مالی کالای مذکور نزد مشارکت خاص باقی مانده باشد ، شریک خاص : ( تالیفی )

(الف) باید کل سود را شناسایی کند .

(ب) اصلا نباید سود شناسایی کند .

(ج) فقط باید آن بخش از سود که قابل انتساب به سهم خود می باشد را شناسایی کند .

(د) فقط باید آن بخش از سود که قابل انتساب به سهم سایر شرکای خاص می باشد را شناسایی کند .

6. شریک خاص دارایی هایی را از مشارکت خاص خریداری نموده است . در مورد این معامله ، شریک خاص : ( تالیفی )

(الف) نباید سهم خود را از زیان مشارکت خاص شناسایی کند .

(ب) نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص شناسایی کند .

(ج) باید سهم خود را از سود مشارکت خاص بلادرنگ شناسایی کند .

(د) نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص شناسایی کند ، مگر این که این دارایی ها به شخص مستقلی فروخته شده باشد .

### سایر تست ها:

1. احمد و محمود در مشارکت خاص بین خود توافق کردند مطالبات سوخت شده به عهده احمد باشد. اگر مقداری از مطالبات محمود سوخت شود در دفاتر محمود .... (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری -جمشید اسکندری)

(a) ثبتي انجام نمیشود

(b) حساب هزینه های مشارکت خاص بستانکار میشود

(C) حساب سرمایه گذاری در مشارکت خاص بدهکار میشود

(d) حساب سرمایه گذاری در مشارکت خاص بستانکار میشود

2. با توجه به سوال 5، این رویداد در دفاتر احمد چگونه ثبت میشود؟ (مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری - جمشید اسکندری)

(a) ثبتی انجام نمیشود

(b) حساب هزینه های مشارکت خاص بستانکار میشود

(C) حساب سرمایه گذاری در مشارکت خاص بدهکار میشود

(d) حساب سرمایه گذاری در مشارکت خاص بستانکار میشود.

3. در یک مشارکت خاص از نوع دارایی های تحت کنترل مشترک که بین مرتضی و مصطفی تشکیل یافته و سوابق حسابداری جداگانه جهت ثبت معاملات نگهداری می شود، مرتضی 2 درصد فروش کارمزد دریافت می دارد و در مقابل مطالبات سوختی را که از مشارکت ناشی می شود به عهده می گیرد. اگر مطالبات سوخت ناشی از فروش های مرتضی 500,000 ریال و مصطفی 300,000 ریال باشد، حساب سرمایه گذاری در مشارکت خاص در دفاتر مرتضی از این بابت به چه مبلغی بدهکار یا بستانکار می شود؟ (مروری جامع بر حسابداری مالی - نورهوش و دیگران)

(ب) بستانکار 500,000 ریال

(الف) بدهکار 300,000 ریال

(د) ثبتی انجام نمی شود.

(ج) بستانکار 300,000 ریال

جواب:

(1) الف - نکته 8

(2) ج - نکته 9

(3) د - نکته 12

(4) ج - نکته 6

(5) د - نکته 14

(6) د - نکته 15

پاسخ سایر تست ها :

(1) ج

(2) د

(3) ج

عنوان استاندارد: گزارشگری مالی در مرحله قبل از بهره برداری

شماره استاندارد: 24

تاریخ لازم الاجرا: 1381/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: مینا اسلامی-آیدا دنیوی

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

**بخش اول: نکات**

- 1- واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، یک واحد تجاری است که بخش عمده کوششهای خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید بکار برد و یکی از شرایط زیر در مورد آن صدق کند:
  - الف. عملیات اصلی برنامه ریزی شده، شروع نشده باشد، یا
  - ب. عملیات اصلی برنامه ریزی شده، شروع شده ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد (بند 3)
- 2- فرض بر این است هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن کمتر از حدود 20٪ درآمد عملیاتی برنامه ریزی شده باشد، واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری تلقی می شود (بند 4).
- 3- مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری را می توان به سه گروه زیر طبقه بندی کرد:
  - الف) مخارجی که به منظور تحصیل داراییهای ثابت مشهود، داراییهای نامشهود و موجودی مواد و کالا تحمل می گردد. این مخارج با رعایت معیارهای شناخت در دوره وقوع به عنوان **دارایی** شناسایی می شود
  - ب) مخارجی که هر چند ممکن است به جریان منافع اقتصادی آتی کمک کند، اما به عنوان یک دارایی جداگانه قابل تشخیص نیست. این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان **هزینه** شناسایی می شود
  - ج) مخارجی که هیچ گونه منافع اقتصادی آتی ندارد و لذا در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود مانند مخارج دوران توقف غیر عادی در فعالیتهای قبل از بهره برداری، خسارات وارده به داراییها، مخارج دوباره کاری (بند 5)
- 4- درآمدهایی که به طور مشخص بیانگر باز یافت بخشی از مخارج (اعم از دارایی و هزینه) است، از مخارج مربوط کسر می شود. سود حاصل از سرمایه گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی، فروش ضایعات و فروش تولیدات آزمایشی نمونه هایی از این گونه درآمدهاست (بند 9)
- 5- به منظور انعکاس اهمیت فعالیتهای دوره های قبل از بهره برداری، دامنه صورتهای مالی ارائه شده توسط واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری باید اطلاعات انباشته را از ابتدای مرحله قبل از بهره برداری همراه اطلاعات جاری فراهم کند (بند 12)



## بخش دوم: تست ها

### 1- واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری یک واحد تجاری است که...

- 1) بخش عمده کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید به کار برد و عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع شده باشد و درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل شده باشد.
- 2) بخش جزیی کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت مشخص به کار برد و عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع نشده باشد.
- 3) بخش عمده کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید به کار برد و عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع نشده باشد.
- 4) بخش جزیی کوشش های خود را برای ایجاد یک فعالیت جدید به کار برد و عملیات اصلی برنامه ریزی شده آن شروع شده باشد ولی درآمد عملیاتی قابل توجهی از آن حاصل نشده باشد.

### 2- کدام یک از مخارج واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری می تواند به عنوان دارایی شناسایی می شود؟

- 1) مخارج دوران توقف غیرعادی در فعالیت های قبل از بهره برداری
- 2) مخارج پیش پرداخت بیمه یا حقوق و دستمزد
- 3) -مخارج دوباره کاری
- 4) مخارج نیروی کار مازاد

### 3- برای ایجاد یکنواختی فرض بر این است که هر واحد تجاری که درآمد عملیاتی آن .....درآمد عملیاتی برنامه ریزی شده باشد، واحد تجاری قبل از بهره برداری تلقی می شود.

- 1) کمتر از 10 درصد
- 2) کمتر از 20 درصد
- 3) کمتر از 50 درصد
- 4) برابر 20 درصد

### 4- کدام عبارت صحیح نیست؟

- 1) درآمد حاصل از فروش ضایعات عادی، از مخارج تولید در مرحله قبل از بهره برداری کسر می شود
- 2) سود حاصل از سرمایه گذاری موقت تسهیلات مالی دریافتی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، از مخارج سود پرداختی بابت تامین مالی کسر می شود
- 3) مخارج خسارات وارده به دارایی های واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری، از بهای تمام شده تحصیل دارایی کسر می شود.
- 4) درآمد حاصل از فروش تولیدات آزمایشی، از مخارج تولید واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری کسر می شود



## 5- کدام عبارت صحیح است؟

1) به منظور انعکاس اهمیت فعالیت های دوره های قبل از بهره برداری، دامنه صورت های مالی ارائه شده توسط واحد های تجاری در مرحله قبل از بهره برداری باید آنچنان گسترش یابد که اطلاعات انباشته را از ابتدای مرحله قبل از بهره برداری همراه اطلاعات جاری فراهم کند

2) عبارت "قبل از مرحله بهره برداری" باید در کلیه صفحات صورت های مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری درج شود

3) در صورت های مالی اولین دوره مالی پس از شروع بهره برداری باید افشا شود که واحد تجاری در دوره مالی گذشته، در مرحله قبل از بهره برداری بوده است.

3و2و1(4)

3و2(3)

3و1(2)

2و1(1)

بخش سوم: پاسخ نامه

1) گزینه 3 (طبق نکته 1)

2) گزینه 2 (طبق نکته 3)

3) گزینه 2 (طبق نکته 2)

4) گزینه 3 (طبق نکته 3 و گزینه اول و چهارم طبق نکته 4 صحیح است)

5) گزینه 4 (طبق نکته 5)

منابع

1- مروری جامع بر حسابداری مالی

2- منبع سوالات چهار گزینه ای از مجموعه 2000 سوال چهار گزینه ای حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری است



عنوان استاندارد: گزارشگری بر مسب قسمت های مختلف

شماره استاندارد: 25

تاریخ لازم الاجرا: 1381/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: فاطمه جهان شیرینی و زینب بابایی

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

1- هدف این استاندارد، تجویز مبنای گزارشگری اطلاعات مالی بر حسب قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری است. این اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات ارائه شده و نیز مناطق جغرافیایی مختلف عملیات واحد تجاری است که به استفاده کنندگان صورتهای مالی در موارد زیر کمک می‌کند:

الف. درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری

ب. ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده‌های واحد تجاری

ج. قضاوت‌های آگاهانه تر در مورد کل واحد تجاری (بند 1)

2- برخی واحدهای تجاری، محصولات و خدمات متنوعی تولید و ارائه می‌کنند یا در مناطق جغرافیایی متفاوتی فعالیت دارند که از نرخهای سودآوری، فرصتهای رشد، انتظارات آتی و مخاطرات مختلفی برخوردارند. اطلاعات در مورد انواع مختلف محصولات و خدمات یک واحد تجاری و عملیات آن در مناطق جغرافیایی متفاوت، که اغلب اطلاعات قسمت نامیده می‌شود، برای ارزیابی مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری مفید است. (بند 2)

3- هنگام ارائه ی مجموعه صورت های مالی جداگانه واحد تجاری اصلی همراه صورت های مالی تلفیقی، اطلاعات مربوط به قسمت‌ها فقط در صورت های مالی تلفیقی ارائه می‌شود. (بند 5)

4- معانی اصطلاحات به کار رفته در این استاندارد: (بند 6)

قسمت تجاری: جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازده‌ای متفاوت از سایر قسمت‌های واحد تجاری است.

قسمت جغرافیایی: جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخصی مشتمل بر یک کشور یا گروهی از کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازده‌ای متفاوت از اجزایی است که در سایر مناطق جغرافیایی فعالیت می‌کنند.

درآمد عملیاتی قسمت: عبارت است از درآمد حاصل از فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنای منطقی، قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه از فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمت‌های همان واحد تجاری ناشی شده باشد.

هزینه عملیاتی قسمت: عبارت است از هزینه‌های مرتبط با فعالیتهای اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به قسمت است اعم از اینکه مرتبط با فروش به مشتریان برون سازمانی یا معاملات با سایر قسمت‌های همان واحد تجاری باشد.



داراییهای قسمت: عبارت است از داراییهایی که به طور مستقیم قابل انتساب یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.

بدهیهای قسمت: عبارت است از بدهیهایی که مستقیماً قابل انتساب و یا بر مبنای منطقی قابل تخصیص به فعالیتهای عملیاتی قسمت باشد.

5- منشاء اصلی مخاطرات بر چگونگی سازماندهی و اداره واحدهای تجاری اثر می‌گذارد. بنابراین، ساختار سازمانی و سیستم گزارشگری مالی داخلی واحد تجاری مبنایی برای تشخیص قسمتهای آن است. مخاطرات و بازدههای یک واحد تجاری، هر دو تحت تأثیر محل جغرافیایی عملیات و نیز بازارهای آن قرار می‌گیرد. در نتیجه، قسمتهای جغرافیایی می‌تواند یکی از دو مورد زیر باشد:

الف. محل استقرار تجهیزات تولید یا ارائه خدمت و سایر داراییهای واحد تجاری، یا

ب. محل بازارها و مشتریان آن. (بند 7)

6- تعیین قسمتهای تجاری یا جغرافیایی جداگانه نیازمند قضاوت است. مدیریت واحد تجاری برای اعمال این قضاوت، هدف گزارشگری اطلاعات مالی قسمت را با توجه به این استاندارد و خصوصیات کیفی اطلاعات مالی (طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی) در نظر می‌گیرد. (بند 8)

7- اگر استهلاک یک دارایی در هزینه عملیاتی قسمت منظور شود دارایی مربوطه نیز جزء داراییهای قسمت قرار می‌گیرد. (بند 9)

8- داراییهای قسمت، داراییهای مورد استفاده برای مقاصد عمومی واحد تجاری یا دفتر مرکزی را دربر نمی‌گیرد. (بند 9)

9- داراییهای قسمت دربرگیرنده سرقفلی است که مستقیماً قابل انتساب یا بطور منطقی قابل تخصیص به قسمت است و هزینه عملیاتی قسمت شامل استهلاک سرقفلی مربوط است. (بند 9)

10- بدهیهای قسمت شامل تسهیلات دریافتی، بدهیهای مربوط به داراییهای موضوع اجاره‌های سرمایه‌ای و سایر بدهیهایی نیست که برای مقاصد تأمین مالی و نه عملیاتی تحمل می‌شود. اگر هزینه سود تضمین شده در نتیجه عملیات قسمت منعکس شود، بدهی مربوط جزء بدهیهای قسمت قرار می‌گیرد. (بند 10)

11- بدهیهای قسمتهایی که عملیات آنها عمدتاً ماهیت مالی ندارد شامل تسهیلات دریافتی و بدهیهای مشابه نیست زیرا نتیجه عملیات قسمت بیانگر سود یا زیان عملیاتی است و نه سود یا زیان پس از هزینههای مالی. (بند 10)

12- رویه‌های حسابداری قسمت شامل:

الف) رویه‌های اصلی: همان رویه‌های مورد استفاده در تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی واحد تجاری است.

