

شعبه با نمایندگی فروش و دوایر فرق دارد. شعبه شخصیت حقوقی مستقل ندارد و صرفاً بخشی از یک واحد تجاری به حساب می آید و نسبت به نمایندگی فروش ساختار گستردهتری دارد. نمایندگی فروش از مشتریان سفارش میگیرد و به اداره مرکزی ارسال میکند و حق فروش ندارد و آنها اختیارات کمتری دارند.

دوایر: هر دایره مخصوص فروش یک نوع کالا است و همگی در زیر یک سقف هستند .

شعب در نگهداری دفاتر به دو صورت عمل میکنند : 1- متمرکز 2- غیر متمرکز

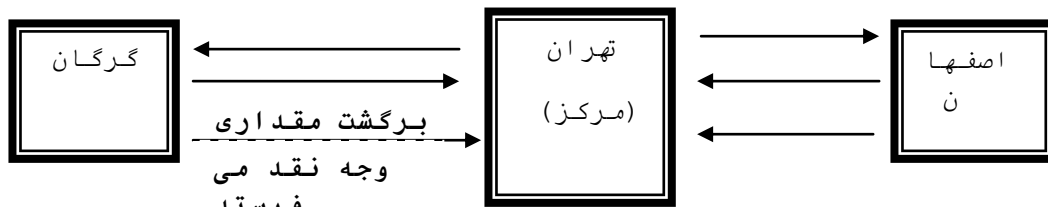
1- سیستم متمرکز: در این روش عملیات حسابداری متمرکز و در دفاتر مرکزی ثبت میشود، یعنی سوابق حسابداری شعبه در اداره مرکزی ثبت و نگهداری میشود و شعبه دفاتر حسابداری جداگانه‌ای ندارد .

2- سیستم غیرمتمرکز: در این روش شعبه برای عملیات خود از سیستم حسابداری مستقل و جدا از اداره مرکزی استفاده میکند و در پایان سال خلاصه عملیات خود را برای اداره مرکزی ارسال میکند .

اداره مرکزی کالای ارسالی به شعبه را به سه روش قیمتگذاری سیاهه میکند :

1- بهای تمام شده 2- بهای تمام شده + چند درصد سود 3- بهای فروش

حسابداری شعب: موسسات بازرگانی اغلب در بیش از یک منطقه به تجارت مشغول هستند و همگام با رشد شرکت به منظور عرضه محصولات خود در بازارهای مختلف ، جذب مشتریان بیشتر و در نهایت سودآوری در مناطق دیگر و یا حتی خارج از کشور اقدام به افتتاح شعبه مینمایند. هر شعبه در محلی که با مرکز اصلی خود فاصله دارد مستقر میشود و به نگهداری و فروش کالا ، وصول مطالبات و پرداخت هزینه‌های خود اقدام میکند. تمامی شعب یک اداره مرکزی شخصیت گروهی مستقل ندارند و بخشی از شرکت محسوب میشوند. اما از دیدگاه حسابداری هر شعبه یک مرکز مستقل سود تلقی میشود و در سادهترین رابطه بین اداره مرکزی و شعبه به این ترتیب است که تعداد کالای مشخصی برای شعبه ارسال میشود و شعبه بدون اینکه کالای دیگری را خریداری کند به فروش میرساند و وجوه حاصله را برای اداره مرکزی ارسال میکند.



به طور معمول کالا از اداره مرکزی به شعبه ارسال میشود اما ممکن است به علت وجود نوسان در زمانی که امکان خرید کالا به قیمتی پایینتر از مرکز در محدوده شعبه وجود داشته باشد شعبه با کسب مجوز از اداره مرکزی اقدام به خرید کالا میکند. سیستم حسابداری بایستی به نحوی طراحی شود که امکانات لازم را برای اندازه‌گیری سود شعبه فراهم شده و اداره مرکزی بتواند نظارت خوب و مناسبی بر رویدادهای شعبه و مخصوصاً کالای شعبه داشته باشد . همچنین این سیستم به گونهای طراحی شود تا سوابقی از قبیل آنکه آیا نرخ بازده داراییهای شعبه خوب بوده است یا نه ؟ آیا شعبه به فعالیت خود ادامه خواهد داد ؟ آیا مدیران شعبه استحقاق دریافت پاداش را دارند و مواردی از این قبیل سوابق باید پاسخ داده شود.

انواع حسابداری شعب:

1- حسابداری غیرمتمرکز: در این سیستم شعبه برای عملیات خود اسناد ، مدارک و دفاتر مستقل و جداگانه‌ای نگه می دارد. در این سیستمها قسمت حسابداری شعبه معمولاً صورت های مالی ماهانه خود را تهیه کرده و برای اداره مرکزی ارسال می کند. اداره مرکزی این صورتهای مالی را با صورتهای مالی سایر اشخاص شعب خود ترکیب داده و صورتهای مالی کل شرکت تهیه میشود . جهت سهولت در این ترکیب سیستم حسابداری شعبه و مرکز بایستی مشابه باشد ، مثلاً طبقه‌بندی یکنواختی در حسابهای دارایی ،



2- برگشت کالا از شعبه به اداره مرکزی: در صورتی که بخشی از کالای ارسالی به شعبه به دلایلی همچون عیب و نقص برگشت داده شود حساب کالای ارسالی معادل بهای تمام شده میزان کالای برگشتی بدهکار و کالای شعبه به همان مبلغ بستانکار می گردد.

	کالای ارسالی xx
کالای شعبه xx	

3- فروشهای شعبه: در زمان فروش کالای شعبه با توجه به نقد یا نسیه بودن آن ثبت زیر صورت میگیرد.

	بانک/حسابهای دریافتی xx
کالای شعبه xx	

4- کالای برگشتنی به شعبه توسط مشتریان: در مواردی که بخشی از کالای فروخته شده به دلایلی همچون عیب و نقص کالا به شعبه برگشت داده شود یا از آن بابت تخفیفی به مشتریان اعطا میگردد ثبت زیر انجام میشود.

	کالای شعبه xx
وجه نقد/بدهکاران xx	

5- تخفیفات اعطایی به مشتریان: هنگام اعطای تخفیف ثبت زیر انجام میگردد.

	هزینههای شعبه xx
بدهکاران/حساب پرداختی xx	

6- وجوه دریافتی از بدهکاران شعبه: در زمان وصول طلب از مشتریان شعبه ثبت زیر انجام میشود.

	بانک شعبه xx

حساب دریافتی شعبه xx	
----------------------	--

7- مطالبات سوخت شده ناشی از فروش نسبه : در زمانی که برخی از مطالبات ناشی از فروش نسبه قابل وصول نباشد بایستی آن را از حسابهای دریافتی خارج کرده و ثبت زیر را انجام داد .

هزینههای شعبه xx	
بدهکاران/حسابهای دریافتی xx	

8- بستن حساب کالای شعبه: از آنجاییکه در این روش حساب کالای شعبه به بهای تمام شده بدهکار و به بهای فروش بستانکار میشود. این حساب به منزله عملکرد شعبه بوده و در پایان دوره نشاندهنده سود یا زیان ناخالص(ناویژه) در شعبه است . برای تعیین مانده حساب کلیه ثبتهای فوق را ماندهگیری میکنیم .

الف) در صورتی که دارای مانده بستانکار باشد نشاندهنده سود ناویژه شعبه است و ثبت زیر انجام میشود:

کالای شعبه xx	
خلاصه سود و زیان شعبه xx	

ب) در صورتی که دارای مانده بدهکار باشد نشاندهنده زیان ناویژه

شعبه است و ثبت زیر انجام میشود :

خلاصه سود و زیان شعبه xx	
کالای شعبه xx	

9- بستن هزینهها و زیان های شعبه: همه هزینهها و زیانها در شعبه بایستی به حساب خلاصه سود و زیان شعبه به صورت زیر ثبت شود:

خلاصه سود و زیان xx	
هزینهها xx	

10- بستن حساب کالای ارسالی: برای اینکه سود اداره مرکزی به درستی محاسبه شود پس از ماندهگیری حساب کالای ارسالی آن را به خلاصه سود و زیان مرکز با توجه به بدهکار و بستانکار بودن آن میبندیم.

11- بستن حساب خلاصه سود و زیان شعبه: پس از آن که حساب کالای شعبه، هزینهها و زیانهای شعبه به خلاصه سود و زیان شعبه بسته میشود حساب خلاصه سود و زیان شعبه را ماندهگیری میکنیم و آن را به حساب خلاصه سود و زیان مرکز میبندیم.

الف) دارای مانده بستانکار باشد:

	خلاصه سود و زیان شعبه xx
خلاصه سود و زیان مرکز xx	

ب) دارای مانده بدهکار باشد:

	خلاصه سود و زیان مرکز xx
خلاصه سود و زیان شعبه xx	

**مثال:** شرکت هخامنش شعبه ای در گرگان دارد و محصولات خود را به بهای تمام شده به حساب شعبه منظور میکند. عملیات حسابداری مربوط به شعبه در دفاتر اداره مرکزی انجام میشود. اطلاعات زیر در مورد عملیات سال 88 در شرکت مذکور است.

