



پودمان ۲

تهیه و تنظیم صورت سود و زیان



گروه‌های زیادی از اطلاعات مالی استفاده می‌کنند و آنها به معیاری نیاز دارند که در مورد میزان ارتباط خود با مؤسسه تصمیم‌گیری نمایند و عقیده دارند که یکی از وظایف حسابدار، تنظیم صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی است. در این فصل به نحوه تنظیم صورت سود و زیان به‌عنوان ابزاری برای سنجش میزان موفقیت مؤسسه در استفاده از امکانات و منابع مالی تحت تملک خود می‌پردازیم.

تو غافل در اندیشه سود مال که سرمایه عمر شد پایمال

«سعدی»

مقدمه

- آیا می‌دانید نتیجه عملکرد مالی مؤسسه چگونه محاسبه می‌شود؟
- تفاوت درآمدهای عملیاتی و غیرعملیاتی براساس چه شرایطی تعیین می‌گردد؟
- هزینه‌های یک مؤسسه برای درج در صورت سود و زیان چگونه طبقه‌بندی می‌شوند؟
- برای تنظیم صورت سود و زیان در یک مؤسسه چه مراحل را باید انجام گیرد؟
- مراحل تقسیم سود و زیان در یک مؤسسه چگونه انجام می‌شود؟

استاندارد عملکرد

تهیه صورت سود و زیان براساس استانداردهای حسابداری و ارائه صورت سود و زیان نمونه



۱ در چرخه حسابداری بعد از تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده،.....تنظیم می‌شود.

۲ تهیه صورت‌های مالی با توجه به کدام یک از وظایف حسابداران صورت می‌گیرد؟

گزارش‌هایی که توسط دایره حسابداری تنظیم می‌گردد، مدیران را به اداره کارآمد و اثربخش واحد اقتصادی قادر می‌سازد و تهیه گزارش‌های مالی عمدتاً براساس نیازهای اطلاعاتی اشخاص ذی‌نفع است. هدف اصلی تنظیم این گزارش‌ها، بیان وضعیت مالی و نتایج عملکرد واحد تجاری و همچنین میزان کارآمدی و اثربخشی واحد اقتصادی در طی دوره مالی است. بنابراین **تهیه و تنظیم صورت‌های مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری است و نتیجه عملیات مالی واحد تجاری به شکل صورت‌های مالی ارائه می‌گردد.**

صورت‌های مالی اساسی شامل موارد زیر است:

۱ صورت سود و زیان

۲ صورت سود و زیان جامع

۳ ترازنامه

۴ صورت جریان وجوه نقد

در کتاب حاضر تهیه صورت‌های مالی صورت سود و زیان و ترازنامه تشریح شده است و هنرجویان با دو صورت مالی دیگر در مقاطع بالاتر آشنا خواهند شد.

هدف‌های تنظیم گزارش‌های مالی عبارت است از:

۱ فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد و توان اقتصادی مؤسسه

۲ ارائه اطلاعات مکمل برای درک بهتر اطلاعات مالی ارائه شده و پیش‌بینی وضعیت آتی مؤسسه

۳ ارزیابی نحوه ایفای مسئولیت اداره مؤسسه و انجام تکالیف قانونی توسط مدیران

طبقه بندی گزارش‌های حسابداری

الف) درون سازمانی

گزارش‌های درون سازمانی به‌طور مستمر و در فواصل زمانی کوتاه و در برخی موارد به‌صورت روزانه تنظیم می‌گردد. هدف از تنظیم این گزارش‌ها، رفع نیازهای اطلاعاتی مدیران داخلی واحد اقتصادی در برنامه‌ریزی و کنترل است. مانند گزارش ساعات کارکرد کارکنان، گزارش مصرف مواد، گزارش تولید و ...

ب) برون‌سازمانی

گزارش‌های برون‌سازمانی معمولاً در پایان سال مالی تنظیم می‌گردد و عمدتاً این گزارش‌ها مورد استفاده اشخاص حقیقی و حقوقی خارج واحد اقتصادی قرار می‌گیرد. مانند: گزارش سود و زیان، ترازنامه، تقسیم سود و...

فعالیت

چهار مورد از اشخاص حقیقی و حقوقی که می‌توانند از گزارش سود و زیان استفاده کنند را نام ببرید.

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان گزارشی است که نتیجه فعالیت‌های مالی واحد اقتصادی را طی یک دوره زمانی معین نشان می‌دهد. این گزارش که خلاصه‌ای از درآمدها و هزینه‌هاست، یکی از ابزارهای اصلی انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی، است.

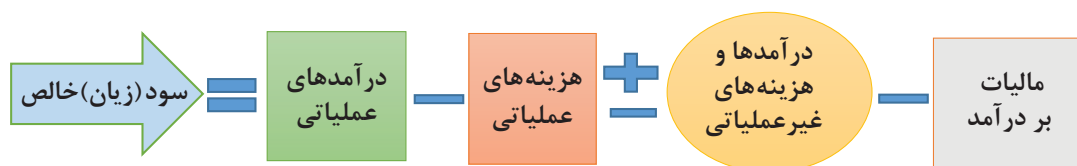
مسئولیت صورت سود و زیان

مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با مدیریت یا هیئت مدیره واحد تجاری است.

شکل صورت سود و زیان

در استانداردهای حسابداری، اطلاعاتی در مورد نحوه ارائه صورت‌های مالی مطرح شده است. صورت سود و زیان باید به‌گونه‌ای تنظیم گردد که درآمدها و هزینه‌های یک واحد تجاری را به نحو مناسب نشان دهد.

صورت حساب سود و زیان در یک نگاه کلی به شکل زیر است:



نمونه‌ای از صورت سود و زیان (ارائه شده توسط سازمان حسابرسی) به شرح جدول صفحه بعد است:

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

در این کتاب از برخی مباحث صورت سود و زیان از جمله «سود و زیان ناشی از عملیات متوقف شده» و «اقلام استثنایی» صرف نظر شده است.