ب) رویه‌های حسابداری قسمت: رویه‌های مختص گزارشگری قسمت است. مثل: تشخیص قسمت‌ها و روش قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌ها و مبنای تخصیص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی به قسمت‌ها است. (بند 13)

13- قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی در صورتی باید به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود که اکثر درآمد عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی عاید گردد و

الف. درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمتها، حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد تمام قسمت‌ها اعم از برون سازمانی یا داخلی باشد، یا

ب. نتیجه عملیات قسمت اعم از سود یا زیان حداقل ۱۰ درصد مجموع سود عملیاتی قسمتهای سود ده یا مجموع زیان عملیاتی قسمتهای زیان ده، هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد، یا

ج. داراییهای آن حداقل ۱۰ درصد جمع داراییهای تمام قسمتها باشد. (بند 14)

14- آزمون 75٪: اگر جمع درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی که قابل انتساب به قسمتهای قابل گزارش است کمتر از 75 درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد باید قسمت های دیگری به عنوان قسمت قابل گزارش مشخص شود حتی‌اگر آن قسمت‌ها زیر آستانه‌های 10 درصدی باشند. این عمل تا آنجا ادامه می‌یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمت های قابل گزارش حداقل 75 درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد. (بند 15)

15- آستانه‌های ۱۰ درصد در این استاندارد تنها برای مشخص کردن قسمتهای تجاری و جغرافیایی قابل گزارش است و رهنمودی برای تعیین اهمیت در هیچ یک از دیگر جنبه‌های گزارشگری مالی ارائه نمی‌کند. (بند 17)

16- اگر قسمتی در دوره قبلی یکی از آستانه‌های 10 درصدی را احراز کرده و قسمت قابل گزارش تلقی شده و بر مبنای قضاوت مدیریت همچنان در دوره جاری دارای اهمیت باشد باید برای دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل‌گزارش تلقی شود حتی اگر درآمد عملیاتی، نتیجه عملیات و داراییهای آن بیش از آستانه‌های 10 درصد نباشد. (بند 18)

17- چنانچه قسمتی به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد، در دوره جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل آن باید ارائه مجدد شود، به استثنای مواردی که انجام این کار عملی نباشد که در این صورت باید افشاء شود. (بند 19)

18- ارقام محاسبه‌شده در نتیجه به کارگیری یک رویه حسابداری خاص در سطح واحد تجاری، در صورت وجود مبنایی منطقی، به قسمتها تخصیص می‌یابد. برای مثال، استهلاک ماشین‌آلات اغلب در سطح کل واحد تجاری محاسبه می‌شود. اما ممکن است مبلغ کل استهلاک بر مبنای ساعات کارکرد در هر قسمت تخصیص یابد. (بند 21)

19- دارایی‌هایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت استفاده می‌شود فقط در صورتی باید به آن قسمت‌ها تخصیص یابد که درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به آن داراییها نیز به همان قسمت‌ها تخصیص داده شود. (بند 22)

20- روش تخصیص اقلام دارایی، بدهی، درآمد عملیاتی و هزینه عملیاتی به قسمتها به عواملی از قبیل ماهیت اقلام، فعالیت‌های انجام‌شده توسط قسمت و استقلال نسبی آن بستگی دارد. (بند 23)

21- جمع مبلغ هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود هر دوره قسمتقابل گزارش تجاری یا جغرافیایی (مبتنی بر مکان استقرار داراییها) که در نتیجه عملیات آن قسمت منظور شده باشد در صورتهای مالی واحد تجاری افشاء می‌شود. (بند 24)

22- در مورد قسمت جغرافیایی مبتنی بر مکان بازارها و مشتریان چنانچه با مکان استقرار داراییها متفاوت باشد و درآمد عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی برابر با حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد عملیاتی واحد تجاری از فروش به تمام مشتریان برون سازمانی باشد، واحد تجاری باید درآمد عملیاتی چنین قسمتهایی را به طور جداگانه افشاء کند. (بند 24)

23- واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشاء شده برای قسمتهای قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورتهای مالی تلفیقی یا صورتهای مالی واحد تجاری را ارائه کند. (بند 25)

- 24- در اندازه گیری و گزارشگری درآمد عملیاتی قسمت ناشی از معاملات با سایر قسمت‌ها، انتقالات بین قسمت‌ها باید بر مبنای اندازه گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمتگذاری انتقالات از آن استفاده می‌کند. (بند 26)
- 25- مبنای قیمت گذاری انتقالات بین قسمت‌ها و هر تغییر مربوط باید در صورتهای مالی افشا شود. (بند 26)
- 26- تغییرات در رویه‌های حسابداری بکار گرفته شده برای گزارشگری قسمت که تأثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت دارد، باید افشا شود. (بند 27)
- 27- چنانچه واحد تجاری نحوه تشخیص قسمت‌های خود را تغییر دهد و اطلاعات دوره گذشته قسمت را به دلیل عملی نبودن بر مبنای جدید ارائه مجدد نکند، به منظور مقایسه، واحد تجاری باید اطلاعات قسمت را در سالی که نحوه تشخیص قسمت‌ها را تغییر داده است، بر مبنای قسمت‌های قدیم و جدید گزارش کند. (بند 27)

## تست‌ها:

1) کدامیک از جملات زیر صحیح نیست :

- الف) دارایی‌های قسمت شامل سرقفلی قابل انتساب به قسمت می‌باشد.
- ب) دارایی‌های قسمت شامل دارایی‌های موضوع اجاره‌های سرمایه‌ای نیز می‌باشد.
- ج) دارایی‌های قسمت دارایی‌های مورد استفاده برای مقاصد عمومی واحد تجاری را نیز دربرمی‌گیرد.
- د) دارایی‌های قسمت شامل دارایی‌های مورد استفاده مشترک دو یا چند قسمت که بر مبنای منطقی قابل تخصیص است نیز می‌باشد.

منبع: تست 721 و صفحه 173، کتاب مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای استانداردهای حسابداری تألیف جمشید اسکندری تالیفی

- 2- قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه‌های 10٪ مربوط به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شده باشد و در دوره جاری درآمد عملیاتی نتیجه عملیات و دارایی‌های آن کمتر از آستانه‌های 10٪ باشد:
- الف) تحت هیچ شرایطی نباید در دوره جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود.
- ب) چنانچه قسمت مذکور سود ده باشد باید در دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود.
- ج) چنانچه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری همچنان دارای اهمیت باشد باید در دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود.
- د) چنانچه پیش‌بینی شود در دوره آتی به یکی از آستانه‌های 10٪ می‌رسد باید در دوره جاری نیز به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود.

منبع: سوال 726 صفحه 175 کتاب مجموعه پرسش‌های چهارگزینه‌ای استانداردهای حسابداری تألیف جمشید اسکندری تالیفی

3- کدامیک از موارد زیر در صورتهای مالی واحد تجاری برای هر قسمت قابل گزارش افشانی شود؟

الف) جمع مخارج سرمایه ای

ب) هزینه های مالی قابل انتساب به قسمت

ج) هزینه استهلاک دارایی های ثابت مشهود

د) جمع درآمد عملیاتی فروش به سایر قسمت ها

منبع: سوال 740 صفحه 179 کتاب مجموعه پرسش های چهار گزینه ای استاندارد های حسابداری تالیف جمشید اسکندری تالیفی

4- طبق استاندارد حسابداری ایران در مورد گزارشگری بخش ها آزمون 75٪ در مورد تعیین بخش های با اهمیت از لحاظ .... کاربرد داشته و در هر حال تعداد بخش های با اهمیت ... است.

الف) درآمد زایی - بدون محدودیت

ب) درآمد زایی - حداکثر 10 واحد

ج) سود آوری و زیان دهی - حداکثر 8 واحد

د) سود آوری و زیان دهی - بدون محدودیت

منبع: آزمون سراسری 79

5- در گزارشگری بخش ها فروش کالا به سایر بخش ها (بخش های داخلی) جزء درآمدهای یک بخش اقتصادی ....

الف) گزارش میشود

ب) گزارش نمی شود

ج) چنانچه 75٪ درآمد کل بخش باشد گزارش می شود

د) چنانچه حد اقل 10٪ درآمد کل یک بخش باشد گزارش می شود

منبع: آزمون سراسری 81

6- درآمد عملیاتی شرکت آلفا در قالب 7 بخش به شرح زیر است:

150(1) 200(2) 250(3) 70(4) 100(5) 230(6) 80(7)

با توجه به این که 40٪ از درآمد بخش های 1 و 2 و 4 و 7 از محل فروش به اشخاص وابسته است بخش های با اهمیت مشمول گزارشگری با اعمال آزمون 75٪ کدامند؟

الف) 3 و 6

ب) 2 و 3 و 6

ج) 1 و 2 و 3 و 6

د) 1 و 2 و 3 و 5 و 6

منبع: آزمون سراسری 82



7- اطلاعات زیر مربوط به شرکت بتا در سال 1386 است :

میلیارد ریال

درآمد عملیاتی ناشی از مبادلات با اشخاص غیر وابسته 800

درآمد عملیاتی ناشی از مبادلات با اشخاص وابسته 140

درآمد غیر عملیاتی 200

یک قسمت تجاری در صورتی قسمت قابل گزارش است که درآمد آن از ..... میلیارد ریال بیشتر باشد .

الف) 80      ب) 94      ج) 100      د) 114

منبع : آزمون سراسری 88

8- مجموع درآمد عملیاتی قسمت های قابل گزارش باید....

الف) حداقل 75٪ جمع درآمد های عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد

ب) حداقل 75٪ جمع درآمد عملیاتی و غیر عملیاتی واحد تجاری باشد

ج) حداقل 75٪ جمع درآمد عملیاتی قسمت های سودده باشد

د) حداقل 75٪ جمع سود عملیاتی قسمت های سود ده و یا زیان ده قسمت های عملیاتی زیان ده هر کدام که قدر مطلق آن بزرگ تر است باشد

منبع : آزمون حسابداران رسمی 1386

**پاسخنامه :**

1) گزینه ج- گزینه الف درست است. طبق نکته 9

گزینه ب درست است .

گزینه ج نادرست است. طبق نکته 8

گزینه د درست است . طبق نکته 4 و 19

2) گزینه ج - طبق نکته 16

3) گزینه ب - گزینه ج نادرست است. طبق نکته 21

4) گزینه الف - طبق نکته 14

5) گزینه الف - طبق نکته 4

6) گزینه د - طبق نکته 10 و 14

آزمون 10٪ آزمون 75٪

×90	×	150(1)
×120	×	200(2)
×250	×	250(3)
42	-	70(4)
×100	-	100(5)
× 230	×	230(6)
	<u>48</u>	- 80 (7)
880		1080

حد آستانه : 108

$$940 * 0.1 = 94 \quad 8008 + 140 = 940$$

(7) گزینه ب - طبق نکته 10



## عنوان استاندارد: فعالیتهای کشاورزی

شماره استاندارد: 26

تاریخ لازم الاجرا: 1383/12/29

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: الهه زمان، مریم اشرفی، مائده نعمتی، فریبا نازی

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

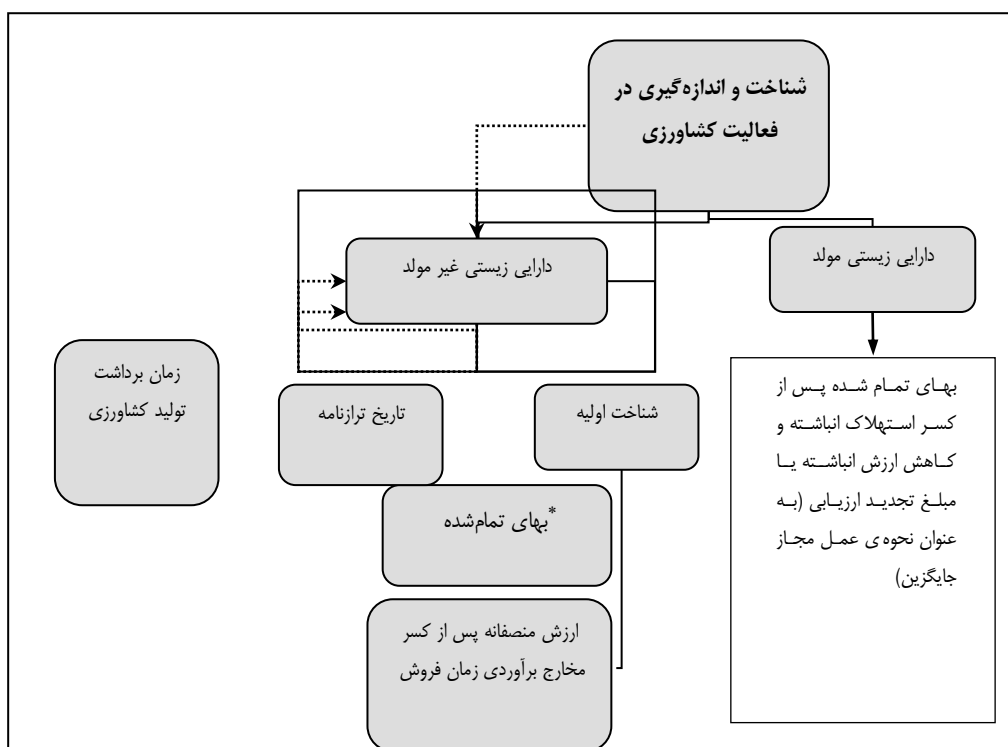
1- واحد تجاری باید دارایی زیستی یا تولید کشاورزی را فقط زمانی شناسایی کند که:

الف. کنترل دارایی را در نتیجه رویدادهای گذشته بدست آورده باشد،

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

ج. ارزش منصفانه یا بهای تمام شده دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد. (بند 12)

2- شکل زیر، چگونگی شناخت و اندازه‌گیری فعالیتهای کشاورزی را به طور خلاصه نمایش می‌دهد (بند 14 و 15):



\*: استفاده از این روش تنها در زمان شناخت اولیه صورت می‌گیرد.

3- در صورتی که چند بازار فعال برای دارایی زیستی غیر مولد به تولید کشاورزی وجود داشته باشد از مربوط ترین قیمت بازار استفاده می‌کنیم. (بند 19)

4- واحدهای تجاری، غالباً قراردادهایی برای فروش دارایی زیستی خود منعقد میکنند. اگر قیمت قرارداد با ارزش جاری بازار متفاوت باشد، برای تعیین ارزش منصفانه دارایی زیستی از همان ارزش جاری استفاده میشود. (بند 18)

5- در صورتی که بازار فعالی وجود نداشته باشد، واحد تجاری از یک یا چند مورد زیر، به شرط دسترسی، برای تعیین ارزش منصفانه استفاده می‌کند:

- قیمت‌های تضمینی اعلام شده توسط دولت،
  - آخرین قیمت معامله در بازار، مشروط بر این که در فاصله زمانی بین تاریخ آن معامله و تاریخ ترازنامه تغییر قابل ملاحظه‌ای در شرایط اقتصادی رخ نداده باشد،
  - قیمت‌های بازار دارایی‌های مشابه با در نظر گرفتن تعدیلاتی که تفاوتها را منعکس می‌کند، و
  - معیارهای خاص مانند ارزش میوه براساس جعبه و ارزش گله گوشتی بر حسب کیلوگرم گوشت (بند 20).
- 6- درآمد ناشی از شناخت اولیه دارایی زیستی غیر مولد به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش و درآمد یا هزینه ناشی از تغییر ارزش آن، باید در سود و زیان دوره وقوع منظور شود. (بند 23)
- 7- در صورت عدم امکان اندازه گیری ارزش منصفانه دارایی زیستی غیر مولد به گونه ای اتکاپذیر، دارایی باید بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش، اندازه گیری شود. (بند 26)
- 8- واحد تجاری، تولید کشاورزی را در زمان برداشت، به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری می‌کند. (بند 28)
- 9- در صورت کمک بلاعوض دولت به شکل دارایی زیستی، ارزش دارایی معادل ارزش منصفانه آن پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش در زمان شناخت اولیه است. (بند 30)

## بخش دوم: سوالات چهار گزینه ای

1- در صورتی که چند بازار فعال برای دارایی زیستی غیر مولد به تولید کشاورزی وجود داشته باشد: (تالیفی)

- 1) از میانگین قیمت های بازارهای فعال استفاده می‌کنیم.
- 2) از مربوط ترین قیمت بازار استفاده می‌کنیم.
- 3) به طور اختیاری از هر قیمت هر کدام استفاده می‌کنیم.
- 4) از قابل اتکاترین قیمت استفاده می‌کنیم.

