

کتاب نازدهم
(با تجدید نظر)
بر اساس استانداردهای ایران

حسابداری پیشرفته (۱)



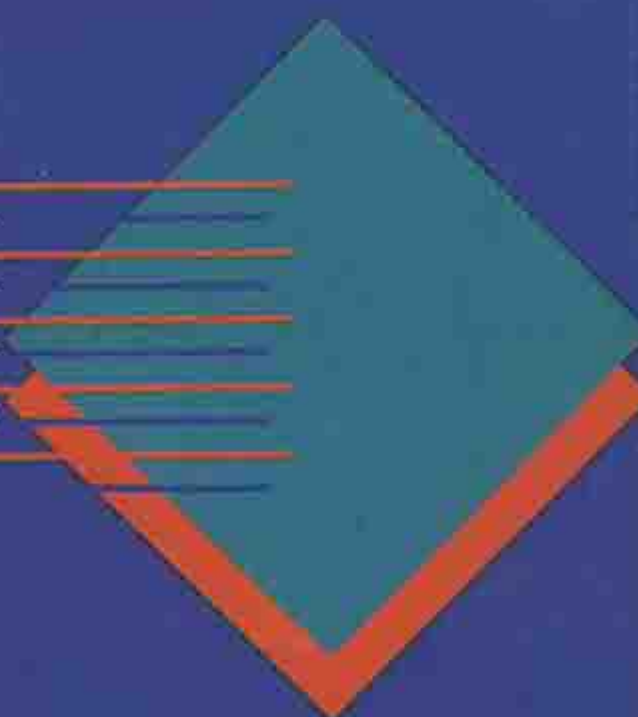
www.irhesabdaran.r98.ir

حسابداری شعب

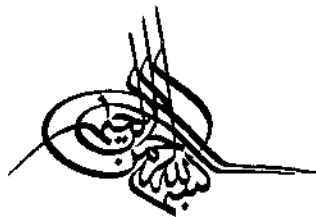
حسابداری فروش اقساطی و امانی

حسابداری شرکت تضامنی و مشارکت خاص

گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و میان دوره‌ای



حسن همتی



حسابداری پیشرفته (۱)

تألیف: حسن همتی



۱۳۸۵

همتی، حسن ۱۳۲۱
حسابداری پیشرفته (۱) / تألیف حسن همتی - تهران: نشر ترمه.

۱۳۸۵

ج ۵۲۰ ص:

ISBN: 964-6327-87-7

فهرست نویسی براساس اطلاعات فیبا

کتابنامه. ص. ۴۷۰ - ۴۷۱

۱- حسابداری. ۲. حسابداری -- مسائل تمرینها و غیره. الف.
عنوان.

۴۶۷/۰-۴۶

HF۵۶۵۵/ف ۲۵۸

۸۵-۱۵۶۳۵

کتابخانه ملی ایران



انتشارات ترمه

- عنوان حسابداری پیشرفته (۱)
- تألیف حسن همتی
- تیراژ ۳۲۰۰ نسخه
- چاپ و صحافی رسام - چاوش
- نوبت چاپ یازدهم/۱۳۸۵
- ناشر انتشارات ترمه
- طرح جلد و ناظر فنی رعنا غمگسار
- شابک ۹۶۴-۶۳۲۷-۸۷-۷۷
- شابک دوره‌ای ۹۶۴-۶۳۲۷-۵۸-۲
- قیمت ۴۷۵۰ تومان

حق چاپ محفوظ است

انتشارات ترمه: تهران - خیابان انقلاب، خیابان ۱۲ فروردین،

پلاک ۲۵/۱ تلفن: ۰۱-۶۶۹۶۳۳۰۱ - تلفکس: ۶۶۴۱۷۳۴۶

مرکز بخش تهران و شهرستان: بخش سینا - خیابان انقلاب -

دوازده فروردین خیابان شهید وحید نظری - پلاک ۲۵۸ -

تلفن: ۰۱۷۸۳-۶۶۴۰۱۵۱۴-۶۶۴۸۱۵۱۴

پیشگفتار

پس از انتشار کتاب حسابداری پیشرفته (۱) و (۲) و مباحث جاری در حسابداری، فرصتی فراهم شد تا کتاب حسابداری پیشرفته (۱) که اکنون چاپ ششم آن را پیش رو دارید، تجدیدنظر کلی نموده، در چاپ جدید کتاب حسابداری پیشرفته (۱) نه تنها موضوعات جدید (گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و اطلاعات مربوط طبق بیانیه ۱۳۱) به تفصیل تشریح و مورد بحث قرار گرفته، بلکه مطالب سابق نیز مورد بازنگری کلی قرار گرفته است.

در تدوین مطالب، ضمن استفاده از آخرین مأخذ علمی منتشر شده در زمینه حسابداری مالی، تلاش بر این بوده تا مطالب با ساختار جامعه حسابداری و قانون تجارت ایران، رهنمودهای سازمان حسابرسی و ... هم آهنگی داشته باشد. در ابتدای هر فصل هدف کلی ارائه شده که موجب می‌شود خواننده، در ابتدای کار از محتوی کل فصل آگاهی حاصل نموده، و پس از آن هدفهای رفتاری آمده تا ذهن خواننده را به سوی علت مطالعه مطالب مندرج در هر فصل سوق دهد. از نظر مفاهیم و تئوری دیدگاههای مختلف مورد بررسی قرار گرفته و جهت تسهیل در امر یادگیری بهتر و جهت افزایش کارایی بیشتر، مثالهای متعدد بصورت چهارگزینه‌ای و تمرین و مسائل، در پایان هر فصل پیش‌بینی شده است.

مطالب کتاب در پنج فصل تهیه شده است. فصل اول این کتاب درباره حسابداری شعب (شعب متمرکز و غیر متمرکز) و نمایندگی فروش، فصل دوم درباره حسابداری مبادلات ارزی با توجه بیانیه‌های جدید و شعب خارجی، فصل سوم درباره فروش اقساطی و کالای امانی، فصل چهارم درباره حسابداری شرکتهای تضامنی و مشارکت خاص (سرمایه‌گذاری مشترک) و فصل پنجم درباره گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و

(ت)

اطلاعات مربوط طبق بیانیه شماره ۱۳۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و مقایسه آن با بیانیه شماره ۱۴ استانداردهای حسابداری بین‌المللی (مطالب جدیدی است که سالها کمبود آن در متون حسابداری پیشرفته (۱) احساس می‌شد، در این چاپ اضافه شده است) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

از مدیران انتشارات ترمه که فرصت انتشار کتاب حاضر را فراهم آورده و نیز از آقای داود خانی که زحمت حروفچینی و صفحه‌آرایی کتاب را عهده‌دار بوده تشکر و سپاسگزاری خود را اعلام می‌دارم.

اسامی اشخاص حقیقی و حقوقی که در این کتاب آمده فقط جنبه مثال دارد، در صورتی که تشابه اسمی مشاهده شود موضوع صرفاً تصادفی است.

با سپاس فراوان از استادان و همکاران و مدرسان محترم حسابداری و دانشجویان عزیز و علاقه‌مند و سایر عزیزانی که کتاب را مورد مطالعه قرار می‌دهند، تقاضا دارد چنانچه با ایراد و اشکال مواجه شدند، اینجانب را مورد عفو قرارداد و از طریق ناشر ما را مطلع فرمایند، که موجب تشکر و امتنان خواهد بود.

حسن همتی

تهران، پاییز ۱۳۷۹

www.irhesabdaran.r98.ir

نسخه برای نادان ماندن تا ابد آن است که
شخص به معلوماتی که دارد قناعت کند

(هوبارت)

پیشگفتار چاپ دهم

با سپاس از استقبال فراوان اساتید، دانشجویان و سایر استفاده کنندگان ارجمند، چاپ دهم این کتاب براساس استاندارد حسابداری ایران تدوین شده و به صورت مقایسه‌ای با سایر استانداردهای حسابداری (IAS، APB، FASB...) تألیف گردیده، امید است مورد توجه استادان عزیز دانشگاه و مراکز آموزشی عالی و سایر علاقمندان قرار گیرد. جهت برقراری ارتباط موثر و انتقال نظرات می‌توانید از طریق پست الکترونیک به آدرس hemati_h433@yahoo.com یا از طریق ناشر با اینجانب تماس حاصل فرمایید. تقاضا دارد چنانچه با ایراد و اشکال مواجه شدند، اینجانب را مورد عفو قرار داده و از طریق ناشر ما را مطلع فرمایند، که موجب تشکر و امتنان خواهد بود.

با تشکر حسن همتی

شهریور ۱۳۸۴

www.irhesabbaran.r98.ir

فهرست مطالب

فصل اول: حسابداری شعب	۱
- سیستم عملیات حسابداری شعب	۳
- روش های قیمت گذاری محموله های ارسالی به شعب	۴
- سیستم حسابداری متمرکز	۵
- روش اول - ارسال کالا به شعبه با استفاده از روش بهای تمام شده	۵
- روش دوم - ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی	۱۴
- روش سوم ارسال کالا به شعبه به قیمت فروش	۲۱
- سیستم حسابداری غیرمتمرکز	۲۷
- ارسال کالا به شعبه به قیمت تمام شده (روش کنترل ادواری کالا)	۲۸
- کاربرد برای صورتهای مالی ترکیبی	۳۳
- ارسال کالا به شعبه به روش بهای تمام شده بعلاوه درصد اضافی	۳۶
- تعدیل حساب سود و زیان تحقق نیافته کالای شعبه	۴۱
- رفع اختلاف حسابهای متقابل	۴۳
- هزینه حمل کالای ارسالی به شعب	۴۵
- کاربرد صورتهای مالی ترکیبی	۴۸
- ارسال کالا به شعبه به روش خرده فروشی	۵۴
- عملیات حسابداری شعب با استفاده از سیستم دائمی نگهداری کالا	۵۶
- ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به روش بهای تمام شده (کنترل دائم)	۵۷
- ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی	۵۸
- کاربرد صورتهای مالی ترکیبی (کنترل دائم)	۶۷
- حسابداری نمایندگی فروش	۷۰
- سؤالات، تمرینات و مسائل فصل	۷۴
فصل دوم: حسابداری مبادلات خارجی	۱۲۳
- بدهی مبادلات ارزی تسویه نشده	۱۲۹

- ۱۳۲ نحوه کاهش خطر (ریسک) در پیمان ارزی سلف
- ۱۳۸ عملیات حسابداری شعب خارجی
- ۱۴۲ تبدیل (تسعیر) صورتهای مالی شعب خارجی
- ۱۴۷ سؤالات، تمرینات و مسائل فصل

فصل سوم: فروش اقساطی و کالای امانی ۱۶۱

- ۱۶۶ مکانیزم شناسائی سود ناخالص در فروش اقساطی
- ۱۶۸ روشهای حسابداری فروش اقساطی
- ۱۷۴ روش حسابداری فروش اقساطی اموال غیرمنقول
- ۱۸۶ روش حسابداری فروش اقساطی کالا
- ۱۹۲ عدم پرداخت اصل و سود تضمین شده و تملک مجدد کالا
- ۱۹۸ حسابداری درآمد حق فرائشیز
- ۲۰۷ کالای امانی
- ۲۱۵ عملیات حسابداری کالای امانی
- ۲۱۶ سیستم عملیات حسابداری فروش کالای امانی در دفاتر حق العمل کار
- ۲۲۰ حسابداری فروش کالای امانی در دفاتر آمر
- ۲۲۸ حساب داری کالای امانی در دفاتر آمر به روش کنترل ادواری
- ۲۳۵ قرارداد جدید فروش کالای امانی در مقابل قراردادهای سستی
- ۲۳۷ سؤالات، تمرینات و مسائل فصل

فصل چهارم: حسابداری شرکت تضامنی ۲۶۱

- ۲۶۵ اداره شرکت تضامنی
- ۲۶۶ تفاوت شرکت تضامنی با سهامی
- ۲۶۸ تشکیل شرکت تضامنی
- ۲۷۴ نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی
- ۲۸۹ تغییرات در مالکیت شرکت تضامنی
- ۲۹۰ پذیرش (ورود شریک جدید)
- ۳۰۸ خروج شریک
- ۳۱۴ فوت شریک
- ۳۱۶ انحلال و تصفیه در شرکت تضامنی
- ۳۲۸ تقسیم وجوه در تصفیه تدریجی

- ۳۴۰ طرح توزیع وجوه نقد
- ۳۴۸ تبدیل شرکت تضامنی به سهامی
- ۳۵۴ ادغام شرکتهای تضامنی
- ۳۵۹ شرکت عملی (مشارکت خاص)
- ۳۷۷ سؤالات، تمرینات و مسائل فصل

فصل پنجم: گزارش مالی برحسب قسمتها و اطلاعات مربوط

- ۴۲۳ شناسایی مسؤولیت در گزارشگری قسمتهای مختلف واحد تجاری
- ۴۲۹ معیار و ضوابط کمی برای تعیین قسمتهای عملیاتی مشمول گزارشگری
- ۴۳۰ تفاوت بین استانداردهای بین الملل حسابداری درباره گزارشگری قسمتها
- ۴۴۱ افشای اطلاعات برای قسمتهای قابل گزارش
- ۴۴۲ گزارشهای مالی میان دوره ای
- ۴۵۵ سؤالات، تمرینات و مسائل فصل
- ۴۷۹ سؤالات، تمرینات و مسائل فصل

واژهنامه

- ۴۶۱ منابع خارجی
- ۴۷۰ منابع خارجی

www.irhesabداران.r98.ir

فصل اول

۱

حسابداری شعب



• اهداف کلی

در این فصل با حسابداری رویدادهای مربوط به شعب در تئوری و عمل و نحوه گزارشگری آن در صورتهای مالی ترکیبی آشنا می شوید.

• اهداف رفتاری

از شما انتظار می رود پس از مطالعه این فصل قادر باشید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- سیستم عملیات حسابداری شعب متمکز
 - ۲- روش های قیمت گذاری کالای ارسالی به شعب:
- روش بهای تمام شده.
 - روش بهای تمام شده بعلاوه چند درصد (بیش از بهای تمام شده).
 - روش فروش

۳- سیستم عملیات حسابداری شعب غیرمترکز:

الف) سیستم ثبت ادواری موجودی کالای شعب:

- سیستم عملیات حسابداری به روش بهای تمام شده و نحوه ترکیب صورتهای مالی اداره مرکزی و شعب

- سیستم عملیات حسابداری به روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی مشخص و نحوه ترکیب صورتهای مالی اداره مرکزی و شعب.

- سیستم عملیات حسابداری به روش فروش.

ب) سیستم ثبت دائمی موجودی کالای شعب:

- سیستم عملیات حسابداری به روش بهای تمام شده و نحوه ترکیب صورتهای مالی اداره مرکزی و شعب.

- سیستم عملیات حسابداری به روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی مشخص و نحوه ترکیب صورتهای مالی اداره مرکزی و شعب.

- سیستم عملیات حسابداری نمایندگی فروش.

□ کلیات

بسیاری از موسسات تجاری بزرگ جهت دستیابی به یک بازار گسترده فروش، برای تحصیل سود بیشتر، به افتتاح فروشگاههای خرده فروشی (زنجیره‌ای) در سطح یک شهر یا کشور اقدام می‌نمایند. در ایران شرکتهایی که به فعالیت خرید و فروش کالا از طریق فروشگاههای زنجیره‌ای اقدام می‌نمایند، می‌توان فروشگاههای زنجیره‌ای رفاه، شهر و روستا، سپه، شهروند و... را نام برد.

نحوه عملکرد کلیه فروشگاههایی که بصورت زنجیره‌ای فعالیت دارند، دارای یک دفتر مرکزی بوده که به صورت مختلف عملیات شعب خود را کنترل می‌نمایند.

اداره مرکزی، در مرحله اول ساختمان و دیگر منابع فیزیکی که شعبه جهت داد و ستد بدان نیاز دارد تهیه، و سپس زمانی که شعبه تاسیس شد، و بطور عادی فعالیت خود را آغاز نمود، روشهای مختلفی جهت تامین کالاهای مورد نیاز، اعمال می‌نماید.

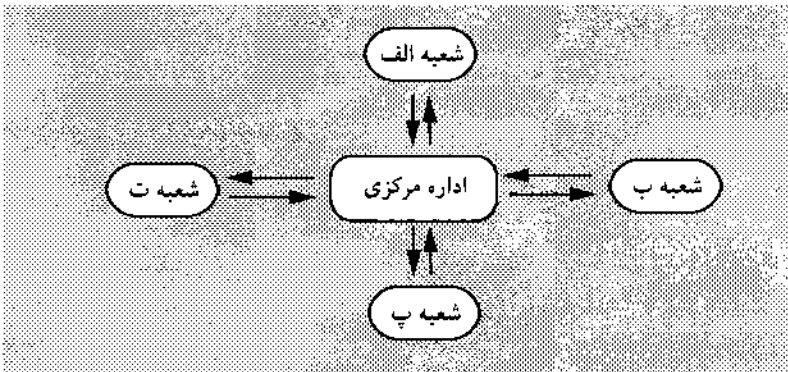
بعضی از موسسات تجاری (مرکز) کالاهای مورد نیاز تمامی شعب خود را بطور عمده خریداری نموده، کالا را مستقیماً از فروشندگان کالا یا از انبار مرکزی به شعب خود ارسال

می‌دارند. در برخی از موارد، به شعب اجازه داده می‌شود تا رسماً در محل اقدام به خرید کالا نموده و بهای کالای خریداری شده توسط شعبه از محل وجوه دریافتی از مشتریان یا از محل تنخواه گردانی که اداره مرکزی در اختیار شعبه قرار داده، پرداخت می‌نماید.

شعبه کلیه وجوه دریافتی (فروش نقد و نسیه) را به بانک شعبه واریز و در زمان تعیین شده به مرکز حواله کرده، یا در پایان هر روز به مرکز ارسال می‌دارد.

هزینه‌های شعبه از محل تنخواه گردانی که، در اختیار شعبه قرار دارد، با ارسال سند هزینه از شعبه به مرکز پرداخت می‌گردد، اگر شعبه تنخواه در اختیار نداشته باشد، در صورتی که اجازه پرداخت بعضی از هزینه‌ها مانند دستمزد، اجاره، عوارض و ... را داشته باشد، اینگونه هزینه‌ها را از محل وصولی‌های شعبه پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می‌گردد.

نمودار زیر نشانگر رویدادهای فوق است:



راهنما:

خروج منابع ← ورود منابع

خروج منابع از اداره مرکزی و ورود آن به شعب بیانگر انتقال ارزش دارایی‌های ثابت (ساختمان، اثاثه، وسایط نقلیه و...) و دارایی‌های جاری (موجودی کالا، وجوه نقد و...) می‌باشد، همچنین جهت عکس جریان، بیانگر اقلامی مانند کالای برگشتی و برگشت نقدینگی حاصل از رویدادهای شعبه به مرکز است.

■ سیستم عملیات حسابداری شعب

عملیات حسابداری شعب به دو طریق امکان‌پذیر است:

- ۱- سیستم عملیات حسابداری متمرکز^(۱): که در این حالت کلیه مدارک و رویدادهای شعبه در دفاتر اداره مرکزی ثبت و نگهداری می‌شود و در شعبه هیچگونه ثبت حسابداری انجام نمی‌گیرد. به عبارت دیگر شعبه فاقد دفاتر می‌باشد.
- ۲- سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز^(۲): که در این حالت شعبه دارای دفاتر مستقل بوده و کلیه رویدادها را راساً در دفاتر خود ثبت می‌نماید، و در پایان دوره مالی جهت تهیه صورتهای مالی ترکیبی، خلاصه عملیات شعبه را به مرکز ارسال می‌نماید.

■ روشهای قیمت‌گذاری کالاهای ارسالی به شعب^(۳)

ارسال کالا توسط اداره مرکزی به شعب، فروش تلقی نشده بلکه یک انتقال درون شرکتی محسوب می‌شود، با وجود این، تغییر مکان کالاها را باید شناسایی و در دفاتر ثبت گردد.

● بطور کلی سه روش برای قیمت‌گذاری کالاهای ارسالی به شعبه وجود دارد:

- ۱- روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده.
- ۲- روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده بعلاوه چند درصد^(۴) (بیش از بهای تمام شده).
- ۳- روش سیاهه کردن به قیمت فروش^(۵)

مهمترین بحثی که در روش اول وجود دارد این است که، انتقال کالا از مرکز به شعبه به عنوان فروش تلقی نشده، بنابراین مادامی که کالا در شعبه وجود دارد، باید بر مبنای بهای تمام شده بحساب آید. روش دوم که عبارت از ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه درصدی مشخص می‌باشد، بیشتر مورد توجه مدیران قرار گرفته است، زیرا، آنها استدلال می‌نمایند که چون اداره مرکزی خدماتی مثل خرید، حمل و انبارداری را انجام می‌دهد، عقل و منطق حکم می‌کند که بهای تمام شده این خدمات بایستی در قیمت انتقالی تاثیر داشته باشد، در چنین مواردی شرکت معمولاً با توجه به میانگین بهای تمام شده خدمات، درصد مناسبی به بهای تمام شده کالاهای ارسالی از اداره مرکزی به شعبه

۱. Centralized.

۲. Autonomous Branch Accounting (Decentralized).

۳. Billing Procedures.

۴. Shipments to branch in excess of cost (at cost price plus predetermined percentage).

۵. Shipments to branch billed in selling price.

اضافه می نماید.

در سومین روش، اداره مرکزی، شعبه را به بهای فروش مورد انتظار بدهکار می نماید. مزیتی که در این روش وجود دارد، اینست که کنترل موجودی کالا در شعبه را به آسانی امکان پذیر می سازد، زمانیکه کالا به قیمت فروش به شعبه ارسال شود، قیمت تمام شده کالای فروخته شده، در هر لحظه، بایستی با فروش شعبه یکسان باشد. بنابراین، حسابهای شعبه همواره نشان دهنده زیانی معادل هزینه های شعبه خواهد بود.

■ سیستم حسابداری متمرکز

در این سیستم کلیه مدارک و اسناد از طریق شعبه به مرکز ارسال می گردد، و در دفاتر اداره مرکزی، حسابهای جداگانه ای برای کالای ارسالی به شعبه، بانک شعبه، برگشتی های شعبه، هزینه های شعبه به تفکیک شعب، افتتاح و عملیات مربوط به هر شعبه در این حسابها ثبت می گردد.

اکنون به توضیح بیشتری راجع به طرق مختلف قیمت گذاری کالاهای ارسالی که در قسمت های قبل بدان اشاره شد، می پردازیم:

■ روش اول: ارسال کالا به شعبه با استفاده از روش بهای تمام شده

اداره مرکزی، ابتدا حسابهای لازم را در دفاتر بنام شعبه افتتاح می نماید، که این حسابها عبارتند از:

- ۱- حساب موجودی کالای اول دوره شعبه^(۱)
- ۲- حساب موجودی کالای شعبه (کالای شعبه)^(۲)
- ۳- حساب کالای ارسالی به شعبه^(۳)
- ۴- حسابهای دریافتنی شعبه (بدهکاران شعبه)^(۴)
- ۵- حساب بانک شعبه

۱. Opening branch Inventory.

۲. Branch Inventory.

۳. Goods sent to branch.

۴. Branch Debtors.

۶- حساب هزینه‌های شعبه به تفکیک

۷- حساب موجودی کالا آخر دوره شعبه^(۱)

۸- حسابهای ضروری دیگر شعبه

سیستم عملیات حسابداری ارسال کالا به شعبه در روش بهای تمام شده به‌قرار زیر می‌باشد:

شرح مبادلات	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
انتقال کالا از مرکز به شعبه	موجودی کالای شعبه ^(۲)	کالای ارسالی به شعبه
کالای برگشتی از شعبه به مرکز	کالای ارسالی به شعبه	موجودی کالای شعبه
فروش نقدی شعبه	بانک شعبه	موجودی کالای شعبه
فروش نسیه	حسابهای دریافتی شعبه	موجودی کالای شعبه
برگشتی از فروش نسیه شعبه	موجودی کالای شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
تخفیفات به بدهکاران شعبه ^(۳)	تخفیفات فروش شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
وجوه دریافتی از بدهکاران شعبه	بانک شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
کالای مفقود شده یا سوخت شده	هزینه‌های شعبه	موجودی کالای شعبه
مطالبات سوخت شده	هزینه مطالبات سوخت شده	حسابهای دریافتی شعبه
کسری کالای شعبه (غیرعادی)	کسری کالای شعبه	موجودی کالای شعبه
موجودی کالا اول دوره شعبه	موجودی کالای شعبه	موجودی کالا اول دوره شعبه
موجودی کالا آخر دوره شعبه	موجودی کالا آخر دوره شعبه	موجودی کالای شعبه
کالای بین راهی شعبه	موجودی کالای بین راهی	موجودی کالای شعبه

بستن حسابها:

بستن حساب کالای ارسالی به شعبه	کالای ارسالی به شعبه	خلاصه سود و زیان مرکز
بستن حساب موجودی کالای شعبه	موجودی کالای شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه
بستن حساب تخفیفات فروش شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه	تخفیفات فروش شعبه
بستن هزینه‌های شعبه به تفکیک	خلاصه سود و زیان شعبه	هزینه‌های شعبه به تفکیک
بستن خلاصه سود و زیان شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه	خلاصه سود و زیان مرکز

۱. Closing Branch Inventory.

۲. بعضی از حسابداران به جای موجودی کالای شعبه حساب کالای شعبه را به کار می‌گیرند.

۳. Discounts allowed to credit customers.

در این روش، هدف از نگهداری حساب موجودی کالای شعبه، ثبت کلیه تغییرات کالای شعبه طی دوره مالی می‌باشد و این حساب بمنزله عملکرد شعبه بوده و مانده آن نشان‌دهنده سود ناخالص شعبه در پایان دوره مالی خواهد بود.

هدف از نگهداری حساب کالای ارسالی به شعبه، ثبت ارزش کالای ارسالی و برگشتی به مرکز به بهای تمام شده میباشد. این حساب در پایان دوره مالی با خلاصه سود و زیان مرکز بسته می‌شود.

مثال: شرکت سهامی الفباء شعبه‌ای در شمیرانات دارد که اجناس خود را هم نقد و هم نسیه می‌فروشد. کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده پشیاه می‌شود. بعضی از هزینه‌های شعبه از طریق شعبه از محل وجوه دریافتی پرداخت می‌شود. رویدادهای زیر مربوط به سه ماهه اول سال ۱۳×۱ شعبه شمیران می‌باشد (واحد هزار ریال):

- ۱- حساب موجودی کالای اول دوره شعبه به قیمت تمام شده مرکز ۶۳۰۰ ریال
- ۲- حسابهای دریافتی اول دوره شعبه ۲۷۱۰ ریال
- ۳- بانک شعبه اول دوره ۱۸۲۰ ریال
- ۴- ارسال کالا از مرکز به شعبه به قیمت تمام شده مرکز ۱۲۹۰۰ ریال
- ۵- کالای برگشتی از شعبه به مرکز به قیمت تمام شده مرکز ۲۴۰ ریال
- ۶- فروش نقدی شعبه و واریز بحساب بانک شعبه ۲۵۲۰ ریال
- ۷- فروش نسیه شعبه ۱۶۲۴۰ ریال
- ۸- کالای برگشتی به شعبه بابت فروش نسیه (به قیمت فروش) ۶۰ ریال
- ۹- چک دریافتی از مشتریان بابت مطالبات ۱۷۰۱۰ ریال
- ۱۰- تخفیفات اعطائی به بدهکاران ۱۵۰ ریال
- ۱۱- مطالبات سوخت شده ۳۰ ریال
- ۱۲- ارسال وجوه نقد از بانک شعبه به بانک مرکز ۱۷۳۹۰ ریال
- ۱۳- هزینه اجاره و عوارض ۲۲۰ ریال
- ۱۴- هزینه دستمزد ۸۰ ریال
- ۱۵- هزینه عمومی ۷۰ ریال
- ۱۶- هزینه حقوق کارکنان ۷۵۰ ریال
- ۱۷- موجودی کالا آخر دوره به قیمت تمام شده ۴۸۰۰ ریال

● ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز بشرح زیر می باشد:

۶۳۰۰	حساب موجودی کالای شعبه
۶۳۰۰	حساب موجودی کالای اول دوره شعبه
	ثبت موجودی کالای اول دوره شعبه
۱۲۹۰۰	حساب موجودی کالای شعبه
۱۲۹۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
	ثبت ارسال کالا از مرکز به شعبه
۲۴۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
۲۴۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت برگشتی کالا از شعبه به مرکز
۲۵۲۰	بانک شعبه
۲۵۲۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت فروش نقدی شعبه
۱۶۲۴۰	حسابهای دریافتی شعبه
۱۶۲۴۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت بابت فروش نسیه شعبه
۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
۶۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت بابت برگشتی فروش نسیه
۱۷۰۱۰	بانک شعبه
۱۷۰۱۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت دریافتی مطالب از مشتریان
۱۵۰	تخفیفات فروش شعبه
۱۵۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت تخفیفات اعطائی به بدهکاران

۳۰	هزینه مطالبات سوخت شده
۳۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت بابت مطالبات سوخت شده
۱۷۳۹۰	بانک مرکز
۱۷۳۹۰	بانک شعبه
	ثبت ارسال وجوه از شعبه به مرکز
۲۲۰	هزینه اجاره و عوارض
۸۰	هزینه دستمزد
۷۰	هزینه عمومی
۳۷۰	بانک شعبه
	ثبت پرداختی بابت هزینه‌های شعبه
۷۵۰	هزینه حقوق کارکنان
۷۵۰	بانک مرکز
	ثبت پرداخت بابت حقوق کارکنان
۴۸۰۰	حساب موجودی کالا آخر دوره شعبه
۴۸۰۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت بابت موجودی کالای آخر دوره

حسابهای دفتر کل شعبه شمیرانات در دفاتر مرکزی شرکت سهامی الفبا بشرح زیر است:

نام حساب - حساب موجودی کالای شعبه شمیرانات

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۶۳۰۰	بد		۶۳۰۰	موجودی کالای اول دوره شعبه
۱۹۲۰۰	بد		۱۲۹۰۰	کالای ارسالی به شعبه
۱۸۹۶۰	بد	۲۴۰		برگشتی کالا به مرکز
۱۶۴۴۰	بد	۲۵۲۰		فروش نقدی
۲۰۰	بد	۱۶۲۴۰		فروش نسبه
۲۶۰	بد		۶۰	برگشتی به شعبه
۴۵۴۰	بس	۴۸۰۰		موجودی کالا آخر دوره شعبه

نام حساب - حساب کالای ارسالی به شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
ارسال کالا از مرکز به شعبه		۱۲۹۰۰	بس	۱۲۹۰۰
برگشتی از شعبه به مرکز	۲۴۰		بس	۱۲۶۶۰

نام حساب - موجودی کالا اول دوره شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
نقل از افتتاحیه	۶۳۰۰		بد	۶۳۰۰
ثبت موجودی اول دوره شعبه		۶۳۰۰		-

نام حساب - حسابهای دریافتی شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
نقل از افتتاحیه	۲۷۱۰		بد	۲۷۱۰
فروش نسیه	۱۶۲۴۰		بد	۱۸۹۵۰
برگشتی به شعبه		۶۰	بد	۱۸۸۹۰
دریافتی مطالبات		۱۷۰۱۰	بد	۱۸۸۰
تخفیفات اعطائی به مشتری		۱۵۰	بد	۱۷۳۰
مطالبات سوخت		۳۰	بد	۱۷۰۰

نام حساب - تخفیفات فروش شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
تخفیفات به مشتری	۱۵۰		بد	۱۵۰

نام حساب - هزینه مطالبات سوخت شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
مطالب سوخت	۳۰		بد	۳۰

نام حساب - هزینه اجاره و عوارض شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
پرداختی توسط شعبه	۲۲۰		بد	۲۲۰

نام حساب - هزینه‌های عمومی شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
پرداختی توسط شعبه	۷۰		بد	۷۰

نام حساب - هزینه‌های حقوق کارکنان شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
پرداختی توسط بانک مرکز	۷۵۰		بد	۷۵۰

نام حساب - موجودی کالا آخر دوره شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
ثبت موجودی کالا آخر دوره بحساب کالای شعبه	۴۸۰۰		بد	۴۸۰۰

نام حساب - هزینه دستمزد شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
پرداختی توسط بانک شعبه	۸۰		بد	۸۰

نام حساب - بانک شعبه شمیرانات

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
نقل از افتتاحیه	۱۸۲۰		بد	۱۸۲۰
فروش نقدس کالای شعبه	۲۵۲۰		بد	۴۳۴۰
دریافتی مطالبات	۱۷۰۱۰		بد	۲۱۳۵۰
ارسال وجوه به بانک مرکز		۱۷۳۹۰	بد	۳۹۶۰
هزینه‌های شعبه		۳۷۰	بد	۳۵۹۰

نام حساب - بانک مرکز شرکت سهامی الفباء

شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
مانده اولیه	xxxxx		بد	xxxxx
دریافت از شعبه شمیرانات	۱۷۳۹۰		بد	۱۷۳۹۰
پرداختی حقوق کارکنان شعبه		۷۵۰	بد	۱۶۶۴۰

■ بستن حسابها در دفاتر اداره مرکزی

در پایان دوره مالی مانده حساب موجودی کالای شعبه بحساب خلاصه حساب سود و زیان شعبه منتقل می‌گردد.

حساب موجودی کالای شعبه	۴۵۴۰
خلاصه حساب سود و زیان شعبه	۴۵۴۰
ثبت بستن حساب موجودی کالای شعبه	

مانده حساب کالای ارسالی به شعبه بحساب خلاصه سود و زیان مرکز مستقل می‌گردد، بقیه حسابهای موقت طبق اصول متداول حسابداری در دفاتر اداره مرکزی بسته می‌شوند.

حساب کالای ارسالی به شعبه	۱۲۶۶۰
خلاصه حساب سود و زیان مرکز	۱۲۶۶۰
ثبت بستن حساب کالای ارسالی به شعبه	
خلاصه سود و زیان شعبه	۱۵۰
حساب تخفیفات فروش شعبه	۱۵۰
ثبت بستن حساب تخفیفات فروش	

۱۱۵۰	خلاصه حساب سود و زیان شعبه
۳۰	حساب هزینه مطالبات سوخت
۸۰	حساب هزینه دستمزد
۷۵۰	حساب هزینه حقوق کارکنان
۷۰	حساب هزینه‌های عمومی
۲۲۰	حساب هزینه اجاره و عوارض
	ثبت بستن حساب هزینه‌های شعبه

نام حساب - خلاصه حساب سود و زیان شعبه شمیرانات

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۴۵۴۰	بس	۴۵۴۰		بستن حساب موجودی کالای شعبه
۴۳۹۰	بس		۱۵۰	بستن حساب تخفیفات فروش
۳۲۴۰	بس		۱۱۵۰	بستن حساب هزینه‌های شعبه
-			۳۲۴۰	بستن حساب

۳۲۴۰	خلاصه حساب سود و زیان شعبه
۳۲۴۰	خلاصه حساب سود و زیان مرکز
	ثبت بستن حساب سود و زیان شعبه

نام حساب - خلاصه سود و زیان مرکز

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۱۲۶۶۰	بس	۱۲۶۶۰		کالای ارسالی
۱۵۹۰۰	بس	۳۲۴۰		سود و زیان شعبه

شرکت سهامی القباء	
صورت سود و زیان شعبه	
منتهی به سه ماهه اول ۱۳×۱	
واحد هزار ریال	
۲۵۲۰	فروش نقدی شعبه
۱۶۲۴۰	فروش نسیه شعبه
<u>۱۸۷۶۰</u>	جمع فروش
(۶۰)	کسر می شود: برگشتی از فروش
<u>۱۸۷۰۰</u>	فروش خالص
	کسر می شود: قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
۶۳۰۰	موجودی کالا اول دوره
۱۲۹۰۰	اضافه می شود: کالای ارسالی به شعبه
<u>(۲۴۰)</u>	کسر می شود: برگشتی از شعبه به مرکز
<u>۱۲۶۶۰</u>	
۱۸۹۶۰	قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش
<u>۴۸۰۰</u>	کسر می شود: موجودی کالا آخر دوره شعبه
<u>۱۴۱۶۰</u>	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۴۵۴۰	سود ناخالص شعبه
	کسر می شود: هزینه های شعبه:
۱۱۵۰	جمع هزینه ها
<u>۱۵۰</u>	تخفیفات فروش
<u>۱۳۰۰</u>	جمع
<u><u>۳۲۴۰</u></u>	سود خالص

■ روش دوم: ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه چند درصد (بیش از بهای تمام شده)

وقتی کالا از اداره مرکزی به شعبه به نرخ بیش از بهای تمام شده ارسال می گردد، در

دفاتر اداره مرکزی حساب موجودی کالای شعبه (کالای شعبه) به نرخ صورت حساب یعنی بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی بدهکار و حساب کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده بستانکار می شود. علاوه بر این معادل درصد افزوده شده به بهای تمام شده، حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه^(۱) بستانکار می نمائیم مثلاً اگر کالا به نرخ ۲۰ درصد بیش از بهای تمام شده به شعبه صورت حساب شود، قیمت صورت حساب یعنی ۱۲۰ درصد بهای تمام شده بحساب موجودی کالا شعبه بدهکار، ۱۰۰ درصد بهای تمام شده بحساب کالای ارسالی به شعبه بستانکار و ۲۰ درصد افزوده شده به بهای تمام شده کالای ارسالی، به حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بستانکار می شود.

در پایان دوره مالی، مانده حساب موجودی کالای شعبه به حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه منتقل نموده و در نهایت حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه به خلاصه حساب سود و زیان شعبه انتقال می یابد. و مانده حساب کالای ارسالی به شعبه به حساب سود و زیان مرکز منتقل می گردد. باید توجه داشت که مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه، در پایان دوره بمنزله سود ناخالص شعبه تلقی می گردد.

■ سیستم عملیات حسابداری ارسال کالا به شعبه در روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی به قرار زیر می باشد:

شرح مبادلات	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
- ارسال کالا به شعبه (نرخ صورت حساب)	- موجودی کالای شعبه (نرخ صورت حساب)	- کالای ارسالی به شعبه (بهای تمام شده) - سود تحقق نیافته کالای شعبه ^(۲)
- برگشتی کالا از شعبه به مرکز (نرخ صورت حساب)	- کالای ارسالی به شعبه (بهای تمام شده)	- موجودی کالای شعبه (نرخ صورت حساب)
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه (./)	

۱. Branch Mark-up Account (Unrealized profit Account).

۲. بعضی از حسابداران بجای حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه حساب تعدیل کالای شعبه را بکار می گیرند.

- فروش نقدی شعبه	= بانک شعبه	- موجودی کالای شعبه
- فروش نسیه	- حسابهای دریافتی شعبه	- موجودی کالای شعبه
- برگشتی از فروش (نسیه)	- موجودی کالای شعبه	- حسابهای دریافتی شعبه
- مطالبات سوخت شده	- هزینه مطالبات سوخت شده	- حسابهای دریافتی شعبه
- سرقت کالا، ... مقفود -	- خسارت ناشی از سرقت ...	- موجودی کالای شعبه
شدن و آتش سوزی ^(۱)	کالای شعبه (بهای تمام شده)	(نرخ صورتحساب)
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه (I.)	
- تخفیفات اعطائی به بدهکاران	- تخفیفات فروش نسیه	- حسابهای دریافتی شعبه
- سرقت وجوه ^(۲)	- زیان ناشی از سرقت وجوه	- موجودی کالای شعبه
- موجودی کالا اول دوره شعبه	- موجودی کالای شعبه	- موجودی کالای اول دوره
(نرخ صورتحساب)	(نرخ صورتحساب)	شعبه (بهای تمام شده)
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه	
- موجودی کالا آخر دوره شعبه	- موجودی کالا آخر دوره شعبه	- موجودی کالای شعبه
(نرخ صورتحساب)	(بهای تمام شده)	(نرخ صورتحساب)
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه	
- کسری کالای شعبه	- کسری کالای شعبه	- موجودی کالای شعبه
(غیرعادی)	(بهای تمام شده)	(نرخ صورتحساب)
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه	
- کالای بین راهی شعبه	- کالای بین راهی (بهای تمام شده)	- موجودی کالای شعبه
	- سود تحقق نیافته کالای شعبه (I.)	(نرخ صورتحساب)

- بستن حسابها در روش ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه چند درصد (بیش از بهای تمام شده)
- در این روش مانده حساب موجودی کالای شعبه بحساب سود تحقق نیافته کالای

شعبه منتقل می‌گردد.

xxx

حساب موجودی کالای شعبه

xxx

حساب سود و زیان تحقق نیافته کالای شعبه

سپس مانده حساب سود تحقق نیافته کالای به خلاصه بحساب سود و زیان شعبه

منتقل می‌گردد:

xxx

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

xxx

خلاصه حساب سود و زیان شعبه

● بقیه حسابها مثل روش اول بسته می‌شود.

* نکات قابل توجه: در مواردی، اگر حساب موجودی کالای شعبه «زیان» را نشان دهد، و

اگر این زیان ناشی از سرقت وجوه نقد شعبه یا سرقت کالا و آتش سوزی باشد، میتوان

چنین استدلال نمود که: اگر زیان ناشی از سرقت وجوه نقد شعبه باشد، چون فروش

تحقق یافته، در اینصورت، سود تحصیل شده، پس بنابر این، حساب هزینه ناشی از

سرقت وجوه نقد بدهکار و حساب موجودی کالای شعبه بهمان مبلغ، بستانکار می‌گردد

و در حالتی که زیان ناشی از سرقت کالا و یا آتش سوزی باشد، در این شرایط، چون

فروش تحقق نیافته، (فرایند کسب سود تکمیل نشده) در نتیجه سودی حاصل نشده،

بهمین دلیل حساب هزینه ناشی از سرقت کالا (آتش سوزی) معادل بهای تمام شده

کالای شعبه و نیز حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه معادل درصد افزوده شده،

بدهکار و در مقابل حساب موجودی کالای شعبه معادل بهای سیاهه (بهای تمام شده

بعلاوه درصدی اضافی) بستانکار می‌گردد. و در حالتی که زیان ناچیز و با اهمیت

نیاشد، معادل زیان وارده، حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بدهکار و در مقابل،

حساب موجودی کالای شعبه بستانکار می‌گردد.

مثال: با استفاده از ارقام مثال شرکت سهامی الفباء، فرض کنید که ۲۰٪ به بهای تمام

شده کالای ارسالی به شعبه شمیرانات اضافه شده است، به این ترتیب کالای ارسالی به

شعبه بمبلغ ۱۵۴۸۰ ریال (۱۲۰ درصد ۱۲۹۰۰ ریال) سیاهه گردیده و موجودی کالا اول

دوره شعبه بمبلغ ۷۵۶۰ ریال (۱۲۰ درصد ۶۳۰۰ ریال) و موجودی کالا آخر دوره شعبه

بمبلغ ۵۷۶۰ ریال (۱۲۰ درصد ۴۸۰۰ ریال) گزارش گردیده است.

	● ثبت رویدادهای مثال شرکت سهامی الفیاء در دفاتر اداره مرکزی به روش ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه ۲۰ درصد بشرح زیر می باشد:
۷۵۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
۶۳۰۰	موجودی کالا اول دوره شعبه
۱۲۶۰	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
	ثبت موجودی کالای اول دوره
۱۵۴۸۰	حساب موجودی کالای شعبه
۱۲۹۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده
۲۵۸۰	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
	ثبت کالای ارسالی از مرکز به شعبه
۲۴۰	حساب کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده
۴۸	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۲۸۸	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت برگشتی کالا از شعبه به مرکز
۲۵۲۰	بانک شعبه
۲۵۲۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت فروش نقدی شعبه
۱۶۲۴۰	حسابهای دریافتنی شعبه
۱۶۲۴۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت فروش نسبه شعبه
۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
۶۰	حسابهای دریافتنی شعبه
	ثبت برگشتی از فروش نسبه
۴۸۰۰	موجودی کالا آخر دوره شعبه
۹۶۰	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۵۷۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت موجودی کالای شعبه

● بقیه ثبت‌های روزنامه مثل روش اول می‌باشد.

حساب موجودی کالای شعبه

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۷۵۶۰	بد		۷۵۶۰	موجودی کالا اول دوره
۲۳۰۴۰	بد		۱۵۴۸۰	کالای ارسالی به شعبه
۲۲۷۵۲	بد	۲۸۸		برگشتی کالا به مرکز
۲۰۲۳۲	بد	۲۵۲۰		فروش نقدی شعبه
۳۹۹۲	بد	۱۶۲۴۰		فروش نسیه
۴۰۵۲	بد		۶۰	برگشتی فروش نسیه
۱۷۰۸	بس	۵۷۶۰		موجودی کالا آخر دوره
-	-		۱۷۰۸	بستن حساب

۱۷۰۸

حساب موجودی کالای شعبه

۱۷۰۸

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

ثبت بستن حساب موجودی کالای شعبه

دفترکل

حساب کالای ارسالی به شعبه

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۱۲۹۰۰	بس	۱۲۹۰۰		ارسال کالا از مرکز به شعبه
۱۲۶۶۰	بس		۲۴۰	برگشتی کالا از شعبه به مرکز
-	-		۱۲۶۶۰	بستن حساب

۱۲۶۶۰

حساب کالای ارسالی به شعبه

۱۲۶۶۰

خلاصه حساب سود و زیان مرکز

ثبت بستن حساب کالای ارسالی به شعبه

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه دفترکل

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۱۲۶۰	بس	۱۲۶۰		۲۰٪ افزوده به موجودی کالا
۳۸۴۰	بس	۲۵۸۰		۲۰٪ افزوده به کالای ارسالی
۳۷۹۲	بس		۴۸	۲۰٪ افزوده برگشتی به مرکز
۲۸۳۲	بس		۹۶۰	۲۰٪ افزوده بسوجودی کالا
۴۵۴۰	بس	۱۷۰۸		بستن حساب موجودی کالای شعبه
-	-	-	۴۵۴۰	بستن حساب

۴۵۴۰

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

۴۵۴۰

خلاصه حساب سود و زیان شعبه

ثبت بستن حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

خلاصه حساب سود و زیان شعبه دفترکل

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۴۵۴۰	بس	۴۵۴۰		سود تحقق نیافته

خلاصه حساب سود و زیان مرکز دفترکل

مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۱۲۶۶۰	بس	۱۲۶۶۰		بستن کالای ارسالی به شعبه

● نحوه گزارشگری صورت سود و زیان شعبه:

شرکت سهامی القباء

صورت سود و زیان شعبه

منتهی به سال مالی ۱۳×۱

	XXXX	فروش (نقد و نسیه)
	XXXX	سرقت وجوه نقد (۱)
XXXX		فروش خالص
		کسر می شود بهای تمام شده کالای فروخته شده:
	XXXX	موجودی کالا اول دوره
	XXXX	کالای ارسالی به شعبه (خالص)
	XXXX	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	XXXX	کسر می شود: سرقت کالا یا کسری کالا (۲)
	XXXX	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بعد از سرقت کالا
XXXX	XXXX	کسر می شود: موجودی کالا آخر دوره و بین راهی
XXXX		سود ناخالص شعبه
		کسر می شود: هزینه های شعبه:
	XXXX	هزینه های شعبه
	XXXX	خسارت ناشی از سرقت وجوه (۱)
	XXXX	خسارت ناشی از سرقت کالا یا کسری کالا
	XXXX	جمع هزینه ها
XXXX	XXXX	سود خالص شعبه

(۱) از آنجا که کالا، فروخته شده و وجه نقد آن نیز سرقت شده، بدهکار این حساب، بعنوان هزینه تلقی گردیده، و در بخش هزینه ها منعکس و بستانکار این حساب، به فروشهای شعبه اضافه می شود.

(۲) چون کالا سرقت شده (کسری کالا)، بدهکار این حساب بعنوان هزینه در بخش هزینه ها منعکس و بستانکار این حساب (بهای تمام شده) از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر می گردد.

■ روش سوم: ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به قیمت فروش

وقتی کالا از اداره مرکزی به قیمت فروش به شعبه ارسال می گردد، در دفاتر اداره مرکزی،

حساب موجودی کالای شعبه (کالای شعبه) به قیمت فروش بدهکار و حساب کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش بستانکار می‌شود. در پایان دوره مالی حساب کالای ارسالی به شعبه که به قیمت فروش ثبت گردیده است، مانده آن بیش از مقدار واقعی قلمداد شده، بنابر این مانده کالای ارسالی به شعبه به اندازه درصدی که به آن افزوده شده، تعدیل می‌گردد.

■ سیستم عملیات حسابداری ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به قیمت فروش (قیمت تمام شده بعلاوه درصدی مشخص) به شرح زیر می‌باشد:

شرح مبادلات	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
ارسال کالا به شعبه به قیمت فروش	موجودی کالای شعبه	کالای ارسالی به شعبه
برگشتی کالا از شعبه به مرکز	کالای ارسالی به شعبه	موجودی کالای شعبه
به قیمت فروش		
فروش نقدی شعبه	بانک شعبه	موجودی کالای شعبه
فروش نسیه	حسابهای دریافتی شعبه	موجودی کالای شعبه
برگشتی از فروش نسیه	موجودی کالای شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
تخفیفات اعطانی به مشتری	تخفیفات فروش شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
وجوه دریافتی از بدهکاران شعبه	بانک شعبه	حسابهای دریافتی شعبه
مطالبات سوخت شده	هزینه مطالبات سوخت شده	حسابهای دریافتی شعبه
موجودی کالای اول دوره شعبه	موجودی کالای شعبه	کالای ارسالی به شعبه
به قیمت فروش		
موجودی کالای آخر دوره شعبه	کالای ارسالی به شعبه	موجودی کالای شعبه
به قیمت فروش		
کالای بین راهی به قیمت فروش	کالای ارسالی به شعبه	موجودی کالای شعبه

در پایان دوره مالی، مانده حساب موجودی کالای شعبه به خلاصه حساب سود و زیان شعبه منتقل می‌گردد. مادامی که کالا از اداره مرکزی به شعبه به قیمت فروش ارسال می‌گردد، حساب کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش ثبت گردیده، بنابراین اگر مانده کالای ارسالی به شعبه در صورت سود و زیان شعبه مینای محاسبه قرار گیرد، سود و زیان شعبه کمتر از مقدار واقعی قلمداد شده، بنابر این مانده کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش، معادل درصدی که به بهای تمام شده آن افزوده شده، تعدیل و بحساب خلاصه

سود و زیان شعبه منتقل می‌شود، مانده کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده به حساب خلاصه سود و زیان مرکز منتقل می‌گردد، علاوه بر این، موجودی کالای آخر دوره شعبه که به بهای فروش ارزیابی شده، جهت انعکاس در صورتهای مالی بمقدار واقعی، معادل درصدی که به آن افزوده شده، کسر تا مقدار واقعی موجودی کالا آخر دوره شعبه بدست آید. در پایان دوره مالی موجودی کالای آخر دوره شعبه، براساس اصول متداول حسابداری به خلاصه حساب سود و زیان تعدیل و بسته می‌گردد.

مثال: با استفاده از ارقام مثال شرکت سهامی الفبا فرض کنید که نرخ سیاهه کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش، معادل ۱۲۰ درصد بهای تمام شده باشد، ثبت رویدادهای آن در دفتر روزنامه بشرح زیر خواهد بود:

۷۵۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
۷۵۶۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
	ثبت موجودی کالای شعبه به قیمت فروش
۱۵۴۸۰	حساب موجودی کالای شعبه
۱۵۴۸۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
	ثبت کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش
۲۸۸	حساب کالای ارسالی به شعبه
۲۸۸	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت کالای برگشتی به مرکز به قیمت فروش
۲۵۲۰	بانک شعبه
۲۵۲۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت فروش نقدی شعبه
۱۶۲۴۰	حسابهای دریافتنی شعبه
۱۶۲۴۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت فروش نسیه شعبه

۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
۶۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت برگشتی از فروش نسیه
۱۷۰۱۰	بانک شعبه
۱۷۰۱۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت وصول مطالبات از مشتریان
۱۵۰	حساب تخفیفات فروش
۱۵۰	حسابهای دریافتی شعبه
	ثبت تخفیفات اعطائی به مشتریان
۵۷۶۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
۵۷۶۰	حساب موجودی کالای شعبه
	ثبت موجودی کالا آخر دوره شعبه به قیمت فروش

• بقیه حسابها همانند روش اول ثبت می‌گردد.

حساب موجودی کالای شعبه دفترکل

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۷۵۶۰	بد		۷۵۶۰	موجودی کالا اول دوره
۲۳۰۴۰	بد		۱۵۴۸۰	کالای ارسالی به شعبه
۲۲۷۵۲	بد	۲۸۸		کالای برگشتی به مرکز
۲۰۲۳۲	بد	۲۵۲۰		فروش نقدی
۳۹۹۲	بد	۱۶۲۴۰		فروش نسیه
۴۰۵۲	بد		۶۰	برگشتی از فروش نسیه
۱۷۰۸	بس	۵۷۶۰		موجودی کالای آخر دوره
-	-		۱۷۰۸	بستن حساب

حساب کالای ارسالی به شعبه دفترکل

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
موجودی کالا اول دوره		۷۵۶۰	بس	۷۵۰۶۰
کالای ارسالی به شعبه		۱۵۴۸۰	بس	۲۳۰۴۰
برگشتی به مرکز	۲۸۸		بس	۲۲۷۵۲
موجودی کالا آخر دوره	۵۷۶۰		بس	۱۶۹۹۲
تعدیل	۲۸۳۲		بس	۱۴۱۶۰
بستن حساب	۱۴۱۶۰		-	-

بستن حساب موجودی کالای شعبه:

۱۷۰۸

حساب موجودی کالای شعبه

۱۷۰۸

خلاصه حساب سود و زیان شعبه

ثبت انتقال حساب موجودی کالای شعبه به سود و زیان

تعدیل حساب کالای ارسالی به شعبه:

۲۸۳۲

حساب کالای ارسالی به شعبه

۲۸۳۲

خلاصه حساب سود و زیان شعبه

ثبت تعدیل حساب کالای ارسالی

۱۴۱۶۰

حساب کالای ارسالی به شعبه

۱۴۱۶۰

خلاصه حساب سود و زیان مرکز

ثبت بستن حساب کالای ارسالی به شعبه

$$\square 16992 \times \frac{100}{120} = 14160$$

بهای تمام شده

محاسبات:

$$\square 116992 - 14160 = 2832$$

درصد اضافی

خلاصه حساب سود و زیان شعبه دفترکل

شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
بستن حساب موجودی کالای شعبه		۱۷۰۸	بس	۱۷۰۸
۲۰٪ افزایش بها کالای ارسالی		۲۸۳۲	بس	۴۵۴۰

شرکت سهامی القباء
صورت سود و زیان شعبه
منتهی به سه ماهه اول سال ۱۳×۱

۲۵۲۰	فروش نقدی
<u>۱۶۲۴۰</u>	فروش نسبه
۱۸۷۶۰	جمع فروش
<u>(۶۰)</u>	کسر می شود برگشتی از فروش
۱۸۷۰۰	فروش خالص
	کسر می شود قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
۶۳۰۰	موجودی کالا اول دوره شعبه ^(۱)
۱۲۹۰۰	کالای ارسالی به شعبه ^(۲)
<u>(۲۴۰)</u>	کسر می شود برگشتی بمرکز ^(۳)
<u>۱۲۶۶۰</u>	
۱۸۹۶۰	قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش
<u>(۴۸۰۰)</u>	کسر می شود موجودی کالا آخردوره ^(۴)
<u>(۱۴۱۶۰)</u>	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۴۵۴۰	سود ناخالص عملیاتی

$۷۵۶۰ + \%۱۲۰ = ۶۳۰۰$

$۱۵۴۸۰ + \%۱۲۰ = ۱۲۹۰۰$

$۲۸۸ + \%۱۲۰ = ۲۴۰$

$۵۷۶۰ + \%۱۲۰ = ۴۸۰۰$

۱. محاسبه قیمت تمام شده موجودی کالای اول دوره شعبه

۲. محاسبه قیمت تمام شده کالای ارسالی به شعبه

۳. محاسبه قیمت تمام شده برگشتی از شعبه به مرکز

۴. محاسبه قیمت تمام شده موجودی کالا آخر دوره

■ سیستم عملیات حسابداری غیرمتمرکز: شعبی که دفاتر مستقل نگهداری می‌نمایند^(۱)

وقتی اداره مرکزی شعبه تأسیس می‌نماید، یک حسابی تحت عنوان «حساب شعبه» یا «حساب کنترل شعبه» یا «حساب سرمایه‌گذاری در شعبه^(۲)» یا «حساب جاری شعبه» در دفاتر افتتاح می‌نماید. این حساب، در مقابل ارسال هر نوع دارایی به شعبه (وجوه نقد، کالا، اموال و ماشین‌آلات...)، خدمات ارائه شده به شعبه و نیز در مقابل سود خالص گزارش شده شعبه، بدهکار می‌شود. و حساب فوق در مقابل دریافت هر نوع دارایی (وجوه نقد، برگشت کالا...) از شعبه بستانکار می‌شود، در مواردی اگر، اداره مرکزی دارای چندین شعبه باشد، برای هریک از شعبات، حساب جداگانه (معین) نگهداری می‌شود. روش حسابداری حساب سرمایه‌گذاری در شعبه (حساب شعبه) روش ارزش ویژه بوده، که در مقابل شناسایی سود یا زیان این حساب بدهکار یا بستانکار می‌شود.

در یک روش مشابه در دفاتر شعبه، حساب متقابلی تحت عنوان «حساب اداره مرکزی» یا «حساب جاری مرکز» یا «حساب کنترل مرکز» افتتاح می‌گردد این حساب در مقابل، دریافت کالا، وجوه نقد، یا سایر دارایی که توسط اداره مرکزی برای شعبه تهیه شده، بستانکار می‌شود، و نیز، کلیه هزینه‌هایی که توسط اداره مرکزی برای تحقق سود شعبه تعهد شده، بستانکار خواهد شد. و در ازاء ارسال هر نوع دارایی به مرکز این حساب بدهکار شده، در پایان دوره مالی مانده خلاصه حساب سود و زیان شعبه به این حساب منتقل می‌گردد. در نتیجه سود، این حساب افزایش و در مقابل زیان این حساب کاهش می‌یابد.

مانده این دو حساب (شعبه در دفاتر مرکز و حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه)

۱- آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر موضوع تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۱۳ که در تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۸ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسیده است.

ماده ۱۴- موسساتی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه بروشهای حسابداری خود خلاصه عملیات شعب خود را در صورتیکه دارای دفاتر پلمپ شده باشند، لااقل سالی یکبار و در غیر اینصورت ماه به ماه در دفاتر مرکز ثبت کنند.

دارای مانده برابر بوده و فقط مانده حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی بدهکار و مانده حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه بستانکار می‌باشد. بطور مثال، اگر حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی دارای مانده بدهکار به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال باشد، حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه دارای مانده بستانکاری به همین مبلغ خواهد بود. دو حسابی که دارای چنین ارتباطی هستند، بعنوان حسابهای متقابل^(۱) نامیده می‌شوند.

در صورتی که عملیات مندرج بین اداره مرکزی و شعبه^(۲) کاملاً در دفاتر ثبت شده و هیچگونه اشتباهی رخ نداده باشد، می‌بایستی مانده این دو حساب با هم برابر باشند. عدم برابری مانده این دو حساب، در نتیجه وجود اقلام بین راهی یا همراه با اشتباهات احتمالی است، که ممکن است در دفاتر طرفین رخ داده باشد.

در اینگونه موارد برای حصول اطمینان از صحت عملیات اقلام مندرج، دو حساب را تطبیق داده، موارد اختلاف را گزارش و در نتیجه با توجه به نوع موارد اقلام باز (اختلاف) مانده حساب اصلاح می‌گردد. بطور کلی دلایل عدم تطبیق عملیات حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی و حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه به صورت زیر طبقه‌بندی می‌شود:

۱- وجوه بین راهی یا کالای بین راهی بین اداره مرکزی و شعبه.

۲- اشتباهات احتمالی در دفاتر اداره مرکزی و شعبه.

■ ارسال کالا به شعبه به قیمت تمام شده (سیستم ثبت ادواری موجودی کالا)

مثال ۱- فرض کنید شرکت تجاری بدخشان در اول سال ۱۳×۱ شعبه‌ای در سمنان دایر و مبادلات زیر طی سال بین اداره مرکزی و شعبه بشرح زیر انجام گردیده است:

۱- ارسال وجه نقد معادل ۲۰۰۰۰ ریال به شعبه

۲- خرید نقدی اثاثه اداری به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال توسط شعبه (عمر مفید اثاثه ۵ سال)

۳- ارسال کالا از مرکز به شعبه به مبلغ ۱۶۰۰۰ ریال (بهای تمام شده).

۴- خرید کالا توسط شعبه به مبلغ ۴۰۰۰ ریال از فروشندگان کالا بطور نقد

۵- فروش نقدی کالا به مبلغ ۳۲۰۰۰ ریال (توسط شعبه)

۱. Riciprocal Accounts.

۲. Intercompany.

- ۶- برگشت کالا به اداره مرکزی معادل ۱۰۰۰ ریال
- ۷- هزینه‌های پرداختی معادل ۱۲۰۰۰ ریال توسط شعبه
- ۸- ارسال وجه نقد معادل ۱۵۰۰۰ ریال به اداره مرکزی
- ۹- حقوق پرداخت نشده در پایان سال معادل ۱۰۰۰۰ ریال و استهلاك اثاثه با عمر مفید ۵ سال، معادل ۲۰۰۰ ریال می‌باشد.
- ۱۰- موجودی کالا پایان دوره شعبه معادل ۶۰۰۰ ریال می‌باشد که ۵۰۰۰ ریال آن مربوط به دریافتی از مرکز است.
- مطلوبست ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شعبه و اداره مرکزی و بستن حسابهای موقت (اسمی) شعبه و مرکز بر مبنای مبادلات فرضی.
- ثبتهای رویدادهای بین اداره مرکزی و شعبه بشرح زیر نشان داده می‌شود:

دفاتر شعبه	دفاتر اداره مرکزی
<p>۲۰۰۰۰ وجوه نقد</p> <p>۲۰۰۰۰ حساب اداره مرکزی</p> <p>بابت دریافت وجه نقد از دفتر مرکزی</p>	<p>۱- حساب شعبه ۲۰۰۰۰</p> <p>وجوه نقد ۲۰۰۰۰</p> <p>بابت انتقال وجه نقد به شعبه</p>
<p>۱۰۰۰۰ حساب اثاثه</p> <p>۱۰۰۰۰ وجوه نقد</p> <p>بابت خرید اثاثه بطور نقد</p>	<p>۲- ثبت ندارد</p>
<p>۱۶۰۰۰ کالای ارسالی از مرکز</p> <p>۱۶۰۰۰ حساب اداره مرکزی</p> <p>بابت دریافت کالا از مرکز</p>	<p>۳- حساب شعبه ۱۶۰۰۰</p> <p>کالای ارسالی به شعبه ۱۶۰۰۰</p> <p>بابت ارسال کالا به شعبه</p>
<p>۴۰۰۰ خرید</p> <p>۴۰۰۰ وجوه نقد</p> <p>خرید نقدی کالا از فروشندگان کالا</p>	<p>۴- ثبت ندارد</p>

۳۲۰۰۰	وجوه نقد	۵- ثبت ندارد
۳۲۰۰۰	فروش	
	فروش نقدی کالا	
۱۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۶- کالای ارسالی به شعبه
۱۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز	حساب شعبه
	بابت کالای برگشتی به مرکز	بابت برگشت کالا به شعبه
۱۲۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۷- ثبت ندارد
۱۲۰۰۰	وجوه نقد	
	پرداخت بابت هزینه‌های عملیاتی شعبه	
۱۵۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۸- وجوه نقد
۱۵۰۰۰	وجوه نقد	حساب شعبه
	بابت وجه ارسالی بدفتر مرکزی	دریافت نقدی از شعبه
۱۰۰۰	هزینه حقوق	۹- ثبت ندارد
۲۰۰۰	هزینه استهلاك	
۲۰۰۰	استهلاك انباشته	
۱۰۰۰	حقوق پرداختنی	
	بابت استهلاك و حقوق پرداخت نشده	
۳۲۰۰۰	فروش	۱۰- فروش
۶۰۰۰	موجودی کالا	کالای ارسالی به شعبه
۱۵۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز	موجودی کالا آخر دوره
۴۰۰۰	خرید	موجودی کالای اول دوره
۱۵۰۰۰	هزینه عملیاتی	خرید
۴۰۰۰	خلاصه حساب سود زیان	هزینه‌های عملیاتی
		خلاصه حساب سود زیان
	بستن حساب موقت شعبه	بستن حساب موقت مرکز (اقلام فرضی است)

۴۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	۴۰۰۰	۱۱- حساب شعبه
۴۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۴۰۰۰	درآمد خالص شعبه
	بستن حساب خلاصه سود و زیان		بابت درآمد انتقالی از شعبه
ثبت ندارد		۳۶۰۰۰	۱۲- خلاصه حساب سود و زیان
		۳۶۰۰۰	سود انباشته
			بستن حساب خلاصه سود و زیان مرکز

با توجه به رویدادهای فوق «حساب شعبه» در دفاتر اداره مرکزی دارای مانده بدهکار معادل ۲۴۰۰۰ ریال می باشد. که بصورت زیر خلاصه می شود:

دفتراک				نام حساب: حساب شعبه
مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۲۰۰۰۰	بد		۲۰۰۰۰	ارسال وجه نقد به شعبه
۳۶۰۰۰	بد		۱۶۰۰۰	ارسال کالا به شعبه
۳۵۰۰۰	بد	۱۰۰۰		برگشتی کالا از شعبه
۲۰۰۰۰	بد	۱۵۰۰۰		دریافت وجه نقد از شعبه
۲۴۰۰۰	بد		۴۰۰۰	درآمد انتقالی از شعبه

با توجه به رویدادهای فوق در دفاتر شعبه مانده «حساب اداره مرکزی» معادل ۲۴۰۰۰ ریال بستانکار خواهد بود که بصورت زیر نشان داده می شود:

دفتراک				نام حساب: اداره مرکزی
مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۲۰۰۰۰	بس	۲۰۰۰۰		دریافت وجه از اداره مرکزی
۳۶۰۰۰	بس	۱۶۰۰۰		بابت کالای دریافتی
۳۵۰۰۰	بس		۱۰۰۰	بابت برگشتی کالا
۲۰۰۰۰	بس		۱۵۰۰۰	وجه ارسالی به دفتر مرکزی
۲۴۰۰۰	بس	۴۰۰۰		درآمد انتقالی

گرچه مانده این دو حساب با هم برابر می‌باشند، لیکن حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی مانده بدهکار و حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه مانده بستانکار معادل ۲۴۰۰۰ ریال دارد. این دو حساب را نسبت به یکدیگر «حساب متقابل» گویند. در این مثال دو حساب متقابل دیگری، تحت عنوان کالای ارسالی به شعبه در دفاتر اداره مرکزی با یک مانده بستانکار معادل مانده بدهکار حسابی تحت عنوان کالای ارسالی از مرکز در دفاتر شعبه وجود دارد.

حال اگر، هزینه‌هایی از طرف اداره مرکزی بابت شعبه پرداخت می‌گردد، اداره مرکزی به شعبه اطلاع داده که در دو دفاتر اداره مرکزی و شعبه ثبت می‌گردد. نحوه ثبت هزینه‌ها در دفاتر اداره مرکزی: حساب شعبه بدهکار، و حساب هزینه‌های تخصیص یافته به شعبه، بستانکار. اگر اداره مرکزی دارائی ثابت را جهت شعبه تحصیل نماید، رویه معمول این است که: حساب دارایی ثابت در دفاتر اداره مرکزی بدهکار، حساب وجوه نقد یا حسابهای پرداختنی بستانکار می‌گردد. (۱)

اگر شعبه خود راساً اقدام به خرید دارائی ثابت نماید، یک رویه اینست که در مثال منعکس شده و روش دیگر (۲) اینک: در دفاتر شعبه حساب اداره مرکزی بدهکار، و وجوه نقد یا حسابهای پرداختنی بستانکار و اداره مرکزی با اطلاع از تحصیل دارائی توسط شعبه، در دفاتر اداره مرکزی، حساب دارائی ثابت بدهکار، و حساب شعبه را بستانکار می‌نماید. ثبت رویداد خرید دارائی ثابت توسط شعبه متعاقباً نشان داده می‌شود.

در دفاتر شعبه:

حساب اداره مرکزی

۳۰۰۰۰

وجوه نقد

۳۰۰۰۰

ثبت بابت خرید دارائی ثابت بطور نقد

۱. نحوه ثبت استهلاک در این رویه: دفتر مرکزی استهلاک دارائی ثابت را محاسبه و در دفتر مرکزی حساب شعبه بدهکار و استهلاک انباشته بستانکار، و در نتیجه، در دفاتر شعبه حساب هزینه استهلاک بدهکار و اداره مرکزی بستانکار می‌گردد.

۲- به صفحات ۶ و ۷ و ۹ کتاب زیر مراجعه شود:

در دفاتر اداره مرکزی:

۳۰۰۰۰	دارائی ثابت
۳۰۰۰۰	حساب شعبه
	ثبت بابت خرید دارائی توسط شعبه

● نحوه ثبت استهلاك در مواردی که دارایی اموال و ماشین آلات شعبه در دفاتر اداره مرکزی ثبت و نگهداری شود به شرح زیر خواهد بود:

در دفاتر شعبه هزینه استهلاك بدهکار، و حساب اداره مرکزی معادل استهلاك بستانکار و در دفاتر اداره مرکزی، «حساب شعبه» معادل استهلاك بدهکار و استهلاك انباشته بستانکار می‌گردد.

■ کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی

اهداف کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه که توسط اداره مرکزی تهیه می‌شود، به قرار زیر می‌باشد:

- ۱- ترکیب دارائیهای مشابه و بدهیها و حذف مبادلات بین اداره مرکزی و شعبه برای اجتناب از دارائی، بدهی، هزینه، درآمد غیر واقعی.
- ۲- حذف مقادیر حسابهای متقابل.
- ۳- حذف هرگونه سود و زیان بین اداره مرکزی و شعبه.

کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی شرکت تجاری بدخشان (جدول شماره ۱-۱) با توجه به رویدادهای شعبه، تعدیلات، موجودی کالا پایان دوره شعبه و همچنین بر مبنای اقلام فرضی اداره مرکزی متعاقباً تشریح می‌گردد:

بطور کلی، کاربرگ برای سهولت در، تهیه صورتهای مالی ترکیبی، (ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود انباشته) مورد استفاده قرار می‌گیرد. در ستون مربوط به حذف و تعدیلات کاربرگ حسابهای متقابل حذف می‌شوند. این مقابله و حذف فقط در کاربرگ برای تهیه صورتهای مالی ترکیبی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به هیچ وجه ثبتی از این بابت در دفاتر اداره مرکزی و شعبه انجام نمی‌گیرد.

صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه با استفاده از دو ستون آخر کاربرگ اقلام ترکیبی تهیه می‌گردد که در جدول شماره (۱-۱) نشان داده شده است.

شرکت تجاری بدخشان
جدول شماره (۱ - ۱) کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه
سال مالی به منتهی ۱۳/۱۲/۲۹

عنوان حساب		اداره مرکزی		شعبه		حذف و تعدیلات		اقلام ترکیبی	
		بس	بد	بس	بد	بس	بد	بس	بد
صورتهای سود و زیان									
فروش			۲۲۹۰۰۰	۳۲۰۰۰				۲۶۱۰۰۰	
موجودی کالا (۱/۱)		۵۰۰۰۰						۵۰۰۰۰	
خرید طی دوره			۱۹۳۰۰۰		۲۰۰۰			۱۹۷۰۰۰	
کالای ارسالی به شعبه			۱۵۰۰۰	(الف) ۱۵۰۰۰					
کالای ارسالی از مرکز					۱۵۰۰۰	(الف) ۱۵۰۰۰			
موجودی کالا آخر دوره		۸۰۰۰۰		۶۰۰۰				۸۶۰۰۰	
هزینههای عملیاتی			۳۵۰۰۰		۱۵۰۰۰			۶۰۰۰۰	
سود نقل به سود و زیان انباشته		۲۸۸۰۰۰	۳۲۲۰۰۰	۳۸۰۰۰	۳۳۰۰۰			۳۳۷۰۰۰	۳۰۷۰۰۰
					۲۰۰۰			۲۰۰۰۰	
		۳۲۲۰۰۰	۳۲۲۰۰۰	۳۸۰۰۰	۳۸۰۰۰			۳۳۷۰۰۰	۳۳۷۰۰۰
صورتهای سود و زیان انباشته:									
سود انباشته (۱/۱)		۸۳۰۰۰						۸۳۰۰۰	
سود خالص نقل از بالا			۳۶۰۰۰	۲۰۰۰				۲۰۰۰۰	
سود انباشته نقل به زیر			۱۱۹۰۰۰	۲۰۰۰				۱۲۳۰۰۰	
ترازنامه:									
وجوه نقد			۴۱۰۰۰		۱۱۰۰۰			۵۲۰۰۰	
حسابهای دریافتی (خالص)			۶۰۰۰۰					۶۰۰۰۰	
موجودی کالا			۸۰۰۰۰		۶۰۰۰			۸۶۰۰۰	
اموال و ماشین آلات			۱۷۲۰۰۰		۸۰۰۰			۱۸۰۰۰۰	
حساب شعبه			۲۰۰۰۰					۲۰۰۰۰	
حقوق پرداختی			۵۲۰۰۰	۱۰۰۰				۵۵۰۰۰	
حساب اداره مرکزی				۲۰۰۰۰				۲۰۰۰۰	
سهام حادی			۲۰۰۰۰۰					۲۰۰۰۰۰	
سود انباشته نقل از بالا			۱۱۹۰۰۰	۲۰۰۰				۱۲۳۰۰۰	
جمع		۳۷۳۰۰۰	۳۷۳۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۳۷۸۰۰۰	۳۷۸۰۰۰

(الف) - (ب) - (ج) - (د)

(الف) بابت حذف حسابهای متقابل (کالای ارسالی بین اداره مرکزی و شعبه)

(ب) حذف حسابهای متقابل

شرکت بدخشان

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

۲۶۱۰۰۰		فروش
		کسر می شود قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
	۵۰۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
	<u>۱۹۷۰۰۰</u>	خرید طی دوره
۲۴۷۰۰۰		قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش
<u>۸۶۰۰۰</u>		کسر می شود موجودی کالای آخر دوره
<u>۱۶۱۰۰۰</u>		قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۰۰۰۰		سود ناخالص
<u>۶۰۰۰۰</u>		کسر می شود هزینه های عملیاتی
<u><u>۴۰۰۰۰</u></u>		سود خالص:

شرکت بدخشان

صورت سود انباشته

برای سال منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

۸۳۰۰۰		سود انباشته اول دوره
<u>۴۰۰۰۰</u>		سود ویژه دوره مالی
<u><u>۱۲۳۰۰۰</u></u>		سود انباشته ۱۳/۱۲/۲۹

شرکت بدخشان

ترازنامه

۱۳×۱/۱۲/۲۹

بدهیها:		دارائیهها:	
۵۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۵۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰	حقوق پرداختنی	۶۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۵۵۰۰۰۰	جمع بدهی	۸۶۰۰۰۰	موجودی کالا
	حقوق صاحبان سهام:	۲۰۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه	۱۰۰۰۰۰۰	ساختمان (خالص)
۱۲۳۰۰۰۰	سود انباشته	۶۰۰۰۰۰	اثاثه (خالص)
۳۲۳۰۰۰۰	جمع		
۳۷۸۰۰۰۰	بدهی و سرمایه:	۳۷۸۰۰۰۰	جمع دارائیهها:

■ ارسال کالا به شعبه به روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی

وقتی اداره مرکزی، کالای ارسالی را به شعبه به نرخى بیش از بهای تمام شده ارسال می نماید، در دفاتر شعبه: حساب کالای ارسالی از مرکز به نرخ صورت حساب (قیمت تمام شده بعلاوه درصد اضافی) بدهکار و حساب اداره مرکزی به نرخ سیاهه بستانکار می گردد، مدیر شعبه معمولاً از بهای تمام شده کالای ارسالی، آگاهی نداشته و بنابراین تنها رقم آماده جهت ثبت در دفاتر شعبه بهای صورت حساب می باشد.

حال آنکه، در دفاتر اداره مرکزی: حساب شعبه به نرخ سیاهه بدهکار و حساب کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده بستانکار، و اضافه قیمت کالای ارسالی به شعبه در حسابی تحت عنوان «حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه^(۱)» بستانکار می گردد. این

۱. حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه را حسابداران با اصطلاحاتی دیگر بشرح زیر بکار می گیرند:

- Unrealized profit in shipment to Branch Unrealized profit Account.
- Unrealized profit Branch Inventory.
- Allowance for overvaluation of branch inventory

روش، در تهیه صورتهای مالی ترکیبی دو مشکل را ایجاد می‌کند:

۱- از آنجا که موجودی کالای آخر دوره شعبه شامل یک اضافه قیمت فیما بین شعبه و اداره مرکزی می‌باشد، و موجودی کالا آخر دوره شعبه بیش از میزان واقعی است، و این اضافه قیمت قبل از اینکه موجودی کالا آخر دوره شعبه با موجودی کالای اداره مرکزی در ترازنامه ترکیبی منظور شود باید حذف گردد.

۲- اضافه قیمت در موجودی کالا اول و آخر دوره شعبه، قیمت تمام شده کالای فروخته شده شرکت را غیرواقعی نشان داده، بنابراین، این مبلغ اضافی باید در کاربردگ حذف گردد.

مثال: شرکت سهامی الفباء شعبه‌ای در کرج دایر و مبادلات مربوط به شعبه را طی سال مالی ۱۳×۱ (قیمت تمام شده + ۲۰ درصد) بشرح زیر انجام داده است. (سیستم ثبت ادواری موجودی کالا)

۱- اداره مرکزی مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد و *۲۰۰۰۰۰۰ ریال اثاثه به شعبه کرج ارسال نمود (حساب اموال و ماشین آلات در دفاتر اداره مرکزی نگهداری می‌شود)

۲- ارسال کالا به شعبه به قیمت تمام شده ۳۰۰۰۰۰۰ ریال

۳- خرید اثاثه و تجهیزات توسط شعبه به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال

۴- فروش نقدی شعبه ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و فروش نسبه ۴۰۰۰۰۰۰ ریال

۵- هزینه‌های عملیاتی شعبه ۷۰۰۰۰۰۰ ریال که توسط شعبه پرداخت گردید

۶- خرید کالا بمبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه از فروشندگان کالا

۷- وصول مطالبات توسط شعبه بالغ بر ۱۵۰۰۰۰۰ ریال

۸- ارسال وجه نقد به دفاتر مرکزی بمبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال

۹- ارسال صورتحساب از دفتر مرکزی به شعبه مبنی بر تخصیص ۲۰۰۰۰۰۰ ریال هزینه‌های اجرائی به شعبه

- Loading in branch Inventory
- Overvaluation of Branch Inventory
- Deferred profit
- Branch Mark-up Account
- Branch Stock Adjustment.

- ۱۰- در پایان سال هزینه‌های پرداخت نشده شعبه ۱۱۰۰۰ ریال می‌باشد
- ۱۱- موجودی کالا پایان دوره شعبه به قیمت سیاهه ۶۰۰۰ ریال (دریافتی از مرکز) و ۱۰۰۰ ریال از فروشندگان کالا (خریدهای محلی)
- ۱۲- بستن حسابهای موقت شعبه

- ثبت‌های رویدادهای فوق بین اداره مرکزی و شعبه در سال مالی ۱۳×۱ به شرح زیر می‌باشد: (قیمت تمام شده + ۲۰٪)

شعبه	اداره مرکزی
۱۰۰۰۰۰ وجوه نقد	۱۰۰۰۰۰ حساب شعبه (۱)
۱۰۰۰۰۰ حساب اداره مرکزی	۲۰۰۰۰۰ اثاثه شعبه
دریافت وجه نقد از دفتر مرکزی	۱۰۰۰۰۰ وجوه نقد
	۲۰۰۰۰۰ اثاثه
	ارسال وجه نقد و اثاثه به شعبه
۳۶۰۰۰۰ کالای ارسالی از مرکز	۳۶۰۰۰۰ حساب شعبه (۲)
۳۶۰۰۰۰ حساب اداره مرکزی	۳۰۰۰۰۰ کالای ارسالی به شعبه
دریافت کالا از دفتر مرکزی	۶۰۰۰۰ سود تحقق نیافته کالای شعبه
	ارسال کالا به شعبه (قیمت تمام شده + ۲۰٪)
۵۰۰۰۰ حساب اداره مرکزی	۵۰۰۰۰ (۳) اثاثه شعبه
۵۰۰۰۰ وجوه نقد	حساب شعبه
خرید نقدی اثاثه	خرید اثاثه توسط شعبه
۲۰۰۰۰۰ وجوه نقد	(۴) ثبت ندارد
۴۰۰۰۰۰ حسابهای دریافتنی	
۶۰۰۰۰۰ فروش	
فروش نقد و نسیه شعبه	
۷۰۰۰۰۰ هزینه‌های شعبه	(۵) ثبت ندارد
۷۰۰۰۰۰ وجوه نقد	
پرداخت هزینه‌های شعبه	

۶۰۰۰۰	خرید کالا	۶ (ثبت ندارد)
۶۰۰۰۰	وجوه نقد	
	خرید نقدی کالا	
۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد	۷ (ثبت ندارد)
۱۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی	
	ثبت دریافت مطالبات	
۲۰۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۸ (وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد	حساب شعبه
	ارسال وجه نقد به دفتر مرکزی	ثبت دریافت وجه نقد از شعبه
۲۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۹ (حساب شعبه
۲۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	هزینه‌های عملیاتی
	ثبت هزینه‌های شعبه	تخصیص هزینه‌های عملیاتی به شعبه
۱۱۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۱۰ (ثبت ندارد)
۱۱۰۰۰	هزینه‌های معوق پرداختنی	
	ثبت هزینه‌های معوق	
۶۰۰۰۰۰	فروش	۱۱ و ۱۲ (ثبت ندارد)
۷۰۰۰	موجودی کالا	
۳۶۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز	
۶۰۰۰۰	خرید	
۱۰۱۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	
۸۶۰۰۰	خلاصه حساب سودوزیان	
	بستن حساب موقت شعبه	
۸۶۰۰۰	خلاصه حساب سودوزیان	۱۳ (حساب شعبه
۸۶۰۰۰	اداره مرکزی	درآمد شعبه
	انتقال سود شعبه به دفتر مرکزی	بابت درآمد گزارش شده توسط شعبه

■ تعدیل حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه، در پایان هر دوره مالی، معادل درصد اضافی که، به کالای ارسالی افزوده شده را نشان می‌دهد. مانده این حساب شامل اضافه قیمت موجودی کالای اول دوره شعبه و درصد اضافی که به کالای ارسالی در طی دوره مالی منظور شده، می‌باشد. در نتیجه، بعد از فروش کالای شعبه، بهای تمام شده کالای فروخته شده بیش از میزان واقعی و درآمد شعبه کمتر از میزان واقعی را نشان می‌دهد. جهت نیل به سود واقعی شعبه، اداره مرکزی باید، حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه را به نسبت کالائی که شعبه به مشتریان فروخته، تعدیل نماید. با توجه به مثال شرکت سهامی الفباء، بهای تمام شده کالای فروخته شده غیر واقعی شعبه معادل ۳۵۴۰۰۰ ریال (۶۰۰۰ - ۳۶۰۰۰۰) و بهای تمام شده کالای فروخته شده واقعی شعبه به مبلغ ۲۹۵۰۰۰ ریال (۵۰۰۰ - ۳۰۰۰۰۰) می‌باشد. اختلاف دو مبلغ فوق (۲۹۵۰۰۰ - ۳۵۴۰۰۰) یعنی ۵۹۰۰۰ ریال معادل درصدی است که اداره مرکزی، هنگامی که کالا را به شعبه ارسال می‌نمود، به کالای ارسالی افزوده، در نتیجه، به علت بیش از میزان واقعی بودن، بهای تمام شده کالای فروخته شده معادل همین مبلغ سود شعبه کمتر، گزارش گردیده است. اداره مرکزی جهت نیل به سود واقعی شعبه، حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه را معادل مبلغ اختلاف تعدیل و به حساب درآمد شعبه منظور می‌نماید. نحوه محاسبه سود تحقق یافته کالای شعبه و ثبت در دفاتر اداره مرکزی به قرار زیر می‌باشد:

<u>سود تحقق نیافته</u>	<u>قیمت سیاه</u>	<u>بهای تمام شده</u>	
۰	۰	۰	موجودی کالای اول دوره
۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	کالای آماده برای فروش
<u>(۱۰۰۰۰)</u>	<u>(۶۰۰۰۰)</u>	<u>(۵۰۰۰۰)</u>	موجودی کالای آخر دوره
	<u>۳۴۵۰۰۰</u>	<u>۲۹۵۰۰۰</u>	کالای فروخته شده
<u>۵۹۰۰۰</u>			سود تحقق یافته

شعبه	اداره مرکزی
	(۱۴) سود تحقق نیافته -
ثابت ندارد	کالای شعبه ۵۹۰۰۰۰
	درآمد خالص شعبه ۵۹۰۰۰۰
	ثابت بابت شناسائی درصد افزوده شده به بهای تمام شده کالای فروخته شده
	(۱۵) درآمد خالص شعبه ۱۴۵۰۰۰۰
ثابت ندارد	خلاصه حساب سود و زیان ۱۴۵۰۰۰۰
	بستن حساب در آمد شعبه

● روش دیگر محاسبه سود تحقق یافته کالای شعبه:

مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه قبل از تعدیل ۶۰۰۰۰۰
 کسر می شود: مانده مورد نیاز (سود تحقق نیافته موجودی کالا پایان دوره شعبه) (۱۰۰۰۰)^(۱)
 سود تحقق یافته ۵۹۰۰۰۰

● روش دیگر محاسبه سود تحقق یافته فروش شعبه (۲):

کالای فروخته شده \times سود تحقق نیافته کالای شعبه = سود تحقق یافته
 کالای ارسالی

$$\text{سود تحقق یافته} = ۶۰۰۰۰۰ \times \frac{(۳۶۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰)}{۳۶۰۰۰۰} = ۵۹۰۰۰۰$$

بعد از تعدیل، مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بقرار زیر می باشد:

۱- ۱۰۰۰۰ = $(\frac{۱}{۲۰} \div \text{موجودی کالا آخر دوره}) - \text{موجودی کالای آخر دوره}$
 صفحه ۴۳۱ کتاب: Advanced Accounting, Smith, Harried... Feruth Edition- 1988

۲- برای مطالعه بیشتر رویه های دیگر محاسبه سود خالص تحقق یافته به کتابهای حسابداری پیشرفته:
 Advanced Accounting-Leopld, A, Bernstien P, 10-14-15-1980
 Advanced Accounting - Smith ... p-431-1988

صفحه		دفتر کل		حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۶۰۰۰۰	بس	۶۰۰۰۰		۲۰٪ افزایش کالای ارسالی به شعبه
۱۰۰۰	بس		۵۹۰۰۰	سود تحقق یافته

مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بعد از تعدیل معادل درصد افزوده شده به بهای تمام شده موجودی کالا آخر دوره شعبه می باشد، بنابراین ۱۰۰۰ ریال برابر است با $(۶۰۰۰ \div ۱/۲۰) - ۶۰۰۰$ ^(۱). به عبارت دیگر: موجودی کالای آخر دوره شعبه بر مبنای نرخ صورت حساب معادل ۶۰۰۰ ریال (دریافتی از مرکز) گزارش شده که با کسر مانده بستانکار حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه، معادل ۱۰۰۰ ریال در نتیجه قیمت واقعی موجودی کالای شعبه در پایان دوره معادل ۵۰۰۰ ریال (دریافتی از مرکز) خواهد بود.

■ دفتر کل حسابهای متقابل

در دفاتر اداره کل اداره مرکزی حسابداری تحت عنوان «حساب شعبه» یک مانده بدهکاری معادل ۳۱۶۰۰۰ ریال خواهد داشت که ذیلاً گزارش می گردد.

صفحه		دفتر کل		حساب شعبه
مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	شرح
۱۰۰۰۰۰	بد		۱۰۰۰۰۰	ارسال وجه نقد به شعبه
۴۶۰۰۰۰	بد		۳۶۰۰۰۰	ارسال کالا به شعبه
۴۱۰۰۰۰	بد	۵۰۰۰۰		خرید اثاثه توسط شعبه
۲۱۰۰۰۰	بد	۲۰۰۰۰۰		دریافت وجه نقد از شعبه
۲۳۰۰۰۰	بد		۲۰۰۰۰	تخصیص هزینه های شعبه
۳۱۶۰۰۰	بد		۸۶۰۰۰	درآمد گزارش شده شعبه

در دفاتر شعبه حساب اداره مرکزی یک مانده بستانکار معادل ۳۱۶۰۰۰ ریال دارد که متعاقباً نشان داده می شود.

مانده	تشخیص	دفترکل		شرح
		بستانکار	بدهکار	
۱۰۰۰۰۰	بس	۱۰۰۰۰۰		دریافت وجه از دفتر مرکزی
۴۶۰۰۰۰	بس	۳۶۰۰۰۰		دریافت کالا از دفتر مرکزی
۴۱۰۰۰۰	بس		۵۰۰۰۰	خرید اثاثه
۲۱۰۰۰۰	بس		۲۰۰۰۰۰	ارسال وجه به دفتر مرکزی
۲۳۰۰۰۰	بس	۲۰۰۰۰		تخصیص هزینه‌های شعبه توسط مرکز
۳۱۶۰۰۰	بس	۸۶۰۰۰		انتقال درآمد شعبه به مرکز

دو حساب «شعبه» در دفاتر اداره مرکزی و «حساب اداره مرکزی» در دفاتر شعبه دارای مانده برابر متضاد معادل ۳۱۶۰۰۰ ریال (مانده یک حساب بدهکار و مانده حساب دیگر بستانکار) می‌باشد. این دو حساب یعنی «حساب شعبه» و «حساب اداره مرکزی» را حسابهای متقابل گویند.

در این روش «حساب کالای ارسالی به شعبه» در دفاتر مرکزی و «حساب کالای ارسالی از مرکز» در دفاتر شعبه حسابهای متقابل نیستند زیرا کالای ارسالی به شعبه در دفاتر مرکز به بهای تمام شده و حساب کالای ارسالی از مرکز به قیمت سیاهه صورت‌حساب شده است.

■ رفع اختلاف حسابهای متقابل^(۱)

مانده حسابهای متقابل در دفاتر مرکزی و شعبه در شرایط عادی بایستی با هم برابر باشند. در صورت عدم تطابق حسابهای متقابل مثل حساب شعبه در دفاتر مرکز و حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه، بایستی اقلام باز، دو حساب را بررسی نموده، اختلاف بین دو حساب متقابل ممکن است ناشی از وجوه بین راهی^(۲) یا کالای بین راهی^(۳) ... باشد که در مثال زیر تشریح می‌گردد.

۱. Reconciliation of Reciprocal Account.

۲. Cash in transit.

۳. Goods in transit.

۱- مانده حساب اداره مرکزی شرکت الف در پایان اسفند ماه ۱۳×۱ در دفاتر شعبه برابر ۴۵۲۳۰۰ ریال و مانده حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی مرکزی معادل ۴۹۲۰۰۰ ریال می باشد.

۲- شعبه چکی به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال به اداره مرکزی در مورخه ۱۲/۲۸ ارسال داشت، که تا تاریخ ۱/۴ ماه بعد به اداره مرکزی نرسیده است.

۳- اداره مرکزی کالا را به قیمت سیاهه به مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده کالا ۲۰۰۰۰۰ ریال) در تاریخ بیست و هفتم اسفند ماه به شعبه ارسال داشته تا تاریخ چهارم فروردین ماه بعد به شعبه نرسیده است.

۴- بابت هزینه آگهی بالغ بر ۸۵۰۰ ریال توسط اداره مرکزی به شعبه تخصیص داده شده، شعبه بابت هزینه تبلیغات در دفاتر خود مبلغ ۵۸۰۰ ریال ثبت نموده است. مطلوبست ثبت تعدیلات در دفاتر اداره مرکزی و شعبه و تهیه صورت مغایرت حسابهای متقابل در دفاتر اداره مرکزی:

● دفاتر اداره مرکزی:

۱۲۰۰۰	وجوه بین راهی
۱۲۰۰۰	حساب شعبه
	بابت ثبت وجوه بین راهی در پایان دوره مالی ۱۳×۱

● دفاتر شعبه:

۲۵۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز- بین راهی
۲۵۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت کالای بین راهی از اداره مرکزی
۲۷۰۰	حساب هزینه تبلیغات
۲۷۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت بابت اشتباه حسابی که بجای ۸۵۰۰ ریال عدد ۵۸۰۰ ریال ثبت شده است

بعد از ثبت آرتیکل های فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه صورت مغایرت حسابهای متقابل تهیه می شود:

شرکت الف

صورت مغایرت حسابهای متقابل مرکز و شعبه

پایان سال مالی ۱۳×۱

شرح	حساب اداره مرکزی (دفاتر شعبه)	حساب شعبه (دفاتر مرکز)
مانده حساب	۴۵۲۳۰۰	۴۹۲۰۰۰
وجوه بین راهی (شعبه به مرکز)	-	(۱۲۰۰۰۰)
کالای بین راهی	۲۵۰۰۰	-
تصحیح اشتباه	۲۷۰۰	-
مانده اصلاح شده	<u>۴۸۰۰۰۰</u>	<u>۴۸۰۰۰۰</u>

■ هزینه حمل کالای ارسالی به شعب (روش کنترل ادواری)^(۱)

هزینه حمل کالای دریافتی شعبه بعنوان هزینه‌های شعبه، و از اجزاء قیمت تمام شده کالای فروخته شده بشمار می‌آید. شعبه پس از دریافت کالا، بنا بدلایلی، اگر اداره مرکزی طبق یادداشتی از شعبه بخواهد کالا دریافتی را به شعبه دیگر انتقال دهد، هزینه حمل کالا برای شعبه دوم معادل هزینه‌ای است که کالا مستقیماً از اداره مرکزی ارسال می‌شود، هزینه حمل اضافی حاصل از چنین نقل و انتقالاتی معمولاً بعنوان هزینه اداره مرکزی تلقی می‌گردد.

مثال: اداره مرکزی معادل ۵۰۰۰۰ ریال کالا به شعبه الف ارسال داشت، هزینه حمل کالای پرداختی توسط شعبه «الف» ۵۰۰۰ ریال می‌باشد. بنا به دلایلی، مدیریت تصمیم می‌گیرد که ۴۰ درصد کالای شعبه الف به شعبه «ب» ارسال گردد، هزینه حمل پرداختی توسط شعبه «ب» بالغ بر ۲۵۰۰ ریال می‌باشد.

اگر اداره مرکزی کالا را به بهای تمام شده ۲۰۰۰۰ ریال مستقیماً به شعبه «ب» حمل نماید، هزینه حمل کالای ارسالی از مرکز به شعبه «ب» معادل ۳۵۰۰ ریال می‌باشد. ثبت

۱- برای اطلاع بیشتر به کتاب حسابداری پیشرفته زیر مراجعه شود:

a) Advanced Accounting Leopold A, Bernstien.... P-17-18-1980

b) Advanced Financial Accounting Ronald Huefner....P.191-1986

رویدادهای فوق در دفاتر «اداره مرکزی»، و شعب بشرح زیر خواهد بود:

● دفاتر اداره مرکزی:

۵۰۰۰۰	(۱) حساب شعبه (الف)
۵۰۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه (الف) ثبت کالای ارسال به شعبه (الف)
۲۰۰۰۰	(۲) حساب کالای ارسالی به شعبه (الف)
۲۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه (ب) ثبت کالای انتقالی از شعبه (الف) به شعبه (ب)
۲۱۰۰۰	(۳) حساب شعبه (ب)
۱۰۰۰	حساب هزینه حمل بین شعبه
۲۲۰۰۰	حساب شعبه (الف) ^(۱) ثبت بابت حمل کالا از شعبه (الف) به شعبه (ب)

● دفاتر شعبه الف:

۵۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۵۰۰۰	هزینه حمل
۵۰۰۰۰	اداره مرکزی
۵۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت بابت دریافت کالا از مرکز و پرداخت هزینه حمل توسط شعبه

پس از انتقال کالا به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال از شعبه (الف) به شعبه (ب) آرتیکل زیر در دفاتر شعبه (الف) ثبت می‌گردد.

۲۲۰۰۰	حساب اداره مرکزی (۵۵۰۰۰ × ۴۰٪)
۲۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی از مرکز
۲۰۰۰	هزینه حمل
	انتقال کالا از شعبه (الف) به شعبه (ب)

۱. هزینه حمل مربوط به کالای ارسالی به شعبه (ب) به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال جمعاً ۲۰۰۰۰ ریال می‌باشد که توسط شعبه الف پرداخت گردیده از حساب شعبه (الف) کسر می‌شود.

شعبه (ب) پس از دریافت کالا از شعبه (الف) آرتیکل زیر را در دفاتر خود ثبت می نماید.

۲۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی از مرکز
۳۵۰۰	هزینه حمل
۲۱۰۰۰	حساب اداره مرکزی
۲۵۰۰	وجوه نقد
	ثبت کالای دریافتی از شعبه (الف)

مثال ۲- فرض کنید که کالای ارسالی به شعبه بر مبنای ۱۲۵ درصد بهای تمام شده باشد، در صورتیکه کالای ارسالی از مرکز به شعبه به بهای تمام شده ۱۰۰۰۰۰ ریال و هزینه حمل آن مبلغ ۵۰۰ ریال که توسط اداره مرکزی پرداخت شده باشد ثبت رویداد فوق بشرح زیر خواهد بود:

● دفاتر اداره مرکزی:

۱۳۰۰۰	حساب شعبه
۱۰۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
۲۵۰۰	حساب سود تحقق نیافته
۵۰۰	وجوه نقد
	ثبت بابت کالای ارسالی به شعبه

● دفاتر شعبه:

۱۲۵۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۵۰۰	هزینه حمل
۱۳۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت کالای دریافتی از مرکز

در صورتی که شعبه بنا به دلایلی با نظر مدیریت، نصف کالای دریافتی را به مرکز با هزینه حمل ۲۵۰ ریال برگشت دهد ثبت های شعبه و مرکز شامل آرتیکل های زیر می باشد:

● دفاتر شعبه:

۶۷۵۰	حساب اداره مرکزی
۶۲۵۰	حساب کالای ارسالی از مرکز
۲۵۰	هزینه حمل کالای ارسالی از مرکز
۲۵۰	حساب وجوه نقد
	ثبت کالای برگشتی به مرکز

● دفاتر اداره مرکزی:

۵۰۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
۱۲۵۰	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۵۰۰	هزینه‌های حمل اضافی ^(۱)
۶۷۵۰	حساب شعبه
	ثبت کالای برگشتی از شعبه

حساب هزینه‌های حمل اضافی جزء زیان غیر عملیاتی و این نوع زیان عدم کارآئی و اشتباه مدیریت را در عمل نشان می‌دهد.

■ کاربرد صورتهای مالی ترکیبی (ارسال کالا به شعبه به روش بیش از بهای تمام شده) کاربرد صورتهای مالی ترکیبی (اداره مرکزی و شعبه) شامل سه نوع اقلام صورتهای مالی «صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته و ترازنامه» می‌باشد. در این روش (ارسال کالا به روش بیش از بهای تمام شده) علاوه بر حذف حسابهای متقابل که در کاربرد روش بهای تمام شده نشان داده شد، درصد افزوده شده به موجودی کالا اول و آخر دوره شعبه، و کالای ارسالی از مرکز در ستون مربوط به حذف و تعدیل، حذف می‌گردد. لازم به یادآوری است که، همانطوریکه در کاربرد روش بهای تمام شده نشان داده شد، این مقابله و حذف و تعدیل در کاربرد برای تهیه صورتهای مالی ترکیبی انجام

۱. Loss on Excessive Freight Charges برای اطلاع بیشتر به کتاب زیر مراجعه شود:

می‌گیرد و در دفاتر اداره مرکزی و شعبه هیچگونه ثبتی از این بابت انجام نمی‌گیرد. برای تسهیل درک مفاهیم اساسی کاربرد ترکیبی و حذف حسابهای متقابل و درصد افزوده شده، طرح یک مثال در ارتباط با اداره مرکزی و شعبه ضروری و مفید خواهد بود. برای تشریح نحوه ترکیب و حذف حسابها، از مثال ارائه شده زیر استفاده می‌شود.

- فرض کنید که شرکت پویا شعبه‌ای در سمنان دارد. ارسال کالا به شعبه به روش بهای تمام شده بعلاوه ۲۰ درصد می‌باشد. مانده حسابهای دفاتر کل «اداره مرکزی و شعبه» در پایان اسفندماه سال ۱۳×۱ بشرح زیر خلاصه می‌شود. (روش سیستم ثبت ادواری موجودی کالا):

شعبه (ریال)	مرکز (ریال)	
۸۴۰۰	۲۰۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
۶۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش
۶۰۰۰	۹۵۰۰۰	خرید
-	۳۰۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
۳۶۰۰۰	-	کالای ارسالی از مرکز
۷۲۰۰	۲۵۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره
۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
-	۵۷۰۰۰	سود انباشته اول دوره
۳۹۰۰۰	۶۳۰۰۰	وجوه نقد
-	۳۲۴۰۰	حساب شعبه
-	۱۲۹۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
۷۰۰۰	۷۰۰۰۰	بدهی‌ها
۳۲۴۰۰	-	حساب اداره مرکزی
-	۷۴۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
-	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی

بر طبق مانده‌های اداره مرکزی و شعبه در پایان سال ۱۳×۱ کاربرد صورت‌های مالی ترکیبی در جدول شماره (۲ - ۱) ارائه شده است. در این کاربرد نشان می‌دهد که چگونه موجودی کالای اول و آخر دوره شعبه و اضافه قیمت مربوط به آن برخورد شده است. موجودی کالا اول دوره شعبه به نرخ سیاهه مبلغی معادل ۸۴۰۰ ریال نشان می‌دهد که اضافه قیمت آن مبلغ^(۱) ۱۴۰۰ ریال می‌باشد. این افزایش نشان دهنده ۲۰ درصد اضافه قیمت موجودی کالا اول دوره است که بایستی در ستون مربوط به حذف و تعدیل کاربرد حذف گردد. همچنین، کالای ارسالی از مرکز دارای مانده بدهکاری معادل ۳۶۰۰۰ ریال می‌باشد. این مبلغ ۶۰۰۰ ریال بیش از کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده می‌باشد. $6000 = (36000 \div \%120) - 36000$ این اضافه قیمت کالای ارسالی از مرکز، و حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه با هم تعدیل و حذف می‌گردد.

در پایان دوره، شعبه، موجودی کالای خود را به نرخ سیاهه به مبلغ ۷۲۰۰ ریال گزارش نموده که بهای تمام شده آن ۶۰۰۰ ریال و اضافه قیمت آن معادل ۱۲۰۰ ریال (معادل ۲۰ درصد اضافه قیمت موجودی کالای آخر دوره) می‌باشد. اضافه قیمت موجودی کالا آخر دوره شعبه در صورت سود و زیان و ترازنامه هر دو حذف می‌گردد. توجه داشته باشید که مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بطور کامل حذف گردیده، چون اضافه قیمت موجودی کالا اول دوره و کالای ارسالی را به همراه دارد. بطور کلی انعکاس کلیه اضافه قیمت که بر کالای ارسالی افزوده شده در کاربرد بصورت عکس مانده خود در ستون حذف و تعدیلات کاربرد حذف می‌گردند. سرانجام بر مبنای ارقام مندرج در دو ستون آخر کاربرد ترکیبی صورت‌های مالی ترکیبی (سود و زیان، سود انباشته، ترازنامه) را میتوان تنظیم نمود.

۱. محاسبه اضافه قیمت موجودی کالا برابر است با:

$(\%120 \div \text{موجودی کالا به قیمت سیاهه}) - \text{موجودی کالا به قیمت سیاهه یعنی:}$

$1400 = (8400 \div \%120) - 8400$

شرکت تجاری پویا
 (جدول شماره ۲ - ۱) کاربرد صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه
 سال مالی به منتهی ۱۳/۱۲/۲۹ (روش قیمت تمام شده + ۲۰٪)

عنوان حساب		اداره مرکزی		شعبه		حذف و تعدیلات		اقلام ترکیبی	
		بس	بد	بس	بد	بس	بد	بس	بد
صورتهای سود و زیاده:									
فروش		۱۰۰۰۰۰		۶۰۰۰۰					۱۶۰۰۰۰
موجودی کالا (۱/۱)			۲۰۰۰۰		۸۴۰۰	(۱)	۱۴۰۰	۲۷۰۰۰	
خرید			۹۵۰۰۰		۶۰۰۰			۱۰۱۰۰۰	
کالای ارسالی از مرکز					۳۶۰۰۰	(۲)	۳۰۰۰۰		
کالای ارسالی به شعبه			۳۰۰۰۰			(۲)	۶۰۰۰		
موجودی کالا آخر دوره			۲۵۰۰۰		۷۷۰۰	(۳)	۳۰۰۰۰		۳۱۰۰۰
هزینههای عملیاتی			۲۵۰۰۰		۱۰۰۰۰	(۳)	۱۲۰۰	۳۵۰۰۰	
سود ویژه نقل به سود انباشته		۱۲۰۰۰۰		۶۷۲۰۰	۶۰۴۰۰		۳۷۴۰۰	۱۹۱۰۰۰	۱۶۲۰۰۰
		۱۵۰۰۰۰			۶۸۰۰			۲۸۰۰۰	
		۱۵۵۰۰۰		۶۷۲۰۰	۶۷۲۰۰			۱۹۱۰۰۰	۱۹۱۰۰۰
صورتهای سود و زیاده:									
سود انباشته (۱/۱)			۵۷۰۰۰					۵۷۰۰۰	
سود ویژه نقل از بالا			۱۵۰۰۰		۶۸۰۰		۳۷۴۰۰	۲۸۰۰۰	
سود انباشته نقل به تراز نامه							۳۷۴۰۰	۳۱۲۰۰	
ترازنامه:									
وجوه نقد			۶۳۰۰۰		۳۹۰۰۰			۱۰۲۰۰۰	
موجودی کالا			۲۵۰۰۰		۷۷۰۰	(۳)	۱۲۰۰	۳۱۰۰۰	
حساب شعبه			۳۷۴۰۰			(۳)	۳۷۴۰۰		
اموال و ماشین آلات			۱۲۹۰۰۰					۱۲۹۰۰۰	
پدیهها					۷۰۰۰				۷۷۰۰۰
اداره مرکزی						(۲)	۳۲۴۰۰		
سود تحقق نیافته کالای شعبه			۷۲۰۰			(۱)	۱۴۰۰		
						(۲)	۶۰۰۰		
سهام هادی			۱۰۰۰۰۰					۱۰۰۰۰۰	
سود انباشته نقل از بالا			۷۲۰۰۰		۶۸۰۰		۳۷۴۰۰	۳۱۲۰۰	۸۵۰۰۰
					۲۶۲۰۰		۷۱۰۰۰	۲۶۲۰۰۰	۲۶۲۰۰۰
			۲۲۹۴۰۰		۲۶۲۰۰		۷۱۰۰۰	۲۶۲۰۰۰	۲۶۲۰۰۰

(۱) حذف سود تحقق نیافته موجودی کالای اول دوره شعبه

(۲) حذف کالای ارسالی فیما بین اداره مرکزی و شعبه و سود تحقق نیافته

(۳) حذف سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره

(۴) حذف حسابهای متقابل

(۵) ۱۴۰۰ ریال درصد افزوده شده به موجودی کالا اول دوره به علاوه ۶۰۰۰ ریال درصد افزوده شده کالای ارسالی طی سال

■ بستن حسابها

شعبه بعد از تطبیق و تعدیل حسابها در پایان دوره مالی کلیه، حسابهای موقت خود را در دفاتر می‌بندد، حساب درآمد و هزینه‌ها و کالای ارسالی از مرکز به خلاصه حساب سود و زیان و سرانجام به حساب اداره مرکزی منتقل می‌گردد. اداره مرکزی سود و زیان شعبه را بحساب شعبه شناسایی و ثبت می‌نماید. بستن حسابهای موقت شعبه بر مبنای مثال شرکت تجاری پویا بصورت زیر انجام می‌گیرد.

۶۰۰۰۰	فروش
۷۲۰۰	موجودی کالا آخر دوره
۸۴۰۰	موجودی کالا اول دوره
۶۰۰۰	خرید
۳۶۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۱۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۶۸۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
	● بستن حسابهای شعبه
۶۸۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۶۸۰۰	حساب اداره مرکزی
	بستن حساب درآمد خالص شعبه و نقل به حساب اداره مرکزی

اداره مرکزی علاوه بر ثبت موجودی کالا آخر دوره و بستن حسابهای درآمد، هزینه‌ها به خلاصه حساب سود و زیان، نتیجه آن به حساب سود انباشته منتقل می‌گردد. حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه را تعدیل و بحساب درآمد شعبه انتقال می‌یابد.

در پایان دوره مالی، موجودی کالا آخر دوره شعبه بر اساس قیمت صورت حساب معادل ۷۲۰۰ ریال که قیمت تمام شده آن معادل ۶۰۰۰ ریال، و سود تحقق نیافته موجودی کالا آخر دوره شعبه معادل ۱۲۰۰ ریال $(7200 - 6000)$ می‌باشد.

مبلغ حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه، باید به مبلغ ۱۲۰۰ ریال کاهش داده شود، مبلغ ۶۲۰۰ ریال $(7200 - 1200)$ نتیجه تحقق کالای فروخته شده توسط شعبه به

مشتریان بوده که در پایان دوره مالی این مبلغ (۶۲۰۰۰ ریال) به عنوان سود تحقق یافته کالای شعبه به پستانکار حساب درآمد شعبه (سود تحقق یافته فی مابین اداره مرکزی و شعبه) انتقال می‌یابد. ثبت شناسایی درآمد و تعدیل حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه به قرار زیر می‌باشد:

۶۸۰۰	حساب شعبه
۶۸۰۰	درآمد شعبه
	ثبت شناسایی درآمد انتقالی از شعبه
۶۲۰۰	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۶۲۰۰	درآمد تحقق یافته شعبه
	ثبت سود تحقق یافته کالای فروخته شده شعبه به فروشندگان طی دوره مالی
۱۰۰۰۰۰	فروش
۳۰۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
۲۵۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره
۱۳۰۰۰	درآمد شعبه *
۲۰۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
۹۵۰۰۰	خرید
۲۵۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۲۸۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
	ثبت بستن حسابهای موقت در دفاتر اداره مرکزی
۲۸۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۲۸۰۰۰	سود انباشته
	ثبت بستن خلاصه حساب سود و زیان

■ ارسال کالا به شعبه به روش خرده فروشی (نرخ صورت حساب)

برخی از واحدهای تجاری ترجیح می دهند که کالا را به شعب خود به نرخ صورت حساب (خرده فروشی) ارسال نمایند. در این روش، در دفاتر اداره مرکزی حساب شعبه به نرخ صورت حساب بدهکار و حساب کالای ارسالی به شعبه با همان نرخ بستانکار می گردد.

در دفاتر شعبه، کالای ارسالی از مرکز به نرخ صورت حساب بدهکار و حساب اداره مرکزی معادل همان نرخ بستانکار می شود. در پایان دوره مالی، در دفاتر اداره مرکزی، برای اینکه سود و زیان شعبه به مقدار واقعی در حسابها منظور گردد، حساب کالای ارسالی به شعبه را که به نرخ صورت حساب ثبت شده، معادل درصد افزوده شده به کالای ارسالی تعدیل می گردد.

جهت تعدیل کالای ارسالی به شعبه در دفاتر اداره مرکزی، اضافه قیمتی که بر کالای ارسالی در دوره جاری منعکس است به حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه منتقل می گردد.

مثال - ارسال کالا به شعبه به قیمت خرده فروشی (قیمت تمام شده بعلاوه ۲۰ درصد) معادل ۱۲۰۰۰۰ ریال.

● در دفاتر اداره مرکزی (سیستم ثبت ادواری موجودی کالا):

۱۲۰۰۰۰	حساب شعبه
۱۲۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی به شعبه
	ثبت کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش

● در دفاتر شعبه:

۱۲۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی از مرکز
۱۲۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت دریافت کالا از مرکز به قیمت سیاهه

در این روش، حساب کالای ارسالی به شعبه در دفاتر اداره مرکزی و حساب کالای ارسالی از مرکز در دفاتر شعبه، دارای مانده یکسان و در پایان دوره مالی اداره مرکزی حساب کالای ارسالی به شعبه را تعدیل می نماید. فرض کنید که مانده حسابهای دفاتر

شعبه و اداره مرکزی در پایان دوره مالی ۱۳×۱ قبل از تعدیل به نرخ سیاهه شامل اقلام زیر باشد: (نرخ سیاهه قیمت تمام شده بعلاوه ۲۰٪)

● دفاتر اداره مرکزی:

۱۲۰۰۰۰	بدهکار	حساب شعبه
۱۲۰۰۰۰	بستانکار	حساب کالای ارسالی به شعبه

● دفاتر شعبه:

۱۲۰۰۰۰	بستانکار	حساب اداره مرکزی
۱۲۰۰۰۰	بدهکار	حساب کالای ارسالی از مرکز
۱۶۰۰۰۰	بستانکار	فروش شعبه
۳۰۰۰۰	بدهکار	هزینه‌های عملیاتی

اگر موجودی کالا آخر دوره مالی ۱۳×۱ شعبه به قیمت انتقالی ۱۲۰۰۰ ریال باشد ثبت تعدیل و بستن حسابهای مربوط به رویدادهای شعبه بشرح زیر میباشد:

● دفاتر شعبه:

۱۶۰۰۰۰		فروش
۱۲۰۰۰		موجودی کالا آخر دوره
۱۲۰۰۰۰		کالای ارسالی از مرکز
۳۰۰۰۰		هزینه‌های عملیاتی
۲۲۰۰۰		خلاصه حساب سود و زیان
		ثبت بستن حسابهای موقت شعبه
۲۲۰۰۰		خلاصه حساب سود و زیان
۲۲۰۰۰		حساب اداره مرکزی
		ثبت انتقال درآمد شعبه به حساب اداره مرکزی

● در دفاتر اداره مرکزی:

۲۲۰۰۰		حساب شعبه
۲۲۰۰۰		درآمد شعبه
		ثبت بابت شناسایی درآمد شعبه

در دفاتر اداره مرکزی: حساب کالای ارسالی به شعبه که دارای مانده بستانکار معادل ۱۲۰۰۰۰ ریال به نرخ سیاهه می‌باشد، تعدیل می‌نمائیم:

حساب کالای ارسالی به شعبه^(۱) ۲۰۰۰۰

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه ۲۰۰۰۰

ثبت تعدیل حساب کالای ارسالی به شعبه بر مبنای قیمت تمام شده

حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه ۱۸۰۰۰

درآمد شعبه ۱۸۰۰۰

ثبت بابت شناسائی درآمد تحقق یافته کالای ارسالی فروخته شده.

ثبت اول «حساب کالای ارسالی به شعبه» و «حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه» تعدیل شده (برای ایجاد مانده ۱۰۰۰۰۰ و ۲۰۰۰۰ ریال) و ثبت دوم حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه به مقدار کالایی که توسط شعبه فروخته شده، تعدیل شده است. مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه در پایان، بعد از تعدیل، دارای مانده بستانکار، بالغ بر ۲۰۰۰ ریال می‌باشد، که معادل ۲۰۰۰ ریال سود تحقق نیافته موجودی کالای شعبه می‌باشد. درآمد شعبه بعد از تعدیل بر مبنای بهای تمام شده، مانده ۴۰۰۰۰ ریال را نشان می‌دهد.

■ عملیات حسابداری شعب با استفاده از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا^(۲)

در مباحث قبلی فرض بر این بود که اداره مرکزی و شعبه عملیات حسابداری کالا را با استفاده از سیستم کنترل ادواری در دفاتر ثبت و نگهداری می‌نماید، در پایان دوره مالی اداره مرکزی و شعبه با استفاده از روشهای متداول حسابداری، موجودی کالا را ارزیابی و در دفاتر ثبت می‌نمایند. در شرایطی که اداره مرکزی و شعبه هر دو از سیستم کنترل دائم موجودی کالا استفاده نمایند، در دفاتر اداره مرکزی و شعبه حساب موجودی کالا بجای کالای ارسالی به شعبه و کالای ارسالی از مرکز استفاده می‌شود. هنگام ارسال کالا از مرکز

۱. $۱۰۰۰۰۰ = ۱۲۰۰۰۰ \div \% ۱۲۰ =$ قیمت تمام شده

$۲۰۰۰۰ = ۱۲۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰ =$ $\% ۲۰$ اضافه قیمت

۲. Perpetual Inventory system.

به شعبه در دفاتر مرکز، حساب شعبه بدهکار و موجودی کالا بستانکار، و در دفاتر شعبه، موجودی کالا - مرکز، بدهکار و حساب اداره مرکزی بستانکار می‌گردد. در صورتیکه شعبه، کالا را از منابع دیگری غیر از اداره مرکزی تامین نماید، در دفاتر شعبه: موجودی کالا بدهکار، وجوه نقد یا حسابهای پرداختنی بستانکار می‌گردد، کالای خریداری شده از منابع دیگر را بایستی در حسابی جداگانه از موجودی کالای دریافتی از مرکز در دفاتر شعبه ثبت گردد، و در این حالت هیچ گونه ثبتی در دفاتر مرکز منعکس نمی‌شود.

وقتی از اداره مرکزی کالا به شعبه ارسال می‌گردد، اداره مرکزی و شعبه هر دو در دفاتر خود، این انتقال کالا را ثبت می‌نمایند. نحوه قیمت گذاری کالا از اداره مرکزی به شعبه همانند سیستم ثبت ادواری موجودی کالا است که در اوائل فصل تشریح شده است.

■ ارسال کالا از مرکز به شعبه به روش بهای تمام شده (سیستم ثبت دائمی موجودی کالا)
فرض کنید اداره مرکزی کالا به بهای تمام شده ۸۰۰۰ ریال به شعبه خود ارسال می‌دارد:

● ثبت در دفاتر اداره مرکزی:

۸۰۰۰	حساب شعبه
۸۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت انتقال کالا به شعبه

● ثبت در دفتر شعبه:

۸۰۰۰	موجودی کالا - مرکز
۸۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت دریافت کالا از مرکز

هزینه‌های حمل کالای ارسالی از اداره مرکزی به شعبه قسمتی از بهای تمام شده موجودی کالای شعبه محسوب می‌گردد، فرض کنید که اگر اداره مرکزی مبلغ ۱۰۰ ریال بابت انتقال کالا به شعبه بپردازد، ثبت آن در دفاتر مرکزی بشرح زیر است:

۸۱۰۰	حساب شعبه
۸۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰	وجوه نقد
	ثبت انتقال کالا به شعبه و پرداخت هزینه حمل

● دفاتر شعبه:

۸۱۰۰	موجودی کالا - مرکز
۸۱۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت دریافت کالا از مرکز

فرض کنید که، شعبه کالائی به بهای تمام شده ۸۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به مشتری فروخته باشد، ثبت آن در دفاتر شعبه بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	فروش
	فروش کالا بطور نقد
۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۰۰۰	موجودی کالا - مرکز
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده

■ ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی اضافی

(سیستم ثبت دائمی موجود کالا):

شرکتها گاهی اوقات کالای انتقالی را از اداره مرکزی به شعبه به بهائی بیش از بهای تمام شده صورتحساب می نمایند. بطور مثال، اداره مرکزی کالائی به بهای تمام شده ۱۲۰۰۰ ریال را به ارزش ۱۵۰۰۰ ریال به شعبه ارسال میدارد، ثبت آن در دفاتر اداره مرکزی و شعبه متعاقباً نشان داده می شود:

● دفاتر اداره مرکزی:

۱۵۰۰۰	حساب شعبه
۱۲۰۰۰	موجودی کالا
۳۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
	ثبت انتقال کالا به شعبه

● ثبت در دفاتر شعبه:

۱۵۰۰۰	موجودی کالا - مرکز
۱۵۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت دریافت کالا از اداره مرکزی

در دفاتر شعبه، موجودی کالا به بهای تمام شده شعبه ثبت می‌شود، هیچگونه سودی فیما بین اداره مرکزی و شعبه شناسائی نشده و ارزش افزوده در بهای انتقالی کالا منظور گردیده است.

در پایان دوره مالی، اداره مرکزی به نسبت کالایی که شعبه به مشتریان فروخته، درآمد را شناسایی و در دفاتر ثبت می‌نماید، فرض کنید که شعبه ۸۰ درصد کالای دریافتی از مرکز را فروخته باشد، در این شرایط اداره مرکزی سود تحقق یافته را شناسایی و در دفاتر خود ثبت می‌نماید:

۲۴۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۲۴۰۰	سود تحقق یافته کالای شعبه
	ثبت شناسائی سود فیما بین اداره مرکزی و شعبه ($۲۴۰۰ = ۸۰\% \times ۳۰۰۰$)

- مثال:** شرکت سهامی رجاء شعبه‌ای در ساوه در اول مهرماه ۱۳×۲ افتتاح و مبادلات زیر طی مهرماه بین اداره مرکزی و شعبه انجام گردیده است. اداره مرکزی و شعبه هر دو دارای دفاتر مستقل می‌باشند. (روش نگهداری موجودی کالا - کنترل دائم)
- ۱- ارسال وجوه نقد، مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال و ملزومات فروشگاه، مبلغ ۱۵۰۰ ریال به شعبه.
 - ۲- شعبه مبلغ ۱۸۰۰۰ ریال کالا را بطور نسیه خریداری می‌نماید.
 - ۳- شعبه هزینه‌های عملیاتی اردیبهشت ماه را ثبت می‌نماید. هزینه فروش ۲۵۰۰ ریال،

هزینه‌های عمومی ۱۹۰۰ ریال. از مجموع هزینه‌ها مبلغ ۳۲۰۰ ریال از طریق شعبه پرداخت، و طبق دریافت گزارش مبلغ ۲۰۰ ریال از ملزومات فروشگاه مصرف شده و از بقیه هزینه‌ها هنوز پرداختی بعمل نیامده است.

۴- اداره مرکزی مبلغ ۱۰۰ ریال از هزینه‌های عمومی را به شعبه تخصیص می‌دهد.

۵- فروش نقدی شعبه ۳۰۰۰ ریال، فروش نسیه شعبه ۱۷۰۰۰ ریال، که جمعاً قیمت تمام‌شده کالای فروخته شده ۱۲۰۰۰ ریال می‌باشد.

۶- وصول مطالبات شعبه به مبلغ ۱۳۰۰۰ ریال.

۷- شعبه مبلغ ۱۴۵۰۰ ریال بدهی خود را بابت کالای خریداری شده می‌پردازد.

۸- شعبه مبلغ ۵۰۰۰ ریال وجه نقد را به اداره مرکزی ارسال می‌دارد.

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه طی مهرماه ۱۳×۲ بشرح زیر می‌باشد:

شعبه	اداره مرکزی
۱۰۰۰۰ وجوه نقد	۱۱۵۰۰ حساب شعبه (۱)
۱۵۰۰ ملزومات فروشگاه	۱۰۰۰۰ وجوه نقد
۱۱۵۰۰ حساب اداره مرکزی	۱۵۰۰ ملزومات فروشگاه
دریافت وجه نقد و ملزومات از مرکز	ارسال وجه نقد و ملزومات به شعبه
۱۸۰۰۰ موجودی کالا	(۲) ثبت ندارد
۱۸۰۰۰ حسابهای پرداختی	
خرید کالا بطور نسیه	
۲۵۰۰ هزینه فروش	(۳) ثبت ندارد
۱۹۰۰ هزینه عمومی	
۳۲۰۰ وجوه نقد	
۲۰۰ ملزومات	
۱۰۰۰ حسابهای پرداختی	
ثبت هزینه‌های اردیبهشت ماه	

۱۰۰	هزینه عمومی	۱۰۰	(۴) حساب شعبه
۱۰۰	حساب اداره مرکزی	۱۰۰	هزینه‌های عمومی
	ثبت هزینه عمومی شعبه پرداختی توسط مرکز		ثبت تخصیص هزینه به شعبه
۳۰۰۰	وجوه نقد		(۵) ثبت ندارد
۱۷۰۰۰	حسابهای دریافتنی		
۲۰۰۰۰	فروش		
	ثبت فروش نقد و نسیه		
۱۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده		
۱۲۰۰۰	موجودی کالا		
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده		
۱۳۰۰۰	وجوه نقد		(۶) ثبت ندارد
۱۳۰۰۰	حسابهای دریافتنی		
	ثبت وصول مطالبات		
۱۴۵۰۰	حسابهای پرداختنی		(۷) ثبت ندارد
۱۴۵۰۰	وجوه نقد		
	ثبت پرداخت بدهی		
۵۰۰۰	اداره مرکزی	۵۰۰۰	(۸) وجوه نقد
۵۰۰۰	وجوه نقد	۵۰۰۰	حساب شعبه
	ثبت انتقال وجوه به حساب اداره مرکزی		دریافت وجه نقد از شعبه

■ کاربرد صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه (کنترل دائم)

وقتی حسابدار اداره مرکزی صورتهای مالی شعبه را دریافت میدارد، کاربرد ترکیبی برای حذف حسابهای متقابل و در نهایت برای تهیه صورتهای مالی ترکیبی براساس اطلاعات شعبه و اقلام اداره مرکزی تهیه می‌نماید.

جدول شماره (۳ - ۱): شرکت سهامی رجاء
 کاربرد صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه برای ماه منتهی به مهرماه ۱۳۳۲ ارقام اداره
 مرکزی فرضی است - ارسال کالا از مرکز به شعبه به روش بهای تمام شده (کنترل دائم)

عنوان حساب	تراز آزمایشی اصلاح شده		حذف و تعدیلات	
	اداره مرکزی	شعبه	بد	بس
صورت سود و زیان:				
فروش	۸۵۰۰۰	۲۰۰۰۰		
تخفیفات خرید	۱۰۰۰			
جمع بستانکار	۸۶۰۰۰	۲۰۰۰۰		
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۵۰۰۰۰	۱۲۰۰۰		
هزینه عملیاتی	۱۲۵۰۰	۴۵۰۰		
جمع بدهکار	(۶۲۵۰۰)	(۱۶۵۰۰)		
سود خالص نقل به سود زیان انباشته	۲۳۵۰۰	۳۵۰۰		
صورت سود و زیان انباشته:				
سود انباشته اول دوره	۷۰۰۰			
سود خالص نقل از بالا	۲۳۵۰۰	۳۵۰۰		
سود سهام پرداختی	(۷۰۰۰)			
سود زیان انباشته نقل به ترازنامه	۲۳۵۰۰	۳۵۰۰		
ترازنامه:				
وجوه نقد	۹۲۰۰	۳۳۰۰		
حسابهای دریافتی	۲۶۰۰۰	۴۰۰۰		
موجودی کالا	۳۴۰۰۰	۶۰۰۰		
ملزومات	۳۰۰۰	۱۳۰۰		
زمین و ساختمان	۸۵۰۰۰			
حساب شعبه	۶۶۰۰			(۱) ۶۶۰۰
جمع بدهکار	۱۶۳۸۰۰	۱۴۶۰۰		
حسابهای پرداختی	۶۵۳۰۰	۴۵۰۰		
حساب اداره مرکزی		۶۶۰۰		(۱) ۶۶۰۰
سهام عادی	۷۵۰۰۰			
سود و زیان انباشته نقل از بالا	۲۳۵۰۰	۳۵۰۰		
جمع بستانکار	۱۶۳۸۰۰	۱۴۶۰۰	۶۶۰۰	۶۶۰۰

۱- حذف حساب متقابل

لازم به یادآوری است: همانطوری که در کاربرد روش ادواری نشان داده شده، کاربرد برای سهولت در تهیه صورتهای مالی ترکیبی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در ستون مربوط به حذف و تعدیل کاربرد حسابهای متقابل حذف می‌شوند. این حذف و تعدیل فقط در کاربرد برای تهیه صورتهای مالی انجام می‌گیرد و هیچگونه ثبتی از این بابت در دفاتر اداره مرکزی و شعبه انجام نمی‌گیرد.