کار عملی ۱

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه «شیراز» استخراج شده است:
 درآمدهای عملیاتی ۹۳۰۰۰۰۰۰ ریال، درآمدهای غیرعملیاتی ۲۱۵۰۰۰۰۰ ریال، هزینه‌های غیرعملیاتی ۳۲۰۰۰۰۰ ریال، هزینه‌های عملیاتی ۵۰۳۰۰۰۰۰ ریال و مالیات بر درآمد ۱۵۲۵۰۰۰۰ ریال.
مطلوب است: محاسبه سود (زیان) خالص.

صورت سود و زیان دارای بخش‌های مختلفی است که هر یک از اجزای آن باید به وضوح مشخص گردد. این بخش‌ها شامل عنوان، درآمدها، هزینه‌ها، مالیات بر درآمد و سود (زیان) خالص است.
 اطلاعات زیر باید در بخش عنوان به‌طور دقیق ارائه گردد:
 الف) نام واحد گزارشگر و شکل حقوقی آن
 ب) نام صورت مالی (صورت سود و زیان)
 ج) تاریخ و دوره زمانی گزارشگری
 د) واحد پول گزارشگری
 ه) سطح گرد کردن (رند کردن) مبالغ مندرج در صورت‌های مالی.

- ۱ با توجه به اینکه صورت سود و زیان نتیجه فعالیت‌های یک مؤسسه برای یک دوره مالی است، بنابراین عبارت «برای دوره مالی منتهی به...» به عنوان تاریخ گزارش نوشته می‌شود.
- ۲ ارقام صورت‌های مالی را می‌توان به صورت «هزار ریال» یا «میلیون ریال» تنظیم کرد. این عمل، قابلیت درک صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد.
- ۳ اقلام صورت‌های مالی الزاماً به صورت مقایسه‌ای برای دو دوره مالی متوالی ارائه می‌گردد.

- ۱ آیا حسابدار می‌تواند صورت سود و زیان مؤسسه را برحسب «هزار ریال» و ترازنامه را برحسب «ریال» ارائه نماید؟ دلیل آن را بیان کنید.
- ۲ در یک مؤسسه که صورت‌های مالی خود را برحسب هزار ریال تنظیم کرده است، آیا حسابدار مؤسسه می‌تواند دفاتر خود را نیز بر این مبنا ثبت کند؟ دلیل آن را بیان کنید.

در ادامه این فصل با سایر بخش‌های صورت سود و زیان به‌طور مفصل آشنا می‌شویم.

درآمدها و هزینه‌ها

صدور فاکتور بابت تعمیر، تعویض فیلتر و بالانس کردن چرخ‌ها در تعمیرگاه خودرو، به چه عنوانی در حساب‌های یک تعمیرگاه ثبت می‌شود؟

فعالیت‌های عادی مرتبط با درآمدها و هزینه‌های یک واحد اقتصادی، به فعالیت‌هایی گفته می‌شود که به صورت معمولی، مکرر یا منظم صورت می‌گیرد و انتظار وقوع آنها در طی یک دوره مالی وجود خواهد داشت.

درآمد

درآمد یکی از عوامل استمرار بقا و گسترش یک واحد اقتصادی است. معمولاً واحدهای اقتصادی برای هر کدام از منابع درآمد خود یک حساب جداگانه، افتتاح می‌کنند.

تعریف درآمد

درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به‌جز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می‌شود. مانند: فروش، حق الزحمه، سود سپرده‌های بانکی، درآمد حق‌الامتیاز، قراردادهای بیمه، قراردادهای اجاره و ...

جدول زیر را تکمیل نمایید.

ردیف	شرح رویداد	درآمد شناسایی می‌شود	درآمد شناسایی نمی‌شود
۱	دریافت نقدی بابت فروش سیب درختی در میوه‌فروشی	✓	
۲	دریافت وجه مالیات بر ارزش افزوده مربوط به فروش کالا		
۳	آورده نقدی صاحب مؤسسه در طی دوره مالی		
۴	ارسال صورت حساب جابه‌جایی مسافر توسط آژانس مسافرتی		
۵	دریافت بابت فروش کالا که قرار شد یک ماه دیگر اجناس تحویل گردد.		
۶	دریافت مطالبات حاصل از فروش کالا در فروشگاه لوازم خانگی		
۷	مبادله کالا با کالای دیگر که از لحاظ ماهیت و ارزش، مشابه هستند.		
۸		✓
۹	✓	

درآمدهای یک واحد اقتصادی با توجه به نوع فعالیت آن به دو دسته زیر قابل تقسیم است:

الف) درآمدهای عملیاتی

ب) درآمدهای غیرعملیاتی

درآمدهای عملیاتی



درآمدهای عملیاتی:

مجموعه درآمدهایی هستند که از فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری حاصل می‌گردند و مؤسسه برای دستیابی به این نوع درآمدها ایجاد شده است. با توجه به انواع فعالیت‌های موجود، بخشی از درآمدهای عملیاتی به شکل روبه‌رو است.

اندازه‌گیری درآمد عملیاتی: درآمد عملیاتی معمولاً براساس توافق طرفین معامله تعیین می‌شود. این درآمد به ارزش منصفانه ما به‌ازای دریافتی یا دریافتنی پس از کسر تخفیفات تجاری و توافقی، اندازه‌گیری و ثبت می‌شود.

- ۱ فروشگاه فارس اجناسی به ارزش ۵'۰۰۰'۰۰۰ ریال به آقای احمدی فروخت. این فروشگاه به مشتریانی که بیش از ۴'۰۰۰'۰۰۰ ریال کالا خریداری نمایند، معادل ۶ درصد تخفیف اعطا می‌کند. درآمد عملیاتی این فروشگاه چه مبلغی در دفاتر ثبت می‌شود؟
- ۲ صدور فاکتور فروش کالا توسط بازرگانی کرمان به ارزش ۴'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰ ریال که معادل ۳۰٪ وجه آن را دریافت نموده است. خریدار به دلیل نداشتن انبار، از بازرگانی کرمان درخواست می‌کند که کالای مورد معامله را دو ماه دیگر تحویل دهد. آیا بازرگانی کرمان، می‌تواند درآمد در دفاتر خود شناسایی کند؟ مبلغ آن را تعیین کنید.