2- یک واحد تجاری، قراردادی الزام آور برای فروش دارایی زیستی خود منعقد کرده است که با ارزش جاری بازار متفاوت است. برای تعیین ارزش منصفانه دارایی زیستی: (تالیفی)

- 1) ارزش منصفانه همان ارزش قرارداد الزام آور میباشد.
- 2) ارزش منصفانه اقل ارزش قرارداد و ارزش جاری بازار میباشد.
- 3) ارزش منصفانه همان ارزش جاری میباشد.
- 4) ارزش منصفانه اکثر ارزش جاری و قرارداد میباشد.

### 3- تولیدات کشاورزی باید در زمان برداشت بر چه مبنایی اندازه گیری شوند؟ (منبع: 2000 تست ، تست 204)

- 1) بهای تمام شده
- 2) مبلغ تجدید ارزیابی
- 3) خالص ارزش فروش
- 4) بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته یا تجدید ارزیابی

### 4- دارایی زیستی غیر مولدی که قیمت یا ارزش بازار آن در دسترس نیست و سایر برآوردهای ارزش منصفانه آن به وضوح غیر قابل اتکاست ، بر چه مبنایی اندازه گیری می شود؟ (منبع : 2000 تست ، تست 212)

- 1) بهای تمام شده
- 2) بهای تمام شده پس از کسر هرگونه کاهش ارزش انباشته
- 3) جریان های نقد آتی مورد انتظار
- 4) شناسایی نمی شود.

### 5- درآمد یا هزینه ناشی از تغییر در ارزش منصفانه دارایی های زیستی غیر مولد (منبع : کتاب جمشید اسکندری، تست 751)

- 1) در صورت سود و زیان جامع منعکس می شود.
- 2) در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی افشا می شود.
- 3) به عنوان بخشی از فعالیتهای عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می شود.
- 4) تحت عنوان درآمد یا هزینه غیر عملیاتی در صورت سود و زیان منعکس می شود.

### 6- کدام رویکرد برای اندازه گیری دارایی های زیستی استفاده می شود؟ (تالیفی)

- 1) ارزش منصفانه
- 2) بهای تمام شده
- 3) ارزش منصفانه - بهای تمام شده
- 4) اقل بهای تمام شده یا بازار

### 7- دارایی زیستی مولد به چه مبلغی و از چه زمانی باید شناسایی و گزارش شود؟ (سراسری سال 87)

- 1) به ارزش منصفانه در زمان شناخت اولیه
- 2) به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته در زمان شناخت اولیه
- 3) به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش در زمان شناخت اولیه
- 4) به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته پس از شناخت اولیه دارایی

## 8- سود و زیان ناشی از ارزشیابی دارایی های زیستی غیر مولد، چگونه در صورتهای مالی منعکس می شود؟ (تالیفی)

- 1) زیان ناشی از ارزشیابی در صورت سود و زیان ارایه می شود، لیکن سود تحقق نیافته تلقی و در حقوق صاحبان سهام گزارش می شود.
- 2) زیان ناشی از ارزشیابی در صورت سود و زیان ارایه می شود، لیکن سود افزایش ارزش، شناسایی نمی شود.
- 3) سود و زیان تحقق نیافته تلقی و در حقوق صاحبان سهام گزارش می شود.
- 4) سود و زیان کلا تحقق یافته تلقی و در صورت سود و زیان دروه گزارش میشود.

## 9- دارایی های زیستی غیر مولد، در هنگام شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ترتیب به چه ارزشی در ترازنامه منعکس می شوند؟ (تالیفی)

- 1) بهای تمام شده - بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش انباشته
- 2) ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش - بهای مستهلک شده پس از کسر زیان انباشته و یا تجدید ارزیابی به عنوان نحوه عمل جایگزین.
- 3) بهای تمام شده - بهای مستهلک شده پس از کسر زیان انباشته و یا تجدید ارزیابی به عنوان نحوه عمل جایگزین.
- 4) ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش - ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی فروش

## پاسخنامه

- 1- گزینه 2. مطابق نکته 1.
- 2- گزینه 3. مطابق نکته 4
- 3- گزینه 3. مطابق نکته 8.
- 4- گزینه 2. مطابق نکته 7.
- 5- گزینه 3. مطابق نکته 6.
- 6- گزینه 3. مطابق نکته 7.
- 7- گزینه 4. مطابق نکته 2.
- 8- گزینه 4. مطابق نکته 6.
- 9- گزینه 4. مطابق نکته 2.



## عنوان استاندارد: طرح های مزایای بازنشستگی

شماره استاندارد: 27

تاریخ لازم الاجرا: 1384/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: مینا اسلامی-آیدا دنیوی

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

بخش اول: نکات

- 1 - طرحهای مزایای بازنشستگی که شخصیت حقوقی جداگانه‌ای ندارند نیز در صورت گزارشگری مستقل، مشمول این استاندارد می‌باشند. (بند 2)
- 2- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری : عبارت است از ارزش فعلی پرداختهای مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفروضات ا کچوئری محاسبه می‌شود. خالص داراییهای طرح (ارزش ویژه طرح) عبارت است از داراییهای طرح منهای بدهیهای آن غیر از ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری (بند 5)
- 3- اگرچه ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری تعهد طرح می‌باشد اما به موجب این استاندارد به عنوان بدهی در صورتهای مالی طرح شناسایی نمی‌شود بلکه در زیر ترازنامه و یادداشت‌های توضیحی افشا می‌گردد (بند 6)
- 4- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری باید بر اساس موارد زیر محاسبه شود
  - پرداخت های مورد انتظار طبق شرایط طرح
  - سنوات خدمت اعضا تا تاریخ مورد نظر
  - سطح حقوق و مزایای جاری اعضا (بند 9)
- 5- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر ا کچوئری که بر اساس حقوق و مزایای جاری است تعهدات مربوط به مزایا را تا تاریخ گزارش ا کچوئری افشا می‌کند (بند 12)
- 6- ارزیابی مبتنی بر ا کچوئری باید حداقل هر سه سال یکبار انجام شود. (بند 14)
- 7- حق بیمه‌های دریافتی باید به **مبالغ قابل دریافت** اندازه‌گیری و گزارش شود مشروط به اینکه **جریان منافع اقتصادی** مرتبط با حق بیمه به درون طرح **محتمل** باشد. (بند 18)
- 8- حق بیمه‌های دریافتی، مبالغی است که در تاریخ گزارشگری طرح از اعضا، کارفرمایان و دولت قابل دریافت می‌باشد. حق بیمه مبتنی بر تعهدات قانونی یا قراردادی است (بند 19)
- 9- داراییهای ثابت مشهود مورد استفاده برای اداره عملیات طرح، باید به بهای تمام شده یا مبلغ تجدید ارزیابی (به کسر استهلاک انباشته) اندازه‌گیری و گزارش شود (بند 20)



10- برای تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، صورتهای مالی طرح باید شامل موارد زیر باشد

- ترازنامه
- صورت تغییرات در خالص داراییها
- صورت درآمد و هزینه
- یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی (بند 21)

11- در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی باید ارتباط بین ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری و ارزش منصفانه خالص داراییهای طرح (به استثنای داراییهای ثابت مشهود) و خط مشی تأمین مالی مزایای بازنشستگی تبیین شود (بند 23)

12- باتوجه به ویژگیهای متفاوت انواع سرمایه‌گذاریها، از مبانی زیر برای تعیین ارزش منصفانه آنها استفاده می‌شود (بند 24)

- سرمایه‌گذاری در سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس ← ارزش بازار
- سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتهای ← مبلغ تجدید ارزیابی
- سرمایه‌گذاری با درآمد ثابت (مانند اوراق مشارکت) در صورتی که مدیریت طرح قصد نگهداری این اوراق تا سررسید را داشته باشد ← مبلغ دفتری
- در صورتی که قصد نگهداری نداشته باشد ← ارزش بازار

13- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری باید زیر ترازنامه افشا شود (بند 26)

## بخش دوم: تست ها

1- ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری....

- 1) به عنوان بدهی در صورت های مالی طرح شناسایی نمی‌شود
- 2) تعهد طرح محسوب نمی‌گردد
- 3) نیازی به افشا ندارد
- 4) ارزش ویژه طرح محسوب می‌گردد

2- کدام عبارت صحیح نیست؟

- 1) حق بیمه های دریافتی باید به مبالغ قابل در یافت اندازه گیری و گزارش شود مشروط بر اینکه جریان منافع اقتصادی مرتبط با حق بیمه به درون طرح محتمل باشد
- 2) حق بیمه های دریافتی، مبالغی است که در تاریخ گزارشگری طرح صرفا از اعضا قابل دریافت می‌باشد
- 3) حق بیمه های دریافتی، لزوما مبتنی بر تعهدات قانونی یا قراردادی نیست.

3و2و1(4)

3و2(3)

3و1(2)

2و1(1)

## 3- صورت های مالی طرح های مزایای بازنشستگی شامل کدام مورد نیست؟

1)ترازنامه

2)صورت جریان وجوه نقد

3)صورت درآمد و هزینه

4)صورت تغییرات در خالص دارایی ها

4-طبق استاندارد شماره 27، کدام یک از مبانی زیر برای تعیین ارزش منصفانه سرمایه گذاری در سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس استفاده می شود؟

1)بهای تمام شده

2)مبلغ تجدید ارزیابی

3)ارزش بازار

4)ارزش اسمی

## 5- کدام عبارت صحیح است؟

1)ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری، عبارت است از ارزش فعلی پرداخت های مورد انتظار به اعضای طرح بابت سنوات خدمت گذشته آنان که بر مبنای مفاوضات اکچوئری محاسبه می شود.

2)خالص دارایی های طرح عبارت است از داراییهای طرح منهای بدهیهای آن شامل ارزش فعلی مزایای بازنشستگی مبتنی بر اکچوئری

1	2
1)بله	بله
2)بله	خیر
3)خیر	بله
4)خیر	خیر

بخش سوم: پاسخ نامه

1)گزینه 1 طبق نکته 3

2)گزینه 3(طبق نکته 8 جمله دوم و سوم نا درست است و جمله اول طبق نکته 7 صحیح است)

3)گزینه 2(طبق نکته 10)

4)گزینه 3(طبق نکته 12)

5)گزینه 2(طبق نکته 2)

منابع

1-مروری جامع بر حسابداری مالی

2-منبع سوالات چهار گزینه ای از مجموعه 2000 سوال چهار گزینه ای حسابداری مالی و استاندارد های حسابداری است.



## عنوان استاندارد: فعالیت های بیمه عمومی

شماره استاندارد: 28

تاریخ لازم الاجرا: 1386/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: اعظم لوءلوعی، فائزه جمشیدوند، سمیرا حشمتی

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

## بخش اول: نکات

- 1) درآمد حق بیمه باید از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و به محض اینکه حق بیمه به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد، شناسایی شود. (بند 4)
- 2) درآمد حق بیمه این نوع بیمه‌ها متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی شناسایی می‌شود. (بند 5)
- 3) چنانچه بیمه‌گر براساس قوانین و مقررات مبالغی را از جانب سازمانهای دولتی یا سایر اشخاص ثالث از بیمه‌گذار دریافت کند و بدون دخل و تصرف آن را به حساب ذینفع واریز کند، این مبالغ درآمد بیمه‌گر تلقی نمی‌شود. (بند 6)
- 4) درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه‌نامه (برای بیمه‌های مستقیم) یا در طول دوره پذیرش غرامت (برای بیمه‌های اتکایی) شناسایی شود مگر اینکه الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه یکنواخت نباشد که در این صورت درآمد حق بیمه متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی، شناسایی می‌شود. (بند 7)
- 5) بیمه‌گر ممکن است اطلاعات کافی جهت تشخیص بیمه‌نامه‌های صادر شده در اواخر سال مالی که تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای آن قبل از تاریخ ترازنامه است، نداشته باشد. این نوع بیمه‌نامه‌ها را بیمه‌نامه‌های بین راهی می‌گویند. (بند 14)
- 6) مبلغ بیمه‌نامه‌های بین راهی براساس تجارب گذشته و رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برآورد می‌شود و حصه عاید شده آن به عنوان درآمد حق بیمه شناسایی می‌شود. (بند 14)
- 7) بخشی از حق بیمه مرتبط با بیمه‌نامه‌های صادره طی دوره مالی که قابل انتساب به پوشش خطر بعد از پایان دوره مالی است به عنوان حق بیمه عاید نشده شناسایی می‌شود. (بند 15)
- 8) در مواردی که الگوی وقوع خطر در طول دوره بیمه‌نامه تقریباً یکنواخت است برای محاسبه حق بیمه عاید نشده از روش تناسب زمانی استفاده می‌شود. شیوه‌های محاسبه حق بیمه عاید نشده در روش تناسب زمانی برای بیمه‌نامه‌های سالانه شامل روزانه (1/365)، ماهانه (1/24)، فصلی (1/8) و سالانه (1/2) است. (بند 17)
- 9) در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می‌شود، روش تناسب زمانی باید به گونه‌ای انتخاب و بکار گرفته شود که دقت آن از روش فصلی (یا روش 1/8) کمتر نباشد. (بند 18)
- 10) چنانچه دوره بیمه‌نامه بیش از یک سال باشد، در اعمال روش تناسب زمانی حق بیمه یکساله در محاسبات مدنظر قرار می‌گیرد و حق بیمه مازاد بر یک سال، به طور کامل به عنوان حق بیمه عاید نشده محسوب می‌گردد. (بند 19)
- 11) بدهی بابت خسارت معوق باید برای بیمه‌های مستقیم و اتکایی شناسایی شود. مبلغ خسارت معوق باید بیانگر برآورد معقولی از مخارج لازم برای تسویه تعهد فعلی در تاریخ ترازنامه باشد. (بند 20)
- 12) بدهی بابت خسارت معوق باید شامل مبالغ زیر باشد:

الف. خسارت واقع شده‌ای که گزارش نشده است،



ب. خسارت گزارش شده‌ای که پرداخت نشده است،

ج. خسارتی که به طور کامل گزارش نشده است و

د. مخارج برآوردی تسویه خسارت. (بند 21)

13) تعدیل بدهی خسارت معوق بر اساس اطلاعاتی که پس از شناخت اولیه بدست می‌آید ضروری است. (بند 27)

14) مبالغ دریافتی از بیمه‌گر اتکایی بابت خسارت واقع شده، اعم از گزارش شده و گزارش نشده، باید در دوره وقوع از یک طرف به‌عنوان دارایی و از طرف دیگر به‌عنوان درآمد بیمه‌گر واگذارنده شناسایی شود و نباید حسب مورد با بدهی یا هزینه مربوط تهاتر شود. (بند 28)

15) چنانچه حق بیمه‌های عاید نشده برای پوشش خسارت مورد انتظار مربوط به بیمه‌نامه‌های منقضی نشده در تاریخ ترازنامه کافی نباشد باید ذخیره تکمیلی لازم برای آن شناسایی شود. (بند 29)

16) برای تعیین ذخیره تکمیلی، مجموع حق بیمه عاید نشده هر رشته با مجموع خسارت مورد انتظار و هزینه‌های مربوط به آن مقایسه و در صورت وجود کسری، ذخیره تکمیلی شناسایی می‌شود. (بند 30)

17) حق بیمه اتکایی واگذاری به بیمه‌گران اتکایی باید توسط بیمه‌گر واگذارنده از تاریخ شروع پوشش بیمه‌ای و طی دوره تأمین خسارت قرارداد بیمه اتکایی، به‌طور یکنواخت طی دوره پوشش بیمه‌ای یا متناسب با الگوی وقوع خطر، به‌عنوان هزینه بیمه اتکایی واگذاری در صورت سود و زیان شناسایی شود. (بند 31)

18) حق بیمه واگذاری به بیمه‌گران اتکایی به‌عنوان هزینه شناسایی می‌شود و با درآمد حق بیمه تهاتر نمی‌گردد (بند 33).

19) خسارت دریافتی یا دریافتی از بیمه‌گران اتکایی نیز توسط بیمه‌گر مستقیم به‌عنوان درآمد شناسایی می‌گردد و با هزینه خسارت یا هزینه حق بیمه اتکایی واگذاری تهاتر نمی‌شود. (بند 33)

20) حق بیمه اتکایی واگذاری در بیمه‌های اتکایی نسبی به‌طور هماهنگ با بیمه‌های مستقیم مربوط به‌عنوان هزینه شناسایی می‌گردد. (بند 34)

21) هزینه بیمه اتکایی واگذاری در بیمه‌های اتکایی غیرنسبی نیز معمولاً طی دوره بیمه اتکایی به‌طور یکنواخت به‌عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود. (بند 34)

22) کارمزدهای دریافتی و دریافتی از بیمه‌گر اتکایی طبق شرایط بیمه اتکایی تعلق می‌گیرد و بنابراین در زمان شروع پوشش بیمه اتکایی به‌عنوان درآمد شناسایی می‌شود. (بند 35)

23) سهم بیمه‌گر مستقیم از مشارکت در سود (کارمزد منافع) دریافتی یا دریافتی از بیمه‌گر اتکایی، طبق مبنای تعهدی صرف نظر از زمان دریافت آن، در زمان تحقق به‌عنوان درآمد شناسایی می‌شود. (بند 36)

24) مخارج تحصیل بیمه نامه‌ها باید در زمان وقوع به‌عنوان هزینه دوره شناسایی شود. (بند 44)



## بخش دوم: سوالات چهارگزینه ای

1- بدهی بابت خسارت معوق برای بیمه های مستقیم و اتکایی، کدام موارد را شامل نمی شود؟

- 1) مخارج برآوردی تسویه خسارت
  - 2) خسارت واقع شده ای که هنوز گزارش نشده است.
  - 3) خسارت واقع شده ای که هنوز مبلغ آن برآورد و گزارش نشده است.
  - 4) خسارتی که کارشناسان بیمه براساس گزارش پیش بینی مراجع رسمی حوادث غیر مترقبه از وقوع حادثه ای برآورد می کنند.
- (منبع سوال: آزمون حسابدار رسمی 1386)

2- درآمد حق بیمه های مستقیم و بیمه های اتکایی چگونه شناسایی می شود؟

	بیمه های مستقیم	بیمه های اتکایی
1	در زمان وصول وجه نقد	در طول دوره بیمه نامه
2	در زمان وصول وجه نقد	در طول دوره پذیرش غرامت
3	در طول دوره بیمه نامه	در طول دوره بیمه نامه
4	در طول دوره بیمه نامه	در طول دوره پذیرش غرامت

(مجموعه پرسشهای چهارگزینه ای استاندارد های حسابداری-جمشید اسکندری، استاندارد 28، سوال 773)

3- طبق استاندارد حسابداری ایران، برای شناسایی درآمد حق بیمه و حق بیمه عاید نشده، از کدامیک از روش های زیر استفاده می شود؟

	روش تناسب زمانی	روش درصد ثابت
1	بله	بله
2	بله	خیر
3	خیر	بله
4	خیر	خیر

(مجموعه پرسشهای چهارگزینه ای استاندارد های حسابداری-جمشید اسکندری، استاندارد 28، سوال 775)



## 4- کدامیک از عبارات زیر صحیح است؟

- 1) تعدیل بدهی خسارت معوق براساس اطلاعات آتی به عنوان اصلاح اشتباه تلقی می‌شود.
  - 2) مبالغ دریافتی از بیمه گر اتکایی بابت خسارت واقع شده باید در دوره وقوع با هزینه مربوط تهاثر شود.
  - 3) مبالغ قابل پرداخت بابت خسارت و مخارج تعیین و تسویه خسارت به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود.
  - 4) مبالغ قابل بازیافت خسارت، ناشی از اموال اسقاطی یا حق جانشینی به عنوان درآمد دوره شناسایی می‌شود.
- (مجموعه پرسشهای چهارگزینه ای استاندارد های حسابداری - جمشید اسکندری، استاندارد 28، سوال 778)

## 5- کدام عبارت صحیح است؟

- 1) درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره بیمه نامه برای بیمه های مستقیم شناسایی شود.
  - 2) درآمد حق بیمه باید به طور یکنواخت در طول دوره پذیرش غرامت برای بیمه های اتکایی شناسایی شود.
  - 3) درآمد حق بیمه باید به طور متناسب با الگوی وقوع خطر برآوردی شناسایی شود.
  - 4) با توجه به شرایط وقوع خطر برآوردی هر سه مورد صحیح است.
- (2000 سؤال چهارگزینه ای حسابداری مالی - دکتر کرمی و ...، فصل 3 - سوال 232)

## 6- اجزای تشکیل دهنده مخارج نهایی جبران خسارت توسط بیمه گر، شامل کدامیک از مبالغ زیر است؟

I. مخارج تعیین خسارت

II. حق الزحمه خدمات کارشناسی و حقوقی

III. مخارج غیرمستقیمی که بتوان با هر خسارت مرتبط دانست.

III, II, I (4)

III, II (3)

III, I (2)

II, I (1)

(2000 سؤال چهارگزینه ای حسابداری مالی - دکتر کرمی و ...، فصل 3 - سوال 245)

## 7- کارمزدهای دریافتی و دریافتی از بیمه گر اتکایی در زمان ..... به عنوان درآمد طبق مبنای ..... شناسایی می‌شود.

1) دریافت وجه بیمه - نقدی

2) شروع پوشش بیمه اتکایی - نقدی

3) دریافت وجه بیمه - تعهدی

4) بیمه گر اتکایی قبول کننده - بیمه اتکایی

(2000 سؤال چهارگزینه ای حسابداری مالی - دکتر کرمی و ...، فصل 3 - سوال 254)

8- در مواردی که حق بیمه متناسب با گذشت زمان به عنوان درآمد شناسایی می شود، روش تناسب زمانی باید به گونه ای انتخاب و به کار گرفته شود که دقت آن از روش ..... کمتر نباشد.

1) فصلی (1/8)                      2) سالانه (1/2)                      3) ماهانه (1/24)                      4) روزانه (1/365)

(مروری جامع بر حسابداری مالی - دکتر نوروش، کرمی و...، فصل 3 - سوالات آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران سال 88 - سوال 18)

### پاسخ نامه

- 1) 4 و طبق نکته 12
- 2) 4 و طبق نکته 4
- 3) 2 و طبق نکته 8
- 4) 3 و طبق نکته 13 و 14
- 5) 4 و طبق نکته 4
- 6) 4 و طبق نکته
- 7) 4 و طبق نکته 22
- 8) 1 و طبق نکته 9





عنوان استاندارد: فعالیت های سافت املاک

شماره استاندارد: 29

تاریخ لازم الاجرا: 1389/1/1

درس: حسابداری پیشرفته 1

تهیه کنندگان: شمسیان، کریمی، عبدالله پور

استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات

نکته 1 - هدف این استاندارد تجویز روشهای حسابداری درآمد و مخارج مرتبط با فعالیتهای ساخت املاک است. (بند 1)

نکته 2 - این استاندارد در مورد واحدهای تجاری که به فعالیتهای ساخت املاک مشغول هستند، صرف نظر از اینکه این عملیات جزء فعالیتهای اصلی آنها باشد یا خیر، کاربرد دارد و برای ساخت املاک که با هدف استفاده توسط واحد تجاری انجام می شود، کاربرد ندارد. (بند 4 و 3)

نکته 3 - ویژگی اصلی فعالیتهای ساخت املاک این است که در بیش از یک دوره مالی انجام می شود. (بند 8)

نکته 4 - ماهیت فعالیتهای ساخت به گونه ای است که مابه ازای فروش آن ممکن است در زمانهای متفاوت و به مبالغ مختلف دریافت شود. (بند 9)

نکته 5 - زمین نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک، چنانچه هیچ نوع فعالیت ساخت بر روی آن انجام نشده باشد و انتظار نمی رود فعالیتهای ساخت طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری تکمیل شود:

الف) باید به عنوان دارایی غیر جاری طبقه بندی شود. (بند 12)

ب) به بهای تمام شده پس از کسر هر گونه کاهش ارزش انباشته انعکاس یابد. (بند 13)

نکته 6 - مخارج ساخت املاک شامل این موارد می شود:

الف) مخارجی که به طور مستقیم به فعالیتهای ساخت قابل انتساب است شامل

❖ مخارج تحصیل زمین، از قبیل: (بند 16)

- بهای خرید زمین،
- حق الزحمه کارشناسی،
- حق ثبت،
- کارمزد خرید،
- هزینه های نقل و انتقال و
- سایر مخارج تحصیل زمین

❖ مخارج مستقیم فعالیتهای ساخت املاک شامل: (بند 17)

- |                    |                                 |
|--------------------|---------------------------------|
| مخارج مواد و مصالح | مخارج انجام شده توسط پیمانکاران |
| حق الزحمه کارشناسی | مخارج دستمزد مستقیم             |

**ب) مخارج مشترک قابل انتساب به فعالیتهای ساخت املاک شامل: (بند 19)**

❖ مخارج قابل تخصیص به پروژههای جاری و آتی ساخت املاک که در یک مکان جغرافیایی مشخص واقع شده‌اند، مانند مخارج زیربنایی مشترک

❖ مخارج قابل تخصیص به تمام پروژههای در جریان ساخت واقع در مکانهای جغرافیایی مختلف نظیر مخارج کارکنان دفتر فنی واقع در اداره مرکزی.

نکته 7 - مخارج قبل از تحصیل زمین به محض تحمل در سود و زیان منظور می‌گردد، مگر اینکه چنین مخارجی به طور مستقیم با فعالیتهای بعدی ساخت املاک مرتبط باشد که در آن صورت به عنوان جزئی از بهای تمام شده ساخت املاک محسوب می‌شود. (بند 16)

نکته 8 - تمام مخارج تأمین مالی تحمل شده فقط طی دوره‌هایی که فعالیتهای لازم جهت آماده‌سازی واحدهای ساختمانی برای استفاده مورد نظر در حال انجام است، به بهای تمام شده دارایی منظور می‌شود. (بند 18)

نکته 9 - برای تخصیص مخارج ساخت به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها روشهای متفاوتی وجود دارد: (بند 22)

- روش شناسایی ویژه :

مزیت روش شناسایی ویژه این است که مخارج فعالیتهای ساخت املاک نظیر مخارج مستقیم ساخت به صورت دقیق و درست به هر یک از واحدهای ساختمانی یا پروژه‌ها تخصیص می‌یابد و در نتیجه در این روش انجام برآورد یا ذهنیت‌گرایی به حداقل می‌رسد. مشکل روش مزبور این است که جهت تخصیص مخارج مشترک نمی‌توان از آن استفاده کرد. (پیوست 7)

- روش ارزش نسبی فروش :

مزیت روش ارزش نسبی فروش این است که تخصیص تمام مخارج فعالیتهای ساخت املاک خصوصاً مخارج مشترک را امکان‌پذیر می‌سازد. البته استفاده از این روش مستلزم دسترسی به ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی است و در برخی موارد واحدهای تجاری در تعیین ارزش فروش برآوردی واحدهای ساختمانی با محدودیتهایی نظیر عدم وجود مظنه‌های بازار مواجه می‌باشند. استفاده از این روش سبب تطابق بهتر هزینه‌های ساخت با درآمدهای ناشی از فعالیتهای ساخت می‌گردد. (پیوست 8)

- روشهای مبتنی بر مساحت :

روشهای مبتنی بر مساحت، امکان تخصیص تمام مخارج فعالیتهای ساخت املاک را برای واحدهای ساختمانی فراهم می‌سازند. اما تخصیص مخارج بدون در نظر گرفتن ارزش واحدهای ساختمانی انجام می‌شود و ممکن است تخصیص مخارج به طور منطقی صورت نگیرد. (پیوست 9)

نکته 10 - درآمد ساخت املاک باید شامل موارد زیر باشد:

الف . بهای فروش مورد توافق در قرارداد

ب . هرگونه مبلغ ناشی از تغییر در دامنه کار تعریف شده در قرارداد. (بند 23)

