

## بنام خدا

### شعب

موسساتی که دارای توانایی مالی و یا انعطاف پذیری در بازار هستند جهت کسب سود بیشتر و یا تعیین سهم بیشتری از بازار اقدام به ایجاد شعبی می نمایند. شعب یاد شده قادر است به مانند مرکز به فروش برساند. لازم به ذکر است که شعب با نمایندگی تفاوت دارد. حسابداری ارسال کالا از مرکز به شعب با توجه به دو سیستم انجام می پذیرد:

- ۱- سیستم متمرکز
- ۲- سیستم غیر متمرکز

### سیستم متمرکز

در این سیستم شعبه هیچ گونه دفاتری ندارد و هیچ ثبتی انجام نمی دهد. کلیه عملیات شعبه بوسیله مرکز کنترل می گردد. هزینه های شعبه توسط مرکز پرداخت می گردد. سیستم غیر متمرکز

در این سیستم شعب دارای دفاتر مستقل می باشد یعنی این که رویدادهای مالی را ثبت می کنند. اینگونه شعب می توانند خود اقدام به خرید و فروش کالا نمایند. در خرید و فروش کالا و محاسبه موجودی پایان دوره و ارزیابی آنها اختیار دارند که از دو سیستم ادواری و یا دائمی و سه روش فایفو، لایفو و میانگین استفاده نمایند. در سیستم حسابداری شعب سرفصل حسابداری چون حساب کالای ارسالی، حساب کالای شعبه، بدهکاران شعبه، هزینه های شعبه، بانک شعبه و نظایر آن را می توان مشاهده نمود. در هر دو سیستم متمرکز و غیر متمرکز سه روش برای ارسال کالا وجود دارد که شامل:

### ۱- روش قیمت تمام شده

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) ارسال کالا از مرکز به شعبه	ح / کالای شعبه	ح / کالای ارسالی
۲) برگشت کالای ارسالی به مرکز	ح / کالای ارسالی	ح / کالای شعبه
۳) فروش نقدی کالا	بانک مرکز	ح / کالای شعبه
۴) برگشت کالای فروش رفته ( نقد )	برگشت از فروش یا ح/کالای شعبه	بانک مرکز
۵) فروش نسبی کالا	ح / دریافتنی یا بدهکاران شعبه	ح / کالای شعبه
۶) برگشت کالای فروش رفته ( نسبی )	برگشت از فروش یا ح/کالای شعبه	ح / دریافتنی یا بدهکاران شعبه
۷) اعطای تخفیفات نقدی به خریداران نسبی با اجازه مرکز	تخفیفات نقدی فروش	ح / دریافتنی یا بدهکاران شعبه
۸) هزینه های عملیاتی	هزینه های شعبه	بانک مرکز

مثال ۱:

شرکت آلفا شعبه ای در کرج دارد که کالا به قیمت تمام شده برای شعبه ارسال می نماید اطلاعات زیر مربوط به سال ۸۷ می باشد:

- ۱) موجودی کالای ابتدای دوره ۱۰.۰۰۰ ریال
- ۲) کالای ارسالی از مرکز به شعبه ۲۰۰.۰۰۰ ریال
- ۳) برگشت کالا از شعبه به مرکز ۲۰.۰۰۰ ریال
- ۴) فروشهای نقدی شعبه ۱۰۰.۰۰۰ ریال
- ۵) برگشت کالا از فروش نقد ۱۰.۰۰۰ ریال
- ۶) فروشهای نسبه شعبه ۱۵۰.۰۰۰ ریال
- ۷) برگشت از فروش های نسبه ۵.۰۰۰ ریال
- ۸) اعطای تخفیفات با اجازه مرکز ۵٪ و تصفیه حساب با بدهکاران شعبه
- ۹) هزینه های شعبه ۶.۰۰۰ ریال
- ۱۰) موجودی پایان دوره ۸.۰۰۰ ریال

مطلوب است: الف - ثبت عملیات در دفتر روزنامه و دفتر کل مرکز. ب - بستن حسابهای موقت و تهیه صورت سود و زیان شعبه.

ح/کالای شعبه		ح/ کالای ارسالی		ح/ کالای شعبه	
۲) ۲۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰	۲) ۲۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰	۲) ۲۰.۰۰۰
۳) ۱۰۰.۰۰۰	۱۰) ۱۰.۰۰۰	۱۴) ۱۸۰.۰۰۰ (م)		۱۴) ۱۸۰.۰۰۰	
۵) ۱۵۰.۰۰۰		صفر			
۶) ۶۰.۰۰۰ (م)	۱۳) ۶۰.۰۰۰	بانک مرکز			
صفر		۴) ۱۰.۰۰۰	۳) ۱۰۰.۰۰۰		
ح/دریافتنی		۹) ۶.۰۰۰	۷) ۱۳۷.۵۰۰		
۶) ۵.۰۰۰	۵) ۱۵۰.۰۰۰	برگشت از فروش			
۷) ۱۴۵.۰۰۰			۴) ۱۰.۰۰۰		
مانده صفر			۶) ۵.۰۰۰		
هزینه های شعبه		۱۲) ۱۵.۰۰۰	۸) ۱۵.۰۰۰ (م)		
	۹) ۶.۰۰۰	صفر			
	۶) ۶.۰۰۰ (م)	تخفیفات نقدی فروش			
صفر			۷) ۷.۲۵۰		
	۱۲) ۶.۰۰۰	۱۲) ۷.۲۵۰	۹) ۷.۲۵۰ (م)		
		صفر			

ح/کالای شعبه		ح/ کالای ارسالی		ح/ کالای شعبه	
		۲۰۰.۰۰۰		۲۰۰.۰۰۰	
			ح/ کالای ارسالی		۲۰.۰۰۰
			ح/کالای شعبه		۲۰.۰۰۰
			بانک مرکز		۱۰۰.۰۰۰
			ح/کالای شعبه		۱۰۰.۰۰۰
			برگشت از فروش نقد		۱۰.۰۰۰
			بانک مرکز		۱۰.۰۰۰
			ح/دریافتنی		۱۵۰.۰۰۰
			ح/کالای شعبه		۱۵۰.۰۰۰
			برگشت از فروش نسبه		۵.۰۰۰
			ح/دریافتنی		۵.۰۰۰
			تخفیفات نقدی فروش*		۷.۲۵۰
			بانک مرکز		۱۳۷.۷۵۰
			ح/دریافتنی		۱۴۵.۰۰۰
			ح/دریافتنی		۱۳۷.۷۵۰
			بانک مرکز		۱۳۷.۷۵۰

ح/خلاصه سود و زیان		موجودی اول دوره		۶.۰۰۰	۹) هزینه های عملیاتی
۱۱) ۸.۰۰۰	۱۲) ۲۸.۲۵۰	۱۰) ۱۰.۰۰۰	م ۱۰.۰۰۰	بانک مرکز	۶.۰۰۰
۱۳) ۶۰.۰۰۰		صفر		۱۰.۰۰۰	۱۰) ح/کالای شعبه
م) ۳۹.۷۵۰	۱۳) ۳۹.۷۵۰			۸.۰۰۰	۱۱) م موجودی پایان دوره
صفر		موجودی پایان دوره		۸.۰۰۰	ح/ خلاصه سود و زیان
خلاصه سود و زیان مرکز		م ۸.۰۰۰	۱۱) ۸.۰۰۰	۲۸.۲۵۰	۱۲) ح/ خلاصه سود و زیان
۱۴) ۲۱۹.۷۵۰				۷.۲۵۰	ت نقدی فروش
				۶.۰۰۰	هزینه های شعبه
				۱۵.۰۰۰	برگشت از فروش
				۶۰.۰۰۰	۱۳) ح/کالای شعبه
				۶۰.۰۰۰	ح/ خلاصه سود و زیان
				۳۹.۷۵۰	۱۴) ح/ خلاصه سود و زیان
				۱۸۰.۰۰۰	ح/ کالای ارسالی
				۲۱۹.۷۵۰	خلاصه سود و زیان مرکز

\*

$$۷.۲۵۰ = ۱۴۵.۰۰۰ \times ۵\% \rightarrow ۱۴۵.۰۰۰ = ۱۴۵.۰۰۰ + ۵.۰۰۰ \text{ (برگشت از فروش)} - ۱۵۰.۰۰۰ \text{ (فروش)}$$

صورت سود و زیان

۲۵۰.۰۰۰	فروش ناخالص
( ۱۵.۰۰۰ )	- : برگشت از فروش
( ۷.۲۵۰ )	- : تخفیفات نقدی
( ۲۲.۲۵۰ )	
۲۲۷.۷۵۰	فروش خالص
	بهای تمام شده کالای فروش رفته:
۱۰.۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
۲۰۰.۰۰۰	+ : کالای ارسالی
( ۲۰.۰۰۰ )	- : برگشت کالای ارسالی
۱۸۰.۰۰۰	خالص کالای ارسالی
۱۹۰.۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
( ۸.۰۰۰ )	- : موجودی پایان دوره
( ۱۸۲.۰۰۰ )	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۵.۷۵۰	سود ناویژه
( ۶.۰۰۰ )	- : هزینه های عملیاتی
۳۹.۷۵۰	سود خالص

مثال ۲:

ایران شعبه ای در تبریز دارد که کالای به بهای تمام شده برای شعبه ارسال می نماید. شعبه خود دارای بانک می باشد که کلیه فعالیت هایش با بانک صورت می گیرد. اطلاعات زیر مربوط به ۶ ماهه اول سال ۸۸ می باشد:

- ۱- موجودی کالای ابتدای دوره در شعبه ۸۰.۰۰۰ ریال
- ۲- مانده حساب بدهکاران شعبه ۱۲۰.۰۰۰ ریال
- ۳- کالای ارسالی از مرکز به شعبه ۷۵۰.۰۰۰ ریال
- ۴- کالای برگشتی از شعبه به مرکز ۱۰.۰۰۰ ریال
- ۵- فروش نقدی شعبه ۶۰۰.۰۰۰ ریال
- ۶- فروش نسبه شعبه ۴۵۰.۰۰۰ ریال
- ۷- کالای برگشتی از فروش نقد به شعبه ۳۵.۰۰۰ ریال
- ۸- تخفیفات اعطایی به مشتریان نسبه ۲۵.۰۰۰ ریال
- ۹- هزینه مطالبات سوخت شده شعبه ۴۰.۰۰۰ ریال
- ۱۰- ارسال وجه نقد از شعبه به مرکز ۲۵۰.۰۰۰ ریال
- ۱۱- وجوه نقد دریافت شده از مشتریان نسبه ۳۰۰.۰۰۰ ریال
- ۱۲- هزینه های عملیاتی شعبه ۸۵.۰۰۰ ریال
- ۱۳- هزینه اجاره شعبه ۵۰.۰۰۰ ریال
- ۱۴- کالای مفقود شده شعبه ۳۰.۰۰۰ ریال (زیان ناشی از کالا)
- ۱۵- موجودی پایان دوره ۱۳۰.۰۰۰ ریال

مطلوب است: الف - ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل این شرکت با توجه به این که شعبه دارای دفاتر مستقل ثبت است. ب - بستن حسابهای موقت و تهیه صورت سود و زیان شعبه.

ح/خلاصه سود و زیان		موجودی اول دوره		ح/کالای شعبه	
۱۴) ۱۳۰.۰۰۰	۱۶) ۲۶۵.۰۰۰	۱۳) ۸۰.۰۰۰	م) ۸۰.۰۰۰	۷۵۰.۰۰۰	ح/کالای ارسالی
۱۵) ۲۶۰.۰۰۰		صفر		۱۰.۰۰۰	ح/کالای ارسالی
م) ۱۲۵.۰۰۰	۱۷) ۱۲۵.۰۰۰			۱۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
صفر		موجودی پایان دوره		۶۰۰.۰۰۰	بانک شعبه
خلاصه سود و زیان مرکز		م) ۱۳۰.۰۰۰	۱۴) ۱۳۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
۱۷) ۸۶۵.۰۰۰				۴۵۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
				۳۵.۰۰۰	بانک شعبه
				۳۵.۰۰۰	برگشت از فروش نقد

