



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

راهنمای هنر آموز

حسابداری تهیه و تنظیم صورت های مالی

رشته حسابداری

گروه بازرگانی و امور اداری

شاخه فنی و حرفه ای

پایه دوازدهم دوره دوم متوسطه



وزارت آموزش و پرورش سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی



راهنمای هنرآموز حسابداری تهیه و تنظیم صورت‌های مالی - ۲۱۲۸۰۲
سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی
دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کار دانش
مهدی رضوی دهکردی، بهزاد بشیرصدرآبادی، مهدی صابری و محمدیوسف محمدی
(اعضای شورای برنامه‌ریزی)

هیوا بلکامه، میلاد تمیزی، حسین خسروانی‌ملایری، حسین دهقانی، رحمت‌الله
علی اکبری و کبری نورشاهی (اعضای گروه تألیف)

اداره کل نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی
جواد صفری (مدیر هنری) - شهرزاد قنبری (صفحه‌آرا)

تهران: خیابان ایرانشهر شمالی - ساختمان شماره ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)
تلفن: ۸۸۸۳۱۱۶۱۹، دو رنگار: ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی: ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹

وب‌گاه: www.chap.sch.ir و www.irtextbook.ir

شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران: تهران - کیلومتر ۱۷ جاده مخصوص کرج -
خیابان ۶۱ (دارو پخش) تلفن: ۵-۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار: ۴۴۹۸۵۱۶۰

صندوق پستی: ۱۳۹-۳۷۵۱۵

شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»

چاپ اول ۱۳۹۷

نام کتاب:

پدیدآورنده:

مدیریت برنامه‌ریزی درسی و تألیف:

شناسه افزوده برنامه‌ریزی و تألیف:

مدیریت آماده‌سازی هنری:

شناسه افزوده آماده‌سازی:

نشانی سازمان:

ناشر:

چاپخانه:

سال انتشار و نوبت چاپ:

کلیه حقوق مادی و معنوی این کتاب متعلق به سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی
وزارت آموزش و پرورش است و هرگونه استفاده از کتاب و اجزای آن به‌صورت چاپی
و الکترونیکی و ارائه در پایگاه‌های مجازی، نمایش، اقتباس، تلخیص، تبدیل، ترجمه،
عکس‌برداری، نقاشی، تهیه فیلم و تکثیر به هر شکل و نوع بدون کسب مجوز از این
سازمان ممنوع است و متخلفان تحت پیگرد قانونی قرار می‌گیرند.



دست توانای معلم است که چشم انداز آینده ما را ترسیم می کند.

امام خمینی (قدّس سرّه الشّریف)

۱	کلیات
۱۳	فصل اول: تهیه تراز آزمایشی
۴۱	فصل دوم: تهیه و تنظیم صورت سود و زیان
۷۱	فصل سوم: تهیه و تنظیم ترازنامه
۸۵	فصل چهارم: بستن حساب‌های مالی
۹۳	فصل پنجم: مالیات بر عملکرد
۱۴۶	منابع

مقدمه

کتاب راهنمای هنرآموز به همراه کتاب درسی و کتاب همراه هنرجو از جمله اجزای بسته آموزشی تلقی می‌شوند که این بسته را سایر اجزا مانند فیلم و نرم‌افزار و... کامل می‌کند. کتاب راهنمای هنرآموز جهت ایفای نقش تسهیل‌گری، انتقال‌دهنده و مرجعیت هنرآموز در نظام آموزشی طراحی و تدوین شده است. این کتاب براساس کتاب درسی حسابداری تهیه و تنظیم صورت‌های مالی پایه دوازدهم رشته تحصیلی - حرفه‌ای حسابداری تنظیم شده است. هنرآموزان گرامی در هنگام مطالعه این کتاب به موارد ذیل توجه فرمایند:

۱ در کتاب راهنمای هنرآموز مواردی از قبیل نمونه اهداف و ساختار کتاب درسی، معرفی واحدهای یادگیری، تدریس موفق، راهنما و پاسخ فعالیت‌های یادگیری و تمرین‌ها، ایمنی و بهداشت فردی و محیطی، نکات آموزشی شایستگی‌های غیرفنی، اشتباهات و مشکلات رایج در یادگیری هنرجویان، منابع یادگیری، نکات مهم هنرآموزان در اجراء، فرایند اجراء و آموزش در محیط یادگیری، بودجه‌بندی زمانی و صلاحیت‌های حرفه‌ای و تخصصی هنرآموزان و آشنایی با استاندارد فضا و تجهیزات آموزشی و دیگر موارد آورده شده است.

۲ ارزشیابی در درس پرورش مهارت‌های شناختی و خلاق براساس ارزشیابی مبتنی بر شایستگی است، این درس شامل ۵ پودمان است و برای هر پودمان، ارزشیابی مستقل از هنرجو صورت می‌گیرد. همچنین یک نمره مستقل برای هر پودمان ثبت خواهد شد. این نمره شامل یک نمره مستمر و یک نمره شایستگی است.

۳ ارزشیابی از پودمان‌های این درس مطابق با جداول استانداردهای ارزشیابی پیشرفت تحصیلی تهیه شده توسط دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی صورت می‌گیرد.

هنرآموز گرامی به خاطر داشته باشید تدریس شما تلاش دوجانبه‌ای بین شما و هنرجوی شما است. راهنمای هنرآموز برنامه مدونی را برای یاد دادن و یاد گرفتن واحدهای یادگیری در اختیار قرار می‌دهد که با آن خواهید توانست با استفاده از فنون و ابزارهای آموزشی هنرجو را درگیر آموزش کنید. او باید، به‌عنوان گیرنده فعال و همراه شما، مهارت‌های یادگیری، مهارت اتکالی به خود، ارتباط کلامی، تفکر، اندیشه، خردورزی، حل مسئله، روابط انسانی، همکاری، مشارکت و تعاون را تجربه کند تا به دان حد که آنها را در زندگی روزمره خود به کار گیرد و خود در آینده این روش را در مورد کودکان اجرا کند. بنابراین، تا حد امکان برای او فرصت تمرین و تجربه فراهم کنید و نوآوری و خلاقیت او را ارج بگذارید.

دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش



کلیات

بودجه‌بندی درس حسابداری تهیه و تنظیم صورت‌های مالی به صورت
جلسه‌ای بر اساس ۳۵ جلسه و هفته‌ای ۸ ساعت تنظیم شده است.

مرور فصل اول و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
	اول	فصل اول تراز آزمایشی معرفی چرخه حسابداری	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: آشنایی با چرخه حسابداری و مراحل آن آشنایی با جایگاه این فصل در چرخه حسابداری مروری بر اطلاعات پایه دهم و یازدهم.	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته و تصویر چرخه حسابداری	روش تدریس نمایشی برای مستندات و مباحث گروهی برای یادآوری اطلاعات پایه‌های قبلی. مروری بر مطالب گذشته انجام فعالیت‌های کتاب و مطرح شده توسط هرنجویان.
		فصل اول تراز آزمایشی مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف دفتر کل مانده‌گیری‌های حساب‌های بدهکار و بستانکار در دفتر کل. کارگاه حسابداری سند زدن ثبت در دفتر روزنامه و دفتر کل	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته دفتر روزنامه و دفتر کل ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس مباحث گروهی، نمایشی و اکتشافی براساس اطلاعات قبلی. طرح سؤال در مورد نحوه مانده‌گیری دفتر کل (به صورت رسمی و به شکل T) حل کامل فعالیت‌ها و کارهای عملی توسط هرنجو در کلاس همچنین طراحی کارهای عملی توسط هرنآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان.
		فصل اول تراز آزمایشی تراز آزمایشی و انواع متداول آن تراز آزمایشی دوستونی و چهارستونی	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف تراز آزمایشی آشنایی با تراز آزمایشی دوستونی. توانایی تهیه تراز آزمایشی دوستونی آشنایی با تراز آزمایشی چهارستونی. توانایی تهیه تراز آزمایشی چهارستونی کارگاه حسابداری: معرفی و شماره‌گذاری حساب‌ها (کدینگ) در نرم‌افزار حسابداری تهیه تراز آزمایشی حساب‌های دفتر کل و معین	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس بحث گروهی، نمایشی و اکتشافی و حل مسئله است. طرح سؤال در مورد ثبت رویدادها در دفاتر و انتقال به دفتر روزنامه و دفتر کل و سپس انتقال مانده حساب‌ها به تراز آزمایشی... حل کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هرنآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان.
		فصل اول تراز آزمایشی محدودیت‌های تراز آزمایشی	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: آشنایی با انواع اشتباهاتی که تأثیری روی توازن تراز آزمایشی ندارد و ممکن است توسط تراز آزمایشی کشف نشود	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب	روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است طرح سؤال مرتبط با موارد مطرح شده. حل فعالیت‌ها و کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هرنآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان. تکمیل جدول ارزشیابی

		پنجم	فصل اول تراز آزمایشی اصلاح و تعدیل حساب‌های دفترکل	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: معرفی فرض دوره مالی به عنوان یکی از مفروضات حسابداری معرفی اصل تطابق به عنوان یکی از اصول حسابداری. معرفی حسابداری تعهدی (مبنای تعهدی) معرفی اصل تحقق درآمد به عنوان یکی از اصول حسابداری. توانایی ثبت اصلاح حساب ملزومات توانایی ثبت اصلاح حساب پیش پرداخت هزینه‌ها توانایی بررسی تأثیر اصلاحات بر صورت‌های مالی کارگاه حسابداری: ثبت اصلاحات در نرم افزار حسابداری	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است طرح سؤال در مورد ثبت اصلاحات لازم و مانده گیری حساب‌ها اصلاح شده حل فعالیت‌ها و کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هنرآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان.
		ششم	فصل اول تراز آزمایشی اصلاح و تعدیل حساب‌های دفترکل	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: توانایی ثبت اصلاح حساب پیش دریافت درآمد توانایی بررسی تأثیر اصلاح حساب پیش دریافت درآمد بر صورت‌های مالی توانایی ثبت درآمدها و هزینه‌های ثبت نشده توانایی ثبت هزینه استهلاک دارایی‌ها توانایی بررسی تأثیر ثبت اصلاحات بر صورت‌های مالی کارگاه حسابداری: ثبت اصلاحات در نرم افزار حسابداری	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است طرح سؤال در مورد ثبت اصلاحات لازم و مانده گیری حساب‌های اصلاح شده حل فعالیت‌ها و کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هنرآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان.
		هفتم	فصل اول تراز آزمایشی اصلاح و تعدیل حساب‌های دفترکل	فصل اول صفحه کالا الی	ایجاد توانایی در: توانایی ثبت اصلاح و تعدیل موجودی کالا توانایی ثبت ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان کارگاه حسابداری: ثبت اصلاحات در نرم افزار حسابداری	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است طرح سؤال در مورد ثبت اصلاحات لازم و مانده گیری حساب‌های اصلاح شده حل فعالیت‌ها و کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هنرآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان.
		هشتم	فصل اول تراز آزمایشی تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده	فصل اول صفحه الی	ایجاد توانایی در: توانایی انتقال مانده حساب‌های اصلاح شده به تراز آزمایشی کارگاه حسابداری: تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در نرم افزار حسابداری	ماژیک و وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته ماشین حساب و نرم افزار حسابداری	روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است طرح سؤال در مورد تهیه تراز آزمایشی حل فعالیت‌ها و کارهای عملی کتاب و کارهای عملی ارائه شده در کلاس توسط هرنجو. همچنین طراحی کارهای عملی توسط هنرآموز و حل آن در منزل توسط هرنجویان. تکمیل جدول ارزشیابی

مرور فصل دوم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
۴	اول	فصل دوم ■ صورت سود و زیان * ■ معرفی صورت‌های مالی و تعریف صورت سود و زیان	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ آشنایی با جایگاه این فصل در چرخه حسابداری ■ آشنایی با انواع صورت‌های مالی و نقش آنها در فرآیند حسابداری. ■ هدف از تنظیم صورت‌های مالی و آشنایی با استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی. ■ تعریف صورت سود و زیان و معرفی انواع اشکال تهیه آن. ■ آشنایی با بخش عنوان صورت سود و زیان کارگاه حسابداری: ■ مروری بر اطلاعات پایه دهم و یازدهم.	■ مازیک و وایت برد ■ تخته هوشمند ■ گچ و تخته ■ صورت سود و زیان ■ مؤسسات	با توجه به اطلاعات هنرجوها از فصل اول و آشنایی با چرخه حسابداری، برخی فعالیت‌ها انجام می‌گیرد. روش تدریس نمایشی برای مستندات و مباحث گروهی برای یادآوری اطلاعات فصل قبل. انجام فعالیت‌ها توسط هنرجوها.
	دوم	فصل دوم ■ صورت سود زیان * ■ تعریف درآمد و آشنایی با انواع درآمدها	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ معرفی اولین مرحله تنظیم صورت سود و زیان ■ تعریف درآمد و طبقه‌بندی آن ■ تعریف درآمد عملیاتی و آشنایی با انواع آن با توجه به فعالیت‌های مؤسسه‌ها. ■ آشنایی با توجه اندازه‌گیری درآمد عملیاتی. ■ تعریف درآمد غیرعملیاتی و ذکر چند مورد در مؤسسه‌های مختلف. ■ تعریف فروش کالا و درآمد خدمات. ■ آشنایی با سایر درآمدهای عملیاتی با توجه به استانداردهای حسابداری. کارگاه حسابداری: ■ آشنایی هنرجوها با کدبندی انواع حساب‌های مربوط به درآمدهای عملیاتی و غیر عملیاتی در نرم‌افزارهای مالی	■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ گچ و تخته ■ استانداردهای حسابداری	طرح سؤال در مورد نحوه کسب انواع درآمدها با توجه به نوع فعالیت مؤسسه‌ها بر اساس اطلاعات هنرجوها در درس وجوه نقد. روش تدریس مباحث گروهی و اکتشافی بر اساس اطلاعات قبلی و حل جدول‌های طراحی شده برای آشنایی با انواع درآمدها. حل فعالیت‌ها توسط هنرجوها در ارتباط با اندازه‌گیری درآمد عملیاتی.
	سوم	فصل دوم ■ صورت سود و زیان * ■ تعریف هزینه و آشنایی با انواع هزینه‌ها ■ سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی ■ محاسبه سود عملیاتی در مؤسسه‌های خدماتی	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ معرفی دومین مرحله تنظیم صورت سود و زیان ■ تعریف هزینه و معرفی انواع آن در مؤسسه‌ها. ■ آشنایی با هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی و توانایی در تفکیک آنها در هر مؤسسه. ■ طبقه‌بندی هزینه‌های عملیاتی ■ معرفی سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی ■ تعریف سود (زیان) ناخالص ■ آشنایی با فعالیت‌های مؤسسات خدماتی و نحوه کسب درآمد و هزینه‌های آن و آشنایی با بهای تمام شده خدمات ارائه شده و هزینه‌های مربوط به آن. ■ محاسبه سود عملیاتی در مؤسسه‌های خدماتی همراه با انجام فعالیت‌های پیش‌بینی شده. کارگاه حسابداری: ■ ثبت چند رویداد درآمد و هزینه‌های عملیاتی در ارتباط با مؤسسه‌های خدماتی در نرم‌افزار و نمایش صورت سود و زیان.	■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ گچ و تخته ■ استانداردهای حسابداری ■ صورت سود و زیان ■ مؤسسه‌های خدماتی	طرح سؤال در مورد مخارجی که مؤسسه‌های برای کسب و یادآوری اطلاعات هنرجوها در مورد هزینه. روش تدریس بحث گروهی، اکتشافی و حل مسئله است تکمیل جدول این بخش در زمان تدریس توسط هنرجوها. حل کار عملی‌ها برای جلسات بعد توسط هنرجو. تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنرجوها و هنراآموز

	چهارم	فصل دوم صورت سود و زیان * محاسبه سود عملیاتی در مؤسسه‌های بازرگانی	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: آشنایی با مؤسسه‌های بازرگانی و نحوه کسب درآمد آشنایی با انواع هزینه‌های مؤسسه‌های بازرگانی آشنایی با مراحل محاسبه سود عملیاتی. محاسبه سود عملیاتی در مؤسسه‌های بازرگانی همراه با حل مثال. کارگاه حسابداری: افتتاح چند کالا در نرم افزار مالی و ثبت رویدادهای خرید و فروش کالا و هزینه در مؤسسه‌های بازرگانی و نمایش صورت سود و زیان.	مازیک و تخته وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته استانداردهای حسابداری صورت سود و زیان مؤسسه‌های بازرگانی نرم‌افزار مالی	طرح سؤال در مورد شناخت مؤسسه‌های بازرگانی و یادآوری فرمول‌های محاسبه سود و زیان مؤسسه‌های بازرگانی با توجه به درس خرید و فروش در پایه دهم. انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجوها. روش تدریس اکتشافی و حل مسئله است. حل کارهای عملی توسط هنرجوها برای جلسه آینده و ارائه آن توسط هنرجو تکمیل جدول ارزشیابی
		فصل دوم صورت سود زیان * درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی محاسبه مالیات بر درآمد	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: معرفی سومین و چهارمین مرحله صورت سود و زیان آشنایی با درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در مؤسسه‌ها محاسبه سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات معرفی سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی همراه با مثال و نحوه نمایش آن در صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده. محاسبه مالیات بر درآمد محاسبه سود (زیان) خالص همراه با مثال کارگاه حسابداری: ثبت چند رویداد مرتبط با درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در نرم‌افزار مالی و نمایش نتیجه آن در صورت سود و زیان.	مازیک و تخته وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته نشریه‌های سازمان حسابرسی اینترنت نرم‌افزار مالی	مرور مطالب جلسه قبل و حل کارهای عملی مؤسسه‌های بازرگانی روش تدریس اکتشافی و حل مسئله است. انجام فعالیت‌ها توسط هنرجوها تکمیل جدول ارزشیابی
		فصل دوم صورت سود زیان * سود و زیان انباشته تعدیلات سنواتی	فصل دوم صفحه الی	ایجاد توانایی در: آشنایی با برخورد سودخالص در انواع واحدهای تجاری. معرفی گزارش گردش حساب سود و زیان انباشته. آشنایی با تعدیلات سنواتی و ضرورت آن. آشنایی با اشتباهات حسابداری همراه با مثال. کارگاه حسابداری: نمایش قابلیت‌های نرم افزارهای مالی در کشف اشتباهات ریاضی و انجام اصلاحات به دلیل اشتباهات کاربر در نرم افزارهای مالی	مازیک و تخته وایت برد تخته هوشمند گچ و تخته نشریه‌های سازمان حسابرسی نرم‌افزار مالی	مرور مطالب جلسه قبل و حل کارهای عملی تدریس این جلسه بر اساس روش نمایشی، اکتشافی و حل مسئله است. ارائه چند نمونه سؤال در مورد تعدیلات سنواتی با استفاده از کتاب راهنمای هنرآموز توسط هنرآموز. حل فعالیت‌ها توسط هنرجو تکمیل جدول ارزشیابی

مرور فصل سوم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
	اول	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف دارایی‌ها و انواع آن	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف دارایی‌ها بیان انواع دارایی‌ها تفکیک دارایی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گچ یا ماژیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند 	آموزش تعریف دارایی‌ها و انواع آن. ذکر مثال‌های ملموس برای دارایی‌های چند نمونه مؤسسه. با توجه به اطلاعات هنجریان براساس کتب وجوه نقد و سایر کتب قبلی، با طرح سؤال می‌توان از طریق روش بحث گروهی، ترازنامه را به هنجریان معرفی نمود. روش تدریس نمایشی و توضیحی می‌باشد.
	دوم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف انواع دارایی‌های جاری	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف دارایی‌های جاری بیان انواع دارایی‌های جاری بیان خصوصیات هر یک از دارایی‌های جاری	<ul style="list-style-type: none"> ■ گچ یا ماژیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند 	مرور مطالب جلسه قبل. با طرح سؤال در مورد انواع دارایی‌ها، میزان یادگیری‌های قبلی مورد بررسی قرار گیرد. انجام فعالیت‌ها توسط هنجریان. روش تدریس بحث و نمایشی می‌باشد.
	سوم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف انواع دارایی‌های غیر جاری	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف دارایی‌های غیر جاری بیان انواع دارایی‌های غیر جاری بیان خصوصیات هر یک از دارایی‌های غیر جاری	<ul style="list-style-type: none"> ■ گچ یا ماژیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند 	مرور مطالب جلسه قبل. طرح سؤال در مورد انواع دارایی‌ها. حل فعالیت‌ها و کار عملی‌های کتاب توسط هنجریان. روش تدریس بحث گروهی و نمایشی می‌باشد. دادن تکلیف منزل به هنجریان برای طرح فعالیت‌های مشابه کتاب.
	سوم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تهیه و تنظیم بخش دارایی‌های ترازنامه	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تنظیم بخش دارایی‌های (جاری و غیر جاری) ترازنامه انجام محاسبات مربوط به دارایی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گچ یا ماژیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	بررسی فعالیت‌های طراحی شده توسط هنجریان. طرح سؤال در مورد نحوه نمای دارایی‌ها در ترازنامه. انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنجریان. تهیه ترازنامه چند نمونه شرکت توسط هنجرو برای جلسه آینده و ارائه آن. تدریس مباحث این جلسه براساس روش نمایشی است. تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنرآموز.

چهارم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف بدهی‌ها و انواع آن	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف بدهی‌ها بیان انواع بدهی‌ها تفکیک بدهی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	مرور مطالب جلسه قبل. ارائه ترازنامه‌های تهیه شده توسط هنرجویان و بررسی آنها. ذکر مثال‌های ملموس در مورد بدهی‌های چند نمونه مؤسسه برای هنرجویان. انجام فعالیت‌ها و کار عملی‌ها توسط هنرجویان. روش تدریس بحث و توضیحی می‌باشد. حل فعالیت‌ها و کار عملی‌های کتاب توسط هنرجویان.
	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف انواع بدهی جاری	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف بدهی‌های جاری بیان انواع بدهی‌های جاری بیان خصوصیات هر یک از بدهی‌های جاری	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	مرور مطالب جلسه قبل. طرح سؤال برای شناخت بدهی‌های جاری با توجه به اطلاعات قبلی هنرجویان . انجام فعالیت‌ها توسط هنرجویان. حل کار عملی‌ها توسط هنرجویان . روش تدریس بحث گروهی و نمایشی می‌باشد.
پنجم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف انواع بدهی غیر جاری	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف بدهی‌های غیر جاری بیان انواع بدهی‌های غیر جاری بیان خصوصیات هر یک از بدهی‌های غیرجاری	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	مرور مطالب جلسه قبل. طرح سؤال برای شناخت بدهی‌های غیرجاری با توجه به اطلاعات قبلی هنرجویان . انجام فعالیت‌ها توسط هنرجویان. طرح چند سؤال توسط هنرآموزان برای کار در منزل. روش تدریس بحث گروهی و نمایشی می‌باشد.
	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تهیه و تنظیم بخش بدهی های ترازنامه	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تنظیم بخش بدهی‌های (جاری و غیر جاری) ترازنامه انجام محاسبات مربوط به بدهی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	مرور مطالب جلسه قبل. طرح چند کار عملی توسط هنرجویان برای جلسه آینده. انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجویان. تهیه ترازنامه چند نمونه شرکت برای جلسه آینده و ارائه آن توسط هنرجو. تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش نمایشی است. تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنرآموز .
ششم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف حقوق صاحبان سهام (سرمایه)	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه) بیان ارتباط سرمایه با دارایی‌ها و بدهی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	مرور مطالب جلسه قبل. ارائه ترازنامه‌های تهیه شده توسط هنرجویان و بررسی آنها . حل کار عملی‌های طرح شده توسط هنرجویان. تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش بحث گروهی و نمایشی است.

	ششم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف انواع حقوق صاحبان سهام (سرمایه)	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: بیان اجزای حقوق صاحبان سرمایه تعریف اجزای حقوق صاحبان سرمایه	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	<p>مرور مطالب جلسه قبل</p> <p>انجام فعالیت‌ها توسط هنرجو ها.</p> <p>طرح چند سؤال توسط هنراآموز برای کار در منزل.</p> <p>تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش نمایشی است.</p>
	هفتم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تهیه بخش حقوق صاحبان سهام (سرمایه) ترازنامه	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تنظیم بخش حقوق صاحبان سرمایه ترازنامه انجام محاسبات مربوط به حقوق صاحبان سرمایه	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	<p>مرور مطالب جلسه قبل.</p> <p>طرح سؤال در مورد اجزای حقوق صاحبان سرمایه .</p> <p>انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجویان.</p> <p>تهیه ترازنامه چند نمونه شرکت برای جلسه آینده و ارائه آن توسط هنرجو.</p> <p>تدریس مباحث این جلسه براساس روش نمایشی است.</p> <p>تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنراآموز .</p>
	هفتم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف حساب‌های انتظامی و نحوه افشای آن (افشا در اقلام زیر خطی ترازنامه و یا یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی)	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف حساب‌های انتظامی نحوه افشای حساب‌های انتظامی در صورت‌های مالی	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه ترازنامه چند مؤسسه 	<p>ارائه ترانامه های تهیه شده توسط هنرجویان .</p> <p>مرور مطالب جلسه قبل.</p> <p>انجام فعالیت‌های این بخش توسط هنرجویان.</p> <p>تهیه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی یک نمونه شرکت، برای جلسه آینده و ارائه آن توسط هنرجویان.</p> <p>-تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش بحث گروهی و نمایشی است.</p>
	هشتم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تعریف بدهی‌های احتمالی	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف بدهی‌های احتمالی بیان تفاوت بدهی‌های احتمالی با سایر بدهی ها	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی 	<p>ارائه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، تهیه شده توسط هنرجویان و بررسی آنها.</p> <p>یا طرح سؤال در مورد انواع بدهی‌های احتمالی، میزان یادگیری‌های قبلی مورد بررسی قرار گیرد .</p> <p>انجام فعالیت‌ها توسط هنرجویان.</p> <p>تدریس مباحث این جلسه بر اساس روش بحث گروهی و نمایشی است.</p>
	هشتم	فصل سوم تهیه و تنظیم ترازنامه * تهیه بخش حساب‌های انتظامی ترازنامه	فصل چهارم صفحه الی	ایجاد توانایی در: تنظیم بخش حساب‌های انتظامی در صورت‌های مالی انجام محاسبات مربوط به بخش حساب‌های انتظامی	<ul style="list-style-type: none"> ■ گج یا مازیک تخته ■ وایت بورد ■ تخته هوشمند ■ نمونه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی 	<p>مرور مطالب جلسه قبل.</p> <p>انجام فعالیت‌ها و کار عملی‌های این بخش توسط هنرجویان.</p> <p>تدریس مباحث این جلسه براساس روش نمایشی و بحث گروهی است.</p> <p>تکمیل جدول ارزشیابی توسط هنراآموز.</p>

مرور فصل چهارم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

بودجه بندی درس «صورت های مالی»

فصل چهارم

به صورت جلسه ای، بر اساس ۳۳ جلسه (برای کل کتاب) ، هر جلسه شامل ۸ ساعت آموزشی

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
	اول	فصل چهارم تعریف بستن حساب ها و مفهوم آن	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ تعریف بستن حساب ها ■ مفهوم بستن حساب ها ■ بیان دلایل بستن حساب ها	■ گچ و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show	لازم است در ابتدا تعریفی از بستن حساب ها ارائه شود مفهوم آن به صورت تئوری و در صورت لزوم با استفاده از T بیان شود و در نهایت چرایی بستن حساب ها مورد بحث واقع گردد همچنین فعالیت های این بخش توسط هنرجویان ترجیحاً به صورت گروهی حل شود.
	دوم	فصل چهارم حساب های موقت، دائم و خلاصه سود و زیان	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ تعریف حساب های موقت ■ تعریف حساب خلاصه سود و زیان ■ تعریف حساب های دائمی	■ گچ و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show	بسیار مهم است که هنرجو تفاوت بین حساب های موقت با دائمی را هم از منظر تئوری و هم در حل مسئله درک کرده باشد به همین منظور لازم است ضمن تعریف آنها، با استفاده از فعالیت های طرح شده در متن کتاب و حل آنها به صورت ترجیحاً گروهی نسبت به تعمیق یاددهی این مبحث اقدام شود.
	سوم	فصل چهارم بستن حساب های موقت در مؤسسات خدماتی	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ بستن حساب های درآمد ■ بستن حساب های هزینه ■ ثبت مالیات ■ بستن حساب خلاصه سود و زیان	■ گچ و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show ■ نرم افزار حسابداری	ضمن مرور مطالب قبلی و بیان نحوه کسب درآمد در مؤسسات خدماتی، نحوه بستن حساب های موقت گفته شده سپس مثال حل شده کتاب مرور می شود و پس از آن برخی از کارهای عملی و فعالیت های آنها در کلاس ترجیحاً به صورت گروهی حل شده و مابقی به عنوان تکلیف برای هنرجویان در نظر گرفته می شود.
	چهارم	فصل چهارم بستن حساب های موقت در مؤسسات بازرگانی (ادواری)	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ بیان تفاوت دو سیستم ادواری و دائمی (تأکید بر ادواری) ■ بستن حساب های فروش و سایر حساب های مرتبط ■ بستن حساب های خرید و سایر حساب های مرتبط ■ مانده گیری حساب خلاصه سود و زیان و ثبت مالیات ■ بستن حساب خلاصه سود و زیان	■ گچ و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show ■ نرم افزار حسابداری	لازم است در ابتدای این فصل مروری بر نحوه کسب سود در مؤسسات بازرگانی شده و سپس به بیان انواع سیستم های نگهداری موجودی کالا پرداخته شود و پس از آن ضمن توضیح نحوه بستن حساب های موقت در این نوع مؤسسات مثال حل شده کتاب مرور و سپس برخی از کارهای عملی و فعالیت ها ترجیحاً به صورت گروهی در کلاس حل شده و مابقی به عنوان تکلیف برای هنرجویان در نظر گرفته شود.