درآمدهای غیر عملیاتی:

درآمدی است که ارتباط با فعالیت‌های اصلی مؤسسه ندارد و به‌عنوان درآمد فرعی شناخته می‌شود. برای تشخیص درآمدهای غیر عملیاتی از عملیاتی باید حوزه فعالیت اصلی مؤسسه را ملاک قرار داد.

- ۱ در جدول زیر درآمدهای عملیاتی و غیر عملیاتی را مشخص نمایید.

ردیف	شرح رویداد	درآمد عملیاتی	درآمد غیر عملیاتی
۱	فروش تلویزیون در فروشگاه لوازم خانگی	✓	
۲	کسب سود از فروش ائانه اداری در فروشگاه لوازم بهداشتی		
۳	دریافت سود سپرده‌های بانکی در مؤسسه تولیدی فرش		
۴	درآمد حاصل از فروش ضایعات در یک مؤسسه تولیدی		
۵	دریافت کمیسیون اجاره مسکن در بنگاه معاملات مسکن		

- ۲ فروشگاه لوازم خانگی مشهد برچسب قیمت یک دستگاه تلویزیون خود را ۴۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال اعلام نموده است. این جنس را به یکی از مشتریان خود با دریافت چک ۴ ماهه به ارزش ۴۹'۲۰۰'۰۰۰ ریال به فروش رساند. مقدار درآمد عملیاتی و غیر عملیاتی رویداد فوق را محاسبه نمایید.

درآمد عملیاتی با توجه به نوع فعالیت‌های یک واحد تجاری:

۱ فروش کالا

فروش کالا در پاسخ به سفارش رسیده از طرف خریدار صورت می‌گیرد و شامل مجموعه فعالیت‌هایی است که منجر به تحویل کالا به مشتری می‌گردد. **فروش کالا مهم‌ترین عامل کسب درآمد در مؤسسات بازرگانی است.**

ملاک ثبت درآمد در زمان فروش کالا:

درآمد عملیاتی حاصل از فروش کالا زمانی شناسایی می‌شود که واحد تجاری خطرات و مزایای عمده مالکیت کالای مورد معامله را به خریدار منتقل کرده باشد و بتواند مبلغ درآمد عملیاتی و مخارج مرتبط با بهای تمام شده کالای فروش رفته را به گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری نماید.

فعالیت

۱) بازرگانی سمنان کالای خود را براساس قرارداد به فروش می‌رساند. اگر مخارج نصب به‌عهده فروشنده بوده و بخش عمده‌ای از قرارداد، مربوط به این مخارج باشد، آیا فروشگاه سمنان می‌تواند در زمان تحویل کالا، حساب فروش کالا را در دفاتر خود ثبت نماید؟ بحث کنید.

۲) مؤسسه خراسان کالایی برای مؤسسه اصفهان ارسال نموده تا کالا توسط مؤسسه اصفهان به فروش برسد. آیا مؤسسه خراسان می‌تواند در زمان ارسال کالا، درآمد را شناسایی نماید؟ دلیل آن را بیان کنید.

نکته

چنانچه فروش کالا به شرط نصب باشد، درآمد فروش پس از نصب کالا شناسایی می‌شود.

محاسبه فروش خالص

در طی دوره مالی، عواملی وجود دارند که حساب فروش کالا را تحت تأثیر خود قرار می‌دهند، برخی از این عوامل در محاسبه فروش خالص تأثیر داشته و برخی دیگر هیچ تأثیری در محاسبه فروش خالص ندارند.

فعالیت

ارتباط رویدادهای زیر در محاسبه فروش خالص را مشخص کنید.

ردیف	شرح رویداد	ارتباط دارد	ارتباط ندارد
۱	برگشت کالای فروش رفته		
۲	مالیات بر ارزش افزوده		
۳	هزینه حمل کالای فروش رفته		
۴	تخفیف بابت معیوب بودن کالای فروخته شده		
۵	تخفیفات نقدی فروش کالا		

۲ درآمد خدمات

وجوهی را که مؤسسه‌های خدماتی در ازای ارائه خدمات به مشتریان خود دریافت می‌کنند و یا در آینده نزدیک دریافت خواهند کرد را درآمد خدمات می‌گویند. این خدمات در ارتباط با فعالیت اصلی این مؤسسه‌ها است. دریافت حق‌الزحمه (مزد کار) بابت تعمیر خودرو، خدمات آموزشی، بیمه و حمل‌ونقل نمونه‌هایی از درآمدهای خدماتی است.

فعالیت

در جدول زیر نوع فعالیت مؤسسه‌ها را مشخص نموده و یک فعالیت مرتبط با درآمدها بیان کنید.

ردیف	نام واحد تجاری	خدماتی	بازرگانی	تولیدی	درآمد عملیاتی	درآمد غیر عملیاتی
۱	شرکت تعاونی مصرف فرهنگیان		✓		فروش کالا	سود سپرده بانکی
۲	باشگاه سوارکاری					
۳	گالری نقاشی					
۴	دفتر برنامه‌نویسی رایانه‌ای					
۵	کارگاه گلیم‌بافی					
۶	پرورش ماهی‌های تزئینی					
۷	موزه آثار تاریخی					

تأثیر درآمد خدمات بر معادله حسابداری

درآمد خدمات (نقد یا نسیه) باعث افزایش دارایی‌ها و سرمایه یک مؤسسه می‌شود. با توجه به اینکه مبلغ درآمد خدمات برای واحد اقتصادی از اهمیت بالایی برخوردار است، بنابراین یک حساب به نام «درآمد خدمات» در دفتر کل اختصاص می‌یابد.

۲ استفاده دیگران از دارایی‌های مؤسسه

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. مانند:

الف) درآمد حق امتیاز

ب) سود تضمین شده

ج) سود سهام

شایستگی غیرفنی

در زمان رکود بازار، درآمدهای واحد اقتصادی کاهش می‌یابد و برخی مؤسسه‌ها برای کاهش هزینه‌های خود، اقدام به تعدیل نیرو کرده و برخی از کارمندان خود را اخراج می‌کنند. این کار باعث می‌شود امنیت شغلی برای کارکنان در برخی مؤسسه‌ها وجود نداشته باشد و در نتیجه فضای بی‌اعتمادی در میان نیروی انسانی واحدهای اقتصادی ایجاد شود. قبل از اخراج کارکنان می‌توان هزینه‌های مؤسسه را از طریق راه‌های زیر کاهش داد:

- ۱ افزایش مهارت کارکنان و چند مهارتی کردن آنها؛
- ۲ استفاده از یک دفتر کار کوچک‌تر و اجاره دادن فضای مازاد؛
- ۳ تبدیل تعدادی از کارکنان به پرسنل دورکار؛
- ۴ استفاده از کارآموز؛
- ۵ مدیریت انرژی‌ها و صرفه‌جویی در مصرف آنها.