1. موجودی کالای شعبه در ابتدای سال ریال 80/000	2. کالای ارسالی به شعبه ریال 500/000	3. کالای برگشتی از شعبه به مرکز ریال 25/000
4. فروشهای نقدی شعبه ریال 320/000	5. فروشهای نسیه شعبه ریال 400/000	6. تخفیفات اعطایی به مشتریان ریال 20/000
7. تخفیفات اعطایی بابت کالای معیوب ریال 30/000	8. وجوه دریافتی از بدهکاران ریال 280/000	9. پرداخت هزینههای آب و برق شعبه ریال 72/000

	11. موجودی کالا در پایان دوره 65/000 ریال	10. مطالبات سوخت شده شعبه 14/000 ریال
--	----------------------------------------------	------------------------------------------

مطلوبست انجام ثبتهای لازم در دفاتر :

	کالای شعبه 500/000
کالای ارسالی به شعبه 500/000	

(2)

	کالای شعبه 80/000
موجودی کالای شعبه 80/000	

(1)

	بانک 320/000
کالای شعبه 320/000	

(4)

	کالای ارسالی 25/000
کالای شعبه 25/000	

(3)

	هزینههای شعبه 20/000
بدهکاران شعبه 20/000	

(6)

	بدهکاران شعبه 400/000
کالای شعبه 400/000	

(5)

	بانک شعبه 280/000
بدهکاران شعبه 280/000	

(8)

	کالای شعبه 30/000
بدهکاران شعبه 30/000	

(7)

	هزینه شعبه 14/000
بدهکاران شعبه 14/000	

(10)

	هزینه شعبه 72/000
بانک 72/000	

(9)

	موجودی کالای پایان دوره 65/000
کالای شعبه 65/000	

(11)

هزینه شعبه	
	20/000
	72/000
	14/000
106/000	106/000

کالای شعبه	
25/000	80/000
720/000	500/000
65/000	30/000
200/000	200/000 →

سود  
نا  
بزه

کالای ارسالی	
500/000	25/000
475/000	475/000

خلاصه سود و زیان	
200/000	106/000
← 94/000	94/000

سود ویژه

تعدیلات

	خلاصه سود و زیان شعبه 106/000
هزینه شعبه 106/000	

	کالای شعبه 200/000
خلاصه سود و زیان شعبه 200/000	

	کالای ارسالی 475/000
خلاصه سود و زیان مرکز 475/000	

	خلاصه سود و زیان شعبه 94/000
خلاصه سود و زیان مرکز 94/000	

مثال: عملیات فروردین ماه سال جاری شعبه تبریز شرکت گرگان به شرح زیر است:

1. دریافت کالا از مرکز به بهای تمام شده 100/000 ریال	2. برگشت بخشی از کالا به مرکز به بهای 10/000 ریال	3. فروشهای نقدی شعبه 50/000 ریال
4. فروشهای نسبه شعبه 60/000 ریال	5. موجودی شعبه در پایان فروردین ماه 20/000 ریال	

مطلوبست ثبت رویدادهای فوق در دفاتر:

	کالای ارسالی 10/000
کالای شعبه 10/000	

(2)

	کالای شعبه 100/000
کالای ارسالی به شعبه 100/000	

(1)

	بدهکاران 60/000
کالای شعبه 60/000	

(4)

	بانک شعبه 50/000
کالای شعبه 50/000	

(3)

	موجودی کالا پایان دوره 20/000
کالای شعبه 20/000	

(5)

کالای ارسالی	
100/000	10/000
90/000	90/000

کالای شعبه	
10/000	100/000
50/000	
60/000	
500/000	
40/000	40/000



تعدیلات:

کالای ارسالی 90/000	
خلاصه سود و زیان مرکز 90/000	

کالای شعبه 40/000	
خلاصه سود و زیان شعبه 40/000	

خلاصه سود و زیان شعبه 40/000	
خلاصه سود و زیان مرکز 40/000	

**مثال:** شرکت احسان شعبهای در کردستان دارد و کالاهای خود را به بهای تمام

شده برای شعبه مذکور ارسال میکند کلیهی مدارک حسابداری در مرکز شرکت نگهداری میشود. اطلاعات زیر در ارتباط با عملیات شعبه کردستان با عملیات شعبه کردستان در سال 85 موجود است.

1. موجودی کالا در ابتدای سال ریال 200/000	2. کالای ارسالی به شعبه 1/300/000	3. کالای برگشتی از شعبه به مرکز ریال 100/000
4. فروشهای نقدی شعبه 1/200/000	5. فروشهای نسیه شعبه ریال 50/000	6. برگشت از فروش نقدی ریال 20/000
7. تخفیف اعطایی بابت کالای معیوب ریال 15/000	8. تخفیف نقدی اعطایی به مشتریان ریال 30/000	9. هزینه اجاره ریال 70/000
10. مطالبات سوخت شده ریال 15/000	11. هزینههای متفرقه ریال 50/000	12. موجودی کالا در پایان دوره ریال 500/000

مطلوبست ثبت عملیات فوق در دفاتر:

کالای شعبه 1/300/000	
کالای ارسالی 1/300/000	

(2)

کالای شعبه 200/000	
موجودی کالا در ابتدای دوره 200/000	

(1)

	بانک 1/200/000
کالای شعبه 1/200/000	

(4)

	کالای ارسالی 100/000
کالای شعبه 100/000	

(3)

	کالای شعبه 20/000
بانک 20/000	

(6)

	حساب دریافتی/ بدهکاران 50/000
کالای شعبه 50/000	

(5)

	هزینه شعبه 30/000
بدهکاران 30/000	

(8)

	کالای شعبه 15/000
بدهکاران 15/000	

(7)

	هزینه‌های شعبه 15/000
بدهکاران شعبه 15/000	

(10)

	هزینه اجاره 70/000
بانک شعبه 70/000	

(9)

	موجودی پایان دوره 500/000
کالای شعبه 500/000	

(12)

	هزینه شعبه 50/000
بانک شعبه 50/000	

(11)

هزینه ها	
	30/000
	15/000
	50/000
95/000	95/000

کالای شعبه	
100/00	200/000
1/200/000	1/300/000
50/000	20/000
500/000	15/000
315/000	315/000

خلاصه سود و زیان	
315/000	165/000
150/000	150/000

هزینه اجاره	
	70/000
70/000	70/000

تعدیلات

	خلاصه سود و زیان شعبه 165/000
هزینه شعبه 95/000 هزینه اجاره 70/000	

	کالای شعبه 315/000
خلاصه سود و زیان شعبه 315/000	

	خلاصه سود و زیان شعبه 150/000
خلاصه سود و زیان مرکز 150/000	

	کالای ارسالی 1/200/000
خلاصه سود و زیان مرکز 1/200/000	

**مثال:** شرکت پیروز شعبه‌های در گرگان دارد و کالای مورد نیاز شعبه عمدتاً توسط اداره مرکزی تهیه و به بهای تمام شده به حساب شعبه منظور میگردد، شعبه فاقد دفاتر جداگانه میباشد. کلیه پرداختها به استثنای پرداختهای جزئی که از محل تنخواهگردان شعبه انجام میشود و از طریق اداره مرکزی صورت میگیرد ماندههای زیر در ابتدای سال 87 در ارتباط با شعبه مذکور موجود است:

1. تنخواه گردان شعبه ریال 100/000	2. بدهکاران شعبه ریال 260/000	3. موجودی کالای شعبه ریال 980/000
--------------------------------------	----------------------------------	--------------------------------------

6. فروشهای نسبه شعبه ریال 4/430/000	5. کالای ارسالی به شعبه ریال 6/800/000	4. اثاثه در شعبه 500/000 ریال
9. حقوق کارکنان شعبه 1/800/000 ریال	8. وجوه ارسالی به اداره مرکزی ریال 9/650/000	7. فروشهای نقدی شعبه ریال 6/840/000
12. هزینه اجاره شعبه 600/000 ریال	11. وجوه دریافتی از بدهکاران ریال 3/840/000	10. پیش پرداخت شعبه 75/000 ریال
		13. هزینههای متفرقه ریال 120/000

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- 1) موجودی کالای پایان سال در شعبه 870/000 ریال است .
  - 2) پیش پرداخت اجاره منقضی نشده در پایان سال 150/000 ریال است.
  - 3) مبلغ 25/000 ریال از مطالبات شعبه شوخت شده است .
  - 4) اثاثه شعبه طی مدت 5 سال مستهلک شده است .
- مطلوبست ثبت رویدادهای فوق در دفاتر:



## روش بهای تمام شده + چند درصد سود

در مواردی که تعیین قیمت قطعی کالا به دلایلی (مانند نوسان قیمت‌ها) در بازار موثر نبوده، اما برآورد نسبت تقریبی سود ناخالص برای کالا امکانپذیر باشد کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده + چند درصد سود (معادل سود ناخالص تقریبی) به حساب شعبه منظور میگردد.

به عنوان مثال اگر اداره مرکزی کالایی را به بهای تمام شده 100/000 ریال برای شعبه ارسال کند و بخواهد 30 درصد سود ناخالص از فروش آن کسب نماید کالای مذکور را به قیمت 130 /000 ریال به حساب شعبه منظور مینماید. در این روش برای ثبت عملیات شعبه علاوه بر حسابهایی که در روش بهای تمام شده داشتید حساب دیگری تحت عنوان تعدیل کالای شعبه نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این روش هنگام ارسال کالا، کالای شعبه به قیمت سیاهه (بهای تمام شده + چند درصد سود) بدهکار و حساب کالای ارسالی به

شعبه به بهای تمام شده بستانکار و مابه تفاوت این دو رقم ( یعنی مبلغی که به بهای تمام شده اضافه شده است ) به بستانکار حساب تعدیل کالای شعبه منظور میگردد .