	پنجم	فصل چهارم بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی (دائمی)	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ بیان تفاوت دو سیستم اداری و دائمی (تأکید بر دائمی) ■ بستن حساب‌های فروش و سایر حساب‌های مرتبط ■ بستن حساب بهای تمام شده و سایر حساب‌های مرتبط ■ مانده‌گیری حساب خلاصه سود و زیان و ثبت مالیات ■ بستن حساب خلاصه سود و زیان	■ گنج و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show ■ نرم‌افزار حسابداری	ضمن مرور مطالب فصل قبل نسبت به توضیح روش دائمی و حساب‌های مورد استفاده در این روش اقدام شود سپس نحوه بستن حساب‌ها توضیح و مثال حل شده کتاب مرور شود و بعد از آن برخی از کارهای عملی و فعالیت‌ها ترجیحاً به صورت گروهی در کلاس حل شده و مابقی به عنوان تکلیف هنگامیان در نظر گرفته شود
	ششم	فصل چهارم پتراز اختتامی و بستن حساب‌های دائمی	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ بیان دلیل تهیه تراز آزمایشی اختتامی و تعریف آن ■ تهیه تراز آزمایشی اختتامی ■ بیان ماهیت حساب تراز اختتامی ■ بیان دلیل بستن حساب‌های دائمی ■ بستن حساب‌های دارایی‌ها ■ بستن حساب‌های بدهی و حقوق صاحبان سرمایه	■ گنج و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show ■ نرم‌افزار حسابداری	در این فصل چرایی تهیه تراز اختتامی بیان و با نحوه تهیه آن آشنا می‌شوند سپس به بیان دلیل بستن حساب‌های دائمی خواهیم پرداخت و پس از آن ضمن بیان ماهیت حساب تراز اختتامی نسبت به بستن حساب‌های دائمی اقدام می‌شود و پس از آن مثال حل شده کتاب مرور و برخی فعالیت‌ها و کارهای عملی ترجیحاً به صورت کار گروهی در کلاس حل می‌شود و مابقی کارهای عملی به عنوان تکلیف هنگامیان در نظر گرفته می‌شود
	هفتم	فصل چهارم حساب‌های انتظامی و افتتاح حساب‌های دائمی	فصل پنجم صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ تعریف حساب‌های انتظامی و طرف حساب‌های آن ■ نحوه ثبت حساب‌های انتظامی ■ نحوه بستن و افتتاح حساب‌های انتظامی ■ افتتاح حساب‌های دارایی ■ افتتاح حساب‌های بدهی و حقوق صاحبان سرمایه	■ گنج و تخته ■ مازیک و تخته وایت برد ■ تخته هوشمند ■ استفاده از Data Show ■ نرم‌افزار حسابداری	ابتدا نسبت به تعریف حساب‌های انتظامی خواهیم پرداخت و نحوه ثبت آن را مورد بررسی قرار می‌دهیم سپس ثبت افتتاح حساب‌های دائمی را به همراه حساب‌های انتظامی توضیح داده و مثال حل شده کتاب را مرور خواهیم کرد و پس از آن نسبت به حل کلیه کار عملی‌ها و فعالیت‌ها اقدام خواهیم کرد.

مرور فصل پنجم و ارزشیابی این پودمان مبتنی بر شایستگی

بودجه بندی درس (هر جلسه شامل ۸ ساعت آموزشی)

ماه	جلسه	عنوان درس	فصل صفحه	هدف کلی درس	وسایل کمک آموزشی	ملاحظات
	اول	فصل پنجم مستندات تعیین سودوزیان و عناصر تشکیل دهنده سود و زیان قبل از مالیات * مشمولین و غیرمشمولین پرداخت مالیات	صفحه الی	ایجاد توانایی در: مستندات تعیین سود و زیان عناصر تشکیل دهنده سودوزیان قبل از مالیات مشمولین پرداخت مالیات غیرمشمولین پرداخت مالیات	■ گج یا مازیک تخته ■ قوانین مالیات‌های مستقیم	مستندات سودوزیان و انواع آن آموزش داده می‌شود. با توجه به اطلاعات هنرجوها بر اساس کتب تخصصی پایه دهم و یازدهم، با طرح سؤال می‌توان از طریق روش بحث گروهی، محاسبه سودوزیان را به هنرجوها معرفی نمود.
	دوم	فصل پنجم مالیات بردرآمد و انواع آن * مالیات بردرآمد مشاغل و محاسبه درآمد مشمول مالیات	صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف مالیات‌ها و انواع آن انواع مالیات بردرآمد و توضیح هر کدام مالیات بردرآمد مشاغل نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات مشاغل	■ گج یا مازیک تخته ■ قوانین مالیات‌های مستقیم ■ ماشین حساب	با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات براساس ماده ۹۴ ق.م.م توضیح داده شود انجام فعالیت‌ها توسط هنرجوها. انجام کارهای عملی توسط هنرجوها
	سوم	فصل پنجم گروه‌بندی مشاغل براساس حجم و نوع فعالیت * تعیین معافیت‌های مالیاتی و محاسبه مالیات بردرآمد مشاغل	صفحه الی	ایجاد توانایی در: ■ گروه‌بندی مشاغل براساس حجم و نوع فعالیت ■ نحوه محاسبه مالیات براساس ضرایب مالیاتی ■ تعیین معافیت‌های مالیاتی مشاغل ■ محاسبه مالیات عملکرد مشاغل	■ گج یا مازیک تخته ■ قوانین مالیات‌های مستقیم ■ ماشین حساب	قوانین مربوط به ماده ۹۵ و ۱۳۱ و ۱۰۱ ق.م.م و سایر قوانین مرتبط معافیت‌ها تحلیل و توضیح داده شود وسایل کاربردی در این خصوص طرح و توسط هنرجویان به صورت گروهی حل شود حل فعالیت‌ها و کار عملی‌های کتاب توسط هنرجوها.
	چهارم	فصل پنجم محاسبه مالیات پرداختنی * ثبت‌های مالیات پرداختنی	صفحه الی	ایجاد توانایی در: محاسبه مالیات بردرآمد سالانه مشاغل براساس نرخ‌های قانونی ثبت اسناد حسابداری مربوط به مالیات عملکرد پرداختنی	■ گج یا مازیک و تخته ■ فرم خام اسناد حسابداری ■ ماشین حساب	طرح سؤال در مورد احتساب مالیات بردرآمد مشاغل گوناگون توسط هنرجوها. انجام مراحل ثبت نام مالیاتی مشاغل گوناگون طبق جداول مالیاتی انجام ثبت‌های لازم در سند حسابداری و دفتر روزنامه
	پنجم	فصل پنجم ثبت نام شماره اقتصادی * مراحل دریافت شماره اقتصادی	صفحه الی	ایجاد توانایی در: ثبت نام شماره اقتصادی مراحل ثبت نام الکترونیکی جرایم مربوط به شماره اقتصادی	■ گج یا مازیک و تخته ■ کارگاه رایانه حسابداری ■ و اینترنت	مرجع به سایت سازمان امور مالیاتی کشور www.tax.gov.ir انجام مراحل ثبت نام شماره اقتصادی نحوه اخذ شماره رهگیری و کد اقتصادی
	ششم	فصل پنجم تهیه اظهارنامه مالیاتی * نحوه تنظیم اظهارنامه مالیاتی الکترونیکی	صفحه الی	ایجاد توانایی در: تعریف اظهارنامه مالیاتی انواع اظهارنامه مالیاتی مراحل ارسال اظهارنامه الکترونیکی	■ گج یا مازیک و تخته ■ کارگاه رایانه حسابداری ■ و اینترنت	مرجع به سایت سازمان امور مالیاتی کشور www.tax.gov.ir انجام مراحل تهیه اظهارنامه مالیاتی نحوه ارسال اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات به صورت الکترونیکی

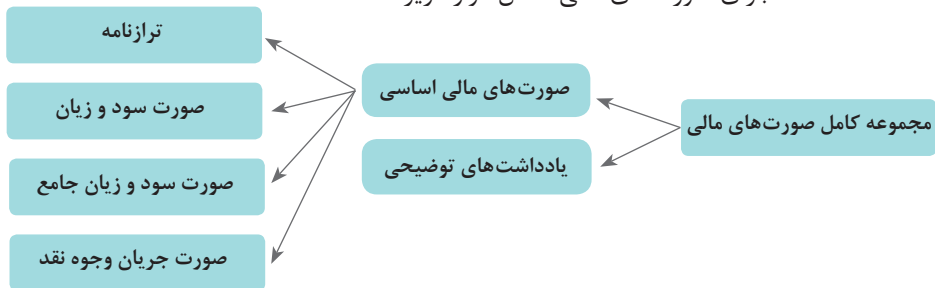


فصل ۱

تهیه تراز آزمایشی

صورت‌های مالی

صورت‌های مالی اساسی به‌عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری، ابزار اصلی ارتباط واحدهای تجاری با استفاده‌کنندگان برون سازمانی تلقی می‌شود. این صورت‌های مالی تنها بخشی از گزارش مالی واحد تجاری محسوب می‌شود، اما در مرکز ثقل گزارشگری مالی محسوب می‌شود. بنابراین بهتر است اطلاعات معینی از طریق صورت‌های مالی ارائه شود و سایر اطلاعات از طریق گزارش‌هایی غیر از صورت‌های مالی ارائه گردد. در هر حال گزارشگری مالی تنها منبع اطلاعات مالی در مورد واحدهای تجاری نیست و در بسیاری موارد، استفاده‌کنندگان از سایر منابع اطلاعاتی نیز برای تأمین نیازهای اطلاعاتی خود استفاده می‌کنند. اجزای صورت‌های مالی شامل موارد زیر است:



براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، مجموعه کامل صورت‌های مالی، شامل ترازنامه، صورت و سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. ترازنامه، صورت و سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد را صورت‌های مالی اساسی می‌باشد. دیگر اقلام تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت شرکت و گزارش‌های تحلیلی آنان است که همراه با گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان گزارشگری مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی، که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود، دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی است.

اهمیت صورت‌های مالی

هیچ یک از اجزای مجموعه کامل صورت‌های مالی بر دیگری برتری ندارد و واحد تجاری باید در مجموعه کامل صورت‌های مالی، تمام صورت‌های مالی را با اهمیت یکسان ارائه کند.

هدف صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورت‌های مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب‌دهی آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می‌دهد. به‌منظور دستیابی به این هدف، در صورت‌های مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

الف) دارایی‌ها	ب) بدهی‌ها	ج) حقوق صاحبان سرمایه
د) درآمدها	ه) هزینه‌ها	و) جریان‌های نقدی

این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشت‌های توضیحی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمان‌بندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می‌کند.

مسئولیت‌های مرتبط با صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با هیئت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است. در حالی که وظیفه و مسئولیت حسابرس، تنها اظهار نظر درباره آنها است.

صورت‌های مالی جداگانه

صورت‌های مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می‌شود و در آن سرمایه‌گذاری‌ها براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر به حساب گرفته می‌شود.

صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های مالی یک گروه است که آن گروه به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود. صورت‌های مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربرگیرد. صورت‌های مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهایی را در برمی‌گیرد که تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارند. هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خود، مالک بیش از نصف سهام با حق رأی یک واحد تجاری باشد، فرض بر وجود کنترل بر آن واحد تجاری است، مگر در موارد استثنایی که بتوان آشکارا نشان داد چنین مالکیتی، سبب کنترل واحد تجاری

نمی‌شود. همچنین در صورت تحقق هر یک از وضعیت‌های زیر، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رأی واحد تجاری فرعی ۵۰ درصد یا کمتر باشد، باز هم کنترل وجود دارد:

الف) تسلط بر بیش از نصف حق رأی واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سهام؛

ب) توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا توافق، یا؛

ج) توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

گروه: واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.

واحد تجاری اصلی: یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.

واحد تجاری فرعی: یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.

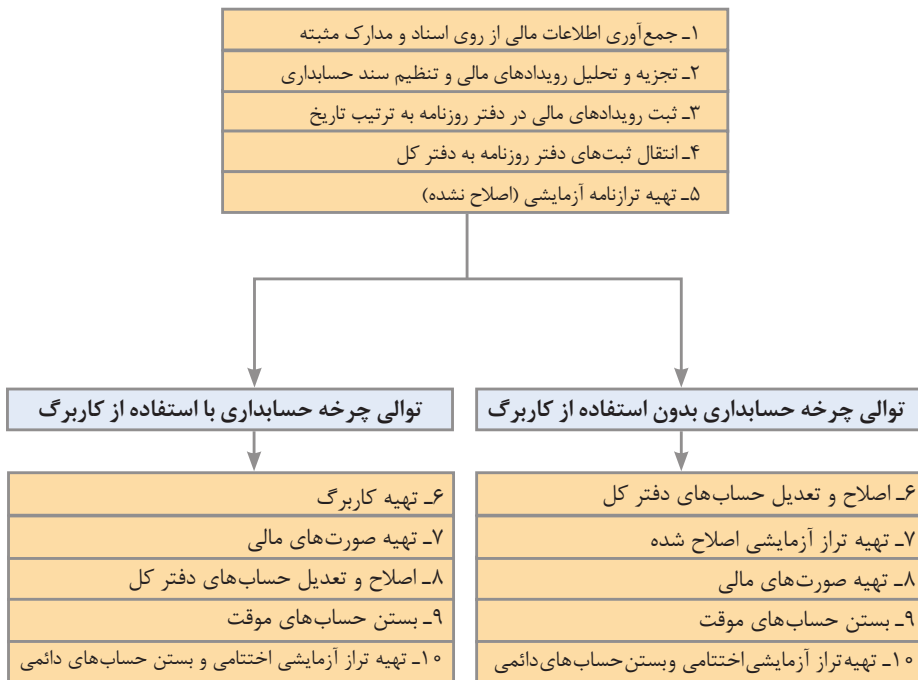
در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرد، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویری کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را نشان نمی‌دهد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی تأمین می‌شود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند.

گزارش مالی میان‌دوره‌ای

گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورت‌های مالی یا صورت‌های مالی فشرده است. **دوره میانی** به دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی اشاره دارد و **صورت‌های مالی فشرده**، حداقل شامل صورت‌های مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشت‌های توضیحی است.

چرخه حسابداری

چرخه حسابداری فرایندی مرحله به مرحله برای ثبت، دسته‌بندی و خلاصه‌سازی معاملات اقتصادی شرکت‌های تجاری می‌باشد. چرخه حسابداری از جمع‌آوری اطلاعات مالی شروع و با تهیه تراز آزمایشی اختتامی و بستن حساب‌های دائمی خاتمه می‌یابد و در دوره مالی بعد، حساب‌های دائمی در دفاتر افتتاح می‌شوند. این عملیات در هر دوره مالی تکرار می‌شود. توالی چرخه حسابداری بدون استفاده از کاربرگ و با استفاده از کاربرگ به شرح زیر است:



عملیات حسابداری فوق مربوط به یک دوره مالی است که معمولاً در دو دوره زمانی انجام می‌شود:

در طول دوره مالی: مراحل ۱ تا ۵ انجام می‌شود.

در پایان دوره مالی: مراحل ۶ تا ۱۰ انجام می‌شود.

به‌طور معمول برای گزارش وضعیت مالی و نتایج عملیات مؤسسه، طول دوره مالی

یا دوره حسابداری پذیرفته شده یک سال (دوازده ماهه) انتخاب می‌شود که آن را سال مالی (دوره مالی) می‌نامند. البته ممکن است جهت کنترل بیشتر دوره‌های کوتاه‌تری مانند یک ماه، سه ماه، شش ماهه در نظر گرفته شود. دوره مالی می‌تواند با تقویم رسمی منطبق باشد که این امر الزامی نیست و به اساسنامه واحد تجاری بستگی دارد. در بیشتر واحدهای تجاری ایران سال مالی از اول فروردین شروع سال مالی و به پایان اسفند ختم می‌شود.

تراز آزمایشی

یکی از ابزاری که حسابداران برای آزمون صحت مدارک مالی مورد استفاده قرار می‌دهند، تراز آزمایشی است. برای تهیه تراز آزمایشی رویدادهای مالی یک دوره از دفتر روزنامه به دفتر کل منتقل می‌شوند. به اولین تراز آزمایشی که قبل از ثبت اقلام اصلاحی پایان سال تهیه می‌شود، تراز آزمایشی اصلاح نشده می‌گویند. پس از انجام اصلاحات و تعدیلات لازم در دفاتر، تراز آزمایشی دیگری از روی مانده حساب‌های اصلاح شده تهیه می‌شود، که به آن تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیه صورت‌های مالی قرار می‌گیرد. تراز آزمایشی جزء مجموعه صورت‌های مالی نیست، بلکه در صورت لزوم به صورت ادواری برای تأمین اهداف زیر تهیه می‌شود:

- ۱ کنترل اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار
 - ۲ فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی.
- در صورت توازن تراز آزمایشی، می‌توان اطمینان حاصل نمود که:
- ۱ مبالغ ثبت شده در بدهکار حساب‌ها با مبالغ ثبت شده در ستون بستانکار حساب‌ها برابر است.
 - ۲ مانده بدهکار یا بستانکار حساب‌ها به درستی محاسبه و به تراز آزمایشی منتقل شده‌اند.
 - ۳ مانده حساب‌ها در تراز آزمایشی درست جمع شده‌اند.

اگر جمع ستون‌های بدهکار با بستانکار برابر نباشد باید اختلاف موجود تعیین و رفع گردد. در مواردی می‌توان از طریق تعیین مبلغ اختلاف بین دو ستون بدهکار و بستانکار، با کمک آزمون‌های زیر نوع اشتباه را پیدا و برطرف کرد:

- ۱ اگر مبلغ اختلاف رقم ۱۰، ۱۰۰، ۱۰۰۰ و ... باشد، ممکن است اشتباه ناشی از جمع زدن ارقام باشد.

- ۲ اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر دو باشد، این احتمال وجود دارد که به جای ثبت رقم در ستون بدهکار، در ستون بستانکار ثبت شده باشد یا بالعکس. برای مثال یک حساب به مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال به جای ثبت در ستون بدهکار در ستون

بستانکار ثبت شده است یا بالعکس. نتیجه این عمل باعث بروز اختلاف بین دو ستون بدهکار و بستانکار به مبلغ ۵۲۰'۰۰۰ ریال می‌گردد. بنابراین مبلغ اختلاف یعنی ۵۲۰'۰۰۰ ریال بر عدد ۲ تقسیم و مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال حاصل می‌شود. که با ردیابی مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال اشتباه کشف خواهد شد.

۲ اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، این اشتباه ممکن است ناشی از مقلوب شدن (جابه‌جایی ارقام) یا جا انداختن و یا اضافه نوشتن یک صفر آخر اعداد باشد. برای مثال فرض کنید مبلغ ۲۴۱'۰۰۰ ریال هنگام انتقال به تراز آزمایشی اشتباهاً ۲۱۴'۰۰۰ ریال ثبت شده است. مبلغ اشتباه ۲۷'۰۰۰ ریال (۲۴۱'۰۰۰ - ۲۱۴'۰۰۰) است.

عملکرد این تکنیک‌ها ممکن است همیشه درست نباشد

انواع اشتباهات از لحاظ تأثیر بر تراز آزمایشی:

الف) اشتباهاتی که باعث عدم توازن ستون‌های تراز آزمایشی می‌شوند.
 ب) اشتباهاتی که تأثیری در توازن ستون‌های تراز آزمایشی ندارد.

الف) اشتباهاتی که باعث عدم توازن ستون‌های تراز آزمایشی می‌شوند، ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

- ۱ اشتباه در جمع زدن ستون‌های تراز آزمایشی
 - ۲ انتقال دادن تنها یک طرف ثبت دفتر روزنامه به دفتر کل.
 - ۲ انتقال دادن هر دو طرف ثبت روزنامه به ستون بدهکار یا ستون بستانکار دفتر کل.
 - ۴ انتقال اشتباه مبلغ به دفتر کل.
 - ۵ اشتباه در مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل
- اگر ستون‌های تراز آزمایشی توازن نداشته باشد، معمولاً روش‌های زیر برای تصحیح آثار اشتباه به کار برده می‌شود:

- ۱ محاسبه مجدد ستون‌های تراز آزمایشی.
- ۲ بررسی اینکه مانده حساب‌ها به طور صحیح از دفتر کل به تراز آزمایشی منتقل شده‌اند.
- ۲ بررسی صحت انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل از طریق ردیابی مبالغ ثبت شده در حساب‌های دفتر کل به دفتر روزنامه.
- ۴ بررسی مجدد اسناد حسابداری و تطبیق آن با ثبت‌های انجام شده.

ب) اشتباهاتی که تأثیری در توازن ستون‌های تراز آزمایشی ندارد. ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

۱ تجزیه و تحلیل غلط یک معامله:

مثلاً خرید ائانه اشتباهاً در بدهکار حساب ملزومات ثبت شود. یا هزینه تعمیرات، اشتباهاً در بدهکار هزینه سوخت ثبت گردد.

۲ عدم ثبت یک رویداد مالی به طور کامل در دفتر روزنامه (از قلم افتادگی):

مثلاً فروش کالا در دفاتر ثبت نشده است. به همین دلیل عدم ثبت تأثیری در توازن تراز آزمایشی ایجاد نمی‌کند.

۳ ثبت یک معامله به مبلغی کمتر یا بیشتر از مبلغ واقعی در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل:

مثلاً هنگام خرید نقدی کالا به مبلغ ۷۶۲'۰۰۰ ریال، به جای بدهکار کردن خرید کالا و بستانکار کردن موجودی نقد به همین مبلغ، مبلغ ۷۲۶'۰۰۰ ریال برای هر دو حساب خرید کالا و موجودی نقد در دفاتر ثبت شده است. از آنجا که مبلغ اشتباه به طور یکسان در دو طرف (بدهکار و بستانکار) دفتر روزنامه ثبت شده است، تأثیری در توازن تراز آزمایشی ایجاد نمی‌کند.

۴ وجود ثبت‌های تکراری:

مثلاً خرید ائانه دوبار به طور کامل ثبت شده است.

۵ اشتباهات خنثی کننده:

مثلاً مانده یک حساب دارایی در دفتر کل اشتباهاً به مبلغ ۲۰۰'۰۰۰ ریال بیش از واقع ثبت شود و در عین حال مانده یک حساب بدهی نیز به همین مبلغ اضافه‌تر منظور گردد و این دو اشتباه یکدیگر را خنثی کنند.

مبنای ثبت‌های اصلاحی

نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تصفیه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستانکاران، اعتباردهنده‌گان و اشخاص

دی‌نفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً «دوره حسابداری» می‌نامند. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد اصطلاحاً «سال مالی» گویند. به لحاظ رشد بازارهای سرمایه و نیاز به اطلاعات به موقع‌تر، اطلاعات مالی برای دوره‌های کوتاه‌تر از یکسال (مثلاً سه ماهه یا شش ماهه) نیز توسط برخی از شرکت‌ها ارائه می‌شود. بنابراین دوره مالی ممکن است سه‌ماهه، شش‌ماهه یا یک‌ساله باشد. فرض دوره مالی موجب پذیرش حسابداری بر مبنای تعهدی و اصل تطابق می‌شود.

پس از ثبت تمام رویدادها در دفاتر حسابداری، بسیاری از حساب‌های دفترکل ممکن است مانده‌های واقعی را برای تهیه صورت‌های مالی نشان ندهند. زیرا برخی معاملات و عملیات مالی وجود دارند که هنوز در حساب‌ها ثبت نشده‌اند و شامل حساب‌هایی می‌باشند که از نظر ماهیت نوع حساب باید تغییر وضعیت دهند. بنابراین برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی در پایان هر دوره مالی با توجه به مبنای تعهدی و رعایت اصل تطابق، بهتر است مانده حساب‌ها به روز شوند. ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی شامل موارد زیر هستند:

- ۱ اصلاح حساب موجودی ملزومات
- ۲ اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه
- ۳ اصلاح پیش دریافت‌های درآمد
- ۴ ثبت درآمدهای تحقق یافته و ثبت نشده تا پایان دوره مالی
- ۵ ثبت هزینه‌های تحمل شده و ثبت نشده تا پایان دوره مالی
- ۶ ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر
- ۷ تعدیل موجودی کالا
- ۸ تعدیل ذخایر (ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و...)
- ۹ سایر اصلاحات

ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				ماه	روز	
		منقول از صفحه				
	xx	هزینه ملزومات		۱۲	۲۹	
xx		ملزومات				
		بابت ملزومات مصرف شده				
	xx	هزینه...		۱۲	۲۹	
xx		پیش پرداخت ...				
		بابت هزینه ... تحقق یافته (اصلاح پیش پرداخت)				
	xx	پیش دریافت درآمد		۱۲	۲۹	
xx		درآمد خدمات				
		بابت درآمد تحقق یافته (اصلاح پیش دریافت)				
	xx	حساب‌های دریافتی		۱۲	۲۹	
xx		درآمد خدمات / فروش کالا				
		بابت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده				
	xx	هزینه...		۱۲	۲۹	
xx		سایر حساب‌های پرداختی				
		بابت هزینه‌های تحقق یافته و ثبت نشده				
	xx	هزینه استهلاک		۱۲	۲۹	
xx		استهلاک انباشته				
		بابت شناسایی هزینه استهلاک				
	xx	هزینه حقوق و دستمزد		۱۲	۲۹	
xx		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
		بابت شناسایی ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
	xx	هزینه تضمین محصول		۱۲	۲۹	
xx		ذخیره تضمین محصول				
		بابت ثبت ذخیره تضمین محصول				
		نقل به صفحه.....				

اصلاح و تعدیل حساب موجودی کالا

فرایند اصلاح حساب‌ها در شرکت‌های خدماتی و بازرگانی مشابه می‌باشد، با این تفاوت که در شرکت‌های بازرگانی نیاز به اصلاح و تعدیل حساب موجودی کالا می‌باشد. با توجه به اهمیت این موضوع، تعدیل موجودی کالا در سیستم‌های

۱ ادواری و ۲ دائمی مفصل بحث خواهد شد:

۱ سیستم ادواری:

در سیستم ادواری از آنجایی که کلیه خریدها در حسابداری به نام خرید کالا ثبت می‌شوند، حساب موجودی کالا گردش ندارد و تا پایان دوره قبل از تعدیلات این حساب بدون تغییر باقی می‌ماند. با توجه به اینکه موجودی کالای ابتدای دوره، طی دوره مالی فروخته شده و در انبار موجود نمی‌باشد، بنابراین باید این حساب بسته شود و به حسابداری به نام «خلاصه سود و زیان» منتقل می‌شود. در پایان دوره پس از شمارش موجودی‌های انبار، میزان و ارزش موجودی کالای پایان دوره مشخص می‌شود و با استفاده از حساب «خلاصه سود و زیان» در حساب‌ها ایجاد (ثبت) می‌شود.

براساس استاندارد حسابداری شماره ۸، موجودی کالای پایان دوره باید در تاریخ ترازنامه براساس قاعده «حداقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش» در صورت‌های مالی منعکس شود. موجودی کالا نباید به مبلغی بیش از خالص ارزش فروش در ترازنامه گزارش شود، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، تفاوت در بدهکار حساب «زیان کاهش ارزش موجودی کالا» و بستانکار حساب «ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا» ثبت می‌شود.

در سیستم ادواری در پایان دوره، ثبت‌های زیر برای تعدیل موجودی کالا نیاز است:

۱ ثبت بستن موجودی کالای ابتدای دوره

۲ ثبت ایجاد موجودی کالای پایان دوره

۳ ثبت زیان کاهش ارزش موجودی کالا در صورت لزوم (در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره کمتر از خالص ارزش فروش آن باشد، ثبت حسابداری صورت نمی‌گیرد)

- ۱ حساب زیان کاهش ارزش، اقلام سود و زیانی و حساب ذخیره کاهش ارزش، کاهنده موجودی کالا محسوب می‌شود. بنابراین در ترازنامه، موجودی کالا پس از کسر ذخیره کاهش ارزش گزارش می‌شود.**
- ۲ در صورتی که کالاهایی که برای آن ذخیره در نظر گرفته شده است، در دوره‌های آتی موجود باشد، ذخیره آن نیز نگهداری می‌شود ولی اگر کالاها مزبور به فروش رسیده باشد، ذخیره آن از دفاتر خارج می‌شود**

۳ اگر در دوره‌های مالی بعد، خالص ارزش فروش افزایش یابد، حداکثر تا سقف زیان شناسایی شده ناشی از کاهش ارزش موجودی‌ها (یعنی حداکثر تا مبلغی که ارزش موجودی‌ها به بهای تمام شده برسد) درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی شناسایی می‌شود برای این منظور حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی بدهکار و حساب درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی بستانکار می‌شود.

شماره صفحه		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ	
				روز	ماه
		منقول از صفحه			
	xx	خلاصه سود و زیان		۲۹	۱۲
xx		موجودی کالا (ابتدای دوره)			
		ثبت بستن حساب موجودی کالای ابتدای دوره			
	xx	موجودی کالا (پایان دوره)		۲۹	۱۲
xx		خلاصه سود و زیان			
		ثبت ایجاد حساب موجودی کالای پایان دوره			
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

مثال: در پایان سال ۱۳۹۳ بهای تمام شده موجودی پایان دوره کالای نوع الف ۵٬۶۰۰٬۰۰۰ ریال و خالص ارزش فروش آن ۵٬۲۰۰٬۰۰۰ ریال است. زیان کاهش ارزش را شناسایی و ثبت نمایید.

شماره صفحه		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ	
				روز	ماه
		منقول از صفحه			
	۴۰۰٬۰۰۰	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲
۴۰۰٬۰۰۰		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

الف) اگر در سال بعد (۱۳۹۴) این کالا به مبلغ ۷'۱۰۰'۰۰۰ ریال به فروش رود، ذخیره کاهش ارزش آن حذف می‌گردد

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل تیمار	تاریخ		روزنامه تیمار
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۷'۱۰۰'۰۰۰	موجودی نقد		۱۴	۳	
۷'۱۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
	۵'۲۰۰'۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته				
	۴۰۰'۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
۵'۶۰۰'۰۰۰		موجودی کالا				
		بابت فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته				

ب) اگر تا پایان سال بعد (۱۳۹۴) این کالا به فروش نرود و خالص ارزش فروش آن ۵'۸۰۰'۰۰۰ ریال برسد، زیان کاهش ارزش حداکثر تا میزان کاهش قبلی شناسایی می‌شود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل تیمار	تاریخ		روزنامه تیمار
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۴۰۰'۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
۴۰۰'۰۰۰		درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی کالا				
		بابت فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته				

۲ سیستم دائمی:

در سیستم دائمی، حساب موجودی کالا گردش دارد و مانده آن در پایان دوره به روز است و بیانگر بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می باشد. بنابراین تعدیلاتی که در سیستم ادواری برای موجودی کالا ابتدا و پایان دوره مورد نیاز است، در این سیستم لازم نمی باشد. در این سیستم شمارش موجودی کالا تنها به منظور تأیید میزان موجودی های ثبت شده در اسناد و مدارک حسابداری صورت می گیرد. اگر شمارش موجودی کالا با آنچه در دفاتر ثبت شده است، مغایر باشد این اختلاف باید شناسایی و ثبت شود. بنابراین در پایان دوره ممکن است دو حالت پیش بیاد:

۱ موجودی کالای شمارش شده بیشتر از موجودی کالای ثبت شده در دفاتر باشد، که در این حالت به صورت زیر دفاتر ثبت می شود (بعد از این ثبت، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، زیان کاهش ارزش موجودی کالا نیز باید ثبت شود):

شماره صفحه:		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ	روزنامه شماره	
				روز	ماه
		منقول از صفحه			
	xx	موجودی کالا	۱۲	۲۹	
xx		کسری و اضافات انبار			
		ثبت مازاد موجودی کالا			
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا	۱۲	۲۹	
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

۲ موجودی کالای شمارش شده کمتر از موجودی کالای ثبت شده در دفاتر باشد، که در این حالت به صورت زیر دفاتر ثبت می شود (بعد از این ثبت، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، زیان کاهش ارزش موجودی کالا نیز باید شناسایی شود):

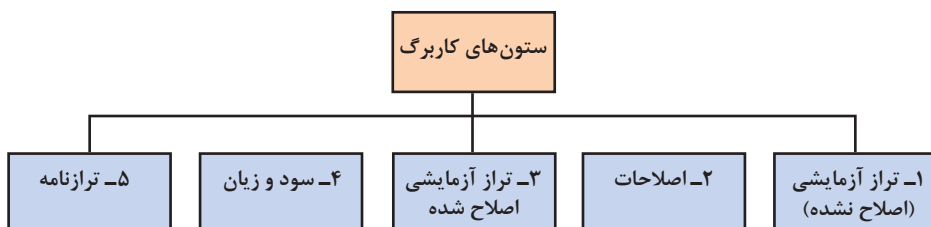
شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	xx	کسری و اضافات انبار		۲۹	۱۲	
xx		موجودی کالا				
		ثبت کسری موجودی کالا				
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲	
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا				

اگر سیستم نگهداری کالا، ادواری باشد تشخیص کسری یا اضافی مشکل است و فرض می‌شود کالایی که در شمارش فیزیکی کالا موجود نیست، فروخته شده است لذا اثر آن در بهای تمام شده کالای فروش منظور می‌شود. البته در مواردی اگر بتوان در این سیستم کسری یا اضافی را مشخص نمود همانند سیستم دائمی با آن برخورد می‌شود.