ح/کالای شعبه		ح/ کالای ارسالی		۲۵.۰۰۰	۶ تخفیفات نقدی فروش
۲) ۱۰.۰۰۰	۱) ۷۵۰.۰۰۰	۱) ۷۵۰.۰۰۰	۲) ۱۰.۰۰۰	۲۵.۰۰۰	ح/دریافتنی
۳) ۶۰۰.۰۰۰	۱۳) ۸۰.۰۰۰	۷۴۰.۰۰۰ (م)	۱۷) ۷۴۰.۰۰۰	۴۰.۰۰۰	۷ ه. مطالبات سوخت شده
۴) ۴۵۰.۰۰۰		صفر		۴۰.۰۰۰	ح/دریافتنی
۵) ۳۰.۰۰۰				۲۵۰.۰۰۰	۸ بانک مرکز
۲۶۰.۰۰۰ (م)	۲۶۰.۰۰۰ (۱۵)			۲۵۰.۰۰۰	بانک شعبه
صفر		بانک شعبه		۳۰۰.۰۰۰	۹ بانک شعبه
ح/دریافتنی شعبه		۳) ۶۰۰.۰۰۰		۳۰۰.۰۰۰	ح/دریافتنی
۶) ۲۵.۰۰۰	۴) ۴۵۰.۰۰۰	۵) ۳۵.۰۰۰		۸۵.۰۰۰	۱۰ هزینه های عملیاتی
۷) ۴۰.۰۰۰		۸) ۲۵۰.۰۰۰		۸۵.۰۰۰	بانک شعبه
۹) ۳۰۰.۰۰۰		۹) ۳۰۰.۰۰۰		۵۰.۰۰۰	۱۱ هزینه اجاره
				۵۰.۰۰۰	بانک شعبه
هزینه م. س		برگشت از فروش		۳۰.۰۰۰	۱۲ زیان کالای مفقودی
۱۶) ۸۵.۰۰۰	۷) ۸۵.۰۰۰	۱۶) ۳۵.۰۰۰	۵) ۳۵.۰۰۰	۳۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
صفر		صفر		۸۰.۰۰۰	۱۳ ح/کالای شعبه
هزینه عملیاتی		تخفیفات نقدی فروش		۸۰.۰۰۰	م موجودی اول دوره
۱۶) ۸۵.۰۰۰	۱۰) ۸۵.۰۰۰	۱۶) ۲۵.۰۰۰	۶) ۲۵.۰۰۰	۱۳۰.۰۰۰	۱۴ م موجودی پایان دوره
صفر		صفر		۱۳۰.۰۰۰	ح/ خلاصه سود و زیان
هزینه اجاره		صفر		۲۶۰.۰۰۰	۱۵ ح/کالای شعبه
۱۶) ۵۰.۰۰۰	۱۱) ۵۰.۰۰۰	صفر		۲۶۰.۰۰۰	ح/ خلاصه سود و زیان
صفر		صفر		۲۶۵.۰۰۰	۱۶ ح/ خلاصه سود و زیان
بانک مرکز		صفر		۲۵.۰۰۰	ت نقدی فروش
۸) ۲۵۰.۰۰۰		صفر		۸۵.۰۰۰	ه. عملیاتی
		صفر		۳۵.۰۰۰	برگشت از فروش
		صفر		۴۰.۰۰۰	ه. م. س
		صفر		۳۰.۰۰۰	ه. زیان کالا
		صفر		۵۰.۰۰۰	هزینه اجاره
		صفر		۱۲۵.۰۰۰	۱۷ ح/ خلاصه سود و زیان
		صفر		۷۴۰.۰۰۰	ح/ کالای ارسالی
		صفر		۸۶۵.۰۰۰	خلاصه سود و زیان مرکز

صورت حساب سود و زیان

۱.۰۵۰.۰۰۰	فروش ناخالص
( ۳۵.۰۰۰ )	- برگشت از فروش
( ۲۵.۰۰۰ )	- تخفیفات نقدی
( ۶۰.۰۰۰ )	
۹۹۰.۰۰۰	فروش خالص

	بهای تمام شده کالای فروش رفته:	
۸۰.۰۰۰	موجودی کالا اول دوره	
	+ : کالای ارسالی	۷۵۰.۰۰۰
	- : برگشت کالای ارسالی	( ۱۰.۰۰۰ )
۷۴۰.۰۰۰	خالص کالای ارسالی	
۸۲۰.۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	
( ۱۳۰.۰۰۰ )	- : موجودی پایان دوره	
( ۶۹۰.۰۰۰ )	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۳۰۰.۰۰۰	سود ناویژه	
( ۱۷۵.۰۰۰ )	- : هزینه ها	
۱۲۵.۰۰۰	سود خالص	

## ۲- روش قیمت فروش

در ارسال کالا از مرکز به شعبه به روش قیمت فروش زمانی مرکز از این روش استفاده می کند که قادر باشد در همان ابتدا قیمت فروش را تعیین نماید. در این حالت کالا به قیمت فروش فرستاده می شود و به همان قیمت نیز از طرف شعبه به فروش می رسد. در این حالت مانده حساب کالای ارسالی شعبه بایستی یکسان باشد. عملیاتی که بطور خلاصه در این روش وجود دارد در جدول زیر نمایش داده می شود.

### ثبت حساب ها

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) موجودی کالا اول دوره - به بهای فروش	کالای شعبه - بهای فروش	کالای ارسالی - بهای فروش
۲) ارسال کالا به شعبه - به بهای فروش	کالای شعبه - بهای فروش	کالای ارسالی - بهای فروش
۳) برگشت کالا از شعبه به مرکز - به بهای فروش	کالای ارسالی - بهای فروش	کالای شعبه - بهای فروش
۴) فروش نقدی شعبه	صندوق / بانک	کالای شعبه - بهای فروش
۵) فروش نسبی شعبه	بدهکاران شعبه	کالای شعبه - بهای فروش
۶) استرداد کالای فروش رفته توسط مشتری به شعبه	برگشت از فروش و تخفیفات	بدهکاران شعبه
۷) تخفیفات اعطایی به بدهکاران	تخفیفات نقدی فروش	بدهکاران شعبه
۸) وجوه دریافتی از بدهکاران	صندوق / بانک	بدهکاران شعبه
۹) مطالبات سوخت شده	هزینه مطالبات سوخت شده	بدهکاران شعبه
۱۰) کالای بین راهی - به بهای فروش	کالای ارسالی - بهای فروش	کالای شعبه - بهای فروش
۱۱) موجودی کالا آخر دوره - به بهای فروش	کالای ارسالی - بهای فروش	کالای شعبه - بهای فروش

**ثبت بستن حساب های موقت**

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) موجودی کالا آخر دوره - به بهای تمام شده	حساب موجودی کالا	حساب خلاصه سود و زیان
۲) کالای ارسالی به شعبه	کالای ارسالی - بهای فروش	حساب خلاصه سود و زیان
۳) هزینه مطالبات سوخت شده	حساب خلاصه سود و زیان	هزینه مطالبات سوخت شده
۴) برگشت از فروش و تخفیفات	حساب خلاصه سود و زیان	برگشت از فروش و تخفیفات
۵) تخفیفات نقدی فروش	حساب خلاصه سود و زیان	تخفیفات نقدی فروش
۶) هزینه های شعبه	حساب خلاصه سود و زیان	هزینه های شعبه
۷) حساب خلاصه سود و زیان	حساب خلاصه سود و زیان	سود و زیان انباشته

**مثال ۳ :**

شرکت آلفا شعبه ای در کرچ دارد که کالا را به قیمت فروش برای شعبه خود ارسال می نماید اطلاعات زیر مربوط به ۶ ماهه اول سال می باشد:

- ۱- موجودی کالای شعبه در ابتدای دوره به بهای فروش ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال
- ۲- ارسال کالا از مرکز به شعبه ۶.۲۵۰.۰۰۰ ریال
- ۳- برگشت کالا از شعبه به مرکز ۷۵۰.۰۰۰ ریال
- ۴- فروش نقدی شعبه ۳.۷۵۰.۰۰۰ ریال
- ۵- فروش های نسبه شعبه ۱.۲۵۰.۰۰۰ ریال
- ۶- وجوه نقد دریافت شده از بدهکاران ۷۲۰.۰۰۰ ریال
- ۷- برگشت کالا از فروش های نسبه ۱۰۰.۰۰۰ ریال
- ۸- برگشت کالا از فروش های نقد ۱۵۰.۰۰۰ ریال
- ۹- تخفیفات اعطایی به مشتریان نسبه ۱۵.۰۰۰ ریال
- ۱۰- مطالبات سوخت شده ۲۰.۰۰۰ ریال
- ۱۱- هزینه های شعبه ۳۷۵.۰۰۰ ریال
- ۱۲- موجودی کالا پایان دوره به بهای تمام شده ۲۸۰.۰۰۰ ریال
- ۱۳- موجودی کالا اول دوره به بهای تمام شده ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال

مطلوب است: ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و کل و بستن حساب های موقت شعبه؟

۱.۲۰۰.۰۰۰	ح/ کالای شعبه ب-ف
۱.۲۰۰.۰۰۰	ح/ کالای ارسالی ب-ف
۶.۲۵۰.۰۰۰	ح/ کالای شعبه ب-ف
۶.۲۵۰.۰۰۰	ح/ کالای ارسالی ب-ف

۷۵۰.۰۰۰	ح/ کالای ارسالی ب-ف
۷۵۰.۰۰۰	ح/ کالای شعبه
۳.۷۵۰.۰۰۰	صندوق (۴)
۳.۷۵۰.۰۰۰	ح/ کالای شعبه
۱.۲۵۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه (۵)
۱.۲۵۰.۰۰۰	ح/ کالای شعبه
۷۲۰.۰۰۰	صندوق / بانک مرکز (۶)
۷۲۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه
۱۰۰.۰۰۰	برگشت از فروش (نسیه) (۷)
۱۰۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه
۱۵۰.۰۰۰	برگشت از فروش (نقد) (۸)
۱۵۰.۰۰۰	بانک / صندوق
۱۵۰.۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش (۹)
۱۵۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه
۲۰.۰۰۰	مطالبات سوخت شده (۱۰)
۲۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه
۳۷۵.۰۰۰	هزینه های شعبه (۱۱)
۳۷۵.۰۰۰	بانک / صندوق
۲۸۰.۰۰۰	موجودی پایان دوره (۱۲)
۲۸۰.۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۱.۰۰۰.۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان (۱۳)
۱.۰۰۰.۰۰۰	موجودی اول دوره
۵.۰۰۰.۰۰۰	کالای ارسالی (۱۴)
۵.۰۰۰.۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان
۶۶۰.۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان (۱۵)
۲۰.۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۲۵۰.۰۰۰	برگشت از فروش
۱۵۰.۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۳۷۵.۰۰۰	هزینه های شعبه

ح/ کالای شعبه		ح/ کالای ارسالی	
۳) ۷۵۰.۰۰۰	۱) ۱.۲۰۰.۰۰۰	۱) ۱.۲۰۰.۰۰۰	۳) ۷۵۰.۰۰۰
۴) ۳.۷۵۰.۰۰۰	۲) ۶.۲۵۰.۰۰۰	۲) ۶.۲۵۰.۰۰۰	۱۴) ۵.۰۰۰.۰۰۰
۵) ۱.۲۵۰.۰۰۰			۱.۷۰۰.۰۰۰
۱.۷۰۰.۰۰۰		م) ۷.۴۵۰.۰۰۰	۷.۴۵۰.۰۰۰
۷.۴۵۰.۰۰۰	م) ۷.۴۵۰.۰۰۰	م) ۱.۷۰۰.۰۰۰	
	۱.۷۰۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه	
خلاصه سود و زیان		۶) ۷۲۰.۰۰۰	۵) ۱.۲۵۰.۰۰۰
۱۲) ۲۸۰.۰۰۰	۱۳) ۱.۰۰۰.۰۰۰	۷) ۱۰۰.۰۰۰	
۱۴) ۵.۰۰۰.۰۰۰	۱۵) ۶۶۰.۰۰۰	۹) ۱۵.۰۰۰	
		۱۰) ۲۰.۰۰۰	
هزینه م. س		برگشت از فروش	
۱۵) ۲۰.۰۰۰	۱۰) ۲۰.۰۰۰	۱۵) ۲۵۰.۰۰۰	۷) ۱۰۰.۰۰۰
			۸) ۱۵۰.۰۰۰
صفر		صفر	
صندوق / بانک		تخفیفات نقدی فروش	
۸) ۱۵۰.۰۰۰	۴) ۳.۷۵۰.۰۰۰	۱۵) ۱۵.۰۰۰	۹) ۱۵.۰۰۰
۱۱) ۳۷۵.۰۰۰	۶) ۷۲۰.۰۰۰	صفر	
هزینه شعبه		موجودی اول دوره	
۱۵) ۳۷۵.۰۰۰	۱۱) ۳۷۵.۰۰۰	۱۳) ۱.۰۰۰.۰۰۰	م) ۱.۰۰۰.۰۰۰
صفر		صفر	
موجودی پایان دوره			
م) ۲۸۰.۰۰۰	۱۲) ۲۸۰.۰۰۰		
صفر			

### ۳- روش قیمت تمام شده بعلاوه درصدی سود ( قیمت سیاهه )

در روش ارسال کالا به قیمت تمام شده بعلاوه درصدی سود ( ارسال کالا به قیمت سیاهه، صورت حساب، فاکتور )، هرگاه مرکز کالا را به این روش ارسال دارد به معنای آن است درصدی به قیمت تمام شده اضافه نموده و برای شعبه ارسال می گردد. کالای ارسالی از مرکز به شعبه اصطلاحاً به قیمت سیاهه ثبت خواهد شد اما در حساب کالای شعبه به قیمت تمام شده ثبت می گردد و مابه تفاوت این دو قیمت در



حسابی به نام حساب تعدیل کالای شعبه منتقل خواهد شد. در واقع حساب تعدیل شعبه به عنوان سود و زیان موسسه خواهد بود یعنی اگر حساب یاد شده بستانکار شود شعبه سود دارد و اگر بدهکار شد شعبه زیان کرده است.

شعبه می تواند بالاتر از قیمت سیاهه کالا را به فروش برساند در این حالت سود بیشتر عاید موسسه می گردد اما نمی تواند کمتر از قیمت تمام شده بعلاوه درصدی سود ب فروش برساند مگر آن که مرکز در جریان این امر واقع شده باشد.

جهت محاسبه سود می توان از روش زیر استفاده نمود.

$$12.000.000 X = 20\% \rightarrow X + 20\%X = 12.000.000 \rightarrow \frac{20}{100} = 0.2$$

$$\frac{12.000.000}{1 + 0.2} = 10.000.000$$

$$X - 20\%X = 8.000.000 \rightarrow \frac{20}{100} = 0.2 \rightarrow \frac{8.000.000}{1-0.2} = 10.000.000$$

خلاصه عملیاتی که در این روش و در سیستم متمرکز انجام می شود می تواند به صورت زیر عمل شود.