**تعدیلات پایان دوره :** موجودی کالای پایان دوره به قیمت سیاهه در حساب کالای شعبه بستانکار میشود در صورتی که شعبه تمامی کالاهای خود را به قیمت سیاهه به فروش رسانیده باشد حساب کالای شعبه به توازن خواهد رسید , یعنی دارای مانده صفر خواهد بود . اما با توجه به این که درصد سود ناخالصی که به بهای تمام شده اضافه میشود همواره یک نرخ تقریبی میباشد . در عمل بین این محاسبه تقریبی و سود ناخالص واقعی توازن وجود ندارد , این اختلاف به منزلهی افزایش یا کاهش سود ناخالص شعبه تلقی میشود و به حساب کالای تعدیل شعبه بسته میشود . پس حساب تعدیل کالای شعبه ماندهگیری میشود که نشاندهنده سود یا زیان ناویژه شعبه بوده است و به حساب خلاصه سود و زیان شعبه منتقل میگردد . سایر تعدیلات مشابه روش بهای تمام شده میباشد .

**مثال :** شرکتی شعبهای در گرگان دارد و محصولات خود را به بهای تمام شده + 25% به حساب این شعبه منظور میکند . عملیات حسابداری در دفاتر اداره مرکزی انجام میشود . اطلاعات زیر در خصوص عملیات سال 86 شعبه گرگان است .

1. موجودی کالای شعبه در ابتدای سال به قیمت سیاهه 100/000 ریال	2. کالای ارسالی به شعبه 600/000 ریال	3. کالای برگشتی به مرکز 10/000 ریال
4. فروشهای نقدی شعبه 290/000 ریال	5. فروشهای نسیه شعبه 358/000 ریال	6. کالای برگشتی به شعبه از محل فروش نسیه 15/000 ریال
7. تخفیفات اعطایی به مشتریان 8/000 ریال	8. وجوه دریافتنی از بدهکاران شعبه 300/000	9. هزینه شعبه 8/000
10- موجودی کالای شعبه در پایان دوره به قیمت سیاهه 70/000 ریال		

مطلوبست ثبت عملیات فوق در دفاتر :

کالای شعبه 600/000	
کالای ارسالی 480/000	(2)
تعدیل کالای شعبه 120/000	
$00/000 \times 100/125 = 480/000$	

کالای شعبه 100/000	
موجودی کالا شعبه 80/000	(1)
تعدیل کالای شعبه 20/000	
$00/000 \times 100/125 = 80/000$	

	بانک 290/000
کالای شعبه 290/000	

(4)

$10/000 \times 100/125 = 8/000$	کالای ارسالی 8/000 تعدیل کالای شعبه 2/000
کالای شعبه 10/000	

(3)

	کالای شعبه 15/000
حساب دریافتی شعبه 15/000	

(6)

	حساب دریافتی/بدهکاران شعبه 358/000
کالای شعبه 358/000	

(5)

	بانک 300/000
بدهکاران شعبه 300/000	

(8)

	هزینه شعبه 8/000
بدهکاران شعبه 8/000	

(7)

$70/000 \times 100/125 = 56/000$	موجودی کالا پایان دوره 56/000 تعدیل کالای شعبه 14/000
کالای شعبه 70/000	

(10)

	هزینههای شعبه 40/000
بانک 40/000	

(9)



تعدیل کالای شعبه	
20/000	2/000
120/000	14/000
13/000	
← سود ناویژه	← 137/000
	137/000

خلاصه سود و زیان	
137/000	48/000
← سود ویژه	← 89/000
	89/000

کالای شعبه	
10/000	600/000
358/000	100/000
290/000	15/000
70/000	
← افزایش سود	← 13/000
	13/000

هزینه ها	
	8/000
	40/000
48/000	48/000

کالای ارسالی	
480/000	8/000
472/000	472/000

تعدیلات:

	تعدیل کالای شعبه 137/000
خلاصه سود و زیان شعبه 137/000	

	کالای شعبه 13/000
تعدیل کالای شعبه 13/000	

	خلاصه سود و زیان شعبه 89/000
--	---------------------------------

	خلاصه سود و زیان شعبه 48/000
--	---------------------------------

خلاصه سود و زیان مرکز 89/000		هزینه شعبه 48/000	
---------------------------------	--	-------------------	--

	کلای ارسالی 472/000
خلاصه سود و زیان مرکز 472/000	

مثال: شرکت سهامی البرز کلای ارسالی به شعبه خود را به قیمت تمام شده + 25% صورت حساب میکند. اطلاعات زیر مربوط به شعبه اصفهان میباشد.

1. موجودی کلای شعبه در ابتدای سال به بهای سیاهه 546/000 ریال	2. کلای ارسالی به شعبه ریال 2/400/000	3. کلای برگشتی از شعبه به مرکز در طی سال 150/000 ریال
4. فروشهای نقدی شعبه ریال 2/000/000	5. فروشهای نسیه شعبه ریال 502/000	6. موجودی کلای شعبه در پایان دوره ریال 270/000

	کلای شعبه 2/400/000
کلای ارسالی 1/920/000	$2/400/000 \times 25\% = 600/000$ 1/920/000
تعدیل کلای شعبه 480/000	

(2)

(4)

	کلای شعبه 546/000
کلای ارسالی $150/000 \times 100/125 = 120/000$ 426/000	$546/000 \times 100/125 = 436/800$ شعبه 436/800
تعدیل کلای شعبه 109/200	30/000

(1)

(3)

کالای شعبه 2/000/000	
-------------------------	--

کالای شعبه 150/000	
-----------------------	--

$270/000 \times 100 / 125 =$ 216/000	موجودی کالای شعبه 216/000 تعدیل کالای شعبه 54/000
کالای شعبه 270/000	

(6)

	حساب دریافتی/ بدهکاران 52/000
کالای شعبه 52/000	

(5)

تعدیل کالای شعبه	
480/000	54/000
109/200	30/000
	6/000
← سود ناویژه 499/200	499/200

کالای شعبه	
270/000	546/000
150/000	2/400/000
2/000	
52/000	
6/000	6/000

سود و زیان شعبه	
499/200	
499/200	499/200

کالای ارسالی	
1/920/000	120/000
1/800/000	1/800/000

تعدیلات:

	تعدیل کالای شعبه 499/200
--	-----------------------------

	تعدیل کالای شعبه 6/000
--	---------------------------

خلاصه سود و زیان شعبه 499/200		کالای شعبه 6/000	
----------------------------------	--	---------------------	--

	خلاصه سود و زیان شعبه 499/200	کالای ارسالی 1/800/000	
خلاصه سود و زیان مرکز 499/200		خلاصه سود و زیان مرکز 1/800/000	

**مثال:** شرکتی شعبه‌های در گرگان دارد و محصولات خود را به بهای تمام شده + 40% به حساب شعبه منظور میکند. برگشت مبلغ 140/000 ریال کالا از شعبه به اداره مرکزی در بستانکار حساب کالای ارسالی به شعبه منظور میگردد.

الف) 84/000      ب) 100/000      ج) 140/000      د) 160/000

**مثال:** شرکت شهاب شعبه‌های در کرج دارد و محصولات خود را به بهای تمام شده به حساب شعبه منظور میکند کالای ارسالی به شعبه در طی دوره 165/000 ریال و موجودی کالای شعبه در ابتدا و انتهای دوره 15/000 ریال و 25/000 ریال بوده است. با فرض اینکه جمع فروشهای نقدی و نسبه شعبه 200/000 ریال بوده است سود ناخالص شعبه را محاسبه کنید؟

الف) 20/000 ریال      ب) 25/000 ریال      ج) 45/000 ریال      د) 60/000 ریال

	کالای شعبه 15/000	کالای شعبه 165/000	
موجودی کالای شعبه 15/000		کالای ارسالی به شعبه 165/000	

	بانک شعبه / حساب دریافتی 200/000	موجودی کالای شعبه 25/000	
--	-------------------------------------	-----------------------------	--

کالای شعبه 200/000		کالای شعبه 25/000	
-----------------------	--	-------------------	--

**مثال:** شرکت کیهان شعبه‌های در گنبد دارد و کالای خود را به بهای تمام شده + 30% به حساب شعبه منظور میکند , حساب گردش کالای شعبه در دفاتر اداره مرکزی طی سال 88 به شرح زیر است :

### کالای شعبه

کالای شعبه	
25/000	165/000
20/000	15/000
	45/000
45/000	45/000

مانده 390/000	2. برگشت کالا 130/000
1. ارسال کالا 650/000	3. فروشهای نقدی 845/000
4. ارسال کالا 585/000	5. فروش نسیه 414/000
6. برگشت از فروش نسیه 50/000	7. کالای مفقود شده 26/000

کالای شعبه 650/000	
کالای ارسالی 500/000	$650/000 \times 100/130 = 500/000$
تعدیل کالای شعبه 150/000	

(1)

کالای شعبه 390/000	
موجودی کالای اول دوره 300/000	$390/000 \times 100/130 = 300/000$
تعدیل کالای شعبه 90/000	

	بانک شعبه 845/000
کالای شعبه 845/000	

(3)

$130/000 \times 100/130 =$ 100/000	کالای ارسالی 100/000 تعدیل کالای شعبه 30/000
کالای شعبه 130/000	

(2)

	حساب دریافتی / بدهکاران 414/000
کالای شعبه 414/000	

(5)

	کالای شعبه 585/000
کالای ارسالی به شعبه 450/000 تعدیل کالای شعبه 135/000	$585/000 \times 100/130 =$ 450/000

(4)

$26/000 \times 100/130 =$ 20/000	زیان کالای مفقودی 20/000 تعدیل کالای شعبه 6/000
کالای شعبه 26/000	

(7)

	کالای شعبه 50/000
حساب دریافتی / بدهکاران 50/000	

(6)

کالای ارسالی	
500/000	100/000
450/000	
850/000	850/000

سود و زیان شعبه	
79/000	
79/000	79/000

تعدیل کالای شعبه	
90/000	30/000
150/000	6/000
135/000	260/000
79/000	79/000
← سود ناخالص	

زیان کالای مفقودی	
20/000	
20/000	20/000

### تعدیلات:

	تعدیل کالای شعبه 79/000
خلاصه سود و زیان شعبه 79/000	

	تعدیل کالای شعبه 160/000
کالای شعبه 160/000	

	خلاصه سود و زیان شعبه 59/000
خلاصه سود و زیان مرکز 59/000	

	خلاصه سود و زیان شعبه 20/000
زیان کالای مفقودی 20/000	
	کالای ارسالی 850/000

## روش قیمت فروش:

در مواردی که قیمت کالا در بازار نوسان قابل توجهی نداشته باشد و بتوان قیمت فروش کالا را از قبل تعیین نمود و آن را ثابت نگه داشت (مثلا ممکن است کالا به صورت انحصاری باشد) در این مواقع بهتر است کالای ارسالی به شعبه به بهای فروش به حساب شعبه منظور گردد.

