



فصل ۲

تهیه و تنظیم صورت سود و زیان

هدف تهیه صورت‌های مالی

صورت‌های مالی، ساختار یافته وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد تجاری است. هدف از تهیه آنها، ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان مفید باشد.

مفهوم سود

به‌طور کلی دیدگاه‌های متفاوتی در مورد مفهوم سود و نحوه شناسایی و اندازه‌گیری آن وجود دارد. بعضی سود را با جریان‌های نقدی اشتباه می‌گیرند. آیا سود برابر وجوه نقد ناشی از عملیات موفقیت‌آمیز است؟ خیر سود و جریان‌های نقدی هر دو معیاری از عملکرد شرکت است. سود از دیدگاه اقتصادی هرگونه تغییر در ثروت شناخته می‌شود و آنها بر حفظ سرمایه تأکید دارند. یکی از اقتصاددانان مشهور عقیده دارد که سود مبلغی است که شخص می‌تواند در طی یک دوره معین خرج کند و در پایان وضعیت او به همان خوبی باشد که در اول دوره بوده است. در طرف مقابل سود حسابداری به تفاضل بین سرمایه واحد تجاری در پایان و ابتدای دوره مالی (پس از احتساب تعدیلات لازم درخصوص آورده و ستاده صاحبان سرمایه) گفته می‌شود. اختلاف نظر در مفهوم سود بین دیدگاه‌های اقتصادی و حسابداری، ناشی از روش‌های اندازه‌گیری سود است.

نحوه اندازه‌گیری سود

برای اندازه‌گیری سود رویکردهای مختلفی وجود دارد که عبارت است از:

۱ رویکرد سرمایه:

این رویکرد، سود را حاصل تغییرات سرمایه ابتدا و انتهای سال به استثنای مبادلات سرمایه‌ای در بین تاریخ‌های یاد شده بیان می‌کند. این روش ساده است ولی عدم طبقه‌بندی اقلام سود و زیان و کاهش قدرت پیش‌بینی آینده، دو ایراد اصلی این روش است.

۲ رویکرد معاملاتی:

این رویکرد مبتنی بر فعالیت‌های اقتصادی واحد تجاری است. در این روش که همان تغییر در خالص دارایی‌ها است تنها زمانی که از محل رویدادها و معاملات مالی باشد ثبت و شناسایی می‌شود و چنانچه تغییرات در دارایی و بدهی ناشی از تغییرات بازار باشد سود و زیانی شناسایی نمی‌شود.

به اعتقاد طرفداران این رویکرد، با مقایسه خالص دارایی‌ها در دو مقطع زمانی یک رقم سود مشخص به دست می‌آید، اما اجزای تشکیل‌دهنده سود مشخص نمی‌شود، بنابراین برای ارائه این جزئیات، حسابداران در عمل، رویکرد معاملاتی را برای اندازه‌گیری سود با تأکید بر محاسبه مستقیم درآمدها و هزینه‌ها پذیرفته‌اند.

صورت سود و زیان

گزارشی است که ماحصل عملکرد مالی واحد تجاری را در طی یک دوره مشخص زمانی بیان می‌کند.

مدل‌های کلی گزارشگری سود و زیان

الف) مدل تک مرحله‌ای: در این مدل هیچ‌گونه طبقه‌بندی خاصی برای اقلام هزینه و درآمد وجود ندارد و تمام درآمدها در یک مرحله از تمام هزینه‌های واحد تجاری کسر می‌شود تا سود خالص به دست آید.

در این مدل، صورت سود و زیان شامل دو بخش اصلی زیر است:

❶ بخش درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی و سودهای غیرعملیاتی

❷ هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی و زیان‌های غیرعملیاتی

استفاده‌کنندگان از این روش به چگونگی کسب سود توجه ندارند بلکه آنها به رقم نهایی سود علاقمند هستند. این روش بیشتر در مؤسسه‌های تک مالکی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ب) مدل چند مرحله‌ای: شکل چند مرحله‌ای صورت سود و زیان مبتنی بر طبقه‌بندی اقلام درآمد و هزینه است. در این مدل، صورت سود و زیان به بخش‌های مختلفی طبقه‌بندی می‌شود تا تفسیر اطلاعات و پیش‌بینی آینده را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی آسان‌تر نماید. بیشتر شرکت‌ها برای تنظیم صورت سود و زیان خود از این مدل استفاده می‌کنند.

چگونگی طبقه‌بندی و گزارش صورت سود و زیان

در استانداردهای حسابداری ایران، شرکت‌ها ملزم به رعایت شکل یکنواخت و خاصی برای تهیه صورت سود و زیان نشده‌اند و یک مدل نمونه به منظور راهنمایی شرکت‌ها برای تهیه صورت‌های مالی ارائه شده است. براساس استانداردهای شماره یک و شش حسابداری ایران، شکل صورت سود و زیان از نظر طبقه‌بندی باید به گونه‌ای باشد که ماهیت درآمدها و هزینه‌ها را به نحو مناسب نشان دهد.

دامنه فعالیت‌های یک واحد تجاری آنقدر وسیع است که مجزا نمودن آن به بخش‌های فرعی برای درک بهتر از عملکرد مالی یک ضرورت است. به همین دلیل

استانداردهای حسابداری فعالیت‌های یک مؤسسه را به دو بخش عملیاتی و غیر عملیاتی طبقه‌بندی می‌کند.

در ابتدای فصل دوم کتاب «تهیه و تنظیم صورت‌های مالی» یک شکل از صورت سود و زیان ارائه شده توسط سازمان حسابرسی نمایش داده شده است که برخی از موارد آن به دلیل بیان ساده‌تر کتاب، حذف شده است.

نمونه کامل از صورت سود و زیان (ارائه شده توسط سازمان حسابرسی) به شرح زیر است:

صورت سود و زیان	
xxxx	درآمد عملیاتی
(xxx)	بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی
xxxx	سود ناخالص
(xxx)	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
xxx	سایر اقلام عملیاتی
xxx	سود (زیان) عملیاتی
(xxx)	هزینه‌های مالی
xxx	سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی
xxx	سود خالص قبل از مالیات
(xxx)	مالیات بر درآمد
xxx	سود خالص عملیات در حال تداوم
xxx	سود خالص (زیان) عملیات متوقف شده
xxx	سود خالص

تشخیص صورت‌های مالی

براساس استانداردهای حسابداری صورت‌های مالی باید به وضوح از سایر اطلاعاتی که همراه آن در یک مجموعه انتشار می‌یابد، قابل تشخیص و متمایز باشد.

الزامات استانداردهای حسابداری تنها در مورد صورت‌های مالی کاربرد دارد و در مورد سایر اطلاعاتی که در گزارش سالانه یا سایر مدارک ارائه می‌شود، کاربرد ندارد. بنابراین، این موضوع اهمیت دارد که استفاده‌کنندگان بتوانند اطلاعاتی که بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود را از سایر اطلاعات تمیز دهند.