#### ثبت حساب ها

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) ارسال کالا به شعبه به نرخ سیاهه	کالای شعبه - نرخ سیاهه	کالای ارسالی به شعبه - بهای تمام شده تعدیل کالای شعبه
۲) برگشت کالا از شعبه به نرخ سیاهه	کالای ارسالی به شعبه - بهای تمام شده تعدیل کالای شعبه	کالای شعبه - نرخ سیاهه
۳) کالای بین راهی	کالای ارسالی به شعبه - بهای تمام شده تعدیل کالای شعبه	کالای شعبه - نرخ سیاهه
۴) فروش نقدی شعبه	بانک شعبه	کالای شعبه - نرخ فروش
۵) فروش نسبه شعبه	بدهکاران شعبه	کالای شعبه - نرخ فروش
۶) استرداد کالای فروش رفته توسط مشتری به شعبه	برگشت از فروش و تخفیفات	بدهکاران شعبه
۷) تخفیفات اعطایی به بدهکاران	تخفیفات نقدی فروش	بدهکاران شعبه
۸) مطالبات سوخت شده	هزینه مطالبات سوخت شده	بدهکاران شعبه
۹) سرقت وجوه نقد شعبه	زیان حاصل از سرقت وجوه نقد	کالای شعبه
۱۰) کسری و مفقود شده کالا	زیان حاصل از کسری کالای شعبه تعدیل کالای شعبه	کالای شعبه

**ثبت بستن حساب های موقت**

شرح	بدهکار	بستانکار
۱) موجودی کالا اول دوره شعبه	کالای شعبه - نرخ سیاهه	موجودی اول دوره شعبه - بهای تمام شده تعدیل کالای شعبه
۲) موجودی کالا آخر دوره شعبه	موجودی آخر دوره شعبه - بهای تمام شده تعدیل کالای شعبه	کالای شعبه - نرخ سیاهه
۳) برگشت از فروش و تخفیفات شعبه	کالای شعبه	برگشت از فروش و تخفیفات
۴) تخفیفات نقدی فروش	کالای شعبه	تخفیفات نقدی فروش
۵) کالای شعبه	کالای شعبه	تعدیل کالای شعبه
۶) تعدیل کالای شعبه	تعدیل کالای شعبه	سود و زیان شعبه
۷) هزینه های شعبه	سود و زیان شعبه	هزینه شعبه
۸) کالای ارسالی به شعبه	کالای ارسالی به شعبه	خلاصه سود و زیان شعبه
۹) سود و زیان شعبه	سود و زیان شعبه	خلاصه سود و زیان مرکز

※ نکته

در حسابداری شعب به روش قیمت تمام شده بعلاوه درصدی سود، حساب کالای ارسالی به شعبه همیشه به قیمت تمام شده نگهداری می شود و حساب کالای شعبه به قیمت سیاهه نگهداری می شود و اختلاف آن دو تعدیل خواهد شد. در ضمن موجودی اول دوره و موجودی پایان دوره به قیمت تمام شده نگهداری خواهد شد.

مثال ۴ :

فروشگاه ایران شعبه ای در تهران دارد که کالا را به قیمت تمام شده بعلاوه ۲۰٪ سود برای شعبه ارسال می نماید. اطلاعات زیر مربوط به ۶ ماهه اول سال می باشد:

- ۱- موجودی اول دوره در شعبه به بهای تمام شده ۸۷۵.۰۰۰ ریال
  - ۲- کالای ارسالی از مرکز به شعبه به نرخ تمام شده ۶.۲۵۰.۰۰۰ ریال
  - ۳- برگشت کالا از شعبه به مرکز به نرخ سیاهه ۹۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۴- فروش نقدی کالا ۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۵- فروش نسبیه کالا ۵.۵۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۶- تخفیفات اعطائی به بدهکاران ۳۶۵.۰۰۰ ریال
  - ۷- وجوه نقد دریافت شده از بدهکاران شعبه ۴.۲۵۰.۰۰۰ ریال
  - ۸- کالای خسارت دیده به نرخ سیاهه ۶۰.۰۰۰ ریال
  - ۹- هزینه های شعبه ۱.۰۲۵.۰۰۰ ریال
  - ۱۰- موجودی کالا در پایان دوره به نرخ سیاهه ۹۷۵.۰۰۰ ریال
- مطلوب است ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و کل این شرکت و بستن حساب های موقت و تهیه صورت سود و زیان این موسسه؟

ح/کالای شعبه		ح/کالای ارسالی		۷.۵۰۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه ن - س
۲) ۹۰۰.۰۰۰	۱) ۷.۵۰۰.۰۰۰	۱) ۶.۲۵۰.۰۰۰	۲) ۷۵۰.۰۰۰	۶.۲۵۰.۰۰۰	ح/کالای ارسالی
۳) ۴.۰۰۰.۰۰۰	۹) ۱.۰۵۰.۰۰۰	م) ۵.۵۰۰.۰۰۰	۱۵) ۵.۵۰۰.۰۰۰	۱.۲۵۰.۰۰۰	تعدیل کالای شعبه
۴) ۵.۵۰۰.۰۰۰	۱۱) ۳۶۵.۰۰۰	صفر		۷۵۰.۰۰۰	ح/کالای ارسالی (۲)
۷) ۵۰.۰۰۰		بانک شعبه		۱۵۰.۰۰۰	تعدیل کالای شعبه
۱۰) ۹۷۵.۰۰۰		۸) ۱.۰۲۵.۰۰۰	۳) ۴.۰۰۰.۰۰۰	۹۰۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه ن - س
م) ۲.۵۲۰.۰۰۰	۱۲) ۲.۵۲۰.۰۰۰		۶) ۴.۲۵۰.۰۰۰	۴.۰۰۰.۰۰۰	بانک شعبه (۳)
صفر				۴.۰۰۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
تعدیل کالای شعبه		بدهکاران شعبه		۵.۵۰۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه (۴)
۱) ۱.۲۵۰.۰۰۰	۲) ۱۵۰.۰۰۰	۵) ۳۶۵.۰۰۰	۴) ۵.۵۰۰.۰۰۰	۵.۵۰۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه
۹) ۱۷۵.۰۰۰	۷) ۱۰.۰۰۰	۶) ۴.۲۵۰.۰۰۰		۳۶۵.۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش (۵)
۱۲) ۲.۵۲۰.۰۰۰	۱۰) ۱۶۲.۵۰۰			۳۶۵.۰۰۰	بانک شعبه (۶)
م) ۳.۶۲۲.۵۰۰	۱۳) ۳.۶۲۲.۵۰۰	تخفیفات نقدی فروش		۴.۲۵۰.۰۰۰	بدهکاران شعبه
صفر		۱۱) ۳۶۵.۰۰۰	۵) ۳۶۵.۰۰۰	۵۰.۰۰۰	زیان کالا (۷)
موجودی کالا اول دوره		صفر		۱۰.۰۰۰	تعدیل کالای شعبه
۹) ۸۷۵.۰۰۰	م) ۸۷۵.۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش		ح/کالای شعبه	
صفر		۱۱) ۳۶۵.۰۰۰	۵) ۳۶۵.۰۰۰	۱.۰۲۵.۰۰۰	هزینه های شعبه (۸)
موجودی کالا پایان دوره		صفر		۱.۰۲۵.۰۰۰	بانک شعبه
	۱۰) ۸۱۲.۵۰۰	زیان کالا		۱.۰۵۰.۰۰۰	موجودی کالا اول دوره
صفر		۱۴) ۵۰.۰۰۰	۷) ۵۰.۰۰۰	۸۷۵.۰۰۰	تعدیل کالای شعبه
خلاصه سود و زیان شعبه		هزینه های شعبه		۱۷۵.۰۰۰	موجودی کالا پایان دوره (۱۰)
۱۳) ۳.۶۲۲.۵۰۰	۱۴) ۱.۰۷۵.۰۰۰	۱۴) ۱.۰۲۵.۰۰۰	۸) ۱.۰۲۵.۰۰۰	۱۲۲.۵۰۰	تعدیل کالای شعبه
۱۵) ۵.۵۰۰.۰۰۰		صفر		۱۶۲.۵۰۰	ح/کالای شعبه (۱۱)
م) ۸.۰۴۷.۵۰۰	۱۶) ۸.۰۴۷.۵۰۰	خلاصه سود و زیان مرکز		۹۷۵.۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
صفر		۱۶) ۸.۰۴۷.۵۰۰		۳۶۵.۰۰۰	تعدیل کالای شعبه
				۲.۵۲۰.۰۰۰	ح/کالای شعبه (۱۲)
				۳.۶۲۲.۵۰۰	تعدیل کالای شعبه
				۱.۰۷۵.۰۰۰	حساب سود و زیان شعبه (۱۴)
				۵۰.۰۰۰	زیان کالا
				۱.۰۲۵.۰۰۰	هزینه های شعبه
				۵.۵۰۰.۰۰۰	ح/کالای ارسالی (۱۵)
				۵.۵۰۰.۰۰۰	حساب سود و زیان شعبه
				۸.۰۴۷.۰۰۰	حساب سود و زیان شعبه (۱۶)
				۸.۰۴۷.۰۰۰	حساب سود و زیان مرکز

### سیستم غیر متمرکز

در این سیستم ارتباط بین مرکز و شعبه ایجاد می شود و شعبه می تواند دفاتری مستقل داشته باشد و اقدام به فروش کالا و خرید آن با هر سیستمی که تمایل داشته باشد ( دائمی و ادواری ) و هر روشی که بخواهد می تواند موجودی ها را نگهداری و ارزیابی نماید.

در این سیستم حساب های متقابلی بین شعبه و مرکز ایجاد می شود. مانده این حساب ها بایستی با یکدیگر برابر باشد اما یکی بدهکار و دیگری بستانکار خواهد بود. در این حالت شعبه دفاتری برای خود ایجاد می کند حساب هایی که به مرکز ارتباط دارد را در حسابی به نام حساب جاری مرکز می آورد و مرکز نیز هر گونه حسابی که داشته باشد در حسابی به نام جاری شعبه منتقل می سازد و حساب جاری شعبه و حساب جاری مرکز دو حساب متقابل می باشد اما حساب هایی که تنها مربوط به شعبه است در دفاتر شعبه ثبت شده اما در دفاتر مرکز ثبتی صورت نخواهد گرفت.

برای آن که ثبت رویدادهای مالی را در سیستم متمرکز متوجه شویم از ارسال کالا به قیمت تمام شده در این سیستم با ارائه جدول زیر استفاده می کنیم:

دفاتر شعبه		دفاتر مرکز		شرح عملیات
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
جاری مرکز	کالای دریافتی از مرکز	کالای ارسالی	جاری شعبه	ارسال کالا از مرکز به شعبه ( ق - ت )
کالای دریافتی از مرکز	جاری مرکز	جاری شعبه	کالای ارسالی	برگشت کالا از شعبه به مرکز
جاری مرکز	بانک / صندوق	بانک / صندوق	جاری شعبه	ارسال وجه نقد از مرکز به شعبه
بانک / صندوق	جاری مرکز	جاری شعبه	بانک / صندوق	ارسال وجه نقد از شعبه به مرکز
فروش	بدهکار / بانک	-----	-----	فروش کالا در شعبه
بستانکار / بانک	خرید	-----	-----	خرید کالا توسط شعبه
بدهکاران	برگشت از فروش و ت	-----	-----	استرداد کالای فروش رفته
بدهکاران	بانک / صندوق	-----	-----	دریافت وجه نقد از بدهکاران
خلاصه سود و زیان	موجودی کالا	-----	-----	موجودی کالای آخر دوره شعبه
بانک / صندوق	هزینه ها	-----	-----	پرداخت هزینه ها توسط شعبه
جاری مرکز	هزینه ها	هزینه ها	جاری شعبه	پرداخت هزینه ها توسط مرکز
جاری مرکز	خلاصه سود و زیان	سود و زیان شعبه	جاری شعبه	انتقال سود و زیان شعبه به مرکز

### مثال ۵ :

شرکت سعادت شعبه ای در اهواز دارد که کالا را به بهای تمام شده برای شعبه ارسال می دارد و شعبه دارای دفاتر مستقل است ( سیستم غیر متمرکز ) اطلاعات زیر مربوط به عملکرد سال ۸۵ این شعبه می باشد:

- ۱- ارسال کالا به شعبه به بهای تمام شده ۴.۸۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۲- ارسال وجه نقد از مرکز به شعبه ۲.۴۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۳- خرید نسبه کالا توسط شعبه ۲.۴۰۰.۰۰۰ ریال
  - ۴- خرید ائانه اداری به مبلغ ۳.۶۰۰.۰۰۰ ریال توسط شعبه که اسناد و مدارک آن نیز در شعبه نگهداری می شود
  - ۵- فروش نقدی کالا ۴.۳۲۰.۰۰۰ ریال
  - ۶- فروش نسبه کالا ۲.۵۲۰.۰۰۰ ریال
  - ۷- هزینه های پرداخت شده توسط شعبه ۱.۳۵۶.۰۰۰ ریال
  - ۸- وصول مطالبات توسط شعبه ۱.۴۴۰.۰۰۰ ریال
  - ۹- پرداخت مبلغ ۱۸۰.۰۰۰ ریال بابت پیش پرداخت بیمه توسط شعبه
  - ۱۰- پرداخت بدهی های شعبه توسط شعبه ۳.۶۶۰.۰۰۰ ریال
  - ۱۱- ارسال وجه نقد از شعبه به مرکز ۱.۶۰۰.۰۰۰ ریال
- سایر اطلاعات شامل ارزیابی موجودی کالا در پایان دوره به بهای تمام شده ۲.۶۴۰.۰۰۰ ریال و هزینه های استهلاک شعبه ۶.۰۰۰ ریال و مبلغ ۲۴۰.۰۰۰ ریال از بیمه منقضی شده است.
- مطلوب است ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه شعبه و مرکز و انتقال آنها به دفتر کل و بستن حساب های موقت و هم چنین صورت سود و زیان شعبه و تهیه ترازنامه شعبه به تاریخ ۸۵/۱۲/۲۹.