در مواردی که از این روش استفاده میشود قیمت فروش کالا توسط اداره مرکزی تعیین شده و شعبه موظف است کالای دریافتی خود را به قیمت تعیین شده به فروش رساند و شعبه هیچ نقشی در تعیین کالا ندارد. این روش باعث میشود اداره مرکزی نظارت بیشتری بر عملکرد شعبه داشته باشد چون در هر زمان بایستی جمع موجودی وجوه نقد و موجودی کالای شعبه در دفاتر اداره مرکزی برابر باشد. مثلا اگر کالایی به بهای فروش 200/000 ریال به شعبه ارسال شود و 120/000 ریال از آن توسط شعبه به فروش رسیده باشد می-بایست 800/000 ریال به صورت وجه نقد یا موجودی کالا نزد شعبه وجود داشته باشد، در نتیجه با استفاده از این خصوصیت می توان علاوه بر اعمال کنترلهای داخلی از طریق شمارش عینی موجودی کالا و مقایسه آن با موجودی دفتری به صحت موجودی کالا پی برد.

در این روش زمان ارسال کالا برای شعبه حساب کالای شعبه به بهای فروش بدهکار و حساب کالای ارسالی به همین قیمت بستانکار میشود. مابقی ثبتها عینا مشابه روشهای قبل است.

## تعدیلات پایان دوره:

1. موجودی کالای پایان دوره به قیمت فروش به بستانکار حساب کالای شعبه و بدهکار حساب کالای ارسالی منظور میشود. این طرز عمل به منزلهی آن است که موجودی کالای شعبه در انتهای دوره مالی به اداره مرکزی برگشت داده شده و در نتیجه باید در تعیین موجودی کالای پایان دوره جزئی از موجودی کالای اداره مرکزی تلقی گردد و در ابتدای دوره مالی بعد مجددا همان کالا به شعبه ارسال شود و با قیمت فروش در حسابهای مربوطه ثبت گردد.

2. با توجه به اینکه کلیه اقلام به قیمت فروش به بدهکار و بستانکار کالای شعبه منظور میشود لذا این حساب بایستی پس از احتساب موجودی پایان دوره توازن داشته باشد اما ممکن است به دلایلی مانند اعطای تخفیف به مشتری اختلاف پیش آید. این اختلاف به منزلهی سود یا زیان ظاهری بوده و بر حسب مورد به بدهکار یا بستانکار حساب خلاصه سود و زیان منتقل میشود.

3. مانده نهایی حساب کالای ارسالی شعبه نشان دهنده فروش خالص شعبه میباشد که به حساب خلاصه سود و زیان منتقل میشود.

**نکته:** در صورت استفاده از این روش چون حسابهای جداگانهی برای به دست آوردن بهای تمام شده کالای ارسالی به شعبه نگهداری نمیشود لذا نمیتوان سود ناخالص هر یک از این شعب را به صورت جداگانه محاسبه نمود، اما در صورتی که کالای تجاری بین اداره مرکزی و کلیه شعب مشابه بوده و قیمت فروش آن یکسان باشد میتوان سود ناخالص کل موسسه را به نسبت جمع فروش اداره مرکزی و شعب بین آنها تقسیم نموده و سود ناخالص هر یک از شعب را محاسبه نمود.

**مثال:** شرکت هیرکان در سال 87 شعبهای در گرگان افتتاح نموده و محصولات خود را به قیمت فروش به حساب شعبه منظور میکند عملیات حسابداری این شعبه در دفاتر اداره مرکزی انجام میشود. اطلاعات زیر در ارتباط با سال 87 در شعبهی مذکور به شرح زیر میباشد:



1. کالای ارسالی به شعبه 400/000 ریال	2. برگشت کالا به مرکز 20/000 ریال	3. فروشهای نقدی شعبه 140/000 ریال	4. فروشهای نسیه شعبه 200/000 ریال
5. مطالبات سوخت شده 20/000 ریال	6. وجوه دریافتی از بدهکاران 150/000 ریال	7. موجودی کالای شعبه در پایان دوره به قیمت فروش 55/000 ریال و به بهای تمام شده 40/000 ریال	

مطلوبست ثبت رویدادهای فوق در دفاتر :

کالای شعبه 400/000	
کالای ارسالی به شعبه 400/000	

(1)

کالای ارسالی 20/000	
کالای شعبه 20/000	

(2)

بانک 140/000	
کالای شعبه 140/000	

(3)

حساب دریافتی 200/000	
کالای شعبه 200/000	

(4)

هزینههای شعبه 20/000	
حساب دریافتی شعبه 20/000	

(5)

بانک 150/000	
حساب دریافتی شعبه 150/000	

(6)

	موجودی کالا پایان دوره 40/000
خلاصه سود و زیان شعبه	40/000

(8)

	کالای ارسالی 55/000
کالای شعبه	55/000

(7)

کالای ارسالی	
400/000	20/000 55/000
325/000	325/000

کالای شعبه	
20/000 140/000 200/000 55/000	400/000
15/000	15/000

سود  
ظا

هزینه ها	
	20/000
20/000	20/000

تعدیلات:

	خلاصه سود و زیان 20/000
هزینه شعبه	20/000

	کالای شعبه 15/000
خلاصه سود و زیان	15/000

	کالای ارسالی 325/000
خلاصه سود و زیان	325/000

**مثال:** شرکت رضوان شعبهای در اصفهان دارد و کالاهای خود را به قیمت فروش به حساب شعبه منظور میکند , کلیهی عملیات حسابداری شعبه در دفاتر اداره مرکزی انجام میشود . خلاصه عملیات شعبه مذکور در سال 88 به شرح زیر است:

1. کالای ارسالی به شعبه ریال 1/700/000	2. کالای برگشتی از شعبه به مرکز ریال 30/000	3. فروشهای نقدی شعبه ریال 300/000
4. فروشهای نسبه شعبه ریال 1/450/000	5. هزینههای شعبه ریال 60/000	6. تخفیف اعطایی بابت کالای معیوب ریال 20/000
7. مطالبات سوخت شده ریال 12/000	8. تخفیف نقدی اعطایی به بدهکاران ریال 35/000	9. وجوه دریافتی از بدهکاران ریال 1/400/000
10. موجودی کالای شعبه در ابتدای سال به بهای فروش 180/000 ریال و بهای تمام شده 120/000 ریال		
11. موجودی کالای شعبه در پایان دوره به قیمت فروش 135/000 ریال و بهای تمام شده 100/000 ریال		

مطلوبست ثبت عملیات فوق در دفاتر :

کالای ارسالی 30/000	
	کالای شعبه 30/000

(2)

کالای شعبه 1/700/000	
	کالای ارسالی به شعبه 1/700/000

(1)

بدهکاران شعبه 1/450/000	
	کالای شعبه 1/450/000

(4)

بانک شعبه 300/000	
	کالای شعبه 300/000

(3)

	کالای شعبه 20/000
--	----------------------

(6)

	هزینههای شعبه 60/000
--	-------------------------

(5)

	هزینههای شعبه 35/000
بدهکاران شعبه 35/000	
بدهکاران شعبه 20/000	

(8)

	هزینههای شعبه 12/000
بدهکاران شعبه 12/000	
بانک شعبه 60/000	

(7)

	بانک شعبه 1/400/000
بدهکاران شعبه 1/400/000	

(9)

	خلاصه سود و زیان شعبه 120/000
موجودی کالا اول دوره 120/000	

(10)

	کالای شعبه 180/000
کالای ارسالی 180/000	

(10)

	موجودی کالا شعبه پایان دوره 100/000
--	----------------------------------------

(11)

	کالای ارسالی 135/000
--	-------------------------

(11)

خلاصه سود و زیان شعبه 100/000	
----------------------------------	--

کالای شعبه 135/000	
-----------------------	--

کالای ارسالی	
1/700/000	30/000
180/000	135/000
1/715/000	1/715/000

کالای شعبه	
30/000	1/700/000
300/000	20/000
1/450/000	180/000
135/000	
← 15/000	15/000

سود ..