ب . مبلغ ناشی از تغییر را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند 24)

نکته 12 - شناسایی درآمد باید از زمانی آغاز شود که تمام معیارهای زیر احراز گردد:

الف . فروش واحد ساختمانی با انجام اقداماتی از قبیل امضای قرارداد محرز شده باشد،

ب . فعالیتهای ساختمانی آغاز شده باشد،

ج . ماحصل پروژه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد

د . حداقل 20 درصد از بهای فروش وصول شده باشد (بند 26)

نکته 12 - ماحصل پروژه را می توان در صورت احراز تمام شرایط زیر به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف . مجموع درآمد حاصل از پروژه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد

ب . جریان ورودی منافع اقتصادی آتی مرتبط با پروژه به واحد تجاری محتمل باشد

ج . مخارج لازم برای تکمیل پروژه و همچنین درصد تکمیل پروژه در تاریخ ترازنامه را بتوان به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد

د . مخارج قابل انتساب به پروژه را بتوان به روشنی تعیین و به گونه ای اتکاپذیر اندازه گیری کرد. (بند 28)

نکته 13 - هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد:

الف . درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تنها تا میزان مخارج تحمل شده برای ساخت آن واحدها که بازیافت آن محتمل است، شناسایی گردد

ب . مخارج ساخت واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. (بند 28)

نکته 14 - هرگونه زیان مورد انتظار پروژه (شامل مخارج رفع نقص) باید بلافاصله به سود و زیان دوره منظور شود. (بند 29)

نکته 15 - در مواردی که ماحصل پروژه را نتوان به گونه ای اتکاپذیر برآورد کرد، نباید سودی شناسایی شود. همچنین ممکن است مخارج ساخت پروژه از کل درآمد آن، فزونی یابد. در چنین مواردی، هر گونه مازاد برآورد شده بلافاصله به سود و زیان دوره منظور می شود. (بند 30)

نکته 16 - مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در دوره شناخت درآمد واحدهای یاد شده، به عنوان هزینه شناسایی شود. (بند 31)

نکته 17 - شناخت درآمدها و هزینه ها با توجه به درصد تکمیل پروژه، روش درصد پیشرفت کار نامیده می شود. در این روش، درآمد ساخت املاک و هزینه های مربوط، متناسب با درصد تکمیل شناسایی می شود تا درآمدها، هزینه ها و سود یا زیان مربوط به کارهای انجام شده گزارش گردد. (بند 34)

نکته 18 - درصد تکمیل را می توان به روشهای مختلفی تعیین کرد

الف . نسبت مخارج تحمل شده برای کار انجام شده تا تاریخ ترازنامه به کل مخارج برآوردی ساخت



ب . ارزیابی کار انجام شده توسط کارشناسان حرفه‌ای مستقل

ج . درصد کار فیزیکی انجام شده. (بند 35)

نکته 19 - نمونه‌هایی از مخارجی که به کار انجام شده مربوط نمی‌شود شامل:

- بهای تمام شده زمین
- مصالح پای کار
- مخارج تأمین مالی منظور شده به حساب پروژه
- پیش‌پرداخت به پیمانکاران (بند 36)

نکته 20 - مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است باید به عنوان دارایی شناسایی و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود. (بند 38)

نکته 21 - درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده مربوط به واحدهای ساختمانی فروخته شده باید در زمان ابطال یا فسخ معامله فروش، بی‌درنگ برگشت داده شود. (بند 41)

نکته 22 - خسارات دریافتی از پیمانکاران (به دلیل تأخیر در تکمیل) و خسارات پرداختی به مشتریان (به دلیل تأخیر در تحویل) باید به صورت جداگانه در صورت سود و زیان ارائه شود. (بند 42)

نکته 23 - چنانچه مشوقهای فروش یا تضمینهایی برای انجام فروش توسط واحد تجاری سازنده پیشنهاد شود، تعهد ناشی از آن براساس استاندارد با عنوان ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی به حساب منظور می‌شود. مخارج مرتبط با این گونه اقلام نظیر تضمین بازده سرمایه‌گذاری خریداران برای دوره مشخص، به حساب بهای تمام شده پروژه منظور می‌شود. (بند 43)

نکته 24 - سایر مخارج تحمل شده توسط واحد تجاری سازنده املاک به منظور تبلیغ فروش واحدهای ساختمانی به عنوان هزینه دوره شناسایی می‌شود. (بند 44)

نکته 25 - موجودی واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش باید به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش منعکس شود. (بند 45)

نکته 26 - واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند:

الف . روش تعیین درصد تکمیل پروژه

ب . درآمد و هزینه‌های شناسایی شده ساخت املاک در صورت سود و زیان

ج . برآورد مبلغ مخارج لازم برای تکمیل پروژه‌های در جریان

د . صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره که موارد زیر را نشان دهد. (بند 47)

نکته 27 - صورت تطبیق مبلغ دفتری مخارج شناسایی شده به عنوان دارایی در ابتدا و انتهای دوره موارد زیر را نشان دهد:

1. مخارج انباشته ساخت املاک در اول دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین
2. مخارج تحمل شده ساخت املاک طی دوره، با تفکیک مبلغ دفتری زمین
3. مخارج انباشته ساخت املاک که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شده است، به تفکیک دوره جاری و دوره‌های گذشته
4. واگذاری یا انتقال به طبقه دیگری از داراییها یا سایر تغییرات در مبلغ دفتری طی دوره. (بند 48)

### نمونه سؤال چهارگزینه‌ای :

1 - زمین نگهداری شده برای فعالیتهای ساخت املاک در ترازنامه تحت چه سرفصلی و به چه مبلغی طبقه بندی می‌شود؟

(منبع تست: سوالات چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندری)

- الف) دارایی جاری .خالص ارزش فروش  
 ب) دارایی غیرجاری . بهای تمام شده پس از کسر کاهش ارزش انباشته  
 ج) موجودی کالا. مبلغ تجدید ارزیابی  
 د) دارایی غیرجاری. مبلغ تجدید ارزیابی

2 - هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد کرد ، درآمد واحدهای ساختمانی فروخته شده باید تا چه میزان شناسایی شود و مخارج ساخت واحدهای فروخته شده باید در دوره وقوع به چه عنوانی شناسایی شود ؟

(منبع تست: سوالات چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندری)

- الف) مخارج قابل بازیافت ، به عنوان هزینه شناسایی شود .  
 ب) کل مخارج تحمل شده ، به عنوان هزینه شناسایی شود .  
 ج) مخارج قابل بازیافت ، در بهای تمام شده ساخت املاک منظور شود .  
 د) کل مخارج تحمل شده ، در بهای تمام شده ساخت املاک منظور شود.

3 - مخارج ساخت قابل انتساب به واحدهای ساختمانی فروخته نشده باید به چه مبلغی اندازه گیری شده و تحت چه عنوانی شناسایی شود ؟ (منبع تست: سوالات چهار گزینه ای استانداردهای حسابداری، جمشید اسکندری)

- الف) بهای تمام شده ، هزینه  
 ب) بهای تمام شده ، دارایی  
 ج) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ، هزینه  
 د) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ، دارایی

## 4 - کدام عبارت صحیح نیست؟ (2000 تست کرمی)

- 1 ( ) مخارج قبل از تحصیل زمین به محض تحمل در سود و زیان منظور می‌گردد، مگر اینکه چنین مخارجی بطور مستقیم با فعالیت بعدی ساخت املاک مرتبط باشد که در آنصورت بعنوان جزئی از بهای تمام شده ساخت املاک محسوب میشود.
- 2 ( ) مخارج تامین مالی تحمل شده طی دوره‌هایی که فعالیت‌های لازم جهت آماده سازی واحدهای ساختمانی برای استفاده مورد نظر در حال انجام است، به محض تحمل در سود و زیان منظور می‌گردد.
- 3 ( ) مخارج مستقیم مرتبط با فعالیت‌های ساخت املاک میتواند شامل مخارج مواد و مصالح، مخارج دستمزد مستقیم و مخارج تحصیل زمین باشد.

الف ( ) 1 و 2      ب ( ) 1 و 3      ج ( ) 2 و 3      د ( ) 1 و 2 و 3

## 5 - هرگاه ماحصل پروژه را نتوان به گونه‌ای اتکاپذیر برآورد کرد، درآمد تا چه میزانی شناسایی می‌شود؟ (منبع: تألیفی)

- الف ( ) تنها تا میزان مخارج تحمل شده ی قابل بازیافت برای ساخت واحدهای فروخته شده
- ب ( ) تا میزان کل مخارج تحمل شده تمام واحدها
- ج ( ) تا میزان مخارج تحمل شده ی پروژه که بازیافت آن محتمل است.
- د ( ) درآمدی شناسایی نمی‌شود.

## 6 - کدامیک از موارد زیر در ترازنامه به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش شناسایی نمی‌شود؟ (منبع: تألیفی)

- الف ( ) مخارج ساخت املاک که به هزینه منظور نشده است
- ب ( ) زمین نگهداری شده برای فروش
- ج ( ) واحدهای ساختمانی تکمیل شده آماده برای فروش
- د ( ) زمین نگهداری شده برای ساخت املاک

## 7 - کدامیک از موارد زیر از معیارهای شناسایی درآمد ساخت املاک برای واحدهای ساختمانی فروخته شده نیست؟

( منبع: کنکور سراسری 91 )

- الف ( ) ماحصل پروژه را بتوان به گونه‌ای اتکا پذیر برآورد کرد.
- ب ( ) حداقل 20% از بهای فروش وصول شده باشد.
- ج ( ) قرار داد فروش منعقد شده باشد.
- د ( ) فعالیت‌های ساختمانی به پایان رسیده باشد.



### پاسخنامه :

- 1 <<< گزینه دوم - نکته شماره 5
- 2 <<< گزینه اول - نکته شماره 13
- 3 <<< گزینه چهارم - نکته شماره 20
- 4 <<< گزینه سوم - نکته شماره 7 و 8
- 5 <<< گزینه اول - نکته شماره 13
- 6 <<< گزینه چهارم - نکته شماره 5
- 7 <<< گزینه چهارم - نکته شماره 12



عنوان استاندارد: سود هر سهم	شماره استاندارد: 30
تاریخ لازم الاجرا: 1389/1/1	درس: حسابداری پیشرفته 1
تهیه کنندگان: مصطفی خسروآبادی-سیاوش نامنی- مهران آشوری-حسین نظری	استاد راهنما: دکتر ابراهیمی

## بخش اول: نکات:

### 1- تعریف تقلیل و ضد تقلیل:

تقلیل: کاهش در سود هر سهم یا افزایش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد.

ضد تقلیل: افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد.

2- واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید.

3- سود پایه هر سهم باید با تقسیم سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی بر میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره محاسبه شود.

4- میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره برابر است با تعداد سهام عادی موجود در ابتدای دوره و تغییرات سهام عادی طی دوره که با استفاده از عامل وزنی زمان تعدیل می شود. عامل وزنی زمان، نسبت تعداد روزهای در جریان بودن سهام به مجموع تعداد روزهای دوره است.

5- در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکتهای سهامی عام، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در مرجع ثبت شرکتهای ملاک عمل قرار می گیرد.

6- در ترکیب تجاری، سهام عادی که به عنوان بخشی از مابه ازای خرید صادر شده است از تاریخ تحصیل در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی منظور می شود.

7- در مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات افزایش یا کاهش می یابد، میانگین موزون تعداد سهام عادی برای کلیه دوره هایی که اطلاعات آن ارائه می شود باید تعدیل گردد.

8- نمونه هایی از مواردی که تعداد سهام عادی بدون تغییر در منابع یا تعهدات کاهش یا افزایش می یابد به شرح زیر است:

الف. سود سهمی (افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده یا اندوخته ها)،

ب. تجزیه سهام، و

ج. کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده 141 اصلاحیه قانون تجارت.

9- واحد تجاری باید مبالغ سود تقلیل یافته هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه کند.

10- واحد تجاری باید برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم، اقدامات زیر را انجام دهد:

الف. سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی را به میزان هزینه‌های مالی مربوط به سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده طی دوره و همچنین هر گونه درآمد یا هزینه ناشی از تبدیل سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، با در نظر داشتن آثار مالیاتی مزبور، تعدیل کند، و

ب. میانگین موزون تعداد سهام عادی را با این فرض که کلیه سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده به سهام عادی تبدیل شده است، تعدیل نماید.

11- برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید فرض شود سهام عادی بالقوه تقلیل دهنده، در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، مگر اینکه تاریخ صدور آن در طی دوره باشد، که در این صورت تاریخ صدور ملاک عمل است.

12- سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد.

13- واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیرعملیاتی) و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند.

14- در محاسبه عامل تعدیل پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام، ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم و ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم ملاک است. (پیوست شماره 2)

15- هنگام محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم باید توجه داشت که در محاسبه اثر تبدیل فرضی اوراق مشارکت قابل تبدیل بر سود باید مالیات را از آن کسر نمود. (پیوست شماره 2)

16- در محاسبه سود یا زیان تقلیل یافته و پایه هر سهم باید توجه داشت که هم سود یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم محاسبه شود و هم سود یا زیان ناشی از عملیات متوقف شده. (پیوست شماره 2)

17- در صورتی که ما به ازای سهام به طور کامل وصول نشده باشد، این سهام متناسب با ما به ازای دریافت شده در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می‌شود. (پیوست 3- بند 5)

18- چنانچه افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران باشد، با آن همانند افزایش سرمایه نقدی برخورد می‌شود یعنی تاریخ اتمام پذیره نویسی حق تقدم مبنای تعیین میانگین موزون تعداد سهام است. (پیوست 3- بند 6)

19- در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم به دلیل رعایت احتیاط تنها سهام عادی بالقوه که سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش می‌دهد، در نظر گرفته می‌شود. اعمال حق تقدم خرید سهام و تبدیل اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی چنانچه تاثیر ضد تقلیل دهنده داشته باشد، نادیده گرفته می‌شود. (پیوست 3- بند 9)

20- انتشار حق تقدم خرید سهام که قیمت اعمال آن در زمان انتشار کمتر از ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب افزایش سرمایه است، در برگیرنده جایزه می‌باشد. عنصر جایزه به معنای افزایش تعداد سهام بدون تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری است و به همین دلیل همانند سود سهمی ارقام مقایسه‌ای باید به منظور قابلیت مقایسه سال جاری با سال‌های قبل ارائه مجدد شود. (پیوست 3- بند 11)



**بخش دوم: سوالات چهارگزینه‌ای:**

1- واحد تجاری سود پایه را بر چه اساسی محاسبه می‌کند؟

- الف) سود یا زیان خالص  
 ب) سود یا زیان ناخالص  
 ج) سود یا زیان خالص قابل انتساب به کل صاحبان سهام  
 د) سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی

2- منظور از اثر ضد تقلیل چیست؟

- الف) افزایش سود هر سهم - کاهش در زیان هر سهم  
 ب) کاهش در سود هر سهم - افزایش در زیان هر سهم  
 ج) کاهش در سود هر سهم - کاهش در زیان هر سهم  
 د) افزایش در سود هر سهم - افزایش در زیان هر سهم

3- چنانچه تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه بدون تغییر در منابع افزایش یابد...