دفتر شعبه		دفتر مرکز	
۴.۸۰۰.۰۰۰	(۱) کالای دریافتی از مرکز	۴.۸۰۰.۰۰۰	(۱) جاری شعبه
۴.۸۰۰.۰۰۰	جاری مرکز	۴.۸۰۰.۰۰۰	کالای ارسالی به شعبه
۲.۴۰۰.۰۰۰	(۲) بانک شعبه	۲.۴۰۰.۰۰۰	(۲) جاری شعبه
۲.۴۰۰.۰۰۰	جاری مرکز	۲.۴۰۰.۰۰۰	بانک مرکز
۲.۴۰۰.۰۰۰	(۳) خرید کالا		(۳) ثبت ندارد
۲.۴۰۰.۰۰۰	ح / پرداختنی		(۴) ثبت ندارد
۳.۶۰۰.۰۰۰	(۴) ائانه اداری		(۵) ثبت ندارد
۳.۶۰۰.۰۰۰	ح / پرداختنی	۱) ۴.۸۰۰.۰۰۰	(۶) ثبت ندارد
۴.۳۲۰.۰۰۰	(۵) بانک شعبه	۲) ۲.۴۰۰.۰۰۰	(۷) ثبت ندارد
۴.۳۲۰.۰۰۰	فروش کالا	۱۸) ۸۹۴.۰۰۰	(۸) ثبت ندارد
۲.۵۲۰.۰۰۰	(۶) ح / دریافتنی	م) ۶.۴۹۴.۰۰۰	(۹) ثبت ندارد
۲.۵۲۰.۰۰۰	فروش کالا		(۱۰) ثبت ندارد
۱.۳۵۶.۰۰۰	(۷) هزینه های شعبه		
۱.۳۵۶.۰۰۰	بانک شعبه		
۱.۴۴۰.۰۰۰	(۸) بانک شعبه		
۱.۴۴۰.۰۰۰	ح / دریافتنی		

۱۸۰.۰۰۰	پیش پرداخت بیمه (۹)	۱.۶۰۰.۰۰۰	(۱۱) جاری مرکز
۱۸۰.۰۰۰	بانک شعبه	۱.۶۰۰.۰۰۰	بانک شعبه
۳.۶۶۰.۰۰۰	(۱۰) ح / پرداختی		
۳.۶۶۰.۰۰۰	بانک شعبه		
۱.۶۰۰.۰۰۰	(۱۱) جاری مرکز		
۱.۶۰۰.۰۰۰	بانک شعبه		
۶.۰۰۰	(۱۲) هزینه استهلاک		
۶.۰۰۰	استهلاک انباشته		
۲۴.۰۰۰	(۱۳) هزینه بیمه		
۲۴.۰۰۰	پیش پرداخت بیمه		
۲.۶۴۰.۰۰۰	(۱۴) موجودی پایان دوره		
۲.۶۴۰.۰۰۰	خلاصه سود و زیان شعبه		
۸.۵۸۶.۰۰۰	(۱۵) خلاصه سود و زیان شعبه		
۲۴.۰۰۰	هزینه بیمه		
۱.۳۵۶.۰۰۰	هزینه های شعبه		
۶.۰۰۰	هزینه استهلاک		
۲.۴۰۰.۰۰۰	خرید کالا		
۴.۸۰۰.۰۰۰	کالای دریافتی		
۶.۸۴۰.۰۰۰	(۱۶) فروش کالا		
۶.۸۴۰.۰۰۰	خلاصه سود و زیان شعبه		
۸۹۴.۰۰۰	(۱۷) خلاصه سود و زیان شعبه		
۸۹۴.۰۰۰	جاری مرکز		
۸۹۴.۰۰۰	(۱۸) جاری شعبه		
۸۹۴.۰۰۰	خلاصه سود و زیان مرکز / سود و زیان شعبه		

ثبت دفتر کل دفاتر شعبه			
جاری مرکز		بانک شعبه	
۱) ۴.۸۰۰.۰۰۰	۱۱) ۱.۶۰۰.۰۰۰	۱۱) ۱.۶۰۰.۰۰۰	۲) ۲.۴۰۰.۰۰۰
۲) ۲.۴۰۰.۰۰۰		۷) ۱.۳۵۶.۰۰۰	۵) ۴.۳۲۰.۰۰۰
۱۷) ۸۹۴.۰۰۰		۹) ۱۸۰.۰۰۰	۸) ۱.۴۴۰.۰۰۰
۶.۴۹۴.۰۰۰ (م)		۱۰) ۳.۶۶۰.۰۰۰	
			۱) ۱.۳۶۴.۰۰۰ (م)
کالای دریافتی			
۱) ۴.۸۰۰.۰۰۰	۱۵) ۴.۸۰۰.۰۰۰		
صفر			
خرید کالا			
۳) ۲.۴۰۰.۰۰۰	۱۵) ۲.۴۰۰.۰۰۰		
صفر			
فروش کالا			
۵) ۴.۳۲۰.۰۰۰			
۶) ۲.۲۵۰.۰۰۰			
۱۶) ۶.۸۴۰.۰۰۰	۱۶) ۶.۸۴۰.۰۰۰ (م)		
صفر			
هزینه بیمه			
۱۳) ۲۴.۰۰۰	۱۵) ۲۴.۰۰۰		
صفر			
هزینه های شعبه			
۷) ۱.۳۵۶.۰۰۰	۱۵) ۱.۳۵۶.۰۰۰		
صفر			
موجودی کالا پایان دوره			
			۱۴) ۲.۶۴۰.۰۰۰
			۲.۶۴۰.۰۰۰ (م)
اثاث			
			۴) ۳.۶۰۰.۰۰۰
			۳.۶۰۰.۰۰۰ (م)

هزینه استهلاک	پیش پرداخت بیمه
۱۵) ۶.۰۰۰   ۱۲) ۶.۰۰۰	۹) ۱۸۰.۰۰۰   ۱۳) ۲۴.۰۰۰
صفر	۱۵۶.۰۰۰ (م)
	استهلاک انباشته
	۱۲) ۶.۰۰۰
	۶.۰۰۰ (م)

خلاصه سود و زیان شعبه
۱۴) ۲.۶۴۰.۰۰۰   ۱۵) ۸.۵۸۶.۰۰۰
۱۶) ۶.۸۴۰.۰۰۰
۸۹۴.۰۰۰ (م)   ۱۷) ۸۹۴.۰۰۰
صفر

موجودی کالا پایان دوره
۱۴) ۲.۶۴۰.۰۰۰
۲.۶۴۰.۰۰۰ (م)
اثاث
۴) ۳.۶۰۰.۰۰۰
۳.۶۰۰.۰۰۰ (م)

صورت حساب سود و زیان

۶.۸۴۰.۰۰۰	فروش خالص
	بهای تمام شده کالای فروش رفته:
0	موجودی کالا اول دوره
۴.۸۰۰.۰۰۰	+ کالای دریافتی
۲.۴۰۰.۰۰۰	+ خرید طی دوره
۷.۲۰۰.۰۰۰	خرید خالص
۷.۲۰۰.۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
)	
(۲.۶۴۰.۰۰۰)	- موجودی پایان دوره
(۴.۵۶۰.۰۰۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲.۲۸۰.۰۰۰	سود ناویژه
(۱.۳۸۶.۰۰۰)	- هزینه ها
۸۹۴.۰۰۰	سود خالص

شرکت سعادت

ترازنامه

دوره مالی منتهی به ۸۵/۱۲/۲۹

دارایی های جاری:		بدهی های جاری:	
صندوق	۱.۳۶۴.۰۰۰	ح / پرداختنی	۲.۳۴۰.۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۱.۰۸۰.۰۰۰	جمع بدهی های جاری	<u>۲.۳۴۰.۰۰۰</u>
موجودی کالا	۲.۶۴۰.۰۰۰	بدهی های غیر جاری:	0
پیش پرداخت بیمه	۱۵۶.۰۰۰	جمع بدهی های جاری	0
جمع دارایی های جاری:	<u>۵.۲۴۰.۰۰۰</u>	ح / جاری مرکز	<u>۶.۴۹۴.۰۰۰</u>
دارایی های ثابت:			
اثاثه	۳.۶۰۰.۰۰۰		
استهلاک انباشته	(۶.۰۰۰)		
ارزش دفتری اثاثه	۳.۵۹۴.۰۰۰		
جمع دارایی های ثابت:	<u>۳.۵۹۴.۰۰۰</u>		
جمع دارایی	<u>۸.۸۳۴.۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه	<u>۸.۸۳۴.۰۰۰</u>

مثال ۶:

شرکت مهران شعبه ای در کرج دارد شعبه دارای دفاتر مستقل می باشد. دفتر مرکزی و شعبه هر دو از سیستم ادواری استفاده می نمایند اطلاعات زیر مربوط به سال جاری این موسسه می باشد:

۱. کالای ارسالی به شعبه به بهای تمام شده ۲۰۰.۰۰۰ ریال
۲. وجوه نقد ارسالی از مرکز به شعبه ۱۵۰.۰۰۰ ریال
۳. خرید تجهیزات توسط شعبه به مبلغ ۱۲۰.۰۰۰ ریال که مدارک آن باید در دفاتر مرکز ثبت و محاسبه گردد
۴. فروش کالا به مبلغ ۲۵۰.۰۰۰ ریال بطور نسبی که بهای تمام شده آن ۱۷۰.۰۰۰ ریال است

۵. وصول مطالبات توسط شعبه به مبلغ ۲۰۰.۰۰۰ ریال  
 ۶. هزینه های شعبه ۱۵.۰۰۰ ریال  
 ۷. مبلغ ۱۸۰.۰۰۰ ریال از شعبه به مرکز ارسال گردید  
 ۸. از هزینه های انجام گرفته در مرکز جمعاً ۸.۰۰۰ ریال مربوط به شعبه می باشد  
 مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و کل این شرکت؟

دفتر شعبه		دفتر مرکز	
۲۰۰.۰۰۰	(۱) موجودی کالا	۲۰۰.۰۰۰	(۱) جاری شعبه
۲۰۰.۰۰۰	جاری مرکز	۲۰۰.۰۰۰	موجودی کالا
۱۵۰.۰۰۰	(۲) بانک شعبه	۱۵۰.۰۰۰	(۲) جاری شعبه
۱۵۰.۰۰۰	جاری مرکز	۱۵۰.۰۰۰	بانک مرکز
۱۲۰.۰۰۰	(۳) جاری مرکز	۱۲۰.۰۰۰	(۳) تجهیزات
۱۲۰.۰۰۰	بانک شعبه	۱۲۰.۰۰۰	جاری شعبه
۲۵۰.۰۰۰	(۴) ح / دریافتنی		(۴) ثبت ندارد
۲۵۰.۰۰۰	فروش		(۵) ثبت ندارد
۱۷۰.۰۰۰	(۴) قیمت تمام شده کالای فروش رفته		(۶) ثبت ندارد
۱۷۰.۰۰۰	موجودی کالا	۱۸۰.۰۰۰	(۷) بانک مرکز
۲۰۰.۰۰۰	(۵) بانک شعبه	۱۸۰.۰۰۰	جاری شعبه
۲۰۰.۰۰۰	ح / دریافتنی	۸.۰۰۰	(۸) جاری شعبه
۱۵.۰۰۰	(۶) هزینه های شعبه	۸.۰۰۰	هزینه های عملیاتی
۱۵.۰۰۰	بانک شعبه		
۱۸۰.۰۰۰	(۷) جاری مرکز		
۱۸۰.۰۰۰	بانک شعبه		
۸.۰۰۰	(۸) هزینه های شعبه		
۸.۰۰۰	جاری مرکز		
ثبت دفتر کل دفاتر شعبه		ثبت دفتر کل دفاتر مرکز	
جاری مرکز		موجودی کالا	
۱) ۲۰۰.۰۰۰	۳) ۱۲۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰
۲) ۱۵۰.۰۰۰	۷) ۱۸۰.۰۰۰	۲) ۱۵۰.۰۰۰	
۸) ۸.۰۰۰		۸) ۸.۰۰۰	تجهیزات
			۳) ۱۲۰.۰۰۰
بانک شعبه		بانک مرکز	
۳) ۱۲۰.۰۰۰	۲) ۱۵۰.۰۰۰	۲) ۱۵۰.۰۰۰	۷) ۱۸۰.۰۰۰
۶) ۱۵.۰۰۰	۵) ۲۰۰.۰۰۰		
۷) ۱۸۰.۰۰۰			
هزینه های شعبه		هزینه های عملیاتی	
۶) ۱۵.۰۰۰		۸) ۸.۰۰۰	
۸) ۸.۰۰۰			
ح / دریافتنی		موجودی کالا	
۴) ۲۵۰.۰۰۰	۵) ۲۰۰.۰۰۰	۴) ۱۷۰.۰۰۰	۱) ۲۰۰.۰۰۰
		قیمت تمام شده	
		۴) ۱۷۰.۰۰۰	
فروش			
۴) ۲۵۰.۰۰۰			