در اغلب موارد، اطلاعات در صورت‌های مالی به صورت هزار ریال یا میلیون ریال ارائه می‌گردد و این کار، قابلیت درک صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. این امر تا آنجایی قابل قبول است که سطح دقت ارائه اطلاعات افشا شود و منجر به حذف اطلاعات مربوط نگردد. براساس فرض «واحد اندازه‌گیری»، اسناد حسابداری و دفاتر مالی باید برحسب ریال ثبت گردد.

تعریف درآمد

علاوه بر تعریف کتاب درسی، می‌توان درآمد را به صورت زیر ارائه نمود: درآمد عبارت است از رویدادهای مالی که باعث افزایش دارایی‌ها، کاهش بدهی‌ها یا ترکیبی از هر دو در نتیجه منجر به افزایش سرمایه می‌شود. مانند: فروش، حق‌الزحمه، سود تضمین شده، سود سهام، درآمد حق‌الامتياز، درآمدهای ناشی از فعالیت‌های ساخت املاک، قراردادهای بیمه، قراردادهای اجاره، بهره و ...

تذکر: افزایش در سرمایه طی دوره مالی، به جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود، در تعریف درآمد منظور می‌گردد.

در حل فعالیت «شناسایی درآمد» موارد زیر ارائه می‌گردد:

۱ وجه مالیات بر ارزش افزوده در زمان فروش به عنوان درآمد محسوب نمی‌شود.
۲ براساس استاندارد شماره ۲۶، برداشت گندم از زمین‌های زراعی که فروش تضمینی آن توسط دولت تأیید شده و در انبار نگهداری می‌شود به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

۳ گاهی اوقات امکان دارد مؤسسات بخشی از بهای خرید خودرو را در فاصله زمانی ۶ الی ۱۲ ماهه قبل از تحویل خودرو پرداخت نمایند. وجه مذکور در صورت تحویل، جزء بهای تمام شده خودرو است و چنانچه مؤسسه از خرید آن انصراف دهد، سود سپرده به عنوان درآمد شناسایی می‌شود.

۴ براساس استاندارد شماره ۳، هرگاه کالا یا خدمات در قبال کالاها یا خدمات دیگری که از لحاظ ماهیت و ارزش مشابه باشد مبادله گردد، این مبادله به عنوان معامله‌ای درآمدزا شناسایی نمی‌شود.

مثال: شرکت روغن نباتی خراسان ۸ تن روغن خام تخم پنبه خود را با ۸ تن روغن خام سویای شرکت روغن نباتی البرز مبادله و مبلغ ۲۶۰۰۰۰۰ ریال نیز پرداخت نمود. بهای تمام شده روغن خام تخم پنبه شرکت روغن نباتی خراسان هرکیلو ۵۳۰۰ ریال و روغن خام شرکت البرز ۵۴۰۰ ریال است. ثبت این رویداد در دفاتر دو شرکت به شرح صفحه بعد است:

دفاتر شرکت خراسان	دفاتر شرکت البرز
موجودی کالا ۴۵'۰۰۰'۰۰۰	موجودی کالا ۴۰'۶۰۰'۰۰۰
موجودی کالا ۴۲'۴۰۰'۰۰۰	بانک ۲'۶۰۰'۰۰۰
موجودی نقد - بانک ۲'۶۰۰'۰۰۰	موجودی کالا ۴۳'۲۰۰'۰۰۰
معاوضه کالا با شرکت البرز	معاوضه کالا با شرکت خراسان



درآمد عملیاتی:

درآمدی که نتیجه فعالیت اصلی واحد تجاری است که هدف شرکت را تشکیل می‌دهد. معمولاً رقم درآمدهای عملیاتی در صورت سود و زیان به صورت کلی نوشته می‌شود و جزئیات درآمدهای عملیاتی و نیز طبقه‌بندی آن براساس صنایع یا مناطق جغرافیایی در یادداشت‌های توضیحی افشا می‌شود.

درآمدهای غیر عملیاتی:

درآمدی که ناشی از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری نیست.

عملیاتی بودن یا نبودن یک فعالیت به ماهیت ذاتی آن فعالیت بستگی ندارد بلکه فقط به حوزه فعالیت شرکت مرتبط می‌گردد. به عنوان مثال: سود و زیان ناشی از سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها برای شرکت تولیدکننده لوازم خانگی، یک فعالیت فرعی (غیرعملیاتی) شناخته شده اما همین فعالیت برای شرکت سرمایه‌گذاری تبریز که به کار سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار مشغول است، یک فعالیت اصلی و عملیاتی محسوب می‌شود.

نکته



در حل فعالیت «شناسایی درآمدهای عملیاتی از غیرعملیاتی» موارد زیر ارائه می‌گردد:

۱ دریافت سود سپرده‌های بانکی در شرکت تولیدی فرش به عنوان درآمدهای غیرعملیاتی شناسایی می‌گردد.

۲ براساس استاندارد شماره ۲۶، فروش گوساله متولدشده در دام پروری گاو شیری با توجه به اینکه جزء فعالیت اصلی آن نمی‌باشد، بنابراین به عنوان درآمد غیر عملیاتی شناسایی می‌شود.

۲ درآمد حاصل از فروش ضایعات در یک شرکت تولیدی با توجه به اینکه مرتبط با فعالیت اصلی است بنابراین به عنوان درآمد عملیاتی شناسایی می‌گردد.

انواع درآمدهای عملیاتی

درآمدهای عملیاتی متعددی با توجه به نوع فعالیت‌های مؤسسات وجود دارد که عمده‌ترین آن در کتاب درسی ذکر شده است. فروش کالا و درآمد ارائه خدمات به طور مفصل در کتاب بیان شده و سایر درآمدهای عملیاتی ذکر نشده است.

فروش

به عقیده برخی کارشناسان، انتهایی‌ترین عملیات بازاریابی در یک معامله و شروع یک رابطه با مشتری است.

به عبارت دیگر، هرگونه فعالیتی که برای ترغیب مشتری به خرید اجناس طراحی می‌شود و می‌تواند مستقیماً به واسطه افراد و یا از طریق تلفن، ایمیل و سایر رسانه‌های ارتباطی صورت پذیرد. مانند فروش مواد اولیه، فروش محصولات، فروش دارایی‌های ثابت و...



شناخت درآمد فروش کالا

درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا باید زمانی شناسایی شود که تمام شرایط زیر تحقق یافته باشد:

۱ واحد تجاری مخاطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد.

۲ واحد تجاری هیچ دخالت مدیریتی مستمر در حدی که معمولاً با مالکیت همراه است، نداشته باشد یا کنترل مؤثری نسبت به کالای فروش رفته اعمال نکند.