هزینه

هزینه عبارت است از بهای اشیا یا خدماتی که برای اداره امور مؤسسه و کسب درآمد پرداخت، تعهد شده یا به مصرف می‌رسند. **هزینه باعث کاهش سرمایه می‌گردد.**

هزینه‌های مؤسسه به دو قسمت زیر قابل تقسیم است:

- ۱ هزینه‌های عملیاتی
- ۲ هزینه‌های غیرعملیاتی

هزینه‌های عملیاتی: هزینه‌های عملیاتی عبارت است از هزینه‌هایی که مرتبط با فعالیت‌های اصلی و مستمر واحد تجاری است.

هزینه‌های غیرعملیاتی: هزینه‌های غیرعملیاتی، مخارج غیرجاری هستند که با فعالیت‌های مستمر و جاری مؤسسه ارتباط ندارند.

در واقع کلیه هزینه‌هایی که به صورت مستقیم و دائم در ارائه خدمات، فروش کالا یا تولید نقش دارند، جزء هزینه‌های عملیاتی هستند و مابقی به عنوان هزینه‌های غیرعملیاتی محسوب می‌شوند.

کدام یک از رویدادهای زیر به عنوان هزینه تلقی می‌شود.

ردیف	شرح رویداد	هزینه شناسایی می‌شود	هزینه شناسایی نمی‌شود
۱	پرداخت حقوق به کارکنان مؤسسه	✓	
۲	پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در زمان خرید ائانه		
۳	پرداخت اجاره بهای یکساله ساختمان قبل از استفاده		
۴	پرداخت بابت تعمیرات اساسی ماشین‌آلات مؤسسه		
۵	پرداخت بابت کارمزد بهای دسته چک		
۶	پرداخت سهم بیمه کارکنان به سازمان تأمین اجتماعی		
۷	پرداخت مالیات بر عملکرد مؤسسه به اداره دارایی		
۸	ثبت استهلاك دارایی‌های ثابت مؤسسه		
۹	زیان حاصل از فروش دارایی‌های ثابت		
۱۰	کسری صندوق در صورتی که کسر و اضافه به عهده صندوق دار است		

طبقه‌بندی هزینه‌های عملیاتی

هزینه‌های عملیاتی بر مبنای کارکرد هزینه‌ها، به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:



بهای تمام شده کالای فروش رفته: مجموعه مخارج مرتبط با تحصیل یا تولید کالاهایی که یک واحد اقتصادی به فروش می‌رساند را بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌گویند.

بهای تمام شده خدمات ارائه شده: مجموعه مخارجی که مؤسسه‌های خدماتی در ارتباط مستقیم با درآمد عملیاتی خود متحمل می‌شوند.

هزینه‌های توزیع و فروش: هزینه‌هایی که مؤسسه در ارتباط با توزیع، فروش و تحویل کالا به مشتری، متحمل می‌شود.

هزینه‌های عمومی و اداری: هزینه‌هایی که مؤسسه در ارتباط با اداره امور خود و انجام فعالیت‌های اداری متحمل شده و ارتباط مستقیمی با کسب درآمد ندارند.

با توجه به تعاریف هزینه‌های عملیاتی، هزینه‌های زیر را تفکیک نمایید.

ردیف	نام هزینه	بهای تمام شده کالای فروش رفته	هزینه توزیع و فروش	هزینه عمومی و اداری
۱	هزینه حقوق پرسنل بخش حسابداری مالی			
۲	هزینه آگهی برای استخدام فروشنده			
۳	هزینه استهلاك ساختمان اداری			
۴	هزینه بیمه ساختمان انبار کالاها			
۵	هزینه بیمه حمل کالای خریداری شده			

سایر اقلام عملیاتی (سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی)

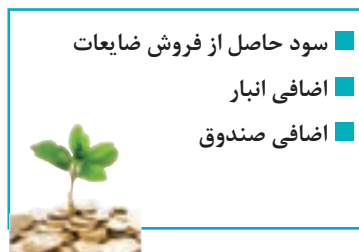
در مؤسسات، علاوه بر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی که ارتباط مستقیم با فعالیت‌های مؤسسه دارد و بخش عمده درآمد و هزینه‌های مؤسسه را شامل می‌شود، امکان دارد درآمدها و هزینه‌های عملیاتی دیگری نیز وجود داشته باشند که مؤسسه آنها را به عنوان «سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی» در صورت سود و زیان ارائه می‌نماید.

نمونه‌هایی از سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی عبارت است از:

سایر هزینه‌های عملیاتی



سایر درآمدهای عملیاتی



سود (زیان) ناخالص

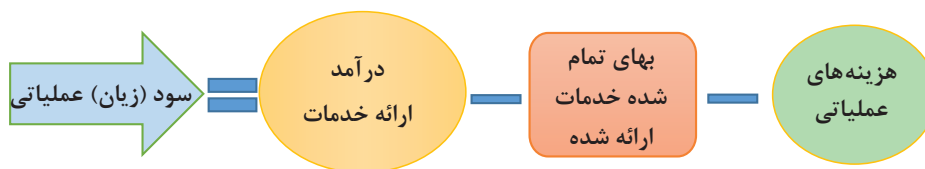
اختلاف درآمد فروش یا درآمد حاصل از ارائه خدمات با بهای تمام شده کالای فروش رفته یا خدمات ارائه شده را سود (زیان) ناخالص می‌گویند.

