

## کار عملی ۵

مانده‌های زیر مربوط به واحد تجاری «گلستان» است که فعالیت اصلی آن، فروش و تعمیر انواع گوشی‌های تلفن همراه است:

نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)
فروش تلفن همراه	۱۴۵۳۰۰۰۰۰۰	هزینه حقوق حسابدار	۳۶۰۰۰۰۰۰
ارائه خدمات (تعمیرات و نصب برنامه)	۳۷,۲۰۰,۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان فروشگاه	۴۳۰۰۰۰۰۰
خرید کالا	۱۱۵۷۰۰۰۰۰۰	هزینه پذیرایی و آبدارخانه فروشگاه	۷۰۰۰۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱۶۰۰۰۰۰۰	هزینه تلفن و مخابرات فروشگاه	۴۹۰۰۰۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۳۲۰۰۰۰۰۰۰	هزینه ملزومات اداری	۱۵۰۰۰۰۰۰
موجودی کالای ابتدای دوره	۵۹۱۰۰۰۰۰۰۰	هزینه آب و برق فروشگاه	۴۲۰۰۰۰۰۰
موجودی کالای پایان دوره	۷۱۶۰۰۰۰۰۰۰	هزینه بیمه سهم کارفرما	۶۸۴۰۰۰۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۴۳۰۰۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک نرم‌افزار حسابداری	۳۷۵۰۰۰۰۰۰
هزینه نگهداری دارایی‌های ثابت	۲۴۰۰۰۰۰۰۰	درآمد اجاره	۱۳۵۰۰۰۰۰۰
هزینه چاپ و تکثیر فاکتور	۱۳۸۰۰۰۰۰۰	کسری انبار	۶۴۰۰۰۰۰۰

مطلوب است:

تنظیم صورت سود و زیان در پایان سال ۱۳۹۶

## کار عملی ۶

در هر ستون به جای علامت؟ مبلغ صحیح را بنویسید.

شرح	مؤسسه نیاسر	مؤسسه قمصر	مؤسسه ابیانه
فروش خالص	۵'۸۵۰'۰۰۰	۱۲'۶۳۰'۰۰۰	؟
موجودی کالای اول دوره	۹۴۰'۰۰۰	۴۳۰۰۰'۰۰۰	۱'۴۵۰'۰۰۰
خرید کالا	۳۲۰۰۰'۰۰۰	؟	۲'۷۴۰'۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۱۶۰'۰۰۰	۳۶۰'۰۰۰	؟
هزینه حمل کالای خریداری شده	۹۵'۰۰۰	۱۴۰'۰۰۰	۵۰'۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	؟	۱۴'۹۹۰'۰۰۰	۴'۱۰۰'۰۰۰
موجودی کالای پایان دوره	۸۷۵'۰۰۰	؟	۱'۶۰۰'۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	؟	۱۲'۸۹۰'۰۰۰	؟
سود (زیان) ناخالص	؟	؟	۲'۸۲۰'۰۰۰

اطلاعات زیر مربوط به مؤسسه «سفز» در سال‌های مالی ۱۳۹۴، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ است. به جای علامت؟ مبلغ صحیح را درج نمایید.

شرح	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴
فروش کالا	؟	؟	۷'۰۰۰'۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۴۱۰'۰۰۰	۲۷۰'۰۰۰	۱۴۰'۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش	۱۷۵'۰۰۰	۱۰۰'۰۰۰	۱۱۰'۰۰۰
فروش خالص	۹'۴۹۵'۰۰۰	؟	؟
موجودی کالای اول دوره	۳'۱۸۰'۰۰۰	؟	۲'۰۶۰'۰۰۰
خرید کالا	۶'۴۰۰'۰۰۰	؟	۳'۶۵۰'۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۳۱۰'۰۰۰	۳۶۰'۰۰۰	؟
تخفیفات نقدی خرید	؟	۷۰'۰۰۰	۸۰'۰۰۰
خرید خالص	۶'۰۲۵'۰۰۰	۵'۳۰۰'۰۰۰	۳'۲۵۰'۰۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	؟	۱۵۰'۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۹'۲۵۰'۰۰۰	؟	؟
موجودی کالای پایان دوره	؟	؟	۱'۷۸۰'۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۶'۹۱۰'۰۰۰	۴'۰۵۰'۰۰۰	؟
سود ناخالص	؟	؟	؟
هزینه‌های عملیاتی	۱'۹۶۰'۰۰۰	۱'۴۱۰'۰۰۰	۹۸۰'۰۰۰
خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی	؟	۸۴۰'۰۰۰	؟
سود(زیان) عملیاتی	(۱۰۵'۰۰۰)	۳'۵۵۰'۰۰۰	۲'۵۰۰'۰۰۰