- ۳ مبلغ درآمد عملیاتی را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری نمود.
- ۴ جریان منافع اقتصادی مرتبط با معامله فروش به درون واحد تجاری محتمل باشد.
- ۵ مخارجی را که در ارتباط با کالای فروش رفته محتمل شده یا خواهد شد بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.
- تعیین زمان انتقال مخاطرات و مزایای مالکیت کالاها به خریدار، برای شناسایی درآمد ناشی از فروش کالاها بسیار اساسی است. در صورتی که واحد تجاری بخش عمده‌ای از مخاطرات و مزایای مالکیت را حفظ کند، معامله مربوط، فروش تلقی نمی‌شود و درآمد شناسایی نمی‌گردد.
- برای حل فعالیت جدول «محاسبه فروش خالص» موارد زیر ارائه می‌گردد:
- ۱ مالیات بر ارزش افزوده ارتباطی با فروش خالص ندارد.
- ۲ اعطای کالای جایزه (اشانتیون) و اعطای درصدی از فروش به عنوان حق بازاریاب در دفاتر مؤسسات به حساب هزینه منظور شده و ارتباطی با فروش خالص ندارد.
- ۳ خدمات نصب و راه‌اندازی کالای مورد معامله، ارتباط مستقیم با فروش کالا دارد.

درآمد ارائه خدمات در مؤسسه‌های خدماتی



طراحی وب



همکاری در
بازاریابی



متخصص
تغذیه



نویسنده کتاب‌های
آنلاین



آموزش
مجازی

خصوصیات فعالیت‌های خدماتی

الف) معمولاً در کسب و کارهای خدماتی، فاصله زمانی بین تولید و عرضه وجود ندارد.

ب) نقش نیروی انسانی در کسب درآمد مؤسسه‌های خدماتی بیشتر از سایر مؤسسه‌ها است.

ج) معمولاً در کسب و کارهای خدماتی نیاز به سرمایه اولیه با ارزش بالایی نیست و مؤسسه می‌تواند با استفاده از نیروی انسانی کسب درآمد نماید.

طبق استاندارد شماره ۳ حسابداری، درآمد خدمات زمانی قابل شناسایی و ثبت خواهد بود که همه شرایط زیر برای مؤسسه محرز شده باشد:

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

ب) مبلغ درآمد خدمات را بتوان به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد.

ج) میزان تکمیل معامله به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

د) مخارجی که در ارتباط با ارائه خدمات تحمل شده یا خواهد شد، به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

روش‌های کسب درآمد

کسب درآمد در مؤسسه‌های خدماتی به روش‌های زیر صورت می‌گیرد:

الف) انجام خدمات و دریافت وجه آن به صورت نقدی یا دستگاه کارت‌خوان

ب) ارسال صورتحساب بابت انجام خدمات

ج) انجام خدمات و دریافت چک یا سفته مدت‌دار

د) انجام خدمات از محل پیش دریافت‌ها

ه) انجام خدمات در قبال بدهی‌های مؤسسه یا تحصیل دارایی‌ها.

فرم‌های خلاصه درآمد و هزینه ارسالی به اداره دارایی

با توجه به گروه‌بندی صاحبان مشاغل از طرف اداره دارایی، فرم‌های خلاصه درآمد و هزینه گروه‌های دوم و سوم به صورت زیر ارائه می‌گردد.

استفاده دیگران از دارایی‌های شرکت

علاوه بر درآمد فروش کالا و ارائه خدمات، برخی شرکت‌ها از طریق راه‌های زیر اقدام به کسب درآمدهای عملیاتی می‌نمایند. این نوع درآمدهای عملیاتی از طریق استفاده دیگران از دارایی‌های شرکت عاید مؤسسه می‌گردد. درآمد ناشی از استفاده دیگران از دارایی‌های واحد تجاری تنها زمانی درآمد عملیاتی تلقی می‌شود که ناشی از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری باشد. چند نمونه از این درآمدها به شرح زیر ارائه می‌گردد:

الف) درآمد حق امتیاز

درآمد حق امتیاز شامل کلیه منافع کسب شده توسط شرکت از اعطای مجوز استفاده از دارایی‌های غیر جاری واحد تجاری نظیر امتیاز ساخت، علائم تجاری، حق انتشار، نرم‌افزار رایانه‌ای، حق نمایش فیلم و... است. این درآمد براساس شرایط مندرج در قرارداد مربوطه شناسایی می‌گردد. چنانچه قرارداد بیش از یک‌سال منعقد گردد، درآمد حق امتیاز را می‌توان به روش خط مستقیم در طی دوره قرارداد شناسایی و ثبت نمود.

مثال: مؤسسه اردستان در سال ۱۳۹۶ دستگاهی را اختراع و ثبت نموده است. این مؤسسه امتیاز استفاده از حق اختراع را به شرکت نطنز برای مدت ۶ سال واگذار نموده است. شرکت اردستان طبق قرارداد به ازای هر واحد تولید ۳۲۰ ریال دریافت می‌کند. حداکثر تولید مجاز طبق قرارداد در هر سال ۹۰۰۰۰۰ واحد است. در اولین سال ۴۰۰۰۰۰ واحد تولید شده است. شرکت اردستان در سال اول ثبت زیر را در دفاتر خود ثبت می‌کند.

شماره سند:		مؤسسه اردستان		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		سند حسابداری		تعداد ضامین:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		موجودی نقد - بانک		۱۲۸'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد حق امتیاز			۱۲۸'۰۰۰'۰۰۰
جمع: صد و بیست و هشت میلیون ریال					
شرح سند: دریافت درآمد حق امتیاز بابت قرارداد واگذاری حق اختراع					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

ب) سود تضمین شده

درآمد حاصل از سود تضمین شده شامل مبالغی است که بابت استفاده از وجوه نقد یا معادل وجه نقد واحد تجاری مطالبه می‌شود. این درآمد عملیاتی، براساس مدت زمان و با توجه به مانده اصل طلب و نرخ آن شناسایی و ثبت می‌گردد.

مثال: شرکت اهواز در تاریخ ۱۳۹۷/۳/۱ معادل ۴۰۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال در اوراق مشارکت سه ساله با نرخ ۱۶ درصد سرمایه‌گذاری نمود. سود اوراق هر شش ماه یکبار پرداخت می‌گردد.

مطلوب است:

ثبت دریافت سود تضمین شده در تاریخ ۱۳۹۷/۸/۳۰

شماره سند:		شرکت اهواز		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۸/۳۰		سند حسابداری		تعداد ضمايم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		موجودی نقد - بانک		۳۲'۰۰۰'۰۰۰	
		درآمد سود تضمین شده			۳۲'۰۰۰'۰۰۰
جمع: سی و دو میلیون ریال					
شرح سند: دریافت سود تضمین شده اوراق مشارکت					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

ج) سود سهام

سود سهام شامل مبالغی است که از سود توزیع شده واحد سرمایه‌پذیر متناسب با سهم‌الشرکه واحد تجاری عاید آن می‌شود.

درآمد عملیاتی مذکور با توجه به سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری‌هایی که به روش ارزش ویژه ثبت نشده است، شناسایی می‌گردد و در زمان احراز حق دریافت توسط سهامدار، به استثنای سود سهام حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته ثبت می‌شود. چنانچه سود سهام از محل اندوخته‌ها یا سود انباشته مصوب پیش از تحصیل سرمایه‌گذاری اعلام می‌شود، این گونه مبالغ معرف باز یافت بخشی از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری است و درآمد محسوب نمی‌شود.