تکمیل چرخه حسابداری با استفاده از کاربرگ

زمانی که حجم اصلاحات زیاد باشد مؤسسات ممکن است برای تکمیل چرخه حسابداری خود از فرمی به نام «کاربرگ» استفاده نمایند. کاربرگ فرمی است با قسمت‌های مختلف که اطلاعات لازم را برای تهیه صورت‌های مالی در آن گردآوری می‌کنند. کاربرگ جزء صورت‌های مالی و رسمی نیست و تهیه آن نیز اختیاری می‌باشد.

کاربرگ معمولاً دارای پنج بخش اصلی به شرح زیر است:



هریک از بخش‌های فوق دارای یک ستون بدهکار و بستانکار است و در کل دارای ده ستون می‌باشد. شکل کاربرگ ده ستونی به صورت زیر است:

مؤسسه / فروشگاه ...

کاربرگ

برای سال منتهی به ۱۳۹۲/۱۲/..

ارقام به ریال

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	

نحوه تکمیل کاربرگ:

۱ بخش تراز آزمایشی:

مانده کلیه حساب‌ها از دفتر کل استخراج و در دو ستون اول کاربرگ که مربوط به تراز آزمایشی قبل از اصلاح حساب‌ها است، انتقال داده می‌شود.

۲ بخش اصلاحات:

بر اساس اطلاعات لازم در پایان دوره، حساب‌هایی که نیاز به اصلاح و تعدیل دارند، قبل از ثبت در دفاتر حسابداری، ابتدا در این فرم نوشته می‌شوند. معمولاً برای عطف متقابل و تعیین عنوان حساب‌های بدهکار و بستانکار، هر ثبت اصلاحی با یک شماره یا یک حرف مشخص می‌شود.

۳ بخش تراز آزمایشی اصلاح شده:

مبالغ مندرج در ستون تراز آزمایشی اصلاح نشده با ستون اصلاحات ترکیب و به عنوان مانده جدید به این بخش منتقل می‌شوند. مانده حساب‌هایی که نیاز به اصلاح ندارند عیناً منتقل می‌شوند. همچنین حساب‌هایی که در نتیجه اصلاحات به وجود آمده‌اند در این بخش در ستون مربوطه درج می‌شوند.

۴ بخش سود و زیان:

در این بخش مانده بعضی از حساب‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده آورده می‌شود. این حساب‌ها در واحدهای خدماتی شامل درآمدها و هزینه‌ها می‌باشد. ولی در واحدهای بازرگانی اگر سیستم نگهداری موجودی کالا، ادواری باشد، بخش

سود و زیان شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش، خلاصه سود و زیان و هزینه‌های عملیاتی می‌باشد. اما اگر سیستم دائمی باشد، این بخش شامل حساب‌های فروش، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های عملیاتی است.

در این بخش باید تفاضل جمع دو ستون بدهکار و بستانکار هم نوشته شود. اگر جمع ستون بستانکار بیشتر از جمع ستون بدهکار باشد، بیانگر «سود خالص» است. در چنین حالتی در ستون نام حساب کاربرگ، سود خالص درج شده و مبلغ آن جهت ایجاد توازن در ستون بدهکار همین بخش نوشته می‌شود. اما اگر جمع ستون بدهکار بیشتر از جمع ستون بستانکار باشد، بیانگر «زیان خالص» است. در این حالت در ستون نام حساب کاربرگ، زیان خالص درج شده و مبلغ آن جهت ایجاد توازن در ستون بستانکار همین بخش نوشته می‌شود.

۵ بخش ترازنامه:

در این بخش حساب‌های دارایی، بدهی، سرمایه آورده می‌شود و مانده آنها عیناً از تراز آزمایشی اصلاح شده به این قسمت انتقال می‌یابد. پس از جمع زدن ستون بدهکار و بستانکار این بخش اختلافی پیش می‌آید که مربوط به سود یا زیان خالصی است که در بخش سود و زیان محاسبه شده است. برای برقراری توازن دو ستون ترازنامه اگر نتیجه عملیات سود خالص باشد به قسمت بستانکار این بخش اضافه می‌شود. ولی اگر نتیجه عملیات زیان خالص باشد، به قسمت بدهکار این بخش اضافه می‌گردد.

۱ سود یا زیان خالص از تفاضل جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار بخش

سود و زیان کاربرگ تعیین و به بخش ترازنامه کاربرگ منتقل می‌شود.

۲ سود خالص در ستون بدهکار و زیان خالص در ستون بستانکار بخش سود

و زیان کاربرگ نوشته می‌شود. ولی در بخش ترازنامه برعکس، سود خالص در

ستون بستانکار و زیان خالص در ستون بدهکار نوشته می‌شود

۳ با استفاده از اقلام بخش سود و زیان و ترازنامه کاربرگ، به سهولت می‌توان

صورت‌های مالی را تهیه نمود.

مثال: تراز آزمایشی اصلاح نشده فروشگاه «مهاباد» برای ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

سایر اطلاعات برای اصلاح و تعدیل حساب‌ها در پایان دوره شامل موارد زیر است:

۱ سال مالی فروشگاه با سال تقویمی منطبق است.

۲ کالایی به مبلغ ۱۱۴۴۵۰۰۰ ریال (شامل ۹۴۵۰۰۰ ریال مالیات بر ارزش افزوده) به صورت نسیه به فروش رسیده و در دفاتر ثبت نشده است.

۳ بهای ملزومات موجود ۲۴۵۰۰۰۰ ریال است.

۴ بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره فروشگاه به روش FIFO مبلغ ۱۵۳۷۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۵ مانده پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه یک ساله موجودی کالا است که تاریخ شروع آن از اول مردادماه ۱۳۹۶ می باشد.

۶- تجهیزات با نرخ نزولی ۱۲٪ مستهلک می شود.

۷- قبض تلفن اسفندماه فروشگاه به مبلغ ۱۳۰۸۰۰۰ ریال (شامل ۱۰۸۰۰۰ ریال مکالیات بر ارزش افزوده) هنوز پرداخت و ثبت نشده است.

فروشگاه مهاباد تراز آزمایشی به تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ (ارقام به ریال)		
مانده حساب‌ها		نام حساب
بستانکار	بدهکار	
	۳۳۳۰۰۰۰۰۰	صندوق
	۱۹۰۳۸۰۰۰۰۰	بانک
	۷۲۰۴۷۰۰۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۶۳۵۱۰۰۰۰۰	سایر حساب‌های دریافتی
	۱۴۳۰۰۰۰۰۰	ملزومات
	۱۹۳۶۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
	۹۱۴۴۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۲۰۰۰۰۰۰۰۰	تجهیزات
۱۵۶۱۲۸۰۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات
۲۱۸۹۰۳۰۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۹۴۲۴۰۰۰۰۰		سایر حساب‌های پرداختی
۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰		سرمایه
۳۸۱۷۵۷۰۰۰۰		سود انباشته
۱۴۱۳۰۰۰۰۰۰۰۰		درآمد فروش کالا
	۶۷۱۶۰۰۰۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۹۴۷۰۰۰۰۰۰۰۰	خرید کالا
۷۳۳۰۰۰۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۵۷۰۰۰۰۰۰۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۵۸۲۰۰۰۰۰۰۰۰	هزینه حقوق
	۴۴۵۸۰۰۰۰۰	هزینه برق
	۱۱۶۴۰۰۰۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۳۲۷۱۳۵۸۰۰۰۰	۳۲۷۱۳۵۸۰۰۰۰	جمع

مطلوب است:

کاربرگ برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

فروشگاه مه‌باد

کاربرگ

برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

(ارقام به ریال)

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح نشده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۳۳'۲۰۰'۰۰۰				۳۳'۲۰۰'۰۰۰				۳۳'۲۰۰'۰۰۰	صندوق
	۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰				۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰				۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰	بانک
	۷۳۱'۹۱۵'۰۰۰				۷۳۱'۹۱۵'۰۰۰		(۱)۱۱'۴۴۵'۰۰۰		۷۲۰'۴۷۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۶۳'۶۱۸'۰۰۰				۶۳'۶۱۸'۰۰۰		(۲)۱۰۸'۰۰۰		۶۳'۵۱۰'۰۰۰	سایر حسابهای دریافتنی
	۲'۴۵۰'۰۰۰				۳'۴۵۰'۰۰۰		(۳)۱۱'۸۵۰'۰۰۰		۱۴'۳۰۰'۰۰۰	ملزومات
	۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰				۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰		(۴)۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	(۴)۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	موجودی کالا
	۳۰'۴۸۰'۰۰۰				۳۰'۴۸۰'۰۰۰		(۵)۶۰'۹۶۰'۰۰۰		۹۱'۴۴۰'۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰				۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰				۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰	تجهیزات
۲۳۵'۷۹۲'۶۴۰				۲۳۵'۷۹۲'۶۴۰	-	(۵)۷۹'۶۶۴'۶۴۰		۱۵۶'۱۲۸'۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات
۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰				۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰	-			۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰		حساب‌های پرداختنی
۹۶'۴۹۳'۰۰۰				۹۶'۴۹۳'۰۰۰	-	(۱)۹۴۵'۰۰۰ (۲)۱'۳۰۸'۰۰۰		۹۴'۲۴۰'۰۰۰		سایر حساب‌های پرداختنی
۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰				۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰	-			۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰		سرمایه
۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰				۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰				۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰		سود انباشته
		۱'۴۳۳'۵۰۰'۰۰۰		۱'۴۳۳'۵۰۰'۰۰۰	-	(۱)۱۰'۵۰۰'۶۴۰		۱'۴۱۳'۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا
		۶۷'۱۶۰'۰۰۰		-	۶۷'۱۶۰'۰۰۰				۶۷'۱۶۰'۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
		۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰		-	۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰				۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰	خرید کالا
		۷'۳۳۰'۰۰۰		۷'۳۳۰'۰۰۰	-			۷'۳۳۰'۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
		۵۷'۰۰۰'۰۰۰		-	۵۷'۰۰۰'۰۰۰				۵۷'۰۰۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
		۵۸'۲۰۰'۰۰۰		-	۵۸'۲۰۰'۰۰۰				۵۸'۲۰۰'۰۰۰	هزینه حقوق
		۴'۴۵۸'۰۰۰		-	۴'۴۵۸'۰۰۰				۴'۴۵۸'۰۰۰	هزینه برق
		۱۱'۶۴۰'۰۰۰		-	۱۱'۶۴۰'۰۰۰				۱۱'۶۴۰'۰۰۰	سایر هزینه‌ها
		۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	۳۸'۹۰۰'۰۰۰	(۱)۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	(۲)۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰				خلاصه سود و زیان
		۱۱'۸۵۰'۰۰۰	-	۱۱'۸۵۰'۰۰۰		(۳)۱۱'۸۵۰'۰۰۰				هزینه ملزومات
		۶۰'۹۶۰'۰۰۰	-	۶۰'۹۶۰'۰۰۰		(۴)۶۰'۹۶۰'۰۰۰				هزینه بیمه
		۷۹'۶۶۴'۶۴۰	-	۷۹'۶۶۴'۶۴۰		(۵)۷۹'۶۶۴'۶۴۰				هزینه استهلاک تجهیزات
		۱'۲۰۰'۰۰۰	-	۱'۲۰۰'۰۰۰		(۶)۱'۲۰۰'۰۰۰				هزینه تلفن
۱'۹۲۳'۹۴۵'۶۴۰	۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰	۱'۳۳۸'۰۲۲'۶۴۰	۳'۳۶۳'۷۷۵'۶۴۰	۳'۳۶۳'۷۷۵'۶۴۰	۵۱۱'۵۲۷'۶۴۰	۵۱۱'۵۲۷'۶۴۰	۳'۲۷۱'۳۵۸'۰۰۰	۳'۲۷۱'۳۵۸'۰۰۰	جمع
۹۲'۷۹۷'۳۶۰			۹۲'۷۹۷'۳۶۰							سود خالص
۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰							جمع

ستون اصلاحات از طریق شماره و به شرح زیر به یکدیگر عطف داده شده‌اند:

- ۱ ثبت فروش کالا
- ۲ اصلاح ملزومات
- ۳ صفرنمودن موجودی کالای ابتدای دوره
- ۴ ثبت جایگزین نمودن موجودی کالای پایان دوره
- ۵ اصلاح پیش پرداخت بیمه
- ۶ ثبت استهلاك
- ۷ ثبت قبض آب

پس از تهیه کاربرگ، مراحل بعدی چرخه حسابداری (مراحل ۷ تا ۱۰) انجام می‌شود. مرحله هفتم (تهیه صورت‌های مالی) با توجه بخش سود و زیان و ترازنامه به‌سهولت تهیه می‌شود، زیرا تمام اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی قبلاً در این بخش‌ها آورده شده است و مرحله هشتم (اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل) نیز با توجه به بخش اصلاحات کاربرگ به‌سهولت انجام می‌شود، زیرا اطلاعات مربوط به ثبت‌های اصلاحی قبلاً در این بخش درج شده است.

اصلاح اشتباه ناشی از عملیات دفترداری

احتمال وقوع اشتباه در ثبت دفاتر مالی همواره وجود دارد، اشتباهات موجود در دفاتر از طریق حسابرسی یا هنگام تهیه تراز آزمایشی و یا از طریق کنترل‌های داخلی کشف می‌گردد. چنانچه اشتباهی در ثبت دفاتر مالی رخ دهد، هنگام کشف آن نباید آن را پاک کرده و دفاتر را مخدوش نمود، بلکه اصلاح آن به نوع اطلاعات نادرست و زمان کشف بستگی دارد. انواع اشتباهات دفترداری را می‌توان به دو دسته اصلی زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱ اشتباه در ثبت دفترروزنامه
- ۲ اشتباه در نقل اقلام از دفترروزنامه به دفتر کل

۱ اشتباه در ثبت دفترروزنامه:

در ثبت دفترروزنامه ممکن است اشتباهاتی نظیر ثبت کردن بدهکار و بستانکار نامساوی برای یک معامله، ثبت کردن یک معامله به مبلغی بیشتر یا کمتر از واقع و تجزیه و تحلیل نادرست یک معامله و بدهکار و بستانکار کردن حساب‌های نادرست، رخ دهد. اشتباهات در ثبت دفتر روزنامه ممکن است در دو مقطع قبل و بعد از نقل به دفتر کل کشف شوند:

۱-۱- کشف اشتباه در ثبت دفتر روزنامه قبل از نقل به دفتر کل:

اشتباهاتی که قبل از نقل به دفتر کل کشف می‌شوند معمولاً با کشیدن خط روی مبلغ یا عنوان حساب غلط و نوشتن مبلغ یا نام حساب صحیح در بالای آن تصحیح می‌شود. برای مثال خرید نقدی اثاثه به به مبلغ ۶۵۸'۰۰۰ ریال، اشتباهاً به مبلغ ۶۸۵'۰۰۰ ریال در دفتر روزنامه ثبت شده است. در صورتی که این اشتباه قبل از نقل به دفتر کل کشف شود، اصلاح آن با کشیدن خط روی مبلغ نادرست و نوشتن مبلغ صحیح در بالای آن به صورت زیر خواهد بود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر: شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۶۵۸'۰۰۰					
	۶۸۵'۰۰۰	اثاثه				
۶۵۸'۰۰۰		موجودی نقد				
۶۸۵'۰۰۰		بابت خرید نقدی اثاثه				

در صورتی که اشتباه در عنوان حساب رخ داده باشد: برای مثال به جای بدهکار کردن اثاثه، ملزومات، بدهکار شده باشد و این اشتباه قبل از نقل به دفتر کل کشف شود، اصلاح آن به صورت زیر خواهد بود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر: شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۴۲۰'۰۰۰	اثاثه ملزومات				
۴۲۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت خرید نقدی اثاثه				

۲-۱- کشف اشتباه در ثبت دفتر روزنامه بعد از نقل به دفتر کل:

زمانی که اطلاعات نادرست علاوه بر ثبت در دفتر روزنامه، به دفتر کل نیز انتقال یافته باشد، در چنین شرایطی، با تهیه سند اصلاحی اطلاعات نادرست برگشت داده شده و ثبت درست جایگزین می‌شود. یکی از روش‌های متداول این است که با معکوس کردن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح در دفتر روزنامه، اطلاعات نادرست خنثی شده (از دفاتر خارج) و اطلاعات درست جایگزین می‌شود. برای مثال فرض کنید در تاریخ ۱۳۹۶/۷/۲ خرید نقدی ائانه به مبلغ ۲۰۰'۰۰۰ ریال اشتباهاً در بدهکار حساب ملزومات ثبت شده است. در صورتی که اشتباه مزبور در تاریخ ۱۳۹۶/۸/۲۸ بعد از نقل به دفتر کل کشف شود، با دو روش زیر در دفتر روزنامه اصلاح می‌شود:

روش اول:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				ماه	روز	
		منقول از صفحه				
	۲۰۰'۰۰۰	ائانه		۸	۲۸	
۲۰۰'۰۰۰		ملزومات				
		بابت تصحیح اشتباه سند شماره... که به جای ائانه، ملزومات بدهکار شده بود.				

روش دوم:

راه دیگر اصلاح اشتباه فوق، برگرداندن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح می‌باشد:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۲۰۰'۰۰۰	موجودی نقد		۲۰	۸	
۲۰۰'۰۰۰		ملزومات				
		برگرداندن سند شماره ... در تاریخ ۷/۲				
	۲۰۰,۰۰۰	اثاثه		۲۰	۸	
۲۰۰,۰۰۰		موجودی نقد				
		ثبت صحیح خرید اثاثه در تاریخ ۷/۲				

با اصلاحات فوق، ثبت‌های نادرست از دفاتر خارج و ثبت‌های صحیح جایگزین می‌شود. در مواردی ممکن است با تعیین تفاوت مبلغ غلط و مبلغ صحیح و ثبت آن در حساب مربوط در دفتر کل اثر اشتباه خنثی و مانده حساب اصلاح شود. برای مثال در تاریخ ۱۳۹۶/۵/۴ خرید نقدی کالا به مبلغ ۲'۵۵۰'۰۰۰ ریال اشتباها به مبلغ ۲'۵۰۰'۰۰۰ ریال به صورت زیر ثبت شده باشد:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۲'۵۰۰'۰۰۰	خرید کالا		۴	۵	
۲'۵۰۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت خرید نقدی کالا				

اگر اشتباه فوق بعد از نقل به دفتر کل در تاریخ ۱۳۹۶/۶/۲۰ کشف شود. چون خرید کالا به مبلغ ۵۰'۰۰۰ ریال کمتر ثبت شده است. می‌توان با ثبت زیر، اشتباه را اصلاح نمود و خرید کالا به مبلغ واقعی رساند:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل	تاریخ		شماره روزنامه
				ماه	روز	
		منقول از صفحه				
	۵۰'۰۰۰	خرید کالا		۶	۲۰	
۵۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت اصلاح اشتباه تاریخ ۵/۴ که خرید کالا به جای بدهکار کردن به مبلغ ۲'۵۵۰'۰۰۰ ریال به مبلغ ۲'۵۰۰'۰۰۰ ریال بدهکار شده بود.				

ثبت فوق را می‌توان با برگرداندن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح، اشتباه را اصلاح نمود.

۲ اشتباه در نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل

چنانچه اطلاعات در دفتر روزنامه درست ثبت شده باشد ولی در زمان نقل به دفتر کل مبلغ آن به اشتباه انتقال داده شده باشد، در این حالت با کشیدن خط روی مبلغ نادرست و نوشتن مبلغ درست بالای آن مبلغ، دفتر کل اصلاح می‌شود.

کشف و اصلاح اشتباه در صورت‌های مالی دوره‌های گذشته

ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورت‌های مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات ممکن است فقط بر ترازنامه یا سود و زیان و یا بر هر دو تأثیر داشته باشد. اثر این اشتباه به عنوان تعدیلات سنواتی (یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل) در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد. این اشتباهات می‌تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:

الف) اشتباهات ریاضی

(ب) اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری؛
 (ج) تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی؛
 (د) تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری؛
 (ه) موارد تقلب.
 اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد.
 در مواردی ممکن است صورت‌های مالی منتشر شده یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات با اهمیتی باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورت‌های مالی مزبور را کاهش دهد. اصلاح چنین اشتباهاتی 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 به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه، مانده افتتاحیه سود (زیان) انباشته نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

مثال: فروشگاه «ایران» در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ فاکتور فروش نسیمه کالایی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال اشتباهاً در دفاتر به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نموده است. این اشتباه در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ پس از بستن حساب‌های سال مالی ۱۳۹۵ کشف شد. اگر مبلغ با اهمیت باشد، ثبت اصلاح این اشتباه با تأثیر نرخ مالیاتی ۲۵٪ به صورت زیر است:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	روزانه	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۹۰۰۰۰۰۰۰	حساب‌های دریافتنی		۲۵	۲	
۶۷۵۰۰۰۰۰		تعدیلات سنواتی				
۳۳۵۰۰۰۰۰		مالیات پرداختنی				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

اگر اشتباه فوق، در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ قبل از بستن حساب‌های سال مالی ۱۳۹۵ کشف شود، ثبت آن به قرار زیر خواهد بود:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۹۰۰۰۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۲۵	۲	
۹۰۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

اگر اشتباه در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شود و مبلغ آن با اهمیت نباشد، در این حالت چون مبلغ اشتباه با اهمیت نیست، صرف‌نظر از زمان کشف اشتباه، اثر آن در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد و ثبت آن به قرار زیر خواهد بود

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه				
	۹۰۰۰۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۲۵	۲	
۹۰۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

ارزشیابی شایستگی تهیه تراز آزمایشی

شرح کار:

- ۱ انتقال مانده اول دوره به ستون‌های بدهکار و بستانکار ستون مانده ابتدای دوره (حساب‌های کل)
- ۲ کنترل جمع بدهکار و بستانکار ستون مانده ابتدای دوره و تعیین جمع بدهکار و بستانکار
- ۳ انتقال گردش حساب‌های کل به ستون بدهکار و بستانکار گردش طی دوره
- ۴ کنترل تعیین جمع بدهکار و بستانکار گردش طی دوره
- ۵ تعیین جمع مانده اول دوره و گردش طی دوره برای حساب‌های کل
- ۶ تعیین و کنترل جمع ستون جمع گردش طی دوره و مانده اول دوره
- ۷ تعیین مانده حساب‌های کل (بدهکار/ بستانکار)
- ۸ تعیین و کنترل جمع مانده حساب‌های کل
- ۹ کنترل موازنه بودن تراز آزمایشی

استاندارد عملکرد: تهیه تراز آزمایشی براساس مدارک و اسناد حسابداری

شاخص‌ها:

- ۱ مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل
- ۲ انتقال مانده حساب‌های دفتر کل به تراز آزمایشی
- ۳ انجام محاسبات (جمع) ستون‌ها و سطرهای تراز آزمایشی

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: اتاق کار، میز و صندلی، کامپیوتر، فرم تراز آزمایشی ۸ ستونی، ملزومات اداری، نرم‌افزار، ماشین حساب، دفتر کل ۱ فقره، تراز آزمایشی شامل حداقل ۲۵ سر فصل حساب طی مدت زمان ۲۵ دقیقه

معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳	نمره هنرجو
۱	مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل	۱	
۲	انتقال مانده حساب‌های دفتر کل به تراز آزمایشی	۱	
۳	انجام محاسبات (جمع) ستون‌ها و سطرهای تراز آزمایشی	۲	
۴			
۵			
	شایستگی‌های غیر فنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست محیطی و نگرش	۲	
	میانگین نمرات		*

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



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 وجه 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 ضامائم:	
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: تاریخ سند: ۱۳۹۶/۸/۳۰		شرکت اهواز سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضمائم:	
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 ضمائیم:	
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 اقلام 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 اقلام، افشای جداگانه آنها به لحاظ استثنایی بودن ماهیت یا وقوع، ضرورت می‌یابد. اقلام زیر در صورت با اهمیت بودن به عنوان اقلام 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 اقلام استثنایی در صورت حساب سود و زیان

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

چنانچه یک هزینه عملیاتی به عنوان اقلام 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 اقلام 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 علی‌رغم 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 ضمايم:	
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	(۴۱۰'۵۱۱)	(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 هنجرو
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 هنجرو برای قبولی و کسب شایستگی، ۲ است.



فصل ۳

تهیه و تنظیم ترازنامه

کتاب مختلف حسابداری تعاریف مختلفی از ترازنامه ارائه نموده‌اند. «ترازنامه» صورت‌حسابی است که وضعیت مالی یک مؤسسه را در یک تاریخ معین نمایش می‌دهد.

نام ترازنامه

اطلاق اصطلاح ترازنامه به این صورت مالی، به این واقعیت اشاره دارد که صورت مزبور مبین معادله اساسی حسابداری (یعنی دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سرمایه) به شکل تفضیلی است. اما واژه ترازنامه یک اصطلاح توصیفی نیست و به‌همین دلیل در سال‌های اخیر در برخی از کشورها استفاده از اصطلاح توصیفی صورت وضعیت مالی به جای اصطلاح ترازنامه گسترش یافته است.

شکل و محتوای ترازنامه

شکل و محتوای ترازنامه و طبقه‌بندی‌ها و اصطلاحات منعکس در آن باید به گونه‌ای باشد که کلیه واقعیت‌های بااهمیت و مربوط درباره واحدهای تجاری را در چارچوب مفاهیم و اصول پذیرفته شده حسابداری به نحوی گویا و قابل فهم افشا کند.

کاربرد ترازنامه

زمانی ترازنامه به‌عنوان محصول نهایی و اساسی فرایند حسابداری محسوب می‌شد. اما تجربیات بعدی که نشان داد قدرت سودآوری عامل اصلی و تعیین‌کننده در مورد ارزش یک واحد تجاری دایر است، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به تدریج توجه و تأکید خود را بیشتر به نحوه گزارش نتایج عملیات و اصول و استانداردهای مربوط در این زمینه معطوف دارد. برخی از حسابداران بر این باورند که ترازنامه اهمیت خود را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از دست داده است، زیرا مربوط بودن برخی از اطلاعات منعکس در ترازنامه فدای ارائه اطلاعات مربوط در صورت حساب سود و زیان شده است.

محدودیت‌های ترازنامه

محدودیت اساسی ترازنامه ناتوانی آن در ارائه ارزش‌های متعارف جاری برای کل وجوه قابل بازیافت از محل خالص منابع متعلق به واحد تجاری است. علاوه بر این، بسیاری از عواملی که دارای آثار با اهمیت بر وضعیت مالی تجاری است را نمی‌توان شناسایی، اندازه‌گیری و برحسب پول در ترازنامه منعکس کرد. مثلاً، کفایت اخلاق و شخصیت مدیریت و کارکنان واحد تجاری و وضعیت بازار و حسن شهرت محصولات آن نمونه‌هایی از عوامل ذهنی و نامشهود است که دارای آثار با اهمیت

بر ارزیابی وضعیت مالی واحدهای تجاری در یک مقطع زمانی معین است. هیچ یک از عوامل مستقیماً در قالب پول به فرایند حسابداری که به ارائه ترازنامه منتهی می‌گردد، وارد نمی‌شود.

تعاریف

درمورد اجزای ترازنامه مانند دارایی، دارایی جاری، دارایی غیر جاری، بدهی و... تعاریف مختلفی در کتب حسابداری ارائه شده است. در این کتاب سعی بر آن بوده است که تعاریف ارائه شده در استانداردهای حسابداری بیان گردد.

شکل ترازنامه

علاوه بر شکل T و شکل گزارشی ترازنامه، شکل سرمایه در گردش. این شکل ارائه، بر محاسبه و گزارش سرمایه در گردش در متن ترازنامه تأکید دارد که برای مؤسسات اعتباری مطلوب است. مزیت این شکل ارائه ترازنامه، مبلغی است که به نام سرمایه در گردش به مؤسسه اعتباری می‌دهد. این شکل گزارش ترازنامه، منسوخ شده است

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی

یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی جزء لاینفک صورت‌های مالی می‌باشد و توضیحات اضافی مربوط به هریک از اقلام مندرج در ترازنامه در آن ارائه می‌گردد.

حداقل اقلام قابل ارائه در ترازنامه

طبق استانداردهای حسابداری، ترازنامه باید حداقل حاوی اقلام اصلی زیر باشد: «موجودی نقد، حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی، موجودی مواد و کالا، سرمایه‌گذاری‌ها، دارایی‌های ثابت مشهود، دارایی‌های نامشهود، اسناد پرداختنی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی، ذخیره مالیات، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، بدهی‌های بلندمدت، سرمایه» البته علاوه بر موارد بالا، ممکن است ارائه اقلام اصلی و جمع‌های فرعی دیگری در ترازنامه الزامی باشد و یا برای ارائه وضعیت مالی واحد تجاری به نحو مطلوب تر ضروری باشد.

نمونه‌هایی از دارایی‌های جاری:

الف) موجودی نقد

ب) حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری و غیرتجاری که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به وجه نقد یا دارایی دیگری تبدیل شود.

پ) موجودی مواد و کالا

ت) پیش پرداخت‌های خرید دارایی‌های جاری.

ث) پیش پرداخت‌های هزینه در مواردی که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه به‌طور کامل منقضی شوند.

بعضی از اقلام به‌طور مشخص باید در متن ترازنامه ارائه شود. سایر اقلام برحسب اهمیت می‌تواند در متن ترازنامه یا در یادداشت‌های توضیحی گزارش گردد.

دارایی‌های نامشهود

«دارایی نامشهود، یک دارایی قابل تشخیص، غیر پولی و فاقد ماهیت عینی می‌باشد.»