ردیف	شاخص های مورد ارزشیابی	خودارزیابی هنرجو		نظر هنرآموز	
		موفق	ناموفق	موفق	ناموفق
۱	حضور به موقع در کلاس درس و کارگاه آموزشی و رعایت نظم و انضباط				
۲	همراه داشتن وسایل آموزشی شخصی (کتاب، دفتر، ماشین حساب و...)				
۳	شرکت فعال در بحث های گروهی و مسئولیت پذیری و درستکاری				
۴	پاسخ صحیح به سؤالات مطرح شده در کلاس و استدلال آن				
۵	ارائه نتیجه گیری صحیح و مستندسازی				
۶	تعریف هزینه های فروش، عمومی و اداری				
۷	شناخت سایر درآمدهای عملیاتی یک مؤسسه				
۸	شناسایی سایر هزینه های عملیاتی یک واحد تجاری				
۹	تعریف سود (زیان) عملیاتی				
۱۰	محاسبه سود (زیان) عملیاتی طبق صورت های مالی نمونه				

مؤسسه.....

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲

سال ۱۳۸۱	سال ۱۳۸۲	یادداشت
.....	.....	سود(زیان) عملیاتی
(.....)	(.....)	هزینه های مالی
.....	.....	سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
.....	.....	سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات
(.....)	(.....)	مالیات بر درآمد
.....	.....	سودخالص

### درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی

درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی نتیجه فعالیت های عادی مؤسسه است ولی در حوزه فعالیت های اصلی مؤسسه قرار نمی گیرد.

درآمدهای غیر عملیاتی
سود حاصل از فروش دارایی های ثابت، سود سپرده های بانکی، سود سپرده های سرمایه گذاری، سود حاصل از معاوضه دارایی های ثابت و...

هزینه های غیر عملیاتی
زیان حاصل از فروش دارایی های ثابت، هزینه مالی، زیان حاصل از معاوضه دارایی های ثابت، زیان حاصل از اسقاط دارایی های ثابت و...

برای تشخیص اقلام غیر عملیاتی از عملیاتی، باید مجموعه فعالیت های اصلی مؤسسه را ملاک قرار داد. برای مثال در یک بنگاه معاملات خودرو، کمیسیون حاصل از معاملات خودرو به دلیل قرار گرفتن در حوزه فعالیت اصلی، جزء درآمدهای عملیاتی محسوب می شود. ولی در یک فروشگاه لوازم خانگی، سود (زیان) حاصل از فروش خودرو جزء اقلام غیر عملیاتی محسوب می شود.

بر اساس استانداردهای حسابداری، درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی به صورت خالص ارائه می گردد. نتایج این گونه معاملات را می توان از طریق اختلاف درآمدها و هزینه های مربوط به آن بیان کرد. برای مثال درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی حاصل از فروش دارایی های غیر جاری (مانند دارایی های ثابت مشهود)، به مبلغ درآمد حاصل از فروش دارایی پس از کسر مبلغ دفتری و هزینه های فروش آن گزارش می شود.

نکته

تاریخ ۱۳۹۷/۹/۵ فروشگاه لوازم بهداشتی «هشتگرد» اقدام به فروش وسایط نقلیه خود به بهای ۶۴'۰۰۰'۰۰۰ ریال نمود و چکی به همین تاریخ دریافت کرد. اگر بهای تمام شده این دارایی ۱۲۵'۰۰۰'۰۰۰ ریال، مانده استهلاک انباشته دارایی در تاریخ فروش ۵۸'۱۲۰'۰۰۰ ریال باشد و مؤسسه بابت مخارج آگهی فروش ۶۴۰'۰۰۰ ریال و حق کمیسیون فروش ۱'۱۱۰'۰۰۰ ریال و هزینه‌های نقل و انتقال سند ۷۸۰'۰۰۰ ریال پرداخت نموده باشد، سود (زیان) غیرعملیاتی شناسایی شده در صورت سود و زیان این فروشگاه بابت این رویداد چند ریال است؟

در بخش هزینه‌ها و درآمدهای غیرعملیاتی، حساب هزینه‌های مالی به صورت جداگانه ارائه می‌گردد و سایر هزینه‌ها و درآمدهای غیرعملیاتی نیز به صورت یکجا نشان داده می‌شود. البته اطلاعات جزئی‌تر در مورد هزینه‌های مالی و سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی در یادداشت پیوست صورت حساب سود و زیان ارائه می‌گردد.

### هزینه‌های مالی

این حساب شامل هزینه کارمزد وام‌های دریافتی، هزینه تمبر و سفته، هزینه جرائم دیرکرد وام‌های اخذ شده و هزینه‌های متفرقه مالی است. در واقع هزینه‌ای است که مؤسسه به منظور تأمین وجوه نقد لازم، متحمل می‌گردد.