■ بستن حسابها

در پایان دوره مالی، بعد از بستن حسابها و درآمد شعبه به حساب اداره مرکزی منتقل می‌گردد. اداره مرکزی درآمد شعبه را در دفاتر خود شناسائی و بعد از بستن کلیه حسابهای موقت در دفاتر اداره مرکزی، طبق اصول متداول حسابداری، نتیجه به سود و زیان انباشته منتقل می‌گردد.

شعبه		اداره مرکزی	
۲۰۰۰۰	فروش	۳۵۰۰	حساب شعبه
۱۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده	۳۵۰۰	درآمد شعبه
۲۵۰۰	هزینه فروش		ثبت شناسایی درآمد شعبه
۲۰۰۰	هزینه عمومی	۳۵۰۰	درآمد شعبه
۳۵۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	۳۵۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
	ثبت بستن حسابهای موقت شعبه		ثبت بستن حساب درآمد شعبه
۳۵۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	۳۵۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۳۵۰۰	اداره مرکزی	۳۵۰۰	سود و زیان انباشته
	ثبت بستن خلاصه حساب سود و زیان		بستن حساب

مثال: شرکت سهامی بتا توزیع کننده اثاثه اداری در تهران شعبه‌ای در شیراز افتتاح و مبادلات زیر طی سال ۱۳×۹ بشرح زیر انجام داده است: (اداره مرکزی و شعبه هر دو دارای دفاتر مستقل می‌باشند)

۱- افتتاح شعبه شیراز و انتقال مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال وجه نقد و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال اثاثه و

تجهیزات بدان شعبه

- ۲- خرید کالا بطور نسیه: اداره مرکزی ۲۶۰۰۰۰ ریال، شعبه شیراز ۵۰۰۰۰ ریال (سیستم ثبت دائمی موجودی کالا)
 - ۳- ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه شیراز به بهای انتقالی ۱۱۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده آن ۷۰۰۰۰ ریال)
 - ۴- فروش کالا بطور نسیه: اداره مرکزی ۵۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده آن ۲۵۴۰۰۰ ریال)، شعبه شیراز ۲۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده آن ۱۲۸۰۰۰ ریال). از کالای فروخته شده شعبه ۳۸۰۰۰۰ ریال مربوط به خریدهای شعبه است.
 - ۵- وصول مطالبات: مرکز ۴۸۰۰۰۰ ریال، شعبه ۱۵۸۰۰۰ ریال
 - ۶- شعبه مبلغ ۷۰۰۰۰ ریال وجه نقد به مرکز ارسال می‌نماید.
 - ۷- ثبت هزینه‌های عملیاتی طی سال: مرکز ۱۳۳۰۰۰ ریال، شعبه ۳۴۰۰۰ ریال
 - ۸- پرداخت بدهی طی سال: مرکز ۳۹۰۰۰۰ ریال، شعبه ۷۷۰۰۰ ریال
 - ۹- شرکت مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال سود سهام را اعلام و پرداخت می‌نماید.
 - ۱۰- استهلاك اثاثه و تجهیزات مرکز ۳۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۶۰۰۰۰ ریال
 - ۱۱- موجودی کالا پایان دوره شعبه خریداری از عمده فروشی ۱۲۰۰۰ ریال، دریافتی از مرکز به قیمت انتقالی ۲۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده آن ۱۵۰۰۰۰ ریال)
- ثبت رویدادهای فوق در طی سال ۱۳×۹ در دفاتر اداره مرکزی و شعبه متعاقباً نشان داده می‌شود:

شعبه		اداره مرکزی	
۳۰۰۰۰	وجه نقد	۱۳۰۰۰۰	(۱) حساب شعبه
۱۰۰۰۰۰	اثاثه	۳۰۰۰۰	وجه نقد
۱۳۰۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۱۰۰۰۰۰	اثاثه و تجهیزات
	ثبت دریافت وجه نقد و اثاثه از مرکز		انتقال وجه نقد و اثاثه به شعبه شیراز
۵۰۰۰۰	موجودی کالا	۲۶۰۰۰۰	(۲) موجودی کالا
۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۲۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
	ثبت خرید کالا بطور نسیه		ثبت خرید کالا بطور نسیه

۱۱۰۰۰۰	موجودی کالا - مرکز	۱۱۰۰۰۰	حساب شعبه (۳)
۱۱۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۷۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت دریافت کالا از مرکز	۴۰۰۰۰	سود تحقق نیافته
			ثبت ارسال کالا به شعبه
۲۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی	۵۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی (۴)
۲۰۰۰۰۰	فروش	۵۰۰۰۰۰	فروش
	ثبت فروش کالا بطور نسیه		فروش کالا بطور نسیه
۱۲۸۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۲۵۴۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۸۰۰۰	موجودی کالا	۲۵۴۰۰۰	موجودی کالا
۹۰۰۰۰	موجودی کالا - مرکز		ثبت قیمت تمام شده کالای فروخته شده
	ثبت قیمت تمام شده کالای فروخته شده		
۱۵۸۰۰۰	وجوه نقد	۴۸۰۰۰۰	وجوه نقد (۵)
۱۵۸۰۰۰	حسابهای دریافتی	۴۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	ثبت وصول مطالبات		ثبت وصول مطالبات
۷۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۷۰۰۰۰	وجوه نقد (۶)
۷۰۰۰۰	وجوه نقد	۷۰۰۰۰	حساب شعبه
	ثبت ارسال وجه نقد به مرکز		ثبت دریافت وجه نقد از شعبه
۳۴۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۱۳۳۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی (۷)
۳۴۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۳۳۰۰۰	حسابهای پرداختی
	ثبت هزینه‌های عملیاتی طی سال		ثبت هزینه‌های عملیاتی طی سال
۷۷۰۰۰	حسابهای پرداختی	۳۹۰۰۰۰	حسابهای پرداختی (۸)
۷۷۰۰۰	وجوه نقد	۳۹۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی		ثبت پرداخت بدهی
	ثبت ندارد	۵۰۰۰۰	سود سهام پرداختی (۹)
		۵۰۰۰۰	وجوه نقد
			ثبت سود سهام پرداخت شده

هزینه استهلاک ۶۰۰۰	۱۰) هزینه استهلاک ۲۰۰۰۰
استهلاک انباشته ۶۰۰۰	استهلاک انباشته ۳۰۰۰۰
ثبت استهلاک اثاثه	ثبت استهلاک اثاثه
ثبت ندارد	۱۱) سود تحقق نیافته ۳۵۰۰۰
	سود تحقق یافته کالای شعبه ۳۵۰۰۰
	ثبت شناسائی سود تحقق یافته کالای شعبه:
	$\square (40000 - 5000) = 35000$
	$\begin{matrix} 20000 \\ 15000 \end{matrix}$
فروش ۲۰۰۰۰۰	حساب شعبه ۳۲۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده ۱۲۸۰۰۰	درآمد شعبه ۳۲۰۰۰
هزینه‌های عملیاتی ۳۴۰۰۰	ثبت شناسائی درآمد شعبه
هزینه استهلاک ۶۰۰۰	فروش ۵۰۰۰۰۰
خلاصه حساب سود و زیان ۳۲۰۰۰	درآمد شعبه ۳۲۰۰۰
ثبت بستن حساب موقت شعبه	درآمد تحقق یافته شعبه ۳۵۰۰۰
خلاصه حساب سود و زیان ۳۲۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده ۲۵۴۰۰۰
حساب اداری مرکزی ۳۲۰۰۰	هزینه عملیاتی ۱۳۳۰۰۰
انتقال درآمد شعبه به اداره مرکزی	هزینه استهلاک ۳۰۰۰۰
	خلاصه حساب سود و زیان ۱۵۰۰۰۰
	ثبت بستن حساب‌ها
	خلاصه حساب سود و زیان ۱۵۰۰۰۰
	سود و زیان انباشته ۱۵۰۰۰۰
	ثبت بستن خلاصه حساب سود و زیان
	سود و زیان انباشته ۵۰۰۰۰
	* سود سهام پرداختی ۵۰۰۰۰
	ثبت بستن حساب سود سهام پرداخت شده

■ کاربرد صورتهای مالی ترکیبی (کنترل دائم)

همانطور که در سیستم کنترل ادواری تشریح شد، کاربرد صورتهای مالی ترکیبی (اداره مرکزی و شعبه) شامل سه بخش «صورت سود و زیان، صورت سود و زیان انباشته و ترازنامه» می باشد. در این کاربرد، چهار ستون اول مانده حسابهای دفاتر اداره مرکزی و شعبه، دو ستون بعدی مربوط به حذف و تعدیل، و دو ستون آخر، اقلام ترکیبی اداره مرکزی و شعبه را نشان می دهد.

* لازم به یادآوری است که مبالغ دو ستون حذف و تعدیل فقط در کاربرد منعکس می شود و در سوابق اداره مرکزی و شعبه هیچگونه ثبت حسابداری از این بابت صورت نمی گیرد.

برطبق مانده های شرکت سهامی بتا و شعبه آن در شیراز (برخی از مانده های شرکت سهامی بتا فرضی است) در پایان سال ۱۳×۹ که در کاربرد جدول شماره (۴ - ۱) منعکس گردیده است، چندین نکته وجود دارد:

۱- در مواردی که کالا از اداره مرکزی به شعبه به بهائی بیش از بهای تمام شده ارسال می شود، حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی به قیمت سیاهه یعنی ۱۱۰۰۰۰ ریال بدهکار و حساب موجودی کالا به بهای تمام شده مرکز معادل ۷۰۰۰۰ ریال بستانکار، ما به التفاوت قیمت سیاهه و بهای تمام شده یعنی ۴۰۰۰۰ ریال بحساب سود تحقق نیافته کالای شعبه بستانکار خواهد شد.

در پایان دوره مالی، شعبه پس از مانده گیری از موجودی کالا (دریافتی از مرکز) معادل ۳۰۰۰۰ ریال (بر مبنای نرخ صورتحساب) گزارش نموده که بهای تمام شده آن معادل ۱۵۰۰۰ ریال می باشد. مانده موجودی کالا پایان دوره شعبه به بهای تمام شده، نشانگر این است که اداره مرکزی کالائی که به شعبه ارسال نموده بجز مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال قیمت واقعی موجودی کالا پایان دوره شعبه، مابقی کالا فروخته شده است، نتیجتاً بایستی مانده حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه در دفاتر اداره مرکزی معادل ۳۵۰۰۰ ریال (۵۰۰۰ - ۷۰۰۰۰ - ۱۱۰۰۰۰) تعدیل و به حساب سود تحقق یافته شعبه انتقال داده شود، علاوه بر این معادل همین مبلغ از موجودی کالای فروخته شده به قیمت اصلی اداره مرکزی تعدیل و کاهش داده می شود.

جدول شماره (۴ - ۱) شرکت تجاری بتا (روش ثبت موجودی کالا - کنترل دائم)

کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه

سال منتهی به ۱۳/۹/۲۹ (روش بیش از بهای تمام شده)

عنوان حساب		اداره مرکزی		شعبه		حذف و تعدیلات		اقلام ترکیبی	
		بدر	بدر	بدر	بدر	بدر	بدر	بدر	بدر
صورت سود و زیان									
فروش		۵۰۰۰۰۰		۴۰۰۰۰۰				۷۰۰۰۰۰	
سود تحقق یافته شعبه		۲۵۰۰۰		(۱) ۲۵۰۰۰					
بهای تمام شده کالای فروخته شده			۱۲۸۰۰۰				(۱) ۲۵۰۰۰		۳۲۷۰۰۰
هزینه عملیاتی و استهلاک			۲۰۰۰۰						۲۰۳۰۰۰
جمع		۵۲۵۰۰۰	۱۴۸۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۱۶۸۰۰۰			۷۰۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰
سود ویژه نقل به سود انباشته			۳۲۰۰۰						۱۵۰۰۰۰
		۵۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰			۷۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰
صورت سود انباشته:									
سود انباشته (۱/۱)		۲۸۵۰۰۰							۲۸۵۰۰۰
سود ویژه نقل از بالا			۱۱۸۰۰۰		۳۲۰۰۰				۱۵۰۰۰۰
سود سهام پرداختی									۵۰۰۰۰
		۲۰۳۰۰۰	۲۲۰۰۰	۲۲۰۰۰	۲۲۰۰۰			۲۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰۰
سود انباشته نقل به ترازنامه									
ترازنامه:									
وجوه نقد		۳۷۰۰۰	۴۱۰۰۰						۸۸۰۰۰
حسابهای دریافتی		۷۵۰۰۰	۲۲۰۰۰						۱۱۷۰۰۰
موجودی کالا		۵۲۰۰۰	۱۲۰۰۰						۶۲۰۰۰
موجودی کالا - مرکز			۲۰۰۰۰						۱۵۰۰۰
سود تحقق نیافته کالای شعبه							(۲) ۵۰۰۰		
ساختمان و تجهیزات		۶۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰				(۲) ۵۰۰۰		۷۵۰۰۰۰
استهلاک انباشته			۱۰۵۰۰۰		۶۰۰۰				۱۱۱۰۰۰
حساب شعبه									
حسابهای پرداختی			۳۱۰۰۰		۷۰۰۰				۳۸۰۰۰
حساب اداره مرکزی					۱۷۰۰۰۰				
سهام عادی		۵۰۰۰۰۰							۵۰۰۰۰۰
سود انباشته نقل از بالا		۲۵۳۰۰۰	۳۲۰۰۰						۲۸۵۰۰۰
جمع		۹۹۲۰۰۰	۲۱۵۰۰۰	۲۱۵۰۰۰	۲۱۵۰۰۰			۱۰۳۲۰۰۰	۱۰۳۲۰۰۰

(۱) حذف سود اداره مرکزی تحقق یافته از قیمت تمام شده کالای فروخته شده

(۲) بابت کاهش موجودی کالا آخر دوره دریافتی از مرکز به قیمت تمام شده کالای فروخته شده و حذف سود

تحقق نیافته کالای شعبه

(۳) حذف حسابهای متقابل

- ۲- حذف اضافه قیمت موجودی کالا پایان دوره شعبه (نرخ صورتحساب) معادل ۵۰۰۰ ریال (۱۵۰۰۰ - ۲۰۰۰۰) و مانده حساب سود تحقق نیافته کالا شعبه (۵۰۰۰ ریال)
- ۳- حذف حسابهای متقابل (مانده حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه معادل ۱۷۰۰۰۰ ریال و مانده حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی معادل ۱۷۰۰۰۰ ریال)
- ۴- صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه با استفاده از دو ستون آخر کاربرگ (اقلام ترکیبی) تهیه می‌گردد، که در جدول شماره (۴ - ۱) نشان داده شده است.

شرکت سهامی بتا

صورت سود و زیان ترکیبی

برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

۷۰۰۰۰۰	فروش
۳۴۷۰۰۰	کسر می‌شود قیمت تمام‌شده کالای فروخته شده
<u>۳۵۳۰۰۰</u>	سود ناویژه
	کسر می‌شود هزینه‌های عملیاتی:
۱۶۷۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
<u>۳۶۰۰۰</u>	هزینه استهلاک
<u>۲۰۳۰۰۰</u>	جمع هزینه‌های عملیاتی
<u><u>۱۵۰۰۰۰</u></u>	سود خالص

شرکت سهامی بتا

صورت سود و زیان انباشته ترکیبی

برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

۲۸۵۰۰۰	سود انباشته اول دوره
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	اضافه می‌شود سود خالص سال مالی
۴۳۵۰۰۰	سود انباشته قابل تخصیص
<u>(۵۰۰۰۰۰)</u>	کسر می‌شود سود سهام پرداختی
<u><u>۳۸۵۰۰۰</u></u>	سود انباشته در پایان دوره مالی

شرکت سهامی بتا

ترازنامه ترکیبی

۱۳۹۰/۱۲/۲۹

دارائی‌ها:		بدهی‌ها:	
صندوق	۸۸۰۰۰	حسابهای پرداختی	۳۸۰۰۰
حسابهای دریافتی	۱۱۷۰۰۰	جمع بدهی‌ها	۳۸۰۰۰
موجودی کالا	۷۹۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:	
زمین	۱۰۵۰۰۰	سهام عادی	۵۰۰۰۰۰
ساختمان و تجهیزات	۶۴۵۰۰۰	سود انباشته پایان دوره	۳۸۵۰۰۰
استهلاک انباشته	(۱۱۱۰۰۰)	جمع	۸۸۵۰۰۰
جمع دارائی‌ها	۹۲۳۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۹۲۳۰۰۰

■ حسابداری نمایندگی‌های فروش^(۱)

مؤسسات تجاری و تولیدی برای گسترش عملیات بازرگانی و تولیدی خود اقدام به تاسیس نمایندگی‌هایی در نقاط مختلف شهر یا کشور می‌نمایند. نمایندگی‌های فروش از طریق ارائه کالای نمونه یا کاتالوگ به مشتری اقدام به جمع‌آوری سفارشات و ارسال آن به اداره مرکزی نموده و اداره مرکزی پس از رسیدگی به وضعیت اعتباری مشتریان، کالا را برای آنها ارسال می‌دارد. وظایف کلی نمایندگی فروش جمع‌آوری سفارشات، و در بعضی موارد جمع‌آوری مطالبات می‌باشد، و معمولاً نمایندگی‌ها، عملیات بازرگانی مستقلی ندارند و دادوستد از طرف اداره مرکزی صورت می‌گیرد. نمایندگی‌ها معمولاً فقط یک مقدار محدود کالای نمونه در اختیار داشته که این کالا برای فروش به مشتری نیست، تصمیم‌گیری و مدیریت عملیات بازرگانی در اختیار اداره مرکزی می‌باشد.

تصمیم‌گیری و مدیریت در اجرای عملیات بازرگانی شعب به مراتب بیش از نمایندگی‌های فروش است و حتی در برخی موارد شعبه وظایف اعتبار دادن به مشتری را

۱. Sales agencies.

راساً بررسی نموده و به مرحله اجرا در می آورد. کلیه رویدادهای نمایندگی های فروش در دفاتر اداره مرکزی ثبت و نگهداری می شود، فقط در برخی موارد، فاکتورهای فروش، لیست حقوق و اسناد مربوط به تنخواه گردان را جهت پیگیری ثبت و نگهداری می نمایند. تعداد کارکنان نمایندگی فروش محدود می باشد و پرداخت هزینه های جزئی مثل هزینه های پستی، اجاره محل، هزینه آب و برق مصرفی و... معمولاً از محل وجوهی که اداره مرکزی در اختیار نمایندگی ها قرار داده، پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می گردد. نمایندگی ها در مقابل مبلغ تنخواهی که از اداره مرکزی دریافت داشته اند مسئولیت دارند.

اداره مرکزی کلیه رویدادهای هر نمایندگی را به تفکیک در دفاتر ثبت نموده تا در پایان دوره مالی تهیه صورت سود و زیان هر نمایندگی فروش بطور مجزا امکان پذیر گردد. نحوه ارائه عملیات حسابداری نمایندگی فروش با اداره مرکزی بشرح زیر خلاصه می شود:

مثال: شرکت تجاری هدی نمایندگی فروش کالا را در مشهد افتتاح و رویدادهای نمایندگی فروش در سال ۱۳×۳ شامل مواد زیر است:

(۱) پرداخت اجاره یکساله دفتر نمایندگی به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال توسط اداره مرکزی:

۵۰۰۰۰	پیش پرداخت اجاره - نمایندگی مشهد
۵۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت اجاره یکساله دفتر نمایندگی

(۲) ثبت ارسال وجوه نقد معادل ۲۷۰۰۰ ریال به نمایندگی مشهد:

۲۷۰۰۰۰	تنخواه گردان - نمایندگی مشهد
۲۷۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت ارسال وجوه نقد به نمایندگی مشهد

(۳) خرید تجهیزات جهت دفتر نمایندگی مشهد معادل ۱۱۷۰۰۰ ریال توسط مرکز:

۱۱۷۰۰۰	تجهیزات - نمایندگی مشهد
۱۱۷۰۰۰	وجوه نقد

ثبت خرید تجهیزات نمایندگی مشهد و ارسال آن

(۴) ارسال کالا معادل ۲۵۰۰۰۰ ریال به نمایندگی مشهد بطور نمونه:

۲۵۰۰۰۰	کالای نمونه - نمایندگی مشهد
۲۵۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت قیمت تمام شده کالای ارسالی به نمایندگی (کنترل دائم)

- در صورتی که، اداره مرکزی در ثبت و نگهداری موجودی کالا از سیستم کنترل ادواری در دفاتر استفاده نماید، حساب کالای نمونه - نمایندگی مشهد بدهکار و کالای ارسالی را بستانکار می نماید.

(۵) دریافت سفارش معادل ۵۰۰۰۰۰ ریال از طرف نمایندگی و ارسال کالا به مشتری

۵۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی - نمایندگی مشهد
۵۰۰۰۰۰	فروش
	ثبت فروش کالا به مشتری
۲۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده - نمایندگی مشهد
۲۲۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده

(۶) پرداخت هزینه های عملیاتی نمایندگی از محل تنخواه:

۱۱۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی - نمایندگی مشهد
۱۱۰۰۰۰	وجوه نقد (تنخواه گردان)
	ثبت پرداخت هزینه های عملیاتی نمایندگی از محل تنخواه

(۷) ثبت هزینه های تعدیلی و استهلاك انباشته نمایندگی در پایان دوره مالی:

۵۰۰۰۰	هزینه اجاره - نمایندگی مشهد
۱۵۰۰۰	استهلاك تجهیزات نمایندگی مشهد
۵۰۰۰۰	پیش پرداخت اجاره - نمایندگی مشهد
۱۵۰۰۰	استهلاك انباشته تجهیزات
	ثبت هزینه های معوق

- در پایان دوره مالی، نمایندگی‌ها کالای نمونه را ارزیابی نموده، چون ممکن است مقداری از کالای نمونه بعنوان تبلیغ بطور رایگان در اختیار مشتری قرار داده شده باشد، در این حالت معادل ارزش ریالی کالای واگذاری به مشتری تعدیل و کالای نمونه کاهش داده می‌شود:

۵۰۰۰	هزینه تبلیغات - نمایندگی مشهد
۵۰۰۰	کالای نمونه - نمایندگی مشهد
	ثبت تعدیل کالای نمونه

- بستن حسابهای نمایندگی فروش در ۱۳۳۳/۱۲/۲۹ به شرح زیر خواهد بود:

۵۰۰۰۰۰	فروش
۲۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۱۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۵۰۰۰۰	هزینه اجاره
۱۵۰۰۰	هزینه استهلاک
۵۰۰۰	هزینه تبلیغات
۱۰۰۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان نمایندگی
	ثبت بستن حسابهای موقت نمایندگی فروش
۱۰۰۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان - نمایندگی مشهد
۱۰۰۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان مرکز
	ثبت بستن حساب خلاصه سود و زیان - نمایندگی مشهد

● نحوه ارائه صورت سود و زیان نمایندگی مشهد به قرار زیر می باشد:

شرکت تجاری هدی - نمایندگی مشهد

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۱۳۳۳/۱۲/۲۹

۵۰۰۰۰۰	فروش
<u>۲۲۰۰۰۰</u>	کسر می شود بهای تمام شده کالای فروخته شده
۲۸۰۰۰۰	سود خالص
	کسر می شود هزینه های عملیاتی:
۱۱۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۵۰۰۰۰	هزینه اجاره
۵۰۰۰	هزینه تبلیغات
<u>۱۵۰۰۰</u>	هزینه استهلاک
<u>(۱۸۰۰۰۰)</u>	جمع هزینه های عملیاتی
<u><u>۱۰۰۰۰۰</u></u>	سود خالص نمایندگی فروش

سؤالات

- ۱- سیستم حسابداری متمرکز را تعریف کنید.
- ۲- سیستم حسابداری غیر متمرکز را تعریف نموده اختلاف آنرا با سیستم حسابداری متمرکز بیان نمایید.
- ۳- روش قیمت گذاری کالای ارسالی به شعب کدامند؟ بیان نمایید.
- ۴- موارد استفاده از حساب سود و زیان تحقق نیافته کالای شعبه کدام است؟ بیان نمایید.
- ۵- حسابهای متقابل کدامند؟
- ۶- نقش حساب شعبه و حساب اداره مرکزی را بیان نمایید.
- ۷- اهداف کار برگ کدام است؟ بیان نمایید.

- ۸- عدم تطابق حسابهای متقابل ناشی از چیست؟ بیان نمائید.
- ۹- تفاوت بین دو سیستم کنترل ادواری و دائم در عملیات حسابداری شعب کدام است؟
- ۱۰- تفاوت بین شعب و نمایندگی فروش چیست؟ بیان نمائید.
- ۱۱- حساب درآمد شعبه در پایان دوره مالی بچه صورت در دفاتر مرکز ثبت می شود؟
- ۱۲- کدامیک از مبادلات فقط در دفاتر شعبه ثبت می شود؟ بیان نمائید.
- ۱۳- تفاوت بین روش ارسال کالا به شعبه به «روش متجاوز از بهای تمام شده» و «قیمت فروش» چیست؟ بیان نمائید.
- ۱۴- برای تهیه صورتهای مالی ترکیبی کدامیک از حسابها حذف می شوند؟ چرا، دلیل را بیان نمائید؟

تمرینات

سؤالات زیر را تکمیل نمائید:

- ۱- وقتی کالا از اداره مرکزی به شعبه به قیمت فروش ارسال می گردد، در دفاتر مرکز، حساب موجودی کالای شعبه به قیمت فروش بدهکار و حساب به قیمت فروش بستانکار می شود.
- ۲- وقتی کالا از اداره مرکزی به شعبه به نرخى بیش از بهای تمام شده ارسال شود، اداره مرکزی معادل درصد افزوده شده به بهای تمام شده را به حساب بستانکار مینماید.
- ۳- ثبت کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز را سیستم حسابداری گویند.
- ۴- در پایان دوره مالی، مانده حساب موجودی کالای شعبه به حساب بسته می شود.
- ۵- در پایان دوره مالی، مانده حساب کالای ارسالی به شعبه به حساب منتقل می شود.
- ۶- در سیستم حسابداری عملیات غیرمتمرکز، وقتی حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی بدهکار شد، حساب در دفاتر شعبه بستانکار می شود.

□ ۷- «حساب شعبه، در دفاتر اداره مرکزی و حساب اداره مرکزی» در دفاتر شعبه نسبت به یکدیگر گویند.

□ ۸- در سیستم کنترل دائم، هنگام ارسال کالا از مرکز به شعبه در دفاتر اداره مرکزی حساب بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود.

□ ۹- هنگام ارسال کالا به نمایندگی فروش حساب بدهکار و حساب موجودی کالا «یا کالای ارسالی» بستانکار می‌شود.

□ ۱۰- وقتی مانده حسابهای شعبه و اداره مرکزی در کاربرگ ترکیب می‌شوند معمولاً حسابهای حذف می‌شوند.

□ ۱۱- بعد از بستن حسابهای موقت در دفاتر شعبه، مانده خلاصه حساب سود و زیان به حساب منتقل میگردد.

□ ۱۲- وقتی اداره مرکزی کالا را به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه ۲۵٪ سیاهه می‌کند، موجودی کالا انبار شعبه بالغ بر ۲۵۰۰۰ ریال میباشد. قیمت تمام شده این کالا در شرکت (اداره مرکزی) معادل ریال میباشد.

□ ۱۳- در صورتیکه اداره مرکزی حساب اموال و ماشین آلات را در دفاتر خود ثبت و نگهداری نماید، شعبه ائانه را بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال خریداری کند: ثبت تقریبی آن در دفاتر شعبه کدام است؟

۱) حساب اداره مرکزی بدهکار، حساب اموال و ماشین آلات بستانکار.

۲) حساب اداره مرکزی بدهکار، حساب وجوه نقد بستانکار.

۳) حساب اموال و ماشین آلات بدهکار، حساب شعبه بستانکار

۴) حساب اموال و ماشین آلات بدهکار، حساب اداره مرکزی بستانکار

□ ۱۴- با توجه به فرض ردیف ۱۳ ثبت آن در دفاتر اداره مرکزی کدام است؟

۱) حساب اموال و ماشین آلات بدهکار، حساب شعبه بستانکار

۲) حساب اداره مرکزی بدهکار، حساب وجوه نقد بستانکار

۳) حساب شعبه بدهکار، حساب اداره مرکزی بستانکار

۴) حساب اداره مرکزی بدهکار، حساب کالای ارسالی به شعبه بستانکار

□ ۱۵- کالای برگشتی از شعبه به مرکز «در سیستم حسابداری متمرکز» کدامیک از حسابهای زیر بدهکار می‌شود:

۱) حساب کالای ارسالی به شعبه

۲) حساب موجودی کالای شعبه (کالای شعبه)

۳) حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه

۴) حساب تخفیفات فروش

□ ۱۶- دفتر مرکزی کالا را به شعبه به روش متجاوز از بهای تمام شده ارسال میدارد. ثبت

زیرین در دفاتر اداره مرکزی، در پایان دوره مالی انجام گرفته است:

درآمد شعبه ۸۲۰۰۰

۸۲۰۰۰

حساب شعبه

ثبت روزنامه فوق بیانگر این است که:

۱) اداره مرکزی درآمد خالص شعبه را شناسائی نموده است.

۲) حساب درآمد خالص شعبه بسته شده است.

۳) حساب زیان خالص شعبه بسته شده است.

۴) اداره مرکزی زیان خالص شعبه را شناسائی نموده است.

□ ۱۷- حساب اداره مرکزی بدهکار است وقتی:

۱) دارائی‌ها به اداره مرکزی برگشت داده می‌شود.

۲) کالا به شعبه ارسال میگردد.

۳) شعبه سود خالص خود را گزارش می‌نماید.

۴) اداره مرکزی سود شعبه را شناسائی و ثبت می‌نماید.

□ ۱۸- حساب شعبه بستانکار است وقتی:

۱) کالا از شعبه به مرکز برگشت داده می‌شود.

۲) شعبه به مشتری تخفیف داده است.

۳) کالا از مرکز به شعبه ارسال شده است.

۴) اداره مرکزی هزینه‌ها را به شعبه تخصیص داده است.

□ ۱۹- شرکت تجاری هیلا واقع در تهران، شعبه‌ای در کومش دارد، کلیه خریدها در اداره

مرکزی انجام و به شعبه به بهای تمام شده به علاوه ده درصد ارسال می‌نماید،

موجودی کالا اول دوره مرکز و شعبه آن به ترتیب ۱۷۰۰۰ و ۴۹۵۰ ریال میباشد. در

طی سال ۱۳×۲ اداره مرکزی کالا را به بهای تمام شده ۵۰۰۰۰ ریال خریداری و ۴۰

درصد آنرا به شعبه کومش ارسال داشت. در پایان اسفند ماه ۱۳×۲، شعبه کومش، ثبت زیرین را در دفاتر خود انجام داد.

فروش	۴۰۰۰۰
موجودی کالا	۶۰۵۰
موجودی کالا	۴۹۵۰
کالای ارسالی از مرکز	۲۲۰۰۰
هزینه عملیاتی	۱۳۱۰۰
حساب اداره مرکزی	۶۰۰۰

۱- ۱۹) درآمد شعبه برای سال ۱۳×۲ بر مبنای بهای تمام شده طبق اصول پذیرفته شده حسابداری کدام است؟

- الف) ۶۰۰۰ (ب) ۷۹۰۰ (ج) ۸۱۰۰ (د) ۸۵۵۰

۲- ۱۹) اگر موجودی کالا آخر دوره اداره مرکزی در ۱۳×۲/۱۲/۲۹ بالغ بر ۱۴۰۰۰ ریال باشد، موجودی کالای ترکیبی (شعبه و اداره مرکزی) در ترازنامه شرکت تجاری هیلا در پایان دوره کدام است؟

- الف) ۱۸۹۵۰ (ب) ۱۹۵۰۰ (ج) ۲۰۰۵۰ (د) ۲۱۵۰۰

۳- ۱۹) اگر موجودی کالا آخر دوره اداره مرکزی ۱۴۰۰۰ ریال باشد. بهای تمام شده کالای فروخته شده ترکیبی (شعبه، اداره مرکزی) در صورت سود و زیان شرکت تجاری هیلا برای سال مالی ۱۳×۲ کدام است؟

- الف) ۷۴۰۰۰ (ب) ۵۴۰۰۰ (ج) ۵۲۰۰۰ (د) ۳۳۰۰۰

۴- ۱۹) کدامیک از حسابهای زیر در دفاتر شرکت هیلا در ۱۳×۲/۱۲/۲۹ بسته می شود؟

- ۱) کالای ارسالی به شعبه کومش (۲) حساب اداره مرکزی
 ۳) حساب کالای ارسالی از مرکز (۴) سود تحقق نیافته کالای شعبه

□ ۲۰- شرکت سهامی فروردین دارای دو شعبه «بتا» و «گاما» میباشد. کلیه کالای ارسالی به شعب به بهای تمام شده بعلاوه بیست درصد تحویل شعب میگردد، در طی سال ۱۳×۶ شرکت سهامی فروردین کالا را به بهای تمام شده ۵۵۰۰ ریال به شعبه «بتا»

ارسال داشت و مبلغ ۲۰۰ ریال بابت هزینه حمل پرداخت نمود، در طی سال، شعبه گاما مواجه با کمبود کالا شد. در این شرایط، شعبه بتا علاوه بر ارسال کالا به شعبه گاما مبلغ ۱۶۰ ریال بابت هزینه حمل کالا پرداخت نمود. هزینه حمل کالا بطور مستقیم از اداره مرکزی به شعبه گاما بالغ بر ۱۷۵ ریال میباشد:

۱ - ۲۰) ثبت روزنامه در دفاتر شرکت سهامی فروردین بابت حساب کالای ارسالی به شعبه بتا کدام است؟

- ۱) کالای ارسالی به شعبه بتا ۵۵۰۰ ۲) کالای ارسالی به شعبه بتا ۶۶۰۰
 ۳) کالای ارسالی به شعبه بتا ۶۸۰۰ ۴) حساب سود تحقق نیافته ۱۱۰۰

۲ - ۲۰) ثبت روزنامه در دفاتر شعبه بتا بابت حساب اداره مرکزی کدام است؟

- الف) ۶۸۰۰ ب) ۶۶۰۰ ج) ۵۵۰۰ د) ۵۷۰۰

۳ - ۲۰) ثبت روزنامه در دفاتر شعبه بتا بابت حساب کالای ارسالی از مرکز کدام است؟

- الف) ۶۸۰۰ ب) ۵۵۰۰ ج) ۶۶۰۰ د) ۵۷۰۰

۴ - ۲۰) ثبت روزنامه در دفاتر گاما بابت حساب اداره مرکزی کدام است؟

- الف) ۶۹۶۰ ب) ۶۶۰۰ ج) ۵۶۷۵ د) ۶۷۷۵

۵ - ۲۰) ثبت در دفتر روزنامه شعبه بتا بابت انتقال کالا به شعبه گاما کدام است؟

- ۱) کالای ارسالی از مرکز ۶۶۰۰ ۲) کالای ارسالی به شعبه گاما ۶۶۰۰
 ۲) حساب شعبه گاما ۶۶۰۰ ۴) حساب اداره مرکزی ۶۹۶۰

مسائل

□ ۱- شرکت تجاری رامین شعبه‌ای در کرج دارد. کلیه خریدها در اداره مرکزی صورت می‌گیرد. کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده صورت حساب می‌شود. شعبه کلیه وجوه دریافتی را به بانک شعبه واریز و در پایان هرماه به مرکز حواله میکند، هزینه‌های جزئی شعبه از محل دریافتی‌های شعبه پرداخت و سند هزینه به مرکز

ارسال می‌گردد. کلیه معاملات شعبه در دفاتر مرکز ثبت می‌شود. رویدادهای شعبه طی سال بشرح زیر است:

- ۱- موجودی کالا اول دوره فروردین ماه ۱۳×۱ به بهای تمام شده ۷۵۰۰۰۰۰ ریال
- ۲- کالای ارسالی به شعبه طی سال ۱۳×۱ ۵۳۶۰۰۰۰۰ ریال
- ۳- کالای برگشتی از شعبه به مرکز به بهای تمام شده طی سال ۴۷۰۰۰۰ ریال
- ۴- فروش نقدی شعبه و واریزه حساب جاری بانک شعبه طی سال ۳۴۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۵- فروش نسبه شعبه طی سال ۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۶- ارسال وجوه نقد از بانک شعبه به مرکز طی سال ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۷- تخفیفات اعطائی به بدهکاران ۱۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۸- کسری کالای شعبه ۱۵۰۰۰۰ ریال
- ۹- کالای برگشتی توسط مشتری ۲۵۰۰۰۰ ریال
- ۱۰- وجوه دریافتی از بدهکاران شعبه و واریز به بانک شعبه ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۱- ذخیره مطالبات مشکوک اول دوره شعبه ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۲- بدهکاران شعبه (اول دوره) ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۳- مطالبات سوخت شده شعبه ۷۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۴- پرداخت بابت هزینه‌های متفرقه شعبه توسط بانک شعبه ۱۴۸۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۵- پرداخت بابت هزینه‌های عملیاتی شعبه توسط بانک مرکز ۲۱۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۶- پرداخت بابت هزینه‌های تبلیغاتی ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال از طریق بانک مرکز، که از این مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال به شعبه تخصیص داده شده است.
- ۱۷- شرکت در پایان هر سال ۱٪ مانده بدهکاران آخر دوره را به عنوان مطالبات مشکوک الوصول تلقی می‌نماید. شرکت یک محموله کالا به بهای تمام شده ۳۶۰۰۰۰۰۰ ریال به شعبه ارسال داشت که تا پایان سال به شعبه نرسیده و جزء کالای آخر دوره شعبه ارزیابی نشده است. موجودی کالای آخر دوره (۱۳×۱/۱۲/۲۹) به بهای تمام شده ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز.

۲- بستن حسابهای شعبه.

۳- تنظیم صورت سود و زیان شعبه برای سال مالی ۱۳×۱

□ ۲- شرکت سهامی امین شعبه‌ای در ورامین دارد. کلیه خریدها از طریق اداره مرکزی در تهران انجام می‌گیرد. کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده فاکتور و تحویل می‌گردد، شعبه وجوه دریافتی از مشتریان را به بانک شعبه واریز و سپس به مرکز ارسال می‌نماید. هزینه‌های شعبه از طریق بانک شعبه پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می‌گردد. رویدادهای شعبه طی سال ۱۳×۱ به شرح زیر خواهد بود:

۱- موجودی کالای اول دوره شعبه	۷۵۰۰۰۰ ریال
۲- کالای ارسالی به شعبه	۲۴۴۰۰۰۰ ریال
۳- کالای برگشتی به مرکز	۴۰۰۰۰ ریال
۴- فروش نقدی و واریز به بانک شعبه	۲۶۷۵۰۰۰ ریال
۵- تخفیفات اعطائی به مشتری	۱۳۶۰۰۰ ریال
۶- مطالبات سوخت	۲۹۰۰۰ ریال
۷- پرداخت اجاره، عوارض، بیمه توسط شعبه	۹۰۰۰۰ ریال
۸- کالای برگشتی از مشتریان	۲۸۰۰۰ ریال
۹- دستمزد و حقوق پرداختی توسط مرکز	۲۹۸۰۰۰ ریال
۱۰- بدهکاران اول دوره (حسابهای دریافتی اول دوره)	۱۳۱۰۰۰۰ ریال
۱۱- موجودی کالای آخر دوره شعبه	۶۹۵۰۰۰ ریال
۱۲- هزینه‌های متفرقه شعبه پرداختی توسط شعبه	۶۵۰۰۰ ریال
۱۳- ارسال وجوه نقد از بانک شعبه به مرکز	۱۴۵۹۰۰۰ ریال
۱۴- بدهکاران آخر دوره (حسابهای دریافتی آخر دوره)	۱۶۵۱۰۰۰ ریال

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز:

الف - روش بهای تمام شده

ب - روش بهای تمام شده بعلاوه درصدی مشخص (بهای تمام شده بعلاوه ۲۰٪)

ج - روش قیمت فروش (قیمت فروش برابر است با بهای تمام شده بعلاوه ۲۰٪)

□ ۳- شرکت سهامی پائیزان در تهران، دارای دو شعبه در سطح شهر تهران می باشد. کلیه کالای ارسالی از مرکز به شعبه به قیمت فروش (قیمت فروش برابر است با قیمت تمام شده بعلاوه ۲۵٪) بحساب آنها منظور می شود، کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می شود. اطلاعات زیر مربوط به رویدادهای شعبه در ۳ ماهه منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹ میباشد:

شعبه الف	شعبه ب	
۱۰۱۴۵۰۰	۱۰۲۱۶۰۰	۱- کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش
۴۸۰۰	۴۶۰۰	۲- کالای برگشتی به مرکز به قیمت فروش
۱۲۷۵۰۰	۱۶۴۸۰۰	۳- موجودی کالای اول دوره
۹۶۲۶۰۰	۹۸۱۸۰۰	۴- فروش شعبه واریز به بانک شعبه
۹۵۰۰	۱۲۰۰۰	۵- هزینه متفرقه
۲۳۷۰۰	۳۱۶۰۰	۶- حقوق و دستمزد
۲۲۰۰	۲۴۰۰	۷- استهلاک اثاثه
۲۶۰۰۰	۲۳۴۰۰	۸- اجاره، عوارض، مالیات
۹۰۰	-	۹- سرقت کالای شعبه
-	۱۰۰۰	۱۰- کسری کالای شعبه

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز
- ۲- تنظیم صورت سود و زیان شعبه برای سال ۱۳۰۹

□ ۴- شرکت آرمیتا شعبه‌ای در فیروزکوه دارد، کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می شود. کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش (قیمت تمام شده بعلاوه ۲۵٪) بحساب شعبه منظور می شود. در سال مالی ۱۳۰۸ رویدادهای شعبه بشرح زیر بوده است:

- ۱- موجودی کالا اول دوره به قیمت فروش ۱۱۵۰۰۰۰۰ ریال
- ۲- موجودی کالا آخر دوره به قیمت فروش ۵۵۰۰۰۰۰ ریال

ریال ۱۰۵۰۰۰۰	۳- بدهکاران اول دوره شعبه
ریال ۱۵۸۰۰۰۰	۴- فروش نقدی
ریال ۵۶۳۰۰۰۰	۵- کل فروش
ریال ۲۷۲۰۰۰۰	۶- وجوه دریافتی از مشتریان
ریال ۴۵۵۰۰۰۰	۷- کالای ارسالی به شعبه
ریال ۲۴۰۰۰۰	۸- اجاره، عوارض
ریال ۹۶۰۰۰۰	۹- حقوق و دستمزد
ریال ۳۵۰۰۰	۱۰- هزینه متفرقه
ریال ۳۰۰۰۰	۱۱- کالای بین راهی به قیمت فروش
ریال ۱۲۵۰۰	۱۲- کالای برگشتی توسط مشتری (نسیه) مستقیماً به اداره مرکزی

مطلوبست:

- ۱- ثبت فعالیت فوق در دفاتر مرکز، بستن حسابها
- ۲- تنظیم صورت سود و زیان شعبه

□ ۵- شرکت سحر شعبه‌ای در کرج دارد، کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده بعلاوه ۲۵ درصد سیاهه میگردد. کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می‌شود. خلاصه عملیات بین دفتر مرکزی و شعبه طی مهرماه سال جاری بشرح زیر است:

ریال ۸۰۰۰۰	۱- کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده
ریال ۵۰۰	۲- کالای برگشتی از شعبه به مرکز به بهای سیاهه
ریال ۱۲۰۰	۳- هزینه‌های شعبه پرداختی توسط دفتر مرکزی
ریال ۱۲۵۰	۴- کالای سرقت شده از شعبه به بهای سیاهه
ریال ۸۱۶۰۰	۵- فروش شعبه
ریال ۱۵۰۰	۶- وجوه سرقت شده از شعبه
ریال ۱۵۰۰۰	۷- موجودی کالا آخر دوره شعبه به بهای سیاهه

مطلوبست:

- ۱- ثبت عملیات مربوط به رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز
- ۲- تهیه صورت سود و زیان شعبه طی مهر ماه سال جاری

□ ۶- شرکت آبان شعبه‌ای در کرج دارد. کلیه حسابهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می‌شود. کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده بعلاوه $\frac{۱}{۳}$ ۳۳ درصد به حساب شعبه منظور می‌شود. در اول دوره مالی سال ۱۳۰۶، موجودی کالا اول دوره شعبه به بهای تمام شده بالغ بر ۱۲۰۰ ریال است، اما بعضی از این اقلام که بهای تمام شده آن ۱۵۰ ریال می‌باشد به بهای سیاهه به مبلغ ۱۶۰ ریال بحساب شعبه منظور گردیده است. رویدادهای طی دوره مالی شعبه کرج بشرح زیر می‌باشد:

- | | |
|--|------------|
| ۱- کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده | ریال ۱۸۶۰۰ |
| ۲- فروش نقد | ریال ۱۶۰۶۰ |
| ۳- وصول مطالبات | ریال ۶۲۸۰ |
| ۴- کالای برگشتی به مرکز توسط مشتری به قیمت سیاهه | ریال ۸۰ |
| ۵- مطالبات سوخت شده | ریال ۳۰ |
| ۶- موجودی کالا آخر دوره به بهای سیاهه | ریال ۲۴۰۰ |
| ۷- مانده حسابهای دریافتی آخر دوره | ریال ۸۳۰ |

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز، بستن حسابهای شعبه
- ۲- تهیه صورت سود و زیان شعبه

□ ۷- شرکت سهیل شعبه‌ای در آبادان دارد. کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می‌شود. رویدادهای شعبه به شرح زیر است:

- | | |
|---------------------------|------------|
| موجودی کالا اول دوره شعبه | ریال ۱۵۰۰۰ |
| کالای ارسالی به شعبه | ریال ۴۵۰۰۰ |

ریال ۵۰۰۰	هزینه حقوق پرداختی توسط شعبه
ریال ۲۰۰۰	هزینه متفرقه پرداختی توسط شعبه
ریال ۶۰۰۰۰	فروش نقد شعبه
؟	موجودی کالا آخر دوره

اطلاعات اضافی:

الف) فروش معمولاً ۲۰٪ بهای تمام شده کالای ارسالی می باشد.
 ب) مدیر شعبه ۵ درصد سود ناخالص به عنوان کارمزد قبل از کسر کارمزد دریافت می دارد.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز.
- ۲- تهیه صورت سود و زیان شعبه.

□ ۸- شرکت سهامی خرداد شعبه ای در کرمان دارد، کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می شود، هزینه های شعبه از محل دریافتی های شعبه پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می گردد. کالای ارسالی به شعبه به قیمت فروش (قیمت تمام شده بعلاوه ۲۵٪) به حساب شعبه منظور می شود. خلاصه رویدادهای شعبه طی سال ۱۳×۵ بشرح زیر است:

ریال ۳۷۵۰۰۰	۱- موجودی کالا اول دوره شعبه به بهای فروش
ریال ۱۰۰۰۰۰۰	۲- کالای ارسالی به شعبه به بهای فروش
ریال ۱۰۰۰۰۰	۳- برگشتی از شعبه به مرکز به بهای فروش
ریال ۴۰۰۰۰	۴- ضایعات عادی به بهای فروش
	۵- کالای مفقود شده به بهای فروش
ریال ۶۰۰۰۰	(بحساب مدیر عامل منظور شود - ضایعات غیرعادی)
ریال ۱۰۰۰۰۰۰	۶- فروش نقد
ریال ۱۸۰۰۰۰۰	۷- بدهکاران اول دوره شعبه (حسابهای دریافتی اول دوره)
ریال ۴۵۰۰۰۰	۸- وصولی از بدهکاران شعبه

ریال	۱۰۰۰۰	۹- کسری کالا به قیمت فروش
ریال	۱۲۵۰۰۰	۱۰- کالای بین راهی به قیمت فروش
ریال	۲۵۰۰۰۰	۱۱- موجودی کالا آخر دوره به قیمت فروش
ریال	۱۲۰۰۰	۱۲- تخفیفات اعطائی به بدهکاران شعبه
ریال	۲۰۰۰۰۰	۱۳- هزینه‌های عملیاتی شعبه
ریال	۲۲۰۰۰۰۰	۱۴- بدهکاران آخر دوره (حسابهای دریافتنی آخر دوره)

مطلوبست:

ثبت عملیات فوق در دفاتر مرکز و بستن حساب، تنظیم صورت سود و زیان شعبه

□ ۹- شرکت سامان شعبه‌ای در ورامین دارد، کلیه رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می‌شود. کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده باضافه ۲۵٪ به شعبه تحویل میگردد و در حسابها ثبت می‌شود. هزینه‌های شعبه از محل وجوه دریافتی پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می‌شود. رویدادهای شعبه طی سال ۱۳×۴ شامل ارقام زیر است:

ریال	۴۰۰۰۰	کالای دریافتی از مرکز به قیمت سیاهه
ریال	۸۰۰	برگشتی به اداره مرکزی به قیمت سیاهه
ریال	۸۰۰۰	موجودی کالا اول دوره به قیمت سیاهه
ریال	۱۸۷۰۰	فروش نقدی شعبه
ریال	۳۰۰۰۰	فروش نسیه شعبه
ریال	۲۸۵۰۰	وصول مطالبات توسط شعبه
ریال	۳۰۰	تخفیفات اعطائی به بدهکاران
ریال	۵۰۰	مطالبات سوخت شده
ریال	۷۰۰	برگشت کالا توسط مشتری
ریال	۶۰۰	پرداخت اجاره توسط شعبه
ریال	۱۲۰۰	پرداخت حقوق و دستمزد توسط شعبه
ریال	۳۰۰	پرداخت هزینه‌های متفرقه توسط شعبه
ریال	۶۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره به قیمت سیاهه

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز و بستن حسابهای شعبه.
- ۲- تهیه صورت سود و زیان شعبه در پایان اسفند ماه ۱۳×۴.

□ ۱۰- شرکت فرید یک شعبه در مهدی شهر دارد، کلیه خریدها توسط اداره مرکزی در تهران صورت میگیرد. کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده تحویل شعبه میگردد. شعبه کلیه وجوه دریافتی خود را به مرکز ارسال میدارد، هزینههای شعبه از محل تنخواهی که در اختیار شعبه قرار دارد پرداخت و سند هزینه به مرکز ارسال می شود. کلیه رویدادهای شعبه در مرکز ثبت و نگهداری می شود، خلاصه رویدادهای شعبه طی سال ۱۳×۷ شامل ارقام زیر است:

ریال ۴۴۵۰۰۰	موجودی کالا اول دوره شعبه قیمت تمام شده
ریال ۲۳۵۰۰۰	بدهکاران اول دوره شعبه
ریال ۱۰۰۰	تنخواه گردان اول دوره شعبه
ریال ۱۴۲۰۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
ریال ۴۰۰۰۰	برگشتی از شعبه به مرکز

وجوه ارسالی از شعبه به مرکز:

۷۹۰۰۰۰	فروش نقدی
۱۸۹۵۰۰۰	دریافتی از بدهکاران
۲۶۸۵۰۰۰	جمع

چک ارسالی به شعبه:

۳۰۰۰۰۰	حقوق
۱۰۰۰۰	اجاره
۵۰۰۰۰	تنخواه
۴۵۰۰۰۰	جمع

ریال ۲۷۰۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره شعبه
ریال ۳۶۰۰۰۰	بدهکاران آخر دوره شعبه
ریال ۱۵۰۰	تنخواه گردان آخر دوره شعبه

مطلوبست:

ثبت رویدادهای شعبه در دفاتر مرکز و تنظیم صورت سود و زیان شعبه در پایان سال ۱۳۷۷.

□ ۱۱- شرکت سهامی پردیسان شعبه‌ای در بابل در اول خرداد ماه ۱۳۷۵ افتتاح و مبادلات زیر طی خرداد ماه بین اداره مرکزی و شعبه آن به شرح زیر انجام گردیده است (شعبه دفاتر مستقل نگهداری میکند).

- | | |
|--------|--|
| ۳/۱ | اداره مرکزی معادل ۲۰۰۰۰۰ وجه نقد به شعبه ارسال داشت. |
| ۳/۴ | مرکز مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال کالا به شعبه ارسال می‌دارد (بهای تمام شده) |
| ۳/۵ | خرید نسبه کالا معادل ۵۰۰۰۰ ریال توسط شعبه. |
| ۳/۷ | برگشتی کالا به مرکز معادل ۱۰۰۰۰ ریال بعلت معیوب بودن |
| ۳/۹ | فروش کالا به مبلغ ۱۸۰۰۰۰ ریال ^۱ نقد و بقیه نسبه (توسط شعبه) |
| ۳/۱۰ | خرید اثاثه معادل ۷۰۰۰۰ ریال بطور نقد توسط شعبه (حساب دارائی‌های اموال و ماشین آلات در دفاتر شعبه نگهداری می‌شود) |
| ۳/۱۲ | مرکز مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال کالا به بهای تمام شده به شعبه ارسال می‌دارد. |
| ۳/۱۵ | فروش نسبه کالا بالغ بر ۳۲۰۰۰۰ ریال توسط شعبه. |
| ۳/۱۶ | برگشتی کالا توسط مشتری به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال. |
| ۳/۱۹ | وصول مطالبات شعبه ۸۵۰۰۰ ریال. |
| ۳/۲۰ | شعبه مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال وجه نقد به اداره مرکزی ارسال می‌دارد. |
| ۳/۲۵ | پرداخت بدهی توسط شعبه. |
| ۳/۲۶ * | پرداخت هزینه‌های تبلیغاتی بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال توسط اداره مرکزی که ۱۵۰۰۰ ریال آن مربوط به شعبه می‌باشد. |
| ۳/۲۷ | پرداخت هزینه‌های عملیاتی شعبه به مبلغ ۴۸۰۰۰ ریال. |
| ۳/۳۱ | ثبت هزینه‌های معوق شعبه به مبلغ ۱۲۰۰ ریال. |
| ۳/۳۱ | موجودی کالای پایان ماه به مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید. |

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مرکز و شعبه و بستن حسابهای موقت شعبه

□ ۱۲- شرکت ایران زمین واقع در تهران، شعبه‌ای در سبزوار دارد. مبادلات شعبه طی سال

۱۳×۵ بطور خلاصه بشرح زیر است:

۱- ارسال وجه نقد از دفتر مرکزی به شعبه به مبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال

۲- ارسال کالا از دفتر مرکزی به شعبه به بهای تمام شده ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال

۳- شعبه مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال کالا را بطور نسیه خریداری نمود.

۴- فروش نسیه شعبه به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال

۵- کالای برگشتی به دفتر مرکزی به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال.

۶- وصول مطالبات از مشتریان ۱۶۰۰۰۰۰۰ ریال.

۷- پرداختی مبلغ ۸۰۰۰۰۰۰ ریال بابت خرید کالای نسیه ردیف ۳

۸- پرداخت هزینه‌های عملیاتی:

حقوق کارکنان فروش ۲۰۰۰۰۰۰ ریال

اجاره فروشگاه ۱۰۰۰۰۰۰ ریال

هزینه‌های مصرفی فروشگاه ۵۰۰۰۰۰ ریال

سایر هزینه‌های عملیاتی ۱۵۰۰۰۰۰ ریال

۹- دریافت یادداشتی از دفتر مرکزی مبنی بر تخصیص هزینه‌ها به شعبه:

هزینه استهلاک ۳۰۰۰۰۰ ریال

هزینه تبلیغات ۴۰۰۰۰۰ ریال

هزینه بیمه ۲۰۰۰۰۰ ریال

۱۰- ارسال وجه نقد به دفتر مرکزی به مبلغ ۹۵۰۰۰۰۰ ریال

* ۱۱- یکی از مشتریان که به شعبه بدهی داشت مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال مستقیماً به دفتر

مرکزی پرداخت نمود.

۱۲- موجودی کالای آخر دوره به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است. (دریافتی از

مرکز)

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر روزنامه شعبه و مرکز

۲- بستن حسابهای شعبه

۳- در صورتیکه کلیه کالای ارسالی از تهران به شعبه به قیمت تمام شده بعلاوه ۱۰٪ سیاهه شود، رویدادهای فوق را با فرض جدید در دفاتر شعبه و مرکز ثبت نمائید.

□ ۱۳- شرکت تجاری پیروزان شعبه‌ای در شهریار دارد، مانده حسابهای شعبه و اداره مرکزی در ۱۳۳۳/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

شعبه		اداره مرکزی		شرح
بس	بد	بس	بد	
	۴۰۰۰		۲۰۰۰۰	صندوق
	۱۶۰۰۰		۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۰۰۰۰		۲۵۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
			۴۰۰۰۰	حساب شعبه
			۵۰۰۰۰	اثاثه (خالص)
			۳۰۰۰۰۰	خرید
	۸۰۰۰۰			کالای ارسالی از مرکز
	۱۰۰۰۰		۵۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۲۰۰۰		۱۵۰۰۰		حسابهای پرداختی
۴۰۰۰۰				حساب اداره مرکزی
		۳۰۰۰۰		سهام عادی
		۸۰۰۰۰		سود انباشته (۱/۱)
۷۸۰۰۰		۳۱۰۰۰۰		فروش
		۸۰۰۰۰		کالای ارسالی به شعبه

موجودی کالا در پایان سال ۳×: مرکز ۶۰۰۰۰ ریال و شعبه ۴۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

مطلوبست:

۱- ثبت بستن حسابهای شعبه و مرکز.

۲- تهیه کاربرد ترکیبی شرکت تجاری پیروزان و شعبه آن در تاریخ ۱۳۳۳/۱۲/۲۹

۳- تهیه صورتهای مالی ترکیبی (سود و زیان، سود و زیان انباشته، ترازنامه) شرکت تجاری پیروزان و شعبه شهریار

□ ۱۴- شرکت سهامی نوآوران شعبه‌ای در سمنان دارد. ارسال کالا از دفتر مرکزی به شعبه بر مبنای ۱۲۰٪ قیمت تمام شده می‌باشد. تراز آزمایشی شرکت سهامی نوآوران و شعبه آن در سمنان در پایان سال ۱۳۳۳ بشرح زیر است:

شعبه		اداره مرکزی		شرح
بس	بد	بس	بد	
-	۱۶۰۰۰	-	۲۰۰۰۰	وجوه نقد
-	۱۵۰۰۰	-	۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
-	۱۲۰۰۰	-	۲۵۰۰۰	موجودی کالا (۱/۱)
-	-	-	۳۴۰۰۰	حساب شعبه
-	۱۶۰۰۰	-	۱۶۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۵۰۰۰	-	۴۰۰۰۰	-	حسابهای پرداختی
-	-	۱۷۰۰۰	-	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۳۴۰۰۰	-	-	-	حساب اداره مرکزی
-	-	۵۰۰۰۰	-	سهام عادی
-	-	۳۳۰۰۰	-	سود انباشته
۱۶۰۰۰۰	-	۴۰۰۰۰۰	-	فروش
-	۹۰۰۰۰	-	-	کالای ارسال از مرکز
-	-	-	۲۰۰۰۰۰	خرید
-	-	۷۵۰۰۰	-	کالای ارسالی به شعبه
-	۳۰۰۰	-	۴۰۰۰۰	هزینه تبلیغات
-	۴۷۰۰۰	-	۵۶۰۰۰	هزینه عملیاتی
۱۹۹۰۰۰	۱۹۹۰۰۰	۶۱۵۰۰۰	۶۱۵۰۰۰	جمع

اطلاعات اضافی:

۹۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره شعبه به قیمت سیاهه
۱۵۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره مرکز

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی مرکز و شعبه در پایان سال ۱۳×۳

۲- تهیه صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه در پایان ۱۳×۳

□ ۱۵- شرکت تجاری گل آرا واقع در سمنان شعبه‌ای در شهمیرزاد دارد، اداره مرکزی و شعبه هر کدام دارای دفاتر مستقل بوده و هردو در ثبت و نگهداری کالا از سیستم کنترل ادواری استفاده می‌نمایند. ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه بر مبنای قیمت تمام شده به علاوه ۲۰٪ می‌باشد. رویدادهای شعبه طی سال جاری به قرار زیر می‌باشد:

۱- اداره مرکزی مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه ارسال می‌دارد.

۲- اداره مرکزی مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال کالا به شعبه ارسال می‌دارد (قیمت سیاهه)

* ۳- خرید تجهیزات به مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه (حساب دارائیهای ثابت شعبه در دفاتر مرکز ثبت و نگهداری می‌شود)

۴- خرید نسبه شعبه معادل ۴۰۰۰۰۰۰ ریال.

۵- فروش کالا: نقدی ۳۵۰۰۰۰۰ ریال نسبه ۸۵۰۰۰۰۰ ریال. (توسط شعبه)

۶- وصول مطالبات به مبلغ ۶۶۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه از مشتریان.

۷- پرداخت بدهی‌های شعبه بالغ بر ۲۵۰۰۰۰۰ ریال.

۸- پرداخت هزینه‌های شعبه به مبلغ ۱۷۰۰۰۰۰ ریال (هزینه‌های فروش ۵۰۰۰۰۰ ریال هزینه‌های اداری ۱۲۰۰۰۰۰ ریال).

* ۹- استهلاك سالانه تجهیزات ۱۰۰۰۰۰ ریال.

۱۰- شعبه مبلغ ۴۵۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به اداره مرکزی ارسال می‌دارد.

۱۱- اداره مرکزی مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال هزینه بیمه را به شعبه تخصیص می‌دهد.

۱۲- موجودی کالا پایان دوره شعبه ۳۰۰۰۰۰۰ ریال (۲۴۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به

کالای دریافتی از مرکز (نرخ سیاهه) و بقیه مربوط به شعبه می‌باشد).

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مرکز و شعبه و بستن حسابهای شعبه و نقل به اداره مرکزی

□ ۱۶- شرکت تجاری تابان واقع در تهران شعبه‌ای در کرج افتتاح و مبادلات طی سال ۱۳×۶ بشرح زیر انجام داده است:

- ۱- اداره مرکزی مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه ارسال میدارد.
- ۲- ارسال کالا به شعبه به نرخ سیاهه ۴۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده مرکز ۳۰۰۰۰۰۰ ریال) سود و زیان تحقق نیافته در اداره مرکزی در یک حساب جداگانه نگهداری می‌شود.
- ۳- خرید نسبه به مبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه.
- ۴- اداره مرکزی ماشین آلات به شعبه ارسال می‌دارد، بهای اولیه ماشین آلات در اداره مرکزی ۵۰۰۰۰۰۰ ریال، ارزش دفتری آن بالغ بر ۴۰۰۰۰۰۰ ریال، (عمر مفید ماشین آلات ۱۰ سال، بدون ارزش اسقاط) ارزش جاری ماشین ۵۶۰۰۰۰۰ ریال. هزینه حمل ماشین آلات ۲۰۰۰۰۰ ریال که توسط دفتر مرکزی پرداخت شده است.
- ۵- فروش نقدی شعبه ۴۵۰۰۰۰۰ ریال.
- ۶- پرداخت هزینه‌های تبلیغاتی شعبه به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال، توسط اداره مرکزی که صورت‌حساب آن به شعبه ارسال شده است.
- ۷- ثبت هزینه استهلاک ماشین آلات توسط شعبه معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال.
- ۸- ثبت هزینه‌های عملیاتی شعبه ۱۵۰۰۰۰۰ ریال.
- ۹- ارسال وجه نقد به اداره مرکزی معادل ۳۵۰۰۰۰۰ ریال.
- ۱۰- فروش کالا به طور نسبه بالغ بر ۳۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه.
- ۱۱- وصول مطالبات شعبه ۲۸۰۰۰۰۰ ریال و بقیه غیرقابل وصول اعلام گردید.
- ۱۲- شعبه مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال هزینه عملیاتی پرداخت نموده که از این مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به اداره مرکزی می‌باشد.
- ۱۳- موجودی کالا آخر دوره شعبه ۲۵۰۰۰۰۰ ریال، که از این مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به کالای دریافتی از مرکز می‌باشد.

مطلوبست:

ثبت فعالیت فوق در دفاتر شعبه و مرکز بستن حساب و نقل آن به مرکز

□ ۱۷- شرکت تجاری الفباء شعبه‌ای در گرمسار دایر نموده است، کالای ارسالی به شعبه بر مبنای ۱۲۵ درصد بهای تمام شده می‌باشد، شعبه علاوه بر دریافت کالا از مرکز، از فروشندگان محلی هم خریداری مینماید نیمی از موجودی کالا آخر دوره شعبه به نرخ سیاهه دریافتی از مرکز می‌باشد.
ترازنامه شرکت تجاری الفباء (شعبه و اداره مرکزی) در ۱۳×۱/۱۲/۲۹ ذی‌ال‌غازش شده است:

شرکت تجاری الفباء - ترازنامه ترکیبی شعبه و مرکز

۱۳×۱/۱۲/۲۹

شعبه گرمسار	اداره مرکزی	
		دارائی‌ها:
۱۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	صندوق
۲۳۰۰۰۰	۴۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی (خالص)
۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	موجودی کالا
-	۷۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
-	۴۳۰۰۰۰	حساب شعبه گرمسار
<u>۵۰۰۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰۰۰۰</u>	جمع دارائی‌ها:
		بدهی و حقوق صاحبان سهام:
۵۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
-	۱۶۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۴۳۰۰۰۰	-	حساب اداره مرکزی
-	۱۵۰۰۰۰۰	سهام عادی
-	۲۴۴۰۰۰	سود زیان) انباشته
<u>۵۰۰۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰۰۰۰</u>	جمع

حساب کلیه دارائی‌های اموال و ماشین آلات در دفاتر اداره مرکزی نگهداری می‌شود، شعبه از دفاتر مستقل مالی استفاده مینماید خلاصه مبادلات شرکت تجاری القباء و شعبه آن طی سال ۱۳×۲ بشرح زیر میباشد:

۱- فروش کالا به طور نسیه معادل ۲۸۱۶۵۰۰ ریال که ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال آن، مربوط به اداره مرکزی و بقیه مربوط به شعبه گرمسار می‌باشد.

۲- خرید کالا به طور نسیه: اداره مرکزی ۲۰۵۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۲۰۰۰۰۰۰ ریال.

۳- اداره مرکزی مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال کالا به نرخ سیاهه به شعبه ارسال داشت (بهای تمام شده کالا ۴۰۰۰۰۰۰ ریال).

۴- وصول مطالبات: اداره مرکزی ۱۹۵۰۰۰۰۰ ریال، شعبه گرمسار ۷۹۷۵۰۰ ریال.

۵- ارسال وجوه نقد از شعبه به مرکز معادل ۵۵۰۰۰۰۰ ریال.

۶- پرداخت بدهی: اداره مرکزی ۲۱۰۰۰۰۰۰ ریال، شعبه گرمسار ۲۱۰۰۰۰۰ ریال

۷- پرداخت هزینه‌های عملیاتی، توسط مرکز ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، پرداخت هزینه‌های عملیاتی شعبه به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال، از هزینه‌های عملیاتی پرداختی توسط اداره مرکزی مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال آن، مربوط به شعبه می‌باشد.

۸- مجموع استهلاك سالانه دارائی اموال و ماشین آلات ۸۰۰۰۰۰ ریال میباشد که ۱۵۰۰۰۰ ریال آن مربوط به شعبه می‌باشد.

۹- موجودی کالا آخر دوره اداره مرکزی ۲۵۰۰۰۰۰ ریال، شعبه گرمسار ۱۰۰۰۰۰۰ ریال که نصف موجودی کالای آخر دوره شعبه مربوط به کالای دریافتی از مرکز میباشد، بنابراین این مجموع موجودی کالای آخر دوره شرکت تجاری القباء بر مبنای بهای تمام شده ۳۴۰۰۰۰۰ ریال بشرح زیر ارزیابی گردیده است:

موجودی کالا آخر دوره مرکز ۲۵۰۰۰۰۰ ریال

موجودی کالا آخر دوره شعبه خریداری از فروشندگان محلی ۵۰۰۰۰۰ ریال

موجودی کالا آخر دوره شعبه دریافتی از مرکز (۱/۲۵): ۵۰۰۰۰۰ ریال

جمع موجودی کالا آخر دوره ۳۴۰۰۰۰۰ ریال

۱۰- پرداخت سود سهام توسط شرکت سهامی به مبلغ ۴۴۰۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱- افتتاح مانده‌های سال گذشته در دفاتر کل شعبه و مرکز.

۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر روزنامه مرکز و شعبه و نقل آن به دفتر کل.

۳- تهیه کاربرگ ترکیبی برای پایان سال ۱۳×۲

□ ۱۸- فرض کنید که شرکت سهامی بهاران کالا که بهای تمام شده آن ۵۰۰۰۰ ریال بود به شعبه الف ارسال می‌دارد. هزینه حمل پرداختی توسط شرکت بهاران معادل ۲۰۰۰ ریال، بعد از مدتی، بعلت کمبود کالا در شعبه «ب» طبق یادداشتی از اداره مرکزی به شعبه «الف» کالا به شعبه «ب» ارسال می‌گردد. بابت هزینه حمل انتقالی مبلغ ۱۲۰۰ ریال توسط شعبه «ب» پرداخت می‌گردد. هزینه حمل کالای انتقالی از اداره مرکزی به شعبه «ب» مستقیماً ۱۸۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت بهاران، شعبه «الف» شعبه «ب»

□ ۱۹- مانده حسابهای شرکت سهامی الوند و شعبه آن در همدان، در اول سال مالی ۱۳×۲ شامل ارقام زیر است:

شعبه همدان	اداره مرکزی	
۲۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی (خالص)
۵۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
-	۲۸۰۰۰۰	حساب شعبه
<u>۳۱۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۵۰۰۰۰</u>	جمع
۲۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	حسابهای پرداختی
۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	سایر بدهی‌ها
-	۵۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۲۸۰۰۰۰	-	حساب اداره مرکزی
-	۸۰۰۰۰۰	سهام عادی
-	۱۷۰۰۰۰	سود و زیان انباشته
<u>۳۱۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۵۰۰۰۰</u>	جمع

خلاصه عملیات اداره مرکزی و شعبه آن در همدان طی سال ۱۳×۲ بشرح زیر میباشد:
(کالای ارسالی به شعبه به روش بهای تمام شده، بعلاوه ۱۰٪ میباشد)

۱- فروش کالا توسط اداره مرکزی به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال که از این مبلغ ۳۳۰۰۰۰۰ ریال به شعبه همدان ارسال گردیده است.

● فروش کالا توسط شعبه به طور نسیه طی سال به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال.

۲- خرید کالا بطور نسیه: اداره مرکزی ۵۰۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۷۰۰۰۰۰

۳- وصول مطالبات طی سال: اداره مرکزی ۹۸۰۰۰۰۰ ریال که از این مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال مربوط به شعبه میباشد. وصولی شعبه از مشتریان ۵۱۰۰۰۰۰ ریال.

۴- پرداخت بدهی‌ها: اداره مرکزی ۵۱۵۰۰۰۰ ریال، شعبه ۴۰۰۰۰۰ ریال.

۵- پرداخت هزینه‌های عملیاتی: اداره مرکزی ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۶۰۰۰۰۰ ریال.

۶- استهلاك اموال و ماشین آلات: اداره مرکزی ۴۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۱۰۰۰۰۰ ریال.

۷- پرداخت هزینه‌های عملیاتی شعبه توسط اداره مرکزی به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال و ارسال صورت حساب بدان شعبه.

۸- سود سهام پرداختی به مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال توسط شرکت سهامی الوند.

۹- موجودی کالا در ۱۳×۲/۱۲/۲۹: اداره مرکزی ۱۱۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۶۰۰۰۰۰ ریال (مبلغ ۱۰۵۰۰۰ ریال مربوط به خریدهای شعبه است).

مطلوبست:

۱- افتتاح مانده‌های اول دوره در دفاتر کل مرکز و شعبه.

۲- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مرکز و شعبه و نقل آن به دفتر کل.

۳- تهیه کاربرگ ترکیبی (شعبه و اداره مرکزی) در تاریخ ۱۳×۲/۱۲/۲۹.

۴- بستن حسابهای موقت شعبه و مرکز.

□ ۲۰- شرکت سهامی سمن واقع در تهران، شعبه‌ای در دامغان دارد، کلیه کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده بعلاوه ۲۵٪ ارسال می‌شود، مانده حسابهای شعبه دامغان

در ۱/۱/۲۰۱۳ شامل ارقام زیر است:

۱۴۰۰۰	صندوق
۶۵۰۰۰	حسابهای دریافتن
۷۷۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	اثاثه و منصوبات
۴۹۰۰۰	استهلاک انباشته اثاثه
۸۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۵۰۰۰	حقوق پرداختنی
۱۹۴۰۰۰	اداره مرکزی

• نرخ استهلاک اثاثه ۱۰٪ نزولی، استهلاک دارائی ثابت شعبه توسط شعبه محاسبه و در دفاتر ثبت میگردد، موجودی کالا اول دوره به نرخ سیاهه ۷۷۰۰۰ ریال، خلاصه رویدادهای شعبه در طی سال ۱۳×۲ بشرح زیر است:

- ۱- کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده ۳۰۰۰۰۰ ریال
- ۲- هزینه حمل کالای ارسالی به شعبه بالغ بر ۹۰۰۰ ریال که مبلغ ۷۰۰۰ ریال آن نقداً توسط مرکز و بقیه توسط شعبه پرداخت شد.
- ۳- فروش شعبه ۵۰۰۰۰۰ ریال که ۱۲۵۰۰۰ ریال آن نقداً دریافت شد.
- ۴- مبلغ ۳۹۰۰۰۰ ریال از مطالبات شعبه دریافت شد.
- ۵- هزینه‌های عملیاتی شعبه ۳۵۰۰۰ ریال، هزینه حقوق ۵۰۰۰۰ ریال، جمع پرداختنی بابت هزینه‌های عملیاتی ۳۱۰۰۰ ریال و پرداختنی به کارکنان بابت حقوق ۵۳۰۰۰ ریال.
- ۶- وجوه ارسالی از شعبه به مرکز ۳۹۰۰۰۰ ریال.
- ۷- اداره مرکزی مبلغ ۲۷۰۰۰ ریال هزینه را به شعبه تخصیص می‌دهد.
- ۸- موجودی کالا آخر دوره شعبه به قیمت سیاهه ۶۰۰۰۰ ریال، هزینه حمل ۱۵۰۰ ریال جمعاً ۶۱۵۰۰ ریال.
- ۹- ثبت استهلاک اثاثه در دفاتر شعبه.

مطلوبست:

- ۱- افتتاح مانده در دفتر کل.
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل.
- ۳- بستن حسابهای شعبه و نقل آن به اداره مرکزی.

□ ۲۱- شرکت سهامی نوآوران شعبه‌ای در سمنان دارد. ارسال کالا از دفتر مرکزی به شعبه بر مبنای ۱۲۰٪ قیمت تمام شده است، تراز آزمایشی شرکت سهامی نوآوران و شعبه آن در سمنان در پایان سال ۱۳×۹ به شرح زیر است:

شعبه		اداره مرکزی		شرح
بس	بد	بس	بد	
	۱۶۰۰۰		۲۰۰۰۰	وجوه نقد
	۱۵۰۰۰		۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۲۰۰۰		۲۵۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
	-		۳۴۰۰۰	حساب شعبه
	۵۰۰۰		۱۶۰۰۰۰	تجهیزات (خالص)
۱۰۰۰۰		۴۰۰۰۰		حسابهای پرداختی
	-	۱۹۰۰۰		سود تحقق نیافته کالای شعبه
۱۸۰۰۰		-		حساب اداره مرکزی
-		۵۰۰۰۰		سهام عادی
-		۲۱۰۰۰		سود انباشته
۱۶۰۰۰۰		۴۰۰۰۰۰		فرش
	۹۰۰۰۰			کالای ارسالی از مرکز
			۲۰۰۰۰۰	خرید
		۸۵۰۰۰		کالای ارسالی به شعبه
	۳۰۰۰		۴۰۰۰۰	هزینه تبلیغات
	۴۷۰۰۰		۵۶۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۸۸۰۰۰	۱۸۸۰۰۰	۶۱۵۰۰۰	۶۱۵۰۰۰	

اطلاعات اضافی:

- کالا به قیمت سیاهه ۱۲۰۰۰ ریال به شعبه ارسال شده تا پایان ۱۳×۹ به شعبه نرسیده است.
- شعبه مبلغ ۴۰۰۰ ریال وجه نقد به مرکز ارسال داشته تا پایان ۱۳×۹ به مرکز نرسیده است.
- موجودی کالا آخر دوره شعبه به قیمت سیاهه ۹۰۰۰ ریال موجودی کالا آخر دوره مرکز ۱۵۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- تهیه صورت حساب مغایرت حسابهای متقابل
- ۲- تهیه کاربرگ ترکیبی دفتر مرکزی و شعبه در پایان سال ۱۳×۹.
- ۳- تهیه صورتهای مالی ترکیبی دفتر مرکزی و شعبه در پایان سال ۱۳×۹

□ ۲۲- شرکت پائیزان شعبه‌ای در شهرک قدس دارد، تراز آزمایشی اداره مرکزی و شعبه آن در ۱۳×۵/۱۲/۲۹ قبل از بستن حساب شامل ارقام زیر است: (ارسال کالا به شعبه به روش بهای تمام شده)

شعبه		اداره مرکزی		شرح
بس	بد	بس	بد	
	۸۰۰۰۰		۳۶۰۰۰۰	صندوق
	۱۲۰۰۰۰		۳۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	۱۵۰۰۰۰		۷۰۰۰۰۰	موجودی کالا
			۹۰۰۰۰۰	دارائی ثابت
			۲۰۰۰۰۰	حساب شعبه
۱۳۵۰۰۰		۳۶۰۰۰۰		حسابهای پرداختنی
۲۵۰۰۰		۱۴۰۰۰۰		هزینه‌های معوق پرداختنی
۹۰۰۰۰				حساب اداره مرکزی
		۵۰۰۰۰۰		سهم عادی
		۴۵۰۰۰۰		سود انباشته ۱/۱
۹۵۰۰۰۰		۴۴۰۰۰۰۰		فروش
	۲۴۰۰۰۰		۲۹۰۰۰۰۰	خرید
	۱۶۰۰۰۰		۴۴۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
	۴۵۰۰۰۰			خرید از مرکز *

اطلاعات اضافی:

- در مورخه ۲۳ اسفند ماه، مدیر عامل شعبه ۴۰۰۰۰ ریال اثاثه را نقداً خریداری و اما به اداره مرکزی گزارش ننموده است: (حسابهای دارائی ثابت در دفاتر اداره مرکزی ثبت و نگهداری، می شود و استهلاك آن از طرف اداره مرکزی محاسبه، ثبت و به شعبه گزارش میگردد.)
- در ۲۷ اسفند ماه سال جاری، یکی از مشتریان شعبه مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال از بدهی خود را مستقیماً به اداره مرکزی پرداخت نموده و در دفاتر اداره مرکزی بحساب شعبه منظور شده اما به شعبه گزارش نشده است.
- در ۲۸ اسفند ماه سال جاری، مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال وجه نقد از شعبه به اداره مرکزی ارسال شده که اداره مرکزی در حسابهای خود ثبت و منظور ننموده است.
- در مورخه ۱۳×۵/۱۲/۲۸ شعبه اشتباهاً هزینه های تخصیص یافته از مرکز را بجای ۱۵۰۰۰ ریال ۵۰۰۰ ریال ثبت نموده است.
- در مورخه ۱۳×۵/۱۲/۲۸ اداره مرکزی ۳۰۰۰۰ ریال کالا را به شعبه ارسال داشته تا تاریخ ۱۳×۶/۱/۶ به شعبه نرسیده است.
- موجودی کالا آخر دوره اداره مرکزی ۵۵۰۰۰۰ ریال (بدون کالای بین راهی) به بهای تمام شده و موجودی کالای آخر دوره شعبه ۲۰۰۰۰۰ ریال بدون کالای بین راهی، (۱۸۰۰۰۰ ریال دریافتی از مرکز و ۲۰۰۰۰ ریال از فروشندگان کالا).

مطلوبست:

۱- ثبت تعدیلات در دفاتر اداره مرکزی و شعبه

۲- تنظیم کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی

۳- بستن حسابهای شعبه و مرکز

□ ۲۳- شرکت مهر واقع در تهران شعبه ای در ساری دارد، خلاصه رویدادهای طی سال ۸×

بین اداره مرکزی و شعبه بشرح زیر میباشد (سیستم کنترل دائم موجودی کالا).

۱- اداره مرکزی مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه ارسال میدارد

۲- پرداخت اجاره محل شعبه به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال توسط مدیر عامل شعبه.

- *۳- ارسال کالا از مرکز به شعبه به بهای تمام شده ۱۴۴۰۰۰۰ ریال.
- *۴- خرید کالا به ارزش ۵۴۶۰۰۰۰ ریال توسط شعبه بطور نسیه از شرکت بهمن.
- *۵- دریافت وام از بانک تجارت به مبلغ ۶۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه
- ۶- برگشت مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال کالا به علت معیوب بودن به شرکت بهمن
- ۷- فروش: نقد ۸۸۴۰۰۰۰ ریال، نسیه ۹۴۲۰۰۰۰ ریال.
- ۸- پرداخت بدهی شعبه به مبلغ ۴۸۰۰۰۰۰ ریال بابت خرید کالا و تسویه حساب کامل.
- *۹- دریافت مطالبات شعبه ۹۲۰۰۰۰۰ ریال و بقیه بحساب تخفیفات منظور گردید.
- ۱۰- پرداخت هزینه‌های عملیاتی به مبلغ ۱۳۵۰۰۰۰ ریال توسط شعبه.
- ۱۱- اداره مرکزی مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال هزینه تبلیغات را پرداخت نمود، اداره مرکزی طبق یادداشتی مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال هزینه تبلیغات را به شعبه تخصیص داد.
- ۱۲- ارسال وجه نقد به اداره مرکزی به مبلغ ۳۵۰۰۰۰۰ ریال.
- ۱۳- شعبه مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال کالا به علت معیوب بودن به مرکز برگشت داده است.
- ۱۴- قیمت تمام شده کالای فروخته شده ۱۱۰۰۰۰۰۰ ریال میباشد که ۴۰۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به خریدهای شعبه است.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر روزنامه مرکز و شعبه

- ۲۴- شرکت آبان واقع در کومش، در اول ۱۳×۸، شعبه‌ای در کاشان افتتاح و مبادلات زیر طی سال بشرح زیر انجام داده است. (سیستم کنترل دائم موجودی کالا).
- ۱- اداره مرکزی مبلغ ۷۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه ارسال میدارد.
- ۲- خرید اثاثه به مبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال توسط شعبه (حساب اموال و ماشین آلات در اداره مرکزی نگهداری می‌شود)
- ۳- خرید کالا بطور نسیه: اداره مرکزی ۶۱۰۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۶۵۰۰۰۰۰ ریال.
- ۴- اداره مرکزی مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال کالا به نرخ سیاهه به شعبه ارسال میدارد. (بهای تمام شده کالا ۸۰۰۰۰۰۰ ریال).
- ۵- فروش کالا بطور نسیه:
- اداره مرکزی ۴۷۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده ۲۵۴۰۰۰۰۰ ریال).

- شعبه ۲۳۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده ۱۳۸۰۰۰۰ ریال که ۹۹۰۰۰۰ ریال آن مربوط به کالای دریافتی از مرکز و بقیه مربوط به خریدهای شعبه می باشد).
- ✳۶- پرداخت بدهی بابت خرید نسبه:
- مرکز ۶۰۵۰۰۰۰ ریال بقیه بحساب تخفیفات منظور شد.
- شعبه ۶۲۰۰۰۰ ریال بقیه بحساب تخفیفات منظور شد.
- ✳۷- وصول مطالبات: اداره مرکزی ۴۲۵۰۰۰۰ ریال، شعبه ۲۲۶۰۰۰۰ ریال بقیه مطالبات شعبه بحساب تخفیفات منظور شد.
- ۸- هزینه های عملیاتی: مرکز ۷۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۲۷۰۰۰۰ ریال.
- ۹- هزینه استهلاک اثاثه شعبه ۴۰۰۰۰ ریال.
- ۱۰- اداره مرکزی مبلغ ۳۴۰۰۰ ریال هزینه را به شعبه تخصیص میدهد.
- ۱۱- ارسال وجه نقد شعبه به مرکز به مبلغ ۶۵۰۰۰۰ ریال.
- ✳۱۲- موجودی کالا آخر دوره شعبه، دریافتی از مرکز به قیمت انتقالی ۲۱۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده ۱۴۰۰۰۰ ریال) مربوط به خریدهای شعبه ۲۶۰۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

ثبت مبادلات فوق در دفاتر روزنامه مرکز و شعبه و بستن حسابهای شعبه

□ ۲۵- تراز آزمایشی اداره مرکزی و شعبه آن در آبادان در ۱/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

شعبه آبادان	اداره مرکزی	
۱۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	۲۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۲۰۰۰	۱۵۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
-	۵۳۰۰۰	حساب شعبه
۵۰۰۰۰	۱۴۰۰۰	سایر دارائی
۹۰۰۰	۶۵۰۰۰	خرید
۳۶۰۰۰	-	کالای ارسالی از مرکز
۴۰۰۰	۷۰۰۰	هزینه ها
<u>۱۴۶۰۰۰</u>	<u>۲۱۶۰۰۰</u>	جمع

۱۰۴ حسابداری پیشرفته (۱) ☆

۱۲۰۰۰	۱۸۰۰۰	بدهی‌ها
-	۵۰۰۰۰	سهام عادی
-	۱۰۰۰۰	سود انباشته
۵۳۰۰۰	-	اداره مرکزی
۸۱۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش
-	۳۰۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
-	۸۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
<u>۱۴۶۰۰۰</u>	<u>۲۱۶۰۰۰</u>	جمع
۴۸۰۰	۱۰۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه بر مبنای ۲۰ درصد متجاوز از قیمت تمام شده می‌باشد.
- ۲- موجودی کالا اول و آخر دوره مربوط به کالای ارسالی از مرکز می‌باشد.

مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ ترکیبی
- ۲- تهیه صورتهای مالی ترکیبی

۲۶ □ * - اداره مرکزی در تهران شعبه‌ای در سمنان دارد. ارسال کالا از دفتر مرکزی به شعبه بر مبنای ۱۲۵٪ بهای تمام شده است. مانده اقلام صورتهای مالی اداره مرکزی و شعبه در ۲۹/۱۲/۵۰ به شرح زیر است:

شعبه	اداره مرکزی	
۱۰۱۰۳۰۰۰	۱۶۸۷۰۰۰۰	فروش
۸۱۷۱۰۰۰	۱۰۸۲۶۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۳۲۴۲۰۰	۲۴۳۶۱۰۰	هزینه‌ها
-	۴۵۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
-	۱۲۳۸۰۰۰	سود انباشته ۵/۱/۱ ×
۵۹۵۰۰۰	۱۰۸۱۶۷۵	وجوه نقد و مطالبات
۶۵۲۲۰۰	-	موجودی کالا - مرکز
۴۷۸۰۰	۱۸۷۰۰۰۰	موجودی کالا
-	۸۳۰۳۰۰	حساب شعبه
-	۸۲۰۸۲۰۰	اموال ماشین آلات
۸۷۳۰۰	۲۲۷۱۱۰۰	بدهی‌ها
-	۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۵۹۹۹۰۰	-	اداره مرکزی
-	۱۳۲۳۱۷۵	سود تحقق نیافته کالای شعبه

اطلاعات اضافی:

- ۱- روش ارزشیابی موجودی کالا پایان دوره بر مبنای اولین صادره و از اولین وارده (Fifo) برای اداره مرکزی و شعبه بوده است.
- ۲- موجودی کالا اول دوره شعبه به قیمت سیاهه دریافتی از مرکز بالغ بر ۵۳۲۰۰۰ ریال.
- ۳- کالای ارسالی از مرکز به شعبه به قیمت تمام شده طی سال بالغ بر ۴۸۶۷۱۰۰ ریال.
- ۴- کالای بین راهی از مرکز به شعبه به قیمت سیاهه ۱۰۵۴۰۰ ریال (۲۹/۱۲/۵) ×.
- ۵- کلیه مبالغ ارسالی از شعبه به مرکز مربوط به فروش آخر سال به شرح زیر است:

تاریخ ثبت در مرکز	تاریخ ثبت در شعبه	مبلغ
×۵/۱۲/۲۸	×۵/۱۲/۲۶	۶۰۰۰۰
×۶/۳/۱	×۵/۱۲/۲۸	۱۲۵۰۰۰
×۶/۵/۱	×۶/۳/۱	۶۳۰۰۰

مطلوبست:

تهیه کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه در ۲۹ اسفند ۱۳×۵

□ ۲۷- شرکت لوازم خانگی مهدی شعبه‌ای در سال ۱۳×۷ در کرج افتتاح نمود. در طی سال جاری دفتر مرکزی کالا به بهای تمام شده ۶۰۰۰۰ ریال را به بهای سیاهه به مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال به شعبه ارسال نمود. موجودی کالا پایان دوره شعبه به نرخ سیاهه ۱۸۰۰۰ ریال که بهای تمام شده آن ۱۲۰۰۰ ریال می‌باشد. مانده حسابهای شعبه و اداره مرکزی در ۱۳×۷/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

شعبه	اداره مرکزی	عنوان حساب
۵۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۸۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
	۴۳۰۰۰۰	حساب شعبه
	۲۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
۱۲۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	هزینه استهلاك
۳۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۱۶۵۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	استهلاك انباشته
۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
	۳۰۰۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی

۴۰۰۰۰۰	اداره مرکزی
۴۶۰۰۰۰	سود انباشته
۶۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۲۰۰۰۰۰	فروش
۳۰۰۰۰۰	درآمد شعبه
۲۴۰۰۰	سود تحقق یافته شعبه

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرد ترکیبی در مورخه ۱۳×۷/۱۲/۲۹

۲- تهیه صورتهای مالی ترکیبی

□ ۲۸- شرکت امیر شعبه‌ای در آمل دارد، مانده حسابهای زیر مربوط به مبادلات شعبه و اداره مرکزی در ۱۳×۴/۱۲/۲۹ می‌باشد: (واحد هزار ریال).

<u>شعبه آمل</u>	<u>اداره مرکزی</u>	
۳۳۰۰	۹۱۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰	۲۶۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۰۰۰	۳۴۰۰۰	موجودی کالا
۱۳۰۰	۳۰۰۰	ملزومات
	۲۵۰۰۰	زمین
	۶۰۰۰۰	ساختمان
	۶۶۰۰	شعبه
۱۲۰۰۰	۵۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۴۵۰۰	۱۲۶۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۴۵۰۰	۶۲۵۰۰	حسابهای پرداختنی
—	۲۸۰۰	بدهی معوق
۶۶۰۰	—	اداره مرکزی مرکزی
—	۷۵۰۰۰	سهام عادی
۲۰۰۰۰	۸۵۰۰۰	فروش
—	۱۰۰۰	تحقیقات خرید

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرد ترکیبی در ۱۳×۴/۱۲/۲۹

۲- تهیه صورتهای مالی ترکیبی

۳- بستن حسابهای شعبه

□ ۲۹- شرکت سهامی نمونه در ۱۳×۵/۱/۱ شعبه‌ای در محلات افتتاح و مبادلات زیر طی خرداد ماه بین اداره مرکزی و شعبه انجام گردیده است. شعبه و اداره مرکزی دارای دفاتر مستقل می‌باشند و هر دو از سیستم کنترل دائم در ثبت موجودی کالا استفاده می‌نمایند. مبادلات خرداد ماه سال جاری شرح زیر میباشد:

۱- ارسال وجوه نقد از دفتر مرکزی به شعبه بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال

۲- امضاء قرار داد اجاره فروشگاه به مدت یکسال توسط مدیر عامل شعبه بالغ بر ۴۰۰۰۰۰۰ ریال و پرداخت وجه آن توسط مرکز

۳- کالای دریافتی از دفتر مرکزی بالغ بر ۱۴۴۰۰۰۰ ریال به بهای تمام شده

۴- خرید کالا از فروشندگان محلی بالغ بر ۱۳۶۰۰۰۰ ریال بطور نسیه

۵- فروش شعبه طی ماه: نقدی ۸۴۰۰۰۰ ریال، نسیه ۲۴۲۰۰۰۰ ریال

۶- پرداخت بدهی مربوط به کالای نسیه به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال

۷- وصول مطالبات بالغ بر ۱۱۵۰۰۰۰ ریال

۸- پرداخت هزینه‌های عملیاتی بالغ بر ۳۳۰۰۰۰ ریال

۹- ارسال وجوه نقد به دفتر مرکزی بالغ بر ۹۰۰۰۰۰ ریال

۱۰- اداره مرکزی مبلغ ۸۴۰۰۰ ریال هزینه‌های عملیاتی را به شعبه تخصیص داد.

۱۱- برگشت کالای آسیب دیده به مرکز بالغ بر ۳۵۰۰۰ ریال (بهای تمام شده)

۱۲- بهای تمام شده کالای فروخته شده طی ماه بالغ بر ۲۲۴۰۰۰۰ ریال می‌باشد

۱۳- از بهای تمام شده کالای فروخته شده $\frac{1}{4}$ آن دریافتی از مرکز است.

مطلوبست:

۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر شعبه و مرکز:

الف - به روش بهای تمام شده

ب - به روش بهای تمام شده بعلاوه ۲۰ درصد.

□ ۳۰- فرض کنید شرکت القباء صورتهای مالی خود را بر مبنای سیستم دائم در پایان سال گزارش می نماید. شرکت القباء شعبه ای در نیشابور در اول سال مالی ۱۳×۱

افتتاح و رویدادهای طی سال بشرح زیر است:

- ۱- ارسال وجوه نقد به مبلغ ۲۸۰۰۰ ریال از اداره مرکزی به شعبه.
- ۲- خرید اثاثه به ارزش ۱۲۰۰۰ ریال توسط شعبه (حساب دارائی اموال و ماشین آلات در دفاتر شعبه ثبت و نگهداری می شود).
- ۳- ارسال کالا از مرکز به شعبه به بهای تمام شده ۶۰۰۰۰ ریال (سیستم ادواری).
- ۴- خرید کالا توسط شعبه به مبلغ ۴۳۰۰۰ ریال بطور نسیه (سیستم ادواری).
- ۵- فروش نقدی شعبه ۳۵۰۰۰ ریال، فروش نسیه شعبه ۸۵۰۰۰ ریال.
- ۶- وصول مطالبات شعبه ۴۴۰۰۰ ریال.
- ۷- پرداخت بدهی های شعبه به ارزش ۲۸۰۰۰ ریال.
- ۸- پرداخت هزینه های شعبه به مبلغ ۲۷۰۰۰ ریال.
- ۹- اداره مرکزی هزینه بیمه را به مبلغ ۲۰۰۰ ریال به شعبه تخصیص داد.
- ۱۰- استهلاك اثاثیه شعبه ۱۰۰۰ ریال.
- ۱۱- ارسال وجوه از شعبه به مرکز ۱۰۰۰۰ ریال.

۱۲- موجودی کالای آخر دوره شعبه به مبلغ ۳۳۰۰۰ ریال که از این مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال آن مربوط به دریافتی از مرکز است. موجودی کالای آخر دوره مرکز ۱۵۰۰۰۰ ریال، موجودی کالای اول دوره مرکز ۱۳۵۰۰۰ ریال، خرید مرکز طی سال ۲۸۵۰۰۰ ریال، (قیمت تمام شده کالای فروخته شده هر واحد تجاری بطور جداگانه محاسبه می شود). هزینه های عملیاتی مرکز ۱۳۰۰۰۰ ریال، سود انباشته اول دوره مرکز ۱۱۴۰۰۰ ریال، سود سهام اعلام و پرداخت شده به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال، مالیات بردرآمد ۴۰ درصد سود خالص مرکز و شعبه. فروش مرکز ۳۸۰۰۰۰ ریال.

● مانده حسابهای دائم مرکز به شرح زیر است:

وجوه نقد	۵۰۰۰۰ ریال	حساب شعبه	۱۰۰۰۰۰۰ ریال
حسابهای دریافتی	۶۰۰۰۰ ریال	بدهی ها	۲۶۰۰۰۰ ریال
اموال و ماشین آلات	۱۴۰۰۰۰ ریال	سهام	۱۰۰۰۰۰۰ ریال

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شعبه و بستن حساب و نقل آن به مرکز

۲- تهیه کاربرد اداره مرکزی و شعبه بر مبنای سیستم دائم

□ ۳۱- شرکت بهمن شعبه‌ای در کرمان دارد. کالا به بهای تمام شده ۶۰۰۰۰۰ ریال به مبلغ

۷۲۰۰۰۰ ریال به شعبه ارسال نمود. موجودی کالا پایان دوره شعبه به بهای تمام

شده ۲۵۰۰۰۰ ریال و به بهای سیاهه ۳۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. تراز آزمایشی شعبه و

اداره مرکزی در پایان سال ۱۳×۹ بشرح زیر است:

شعبه کرمان	اداره مرکزی (شرکت بهمن)	
۱۲۰۰۰۰	۳۸۰۰۰۰	فروش
		بهای تمام شده کالای فروخته شده ۲۱۰۰۰۰
۷۷۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	هزینه عملیاتی
۳۰۰۰۰	۲۴۰۰۰	هزینه مالیات بردرآمد
	۲۰۰۰۰	درآمد شعبه
	۱۱۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
	۱۰۰۰۰	سود سهام پرداختی
	۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۱۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰		موجودی کالا - مرکز
۳۰۰۰۰	۵۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۱۱۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
	۱۰۵۰۰۰	حساب شعبه
۱۵۰۰۰	۲۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
۹۲۰۰۰		اداره مرکزی
<u>۲۲۷۰۰۰</u>	<u>۲۲۷۰۰۰</u>	<u>۸۷۹۰۰۰</u>
		<u>۸۷۹۰۰۰</u>

مطلوبست:

- ۱- تهیه کاربرگ اداره مرکزی و شعبه
- ۲- تهیه صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه

□ ۳۲- تراز آزمایشی شرکت لاله و شعبه آن در اهواز در سال منتهی به ۱۳۳۳/۱۲/۲۹

بشرح زیر است:

شعبه اهواز	اداره مرکزی (شرکت لاله)	
۱۰۰۰۰	۳۵۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۵۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
۲۰۰۰۰		موجودی کالا - مرکز (۱/۱)
	۲۵۰۰۰	سود تحقق نیافته کالای شعبه
۹۰۰۰۰	۸۷۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
	۱۵۵۰۰۰	حساب شعبه
۴۵۰۰۰	۶۲۱۰۰۰	بدهی ها
	۳۰۰۰۰۰	سهم عادی
	۳۵۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۱۵۰۰۰		اداره مرکزی
۳۲۰۰۰۰	۹۶۰۰۰۰	فروش
	۱۲۰۰۰۰	خرید
	۸۴۰۰۰	کالای ارسالی
	۵۰۰۰۰	هزینه های عملیاتی
<u>۴۸۰۰۰۰</u>	<u>۴۸۰۰۰۰</u>	
	<u>۲۳۴۰۰۰۰</u>	
	<u>۲۳۴۰۰۰۰</u>	
	۱۸۰۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره مرکز
		موجودی کالا آخر دوره شعبه:
	۲۰۰۰۰	- دریافتی از مرکز
	۳۰۰۰۰	- خریدهای شعبه

اطلاعات اضافی:

- ۱- ارسال کالا از مرکز به شعبه بر مبنای ۱۲۵٪ بهای تمام شده است.
- ۲- کالا به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال به بهای سیاهه در تاریخ ۲۵ اسفند به شعبه ارسال گردیده که تا پایان سال به شعبه نرسیده است.
- ۳- شعبه مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال وجه نقد به مرکز ارسال داشته (۲۶ اسفند) تا پایان سال به مرکز نرسیده است.
- ۴- سود تحقق نیافته کالای شعبه در پایان سال تعدیل نشده است.
- ۵- مالیات بردرآمد معادل ۴۰٪ سود خالص عملیاتی مرکز و شعبه می باشد.

مطلوبست:

- ۱- ثبت تعدیلات در دفاتر اداره مرکزی و شعبه
 - ۲- تهیه کاربرگ ترکیبی اداره مرکزی و شعبه در ۱۳×۳/۱۲/۲۹
- ۳۳- شرکت تولیدی لوازم ورزشی کاوه شعبه‌ای در گرمسار و فیروزکوه در اول سال ۱۳×۱ افتتاح نمود. خلاصه رویدادهای مالی شرکت تولیدی طی ماه خرداد بشرح زیر است:
- ۱- اداره مرکزی مبلغ ۷۵۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه گرمسار و ۱۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد به شعبه فیروزکوه ارسال داشت.
 - ۲- اداره مرکزی کالا به بهای تمام شده ۳۱۰۰۰۰ ریال بر مبنای قیمت تمام شده بعلاوه ۴۰ درصد به شعبه گرمسار ارسال داشت. هزینه حمل پرداختی توسط مرکز بالغ بر ۱۴۰۰ ریال.
 - ۳- اداره مرکزی کالا به بهای تمام شده ۲۲۵۰۰۰ ریال بر مبنای قیمت تمام شده بعلاوه ۲۵ درصد به شعبه فیروزکوه ارسال داشت. هزینه حمل پرداختی توسط شعبه فیروزکوه بالغ بر ۸۸۸ ریال می باشد.
 - ۴- دارائی اموال و ماشین آلات توسط شعبه گرمسار به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال و توسط شعبه فیروزکوه به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال بطور نسبه خریداری شد. (حساب اموال و ماشین آلات در دفاتر اداره مرکزی نگهداری می شود).

۵- خلاصه عملیات نیمه اول خرداد ماه بشرح زیر است:

شعبه گرمسار	شعبه فیروزکوه	
۵۷۰۰۰	۴۲۰۰۰	فروش نسیه
۴۱۰۰۰	۳۴۰۰۰	وصول مطالبات
۱۲۰۰۰	۸۰۰۰	هزینه‌های پرداختی توسط شعب

۶- بنا به دستور اداره مرکزی کالائی که به شعبه فیروزکوه ارسال شده بود مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به قیمت سیاهه به شعبه گرمسار ارسال گردید. هزینه حمل مستقیم از اداره مرکزی به شعبه گرمسار بالغ بر ۱۷۵ ریال، هزینه حمل کالای ارسالی از اداره مرکزی به شعبه فیروزکوه بالغ بر ۱۴۷ ریال می‌باشد (مربوط به کالای ارسالی ۲۰۰۰۰۰ ریال). هزینه حمل اضافی پرداختی توسط شعبه گرمسار به مبلغ ۶۸ ریال است.

۷- اداره مرکزی کالا را با شرایط قبل به شعبات خود به شرح زیر ارسال می‌دارد:

- شعبه فیروزکوه ۱۵۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده)، هزینه حمل پرداختی توسط مرکز بالغ بر ۷۰۰ ریال.
- شعبه گرمسار ۲۰۰۰۰۰۰ ریال (بهای تمام شده)، هزینه حمل پرداختی توسط شعبه بالغ بر ۱۱۵۰ ریال.

۸- خلاصه عملیات نیمه دوم خرداد ماه بشرح زیر است:

شعبه گرمسار	شعبه فیروزکوه	
۱۵۰۸۰۰	۱۲۲۱۰۰	فروش نسیه
۱۲۸۱۰۰	۹۷۷۰۰	وصول مطالبات
۲۷۰۰۰	۱۹۰۰۰	هزینه‌های پرداختی توسط شعب

۹- ارسال وجوه نقد به دفتر مرکزی:

- شعبه گرمسار ۱۲۵۰۰۰
- شعبه فیروزکوه ۱۰۰۰۰۰

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شعب و مرکز (در دفاتر مرکز حسابهای جداگانه برای هر شعبه در نظر گرفته شده است).

* ۲- بستن حساب‌ها: با توجه به اطلاعات زیر:

الف- موجودی کالا در پایان خرداد ماه بدون تخصیص هزینه حمل:
بیشتر حساب

• شعبه گرمسار ۵۶۰۰۰۰ ریال

• شعبه فیروزکوه ۳۶۰۰۰۰ ریال

ب- هزینه استهلاک دارائی اموال و ماشین آلات ماهانه:

• اموال شعبه گرمسار ۴۰۰ ریال

• اموال شعبه فیروزکوه ۵۰۰ ریال

□ ۳۴- شرکت سهامی نمونه شعبات متعددی در سراسر ایران دارد. در مورخه ۱۳۰۹/۱۲/۲۹، مانده حساب شعبه کرج در دفاتر مرکز بالغ بر ۹۳۱۷۲ ریال و مانده حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه بالغ بر ۶۰۴۸۷ ریال را نشان می‌دهد. خلاصه حساب شعبه کرج در دفاتر مرکز و حساب اداره مرکزی در دفاتر شعبه بشرح زیر است:

حساب شعبه کرج

۱۲/۱- مانده حساب	۴۳۶۱۷	۱۲/۱۲- وجوه دریافتی	۶۳۰۰
۱۲/۷- ارسال کالا به شعبه	۱۶۷۲۰	۱۲/۲۶- وجوه دریافتی	۱۱۱۰۰
۱۲/۱۰- هزینه حمل کالا به شعبه	۲۳۵		
۱۲/۱۴- ارسال کالا به شعبه	۲۷۱۵۰		
۱۲/۲۸- ارسال کالا به شعبه	۱۸۸۰۰		
۱۲/۲۹- تبلیغات	۲۱۰۰		
۱۲/۲۹- اجاره	۱۹۵۰		

حساب اداره مرکزی

۱۲/۱۱- وجوه ارسالی	۶۳۰۰	۱۲/۱- مانده	۴۳۶۱۷
۱۲/۲۳- وجوه ارسالی	۱۱۱۰۰	۱۲/۱۰- کالای ارسالی	۱۶۷۲۰
۱۲/۲۹- وجوه ارسالی	۹۶۰۰	۱۲/۱۸- کالای ارسالی	۲۷۱۵۰

در حسابرسی موارد زیر افشاء گردید:

- ۱- کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده صورت حساب شده است.
- ۲- مخارج حمل در مورخه دهم اسفند اشتباهاً در حساب شعبه کرج ثبت گردیده که مربوط به شعبه تجریش می باشد.
- ۳- هزینه تبلیغات و اجاره شعبه کرج در دوازدهم اسفند نشانگر تخصیص قسمتی از هزینه های اداره مرکزی قابل انتقال به عملیات شعبه می باشد.
- ۴- در حساب شعبه کرج در سال مالی منتهی به ۱۳×۹ رویدادهای زیر ثبت شده است:
فروش ۳۸۹۱۰۰ ریال، کالای دریافتی از مرکز ۳۱۱۶۰۰ ریال، موجودی کالا اول دوره ۲۳۹۰۰ ریال، هزینه های عملیاتی بالغ بر ۲۷۳۹۵ ریال و موجودی کالا آخر دوره مالی ۳۲۲۹۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- تهیه مغایرت مانده حسابهای شعبه و اداره مرکزی.
- ۲- ثبت روزنامه اصلاحی.
- ۳- ثبت روزنامه بستن حساب شعبه کرج.

□ ۳۵- شرکت پیام در اول سال ۱۳×۸ شعبه‌ای در سمنان افتتاح نمود. کلیه کالاها از اداره مرکزی به شعبه به قیمت تمام شده + ۲۵ درصد ارسال می‌گردد. کالای ارسالی به شعبه در بستانکار حساب فروش به قیمت سیاهه ثبت شده است. مدیر شعبه سود سال جاری شعبه بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال محاسبه و مبلغ طی چک به دفتر مرکزی ارسال داشت. حسابدار دفتر مرکزی مبلغ انتقالی را در بستانکار حساب معلق ثبت نمود تراز آزمایشی دفتر مرکزی و شعبه بشرح زیر است:

شعبه		اداره مرکزی		
بس	بد	بس	بد	
۱۶۰۰۰۰		۴۰۰۰۰۰		فروش
	۱۲۰۰۰۰		۲۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	۲۵۰۰۰		۱۰۰۰۰۰	هزینه‌ها
		۵۵۰۰۰		سود انباشته ۱/۱
	۱۶۰۰۰		۲۴۰۰۰	وجوه نقد
	۱۱۰۰۰۰		۱۰۵۰۰	حسابهای دریافتی
	۸۰۰۰		۳۰۰۰۰	موجودی کالا
			۱۳۸۰۰۰	تجهیزات
		۱۰۰۰۰۰		استهلاک انباشته
			۱۲۸۰۰۰	حساب شعبه
		۱۵۰۰۰		حساب معلق
۶۰۰۰		۷۵۰۰۰		حسابهای پرداختی
۱۱۳۰۰۰				اداره مرکزی
		۱۰۰۰۰۰		سهام عادی ۱۰ ریالی
<u>۲۷۹۰۰۰</u>	<u>۲۷۹۰۰۰</u>	<u>۷۴۵۰۰۰</u>	<u>۷۴۵۰۰۰</u>	

مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه اصلاحی در دفاتر اداره مرکزی

□ ۳۶- تراز آزمایشی اداره مرکزی و شعبه در ۱۳×۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شعبه	اداره مرکزی	
۱۰۱۷۵	۲۲۰۰۰	وجوه نقد
۱۱۵۵۰	۲۳۰۰۰	موجودی کالا ۸/۱/۱ ×
-	۶۰۰۰۰	حساب شعبه
۴۸۴۵۰	۱۹۷۰۰۰	دارائی اموال و ماشین آلات
۸۵۰۰	۳۵۰۰۰	بدهیها
-	۲۰۰۰۰۰	سهام عادی
-	۳۴۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ ×
۱۴۴۷۰۰	۱۶۹۰۰۰	فروش
۵۱۰۰۰	-	اداره مرکزی
-	۱۹۰۰۰۰	خرید
۱۰۴۵۰۰	۱۱۰۰۰۰	کالای ارسالی
	۱۰۰۰	سود تحقق نیافته ۱/۱
۵۲۲۵	-	هزینه حمل از مرکز
۲۴۳۰۰	۴۲۰۰۰	هزینه متفرقه
-	۱۵۰۰۰	سود سهام پرداختی

در حساببررسی موارد زیر افشاء گردید:

۱- کلیه وصولیهای شعبه که توسط شعبه به حساب جاری اداره مرکزی حواله شده به

شرح زیر است:

تاریخ ثبت در دفاتر اداره مرکزی	تاریخ حواله و ثبت شده در شعبه	مبلغ
×۸/۱۲/۲۹	×۸/۱۲/۲۶	۱۰۵۰
×۹/۱/۲	×۸/۱۲/۲۷	۱۱۰۰
×۹/۱/۳	×۸/۱۲/۲۹	۶۰۰
×۹/۱/۶	×۹/۱/۲	۳۰۰

۲- اداره مرکزی مبلغ ۱۸۰۰ ریال هزینه شعبه پرداخت تا تاریخ ۲۹/۱۲/۸۱ × به شعبه گزارش نرسیده است.

۳- شعبه کلیه کالا را از اداره مرکزی دریافت می‌دارد - کالای ارسالی به شعبه به قیمت تمام شده بعلاوه ۱۰٪ می‌باشد.

۴- اداره مرکز کالا به مبلغ ۵۵۰۰ ریال (سیاهه) به شعبه ارسال و در ۲۹/۱۲ به شعبه نرسیده است. هزینه حمل ۵٪ بهای سیاهه می‌باشد که پرداخت نشده است.

۵- موجودی کالا آخر دوره:

اداره مرکزی (بهای تمام شده) ۳۰۰۰۰۰ ریال

شعبه (بهای سیاهه) ۹۹۰۰ ریال (به استثنای بین راهی)

مطلوبست:

۱- تهیه صورت مغایرت حسابهای متقابل و ثبت‌های مربوط به آن

۲- تهیه کاربرگ اداره مرکزی و شعبه

□ ۳۷- تراز آزمایشی اداره مرکزی و شعبه آن در ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۳ به شرح زیر است:

شعبه	اداره مرکزی	
۲۰۰۰	۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۷۰۰۰	۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۸۰۰۰	۳۰۰۰۰	موجودی کالا ۳/۱۲/۲۹ ×
	۱۵۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
	۴۴۰۰۰	حساب شعبه
۹۳۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالاهای فروخته شده
۴۱۰۰۰	۷۰۰۰۰	هزینه‌های
<u>۱۶۱۰۰۰</u>	<u>۵۴۹۰۰۰</u>	جمع
	۲۳۰۰۰	حسابهای پرداختنی
	۵۰۰۰۰	اوراق قرضه
	۱۰۰۰۰۰	سهام عادی
	۲۶۰۰۰	سود انباشته ۱/۱
۱۵۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	فروش
۲۰۰۰		هزینه معوق پرداختنی
۹۰۰۰		اداره مرکزی
<u>۱۶۱۰۰۰</u>	<u>۵۴۹۰۰۰</u>	جمع

اطلاعات اضافی:

۱- شعبه کالا را فقط از اداره مرکزی دریافت می‌دارد. کالای ارسالی به شعبه بر مبنای

۱۲۵٪ بهای تمام شده است.

۲- کالای ارسالی به شعبه طی سال بالغ بر ۱۰۵۰۰۰۰ ریال (نرخ سیاهه) و اداره

مرکزی کالای ارسالی را در حساب فروش ثبت نموده است.

موجودی کالا اول دوره مرکز و شعبه به ترتیب ۲۵۰۰۰ ریال و ۶۰۰۰ ریال

می‌باشد.

۳- کلیه هزینه‌های شعبه در ۳/۱۲/۲۸ × که توسط مرکز به شعبه تخصیص داده شده

بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال می باشد که در دفاتر مرکز ثبت شده ولی در دفاتر شعبه ثبت نشده است.

۴- کلیه وصولی های شعبه که توسط شعبه به حساب جاری مرکز (اداره مرکزی) حواله شده به شرح زیر است:

مبلغ	تاریخ ثبت در شعبه	تاریخ ثبت در مرکز
۵۰۰۰	۱۳×۳/۱۲/۲۵	×۳/۱۲/۲۷
۳۰۰۰	۱۳×۳/۱۲/۲۷	×۴/۱/۴
۷۰۰۰	۱۳×۳/۱۲/۲۸	×۴/۱/۶
۲۰۰۰	×۴/۱/۲	×۴/۱/۱۰

مطلوبست:

تهیه مغایرت حسابهای متقابل و ثبت حسابداری مربوط در دفاتر شعبه و مرکز و تهیه کاربرگ ترکیبی اداره مرکزی و شعبه

□ ۳۸- شرکت آلفا واقع در سمنان شعبه ای در دامغان دارد. مانده حسابهای ترازنامه شرکت آلفا در ۲۹ اسفند سال ۱۳×۱ بشرح زیر است:

۱۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۳۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۰۰۰۰	اوراق قرضه	۴۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۱۰۰۰۰	سهام عادی	۲۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۸۰۰۰۰	صرف سهام	۷۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰۰	سود انباشته	۱۱۰۰۰۰	ساختمان
(۱۶۰۰۰۰۰)			استهلاک انباشته
<u>۸۱۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۸۱۰۰۰۰۰</u>	جمع

رویدادهای طی سال ۱۳×۲ شعبه و دفتر مرکزی بشرح زیر است:

۱- شرکت آلفا مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد و ۸۰۰۰۰۰ ریال موجودی کالا به شعبه ارسال داشت. (قیمت تمام شده موجودی کالای ارسالی ۵۶۰۰۰۰ ریال).

۲- خرید کالا توسط شعبه به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال بطور نسیه. فروش کالا طی دوره شعبه به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال. قیمت تمام شده کالای فروخته شده به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال مربوط به خریدهای شعبه و ۶۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به کالای دریافتی از مرکز می باشد. وصولی طی دوره به مبلغ ۱۷۰۰۰۰۰ ریال.

۳- خرید کالا توسط اداره مرکزی ۳۰۰۰۰۰۰ ریال، فروش کالا طی دوره مرکز ۴۶۰۰۰۰۰ ریال، که قیمت تمام شده آن به مبلغ ۳۲۰۰۰۰۰ ریال می باشد. وصولی طی دوره اداره مرکزی ۳۷۵۰۰۰۰ ریال.

۴- ارسال وجوه نقد توسط شعبه به مرکز به مبلغ ۶۵۰۰۰۰ ریال. سود سهام پرداخت شده به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال توسط مرکز.

۵- ثبت هزینه های عملیاتی طی سال توسط اداره مرکزی:

● استهلاک ۳۵۰۰۰ ریال

● سایر هزینه های عملیاتی ۵۵۰۰۰۰ ریال

۶- ثبت هزینه های شعبه به مبلغ ۷۶۰۰۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه

۲- بستن حساب شعبه و اداره مرکزی.

۳- تهیه کاربرگ ترکیبی اداره مرکزی و شعبه

فصل دوم

۲

حسابداری مبادلات ارزی



• اهداف کلی

در این فصل با نحوه عملیات مبادلات ارزی (خرید و فروش خارجی) آشنا می‌شوید:

• اهداف رفتاری

- از شما انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل بتوانید به سؤالات زیر پاسخ دهید:
- ۱- نحوه ثبت و اندازه‌گیری دارایی و بدهی ارزی در تاریخ گزارشگری کدام است؟
 - ۲- نحوه کاهش خطر در پیمان ارزی سلف کدام است؟
 - ۳- انواع سیاستهایی که واحد تجاری در عملیات خارجی برای خنثی کردن اثرات تغییر قیمت ارز اعمال می‌کند کدام است؟
 - ۴- نحوه ثبت عملیات حسابداری در شعب خارجی کدام است؟
 - ۵- نحوه تسعیر صورتهای مالی شعب خارجی کدام است؟

□ کلیات:

در سالهای اخیر بسیاری از مبادلات واحدهای تولیدی و بازرگانی جهت توسعه و گسترش فعالیت، و کسب سود بیشتر، کالای تولیدی خود را به کشورهای خارجی صادر می‌نمایند، و یا دامنه فعالیت بعضی از شرکتها وارد کردن کالا از کشورهای خارجی برای تحصیل سود می‌باشد. کلیه شرکتهایی که در زمینه‌های یاد شده فعالیت دارند، عملیات آنها بوسیله ارز قابل قبول طرفین انجام می‌گیرد. نمونه‌هایی از فعالیت عملیات خارجی واحد تجاری شامل موارد زیر می‌باشد:

- ۱- خرید و فروش کالا و خدماتی (واردات یا صادرات) که قرار است بهای آن به ارز خارجی دریافت یا پرداخت شود.
- ۲- استقراض (وام دادن یا وام گرفتن ارزی) که تسویه آن از طریق ارز صورت می‌گیرد.
- ۳- تحصیل یا فروش دارایی‌هایی که تسویه آن از طریق ارز صورت می‌گیرد.
- ۴- خرید یا فروش پیمان‌های ارزی سلف^(۱) (معاملات ناشی از پیمان ارزی سلف).
- ۵- خرید یا فروش واحدهای پولی ارزی

نکات مهمی که در حسابداری مبادلات خارجی وجود دارد، تغییرات و نوسانات^(۲) نرخ ارز می‌باشد. اگر کالای خریداری یا فروش رفته در عملیات خارجی در همان روز مبادله با ارز تسویه شود، نرخ تسعیر به عنوان نرخ روز^(۳) (عبارت است از نرخ تسعیر ارز در یک روز معین برای مبادله واحدهای پولی در همان روز) و اگر ارز تسعیر شده از طریق پیمان در آینده تحویل شود، نرخ ارز سلف (وعده دار) یا نرخ پیش فروش^(۴) (عبارت از نرخ تسعیر تعیین شده برابر قرارداد برای مبادله دو واحد پولی در تاریخی در آینده) نامیده می‌شود. کلیه مبادلات ارزی در زمان رویداد بر اساس نرخ تسعیر به واحد پول گزارشگری تسعیر و ثبت می‌شود.

۱. Forward Exchange Contracts.

۲. Fluctuation.

۳. Spot rate (نرخ ارز در تاریخ انجام معامله).

۴. Forward rate.

■ نرخ ارز مستقیم در مقابل غیرمستقیم^(۱)

نرخ تسعیر ارز به عنوان نرخ روز ممکن است بصورت مستقیم یا غیرمستقیم باشد. نرخ ارز مستقیم نشانگر آن تعداد از واحدهای پول داخلی است که برای تحصیل یک واحد از پول خارجی برای تسعیر مورد نیاز می‌باشد. در مقابل، آن تعداد از واحدهای پول خارجی که ممکن است برای بدست آوردن یک پول داخلی مبادله شود را نرخ ارز غیرمستقیم گویند.

□ مبادلات عملیات خارجی

واحدهای تجاری در داد و ستد خارجی خود (خرید یا فروش کالا) از طریق ارز قابل قبول طرفین عملیات تجاری را انجام می‌دهند. تحقق مبادلات خارجی طی دوره مالی، با نرخ واقعی رایج ارز در تاریخ انجام معامله اندازه‌گیری در دفاتر طرفین ثبت می‌شود.

فرض کنید، یک وارد کننده ایرانی تصمیم می‌گیرد، که کالا را از کشور سوئیس بطور نسیه خریداری نماید، در این شرایط، اگر قرار باشد، صورت حساب خرید را با فرانک سوئیس پرداخت نماید، صادر کننده کالای خارجی هیچ گونه سود یا زیانی در نتیجه نوسانات ارزی بین روز مبادله^(۲) و روز تسویه حساب^(۳) متحمل نخواهد شد، اگر وارد کننده ایرانی کالایی را، به ارزش ۱۰۰۰ فرانک سوئیس ۶۰ روزه از صادر کننده خریداری نماید، در روز تسویه حساب، تغییرات نرخ ارز، هیچ گونه تأثیری در مبالغ ارقام پولی که صادر کننده دریافت می‌دارد، نخواهد گذاشت، از دیدگاه وارد کننده ایرانی، اگر نرخ تسعیر ارز در زمان تسویه حساب با روز مبادله تغییری حاصل نشود، هیچ گونه زیانی متوجه وی نخواهد بود. (یعنی شرکت سوئسی در سررسید ۱۰۰۰ فرانک دریافت داشته، و شرکت ایرانی معادل آن بدهی ارزی خود را پرداخت می‌نماید). هر گاه بین نرخ تسعیر ارز در تاریخ تسویه حساب هر گونه ارقام پولی ناشی از یک معامله با نرخ تسعیر ارز در تاریخ انجام همان معامله اختلافی وجود داشته باشد، تفاوتی (سود یا زیان) ایجاد خواهد شد که متوجه شرکت ایرانی می‌باشد. تفاوت تسعیر در هر یک از رویدادهای مالی

۱. Direct Versus Indirect Exchange Rate.

۲. Transaction date.

۳. Settlement date.

با توجه به تغییر در نرخ ارز، در زمان تسویه حساب، اندازه‌گیری و در دفاتر شناسایی می‌شود. اگر معاملات در همان دوره وقوع تسویه شود، تفاوت‌های تسعیر در همان دوره شناسایی شده و در مواردی اگر، معاملات در یکی از دوره‌های مالی بعد تسویه شود، در پایان دوره مالی بدهی ارزی را با استفاده از نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه تعدیل و تفاوت به حساب سود (زیان) مبادله ارزی منظور می‌شود.^(۱)

برای جلوگیری از کاهش خطر احتمالی تغییرات نرخ ارز، واردکننده ایرانی می‌تواند با انعقاد قرارداد در بازار سلف ارزی (پیش فروش) اغلب ریسک را به حداقل رسانده که در صفحات بعد تشریح خواهد شد.

مثال - فرض کنید که شرکت واردات و صادرات ایران در اول دی ماه ۱۳×۹ کالایی به ارزش ۱۸۰۰۰۰ مارک بطور نسیه از یک شرکت آلمانی به سررسید اول اسفند ماه ۱۳×۹ خریداری می‌نماید. اگر نرخ برابری مارک در اول دی ماه ۱۳×۹ معادل ۱/۷۰ ریال و در اول اسفند ماه (سررسید پرداخت) ۱/۸۰ ریال باشد، ثبت رویدادهای فوق در دفاتر واردات و صادرات ایران و شرکت آلمانی به شرح زیر منعکس می‌گردد:

الف - ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت آلمانی در صورتیکه مارک دریافت نماید به قرار زیر می‌باشد: (واحد پول گزارشگری مالی مارک می‌باشد)

۱۳×۹/۱۰/۱: حسابهای دریافتی

۱۸۰۰۰۰

فروش

۱۸۰۰۰۰

ثبت فروش کالا به شرکت واردات و صادرات ایران

۱- بیانیه شماره ۱۶، رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی پارگراف ۱۸ در این زمینه چنین بیان می‌دارد:

ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه ۱۳۶۵ مقرر می‌دارد:

«سود و زیان حاصل از تسعیر ارز دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکتهای دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی‌گردد. مابه التفاوت حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های مذکور باید در حساب ذخیره تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور شود. در صورتیکه در پایان سال مالی، مانده حساب ذخیره بدهکار باشد، این مبلغ به حساب سود و زیان همان سال منظور خواهد شد.

تبصره: در صورتیکه مانده حساب ذخیره تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در پایان سال مالی از مبلغ سرمایه ثبت شده شرکت تجاوز نماید، مبلغ مازاد پس از طی مراحل قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت می‌باشد...»

۱۸۰۰۰۰	۱۳×۹/۱۲/۱: وجوه نقد
۱۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	دریافت مطالبات از شرکت واردات و صادرات ایران
	ب - ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت واردات و صادرات ایران: (واحد پول ریال)
۳۰۶۰۰۰	۱۳×۹/۱۰/۱: خرید (موجودی کالا)
۳۰۶۰۰۰	حسابهای پرداختی
	خرید کالا نسیه ۲ ماهه (ریال $۱۸۰۰۰۰ \times ۱/۷۰ = ۳۰۶۰۰۰$ مارک)
۳۰۶۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱۸۰۰۰	سود (زیان) حاصل از تسعیر ارز
۳۲۴۰۰۰	وجوه نقد
	پرداخت بدهی به شرکت آلمانی (ریال $۱۸۰۰۰۰ \times ۱/۸۰ = ۳۲۴۰۰۰$ مارک)

نظر به اینکه شرکت واردات و صادرات ایران باید در سررسید بابت بدهی خود به شرکت آلمانی مارک پرداخت نماید، در اثر افزایش نرخ برابری ارز از $۱/۷۰$ به $۱/۸۰$ ریال شرکت واردات و صادرات ایران معادل ۱۸۰۰۰ ریال زیان ناشی از تسعیر ارز^(۱) متحمل شده است. فرض کنید که شرکت آلمانی در مقابل فروش کالا به شرکت واردات و صادرات «ریال» دریافت نماید، ثبت رویداد مالی مزبور در دفاتر شرکت آلمانی و ایرانی بشرح زیر منعکس می شود:

الف - دفاتر شرکت آلمانی (واحد پول مارک):

۱۸۰۰۰۰	۱۳×۹/۱۰/۱: حسابهای دریافتی
۱۸۰۰۰۰	فروش
	فروش کالا به شرکت واردات و صادرات ایران نرخ ارز $۱/۷$ ریال:
	(مارک $۱۸۰۰۰۰ \times ۱/۷۰ = ۳۰۶۰۰۰ \div ۱/۷ = ۱۸۰۰۰۰$)

۱. ماده ۱۴۸ ردیف ۲۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ - زیان حاصل از تسعیر ارز را جزء هزینه های قابل قبول شناخته شده است. از این ماده چنین استنباط می شود که سود حاصل از تسعیر ارز جزء درآمد قابل قبول و مالیات پذیر است.