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 درآمد و شناخت انواع درآمدهای یک مؤسسه				
۷	تعریف هزینه و طبقه بندی آنها				
۸	تعریف بهای تمام شده کالای فروش رفته / خدمات ارائه شده				
۹	شناسایی سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی یک واحد تجاری				
۱۰	تعریف سود ناخالص				

مؤسسه		
صورت سود و زیان		
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲		
سال ۱۳۰۱	سال ۱۳۰۲	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

محاسبه سود(زیان) عملیاتی در مؤسسه‌های خدماتی:

ارائه خدمات از عمده‌ترین منبع کسب درآمد در مؤسسه‌های خدماتی است. برای محاسبه سود(زیان) عملیاتی در این مؤسسه‌ها، از رابطه زیر می‌توان استفاده نمود.



محاسبه سود(زیان) عملیاتی به صورت گزارشی در مؤسسه‌های خدماتی به صورت زیر است:

مؤسسه	
صورت سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۲۹/۱۲/۱۳۰۰	
ریال	
xxxxx	درآمد خدمات
(xxxx)	بهای تمام شده خدمات ارائه شده
xxx	سود ناخالص
	هزینه‌های عملیاتی:
xxxx	هزینه استهلاک ائانه
xxxx	هزینه آب و برق
xxxx	هزینه حقوق حسابدار
(xxxx)	جمع هزینه‌های عملیاتی
xxxx	سود(زیان) عملیاتی

اطلاعات زیر از دفاتر «تعمیرگاه خودرو کارون» در پایان سال ۱۳۹۶ استخراج شده است:

- حق الزحمه تعمیر خودرو ۱۸'۰۰۰'۰۰۰ ریال ■ هزینه حقوق تعمیرکاران ۷'۴۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه نظافت بخش اداری ۶۵۰'۰۰۰ ریال ■ هزینه قبض آب و برق تعمیرگاه ۳'۱۵۰'۰۰۰ ریال
- حق الزحمه تعویض روغن ۳'۵۰۰'۰۰۰ ریال ■ هزینه حقوق حسابدار ۱'۳۰۰'۰۰۰ ریال.

مطلوب است:

محاسبه سود (زیان) عملیاتی این تعمیرگاه برای سال مالی ۱۳۹۶

تعمیرگاه خودرو کارون	
صورت سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹	
ریال	ریال
۲۱'۵۰۰'۰۰۰	
(۱۰'۵۵۰'۰۰۰)	
۱۰'۹۵۰'۰۰۰	
	درآمد خدمات
	بهای تمام شده خدمات ارائه شده
	سود ناخالص
	هزینه‌های عملیاتی:
	هزینه حقوق حسابدار
	هزینه نظافت بخش اداری
	جمع هزینه‌های عملیاتی
(۱'۹۵۰'۰۰۰)	
۹'۰۰۰'۰۰۰	سود عملیاتی

کار عملی ۲

مانده حساب‌های زیر از دفاتر مالی «مؤسسه آموزشی اراک» در پایان سال ۱۳۹۶ استخراج شده است:

- هزینه حقوق مدرسان ۲'۴۵۰'۰۰۰ ریال
- هزینه آب و برق بخش اداری ۳۶۰'۵۰۰ ریال
- هزینه آگهی ۵۳۴'۰۰۰ ریال
- درآمد ارائه خدمات ۶'۹۸۰'۰۰۰ ریال
- هزینه ملزومات بخش اداری ۶۸۰'۰۰۰ ریال
- هزینه استهلاک ساختمان اداری ۱'۴۲۰'۰۰۰ ریال
- پیش دریافت درآمد ۲'۶۰۰'۰۰۰ ریال
- هزینه ملزومات بخش آموزشی ۱۴۰'۰۰۰ ریال
- هزینه حقوق کارکنان اداری ۱'۱۲۰'۰۰۰ ریال

مطلوب است:

تنظیم گزارش سود و زیان برای سال مالی ۱۳۹۶.

زیان عملیاتی مؤسسه خدماتی «فجر» در پایان سال مالی ۱۳۹۵ معادل ۲۹۰۰۰۰۰۰ ریال است. اگر هزینه‌های عملیاتی این مؤسسه در سال مالی مذکور ۲۶۰۰۰۰۰۰ ریال و بهای تمام شده خدمات ارائه شده ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال باشد.

مطلوب است:

درآمد عملیاتی این مؤسسه در سال مالی ۱۳۹۵

محاسبه سود (زیان) عملیاتی در مؤسسه‌های بازرگانی

مراحل محاسبه سود (زیان) عملیاتی در مؤسسه‌های بازرگانی به شرح زیر است:

۱ فروش خالص یا درآمد حاصل از فروش

۲ بهای تمام شده کالای فروش رفته

۳ سود (زیان) ناخالص

۴ هزینه‌های عملیاتی

۵ سود (زیان) خالص عملیاتی

۱ **فروش خالص:** برای محاسبه فروش خالص باید مانده حساب‌های کاهنده فروش (حساب برگشت از فروش و تخفیفات و حساب تخفیفات نقدی فروش) را از حساب فروش کالا کسر نمود.

تخفیفات نقدی فروش + برگشت از فروش و تخفیفات) - فروش کالا = فروش خالص

۱ جمع فروش کالا در بازرگانی «شهرضا» ۱۶۸۴۰۰۰۰۰ ریال و مانده حساب برگشت از فروش و تخفیفات ۱۳۰۰۰۰۰۰ ریال و مانده حساب تخفیفات نقدی فروش ۲۶۵۰۰۰۰۰ ریال است. فروش خالص را محاسبه کنید.

۲ تعداد ۸ واحد کالا به بهای هر واحد ۱۵۰۰۰۰۰ ریال با تخفیف تجاری ۵٪ به فروش رسید. اگر ۲ واحد از اجناس برگشت داده شود و کالا مشمول مالیات با نرخ سال جاری باشد. محاسبه فروش خالص برای درج در صورت سود و زیان.