مخارج تأمین مالی باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود به استثنای آن بخش از مخارج تأمین مالی که مستقیماً قابل انتساب به تحصیل دارایی است. بنابراین مخارج تأمین مالی مربوط به تحصیل دارایی به بهای تمام شده آن دارایی منظور می‌گردد.

در تاریخ ۱۳۹۶/۸/۱ مؤسسه «سیستان و بلوچستان» برای انجام فعالیت‌های عادی خود، وامی به ارزش ۲۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال از بانک ملی دریافت نمود. سررسید وام در ۱۳۹۹/۸/۱ و نرخ سود وام ۱۵٪ است. سود وام هر سه ماه یکبار قابل پرداخت است. مبلغ درج شده در صورت سود و زیان سال ۱۳۹۶ بابت مخارج تأمین مالی چند ریال است؟

**سود یا زیان خالص قبل از کسر مالیات:** نتیجه فعالیت‌های عادی و مستمر واحد تجاری که از بخش درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیرعملیاتی تشکیل شده است به عنوان سود یا زیان خالص قبل از کسر مالیات به عنوان یک رقم مشخص در صورت سود و زیان گزارش می‌شود. این مبلغ از طریق رابطه زیر محاسبه می‌شود:

خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی  $\pm$  هزینه‌های مالی - سود عملیاتی = سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات

اطلاعات زیر از دفاتر مالی مؤسسه «همدان» استخراج شده است:  
سود عملیاتی ۷,۸۰۰,۰۰۰ ریال، کل هزینه‌های غیرعملیاتی ۲,۶۵۰,۰۰۰ ریال که ۱۲٪ آن مربوط به هزینه‌های مالی است. اگر مازاد سایر درآمدهای غیرعملیاتی به سایر هزینه‌های غیرعملیاتی ۴۶۰,۰۰۰ ریال باشد.

### مطلوب است:

محاسبه سود (زیان) خالص قبل از کسر مالیات.

مجموعه حساب‌های زیر از دفاتر نمایندگی خودرو ملی (تعمیرگاه و فروشگاه) استخراج شده است. جایگاه حساب‌های زیر را در صورت سود و زیان تشخیص دهید.

ردیف	نام حساب	درآمدهای عملیاتی	بهای تمام شده کالای فروش رفته	هزینه فروش، عمومی و اداری	سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی	سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
۱	هزینه حمل کالای فروش رفته			✓		
۲	فروش خودرو ملی					
۳	برگشت از فروش و تخفیفات					
۴	خرید خودرو ملی					
۵	سود حاصل از فروش ائانه اداری					
۶	هزینه ملزومات فروشگاه					
۷	درآمد اجاره مستغلات					
۸	هزینه تعمیر و نگهداری ساختمان					
۹	ارائه خدمات تعمیر خودرو					
۱۰	هزینه حقوق کارکنان اداری					
۱۱	کسری صندوق					
۱۲	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا					
۱۳	هزینه اهدای دارایی ثابت					

## کار عملی ۸

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه بازرگانی «گلیپگان» در پایان سال مالی ۱۳۹۶ استخراج شده است.

نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)
فروش خالص	۱۲۸'۳۰۰'۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۸۳'۴۰۰'۰۰۰
هزینه‌های عمومی و اداری	۱۸'۴۱۰'۰۰۰	هزینه‌های توزیع و فروش	۲۰'۹۰۰'۰۰۰
درآمدهای غیر عملیاتی	۴'۷۲۰'۰۰۰	هزینه‌های غیر عملیاتی	۳'۸۶۰'۰۰۰
هزینه‌های مالی	۴۴۰'۰۰۰	درآمد اجاره	۵'۳۰۰'۰۰۰
سایر هزینه‌های عملیاتی	۴'۸۵۰'۰۰۰	سایر درآمدهای عملیاتی	۳'۱۴۰'۰۰۰

مطلوب است:

تنظیم گزارش سود (زیان) در سال ۱۳۹۶.

## مالیات بر درآمد

دولت‌ها برای تحقق اهداف مالی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی قوانین مالیاتی تدوین می‌کنند. اگر این قوانین به‌طور صحیح اجرا گردد، از یک طرف می‌تواند موجب عدالت اقتصادی در جامعه شده و از طرف دیگر باعث افزایش سطح اشتغال می‌گردد. نظام مالیاتی کارآمد، نظامی است که دارای بیشترین آثار اقتصادی و اجتماعی مطلوب باشد. به‌طور کلی مالیات وجهی است که مردم یک کشور برای حمایت خود به دولت می‌پردازند. دولت برای رسیدن به اهداف فوق، بخشی از درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی را تحت عنوان «مالیات بر درآمد» دریافت می‌کند. بنابراین اشخاص باید درصدی از درآمدهای خود را پس از کسر هزینه‌ها به‌عنوان مالیات بر درآمد به دولت پرداخت نمایند.

xxx

سود خالص قبل از مالیات

(xx)

مالیات بر درآمد

xxx

سود خالص



## سود خالص

سود خالص که به عنوان نتیجه نهایی گزارش سود و زیان شناخته می شود حاصل کسر کلیه هزینه های مؤسسه از درآمدهای آن پس از کسر مالیات بر درآمد است. این مبلغ می تواند به عنوان معیار سنجش عملکرد مؤسسه در یک دوره مالی باشد.