هزینه ها	
	60/000
	35/000
	12/000
107/000	107/000

تعدیلات

	خلاصه سود و زیان 107/000
هزینه های شعبه 107/000	

	کالای شعبه 15/000
خلاصه سود و زیان 15/000	

	کالای ارسالی 1/715/000
خلاصه سود و زیان 1/715/000	

## فصل دوم

یادآوری و خلاصه‌های از استانداردهای حسابداری شماره (1) (نحوه ارائه صورتهای مالی):

- 1- الزامات استانداردها تنها در خصوص صورتهای مالی با مقاصد عمومی میباشد.
- 2- هدف صورتهای مالی ارائه اطلاعات درباره وضعیت مالی، نتایج یا عملکرد مالی، انعطافپذیری مالی و ایفای وظیفه مباشرت میباشد.
- 3- در صورتهای مالی اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینهها و جریانهای نقدی ارائه می شود که این اطلاعات همراه با اطلاعات مندرج در یادداشتهای توضیحی استفادهکنندگان را در پیش بینی جریانهای نقدی آتی و زمان بندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک میکند.
- 4- مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با هیئت مدیره یا سایر ارکان ادارهکننده واحد تجاری است.
- 5- اگر مدیریت واحد تجاری به این نتیجه برسد که استفاده از استانداردهای حسابداری، صورتهای مالی را گمراه کننده میسازد و در پاره‌ای از موارد آنها به جهت دستیابی به ارائه صورتهای مالی به نحو مطلوب از آنها انحراف داشته باشد باید موارد زیر را افشا کند:
  - 1- اعتقاد به اینکه صورتهای مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری میباشد به استثنای انحراف از یک استاندارد که به منظور ارائه مطلوب صورتهای مالی بوده است.
  - 2- صورتهای مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریانهای نقدی واحد تجاری را به نحو مطلوب منعکس میکند.
  - 3- افشای اینکه چرا کاربرد شیوهی حسابداری مقرر در استانداردهای صورتهای مالی را گمراهکننده میسازد.
  - 4- اثر مالی انحراف بر سود و زیان خالص، داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سرمایه در هر یک از دوره‌های مورد گزارش.

### صورت گردش وجه نقد:

این صورت مالی اساسی باید منعکسکننده جریانهای نقدی طی دوره در هریک از سرفصلهای اصلی زیر باشد:

#### 1- فعالیتهای عملیاتی

2- بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی

3- مالیات بر درآمد

4- فعالیت سرمایه‌گذاری

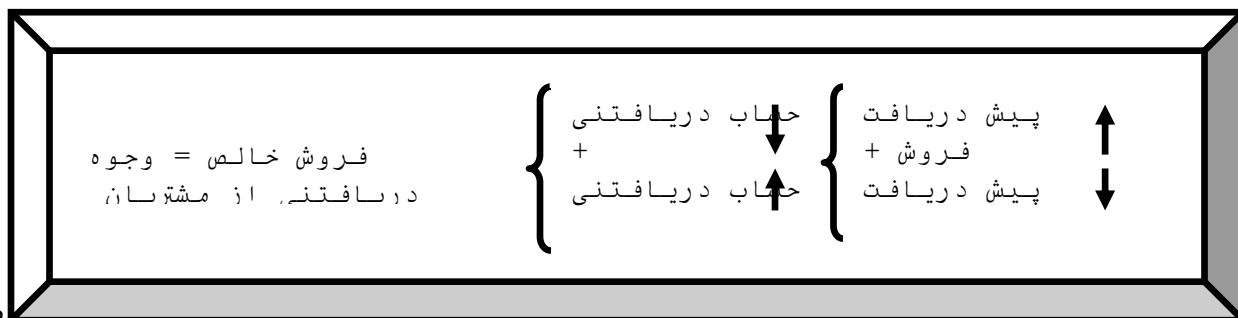
5- فعالیت تامین مالی

- 1) فعالیتهای عملیاتی عبارت است از فعالیت اصلی و مستمر ایجادکنندهی درآمدهای عملیاتی واحد تجاری. فعالیتهای عملیاتی نشان دهنده توانایی واحد تجاری در ایجاد وجه نقد بوده و بیانگر وجود یا عدم وجود تداوم فعالیت در بلند مدت است .
- 2) این طبقه دربرگیرنده دریافتهای حاصل از مالکیت سرمایهگذاریها و سود دریافتی بابت سرمایهگذاریهای کوتاهمدت و بلندمدت و نیز پرداختهای انجام شده به تامینکنندگان منابع مالی است .
- 3) جریانهای دفتری مرتبط با این طبقه تنها منحصر به پرداخت از بابت مالیات ( چه قطعی چه علی الحساب ) میباشد .
- 4) فعالیتهای سرمایهگذاری عبارت است از تحصیل یا واگذاری سرمایهگذاریهای کوتاهمدت و بلندمدت , داراییهای ثابت ( مشهود و نامشهود) و نیز پرداخت و وصول تحصیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری است .
- 5) این فعالیتها عبارت است از فعالیتهایی که منجر به تغییر در میزان و ترکیب سرمایه و استقراضهای واحد تجاری میگردد.

### 1) محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی:

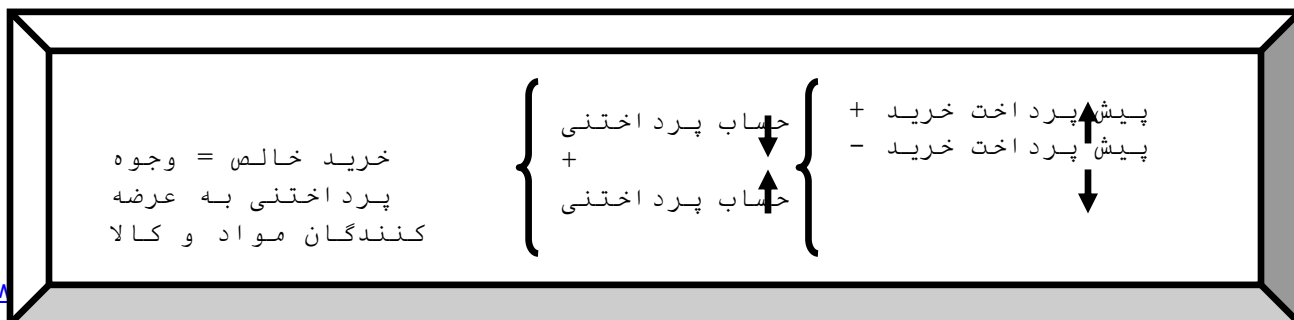
در روش مستقیم برای هر یک از اقلام صورت سود و زیان یک قلم در صورت گردش وجه نقد مشخص و گزارش میشود و ناخالص دریافتی و پرداختی برای هر یک از طبقات افشا میگردد. این دریافتها و پرداختها میتواند به دلایل زیر انجام شود:

- 1- وجه نقد دریافتی بابت فروش کالا از مشتریان: در طی یک دوره ممکن است این وجوه بابت فروشهایی باشد که در دوره های قبل انجام شدهاند ( حسابهای دریافتی ) و یا مربوط به فروشهایی باشند که در آینده صورت خواهند گرفت ( پیشدریافت فروش ) وجه نقد دریافتی از مشتریان از رابطه زیر بدست میآید :



مطالبات مشکوکالوصول بدهکار و حسابهای دریافتی بستانکار میشود , با توجه به اینکه در اثر این بستانکار شدن وجه نقدی به شرکت وارد نمیشود در این گونه موارد هزینهی مطالبات مشکوکالوصول سال جاری به مبلغ مذکور اضافه میشود.

- 2- وجوه پرداختی به عرضه کنندگان مواد و کالا: وجه نقد پرداختی بابت خرید کالا ممکن است مربوط به خریدهایی باشد که در دورهی قبل صورت گرفته ( حسابهای پرداختی ) و یا ممکن است مربوط به خریدهایی باشد که در آینده صورت خواهد گرفت ( پیش پرداخت خرید ) . بنابراین وجوه پرداختی بابت خرید کالا از رابطه زیر بدست میآید :



$$\left. \begin{array}{l} \text{موجودی کالا} + \\ \text{موجودی کالا} - \end{array} \right\} \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = \text{خرید خالص}$$

- وجه نقد پرداختی بابت هزینههای عملیاتی: این وجوه ممکن است مربوط به هزینههایی باشد که در دورههای قبل واقع شده ( هزینههای پرداختی ) و یا ممکن است مربوط به هزینههایی باشد که در آینده واقع خواهد شد ( پیشپرداخت هزینه ).