در تعریف فوق منظور از قابلیت تشخیص این است که بتوان دارایی را از دارایی‌های دیگر متمایز کرد و ارزش آن به سایر دارایی‌های واحد تجاری یا به کل واحد تجاری، وابسته نباشد. دارایی‌هایی را که با مبلغ ثابت یا قابل تعیین از وجه نقد، امکان شناسایی ندارند، دارایی غیر پولی می‌گویند.

اقلام ترازنامه به دو دسته اقلام پولی و غیر پولی طبقه‌بندی می‌شود:

اقلام پولی: اقلامی (دارایی‌ها و بدهی‌ها) هستند که مبلغ آن در اثر گذشت زمان تغییر ننموده ولی بر اثر تورم یا رکود قدرت خرید خود را از دست داده یا قدرت خرید اضافی به‌دست می‌آورند. ویژگی اصلی اقلام پولی حق دریافت یا تعهد پرداخت مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد. اقلام پولی بر اساس واحد جاری پول رایج در تاریخ ترازنامه نشان داده می‌شود.

انواع اقلام پولی شامل:

دارایی‌ها: موجودی نقد، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت، حساب‌های دریافتنی تجاری، اسناد دریافتنی تجاری، سایر حساب‌ها و اسناد دریافتنی

بدهی‌ها: حساب‌های پرداختنی تجاری، اسنادپرداختنی، وام پرداختنی، هزینه‌های معوق پرداختنی، سود سهام پرداختنی، تعهدات ارزی، سپرده بدهی‌های مؤسسات مالی، پیش‌دریافت‌ها، اوراق قرضه پرداختنی، مالیات بردرآمد پرداختنی، سپرده قابل پرداخت، سود سهام پیشنهادی.

اقلام غیر پولی: اقلامی هستند که با گذشت زمان قدرت خرید خود را حفظ کرده، قیمت آنها برحسب تغییرات واحد پولی به نسبت سطح عمومی قیمت‌ها یا قیمت‌های خاص تغییر می‌یابد. ویژگی اصلی اقلام غیرپولی نبود حق دریافت یا تعهد پرداخت مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد می‌باشد. اقلام غیر پولی شامل موارد زیر می‌باشد:

موجودی‌های مواد و کالا، سفارشات مواد و کالا، پیش‌پرداخت‌ها (پیش‌پرداخت هزینه و خرید مواد اولیه و قطعات و اجاره)

اموال، ماشین آلات و تجهیزات (استهلاک انباشته)، سرقتی، دارایی‌های نامشهود، سرمایه‌گذاری در سهام عادی، سهام عادی و صرف سهام، سود انباشته

کار عملی ۵

جدول زیر مانده بخشی از حساب‌های دفتر کل «مؤسسه سبزوار» در پایان سال ۱۳۹۶ می‌باشد. جمع دارایی‌های جاری و غیر جاری را مشخص نمایید.

حل:

(ارقام به میلیون ریال)

۱۳۹۶/۱۲/۲۹	دارایی‌ها
ریال	
	دارایی‌های جاری:
۱۰۷۰	موجودی نقد
۳۰۰۰	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
۴۱۲۰	دریافتنی‌های تجاری و غیر تجاری
۱۱۹۰	موجودی مواد و کالا
۱۷۰	پیش پرداخت‌ها
۱۵۵۰	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش
۱۰۱۰۰	جمع دارایی‌های جاری
	دارایی‌های غیر جاری:
۱۸۲۰	دریافتنی‌های بلندمدت
۲۷۱۰	سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
۶۰۰	سرمایه‌گذاری در املاک
۲۵۰	دارایی‌های نامشهود
۱۴۲۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱۳۰۰	سایر دارایی‌ها
۲۰۸۸۰	جمع دارایی‌های غیر جاری
۳۰۹۸۰	جمع دارایی‌ها

ردیف	نام حساب	مانده
۱	سایر دارایی‌ها	۲۰۰
۲	دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	۱۵۵۰
۳	سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت	۱۹۳۰
۴	سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت	۳۰۰۰
۵	پیش پرداخت‌ها	۱۷۰
۶	موجودی مواد و کالا	۱۱۹۰
۷	وجه نقد مسدود شده	۱۱۰۰
۸	دارایی‌های نامشهود	۲۵۰
۹	موجودی نقد	۱۰۷۰
۱۰	دریافتنی‌های تجاری و غیر تجاری	۴۱۲۰
۱۱	دریافتنی‌های بلند مدت	۱۸۲۰
۱۲	دارایی‌های ثابت مشهود	۱۴۲۰۰
۱۳	سرمایه‌گذاری در املاک	۶۰۰
۱۴	سپرده ۵ ساله نزد بانک	۷۸۰

تعیین طبقه بدهی‌ها

تعیین طبقه بدهی‌ها در بعضی موارد به سادگی امکان‌پذیر نیست. به عنوان مثال وام دریافتی یک مؤسسه باتوجه به شرایط قرارداد ممکن است جزء بدهی‌های جاری یا غیر جاری طبقه‌بندی گردد. چند حالت مختلف در زیر ارائه گردیده است:

مثال: «مؤسسه اردکان» یک وام بلند مدت از بانک دریافت نموده است. در هریک از حالات زیر طبقه بدهی را مشخص می‌کنیم:

حالت ۱: در پایان دوره مالی هنوز سه سال تا سررسید وام باقی مانده است. مؤسسه شرایط قرارداد وام را نقض می‌کند و در نتیجه کل مانده وام عندالمطالبه می‌شود. (طلب بانک، به حال تبدیل می‌گردد.)

پاسخ: در این حالت چون وام‌گیرنده در پایان دوره مالی هیچ‌گونه حقی برای به تعویق انداختن تسویه وام برای حداقل ۱۲ ماه پس از پایان دوره مالی ندارد، بدهی به صورت جاری طبقه‌بندی می‌شود.

حالت ۲: فرض کنید در قرارداد وام مشخص شده باشد که اگر قرارداد پیش از پایان دوره مالی نقض گردد، مؤسسه ۵ ماه فرصت دارد تا موارد نقض شده را رفع نماید و وام‌دهنده بلافاصله نمی‌تواند بازپرداخت فوری وام را درخواست کند.

پاسخ: باتوجه به اینکه «مؤسسه اردکان» در پایان دوره مالی هیچ‌گونه حقی برای به تعویق انداختن تسویه وام برای حداقل ۱۲ ماه پس از پایان دوره مالی ندارد و برای رفع موارد نقض شده، مهلت ۵ ماهه تعیین شده است، بدهی به صورت جاری طبقه‌بندی می‌شود.

حالت ۳: فرض کنید که در قرارداد وام تصریح شده است که اگر قرارداد پیش از پایان دوره مالی نقض شود، «مؤسسه اردکان» ۱۳ ماه فرصت دارد تا موارد نقض شده را رفع نماید و طی دوره، وام‌دهنده نمی‌تواند وام‌گیرنده را ملزم به بازپرداخت فوری نماید.

پاسخ: باتوجه به اینکه «مؤسسه اردکان» در پایان دوره مالی می‌تواند تعهد را برای حداقل ۱۳ ماه (مدتی بیش از ۱۲ ماه) به تعویق اندازد، بدهی به صورت غیر جاری طبقه‌بندی خواهد شد.

سود سهام پرداختنی

آن بخش از سود که جهت پرداخت به سهامداران توسط مجمع عمومی تصویب می‌شود، تحت عنوان «سود سهام پرداختنی» در حساب‌ها ثبت و در ترازنامه در طبقه بدهی‌های جاری گزارش می‌شود. در کتاب درسی باتوجه به اینکه مشاغل و مؤسسات انفرادی (و نه شرکت‌ها) موضوع بحث کتاب بوده است از اقلامی مانند سود سهام پرداختنی صرف نظر شده است.

تسهیلات مالی دریافتی

اجزای مختلف تسهیلات دریافتی باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا گردد. ارائه اطلاعات مربوط به تسهیلات مالی (مانند تاریخ سررسید، زمان‌بندی پرداخت، نرخ سود، مبلغ اسمی و مبلغ دفتری تسهیلات مالی) کمک قابل توجهی به تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری می‌نماید.

ذخایر و سایر بدهی‌ها

ذخایر را می‌توان از سایر بدهی‌ها مانند حساب‌های پرداختنی تجاری و سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی متمایز کرد، زیرا درمورد زمان تسویه و یا مبلغ آن ابهام وجود دارد. حساب‌های پرداختنی تجاری، بدهی بابت کالاها و خدمات دریافت‌شده‌ای است که صورت‌حساب آن دریافت گردیده یا با فروشنده درمورد مبلغ و زمان پرداخت مابه‌ازای آن توافق شده است. بنابراین وجه تمایز اصلی حساب‌های پرداختنی تجاری با ذخایر این است که مبلغ آن باتوجه به صورت‌حساب و زمان پرداخت آن نیز از طریق توافق با فروشنده مشخص می‌گردد. گروهی دیگر از بدهی‌ها بابت کالاها یا خدمات دریافت شده‌ای است که صورت‌حساب آن دریافت‌نشده یا به‌طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهی‌هایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورت‌حساب آن هنوز دریافت نشده است و نیز بدهی‌های دیگری از قبیل مالیات عملکرد، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با این بدهی‌ها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای این نوع بدهی‌ها نیز استفاده می‌شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهی‌هایی به کار می‌رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. ذخیره تضمین کالا، ذخیره پاک‌سازی محیط زیست، ذخیره دعاوی حقوقی و ذخیره مزایای پایان خدمت، نمونه‌هایی از این گونه بدهی‌هاست.

شناخت بدهی‌های احتمالی

واحد تجاری نباید بدهی احتمالی را شناسایی کند. اما بدهی احتمالی در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود، مگر اینکه امکان خروج منافع اقتصادی بعید باشد.

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 به عنوان بدهی احتمالی محسوب می‌شود. واحد تجاری تنها برای بخشی از تعهد که خروج منافع اقتصادی برای تسویه آن محتمل است، ذخیره شناسایی می‌کند، به جز در شرایط بسیار نادر که نتوان برآورد اتکاپذیر انجام داد.

وضعیت بدهی‌های احتمالی ممکن است نسبت به آنچه که در ابتدا انتظار می‌رفت، تغییر کند. بنابراین، بدهی‌های یادشده به طور مداوم ارزیابی می‌شود تا تعیین گردد که آیا خروج منافع اقتصادی محتمل شده است یا خیر. چنانچه خروج منافع اقتصادی آتی برای اقلامی که قبلاً به عنوان بدهی احتمالی تلقی شده‌اند، محتمل شود، در صورت‌های مالی دوره‌ای که میزان احتمال در آن تغییر می‌کند، ذخیره شناسایی می‌شود. (مگر در شرایط بسیار نادری که برآورد اتکاپذیر ممکن نباشد).

اگر احتمال وقوع این بدهی در تاریخ ترازنامه زیاد نباشد باید بدهی احتمالی را فقط افشا نماییم و اگر احتمال وجود تعهد و بدهی احتمالی بعید باشد و خروج منافع اقتصادی از شرکت بعید به نظر برسد نیازی به افشای اطلاعات هم نیست.

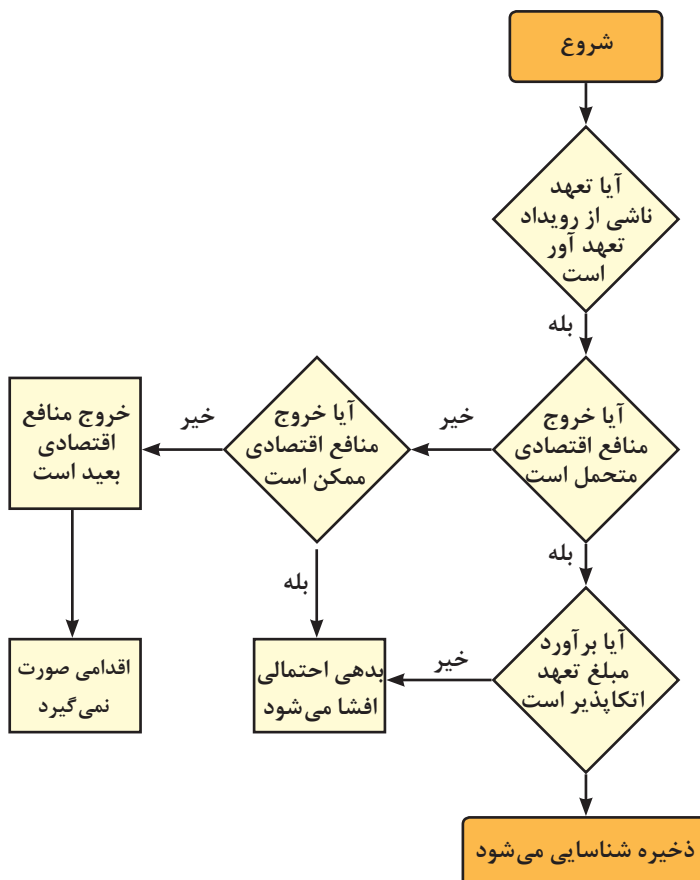
نحوه نمایش بدهی‌های احتمالی در یادداشت‌های توضیحی

مؤسسه.....	
یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی	
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۶	
بدهی‌های احتمالی	
بدهی‌های احتمالی شامل موارد زیر می‌باشند:	
مبلغ (میلیون ریال)	
xxxx	تضمین وام شرکت.....
xxxx	تضمین دهی کارکنان به بانک‌ها
	دعای حقوقی مطرح شده علیه شرکت xxxx

تفاوت بدهی‌های برآوردی با بدهی‌های احتمالی

بدهی احتمالی با بدهی برآوردی (ذخیره) متفاوت است. بدهی برآوردی یک تعهد قطعی است که مبلغ یا زمان تسویه آن دقیقاً مشخص نیست و در تاریخ ترازنامه از طریق برآورد مشخص می‌شود. ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان یک نوع بدهی برآوردی است. یعنی طبق قانون با گذشت هر سال سنوات خدمت، بدهی شرکت مسجل است اما مبلغ آن برآوردی است. بدهی‌های برآوردی را گاه ذخیره نیز می‌نامند. بدهی مربوط به مالیات‌های قطعی نشده نمونه دیگری از بدهی‌های برآوردی است. اما در رابطه با بدهی احتمالی، مسئله وقوع آن هنوز به قطعیت نرسیده است و به وقایع آتی بستگی دارد، مثل تضمین وام که قبلاً به آن اشاره شد.

چارت شناسایی ذخیره یا بدهی‌های احتمالی



رابطه بین ذخایر و بدهی‌های احتمالی

اگرچه برآورد ذخایر به دلیل نامشخص بودن زمان تسویه و یا مبلغ آن توأم با احتمال است اما اصطلاح «احتمالی» در این استاندارد درمورد بدهی‌ها و دارایی‌هایی به کار می‌رود که شناسایی نمی‌شود، زیرا وجود آنها تنها از طریق وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی که به طور کامل تحت کنترل واحد تجاری نیست، تأیید می‌گردد. به علاوه، اصطلاح «بدهی احتمالی» برای بدهی‌هایی به کار می‌رود که معیارهای شناخت را احراز نمی‌کنند.

تهاتر

دارایی‌ها و بدهی‌ها نباید با یکدیگر تهاتر شود مگر اینکه تهاتر آنها طبق استاندارد حسابداری دیگری الزامی یا مجاز باشد. تهاتر دو یا چند قلم دریافتی و پرداختنی تنها زمانی مناسب است که توان واحد تجاری برای تسویه حساب از طریق پرداخت مبلغ خالص یا عدم پرداخت و الزام دیگری به پرداخت مبلغ خالص، تضمین شده باشد.

اطلاعات مقایسه‌ای

صورت‌های مالی باید در برگرنده اقلام مقایسه‌ای دوره قبل باشد به جز در مواردی که یک استاندارد حسابداری نحوه عمل دیگری را مجاز یا الزامی کرده باشد. اطلاعات مقایسه‌ای تشریحی تا جایی باید افشا شود که جهت درک صورت‌های مالی دوره جاری مربوط تلقی گردد. برای مثال دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری سال جاری با ارقام مشابه سال گذشته مقایسه می‌شود. این مقایسه زمانی مفید خواهد بود که ارقام از ویژگی قابلیت مقایسه برخوردار باشند.

سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه)

حقوق صاحبان سرمایه، اجزای مختلفی دارد که در این کتاب صرفاً به تشریح «سرمایه» و «سود و زیان انباشته» پرداخته شده است.

شایستگی غیر فنی

به هنرآموزان بزرگوار پیشنهاد می‌شود که همواره در کلاس‌های خود، در مورد شایستگی‌های غیر فنی با موضوعات مختلف، برای هنرجویان صحبت نمایند. هنرجویان ما، برای زندگی واقعی در آینده، امروز به این سخنان نیاز دارند. لازم است که آنها را راهنمایی کنیم. در مورد ارزش‌ها با آنها صحبت کنیم و حرف‌های آنها را بشنویم. به آنها فرصت و جرئت بروز عقاید، احساسات و حرف‌هایشان را بدهیم و رابطه‌ای دوستانه داشته باشیم. در مورد موضوعات اجتماعی، اخلاقی، اقتصادی، خانواده و... صحبت کنید.

کار عملی ۸

جدول زیر بخشی از ترازنامه «مؤسسه آباده» می‌باشد، موارد مجهول را مشخص کنید. (ارقام به میلیون ریال)

حل :

شرح	۱۳۹۶/۱۲/۲۹	۱۳۹۵/۱۲/۳۰	درصد تغییرات
بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه :			
بدهی جاری:			
پرداختنی تجاری	۱۳۵۰	۴۵۰	۲۰۰
پرداختنی غیرتجاری	۸۰	۵۰	۶۰
مالیات پرداختنی	۳۰	۲۰	۵۰
سود سهام پرداختنی	۱۲۰	۱۰۰	۲۰
تسهیلات مالی	۱۰۰۰	۱۶۰۰	-۳۷/۵
ذخایر	۹۰	۸۰	۱۲/۵
پیش دریافت‌های جاری	۱۸	۱۸	۰
بدهی‌های مرتبط با دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	۱۵	۲۵	-۴۰
جمع بدهی‌های جاری	۲/۷۰۳	۲/۳۴۳	* ۱۵/۳۶

*درصد تغییرات جمع بدهی‌های جاری، گرد شده است.

ارزشیابی شایستگی تهیه و تنظیم ترازنامه

شرح کار:

- ۱ توانایی تفکیک مانده حساب‌ها به دارایی و بدهی و سرمایه
- ۲ توانایی تفکیک دارایی‌ها به جاری و غیرجاری
- ۳ کنترل محاسبات و مانده حساب‌های دارایی جاری (موجودی نقدی و پیش‌پرداخت‌ها)
- ۴ کنترل محاسبات و مانده موجودی کالا طبق فرم موجودی انبار
- ۵ کنترل محاسبات به دارایی‌های غیرجاری و طبقه‌بندی آن (مشهود و غیرمشهود)
- ۶ کنترل محاسبات مربوط به استهلاک انباشته دارایی‌های غیرجاری
- ۷ کنترل محاسبات مربوط به ارزش دفتری دارایی‌های غیرجاری
- ۸ توانایی تفکیک بدهی‌ها به جاری و غیرجاری
- ۹ کنترل محاسبات مربوط به انواع بدهی حساب جاری و طبقه‌بندی آن
- ۱۰ کنترل محاسبات مربوط به بدهی غیرجاری و طبقه‌بندی آن
- ۱۱ کنترل محاسبات مربوط به اقلام سرمایه و سرمایه پرداخت نموده
- ۱۲ تنظیم ترازنامه مؤسسه با توجه به استانداردهای حسابداری
- ۱۳ تهیه یادداشت‌های همراه مربوط به حساب‌های انتظامی

استاندارد عملکرد : تهیه و تنظیم ترازنامه بر طبق استانداردهای حسابداری و صورت‌های مالی نمونه براساس مستندات و مدارک مثبت

شاخص‌ها:

- ۱ تهیه بخش دارایی‌های ترازنامه
- ۲ تهیه بخش بدهی‌های ترازنامه
- ۳ تهیه بخش حقوق صاحبان سهام (سرمایه) ترازنامه
- ۴ تهیه بخش حساب‌های انتظامی

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: اتاق کار، میز و صندلی، ملزومات اداری، کامپیوتر، پرینتر، مجموعه استانداردهای ایران، فرم صورت‌های مالی نمونه، مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم، ماشین حساب، حداقل ۴۲ عنوان حساب دفتر کل به مدت ۶۲ دقیقه

ابزار و تجهیزات: میز و صندلی، ملزومات اداری، نرم‌افزار مالی، نرم‌افزار اکسل، فرم صورت‌های مالی نمونه، مجموعه استانداردهای حسابداری، مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم

معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳ نمره هنجرو
۱	تهیه بخش دارایی‌های ترازنامه	۲
۲	تهیه بخش بدهی‌های ترازنامه	۲
۳	تهیه بخش حقوق صاحبان سهام (سرمایه) ترازنامه	۲
۴	تهیه بخش حساب‌های انتظامی	۱
شایستگی‌های غیرفنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست‌محیطی و نگرش		۲
میانگین نمرات		*

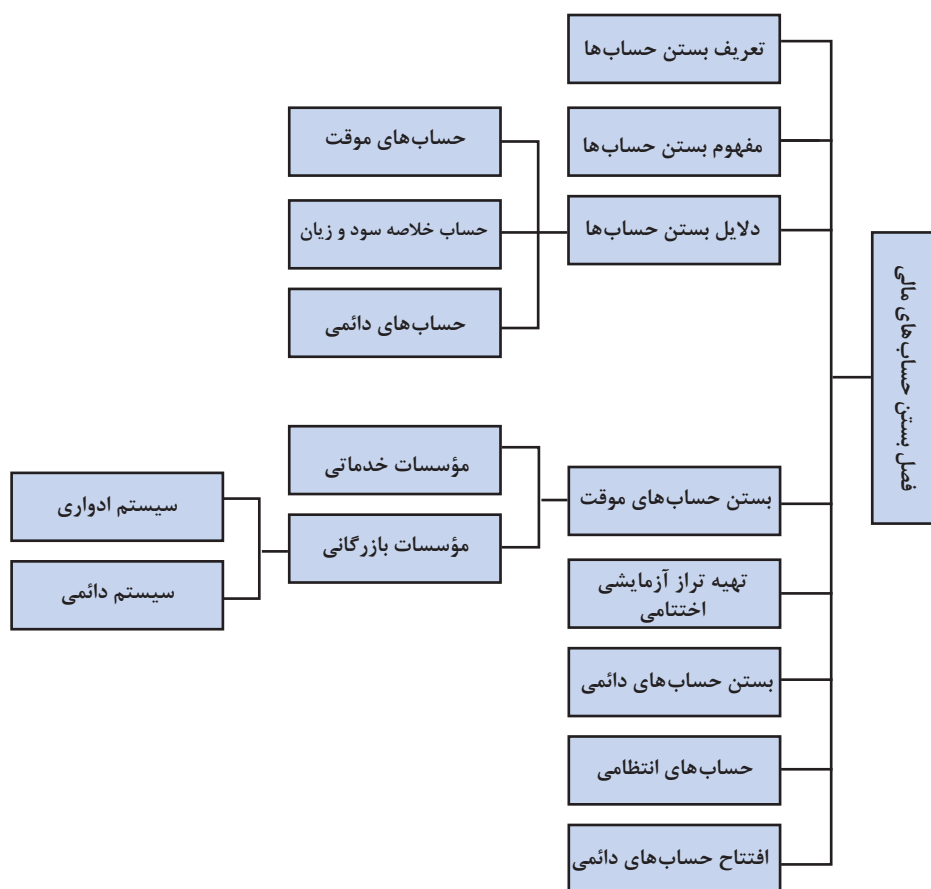
* حداقل میانگین نمرات هنجرو برای قبولی و کسب شایستگی، ۲ است.

فصل ۴

بستن حساب‌های مالی

«راهنمای معلم مربوط به فصل بستن حساب‌های مالی»

فصل بستن حساب‌های مالی دارای عناوین کلی زیر است که بر همین اساس بودجه‌بندی پیشنهادی جهت استفاده شما هنرآموز محترم در ادامه آمده است.



ماهیت حساب‌ها

ابتدا و پیش از درک مفهوم بستن حساب‌ها لازم است ماهیت حساب‌ها برای هنرجو یادآوری شود در این صورت یادگیری بستن حساب‌ها برای ایشان تسهیل خواهد شد در ارتباط با ماهیت حساب‌ها این سؤال مطرح است که آیا ممکن است در پایان دوره مالی بعضی از حساب‌ها دارای مانده‌ای مخالف با ماهیت خود باشند؟ بله، برخی مواقع ممکن است مانده یک حساب برخلاف ماهیت معمول آن باشد برای مثال فرض کنید مانده حساب دریافتنی از یک مشتری بستانکار باشد این اتفاق می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد اما دو دلیل عمده آن ممکن است موارد زیر باشد:

۱ اشتباه در ثبت

۲ دریافت وجه بیش از مانده حساب مشتری

در این مواقع لازم است با انجام یک ثبت در پایان دوره مالی که اصطلاحاً به آن ثبت تغییر طبقه‌بندی نیز می‌گویند مانده حساب‌ها به روال معمول خود بازگردد برای مثال در صورت دریافت وجه بیش از مانده مشتری باید اضافه دریافتی به حساب پرداختنی منظور شود.

تمرین:

ردیف	عنوان حساب	گروه حساب	ماهیت معمول
۱	بانک		
۲	حساب‌های پرداختنی		
۳	مالیات پرداختنی		
۴	موجودی کالا		
۵	هزینه استهلاک ساختمان		
۶	ذخیره تضمین محصول		
۷	فروش		
۸	پیش پرداخت بیمه		
۹	صندوق		
۱۰	پیش دریافت درآمد		

حساب‌ها در چه زمانی بسته می‌شوند؟



برخی از حساب‌ها در طی دوره مالی بسته می‌شوند برای مثال زمانی که کلیه مطالبات خود را از مشتری وصول می‌کنیم حساب دریافتنی مربوط به آن مشتری صفر و بسته می‌شود، اما هدف ما در این فصل بررسی بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی است که به دو دلیل عمده انجام می‌شود:

- ۱ فرض دوره مالی
- ۲ قوانین و مقررات مربوط به نگهداری دفاتر قانونی

چرا حساب‌ها بسته می‌شوند؟

درک صحیح از دلایل بستن حساب‌ها همچنین تبعات عدم انجام این کار جزو موارد ضروری برای یاددهی این مبحث است که برای بیان این دلایل لازم است دو مفهوم زیر توضیح داده شود:

۱ فرض دوره مالی

نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تصفیه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستنکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذی‌نفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً دوره حسابداری گویند. دوره مالی ممکن است سه ماهه، شش ماهه یا یک‌ساله باشد. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد اصطلاحاً سال مالی گویند.

۲ آیین‌نامه نگهداری دفاتر قانونی

این آیین‌نامه که در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مورد بازنگری قرار گرفت با عنوان کامل زیر شناخته می‌شود

«آیین‌نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم»



متن کامل این آیین‌نامه از سایت سازمان امور مالیاتی کشور قابل دسترسی است در زیر بخش‌هایی از این آیین‌نامه که به موضوع این فصل مرتبط می‌گردد آورده شده است.

ماده ۶: مقررات مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک:

الف) صاحبان مشاغلی که در گروه اول قرار می‌گیرند و کلیه اشخاص حقوقی مکلف به نگهداری دفاتر روزنامه و کل یا سایر دفاتر حسب مورد دستی یا ماشینی (مکانیزه- الکترونیکی) متکی به اسناد و مدارک با رعایت موارد زیر می‌باشند:

- ۱) رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.
- ۲) مودیانی که دفاتر دستی نگهداری می‌نمایند، مکلف‌اند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی‌ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مؤدیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال می‌باشند.

چه مجوزها و اقداماتی برای بستن حساب‌ها لازم است؟

پیش از بستن حساب‌ها باید از ثبت کلیه اسناد و رویدادهای مالی واحد اقتصادی از جمله ذخایر، استهلاک‌ها، درآمدها، هزینه‌ها، بدهی‌ها و... اطمینان حاصل کرد و پس از حصول اطمینان لازم با اخذ مجوز از بالاترین مقام مسئول در حوزه مالی و یا مدیریتی نسبت به بستن حساب‌ها اقدام نمود

حساب‌های موقت



در این مبحث می‌توان از مثال‌های مفهومی مانند ۳ خصوصیت یک هنرجو و شباهت این خصوصیات به حساب‌های موقت استفاده کرد:

- ۱) نام و نام خانوادگی
- ۲) شماره دانش آموزی
- ۳) معدل

در تعریف حساب‌های موقت این‌گونه گفته شد که عمر این حساب‌ها محدود به یک دوره مالی است آیا نام و نام خانوادگی و شماره دانش آموزی یک هنرجو صرفاً محدود به پایه یازدهم است؟ پاسخ این سؤال خیر است اما آیا معدل پایه یازدهم صرفاً بیانگر عملکرد هنرجو در این پایه است؟ پاسخ بلی است به همین دلیل معدل از نظر ماهیت شبیه به حساب‌های موقت است.

در ادامه فرض کنید هنگام صدور سند حسابداری حقوق و دستمزد، به جای بدهکار کردن حساب **هزینه حقوق و دستمزد** اشتباهاً **هزینه برق** را بدهکار نموده‌اید و امکان ویرایش آن نیز برای شما مهیا نیست برای اصلاح این اشتباه کافی است طی یک سند حسابداری **هزینه حقوق و دستمزد** را بدهکار و **هزینه برق** را که اشتباهاً در آن ثبت بدهکار شده بود بستانکار کنید توجه کنید در این ثبت هر دو طرف بدهکار و بستانکار از حساب موقت استفاده شده است

حساب خلاصه سود و زیان

حساب‌های موقت همگی به حساب خلاصه سود و زیان که یک حساب واسطه است بسته می‌شوند و سپس این حساب مانده گیری می‌شود، مانده آن نشان‌دهنده سود یا زیان قبل از کسر مالیات است علی‌رغم اینکه در این فصل، هدف آموزش نحوه محاسبه و یا ثبت مالیات نیست اما پرداختن به این ثبت پس از بستن حساب‌های موقت **اجتناب ناپذیر** بوده است چرا که جایگاه این ثبت پس از بستن حساب‌های موقت است البته ممکن است ثبت‌های دیگری نیز علاوه بر ثبت مالیات پس از بستن حساب‌های موقت لازم باشد اما به دلیل اینکه موضوع بحث این کتاب نبوده همچنین پیش نیازهایی لازم دارد که پیش‌تر به آن پرداخته نشده است، از آنها صرف‌نظر گردیده، ضمناً ثبت مالیات به صورت مشخص و مجزا از سایر ثبت‌های بستن حساب‌های موقت آورده شده است.

کار عملی ۴

باتوجه به اطلاعات زیر مطلوب است، محاسبه میزان تغییر سود و زیان انباشته پس از بستن حساب‌های موقت، تعدیل موجودی کالا و انتقال مانده حساب خلاصه سود و زیان به سود و زیان انباشته با این فرض که پیش از این اقدامات، حساب سود و زیان انباشته دارای مانده‌ای بستانکار معادل ۱۲۰۰۰۰۰ ریال است . از مالیات صرف‌نظر شود.