## کار عملی ۹

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه خدماتی - بازرگانی «شاهرود» در پایان سال مالی ۱۳۹۶ استخراج شده است.

نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)
درآمدهای عملیاتی	۴۳'۰۰۰'۰۰۰	سایر درآمدهای عملیاتی	۲'۱۰۰'۰۰۰
هزینه های فروش، عمومی و اداری	۴,۳۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	۳۱'۲۰۰'۰۰۰
درآمدهای غیر عملیاتی	۳'۲۰۰'۰۰۰	هزینه های غیر عملیاتی	۲'۶۰۰'۰۰۰
هزینه های مالی	۷۰۰'۰۰۰	مالیات بر درآمد	۲'۳۷۵'۰۰۰

مطلوب است:

تنظیم گزارش سود و زیان برای سال ۱۳۹۶ به صورت طبقه بندی شده.

## کار عملی ۱۰

فعالیت های مالی مؤسسه تجاری «چابهار» در ارتباط با فروش و تعمیرات موتورسیکلت است. مانده های زیر از دفاتر این مؤسسه در پایان سال ۱۳۹۵ استخراج شده است:

الف) درآمدهای عملیاتی:

- فروش موتورسیکلت ۱۹۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- تعمیرات موتورسیکلت ۴۱'۵۰۰'۰۰۰ ریال
- برگشت از فروش و تخفیفات ۶'۱۴۰'۰۰۰ ریال
- تخفیفات نقدی فروش ۸۹۰'۰۰۰ ریال.

ب) سایر درآمدهای عملیاتی:

- درآمد اجاره ۲۱'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- اضافی انبار ۶'۲۰۰'۰۰۰ ریال



**ج) درآمدهای غیر عملیاتی:**

- سود سپرده بانکی ۱۲'۵۵۰'۶۰۰ ریال
- سود حاصل از فروش تجهیزات ۳'۹۰۰'۰۰۰ ریال
- سود حاصل از معاوضه اثاثه فروشگاه ۲۴۰'۰۰۰ ریال

**د) بهای تمام شده کالای فروش رفته و خدمات ارائه شده:**

- خرید موتورسیکلت ۱۲۴'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه حمل کالای خریداری شده ۲'۳۰۰'۰۰۰ ریال
- تخفیفات نقدی خرید ۳۵۰'۰۰۰ ریال
- برگشت از خرید و تخفیفات ۳'۴۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه تخلیه موتورسیکلت ۲۵۰'۰۰۰ ریال
- هزینه حقوق تعمیرکاران ۴'۱۸۰'۰۰۰ ریال
- هزینه آب و برق بخش تعمیرگاه ۴۱۰'۰۰۰ ریال
- هزینه استهلاک تجهیزات تعمیرگاه ۴۶۰'۰۰۰ ریال
- موجودی کالای ابتدای دوره ۵۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال
- موجودی کالای پایان دوره ۶۱'۰۰۰'۰۰۰ ریال.

**ه) هزینه‌های فروش، عمومی و اداری:**

- هزینه حمل کالای فروش رفته ۲۹۰'۰۰۰ ریال
- هزینه آگهی ۴۳۰'۰۰۰ ریال
- هزینه ملزومات اداری ۳۶۰'۰۰۰ ریال
- هزینه پذیرایی بخش اداری ۱۷۵'۰۰۰ ریال
- هزینه بیمه ساختمان اداری ۹۳۰'۰۰۰ ریال
- هزینه حقوق حسابدار ۱'۳۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه استهلاک اثاثه فروشگاه ۴۳۵'۰۰۰ ریال
- هزینه حقوق فروشندگان ۱'۰۰۰'۰۰۰ ریال