۲ **بهای تمام شده کالای فروش رفته:** با توجه به سیستم‌های موجود برای ثبت رویدادهای مالی مربوط به کالا در مؤسسه‌های بازرگانی، در سیستم دائمی، حساب «بهای تمام شده کالای فروش رفته» در دفتر کل مؤسسه وجود داشته و در هر زمان مبلغ این حساب در دسترس است. ولی این حساب در سیستم ادواری وجود ندارد و مبلغ بهای تمام شده کالای فروش رفته از تقابل حساب‌های زیر محاسبه می‌شود:

الف) خرید کالا

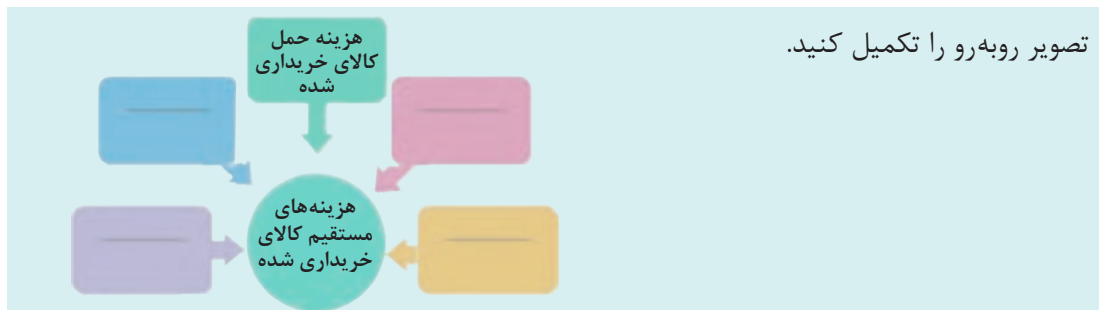
ب) برگشت از خرید و تخفیفات

ج) تخفیفات نقدی خرید

د) موجودی کالا

ه) هزینه‌های مستقیم کالای خریداری شده

تصویر روبه‌رو را تکمیل کنید.



بهای تمام شده کالای فروش رفته در سیستم ادواری طی مراحل زیر محاسبه می‌شود:
مرحله اول: محاسبه خرید خالص

(تخفیفات نقدی خرید + برگشت از خرید و تخفیفات) - خرید کالا = خرید خالص

مرحله دوم: محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده

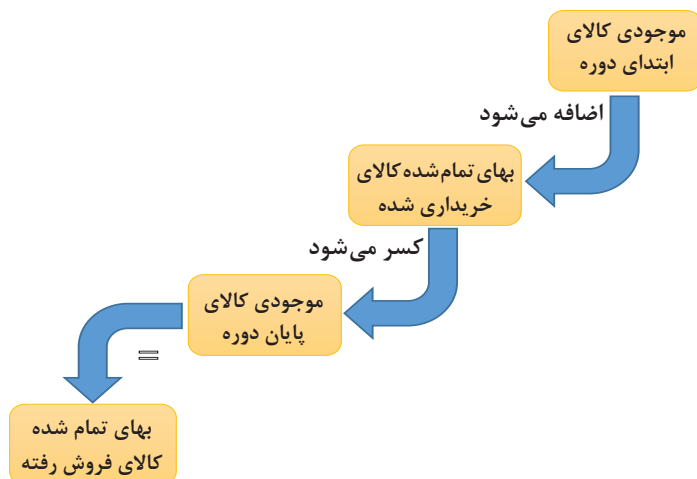
هزینه مستقیم کالای خریداری شده + خرید خالص = بهای تمام شده کالای خریداری شده

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه بازرگانی «خرمشهر» استخراج شده است:

- خرید کالا ۴۶۰۰۰۰۰۰ ریال
- هزینه حمل کالای خریداری شده ۱۴۰،۰۰۰ ریال
- برگشت از خرید و تخفیفات ۳۱۰،۰۰۰ ریال
- هزینه بیمه حمل کالای خریداری شده ۹۰،۰۰۰ ریال
- تخفیفات نقدی خرید ۱۱۰،۰۰۰ ریال

مطلوب است:

محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده



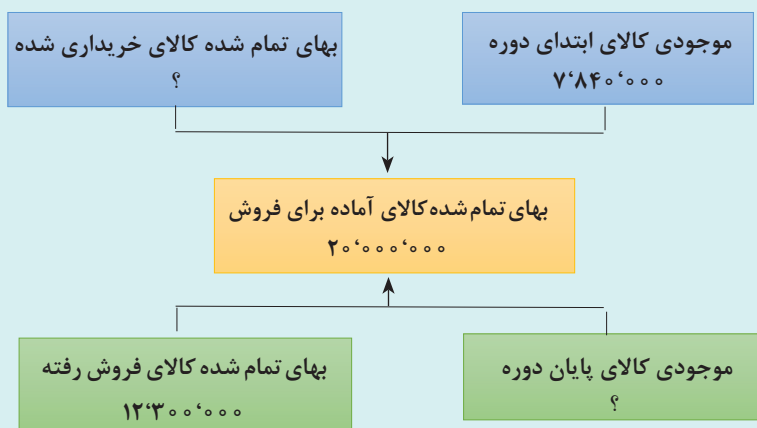
مرحله سوم: محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته شامل حساب موجودی کالای ابتدا و پایان دوره است و بدون در نظر گرفتن این مبلغ، محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته غیرممکن است. بنابراین برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته از رابطه روبه‌رو استفاده می‌شود:

اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه بازرگانی «نطنز» استخراج شده است:

- هزینه حمل کالای خریداری شده ۲۲۰'۰۰۰ ریال
 - بهای تمام شده کالای فروش رفته ۹۵۰'۰۰۰ ریال
 - موجودی کالای پایان دوره ۸۴۰'۰۰۰ ریال.
 - خرید خالص ۱'۱۵۰'۰۰۰ ریال
 - تخفیفات نقدی خرید ۱۰۰'۰۰۰ ریال
- مطلوب است:**
محاسبه موجودی کالای ابتدای دوره.

با توجه به رابطه‌های زیر، اعداد مجهول را محاسبه نمایید.



۳ محاسبه سود (زیان) ناخالص: مؤسسه‌های بازرگانی می‌توانند نتیجه عملکرد خود را بابت رویدادهای مربوط به درآمدهای اصلی را قبل از کسر هزینه‌های عملیاتی از طریق رابطه زیر محاسبه نمایند:

$$\text{سود (زیان) ناخالص} = \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} - \text{فروش خالص}$$

۱ متن‌های زیر را با کلمات «مستقیم» و «معکوس» تکمیل نمایید.