- الف) سود پایه و سود تقلیل یافته همچنان بر اساس تعداد سهام قبلی محاسبه می‌شوند  
 ب) سود پایه بر اساس تعداد سهام قبلی و سود تقلیل یافته بر اساس تعداد سهام جدید محاسبه می‌شوند  
 ج) سود پایه بر اساس تعداد سهام جدید و سود تقلیل یافته بر اساس تعداد سهام قبلی محاسبه می‌شوند  
 د) سود پایه و سود تقلیل یافته بر اساس تعداد سهام جدید محاسبه می‌شوند

4- کدام یک از گزاره های زیر نادرست است؟

الف) در مواردی که حق تقدم با مبلغی کمتر از ارزش بازار سهام صادر میشود، تنها معادل مبلغ اعمال حق تقدم، منابع یا تعهدات تغییر میکنند.

ب) حق تقدم دارای کمترین اثر تقلیل دهنده است.

ج) در محاسبه ی میانگین موزون سهام عادی، سهام عادی بالقوه برای دوره ای که در جریان است در نظر گرفته میشود.

د) سهام عادی بالقوه که در دوره گزارشگری بازخرید یا ابطال میشوند فقط برای بخشی از دوره که در جریان بوده در محاسبات منظور می شود

5- در محاسبه عامل تعدیل پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام کدام یک از ارزش های زیر ملاک است؟ (تالیفی)

الف) ارزش دفتری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم

ب) ارزش اسمی هر سهم قبل و بعد از تصویب انتشار حق تقدم

ج) ارزش بازار هر سهم بلافاصله بعد از تصویب انتشار حق تقدم

د) ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم و ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم

6- چنانچه افزایش سرمایه از محل مطالبات سهامداران باشد، مبنای تعیین میانگین موزون تعداد سهام کدام است؟ (تالیفی)

الف) تاریخ پذیره نویسی حق تقدم

ب) تاریخ اتمام پذیره نویسی حق تقدم

ج) تاریخ تشکیل مجمع عمومی صاحبان سهام

د) برای کل سال در نظر گرفته می شود

7. عنصر جایزه به معنای..... می باشد. (تالیفی)

الف) توزیع سود نقدی بین سهامداران

ب) توزیع سود نقدی و سود سهمی بین سهامداران

ج) افزایش تعداد سهام بدون تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری

د) افزایش تعداد سهام همراه با تغییر در منابع یا تعهدات واحد تجاری

### پاسخنامه:

1) گزینه د. بند 8. واحد تجاری باید مبالغ سود پایه هر سهم را بر اساس سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی محاسبه نماید.

2) گزینه الف- بند 5 ضدتقلیل: افزایش در سود هر سهم یا کاهش در زیان هر سهم با فرض تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی می باشد.

3) گزینه د. بند 29. چنانچه تعداد سهام عادی یا سهام عادی بالقوه بدون تغییر در منابع یا تعهدات، از طریق مواردی مانند سود سهمی و تجزیه سهام و عنصر جایزه در حق تقدم، افزایش یا در اثر کاهش اجباری سرمایه در اجرای ماده 141 اصلاحیه قانون تجارت کاهش یاب د، سود پایه و تقلیل یافته هر سهم برای کلیه دوره هایی که اطلاعات آن گزارش می شود، باید بر مبنای تعداد جدید سهام تعدیل گردد.

4) گزینه "ب". بند 28. برای تشخیص تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی سهام عادی بالقوه، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا (و نه در مجموع) بررسی می شود. ترتیب بررسی سهام عادی بالقوه ممکن است بر تقلیل دهندگی آنها مؤثر باشد. بنابراین، به منظور حداکثرسازی تقلیل سود پایه هر سهم، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به ترتیب از بیشترین تا کمترین میزان تقلیل دهندگی بررسی می شود. معمولاً حق تقدم سهام بیشترین میزان تقلیل دهندگی را دارد.

5) (د) - طبق نکته شماره 14

6) (ب) - طبق نکته شماره 18

7) (ج) - طبق نکته شماره 20



شماره استاندارد: 31

عنوان استاندارد: دارایی های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و

عملیات متوقف شده

درس: حسابداری پیشرفته 1

تاریخ لازم الاجرا: 1389/1/1

استاد راهنما: آقای ابراهیمی

تهیه کنندگان: بحرپیما، خلیلی، سیاری

## بخش اول: نکات:

1- واحد مولد وجه نقد کوچکترین مجموعه دارایی های قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی است که به میزان عمده ای مستقل از جریان های ورودی وجه نقد سایر دارایی ها یا مجموعه ای از دارایی ها می باشد. (بند 6)

2- عملیات متوقف شده: یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، و:

الف. بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است،

ب. قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است، و یا

ج. یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است. (بند 6)

تعریف	3- (بند 6) خاصه اندازه گیری
مبلغی است که خریداری مطلع و مایل و فروشنده ای مطلع و مایل می توانند در معامله ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند.	ارزش منصفانه
مبلغ وجه نقد یا معادل آن که از طریق فروش دارایی در شرایط عادی و پس از کسر کلیه مخارج فروش حاصل می شود.	خالص ارزش فروش
خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی یک دارایی، هر کدام که بیشتر است.	مبلغ بازیافتنی
ارزش فعلی خالص جریانهای نقدی آتی ناشی از کاربرد مستمر دارایی از جمله جریانهای نقدی ناشی از واگذاری نهایی آن است.	ارزش اقتصادی

4- واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه ای واحد) را که مبلغ دفتری آن، عمدتاً از طریق فروش و نه استفاده مستمر بازیافت می گردد، به عنوان "نگهداری شده برای فروش" طبقه بندی کند. (بند 7)

5- طبقه‌بندی دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش باید تنها پس از احراز شرایط زیر صورت گیرد **(بند 8)**:

الف. دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) برای فروش فوری در وضعیت فعلی آن، فقط بر حسب شرایطی که برای فروش چنین داراییهایی (یا مجموعه‌های واحد) مرسوم و معمول است، آماده باشد، و  
ب. فروش آن بسیار محتمل باشد.

6- واحد تجاری نباید یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که قصد برکناری آن وجود دارد را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند، زیرا مبلغ دفتری آن اساساً از طریق استفاده مستمر باز یافت خواهد شد. **(بند 14)**

7- چنانچه مجموعه‌ای واحد که قصد برکناری آن وجود دارد، شرایط عملیات متوقف شده را احراز کند، واحد تجاری باید نتایج عملیات و جریانهای نقدی آن مجموعه را در تاریخی که استفاده از آنها متوقف می‌شود، به عنوان عملیات متوقف شده ارائه نماید. **(بند 14)**

8- دارایی‌های غیرجاری (یا مجموعه‌های واحدی) که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل مواردی است که از دارایی تا پایان عمر اقتصادی آن استفاده می‌شود و مواردی که به جای فروش، استفاده از دارایی متوقف می‌شود. **(بند 14)**

9- واحد تجاری نباید دارایی غیرجاری که به طور موقت استفاده نمی‌شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند. **(بند 15)**

10- واحد تجاری باید دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) طبقه‌بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را به اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری نماید. **(بند 16)**

11- چنانچه یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه‌ای واحد) که جدیداً تحصیل شده، معیارهای طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را احراز نماید آن دارایی (یا مجموعه واحد) در شناخت اولیه به اقل مبلغ دفتری (با فرض عدم طبقه‌بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش؛ برای مثال، بهای تمام شده) و خالص ارزش فروش شناسایی می‌شود. **(بند 17)**

12- اگر دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) در قالب یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد، باید به خالص ارزش فروش اندازه‌گیری شود. **(بند 17)**

13- چنانچه انتظار رود فرایند فروش در بیش از یک سال تکمیل شود، واحد تجاری باید مخارج فروش را به ارزش فعلی اندازه‌گیری نماید. هر گونه افزایش در ارزش فعلی مخارج فروش ناشی از گذشت زمان، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه تأمین مالی شناسایی می‌شود. **(بند 18)**

14- واحد تجاری باید هر گونه افزایش بعدی در خالص ارزش فروش یک دارایی را به عنوان سود شناسایی کند، اما این سود نباید از زیان کاهش ارزش انباشته‌ای که قبلاً شناسایی شده است، بیشتر شود. **(بند 22)**

15- زیان کاهش ارزش

1- صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی مرتبط با مجموعه واحد

2- تخصیص باقی مانده این زیان به سایر داراییهای غیرجاری متناسب با ارزش دفتری آنها

برگشت زیان کاهش } تخصیص افزایش مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری  
ارزش مجموعه واحد } غیر از سرقفلی

\*این کاهش (یا افزایش) در مبالغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش (یا به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش) هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و در صورت سود و زیان شناسایی شود. (بند 24)

16- واحد تجاری نباید یک دارایی غیرجاری که منفرداً یا در قالب بخشی از یک مجموعه واحد به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است را مستهلک کند. (بند 26)

17- شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه های قابل انتساب به بدهیهای مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است، ادامه می یابد. (بند 26)

18- در صورتی که واحد تجاری یک دارا بی غیر جاری (یا مجموعه ای واحد) را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نموده باشد، اما معیارهای آن را نداشته باشد، واحد تجاری باید طبقه بندی دارایی (یا مجموعه واحد) به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید. (بند 27)

19- واحد تجاری باید موارد زیر را افشا کند (بند 32):

الف. یک مبلغ واحد در متن صورت سود و زیان که شامل مجموع ارقام زیر است:

- 1- سود (بعد از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده، و
- 2- سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از اندازه گیری داراییها بی (یا مجموعه های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها.

ب. اجزای مبلغ ذکر شده در بند الف به تفکیک:

- 1- درآمدها، هزینه ها و سود (قبل از مالیات) یا زیان عملیات متوقف شده،
- 2- مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده،
- 3- سود یا زیان شناسایی شده ناشی از اندازه گیری داراییها بی (یا مجموعه های واحدی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می دهند به خالص ارزش فروش یا سود (بعد از مالیات) یا زیان ناشی از واگذاری آنها، و
- 4- مالیات بر درآمد مربوط به بند 3

20- هر گونه سود یا زیان اندازه گیری مجدد یک دارایی غیرجاری (یا مجموعه ای واحد) که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است و مشمول تعریف عملیات متوقف شده نگردد باید در سود یا زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. (بند 36)

21- واحد تجاری باید دارایی غیرجاری طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش و داراییهای یک مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را جدا از سایر داراییها در ترازنامه ارائه کند. بدهیهای مجموعه واحد طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش نیز باید جدا از سایر بدهیها در ترازنامه ارائه گردد. این داراییها و بدهیها نباید با یکدیگر تهاتر شوند و مبلغ آنها به طور جداگانه ارائه می گردد. طبقات عمده داراییها و بدهیهای طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش باید به طور جداگانه در یادداشت‌های توضیحی افشا گردد( به استثنای یک واحد فرعی که اخیراً تحصیل شده است و شرایط طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش را در زمان تحصیل احراز می کند). واحد تجاری باید هر گونه سود تحقق نیافته مربوط به داراییهای غیرجاری (یا مجموعه های واحد) طبقه بندی شده به عنوان نگهداری شده برای فروش را که به طور مستقیم در حقوق صاحبان سهام شناسایی شده است، به طور جداگانه ارائه کند. (بند 37)

## بخش دوم: تست ها:

1- دارایی هایی که معیارهای طبقه بندی به عنوان "نگهداری شده برای فروش" را احراز می کنند، بر چه مبنایی اندازه گیری و در ترازنامه ارائه می شوند؟

الف) اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

ب) اقل مبلغ باز یافتنی و مبلغ دفتری

ج) اقل ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش

د) اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش

2- دارایی های غیرجاری (یا مجموعه واحدی) که قصد برکناری آن وجود دارد، شامل کدام یک از موارد زیر است؟

I. مواردی که به جای فروش استفاده از دارایی متوقف می شود.

II. مواردی که از دارایی تا پایان عمر اقتصادی آن استفاده می شود.

	I	II
الف)	بله	بله
ب)	بله	خیر
ج)	خیر	بله
د)	خیر	خیر

3- اگر دارایی غیرجاری (یا مجموعه واحد) در قالب یک ترکیب تجاری تحصیل شده باشد، باید به چه ارزشی اندازه گیری شود؟

الف) مبلغ دفتری

ب) خالص ارزش فروش

1. غلامرضا کرمی و دیگران، 2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی و استانداردهای حسابداری، چاپ اول، تهران، نگاه دانش، 1390 (سوالات 1 تا 5)

2. ایرج نوروش و دیگران، مروری جامع بر حسابداری مالی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، چاپ نهم، تهران، نگاه دانش، 1391 (سوال 6)

3. تالیفی (سوالات 7 تا 11)

ج) بهای تمام شده

د) اقل مبلغ دفتری و خالص ارزش فروش

## 4- کدام عبارت صحیح نمی باشد؟

- ا. کاهش در مبالغ دفتری دارایی های غیرجاری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از دارایی های منفرد در نظر گرفته شود و بلافاصله در صورت سود و زیان شناسایی گردد.
- ب. باقیمانده زیان کاهش ارزش مجموعه واحد، متناسب با ارزش منصفانه دارایی های غیرجاری مجموعه واحد، به آنها تخصیص می یابد.
- ج. واحد مولد وجه نقد، مجموعه دارایی های قابل شناسایی ایجادکننده جریان ورودی وجه نقدی که به میزان عمده ای وابسته به جریان های ورودی وجه نقد سایر دارایی ها یا مجموعه ای از دارایی ها می باشد.