**و) سایر هزینه‌های عملیاتی:**

- هزینه کاهش ارزش موجودی کالا ۶۲۵'۰۰۰ ریال
- کسری صندوق ۱۶۳'۰۰۰ ریال

**ز) هزینه‌های غیر عملیاتی:**

- زیان معاوضه اثاثه فروشگاه ۱۶۴'۰۰۰ ریال
- هزینه‌های مالی ۲۸۰'۰۰۰ ریال

**ح) مالیات بر درآمد:**

- مالیات عملکرد سال جاری ۲۵'۶۵۲'۰۰۰ ریال

**مطلوب است:** تنظیم گزارش سود و زیان و محاسبه سود خالص در سال ۱۳۹۵ به صورت طبقه بندی شده.

ردیف	شاخص های مورد ارزشیابی	خودارزیابی هنرجو		نظر هنرآموز	
		موفق	ناموفق	موفق	ناموفق
۱	حضور به موقع در کلاس درس و کارگاه آموزشی و رعایت نظم و انضباط				
۲	همراه داشتن وسایل آموزشی شخصی (کتاب، دفتر، ماشین حساب و...)				
۳	شرکت فعال در بحث های گروهی و مسئولیت پذیری و درستکاری				
۴	پاسخ صحیح به سؤالات مطرح شده در کلاس و استدلال آن				
۵	ارائه نتیجه گیری صحیح و مستندسازی				
۶	تعریف هزینه های مالی				
۷	شناسایی هزینه ها و درآمدهای غیر عملیاتی				
۸	تعریف خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی				
۹	تعریف مالیات بر درآمد				
۱۰	تعریف سود (زیان) خالص و محاسبه آن				

## سود (زیان) انباشته

برخی از واحدهای تجاری به دلایلی از قبیل محدودیت‌های قانونی، توسعه مؤسسه در سال‌های آتی و یا جبران زیان‌های احتمالی، بخشی از سود خالص دوره جاری را بین صاحبان سرمایه تقسیم نمی‌کنند و سود خالص را پس از احتساب موارد قانونی و احتمالی، به حساب سود و زیان انباشته که یک حساب ترازنامه‌ای است، منتقل می‌کنند.

اگر نتیجه فعالیت‌های مالی مؤسسه منجر به زیان خالص شود، این مبلغ به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌گردد. حساب سود و زیان در بخش حقوق صاحبان سرمایه ارائه می‌گردد.

بخش عمده‌ای از تغییرات سرمایه در صورت سود (زیان) انباشته و بلافاصله در ذیل صورت سود و زیان نمایش داده می‌شود. گزارش گردش حساب سود (زیان) انباشته به شکل زیر است:

گردش حساب سود (زیان) انباشته	
xxx	سود انباشته ابتدای دوره
xxx	تعدیلات سنواتی
xxx	سود انباشته ابتدای سال - تعدیل شده
xxx	سود خالص سال جاری
xxx	سود قابل تخصیص
(xxx)	تخصیص سود
xxx	سود انباشته پایان سال

مثال

گردش حساب سود (زیان) انباشته	
۶'۴۰۰'۰۰۰	سود انباشته ابتدای دوره
(۷۵۰'۰۰۰)	تعدیلات سنواتی
۵'۶۵۰'۰۰۰	سود انباشته ابتدای سال - تعدیل شده
۳۵'۴۰۰'۰۰۰	سود خالص
۴۱'۰۵۰'۰۰۰	سود قابل تخصیص
(۳۰'۰۰۰'۰۰۰)	تخصیص سود
۱۱'۰۵۰'۰۰۰	سود انباشته پایان سال

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه آموزشی ایرانشهر در پایان سال ۱۳۹۶ استخراج شده است:

- سود انباشته ابتدای دوره ۶'۴۰۰'۰۰۰ ریال
- تعدیلات سنواتی ۷۵۰'۰۰۰ ریال (بدهکار)
- سود خالص ۳۵'۴۰۰'۰۰۰ ریال
- سود تخصیص یافته معادل ۳۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال.

**مطلوب است:**

تنظیم گزارش حساب سود (زیان) انباشته.

## تعدیلات سنواتی

قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های اطلاعات مالی است. حسابداران با ارائه صورت‌های مالی سال جاری و سال قبل به صورت مقایسه‌ای، به اشخاص ذی‌نفع برای قضاوت و تصمیم‌گیری بهتر کمک می‌کنند. حسابداران موظف‌اند برای حفظ این ویژگی و ارائه اطلاعات مالی و رویدادهای مشابه، از روش یکسان براساس «ثبات رویه»، استفاده نمایند. به‌عنوان مثال: یک واحد تجاری برای ارزیابی موجودی کالاهای خود از بین روش‌های موجود، همه ساله از روش اولین صادره از اولین وارده برای ارزیابی موجودی کالاهای خود استفاده می‌کند. گاهی اوقات تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی به دلیل تغییر در قوانین و استانداردهای حسابداری و یا با توجه به پیشرفت‌هایی در علوم، روش‌های جدید را جایگزین روش‌های قبلی نموده و از این طریق صورت‌های مالی مطلوب‌تری ارائه می‌نمایند. به‌طور کلی این تغییرات شامل موارد زیر است:



## برآوردهای حسابداری

برخی از اقلام صورت‌های مالی با دقت قابل اندازه‌گیری نیستند و باید آنها را برآورد نمود. مانند: تعیین عمر مفید دارایی‌های استهلاک‌پذیر