صورت سود و زیان	
فروش	800/000

**نکته:** در مواردی که هزینههای غیرنقدی همچون هزینهی استهلاک و همچنین هزینهی مزایای پایان خدمت کارکنان در جمع هزینههای عملیاتی منظور شده باشد بایستی آنها را از هزینههای عملیاتی کم کرد.

$$\left. \begin{array}{l} \text{هزینه های غیرنقدی} \\ \text{( استهلاک - مزایای پایان خدمت کارکنان )} \end{array} \right\} - \text{هزینه های عملیاتی} = \text{وجه پرداختی بابت هزینه های عملیاتی}$$
  

$$\left. \begin{array}{l} \text{پیش پرداخت هزینه} + \\ \text{پیش پرداخت هزینه} - \end{array} \right\} \updownarrow \left. \begin{array}{l} \text{هزینه های پرداختی} + \\ \text{هزینه های پرداختی} - \end{array} \right\}$$

**مثال:** صورت سود و زیان و بخشی از اقلام ترازنامه‌ی شرکت ایران به صورت زیر است:



(400/000)	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
400/000	سود ناخالص
(160/000)	- هزینه عملیاتی ( شامل 40/000 هزینه استهلاک)
240/000	سود عملیاتی
100/000	- هزینه مالی ( بهره )
140/000	سود قبل از مالیات
(35/000)	- مالیات بر درآمد
105/000	سود خالص

مطلوبست تهیه بخش فعالیت‌های عملیاتی صورت گردش وجه نقد به روش مستقیم:

ترازنامه		
84/12/29	85/12/29	شرح
300/000	350/000	حساب دریافتی
395/000	370/000	موجودی کالا
145/000	180/000	پیشپرداخت خرید کالا
28/000	40/000	پیشپرداخت هزینه‌ها
240/000	222/000	حساب پرداختی

20/000	215/000	پیشدریافت فروش
82/000	98/000	هزینه‌های پرداختی

$116/000 = 12/000 + 16/000 - 40/000 - 160/000$ = وجوه پرداختی بابت هزینه های عملیاتی
$765/000 = 15/000 + 50/000 + 800/000$ = وجوه دریافتی از مشتریان
$375/000 = 400/000 - 25/000$ = خرید خالص
$428/000 = 35/000 + 18/000 + 375/000$ = وجوه پرداختی به عرضه کنندگان مواد و کالا

**مثال:** اطلاعات زیر از دفاتر شرکت ساسان استخراج شده است :

84/12/29	85/12/29	شرح
135/000	187/000	موجودی کالا
225/000	246/000	حساب پرداختی

با فرض اینکه بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته براساس این صورت سود و زیان در سال 87 ، 620/000 ریال میباشد مطلوبست محاسبه وجه نقد پرداختی به عرضه‌کنندگان مواد و کالا .

$672/000 = 52/000 + 620/000$ = موجودی کالا + بهای تمام شده کالای فروش رفته = خرید خالص
$651/000 = 672/000 - 21/000$ = حساب پرداختی - خرید خالص = پرداختی به عرضه کنندگان مواد و کالا

## 2) محاسبه جریانهای نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذارانها و سود پرداختی بابت تامین مالی:

1. سود سهام دریافتی: سود سهام دریافتی در طی دوره ممکن است مربوط به سودهایی باشد که در دوره‌های قبل تحقق پیدا کردند ( سود سهام دریافتی در ابتدای دوره) . همچنین ممکن است بخشی از سود تحقق یافته دوره جاری در دوره‌های آتی وصول شوند ( سود سهام دریافتی در پایان دوره ) . بنابراین با استفاده از گردش حساب سود سهام دریافتی به صورت زیر محاسبه میشود .

سود سهام دریافتی	
سود سهام دریافتی	مانده اول دوره درآمد سود سهام دوره جاری
	مانده پایان دوره

**نکته:** مانده اول دوره و پایان دوره و سود سهام دریافتی از ترازنامه و درآمد سود سهام از صورت سود و زیان قابل استخراج است .  
2. بهره پرداختی: بهره پرداختی در طی دوره ممکن است مربوط به بدهیهایی باشد که در دوره‌های قبل ایجاد شده‌اند ( مانده اول دوره بهره پرداختی) و یا ممکن است در دوره‌های آتی پرداخت شوند ( مانده پایان دوره بهره پرداختی) . با استفاده از گردش حساب بهره پرداختی به صورت زیر میزان بهره پرداختی طی دوره به دست می‌آید.

بهره پرداختی	
مانده اول دوره هزینه بهره دوره جاری	بهره پرداختی
مانده پایان دوره	

**نکته:** مانده اول دوره و پایان دوره بهره پرداختی از ترازنامه و هزینه بهره دوره جاری از صورت سود و زیان قابل استخراج است .  
**نکته:** چنانچه بخشی از هزینه بهره در دوره به حساب دارایی منظور شده باشد در این صورت به مبلغ مذکور اضافه خواهد شد.

3. سود سهام پرداختی: سود سهام پرداختی با استفاده از گردش حساب سود سهام پرداختی به صورت زیر تعیین میشود .

**نکته:** سود سهام پرداختی با استفاده از گردش حساب سود انباشته با توجه به اطلاعات مسأله قابل تعیین است .

سود سهام پرداختی
------------------

ماده اول دوره سود سهام پیشنهادی	سود سهام پرداختی
ماده پایان دوره	

سود انباشته	
ماده اول دوره سود خالص دوره جاری	اندوختهها افزایش سرمایه سود سهام پرداختی
ماده پایان دوره	

**مثال:** سود سهام پیشنهادی در گردش حسابهای شرکت افروز در سال 86 ، 120/000 ریال است . ماده حساب سود سهام پرداختی در ابتدا و انتهای دوره 150/000 و 160/000 ریال است . مطلوبست محاسبه وجه نقد پرداختی بابت سود سهام ؟

سود سهام پرداختی	
ماده اول دوره 150/000 سود سهام پیشنهادی 120/000	سود سهام پرداختی 110/000
ماده پایان دوره 160/000	

### 3. نحوه محاسبه جریان های ناشی از مالیات بردرآمد:

جهت محاسبه این جریان نقدی با استفاده از گردش حساب ذخیره مالیات بردرآمد به صورت زیر است.

ذخیره مالیات بردرآمد	
ماده اول دوره مالیات دوره جاری	مالیات پرداختی
ماده پایان دوره	

**مثال:** در صورت سود و زیان دوره جاری شرکت مهران مالیات بردرآمد 150/000 ریال درج شده است . اگر ماده حساب ذخیره مالیات بردرآمد در ابتدا و انتهای دوره به ترتیب 180/000 و 200/000 ریال باشد مالیات بردرآمد پرداختی را محاسبه نمایید ؟

ذخیره مالیات بردرآمد	
ماده اول دوره 180/000 مالیات دوره جاری 150/000	مالیات پرداختی 130/000
ماده پایان دوره 200/000	

### 4. نحوه محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای سرمایهگذاری:

1. وجه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری های بلندمدت: این وجوه با استفاده از گردش حساب سرمایه‌گذاریهای بلندمدت به صورت زیر تعیین میشود.

وجه نقد بابت تحصیل سرمایه گذاری بلندمدت	
ماده اول دوره پرداختی بابت تحصیل سرمایه گذاری بلندمدت	سرمایه‌گذاری بلندمدت فروخته شده
ماده پایان دوره	

**نکته:** نحوه محاسبه وجه نقد پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاهمدت، خرید داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود مشابه محاسبات فوق است.

2. وجوه حاصل از فروش داراییهای ثابت مشهود: این وجوه با استفاده از رابطه زیر محاسبه میشود.

<p>سود ناشی از فروش دارایی + زیان ناشی از فروش دارایی -</p>	<p>استهلاک انباشته دارایی فروخته شده - بهای تمام شده ارایی فروخته شده = وجوه دریافتی بابت دارایی فروخته شده</p>
-------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**نکته:** بهای تمام شده دارایی فروخته شده و استهلاک انباشته دارایی مذکور با استفاده از گردش حسابهای زیر قابل تعیین است.

دارایی ثابت مشهود	
ماده اول دوره خرید دارایی ثابت	دارایی فروخته شده
ماده پایان دوره	

استهلاک انباشته دارایی ثابت مشهود	
ماده اول دوره استهلاک دوره جاری	استهلاک انباشته دارایی فروخته شده
ماده پایان دوره	

**نکته:** نحوه محاسبه وجوه حاصل از فروش سرمایه‌گذاری کوتاهمدت و بلندمدت نیز به همین ترتیب است با این تفاوت که حساب های مذکور استهلاک انباشته ندارند.

مثال: اطلاعات زیر از صورتهای مالی شرکت آلفا در سال 87 استخراج شده است.

86/12/29	87/12/29	شرح
600/000	750/000	تجهیزات
480/000	520/000	استهلاک انباشته تجهیزات
200/000	300/000	سرمایه گذاری بلندمدت
-	150/000	هزینه استهلاک تجهیزات
-	80/000	سود حاصل از فروش تجهیزات

در طی دوره تجهیزاتی به بهای تمام شده 350/000 ریال خریداری شده است. مطلوبست محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت های سرمایه‌گذاری.

سود ناشی از فروش + استهلاک انباشته- بهای تمام شده تجهیزات فروخته شده = وجوه دریافتی بابت استهلاک فروخته شده

$$200/000 - 110/000 + 80/000 = 170/000$$

تجهیزات	
مانده اول دوره 600/000 خرید 350/000	فروش تجهیزات 200/000
مانده پایان دوره 750/000	

استهلاک انباشته تجهیزات	
مانده اول دوره 48/000 هزینه استهلاک دوره جاری 150/000	استهلاک انباشته تجهیزات فروخته شده 110/000
مانده پایان دوره 520/000	

سرمایه گذاری بلند مدت	
مانده اول دوره 200/000 تحصیل سرمایه گذاری 100/000	
مانده پایان دوره 300/000	

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری	
170/000 (350/000) (100/000)	وجوه دریافتی بابت فروش تجهیزات وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات وجوه پرداختی بابت تحصیل سرمایه‌گذاری بلندمدت
280/000	خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت سرمایه‌گذاری

5. محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیت‌های تامین مالی:

1. وجوه حاصل از افزایش سرمایه: این وجوه با استفاده از گردش حساب سرمایه به صورت زیر محاسبه می شود.