در یک سال مالی، موجودی کالای ابتدای دوره با سود ناخالص رابطه و موجودی کالای پایان دوره با سود ناخالص رابطه و بهای تمام شده کالای فروش رفته با سود ناخالص رابطه..... دارد.

موجودی کالای پایان دوره با بهای تمام شده کالای فروش رفته رابطه و موجودی کالای ابتدای دوره با بهای تمام شده کالای فروش رفته رابطه دارد.

۲ سود ناخالص مؤسسه ای ۲۵٪ فروش خالص است. اگر بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۳۷۵'۰۰۰ ریال باشد، سود ناخالص مؤسسه چند ریال است؟

۴ هزینه‌های عملیاتی: هزینه‌های عملیاتی پس از محاسبه سود ناخالص را می‌توان به دو گروه به صورت مقابل تقسیم نمود:



تذکر: در زمان تنظیم صورت حساب سود و زیان، کلیه هزینه‌های فوق را می‌توان تحت سرفصل «هزینه‌های فروش، عمومی و اداری» ارائه نمود.

۵ سود (زیان) عملیاتی: نتیجه خالص فعالیت‌های اصلی و مستمر مؤسسه که ناشی از تأثیر هزینه‌های عملیاتی و سایر اقلام عملیاتی بر سود ناخالص است.

$$\text{سود عملیاتی} = \text{سود ناخالص} \pm \text{هزینه‌های عملیاتی} - \text{سایر اقلام عملیاتی}$$



شکل روبه‌رو را براساس مراحل محاسبه سود (زیان) عملیاتی در مؤسسه‌های بازرگانی تکمیل کنید.

فعالیت

چنانچه مؤسسه‌ای دارای زیان ناخالص باشد، برای محاسبه زیان عملیاتی از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{هزینه‌های عملیاتی} + \text{زیان ناخالص} = \text{زیان عملیاتی}$$

۱ به جای عبارت مناسب را بنویسید.

۱ = تخفیفات نقدی فروش + برگشت از فروش و تخفیفات + فروش خالص

۲ بهای تمام شده کالای خریداری شده + = بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

۳ + سود عملیاتی = سود ناخالص

۴ موجودی کالای پایان دوره + = بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

۲ اگر زیان عملیاتی در مؤسسه بازرگانی «اصفهان» ۳۰۲۰۰۰۰۰۰ ریال و هزینه‌های عملیاتی آن ۱۰۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال باشد، مؤسسه دارای سود ناخالص یا زیان ناخالص است؟ مبلغ آن را محاسبه کنید.

کار عملی ۳

مانده‌های زیر از دفاتر مؤسسه بازرگانی «خوزستان» در پایان سال مالی ۱۳۹۶ استخراج شده است:

مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب
۱۷۰'۰۰۰	هزینه ملزومات اداری	۴۸'۴۲۰'۷۰۰	فروش کالا
۲۵۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته	۳۶'۴۰۰'۵۰۰	خرید کالا
۵۱۰'۰۰۰	هزینه آب و برق بخش اداری	۲'۱۶۰'۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۷۶۵'۰۰۰	هزینه بازاریابی	۱'۶۰۰'۳۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۸۲۵'۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان اداری	۹۷۰'۸۵۰	تخفیفات نقدی فروش
۶۴۸'۲۴۰	هزینه بیمه کارکنان اداری	۴۴۰'۶۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۲'۴۵۰'۰۰۰	هزینه حقوق فروشندگان	۱۴'۹۰۰'۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۶'۴۰۰'۰۰۰	درآمد اجاره فروشگاه	۱۷'۴۵۰'۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره
۲۸'۰۰۰	هزینه آب و برق فروشگاه	۳۴۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده

مطلوب است:

محاسبه سود (زیان) عملیاتی مؤسسه بازرگانی خوزستان

محاسبه سود(زیان) عملیاتی براساس گزارش های تفکیکی

برای محاسبه سود(زیان) عملیاتی در مؤسسه های بازرگانی می توان به ترتیب زیر عمل نمود:
۱ محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده

بهای تمام شده کالای خریداری شده	
ریال	ریال
xxxxx	
	خرید کالا
	برگشت از خرید و تخفیفات
	تخفیفات نقدی خرید
(xxx)	
xxxx	خرید خالص
xxxx	هزینه حمل کالای خریداری شده
xxxx	بهای تمام شده کالای خریداری شده

۲ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته

بهای تمام شده کالای فروش رفته	
ریال	
xxx	موجودی کالای ابتدای دوره
xxx	بهای تمام شده کالای خریداری شده
xxx	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(xxx)	موجودی کالای پایان دوره
xxx	بهای تمام شده کالای فروش رفته

۲ محاسبه سود (زیان) عملیاتی

سود و زیان	
ریال	ریال
xxxx	فروش کالا
	برگشت از فروش و تخفیفات
(xxx)	تخفیفات نقدی فروش
xxxx	فروش خالص
(xxx)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
xxxx	سود (زیان) ناخالص
	هزینه‌های فروش، عمومی و اداری :
	هزینه حقوق فروشندگان
	هزینه آگهی
	هزینه حمل کالای فروش رفته
	هزینه ملزومات اداری
	هزینه آب و برق ساختمان اداری
	هزینه استهلاک اثاث اداری
(xxx)	جمع هزینه‌های عملیاتی
xxx	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
xxx	سود(زیان) عملیاتی

کار عملی ۴

مانده‌های زیر مربوط به مؤسسه بازرگانی «سبزوار» در پایان سال مالی ۱۳۹۵ است:

نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)
فروش کالا	۸۴'۸۰۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۵۰'۰۰۰
خرید کالا	۷۹'۴۰۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته	۳۰۰'۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲'۱۵۰'۰۰۰	هزینه آگهی	۴۴۰'۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۷۲۰'۰۰۰	هزینه پذیرایی و آبدارخانه اداری	۲۱۰'۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش	۶۵۰'۰۰۰	هزینه حقوق فروشندگان	۶۳۰'۰۰۰
موجودی کالای ابتدای دوره	۹'۳۰۰'۰۰۰	هزینه متفرقه اداری	۲۸۵'۰۰۰
موجودی کالای پایان دوره	۷'۴۵۰'۰۰۰	هزینه ایاب و ذهاب بخش فروشگاه	۱۶۰'۰۰۰

مطلوب است:

محاسبه سود(زیان) عملیاتی مؤسسه بازرگانی سبزوار با استفاده از گزارش‌های تفکیکی برای سال مالی ۱۳۹۵.