مثال: در ابتدای سال ۱۳۹۷ شرکت کارگزاری خرمشهر ۴۰٪ از ۱۸۰'۰۰۰ سهم عادی منتظر شده شرکت آبادان را به بهای تمام شده هر سهم ۶۰۰۰ ریال خریداری نمود. چنانچه شرکت آبادان در تاریخ ۱۳۹۷/۱۰/۳۰ معادل ۹۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال سود اعلام و پرداخت نموده باشد

مطلوب است:

ثبت رویداد ۱۳۹۷/۱۰/۳۰ در دفاتر شرکت خرمشهر

شماره سند: ۱۳۹۷/۱۰/۳۰		شرکت کارگزاری خرمشهر		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند:		سند حسابداری		تعداد ضمائم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		موجودی نقد - بانک		۳۹'۳۰۰'۰۰۰	
		درآمد سود سهام			۳۹'۳۰۰'۰۰۰
جمع: سی و نه میلیون و دویست هزار ریال					
شرح سند: دریافت سود سهام					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

هزینه



علاوه بر تعریف کتاب در مورد هزینه، می توان واژه هزینه را به صورت زیر نیز ارائه نمود:

هزینه عبارت است از هرگونه کاهش در دارایی ها، افزایش در بدهی ها یا ترکیبی از هر دو که منجر به کاهش سرمایه می گردد؛ جز مواردی که به توزیع مالکان مربوط می شود.

شناسایی هزینه‌ها

برای شناسایی هزینه‌ها یکی از سه مبنای زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱ ارتباط مستقیم علت و معلولی:

برخی از هزینه‌ها یک رابطه مستقیم علت و معلولی با درآمد شناسایی شده دارند، یعنی وقوع درآمد و هزینه به‌طور همزمان است، از این رو به موازات تحقق درآمد، هزینه مربوطه نیز شناسایی می‌شود. بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش مبتنی بر فروش و هزینه حمل و تحویل کالا به مشتریان نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها است.

۲ شناخت بلادرنگ هزینه‌ها:

در برخی موارد، نمی‌توان بین مخارج انجام شده و درآمدهای ایجاد شده یک رابطه علت و معلولی برقرار نمود و همچنین مخارج مزبور فاقد منافع آتی می‌باشند. این‌گونه مخارج باید بلادرنگ در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شوند. هزینه تبلیغات، هزینه بیمه ساختمان اداری و هزینه آموزش کارکنان نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها می‌باشند.

۳ تخصیص منظم و منطقی (سیستماتیک) هزینه‌ها:

در برخی موارد، مخارج انجام شده در تحصیل درآمد بیش از یک دوره مالی مشارکت دارند و ارتباط بین آنها با درآمدهای ایجاد شده را نمی‌توان براساس یک رابطه علت و معلولی تعیین کرد. این‌گونه مخارج بر مبنای زمان و به روشی منظم و منطقی بین دوره‌هایی که منابع آن حاصل می‌گردد، سرشکن می‌شود. هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و هزینه سود تضمین شده (بهره) تسهیلات بلندمدت دریافتی نمونه‌هایی از این قبیل هزینه‌ها است.

طبقه‌بندی هزینه‌ها

هزینه عملیاتی:

عبارت است از هزینه‌های مرتبط با فعالیت‌های اصلی و مستمر که مستقیماً قابل انتساب یا بر مبنایی 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. (استاندارد شماره ۲۵)

هزینه‌های غیر عملیاتی:

عبارت است از کاهش حقوق صاحبان سرمایه که ناشی از معاملات تصادفی یا جنبی یک واحد تجاری بوده و ارتباط مستقیم با فعالیت اصلی مؤسسه ندارد. علاوه بر موارد ذکر شده در صورت سود و زیان کتاب درسی، وجود برخی اقلام دیگر در صورت سود و زیان برخی شرکت‌ها الزامی است. یا برای ارائه عملکرد مالی واحد تجاری به نحو مطلوب ضرورت دارد. ارائه جداگانه **اقلام استثنایی و نتایج**

مربوط به عملیات متوقف شده از جمله مواردی است که بر مفید بودن صورت سود و زیان می‌افزاید.

اقلام استثنایی

اقلام استثنایی شامل مجموعه رویدادهای مالی مرتبط با سود و زیان مؤسسه است که وقوع آنها در طی یک دوره مالی به صورت غیر مستمر صورت می‌گیرد. طبق استانداردهای حسابداری ارقام استثنایی در قلمرو فعالیت‌های عادی واحد تجاری قرار می‌گیرد و باید در محاسبه سود و زیان عملیات در حال تداوم منظور شود. به منظور ارائه تصویری مطلوب از این ارقام، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع، ضرورت می‌یابد.

اقلام زیر در صورت با اهمیت بودن به عنوان ارقام استثنایی در صورت حساب سود و زیان ارائه می‌گردد:

۱ زیان‌های ناشی از بلایای طبیعی در مناطقی که وقوع آنها به طور متناوب انتظار می‌رود.

۲ هزینه‌های اخراج دسته جمعی کارکنان شاغل در بخش‌های فعال واحد تجاری.

۳ هزینه‌های تجدید سازمان.

۴ دارایی‌های نامشهود را خارج از فرایند استهلاک به حساب هزینه منظور نمایند.

۵ زیان انتقال صنایع مزاحم به خارج از محدوده شهرها، طبق مقررات جاری.

۶ کمک‌های بلاعوض غیرسرمایه‌ای دریافتی و کمک‌های بلاعوض پرداختی.

۷ سود یا زیان فروش دارایی‌های ثابت مشهود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت.

۸ سود یا زیان فروش یا توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری.

۹ هزینه‌های غیرمعمول مربوط به کاهش ارزش موجودی مواد و کالا.

۱۰ وجوه مازاد ناشی از حل و فصل ادعای خسارت از شرکت‌های بیمه.

۱۱ هزینه‌های جذب نشده ناشی از عدم دستیابی به ظرفیت معمول (عملی) مورد انتظار و ضایعات غیرعادی.

۱۲ سود یا زیان ناشی از حل و فصل دعاوی به طرفداری یا علیه شرکت.

نحوه نمایش ارقام استثنایی در صورت حساب سود و زیان

اقلام استثنایی در چارچوب فعالیت‌های عادی مؤسسه و قبل از مالیات قرار می‌گیرد. این ارقام باید به طور مجزا در همان سرفصل مربوطه افشا گردد.

به طور نمونه:

چنانچه یک هزینه عملیاتی به عنوان ارقام استثنایی شناخته شود، این هزینه در بخش هزینه‌های عملیاتی به طور مجزا و مشخص ارائه می‌گردد و اگر یک هزینه یا درآمد غیرعملیاتی به عنوان ارقام استثنایی شناسایی گردد، این هزینه یا درآمد

بعد از سود (زیان) خالص عملیاتی و در بخش «هزینه‌ها و درآمدهای غیرعملیاتی» به صورت مجزا برای تشخیص بهتر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه می‌گردد.
مثال: مانده‌های زیر از دفاتر مؤسسه خدماتی نجف در پایان سال ۱۳۹۶ استخراج شده است:

- درآمد خدمات ۶۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه حقوق کارکنان ۱۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه ملزومات اداری ۲'۱۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه مالی ۶۰۰'۰۰۰ ریال
- سود فروش زمین (اقدام استثنایی) ۴۲'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه آب و برق ۳'۴۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه بازخرید پیش از موعد کارکنان (استثنایی) ۴۵'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- سود سپرده بانکی ۲'۶۰۰'۰۰۰ ریال.