### رویه‌های حسابداری

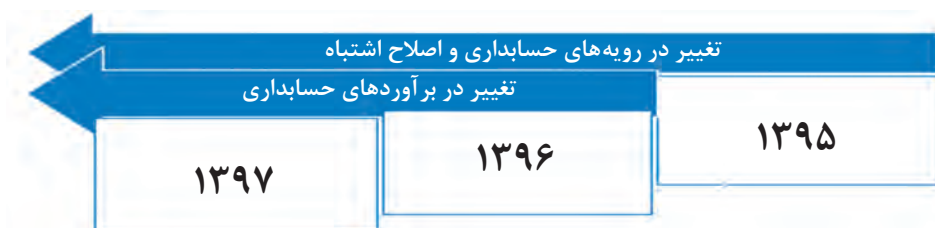
رویه‌های حسابداری عبارت است از اصول، مبانی، میثاق‌ها، قواعد و روش‌های مشخصی که توسط واحد تجاری در تهیه و تنظیم صورت‌های مالی به کار گرفته می‌شود. مانند: روش ارزیابی موجودی کالا  
میزان تأثیرگذاری تغییر در برآوردها، رویه‌های حسابداری و کشف اشتباهات حسابداری بر صورت‌های مالی

اگر مؤسسه در یک دوره مالی، تغییری در برآوردها ایجاد کند، این تغییر در صورت با اهمیت بودن، بر صورت‌های مالی دوره تغییر و دوره‌های آتی اثر می‌گذارد و **صورت‌های مالی دوره‌های قبل نیازی به ارائه مجدد ندارند.**

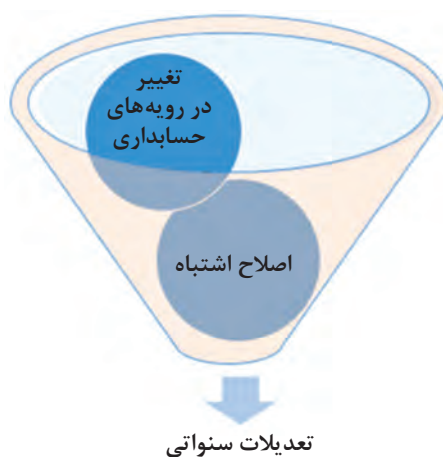


اگر در رویه‌های حسابداری تغییری صورت گیرد، منجر به اقدامات روبه‌رو می‌گردد:

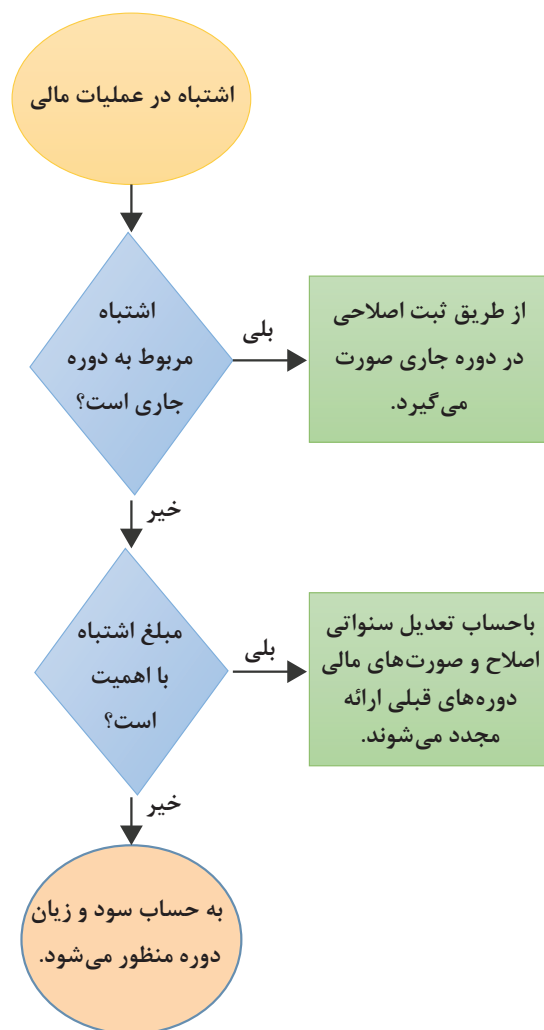
برای مثال چنانچه مؤسسه‌ای در ابتدای سال ۱۳۹۵ تأسیس شده باشد و در سال ۱۳۹۶ تغییراتی در زمینه برآوردها و رویه‌های حسابداری صورت داده باشد، دامنه اعمال این تغییرات از لحاظ زمانی به صورت زیر است:



تعدیلات سنواتی شامل تأثیرات مالی با اهمیت است، که موجب تعدیل مانده ابتدای دوره سود انباشته و تجدیدنظر ارقام مقایسه‌ای صورت‌های مالی یک مؤسسه می‌شود. تعدیلات سنواتی شامل موارد زیر است:



تغییر در رویه‌های حسابداری: طبق استانداردهای حسابداری، تغییر در رویه حسابداری در صورتی امکان‌پذیر است که آن تغییر طبق یک استاندارد حسابداری، الزامی باشد و این تغییر به ارائه اطلاعات مطلوب‌تر منجر شود.