۱۷۰۰۰۰ وجوه نقد: $۱۳ \times ۹ / ۱۲ / ۱$

۱۰۰۰۰ سود (زیان) ناشی از تسعیر ارز

۱۸۰۰۰۰ حسابهای دریافتنی

دریافت مطالبات از شرکت واردات و صادرات ایران بر مبنای ریال:

☑ (مارک $۱۷۰۰۰۰ = ۱ / ۸۰ = ۳۰۶۰۰۰ \div ۱ / ۷۰ = ۱۸۰۰۰۰ \times ۱ / ۷۰$)

ب - دفاتر شرکت واردات و صادرات ایران: (واحد پول ریال)

۳۰۶۰۰۰ خرید (موجودی کالا): $۱۳ \times ۹ / ۱۰ / ۱$

۳۰۶۰۰۰ حسابهای پرداختنی

خرید کالا بطور نسیه (ریال $۳۰۶۰۰۰ = ۱۸۰۰۰۰ \times ۱ / ۷۰$ = مارک)

۳۰۶۰۰۰ حسابهای پرداختنی

۳۰۶۰۰۰ وجوه نقد

پرداخت بدهی به شرکت آلمانی بر مبنای ریال

چون شرکت آلمانی بابت طلب خود از شرکت واردات و صادرات «ریال» دریافت می‌دارد، در اثر افزایش نرخ برابری ارز از $۱/۷$ به $۱/۸$ ریال، شرکت آلمانی معادل ۱۰۰۰۰ مارک زیان حاصل از تسعیر ارز متحمل می‌شود. در صورتیکه نرخ ارز در زمان تسویه حساب به $۱/۶$ ریال کاهش یابد، در فرایند تبدیل، شرکت آلمانی مبلغی معادل ۱۹۱۲۵۰ مارک ($۱۹۱۲۵۰ = ۳۰۶۰۰۰ \div ۱/۶$)، در مقابل تسعیر ریال به مارک آلمان دریافت می‌نماید، در نتیجه، شرکت آلمانی ۱۱۲۵۰ مارک، سود حاصل از تسعیر ارز، شناسایی در دفاتر ثبت می‌نماید. (سود حاصل از تسعیر ارز معمولاً مالیات پذیر است).

• روش دیگری هم برای ثبت رویدادهای مالی فوق در دفاتر فروشنده وجود دارد، که بجای زیان حاصل از تسعیر ارز، معادل آن مستقیماً از حساب فروش و حسابهای دریافتنی کسر و در دفاتر منعکس می‌شود.

□ بدهی مبادلات ارزی تسویه نشده

اگر در پایان دوره مالی، بدهی ارزی مربوط به مبادلات خارجی تسویه نشود^(۱)، سود (زیان) ناشی از تسعیر ارز، ناشی از نوسانات ارزی بین تاریخ مبادله و پایان دوره مالی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد. فرض کنید، در اول دی ماه ۱۳×۱، یک شرکت آمریکایی کالایی به ارزش ۱۴۰۰۰ دلار بطور نسیه از یک شرکت ژاپنی معادل ۲۰۰۰۰۰۰۰ یین خریداری کرد، سررسید پرداخت (تسویه حساب) بابت بدهی ارزی، اول تیرماه ۱۳×۲ می‌باشد. قرار است که شرکت آمریکایی در سررسید، مبلغ بدهی خود را با «ین» پرداخت نماید. نرخ برابری ارز در تاریخ انجام معامله، زمان گزارشگری مالی و زمان سررسید پرداخت بدهی به قرار زیر می‌باشد:

- اول دی ماه ۱۳×۱ (تاریخ معامله) یک یین معادل ۰/۰۰۷۰ دلار
- بیست و نهم اسفند ماه ۱۳×۱، تاریخ تنظیم ترازنامه یک یین معادل ۰/۰۰۸۰ دلار
- اول تیرماه ۱۳×۲، تاریخ تسویه حساب یک یین معادل ۰/۰۰۷۶ دلار

ثبت مبادله فوق در دفاتر شرکت آمریکایی در اول دی ماه ۱۳×۱ در صورتیکه قرار باشد در سررسید از طریق «ین» بدهی خود را پرداخت نماید به قرار زیر می‌باشد: (واحد پول گزارشگری دلار می‌باشد):

موجودی کالا (خرید کالا) ۱۴۰۰۰

حسابهای پرداختنی ارزی (ین) ۱۴۰۰۰

خرید کالا بطور نسیه شش ماهه نرخ برابری ارزی یک یین معادل ۰/۰۰۷۰ دلار بر مبنای نرخ ارز در تاریخ روز مبادله $(20000000 \times 0/0070 = 140000)$ □

اگر در پایان اسفند ماه ۱۳×۱، نرخ هر یین به ۰/۰۰۸ دلار افزایش یابد، ثبت مربوط به تعدیل بدهی ارزی در دفاتر شرکت آمریکایی به شرح زیر خواهد بود:

زیان مبادلات ارزی ۲۰۰۰

حسابهای پرداختنی ارزی (ین) ۲۰۰۰

ثبت تعدیل بدهی ارزی به معادل دلار جاری، که قرار است تسویه آن از طریق یین صورت گیرد.

نحوه محاسبه زیان مبادلات ارزی: (۱)

- بدهی ارزی در تاریخ تنظیم ترازنامه $\$ 16000 = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0080$
 بدهی بر مبنای نرخ ارز در زمان انجام معامله $\$ 0/0070 = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0070 - (14000)$
 زیان مبادلات ارزی $\$ 2000 = \text{¥} 20000000 \times (\$ 0/0080 - \$ 0/0070)$

از آنجا که ارزش هر ین از $0/0070$ دلار در تاریخ انجام معامله به $0/0080$ دلار در تاریخ تنظیم ترازنامه افزایش یافته، شرکت آمریکایی در مقابل این افزایش نرخ ارز زمانی معادل ۲۰۰۰ دلار باید متحمل شود. به عبارت دیگر، اگر شرکت آمریکایی مجبور باشد بدهی ارزی خود را در تاریخ گزارشگری بپردازد، باید دلار بیشتری نسبت به تاریخ انجام معامله پرداخت نماید.

بطور کلی: در صورتی که واحد تجاری در تاریخ تنظیم ترازنامه دارای بدهی ارزی باشد، که به پولی غیر پول عملیاتی واحد گزارشگری ثبت گردیده است، در اینگونه موارد، واحد تجاری باید بدهی ارزی خود را با نرخ جاری ارز در تاریخ گزارشگری منعکس نماید. حال اگر در زمان تسویه حساب (اول تیر ۲×) نرخ ارز به $0/0076$ دلار کاهش یابد، ثبت تعدیل بدهی ارزی در دفاتر شرکت آمریکایی به قرار زیر می باشد:

حسابهای پرداختی ارزی (ین) ۸۰۰
سود مبادلات ارزی ۸۰۰

ثبت تعدیل بدهی ارزی در تاریخی که هر ین معادل $00/76$ دلار می باشد:

نحوه محاسبه شناسایی سود مبادلات ارزی: (۲)

- بدهی ارزی در تاریخ تسویه حساب $\$ 15200 = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0076$
 بدهی ارزی در تاریخ تنظیم ترازنامه $\$ 0/0080 = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0080 - (16000)$
 سود مبادله ارزی $\$ 800 = \text{¥} 20000000 \times (\$ 0/0076 - \$ 0/0080)$

واحدهای پولی ارزی: (ین) (۳) ۱۵۲۰۰
وجوه نقد ۱۵۲۰۰

ثبت تحویل ین برای تسویه حساب بدهی $(15200 = 20000000 \times 0/0076)$ در سررسید

۱. Foreign Currency Transaction Loss.
۲. Foreign Currency Transaction Gain.
۳. Foreign Currency Units.

۱۵۲۰۰	حسابهای پرداختنی ارزی (ین)
۱۵۲۰۰	واحدهای پولی ارزی (ین)
	ثبت پرداخت بدهی ارزی در اول تیرماه سال ۱۳×۲ (سررسید پرداخت)
برخی از حسابداران روش دیگری را برای تسویه حساب بدهی‌های ارزی در دفاتر خریدار در اول تیرماه سال ۱۳×۲ عمل می‌نمایند.	
۱۵۲۰۰	واحدهای پولی ارزی (ین)
۱۵۲۰۰	وجوه نقد
	ثبت تحصیل ارز خارجی
۱۶۰۰۰	حسابهای پرداختنی ارزی (ین)
۸۰۰	سود مبادلات ارزی
۱۵۲۰۰	واحدهای پولی ارزی (ین)
	ثبت تسویه حساب بدهی ارزی و شناسایی سود ناشی از تغییر نرخ ارز از ۲۹ اسفند ۱۳×۱ تا اول تیرماه ۱۳×۲

چنانچه در مواردی، اگر پول عملیاتی واحد گزارشگری در مبادلات خارجی، پول رایج محیط اقتصادی خود باشد و قرار است که در مبادلات خارجی از طریق پول عملیاتی شخصیت حقوقی گزارشگر تسویه گردد، هیچگونه خطر و ریسک تسعیر ارز متوجه واحد تجاری نخواهد شد. در مثال فوق اگر واحد تجاری آمریکایی در تسویه حساب بدهی مبادلات خارجی خود دلار پرداخت نماید هیچگونه خطری متوجه شرکت آمریکایی نشده، حال آنکه شرکت ژاپنی به علت اینکه معامله آن با دلار انجام شده و واحد پول دلار به «ین» تسعیر و در دفاتر ثبت نموده است، در مواردیکه ارزش برابری دلار نسبت به «ین» کاهش یابد، نتیجه این عمل باعث زیان شرکت ژاپنی شده، زیرا دلارهایی که شرکت ژاپنی دریافت می‌نماید، ارزش کمتری نسبت به ین در تاریخ معامله را دارا می‌باشد. بطور کلی، دارایی و بدهی‌های ارزی در پایان هر دوره مالی با ارزش برابری واحد پول خارجی ارزشیابی و سود یا زیان ناشی از تسعیر ارز را شناسایی و در صورت سود یا زیان هر دوره مالی گزارش می‌گردد.

■ نحوه کاهش خطر (ریسک) در پیمان ارزی سلف (مدت دار)

مدیریت واحدهای تجاری برای جلوگیری از کاهش خطر احتمالی در مقابل تغییرات نرخ ارز در عملیات خارجی روش هایی را می توانند اتخاذ نمایند، که متداول ترین آنها انعقاد پیمان ارزی سلف^(۱) نامیده می شود، در واقع پیمان ارزی سلف، قراردادی است که برای مبادله ارز در تاریخی مشخص در آتی با نرخ مورد توافق در قرارداد با فروشنده ارز^(۲) منعقد می شود. بطور کلی می توان گفت که:

«هرگونه روشی به منظور کاهش یا جبران ریسک ناشی از تغییرات قیمت بازار نرخ ارز در عملیات خارجی را معاملات پوششی^(۳) گویند»
به عبارت دیگر:
«هر نوع داد و ستد اعم از خرید یا فروش به منظور حذف ناشی از اثرات تغییر قیمت، عملیات تأمینی یا پوششی نامیده می شود».

نحوه کاهش خطر احتمالی (عملیات پوششی) در معاملات داخلی اینست که فروشنده کالای معینی مثلاً آرد را با شرط تحویل در ۹۰ روز آینده با قیمت معینی تمهید می کند، برای جلوگیری از افزایش احتمالی قیمت ها در آینده، در همان زمان، با شخص دیگری که فروشنده گندم می باشد، قراردادی جهت خرید گندم و تحویل آن در ۹۰ روز آینده تنظیم می نماید. بدین ترتیب، اگر زمانی در نتیجه افزایش قیمت آرد متوجه فروشنده گردد، سود متقابلی از معامله گندم که قیمت آن هم با آرد ارتباط مستقیم دارد، خواهد برد. در نتیجه این سود، قسمتی یا تمام زیان احتمالی آینده را جبران می نماید. این رویه در مبادلات خارجی هم وجود دارد. به منظور خنثی کردن اثر تغییر قیمت ارز در عملیات تأمینی یا پوششی در مثالی که بین شرکت آمریکایی و ژاپنی صورت گرفته، تشریح می گردد:

مثال - فرض کنید، شرکت آمریکایی، در تاریخ اول دی ماه ۱۳۰۱ کالایی به ارزش

۱. Forward Exchange Contracts.

۲. Broker.

۳. Hedging.

زمانی اتفاق می‌افتد که نرخ آتی کمتر از نرخ روز ارز باشد. با توجه به قرارداد فوق (شرکت آمریکایی و فروشنده ارز) چون نرخ ارز در زمان انعقاد قرارداد از ۰/۰۰۷۰ دلار به ۰/۰۰۷۵ دلار در زمان سررسید افزایش یافته، در نتیجه شرکت آمریکایی در سررسید بجای مبلغ ۱۴۰۰۰ دلار باید مبلغ ۱۵۰۰۰ دلار برای دریافت ۲۰۰۰۰۰۰۰ یمن پرداخت نماید، تفاوت دو مبلغ فوق به حساب صرف ناشی از پیمان ارزی سلف منظور شده، که این حساب به عنوان یک حساب تعدیلی مربوط به حسابهای دریافتی ارزی از فروشنده ارز گزارش می‌شود.

با توجه به اینکه نرخ ارز در ۲۹ اسفند ۱۳×۱ نسبت به زمان مبادله (اول دی ماه) به ۰/۰۰۸۰ دلار افزایش یافته است، ثبت تعدیل مطالبات و تعهدات (بدهی) ارزی به شرح زیر خواهد بود:

(۳)

۱۳×۱/۱۲/۲۹ حسابهای دریافتی ارزی از فروشنده ارز ۲۰۰۰
 سود مبادله ارزی^(۱) ۲۰۰۰
 ثبت تعدیل مطالبات ارزی بر مبنای تغییر نرخ برابری ارزین در مقابل دلار:
 محاسبات:

بر مبنای نرخ ارز در ۱۳×۱/۱۲/۲۹ $\$ 16000 = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0080$
 بر مبنای نرخ ارز در اول دی ماه ۱ $\$ - (14000) = \text{¥} 20000000 \times \$ 0/0070$
 سود مبادله ارزی $\$ 2000 = \text{¥} 20000000 \times (\$ 0/0080 - \$ 0/0070)$

(۴)

زیان مبادله ارزی^(۲) ۲۰۰۰
 حسابهای پرداختی ارزی (ین) ۲۰۰۰
 ثبت تعدیل بدهی ارزی که تسویه حساب آن با ین صورت می‌گیرد. ارزش برابری جاری دلار در مقابل ین: $\text{¥} 20000000 \times (0/0080 - 0/0070) = 2000$

۱. Foreign Currency Transaction Gain.

۲. Foreign Currency Transaction Loss.

(۵)

هزینه مالی

۵۰۰

۵۰۰

صرف ناشی از پیمان ارزی سلف

ثبت مستهلک نمودن صرف ناشی از پیمان ارزی سلف بر مبنای مدت منقضى شده:

$$\boxed{500 = (10000 \times 3 \text{ ماه} / 6 \text{ ماه})}$$

نظر به اینکه، سررسید پرداخت بدهی شرکت آمریکایی به شرکت ژاپنی اول تیرماه ۱۳×۲ می باشد و شرکت آمریکایی برای پرداخت بدهی ارزی خود، براساس پیمانی که با فروشنده ارز منعقد نموده است، مبلغ «ین» را دریافت و با توجه به نرخ ارز در اول تیرماه ۱۳×۲ حسابها تعدیل و به شرح زیر در دفاتر شرکت آمریکایی ثبت می شود:

(۶)

زیان مبادله ارزی: ۱۳×۲/۴/۱

۸۰۰

۸۰۰

حسابهای دریافتی ارزی از فروشنده ارز (ین)

ثبت تعدیل مطالبات بر مبنای نرخ ارز روز در زمان تسویه حساب:

$$\boxed{\$ 15200 = ¥ 20000000 \times \$0/0076} \quad \text{بر مبنای نرخ ارز در اول تیرماه ۱۳×۲}$$

$$\boxed{- (16000)} = ¥ 20000000 \times \$0/0080 \quad \text{بر مبنای نرخ ارز در ۱۳×۱/۱۲/۲۹}$$

$$\boxed{\$ \underline{\underline{800}} = ¥ 20000000 \times (\$0/0076 - \$0/0080)} \quad \text{زیان مبادله ارزی}$$

(۷)

حسابهای پرداختی ارزی (ین)

۸۰۰

۸۰۰

سود مبادله ارزی

ثبت تعدیل بدهی ارزی (ین) با نرخ ارز روز در زمان تسویه حساب:

$$\boxed{¥ 20000000 \times (0/0076 - 0/0080) = 800}$$

(۸)

هزینه مالی

۵۰۰

۵۰۰

صرف ناشی از پیمان ارزی سلف

ثبت مستهلک نمودن صرف ناشی از پیمان ارزی سلف: (۶ ماه / ۳ ماه × ۱۰۰۰۰)

ج (۹) صرف ناش از پیمانهای سلف ارزی منتر اند بردهکار و بستکار باشد.

☆ حسابداری مبادلات ارزی ۱۳۷

(۹)

حسابهای پرداختنی به فروشنده ارز (دلار) ۱۵۰۰۰
 وجوه نقد ۱۵۰۰۰
 ثبت تحویل دلار به فروشنده ارز با نرخ ارز سلف تعیین شده در پیمان ارزی سلف.

(۱۰)

واحدهای پولی ارزی (ین) ۱۵۲۰۰
 حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز ۱۵۲۰۰
 ثبت دریافت ۲۰۰۰۰۰۰ ین از فروشنده ارز با نرخ ارز روز در اول تیرماه ۲۰×
 $\square (2000000 \times 0/0076) = 15200$

(۱۱)

حسابهای پرداختنی ارزی (ین) ۱۵۲۰۰
 واحدهای پولی ارزی (ین) ۱۵۲۰۰
 ثبت پرداخت، ۲۰۰۰۰۰۰ ین به شرکت ژاپنی جهت تسویه حساب بدهی ارزی

حسابهای پرداختنی ارزی (ین)		حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز		صرف ناشی از پیمان ارزی سلف	
(۱) ۱۴۰۰۰	۸۰۰ (۷)	(۶) ۸۰۰	۱۴۰۰۰ (۲)	(۵) ۵۰۰	۱۰۰۰ (۲)
(۴) ۲۰۰۰	۱۵۲۰۰ (۱۱)	(۱۰) ۱۵۲۰۰	۲۰۰۰ (۳)	(۸) ۵۰۰	
۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰

حسابهای پرداختنی به فروشنده ارز	
(۲) ۱۵۰۰۰	۱۵۰۰۰ (۹)

واحدهای پولی ارزی	
(۱۱) ۱۵۲۰۰	۱۵۲۰۰ (۱۰)

■ عملیات حسابداری شعب خارجی

مبنای عملیات حسابداری شعب خارجی همانند رویه شعب داخلی است، با این تفاوت که، دفاتر اداره مرکزی ثبت رویدادهای مالی خود را با پول رایج کشور، و در مقابل، در دفاتر شعبه با واحد پول رایجی که شعبه در آن قرار دارد ثبت می‌شود. در پایان دوره مالی، شعبه صورتهای مالی ارزی خود را به اداره مرکزی جهت تنظیم صورتهای مالی ترکیبی ارسال می‌دارد. نحوه تسعیر صورتهای مالی ارزی در صفحات بعد تشریح خواهد شد.

مثال - فرض کنید اداره مرکزی در تهران، شعبه‌ای در پاریس افتتاح و رویدادهای زیر را طی سال ۱۳×۹ انجام داده است:

۱- اداره مرکزی یک حواله ارزی معادل ۱۰۰۰ فرانک به شعبه ارسال می‌دارد (نرخ برابری ارز معادل ۲/۳۸ ریال).

۲- اداره مرکزی یک حواله ۱۵۰۰ ریالی به شعبه ارسال داشت (نرخ برابری ارز معادل ۲/۴۰ ریال) بانک شعبه پاریس حواله ارزی را تبدیل و مبلغ ۶۲۵ فرانک به شعبه پرداخت نمود. ($۱۵۰۰ \div ۲/۴۰ = ۶۲۵$ ریال)

۳- اداره مرکزی کالا به بهای تمام شده ۲۳۹۰۰ ریال به شعبه ارسال داشت (نرخ برابری ارز معادل ۲/۳۹ ریال).

۴- خرید نسبه شعبه پاریس به ارزش ۵۰۰۰ فرانک

۵- فروش نسبه شعبه بمبلغ ۱۶۰۰۰ فرانک

۶- دریافت مطالبات شعبه به مبلغ ۱۵۰۰۰ فرانک

۷- شعبه بدهی خود را به مبلغ ۲۵۰۰ فرانک بابت خرید نسبه می‌پردازد

۸- هزینه‌های پرداختی شعبه ۲۰۰۰ فرانک

۹- شعبه حواله ارزی به مبلغ ۵۰۰۰ فرانک به اداره مرکزی ارسال داشت، و اداره مرکزی حواله ارزی را به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال فروخت (نرخ برابر ارز معادل ۲/۴۰ ریال).

۱۰- شعبه حواله ارزی معادل ۱۴۲۸۰ ریال به اداره مرکزی ارسال داشت که شعبه آنرا با نرخ ۲/۳۸ فرانک خریداری کرده بود (فرانک $۱۴۲۸۰ \div ۲/۳۸ = ۶۰۰۰$ ریال)

۱۱- موجودی کالا آخر دوره شعبه به بهای تمام شده معادل ۴۰۰۰ فرانک می‌باشد.

● رویدادهای مالی فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه به قرار زیر می باشد:

دفاتر شعبه - واحد پول فرانک		دفاتر اداره مرکزی - واحد پول ریال	
۱۰۰۰	صندوق	۲۳۸۰	(۱) حساب شعبه
۱۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۲۳۸۰	وجوه نقد
	ثبت دریافت حواله ارزی از مرکز		ثبت ارسال حواله ارزی به شعبه (نرخ ارز ۲/۳۸)
۶۲۵	وجوه نقد	۱۵۰۰	(۲) حساب شعبه
۶۲۵	حساب اداره مرکزی	۱۵۰۰	وجوه نقد
	ثبت دریافت حواله ارزی از مرکز		ثبت ارسال حواله به شعبه
۱۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز	۲۳۹۰۰	(۳) حساب شعبه
۱۰۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۲۳۹۰۰	کالای ارسالی به شعبه
	ثبت دریافت کالا از مرکز		ثبت ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده

در صورتی که از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده شود در دفاتر اداره مرکزی بجای کالای ارسالی به شعبه، موجودی کالا بستانکار و در دفاتر شعبه بجای کالای ارسالی از مرکز، موجودی کالا بدهکار می شود.

۵۰۰۰	خرید		(۴) ثبت ندارد
۵۰۰۰	حسابهای پرداختی		
	ثبت خرید کالا بطور نسیه (در سیستم کنترل دائم بجای خرید، موجودی کالا بدهکار می شود)		
۱۶۰۰۰	حسابهای دریافتی		(۵) ثبت ندارد
۱۶۰۰۰	فروش		
	ثبت فروش کالا بطور نسیه		

۱۵۰۰۰	وجوه نقد	۱۵۰۰۰	ثبت ندارد
۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتی		
	ثبت دریافت مطالبات شعبه		
۲۵۰۰	حسابهای پرداختی	۲۵۰۰	ثبت ندارد
	وجوه نقد		
	ثبت پرداخت بدهی		
۲۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی	۲۰۰۰	ثبت ندارد
	وجوه نقد		
	ثبت پرداخت هزینه‌های شعبه		
۵۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۱۲۰۰۰	وجوه نقد
	وجوه نقد	۱۲۰۰۰	حساب شعبه
	ثبت ارسال وجوه نقد به مرکز		ثبت دریافت حواله ارزی از شعبه (نرخ ارز ۲/۴۰)
۶۰۰۰	حساب اداره مرکزی	۱۴۲۸۰	وجوه نقد
	وجوه نقد	۱۴۲۸۰	حساب شعبه
	ثبت ارسال حواله ارزی به مرکز		ثبت دریافت وجوه نقد از شعبه

تراز آزمایشی شعبه پاریس در پایان دوره مالی قبل از بستن حسابها شامل ارقام زیر است: (واحد پول فرانک)

ب حساب بستن

۱۱۲۵	وجوه نقد
۱۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۵۰۰۰	خرید
۲۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۲۵۰۰	حسابهای پرداختی
۶۲۵	حساب اداره مرکزی
۱۶۰۰۰	فروش
<u>۱۹۱۲۵</u>	<u>۱۹۱۲۵</u>

موجودی کالا آخر دوره شعبه به ارزش ۴۰۰۰ فرانک
 بستن حسابهای شعبه پاریس :

۴۰۰۰	موجودی کالا
۱۶۰۰۰	فروش
۱۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۵۰۰۰	خرید
۲۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۳۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
	ثبت بستن حسابهای موقت شعبه
۳۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۳۰۰۰	حساب اداره مرکزی
	ثبت بستن خلاصه حساب سود و زیان

شعبه پاریس

صورت سود و زیان

برای سال منتهی به ۱۳×۹/۱۲/۲۹

واحد پول: فرانک

۱۶۰۰۰	فروش
	کسر می‌شود قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
۱۰۰۰۰	کالای ارسالی از مرکز
۵۰۰۰	خرید طی دوره
۱۵۰۰۰	قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش
۴۰۰۰	کسر می‌شود موجودی کالا آخر دوره
۱۱۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۵۰۰۰	سود ناخالص
۲۰۰۰	کسر می‌شود هزینه‌های عملیاتی
۳۰۰۰	سود خالص شعبه

شعبه پاریس

ترازنامه

واحد پول: فرانک

۱۳×۹/۱۲/۲۹

۲۵۰۰	حسابهای پرداختی	۱۱۲۵	وجوه نقد
۳۶۲۵	حساب اداری مرکزی	۱۰۰۰	حسابهای دریافتی
		۴۰۰۰	موجودی کالا
<u>۶۱۲۵</u>	جمع	<u>۶۱۲۵</u>	جمع دارایی

ترکیب صورتهای مالی شعب در خارج از کشور با صورتهای مالی اداره مرکزی در داخل کشور همانند ترکیب صورتهای مالی شعبه داخلی می باشد. با این تفاوت که ابتدا صورتهای مالی خارج از کشور را به پول رایج در داخل کشور تسعیر و سپس صورتهای مالی ترکیبی را تنظیم می نمایم.

* ■ تبدیل (تسعیر)^(۱) صورتهای مالی شعب خارجی

شعب خارجی معمولاً، در پایان دوره مالی کلیه اقلام مربوط به صورتهای مالی (صورت سود و زیان و ترازنامه) خود را به اداره مرکزی ارسال میدارند. اداره مرکزی تراز آزمایشی شعبه را به پول رایج اداره مرکزی تسعیر و درآمد شعبه را در دفاتر خود شناسائی می نماید، و سپس صورتهای مالی ترکیبی بر مبنای ارقام تسعیر شده گزارش می گردد.

تبدیل صورتهای مالی شعب خارجی به دو طریق امکان پذیر است:

- ۱- نرخ ثابت: در این روش، در صورتیکه ارز در طی دوره مالی دچار نوسانات زیادی نباشد، استفاده از نرخ ثابت در تبدیل صورتهای مالی شعبه امکان پذیر است.
- ۲- نرخ متغیر: اگر در طی دوره مالی ارز دچار نوسانات زیادی باشد، بهتر است از نرخ متغیر در برگردان صورتهای مالی شعبه استفاده شود. نحوه تبدیل صورتهای مالی به پول رایج اداره مرکزی در روش متغیر بشرح زیر است:

- ۱- دارائی جاری و بدهی جاری: نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه^(۱).
- ۲- موجودی کالا اول دوره: نرخ ارز در پایان دوره مالی قبل.
- ۳- دارائی اموال و ماشین آلات: نرخ ارز در تاریخ تحصیل (اگر نرخ ارز جاری در تسعیر دارائی اموال و ماشین آلات بکار برده شود، و چنین نرخى پائین تر یا بالاتر از زمان تحصیل دارائی‌های بلند مدت باشد، نوسانات ارز در بهای تمام شده تأثیر گذاشته و علاوه بر آن با اصول و استانداردهای حسابداری که دارائی‌ها بایستی به بهای تمام شده نقدی در دفاتر ثبت گردد، مغایرت دارد).
- ۴- استهلاک انباشته دارائی اموال و ماشین آلات: نرخ ارز در تاریخ تحصیل دارائی تسعیر و مستهلک می‌شوند.
- ۵- موجودی کالا آخر دوره: نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه
- ۶- بدهی بلندمدت (غیرجاری): نرخ تسعیر ارز، در تاریخ ایجاد بدهی بلند مدت
- ۷- حقوق صاحبان سهام (سرمایه): نرخ ارز در زمان انتشار سهام
- ۸- بهای تمام شده کالای فروخته شده: نرخ ارز در تاریخ تحصیل
- ۹- درآمد و هزینه‌ها: میانگین نرخ ارز دوره مالی (روش محاسبه میانگین:
 - الف - میانگین نرخ ارز، ۱۲ ماهه،
 - ب - میانگین نرخ ارز، اول دوره مالی و آخر دوره مالی،
 - ج - میانگین نرخ ارز، روزانه طی سال «دوره مالی»)
- ۱۰- حسابهای متقابل: مانده حساب اداره مرکزی معادل مانده حساب شعبه در دفاتر اداره مرکزی و در تبدیل جایگزین می‌گردد، حساب کالای ارسالی از مرکز و برگشتی‌های شعبه به مرکز - بر مبنای ارزش واقعی، مانده کالای ارسالی به شعبه در

۱. بند ۵۹ بیانیه شماره ۱۶ تسعیر ارز، رهنمودهای حسابداری سازمان حسابرسی در مورد تسعیر اقلام ارزی در تاریخ ترازنامه، چنین بیان می‌دارد:
 الف - اقلام پولی ارزی باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ ترازنامه تسعیر شود.
 ب - اقلام غیر پولی که به بهای تمام شده تاریخی بر حسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ انجام معامله تسعیر شود و
 ج - اقلام غیر پولی که به ارزش منصفانه بر حسب ارز ثبت شده است باید با استفاده از نرخ تسعیر در تاریخ تعیین ارزش منصفانه تسعیر شود (منظور از اقلام پولی، عبارت است از وجه نقد و دارائیه‌ها و بدهی‌هایی که قرار است بصورت مبلغ ثابت یا قابل تعیینی از وجه نقد دریافت و پرداخت شود).

- دفاتر اداره مرکزی در تبدیل مورد استفاده قرار می‌گیرد.
 ۱۱- انتقال وجه از شعبه به مرکز: نرخ ارز واقعی در زمان ارسال.
 ۱۲- تجدید ارزیابی اقلام غیر پولی: نرخ ارز در تاریخ ارزیابی.

اداره مرکزی و شعبه پاریس
 تراز آزمایشی
 ۱۳×۹/۱۲/۲۹

شعبه (ریال)		نرخ ارز	شعبه (فرانک)		اداره مرکزی (ریال)		عنوان حساب
بس	بد		بس	بد	بس	بد	
	۲۷۰۰	(۱) ۲/۴۰		۱۱۲۵		۲۵۴۰۰	صندوق
	۲۴۰۰	(۱) ۲/۴۰		۱۰۰۰		۲۳۰۰۰	حسابهای دریافتی
						۸۰۰۰	موجودی کالا (اول دوره)
						۱۵۰۰۰	حساب شعبه
۶۰۰۰		(۱) ۲/۴۰	۲۵۰۰		۶۰۰۰		حسابهای پرداختی
۱۵۰۰		(۲)	۶۲۵				حساب اداره مرکزی
						۴۰۰۰۰	سهام عادی
						۱۰۰۰۰	سود آتباشته
۳۸۲۴۰		(۳) ۲/۳۹	۱۶۰۰۰		۱۵۰۰۰۰		فروش
	۱۱۹۵۰	(۳) ۲/۳۹		۵۰۰۰		۱۵۰۰۰۰	خرید
						۲۳۹۰۰	کالای ارسالی به شعبه
	۲۳۹۰۰	(۲)		۱۰۰۰۰			کالای ارسالی از مرکز
	۴۷۸۰	۲/۳۹		۲۰۰۰		۲۲۰۰۰	هزینه‌ها
۴۵۷۴۰	۴۵۷۳۰		۱۹۱۲۵	۱۹۱۲۵	۲۲۹۹۰۰	۲۲۹۹۰۰	
	۱۰						تعدیل ارز
۴۵۷۴۰	۴۵۷۴۰						
	۹۶۰۰	(۱) ۲/۴۰		۴۰۰۰		۱۰۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره

- (۱) نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه.
 (۲) مانده واقعی حساب شعبه و کالای ارسالی به شعبه در دفاتر اداره مرکزی.
 (۳) نرخ میانگین ارز.

* بعد از برگردان تراز آزمایشی شعبه هرگونه تفاوت تسعیر به حساب حقوق صاحبان سهام منظور می شود (تفاوت تسعیر اگر در طرف بدهکار تراز آزمایشی ثبت شود، نشانه زیان طرف بستانکار تراز آزمایشی، نشانه سود می باشد).

یا توجه به تراز آزمایشی تسعیر شده میتوان صورتهای مالی شعبه را بر مبنای واحد پول «ریال» تنظیم نمود.

شعبه پاریس

صورت سود و زیان

سال مالی منتهی به ۱۳×۹/۱۲/۲۹

۳۸۲۴۰	فروش
	کسر می شود قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
۲۳۹۰۰	کالای آرسالی از مرکز
۱۱۹۵۰	خرید
۲۵۸۵۰	قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش
(۹۶۰۰)	کسر می شود موجودی کالای آخر دوره
۲۶۲۵۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۱۱۹۹۰	سود ناویژه
	کسر می شود هزینه ها:
۴۷۸۰	هزینه عملیاتی
۴۷۹۰	تعدیل ارز
۷۲۰۰	سود خالص

شعبه پاریس

ترازنامه

۱۳×۹/۱۲/۲۹

۶۰۰۰	حسابهای پرداختی	۲۷۰۰	وجوه نقد
۸۷۰۰	اداره مرکزی (۱)	۲۴۰۰	حسابهای دریافتی
		۹۶۰۰	موجودی کالا
۱۴۷۰۰	جمع	۱۴۷۰۰	جمع دارائی

۱. حساب اداره مرکزی در تراز آزمایشی تسعیر شده ۱۵۰۰ ریال و سود خالص شعبه ۷۲۰۰ ریال می باشد که سود خالص شعبه بحساب اداره مرکزی منتقل می گردد (۱۵۰۰ + ۷۲۰۰ = ۸۷۰۰).

کاربرگ ترکیبی اداره مرکزی و شعبه

پاریس برای سال منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

عنوان حساب		اداره مرکزی		شعبه		حذف و تعدیلات		اقلام ترکیبی	
		پس	بد	پس	بد	پس	بد	پس	بد
صورت سود و زیان:									
فروش			۱۵۰۰۰۰	۲۸۲۴۰				۱۸۸۲۴۰	
موجودی کالا اول دوره									۸۰۰۰
کالای ارسالی از مرکز				۲۳۹۰۰		(الف)	۲۳۹۰۰		
کالای ارسالی به شعبه						(الف)	۲۳۹۰۰		
خرید		۱۵۰۰۰۰		۱۱۹۵۰				۱۶۱۹۵۰	
موجودی کالا آخر دوره			۱۰۰۰۰	۹۶۰۰				۱۹۶۰۰	
هزینه‌های عملیاتی				۳۷۸۰				۲۶۷۸۰	
تعدیل ارز				۱۰				۱۰	
سود نقل به سود انباشته		۱۸۰۰۰۰		۳۷۸۴۰	۴۰۶۴۰			۲۰۷۸۴۰	۱۹۶۷۴۰
									۱۱۱۰۰
		۱۸۳۹۰۰		۳۷۸۴۰	۳۷۸۴۰			۲۰۷۸۴۰	۲۰۷۸۴۰
صورت سود و زیان انباشته									
سود انباشته ۱/۱			۱۰۰۰۰					۱۰۰۰۰	
سود نقل از بالا			۳۹۰۰	۷۲۰۰				۱۱۱۰۰	
				۷۲۰۰				۲۱۱۰۰	
ترازنامه:									
صندوق			۲۵۲۰۰		۲۷۰۰			۲۸۱۰۰	
حسابهای دریافتی			۲۳۰۰۰		۲۴۰۰			۲۵۲۰۰	
موجودی کالا			۱۰۰۰۰		۹۶۰۰			۱۹۶۰۰	
حساب شعبه			۱۵۰۰			(ب)	۱۵۰۰		
حسابهای پرداختی				۶۰۰۰				۱۲۰۰۰	
حساب اداره مرکزی				۱۵۰۰		(ب)	۱۵۰۰		
سهام عادی			۴۰۰۰۰					۴۰۰۰۰	
سود انباشته نقل از بالا			۱۳۹۰۰		۷۲۰۰			۲۱۱۰۰	
		۵۹۹۰۰		۱۳۷۰۰	۱۳۷۰۰		۲۵۲۰۰	۷۳۱۰۰	۷۳۱۰۰

الف و ب) حذف حسابهای متقابل.

بستن حسابهای اداره مرکزی و تهیه صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه به همان ترتیبی انجام خواهد شد که در شعب داخلی مورد بحث قرار گرفته است.

ک سوالات

- ۱- نرخ روز و نرخ سلف یعنی چه؟
- ۲- منظور از معاملات تأمینی یا پوششی (هجینگ) چیست؟
- ۳- مبنای تسعیر حسابهای متقابل کدام است؟
- ۴- روش تسعیر هزینه‌ها و قیمت تمام شده کالای فروخته شده کدام است؟
- ۵- نحوه تسعیر حساب تجدید ارزیابی کدام است؟
- ۶- تفاوت بین مبادلات خارجی و داخلی چیست؟
- ۷- نمونه‌هایی از عملیات خارجی نام ببرید.
- ۸- منظور از نرخ ارز «روز» و نرخ ارز سلف کدام است؟ بیان کنید.
- ۹- منظور از نرخ ارز مستقیم و غیر مستقیم چیست؟
- ۱۰- نحوه اندازه‌گیری دارایی و بدهی‌های ارزی در تاریخ گزارشگری کدام است؟ بیان کنید.
- ۱۱- خطر و ریسک تسعیر ارز در چه زمانی متوجه شرکت صادرکننده و در چه زمانی متوجه واردکننده می‌شود؟ با مثال توضیح دهید.
- ۱۲- نحوه کاهش خطر (ریسک) در پیمان ارزی سلف کدام است؟ بیان کنید.
- ۱۳- منظور از عملیات پوششی در معاملات داخلی چیست؟ با مثال بیان کنید.
- ۱۴- به منظور خنثی کردن اثر تغییر قیمت ارز در عملیات پوششی یا تأمینی چه سیاست‌هایی اعمال می‌شود؟
- ۱۵- نحوه شناسایی سود یا زیان ناشی از دارایی و بدهی ارزی در تاریخ گزارشگری را با مثال تشریح نمایید.

تمرینات

- ۱- اقلام دارائی‌های غیر پولی و بدهی‌های بلند مدت معمولاً با کدام نرخ تسعیر می‌شوند؟
 الف) نرخ ارز در تاریخ معامله
 ب) نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه
 ج) نرخ ارز سلف
 د) نرخ میانگین ارز طی سال
- ۲- در تسعیر اقلام صورتهای مالی به پول رایج اداره مرکزی کدامیک از اقلام زیر نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه مبنای تسعیر قرار می‌گیرد؟
 الف) بدهی بلند مدت
 ب) دارائی اموال و ماشین آلات
 ج) دارائی جاری
 د) درآمد
- ۳- کدامیک از اقلام زیر میانگین نرخ ارز مبنای تسعیر قرار می‌گیرد؟
 الف) دارائی جاری
 ب) حسابهای متقابل
 ج) درآمد و هزینه‌ها
 د) بدهی جاری
- ۴- محاسبه استهلاك دارائیهای ارزی بر مبنای کدام نرخ زیر است؟
 الف) نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه
 ب) میانگین نرخ ارز
 ج) نرخ ارز در تاریخ تحصیل دارائی بلند مدت
 د) نرخ ارز جاری
- ۵- کدامیک از حسابهای زیر بر مبنای مبلغ واقعی مانده حساب در دفاتر اداره مرکزی تسعیر می‌شود؟
 الف) حساب اداره مرکزی
 ب) حساب شعبه
 ج: موجودی کالا آخر دوره
 د) استهلاك انباشته
- ۶- حساب دارائی و اموال و ماشین آلات شعبه لندن در سال ۱۳×۴ معادل ۲۰۰۰۰ پوند (نرخ ارز در زمان خرید دارائی اموال و ماشین آلات هر پوند معادل ۱۲۰۰ ریال و

نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه ۱۰۰۰ ریال) روش استهلاک ۱۰٪ نزولی، استهلاک انباشته اول دوره مالی معادل ۲۴۰۰۰۰۰ ریال، استهلاک پایان، سال ۱۳×۴ کدام است؟ (ارزش اسقاط صفر).

- الف) ۲۱۶۰۰۰۰ (ب) ۲۴۰۰۰۰۰
ج) ۱۷۶۰۰۰۰ (د) ۲۰۰۰۰۰۰

□ ۷- در ۱۵ نوامبر ۱۹×۳ شرکت فرانسوی، کالایی به ارزش ۲۰۰۰۰۰۰ مارک بر مبنای فوب به شرکت آلمانی سفارش داد. کالا در ۱۰ دسامبر سال ۱۳×۳ حمل و صورتحساب ارسال شد. شرکت فرانسوی صورتحساب را در ۱۰ ژانویه ۱۹×۴ پرداخت می نماید. نرخ ارز در تاریخ های مختلف:

۱۵ نوامبر ۱۹×۳	۰/۴۹۵۵ فرانک
۱۰ دسامبر ۱۹×۳	۰/۴۸۷۵ فرانک
۳۱ دسامبر ۱۹×۳	۰/۴۶۷۵ فرانک
۱۰ ژانویه ۱۹×۴	۰/۴۴۷۵ فرانک

سود ناشی از تسعیر ارز در صورت سود و زیان سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۱۹×۳ شرکت فرانسوی کدام است؟

- الف) ۹۶۰۰ (ب) ۸۰۰۰ (ج) ۴۰۰۰ (د) ۱۶۰۰

□ ۸- مبادلات خارجی ارزی طی سال ۱۹×۳ شرکت سهامی (الف) به قرار زیر می باشد: خرید کالا از صادرکننده خارجی به مبلغ ۹۰۰۰۰۰ دلار در ۱۹×۲/۱/۲۰، صورتحساب در تاریخ ۲۰ مارس ۱۹×۲ با نرخ برابری ارز معادل ۹۶۰۰۰۰ دلار پرداخت گردید.

در اول جولای ۱۹×۲ شرکت الف مبلغی معادل ۵۰۰۰۰۰۰ دلار وام دریافت نمود. در مقابل یک فقره سفته به سررسید اول جولای ۱۹×۴ صادر و تسلیم نمود. در ۳۱ دسامبر ۱۹×۲ نرخ برابری دلار از اصل مبلغ و بهره معوق به ترتیب به مبلغ ۵۲۰۰۰۰۰ دلار و ۲۶۰۰۰۰ دلار بود. نرخ بهره اسناد ۱۰٪ در سال. زیان مبادله ارزی خارجی در صورت سود و زیان سال ۱۳×۲ کدام است:

- الف) صفر (ب) ۶۰۰۰ (ج) ۲۱۰۰۰ (د) ۲۷۰۰۰

□ ۹- شرکت (ب) کالایی به ارزش ۳۰۰۰۰۰۰ پوند در تاریخ ۳۰ نوامبر ۱۹×۵ از شرکتی در انگلستان خریداری کرد. سررسید پرداخت ۳۰ ژانویه ۱۹×۶ می باشد. شرکت ب بدهی ارزی خود را باید با پوند پرداخت نماید. نرخ ارز برای خرید یک پوند به قرار زیر می باشد:

نرخ ارز نقدی	۳۰ نوامبر ۱۹×۵	۳۱ دسامبر ۱۹×۵
	\$ ۱/۶۵	\$ ۱/۶۲
نرخ ۳۰ روزه	۱/۶۴	۱/۵۹
نرخ ۶۰ روزه	۱/۶۳	۱/۵۶

سود مبادله ارزی در ۳۱ دسامبر ۱۹×۵ که باید در صورت سود و زیان گزارش شود کدام است؟

الف) ۱۲۰۰۰ (ب) ۹۰۰۰ (ج) ۶۰۰۰ (د) صفر

□ ۱۰- شرکت (ج) در اول بهمن ماه ۱۳×۸، کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ روپیه بطور نسیه از پاکستان خریداری کرد. سررسید پرداخت ۳۰ فروردین ماه ۱۳×۹ می باشد. در اول بهمن ۱۳×۸ قراردادی برای خرید ۱۰۰۰۰۰۰ روپیه ۹۰ روزه با فروشنده ارز منعقد نمود. نرخ ارز به قرار زیر می باشد:

تاریخ	نرخ ارز نقدی	نرخ ارز سلف
اول بهمن ۱۳×۸	ریال ۰/۱۲۰	۰/۱۲۶ (۹۰ روزه)
۲۹ اسفند ۱۳×۸	۰/۱۲۴	۰/۱۲۹ (۳۰ روزه)
۳۰ فروردین ۱۳×۹	۰/۱۲۷	—

مطلوبست:

بهترین پاسخ را برای هر یک از سؤالات زیر انتخاب نمایید.

● ثبت قرارداد پیمان ارزی سلف در اول بهمن ماه ۱۳×۸ کدام است:

- ۱- حسابهای دریافتی ارزی از فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ روپیه.
- ۲- حسابهای دریافتی ارزی از فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.
- ۳- صرف ناشی از پیمان ارزی سلف، بستانکار به مبلغ ۶۰۰ ریال.
- ۴- حسابهای پرداختی (ریال) به فروشنده ارز، بستانکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.

● ثبت در ۲۹ اسفند ۱۳×۸ کدام است:

- ۱- هزینه مالی، بدهکار به مبلغ ۳۰۰ ریال.
- ۲- حسابهای پرداختنی ارزی به فروشنده ارز، بستانکار به مبلغ ۴۰۰ ریال.
- ۳- حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۴۰۰ ریال.
- ۴- حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.

● ثبت در ۳۰ فروردین ۱۳×۸ کدام است:

- ۱- حسابهای پرداختنی (ریال) به فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال.
- ۲- وجوه نقد بستانکار، به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.
- ۳- صرف ناشی از پیمان ارزی سلف، بستانکار به مبلغ ۶۰۰ ریال.
- ۴- حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز، بستانکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.

● ثبت در ۳۰ فروردین ۱۳×۹ کدام است:

- ۱- هزینه مالی بدهکار به مبلغ ۴۰۰ ریال.
- ۲- حسابهای پرداختنی (ریال) به فروشنده ارز ۱۲۶۰۰ ریال.
- ۳- واحدهای پولی ارزی (روپیه)، بستانکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.
- ۴- حسابهای پرداختنی ارزی به فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۲۷۰۰ ریال.

● ثبت در ۳۰ فروردین ماه ۱۳×۹ کدام است:

- ۱- واحدهای پولی ارزی (روپیه)، بدهکار به مبلغ ۱۲۷۰۰ ریال.
- ۲- حسابهای پرداختنی (ریال) به فروشنده ارز، بدهکار به مبلغ ۱۲۷۰۰ ریال.
- ۳- سود مبادله ارزی، بستانکار به مبلغ ۱۰۰ ریال.
- ۴- حسابهای دریافتنی ارزی از فروشنده ارز، بستانکار به مبلغ ۱۲۶۰۰ ریال.

۱۰۰۰۰۰ دلار نیوزلندی از شرکت M در نیوزلند خریداری کرد. سررسید پرداخت بدهی ۲۹ آگوست ۱۹×۱ می باشد. شرکت K در تاریخ ۳۱ ماه مه برای جلوگیری از کاهش احتمالی نرخ ارز قراردادی جهت فروش دلار نیوزلند با فروشنده ارز تنظیم می نماید. (پایان سال مالی ۳۰ ژوئن).

تاریخ	نرخ نقدی	نرخ سلف ۹۰ روزه
۳۱ ماه مه	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۲ دلار آمریکا	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۲۲ دلار آمریکا
پایان سال مالی (۳۰ ماه جولای)	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۲۵ دلار آمریکا	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۲۷ دلار آمریکا
۲۸ ماه آگوست	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۲۳ دلار آمریکا	۱ دلار نیوزلندی = ۱/۰۳۵ دلار آمریکا

مطلوبست:

ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت K:

□ ۳- مبادلات زیر طی سال ۱۳×۶ بین شرکت صادرات ایران و شرکت راجا در هند بشرح زیر رویداده است: واحد پول حسابداری شرکت صادرات ایران «ریال» و راجا «روپیه» می باشد:

- ۱/۴ - خرید کالا به بهای تمام شده ۱۰۰۰۰ روپیه. (نرخ ارز معادل ۱۳۲/ریال)
- ۲/۱۰ - خرید کالا به بهای تمام شده ۶۰۰۰ روپیه. (نرخ ارز معادل ۱۳۸/ریال).
- ۳/۱ - پرداخت بدهی مربوط به خرید کالا ۱/۴ (۱ روپیه معادل ۱۴/ریال).
- ۳/۳۰ - پرداخت بدهی مربوط به خرید کالا ۲/۱۰ (۱ روپیه معادل ۱۳۴/ریال).

مطلوبست:

ثبت مبادلات فوق در دفاتر شرکت صادرات ایران و راجا.

□ ۴- شرکت واردات و صادرات در فرانسه مبادلات خود را با پوند در لندن بشرح زیر طی سال ۱۹×۱ انجام داده است:

- ۱۱ سپتامبر ۱۹×۱: خرید کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ پوند، نسبه به سررسید ۱۰ ژانویه ۱۹×۲ از فروشنده A
- ۲۱ سپتامبر ۱۹×۱: فروش کالا به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ پوند، نسبه به سررسید ۲۰

ژانویه ۱۹×۲ به مشتری B

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت واردات و صادرات بر مبنای مارک.
 نرخ ارز در تاریخهای مختلف:

یک پوند برابر ۱/۵۰ مارک	● ۱۱ سپتامبر ۱۹×۱
یک پوند برابر ۱/۵۲ مارک	● ۲۱ سپتامبر ۱۹×۱
یک پوند برابر ۱/۵۵ مارک	● ۳۱ سپتامبر ۱۹×۱
یک پوند برابر ۱/۵۷ مارک	● ۱۰ ژانویه ۱۹×۲
یک پوند برابر ۱/۶۰ مارک	● ۱۱ ژانویه ۱۹×۲

□ ۵- شرکت سونی در ژاپن شعبه‌ای در تهران در سال ۱۹×۱ افتتاح و مبادلات زیر طی

سال بین اداره مرکزی و شعبه آن بشرح زیر انجام گردیده است. (واحد پول شرکت سونی ین ژاپن و شعبه آن در تهران ریال ایران میباشد).

۱- ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده ۳۶۴۰۰۰ ین (هرین معادل ۱۳۰۰ ریال).

۲- خرید کالا بطور نسیه توسط شعبه به مبلغ ۹۸۲۰۰۰ ریال

۳- فروش نقدی شعبه ۲۲۶۴۸۰۰۰ ریال.

۴- پرداخت بدهی‌های شعبه به مبلغ ۹۰۰۰۰۰ ریال.

۵- پرداخت هزینه‌های عملیاتی شعبه ۸۰۰۰۰۰ ریال.

۶- ارسال حواله ارزی معادل ۳۰۰۰ ین به اداره مرکزی (هرین ۱۳۵۰ ریال).

۷- ارسال مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال به اداره مرکزی (هرین ۱۴۰۰ ریال)

۸- فروش نسیه شعبه ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال.

۹- وصول مطالبات شعبه ۸۰۰۰۰۰۰ ریال.

۱۰- موجودی کالا آخر دوره شعبه ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال.

۱۱- اطلاعات اضافی: نرخ ارز در تاریخهای مختلف:

● اول ژانویه سال ۱۹×۱	هرین برابر ۱۳۰۰ ریال
● پایان دسامبر سال ۱۹×۱	هرین برابر ۱۴۰۰ ریال
● میانگین نرخ ارز سال ۱۹×۱	هرین برابر ۱۳۵۰ ریال

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه.
 - ۲- بستن حسابهای شعبه .
 - ۳- تهیه صورت سود و زیان شعبه به ریال برای سال مالی منتهی به ۱۹×۱/۱۲/۳۱.
 - ۴- تهیه صورت سود و زیان شعبه به یین برای سال مالی منتهی به ۱۹×۱/۱۲/۳۱.
- ۶- شرکت سهامی خرداد شعبه‌ای افتتاح و مبادلات زیر طی سال ۱۳×۵ بین اداره مرکزی و شعبه آن در دویی پشرح زیر انجام گرفته است. حسابها در دفاتر شعبه با واحد پول درهم دویی و اداره مرکزی با ریال ایران ثبت و نگهداری می‌شود. نرخ ارز در انجام روز مبادله در داخل پراتنز نشان داده شده است (روش ثبت کنترل دائم).
- ۱- ارسال حواله ارزی به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ درهم به شعبه توسط اداره مرکزی (یک درهم برابر ۴۰۰ ریال).
 - ۲- خرید اثاثه به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ درهم بطور نسیه توسط شعبه (حساب اموال و ماشین آلات در دفاتر اداره مرکزی نگهداری می‌شود) (یک درهم برابر ۴۱۰ ریال).
 - ۳- ارسال کالا از اداره مرکزی به شعبه به بهای تمام شده ۱۵۷۵۰۰۰۰۰ ریال (یک درهم برابر ۴۲۰ ریال).
 - ۴- فروش: نقدی ۳۰۰۰۰۰۰ درهم، نسیه ۲۰۰۰۰۰۰ درهم، (قیمت تمام شده کالای فروخته شده ۳۰۰۰۰۰۰ درهم)
 - ۵- دریافت مطالبات شعبه ۱۸۰۰۰۰۰ درهم.
 - ۶- ارسال حواله ارزی از شعبه به اداره مرکزی به مبلغ ۳۲۵۰۰۰۰ درهم (یک درهم برابر ۴۳۰ ریال).
 - ۷- پرداخت هزینه‌های عملیاتی شعبه معادل ۹۰۰۰۰۰ درهم.
 - ۸- اداره مرکزی هزینه استهلاک اثاثه را معادل ۱۶۴۰۰۰۰۰ ریال شناسائی و به شعبه اعلام نمود.
 - ۹- اداره مرکزی مبلغ ۱۱۱۸۰۰۰۰۰ ریال هزینه‌های عملیاتی شعبه را پرداخت نمود. (یک درهم برابر ۴۳۰ ریال).

۱۰- سایر اطلاعات: نرخ ارز هر درهم دویی در برابر ریال ایران:

• اول فروردین ماه ۱۳×۵ ۴۰۰ ریال

• ۲۹ اسفنده ماه ۱۳×۵ ۴۵۰ ریال

• میانگین سال ۴۲۵ ریال

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر اداره مرکزی و شعبه دویی

۲- بستن حسابهای شعبه

۳- تهیه صورت سود و زیان شعبه در سال مالی منتهی به ۱۳×۵

۷□- شرکت آذر در تهران شعبه‌ای در استکهلم افتتاح و مبادلات زیر طی آبان ماه ۱۳×۲

بین اداره مرکزی و شعبه آن در سوئد بشرح زیر انجام گرفته است. واحد پول حسابداری شرکت آذر ریال و شعبه استکهلم کرون سوئد میباشد:

۱- ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده ۳۶۴۰۰۰۰۰ ریال (نرخ ارز یک کرون برابر ۲۸۰ ریال).

۲- خرید کالا بطور نسیه توسط شعبه به مبلغ ۹۸۲۰۰ کرون

۳- ارسال وجه نقد به شعبه به مبلغ ۱۶۴۰۰۰۰۰ ریال توسط اداره مرکزی (نرخ ارز یک کرون برابر ۳۲۰ ریال).

۴- فروش کالا بطور نقد ۸۰۰۰۰ کرون.

۵- پرداخت بدهی شعبه به مبلغ ۴۵۰۰۰ کرون.

۶- پرداخت هزینه‌های عملیاتی آبان ماه شعبه ۸۰۰۰۰ کرون

۷- اداره مرکزی مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال هزینه‌های عملیاتی شعبه را پرداخت و طی یادداشتی به شعبه اعلام نمود (نرخ ارز یک کرون برابر ۳۰۰ ریال).

۸- ارسال حواله ارزی معادل ۹۰۰۰ کرون به اداره مرکزی (کرون برابر ۳۱۰ ریال).

۹- موجودی کالا آخر آبان ماه شعبه ۷۰۰۰۰ کرون.

اطلاعات اضافی: نرخ تبدیل ارز هر کرون سوئد در برابر ریال ایران:

• اول آبان ماه ۱۳×۲ ۲۸۰ ریال

• آخر آبان ماه ۱۳×۲ ۳۴۰ ریال

• میانگین نرخ ارز آبان ماه ۱۳×۲ ۳۱۰ ریال

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر روزنامه شعبه و مرکز

۲- بستن حسابهای شعبه

۳- تهیه صورت سود و زیان شعبه

□ ۸- شرکت سهامی فرش ایران در اول سال ۱۳×۵ شعبه‌ای در آنکارا (ترکیه) افتتاح نمود، کلیه خریدها توسط اداره مرکزی در تهران انجام میگردد، شعبه کلیه وجوه دریافتی خود را به مرکز حواله مینماید. هزینه‌های شعبه از محل تنخواه گردانی که اداره مرکزی در اختیار شعبه قرار داده پرداخت و سند هزینه را به اداره مرکزی ارسال و تنخواه گردان تجدید می‌شود. تراز آزمایشی شعبه در پایان اسفندماه ۱۳×۵ شامل ارقام زیر است:

تراز آزمایشی	
واحد پول لیر	۱۳×۵/۱۲/۲۹
	۱۰۰
	۱۹۰۰
۶۶۰۰	
	۵۸۰۰
	۷۶۰
۱۹۶۰	
<u>۸۵۶۰</u>	<u>۸۵۶۰</u>

نرخ ارز در ۱۳×۵/۱۲/۲۹ هر لیر معادل ۰/۷۳ ریال، میانگین نرخ ارز ۰/۷۰، موجودی کالا آخر دوره شعبه ۲۴۰۰ لیر ارزیابی شده است.

ترازنامه آزمایشی اداره مرکزی در پایان سال ۱۳×۵ شامل ارقام زیر است. (واحد پول - ریال).

	۲۵۰۰	وجوه نقد
	۳۸۰۰	حسابهای دریافتی
	۲۵۰۰	موجودی کالا
	۳۵۰۰	دارائی اموال و ماشین آلات
	۱۵۰۰	اموال و ماشین آلات شعبه
۱۰۰۰		استهلاک انباشته
۱۸۰۰		حسابهای پرداختی
۴۰۷۰		کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده
۱۴۱۳۰		فروش
	۱۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
	۱۵۰۰	هزینه های عملیاتی
۵۰۰۰		سهم عادی
۷۰۰		سود انباشته
	۱۴۰۰	حساب شعبه
<u>۲۶۷۰۰</u>	<u>۲۶۷۰۰</u>	

مطلوبست:

- ۱- تهیه تراز آزمایشی تسعیر شده به ریال ایران
- ۲- تکمیل کاربرگ صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه.
- ۳- تهیه صورتهای مالی ترکیبی اداره مرکزی و شعبه.

□ ۹- فرض کنید شرکت الف واقع در تهران شعبه‌ای در کراچی جهت فروش کالا افتتاح نمود. ترازنامه شرکت الف قبل از افتتاح بشرح زیر است:

شرکت الف			
ترازنامه			
۱۳×۱/۱۲/۲۹			
۱۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۶۵۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی	۱۶۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۰۵۰۰۰	سود انباشته	۱۸۵۰۰۰	موجودی کالا
		۸۵۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
		(۳۰۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
۴۶۵۰۰۰		۴۶۵۰۰۰	

مبادلات اداره مرکزی و شعبه طی سال ۱۳×۲ بشرح زیر است:

- ۱- ارسال حواله ارزی به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ روپیه به شعبه (نرخ ارز ۲/۸۱ ریال).
- ۲- ارسال حواله به مبلغ ۱۴۰۰۰ ریال به شعبه (نرخ ارز ۲/۸۰ ریال).
- ۳- ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده ۷۰۰۰۰ ریال (نرخ ارز ۲/۸۰ ریال).
- ۴- خرید اثاثه توسط شعبه به مبلغ ۳۵۰۰ روپیه (نرخ ارز در روز خرید ۲/۸۰ ریال).
- ۵- خرید کالا بطور نسیه: اداره مرکزی، ۲۰۰۰۰۰ ریال، شعبه ۱۲۰۰۰ روپیه.
- ۶- فروش نسیه: اداره مرکزی، ۳۶۰۰۰۰ ریال شعبه، ۳۰۰۰۰ روپیه.
- ۷- وصول مطالبات: اداره مرکزی، ۳۴۵۰۰۰ ریال، شعبه ۲۵۰۰۰ روپیه.
- ۸- پرداخت بدهی: اداره مرکزی، ۲۴۵۰۰۰ ریال، شعبه ۹۵۰۰ روپیه.
- ۹- پرداخت هزینه‌های عملیاتی: اداره مرکزی، ۷۵۰۰۰ ریال، شعبه ۹۰۰۰ روپیه.
- ۱۰- ارسال حواله ارزی از شعبه به مرکز به مبلغ ۲۸۰۰۰ ریال (نرخ ارز در زمان ارسال ۲/۸۰ ریال).
- ۱۱- ارسال حواله ارزی توسط شعبه به مرکز ۱۰۰۰ روپیه (نرخ ارز در زمان ارسال ۲/۷۸ ریال).

۱۲- استهلاک سال جاری: اداره مرکزی، ۸۵۰۰ ریال، شعبه ۳۵۰ روپیه

۱۳- موجودی کالا آخر دوره:

- اداره مرکزی ۱۰۰۰۰۰ ریال
- شعبه (دریافتی از مرکز) ۱۲۰۰۰ روپیه
- شعبه (خرید از فروشندگان کالا) ۶۵۰۰ روپیه

اطلاعات اضافی:

نرخ ارز در تاریخ تنظیم ترازنامه ۲/۷۷ ریال و میانگین نرخ ارز ۲/۷۸ ریال.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شعبه و مرکز.

۲- بستن حسابها.

۳- تهیه کاربرگ اداره مرکزی و شعبه در ۲۹/۱۲/۱۳۰۲.

حسابداری فروش اقساطی و کالای امانی



• اهداف کلی

در این فصل با حسابداری فروش اقساطی و کالای امانی در تئوری و عمل و نحوه گزارشگری آن در صورتهای مالی آشنا می شوید.

• اهداف رفتاری

بعد از مطالعه این فصل باید قادر باشید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- ویژگیهای فروش اقساطی کدامند؟
- ۲- مکانیزم شناسائی درآمد در فروش اقساطی کدام است؟
- ۳- در چه زمانی از روش اقساطی برای حسابداری فروش اقساطی استفاده می شود؟
- ۴- در چه زمانی از روش باز یافت بهای تمام شده برای حسابداری فروش اقساطی استفاده می شود؟

- ۵- در چه زمانی از روش تعهدی برای حسابداری فروش اقساطی استفاده می‌شود؟
- ۶- نحوه برخورد با خریدارانی که در پرداخت اقساط قصور می‌ورزند کدام است؟
- ۷- مکانیزم شناسائی درآمد در مورد حق فرائشیز کدام است؟
- ۸- منظور از کالای امانی چیست؟
- ۹- مزایای قرارداد امانی از دیدگاه آمر و حق‌العمل کار کدام است؟
- ۱۰- تفاوت بین فروش عادی و فروش کالای امانی چیست؟
- ۱۱- کاربرد روش فروش کالای امانی برای شناسائی درآمد در دفاتر آمر توضیح دهید؟
- ۱۲- منظور از مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال چیست؟
- ۱۳- نحوه محاسبه زیان کالای امانی، در مواردی که کالای مورد نظر در اثر آتش سوزی یا خسارت غیر مترقبه از بین رفته کدام است؟

□ کلیات

مفهوم فروش اقساطی^(۱)، در بادی امر، برای املاک و مستغلات^(۲) و کالاهای بادوام گران قیمت بکار میرفت، اما امروزه، تقریباً در تمام بخشهای اقتصادی و تولیدی توسعه پیدا کرده است. بطور تقریبی محل سکونت اکثر خانواده‌ها بصورت فروش اقساطی با پرداختهائی ماهانه به اقساط حداکثر ۲۰ ساله فروخته می‌شود، لوازم منزل، اتومبیل، اثاثه و تجهیزات و ادوات کشاورزی نیز بصورت فروش اقساطی با پرداخت اقساط ماهانه (حداکثر ۳۶ ماه) انجام می‌گیرد.

فروش اقساطی برای بسیاری از واحدهای تجاری و تولیدی نقش بسیار مهمی برای توسعه عملیات تولیدی در مقیاس وسیع را داشته است. برای مثال صنایع اتومبیل سازی و وسایل خانگی را میتوان نام برد که با استفاده از روش فروش اقساطی تولیدات با حجم زیاد را برای این صنایع فراهم ساخت، در مواردی که، فروش به صورت اقساطی انجام می‌گیرد، چون وصول وجه در طی یک دوره طولانی دریافت می‌شود، غالباً خطر عدم وصول اصل و سود تضمین شده و هزینه وصول مطالبات افزایش یافته، اما این زیانها با

۱. Installment Sales.

۲. Real Estate.

توجه به حجم زیاد فروش جبران پذیر می باشد.

مشکلاتی که برای جامعه حسابداران در مورد فروش اقساطی وجود دارد اینست که: آیا سود ناخالص حاصل از فروش اقساطی، باید به عنوان سود تحقق یافته در دوره مالی که فروش در آن صورت گرفته، شناسایی و ثبت شود، یا اینکه به تدریج در طول دوره وصول اقساط شناسایی شود. و همچنین در مورد هزینه‌های فروش دوره مالی که فروش در آن دوره تحقق یافته، و نیز با هزینه‌های وصول اقساط چگونه برخورد شود که با اصل تطابق هزینه و درآمد مغایرت نداشته باشد.

■ ویژگیهای فروش اقساطی

فروش اقساطی، قرار دادی است که براساس آن اموال منقول یا غیرمنقول بصورت قسطی بفروش رسیده، و بهای فروش آن در طی مدت زمانی طولانی ماهانه یا سالانه از خریدار وصول میگردد. معمولاً، فروشنده برای وصول مطالبات (مبلغ فروش اقساطی) باید زمان قابل ملاحظه‌ای طبق قرار داد برحسب نوع اموال منقول یا غیرمنقول فروخته شده، در انتظار دریافت وجوه اقساط باقی بماند. دریافت سود تضمین شده و هزینه‌های وصول مطالبات، امری عادی در فروش اقساطی تلقی شده که مهمترین ضوابط و شرایط آن بشرح زیر است:

- ۱- دوره وصول مطالبات: وصول اقساط برای خرده فروشی اسباب و اثاثه و لوازم خانگی معمولاً بین ۶ تا ۳۶ ماه و برای اموال غیرمنقول (زمین، ساختمان و...) معمولاً بین ۱۰ تا ۲۰ سال می باشد.
- ۲- پیش دریافت نقدی^(۱): بعضی از فروشندگان کالای اقساطی، معمولاً بین ۲۰ تا ۴۰ درصد بهای فروش را نقداً بعنوان پیش دریافت از خریدار در موقع تحویل کالا وصول می نمایند.
- ۳- تملیک مجدد کالا^(۲): خطر عدم وصول اصل و سود تضمین شده، زمانی که فروش کالا بصورت اقساطی صورت می گیرد، بطور فزاینده‌ای افزایش می یابد. میزان اعتبار و توانایی خریداران در بازپرداخت اقساط، ممکن است در خلال دوره‌ای که در قرار داد

۱. Cash Down Payment.

۲. Repossess.

فروش اقساطی پیش‌بینی شده، به میزان قابل توجهی تغییر کند، در نتیجه، خطر عدم وصول مطالبات، بیش از فروش اعتباری (نسیه) کوتاه مدت به مقدار زیادی افزایش می‌یابد، در فروش اقساطی معمولاً مالکیت کالا تا پرداخت کلیه اقساط به خریدار منتقل نمی‌گردد، معمولاً در شرایط قرارداد فروش تأکید می‌گردد، که اگر خریدار یک یا چند قسط خود را پرداخت ننماید، فروشنده حق تملیک کالا را خواهد داشت، تملیک مجدد کالا بستگی به نوع اموال و چگونگی شرایط قرار داد دارد، تملیک مجدد در مورد واحدهای خدماتی در برابر عدم پرداخت توسط مشتری عملاً غیرممکن است. قاعده اساسی برای به حداقل رساندن زیانهای ناشی از عدم پرداخت اقساط در فروش اقساطی اینست که، پیش دریافتهای بایستی در حدی باشد که زیان ناشی از کاهش ارزش دارائی تملیک شده که آترا از دارائی نو، جدا می‌سازد، جبران نماید. زیرا ارزش اموال در نتیجه استفاده از آنها کاهش یافته، موقعیت و وضعیت آن را بصورت کالای دست دوم در می‌آورد.

علاوه بر این اگر دوره پرداخت اقساط بیش از عمر مفید کالا باشد، خریدار ممکن است، تمایل به پرداخت اقساط خود بعد از پایان عمر مفید از دست بدهد. اگر ارزش متعارف (جاری) کالا یا اموال کمتر از مانده بدهی خریدار گردد، در اینصورت انگیزه مشتری برای ادامه پرداخت اقساط کاهش می‌یابد. و یا ممکن است کالا فصلی بوده، و هیچ امکانی برای تملیک مجدد آن برای فروشنده ایجاد نگردد.

تملیک مجدد کالا ممکن است، هزینه‌های زیادی دربر داشته باشد، فروشنده معمولاً کالای تملیک شده را پس از تعمیر و بازسازی مجدداً آن را بفروش می‌رساند، که این امر ممکنست زیانهایی، در برداشته باشد.

مشکلات دیگری که در فروش اقساطی مطرح می‌شود، اینست: در صورتیکه وصول اقساط به دوره طولانی منجر شود، هزینه وصول مطالبات افزایش یافته، و مبالغ قابل ملاحظه‌ای از سرمایه در گردش در فروش اقساطی در مقایسه با فروش اعتباری کوتاه مدت را کد می‌ماند. بنابراین، استدلال منطقی این است که فروشنده محتاط‌تر عمل نماید. در مقابل این مشکلات بعضی از خرده فروشان، وصول اقساط خود را به شرکتهای مالی که در این کار خبره می‌باشند، واگذار می‌نمایند.

در فروش اعتباری کوتاه مدت (نسیه) معمولاً بلافاصله بعد از تحقق فروش با توجه به

تعهدات خریدار سند مالکیت به مشتری منتقل می‌گردد. در مقابل، در معاملات اقساطی نظر به طولانی بودن دوره وصول مطالبات، چون خطر عدم وصول اقساط افزایش می‌یابد، و ممکنست تعهدات خریدار برای حصول اطمینان از تسویه نهایی کافی نباشد، در اینصورت فروشنده می‌تواند در ارتباط با سند مالکیت (اموال غیرمنتقول) تمهیداتی را اعمال نماید، که اهم آن عبارتند از:

۱- نگهداری سند مالکیت توسط فروشنده با استفاده از روش قرارداد فروش شرطی^(۱)، که به موجب آن فروشنده سند مالکیت را تا پرداخت آخرین قسط نزد خود نگهداری می‌نماید.

۲- نگهداری سند مالکیت در پیمان «معاملات اجاره خرید»^(۲) یا «اجاره به شرط تملیک»^(۳) که بموجب آن فروشنده سند مالکیت را تا تکمیل اقساط یا اجاره نهائی نزد خود نگهداری نموده، و در صورت تاخیر در پرداخت هریک از اقساط بیش از مدت معین، مالک حق دارد قرار داد را فسخ و کالا را تملیک نماید.^(۴)

۳- امانت گذاشتن سند مالکیت نزد شخص ثالث (امین)^(۵) تا تکمیل پرداخت نهائی توسط خریدار، که پس از تسویه حساب نهائی، سند مالکیت در اختیار خریدار قرار می‌گیرد.^(۶)

۴- از انواع دیگر پیمان حمایتی، اینستکه، سند مالکیت در رهن^(۷) مالک (فروشنده) تا پرداخت آخرین قسط باقی میماند، و در صورت عدم وصول اقساط کالا تملیک می‌شود.

علیرغم همه این پیش‌بینی‌ها، احتمال زیان فروش اقساطی بیش از فروش اعتباری کوتاه مدت (نسیه) است. بنابراین برای جبران زیان، فروشنده، درصدی از فروش

۱. Conditional Sale Contract.

۲. Hire Purchase Contract.

۳. Lease Of the Property.

۴. برای اطلاع از قراردادهای اجاره به شرط تملیک به کتاب مباحث جاری در حسابداری تألیف حسن همتی مراجعه شود.

۵. Trustee.

۶. Custodial Arrangement.

۷. Mortgage or Lein Arrangement .

اقساطی را بعنوان ذخیره مطالبات مشکوک برآورد و در حسابها ثبت می‌نماید، که این نسبت بیش از فروش اعتباری کوتاه مدت خواهد بود.

■ مکانیزم شناسائی سود ناخالص در فروش اقساطی

طبق اصل تحقق درآمد، درآمد غالباً زمانی شناسائی می‌شود که فرآیند کسب سود تکمیل شده^(۱) (یعنی کلیه مخارج ضروری برای فروش کالا انجام شده، یا به نحوی معقول قابل برآورد باشد) و مبادله (داد و ستد) اتفاق افتاده باشد^(۲). به عبارت دیگر می‌توان گفت که: درآمد زمانی شناسائی می‌شود که شواهد کافی مبنی بر وقوع یک جریان ورودی منافع اقتصادی وجود داشته باشد. و این منافع را بتوان به گونه‌ای قابل اطمینان به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد.

در مورد فروش اعتباری کوتاه مدت (نسیه) معمولاً بعد از تعهد خریدار مبنی بر پرداخت وجه در آتی و در صورت تحقق کلیه شرایط زیر می‌توان درآمد را شناسائی نمود:

- ۱- انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت کالا از فروشنده به خریدار.
- ۲- قابل اندازه‌گیری بودن مبلغ درآمد به گونه‌ای اتکاپذیر.
- ۳- وجود شواهد کافی مبنی بر وقوع منافع اقتصادی به درون واحد تجاری.
- ۴- قابل اندازه‌گیری بودن هزینه‌های لازم در ارتباط با کالای فروخته شده به نحوی معقول و قابل اطمینان.

طبق بیانیه شماره ۴۸ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) وقتی که فروشنده حق برگشت کالا را برای خریدار تضمین نموده باشد، زمانی مقطع فروش می‌تواند مبنای شناسائی درآمد تلقی گردد که همه شرایط زیر تأمین شده باشد.

- ۱- در مقطع فروش، قیمت فروش کالا اساساً ثابت یا قابل تعیین باشد.
- ۲- خریدار وجه معامله را پرداخت یا تعهد کرده باشد (این تعهد مبتنی بر احتمال برگشت کالا توسط خریدار نباشد)

۳- تعهد خریدار به فروشنده در صورت وقوع سرقت یا آسیب دیدگی فیزیکی محصولات

۱. Earnings process is completed.

۲. An exchange has taken place.

تغییر نکند.

۴- خریداری که محصولات را جهت بازفروش دریافت کرده است باید دارای موقعیت مالی مناسب، بیش از آنچه که فروشنده برای آن فراهم کرده است، باشد.

۵- تعهدات فروشنده برای عملکرد آتی که تاثیر مستقیم بر بازفروش محصول دارد، قابل ملاحظه نباشد.

۶- مبلغ برگشت از فروش (محصول) را بتوان بطور معقول برآورد کرد.

اگر این شرایط تامین نشود، شناسائی درآمد به تعویق می افتد. در فروش اعتباری (نسیه کوتاه مدت) و اقساطی برای هرگونه هزینه جاری و آتی یا زیانی که ممکن است از برگشت فروش کالا ناشی شود، و همچنین هزینه های معوق قابل انتظار در دوره های آتی مانند هزینه های ضمانت^(۱) تولید (گارانتی) و یا زیان ناشی از غیرقابل وصول بودن اقساط، ذخیره ای کافی در زمان فروش کالا در نظر گرفته می شود.

همانطوری که قبلاً بیان گردید، فرآیند شناسائی و اندازه گیری سود خالص در مورد فروش کالا، در زمان تحویل، همزمان با انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت به مشتری صورت می گیرد، گرچه مقطع فروش کالا بعنوان بهترین شاهد و مدرک برای شناسایی درآمد مورد پذیرش حسابداران قرار گرفته، اما در فروش اقساطی بدلائل گوناگون، ممکنست شرایط خریدار در بازپرداخت اقساط تغییر حاصل شود که، در اینگونه موارد، درآمد را در مقطعی بعد از زمان فروش کالا و با توجه به دستیابی به شواهد و مدارک عینی که حاکی از تائید وصول اقساط باشد شناسایی می گردد. در مورد فروش اقساطی، زمانی که عوض مبادله بشکل اقساطی قابل بازیافت می باشد، و نیز اطمینان معقولی در مورد دریافت اقساط وجود دارد، می توان مقطع فروش، معادل بهای تمام شده کالای فروش رفته بعنوان درآمد شناسایی نمود. و در صورتی که نسبت به دریافت وجوه اقساط نهایی در تاریخ فروش ابهام جدی وجود داشته، و فروشنده مطمئن نباشد که بهای تمام شده کالا یا اموال غیرمنقول فروخته شده بازیافت خواهد شد یا خیر، در چنین حالاتی، ضرورتاً در هنگام وصول اقساط درآمد شناسائی می شود.

از دیدگاه مالیاتی، اشخاص حقیقی یا حقوقی می توانند در هنگام وصول اقساط

درآمد را شناسائی نموده، زیرا برای مؤدیان مالیاتی هنگام وصول اقساط، پرداخت مالیات امکان پذیرتر می باشد.

با توجه به دیدگاههای مختلف، آشکارا نشان می دهد که فروش اقساطی کالا و شناسائی درآمد ضرورتاً همزمان انجام نمی گیرد و فروشنده می تواند تحت شرایطی خاص و با توجه به وضعیت مالی مشتریان، درآمد را در مقاطع مختلف که در زیر مورد بحث قرار می گیرد شناسائی و ثبت نماید.

■ روشهای حسابداری فروش اقساطی

حسابداران برای محاسبه سود ناخالص حاصل از فروش اقساطی و گزارش تاثیرات آن در صورتهای مالی معمولاً از سه روش زیر استفاده می نمایند:

۱- روش اقساطی^(۱)

۲- روش باز یافت بهای تمام شده^(۲)

۳- روش تعهدی^(۳)

۱- روش اقساطی: حسابداری روش اقساطی بیشتر مورد تأیید جامعه حسابداران قرار گرفته، زیرا در شرایط متنوعی کاربرد دارد. در این روش، درآمد با وصول اقساط تحقق می یابد. بند ۵۶، شماره ۶۶، هیأت تدوین استانداردهای (FASB) حسابداری چنین بیان می دارد که: وجوه دریافتی از مشتری بابت اقساط به دو قسمت تقسیم می شود، که: ۱- بخشی از آن به منظور باز یافت بهای تمام شده و، ۲- بخشی دیگر (بقیه) به عنوان سود ناخالص تحقق یافته تلقی میشود. بطور مثال فرض کنید بهای فروش اموال غیر معقول^{منقول} به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، بهای تمام شده آن به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال است. نسبت سود ناخالص به درآمد فروش ۲۵٪ و نسبت بهای تمام شده به درآمد فروش مساوی ۷۵٪ درصد می باشد. بنابراین، در زمان وصول اقساط از مشتری، ۷۵٪ آن جهت باز یافت بهای تمام شده و ۲۵٪ آن به عنوان سود ناخالص شناسائی، در دفاتر ثبت می شود.

فرض کنید که شرکت سامان، در اول سال مالی ۱۳×۱ قطعه زمینی را بمبلغ ۱۰۰۰۰۰۰

۱. Installment Method.

۲. Cost Recovery Method.

۳. Accrual Method.

ریال فروخت. بهای تمام شده فروش زمین برای فروشنده ۶۰۰۰۰ ریال، طبق شرایط مندرج در قرارداد، خریدار مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بعنوان پیش پرداخت و ۱۰ عدد سفته به مبلغ اسمی ۷۵۰۰ ریال به اقساط سالانه به مدت ۱۰ سال بعلاوه سود تضمین شده با نرخ ۱۰٪ در سال برای مانده اصل مبلغ اقساط پرداخت نشده تسلیم فروشنده کرد. در عمل، سود تضمین شده نسبت به مانده اقساط دریافت نشده از مشتری اخذ می شود و سود تضمین شده بصورت نزولی نسبت به مانده اقساط دریافت نشده محاسبه می گردد:

با توجه به مثال فوق، ثبت روزنامه فروش زمین به روش اقساطی برای سال مالی ۱۳×۱ و ۱۳×۲ و ۱۳×۳ بشرح زیر منعکس می شود:

۱۳×۱/۱/۱:

۲۵۰۰۰	وجوه نقد
۷۵۰۰۰	اسناد دریافتنی اقساطی
۶۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی

ثبت فروش اقساطی زمین و دریافت ده فقره سفته به مبلغ اسمی ۷۵۰۰ ریال قابل وصول در اول هر سال بعلاوه سود تضمین شده، سالانه با نرخ ۱۰٪ برای مانده اسناد وصول نشده.

از آنجا که، مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بابت فروش اقساطی زمین در سال ۱۳×۱ از خریدار وصول گردیده، این مبلغ به دو قسمت ۶۰٪ $(\frac{60000}{100000} \times 100)$ جهت بازیافت بهای تمام شده و ۴۰٪ $(\frac{40000}{100000} \times 100)$ به عنوان سود ناخالص شناسایی و ثبت می گردد:

۱۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی
۱۰۰۰۰	سود تحقق یافته فروش ^(۱) اقساطی

ثبت شناسایی سود تحقق یافته به نسبت ۴۰٪ وصولی اقساط

$25000 \times 40\% = 10000$

سال دوم: وصول قسط اول در تاریخ ۲/۱/۱× به قرار زیر می باشد:

۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۷۵۰۰	اسناد دریافتنی اقساطی
۷۵۰۰	سود تضمین شده (درآمد بهره)
ثبت وصول قسط سال اول، شامل مبلغ اسمی سفته (۷۵۰۰ ریال) بعلاوه سود تضمین شده ($۷۵۰۰۰ \times ۱\% \times ۱ = ۷۵۰۰$)	
ثبت شناسایی سود تحقق یافته بر مبنای ۴۰% وصول اقساط در پایان دوره مالی ۱۳×۲ به قرار زیر می باشد، ($۷۵۰۰۰ \times ۴۰\% = ۳۰۰۰$):	
۳۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی
۳۰۰۰	سود تحقق یافته فروش اقساطی
سال سوم: وصول قسط دوم در تاریخ $۱۳ \times ۳ / ۱ / ۱$ به قرار زیر می باشد:	
۱۴۲۵۰	وجوه نقد
۶۷۵۰	سود تضمین شده (درآمد بهره)
۷۵۰۰	اسناد دریافتنی اقساطی
ثبت دریافت قسط دوم شامل مبلغ اسمی سفته بعلاوه سود تضمین شده برای مانده بدهی پرداخت نشده ($۶۷۵۰ = (۷۵۰۰۰ - ۷۵۰۰) \times ۱\% \times ۱$)	
ثبت شناسایی سود تحقق یافته بر مبنای ۴۰% درصد وصول اقساط در پایان دوره مالی ۱۳×۳ به قرار زیر می باشد، ($۷۵۰۰۰ \times ۴۰\% = ۳۰۰۰$):	
۳۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی
۳۰۰۰	سود تحقق یافته فروش اقساطی
ثبت رویه دیگر روش اقساطی: فرض کنید که فروشنده، اثاثه را که بهای تمام شده آن ۷۰ ریال می باشد به مبلغ ۱۰۰ ریال، به مشتری فروخت و نسبت سود ناخالص فروش اثاثه ۳۰% و نسبت بهای تمام شده به درآمد فروش ۷۰% می باشد. در زمان وصول اقساط ۷۰% آن جهت بازیافت بهای تمام شده و ۳۰% آن بعنوان سود ناخالص شناسایی می شود. ثبت فروش اثاثه در دفاتر فروشنده به قرار زیر می باشد:	

۱۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
۱۰۰	فروش اقساطی
۷۰	قیمت تمام شده فروش اقساطی ^(۱)
۷۰	موجودی کالا

در پایان دوره مالی حساب فروش اقساطی و قیمت تمام شده کالای فروخته شده را به حساب سود تحقق نیافته فروش اقساطی^(۲) می‌بندیم:

۱۰۰	حساب فروش اقساطی
۷۰	قیمت تمام شده فروش اقساطی
۳۰	سود ناخالص تحقق نیافته فروش

اگر شرکت مبلغ ۴۰ ریال بابت اقساط وصول نماید، ثبت آن به شرح زیر است:

۴۰	وجوه نقد
۴۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
۱۲	سود ناخالص تحقق نیافته فروش
۱۲	سود ناخالص تحقق یافته فروش

ثبت شناسائی سود ناخالص تحقق یافته بر مبنای ۳۰٪ وصول اقساط ($۳۰\% \times ۴۰ = ۱۲$)

۲- روش باز یافت بهای تمام شده

در بعضی موارد، ممکن است فروشنده اموال غیر منقول، حق اختیار فسخ را برای خریدار تضمین نماید، و علاوه بر این، چنانچه شرایط معامله نامطمئن و با ابهام نسبتاً زیادی همراه بوده، نیز وضعیت مالی مشتری غیر قابل پیش‌بینی باشد، در اینگونه موارد، یافتن مبنایی منطقی برای برآورد میزان قابلیت وصول مطالبات اساساً غیر ممکن خواهد بود. در چنین شرایطی می‌توان از روش باز یافت بهای تمام شده در مورد حسابداری عملیات

۱. Cost of Installment Sale.

۲. Unrealized Gross Profit on Installment Sale.

مربوط به فروش اقساطی مورد استفاده قرار داد.

در روش باز یافت بهای تمام شده، تا زمانی که بهای تمام شده کالای فروخته شده، باز یافت نشود، سود شناسایی نخواهد شد، و بعد از اینکه کلیه مبالغ بهای تمام شده کالای باز یافت شد، کلیه وجوهی که به عنوان اقساط وصول می‌گردد، به عنوان سود در دفاتر شناسایی و ثبت می‌گردد.

مثال - فرض کنید، خریدار، یک سفته به مبلغ اسمی دو میلیون ریال صادر و در اختیار فروشنده برای خرید اموال غیر منقول قرار میدهد، بهای تمام شده اموال غیر منقول معادل ۱۵۰۰۰۰۰ ریال است، خریدار تعهد نمود که همه ماهه مبلغی معادل ۱۰۰۰۰۰ ریال بعنوان اقساط به فروشنده پرداخت نماید، مبلغ اقساط شامل اصل و سود تضمین شده بابت مانده مطالبات با نرخ ۱۲٪ در سال می‌باشد.

ثبت فروش اقساطی به روش باز یافت بهای تمام شده در مقطع فروش بشرح زیر می‌باشد:

۲۰۰۰۰۰۰	اسناد دریافتنی اقساطی
۱۵۰۰۰۰۰	موجودی اموال غیر منقول (۱)
۵۰۰۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی

حساب سود تحقق نیافته فروش (۲) بعنوان حساب کاهنده اسناد دریافتنی اقساطی در ترازنامه منعکس می‌شود، در نتیجه هیچگونه سود ناخالص در صورت سود و زیان در مقطع فروش شناسائی نمی‌گردد.

وصول بابت قسط اول به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، به دو قسمت، اصل آن به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال و سود تضمین شده معادل ۲۰۰۰۰۰ ریال ($2000000 \times 12\% = \frac{2400000}{12} = 200000$) می‌باشد. که ثبت آن به قرار زیر می‌باشد:

۱۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش اقساطی
۸۰۰۰۰۰	اسناد دریافتنی اقساطی

۱. Inventory of Real estate.

۲. Deferred Profit on Sale.

قبل از وصول اقساط، مانده اسناد دریافتنی (خالص) مبلغی معادل ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال (سود تحقق نیافته ۵۰۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰۰ مبلغ اسمی سفته) می باشد که بعد از وصول قسط اول، مانده اسناد دریافتنی (خالص) در ترازنامه بالغ بر ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال گزارش می گردد که نحوه محاسبه آن بشرح زیر می باشد:

	مانده اسمی مطالبات	۲۰۰۰۰۰۰		
	کسر می شود: اصل مبلغ مطالبات (قسط اول)	۸۰۰۰۰		
	مانده مطالبات بعد از وصول اصل مبلغ مطالبات	۱۹۲۰۰۰۰		
	سود تحقق نیافته فروش اقساطی	۵۰۰۰۰۰		
	سود تضمین شده شناسایی نشده	۲۰۰۰۰		
	سود تحقق نیافته فروش (تعدیل شده)	(۵۲۰۰۰۰)		
	مانده اسناد دریافتنی (خالص بعد از کسر سود تحقق نیافته)	۱۴۰۰۰۰۰		

مانده خالص اسناد دریافتنی بالغ بر ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال در ترازنامه گزارش می گردد، در نتیجه دریافت مطالبات وصول اقساط بعدی مبلغ مانده اسناد دریافتنی (خالص) در ترازنامه کاهش می یابد.

۳- روش تعهدی

بیانیه شماره ۶۶ استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در مورد فروش تأکید می نماید: که اگر فروشنده در مورد قابلیت وصول درآمد حاصل از فروش، اطمینان معقولی از دریافت وجه از خریدار را داشته باشد و همچنین فروشنده هیچ نوع تعهدات الزام آور نسبت به مشتری تضمین ننماید، در اینگونه موارد، می توان از روش تعهدی برای حسابداری خرده فروشی اموال غیرمنقول استفاده نمود.

در این روش، سود ناخالص تحقق یافته در مقطع فروش کالا شناسایی و در حسابها ثبت می شود، و با فروش اعتباری کوتاه مدت (نسیه) تفاوتی ندارد. بدین معنی که، در این روش، در موقع تحویل کالا به مشتری، حسابهای دریافتنی اقساطی، معادل بهای فروش، بدهکار و موجودی کالا معادل بهای تمام شده کالای فروخته شده اقساطی، بستانکار، تفاوت بین بهای تمام شده دارایی فروخته شده با حسابهای دریافتنی اقساطی، حساب سود خالص تحقق یافته فروش اقساطی بستانکار می گردد.

■ روش حسابداری فروش اقساطی اموال غیرمنقول

مثال ۱- فرض کنید در تاریخ ۱۳/۱/۱۳۰۱ شرکت سهامی کوشک قراردادی برای فروش ۹ قطعه زمین به اقساط ۸ سال با خریدار منعقد نمود، اطلاعات مالی در رابطه با فروش زمین بشرح زیر است:

درصد	ریال	
۱۰۰	۱۰۰۰۰۰	بهای فروش اموال غیرمنقول (۹ قطعه)
۷۰	۷۰۰۰۰	ارزش دفتری فروش اموال غیرمنقول ^(۱)
۳۰	۳۰۰۰۰	سود ناخالص فروش (۳۰٪ بهای فروش)

● جدول وصول اقساط^(۲)

۲۰۰۰۰ ریال	وصول پیش دریافت از مشتری
۱۰۰۰۰ ریال	اقساط سالانه قابل وصول در ۳۱ فروردین هر سال
٪۶	نرخ سود تضمین شده نسبت به مانده اقساط وصول نشده

ثبت مقایسه‌ای روشهای فروش اقساطی طبق استانداردهای حسابداری (FASB-66) با فرض اینکه اصل اقساط مساوی بوده و سود تضمین شده بصورت نزولی نسبت به مانده اقساط پرداخت نشده محاسبه و ثبت گردد، بشرح زیر منعکس می‌شود:

روش تعهدی	روش اقساطی	روش بازیاخت بهای تمام شده	
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	حساب دریافتنی اقساطی
۷۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	موجودی اموال غیر منقول
-	-	۳۰۰۰۰	سود تحقق یافته فروش
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
ثبت فروش ۹ قطعه زمین به روشهای: تعهدی - اقساطی - بازیاخت بهای تمام شده			

۱. Book value of the land sold or cost of the reality.

۲. Collection Schedule.

سود تحقق نیافته فروش - ۶۰۰۰
 سود تحقق یافته فروش - ۶۰۰۰
 ثبت شناسایی سود تحقق یافته در فروش اقساطی ($۶۰۰۰ = ۲۰۰۰۰ \times ۳۰\%$) در پایان دوره مالی

● بهتر است سود تضمین شده (درآمد بهره) مانده اقساط دریافت نشده را در پایان دوره مالی برآورد و در حسابها ثبت نمود که با اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد مغایرت نداشته باشد.

۱۳×۲/۱/۳۱ - دریافت قسط اول:

	۱۴۸۰۰	۱۴۸۰۰	۱۴۸۰۰	وجوه نقد
	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
* ↑ -		۴۸۰۰	۴۸۰۰	سود تضمین شده
	۴۸۰۰	-	-	سود تحقق نیافته فروش
				ثبت دریافت قسط اول و سود تضمین شده (درآمد بهره) ($۴۸۰۰ = ۸۰۰۰۰ \times ۶\%$)

: ۱۳×۲/۱۲/۲۹

سود تحقق نیافته فروش - ۳۰۰۰
 سود تحقق یافته فروش - ۳۰۰۰
 ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط ($۳۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ \times ۳۰\%$)

۱۳×۳/۱/۳۱ - دریافت قسط دوم:

	۱۴۲۰۰	۱۴۲۰۰	۱۴۲۰۰	وجوه نقد
	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
	-	۴۲۰۰	۴۲۰۰	سود تضمین شده
	۴۲۰۰	-	-	سود تحقق نیافته فروش
				ثبت وصول قسط دوم و سود تضمین شده به نسبت قیمت مانده مطالبات ($۷۰۰۰۰ \times ۶\% =$)

۱۳×۳/۱۲/۲۹:

-	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
-	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسائی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط			
<input checked="" type="checkbox"/>	$(۱۰۰۰۰۰ \times \%۳۰ = ۳۰۰۰۰)$		

۱۳×۴/۱/۳۱ - دریافت قسط سوم:

	۱۳۶۰۰	۱۳۶۰۰	۱۳۶۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی	
-	۳۶۰۰	۳۶۰۰	سود تضمین شده	
۳۶۰۰	-	-	سود تحقق نیافته فروش	
ثبت وصول قسط سوم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات $(۶۰۰۰۰ \times \%۶ = ۳۶۰۰)$				

۱۳×۴/۱۲/۲۹:

-	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
-	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسائی سود تحقق یافته فروش طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط:			
<input checked="" type="checkbox"/>	$(۱۰۰۰۰۰ \times \%۳۰ = ۳۰۰۰۰)$		

۱۳×۵/۱/۳۱ - دریافت قسط چهارم:

	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰	۱۳۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی	
۳۰۰۰	۳۰۰۰	۳۰۰۰	سود تضمین شده	
ثبت وصول قسط چهارم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات $(۵۰۰۰۰ \times \%۶ = ۳۰۰۰)$				

۱۳×۵/۱۲/۲۹:

(۱) ۲۶۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
۲۶۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسائی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط			

[($3000 = 10000 \times 30\%$) در روش اقساطی و ۲۶۰۰ ریال ($2600 = 3000 - 7400 - 13000$) در روش باز یافت بهای تمام شده]

۱۳×۶/۱/۳۱ - دریافت قسط پنجم:

	۱۲۴۰۰	۱۲۴۰۰	۱۲۴۰۰	وجوه نقد
	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی
	۲۴۰۰	۲۴۰۰	۲۴۰۰	سود تضمین شده

ثبت وصول قسط پنجم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات ($2400 = 40000 \times 6\%$)

۱۳×۶/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش

ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط
[($3000 = 10000 \times 30\%$) برای روش اقساطی و ۱۰۰۰۰ ریال برای روش باز یافت بهای تمام شده]

۱۳×۷/۱/۳۱ - دریافت قسط ششم:

	۱۱۸۰۰	۱۱۸۰۰	۱۱۸۰۰	وجوه نقد
	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی
	۱۸۰۰	۱۸۰۰	۱۸۰۰	سود تضمین شده

ثبت وصول قسط ششم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات ($1800 = 30000 \times 6\%$)

۱۳×۷/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش

ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط
[($3000 = 10000 \times 30\%$) برای روش اقساطی و ده هزار ریال برای روش باز یافت بهای تمام شده]

دریافت قسط هفتم: ۱۳×۸/۱/۳۱

۱۱۲۰۰	۱۱۲۰۰	۱۱۲۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۲۰۰	سود تضمین شده

ثبت وصول قسط هفتم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات ($۲۰۰۰۰۰ \times \%۶ = ۱۲۰۰۰$)

:۱۳×۸/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش

ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط

دریافت قسط هشتم: ۱۳×۹/۱/۳۱

۱۰۶۰۰	۱۰۶۰۰	۱۰۶۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
۶۰۰	۶۰۰	۶۰۰	سود تضمین شده

ثبت وصول قسط هشتم و سود تضمین شده به نسبت مانده مطالبات ($۱۰۰۰۰۰ \times \%۶ = ۶۰۰۰$)

:۱۳×۹/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۰۰۰۰	۳۰۰۰	-	سود تحقق یافته فروش

ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش زمین طی دوره مالی بر مبنای وصول اقساط.

جدول شماره (۱-۳) دریافت اقساط
(روش بازیافت بهای تمام شده با استفاده از مثال ۱)

تاریخ	رجوه دریافتی	سود تضمین شده	دریافتی	ماده اسناد اصل اقساط	سود تحقق نیافته	سود تحقق یافته	مانده بهای تمام شده باز
				وصول نشده			یافت نشده
		(۱) ۲۰۰۰۰		۸۰۰۰۰	(۱) ۲۰۰۰۰		(۱) ۷۰۰۰۰
۱۳×۱/۱/۳۱		-				(۳) ۳۰۰۰۰	(۱) ۵۰۰۰۰
۱۳×۲/۱/۳۱	(۲) ۱۴۸۰۰		(۲) ۴۸۰۰	۷۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۳) ۳۴۸۰۰	(۴) ۳۵۲۰۰
۱۳×۳/۱/۳۱	۱۴۲۰۰	۴۲۰۰	۶۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۹۰۰۰		(۶) ۲۱۰۰۰
۱۳×۴/۱/۳۱	۱۳۶۰۰	۳۶۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۴۲۶۰۰		(۵) ۷۴۰۰
۱۳×۵/۱/۳۱	۱۳۰۰۰	(۵) ۳۰۰۰	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	(۵) ۲۶۰۰	-
۱۳×۶/۱/۳۱	۱۲۴۰۰	۲۴۰۰	۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۱۲۶۰۰	-
۱۳×۷/۱/۳۱	۱۱۸۰۰	۱۸۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۲۶۰۰	-
۱۳×۸/۱/۳۱	۱۱۲۰۰	۱۲۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۲۶۰۰	-
۱۳×۹/۱/۳۱	۱۰۶۰۰	۶۰۰	-	۱۰۰۰۰	-	۴۲۶۰۰	-

☑ ۱) مانده بهای تمام شده بازیافت نشده (۱) = ۷۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰

☑ ۲) سود تضمین شده (۲) = ۸۰۰۰۰ × ٪۶ = ۴۸۰۰

☑ ۳) جمع سود تحقق نیافته (۳) = ۳۰۰۰۰ + ۴۸۰۰ = ۳۴۸۰۰

☑ ۴) مانده بهای تمام شده بازیافت نشده (۴) = ۵۰۰۰۰ - ۱۴۸۰۰ = ۳۵۲۰۰

☑ ۵) سود تحقق یافته (۵) = ۱۳۰۰۰ - ۷۴۰۰ - ۳۰۰۰ = ۲۶۰۰

☑ ۶) مانده بهای تمام شده بازیافت نشده (۶) = ۳۵۲۰۰ - ۱۴۲۰۰ = ۲۱۰۰۰

تجزیه و تحلیل مقایسه‌ای مبالغ شناسائی سود خالص تحقق یافته و سود ناخالص تحقق نیافته در فاصله زمانی ۱۳×۱/۱/۳۱ تا ۱۳×۹/۱/۳۱ در سه روش جدول شماره (۲-۳) تشریح شده است:

جدول شماره (۲-۳) - مقایسه روش اقساطی، تعهدی، بازیافت بهای تمام شده در پایان سال مالی با استفاده از مثال شرکت سهامی کوشک شماره (۱)

سال	وصولی	مانده وصول نشده در پایان سال	سود ناخالص تحقق یافته			سود ناخالص تحقق نیافته		
			روش تعهدی	روش اقساطی	روش بازیافت بهای تمام شده	روش تعهدی	روش اقساطی	روش بازیافت بهای تمام شده
۱۳×۱	۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۶۰۰۰	-	۰	۲۲۰۰۰	۳۰۰۰۰
۱۳×۲	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	-	۳۰۰۰	-	۰	۲۱۰۰۰	۳۲۸۰۰
۱۳×۳	۱۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	-	۰	۱۸۰۰۰	۲۹۰۰۰
۱۳×۴	۱۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	-	۰	۱۵۰۰۰	۲۲۶۰۰
۱۳×۵	۱۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	۲۶۰۰	-	۱۲۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۳×۶	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	۱۲۶۰۰	-	۹۰۰۰	۳۰۰۰۰
۱۳×۷	۱۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	۲۲۶۰۰	-	۶۰۰۰	۲۰۰۰۰
۱۳×۸	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۰	۳۰۰۰	۳۲۶۰۰	-	۳۰۰۰	۱۰۰۰۰
۱۳×۹	۱۰۰۰۰	-	۰	۳۰۰۰	۲۲۶۰۰	-	۰	-
جمع	۱۰۰۰۰۰		۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰		-		

مثال ۲: فرض کنید شرکت سهامی الف در دوم فروردین ماه ۱۳×۹ قراردادی برای فروش زمین به اقساط ۱۰ ساله با شرایط زیر با خریدار منعقد می‌نماید. اطلاعات مالی در رابطه با فروش زمین بشرح زیر است:

درصد	ریال	
۱۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۱) بهای فروش زمین
۶۰	۱۲۰۰۰۰	بهای تمام شده زمین
۴۰	۸۰۰۰۰	سود ناخالص

(۲) وصول پیش دریافت از مشتری در ۱/۲

(۳) اقساط سالانه معادل ۲۸۹۶۸ ریال قابل وصول در پایان هر سال مالی

(۴)* نرخ سود تضمین شده ۱۶٪

در صورتی که مبلغ اقساط نامشخص باشد می توان از طریق فرمول زیر مبلغ اقساط را

محاسبه نمود:

$$P.V = \frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} = \frac{1 - \frac{1}{(1+0.16)^n}}{0.16} = 4/833$$

ارزش فعلی اقساط یک ریال

مبلغ اقساط سالانه $28968 = 140000 \div 4/833$

ثبت مقایسه‌ای روشهای فروش اقساطی طبق استانداردهای حسابداری (SFAS-NO-66)، با فرض اینکه کلیه اقساط دریافتی مساوی بوده ولی مبلغ اصل و سود تضمین شده هر قسط با اصل و سود تضمین شده قسط دیگر متفاوت باشد، و با پرداخت اقساط، میزان سود تضمین شده کسر و به میزان اصل مبلغ اقساط اضافه می‌گردد:

روش باز یافت		روش اقساطی		روش تعهدی		سال ۱۳×۹/۱/۲
بهای تمام شده						وجوه نقد
۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی
۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰	زمین
۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	سود تحقق یافته فروش
-	-	-	-	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش
۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	-	-	ثبت فروش اقساطی زمین به روشهای تعهدی، اقساطی، باز یافت بهای تمام شده
: ۱۳×۹/۱۲/۲۹						
۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۶۵۶۸	۶۵۶۸	۶۵۶۸	۶۵۶۸	۶۵۶۸	۶۵۶۸	حسابهای دریافتی اقساطی
-	۲۲۴۰۰	۲۲۴۰۰	۲۲۴۰۰	۲۲۴۰۰	۲۲۴۰۰	سود تضمین شده
۲۲۴۰۰	-	-	-	-	-	سود تحقق نیافته فروش
ثبت دریافت قسط اول و شناسایی سود تضمین شده						

۶۵۶۸ = ۲۲۴۰۰ - ۲۸۹۶۸ سود تضمین شده $22400 \times 0.16 = 3584$

-	۲۶۶۲۷	-	سود تحقق نیافته فروش
-	۲۶۶۲۷	-	سود تحقق یافته فروش
			ثبت شناسایی سود ناخالص تحقق یافته فروش اقساطی در پایان سال ۹×
☑	[(۶۰۰۰۰۰ + ۶۵۶۸) × %۴۰ = ۲۶۶۲۷/۲]		

۱۳×۰/۱۲/۲۹ - دریافت قسط دوم:

	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۷۶۱۹		۷۶۱۹	۷۶۱۹	حسابهای دریافتنی اقساطی
-		۲۱۳۴۹	۲۱۳۴۹	سود تضمین شده
۲۱۳۴۹		-	-	سود تحقق نیافته فروش
				ثبت دریافت قسط دوم و شناسایی سود تضمین شده ^(۱) در پایان سال ۱۳×۰
-		۳۰۴۸	-	سود تحقق نیافته فروش
-		۳۰۴۸	-	سود تحقق یافته فروش
				ثبت شناسایی سود ناخالص تحقق یافته فروش (۷۶۱۹×%۴۰ = ۳۰۴۷/۶) در پایان سال ۱۳×۰

۱۳×۱/۱۲/۲۹ - دریافت قسط سوم:

	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۸۸۳۸		۸۸۳۸	۸۸۳۸	حسابهای دریافتنی اقساطی
۲۰۱۳۰		۲۰۱۳۰	۲۰۱۳۰	سود تضمین شده
				ثبت دریافت قسط سوم و شناسایی سود تضمین شده ^(۲) در پایان سال ۱۳×۱
۶۷۷۴		۳۵۳۵	-	سود تحقق نیافته فروش
۶۷۷۴ ^(۳)		۳۵۳۵	-	سود تحقق یافته فروش
				ثبت شناسایی سود ناخالص تحقق یافته فروش اقساطی

☑ ۸۸۳۸ - ۲۰۶۴ = ۶۷۷۴ محاسبات:

☑ ۸۸۳۸ × %۴۰ = ۳۵۳۵/۲

۱. ☑ ۲۱۳۴۹ = ۱۳۳۴۳۲ × %۱۶ سود تضمین شده ☑ ۱۳۳۴۳۲ - ۶۵۶۸ = ۱۴۰۰۰۰ مانده بازمانده نشده ☑

☑ ۲۸۹۶۸ - ۲۱۳۴۹ = ۷۶۱۹

۲. ☑ ۲۰۱۳۰ = ۱۲۵۸۱۳ × %۱۶ سود تضمین شده ☑ ۱۳۳۴۳۲ - ۷۶۱۹ = ۱۲۵۸۱۳ مانده بازمانده نشده ☑

☑ ۲۸۹۶۸ - ۲۰۱۳۹۰ = ۸۸۳۸

۳. برای اطلاع بیشتر به جدول شماره (۳-۳) مراجعه شود:

☑ (بهای تمام شده بازمانده - اصل اقساط) = سود تحقق نیافته

۱۳×۲/۱۲/۲۹ - دریافت قسط چهارم:

وجه نقد	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸
حسابهای دریافتنی اقساطی	۱۰۲۵۲	۱۰۲۵۲	۱۰۲۵۲
سود تضمین شده	۱۸۷۱۶	۱۸۷۱۶	۱۸۷۱۶
ثبت دریافت قسط چهارم و شناسایی سود تضمین شده ^(۱) در پایان سال ۲×			
سود تحقق نیافته فروش -	۱۰۲۵۲	۴۱۰۰	
سود تحقق یافته فروش -	۱۰۲۵۲	۴۱۰۰	
ثبت شناسایی سود ناخالص تحقق یافته فروش اقساطی (۱۰۲۵۲×٪۴۰=۴۱۰۰/۴) در پایان سال ۲×			

۱۳×۳/۱۲/۲۹ - دریافت قسط پنجم:

وجه نقد	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸
حسابهای دریافتنی اقساطی	۱۱۸۹۲	۱۱۸۹۲	۱۱۸۹۲
سود تضمین شده	۱۷۰۷۶	۱۷۰۷۶	۱۷۰۷۶
ثبت دریافت قسط پنجم و شناسایی سود تضمین شده ^(۲) در پایان سال ۳×			
سود تحقق نیافته فروش -	۱۱۸۹۲	۴۷۵۷	
سود تحقق یافته فروش -	۱۱۸۹۲	۴۷۵۷	
ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی (۱۱۸۹۲×٪۴۰=۴۷۵۶/۸) در پایان سال ۳×			

۱۳×۴/۱۲/۲۹ - دریافت قسط ششم:

وجه نقد	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸
حسابهای دریافتنی اقساطی	۱۳۷۹۵	۱۳۷۹۵	۱۳۷۹۵
سود تضمین شده	۱۵۱۷۳	۱۵۱۷۳	۱۵۱۷۳
ثبت دریافت قسط ششم و شناسایی سود تضمین شده ^(۳) در پایان سال ۴×			

۱. $18716 = 116975 \times 16\%$ سود تضمین شده \square $116975 - 8838 = 125813$ مانده بازایافت نشده \square

\square $28968 - 18716 = 10252$

۲. $17076/1 = 106723 \times 16\%$ سود تضمین شده \square $106723 - 10252 = 116975$ مانده بازایافت نشده = \square

\square $28968 - 17076 = 11892$

۳. $15172/96 = 94831 \times 16\%$ سود تضمین شده \square $94831 - 11892 = 106723$ مانده بازایافت نشده \square

\square $28968 - 15173 = 13795$

۱۳۷۹۵	۵۵۱۸	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۳۷۹۵	۵۵۱۸	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی (۱۳۷۹۵ × %۴۰ = ۵۵۱۸) در پایان سال			
دریافت قسط هفتم: ۱۳ × ۵ / ۱۲ / ۲۹			
۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۱۶۰۰۲	۱۶۰۰۲	۱۶۰۰۲	حسابهای دریافتی اقساطی
۱۲۹۶۶	۱۲۹۶۶	۱۲۹۶۶	سود تضمین شده
ثبت دریافت قسط هفتم و شناسایی سود تضمین شده ^(۱) در پایان سال × ۵			
۱۶۰۰۲	۶۴۰۱	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۶۰۰۲	۶۴۰۱	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی (۱۶۰۰۲ × %۴۰ = ۶۴۰۰ / ۸) در پایان سال			
دریافت قسط هشتم: ۱۳ × ۶ / ۱۲ / ۲۹			
۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۱۸۵۶۳	۱۸۵۶۳	۱۸۵۶۳	حسابهای دریافتی اقساطی
۱۰۴۰۵	۱۰۴۰۵	۱۰۴۰۵	سود تضمین شده
ثبت دریافت قسط هشتم و شناسایی سود تضمین شده ^(۲) در پایان سال × ۶			
۱۸۵۶۳	۷۴۲۵	-	سود تحقق نیافته فروش
۱۸۵۶۳	۷۴۲۵	-	سود تحقق یافته فروش
ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی (۱۸۵۶۳ × %۴۰ = ۷۴۲۵) در پایان سال			

۱. $۱۲۹۶۵ / ۷۶ = ۱۶\% \times ۸۱۰۳۶ =$ سود تضمین شده $۱۳۷۹۵ - ۹۴۸۳۱ = ۸۱۰۳۶$ مانده بازیاقت نشده

$۲۸۹۶۸ - ۱۲۹۶۶ = ۱۶۰۰۲$

۲. $۱۰۴۰۵ / ۴۴ = ۱۶\% \times ۶۵۰۳۴ =$ سود تضمین شده $۱۶۰۰۲ - ۸۱۰۳۶ = ۶۵۰۳۴$ مانده بازیاقت نشده

$۲۸۹۶۸ - ۱۰۴۰۵ = ۱۸۵۶۳$

دریافت قسط نهم: ۱۳×۷/۱۲/۲۹

۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۲۱۵۳۳	۲۱۵۳۳	۲۱۵۳۳	حسابهای دریافتی اقساطی
۷۴۳۵	۷۴۳۵	۷۴۳۵	سود تضمین شده
			ثبت دریافت قسط نهم و شناسایی سود تضمین شده ^(۱) در پایان سال ۷×
۲۱۵۳۳	۸۶۱۳	-	سود تحقق نیافته فروش
۲۱۵۳۳	۸۶۱۳	-	سود تحقق یافته فروش
			ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی ($۸۶۱۳/۲ = ۴۰\% \times ۲۱۵۳۳$) در پایان سال ۷×

دریافت قسط دهم: ۱۳×۸/۱۲/۲۹

۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	۲۸۹۶۸	وجوه نقد
۲۴۹۳۸	۲۴۹۳۸	۲۴۹۳۸	حسابهای دریافتی اقساطی
(۲)۴۰۳۰	۴۰۳۰	۴۰۳۰	سود تضمین شده
			ثبت دریافت قسط دهم و شناسایی سود تضمین شده ^(۳) در پایان سال ۸×
۲۴۹۳۸	۹۹۷۶	-	سود تحقق نیافته فروش
۲۴۹۳۸	۹۹۷۶	-	سود تحقق یافته فروش
			ثبت شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی ($۹۹۷۵/۲ = ۴۰\% \times ۲۴۹۳۸$) در پایان سال ۷×

$$۱. \quad \square \quad ۷۴۳۵/۳۶ = ۱۶\% \times ۲۶۴۷۱ = \text{سود تضمین شده} \quad \square \quad ۲۶۴۷۱ - ۱۸۵۶۳ = ۶۶۴۷۱ \quad \square \quad \text{مانده بازیاخت نشده} \quad \square$$

$$\square \quad ۲۸۹۶۸ - ۷۴۳۵ = ۲۱۵۳۳$$

$$۲. \quad \square \quad ۲۸۹۶۸ - ۲۴۹۳۸ = ۴۰۳۰ = \text{سود تضمین شده} \quad \square \quad ۲۴۹۳۸ - ۲۱۵۳۳ = ۳۴۰۵ = \text{مانده بازیاخت نشده} \quad \square$$

۳. با توجه به محاسبات مبلغ بازیاخت نشده با نرخ ۱۶٪ سود تضمین شده معادل ۳۹۹۰ ریال میباشد چون اعداد اقساط و سود تضمین شده در سالهای گذشته سراسر است شده مبلغ سود تضمین شده واقعی در سال آخر مبلغ ۴۰۳۰ ریال میباشد که در حسابها منظور شده است.

جدول شماره (۳ - ۳) دریافت اقساط - روش بازبافت بهای تمام شده - با استفاده از روش مثال ۲

تاریخ	وجه دریافتی	سود تضمین شده (درآمد بهره)	مانده اسناد دریافتی وصول نشده	اصل اقساط	سود تحقق نیافته	سود تحقق یافته	مانده بهای تمام شده باز باقی مانده
			۲۰۰۰۰		۸۰۰۰۰		۱۲۰۰۰۰
(۱)							
۱۳×۹/۱/۲۹	۶۰۰۰۰	-	۱۲۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
(۲)		(۳)			(۴)		
۱۳×۹/۱۲/۲۹	۲۸۹۶۸	۲۲۴۰۰	۱۳۳۳۳۲	۶۵۶۸	۱۰۲۴۰۰	۳۱۰۳۲	۳۱۰۳۲
۱۳×۱۰/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۲۱۳۳۹	۱۲۵۸۱۳	۷۶۱۹	۱۳۳۷۴۹	۲۰۶۴	۲۰۶۴
(۵)							
۱۳×۱۱/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۲۰۱۳۰	۱۱۶۹۷۵	۸۱۳۸	۱۱۶۹۷۵	۶۷۷۲	-
۱۳×۱۲/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۱۸۷۱۶	۱۰۶۷۲۳	۱۰۲۵۲	۱۰۶۷۲۳	۱۰۲۵۲	-
۱۳×۱۳/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۱۷۰۷۶	۹۲۸۳۱	۱۱۸۹۲	۹۲۸۳۱	۱۱۸۹۲	-
۱۳×۱۴/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۱۵۱۷۳	۸۱۰۳۶	۱۳۷۹۵	۸۱۰۳۶	۱۳۷۹۵	-
۱۳×۱۵/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۱۲۹۶۶	۶۵۰۳۲	۱۶۰۰۲	۶۵۰۳۲	۱۶۰۰۲	-
۱۳×۱۶/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۱۰۴۰۵	۴۶۳۷۱	۱۸۵۶۳	۴۶۳۷۱	۱۸۵۶۳	-
۱۳×۱۷/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۷۲۳۵	۲۲۹۳۸	۲۱۵۳۳	۲۲۹۳۸	۲۱۵۳۳	-
۱۳×۱۸/۱/۲۹	۲۸۹۶۸	۲۰۳۰	-	۲۲۹۳۸	-	۲۲۹۳۸	-
	<u>۳۲۹۶۸۰</u>	<u>۱۲۹۶۸۰</u>		<u>۲۰۰۰۰۰</u>		<u>۱۳۳۷۴۹</u>	

✓ ۱) بهای تمام شده بازبافت نشده (۱) = $۱۲۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰$

✓ ۲) بهای تمام شده بازبافت نشده (۲) = $۶۰۰۰۰ - ۲۸۹۶۸ = ۳۱۰۳۲$

✓ ۳) درآمد بهره (۳) = $۱۴۰۰۰۰ \times ۱۶\% = ۲۲۴۰۰$

✓ ۴) درآمد بهره (۴) = $۸۰۰۰۰ + ۲۲۴۰۰ = ۱۰۲۴۰۰$

✓ ۵) بهای تمام شده بازبافت نشده - اصل پرداخت (= شناسایی سود تحقق یافته (۵)) = $۸۸۳۸ - ۲۰۶۴ = ۶۷۷۲$

■ روش حسابداری فروش اقساطی کالا (۱)

در روش فروش اقساطی کالا، مهمترین وظیفه سیستم حسابداری این است که، بتواند به

اندازه کافی اطلاعات ضروری مورد نیاز مربوط به جزئیات حسابهای مربوط به فروش اقساطی و روش‌های مختلف شناسائی سود را در اختیار قرار دهد، که مهمترین آنها عبارتند از:

۱- حساب فروش اقساطی، حسابهای دریافتنی اقساطی، بهای تمام شده کالای فروخته شده اقساطی را باید جدا از سایر حسابهای فروش اعتباری و حسابهای وابسته به آن، در دفاتر گزارش گردد.

۲- حسابهای دریافتنی اقساطی هر سال باید جدا از سایر مطالبات گزارش نمود.

۳- سود ناخالص فروش اقساطی، نسبت به وصول مطالبات اقساطی در هر دوره بایستی شناسائی گردد.

۴- مبالغی که بابت مطالبات اقساطی وصول می‌گردد باید به طور جداگانه مشخص گردد که مربوط به کدام فروش اقساطی می‌باشد.

مثال: اطلاعات زیر در رابطه با بعضی از حسابهای شرکت تجاری (الف) بشرح زیر گزارش می‌گردد.

۱۳×۴	۱۳×۳	
۲۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	فروش عادی
۱۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
۱۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	موجودی کالا آخر دوره
۱۸۹۰۰۰	۱۸۵۰۰۰	خرید
۱۳۰۰۰۰	۱۱۵۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده (عادی)
۶۴۹۰۰	۶۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده (اقساطی)
۶۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	هزینه‌های فروش
۱۱۰۰	۱۰۰۰	برآورد مطالبات مشکوک (فروش عادی)

وصول اقساط:

۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی ۱۳×۳
۵۰۰۰۰	-	حسابهای دریافتنی اقساطی ۱۳×۴
۲۳۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی عادی

ثبت حسابداری مبادلات فروش کالا بر مبنای سیستم کنترل دائم در دفاتر واحد تجاری الف طی سال ۱۳×۳ و ۱۳×۴ بشرح زیر منعکس می شود:

۱- فروش عادی و اقساطی طی سال ۱۳×۳:

۲۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی عادی
۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی
۱۱۵۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده عادی
۶۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۲۰۰۰۰۰	فروش عادی
۱۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۱۷۵۰۰۰	موجودی کالا

ثبت فروش عادی و اقساطی بروش سیستم کنترل دائم

۲- خرید کالا طی سال ۱۳×۳:

۱۸۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۸۵۰۰۰	حسابهای پرداختی (وجوه نقد)
	ثبت خرید کالا به روش سیستم کنترل دائم

۳- هزینه های فروش طی سال ۱۳×۳:

۵۰۰۰۰	هزینه های فروش
۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختی (وجوه نقد)

۴- برآورد مطالبات مشکوک طی سال ۱۳×۳:

۱۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
۱۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۵- وصول اقساط طی سال ۱۳×۳:

۲۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتی عادی
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی

۶- تعیین سود ناخالص تحقق نیافته فروش اقساطی طی سال ۱۳×۳ - نرخ سود ناخالص برابر

$$\text{است با: } \frac{۱۰۰۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰}{۱۰۰۰۰۰} = ۴۰\%$$

ارزش دفتری فروش اقساطی - بهای فروش اقساطی = نرخ سود ناخالص
بهای فروش اقساطی

۱۳×۳/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۶۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۴۰۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش

۷- شناسائی سود ناخالص تحقق یافته بر مبنای وصول اقساط سال ۱۳×۳ (وصول اقساط

۳۰۰۰۰ ریال)

۱۳×۳/۱۲/۲۹

۱۲۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش
۱۲۰۰۰	سود تحقق یافته فروش
(۳۰۰۰۰×٪۴۰=۱۲۰۰۰)	ثبت شناسائی سود ناخالص تحقق یافته

۸- بستن حسابهای موقت در ۱۳×۳/۱۲/۲۹:

۱۲۰۰۰	سود ناخالص تحقق یافته فروش
۱۲۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان

۹- فروش عادی

۱۱۵۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده عادی
۱۰۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
۵۰۰۰۰	هزینه های فروش
۳۴۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان

۱۰- خلاصه حساب سود و زیان

۴۶۰۰۰	سود انباشته
۴۶۰۰۰	

ثبت حسابهای طی سال ۱۳×۴:

۱- فروش اقساطی و عادی طی سال:

۲۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی عادی
۱۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی
۱۳۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده عادی
۶۴۹۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۲۲۰۰۰۰	فروش عادی
۱۱۰۰۰۰	فروش اقساطی
۱۹۴۹۰۰	موجودی کالا

ثبت فروش عادی و اقساطی به روش سیستم کنترل دائم

۲- خرید کالا طی سال ۱۳×۴:

۱۸۹۹۰۰	موجودی کالا
۱۸۹۹۰۰	حسابهای پرداختنی (وجوه نقد)

۳- هزینه‌های فروش طی سال ۱۳×۴:

۶۵۰۰۰	هزینه فروش
۶۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی (وجوه نقد)

۴- برآورد مطالبات مشکوک الوصول طی سال ۱۳×۴:

۱۱۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
۱۱۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۵- وصول اقساط طی سال ۱۳×۴:

۳۲۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی عادی
۴۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی سال ۱۳×۳
۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی سال ۱۳×۴

۶- تعیین سود تحقق نیافته فروش اقساطی طی سال ۱۳×۴ - نرخ سود ناخالص برابر است با:

$$\frac{110000 - 64900}{110000} = 41\%$$

۱۳×۴/۱۲/۲۹:

۱۱۰۰۰۰	فروش اقساطی
۶۴۹۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۴۵۱۰۰	سود تحقق نیافته فروش

۷- شناسایی سود تحقق یافته فروش اقساطی طی سال ۱۳×۴:

سال فروش	نرخ سود ناخالص	وصول اقساط	سود تحقق یافته
۱۳×۳	٪۴۰	۴۰۰۰۰	۱۶۰۰۰ *
۱۳×۴	٪۴۱	۵۰۰۰۰	۲۰۵۰۰ **

* $40000 \times 40\% = 16000$

** $50000 \times 41\% = 20500$

۱۳×۴/۱۲/۲۹:

۱۶۰۰۰	سود تحقق نیافته فروش سال ۱۳×۳
۲۰۵۰۰	سود تحقق نیافته فروش سال ۱۳×۴
۳۶۵۰۰	سود ناخالص تحقق یافته فروش

ثبت شناسایی سود ناخالص تحقق یافته بر مبنای وصول اقساط

۸- بستن حسابهای موقت در ۱۳×۴/۱۲/۲۹:

۳۶۵۰۰	سود تحقق یافته فروش
۳۶۵۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۲۲۰۰۰۰	فروش عادی

۹- قیمت تمام شده کالای فروخته شده عادی

۱۱۰۰	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
۶۵۰۰۰	هزینه های فروش
۲۳۹۰۰	خلاصه حساب سود و زیان

۱۰- خلاصه حساب سود و زیان

۶۰۴۰۰	سود انباشته
-------	-------------

■ عدم پرداخت اصل و سود تضمین شده و تملک مجدد کالا^(۱)

معمولاً در قراردادهای فروش اقساطی تاکید می‌گردد که اگر خریداران در پرداخت اقساط (اصل و سود تضمین شده) قصور ورزند و فروشنده انتظار وصول اقساط را از دست بدهد، فروشنده طبق مفاد پیمان می‌تواند کالای فروخته شده را برای بقیه مطالباتش تملیک نموده، مجدداً آنرا به دیگران بفروشد. نتیجه تملیک مجدد کالا در دفاتر فروشنده اینست:

۱- ثبت اقلام تملیک شده در یک حساب موجودی کالای تملیک شده به ارزش جایگزینی بازار (در مواردی که ارزش جایگزینی به طور دقیق و معقول قابل تعیین نباشد، می‌توان از ارزش خالص بازیافتنی استفاده کرد).

۲- حذف حسابهای دریافتنی اقساطی و مانده حساب سود ناخالص تحقق نیافته

۳- ثبت نتیجه حاصل از تملیک مجدد کالا در حساب سود یا زیان حاصل از تملیک کالا.

● مثال - فرض کنید اطلاعات زیر مربوط به عدم پرداخت و تملیک مجدد کالا در ۲۵ خرداد ماه ۱۳۰۷ می‌باشد:

مانده حسابهای دریافتنی اقساطی ۳۰۰۰۰ ریال

مانده حساب سود ناخالص تحقق نیافته فروش ۱۲۰۰۰ ریال

برآورد ارزش متعارف اقلام تملیک شده ۱۶۰۰۰ ریال

ثبت تملیک مجدد کالا و محاسبه سود و زیان حاصل از آن بصورت زیر میباشد:

سود و زیان حاصل از تملیک مجدد کالا برابر است با: (مانده حسابهای دریافتنی

اقساطی) منهای (مانده سود تحقق نیافته) منهای (ارزش متعارف کالای تملیک شده)

$$\square \quad ۲۰۰۰ = (۳۰۰۰۰) - (۱۲۰۰۰) - (۱۶۰۰۰) = \text{زیان (سود)}$$

موجودی کالای تملیک شده^(۲) ۱۶۰۰۰

سود ناخالص تحقق نیافته فروش ۱۲۰۰۰

زیان حاصل از تملیک مجدد کالا^(۳) ۲۰۰۰

حسابهای دریافتنی اقساطی ۳۰۰۰۰

1- Defaults and Repossessions

2- Inventory of Repossession Merchandise

3- Loss on Repossession

مانده حساب موجودی کالا تملیک شده بعنوان یکی از اقلام دارائی جاری در ترازنامه منعکس می‌شود، هر نوع سود یا زیان حاصل از تملیک دارائی^(۱) بصورت اقلام جداگانه در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد، و یا در صورت داشتن حساب ذخیره مطالبات، از حساب ذخیره تأمین می‌گردد.