مطلوب است:

تنظیم صورت سود و زیان در پایان سال ۱۳۹۶.

مؤسسه خدماتی نجف	
صورت سود و زیان	
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ / ارقام به هزار ریال	
درآمد خدمات	۶۳'۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌های عملیاتی:	۱۵'۰۰۰
هزینه حقوق کارکنان	۳'۴۰۰
هزینه ملزومات اداری	۲'۱۰۰
هزینه بازخرید پیش از موعد کارکنان (اقدام استثنایی)	۴۰'۰۰۰
جمع هزینه‌های عملیاتی	(۶۰'۵۰۰)
سود خالص عملیاتی	۲۵۰۰
هزینه‌های غیر عملیاتی:	
هزینه‌های مالی	(۶۰۰)
درآمدهای غیر عملیاتی:	
سود فروش زمین (اقدام استثنایی)	۴۲'۰۰۰
سود سپرده بانکی	۲'۶۰۰
جمع درآمدهای غیرعملیاتی	۴۴'۶۰۰
خالص هزینه‌ها و درآمدهای غیرعملیاتی	۴۴'۰۰۰
سود خالص قبل از کسر مالیات	۴۶'۵۰۰

توقف یک بخش از واحد تجاری به عنوان یک رویداد خاص، تأثیر بسیار زیادی بر جریان‌های نقدی و سود و زیان سال‌های آتی شرکت خواهد گذاشت. بنابراین اطلاعات مربوط به آن باید به طور دقیق برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی گزارش شود. استانداردهای حسابداری توصیه می‌کند که سود و زیان ناشی از عملیاتی که در آینده متوقف خواهد شد در سود و زیان دوره جاری به طور مشخص گزارش شود.

شرایط شناسایی عملیات متوقف شده

یک بخش از واحد تجاری، جزئی از عملیات و جریان‌های نقدی واحد تجاری است که از لحاظ عملیاتی و اهداف گزارشگری مالی، به وضوح از سایر فعالیت‌های واحد تجاری متمایز بوده و بتوان فعالیت‌ها، دارایی‌ها و نتایج مربوط به آن بخش را هم از نظر فیزیکی و هم از نظر عملیاتی از سایر فعالیت‌های واحد تجاری تفکیک نمود. عملیات متوقف شده یک بخش از واحد تجاری است که واگذار شده، کنار گذاشته شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است. براساس استانداردهای حسابداری دارای شرایط زیر است:

الف) بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات است.

ب) بخشی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری از عملیات است.

ج) یک واحد فرعی است که صرفاً با قصد فروش مجدد خریداری شده است.

چنانچه عملیات متوقف شده یک بخش از واحد تجاری حداکثر سه ماه پس از تاریخ ترازنامه با تاریخ تصویب صورت‌های مالی، هر کدام کمتر باشد، تکمیل گردد، در این صورت عملیات آن بخش، در تاریخ ترازنامه به عنوان عملیات متوقف شده تلقی و در صورت سود و زیان تحت همین عنوان طبقه‌بندی می‌شود.

در رابطه با توقف عملیات یک بخش واحد تجاری موارد زیر باید افشا گردد:

الف) ماهیت و مشخصات عملیات متوقف شده

ب) تاریخ مؤثر توقف عملیات برای مقاصد حسابداری

ج) نحوه توقف عملیات (فروش یا کنارگذاری)

نتایج عملیات آن قسمت که کنارگذاری شده یا می‌شود پس از کسر مالیات به صورت جداگانه پس از عملیات جاری گزارش می‌شود و در یادداشت‌های همراه به طور کامل باید توضیح داده شود.

مواردی که توقف عملیات محسوب می‌شود

۱ فروش بخش مهم الکترونیک توسط یک شرکت چند محصولی:

این بخش تنها شاخه عملیاتی شرکت در صنعت الکترونیک است و دارایی‌ها و بدهی‌ها و نتایج عملیات آن برای مقاصد گزارشگری درون سازمانی به روشنی از سایر بخش‌ها تفکیک شده است.

۲ فروش یکی از دو بخش یک توزیع‌کننده مواد غذایی:

یک بخش مواد غذایی را به صورت عمده به فروشگاه‌های بزرگ می‌فروشد و بخش دیگر مواد غذایی را از طریق رستوران‌های زنجیره‌ای غذاهای آماده می‌فروشد. هر دو بخش در توزیع غذا فعالیت دارد اما ماهیت فروش از طریق رستوران‌ها تفاوت بسیاری با فروش به فروشگاه‌های زنجیره‌ای دارد. بنابراین چون دو طبقه مشتری کاملاً متفاوت وجود دارد می‌توان این دو بخش را دو بخش جدا تلقی کرد.

مواردی که توقف عملیات محسوب نمی‌شود

۱ فروش یک شرکت فرعی استخراج سنگ آهن توسط یک شرکت معدنی که زمینه اصلی فعالیت‌های آن استخراج سنگ آهن است. این شرکت فرعی در منطقه‌ای واقع شده است که از نظر شرکت اصلی مطلوب نیست و بنابراین با فروش آن، زمینه فعالیت‌های گروه را تشکیل می‌دهد اما شرکت اصلی با فروش آن، به فعالیت خود در زمینه استخراج سنگ آهن ادامه و آن را گسترش می‌دهد و به همین دلیل عملیات متوقف شده به حساب نمی‌آید.

۲ فروش هتل واقع در یک کشور خارجی توسط شرکت و خرید هتل در ایران. چنین شرکتی ماهیت زمینه فعالیت خود را تغییر نداده است و بنابراین فروش هتل علی رغم دارا بودن آثار مهم نمی‌تواند توقف عملیات محسوب شود.

اندازه‌گیری سود (زیان) ناشی از عملیات متوقف شده

در صورت توقف عملیات یک بخش از واحد تجاری لازم است نتایج عملیات بخش متوقف شده به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود. در این صورت درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به بخش متوقف شده باید در سرفصل‌های مربوط و در صورت امکان در متن سود و زیان به طور جداگانه نمایش داده شود. همچنین سود یا زیان حاصل از واگذاری بخش متوقف شده، پس از تهاتر کلیه ذخایر مربوط به هزینه‌های غیر قابل بازیافت عملیات توقف، باید پس از سود و زیان عملیاتی و در قسمت غیر عملیاتی صورت سود و زیان منعکس شود.

صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۲		
سال ۱۳۹۱	سال ۱۳۹۲	یادداشت
.....	فروش خالص و درآمد حاصل از ارائه خدمات
(.....)	(.....)	بهای تمام شده کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده
.....	سود (زیان) ناخالص
(.....)	(.....)	هزینه‌های فروش، عمومی و اداری
.....	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
(.....)	(.....)	
.....	سود (زیان) عملیاتی
(.....)	(.....)	هزینه‌های مالی
.....	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
.....	
.....	سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات
(.....)	(.....)	مالیات بر درآمد
.....	سود خالص عملیات در حال تداوم
.....	سود (زیان) خالص عملیات متوقف شده
(.....)	(.....)	اثر مالیاتی
.....	
.....	سود خالص

مثال: اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه قدس در سال مالی ۱۳۹۶ استخراج شده است. سود حاصل از عملیات در حال تداوم برای سال مالی ۱۳۹۶ معادل ۶,۵۰۰,۰۰۰ ریال است. این شرکت در پایان این سال تصمیم می‌گیرد که یکی از بخش‌های تجاری خود را متوقف کند.

ارزش دفتری دارایی‌های این بخش معادل ۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال است که در سال ۱۳۹۷ به ارزش ۳,۷۵۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید. اگر زیان عملیاتی بخش متوقف شده در سال ۱۳۹۶ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال باشد و نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد قابل محاسبه باشد.

مطلوب است:

تنظیم صورت سود و زیان سال ۱۳۹۶

صورت سود و زیان مؤسسه قدس برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۹۶	
سود خالص قبل از مالیات	۶'۵۰۰'۰۰۰
مالیات بر درآمد	(۱'۶۲۵'۰۰۰)
سود خالص عملیات در حال تداوم	۴'۸۷۵'۰۰۰
زیان عملیات متوقف شده	۴۸۰'۰۰۰
اثر مالیاتی زیان عملیات متوقف شده	(۱۲۰'۰۰۰)
	(۳۶۰'۰۰۰)
سود خالص	۴'۵۱۵'۰۰۰

سود و زیان انباشته

معمولاً مؤسسه‌ها بخشی از سود دوره جاری خود را به دلایلی بین صاحبان سرمایه تقسیم نمی‌کنند. این سود تقسیم نشده در حسابداری به نام سود و زیان انباشته یا سود و زیان سنواتی به عنوان یک حساب دائمی در ترازنامه و در قسمت حقوق صاحبان سرمایه درج می‌شود. گردش سود و زیان انباشته جزء صورت‌های مالی اساسی نیست.

معمولاً مؤسسه‌ها علت تغییر مانده اول دوره حساب سود و زیان انباشته نسبت به مانده انتهای دوره را در گزارش‌های مالی خود افشا می‌کنند که اصطلاحاً به آن گردش حساب سود و زیان انباشته گفته می‌شود. از نظر استانداردهای حسابداری افشای تغییرات سود و زیان انباشته به عنوان بخشی از ساختار حقوق صاحبان سرمایه شرکت از جمله اطلاعات با اهمیتی است که مؤسسه‌ها باید در گزارش‌های سالانه خود منعکس نمایند.

به لحاظ اهمیت اطلاعات مندرج در حساب سود و زیان انباشته، گردش این حساب متشکل از سود و زیان دوره، سود و زیان انباشته ابتدای دوره، تعدیلات سنواتی، هرگونه مبالغ انتقالی از سایر سرفصل‌های حقوق صاحبان سرمایه، سودهای پیشنهادی و مبالغ انتقالی به اندوخته‌ها، باید بلافاصله پس از سود و زیان دوره به عنوان یک قسمت همراه گزارش شود.

تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی، اصلاحات با اهمیتی هستند که به سال‌های پیش مربوط بوده و مربوط به موارد زیر است:

۱ تغییر در رویه‌های حسابداری

۲ اصلاح اشتباه‌های سال‌های قبل

اثر تعدیلات سنواتی روی سود و زیان سنوات قبل باید از طریق اصلاح مانده سود و زیان انباشته ابتدای دوره در گردش حساب سود و زیان انباشته منعکس گردد. همچنین در صورت عملی بودن اقلام مقایسه‌ای صورت‌های مالی ارائه مجدد شود.

تغییر در رویه‌های حسابداری

استانداردهای حسابداری، رویه‌های حسابداری را تعیین می‌کند که منجر به ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا درباره معاملات، سایر رویدادها یا شرایط در صورت‌های مالی خواهد شد. در صورتی که تأثیر به‌کارگیری آن رویه‌هایی اهمیت باشد، به‌کارگیری آنها الزامی نیست. با وجود این، انحراف‌های بی‌اهمیت از استانداردهای حسابداری یا عدم اصلاح انحراف‌های مزبور، به منظور انعکاس تصویر خاصی از وضعیت مالی، عملکرد مالی یا جریان‌های نقدی واحد تجاری، مناسب نخواهد بود. اگر در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد، ارقامی که به سال جاری مربوط می‌باشد بر مبنای رویه جدید باید ارائه شود و ارقام مقایسه‌ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارزیابی و ارائه خواهد شد.

اصلاح اشتباهات

منظور از اصلاح اشتباهات، برطرف کردن آثار اشتباهات با اهمیتی است که در صورت‌های مالی دوره‌های قبل اثر مثبت یا منفی به‌وجود آورده است. این اصلاح از طریق ارائه مجدد ارقام صورت‌های مالی سال‌های قبل و آثار سود و زیانی آن به عنوان تعدیل سود و زیان انباشته ابتدای دوره، منظور می‌شود. البته اگر این اشتباهات با اهمیت نباشد نیازی به تعدیلات سنواتی نیست و تنها در سود و زیان خالص دوره‌ای که در آن کشف شده است منظور می‌گردد. این اشتباهات ممکن است از موارد زیر ناشی شود:

الف) اشتباهات ریاضی

ب) اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری

ج) نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی
د) تقلب

اگر اشتباهات کشف شده مربوط به همان دوره مالی باشد نیاز به انعکاس تحت عنوان تعدیلات سنواتی نیست و در دفاتر همان سال باید اصلاح شود. به‌طور کلی اشتباهات از نظر تأثیر بر اقلام صورت‌های مالی به دو نوع تقسیم می‌شوند. نوع اول اشتباهاتی هستند که تنها بر اقلام ترازنامه یا بر اقلام صورت سود و زیان تأثیر می‌گذارد. این‌گونه اشتباهات عموماً مربوط به طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی هستند و به عنوان تعدیلات سنواتی لحاظ نمی‌شوند. نوع دوم اشتباهاتی هستند که بر هر دو صورت مالی مذکور تأثیر می‌گذارند. این اشتباهات به عنوان تعدیلات سنواتی در صورت‌های مالی مطرح می‌شوند. مثال زیر در ارتباط با تغییر در رویه‌های حسابداری و تأثیر آن بر صورت سود و زیان و گردش حساب سود و زیان انباشته طراحی شده است. هنرآموزان محترم در صورت صلاحدید می‌توانند در زمان تدریس تعدیلات سنواتی از این مثال نیز استفاده نمایند.

مثال: صورت سود و زیان و گردش حساب سود و زیان انباشته مؤسسه تهران در پایان سال ۱۳۹۶ قبل از تغییر رویه به شرح زیر است. این مؤسسه قصد دارد روش ارزیابی موجودی کالاهای خود را از روش FIFO (اولین صادره از اولین وارده) به میانگین موزون تغییر دهد.