الف) ا، ب، ج، د      ب) ا، ب، ج      ج) ا، ب، ج      د) ا، ب، ج، د

## 5- کدام عبارت صحیح نیست؟

- الف) واحد تجاری باید شناسایی سود تضمین شده و سایر هزینه های قابل انتساب به بدهی های مجموعه واحدی که به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است را متوقف نماید.
- ب) واحد تجاری نباید دارایی غیرجاری که به طور موقت استفاده نمی شود را به عنوان برکنار شده محسوب کند.
- ج) چنانچه انتظار رود فرایند فروش دارایی غیرجاری در بیش از یک سال تکمیل شود، هرگونه افزایش در ارزش فعلی مخارج فروش ناشی از گذشت زمان، در صورت سود و زیان به عنوان هزینه تامین مالی شناسایی می شود.
- د) در صورتی که واحد تجاری یک دارایی غیرجاری را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی نموده باشد، اما معیارهای طبقه بندی مربوط دیگر برقرار نباشد، واحد تجاری باید طبقه بندی دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش را متوقف نماید.

6- شرکت پایدار در تاریخ 21 خرداد ماه 1385 بخشی از عملیات خود را متوقف کرده است. صورت های مالی سال 84 در تاریخ 20 خرداد ماه 1385 توسط هیئت مدیره تصویب شده است. در صورت های مالی سال 84 نتایج عملیات متوقف شده چگونه گزارش می شود؟

الف) به عنوان بخشی از عملیات در حال تداوم

ب) در بخش درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی صورت سود و زیان

ج) به طور جداگانه تحت عنوان عملیات متوقف شده در یادداشت های توضیحی

د) به طور جداگانه تحت عنوان عملیات متوقف شده در صورت سود و زیان

## 7- کدام یک از حالات زیر منجر به طبقه بندی املاک به عنوان نگهداری شده برای فروش می‌شود؟

- ا. واحد تجاری قصد فروش ملک و زمین خود را دارد اما قصد انتقال آنها قبل از تکمیل بازسازی که سبب افزایش ارزش فروش می‌شود را به خریدار ندارد.
- اا. واحد تجاری قصد فروش ملک را دارد اما ملزم به جبران خسارت های زیست محیطی می‌باشد تا بتواند املاک را به خریدار منتقل کند.
- الف) ا      ب) اا      ج) هر دو      د) هیچ کدام

با توجه به اطلاعات زیر به 4 سوال بعدی پاسخ دهید:

شرکت اشکذر تصمیم دارد گروهی از دارایی های خود را از طریق فروش واگذار نماید. این دارایی ها مجموعه واحد را تشکیل داده و به صورت زیر اندازه گیری می‌شوند: (ارقام به میلیارد ریال می‌باشد)

مبلغ دفتری در تاریخ گزارشگری	مبلغ دفتری تجدید اندازه گیری	
2,320,000	2,240,000	سرمايه گذاري هاي جاري
1,250,000	1100000	موجودی کالا
6700000	6300000	داراییهای ثابت مشهود(به مبلغ تجدیدارزیابی شده)
4500000		داراییهای ثابت مشهود(به بهای تمام شده تاریخی)
		4500000
3000000	3000000	سرقفلی
17770000	17140000	جمع

شرکت اشکذر خالص ارزش فروش داراییهای فوق را 14000000 میلیارد ریال برآورد نموده است.

## 8- زیان شناسایی شده بلافاصله قبل از طبقه بندی به عنوان نگهداری شده برای فروش چه میزان می‌باشد؟

- الف) 3140000      ب) 3770000      ج) 630000      د) 2510000

9- مقدار زیان کاهش ارزش تخصیص یافته به مجموعه واحد چه مقدار می باشد؟

الف) 630000 ب) 3140000 ج) 2510000 د) 3770000

10- مقدار زیان کاهش ارزش تخصیص یافته به سرقتی چه مقدار می باشد؟

الف) 549591 ب) 3000000 ج) 530107 د) 110268

11- مبلغ دفتری موجودی کالا پس از تخصیص زیان کاهش ارزش مجموعه واحد چه مقدار می باشد؟

الف) 1100000 ب) 201517 ج) 89850 د) 1250000

پاسخنامه:

1- گزینه د- نکته 10

2- گزینه الف- نکته 8

3- گزینه ب- نکته 12

4- گزینه ج- نکات 1 و 24

5- گزینه الف- گزینه الف نادرست است، طبق نکته 17

گزینه ب درست است، طبق نکته 9

گزینه ج درست است، طبق نکته 13

گزینه د درست است، طبق نکته 18

6- گزینه الف- نکته 7

7- گزینه د- نکته 5

8- گزینه ج- نکته 15

9- گزینه ب- نکته 15

10- گزینه ب- نکته 15

11- گزینه الف- نکته 15

**عنوان استاندارد: کاهش ارزش دارایی ها****شماره استاندارد: 32****تاریخ لازم الاجرا: 1390/1/1****درس: حسابداری پیشرفته 1****استاد راهنما: آقای ابراهیمی****تهیه کنندگان: سحر رفیعی، فریده کامرانی، محبوبه حیدری، معصومه قیطاسی****بخش اول: نکات:**

1- واحد تجاری 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 سالانه 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 سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری

2- برای ارزیابی وجود نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش دارایی، واحد تجاری باید حداقل، موارد زیر را مدنظر قرار دهد: (بند 10)

الف) منابع اطلاعاتی برون سازمانی

- ارزش بازار دارایی طی یک دوره، به‌میزان قابل ملاحظه‌ای بیش از آنچه که در اثر گذشت. زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار می‌رفت، کاهش یافته باشد.

- تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

- نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره افزایش یافته باشد و این افزایش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی تأثیر گذاشته و مبلغ بازیافتنی دارایی را به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش داده باشد.

- مبلغ دفتری خالص داراییهای واحد تجاری، بیشتر از ارزش بازار آن باشد.

ب) منابع اطلاعاتی درون سازمانی

1. شواهدی حاکی از نابابی یا خسارت فیزیکی دارایی وجود داشته باشد.

2. تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار نامساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره

رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل بلا استفاده شدن دارایی، برنامه‌های

توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن تعلق دارد یا برنامه‌های واگذاری دارایی پیش از تاریخ مورد





انتظار قبلی و ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین می‌باشد.

3. شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار

پایین تر است و یا پایین تر خواهد بود.

3- از مفهوم اهمیت برای تشخیص ضرورت برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی استفاده میشود. (بند 13)

4- افزایش نرخ های سود یا سایر نرخ های بازده سرمایه گذاری بازار طی دوره ، یکی از نشانه های دال بر امکان کاهش ارزش

دارایی هاست اما در موارد زیر در صورت وقوع شرط فوق واحد تجاری ملزم به برآورد مبلغ بازیافتنی دارایی نیست : ( بند 14)

الف. تأثیر افزایش نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی محتمل نباشد.

ب. تأثیر افزایش نرخهای بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی محتمل باشد، اما

تحلیل حساسیت مبلغ بازیافتنی در گذشته نشان دهد که:

1. کاهش با اهمیت در مبلغ بازیافتنی به دلیل احتمال افزایش جریانهای نقدی آتی، محتمل نیست یا

2. ایجاد زیان کاهش ارزش با اهمیت در اثر کاهش مبلغ بازیافتنی محتمل نیست.

5- در نبود دلیل متقاعد کننده ای حاکی از فزونی با اهمیت ارزش اقتصادی یک دارایی نسبت به خالص ارزش فروش آن ، مبلغ

بازیافتنی دارایی را میتوان معادل خالص ارزش فروش آن در نظر گرفت. (بند 19)

6- 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. (بند 23)

7- برآورد جریانهای نقدی آتی باید شامل موارد زیر باشد : ( بند 37)

الف. پیش بینی جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی،

ب. پیش بینی جریانهای نقدی خروجی که برای ایجاد جریانهای نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی (شامل

جریانهای نقدی خروجی جهت آماده سازی 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.

8- برای لحاظ نمودن اثر تورم در نرخ تنزیل ، 2 راهکار وجود دارد: (بند 38)

الف. تعدیل نرخ تنزیل ، در این صورت جریان های نقدی آتی بر حسب قدرت خرید اسمی برآورد می‌شود.

ب. برآورد جریان نقد آتی بر حسب قدرت خرید ثابت

9- 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. (بند 46)

- 10- 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. (بند 47)
- 11- 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. (بند 49)
- 12- نرخهای تنزیل باید نرخهای قبل از مالیات باشد که منعکس‌کننده ارزیابیهای جاری بازار از موارد زیر است: (بند 53)
- الف. ارزش زمانی پول، و
- ب. ریسکهای مختص دارایی که جریانهای نقدی آتی برآوردی بابت آن تعدیل نشده است.
- 13- تنها در صورتی که مبلغ بازیافتنی یک دارایی از مبلغ دفتری آن کمتر باشد، مبلغ دفتری دارایی باید تا مبلغ بازیافتنی آن کاهش یابد. این تفاوت به عنوان زیان کاهش ارزش شناسایی می‌شود. (بند 57)
- 14- زیان کاهش ارزش باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر دارایی به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد که در این صورت به عنوان کاهش ناشی از تجدید ارزیابی برخورد می‌شود. (بند 58)
- 15- پس از شناسایی زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی در دوره‌های آتی باید با توجه به مبلغ دفتری جدید منهای ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود)، بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید باقیمانده آن محاسبه گردد. (بند 60)
- 16- اگر برآورد مبلغ بازیافتنی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتنی واحد مولد وجه نقدی را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند. (بند 62)
- 17- اگر ارزش اقتصادی یک دارایی منفرد با توجه به برآوردها بیش از خالص ارزش فروش آن باشد و در عین حال جریان های نقدی ورودی ناشی از آن، اساساً مستقل از جریان های نقدی سایر دارایی‌ها نباشد، مبلغ بازیافتنی دارایی منفرد قابل تعیین نیست. (بند 63)
- 18- در صورت وجود بازار فعالی برای محصول تولید شده توسط یک دارایی یا مجموعه‌ای از داراییها، آن دارایی یا مجموعه داراییها باید به عنوان یک واحد مولد وجه نقد محسوب شود، حتی اگر تمام یا بخشی از محصولات واحد تجاری به مصرف داخلی برسد. (بند 66)
- 19- سرقتی، جریانهای نقدی مستقل از سایر داراییها یا گروه داراییها ایجاد نمی‌کند و اغلب به ایجاد جریانهای نقدی چندین واحد مولد وجه نقد کمک می‌کند. (بند 77)
- 20- چنانچه یک واحد تجاری ساختار گزارشگری خود را به گونه‌ای تغییر دهد که ترکیب یک یا چند واحد مولد وجه نقدی که سرقتی به آن تخصیص داده شده است تغییر کند، سرقتی باید مجدداً به واحدهایی تخصیص یابد که تحت تأثیر واقع شده‌اند. (بند 79)
- 21- چنانچه مبلغ دفتری یک واحد مولد وجه نقد شامل یک دارایی نامشهودی است که عمر مفید آن نامعین و یا هنوز برای استفاده آماده نشده باشد و آزمون کاهش ارزش آن دارایی را بتوان تنها به عنوان بخشی از واحد مولد وجه نقد انجام داد، آزمون کاهش ارزش برای آن واحد به صورت سالانه نیز الزامی است. (بند 81)
- 22- آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقدی که سرقتی به آن تخصیص یافته است، باید به طور سالانه یا هر زمانی که نشانه‌ای از احتمال کاهش ارزش وجود داشته باشد، از طریق مقایسه مبلغ دفتری (شامل سرقتی) با مبلغ بازیافتنی آن واحد، انجام شود. (بند 82)

23- چنانچه داراییهای تشکیل دهنده واحد مولد وجه نقدی که سرقفی به آن تخصیص یافته است، همزمان با واحد یاد شده، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرند، این کار باید پیش از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد، انجام شود. (بند 84)

24 - زیان کاهش ارزش باید به ترتیب زیر جهت کاهش مبلغ دفتری داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد:

الف. ابتدا، صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد یا گروه واحدها شود، و

ب. سپس با رعایت بند 92، متناسب با مبلغ دفتری به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها، تخصیص یابد.

کاهش در مبلغ دفتری باید به عنوان زیان کاهش ارزش هر یک از داراییهای منفرد در نظر گرفته شود و طبق بند 58 شناسایی گردد. (بند 91)

25 - واحد تجاری در تخصیص زیان کاهش ارزش طبق بند 91 نباید مبلغ دفتری یک دارایی را به کمتر از بالاترین مبلغ از بین مبالغ زیر، کاهش دهد: (بند 92)

الف. خالص ارزش فروش (اگر قابل تعیین باشد)،

ب. ارزش اقتصادی (اگر قابل تعیین باشد)، و

ج. صفر.

مبلغ زیان کاهش ارزش تخصیص نیافته با اعمال الزامات فوق باید به تناسب به سایر داراییهای واحد یا گروه واحدها تخصیص یابد.

26- چنانچه برآورد مبلغ بازیافتی هر یک از داراییهای منفرد واحد مولد وجه نقد عملی نباشد، تخصیص اختیاری زیان کاهش ارزش بین داراییهای آن واحد، به جز سرقفی الزامی است، زیرا کلیه داراییهای یک واحد مولد وجه نقد با هم فعالیت می کنند. (بند 93)

27 - اگر مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد قابل تعیین نباشد به صورت زیر عمل می شود (به بند 63 مراجعه شود) :

الف. چنانچه مبلغ دفتری آن دارایی از اکثر مبلغ خالص ارزش فروش دارایی و مبلغ حاصل از اعمال روشهای تخصیص توصیف شده در بندهای 91 و 92، بیشتر باشد، زیان کاهش ارزش شناسایی می شود، و

ب. چنانچه ارزش واحد مولد وجه نقد مربوط کاهش نیافته باشد، هیچ زیان کاهش ارزشی برای دارایی شناسایی نمی شود، حتی اگر خالص ارزش فروش دارایی کمتر از مبلغ دفتری آن باشد. (بند 94)

28- شواهد حاکی از برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره های قبل برای یک دارایی به جز سرقفی که در صورت وجود چنین شواهدی، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتی دارایی یاد شده را برآورد کند،

عبارتند از: (بند 96)

#### • منابع اطلاعاتی برون سازمانی

الف. ارزش بازار دارایی به میزان قابل ملاحظه ای طی دوره افزایش یافته باشد.

ب. تغییرات قابل ملاحظه ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری، بازار، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد.

ج. نرخهای سود یا سایر نرخهای بازده سرمایه‌گذاری بازار طی دوره کاهش یافته باشد و این کاهش احتمالاً بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی اثر گذاشته و مبلغ بازیافتی دارایی را به میزان بااهمیتی افزایش داده باشد.

