

بسمه تعالی



دانشکده فنی و حرفه ای الزهرا شیراز

فایل ارائه مجازی درس حسابداری مالی

استاد مربوطه: اسما مدایم زاده

ترم بهمن 98

Asma.modayemzadeh@gmail.com

فصل دوم

گزارش عملکرد مالی

تغییر در برآوردهای حسابدار

گاهی با گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات جدید ممکن است نیاز به تغییر در برآورد های حسابداری ضرورت یابد. به طور مثال:

- تغییر در برآورد نرخ مطالبات مشکوک الوصول
- تغییر در عمر مفید و ارزش اسقاط دارایی های ثابت مشهود
- تغییر در روش محاسبه استهلاک دارایی های ثابت مشهود
- و

□ گاهی تغییر در برآورد ها تنها بر سود و زیان دوره جاری تاثیر دارد مانند نرخ محاسبه مطالبات مشکوک الوصول.

□ اما ممکن است گاهی هم بر سود و زیان دوره جاری و هم دوره آتی تاثیر بگذارد مانند تغییر در برآورد عمر مفید دارایی ثابت مشهود.

نکته : تغییر در برآوردهای حسابداری عطف به ما سبق نمی شود.

مثال ۳-۲- شرکت الوند در ابتدای سال ۱۳۸۱ ماشین آلاتی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر برآورد گردید و روش خط مستقیم برای استهلاک ماشین آلات مورد استفاده قرار گرفت. در ابتدای سال ۱۳۸۵ با بررسی های انجام شده مشخص گردید که این ماشین آلات تنها سه سال دیگر قابل استفاده می باشد. مطلوبست: محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات مذکور برای سال های ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۷

حل:

هزینه استهلاک سال های ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۴

$$\frac{800,000}{10} \times 4 = 320,000$$

ارزش دفتری در پایان سال ۱۳۸۴

$$800,000 - 320,000 = 480,000$$

هزینه استهلاک سالانه برای هر یک از سال های ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۷

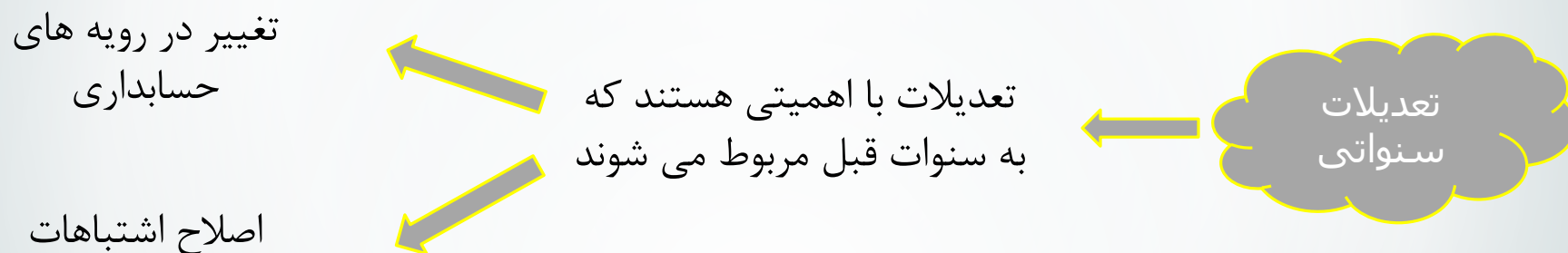
$$\frac{480,000}{3} = 160,000$$

حساب سود و زیان انباشته

روح زیر است.

گردش حساب سود (زیان) انباشته

×	سود (زیان) خالص
×	سود (زیان) انباشته در ابتدای دوره
×	تعدیلات سنواتی
×	سود (زیان) انباشته در ابتدای دوره - تعدیل شده
×	سود قابل تخصیص
	تخصیص سود:
(×)	اندوخته قانونی
(×)	سایر اندوخته‌ها
(×)	سود سهام پیشنهادی
(×)	
×	سود (زیان) انباشته در پایان دوره



نکته: اثر تعدیلات سنواتی از طریق اصلاح مانده سود و زیان انباشته ابتدای دوره در صورت های مالی منعکس می شود. همچنین اقلام مقایسه ای صورت های مالی نیز باید ارائه مجدد شود.