مؤسسه تهران صورت سود و زیان برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ (ارقام به هزار ریال)		
شرح	۶۹۳۱	۵۹۳۱
فروش خالص	۴۰۰'۰۰۰	۳۶۵'۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	(۳۱۰'۰۰۰)	(۲۸۲'۰۰۰)
سود ناخالص	۹۰'۰۰۰	۸۳'۰۰۰
هزینه‌های فروش، اداری و عمومی	(۳۴'۵۰۰)	(۴۰'۷۰۰)
سود خالص عملیاتی	۵۵'۵۰۰	۴۲'۳۰۰
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی	۳۵۰۰	(۲'۳۰۰)
سود خالص قبل از کسر مالیات	۵۹'۰۰۰	۴۰'۰۰۰
مالیات بر درآمد	(۱۴'۷۵۰)	(۱۰'۰۰۰)
سود خالص	۴۴'۲۵۰	۳۰'۰۰۰

گردش سود و زیان انباشته		
شرح	۱۳۹۶	۱۳۹۵
سود خالص	۴۴'۳۵۰	۳۰'۰۰۰
سود انباشته ابتدای دوره	۵۴'۳۰۰	۶۱'۷۰۰
سود قابل تخصیص	۹۸'۵۵۰	۹۱'۷۰۰
اندوخته‌ها	(۳'۰۹۷)	(۲'۱۰۰)
سود انباشته پایان دوره	۹۵'۴۵۳	۸۹'۶۰۰

ارزیابی موجودی کالای پایان دوره این مؤسسه براساس روش‌های اولین صادره از اولین وارده و میانگین موزون در سال‌های ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۶ به شرح زیر است. (ارقام به هزار ریال)



سال	روش OFIF	روش میانگین موزون
۱۳۹۴	۱۸۰'۰۰۰	۱۶۷'۴۰۰
۱۳۹۵	۱۶۰'۱۰۰	۱۵۵'۰۰۰
۱۳۹۶	۲۱۲'۱۰۰	۲۰۴'۰۰۰

با توجه به تأثیر موجودی کالا بر عوامل صورت سود و زیان (موجودی کالای پایان دوره با مبلغ بهای تمام شده کالای فروش رفته رابطه معکوس دارد در حالی که موجودی کالای ابتدای دوره با بهای تمام شده کالای فروش رفته رابطه مستقیم دارد)، تغییر در روش ارزیابی موجودی کالا از FIFO به میانگین موزون، تغییراتی در صورت سود و زیان سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۵ به‌صورت زیر ایجاد خواهد شد:

سال مالی ۱۳۹۶		
شرح	مقدار تغییرات حاصل از تغییر روش	تأثیر روی مبلغ بهای تمام شده کالای فروش رفته
موجودی کالای پایان دوره	۱۰۰ کاهش	۱۰۰ افزایش
موجودی کالای ابتدای دوره	۱۰۰ کاهش	۱۰۰ کاهش

بهای تمام شده کالای فروش رفته در صورت سود و زیان سال ۱۳۹۶ معادل ۳۰۰۰ هزار ریال افزایش می‌یابد.

سال مالی ۱۳۹۵		
تأثیر روی مبلغ بهای تمام شده کالای فروش رفته	مقدار تغییرات حاصل از تغییر روش	شرح
۵۱۰۰ افزایش	۵۱۰۰ کاهش	موجودی کالای پایان دوره
۱۲۶۰۰ کاهش	۱۲۶۰۰ کاهش	موجودی کالای ابتدای دوره

بهای تمام شده کالای فروش رفته در صورت سود و زیان سال ۱۳۹۵ معادل ۷'۵۰۰ هزار ریال کاهش می‌یابد.

صورت سود و زیان سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۵ شرکت تهران در صورت تغییر روش به صورت زیر است:

مؤسسه تهران صورت سود و زیان برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ (ارقام به هزار ریال)		
شرح	۱۳۹۶	(تجدید ارائه شده) ۱۳۹۵
فروش خالص	۴۰۰'۰۰۰	۳۶۵'۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	(۳۱۵'۱۰۰)	(۲۶۹'۴۰۰)
سود ناخالص	۸۴'۹۰۰	۹۵'۶۰۰
هزینه‌های فروش، اداری و عمومی	(۳۴'۵۰۰)	(۴۰'۰۰۰)
سود خالص عملیاتی	۵۰'۴۰۰	۵۴'۹۰۰
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی	۳۵۰۰	(۲'۳۰۰)
سود خالص قبل از کسر مالیات	۵۳'۹۰۰	۵۲'۶۰۰
مالیات بر درآمد	(۱۳'۴۷۵)	(۱۳'۱۵۰)
سود خالص	۴۰'۴۲۵	۳۹'۴۵۰

مانده سود انباشته ابتدای دوره مربوط به عملکرد مالی سال قبل بوده که با تغییر در رویه حسابداری، این مانده باید تعدیل شود. برای محاسبه تعدیل سنواتی در سال ۱۳۹۶، باید موجودی کالای پایان دوره سال قبل (موجودی کالای ابتدای دوره سال ۱۳۹۶) براساس دو روش مقایسه شود. در این مثال، اختلاف موجودی کالای پایان

دوره براساس روش FIFO و میانگین موزون معادل (۵۱۰۰) ریال است. این مبلغ پس از محاسبه اثر مالیاتی به عنوان تعدیل سنواتی در گردش حساب سود و زیان انباشته ارائه می گردد.



گردش سود و زیان انباشته با توجه به تغییر رویه به شرح زیر ارائه می گردد.

گردش حساب سود و زیان انباشته / اولام به هزار ریال			
(تجدید ارائه شده)			
۱۳۹۵	۱۳۹۶		
۳۹,۴۵۰	۲۰,۲۲۵		سود خالص
		۵۴,۳۰۰	سود انباشته ابتدای دوره
۹)	(۳,۸۲۵)		تعدیلات سنواتی
۵۲,۲۵۰	۵۰,۴۷۵		سود انباشته ابتدای سال - تعدیل شده
۹۱,۹۰۰	۹۰,۹۰۰		سود قابل تخصیص
(۳,۱۰۰)	(۳,۰۹۷)		اندوخته ها
۸۹,۸۰۰	۸۷,۸۰۳		سود انباشته پایان سال

ثبت تعدیلات سنواتی در پایان سال ۱۳۹۶:

ثبت زیر در پایان سال ۱۳۹۶ بابت تغییر رویه و تعدیل مانده سود انباشته با توجه به اثر مالیاتی آن در سند حسابداری منظور می گردد:

شماره سند:		شرکت تهران		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		سند حسابداری		تعداد ضمائم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		سود انباشته		۳'۸۲۵'۰۰۰	
		مالیات پرداختنی		۱'۲۷۵'۰۰۰	
		موجودی کالا			۵'۱۰۰'۰۰۰
جمع: پنج میلیون ریال					
شرح سند: اصلاح حساب سود انباشته بابت تغییر رویه					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

صورت سود و زیان و گردش حساب سود و زیان انباشته زیر برای آشنایی هنرآموزان محترم ارائه شده است.