در مواردی که برگشت کالا و تملیک مجدد آن در فعالیت‌های واحد تجاری امری عادی تلقی شود، مبلغ برگشتی کالا و تملیک مجدد آن در سالی که فروش اقساطی صورت می‌گیرد برآورد نموده، به حساب هزینه بدهکار، و حساب ذخیره مورد نظر بستانکار می‌شود. در این حالت، زیان ناشی از برگشت و تملیک مجدد کالای فروخته شده از حساب ذخیره تأمین می‌گردد.

■ نحوه ارائه صورتهای مالی

اگر حجم فروش اقساطی در رابطه با مجموع فروش جزئی باشد تفکیک فروش اقساطی با فروش عادی الزامی نیست در صورتیکه حجم فروش اقساطی مبلغ قابل توجهی نسبت به مجموع فروش را نشان دهد ارائه جزئیات آن به تفکیک به منزله افشاء کامل الزامی است. نحوه نشان دادن صورت سود و زیان در فروش اقساطی با یک مثال فرضی به شرح زیر است:

شرکت XXX

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۱۳۰۳/۱۲/۲۹

جمع	سایر فروش	اقساطی	
۲۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	فروش
(۱۴۴۵۰۰)	(۴۰۰۰۰)	(۱۰۴۵۰۰)	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۱۰۵۵۰۰	۲۰۰۰۰	۸۵۵۰۰	سود ناخالص تحقق یافته
(۳۶۰۰۰)	-	(۳۶۰۰۰)	کسر میشود سود تحقق نیافته
۶۹۵۰۰	۲۰۰۰۰	۴۹۵۰۰	سود تحقق یافته فروش
			اضافه میشود: سود تحقق یافته فروش سالهای قبل:
۹۰۰۰	-	۹۰۰۰	سود تحقق یافته فروش ۱۳×۱
۲۵۲۰۰	-	۲۵۲۰۰	سود تحقق یافته فروش ۱۳×۲
۱۰۳۷۰۰	۲۰۰۰۰	۸۳۷۰۰	مجموع سود تحقق یافته
۴۰۰۰	-	۴۰۰۰	زیان ناشی از تملیک مجدد کالا
۹۹۷۰۰	۲۰۰۰۰	۷۹۷۰۰	سود ناخالص بعد از کسر زیان ناشی از تملیک
۴۴۰۰۰	۵۰۰۰	۳۹۰۰۰	کسر میشود هزینه های عملیاتی
۵۵۷۰۰	۱۵۰۰۰	۴۰۷۰۰	سود خالص قبل از کسر مالیات
۳۷۰۰	۱۰۰۰	۲۷۰۰	مالیات بردرآمد
۵۲۰۰۰	۱۴۰۰۰	۳۸۰۰۰	سود خالص بعد از کسر مالیات

برای اجتناب از صورت سود و زیان چند ستونی، بعضی از حسابداران ترجیح می دهند محاسبات سود ناخالص تحقق یافته را در جدولی ضمیمه صورت سود و زیان

بشرح زیر نشان دهند:

صورت سود و زیان

سال مالی منتهی به ۱۳/۳/۲۹

۶۰۰۰۰	فروش
۴۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰	سود ناخالص
۹۰۰۰	سود ناخالص تحقق یافته ۱ × (نقل از جدول ضمیمه)
۲۵۲۰۰	سود ناخالص تحقق یافته ۲ × (نقل از جدول ضمیمه)
۲۹۵۰۰	سود ناخالص تحقق یافته ۳ × (نقل از جدول ضمیمه)
۱۰۳۷۰۰	مجموع سود تحقق یافته
۴۰۰۰	زیان حاصل از تملیک مجدد کالا
۹۹۷۰۰	سود ناخالص بعد از کسر زیان حاصل از تملیک مجدد کالا

جدول ضمیمه سود ناخالص تحقق یافته فروش اقساطی

۱۳×۳	۱۳×۲	۱۳×۱	
۱۹۰۰۰۰	۱۷۵۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	فروش اقساطی
۱۰۴۵۰۰	۱۰۱۵۰۰	۹۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۸۵۵۰۰	۷۳۵۰۰	۶۰۰۰۰	سود ناخالص
٪۴۵	٪۴۲	٪۴۰	نرخ سود ناخالص
۱۱۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۲۲۵۰۰	وصولی در سال ۱۳×۳
۴۶۵۰۰	۲۵۲۰۰	۹۰۰۰	سود ناخالص به نسبت وصولی

ترازنامه: حسابهای دریافتی اقساطی در رابطه با فروش اقساطی معمولاً بعنوان دارائی جاری در ترازنامه بصورت زیر گزارش می‌گردد:

شرکت XXX

ترازنامه

۱۳۰۳/۱۲/۲۹

دارائی جاری:		بدهی جاری:	
صندوق	XXX	حسابهای پرداختی	XXX
حسابهای دریافتی (خالص)	XXX	اسناد پرداختی	XXX
حسابهای دریافتی اقساطی ۱×	XXX	جمع	XXX
حسابهای دریافتی اقساطی ۲×	XXX	سود تحقق نیافته ۲×	XXX
حسابهای دریافتی اقساطی ۳×	XXX	سود تحقق نیافته ۳×	XXX
موجودی کالا:	XXX	جمع	XXX
موجودی کالا عادی	XXX	حقوق صاحبان سرمایه (سهام)	XXXX
موجودی کالا تملیک شده	XXX	سهام عادی	XXXX
موجودی کالا امانی (۱)	XXX	سود انباشته	XXX
دارائی غیرجاری:	XXX	جمع	XXX
اموال و ماشین آلات	XXX	جمع بدهی و سرمایه	XXX
جمع دارائی‌ها	XXX		XXX

نحوه گزارش مطالبات مربوط به فروش اقساطی، در صورتیکه جزء چرخه عادی عملیات واحد تجاری باشد، حتی اگر بخشی از مطالبات آن در سال مالی بعد وصول نگردد، معمولاً جزو ارقام دارائی جاری طبقه‌بندی و گزارش می‌شود، اما اگر مبادلات اقساطی جزء چرخه عادی عملیات واحد تجاری نباشد، و در صورتیکه سررسید وصول اقساط آن مربوط به دوره‌های مالی بعد باشد، جزء ارقام «سایر دارائی‌ها» در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود (۲)

سود ناخالص تحقق نیافته فروش اقساطی، معمولاً بطور سنتی تحت عنوان «درآمد

۱. راجع به کالای امانی در صفحات بعد تشریح می‌گردد.

انتقالی به دوره آتی» و جزء ارقام بدهی جاری در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش میشود، بطور کلی در این مورد، نظرات مختلفی ارائه شده است:

۱- گروهی از حسابداران، مانده حساب سود ناخالص تحقق نیافته فروش اقساطی را بعنوان یکی از ارقام بدهی جاری تلقی نموده، در یک طبقه فرعی «درآمد انتقالی»^(۱) به دوره آتی» طبقه‌بندی و گزارش می‌نمایند. این رویه قابل قبول‌ترین نظریه بین حسابداران بوده، البته ذکر این نکته ضروری است که سود ناخالص تحقق نیافته بعنوان یک بدهی تلقی نمی‌شود و افشاء آن در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی الزامی است.

۲- گروهی از حسابداران، سود ناخالص تحقق نیافته را در شمار سایر ارقام بدهی‌های جاری تلقی می‌نمایند.

۳- بعضی از حسابداران سود ناخالص تحقق نیافته را در یک طبقه جدا بین حقوق صاحبان سرمایه (سهام) و بدهی‌ها در ترازنامه نشان می‌دهند.

۴- گروهی دیگر، این حساب را به عنوان کاهنده حسابهای دریافتنی^(۲) تلقی می‌نمایند. این رویه در ارزیابی مطالبات محافظه کارتر بوده و بعنوان یک بدهی احتمالی قلمداد نمی‌شود.

■ ضرورت‌های افشاء

بند شماره ۵۰ بیانیه شماره ۶۶ استانداردهای حسابداری مالی تأکید می‌نماید که: برای گزارشگری مالی واحد تجاری عملیات خرده فروشی اموال غیرمنقول، کلیه واقعیت‌های مهم و با اهمیت مربوط به رویدادهای فروش اقساطی واحد تجاری بشکلی مناسب بایستی افشاء شود:^(۳)

۱- افشاء مبلغ سررسید حسابهای دریافتنی اقساطی هر دوره مالی به مدت ۵ سال از تاریخ تنظیم ترازنامه

۲- متوسط نرخ سود تضمین شده مطالبات

۱. Deferred Revenue.

۲. Contra to the Related installment receivable.

۳. Financial Accounting Standards-Bill D Jarnagin P.1144-1990.

- ۳- مدت زمانی که از سررسید مطالبات گذشته و به موقع وصول نشده است^(۱)
- ۴- تعهدات الزام آور
- ۵- از آنجا که سود تحقق یافته در هر دوره به نسبت وصول اقساط شناسائی می شود، تفکیک وصول اقساط نسبت به فروش، دوره های مالی مربوط الزامی است.
- ۶- تفکیک فروش عادی با اقساطی در صورتی که حجم فروش اقساطی، رقم قابل قایل توجهی را نشان می دهد، الزامی است.

■ حسابداری درآمد حق فرانشیز^(۲)

فرانشیز (حق امتیاز)، برخی از موسسات تجاری، حق امتیاز استفاده از علائم تجاری، نام تجاری، شهرت و اعتبار کمپانی، اختراع ثبت شده (Patent) و... خود را بفروش میرسانند همراه با فروش امتیاز، فروشنده^(۳) طی قراردادی، خدمات، دستورات عمل و کمکهای فنی را در یک دوره معین در اختیار خریداران^(۴) در یک منطقه جغرافیائی خاص قرار داده، در قبال آن درآمد کسب می نماید.

■ نحوه شناسائی درآمد^(۵)

- فروشنده امتیاز از سه طریق زیر می تواند درآمد تحصیل نماید:
- ۱- در اغلب موارد، در هنگام عقد قرارداد و انتقال آن به خریدار، فروشنده امتیاز، مبالغی از خریدار بعنوان «حق فرانشیز اولیه»^(۶) دریافت می نماید که به تناسب ارائه خدمات و کمکهای فنی، مبلغی از آن بعنوان درآمد فروش امتیاز، شناسائی می گردد.
 - ۲- فروشنده امتیاز، بر اساس فعالیت خریدار در طی دوره مالی، در صدی از درآمد ناخالص خریدار را دریافت می نماید، مبلغ دریافتی به نسبت درصدی از درآمد

۱. Delinquent Accounts Receivable.

۲. Accounting for Franchise Fee Revenue.

۳. Franchisor.

۴. Franchisee.

۵. Revenue Recognition.

۶. Initial Franchise Fee.

- ناخالص خریدار به عنوان حق فرانسیز مستمر نامیده می شود.
- ۳- از طریق فروش اثاثه و تجهیزات، مواد اولیه و ملزومات به خریدار.
- قبل از بحث اصلی حسابداری درآمد حق فرانسیز، ضوابط کلی و ویژگیهای قرار داد باید بین طرفین (خریدار و فروشنده فرانسیز) مورد بررسی قرار گیرد. این قرارداد طبق بند ۲۶ شماره ۲۵ استانداردهای حسابداری بایستی مکتوب و دارای شرایط زیر باشد:^(۱)
- ۱- روابط بین طرفین (فروشنده و خریدار) قرارداد در یک دوره معین دارای اعتبار است.
 - ۲- هدف از عقد قرار داد، توزیع محصول یا ارائه خدمات در یک منطقه جغرافیائی معین می باشد.
 - ۳- طرفین قرار داد در تهیه و تدارک منابع برای تاسیس و نگهداری امتیاز با هم مشارکت می نمایند، سهم صاحب فرانسیز میتواند علائم تجاری، شهرت و اعتبار کمپانی، فرآورده‌ها، رویه‌ها و دستورالعملها، نیروی انسانی، و تجهیزات مورد نیاز باشد.
 - ۴- در قرار داد، قلمرو بازار و سهم هریک از طرفین، برای اجرای عملیات امتیاز مشخص می گردد.
 - ۵- بطور کلی فروش امتیاز با تلاش تمام وقت و مداوم خریدار ارتباط دارد.
 - ۶- طرفین قرارداد، دارای هویتی مشترک می باشند، این هویت و شناسایی بیشتر از طریق استفاده از نامهای تجاری مشترک، یا علائم تجاری، با استفاده از برنامه‌های تبلیغاتی در منطقه تجاری خریدار ایجاد می گردد.
 - ۷- بعد از امضاء قرارداد، حقوق استفاده از علائم تجاری، نام تجاری، دستورالعمل و رویه‌ها... به خریدار منتقل می گردد.
 - ۸- شرایط لغو، تمدید، مبلغ و دوره پرداخت حق فرانسیز (اعم از اولیه و مستمر) باید پیش‌بینی گردد.
- «درآمد حق فرانسیز اولیه» برابر استانداردهای حسابداری بند ۲۶^(۲)، برای تاسیس واحد تجاری بر مبنای خدمات اولیه استوار است.
- منظور از انجام خدمات اولیه در این تعریف عبارتست از:

۱. According to Paragraph 26 of SFAS-NO 45. the Franchise agreement. "Financial Accounting standards-P.1100-1991-Bill D. Jarnagin".

۲. SFAS-NO 45 Paragraph 26.

- ۱- تشریح مساعی در انتخاب محل.
- ۲- مساعدت در تهیه و تدارک امکانات.
- ۳- مساعدت و همکاری در تبلیغات.
- ۴- آموزش کارکنان.
- ۵- تهیه و تدارکات دستورالعملهای تشکیلاتی، عملیاتی و....
- ۶- خدمات دفتر اداری، مالی و مشاوره‌ای.
- ۷- بازرسی و کنترل کیفیت برنامه.
- ۸- سایر خدمات.

فروشنده امتیاز، زمانی می‌تواند «درآمد حق فرانسیز اولیه» را بعنوان درآمد تلقی نماید که خدمات اولیه انجام شده باشد.

حق فرانسیز مستمر «حقوق مستمر اعطائی طبق قرار داد امتیاز برای خدمات معین یا کلی در طول عمر مفید قرار داده» طبق بند ۲۶ استانداردهای^(۱) حسابداری حق فرانسیز مستمر بر مبنای درآمد ناخالص خریدار امتیاز استوار است، که در پایان دوره مالی بر مبنای گزارش خریدار فرانسیز به فروشنده، شناسائی و در دفاتر ثبت می‌شود.

مهمترین نکات گزارشگری مالی و حسابداری فروش فرانسیز طبق استانداردهای

حسابداری عبارتست از:

- ۱- فرایند شناسایی درآمد
 - ۲- اندازه‌گیری و طبقه‌بندی انواع درآمدها و گزارشگری اطلاعات مالی
 - ۳- حسابداری هزینه‌ها
 - ۴- بستن حسابها
 - ۵- توانائی وصول مطالبات
 - ۶- نسبت عدم وصول مطالبات حقوق فرانسیز اولیه
 - ۷- مشخص نمودن مقدار اطلاعاتی که باید افشاء شود
- تمام موارد فوق در دو مثال زیر تشریح می‌گردد:

● مثال ۱- قرار داد فرانشیز:

۱- در ۱۵ بهمن ۱۳×۱، شرکت صاحب فرانشیز، با خریدار طبق شرایط استاندارد های حسابداری شماره ۴۵، برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند، قراردادی را امضاء می نماید.

۲- قرار داد حاکی از اینست که، شرکت صاحب فرانشیز خدمات و راهنمایی های اولیه و مستمر ذیل را به شرکت خریدار تعهد نموده است:

● الف - کمک و مساعدت به انتخاب محل و تامین تسهیلات لازم

● ب - آموزش کارکنان شرکت خریدار امتیاز و تهیه دستورالعمل های لازم عملیاتی (اداری، دفتر اداری و...)

● ج - تبلیغات و کنترل کیفیت برنامه

۳- در ۱۵ بهمن ۱۳×۱، خریدار مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد بعنوان «حق فرانشیز اولیه» به فروشنده می پردازد و موافقت می نماید که «حق فرانشیز مستمری» معادل ۴٪ درآمد ناخالص خود به فروشنده بپردازد.

۴- در ۱۵ فروردین ۱۳×۲، شرکت خریدار فرانشیز، عملیات خود را آغاز می نماید، در همین تاریخ شرکت صاحب فرانشیز، تمام خدمات اولیه را طبق مفاد قرار داد انجام داده است.

۵- در طی سال ۱۳×۲، شرکت خریدار فرانشیز، درآمد ناخالص معادل ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال تحصیل می نماید. حق فرانشیز اولیه که خریدار بایستی پرداخت نماید، نباید دیرتر از ۱۵ فروردین سال ۱۳×۳ باشد.

۶- شرکت صاحب فرانشیز در رابطه با اجرای مفاد قرارداد امتیاز هزینه های مستقیم معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال در بهمن و اسفند ۱۳×۱ متحمل می گردد، هزینه های اداری (غیرمستقیم) در رابطه با اجرای قرارداد در همان دوره مالی بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال می باشد.

شرکت صاحب فرانشیز پس از عقد قرارداد بر اساس استانداردهای حسابداری، حق فرانشیز اولیه را بمبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال بابت اجرای خدمات اولیه دریافت می نماید. چون خدمات اولیه تکمیل نشده، حق فرانشیز اولیه را نمیتوان بعنوان درآمد شناسائی کرد بنابراین ثبت آن در دفاتر در مورخه ۱۵ بهمن ۱۳×۱ بصورت زیر منعکس می شود:

۱۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰۰۰	درآمد انتقالی به دوره آتی ^(۱)

در آمد انتقالی به دوره آتی (حق فرانسیز اولیه تحقق نیافته) در ترازنامه شرکت صاحب فرانسیز تا اجرای کامل خدمات مربوطه آن، به عنوان بدهی نشان داده می شود. در خلال سال ۱۳×۱ خدمات اصلی اولیه خاتمه نیافته، لذا وجوه دریافتی بعنوان درآمد شناسایی نمی شود، بعلاوه خریدار هم در طی سال ۱۳×۱، درآمدی کسب ننموده، بنابراین فروشنده "حق فرانسیز مستمر" هم دریافت نمی نماید.

در طی سال ۱۳×۱، فروشنده فرانسیز، هزینه های مستقیم و غیرمستقیم در رابطه با قرار داد فرانسیز متحمل می شود، طبق اصل تطابق هزینه ها با درآمد هزینه های مستقیم، بایستی تا شناسایی درآمد تحقق یافته، در رابطه با قرار داد معوق بماند، ولی هزینه های غیرمستقیم^(۲) بعنوان هزینه سال ۱۳×۱ محسوب شده، در دفاتر بصورت زیر ثبت می گردد:

۴۰۰۰۰	پیش پرداخت هزینه فرانسیز ^(۳)
۱۵۰۰۰	هزینه اداری
۵۵۰۰۰	وجوه نقد

در ۱۵ فروردین ماه ۱۳×۲، خدمات اولیه پیشنهادی توسط فروشنده فرانسیز تکمیل، و فروشنده حق فرانسیز اولیه دریافتی را بعنوان درآمد شناسایی، در دفاتر بصورت زیر تعدیل می نماید:

۱۰۰۰۰۰۰	درآمد انتقالی به دوره آتی
۱۰۰۰۰۰۰	درآمد حق فرانسیز اولیه ^(۴)

۱. Deferred Initial Franchise Fee.
۲. Indirect Cost.
۳. Prepaid Franchise Costs.
۴. Initial Franchise Fee Revenue.

بعد از شناسایی درآمد، هزینه‌های مستقیم معوق به هزینه‌های قطعی تعدیل می‌شود. ثبت روزنامه آن بشرح زیر است:

هزینه فرانسیز	۴۰۰۰۰۰
پیش پرداخت هزینه فرانسیز	۴۰۰۰۰۰

علاوه برحق فرانسیز اولیه، خریدار فرانسیز توافق کرده است که ۴٪ درآمد ناخالص خود را بعنوان حق فرانسیز مستمر به فروشنده بپردازد، خریدار فرانسیز در خلال سال ۱۳×۲، مبلغی معادل ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد ناخالص گزارش نموده، که بر مبنای آن حق فرانسیز مستمر مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰ ریال ($30000000 \times 4\%$) خواهد بود، که ثبت آن در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳×۲ بشرح زیر می‌باشد:

حسابهای دریافتی - خریدار فرانسیز	۱۲۰۰۰۰۰
درآمد حق فرانسیز	۱۲۰۰۰۰۰

● مثال ۲- قرار داد فرانسیز:

- ۱- شرکت صاحب فرانسیز در ۱۵ فروردین ۱۳×۲ قراردادی طبق شرایط استانداردهای مالی با خریدار منعقد نمود.
- ۲- شرکت صاحب فرانسیز موافقت نمود، که خدمات و مشاوره اولیه را با خریدار امتیاز در یک دوره معین انجام دهد.
- ۳- در ۱۵ فروردین ماه سال ۱۳×۲، خریدار ۳۵۰۰۰۰۰ ریال وجه نقد را بعنوان «حق فرانسیز اولیه» به فروشنده پرداخت نموده و موافقت نمود که ۳٪ درآمد ناخالص را بعنوان «حق فرانسیز مستمر» به فروشنده بپردازد. پرداخت «حق فرانسیز اولیه» قسمتی برای تحصیل دارائی ثابت می‌باشد. ارزش متعارف دارائی‌های ثابت که بوسیله حق فرانسیز اولیه تامین شده، بشرح زیر است:

ساختمان	۱۳۰۰۰۰۰
زمین	۴۵۰۰۰۰
تجهیزات	۲۰۰۰۰۰
علائم	<u>۵۰۰۰۰</u>
جمع	۲۰۰۰۰۰۰

۴- شرایط قرار داد این است که، خریدار اجازه دارد ملزومات مورد نیاز را از فروشنده ۱۰ درصد زیر قیمت پرداختی به سایر مشتریان خریداری نماید، تاریخ انقضاء این شرط قرار داد پانزده فروردین ۱۳×۳ می باشد. فروشنده از مجموع مبلغ تخفیفی که بابت فروش ملزومات به خریدار تمهد نموده مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال برآورد شده، که ۷۵۰۰۰ ریال آن در سال ۱۳×۲ تحقق یافته است.

۵- درآمد ناخالص گزارش شده توسط خریدار طی سال ۱۳×۲، معادل ۴۵۰۰۰۰۰ ریال و حق فرانسیز مستمری که توسط خریدار بایستی پرداخت شود، تاریخ پایانی آن، نباید از دهم فروردین ماه سال ۱۳×۳ تجاوز نماید.

۶- تمهدات فروشنده امتیاز، در قبال قرارداد (خدمات و مشاوره اولیه) در اول خرداد ۱۳×۲ تکمیل شد.

● طبق شرایط قرار داد «حق فرانسیز اولیه» در ۱۵ فروردین ۱۳×۲ پرداخت گردید که قسمتی از آن شامل تامین دارائی ثابت از طرف فروشنده به خریدار می باشد. مبلغ ۳۵۰۰۰۰۰ ریال «حق فرانسیز اولیه» بایستی به دارائی ها بر مبنای ارزش متعارف بازار سرشکن شود، و مابقی بعد از تخصیص، «حق فرانسیز اولیه» می باشد که محاسبه آن بشرح زیر نشان داده می شود:

۱۳۰۰۰۰	ساختمان
۴۵۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۵۰۰۰	علائم
<u>۱۰۰۰۰</u>	حق انتقالی به دوره آتی - فروش محصولات ^(۱)
<u>۲۱۰۰۰۰</u>	جمع
۳۵۰۰۰۰	جمع حق فرانسیز اولیه
<u>(۲۱۰۰۰۰)</u>	کسر میشود جمع تخصیص
<u><u>۱۴۰۰۰۰</u></u>	حق فرانسیز اولیه

رویدادهای فوق در دفاتر فروشنده بشرح زیر ثبت می شود:

۳۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۳۰۰۰۰	ساختمان
۴۵۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰	تجهیزات
۵۰۰۰	علائم تجاری
۱۰۰۰۰	حق انتقالی به دوره آتی - فروش محصولات
۱۴۰۰۰۰	درآمد انتقالی به دوره آتی - حق امتیاز اولیه

این ثبت در دفاتر فروشنده حاکی از آن است که، سند مالکیت دارائی های ثابت به خریدار منتقل شده، اگر سند مالکیت انتقال نمی یافت، ثبت فوق لزومی نخواهد داشت. در اول خرداد ۲۰۰۲، بعد از تکمیل خدمات اولیه ثبت زیر در دفاتر فروشنده انجام می گیرد:

۱۴۰۰۰۰	درآمد انتقالی به دوره آتی - حق فرانشیز اولیه
۱۴۰۰۰۰	درآمد حق فرانشیز اولیه

در طی سال ۲۰۰۲، فروشنده در مقابل فروش ملزومات به خریدار مبلغ ۷۵۰۰ ریال درآمد تحصیل نموده، که فروشنده باید بهای فروش افلامی که به خریدار فروخته تعدیل نماید:

۷۵۰۰	حق انتقالی به دوره آتی - فروش محصولات
۷۵۰۰	فروش

مانده حساب «حق انتقالی به دوره آتی - فروش محصولات» ۲۵۰۰ ریال خواهد بود، که این مبلغ در تاریخ انقضاء شرط قرار دارد تعدیل می شود.

فروش ناخالص خریدار امتیاز، طی سال ۲۰۰۲، بالغ بر ۴۵۰۰۰۰ ریال می باشد که «درآمد حق فرانشیز مستمر» برای سال مالی ۲۰۰۲ بالغ بر ۱۳۵۰۰ ریال ($۴۵۰۰۰۰ \times ۳\% = ۱۳۵۰۰$) شناسایی می شود. ثبت روزنامه جهت انعکاس درآمد حق فرانشیز مستمر در دفاتر فروشنده در پایان اسفند ۲۰۰۲ بشرح زیر می باشد:

۱۳۵۰۰	حسابهای دریافتی - خریدار فرانشیز
۱۳۵۰۰	درآمد حق فرانشیز

■ ضرورت‌های افشاء

طبق استانداردهای حسابداری^(۱) شماره ۴۵ مشتمل بر بندهای ۲۰ الی ۲۳، لازم است کلیه تعهدات و رویدادهای با اهمیت در ارتباط با قرار داد فرانسیز به گونه‌ای مناسب و کامل افشاء شود که اهم آن بشرح زیر می‌باشد:

- ۱- توصیف ماهیت تعهدات و الزامات مهم بین صاحب فرانسیز و خریدار
- ۲- گزارش مانده خدمات اولیه در رابطه با مفاد قرار داد، که بطور کامل در زمان تنظیم ترازنامه تکمیل نشده است.
- ۳- تفکیک حقوق فرانسیز با سایر درآمدهای حاصل از آن
- ۴- تفکیک سهم نسبی حقوق فرانسیز اولیه با سایر درآمدهای مربوط به آن
- ۵- تمایز بین درآمدها و هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های صاحب فرانسیز و هزینه‌ها و در آمد مربوط به فعالیت‌های خریدار
- ۶- اطلاعات مکمل در مورد انتظار کاهش حقوق فرانسیز اولیه در نتیجه اشباع بازار فروش
- ۷- شرح و توصیف تغییرات با اهمیت در خلال دوره مالی شامل: خرید و فروش فرانسیز و تعداد فرانسیز خریداری یا فروخته شده در قلمرو بازار عملیاتی.

■ کالای امانی

در غالب کشورها معمول بر اینست که، واحدهای تجاری (تولید کنندگان، توزیع کنندگان) برای بدست آوردن بازار گسترده جهت فروش تولیدات، علاوه بر فروش عادی، نماینده‌ای (عامل فروش) را طبق شرایط پیمان انتخاب نموده، کالا و تولیدات را برای نماینده یا نمایندگان خود ارسال، و آنها به نمایندگی مالک، کالا و تولیدات واحد تجاری را بفروش میرسانند. واحد تجاری، فرستنده کالا را آمر (Consignor) و نماینده او را حق‌العمل‌کار (Consignee)، کالای ارسالی آمر، که تصرف آن تا قبل از فروش به امانت نزد حق‌العمل‌کار می‌باشد، را کالای امانی^(۱) گویند، در این گونه موارد، آمر حق مالکیت قانونی کالا را نزد خود محفوظ نگاه داشته و فقط تصرف آن در اختیار حق‌العمل‌کار قرار می‌گیرد، که پس از فروش توسط حق‌العمل‌کار، حق قانونی به خریدار منتقل می‌گردد. حق‌العمل‌کار (عامل) در مقابل فروش کالا بحساب آمر، مستحق دریافت حق‌العمل (کارمزد) به نسبتی طبق شرایط قرار داد می‌باشد.

طبق قانون تجارت ایران - ماده ۳۵۷ «حق‌العمل‌کار کسی است که به اسم خود ولی به حساب دیگری (آمر) معاملاتی کرده و در مقابل، حق‌العمل دریافت میدارد.» این نوع قراردادها برای فروش کالای امانی به کشورهای خارجی هم اعمال می‌گردد^(۲) در صورتیکه حق‌العمل‌کار بدهی خود را به آمر با ارز پرداخت نماید، تاثیر تغییرات نرخ ارز بایستی محاسبه و در دفاتر آمر ثبت گردد.^(۳)

مالک در مقطع ارسال کالا به حق‌العمل‌کار هیچگونه سودی را شناسائی نمی‌کند، زیرا فروش تحقق نیافته، و فقط تصرف کالا از آمر به حق‌العمل‌کار انتقال یافته و مالکیت آن در اختیار آمر است. ارتباط بین حق‌العمل‌کار و آمر براساس قرار داد امانی فی مابین طرفین قرار داد است. حق‌العمل‌کار در مقابل، حفظ و نگهداری کالا تا زمان فروش و یا برگشت کالا به آمر مسئولیت دارد. هنگام دریافت کالای امانی، از آمر، در دفاتر حق‌العمل‌کار هیچگونه ثبت حسابداری انجام نمی‌شود، زیرا کالاهای مزبور در مالکیت آمر است، و

۱. Consignment.

۲. Intermediate Accounting, J.R. Dyson-P. 193-1989.

۳. به فصل دوم همین کتاب حسابداری مبادلات ارزی مراجعه شود.

فقط بصورت یادداشت در دفاتر نگهداری می‌شود.

■ وجه تمایز بین فروش عادی و کالای امانی^(۱)

تفاوت بین فروش عادی و فروش کالای امانی در اینست که:

الف) از آنجا که انتقال کالای امانی از آمر به حق‌العمل کار فروش نیست، بنابراین هیچگونه سودی در مقطع مبادله شناسائی نمی‌شود، و مالکیت کالا تا زمان فروش توسط حق‌العمل کار نزد آمر باقی می‌ماند، اما در فروش عادی مالکیت کالا به خریدار منتقل شده، سود شناسائی می‌گردد.^(۲)

ب) از آنجائی که مالکیت کالای امانی متعلق به آمر است، هرگونه موجودی کالای امانی نزد حق‌العمل کار، در پایان دوره مالی، موجودی کالا آمر بحساب می‌آید، مگر اینکه طرفین در مواردی خاص توافق کرده باشند.

کلیه هزینه‌های مستقیم در ارتباط با کالای امانی از زمان تحویل کالا به حق‌العمل کار تا مقطع فروش به عهده آمر است. اگر حق‌العمل کار در نتیجه مبادلات خود با مشتریان ورشکست شود، زیان ناشی از عملکرد حق‌العمل کار، متوجه آمر نمی‌شود، و آمر می‌تواند کالای فروش نرفته و مطالبات ناشی از فروش کالای امانی را دریافت نماید و بستانکاران حق‌العمل کار، نمی‌توانند نسبت به موجودی کالای امانی و مطالبات ناشی از فروش نسبه حق و ادعائی داشته باشند.

■ مزایای قرارداد امانی^(۳)

مزایای قرارداد امانی بجای فروش مستقیم از دیدگاه آمر و حق‌العمل کار بشرح زیر است:

● الف) از دیدگاه آمر:

۱- بازار گسترده برای تولید (فرآورده)^(۴): معمولاً عاملین فروش جهت خرید کالای جدید یا کالائی که منسوخ شده کمتر سرمایه خود را بخطر می‌اندازند، بهمین دلیل آمر برای

۱. Sale and Consignment distinguished.

۲. Advanced Accounting-Pahter and Mori P.1164-1988.

۳. Advantages of a Consignment Arrangement.

۴. Wider market for a product.

توسعه و گسترش بازار نماینده‌ای (حق‌العمل کار) انتخاب و کالای تولیدی خود را جهت فروش عرضه می‌دارد.

۲- کنترل بهای فروش^(۱): اگر کالا بطور مستقیم به حق‌العمل کار فروخته شود، آمرکنترلی برای فروش کالا به مصرف‌کننده ندارد. در صورتیکه اگر کالا بصورت امانی جهت فروش در اختیار حق‌العمل کار قرار گیرد، کنترل قیمت خرده‌فروشی در اختیار آمر می‌باشد.

۳- بازیافت دارائی^(۲): از آنجائی که سند مالکیت کالا در فروش کالای امانی به حق‌العمل کار منتقل نمی‌گردد، آمر حق تملک کالای فروش نرفته و مطالبات مربوط به فروش نسبه کالای امانی را دارد، در صورتیکه حق‌العمل کار ورشکست شود، بستانکاران حق‌العمل کار، هیچگونه حقی نسبت به موجودی کالای امانی نزد حق‌العمل کار و وجوه حاصل از فروش نسبه کالای امانی را ندارند.

● (ب) از دیدگاه حق‌العمل کار:

۱- اجتناب از قبول خطر مالکیت کالا^(۳) - کالای فروش نرفته، متروک و منسوخ شده، کالای فاسد شده و... به آمر برگشت داده می‌شود و هیچگونه زبانی متوجه حق‌العمل کار نمی‌شود، اگر کالا سریع^(۴) فاسد شود، حق‌العمل کار بایستی با اطلاع آمر یا مدعی‌العموم، برای جلوگیری از زیان آمر آنرا بفروش برساند. علاوه براین اگر حق‌العمل کار مقصر^(۵) شناخته شود باید از عهده کلیه خساراتی که عدم رعایت دستور آمر را ناشی شده برآید.

۲- نیاز کمتر به سرمایه در گردش^(۶) چون کالا توسط آمر برای فروش به حق‌العمل کار ارسال می‌گردد، به دلیل عدم پرداخت بهای کالا توسط حق‌العمل کار، میزان سرمایه در گردش لازم کاهش می‌یابد و هیچگونه بدهی برای حق‌العمل کار تحقق نمی‌یابد. در

۱. Control over Selling Price.

۲. Recovery of an asset.

۳. Avoids risk of ownerships.

۴. نگاه کنید به ماده ۳۶۳ ق - ت

۵. نگاه کنید به ماده ۳۶۴ ق - ت.

۶. Requireless Capital.

نتیجه سرمایه در گردش لازم برای حق العمل به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد.
۳- در اثر تنزل قیمت کالا زبانی متوجه حق العمل کار نمی‌گردد.

■ حقوق و مسئولیت حق العمل کار^(۱)

قبل از انتقال کالا به حق العمل کار، قرار دادی کتبی بین طرفین (آمر، حق العمل کار) مبتنی بر قصد، نیت، نحوه پرداخت انواع مخارج^(۲) مربوط به کالای امانی، پرداختی توسط حق العمل کار بحساب آمر، کمیسیون (کارمزد) و نحوه محاسبه و پرداخت آن، شرایط فروش کالای امانی (نقد، نسیه)، مسئولیت وصول مطالبات ناشی از فروش کالای امانی بطور نسیه، و زیان ناشی از عدم وصول مطالبات، و نحوه تسویه حساب، نگهداری و حفاظت کالای امانی، نحوه ارسال وجوه به آمر، جدول زمانی گزارشات و نحوه ارائه آن از طرف حق العمل کار به آمر، بطور کامل و وضوح منعقد می‌شود. بدیهی است در صورتیکه مواردی در قرار داد بطور وضوح تصریح نشده باشد، روابط بین آمر و حق العمل کار تابع قوانین موضوعه و عرف تجاری است.

● الف) حقوق حق العمل کار

۱- دریافت کارمزد (اجرت خدمت)^(۳): هنگامی که حق العمل کار خدمات مربوط به فروش کالای امانی را طبق مفاد قرار داد انجام داد، به نسبت کالای فروش رفته، درصدی از آنرا بعنوان کارمزد از آمر مطالبه، یا از محل وجوه دریافتی بابت فروش کالای امانی برداشت می‌نماید.

طبق ماده ۳۶۹- قانون تجارت «وقتی حق العمل کار مستحق حق العمل می‌شود که معامله اجرا شده و یا عدم اجرای آن مستند بفاعل آمر باشد، نسبت به اموری که در نتیجه علل دیگری انجام پذیر نشده حق العمل کار برای اقدامات خود فقط مستحق اجرتی خواهد بود که عرف و عادت محل معین می‌نماید».

ماده ۳۷۰ قانون تجارت «اگر حق العمل کار نادرستی کرده و مخصوصاً در موردی که

۱. Rights and responsibilities of the consignee.

۲. نگاه کنید به ماده ۳۶۸ ق - ت.

۳. Compensation.

بحساب امر قیمتی علاوه بر خرید و یا کمتر از قیمت فروش محسوب دارد مستحق حق العمل نخواهد بود بعلاوه در دو صورت اخیر امر میتواند خود حق العمل کار را خریدار یا فروشنده محسوب کند».

۲- جبران کلیه هزینه‌های ضروری^(۱): طبق مفاد قرار داد، امر بعنوان مالک کالا، مسئول پرداخت کلیه مخارج ضروری، در رابطه با فروش کالای امانی مثل حمل و نقل، بیمه^(۲)، انبارداری^(۳)، عوارض، اجاره محل و... قبل از فروش کالای امانی می‌باشد. حق العمل کار می‌تواند این مخارج را از محل فروش کالای امانی طبق شرایط پیمان بحساب امر برداشت نماید. اگر مخارج ضروری در رابطه با فروش کالای امانی تکافوی همه مخارج رانکند، حق العمل کار می‌تواند جبران ما به التفاوت آنرا مستقیماً از امر یا از کالای فروش نرفته یا مطالبات وصولی آینده تامین نماید.

۳- شرایط فروش نسیه:^(۴) حق العمل کار طبق شرایط قرارداد می‌تواند کالا را بطور نقد یا نسیه بفروش برساند. در صورت موافقت امر با فروش نسیه، زیان ناشی از مطالبات سوخت شده متوجه امر می‌باشد در صورتیکه حق العمل کار، در مقابل فروش نسیه و وصول مانده مطالبات ضمانت^(۵) طرف معامله را کرده باشد، حق العمل کار ضامن^(۶) نامیده و در این شرایط حق العمل کار مستحق دریافت کارمزد بعنوان حق التضمین^(۷) در مقابل این ریسک می‌باشد. در عوض، زیان ناشی از فروش نسیه متوجه حق العمل کار بوده، و اگر حق العمل کار بدون رضایت امر کالای امانی را بطور نسیه بفروشد، زیان ناشی از آن متوجه حق العمل کار است^(۸).

۱. Reimbursement for advanced and necessary expenses.

۲. ماده ۳۶۵ ق - ت. «حق العمل کار مکلف به بیمه کردن اموالی که موضوع معامله است مگر اینکه امر دستور داده باشد».

۳. ماده ۳۶۸ ق - ت «مخارجی که حق العمل کار صرف کرده...حق العمل کار می‌تواند مخارج انبارداری و حمل و نقل را بحساب امر گذارد».

۴. Granting of credit.

۵. Guarantee.

۶. Del Credere agent.

۷. Additional Compensation.

۸. نگاه کنید به ماده ۳۶۶ و ۳۶۷ قانون تجارت.

۴- تضمین کالای امانی^(۱): حق العمل کار می تواند کیفیت کالای امانی را در زمان فروش در حد متعارف تضمین نماید.

• (ب) مسئولیت حق العمل کار

۱- محافظت و نگهداری کالای امانی^(۲): حق العمل کار موظف است که کالای ارسالی آمر را در شرایط مناسب طبق دستورالعمل های خاصی که آمر تعیین نموده کالا را حفظ و نگهداری نماید و در صورت غفلت مسئولیت کلیه خسارت ناشی از آن بعهده حق العمل کار است.^(۳)

۲- شناسائی کالای امانی و مطالبات^(۴): اگرچه از نظر فیزیکی جدا نگهداشتن کالای امانی از سایر کالاها مشکل است، اما برای حفظ حق و حقوق آمر، حق العمل کار بایستی کنترل کافی و مناسب برای کالای امانی، جدا از سایر کالاها موجود ایجاد نماید. همچنین برای شناسائی کالای امانی، مجزا نمودن ثبت و نگهداری حساب کالای امانی با سایر موجودی کالای حق العمل کار الزامی است. در صورت داشتن فروش نسبی، حق العمل کار بایستی مطالبات نسبی خود را با کالای امانی مربوط به آمر بطور جداگانه ثبت نماید، تا حق و حقوق آمر نسبت به مطالبات فروش کالای امانی مشخص گردد.

۳- دقت در پذیرش طلب و وصول مطالبات^(۵): حق العمل کار باید تلاش نماید، کالای امانی را طبق قیمت تعیین شده بفروش برساند، در صورتیکه کمتر از قیمت تعیین شده بفروشد، مسئول^(۶) تفاوت خواهد بود. علاوه براین، در صورت مجاز بودن به فروش نسبی، اعتبار مشتریان را ارزیابی نموده و وصول مطالبات ناشی از فروش نسبی را

۱. Warranty of consigned goods.

۲. Care and Protection of consigned goods.

۳. نگاه کنید به ماده ۳۶۴ قانون تجارت.

۴. Identification of consigned goods and receivable.

۵. Due care in granting and collecting receivable.

۶. ماده ۳۶۳ ق.ت. - اگر حق العمل کار التجاره را به کمتر از حداقل قیمتی که آمر تعیین کرده بفروش رساند مسئول تفاوت خواهد بود مگر اینکه ثابت نماید از ضرر بیشتری احتراز کرده و تحصیل اجازه آمر در موقع مقدور نبوده است.

تضمین نماید. (۱)

۴- ارسال گزارشات فروش کالای امانی و وجوه مطالبات: موعد ارسال گزارش (روزانه، هفتگی، ماهانه) فروش کالای امانی و ارسال وجوه و تسویه حساب فروش کالای امانی در قرار داد فروش کالای امانی مشخص شده و حق العمل کار بایستی مراتب را به موقع به آمر گزارش نماید. (۲)

ارائه گزارش توسط حق العمل کار به آمر صورت حساب فروش (۳) نامیده می شود. این گزارش حاوی کالای امانی دریافتی، فروش کالای امانی، بهای فروش، جزئیات هزینه های پرداختی توسط حق العمل کار به حساب آمر، هر نوع بدهی و طلب از آمر می باشد، که نمونه آن با توجه به مثال زیر توسط حق العمل کار به آمر در جدول شماره (۴ - ۳) گزارش گردیده است:

مثال ۱- شرکت تجاری هومن (آمر) در ۱۰ خرداد ۱۳۰۷ تعداد ۱۵ واحد کالای الف رایه شرکت حق العمل کاری آلفا ارسال نمود تا آن را از قرار هر واحد ۴۰۰ ریال بفروش برسانند. حق العمل کار طی خرداد ماه مبلغ ۱۵ ریال بابت هزینه حمل و مبلغ ۲۰ ریال بابت تعمیر ۲ واحد کالای فروخته شده (خدمات بعد از فروش) در ارتباط با کالای امانی دریافتی پرداخت نمود. طبق قرارداد، درازای فروش کالای امانی ۲۰٪ کارمزد به ماخذ کل مبلغ فروش تعلق می گیرد حق العمل کار در ۲۰ خرداد تعداد ۱۰ واحد از کالای دریافتی را فروخت. از مجموع درآمد حاصل از فروش، پس از کسر هزینه های پرداختی و کارمزد طی چک همراه با صورت حساب به آمر ارسال شد.

۱. نگاه کنید به ماده ۳۶۶ ق - ت.

۲. Advanced accounting harried,...Smith... P.924-1988.

۳. Account Sales.

● صورت حساب فروش

نمونه گزارش صورت حساب فروش کالای امانی توسط حق العمل کار بشرح زیر است:

جدول شماره (۴ - ۳)

شرکت حق العمل کاری ۰۰۰

صورت حساب فروش...

تاریخ	شماره	شرح	مدل	مقدار/تعداد	مبلغ
	فروش به حساب آمر ...				
	صورت حساب فروش: کالای الف				(واحد هزار ریال)
	اول خرداد	مانده موجودی کالا امانی		۰	۰
	دهم خرداد	دریافت کالای امانی		۱۵	
		جمع		۱۵	
	بیستم خرداد	فروش کالای الف هر واحد ۴۰۰ ریال		۱۰	۴۰۰۰
	طی خرداد	هزینه‌ها:			
		هزینه حمل ۱۵ واحد کالای الف		۱۵	ریال
		هزینه تعمیر ۲ واحد کالای فروخته شده		۲۰	
		کارمزد (کمیسیون) ۲۰٪ فروش		۸۰۰	
	جمع هزینه‌ها				۸۳۵
		خالص بدهی			۳۱۶۵
	۳۱ خرداد	ارسال وجه به آمر			۳۱۶۵
	۳۱ خرداد	مانده			۰
				۵	

در مواردی که آمر کالای امانی را به حق العمل کار واقع در یک کشور خارجی ارسال، و بعد از فروش کالا به کسر هزینه و مخارج مربوط، صورت حساب ارزی دریافت دارد، در این شرایط، واحد پول صورت حساب ارزی به واحد پول رایج کشور آمر بر مبنای نرخ ارز روزی که صورت حساب دریافت می‌گردد، تبدیل و در دفاتر منعکس می‌شود. در حالتی ممکن

است، حق‌العمل کار کلیه وجوه حاصل از فروش کالای امانی را به آمر ارسال ننموده، نتیجتاً آمر در زمان دریافت طلب، ممکن است تفاوت نرخ داشته باشد، اختلاف را بایستی محاسبه و بحساب سود و زیان حاصل از تسعیر ارز در دفاتر منعکس نمود. نحوه محاسبه و ثبت مبادلات ارزی در زمان تسویه حساب در فصل دوم همین کتاب آمده است. در صورتیکه آمر طبق شرایط پیمان مبلغی بعنوان پیش دریافت از حق‌العمل کار دریافت نموده باشد، نحوه انعکاس مبلغ پیش دریافت در صورت‌حساب در جدول شماره (۳-۵) گزارش گردیده است.

■ عملیات حسابداری کالای امانی

عملیات حسابداری در سیستم فروش کالای امانی در دفاتر حق‌العمل کار و آمر بشرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

● الف) در دفاتر حق‌العمل کار: چون حق‌العمل کار، کالا را بطور امانی از آمر دریافت می‌دارد، و خریدی انجام نگرفته است، لذا کالای امانی تا زمانی که بفروش نرسد، در دفاتر حق‌العمل کار ثبت نمی‌گردد، و فقط بصورت یادداشت یا در حسابهای انتظامی ثبت و نگهداری می‌شود.

حق‌العمل کار، برای ثبت و نگهداری رویدادهای مربوط به فروش کالای امانی، یک حساب، بنام کالای امانی دریافتی در دفتر افتتاح، و تمام مخارج پرداختی توسط حق‌العمل کار، در ارتباط با کالای امانی، کمیسیون (کارمزد) و ارسال وجه نقد به آمر را در بدهکار حساب کالای امانی دریافتی ثبت می‌کند، و در مقابل درآمد حاصل از فروش^(۱) کالای امانی به مشتری را در بستانکار حساب کالای امانی دریافتی ثبت می‌نماید.

اگر مبادلات واحد تجاری حق‌العمل کار بیش از یک^(۲) آمر و یا اگر نوع محموله‌هایی که حق‌العمل کار از آمر دریافت می‌دارد متفاوت باشد، می‌توان یک حساب کنترل بنام کالای امانی دریافتی در دفتر کل افتتاح و اطلاعات ضمیمه و جزئیات مربوط به تعدد آمر و نوع محموله در دفتر معین ثبت و نگهداری کرد.

۱. Proceeds of consignment sales.

۲. Advanced accounting, Harried... Smith P.926-1988.

* در پایان دوره مالی، حساب کالای امانی دریافتی ممکن است مانده بدهکار داشته باشد، که خود نشانگر مطالبات خالص حق العمل کار از آمر می باشد، که در اینصورت بصورت یکی از اقلام دارائی جاری و اگر مانده بستانکار داشته باشد نشانگر بدهی جاری در ترازنامه منعکس می شود.

■ سیستم عملیات حسابداری فروش کالای امانی در دفاتر حق العمل کار (1)

۱- دریافت کالای امانی از آمر: ثبت^(۲) ندارد - یادداشت می شود: تعداد کالای امانی دریافتی از آمر، تعداد واحد سفارش شده، بهای فروش هر واحد، محل استقرار، نام آمر، حق کمیسیون، یا ثبت به صورت انتظامی

۲- پرداخت مخارج توسط آمر ثبت ندارد

۳- پرداخت مخارج در ارتباط با کالای امانی توسط حق العمل کار (هزینه حمل)

xxxx

حساب کالای امانی دریافتی - آمر

xxxx

بانک / صندوق

۱. در بعضی از منابع (Carter's advanced accounts-p.909 and Intermediate Acc. Dyson P.193) عملیات حسابداری کالای امانی در دفاتر حق العمل کار (Consignee's Books) بشرح زیر ثبت می شود:

شرح	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
۱. فروش نقدی	بانک	حساب آمر
۲. فروش نسیه	حسابهای دریافتی	حساب آمر
۳. وجوه دریافتی از مشتریان	بانک	حسابهای دریافتی
۴. هزینه های متحمل شده در		
ارتباط با کالای امانی بحساب آمر	حساب آمر	بانک
۵. ثبت کارمزد (حق کمیسیون)		
سهمیه حق العمل کار	حساب آمر	حساب درآمد کمیسیون
۶. ارسال وجوه نقد به آمر و بستن		
حساب امر و تسویه حساب	حساب آمر	بانک / برات دیداری یا غیردیداری
۷. ارسال پیش دریافت برای آمر	حساب آمر	حساب بانک

۲. در بعضی منابع دریافت کالای امانی در دفاتر حق العمل کار ثبت می شود: برای به اطلاع کتاب زیر مراجعه شود:

۴- پرداخت تعمیر کالای امانی (خدمات بعد از فروش)

xxxx حساب کالای امانی دریافتی - آمر
xxxx بانک / صندوق

۵- پرداخت هزینه آگهی در روزنامه محلی

xxxx حساب کالای امانی دریافتی - آمر
xxxx بانک / صندوق

۶- فروش کالای امانی توسط حق العمل کار بحساب آمر

xxxx حسابهای دریافتنی / بانک
xxxx حساب کالای امانی دریافتی - آمر

۷- وجوه دریافتی از مشتریان بابت فروش نسیه

xxxx بانک
xxxx حسابهای دریافتنی

۸- ثبت کارمزد (حق کمیسیون)

xxxx حساب کالای امانی دریافتی - آمر
xxxx درآمد کمیسیون

۹- ارسال وجه نقد به آمر و بستن حساب و تسویه حساب

xxxx حساب کالای امانی دریافتی - آمر
xxxx بانک / صندوق

۱۰- ارسال پیش پرداخت به آمر

xxxx حسابهای دریافتنی - آمر
xxxx بانک

* نکته قابل توجه: در مواردی که حق‌العامل کار از امر بابت تضمین مطالبات، حق‌التضمین دریافت نماید، سوخت مطالبات به عهده حق‌العامل کار می‌باشد. سوخت مطالبات در بدهکار حساب درآمد حق‌التضمین ثبت می‌گردد. در پایان دوره مالی، مانده این حساب به خلاصه حساب سود و زیان بسته می‌شود.

مثال ۳- شرکت تجاری هومن (آمر) در دهم خرداد ماه سال ۱۳۷۰ تعداد ۱۵ واحد کالای الف را به شرکت حق‌العامل کاری آلفا ارسال داشت. که در پیش فاکتور، قیمت هر واحد برای فروش ۴۰۰ ریال تعیین شده بود. حق‌العامل کار طی خرداد ماه سال جاری مبلغ ۱۵ ریال بابت هزینه حمل و مبلغ ۲۰ ریال بابت تعمیر کالای فروخته شده (خدمات بعد از فروش) در ارتباط با کالای امانی دریافتی پرداخت نمود. طبق قرار داد، درازی فروش کالای امانی ۲۰٪ کارمزد به ماخذ «کل مبلغ فروش» تعلق می‌گیرد. حق‌العامل کار در بیستم خرداد ماه تعداد ۱۰ واحد از کالای دریافتی را فروخت، از مجموع درآمد حاصل از فروش پس از کسر هزینه‌های پرداختی و کارمزد طی چک همراه با صورتحساب به آمر ارسال شد. (جدول شماره ۴-۳)

* • ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق‌العامل کار بشرح زیر است: (واحد هزار ریال).
 ۱- یادداشت دریافت ۱۵ واحد کالای الف، بهای فروش هر واحد ۴۰۰ ریال، حق کارمزد ۲۰٪ فروش، نام آمر شرکت هومن
 ۲- پرداخت مخارج حمل کالای امانی دریافتی از شرکت هومن به مبلغ ۱۵ ریال:

۱۵	کالای امانی دریافتی - شرکت هومن	۱۵
۱۵	بانک	

۳- پرداخت مخارج تعمیر (خدمات بعد از فروش) ۲ واحد از کالای الف نسبت به مجموع کالای فروخته شده به مبلغ ۲۰ ریال:

۲۰	کالای امانی دریافتی - شرکت هومن	۲۰
۲۰	وجوه نقد	

۴- فروش ۱۰ واحد از کالای الف هر واحد ۴۰۰ ریال:

حسابهای دریافتی / بانک
 ۴۰۰۰
 کالای امانی دریافتی - شرکت هومن

۵- ثبت شناسایی ۲۰٪ درآمد کمیسیون نسبت به فروش کالای امانی الف: (۴۰۰۰×٪۲۰=۸۰۰)

کالای امانی دریافتی - شرکت هومن
 ۸۰۰
 درآمد کارمزد
 ۸۰۰

۶- ارسال وجوه به شرکت آمر در تاریخ ۳۱ خرداد ماه:

کالای امانی دریافتی - شرکت هومن
 ۳۱۶۵
 بانک
 ۳۱۶۵

حساب کالای امانی دریافتی در دفتر کل حق العمل کار بشرح زیر است:

نام حساب: کالای امانی دریافتی - شرکت هومن دفتر کل (واحد هزار ریال)

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۳/۱۰	دریافت ۱۵ واحد کالای الف، بهای فروش هر واحد ۴۰۰ ریال کارمزد ۲۰٪ بهای فروش	۱۵		بد	۱۵
خرداد	مخارج حمل و بارگیری			بد	۳۵
خرداد	مخارج تعمیر ۲ واحد از کالای فروخته شده	۲۰	-	بد	۳۵
۳/۲۰	فروش ۱۰ واحد از کالای الف (۱۰×۴۰۰)		۴۰۰۰	بس	۳۹۶۵
	۲۰٪ حق کمیسیون (۴۰۰۰×٪۲۰=۸۰۰)	۸۰۰		بس	۳۱۶۵
	ارسال وجه به آمر	۳۱۶۵			-

نحوه ارائه درآمد کارمزد در صورت سود و زیان شرکت حق العمل کار:

صورت سود و زیان
خرداد ماه ۱۳×۷

xxxxxxx	فروش عادی
(xxxxxxx)	کسر میشود قیمت تمام شده کالای فروخته شده
xxxxxx	سود ناخالص فروش عادی
۸۰۰	اضافه میشود درآمد کارمزد
xxxxxxx	جمع سود ناخالص

■ حسابداری فروش کالای امانی در دفاتر آمر

هنگامی که کالای امانی به حق العمل کار ارسال می شود، لازم است پیش فاکتور^(۱) حاوی: ماهیت کالا، تعداد، کیفیت، وزن، اندازه، مقدار، بهای فروش کالا و ... ارسال گردد. معمولاً در دفاتر آمر به بهای تمام^(۲) شده منعکس می گردد.

نحوه ثبت رویدادهای مربوط به کالای امانی متنوع است، و بستگی به شرایط روش نگهداری، و فروش کالای امانی دارد:

۱- آیا مبادلات کالای امانی بطور جداگانه در دفاتر ثبت و نگهداری، و یا با مبادلات عادی واحد تجاری با هم ترکیب و ثبت می شوند؟

۲- آیا در ثبت و نگهداری کالا، از سیستم کنترل دائم یا ادواری استفاده می شود؟

اگر مبادلات کالای امانی بصورت حساب جداگانه ثبت و نگهداری شود، یک «حساب کالای امانی ارسالی»^(۳) در دفتر افتتاح، کالای امانی ارسالی، مخارج مربوط به کالای امانی (هزینه حمل، بسته بندی، ...) و هزینه کارمزد، طبق گزارش حق العمل کار در بدهکار

۱. Pro forma invoice.

۲. در بعضی منابع، بهای فروش کالا، به نرخي بیش از قیمت تمام شده در صورت حساب گزارش می گردد. (البته این عمل غیرعادی است). در اینصورت، در زمان تنظیم ترازنامه، موجودی کالای فروش نرفته که به نرخي بیش از قیمت تمام شده نشان داده شده تعدیل می گردد. برای اطلاع به کتاب زیر مراجعه شود:

Carter's Advanced Accounts - 909

۳. Consignment Out Account.

«حساب کالای امانی ارسالی» ثبت و در مقابل، حساب کالای ارسالی در موقع فروش بستانکار می‌گردد.

اگر تعداد محموله‌های ارسالی متنوع و بیشمار باشند، یک حساب کنترل در دفتر کل افتتاح و جزئیات مربوط به آن در دفتر معین ثبت و نگهداری می‌شود.

مثال ۴- شرکت تجاری هومن (آمر) در دهم خرداد ماه ۱۳×۷ تعداد ۱۵ واحد کالای الف که بهای تمام شده هر واحد آن ۱۵۰ ریال، و بهای فروش هر واحد ۴۰۰ ریال می‌باشد به حق‌العمل کار ارسال داشت، مخارج بارگیری ۴۵ ریال و حمل ۶۰ ریال، طبق شرایط قرارداد در ازای فروش کالای امانی ۲۰٪ کارمزد به ماخذ فروش کالای امانی به حق‌العمل کار تعلق می‌گیرد در بیستم خرداد ماه تعداد ۱۰ واحد کالا توسط حق‌العمل کا بحساب آمر بفروش رسید، حق‌العمل کار، درآمد حاصل از فروش را پس از کسر هزینه‌ها که صورت‌حساب آن در جدول شماره (۴-۳) گزارش شده، به آمر ارسال داشت. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر با دو فرض در صفحه (۲۲۳) منعکس گردیده است (واحد هزار ریال).

* در پایان دوره مالی، مانده حساب کالای امانی ارسالی، برای شناسائی درآمد حاصل از فروش کالای امانی و تعیین قیمت تمام شده کالای امانی فروش نرفته (موجودی کالای امانی پایان دوره) تعدیل می‌گردد. مانده حساب کالای امانی ارسالی بعد از تعدیل، ارزش موجودی کالای امانی فروش نرفته را نشان می‌دهد، جهت شناسائی موجودی کالای امانی فروش نرفته تمایز بین مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال امری الزامی است، که در اینجا مورد بررسی قرار می‌گیرد:

■ مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال^(۱)

تمایز بین مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال، برای شناسائی درآمد فروش کالای امانی و موجودی کالای امانی فروش نرفته، امری ضروری است. مخارج قابل انتقال نظیر مخارج اصلی و بعدی کالا، به نحوی که این مخارج به واحدهای فروش نرفته هم تعلق می‌گیرد، را شامل می‌شود. مخارجی نظیر حمل، بسته‌بندی، کرایه و بارگیری که توسط آمر یا حق‌العمل کار پرداخت می‌شود، همراه با بهای تمام شده کالا (تولید) جزء قیمت

تمام شده واحد کالای امانی بشمار می آید (اصل قیمت تمام شده). این گونه مخارج موجب می شود که تا کالا در شرایط مناسب، قابل فروش، در محلی مناسب به مشتری عرضه گردد.

در مقابل، مخارج غیرقابل انتقال هزینه هائی هستند که به واحدهای کالای امانی فروش نرفته افزوده نمی گردند، و مستقیماً به کالای امانی فروش رفته، در دوره ای که فروش تحقق می یابد، تعلق می گیرد. در این گونه هزینه ها نظیر کارمزد، تعمیر (خدمات بعد از فروش) و نیز هر نوع هزینه حمل اضافی و بارگیری بعنوان هزینه جاری تلقی شده، و به بهای تمام شده کالای امانی افزوده نمی گردد. علاوه بر این مخارج برای محافظت و نگهداری کالا، و هر نوع مخارج^(۱) اضافی که قابل بازیافت از حق العمل کار نباشد، معمولاً بعنوان هزینه جاری در دوره تحقق منظور می شود.

* نحوه تسهیم مخارج با توجه به مقروضات مثال شماره (۴) و صورت حساب فروش (جدول شماره ۴ - ۳) در جدول زیر گزارش گردیده است:

جدول تجزیه و تحلیل کالای امانی

تسهیم مخارج		جمع بهای تمام شده	شرح
موجودی کالای امانی فروش نرفته ۵ واحد	کالای امانی فروش رفته - ۱۰ واحد	۱۵ واحد کالا	
۷۵۰	۱۵۰۰	۲۲۵۰	مخارج قابل انتقال: قیمت تمام شده کالای الف
۱۵	۳۰	۴۵	مخارج بسته بندی
۲۰	۴۰	۶۰	هزینه حمل کالای ارسالی هزینه متحمل شده توسط حق العمل کار:
۵	۱۰	۱۵	هزینه حمل محلی مخارج غیرقابل انتقال:
-	۲۰	۲۰	هزینه تعمیر
-	۸۰۰	۸۰۰	کارمزد
<u>۷۹۰</u>	<u>۲۴۰۰</u>	<u>۳۱۹۰</u>	جمع
	<u>۴۰۰۰</u>		فروش کالای امانی
	۱۶۰۰		سود کالای امانی

با توجه به جدول فوق بهای تمام شده ۱۵ واحد کالای الف ۳۱۹۰ ریال، بهای تمام شده ۱۰ واحد کالای فروش رفته ۲۴۰۰ ریال، بهای تمام شده ۵ واحد کالای امانی فروش نرفته ۷۹۰ ریال و سود حاصل از فروش کالای امانی ۱۶۰۰ ریال می باشد. ^(۱) در تجزیه و تحلیل این مخارج (۱) قیمت تمام شده کالا همراه با مخارج بسته بندی و هزینه حمل موجب می شود که کالا برای رسیدن به محلی مناسب، قابل فروش به مشتری عرضه گردد، چنین هزینه‌هایی از درآمد حاصل از فروش کالای امانی در دوره‌ای که فروش تحقق می یابد کسر می گردد (اصل مقابل هزینه‌ها با درآمد). در مقابل، مخارجی نظیر: هزینه تعمیر و کارمزد که توسط حق العمل کار متحمل شده، جزء هزینه‌های جاری در دوره مالی که فروش تحقق یافته منظور می گردد.

* • ثبت حسابداری کالای امانی با توجه به مفروضات مثال شماره (۴) صفحه (۲۲۱) فروش سیستم کنترل دائم:

(واحد هزار ریال)

ثبت مبادلات کالای امانی جدا از سایر حسابهای عادی	ثبت مبادلات کالای امانی همراه با حسابهای عادی
---	--

(۱) ثبت بهای تمام شده ۱۵ واحد کالای الف ارسالی به حق العمل کار هر واحد ۱۵۰ ریال:	
کالای امانی ارسالی - حق العمل کار (۲) ۲۲۵۰	موجودی کالای امانی (۳) ۲۲۵۰
موجودی کالا ۲۲۵۰	موجودی کالا ۲۲۵۰

(۲) ثبت مخارج بارگیری پرداختی توسط آمر بمبلغ ۴۵ ریال:	
کالای امانی ارسالی - حق العمل کار ۴۵	مخارج انتقالی به دوره آتی (۴) ۴۵
وجه نقد ۴۵	وجه نقد ۴۵

۱. Advanced Accounting Harried... P.930.1988.

۲. Consignment out.

۳. Merchandise on consignment.

۴. Deferred consignment.

(۳) ثبت مخارج حمل پرداختی توسط آمر به مبلغ ۶۰ ریال:

کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۶۰	مخارج انتقالی به دوره آتی	۶۰
وجوه نقد	۶۰	وجوه نقد	۶۰

(۴) ثبت مبادلات فروش کالای امانی طبق صورت حساب فروش فروش طبق جدول شماره (۳-۴):

وجوه نقد	۳۱۶۵	وجوه نقد	۳۱۶۵
کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۸۳۵ (۱)	هزینه تعمیر	۲۰
کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۴۰۰۰	مخارج انتقالی به دوره آتی	۱۵ (هزینه حمل)
ثبت فروش ۱۰ واحد کالای الف طبق صورت حساب فروش		هزینه کارمزد	۸۰۰
		فروش	۴۰۰۰

* اگر حق العمل کار، گزارش درآمد حاصل از فروش کالای امانی را بدون انتقال وجه گزارش نماید، در دفاتر آمر بجای وجه نقد، حساب حق العمل کار بدهکار، و اگر فروش نسیه باشد، و حق العمل کار در مقابل فروش نسیه تضمین نموده باشد، در دفاتر آمر حساب حق العمل کار بدهکار، و اگر در مقابل فروش نسیه تضمین نشده باشد، بهتر است بجای حساب حق العمل کار، حسابهای دریافتنی - خریدار بدهکار شود.

دفتر کل «حساب کالای امانی ارسالی» بعد از نقل اقلام از روزنامه به کل بشرح زیر گزارش می‌گردد:

کالای امانی ارسالی - شرکت حق العمل کار

(۱)	۲۲۵۰	۴۰۰۰	(۴)
(۲)	۴۵		
(۳)	۶۰		
(۴)	۸۳۵		
	۳۱۹۰	۴۰۰۰	
ثبت تعدیلی ردیف ۵	۱۶۰۰	۸۱۰ مانده بستانکار قبل از تعدیل	
مانده بعد از تعدیل	۷۹۰		

حساب مقبول

تعدیل مانده «حساب کالای امانی ارسالی» در پایان دوره مالی برای شناسایی بهای تمام شده کالای امانی فروش نرفته و درآمد حاصل از فروش کالای امانی فروش رفته بشرح زیر است: جدول تسهیم مخارج صفحه (۲۲۲) مخارج قابل انتقال ۱۵ واحد کالای امانی:

۲۲۵۰ ریال	موجودی کالای امانی ارسالی (۱۵×۱۵۰)
۴۵	هزینه بسته بندی
۶۰	هزینه حمل پرداختی توسط آمر
۱۵	هزینه حمل پرداختی توسط حق العمل کار
<u>۲۳۷۰</u>	جمع مخارج برای ۱۵ واحد کالای الف
$۲۳۷۰ \div ۱۵ = ۱۵۸$	بهای تمام شده یک واحد کالای الف
$۵ \times ۱۵۸ = ۷۹۰$	بهای تمام شده موجودی کالای فروش نرفته
<u>۸۱۰</u>	مانده بستانکار کالای امانی ارسالی قبل از تعدیل
۱۶۰۰	ثبت تعدیلی بدهکار

● تعدیل حساب «موجودی کالای امانی» در پایان دوره مالی: فرض دوم

$۴۵ + ۶۰ + ۱۵ = ۱۲۰$	مخارج انتقالی به دوره آتی ۱۵ واحد کالای امانی
$۱۲۰ \times \frac{۵}{۱۵} = (۴۰)$	مخارج انتقالی به دوره آتی ۵ واحد کالای امانی فروش نرفته
<u>۸۰</u>	مخارج انتقالی به دوره آتی ۱۰ واحد کالای امانی فروش رفته
$۲۲۵۰ \times \frac{۱۰}{۱۵} = ۱۵۰۰$	بهای تمام شده کالای امانی فروش رفته بجز مخارج انتقالی
<u>$۱۵۰۰ + ۸۰ = ۱۵۸۰$</u>	بهای تمام شده موجودی کالای امانی فروش رفته

* * * * *

ثبت اخراج جدول ۲۲۲

(۵) ثبت تعدیلی پایان دوره:

حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار ۱۶۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده ۱۵۸۰
درآمد فروش کالای امانی ۱۶۰۰	موجودی کالای امانی ۱۵۰۰
	مخارج انتقالی به دوره آتی ۸۰

(۶) بستن حسابها:

۴۰۰۰	فروش	۱۶۰۰	درآمد فروش کالای امانی
۱۵۸۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده	۱۶۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۲۰	هزینه تعمیر		
۸۰۰	هزینه کارمزد		
۱۶۰۰	خلاصه حساب سود و زیان		

۱۶۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	۱۶۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۱۶۰۰	سود و زیان انباشته	۱۶۰۰	سود و زیان انباشته

در بعضی منابع،^(۱) «مخارج انتقالی به دوره آتی» نظیر هزینه حمل، بارگیری، بسته بندی، از ابتدا به هزینه مربوطه منظور و در پایان دوره مالی نسبت به موجودی کالای امانی فروش نرفته، هزینه های قابل انتقال، تبدیل، و به کالای امانی ارسالی افزوده و بعد از تخصیص، حسابها بسته می شوند

* ■ برگشت کالای ارسالی فروش نرفته به آمر^(۲)

اگر کالای امانی توسط حق العمل کار به آمر برگشت داده شود، حساب کالای امانی ارسالی بایستی بر مبنای بهای تحصیل، کاهش داده شود (موجودی کالا بدهکار و حساب کالای امانی ارسالی به بهای تحصیل بستانکار). هر نوع مخارجی در ارتباط با کالای امانی (بسته بندی، حمل، ...) به عنوان مخارج از دست رفته^(۳) جزء هزینه های جاری تلقی می شود. اگر کالای برگشتی، برای رسیدن بشرايط متعارف به تعمیر نیاز داشته باشد، چنین مخارجی جزء هزینه های جاری تلقی و در حسابها ثبت می گردد.

۱. Advanced Accounting, Harried... P.929-1988.

۲. Return of unsold consigned good.

۳. Principal of Accounting Advanced by James, A.Gentry... P.278-9 Sixth edition.

■ پیش دریافت از حق العمل کار^(۱)

در بعضی موارد، حق العمل کار طبق شرایط پیمان، مبلغی بعنوان پیش دریافت به آمر، در مقابل دریافت کالای امانی می پردازد، مبلغ پرداخت شده بعنوان قسمتی از بهای کالای امانی نیست، بلکه پیش دریافت برای آمر یک تضمین در مقابل مبالغ متناهی کالای امانی ارسال شده می باشد. پیش دریافت نبایستی به بستانکار حساب کالای امانی منظور شود، زیرا پیش دریافت، درآمد نیست، و آن بایستی به حساب بستانکار شخص حق العمل کار (حسابهای پرداختنی - حق العمل کار) در دفاتر آمر ثبت گردد، علاوه براین، کالای امانی همواره بایستی ارزش واقعی دارائی را نشان دهد. و از طرفی ممکن است، حق العمل کار کالای دریافتی را نفروشد و مبلغ پیش دریافت برگشت داده شود.

پیش دریافت (حسابهای پرداختنی - حق العمل کار) بعنوان یکی از اقلام بدهی در ترازنامه گزارش میگردد، بعضی از حسابداران پیش دریافت را بعنوان اقلام کاهنده^(۲) دارائی امانی تلقی می نمایند، در مواردی که کالای امانی توسط حق العمل کار بحساب آمر فروخته می شود، پیش دریافت می تواند بحساب قسمتی از پرداخت بهای فروش کالای امانی بحساب آمر منظور شود. نحوه ارائه پیش دریافت در صورت حساب فروش در زیر گزارش می گردد:

۱. Advances from consignees.

۲. Carter's Advanced Accounts P.902, and:

- Modern Advanced Accounting. Larsen and Mosich P.960 - 1, 1989.

جدول شماره (۵-۳) صورت حساب فروش (اقلام صورت حساب فرضی است)

شرح	ریال	واحد قیمت (ریال)	جمع کل (ریال)
۱۵ واحد کالای الف		۱۲۰	۱۸۰۰
۱۵ واحد کالای ب		۱۵۰	<u>۲۲۵۰</u>
کسر میشود مخارج و هزینه ها:			۴۰۵۰
حمل و نقل	۴۵		
انبارداری	۶۵		
بیمه	۸۵		
کارمزد	<u>۲۰۲</u>		<u>(۳۹۷)</u>
بدهی به آمر			۳۶۵۳
کسر می شود پیش پرداخت			<u>۶۵۳</u>
خالص بدهی			<u><u>۳۰۰۰</u></u>

■ حسابداری کالای امانی در دفاتر آمر به روش کنترل ادواری

مثال ۵- شرکت گلباران (آمر) تعداد ۱۰۰ واحد کالای ب، که بهای تمام شده هر واحد ۳۰۰ ریال، و بهای فروش هر واحد ۶۰۰ ریال می باشد به حق العمل کار ارسال داشت، مخارج حمل ۵۰۰ ریال میباشد که توسط آمر پرداخت گردید. مخارج بسته بندی که به یکصد واحد کالای ب تعلق می گیرد بالغ بر ۶۰۰ ریال می باشد.

● دریافت صورت حساب فروش از حق العمل کار:

۶۰۰۰۰	فروش تمام کالای ب
	هزینه حمل
۳۰۰	
<u>۱۲۰۰۰</u>	کارمزد ۲۰٪ فروش
<u>۱۲۳۰۰</u>	
۴۷۷۰۰	بدهی
۴۰۰۰۰	وجوه ارسالی
<u><u>۷۷۰۰</u></u>	مانده

● ثبت رویدادهای فوق به روش سیستم کنترل ادواری با دو فرض به شرح زیر است:

ثبت مبادلات کالای امانی جدا از سایر حسابهای عادی ثبت مبادلات کالای امانی همراه با حسابهای عادی

(۱) ارسال ۱۰۰ واحد کالای امانی به بهای تمام شده هر واحد ۳۰۰ ریال به حق العمل کار:

حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۳۰۰۰۰	حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۳۰۰۰۰
حساب کالای ارسالی	۳۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی	۳۰۰۰۰

این ثبت بصورت یادداشت^(۱) گزارش می‌گردد.

هنگامی که کالا فروخته شد، مجدداً ثبت معکوس و حساب بسته می‌شود. این دو حساب در صورتهای مالی نشان داده نمی‌شود. فقط اطلاعات مربوط به ارسال کالای امانی به حق العمل کار را نشان می‌دهد.

(۲) پرداخت مخارج حمل توسط آمر بالغ بر ۵۰۰ ریال:

حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۵۰۰	هزینه حمل	۵۰۰
وجوه نقد	۵۰۰	وجوه نقد	۵۰۰

(۳) مخارج بسته‌بندی سهمیه کالای امانی ارسالی بالغ بر ۶۰۰ ریال:

کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۶۰۰	چون مخارج بسته‌بندی با کل محموله آمر پرداخت شده ثبت مجدد لازم نیست و هزینه بسته‌بندی جزء هزینه عملیات گزارش می‌گردد.
هزینه بسته‌بندی	۶۰۰	

(۴) ثبت دریافت صورتحساب فروش:

وجوه نقد	۴۰۰۰۰	وجوه نقد	۴۰۰۰۰
کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۳۰۰	هزینه حمل	۳۰۰
هزینه کارمزد (۲۰٪ فروش)	۱۲۰۰۰	هزینه کارمزد	۱۲۰۰۰
حسابهای دریافتی - حق العمل کار	۷۷۰۰	حسابهای دریافتی - حق العمل کار	۷۷۰۰
فروش کالای امانی	۶۰۰۰۰	فروش	۶۰۰۰۰

۱. در بعضی منابع بجای این ثبت، تعداد کالای امانی ارسالی، بهای فروش، نرخ کارمزد... طبق شرایط پیمان بصورت یادداشت گزارش می‌گردد:

حسابداری پیشرفته - کالای امانی، مصطفی علیمدد و نظام‌الدین ملک آرابی. ص ۴۶ - انتشارات پیشبرد.

(۵) بستن حساب:

۳۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی	۳۱۴۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۳۰۰۰۰	حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار	۳۱۴۰۰	کالای امانی ارسالی حق العمل کار

از آنجائی که کالا فروخته شده است، ثبت یادداشت اولیه معکوس و حسابها بسته می شوند.

(۶)

۳۰۰۰۰	حساب کالای ارسالی
۳۰۰۰۰	سود انباشته (۱)

بستن حساب کالای ارسالی (در صورت سود و زیان برای تعیین قیمت تمام شده کالای فروخته شده، حساب کالای ارسالی از مجموع موجودی کالای اول دوره و خرید کسر میشود) (توجه کنید که کالای ارسالی با سایر حسابها موقت یکجا بحساب سود انباشته بسته میشوند، نه بصورت جدا)

اگر حق العمل کار صورت حساب فروش کالای امانی را بعد از فروش قسمتی از کالای امانی به آمر ارائه دهد، حق العمل کار حق دارد کلیه هزینه های متحمل شده در ارتباط با کالای امانی را از درآمد حاصل از اولین فروش کالا کسر و بقیه به آمر ارسال نماید. مثال - فرض کنید که حق العمل کار $\frac{۱}{۵}$ کالای ارسالی شرکت گلباران (آمر) را به بهای تعیین شده فروخت. گزارش صورت حساب فروش کالای امانی بصورت زیر است:

۱۲۰۰۰	فروش ۲۰ واحد کالای ب	
	کسر میشود هزینه ها:	
	هزینه حمل	۳۰۰
	کارمزد ۲۰٪ فروش	۲۴۰۰
۲۷۰۰	مانده بدهی	
۹۳۰۰	وجوه ارسالی	
۹۳۰۰	مانده	
۰		

۱. بجای بستن حساب کالای ارسالی به سود انباشته می توان برای بستن حساب از حساب قیمت تمام شده کالای فروخته شده استفاده کرد و در نهایت به حساب سود انباشته صفر نمود.

• با توجه به مفروضات مثال شرکت گلباران، در صورتیکه حق العمل $\frac{1}{5}$ کالای امانی را فروخته و درآمد حاصل از فروش کالای امانی را پس از کسر هزینه‌ها همراه با صورتحساب فروش به آمر ارسال نماید، با فرض اینکه مبادلات کالای امانی در دفاتر آمر همراه با حسابهای عادی ثبت و نگهداری شود، رویدادهای فوق بشرح زیر در دفاتر آمر منعکس می‌گردد: (سیستم کنترل ادواری)

۱- ارسال ۱۰۰ واحد کالای ب به بهای تمام شده هر واحد ۳۰۰ ریال:

حساب کالای امانی ارسالی - حق العمل کار ۳۰ ۰۰۰

۳۰ ۰۰۰

حساب کالای ارسالی

یادداشت کالای ارسالی آمر به حق العمل کار

۲- پرداخت مخارج حمل توسط آمر بالغ بر ۵۰۰ ریال:

۵۰۰

هزینه حمل

۵۰۰

وجوه نقد

۳- ثبت دریافت صورتحساب فروش:

۹۳۰۰

وجوه نقد

۳۰۰

هزینه حمل

۲۴۰۰

کارمزد

۱۲۰۰۰

فروش

۶۰۰۰

۴- حساب کالای ارسالی

۶۰۰۰

حساب کالای امانی ارسالی حق العمل کار

ثبت معکوس قسمتی از کالای ارسالی یادداشت ردیف یک

۵- تعدیل هزینه حمل و بسته بندی:

۱۱۲۰

مخارج انتقالی به دوره آتی کالای امانی

۶۴۰

هزینه حمل

۴۸۰

هزینه بسته بندی

محاسبه تعدیل هزینه‌ها: (هزینه حمل ۶۴۰ = $\frac{4}{5}(۵۰۰ + ۳۰۰)$) و هزینه بسته بندی ($\frac{4}{5} \times ۶۰۰ = ۴۸۰$)

■ زیان موجودی کالای امانی^(۱)

مسئله مهمی که هنگام زیان (آسیب دیدگی) موجودی کالای امانی پیش می‌آید این است که: آیا زیان کالا تحت پوشش بیمه است؟ یا خیر، اگر زیان کالا تحت پوشش بیمه نباشد، در مقابل زیان، «حساب سود و زیان کالای ارسالی» بدهکار و «حساب کالای امانی ارسالی» بستانکار می‌گردد. این زیان، حساب سود و زیان دوره مالی را کاهش می‌دهد.

در مواردی که زیان تحت پوشش بیمه باشد، حساب بیمه، بدهکار و حساب کالای امانی ارسالی بستانکار می‌شود. هنگامی که مقداری از کالای امانی فروخته نشده، در تخصیص هزینه‌ها بعد از زیان (آسیب دیدگی) باید دقت لازم بعمل آید:

ارزش موجودی کالای پایان دوره متشکل از اجزای زیر است:

۱- نسبتی از ارزش کل محموله امانی و هزینه‌های متحمل شده

۲- نسبتی از هزینه‌های قابل تخصیص بعد از زیان

* مثال - ۱۰۰۰ واحد کالای ب به بهای تمام شده ۸۰۰۰ ریال به حق‌العامل کار ارسال گردید، ۱۰۰ واحد از کالای ب در اثر آتش سوزی از بین رفت. هزینه‌ها عبارتند از:

۱- قبل از آتش سوزی ۲۵۰ ریال

۲- بعد از آتش سوزی ۱۸۰ ریال

اگر موجودی کالای پایان دوره ۲۰۰ واحد باشد، ارزش موجودی کالای پایان دوره

بقرار زیر است:

☑ $8000 \div 1000 = 8$ بهای تمام شده یک واحد

☑ $250 \div 1000 = 0/25$ هزینه یک واحد قبل از آتش سوزی

☑ $180 \div 900 = 0/2$ هزینه یک واحد بعد از آتش سوزی

☑ $200 \times 8 = 1600$ بهای تمام شده ۲۰۰ واحد کالای ب

☑ $200 \times 0/25 = 50$ تخصیص هزینه‌های قبلی

☑ $200 \times 0/2 = 40$ تخصیص هزینه‌های بعدی

☑ $1600 + 50 + 40 = 1690$ ارزش موجودی کالا پایان دوره

محاسبه زیان کالای تحت پوشش بیمه:

اگر هزینه‌ها قابل قبول باشند، ارزیابی ۱۰۰ واحد کالای زیان دیده بشرح زیر است:

- | | | |
|-------------------------------------|------------------------|-------------------------------|
| <input checked="" type="checkbox"/> | $100 \times 8 = 800$ | بهای تمام شده ۱۰۰ واحد |
| <input checked="" type="checkbox"/> | $100 \times 0/25 = 25$ | تخصیص هزینه‌های قبلی |
| <input checked="" type="checkbox"/> | $800 + 25 = 825$ | ارزش ۱۰۰ واحد کالای زیان دیده |

■ نحوه ارائه حسابهای کالای امانی در صورتهای مالی آمر

در بعضی موارد، ممکن است حق‌العامل کار در آمد حاصل از فروش کالای امانی را کمتر یا بیشتر از مبلغ صورتحساب فروش به آمر پرداخت نماید، اگر مبلغ ارسالی بیش از طلب آمر باشد، مبلغ اضافی در یک حساب جداگانه به عنوان بدهی به حق‌العامل کار بجای حساب کالای امانی ارسالی منتقل و در ترازنامه بعنوان بدهی جاری گزارش می‌گردد. و اگر مبلغ ارسالی کمتر از طلب آمر باشد، تفاوت بایستی در یک حساب جداگانه به عنوان طلب از حق‌العامل کار در ترازنامه تحت سرفصل دارائی جاری گزارش گردد. بطور مثال اگر حق‌العامل کار طبق صورتحساب فروش طبق جدول شماره (۴-۳) مبلغ ۳۱۶۵ ریال به آمر ارسال دارد. ثبت آن در دفاتر آمر بشرح زیر است:

۳۱۶۵	وجوه نقد
۱۰۰۰	حسابهای دریافتی - حق‌العامل کار
۸۳۵	حساب کالای امانی ارسالی
۴۰۰۰	حساب کالای امانی ارسالی

مانده «حساب کالای امانی ارسالی» بعد از تعدیل، در پایان دوره مالی بصورت زیر در ترازنامه گزارش می‌گردد.

ترازنامه

	دارائی جاری:
	موجودی‌ها:
۶۲۱۰	موجودی کالا
۷۹۰	موجودی کالای امانی
۷۰۰۰	جمع

■ گزارش سود و زیان کالای امانی

نتیجه عملیات کالای امانی غالباً همراه با سایر عملیات مربوط به فروش و هزینه‌ها مربوط در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد. بهر حال، اگر فروش کالای امانی در یک مقیاس وسیع نسبت به مجموع فروش باشد، بهتر است، به منزله افشاء کامل، فروش کالای امانی، قیمت تمام شده کالای امانی، هزینه‌های فروش (هزینه کارمزد، تعمیر ...) به تفکیک بصورت زیر نشان داد: اقلام زیر فرضی است.

مجموع فروش	فروش عادی	روش امانی	
۱۷۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	فروش
۹۸۰۰۰۰	۵۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۷۲۰۰۰۰	۴۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	سود ناخالص
			کسر میشود هزینه‌های عملیاتی:
۴۲۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	هزینه‌های فروش
۱۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰	هزینه‌های اداری
۵۴۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰	جمع هزینه‌های عملیاتی
۱۸۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	سود خالص

در صورت عدم امکان افشاء کامل، برای گزارش نتیجه عملیات کالای امانی روش دیگری می‌توان بکار گرفت:

XXXX	فروش
XXXX	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
XXXX	سود ناخالص
XXXX	سود حاصل از فروش کالای امانی
XXXX	جمع
XXXX	کسر میشود هزینه‌های عملیاتی
XXXX	سود خالص

ضمیمه /

۳- الف

قرار داد جدید فروش کالای امانی در مقابل قراردادهای سنتی

نحوه حسابداری کالای امانی طبق شرایط منعکس در قرارداد سنتی بین امر و حق العمل کار در دفاتر طرفین ثبت می‌گردد، و طبق شرایط و مفاد قرارداد کالای امانی، حق العمل کار در مقابل فروش کالای امانی درصدی از آن به عنوان کارمزد از امر دریافت می‌نماید در دنیای امروز نوع و ترتیبات دیگری در قراردادهای فروش کالای امانی وجود دارد، که مطابق آن حق العمل کار، کالای امانی را از امر به قیمت معینی (قیمت سیاهه) دریافت می‌دارد، نهایتاً زمانی که حق العمل کار کالای امانی را به مشتری می‌فروشد، در آن زمان، طبق مبلغ توافق شده (قیمت سیاهه) وجه کالا را به امر می‌پردازد، اغلب اوقات، امر در زمان ارسال محموله، صورت حساب را جهت پرداخت برای حق العمل کار ارسال می‌دارد، در ضمن امر مبلغ صورت حساب (قیمت سیاهه) را در دفاتر بعنوان فروش ثبت نمی‌نماید مگر اینکه، فروش تحقق یافته باشد و حق العمل کار گزارش فروش کالای امانی را به امر اعلام نماید.

دریافت کالا توسط حق العمل کار، در دفاتر ثبت نمی‌گردد، بلکه فقط بصورت یادداشت نگهداری میشود و خرید کالا زمانی در دفاتر حق العمل کار ثبت می‌گردد که کالا بفروش رسیده باشد، ضمناً اگر کالا توسط حق العمل کار بطور نسبه فروخته شود، زیان ناشی از مطالبات سوخت شده متوجه امر نمی‌گردد زیرا کالا جزء اموال حق العمل کار محسوب می‌گردد.^(۱) جهت توضیح بیشتر به مثال زیر توجه شود:

۱. این نوع قرار داد در کتاب حسابداری پیشرفته "Advanced Accounting-pahler & MORI" صفحه ۱۱۵۹ چاپ سال ۱۹۸۸، مؤلفین بعنوان قرار داد جدید (Modern Arrangement) در مقابل قرارداد سنتی (The Traditional Arrangement) مطرح نموده‌اند، در این کتاب آمده است که در دنیای امروز شرایط و مفاد قرار داد کالای امانی که حق العمل کار در مقابل فروش کالای امانی کارمزد از امر دریافت می‌دارد، جای خود را به قرار داد جدید داده است.

مثال - فرض کنید که واحد تجاری (تولید کننده) کالائی را که بهای تمام شده آن ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال است به قیمت سیاهه ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال به حق العمل کار ارسال می‌دارد. واحد تجاری مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل می‌پردازد. حق العمل کار کالای دریافتی امر را به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال به مشتریان خود می‌فروشد. حق العمل کار، پس از فروش کالای امانی، مبلغ بدهی خود را به امر اعلام می‌نماید:

ثبت در دفاتر امر	ثبت در دفاتر حق العمل کار
۱- ارسال کالا به حق العمل کار: کالای امانی ۱۰۰۰۰۰۰ موجودی کالا ۱۰۰۰۰۰۰	فقط یادداشت میشود.
۲- پرداخت هزینه حمل توسط امر کالای امانی ۳۰۰۰۰ وجوه نقد ۳۰۰۰۰	ثبت ندارد
۳- فروش کالا توسط حق العمل کار: ثبت ندارد	وجوه نقد ۱۸۰۰۰۰۰ فروش ۱۸۰۰۰۰۰ خرید ۱۵۰۰۰۰۰ حسابهای پرداختی - امر ۱۵۰۰۰۰۰
۴- گزارش فروش کالا به امر و پرداخت وجه سیاهه توسط حق العمل کار: وجوه نقد ۱۵۰۰۰۰۰ فروش ۱۵۰۰۰۰۰ قیمت تمام شده کالای فروخته شده ۱۰۳۰۰۰۰ کالای امانی ۱۰۳۰۰۰۰	حسابهای پرداختی ۱۵۰۰۰۰۰ وجوه نقد ۱۵۰۰۰۰۰

● مهمترین نکاتی که در این نوع قرارداد امانی وجود دارد اینست که:

- ۱) حساب کالای امانی در دفاتر آمر به بهای تمام شده ثبت و نگهداری می‌شود، تا اینکه گزارش فروش کالا توسط حق‌العمل کار به آمر اعلام گردد، و سپس بعد از فروش، حق‌العمل کار کالای دریافتی آمر را بصورت خرید در دفاتر ثبت می‌نماید.
- ۲) حق‌العمل کار بعد از گزارش فروش کالا به آمر مبلغ بدهی خود را می‌پردازد، گرچه ممکن است بعضی اوقات بعد از اعلام، بدهی خود را به آمر پرداخت نماید.

سوالات

- ۱- فروش اقساطی یعنی چه؟
- ۲- ویژگی‌های فروش اقساطی؟
- ۳- وجه تمایز بین فروش اقساطی و فروش اعتباری (نسیه کوتاه مدت) کدام است؟
- ۴- مهمترین ضوابط و شرایط فروش اقساطی کدام است؟ توضیح دهید
- ۵- تاثیر فروش اقساطی در تولید واحد تجاری را بیان نمایید.
- ۶- آیا در فروش اقساطی تنها تعهد خریدار برای تسویه حساب کافی است؟
فروشنده کالای اقساطی در مقابل عدم پرداخت اقساط توسط خریدار چه نوع تمهیداتی بکار می‌گیرد؟ بیان نمایید.
- ۷- مکانیزم شناسایی سود ناخالص در فروش اقساطی کدام است؟
- ۸- شرایط شناسایی درآمد زمانی که فروشنده حق برگشت کالا را برای خریدار تضمین نموده کدام است؟
- ۹- روشهای حسابداری فروش اقساطی کدام است؟ هر کدام را توضیح دهید.
- ۱۰- تفاوت روش اقساطی با باز یافت بهای تمام شده چیست؟ بیان کنید
- ۱۱- تفاوت بین روش تعهدی و روش اقساطی کدام است؟
- ۱۲- هزینه‌های ضمانت تولید (گارانتی) یعنی چه، نحوه ثبت حسابداری آن کدام است؟
- ۱۳- چگونه نتیجه فروش اقساطی در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد؟
- ۱۴- نظریات مختلف درباره حسابهای دریافتنی اقساطی، سود ناخالص تحقق نیافته فروش اقساطی کدام است؟

- ۱۵- چگونه کالای تملیک شده را مجدداً ارزیابی می نمایند؟
- ۱۶- نتایج تملیک مجدد کالا در دفاتر فروشنده کدام است؟
- ۱۷- فرانشیز یعنی چه؟
- ۱۸- نحوه شناسائی درآمد فرانشیز را بیان نمائید.
- ۱۹- شرایط عقد قرار داد فرانشیز طبق استانداردهای حسابداری کدام است؟
- ۲۰- حق فرانشیز اولیه و مستمر یعنی چه؟
- ۲۱- کالای امانی یعنی چه؟
- ۲۲- آمر و حق العمل کار کیست؟
- ۲۳- نحوه شناسائی سود کالای امانی در دفاتر آمر را بیان نمائید.
- ۲۴- تفاوت بین فروش عادی و فروش کالای امانی را بیان نمائید.
- ۲۵- مزایای قرار داد امانی از دیدگاه آمر کدام است؟
- ۲۶- مزایای قرار داد امانی از دیدگاه حق العمل کار کدام است؟
- ۲۷- منظور از قرارداد جدید امانی چیست؟
- ۲۸- صورتحساب فروش یعنی چه؟
- ۲۹- مانده بدهکار یا بستانکار کالای امانی در یافتی در دفاتر حق العمل کار چه مفهومی دارد؟
- ۳۰- مهمترین نکاتی که در قرار داد جدید امانی وجود دارد کدام است؟
- ۳۱- منظور از هزینه‌های قابل انتقال و غیر قابل انتقال چیست؟

تمرین

- بهترین پاسخ را برای هریک از سؤالات زیر انتخاب نمایید.
- ۱- شناسائی سود در روش اقساطی کالا کدام است؟

الف. موقع تحویل کالا به مشتری	ج. بعد از بازیافت بهای تمام شده
ب. موقع وصول اقساط از مشتری	د. همزمان با فروش کالای اقساطی
- ۲- درآمد در کدام روش بعد از وصول بهای تمام شده کالای فروخته شده شناسائی

می‌گردد؟

- الف. روش باز یافت بهای تمام شده
ب. روش اقساطی
ج. روش تعهدی
د. روش درصدی از تکمیل
- ۳- شناسائی سود در روش تعهدی فروش اقساطی کدام است؟
الف. همزمان با وصول اقساط
ب. در مقطع فروش
ج. بعد از باز یافت بهای تمام شده
د. بستگی به مشتری دارد
- ۴- حساب سود و زیان تحقق نیافته فروش اقساطی جزء کدامیک از طبقات زیرین می‌باشد؟
الف. دارائی جاری
ب. حقوق صاحبان سهام
ج. بدهی جاری
د. حساب‌کاهنده حقوق صاحبان سهام
- ۵- نحوه شناسائی درآمد حق فرانشیز اولیه به کدام مورد بستگی دارد؟
الف. بر مبنای فعالیت خریدار
ب. در مقطع امضاء قرارداد
ج. به نسبت ارائه خدمات و کمکهای فنی
د. در مقطع فروش اثاثه و تجهیزات
- ۶- شرکت آمال در دوم اردیبهشت ماه ۱۳×۲ تاسیس و در عملیات فروش اقساطی، از روش اقساطی استفاده می‌نماید. اطلاعات زیر در سال مالی منتهی به ۱۳×۲/۱۲/۲۹ بشرح زیر خلاصه شده است:
- | | |
|--|--------|
| نرخ سود ناخالص فروش | ۴۰٪ |
| سود ناخالص تحقق نیافته فروش اقساطی در ۱۳×۲/۱۲/۲۹ | ۲۴۰۰۰۰ |
| وصول اقساط | ۴۵۰۰۰۰ |
- مبلغ فروش اقساطی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۲ کدام است؟
- الف. ۶۰۰۰۰۰
ب. ۶۹۰۰۰۰
ج. ۸۵۰۰۰۰
د. ۱۰۵۰۰۰۰
هـ. مبالغ دیگر

مسائل

□ ۱- شرکت همیاران کالای خود را با شرایط زیر به مشتری می‌فروشد: بهای فروش اقساطی، بهای تمام شده فروش اقساطی و وصولی‌ها برای سالهای ۱۳×۱، ۱۳×۲ و ۱۳×۳ بشرح زیر است:

۱۳×۳	۱۳×۲	۱۳×۱	
۱۲۰۰۰	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	بهای فروش اقساطی
۹۸۴۰	۱۱۲۵۰	۸۰۰۰	بهای تمام شده فروش اقساطی
۲۱۶۰	۳۷۵۰	۲۰۰۰	سود ناخالص
%۱۸	%۲۵	%۲۰	درصد سود ناخالص

جدول وصولی:

۱۰۰۰	۳۰۰۰	۴۰۰۰	از فروش سال ۱۳×۱
۵۵۰۰	۶۵۰۰	-	از فروش سال ۱۳×۲
۶۲۰۰	-	-	از فروش سال ۱۳×۳

مطلوبست:

- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر به روش اقساطی طی سالهای ۱۳×۱، ۱۳×۲ و ۱۳×۳ و شناسایی سود ناخالص هر دوره مالی.
- ثبت رویدادهای فوق به روش بازیاقت بهای تمام شده

□ ۲- شرکت پندیس در اول سال ۱۳×۲ شروع به فعالیت نمود. کلیه فروش‌های واحد تجاری بر مبنای اقساطی است. روش حسابداری فروش اقساطی بر مبنای روش اقساطی می‌باشد. در هر فروش مبلغ $\frac{1}{3}$ آن به عنوان پیش دریافت از مشتریان وصول می‌شود. مانده مطالبات اقساطی طی دوره ۱۸ ماهه از مشتری دریافت می‌گردد. اگر مشتری اقساط را پرداخت ننماید (نکول)، مانده مطالبات وصول نشده به حساب

هزینه مطالبات سوخت شده بدهکار، و در زمان فروش، موجودی کالای تملیک شده، این حساب بستانکار می‌شود. حساب هزینه در پایان هر دوره مالی جهت انعکاس زیان واقعی ناشی از تملیک تعدیل می‌شود.

خلاصه عملیات مربوط به فروش اقساطی طی دو سال متوالی به شرح زیر می‌باشد:

<u>۱۳×۳</u>	<u>۱۳×۲</u>	
۲۹۴۵۰۰	۲۱۰۰۰۰	فروش اقساطی
۱۲۰۰	۸۰۰	فروش موجودی کالای تملیک شده
۱۷۳۵۸۵	۱۵۴۰۰۰	خرید
		موجودی کالا در ۱۲/۲۹:
۴۸۰۱۰	۳۶۴۰۰	موجودی کالا به بهای تمام شده
۳۲۰	۳۰۰	ارزش بازیافتنی (بازار) کالای تملیک شده
		مانده مطالبات اقساطی نکول شده:
۴۰۰۰	۳۰۰۰	مربوط به فروش سال ۱۳×۲
۴۴۰۰	-	مربوط به فروش سال ۱۳×۳
		وصول اقساط به استثناء پیش دریافت:
۶۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	مربوط به فروش سال ۱۳×۲
۵۴۰۰۰	-	مربوط به فروش سال ۱۳×۳

مطلوبست:

- ۱- محاسبه نرخ سود ناخالص برای سال ۲× و ۳×
- ۲- محاسبه زیان حاصل از تملیک در سال ۲×
- ۳- تهیه جدول سود ناخالص شناسائی شده در سال ۳×

□ ۳- شرکت (ج) قراردادی برای فروش کالا به صورت اقساط در ۱/۱/۱ با خریدار منعقد نمود. طبق شرایط پیمان خریدار، مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به عنوان پیش پرداخت و بقیه به صورت ۵ قسط سالانه ۲۴۰۰۰ ریالی به علاوه سود تضمین شده با نرخ ۱۲٪ در سال

برای مانده اصل مبلغ پرداخت نشده می‌پردازد، اقساط قابل پرداخت در اول هر سال و شروع پرداخت اقساط در ۲/۱/۱ می‌باشد، نرخ سود ناخالص ۴۰٪، خریدار سه قسط اول خود را پرداخت نموده، و سپس به علت عدم توانایی مالی از پرداخت اقساط خودداری کرد. در نتیجه شرکت (ج) طبق شرایط پیمان کالای خود را تملیک نمود. ارزش متعارف کالای تملیک شده معادل ۱۲۰ درصد مانده وصول نشده می‌باشد. شرکت الف برای تعمیر کالای تملیک شده مبلغ ۵۰۰۰ ریال پرداخت نموده و معادل بهای تمام شده کالای تملیک شده آنرا به مشتری فروخت.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت الف به روش اقساطی

□ ۴- شرکت رضا قطعه زمین به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال در مورخه ۱۳×۶/۱/۱ بفروش می‌رساند. بهای تمام شده زمین ۶۰۰۰۰۰ ریال، طبق شرایط پیمان خریدار مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال بعنوان پیش پرداخت و بقیه بصورت ده برگ سفته ۷۵۰۰۰۰ ریالی بعلاوه سود تضمین شده با نرخ ۱۰٪ در سال برای باقیمانده اصل سفته‌های پرداخت نشده می‌پردازد. اقساط قابل پرداخت در اول هر فصل سال، و شروع پرداخت اولین قسط اول تابستان ۱۳×۶ می‌باشد.

مطلوبست:

ثبت رویداد فوق به روش اقساطی و بازیافت بهای تمام شده، در دفاتر شرکت رضا

□ ۵- شرکت احمد و شرکا قراردادی برای فروش زمین بصورت تقسیطی با خریدار منعقد نمود. اطلاعات در ارتباط با فروش زمین در تاریخ ۱۳×۵/۱/۱ بشرح زیر است:

- بهای فروش زمین ۳۹۰۰۰۰
- بهای تمام شده زمین ۲۴۰۰۰۰
- پیش دریافت در مقطع فروش ۱۱۰۰۰۰
- اقساط سالانه قابل دریافت در اول سال مالی ؟
- نرخ سود تضمین شده قابل دریافت در اول سال مالی ۱۲٪ در سال
- تعداد اقساط: ۵ قسط

مطلوبست:

ثبت روزنامه فروش زمین به روش بازیافت بهای تمام شده و اقساطی

- ۶- در اول مهرماه سال ۱۳×۶ شرکت میزان قطعه زمینی به بهای تمام شده ۲۵۰۰۰۰۰ ریال را بمبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال با شرایط زیر فروخت:
- در ۸ قسط، قابل دریافت در اول هر فصل سال، بمبلغ ۳۷۵۰۰ ریال بعلاوه ۱۶٪ سود تضمین شده نسبت به مانده پرداخت نشده.
 - پیش دریافت ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، که این مبلغ در اول مهرماه سال ۱۳×۶ وصول شد.

مطلوبست:

ثبت فروش زمین به روش تعهدی - اقساطی - بازیافت بهای تمام شده

- ۷- شرکت (الف) کالای خود را به صورت اقساطی می‌فروشد، در پایان هر سال سود ناخالص را بر مبنای وصولی طی دوره محاسبه و ثبت می‌نماید.
- هر وصولی شامل بهای تمام شده و سود ناخالص می‌باشد. مانده کنترل حسابهای دریافتنی اقساطی در اول و پایان سال ۱۳×۳ به شرح زیر می‌باشد:

۱۳×۳/۱۲/۲۹	۱۳×۳/۱/۱	
۰	۲۴۰۲۰	حسابهای دریافتنی ۱۳×۱
۶۷۴۴۰	۳۴۴۴۶۰	حسابهای دریافتنی ۱۳×۲
۴۱۰۰۹۰	-	حسابهای دریافتنی ۱۳×۳

وصول هر قسط، وجوه نقد بدهکار، و حسابهای دریافتنی اقساطی، بستانکار می‌شود. در سال ۱۳×۲ به علت عدم توانائی در پرداخت اقساط، شرکت (الف) کالای خود را تملیک نمود. برآورد ارزش کالای تملیک شده ۱۴۰۰ ریال. موجودی کالای تملیک شده مربوط به فروش اقساطی طی سال ۱۳×۲ به مبلغ ۵۴۰۰ ریال بوده، که تا زمان تملیک از مبلغ فوق ۳۲۰۰ ریال وصول گردیده است. فروش اقساطی واحد تجاری و بهای تمام شده

سه سال متوالی بشرح زیر خلاصه می‌شود:

۱۳×۳	۱۳×۲	۱۳×۱	
۶۰۲۰۰۰	۴۳۲۰۰۰	۳۸۰۰۰۰	فروش اقساطی
۳۷۹۲۶۰	۲۸۵۱۲۰	۲۴۷۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده

مطلوبست:

- (۱) ثبت‌های لازم در ۱۳/۲۹/۱۲ برای شناسائی درآمد
 (۲) تعدیلات لازم با توجه به اطلاعات فوق در دفاتر شرکت (الف)

□ ۸- تراز آزمایشی شرکت فرید در ۱۳/۲۹/۱۲ بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی سال ۱۳×۲
۶۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی اقساطی سال ۱۳×۳
۱۰۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۷۰۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۳۰۰۰۰۰	سود ناخالص تحقق نیافته سال ۱۳×۲
۸۰۰۰۰۰	سهام عادی
۶۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۲۷۰۰۰۰۰</u>	<u>۲۷۰۰۰۰۰</u>

مطلوبست:

- ۱- ثبت سود ناخالص تحقق یافته در سال ۱۳×۳ و بستن حساب. نرخ سود ناخالص فروش در سال ۱۳×۲ معادل ۲۵٪ می‌باشد.
 ۲- در اردیبهشت ماه سال ۱۳×۴ یکی از مشتریان، اقساط را نکول و پرداخت ننمود و کالا توسط شرکت فرید تملیک شد. ثبت روزنامه تملیک را با اطلاعات زیر نشان دهید:

- فروش ۵۰۰۰ ریال
- سال فروش خرداد ماه سال ۱۳×۲
- وجوه دریافتی تا تاریخ تملیک ۳۰۰۰ ریال
- ارزش متعارف کالای تملیک شده ۱۰۰۰ ریال

□ ۹- شرکت تجاری فرهنگ لوازم صوتی خود را بصورت اقساطی می فروشد. در مورخه ۱۳×۲/۷/۱ یکدستگاه تلویزیون به بهای تمام شده ۶۰۰۰۰۰۰ را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال به مشتری فروخت.

شرایط فروش: ● تعداد اقساط: ۴ قسط ششماهه

● مبلغ هر قسط: ۲۵۰۰۰۰ ریال

● شروع اولین قسط: ۱۳×۲/۱۲/۲۹ ریال

خریدار سه قسط اول را پرداخت نمود. در تاریخ ۱۳×۴/۸/۱ مشخص گردید که خریدار قادر به پرداخت بدهی خود نمی باشد. در نتیجه شرکت لوازم صوتی تلویزیون مزبور را تملیک نمود. ارزش تلویزیون در زمان تملیک ۵۰۰۰۰۰ ریال بود. شرکت برای فروش مجدد تلویزیون ۲۰۰۰۰۰ ریال برای تعمیر آن پرداخت نمود. دستگاه تلویزیون مجدداً در تاریخ ۱۳×۴/۱۰/۱ به مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال بفروش رسید.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت به روش اقساطی

□ ۱۰- در اول آذر سال ۱۳×۴ فروشگاه لوازم خانگی یک واحد از کالای الف را که بهای تمام شده آن ۴۰۰۰۰۰۰ ریال بود به ارزش ۶۰۰۰۰۰۰ ریال بصورت قسطی فروخت. شرایط قرارداد:

● پیش دریافت: ۱۵۰۰۰۰ ریال

● اقساط ماهانه: ۱۸ قسط هرماه ۲۵۰۰۰ ریال

● خریدار دو قسط اول خود را در سال ۱۳×۴ (اول بهمن و اول اسفند) پرداخت و در سال ۱۳×۵ خریدار ۵ قسط خود را پرداخت نمود، سپس بعلت عدم توانائی مالی از پرداخت اقساط خودداری شد، در نتیجه فروشگاه کالای خود را در تاریخ ۱۳×۵/۷/۱ تملیک نمود. ارزش کالای الف در زمان تملیک بصورت عمده فروشی ۵۰۰۰۰۰ ریال و خرده فروشی ۷۵۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

مطلوبست:

- ۱- تعیین سود ناخالص تحقق یافته در سال ۱۳×۴ به روش تعهدی، اقساطی، بازیافت بهای تمام شده
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت به روش اقساطی و بازیافت بهای تمام شده و تعهدی.

□ ۱۱- بعضی از رویدادهای شرکت تجاری رهرو طی سالهای ۱۳×۲ و ۱۳×۳ بشرح زیر است:

<u>۱۳×۳</u>	<u>۱۳×۲</u>	
۱۱۲۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	فروش عادی (نسیه)
۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	فروش اقساطی
۲۴۰۰۰	۲۳۰۰۰	هزینه فروش
		وصول مطالبات:
۶۹۰۰۰	۸۳۰۰۰	عادی
۱۲۰۰۰	۴۲۰۰۰	اقساطی سال ۱۳×۲
۳۰۰۰۰	-	اقساطی سال ۱۳×۳
		قیمت تمام شده کالای فروخته شده:
۴۷۳۰۰	۴۲۰۰۰	عادی
۲۱۰۰۰	۲۴۶۰۰	اقساطی

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت رهرو به روش اقساطی و بازیافت بهای تمام شده طی سال ۱۳×۲ و ۱۳×۳.
- ۲- بستن حسابهای موقت در دفاتر شرکت
- ۳- تهیه مانده‌های مطالبات، سود ناخالص تحقق نیافته، سود تحقق یافته فروش اقساطی، درآمد خالص.

□ ۱۲- مانده‌های زیر در اول فروردین ماه ۱۳×۴ از دفاتر شرکت تجاری امیر فرخ

استخراج گردیده است:

۳۰۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۰۰۰۰۰۰	وجوه نقد
	سود تحقق نیافته فروش	۱۲۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰۰۰۰۰	اقساطی ×۲	۱۱۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی (عادی)
	سود تحقق نیافته فروش	(۱۰۰۰۰۰)	ذخیره م.م.
۲۹۴۰۰۰۰	اقساطی ×۳	۳۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی ×۲
۲۰۳۰۰۰۰۰	سهام عادی	۷۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی اقساطی ×۳
۷۵۶۰۰۰۰	سود انباشته	۱۰۰۰۰۰۰۰	سایر دارائی
<u>۳۵۰۰۰۰۰۰</u>	<u>جمع</u>	<u>۳۵۰۰۰۰۰۰</u>	<u>جمع</u>

خلاصه مبادلات طی سال ۱۳×۴ بشرح زیر میباشد:

۳۰۰۰۰۰۰۰	فروش عادی (نسیه)
۱۰۰۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۲۳۸۰۰۰۰۰	خرید نقدی کالا
۱۳۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا (سیستم ادواری)
۵۷۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده فروش اقساطی
۱۰۵۰۰۰۰۰۰	هزینه‌های فروش
	ذخیره مطالبات مشکوک
	$\frac{1}{4}$ یک درصد فروش عادی
	وصول اقساط:
۲۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای سال ۱۳×۲
۴۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای سال ۱۳×۳
۵۵۰۰۰۰۰۰	حسابهای سال ۱۳×۴
۲۸۰۰۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی عادی

مطلوبست:

- ۱- نرخ سود ناخالص برای فروش سالی ۱۳×۲ ، ۱۳×۳ و ۱۳×۴
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت برای سال ۱۳×۴ ، شامل تعدیلات و بستن حسابها در $۱۳\times ۴/۱۲/۲۹$
- ۳- تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳×۴
- ۴- تهیه ترازنامه در مورخه $۱۳\times ۴/۱۲/۲۹$

□ ۱۳- شرکت سهامی (ج) در اول مهرماه سال ۱۳×۵ ، چهار واحد تجهیزات مصرف شده را به شرکت (ب) به صورت اقساطی می فروشد. مبلغ فروش اقساطی ۵۵۰۰۰۰۰ ریال. بیست درصد کل فروش اقساطی به صورت پیش دریافت و بقیه به صورت ۱۲ قسط سه ماهه قابل وصول در اول هر فصل دریافت می گردد. نرخ سود تضمین شده اقساطی ۱۶ درصد در سال. بهای تمام شده هر واحد ۶۸۷۵۰ ریال. بیست درصد از بهای تمام شده اولیه مستهلک شده است. شروع وصول اقساط اول دی ماه ۱۳×۵ می باشد.

● راهنمایی: (چون مبلغ اقساط نامعلوم می باشد، مبلغ را از طریق فرمول ارزش فعلی اقساط را محاسبه نمائید).

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر به روش:

الف) تعهدی ب- اقساطی ج) بازیاقت بهای تمام شده

□ ۱۴- شرکت هدی کالای خود را بر مبنای امانی بفروش میرساند. در طی سال ۱۳×۹ ، شرکت تعداد ۶۲۵۰ واحد کالای ب را به شرکت حق العمل کاری هادی ارسال نمود. بهای تمام شده هر واحد ۱۵۰۰ ریال، بهای فروش ۵۰۰۰ ریال، مخارج حمل کالای ارسالی پرداختی توسط آمر ۲۵۰۰۰۰ ریال. شرکت هادی ۱۰% کارمزد در مقابل فروش هر واحد دریافت می دارد. در طی سال ۱۳×۹ ، شرکت حق العمل کاری هادی ۴۱۰۰ واحد از کالای ب بطور نقد و ۱۰۰۰ واحد آنرا بطور

نسیه می‌فروشد (حق‌العامل کار فروش نسیه را تضمین نموده است).
مخارج در ارتباط با کالای امانی پرداختی توسط حق‌العامل کار ۱۱۷۵۰۰ ریال.
حق‌العامل کار درآمد حاصل از فروش نقدی کالای امانی را پس از کسر هزینه‌ها و
کمیسیون به شرکت ارسال می‌دارد. حق‌التضمین بابت فروش نسیه ۵٪.

مطلوبست:

- ۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر حق‌العامل کار و تهیه صورت‌حساب فروش
- ۲- ثبت مبادلات فوق در دفاتر آمر و محاسبه سود فروش کالای امانی (سیستم دائم)

□ ۱۵- مبادلات زیر بین شرکت آمر و حق‌العامل کار طی تیرماه ۱۳×۱ بقرار زیر است:

- | | | |
|--|--------|--------|
| ۱- کالای امانی ارسالی ۱۰۰ واحد به‌بهای تمام‌شده | ۹۰۰۰۰۰ | ریال |
| ۲- کالای زبان دیده در بین راه ۲ واحد تحت پوشش بیمه | ۲۵۰۰۰ | ریال * |
| ۳- فروش کالای امانی نقدی (۶۰ واحد) | ۸۸۰۰۰۰ | ریال |
| ۴- فروش کالای امانی نسیه (۲۰ واحد) | ۲۰۰۰۰۰ | ریال |
| ۵- هزینه‌های آمر | ۶۰۰۰۰ | ریال |
| ۶- هزینه‌های حق‌العامل کار (شامل ۲۰۰۰۰ ریال هزینه فروش و ۵۰۰۰۰ ریال کارمزد و ۴۰۰۰ ریال حق‌التضمین و ۲۱۰۰۰ ریال مخارج حمل، که از این مبلغ ۵۰۰۰ ریال آن مربوط به کالای برگشتی است) | ۹۵۰۰۰ | ریال |
| ۷- کالای برگشتی به آمر (۲ واحد) | ؟ | |

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر و حق‌العامل کار به روش سیستم کنترل دائم و تهیه صورت‌حساب فروش.

□ ۱۶- کارخانه تولید دوچرخه، تولیدات خود را بصورت امانی نزد حق‌العامل کار بفروش می‌رساند:

اطلاعات در ارتباط با کالای امانی طی سال ۱۳×۵ بشرح زیر است:

- حمل ۱۰۰ دستگاه دوچرخه، بهای تمام شده هر واحد ۸۰۰۰ ریال و بهای فروش هر واحد ۱۲۰۰۰ ریال

- مخارج حمل کالای ارسالی پرداختی توسط آمر بمبلغ ۱۸۰۰۰ ریال

- دریافت صورت حساب فروش از حق العمل کار در پایان دوره مالی:

	۱۰۰ واحد		دوچرخه دریافتی
	(۴۰)		فروخته نشده
ریال ۷۲۰۰۰۰	۶۰	(۶۰ × ۱۲۰۰۰)	فروخته شده
			کسر میشود:
	۱۰۸۰۰۰		کارمزد
	<u>۵۰۰۰</u>		تبلیغات
<u>۱۱۳۰۰۰</u>			جمع
۶۰۷۰۰۰			بدهی به آمر
<u>۵۰۰۰۰۰</u>			وجه ارسالی
۱۰۷۰۰۰			مانده بدهی

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق:

الف. در دفاتر حق العمل کار

ب. در دفاتر آمر به روش سیستم کنترل دائم

□ ۱۷- شرکت تولیدی یخچال پارس برای فروش تولیدات خود از طریق حق العمل کار، کالای خود را بفروش میرساند.

• اطلاعات در ارتباط با کالای امانی در سال مالی ۱۳×۴ بشرح زیر است:

• ارسال کالا به شرکت حق العمل کاری دانا به بهای تمام شده ۷۶۰۰۰۰ ریال

• کارمزد حق العمل کاری ۵٪ کل فروش

• حق التضمین ۲٪ مبادلات نسبه

• پرداخت مخارج حمل و بارگیری توسط حق العمل کار ۸۷۵۰ ریال

• بیمه آتش سوزی پرداختی توسط آمر ۶۵۰ ریال

- ارسال پیش پرداخت به آمر ۲۲۵۰۰۰ ریال
- فروش نسیه ۴۲۰۰۰۰ ریال
- فروش نقد ۴۷۵۰۰۰ ریال
- حق‌العمل کار مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال از کالای امانی را بحساب خود برداشت می‌نماید.
- پرداخت مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال بابت دلالتی کالای امانی توسط حق‌العمل کار
- ارسال کل بدهی به آمر بابت فروش کالای امانی پس از کسر مخارج همراه با صورت‌حساب فروش
- کالای فروش نرفته پایان دوره ۲۰۰۰۰۰ ریال

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق‌العمل کار و آمر به روش کنترل ادواری

□ ۱۸- شرکت فرشید در اول خرداد ماه سال ۱۳×۴ تعداد ۵۰۰ واحد کالای الف را به شرکت حق‌العمل کاری حمید ارسال نمود. بهای تمام شده هر واحد ۲۰۰۰ ریال - مخارج حمل هر واحد ۳۰ ریال پرداختی توسط آمر. در آخر خرداد ماه ۱۳×۴، گزارش صورت‌حساب فروش توسط حق‌العمل کار ارسال، که حاوی اطلاعات زیر می‌باشد:

- فروش نقدی ۴۵ واحد، هر واحد ۳۵۰۰ ریال
- فروش نسیه ۳۰ واحد، هر واحد ۳۷۰۰ ریال
- حق کارمزد ۱۵٪ کل فروش
- حق التضمین مبادلات نسیه ۵٪
- هزینه‌های پرداختی توسط حق‌العمل کار:
- تعمیر ۴۰۰۰
- تبلیغات ۹۵۰۰

حق‌العمل کار از مجموع درآمد حاصل از فروش پس از کسر هزینه‌ها و کارمزد مبلغ بدهی را به آمر ارسال نمود.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق العمل کار
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر به روش سیستم کنترل دائم با دو فرض (ثبت مبادلات کالای امانی جدا از سایر حسابهای عادی و همراه با حسابهای عادی)
- ۳- محاسبه ارزش کالای فروخته نشده در پایان خرداد ماه
- ۴- محاسبه سود کالای فروخته شده

□ ۱۹- کارخانه لوازم خانگی امید قسمتی از تولیدات خود را بصورت امانی بفروش می‌رساند. طی سال مالی ۱۳×۸ کارخانه لوازم خانگی کالای الف را به شرکت حق العمل کاری آرزو ارسال می‌دارد. شرایط قرارداد بشرح زیر است:

- ۲۰٪ کارمزد نسبت به فروش کالای امانی به حق العمل کار تعلق می‌گیرد.
- اطلاعات در ارتباط با ارسال کالای الف از کارخانه لوازم خانگی به حق العمل کار:

۱- ارسال کالای الف به حق العمل کار ۱۴۰ واحد

۲- بهای فروش هر واحد ۱۸۰۰۰ ریال

۳- بهای تمام شده هر واحد ۱۲۰۰۰ ریال

• کالای فروش نرفته در ۱۳×۸/۱۲/۲۹ تعداد ۶۰ واحد

• هزینه حمل و بارگیری بحساب آمر پرداختی توسط حق العمل کار ۸۴۰۰ ریال

• هزینه حمل پرداختی توسط حق العمل کار ۲۳۰۰ ریال

• حق العمل کار، در مقطع دریافت اولین ۱۰۰ واحد کالای الف مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال بعنوان پیش پرداخت ارسال می‌نماید.

• وجوه ارسالی به آمر توسط حق العمل کار ۵۹۷۰۰۰ ریال

• آسیب دیدگی کالای الف ۵ واحد

• برگشت کالا به آمر ۱۰ واحد

• هزینه حمل برگشتی کالا به آمر پرداختی توسط حق العمل کار ۱۲۰ ریال

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر و حق العمل کار طی سال ۱۳×۸

□ ۲۰- شرکت شکلات سازی، تولیدات خود را بصورت امانی بفروش میرساند. در طی سال ۱۳×۹ چندین هزار جعبه و هر جعبه به ارزش ۶۰۰ ریال به مغازه شیرینی فروشی حمل شد. بهای فروش هر جعبه شکلات ۱۰۰۰ ریال. عامل فروش شیرینی ۱۰۰ ریال برای فروش هر جعبه حق کمیسیون دریافت میدارد. اطلاعات در ارتباط با کالای امانی ارسالی:

- کل جعبه ارسالی ۸۰۰۰۰۰ واحد
- جعبه فروخته شده توسط حق‌العمل کار ۴۸۰۰۰ واحد
- آسیب دیده بین راه و یا برگشتی به آمر ۲۰۰ واحد
- مخارج حمل و نقل:
- حمل به عامل فروش پرداختی توسط حق‌العمل کار ۱۲۰۰۰ ریال
- مخارج حمل کالای برگشتی به آمر پرداختی توسط حق‌العمل کار ۲۵۰ ریال

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق‌العمل کار و آمر

- ۲۱- شرکت تجاری سامان توزیع کننده لوازم خانگی است. رویداد زیر طی شهریور ماه ۱۳×۱ بین شرکت تجاری سامان و یکی از عاملین فروش اتفاق افتاده است:
- ۱- ارسال کالا به بهای تمام شده ۲۰۰۰۰۰ ریال به عامل فروش، که قیمت سیاهه آن ۳۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
 - ۲- پرداخت هزینه حمل کالای ارسالی ۲۰۰۰۰ ریال پرداختی توسط شرکت سامان
 - ۳- فروش کالا بمبلغ ۴۲۰۰۰۰ ریال توسط عامل فروش
 - ۴- عامل فروش بدهی خود را به شرکت سامان می‌پردازد.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر عامل فروش کالا و شرکت سامان بروش سیستم کنترل دائم.

□ ۲۲- در اول خرداد ماه ۱۳۴۶، شرکت فرش ایران ۱۰۰۰ تخته قالی به نماینده خود در آلمان ارسال نمود. بهای تمام شده هر واحد ۱۹۵۰۰۰۰ ریال، مخارج حمل و بارگیری ۵۳۰۰۰ ریال، بیمه ۷۰۰۰۰ ریال، کالای ارسالی در مورخه ۷ شهریور ماه به آلمان رسید. هزینه‌های تخلیه و بارگیری و حمل در آلمان ۴۰۰۰ مارک بود که توسط نماینده پرداخت گردید. در زمان تخلیه ۲ تخته قالی در اثر آتش سوزی از بین رفت که شرکت بیمه مبلغی معادل ۳۹۰۰۰ مارک به نماینده پرداخت نمود. در شهریور و مهرماه سالجاری ۴۰۰ تخته قالی هر واحد به ارزش ۴۰۰۰ مارک و ۳۵۰ تخته هر قالی به ارزش ۴۲۰۰ مارک، و مانده، هر قالی به ارزش ۴۴۰۰ مارک فروخته شد. کارمزد ۱۰٪ در آمد حاصل از فروش قالی پس از کسر مخارج و کارمزد مبلغ ۲۷۰۰۰۰۰ مارک طی حواله بانکی و بقیه بانضمام براتی ۲ ماهه در تاریخ ۱۰ آبان ارسال گردید. صورتحساب بانضمام حواله بانکی و برات در مورخه ۲۰ آبان توسط شرکت فرش ایران دریافت گردید. نرخ ارز در مورخه ۲۰ آبان ۹۰۰ ریال.

مطلوبست:

- ۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر شرکت فرش ایران و نماینده آن در آلمان و تنظیم صورتحساب فروش
- ۲- در صورتیکه در سررسید برات نرخ ارز: با فرض ۸۸۰ ریال و یا ۹۵۰ ریال، باشد ثبت سود یا زیان را در سررسید برات نشان دهید.

□ ۲۳- دفتر کل حساب کالای امانی ارسالی شرکت تجاری دانا طی مهرماه سال ۱۳۴۵ بشرح زیر است:

کالای امانی ارسالی - شرکت حق‌العمل کاری الف

تاریخ	شرح	بد	بس	تشخیص	مانده
۷/۱	ارسال ۲۰ واحد کالا	۳۲۰۰		بد	۳۲۰۰
۷/۱	مخارج حمل پرداختی توسط آمر	۲۶۰		بد	۳۴۶۰
۷/۱۸	مخارج حمل پرداختی توسط حق‌العمل‌کار	۱۰۰		بد	۳۵۶۰
۷/۱۸	کارمزد فروش ۱۲ واحد	۳۶۰		بد	۳۹۲۰
۷/۱۸	بهای فروش ۱۲ واحد		۳۶۰۰	بد	۳۲۰

شرکت دانا همهٔ مخارج مربوط به کالای امانی ارسالی را بدهکار و کالای فروخته شده به بهای فروش را بستانکار می‌نماید.

شرکت دانا در مورخه ۱۸ مهرماه مبلغ ۳۱۴۰ ریال وجه نقد از حق‌العمل کار دریافت می‌نماید.

مطلوبست:

۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر آمر (سیستم کنترل دائم) با دو فرض

۲- ثبت مبادلات در دفاتر حق‌العمل کار

۳- بستن حسابها در دفاتر آمر

□ ۲۴- شرکت تجاری سهیل محموله‌های امانی خود را به شرکت حق‌العمل کاری ساحل ارسال می‌نماید. طبق شرایط پیمان حق‌العمل کار کلیه هزینه‌ها در ارتباط با کالای امانی را پرداخت و بحساب آمر منظور می‌نماید. کارمزد ۳۰٪ فروش کالای امانی، حق‌العمل کار در پایان دوره مالی صورت‌حساب کالای فروخته شده به کسر پیش دریافت و هزینه‌های متحمل شده در ارتباط با کالای امانی و کالای فروش نرفته را به آمر گزارش می‌نماید.

مانده حسابهای شرکت تجاری سهیل در ۱۳×۹/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

۶۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۸۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی (خالص)
۲۵۰۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات (خالص)
۸۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۵۰۰۰۰۰	پیش دریافت از حق‌العمل کار
۱۴۰۰۰۰۰	موجودی کالا (عادی)
۳۰۰۰۰۰	کالای امانی ارسالی
۲۰۰۰۰۰	مخارج انتقالی به دوره آتی پرداختی توسط آمر
۳۰۰۰۰۰	کارمزد فروش کالای امانی
۱۰۰۰۰۰	مخارج انتقالی بدوره آتی پرداختی توسط حق‌العمل کار
۱۳۰۰۰۰۰	هزینه تبلیغات پرداختی توسط حق‌العمل کار

۸۰۰۰۰۰۰	فروش عادی
۱۰۰۰۰۰۰	فروش کالای امانی
۳۲۰۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده عادی
۴۰۰۰۰۰۰	قیمت تمام شده کالای فروخته شده امانی
۱۹۰۰۰۰۰	هزینه‌های فروش
۱۵۰۰۰۰۰	هزینه‌های اداری
۴۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۲۱۰۰۰۰۰	سود انباشته (۱/۱)
<u>۱۴۰۶۰۰۰۰</u>	<u>۱۴۰۶۰۰۰۰</u>

فرض کنید نرخ مالیات بردرآمد ۴۵٪ سود خالص، که ۲۰٪ بدهی مالیاتی در پایان سال پرداخت شده است، مالیات بردرآمد در مانده‌های فوق منعکس نشده است.