شرح	مبلغ
فروش خالص	۱۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال
تخفیفات نقدی فروش	۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۸۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
موجودی کالای اول دوره	۳۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
موجودی کالای پایان دوره	۴۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
هزینه حمل کالای خریداری شده	۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
هزینه‌های عملیاتی	۳۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال
خالص درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی	۵۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال

حل کار عملی ۴

برای رسیدن به پاسخ در این کار عملی بهتر است تأثیر بستن هر یک از این حساب‌ها را ابتدا بر حساب خلاصه سود و زیان و سپس بر سود و زیان انباشته بررسی کنیم

خلاصه سود و زیان

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۸'۰۰۰'۰۰۰	فروش خالص	۱۵'۰۰۰'۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی	۳'۰۰۰'۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره	۴'۰۰۰'۰۰۰
		خالص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی	۵۰۰'۰۰۰
	۱۰'۰۰۰'۰۰۰		۱۹'۵۰۰'۰۰۰
			۹'۵۰۰'۰۰۰

سود و زیان انباشته

۱۲'۰۰۰'۰۰۰	
۹'۵۰۰'۰۰۰	
۱۰'۷۰۰'۰۰۰	

$$۱۰'۷۰۰'۰۰۰ - ۱۲'۰۰۰'۰۰۰ = ۹'۵۰۰'۰۰۰$$

در نظر داشته باشید با توجه به اینکه تأثیر فروش **خالص** بر حساب خلاصه سود و زیان در نظر گرفته شد نیازی به تأثیرگذاری حساب تخفیفات نقدی فروش نیست ضمناً از آنجایی که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش خود دارای خالص تأثیر حساب‌های مربوطه از جمله موجودی کالای اول دوره است نیازی به تأثیرگذاری حساب موجودی کالای اول دوره نیز نمی‌باشد.

ارزشیابی شایستگی بستن حساب‌های مالی

شرح کار:

- ۱ کنترل محاسبات و جمع‌ها و مانده‌های حساب‌های موقت
- ۲ صدور سند حسابداری، بستن حساب‌های موقت
- ۳ تنظیم تراز آزمایشی اختتامی پس از بستن حساب‌های موقت
- ۴ انتقال نتایج حاصل از بستن حساب‌های موقت به حساب‌های دائمی
- ۵ صدور سند بستن حساب‌های دائمی و اختصاصی
- ۶ صدور سند بستن حساب‌های انتظامی
- ۷ صدور سند افتتاح حساب‌های دائمی در دفاتر دوره مالی بعد
- ۸ صدور سند افتتاح حساب‌های انتظامی در دفاتر دوره مالی بعد

استاندارد عملکرد: صدور سند بستن حساب‌های موقت، دائم و انتظامی، صدور سند افتتاح حساب‌های دائم و حساب‌های انتظامی

شاخص‌ها:

- | | |
|------------------------|------------------------------|
| ۱ بستن حساب‌های موقت | ۲ تهیه تراز آزمایشی اختتامیه |
| ۳ بستن حساب‌های دائم | ۴ بستن حساب‌های انتظامی |
| ۴ افتتاح حساب‌های دائم | |

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: میز و صندلی اداری، ملزومات اداری
ابزار و تجهیزات: کامپیوتر، پرینتر، نرم‌افزار مالی، اتاق کار، ماشین حساب، نرم‌افزار اکسل.

معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳	نمره هنرجو
۱	بستن حساب‌های موقت	۱	
۲	تهیه تراز آزمایشی اختتامیه	۱	
۳	بستن حساب‌های دائم	۲	
۴	بستن حساب‌های انتظامی	۱	
۴	افتتاح حساب‌های دائم و انتظامی	۱	
شایستگی‌های غیرفنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست‌محیطی و نگرش		۲	
میانگین نمرات			*

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

فصل ۵

مالیات بر عملکرد

سود معیاری برای اندازه‌گیری کارایی، مدیریت، انعطاف‌پذیری مالی و توان عملیاتی می‌باشد.

برای اندازه‌گیری سود دو رویکرد وجود دارد که عبارت‌اند از:

۱ رویکرد معاملاتی:

در این رویکرد سود بر مبنای تعهدی و در چارچوب اصول اساسی حسابداری اندازه‌گیری می‌شود.

در رویکرد معاملاتی اندازه‌گیری سود خالص واحدهای انتفاعی از طریق رابطه زیر به‌دست می‌آید:

$$\text{سود (زیان) غیرعملیاتی} \pm \text{هزینه‌ها} - \text{درآمد فروش} = \text{سود خالص}$$

۲ رویکرد خالص دارایی‌ها:

در این رویکرد سود از تفاوت بین خالص دارایی‌ها در ابتدای دوره و پایان دوره به استثنای آورده و ستانده صاحبان سرمایه طی دوره به‌دست می‌آید.

رویکرد خالص دارایی‌ها ریز ارقام تشکیل‌دهنده سود خالص را نشان نمی‌دهد، لذا در حسابداری برای اندازه‌گیری و گزارشگری سود از رویکرد معاملاتی استفاده می‌شود.

طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای کارکرد:

ارقام هزینه برحسب کارکرد به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شوند

۱ بهای تمام شده کالای فروش رفته

۲ هزینه‌های اداری و عمومی

۳ هزینه‌های توزیع و فروش

طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس ماهیت:

در این روش ارقام هزینه برحسب ماهیت (مانند استهلاک، مواد مصرفی، کرایه حمل، حقوق و دستمزد و تبلیغات) با یکدیگر جمع می‌شوند.

روش طبقه‌بندی بر مبنای کارکرد هزینه‌ها اطلاعات بهتر و مربوط‌تری را نسبت به طبقه‌بندی بر اساس ماهیت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد.

درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی

درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی نتیجه فعالیت‌های عادی است که از عملیات اصلی و مستمر واحد تجاری ناشی نمی‌شود. درآمد مالی و سود سرمایه، هزینه تأمین مالی و سود و زیان فروش دارایی‌های ثابت مشهود و سرمایه‌گذاری‌ها نمونه‌هایی از درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی است

انواع مالیات‌ها در ایران

در ایران مالیات‌ها به دو دسته مستقیم و غیر مستقیم تقسیم می‌شوند.

مالیات‌های مستقیم

مالیات‌هایی است که مستقیماً از دارایی یا درآمد افراد گرفته می‌شوند و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد هستند؛ همان‌طور که از نام این مالیات‌ها مشخص است بدون هیچ واسطه‌ای بر درآمد افراد و یا سازمان‌ها و مؤسسات اقتصادی اعمال می‌شوند و توسط مأموران مالیاتی به‌طور مستقیم وصول می‌شوند. نمونه بارز این مالیات‌ها، مالیاتی است که دولت به‌طور مستقیم از حقوق کارمندان خود کسر می‌کند.

انواع مالیات‌های مستقیم

الف) مالیات بر دارایی:

دارایی یا ثروت، مشتمل بر کلیه حقوقی است که شخص حقیقی یا حقوقی نسبت به اشیاء و اموال دارد و به آنها این اجازه را می‌دهد که در آن اموال تصرفات مالکانه نمایند.

این مالیات‌ها انواع مختلفی دارد که عبارت‌اند از:

۱ مالیات بر ارث: مالیاتی است که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی بر اموال باقی مانده متوفی طبق قانون تعلق می‌گیرد.

۲ حق تمیر: نوعی مالیات مستقیم است که از طریق الصاق و ابطال تمیر بر اسناد، اوراق و مدارک به‌منظور رسمیت بخشیدن یا لازم‌الاجرا نمودن آنها، از مؤدی گرفته می‌شود؛ برای نمونه حق تمیری که از هر برگ چک که از طرف بانک‌ها چاپ و به مصرف‌کنندگان ارائه می‌شود یا از کارنامه و گواهینامه دانش‌آموزان دوره ابتدایی، راهنمایی و متوسطه اخذ می‌شود.

ب) مالیات بر درآمد:

مالیاتی است که از درآمدی اشخاص حقیقی و حقوقی براساس نرخ‌های مقرر در همان سال دریافت می‌شود و دارای انواع مختلفی است:

۱ مالیات بر درآمد اجاره املاک: مالیاتی است که از درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت مقرر اخذ می‌شود.

۲ مالیات بر درآمد کشاورزی: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهی‌گیری، نوغان‌داری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

۳ مالیات بر درآمد حقوق: درآمدی که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران برحسب مدت یا کار انجام یافته به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می کند مشمول مالیات بر درآمد حقوق است.

۴ مالیات بر درآمد مشاغل: مالیاتی است که از درآمد شخص حقیقی که از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های قانون مالیات ها در ایران تحصیل می شود پس از کسر معافیت های مقرر وصول می گردد.

۵ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی: مالیاتی است که از جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود.

۶ مالیات بر درآمد اتفاقی: مالیاتی است که از درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می نماید.

مالیات های غیر مستقیم

مالیاتی است که با واسطه و به طور غیرمستقیم از شهروندان گرفته می شود. مالیات غیرمستقیم در شکل های گوناگونی قابل پیاده شدن می باشد و پرداخت آن نیز با اینکه بر دوش همگان می باشد ولی محسوس نیست و به طور معمول عموم مردم وجود آن را احساس نمی کنند. این مالیات، غالباً بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف کننده منتقل می گردد و شامل مالیات بر واردات و مالیات بر معاملات است.

الف) مالیات بر واردات

- ۱ حقوق گمرکی
- ۲ ۳۰٪ از مبلغ اتومبیل های وارداتی
- ۳ سود بازرگانی
- ۴ ۱۵٪ حق ثبت

ب) مالیات بر مصرف و فروش

- ۱ مالیات بر فراورده های نفتی
- ۲ مالیات نوشابه های غیر الکلی
- ۳ مالیات اتومبیل
- ۴ مالیات فروش خاویار
- ۵ مالیات حق اشتراک تلفن خودکار و خدمات بین الملل
- ۶ مالیات ضبط صوت و تصویر
- ۷ مالیات تولید الکل طبی و صنعتی
- ۸ مالیات فروش سیگار
- ۹ ۱۵٪ مالیات اتومبیل های داخلی

مشمولین و غیر مشمولین پرداخت مالیات

الف) مشمولین پرداخت مالیات

ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱ کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.

۲ هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۳ هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.

۴ هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

۵ هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک‌های فنی و یا واگذاری فیلم‌های سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند

غیرمشمولین پرداخت مالیات

ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نیستند:

۱ وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی

۲ دستگاه‌هایی که بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود.

۳ شهرداری‌ها.

۴ بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی دارای مجوز معافیت از طرف حضرت امام خمینی علیه السلام و مقام معظم رهبری.

تبصره ۱: شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به اشخاص و مؤسسه‌های مذکور در بندهای فوق باشد، سهم درآمد یا سود آنها مشمول حکم این ماده نخواهد بود. حکم این تبصره مانع استفاده شرکت‌های مزبور از معافیت‌های مقرر در این قانون، حسب مورد، نیست.

تبصره ۲: درآمدهای حاصل از فعالیت‌های اقتصادی از قبیل فعالیت‌های صنعتی، معدنی، تجاری، خدماتی و سایر فعالیت‌های تولیدی برای اشخاص موضوع این ماده، که به نحوی غیر از طریق شرکت نیز تحصیل می‌شود، در هر مورد به‌طور جداگانه به نرخ مذکور در ماده (۱۰۵) این قانون مشمول مالیات خواهد بود.

مسئولان اداره امور در این گونه موارد نسبت به سهم فعالیت مذکور مکلف به انجام دادن تکالیف مربوط طبق مقررات این قانون خواهند بود. در غیر این صورت نسبت به پرداخت مالیات متعلق با مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

بنیادها و نهادهای انقلاب اسلامی که از پرداخت مالیات معاف می باشند عبارتند از:

- ۱ آستان مقدس حضرت امام علیه السلام و مؤسسات و شرکت های تابعه آن

- ۲ سازمان تبلیغات اسلامی
- ۳ شورای عالی انقلاب فرهنگی
- ۴ دفتر تبلیغات قم
- ۵ جهاد دانشگاهی
- ۶ بنیاد شهید انقلاب اسلامی
- ۷ کمیته امداد امام خمینی
- ۸ بنیاد پانزده خرداد
- ۹ بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی
- ۱۰ بنیاد مسکن انقلاب اسلامی

مالیات بر درآمد مشاغل

ماده ۹۳ قانون مالیات های مستقیم: درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد.

تبصره: درآمد شرکت های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت های مضاربه در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد تابع مقررات این فصل می باشد.

کسبه، اصناف، صاحبان حرف، صاحبان کارخانه ها، و کارگاه های تولیدی و سایر افرادی که به صورت شخص حقیقی بابت درآمد حاصل از اشتغال به مشاغل آزاد و به طور انفرادی یا مشارکت مدنی فعالیت دارند یا به عناوین دیگری در ایران درآمدی تحصیل کنند مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشند.

مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات

ماده ۹۴ قانون مالیات های مستقیم: درآمد مشمول مالیات مؤدیان این مبحث که دارای دفاتر قانونی هستند عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات مباحث دیگر شناخته نشده منهای هزینه ها و استهلاکات طبق مقررات مبحث هزینه های قابل قبول و استهلاکات.

ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم: صاحبان مشاغل موضوع این فصل موظفند دفاتر و یا اسناد و مدارک حسب مورد را که با رعایت اصول و ضوابط مربوط از جمله

اصول و ضوابط مربوط به تنظیم دفاتر تجاری موضوع قانون تجارت درخصوص
تجار تنظیم می‌گردد برای تشخیص درآمد مشمول مالیات، نگهداری و اظهارنامه
مالیاتی خود را براساس آنها تنظیم کنند.

نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان

ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی
موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد
اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و
مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند
اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را براساس
معیارها و شاخص‌های تعیین شده و یا به‌طور نمونه انتخاب و برابر مقررات مورد
رسیدگی قرار دهد. در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی
و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تهیه
اظهارنامه مالیاتی برآوردی براساس فعالیت و اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان
از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق به موجب برگ تشخیص مالیات اقدام
می‌کند. در صورت اعتراض مؤدی چنانچه ظرف مدت سی روز از تاریخ ابلاغ برگ
تشخیص مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق مقررات مربوط اقدام کند،
اعتراض مؤدی طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، این حکم مانع
از تعلق جریمه‌ها و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر
قانونی نیست.

وظایف مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل

۱ تبصره ۳ ماده ۱۷۷ قانون مالیات‌های مستقیم: صاحبان مشاغل مکلفند
ظرف چهار ماه از تاریخ شروع فعالیت مراتب را کتباً به اداره امور مالیاتی محل
اعلام نمایند و نسبت به تشکیل پرونده اقدام نمایند.
عدم انجام دادن تکلیف فوق در مهلت مقرر مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد
(۱۰٪) مالیات قطعی و نیز موجب محرومیت از کلیه تسهیلات و معافیت‌های
مالیاتی از تاریخ شناسایی توسط اداره امور مالیاتی خواهد بود. این حکم در مورد
صاحبان مشاغلی که برای آنها از طرف مراجع ذی‌ربط پروانه یا مجوز فعالیت
صادرگردیده است نخواهد بود.

۲ صاحبان مشاغل مکلف‌اند هرگونه تغییرات از جمله انحلال، تعطیلی فعالیت،
تغییر نام، تغییر شغل، تغییر نشانی، تبدیل فعالیت انفرادی به مشارکتی و بالعکس،
تغییر شرکا و ... را حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ انجام یا وقوع تغییرات، به
سازمان اعلام نمایند.

۲ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم: مؤدیان موضوع این فصل این قانون مکلف‌اند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که به‌وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد تنظیم و تا آخر خرداد ماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون پرداخت نمایند.

تبصره: سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند برخی از مشاغل یا گروه‌هایی از آنان را که میزان فروش کالا و خدمات سالانه آنها حداکثر ده برابر معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون باشد از انجام بخشی از تکالیف از قبیل نگهداری اسناد و مدارک موضوع این قانون و ارائه اظهارنامه مالیاتی معاف کند و مالیات مؤدیان مذکور را به‌صورت مقطوع تعیین و وصول نماید. در مواردی که مؤدی کمتر از یک سال مالی به فعالیت اشتغال داشته باشد مالیات متعلق نسبت به مدت اشتغال محاسبه و وصول می‌شود.

حکم این تبصره مانع از رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در موعد مقرر نخواهد بود.

ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم: جمع درآمد شرکت‌ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهند بود.

تبصره ۱: در مورد اشخاص حقوقی ایرانی غیر تجاری که به‌منظور تقسیم سود تأسیس نشده‌اند، در صورتی که دارای فعالیت انتفاعی باشند، از مأخذ کل درآمد مشمول مالیات فعالیت انتفاعی آنها مالیات به نرخ مقرر در این ماده وصول می‌شود.

تبصره ۲: اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران به استثنای مشمولان تبصره (۵) ماده (۱۰۹) و ماده (۱۱۳) این قانون از مأخذ کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران یا از فعالیت‌هایی که مستقیماً یا به‌وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن در ایران انجام می‌دهند یا از واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود، انتقال دانش فنی، دادن تعلیمات، کمک‌های فنی یا واگذاری فیلم‌های سینمایی از ایران تحصیل می‌کنند به نرخ مذکور در این ماده مشمول مالیات خواهند بود. نمایندگان اشخاص و مؤسسات مذکور در ایران نسبت به درآمدهایی که به هر عنوان به حساب خود تحصیل می‌کنند طبق مقررات مربوط به این قانون مشمول مالیات می‌باشند.

تبصره ۳: در موقع احتساب مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اعم از ایرانی یا خارجی، مالیات‌هایی که قبلاً پرداخت شده است با رعایت مقررات مربوط از مالیات

متعلق کسر خواهد شد و اضافه پرداختی از این بابت قابل استرداد است.

تبصره ۴: اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نسبت به سود سهام یا سهام‌الشرکه دریافتی از شرکت‌های سرمایه‌پذیر مشمول مالیات دیگری نخواهند بود.

تبصره ۵: در مواردی که به موجب قوانین مصوب وجوهی تحت عناوین دیگری غیر از مالیات بردرآمد از مأخذ درآمد مشمول مالیات اشخاص قابل وصول باشد، مالیات اشخاص پس از کسر وجوه مزبور به نرخ مقرر مربوط محاسبه خواهد شد.

تبصره ۶: درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی متعارف و شرکت‌های تعاونی سهامی عام مشمول بیست و پنج درصد (۲۵٪) تخفیف از نرخ موضوع این ماده می‌باشد.

تبصره ۷: به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و ارائه اظهارنامه مالیاتی مربوط به سال جاری در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

ماده ۱۰۶ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی (به‌استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است) براساس میزان سوددهی فعالیت و مقررات مواد (۹۴)، (۹۵) و (۹۷) این قانون و تبصره آن تعیین می‌شود.

ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی خارجی مقیم خارج از ایران بابت درآمدهایی که در ایران و یا از ایران تحصیل می‌نمایند به شرح زیر تعیین می‌شود:

بابت تهیه طرح ساختمان‌ها و تأسیسات، نقشه‌برداری، نقشه‌کشی، نظارت و محاسبات فنی، دادن تعلیمات و کمک‌های فنی، انتقال دانش فنی، سایر خدمات و واگذاری امتیازات و سایر حقوق، همچنین واگذاری فیلم‌های سینمایی که به‌عنوان بها یا حق نمایش یا تحت هر عنوان دیگر در ایران یا از ایران تحصیل می‌کنند به استثنای درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تعیین درآمد مشمول مالیات یا مالیات آنها مقرر شده است. با توجه به نوع فعالیت و میزان سوددهی به مأخذ ده درصد (۱۰٪) تا چهل درصد (۴۰٪) مجموع وجوهی می‌باشد که ظرف مدت یک سال مالیاتی عاید آنها می‌شود.

پرداخت‌کنندگان وجوه مذکور در این ماده مکلف‌اند در هر پرداخت، مالیات متعلق را با توجه به مبالغی که از اول سال تا آن تاریخ پرداخت کرده‌اند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند، در غیر این صورت پرداخت‌کنندگان مذکور و دریافت‌کنندگان متضامناً مسئول پرداخت اصل مالیات و جریمه‌های متعلق آن خواهند بود.

تبصره ۱: در مورد عملیات پیمانکاری، آن قسمت از مبلغ قرارداد که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات می‌رسد مشروط بر آنکه در قرارداد یا اصلاحات و الحاقات بعدی آن مبلغ، لوازم و تجهیزات به‌طور جدا از سایر اقلام قرارداد درج شده باشد، در مورد خرید داخلی حداکثر تا مبلغ صورت حساب خرید و در مورد خرید خارجی تا مجموع ارزش گمرکی کالا و حقوق ورودی و سایر پرداخت‌های قانونی مندرج در پروانه سبز گمرکی از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲: در مواردی که پیمانکاران خارجی تمام یا قسمتی از فعالیت پیمانکاری را به اشخاص حقوقی ایرانی به‌عنوان پیمانکاران دست دوم واگذار کنند معادل مبالغی که برای تهیه لوازم و تجهیزات مذکور در قرارداد دست اول که توسط پیمانکار دست دوم خریداری می‌شود و با رعایت قسمت اخیر تبصره (۱) این ماده از پیمانکار دست اول دریافت می‌گردد، از پرداخت مالیات بر درآمد معاف است.

تبصره ۳: شعب و نمایندگی‌های شرکت‌ها و بانک‌های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام دادن معامله به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می‌کنند نسبت به آن مشمول مالیات بر درآمد نخواهند بود.

تبصره ۴: درآمد حاصل از بهره‌برداری سرمایه و سایر فعالیت‌هایی که اشخاص حقوقی مزبور به وسیله نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می‌دهند مشمول مقررات ماده (۱۰۶) این قانون خواهد بود.

ماده ۱۰۸ قانون مالیات‌های مستقیم: اندوخته‌هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه پرداخت نشده در صورت انتقال به حساب سرمایه مشمول مالیات نخواهد بود، لیکن در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا کاهش سرمایه معادل اندوخته اضافه شده به حساب سرمایه، به درآمد مشمول مالیات سال تقسیم یا انتقال یا کاهش سرمایه اضافه می‌شود.

اندوخته‌هایی که مالیات آن تا تاریخ لازم‌الاجرا شدن این اصلاحیه وصول گردیده در صورت تقسیم یا انتقال به حساب سود و زیان یا سرمایه یا انحلال مشمول مالیات دیگری نخواهد بود.

هزینه‌های قابل قبول مالیاتی

ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم: هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به شرحی که ضمن مقررات این قانون مقرر می‌گردد عبارت است از هزینه‌هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصرًا مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حد نصاب‌های مقرر باشد. در مواردی که هزینه‌ای در این قانون پیش‌بینی نشده یا بیش از نصاب‌های مقرر در این قانون بوده ولی پرداخت آن به موجب قانون و یا مصوبه هیئت وزیران صورت گرفته باشد قابل قبول خواهد بود.

تبصره ۱: از لحاظ مقررات این فصل، کلیه اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل موضوع ماده (۹۵) این قانون که مکلف به نگهداری دفاتر می‌باشند، در حکم مؤسسه محسوب می‌شوند. همچنین هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در مورد سایر صاحبان مشاغل نیز قابل پذیرش است.

تبصره ۲: هزینه‌های مربوط به درآمدهایی که به موجب این قانون از پرداخت مالیات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر بوده یا با نرخ مقطوع محاسبه می‌شود، به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول مالیاتی شناخته نمی‌شوند.

تبصره ۳: پذیرش هزینه‌های پرداختی قابل قبول مالیاتی موضوع این قانون که به شیوه تهاطری انجام نشود از مبلغ پنجاه میلیون (۵۰،۰۰۰،۰۰۰) ریال به بالا منوط به پرداخت یا تسویه وجه آن از طریق سامانه (سیستم) بانکی خواهد بود. هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است.

ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم

۱ قیمت خرید کالای فروخته شده و یا قیمت خرید مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.

۲ هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان بر اساس مقررات استخدامی مؤسسه به شرح زیر:

الف) حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیر نقدی (مزایای غیر نقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).

ب) مزایای غیر مستمر اعم از نقدی و غیر نقدی از قبیل خواروبار، بهره‌وری، پاداش، عیدی، اضافه‌کار، هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت. نصاب هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مدیران و بازرسان و کارکنان به خارج از ایران به‌منظور رفع حوائج مؤسسه ذیربط طبق آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد تعیین خواهد شد.

ج) هزینه‌های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه‌های بهداشتی و عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان.

د) حقوق بازنشستگی، وظیفه، پایان خدمت طبق مقررات استخدامی مؤسسه و خسارت اخراج و بازخرید طبق قوانین موضوعه مزاد بر مانده حساب ذخیره مربوط.

ه) وجوه پرداختی به سازمان تأمین اجتماعی طبق مقررات مربوط و همچنین تا میزان سه‌درصد (۳٪) حقوق پرداختی سالانه بابت پس‌انداز کارکنان براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

و) معادل یک ماه آخرین حقوق و دستمزد و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل که به‌منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و مزایای پایان خدمت، خسارت اخراج و بازخرید کارکنان مؤسسه ذخیره می‌شود. این حکم نسبت به ذخایری که تا کنون در حساب بانک‌ها نگهداری شده است نیز جاری خواهد بود.

پرداختی به بازنشستگان مؤسسه حداکثر تا سقف یک دوازدهم معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون.

۳ کرایه محل مؤسسه در صورتی که اجاری باشد، مال‌الاجاره پرداختی طبق سند رسمی و در غیر این صورت در حدود متعارف.

۴ اجاره بهای ماشین‌آلات و ادوات مربوط به مؤسسه در صورتی که اجاری باشد.

۵ مخارج سوخت، برق، روشنایی، آب، مخابرات و ارتباطات.

۶ وجوه پرداختی بابت انواع بیمه مربوط به عملیات و دارایی مؤسسه.

۷ حق‌الامتياز پرداختی و همچنین حقوق و عوارض و مالیات‌هایی که به سبب فعالیت مؤسسه به شهرداری‌ها و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و وابسته به آنها پرداخت می‌شود به استثنای مالیات بر درآمد و ملحقات آن و سایر مالیات‌هایی که مؤسسه به موجب مقررات این قانون ملزم به کسر از دیگران و پرداخت آن می‌باشد و همچنین جرایمی که به دولت و شهرداری‌ها پرداخت می‌گردد.

۸ هزینه‌های تحقیقاتی، آزمایشی و آموزشی، خرید کتاب، نشریات و لوح‌های فشرده، هزینه‌های بازاریابی، تبلیغات و نمایشگاهی مربوط به فعالیت مؤسسه، براساس آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

۹ هزینه‌های مربوط به جبران خسارت وارده مربوط به فعالیت و دارایی مؤسسه مشروط بر اینکه:

اولاً: وجود خسارت محقق باشد.

ثانیاً: موضوع و میزان آن مشخص باشد.

ثالثاً: طبق مقررات قانون یا قراردادهای موجود جبران آن به عهده دیگری نبوده یا در هر صورت از طریق دیگران جبران نشده باشد.

۱۰ هزینه‌های فرهنگی، ورزشی و رفاهی کارگران پرداختی به وزارت کار و امور اجتماعی حداکثر معادل ده هزار (۱۰،۰۰۰) ریال به ازای هر کارگر.

۱۱ ذخیره مطالباتی که وصول آن مشکوک باشد مشروط بر اینکه:

اولاً: مربوط به فعالیت مؤسسه باشد.

ثانیاً: احتمال غالب برای لاوصول ماندن آن موجود باشد.

ثالثاً: در دفاتر مؤسسه به حساب مخصوص منظور شده باشد تا زمانی که طلب وصول گردد یا لاوصول بودن آن محقق شود.

- ۱۲ زیان اشخاص حقیقی یا حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنها و با توجه به مقررات احراز گردد، از درآمد سال یا سال‌های بعد استهلاک پذیر است.
- ۱۳ هزینه‌های جزئی مربوط به محل مؤسسه که عرفاً به عهده مستأجر است در صورتی که اجاری باشد.
- ۱۴ هزینه‌های مربوط به حفظ و نگهداری محل مؤسسه در صورتی که ملکی باشد.
- ۱۵ مخارج حمل و نقل.
- ۱۶ هزینه‌های ایاب و ذهاب، پذیرایی و انبارداری.
- ۱۷ حق الزحمه‌های پرداختی متناسب با کار انجام شده از قبیل حق‌العمل، دلالی، حق‌الوکاله، حق‌المشاوره، حق حضور، هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری و بازرسی، هزینه نرم‌افزاری، طراحی و استقرار سیستم‌های مورد نیاز مؤسسه، سایر هزینه‌های کارشناسی در ارتباط با فعالیت مؤسسه و حق‌الزحمه بازرس قانونی.
- ۱۸ سود، کارمزد و جریمه‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی و همچنین مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و شرکت‌های واسپاری (لیزینگ) دارای مجوز از بانک مرکزی پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد.
- ۱۹ بهای ملزومات اداری و لوازمی که معمولاً ظرف یک سال از بین می‌روند.
- ۲۰ مخارج تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات و لوازم کار و تعویض قطعات یدکی که به عنوان تعمیر اساسی تلقی نگردد.
- ۲۱ هزینه‌های اکتشاف معادن که منجر به بهره‌برداری نشده باشد.
- ۲۲ هزینه‌های مربوط به حق عضویت و حق اشتراک پرداختی مربوط به فعالیت مؤسسه.
- ۲۳ مطالبات لاوصول به شرط اثبات آن از طرف مؤدی مازاد بر مانده حساب ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.
- ۲۴ زیان حاصل از تسعیر ارز براساس اصول متداول حسابداری مشروط بر اتخاذ یک روش یکنواخت طی سال‌های مختلف از طرف مؤدی.
- ۲۵ ضایعات متعارف تولید.
- ۲۶ ذخیره مربوط به هزینه‌های پرداختنی قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد.
- ۲۷ هزینه‌های قابل قبول مربوط به سال‌های قبلی که پرداخت یا تخصیص آن در سال مالیاتی مورد رسیدگی تحقق می‌یابد.
- ۲۸ هزینه خرید کتاب و سایر کالاهای فرهنگی، هنری برای کارکنان و افراد تحت تکفل آنها تا میزان حداکثر پنج درصد (۵٪) معافیت مالیاتی موضوع ماده (۸۴) این قانون به ازای هر نفر.
- ۲۹ ذخیره مربوط به خدمات پس از فروش (گارانتی) اشخاص حقوقی.

تبصره ۱: هزینه‌های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده می‌شود و در این ماده پیش‌بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزء هزینه‌های قابل قبول پذیرفته خواهد شد.

تبصره ۲: مدیران و صاحبان سرمایه اشخاص حقوقی در صورتی که دارای شغل موظف در مؤسسات مذکور باشند جزء کارکنان مؤسسه محسوب خواهند شد ولی در مؤسساتی که غیر اشخاص حقوقی باشند حقوق و مزایای صاحب مؤسسه و اولاد تحت تکفل و همسر نامبرده به استثنای هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل که مشمول مقررات جزء (ب) بند (۲) این ماده آمده خواهد بود جزء هزینه‌های قابل قبول منظور نخواهد شد.

ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم: آن قسمت از دارایی‌های استهلاک‌پذیر که بر اثر به‌کارگیری یا گذشت زمان یا سایر عوامل و بدون توجه به تغییر قیمت‌ها ارزش آن تقلیل می‌یابد و همچنین هزینه‌های تأسیس، قابل استهلاک بوده و هزینه استهلاک آنها جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود. مقررات مربوط به استهلاک‌های دارایی‌های استهلاک‌پذیر شامل جداول استهلاک‌ها و چگونگی اجرای آن با رعایت استانداردهای حسابداری توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

تبصره ۱: افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی، با رعایت استانداردهای حسابداری مشمول پرداخت مالیات بر درآمد نیست و هزینه استهلاک ناشی از افزایش تجدید ارزیابی نیز به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی‌شود.

در زمان فروش یا معاوضه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی در محاسبه درآمد مشمول مالیات منظور می‌شود.

تبصره ۲: در صورتی که بر اثر فروش مال قابل استهلاک یا مسلوب‌المنفعه شدن ماشین‌آلات، زیانی متوجه مؤسسه گردد، زیان حاصل معادل ارزش مستهلک نشده دارایی منهای حاصل فروش (در صورت فروش) یک جا قابل احتساب در حساب سود و زیان همان سال است. حکم این تبصره در مورد دارایی‌های تجدید ارزیابی شده نسبت به ارزش دفتری بدون اعمال تجدید ارزیابی جاری است.

واژگان و مفاهیم مالیاتی

مهم‌ترین مفاهیم مالیاتی که در مراودات و مکاتبات مالیاتی کاربرد بسیار زیادی دارند به شرح زیر است:

سازمان امور مالیاتی کشور

براساس ماده ۵۹ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی سازمان امور مالیاتی کشور یک مؤسسه دولتی بوده و زیر نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی ایجاد شده و کلیه اختیارات، وظایف، کارکنان، امکانات و تجهیزات موجود وزارت امور اقتصادی و دارایی که در معاونت امور مالیاتی و بخش‌ها و حوزه‌های مالیاتی به کار گرفته شده بود، به این سازمان منتقل شده است.

واحد مالیاتی

کوچک‌ترین جزء تقسیمات اداری بخش مالیاتی است که براساس محدوده جغرافیایی، منابع مالیاتی، نوع مؤدیان یا حسب وظیفه مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود.

حوزه مالیاتی

یک واحد سازمانی است که به موجب قانون مالیات‌های مستقیم مسئولیت تشخیص و مطالبه مالیاتی را بر عهده دارد و گیرنده اظهارنامه‌های مالیاتی می‌باشد.

مؤدی

کسانی که مالیات به دولت می‌پردازند و طبق قانون به دولت مدیون هستند. به عبارت دیگر مؤدیان مالیاتی به اشخاصی اطلاق می‌گردد که بدهی مالیاتی بابت هرگونه فعالیت یا معاملات انجام شده متوجه آنها است.

پست‌های سازمانی در اداره امور مالیاتی

کلیه کارکنانی که عهده‌دار انجام وظایف موضوع ماده ۲۱۹ قانون مشتمل بر شناسایی، تشخیص، مطالبه و وصول مالیات‌های موضوع قانون می‌باشند، مأموران مالیاتی نامیده می‌شوند.

۱ عناوین شغلی مأموران مالیاتی عبارت است از کاردان مالیاتی، کارشناس مالیاتی، کارشناس ارشد مالیاتی، رئیس گروه مالیاتی و رئیس امور مالیاتی.

۲ کاردان مالیاتی از بین کارمندان سازمان دارای مدرک تحصیلی دیپلم یا فوق دیپلم انتخاب می‌شود و حداقل یکی از وظایف اصلی سازمان را عهده‌دار بوده و تحت نظر کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می‌کند.

۳ کارشناس مالیاتی، از بین کارمندان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کاردان مالیاتی انتخاب می‌شود و حداقل یکی از وظایف اصلی سازمان را بر عهده دارد و تحت نظر کارشناس ارشد مالیاتی انجام وظیفه می‌کند.

۴ کارشناس ارشد مالیاتی، از بین کارمندان سازمان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کارشناس مالیاتی انتخاب می‌شود و سرپرستی واحد مالیاتی را عهده‌دار بوده و مسئولیت تهیه گزارشات و عملکرد افراد تحت سرپرستی به عهده وی می‌باشد و تحت نظر رئیس گروه مالیاتی انجام وظیفه می‌کند.

۵ رئیس گروه مالیاتی، از بین کارمندان سازمان با تحصیلات کارشناسی یا بالاتر یا حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل کارشناس ارشد مالیاتی انتخاب می‌شود و سرپرستی واحدهای مالیاتی را بر عهده دارد و تحت نظر رئیس امور مالیاتی انجام وظیفه می‌کند.

۶ رئیس امور مالیاتی، از بین کارمندان سازمان با تحصیلات لیسانس یا بالاتر یا حداقل ۳ سال سابقه خدمت در شغل رئیس گروه مالیاتی انتخاب می‌شود و مسئولیت نظارت بر گروه‌های مالیاتی و نظارت بر حسن اجرای مقررات را بر عهده دارد.

۷ تطبیق و انتخاب مأموران مالیاتی شاغل به عناوین شغلی مطروحه به ترتیب زیر می‌باشد:

الف) کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی دیپلم و کاردانی (فوق دیپلم) به عنوان کاردان مالیاتی

ب) کمک ممیز مالیاتی با مدرک تحصیلی لیسانس به عنوان کارشناس مالیاتی
ج) ممیز مالیاتی به عنوان کارشناس ارشد مالیاتی (که به عنوان کارشناس حسابداری نیز مطرح است) که مسئول تشخیص درآمد (عملکرد سال) شما می‌باشد.

د) سرممیز مالیاتی به عنوان رئیس گروه مالیاتی (که به عنوان سرپرست حسابداری نیز مطرح است) که بر حوزه مالیاتی سرپرستی داشته باشد.

ه) ممیز کل مالیاتی به عنوان رئیس امور مالیاتی (که به عنوان مدیر حسابرسی نیز مطرح است) که نظارت بر کار چندین سر ممیز را دارا می‌باشد.

سال مالیاتی

سال مالیاتی عبارت است از یک سال شمسی که از فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می‌شود، لیکن در مورد اشخاص حقوق مشمول مالیات که سال مالی آنها به موجب اساس‌نامه با سال مالیاتی تطبیق نمی‌کند، سال مالی آنها، به جای سال مالیاتی مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد و موعد تسلیم اظهارنامه، ترازنامه، حساب سود و زیان و سررسید پرداخت مالیات آنها چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.

اظهارنامه مالیاتی

اظهارنامه مالیاتی فرم خاصی است که بر طبق مقررات از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار می‌گیرد و مؤدیان مکلف هستند مشخصات خود و نشانی محل کسب و سکونت یا منبع تحصیل درآمد و نیز اطلاعاتی درباره درآمد و حسب مورد دارایی‌ها و سود و زیان را که در فرم موصوف پیش‌بینی گردیده منعکس کرده و ظرف مهلت مقرر به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند. ضمناً مطابق تبصره ماده ۲۲۶ قانون مالیات‌های مستقیم به مؤدیان مالیاتی اجازه داده می‌شود در صورتی که به نحوی از انحاء در اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان تسلیمی از نظر محاسبه اشتباهی شده باشد، با ارائه مدارک لازم ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به رفع اشتباه اقدام و اظهارنامه یا ترازنامه یا حساب سود و زیان اصلاحی را حسب مورد تسلیم نماید و در هر حال تاریخ تسلیم اظهارنامه مؤدی تاریخ تسلیم اظهارنامه اول می‌باشد.

برگ تشخیص مالیات

نظر مکتوبی است که مأموران مالیاتی پس از رسیدگی به درآمد و دارایی مؤدی اعلام می‌کنند و ضمن آن درآمد یا دارایی مشمول مالیات و مبلغ مالیات متعلق را مشخص می‌سازند.

برگ مالیات قطعی

بعد از صدور مالیات مورد نظر در برگ تشخیص با توافق مؤدی یا ممیز کل یا رأی کمیسیون حل اختلاف نتیجه‌اش مشخص می‌گردد که برگ مالیات قطعی می‌گویند.

معافیت مالیاتی

قوانین مالیاتی غالباً برای اشخاص، اقلام و معاملات و غیره، معافیت‌هایی قائل می‌شود که اگر چنین نبود آن موارد مشمول مالیات یا مأخذ محاسبه اقلام مشمول مالیات قرار می‌گرفتند. به‌طور کلی معافیت مالیاتی یعنی چشم پوشی دولت از مالیاتی که متوجه شخص یا اشخاص معین شده است.

مفاصاحساب مالیاتی

عبارت است از سندی که مقامات مالیاتی به عنوان مؤدی صادر و طی آن گواهی می‌کنند که وی کلیه مالیات‌های قطعی خود را پرداخته است و یا مشمول هیچ‌گونه مالیاتی نمی‌باشد.

کلمه توافق

مفهوم آن این است که ممیز و مؤدی بر رقم مالیاتی خود به توافق برسند.

هیئت حل اختلاف مالیاتی

مرجع رسیدگی به کلیه اختلاف‌های مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مرجع دیگری پیش‌بینی شده، هیئت حل اختلاف مالیاتی است.

ماده ۱۰۹ قانون مالیات‌های مستقیم در آمد: مشمول مالیات در مورد مؤسسات بیمه ایرانی عبارت است از:

- ۱ ذخایر فنی در آخر سال مالی قبل.
- ۲ حق بیمه دریافتی در معاملات بیمه مستقیم پس از کسر برگشتی‌ها و تخفیف‌ها.
- ۳ حق بیمه بیمه‌های اتکایی و وصولی پس از کسر برگشتی‌ها.
- ۴ کارمزد و مشارکت در سود معاملات بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۵ بهره سپرده‌های بیمه بیمه‌گر اتکایی نزد بیمه‌گر واگذارکننده.
- ۶ سهم بیمه‌گران اتکایی بابت خسارت پرداختی بیمه‌های غیر زندگی و بازخرید و سرمایه و مستمری‌های بیمه‌های زندگی.
- ۷ سایر درآمدها.

پس از کسر:

- ۱ هزینه تمبر قراردادهای بیمه.
- ۲ هزینه‌های پزشکی بیمه‌های زندگی.
- ۳ کارمزدهای پرداختی از بابت معاملات بیمه مستقیم.
- ۴ حق بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۵ سهم صندوق تأمین خسارت‌های بدنی از حق بیمه اجباری مسئولیت مدنی دارندگان وسایل نقلیه موتوری زمینی در مقابل شخص ثالث.
- ۶ مبالغ پرداختی از بابت بازخرید و سرمایه و مستمری‌های بیمه زندگی و خسارت پرداختی از بابت بیمه‌های غیر زندگی.
- ۷ سهم مشارکت بیمه‌گزاران در منافع.
- ۸ کارمزدها و سهم مشارکت بیمه‌گران در سود معاملات بیمه‌های اتکایی قبولی.
- ۹ بهره متعلق به سپرده‌های بیمه‌های اتکایی واگذاری.
- ۱۰ ذخایر فنی در آخر سال مالی.
- ۱۱ سایر هزینه‌ها و استهلاکات قابل قبول.

تبصره ۱: انواع ذخایر فنی مؤسسات بیمه (اندوخته‌های فنی موضوع ماده (۶۱) قانون تأسیس بیمه مرکزی ایران و بیمه‌گری) برای هر یک از رشته‌های بیمه و

میزان و طرز محاسبه آنها به موجب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که از طرف بیمه مرکزی ایران تهیه و پس از موافقت شورای عالی بیمه به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید.

تبصره ۲: انواع ذخایر فنی بیمه مرکزی ایران برای هر یک از رشته‌های بیمه و میزان و طرز محاسبه آنها از طرف مجمع عمومی بیمه مرکزی ایران تعیین خواهد شد.

تبصره ۳: در معاملات بیمه مستقیم، حق بیمه و کارمزدها و تخفیف حق بیمه و سهم مشارکت بیمه‌گزاران در منافع و نحوه احتساب آنها با رعایت مقررات تعیین شده از طرف شورای عالی بیمه خواهد بود. کلیه اقلام مزبور به استثنای کارمزد باید در قرارداد بیمه ذکر شده باشد.

تبصره ۴: اقلام مربوط به معاملات بیمه‌های اتکایی اعم از قبولی یا واگذاری براساس شرایط قراردادهای توافق‌های مؤسسات بیمه ذی‌ربط خواهد بود.

تبصره ۵: مؤسسات بیمه خارجی که با قبول بیمه اتکایی از مؤسسات بیمه ایرانی تحصیل درآمد می‌نمایند مشمول مالیاتی به نرخ دو درصد (۲٪) حق بیمه دریافتی و سود حاصل از سپرده مربوط در ایران می‌باشند. در صورتی که مؤسسات بیمه ایرانی در کشور متبوع مؤسسه بیمه‌گر اتکایی دارای فعالیت بیمه بوده و از پرداخت مالیات بر معاملات اتکایی معاف باشند، مؤسسه مزبور نیز از پرداخت مالیات دولت ایران معاف خواهد شد. مؤسسات بیمه ایرانی مکلف‌اند در موقع تخصیص حق بیمه به نام بیمه‌گر اتکایی خارجی مشمول مالیات موضوع این تبصره، دو درصد (۲٪) آن را به عنوان مالیات بیمه‌گر اتکایی کسر نمایند و وجوه کسر شده در هر ماه را تا پایان ماه بعد به ضمیمه صورتی حاوی مشخصات بیمه‌گر اتکایی و حق بیمه متعلق به اداره امور مالیاتی مربوط ارسال و وجه مزبور را به حساب مالیاتی پرداخت نمایند.

ماده ۱۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهام داران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از تسلیم اولین فهرست مزبور، تسلیم فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند تهران است.

حکم این ماده در مورد کارخانه‌داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری خواهد بود.

تبصره: اشخاص حقوقی نسبت به درآمدهایی که طبق مقررات این قانون نحوه دیگری برای تشخیص آن مقرر شده است مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی جداگانه که در فصل‌های مربوط پیش‌بینی شده است نیستند. نرخ محاسبه مالیات براساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم نرخ مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی) به شرح زیر است:

تا میزان پانصد میلیون (۵۰۰'۰۰۰'۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ پانزده درصد (۱۵٪)
نسبت به مازاد پانصد میلیون (۵۰۰'۰۰۰'۰۰۰) ریال تا میزان یک میلیارد (۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست درصد (۲۰٪)
نسبت به مازاد یک میلیارد (۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰) ریال درآمد مشمول مالیات سالانه به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪)

تبصره: به ازای هر ده درصد (۱۰٪) افزایش درآمد ابرازی مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده نسبت به درآمد ابرازی مشمول مالیات سال گذشته آنها، یک واحد درصد و حداکثر تا پنج واحد درصد از نرخ‌های مذکور کاسته می‌شود. شرط برخورداری از این تخفیف تسویه بدهی مالیاتی سال قبل و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوطه در مهلت اعلام شده از سوی سازمان امور مالیاتی است.

مهلت رسیدگی به اظهارنامه مالیاتی

ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم: اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است حداکثر ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که ظرف مدت مذکور برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق‌الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه مؤدی قطعی تلقی می‌شود.

هرگاه پس از قطعی شدن اظهارنامه مالیاتی یا بعد از رسیدگی و صدور و ابلاغ برگ تشخیص اعم از اینکه به قطعیت رسیده یا نرسیده باشد معلوم شود مؤدی درآمد یا فعالیت‌های انتفاعی کتمان شده‌ای داشته و مالیات متعلق به آن نیز مطالبه نشده باشد، فقط مالیات بر درآمد آن فعالیت‌ها با رعایت ماده ۱۵۷ این قانون قابل مطالبه خواهد بود. در این حالت و همچنین در مواردی که اظهارنامه مؤدی به علت عدم رسیدگی قطعی تلقی می‌گردد اداره امور مالیاتی بایستی یک نسخه از برگ تشخیص صادره به انضمام گزارش توجیهی مربوط را ظرف ده روز از تاریخ صدور جهت رسیدگی به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید.

معافیت مالیاتی سالانه مشاغل

ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده‌اند تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون مشمول مالیات خواهد بود. شرط تسلیم اظهارنامه برای استفاده از معافیت فوق نسبت به عملکرد سال ۱۳۸۲ به بعد جاری است.

تبصره ۱: در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد و مبلغ معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و باقیمانده سهم هر شریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود.

شرکایی که با هم رابطه زوجیت دارند از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی و معافیت مقرر به زوج اعطا می‌گردد. در صورت فوت احد از شرکا وراثت وی به عنوان قائم‌مقام قانونی از معافیت مالیاتی سهم متوفی در مشارکت به شرح فوق استفاده نموده و این معافیت به‌طور مساوی بین آنان تقسیم و از درآمد سهم هر کدام کسر خواهد شد.

تبصره ۲: در صورتی که هر شخص حقیقی دارای بیش از یک واحد شغلی باشد، مجموع درآمد واحدهای شغلی وی با کسر فقط یک معافیت موضوع این ماده مشمول مالیات به نرخ‌های مذکور در ماده (۱۳۱) این قانون می‌شود.

انواع معافیت‌های مالیاتی

ماده ۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم: در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده (۸۴) این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات می‌باشد. مشمولان این ماده باید اظهارنامه مخصوصی طبق نمونه‌ای که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک تسلیم و اعلام نمایند که هیچ گونه درآمد دیگری ندارند. اداره امور مالیاتی مربوط باید خلاصه مندرجات اظهارنامه مؤدی را به اداره امور مالیاتی محل سکونت مؤدی ارسال دارد و در صورتی که ثابت شود اظهارنامه مؤدی خلاف واقع است مالیات متعلق به اضافه یک برابر آن به عنوان جریمه وصول خواهد شد.

در اجرای حکم این ماده حقوق بازنشستگی و وظیفه دریافتی وجوایز و سود ناشی از سپرده‌های بانکی درآمد تلقی نخواهد شد.

تبصره ۱: حکم این ماده در مورد فرزندان صغیری که تحت ولایت پدر باشند جاری نخواهد بود.

تبصره ۲: در صورتی که سایر درآمدهای مشمول مالیات ماهانه مؤدی کمتر از مبلغ مذکور در این ماده باشد، آن مقدار از درآمد مشمول مالیات اجارهٔ املاک که با سایر درآمدهای مؤدی بالغ بر مبلغ فوق باشد معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم: میزان معافیت مالیات بر درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق از یک یا چند منبع، هر ساله در قانون بودجه سنواتی مشخص می‌شود.

ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی که از تاریخ اجرای این ماده از طرف وزارتخانه‌های ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می‌شود و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری اشخاص یادشده که از تاریخ مذکور از طرف مراجع قانونی ذی‌ربط برای آنها پروانه بهره‌برداری یا مجوز صادر می‌شود، از تاریخ شروع بهره‌برداری یا استخراج یا فعالیت به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه‌یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد

الف) منظور از مالیات با نرخ صفر روشی است که مؤدیان مشمول آن مکلف به تسلیم اظهارنامه، دفاتر قانونی، اسناد و مدارک حسابداری حسب مورد، برای درآمدهای خود به ترتیب مقرر در این قانون و در مواعد مشخص‌شده به سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و سازمان مذکور نیز مکلف به بررسی اظهارنامه و تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان براساس مستندات، مدارک و اظهارنامه مذکور است و پس از تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان، مالیات آنها با نرخ صفر محاسبه می‌شود.

ب) مالیات با نرخ صفر برای واحدهای تولیدی و خدماتی و سایر مراکز موضوع این ماده که دارای بیش از پنجاه نفر نیروی کار شاغل باشند چنانچه در دوره معافیت، هر سال نسبت به سال قبل نیروی کار شاغل خود را حداقل پنجاه درصد (۵۰٪) افزایش دهند، به ازای هر سال افزایش کارکنان یک‌سال اضافه می‌شود. تعداد نیروی کار شاغل و همچنین افزایش اشتغال نیروی کار در هر واحد با تأیید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی و ارائه اسناد و مدارک مربوط به فهرست بیمه تأمین اجتماعی کارکنان محقق می‌شود. در صورت کاهش نیروی کار از حداقل افزایش مذکور در سال بعد که از مشوق مالیاتی این بند استفاده کرده باشند، مالیات متعلق در سال کاهش، مطالبه و وصول می‌شود. افرادی که بازنشسته، بازخرید و مستعفی می‌شوند کاهش محسوب نمی‌گردد.

پ) دوره برخورداری محاسبه مالیات با نرخ صفر برای واحدهای اقتصادی مذکور موضوع این ماده واقع در شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی به مدت دو سال و در صورت استقرار شهرک‌های صنعتی یا مناطق ویژه اقتصادی در

مناطق کمتر توسعه یافته، به مدت سه سال افزایش می یابد. (ت) شرط برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی برای اشخاص حقیقی و حقوقی فعال در مناطق آزاد و سایر مناطق کشور تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موقع مقرر قانونی است. اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی شامل ترازنامه و حساب سود و زیان طبق نمونه ای است که توسط سازمان امور مالیاتی تهیه می شود. (ث) به منظور تشویق و افزایش سرمایه گذاری های اقتصادی در واحدهای موضوع این ماده علاوه بر دوره حمایت از طریق مالیات با نرخ صفر حسب مورد، سرمایه گذاری در مناطق کمتر توسعه یافته و سایر مناطق به شرح زیر مورد حمایت قرار می گیرد:

۱ در مناطق کمتر توسعه یافته:

مالیات سال های بعد از دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر مذکور در صدر این ماده تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد به دو برابر سرمایه ثبت و پرداخت شده برسد، با نرخ صفر محاسبه می شود و بعد از آن، مالیات متعلقه با نرخ های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره های آن محاسبه و دریافت می شود.

۲ در سایر مناطق:

پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات سال های بعد از دوره محاسبه مالیات مذکور در صدر این ماده با نرخ صفر و پنجاه درصد (۵۰٪) باقی مانده با نرخ های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون مالیات های مستقیم و تبصره های آن محاسبه و دریافت می شود. این حکم تا زمانی که جمع درآمد مشمول مالیات واحد، معادل سرمایه ثبت و پرداخت شده شود، ادامه می یابد و بعد از آن، صد درصد (۱۰۰٪) مالیات متعلقه با نرخ های مقرر در ماده (۱۰۵) این قانون و تبصره های آن محاسبه و دریافت می شود.

درآمد حمل و نقل اشخاص حقوقی غیردولتی، از مشوق مالیاتی جزءهای (۱) و (۲) این بند برخوردار می باشند. اشخاص حقوقی غیردولتی موضوع این ماده که قبل از این اصلاحیه تأسیس شده اند، در صورت سرمایه گذاری مجدد از مشوق این ماده می توانند استفاده کنند.

هرگونه سرمایه گذاری که با مجوز مراجع قانونی ذی ربط به منظور تأسیس، توسعه، بازسازی و نوسازی واحدهای مذکور برای ایجاد دارایی های ثابت به استثنای زمین هزینه می شود، مشمول حکم این بند است.

ج) استثنای زمین مذکور در انتهای بند (ت)، در مورد سرمایه گذاری اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای حمل و نقل، بیمارستان ها، هتل ها و مراکز اقامتی گردشگری صرفاً به میزان تعیین شده در مجوزهای قانونی صادر شده از مراجع ذی صلاح، جاری نمی باشد.

چ) در صورت کاهش میزان سرمایه ثبت و پرداخت شده اشخاص مذکور که از مشوق مالیاتی این ماده برای افزایش سرمایه استفاده کرده باشند، مالیات متعلق و جریمه‌های آن مطالبه و وصول می‌شود.

ح) در صورتی که سرمایه‌گذاری انجام شده موضوع این ماده با مشارکت سرمایه‌گذاران خارجی با مجوز سازمان سرمایه‌گذاری و کمک‌های اقتصادی و فنی ایران انجام شده باشد به ازای هر پنج درصد (۵٪) مشارکت سرمایه‌گذاری خارجی به میزان ده درصد (۱۰٪) به مشوق این ماده به نسبت سرمایه ثبت و پرداخت شده و حداکثر تا پنجاه درصد (۵۰٪) اضافه می‌شود.

خ) شرکت‌های خارجی که با استفاده از ظرفیت واحدهای تولیدی داخلی در ایران نسبت به تولید محصولات با نشان معتبر اقدام کنند در صورتی که حداقل بیست درصد (۲۰٪) از محصولات تولیدی را صادر نمایند از تاریخ انعقاد قرارداد همکاری با واحد تولید ایرانی در دوره محاسبه مالیات با نرخ صفر واحد تولیدی مذکور مشمول حکم این ماده بوده و در صورت اتمام دوره مذکور، از پنجاه درصد (۵۰٪) تخفیف در نرخ مالیاتی نسبت به درآمد ابرازی حاصل از فروش محصولات تولیدی در مدت مذکور در این ماده برخوردار می‌باشند.

د) نرخ صفر مالیاتی و مشوق‌های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت براساس آخرین سرشماری نفوس و مسکن نمی‌شود.

واحدهای تولیدی فناوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه‌های ذی‌ربط و معاونت علمی و فناوری رئیس‌جمهور در هر حال از امتیاز این ماده برخوردار می‌باشند. همچنین مالیات واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در کلیه مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی به استثنای مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران با نرخ صفر محاسبه می‌شود و از مشوق‌های مالیاتی موضوع این ماده برخوردار می‌باشند.

در خصوص مناطق ویژه اقتصادی و شهرک‌های صنعتی یا واحدهای تولیدی که در محدوده دو یا چند استان یا شهر قرار می‌گیرند، ملاک تعیین محدوده به موجب آیین‌نامه‌ای است که حداکثر سه ماه پس از تصویب این قانون با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت و امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سازمان حفاظت محیط‌زیست تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

ذ) فهرست مناطق کمتر توسعه‌یافته شامل استان، شهرستان، بخش و دهستان در سه ماهه اول در هر برنامه پنج ساله، توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

کشور با همکاری وزارت امور اقتصادی و دارایی با لحاظ شاخص‌های نرخ بیکاری و سرمایه‌گذاری در تولید تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد و تا ابلاغ فهرست جدید، فهرست برنامه قبلی معتبر می‌باشد. تاریخ شروع فعالیت با تأیید مراجع قانونی ذی‌ربط، مناط اعتبار برای احتساب مشوق‌های مناطق کمتر توسعه‌یافته است.

ر) کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی که قبل از اجرای این ماده پروانه بهره‌برداری از مراجع قانونی ذی‌ربط اخذ کرده باشند تا مدت شش سال پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این ماده از پرداخت پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات بر درآمد ابرازی معاف می‌باشند. حکم این بند نسبت به درآمد حاصل از اعزام گردشگر به خارج از کشور مجری نیست.

ز) صد درصد (۱۰۰٪) درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد. (ژ) مالیات با نرخ صفر موضوع این قانون صرفاً شامل درآمد ابرازی به جز درآمدهای کتمان شده می‌باشد. این حکم در مورد کلیه احکام مالیاتی با نرخ صفر منظور در این قانون و سایر قوانین مجری است.

س) معادل هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که در چهارچوب نقشه جامع علمی کشور انجام می‌شود، مشروط بر اینکه گزارش پیشرفت سالانه آن به تصویب شورای پژوهشی دانشگاه‌ها و یا مراکز تحقیقاتی مربوطه برسد و ناخالص درآمد ابرازی حاصل از فعالیت‌های تولیدی و معدنی آنها کمتر از پنج میلیارد (۵٬۰۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود. معادل مبلغ منظور شده به حساب مالیات اشخاص مذکور، به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی پذیرفته نخواهد شد.

دستورالعمل اجرایی این بند با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت، علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی می‌رسد.

تبصره ۱: کلیه معافیت‌های مالیاتی و محاسبه با نرخ صفر مالیاتی مازاد بر قوانین موجود مذکور در این ماده از ابتدای سال ۱۳۹۵ اجرا می‌شود.

ماده ۱۳۳ قانون مالیات‌های مستقیم: صد درصد (۱۰۰٪) درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان،

کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است. **تبصره:** دولت مکلف است معادل مالیات بردرآمد متعلق به آن قسمت از سود ابرازی سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران را که با تصویب مجمع عمومی برای سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تعاونی روستایی اختصاص داده می‌شود، پس از وصول و واریز آن به حساب درآمد عمومی کشور، از محل اعتبار ردیف خاصی که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور پیش‌بینی می‌شود در وجه سازمان مذکور مسترد نماید.

ماده ۱۳۴ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیر انتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی‌ربط هستند همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۶ قانون مالیات‌های مستقیم: وجوه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقدۀ بیمه عاید ذی‌نفع می‌شود از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم: هزینه‌های درمانی پرداختی هر مؤدی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل در یک سال مالیاتی به شرط اینکه اگر دریافت‌کننده مؤسسه درمانی یا پزشک مقیم ایران باشد دریافت وجه را گواهی نماید و چنانچه به تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به علت فقدان امکانات لازم معالجه در خارج از ایران صورت گرفته است پرداخت هزینه مزبور به گواهی مقامات رسمی دولت جمهوری اسلامی ایران در کشور محل معالجه یا وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی رسیده باشد، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی از درآمد مشمول مالیات مؤدی کسر می‌گردد.

در مورد معلولان و بیماران خاص و صعب‌العلاج علاوه بر هزینه‌های مذکور هزینه مراقبت و توانبخشی آنان نیز قابل کسر از درآمد مشمول مالیات معلول یا بیمار یا شخصی که تکفل او را عهده دار است می‌باشد.

ماده ۱۳۸ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم: اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب

عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.

تبصره ۱: استفاده‌کننده از معافیت موضوع این ماده تا دو سال نمی‌تواند آورده نقدی را از بنگاه تولیدی خارج کند. در صورت کاهش آورده نقدی، به میزان ارزش روز معافیت استفاده شده، مالیات سال خروج آورده نقدی، اضافه می‌شود.

تبصره ۲: تشخیص تحقق به‌کارگیری آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح یا سرمایه در گردش با اداره امور مالیاتی حوزه مربوط است

ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم

الف) موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی علیه السلام، آستانه حضرت معصومه علیها السلام، آستان حضرت احمد ابن موسی علیه السلام «شاه چراغ»، آستان مقدس حضرت امام خمینی علیه السلام، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص سایر بقاع متبرکه به عهده سازمان اوقاف و امور خیریه می‌باشد. ب) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.

ج) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس‌انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی کشاورزان، روستاییان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها از پرداخت مالیات معاف است.

د) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص مدارس علوم اسلامی با شورای مدیریت حوزه علمیه قم می‌باشد.

ه) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی از پرداخت مالیات معاف است. تشخیص نهادهای انقلاب اسلامی با هیئت وزیران می‌باشد.

و) آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد از پرداخت مالیات معاف است.

ز) درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.

ح) آن قسمت از درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از

قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصلها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، مشروط بر اینکه درآمد و هزینه‌های مزبور به تأیید سازمان اوقاف و امور خیریه رسیده باشد و همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توانبخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم بینا، کم شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره: مفصاحساب‌هایی که توسط شعب تحقیق موضوع ماده (۱۴) قانون تشکیلات و اختیارات سازمان حج و اوقاف و امور خیریه مصوب ۱۳۶۳/۱۰/۲ صادر شده یا می‌شود اگر در مهلت مقرر مربوط به تسلیم اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه شود، برای برخورداری از هرگونه معافیت مالیاتی مقرر در این قانون یا سایر قوانین، به منزله اظهارنامه مالیاتی مؤدی تلقی می‌شود.

همچنین در مورد سال‌های قبل از ابلاغ این قانون، در صورتی که مفصاحساب مربوط تا پایان سال ۱۳۹۴ به سازمان امور مالیاتی ارائه شود، به منزله اظهارنامه مالیاتی خواهد بود.

ط) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آنکه به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند، از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره: کمک‌های نقدی و غیرنقدی که در هر سال مالی به مصرف نرسیده باشد بدون تعلق مالیات به سال مالی بعد منتقل می‌گردد.

ی) کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضای مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیر دولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و جوهری که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق‌الزحمه اعضای آنها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، از پرداخت مالیات معاف است.

ک) موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های

مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، از پرداخت مالیات معاف است.

ل) فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، از پرداخت مالیات معاف است

تبصره ۱: وجوهی که از فعالیت‌های غیر انتفاعی و به منظور پیشبرد اهداف و وظایف اشخاص موضوع این ماده از راه برگزاری دوره‌های آموزشی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای و ... در چارچوب اساسنامه آنها تحصیل می‌شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت می‌کند، از پرداخت مالیات معاف است.

تبصره ۲: حکم تبصره (۲) ماده (۲) این قانون در مورد درآمد مشمول مالیات اشخاص موضوع این ماده جاری می‌باشد.

تبصره ۳: آیین نامه اجرایی موضوع این ماده به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

تبصره ۴: مفاد این ماده در مواردی که از طرف حضرت امام خمینی علیه السلام یا مقام معظم رهبری دارای مجوز می‌باشند براساس نظر مقام معظم رهبری انجام می‌گیرد.

تبصره ۵: درآمدها و عایدی حاصل از موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی اشخاص موضوع بندهای (ط) و (ک) از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این حکم شامل درآمد شرکت‌های زیرمجموعه اشخاص مذکور نخواهد بود.

ماده ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم: صددرصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست‌درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد. فهرست مواد خام و کالاهای نفتی به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، صنعت، معدن و تجارت و نفت و اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی به تصویب هیئت وزیران می‌رسد.

تبصره ۱- درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد.

تبصره ۲- مفاد این ماده پس از اتمام دوره اجرای قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۹/۱۰/۱۵ لازم‌الاجراء می‌شود.

ماده ۱۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم: درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.

ماده ۱۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم: معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته‌شده و به فروش می‌رسد و ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد (۵٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود. شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند.

تبصره ۱: از هر نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه شرکا در سایر شرکت‌ها مالیات مقطوعی به میزان چهاردرصد (۴٪) ارزش اسمی آنها وصول می‌شود. از این بابت وجه دیگری به‌عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال فوق مطالبه نخواهد شد. انتقال دهندگان سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام مکلف‌اند قبل از انتقال، مالیات متعلق را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی مکلف‌اند در موقع ثبت تغییرات یا تنظیم سند انتقال حسب مورد گواهی پرداخت مالیات متعلق را اخذ و ضمیمه پرونده مربوط به ثبت یا انتقال کنند.

تبصره ۲: در شرکت‌های سهامی پذیرفته‌شده در بورس اندوخته صرف سهام مشمول مالیات مقطوع به نرخ نیم درصد (۰/۵٪) خواهد بود و به این درآمد مالیات دیگری تعلق نمی‌گیرد. شرکت‌ها مکلف‌اند تا پایان ماه بعد از تاریخ ثبت افزایش سرمایه آن را به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز کنند.

ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم: از هر نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام شرکت‌ها اعم از ایرانی و خارجی در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس دارای مجوز، مالیات مقطوعی به میزان نیم‌درصد (۰/۵٪) ارزش فروش سهام و حق تقدم سهام وصول خواهد شد و از این بابت وجه دیگری به‌عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام و مالیات بر ارزش افزوده خرید و فروش مطالبه نخواهد شد.

کارگزاران بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس مکلف‌اند مالیات یادشده را به هنگام

هر انتقال از انتقال‌دهنده وصول و به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند و ظرف ده روز از تاریخ انتقال، رسید آن را به همراه فهرستی حاوی تعداد و مبلغ فروش سهام و حق تقدم مورد انتقال به اداره امور مالیاتی محل ارسال کنند.

تبصره ۱: تمامی درآمدهای صندوق سرمایه‌گذاری در چهارچوب این قانون و تمامی درآمدهای حاصل از سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار موضوع بند (۲۴) ماده (۱) قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴ و درآمدهای حاصل از نقل و انتقال این اوراق یا درآمدهای حاصل از صدور و ابطال آنها از پرداخت مالیات بردرآمد و مالیات بر ارزش افزوده موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۳/۲ معاف می‌باشد و از بابت نقل و انتقال آنها و صدور و ابطال اوراق بهادار یاد شده مالیاتی مطالبه نخواهد شد.

تبصره ۲: سود و کارمزد پرداختی یا تخصیصی اوراق بهادار موضوع تبصره (۱) این ماده به استثنای سود سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها و سود گواهی‌های سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، مشروط به ثبت اوراق بهادار یادشده نزد سازمان جزء هزینه‌های قابل قبول برای تشخیص درآمد مشمول مالیات ناشر این اوراق بهادار محسوب می‌شود.

تبصره ۳: در صورتی که هر شخص حقیقی یا حقوقی مقیم ایران که سهام‌دار شرکت پذیرفته شده در بورس یا بازار خارج از بورس، سهام یا حق تقدم خود را در بورس‌ها یا بازارهای خارج از بورس خارجی بفروشد، از این بابت هیچ‌گونه مالیاتی در ایران دریافت نخواهد شد.

تبصره ۴: صندوق سرمایه‌گذاری مجاز به هیچ‌گونه فعالیت اقتصادی دیگری خارج از مجوزهای صادره از سوی سازمان نمی‌باشد.

تبصره ۵: نقل و انتقال اوراق بهادار بازارگردانی بازارگردانان دارای مجوز از سازمان بورس و اوراق بهادار در بورس و فرابورس از پرداخت مالیات مقطوع نیم‌درصد (۰/۵٪) این ماده، معاف است.

ماده ۱۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم: جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به‌طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارت خانه‌های ذی صلاح می‌باشند به مدت ده سال از تاریخ اجرای این اصلاحیه طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارت خانه‌های فرهنگ و آموزش عالی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید، از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

ماده ۱۴۵ قانون مالیات‌های مستقیم: سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱ سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی در حدود مقررات استخدامی مربوطه.

۲ سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز نزد هم می‌گذارند نخواهد بود.

۳ جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه.

۴ سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل.

۵ سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.

تبصره: در مواردی که در قانون مالیات‌های مستقیم به بانک‌ها اشاره می‌شود، امتیازات، تسهیلات، ترجیحات و تکالیف ذکر شده شامل مؤسسات اعتباری غیر بانکی که به موجب قانون یا با مجوز بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تأسیس شده‌اند یا می‌شوند، صندوق ضمانت سرمایه‌گذاری صنایع کوچک، صندوق حمایت از تحقیقات و توسعه صنایع الکترونیک، صنایع دریایی و بیمه سرمایه‌گذاری فعالیت‌های معدنی و صندوق حمایت از توسعه سرمایه‌گذاری در بخش کشاورزی نیز خواهد شد.

ماده ۱۴۶ قانون مالیات‌های مستقیم: کلیه معافیت‌های مدت‌دار که به موجب قوانین مالیاتی و مقررات قبلی مقرر شده است با رعایت مقررات مربوط تا انقضاء مدت به قوت خود باقی است.

تبصره: مالیات سود متعلق به قبوض اقساطی اصلاحات ارضی کماکان بخشوده خواهد بود.

ماده ۲۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم: دولت می‌تواند معادل یک درصد (۱٪) از کل درآمدهای حاصل از مالیات‌های مستقیم موضوع این قانون را که به خزانه‌داری کل کشور واریز می‌شود، در قالب ردیف مشخصی در قوانین بودجه سالانه در اختیار وزارت کشور قرار دهد تا پس از مبادله موافقت‌نامه، به نسبت شاخص جمعیت به دهیاری‌ها و شهرداری‌های شهرهای زیر دویست و پنجاه هزار نفر جمعیت پرداخت شود.

جدول معافیت‌های مالیاتی

معافیت‌های مالیاتی به شرح جدول ذیل می‌باشد:

ردیف	شرح معافیت	ماده قانونی
۱	اشخاص حقیقی که هیچ‌گونه درآمدی ندارند تا میزان درآمد ماده ۸۴ از مالیات معاف هستند.	۵۷
۲	درآمد سالانه مشمول مالیات مؤدیان تا میزان معافیت موضوع ماده (۸۴) این قانون از پرداخت مالیات معاف هستند.	۱۰۱
۳	در مشارکت‌های مدنی اعم از اختیاری و قهری شرکا حداکثر از دو معافیت استفاده خواهند کرد.	تبصره ۱ ماده ۱۰۱
۴	درآمد ابرازی ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی اشخاص حقوقی غیردولتی در واحدهای تولیدی یا معدنی و همچنین درآمدهای خدماتی بیمارستان‌ها، هتل‌ها و مراکز اقامتی گردشگری که دارای مجوز قانونی می‌باشند به مدت پنج سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به مدت ده سال با نرخ صفر مشمول مالیات می‌باشد.	۱۳۲
۵	درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر خارج از شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز استان تهران و پنجاه کیلومتری مرکز استان اصفهان و سی کیلومتری مراکز سایر استان‌ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت مشمول مالیات بانرخ صفر می‌باشند.	بند (د) ماده ۱۳۲
۶	صد درصد (۱۰۰٪) درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی دارای مجوز از مراجع قانونی ذی‌ربط که از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه تحصیل شده باشد با نرخ صفر مالیاتی مشمول مالیات می‌باشد.	بند (ز) ۱۳۲
۷	هزینه‌های تحقیقاتی و پژوهشی اشخاص حقوقی خصوصی و تعاونی در واحدهای تولیدی و صنعتی دارای پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه‌های ذی‌ربط که در قالب قرارداد منعقد شده با دانشگاه‌ها یا مراکز پژوهشی و آموزش عالی دارای مجوز قطعی از وزارتخانه‌های علوم، تحقیقات و فناوری و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی که درآمد ناخالص ابرازی آنها کمتر از پنج میلیارد (۵۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰) ریال نباشد، حداکثر به میزان ده درصد (۱۰٪) مالیات ابرازی سال انجام هزینه مذکور بخشوده می‌شود.	بند (س) ۱۳۲
۸	صد درصد (۱۰۰٪) درآمد صندوق حمایت از توسعه بخش کشاورزی، شرکت‌های تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۱۳۳

۹	درآمد حاصل از تعلیم و تربیت مدارس غیر انتفاعی اعم از ابتدایی، راهنمایی، متوسطه، فنی و حرفه‌ای، آموزشگاه‌های فنی و حرفه‌ای آزاد دارای مجوز از سازمان آموزش فنی و حرفه‌ای کشور، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیر انتفاعی و مهدهای کودک در مناطق کمتر توسعه یافته و روستاها و درآمد مؤسسات نگهداری معلولین ذهنی و حرکتی بابت نگهداری اشخاص مذکور که حسب مورد دارای پروانه فعالیت از مراجع ذی ربط هستند همچنین درآمد باشگاه‌ها و مؤسسات ورزشی دارای مجوز از سازمان تربیت بدنی حاصل از فعالیت‌های منحصراً ورزشی بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۱۳۴
۱۰	وجه پرداختی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و از طرف مؤسسات بیمه که به موجب قراردادهای منعقد بیمه عاید ذی نفع می‌شود از پرداخت مالیات معاف است.	۱۳۶
۱۱	هزینه‌های درمانی پرداختی بابت معالجه خود یا همسر و اولاد و پدر و مادر و برادر و خواهر تحت تکفل، همچنین حق بیمه پرداختی هر شخص حقیقی به مؤسسات بیمه ایرانی بابت انواع بیمه‌های عمر و زندگی و بیمه‌های درمانی در یک سال مالیاتی از درآمد مشمول مالیات مودی کسر می‌گردد.	۱۳۷
۱۲	اشخاصی که آورده نقدی برای تأمین مالی پروژه - طرح و سرمایه در گردش بنگاه‌های تولیدی را در قالب عقود مشارکتی فراهم نمایند، معادل حداقل سود مورد انتظار عقود مشارکتی مصوب شورای پول و اعتبار از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌شوند و برای پرداخت‌کننده سود، معادل سود پرداختی مذکور به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود.	۱۳۸ مکرر
۱۳	موقوفات، نذورات، پذیره، کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی آستان قدس رضوی، آستان حضرت عبدالعظیم الحسنی <small>علیه السلام</small> ، آستانه حضرت معصومه <small>علیها السلام</small> ، آستان حضرت احمد ابن موسی <small>علیه السلام</small> «شاه چراغ»، آستان مقدس حضرت امام خمینی <small>علیه السلام</small> ، مساجد، حسینیه‌ها، تکایا و سایر بقاع متبرکه از پرداخت مالیات معاف است.	بند (الف) ۱۳۹
۱۴	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف است.	بند (ب) ۱۳۹
۱۵	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی صندوق‌های پس انداز بازنشستگی و سازمان بیمه خدمات درمانی و سازمان تأمین اجتماعی و صندوق بیمه اجتماعی کشاورزان، روستاییان و عشایر و همچنین حق بیمه و حق بازنشستگی سهم کارکنان و کارفرما و جریمه‌های دریافتی مربوط توسط آنها بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	بند (ج) ۱۳۹
۱۶	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مدارس علوم اسلامی بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	بند (د) ۱۳۹
۱۷	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی نهادهای انقلاب اسلامی بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	بند (ه) ۱۳۹
۱۸	آن قسمت از درآمد صندوق عمران موقوفات کشور که به مصرف عمران موقوفات برسد بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	بند (و) ۱۳۹

بند (ز) ۱۳۹	درآمد اشخاص از محل وجوه بریه ولی فقیه، خمس و زکات از پرداخت مالیات معاف است.	۱۹
بند (ح) ۱۳۹	درآمد موقوفات عام که طبق موازین شرعی به مصرف اموری از قبیل تبلیغات اسلامی، تحقیقات فرهنگی، علمی، دینی، فنی، اختراعات، اکتشافات، تعلیم و تربیت، بهداشت و درمان، بنا و تعمیر و نگهداری مساجد و مصالها و حوزه‌های علمیه و مدارس علوم اسلامی و مدارس و دانشگاه‌های دولتی، مراسم تعزیه و اطعام، تعمیر آثار باستانی، امور عمرانی و آبادانی، هزینه یا وام تحصیلی دانش‌آموزان و دانشجویان، کمک به مستضعفان و آسیب‌دیدگان حوادث ناشی از سیل، زلزله، آتش‌سوزی، جنگ و حوادث غیرمترقبه دیگر برسد، همچنین ساخت، تعمیر و نگهداری مراکز نگهداری کودکان و نوجوانان بی‌سرپرست و بدسرپرست در گروه‌های سنی و جنسی مختلف، مراکز نگهداری و مراقبت سالمندان، کارگاه‌های حرفه‌آموزی و اشتغال مصدومان ضایعه نخاعی، معلولان جسمی و حرکتی، زنان سرپرست خانوار و دختران خودسرپرست، مراکز آموزش، توانبخشی و حرفه‌آموزی معلولان ذهنی و کودکان نابینا، کم بینا، کم شنوا و ناشنوا و سایر مراکز و اماکنی که بتوانند در خدمت مددجویان سازمان‌های حمایتی بهزیستی کشور قرار گیرند بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۲۰
بند (ط) ۱۳۹	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی مؤسسات خیریه و عام المنفعه که به ثبت رسیده‌اند، مشروط بر آنکه به موجب اساسنامه آنها صرف امور مذکور در بند (ح) این ماده شود و سازمان امور مالیاتی کشور بر درآمد و هزینه آنها نظارت کند بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۲۱
بند (ی) ۱۳۹	کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی و همچنین حق عضویت اعضای مجامع حرفه‌ای، احزاب و انجمن‌ها و تشکلهای غیردولتی که دارای مجوز از مراجع ذی‌ربط باشند و وجهی که به موجب قانون و مقررات مربوط از درآمد یا حق‌الزحمه اعضای آنها کسر و به حساب مجامع مزبور واریز می‌شود، بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۲۲
بند (ک) ۱۳۹	موقوفات و کمک‌ها و هدایای دریافتی نقدی و غیرنقدی انجمن‌ها و هیئت‌های مذهبی مربوط به اقلیت‌های دینی مذکور در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مشروط بر اینکه رسمیت آنها به تصویب وزارت کشور برسد، بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۲۳
بند (ل) ۱۳۹	فعالیت‌های انتشاراتی و مطبوعاتی و قرآنی (دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی و دستگاه‌های ذی‌ربط)، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می‌شوند، بانرخ صفر محاسبه می‌شود.	۲۴
۱۴۱	صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای غیرنفتی و محصولات بخش کشاورزی و بیست درصد (۲۰٪) درآمد حاصل از صادرات مواد خام مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد.	۲۵
تبصره (۱) - ۱۴۱	درآمد حاصل از صادرات کالاهای مختلف که به‌صورت عبوری (ترانزیت) به ایران وارد می‌شوند و بدون تغییر در ماهیت یا با انجام کاری بر روی آن صادر می‌شوند مشمول مالیات با نرخ صفر می‌گردد.	۲۶

۲۷	۱۴۲- درآمد کارگاه‌های فرش دستباف و صنایع دستی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه‌های تولیدی مربوطه از پرداخت مالیات معاف است.	۱۴۲
۲۸	معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد حاصل از فروش کالاهایی که در بورس‌های کالایی پذیرفته شده و به فروش می‌رسد و ده درصد (۱۰٪) از مالیات بردرآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود و پنج درصد (۵٪) از مالیات بر درآمد شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بازار خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته می‌شود، از سال پذیرش تا سالی که از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در این بورس‌ها یا بازارها حذف نشده‌اند با تأیید سازمان بخشوده می‌شود. شرکت‌هایی که سهام آنها برای معامله در بورس‌های داخلی یا خارجی یا بازارهای خارج از بورس داخلی یا خارجی پذیرفته شود در صورتی که در پایان دوره مالی به تأیید سازمان حداقل بیست درصد (۲۰٪) سهام شناور آزاد داشته باشند معادل دو برابر معافیت‌های فوق از بخشودگی مالیاتی برخوردار می‌شوند.	۱۴۳
۲۹	جهیزیه منقول و مهریه اعم از منقول و غیرمنقول و جوایز علمی و بورس‌های تحصیلی و همچنین درآمدی که بابت حق اختراع یا حق اکتشاف عاید مخترعین و مکتشفین می‌گردد به‌طور کلی و نیز درآمد ناشی از فعالیت‌های پژوهشی و تحقیقاتی مراکزی که دارای پروانه تحقیق از وزارت خانه‌های ذی‌صلاح می‌باشند به مدت ده سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.	۱۴۴
۳۰	سود دریافتی زیر به هر عنوان در موارد از پرداخت مالیات معاف است. ۱- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانک‌های ایرانی ۲- سود یا جوایز متعلق به حساب‌های پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانک‌های ایرانی یا مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز. ۳- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه. ۴- سود پرداختی بانک‌های ایرانی به بانک‌های خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل. ۵- سود و جوایز متعلق به اوراق مشارکت.	۱۴۵
۳۱	مالیات سازمان‌ها و مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها که به موجب قانون برای انجام وظایف ذاتی شهرداری در امور عمومی، شهری و خدماتی تشکیل و صددرصد (۱۰۰٪) سرمایه و دارایی آن متعلق به شهرداری است با نرخ صفر می‌باشد	۲۸۰

فهرست معاملات (ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم)

اشخاص مشمول ارائه فهرست معاملات

الف) کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل که حسب نوع و یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شوند.

ب) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده.

توجه: اشخاص مشمول ارسال فهرست معاملات مکلفاند فهرست معاملات را در مقاطع سه ماهه (فصلی) تهیه و تا یک ماه ونیم پس از پایان هر فصل، به صورت الکترونیکی از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال نمایند. (ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های مستقیم)

اشخاص مشمول ارائه فهرست معاملات

الف) کلیه اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل که حسب نوع و یا حجم فعالیت جزء گروه اول موضوع ماده ۲ آیین‌نامه اجرایی ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شوند

ب) صاحبان مشاغل مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده.

توجه: اشخاص مشمول ارسال فهرست معاملات مکلفاند فهرست معاملات را در مقاطع سه ماهه (فصلی) تهیه و تا یک ماه ونیم پس از پایان هر فصل، به صورت الکترونیکی از طریق درگاه اینترنتی سازمان برای سامانه معاملات ارسال نمایند.

موارد عدم شمول ارسال فهرست معاملات

- خرید و فروش و سود و کارمزد اوراق بهادار
- خرید و فروش سهام و سهم‌الشرکه و حق تقدم سهام یا سهم‌الشرکه
- سود و کارمزد و جریمه‌های بانک‌ها، صندوق تعاون، صندوق‌های حمایت از توسعه بخش کشاورزی، مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز و صندوق‌های قرض الحسنه
- سود سهام و سهم‌الشرکه
- حق عضویت اعضاء مجامع حرفه‌ای احزاب و انجمن‌ها و تشکل‌های غیر دولتی دارای مجوز از مراجع ذی صلاح
- کمک‌ها، جوایز و هدایای بلاعوض
- مبالغی که تحت عنوان جریمه یا خسارت انواع عوارض و مالیات، حق ثبت، حق تمبر، حقوق گمرکی و موارد مشابه به دستگاه‌های اجرایی پرداخت می‌گردد.
- حقوق و دستمزد پرداختی
- وجوه پرداختی بابت حق نگهداری ساختمان محل فعالیت و آبنمان‌های پرداختی

نکاتی در رابطه با نحوه ارسال اطلاعات معاملات

اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع قانون مکلفاند برای فروش کالا و عرضه خدمات خود صورت حساب صادر و شماره اقتصادی خود و خریدار را بر روی صورت حساب‌ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج نمایند. چنانچه خریدار کالا، خدمت و یا دارایی مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نباشد و یا از جمله اشخاص حقیقی مصرف‌کننده نهایی و یا اشخاص حقیقی موضوع ماده

۸۱ قانون (فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهی‌گیری، نوغانداری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات) الزامی به درج شماره اقتصادی خریدار در صورت حساب صادره نخواهد بود.

مشمولین ارسال فهرست معاملات در موارد خرید کالا، خدمت و یا دارایی از اشخاص حقیقی موضوع ماده ۸۱ قانون (فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهی‌گیری، نوغانداری، احیای مراتع و جنگل‌ها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات)، یا از اشخاصی که مکلف به ثبت نام در نظام مالیاتی نیستند، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده در فهرست معاملاتی نخواهند داشت و می‌توانند این گونه خریدها را به صورت مجموع اعلام نمایند.

ارسال اطلاعات واردات و صادرات کالا و خدمات می‌بایست با درج شماره کوتاژ اظهارنامه گمرکی و کد گمرک ترخیص‌کننده و شماره اختصاصی اشخاص خارجی حسب مورد صورت پذیرد.

در هر صورت حساب خرید از اشخاص حقیقی تا میزان ۵٪ مبلغ حد نصاب معاملات کوچک موضوع تبصره یک ماده (۳) قانون برگزاری مناقصات، الزامی به درج شماره اقتصادی فروشنده در فهرست خرید نمی‌باشد. خریداران، اطلاعات خریدهای مذکور را در فهرست معاملات خرید با عنوان «معاملات کمتر از ۵٪ حدنصاب» درج و ارسال نمایند.

در صورتی که انتهای سال مالی اشخاص حقوقی در خلال یکی از فصل‌های سال شمسی باشد برای فصل شمسی مذکور دو فهرست معامله تنظیم و ارسال می‌نمایند، به گونه‌ای که از ابتدای فصل شمسی تا پایان سال مالی یک فهرست و همچنین از ابتدای سال مالی تا پایان فصل شمسی مذکور نیز یک فهرست جداگانه تسلیم می‌نمایند.

مؤدیان می‌بایست مبالغ را در سامانه سیستم اطلاعات مؤدیان بدون جداکننده، ممیز، اعشار و هرگونه علامت دیگری بین ارقام وارد نمایند. در خصوص مبالغ برگشتی نیازی به وارد کردن علامت منفی نمی‌باشد.

بدیهی است ارائه اطلاعات مذکور به روش‌هایی که غیر از موارد عنوان‌شده و یا خارج از قالب اعلام گردیده فاقد اعتبار بوده و به منزله عدم ارسال اطلاعات می‌باشد و مشمول جریمه ۱٪ عدم ارسال فهرست می‌گردد.

روش ثبت و ارسال اطلاعات معاملات فصلی

دو روش برای ثبت و ارسال اطلاعات معاملات در سامانه پیش‌بینی شده است

۱ روش برخط online: این روش برای آن دسته مؤدیان می‌باشد که در سامانه

الکترونیکی ثبت نام مؤدیان حداقل مرحله پیش ثبت نام و اعتبار سنجی مربوطه را پشت سر گذاشته و کد کاربری و کلمه عبور مرحله دوم را از طرق پست مخصوص مربوطه دریافت نموده‌اند پس از تکمیل اطلاعات هر فرد با استفاده از ثبت نهایی اطلاعات در سیستم ثبت و امکان هیچ گونه تغییر یا ورود مجدد نیست.

۲ روش غیر برخط (offline): مؤدیانی که از سیستم‌های رایانه‌ای خرید و فروش استفاده می‌نمایند می‌توانند در سامانه اینترنتی سازمان امور مالیاتی قالب موردنظر این سازمان را با هماهنگی متخصصین مربوط به تولیدکنندگان اینگونه نرم‌افزارها به‌طور مستقیم از سیستم کامپیوتری خود دریافت و در قالب مذکور وارد (import) نمایند و با استفاده از نرم‌افزار کنترلی و ارسال اطلاعات با اتصال به شبکه اینترنت مبادرت به ارسال اطلاعات به‌طور یک‌جا نموده و رسید دریافت نمایند.

نکته



فرآیند ارسال و دریافت اطلاعات معاملاتی که محرمانه می‌باشد متناسب با وضعیت ارسال کننده و ماهیت اطلاعات با هماهنگی دستگاه اجرایی ذی‌ربط و موافقت سازمان امور مالیاتی تعیین خواهد شد.

جرائم عدم انجام تکالیف مقرر در ماده ۱۶۹	
عدم صدور صورت حساب فروش کالا یا ارائه ۲٪ مبلغ مورد معامله	
عدم درج شماره اقتصادی خود ۲٪ مبلغ مورد معامله	
عدم درج شماره اقتصادی طرف معامله ۲٪ مبلغ مورد معامله	
استفاده از شماره اقتصادی خود برای معاملات دیگران ۲٪ مبلغ مورد معامله	
استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود ۲٪ مبلغ مورد معامله	
عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان طبق روش‌های تعیین شده ۱٪ مبلغ معاملاتی که فهرست آنها ارائه نشده است.	

در صورت انجام تخلفات موضوع ردیف‌های یک الی سه جدول فوق‌الذکر در هر معامله جریمه قابل محاسبه و مطالبه حداکثر معادل ۲٪ مبلغ همان معامله خواهد بود

سامانه فروشگاهي صندوق فروش

صاحبان مشاغل بر اساس اولويت از ابتدای سال ۱۳۹۲ ملزم به نصب و راه اندازی و استفاده از سامانه های صندوق فروش گردیده اند. مؤدیان محترم مالیاتی می توانند برای آگاهی از اولویت های استفاده از سامانه فروشگاهي و نحوه ارسال اطلاعات به سامانه عملیات الکترونیکی مؤدیان مالیاتی www.tax.gov.ir مراجعه نمایند.

مشمولين سامانه فروشگاهي صندوق فروش

گروه اول مشمولين در سال ۱۳۹۲

- ۱ سازندگان و فروشندگان طلا و جواهر
- ۲ فروشندگان آهن آلات
- ۳ فروشندگان لوازم صوتی و تصویری
- ۴ فروشندگان انواع رایانه و قطعات سخت افزاری
- ۵ فروشندگان ماشین های اداری و لوازم و قطعات و تجهیزات مربوط به آنها
- ۶ فروشندگان لوازم خانگی (برقی، گازی، نفتی)
- ۷ هتل و هتل آپارتمان
- ۸ تالار پذیرایی، رستوران ها، چلوکبابی و اغذیه فروشی
- ۹ مشاوران املاک و مستغلات

گروه دوم مشمولين در سال ۱۳۹۳

- ۱ فروشندگان لوازم یدکی خودروهای سبک و سنگین و ماشین آلات راه سازی، کشاورزی و ساختمانی (نماینده، عمده و خرده فروشی)
- ۲ صاحبان تعمیرگاه های مجاز خودرو و انواع وسائط نقلیه سنگین و ماشین آلات راه سازی، کشاورزی، ساختمانی
- ۳ فروشندگان تجهیزات و تأسیسات حرارتی و برودتی شوفاژ و تهویه مطبوع و لوازم مربوط (نماینده، عمده و خرده فروشی)
- ۴ فروشندگان لوازم بهداشتی ساختمانی (نماینده، عمده و خرده فروشی)
- ۵ فروشندگان ترئینات ساختمانی (موکت، کف پوش، انواع پرده، کاغذ دیواری، شومینه)
- ۶ فروشندگان انواع تلفن همراه و تجهیزات جانبی (نماینده، عمده و خرده فروشی)

- ۷ تولیدکنندگان و فروشندگان مبیل مصنوعات چوبی و فلزی و غیر فلزی اعم از اداری و خانگی
- ۸ فروشندگان فرش ماشینی، تابلو فرش، موکت و قالیچه ماشینی (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۹ فروشندگان لوازم آرایشی و بهداشتی (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۱۰ فروشندگان لوازم طبی بیمارستان، آزمایشگاه، دندانپزشکی و دندانسازی و انواع لوازم و تجهیزات پزشکی (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)

گروه سوم مشمولین در سال ۱۳۹۴:

- ۱ فروشندگان لاستیک (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۲ نمایشگاه های اتومبیل (سواری، باری، مسافری، ماشین آلات راه سازی کشاورزی و صنعتی)
- ۳ فروشندگان مصالح ساختمانی (نماینده گی عمده و خرده فروشی)
- ۴ فروشندگان تأسیسات الکترونیکی، مکانیکی ساختمان (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۵ فروشندگان انواع رنگ ساختمان صنعتی و اتومبیل (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۶ فروشندگان مواد شیمیایی (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۷ نمایندگی فروش شرکت های توزیع کالاهای داخلی و وارداتی (غیر اشخاص حقوقی)
- ۸ نمایندگی های فروش شرکت ها و مؤسسات تجاری و صنعتی اعم از داخلی و خارجی (غیر اشخاص حقوقی)
- ۹ فروشندگان یخچال های صنعتی و ویترینی (نماینده گی، عمده و خرده فروشی)
- ۱۰ بارفروشان و فروشندگان میوه و تره بار و میدان داران

مالیات تشخیصی

مالیاتی است که با رسیدگی، توسط مأموران مالیاتی تعیین و طبق برگ تشخیص مالیات ابلاغ می شود.