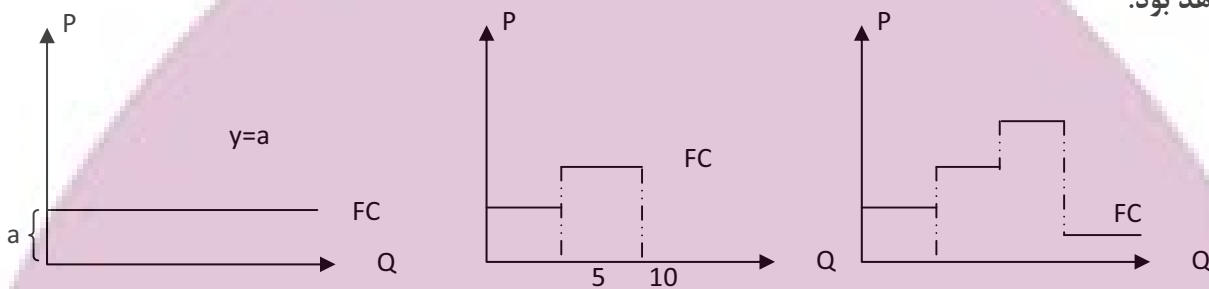


## فصل دوم

### انواع هزینه ها

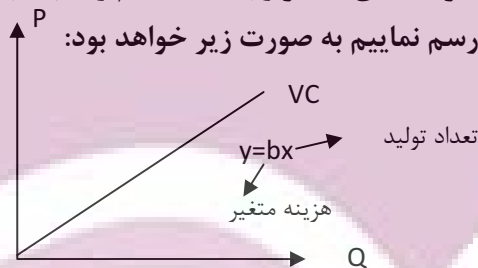
#### ۱- هزینه های ثابت FC

هزینه هایی هستند که در طول مدت تولید ثابت می باشند یعنی این که موسسه چه تولید داشته باشد و چه نداشته باشد این هزینه ها وجود دارد. مانند هزینه های مربوط به اجاره ساختمان، هزینه های سرمایه ای چون ماشین آلات و تجهیزات. اگر بخواهیم نمودار آن را به روی محور مختصات رسم نماییم بصورت زیر خواهد بود:



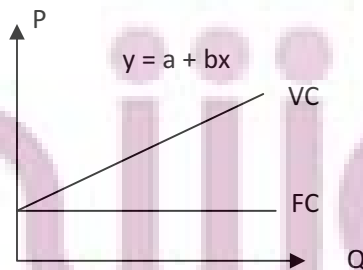
#### ۲- هزینه های متغیر VC

هزینه هایی هستند که رابطه مستقیمی با تولید دارند و هر چه قدر تولید افزایش یابد این هزینه ها نیز افزایش می یابد. بنابراین هزینه های متغیر رابطه مستقیم و مثبت با تولید دارد و اگر بخواهیم آن را به روی محور مختصات رسم نماییم به صورت زیر خواهد بود:



#### ۳- هزینه کل TC

جمع هزینه های متغیر و ثابت را هزینه کل می گویند و اگر بخواهیم آن را به روی محور مختصات رسم نماییم به صورت زیر خواهد بود:



$$a = 200000$$

$$b = 100$$

$$Q_1 = 50$$

$$Q_2 = 100$$

$$Q_3 = 500$$

$$y_1 = 200000 + 100 ( 50 )$$

$$y_2 = 200000 + 100 ( 100 )$$

$$y_3 = 200000 + 100 ( 500 )$$

مثال:

هر قدر اولید افزایش یابد هزینه ثابت کمتر خواهد شد ( برای یک بار )

### نقطه سر به سر

موسسات تولیدی همیشه بر آن هستند که تولید را حداقل به جایی برسانند که در آن نقطه هیچ گونه سود و زیان وجود نداشته باشد. این نقطه را نقطه سر به سر می گویند. بنابراین به هر میزان که تولیدات افزایش یابند ( بعد از نقطه سر به سر ) سود عاید موسسه می گردد.

هزینه ها - درآمد = سود

( مقدار تولید × هزینه متغیر یک واحد + هزینه ثابت یک واحد ) - قیمت یک واحد × مقدار تولید = سود

$$\pi = Q.P - (FC + VC.Q) \Rightarrow \pi = Q.P - FC - VC.Q$$

$$0 = Q.P - FC - VC.Q \Rightarrow Q.P - VC.Q = FC$$

$$Q(P - VC) = FC \quad Q = \frac{FC}{P - VC} \quad \text{مقدار تولید در نقطه سر به سر}$$

حاشیه سود P - VC

$$\pi = Q.P - (FC + VC.Q) \Rightarrow \pi = Q.P - FC - VC.Q$$

$$Q.P - VC.Q = FC + \pi \Rightarrow Q(P - VC) = FC + \pi$$

$$Q = \frac{FC + \pi}{P - VC} \quad \text{مقدار تولید با حجم معینی سود}$$

مثال ۷ :

اگر هزینه مواد مستقیم یک واحد ۱۰۰۰ ریال، دستمزد مستقیم ۱۵۰۰ ریال و هزینه سربار متغیر آن ۵۰۰ ریال باشد قیمت فروش یک واحد ۵۰۰۰ ریال. در صورتی که هزینه ثابت ۶۵۰۰۰۰۰ ریال باشد مقدار تولید در نقطه سر به سر چقدر خواهد بود؟ و اگر بخواهیم ۹۵۰۰۰۰۰ ریال سود داشته باشیم چقدر بایستی تولید نماییم؟ در ضمن نمودار آن را نیز رسم نمایید.

$$VC = (1000 + 1500 + 500) = 3000$$

$$P = 5000, \quad FC = 6.500.000$$

$$P - VC = 5000 - 3000 = 2000$$

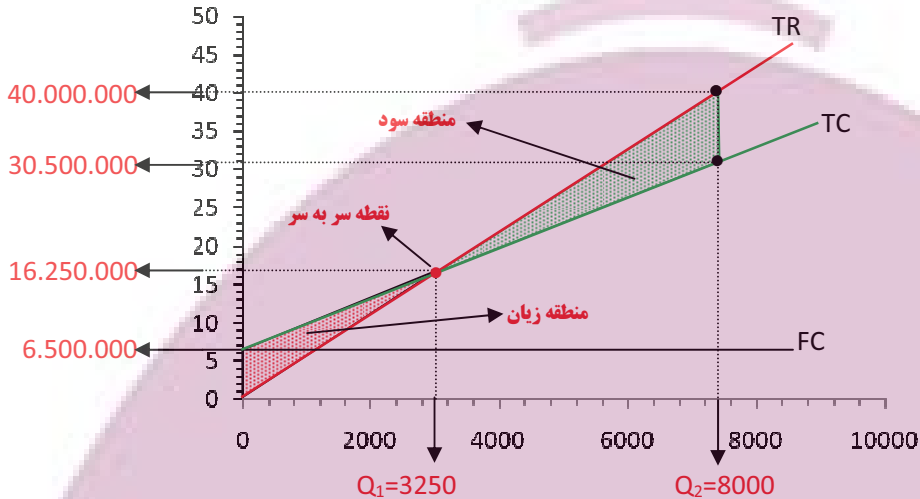
$$Q_1 = \frac{FC}{P - VC} = \frac{6.500.000}{2000} = 3250 \rightarrow Q_1 = 3250, \quad Q_2 = \frac{FC + \pi}{P - VC} = \frac{6.500.000 + 9.500.000}{2000} = 8000 \rightarrow Q_2 = 8000$$

### رسم شکل به وسیله روش سنتی

برای نمایش نمودار نقطه سر به سر و با حجم معینی سود مراحل زیر را انجام می دهیم:

- ۱- محور مختصات رسم می نماییم.
- ۲- منحنی هزینه ثابت را رسم می نماییم. FC
- ۳- دو نقطه را به روی محور مختصات از نظر تولید تعیین می کنیم این دو نقطه می توانند  $Q_1$  و  $Q_2$  باشند.
- ۴- دو مبلغ را بر روی محور Y ها تعیین می نماییم ( هزینه های مربوط به  $Q_1$  و  $Q_2$  ) آنگاه نمودار هزینه متغیر را نیز رسم می کنیم سپس برای رسم منحنی درآمد کل TR ( فروش کل ) دو نقطه را بر محور

X ها مشخص می کنیم آنگاه درآمد های حاصل در این دو نقطه را تعیین نموده و در نهایت از نقطه صفر منحنی درآمد رسم می نماییم. هر جا که منحنی درآمد منحنی هزینه کل را قطع کند نقطه سر به سر خواهد شد.



هزینه ها

$$VC.Q_1 = 3000 \times 3250 = 9.750.000$$

$$VC.Q_2 = 3000 \times 8000 = 24.000.000$$

درآمد ها

$$VC.Q_1 = 9.750.000 \times 6.500.000 = 16.250.000$$

$$VC.Q_2 = 24.000.000 \times 6.500.000 = 30.500.000$$

$$TR.Q_1 = 5000 \times 3250 = 16.250.000$$

$$TR.Q_2 = 5000 \times 8000 = 24.000.000$$

محاسبه حاشیه سود

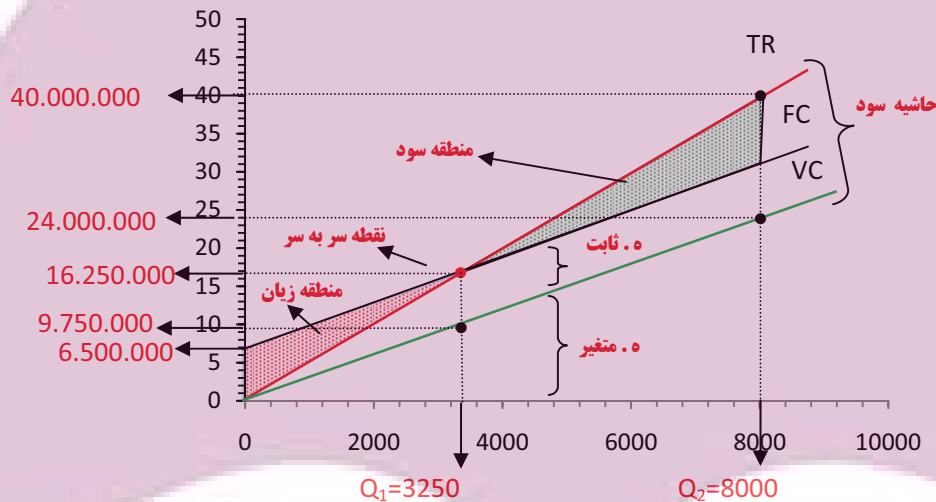
برای محاسبه حاشیه سود به طور کلی کافی است که فروش را در دو نقطه سر به سر و با حجم معینی سود محاسبه نموده و هزینه ها را از آن کسر می نماییم.

Q <sub>2</sub>	Q <sub>1</sub>	
۴۰.۰۰۰.۰۰۰	۱۶.۲۵۰.۰۰۰	فروش
(۲۴.۰۰۰.۰۰۰)	(۹.۷۵۰.۰۰۰)	هزینه
۱۶.۰۰۰.۰۰۰	۶.۵۰۰.۰۰۰	حاشیه سود
(۶.۵۰۰.۰۰۰)	(۶.۵۰۰.۰۰۰)	هزینه ثابت
۹.۵۰۰.۰۰۰	صفر	سود

### رسم شکل بوسیله حاشیه سود

برای رسم شکل بوسیله حاشیه سود مراحل زیر را انجام می دهیم:

- ۱- محور مختصات رسم می نماییم.
- ۲- از نقطه صفر منحنی هزینه متغیر را رسم می نماییم. VC
- ۳- به موازات منحنی هزینه متغیر هزینه ثابت را رسم می نماییم. FC
- ۴- سپس از نقطه صفر منحنی درآمد کل (فروش کل) را رسم می نماییم. TR
- ۵- هر جایی که درآمد کل (فروش کل) منحنی هزینه ثابت را قطع نمود آن نقطه سر به سر است. تفاوت عمده روش سنتی و حاشیه سود در این است که در روش حاشیه سود در هر مقطع از تولید می توان میزان هزینه متغیر، هزینه کل، هزینه ثابت، حاشیه سود و همچنین فروش را نشان داد.



محاسبه نقطه سر به سر و حجم معینی سود در موسساتی که چند نوع محصول تولید می کنند

برای محاسبه نقطه سر به سر و مقدار تولید با حجم معینی سود مراحل زیر را می بایستی اجرا

نماییم:

- ۱- محاسبه حاشیه سود هر واحد.
- ۲- محاسبه متوسط سود هر واحد.
- ۳- محاسبه درصد ترکیب.
- ۴- محاسبه نقطه سر به سر برای کل محصولات.
- ۵- محاسبه مقدار تولید با حجم معینی سود.
- ۶- محاسبه نقطه سر به سر برای هر یک از محصولات.
- ۷- محاسبه مقدار تولید با حجم معینی سود برای هر یک از محصولات.
- ۸- رسم شکل بوسیله حاشیه سود یا روش سنتی برای هر یک از محصولات و یا کل محصولات.