مطلوبست:

۱- تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۱۳×۹/۱۲/۲۹

۲- تهیه ترازنامه در ۱۳×۹/۱۲/۲۹

□ ۲۵- شرکت تجاری ساویس تولیدکننده لوازم تهویه، تولیدات خود را بر مبنای امانی نزد شرکت حق‌العمل کاری سحر بفروش می‌رساند. شرایط قرارداد اینستکه شرکت سحر ۲۵٪ فروش کالای امانی را بعنوان کارمزد دریافت می‌دارد. هر دو واحد تجاری دفاتر خود را در ۲۹ اسفند می‌بندند. شرکت سحر صورتحساب فروش کالای امانی را در پایان هر سال و وجوه حاصل از فروش کالای امانی را به آمر ارسال می‌نماید. هر دو شرکت از روش سیستم کنترل دائم و مبادلات کالای امانی را جدا از سایر حسابها ثبت و نگهداری می‌نمایند. مبادلات عبارتند از:

• ۱۳×۷/۱۱/۱۵: شرکت تجاری ساویس ۱۰۰ واحد از کالای خود را که بهای تمام شده هر واحد آن ۱۲۰۰۰ ریال می‌باشد به شرکت سحر ارسال می‌دارد. بهای فروش هر

واحد ۳۰۰۰۰ ریال. مخارج بسته‌بندی و حمل ۲۰۰۰۰ ریال پرداختی توسط آمر.

● ۱۳×۷/۱۲/۲۹: صورت‌حساب فروش کالای امانی توسط حق‌العمل کار به آمر ارائه گردید. چون فروش انجام نگرفته در صورت‌حساب فروش فقط مخارج حمل به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال و تبلیغات به مبلغ ۵۰۰۰ ریال پرداختی توسط حق‌العمل کار به آمر گزارش گردید.

● ۱۳×۸/۱/۲۰: حق‌العمل کار ۳۰ واحد از کالای امانی را به بهای هر واحد ۳۰۰۰۰ ریال فروخت.

● ۱۳×۸/۱/۳۰: شرکت تجاری ساویس ۲۰۰ واحد از کالای تولیدی خود را به بهای تمام شده هر واحد ۱۳۰۰۰ و بهای فروش هر واحد ۳۰۰۰۰ ریال به شرکت حق‌العمل کاری سحر ارسال میدارد. هزینه‌های بسته‌بندی پرداختی توسط آمر بالغ بر ۴۰۰۰ ریال می‌باشد. مخارج حمل محلی پرداختی توسط حق‌العمل کار ۲۰۰۰ ریال.

● ۱۳×۸/۳/۳۰: مخارج تبلیغات پرداختی توسط حق‌العمل کار ۳۰۰۰ ریال.

● ۱۳×۸/۸/۱۵: فروش کالای امانی ۱۱۰ واحد به ارزش توافق شده.

● ۱۳×۸/۱۲/۲۹: وجوه حاصل از فروش کالای امانی پس از کسر مخارج در ارتباط با کالای امانی همراه با صورت‌حساب فروش به آمر ارسال گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر حق‌العمل کار برای سال ۱۳×۷ و ۱۳×۸ و تهیه صورت‌حساب فروش برای هر سال

۲- ثبت مبادلات فوق در دفاتر آمر برای سالهای ۱۳×۷ و ۱۳×۸

□ ۲۶- شرکت ب (آمر) تولیدات خود را بر مبنای امانی نزد شرکت حق‌العمل کار (ج) به فروش می‌رساند. بهای فروش ۲۵٪ بیش از بهای تمام شده به استثناء مخارج حمل می‌باشد. نرخ کارمزد ۱۰٪ کل فروش. کلیه فروش امانی نقدی است.

رویدادهای مربوط به فروش کالای امانی طی سال ۱۳×۳ به شرح زیر است:

۲۵۰۰۰۰	مبلغ کالای ارسالی به حق العمل کار به بهای تمام شده
۲۰۰۰	مبلغ پرداختی بابت بیمه توسط حق العمل کار
	مخارج حمل:
۱۵۰۰۰	مبلغ پرداختی توسط آمر
۵۰۰۰	مبلغ پرداختی توسط حق العمل کار
۲۱۰۰۰۰	مبلغ فروش کالا امانی
۱۳۹۰۰۰	مبلغ وجوه ارسالی به آمر

۱۰٪ بهای تمام شده کالای ارسالی در اثر آتش سوزی از بین رفت و بقیه کالای ارسالی به حق العمل کار، تحویل گردید. ۹۰٪ بهای فروش کالای امانی که در آتش سوزی از بین رفته، توسط بیمه پرداخت گردید. (مشمول کارمزد نمی باشد).

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق العمل کار
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر (سیستم دائم)

□ ۲۷- اطلاعات زیر مربوط به فروش اقساطی شرکت آرزو در سالهای ۱۳×۱ و ۱۳×۲ می باشد. شرکت در ثبت رویدادها از روش اقساطی استفاده می نماید.

۱۳×۲	۱۳×۱	
۴۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	فروش اقساطی
۳۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده اقساطی
۵۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	هزینه های عملیاتی
		وجوه دریافتی:
۱۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	فروش سال ۱۳×۱
۴۰۰۰۰۰	-	فروش سال ۱۳×۲

مطلوبست:

۱- ثبت مبادلات فوق در دفاتر شرکت تجاری آرزو در سالهای ۱۳×۱ و ۱۳×۲
 ۲- در صورتیکه در سال ۱۳×۳ یکی از مشتریان اقساط خود را که مربوط به فروش سال ۱۳×۱ می باشد پرداخت ننماید، شرکت به ناچار طبق شرایط پیمان کالای خود را تملیک نموده ارزش جایگزینی کالا در زمان تملیک ۳۵۰۰ ریال، مانده پرداخت نشده اقساط ۶۰۰۰ ریال می باشد. ثبت مجدد کالا را در زمان تملیک در دفاتر شرکت نشان دهید.

□ ۲۸- شرکت آمر ۱۰۰ واحد کالای امانی به بهای تمام هر واحد ۲۰۰۰ ریال به حق العمل کار ارسال داشت. پرداخت هزینه های بیمه و تبلیغات توسط آمر ۱۰۰۰۰۰ ریال، پرداخت هزینه حمل توسط حق العمل کار ۳۰۰۰ ریال، کارمزد ۵٪ فروش کل، حق التضمین ۳٪ فروش نسبه، هزینه های تخلیه بالغ بر ۳۵۰۰ ریال توسط حق العمل کار پرداخت شد. $\frac{۳}{۴}$ کالای دریافتی به مبلغ $\frac{۱}{۳}$ ۳۳ درصد بیش از بهای تمام شده توسط حق العمل کار فروخته شد (نصف نقد). $\frac{۱}{۴}$ کالای امانی نزد حق العمل کار در اثر آتش سوزی از بین رفت و مبلغ ۵۰۰۰ ریال توسط آمر از بیمه بابت خسارت دریافت گردید (شامل کارمزد نمی شود). کل مطالبات بابت فروش نسبه به استثناء ۵ واحد توسط حق العمل کار وصول گردید. فروش نسبه بابت ۵ واحد کالای امانی سوخت شده تلقی گردید. حق العمل کار صورتحساب فروش و کل بدهی خود را به آمر ارسال داشت.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق العمل کار و آمر

□ ۲۹- آمر ۲۰۰۰ واحد کالا به بهای تمام شده هر واحد ۱۵۰ ریال به حق العمل کار ارسال داشت. هزینه حمل پرداختی توسط آمر ۲۰۰۰۰ ریال، بیمه ۳۰۰۰ ریال. در بین راه ۲۰۰ واحد از کالای امانی در اثر آتش سوزی از بین رفت. پرداخت حقوق گمرکی توسط حق العمل کار بالغ بر ۲۸۸۰۰ ریال. حق العمل کار مبلغ ۱۰۰۰۰۰

ریال به عنوان پیش پرداخت به آمر ارسال داشت. فروش کالا توسط حق العمل کار ۱۶۰۰ واحد هر واحد ۲۰۰ ریال. هزینه اجاره انبار و تبلیغات پرداختی توسط حق العمل کار بالغ بر ۴۰۰۰ ریال. کارمزد ۵٪ فروش - یکی از مشتریان که کالا بطور نسیه فروخته شده بود بهای ۱۰ واحد کالای امانی را پرداخت.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر حق العمل کار
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر (ادواری و دائم)

□ ۳۰- آمر ۵۰۰۰ واحد کالای امانی (الف) را به بهای تمام شده هر واحد ۲۰۰ ریال به حق العمل کار ارسال داشت. هزینه‌های پرداختی توسط آمر:

• بیمه و بارگیری ۷۱۰۰۰ ریال

• حمل ۶۰۰۰۰ ریال

شرایط قرارداد فروش کالای امانی بین حق العمل کار و آمر به شرح زیر است:

۱- کارمزد فروش ۱۰٪

۲- کالائی که بیش از نرخ توافق شده فروخته شود نرخ کارمزد آن ۱۵٪ می‌باشد.

۳- حق التضمین ۵٪ نسبت به کل فروش بهای فروش هر واحد ۴۰ درصد بیش از بهای

تمام شده می‌باشد. اطلاعات مربوط به فروش کالای امانی به شرح زیر است:

• ۱۰۰۰ واحد هر واحد ۲۴۰ ریال (نقد)

• ۲۰۰۰ واحد هر واحد ۲۸۰ ریال (نقد)

• ۱۰۰۰ واحد هر واحد ۲۹۰ ریال (نسیه)

• ۲۰ واحد در بین راه به سرقت رفت، و شرکت بیمه مبلغی بابت آن پرداخت نمود.

• هزینه‌های پرداختی بابت کالای امانی توسط حق العمل کار بالغ بر ۷۰۰۰ ریال

• از مبلغ فروش نسیه ۲۰۰۰۰ ریال آن سوخت شده تلقی گردید. حق العمل کار

مبلغ صورت حساب فروش را به کسر هزینه‌ها به آمر پرداخت نمود.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر آمر و حق العمل کار

حسابداری شرکت‌های تضامنی



• اهداف کلی

در این فصل با حسابداری رویدادهای مربوط به شرکت تضامنی آشنا می‌شوید.

• اهداف رفتاری

بعد از مطالعه این فصل باید قادر باشید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- نحوه تشکیل و عملیات شرکت تضامنی کدام است؟
- ۲- تفاوت بین شرکت تضامنی و سهامی کدام است؟
- ۳- روش ثبت حساب سرمایه در دفاتر شرکت تضامنی؟
- ۴- چگونگی تقسیم سود (زیان) بین شرکا در شرکت تضامنی؟
- ۵- نحوه ورود شریک جدید در شرکت تضامنی؟
- ۶- چگونگی تخصیص پاداش به شرکای قدیمی؟

- ۷- چگونگی تخصیص سرقفلی به شرکای قدیم؟
- ۸- چگونگی تخصیص سرقفلی به شرکای جدید؟
- ۹- چگونگی تخصیص پاداش به شرکای جدید؟
- ۱۰- نحوه خروج شریک از شرکت تضامنی؟
- ۱۱- تفاوت روش حسابداری انحلال تدریجی و آنی؟
- ۱۲- نحوه تقسیم وجوه نقد مازاد در تصفیه تدریجی؟
- ۱۳- طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شریک، هنگام انحلال در صورتی که توانایی پرداخت بدهی را نداشته باشد، چیست؟
- ۱۴- منظور از طرح توزیع وجوه نقد؟
- ۱۵- منظور از درجه توانائی جذب زیان شرکا؟
- ۱۶- نحوه تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی کدام است؟
- ۱۷- منظور از مشارکت خاص یا شرکت عملی؟
- ۱۸- روش‌های حسابداری برای مشارکت خاص (شرکت عملی) کدام است؟

■ مقررات، تشکیل و عملیات شرکت تضامنی

شرکت تضامنی، از اجتماع دو یا چند نفر با مسئولیت نامحدود برای کسب سود ایجاد می‌شود، مسئولیت شرکا در شرکت تضامنی محدود به سرمایه نبوده بلکه، شرکا مسئول کلیه قروض و تعهدات واحد تجاری می‌باشند.

شرکت تضامنی از حیث استحکام و اعتبار در راس تمام شرکت‌های تجاری بشمار می‌آید. قانون تجارت «ماده ۱۱۵» شرکت تضامنی را چنین تعریف می‌نماید:

«شرکت تضامنی شرکتی است که در تحت اسم مخصوصی برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. اگر دارائی شرکت برای تادیه قروض کافی نباشد، هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است. هر قراری که بین شرکا غیر از این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان‌لم‌یکن خواهد بود.»

قانون تجارت ماده ۱۱۷ در مورد اسم شرکت تضامنی چنین مقرر داشته است: «در اسم شرکت تضامنی باید عبارت شرکت تضامنی و لااقل اسم یکنفر از شرکا ذکر شود. در صورتیکه اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمام شرکا نباشد باید بعد از اسم شرکت یا

شرکائی که ذکر شده است عبارتی از قبیل (و شرکا) یا (و برادران) قید شود. بنابراین می توان چنین نتیجه گیری کرد که:

- شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص بوده، این اسم ممکن است مشتمل بر اسامی همه شرکا باشد، مثل «شرکت تضامنی احمد و محمود» و این اسم بیانگر این است، که شرکت دارای ۲ نفر شریک می باشد. و ممکن است اسم یکی از شرکا را شامل گردد مثل «شرکت تضامنی احمد و شرکا» یا «شرکت تضامنی حمید و برادران». در صورتیکه اسم شریک یا شرکائی که نام آنان در اسم شرکت قید شده است فوت نمایند، و یا از شرکت خارج شوند، نام آنها حذف و شرکت بنام شرکای باقی مانده نام گذاری می شود.

- مسئولیت در شرکت تضامنی نامحدود است. شرکا در مقابل بستانکاران شرکت متضامناً مسئولند و طلبکاران شرکت می توانند به هر یک از شرکا بصورت انفرادی یا گروهی مراجعه و طلب دعوی نمایند، اگر دارائی شرکت برای پرداخت بدهی کافی نباشد کلیه تعهدات و بدهی شرکت را بایستی شرکا از اموال شخصی خود پرداخت نمایند.

پایه و مبنای اصلی تشکیل شرکت تضامنی قرارداد شرکت یا شرکتنامه^(۱) است، که بایستی طبق قانون تجارت تنظیم شده و مورد توافق و رضایت کلیه شرکا باشد، مادامیکه شرکا این قرارداد را تنظیم و اجرا نکرده باشند شرکت بوجود نمی آید.

شرکتنامه حاکی از روابط بین شرکا، تقسیم سود و زیان، ورود و خروج شرکا، انحلال و تصفیه ... است، که می بایستی طبق قانون تجارت تنظیم و به ثبت رسیده باشد. در بعضی از کشورها شرکت تضامنی در قالب شرکت تضامنی و شخصیت حقوقی جداگانه قرار نگرفته است، و بدون هرگونه تشریفات خاصی بین شرکا تشکیل می شود، اما در ایران شرکت تضامنی زمانی رسمیت و تشکیل می شود که قرارداد مکتوب بوده و به ثبت رسیده باشد. تمام فعالیتهای شرکت تضامنی تحت الشعاع این قرارداد می باشد، کلیه روابط مالی بین شرکا، اختیارات، وظایف، تعهدات، امتیازات، میزان برداشت، نحوه انعقاد قرارداد با دیگران، شرایط ورود و خروج شرکا و ... به موجب شرکتنامه تعیین

۱. Articles of Partnership.

می‌شود. این قرارداد قابل تغییر نیست، مگر با رضایت کلیه شرکا، داشتن شرکتنامه در شرکت تضامنی از ضروریات است ولی اساسنامه که دومین مدرک واحد تجاری است، الزامی نمی‌باشد، قرارداد شرکت "شرکتنامه" و اساسنامه ممکن است یکی باشد، بطور کلی شرکتنامه‌ای که در ثبت شرکتهای به ثبت رسیده حاوی مطالب زیر می‌باشد:

- ۱- نام و نشانی شرکت.
 - ۲- اسامی شرکا و نشانی آنها.
 - ۳- تاریخ افتتاح شرکت.
 - ۴- تشریح اهداف کلی شرکت.
 - ۵- موضوع فعالیت و مدت شرکت.
 - ۶- حقوق و وظایف هر یک از شرکا.
 - ۷- مقررات مربوط به ارزیابی دارائی‌های غیرنقدی شرکت.
 - ۸- مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا^(۱).
 - ۹- روش تقسیم سود و زیان.
 - ۱۰- مقررات مربوط به پرداخت بهره وام دریافتی از شرکا.
 - ۱۱- نحوه پرداخت حقوق به شرکا.
 - ۱۲- پیش‌بینی لازم برای سرمایه‌گذاری اضافی و میزان برداشت شرکا و تعیین نرخ بهره برداشت.
 - ۱۳- مقررات مربوط به فوت شریک و تعیین حق و حقوق متوفی.
 - ۱۴- مقررات مربوط به انحلال شرکت.
 - ۱۵- میزان سرمایه‌گذاری اولیه هر یک از شرکا به تفکیک (نقدی و غیرنقدی) با ذکر نام. از فواید شرکتنامه این است که شرکا می‌توانند با مراجعه به آن مشکلات خود را حل و فصل نمایند. در صورت ایجاد اختلاف بین شرکا، با توجه به شرکتنامه اگر قابل حل نباشد، شرکا با مراجعه به دادگاههای حقوقی می‌توانند حل اختلاف نمایند. اگر یکی از شرکا رای دادگاه را نپذیرفت، این حق را دارد که از شرکت خارج شود.
- شرکت تضامنی زمانی تشکیل می‌شود که سرمایه نقدی تادیه و سهم‌الشرکه غیر نقدی

تقویم و تسلیم شده باشد^(۱) و سهم‌الشرکه غیرنقدی می‌بایستی به رضایت تمام شرکا تقویم شود^(۲).

■ انتقال سهم‌الشرکه در شرکت تضامنی به دیگران ممنوع است مگر به رضایت کلیه شرکا باشد. با توجه به ماهیت شرکت تضامنی شرکائی که بشکل تضامنی شرکتی را ایجاد کرده‌اند حق ندارند بدون رضایت سایر شرکا از شرکت خارج و یا سهم‌الشرکه خود را به دیگران انتقال دهند. در صورت رضایت کلیه شرکا این امر مانعی ندارد. شریکی که سهم‌الشرکه شریک قبلی به وی منتقل شده و به عنوان شریک جدید وارد شرکت تضامنی شده است، متضامناً با سایر شرکا قبلی مسئول قروضی است که شرکت قبل از او داشته و هر قراری که بین شرکا بر خلاف این مقررات منعقد شده باشد باطل است (ماده ۱۲۵ قانون تجارت).

■ اداره شرکت تضامنی

برای اداره شرکت انتخاب یک مدیر الزامی و تعیین هیئت‌مدیره نیز مجاز می‌باشد، که از بین شرکا یا از خارج تعیین می‌شود^(۳)، اگر شرکت دارای چند مدیر باشد، اقدامات و تصمیمات آنان باید به اکثریت آراء اجرا شود، و در صورت عدم حصول اکثریت، رجوع به شرکا و جلب نظر آنان ضروری است. قرارداد شرکت در صورت تایید چند نفر مدیر، می‌بایستی مشخص نماید که آیا هر یک از مدیران بطور مستقل می‌توانند تصمیم‌گیری نمایند، و یا باید اتفاق نظر داشته باشند، به هر حال مدیر یا مدیران موظف به انجام امور شرکت و اداره آن هستند، در صورتیکه، قصور یا تخلف آنان خسارتی به شرکت وارد شود مسئول جبران آن می‌باشند.

۱. ماده ۱۱۸ قانون تجارت.

۲. ماده ۱۲۲ قانون تجارت.

۳. ماده ۱۲۰ قانون تجارت.

■ تفاوت شرکت تضامنی با شرکت سهامی

اختلاف بین شرکت تضامنی با سهامی به شرح زیر است:

شرکت سهامی

شرکت تضامنی

● ۱- استمرار (تداوم):

معمولاً عمر شرکت نامحدود است با تغییرات در ساختار صاحبان سرمایه، شرکت منحل نمی‌شود و در صورت تغییر در ساختار صاحبان سهم، نیاز به تجدید ارزیابی دارایی‌های واحد تجاری نیست

داشتن عمر محدود یکی از ویژگیهای شرکت تضامنی است، با هر نوع تغییری در ساختار شرکا، معمولاً شرکت منحل می‌شود، و یا منجر به اقدامات قانونی دیگر می‌گردد. تغییرات در ساختار شرکا موجب ارزیابی مجدد دارایی‌های شرکت می‌شود

● ۲- وجود مقررات و تشریفات:

در تشکیل شرکت سهامی قوانین و مقررات بیشتری حاکم است، که بایستی کاملاً رعایت گردد. اگر شرکت بخواهد سهام خود را به فروش برساند بایستی تمام مراحل قانونی را رعایت نماید

آئین‌نامه و مقررات تا حدودی در شکل‌گیری شرکت تضامنی الزامی است، و در هنگام تشکیل، مقررات و قوانین کمتری نیاز دارد.

● ۳- بدهی:

سرمایه شرکت به سهام تقسیم شده و تعهدات سهامداران به میزان سرمایه آنها در شرکت بستگی دارد، حداکثر مبلغی که سهامدار متضرر می‌شود، معادل سهام نام‌برده در واحد تجاری است. به عبارتی، بستانکاران شرکتهای سهامی فقط نسبت به

در شرکت تضامنی، هر یک از شرکاء شخصاً در مقابل کل بدهی شرکت مسئولیت دارند. اگر دارایی شرکت کفایت پرداخت بدهی‌های شرکت را ندهد هر یک از شرکا موظف به پرداخت کلیه بدهی‌های شرکت می‌باشند یعنی قروض پرداخت نشده

دارائی‌های موسسه ادعا دارند و نسبت به دارائی‌های شخصی سهامداران هیچ‌گونه ادعائی نمی‌توانند داشته باشند.

شرکت، قروض مالکین محسوب می‌گردد

● ۴- مدیریت: (جدائی مالکیت با مدیریت شرکت):

اداره امور شرکت سهامی در اختیار هیئت‌مدیره است، که توسط صاحبان سهام انتخاب می‌گردد. سهامداران مستقیماً در امور جاری شرکت دخالت ندارند، و نظرات خود را در مجامع عمومی اعلام می‌نمایند. مجمع عمومی سهامداران عملکرد هیئت‌مدیره را ارزیابی کرده، و تصمیم‌گیری با اکثریت تعداد سهام قابل اجرا است.

مدیریت شرکت تضامنی در اختیار صاحبان شرکت است و مستقیماً کنترل واحد تجاری در اختیار مالکین می‌باشد. تصمیم‌گیری با رضایت کلیه شرکا الزامی است.

● ۵- توانائی جذب سرمایه^(۱):

در شرکت سهامی امکان جذب سرمایه از طریق انتشار سهام به مردم زیادتر است و علاوه بر این سهامداران در شرکت سهامی می‌توانند قسمتی از سرمایه را نقداً واریز و بقیه را تعهد نمایند، انتقال سهام به دیگران به سهولت انجام می‌گیرد.

سرمایه در شرکت تضامنی محدود به میزان سرمایه‌گذاری شرکا می‌باشد، زمانی تشکیل می‌شود که سرمایه نقدی و غیرنقدی تقویم و تسلیم شده باشد، انتقال سرمایه در شرکت با رضایت کلیه شرکا مجاز است.

■ تشکیل شرکت تضامنی

تشکل اولیه شرکت تضامنی توافق دو یا چند نفر برای امور تجاری مشترک و سرمایه‌گذاری آنها برای تحصیل سود در امور تجاری ایجاد می‌شود. برای این منظور، بعد از توافق شرکا جهت ایجاد شرکت تضامنی ابتدا یک حساب‌جاری در یکی از بانکها بنام شرکت تضامنی در شرف تاسیس افتتاح و سرمایه‌های نقدی خود را بدان حساب واریز می‌نمایند، آن قسمت از سرمایه غیرنقدی که وارد شرکت می‌شود، بایستی بر مبنای ارزش بازار (ارزش متعارف) دارائی در زمان انتقال و با رضایت کلیه شرکا ارزیابی و در اختیار شرکت قرار گیرد. بعد از واریز وجوه نقد و ارزیابی دارائی‌های غیرنقدی به ارزش متعارف از بین خود مدیر یا مدیرانی انتخاب نموده، با تهیه شرکتنامه (مطابق قانون تجارت) و سایر مدارک لازم برای تاسیس به ثبت شرکتها مراجعه و پس از طی مراحل قانونی شرکت رسماً تحت شماره معین و نام مخصوص به ثبت می‌رسد. شرکت بعد از ثبت و دریافت دفاتر قانونی کلیه عملیات مربوط به سرمایه‌گذاری اولیه را در آن ثبت می‌نماید.

سرمایه‌گذاری توسط شرکا، اگر نقد باشد، وجوه نقد بدهکار و حساب سرمایه شریک بستانکار می‌گردد و اگر سرمایه‌گذاری غیرنقد^(۱) باشد، دارائی واگذاری شرکا به شرکت معادل ارزش متعارف، بدهکار و حساب سرمایه شریک بستانکار می‌گردد. (اگر در شرکتنامه سرمایه هر یک از شرکا به تفکیک گزارش شده باشد، در هنگام ثبت سرمایه هر یک از شرکا در دفاتر به تفکیک الزامی نیست، ولیکن، اگر در شرکتنامه سرمایه هر یک از شرکا به تفکیک مشخص نشده باشد، لازم است حساب خاصی بنام هر یک از شرکا در دفاتر افتتاح و سرمایه آنها ثبت گردد).

اهمیت ثبت سرمایه‌گذاری غیرنقد به قیمت بازار به این دلیل است که کلیه دارائی‌هایی که توسط شرکا در اختیار شرکت تضامنی به عنوان یک شخصیت حقوقی قرار گرفته، به عنوان دارائی شرکت منظور شده و تحصیل هر نوع سود و زیانی بعد از تاریخ سرمایه‌گذاری در مقابل استفاده از دارائی یا فروش آنها، عموماً به نسبت سهمی که شرکا در سود و زیان سهیم‌اند بین آنها تقسیم می‌گردد برای تأکید این نکته لازم است که بیان

شود، دارائی واگذار شده از طرف شرکا دارائی شخص به عنوان شخصیت حقیقی محسوب نمی‌گردد، بلکه جزئی از دارائی واحد تجاری می‌باشد، و اگر از طرف شریک در اختیار شرکت قرار نمی‌گرفت واحد تجاری می‌بایستی آنرا به ارزش بازار خریداری می‌نمود، و در نتیجه می‌توان بیان نمود که مالکیت مشاع در دارائی و سود یکی از نکات بارز شرکت تضامنی است. به منظور نشان دادن نحوه حسابداری سرمایه در شرکت تضامنی و مقایسه ارزش متعارف با بهای تمام شده، از مثال شرکت آلفا که شرکای آن "الف" و "ب" بشرح زیر می‌باشند، استفاده می‌شود. (نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا مساوی می‌باشد)

سرمایه شریک الف (ارزش متعارف)	سرمایه شریک ب (ارزش متعارف)	
-	۷۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	-	زمین (قیمت تمام شده اولیه ۵۰۰۰ ریال)
۴۰۰۰۰	-	ساختمان (قیمت تمام شده ۳۰۰۰۰ ریال)
-	۳۵۰۰۰	موجودی کالا (قیمت تمام شده ۲۸۰۰۰ ریال)
<u>۵۰۰۰۰</u>	<u>۴۲۰۰۰</u>	جمع

ثبت حسابداری سرمایه‌گذاری فوق توسط شرکا در دفاتر شرکت به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰	زمین
۴۰۰۰۰	ساختمان
۵۰۰۰۰	سرمایه الف
	ثبت سرمایه‌گذاری غیرنقدی آقای الف به ارزش متعارف
۷۰۰۰	وجوه نقد
۳۵۰۰۰	موجودی کالا
۴۲۰۰۰	سرمایه ب
	ثبت سرمایه‌گذاری نقدی و غیرنقدی آقای ب به ارزش متعارف

فرض کنید اگر سرمایه‌گذاری غیرنقدی آقای (الف) و آقای (ب) به بهای تمام شده اولیه^(۱) در دفاتر شرکت ثبت شود و در صورتیکه زمین و ساختمان بعد از واگذاری به شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال بفروش رود، و واحد تجاری بعد از فروش دارائی‌های فوق فوراً تصفیه گردد، آقای (الف) در مقابل واگذاری دارائی به ارزش متعارف بالغ بر ۵۰۰۰۰ ریال فقط سهمی معادل ۴۶۰۰۰ ریال ($۴۶۰۰۰ = ۹۲۰۰۰ : ۲$) و آقای (ب) در مقابل سهم سرمایه خود (۳۵۰۰۰ ریال بهای تمام شده و یا ۴۲۰۰۰ ریال ارزش متعارف) از واحد تجاری مبلغ معادل ۴۶۰۰۰ ریال دریافت می‌نماید.

تجزیه و تحلیل موارد فوق بصورت ثبت حسابداری و مقایسه آن در جدول شماره (۱ - ۴) نشان داده شده است:

جدول شماره (۱ - ۴)

سرمایه‌گذاری بر مبنای بهای تمام شده	سرمایه‌گذاری بر مبنای ارزش متعارف
● ۱- ثبت سرمایه‌گذاری آقای (الف):	
زمین ۵۰۰۰	۱۰۰۰۰
ساختمان ۳۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
سرمایه الف ۳۵۰۰۰	۵۰۰۰۰
● ۲- ثبت سرمایه‌گذاری آقای (ب):	
وجوه نقد ۷۰۰۰	۷۰۰۰
موجودی کالا ۲۸۰۰۰	۳۵۰۰۰
سرمایه ب ۳۵۰۰۰	۴۲۰۰۰

● ۳- ثبت فروش دارائی به ارزش متعارف:

	۸۵۰۰۰	۸۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰		۵۰۰۰	زمین
۳۵۰۰۰		۲۸۰۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰		۳۰۰۰۰	ساختمان
—		۲۲۰۰۰	سود حاصل از فروش

● ۴- توزیع سود بین شرکا به نسبت مساوی:

	—	۲۲۰۰۰	سود حاصل از فروش
—		۱۱۰۰۰	سرمایه الف
—		۱۱۰۰۰	سرمایه ب

● ۵- توزیع وجوه نقد در زمان تصفیه شرکت:

	۵۰۰۰۰	۴۶۰۰۰	سرمایه الف
	۴۲۰۰۰	۴۶۰۰۰	سرمایه ب
۹۲۰۰۰		۹۲۰۰۰	وجوه نقد

با فرض اینکه اگر شرکت تضامنی بعد از تشکیل و ثبت سرمایه‌گذاری‌های نقدی و غیرنقد بر مبنای بهای تمام شده بفروش و سپس تصفیه گردد نتجتاً سودی بالغ بر ۴۰۰۰ ریال بیشتر نصیب شریک (ب) می‌شود که این روش منصفانه نیست.

* نکته: دارائی استهلاک پذیر، واگذاری از طرف شرکا از زمان انتقال استهلاک پذیر است.

■ انواع حسابها در شرکت تضامنی

شرکت تضامنی علاوه بر حساب سرمایه شرکا دارای حسابهای دیگری نیز می‌باشد، علت تفکیک این نوع حسابها بعلت منع قانونی تغییر حساب سرمایه شرکا (مگر با تغییر حساب سرمایه شرکا در شرکتنامه، با اطلاع ثبت شرکتها و اعلام در روزنامه رسمی)

می باشد.

معمولاً عملیات جاری یک شرکت تضامنی در حسابهای زیر منعکس می شود:

- | | |
|------------------------------|----------------------------|
| ۱- حساب سرمایه شرکا | ۲- حساب جاری شرکا به تفکیک |
| ۳- حساب برداشت شرکا به تفکیک | ۴- حساب وام شرکا |

- **حساب سرمایه شرکا.** (۱) برای ثبت حساب سرمایه شرکا در دفاتر شرکت تضامنی دو روش وجود دارد:
 - ۱- روش ثابت (۲)
 - ۲- روش متغیر (۳)

● **روش ثابت.** در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه مقرر شده و شرکا سرمایه گذاری (نقد و غیرنقد) نموده اند، در بستانکار این حساب ثبت می شود. چون از نظر قانون تجارت تغییر سرمایه منع قانونی دارد و تغییرات سرمایه شرکا می بایستی در ثبت شرکتها به ثبت برسد. لذا در این حالت، معمولاً سرمایه به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می شود.

● **روش متغیر.** در این روش حساب سرمایه شرکا به مبلغی معین که در شرکتنامه منعکس شده، ثابت نمی ماند. برداشت (نقدی و غیرنقدی) میزان بهره مربوط به برداشت (در صورتیکه در شرکتنامه بین شرکا توافق شده باشد)، سهم زیان هر یک از شرکا، در بدهکار حساب سرمایه و سهم بهره سرمایه شرکا، حقوق (حق الزحمه) هر یک از شرکا، پاداش و کمیسیون، سهم سود، و میزان سرمایه گذاری (نقد و غیرنقد) هر یک از سرمایه شرکا در بستانکار حساب سرمایه شرکا ثبت می شود. در بعضی از کشورهایی که شرکت تضامنی بصورت مکتوب و در ثبت شرکتها به ثبت نمی رسد این روش کاربرد دارد ولی در ایران چون شرکت تضامنی می بایستی به ثبت برسد، حساب سرمایه شرکا به روش ثابت کاربرد دارد.

۱. Capital Account.

۲. Fixed Capital Method.

۳. Fluctuating (Floating) Capital Method.

● **حساب جاری شریک.** (۱) هر یک از شرکا دارای یک حساب جاری بنام خود در دفاتر می‌باشند: میزان برداشت (نقدی و غیرنقدی)، بهره برداشت، سهم زیان هر یک از شرکا در بدهکار حساب جاری شرکا، و بهره سرمایه هر یک از شرکا، حقوق، کمیسیون و پاداش، و سهم سود هر یک از شرکا در بستانکار حساب جاری شرکا منظور می‌گردد، در هر لحظه از زمان، که شرکا اراده نمایند می‌توانند از مانده حساب جاری شرکا در صورت بستانکار بودن برداشت نمایند. این حساب جزء حسابهای دائم بوده، از یکسال به سال بعد منتقل می‌گردد. اگر حساب سرمایه به روش متغیر ثبت و نگهداری شود، نگهداری حساب جاری شرکا ضرورتی ندارد. معمولاً این حساب در ترازنامه بین بدهیها و سرمایه شرکا گزارش می‌شود.

● **حساب برداشت.** (۲) حساب برداشت حسابی است که بنام هر شریک در دفاتر افتتاح شده و برداشت شخصی (نقدی و غیرنقدی) طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می‌گردد. مانده این حساب بدهکار بوده، در پایان دوره مالی، در صورتیکه ثبت حساب سرمایه شرکا روش ثابت باشد، به حساب جاری شرکا، و در صورتیکه ثبت حساب سرمایه، روش متغیر باشد، به حساب سرمایه شرکا بسته می‌شود. از آنجائی که برداشت وجوه در حقیقت از منابع مالی شرکت می‌کاهد، میزان برداشت شرکا از دارائی‌های شرکت بستگی به پیش‌بینی آن در شرکتنامه دارد، و مقدار برداشت نقدی شریک حالت دریافت وام را از شرکت داشته، به همین دلیل، در بعضی موارد با توجه به میزان برداشت نقدی شرکا ذینفع می‌بایستی بهره به شرکت پردازند، میزان نرخ بهره برداشت شرکا بستگی به توافق و شرایط مقرر در شرکتنامه دارد.

● **حساب وام.** گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی احتیاج مبرمی به وجوه نقد داشته باشد، و از طرفی، ممکن است وجوه نقد مورد نیاز واحد تجاری از طریق یکی از شرکا تامین گردد، و علاوه بر این، شرکا ممکن است بنا به دلایلی تمایل نداشته باشند سرمایه خود را افزایش دهند. بهمین دلیل، شرکا وام را در اختیار شرکت قرار داده و هر

۱. Current Account of Partner.

۲. Drawing Account.

ساله مبلغی به عنوان بهره از شرکت دریافت می‌دارند. نرخ بهره وام با توجه به توافق شرکا شرکت تضامنی تعیین می‌شود، مبلغ بهره‌ایکه به وام تعلق می‌گیرد، نمی‌توان به حساب وام منظور نمود و می‌بایستی در یک حساب جداگانه یا به حساب جاری شرکا ثبت نمود. هزینه بهره پرداختی بابت وام در پایان دوره مالی به خلاصه حساب سود و زیان منتقل می‌گردد.

در برخی موارد، شرکت به علت داشتن نقدینگی زیاد و نیاز شرکا به وام، می‌تواند به شرکا وام پرداخت نماید، در این حالت در دفاتر شرکت حساب وام بنام هر شریک افتتاح شده و مبلغ وام پرداختی به حساب وام دریافتی بدهکار می‌گردد. و زمانی که شرکت با کمتری نقدینگی مواجه باشد می‌تواند از شرکا وام دریافت نماید، در این شرایط، مبلغ وام دریافتی از شریک، بحساب وام پرداختی بستانکار می‌گردد. طلب شرکت از شرکا بعنوان دارائی و دیون شرکت به شرکا به عنوان بدهی در ترازنامه شرکت گزارش می‌شود، در مورد طبقه‌بندی مطالبات و بدهی‌ها، ذیل کوتاه مدت و بلندمدت معمولاً در ارتباط با تاریخ سررسید می‌باشد.

■ نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی (۱)

اصل کلی تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی طبق قانون تجارت (ماده ۱۱۹) این است که شرکا به نسبت سرمایه‌ایکه در شرکت دارند از سود بهره‌مند گردند. در برخی موارد، شرکا ممکن است از مبنای دیگری برای تقسیم سود و زیان مورد استفاده قرار دهند. شریکی که اوقات بیشتری جهت سرپرستی عملیات واحد تجاری به شرکت تخصیص داده، سهم بیشتری از سود بعنوان حق‌الزحمه در پایان دوره مالی از شرکت دریافت می‌دارد. بدیهی است، این حق‌الزحمه جزء هزینه‌های عملیاتی شرکت محسوب نمی‌گردد زیرا این نوع قرارداد جزء موافقتنامه شرکا بوده و شریک، کارمند واحد تجاری محسوب نمی‌گردد. (در شرکت سهامی حق‌الزحمه مدیران جزء هزینه‌های عملیاتی شرکت محسوب می‌گردد).

زمانی که سرمایه‌گذاری وجوه نقد محور اصلی پیشرفت و توسعه واحد تجاری مورد

توجه قرار می‌گیرد، تقسیم سود به نسبت سرمایه می‌تواند مبنا باشد، علاوه بر این ممکن است شرکت عامل دیگری را بنام بهره به سرمایه جهت تشویق در امر سرمایه‌گذاری مورد توجه قرار دهد، لازم به تذکر است که بهره همانند حق‌الزحمه‌ای که به شرکا پرداخت می‌شود، جز، هزینه‌های عملیاتی واحد تجاری محسوب نمی‌گردد، زیرا وسیله‌ای جهت تسهیم سود و زیان شرکت بین شرکا می‌باشد.

زمانی که سرمایه شرکا مبنای تخصیص سود و زیان مورد توافق شرکا قرار می‌گیرد، ضرورت دارد فاکتورهای معینی از مقادیر سرمایه شناسائی گردد، این فاکتورها عبارتند از:

۱- سرمایه‌گذاری اولیه

۲- مانده حساب سرمایه اول دوره مالی

۳- مانده حساب سرمایه پایان دوره مالی (قبل از تقسیم سود و زیان)

۴- میانگین مانده حساب سرمایه طی دوره مالی

زمانی که مانده حساب سرمایه اول دوره مبنای تخصیص قرار می‌گیرد، سرمایه‌گذاری اضافی طی دوره مالی در نظر گرفته نمی‌شود، و شرکائی که طی دوره مالی سرمایه‌گذاری می‌نمایند در تسهیم سود و زیان آن دوره مالی سهم نمی‌باشند، در مقابل، اگر مانده حساب سرمایه آخر دوره مبنای تخصیص سود مورد توافق شرکا قرار گیرد، شرکا برای اینکه سود زیادتری عاید آنها گردد، تشویق به سرمایه‌گذاری مجدد شده، همین عامل باعث افزایش سرمایه‌گذاری در واحد تجاری می‌گردد. اگر تغییرات طی دوره مالی در حساب سرمایه شرکا مورد توجه نباشد، ممکن است، استفاده از میانگین مانده حساب سرمایه شرکا مبنای تقسیم سود مورد توافق قرار گیرد، لازم به تذکر است که اگر سود به نسبت میانگین حساب سرمایه شرکا در شرکتنامه مقرر شده باشد، می‌بایستی تاثیر برداشت در میانگین حساب سرمایه شرکا در قرارداد مشخص گردد.

با توجه به نکات فوق (کار - سرمایه) چنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که روش‌های مختلفی می‌تواند معیار تقسیم سود در شرکت تضامنی مورد توجه قرار گیرد که اهم آن عبارتند از:

۱- به نسبت معین^(۱).

۲- به نسبت سرمایه هر یک از شرکا^(۱).

۳- به نسبت خدمات ارائه شده توسط شرکا و بقیه به نسبت معین^(۲).

۴- به نسبت خدمات ارائه شده توسط شرکا و تخصیص بهره (سود تضمین شده) به سرمایه و تقسیم سود به نسبت معین.

● نسبت معین.

در این روش سود و زیان حاصل از فعالیت واحد تجاری به نسبت معین بین آنها تقسیم می‌شود، این نسبت ممکن است مساوی یا مختلف باشد.

مثال: فرض کنید شرکت تضامنی (الف) و (ب) طی سال جاری ۶۰۰۰۰ ریال سود تحصیل نموده است، نسبت تقسیم سود طبق توافق شرکا ۳ به ۱ یعنی ۷۵٪ سهم آقای (الف) و ۲۵٪ سهم آقای (ب) می‌باشد سهم سود هر یک از شرکا و ثبت آن در دفاتر بشرح زیر است:

- ☑ $۳ + ۱ = ۴ =$ مجموع نسبت‌ها
- ☑ $\text{سهم سود آقای الف} = \frac{۶۰۰۰۰}{۴} \times ۳ = ۴۵۰۰۰$
- ☑ $\text{سهم سود آقای ب} = \frac{۶۰۰۰۰}{۴} \times ۱ = ۱۵۰۰۰$

ثبت حسابداری تقسیم سود در دفاتر بشرح زیر است:

۶۰۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۴۵۰۰۰	حسابجاری الف
۱۵۰۰۰	حسابجاری ب

ثبت سود هر یک از شرکا به حسابجاری آنها

در بعضی از کشورهای خارجی که شرکت تضامنی به ثبت نمی‌رسد و تغییر حساب سرمایه شرکا منع قانونی ندارد، بجای حسابجاری شرکا می‌توان حساب سرمایه شرکا را بستانکار نمود.

۱. According to the Capital investment of the Partners.

۲. According to the labor (or services) Rendered by the Partners.

● نسبت سرمایه شرکا

این روش که کاربرد بیشتری می‌تواند داشته باشد، سود و زیان حاصل از فعالیت واحد تجاری به نسبت حساب سرمایه شرکا تقسیم می‌شود: مثال: اگر سرمایه آقای الف معادل ۶۰۰۰ ریال و سرمایه آقای ب معادل ۴۰۰۰ ریال باشد، در صورتیکه سود حاصل از فعالیت واحد تجاری معادل ۶۰۰۰ ریال باشد، سهم هر یک کدام است؟

☑ $۱۰ = ۶ + ۴ =$ مجموع نسبتهای سرمایه

☑ $۳۶۰۰ = \frac{۶۰۰۰}{۱۰} \times ۶ =$ سود آقای الف سهم

☑ $۲۴۰۰ = \frac{۶۰۰۰}{۱۰} \times ۴ =$ سهم سود آقای ب

● تخصیص سود به نسبت میانگین سرمایه شرکا

فرض کنید که شرکت تضامنی (الف) و (ب) در اول سال جاری تشکیل شده است. سرمایه هر یک از شرکا معادل ۲۰۰۰۰ ریال. تغییرات حساب سرمایه شرکا طی سال مالی جاری بشرح زیر است:

شریک الف	شریک ب	
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	مانده حساب سرمایه اول دوره مالی
۲۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری در اول تیرماه
-	(۵۰۰۰)	برداشت در اول مهرماه سال جاری
۳۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری در اول آذرماه
-	(۴۰۰۰)	برداشت در اول دی ماه
-	۸۰۰۰	سرمایه‌گذاری در ۲۵ اسفندماه
<u>۲۵۰۰۰</u>	<u>۱۹۰۰۰</u>	مانده حساب سرمایه در پایان اسفندماه سال جاری

مقایسه مبالغ سرمایه اول دوره، آخر دوره و میانگین سرمایه شرکت تضامنی (الف) و (ب) برای سال مالی جاری بشرح زیر است:

مقایسه مبالغ سرمایه		(ریال)
مانده سرمایه اول دوره	مانده سرمایه آخر دوره	میانگین سرمایه
الف ۲۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۲۵۰۰
ب ۲۰۰۰۰	۱۹۰۰۰	۱۶۵۰۰

جدول محاسبه میانگین سرمایه شرکا

میانگین سرمایه الف:	
اول فروردین تا اول تیرماه (۲۰۰۰۰×۳)	۶۰۰۰۰
اول تیر تا اول آذر ماه (۲۲۰۰۰×۵)	۱۱۰۰۰۰
اول آذر تا آخر اسفند ماه (۲۵۰۰۰×۴)	۱۰۰۰۰۰
۱۲ ماه	<u>۲۷۰۰۰۰</u>
میانگین سرمایه الف (= ۲۷۰۰۰۰ : ۱۲)	<u>۲۲۵۰۰</u>
میانگین سرمایه ب:	
اول فروردین تا اول مهرماه (۲۰۰۰۰×۶)	۱۲۰۰۰۰
اول مهر تا اول دی ماه (۱۵۰۰۰×۳)	۴۵۰۰۰
اول دی ماه تا آخر اسفندماه (۱۱۰۰۰×۳)	۳۳۰۰۰
۱۲ ماه	<u>۱۹۸۰۰۰</u>
میانگین سرمایه ب = ۱۹۸۰۰۰ : ۱۲	<u>۱۶۵۰۰</u>

اگر شرکت تضامنی (الف) و (ب) در سال جاری بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال سود تحصیل نموده باشد، تخصیص سود بر مبنای مانده حساب سرمایه اول دوره، آخر دوره و میانگین بشرح زیر است:

چگونگی تقسیم سود نسبت به مانده حساب سرمایه آقای (الف) و آقای (ب):

- $۲۰ + ۲۰ = ۴۰ =$ مجموع نسبت سرمایه اول دوره
 - $\frac{۱۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰}{۴۰} = ۵۰۰۰۰۰ =$ سهم سود شریک (الف) به نسبت مانده سرمایه اول دوره
 - $\frac{۱۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰}{۴۰} = ۵۰۰۰۰۰ =$ سهم سود شریک (ب) به نسبت مانده سرمایه اول دوره
- ۱۰۰۰۰۰

● چگونگی تقسیم سود نسبت به مانده حساب سرمایه آخر دوره آقای (الف) و (ب):

☑ مجموع نسبت سرمایه آخر دوره = ۲۵ + ۱۹ = ۴۴

☑ سهم سود شریک (الف) به نسبت مانده سرمایه آخر دوره = $\frac{۱۰۰۰۰۰ \times ۲۵}{۴۴} = ۵۶۸۱۸$

☑ سهم سود شریک (ب) به نسبت مانده سرمایه آخر دوره = $\frac{۱۰۰۰۰۰ \times ۱۹}{۴۴} = ۴۳۱۸۲$
۱۰۰۰۰۰

● چگونگی تقسیم سود نسبت به میانگین سرمایه شرکا:

☑ مجموع نسبت میانگین = ۲۲۵ + ۱۶۵ = ۳۹۰

☑ سهم سود شریک (الف) به نسبت میانگین = $\frac{۱۰۰۰۰۰ \times ۲۲۵}{۳۹۰} = ۵۷۶۹۲$

☑ سهم سود شریک (ب) به نسبت میانگین = $\frac{۱۰۰۰۰۰ \times ۱۶۵}{۳۹۰} = ۴۲۳۰۸$
۱۰۰۰۰۰

● خدمات ارائه شده توسط شرکا. در این روش، قسمتی از سود حاصل از فعالیت واحد

تجاری ممکن است، طبق توافق شرکا به عنوان حق الزحمه به شرکائی که خدماتی در شرکت انجام داده‌اند پرداخت و بقیه به نسبت معین یا مبناهائی دیگر بین شرکا تقسیم گردد. اگر پرداخت حق الزحمه به شریک یا شرکا در شرکتنامه توافق شده باشد، لازم است که مبلغ حق الزحمه صرفنظر از سود یا زیان (مبلغ تعهد شده) به حساب شرکا منظور شود. حتی ممکن است بجای حق الزحمه ثابت، بابت خدماتی که توسط شرکا انجام می‌شود، درصدی از سود به عنوان پاداش به حساب شریک (شرکا) پرداخت شود. در شرکتنامه واحد تجاری نحوه تخصیص پاداش ممکن است براساس سود قبل از کسر پاداش یا سود بعد از کسر پاداش باشد، که نحوه محاسبه پاداش بصورت درصدی از درآمد بعد از کسر پاداش بشرح زیر است:

☑ $B = X\%(I - B)$

☑ پاداش = Bonus = B

☑ درصد پاداش = X%

☑ سود خالص = I = income

مثال: اگر سود خالص قبل از کسر پاداش شرکت تضامنی (الف) و (ب) معادل ۱۱۰۰۰۰ ریال و شریک (الف) پاداشی معادل ۱۰٪ سود شرکت بعد از کسر پاداش، بابت خدمات دریافت دارد محاسبه پاداش آن بشرح زیر است:

$$\checkmark B = X\%(I - B) \Rightarrow B = 10\%(110000 - B)$$

$$\checkmark B = 110000 - 10\%B \Rightarrow B + 10\%B = 110000$$

$$\checkmark 110\%B = 110000 \Rightarrow \text{سهم پاداش آقای (الف)} \Rightarrow \boxed{B = 100000}$$

اگر در شرکتنامه برای شریک (الف) پاداشی معادل ۱۰٪ سود خالص قبل از کسر پاداش در نظر گرفته شده باشد محاسبات آن بشرح زیر است:

$$\checkmark 110000 = 10\% \times 110000 \text{ سهم پاداش آقای (الف)}$$

مثال: شرکت تضامنی (الف) و شرکا طی سال جاری سودی معادل ۱۲۰۰۰ ریال تحصیل نموده است. نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی است. چون آقای (الف) و (ب) قسمتی از اوقات خود را در شرکت فعالیت می نمایند، طبق توافق شرکا آقای (الف) ۱۰۰۰۰ ریال و آقای (ب) ۸۰۰۰ ریال حق الزحمه سالانه دریافت می دارند و سهم پاداش آقای (ج) ۱۰٪ قبل از کسر پاداش می باشد. نحوه محاسبه سهم هر شریک از سود و زیان در جدول شماره (۲-۴) نشان داده شده است.

*** نکته:**

زمانی که شرکت دارای زیان باشد پاداش به شرکا تعلق نمی گیرد. (۱)

۱. در برخی از کشورها که فعالیتهای تضامنی آنها به صورت شرکت و شخصیت حقوقی جداگانه مورد توجه قرار نگرفته است، هریک از شرکا، سود خود را بر مبنای مجموع سهم خود از فعالیت تضامنی و سایر درآمدهای شخصی در اظهارنامه مالیاتی خود ابراز و مالیات را بر مبنای مجموع درآمد پرداخت می نمایند. در اینگونه موارد، حقوق و پاداش آنها به عنوان هزینه عملیاتی شرکت قابل قبول نبوده و بعنوان بخشی از سود در فرآیند تقسیم سود به حساب آنها منظور می گردد. در قوانین ایران، شرکت تضامنی یکی از شرکتهای هفتگانه بشمار می آید، در این شرایط، حقوق و پاداش متناسب با فعالیتی که شرکا در شرکت تضامنی انجام می دهند، دریافت می نمایند، در اینصورت، مبلغ حقوق و پاداش می تواند به عنوان هزینه عملیاتی شرکت تضامنی در حسابهای مربوط منظور گردد.

جدول شماره (۲-۴) صورت تقسیم سود - سال مالی منتهی به ۱×

شریک الف	شریک ب	شریک ج	جمع	
			۱۲۰۰۰	سود قابل تقسیم
—	—	(۱) ۱۲۰۰	(۱۲۰۰)	سهم پاداش شرکا
			۱۰۸۰۰	مانده سود قابل تقسیم
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	—	(۱۸۰۰۰)	سهم حقوق شرکا
			(۷۲۰۰)	مانده سود قابل تقسیم
(۲۴۰۰)	(۲۴۰۰)	(۲۴۰۰)	۷۲۰۰	تخصیص کسری به نسبت مساوی
۷۶۰۰	۵۶۰۰	(۱۲۰۰)	۰	سهم نهائی هر یک

نیت حسابداری تقسیم سود و زیان بشرح زیر است:

۱۲۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۱۲۰۰	حساب جاری ج
۷۶۰۰	حساب جاری الف
۵۶۰۰	حساب جاری ب

■ بهره به مانده حساب سرمایه

در مواردی ممکن است، شرکا توافق نمایند که به مانده حساب سرمایه شرکا (مانده حساب سرمایه اول دوره، مانده حساب سرمایه آخر دوره، میانگین حساب سرمایه) مبلغی به عنوان بهره پرداخت گردد، لازم است که تاکید شود، اگر در شرکتنامه تعلق بهره به مانده حساب سرمایه تصریح شده باشد، مبلغ بهره صرفنظر از سود یا زیان واحد تجاری (مبلغ تعهد شده) می‌بایستی بحساب شرکا منظور شود.

مثال: شرکت تضامنی (الف) و (ب) طی سال جاری ۲۰۰۰۰ ریال سود تحصیل نموده است. تغییرات حساب سرمایه شرکا طی سال جاری بشرح زیر است:

شریک الف	شریک ب	
۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	مانده حساب سرمایه اول دوره مالی
۱۰۰۰۰	--	سرمایه گذاری در اول مهرماه
<u>۳۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰۰۰</u>	برداشت در اول دی ماه
<u>۸۰۰۰۰</u>	<u>۵۰۰۰۰</u>	مانده حساب سرمایه در پایان اسفند ماه

در صورتیکه ۱۰٪ بهره به مانده حساب سرمایه اول دوره و بقیه بطور مساوی بین شرکا تقسیم شود نحوه محاسبه تقسیم سود بشرح زیر است:

صورت تقسیم سود - سال مالی منتهی به ۱×

شریک الف	شریک ب	جمع	
		۲۰۰۰۰	سود قابل تقسیم:
۱۰۰۰۰ (۱)	۶۰۰۰ (۲)	<u>۱۶۰۰۰</u>	تخصیص بهره بر مبنای سرمایه اول دوره:
		۴۰۰۰	مانده سود قابل تقسیم
<u>۲۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰</u>	تخصیص مانده بطور مساوی
<u>۱۲۰۰۰</u>	<u>۸۰۰۰</u>	<u>۰</u>	سهم نهائی هر یک

بهره (سود تضمین شده) سرمایه شریک الف $100000 \times 10\% = 10000$ (۱)

بهره (سود تضمین شده) سرمایه شریک ب $60000 \times 10\% = 6000$ (۲)

• اگر بهره (سود تضمین شده) به مانده سرمایه آخر دوره تعلق گیرد نحوه تقسیم سود بشرح زیر است:

صورت تقسیم سود - سال مالی منتهی به

سهم الف	سهم ب	جمع	
		۲۰۰۰۰	سود قابل تقسیم:
۸۰۰۰ (۱)	۵۰۰۰ (۲)	<u>۱۳۰۰۰</u>	تخصیص بهره به مانده سرمایه آخر دوره
		۷۰۰۰	مانده سود قابل تقسیم
<u>۳۵۰۰</u>	<u>۳۵۰۰</u>	<u>۷۰۰۰</u>	تخصیص مانده بطور مساوی
<u>۱۱۵۰۰</u>	<u>۸۵۰۰</u>	<u>۰</u>	سهم نهائی هر یک

بهره (سود تضمین شده) سرمایه شریک الف $80000 \times 10\% = 8000$ (۱)

بهره (سود تضمین شده) سرمایه شریک ب $50000 \times 10\% = 5000$ (۲)

● اگر بهره (سود تضمین شده) به میانگین وزنی سرمایه شرکا تعلق گیرد نحوه تخصیص سود بشرح زیر است:

محاسبه میانگین وزنی سرمایه شریک الف

میانگین (۱×۲)	تعداد ماه سرمایه گذاری شده (۲)	مبالغ سرمایه (۱)
۶۰۰۰۰۰	۶	۱۰۰۰۰۰
۳۳۰۰۰۰	۳	۱۱۰۰۰۰
۲۴۰۰۰۰	۳	۸۰۰۰۰
<u>۱۱۷۰۰۰۰</u>	<u>۱۲</u>	

☑ $۹۷۵۰۰ = ۱۱۷۰۰۰۰ \div ۱۲ =$ میانگین وزنی سرمایه الف

محاسبه میانگین وزنی سرمایه شریک ب

میانگین (۱×۲)	تعداد ماه سرمایه گذاری شده (۲)	مبالغ سرمایه (۱)
۵۴۰۰۰۰	۹	۶۰۰۰۰
۱۵۰۰۰۰	۳	۵۰۰۰۰
<u>۶۹۰۰۰۰</u>	<u>۱۲</u>	

☑ $۵۷۵۰۰ = ۶۹۰۰۰۰ \div ۱۲ =$ میانگین وزنی سرمایه ب

صورت تقسیم سود - سال مالی منتهی به ۱×

جمع	سهم الف	سهم ب	
۲۰۰۰۰			سهم قابل تقسیم:
(۱۵۵۰۰)	۹۷۵۰ (۱)	۵۷۵۰ (۲)	تخصیص بهره بر مبنای میانگین سرمایه
۴۵۰۰			مانده سود قابل تقسیم
<u>(۴۵۰۰)</u>	<u>۲۲۵۰</u>	<u>۲۲۵۰</u>	تخصیص مانده بطور مساوی
	<u>۸۰۰۰</u>	<u>۱۲۰۰۰</u>	سهم نهائی هر یک

☑ $۹۷۵۰۰ \times ۱۰\% = ۹۷۵۰$ سود تضمین شده سهم الف

☑ $۵۷۵۰۰ \times ۱۰\% = ۵۷۵۰$ سود تضمین شده سهم ب

- تسهیم سود بر مبناهای متعدد^(۱). در بسیاری موارد تقسیم سود در شرکت تضامنی ممکن است ترکیبی از چند مبنا در شرکتنامه پیش بینی شده باشد.
- مثال: فرض کنید شرکت تضامنی (الف) و شرکا در طی سال جاری سودی بالغ بر ۳۳۰۰۰ ریال تحصیل نموده است. نحوه تخصیص سود به شرح زیر است:
- ۱- حق الزحمه به آقای (الف) و (ب) به ترتیب ۱۰۰۰۰ ریال و ۱۲۰۰۰ ریال.
 - ۲- تعلق ۶٪ بهره (سود تضمین شده) به مانده حساب سرمایه اول دوره. (سرمایه «الف» ۸۰۰۰ ریال، سرمایه «ب» ۱۵۰۰۰ ریال، سرمایه «ج» ۱۱۰۰۰ ریال).
 - ۳- تخصیص پاداش به آقای (ج) معادل ۱۰٪ سود شرکت بعد از کسر پاداش.
 - ۴- تقسیم بقیه سود به ترتیب به نسبت ۱ و ۲ و ۱.
- نحوه محاسبه سهم سود هر یک از شرکا بشرح زیر است:

صورت تقسیم سود - شرکت تضامنی الف و شرکا - سال مالی منتهی به ۱×

سود قابل تقسیم	شریک الف	شریک ب	شریک ج	جمع
سود قابل تقسیم				۳۳۰۰۰
سهم حقوق شرکا	۱۰۰۰۰	۱۲۰۰۰	-	(۲۲۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم:				۱۱۰۰۰
سهم بهره به سرمایه شرکا (نرخ ۶٪)	۴۸۰	۹۰۰	۶۶۰	(۲۰۴۰)
مانده سود قابل تقسیم				۸۹۶۰
سهم پاداش شرکا	-	-	(۱)۳۰۰۰	(۳۰۰۰)
مانده				۵۹۶۰
تخصیص مانده (به نسبت ۱، ۲، ۱)	۱۴۹۰	۲۹۸۰	۱۴۹۰	(۵۹۶۰)
سهم نهائی هر یک	۱۱۹۷۰	۱۵۸۸۰	۵۱۵۰	۰
نحوه محاسبه پاداش:				

$$\square B = \frac{1}{10}(I - B) \Rightarrow B = \frac{1}{10}(33000 - B)$$

$$\square B = 3300 - \frac{1}{10}B \Rightarrow B + \frac{1}{10}B = 3300$$

$$\square \frac{11}{10}B = 3300 \Rightarrow B = 3000$$

ثبت سهم هر یک از شرکا در دفاتر بشرح زیر است:

	۳۳۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۱۱۹۷۰		جاری الف
۱۵۸۸۰		جاری ب
۵۱۵۰		جاری ج

ثبت انتقال سود قابل تقسیم به حساب جاری شرکا

● روش دیگر گزارشگری صورت تقسیم سود در شرکت تضامنی بشرح زیر است:

صورت تقسیم سود شرکت تضامنی و شرکا

سال مالی منتهی به ۱۳۰۱/۱۲/۲۹

۳۳۰۰۰		سود قابل تقسیم
		سهم حقوق شرکا:
	۱۰۰۰۰	سه ۲م آقای الف
	۱۲۰۰۰	سهم آقای ب
۲۲۰۰۰		جمع حقوق شرکا
		سهم بهره (سود تضمین شده) سرمایه شرکا (۶٪):
	۴۸۰	سهم آقای الف
	۹۰۰	سهم آقای ب
	۶۶۰	سهم آقای ج
۲۰۴۰		جمع بهره (سود تضمین شده) سرمایه شرکا
		سهم پاداش شرکا:
۳۰۰۰		سهم آقای ج
(۲۷۰۴۰)		جمع بهره (سود تضمین شده) حقوق و پاداش شرکا
۵۹۶۰		تخصیص مانده سود قابل تقسیم به نسبت ۱، ۲، ۱
	۱۴۹۰	سهم آقای الف
	۲۹۸۰	سهم آقای ب
(۵۹۶۰)	۱۴۹۰	سهم آقای ج
		۰

- نحوه گزارشگری صورت‌های مالی شرکت تضامنی با مثال فرضی بقرار زیر می‌باشد:
- مثال: بعضی از اقلام شرکت تضامنی الف و شرکا در پایان سال جاری بشرح زیر می‌باشد:

۴۰۰۰۰	سرمایه اول دوره آقای الف
۳۵۰۰۰	سرمایه اول دوره آقای ب
۵۰۰۰	سرمایه‌گذاری اضافی آقای الف
۶۰۰۰	برداشت آقای الف
۱۲۰۰۰	برداشت آقای ب
۲۰۷۰۰	سود خالص سهم آقای الف
۱۳۸۰۰	سود خالص سهم آقای ب

- نحوه تهیه صورت سرمایه شرکا و صورت سود و زیان به شرح زیر است:

صورت سرمایه شرکا - شرکت تضامنی

برای سال مالی منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹ × ۱۳

جمع	سرمایه ب	سرمایه الف	
۷۵۰۰۰	۳۵۰۰۰	۴۰۰۰۰	مانده سرمایه اول دوره
۵۰۰۰	---	۵۰۰۰	اضافه می‌شود سرمایه‌گذاری مجدد
(۱۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	(۶۰۰۰)	کسر می‌شود برداشت
۶۲۰۰۰	۲۳۰۰۰	۳۹۰۰۰	سرمایه خالص
۳۴۵۰۰	۱۳۸۰۰	۲۰۷۰۰	اضافه می‌شود سود سال جاری
۹۶۵۰۰	۳۶۸۰۰	۵۹۷۰۰	مانده سرمایه آخر دوره

مانده حساب سرمایه هر یک از شرکا در آخر دوره مالی در ترازنامه شرکت تضامنی گزارش می‌گردد.

■ صورت سود و زیان

نحوه چگونگی تقسیم سود و زیان خالص بین شرکا ممکن است در صورت سود و زیان به عنوان یک بخش نهائی یا در یادداشتهای همراه صورتهای مالی منعکس گردد. نحوه گزارشگری این نوع اطلاعات با یک مثال فرضی بشرح زیر است: (نسبت تقسیم سود و

زیان بین شرکا مساوی و سهم پاداش آقای الف (۶۰۰۰ ریال).

شرکت تضامنی الف و شرکا

صورت سود و زیان

سال مالی منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

۶۰۰۰۰۰	فروش
(۴۰۰۰۰۰)	قیمت تمام شده کالای فروخته شده
۲۰۰۰۰۰	سود ناخالص
(۱۷۰۰۰۰)	هزینه‌های عملیاتی
۳۰۰۰۰	سود خالص
	تقسیم سود خالص:
۱۸۰۰۰	سهم شریک الف (با اختصاص ۶۰۰۰ ریال پاداش)
۱۲۰۰۰	سهم شریک ب
۳۰۰۰۰	جمع

نحوه محاسبه سود تخصیص یافته به شرکا به قرار زیر است:

جمع	سهم ب	سهم الف	
۳۰۰۰۰			سود قابل تقسیم
(۶۰۰۰)	-	۶۰۰۰	تخصیص پاداش
۲۴۰۰۰			مانده سود قابل تقسیم
(۲۴۰۰۰)	۱۲۰۰۰	۱۲۰۰۰	تقسیم سود به نسبت مساوی
۰	۱۲۰۰۰	۱۸۰۰۰	سهم نهائی هر یک

مثال: شرکت تضامنی (الف) و شرکا در طی سال جاری مبلغی معادل ۳۰۰۰ ریال زیان تحصیل نموده است طبق توافق شرکا به هر یک از شرکا مبلغی معادل ۱۲۰۰۰ ریال حق الزحمه و ۱۰٪ بهره به سرمایه شرکا (سرمایه "الف" معادل ۲۰۰۰۰۰ ریال و سرمایه «ب» معادل ۱۳۰۰۰۰۰ ریال) نسبت تقسیم سود و زیان مساوی است. مطلوبست تنظیم جدول تقسیم سود بر مبنای اطلاعات فوق:

جدول تقسیم سود و زیان - شرکت تضامنی - سال مالی منتهی به ۱۳/۱۲/۲۹

جمع	ب	الف	
(۳۰۰۰۰)			زیان قابل تقسیم
(۲۴۰۰۰۰)	۱۲۰۰۰	۱۲۰۰۰	سهم حقوق شرکا
(۲۷۰۰۰۰)			مانده زیان قابل تقسیم
	(۲)	(۱)	
(۳۳۰۰۰۰)	۱۳۰۰۰	۲۰۰۰۰	سهم بهره سرمایه شرکا (نرخ ۱۰٪)
(۶۰۰۰۰۰)			مانده زیان قابل تقسیم
۶۰۰۰۰	(۳۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰)	سهم هر یک به نسبت مساوی
۰	(۵۰۰۰۰)	۲۰۰۰	سهم نهائی هر یک

☑ ۱) $۲۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰ \times ۱۰\%$ = سهم بهره سرمایه شریک الف ۱)

☑ ۲) $۱۳۰۰۰ = ۱۳۰۰۰۰ \times ۱۰\%$ = سهم بهره سرمایه شریک ب ۲)

اگر عملیات شرکت تضامنی منجر به زیان شود معمولاً از نظر حسابداری در بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می شود و این حساب در ترازنامه از مبلغ سرمایه شرکا کسر تا کاهش سرمایه بطور وضوح نشان داده شود. سود سالهای آتی در بستانکار حساب سود و زیان انباشته منعکس شده تا مانده این حساب صفر گردد.

قانون تجارت ماده ۱۳۲ در مورد زیانهای وارده چنین مقرر داشته است: «اگر در نتیجه ضررهای وارده سهم الشرکه شرکا کم شود مادام که این کمبود جبران نشده تادیه هر نوع منفعت به شرکا ممنوع است».

بنابراین در صورتیکه شرکتی قبلاً در سال اول بر اثر زیانهای وارده مقداری از سرمایه خود را از دست دهد، یعنی در واقع از سهم الشرکه شرکا پرداخت و بعداً در اثر فعالیت و رونق کار در سالهای آتی درآمدی تحصیل نماید، درآمد (سود) نباید بین شرکا تقسیم گردد بلکه باید به سهم الشرکه شرکا به نسبت سهم هر یک افزوده شود، در صورتی که سرمایه تکمیل گردد تقسیم مازاد اشکالی ندارد.

■ تغییرات در مالکیت شرکت تضامنی

فعالیت بورس اوراق بهادار، حاکی از آنست که تغییرات در ساختار مالکیت شرکت سهامی را می‌توان به عنوان یک واقعه روزمره و یک رویداد برون سازمانی تلقی نمود. این تغییرات معمولاً مربوط به معاملات سهام بین سهامداران فعلی و آتی شرکت سهامی بوده و در نتیجه به غیر از تغییر صورت ریز اسامی سهامداران، منجر به ایجاد مسائل خاص حسابداری در شرکت سهامی نمی‌گردد. در مقابل، هرگونه تغییرات در ساختار^(۱) مالکیت شرکت تضامنی، شدیداً تحت تاثیر مقررات تدوین شده در شرکتنامه و رضایت کلیه شرکا می‌باشد، و این تغییرات به عنوان یک رویداد مالی تلقی شده و نیاز به ثبت عملیات حسابداری در دفاتر و تغییر در شرکتنامه را دارد. در اینگونه موارد، تغییر در ساختار مالکیت، شرکت تضامنی اولیه منحل و غالباً شرکت تضامنی جدیدی (شخصیت حقوقی جدید) را بوجود می‌آورد. انحلال شرکت تضامنی اولیه و ایجاد یک شرکت تضامنی جدید نیاز به ارزیابی دارائی‌های شرکت تضامنی بر مبنای ارزش جاری را ایجاب می‌نماید.^(۲)

تغییر در ساختار مالکیت شرکت تضامنی غالباً به عنوان یک رویداد قابل قبول تلقی شده که ممکن است نتایج زیرین را نشان دهد:

- ۱- ارزیابی مجدد دارائی‌های شرکت تضامنی موجود بر مبنای ارزش متعارف^(۳) که بر مبنای بهای تمام شده تاریخی در دفاتر ثبت شده است.
- ۲- شناسائی دارائی‌های نامشهود ثبت نشده متعلق به شرکا قدیم.
- ۳- تعیین سهم هر یک از شرکا از مجموع دارائی‌های ارزیابی شده.
- ۴- تعیین سهم در سرقضلی متعلق به شریک جدید.
- ۵- تعدیل نسبت تقسیم سود و زیان^(۴).

۱. Ownership changes.

۲. در زمان ورود و خروج شریک کلیه داراییها به ارزش جاری ارزیابی، بدهی‌ها بررسی شده، بدهی‌های ثبت نشده در دفاتر ایجاد، بدهی‌های برآوردی که مورد نیاز نمی‌باشد از حسابها حذف می‌شود.

۳. Current Market Value.

۴. Adjustment in the Profit Sharing Ratio.

■ پذیرش (ورود) شریک جدید

ورود شریک جدید^(۱) نیاز به موافقت کلیه شرکا شرکت تضامنی دارد^(۲) از نقطه نظر حسابداری شرکت تضامنی به فعالیت خود ادامه داده و فقط تغییراتی که در ساختار مالکیت شرکت ایجاد می شود در دفاتر منعکس می گردد. حقوق و مالکیت شریک جدید به دو طریق صورت می گیرد:

۱- از طریق خرید تمام یا قسمتی از حقوق شریک (شرکا) قدیم.

۲- از طریق سرمایه گذاری مستقیم.

در حالتی که، شریک جدید کلیه حقوق و سهم الشرکه شریک (شرکا) قدیم را خریداری می نماید هیچ گونه تغییری در دارائی و بدهی شرکت ایجاد نمی شود اما، اگر شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت وارد شود، در این حالت دارائی های شرکت حداقل معادل مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید، افزایش می یابد.

شخصی که بعنوان شریک جدید وارد شرکت تضامنی موجود می گردد، در مقابل تمام تعهداتی که شرکت از قبل داشته مسئول است. در این مورد ماده ۱۲۵ قانون تجارت چنین مقرر داشته است:

«هر کس به عنوان شریک ضامن در شرکت تضامنی موجود داخل شود، متضامناً با سایر شرکا مسئول قروضی خواهد بود که شرکت قبل از ورود او داشته اعم از اینکه در اسم شرکت تغییری داده شده یا نشده باشد هر قراری که بین شرکا برخلاف این ترتیب داده شده باشد، در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود».

■ حسابداری ورود شریک جدید

مثال: (الف) و (ب) شرکا شرکت تضامنی می باشند شریک (الف) سهم الشرکه معادل ۵۰۰۰۰ ریال در شرکت دارا می باشد. نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا مساوی است. شریک (ج) با موافقت کلیه شرکا وارد شرکت شده و سهم الشرکه (الف) را بدون ارزیابی دارائی های شرکت بالغ بر ۶۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری می نماید. ثبت انعکاس این رویداد

۱. Admission of a new Partners.

۲. ماده ۱۲۳ قانون تجارت ایران.

در دفاتر شرکت به شرح زیر است:

۵۰۰۰۰	سرمایه شریک الف
۵۰۰۰۰	سرمایه شریک ج
ثبت انتقال سرمایه آقای (الف) به آقای (ج)	

بطوریکه ملاحظه می‌شود، شریک (ج) برای تحصیل حقوقی معادل ۵۰۰۰۰ ریال در شرکت، مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال ب آقای (الف) پرداخت نموده است. در این حالت، مبادله فوق بین شریک (الف) و (ج) یک امر شخصی تلقی شده و در حسابهای دارائی یا حسابهای دیگر شرکت هیچ‌گونه تغییری بوجود نیآورده است و حتی ممکن است شریک (الف) در مقابل دریافت مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال از آقای (ج) و با موافقت سایر شرکا سهم‌الشرکه خود را به آقای (ج) منتقل و از شرکت خارج شود. از نقطه نظر حسابداری عیناً مثل روش قبلی سرمایه شریک (الف) بدهکار و در مقابل سرمایه شریک (ج) معادل ۵۰۰۰۰ ریال بستانکار می‌گردد.

حال فرض کنید، مانده حساب سرمایه شریک (الف) و شریک (ب) به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰ ریال و نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی می‌باشد. آقای (الف) با کسب موافقت سایر شرکا تصمیم می‌گیرد در مقابل دریافت ۲۵۰۰۰ ریال مستقیماً از آقای (ج) ۵۰٪ حقوق خود را به وی واگذار نماید. در اینحالت هم، مبادله بین دو نفر، یک مبادله شخصی تلقی شده در دارائی‌های شرکت تضامنی هیچ‌گونه تغییری ایجاد نشده، اما در ساختار مالکیت واحد تجاری و نسبت تقسیم سود و زیان تغییری حاصل شده، که در جدول شماره (۳-۴) نشان داده شده است:

جدول شماره (۳-۴)

نام شرکا	شرکت تضامنی قدیم		شرکت تضامنی جدید	
	سهم‌الشرکه	نسبت تقسیم سود و زیان	سهم‌الشرکه	نسبت تقسیم سود و زیان
الف	۵۰۰۰۰	٪۵۰	۲۵۰۰۰	٪۲۵
ب	۴۰۰۰۰	٪۵۰	۴۰۰۰۰	٪۵۰
ج	-	-	۲۵۰۰۰	٪۲۵
جمع	۹۰۰۰۰	۱۰۰	۹۰۰۰۰	۱۰۰

همانطوریکه در جدول نشان داده شده است، آقای (ج) برای تحصیل حقوقی معادل ۲۵٪ در واحد تجاری مبلغی معادل ۲۵۰۰۰ ریال بدون ارزیابی دارائی‌های خالص (بدهی - دارائی) به آقای (الف) پرداخت نموده است به عبارتی دیگر از مجموع دارائی واحد تجاری بالغ بر ۹۰۰۰۰ ریال معادل ۲۵٪ آن یعنی ۲۲۵۰۰ ریال ($90000 \times 25\% = 22500$) متعلق به آقای (ج) و مابقی به دیگر شرکا تعلق دارد مابه‌التفاوت بین مبلغ پرداختی و حقوق مكتسب در واحد تجاری پاداشی است که به شریک (الف) تعلق گرفته است.

■ تجدید ارزیابی دارائی‌ها - روش سرقفلی

مثال: فرض کنید، مانده حساب سرمایه آقای (الف) و آقای (ب) به ترتیب ۵۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰ ریال، نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی می‌باشد. شرکا موافقت نمودند که با دریافت مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال مستقیماً از آقای (ج) حقوقی معادل ۵۰٪ در شرکت را به وی منتقل نمایند. پرداخت مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال توسط آقای (ج) و کسب ۵۰٪ حقوق در سرمایه و منافع شرکت نشانگر اینست که دارائی‌های شرکت تضامنی قدیم معادل ۱۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است. در اینحالت، اگر دارائی‌های شرکت تضامنی موجود ارزیابی شده باشد، میبایستی قبل از ورود شریک جدید تجدید ارزیابی دارائی‌ها تحت عنوان سرقفلی یا مازاد بر ارزش دفتری دارائی‌های مولد در دفاتر به تفکیک ثبت شود.

	۱۰۰۰۰	سرقفلی
۵۰۰۰		سرمایه الف
۵۰۰۰		سرمایه ب
		و یا بصورت زیر:
	۱۰۰۰۰	دارائی‌ها ^(۱)
۵۰۰۰		سرمایه الف
۵۰۰۰		سرمایه ب

۱. اگر ارزش جاری دارائی مولد بیش از ارزش دفتری آن باشد، مازاد بر ارزش دفتری در بدهکار حساب دارائی مولد ثبت می‌شود.

وقتی دارائی‌های شرکت موجود تجدید ارزیابی می‌شود، مازاد تحت عنوان سرقفلی یا به عنوان دارائی‌های مولد در دفاتر ثبت می‌شود. سرقفلی شناسائی شده حداکثر تا ۴۰ سال (APB No - 17) و دارائی استهلاک‌پذیر طی عمر مفید باقی مانده مستهلاک می‌شود^(۱).

ثبت سرقفلی یا دارائی مولد به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال در دفاتر شرکت، مانده حساب سرمایه (الف) و سرمایه (ب) را به ترتیب معادل ۵۵۰۰۰ ریال و ۴۵۰۰۰ ریال افزایش می‌دهد، اگر مبلغ سرمایه آقای (الف) و آقای (ب) بطور مساوی به آقای (ج) منتقل شود ثبت تغییر ساختار سرمایه در زمان ورود شریک جدید به شرح زیر است:

	سرمایه الف	۲۵۰۰۰
	سرمایه ب	۲۵۰۰۰
	سرمایه ج	۵۰۰۰۰

ثبت انتقال سرمایه شرکا (الف) و (ب) به حساب سرمایه شریک (ج)

از آنجا که مبالغ مساوی از سرمایه شرکا (الف) و (ب) به شریک (ج) منتقل شده در نتیجه، از مجموع دارائیهای خالص شرکت تضامنی جدید شریک (ج) حقوقی معادل ۵۰٪ در شرکت تحصیل نموده است. مانده حساب سرمایه هر یک از شرکا پس از ورود شریک جدید در جدول شماره (۴-۴) نشان داده شده است.

جدول شماره (۴-۴) مانده حساب سرمایه شرکا

نام شرکا	سرمایه قبل از تجدید ارزیابی		تجدید ارزیابی سرمایه بعد از تجدید		سرمایه بعد درصد	
	ارزیابی	از تجدید	ارزیابی	از تجدید	از انتقال	٪
الف	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰	۵۵۰۰۰	-۲۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	٪۳۰
ب	۴۰۰۰۰	۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	-۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	٪۲۰
ج	-	-	-	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	٪۵۰
	۹۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰

■ روش تخصیص پاداش - بدون تجدید ارزیابی

اگر دارائی‌های شرکت تضامنی موجود ارزیابی نشود، و در مقابل مبالغ مساوی از سرمایه شرکا به آقای (ج) منتقل گردد، ثبت تغییر ساختار مالکیت شرکت تضامنی در دفاتر بشرح زیر است:

۲۲۵۰۰	سرمایه الف
۲۲۵۰۰	سرمایه ب
۴۵۰۰۰	سرمایه ج

از آنجائیکه مبالغ مساوی از سرمایه و حقوق مساوی در سود و زیان آتی از آقای (الف) و (ب) به آقای (ج) در مقابل دریافت مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال منتقل شده است، در این حالت هر یک از شرکای قدیم مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال نقداً دریافت نموده و از حساب سرمایه خود مبلغ ۲۲۵۰۰ ریال به حساب سرمایه (ج) منتقل نموده‌اند، در این شرایط مبلغ ۲۵۰۰ ریال اضافی دریافتی توسط شرکای قدیم به ترتیب نشانگر نیمی از مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال ارزش دارائی‌های ثبت نشده می‌باشد، که به عنوان پاداش به شرکا قدیم تعلق گرفته است. حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید در جدول شماره (۴ - ۵) نشان داده شده است:

جدول شماره (۴ - ۵) مانده حسابهای سرمایه شرکا

شرکا	سرمایه قبل از انتقال	سرمایه انتقالی	سرمایه بعد از انتقال	درصد
الف	۵۰۰۰۰	-۲۲۵۰۰	۲۷۵۰۰	٪۳۰/۶
ب	۴۰۰۰۰	-۲۲۵۰۰	۱۷۵۰۰	٪۱۹/۴
ج	-	۴۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	٪۵۰
	۹۰۰۰۰	۰	۹۰۰۰۰	۱۰۰

■ سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی موجود

شریک یا شرکای جدید می‌توانند به جای خرید حقوق شرکا قدیم، از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی موجود^(۱) (نقدی یا غیرنقدی) حقوقی کسب نمایند، در این شرایط، قانوناً شرکت تضامنی قدیم منحل و شرکت تضامنی جدید با توافق شرکای جدید تشکیل و ثبت می‌شود. اگر مبلغ سرمایه‌گذاری پرداختی توسط شریک جدید بیش از داشتن حقوق وی در شرکت جدید باشد، ضروری است تک‌تک دارائی‌های خالص شرکا قدیم به ارزش جاری (متعارف) ارزیابی و در دفاتر ثبت شود، و اگر مبلغ سرمایه‌گذاری پرداختی توسط شریک جدید با شرکا قدیم برابر و حقوق هر یک مساوی باشد، تجدید ارزیابی دارائی‌های خالص ضرورت ندارد.

■ سرمایه‌گذاری در شرکت تضامنی به ارزش دفتری

فرض کنید که مانده حساب سرمایه (الف) و (ب) هر کدام ۴۰۰۰۰ ریال و نسبت تقسیم سود و زیان مساوی می‌باشد. آقایان (الف) و (ب) موافقت می‌نمایند که آقای (ج) در قبال واريز مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال در شرکت به عنوان سرمایه حقوقی معادل یک سوم تحصیل نمایند، از آنجائی که سرمایه آقای (ج) (۴۰۰۰۰ ریال) با یک سوم مجموع سرمایه شرکا (سه نفر) برابر است، [۳(۴۰۰۰۰+۸۰۰۰۰)] در این حالت، تجدید ارزیابی دارائی شرکا قدیم ضرورت ندارد.

ثبت لازم برای سرمایه‌گذاری جدید به شرح زیر است:

۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۴۰۰۰۰	سرمایه ج
	ثبت سرمایه‌گذاری نقدی آقای (ج) برای کسب یک سوم حقوق در منافع و سرمایه شرکت

■ تجدید ارزیابی دارائی‌های شرکت تضامنی (تخصیص سرقفلی به شرکا قدیم)^(۱)

مثال: فرض کنید مانده حساب سرمایه آقای (الف) و (ب) هر کدام ۴۰۰۰۰ ریال و نسبت تقسیم سود و زیان مساوی می‌باشد. آنها موافقت کرده‌اند که در قبال سرمایه‌گذاری آقای (ج) به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال حقوقی معادل یک سوم در سرمایه شرکت (۴۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰) و منافع به وی واگذار نمایند. از آنجائی که آقای (ج) مایل است، در مقابل پرداخت نقدی مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال برای تحصیل یک سوم حقوق در شرکت سرمایه‌گذاری کند، چنین استنباط می‌شود که ارزش دارائی‌های شرکا قدیم بیش از ارزش دفتری است و ارزش متعارف دارائی‌ها شامل بعضی از دارائی‌های نامشهود است که قبلاً در دفاتر ثبت نشده است.

محاسبه ارزش سرقفلی که قبلاً در دفاتر ثبت نشده بشرح زیر می‌باشد:

۵۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری آقای (ج)
÷ $\frac{1}{3}$	سهم حقوق متعلق به آقای (ج)
۱۵۰۰۰۰	جمع ارزش متعارف دارائی شرکت جدید
۸۰۰۰۰	حقوق شرکای قدیم
۵۰۰۰۰	سرمایه‌گذاری آقای (ج)
۱۳۰۰۰۰	خالص دارائی مشهود (جمع سرمایه شرکا)
۲۰۰۰۰	سرقفلی

از آنجائیکه آقای (ج) مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال برای کسب $\frac{1}{3}$ حقوق در شرکت سرمایه‌گذاری نموده است. در نتیجه، می‌توان چنین استنباط نمود که ارزش متعارف کل دارائی‌های خالص واحد تجاری پس از سرمایه‌گذاری آقای (ج) می‌بایستی ۱۵۰۰۰۰ ریال باشد. جمع سرمایه‌گذاری شرکا قدیم و سرمایه‌گذاری شریک جدید جمعاً ۱۳۰۰۰۰ ریال می‌باشد، در نتیجه تفاوت بین ارزش متعارف دارائی خالص و سرمایه شرکا (۱۳۰۰۰۰ ریال) سرقفلی می‌باشد، اگر دارائی‌های واحد تجاری تجدید ارزیابی شود، مبلغ سرقفلی به نسبت سابق سود و زیان می‌بایستی به حساب سرمایه شرکا قدیم منظور

۱. Good will to old Partners.

شود. ثبت آن در دفاتر به شرح زیر است:

	۲۰۰۰۰		سرقفلی
۱۰۰۰۰		سرمایه (الف)	
۱۰۰۰۰		سرمایه (ب)	
			ثبت شناسایی سرقفلی
	۵۰۰۰۰		وجوه نقد
۵۰۰۰۰		سرمایه (ج)	
			ثبت سرمایه‌گذاری نقدی آقای (ج) برای کسب $\frac{1}{3}$ حقوق در منافع و سرمایه شرکت

خلاصه مانده حساب سرمایه قبل و بعد از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری آقای (ج) در جدول شماره (۵-۴) نشان داده شده است:

جدول شماره (۵-۴) مانده حساب سرمایه شرکا

	شرکا	قبل از تجدید ارزیابی	تجدید ارزیابی	بعد از تجدید ارزیابی	سرمایه جدید	بعد از تجدید ارزیابی	درصد
الف	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	—	۵۰۰۰۰	$\frac{1}{3}$	۵۰۰۰۰
ب	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	—	۵۰۰۰۰	$\frac{1}{3}$	۵۰۰۰۰
ج	—	—	—	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	$\frac{1}{3}$	۵۰۰۰۰
	۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	$\frac{2}{3}$	

* نکته قابل توجه:

اگر مبلغ پرداختی شریک وارد شده کمتر از سهم او از خالص دارایی شرکت پس از ورود (سرمایه قبلی شرکا + سرمایه شریک وارد شده) باشد سرقفلی به شریک وارد شده تعلق می‌گیرد. و اگر مبلغ پرداختی بیش از سهم او از خالص دارایی شرکت پس از ورود باشد، سرقفلی به شرکای قبلی تعلق می‌گیرد.

■ تخصیص پاداش به شرکا قدیم - بدون تجدید ارزیابی^(۱)

با توجه به مثال قبل، اگر شرکا تصمیم به تجدید ارزیابی دارائی نداشته باشند، و آقای (ج) مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال جهت سهم شدن در $\frac{1}{3}$ حقوق و منافع شرکت پرداخت نماید، در این شرایط، فقط معادل $\frac{1}{3}$ کل سرمایه شرکت پس از سرمایه‌گذاری شریک جدید به بستانکار حساب وی منظور می‌شود، که نحوه محاسبه و ثبت حسابداری آن بشرح زیر است:

۸۰۰۰۰۰	جمع سرمایه شرکا قدیم (خالص دارائی)
۵۰۰۰۰۰	وجوه نقد سرمایه‌گذاری شده توسط آقای (ج)
۱۳۰۰۰۰۰	جمع سرمایه شرکا
$\times \frac{1}{3}$	سهم حقوق متعلق به آقای (ج)
۴۳۳۳۴	سهم سرمایه آقای (ج)

۵۰۰۰۰ وجوه نقد

۴۳۳۳۴	سرمایه ج
۳۳۳۳	سرمایه الف
۳۳۳۳	سرمایه ب

ثبت سرمایه‌گذاری آقای (ج) و تخصیص پاداش به شرکای قدیم

■ سرمایه‌گذاری شریک جدید و تخصیص پاداش به شرکا قدیم

مابه‌التفاوت مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط آقای (ج) و مبلغ ثبت شده بحساب سرمایه آقای (ج) به نسبت تقسیم سود سابق به عنوان پاداش به حساب سرمایه شرکا قدیم منظور می‌شود. در این شرایط، دارائی خالص واحد تجاری معادل مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید افزایش یافته است حساب سرمایه شریک جدید معادل $\frac{1}{3}$ حقوق از مجموع ۱۳۰۰۰۰۰ ریال (۴۰۰۰۰۰+۴۰۰۰۰۰+۵۰۰۰۰۰) به بستانکار حساب وی منظور می‌گردد. مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح جدول شماره (۶-۴) می‌باشد:

جدول شماره (۶ - ۴) مانده حساب سرمایه شرکا

نام شرکا	سرمایه اولیه	سرمایه‌گذاری	سرمایه بعد از سرمایه‌گذاری	درصد
الف	۴۰۰۰۰	۳۳۳۳	۴۳۳۳۳	$\frac{1}{3}$
ب	۴۰۰۰۰	۳۳۳۳	۴۳۳۳۳	$\frac{1}{3}$
ج	-	۴۳۳۳۴	۴۳۳۳۴	$\frac{1}{3}$
جمع	۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	$\frac{3}{3}$

■ تخصیص سرقفلی به شریک جدید

سرقفلی ممکن است متعلق به شریک جدید باشد. برای مثال فرض کنید (الف) و (ب) موافقت نمودند که آقای (ج) وارد شرکت شده حقوقی معادل ۴۰٪ در سرمایه و ۴۰٪ در سود و زیان در قبال سرمایه‌گذاری به مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال کسب نماید. در این شرایط ارزش دفتری سرمایه‌گذاری شرکت جدید بالغ بر ۱۳۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، که ۸۰۰۰۰۰ ریال آن متعلق به شرکا قدیم و ۵۰۰۰۰۰ ریال آن مربوط به شریک جدید است، بدیهی است که در شرکت تضامنی جدید ۶۰٪ از مجموع سرمایه‌گذاری متعلق به شرکا قدیم، و ۴۰٪ از مجموع مربوط به شریک جدید می‌باشد. ارزش متعارف سرمایه‌گذاری واحد تجاری برابر است با ۱۳۳۳۳۳ ریال، که محاسبه آن بشرح زیر است:

جمع ارزش سرمایه (دارائی خالص) قبل از سرمایه‌گذاری آقای (ج)	۸۰۰۰۰
سهم حقوق شرکا قدیم	$\div 60\%$
ارزش متعارف کل واحد تجاری	۱۳۳۳۳۳
سهم حقوق شریک جدید	$\times 40\%$
سهم سرمایه شریک جدید	<u>۵۳۳۳۳</u>

شریک جدید در قبال پرداخت مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال، ۴۰٪ حقوق از کل ارزش متعارف دارائی خالص واحد تجاری معادل ۵۳۳۳۳۳ ریال تحصیل نموده است مابه‌التفاوت مبلغ پرداختی توسط آقای (ج) و سهم حقوق وی سرقفلی می‌باشد که به شریک جدید تعلق

دارد. ثبت حسابداری آن بشرح زیر است:

۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۳۳۳	سرقفلی
۵۳۳۳۳	سرمایه (ج)

ثبت سرمایه‌گذاری آقای (ج) و تخصیص سرقفلی به شریک جدید

● روش دیگر محاسبه سرقفلی در این روش بشرح زیر است^(۱):

$$\square \text{ سرقفلی} = G$$

مبلغ پرداختی شریک جدید بعلاوه سرقفلی برابر است با:

$$\square G + \text{سرمایه شریک جدید} + \text{سرمایه شرکا قدیم} (\text{درصد حقوق شریک جدید نسبت به مجموع سرمایه}) =$$

$$\square 500000 + G = \%40 (800000 + 500000 + G)$$

$$\square 500000 + G = 320000 + 200000 + \%40 G$$

$$\square G - \%40 G = 520000 - 500000$$

$$\square \%60 G = 20000 \Rightarrow G = 33333 \text{ سرقفلی}$$

خلاصه مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید در جدول شماره (۷-۴)

نشان داده شده است:

جدول شماره (۷-۴) مانده حساب سرمایه شرکا

نام شرکا	ارزش دفتری	سرمایه‌گذاری	مانده حساب	درصد
		شریک جدید	بعد از	
	سرمایه	بعلاوه سرقفلی	سرمایه‌گذاری	%
الف	۴۰۰۰۰	-	۴۰۰۰۰	%۳۰
ب	۴۰۰۰۰	-	۴۰۰۰۰	%۳۰
ج	-	۵۳۳۳۳	۵۳۳۳۳	%۴۰
جمع	۸۰۰۰۰	۵۳۳۳۳	۱۳۳۳۳۳	۱۰۰

■ تخصیص پاداش به شریک جدید

در صورتی که آقایان (الف) و (ب) تمایل زیادی به ورود آقای (ج) به شرکت داشته باشند، در این حالت سهم بیشتری نسبت به مبلغ سرمایه‌گذاری برای وی در نظر می‌گیرند. مثلاً در قبال دریافت ۵۰۰۰۰ ریال از آقای (ج) حقوقی معادل ۴۰٪ در شرکت و سهم سودی مساوی ۴۰٪ را به وی پیشنهاد می‌کنند. در روش تخصیص پاداش به شریک جدید دارائی‌ها تجدید ارزیابی نشده، معادل ۴۰٪ جمع سرمایه شرکت (ارزش دفتری) پس از ورود شریک جدید به بستانکار حساب شریک جدید منظور می‌شود، در این حالت تفاوت بین مبلغ پرداختی و مبلغ حساب سرمایه شریک جدید، از سرمایه شرکا قدیم به نسبت سهم سود و زیان آنها تامین می‌گردد. محاسبه سرمایه شریک جدید بشرح زیر است:

۸۰۰۰۰	جمع سرمایه (دارائی خالص) شرکا قبل از سرمایه‌گذاری شریک جدید
۵۰۰۰۰	وجوه نقد سرمایه‌گذاری شده توسط شریک جدید
۱۳۰۰۰۰	جمع سرمایه واحد تجاری
x ۴۰٪	سهم حقوق شریک جدید
۵۲۰۰۰	سهم سرمایه شریک جدید

ثبت سرمایه‌گذاری شریک جدید در روش تخصیص پاداش به شریک جدید به شرح زیر است:

۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰	سرمایه الف
۱۰۰۰	سرمایه ب
۵۲۰۰۰	سرمایه ج

ثبت سرمایه‌گذاری آقای (ج) به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال در مقابل دریافت حقوقی معادل ۴۰٪ سرمایه شرکت و تخصیص ۲۰۰۰ ریال پاداش به شریک جدید.

مانده حساب سرمایه شرکت تضامنی قبل و بعد از ورود شریک جدید به شرح زیر است:

مانده حساب سرمایه شرکا

نام شرکا	ارزش دفتری سرمایه	سرمایه گذاری جدید	سرمایه بعد از سرمایه گذاری	درصد
الف	۴۰۰۰۰	(۱۰۰۰)	۳۹۰۰۰	٪۳۰
ب	۴۰۰۰۰	(۱۰۰۰)	۳۹۰۰۰	٪۳۰
ج	-	۵۲۰۰۰	۵۲۰۰۰	٪۴۰
	۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	۱۰۰

■ مقایسه روش تخصیص پاداش و سرقفلی به شرکا

در روش تخصیص پاداش به شرکا دارائی های واحد تجاری ارزیابی شده و بر مبنای بهای تمام شده تاریخی مورد توجه قرار می گیرد، اما در مقابل، در روش تخصیص سرقفلی، دارائی شرکت در زمان ورود شریک جدید، بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی و در دفاتر ثبت می شود. تخصیص پاداش یا سرقفلی به شرکا (قدیم یا جدید) بستگی به میزان سرمایه گذاری شریک جدید و ثبت مبلغ سرمایه به حساب مشارالیه دارد:

۱- اگر مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید برابر با بستانکار حساب سرمایه شریک جدید باشد، پاداش یا سرقفلی به شرکا تخصیص نمی یابد:

بدون تخصیص پاداش بستانکار حساب = اگر: سرمایه گذاری شریک
و سرقفلی سرمایه شریک جدید

۲- اگر مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید بیش از بستانکار حساب سرمایه جدید باشد، پاداش به شرکا قبلی منظور می شود (در صورت ارزیابی دارائی ها سرقفلی به شرکا قدیم منظور می شود):

(در صورت ارزیابی تخصیص بستانکار حساب سرمایه گذاری
دارائی ها سرقفلی پاداش به => سرمایه شریک > اگر: شریک
به شرکا قدیم) شرکا قدیم جدید

۳- اگر مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید کمتر از بستانکار حساب سرمایه شریک جدید

باشد، پاداش به شریک جدید منظور می‌شود (در صورت ارزیابی دارائی‌ها سرقفلی به شریک جدید منظور می‌شود):

در صورت ارزیابی	تخصیص	بستانکار حساب	سرمایه گذاری
دارائی‌ها سرقفلی	پاداش به	سرمایه شریک	< اگر: شریک
به شرکا جدید)	شرکا جدید	جدید	جدید

● به عبارت دیگر می‌توان گفت: اگر مبلغ پرداختی سرمایه شریکی که وارد شرکت می‌شود کمتر از سهم خالص دارایی شرکت باشد، سرقفلی به شریک وارد شده تعلق می‌گیرد، و اگر مبلغ پرداختی سرمایه شریکی که وارد شرکت می‌شود بیش از سهم خالص دارایی شرکت باشد، سرقفلی به شرکای قبلی تعلق می‌گیرد.

■ بدهی

در اغلب موارد، در زمان ورود شریک جدید به شرکت دارائی و بدهی‌های ثبت شده در دفاتر مورد توافق شرکا قدیم و جدید قرار نمی‌گیرد، شرکا قدیم ادعا دارند که دارائی‌های شرکت در اثر افزایش قیمت‌ها، ارزش متعارف آنها بیش از مبلغ ثبت شده در دفاتر می‌باشد، همچنین شریک جدید ممکن است ادعا داشته باشد که ارزش متعارف بعضی از دارائی‌های واحد تجاری کمتر از مبلغ منعکس شده در دفاتر می‌باشد، و علاوه بر این، ممکن است بدهی‌های واحد تجاری کمتر یا بیشتر از مبلغ ثبت شده باشد، در این حالت، کلیه اقلام دارائی با توافق شرکا یا توسط کارشناس رسمی ارزیابی شده اثرات ناشی از تجدید ارزیابی در حسابی تحت عنوان «حساب تجدید ارزیابی» یا «حساب تعدیل سود و زیان» منظور می‌شود. سود و زیان حاصل از تجدید ارزیابی بعد از کسر مالیات، به نسبت سهم سود و زیان شرکا قدیم بین آنها تقسیم می‌گردد، حق الزحمه کارشناس رسمی طبق توافق شرکا ممکن است به عهده شریک جدید یا شرکا قدیم باشد. ثبت حسابداری تجدید ارزیابی اقلام دارائی و بدهی بشرح زیر است:

۱- افزایش در ارزش اقلام دارائی‌ها یا کاهش از ارزش اقلام بدهیها:

xxxx

دارائی‌ها/ بدهی‌ها

xxxx

حساب تجدید ارزیابی

۲- کاهش در ارزش اقلام دارائی‌ها یا افزایش در اقلام بدهیها:

xxxxx	حساب تجدید ارزیابی
xxxxx	حساب دارائی‌ها/بدهیها

۳- اثرات ناشی از تجدید ارزیابی دارائی‌ها و بدهیها به حساب سرمایه یا جاری شرکا قدیم منظور می‌گردد:

xxxxx	حساب تجدید ارزیابی
xxxxx	سرمایه شرکا

و در صورتی که حساب تجدید ارزیابی دارای مانده بدهکار باشد نشانگر زیان، و به نسبت سهم سود و زیان شرکا قدیم به حساب آنها منظور می‌شود.
 مثال: ترازنامه شرکت تضامنی (الف) و (ب) در ۳۰ مهرماه سال جاری که به نسبت ۳ به ۲ در سود و زیان سهام‌اند به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه

۳۰ مهرماه سال جاری

۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۵۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	سرمایه شرکا:	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۰۰۰۰	الف	۲۰۰۰۰	ساختمان
۴۰۰۰۰	ب	۵۰۰۰	تجهیزات
<u>۴۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۴۰۰۰۰</u>	جمع

در تاریخ فوق شرکا موافقت نمودند که آقای (ج) با شرایط زیر وارد شرکت شود:

- ۱- نسبت سود و زیان در شرکت جدید به ترتیب ۲ و ۲ و ۱ می‌باشد.
- ۲- آقای (ج) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه به شرکت بپردازد.
- ۳- سرقفلی شرکت به مبلغ ۵۰۰۰ ریال برآورد شد که قرار شد شناسائی و به حساب

سرمایه شرکا قدیم منتقل گردد.

۴- مبلغ ۲۰۰۰ ریال متعلق به آقای (دال) است که مربوط به خریدهای نسبه می‌باشد که از لیست بدهی شرکت حذف شده است.

۵- ساختمان به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال و تجهیزات ۷۰۰۰ ریال ارزیابی شد هزینه تجدید ارزیابی بالغ بر ۱۰۰۰ ریال می‌باشد که توسط شرکت پرداخت گردید و طبق توافق به عهده شریک جدید می‌باشد و بایستی طی سال جاری به شرکت پرداخت نماید.

مطلوبست:

۱- ثبت عملیات مربوط به ورود شریک جدید

۲- تهیه ترازنامه بعد از ورود شریک جدید

حل:

	۱۰۰۰۰	۱- وجوه نقد
۱۰۰۰۰		سرمایه ج
		ثبت ورود شریک جدید
	۵۰۰۰	۲- سرقفلی
۳۰۰۰		سرمایه الف
۲۰۰۰		سرمایه ب
		ثبت شناسائی سرقفلی و تخصیص آن به شرکا قدیم
	۲۰۰۰	۳- حساب تجدید ارزیابی
۲۰۰۰		حسابهای پرداختی
		ثبت بدهی که از لیست حذف شده است
	۱۰۰۰۰	۴- ساختمان
	۲۰۰۰	تجهیزات
۱۲۰۰۰		حساب تجدید ارزیابی
		ثبت تجدید ارزیابی دارائی فوق
	۱۰۰۰	۵- حسابهای دریافتی (ج)
۱۰۰۰		وجوه نقد

ثبت پرداخت هزینه تجدید ارزیابی به حساب شریک جدید

در صورتیکه طبق توافق شرکا هزینه تجدید ارزیابی به عهده شرکا قدیم باشد، از طرف شرکت پرداخت و به حساب تجدید ارزیابی منظور می‌گردد.

۱۰۰۰۰	۶ حساب تجدید ارزیابی
۶۰۰۰	سرمایه الف
۴۰۰۰	سرمایه ب

ثبت انتقال حساب تجدید ارزیابی به حساب شرکا

سرمایه ج	وجوه نقد	
۱) ۱۰۰۰۰	۵) ۱۰۰۰ ۵۰۰۰ ۱۰۰۰۰ (۱)	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰ ۱۵۰۰۰ ۱۴۰۰۰	
۲) ۲۰۰۰ ۶) ۴۰۰۰ ۱۶۰۰۰	۲) ۳۰۰۰ ۶) ۶۰۰۰ ۲۹۰۰۰	سرقفلی ۵۰۰۰ (۲)
سرمایه ب	سرمایه الف	حساب تجدید ارزیابی
۲) ۲۰۰۰ ۶) ۴۰۰۰ ۱۶۰۰۰	۲) ۳۰۰۰ ۶) ۶۰۰۰ ۲۹۰۰۰	۴) ۱۲۰۰۰ ۲۰۰۰ (۳) ۱۰۰۰۰ (۶) ۱۲۰۰۰ ۱۲۰۰۰
ساختمان	حسابهای پرداختنی	حسابهای دریافتی ج
۲۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰ (۴) ۳۰۰۰۰	۱۰۰۰۰ ۳) ۲۰۰۰ ۱۲۰۰۰	۱۰۰۰
تجهیزات	حسابهای پرداختنی ج	
۵۰۰۰ ۲۰۰۰ (۴) ۷۰۰۰	۱۰۰۰	

ترازنامه شرکت تضامنی (الف) و شرکا در تاریخ ۳۰ مهر ماه سال جاری پس از ورود شریک جدید بشرح زیر است:

شرکت تضامنی الف و شرکا
ترازنامه
۳۰ مهرماه سال جاری

۱۲۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۴۰۰۰	وجوه نقد
	سرمایه شرکا:	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۹۰۰۰	الف	۱۰۰۰	سایر حسابهای دریافتی
۱۶۰۰۰	ب	۳۰۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	ج	۷۰۰۰	تجهیزات
		۵۰۰۰	سرقفلی
<u>۶۷۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۷۰۰۰</u>	جمع

• توضیح در مورد ردیف ۳ مثال ورود شریک:

اگر شریک جدید سهم سرقفلی خود را به شرکت پرداخت نماید، حسابی تحت عنوان سرقفلی در دفتر ایجاد نمی‌شود. مبلغ پرداختی توسط شریک جدید به نسبت سود و زیان سابق بین شرکا قدیم تقسیم می‌شود:

$$\square 2 + 2 + 1 = 5$$

مجموع نسبت‌های جدید

$$\square \frac{5000}{5} \times 1 = 1000$$

سهم سرقفلی شریک جدید

$$\square 3 + 2 = 5$$

مجموع نسبت‌های قدیم

$$\square \frac{1000}{5} \times 2 = 400$$

سهم ب

$$\square \frac{1000}{5} \times 3 = 600$$

سهم الف

ثبت حسابداری آن به شرح زیر است:

۱۰۰۰

وجوه نقد

۶۰۰

سرمایه الف

۴۰۰

سرمایه ب

ثبت انتقال مبلغ پرداختی به حساب سرمایه شرکا قدیم

• توضیح در مورد ردیف یک مثال ورود شریک:

اگر شریک جدید در $\frac{1}{5}$ سود و زیان سهم گردد محاسبه نسبت جدید به شرح زیر است:
 حل: زمانی که نسبت سود و زیان شریک جدید $\frac{1}{5}$ باشد، در نتیجه $\frac{4}{5}$ بقیه متعلق به شرکا
 قدیم است:

$$\boxed{\frac{4}{5} \times \frac{3}{5} = \frac{12}{25}}$$

نسبت سهم الف

$$\boxed{\frac{4}{5} \times \frac{2}{5} = \frac{8}{25}}$$

نسبت سهم ب

$$\boxed{\frac{5}{5} \times \frac{1}{5} = \frac{5}{25}}$$

نسبت سهم ج

* نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۱۲، ۸، ۵ می باشد.

□ خروج شریک از شرکت تضامنی^(۱)

هر شریک می تواند با دریافت وجه نقد یا سایر دارائی سهم الشرکه خود را واگذار نموده و از شرکت کناره گیری نماید. در این صورت با خروج هر یک از شرکا پایان عمر واحد تجاری موجود محسوب می گردد، ولی در عمل ممکن است شرکت تضامنی با شرکا باقی مانده فعالیت خود را تحت عنوان واحد تجاری جدید ادامه دهد.

نحوه کناره گیری شریک از واحد تجاری ممکن است در شرکتنامه پیش بینی شده باشد. این عمل با درخواست کتبی و رضایت کلیه شرکا تحقق می یابد بدیهی است، شریک مذکور مسئولیتی در قبال تعهدات بعدی شرکت نخواهد داشت، اما در مقابل تعهدات قبلی واحد تجاری مسئول است. قانون تجارت در مورد خروج شریک ماده ۱۲۳ چنین مقرر داشته است که «در شرکت تضامنی هیچیک از شرکا نمی تواند سهم خود را به دیگری منتقل کند مگر به رضایت تمام شرکا».

با توجه به ماهیت شرکت تضامنی پیداست، شرکائی که بصورت تضامنی شرکتی را بوجود آورده اند حق ندارند بدون رضایت سایر شرکا از شرکت خارج و سهم الشرکه خود را به اشخاص ثالث واگذار نمایند. در صورتی که اسم شریکی که از شرکت کناره گیری نموده، در نام شرکت مندرج باشد بایستی حذف شود.

کناره‌گیری یک شریک از شرکت ممکن است بدون ارزیابی دارایی‌ها و یا تجدید ارزیابی دارایی و بدهی واحد تجاری صورت گیرد. در صورتیکه سهم شریک خارج شده از شرکت معادل مانده حساب سرمایه وی باشد، حساب سرمایه شریک خارج شده بدهکار، وجوه نقد یا معادل آن دارایی‌های غیرنقدی بستانکار می‌گردد. اما ممکن است مبلغ پرداختی یا معادل آن از دارایی‌های غیرنقد کمتر یا بیشتر از مانده حساب سرمایه شریک مذکور باشد، که در این صورت نحوه تسویه حساب آن به شرح زیر می‌باشد:

مثال: فرض کنید، آقایان (الف)، (ب) و (ج) شرکای یک شرکت تضامنی هستند و به نسبت ۴۰ درصد، ۲۰ درصد و ۴۰ درصد به ترتیب در سود و زیان سهیم‌اند. آقای (ج)، با رضایت بقیه شرکا تصمیم به کناره‌گیری از شرکت می‌نماید. مانده حساب سرمایه و نسبت حقوق هر یک از شرکا از مجموع و نسبت سهم هر یک از سود و زیان در زمان کناره‌گیری آقای ج بشرح زیر است:

مانده سرمایه شرکا	درصد سرمایه	درصد سود و زیان	
۷۰۰۰۰	٪۳۵	٪۴۰	الف
۵۰۰۰۰	٪۲۵	٪۲۰	ب
۸۰۰۰۰	٪۴۰	٪۴۰	ج
<u>۲۰۰۰۰۰</u>	<u>٪۱۰۰</u>	<u>٪۱۰۰</u>	جمع سرمایه

اگر آقای (ج) اعلام دارد که با دریافت مبلغ ۹۲۰۰۰ ریال بابت کلیه حقوق خود از شرکت کناره‌گیری می‌نماید در این روش بجای مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال از مانده حساب سرمایه آقای (ج) مبلغی معادل ۱۲۰۰۰ ریال بیش از مانده حساب سرمایه، به وی پرداخت می‌شود، این مازاد پاداشی است که به شریک برکنار شده تخصیص داده شده، که ثبت حسابداری آن به شرح زیر است:

۸۰۰۰۰	سرمایه آقای ج
۸۰۰۰	سرمایه آقای الف
۴۰۰۰	سرمایه آقای ب
۹۲۰۰۰	وجوه نقد

این ثبت حسابداری نشانگر این است که آقای (الف) و (ب) مبلغ ۱۲۰۰۰ ریال به

نسبت سهم سود و زیان از سرمایه خود به آقای (ج) پاداش پرداخت نموده‌اند.
 ● دومین روش، شناسائی و ثبت سرقفلی بر مبنای مازاد پرداختی به شریک (ج) می‌باشد.
 محاسبه سرقفلی شرکت ثبت حسابداری آن در دفاتر بشرح زیر است:

۱۲۰۰۰	مازاد پرداختی به شریک ج
<u>÷ ۴۰٪</u>	سهم سود و زیان متعلق به آقای ج
<u>۳۰۰۰۰</u>	سرقفلی شرکت
۳۰۰۰۰	سرقفلی
۱۲۰۰۰	سرمایه الف
۶۰۰۰	سرمایه ب
۱۲۰۰۰	سرمایه ج
	ثبت شناسائی سرقفلی و تخصیص آن به حساب سرمایه شرکا
۹۲۰۰۰	سرمایه آقای (ج)
۹۲۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت تسویه حساب و برکناری آقای (ج)

■ تخصیص پاداش به شرکای باقی‌مانده

آقای (ج) ممکن است تمایل زیادی به کناره‌گیری از واحد تجاری داشته باشد و حاضر شود در صورت خروج از شرکت، مبلغی کمتر از مانده حساب سرمایه خود دریافت نماید، در این صورت، حساب سرمایه شرکا باقی‌مانده به نسبت سهم سود و زیان مبلغی پاداش به حساب آنها، منظور می‌گردد. بطور مثال آقای (ج) در صورت قبول دریافت مبلغ ۷۲۰۰۰ ریال از شرکت کناره‌گیری نماید، ثبت حسابداری آن بشرح زیر است:

۸۰۰۰۰	سرمایه آقای ج
۵۳۳۳	سرمایه الف
۲۶۶۷	سرمایه ب
۷۲۰۰۰	وجوه نقد

ثبت پرداخت طلب آقای (ج) و تسویه حساب با ایشان

■ تجدید ارزیابی دارائی و بدهی^(۱)

اگر بین شرکا در مورد سهم‌الشرکه واقعی شریک برکنار شده توافقى بوجود نیاید بناچار دارائی و بدهی واحد تجاری بطور دقیق بررسی و تجدید ارزیابی شده، مازاد به نسبت تقسیم سود و زیان بعد از کسر مالیات بین شرکا تقسیم می‌شود. در این مورد، ابتدا یک حساب تجدید ارزیابی (حساب تعدیل سود و زیان) در دفاتر افتتاح، مانده حساب اندوخته‌ها و سود اِتابشته به حساب تجدید ارزیابی (حساب تعدیل سود و زیان) منتقل می‌گردد. اقلام بدهی شرکت حسابرسی شده، کسری یا مازاد بر ارزش دفتری و علاوه بر این تفاوت بین ارزش دفتری اقلام دارائی شرکت با ارزش متعارف آنها بحساب تجدید ارزیابی منتقل، مانده این حساب به نسبت معین در تقسیم سود و زیان به حساب سرمایه شرکا منظور می‌شود.

مثال: ترازنامه شرکت تضامنی (الف) و شرکا در تاریخ ۱۳×۱/۶/۳۱ به شرح زیر است. تقسیم سود و زیان به ترتیب به نسبت ۳ و ۲ و ۱ می‌باشد.

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه

۱۳×۱/۶/۳۱

۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۵۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	وام پرداختنی	۱۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	سرمایه شرکا:	۲۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰	الف	۵۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۲۰۰۰۰	ب		
۱۵۰۰۰	ج		
۵۵۰۰۰	جمع سرمایه		
۸۵۰۰۰	جمع	۸۵۰۰۰	جمع

در تاریخ فوق شرکا موافقت نمودند که آقای (ج) با شرایط زیر از شرکت خارج گردد:

۱- ارزش سرقفلی شرکت تضامنی ۱۵۰۰۰ ریال است که قرار شد در دفاتر حسابی بنام سرقفلی ایجاد گردد.

۲- ارزیابی دارائی‌ها بشرح زیر است:

موجودی کالا ۲۵۰۰۰ ریال

اموال و ماشین آلات ۵۲۰۰۰ ریال

۳- برای حسابهای دریافتنی ۱۰٪ ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول در نظر گرفته شود.

۴- بهره وام پرداختنی ۳۰۰۰ ریال می‌باشد.

۵- مبلغ مانده طلب آقای (ج) پس از انتقال اثرات ناشی از ارزیابی به عنوان وام نزد شرکت باقی بماند.

• حل: ثبت خروج شریک بشرح زیر است:

	۱۵۰۰۰	۱- سرقفلی
۷۵۰۰		سرمایه الف
۵۰۰۰		سرمایه ب
۲۵۰۰		سرمایه ج

ثبت افتتاح سرقفلی و انتقال آن به حساب سرمایه شرکا

حال اگر شرکا توافق کرده باشند که حسابی بنام سرقفلی در دفاتر افتتاح نشود^(۱) و سهم سرقفلی شریک (ج) از حساب سرمایه شرکا باقی مانده تامین گردد، ثبت حسابداری آن بشرح زیر است:

	۱۵۰۰	سرمایه الف
	۱۰۰۰	سرمایه ب
۲۵۰۰		سرمایه ج

ثبت تامین سهم سرقفلی آقای (ج) از حساب سرمایه شرکا

۱. در صورت افتتاح سرقفلی در دفاتر و بهره‌مند شدن هر یک از شرکا به نسبت سود و زیان ناشی از ایجاد سرقفلی مالیات‌پذیر است.

۵۰۰۰	۲- موجودی کالا
۲۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۷۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
۱۰۰۰	۳- حساب تجدید ارزیابی
۱۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۳۰۰۰	۴- حساب تجدید ارزیابی
۳۰۰۰	بهره پرداختنی
۳۰۰۰	۵- حساب تجدید ارزیابی
۱۵۰۰	سرمایه الف
۱۰۰۰	سرمایه ب
۵۰۰	سرمایه ج

ثبت انتقال مانده حساب تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکا

سرمایه ج		حساب تجدید ارزیابی	
۱۵۰۰۰		۲) ۷۰۰۰	۳) ۱۰۰۰
۲) ۲۵۰۰			۴) ۳۰۰۰
۵) ۵۰۰		۶) ۷۰۰۰	۴۰۰۰
مانده ۱۸۰۰۰	۱۸۰۰۰	مانده ۳۰۰۰	۳۰۰۰

۶- سرمایه ج
وام پرداختنی ج
ثبت انتقال سرمایه (ج) به حساب وام پرداختنی

باید توجه داشت که اگر بخواهیم حساب تجدید ارزیابی را در دفتر افتتاح نماییم، می‌توان بجای حساب تجدید ارزیابی حساب سرمایه شرکا را به نسبت سود و زیان بدهکار یا بستانکار نمود.

■ فوت شریک

اگر یکی از شرکا فوت نماید، بطور اتوماتیک از شرکت خارج خواهد شد. اگر شرکای باقی مانده بخواهند به فعالیت خود ادامه دهند سهم شرکت شخص متوفی را محاسبه و مانده این حساب به عنوان طلب از واحد تجاری منظور می نمایند.

قانون تجارت ماده ۱۳۹ در این مورد چنین مقرر داشته است "در صورت فوت یکی از شرکا بقاء شرکت موقوف به رضایت سایر شرکا و قائم مقام متوفی خواهد بود.

اگر سایر شرکا به بقاء شرکت تصمیم گرفته باشند قائم مقام متوفی باید در مدت یک ماه از تاریخ فوت رضایت یا عدم رضایت خود را راجع به بقاء شرکت کتباً اعلام نماید در صورتی که قائم مقام متوفی رضایت خود را اعلام نموده، نسبت به اعمال شرکت در مدت مزبور از نفع و ضرر شریک خواهد بود ولی در صورت اعلام عدم رضایت در منافع حاصله در مدت مذکور شریک بوده و نسبت به ضرر آن مدت سهم نخواهد بود، سکوت تا انقضای یکماه در حکم اعلام رضایت است."

برای تعیین مبلغ سهم شرکت متوفی واحد تجاری بایستی کلیه حسابهای شرکت را حسابرسی نموده، دارائیهای موجود را ارزیابی، سرقفلی را محاسبه و بدهی های شرکت را رسیدگی نموده، تا دارائیهای خالص واحد تجاری مشخص گردد. نتیجتاً حقوق شخص متوفی طبق شرکتنامه محاسبه و به حساب بدهی واحد تجاری منظور می گردد. روش تسویه حساب همانند خروج شریک می باشد.

■ محاسبه سهم سود و زیان شخص متوفی در شرکت تضامنی

سهم واقعی شخص متوفی از سود و زیان معمولاً از طریق محاسبه حساب نهائی تا تاریخ فوت تعیین می گردد. نحوه محاسبه آن به شرح زیر است^(۱):

۱- برمبنای زمان (Time basis)

مثال: (الف)، (ب) و (ج) شرکا یک شرکت تضامنی هستند، نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۲ و ۱ و ۱ می باشد. شریک (ج) اول تیر ماه سال ۱۳×۱ فوت می نماید.

سود سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱ معادل ۱۶۰۰۰ ریال محاسبه سهم سود شخص متوفی بر مبنای زمان بشرح زیر است:

$$\boxed{\text{الف}} \quad \text{سود سال جاری} = ۱۶۰۰۰$$

$$\boxed{\text{ب}} \quad \text{سود از اول سال تا اول تیرماه (سه ماه)} = ۱۶۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} = ۴۰۰۰$$

$$\boxed{\text{ج}} \quad \text{سود سهم شریک (ج)} = ۴۰۰۰ \times \frac{۱}{۵} = ۸۰۰$$

۲- بر مبنای فروش (Sales basis)

مثال: (الف)، (ب) و (ج) شرکا یک شرکت تضامنی هستند نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۲ و ۲ و ۱ می باشد. شریک (ج) اول تیرماه فوت می نماید. فروش سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱ معادل ۳۰۰۰۰۰ ریال، فروش از اول سال مالی تا تیرماه سال جاری ۱۰۰۰۰۰ ریال، سود سال جاری بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال. محاسبه سهم متوفی از سود بر مبنای فروش بشرح زیر است:

$$\boxed{\text{الف}} \quad \text{ریال} \quad \text{سود تا تاریخ فوت} = ۳۰۰۰۰۰ \times \frac{۱۰۰۰۰۰}{۳۰۰۰۰۰} = ۱۰۰۰۰۰$$

$$\boxed{\text{ب}} \quad \text{ریال} \quad \text{سود سهم شریک (ج)} = ۱۰۰۰۰۰ \times \frac{۱}{۵} = ۲۰۰۰۰$$

بعضی از شرکتهای تضامنی برای تصفیه وجوه مورد نیاز شریک متوفی از سیاست بیمه نامه عمر استفاده می نمایند، بدین طریق، قراردادی بین بیمه گر و بیمه گزار منعقد می شود که در مقابل پرداخت مبلغی به عنوان حق بیمه عمر مبلغی در زمان فوت شریک به شرکت تضامنی پردازد.

ارزش بازخرید^(۱) از طریق محاسبه بدست می آید و مبنای محاسبه آن مورد توافق بیمه گر و بیمه گزار قرار می گیرد. میزان ارزش بازخرید بستگی به میزان حق بیمه های پرداختی قبلی و طول مدت باقی مانده بیمه نامه را دارد.

حق بیمه پرداختی توسط واحد تجاری جزء هزینه های دوره مالی محسوب و در صورت سود و زیان گزارش می گردد.

□ انحلال و تصفیه در شرکت تضامنی^(۱)

انحلال شرکت تضامنی پایان فعالیت واحد تجاری موجود می‌باشد، شرکت تضامنی بدلائل زیر منحل می‌شود:

۱- انقضای مدت شرکت^(۲).

۲- رسیدن به هدف معین که در شرکتنامه پیش‌بینی شده باشد.

۳- عدم امکان رسیدن به اهدافی که در شرکتنامه پیش‌بینی شده است.

۴- ورشکستگی شرکت یا هر یک از شرکا^(۳).

۵- توافق کلیه شرکا.

۶- درخواست کتبی مبنی بر انحلال شرکت از طرف یکی از شرکا از طریق دادگاه و صدور رای مبنی بر انحلال شرکت.

۷- فوت یا محجوریت هر یک از شرکا.

۸- تخلف هر یک از شرکا در اجرای مفاد شرکتنامه.

۹- تخصیص (واگذاری) نادرست حقوق بین شرکا.

■ مراحل تصفیه^(۴)

فرآیند فروپاشی یا عدم فعالیت واحد تجاری موجود را تصفیه گویند. مفهوم تصفیه معمولاً با تبدیل دارائی‌های غیرنقد به نقد، تسویه حساب بدهی‌ها (به استثنای مطالبات شرکا)، پرداخت هزینه‌های تصفیه^(۵)، شناسائی سود و زیان حاصل تصفیه و انتقال به حساب شرکا، و سرانجام توزیع وجوه نقد بین شرکا بر مبنای مانده حساب سهم‌الشرکه آنها می‌باشد، که مراحل آنرا می‌توان بشرح زیر خلاصه نمود:

۱- فروش دارائی‌ها.

۲- وصول مطالبات.

۱. Dissolution and Liquidation of a Partnership.

۲. Expiration of Partnership Contract.

۳. Bankruptcy of Partnership or a Partner.

۴. The liquidation Process.

۵. Liquidation expenses.

- ۳- پرداخت بدهی‌های شرکت به استثنای مطالبات شرکا (وام).
- ۴- پرداخت بدهی‌های شرکت به شرکا (وام).
- ۵- تقسیم سود و زیان حاصل از فروش دارائی‌ها به نسبت مقرر در شرکتنامه.
- ۶- تعیین مانده نهائی سهم‌الشرکه شرکا و پرداخت سهم هر یک.

در موارد کلی، زمانی که کلیه دارائی‌ها به وجه نقد تبدیل نشده، بدهی و تعهدات پرداخت نگردیده باشد، وجهی به شرکا پرداخت نمی‌شود. اگر نقدینگی واحد تجاری حاصل از تبدیل دارائی‌ها برای تسویه حساب بدهی و تعهدات کافی نباشد، سهم هر یک از شرکا نسبت به کسری نقدینگی از اموال شخصی شرکا تامین می‌گردد.

در مواردی، اگر زیان حاصل از فروش دارائی‌ها بقدری زیاد باشد که وقتی زیان بین شرکا تقسیم می‌گردد مانده حساب سرمایه شرکا بدهکار شود، در چنین شرایطی شریک مربوط می‌بایستی مجدداً مبالغی در شرکت سرمایه‌گذاری نموده تا شرکت قادر به پرداخت کلیه بدهی‌های شرکت گردد، اما اگر شریک توانائی سرمایه‌گذاری مجدد را نداشته و ورشکست باشد، سهم او از زیان از طریق سایر شرکا تامین می‌گردد. اگر سرمایه شریک دارای مانده بدهکار بوده و شریک مزبور دارای طلبی (وام) از شرکت باشد، می‌توان حساب وام شریک مزبور را با مانده بدهکار حساب سرمایه شریک تهاتر نمود. در برخی موارد ممکن است شرکا تمایل داشته باشند که دارائی‌های نقدی و غیرنقدی را در مقابل سهم‌الشرکه خود از واحد تجاری دریافت نمایند ضروری است، روشی انتخاب شود که هیچ یک از دارائی‌ها تا پرداخت کامل بدهی و تعهدات بین شرکا توزیع نگردد:

□ حسابداری انحلال و تصفیه در شرکت تضامنی

* روش تدریجی

برای تشریح مراحل تصفیه، فرض کنید (الف) و (ب) دارای یک شرکت تضامنی می‌باشند، در اول خرداد ماه سال ۱۳×۱، شرکا تصمیم گرفتند که دارائی‌های شرکت را فروخته، مطالبات را وصول و تعهدات را پرداخت و سپس واحد تجاری را منحل نمایند. مثال: مانده حساب دارائی، بدهی و سرمایه شرکت تضامنی (الف) و (ب) در اول

خرداد ماه سال ۱۳×۱ بشرح زیر است:

ترازنامه شرکت تضامنی الف و شرکا
۱۳×۱/۳/۱

۳۲۰۰۰	بدهی‌ها	۴۵۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰۰	سرمایه الف	۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۸۰۰۰	سرمایه ب	۲۲۰۰۰	موجودی کالا
		۴۱۰۰۰	زمین و ساختمان
۱۲۰۰۰۰	جمع	۱۲۰۰۰۰	جمع

• سود زیان به نسبت ۶ و ۴ به ترتیب بین شرکا تقسیم می‌شود.