مالیات ابرازی عملکرد

مالیاتی است که به درآمد مشمول مالیات مندرج در اظهارنامه مالیاتی تعلق می گیرد و توسط مؤدیان ابراز می گردد.

شماره اقتصادی که بر اساس قانون باید در تمامی تعاملات و تبادلات اقتصادی و تجاری درج شود، راهکار بسیار مناسبی است که می‌تواند به مناقشات بین بنگاه‌ها و مراکز دولتی بر سر صحت اطلاعات مالی پایان دهد. این راهکار اقتصادی باعث شفافیت و عدالت اقتصادی شده و نتیجه‌ای بسیار ممتاز خواهد داشت که آن رعایت اصول اخلاقی در تعاملات اقتصادی و تجاری و یا به تعبیری خوش اخلاقی اقتصادی است. از آنجا که بر اساس قانون، فعالان بخش‌های مختلف اقتصادی و تجاری ملزم به درج شماره اقتصادی خود بر روی صورت حساب‌ها در مبادلات تجاری و اقتصادی خود می‌باشند و ابراز و اظهار دقیق حجم تجارت علاوه بر شفاف‌سازی در زمینه‌های مختلف باعث می‌شود تا زمینه‌های توسعه عدالت بر اساس اصل شفافیت در جامعه نهادینه شده و رعایت اصول اخلاقی در معاملات و فعالیت‌های اقتصادی و در نهایت فرهنگ اقتصادی و ابراز صحیح و عدم کتمان به‌عنوان یک سنت و فرهنگ غالب در جامعه مورد توجه قرار گیرد.

مراحل ثبت نام الکترونیکی برای دریافت کد اقتصادی

۱ پیش ثبت نام الکترونیک

نقطه شروع فرایند ثبت نام الکترونیک جهت دریافت شماره اقتصادی مرحله پیش ثبت نام می‌باشد. در این مرحله اطلاعات پایه‌ای دریافت می‌شود. شماره تلفن همراه شما تأیید شده و لازم است شما تأییدیه پستی مرتبط با کدپستی محل فعالیت را در سیستم بارگزاری نمایید. در نهایت پس از تکمیل اطلاعات درخواستی و فشردن کلید تأیید نهایی وارد مرحله بعدی خواهید شد. چنانچه تا هفت روز اطلاعات خود را تأیید ننمایید پرونده ایجاد شده به صورت خودکار حذف خواهد شد.

۲ صحت سنجی اطلاعات

در این مرحله بخشی از اطلاعات ثبت شده در مرحله پیش ثبت نام از منابع مختلف سازمانی استعلام و بررسی شده و صحت آن مورد آزمون قرار خواهد گرفت. چنانچه به هر دلیل در اطلاعات مغایرتی یافت شود، موضوع با پیامک اطلاع داده شده و مجدد باید وارد سامانه پیش ثبت شده و مرحله یک را تکرار نمایید.

۳ تولید و ارسال اطلاعات کاربری

چنانچه اطلاعات اولیه پیش ثبت نام مورد تأیید سازمان قرار گیرد، یک نام کاربری و کلمه عبور ایجاد خواهد شد. این اطلاعات به صورت پیامک روی شماره تلفن همراه ثبتی ارسال خواهد شد. باید دقت داشت اطلاعات کاربری محرمانه می‌باشد.

۴ ثبت نام الکترونیک

پس از دریافت اطلاعات کاربری باید وارد سامانه ثبت نام شوید. پس از ورود باید اطلاعات تکمیلی درخصوص بنگاه اقتصادی خود را در فرم های این سامانه تکمیل نمایید. همچنین می توانید اطلاعات پایه که در مرحله اول ثبت کرده اید، ویرایش نمایید. در نهایت پس از تکمیل همه اطلاعات خواسته شده کلید تأیید نهایی را فشار دهید.

۵ اعتبارسنجی ستادی و میدانی اطلاعات و رسیدن به مرحله نهایی ۴۵

در این مرحله تمامی اطلاعات وارد شده در مرحله ثبت نام در واحدهای ستادی و واحدهای میدانی و همچنین پرونده فیزیکی مالیاتی در حوزه بررسی شده و در صورت وجود مغایرت پیامکی جهت اصلاح اشکالات ارسال خواهد شد. در نهایت چنانچه اطلاعات ثبت نام مورد تأیید سازمان قرار گیرد به مرحله نهایی ۴۵ رسیده و امکان ارسال اظهارنامه الکترونیک و همچنین استفاده از سایر خدمات سازمان را خواهید داشت.

تکالیف دارندگان کد اقتصادی

۱ اشخاص حقوقی و حقیقی مشمول مکلف هستند در صورت حساب های صادره، شماره اقتصادی خود را چاپ و شماره اقتصادی خریدار را درج نمایند. درج شماره اقتصادی فروشنده با استفاده از سیستم های نرم افزاری یا صندوق های فروش در صورت حساب فروش صادره به منزله چاپ تلقی می شود.

۲ اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مکلف اند هنگام خرید کالا و یا خدمات، شماره اقتصادی خود را جهت درج در صورت حساب به فروشنده ارائه و در مواردی که خریدار از ارائه شماره اقتصادی خودداری کند چنانچه فروشنده، مشخصات خریدار و موضوع مورد معامله را ظرف مهلت یک ماه از زمان انجام معامله در فرم های مربوطه به اداره امور مالیاتی اعلام نماید (گزارش امتناع)، مشمول جریمه تخلف از این بابت نخواهد بود، در غیر این صورت طرفین معامله متضامناً مسئول خواهند بود.

۳ درج شماره اقتصادی در قراردادهای، اسناد و مدارک فروش، هنگام فروش کالا یا خدمات و صدور صورت حساب از سوی فروشنده صورت خواهد گرفت و در صورت عدم درج شماره اقتصادی خریدار، در اجرای ماده ۱۶۹ مکرر قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۲ آن، متضامناً مشمول خواهند بود.

۴ کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول اعم از وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی، بانک ها، شهرداری ها، مؤسسات وابسته به دولت و شهرداری ها و سایر اشخاص

حقیقی و حقوقی اعم از انتفاعی و غیر انتفاعی مکلفاند در کلیه قراردادهای، اوراق و فرم‌های مورد استفاده جهت انجام معاملات خود و اعطای تسهیلات بانکی اعم از ارزی و ریالی و بیمه نامه و غیره نسبت به درج شماره اقتصادی طرفین معامله اقدام نمایند.

تبصره: درج شماره اقتصادی اشخاص حقیقی یا حقوقی خارجی که در ایران اقامت و فعالیت اقتصادی ندارند، بر روی صورت حساب صادره الزامی نمی‌باشد.

تکالیف اشخاص ثالث

۱ گمرک ایران مکلف به درج شماره اقتصادی کلیه واردکنندگان، صادرکنندگان، حق‌العمل‌کاران در اظهارنامه‌های گمرکی می‌باشد.

۲ کلیه دستگاه‌های اجرایی مکلفاند فهرست معاملات و صورت پرداخت قراردادهای خود را طبق فرم نمونه مربوطه تا یک ماه پس از پایان هر فصل و همچنین حسب مورد فرم نمونه را تا یک ماه از تاریخ انجام معامله، به‌صورت الکترونیکی از طریق پورتال سازمان ارسال و یا در قالب فایل تولید شده از نرم‌افزار مربوطه به اداره امور مالیاتی ذی‌ربط تحویل نمایند.

مسئول حسن اجرای این بند بالاترین مقام دستگاه و نیز باتوجه به ماده ۱۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری ذی‌حساب مربوطه خواهد بود.

۳ بانک‌ها و سایر مؤسسات اعتباری مکلفاند ضمن اعلام مبلغ تسهیلات یا تعهدات در زمان درخواست صدور گواهی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم، شماره اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این دستورالعمل را در قراردادهای اعطای تسهیلات، ایجاد تعهدات یا هر نوع معاملات بانکی اعم از ارزی یا ریالی درج نمایند.

۴ وزارت بازرگانی مکلف است در فرم‌های مربوط به ثبت سفارش اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع این دستورالعمل، شماره اقتصادی آنها را درج نمایند.

نکات مهم در ثبت نام شماره اقتصادی صاحبان مشاغل

۱ صاحبان مشاغل می‌بایست برای هر واحد شغلی یا برای هر محل، جداگانه در نظام مالیاتی ثبت‌نام نمایند.

۲ چنانچه صاحبان مشاغل بر اساس مجوز صادره از طرف مراجع ذی‌صلاح، بیش از یک محل فعالیت برای همان مجوز داشته باشند، برای تمامی این محل‌ها فقط یک ثبت‌نام صورت خواهد گرفت و بنا بر اعلام مؤدی یکی از این محل‌ها، به‌عنوان محل اصلی فعالیت مشخص و سایر محل‌ها به‌عنوان شعبه منظور خواهد شد. در صورت عدم انتخاب مؤدی، تعیین محل اصلی فعالیت به تشخیص سازمان خواهد بود.

۳ چنانچه صاحبان مشاغل در یک محل بیش از یک فعالیت شغلی داشته باشند، مکلف به یک ثبت نام برای کلیه فعالیت های شغلی محل مذکور می باشند.

۴ در مورد کارگاه ها و واحدهای تولیدی که نوع فعالیت آنان ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء نماید، مؤدی می تواند برای کلیه محل های مذکور یک ثبت نام به نشانی که به عنوان محل اصلی فعالیت اعلام می نماید، انجام و یک فقره اظهارنامه برای کلیه درآمدهای حاصل از فعالیت های خود تسلیم نماید. در این صورت برای مؤدی مزبور یک پرونده به نشانی که اعلام می نماید، تشکیل می شود. ۵ مشاغلی که به صورت مشارکت مدنی اعم از قهری یا اختیاری اداره می شوند، به عنوان یک مؤدی در نظام مالیاتی ثبت نام خواهند شد. صاحبان مشاغل مذکور مکلف اند در زمان ثبت نام، اطلاعات مورد نیاز کلیه شرکا و نسبت سهم هر شریک را اعلام نمایند.

۶ مشمولین ثبت نام مکلف اند هرگونه تغییرات از جمله، انحلال، تعطیلی فعالیت به صورت دائم یا موقت، تغییر نام، تغییر شغل، تغییر نشانی، تبدیل فعالیت انفرادی به مشارکتی و یا بالعکس، تغییر شرکا (اختیاری یا قهری) و یا سایر موارد را حداکثر ظرف مدت دو ماه از تاریخ انجام یا وقوع تغییرات به سازمان اعلام نمایند.

گواهی موضوع تبصره ۱ ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم

اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغل از طرف بانک ها و سایر مؤسسات اعتباری منوط به اخذ گواهی های ذیل خواهد بود:

- ۱ گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده.
 - ۲ گواهی اداره امور مالیاتی مربوط مبنی بر وصول نسخه ای از صورت های مالی ارائه شده به بانک ها و سایر مؤسسات اعتباری.
- ضوابط اجرایی این تبصره توسط سازمان امور مالیاتی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران تعیین و ابلاغ خواهد شد.

اظهارنامه مالیاتی چیست؟

اظهارنامه مالیاتی فرمی است به منظور اظهار درآمدها، هزینه ها، دارایی ها، بدهی ها، سرمایه، معافیت ها، درآمد مشمول مالیات، مالیات و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی حسب مورد که برای صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی موضوع قانون مالیات های مستقیم، برحسب نوع و حجم فعالیت اشخاص مذکور مطابق نمونه هایی که از سوی سازمان ارائه شده، تهیه و اعلام می گردد. در سال های اخیر و در راستای تکریم مؤدیان مالیاتی و به منظور صرفه جویی در وقت و هزینه ها و همچنین

تسریع در انجام امور مالیاتی، ارائه اظهارنامه مالیاتی به صورت الکترونیکی از هر مکان و در هر زمانی امکان پذیر گردیده است

اظهارنامه مالیاتی شامل چه کسانی می شود؟

همه افراد دارای کسب و کار و صاحبان مشاغل و بنگاه های اقتصادی موظف هستند که در سال مالیاتی اقدام به تهیه و تنظیم اظهارنامه مالیاتی نموده و آن را ارسال نمایند. اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغلی هم که دارای شماره ثبت شرکت می باشند باید ترازنامه و حساب سود و زیان خود را تهیه نموده و بر اساس سال مالیاتی و یا سال مالی ذکر شده در اساس نامه شرکت به سازمان مربوطه ارسال کنند.

ارسال به موقع و دقیق اسناد علاوه بر اینکه از علی الرأس شدن فرد یا شرکت جلوگیری می کند می تواند برخی معافیت ها و تخفیف های مالیاتی هم برای شخص یا شرکت به همراه داشته باشد

انواع اظهارنامه مالیاتی و مواعد قانونی تسلیم آنها

شرح	موعد تسلیم	ماده قانونی
مالیات بردرآمد مشاغل	تا آخر خردادماه سال بعد	ماده ۱۰۰ ق.م.م
مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی	چهارماه پس از پایان سال مالی	ماده ۱۱۰ ق.م.م
مالیات حق سرقفلی	تا سی روز پس از انجام معامله	ماده ۸۰ ق.م.م
مالیات برارث	طرف مدت یک سال از تاریخ فوت متوفی	ماده ۲۶ ق.م.م
مالیات: وقف، حبس، نذر یا وصیت	طرف مدت سه ماه از تاریخ عقد یا فوت موصی	ماده ۳۹ ق.م.م
مالیات بردرآمد اجاره املاک	تا آخر تیرماه سال بعد	ماده ۸۰ ق.م.م
دریافت کنندگان حقوق از اشخاص مقیم خارج از ایران	تا آخر تیرماه سال بعد	ماده ۸۸ ق.م.م
اشخاص حقوقی در حال انحلال	تا قبل از تشکیل مجمع	ماده ۱۱۴ ق.م.م
مدیر تصفیه شرکت منحل	طرف مدت شش ماه از تاریخ انحلال	ماده ۱۱۶ ق.م.م
مالیات ارزش افزوده	طرف مدت پانزده روز از تاریخ انقضای هر دوره	ماده ۲۱ ارزش افزوده
مالیات بردرآمد اتفاقی	درمورد منافع مالی	ماده ۱۲۶ ق.م.م
	در سایر موارد	تا پایان ماه بعد از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع

اطلاعات موردنیاز جهت تکمیل و ارسال اظهارنامه مالیات

الف) مشمولین گروه اول ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بایستی از طریق مدارک زیر اظهارنامه خود را تکمیل نمایند:

- ۱ ترازنامه سال مالی
- ۲ صورت حساب سود و زیان جاری و انباشته
- ۳ درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت قانونی و مالیات متعلق
- ۴ گزارش مصرف مواد و بهای تمام شده کالای ساخته شده و فروش رفته برای مؤسسات تولیدی
- ۵ صورت قراردادهای در مؤسساتی که به صورت پیمان کاری فعالیت می‌کنند
- ۶ شماره ثبت دفاتر قانونی و کد رهگیری پیش ثبت نام شماره اقتصادی
- ۷ لیست مالیات‌های پرداختی
- ۸ اسناد و مدارک مربوط به مالکیت محل کسب و کار
- ۹ درصد تغییرات میزان فروش و خدمات نسبت به سال قبل
- ۱۰ واردات و صادرات کالا و خدمات
- ۱۱ موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره

ب) مشمولین گروه دوم ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بایستی از طریق مدارک زیر اظهارنامه خود را تکمیل نمایند

- ۱ صورت درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط)
- ۲ اطلاعات اموال و دارایی‌های مربوط به فعالیت شغلی
- ۳ درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت قانونی و مالیات متعلق.
- ۴ کد رهگیری پیش ثبت نام شماره اقتصادی
- ۵ لیست مالیات‌های پرداختی
- ۶ اسناد و مدارک مربوط به مالکیت محل کسب و کار
- ۷ درصد تغییرات میزان فروش و خدمات نسبت به سال قبل
- ۸ موجودی مواد و کالا در اول و پایان دوره

ج) مشمولین گروه سوم ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم بایستی از طریق مدارک زیر اظهارنامه خود را تکمیل نمایند

- ۱ خلاصه درآمد و هزینه (اطلاعات خرید و فروش کالا و خدمات و هزینه‌های مربوط)
- ۲ درآمد مشمول مالیات، بخشودگی‌های مالیاتی، معافیت قانونی و مالیات متعلق.
- ۳ کد رهگیری پیش ثبت نام شماره اقتصادی

- ۴ لیست مالیات‌های پرداختی
- ۵ اسناد و مدارک مربوط به مالکیت محل کسب و کار
- ۶ درصد تغییرات میزان فروش و خدمات نسبت به سال قبل

موارد رد دفاتر قانونی

تخلف از تکالیف زیر موجب رد دفاتر قانونی می‌شود:

- ۱ در صورتی که دفاتر ارائه شده نزد مراجع ذی‌ربط به ثبت نرسیده باشد یا فاقد یک یا چند برگ باشد
- ۲ عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز
- ۳ تأخیر تحریر دفاتر روزنامه بیش از ۱۵ روز و تأخیر دفاتر کل زاید بر حد مجاز مندرج در آیین‌نامه
- ۴ عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکزی طبق مقررات
- ۵ در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مؤدی از دسترس وی خارج شده باشد و غیراختیاری بودن موضوع مورد تأیید بالاترین مسئول اداره امور مالیاتی ذی‌ربط قرار نگیرد.
- ۶ عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی با اطلاعات موجود در سیستم‌های ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی)، در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده می‌نمایند.
- ۷ جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در دفتر روزنامه
- ۸ عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر ثبت شده اعم از تحریر شده و نانویس
- ۹ تغییر نرم‌افزار حسابداری مورد استفاده در طی سال مالیاتی بدون اطلاع قبلی اداره امور مالیاتی ذی‌ربط
- ۱۰ تغییر روش نگهداری دفاتر، اسناد حسابداری از ماشینی (مکانیزه - الکترونیکی) به دستی و بالعکس طی سال مالیاتی یا دوره مالی
- ۱۱ تحریر دفاتر به غیر از پول رایج کشور و زبان فارسی
- ۱۲ حذف برخی از عملیات در دفاتر الکترونیکی

مالیات علی‌الرأس چیست؟

مالیات علی‌الرأس مالیاتی است که مبنای محاسبه آن به جای اسناد و مدارک مؤدی، قرائن و ضرایب مالیاتی می‌باشد. اظهارنامه ارسالی توسط مؤدی مهم‌ترین ابزار تشخیص درآمد واحدهای تجاری و محاسبه مالیات توسط اداره امور مالیاتی می‌باشد. پس از دریافت اظهارنامه توسط واحد مالیاتی و در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم پرونده

واحد تجاری توسط کارشناس ارشد مالیاتی یا کارشناس مالیاتی (ممیز مالیاتی) رسیدگی می‌شود. مراحل رسیدگی به صورت مختصر به شرح زیر است:

در ابتدای امر ممیز مالیاتی طی برگه‌ای که به نام «برگ درخواست اسناد و مدارک» می‌باشد از مؤدی درخواست می‌نماید که کلیه اسناد و مدارک خویش را جهت رسیدگی در اختیار وی قرار دهد.

پس از ابلاغ «برگ درخواست اسناد و مدارک»، کارشناس ارشد مالیاتی مکلف است ظرف یک هفته تا پانزده روز پس از ابلاغ درخواست فوق به محل کار مؤدی مراجعه نموده و دفاتر و اسناد و مدارک را مورد رسیدگی قرار دهد.

پس از انجام رسیدگی، یکی از سه حالت زیر اتفاق می‌افتد:

الف) در صورتی که دفاتر و اسناد بر طبق موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک تنظیم شده باشد درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق رسیدگی به دفتر تعیین و مبلغ مالیات مشخص و طی برگ تشخیص صادر و به مؤدی ابلاغ می‌شود. به این روش، رسیدگی از طریق قبول دفتر گفته می‌شود.

ب) در صورتی که دفاتر و اسناد مودی مطابق موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک تنظیم نشده باشد و یا در مدارک ارائه شده جهت رسیدگی نقص وجود داشته باشد، دفاتر مورد قبول واقع نمی‌شود و تشخیص درآمد و مالیات واحدهای تجاری بر اساس معیارها و قوانین مالیاتی شناسایی و مطالبه می‌شود. به این روش، رسیدگی از طریق علی‌الرأس گفته می‌شود.

ج) در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود در این صورت مراتب باید با ذکر دلایل کافی کتبا به مؤدی ابلاغ و پرونده برای رسیدگی به هیئت سه نفره احاله گردد.

دلایل علی‌الرأس شدن محاسبه مالیات

بر اساس ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم موارد زیر باعث علی‌الرأس شدن دفاتر می‌شود:

۱ در صورتی که تا موعدهای مقرر ترازنامه یا حساب سود و زیان واحد تجاری ارائه نشده باشد.

۲ در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید. در خصوص این بند هرگاه مؤدی از ارائه قسمتی از مدارک حساب خودداری نماید موارد زیر روی می‌دهد:

۳ چنانچه مدارک ارائه نشده مربوط به هزینه باشد از احتساب آن جزء هزینه‌های

قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که مربوط به درآمد باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از طریق علی‌الرأس تعیین خواهد شد

۴ در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین نامه مربوط مورد قبول واقع نشود.

مالیات علی‌الرأس چگونه محاسبه می‌شود؟

در صورتی که ممیز مالیاتی به دلیل موارد فوق دفاتر و اسناد واحد تجاری را علی‌الرأس تشخیص دهد، ابتدا با تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیردولتی، ابتدا قرینه و یا قرائن مرتبط بابت محاسبه مالیات علی‌الرأس را که در قانون و متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی می‌باشد را انتخاب نموده و سپس با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر از روی دفترچه ضرایب مالیاتی در قرینه یا قرائن انتخابی، درآمد مشمول مالیات مؤدی را محاسبه و مالیات وی را تعیین و ابلاغ می‌نماید.

توضیح: دفترچه ضرایب مالیاتی لیست مربوط به تعیین درآمد و مالیات‌های علی‌الرأس می‌باشد که در آن درصدهای مربوط به تشخیص درآمد و مالیات هر نوع از فعالیت‌ها اعلام شده است. این ضرایب به صورت سالانه به ادارات مالیاتی اعلام می‌شود

شرط استفاده از جایزه ۵٪ خوش حسابی اظهارنامه مالیاتی چگونه می‌باشد؟

مؤدیانی که سه سال پشت سر هم اظهارنامه مالیاتی خود را با تمام اسناد و مدارک و در زمان مقرر ارسال کنند و هیچ‌گونه ایرادی به اظهارنامه آنها وارد نشود می‌توانند از پنج درصد جایزه خوش حسابی پرداخت مالیات بهره‌مند شوند که البته برای بسیاری از اشخاص و شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی می‌تواند مبلغ قابل توجهی باشد.

اصلاح اظهارنامه مالیاتی

در صورتی که مؤدیان پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی متوجه شوند که ایراداتی در آن وجود دارد و باید حتماً اصلاح شوند می‌توانند تا یک ماه بعد از تاریخ تحویل آن اقدام به اصلاح کرده و ایرادات را رفع نمایند برای همین بهتر است مؤدیان قبل از تاریخ تعیین شده برای تسلیم اظهارنامه مالیاتی کارهای مربوط به آن را انجام داده تا در صورت نیاز به اصلاح وقت کافی برای آن داشته باشند.

اظهاریانه الکترونیکی عملکرد اشخاص حقیقی

سازمان امور مالیاتی کشور، در راستای توسعه خدمات الکترونیکی جهت خود اظهاری مؤدیان مالیاتی، مؤدیان محترم مالیاتی، پس از ثبت نام در سامانه ثبت نام الکترونیکی می بایست نرم افزار اظهارنامه مالیاتی را از سایت سازمان امور مالیاتی کشور به آدرس (www.tax.gov.ir) دانلود و پس از تکمیل اقدام به ارسال نمایند. اظهارنامه عملکرد اشخاص حقیقی در دو قالب اظهارنامه انفرادی و مشارکتی قابل تسلیم می باشد که بسته به شرایط واحد کسبی می بایست اطلاعات لازم در سامانه ثبت نام وارد شود. با وارد نمودن اقلام خواسته شده در نرم افزار، اطلاعات هویتی و واحد کسبی شخص حقیقی از سامانه ثبت نام دریافت و در اظهارنامه نمایش داده می شود.

تسلیم اظهارنامه با استفاده از اطلاعات ثبت نام امکان پذیر می باشد بنابراین ضروری است مؤدیان نسبت به تکمیل ثبت نام، رفع ایرادات احتمالی این مرحله از طریق سامانه ثبت نام اقدام نمایند. اطلاعاتی که از این سامانه دریافت می شوند، غیرقابل ویرایش است به همین خاطر می بایست پس از ویرایش اطلاعات و تأیید آن جهت بروزرسانی اطلاعات در سامانه اظهارنامه مالیاتی از **گزینه دریافت اطلاعات هویتی** استفاده نمایید.

در خصوص واحدهای مشارکتی تنها تکمیل یک اظهارنامه کافی است و نیازی به ارائه اظهارنامه انفرادی به تفکیک شرکاء نمی باشد. اطلاعات شرکاء در واحدهای مشارکتی از سامانه ثبت نام الکترونیکی بارگزاری خواهد شد لذا در صورت عدم ثبت اطلاعات لازم (از جمله اطلاعات شرکاء...) می بایست شریک اصلی نسبت به تکمیل اطلاعات در سامانه ثبت نام اقدام نماید.

قبل از ارسال، نسخه پیش نویس تکمیل شده را از سیستم دریافت و به دقت بررسی فرمایید. در ادامه اقدام به ارسال، که نهایی و قطعی تلقی می گردد نمایید. ارسال الکترونیکی اظهارنامه به منزله تسلیم قانونی اظهارنامه تلقی خواهد گردید و نیازی به ارائه اظهارنامه چاپ شده به اداره امور مالیاتی ذی ربط نخواهد بود.

مؤدیانی که اظهارنامه خود را با امضای الکترونیکی ارسال می نمایند، در صورتی که پیغام خطا دریافت می نمایند می بایست اطمینان حاصل نمایند که وکالت نامه مالیاتی آنها در دفاتر اسناد رسمی ثبت شده و همچنین گواهی الکترونیک آنها اعتبار تاریخی دارد.

مراحل ثبت و ارسال اظهارنامه‌های مالیاتی الکترونیکی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱ حصول اطمینان کاربر از اتصال رایانه به اینترنت
- ۲ مراجعه به سامانه عملیات الکترونیکی مودیان (www.tax.gov.ir) و دانلود اظهارنامه مربوطه
- ۳ نصب نسخه نرم‌افزار اظهارنامه مالیاتی
- ۴ ورود اطلاعات درخواستی در نرم‌افزار اظهارنامه مربوطه
- ۵ دریافت اطلاعات هویتی مؤدی از سامانه ثبت نام الکترونیکی
- ۶ تکمیل جداول اطلاعاتی و مالی توسط مؤدیان
- ۷ چاپ و بررسی نسخه پیش‌نویس
- ۸ ارسال اطلاعات به سازمان امور مالیاتی کشور
- ۹ دریافت کد رهگیری
- ۱۰ صدور الکترونیکی قبض مالیاتی
- ۱۱ امکان پرداخت الکترونیکی قبض مالیاتی

ارزشیابی شایستگی مالیات بر عملکرد

شرح کار:

- ۱ کنترل مستندات سود و زیان و محاسبه درآمد مشمول مالیات
- ۲ محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل و معافیت‌های قانونی
- ۳ تعیین و توانایی ثبت مالیات پرداختنی
- ۴ تهیه شماره اقتصادی و تکمیل اظهارنامه مالیاتی

استاندارد عملکرد: ثبت مالیات پرداختنی براساس قوانین مالیاتی و قانون مالیات‌های مستقیم با استفاده از مدارک و اسناد مثبت و محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل و اظهارنامه مالیاتی

شاخص‌ها:

- ۱ کنترل مستندات
- ۲ محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل
- ۳ محاسبه و ثبت مالیات پرداختنی
- ۴ شماره اقتصادی و اظهارنامه مالیاتی

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: میز و صندلی - ماشین حساب - نرم‌افزار - کامپیوتر - پرینتر - نرم‌افزار وزارت دارایی - قانون مالیات‌های مستقیم - نرم‌افزار ادارات مالیات مبنی بر ثبت مالیات‌های مکسوره
حداقل محاسبه مالیات مشاغل ۵ مورد حداکثر ۳۰ دقیقه در شرایط مختلف
ابزار و تجهیزات: میز و صندلی اداری - ملزومات اداری - ماشین حساب - کامپیوتر - پرینتر - نرم‌افزار مرتبط به وزارت دارایی - قانون مالیات‌های مستقیم - نرم‌افزار حسابداری و مالی - اینترنت

معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳	نمره هنرجو
۱	کنترل مستندات سود و زیان و تعیین درآمد مشمول مالیات	۱	
۲	محاسبه مالیات بر درآمد و تعیین معافیت‌های قانونی	۲	
۳	محاسبه و ثبت مالیات پرداختنی	۱	
۴	تهیه شماره اقتصادی و تکمیل اظهارنامه مالیاتی	۱	
شایستگی‌های غیرفنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست‌محیطی و نگرش		۲	
میانگین نمرات			*

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

منابع

- ۱ حسابداری صنعتی مقدماتی - ابوالقاسم عشقی و دیگران - سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی - وزارت آموزش و پرورش
- ۲ حسابداری خرید و فروش کالا - هیوا بلکامه و دیگران - سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی - وزارت آموزش و پرورش
- ۳ حسابداری صنعتی (برنامه‌ریزی و کنترل) - جلد اول - چاپ هشتم - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - نشریه شماره ۳۶
- ۴ حسابداری صنعتی (برنامه‌ریزی و کنترل) - جلد دوم - چاپ هفتم - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - نشریه شماره ۴۸
- ۵ حسابداری صنعتی - جلد اول - تألیف دکتر محمدقسیم عثمانی و علی قاسم‌زاده - چاپ پنجم - انتشارات ترمه
- ۶ حسابداری موجودی مواد و کالا - چاپ پنجم - ترجمه و تألیف رضانظری - مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی - نشریه شماره ۸۰