تغییر در رویه های حسابداری

گاهی ممکن است به موجب قوانین آمره، استانداردهای حسابداری جدید و یا به صورت اختیاری تغییر در رویه های حسابداری ضرورت یابد. مانند:

- تغییر در روش ارزیابی موجودی کالا
- تغییر در روش حسابداری پیمان های بلند مدت
- تغییر در شخصیت گزارشگری

در این صورت:

- ✓ انعکاس ارقام دوره جاری بر مبنای رویه جدید
- ✓ منظور نمودن اثرات انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری به عنوان تعدیلات سنواتی
- ✓ ارائه مجدد ارقام مقایسه ای صورت های مالی دوره های قبل با فرض به کار گیری روش جدید

مثال ۲-۴- مدیریت شرکت بازرگانی دماوند در سال ۱۳۸۲ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارده تغییر دهد. اطلاعات زیر در دست می باشد:

<u>۱۳۸۱/۱۲/۲۹</u>	<u>۱۳۸۲/۱۲/۲۹</u>	
ریال	ریال	
۴۰۰,۰۰۰	۵۲۰,۰۰۰	موجودی کالا طبق روش میانگین موزون
۴۴۰,۰۰۰	۵۷۰,۰۰۰	موجودی کالا طبق روش اولین صادره از اولین وارده

با فرض این که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد،

مطلوبست: محاسبه تعدیلات سنواتی (اثر انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا) و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

ریال

۴۴۰,۰۰۰

موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۴۲ طبق روش اولین صادره از اولین وارده

۴۰۰,۰۰۰

موجودی کالای ابتدای سال ۱۳۴۲ طبق روش میانگین موزون

۴۰,۰۰۰

تفاوت موجودی کالای ابتدای سال طبق دو روش

(۱۰,۰۰۰)

اثر مالیاتی مربوط (۴۰,۰۰۰ × ۲۵٪)

۳۰,۰۰۰

خالص تعدیلات سنواتی

در سال ۱۳۴۲ جهت انعکاس آثار انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، ثبت زیر در دفتر روزنامه انجام می شود:

۴۰,۰۰۰

موجودی کالا

۳۰,۰۰۰

سود و زیان انباشته

۱۰,۰۰۰

مالیات پرداختنی

در عمل، تعدیلات سنواتی بدون در نظر گرفتن آثار مالیاتی منعکس می شود. در این صورت ثبت زیر باید در دفتر روزنامه انجام شود:

۴۰,۰۰۰

موجودی کالا

۴۰,۰۰۰

سود و زیان انباشته

اصلاح اشتباهات بااهمیت که در دوره های گذشته اتفاق افتاده و در دوره جاری کشف شده است. مانند:

○ اشتباهات ریاضی

○ اشتباه در بکارگیری رویه حسابداری

○ تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری

○ موارد تقلب

○ و

□ اگر اشتباه تنها بر ترازنامه یا صورت سود و زیان تاثیر بگذارد ← تعدیل سنواتی تلقی نمی شود.

□ اگر اشتباه هم بر ترازنامه و هم بر صورت سود و زیان تاثیر بگذارد ← تعدیل سنواتی تلقی می شود.

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۴

سال ۱۳۴۳	سال ۱۳۴۲	
ریال	ریال	
۷۵۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	فروش
(۴۳۵,۰۰۰)	(۵۲۰,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۵,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	سود ناخالص
(۶۵,۰۰۰)	(۹۰,۰۰۰)	هزینه های عمومی، اداری و فروش
۲۵۰,۰۰۰	۲۹۰,۰۰۰	سود عملیاتی
(۱۰,۰۰۰)	۳۰,۰۰۰	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
۲۴۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۶۰,۰۰۰)	(۸۰,۰۰۰)	مالیات
۱۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود خالص

گردش حساب سود انباشته

۱۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود خالص
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال
۲۸۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰	سود قابل تخصیص
		تخصیص سود:
(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۰۰,۰۰۰)	سود سهام پیشنهادی
۱۳۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	سود انباشته در پایان سال

شرکت سبلان

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۴

۱۳۴۳/۱۲/۲۹	۱۳۴۴/۱۲/۲۹		۱۳۴۳/۱۲/۲۹	۱۳۴۴/۱۲/۲۹	
ریال	ریال		ریال	ریال	
۲۵۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	بدهی ها	۲۰۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	دارایی های جاری
۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	سرمایه	۸۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	دارایی های ثابت
۱۳۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	سود انباشته	(۱۲۰,۰۰۰)	(۱۸۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۸۸۰,۰۰۰</u>	<u>۹۸۰,۰۰۰</u>		<u>۸۸۰,۰۰۰</u>	<u>۹۸۰,۰۰۰</u>	

هزینه استهلاک ساختمان اداری که سالانه ۲۰,۰۰۰ ریال می باشد در سال های ۱۳۴۱ الی ۱۳۴۳ به حساب منظور نشده است.