۱- فروش موجودی کالا به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال

۲- وصول مطالبات به مبلغ ۹۰۰۰ ریال، بقیه به عنوان مطالبات سوخت شده منظور گردید.

۳- فروش دارائی‌های ثابت جمعاً به مبلغ ۲۹۰۰۰ ریال

۴- کلیه بدهی پرداخت گردید

* ۵- پرداخت هزینه‌های تصفیه به مبلغ ۳۰۰۰ ریال

۶- مانده وجوه نقد بین مالکین به نسبت مانده نهائی حساب سرمایه تقسیم گردید.

ثبت انحلال و تصفیه آن بشرح زیر است:

۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۴۲۰۰	سرمایه الف (۶۰٪ زیان)
۲۸۰۰	سرمایه ب (۴۰٪ زیان)
۲۲۰۰۰	موجودی کالا

ثبت فروش کالا با زیان بالغ بر ۷۰۰۰ ریال و تخصیص زیان به حساب سرمایه شرکا

در بعضی منابع بجای تخصیص سود و زیان بحساب سرمایه شرکا کلیه سود و زیان

حاصل از فروش دارائی‌ها را به حساب سود و زیان حاصل از تصفیه انتقال و در پایان

مانده این حساب را به نسبت معین به حساب سرمایه شرکا منظور می‌نمایند.

۹۰۰۰	وجوه نقد
۱۸۰۰	سرمایه الف
۱۲۰۰	سرمایه ب
۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتی

ثبت وصول بخشی از مطالبات، و بقیه به عنوان مطالبات سوخت شده به حساب سرمایه شرکا منظور شد.

۲۹۰۰۰	وجوه نقد
۷۲۰۰	سرمایه الف
۴۸۰۰	سرمایه ب
۴۱۰۰۰	زمین و ساختمان

ثبت فروش زمین و ساختمان و تخصیص ۱۲۰۰۰ ریال زیان به سرمایه شرکا

۳۲۰۰۰	بدهی‌ها
۳۲۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی‌های شرکت

۱۸۰۰	سرمایه الف
۱۲۰۰	سرمایه ب
۳۰۰۰	وجوه نقد

ثبت پرداخت هزینه‌های تصفیه مستقیماً از حساب سرمایه شرکا

بعد از نقد شدن دارائی‌ها و پرداخت کلیه تعهدات، وجوه باقی مانده بین شرکا به نسبت سرمایه تقسیم می‌شود. جدول زیر برای تعیین مانده حساب شرکا جهت پرداخت نهائی بکار برده می‌شود:

وجوه نقد و مانده حساب سرمایه شرکا:

سرمایه ب	سرمایه الف	وجوه نقد	
۳۸۰۰۰	۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰	مانده اولیه
(۲۸۰۰۰)	(۴۲۰۰۰)	۱۵۰۰۰	فروش کالا
(۱۲۰۰۰)	(۱۸۰۰۰)	۹۰۰۰	وصول مطالبات
(۴۸۰۰۰)	(۷۲۰۰۰)	۲۹۰۰۰	فروش دارائی ثابت
۰	۰	(۳۲۰۰۰)	پرداخت بدهی
(۱۲۰۰۰)	(۱۸۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)	پرداخت هزینه‌های تصفیه
<u>۲۸۰۰۰</u>	<u>۳۵۰۰۰</u>	<u>۶۳۰۰۰</u>	جمع نهائی

بعد از محاسبه مانده نهائی سرمایه شرکا مانده وجوه نقد بین شرکا تقسیم و حسابهای

نهائی بسته می‌شود.

۳۵۰۰۰	سرمایه الف
۲۸۰۰۰	سرمایه ب
۶۳۰۰۰	وجوه نقد

ثبت توزیع وجوه نقد بین شرکا بر مبنای مانده حساب سرمایه شرکا

شرکت تضامنی (الف) و (ب)
صورت تبدیل دارائی و تصفیه
از ۳/۱/۱۰ منتهی به ۱۳×۱/۹/۱۰

جدول شماره (۸ - ۴)

وجوه + دارائی = بدهی‌ها + سرمایه + سرمایه					
نقد	غیرنقدی	الف %۶۰	ب %۴۰		
۴۵۰۰۰	۷۵۰۰۰	۳۲۰۰۰	۵۰۰۰۰	۳۸۰۰۰	مانده قبل از تصفیه
۱۵۰۰۰	(۲۲۰۰۰)	-	(۴۲۰۰۰)	(۲۸۰۰۰)	فروش کالا در اول خرداد
۶۰۰۰۰	۵۳۰۰۰	۳۲۰۰۰	۴۵۸۰۰	۳۵۲۰۰	مانده
۹۰۰۰	(۱۲۰۰۰)	-	(۱۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	وصول مطالبات
۶۹۰۰۰	۴۱۰۰۰	۳۲۰۰۰	۴۴۰۰۰	۳۴۰۰۰	مانده
۲۹۰۰۰	(۴۱۰۰۰)	-	(۷۲۰۰۰)	(۴۸۰۰۰)	فروش زمین و ساختمان
۹۸۰۰۰	۰	۳۲۰۰۰	۳۶۸۰۰	۲۹۲۰۰	مانده
(۳۲۰۰۰)	-	(۳۲۰۰۰)	-	-	پرداخت بدهی
۶۶۰۰۰	۰	۰	۳۶۸۰۰	۲۹۲۰۰	مانده
(۳۰۰۰۰)	-	-	(۱۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	پرداخت هزینه‌های تصفیه
۶۳۰۰۰	۰	۰	۳۵۰۰۰	۲۸۰۰۰	مانده
(۶۳۰۰۰)	-	-	(۳۵۰۰۰)	(۲۸۰۰۰)	پرداخت به شرکا
۰	۰	۰	۰	۰	مانده

• در صورتی که مانده حساب سرمایه یکی از شرکا برای جبران سهم زیان حاصل از تصفیه کافی نباشد:

حالت اول: مثال: ترازنامه شرکت تضامنی (الف) و (ب) در $۱۳ \times ۷ / ۳ / ۱$ بشرح زیر است:

شرکت تضامنی (الف) و (ب)		شرکت تضامنی (الف) و (ب)	
۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۰۰۰	وام پرداختنی الف	۸۵۰۰۰	سایر دارائی‌ها
۲۵۰۰۰	سرمایه الف		
۵۰۰۰۰	سرمایه ب		
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۰۰۰۰۰</u>	جمع

- نسبت تقسیم سود و زیان ۲ به ۱ می‌باشد (به ترتیب)

- سایر دارائی‌ها (دارائی غیرنقد) به مبلغ ۳۴۰۰۰ ریال فروخته شد. ثبت روزنامه آن بشرح زیر است:

۳۴۰۰۰	وجوه نقد
۳۴۰۰۰	سرمایه الف
۱۷۰۰۰	سرمایه ب
۸۵۰۰۰	سایر دارائی

ثبت فروش سایر دارائی و تخصیص زیان معادل ۵۱۰۰۰ ریال به نسبت ۲ به ۱

تراز آزمایشی شرکت (الف) و (ب) بعد از فروش دارائی‌ها و تخصیص زیان به حساب سرمایه شرکا به شرح زیر است:

۴۹۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱۰۰۰۰	وام پرداختنی الف
۹۰۰۰	سرمایه الف
<u>۳۳۰۰۰</u>	سرمایه ب
<u>۵۸۰۰۰</u>	جمع
<u>۵۸۰۰۰</u>	

مانده بدهکار حساب سرمایه آقای (الف) بعد از تخصیص زیان بالغ بر ۹۰۰۰ ریال می‌باشد، با توجه به اینکه آقای (الف) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال از شرکت طلبکار است (وام پرداختنی الف)، مانده بدهکار حساب سرمایه (الف) با طلب نامبرده تها تر می‌شود: ثبت روزنامه آن بشرح زیر است:

وام پرداختنی الف	۹۰۰۰
سرمایه الف	۹۰۰۰
ثبت انتقال مبلغی از حساب وام پرداختنی، آقای الف به حساب سرمایه	

ثبت روزنامه تقسیم وجوه نقد بعد از انتقال حساب وام پرداختنی (الف) به حساب سرمایه شریک مربوط بشرح زیر است:

حسابهای پرداختنی	۱۵۰۰۰
وجوه نقد	۱۵۰۰۰
ثبت پرداخت بدهی‌های واحد تجاری	

وام پرداختنی الف	۱۰۰۰
سرمایه ب	۳۳۰۰۰
وجوه نقد	۳۴۰۰۰

ثبت پرداخت کلیه طلب دیگران از شرکت

رویدادهای مربوط به فرایند تصفیه در جدول شماره (۹ - ۴) گزارش گردیده است.

شرکت تضامنی (الف) و (ب)
صورت تبدیل دارائی و تصفیه
از اول خرداد منتهی به ۱۳×۷

جدول شماره (۴-۹)

وجوه + دارائی = بدهی‌ها + وام		+ سرمایه + سرمایه			
تقد	غیرتقد	الف	ب	نسبت ۲	نسبت ۱
۱۵۰۰۰	۸۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	مانده قبل از تصفیه
۳۴۰۰۰	(۸۵۰۰۰)	—	(۳۴۰۰۰)	(۱۷۰۰۰)	فروش سایر دارائی
۴۹۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰	(۹۰۰۰)	۳۳۰۰۰	مانده
تهاتر وام (الف) در مقابل					
—	—	(۹۰۰۰)	۹۰۰۰	—	کسری سرمایه (الف)
۴۹۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰	۰	۳۳۰۰۰	مانده
(۱۵۰۰۰)	—	(۱۵۰۰۰)	—	—	پرداخت بدهی
۳۴۰۰۰	۰	۰	۰	۳۳۰۰۰	مانده
(۳۴۰۰۰)	—	(۱۰۰۰)	—	(۳۳۰۰۰)	پرداخت به شرکا
۰	۰	۰	۰	۰	مانده

حالت دوم: با توجه به مثال شرکت تضامنی حالت اول، فرض کنید که سایر دارائی‌ها به مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال فروخته شد. در این مرحله، از تبدیل سایر دارائی‌ها به نقد معادل ۶۰۰۰۰ ریال زیان حاصل شده است در این حالت تقسیم زیان به نسبت مقرر در شرکتنامه (۲ به ۱) سبب می‌شود که حساب سرمایه آقای (الف) مانده بدهکار معادل ۱۵۰۰۰ ریال داشته باشد. چون آقای (الف) طلبی معادل ۱۰۰۰۰ ریال از شرکت دارد، حساب وام (الف) در مقابل مانده بدهکار حساب سرمایه (الف) تهاتر شده، و بعد از انتقال حساب

وام (الف) به حساب سرمایه نامبرده، کسری حساب سرمایه (الف) ۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد. اگر شریک قادر به پرداخت کسری حساب سرمایه خود باشد، ثبت حسابداری آن به شرح زیر است:

	وجوه نقد	۲۵۰۰۰
	سرمایه (الف)	۴۰۰۰۰
	سرمایه (ب)	۲۰۰۰۰
۸۵۰۰۰	سایر دارائی‌ها	

ثبت تخصیص زیان حاصل از تصفیه به حساب سرمایه شرکا به نسبت ۲ به ۱

تراز آزمایشی شرکت تضامنی (الف) و شرکا بعد از فروش دارائی‌های غیرنقد و تخصیص زیان به حساب سرمایه شرکا بشرح زیر می‌باشد:

	وجوه نقد	۴۰۰۰۰
	حسابهای پرداختی	۱۵۰۰۰
	وام پرداختی (الف)	۱۰۰۰۰
	سرمایه (الف)	۱۵۰۰۰
	سرمایه ب	۳۰۰۰۰
<u>۵۵۰۰۰</u>	<u>۵۵۰۰۰</u>	

* انتقال حساب وام آقای (الف) به حساب سرمایه نامبرده بشرح زیر است:

	حساب وام پرداختی (الف)	۱۰۰۰۰
	سرمایه (الف)	۱۰۰۰۰
	ثبت انتقال وام آقای (الف) به حساب سرمایه شریک	
	وجوه نقد	۵۰۰۰
	سرمایه (الف)	۵۰۰۰
	ثبت سرمایه‌گذاری آقای (الف) در مقابل جبران کسری حساب سرمایه	

بعد از دریافت وجوه نقد از آقای (الف) شرکت بالغ بر ۴۵۰۰۰ ریال وجوه نقد در اختیار دارد، که ثبت پرداخت مطالبات بشرح زیر است:

۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی شرکت
۳۰۰۰۰	سرمایه (ب)
۳۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت طلب آقای (ب) و بستن حساب

رویدادهای مربوط به فرایند تصفیه در جدول شماره (۱۰ - ۴) گزارش شده است. با توجه به مثال قبل اگر آقای (الف) به علت ورشکستگی قادر به پرداخت مبلغ کسری حساب سرمایه خود نباشد، کسری حساب سرمایه آقای (الف) توسط شریک دیگر تأمین می‌گردد، که ثبت حسابداری آن به شرح زیر است:

۵۰۰۰	سرمایه (ب)
۵۰۰۰	سرمایه (الف)
	ثبت انتقال کسری حساب سرمایه آقای (الف) از حساب سرمایه (ب)
۱۵۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۱۵۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی شرکت
۲۵۰۰۰	سرمایه (ب)
۲۵۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت طلب آقای (ب) و بستن حساب

شرکت تضامنی (الف) و (ب)
 * صورت تبدیل دارائی و تصفیه
 از اول خرداد ماه منتهی به ××××

جدول شماره (۱۰ - ۴)

وجوه + دارائی = بدهی‌ها + وام + سرمایه + سرمایه						
نقد	غیرنقد	الف	الف	الف	ب	
						نسبت ۲ نسبت ۱
۱۵۰۰۰	۸۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰۰	مانده قبل از تصفیه
۲۵۰۰۰	(۸۵۰۰۰)	-	-	(۴۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)	فروش سایر دارائی
۴۰۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	(۱۵۰۰۰)	۳۰۰۰۰	مانده
						انتقال وام آقای الف
						به حساب سرمایه
-	-	-	(۱۰۰۰۰)	۱۰۰۰۰	-	آقای (الف)
۴۰۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰	۰	(۵۰۰۰)	۳۰۰۰۰	مانده
						سرمایه‌گذاری
۵۰۰۰	-	-	-	۵۰۰۰	-	آقای (الف)
۴۵۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰	۰	۰	۳۰۰۰۰	مانده
(۱۵۰۰۰)	-	(۱۵۰۰۰)	۰	۰	۰	پرداخت بدهی
۳۰۰۰۰	۰	۰	۰	۰	۳۰۰۰۰	مانده
(۳۰۰۰۰)					(۳۰۰۰۰)	پرداخت به شرکا
۰	۰	۰	۰	۰	۰	مانده

■ تقسیم وجوه در تصفیه تدریجی

در بسیاری موارد، دارائی‌های شرکت تضامنی در یک زمان کوتاه مدت و بصورت یک مجموعه کلی فروخته نمی‌شود، بلکه دارائی‌های غیرنقد، ممکن است، بتدریج در یک دوره طولانی چندین ماهه به وجه نقد تبدیل شوند، در این حالت شرکا ممکن است تمایل داشته باشند که مبالغی از وجوه نقد حاصل از فروش دارائی‌های واحد تجاری را قبل از تصفیه نهائی از مدیر یا مدیران تصفیه درخواست نمایند. لذا، متصدیان امور تصفیه، می‌توانند مبالغی از وجوه نقد را بدون ایجاد مخاطره به حقوق بستانکاران و سایر تعهدات (هزینه‌های تصفیه) بین شرکا توزیع نمایند. قانون تجارت در این مورد طبق ماده ۲۱۱ چنین مقرر داشته است «آن قسمت از دارائی شرکت که در مدت تصفیه مورد احتیاج نیست بطور موقت بین شرکا تقسیم می‌شود، ولی متصدیان تصفیه باید معادل قروضی که هنوز موعد تادیه آن نرسیده است و همچنین معادل مبلغی که در حساب بین شرکا مورد اختلاف است موضوع نمایند.» با توجه به صراحت قانون، متصدیان امور تصفیه در شرکت تضامنی زمانی می‌توانند بخشی از دارائی‌های شرکت خاصه وجوه نقد را قبل از پایان امر تصفیه بین شرکا تقسیم نمایند که زیانی متوجه بستانکاران و تعهدات واحد تجاری (به استثنای شرکا) نگردد. حال، چطور و چگونه می‌توان وجوه قابل دسترسی را بین شرکا توزیع نمود، مراحلی دارد:

- ۱- مرحله اول: فرض کنید که کلیه دارائی‌های غیرنقد^(۱) باقی مانده فاقد ارزش است، این زیان احتمالی^(۲) به نسبت سهم سود و زیان به حساب شرکا منظور می‌گردد.
- ۲- مرحله دوم: نگهداری مبالغ کافی وجوه نقد معادل بدهی‌های شرکت (به استثناء شرکا).
- ۳- مرحله سوم: نگهداری یک مبلغ کافی وجوه نقد معادل پیش‌بینی هزینه‌های تصفیه و تخصیص مخارج احتمالی^(۳) به نسبت سود و زیان به حساب سرمایه شرکا.
- ۴- مرحله چهارم: هرگاه شریکی بعد از مرحله اول، دوم و سوم حساب سرمایه آن مانده

۱. Noncash Assets.

۲. Possible Loss.

۳. Possible Charges.

بدهکار داشته باشد، مانده بدهکار فرضی به نسبت سهم سود و زیان بین بقیه شرکا به حساب سرمایه آنها منظور می‌شود. از آنجائی که مانده بدهکار حساب سرمایه محاسباتی و فرضی است، شریکی که چنین مانده بدهی دارد، قابل انتظار است که نمی‌تواند تعهد خود را انجام دهد.

۵- مرحله پنجم: هر نوع وجوه اضافی مازاد بر مبالغ ذخیره شده برای مراحل ۲ و ۳ می‌توان به شرکائی که حساب سرمایه آنها مانده بستانکار دارد به نسبت سهم سود و زیان بین آنها منظور نمود، باید توجه داشت که مبلغ پرداختی وجه نقد نیایستی بیش از مانده بستانکار حساب سرمایه آنها باشد.

مثال: شرکت تضامنی (الف) و شرکا، در حال تصفیه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۱ می‌باشد، کلیه وجوه نقد به استثنای مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به عنوان ذخیره احتیاطی، بقیه بایستی در پایان هر ماه تا تکمیل تصفیه توزیع گردد. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۵۰ درصد، ۳۰ درصد و ۲۰ درصد می‌باشد، مانده حسابهای ترازنامه شرکت تضامنی در ۲۹ اسفند ۱۳۰۱ شامل اقلام زیر است:

الف و شرکا

ترازنامه

۱۳۰۱/۱۲/۱۹

۳۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۴۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۲۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۰۰۰	وام پرداختنی ب	۴۰۰۰۰۰	وام دریافتنی ج (شرکت از طلب دارد)
۳۴۰۰۰۰	سرمایه الف	۴۰۰۰۰۰	موجودی کالا
۳۴۰۰۰۰	سرمایه ب	۱۰۰۰۰۰	زمین
۲۰۰۰۰۰	سرمایه ج	۳۰۰۰۰۰	تجهیزات
		۴۰۰۰۰	سرقفلی
<u>۱۴۰۰۰۰۰</u>		<u>۱۴۰۰۰۰۰</u>	

خلاصه رویدادهای مربوط به تصفیه بشرح زیر است:

● فروردین ماه سال ۱۳×۱:

۱- تهاتر وام (ج) به حساب سرمایه وی.

* ۲- سرقظلی فاقد ارزش است.

۳- وصول مطالبات به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال.

۴- فروش موجودی کالا به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده آن ۱۶۰۰۰۰۰ ریال).

۵- توزیع وجوه مازاد بین شرکا.

● اردیبهشت ماه:

۶- فروش تجهیزات به مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال (ارزش دفتری آن ۸۰۰۰۰۰ ریال).

۷- فروش بقیه کالا به ارزش ۱۸۰۰۰۰۰ ریال.

۸- پرداخت هزینه‌های تصفیه ۴۰۰۰۰ ریال.

۹- در حسابرسی یک بدهی به ارزش ۸۰۰۰۰ ریال کشف شد که در حسابها منظور نشده است.

۱۰- توزیع وجوه نقد مازاد بین شرکا.

● خرداد ماه:

۱۱- فروش زمین به ارزش ۱۵۰۰۰۰۰ ریال.

۱۲- پرداخت هزینه تصفیه ۵۰۰۰۰ ریال.

۱۳- توزیع وجوه نقد مازاد بین شرکا.

● تیر ماه:

۱۴- فروش بقیه تجهیزات به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال.

۱۵- سوخت مابقی مطالبات.

۱۶- توزیع وجوه نقد بین شرکا.

ثبت رویدادهای تصفیه واحد تجاری طی فروردین ماه سال ۱۳×۲ بشرح زیر می باشد:

۱- سرمایه ج ۴۰۰۰۰

وام دریافتی ج ۴۰۰۰۰

ثبت تهاتر حساب وام به حساب سرمایه شریک

۲۰۰۰۰	۲- سرمایه الف
۱۲۰۰۰	سرمایه ب
۸۰۰۰	سرمایه ج
۴۰۰۰۰	سرقفلی
	ثبت انتقال حساب سرقفلی به حساب سرمایه شرکا
۲۰۰۰۰۰	۳- وجوه نقد
۲۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	ثبت وصول مطالبات
۲۰۰۰۰۰	۴- وجوه نقد
۱۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۰۰۰۰	سرمایه الف
۱۲۰۰۰	سرمایه ب
۸۰۰۰	سرمایه ج
	ثبت فروش موجودی کالا
۳۰۰۰۰۰	۵- حسابهای پرداختی
۲۰۰۰۰۰	اسناد پرداختی
۵۰۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی
۲۰۰۰۰	۶- وام پرداختی ب
۱۰۰۰۰۰	سرمایه ب
۱۲۰۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت توزیع وجوه نقد در پایان فروردین ماه

کلیه رویدادهای فوق در صورت تبدیل و تصفیه شرکت تضامنی در جدول شماره

(۱۱-۴) منعکس شده است:

شرکت تضامنی الف و شرکا
صورت تبدیل و تصفیه
برای فروردین ماه سال ۱۳۴۲

جدول شماره (۱۱-۳)

سرمایه ج ٪۲۰	سرمایه ب ٪۳۰	وام ب ب	سرمایه الف ٪۵۰	بدهی	دارایی غیر نقد	وجه نقد
۲۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
(۲۰۰۰۰۰)	—	—	—	—	(۲۰۰۰۰)	—
(۵۰۰۰۰)	(۱۲۰۰۰۰)	—	(۲۰۰۰۰۰)	—	(۲۰۰۰۰۰)	—
—	—	—	—	—	(۲۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
۸۰۰۰	۱۲۰۰۰	—	۲۰۰۰۰	—	(۱۶۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
۱۶۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	۶۴۰۰۰۰
—	—	—	—	(۵۰۰۰۰۰)	—	(۵۰۰۰۰۰)
—	(۱۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)	—	—	—	(۱۲۰۰۰۰)
۱۶۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۰	۳۳۰۰۰۰	۰	۷۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰

مانده اول فروردین ماه
بهاثر وام ج به حساب سرمایه ج
انقضاء سر نقدی به حساب سرمایه
وصول مطالبات
فروش موجودی کالا
مانده پایان فروردین ماه

توزیع وجه طبق جدول شماره (۱۲-۳):
پرداختی به سهامکاران
پرداخت به آقای ب
مانده اول اردیبهشت

طبق جدول تقسیم وجوه مازاد^(۱) (جدول شماره ۱۲ - ۴) در تاریخ ۳۱ فروردین ماه سال جاری شرکت تضامنی بالغ بر ۱۴۰۰۰۰ ریال وجوه نقد مازاد دارا می‌باشد که از این مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال بعنوان ذخیره وجوه احتیاطی توسط واحد تجاری انباشته شده، و مابقی مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال وجوه مازاد بین شرکا توزیع گردیده، که در جدول تقسیم وجوه مازاد (۴-۱۲) منعکس شده است.

شرکت تضامنی الف و شرکا

جدول تقسیم وجوه مازاد

۳۱ فروردین ماه سال ۱۳×۲

(جدول شماره ۱۲ - ۴)			(مرحله اول)
زیان احتمالی	سرمایه الف ٪۵۰	سرمایه و وام ب ٪۳۰	سرمایه ج ٪۲۰
حقوق شرکا در ۳۱ فروردین:			
		۲۰۰۰۰	—
			وام شرکا
	۳۴۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰
			سرمایه شرکا
	۳۴۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰
			جمع حقوق شرکا
			زیان احتمالی: دارائی غیرنقد
۷۲۰۰۰۰	(۳۶۰۰۰۰)	(۲۱۶۰۰۰)	(۱۴۴۰۰۰)
			نقل از صورت تصفیه
	(۲۰۰۰۰)	۱۴۴۰۰۰	۱۶۰۰۰
			زیان احتمالی: ذخیره وجوه
۲۰۰۰۰	(۱۰۰۰۰)	(۶۰۰۰)	(۴۰۰۰)
			نقد احتیاطی
	(۳۰۰۰۰)	۱۳۸۰۰۰	۱۲۰۰۰
			زیان احتمالی: مانده بدهکار
	۳۰۰۰۰	(۱۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)
			سرمایه الف، تخصیص ۴۰/۶۰
		۱۲۰۰۰۰	۰
			پرداختی به شریک (ب) بابت وام
		۲۰۰۰۰	
		۱۰۰۰۰۰	
			پرداختی به شریک (ب) بابت سرمایه
		۱۲۰۰۰۰	
			پرداختی به (ب) بابت وام و سرمایه

۳۳۰

ثبت رویدادهای مربوط به تصفیه اردیبهشت ماه شرکت تضامنی بشرح زیر است:

۶۰۰۰۰	۱- وجوه نقد
۱۰۰۰۰	سرمایه الف
۶۰۰۰	سرمایه ب
۴۰۰۰	سرمایه ج
۸۰۰۰۰	تجهیزات
	ثبت فروش تجهیزات با مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال زیان
۱۸۰۰۰۰	۲- وجوه نقد
۳۰۰۰۰	سرمایه الف
۱۸۰۰۰	سرمایه ب
۱۲۰۰۰	سرمایه ج
۲۴۰۰۰۰	موجودی کالا
	ثبت فروش بقیه موجودی کالا با مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال زیان
۲۰۰۰	۳- سرمایه الف
۱۲۰۰	سرمایه ب
۸۰۰	سرمایه ج
۴۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت هزینه‌های تصفیه طی ماه
۴۰۰۰	* ۴- سرمایه الف
۲۴۰۰	سرمایه ب
۱۶۰۰	سرمایه ج
۸۰۰۰	حسابهای پرداختی
	ثبت بدهی ثبت نشده بحساب سرمایه شرکا
۸۰۰۰	۵- حسابهای پرداختی
۸۰۰۰	وجوه نقد
	ثبت پرداخت بدهی

۸۴۰۰۰	۶- سرمایه الف
۸۶۴۰۰	سرمایه ب
۵۷۶۰۰	سرمایه ج
۲۲۸۰۰۰	وجوه نقد

ثبت توزیع وجوه نقد مازاد در مورخه ۲/۲۸/ بین شرکا

رویدادهای فوق در صورت تصفیه اول فروردین تا اول خرداد ماه سال جاری منعکس شده است. محاسبات مبالغ تقسیم وجوه نقد مازاد مربوط به ۲۸ اردیبهشت ماه سال جاری در جدول شماره (۱۳ - ۴) گزارش شده است.

توجه داشته باشید که در طرح توزیع دارائی‌های غیرنقد به شرکا، ممکن است دارائی مورد نظر زودتر از تکمیل مراحل تصفیه در اختیار شرکا قرار گیرد، در این حالت، دارائی‌های غیرنقد بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی شده تفاوت بین ارزش متعارف و ارزش دفتری با توافق کلیه شرکا به نسبت سهم سود و زیان بین آنها تقسیم می‌شود.

شرکت تضامنی الف و شرکا
جدول تقسیم وجوه مازاد
۲۸ اردیبهشت ماه ۱۳×۲

(جدول شماره ۱۳ - ۴) (مرحله دوم)

حقوق شرکا در ۲۸ اردیبهشت	زیان احتمالی	سرمایه الف	سرمایه ب	سرمایه ج
		٪۵۰	٪۳۰	٪۲۰
-	۴۰۰۰۰۰	۲۹۴۰۰۰	۲۱۲۴۰۰	۱۴۱۶۰۰
زیان احتمالی: دارائی غیرنقد				
نقل از صورت تصفیه				
		۲۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۸۰۰۰۰
مانده				
زیان احتمالی: ذخیره وجوه نقد احتیاطی	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۶۰۰۰	۴۰۰۰
		۸۴۰۰۰	۸۶۴۰۰	۵۷۶۰۰

شرکت نظامی الف و شرکا
صورت تبدیل و تصفیه

از اول فروردین ماه تا اول خرداد ماه سال ۱۳۷۲

جدول شماره (۱۴ - ۴)

سرمایه ج /۲۰	سرمایه ب /۳۰	دام ب ب	سرمایه الف /۵۰	بدهی	دارایی غیر نقد	وجه نقد
۲۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰
(۳۰۰۰۰)	—	—	—	—	(۳۰۰۰۰)	—
(۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	—	(۷۰۰۰۰)	—	(۳۰۰۰۰)	—
—	—	—	—	—	(۲۰۰۰۰۰)	۷۰۰۰۰۰
۸۰۰۰	۱۷۰۰۰	—	۲۰۰۰۰	—	(۱۶۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
۱۶۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	۶۳۰۰۰۰
—	—	—	—	(۵۰۰۰۰۰)	—	(۵۰۰۰۰۰)
—	(۱۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰)	—	—	—	(۱۲۰۰۰۰)
۱۶۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰	—	۳۳۰۰۰۰	۰	۷۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
(۳۰۰۰)	(۶۰۰۰)	—	(۱۰۰۰۰)	—	(۸۰۰۰۰)	۶۰۰۰۰
(۱۷۰۰۰)	(۱۸۰۰۰)	—	(۳۰۰۰۰)	—	(۲۳۰۰۰۰)	۱۸۰۰۰۰
(۸۰۰)	(۱۲۰۰)	—	(۲۰۰۰)	—	—	(۳۰۰۰)
(۱۶۰۰)	(۲۴۰۰)	—	(۳۰۰۰)	۸۰۰۰	—	—
۱۹۱۶۰۰	۲۱۲۳۰۰	—	۲۹۲۳۰۰	۸۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۷۵۶۰۰۰
—	—	—	—	(۸۰۰۰)	—	(۸۰۰۰)
(۵۷۶۰۰)	(۸۶۳۰۰)	—	(۸۴۰۰۰)	—	—	(۲۷۸۰۰۰)
۸۳۰۰۰	۱۷۶۰۰۰	—	۲۱۶۰۰۰	—	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰

مانده اول فروردین ماه

بابت وام ج به حساب سرمایه ج

انتقال سرقتی به حساب سرمایه شرکا

وصول مطالبات

فروش کالا

مانده ۳۱ فروردین ماه

تقسیم وجهی فروردین ماه:

پرداختی به پستانکاران

پرداختی به آقای ب

مانده اول اردیبهشت ماه

فروش تجهیزات

فروش کالا

مزید تصفیه

بدهی کشف شده

مانده در ۷۸ اردیبهشت ماه

توزیع وجه (چشمه ۱۳ - ۳)

پرداختی به پستانکاران

پرداختی به شرکا

مانده در اول خرداد ماه

ثبت رویدادهای تصفیه خرداد و تیر ماه سال ۱۳×۲ بشرح زیر می‌باشد:

۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰۰۰	سرمایه الف
۱۵۰۰۰	سرمایه ب
۱۰۰۰۰	سرمایه ج
۱۰۰۰۰۰	زمین

ثبت فروش زمین بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال سود طی خرداد ماه

۲۵۰۰	سرمایه الف
۱۵۰۰	سرمایه ب
۱۰۰۰	سرمایه ج
۵۰۰۰	وجوه نقد

ثبت پرداخت هزینه‌های تصفیه طی خرداد ماه

۷۲۵۰۰	سرمایه الف
۴۳۵۰۰	سرمایه ب
۲۹۰۰۰	سرمایه ج
۱۴۵۰۰۰	وجوه نقد

ثبت پرداخت وجوه مازاد به شرکا طی خرداد ماه

۱۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۳۵۰۰۰	سرمایه الف
۲۱۰۰۰	سرمایه ب
۱۴۰۰۰	سرمایه ج

تجهیزات

ثبت فروش تجهیزات بالغ بر ۷۰۰۰۰۰ ریال زیان طی تیرماه

۴۰۰۰۰	سرمایه الف
۲۴۰۰۰	سرمایه ب
۱۶۰۰۰	سرمایه ج
۸۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی

ثبت مطالبات سوخت شده بحساب شرکا طی تیرماه

۸۵۰۰۰	سرمایه الف
۵۱۰۰۰	سرمایه ب
۳۴۰۰۰	سرمایه ج
۱۷۰۰۰۰	وجوه نقد

ثبت توزیع وجوه نقد بین شرکا در پایان تیرماه

رویدادهای مربوط به تصفیه کامل از اول فروردین تا ۳۰ تیرماه سال ۱۳۲۰ در جدول شماره (۴-۱۵) گزارش گردیده است. در پایان خرداد ماه از وجوه مازاد بالغ بر ۱۶۵۰۰۰ ریال مبلغ بر ۲۰۰۰۰ ریال ذخیره شده و مابقی به مبلغ ۱۴۵۰۰۰ ریال بین شرکا توزیع و در پایان تیرماه کلیه وجوه موجود بین شرکا توزیع گردیده است.

شرکت تضامنی الف و شرکا - صورت تبدیل و تصفیه
برای فروردین ۳۰ تا تیرماه سال ۱۳۰۲

جدول شماره (۱۵-۴)

سرمایه ج /۲۰	سرمایه ب /۳۰	وام ب ب	سرمایه الف /۵۰	بدی	دارایی غیر نقد	وجه نقد
۲۰۰۰۰	۳۳۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۳۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۱۶۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰
(۲۰۰۰۰)	-	-	-	-	(۳۰۰۰۰)	-
(۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	-	(۲۰۰۰۰)	-	(۴۰۰۰۰)	-
-	-	-	-	-	(۲۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
۸۰۰۰	۱۲۰۰۰	-	۲۰۰۰۰	-	(۱۶۰۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
۱۶۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰	۶۶۰۰۰۰
-	-	-	-	(۵۰۰۰۰۰)	-	(۵۰۰۰۰۰۰)
-	(۱۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	-	-	-	(۱۲۰۰۰۰۰)
۱۶۰۰۰۰	۲۳۰۰۰۰	-	۳۳۰۰۰۰	-	۷۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
(۲۰۰۰)	(۶۰۰۰)	-	(۱۰۰۰۰۰)	-	(۸۰۰۰۰۰)	۶۰۰۰۰
(۱۲۰۰۰)	(۱۸۰۰۰)	-	(۳۰۰۰۰۰)	-	(۲۴۰۰۰۰۰)	۱۸۰۰۰۰۰
(۸۰۰۰)	(۱۲۰۰۰)	-	(۲۰۰۰۰)	-	-	(۴۰۰۰۰)
(۱۶۰۰۰)	(۳۳۰۰۰)	-	(۲۰۰۰۰)	۸۰۰۰	-	-
۱۴۱۶۰۰	۲۱۲۴۰۰	-	۲۹۲۰۰۰	۸۰۰۰	۴۰۰۰۰۰	۲۵۶۰۰۰
-	-	-	-	(۸۰۰۰)	-	(۸۰۰۰)
(۵۷۶۰۰)	(۸۶۴۰۰)	-	(۸۲۰۰۰)	-	-	(۲۷۸۰۰۰۰)
۸۲۰۰۰	۱۲۶۰۰۰	-	۲۱۰۰۰۰	-	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
۱۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	-	۲۵۰۰۰۰	-	(۱۰۰۰۰۰۰)	۱۵۰۰۰۰۰
(۱۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰)	-	(۲۵۰۰۰)	-	-	(۵۰۰۰۰)
۹۲۰۰۰	۱۳۹۵۰۰	-	۳۳۷۵۰۰	-	۳۰۰۰۰۰۰	۱۶۵۰۰۰۰
(۲۹۰۰۰۰)	(۳۲۵۰۰۰)	-	(۲۷۵۰۰۰)	-	-	(۱۲۵۰۰۰۰)
۶۲۰۰۰۰	۴۹۰۰۰۰	-	۱۶۰۰۰۰۰	-	۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰
(۱۲۰۰۰۰۰)	(۲۱۰۰۰۰۰)	-	(۲۵۰۰۰۰۰)	-	(۲۲۰۰۰۰۰۰)	۱۵۰۰۰۰۰۰
(۱۶۰۰۰۰۰)	(۲۳۰۰۰۰۰)	-	(۲۰۰۰۰۰۰)	-	(۸۰۰۰۰۰۰)	-
۳۳۰۰۰۰	۵۱۰۰۰۰۰	-	۸۵۰۰۰۰۰	-	-	۱۷۰۰۰۰۰۰
(۳۳۰۰۰۰۰)	(۵۱۰۰۰۰۰)	-	(۸۵۰۰۰۰۰)	-	-	(۱۷۰۰۰۰۰۰)
-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-

مانده اول فروردین ماه

بهره وام ج به حساب سرمایه ج

انتقال سرقتی به حساب سرمایه شرکا

وصول مطالبات

فروش کالا

مانده ۳۱ فروردین ماه

تقسیم وجوه طی فروردین ماه:

پرداختی به بستکاران

پرداختی به آقای ب

مانده اول اردیبهشت ماه

فروش تجهیزات

فروش کالا

هزینه تصفیه

بدی کشف شده

مانده در ۲۸ اردیبهشت ماه

توزیع وجوه:

پرداختی به بستکاران

پرداختی به شرکا

مانده در اول خرداد ماه

فروش زمین

هزینه تصفیه

مانده ۳۱ خرداد ماه

توزیع وجوه طی خرداد

مانده اول تیرماه

فروش تجهیزات

مطالبات سوخت

مانده ۳۰ تیرماه

توزیع طی تیرماه

تکمیل تصفیه

■ طرح توزیع وجوه نقد

در شروع مراحل تصفیه شرکت تضامنی، مدیر تصفیه، باید طرحی جهت توزیع وجوه نقد حاصل از فروش دارائی غیرنقد در شرکت تهیه نماید، طرح توزیع وجوه نقد^(۱) برای شرکا این امکان را فراهم می آورد، تا از زمان و مبلغ وجوه نقدی که از شرکت دریافت خواهند کرد، آگاهی حاصل نمایند. براساس این طرح، نحوه تقسیم وجوه نقد حاصل از فروش احتمالی دارائی های غیرنقد بین بستانکاران و شرکا تعیین می گردد. ضمناً، در این طرح، مدیر تصفیه باید مبلغ بدهی های احتمالی، هزینه تصفیه، و حداکثر قدرت جذب زیان هر یک از شرکا را محاسبه نموده، تا میزان واقعی توزیع وجوه نقد برای هر یک از شرکا در طرح مشخص گردد.

■ درجه (قدرت) توانائی جذب زیان

مبنای اصلی طرح توزیع وجوه نقد، در شروع مراحل تصفیه، یافتن درجه توانائی جذب زیان^(۲) هر یک از شرکا می باشد. درجه توانائی جذب زیان هر شریک، عبارت از حداکثر مبلغ زیانی است که سهم الشرکه هر یک از شرکا قبل از مستهلک شدن (به صفر رسیدن) می تواند تحمل نماید. (حقوق هر یک از شرکا شامل سرمایه شریک \pm وام + سهم سود انباشته و اندوخته ها - سهم هزینه های تصفیه و بدهی ثبت نشده). محاسبه حداکثر درجه توانائی جذب زیان هر یک از شرکا به شرح زیر است:

$$\text{مانده بستانکار حساب سرمایه هر شریک (خالص)} \\ \text{نسبت سود و زیان هر یک} = \text{حداکثر درجه توانائی جذب زیان} \quad \square$$

بطور مثال، اگر سرمایه الف ۳۴۰۰۰۰۰ ریال، و نسبت سهم سود و زیان وی در شرکت تضامنی ۵۰ درصد باشد، حداکثر درجه توانائی جذب زیان شریک الف عبارتست از:

$$\square \quad \text{حداکثر درجه توانائی جذب زیان شریک الف} = \frac{۳۴۰۰۰۰۰}{۷۵} = ۶۸۰۰۰۰$$

حداکثر درجه توانائی جذب زیان شریک الف، نشان دهنده اینست که اگر شرکت

۱. Cash distribution plan.

۲. Loss Absorption power.

تضامنی در تصفیه معادل ۶۸۰۰۰۰۰ ریال زیان داشته باشد، حساب سرمایه شریک الف قادر است، این زیان را تحمل نماید. با توجه به مثال شرکت تضامنی الف و شرکا صفحه (۳۲۹) مانده حساب سرمایه هر یک از شرکا به ترتیب ۳۴۰۰۰۰۰ ریال، ۳۴۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. اما حقوق هر یک از شرکا (مانده حساب سرمایه \pm مانده حساب وام) به ترتیب ۳۴۰۰۰۰۰ ریال، ۳۶۰۰۰۰۰ ریال و ۱۶۰۰۰۰۰ ریال است.

در این طرح، شریکی که بیشترین درجه توانائی جذب زیان را داراست، اولین کسی است که معادل اختلاف حداکثر درجه توانائی جذب زیان نسبت به شریک بعدی (از نظر رتبه‌بندی) سهم خود (به نسبت سود و زیان) را از وجوه دریافت می‌دارد. اگر همه شرکا درجه توانائی زیان قابل جذب یکسانی را داشته باشند، در آن صورت، کلیه شرکا در هر توزیع به نسبت سهم سود و زیان، خود وجوه نقد دریافت می‌دارند.

مثال: مانده حساب سرمایه شرکت تضامنی الف و شرکا به ترتیب ۳۴۰۰۰۰۰ ریال، ۳۴۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، وام دریافتی ج معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال و وام پرداختی ب بالغ بر ۲۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۵۰ درصد، ۳۰ درصد و ۲۰ درصد است. حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب هر یک از شرکا به شرح زیر است:

نام شرکا	حقوق هر یک از شرکا	نسبت سود و زیان	حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب	رتبه (درجه) توانائی
الف	۳۴۰۰۰۰۰	٪۵۰	۶۸۰۰۰۰۰	۳
ب	۳۶۰۰۰۰۰	٪۳۰	۱۲۰۰۰۰۰۰	۱
ج	۱۶۰۰۰۰۰	٪۲۰	۸۰۰۰۰۰۰	۲

در این رتبه‌بندی حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب شریک ب معادل ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، که نسبت به سایر شرکا، بالاترین درجه توانائی زیان قابل جذب را داراست، و این بدین معنی است که حساب سرمایه وی قادر است، زیانی معادل ۱۲۰۰۰۰۰۰ ریال در شرکت تحمل نماید، که در مقایسه با حقوق شریک ج مبلغ ۴۰۰۰۰۰۰ ریال بیشتر است، از آنجائی که سهم سود و زیان شریک ب در شرکت معادل ۳۰ درصد است، وی باید مبلغ ۱۲۰۰۰۰۰ ریال ($۴۰۰۰۰۰۰ \times ۳۰\%$) بیش از شریک ج دریافت نماید، تا درجه توانائی زیان قابل جذب شریک (ب) و (ج) با هم برابر شود، که جدول آن بشرح

زیر است:

نام شرکا	حقوق هر یک از شرکا	نسبت سود وزیان	حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب
الف	۳۴۰۰۰۰	٪۵۰	۶۸۰۰۰۰
ب	۲۴۰۰۰۰	٪۳۰	۸۰۰۰۰۰
ج	۱۶۰۰۰۰	٪۲۰	۸۰۰۰۰۰

بنابراین، ابتدا مبلغ ۱۲۰۰۰۰ ریال وجوه نقدی که برای توزیع بین شرکا آماده می‌شود، بایستی کلاً به شریک (ب) پرداخت گردد. و اگر شریک (ب) و (ج) به ترتیب مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال (۱۲۰۰۰۰ × ٪۳۰) و ۲۴۰۰۰ ریال (۱۲۰۰۰۰ × ٪۲۰) وجوه نقد حاصل از فروش دارائی غیر نقد دریافت نمایند، در آن حالت، درجه توانائی جذب زیان کلیه شرکا با هم برابر شده که حقوق هر یک از شرکا و درجه توانائی جذب زیان در جدول زیر نشان داده شده است:

نام شرکا	حقوق هر یک از شرکا	نسبت سود وزیان	حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب
الف	۳۴۰۰۰۰	٪۵۰	۶۸۰۰۰۰
ب	۲۰۴۰۰۰ (۱)	٪۳۰	۶۸۰۰۰۰
ج	۱۳۶۰۰۰ (۲)	٪۲۰	۶۸۰۰۰۰

از این مرحله به بعد، کلیه شرکا به نسبت سهم سود و زیان خود تا مستهلک شدن مانده بستانکار حساب سرمایه هر شریک وجوه نقد دریافت می‌دارند، این مسئله به این دلیل است که درجه توانائی جذب زیان کلیه شرکا با هم مساوی می‌باشد.

● خلاصه مراحل تهیه طرح توزیع وجوه نقد بشرح زیر است:

۱- محاسبه حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب هر یک از شرکا.

۱. مانده حقوق شریک (ب) بعد از دریافت مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال $240000 - 360000 = 204000$
۲. مانده حقوق شریک (ج) بعد از دریافت مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال $160000 - 240000 = 136000$

- ۲- تعیین درجه (رتبه) توانائی جذب زیان هر یک از شرکا به ترتیب نزولی، با استفاده از مبالغ حداکثر توان زیان قابل جذب شرکا.
- ۳- تعیین سهمیه مبلغ وجوه قابل پرداخت به شریک رتبه اول، تا حداکثر زیان قابل جذب آن شریک و شریک رتبه دوم برابر گردد. این مبلغ نشانگر، وجوه قابل اطمینانی است که به شریک رتبه اول پرداخت می شود.
- ۴- تعیین مبلغ وجوه قابل پرداخت به شرکائی که حداکثر زیان قابل جذب معادل دارند، بطوریکه حداکثر زیان قابل جذب جدید آنها برابر بالاترین رتبه شریک بعدی گردد. این مبلغ به نسبت سهم سود و زیان بین شرکائی که استحقاق دریافت وجوه نقد را دارند تقسیم می شود.
- ۵- مرحله چهارم تا جائی ادامه می یابد که حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب کلیه شرکا با هم مساوی گردد.
- ۶- وقتی حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب کلیه شرکا مساوی گردید، هرگونه توزیع وجوه نقد باقی مانده به نسبت سهم سود و زیان بین شرکا تقسیم می شود. فرایند توزیع وجوه نقد بین شرکاء بر مبنای حداکثر درجه توانایی زیان قابل جذب شرکاء با توجه به مثال شرکت (الف) و شرکاء در جدول شماره (۱۶ - ۴) گزارش گردیده است.

جدول شماره (۱۶ - ۴) شرکت تضامنی الف و شرکا - طرح توزیع وجوه نقد

حداکثر زیان قابل جذب			مانده سرمایه شرکا			الف
ج	ب	الف	ج	ب	الف	
۸۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰	۶۸۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰۰	<p>۱- نسبت تقسیم سود و زیان شرکا</p> <p>۲- مانده حساب وام و سرمایه شرکا قبل از تقسیمه</p> <p>حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب (۱) ردیف: ۲ ردیف: ۴ -></p> <p>بهره کاهش بالاترین درجه توانائی زیان قابل جذب به بالاترین سطح</p> <p>رتبه بندی حداکثر زیان قابل جذب (یعنی مازاد قدرت جذب</p> <p>زیان شرکا (ب) نسبت به شرکا (ج)</p> <p>حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب جدید</p> <p>۳- مبلغ پرداختی وجوه نقد لازم به شرکا ب هر مبنای مازاد قدرت</p> <p>جذب زیان شرکا ب نسبت به شرکا ج</p> <p>$400000 \times \frac{3}{7} = 171428.57$</p> <p>(۱) ردیف: ۳ ردیف: ۴ -></p> <p>۵- مانده سرمایه جدید</p> <p>۶- مازاد قدرت جذب زیان شرکا نسبت به شرکا الف</p> <p>حداکثر درجه توانائی زیان قابل جذب جدید</p> <p>۷- مبلغ پرداختی وجوه نقد به شرکا (ب)، (ج) بر مبنای مازاد</p> <p>قدرت جذب زیان شرکا نسبت به شرکا الف</p> <p>سهم ب $1200000 \times \frac{3}{7} = 514285.71$</p> <p>سهم ج $1200000 \times \frac{4}{7} = 685714.29$</p> <p>مانده سرمایه جدید</p>
(۱۷۰۰۰۰۰)	(۱۲۰۰۰۰۰)	-	۱۶۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰۰	
۶۸۰۰۰۰۰	۶۸۰۰۰۰۰	۶۸۰۰۰۰۰	(۲۴۰۰۰۰۰)	۷۰۰۰۰۰۰	۳۳۰۰۰۰۰	

چگونگی طرح تقسیم وجوه را می‌توان بشرح زیر خلاصه نمود:
الف و شرکا

خلاصه طرح تقسیم وجوه

شرح	بدهی قبلی	وام ب	الف ب	ج
• اولین پرداخت - تا رقم ۵۰۰۰۰۰ ریال	٪۱۰۰			
• پرداخت بعدی - مازاد بر مبلغ فوق تا ۲۰۰۰۰ ریال	٪۱۰۰			
• پرداخت بعدی - مازاد بر مبالغ قبلی تا ۱۰۰۰۰۰ ریال	۲۰ - ۱۲۰		٪۱۰۰	
• پرداخت بعدی - مازاد بر مبالغ قبلی تا ۶۰۰۰۰ ریال			٪۴۰	٪۶۰
• به نسبت سهم سود و زیان				
• پرداخت بعدی - مازاد بر مبالغ قبلی، بقیه به نسبت سود و زیان بین شرکا تقسیم می‌شود			٪۲۰	٪۳۰
			٪۵۰	

* نتیجه‌گیری:

- ۱- وجوه نقد تا مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال به بستانکاران تخصیص می‌یابد.
- ۲- تا مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال مازاد بر ۵۰۰۰۰۰ به شریک ب بابت وام پرداخت می‌شود.
- ۳- مازاد بر مبلغ ۵۲۰۰۰۰ ریال تا مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به حساب سرمایه (ب) تخصیص می‌یابد.
- ۴- مازاد بر مبلغ ۶۲۰۰۰۰ ریال تا مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال به نسبت ۶۰ درصد و ۴۰ درصد بین شریک (ب) و (ج) تقسیم می‌شود.
- ۵- در مرحله نهائی، مازاد بر مبلغ ۶۸۰۰۰۰ ریال به نسبت ۵۰ درصد، ۳۰ درصد و ۲۰ درصد بین شرکا تقسیم می‌شود.

□ تبدیل شرکت تضامنی به سهامی

تبدیل و انتقال مؤسسات دایر به شرکت سهامی: گاهی اوقات شرکا شرکت تضامنی به دلایل مختلف، از جمله به منظور استفاده کردن از مزایای شرکت سهامی که قانون بر آنها مترتب می‌باشد، تمایل به تبدیل شرکت تضامنی (غیرسهامی) به سهامی را دارند. در اینصورت شرکت تضامنی می‌تواند با رعایت شرایط زیر به شرکت سهامی تبدیل گردد:

۱- دوره عملیات شرکت تضامنی به پایان رسیده باشد.

۲- با رضایت کلیه شرکا باشد.

۳- مقررات مربوط به شرکت سهامی را انجام دهد.

ماده ۱۳۵ قانون تجارت در اینمورد چنین مقرر داشته است. "هر شرکت تضامنی می‌تواند با تصویب تمام شرکا به شرکت سهامی مبدل گردد، در اینصورت رعایت تمام مقررات راجع به شرکت سهامی حتمی است."

نحوه عملیات حسابداری تبدیل شرکت تضامنی به سهامی:

۱- نگهداری دفاتر شرکت تضامنی و ثبت کلیه دارائی‌ها و بدهی‌ها به ارزش متعارف^(۱)،

بستن حساب سرمایه شرکا و افتتاح حساب سهام عادی.

۲- تهیه دفاتر جدید: دفاتر شرکت تضامنی بسته شده و دفاتر جدید شرکت سهامی افتتاح

می‌شود. گاهی اوقات، وجوه نقد و دارائی‌های غیرنقد اضافی، علاوه بر دارائی‌های

شرکت تضامنی، سرمایه‌گذاری می‌شود.

مثال: (الف) و (ب) شرکا یک شرکت تضامنی در تاریخ ۱/۳/۱۳۰۲، تصمیم گرفتند

که شرکت تضامنی را به شرکت سهامی تبدیل نمایند.

نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا مساوی، و ترازنامه شرکت تضامنی در اول خرداد

ماه سال ۱۳۰۲ بشر زیر است:

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه

۱۳×۲/۳/۱

۳۵۰۰۰	حسابهای پرداختی	۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰۰	اسناد پرداختی	۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
<u>۵۰۰۰۰</u>	جمع بدهیها	۶۵۰۰۰	موجودی کالا
	سرمایه شرکا:	۴۰۰۰۰	ساختمان
۶۰۰۰۰	سرمایه الف	<u>(۱۰۰۰۰)</u>	استهلاک انباشته
<u>۴۰۰۰۰</u>	سرمایه ب	۳۰۰۰۰	
۱۰۰۰۰۰		<u>۲۰۰۰۰</u>	زمین
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۵۰۰۰۰</u>	جمع

اطلاعات اضافی:

۱- شرکا شرکت تضامنی معادل حقوق خود سهام عادی به ارزش اسمی ۱۰۰ ریال دریافت می‌دارند.

۲- تعدیلات زیر در مورد انتقال دارائی به شرکت سهامی انجام شود:

الف) ذخیره مطالبات مشکوک به مبلغ ۲۰۰۰ ریال در نظر گرفته شود.

ب) موجودی کالا به مبلغ ۶۶۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

ج) ساختمان به مبلغ ۶۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید. استهلاک انباشته به مبلغ ۱۵۰۰۰

ریال افزایش یابد.

د) ارزش زمین بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

■ نگهداری دفاتر شرکت

اگر دفاتر واحد تجاری نگهداری شود^(۱)، کلیه دارائی‌های غیرنقد، تجدید ارزیابی شده، هر نوع تغییرات را به حساب تجدید^(۱) ارزیابی منظور، و مانده این حساب به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه به حساب سرمایه شرکا منتقل می‌شود.

۱. If firm books are retained .

بدیهی است، در مرحله پایانی، مانده حساب سرمایه شرکا بدهکار و سهام عادی بستانکار می‌گردد. نحوه عملیات حسابداری در دفاتر به شرح زیر می‌باشد:

۲۰۰۰	۱- حساب تجدید ارزیابی
۲۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
	ثبت بابت ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۱۰۰۰	۲- موجودی کالا
۱۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
	ثبت اضافه ارزش موجودی کالا
۲۰۰۰۰	۳- ساختمان
۵۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۵۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
	ثبت اضافه ارزش ساختمان و استهلاک انباشته
۱۰۰۰۰	۴- زمین
۱۰۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
	ثبت اضافه ارزش زمین
۲۴۰۰۰	۵- حساب تجدید ارزیابی
۱۲۰۰۰	سرمایه الف
۱۲۰۰۰	سرمایه ب
	ثبت انتقال مانده حساب تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکا
۷۲۰۰۰	۶- سرمایه الف
۵۲۰۰۰	سرمایه ب
۱۲۴۰۰۰	سهام عادی
	ثبت بستن حساب سرمایه شرکا و انتشار سهام عادی

موجودی کالا		ذخیره م.م		حساب تجدید ارزیابی	
۶۵۰۰۰		۱) ۲۰۰۰		۲) ۱۰۰۰	۲۰۰۰ (۱)
۱۰۰۰	(۲)	۲۰۰۰		۳) ۱۵۰۰۰	
۶۶۰۰۰				۴) ۱۰۰۰۰	
				۲۶۰۰۰	۲۰۰۰
				۲۴۰۰۰	۲۴۰۰۰

حسابهای دریافتنی		ساختمان		استهلاک انباشته	
۳۰۰۰۰		۴۰۰۰۰		۱۰۰۰۰	
		۲۰۰۰۰ (۳)		۳) ۵۰۰۰	
		۶۰۰۰۰		۱۵۰۰۰	

حسابهای پرداختنی		اسناد پرداختنی		زمین	
۳۵۰۰۰		۱۵۰۰۰		۲۰۰۰۰	
				۱۰۰۰۰	
				۳۰۰۰۰	

سرمایه الف		سرمایه ب	
۶۰۰۰۰		۴۰۰۰۰	
۱۲۰۰۰	۷۲۰۰۰ (۶)	۱۲۰۰۰	۵۲۰۰۰ (۶)
۷۲۰۰۰	۷۲۰۰۰	۵۲۰۰۰	۵۲۰۰۰

سهام عادی	
(۶) ۱۲۴۰۰۰	

■ تهیه دفاتر جدید

اگر برای شرکت سهامی دفاتر جدید افتتاح شود، کلیه دارائی‌های غیرنقد شرکت تضامنی ارزیابی شده، نتایج به حساب تجدید ارزیابی منظور و مانده این حساب به حساب سرمایه شرکا انتقال می‌یابد. بدیهی است در مرحله پایانی، دارائی و بدهی شرکت تضامنی در مقابل دریافت سهام عادی منتقل می‌گردد. سهام عادی به نسبت حقوق شرکا در شرکت تضامنی تقسیم می‌شود. در دفاتر شرکت سهامی، دارائی و بدهی به ارزش متعارف دریافتی از شرکت تضامنی ثبت و سهام عادی منتشر و در اختیار شرکت تضامنی قرار می‌گیرد. نحوه عملیات حسابداری تبدیل شرکت تضامنی به سهامی در دفاتر شرکت تضامنی بشرح زیر می‌باشد:

۲۰۰۰	۱- حساب تجدید ارزیابی
۲۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک
۱۰۰۰	۲- موجودی کالا
۱۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
۲۰۰۰۰	۳- ساختمان
۵۰۰۰	استهلاک انباشته
۱۵۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
۱۰۰۰۰	۴- زمین
۱۰۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
۲۴۰۰۰	۵- حساب تجدید ارزیابی
۱۲۰۰۰	سرمایه الف
۱۲۰۰۰	سرمایه ب

۱۲۴۰۰۰	۶ - دریافتنی از شرکت سهامی
۱۵۰۰۰	اسناد پرداختی
۳۵۰۰۰	حسابهای پرداختی
۲۰۰۰	ذخیره م.م
۱۵۰۰۰	استهلاک انباشته
۵۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۶۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین
	ثبت انتقال دارائی‌ها و بدهی‌ها به شرکت سهامی
۱۲۴۰۰۰	۷ - سهام عادی شرکت سهامی
۱۲۴۰۰۰	دریافتنی از شرکت سهامی
	ثبت بابت دریافت ۱۲۴۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰ ریال در مقابل انتقال خالص دارائی به شرکت سهامی
۷۲۰۰۰	۸ - سرمایه الف
۵۲۰۰۰	سرمایه ب
۱۲۴۰۰۰	سهام عادی - شرکت سهامی
	ثبت بابت تقسیم سهام عادی شرکت سهامی بین شرکا

توزیع سهام بین شرکا در مقابل واگذاری سهام شرکت (حقوق) خود به شرح زیر است:

۷۲۰	تعداد سهام	۷۲۰۰۰	سهام شرکت الف
۵۲۰	تعداد سهام	۵۲۰۰۰	سهام شرکت ب
۱۲۴۰		۱۲۴۰۰۰	

نحوه عملیات حسابداری در دفاتر شرکت سهامی به شرح زیر است:

۵۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۶۶۰۰۰	موجودی کالا
۴۵۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	زمین
۱۵۰۰۰	اسناد پرداختی
۳۵۰۰۰	حسابهای پرداختی
۲۰۰۰	ذخیره م.م
۱۲۴۰۰۰	پرداختی به شرکت تضامنی
	ثابت بابت تحصیل دارائی و بدهی از شرکت تضامنی (الف) و شرکا
۱۲۴۰۰۰	پرداختی به شرکت تضامنی
۱۲۴۰۰۰	سهام عادی

ثابت بابت انتشار ۱۲۴۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰ ریال در مقابل پرداخت خالص دارائی

باید توجه داشته باشید که دارائی‌های استهلاک پذیر به بهای تمام شده در دفاتر شرکت سهامی ثبت و نگهداری می‌شود، و استهلاک انباشته‌ایکه در دفاتر شرکت تضامنی ثبت و نگهداری شده در دفاتر شرکت سهامی ثبت نمی‌شود. در مثال فوق بهای تمام شده ساختمان در دفاتر شرکت سهامی ۴۵۰۰۰ (۱۵۰۰۰-۶۰۰۰۰) ریال می‌باشد.

■ ادغام شرکت‌های تضامنی^(۱)

یکی شدن دو یا چند شرکت تضامنی را ادغام گویند. در چنین مواردی شرکت‌های ادغام شده منحل و دارائی و بدهی آنها به طور مستقل ارزیابی شده به شرکت جدید منتقل

می‌شود. بطور مثال دو شرکت تضامنی (الف)، (ب) و (ج)، (د) با هم ادغام شده و یک شرکت تضامنی جدید بنام (الف)، (ب)، (ج) و (د) را تشکیل داده‌اند. نحوه عملیات حسابداری ادغام دو شرکت تضامنی بشرح زیر است:

■ در دفاتر شرکت قدیم

۱- ارزش سرقفلی واحد تجاری را شناسائی و مبلغ به نسبت سهم سود و زیان به حساب سرمایه شرکا منظور می‌شود:

سرقفلی	xxxxx
سرمایه شرکا به تفکیک	xxxxx

۲- اندوخته و سود تقسیم نشده: اندوخته و سود (زیان) انباشته به نسبت سهم سود و زیان به حساب سرمایه شرکا منظور می‌شود:

اندوخته	xxxxx
سود انباشته	xxxxx
سرمایه شرکا به تفکیک	xxxxx

۳- تجدید ارزیابی دارائی‌ها و بدهی‌ها: یک حساب تجدید ارزیابی در دفاتر هر یک از واحدهای تجاری افتتاح، و سود و زیان حاصل از تجدید ارزیابی به نسبت سهم سود و زیان به حساب شرکا قدیم منظور می‌شود:

دارائی/بدهی	xxxxx
حساب تجدید ارزیابی	xxxxx
ثبت افزایش دارایی یا کاهش بدهی	
حساب تجدید ارزیابی	xxxxx
دارائی/بدهی	xxxxx
ثبت کاهش دارائی یا افزایش ارزش بدهی	
حساب تجدید ارزیابی	xxxxx
سرمایه شرکا به تفکیک	xxxxx

ثبت انتقال مانده تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکا به نسبت سهم سود و زیان

۴- انتقال دارائی به شریک: (ارزش توافق شده)

xxxx حساب سرمایه شریک
xxxx حساب دارائی مربوط

۵- انتقال بدهی به شریک:

xxxx حساب بدهی
xxxx حساب سرمایه شریک

۶- انتقال دارائی و بدهی به شرکت جدید:

xxxx حساب شرکت جدید
xxxx بدهی انتقالی
xxxx دارائی انتقالی

۷- در مواردی، اگر دارائی و بدهی به شرکت تضامنی جدید منتقل نشود، دارائی فروخته شده و بدهی پرداخت می‌گردد. سود و زیان حاصل از فروش دارائی بعد از پرداخت بدهی به نسبت سهم سود و زیان به حساب سرمایه شرکا انتقال می‌یابد.

۸- حساب سرمایه شرکا به حساب شرکت جدید بسته می‌شود:

xxxx حساب سرمایه شرکا
xxxx حساب شرکت جدید

■ در دفاتر شرکت جدید

۱- دارائی و بدهی های انتقالی:

xxxx دارائی انتقالی
xxxx حساب بدهی انتقالی
xxxx حساب سرمایه شرکا

۲- هر نوع پرداختی توسط شرکا به عنوان سرمایه گذاری در شرکت جدید:

xxxx وجوه نقد
xxxx حساب سرمایه شرکا

۳- هر نوع برداشتی توسط شرکا:

xxxxx	حساب سرمایه شرکا
xxxxx	وجوه نقد

مثال: شرکا شرکت تضامنی (الف)، (ب) و شرکت تضامنی (ج)، (د) موافقت نمودند که دو شرکت را ادغام و شرکت تضامنی (الف) و شرکا را تأسیس نمایند. ترازنامه دو شرکت در تاریخ ۱۳/۱/۱۳۰۱ بشرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی ج و شرکا	شرکت تضامنی الف و شرکا	
۲۴۰۰۰	۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۶۰۰۰	۳۰۰۰۰	موجودی کالا
—	۲۰۰۰۰	سرمایه گذاری بلندمدت
—	۱۸۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	—	سرقفلی
<u>۶۰۰۰۰</u>	<u>۸۰۰۰۰</u>	جمع دارائی‌ها
۲۲۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۸۰۰۰	—	وام بانکی
—	۳۰۰۰۰	سرمایه الف
—	۲۰۰۰۰	سرمایه ب
—	۲۰۰۰۰	سود انباشته
۱۵۰۰۰	—	سرمایه ج
۱۵۰۰۰	—	سرمایه د
<u>۶۰۰۰۰</u>	<u>۸۰۰۰۰</u>	جمع بدهی

اطلاعات اضافی:

۱- تقسیم سود و زیان در شرکت (الف) و شرکا به نسبت سرمایه، در شرکت (ج) و شرکا به نسبت مساوی است.

۲- ساختمان شرکت تضامنی (الف) و شرکا به ارزش ۲۳۰۰۰۰ ریال به شرکت جدید انتقال یافت.

- ۳- سرمایه گذاری به شرکت جدید منتقل نمی شود.
- ۴- (الف)، (ب) (ج) و (د) شرکای شرکت تضامنی جدید می باشند که تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکا بعد از تعدیلات می باشد.
- ۵- سرقفلی شرکت تضامنی (ج) و شرکا فاقد ارزش است.
- ۶- سرمایه گذاری اضافی توسط (ج) و (د) هر کدام ۵۰۰۰ ریال.
- ۷- با فرض اینکه کلیه مبادلات فوق به موقع انجام شده، نحوه حسابداری ادغام دو شرکت در شرکت تضامنی جدید و بستن حسابهای شرکت قدیم به شرح زیر می باشد.

● در دفاتر شرکت تضامنی الف و شرکا:

۵۰۰۰	۱- ساختمان
۵۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
	ثبت اضافه ارزش ساختمان به حساب تجدید ارزیابی
۱۲۰۰۰	۲- حساب سرمایه الف
۸۰۰۰	حساب سرمایه ب
۲۰۰۰۰	سرمایه گذاری بلندمدت
	ثبت انتقال سرمایه گذاری به حساب سرمایه شرکا
۲۰۰۰۰	۳- سود انباشته
۵۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی
۱۵۰۰۰	حساب سرمایه الف
۱۰۰۰۰	حساب سرمایه ب
	ثبت انتقال سود انباشته و مانده تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکا
۶۵۰۰۰	۴- حساب شرکت تضامنی جدید
۲۳۰۰۰	ساختمان
۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتی
	ثبت انتقال دارائی های به شرکت تضامنی جدید
۱۰۰۰۰	۵- حسابهای پرداختنی
۱۰۰۰۰	حساب شرکت تضامنی جدید
	ثبت انتقال بدهی

۳۳۰۰۰	۶- سرمایه الف
۲۲۰۰۰	سرمایه ب
۵۵۰۰۰	سرمایه تضامنی جدید ثبت انتقال سرمایه شرکا
■ در دفاتر شرکت تضامنی ج و شرکا	
۱۰۰۰۰	۱- حساب تجدید ارزیابی
۱۰۰۰۰	سرقفلی ثبت انتقال سرقفلی به حساب تجدید ارزیابی
۵۰۰۰	۲- سرمایه ج
۵۰۰۰	سرمایه د
۱۰۰۰۰	حساب تجدید ارزیابی ثبت انتقال مانده تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکا
۵۰۰۰۰	۳- شرکت تضامنی جدید
۲۶۰۰۰	موجودی کالا
۲۴۰۰۰	حسابهای دریافتی ثبت انتقال دارائی‌ها به شرکت جدید
۸۰۰۰	۴- وام بانکی
۲۲۰۰۰	حسابهای پرداختی
۳۰۰۰۰	شرکت تضامنی جدید ثبت انتقال بدهی
۱۰۰۰۰	۵- حساب سرمایه ج
۱۰۰۰۰	حساب سرمایه د
۲۰۰۰۰	شرکت تضامنی جدید ثبت انتقال سرمایه شرکا

● در دفاتر شرکت تضامنی جدید

۲۳۰۰۰	۱- ساختمان
۳۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۳۳۰۰۰	سرمایه الف
۲۲۰۰۰	سرمایه ب
	ثبت انتقال از شرکت تضامنی الف و شرکا
۲۶۰۰۰	۲- موجودی کالا
۲۴۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۲۰۰۰	حسابهای پرداختی
۸۰۰۰	وام بانکی
۱۰۰۰۰	سرمایه ج
۱۰۰۰۰	سرمایه د
	ثبت انتقال از شرکت تضامنی ج و شرکا
۱۰۰۰۰	۳- وجوه نقد
۵۰۰۰	حساب سرمایه ج
۵۰۰۰	حساب سرمایه د
	ثبت آورده نقدی توسط شرکا
	ترازنامه شرکت جدید بشرح زیر است:

ترازنامه الف و شرکا- ۱۳×۱/۱/۱

۳۲۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰	وام بانکی	۳۶۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۳۰۰۰	سرمایه الف	۵۶۰۰۰	موجودی کالا
۲۲۰۰۰	سرمایه ب	۲۳۰۰۰	ساختمان
۱۵۰۰۰	سرمایه ج		
۱۵۰۰۰	سرمایه د		
<u>۱۲۵۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۲۵۰۰۰</u>	جمع

□ شرکت عملی (سرمایه‌گذاری مشترک)

تعریف: مشارکت دو یا چند شخص حقیقی یا حقوقی برای انجام دادن کار معین و تقسیم سود و زیان به نسبت توافق شده را مشارکت خاص یا شرکت عملی (سرمایه‌گذاری مشترک)^(۱) گویند. محتوی کلی قرارداد در شرکت عملی (سرمایه‌گذاری مشترک) شامل موارد زیر است:

۱- توافق دو یا چند شخص حقیقی یا حقوقی

۲- ایجاد قرارداد (توافق) برای اجرای تعهدات معین

۳- تقسیم سود و زیان طبق توافق شرکا

۴- تصفیه شرکت عملی بعد از اجرای پیمان

شرکا شرکت عملی دارای کلیه حقوق و مسئولیت‌های شرکا شرکت تضامنی بوده و در طول دوره مشارکت قوانین شرکت تضامنی حاکم خواهد بود، چنانچه در مورد نحوه تقسیم سود و زیان موافقت خاص بین شرکا وجود نداشته باشد، سود و زیان حاصل از مشارکت بطور مساوی بین شرکا تقسیم می‌گردد. شرکت عملی علاوه بر شکل تضامنی می‌تواند بشکل سهامی هم سازمان داده شود.

شرکای طرفین مشارکت خاص، در مقابل خدماتی که در واحد تجاری ارائه می‌دهند پاداش، کمسیون یا حقوقی متناسب با کار انجام شده دریافت می‌دارند و حتی ممکن است طبق توافق شرکا به مانده حساب سرمایه شرکا بهره منظور شود. برای اداره شرکت عملی معمولاً، یکی از شرکا طرفین مشارکت مسئولیت اداره را بعهده گرفته و در مقابل، امتیاز ویژه‌ای از طرف شرکا به وی اعطاء می‌شود.^(۲)

۱. Joint venture.

۲. بند ۲ بیانیه شماره ۲۳ استاندارد ایران مشارکت خاص، کنترل، کنترل مشترک و شریکه خاص را به شرح زیر تعریف نموده است:

- مشارکت خاص عبارت است از توافقی قراردادی که به موجب آن دو یا چند طرف، یک فعالیت اقتصادی تحت کنترل مشترک را به عهده می‌گیرند.
- کنترل عبارت از توانایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی یک فعالیت اقتصادی به منظور کسب منافع.
- کنترل مشترک عبارت است از مشارکت یک فعالیت اقتصادی به موجب یک توافق قراردادی.
- شریکه خاص یکی از طرفهای مشارکت خاص است که بر آن کنترل مشترک دارد.

□ روش‌های حسابداری برای شرکت عملی (مشارکت خاص)

دو روش حسابداری برای سرمایه‌گذاری مشترک (مشارکت خاص) وجود دارد:

- ۱- دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود.
 - ۲- دفاتر جداگانه نگهداری نمی‌شود (ثبت در دفاتر هریک از شرکا)، در این روش هریک از شرکا رویدادهای مربوط به سهم خود از مشارکت را همراه با سایر مبادلات واحد تجاری، در دفاتر خود ثبت می‌نمایند.
- هنگامی که انتظار می‌رود مشارکت خاص در یک دوره طولانی انجام پذیرد، دفاتر جداگانه در نظر گرفته شده و کلیه مبادلات مربوط به مشارکت در دفاتر ثبت می‌شود، و چنانچه اگر مشارکت در یک دوره کوتاه مدت ادامه داشته باشد، و مبادلات معدودی رخ دهد، در این حالت نگهداری دفاتر مجزا و جداگانه در امر مشارکت ضروری به نظر نمی‌رسد.

■ ۱- حسابداری مشارکت خاص زمانی که دفاتر جداگانه نگهداری می‌شود

در این صورت اگر، شرکا طرفین مشارکت خاص (شرکت عملی) تصمیم بگیرند که دفاتر جداگانه برای مبادلات مربوط به مشارکت در آن ثبت نمایند، ابتدا یک «حساب مشارکت» در دفاتر افتتاح، کلیه هزینه‌ها، خرید در بدهکار حساب مشارکت و فروش و عایدات دیگر در بستانکار این حساب ثبت می‌شود. مانده این حساب سود (زیان) حاصل از مشارکت را نشان می‌دهد.

✓● سیستم عملیات حسابداری، در صورتی که دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری شود، بقرار زیر می‌باشد:

شرح	نام حساب بدهکار	نام حساب بستانکار
واریز وجوه نقد بابت مشارکت	وجوه نقد مشارکت	سرمایه شرکا به تفکیک
پرداخت هزینه (خرید کالا، مواد، حمل، ...)	حساب مشارکت	وجوه نقد مشارکت
فروش نقد و نسیه (درآمد حاصل از مشارکت)	وجوه نقد مشارکت (حسابهای دریافتی)	حساب مشارکت
برگشت از فروش و تخفیفات	حساب مشارکت	حسابهای دریافتی
برداشت کالایا سایر دارایی توسط شرکا	حساب سرمایه شرکا	حساب مشارکت
موجودی کالا آخر دوره (فروش برفته)	موجودی کالا-مشارکت	حساب مشارکت

مانده حساب مشارکت در پایان دوره در صورت بستنکار بودن	حساب مشارکت	حساب سرمایه شرکا
مانده حساب مشارکت در پایان دوره در صورت بدهکار بودن	حساب سرمایه شرکا	حساب مشارکت
بستن حساب سرمایه شرکابه تفکیک	حساب سرمایه شرکا	وجوه نقد مشارکت

● زمانی که دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود، طرفین مشارکت با توجه به میزان سرمایه‌گذاری یک حساب سرمایه‌گذاری در شرکت عملی در دفاتر خود افتتاح نموده، واگذاری دارایی‌ها به حساب مشارکت در بدهکار این حساب ثبت می‌گردد.

روش حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت عملی در دفاتر هر یک از طرفین مشارکت در همانند سرمایه‌گذاری بلندمدت در شرکت سرمایه‌پذیر به روش ارزش ویژه می‌باشد^(۱). میزان سرمایه‌گذاری هر یک از طرفین مشارکت در دفاتر خود بابت سهم مشارکت، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت عملی بدهکار و حساب دارائی‌های مربوط بستنکار می‌گردد. زمانی که شرکت عملی سود گزارش نماید، شرکا متناسب با سهم خود از سود حاصل از مشارکت، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت عملی، بدهکار و درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری را بستنکار می‌نمایند.

نحوه حسابداری عملیات مربوط به مشارکت در دفاتر شرکت عملی (دفاتر جداگانه نگهداری می‌شود) و بکارگیری روش ارزش ویژه در مورد حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکت عملی در دفاتر هر یک از شرکا از طریق مثال زیر تشریح می‌گردد:

۱: ● روش ارزش ویژه یک روش حسابداری است که بر اساس آن سهم شریک خاص در واحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن بابت تغییر در سهم وی از خالص داراییهای واحد تجاری تحت کنترل مشترک تعدیل می‌گردد. سهم شریک خاص از نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

● روش ارزش ویژه ناخالص نوعی روش ارزش ویژه است که به موجب آن سهم شریک خاص به تفکیک مجموعه داراییها و مجموع بدهی‌های مشارکت خاص که تشکیل دهنده مبلغ خاص سرمایه‌گذاری وی است در ترازنامه و سهم وی از درآمدهای عملیاتی مشارکت خاص در صورت سود و زیان منعکس می‌شود. (بیانیه ۲۳ استاندارد ایران)

(۱۳۶)

* مثال: فرید، فرشید و حمید به منظور فروش کالای فصلی شرکت عملی تشکیل داده، توافق شرکا و اطلاعات مربوط، به شرح زیر می باشد:

● سرمایه‌گذارها. واگذاری موجودی کالا توسط فرید بالغ بر ۳۰۰۰ ریال و حمید ۴۵۰۰ ریال. واگذاری وجه نقد توسط فرشید ۲۵۰۰ ریال.

● عملیات. حمید به عنوان مدیر^(۱) واحد مشارکت انتخاب گردید. در شرکتنامه مقرر گردید که: ۵ درصد فروش به حمید به عنوان کارمزد، ۸ درصد بهره به مانده سرمایه شرکا پرداخت گردد و مانده حساب مشارکت به نسبت مساوی بین آنها تقسیم می‌گردد.

رویدادهای مربوط به مشارکت در اول تیرماه تشکیل و در آخر شهریور همان سال تصفیه گردید. رویدادهای مربوط به شرکت عملی (مشارکت خاص) و ثبت آن در دفاتر مشارکت و دفاتر طرفین مشارکت به شرح زیر می باشد:

■ الف) در دفاتر شرکت عملی: (دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود)

۱- اول تیرماه - واگذاری موجودی کالا و وجوه نقد توسط شرکا:

۲۵۰۰	وجوه نقد
۷۵۰۰	حساب مشارکت
۳۰۰۰	سرمایه فرید
۴۵۰۰	سرمایه حمید
۲۵۰۰	سرمایه فرشید

۱. بند ۳۸ و ۳۹ بیانیه شماره ۲۳ استاندارد ایران چنین مقرر می‌دارد:

- مجریان یا مدیران مشارکت خاص باید حق الزحمه خود را به عنوان درآمد عملیاتی به حساب منظور کنند.
- یک یا چند شریک خاص ممکن است در قبال دریافت حق الزحمه به عنوان مجری یا مدیر یک مشارکت خاص انجام وظیفه کنند، حق الزحمه یاد شده توسط مشارکت خاص حسب مورد به حساب دارایی یا هزینه شناسایی می‌شود

۲- فروش کالا به مبلغ ۱۶۰۰۰ ریال بطور نسیه:

حسابهای دریافتنی ۱۶۰۰۰

حساب مشارکت ۱۶۰۰۰

۳- وصول مطالبات به مبلغ ۱۵۹۰۰ ریال:

وجوه نقد ۱۵۹۰۰

حسابهای دریافتنی ۱۵۹۰۰

۴- مطالبات سوخت شده بالغ بر ۱۰۰ ریال:

حساب مشارکت ۱۰۰

حسابهای دریافتنی ۱۰۰

۵- پرداخت هزینه‌های عملیاتی بالغ بر ۴۵۰۵ ریال:

حساب مشارکت ۴۵۰۵

وجوه نقد ۴۵۰۵

۶- تخصیص کارمزد به حمید (۵٪ فروش $= ۸۰۰ = ۱۶۰۰۰ \times ۵\%$):

حساب مشارکت ۸۰۰

سرمایه حمید ۸۰۰

۷- تخصیص سود تضمین شده (درآمد بهره) به سرمایه شرکا (نرخ بهره ۸٪):

ریال \square $۳۰۰۰ \times ۸\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۶۰$ = سهم سود تضمین شده سرمایه فرید

ریال \square $۴۵۰۰ \times ۸\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۹۰$ = سهم سود تضمین شده سرمایه حمید

ریال \square $۲۵۰۰ \times ۸\% \times \frac{۳}{۱۲} = ۵۰$ = سهم سود تضمین شده سرمایه فرشید

حساب مشارکت ۲۰۰

سرمایه فرید ۶۰

سرمایه حمید ۹۰

سرمایه فرشید ۵۰

* ۸- انتقال مانده خلاصه حساب سود و زیان به حساب سرمایه شرکا:

۲۸۹۵	حساب مشارکت
۹۶۵	سرمایه فرید
۹۶۵	سرمایه فرشید
۹۶۵	سرمایه حمید

۱۶۰۰۰ (۲)	۷۵۰۰ (۱)
	۱۰۰ (۴)
	۴۵۰۵ (۵)
	۸۰۰ (۵)
	۲۰۰ (۶)
۱۶۰۰۰	۱۳۱۰۵ (۷)
مانده ۲۸۹۵	۲۸۹۵ (۸)

۱) ۳۰۰۰	(۹) ۴۰۲۵
۷) ۶۰۰	
۸) ۹۶۵	
مانده ۴۰۲۵	۴۰۲۵

۱) ۲۵۰۰	(۹) ۳۵۱۵
۷) ۵۰	
۸) ۹۶۵	
مانده ۳۵۱۵	۳۵۱۵

۵) ۴۵۰۵	(۱) ۲۵۰۰
	(۳) ۱۵۹۰۰
۴۵۰۵	۱۸۴۰۰
تصفیه ۱۳۸۹۵	مانده ۱۳۸۹۵

۱) ۴۵۰۰	(۹) ۶۳۵۵
۶) ۸۰۰	
۷) ۹۰	
۸) ۹۶۵	
مانده ۶۳۵۵	۶۳۵۵

۹- تصفیه حساب توسط حمید:

۴۰۲۵	سرمایه فرید
۳۵۱۵	سرمایه فرشید
۶۳۵۵	سرمایه حمید
۱۳۸۹۵	وجه نقد

ب) ثبت سرمایه‌گذاری رویدادهای مربوط در دفاتر طرفین مشارکت با استفاده از روش حسابداری ارزش ویژه بشرح زیر می‌باشد:

دفاتر فرید	دفاتر فرشید	دفاتر حمید	
۳۰۰۰	۲۵۰۰	۴۵۰۰	۴/۱- سرمایه‌گذاری در شرکت عملی
۳۰۰۰	-	۴۵۰۰	موجودی کالا
-	۲۵۰۰	-	وجوه نقد
ثبت بابت سرمایه‌گذاری شرکا در دفاتر شخصی			
۶۰	۵۰	۹۰	۶/۱- سرمایه‌گذاری در شرکت عملی
۶۰	۵۰	۹۰	سود تضمین شده
ثبت بابت درآمد بهره (سود تضمین شده) با نرخ ۸٪ به مانده حساب سرمایه شرکا			
-	-	۸۰۰	۶/۳۱- سرمایه‌گذاری در شرکت عملی
-	-	۸۰۰	درآمد کارمزد
ثبت بابت شناسائی درآمد کارمزد به نسبت ۵٪ فروش			
۹۶۵	۹۶۵	۹۶۵	۶/۳۱- سرمایه‌گذاری در شرکت عملی
۹۶۵	۹۶۵	۹۶۵	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
ثبت بابت سهم سود حاصل از مشارکت در دفاتر شرکا			
۴۰۲۵	۳۵۱۵	۶۳۵۵	۶/۳۱- وجوه نقد
۴۰۲۵	۳۵۱۵	۶۳۵۵	سرمایه‌گذاری در شرکت عملی
ثبت بابت تصفیه و بستن حساب سرمایه‌گذاری در شرکت عملی در دفاتر شرکا			

■ ۲- حسابداری مشارکت خاص (شرکت عملی) زمانی که دفاتر جداگانه نگهداری نمی‌شود، (ثبت در دفاتر هر یک از شرکا)

در اینگونه موارد، طرفین مشارکت کلیه مبادلاتیکه در سرمایه‌گذاری مشترک (مشارکت خاص) انجام می‌دهند، در دفاتر خود در حساب مشارکت^(۱) ثبت می‌نمایند. نحوه حسابداری و اصول و کاربرد مبادلاتیکه طرفین مشارکت در دفاتر خود ثبت می‌نمایند با توجه به مثال فرید، فرشید و حمید بشرح زیر می‌باشد:

۱-۲- مشارکت در بهای تمام شده کالا و مخارج مربوط به مشارکت

شرکای طرفین مشارکت^(۱) (فرید و حمید). شرکائی که دارائی مربوط به بخشی از بهای تمام شده کالای مشارکت را تامین می نمایند، در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حساب متناسب با آن ثبت می گردد به عبارتی دیگر مشارکت در تامین کالا توسط شرکا، حساب مشارکت بدهکار و موجودی کالای مشارکت بستانکار می شود. مشارکت در خرید کالا یا پرداخت هزینه ها در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار وجوه نقد ثبت می شود.

اگر یکی از طرفین مشارکت قسمتی یا تمام هزینه های مشارکت را تامین نماید حساب مشارکت بدهکار، حساب شریکی که پرداخت کننده است، بستانکار می شود.

۲-۲- شریک طرف مشارکت (فرشید). شریکی که یک دارائی برای مشارکت تامین نموده و اما این دارائی در همان موقع برای تامین هزینه یا مخارج مشارکت نباشد، در بدهکار حساب شریکی که دارائی را دریافت نموده و بستانکار حساب دارائی متناسب با آن ثبت می شود. دفاتر طرف دریافت کننده دارائی (حمید): شریکی که دارائی را دریافت نموده، حساب دارائی مشارکت^(۲) را در دفاتر خود بدهکار و شریک تامین کننده دارائی را بستانکار می نماید.

● دفاتر شرکای باقی مانده (فرید): شریکی که دارائی را دریافت نموده بدهکار و شریکی که دارائی مربوط را تامین نموده بستانکار می شود. هنگامی که دارائی به شرکا دیگر منتقل نمی شود، و اما تحت کنترل، تامین کننده دارائی مشارکت است، در بدهکار حساب دارائی مشارکت و در بستانکار حساب دارائی متناسب با آن ثبت می شود. در چنین حالتی سایر شرکا هیچ گونه ثبتی در دفاتر خود منعکس نمی نمایند.

۳-۲- استقراض برای مشارکت. شریکی که جهت مشارکت مبلغی وام دریافت می دارد، حساب وجوه نقد مشارکت بدهکار و وام پرداختنی مشارکت بستانکار می شود (در این مثال قرض گیرنده حمید می باشد) چنانچه وام دریافتی (وجوه نقد) کمتر از میزان قابل

۱. Partners Making Contribution.

۲. Venture Asset Account.

پرداخت باشد، حساب مشارکت به اندازه مابه‌التفاوت بدهکار می‌شود.

● **مثال:** اگر حمید مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وام از بانک دریافت داشته که در سر رسید مبلغ ۱۱۰۰۰ ریال پرداخت نماید، ثبت آن در دفاتر حمید به شرح زیر است:

۱۰۰۰۰	وجوه نقد مشارکت
۱۰۰۰	حساب مشارکت
۱۱۰۰۰	وام پرداختنی - مشارکت

در دفاتر سایر شرکا (فرید و فرشید): اگر میزان استقراض با میزان بدهی به یک اندازه باشد در دفاتر سایر شرکا هیچ‌گونه ثبتی منعکس نمی‌شود، اما اگر میزان بدهی بیش از مبلغ وام دریافتی باشد، سایر شرکا می‌بایستی به اندازه مابه‌التفاوت، حساب مشارکت بدهکار و طرف قرض‌گیرنده را بستانکار نمایند.
در این مثال در دفاتر فرید و فرشید به تفکیک ثبت زیرین انجام می‌گیرد:

دفاتر فرید	دفاتر فرشید
۱۰۰۰	۱۰۰۰
۱۰۰۰	۱۰۰۰

۴-۲ **فروش و درآمد مشارکت.** طرف فروشنده مشارکت حمید می‌باشد، شریکی که به نمایندگی شرکت کالا را بفروش می‌رساند، حسابهای دریافتنی یا وجوه نقد مشارکت بدهکار و حساب مشارکت را در دفاتر خود بستانکار می‌نماید. در دفاتر سایر شرکا (فرید و فرشید) حساب فروشنده (حمید) بدهکار و حساب مشارکت بستانکار می‌شود.

۵-۲ **وصول مطالبات.** شریکی که مطالبات مربوط به مشارکت را وصول می‌نماید، وجوه نقد مشارکت بدهکار و حسابهای دریافتنی را در دفاتر خود بستانکار می‌نماید. در دفاتر سایر شرکا هیچ‌گونه ثبتی منعکس نمی‌شود.

۶-۲ **مطالبات سوخت.** شریکی که مطالبات مربوط به مشارکت را وصول می‌نماید، مبلغ سوخت شده را در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حسابهای دریافتنی ثبت می‌نماید. سایر شرکا در دفاتر خود، حساب مشارکت بدهکار و حساب شریکی که مسئول

وصول مطالبات می‌باشد را بستانکار می‌نمایند.

۷-۲- خرید و پرداخت هزینه از محل وجوه نقد مشارکت. شریکی که خرید نقدی یا هزینه‌های تحقق یافته را از محل وجوه نقد مشارکت می‌پردازد، مبلغ را در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حساب وجوه نقد مشارکت ثبت می‌نماید. سایر شرکا مبلغ پرداختی را در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حساب شریک پرداخت‌کننده منعکس می‌نمایند.

۸-۲- پرداخت بدهیهای مشارکت. شریک پرداخت‌کننده بدهی‌های مشارکت، در دفاتر خود، مبلغ پرداختی را در بدهکار حسابهای پرداختنی و بستانکار وجوه نقد مشارکت ثبت می‌نماید. سایر شرکا هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر خود گزارش نمی‌نمایند.

۹-۲- تخصیص پاداش، کارمزد، حقوق. شریک دریافت‌کننده پاداش، کارمزد، حقوق، در دفاتر خود، مبلغ پاداش و یا سایر امتیازات در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حساب درآمد ثبت می‌نماید. سایر شرکا معادل مبلغ پاداش یا کارمزد در بدهکار حساب مشارکت و بستانکار حساب شریک گیرنده امتیاز منعکس می‌نمایند.

۱۰-۲- تخصیص بهره به مانده حساب سرمایه شرکا. هر یک از شرکا معادل مبلغ بهره سرمایه را محاسبه در دفاتر خود به شرح زیر ثبت می‌نمایند:
 ۱- بدهکار حساب مشارکت معادل کل مبلغ بهره، ۲- بستانکار حساب درآمد بهره (سود تضمین شده) معادل بهره سرمایه خود، ۳- بستانکار حساب سایر شرکا معادل بهره هر یک از طرفین مشارکت.

۱۱-۲- تقسیم سود و زیان. از آنجائی که کلیه هزینه‌ها و خرید در بدهکار و فروش و هر نوع غایبی دیگر در بستانکار حساب مشارکت ثبت می‌شود، مانده این حساب، سود و زیان حاصل از مشارکت را نشان می‌دهد، این مانده به نسبت توافق شده بین شرکا بشرح زیر ثبت می‌گردد:

کلیه شرکا با فرض داشتن سود در دفاتر خود: ۱- بدهکار حساب مشارکت معادل کل مبلغ مانده بستانکار حساب مشارکت، ۲- بستانکار حساب درآمد حاصل از مشارکت معادل سهم سود خود و ۳- بستانکار حساب سایر شرکا معادل سهم هر یک، و در صورت

داشتن زیان عکس موارد فوق ثبت می‌گردد.

۱۲-۲- **تصفیه حساب.** مانده بدهکار حساب شرکا در تصفیه نهائی نشانگر طلب از مشارکت عملی است و در صورت بستانکار بودن مانده حساب شرکا دلالت بر این است که شریک مبلغی معادل مانده بستانکار، وجوه نقد، دریافت می‌نماید. شریکی که مامور تصفیه می‌باشد (حمید) در توزیع وجوه نقد مشارکت بین شرکا در دفتر خود بشرح زیر ثبت می‌نماید:

۱- بدهکار شرکائی که در دفاتر حمید مانده بستانکار دارند، ۲- بدهکار معادل مبلغ سهمیه خود از وجوه نقد مشارکت و ۳- بستانکار حساب وجوه نقد مشارکت معادل کل پرداخت. شرکائی که در هنگام تصفیه نهائی وجوه نقد دریافت می‌دارند (فرید و فرشید) در دفاتر خود معادل کل وجوه نقد دریافتی به حساب موجودی نقد بدهکار، سایر شرکا معادل وجوه نقد دریافتی بدهکار و حساب شریکی که وجوه نقد مشارکت را توزیع می‌نماید بستانکار می‌گردد.

نحوه حسابداری عملیات فوق در دفاتر هر یک از شرکا (زمانیکه دفاتر جداگانه نگهداری نمی‌شود) با توجه به به مثال فرید و شرکا در جدول شماره (۱۸ - ۴) تشریح شده است.

دفتر حمید		دفتر فرشید		دفتر فرید		شرح جداول	
۷۵۰۰	حساب مشارکت	۷۵۰۰	حساب مشارکت	۷۵۰۰	حساب مشارکت	واگذاری موجودی کالا توسط فرشید	
۳۰۰۰	حساب فرید	۲۰۰۰	حساب فرید	۲۰۰۰	موجودی کالا	۲۰۰۰ ریال و حمید ۲۵۰۰ ریال بایست	
۲۵۰۰	موجودی کالا	۲۵۰۰	حساب حمید	۲۵۰۰	حساب حمید	سهم خود در مشارکت	
واگذاری وجودی نقد به مبلغ ۲۵۰۰ ریال							
۲۵۰۰	وجودی نقد مشارکت	۲۵۰۰	حساب حمید	۲۵۰۰	حساب حمید	توسط فرشید بابت سهم خود در مشارکت به حمید به عنوان مدیر شرکت	
۱۶۰۰۰	ح - دریائنی* مشارکت	۱۶۰۰۰	حساب حمید	۱۶۰۰۰	حساب حمید	فروش نسیم توسط حمید به مبلغ	۱۶۰۰۰ ریال
۱۶۰۰۰	حساب مشارکت	۱۶۰۰۰	حساب مشارکت	۱۶۰۰۰	حساب مشارکت		
۱۵۹۰۰	وجودی نقد مشارکت		ثبت ندارد		ثبت ندارد	وصول مطالبات بالغ بر ۱۵۹۰۰ ریال	
۱۰۰	حساب مشارکت	۱۰۰	حساب مشارکت	۱۰۰	حساب مشارکت	مطالبات سوخت شده بالغ بر ۱۰۰ ریال	
۱۰۰	ح - دریائنی مشارکت	۱۰۰	حساب حمید	۱۰۰	حساب حمید		
۲۵۰۰	حساب مشارکت	۲۵۰۰	حساب مشارکت	۲۵۰۰	حساب مشارکت	پرداخت هزینه های همایان بالغ بر	۲۵۰۰ ریال
۲۵۰۰	وجودی نقد مشارکت	۲۵۰۰	حساب حمید	۲۵۰۰	حساب حمید		

* حسابهای دریائنی ح - دریائنی.

دفاتر حمید		دفاتر فرشید		دفاتر فرید		شرح مبادلات	
۸۰۰	حساب مشارکت	۸۰۰	حساب مشارکت	۸۰۰	حساب مشارکت	۸۰۰	تخصیص کارمزد به حمید معادل
۸۰۰	درآمد کارمزد	۸۰۰	حساب حمید	۸۰۰	حساب حمید	۸۰۰	۵ درصد فروش
۲۰۰	حساب مشارکت	۲۰۰	حساب مشارکت	۲۰۰	حساب مشارکت	۲۰۰	تخصیص بهره (سود تضمین شده)
۶۰	حساب فرید	۶۰	حساب فرید	۶۰	درآمد بهره	۶۰	به سرمایه شرکا (نرخ ۱۸٪)
۵۰	حساب فرشید	۵۰	درآمد بهره	۵۰	حساب فرشید	۵۰	
۹۰	درآمد بهره	۹۰	حساب حمید	۹۰	حساب حمید	۹۰	
۲۸۹۵	حساب مشارکت	۲۸۹۵	حساب مشارکت	۲۸۹۵	حساب مشارکت	۲۸۹۵	توزیع سود و زیان:
۹۶۵	سود حاصل از مشارکت	۹۶۵	سود حاصل از مشارکت	۹۶۵	سود حاصل از مشارکت	۹۶۵	سود سهم فرید ۹۶۵ ریال
۹۶۵	حساب فرید	۹۶۵	حساب فرید	۹۶۵	حساب فرشید	۹۶۵	سود سهم فرشید ۹۶۵ ریال
۹۶۵	حساب فرشید	۹۶۵	حساب حمید	۹۶۵	حساب حمید	۹۶۵	سود سهم حمید ۹۶۵ ریال
۲۰۲۵	حساب فرید	۲۰۲۵	حساب فرید	۲۰۲۵	وجوه نقد	۲۰۲۵	تسویه حساب توسط حمید:
۳۵۱۵	حساب فرشید	۳۵۱۵	وجوه نقد	۳۵۱۵	حساب فرشید	۳۵۱۵	وجوه نقد به فرید ۲۰۲۵
۶۲۵۵	وجوه نقد	۷۵۲۰	حساب حمید	۷۵۲۰	حساب حمید	۷۵۲۰	وجوه نقد به فرشید ۳۵۱۵
۱۳۸۹۵	وجوه نقد مشارکت	۷۵۲۰	وجوه نقد	۷۵۲۰	وجوه نقد	۶۲۵۵	وجوه نقد به حمید ۶۲۵۵

حسابهای مربوط به مشارکت در دفاتر هریک از شرکا بشرح زیر است:

• دفترکل فرید:

حساب حمید		حساب مشارکت		حساب فرشید	
۴۵۰۰	۲۵۰۰	۱۶۰۰۰	۷۵۰۰	۲۵۰۰	۳۵۱۵
۱۰۰	۱۶۰۰۰		۱۰۰	۵۰	
۴۵۰۰			۴۵۰۰	۹۶۵	
۸۰۰			۸۰۰		
۹۰			۲۰۰		
۹۶۵			۲۸۹۵		
۱۰۹۶۰	۱۸۵۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰	مانده ۳۵۱۵	۳۵۱۵
۷۵۴۰	۷۵۴۰				

• دفترکل فرشید:

حساب مشارکت		حساب فرید		حساب حمید	
	۷۵۰۰	۳۰۰۰		۴۵۰۰	۲۵۰۰
۱۶۰۰۰	۱۰۰	۶۰		۱۰۰	۱۶۰۰۰
	۴۵۰۰	۹۶۵		۴۵۰۰	
	۸۰۰	مانده ۴۰۲۵	۴۰۲۵	۸۰۰	
	۲۰۰			۹۰	
	۲۸۹۵			۹۶۵	
۱۶۰۰۰	۱۶۰۰۰			۱۰۹۶۰	۱۸۵۰۰
				۷۵۴۰	مانده ۷۵۴۰

• دفترکل حمید:

وجوه نقد مشارکت		حساب فرشید		حساب فرید	
	۲۵۰۰	۲۵۰۰		۳۰۰۰	
۱۰۰۰	۱۰۰۰	۵۰		۶۰	
۴۵۰۰	۱۵۹۰۰	۹۶۵		۹۶۵	
۵۵۰۰	۱۹۴۰۰	مانده ۳۵۱۵	۳۵۱۵	مانده ۴۰۲۵	۴۰۲۵
۱۳۸۹۵	۱۳۸۹۵				

دفترکل حساب مشارکت در دفاتر حمید همانند حساب مشارکت در دفاتر فرید و فرشید می باشد.

* نکاتی چند در ارتباط با حسابداری مشارکتهای خاص از دیدگاه بیانیه شماره ۲۳ استانداردهای ایران

● انواع مشارکت خاص

مشارکتهای خاص، ساختارهای بسیار متفاوتی دارد. در این استانداردها، سه نوع فراگیر آن شامل عملیات تحت کنترل مشترک، داراییهای تحت کنترل مشترک و واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک مشخص شده است که مشمول تعریف مشارکت خاص می‌باشند. ویژگیهای مشترک مشارکتهای خاص به شرح زیر است:

- (الف) دو یا چند شریک خاص به موجب یک توافق قراردادی با هم مرتبطند، و
 (ب) این توافق قراردادی، کنترل مشترک را برقرار می‌کند.

● توافق قراردادی

وجود توافق قراردادی، مشارکت خاص را از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته که در آن سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه است، متمایز می‌کند (به استاندارد حسابداری شماره ۲۰ با عنوان حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته مراجعه شود). از نظر این استاندارد، فعالیتهای فاقد توافق قراردادی برای ایجاد کنترل مشترک، مشارکت خاص محسوب نمی‌شود. توافق قراردادی ممکن است به چندین راه، برای مثال به موجب قراردادی بین شرکای خاص یا به موجب صورتجلسه مذاکرات بین آنان صورت گیرد. در بعضی موارد، این توافق در اساسنامه یا سایر آیین‌نامه‌های مشارکت خاص درج می‌شود. توافق قراردادی صرف نظر از شکل، معمولاً مکتوب و شامل موضوعات زیر است:

- (الف) نوع فعالیت، مدت و الزامات گزارشگری مشارکت خاص،
 (ب) انتصاب اعضای هیأت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه مشارکت خاص و حق رای شرکای خاص،

(ج) آورده‌های شرکای خاص، و

(د) سهم شرکای خاص از محصول، درآمدها، هزینه‌ها یا نتایج مشارکت خاص.

توافق قراردادی، کنترل مشترک بر مشارکت خاص را برقرار می‌کند. چنین الزامی اطمینان می‌دهد که هیچ یک از شرکای خاص در موقعیتی نیست که به تنهایی فعالیت مربوط را کنترل کند. به موجب این توافق، تصمیمات مربوط به تأمین اهداف اساسی مشارکت خاص که مستلزم موافقت تمام شرکای خاص است و همچنین تصمیماتی که مستلزم موافقت اکثریت معینی از شرکای خاص است مشخص می‌شود. در توافق قراردادی ممکن است یکی از شرکای خاص به عنوان مجری یا مدیر مشارکت خاص مشخص شود. مجری، مشارکت خاص را کنترل نمی‌کند بلکه با توجه به سیاستهای مالی و عملیاتی که بر اساس توافق قراردادی مورد موافقت شرکای خاص قرار گرفته و اجرای آن به مجری محول شده است، بکار می‌پردازد. اگر مجری به تنهایی توان هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی فعالیت اقتصادی را داشته باشد، در این صورت، چنین فعالیتی مشارکت خاص تلقی نمی‌شود بلکه به عنوان واحد تجاری فرعی مجری، محسوب می‌گردد.

عملیات تحت کنترل مشترک

عملیات بعضی از مشارکتهای خاص مستلزم استفاده از داراییها و سایر منابع شرکای خاص است. در واقع، به جای ایجاد یک واحد تجاری، هر یک از شرکای خاص، داراییهای ثابت مشهود و سایر امکانات خود را بکار می‌برد، هزینه‌ها و بدهیهای خود را تحمل و نیازهای مالی خود را با تعهد خود تامین می‌کند. فعالیتهای مشارکت خاص ممکن است در کنار فعالیتهای مشابه شریک خاص، و به وسیله کارکنان آن انجام پذیرد. معمولاً به موجب موافقت‌نامه مشارکت خاص، درآمد فروش محصول مشترک و هزینه‌های مشترک بین شرکای خاص تسهیم می‌شود.

در عملیات تحت کنترل مشترک، دو یا چند شریک خاص، عملیات، منابع و مهارتهای خود را به منظور تولید، بازاریابی و توزیع مشترک محصولی خاص، با هم ترکیب می‌کنند. بخشهای مختلف فرایند تولید به وسیله هر یک از شرکای خاص انجام می‌پذیرد. هر شریک خاص مخارج خود را تحمل می‌کند و سهمی از درآمد محصول را دریافت می‌کند که به موجب توافق قراردادی تعیین شده است.

شریک خاص باید در رابطه با سهم خود در عملیات تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورتی مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:

الف) داراییهای تحت کنترل خود و بدهیهای تحمل شده توسط وی، و

ب) هزینه‌های تحمل شده توسط خود و سهم وی از درآمد فروش کالا یا خدمات حاصل از مشارکت خاص.

از آنجا که داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در صورتهای مالی جداگانه هر یک از شرکای خاص و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی آنها شناسایی می‌شود، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این ارقام ضرورت ندارد.

نگهداری سوابق حسابداری جداگانه و نیز تهیه صورتهای مالی برای مشارکت خاص ممکن است ضرورت نیابد. با این وجود، شرکای خاص ممکن است برای ارزیابی عملکرد و مشارکت خاص، گزارشهای مدیریت تهیه کنند.

داراییهای تحت کنترل مشترک

بعضی مشارکتهای خاص متضمن کنترل مشترک و اغلب مالکیت مشترک شرکای خاص نسبت به یک یا چند دارایی است که مشخصاً برای هدف مشارکت خاص آورده یا تحصیل شده است. این داراییها به منظور کسب منافع برای شرکای خاص استفاده می‌شود. هر شریک خاص ممکن است سهمی از محصول را دریافت کند و همچنین، سهم توافق شده‌ای از هزینه‌ها را تحمل کند.

این نوع مشارکتهای خاص، مستلزم ایجاد یک واحد تجاری مجزای از شرکای خاص نیست. هر شریک خاص متناسب با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، بر سهم خود از منافع اقتصادی آتی کنترل دارد.

بسیاری از فعالیتهایی که در حوزه صنایع استخراج نفت، گاز و معادن انجام می‌شود، مستلزم استفاده از داراییهای تحت کنترل مشترک است و برای مثال، تعدادی از شرکتهای تولید کننده نفت ممکن است یک خط لوله نفتی را به طور مشترک کنترل و اداره کنند. هر شریک خاص از این خط لوله برای انتقال

محصول خود استفاده می‌کند. و در مقابل سهم توافق شده‌ای از هزینه‌های عملیات بهره‌برداری خط لوله را تحمل می‌کند. مثالی دیگر از یک دارایی تحت کنترل مشترک، ملکی است که تحت کنترل مشترک دو واحد تجاری قرار دارد و هر یک از آنها سهمی از اجاره را دریافت و سهمی از هزینه‌ها را تحمل می‌کند. هر یک از شرکای خاص باید در رابطه با سهم خود در داراییهای تحت کنترل مشترک، ارقام زیر را در صورت‌های مالی جداگانه و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی خود شناسایی کند:

الف) سهم خود از داراییهای تحت کنترل مشترک و طبقه بندی آنها بر حسب ماهیت داراییها،
 ب) بدهیهای تحمل شده توسط وی ،
 ج) سهم خود از بدهیهای تحمل شده به طور مشترک با سایر شرکای خاص،
 د) سهم خود از درآمد فروش یا استفاده از محصول مشارکت خاص و نیز سهم خود از هزینه‌های تحمل شده به وسیله مشارکت خاص، و

ه) هزینه‌هایی که در رابطه با سهم خود در مشارکت خاص تحمل کرده است.
 از آنجا که داراییها و بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها در صورتهای مالی جداگانه هر یک از شرکای خاص و در نتیجه در صورتهای مالی تلفیقی آنها شناسایی می‌شود، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص، انجام تعدیل یا اعمال ضوابط تلفیقی دیگری در رابطه با این ارقام ضرورت ندارد.
 حسابداری داراییهای تحت کنترل مشترک بیانگر ماهیت و واقعیت اقتصادی و معمولاً شکل قانونی مشارکت خاص است. در سوابق حسابداری جداگانه مشارکت خاص ممکن است تنها هزینه‌های مشترک مشارکت خاص درج شود و در نهایت بر اساس سهم توافق شده تسهیم گردد. در این حالت ممکن است صورتهای مالی جداگانه تهیه نشود اما شرکای خاص برای ارزیابی عملکرد مشارکت خاص، گزارشهای مدیریت تهیه کنند.

⊕ * واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک

بعضی از مشارکتهای خاص به شکل واحد تجاری است که تحت کنترل مشترک شرکای خاص است و اعمال کنترل مشترک بر فعالیت این گونه واحدها به موجب توافق قراردادی بین شرکای خاص تعیین می‌شود.

واحد تجاری تحت کنترل مشترک، داراییهای مشارکت خاص را کنترل، بدهیها و هزینه‌ها را تحمل و درآمدها را تحصیل می‌کند. این واحد تجاری می‌تواند به نام خود قرارداد ببندد و نیز برای مقاصد فعالیت مشارکت خاص تأمین مالی کند. هر شریک خاص در نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک به تناسب سهم خود حق دارد و در مواردی نیز در محصول مشارکت خاص سهیم است.
 نمونه متداولی از واحد تجاری تحت کنترل مشترک، این است که دو واحد تجاری فعالیتهای خود را در زمینه تجاری خاص از طریق انتقال داراییها و بدهیهای مربوط، به واحد تجاری تحت کنترل مشترک، ترکیب می‌کنند. مثال دیگر، موردی است که واحد تجاری به طور مشترک با دولت یا نماینده یک دولت خارجی از طریق تاسیس واحد تجاری جداگانه‌ای که تحت کنترل مشترک آن واحد و دولت یا نماینده آن دولت قرار دارد، یک فعالیت اقتصادی را آغاز می‌کند.

واحد تجاری تحت کنترل مشترک، باید سوابق حسابداری خود را به گونه‌ای نگهداری کند که اجرای

الزامات این استاندارد برای شرکای خاص و سرمایه گذاران میسر شود. واحد تجاری تحت کنترل مشترک معمولاً سوابق حسابداری خود را نگهداری و همانند سایر واحدهای تجاری، صورتهای مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه و ارائه می‌کند. هر شریک خاص معمولاً با آوردن وجه نقد یا سایر منابع در واحد تجاری تحت کنترل مشترک مشارکت می‌کند. این آورده‌ها در سوابق حسابداری شریک خاص ثبت و در صورتهای مالی جداگانه آن، به عنوان سرمایه گذاران در مشارکت خاص شناسایی می‌شود.

* معاملات بین شریک خاص و مشارکت خاص

زمانی که شریک خاص، داراییهایی را به مشارکت خاص می‌فروشد، یا به عنوان آورده منتقل می‌کند، سود و زیان مربوط باید بر اساس محتوای معامله شناسایی شود. تا زمانی که این داراییها نزد مشارکت خاص باقی بمانند و به شرط این که مخاطرات و مزایای عمده مالکانه انتقال یافته باشد، شریک خاص باید فقط آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتساب به سهم سایر شرکای خاص است. زمانی که فروش یا آورده مذکور، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری یک دارایی غیر جاری فراهم آورد، در این صورت شریک خاص باید تمام مبلغ زیان مربوط را شناسایی کند.

در مواردی که شریک خاص، داراییهایی را از مشارکت خاص خریداری می‌کند تا زمانی که این داراییها به شخص مستقلی فروخته نشده است نباید سهم خود را از سود مشارکت خاص در این معامله شناسایی کند. شریک خاص باید به روشی مشابه سهم خود را از زیان شناسایی کند، با این تفاوت که زیان را باید در صورتی بی‌درنگ شناسایی کرد که بیانگر کاهش در خالص ارزش فروش داراییهای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری باشد.

مجریان مشارکت خاص

مجریان یا مدیران مشارکت خاص باید حق الزحمه خود را با عنوان درآمد عملیاتی به حساب منظور کنند.

یک یا چند شریک خاص ممکن است در قبال دریافت حق الزحمه به عنوان مجری یا مدیر یک مشارکت خاص انجام وظیفه کنند. حق الزحمه یاد شده توسط مشارکت خاص حسب مورد به حساب دارایی یا هزینه شناسایی می‌شود.

سؤالات

- ۱- تعریف شرکت تضامنی.
- ۲- تفاوت بین شرکت تضامنی و سهامی.
- ۳- روش ثبت حساب سرمایه شرکا در دفاتر کدام است؟ توضیح دهید.
- ۴- نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی کدام است؟
- ۵- تغییر در ساختار مالکیت شرکت تضامنی به چه عواملی بستگی دارد؟
- ۶- نحوه عمل حسابداری در صورتیکه شرکت تضامنی منجر به زیان شود کدام است؟
- ۷- مقایسه روش سرقفلی و پاداش در زمان ورود شریک جدید را توضیح دهید.
- ۸- نحوه ورود شریک جدید به شرکت تضامنی را توضیح دهید.
- ۱۰- نحوه خروج شریک از شرکت تضامنی را توضیح دهید.
- ۱۱- نحوه تخصیص پاداش به شریک جدید در زمان ورود کدام است؟ توضیح دهید.
- ۱۲- نحوه تخصیص سرقفلی به شرکای قدیم در زمان ورود شریک را شرح دهید.
- ۱۳- نحوه تخصیص سرقفلی به شریک جدید در زمان ورود را شرح دهید.
- ۱۴- دلایل انحلال را بنویسید.
- ۱۵- منظور از تصفیه چیست؟
- ۱۶- منظور از ادغام دو شرکت تضامنی کدام است؟ شرح دهید.
- ۱۷- نحوه تبدیل شرکت تضامنی به سهامی کدام است؟ شرح دهید.
- ۱۸- منظور از مشارکت خاص (شرکت عملی) چیست؟
- ۱۹- محتوی کلی قرارداد مشارکت خاص (شرکت عملی) کدام است؟
- ۲۰- تفاوت بین شرکت تضامنی و مشارکت خاص (شرکت عملی) کدام است؟
- ۲۱- انواع مشارکت خاص از دیدگاه بیانیه شماره ۲۳ استاندارد ایران را نام ببرید.

تمرینات

از بین سؤالات چند گزینه‌ای، بهترین پاسخ را انتخاب نمایید:

□ ۱- مفهوم شرکت تضامنی کدام است؟

(الف) از اجتماع دو یا چند نفر با مسولیت نامحدود برای تحصیل سود.

(ب) از اجتماع دو یا چند نفر با مسولیت محدود برای تحصیل سود.

(ج) از اجتماع چند نفر با سهم‌الشرکه مختلف با مسولیت محدود برای تحصیل سود.

(د) از اجتماع گروهی از سهامداران با مسولیت نامحدود برای تحصیل سود

□ ۲- پایه و مبنای اصلی تشکیل شرکت تضامنی کدام است؟

(الف) اساسنامه

(ب) شرکتنامه

(ج) صورتجلسه مجمع عمومی

(د) قانون تجارت

□ ۳- مسولیت شرکا در شرکت تضامنی کدام است؟

(الف) محدود به سرمایه شرکا

(ب) نامحدود

(ج) بستگی به توافق شرکا دارد

(د) به نسبت سود و زیان

□ ۴- ویژگیهای شرکت تضامنی کدامیک از موارد زیر است؟

(ب) شرکا در مقابل بستانکاران شرکت متضامناً مسؤوند.

(پ) طلبکاران شرکت می‌توانند به هر یک از شرکا مراجعه و طلب دعوی نمایند.

(ت) قروض پرداخت نشده شرکت، قروض تک تک مالکین محسوب می‌گردد.

(ث) مالکیت مشاع در دارایی و سود.

(س) تمام موارد فوق

□ ۵- انتقال سهم‌الشرکه به دیگران در شرکت تضامنی مبتنی بر کدام یک از موارد زیر است:

(الف) توافق اکثریت شرکا

(ب) توافق کلیه شرکا

(ج) از طریق بورس اوراق بهادار

(د) بدون توجه به آراء شرکا

- ۶- نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی کدام است؟
- (الف) به نسبت معین
(ب) به نسبت خدمات فردی
(ج) به نسبت سرمایه شرکا
(د) به نسبت مقرر در شرکتنامه
- ۷- هنگام ورود شریک جدید در شرکت تضامنی، مبلغ اضافه پرداختی نسبت به آنچه که در حساب سرمایه وی ثبت می‌شود به چه نسبتی بین شرکا منظور می‌شود؟
- (الف) با توجه به توافق شرکا در زمان ورود شریک
(ب) به نسبت سود و زیان مقرر در شرکتنامه
(ج) به نسبت مانده حساب سرمایه اولیه شرکای قدیم
(د) به نسبت مانده حساب سرمایه شرکا در زمان ورود شریک
- ۸- اختصاص پاداش به شریک جدید در کدام حساب ثبت می‌شود؟
- (الف) حساب سرمایه شریک جدید
(ب) حساب سرقفلی شرکت
(ج) حساب سود و زیان شرکت
(د) حساب پاداش شریک جدید
- ۹- سود و زیان حاصل از فروش دارایی‌ها در زمان انحلال به چه نسبتی بین شرکا تقسیم می‌شود؟
- (الف) به نسبت معین
(ب) به نسبت مقرر در شرکتنامه
(ج) به نسبت مانده حساب سرمایه شرکا
(د) به نسبت خدمات فردی شرکا در زمان انحلال
- ۱۰- وجوه نقد مازاد بعد از فروش قسمتی از دارایی‌ها و یا وصول قسمتی از مطالبات و بعد از پرداخت بدهی و هزینه‌های تصفیه به چه نسبتی بین شرکا تقسیم می‌شود؟
- (الف) بستگی به توافق شرکا در زمان انحلال دارد
(ب) به نسبت مقرر در شرکتنامه
(ج) غیر قابل تقسیم است
(د) به نسبت مانده حساب سرمایه شرکا

□ ۱۱- در زمان انحلال، اگر حساب سرمایه یکی از شرکا مانده بدهکار داشته، و شخصاً قادر به پرداخت بدهی خود نباشد، این کسری به چه نسبتی بین شرکا تقسیم می‌شود؟

(الف) به نسبت سود و زیان شرکای باقی مانده

(ب) به نسبت مانده حساب سرمایه شرکای باقی مانده

(ج) هیچ‌گونه ارتباطی به شرکا ندارد

(د) بستگی به توافق شرکا در زمان انحلال دارد

□ ۱۲- حساب مشارکت چه نوع حسابی است؟

(الف) حساب دائم

(ب) حساب موقت

(ج) حساب شخصی

(د) هیچکدام

□ ۱۳- وقتی کالا جهت سرمایه‌گذاری مشترک (شرکت عملی) خریداری می‌شود، کدام حساب در دفاتر بدهکار می‌شود؟

(الف) حساب مشارکت

(ب) حساب خرید

(ج) حساب موجودی کالا

(د) حساب سرمایه شرکا

□ ۱۴- مشارکت در تامین کالا توسط شرکا در سرمایه‌گذاری مشترک (شرکت عملی) زمانی که دفاتر جداگانه نگهداری نمی‌شود کدام حساب بدهکار می‌شود؟

(الف) موجودی کالای مشارکت

(ب) حساب مشارکت

(ج) سرمایه‌گذاری در شرکت عملی

(د) خرید کالا

□ ۱۵- استقراض جهت مشارکت (سرمایه‌گذاری مشترک) از طرف مدیر سرمایه‌گذاری کدام حساب در دفاتر مدیر مشارکت بستانکار می‌شود؟

(الف) حساب مشارکت

(ب) وجوه نقد

(ج) وام پرداختی مشارکت

(د) هیچکدام

□ ۱۶- اگر حمیدرضا مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال وام جهت مشارکت دریافت دارد، که در سررسید مبلغی معادل ۲۲۰۰۰ ریال پرداخت نماید، ۲۰۰۰ ریال مابه‌التفات بین وام

دریافتی و پرداخت وام در سررسید کدام حساب در دفاتر حمیدرضا بدهکار می‌شود؟

- (الف) حساب مشارکت
(ب) هزینه کارمزد
(ج) وام دریافتی
(د) هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود

□ ۱۷- مطالبات سوخت شده در شرکت عملی کدام حساب در دفاتر شریکی که مطالبات را وصول می‌نماید، بدهکار می‌شود؟

- (الف) هزینه مطالبات سوخت شده
(ب) ذخیره مطالبات مشکوک
(ج) حساب مشارکت
(د) هیچ‌کدام

□ ۱۸- اردشیر و بهرام شرکت تضامنی را تاسیس، سرمایه اولیه و نحوه مشارکت آنها بشرح زیر است:

ارزش بازار	ارزش دفتری	
		• اردشیر:
۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	تجهیزات اداری
۱۱۰۰۰	۱۲۰۰۰	اسناد پرداختنی
		• بهرام:
۵۰۰۰۰	۴۲۰۰۰	ساختمان
۳۶۰۰۰	۳۳۰۰۰	بدهی رهنی

مانده بستانکار سرمایه هر یک از شرکا بعد از سرمایه‌گذاری اولیه با توجه به مفروضات فوق کدام است؟

- ۱- اردشیر ۴۰۰۰ ریال و بهرام ۱۷۰۰۰ ریال
۲- اردشیر ۸۰۰۰ ریال و بهرام ۹۰۰۰ ریال
۳- اردشیر ۵۰۰۰ ریال و بهرام ۱۴۰۰۰ ریال
۴- اردشیر ۹۰۰۰ ریال و بهرام ۶۰۰۰ ریال

□ ۱۹- تقسیم سود و زیان طبق توافق شرکا به شرح زیر است:

- اردشیر و بهرام در مقابل خدمات مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال و ۳۰۰۰۰ ریال حقوق دریافت می‌دارند.
• تخصیص ۱۰ درصد پاداش بعد از کسر پاداش به اردشیر تعلق می‌گیرد.

● تخصیص بقیه سود بطور مساوی بین شرکا

۱-۱۹. اگر سود قبل از کسر پاداش ۹۹۰۰۰ ریال باشد سهم اردشیر از سود کدام است؟

الف) ۴۲۰۰۰ (ب) ۵۱۰۰۰

ج) ۵۳۰۰۰ (د) ۵۷۰۰۰

۲-۱۹. اگر سود قبل از کسر پاداش ۳۳۰۰۰ ریال باشد سهم اردشیر از سود کدام است؟

الف) ۱۲۰۰۰ (ب) ۱۵۰۰۰

ج) ۱۵۶۶۷ (د) ۱۲۰۰۰

□ ۲۰. کدامیک از موارد زیر هزینه در شرکت تضامنی تلقی نمی‌شود؟

(۱) حقوق شرکا

(۲) ملزومات مصرفی

(۳) استهلاک دارائی شرکت واگذاری از طرف شرکا

(۴) بهره وام شرکت، پرداختنی به بانک

□ ۲۱. حسن و حسین شرکا یک شرکت تضامنی هستند. سرمایه حسن ۴۰۰۰۰ ریال و

سرمایه حسین ۲۰۰۰۰ ریال. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۳ به ۱ می‌باشد.

شرکا موافقت نمودند که آقای رضا در قبال واریز سرمایه به شرکت حقوقی

معادل $\frac{1}{5}$ در سرمایه و منافع تحصیل نماید. با توجه به مفروضات فوق به سوالات

زیر پاسخ دهید.

۱-۲۱. اگر سرقفلی یا پاداش در دفاتر، ثبت نشود، سهم سرمایه رضا، در شرکت کدام

است؟

الف) ۱۲۰۰۰ ریال (ب) ۱۴۰۰۰

ج) ۱۵۰۰۰ (د) ۱۶۰۰۰

۲-۲۱. اگر رضا مبلغ ۱۸۰۰۰ ریال در شرکت، سرمایه‌گذاری نماید مبلغ سرقفلی کدام

است؟

الف) ۲۴۰۰ (ب) ۳۰۰۰ (ج) ۱۲۰۰۰ (د) ۳۰۰۰۰

۳-۲۱- اگر رضا مبلغ ۱۳۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری نماید مبلغ سرقتی کدام است؟

- الف) ۱۶۰۰
ب) ۲۰۰۰
ج) ۸۰۰۰
د) ۱۵۰۰۰

۴-۲۱- اگر رضا مبلغ ۱۷۰۰۰ ریال به شرکت پرداخت نماید و سرقتی در دفتر ثبت و

شناسائی نشود، چه مبلغی به حساب سرمایه رضا در دفاتر بستانکار می‌شود؟

- الف) ۱۲۰۰۰
ب) ۱۵۰۰۰
ج) ۱۵۴۰۰
د) ۱۷۰۰۰

□ ۲۲- ترازنامه شرکت تضامنی رضا و شرکا و نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۴۰، ۵۰ و

۱۰ درصد بشرح زیر می‌باشد:

۱۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۵۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۶۰۰۰۰	سرمایه رضا	۳۶۰۰۰۰	موجودی کالا
۴۵۰۰۰	سرمایه جواد		
۵۵۰۰۰	سرمایه محمد		
<u>۴۱۰۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه	<u>۴۱۰۰۰۰</u>	جمع دارائی

۱-۲۲- اگر موجودی کالا به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال فروخته شود سهم رضا در تصفیه شرکت

تضامنی فوق کدام است:

- الف) ۴۸۰۰۰
ب) ۱۰۰۰۰۰
ج) ۱۳۶۰۰۰
د) ۱۶۰۰۰۰

۲-۲۲- اگر موجودی کالا طبق ترازنامه فوق به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰ ریال فروخته شود سهم

محمد در تصفیه شرکت تضامنی کدام است؟

- الف) ۲۸۰۰۰
ب) ۳۲۵۰۰
ج) ۳۷۰۰۰
د) ۵۵۰۰۰

۳-۲۲- در تصفیه تدریجی شرکت تضامنی، در صورتیکه از موجودی کالا به قیمت تمام

شده ۲۰۰۰۰۰۰ ریال مبلغی معادل ۱۴۰۰۰۰۰ ریال فروخته شود، چه مبلغی به

عنوان وجوه نقد مازاد بایستی بعد از فروش کالا بین شرکا توزیع شود؟

	رضا	جواد	محمد
(۱)	۵۶۰۰۰	۷۰۰۰۰	۱۴۰۰۰
(۲)	۱۶۰۰۰	۲۰۰۰۰	۴۰۰۰
(۳)	۳۲۰۰۰	۰	۸۰۰۰
(۴)	۲۰۰۰۰	۰	۲۰۰۰۰

□ ۲۳- ترازنامه شرکت تضامنی الف و شرکا در تاریخ ۳۰ خرداد سال ۱۳×۱ بشرح زیر است:

جمع دارائی‌ها (به قیمت تمام شده)	۱۸۰۰۰۰
وام پرداختنی الف	۹۰۰۰
سرمایه الف	۴۲۰۰۰
سرمایه ب	۳۹۰۰۰
سرمایه ج	۹۰۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	۱۸۰۰۰۰

• نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۲۰، ۲۰، ۶۰ درصد می‌باشد.