سرمایه
--------

مانده اول دوره وجوه حاصل از افزایش سرمایه	
مانده پایان دوره	

2. بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی: این وجوه با استفاده از حساب تسهیلات مالی دریافتی به صورت زیر محاسبه می شود

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده اول دوره دریافت تسهیلات	بازپرداخت تسهیلات
مانده پایان دوره	

مثال: اطلاعات زیر از صورت های مالی سال 88 شرکت بهروز استخراج شده است .

87/12/29	88/12/29	شرح
200/000	220/000	تسهیلات مالی دریافتی
400/000	600/000	سرمایه

الف) در طی سال مبلغ 130/000 ریال از بانک ملت شعبه مرکزی دریافت شده است. ( تسهیلات دریافتی طی سال فقط همین مورد بوده است)

ب) 50 درصد افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی و مابقی از محل سود انباشته بوده است .  
مطلوبست تهیه بخش فعالیتهای تامین مالی صورت گردش وجه نقد.

سرمایه	
مانده اول دوره 400/000 افزایش سرمایه 200/000	
مانده پایان دوره 600/000	

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده اول دوره 200/000 دریافت تسهیلات 130/000	بازپرداخت تسهیلات 110/000
مانده پایان دوره 220/000	

$$200/000 \times 50\% = 100/000$$

فعالیت های تامین مالی	
130/000 (110/000) 100/000	دریافت تسهیلات بازپرداخت تسهیلات افزایش سرمایه
120/000	خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت تامین مالی

**مثال:** اطلاعات زیر از صورت های مالی سال 88 شرکت بتا استخراج شده است.

شرح	88/12/29	87/12/29
زمین	543/000	235/000
ساختمان	884/000	772/000
استهلاک انباشته ساختمان	142/000	125/000
سود حاصل از فروش زمین	75/000	-
زیان حاصل از فروش ساختمان	22/000	-
هزینه استهلاک ساختمان	125/000	-

در طی سال یک قطعه زمین به بهای تمام شده 130/000 ریال به فروش رسید و یک دستگاه ساختمان به مبلغ 350/000 ریال خریداری شده است. مطلوبست محاسبه جریانهای ناشی از فعالیتهای سرمایهگذاری.

$$108/000 = 238/000 - 108/000 - 22/000 = \text{وجوه دریافتی بابت فروش ساختمان}$$

$$205/000 = 130/000 + 75/000 = \text{وجوه دریافتی بابت فروش زمین}$$

ساختمان	
مانده اول دوره 772/000	فروش 238/000
خرید 350/000	
مانده پایان دوره 884/000	

استهلاک انباشته ساختمان	
مانده اول دوره 125/000	استهلاک انباشته فروش ساختمان 108/000
هزینه استهلاک 125/000	
مانده پایان دوره 142/000	

**مثال:** اطلاعات زیر از صورت حساب سال 88 شرکت نازنین استخراج شده است.

شرح	88/12/29	87/12/29
تسهیلات مالی دریافتی	220/000	330/000
سود و کارمزد سنوات آتی	60/000	80/000
سود سهام پرداختی	42/000	25/000
سرمایه	600/000	400/000
سود انباشته	243/000	175/000

سایر اطلاعات:

(الف) افزایش سرمایه شرکت به صورت نقدی بوده است .

(ب) براساس صورت سود و زیان شرکت در سال 88 سود خالص معادل 168/000 ریال است .  
مطلوبست:

(الف) محاسبه جریانهای نقدی ناشی از فعالیتهای تامین مالی.

(ب) محاسبه جریانهای نقدی ناشی از بازده سرمایهگذاریها و سود پرداختی بابت تامین مالی.

(الف)



تسهیلات مالی دریافتی	
مانده اول دوره 330/000	بازپرداخت تسهیلات 110/000
مانده پایان دوره 220/000	

سرمایه	
مانده اول دوره 400/000	افزایش سرمایه 200/000
مانده پایان دوره 600/000	

فعالیت های تامین مالی	
200/000 (110/000)	افزایش سرمایه بازپرداخت تسهیلات
90/000	خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیتهای تامین مالی

(ب)

سود و کارمزد سنوات آتی	
مانده اول دوره 80/000	بهره پرداختی 20/000
مانده پایان دوره 60/000	

سود انباشته	
مانده اول دوره 175/000	سود سهام پرداختی 100/000
سود دوره جاری 168/000	
مانده پایان دوره 243/000	

بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی بابت تامین مالی	
(100/000) (20/000)	سود سهام پرداختی بهره پرداختی
(80/000)	خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی

**مثال:** صورت سود و زیان و ترازنامه شرکت استرپاد در پایان سال 87 به صورت زیر است .

صورت سود و زیان	
770/000	فروش
(400/000)	-بهای تمام شده کالای فروش رفته
370/000	سود ناخالص

(150/000)	- هزینه های عملیاتی
220/000	سود عملیاتی
(10/000)	- هزینه مالی
(10/000)	زیان ناشی از فروش تجهیزات
200/000	سود قبل از مالیات
(50/000)	مالیات بر درآمد
150/000	سود خالص

ترازنامه					
29/000	45/000	حساب پرداختی	46/000	90/000	وجه نقد
48/000	65/000	ذخیره مالیات	48/000	78/000	حساب دریافتی
90/000	60/000	تسهیلات مالی دریافتی	40/000	85/000	موجودی کالا
30/000	50/000	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	17/000	12/000	پیشپرداخت هزینه
100/000	150/000	سرمایه	300/000	300/000	ساختمان
130/000	155/000	سود انباشته	(60/000)	(80/000)	اس ان ساختمان
-	-	-	70/000	80/000	تجهیزات
-	-	-	(36/000)	(40/000)	اس ان تجهیزات
427/000	525/000		427/000	525/000	مانده پایان دوره

1. در طی دوره تجهیزاتی به بهای تمام شده 320/000 ریال و ارزش دفتری 22/000 به فروش رسید.
2. هزینه های عملیاتی شامل 36/000 ریال هزینه استهلاک و 20/000 ریال مزایای پایان خدمت کارکنان میباشد .
3. در طی سال هیچ پرداختی بابت مزایای پایان خدمت کارکنان صورت نگرفته است .
4. در طی سال هیچ تسهیلاتی از بانکها دریافت نشده است .
5. افزایش سرمایه شرکت از محل سود انباشته بوده است .

مطلوبست تعیین صورت گردش وجه نقد به روش مستقیم.

وجوه دریافتی از مشتریان =  $77/000 - 30/000 = 740/000$

خرید خالص =  $400/000 + 45/000 = 445/000$

وجوه پرداختی به عرضه‌کنندگان مواد و کالا =  $445/000 - 16/000 = 429/000$

وجوه پرداختی بابت هزینه عملیاتی =  $150/000 - 36/000 - 20/000 - 5/000 = 89/000$

سود انباشته	
مانده اول دوره 130/000	افزایش سرمایه 50/000
سود خالص دوره جاری 150/000	سود سهام پرداختی 75/000
مانده پایان دوره 155/000	

سرمایه	
مانده اول دوره 100/000	
افزایش سرمایه 50/000	
مانده پایان دوره 150/000	

تجهیزات	
فروش 32/000	مانده اول دوره 70/000
	خرید 42/000
	مانده پایان دوره 80/000

ذخیره مالیات بردارآمد	
مانده اول دوره 48/000	مالیات پرداختی 33/000
مالیات سال جاری 50/000	
مانده پایان دوره 65/000	

وجوه دریافتی ناشی از فروش تجهیزات =  $22/000 - 10/000 = 12/000$

تسهیلات مالی دریافتی	
مانده اول دوره 90/000	بازپرداخت تسهیلات 30/000
مانده پایان دوره 60/000	

صورت گردش وجه نقد	
1. فعالیت های عملیاتی:	
وجوه دریافتی از مشتریان	740/000
وجوه پرداختی به عرضه کنندگان	(429/000)
وجوه پرداختی بابت هزینه های عملیاتی	(89/000)
خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی	222/000
2. بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی:	
بهره پرداختی	(10/000)
سود سهام پرداختی	(75/000)

(85/000)	خالص خروج وجه نقد ناشی از بازده سرمایه گذاری و سود پرداختی
	3. مالیات بر درآمد:
(33/000)	مالیات بر درآمد پرداختی
(33/000)	خالص خروج وجه نقد ناشی از مالیات بر درآمد
	4. فعالیت های سرمایه گذاری:
12/000	وجوه دریافتی ناشی از فروش تجهیزات
(42/000)	وجوه پرداختی بابت خرید تجهیزات
(30/000)	خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری
	5. فعالیت های تامین مالی:
(30/000)	بازپرداخت اصل تسهیلات مالی دریافتی
(30/000)	خالص خروج وجه نقد ناشی از فعالیت های تامین مالی
44/000	خالص افزایش وجه نقد
46/000	+ مانده اول دوره وجه نقد
90/000	مانده پایان دوره وجه نقد

## فصل چهارم

تفاوت های حسابداری مالی و مدیریت		
(1)	هدف	ارائه اطلاعاتی در خصوص وضعیت مالی، نتایج تصمیمگیری، ارزیابی، قیمتگذاری و

	انعطافپذیری مالی		
کنترل و ...			
2	نوع گزارشات	محدود به صورتهای مالی اساسی	بستگی به نظر مدیریت دارد
3	دوره گزارشگری	معمولا سالانه	بستگی به نظر مدیریت دارد
4	واحد اندازهگیری	پول	بستگی به نظر مدیریت دارد
5	مبنای ارزیابی	بهای تمام شده تاریخی	ارزشهای جاری
6	ویژگی کیفی مورد تأکید	قابل اتکا بودن	مربوط بودن
7	محتوای گزارشات	گذشته نما	آینده نگر
8	استفادهکنندگان	برون سازمانی ( سهامداران, اعتباردهندگان)	درون سازمانی
9	رعایت استانداردها	الزامی	اختیاری

### بهای تمام شده در برابر هزینه و زیان:

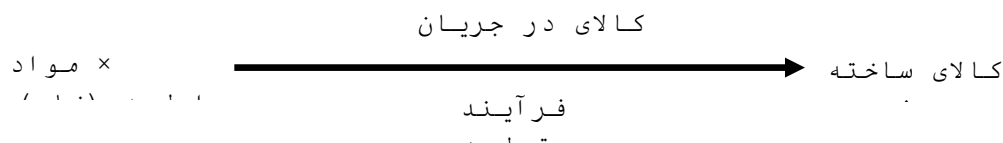
بهای تمام شده آن دسته از منابعی است که صرف می کنیم تا منافی را درآینده کسب کنیم. به محض اینکه منافع متصور ( مورد انتظار) کسب شدند بهای تمام شده تبدیل به هزینه میشود, اما در اثر یک رویداد غیرارادی و غیرقابل کنترل منابع از دست داده شده از بین رفتند بهای تمام شده تبدیل به زیان میشود.