(۱) در سال ۱۳۴۴، بابت اصلاح اشتباه، ثبت زیر در دفتر روزنامه انجام می شود:

سود و زیان انباشته	۶۰۰,۰۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	۶۰۰,۰۰۰

(۲)

شرکت میلان

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۴

(تجدیدارائه شده)

سال ۱۳۴۴	سال ۱۳۴۳	
ریال	ریال	
۹۰۰,۰۰۰	۷۵۰,۰۰۰	فروش
(۵۲۰,۰۰۰)	(۴۳۵,۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۸۰,۰۰۰	۳۱۵,۰۰۰	سود ناخالص
(۹۰,۰۰۰)	(۸۵,۰۰۰) ^(۱)	هزینه های عمومی، اداری و فروش
۲۹۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰	سود عملیاتی
۳۰,۰۰۰	(۱۰,۰۰۰)	خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی
۳۲۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰	سود قبل از مالیات
(۸۰,۰۰۰)	(۶۰,۰۰۰)	مالیات
۲۴۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	سود خالص

گردش حساب سود انباشته

۲۴۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	سود خالص
۱۳۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال
(۶۰,۰۰۰) ^(۳)	(۴۰,۰۰۰) ^(۲)	تعدیلات سنواتی
۷۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	سود انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
۳۱۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰	سود قابل تخصیص
		تخصیص سود:
(۲۰۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰)	سود سهام پیشنهادی
۱۱۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	سود انباشته در پایان سال

شرکت سبلان

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۴

(تجدیدارائه شده)

(تجدیدارائه شده)

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

۱۳۸۴/۱۲/۲۹

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

۱۳۸۴/۱۲/۲۹

ریال

ریال

ریال

ریال

۲۵۰,۰۰۰

۳۱۰,۰۰۰

بدهی ها

۲۰۰,۰۰۰

۳۶۰,۰۰۰

دارایی های جاری

۵۰۰,۰۰۰

۵۰۰,۰۰۰

سرمایه

۸۰۰,۰۰۰

۸۰۰,۰۰۰

دارایی های ثابت

۷۰,۰۰۰

۱۱۰,۰۰۰

سود انباشته

(۱۸۰,۰۰۰)

(۲۴۰,۰۰۰)

استهلاک انباشته

۸۲۰,۰۰۰

۹۲۰,۰۰۰

۸۲۰,۰۰۰

۹۲۰,۰۰۰

❖ صورت سود و زیان جامع

از آنجا که برخی از اقلام در صورت سود و زیان منعکس نمی شوند و مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می شوند، لذا رقم نهایی صورت و سود و زیان بیانگر سود و زیان جامع نیست بنابراین نیاز به یک گزارش سود یا زیان جامع به عنوان یک صورت مالی اساسی ضروری است.

✓ صورت سود و زیان جامع شامل موارد زیر است:

- سود یا زیان خالص دوره (طبق صورت سود و زیان)
- سایر درآمدها و هزینه های شناسایی شده
- تعدیلات سنواتی

شرکت نمونه

صورت سود و زیان جامع

برای دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

X	سود خالص دوره مالی
---	--------------------

X	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود
---	---

X	سود تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلندمدت
---	--

X	سود جامع دوره مالی
---	--------------------

X	تعدیلات سنواتی
---	----------------

X	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی
---	---

مثال ۶-۲- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۱ از دفاتر شرکت دنا استخراج شده است:

ریال	سود خالص سال ۱۳۸۱
۷۵۰,۰۰۰	تعدیلات سنواتی - بدهکار
۱۲۰,۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود
۲۰۰,۰۰۰	زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلندمدت
۱۵۰,۰۰۰	مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان جامع برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

شرکت دنا

صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	سود خالص سال مالی
۷۵۰,۰۰۰	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشهود
۲۰۰,۰۰۰	زیان تحقق نیافته سرمایه گذاری های بلندمدت
(۱۵۰,۰۰۰)	سود جامع سال مالی
۸۰۰,۰۰۰	تعدیلات سنواتی
(۱۲۰,۰۰۰)	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی
۶۸۰,۰۰۰	

تمرین

ارسال پاسخ به آدرس زیر

Asma.modayemzadeh@gmail.com

۲-۴- تغییرات زیر مربوط به سرفصل‌های ترازنامه شرکت فریال برای سال ۱۳۸۱ (به استثنای سود انباشته) می‌باشد:

افزایش (کاهش)

ریال

۱۸۰,۰۰۰

(۱۴۵,۰۰۰)

۲۲۳,۰۰۰

۳۴۲,۰۰۰

(۱۳۵,۰۰۰)

۲۱۵,۰۰۰

۲۵۰,۰۰۰

موجودی نقد

حساب‌های دریافتی

موجودی کالا

ساختمان و تجهیزات (خالص)

حساب‌های پرداختی

تسهیلات مالی دریافتی

سرمایه

با فرض این که در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود تقسیم شده باشد،

مطلوبست: محاسبه سود سال ۱۳۸۱

۱۰-۲- شرکت فروزان در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ ماشین آلانی را به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. عمر مفید ماشین آلات ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۱۰۰,۰۰۰ ریال برآورد شده و روش خط مستقیم برای محاسبه استهلاک ماشین آلات مورد استفاده قرار گرفته است. در سال ۱۳۸۴ با بررسی های انجام شده مشخص گردید که عمر مفید ماشین آلات ۳ سال و ارزش اسقاط آن ۶۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست:

- (۱) محاسبه هزینه استهلاک ماشین آلات در سال ۱۳۸۴
- (۲) محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر در برآورد عمر مفید ماشین آلات

۱۱-۲ شرکت فریدون در اول فروردین ماه ۱۳۸۱ تجهیزات را به مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر مفید تجهیزات ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۵۰,۰۰۰ ریال برآورد شد و برای محاسبه استهلاک تجهیزات روش خط مستقیم مورد استفاده قرار گرفت. در سال ۱۳۸۳ مدیریت شرکت تصمیم گرفت روش استهلاک را به روش مجموع سنوات تغییر دهد.

مطلوبست:

(۱) محاسبه هزینه استهلاک تجهیزات در سال ۱۳۸۳

(۲) محاسبه اثر انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاک

۱۵-۲. صورت سود و زیان و گردش حساب سود انباشته شرکت فرناز برای سال ۱۳۸۲ همراه با ارقام مقایسه‌ای سال ۱۳۸۱ (قبل از اصلاحات لازم) در زیر ارائه شده است:

صورت سود و زیان

سال ۱۳۸۱		سال ۱۳۸۲		
ریال	ریال	ریال	ریال	
۷۴۳,۰۰۰		۸۶۵,۰۰۰		فروش
				- بهای تمام شده کالای فروش رفته:
	۷۷,۰۰۰		۶۵,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای سال
	۴۱۶,۰۰۰		۵۲۰,۰۰۰	خرید طی سال
	۴۹۳,۰۰۰		۵۸۵,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	(۶۵,۰۰۰)		(۱۳۰,۰۰۰)	- موجودی کالای پایان سال
(۴۲۸,۰۰۰)		(۴۵۵,۰۰۰)		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۵,۰۰۰		۴۱۰,۰۰۰		سود ناخالص
(۱۳۵,۰۰۰)		(۱۵۰,۰۰۰)		- هزینه‌های عملیاتی
۱۸۰,۰۰۰		۲۶۰,۰۰۰		سود قبل از مالیات
(۴۵,۰۰۰)		(۶۵,۰۰۰)		- مالیات بر درآمد
۱۳۵,۰۰۰		۱۹۵,۰۰۰		سود خالص

گردش حساب سود انباشته

سود خالص	۱۹۵,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰
سود انباشته در ابتدای سال	۸۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
سود قابل تخصیص	۲۷۵,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰
تخصیص سود:		
اندوخته قانونی	(۲۰,۰۰۰)	(۱۵,۰۰۰)
سود سهام پیشنهادی	(۱۰۰,۰۰۰)	(۸۰,۰۰۰)
سود انباشته در پایان سال	(۱۲۰,۰۰۰)	(۹۵,۰۰۰)
	۱۵۵,۰۰۰	۸۰,۰۰۰

با در نظر گرفتن اصلاحات زیر:

- ۱- هزینه استهلاک ساختمان اداری در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بیشتر از میزان واقعی محاسبه شده است.
 - ۲- اگر موجودی کالا بر مبنای روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می شد، موجودی کالای پایان سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ به ترتیب به مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال و ۱۱۰,۰۰۰ ریال بالغ می گردید.
- مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان و گردش حساب سود انباشته اصلاح شده سال ۱۳۸۲ همراه با اقلام مقایسه ای سال ۱۳۸۱ (اقلام مقایسه ای تجدید ارائه شود).