صورت سود و زیان در مؤسسه‌های بازرگانی به صورت زیر تهیه می‌گردد:

مؤسسه			
صورت سود و زیان			
برای دوره مالی منتهی به ۱۳xx/۱۲/۲۹			
xxxx			فروش کالا
	xxx		برگشت از فروش و تخفیفات
(xxx)	xxx		تخفیفات نقدی فروش
xxxx			فروش خالص
	xxxx		بهای تمام شده کالای فروش رفته:
		xxxx	موجودی کالای اول دوره
			خرید کالا
		xxx	برگشت از خرید و تخفیفات
		(xxxx)	تخفیفات نقدی خرید
		xxxx	خرید خالص
		xxx	هزینه حمل کالای خریداری شده
	xxxx		بهای تمام شده کالای خریداری شده
	xxxx		بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	(xxx)		موجودی کالای پایان دوره
(xxxx)			بهای تمام شده کالای فروش رفته
xxxx			سود (زیان) ناخالص
			هزینه‌های عملیاتی:
			هزینه‌های فروش، عمومی و اداری
		xxx	هزینه حقوق فروشندگان
		xxx	هزینه آگهی
		xxx	هزینه آب و برق بخش اداری
		xxx	هزینه استهلاک اثاثه اداری
		xxx	هزینه بیمه کارکنان اداری
	(xxx)		جمع هزینه‌های عملیاتی
(xxx)	(xxx)		خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
xxx			سود (زیان) عملیاتی

در این کتاب به دلیل تهیه و تنظیم نشدن یادداشت‌های توضیحی، صورت سود و زیان به شکل فوق ارائه شده است.

نکته

مانده‌های زیر مربوط به مؤسسه بازرگانی «قزوین» در پایان سال مالی ۱۳۹۶ است:

نام حساب	مبلغ (ریال)	نام حساب	مبلغ (ریال)
فروش کالا	۱۰۴۲۰۰۰۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده	۷۶۰۰۰۰۰
خرید کالا	۸۷۳۵۰۰۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته	۴۴۰۰۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۶۰۰۰۰۰۰	هزینه بازاریابی	۷۰۰۰۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش	۶۰۰۰۰۰۰	هزینه ایاب و ذهاب اداری	۴۳۸۰۰۰۰
تخفیفات نقدی خرید	۸۴۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان اداری	۱۰۷۵۰۰۰۰۰
برگشت از خرید و تخفیفات	۳۰۱۱۰۰۰۰۰	هزینه آب و برق فروشگاه	۵۶۳۰۰۰۰
موجودی کالای ابتدای دوره	۲۳۸۰۰۰۰۰۰	هزینه تعمیرات فروشگاه	۱۰۲۴۰۰۰۰۰
موجودی کالای پایان دوره	۱۹۸۰۰۰۰۰۰	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا	۳۰۰۰۰۰۰
اضافی انبار	۳۰۹۰۰۰۰۰۰	هزینه ملزومات فروشگاه	۷۳۰۰۰۰۰
هزینه حقوق کارکنان اداری	۳۰۷۰۰۰۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان فروشگاه	۲۰۱۳۰۰۰۰۰

مطلوب است:

تنظیم صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده برای سال مالی ۱۳۹۶ و محاسبه سود (زیان) عملیاتی.

مؤسسه بازرگانی قزوین
گزارش سود و زیان
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

۱۰۴۲۰۰۰۰۰۰	۲۶۰۰۰۰۰۰			
(۳۲۰۰۰۰۰۰)	۶۰۰۰۰۰۰			فروش کالا
<u>۱۰۱۰۰۰۰۰۰۰</u>				برگشت از فروش و تخفیفات
				تخفیفات نقدی فروش
				فروش خالص
	۲۳۸۰۰۰۰۰۰			بهای تمام شده کالای فروش رفته:
		۸۷۳۵۰۰۰۰۰		موجودی کالای ابتدای دوره
		(۳۹۵۰۰۰۰۰)	۳۱۱۰۰۰۰۰	خرید کالا
		<u>۸۳۴۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۸۴۰۰۰۰۰</u>	برگشت از خرید و تخفیفات
		۷۶۰۰۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
				خرید خالص
	۸۴,۱۶۰,۰۰۰			هزینه حمل کالای خریداری شده
	<u>۱۰۷,۹۶۰,۰۰۰</u>			بهای تمام شده کالای خریداری شده
	(۱۹,۸۰۰,۰۰۰)			بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
				موجودی کالای پایان دوره
				بهای تمام شده کالای فروش رفته
				سود ناخالص
<u>(۸۸,۱۶۰,۰۰۰)</u>				هزینه‌های عملیاتی:
<u>۱۲,۸۴۰,۰۰۰</u>				هزینه‌های فروش، عمومی و اداری
			۲,۱۳۰,۰۰۰	هزینه حقوق فروشندگان
			۷۰۰,۰۰۰	هزینه بازاریابی
			۴۴۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته
			۵۶۳,۰۰۰	هزینه آب و برق فروشگاه
			۷۳۰,۰۰۰	هزینه ملزومات فروشگاه
			۳,۷۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان اداری
			۴۳۸,۰۰۰	هزینه ایاب و ذهاب اداری
			۱,۷۵۰,۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان اداری
			۱,۲۴۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات فروشگاه
				جمع هزینه‌های عملیاتی
(۱۱,۶۹۱,۰۰۰)				سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
			۳,۹۰۰,۰۰۰	اضافی انبار
			(۳,۰۰۰,۰۰۰)	هزینه کاهش ارزش موجودی کالا
۳,۶۰۰,۰۰۰				خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
<u>۴,۷۴۹,۰۰۰</u>				سود عملیاتی