اصلاح اشتباه: امکان دارد حسابدار مؤسسه‌ای در زمان انجام فعالیت‌های مالی طی چرخه حسابداری دچار اشتباه شود. این اشتباهات می‌تواند در ارتباط با شناخت، اندازه‌گیری، ارائه یا افشای عناصر صورت‌های مالی، ایجاد گردد. نحوه برخورد با اشتباهات به صورت روبه‌رو است:

برخی اشتباهات حسابداری به‌گونه‌ای است که در دوره‌های آتی خودبه‌خود خنثی می‌شود. مانند: اشتباه در ارزیابی موجودی کالای پایان سال ۱۳۹۶ بیشتر از واقع، که این اشتباه در سال مالی بعد خنثی می‌شود. ولی سود خالص سال ۱۳۹۶ بیشتر از واقع و سود خالص سال ۱۳۹۷ کمتر از واقع گزارش می‌شود و این اشتباهات نیازی به تعدیل سنواتی ندارد.

نکته



اشتباهات دوره‌های گذشته ناشی از موارد روبه‌رو است:

### اشتباهات ریاضی

معمولاً اشتباهات ریاضی به دلیل بی‌دقتی حسابداران صورت می‌گیرد و این موارد از زمانی که حسابداران برای ثبت رویدادهای مالی خود به استفاده از نرم‌افزارهای مالی روی آورده‌اند، خیلی کمتر شده است و اکثر اشتباهات محاسباتی قبل از ثبت اسناد مالی در این نرم‌افزارها، کشف می‌شود. اگر حسابدار مؤسسه در زمان محاسبه برخی فرمول‌های ریاضی دچار اشتباه با اهمیت شود، اثر این اشتباه باید از طریق تعدیل سنواتی، مانده سود انباشته اول دوره اصلاح شود و ارقام صورت‌های مالی سال‌های قبل در صورت عملی بودن، ارائه مجدد گردند.

مثال

در ابتدای سال ۱۳۹۴ مؤسسه بیرجند ساختمانی به ارزش ۴٬۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید این دارایی ۱۵ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد شده است. حسابدار مؤسسه در طی سال ۱۳۹۶ متوجه می‌شود که هزینه استهلاک این دارایی را هر سال ۳۰٬۰۰۰٬۰۰۰ ریال ثبت کرده است. **مطلوب است: ثبت تعدیلات سنواتی در سال ۱۳۹۶.**

$$\frac{۴٬۵۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰}{۱۵} = ۳۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰$$

- هزینه استهلاک صحیح در هریک از سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵

$$۳۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times ۲ = ۶۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰$$

- مانده صحیح حساب استهلاک انباشته تا ابتدای سال ۱۳۹۶

$$۳۰٬۰۰۰٬۰۰۰ \times ۲ = ۶۰٬۰۰۰٬۰۰۰$$

- مانده استهلاک انباشته ابتدای سال ۱۳۹۶ طبق دفاتر مؤسسه

$$۶۰۰٬۰۰۰٬۰۰۰ - ۶۰٬۰۰۰٬۰۰۰ = ۵۴۰٬۰۰۰٬۰۰۰$$

- تفاضل مبلغ صحیح از دفاتر مؤسسه برای اصلاح حساب سود (زیان) انباشته

ثبت اصلاح این اشتباه در پایان سال ۱۳۹۶ به شرح زیر است:

شماره سند: تاریخ سند: ۱۳۹۶ / ۱۲ / ۲۹		مؤسسه بیرجند سند حسابداری		شماره صفحه دفتر روزنامه: تعداد ضامائم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		سود و زیان انباشته - تعدیل سنواتی		۵۴۰'۰۰۰'۰۰۰	
		استهلاک انباشته			۵۴۰'۰۰۰'۰۰۰
جمع: پانصد و چهل میلیون ریال					
شرح سند: اصلاح اشتباه شناسایی استهلاک سنوات قبل					
تنظیم کننده:		تأیید کننده:		تصویب کننده:	

## کار عملی ۱۱

مانده سود انباشته مؤسسه کرج در ابتدای سال ۱۳۹۶ معادل ۶'۹۵۰'۰۰۰ ریال است. سود خالص و سود تخصیص یافته در سال ۱۳۹۶ به ترتیب ۳'۱۵۰'۰۰۰ ریال و ۳'۰۰۰'۰۰۰ ریال می‌باشد. این مؤسسه در پایان خردادماه ۱۳۹۴ تجهیزاتی با بهای تمام شده ۱۶'۰۰۰'۰۰۰ ریال خریداری نمود و در سال ۱۳۹۶ متوجه شد که استهلاک آن را هنوز محاسبه نکرده است. اگر این دارایی فاقد ارزش اسقاط باشد و عمر مفید آن ۵ سال برآورد گردد.