کلیه مبالغ درج شده به میلیون ریال می باشد

شرکت: نمونه		
اطلاعات و صورت های میاندوره ای ۹ ماهه منتهی به ۱۳۹۷/۰۱/۳۱ (حسابرسی نشده)	سال مالی منتهی به: ۱۳۹۷/۰۴/۳۱	

صورت سود و زیان	واقعی دوره ۹ ماهه		درصد تغییر	واقعی حسابرسی شده سال مالی منتهی به ۱۳۹۶/۰۴/۳۱
	حسابرسی نشده منتهی به ۱۳۹۷/۰۱/۳۱	حسابرسی شده منتهی به ۱۳۹۶/۰۱/۳۱		
سود (زیان) خالص			....
درآمدهای عملیاتی	۲'۳۴۳'۶۱۱	۱'۷۶۰'۴۰۳	۳۳	۲'۱۸۵'۵۳۹
بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	(۲'۰۹۱'۱۱۹)	(۱'۵۱۶'۲۲۵)	۳۸	(۱'۹۵۱'۷۵۵)
سود (زیان) ناخالص	۲۵۴'۴۹۲	۲۴۴'۱۷۸	۳	۲۳۳'۷۸۴
هزینه های فروش، اداری و عمومی	(۲۸'۷۱۸)	(۲۳'۳۲۵)	۲۳	(۳۶'۲۸۸)
سایر درآمدهای عملیاتی	۲'۷۶۸	۹'۶۳۰	(۷۱)	۱'۷۵۲
سایر هزینه های عملیاتی	(۳۴'۴۴۲)	۰	....	۰
سود (زیان) عملیاتی	۱۹۲'۱۰۰	۲۳'۴۸۳	(۱۷)	۱۹۹'۲۴۸
هزینه های مالی	(۲۹'۱۹۹)	(۲۴'۸۴۳)	۱۸	(۳۴'۶۲۴)
سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی - درآمد سرمایه گذاری ها	۳۲'۵۰۹	۸'۷۸۴	۲۷۰	۱۹'۱۵۸
سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی - اقلام متفرقه	۱'۳۰۴	۲۴۵	۴۳۲	۵۴۵
سود (زیان) عملیات در حال تداوم قبل از مالیات	۱۹۶'۷۱۴	۲۱۴'۶۶۹	(۸)	۱۸۴'۳۲۷
مالیات پر درآمد	(۴۱۰'۵۱)	(۵۱'۴۷۱)	(۲۰)	(۳۳'۰۳۴)
سود (زیان) خالص عملیات در حال تداوم	۱۵۵'۶۶۳	۱۶۳'۱۹۸	(۵)	۱۵۱'۲۹۳
سود (زیان) عملیات متوقف شده پس از اثر مالیاتی	۰	۰	....	۰
سود (زیان) خالص	۱۵۵'۶۶۳	۱۶۳'۱۹۸	(۵)	۱۵۱'۲۹۳

کلیه مبالغ درج شده به میلیون ریال می باشد

گزارش سود و زیان انباشته		
اطلاعات و صورت های میاندوره ای ۹ ماهه منتهی به ۱۳۹۷/۰۱/۳۱ (حسابرسی نشده)	سال مالی منتهی به: ۱۳۹۷/۰۴/۳۱	

سود (زیان) خالص	۱۵۵'۶۶۳	۱۶۳'۱۹۸	(۵)	۱۵۱'۲۹۳
سود (زیان) انباشته ابتدای دوره	۲۶۴'۴۴۰	۱۲۱'۲۶۹	۱۱۸	۱۲۱'۲۶۹
تعدیلات سنواتی	۰	۰	....	۰
سود (زیان) انباشته ابتدای دوره تعدیل شده	۲۶۴'۴۴۰	۱۲۱'۲۶۹	۱۱۸	۱۲۱'۲۶۹
سود سهام مصوب	(۱۶'۲۴۳)	(۸'۱۲۲)	۱۰۰	(۸'۱۲۲)
تغییرات سرمایه از محل سود (زیان) انباشته	۰	۰	....	۰
سود (زیان) انباشته ابتدای دوره تخصیص نیافته	۲۴۸'۱۹۷	۱۱۳'۱۴۷	۱۱۹	۱۱۳'۱۴۷
انتقال از سایر اقلام حقوق صاحبان سهام	۰	۰	....	۰
سود قابل تخصیص	۴۰۳'۸۶۰	۲۷۶'۳۴۵	۴۶	۲۶۴'۴۴۰
انتقال به اندوخته قانونی	۰	۰	....	۰
انتقال به سایر اندوخته ها	۰	۰	....	۰
سود (زیان) انباشته پایان دوره	۴۰۳'۸۶۰	۲۷۶'۳۴۵	۴۶	۲۶۴'۴۴۰

ارزشیابی شایستگی تهیه و تنظیم صورت سود و زیان

شرح کار:

- ۱ کنترل مستندات مربوط به درآمدها (خدمات - فروش)
- ۲ کنترل مستندات بهای تمام شده
- ۳ محاسبه سود/ زیان ناخالص
- ۴ کنترل مستندات مربوط به هزینه‌ها (عملیاتی، عمومی، اداری، توزیع و فروش و غیرعملیاتی)
- ۵ تنظیم صورت سود و زیان براساس قواعد و به‌صورت طبقه‌بندی شده
- ۶ محاسبه سود خالص مؤسسه قبل از کسر مالیات (صورت سود و زیان)
- ۷ کنترل محاسبات مربوط به مالیات عملکرد مؤسسه
- ۸ محاسبه سود خالص پس از کسر مالیات
- ۹ محاسبه سود و زیان انباشته پایان دوره با توجه به تعدیلات سنواتی

استاندارد عملکرد: تهیه و تنظیم صورت سود و زیان براساس استانداردهای حسابداری (صورت‌های مالی نمونه)

شاخص‌ها:

- ۱ محاسبه سود (زیان) ناخالص
- ۲ محاسبه سود (زیان) عملیاتی
- ۳ محاسبه سود (زیان) خالص
- ۴ محاسبه سود قابل تخصیص
- ۵ محاسبه سود (زیان) انباشته پایان دوره

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: میز و صندلی اداری - ملزومات اداری
 ابزار و تجهیزات: رایانه - پرینتر - نرم‌افزار مالی - اتاق کار - ماشین حساب - نرم‌افزار اکسل - فرم صورت‌های مالی نمونه - مجموعه قانون مالیات‌های مستقیم - مجموعه استانداردهای حسابداری

معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳	نمره هنرجو
۱	محاسبه سود (زیان) ناخالص	۱	
۲	محاسبه سود (زیان) عملیاتی	۱	
۳	محاسبه سود (زیان) خالص	۲	
۴	محاسبه سود قابل تخصیص	۱	
۵	محاسبه سود (زیان) انباشته پایان دوره	۱	
شایستگی‌های غیرفنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست‌محیطی و نگرش		۲	
میانگین نمرات			*

* حداقل میانگین نمرات هنرجو برای قبولی و کسب شایستگی، ۲ است.