• شریک الف با موافقت سایر شرکا تصمیم به کناره‌گیری می‌نماید. جمع

دارائی‌های شرکت در ۳۰ خرداد به مبلغ ۲۱۶۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

آقای (الف) اعلام می‌دارد که حاضر است با دریافت مبلغ ۶۱۲۰۰ ریال بابت کلیه

حقوق خود و وام، از شرکت کناره‌گیری نماید. مانده حساب سرمایه آقای (ب) بعد از

کناره‌گیری آقای (الف) بدون ثبت و شناسائی سرقفلی کدام است؟

الف) ۳۶۴۵۰ (ب) ۴۰۹۵۰ (ج) ۴۵۴۵۰ (د) ۴۶۲۰۰

□ ۲۴- شرکت تضامنی شیوا و شرکا در اول فروردین ماه تصمیم به انحلال گرفتند. مانده

حساب سرمایه و نسبت تقسیم سود و زیان شرکا به شرح زیر است:

شرکا	مانده حساب سرمایه	درصد سود و زیان
شیوا	۱۰۰۰۰	٪۲۰
بینا	۱۲۰۰۰	٪۳۰
پویا	(۴۰۰۰)	٪۵۰

پویا قادر به پرداخت کسری حساب سرمایه خود نمی‌باشد. سهم شیوا از این کسری (مانده بدهکار سرمایه) حاصل از تصفیه کدام است:

الف) ۱۶۰۰۰ (ب) ۹۲۰۰ (ج) ۶۰۰۰ (د) ۸۴۰۰

□ ۲۵- سامان و ساسان شرکای شرکت تضامنی بوده به نسبت ۲ به ۱ به ترتیب در سود و زیان سهمیند. سرمایه آنها در تاریخ ۱۳×۴/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

• سامان ۸۰۰۰۰ ریال
• ساسان ۴۰۰۰۰ ریال

در این تاریخ، شرکا موافقت نمودند که سعید در قبال سرمایه‌گذاری به مبلغ ۳۶۰۰۰ ریال بطور نقد در $\frac{1}{5}$ حقوق شرکت سهم گردد. شرکا تصمیم گرفتند که دارائی خالص شرکت تضامنی را ارزیابی نموده و همزمان با ورود شریک جدید سرفقلى در دفاتر ثبت شود. مبلغ سرفقلى واحد تجارى کدام است؟

الف) ۴۸۰۰ (ب) ۶۰۰۰ (ج) ۲۴۰۰۰ (د) ۳۰۰۰۰

□ ۲۶- ترازنامه شرکت تضامنی احمد و شرکا در تاریخ ۱۳×۶/۷/۱ بشرح زیر است. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۱، ۳، ۶ می‌باشد.

۸۵۰۰۰	وجوه نقد
۴۱۵۰۰۰	سایر دارائی
<u>۵۰۰۰۰۰</u>	جمع دارائی
۸۰۰۰۰	بدهیها
۲۵۲۰۰۰	سرمایه احمد
۱۲۶۰۰۰	سرمایه امید
<u>۴۲۰۰۰</u>	سرمایه آرزو
<u><u>۵۰۰۰۰۰</u></u>	جمع بدهی و سرمایه

با توجه به ترازنامه مثال ۲۶ دارائی و بدهی شرکت تضامنی ارزیابی شده و شرکا موافقت نمودند که آقای نوید در قبال سرمایه‌گذاری خود حقوقی معادل ۲۵ درصد بدون ثبت سرفقلى یا پاداش تحصیل نماید. مبلغ سرمایه آقای نوید در

زمان ورود کدام است؟

الف) ۷۰۰۰۰ (ب) ۱۰۵۰۰۰ (ج) ۱۲۵۰۰۰ (د) ۱۴۰۰۰۰

□ ۲۷- الف)، (ب)، (ج) و (د) شرکا یک شرکت تضامنی می باشند. نسبت تقسیم سود به ترتیب ۱، ۲، ۳، ۴ است. کلیه شرکا تصمیم به تصفیه واحد تجاری نمودند. مانده حساب سرمایه هر یک از شرکا به شرح زیر است:

سرمایه الف	۶۰۰۰۰
سرمایه ب	۲۷۰۰۰
سرمایه ج	۴۳۰۰۰
سرمایه د	۲۰۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق کدامیک از موارد زیر درست است:

- ۱) اولین وجوه نقد آماده به مبلغ ۲۰۰۰ ریال، شریک دال دریافت می نماید.
- ۲) شریک الف آخرین شریکی است که وجوه نقد آماده را دریافت می نماید.
- ۳) اولین وجوه نقد آماده به مبلغ ۳۰۰۰ ریال شریک ج دریافت می نماید.
- ۴) شریک الف، قبل از دریافت وجوه توسط شریک دال نسبتی از وجوه نقد آماده را وصول خواهد نمود.

مسائل

□ ۱- کاوه و لاله هر یک دارای واحد تجاری انفرادی بوده، که برای گسترش فعالیت در اول فروردین ماه سال ۱۳×۴ با ادغام واحدهای تجاری خود تصمیم به تشکیل شرکت تضامنی را گرفتند. ارزش دفتری و بازار دارائی و بدهی هر یک با توجه به توافق شرکا بشرح زیر است:

لاله		کاوه		
ارزش بازار	ارزش دفتری	ارزش بازار	ارزش دفتری	
۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۵۰۰۰	۵۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰	۴۰۰۰	۱۴۰۰۰	۱۲۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	۱۶۰۰۰	۱۵۰۰۰	موجودی کالا
-	-	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	ماشین آلات
۱۰۰۰۰	۸۰۰۰	-	-	زمین
۳۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	-	-	ساختمان
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	حسابهای پرداختی

● سود سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۴ بالغ بر ۴۰۰۰۰ ریال

مطلوبست:

(۱) ثبت‌های لازم در مورد سرمایه‌گذاری اولیه شرکا در دفاتر شرکت تضامنی

(۲) تعیین سهم سود هر یک از شرکا و ثبت در دفاتر شرکت تضامنی با فرض:

الف) تخصیص حق‌الزحمه سالانه به ترتیب:

● کاوه ۱۴۰۰۰ ریال

● لاله ۱۰۰۰۰ ریال

ب) تعلق ۸ درصد سود تضمین شده به مانده اول دوره حساب سرمایه شرکا.

ج) تقسیم بقیه سود به نسبت ۳ و ۲ به ترتیب بین شرکا.

- ۲- امین و آذر شرکای یک شرکت تضامنی با سرمایه ۴۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰ ریال و در سود و زیان به نسبت ۴۰ درصد و ۶۰ درصد به ترتیب سهمینند. امید برای تحصیل $\frac{1}{4}$ حقوق در شرکت تضامنی تصمیم به سرمایه‌گذاری نمود.
- مطلوبست ثبت ورود شریک جدید با شرایط زیر:
- الف) امید مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال وجه نقد بابت سهم مشارکت خود بپردازد.
- ب) امید مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال وجه نقد بابت سهم خود پرداخت و جمع حساب سرمایه شرکت بالغ بر ۱۰۰۰۰۰ ریال بشود.
- ج) امید مبلغ ۱۶۰۰۰ ریال وجه نقد بابت سهم خود پرداخت و جمع حساب سرمایه شرکت بالغ بر ۷۶۰۰۰ ریال بشود.
- د) امید مبلغ ۱۷۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت و مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال به بستانکار حساب سرمایه وی منظور شود.
- ه) امید مبلغ ۲۶۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت و جمع حساب سرمایه شرکت بالغ بر ۸۶۰۰۰ ریال بشود.

- ۳- تغییرات حساب سرمایه شرکا شرکت تضامنی طی سال ۱۳×۷ بشرح زیر است:

حساب سرمایه وحید			حساب سرمایه حمید		
بستانکار	بدهکار		بستانکار	بدهکار	
۲۰۰۰۰	-	اول فروردین	۳۰۰۰۰	-	اول فروردین
۵۰۰۰	-	اول شهریور	-	۴۰۰	اول تیرماه
۱۰۰۰	-	اول مهرماه	۵۰۰۰	-	اول آذر
-	۳۰۰۰	اول دی	-	۳۰۰	اول اسفند

درآمد خالص سال ۱۳×۷ بالغ بر ۳۰۰۰۰ ریال است.

مطلوبست:

تقسیم سود با شرایط زیر:

الف) به نسبت میانگین سرمایه شرکا

ب) ۵ درصد سود تضمین شده به میانگین سرمایه شرکا و بقیه سود به نسبت مساوی
 ج) ۵ درصد سود به حمید به عنوان پاداش، ۵ درصد سود تضمین شده به میانگین
 سرمایه و بقیه سود به نسبت ۴۰ درصد و ۶۰ درصد به ترتیب بین حمید و وحید
 تقسیم می‌شود.

□ ۴- تغییرات حساب سرمایه شرکا و شرکت تضامنی بهرام و شرکا بشرح زیر است:

حساب سرمایه بهروز			حساب سرمایه بهرام		
بستانکار	بدهکار		بستانکار	بدهکار	
۴۰۰۰۰	-	۱/۱	۶۰۰۰۰	-	۱/۱
۸۰۰۰	-	۴/۳	-	۹۰۰۰	۵/۳
-	۶۰۰۰	۸/۲۸	۷۰۰۰	-	۷/۶
۳۰۰۰	-	۱۰/۳۰	۵۰۰۰	-	۱۰/۷

درآمد خالص طی سال بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. توافق شرکا جهت تقسیم سود
 بشرح زیر است:

- ۱) تخصیص ۹ درصد سود تضمین شده به میانگین سرمایه شرکا
- ۲) بقیه سود بطور مساوی بین شرکا تقسیم می‌شود.

مطلوبست:

- ۱) صورت تقسیم سود
- ۲) ثبت نهائی سهم هر یک در دفاتر

□ ۵- امیر و پویا شرکای یک شرکت تضامنی می‌باشند. شرایط تقسیم سود در شرکتنامه
 به شرح زیر تعیین شده است:

- حق الزحمه امیر به مبلغ ۱۳۲۰۰ ریال
- حق الزحمه پویا به مبلغ ۱۰۴۵۰ ریال
- سود تضمین شده متعلق به سرمایه امیر ۵۵۰۰ ریال
- سود تضمین شده متعلق به سرمایه پویا ۶۰۰۰ ریال

سهم پاداش امیر معادل ۱۰ درصد سود خالص بعد از کسر حق الزحمه، سود تضمین شده

و پاداش می‌باشد. سود و زیان باقیمانده به نسبت ۶۰ درصد و ۴۰ درصد به ترتیب بین امیر و پویا تقسیم می‌شود.

مطلوبست:

(۱) تهیه صورت تقسیم سود و زیان در هر یک از حالت‌های زیر:

- سود خالص معادل ۶۳۷۵۰ ریال
 - سود خالص معادل ۲۳۷۵۰ ریال
 - زیان خالص معادل ۲۳۲۵۰ ریال
- (۲) ثبت سهم نهائی هر یک از شرکا در دفاتر شرکت

□ ۶- الف)، (ب) و (ج) شرکای یک شرکت تضامنی، که سهم‌الشرکه الف ۶۰۰۰۰ ریال، سهم‌الشرکه ب ۴۰۰۰۰ ریال و سهم‌الشرکه ج ۲۰۰۰۰ ریال بوده و به نسبت سرمایه در سود و زیان سهیم‌اند. شریک ب با موافقت سایر شرکا با دریافت مبلغ ۴۶۴۰۰ ریال وجه نقد از شرکت کناره‌گیری نمود:

مطلوبست:

ثبت کناره‌گیری آقای ب از شرکت در دفاتر با سه روش زیر:

- الف) ثبت و شناسائی سرقفلی شرکت
- ب) ثبت سهم سرقفلی آقای ب
- ج) بدون شناسائی سرقفلی

□ ۷- حمیدی، حسینی و حسنی شرکای یک شرکت تضامنی بوده و در سود و زیان به

نسبت ۱،۱،۳ سهمینند. حساب سرمایه هر یک از شرکا به شرح زیر است:

- سرمایه حمیدی ۵۰۰۰۰ ریال
- سرمایه حسینی ۳۰۰۰۰ ریال
- سرمایه حسنی ۴۰۰۰۰ ریال

مطلوبست:

ثبت روزنامه کناره‌گیری آقای حسنی از شرکت با مفروضات زیر:

ب) پرداختی به آقای حسنی معادل ۴۸۰۰۰ ریال بدون ثبت سرقفلی.
 پ) پرداختی به آقای حسنی معادل ۵۰۰۰۰ ریال، سهم سرقفلی آقای حسنی در دفاتر ثبت شود.
 ت) پرداختی به آقای حسنی معادل ۴۵۰۰۰ ریال، سهم سرقفلی شرکت شناسائی و ثبت شود.

□ ۸- مانده حسابهای شرکت تضامنی الف و شرکا در اول فروردین ماه سال ۱۳×۶ بشرح زیر است:

۴۵۰۰۰	وام بانکی	۷۰۰۰۰	وجوه نقد
۶۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۵۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲۵۰۰	مالیات پرداختی	۴۰۰۰۰	اسناد دریافتی
۵۵۰۰۰	اسناد پرداختی	۳۵۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰۰	سرمایه الف	۸۵۰۰۰	زمین
۷۵۰۰۰	سرمایه ب	۱۵۰۰۰	ساختمان و تجهیزات
		۳۵۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت
		۴۵۰۰	پیش پرداخت بیمه
		۳۰۰۰	ملزومات

سود و زیان به نسبت مساوی بین شرکا تقسیم می شود. آقای (ج) با موافقت شرکا در تاریخ ۱۳×۶/۱۲/۲۹ برای تحصیل حقوقی معادل $\frac{1}{3}$ در سرمایه و سود و زیان در شرکت تضامنی مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال به (الف) و (ب) پرداخت نمود. در مقابل، شرکا (الف، ب) $\frac{1}{3}$ مانده حساب سرمایه خود را بعد از تعدیل به شریک جدید واگذار نمودند. تعدیلات قبل از ورود شریک جدید بشرح زیر است:

ب) ارزش متعارف بازار سرمایه گذاری کوتاه مدت بالغ بر ۳۰۰۰ ریال می باشد.

پ) برای حسابهای دریافتی ۱۰۰۰ ریال ذخیره منظور شود

ت) ساختمان و تجهیزات به مبلغ ۱۱۰۰۰ ریال کاهش داده شود.

شرکت جدید از اول سال ۱۳×۷ در شرکت سهامی می باشد.

در ۲۹ اسفند سال ۱۳×۷ آقای (دال) به عنوان شریک جدید دیگری با موافقت سایر شرکا

در شرکت پذیرفته شد. شریک جدید برای تحصیل حقوقی معادل $\frac{1}{4}$ سرمایه و منافع شرکت دارائی و بدهی واحد تجاری خود را به شرح زیر در اختیار شرکت واگذار نمود:

۳۳۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۰۰۰	سرمایه گذاری
۲۰۵۰۰	حسابهای پرداختنی

ادغام واحد تجاری آقای (دال) به شرکت تضامنی الف و شرکا به روش سرقتلی می باشد. تقسیم سود و زیان شرکا از اول سال ۱۳×۸ به نسبت مساوی است. اطلاعات اضافی:

سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند

۱۳×۷	۱۳×۶	
۲۷۰۰۰	۱۹۰۰۰	● سود شرکت
		● برداشت شرکا:
۷۵۰۰	۱۰۰۰۰	الف
۶۰۰۰	۶۰۰۰	ب
۱۴۰۰۰	-	ج

در کلیه رویدادهای فوق فرض بر اینست که درآمد تحقق یافته نقدی بوده و ترازنامه شرکت از اول سال ۱۳×۶ به استثنای موارد مربوط به ورود شرکا تغییرات دیگری در اقلام ترازنامه داده نشده است.

مطلوبست:

- ۱) ثبت ورود شریک ج در مورخه ۲۹ اسفند ۱۳×۶
- ۲) ثبت رویدادهای مربوط به تقسیم سود و تعیین مانده حساب سرمایه شرکا (الف)، (ب)، (ج) در ۱۳×۷/۱۲/۲۹
- ۳) ثبت ورود شریک (دال) در ۱۳×۷/۱۲/۲۹
- ۴) تهیه ترازنامه بعد از ورود شریک (دال)

□ ۹- امید، امین و احمد شرکای یک شرکت تضامنی هستند که به ترتیب به نسبت ۲، ۳، ۵ در سود و زیان شرکت سهمینند. در تاریخ ۱۳×۴/۱/۲ آقای امید از شرکت کناره‌گیری و آقای کاوه وارد شرکت گردید. نسبت سود و زیان جدید شرکت به ترتیب (امین، احمد، کاوه) ۲، ۳، ۱ می‌باشد. ترازنامه شرکت تضامنی امید و شرکا در تاریخ ۱۳×۴/۱/۲ بشرح زیر است:

۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۹۵۰۰۰	وجوه نقد
۵۰۰۰۰	وام پرداختنی کاوه	۳۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	سرمایه شرکا:	۲۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	امید	۳۰۰۰۰	ماشین‌آلات
۱۵۰۰۰	امین	۱۰۰۰۰	زمین و ساختمان
۲۰۰۰۰	احمد		
۴۰۰۰۰	سود تقسیم نشده		
<u>۱۸۵۰۰۰</u>	<u>جمع</u>	<u>۱۸۵۰۰۰</u>	<u>جمع</u>

● کاوه با شرایط زیر وارد شرکت می‌گردد:

- ماشین‌آلات به مبلغ ۳۰۰۰۰ ریال مستهلک شده است.
- زمین و ساختمان به مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال تجدید ارزیابی شده است.
- موجودی کالا به علت خسارت وارده به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال کاهش داده شود.
- برای حسابهای دریافتنی ۵٪ ذخیره مطالبات مشکوک در نظر گرفته شود.
- سرفقلمی بر مبنای میانگین سود سه سال آخر محاسبه و در دفاتر ثبت شود:
- سود سال مالی منتهی به سال ۱۳×۳ ۲۰۰۰۰ ریال
- سود سال مالی منتهی به سال ۱۳×۲ ۱۵۰۰۰ ریال
- سود سال مالی منتهی به سال ۱۳×۱ ۴۰۰۰۰ ریال
- سهم الشرکه آقای کاوه $\frac{1}{5}$ ترکیب سرمایه امین و احمد بعد از تعدیلات می‌باشد و وام پرداختنی آقای کاوه بحساب سرمایه وی منتقل گردد.
- مانده حساب سرمایه آقای امید در زمان کناره‌گیری بصورت وام نزد شرکت باقی بماند.

مطلوبست:

- (۱) ثبت ورود و خروج شریک جدید و قدیم
 (۲) تهیه ترازنامه بعد از خروج شریک و ورود آقای کاوه

□ ۱۰- بهرام، بهروز و نیما شرکای یک شرکت تضامنی هستند که به نسبت ۱،۲،۳ در سود و زیان به ترتیب سهمینند. ترازنامه شرکت در تاریخ ۱۳×۲/۱۲/۲۹ بشرح زیر می باشد:

۱۳۵۹۰	حسابهای پرداختنی	۵۹۰۰	وجوه نقد
	سرمایه شرکا:	۸۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۵۰۰۰	بهرام	۱۱۶۹۰	موجودی کالا
۱۰۰۰۰	بهروز	۲۳۰۰۰	ساختمان
۱۰۰۰۰	نیما		
<u>۴۸۵۹۰</u>	جمع	<u>۴۸۵۹۰</u>	جمع

آقای بهروز در تاریخ ۱۳×۲/۱۲/۲۹ با توافق کلیه شرکا پس از انجام تعدیلات زیر و انتقال نتیجه ناشی از تعدیلات به حساب سرمایه شرکا از شرکت کناره گیری می نماید:

(۱) ارزش متعارف ساختمان ۳۰۰۰۰ ریال.

(۲) برای حسابهای دریافتنی ۵ درصد ذخیره در نظر گرفته شود.

(۳) سرقتی شرکت بالغ بر ۹۰۰۰ ریال ارزیابی گردید. قرار شد که حسابی بنام سرقتی در دفاتر ایجاد نشود و سهم آقای بهروز از سرقتی از حساب سرمایه بقیه شرکا تامین گردد.

(۴) مبلغ ۵۰۰۰ ریال از موجودی کالا به آقای بهروز واگذار گردید.

(۵) مبلغ واقعی بدهی ۱۳۰۰۰ ریال می باشد.

(۶) مانده طلب آقای بهروز بصورت وام نزد شرکت باقی می ماند.

(۷) نرخ مالیات بردرآمد ۱۰٪.

مطلوبست:

(۱) ثبت کناره‌گیری آقای بهروز از شرکت.

(۲) تنظیم ترازنامه بعد از کناره‌گیری.

□ ۱۱- مانده حساب سرمایه شرکت تضامنی پیمان و شرکا در ۱۳×۳/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

سرمایه پیمان	۱۰۰۰۰۰ ریال
سرمایه پویا	۶۰۰۰۰ ریال
سرمایه پرویز	۳۵۰۰۰ ریال

پرویز به عنوان مدیر شرکت همه ساله ۲۰ درصد نسبت به سود خالص پاداش دریافت می‌دارد. پاداش جزء هزینه‌های شرکت محسوب نمی‌گردد. باقی مانده سود به نسبت ۶۰ درصد، ۲۵ درصد و ۱۵ درصد به ترتیب بین پیمان، پویا و پرویز تقسیم می‌شود. در تاریخ فوق پرویز با توافق سایر شرکا از شرکت کناره‌گیری نمود. در حسابرسی نتایج زیرین بدست آمد:

● الف) سود سه سال متوالی:

سال ۱۳×۱	۲۰۰۰۰ ریال
سال ۱۳×۲	۲۵۰۰۰ ریال
سال ۱۳×۳	۱۰۰۰۰ ریال

● ب) موجودی کالا در سه سال متوالی بشرح زیر کمتر از میزان واقعی گزارش شده است:

سال ۱۳×۱	۸۰۰۰ ریال
سال ۱۳×۲	۳۰۰۰ ریال
سال ۱۳×۳	۱۰۰۰۰ ریال

● ج) مبلغ استهلاک در دو سال اول بشرح زیر کمتر از میزان واقعی گزارش شده است:

سال ۱۳×۱	۳۰۰۰ ریال
سال ۱۳×۲	۳۰۰۰ ریال

مطلوبست:

۱- تهیه صورت اشتباهات حساب سرمایه شرکا و تعدیل مانده در ۱۳×۳/۱۲/۲۹

□ ۱۲- ترازنامه شرکت تضامنی الف و شرکا که تقسیم سود و زیان در آن به نسبت مساوی می باشد، در تاریخ ۱۳×۲/۶/۳۱ بشرح زیر است:

۱۹۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۳۰۰۰۰۰۰	بانک
۲۵۰۰۰۰۰	اسناد پرداختی	۱۶۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
	سرمایه الف	۱۵۶۰۰۰۰ (۶۰۰۰۰۰)	ذخیره م.م
۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه ب	۲۱۰۰۰۰۰	موجودی کالا
	جاری الف	۵۰۰۰۰۰۰	وسائط نقلیه
۳۶۰۰۰۰۰	جاری ب	۳۵۰۰۰۰۰ (۱۵۰۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
۱۸۰۰۰۰۰	سود تقسیم نشده	۲۰۰۰۰۰۰	اثاثه اداری
		۱۴۰۰۰۰۰ (۶۰۰۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۱۱۵۶۰۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۱۵۶۰۰۰۰</u>	جمع

در این تاریخ شریک ج با شرایط زیر بعنوان شریک جدید به شرکت پذیرفته شد:

- ۱- توافق شد که تقسیم سود و زیان در شرکت جدید به نسبت مساوی باشد.
- ۲- مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بابت سرمایه بحساب بانکی شرکت واریز نمود.
- ۳- ذخیره م.م معادل ۵٪ حسابهای دریافتی تعیین گردید.
- ۴- موجودی کالا به مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال، وسائط نقلیه به مبلغ ۳۲۰۰۰۰۰۰ ریال و اثاثه اداری به مبلغ ۱۹۲۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شد.
- ۵- جهت بازخرید خدمت کارکنان، مبلغ ۳۴۹۰۰۰۰ ریال ذخیره در نظر گرفته شد.
- ۶- هزینه تجدید ارزیابی به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال توسط شرکت پرداخت شد، که قرار است شریک جدید بپردازد.
- ۷- سرقفلی شرکت معادل ۲۱۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین گردید و ج سهم خود را بحساب بانکی شرکت واریز نمود و قرار است این مبلغ در شرکت بماند.

۸- اثرات ناشی از تجدید ارزیابی به حسابجاری شرکا منتقل و طی چک به شرکا پرداخت شود.

مطلوبست:

۱- ثبت عملیات حسابداری مربوط به ورود شریک جدید و تعدیلات در دفاتر

۲- تهیه ترازنامه شرکت پس از ورود ج

□ ۱۳- علی، امین و مهیار شرکا یک شرکت تضامنی هستند که در سود و زیان آن به

ترتیب به نسبت‌های ۳، ۲، ۱ سهم می‌باشند. ترازنامه شرکت در پایان سال ۱۳۴۶

بشرح زیر می‌باشد:

ترازنامه

۲۴۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۴۰۳۰۰	بانک
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	ذخیره بازخرید خدمت	۳۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۳۹۰۰۰۰	جمع بدهی	۲۸۰۰۰۰	ذخیره م.م (۲۰۰۰۰)
	ارزش ویژه	<u>۲۳۰۰۰۰</u>	موجودی کالا
۷۲۳۰۰۰	سرمایه علی	۹۱۳۰۰۰	جمع
۳۰۰۰۰۰	سرمایه امین		زمین و ساختمان ۴۰۰۰۰۰
<u>۱۵۰۰۰۰</u>	سرمایه مهیار		استهلاک انباشته (۱۰۰۰۰۰)
۱۱۷۳۰۰۰	جمع	۳۰۰۰۰۰	جمع
<u>۱۲۰۰۰۰</u>	سود تقسیم نشده	۶۰۰۰۰۰	ماشین آلات
		<u>۴۷۰۰۰۰</u>	استهلاک انباشته (۱۳۰۰۰۰)
		۷۷۰۰۰۰	جمع
<u>۱۶۸۳۰۰۰</u>	جمع	<u>۱۶۸۳۰۰۰</u>	جمع دارائیا

علی در اول سال ۱۳۶۷ از شرکت کناره‌گیری کرد و امین و مهیار به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$ در سود و زیان شرکت جدید سهم شدند. مقرر شد مبلغ ۷۰۰۰۰۰ ریال از طلب علی بصورت وام بلند مدت در شرکت باقی بماند، همچنین موافقت گردید تعدیلات زیر نیز در حسابها انجام پذیرد (بقیه طلب علی از بانک پرداخت شود).

۱- ارزش زمین و ساختمان جمعاً ۶۰۰۰۰۰ ریال تعیین شود.

۲- ماشین آلات به مبلغ ۳۹۵۰۰۰ ریال ارزیابی گردد.

۳- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول به میزان ۱۰ درصد حسابهای دریافتنی محاسبه و در

حسابها منظور شود.

- ۴- مانده صحیح حسابهای پرداختنی ۲۲۷۵۰۰ ریال می باشد و تفاوت آن مربوط به ذخیره ای است که قبلاً در حسابها منظور شده که موردنیاز نیست.
- ۵- مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال به ذخیره بازخرید خدمت افزوده شود.
- ۶- ارزش موجودی کالا ۲۰۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.
- ۷- مبلغ ۶۰۰۰ ریال هزینه ارزیابی کارشناسان از بانک پرداخت گردید.
- ۸- سرقلمی شرکت در زمان کناره گرفتن علی مبلغ ۳۶۰۰۰۰ ریال تعیین و مقرر گردید تعدیلات ناشی از آن و همچنین تعدیلات حاصل از ارزیابی ها در حساب سرمایه شرکا ثبت گردد.

مطلوبست:

الف) ثبت عملیات مذکور در دفتر روزنامه و کل

ب) تهیه ترازنامه شرکت جدید

□ ۱۴- تراز آزمایشی شرکت تضامنی فرید و شرکا در اول تیرماه ۱۳×۵ بشرح زیر است:

۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۹۰۰۰۰	دارائی غیر نقد
۴۰۰۰۰	بدهیها
۴۰۰۰	وام پرداختنی فرهاد
۳۴۰۰۰	سرمایه فرید
۱۰۰۰۰	سرمایه فرشید
<u>۱۲۰۰۰</u>	سرمایه فرهاد
<u>۱۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰۰۰</u>

اطلاعات اضافی:

- ۱- نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۴۰ درصد، ۴۰ درصد، ۲۰ درصد.
- ۲- شرائط شخصی شرکا در اول تیرماه سال ۱۳×۵ بشرح زیر است:

فرهاد	فرشید	فرید	
۴۲۰۰۰	۱۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	دارائی شخصی
(۱۴۰۰۰)	(۱۶۰۰۰)	(۸۶۰۰۰)	بدهی شخصی
<u>۲۸۰۰۰</u>	<u>(۴۰۰۰)</u>	<u>۶۴۰۰۰</u>	خالص دارائی (کسری)

فرشید ورشکست است. فرهاد و فرید شخصاً توانائی پرداخت بدهی را دارند.

۳- دارائی غیرنقدی بشرح زیر فروخته شد:

تاریخ	ارزش دفتری	بهای فروش	زیان
۱۵ تیرماه	۵۵۰۰۰	۴۵۰۰۰	۱۰۰۰۰
۱۵ مرداد ماه	۳۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	۱۵۰۰۰
۱۵ شهریور ماه	۵۰۰۰	۵۰۰۰	-

۴- در بیستم تیرماه مبلغ ۴۰۰۰۰ ریال به بستانکاران پرداخت گردید.

۵- ذخیره احتیاطی برای پرداخت هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۱۰۰۰۰ ریال.

۶- پرداخت وجوه نقد مازاد در پایان هر ماه.

۷- هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۷۵۰۰ ریال می‌باشد که در شهریور ماه پرداخت گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت فروش دارائی‌های غیرنقد

۲- تنظیم صورت تبدیل و تصفیه

۳- تنظیم جدول تقسیم وجوه مازاد

۴- تهیه طرح توزیع وجوه نقد

□ ۱۵- شرکای شرکت تضامنی الف و شرکا در ۱۳/۱/۲۹/۲۹ تصمیم به انحلال را

گرفتند. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۲، ۱، ۱، ۱، ۱ می‌باشد. ترازنامه شرکت

قبل از تصفیه بشرح زیر است:

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه ۱۳×۱/۱۲/۲۹

۵۰۰۰۰	بدهیها	۵۰۰۰	وجوه نقد
۴۵۰۰	وام پرداختنی ب	۱۴۵۰۰۰	سایر دارائیهها
۲۵۰۰	وام پرداختنی ج		
۴۵۰۰۰	سرمایه الف		
۲۲۰۰۰	سرمایه ب		
۱۶۰۰۰	سرمایه ج		
۱۰۰۰۰	سرمایه د		
<u>۱۵۰۰۰۰</u>		<u>۱۵۰۰۰۰</u>	

● وجوه نقد مازاد در پایان هر ماه توزیع می شود.

● فروش دارائیهها به شرح زیر است:

تاریخ	ارزش دفتری	بهای فروش
فروردین ماه	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰
اردیبهشت ماه	۴۰۰۰۰	۲۵۰۰۰
خردادماه	۳۰۰۰۰	۲۰۰۰۰
تیرماه	۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰
مرداد ماه	۱۰۰۰۰	۵۰۰۰

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای مربوط به تصفیه در دفاتر.

۲- تنظیم صورت تبدیل و تصفیه.

۳- تنظیم جدول تقسیم وجوه مازاد

□ ۱۶- تراز آزمایشی شرکت تضامنی الف و شرکا در اول مهرماه ۱۳×۲ بشرح زیر است:

	وجوه نقد	۱۸۰۰۰
	حسابهای دریافتی	۶۶۰۰۰
	موجودی کالا	۵۲۰۰۰
	ماشین آلات	۱۸۹۰۰۰
	وام دریافتی الف	۳۰۰۰۰
۵۳۰۰۰	حسابهای پرداختی	
۲۰۰۰۰	وام پرداختی ب	
۱۱۸۰۰۰	سرمایه الف	
۹۰۰۰۰	سرمایه ب	
۷۴۰۰۰	سرمایه ج	
۳۵۵۰۰۰		۳۵۵۰۰۰

● نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا به ترتیب ۵، ۳، ۲، می باشد. شرکا در اول مهرماه تصمیم به انحلال شرکت را می گیرند. طبق توافق شرکا در پایان هر ماه از کلیه وجوه نقد موجود به کسر مبلغ انباشته برای هزینه‌های تصفیه و بدهی ثبت نشده بالغ بر ۶۰۰۰ ریال، بین شرکا توزیع می گردد. خلاصه رویدادهای مربوط به فروش دارائیه‌ها و وصول مطالبات و پرداخت بدهی و هزینه‌های تصفیه بشرح زیر است:

● مهرماه سال ۱۳×۲:

۱- وصول مطالبات بمبلغ ۵۱۰۰۰ ریال و مابقی غیرقابل وصول اعلام گردید.

۲- فروش موجودی کالا بمبلغ ۳۸۰۰۰ ریال

۳- پرداخت هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۲۰۰۰ ریال

۴- پرداخت به بستانکاران به کسر مبلغ ۳۰۰۰ ریال

● آبان ماه:

۵- پرداخت هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۴۰۰۰ ریال

● آذرماه:

۶- فروش کلیه ارقام ماشین آلات و تجهیزات بمبلغ ۱۴۶۰۰۰ ریال

۷- پرداخت هزینه‌های تصفیه بالغ بر ۵۰۰۰ ریال

۸- پرداخت کلیه بدهی به شرکا

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای مربوط به تصفیه تدریجی در دفاتر شرکت

۲- تنظیم صورت تصفیه

۳- تنظیم جدول تقسیم وجوه مازاد

□ ۱۷- مانده حسابهای شرکت تضامنی آلفا و شرکا در اول فروردین ماه ۱۳×۱ بشرح زیر

است:

۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۲۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۵۰۰۰	موجودی کالا
۵۰۰۰۰	زمین
۱۰۰۰۰۰	ساختمان
۴۰۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۵۰۰۰۰	تجهیزات
۳۰۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات
۸۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی
۴۰۰۰۰	سرمایه آلفا (۲۰٪)
۶۰۰۰۰	سرمایه بتا (۳۰٪)
۵۰۰۰۰	سرمایه گاما (۵۰٪)
<u>۳۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰۰</u>

شرکا در اول فروردین ماه تصمیم به انحلال شرکت را گرفتند. رویدادهای مربوط به فروش دارائی و وصول مطالبات و پرداخت بدهی بشرح زیر است:

● فروردین ماه:

- فروش نقدی موجودی کالا بمبلغ ۲۰۰۰۰ ریال
- وصول مطالبات بمبلغ ۱۴۰۰۰ ریال
- پرداخت قسمتی از بدهی بمبلغ ۴۰۰۰۰ ریال

● اردیبهشت ماه:

- فروش زمین بمبلغ ۶۰۰۰۰ ریال (قیمت تمام شده آن ۴۰۰۰۰ ریال)
- فروش بقیه زمین و ساختمان بمبلغ ۴۰۰۰۰ ریال
- وصل مطالبات ۳۰۰۰ ریال و مابقی مطالبات سوخت شده تلقی شد.

● خرداد ماه:

- واگذاری تجهیزات به شرکا
- پرداخت بقیه بدهی
- پرداخت وجوه نقد موجود بین شرکا و تصفیه نهائی

مطلوبست:

- ۱- ثبت روزنامه تصفیه تدریجی
- ۲- تهیه صورت تصفیه
- ۳- تهیه جدول تقسیم وجوه نقد مازاد

□ ۱۸- تراز آزمایشی شرکت تضامنی حسن و شرکا در ۳۰ مهرماه ۱۳۴۴ بشرح زیر است:

	وجوه نقد
۱۵۰۰۰	
۸۵۰۰۰	حسابهای دریافتی (خالص)
۸۲۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات (خالص)
۹۰۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱۵۰۰۰	وام پرداختی حسین
۸۰۰۰۰	سرمایه حسن (۶۰٪)
۵۷۰۰۰	سرمایه حسین (۲۰٪)
۶۰۰۰۰	سرمایه رضا (۲۰٪)
۳۰۲۰۰۰	۳۰۲۰۰۰

- نسبت تقسیم سود و زیان ۶۰ درصد، ۲۰ درصد، ۲۰ درصد به ترتیب می باشد.
- رویدادهای مربوط به وصول مطالبات، فروش دارائی و پرداخت بدهی بقرار زیر است:

دی ماه	آذرماه	آبان ماه	
۱۳۰۰۰	۲۸۰۰۰	۴۰۰۰۰	وصول مطالبات
			فروش دارائی غیرنقد:
۱۲۳۰۰۰	۳۵۰۰۰	۴۴۰۰۰	ارزش دفتری
۸۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	بهای فروش
-	۲۵۰۰۰	۶۵۰۰۰	پرداخت بدهی
۵۰۰۰	-	-	پرداخت بدهی ثبت نشده
			هزینه های تصفیه:
۲۵۰۰	۳۰۰۰	۳۵۰۰	پرداخت شده
-	۴۰۰۰	۶۰۰۰	پیش بینی شده

- وجوه نقد مازاد در پایان هر ماه توزیع می شود. تصفیه نهائی در پایان دی ماه تکمیل شد.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای مربوط به تصفیه تدریجی
- ۲- تنظیم صورت تبدیل و تصفیه
- ۳- تنظیم صورت تقسیم وجوه نقد مازاد

- ۱۹- مانده حساب سرمایه شرکا شرکت تضامنی و نسبت تقسیم سود و زیان بشرح زیر است:

الف	۹۱۰۰۰	٪۵۰
ب	۳۵۰۰۰	٪۳۰
ج	۱۰۵۰۰	٪۲۰
	<u>۱۳۶۵۰۰</u>	<u>٪۱۰۰</u>

☆ حسابداری شرکت‌های تضامنی ۴۰۵

شرکا تصمیم به انحلال شرکت را می‌گیرند. دارائی‌ها بتدریج فروخته و بدهی بمبلغ ۱۰۴۸۰۰ ریال پرداخت می‌نمایند. وجوه نقد توزیع شده بین شرکا در تصفیه نهائی بالغ بر ۶۳۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

۱- تهیه جدول تصفیه (با فرض اینکه، اگر حساب سرمایه شرکا مانده بدهکار داشته باشد غیرقابل وصول است).

□ ۲۰- تراز آزمایشی اختتامی شرکت تضامنی الف و شرکا در ۳۰ مرداد سال ۱۳×۷ بشرح زیر می‌باشد. تقسیم سود و زیان بین شرکا به نسبت مساوی است.

	دارائی‌ها
۹۰۰۰۰	
۳۰۰۰۰	سرمایه الف
۲۵۰۰۰	سرمایه ب
۲۵۰۰۰	سرمایه ج
۱۰۰۰۰	سرمایه د
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰
۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰

فروش دارائی‌ها بشرح زیر است:

ماه	فروش دارائی	زیان	توزیع وجوه نقد
شهریور	۳۰۰۰۰	۴۰۰۰	۲۶۰۰۰
مهر	۲۰۰۰۰	۶۰۰۰	۱۴۰۰۰
آبان	۴۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰

مطلوبست:

۱- تهیه کاربرگ برای تعیین توزیع مانده وجوه نقد مازاد.

۲- صورت تصفیه برای سه ماه منتهی به ۳۰ آبان ۱۳×۷.

□ ۲۱- امیر و امید شرکا یک شرکت تضامنی می‌باشند. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب $\frac{1}{4}$ و $\frac{3}{4}$ است. تراز آزمایشی شرکت تضامنی در تاریخ ۳۰ مهرماه ۱۳×۴

بشرح زیر است:

شرکت تضامنی امیر و شرکا	
تراز آزمایشی - ۱۳۰۴/۷/۳۰	
۲۲۴۲۰	وجوه نقد
۳۴۰۴۴	حسابهای دریافتی
۶۱۴۳۰	موجودی کالا
۱۸۵۶۰	ساختمان و تجهیزات
۴۲۲۰	استهلاک انباشته
۲۱۳۸۶	حسابهای پرداختی
۱۳۶۰۸	سرمایه امیر
۴۵۹۴	برداشت امیر
۹۱۸۹۴	سرمایه امید
۵۲۰۴	برداشت امید
۴۰۰۱۰	سود سال جاری
	هزینه‌های عملیاتی
	۲۴۸۶۶
<u>۱۷۱۱۱۸</u>	<u>۱۷۱۱۱۸</u>

پایان سال مالی ۲۹ اسفندماه هر سال می‌باشد. در ۳۰ مهرماه شرکا موافقت نمودند که شرکت را منحل و امید تصمیم گرفت که واحد تجاری را بصورت انفرادی اداره و به کار ادامه دهد.

• شرایط تصفیه شرکت تضامنی بشرح زیر است:

- ۱- امیر معادل ارزش دفتری، سهم‌الشرکه خود را از شرکت دریافت نماید.
- ۲- امیر علاوه بر ارزش دفتری سهم‌الشرکه خود در شرکت مبلغ ۱۶۰۰۰ ریال بابت سهم سرقفلی خود دریافت نماید.
- ۳- پرداخت به امیر $\frac{۱}{۴}$ نقد و بقیه طلب امیر از شرکت دو برگ سفته از امید دریافت می‌نماید.
- ۴- امید حساب سرقفلی را در دفاتر ثبت نمی‌نماید.

مطلوبست:

- ۱- ثبت تصفیه در دفاتر در تاریخ ۱۳×۴/۷/۳۰
- ۲- تهیه ترازنامه بعد از ثبت رویدادهای فوق.

□ ۲۲- ترازنامه شرکت تضامنی ساسان و شرکا در اول شهریورماه ۱۳×۷ بشرح زیر است:

۵۲۵۰۰	بدهیها	۱۰۰۰۰	وجوه نقد
۱۲۵۰۰	وام ساسان	۲۳۰۰۰۰	سایر دارائی
۱۰۰۰۰	وام سهیل		
۶۵۰۰۰	سرمایه ساسان		
۵۰۰۰۰	سرمایه سهیل		
۵۰۰۰۰	سرمایه سامان		
<u>۲۴۰۰۰۰</u>		<u>۲۴۰۰۰۰</u>	

اطلاعات اضافی:

- نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۲،۳،۵ می‌باشد، در این تاریخ شرکا تصمیم به انحلال شرکت را گرفتند. دارائیه‌ها به تدریج فروخته شده و در پایان هر ماه وجوه نقد مازاد بجز ۵۰۰۰ ریال ذخیره احتیاطی بقیه تقسیم می‌گردد.

بهای فروش	ارزش دفتری دارائی	
۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	شهریور ماه
۲۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	مهرماه
۱۲۵۰۰	۲۵۰۰۰	آبان ماه
۵۰۰۰۰	۱۰۵۰۰۰	آذرماه

- پرداخت بدهی در شهریور ماه به کسر ۱۰۰۰۰ ریال و تسویه حساب نهائی.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر

۲- تهیه صورت تبدیل دارائی و تصفیه

۳- تنظیم جدول تقسیم وجوه مازاد

۴- با فرض اینکه در مهرماه ارزش دفتری دارائی بمبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال به ارزش متعارف ۲۰۰۰۰۰ ریال به ساسان واگذار گردید، صورت تصفیه و جدول تقسیم وجوه مازاد را مجدداً نشان دهید.

□ ۲۳- ترازنامه شرکت تضامنی احمد و محمود در ۲۹ اسفندماه ۱۳×۴ بشرح زیر است:

ترازنامه شرکت تضامنی احمد و محمود

۱۳×۴/۱۲/۲۹

۲۶۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۰۵۰۰	اسناد پرداختنی	۴۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۵۰۰۰۰	سرمایه احمد	۵۲۵۰۰	موجودی کالا
۷۵۰۰۰	سرمایه محمود	۶۰۰۰۰	اموال و ماشین آلات
		(۶۰۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۱۶۱۵۰۰</u>		<u>۱۶۱۵۰۰</u>	

در اول سال مالی ۱۳×۵ شرکا شرکت تضامنی پیشنهاد شرکت سهامی مبنی بر خرید کلیه دارائیها به استثناء وجوه نقد و همچنین تقبل بدهیهای شرکت را با شرایط زیر پذیرفته‌اند.

- شرکت سهامی ۳۰۰۰ سهم عادی صادر و در اختیار شرکا شرکت تضامنی قرار دهد (نسبت تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی بطور مساوی است).

مطلوبست:

- ثبت روزنامه تبدیل با دو فرض:

(الف) ارزش هر سهم ۶۰ ریال (سرفقلى در دفاتر شرکت تضامنی ثبت نشود).

(ب) ارزش هر سهم ۲۵ ریال.

□ ۲۴- ترازنامه شرکت تضامنی پویا و پیمان بشرح زیر است:

۱۷۲۰۰	حسابهای پرداختی	۸۰۰۰	وجوه نقد
۶۲۴۰۰	سرمایه پویا (۰.۶۰٪)	۲۲۴۰۰	حسابهای دریافتی
۳۴۰۰۰	سرمایه پیمان (۰.۴۰٪)	۳۶۰۰۰	موجودی کالا
		۴۷۲۰۰	تجهیزات
<u>۱۱۳۶۰۰</u>	<u>جمع</u>	<u>۱۱۳۶۰۰</u>	<u>جمع</u>

شرکا تصمیم گرفتند که شرکت تضامنی را به شرکت سهامی تبدیل نمایند. دفاتر شرکت تضامنی بسته و دفاتر جدید برای شرکت سهامی تهیه شده است.

اطلاعات اضافی:

۱- ارزش متعارف دارائی‌ها بشرح زیر است:

۲۱۶۰۰	حسابهای دریافتی
۳۲۸۰۰	موجودی کالا
۴۰۰۰۰	تجهیزات

۲- کلیه دارائی و بدهی به شرکت سهامی منتقل شده است.

۳- ارزش اسمی سهام عادی ۱۰ ریال. پویا و پیمان جمعاً «۷۱۰۰» سهم دریافت نمودند.

۴- نسبت تقسیم سود و زیان شرکت تضامنی در ترازنامه نشان داده شده است.

مطلوبست:

۱- ثبت روزنامه تجدید ارزیابی دارائیه‌ها، انتقال دارائی و بدهی به شرکت سهامی و دریافت سهام عادی و بستن حساب شرکت تضامنی.

۲- ثبت در دفتر روزنامه شرکت سهامی (دارائیه‌ها، بدهی و انتشار سهام).

□ ۲۵- هادی و همایون به نسبت ۳ و ۲ در یک شرکت تضامنی سهامند. ترازنامه شرکت در تاریخ ۱۵ خرداد ماه سال ۱۳×۹ بشرح زیر است:

ترازنامه شرکت تضامنی هادی و همایون

۱۳×۹/۳/۱۵

۱۵۵۰۰	اسناد پرداختنی	۱۲۰۰۰	وجوه نقد
۲۵۰۰۰	اسناد پرداختنی هادی	۹۰۰۰	اسناد دریافتنی
۲۲۵۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۵۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۴۰۰۰۰	رهن پرداختنی	۴۰۰۰۰	موجودی کالا
۶۰۰۰۰	سرمایه هادی	۲۰۰۰۰	زمین
۳۲۵۰۰	سرمایه همایون	۶۰۰۰۰	ساختمان
		(۸۰۰۰)	استهلاک انباشته
		۵۲۰۰۰	
		۵۰۰۰۰	ماشین آلات
		(۱۲۵۰۰)	استهلاک انباشته
		۳۷۵۰۰	
<u>۱۹۵۵۰۰</u>	<u>جمع بدهی و سرمایه</u>	<u>۱۹۵۵۰۰</u>	<u>جمع دارایی</u>

شرکت سهامی الف در تاریخ ۱۳×۹/۳/۱۵ با انتشار ۵۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰ ریالی تشکیل شد تا کلیه دارایی شرکت تضامنی را تحویل گرفته و نیز کلیه بدهیهای آنرا بپردازد.

جهت انتقال دارایی به شرکت سهامی تعدیلاتی به شرح زیر صورت گرفت:

(۱) برای حسابهای دریافتنی ۴ درصد ذخیره در نظر گرفته شود.

(۲) ماشین آلات به بهای ۶۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

(۳) ساختمان به بهای ۷۵۰۰۰۰ ریال و زمین به بهای ۲۶۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت تضامنی و انتقال دارایی و بدهی به شرکت

سهامی و دریافت سهام و توزیع آن بین شرکا.

۲- ثبت در دفاتر شرکت سهامی.

۳- تهیه ترازنامه شرکت سهامی.

□ ۲۶- ترازنامه دو شرکت تضامنی در ۱۳×۸/۱۲/۲۹ بشرح زیر است:

دانا و شرکا سینا و شرکا			دانا و شرکا سینا و شرکا		
۲۵۰۰۰	۲۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۶۷۰۰	۵۶۰۰	وجوه نقد
-	۵۰۰۰	وام پرداختی دانا	۱۸۳۰۰	۲۰۴۰۰	موجودی کالا
-	۴۰۰۰۰	سرمایه دانا	۲۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	حسابهای دریافتی
-	۲۰۰۰۰	سرمایه توانا	۵۰۰۰	۴۰۰۰	اثاثه اداری
۲۴۰۰۰	-	سرمایه سینا	-	۴۰۰۰۰	اموال و ماشین‌آلات
۱۶۰۰۰	-	سرمایه سیما	۱۵۰۰۰	-	سرمایه‌گذاری بلندمدت
<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۸۵۰۰۰</u>	جمع	<u>۶۵۰۰۰</u>	<u>۸۵۰۰۰</u>	جمع

شرکای دو شرکت در تاریخ اول سال ۱۳×۹ تصمیم به ادغام را گرفتند. تصمیم شرکا جهت ادغام بشرح زیر است:

- ۱- وام دانا پرداخت شود.
- ۲- سرمایه‌گذاری در سینا و شرکا به شرکت جدید منتقل نمی‌شود.
- ۳- سرقتی شرکت دانا و شرکا ۸۰۰۰ ریال و اموال شرکت دانا و شرکا بمبلغ ۵۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.
- ۴- موجودی کالا در شرکت دانا و شرکا ۴۰۰۰ ریال کمتر، سینا و شرکا بمبلغ ۵۰۰۰۰ ریال بیشتر ارزیابی گردید.
- ۵- برای حسابهای دریافتی ۵٪ ذخیره در نظر گرفته شود.
- ۶- جمع سرمایه شرکا در شرکت جدید ۸۰۰۰۰ ریال، که سهم سرمایه هر یک از شرکا به نسبت سود و زیان به ترتیب ۳، ۲، ۳ می‌باشد.
- ۷- حساب سرقتی در شرکت جدید افتتاح نشود.

مطلوبست:

- ۱- ثبت بستن حسابها در دفاتر شرکت تضامنی قدیم
- ۲- ثبت افتتاح حسابها در دفاتر شرکت تضامنی جدید
- ۳- تنظیم ترازنامه شرکت تضامنی جدید بعد از ادغام

□ ۲۷- جدول زیر مربوط به حقوق شرکا در یک شرکت تضامنی در زمان تصفیه را نشان

می دهد:

نام شرکا	نسبت سود و زیان	مانده حساب سرمایه	برداشت شرکا	مانده حساب وام شرکا
الف	٪۴۵	۹۰۰۰۰	۰	۰
ب	٪۳۵	۷۰۰۰۰	۰	۳۵۰۰۰
ج	٪۲۰	۴۰۰۰۰	(۶۰۰۰)	۰
	٪۱۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۶۰۰۰)	۳۵۰۰۰

ارزش دفتری دارائیهای واحد تجاری بالغ بر ۲۳۹۴۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

۱- تهیه طرح توزیع وجوه نقد، که نشان دهد چطور وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش دارائی غیرنقد واحد تجاری ممکن است بطور مطمئن بین شرکا توزیع گردد.

□ ۲۸- اطلاعات زیر مربوط به حقوق شرکا یک شرکت تضامنی در حال تصفیه را نشان

می دهد:

نام شرکا	نسبت سود و زیان	مانده حساب سرمایه	برداشت وام شرکا	جمع حقوق شرکا
احمد	٪۵۰	۳۶۰۰۰	۰	۵۱۰۰۰
امیر	٪۳۰	۲۱۰۰۰	۰	۲۷۰۰۰
امید	٪۲۰	۲۶۰۰۰	(۳۰۰۰)	۲۳۰۰۰
	٪۱۰۰	۸۳۰۰۰	(۳۰۰۰)	۱۰۱۰۰۰

جمع ارزش دفتری دارائی واحد تجاری بالغ بر ۱۰۴۰۰۰۰ ریال است که از این مبلغ ۴۰۰۰ ریال وجوه نقد می باشد.

مطلوبست:

۱- تهیه طرح توزیع وجوه نقد، که نشان دهد چطور وجوه نقد دریافتی حاصل از فروش دارائی غیرنقد واحد تجاری ممکن است بطور مطمئن بین شرکا توزیع گردد.

□ ۲۹- مانده حسابهای شرکت تضامنی (الف) و شرکاء در ۱۳×۵/۱۲/۲۹ به قرار زیر می‌باشد:

برداشت (الف)	(۲۴۰۰۰)	ریال
برداشت (ج)	(۹۰۰۰)	ریال
وام (ب)	۳۰۰۰۰	ریال
سرمایه (الف)	۱۲۳۰۰۰	ریال
سرمایه (ب)	۱۰۰۵۰۰	ریال
سرمایه (ج)	۱۰۸۰۰۰	ریال

● جمع دارائی‌های شرکت تضامنی بالغ بر ۴۷۸۵۰۰ ریال می‌باشد که ۵۲۵۰۰ ریال آن نقد می‌باشد.

● جمع بدهی شرکت تضامنی به مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال.

شرکت تضامنی در تاریخ ۵/۱۲/۲۹ × تصفیه گردید و سهم شریک (ج) در تصفیه نهائی بالغ بر ۸۳۲۵۰ ریال می‌باشد. نسبت تقسیم سود و زیان به ترتیب ۵، ۳، ۲ است.

مطلوبست:

۱- محاسبه مجموع زیان حاصل از تصفیه شرکت تضامنی (الف) و شرکاء در
۵/۱۲/۲۹ ×

۲- تهیه صورت تصفیه در ۵/۱۲/۲۹ ×

۳- ثبت رویدادهای مربوط به تصفیه

□ ۳۰- (الف) و (ب) جهت اجرای پیمانکاری شرکت عملی تشکیل داده، قراردادی

جهت ساخت پل با کارفرما منعقد نمودند. بهای قرارداد ۱۰۰۰۰۰ ریال

قابل دریافت در ۵ قسط ۲۰۰۰۰ ریالی. شرکا یک حساب مشترک بنام مشارکت

افتتاح، الف مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال و ب مبلغ ۲۵۰۰۰ ریال بدان حساب واریز نمودند.

تقسیم سود و زیان به نسبت $\frac{۲}{۳}$ و $\frac{۱}{۳}$ به ترتیب می‌باشد. رویدادهای مربوط به

مشارکت بشرح زیر است:

دستمزد پرداختی	ریال ۳۰۰۰۰
خرید مواد	ریال ۴۰۰۰۰
واگذاری مواد مصرفی توسط الف	ریال ۵۰۰۰
واگذاری مواد مصرفی توسط ب	ریال ۴۰۰۰
هزینه طراحی پرداختی توسط الف	ریال ۳۰۰۰

پیمان تکمیل و بهای قرارداد وصول گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مشارکت و تسویه حساب نهائی.

□ ۳۱- در اول فروردین ماه سال ۱۳×۱ علی، رضا و محمد جهت فروش کالای الف یک شرکت عملی تشکیل داده، علی بعنوان مدیر مشارکت انتخاب گردید. تقسیم سود و زیان به نسبت ۵،۳،۲ به ترتیب میباشد. سهم هر یک از طرفین شریک برای مشارکت بشرح زیر است:

- سهم علی: وجوه نقد ۲۰۰۰ ریال موجودی کالا ۵۰۰۰ ریال
- سهم رضا: وجوه نقد ۱۰۰۰ ریال موجودی کالا ۲۰۰۰ ریال
- سهم محمد: موجودی کالا ۱۰۰۰ ریال

۳۱ خرداد ۱۳×۱: خلاصه عملیات سه ماهه اول عبارتست از:

فروش کالا	ریال ۱۵۰۰۰
خرید کالا	ریال ۳۰۰۰
هزینه‌ها	ریال ۴۰۰۰

موجودی کالا پایان سه ماهه اول سال ۱۳×۱ بالغ بر ۲۵۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۳۱ شهریور ۱۳×۱: خلاصه عملیات سه ماهه دوم سال عبارتست از:

فروش کالا	ریال ۳۰۰۰
هزینه‌ها	ریال ۱۵۰۰

موجودی کالا پایان سه ماهه دوم سال بالغ بر ۱۲۰۰ ریال ارزیابی شده است. در تاریخ فوق محمد مبلغ ۱۵۰۰ ریال بابت سهم خود از مشارکت دریافت و از شرکت کناره گرفت، مقرر شد که علی و رضا با هم به امر مشارکت ادامه داده، نسبت تقسیم سود و زیان مساوی است.

۳۰ آذر ماه ۱۳×۱: خلاصه عملیات سه ماهه سوم سال بشرح زیر است:

فروش کالا	۲۵۰۰ ریال
هزینه‌ها	۸۰۰ ریال

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مشارکت (دفاتر جداگانه) و تسویه نهائی.
 - ۲- شناسائی درآمد در دفاتر هر یک از طرفین مشارکت.
 - ۳- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر هر یک از طرفین مشارکت و تسویه نهائی.
- ۳۲- حسن و حسین یک شرکت عملی برای فروش لوازم صوتی تشکیل داده، حسن بعنوان مدیر مشارکت انتخاب گردید. شرکا موافقت نمودند که:
- الف) حسن در مقابل خرید کالا ۵٪ کارمزد دریافت دارد.
 - ب) دریافت کارمزد معادل ۲۰٪ فروش توسط هر یک از شرکا.
 - ج) تقسیم سود و زیان به نسبت مساوی است.

● رویدادهای طی دوره مشارکت بشرح زیر است:

- حسین مبلغ ۳۵۰۰۰ ریال وجه نقد جهت اهداف مشارکت در اختیار حسن قرار داد.
- حسن لوازم صوتی به ارزش ۱۰۰۰۰۰ ریال خریداری نمود (مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال نقد و بقیه نسبه می‌باشد).
- پرداخت هزینه‌های مشارکت توسط حسن بالغ بر ۱۵۰۰۰ ریال.
- فروش نقدی کالا توسط شرکا بشرح زیر است (وجوه نقد حاصل از فروش کالا توسط هر یک از شرکا نگهداری می‌شود).

حسن	۹۹۰۰۰ ریال
حسین	۷۹۰۰۰ ریال

- پرداخت مخارج مشارکت توسط حسن بالغ بر ۱۳۰۰۰ ریال
- برگشت کالای فروش نرفته توسط حسن بالغ بر ۱۴۰۰۰ ریال (خرید نسیه)

مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر هر یک از شرکا و تسویه حساب نهائی.

□ ۳۳- سامان و ساسان یک شرکت عملی تشکیل داده، نسبت تقسیم سود و زیان در مشارکت به ترتیب ۳ و ۲ می باشد. سامان مدیر مشارکت می باشد. رویدادهای مربوط به مشارکت به شرح زیر است:

- سامان مواد اولیه (الف) به وزن ۳۰۰ کیلو، هر کیلو ۱۵ ریال، خریداری و به کارگاه تولیدی ارسال داشت، هزینه های پرداختی توسط سامان بالغ بر ۶۶۰۰ ریال.
- ساسان مواد اولیه (ب) به وزن ۲۰۰۰ کیلو، هر کیلو ۲۰ ریال، خریداری و به کارگاه تولیدی ارسال داشت، هزینه های پرداختی توسط ساسان بالغ بر ۱۴۰۰۰ ریال.
- محصول تولید شده ۴۸۰۰ واحد، هزینه های تبدیل هر واحد ۲۰ ریال می باشد که توسط سامان پرداخت گردید.
- ۹۰ درصد کالای تولیدی توسط مدیر شرکت به نرخ هر واحد ۱۵۰ ریال فروخته شد و باقی مانده کالا به ارزش هر واحد ۱۲۰ ریال توسط مدیر شرکت برداشت شد. نرخ کارمزد مدیر مشارکت ۱۰ درصد فروش (برداشت شامل کارمزد نمی باشد)، نرخ مالیات بر درآمد حاصل از مشارکت ۳۰ درصد.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای مربوط به مشارکت (دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می شود) و تسویه حساب نهائی.

□ ۳۴- جمشید و بهرام و سیاوش یک شرکت عملی جهت ساخت پروژه ساختمانی با شرکت ملی ساختمان ایجاد کردند. بهای قرارداد ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال، وصولی از شرکت ملی ساختمان در ۴ قسط ۲۲۰۰۰۰۰۰ ریال و بقیه مبلغ قرارداد اوراق قرضه ۱۳٪ از شرکت دریافت گردید. نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی است. آنها یک حساب مشترک بنام مشارکت افتتاح و هر یک مبلغی از سهم خود بابت مشارکت بدان حساب واریز نمودند:

جمشید	۳۰۰۰۰۰۰ ریال
بهرام	۳۷۵۰۰۰۰ ریال
سیاوش	۲۰۰۰۰۰۰ ریال

مدیریت مشارکت به عهده جمشید می‌باشد. رویدادهای دیگر مربوط به مشارکت بشرح زیر است:

- ۱) پرداخت هزینه طراحی بالغ بر ۳۲۰۰۰۰ ریال توسط جمشید
 - ۲) پرداخت مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال بابت خرید تجهیزات کارگاه توسط بهرام
 - ۳) پرداخت مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال بابت خرید کامیون توسط سیاوش
 - ۴) مبالغ زیر از حساب وجوه نقد مشارکت پرداخت گردید:
- | | |
|--------------|--------------|
| مواد | ۱۲۲۶۸۰۰ ریال |
| دستمزد | ۷۳۲۲۰۰ ریال |
| هزینه متفرقه | ۲۰۰۰۰۰ ریال |
| تجهیزات | ۶۰۰۰۰۰ ریال |

بعد از تکمیل پروژه تجهیزات کارگاه به ارزش ۵۰۰۰۰۰ ریال و سایر تجهیزات به ارزش ۱۰۰۰۰۰ ریال فروخته شد. طبق توافق شرکا کامیون به ارزش ۴۰۰۰۰۰ ریال به سیاوش و اوراق قرضه به ارزش ۲۸۰۰۰۰۰ ریال به جمشید واگذار گردید.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر شرکت عملی و تسویه حساب نهایی (دفاتر جداگانه نگهداری می‌شود).
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر هر یک از شرکا و تسویه حساب نهایی.

□ ۳۵- (ج) و (دال) یک شرکت عملی تشکیل داده، نسبت تقسیم سود و زیان ۶۰ درصد و ۴۰ درصد به ترتیب می‌باشد. (ج) کالا را به ارزش ۳۰۰۰۰۰۰ ریال خریداری و به (دال) ارسال نمود. (ج) مبلغ ۲۴۰۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های مشارکت پرداخت نمود. (دال) قسمتی از کالا را به ارزش ۳۲۰۰۰۰۰ ریال فروخت. طرفین مشارکت تصمیم گرفتند که قسمتی از کالا را به شرکت حق‌العمر کاری ارسال دارند. حق‌العمر کار بعد از فروش کالا (بعد از کسر کلیه هزینه‌ها و ۵ درصد کارمزد) صورت‌حساب فروش بانضمام ۳۵۰۰۰۰ ریال چک به (دال) ارسال نمود (دال) مانده موجودی کالای مشارکت را به ارزش ۲۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرد، هزینه‌های پرداختی توسط (دال) جهت مشارکت ۱۴۵۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر طرفین مشارکت و تسویه حساب نهائی.

۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مشارکت (دفاتر جداگانه) و تسویه حساب نهائی.

□ ۳۶- (الف)، (ب) و (ج) یک شرکت عملی جهت خرید و فروش زمین تشکیل داده نسبت تقسیم سود و زیان ۵، ۳، ۲ به ترتیب می‌باشد. (الف) بعنوان مدیر مشارکت انتخاب گردید و در مقابل خدمات الف شرکا موافقت نمودند که در پایان مشارکت مبلغ ۵۰۰۰ ریال بعنوان پاداش به وی بپردازند. رویدادهای مربوط به مشارکت شرح زیر است:

۱- واگذاری زمین توسط الف جهت مشارکت به ارزش جاری ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، بهای تمام شده زمین ۷۵۰۰۰۰ ریال.

۲- پرداخت مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال توسط ب بابت تسطیح و لوله‌کشی آب

۳- واگذاری وجوه نقد جهت مشارکت توسط ج بالغ بر ۴۰۰۰۰۰ ریال

۴- پرداخت بابت تبلیغات و کمیسیون و سایر هزینه‌ها ۳۷۵۰۰ ریال.

۵- فروش زمین بمبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال، (۵۰۰۰۰۰ ریال نقد و بقیه طی یک فقره سفته).

۶- تنزیل اسناد دریافتی نزد بانک به کسر ۱۰٪.

۷- تسویه حساب نهائی.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مشارکت (دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود) و ثبت سرمایه‌گذاری هر یک در دفاتر خود.
- ۲- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر طرفین مشارکت و تسویه حساب نهائی.

□ ۳۷- پویا، پرویز و پرهام یک شرکت عملی برای فروش کالای فصلی تشکیل داده‌اند. پرهام به عنوان مدیریت شرکت انتخاب گردید. کارمزد مدیریت شرکت ۵٪ فروش ناخالص. سود تضمین شده نسبت به مانده سرمایه اولیه ۶٪. نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی است. رویدادهای مربوط به مشارکت بشرح زیر است:

- اول مهرماه: واگذاری موجودی کالا، توسط پویا بالغ بر ۲۲۰۰۰ ریال و پرویز، ۳۰۰۰۰ ریال و خرید کالا توسط آقای پرهام به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال از کل سهم خود مشارکت.

- طی مهرماه: فروش کالا توسط پرهام به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال بطور نسیه.
- آبان ماه: وصول مطالبات توسط پرهام بالغ بر ۷۶۵۰۰ ریال. مبلغ ۱۳۵۰ ریال به عکث معیوب بودن کالا به مشتری تخفیف داده شد. مطالبات سوخت شده ۲۱۵۰ ریال.

- آذرماه: پرداخت هزینه‌های تصفیه توسط پرهام بالغ بر ۱۸۵۲۰ ریال از محل واجوه نقد مشارکت. برگشت کالای فروش نرفته به پویا بالغ بر ۵۰۰۰ ریال، به پرویز بالغ بر ۳۸۰۰ ریال و واگذاری ۴۰۰۰ ریال کالا به پرهام. شرکت در پایان آذرماه تصفیه گردید.

مطلوبست:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفاتر مشارکت (دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود).
- ۲- ثبت سهم سرمایه‌گذاری هر یک در دفاتر طرفین مشارکت.

□ ۳۸- (الف) و (ب) جهت اجرای پروژه ساختمانی با شرکت سهامی نمونه شرکت عملی تشکیل داده، اطلاعات مربوط به قرارداد به شرح زیر است: سرمایه‌گذاری اولیه توسط طرفین مشارکت: (الف) به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال، (ب) به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال.

● واگذاری سهام توسط شرکت سهامی نمونه بالغ بر ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، سرمایه‌گذاری اولیه‌های (الف) و (ب) در اختیار مشارکت بطور نقد واریز گردید. نسبت تقسیم سود و زیان بطور مساوی است. رویدادهای مربوط به مشارکت به شرح زیر است: (مدیر مشارکت الف می‌باشد).

● خریداری مواد بطور نقد ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، دستمزد پرداختی بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال، واگذاری مواد توسط شریک (ب) بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال. تعمیر ماشین آلات کارگاه پرداختی توسط (ب) بالغ بر ۲۰۰۰۰۰ ریال. در اثر آتش سوزی قسمتی از ماشین آلات کارگاه آسیب دیده، که بازسازی و تعمیر آن بالغ بر ۸۰۰۰۰ ریال گردید، مبلغ آن توسط (ب) پرداخت گردید. هزینه مالیات کارگاه ۵۰۰۰۰ ریال. بهای کل قرارداد که بالغ بر ۶۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد وصول گردید. نصف سهام دریافتی از شرکت نمونه به ارزش ۹۰۰۰۰۰ ریال در بورس اوراق بهادار فروخته شد و بقیه معادل مبلغ اسمی سهام به (الف) واگذار گردید. موجودی باقی مانده مواد در پایان دوره مشارکت بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد که به (ب) واگذار گردید.

مطلوبست:

ثبت رویدادهای مشارکت (دفاتر جداگانه برای مشارکت نگهداری می‌شود).

□ ۳۹- سود مشارکت چگونه باید در صورتهای مالی منعکس شود: (کنکور سال ۱۳۷۷)

(۱) انعکاس در متن صورتهای مالی ندارد ولی در یادداشتهای پیوست باید افشاء شود.

(۲) باید از درآمد فروش به عنوان تخفیف کسر و در گزارش صورت سود و زیان آورده شود.

(۳) به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان

(۴) سود مشارکت نباید در دفاتر ثبت شود.

□ ۴۰- در یک مشارکت مخصوص (Joint Venture) بین (الف) و (ب) تضمین وصول مطالبات به عهده (ب) می‌باشد. سود و زیان مشارکت به نسبت سهم فروش بین طرفین مشارکت تسهیم می‌شود. سهم فروش (الف) ۸۴۰۰۰۰۰ ریال، کل خریدهای مشارکت ۹۰۰۰۰۰۰ ریال، اگر کل مطالبات سوخت شده ۹۰۰۰۰۰۰ ریال، زیان حاصل از تضمین وصول مطالبات معادل ۲۰۰۰۰۰۰ ریال، کل هزینه‌های مشارکت به استثنای هزینه کارمزد تضمین شده معادل ۳۰۰۰۰۰۰ ریال، نرخ کارمزد تضمین وصول مطالبات ۵٪ کل فروش باشد، با فرض اینکه هیچ‌گونه موجودی کالا در پایان دوره وجود نداشته باشد، سهم سود (ب) کدام است؟ (کنکور کارشناسی ارشد)

الف - ۱۶۰۰۰۰۰۰ ب - ۱۸۸۰۰۰۰۰ ج - ۲۴۰۰۰۰۰۰ د - ۲۸۲۰۰۰۰۰

□ ۴۱- دامدار و دامپرور در فصل خرید و فروش دام مشارکت مخصوص تشکیل داده‌اند. نسبت تقسیم سود و زیان ۲ و ۳ به ترتیب می‌باشد. دامدار ۳ درصد از کل فروش کارمزد دریافت می‌دارد (دامدار مدیر مشارکت می‌باشد) مطالبات سوخت شده به عهده دامدار می‌باشد. در طی دوران مشارکت جمعاً به مبلغ ۹۵۰۰۰۰۰۰ ریال دام توسط دامدار و ۱۲۰۰۰۰۰۰۰ توسط دامپرور خریداری شد. خرید علوفه توسط توسط دامدار بالغ بر ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال، کل فروش ۳۴۰۰۰۰۰۰۰، از کل فروش مبلغ ۳۲۰۰۰۰۰۰۰۰ وصول و بقیه سوخت شده تلقی گردید، یک دام به مبلغ ۲۸۰۰۰۰۰۰۰ ریال به دامدار واگذار شد (واگذاری به طرفین مشارکت مشمول کارمزد نمی‌باشد).
مطلوبست ثبت رویدادهای مربوط به مشارکت و تسویه حساب نهایی.

□ ۴۲- کدامیک از موارد زیر مغایر با انواع مشارکت خاص طبق استاندارد ایران می‌باشد؟

- (۱) دارایی تحت کنترل مشترک
- (۲) عملیات تحت کنترل مشترک
- (۳) واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک
- (۴) فعالیت‌های فاقد توافق برای کنترل مشترک، مشارکت خاص در تمام

زمینه‌ها، مشارکت خاص نامیده می‌شود.

- ۴۳- ویژگی عملیات تحت کنترل مشترک تحت کنترل خاص کدام است؟
- ۱) با استفاده از امکانات هر یک از شرکای خاص، درآمد فروش محصول مشترک و هزینه‌های مشترک بین شرکای خاص تسهیم می‌شود.
 - ۲) واحد تجاری داراییهای مشارکت خاص را کنترل، بدهی‌ها و هزینه‌ها را تحمل و درآمد تحصیل، هر شریک خاص در نتایج عملکرد واحد تجاری تحت کنترل مشترک به تناسب سهم خود سهم می‌باشد.
 - ۳) مدیر مشارکت از طریق طرفین مشارکت تعیین و کنترل در اختیار مدیر مشارکت می‌باشد.

- ۴۴- هر شریک خاصی متناسب با سهم خود در دارایی‌های تحت کنترل مشترک، هر سهم خود را از منافع اقتصادی آتی کنترل دارد.

- ۴۵- کدامیک از موارد زیر طبق استاندارد ایران (بیانه ۲۳) نادرست است؟
- ۱- مدیر مشارکت به عنوان مجری به تنهایی هدایت سیاستهای مالی و عملیاتی فعالیت اقتصادی مشترک را دارد.
 - ۲- کنترل مشارکت خاص در اختیار مدیر مشارکت نمی‌باشد.
 - ۳- اجرا سیاستهای مالی و عملیاتی بر اساس توافق قراردادی مورد موافقت شرکای خاص قرار گرفته، اجرای آن به مدیر مشارکت محول شده به کار گرفته می‌شود.
 - ۴- کنترل در اختیار مدیر و طرفین مشارکت نمی‌باشد.

گزارشگری، مالی برحسب قسمت‌ها و میان دوره‌ای



• اهداف کلی

در این فصل با گزارشگری اطلاعات تفکیکی برحسب قسمت‌های مختلف و گزارشگری مالی میان دوره‌ای آشنا می‌شوید.

• اهداف رفتاری

انتظار می‌رود پس از مطالعه این فصل قادر باشید به سؤالات زیر پاسخ دهید:

- ۱- تکامل تدریجی استانداردهای گزارشگری مربوط به قسمت‌ها کدام است؟
- ۲- شناسائی مسؤلیت‌ها در گزارشگری قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری کدام است؟
- ۳- معیار و ضوابط کمی برای تعیین قسمت‌های عملیاتی مشمول گزارشگری کدام است؟

- ۴- نحوه شناسایی قسمتهای عملیات واحد تجاری کدام است؟
- ۵- چه اطلاعاتی در صورتهای مالی یک واحد تجاری درباره قسمتها باید افشا شود؟
- ۶- تفاوت بین بیانیه ۱۳۱ (FASB) و ۲۵ استاندارد ایران در ارتباط با قسمت‌ها کدام است؟
- ۷- تفاوت گزارشگری مالی میان دوره‌ای با گزارشهای سالانه چیست؟
- ۸- منظور از روش متصل و منفصل در روشهای تهیه گزارشهای میاندوره‌ای چیست؟

□ گزارشگری مالی بر حسب قسمتها و اطلاعات مربوط

حسابداری دانشی توصیفی تحلیلی است که، هدف اصلی آن ارائه اطلاعات مالی مفید و قابل اتکاء درباره واحدهای اقتصادی جهت تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع می‌باشد. بکارگیری دانش حسابداری، سیستم حسابداری واحدهای مختلف را بوجود آورده که، به گونه‌ای مناسب، در ارتباط با منابع، و مساعدت در کارایی تخصیص منابع کمیاب در عملکرد واحدهای تجاری، در چارچوب مشخصی، پردازش نموده، و به شکل گزارش‌های مختلف، در اختیار گروه‌های ذینفع اعم از برون سازمانی و درون سازمانی قرار می‌دهد. محصول نهائی پردازش اطلاعات مالی، در هر سیستم، گزارش‌های مالی متعددی است، که به صورت میاندوره‌ای و سالانه در زمان‌های مناسب انتشار می‌یابد. تقسیم گزارش‌های سالانه به دوره‌های کوتاه‌تر، موجب جلوگیری از بروز برخی مشکلات، که در گزارش‌های سالانه^(۱) وجود دارد، شده و اطلاعات مالی بخش‌ها و قسمت‌ها را نیز در فراهم آوردن اطلاعات «مربوط» و «قابل مقایسه» بین واحدهای تجاری افزایش می‌دهد. گزارش‌های مالی میاندوره‌ای در مورد عملیات واحد تجاری، در محدوده زمانی که تاریخ انتشار آنها غیر از سال مالی و نیز کمتر از یک دوره مالی است، جهت تصمیم‌گیری در اختیار گروه‌های ذینفع قرار گرفته، و معمولاً به صورت ادواری منتشر می‌گردد، در این گونه گزارش‌ها که حاوی اطلاعاتی انباشته شده از ابتدای دوره مالی تا تاریخ گزارشگری می‌باشد، اطلاعات مقایسه‌ای در مورد دوره‌های مشابه سال قبل نیز ارائه می‌گردد.

گزارش‌های مالی سالانه معمولاً اطلاعات «بموقع» را که مورد نیاز سرمایه‌گذاران و

سایر گروه‌های ذینفع می‌باشد، جهت تصمیم‌گیری در اختیار قرار نداده، بلکه گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای غالباً برای فراهم آوردن اطلاعات «بموقع» برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری و پیش‌بینی وضعیت آتی را در دوره‌های کوتاه‌تر از یک دوره مالی است، قرار می‌دهد. بطور مثال واحد تجاری خرده‌فروشی که فعالیت فصلی دارد و در بعضی از فصول فعالیت آنها به نحو چشمگیری افزایش و در نتیجه در این فصول سود بیشتری را عاید واحد تجاری شده، در این گونه موارد، ضرورت دارد که از طریق مقایسه گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای مخارجی که برای هزینه کردن فصول قبلی آنها انجام یافته در مقایسه با تحصیل درآمد جهت تصمیم‌گیری «بموقع» مورد استفاده قرار گیرد.

ترازنامه که در تاریخ معینی بطور سالانه تهیه می‌شود، تصویری از وضعیت مالی یک واحد تجاری را در یک زمان معین گزارش می‌نماید. اما نتایج عملکرد یک واحد تجاری که در طول دوره مالی تحصیل می‌شود، در صورت سود و زیان نشان داده می‌شود. در این راستا، سرمایه‌گذاران خواستار آنند که اطلاعات با ارزشی درباره سودآوری و درآمد انباشته شده، در دوره زمانی کوتاه‌تر همچون ماهانه، سه‌ماهه، شش‌ماهه و... برای نشان دادن توان سودآوری و پیش‌بینی فعالیت‌های آتی واحد تجاری بدست آورند.

در گذشته برخی از واحدهای تجاری، گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای برای سهامداران منتشر نموده، اما اطلاعات ارائه شده مذکور بطور همیشگی و از تداوم برخوردار نبود. قبل از سال ۱۹۷۳، در محتویات گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای که برای سهامداران انتشار می‌یافت، از یکنواختی اندکی برخوردار بود. اهمیت فزاینده ارائه گزارش‌های مالی در محدوده زمانی کمتر از یکسال مالی برای سرمایه‌گذاران منجر به انتشار بیانیه شماره ۲۸ هیأت تدوین اصول حسابداری (APB) تحت عنوان «گزارشگری مالی میان‌دوره‌ای» در ماه مه ۱۹۷۳ گردید.

از سوی دیگر شرایط افشاگری بخش‌ها در بیانیه شماره ۱۴، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) قابل کاربرد در گزارشگری میان‌دوره‌ای نبوده، صرفاً گزارش‌های میان‌دوره‌ای یک مجموعه کامل از صورتهای مالی که مفاد آن ارائه تصویری مطلوب از وضعیت مالی، نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری باشد. افشا می‌گردید. در این بیانیه تأکید شد که در گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای افشا مربوط به بخش‌ها و قسمت‌های مختلف الزامی

نمی باشد.

تحولات محیطی در طول تاریخ بر ضرورت افشا مؤثر بوده، و در گزارشگری مالی بر کل عملیات واحد تجاری بطور یکجا تأکید می ورزید، و بر تفکیک اطلاعات برای واحد تجاری کمتر توجه می شد، با چنین تأکیدی غیر عادی نبود، که واحدهای تجاری کوچک همانند شرکت های بزرگ و چند ملیتی درباره عملیات و وضعیت امور مالی خود را افشا نمایند. این شرایط در دهه ۱۹۷۰ تغییر یافت، واحدهای تجاری که دارای عملیات قابل ملاحظه، در بخش های مختلف صنایع و عملیات در کشورهای خارجی بودند، ملزم به افشا و اطلاعات درباره عملیات جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی گروه های ذینفع در همین دوران، سرمایه گذاران و سایر گروه های ذینفع خواستار آن شدند که اطلاعات مالی بر اساس خطوط تولید یا عملیات تجاری تفکیک شده، و نیز خواستار آن شدند که اطلاعات در زمانی مناسب و بموقع در دسترس تصمیم گیرندگان قرار گیرد.

در سال ۱۹۶۷، هیأت تدوین اصول حسابداری (APB) بیانیه شماره ۲ را درباره «افشا اطلاعات مالی مکمل» منتشر ساخت. در این بیانیه تأکید گردید که، ارائه اطلاعات در واحدهای تجاری که دارای فعالیت متنوع می باشند، جنبه تشویقی دارد، و هیچ گونه الزامی برای افشا اطلاعات مالی مکمل درباره بخش های مختلف صنعت وجود نخواهند داشت.

نخستین الزام گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری که دارای فعالیت متنوع می باشند، مربوط به سال ۱۹۶۹ می باشد، که کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) برای واحدهای تجاری تهیه این گونه گزارش های مالی را پذیرفت. شرط اساسی کمیسیون بورس اوراق بهادار برای افشا شامل: مجموع درآمد حاصل از فروش، سود (زیان) قبل از مالیات و اقلام غیر مترقبه برای آخرین دوره پنج ساله در هر خط تولید زنجیره ای با آستانه ده درصد یا بیشتر از درآمد یا سود قبل از مالیات و اقلام غیر مترقبه بود.

در سال ۱۹۷۶، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، بیانیه شماره ۱۴ را انتشار داد که بر اساس آن واحدهای تجاری، باید عملیات و اطلاعات مالی تفکیک شده واحد تجاری در بخش های مختلف صنایع و محل جغرافیائی عملیات واحدهای تجاری را افشا نماید. در بیانیه فوق نیز تأکید شد که، افشا اطلاعات مربوط به فروش های صادراتی و مشتریان اصلی الزامی است. در گزارش تحقیقاتی که از طرف هیأت تدوین

استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۹۳ منتشر شد، حاکی از آن بود که اطلاعات ارائه شده بر اساس بیانیه شماره ۱۴ مفید، اما ناکارآمد می‌باشد. بطور کلی، آنان خواستار، اطلاعات بیشتری درباره تفکیک بخش‌ها در گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای شدند.

تکامل تدریجی استانداردهای گزارشگری مربوط به قسمت‌ها (بخش‌ها) در کانادا به موازات تکامل تدریجی گزارشگری مالی مربوط به قسمت‌ها در ایالات متحد آمریکا صورت گرفت. الزامات گزارشگری مربوط به بخش‌ها در کانادا همانند بیانیه شماره ۱۴ می‌باشد. در سال ۱۹۸۱، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) بیانیه شماره ۱۴ را درباره گزارشگری مربوط به قسمت‌ها و بخش‌ها منتشر نمود.

در این بیانیه الزاماتی را در سطح جهانی جهت گزارشگری مالی مربوط به قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری تعیین نمود. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال ۱۹۹۷ بیانیه شماره ۱۳۱ را جایگزین بیانیه شماره ۱۴ نمود. هدف کلی بیانیه شماره ۱۳۱، گزارش اطلاعات مالی درباره قسمت‌های مختلف یک بنگاه اقتصادی، بر اساس عملیات تولیدی خاص تفکیک شده، جهت اخذ تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه در مورد ارزیابی عملیات اجرائی قسمت‌ها و برآورد جریان‌های نقدی آتی می‌باشد. با توجه به این هدف، بیانیه شماره ۱۳۱، نگرشی مدیریتی^(۱) دارد، در این رویکرد بخش‌ها و قسمت‌های مختلف، جهت گزارشگری قسمت‌ها برای استفاده کنندگان، بر اساس ساختار داخلی واحد تجاری که از سوی مدیریت تعیین می‌شود، مورد پذیرش قرار گرفت. یک بنگاه اقتصادی ممکن است از طریق تهیه مجموعه صورتهای مالی که به طرق مختلف تفکیک شده‌اند هدف مورد نظر را تأمین نماید. اگر بخش‌های گزارشگری داخلی بر اساس مناطق جغرافیائی صورت گیرد، گزارشگری قسمت‌ها نیز باید بر مبنای تقسیمات جغرافیائی ارائه گردد.

اگر گزارشگری داخلی بر اساس خط تولید، صنعت، محصولات و خدمات فرعی باشد، گزارشگری قسمت‌ها باید متقابلاً، بر اساس همان خطوط تولید یا صنعت... صورت گیرد، در صورتی که دو یا چند واحد تجاری دارای فعالیت مشابه بوده و در محیط

اقتصادی یکسان فعالیت داشته باشند، می‌توان اطلاعات این قسمت‌ها را با هم ترکیب نمود. بیانیه شماره ۱۳۱ (بند ۴) چنین نتیجه‌گیری می‌نماید.

تعیین قسمت‌ها به ساختار تشکیلات داخلی بنگاه اقتصادی بستگی دارد و صورتهای مالی باید به گونه‌ای تهیه شوند، که اطلاعات ضروری بر اساس یک روش مناسب، «مقرون به صرفه»^(۱) و «بموقع» در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد.

به موازات روند تکاملی گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف در سایر کشورها کمیته تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران، بیانیه شماره ۲۵ مطابقت با استانداردهای بین‌الملل حسابداری به استثنای مواردی خاص، رهنمودهای لازم را برای گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم (شرکتهای سهامی عام) عرضه و یا در جریان انتشار عمومی است تدوین، که به طور مقایسه با سایر استانداردها مورد بررسی قرار می‌گیرد.

■ شناسائی مسؤلیت‌ها در گزارشگری قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری

بسیاری از واحدهای تجاری در تهیه گزارشات مالی مشمول گزارشگری قسمت‌ها به طور جداگانه، تابع شرایط تعیین شده، در بیانیه‌های مرتبط با گزارشگری مالی قسمت‌ها می‌باشند. بهر حال، فعالیت واحد تجاری در زمینه‌های مختلف صنعتی و مناطق جغرافیائی و میزان فروش آن به مشتریان عمده تا حدی به تنوع محصولاتی که تعیین کننده در گزارشگری دارد، وابسته است. تعیین بخش‌ها و قسمت‌های عملیاتی در ساختار سازمانی واحد تجاری به قضاوت مدیریت بستگی دارد.

● معیارهای گوناگونی می‌تواند در تعریف و تعیین قسمت‌های مختلف واحد تجاری بر اساس اصول پذیرفته شده در مراکز حرفه‌ای استوار باشد، بر اساس بند ۷ بیانیه شماره ۲۵ استاندارد ایران، منشا اصلی مخاطرات بر چگونگی سازمان دهی و اداره واحدهای تجاری اثر می‌گذارد، بنابراین ساختار سازمانی و سیستم گزارشگری مالی و داخلی واحد تجاری مبنایی برای تشخیص قسمت‌های آن است. مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری، هر دو تحت تأثیر محل جغرافیایی عملیات و نیز بازارهای آن قرار می‌گیرد، در

نتیجه قسمت‌های جغرافیایی می‌تواند تحت تأثیر یکی از دو مورد زیر باشد:

- محل استقرار تجهیزات تولید یا ارائه خدمات و سایر داراییهای واحد تجاری، یا

- محل بازارها و مشتریان آن

● مفهوم قسمت تجاری و جغرافیایی طبق بیانیه شماره ۲۵ استاندارد ایران:

۱- قسمت تجاری. جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که یک محصول یا خدمت

یا گروهی از محصولات یا خدمات مرتبط را ارائه می‌کند و دارای مخاطره و بازدهی

متفاوت از سایر قسمت‌های واحد تجاری است. عوامل زیر باید در تعیین محصولات و

خدمات مرتبط در نظر گرفته شود:

- ماهیت تولیدات و خدمات.

- ماهیت فرایند تولید.

- نوع و طبقات مشتریان برای تولیدات و خدمات.

- روش‌های بکارگیری توزیع و فروش محصولات و خدمات

- شرایط محیط قانونمند. بطور مثال، بانکداری، بیمه یا شرکتهای سهام عام.

۲- قسمت‌های جغرافیایی. جزئی قابل تفکیک از واحد تجاری است که به ارائه

محصولات یا خدمات در منطقه جغرافیایی مشخص مشتمل بر یک کشور یا گروهی از

کشورها اشتغال دارد و دارای مخاطره و بازدهی متفاوت از اجزائی است که در سایر

مناطق جغرافیایی فعالیت می‌کنند.

عواملی که تشخیص قسمت‌های جغرافیایی باید در نظر گرفت به قرار زیر می‌باشد:

۱- تشابه شرایط اقتصادی و سیاسی،

۲- روابط بین عملیات در مناطق جغرافیایی مختلف،

۳- مجاورت عملیات،

۴- مخاطرات خاص ناشی از عملیات در مناطق مشخص،

۵- مقررات کنترل ارز، و

۶- مخاطرات نوسانات ارزی

● تعیین قسمت‌های تجاری و جغرافیایی جداگانه نیازمند قضاوت است. مدیریت واحد

تجاری برای اعمال این قضاوت، هدف گزارشگری اطلاعات مالی قسمت و خصوصیات

کیفی اطلاعات مالی را در نظر می‌گیرد. خصوصیات کیفی شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن، اطلاعاتی است که در مورد گروه‌های مختلف محصولات و خدمات واحد تجاری و عملیات آن در مناطق جغرافیایی خاص گزارش می‌شود، همچنین خصوصیات کیفی شامل مفید بودن اطلاعات مالی برای ارزیابی مخاطرات و بازده کل واحد تجاری است.^(۱)

■ معیار و ضوابط کمی برای تعیین قسمت‌های عملیاتی مشمول گزارشگری

فرایند تعیین قسمتی از یک واحد تجاری که ملزم به ارائه اطلاعات مربوط به قسمت‌های مختلف، در هر یک از دوره‌های مالی قابل گزارش بطور جداگانه می‌باشد، تابع شرایطی تعیین شده در استاندارد خواهد بود. معیار تشخیص قسمت‌های قابل گزارش به عنوان قسمت تجاری یا جغرافیایی در صورتی مشمول گزارشگری بطور جداگانه از نظر کمی با پیروی از آستانه‌های ده درصد براساس شرایط حاکم در استاندارد تعیین می‌گردد. از اینرو، یک قسمت عملیاتی (تجاری یا محل جغرافیایی) در صورتی مشمول گزارشگری است که شرایط آزمون ۱۰ درصد درآمد، آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی و آزمون ۱۰ درصد دارائی قابل شناسائی را در هر یک از دوره‌های مالی که صورتهای مالی ارائه می‌شود دارا باشد.

● ۱- آزمون درآمد عملیاتی. یک قسمت عملیاتی در صورتی مشمول گزارشگری (با اهمیت) می‌باشد که، درآمد حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمتها حداقل ده درصد مجموع درآمد ترکیبی کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری اعم از برون سازمانی یا درون سازمانی باشد. (متنظر از درآمد عملیاتی یعنی فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری، و فروش بین قسمت‌های مختلف آن بر مبنای قیمت‌های انتقالی می‌باشد).

* نکته قابل توجه: درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری را درآمد غیر وابسته و درآمد فروش بین قسمت‌های مختلف واحد تجاری را درآمد وابسته گویند.

● ۲- آزمون سود یا زیان. یک قسمت عملیاتی در صورتی مشمول گزارشگری است که: نتیجه عملیات قسمت اعم از سود یا زیان حداقل ده درصد مجموع سود عملیاتی قسمت‌های سود ده یا مجموع زیان‌های عملیاتی قسمت‌های زیان‌ده هرکدام که قدر مطلق آن بزرگتر است، باشد. جهت تأمین شرط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان، سود عملیاتی کلیه قسمت‌هایی که سود تحصیل نموده و نیز عملیات کلیه قسمت‌هایی که متحمل زیان شده‌اند، بطور جداگانه جمع می‌شوند. از بین دو نتایج حاصل، رقم بزرگتر (سود یا زیان) برای اعمال آزمون ده درصد مورد استفاده قرار می‌گیرد. مراتب با مثال تشریح می‌شود:

مثال - سود یا زیان قسمت‌های مختلف عملیاتی شرکت ایران که بطور جداگانه گزارش شده، به قرار زیر می‌باشد:

ریال	
۱۷۰۰۰۰۰	بخش پوشاک
(۶۰۰۰۰۰۰)	بخش لوازم چوبی
۲۴۰۰۰۰۰	بخش محصولات غذایی
۸۸۰۰۰۰۰	بخش بسته‌بندی
(۱۳۰۰۰۰۰)	بخش ابزارآلات
۲۰۹۰۰۰۰۰	جمع سود عملیاتی

با در نظر گرفتن اطلاعات فوق و با توجه به ضوابط تعیین شده در گزارشگری مالی برحسب قسمت‌های مختلف بخش‌های با اهمیت کدامند:

جهت اجرای شرایط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی، کلیه قسمت‌های واحد تجاری که متحمل زیان شده و نیز قسمت‌هایی که سود تحصیل نموده‌اند، بطور جداگانه جمع می‌شوند، از بین نتایج حاصل، هرکدام که بیشتر است، معیار حاکم برای آزمون ۱۰ درصد در نظر گرفته می‌شود:

قسمت	سود عملیاتی	زیان عملیاتی
بخش پوشاک	۱۷۰۰۰۰۰	
بخش محصولات غذایی	۲۴۰۰۰۰۰	
بخش بسته بندی	۸۸۰۰۰۰۰	
بخش لوازم چوبی		۶۰۰۰۰۰۰
بخش ابزارآلات		۱۳۰۰۰۰۰
	<u>۲۸۲۰۰۰۰۰</u>	<u>۷۳۰۰۰۰۰</u>

جهت اجرای شرط آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان، از آنجا که رقم ۲۸۲۰۰۰۰۰ ریال بیش از رقم قدر مطلق ۷۳۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد، مبنا قرار گرفته و قسمتهای با اهمیت شامل، بخش‌هایی هستند که سود یا زیان عملیاتی آنان بیش از مبلغ ۲۸۲۰۰۰۰ ریال ($2820000 \times 10\%$) می‌باشد. از اینرو قسمتهای پوشاک، بسته بندی (با سود عملیاتی به مبلغ ۱۷۰۰۰۰۰۰ ریال و ۸۸۰۰۰۰۰ ریال به ترتیب) و بخش لوازم چوبی، علیرغم اینکه متحمل زیان شده (۶۰۰۰۰۰۰ ریال) مشمول گزارشگری بطور جداگانه می‌باشند.

* نکته: قسمتهای عملیاتی که هیچ یک از شرایط تعیین شده متغیرهای کمی آزمون ۱۰ درصد را دارا نباشد، در صورتی که این قسمتها در اکثر معیارهای ترکیبی (سه نوع آزمون) سهم باشند، می‌توانند مشمول قسمتهای قابل گزارش تلقی شوند در مثال شرکت ایران، از آنجا که قسمتهای عملیاتی «محصولات غذایی» و «ابزارآلات» از معیارهای ترکیبی آزمون ۱۰ درصد برخوردار نمی‌باشند، از اینرو، این قسمتهای عملیاتی که به تنهایی با اهمیت نبوده و نمی‌تواند با سایر قسمتها ترکیب شود، طبق استاندارد این قسمتها با یکدیگر ترکیب شده تحت عنوان سایر بخشها افشا می‌شوند. افزون براین منابع درآمدهای مشمول سایر بخشها باید به طور جداگانه باید افشا شود.

● ۳- آزمون دارائی. یک قسمت از واحد تجاری در صورتی با اهمیت تلقی می‌شود که، دارائی قابل شناسائی آن، حداقل ۱۰ درصد جمع دارایی‌های تمام قسمت‌های واحد تجاری باشد. دارائی‌های قابل شناسائی یک قسمت واحد تجاری شامل دارائی مشهود و نامشهود است که در قسمت‌های مختلف واحد اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

دارائی‌هایی که در بیش از یک قسمت از واحد تجاری بطور مشترک مورد استفاده قرار می‌گیرد، باید بر مبنائی معقول بین قسمت‌های مختلف تخصیص داده شود. دارائی‌هایی که در عملیات هیچ یک از قسمت‌های واحد تجاری مورد استفاده قرار نمی‌گیرند (مثل دارائی‌های دفتر مرکزی واحد تجاری، اوراق بهادار قابل داد و ستد، پیش پرداختها، وام پرداختنی بین قسمت‌ها) جزء دارائی‌های قابل شناسائی بشمار نمی‌آیند. داراییهایی که به طور مشترک توسط دو یا چند قسمت مورد استفاده قرار می‌گیرد فقط در صورتی باید به آن قسمت‌ها تخصیص یابد که درآمدها و هزینه‌های عملیاتی مربوط به آن داراییها نیز به همان قسمت‌ها تخصیص داده شود.^(۱)

سرقفلی نیز پس از کسر استهلاک، مشمول دارائی قابل شناسائی قسمت‌ها مطرح می‌باشد. دارائی‌های قابل شناسائی قسمت‌های مختلف پس از کسر ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، استهلاک انباشته، ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها، تغییرات ارزشیابی اوراق بهادار قابل داد و ستد و مانند آن، در گزارشگری منظور می‌شود.

*** نکته:** چنانچه یک قسمت به تنهایی تأمین کننده ۹۰ درصد درآمد فروش، سود و زیان عملیاتی، دارایی قابل شناسایی باشد، در صورتی که هیچ یک از قسمت‌های واحد تجاری شرایط آزمون ۱۰ درصد را دارا نباشد. ارائه گزارش خاص مربوط به آن قسمت جدا از صورت‌های مالی تلفیقی ضرورتی ندارد.

مثال - به منظور تشریح آزمون‌ها در گزارشگری مالی در مورد فعالیت‌های مختلف، مثال شرکت (الف) که دارای ۶ قسمت عملیاتی می‌باشد، مورد استفاده قرار می‌گیرد:

اطلاعات زیر در مورد قسمت‌های مختلف عملیاتی واحد تجاری (الف) جهت محاسبه آزمون‌ها برای تعیین قسمت‌های قابل گزارش در دست است (ارقام میلیون ریال):

شرکت الف - جدول شماره (۱ - ۵)

قسمت‌ها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	جمع
	خدمات فنی	داروسازی	نجاری	پوشاک	مواد غذایی	خدمات مالی	
● درآمدها:							
فروش - درآمد غیر وابسته	۸۵۰	۶۱۰	۱۷۰	۷۰	۸۸۰	۰	۲۵۸۰
فروش - درآمد وابسته	۱۰۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰۰
درآمد بهره:							
غیر وابسته	۰	۰	۰	۰	۰	۲۲۰	۲۲۰
وابسته (بین قسمت‌ها)	۰	۰	۰	۰	۰	۵۰	۵۰
* جمع درآمدها	<u>۹۵۰</u>	<u>۶۱۰</u>	<u>۱۷۰</u>	<u>۷۰</u>	<u>۸۸۰</u>	<u>۲۷۰</u>	<u>۲۹۵۰</u>
● هزینه‌ها:							
بهای تمام شده کالای							
فروخته شده	۲۱۰	۴۷۰	۹۰	۴۰	۴۳۰	۰	۱۲۴۰
بازاریابی	۲۷۰	۹۰	۴۵	۲۵	۱۷۰	۶۰	۶۶۰
هزینه بهره:							
غیر وابسته	۸۰	۶۰	۱۵	۳۵	۱۵۰	۸۰	۴۲۰
وابسته	۰	۰	۰	۰	۵۰	۰	۵۰
دفتر مرکزی	۰	۲۰	۰	۰	۰	۰	۲۰
اقلام غیر عادی (زیان)	۷۰	۴۰	۰	۰	۰	۰	۱۱۰
* جمع هزینه‌ها	<u>۶۳۰</u>	<u>۶۸۰</u>	<u>۱۵۰</u>	<u>۱۰۰</u>	<u>۸۰۰</u>	<u>۱۴۰</u>	<u>۲۵۰۰</u>
میزان سودآوری:							
* سود یا زیان قسمت	<u>۳۲۰</u>	<u>(۷۰)</u>	<u>۲۰</u>	<u>(۳۰)</u>	<u>۸۰</u>	<u>۱۳۰</u>	<u>۴۵۰</u>
● دارائی‌ها:							
مطالبات بین قسمت‌ها							
سایر دارائی‌ها	۲۴۰	۵۸۰	۳۱۰	۱۸۰	۹۳۰	۷۷۰	۳۰۱۰
* جمع دارائی‌ها	<u>۲۴۰</u>	<u>۵۸۰</u>	<u>۳۱۰</u>	<u>۱۸۰</u>	<u>۹۳۰</u>	<u>۹۷۰</u>	<u>۳۲۱۰</u>

• نحوه محاسبه آزمون‌های کمی برای تعیین قسمت‌های قابل گزارش در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول شماره (۲ - ۵)

قسمت‌ها	(۱) خدمات فنی	(۲) داروسازی	(۳) نجاری	(۴) پوشاک	(۵) مواد غذایی	(۶) خدمات مالی	جمع
• ۱- آزمون درآمد:							
جمع درآمد	۹۵۰	۶۱۰	۱۷۰	۷۰	۸۸۰	۲۷۰	۲۹۵۰
درصد مبنا							٪۱۰
مبلغ مبنا							۲۹۵
قسمت‌های قابل گزارش.	بلی	بلی	خیر	خیر	بلی	خیر	
• ۲- آزمون سودآوری:							
سود گزارش شده قسمت‌ها	۳۲۰	-	۲۰	-	۸۰	۱۳۰	۵۵۰
زیان گزارش شده قسمت‌ها	-	۷۰	-	۳۰	-	-	۱۰۰
انتخاب کنید بزرگترین (قدر مطلق) سود یا زیان ترکیبی							۵۵۰
درصد مبنا							٪۱۰
مبلغ مبنا							۵۵
قسمت‌های قابل گزارش	بلی	بلی	خیر	خیر	بلی	بلی	
• ۳- آزمون دارائی:							
جمع دارائی‌ها	۲۴۰	۵۸۰	۳۱۰	۱۸۰	۹۳۰	۹۷۰	۳۲۱۰
درصد مبنا							٪۱۰
مبلغ مبنا							۳۲۱
قسمت‌های قابل گزارش	خیر	بلی	خیر	خیر	بلی	بلی	

• نتیجه گیری:

* قسمت‌های قابل گزارش از نظر آزمون درآمد: خدمات فنی، داروسازی و مواد غذایی
 * قسمت‌های قابل گزارش از نظر آزمون سودآوری: خدمات فنی، داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی

* قسمت‌های قابل گزارش از نظر آزمون دارائی: داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی
 * قسمت‌های قابل گزارش در کل واحد اقتصادی: خدمات فنی، داروسازی، مواد غذایی و خدمات مالی می‌باشد.

* قسمت‌های غیر قابل گزارش در کل واحد اقتصادی: نجاری و پوشاک می‌باشد.

■ ارزیابی مجدد قسمت‌های قابل گزارش

بدون توجه به نتایج تعداد قسمت‌های قابل گزارش حاصل از کاربرد سه نوع آزمون ده درصد، قسمت‌های قابل گزارش باید حداقل ۷۵ درصد کلیه درآمد ترکیبی حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) از کلیه قسمت‌های عملیاتی را شامل شود (آزمون تکمیلی).

● بند ۲۰ بیانیه شماره ۱۳۱، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) حاکی از آن است که: اگر مجموع درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمت‌های قابل گزارش کمتر از ۷۵ درصد از مجموع درآمد کل به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمت‌های عملیاتی واحد تجاری باشد، بنا به تصمیم مدیریت قسمت‌های عملیاتی دیگر را که مشمول گزارشگری به طور جداگانه نمی‌باشند، جهت تکمیل آزمون به قسمت‌های قابل گزارش (با اهمیت) اضافه شده، (حتی اگر شرایط سه نوع آزمون ۱۰ درصد را دارا نباشد) تا شرایط آزمون ۷۵ درصد تأمین گردد (انتخاب قسمت‌های عملیاتی اضافی مشمول گزارشگری جهت اجرای آزمون‌های ۷۵ درصد بستگی به تصمیم‌گیری مدیریت دارد).

● بیانیه شماره ۲۵ استاندارد ایران در این زمینه چنین مقرر می‌دارد:

«اگر جمع درآمدهای عملیاتی از فروش به مشتریان برون سازمانی که قابل انتساب به قسمت‌های قابل گزارش است کمتر از ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمد عملیاتی واحد تجاری باشد، باید قسمت‌های دیگری قابل گزارش مشخص شود، حتی اگر آن قسمت‌های زیر آستانه‌های ده درصد آزمون‌های درآمد، سود و زیان و دارایی باشد، این عمل تا آنجا ادامه می‌یابد که مجموع درآمد عملیاتی قسمت‌های قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع عملیاتی قسمت‌های قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی واحد تجاری گردد.

«قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد مربوط به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شده است، چنانچه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری همچنان دارای اهمیت باشد باید برای دوره جاری نیز، به عنوان قسمت قابل گزارش تلقی شود حتی اگر درآمد عملیاتی، نتیجه عملیات و دارایی‌های آن کمتر از آستانه‌های

۱۰ درصد باشد.»

• چنانچه قسمتی به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد، در دوره‌های جاری به عنوان قسمت قابل گزارش تعیین شود، اطلاعات مقایسه‌ای دوره قبل آن باید ارائه مجدد شود، به استثنای مواردی که انجام این کار عملی نباشد.»

مثال فرض کنید شرکت (الف) دارای ۷ قسمت عملیاتی تعیین شده، به عنوان واحد اقتصادی می‌باشد. اطلاعات زیر در دست است: (واحد میلیون ریال)

قسمتهای با اهمیت	درصد	مجموع درآمدقسمتها	درآمد وابسته	درآمد غیروابسته	قسمتهای عملیاتی
خیر	۹/۳٪	۷/۱	۱/۶	۵/۵	واحد لوازم خانگی
خیر	۸/۱٪	۶/۲	۰	۶/۲	واحد اسباب بازی
بلی ✓	۱۴/۸٪	۱۱/۳	۷/۹	۳/۴	واحد تعمیرات نقلیه
بلی ✓	۲۲/۳٪	۱۷/۰	۱۰/۴	۶/۶	واحد نجاری
خیر	۹/۴٪	۷/۲	۰	۷/۲	واحد ابزارآلات
بلی ✓	۱۰/۹٪	۸/۳	۶/۲	۲/۱	واحد ساختمان‌سازی
بلی ✓	۲۵/۲٪	۱۹/۲	۰	۱۹/۲	واحد خدمات مالی
	<u>۱۰۰٪</u>	<u>۷۶/۳</u>	<u>۲۶/۱</u>	<u>۵۰/۲</u>	

$$\square ۳۱/۳ = ۳/۴ + ۶/۶ + ۲/۱ + ۱۹/۲ = \text{مجموع درآمد غیروابسته مشمول گزارشگری}$$

$$\square ۶۲/۴ = (\text{۳۱/۳} \div \text{۵۰/۲}) \times ۱۰۰ = \text{درصد}$$

بر مبنای آزمون ۱۰ درصد درآمد، قسمتهای با اهمیت (مشمول گزارشگری) شامل واحد تعمیرات نقلیه، نجاری، ساختمان‌سازی و خدمات مالی می‌باشد. از آنجا که مجموع درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) که توسط کلیه قسمتهای گزارشگر تحصیل شده ۶۲/۴ درصد مجموع درآمد فروش واحد تجاری به طرفین غیر وابسته را تشکیل می‌دهد و کمتر از ۷۵ درصد درآمد کل درآمد غیر وابسته می‌باشد، لازم است که قسمت ابزارآلات که مجموع درآمد غیر وابسته آن ۷/۲ میلیون ریال است، به عنوان قسمت گزارشگر انتخاب و به قسمتهای مشمول گزارشگری

قبلی اضافه نمود تا مجموع درآمد عملیاتی قسمتهای قابل گزارش حائز شرایط آزمون حداقل ۷۵ درصد جمع درآمد عملیاتی تلفیقی یا درآمدهای عملیاتی واحد تجاری تأمین گردد:

$$\boxed{\checkmark} \text{ مجموع درآمد مشمول گزارشگری} = 31/3 + 7/2 = 38/5$$

$$\boxed{\checkmark} (38/5 \div 50/2) \times 100 = 76/7\%$$

افشاء بقیه دو قسمت عملیاتی مجاز نمی باشد، بهرحال، اطلاعات این دو قسمت که قابل گزارش نمی باشند باهم ترکیب و تحت عنوان «سایر بخشها» افشاء می شود. لازم به یادآوری است که، قسمتهای قابل گزارش باید بگونه ای باهم ترکیب شوند که شرط آزمون ۷۵ درصد تأمین گردد در بیانیه شماره ۱۳۱ هیچگونه محدودیتی بوضوح در تعداد قسمتهایی که اطلاعات آنها بطور جداگانه باید گزارش شود، قائل نشده است. اما بنا به دلایلی، برای اینکه اطلاعات قسمتها بیش از اندازه از جزئیات برخوردار نباشد، در صورت لزوم مجموع قسمتهایی که مشمول گزارشگری بطور جداگانه قرار می گیرند، حداکثر ممکن است تا ده مورد باشد. (۱)

* در تعداد قسمتهای با اهمیت طبق بیانیه شماره ۲۵ ایران، محدودیت مشخصی عنوان نشده، و در عمل فقط تعداد قسمت ها در یک حد عملی باشد تأکید شده است.

• حال اگر مجموع درآمد فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) کلیه قسمتهای قابل گزارش حداقل ۷۵ درصد از مجموع درآمد کل غیر وابسته را تشکیل دهد، در این شرایط، نیازی به شناسائی قسمتهای عملیاتی که حائز شرایط آزمون ۱۰ درصد را دارا نمی باشد، نخواهد بود.

مثال - فرض کنید: شرکت نمونه دارای چهار قسمت عملیاتی تعیین شده به عنوان واحد اقتصادی می باشد، اطلاعات زیر در دست است:

قسمتهای با اهمیت	درصد	مجموع درآمد وابسته و غیروابسته	درآمد وابسته	درآمد غیروابسته	قسمتهای عملیاتی
بلی ✓	۲۲/۴٪	۱۵۰۰۰۰	۰	۱۵۰۰۰۰	مواد غذایی
بلی ✓	۵۵/۲٪	۳۷۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	صنایع کاغذسازی
خیر	۶/۰٪	۴۰۰۰۰	۰	۴۰۰۰۰	پوشاک
بلی ✓	۱۶/۴٪	۱۱۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	امور مالی
	۱۰۰٪	۶۷۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۴۲۰۰۰۰	

مجموع درآمد غیروابسته مشمول گزارشگری = $۱۵۰۰۰۰۰ + ۱۷۰۰۰۰۰ + ۶۰۰۰۰۰ = ۳۸۰۰۰۰۰$

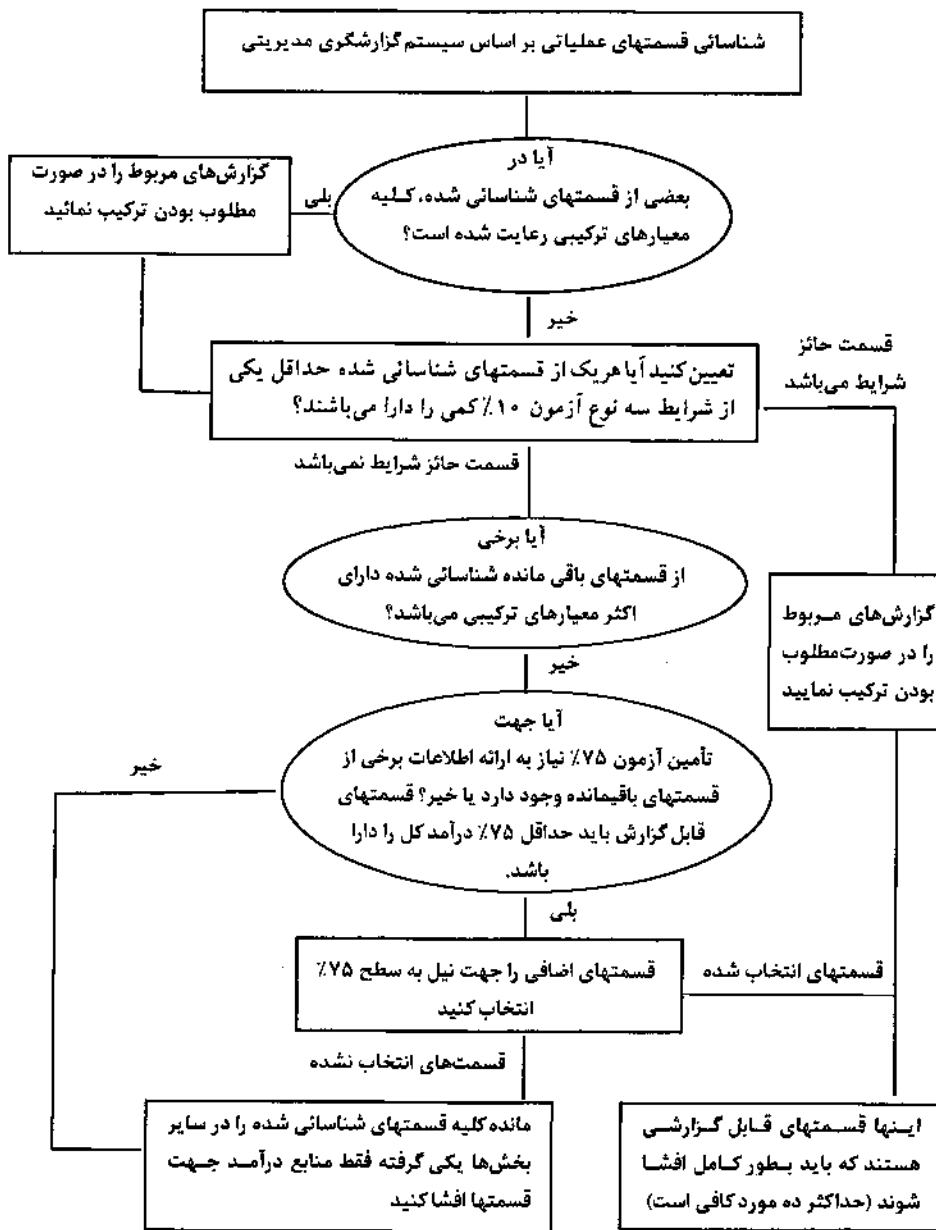
$(۳۸۰۰۰۰۰ \div ۴۲۰۰۰۰۰) \times ۱۰۰ = ۹۰٪$

بر مبنای آزمون ۱۰ درصد درآمد، قسمتهای با اهمیت (مشمول گزارشگری) شامل بخش مواد غذایی، بخش صنایع کاغذسازی و بخش امور مالی می باشد. از آنجا که مجموع درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (غیر وابسته) که توسط کلیه قسمتهای گزارشگر تحصیل شده ۹۰ درصد می باشد، و این مبلغ بیش از ۷۵ درصد مجموع درآمد فروش غیروابسته را تشکیل می دهد. از این نظر، هیچ یک از قسمتهای غیرمشمول گزارشگری نیازی به شناسائی نمی باشد. اطلاعات درباره سایر قسمتهای عملیاتی ترکیبی واحد تجاری که قابل گزارش نمی باشند، تحت عنوان سایر بخشها بطور جداگانه افشا می شوند^(۱).

خلاصه تعیین قسمتهای قابل گزارش در نمودار شماره (۳ - ۵) نشان داده شده است.

نمودار شماره (۳ - ۵)

نمودار تعیین قسمتهای قابل گزارشگری



■ تفاوت بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری درباره گزارشگری قسمت‌ها
 بیانیه شماره ۱۴ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS-14) «اطلاعات گزارشگری مالی در قسمت‌های مختلف واحد اقتصادی» (تجدید نظر شده در سال ۱۹۹۷ میلادی، توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین‌الملل در لندن) نگرشی (رویکردی) متفاوت نسبت به آنچه که در بیانیه شماره ۱۳۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) منتشر شده، اتخاذ می‌نماید، بدون اینکه وارد جزئیات مورد اختلاف پرداخته شود، موارد کلی اختلاف نسبت به بیانیه شماره ۱۴ استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS) به قرار زیر می‌باشد:

اقدام	بیانیه شماره ۱۳۱ (FASB)	بیانیه شماره ۱۴ (IAS) بین‌الملل
۱- رویکرد	مدیریت	محصولات و خدمات دارای بازده و مخاطرات مشابه می‌باشد (رویکرد ریسک و بازده)
۲- واحد اصلی قسمت	قسمت عملیاتی	قسمت تجاری و قسمت جغرافیائی (نگرش در بیانیه شماره ۱۴ بین‌الملل کنار گذاشته شده است)
۳- عملیات ترکیبی عمودی	افشا قسمت ممکن است ضروری باشد	افشا قسمت ضروری نیست
۴- ماهیت اطلاعات حسابداری	اصول پذیرفته شده و پذیرفته نشده حسابداری الزامی است	مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری، به صورتی است که در صورتهای مالی تلفیقی بکار برده می‌شود.
۵- گزارشگری میان‌دوره‌ای	الزامی است	الزامی نیست

* مبنای تعریف قسمت‌ها طبق استاندارد بین‌الملل بیانیه ۱۴ و بیانیه ۲۵ انگلستان بر مبنای رویکرد مبتنی بر ریسک و بازده استوار است. یعنی فعالیت‌های قسمت‌ها بر حسب برخورداری از ریسک و بازده متفاوت از یکدیگر تفکیک می‌شوند.

شرایط افشا در بیانیه شماره ۱۳۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) برای واحدهای تجاری بطور گسترده اجزای آن پذیرفته شده است (در این بیانیه

اطلاعات کمی قسمتها بیش از آنچه که در بیانیه شماره ۱۴ بین‌الملل، لازم بوده، افشا می‌شود). موارد افشا در سه طبقه به شرح زیر است:

- ۱- محصولات و خدمات (کمی و توصیفی)
- ۲- مناطق جغرافیائی (کمی)
- ۳- مشتریان عمده (کمی) - چنانچه ۱۰ درصد کل درآمد واحد تجاری از یک مشتری خاص ایجاد شده باشد، به آن مشتری عمده گویند.

■ افشا اطلاعات برای قسمتهای قابل گزارش

ضرورت افشا اطلاعات مربوط به قسمتهای عملیاتی بر مبنای شناسائی قسمتهای قابل گزارش می‌باشد. تعیین دامنه اهمیت فعالیت بر عهده مدیریت واحد اقتصادی است. (تولیدات، خدمات، حوزه جغرافیایی، شرایط قانونی محیط فعالیت یا ترکیب برخی از این عوامل) طبق بیانیه شماره ۱۳۱، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، واحدهای تجاری باید اطلاعات مربوط به درآمدها، سود یا زیان، دارایی‌های بلندمدت قابل شناسائی و مبنای ارزشیابی آزمون‌های متغیرهای مربوط به قسمتها، حتی درآمدهای قسمتهای عملیاتی واحد تجاری که از طریق مشتریان عمده (۱۰ درصد کل درآمد از طریق داد و ستد با یک مشتری خاص ایجاد شده است) تحصیل می‌شود، افشا نمایند.

● اهم اطلاعاتی که برای هر قسمت عملیاتی باید بطور جداگانه افشا شود به قرار زیر می‌باشد^(۱):

- ۱- اطلاعات کلی درباره قسمتهای عملیاتی:
- عواملی که برای تعیین هویت قسمتهای عملیاتی بکار گرفته شده است.
- اطلاعات درباره انواع تولیدات و خدمات ارائه شده هریک از قسمتهای عملیاتی قابل گزارش که درآمد از محل آن تحصیل شده است.
- ۲- اطلاعات درباره سود یا زیان عملیاتی هریک از قسمتهای مشمول گزارشگری و مبالغ هزینه‌های مربوط به قسمتها:

- درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) بر مبنای تولید و خدمات یا هر گروه تولیدات و خدمات مشابه مگر اینکه امکان پذیر نباشد.
- درآمد حاصل از فروش بین قسمت‌های عملیاتی (درآمد وابسته) واحد تجاری
- درآمد بهره و هزینه بهره (گزارش بطور جداگانه)، خالص درآمد بهره‌ای که برای تأمین منابع مالی قسمت‌ها که ممکن است بکار گرفته شود باید گزارش گردد. (مبانی ارزشیابی نیز باید افشا شود).
- هزینه استهلاک اموال و ماشین‌آلات، دارائی نامشهود و دارائی‌های نقصان پذیر
- اهم اقلام غیر نقدی مشمول سود یا زیان قسمت‌ها، به استثناء استهلاک اموال و ماشین‌آلات، دارائی نامشهود و هزینه استهلاک دارائی نقصان پذیر.
- اقلام غیر عادی (عملیات متوقف شده و اقلام غیر مترقبه).
- مالیات بر درآمد یا مزایای اعطائی.
- اقلام غیر مترقبه
- ۳- مبالغ مربوط به دارائی‌های قابل شناسائی هریک از قسمت‌ها و سایر اقلام مربوط به دارائی‌ها به شرح زیر است:
- اطلاعات مربوط به قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری در مجموعه کامل صورتهای مالی واحدهایی که سرمایه‌گذاری در شرکت‌های سرمایه‌پذیر، مشمول تلقیق نبوده، و روش حسابداری آن ارزش ویژه می‌باشد، در صورتیکه صورتهای مالی واحد سرمایه‌پذیر، همراه صورتهای مالی واحد سرمایه‌گذار ارائه شود، افشا آن ضروری است.
- مخارجی که به دارائی‌های بلندمدت به استثناء ابزارهای مالی^(۱) اضافه شده، باید افشا شود.
- ۴- اطلاعات درباره مناطق جغرافیایی.
- درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (داخل یا خارج از کشور) به طور جداگانه، اگر درآمد غیروابسته از یک مشتری عمده با اهمیت باشد، باید به طور جداگانه افشا شود.

● دارایی‌های بلند مدت مولد (داخل یا خارج از کشور) اگر دارایی‌های مولد در یک کشور خارجی با اهمیت باشد باید به طور جداگانه افشا شود.

۵- اطلاعات درباره مشتریان عمده. در مورد فروش به مشتریان عمده، مبلغ فروش به هر یک از مشتریان عمده که دست کم ۱۰ درصد درآمد فروش شرکت باشد باید افشا شود، (یعنی اگر ۱۰ درصد درآمد کل واحد تجاری از یک مشتری خاص ایجاد شده به آن مشتری عمده گفته شده و باید اطلاعات مجزا در ارتباط با یک مشتری عمده افشا شود).

● علاوه بر موارد فوق از دیدگاه بیانیه شماره ۱۳۱:

- تغییر ارقام با اهمیت که موجب تغییر گزارش سالانه گردیده، باید افشا شود.

- هر نوع مغایرت در مجموع سود یا زیان قسمت‌ها برای مجموع واحد اقتصادی، تطبیق دارایی‌های قابل شناسایی برای کلیه قسمت‌های با اهمیت و سایر قسمت‌های واحد اقتصادی با مجموع دارایی‌های تلفیقی شرکت اصلی که در این تطبیق شناسایی می‌شود، باید افشا شود.

- تطبیق سود یا زیان عملیاتی برای کلیه قسمت‌های قابل گزارش و سایر بخش‌های واحد اقتصادی با سود قبل از مالیات حاصل از عملیات مستمر، آن چنانکه در صورت سود و زیان تلفیقی گزارش شده، باید افشا گردد.

- اگر شرکت‌های اصلی و فرعی با هم تلفیق شوند، افشا اطلاعات مربوط به قسمت‌ها در صورتهای مالی جداگانه همراه با صورتهای مالی تلفیقی ضرورت ندارد، اما اطلاعات مربوط به قسمت‌های مختلف در صورتهای مالی تلفیقی باید افشا شود.

■ افشا اطلاعات درباره قسمت‌ها - گزارش میان دوره‌ای

در مواردی که، گزارشگری اطلاعات مالی میان دوره‌ای به طور خلاصه در صورتهای مالی ارائه می‌شود، واحدهای تجاری اطلاعات زیر را باید افشا کنند:

۱- هر نوع تغییر در مبنای تقسیم‌بندی قسمت‌ها ناشی از آخرین گزارش سالانه.

۲- برای هر یک از قسمت‌های مشمول گزارشگری که باید افشا شود:

- درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری^(۱) (درآمد غیر وابسته)
 - درآمد حاصل از فروش بین قسمت‌های واحد تجاری^(۲) (درآمد وابسته)
 - مبنای اندازه‌گیری سود یا زیان
 - مبنای اندازه‌گیری جمع دارایی‌ها، جمع مبلغ دارایی‌های قابل شناسایی برای هر یک از قسمت‌های گزارشگر، حتی اگر مبلغ تغییرات با اهمیت باشد، مبلغ تغییر از آخرین گزارش سالانه، باید افشا شود.
 - هر نوع تغییر در مبنای اندازه‌گیری سود یا زیان مربوط به هر یک از قسمت‌های گزارشگر، از آخرین گزارش سالانه
- ۳- مغایرت موجود میان سود یا زیان هر یک از قسمت‌های مشمول گزارشگری نسبت به سود قبل از مالیات واحدهای تلفیقی [سود قبل از (۱) اقلام غیر مترقبه، (۲) عملیات مستمر، و (۳) اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول حسابداری هر یک از قسمت‌های گزارشگر] اهم مغایرت اقلام باید بطور جداگانه مشخص و تشریح شود.

■ ماهیت گزارش‌های میان‌دوره‌ای درباره قسمت‌های مشمول گزارشگری

از نظر مفهوم عینی، گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای، اطلاعات مالی را در زمانی مناسب‌تر نسبت به صورت‌های مالی سالانه، در دسترس استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، گزارش‌های مالی میان‌دوره‌ای درباره قسمت‌های عملیاتی در برگیرنده تأمین نیازهای «بموقع» تصمیم‌گیرندگان در اجرای عملیات آتی می‌باشد. بطور مثال، چنانچه سرمایه‌گذار بالقوه‌ای، مایل باشد، در مورد خرید سهام یک واحد تجاری اقدام نماید، نیاز به آگاهی اطلاعاتی دارد که از طریق برآوردها، توان سودآوری آتی واحد تجاری را پیش‌بینی نموده و تصمیم‌گیری می‌نماید. واحد اقتصادی که دارای قسمت‌های مختلف عملیاتی می‌باشد، عملکرد مجموعه آنها، همواره تابعی از عملکرد تک تک اجزاء آنها و قسمت‌های تشکیل دهنده مجموعه کل می‌باشد. تحلیل گران بورس و اوراق بهادار و دیگر استفاده‌کنندگان افشاگری‌های قسمت‌ها، بر این باورند که اطلاعات قسمت‌های عملیاتی برای تجزیه و تحلیل، مؤثر و در کارایی صورت‌های مالی با اهمیت می‌باشد. اطلاعات

۱. External Revenues (to third Parties)

۲. Intersegment Revenue.

میان دوره‌ای این قبیل قسمت‌ها در صنایع و نواحی مختلف جغرافیایی، فرصت توسعه و سودآوری را افزایش می‌دهد. اطلاعات گزارش‌های میان دوره‌ای باید بر پایه اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه گردد، نتایج عملیاتی میان دوره‌ای مکمل عملکرد سالانه می‌باشد. بیانیه شماره ۱۳۱، نیز افشاگری‌های لازم درباره قسمت‌های عملیاتی را در گزارش‌های میان دوره‌ای تأکید نموده و بر این باور است که اطلاعات مورد نظر با معنی‌تر خواهد بود. در گزارشات میان دوره‌ای برای هر یک از قسمت‌های عملیاتی اقلام زیر باید افشا شود:

- درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)
 - درآمد حاصل از فروش بین قسمت‌های یک واحد اقتصادی (درآمد وابسته)
 - سود یا زیان قسمت‌ها
 - مجموع دارائی‌های قابل شناسایی برای هر یک از قسمت‌های گزارشگر، چنانچه تغییرات آنها نسبت به گزارش سال قبل با اهمیت باشد، مراتب نیز باید افشا شود.
- بعلاوه، مجموع سود یا زیان عملیاتی قسمت‌ها باید با مجموع سود قبل از مالیات واحد اقتصادی مطابقت داده شود، و هر نوع تغییری نسبت به گزارش سالانه قبل بر مبنای اندازه‌گیری سود یا زیان قسمت‌های عملیاتی باید افشا گردد.