#### • منابع اطلاعاتی درون سازمانی

د. تغییرات قابل ملاحظه‌ای با آثار مساعد بر واحد تجاری در میزان یا چگونگی استفاده از دارایی طی دوره رخ داده باشد یا انتظار رود در آینده نزدیک رخ دهد. این تغییرات شامل مخارج انجام شده طی دوره جهت بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی به سطحی بالاتر از استاندارد عملکرد ارزیابی شده اولیه آن یا الزام به توقف یا تجدید ساختار عملیاتی می‌باشد که دارایی متعلق به آن است.

ه. شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی، از حد مورد انتظار بهتر است یا بهتر خواهد شد.

29- وجود شواهدی حاکی از امکان برگشت تمام یا بخشی از زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای یک دارایی (به جز سرقفلی) ممکن است بیانگر آن باشد که عمر مفید باقیمانده، روش استهلاک و یا ارزش باقیمانده دارایی نیازمند بازنگری و تعدیل است، حتی اگر زیان کاهش ارزش آن دارایی برگشت داده نشود. (بند 97)

30- زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره‌های قبل برای یک دارایی (به جز سرقفلی) تنها در صورتی برگشت داده می‌شود که مبلغ بازیافتی دارایی، از زمان شناسایی آخرین زیان کاهش ارزش، افزایش یافته باشد. در این صورت، مبلغ دفتری دارایی (به استثنای مورد توصیف شده در بند 101) باید تا مبلغ بازیافتی آن افزایش یابد. این افزایش معرف برگشت زیان کاهش ارزش است. (بند 98)

31- ارزش اقتصادی یک دارایی ممکن است به دلیل افزایش در ارزش فعلی، ناشی از نزدیک‌تر شدن زمان جریانهای نقدی ورودی، بیشتر از مبلغ دفتری آن شود، هرچند، جریانهای نقدی برآوردی دارایی افزایش نیافته باشد. بنابراین زیان کاهش ارزش تنها به خاطر گذشت زمان برگشت داده نمی‌شود، حتی اگر مبلغ بازیافتی دارایی بیشتر از مبلغ دفتری آن شود. (بند 100)

32- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی (به جز سرقفلی) ناشی از برگشت زیان کاهش ارزش، نباید موجب شود مبلغ دفتری جدید از مبلغ دفتری محاسبه شده با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، بیشتر شود. (بند 101)

33- افزایش مبلغ دفتری یک دارایی (به جز سرقفلی)، به مبلغی بیش از مبلغ دفتری آن با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش در سالهای قبل، تجدید ارزیابی محسوب می‌شود. حسابداری این‌گونه تجدید ارزیابی‌ها، طبق استاندارد حسابداری دارایی مربوط انجام می‌شود. (بند 102)

34- برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی (به جز سرقفلی)، باید بلافاصله در سود و زیان شناسایی گردد، مگر اینکه دارایی طبق استاندارد حسابداری دیگری (برای مثال، طبق رویه تجدید ارزیابی در استاندارد حسابداری شماره 11 با عنوان "داراییهای ثابت مشهود")، به مبلغ تجدید ارزیابی ارائه شده باشد. هر گونه برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی تجدید ارزیابی شده باید به عنوان افزایش ناشی از تجدید ارزیابی طبق همان استاندارد در نظر گرفته شود. (بند 103)

35- برگشت زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده، مستقیماً به حساب مازاد تجدید ارزیابی بستانکار می‌شود. اما برگشت زیان تا میزان زیان کاهش ارزش شناسایی شده قبلی مربوط به همان دارایی که به عنوان هزینه شناسایی شده است، به عنوان درآمد در سود و زیان شناسایی می‌گردد. (بند 104)

- 36- پس از شناسایی برگشت زیان کاهش ارزش، استهلاک دارایی باید در دوره‌های آتی تعدیل شود تا مبلغ دفتری جدید دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن (در صورت وجود) بر مبنای سیستماتیک طی سالهای باقیمانده عمر مفید دارایی، تخصیص یابد. (بند 105)
- 37- برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد باید به تناسب مبالغ دفتری داراییهای آن واحد (به جز سرقفلی)، تخصیص یابد. این افزایش در مبالغ دفتری باید به عنوان برگشت زیان کاهش ارزش داراییهای منفرد تلقی و طبق بند 103 شناسایی شود. (بند 106)
- 38- در تخصیص برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد طبق بند 106، مبلغ دفتری دارایی نباید از اقل مبالغ زیر، بیشتر شود:
- الف . مبلغ بازیافتنی آن (اگر قابل تعیین باشد)، و
- ب . مبلغ دفتری دارایی با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش برای دارایی در سالهای قبل.
- مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش غیرقابل تخصیص به یک دارایی ، باید به تناسب به سایر داراییهای واحد مولد وجه نقد (به جز سرقفلی)، تخصیص یابد. (بند 107)
- 39- زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی نباید در دوره‌های بعد برگشت شود. (بند 108)

## بخش دوم: تست ها:

### 1- کدام یک از عبارات زیر صحیح هستند؟

- I. زمانی ارزش یک دارایی کاهش می‌یابد که مبلغ دفتری از مبلغ بازار آن بیشتر باشد.
- II. در صورت وجود نشانه‌های امکان وقوع زیان کاهش ارزش ، واحد تجاری ملزم است مبلغ بازیافتنی دارایی را برآورد کند.
- III. آزمون کاهش ارزش سرقفلی تحصیل شده در ترکیب تجاری باید هر سال بدون توجه به وجود یا عدم وجود هرگونه نشانه‌ای دال بر امکان کاهش ارزش صورت پذیرد.

الف) I و II (ب) I و III (ج) II و III (د) I و II و III

منبع: (2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی؛ دکتر غلامرضا کرمی، محمد مرادی، زهره شهیدی، هدی اسکندر، محمد بخشی)

### 2- برای ارزیابی وجود نشانه‌ای دال بر کاهش ارزش دارایی واحد تجاری باید کدام یک از موارد زیر را مد نظر قرار دهد؟

- I. ارزش بازار دارایی طی یک دوره ، به میزان قابل ملاحظه ای بیش از آنچه که در اثر گذشت زمان یا کاربرد عادی دارایی انتظار میرفت ، کاهش یافته باشد.
- II. تغییرات قابل ملاحظه با آثار نامساعد بر واحد تجاری در محیط فناوری ، بازار ، اقتصادی یا قانونی حوزه فعالیت واحد تجاری یا در بازار اختصاصی دارایی طی دوره رخ داده باشد.
- III. شواهدی از گزارشگری داخلی وجود داشته باشد که نشان دهد عملکرد اقتصادی دارایی از حد مورد انتظار پایین تر است و یا پایین تر خواهد بود.

(د) I و II و III

(ج) II و II

(ب) I و III

(الف) I و II

منبع: (2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

3- برآورد جریان های نقدی آتی یک دارایی برای تعیین ارزش اقتصادی شامل کدام یک از موارد زیر است؟

(2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

- I. پیش بینی جریان های نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی و خالص جریان های نقدی قابل دریافت (پرداخت) هنگام واگذاری دارایی در پایان عمر مفید آن
- II. پیش بینی جریان نقدی خروجی که برای ایجاد جریان های نقدی ورودی حاصل از کاربرد مستمر دارایی ضرورت دارد و به طور مستقیم قابل انتساب به دارایی است یا بر مبنای منطقی و یکنواخت به دارایی قابل تخصیص است.
- III. پیش بینی جریان های نقدی خروجی مربوط به بهبود یا ارتقای عملکرد دارایی

(د) I و II و III

(ج) II و III

(ب) I و III

(الف) I و II

4- کدام یک از موارد زیر نشانه ای دال بر امکان کاهش ارزش دارایی نمی باشد؟ (تالیفی)

- الف) بلااستفاده شدن دارایی
- ب) برنامه های توقف یا تجدید ساختار عملیاتی که دارایی به آن تعلق دارد.
- ج) محتمل نبودن تاثیر افزایش نرخ های بازار بر نرخ تنزیل مورد استفاده در محاسبه ارزش اقتصادی دارایی
- د) ارزیابی مجدد عمر مفید یک دارایی نامشهود از نامعین به معین

5- در صورت عدم وجود دلایل متقاعد کننده حاکی از فزونی با اهمیت ارزش اقتصادی یک دارایی نسبت به خالص ارزش

فروش آن، مبلغ بازیافتنی معادل چه مقداری است؟ (تالیفی)

- الف) ارزش دفتری      ب) ارزش اقتصادی      ج) ارزش باقی مانده      د) خالص ارزش فروش



## 6- برآورد جریان های نقد آتی یک دارایی برای تعیین ارزش اقتصادی شامل کدام یک از موارد زیر نیست؟

- الف) جریان های نقدی ورودی یا خروجی ناشی از فعالیت های تامین مالی  
 ب) پرداخت یا دریافت مالیات بر درآمد  
 ج) تجدید ساختار آتی که واحد تجاری هنوز نسبت به آن تعهدی ندارد .  
 د) هر سه گزینه صحیح است (2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

## 7- کدام یک از عبارات زیر در ارتباط با نرخ تنزیل برای تعیین ارزش اقتصادی صحیح است؟ (تالیفی)

- الف) نرخ تنزیل باید نرخ بعد از احتساب مالیات باشد.  
 ب) نرخ تنزیل باید منعکس کننده ارزیابی های جاری بازار از ریسک مختص دارایی که جریان های نقدی آتی بابت آن تعدیل شده باشد.  
 ج) نرخ تنزیل باید منعکس کننده ارزیابی های جاری از ارزش زمانی پول باشد.  
 د) نرخ تنزیل باید نرخ قبل از احتساب مالیات باشد.

## 8- کدام یک از عبارات زیر در رابطه با واحدهای مولد وجه نقد صحیح هستند؟

- I. اگر برآورد مبلغ بازیافتی یک دارایی منفرد ممکن نباشد، واحد تجاری باید مبلغ بازیافتی واحد مولد وجه نقد را که دارایی متعلق به آن است، تعیین کند.  
 II. اگر ارزش اقتصادی یک دارایی منفرد با توجه به برآوردها بیش از خالص ارزش فروش آن باشد و در عین حال جریان های نقدی ورودی ناشی از آن، اساساً مستقل از جریان های نقدی سایر دارایی ها نباشد، مبلغ بازیافتی دارایی منفرد قابل تعیین است.  
 III. مبنای تعیین مبلغ دفتری واحد مولد وجه نقد ضرورتی ندارد که با مبنای تعیین مبلغ بازیافتی آن هماهنگ باشد.

الف) I و II      ب) I و III      ج) II و III      د) I و II و III

(2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

## 9- چنانچه دارایی تشکیل دهنده واحد مولد وجه نقد که سر قفلی به آن تخصیص یافته است، همزمان با واحد یاد شده، مورد آزمون کاهش ارزش قرار گیرد، این کار باید چه زمانی صورت گیرد؟

- الف) بعد از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد  
 ب) پیش از انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد  
 ج) همزمان با انجام آزمون کاهش ارزش واحد مولد وجه نقد

(تالیفی)

د) هیچ کدام

10 - روند کاهش مبلغ دفتری یک دارایی با در نظر گرفتن مبنای خالص ارزش فروش، ارزش اقتصادی و صفر چگونه است؟

الف) حداکثر تا کمترین مبلغ از مبالغ بالا کاهش یابد.

ب) این 3 مینا تاثیرگذار نیستند.

ج) حداکثر تا بیشترین مبلغ از مبالغ بالا کاهش یابد.

د) حداقل تا کمترین مبلغ از مبالغ بالا کاهش یابد.

( تالیفی )

11- کدام گزاره صحیح نیست؟ (2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

I. برگشت زیان کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد باید به تناسب مبالغ دفتری دارایی های آن واحد (به جز سرقفلی) تخصیص یابد.

II. در تخصیص برگشت زیان کاهش ارزش، مبلغ دفتری دارایی نباید از اقل مبلغ باز یافتنی آن (اگر قابل تعیین باشد) و مبلغ دفتری دارایی با فرض عدم شناسایی زیان کاهش ارزش بیشتر شود.

III. مبلغ برگشت زیان کاهش ارزش غیرقابل تخصیص به یک دارایی طبق بند II، باید به تناسب به سایر دارایی های واحد مولد وجه نقد (به جز سرقفلی) تخصیص یابد.

IV. زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای سرقفلی نیز در صورت فزونی مبلغ باز یافتنی بر مبلغ دفتری باید برگشت داده شود.

IV(د)

III(ج)

II (ب)

I (الف)

12- برگشت زیان کاهش ارزش دارایی تجدید ارزیابی شده تا میزان زیان شناسایی شده در دوره های قبل و مابقی آن، به ترتیب در کدام صورت های مالی منعکس می شوند؟

الف) صورت سود و زیان، صورت سود و زیان

ب) صورت سود و زیان جامع، صورت سود و زیان

ج) صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع

د) صورت سود و زیان جامع، صورت سود و زیان جامع

( تالیفی )

13- کدام یک از عبارات زیر صحیح هستند؟

I. زیان کاهش ارزش شناسایی شده در دوره های قبل برای یک دارایی تنها در صورتی برگشت داده می شود که باز یافتنی دارایی، از زمان شناسایی آخرین زیان افزایش یافته باشد.

II. برگشت زیان کاهش ارزش یک دارایی باید در صورت سود و زیان جامع به عنوان سایر اقلام این صورت گزارش شود.



III. زیان کاهش ارزش ابتدا صرف کاهش مبلغ دفتری سرقفلی تخصیص یافته به واحد مولد وجه نقد و سپس متناسب با مبلغ دفتری به سایر دارایی های واحد تخصیص یابد.

(د) I و II و III

(ج) II و III

(ب) I و III

(الف) I و II

(2000 سوال چهارگزینه ای حسابداری مالی)

### پاسخنامه:

1. گزینه د - گزاره I درست است، طبق نکته 2

گزاره II درست است، طبق بند 7

گزاره III درست است، طبق نکته 1

2. گزینه د - نکته شماره 2

3. گزینه الف - نکته شماره 7

4. گزینه ج - نکته شماره 4

5. گزینه د - نکته شماره 5

6. گزینه د - بند شماره 48

7. گزینه ج - نکته شماره 12

8. گزینه الف - نکته شماره 16 و 17

گزاره III با توجه به بند ۷۱ صحیح نیست.

9. گزینه ب - نکته شماره 23

10. گزینه ج - نکته شماره 25

11. گزینه د

مطابق با بند 108، زیان کاهش ارزش برای سرقفلی نباید در دوره های بعد برگشت داده شود.

گزینه الف - مطابق با نکته 37 صحیح است

گزینه ب و ج - مطابق با نکته 38 صحیح است

12. گزینه ج - مطابق با نکات 34 و 35

13. گزینه ب - گزاره III مطابق با نکته 24 صحیح است.

گزاره I مطابق با نکته 30 صحیح است.