**مثال:** شرکت تولیدی آذر 4 واحد از کالای خاصی را به بهای تمام شده 20/000 ریال خریداری کرده است. چند روز بعد 2 واحد از این کالا را به قیمت هر واحد 6/000 ریال فروخت. یک هفته بعد 2 واحد باقی مانده از این کالا بر اثر آتش سوزی در انبار از بین رفت و ارزش خود را به طور کامل از دست داد. مطلوبست محاسبه بهای تمام شده, درآمد, هزینه و زیان مرتبط با کالا:

$20000 / 4 = 5/000$	بهای تمام شده هر واحد
$2 \times 5/000 = 10/000$	هزینه
$2 \times 6/000 = 12/000$	درآمد
$2 \times 5/000 = 10/000$	زیان

### نکته:

انواع موجودیها در موسسات تولیدی به شرح زیر است:



**مثال:** شرکت تولیدی آسایش در طول سال منتهی به 88/12/29, 75000 واحد کالا تولید کرده است. در ابتدای سال هیچ کالایی به صورت نیمه ساخته روی خط تولید وجود نداشته است و بنابراین 75000 واحد کالا تولید شده, تولیدشان در همین دوره مالی شروع و خاتمه یافته است. بهای تمام شده کالای تولید شده 6/300/000 ریال بوده است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

1. تعداد کالای فروخته شده 59000 واحد
2. تعداد کالای فروخته نشده 14000 واحد
3. تعداد کالای تولید شدهای که در انبار شرکت به دلایل مختلف از بین رفته است 2000 واحد

مطلوبست محاسبه بهای تمام شده, هزینه, زیان و موجودی پایان دوره.

$6300000 / 75000 = 84$	بهای تمام شده هر واحد
$59000 \times 84 = 4/956/000$	هزینه
$84 \times 2000 = 168000$	زیان

$$14000 \times 84 = 1/176/000$$

موجودی پایان دوره

**نکته:**

مواد: (1) مستقیم (2) غیرمستقیم
دستمزد: (1) مستقیم (2) غیرمستقیم
مواد غیرمستقیم + دستمزد غیرمستقیم + سایر هزینه ها ( عوامل) تولیدی = سربرار
دستمزد مستقیم + مواد مستقیم = بهای اولیه
سربرار + دستمزد مستقیم = بهای تبدیل

**مثال:** شرکت تولیدی ایمان یک نوع اسباب بازی پلاستیکی تولید میکند . اطلاعات زیر در رابطه با بهای تمام شده عملیات تولیدی شهریور ماه 87 است.

1. مواد 10/000/000 ریال (80% مستقیم)

2. دستمزد 5/000/000 ریال (70% مستقیم)

3. سربرار 5/000/000 ریال ( برای تامین حرارت، نورو برق)

علاوه بر اقدام فوق برای فعالیتهای فروش محصول نیز 7/500/000 ریال و هزینههای عمومی و اداری 8/500/000 ریال در طی سال هزینه صرف شده است .

مطلوبست محاسبهی بهای تمام شده محصول و بهای تمام شده عملیات , بهای اولیه و بهای تبدیل.

$$70\% = 3/500/000$$

مستقیم

$$30\% = 1/500/000$$

غیرمستقیم

دستمزد 5/000/000

$$= 8/000/000$$

80%

$$= 2/000/000$$

20%

مواد 10/000/000

سربرار

نور حرارات برق	5/000/000
مواد غیر مستقیم	2/000/000
دستمزد غیرمستقیم	1/500/000
	<b>8/500/000</b>

$$\text{بهای اولیه} = \text{دستمزد مستقیم} + \text{مواد مستقیم} = 3/500/000 + 8/000/000 = 11/500/000$$

$$\text{بهای تبدیل} = \text{سربرار} + \text{دستمزد مستقیم} = 3/500/000 + 8/500/000 = 12/000/000$$

8/000/000	مواد مستقیم
3/500/000	دستمزد مستقیم
8/500/000	سربرار

20/000/000	بهای تمام شده محصول
7/500/000	+ هزینه فروش
8/500/000	هزینه اداری و عمومی
36/000/000	بهای تمام شده عملیات

مثال: اطلاعات زیر در ارتباط با عملیات یک دوره مالی معین از شرکت تولیدی سامان در دست است.

1. مواد مستقیم 25/000 ریال

2. مواد غیر مستقیم 5/000 ریال

3. دستمزد مستقیم 30/000 ریال

4. دستمزد غیرمستقیم 4500 ریال

5. سربار (جر مواد و دستمزد غیرمستقیم) 15/000 ریال

مطلوبست محاسبه‌ی بهای تمام شده اولیه، بهای تمام شده تبدیل، و بهای تمام شده محصول.

سربار	
	سایر هزینه‌ها 15/000 مواد غیرمستقیم 5/000 دستمزد غیرمستقیم 4500
	24/500

$$\text{بهای اولیه} = \text{مواد مستقیم} + \text{دستمزد مستقیم} = 25/000 + 30/000 = 55/000$$

$$\text{بهای تبدیل} = \text{سربار} + \text{دستمزد مستقیم} = 30/000 + 24/500 = 54/500$$

25/000	مواد مستقیم
30/000	دستمزد مستقیم
24/500	سربار
79/500	بهای تمام شده محصول

**مثال:** بهای اولیه یک محصول در واحد تولیدی 3/200/000 ریال و بهای تبدیل 3/000/000 ریال می باشد. در صورتی که سربار براساس 50% دستمزد مستقیم جذب شود. مطلوبست محاسبه دستمزد مستقیم و بهای تمام شده تولید.

مثال: بهای اولیه یک واحد تولیدی 1/100/000 ریال و بهای تبدیل 1/800/000 ریال است. در صورتی که براساس 80% دستمزد مستقیم جذب شود مطلوبست محاسبه بهای تولید و دستمزد مستقیم.

مثال: یک شرکت تجاری نوعی سیم الکتریکی با روکش پلاستیکی تولید می کند هزینههای زیر در ارتباط با تولید فروردین ماه سال 88 در دست است .

- |                                        |                                    |
|----------------------------------------|------------------------------------|
| 1.مفتول فلزی 500/000 ریال              | 2. روکش پلاستیکی 350/000 ریال      |
| 3. رنگ مصنوعی 8/000 ریال               | 4.حقوق سرپرستان تولید120/000 ریال  |
| 5.حقوق کارکنان تولید400/000 ریال       | 6.برق مصرفی کارخانه 35/000 ریال    |
| 7.تعمیرات ماشین آلات 25/000 ریال       | 8.حقوق مدیر کارخانه100/000 ریال    |
| 9.استهلاک ماشین آلات تولیدی30/000 ریال | 10.استهلاک اثاثه اداری 32/000 ریال |
- مطلوبست تعیین مواد مستقیم و غیر مستقیم - دستمزد مستقیم و غیرمستقیم - سربار تولید - هزینه دوره - بهای اولیه و بهای تبدیل و بهای تولید .

مثال: شرکت تولیدی گلبرگ در سال گذشته که اولین سال فعالیت شرکت بوده است 5/900/000 ریال درآمد فروش کسب کرده است , اقلام مختلف بهای تمام شده برای همین دوره مالی به شرح زیر است .

- |                                                       |                                                |
|-------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| 1.مواد اولیه ( 10% آن مستقیم است) 2/500/000 ریال      | 2. دستمزد ( 12% آن غیرمستقیم است) 700/000 ریال |
| 3.سربار ( شامل دستمزد و مواد غیرمستقیم)2/500/000 ریال | 4. هزینه حقوق کارکنان اداری 480/000 ریال       |
| 5. سایر هزینههای عمومی و اداری 1/470/000 ریال         |                                                |

در اواخر دوره مالی تجهیزات جدیدی به بهای تمام شده 530/000 ریال خریداری شد که از مقادیر ناچیز استهلاک آن صرف نظر شده با فرض این که هیچ کالای نیمه ساخته ای در پایان دوره وجود نداشته و 92% کالای ساخته شده طی دوره به فروش رفته مطلوبست:

- |                                 |                                  |
|---------------------------------|----------------------------------|
| 1.بهای تمام شده کالای تولید شده | 2. بهای تمام شده کالای فروش رفته |
| 3.سود ناویژه و سود و سود ویژه   |                                  |