### مطلوب است:

ثبت اصلاح این اشتباه در سال ۱۳۹۶ و تنظیم گردش حساب سود (زیان) انباشته برای سال ۱۳۹۶.



ردیف	شاخص های مورد ارزشیابی	خودارزیابی هنرجو		نظر هنرآموز	
		موفق	ناموفق	موفق	ناموفق
۱	حضور به موقع در کلاس درس و کارگاه آموزشی و رعایت نظم و انضباط				
۲	همراه داشتن وسایل آموزشی شخصی (کتاب، دفتر، ماشین حساب و...)				
۳	شرکت فعال در بحث های گروهی و مسئولیت پذیری و درستکاری				
۴	پاسخ صحیح به سؤالات مطرح شده در کلاس و استدلال آن				
۵	ارائه نتیجه گیری صحیح و مستندسازی				
۶	تعریف سود (زیان) انباشته اول دوره				
۷	تعریف تعدیلات سنواتی				
۸	تعریف سود قابل تخصیص				
۹	تعریف سود انباشته تعدیل شده				
۱۰	توانایی محاسبه سود قابل تخصیص پس از محاسبه تعدیلات سنواتی				

## مسئله پایان فصل

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه «خلیج فارس» در سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۴ استخراج شده است.

شرح	۱۳۹۵ (ریال)	۱۳۹۴ (ریال)
درآمدهای عملیاتی	۴۲'۸۰۰'۰۰۰	۳۹'۶۰۰'۰۰۰
سایر اقلام عملیاتی	۹۳۰'۰۰۰	(۴۶۰'۰۰۰)
هزینه‌های فروش، عمومی و اداری	۴'۱۲۰'۰۰۰	۳'۹۴۰'۰۰۰
سود انباشته ابتدای دوره	۱۲'۶۶۰'۰۰۰	۸'۷۱۰'۰۰۰
سایر درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی	(۱'۳۸۰'۰۰۰)	۹۴۰'۰۰۰
نرخ مالیات بر درآمد	%۲۵	%۲۵
بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی	۳۰'۴۰۰'۰۰۰	۲۸'۶۴۰'۰۰۰
هزینه‌های مالی	۱۴۰'۰۰۰	۱۶۵'۰۰۰
تخصیص سود از سود قابل تخصیص	%۶۰	%۷۵

### مطلوب است:

تنظیم صورت سود و زیان و گزارش سود (زیان) انباشته برای سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۴ به صورت مقایسه‌ای «اعداد بر مبنای هزار ریال درج شود»

## شایستگی غیر فنی

در سوره اسراء آمده است «و بگو بارالها مرا از دروازه صدق و شرافت به هر کار داخل گردان و به قدم صدق و راستی از هر کار بیرون آور و از جانب خویش مرا بصیرت و حجتی روشن عطا فرما».

در دنیای پویا و پرمخاطره امروزی برای اینکه یک مؤسسه بتواند بقای خویش را تحکیم بخشد، باید مدیران و کارکنان خود را به رعایت اصول اخلاقی ملزم کند. اخلاق امری فطری و ذاتی برای انسان است.

درستکاری میوه درخت ایمان است و پیامبر اسلام ﷺ هدف از رسالت خود را به کمال رساندن مکارم اخلاقی معرفی کرده است. قضاوت افراد در مورد درستی یا نادرستی کارها، کمیت و کیفیت عملکرد آنها و به تبع آن، عملکرد مؤسسه را تحت تأثیر قرار می دهد.

حسابداران با در نظر گرفتن وجدان کاری، باید نسبت به وظایف و رفتار شغلی خود مخصوصاً تنظیم صورت های مالی به بهترین شکل و بدون وجود عامل کنترل خارجی، حساس باشند.



## 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 غیر عملیاتی)
- ۵ تنظیم صورت سود و زیان براساس قواعد و به صورت طبقه‌بندی شده
- ۶ محاسبه سود خالص مؤسسه قبل از کسر مالیات (صورت سود و زیان)
- ۷ کنترل محاسبات مربوط به مالیات عملکرد مؤسسه
- ۸ محاسبه سود خالص پس از کسر مالیات
- ۹ محاسبه سود و زیان انباشته پایان دوره با توجه به تعدیلات سنواتی

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

شاخص‌ها:

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

شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

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

معیار شایستگی:

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

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