مثال ۸ :

شرکت آلفا در نظر دارد دو محصول الف و ب به تعداد ۲۰۰۰ واحد و ۸۰۰۰ واحد تولید نماید. قیمت فروش محصولات به ترتیب ۵.۰۰۰ ریال و ۷.۰۰۰ ریال، هزینه های متغیر به ترتیب ۲۵۰۰ و ۳۵۰۰ می باشد. مطلوب است: محاسبه نقطه سر به سر اگر هزینه ثابت ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد؟ محاسبه مقدار تولید در صورتی که ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال سود وجود داشته باشد؟ محاسبه نقطه سر به سر برای هر یک از محصولات و با حجم معینی سود؟ رسم شکل بوسیله حاشیه سود برای کل محصولات؟

تعداد	مبلغ فروش	هزینه متغیر	حاشیه سود
۲۰۰۰	۵۰۰۰	۲۵۰۰	۲۵۰۰
۸۰۰۰	۷۰۰۰	۳۵۰۰	۳۵۰۰
۱۰۰۰۰			

$$\begin{aligned} \text{حاشیه سود الف} &= 2500 \times 20\% = 500 \\ \text{حاشیه سود ب} &= 8000 \times 80\% = 2800 \\ \text{درصد ترکیب الف} &= \frac{2000}{10000} \times 100 = 20\% \\ \text{درصد ترکیب ب} &= \frac{8000}{10000} \times 100 = 80\% \end{aligned}$$

$$\text{متوسط حاشیه سود (روش اول)} \quad 500 + 2800 = 3300$$

$$\text{حاشیه سود الف} = 2000 \times 2500 = 5.000.000$$

$$\text{حاشیه سود ب} = 8000 \times 3500 = 28.000.000$$

$$\text{حاشیه سود کل} = 5.000.000 + 28.000.000 = 33.000.000$$

$$\text{متوسط حاشیه سود (روش دوم)} \quad \frac{33.000.000}{10000} = 3300$$

$$P - VC \rightarrow CM \quad Q_1 = \frac{FC}{CM} \rightarrow Q_1 = \frac{15.000.000}{3300} = 4545 \quad \text{نقطه سر به سر برای محصول الف و ب}$$

$$Q_2 = \frac{15.000.000 + 25.000.000}{3300} = 12121 \quad \text{مقدار تولید با حجم معینی سود}$$

$$\text{الف} \quad Q_1 = 4545 \times 20\% = 909 \quad \text{نقطه سر به سر در الف}$$

$$\text{ب} \quad Q_2 = 4545 \times 80\% = 3636 \quad \text{نقطه سر به سر در ب}$$

$$\text{الف} \quad Q_1 = 12121 \times 20\% = 2424 \quad \text{مقدار تولید با حجم معینی سود برای در الف}$$

$$\text{ب} \quad Q_2 = 12121 \times 80\% = 9697 \quad \text{مقدار تولید با حجم معینی سود برای در ب}$$

محاسبه برای رسم شکل:

$$\begin{aligned} VC.Q_1 \rightarrow \text{الف} \quad Q_1.VC &= 909 \times 2500 = 2.272.500 \\ \text{ب} \quad Q_2.VC &= 3636 \times 3500 = 12.726.000 \\ &2.272.500 + 12.726.000 = 14.998.500 \end{aligned}$$

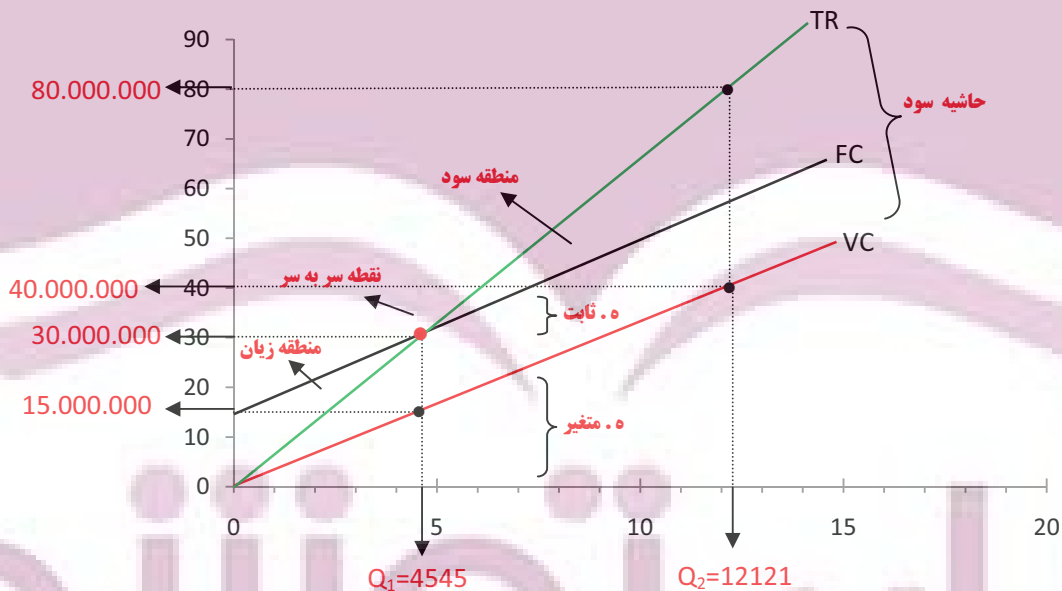
$$\begin{aligned} VC.Q_2 \rightarrow \text{الف} \quad Q_1.VC &= 2424 \times 2500 = 6.060.000 \\ \text{ب} \quad Q_2.VC &= 9697 \times 3500 = 33.939.500 \\ &6.060.500 + 33.939.500 = 39.999.500 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{TR.Q}_1 \rightarrow \begin{cases} \text{الف } Q_1.P = 909 \times 5000 = 4.545.000 \\ \text{ب } Q_2.P = 3636 \times 7000 = 25.452.000 \\ 4.545.000 + 25.452.000 = 29.997.000 \end{cases} \\ \text{TR.Q}_2 \rightarrow \begin{cases} \text{الف } Q_1.P = 2424 \times 5000 = 12.120.000 \\ \text{ب } Q_2.P = 9697 \times 7000 = 67.879.000 \\ 12.120.000 + 67.879.000 = 79.999.000 \end{cases} \end{aligned}$$

از روش فوق نیز می توانیم استفاده نماییم:

$$\begin{aligned} \text{الف } VC &= 2500 \times 20\% = 500 \\ \text{ب } VC &= 3500 \times 80\% = 2800 \quad \rightarrow 500 + 2800 = 3300 \quad \text{هزینه متوسط} \\ Q_1 &= 4545 \times 3300 = 14.998.500 \\ \text{الف } P &= 5000 \times 20\% = 1000 \\ \text{ب } P &= 7000 \times 80\% = 5600 \quad \rightarrow 1000 + 5600 = 6600 \quad \text{متوسط قیمت فروش} \\ Q_2 &= 12121 \times 6600 = 79.999.000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \sum VC.Q_1 &\approx 15.000.000 \\ \sum VC.Q_2 &\approx 40.000.000 \\ \sum TR.Q_1 &\approx 30.000.000 \\ \sum TR.Q_2 &\approx 80.000.000 \end{aligned}$$



## فصل سوم

### سرمایه گذاری

اشخاص حقیقی و حقوقی به طرق مختلف اقدام به سرمایه گذاری می نمایند سرمایه گذاری ها با توجه به ریسک های که دارد قابل بررسی است. این گونه سرمایه گذاری ها می توانند شامل:

- ۱- سرمایه گذاری در بانک
- ۲- سرمایه گذاری در سهام شرکت ها و بورس
- ۳- سرمایه گذاری در اوراق قرضه و مشارکت

### سرمایه گذاری در اوراق قرضه

یکی از راه های مناسب برای کسب سود منطقی خرید اوراق قرضه منتشره از طرف سازمان های مختلف می باشد. اینگونه اوراق به پشتوانه مرجعی منتشر می گردد و دارای ریسک بسیار پایین و سود منطقی و مناسب می باشد. معمولاً اوراق قرضه دارای عمر مشخصی می باشد از دیگر ویژگی های آن ارزش اسمی و نرخ بهره آن می باشد که معمولاً بهره اوراق قرضه به شکل های گوناگون پرداخت می شود ( هر سال دو مرتبه، سه مرتبه و چهار مرتبه ). هرگاه اقدام به خرید اوراق قرضه شرکتی نماییم ثبت عملیات آن به شکل زیر خواهد بود:

سرمایه گذاری در اوراق قرضه \*\*\*\*\*

\*\*\*\*\* بانک

### مثال ۹:

شرکت تهران اوراق قرضه شرکت ایران را در اول سال که مبلغ اسمی آن ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال بود بطور نقد به مبلغ ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر اوراق قرضه ۵ سال می باشد و هر شش ماه یک بار بهره به آن تعلق می گیرد. مطلوب است: ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه این شرکت با توجه به این که بهره آن ۱۸٪ می باشد؟

$$30.000.000 \times 18\% \times \frac{6}{12} = 2.700.000$$

	(۱) سرمایه گذاری در اوراق قرضه
۳۰.۰۰۰.۰۰۰	۳۰.۰۰۰.۰۰۰
بانک	بانک
۲.۷۰۰.۰۰۰	۶/۳۰ بانک (۲)
درآمد بهره	۲.۷۰۰.۰۰۰
۲.۷۰۰.۰۰۰	۱۲/۲۹ بانک (۳)
درآمد بهره	۲.۷۰۰.۰۰۰

**مثال ۱۰:**

اگر در مثال شماره ۹ (مثال بالا) اوراق قرضه به تاریخ ۴/۳۰ خریداری شده باشد ثبت عملیات فوق در سال اول چگونه خواهد بود؟

$$30.000.000 \times 18\% \times \frac{4}{12} = 1.800.000$$

۳۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه	(۱)
۱.۸۰۰.۰۰۰	بهره دریافتی	
۳۱.۸۰۰.۰۰۰	بانک	
۲.۷۰۰.۰۰۰	بانک ۶/۳۰	(۲)
۱.۸۰۰.۰۰۰	بهره دریافتی	
۹۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	
۲.۷۰۰.۰۰۰	بانک ۱۲/۲۹	(۳)
۲.۷۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	

**صرف یا کسر اوراق قرضه**

هر گاه اوراق قرضه را به قیمتی بالاتر از ارزش اسمی خریداری شود و یا به فروش برسد اصطلاحاً می گویند قرضه به صرف خریداری شده یا فروخته شده است. دلیل آن وجود اوراق قرضه مشابه در بازار می باشد.

هر گاه اوراق قرضه به هر دلیلی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود اصطلاحاً می گویند اوراق قرضه به کسر خریداری یا فروخته شده است.

**مستهلك نمودن صرف و یا کسر اوراق قرضه**

برای مستهلك نمودن صرف و یا کسر اوراق قرضه دو روش وجود دارد:

۱- روش مستقیم

۲- روش بهره موثر

دلایل مستهلك نمودن صرف و یا کسر اوراق قرضه این است که در پایان عمر مفید اوراق قرضه مبلغ یاد شده در صورتی که به صرف باشد از اوراق قرضه کسر می گردد تا به مبلغ اسمی برسد و در صورتی که به کسر باشد به اوراق قرضه اضافه می شود تا در نهایت به ارزش اسمی آن برسد.



### روش مستقیم

برای محاسبه صرف و یا کسر اوراق قرضه به روش مستقیم ابتدا سرمایه گذاری در اوراق قرضه را بدهکار نموده و بانک را بستانکار می کنیم سپس اختلاف بین ارزش اسمی و مبلغ خریداری شده را محاسبه نموده آنگاه با توجه به عمر اوراق قرضه و تعداد دفعاتی که در سال بهره پرداخت می شود مبلغ مورد اختلاف را تقسیم بر عدد بدست آمده نموده بدین ترتیب برای سال های عمر اوراق قرضه مبلغ یاد شده مستهلک خواهد شد.

### مثال ۱۱:

شرکت بهمن اوراق قرضه شرکت آلفا را که ۳۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال ارزش اسمی آن بود به دلیل بهره ۱۸٪ آن و با توجه به بهره ۱۶٪ بازار به مبلغ ۳۷.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری نمود. عمر اوراق قرضه ۵ سال و در هر سال دو نوبت بهره پرداخت خواهد شد. اگر اوراق قرضه یاد شده بهره ای معادل ۱۸٪ داشته باشد ولی بهره بازار ۲۰٪ باشد و اوراق قرضه یاد شده ۳۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری شده باشد: مطلوب است مستهلک نمودن صرف و یا کسر اوراق قرضه یاد شده در ۵ سال؟

صرف اوراق قرضه  $37.000.000 - 35.000.000 = 2.000.000$

مبلغ مستهلک شده هر دوره  $2.000.000 \div 10 = 200.000$  تعداد دفعات دریافت بهره  $2 = 10$  مرتبه  $5 \times$  سال

سرمایه گذاری در اوراق قرضه		۳۷.۰۰۰.۰۰۰	بانک	
۲) ۲۰۰.۰۰۰	۱) ۳۷.۰۰۰.۰۰۰	۳.۱۵۰.۰۰۰		(۲) ۶/۳۰ بانک
۳) ۲۰۰.۰۰۰		۲۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه	
⋮		۲.۹۵۰.۰۰۰	درآمد بهره	
۱۱) ۲۰۰.۰۰۰		۳.۱۵۰.۰۰۰		(۳) ۱۲/۲۹ بانک
۲.۰۰۰.۰۰۰	۳۷.۰۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه	
۱۲) ۳۵.۰۰۰.۰۰۰	م) ۳۵.۰۰۰.۰۰۰	۲.۹۵۰.۰۰۰	درآمد بهره	
		۳۵.۰۰۰.۰۰۰		(۱۲) بانک
		۳۵.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری در اوراق قرضه	

کسر اوراق قرضه  $35.000.000 - 34.000.000 = 1.000.000$

مبلغ مستهلک شده هر دوره  $1.000.000 \div 10 = 100.000$  تعداد دفعات دریافت بهره  $2 = 10$  مرتبه  $5 \times$  سال

سرمایه گذاری در اوراق قرضه		۳۴.۰۰۰.۰۰۰	بانک
۳۴.۰۰۰.۰۰۰			

سرمايه گذاري در اوراق قرضه		۳.۱۵۰.۰۰۰	بانک ۶/۳۰ (۲)
		۱۰۰.۰۰۰	سرمايه گذاري در اوراق قرضه
سرمايه گذاري در اوراق قرضه		۳.۲۵۰.۰۰۰	درآمد بهره
۱) ۳۴.۰۰۰.۰۰۰		۳.۱۵۰.۰۰۰	بانک ۱۲/۲۹ (۳)
۲) ۱۰۰.۰۰۰		۱۰۰.۰۰۰	سرمايه گذاري در اوراق قرضه
۳) ۱۰۰.۰۰۰		۳.۲۵۰.۰۰۰	درآمد بهره
⋮			
⋮			
۱۱) ۱۰۰.۰۰۰		۳۵.۰۰۰.۰۰۰	بانک (۱۲)
۱۲) ۳۵.۰۰۰.۰۰۰	۳۵.۰۰۰.۰۰۰ (م)	۳۵.۰۰۰.۰۰۰	سرمايه گذاري در اوراق قرضه

### روش بهره موثر

در این روش مستهلک شدن صرف و یا کسر اوراق قرضه با توجه به نرخ بازار انجام می پذیرد. بدین معنا

که ابتدا نرخ بهره موثر را محاسبه می کنیم که به این صورت بدست می آید:  $\frac{\text{نرخ بهره بازار}}{\text{تعداد دفعات دریافت بهره در سال}}$  **آنگاه** مبلغ سرمايه گذاري در اوراق قرضه را در نرخ بهره موثر ضرب می کنیم. عدد حاصل درآمد بهره در دوره اول خواهد بود و اگر اوراق قرضه به کسر باشد اختلاف حاصل بین درآمد بهره و وجه نقد دریافت شده از بانک به حساب بدهکار سرمايه گذاري در اوراق قرضه منتقل خواهد شد. و در صورتی که سرمايه گذاري صرف باشد اختلاف حاصل به بستانکار سرمايه گذاري اوراق قرضه منتقل می گردد. این روند ادامه پیدا می کند تا این که به پایان عمر اوراق قرضه برسد.