■ افشا اطلاعات بنگاه اقتصادی

بیانیه شماره ۱۳۱، برای فراهم کردن اطلاعات مالی استفاده کنندگان برای تعیین مخاطرات و بازده بالقوه یک واحد تجاری در قسمت‌های مختلف، مناطق جغرافیایی (داخلی، خارجی) تأکید می‌نماید. واحد اقتصادی این گونه موارد را باید در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی افشا نماید.

بیانیه شماره ۲۵ استاندارد ایران «واحد تجاری باید انواع محصولات و خدمات منظور شده در قسمت تجاری گزارش شده و نیز ترکیب هر قسمت جغرافیایی گزارش شده را افشا کند.»

بیانیه شماره ۱۳۱ هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، افشا اطلاعات مربوط به درآمد فروش حاصل از مبادلات با مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته) بر اساس نوع تولیدات و خدمات را تأکید نموده است. حتی در مواردی که واحد

اقتصادی دارای یک قسمت عملیاتی باشد، افشا فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری بر مبنای نوع تولیدات و خدمات الزامی است. در مواردی که اینگونه موارد غیرعملی باشد، کل عملیات به عنوان یک قسمت گزارشگر تعیین و به نحو مقتضی افشا می‌گردد.

■ اطلاعات درباره مناطق جغرافیائی

کلیه واحدهای اقتصادی باید اطلاعات مربوط به عملیات داخلی و خارجی قسمتهای خود را بر اساس آزمون‌های درآمد و دارائی‌های بلند مدت قابل شناسائی برای هر یک از مناطق جغرافیائی (طبق بیانیه ۱۳۱) خاص گزارش نمایند. گرچه هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی استفاده از آزمون ۱۰٪ برای تعیین قسمتهای قابل اهمیت در مناطق جغرافیائی مختلف تأکید نموده است، اما تصمیم‌گیری در مورد تعیین قسمتهای مشمول گزارشگری به عهده مدیریت واحد اقتصادی می‌باشد.

● در بیانیه شماره ۲۵ استاندارد ایران هر سه آزمون در ارتباط با قسمتهای جغرافیایی کاربرد دارد (لازم به یادآوری است که طبق بیانیه شماره ۱۳۱ آزمون درآمد و دارایی مولد در ارتباط با قسمت‌های جغرافیایی کاربرد دارد).

افشا درباره مناطق جغرافیائی، باید بر اساس اطلاعات مالی برای معرفی هدفهای کلی صورتهای مالی در نظر گرفته شود.

بطور خلاصه، افشا اطلاعات درباره مناطق جغرافیائی که عملیات در آن انجام می‌شود به قرار زیر می‌باشد:

● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)، واحد اقتصادی داخل کشور.

● درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیر وابسته)، واحد اقتصادی خارج از کشور.

اگر درآمد حاصل از فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری در یک کشور خاص خارجی با اهمیت باشد، این گونه عملیات خارجی باید بطور جداگانه افشا گردد.

● دارائی‌های بلند مدت قابل شناسائی مربوط به واحد تجاری داخل کشور و همچنین مجموع دارائی‌های بلند مدت قابل شناسائی قسمتهای عملیاتی مربوط به واحد اقتصادی در خارج از کشور در صورت با اهمیت بودن، باید بطور جداگانه به تفکیک

کشور خاص افشا گردد.

■ اطلاعات درباره مشتریان عمده

در مواردی که، واحد تجاری حداقل ۱۰ درصد درآمد حاصل از فروش را از طریق فروش به یک مشتری یگانه یا دولت (داخلی، خارجی) تحصیل کرده باشد، مراتب باید افشا گردد.

این افشا شامل جمع مبالغ درآمد حاصل از فروش، هر یک از مشتریان عمده و هویت قسمتهای عملیاتی که درآمد از آن بخش تحصیل شده می‌باشد (افشا هویت مشتری الزامی نیست).

* موارد افشا از دیدگاه استاندارد ایران:

● واحد تجاری باید موارد زیر را برای هر قسمت قابل گزارش تجاری یا جغرافیایی مبتنی بر مکان استقرار داراییها افشا کند:

الف) درآمد عملیاتی قسمت ناشی از فروش به مشتریان برون سازمانی و معاملات با سایر قسمتها، به طور جداگانه،

ب) نتیجه عملیات قسمت،

ج) جمع مبلغ دفتری داراییهای قسمت،

د) بدهیهای قسمت،

ه) جمع اضافات داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر قسمت طی دوره،

و) جمع مبلغ هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود هر دوره قسمت که در نتیجه عملیات آن قسمت منظور شده است، و

ز) جمع مبلغ سایر هزینههای غیرنقدی عمده هر دوره قسمت که در هزینههای عملیاتی آن قسمت منظور شده است.

در مورد قسمت جغرافیایی مبتنی بر مکان بازارها و مشتریان چنانچه با مکان استقرار داراییها متفاوت باشد و درآمد عملیاتی آن از فروش به مشتریان برون سازمانی برابر یا حداقل ۱۰ درصد جمع درآمد عملیاتی باشد چنین قسمتهایی را باید به طور جداگانه افشا کند.

● واحد تجاری باید صورت تطبیق اطلاعات افشا شده برای قسمت‌های قابل گزارش و اطلاعات تجمیعی در صورت‌های مالی تلفیقی یا صورت‌های مالی واحد تجاری را ارائه کند. برای این منظور باید درآمد عملیاتی قسمت با درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی (شامل افزایش مبلغ درآمد عملیاتی واحد تجاری از مشتریان برون سازمانی که در درآمد عملیاتی هیچ یک از قسمت‌ها منظور نشده است)، نتیجه عملیات قسمت با سود یا زیان عملیاتی واحد تجاری، دارایی‌های قسمت با دارایی‌های واحد تجاری و بدهی‌های قسمت با بدهی‌های واحد تجاری تطبیق داده شود.

● در اندازه‌گیری و گزارشگری درآمد عملیاتی قسمت ناشی از معاملات با سایر قسمت‌ها، انتقالات بین قسمت‌ها باید بر مبنای اندازه‌گیری شود که واحد تجاری در عمل برای قیمت‌گذاری انتقالات استفاده می‌کند. مبنای قیمت‌گذاری انتقالات بین قسمت‌ها و هر تغییر مربوط باید در صورت‌های مالی افشا شود.

● تغییرات در رویه‌های حسابداری به کار گرفته شده برای گزارشگری قسمت که تأثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت دارد، باید افشا شود. همچنین اطلاعات دوره گذشته قسمت برای مقاصد مقایسه‌ای باید ارائه مجدد شود، مگر آن که انجام این کار عملی نباشد. این افشا باید شرحی از ماهیت تغییر، دلایل تغییر، این که اطلاعات مقایسه‌ای ارائه مجدد شده یا این که انجام این کار غیر عملی است و اثر مالی تغییر را، در صورتی که به طور منطقی قابل تعیین باشد، دربرگیرد. چنانچه واحد تجاری نحوه تشخیص قسمت‌های خود را تغییر دهد و اطلاعات دوره گذشته قسمت را به دلیل عملی نبودن بر مبنای جدید ارائه مجدد نکند، به منظور مقایسه، واحد تجاری باید اطلاعات قسمت را در سالی که نحوه تشخیص قسمت‌ها را تغییر داده است، بر مبنای قسمت‌های قدیم و جدید گزارش کند.

● مثال تشریحی: مسأله نمونه گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها و حل آن:

شرکت مینو واقع در ایران، تولید کننده محصولات متنوعی از قبیل: فیبر طبیعی، فیبر مصنوعی، چرم، پلاستیک و چوب می‌باشد. این واحد اقتصادی دارای بخش‌های عملیاتی مختلف تولید، و دارای تعدادی واحد فرعی در نقاط مختلف جهان می‌باشد. در پایان سال ۱۳×۸، در فرایند گزارشگری داخلی، اطلاعات زیر استخراج شده است (واحد میلیون ریال)

<u>برزیل</u>	<u>ایتالیا</u>	<u>فرانسه</u>	<u>مکزیک</u>	<u>کانادا</u>	<u>ایران</u>	<u>درآمد قسمتهای عملیاتی</u>
						● فیبر طبیعی:
۱۱۷۱	-	۶۰۶	۳۴۲	-	۱۷۳۹	درآمد غیروابسته
۱۴۶	-	-	-	-	-	درآمد وابسته
						● فیبر مصنوعی:
۳۷	-	-	-	۱۱۶	۲۹۰	درآمد غیروابسته
-	-	-	-	۵	۱۲	درآمد وابسته
						● چرم:
۵۵	۲۷۸	-	۵۷	-	۲۳۰	درآمد غیروابسته
۹	۳۴	-	۹	-	۲۲	درآمد وابسته
						● پلاستیک:
۵۲۸	۹۲	۸۳	-	۲۸۶	۷۴۸	درآمد غیروابسته
۷۲	-	-	-	۱۲	۲۱	درآمد وابسته
						● چوب:
۱۴۹	-	-	-	۲۲	۱۱۶	درآمد غیروابسته
۲۸	-	-	-	۳	۱۷	درآمد وابسته
<u>برزیل</u>	<u>ایتالیا</u>	<u>فرانسه</u>	<u>مکزیک</u>	<u>کانادا</u>	<u>ایران</u>	<u>سود یا زیان قسمتها</u>
۴۰۴	-	۱۴۶	۹۲	-	۵۲۶	فیبر طبیعی
۱۰	-	-	-	۸	۲۱	فیبر مصنوعی
۲۴	۹۴	-	۲۷	-	۷۰	چرم
۶۸	۲۴	۱۸	-	۷۴	۱۸۲	پلاستیک
۳۷	-	-	-	۵	۱۸	چوب
<u>برزیل</u>	<u>ایتالیا</u>	<u>فرانسه</u>	<u>مکزیک</u>	<u>کانادا</u>	<u>ایران</u>	<u>دارائی های قسمتها</u>
۸۱۷	-	۲۹۶	۲۲۳	-	۱۰۰۵	فیبر طبیعی
۷۴	-	-	-	۵۰	۱۶۳	فیبر مصنوعی
۳۸	۱۵۰	-	۴۱	-	۱۴۶	چرم
۳۲۷	۵۸	۵۴	-	۱۷۳	۴۲۵	پلاستیک
۱۴۳	-	-	-	۱۹	۶۶	چوب

مطلوبست:

- ۱- تعیین قسمت‌های عملیاتی که بایستی بطور جداگانه در صورت‌های مالی سال ۱۳×۸ با استفاده از آزمون‌های منتشر شده در بیانیه‌های مربوط به گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف.
- ۲- تعیین حوزه‌های جغرافیائی که درآمد آنها باید بطور جداگانه در صورت‌های مالی سال ۱۳×۸ گزارش شود. فرض کنید از دیدگاه واحد تجاری کشوری با اهمیت تلقی می‌شود که درآمد فروش آن به مشتریان خارج از واحد تجاری (درآمد غیروابسته) حداقل ۱۰ درصد فروش تلفیقی (فروش کل) باشد.
- ۳- تعیین حجم فروش یک مشتری یگانه جهت ضرورت افشا اطلاعات مربوط به مشتری عمده.

حل:

شرکت مینو در تعیین قسمت‌های عملیاتی قابل گزارش طبق بیانیه مربوط به گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف.

این فرایند را در سه مرحله طی می‌نماید. اولاً قسمت‌های عملیاتی شناسائی می‌شود. ثانیاً معیار کلی به منظور تعیین اینکه کدامیک از قسمت‌های عملیاتی می‌توانند ترکیب شوند، مورد آزمون قرار می‌گیرد. ثالثاً قسمت‌های عملیاتی مشمول گزارشگری از طریق سه نوع آزمون کمی قابل اجرا می‌باشد.

تعیین شناسائی قسمت‌های عملیاتی. سیستم گزارشگری داخلی شرکت مینو اطلاعات درباره تعیین قسمت‌های عملیاتی بر مبنای کشور اساساً بر اساس تصمیم‌گیری مدیریت صورت می‌گیرد. هر کدام از اجزا ترکیب کننده انتظار می‌رود که قسمت‌های عملیاتی اهداف گزارشگری مربوط به قسمت‌ها را بتواند شناسایی نماید. بر اساس بیانیه مربوط به گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌های مختلف در ۵ بخش عملیاتی برای قسمت‌های عملیاتی شناخته شده‌اند.

معیار کلی: معیار کلی مشمول، در بیانیه مرتبط با گزارشگری مالی بر حسب قسمت‌ها، تعیین ترکیب قسمت‌های عملیاتی بخش‌هایی که از نظر ماهیت تولیدات، فرایند تولید، نوع و گروه‌بندی مشتریان و شیوه‌های فروش یکسان و مشابه می‌باشند.

تصمیم مدیریت واحد اقتصادی مبتنی بر اینست که محصول فیبر طبیعی و مصنوعی از

حیث کلیه موارد مشابه می‌باشند. (مشابه بودن بستگی به ماهیت تولید، فرایند تولید، مشتریان و روش تولید این دو بخش دارد.)

آزمون‌های کمی. تعیین قسمتی از یک واحد تجاری که لازم است مشمول گزارشگری جداگانه قرار گیرد، بستگی به سه نوع آزمون دارد: آزمون درآمد. هر قسمتی که مجموع درآمد عملیاتی (شامل فروش بین قسمتهای مختلف) آن حداقل معادل ۱۰ درصد درآمد فروش (درآمد ترکیبی) کلیه قسمتهای واحد اقتصادی باشد. آن قسمت عملیاتی قابل گزارش می‌باشد.

• آزمون درآمد (واحد میلیون ریال)

قسمتهای عملیاتی	مجموع درآمد عملیاتی	قسمتهای قابل گزارش
فیبر	۴۴۶۴	بلی ✓
چرم	۶۹۴	خیر
پلاستیک	۱۸۴۲	بلی ✓
چوب	۳۳۵	خیر
مجموع درآمد ترکیبی	۷۳۳۵	٪۱۰۰

برای آزمون ۱۰ درصد درآمد، مجموع درآمد قسمتهای مختلف را محاسبه، در معیار کمی آزمون درآمد ضرب نموده، تا دامنه اهمیت قسمتهای مشمول گزارشگری بدست آید، قسمتهایی که بالاتر از دامنه اهمیت باشند، آن قسمتها مشمول گزارشگری می‌باشند. بنابراین:

$$\boxed{7335 \times 10\% = 733.5}$$

قسمتهایی که درآمد وابسته و غیروابسته آنها بالاتر ۷۳۳/۵ باشد، آن قسمتها قابل گزارش می‌باشند، در نتیجه، بر اساس آزمون ۱۰ درصد درآمد قسمت‌های قابل گزارش عبارتند از: فیبر و پلاستیک.

• آزمون سود یا زیان. بر اساس آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی قسمتهایی قابل گزارش می‌باشند که سود یا زیان عملیاتی آنها حداقل معادل ۱۰ درصد قدر مطلق مجموع سود یا زیان عملیاتی (هر کدام بزرگتر است) کلیه قسمتهای عملیاتی واحد تجاری باشد. نظر به اینکه هر یک از قسمتهای عملیاتی شرکت مینو در سال ۱۳×۸ سود ده

بوده‌اند، نحوه محاسبه اجرای آزمون ۱۰ درصد سود یا زیان عملیاتی با توجه به مثال شرکت مینو به قرار زیر می‌باشد.

■ آزمون سود یا زیان (واحد میلیون)

قسمتهای عملیاتی	مجموع سود یا زیان		قسمتهای قابل گزارش
فیبر	۱۲۰۷	۶۵/۳٪	بلی ✓
چرم	۲۱۵	۱۱/۶٪	بلی ✓
پلاستیک	۳۳۶	۱۹/۸٪	بلی ✓
چوب	۶۰	۳/۲٪	خیر
مجموع سود ترکیبی قسمت‌ها	۱۸۴۸	۱۰۰٪	

بر اساس آزمون ۱۰ درصد، در مثال فوق، رقم ۱۸۴۸ ریال مورد استفاده قرار می‌گیرد، و قسمتهای گزارشگر بخش‌هایی هستند که سود یا زیان عملیاتی آنان بیش از مبلغ ۱۸۴/۸ ریال (۱۰٪ × ۱۸۴۸) می‌باشد. بنابراین، قسمتهای فیبر، چرم، و پلاستیک، بر اساس آزمون ۱۰٪ سود یا زیان، حائز شرایط انتخاب شدن به عنوان قسمتهایی که مشمول گزارشگری بطور جداگانه قرار می‌گیرند، می‌باشند، به عبارت دیگر، سود و زیان کلیه قسمتهای عملیاتی که بیش از ۱۰٪ باشد، آن قسمت عملیاتی قابل گزارش می‌باشد.

● آزمون دارایی. یک قسمت از واحد تجاری در صورتی مشمول گزارشگری بطور جداگانه قرار می‌گیرد که، دارائی شناسائی شده آن حداقل ۱۰ درصد دارائی قابل شناسائی ترکیبی کلیه قسمتهای واحد تجاری باشد، نحوه اجرای آزمون دارایی قابل شناسائی به قرار زیر می‌باشد:

■ آزمون دارایی (واحد میلیون ریال)

قسمتهای عملیاتی	مجموع دارائی‌ها	درصد	قسمتهای قابل گزارش
فیبر	۲۶۲۸	۶۱/۶٪	بلی ✓
چرم	۳۷۵	۸/۸٪	خیر
پلاستیک	۱۰۳۷	۲۴/۳٪	بلی ✓
چوب	۲۲۸	۵/۳٪	خیر
مجموع دارائی قسمت‌ها	۴۲۶۸	۱۰۰٪	

بر اساس آزمون ۱۰ درصد، در مثال فوق، رقم ۴۲۶۸ ریال مورد استفاده قرار می‌گیرد و قسمتهای گزارشگر، بخش‌هایی هستند که دارائی‌های آنان بیش از مبلغ ۴۲۶/۸ ریال ($4268 \times 10\%$) باشد. بنابراین قسمتهای قابل گزارش شامل فیبر و پلاستیک می‌باشد. به عبارت دیگر، مجموع دارایی قابل شناسایی قسمتهای عملیاتی که درصد آزمون آن بیش از ده درصد باشد، آن قسمت عملیاتی قابل گزارش می‌باشد.

* با توجه به آزمون‌های بعمل آمده، (سه نوع آزمون) اطلاعات بخش عملیاتی فیبر، چرم و پلاستیک مشمول گزارشگری بطور جداگانه می‌باشند. اطلاعات قسمت عملیاتی مربوط به چوب قابل اهمیت نبوده و نیازی به گزارش نمی‌باشد.

● شرکت مینو باید مبلغ درآمد فروش مشتریان خارج از واحد تجاری با اهمیت را برای ایران و کلیه کشورهای خارجی گزارش نماید. واحد تجاری باید اطلاعات قسمتهای مختلف را برای هر یک از مناطق جغرافیائی قابل اهمیت گزارش نماید. قابل اهمیت بودن کشورها از لحاظ مقاصد گزارشگری توسط قسمتها به قضاوت مدیریت واحد اقتصادی بستگی دارد. شرکت مینو تصمیم گرفته است، قابل اهمیت بودن فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری در حوزه جغرافیایی معادل حداقل ۱۰ درصد مجموع درآمد تلفیقی باشد. این یکی از دو ویژگی تعیین قابل گزارش بودن قسمت‌ها در حوزه‌های جغرافیایی طبق بیانیه شماره ۱۴ (FASB) می‌باشد.

■ آزمون درآمد (واحد میلیون ریال)

کشور	فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری	درصد	قسمتهای قابل گزارش
ایران	۳۱۲۳	۴۵/۰	بلی ✓
کانادا	۴۲۴	۶/۱	خیر
مکزیک	۳۹۹	۵/۸	خیر
فرانسه	۶۸۹	۹/۹	خیر
ایتالیا	۳۷۰	۵/۳	خیر
برزیل	۱۹۴۰	۲۷/۹	بلی ✓
مجموع درآمد تلفیقی	۶۹۴۵	٪۱۰۰	

براساس آزمون درآمد، ایران و برزیل مشمول گزارشگری جداگانه قسمت‌ها می‌باشند.
 $694/5 = 6945 \times 10\%$ مجموع درآمد تلفیقی
 آن حوزه جغرافیائی قابل گزارش است که درآمد فروش آن حداقل 694/5 باشد و
 حوزه جغرافیائی کمتر از 694/5 قابل گزارش نمی‌باشد. به عبارت دیگر قسمت‌های
 عملیاتی که درصد آزمون آن بیش از 10٪ باشد، آن قسمت عملیاتی قابل گزارش است.
 • چنانچه در مواردی، آزمون قابل اهمیت بودن برای افشا یک مشتری عمده حداقل
 معادل 10 درصد درآمد فروش تلفیقی (فروش کل) باشد، در این شرایط شرکت مینو هر
 مشتری که مبلغ درآمد آن حداقل 694/5 میلیون ریال از محل یک مشتری خاص در طی
 سال 13x8 ایجاد شده باشد هویت مشتری باید گزارش گردد.

گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای

صورت‌های مالی سالانه که غالباً مبنای اساسی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی است،
 اطلاعات به موقع، که یکی از خصائص تأمین کیفی "مربوط بودن" می‌باشد، در دسترس
 استفاده کنندگان قرار نمی‌دهد. از آنجا که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار
 حساس بوده و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را از دست می‌دهد، بنابراین هر قدر
 زمان ارائه اطلاعات به تاریخ وقوع رویدادهای مالی مربوط، نزدیک‌تر باشد، اطلاعات به
 موقع‌تر، و در اتخاذ تصمیمات مالی کمک شایانی خواهد کرد، از این رو گزارشهای مالی
 میان دوره‌ای که مقاصد آن نیز همانند گزارشهای مالی سالانه است، غالباً به عنوان منبع
 اصلی اطلاعات مالی در مورد واحدهای تجاری، اطلاعات «به موقع» را جهت اتخاذ
 تصمیمات و تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان افشا می‌نمایند، هر چند افشای
 اطلاعات بموقع، منجر به افزایش ویژگی کیفی "مربوط بودن" می‌گردد، اما در مقابل،
 موجب بی توجهی به خصوصیت کیفی قابل اتکا بودن (اعتماد) خواهد شد. به رغم
 وجود تضاد بین ویژگیهای کیفی (مربوط بودن، قابلیت اتکا) اطلاعات حسابداری،
 مراجع تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف توجه ویژه‌ای به افشای
 مؤثر رویدادها بر اطلاعات مالی میان دوره‌ای داشته‌اند، هر چند توازن بین خصوصیات
 کیفی، "قابل اتکا بودن" و "به موقع بودن" اطلاعات میان دوره‌ای با در نظر گرفتن
 محدودیت فزونی "منافع بر مخارج" ممکن است متفاوت باشد، اما، الزامات ارائه

اطلاعات مالی میان دوره‌ای تا حدود زیادی مشابه الزامات ارائه شده اطلاعات مالی سالانه است.

گزارشهای مالی میان دوره‌ای، شامل مجموعه صورتهای مالی است، که در دوره‌های زمانی کوتاه‌تر از دوره (سال) مالی، در زمانهایی مناسب همراه با اطلاعات عملیاتی محدودتر نسبت به سال مالی به صورت ادواری (معمولاً فصلی) منتشر می‌شوند. بطور کلی گزارشهایی که در تاریخی غیر از پایان دوره مالی واحد تجاری گزارش کردند، میان دوره‌ای نامیده می‌شوند. در واقع، این گزارشها اطلاعات به موقع که حاوی اطلاعاتی گسترده است، با استفاده از برآوردها درباره رویدادهای احتمالی در اختیار سهامداران و گروههای ذینفع جهت تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد.

اجزای گزارشهای مالی میان دوره‌ای شامل: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و گزیده‌ای از یادداشت‌های توضیحی همراه صورتهای مالی (حداقل اطلاعات لازم در صورت با اهمیت بودن برای دوره‌ای که از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره مالی ختم می‌گردد، گزارش می‌شود) می‌باشد^(۱)، بدیهی است مسئولیت تهیه و ارائه آن به عهده هیات مدیره و سایر ارکان اداره کننده واحد تجاری است.

هدفهای گزارشهای مالی میان دوره‌ای همانند اهداف گزارشهای سالانه، فراهم کردن اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان ذینفع همزمان با گزارش پیشرفت عملیات واحد تجاری، برای ارزیابی عملکرد مالی واحد تجاری برقراری ارتباط بین اطلاعات مربوط به فعالیتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی و برآورد هر نوع نکات لازم در روند فعالیت (درآمد) کمک به استفاده کنندگان برای پیش بینی عایدات و جریانهای نقدی و ارائه گزارشها درباره مباشرت و عملکرد مالی می‌باشد، به عبارت دیگر، هدف اصلی گزارش مالی میان دوره‌ای، در واقع به روز کردن اطلاعات آخرین مجموعه کامل صورتهای مالی سالانه است. به همین دلیل در گزارش مالی میان دوره‌ای اساساً اطلاعات درباره فعالیتهای، رویدادها و شرایط جدید ارائه می‌شود و اطلاعات

گزارش قبلی تکرار نمی‌شود. (۱)

هدفهای اصلی تهیه گزارش‌های میان‌دوره‌ای: ارائه اطلاعات بموقع، مربوط، قابل اتکا به گروههای ذینفع می‌باشد، تا آنان بتوانند به آسانی فعالیت واحد انتفاعی را برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی، ارزیابی وظایف، مباشرت و عملکرد مالی مدیران مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. این اطلاعات مربوط برای پیش‌بینی، مقایسه، ارزیابی توان آتی جریانهای نقدی بر اساس مبالغ، زمان و ابهام مربوط به آنها نیز به کار می‌رود.

فعالیت برخی از واحدهای تجاری که ماهیت فصلی دارند (نظیر خرده‌فروشی)، در نتیجه سطح درآمدها و هزینه‌ها و سود اینگونه واحدها در دوره میانی در مقایسه با سایر دوره‌های میانی دارای تفاوت چشمگیری است، و آگاهی از آن برای تصمیم‌گیری مناسب می‌باشد، و در برخی موارد مخارج ثابت و هزینه‌های با اهمیت که در یک دوره میانی واقع می‌شوند، ممکن است برای سایر دوره‌های میانی منافی نیز در بر داشته باشند، از این رو به منظور جلوگیری از تحریف عملکرد مالی دوره میانی، حسابدار در زمان تهیه گزارش‌های میانی باید این نوع مخارج و هزینه‌های با اهمیت را به گونه‌ای مناسب به محصولات در جریان تولید، سایر دوره‌های میانی تخصیص دهد. استانداردهای حسابداری (ایران) (۲) و SEC... (۳)

رهنمودهای لازم را برای تهیه گزارش‌های میان‌دوره‌ای که تا حدود زیادی مشابه الزامات ارائه صورتهای مالی سالانه است، تدوین نموده‌اند.

در ارتباط با تهیه و ارائه گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای دو دیدگاه وجود دارد:

۱- روش منفصل (مستقل) (۴). در این روش، هر دوره میانی به عنوان یک دوره حسابداری مستقل و مجزا از سایر دوره‌های مالی در نظر گرفته شده، برای شناسایی در آمد و هزینه‌ها و برآوردها در پایان هر دوره میانی با همان رویه و مبانی قابل اعمال برای دوره‌های مالی سالانه تعیین می‌گردد. بر اساس این نظریه، برای گزارش تعهدات، هزینه‌های معوق، ارقام انتقالی به دوره آتی، پیش‌بینی‌ها و برآوردها در پایان هر دوره

۱. بند ۱۰ بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران.

۲- بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران

۳- بیانیه شماره ۲۸ SEC

میانی از همان اصول و مبانی قابل اعمال برای گزارشهای سالانه پیروی می‌شود.

۲- روش متصل (وابسته)^(۱). این نظریه مبتنی بر این فرض است که، هر دوره میانی برای شناسایی درآمد و هزینه‌ها و انجام برآوردها در پایان هر دوره میانی به عنوان یک جز مکمل (لاینفک) دوره مالی سالانه تلقی شده، و هزینه‌های معوق و ارقام تحقق نیافته، تعهدات، پیش‌بینی‌ها و برآوردها در پایان هر دوره میانی بستگی به قضاوت درباره نتایج عملیات دوره میانی برای تمام دوره سالانه دارد. بنابراین تمامی هزینه‌های رخ داده طی سال مالی ممکن است، به گونه‌ای مناسب و معقول بر اساس گذشت زمان، برآورد حجم تولید، فروش و یا سایر مبانی فعالیت به دوره‌های میانی تخصیص داده شود.

طبق بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران، اندازه‌گیری و شناسایی ارقام درآمد و هزینه در دوره‌های میانی بر اساس روش مفصل و در رابطه با برخی از ارقام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه (مانند مالیات بر درآمد) دارند، از روش متصل استفاده می‌شود. جهت دستیابی به این هدف، ابتدا درآمد و هزینه‌های سالانه را برآورد نموده و بر اساس روشی مناسب سهم دوره میانی شناسائی می‌گردد. روش مفصل بر خلاف روش متصل، موجب هموار سازی عملکرد مالی طی سال نمی‌شود، در مقابل، توضیحاتی به اختصار و کافی درباره هرگونه نوسان، از قبیل عملکرد فصلی یا مخارج مقطعی بسیار مهم در ابتدای سال در صورتهای مالی میان دوره‌ای افشا می‌شود. این شیوه به شناخت فعالیت‌های تجاری توسط استفاده‌کنندگان و نیز بهبود توان آنها برای ارزیابی عملکرد مالی و وضعیت مالی واحد تجاری کمک می‌کند.^(۲)

دو روش مفصل و متصل با هم جمع‌پذیر نیستند، زیرا دو روش مفصل اطلاعات مالی میان دوره‌ای می‌تواند پیش‌بینی عایدات، جریانهای نقدی و نقدینگی یک واحد انتفاعی مفید بوده، و بر اساس پیش‌بینی عایدات در تمام دوره مالی جریانهای وجوه نقد و نقدینگی روش متصل نیز میتواند مفید واقع گردد.

ویژگیهای گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای

روش تهیه گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای همانند اصول و رویه‌هایی است که در گزارشهای مالی سالانه در نظر گرفته می‌شود، گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای بدلیل محدودیتهای زمانی و نیز داشتن مشکلات ذاتی در تعیین نتیجه عملیات در دوره‌های کوتاه دارای ویژگیهای خاص می‌باشند، این ویژگیها عبارتند از:

- ۱- گستردگی گزارشها محدود، اغلب به صورت فشرده و خلاصه تهیه می‌گردد.
- ۲- گزارشها به دلیل محدودیت زمانی و داشتن هزینه فاقد حسابرسی می‌باشند، بنابراین از قابلیت اتکای کمتری برخوردارند.
- ۳- گزارشها به صورت مقایسه‌ای برای دوره میانی مورد نظر ارائه می‌گردد.
- ۴- ارائه اطلاعات به موقع جهت تصمیم‌گیری به سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و سایر استفاده‌کنندگان ذینفع.
- ۵- استفاده از برآوردها بویژه در مورد موجودیها.
- ۶- عدم انعکاس ثبتهای تعدیلی و بستن حسابها در دفاتر.
- ۷- استفاده از پیش‌بینی‌ها و برآوردها در گزارش سود.

● دیدگاه یانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران درباره شکل و محتوی صورت‌های مالی :

- چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان‌دوره‌ای، مجموعه کامل صورتهای مالی را منتشر کند، شکل و محتوی این صورتهای مالی باید الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره (۱) با عنوان «نحوه ارائه صورتهای مالی» منطبق باشد.
- چنانچه واحد تجاری در گزارش مالی میان‌دوره‌ای، مجموعه صورتهای مالی به شکل فشرده را منتشر کند، این صورتهای مالی شامل صورتهای مالی اساسی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره (۱) با عنوان «نحوه ارائه صورتهای مالی» و گزیده‌ای از یادداشتهای توضیحی طبق الزامات استاندارد مزبور باشد. یادداشتهای اضافی در صورتی که عدم انعکاس آنها صورتهای مالی میان‌دوره‌ای را گمراه‌سازد، باید در این صورتهای گنجانده شود.

- کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه شده یا در جریان انتشار عمومی است باید عایدی هر سهم را در صورتی سود و زیان یا یادداشتهایی توضیحی میان دوره‌ای افشا شود.

ضرورت تهیه گزارشهای مالی میان دوره‌ای

نظر به اهمیت گزارشهای مالی میان دوره‌ای برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، کمیسیون اوراق بها دار و بورس (SEC) به منظور قانونمند نمودن دوره‌های گزارش دهی تاکید نموده که تواتر ارائه گزارشهای مالی سه ماهه و حداکثر فاصله زمانی برای ارائه گزارش میان دوره‌ای ۴۵ روز پس از پایان هر دوره به استثنای نتایج عملیات مربوط به سه ماهه چهارم، می‌باشد، زیرا نتایج عملیات مربوط بجای آخرین گزارش مالی میان دوره‌ای می‌تواند در گزارش سالانه نیز ارائه گردد.^(۱)

۱. سازمان بورس اوراق بهادار تهران، به منظور قانونمند نمودن روش گزارش دهی و افزایش قابلیت اتکا به اطلاعات میان دوره‌ای دستور العمل خاصی را در تاریخ ۷/۳/۷۹ برای تمام شرکتها سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بها دار صادر نموده، که تواتر ارائه اطلاعات مالی میان دوره‌ای (شامل آمار تولید و فروش) سه ماهه می‌باشد، و علاوه بر این رعایت دستورالعمل زیر را تاکید نموده است:

۱- اطلاعات مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه شرکت باید توسط حسابرس مستقل مورد بررسی اجمالی قرار گرفته و با اظهار نظر وی همراه باشد.

۲- انطباق گزارش‌های میان دوره‌ای با حسابهای شرکت و رعایت بکنواختی رویه‌های حسابداری توسط حسابرس مستقل، تأیید و طی گزارش جداگانه‌ای، همراه گزارش سالانه به سازمان بورس اوراق بها دار تهران ارائه گردد.

۳- حداکثر فاصله زمانی برای ارائه اطلاعات میان دوره‌ای ۳۰ روز پس از پایان دوره مورد گزارش می‌باشد.

۴- ارائه اطلاعات در خصوص پیش بینی سود سهم طبق رویه موجود ادامه خواهد یافت.

۵- گزارش تولید و فروش سالانه به صورت مقایسه‌ای با سال قبل

۶- در قسمت توضیحات ضروری ارائه نکات زیر الزامی است:

- فصلی یا چرخه‌ای بودن عملیات
- سود پرداخت شده سهام تا پایان ۵ دوره مورد گزارش.
- رخدادهای با اهمیت بعد از پایان دوره میانی که در اطلاعات مالی میان دوره‌ای منعکس شده باشد.
- درآمد حاصل از فروش یا سود سرمایه گذاریها.
- تغییرات در داراییها و بدهیهای احتمالی از تاریخ تراز نامه سالانه.
- گزارش پیش بینی سود هر سهم و توجیه مغایرت آن با پیش بینی قبلی.
- تغییرات مهم در وضعیت مالی و عملکرد شرکتها.

تواتر ارائه اطلاعات میان‌دوره‌ای نظیر SEC از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران سه ماهه و حداکثر فاصله زمانی برای ارائه اطلاعات میان‌دوره‌ای ۳۰ روز پس از پایان دوره گزارشگری می‌باشد.

دوره‌های زمانی گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای

۱ - صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد برای دوره میانی جاری همراه با ارقام مقایسه‌ای برای دوره میانی مشابه سال مالی قبل و نیز ارقام مقایسه‌ای پایان سال مالی قبل. بطور مثال اگر تاریخ گزارش صورت سود و زیان میان دوره‌ای ۳ ماهه منتهی به ۱۳۸۲/۳/۳۱ مورد نظر باشد؛ علاوه بر تهیه صورت سود و زیان دوره میانی جاری (منتهی به سه ماهه اول سال ۱۳۸۲)، اطلاعات سه ماهه متناظر سال قبل (منتهی به سه ماهه اول سال ۱۳۸۱) و اطلاعات مالی منتهی به پایان سال قبل (منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹) باید گزارش گردد^(۱).

۲ - ترازنامه به تاریخ دوره میانی جاری، همراه با ارقام مقایسه‌ای به تاریخ پایان سال مالی قبل. بطور مثال اگر تاریخ تهیه گزارش ترازنامه میان دوره‌ای ۱۳۸۱/۶/۳۱ باشد، ارائه ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ ضرورت دارد. (برای تراز نامه میان دوره‌ای ارائه اطلاعات مقایسه‌ای برای پایان سال قبل الزامی است)

۳ - یادداشتهای همراه تا تاریخ آخرین گزارش سالانه. در یادداشتهای میان دوره‌ای خلاصه هر نوع تغییرات که در اندازه‌گیری یا رویدادهای اقتصادی عمده (اصلی) از پایان سال مالی اخیر رخ داده افشا می‌گردد.

واحد تجاری باید اطلاعات زیر را، به عنوان حداقل اطلاعات لازم، در صورت با اهمیت بودن در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی میان دوره‌ای افشا کند، این اطلاعات باید از ابتدای سال مالی شروع و به پایان دوره میانی ختم شود.^(۲)

۱. چنانچه گزارش صورت سود و زیان میان‌دوره‌ای سه ماهه منتهی به ۱۳۸۲/۶/۳۱ مورد نظر باشد، علاوه بر تهیه صورت سود و زیان دوره منتهی به شهریور سال ۱۳۸۲ (۱/۱ تا ۶/۳۱)، اطلاعات متناظر آن یعنی دوره منتهی به پایان شهریور ۱۳۸۱ و اطلاعات مالی منتهی به پایان سال قبل باید گزارش گردد.

- ۱ - افشا یکنواختی رویه‌های حسابداری و روشهای محاسباتی مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی میان دوره‌ای با آخرین صورت‌های مالی سالانه و در صورت تغییر رویه‌ها و روشها، افشای ماهیت و اثرات تغییر ضرورت دارد.
 - ۲ - تشریح فعالیت‌های فصلی یا چرخه‌ای در دوره میانی .
 - ۳ - ماهیت و مبلغ ارقام موثر بر دارائی‌ها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، سود(زیان) خالص یا جریانهای نقدی که از نظر ماهیت، اندازه یا وقوع غیر معمول است .
 - ۴ - ماهیت و مبلغ تغییر در برآوردها.
 - ۵ - افزایش یا کاهش سرمایه و انتشار یا بازخرید اوراق مشارکت .
 - ۶ - رویدادهای با اهمیت پس از پایان دوره میانی که در متن صورت‌های مالی میان دوره‌ای منعکس شده است.
 - ۷ - اثر تغییرات ساختاری واحد تجاری طی دوره میانی .
 - ۸ - تغییر در بدهیهای احتمالی یا داراییهای احتمالی از تاریخ آخرین ترازنامه سالانه، و اطلاعات لازم درباره طرحهای توسعه، جایگزین و غیره
- ✱ نمونه‌هایی از موارد افشا طبق بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران:
- ۱ - کاهش ارزش موجودیها به خالص ارزش فروش یا برگشت آن .
 - ۲ - زیان ناشی از کاهش ارزش دارائی‌های ثابت مشهود، دارائی‌های نامشهود یا سایر دارائی‌ها و برگشت آن.
 - ۳ - تحصیل یا واگذاری دارائی‌های ثابت مشهود.
 - ۴ - تعهدات سرمایه‌ای
 - ۵ - حل و فصل دعاوی حقوقی
 - ۶ - اصلاح اشتباه
 - ۷ - ارقام استثنایی و غیر مترقبه
 - ۸ - تأخیر در پرداخت بدهیها یا نقض قراردادهای استقراض
 - ۹ - معاملات با اشخاص وابسته
 - ۱۰ - سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذارها و درآمد حاصل از سود سهام

۱۱- گزارش عایدی هر سهم در صورت سود و زیان یا یادداشتهای توضیحی میان‌دوره‌ای

۱۲- درج عبارت گزارش مالی میان‌دوره‌ای در عنوان کلیه صفحات گزارش.

※ حداقل اطلاعات لازم و مناسب برای افشا در گزارشهای میان‌دوره‌ای طبق بیانیه شماره ۲۸ (APB) به شرح زیر است:

● فروش و درآمد ناخالص، ذخیره مالیات بر درآمد، اقلام غیر مترقبه، اثر انباشته تغییر در اصول حسابداری، سود خالص

● سود اولیه و سود تقلیل یافته هر سهم برای هر دوره میانی

● درآمدها، مخارج و هزینه‌های فصلی

● تغییرات مهم در برآوردها

● واگذاری یک قسمت یا واحد تجاری و اقلام غیرمترقبه و غیر عادی تحقق یافته.

● اقلام احتمالی

● تغییر در برآوردها و اصول:

الف) تغییر در برآورد حسابداری. در مواردی که تغییر در برآورد در دوره میانی واقع گردد، چنین تغییراتی مستلزم تنظیم و ارائه مجدد اطلاعات میانی دوره گذشته نمی‌باشد. اثر تغییر در برآورد جدید تنها بر دوره‌های میانی جدید و دوره‌های آتی تسری دارد.

ب) تغییر در اصول حسابداری. چنانچه اثر انباشته تغییر حسابداری طی دوره میانی اول سال مالی واحد تجاری واقع شده باشد، اثر انباشته تغییر در سود انباشته اول دوره سال مالی در سود خالص دوره میانی اول منظور خواهد شد (به عبارت دیگر اگر تغییر در دوره میانی اول رخ داده باشد، تسری اثرات تغییر حسابداری به دوره جاری بر مبنای روش جدید حسابداری همانند گزارشگری سالانه عمل می‌شود).

چنانچه تغییر در حسابداری به استثنای دوره میانی اول سال مالی واحد تجاری رخ داده باشد، در این شرایط اثر انباشته ناشی از تغییر در سود خالص دوره منظور نمی‌شود، به جای آن اطلاعات مالی برای قبل از دوره میانی سال مالی که چنین تغییری رخ داده است مجدداً ارائه می‌شود. اثر انباشته تغییر در سود انباشته اول سال مالی در سود خالص تجدید نظر شده و در اولین دوره میانی از سال مالی که تغییر در آن رخ داده است، منظور می‌شود. به

هر حال اطلاعات مالی که شامل قبل از دوره‌های میانی تغییر حسابداری است باید مجدداً ارائه شود (تسری اثرات تغییر به گذشته و تنظیم ارائه مجدد صورتهای مالی).

نحوه گزارشگری صورت سود و زیان میان دوره‌ای

شکل صورت سود و زیان میان دوره‌ای نظیر گزارش سود و زیان سالانه است، تفاوت هایی در اندازه‌گیری عناصر خاص نظیر درآمد به دلیل دوره‌های گزارشگری کوتاه‌تر وجود دارد، بطور کلی استانداردهای حسابداری (بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران و APB#28) تاکید نموده‌اند که هر گاه واحد تجاری، مجموعه کامل صورتهای مالی میان دوره‌ای را منتشر کند، شکل و محتوای این گزارشهای مالی باید با الزامات نحوه ارائه صورتهای مالی سالانه منطبق باشد، بیانیه شماره ۲۸ (APB) و بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران رهنمودهای لازم را برای تهیه گزارشهای میان دوره‌ای تدوین نموده که به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

درآمد. یکی از عناصر عمده و مهم صورت سود و زیان میان دوره‌ای اقلام مربوط به درآمد حاصل از فروش می‌باشد. سرمایه‌گذاران می‌خواهند توانائی ایجاد درآمد واحد تجاری را ارزیابی نمایند، از این رو درآمد میان دوره‌ای جاری را با درآمد مربوط به میان دوره‌ای مشابه دوره مالی قبل مقایسه نموده، تصمیم‌گیری می‌نمایند. طبق استاندارد حسابداری، درآمد حاصل از فروش محصولات یا خدمات ارائه شده باید در همان دوره میانی که تحقق یافته شناسائی و گزارش گردد و نمی‌تواند اندازه‌گیری آن به دوره‌های بعد موکول شود، واحدهای تجاری که درآمدهای فصلی نظیر کشاورزی، مواد غذایی، عمده فروشی یا خرده فروشی... دارند نمی‌توانند باتحریف و دستکاری کردن یا تعدیلات، روندهای فصلی درآمدها را حذف نمایند. برای واحدهای تجاری که فعالیت آنها اساساً فصلی و با اهمیت می‌باشد، ارائه اطلاعات مالی ۱۲ ماه منتهی به پایان دوره میانی همراه با اطلاعات مالی مقایسه‌ای ۱۲ ماه گذشته توصیه می‌شود، زیرا چنین افشاء اطلاعات امکان اینکه استفاده کنندگان گزارش‌ها در مورد نتایج سالانه از یک گزارش میان دوره‌ای با نوسانات فصلی با اهمیت نتایج توجیه نشده‌ای دارند، کاهش میدهد.

فروش‌های فصلی. برخی تولیدات نظیر صنایع نفت و گاز به علت مصرف زیاد در فصل

زمستان و صنعت تولید نوشابه فروش آنها در ماه‌های تابستان نسبت به سایر فصول به نحو چشمگیری افزایش می‌یابد. طبق اصل تطابق هزینه با درآمد، در گزارشهای میان دوره‌ای برای اندازه‌گیری درآمد میان دوره، هزینه‌های انجام شده به منظور تحصیل درآمد نیز باید برای همان دوره میانی تعیین و با درآمد همان دوره میانی مقابله شود تا سود خالص دوره میانی مشخص گردد. بدین ترتیب در واحدهای تجاری که فروشهای فصلی گسترده دارند، ممکن است برخی از هزینه‌های ثابت (تولیدی، فروش، اداری...) در پایان فروشهای فصلی جذب نشود، در اینگونه موارد هزینه‌های جذب نشده باید به گونه‌ای مناسب بین دوره‌های میانی تخصیص یابد. برای تشریح اطلاعات زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

مثال اطلاعات زیر مربوط به واحد تجاری (الف) در دست است:

<u>ریال</u>	
۱۰۰۰۰۰۰	● فروش سالانه (واقعی و برآوردی) ۱۰۰۰۰۰۰ واحد هر واحد ۱۰ ریال
۱۰	● قیمت فروش هر واحد کالا
	● هزینه‌های تولید:
۱	- متغیر هر واحد
۲	- ثابت هر واحد (سالانه ۲۰۰۰۰۰ ریال)
	● هزینه‌های غیر تولیدی:
۱	- متغیر هر واحد
۳	- ثابت هر واحد (سالانه ۳۰۰۰۰۰ ریال)

● فروشهای سه ماهه و سالانه به تفکیک (واقعی، برآوردی):

<u>دوره میانی</u>	<u>مبلغ فروش</u>	<u>درصد فروش</u>
۱	۲۰۰۰۰۰	۲۰ درصد
۲	۵۰۰۰۰	۵ درصد
۳	۱۰۰۰۰۰	۱۰ درصد
۴	۶۵۰۰۰۰	۶۵ درصد
جمع	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰</u>

نحوه ارائه سود خالص میان دوره‌ای و تخصیص هزینه‌ها براساس رویکرد مفصل و متصل به قرار زیر خواهد بود:

● سود خالص میان دوره بر اساس رویکرد مفصل به قرار زیر می‌باشد:

دوره	دوره	دوره	دوره	دوره	
میان‌ساله	میان‌چهارم	میان‌سوم	میان‌دوم	میان‌اول	
۱۰۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	فروش
					هزینه‌های تولیدی:
(۱۰۰۰۰۰۰)	(۶۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	متغیر
(۲۰۰۰۰۰۰)	(۱۳۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۴۰۰۰۰۰)	ثابت *
۷۰۰۰۰۰۰	۴۵۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰	
					هزینه‌های غیر تولیدی:
(۱۰۰۰۰۰۰)	(۶۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	متغیر
(۳۰۰۰۰۰۰)	(۷۵۰۰۰۰)	(۷۵۰۰۰۰)	(۷۵۰۰۰۰)	(۷۵۰۰۰۰)	ثابت **
۳۰۰۰۰۰۰	۳۱۵۰۰۰۰	(۱۵۰۰۰۰)	(۴۵۰۰۰۰)	۴۵۰۰۰۰	سودخالص

* هزینه‌های ثابت تولیدی جز هزینه‌های قابل انتقال به دارائی بوده، بنابراین اینگونه هزینه‌ها به نسبت مساوی طی دوره‌های میانی منعکس نمی‌شود. در این مثال جمع هزینه‌های سالانه به نسبت درصد فروش بین دوره‌های میانی سرشکن شده است.

** هزینه‌های ثابت غیر تولیدی جز هزینه‌های غیر قابل انتقال به دارائی تلقی شده و بنابراین به نسبت مساوی بین دوره‌های میانی منعکس می‌شود.

● سود خالص میان دوره بر اساس رویکرد متصل به قرار زیر می‌باشد:

هزینه‌های ثابت غیر تولیدی سالانه را می‌توان بر مبنایی مناسب بین دوره‌های میانی تسهیم نمود.

دوره	دوره	دوره	دوره	دوره	
میان‌اول	میان‌دوم	میان‌سوم	میان‌چهارم	سالانه	
۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
					هزینه‌های غیر تولیدی:
(۲۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۶۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰۰)	متغیر
(۴۰۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰)	(۱۳۰۰۰۰۰)	(۲۰۰۰۰۰۰)	ثابت
۱۴۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰	۴۵۵۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰۰	هزینه‌های غیر تولیدی:
(۲۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰)	(۶۵۰۰۰۰)	(۱۰۰۰۰۰۰)	متغیر
(۶۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰)	(۱۹۵۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰۰)	ثابت
<u>۶۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۵۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۹۵۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰۰۰</u>	سودخالص

از آنجا که فروش دوره میانی اول ۲۰٪ فروش سالانه است، سود خالص دوره میانی اول نیز ۲۰٪ سود سالانه می‌باشد ($۳۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$). بر اساس رویکرد متصل هزینه‌های ثابت غیر تولیدی سالانه را می‌توان بر اساس داده‌های مقایسه‌ای یا برخی از برآوردها به دوره‌های میانی تخصیص داد، چنانچه درآمد فروش مبنای تخصیص هزینه‌های ثابت غیر تولیدی سالانه به دوره‌های میانی قرار گیرد، هزینه‌های ثابت دوره میانی اول ۶۰۰۰۰۰ ($۳۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰\%$) ریال و دوره میانی دوم ۱۵۰۰۰۰ ($۳۰۰۰۰۰۰ \times ۵\%$) ریال، دوره میانی سوم ۳۰۰۰۰۰ ($۳۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\%$) ریال و دوره میانی چهارم به مبلغ ۱۹۵۰۰۰۰ ریال خواهد بود.

بهای تمام شده کالای فروخته شده

بهای تمام شده کالای فروخته شده به عنوان یکی از اقلام عمده هزینه در صورت سود و زیان به شمار می‌آید. مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده کالای فروخته شده با مقاصد گزارشگری میان دوره‌ای مشابه شناخت مخارج و هزینه‌هایی مرتبط می‌باشد که بطور مستقیم به محصولات فروخته شده یا خدمات ارائه شده برای مقاصد گزارشگری سالانه تخصیص می‌یابد. استانداردهای حسابداری مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده کالای

فروخته شده میان دوره‌ای را در عمل با روشهای زیر مجاز دانسته‌اند:

۱- بکارگیری روش سود ناخالص:

☑ $\text{نرخ سود ناخالص} \times \text{فروش} = \text{سود ناخالص}$

☑ $\text{سود ناخالص} - \text{فروش} = \text{بهای تمام شده کالای فروخته شده}$

۲- روش اولین صادره از آخرین وارده. واحدهای تجاری که برای ارزشیابی موجودیها از روش اولین صادره از آخرین وارده استفاده می‌کنند، ممکن است در یک دوره میانی بناچار موجودیهای پایه بر اساس اولین صادره از آخرین وارده فروخته (تصفیه) شود، چنانچه کاهش میزان موجودیها موقتی باشد و انتظار رود که تا پایان سال مالی جایگزین گردد، در چنین حالتی، بهای تمام شده کالای فروخته شده میان دوره‌ای به ارزش جایگزینی اقلام تصفیه شده در دفاتر منعکس می‌شود. تفاوت بین ارزش جایگزینی و بهای تمام شده تاریخی در حسابی نظیر «مازاد ارزش جایگزینی بر بهای تمام شده موجودی تصفیه شده بر اساس Lifo»^(۱) (بدهی برآوردی) ثبت خواهد شد. شایان ذکر است چنانچه کاهش ارزش موجودیها دائمی باشد، زیان نایستی معوق مانده، بلادرنگ شناسایی می‌شود، بازیافت در دوره‌های بعد تا مبلغ زیان شناسایی شده قبلی به عنوان سود شناسایی می‌شود. به منظور تشریح موضوع، مثال زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- در شرکت (الف)، در سه ماهه سوم سال مالی، (در صورتیکه دوره میانی سه ماهه به عنوان یک دوره مالی مستقل در نظر گرفته شود)، در یک تصفیه موقتی، تعداد ۲۰۰۰ واحد از موجودیهای پایه بر اساس اولین صادره از آخرین وارده (Lifo)، به سبب نوسانات فصلی کاهش نشان می‌دهد، اگر بهای تمام شده هر واحد بر اساس روش Lifo به مبلغ ۲۵ ریال و تصفیه (کاهش) عادی تلقی شود، در چنین حالتی چنانچه انتظار رود تصفیه موجودی پایه در دوره میانی بعد (چهارم) جایگزین گردد. با فرض اینکه برآورد بهای تمام شده موجودی بر اساس جایگزینی هر واحد ۳۵ ریال، و در صورتی که تصفیه موجودیها موقتی باشد، ثبت‌های لازم در دوره میانی سوم به قرار زیر خواهد بود:

بهای تمام شده کالای فروخته شده (۲۰۰۰۰ × ۳۵) ۷۰۰۰۰
 موجودی کالا (۲۰۰۰۰ × ۲۵) ۵۰۰۰۰
 مازاد ارزش جایگزینی بر بهای تمام شده موجودی تصفیه شده (Lifo) ۲۰۰۰۰
 ثبت بهای تمام شده موجودی‌های تصفیه شده بر اساس روش اولین صادره از آخرین وارده

با توجه به رویداد فوق: بهای تمام شده کالای فروخته شده در صورت سود و زیان میان دوره‌ای سه ماهه سوم بر مبنای ارزش جایگزینی منعکس و حساب مازاد ارزش جایگزینی بیش از بهای تمام شده مبتنی بر اولین صادره از آخرین وارده تصفیه (فروخته) شده به عنوان یک بدهی جاری (برآوردی) در تراز نامه میان دوره‌ای سه ماهه سوم گزارش می‌گردد.

برخی از حسابداران بر این باورند که مانده حساب مازاد ارزش جایگزینی بر بهای تمام شده موجودی‌های تصفیه شده بر اساس Lifo باید در ترازنامه میان دوره سه ماهه سوم از بهای تمام شده موجودی‌ها کسر گردد.

ثبت جایگزینی موجودیها با فرض اینکه ارزش هر واحد ۳۶ ریال باشد به قرار زیر است:

بهای تمام شده کالای فروخته شده [(۳۶-۳۵) × ۲۰۰۰] ۲۰۰۰
 موجودی کالا (۲۰۰۰ × ۲۵) ۵۰۰۰۰
 مازاد ارزش جایگزینی بر بهای تمام شده موجودی تصفیه شده (Lifo) ۲۰۰۰۰
 حسابهای پرداختنی (۲۰۰۰۰ × ۳۶) ۷۲۰۰۰
 ثبت جایگزینی موجودی‌های تصفیه شده بر اساس روش اولین صادره از آخرین وارده

بدیهی است، قیمت جایگزینی واقعی هر واحد به مبلغ ۳۶ ریال متفاوت از برآورد ارزش جایگزینی هر واحد ۳۵ ریال می‌باشد، این مبلغ تفاوت حساب بهای تمام شده کالای فروخته شده، در دوره جایگزینی تعدیل می‌گردد.

در صورت عدم جایگزینی موجودی‌های تصفیه (فروخته) شده تا پایان سال مالی، مانده حساب بدهی کاهش یافته، و به حساب بهای تمام شده کالای فروخته شده انتقال (بستانکار) می‌یابد. اعمال این روش منجر به گزارش واقعی بهای تمام شده کالای فروخته شده در صورت سود و زیان سالانه می‌شود.

- ۳ - قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار. چنانچه کاهش ارزش موجودیها در بکارگیری روش قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار (LCM)، دائمی باشد هر گونه زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی در دوره میانی بلافاصله (بلادرنگ) در همان دوره وقوع، شناسایی خواهد شد. بازیافت قیمت بازار در دوره‌های میانی بعدی همان سال مالی در اثر افزایش قیمت‌ها باید به عنوان سود (معادل بازیافت زیان دوره قبل و نه بیشتر) شناسائی شود. چنانچه کاهش قیمت بازار موقتی باشد و انتظار رود تا پایان سال مالی جبران (تعدیل) گردد، به علت عدم انتظار زیان، نیازی به شناسائی آن در تاریخ میان دوره‌ای وجود نخواهد داشت. به منظور تشریح، مثال زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:
- ۱ - تعداد موجودی کالا اول دوره شرکت سمن ۱۰۰۰۰ واحد، بهای تمام شده هر واحد ۱۰ ریال. (روش ارزشیابی موجودیها اولین صادره از اولین وارده).
- ۲ - هیچ گونه خریدی طی سال صورت نگرفته است.
- ۳ - ارزش بازار هر واحد و فروش در پایان دوره میانی سه ماهه به قرار زیر می‌باشد:

ارزش بازار هر واحد در پایان هر دوره سه ماهه	تعداد واحدهای فروخته شده در هر دوره سه ماهه	دوره سه ماهه
۷	۲۰۰۰	۱
۶	۲۰۰۰	۲
۷	۲۰۰۰	۳
۱۱	۲۰۰۰	۴

از آنجا که کاهش ارزش بازار موجودیها از دیدگاه مدیریت شرکت سمن پایدار (دائمی) تلقی شده، بنابراین زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها بلافاصله در دوره وقوع شناسائی می‌شود، چنانچه کاهش ارزش موجودیها موقتی باشد، شناسائی زیان ناشی از کاهش ارزش ضرورتی ندارد.

با توجه به مثال شرکت سمن چگونگی ارزیابی موجودیها با استفاده از قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار جهت انعکاس صورتهای مالی میان دوره‌ای که در جدول شماره (۴-۵) نشان داده شده است، ارائه می‌شود.

از آنجا که ارزش بازار موجودیها با بکارگیری روش قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت

بازار در پایان دوره میانی (سه‌ماهه) اول مبلغی معادل ۲۴۰۰۰ ریال $(7-10) \times 8000$ کاهش ارزش داشته است، زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها در صورت سود و زیان سه ماهه اول شناسایی می‌شود، نتیجه این عمل موجب می‌شود که ارزش موجودیها در پایان دوره میانی اول به ارزش جایگزینی گزارش گردد (اصل محافظه کاری).

برخی از واحدهای تجاری زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها را مستقیماً از بهای تمام شده کالای فروخته شده کسر می‌نمایند. به علت اینکه ارزش موجودیها در پایان دوره میانی دوم (سه ماهه دوم) طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار کاهش یافته شناسائی زیان ناشی از کاهش ارزش به مبلغ ۶۰۰۰ ریال ضرورت دارد. و از آنجا که در پایان دوره میانی سوم به علت افزایش ارزش جایگزینی موجودیها نسبت به دوره میانی دوم مبلغی معادل $4000 \times (7-6)$ ریال اضافه ارزش حاصل شده است، شناسائی بازیافت زیان دوره میانی قبلی معادل همین مبلغ در پایان دوره میانی سوم جهت نیل به ارزش جایگزینی موجودیها الزامی است، چون ارزش بازار هر واحد موجودی در پایان دوره میانی چهارم به ۱۱ ریال افزایش یافته، و یک ریال بیش از بهای تمام شده اولیه موجودیها می‌باشد، نیاز به شناسائی بازیافت زیان به مبلغ ۶۰۰۰ ریال تا سطح بهای تمام شده اولیه موجودیهای پایان دوره (۲۰۰۰ واحد) ضرورت دارد، بدین ترتیب، این امر موجب می‌شود تا ارزش موجودیهای پایان دوره میانی چهارم از هر واحد ۷ ریال در پایان دوره میانی سوم به بهای تمام شده اولیه ۱۰ ریال در پایان دوره میانی چهارم افزایش یابد. بدیهی است موجودیها نیز نباید بیش از بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی گزارش شود (اصل بهای تمام شده تاریخی).

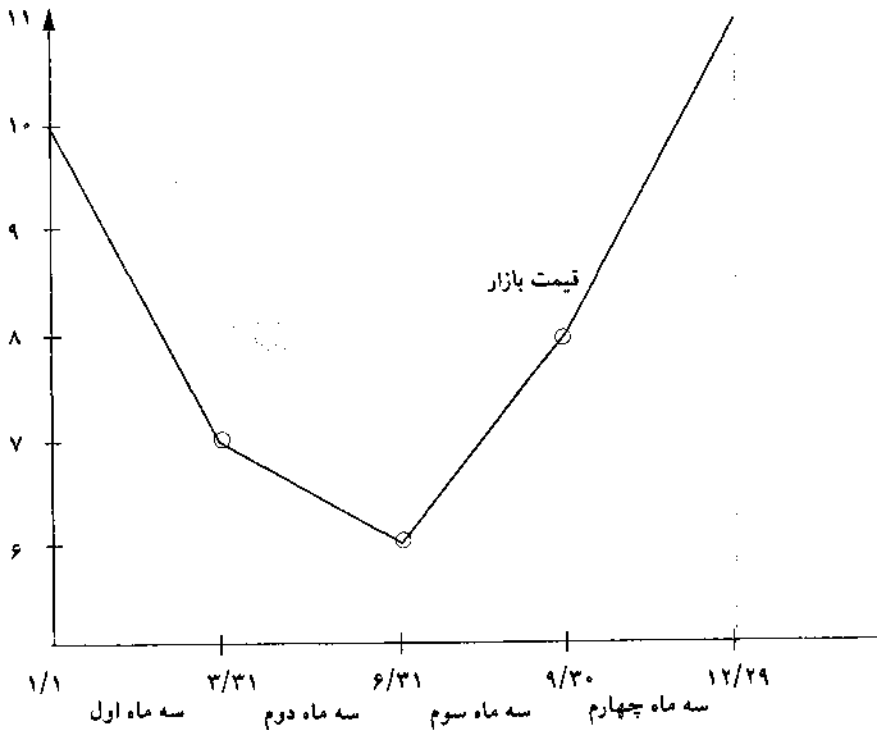
جدول شماره (۴-۵) تجزیه و تحلیل حساب موجودی کالا طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار میان دوره (باتوجه به مفروضات مثال شرکت سمن)

دوره ۳ ماهه	اقلام	موجودی کالا		
		تعداد واحد	بهای واحد	مبلغ ریال
	موجودی کالا اول سال	۱۰۰۰۰	۱۰	۱۰۰۰۰۰
۱ ●	موجودی کالای فروخته شده در سه ماهه اول تعدیلات به قیمت بازار طبق قاعده LCM:	۲۰۰۰	۱۰	(۲۰۰۰۰)
	[$(10-7) \times 8000$ واحد]	۸۰۰۰	(۳)	(۲۴۰۰۰)
	مانده موجودی کالا در پایان دوره سه ماهه اول	۸۰۰۰	۷	۵۶۰۰۰
۲ ●	موجودی کالا فروخته شده در سه ماهه دوم تعدیلات به قیمت بازار طبق قاعده LCM:	(۲۰۰۰)	۷	(۱۴۰۰۰)
	[$(7-6) \times 6000$ واحد]	۶۰۰۰	(۱)	(۶۰۰۰)
	مانده موجودی کالا در پایان دوره سه ماهه دوم	۶۰۰۰	۶	۳۶۰۰۰
۳ ●	موجودی کالای فروخته شده در سه ماهه سوم باز یافت قیمت بازار:	(۲۰۰۰)	۶	(۱۲۰۰۰)
	[$(6-7) \times 4000$ واحد]	۴۰۰۰	۱	۴۰۰۰
	مانده در پایان دوره سه ماهه سوم	۴۰۰۰	۷	۲۸۰۰۰
۴ ●	موجودی کالای فروخته شده در سه ماهه چهارم باز یافت قیمت بازار:	(۲۰۰۰)	۷	(۱۴۰۰۰)
	[$(7-10) \times 2000$ واحد]	۲۰۰۰	۳	۶۰۰۰
	مانده موجودی کالا در پایان دوره سه ماهه چهارم	۲۰۰۰	۱۰*	۲۰۰۰۰

* گرچه قیمت بازار موجودی کالا ۱۱ ریال است، طبق قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار در ارزشیابی، موجودی کالا نمی‌تواند بیش از بهای تمام شده مبنای ارزیابی قرار گیرد.

* تغییرات قیمت بازار موجودی کالا طی سال با توجه به مثال شرکت سمن در نمودار شماره (۵-۵) نشان داده شده است:

جدول شماره (۵-۵) نمودار تغییر قیمت بازار موجودی کالا طی چهار دوره میانی



نکات قابل توجه: قیمت بازار موجودیها در سه ماهه اول و دوم کاهش یافته و در دوره میانی سوم و چهارم افزایش نشان می‌دهد. ارزش بازار هر واحد موجودی کالا در پایان سال ۱۱ ریال می‌باشد که بیش از بهای تمام شده اولیه است.

۴ - واحدهای تجاری که از سیستم هزینه یابی استاندارد برای موجودیها استفاده می‌نمایند، رویه‌ای که برای اندازه‌گیری و گزارش انحرافات در دوره میانی مورد استفاده قرار می‌گیرد باید بر اساس همان رویه‌های حسابداری که برای تهیه و ارائه گزارشهای سالانه بکار گرفته شده، اعمال شود. اگر انحرافات فوق تا پایان سال مالی جذب نگردد، باید در همان دوره میانی وقوع انحرافات در نظر گرفته شود. عدم استفاده از این رویه موجب تحریف بهای تمام شده واقعی موجودیهای مواد و کالا در دوره میانی می‌شود.

۵ - سایر هزینه‌ها و مخارج. کلیه هزینه‌هایی که بطور مستقیم در ارتباط با درآمد نمی‌باشند، بین دوره‌های میانی به شرح زیر گزارش می‌گردند:

کلیه مخارج و هزینه‌ها به استثنای مخارج تولید، غالباً به درآمد دوره میانی که تحقق یافته، تخصیص می‌یابند. در برخی موارد ممکن است، این گونه اقلام بر مبنای برآورد زمانی منقضی شده، مزایای دریافتی و یا با فعالیت مرتبط با دوره‌ها به گونه‌ای سیستماتیک و معقول به دوره‌های میانی سرشکن گردد. و مخارجی که بطور معقول قابل تخصیص نمی‌باشند، بین دوره‌های میانی که انتظار وقوع چنین اقلامی می‌رود، به روشی مناسب و سیستماتیک سرشکن می‌شود. (شایان ذکر است که روش تخصیص چنین هزینه‌هایی نمی‌تواند اختیاری باشد). بطور مثال:

- هزینه تعمیرات اساسی ماشین آلات که کل تولید سالانه از آن ناشی می‌شود، و منافع آتی آن بیش از یک دوره میانی است، به عنوان دارائی ثبت شده و بین دوره‌هایی که به افزایش ظرفیت یا بهبود اساسی در کیفیت بازدهی منجر می‌شود، به گونه‌ای مناسب تخصیص می‌یابد. لازم به یاد آوری است که منافع اقتصادی آتی دارائی‌ها در دوره میانی همانند دوره سالانه بررسی می‌شود. مخارجی که ماهیتاً در پایان سال مالی واجد معیار شناخت دارائی نیست، در دوره میانی نیز به عنوان دارائی شناسائی نمی‌شود.^(۱)

- تخفیفات اعطایی به مشتریان. مبلغ تخفیفات بر مبنای فروش سالانه بین فروش دوره‌های میانی و برآورد فروش سالانه تخصیص می‌یابد.

برآورد فروش سالانه \div (فروش هر دوره میانی \times مبلغ تخفیفات). \square

- مالیات اموال به روشی مناسب بین دوره‌های میانی تسهیم می‌گردد.

- هزینه تبلیغات در صورت با اهمیت بودن، به عنوان پیش پرداخت دارایی ثبت شده و به نسبت بین دوره‌های میانی به هزینه تبدیل می‌گردد.

- اقلام غیر مترقبه و غیر عادی در دوره میانی وقوع به عنوان هزینه بطور جداگانه شناسائی می‌شود. سود یا زیان حاصل از واگذاری یک قسمت از واحد تجاری و اقلام

غیر عادی که بر ارائه مطلوب اطلاعات دوره میانی اثر می‌گذارد، باید در دوره میانی بطور جداگانه افشاگردند. برای گزارش اقلام غیر مترقبه و غیر عادی و رویدادهای احتمالی در دوره‌های میانی دوروش پیشنهاد شده است:

(۱) تسهیم بین دوره‌های میانی به روشی مناسب

(۲) فقط افشا در ضمام صورتهای مالی میان دوره‌ای.

• هزینه مالیات بر درآمد. اندازه‌گیری مالیات بر درآمد دوره میانی بر اساس برآورد نرخ مالیات سالانه در پایان هر دوره میانی شناسائی می‌شود.

چنانچه در یک دوره میانی زیان عملیاتی وجود داشته باشد، اما نتایج اندازه‌گیری نشانگر این است که انتظار می‌رود عملیات در کل سال سودآور باشد، در چنین شرایطی، در دوره میانی که زیان واقع شده، به عنوان مزایای مالیاتی (با ضرب کردن نرخ سالانه مالیات در زیان عملیاتی دوره میانی) در نظر گرفته می‌شود.

اندازه‌گیری مالیات بر درآمد دوره میانی و نمونه‌هایی از کاربرد اصول شناخت و اندازه‌گیری از دیدگاه بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران:

«برای محاسبه مالیات بر درآمد دوره میانی از نرخ موثر مالیاتی مورد انتظار برای دوره مالی سالانه استفاده می‌شود، زیرا طبق قانون، مالیات بر درآمد بر اساس عملکرد سالانه محاسبه می‌شود، نرخ موثر مالیاتی با در نظر داشتن درآمد معاف از مالیات محاسبه و با اعمال آن نسبت به سود مشمول مالیات دوره میانی، مالیات بر درآمد تعیین می‌شود. ضمناً تا آنجا که امکان‌پذیر باشد، برای فعالیتهای مشمول مالیات به نرخ مقطوع، نرخ موثر مالیاتی جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود.»

• ذخایر. برای شناسائی و اندازه‌گیری ذخایر دوره میانی از همان معیارهایی استفاده می‌شود که برای دوره‌های سالانه ملاک عمل است. یعنی چنانچه واحد تجاری در نتیجه رویدادهای گذشته که سبب ایجاد تعهد قانونی یا قراردادی شده است، راه کار دیگری بجز انتقال منافع اقتصادی نداشته باشد، برای هزینه‌های مربوط، ذخیره شناسایی می‌شود. تغییرات ناشی از تغییر در برآورد ذخیره در صورت سود و زیان منعکس می‌شود.

• پادشهای پایان سال. پادشهای پایان سال ماهیتی بسیار متنوع دارد، برخی

پاداشها مبتنی بر مدت زمان و برخی دیگر مبتنی بر شاخصهای عملکرد ماهانه، فصلی یا سالانه پرداخت می‌شود. مبلغ پاداش ممکن است به موجب مصوبات قانونی، قراردادی یا بر اساس تشخیص مدیریت تعیین شود.

در گزارشگری میان دوره‌ای پاداش سالانه تنها زمانی شناسائی می‌شود که:

الف) پاداش یک تعهد قانونی یا قراردادی باشد یا اینکه شیوه عمل در سنوات قبل موجب تعهد عرفی گردد و واحد تجاری راهکار عملی دیگری به جز پرداخت آن نداشته باشد و
ب) مبلغ تعهد را بتوان به گونه‌ای اتکا پذیر اندازه‌گیری کرد.

● **مزایایی پایان خدمت کارکنان.** برای مزایای پایان خدمت کارکنان، در قالب رویه مورد عمل برای احتساب ذخیره سالانه و برای دوره زمانی از ابتدای سال مالی تا پایان دوره میانی ذخیره در نظر گرفته می‌شود.

● **استهلاک دارائی‌های ثابت مشهود و نامشهود.** برای دارائی‌های موجود طی دوره میانی محاسبه می‌شود.

تحصیل یا واگذاری دارائی‌ها که برای مدت زمان باقی مانده از سال مالی برنامه ریزی شده است در محاسبه استهلاک در نظر گرفته نمی‌شود.

● **هزینه مطالبات مشکوک الوصول.** پاداش مدیران اجرائی، هزینه باز خرید خدمت کارکنان و هزینه‌های افت و سرک که غالباً تا پایان سال قابل شناسائی نمی‌باشند، در صورت با اهمیت بودن برآورد شده، به روشی معقول و مناسب بین دوره‌ها تخصیص می‌یابد.

● **تغییر در رویه حسابداری.** مبالغ دوره میانی جاری و دوره‌های قبل که به شکل مقایسه‌ای همراه اقلام دوره میانی جاری ارائه می‌گردد، باید بر مبنای رویه جدید محاسبه شود. نحوه برخورد با آثار انباشته تغییر رویه مزبور برای مقاصد گزارشگری مالی دوره میانی همانند گزارشگری مالی سالانه طبق استاندارد حسابداری مربوط است.

مثال تشریحی:

اطلاعات زیر مربوط به اولین دوره میانی منتهی به ۱۳۰۲/۳/۳۱ شرکت (ج) در دست است:

ریال	
۵۰۰۰۰۰	فروش محصولات و درآمد خدمات
۱۰۰۰	درآمد بهره
۱۵۰۰۰	زیان غیر مترقبه (۴۵۰۰ ریال آن مربوط به صرفه جویی مالیاتی است)
۶۰۰۰	اصلاح اشتباه سال مالی ۱۳×۱ (بستانکار)
۲۴۱۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده
	دارائی‌های ثابت (عمر مفید باقی مانده ۱۰ سال بدون ارزش اسقاط،
۴۸۰۰۰۰	روش استهلاك خط مستقیم)
۸۹۰۰۰	هزینه حقوق و دستمزد
۴۰۰۰	زیان ناشی از کاهش ارزش موجودی طبق قاعده LCM (موقتی)
	هزینه تبلیغات (منافع اقتصادی در دو دوره میانی اول و دوم
۱۸۰۰۰	بطور مساوی در نظر گرفته شود)
۱۲۰۰۰	مالیات بر اموال سالانه (برآوردی)
۶۰۰۰	هزینه متفرقه (مرتبط با عملیات نمی‌باشد)
۷۰۰۰	هزینه حمل
۴۰۰۰	زیان غیر عادی
۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۲/۱/۱ ×

• برآورد نرخ مالیات بر درآمد سالانه ۳۰٪، دوره گزارشگری مالی منتهی به ۲۹ اسفند

• تعداد سهام منتشر شده ۳۰۰۰۰ سهم عادی

* بهای تمام شده کالای فروخته شده و هزینه حقوق و دستمزد بطور کامل به موازات ایجاد درآمد در دوره وقوع شناسائی می‌شود، هزینه استهلاك بر اساس مدت تخصیص می‌یابد، زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها موقتی است، هزینه تبلیغات مربوط به دو دوره میانی است که ۹۰۰۰ ریال آن به عنوان دارائی تراز نامه میان دوره‌ای گزارش می‌شود. مالیات بر اموال بطور مساوی بین ۴ دوره میانی تخصیص می‌یابد ($\frac{1}{4} \times 12000$). از آنجا که هزینه متفرقه مرتبط با عملیات نمی‌باشد، به عنوان هزینه دوره میانی منعکس خواهد شد. هزینه حمل و زیان غیر عادی در دوره میانی اول منظور می‌شود. با توجه به اطلاعات فوق صورت سود و زیان و سود زیان انباشته میاندوره منتهی به ۳۱ خردادماه سال ۱۳×۲ به قرار زیر می‌باشد:

شرکت (ج)

صورت سود و زیان میان دوره

منتهی به ۳۱ خرداد سال ۱۳۰۲

		درآمدها:
۵۰۰۰۰۰		درآمد حاصل از فروش تولیدات و خدمات
<u>۱۰۰۰</u>		درآمد بهره
۵۰۱۰۰۰		جمع درآمدها
		کسر می شود هزینه ها:
۲۴۱۰۰۰		بهای تمام شده کالای فروخته شده
۸۹۰۰۰		هزینه حقوق و دستمزد
۱۲۰۰۰		هزینه استهلاک $[(480000 \div 10) \times \frac{3}{12}]$
۰		زیان ناشی از کاهش ارزش موجودیها (LOM)
۹۰۰۰		هزینه تبلیغات
۶۰۰۰		هزینه متفرقه
۳۰۰۰		هزینه مالیات بر اموال
۷۰۰۰		هزینه حمل
۴۰۰۰		زیان غیر عادی
<u>۴۱۰۰۰۰</u>	<u>۳۹۰۰۰</u>	هزینه مالیات بر درآمد *
۹۱۰۰۰		سود قبل از اقلام غیر مترقبه
<u>۱۰۵۰۰</u>		زیان غیر مترقبه به کسر صرفه جویی مالیاتی
<u>۸۰۵۰۰</u>		سود خالص

$$* 39000 = (501000 - 371000) \times 30\% = (501000 - 371000) \times 30\%$$

سود اولیه و تقلیل یافته هر سهم (تعداد سهام عادی منتشر شده ۳۰۰۰۰ سهم):

$$3/03$$

$$\text{سود قبل از اقلام غیر مترقبه } (91000 \div 30000)$$

$$(0/35)$$

$$\text{زیان غیر مترقبه } (10500 \div 30000)$$

$$\underline{\underline{2/68}}$$

$$\text{سود خالص } (80500 \div 30000)$$

صورت سود و زیان انباشته میان دوره

منتهی به ۳۱ خردادماه ۱۳×۲

۱۰۰۰۰۰	سود انباشته ۱/۱ (فرضی است)
<u>۲۲۰۰</u>	اصلاح اشتباه سال قبل (۱۸۰۰۰ ریال مربوط به مالیات)
۱۰۴۲۰۰	سود انباشته تعدیل شده
<u>۸۰۵۰۰</u>	سود خالص
<u><u>۱۸۴۷۰۰</u></u>	سود انباشته

سوالات

- ۱- تفاوت بین گزارش‌های مالی سالانه و میان‌دوره‌ای چیست؟ و جهت تصمیم‌گیری کدامیک از گزارش‌ها مناسبتر می‌باشند؟
- ۲- تکامل تدریجی استانداردهای گزارشگری مربوط به قسمت‌ها را بیان نمایید؟
- ۳- شناسائی مسؤلیت‌ها در گزارشگری قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری کدام است؟ بیان نمایید؟
- ۴- شرایط ترکیب قسمتهای عملیاتی مشمول گزارشگری کدام است؟ بیان نمایید؟
- ۵- دلایل گزارشگری اطلاعات مربوط به قسمتهای عملیاتی کدام است؟
- ۶- معیار و ضوابط کمی برای تعیین قسمت‌های عملیاتی مشمول گزارشگری کدام است؟ بیان نمایید؟
- ۷- انواع آزمون‌های کمی برای تعیین قسمت‌های با اهمیت کدام است؟ بیان نمایید؟
- ۸- کاربرد آزمون ۷۵٪ کدام است؟ بیان نمایید.
- ۹- اهم اطلاعاتی که هر قسمت عملیاتی باید بطور جداگانه افشا شود کدام است؟
- ۱۰- چه نوع اطلاعاتی در گزارشگری میان‌دوره‌ای مربوط به قسمت‌ها باید افشا شود؟
- ۱۱- انواع اطلاعات قسمتهائی که در گزارش مالی سالانه و میان‌دوره‌ای افشا می‌شود، کدام است؟
- ۱۲- ماهیت گزارش‌های میان‌دوره‌ای درباره قسمتهای مشمول گزارشگری کدام است؟

- ۱۳- افشای اطلاعات درباره مناطق جغرافیائی که عملیات در آن انجام می شود کدام است؟
- ۱۴- تفاوت بین بیانیه شماره ۱۳۱ و شماره ۱۴ بین الملل کدام است؟ مقایسه نمائید.
- ۱۵- دیدگاه های مختلف ارائه گزارشات مالی میاندوره ای کدامند؟
- ۱۶- رهنمودهای لازم برای تهیه گزارشهای مالی میاندوره ای طبق بیانیه شماره ۲۲ استاندارد ایران کدام است؟
- ۱۷- ویژگیهای گزارش های مالی میان دوره ای کدامند؟
- ۱۸- منظور از روش متصل و منفصل در گزارش های مالی میان دوره ای کدام است؟

✍ پرسش های چند گزینه ای

- ۱- کدام گزینه صحیح نیست؟ (کنکور ۷۸)
- (۱) ثبت تفکیکی فروش های عادی از فروش های امانی در دفاتر آمر در تحلیل های مدیریتی کاربرد دارد.
- (۲) مجموع هزینه استهلاک دارائی مورد اجاره و هزینه بهره در طول مدت قرارداد اجاره های سرمایه ای معادل کل هزینه اجاره در اجاره عملیاتی است.
- (۳) در تراز آزمایشی تسعیر شده شعبه خارجی، مازاد جمع ستون بدهکار، بیانگر سود تسعیر ارز است.
- (۴) در گزارشگری قسمتها، هرگاه زیان یا سود عملیاتی هر بخش معادل ۱۰٪ یا بیشتر از مجموع سود عملیاتی شرکت باشد، آن بخش با اهمیت است.
- ۲- در گزارشگری بخشها فروش کالا به سایر بخشها (بخشهای داخلی) جزء درآمد یک بخش اقتصادی: (کنکور ۸۱).
- (۱) گزارش می شود
- (۲) گزارش نمی شود
- (۳) چنانچه ۷۵ درصد درآمد کل بخشها باشد گزارش می شود
- (۴) چنانچه حداقل ۱۰ درصد درآمد کل بخشها باشد گزارش می شود

□ ۳- درآمد عملیاتی شرکت (الف) در قالب ۷ بخش به شرح زیر است:

با فرض اینکه ۴۰ درصد از درآمد بخش‌های ۱، ۲، ۴، ۷ از محل فروش به اشخاص وابسته (درآمد داخلی) است، بخش‌های با اهمیت مشمول گزارشگری با اعمال ۷۵ درصد کدام است؟ (کنکور ۸۲).

جمع	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
۱۰۸۰	۸۰	۲۳۰	۱۰۰	۷۰	۲۵۰	۲۰۰	۱۵۰

(۱) ۶ و ۳ (۲) ۶ و ۳، ۲

(۳) ۶ و ۳، ۲، ۱ (۴) ۶ و ۵، ۳، ۲، ۱

□ ۴- روش به کارگیری تعیین اطلاعات با اهمیت برای قسمت‌های مشمول گزارشگری واحد تجاری مربوط است به:

- (۱) رویکرد عملیاتی
 (۲) رویکرد واحد تجاری
 (۳) رویکرد قسمت
 (۴) رویکرد مدیریتی

□ ۵- شرکت الف دارای سه قسمت عملیاتی با اطلاعات زیر می‌باشد:

واحد	واحد	واحد
مواد رنگی	امور مالی	امور نساجی

۸۰۰۰ ۴۰۰۰ ۶۰۰۰

۶۰۰ ۱۰۰۰ ۱۴۰۰

فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری

فروش بین قسمت‌ها (درآمد وابسته)

درآمد مربوط به دفتر مرکزی بالغ بر ۱۰۰۰ ریال.

• بر اساس اطلاعات فوق حداقل مبلغ درآمد که هر یک از قسمت‌های با اهمیت باید بصورت جداگانه گزارش نمایند، کدام است؟

(۱) ۱۸۰۰ (۲) ۱۹۰۰ (۳) ۲۰۰۰ (۴) ۲۱۰۰

□ ۶- قسمت‌های تجاری و جغرافیایی در صورتی مشمول گزارشگری است که:

(۱) درآمد عملیاتی حاصل از فروش به مشتریان برون سازمانی و درون سازمانی

حداقل ۱۰٪ جمع درآمد قسمت‌ها اعم از برون سازمانی و درون سازمانی باشد.

(۲) نتیجه عملیات قسمت از سود یا زیان حداقل ۱۰٪ مجموع سود قسمت‌های سوده یا

مجموع زیانهای قسمتهای زیانده هر کدام که قدر مطلق آن بزرگتر است باشد.

(۳) دارایی آن حداقل ۱۰٪ جمع داراییهای تمام قسمتها باشد.

(۴) همه موارد فوق

✱ ۷- شرکت الف دارای ۴ قسمت عملیاتی، مشمول گزارشدهی بطور جداگانه می باشد: استاندارد ایران

الف	ب	ج	د
۱۲۳۰۰۰	۸۱۰۰۰	۹۵۰۰۰	۷۷۰۰۰
۳۱۰۰۰	۲۶۰۰۰	۱۳۰۰۰	۱۸۰۰۰
۴۱۲۰۰ (۲)	۴۶۴۰۰ (۳)	۵۶۴۰۰ (۴)	

فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری
فروش بین قسمتها
• چه مبلغی از درآمد بایستی از یک مشتری ایجاد شود تا به عنوان یک مشتری عمده شناسائی شود؟
(۱) ۳۷۶۰۰ (۲) ۴۱۲۰۰ (۳) ۴۶۴۰۰ (۴) ۵۶۴۰۰

✱ ۸- کدام گزینه زیر در مورد گزارشگری بخشها (Segment Reporting) صحیح نیست.
(کنکور ۷۸)

یکی از معیارهای با اهمیت بودن یک بخش (قسمت) این است که:

(۱) درآمد عملیاتی آن (وابسته و غیر وابسته) حداقل ۱۰٪ مجموع درآمد عملیاتی مذکور برای کلیه بخش می باشد.

(۲) سود عملیاتی آن حداقل ۱۰٪ سود عملیاتی بخشهای سود ده باشد.

(۳) قدر مطلق زیان عملیاتی آن حداقل ۱۰٪ مجموع سود عملیاتی بخشهای سود ده

یا زیان مجموع بخشهای زیان ده هر کدام که بیشتر است باشد.

(۴) دارائیهای قابل شناسائی آن حداقل ۱۰ درصد مجموع دارائیهای شرکت باشد.

* ✱ ۹- بر اساس استانداردهای گزارشگری بخشها آزمون ۷۵ درصد در مورد تعیین بخشهای با اهمیت از لحاظ..... کاربرد داشته و در هر حال تعداد بخشهای با اهمیت معمولاً..... است.

(۱) درآمدزایی - بدون محدودیت

(۲) درآمدزایی - حداکثر ۱۰ واحد

(۳) سودآوری و زیان دهی - حداکثر ۸ واحد

(۴) سودآوری و زیان دهی - بدون محدودیت

۱۰ □ کدامیک از گزینه‌های زیر به عنوان یکی از اهداف گزارشگری مالی قسمت‌ها تلقی نمی‌شود؟

- (۱) درک بهتر عملکرد گذشته واحد تجاری.
- (۲) ارزیابی بهتر مخاطرات و بازده واحد تجاری.
- (۳) قضاوت‌های آگاهانه‌تر در مورد کل واحد تجاری.
- (۴) ارزیابی عملکرد، و توان سودآوری و پیش‌بینی وضعیت آتی در دوره‌های کوتاه‌تر از یک دوره مالی.

۱۱ □ کدامیک از موارد زیر در ارتباط با گزارشگری میان‌دوره‌ای طبق استانداردهای حسابداری صحیح نیست؟

- (۱) هر دوره میانی بخش لاینفک دوره مالی سالانه است.
- (۲) این گزارشها در حکم تقابل دو ویژگی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن است.
- (۳) حداقل اجزای گزارشهای مالی میان‌دوره‌ای ۵ جزء می‌باشد.
- (۴) اطلاعات مقایسه‌ای سود جامع باید برای دوره میانی مشابه و پایان سال مالی قبل ارائه می‌شود.

۱۲ □ بر اساس استاندارد شماره ۲۲ ایران ارائه اطلاعات مقایسه‌ای در صورت سود و زیان میان‌دوره‌ای تابعی از کدامیک از قواعد زیر است؟

صورت سود و زیان	صورت جریان وجوه نقد	ترازنامه	صورت سود و زیان جامع
دوره میانی مشابه	دوره میانی مشابه	پایان سال قبل	دوره میانی مشابه
دوره میانی مشابه	دوره میانی مشابه	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه
دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل
دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل	دوره میانی مشابه	دوره میانی مشابه و پایان سال قبل

۱۳ □ بر پایه الزامات مقرر از سوی بورس اوراق بهادار تهران دوره زمانی تهیه گزارشهای مالی میان دوره‌ای چگونه است؟

- (۱) دوره شش ماهه
(۲) دوره سه ماهه
(۳) دوره چهار ماهه
(۴) دوره دو ماهه

۱۴ □ در تاریخ ۸۱/۶/۳۰ شرکت الف زیان غیر مترقبه‌ای به مبلغ ۷۲۰۰۰۰۰ ریال متحمل شد، در گزارشهای مالی میان دوره‌ای که در دوره‌های سه ماهه منتشر می‌گردند زیان مذکور چگونه گزارش خواهد شد؟

۸۱/۱۲/۲۹	۸۱/۹/۳۰	۸۱/۶/۳۱	۸۱/۳/۳۱	
۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰	(۱)
۲۴۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰	۰	(۲)
۰	۰	۷۲۰۰۰۰	۰	(۳)
۰	۰	۳۶۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰	(۴)

۱۵ □ تهیه و ارائه گزارشهای مالی میان دوره‌ای مصداق تقابل کدامیک از دو ویژگی کیفی اطلاعات می‌باشد؟

- (۱) مربوط بودن، مقایسه پذیری اطلاعات
(۲) به موقع بودن، مقایسه پذیری اطلاعات
(۳) قابل اعتماد بودن، مربوط بودن
(۴) افشای کامل، رعایت یکنواختی

۱۶ □ شرکت لادن در ۱۳۸۴/۷/۱ زیان غیر مترقبه‌ای به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال تحمل

می‌کند، پیش بینی می‌شود که سود شرکت برای کل سال ۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد، در صورت سود و زیان میان دوره‌ای شرکت که برای سه ماهه سوم منتشر می‌شود چه مبلغ بابت زیان غیر مترقبه نشان داده خواهد شد؟ (کنکور سراسری سال ۷۳)

۷۵۰۰۰۰ (۱)	۱۵۰۰۰۰ (۲)
۳۰۰۰۰۰ (۳)	صفر (۴)

۱۷ □ طبق استاندارد شماره ۲۲ ایران در رابطه با نحوه تهیه و ارائه گزارشهای مالی میان

دوره‌ای کدامیک از رویه‌های زیر صحیح است؟ (کنکور سراسری سال ۸۲)

- (۱) روش منفصل
 (۲) روش متصل
 (۳) استفاده از هر دو روش مجاز است
 (۴) در رابطه با برخی اقلام درآمد و هزینه که ماهیت سالانه دارند روش متصل و برای سایر اقلام درآمد و هزینه روش منفصل

□ ۱۸- طبق استاندارد حسابداری ایران گزارشات میان دوره‌ای حداقل باید شامل چند جز باشد؟

- (۱) ۳
 (۲) ۴
 (۳) ۵
 (۴) ۶

□ ۱۹- بر اساس استاندارد ایران در یادداشتهای توضیحی گزارش‌های میان دوره‌ای آیا باید به ترتیب، تعهدات سرمایه‌ای، اصلاح اشتباهات و -خل و فصل دعاوی حقوقی افشا شود؟ (کنکور سراسری سال ۸۱)

- (۱) بلی، بلی، بلی
 (۲) بلی، بلی، خیر
 (۳) بلی، خیر، بلی
 (۴) خیر، بلی، بلی

□ ۲۰- در اوایل تیر ماه ۷۶ شرکت احمد مبلغ ۴۲۰۰۰۰ ریال زیان ناشی از کاهش ارزش بازار موجودی کالا شناسائی نمود، این زیان بلا فاصله بعد از صدور گزارشهای مالی میان دوره‌ای سه ماهه اول شناسائی و ثبت شد. با توجه به اینکه زیان مزبور تا پایان سال باز یافت نخواهد شد، نحوه انعکاس آن در گزارشهای مالی میان دوره‌ای چگونه است؟ (کنکور سراسری ۷۸)

$\frac{76/12/29}{140}$	$\frac{76/9/30}{140}$	$\frac{76/6/31}{140}$	$\frac{76/3/31}{0}$	(۱)
۱۴۰	۱۴۰	۱۴۰	۰	(۱)
۱۰۵	۱۰۵	۱۰۵	۱۰۵	(۲)
۴۲۰	۰	۰	۰	(۳)
۰	۰	۴۲۰	۰	(۴)

□ ۲۱- در اول فروردین ماه سال ۱۳۷۲ پیمانکاری قراردادی جهت پروژه ساختمان سازی

به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال با کارفرما امضا نمود، درصد پیشرفت کار و برآورد هزینه جهت تکمیل پیمان در هر دو دوره میانی در سال ۱۳۳۲ به قرار زیر می باشد:

دوره میانی	برآورد درصد پیشرفت کار	برآورد هزینه جهت تکمیل پیمان
۱	٪۱۰	۷۵۰۰۰۰
۲	٪۱۰ *	۷۵۰۰۰۰
۳	٪۲۵	۹۶۰۰۰۰
۴	٪۲۵ *	۹۶۰۰۰۰

* هیچ کاری در دوره میانی دوم و چهارم انجام نشده است.

سود (زیان) پیمان در دوره میانی جهت انعکاس در صورت سود و زیان میان دوره‌ای بر مبنای اطلاعات فوق کدام است ؟

سود (زیان) برای دوره میانی منتهی به

	X۲/۱۲/۲۹	X۲/۹/۳۰	X۲/۶/۳۱	X۲/۳/۳۱	
(۱)	۱۰۰۰۰	صفر	صفر	صفر	
(۲)	صفر	(۱۵۰۰۰)	صفر	۲۵۰۰۰	
(۳)	صفر	صفر	صفر	۲۵۰۰۰	
(۴)	صفر	۶۰۰۰	صفر	۲۵۰۰۰	

□ ۲۲- از دیدگاه نظری، صورتهای مالی میان دوره‌ای تاکید دارد بر:

- (۱) بموقع بودن بیش از قابل اتکاء بودن
- (۲) قابل اتکا بودن بیش از مربوط بودن
- (۳) مربوط بودن بیش از قابل مقایسه بودن
- (۴) قابل مقایسه بودن بیش از بی طرفی

□ ۲۳- قسمتی که در دوره قبل به دلیل احراز یکی از آستانه‌های ۱۰ درصد مربوط به

عنوان قسمتهای قابل گزارش تعیین شده است، چنانچه بر مبنای قضاوت مدیریت واحد تجاری همچنان دارای اهمیت باشد نحوه گزارشگری آن در دوره جاری به

عنوان قسمت قابل گزارش چگونه است:

- (۱) حتی اگر در آمد عملیاتی، نتیجه عملیات داراییهای آن کمتر از آستانه‌های ده درصد باشد، مشمول گزارشگری است.
- (۲) به بازده و ریسک آن بستگی دارد.
- (۳) صرفاً در آزمونهای مختلف قابل اهمیت در صورتی که حائز شرایط باشد با اهمیت تلقی می‌شود.
- (۴) به آزمونها بستگی ندارد و آستانه ده درصد معیاری برای شناخت نمی‌باشد.

□ ۲۴ - شرکت الف در دوره میانی دوم زیان ناشی از کاهش ارزش بازار متحمل شده، انتظار می‌رود قیمت بازار تا پایان سال به سطح قبلی برسد. اما برگشت کاهش قیمت در پایان سال تحقق نیافته است، زیان ناشی از کاهش ارزش چه موقع باید در صورت سود و زیان میان دوره گزارش گردد.

- (۱) بین دوره میانی دوم، سوم و چهارم تخصیص می‌یابد
- (۲) بین دوره میانی سوم و چهارم تخصیص می‌یابد
- (۳) فقط به دوره میانی دوم
- (۴) فقط به دوره میانی چهارم

□ ۲۵ - کاهش ارزش بازار موجودی شرکت (الف) در اولین دوره میانی سال مالی به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد، انتظار می‌رود که این کاهش در دوره‌های میانی سوم جبران شود، در واقع، در دوره میانی سوم ۱۰۰۰۰ ریال کاهش بیش از پیش بینی قبلی بازیافت شده است. برای موجودی کالای شرکت (الف) هیچ گونه کاهش ارزش در طی سال پیش بینی نمی‌شود، شرکت (الف) باید چه مبلغی به عنوان سود (زیان) صورت‌های مالی میان دوره‌ای اول و سوم گزارش نماید.

میان دوره‌ای اول	میان دوره‌ای سوم	
صفر	صفر	(۱)
صفر	۱۰۰۰۰ ریال سود	(۲)
۵۰۰۰۰ ریال زیان	۵۰۰۰۰ ریال سود	(۳)
۵۰۰۰۰ ریال زیان	۶۰۰۰۰ ریال سود	(۴)

- ۲۶- عایدی هر سهم چگونه در صورتهای مالی میان دوره‌ای گزارش می‌شود؟
- (۱) الزامی برای افشا وجود ندارد.
 - (۲) افشا در صورتهای مالی.
 - (۳) فقط افشا در صورت سود و زیان.
 - (۴) افشا در صورت سود و زیان و یادداشتهای توضیحی.

مسائل و تمرینات

□ ۱- شرکت (ب) دارای ۶ قسمت عملیاتی است، که سود یا زیان عملیاتی آن به قرار زیر می‌باشد:

دارایی‌های	سود (زیان) عملیاتی	جمع درآمد	درآمدهای مشتریان	درآمدهای	قسمتهای
قابل شناسایی	قبل از مالیات	قسمتها	خارج از واحد تجاری	قسمتها	عملیاتی
۷۰۰۰	۲۷۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	-	لوازم یدکی
۳۰۰۰	۹۰۰	۹۵۰۰	۶۵۰۰	۳۰۰۰	تولید و فروش نرم افزار
۱۰۰	۱۰۰	۲۰۰	۲۰۰	-	مشاوره سخت افزار
۱۲۰۰۰	۲۳۰۰	۱۲۰۰۰	۱۰۵۰۰	۱۵۰۰	تولید و فروش الکترونیک
۱۰۰۰	۱۰۰	۳۰۰	۳۰۰	-	اجاره تجهیزات الکترونیکی
۶۰۰	(۱۵۰)	۴۰۰	۴۰۰	-	مشاوره املاک
۳۰۰	۵۰	۱۰۰	۱۰۰	-	اجاره‌های بلندمدت
۵۷۰۰۰	۵۰۰	۵۰۰۰	۵۰۰۰	-	امور مالی
<u>۸۱۰۰۰</u>	<u>۴۰۷۰</u>	<u>۳۵۵۰۰</u>	<u>۳۱۰۰۰</u>	<u>۴۵۰۰</u>	جمع

مطلوبست:

تعیین قسمتهای با اهمیت (قابل گزارش) بر مبنای آزمون‌های مختلف (درآمد، سود و زیان عملیاتی، دارایی، ۷۵ درصد).

مطلوبست:

تهیه آزمون ۱۰٪ دارائی‌های قابل شناسائی قسمت‌های عملیاتی

□ ۲- اطلاعات مربوط به قسمت‌های مختلف عملیاتی شرکت البرز به قرار زیر می‌باشد:
(ارقام میلیون ریال)

دارائی قسمت‌ها	سود یا زیان قسمت‌های عملیاتی	جمع درآمد قسمتها	قسمت‌های عملیاتی
۶۴۰۰	(۲۴۰۸)	۶۱۶۰	۱
۳۴۸۰	(۸۳۲)	۳۲۲۰	۲
۵۰۰۰	۲۱۲۰	۷۷۹۲۰	۳
۷۲۰۰	۱۵۰۰	۴۲۸۰	۴
۳۸۶۰	۸۸۰	۳۰۴۰	۵
۵۶۰۰	(۱۶۰۸)	۳۹۲۰	۶
۵۵۲۰	(۲۲۴)	۴۲۸۴	۷

• فرض کنید ۲۰ درصد از درآمد عملیاتی قسمت‌های ۲، ۴ و ۵ در نتیجه با قسمت‌های مختلف واحد تجاری است (درآمد وابسته).

مطلوبست:

- ۱) تعیین قسمت‌های با اهمیت بر اساس آزمون‌های مختلف
- ۲) آزمون ۷۵٪ را اجرا کنید.
- ۳) تعیین حد لازم برای مشتریان عمده
- ۴) تعیین حد لازم آزمون‌های مختلف برای تلقی یک بخش با عنوان بخش عمده
- ۵) هدف اصلی از افشای اطلاعات مالی قسمت‌های مختلف یک واحد تجاری چیست؟

□ ۳- اطلاعات زیر مربوط به قسمت‌های عملیاتی مختلف شرکت آلفاکه بر مبنای مناطق جغرافیائی تنظیم شده افشاگردیده است. درآمدهای این قسمت‌ها به شرح زیر است:
(واحد میلیون ریال)

جمع درآمد	درآمد فروش		قسمتهای عملیاتی
	وابسته	غیر وابسته	
۲۰۰	-	۲۰۰	آفریقا
۸۰۰	۱۰۰	۷۰۰	آسیا
۳۰۰	-	۳۰۰	استرالیا
۷۰۰	۲۰۰	۵۰۰	اروپا
۵۰۰	-	۵۰۰	خاورمیانه
<u>۱۵۰۰</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>۱۲۰۰</u>	ایران
<u><u>۴۰۰۰</u></u>	<u><u>۶۰۰</u></u>	<u><u>۳۴۰۰</u></u>	

تولیدات محصولات قسمتهای مختلف مناطق جغرافیائی به قرار زیر است:
 آفریقا تولید کننده لوازم پلاستیکی، آسیا و استرالیا تولید کننده رادیو بقیه قسمتهای
 عملیاتی تولید کننده قطعات مختلف تلویزیون می باشند.

مطلوبست:

(۱) تعیین حداقل و حداکثر تعداد قسمتهای عملیاتی که اطلاعات آنها می تواند افشا
 شود؟

(۲) تعیین قسمتهای با اهمیت بر مبنای آزمون درآمد؟

(۳) آزمون ۷۵٪ درآمدهای غیر وابسته را اجرا کنید.

□ ۴- شرکت آفتاب دارای ۶ قسمت عملیاتی است (واحد میلیون ریال):

واحد تعمیرات	واحد تجهیزات	واحد کتاب درسی	واحد لوازم خانگی	واحد امور مالی	جمع	
						● فروش:
-	۵۰۰	۷۰۰	۵۰۰۰	۶۰۰	۶۸۰۰	غیر وابسته*
-	۵۰	-	۶۵۰	-	۷۰۰	وابسته**
						● درآمد بهره:
۸۰۰	-	۲۰۰	۵۰۰	-	۱۵۰۰	غیر وابسته
-	-	۵۰	۱۵۰	۳۰۰	۵۰۰	وابسته
<u>۸۰۰</u>	<u>۵۵۰</u>	<u>۹۵۰</u>	<u>۶۳۰۰</u>	<u>۹۰۰</u>	<u>۹۵۰۰</u>	جمع درآمد
<u>۱۵۰</u>	<u>(۷۰)</u>	<u>(۳۱۰)</u>	<u>۲۵۱۰</u>	<u>۲۲۰</u>	<u>۲۵۰۰</u>	● سود (زیان)
						● دارائی‌ها:
						بین قسمت‌ها
۲۰۰	-	-	۱۰۰۰	۱۰۰	۱۳۰۰	مطالبات
۱۰۰	۶۰۰	۵۰۰	۳۵۰۰	۲۰۰	۴۹۰۰	دارائی ثابت
<u>۱۲۰۰</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>۲۰۰</u>	<u>۱۵۰۰</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>۳۵۰۰</u>	سایر دارائی‌ها
<u>۱۵۰۰</u>	<u>۹۰۰</u>	<u>۷۰۰</u>	<u>۶۰۰۰</u>	<u>۶۰۰</u>	<u>۹۷۰۰</u>	جمع دارائی‌ها
						* فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری
						** فروش بین قسمت‌های واحد تجاری
						مطلوبست:

با توجه به اطلاعات فوق آزمون‌های زیر را محاسبه نمائید و مشخص نمائید که کدامیک از قسمت‌ها با اهمیت بوده و کدامیک با اهمیت نمی‌باشند.

(۱) آزمون ۱۰٪ درآمد

(۲) آزمون ۱۰٪ سود (زیان) عملیاتی

(۳) آزمون ۱۰٪ دارائی‌های قابل شناسائی

(۴) آزمون ۷۵٪ درآمد غیر وابسته (در صورت حائز شرایط بودن)

□ ۵- شرکت (ج) دارای ۶ قسمت عملیاتی است (واحد میلیون ریال):

واحد نساجی	واحد تجهیزات	واحد درسی	واحد کتاب واحد سینما	واحد لوازم خانگی	واحد امور مالی	
● درآمد:						
فروش به مشتریان						
۳۲/۶	۶/۹	۶/۶	۲۲/۲	۳/۱	۰	خارج از واحد تجاری
۶/۶	۱/۲	۰	۰	۱/۹	۰	فروش بین قسمتها
۲/۴	۰/۹	۰/۲	۰/۶	۰/۳	۸/۷	درآمد بهره - غیر وابسته
۰	۰	۰	۰	۰	۳/۶	درآمد بهره وام - وابسته
<u>۴۱/۶</u>	<u>۹/۰</u>	<u>۶/۸</u>	<u>۲۲/۸</u>	<u>۵/۳</u>	<u>۱۲/۳</u>	جمع درآمد
● هزینه‌ها:						
هزینه‌های عملیاتی -						
۱۷/۱	۳/۶	۷/۳	۲۴/۵	۳/۶	۲/۳	غیر وابسته
هزینه‌های عملیاتی -						
۴/۸	۱/۰	۰	۰	۰/۸	۰/۸	وابسته
۲/۱	۱/۰	۲/۲	۴/۶	۰	۶/۱	هزینه بهره
۶/۶	۱/۴	(۱/۵)	(۳/۱)	۰/۴	۰/۱	مالیات بر درآمد
<u>۳۰/۶</u>	<u>۷/۰</u>	<u>۸/۰</u>	<u>۲۵/۵</u>	<u>۴/۰</u>	<u>۹/۳</u>	جمع هزینه‌ها
● دارائی‌ها:						
۹/۶	۱/۱	۰/۸	۱۰/۹	۰/۹	۹/۲	مشهود
۱/۸	۰/۲	۰/۷	۳/۶	۰/۱	۰	نامشهود
۰	۰	۰	۰	۰	۵/۴	وام بین قسمتها
<u>۱۱/۴</u>	<u>۱/۳</u>	<u>۱/۵</u>	<u>۱۴/۵</u>	<u>۱/۰</u>	<u>۱۴/۶</u>	جمع دارائی‌ها

مطلوبست:

با توجه به اطلاعات فوق آزمون‌های زیر را محاسبه نمائید و مشخص نمائید کدامیک از قسمتها با اهمیت بوده و کدامیک از قسمتها با اهمیت نمی‌باشند:

- (۱) آزمون ۱۰٪ درآمد
- (۲) آزمون ۱۰٪ سود یا زیان عملیاتی
- (۳) آزمون ۱۰٪ دارائی قابل شناسائی
- (۴) آزمون ۷۵٪ درآمدهای غیر وابسته

□ ۶- شرکت سامان محصولات متنوعی را تولید می‌نماید. این واحد تجاری برای فروش بیشتر دارای تعداد واحد تجاری در نقاط مختلف جهان می‌باشد. عملیات خارجی آنها در طول ۲۴ ماه گذشته موفقیت آمیز بوده است. اطلاعات مربوط به فعالیت‌های این کشورها (عملیات خارجی) به قرار زیر می‌باشد:

یونان	ایتالیا	اسپانیا	شرح
۴۶۳۰۰۰۰	۲۷۲۰۰۰۰	۳۹۵۰۰۰۰	فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری
۶۲۰۰۰۰	-	-	فروش بین قسمت‌ها - درآمد وابسته
۱۹۰۰۰۰۰	۲۰۶۰۰۰۰	۱۷۲۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۹۰۰۰۰	۲۹۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰	هزینه مالی
۳۴۰۰۰۰	۱۹۰۰۰۰	۶۷۰۰۰۰	هزینه مالیات بر درآمد
۷۲۰۰۰۰	۱۰۶۰۰۰۰	۱۹۱۰۰۰۰	دارائی‌های بلند مدت

اطلاعات عملیات داخلی (ایران) شرکت سامان در سال جاری به قرار زیر می‌باشد:

۴۶۱۰۰۰۰۰	فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری - درآمد غیر وابسته
۴۲۷۰۰۰۰	فروش بین قسمت‌ها - درآمد وابسته
۲۴۱۰۰۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۱۳۶۰۰۰۰	هزینه بهره
۸۱۹۰۰۰۰	مالیات بر درآمد
۱۸۹۲۰۰۰۰	دارائی‌های بلند مدت

مطلوبست:

- (۱) آزمون لازم برای تعیین قسمت‌های با اهمیت این کشورها که باید بطور جداگانه گزارش شود را محاسبه نمایید.

(۲) از نظر آزمون ۷۵٪ کدام حوزه جغرافیائی این حد تأمین می‌شود.

□ ۷- شناسایی هزینه‌ها و درآمد و مالیات بر درآمد در گزارش صورتهای مالی میاندوره‌ای براساس کدام گزینه‌های زیر صورت می‌گیرد:

۱- هزینه‌ها و درآمد: روش متصل

۲- هزینه‌ها و درآمد و مالیات بر درآمد: روش متصل

۳- هزینه‌ها و درآمد به استثنای مالیات بر درآمد: روش منفصل

۴- هزینه‌ها و درآمد به استثنای مالیات بر درآمد: روش متصل

واژه‌نامه:

انگلیسی به فارسی

واژه‌نامه: انگلیسی به فارسی

A

<i>Account Sale</i>	حساب فروش - صورت حساب فروش
<i>Account Stated</i>	تسویه حساب - مفاصا حساب
<i>Accrual Method</i>	روش تعهدی
<i>Additional Compensation</i>	حق التضمین
<i>Agency</i>	نمایندگی
<i>Annual Report</i>	گزارش سالانه
<i>Allowance for overvaluation of branch Inventory</i>	اضافه قیمت موجودی کالای شعبه
<i>Autonomous Branch</i>	شعبه مستقل

B

<i>Beginning Inventory</i>	موجودی کالا اول دوره
<i>Book Value of land sold</i>	ارزش دفتری اموال غیر منقول (زمین) فروخته شده
<i>Branch Account</i>	حساب شعبه
<i>Branch adjustment Account</i>	حساب تعدیل شعبه
<i>Branch Current Account</i>	حساب جاری شعبه
<i>Branch Stock</i>	موجودی کالای شعبه
<i>Broker</i>	دلال - دلال ارز
<i>Business Risk</i>	خطر تجاری - ریسک تجاری

C

<i>Cash Sale</i>	فروش نقدی
<i>Cash dividend</i>	سود نقدی سهام
<i>Cash down payment</i>	پیش دریافت نقدی
<i>Cash in Transit</i>	وجوه بین راهی
<i>Carring value</i>	ارزش دفتری خالص
<i>Centralized</i>	متمرکز
<i>Claim</i>	ادعا
<i>Closing Stock</i>	موجودی کالا آخر دوره
<i>Collection</i>	وصول
<i>Collection period</i>	دوره وصول مطالبات

<i>Commission</i>	کارمزد - حق کمیسیون
<i>Comparability test</i>	آزمون قابلیت مقایسه
<i>Compensation</i>	غرامت - جبران خسارت
<i>Conditional sale Contract</i>	قرارداد فروش شرطی
<i>Consignee</i>	حق‌العمل‌کار
<i>Consignment</i>	کالای امانی
<i>Consignment in</i>	کالای امانی دریافتی
<i>Consignor</i>	آمر، فرستنده کالا
<i>Consolidated Financial Statement</i>	صورت‌های مالی تلفیقی
<i>Continuing Franchise Fee</i>	حق فرانچایز مستمر
<i>Contract</i>	قرار داد - پیمان
<i>Conversion</i>	تبدیل - تسعیر
<i>Cost of goods sold</i>	بهای تمام شده کالای فروخته شده
<i>Cost Recovery Method</i>	روش بازیافت قیمت تمام شده
<i>Credit sale</i>	فروش اعتباری (نسیه)
<i>Custodial Arrangement</i>	امانت گذاشتن سند مالکیت نزد شخص ثالث

D

<i>Dealers</i>	عاملین فروش
<i>Decentralized</i>	عدم تمرکز
<i>Default</i>	عدم پرداخت اصل و بهره
<i>Deferred Contract Premium</i>	صرف پیمان انتقالی به دوره آتی
<i>Deferred Revenue</i>	درآمد انتقالی به دوره آتی
<i>Deficit</i>	کسری
<i>Delcredere Agent</i>	حق‌العمل‌کار ضامن
<i>Dependent view</i>	روش متصل
<i>Departments</i>	دوایر
<i>Discount</i>	تخفیف - کسر
<i>Discret view</i>	روش منفصل
<i>Discount allowed to credit customers</i>	تخفیفات اعطائی به مشتریان
<i>Disposal</i>	واگذاری
<i>Dividends</i>	سود سهام
<i>Dividend declared</i>	سود سهام اعلام شده

E

<i>Ending Inventory</i>	موجودی کالا آخر دوره
-------------------------	----------------------

<i>Exchange</i>	مبادله، تبدیل، تسعیر
<i>External Revenue</i>	فروش به مشتریان خارج از واحد تجاری - درآمد غیروابسته
<i>Extra Compensation</i>	حق التضمین

F

<i>Flucuation</i>	نوسانات نرخ ارز
<i>Foreign currency exchange loss</i>	زیان حاصل از تسعیر اقلام ارزی
<i>Forward Rate</i>	نرخ ارز سلف - نرخ ارز وعده دار
<i>Franchise</i>	فرانشیز - حق امتیاز
<i>Franchisee</i>	خریدار فرانشیز
<i>Franchise Fee</i>	حق فرانشیز
<i>Franchisor</i>	فروشنده فرانشیز - صاحب فرانشیز

G

<i>Goods form head office</i>	کالای ارسالی از مرکز
<i>Goods in transit</i>	کالای بین راهی
<i>Goods Returned to head office</i>	کالای برگشتی به دفتر مرکزی
<i>Goods sent to branch</i>	کالای ارسال به شعبه
<i>Gross Margin Recognition</i>	شناسائی سود ناخالص
<i>Guaranty</i>	ضمانت تولید - گارانتی

H

<i>Head office</i>	اداره مرکزی
<i>Head office current accout</i>	حساب جاری مرکز حساب جاری اداره مرکزی
<i>Hedging</i>	کاهش خطر احتمالی در مقابل تغییرات نرخ ارز
<i>Hire Purchase Contract</i>	قرارداد اجاره خرید
<i>Home Office</i>	اداره مرکزی

I

<i>Identifiaable Assets</i>	دارایی های قابل شناسایی
<i>Idterim Financial Reporting</i>	گزارش مالی میان دوره ای
<i>In Delpendent view</i>	روش منفصل
<i>Initial Franchise Fee</i>	حق فرانشیز اولیه
<i>Installment Method</i>	روش اقساطی
<i>view In DTegral</i>	روش متصل
<i>Installment Receivable</i>	اقساط دریافتنی

<i>Installment Sale</i>	فروش اقساطی
<i>Intersegment Revenue</i>	درآمد بین قسمت‌ها
<i>Investment in Foreign money</i>	سرمایه‌گذاری ارزی
<i>Inventory of Real estate</i>	موجودی اموال غیرمنقول

L

<i>Leign Arrangement</i>	قرارداد رهنی
<i>Loading In Branch Inventory</i>	سود و زیان تحقق نیافته کالای شعبه
<i>Loss</i>	زیان

M

<i>Main Store</i>	اداره مرکزی
<i>Management Approach</i>	رویکردی مدیریتی
<i>Merchandise Returned</i>	کالای برگشتی

O

<i>Offset</i>	جبران تهاوتر
<i>Opening Stock</i>	موجودی کالا اول دوره
<i>Operating Segment</i>	قسمتهای عملیاتی

P

<i>Performa Invoice</i>	پیش فاکتور
<i>Periodic Inventory System</i>	سیستم ادواری موجودی کالا
<i>Perpetual Inventory System</i>	سیستم دائمی نگهداری موجودی کالا
<i>Product Warranty Expense</i>	هزینه ضمانت تولید
<i>Profit on Installment Sale</i>	سود تحقق یافته فروش اقساطی
<i>Public Enterprise</i>	شرکت سهامی عام

R

<i>Real estate</i>	املاک و مستغلات
<i>Realized Gain on Installment Sale</i>	سود تحقق یافته فروش اقساطی
<i>Riciprocal Accounts</i>	حسابهای متقابل
<i>Riconciliation</i>	مغایرت‌گیری - رفع اختلاف
<i>Recovery</i>	بازیافت
<i>Recovery of an Asset</i>	بازیافت دارائی
<i>Recovery Cost Method</i>	روش بازیافت بهای تمام شده

<i>Reporting Segment</i>	قسمت گزارشگر
<i>Repossess</i>	تملیک مجدد کالا
<i>Reposses</i>	تملیک کردن
<i>Repossessions</i>	دارائی
<i>Requireless Capital</i>	نیاز کمتر به سرمایه در گردش
<i>Retail Selling Price</i>	قیمت خرده فروشی
<i>Retained Earnings</i>	سود انباشته
<i>Retained Earnings Statement</i>	صورت سود (زیان) انباشته

S

<i>Sales Agency</i>	نمایندگی فروش
<i>Sales Value</i>	بهای فروش
<i>Segment Information</i>	اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف واحد تجاری
<i>Selling Price</i>	بهای فروش
<i>Settlement</i>	تسویه حساب
<i>Shipment to branch billed at cost</i>	حمل کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده
<i>Shipment to branch in excess of cost</i>	حمل کالای ارسالی به شعبه بیش از بهای تمام شده
<i>Shipments to branch</i>	کالای ارسالی به شعبه
<i>Shipment From Home Office</i>	کالای ارسالی از مرکز
<i>Spot Rate</i>	نرخ روز - نرخ جاری
<i>Stock deficiency</i>	کسری کالا

T

<i>Trustee</i>	امین
----------------	------

U

<i>Unrealized loss</i>	زیان تحقق نیافته
<i>Unrealized Profit Account</i>	حساب سود تحقق نیافته
<i>Unrealized Profit in branch Inventory</i>	سود تحقق نیافته کالای شعبه

فهرست موضوعی

فهرست موضوعی

۴۲۹، ۴۳۱، ۴۴۴	آزمون ۱۰٪
۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸	آزمون ۷۵٪
۴۲۹، ۴۲۲، ۴۳۴، ۴۴۹	آزمون دارائی
۴۲۹، ۴۳۴، ۴۴۹	آزمون درآمد
۴۲۹، ۴۳۱، ۴۳۶	آزمون ۱۰ درصد
۴۳۰، ۴۴۸	آزمون سود یا زیان
۲۰۷، ۲۰۸، ۲۲۰	آمر
۱۶۵	اجاره به شرط تملیک
۳۵۴	ادغام
۴۴۳، ۴۲۵، ۴۲۹	اطلاعات بموقع
۴۲۶	اطلاعات مالی مکمل
۱۹۷، ۲۰۶، ۴۲۶، ۴۴۰، ۴۴۳	افشا
۴۲۵	افشاگری
۴۴۱	اقلام غیر عادی
۴۴۱، ۴۴۲	اقلام غیر مترقبه
۱۶۳، ۱۷۴	اموال غیر منقول
۳۱۶، ۳۱۷	انحلال
۱۶۶	بیانیه شماره ۴۸ (FASB)
۱۶۸، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۸۱، ۱۹۷	بیانیه شماره ۶۶ (FASB)
۱۹۹، ۲۰۰، ۲۰۶	بیانیه شماره ۴۵ (FASB)
۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸	بیانیه شماره ۱۴ (FASB)
۴۲۵	بیانیه شماره ۲۸ (APB)
۴۲۶	بیانیه شماره ۲ (APB)
۲۹۰	پذیرش (ورود) شریک جدید
۲۲۷	پیش دریافت از حق العمل کار
۱۲۳، ۱۲۴، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵	پیمان ارزی سلف

۱۴۲، ۱۴۳	تأمین پوششی
۲۹۲	تجدید ارزیابی دارائی - روش سرقتلی
۴۰	تعدیل حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۳۲۸	تقسیم وجوه در تصفیه تدریجی
۱۶۳، ۱۶۴، ۱۹۲، ۱۹۳	تملیک مجدد کالا
۳۴۰	توانائی جذب زیان
۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۴۳، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۴۸	حساب اداره مرکزی
۲۷۲، ۲۷۳	حسابجاری شریک
۲۷	حساب جاری شعبه
۴۲۷، ۴۳۹	حسابداری بین الملل
۱۲۳	حسابداری مبادلات ارزی
۲۷	حساب سرمایه گذاری در شعبه
۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۱، ۳۲، ۳۶، ۴۴، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۴۸	حساب شعبه
۱۵، ۱۶، ۳۶، ۴۰، ۴۱، ۴۷، ۴۹، ۵۳، ۵۶، ۵۹، ۱۶۷	حساب سود تحقق نیافته کالای شعبه
۲۷، ۲۸، ۴۲، ۴۳، ۴۸، ۶۱، ۶۳، ۱۴۳	حسابهای متقابل
۴۵، ۴۶	حساب هزینه حمل بین شعب
۲۱۱، ۲۱۸	حق التضمین
۲۰۷، ۲۰۸، ۲۰۹، ۲۱۰، ۲۱۲	حق العمل کار
۳۰۸	خروج شریک از شرکت تضامنی
۱۹۸	درآمد حق فرائشیز
۱۹۸، ۱۹۹، ۲۰۱، ۲۰۲، ۲۰۶	درآمد حق فرائشیز اولیه
۳۴۶	روش آئی
۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۸، ۱۷۴، ۱۸۰، ۱۸۱	روش اقساطی
۱۶۱، ۱۶۸، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۴، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۶	روش بازیافت بهای تمام شده
۳۱۷	روش تدریجی
۱۶۲، ۱۶۸، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۸۰، ۱۸۱	روش تعهدی
۲۷۲	روش ثابت
۵۴	روش خرده فروشی
۴، ۵، ۲۸، ۵۷	روش سیاهه کردن کالا به بهای تمام شده

۴، ۵، ۲۱، ۲۲، ۵۴	روش سیاهه کردن کالا به قیمت فروش
۴، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۳۶، ۴۸، ۵۸	روش سیاهه کردن کالا بیش از بهای تمام شده
۲۷۲	روش متغیر
۴۵۶	روش متصل
۴۵۶	روش مفصل
۴۲۸	رویکردی مدیریتی
۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۵، ۱۳۶	زیان مبادله ارزی
۱۲۷، ۱۲۸	زیان ناشی از تسعیر ارز
۲۹۵	سرمایه‌گذاری مستقیم
۳۶۱، ۳۶۲	سرمایه‌گذاری مشترک
۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۸۱، ۱۹۲، ۱۹۶	سود تحقق نیافته فروش اقساطی
۱۲۷، ۱۲۸، ۱۳۰	سود حاصل از تسعیر ارز
۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۵، ۱۳۶	سود مبادله ارزی
۲۸، ۴۵، ۵۴، ۶۷، ۷۲، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۱	سیستم کنترل ادواری موجودی کالا
۵۶، ۵۷، ۵۸، ۶۷، ۷۲، ۱۳۹، ۲۲۳	سیستم ثبت دائمی موجودی کالا
۳	سیستم عملیات حسابداری شعب
۴، ۲۷	سیستم عملیات حسابداری غیر متمرکز
۴، ۵، ۶	سیستم عملیات حسابداری متمرکز
۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۸، ۲۸۹	شرکت تضامنی
۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۷	شرکت عملی
۲۶۳، ۲۶۴	شرکتنامه
۱۲۳، ۱۳۸، ۱۴۲	شعب خارجی
۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷	صرف ناشی از پیمان ارزی سلف
۲۱۳، ۲۱۴، ۲۳۰	صورتحساب فروش
۳۴۰	طرح توزیع وجوه نقد
۱۳۲	عملیات تأمینی
۱۲۴، ۱۲۵	عملیات مبادلات خارجی
۱۹۸، ۱۹۹، ۲۰۰، ۲۰۶	فرانشیز
۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۸۶، ۱۹۴	فروش اقساطی

۱۶۵	فروش شرطی
۴۲۴	قابلیت مقایسه
۴۳۱، ۴۳۷	قسمتهای با اهمیت
۴۲۹، ۴۳۱، ۴۳۵، ۴۳۷، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۲	قسمت های عملیاتی
۴۲۷، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۷	قسمتهای قابل گزارش
۱۶۲، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۲۰، ۲۲۲، ۲۳۳، ۲۳۴، ۲۳۵	کالای امانی
۴۳	کالای بین راهی
۱۲۶، ۱۳۲	کاهش خطر احتمالی
۴۲۷، ۴۳۹	کمیته استانداردهای حسابداری بین المللی بیانیه شماره ۱۴
۴۲۶	کمسیون بورس و اوراق بهادار
۴۲۰، ۴۲۱	گزارش سالانه
۴۲۳، ۴۲۴	گزارشگری مالی بر حسب قسمتها
۴۲۵	گزارشگری میان دوره ای
۴۲۴، ۴۲۵، ۴۴۲، ۴۴۴، ۴۵۵	گزارش مالی میان دوره
۱۲۳، ۱۲۴	مبادلات ارزی
۲۲۱، ۲۲۲	مخارج قابل انتقال و غیر قابل انتقال
۳۱۶	مراحل تصفیه
۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۷	مشارکت خاص
۴۴۵	مشتریان عمده
۱۶۵	معاملات اجاره خرید
۱۳۲، ۱۳۳	معاملات پوششی
۴۲۸	مقرون به صرفه
۱۳۴، ۱۳۵	نرخ آتی ارز
۱۳۴، ۱۳۵، ۱۴۸	نرخ ارز سلف
۱۲۵	نرخ ارز غیر مستقیم
۱۲۵	نرخ ارز مستقیم
۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۸	نرخ برابری ارز
۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۸، ۱۳۳، ۱۴۳	نرخ تسعیر ارز
۱۴۲	نرخ ثابت

۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۳۳، ۲۱۴	نرخ روز ارز
۱۴۲	نرخ متغیر
۱۴۳، ۱۴۸	نرخ میانگین
۴۲۸	نگرشی مدیریتی
۷۰، ۷۱، ۷۲، ۷۳	نمایندگی فروش
۱۲۴، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۷	واحدهای پولی ارزی
۴۳	وجوه نقد بین راهی
۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۵، ۳۳۸	وجوه نقد مازاد

فهرست منابع

منابع خارجی

- ۱) Leopold A Bernstein PH. D. CPA Calvin Engler Advanced Accounting. 1980
- ۲) Haried Imdieke Smith Advanced Accounting. 1988
- ۳) Ronald Huefner James A, Largay Advanced Financial Accounting, 1989
- ۴) Richard E. Baker Valdean C. Lembke Thomas E. King Mc Graw Hill Advanced Financial Accounting 1989.
- ۵) Leer Fisher Taylor Advand Accounting South Western Publishing Co 1990
- ۶) Bill D. Jarnagin Financial Accounting Standards 1990.
- ۷) Larson Intermediate Accounting 1988
- ۸) Arnold J. Pahler Joseph E. Mory Advanced Accounting 1988.
- ۹) Arnold J. Pahler Joseph E. Mory Advanced Accounting 2000.
- ۱۰) Larsen and Mosich Modern Advanced Accounting 1989.
- ۱۱) Floyd A. Beams Advanced Accounting Third Edition Prentice Hall
- ۱۲) Floyd A. Beams Advanced Accounting Prentice Hall 2000.
- ۱۳) A.R.Jennings Financial Accounting 1990.
- ۱۴) Carter's Advanced Accounts.
- ۱۵) James A,Gentry... Principal of Accounting Advanced Sixth Edition
- ۱۶) Mary Ann Emery Intermediate Accounting 1986 Harcourt Brace jovanovich Publishers
- ۱۷) J.R.Dyson Intemediata Accounting 1989.
- ۱۸) Glenn A. Welsch Charles T Zlatkovich John Arch White Intermediate