### مثال ۱۲:

با توجه به مثال بالا بهره موثر در حالت کسر و صرف بدست آورید؟

$$\text{نرخ بهره موثر} = \frac{20\%}{2} = 10\%$$

(در حالت کسر)

درآمد بهره مرحله اول  $34.000.000 \times 10\% = 3.400.000$

درآمد بهره مرحله دوم  $(34.000.000 + 250.000) \times 10\% = 3.425.000$

درآمد بهره مرحله سوم  $(34.000.000 + 250.000 + 275.000) \times 10\% = ****$

سرمايه گذاري در اوراق قرضه		۳۴.۰۰۰.۰۰۰	بانک
		۳۴.۰۰۰.۰۰۰	بانک ۶/۳۰ (۲)
سرمايه گذاري در اوراق قرضه		۳.۱۵۰.۰۰۰	سرمايه گذاري در اوراق قرضه
۱) ۳۴.۰۰۰.۰۰۰		۲۵۰.۰۰۰	درآمد بهره
۲) ۲۵۰.۰۰۰		۳.۱۵۰.۰۰۰	بانک ۱۲/۲۹ (۳)
۳) ۲۷۵.۰۰۰		۲۷۵.۰۰۰	سرمايه گذاري در اوراق قرضه
	۳.۴۰۰.۰۰۰	۳.۴۲۵.۰۰۰	درآمد بهره

$$\text{نرخ بهره موثر} = \frac{16\%}{2} = 8\%$$

( در حالت صرف )

$$\text{درآمد بهره مرحله اول} = 37.000.000 \times 8\% = 2.960.000$$

$$\text{درآمد بهره مرحله دوم} = (37.000.000 + 190.000) \times 8\% = 2.944.800$$

$$\text{درآمد بهره مرحله سوم} = (37.000.000 + 190.000 + 205.200) \times 8\% = ****$$

(۱) سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۳۷.۰۰۰.۰۰۰

بانک ۳۷.۰۰۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه

۲) ۱۹۰.۰۰۰	۱) ۳۷.۰۰۰.۰۰۰
۳) ۲۰۵.۲۰۰	

(۲) ۶/۳۰ بانک ۳.۱۵۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۱۹۰.۰۰۰

درآمد بهره ۲.۹۶۰.۰۰۰

(۳) ۱۲/۲۹ بانک ۳.۱۵۰.۰۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۲۰۵.۲۰۰

درآمد بهره ۲.۹۴۴.۸۰۰

مثال ۱۳:

اگر فرض کنیم در مثال بالا شرکت بهمن اوراق قرضه یاد شده را به مبلغ ۳۶.۵۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد بفروش برساند مطلوب است: محاسبه سود و زیان حاصل از فروش اوراق قرضه؟

$$(190.000 + 205.200) = 395.200$$

بانک ۳۶.۵۰۰.۰۰۰

استهلاک سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۳۹۵.۲۰۰

زیان ناشی از فروش اوراق قرضه ۱۰۴.۸۰۰

سرمایه گذاری در اوراق قرضه ۳۷.۰۰۰.۰۰۰

## فصل چهارم

### صورت گردش وجوه نقد

یکی از صورت های مالی مهم در موسسات، صورت گردش وجوه نقد می باشد ( صورت جریان های نقد ). صورت گردش وجوه نقد بیان کننده این موضوع است که وجوه نقد حاصل در موسسات چگونه بوجود آمده است و از چه مسیر هایی گذشته است.

صورت گردش وجوه نقد هم برای اعتبار دهندگان و هم سرمایه گذاران بسیار با اهمیت است چرا که روند بوجود آمدن وجوه نقد را نشان می دهد. ممکن است موسسه ای وجوه نقد قابل توجهی داشته باشد تا قبل از آن که به بررسی آن بپردازیم نقطه مثبتی تلقی نخواهد داشت. چرا که ممکن است وجوه نقد حاصل از

طریق وام و یا فروش سهام جدید و یا این که از طریق سرمایه گذاری سایر شرکت ها صورت بگیرد و یا برعکس، اگر نقدینگی موسسه ای قابل توجه نباشد دال بر عدم فعالیت آن موسسه نخواهد بود. بنابراین نیاز به ابزاری داریم که چگونگی بوجود آمدن وجه نقد را مشخص می کند که آن را به نام صورت جریان های نقد می شناسیم. صورت های جریان های نقد به دو روش تهیه می شود:

۱- روش مستقیم

۲- روش سود و زیان

در بررسی های صورت گردش وجوه نقد بطور کلی به سه بخش خلاصه می شود:

۱- بخش فعالیت های عملیاتی

۲- بخش سرمایه گذاری ( فعالیت سرمایه گذاری )

۳- بخش فعالیت های تامین مالی

تفاوت میان دو روش مستقیم و سود و زیان تنها در بخش فعالیت های عملیاتی خواهد و سایر بخش ها تفاوتی بین این دو روش مشاهده نمی گردد.

طبق استانداردهای جدید گزارش وجوه نقد در پنج بخش خلاصه می شود:

۱- بخش فعالیت های عملیاتی

۲- بخش فعالیت های بازده سرمایه گذاری

۳- بخش مالیات

۴- بخش فعالیت های سرمایه گذاری

۵- بخش فعالیت های تامین مالی

**فروش = وجوه دریافت شده از مشتریان**

حالت اول : کاهش حسابهای دریافتنی + افزایش حسابهای دریافتنی -

حالت دوم : کاهش پیش دریافت فروش - افزایش پیش دریافت فروش +

**مثال ۱۴ :**

فروش موسسه ای ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال، حساب های دریافتنی اول دوره و پایان دوره به ترتیب ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ و ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است و پیش دریافت فروش در ابتدای دوره و پایان دوره به ترتیب ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ و ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است. مطلوب است وجوه نقد دریافت شده از مشتریان؟

( پیش دریافت اول - پیش دریافت پایان ) + ( ح / دریافتنی پایان - ح / دریافتنی اول ) + فروش = وجه نقد

$$۱۷۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ + ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ = \text{وجه نقد}$$

روش ثبتی:

۱۷۵.۰۰۰.۰۰۰

وجه نقد

۵.۰۰۰.۰۰۰

ح / دریافتنی

۲۰.۰۰۰.۰۰۰

پیش دریافت فروش

۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰

فروش

مثال ۱۵:

اگر طبق مثال بالا حساب های دریافتی پایان دوره ۵۰۰۰.۰۰۰ ریال و پیش دریافت فروش پایان دوره ۶۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد وجوه نقد دریافت شده از مشتریان چقدر خواهد بود؟

$$\text{وجه نقد} = ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + (۱۵.۰۰۰.۰۰۰ - ۵.۰۰۰.۰۰۰) + (۰۰۰.۰۰۰ - ۴۰.۰۰۰.۰۰۰)$$

$$\text{وجه نقد} = ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۲۳۵.۰۰۰.۰۰۰$$

وجه نقد ۲۳۵.۰۰۰.۰۰۰

ح/دریافتی ۱۰.۰۰۰.۰۰۰

پیش دریافت فروش ۲۵.۰۰۰.۰۰۰

فروش ۲۰۰.۰۰۰.۰۰۰

**خرید = وجوه نقد پرداخت شده به مشتریان از فروشندگان**

حالت اول: کاهش حساب های پرداختنی + افزایش حساب های پرداختنی -

حالت دوم: کاهش پیش پرداخت خرید - افزایش پیش پرداخت خرید +

مثال ۱۶:

خرید موسسه ای ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است ح/ پرداختنی اول دوره و پایان دوره به ترتیب ۱۸.۰۰۰.۰۰۰ و ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال است و پیش پرداخت خرید به ترتیب در اول دوره و پایان دوره ۱۴.۰۰۰.۰۰۰ و ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است. مطلوب است وجوه نقد پرداخت شده به فروشندگان؟

$$\text{پیش پرداخت اول - پیش پرداخت پایان} + (\text{ح/ پرداختنی پایان} - \text{ح/ پرداختنی اول}) + \text{خرید} = \text{وجه نقد}$$

$$(۲۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۱۴.۰۰۰.۰۰۰) + (۱۷.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۵.۰۰۰.۰۰۰) + ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ = \text{وجه نقد پرداختی}$$

$$۶.۰۰۰.۰۰۰ + ۷.۰۰۰.۰۰۰ - ۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۸.۰۰۰.۰۰۰$$

خرید ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰

پیش پرداخت خرید ۶.۰۰۰.۰۰۰

ح/ پرداختنی ۷.۰۰۰.۰۰۰

وجه نقد ۸.۰۰۰.۰۰۰

مثال ۱۷:

اگر در مثال یاد شده حساب های پرداختنی اول دوره ۲۲.۰۰۰.۰۰۰ و پیش پرداخت خرید در اول دوره ۴۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد مطلوب است وجوه نقد پرداخت شده به فروشندگان؟

$$\text{پیش پرداخت اول - پیش پرداخت پایان} + (\text{ح/ پرداختنی پایان} - \text{ح/ پرداختنی اول}) + \text{خرید} = \text{وجه نقد پرداختی}$$

$$(۲۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۴۰.۰۰۰.۰۰۰) + (۲۲.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۵.۰۰۰.۰۰۰) + ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ = \text{وجه نقد پرداختی}$$

$$۲۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ - ۳.۰۰۰.۰۰۰ = ۱۷.۰۰۰.۰۰۰$$

خرید ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰

پیش پرداخت خرید ۲۰.۰۰۰.۰۰۰

ح/ پرداختنی ۳.۰۰۰.۰۰۰

وجه نقد ۱۷.۰۰۰.۰۰۰

**هزینه استهلاک - هزینه عملیاتی = وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه های عملیاتی**

کاهش بدهی هزینه عملیاتی + افزایش بدهی هزینه عملیاتی -  
کاهش پیش پرداخت هزینه عملیاتی - افزایش پیش پرداخت هزینه عملیاتی +

(پ/پرداخت ه. عملیاتی اول - پ/پرداخت ه. عملیاتی پایان) + (بدهی ه. عملیاتی پایان - بدهی ه. عملیاتی اول) + هزینه استهلاک - هزینه عملیاتی = وجوه نقد پرداختی هزینه عملیاتی

**مثال ۱۸:**

جمع هزینه های عملیاتی موسسه ای ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است و هزینه استهلاک ماشین آلات آن ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال است بدهی هزینه عملیاتی در ابتدای دوره و پایان دوره به ترتیب ۳.۰۰۰.۰۰۰ و ۷.۰۰۰.۰۰۰ ریال است پیش پرداخت هزینه عملیاتی در ابتدا و پایان دوره ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ و ۱۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال است. مطلوب است محاسبه وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه های عملیاتی؟

$$۴۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۲.۰۰۰.۰۰۰ + ۴.۰۰۰.۰۰۰ - ۳.۰۰۰.۰۰۰ - ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ = \text{وجوه نقد پرداختی هزینه عملیاتی}$$

هزینه عملیاتی ۵۰.۰۰۰.۰۰۰

پیش پرداخت هزینه عملیاتی ۲.۰۰۰.۰۰۰

بدهی هزینه عملیاتی ۴.۰۰۰.۰۰۰

استهلاک انباشته ۳.۰۰۰.۰۰۰

وجه نقد پرداختی ۴۵.۰۰۰.۰۰۰

**درآمد = وجوه نقد دریافت شده بابت سایر درآمدها**

کاهش درآمد دریافتی + افزایش درآمد دریافتی -  
کاهش پیش دریافت درآمد - افزایش پیش دریافت درآمد +

**مثال ۱۹:**

درآمد تمیرات ماشین آلات موسسه ای ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال می باشد. پیش دریافت درآمد در ابتدای دوره و پایان دوره به ترتیب ۲.۰۰۰.۰۰۰ و ۶.۰۰۰.۰۰۰ ریال و درآمد دریافتی در ابتدای دوره و پایان دوره ۹.۰۰۰.۰۰۰ و ۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال است مطلوب است محاسبه وجوه نقد دریافت شده بابت سایر درآمدها؟

$$۳۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۴.۰۰۰.۰۰۰ + ۶.۰۰۰.۰۰۰ + ۲۵.۰۰۰.۰۰۰ = \text{وجوه نقد سایر درآمدها}$$

وجوه نقد دریافت شده ۳۵.۰۰۰.۰۰۰

درآمد ۲۵.۰۰۰.۰۰۰

پیش دریافت درآمد ۴.۰۰۰.۰۰۰

درآمد دریافتی ۶.۰۰۰.۰۰۰

مثال ۲۰:

مانده حساب های زیر مربوط به شرکت آلفا می باشد مطلوب است محاسبه گردش وجوه نقد این شرکت در بخش فعالیت های عملیاتی؟

شرح / نام حساب	۸۰/۱۲/۲۹	۸۰/۱/۱
حساب های دریافتی تجاری ①	۹	۱۴
حساب های پرداختی تجاری ②	۲۰	۱۸
پیش پرداخت خرید ②	۱۱	۱۶
پیش دریافت فروش ①	۳۰	۱۲
پیش پرداخت هزینه عملیاتی ③	۹	۱۸
بدهی هزینه عملیاتی ③	۱۵	۲
درآمد اجاره ④	۷	۱۵
پیش دریافت درآمد اجاره ④	۱۳	۱۰

فروش ۲۵۰ و خرید ۱۷۰ و هزینه عملیاتی ۵۰ و درآمد اجاره ۳۰ و هزینه استهلاک ۵

پیش دریافت فروش  $\bar{+}$  ح / دریافتی  $\bar{+}$  فروش = وجوه نقد دریافت شده از مشتریان ①

$$250 + 5 + 18 = 273$$

پیش پرداخت خرید  $\bar{+}$  ح / پرداختی  $\bar{+}$  خرید = وجوه نقد پرداخت شده به فروشندگان ②

$$170 - 2 - 5 = 163$$

پیش پرداخت ه. عملیاتی  $\bar{+}$  بدهی ه. عملیاتی  $\bar{+}$  ه. استهلاک - ه. عملیاتی = وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه عملیاتی ③

$$50 - 5 - 13 - 9 = 23$$

پیش دریافت درآمد  $\bar{+}$  درآمد دریافتی  $\bar{+}$  درآمد = وجوه نقد دریافت شده بابت سایر درآمدها ④

$$30 + 8 + 3 = 41$$

و با توجه به مثال یاد شده اگر سایر اطلاعات به صورت زیر باشد صورت جریان های نقد چگونه خواهد شد؟

۱۰ - خرید دارایی ثابت	۳۰ - خرید اوراق بهادار قابل فروش
۱۵ - انتشار سهام جدید	۴۰ - دریافت وام از بانک
۴۰ - خرید سهام خزانه	۱۵ - سپرده گذاری سهام جدید
۱۸۰ - موجودی نقد اول دوره	۳۵ - دریافت اصل سپرده گذاری
۸ - فروش دارایی ثابت	۴۵ - فروش اوراق بهادار قابل خرید و فروش
۱۲ - اعطای وام به کارکنان سازمان	۵ - دریافت وجه نقد بابت دعوی حقوقی
۶۰ - فروش سهام خزانه	۴۰ - سرمایه گذاری در سایر شرکت ها
۱۶ - دریافت سود سپرده گذاری در سایر شرکت ها	۴ - دریافت سود سپرده گذاری
۶۵ - انتشار اوراق قرضه	۴ - پرداخت سود وام دریافتی
۲۵ - پرداخت اصل اوراق قرضه	۶ - پرداخت سود اوراق قرضه منتشره
	۱۲ - مالیات

نام شرکت: آلفا  
صورت گردش وجوه نقد  
تاریخ ۸۰/۱۲/۲۹

	۱- فعالیت های عملیاتی:	
	الف ( جریان های نقد ورودی):	
۲۷۳	۱- وجوه نقد دریافت شده از مشتریان	
۴۱	۲- وجوه نقد دریافت شده بابت سایر درآمدها	
۵	۳- وجوه نقد دریافت شده بابت دعوی حقوقی	
	ب ( جریان های نقد خروجی):	
(۲۳)	۱- وجوه نقد پرداخت شده بابت هزینه عملیاتی	
(۱۶۳)	۲- وجوه نقد پرداخت شده به فروشندگان	
(۷)	۳- وجوه نقد پرداخت شده به وام کارکنان شرکت	
۱۲۶	خالص جریان های نقد ناشی از فعالیت های عملیاتی	
	۲- فعالیت های بازده سرمایه گذاری:	
	الف ( جریان های نقد ورودی):	
۴	۱- وجوه نقد دریافت شده بابت سود سپرده گذاری	
۷	۲- وجوه نقد دریافت شده بابت سود سپرده گذاری سایر شرکت ها	
	ب ( جریان های نقد خروجی):	
(۶)	۱- وجوه نقد پرداخت شده بابت سود اوراق قرضه	
(۴)	۲- پرداخت سود وام بانکی	
۱	خالص جریان های نقد ناشی از فعالیت های بازده سرمایه گذاری	
	۳- مالیات بر درآمد:	
	الف ( جریان های نقد خروجی):	
(۱۲)	۱- پرداخت وجوه نقد بابت مالیات	
(۱۲)	خالص جریان های نقد ناشی از فعالیت های مالیاتی	
	۴- فعالیت های سرمایه گذاری:	
	الف ( جریان های نقد ورودی):	
۸	۱- وجوه نقد دریافت شده از فروش دارایی ثابت	
۳۵	۲- وجوه نقد دریافت شده از بابت اصل سپرده گذاری	
۴۵	۳- فروش اوراق بهادار قابل خرید و فروش	
	ب ( جریان های نقد خروجی):	
(۱۰)	۱- وجوه نقد پرداخت شده بابت خرید دارایی ثابت	
(۳۰)	۲- وجوه نقد پرداخت شده بابت خرید اوراق بهادار	
(۶۰)	۳- وجوه نقد پرداخت شده بابت سپرده گذاری در بانک	
(۴۰)	۴- وجوه نقد پرداخت شده بابت سرمایه گذاری در شرکت ها	
(۵۲)	خالص جریان های نقد ناشی از فعالیت های سرمایه گذاری	
	۵- فعالیت های تامین مالی:	
	الف ( جریان های نقد ورودی):	
۶۰	۱- وجوه نقد حاصل از خرید سهام خزانه	
۱۵	۲- وجوه نقد حاصل از انتشار سهام جدید	
۴۰	۳- وجوه نقد حاصل از دریافت وام بانک	
۶۵	۴- وجوه نقد حاصل از انتشار اوراق قرضه	
	ب ( جریان های نقد خروجی):	
(۴۰)	۱- وجوه نقد پرداختی بابت خرید سهام خزانه	
(۲۵)	۲- وجوه نقد پرداختی بابت اصل اوراق قرضه	
۱۱۵	خالص جریان های نقد ناشی از فعالیت های تامین مالی	
۱۷۸	خالص افزایش یا کاهش در وجوه نقد	
۱۸۰	اضافه می شود : وجوه نقد اول دوره	
۳۵۸	خالص جریان های نقد در پایان دوره ( مانده نقد پایان دوره )	



### صورت های مالی تلفیقی

شرکت هایی که دارای توانایی مالی مناسبی هستند برای آن که سهم بیشتری از بازار داشته باشند و یا رقبای خود را به نوعی از بین ببرند اقدام به سرمایه گذاری در آن شرکت ها می نمایند. سرمایه گذاری در این گونه شرکت ها باعث خواهد شد که قدرت تصمیم گیری موسسه سرمایه گذار ( مادر ) بر موسسه سرمایه پذیر تاثیر زیادی داشته باشد به شرط آن که بیش از ۵۰٪ موسسه را خریداری نماید تا بتواند در آن موسسه اعمال نفوذ داشته باشد. جهت تحصیل شرکت تابعه دو روش وجود دارد:

۱- روش خرید

۲- روش فروش سهام

### روش خرید ۱۰۰٪

در زمان خرید مقایسه ای بین ترازنامه دو شرکت انجام می پذیرد و نگاه اقدام به تهیه ترازنامه تلفیقی می نماییم. در تهیه ترازنامه تلفیقی ابتدا ستونی به نام حذف و تعدیلات ایجاد می نماییم و آنگاه هر تغییری که صورت می پذیرد را در این ستون می آوریم. ابتدا سرایه گذاری در شرکت تابعه را حذف می نماییم و آنگاه حقوق صاحبان سهام را نیز حذف خواهیم کرد سپس به ما به تفاوت ایجاد شده توجه می کنیم اگر مابه تفاوت ایجاد شده تغییراتی را در بین نداشت آن را به عنوان سرقفلی شناسایی می کنیم ولی اگر تغییراتی به وجود آمد آن تغییرات را از مابه تفاوت کسر و باقی مانده به عنوان سرقفلی شناسایی می شود. در آخرین مرحله جمع دو تراز شرکت مادر و تابعه را به عنوان تراز تلفیقی تهیه می کنیم.

### مثال ۲۱:

شرکت الف با پرداخت ۱۵۰ میلیون ریال شرکت ب را بطور ۱۰۰٪ خریداری می کند. ترازنامه این دو شرکت در زمان خرید به صورت زیر می باشد و پس از بررسی متوجه شده اند که دارایی های ثابت شرکت ب ۱۰ میلیون ریال کمتر ارزیابی شده است. مطلوب است تهیه صورت تلفیقی؟

$$\text{سرفقلی } ۹۵ = ۱۰۵ - ۱۰ \quad \text{مابه تفاوت } ۱۰۵ = ۱۵۰ - ۴۵ \quad \leftrightarrow \quad ۴۵ = (۱۵ + ۵) - ۶۵$$

تراز تلفیقی	حذف و تعدیلات	شرکت ب	شرکت الف	
۱۸۵		۲۵	۱۶۰	دارایی جاری
-	(۱۵۰)	-	۱۵۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۹۵	۹۵			سرفقلی
۱۳۰	۱۰	۴۰	۸۰	دارایی ثابت
۴۱۰	(۴۵)	۶۵	۳۹۰	جمع دارایی ها
۹۰		۱۵	۷۵	بدهی جاری
۱۱۰		۵	۱۰۵	بدهی های بلند مدت
۵۰	(۱۰)	۱۰	۵۰	سود سهام تقسیم نشده
۱۶۰	(۳۵)	۳۵	۱۶۰	سرمایه سهام عادی
۴۱۰	(۴۵)	۶۵	۳۹۰	

### روش خرید کمتر از ۱۰۰٪

گاهی اوقات ممکن است شرکت ها اقدام به خرید شرکت تابعه نمایند اما شرکت تابعه حاضر نباشد کلیه حقوق صاحبان سهام را به شرکت مادر بفروشد بنابراین درصدی از این حقوق برای صاحبان قبلی باقی می ماند این روش نیز مانند روش قبلی می باشد اما با کمی تفاوت به این صورت که هرگونه حق و حقوقی که مربوط به شرکای قبلی است بایستی در نظر گرفته شود اگر تغییری در دارایی ها صورت گیرد این تغییر به همان درصدی که شرکت تابعه خریداری شده در ستون تراز تلفیقی و قبل از آن در ستون ذف و تعدیلات گنجانده می گردد. سگانه بقیه مراحل شبیه به حالت خرید ۱۰۰٪ خواهد بود.

### مثال ۲۲:

فرض کنید در مثال شماره ۲۱ شرکت الف با پرداخت ۱۵۰ میلیون ریال تنها ۸۰٪ شرکت ب را خریداری کرده است. مطلوب است: محاسبه صورت تلفیقی این شرکت؟

$$۶۵ - (۱۵ + ۵) = ۴۵$$

$$۴۵ \times ۸۰\% = ۳۶ \rightarrow ۱۵۰ - ۳۶ = ۱۱۴$$
 مابتفاوت

$$۱۰ \times ۸۰\% = ۸ \text{ دارایی} \rightarrow ۱۱۴ - ۸ = ۱۰۶$$
 سرقفلی

$$\text{سرمایه سهام عادی باقی مانده } ۷ = ۳۵ \times ۲۰\% \text{ و سود انباشته باقی مانده } ۲ = ۱۰ \times ۲۰\%$$

تراز تلفیقی	حذف و تعدیلات	شرکت ب	شرکت الف	
۱۸۵		۲۵	۱۶۰	دارایی جاری
-	(۱۵۰)	-	۱۵۰	سرمایه گذاری در شرکت ب
۱۰۶	۱۰۶			سرقفلی
۱۲۸	۸	۴۰	۸۰	دارایی ثابت
۴۱۹	(۳۶)	۶۵	۳۹۰	جمع دارایی ها
۹۰		۱۵	۷۵	بدهی جاری
۱۱۰		۵	۱۰۵	بدهی های بلند مدت
۵۰	(۱۰)	۱۰	۵۰	سود سهام تقسیم نشده
۲	۲			باقی مانده سهام تقسیم نشده
۱۶۰	(۳۵)	۳۵	۱۶۰	سرمایه سهام عادی
۷	۷			باقی مانده سرمایه سهام عادی
۴۱۹	(۳۶)	۶۵	۳۹۰	

مثال ۲۳:

اطلاعات زیر مربوط به ترازنامه شرکت آلفا و بتا است. که شرک آلفا با پرداخت ۲۰۰ میلیون ریال بطور نقد شرکت بتا را خریداری نمود. مطوب است تهیه تراز تلفیقی این شرکت؟

ترازنامه شرکت آلفا به شرح: وجه نقد ۵۰، حساب های دریافتنی ۳۰، موجودی کالا ۱۰۰، تجهیزات ۲۰۰، ماشین آلات ۳۰۰، ساختمان ۳۰۰، ( جمع دارایی ها ۹۸۰ )، بدهی های جاری شامل: حساب های پرداختنی ۳۰، اسناد پرداختنی ۲۰، پیش دریافت فروش ۸۰، ( جمع بدهی های جاری ۱۳۰ )، وام های بلند مدت ۱۵۰، حقوق صاحبان سهام شامل: سرمایه سهام عادی ۶۰۰، سود تقسیم نشده ۳۰۰، و ترازنامه شرکت بتا به شرح: وجه نقد ۱۰، حساب های دریافتنی ۵، موجودی کالا ۱۰۰، ( جمع دارایی های جاری ۱۱۵ )، تجهیزات ۶۰، ساختمان ۸۵، ( جمع دارایی های ثابت ۱۴۵ )، ( جمع دارایی ها ۲۶۰ ) و بدهی های شامل: حساب های پرداختنی ۳۰، پیش دریافت فروش ۲۰، وام بلند مدت ۳۵، سرمایه سهام عادی ۱۳۵، سود تقسیم نشده ۴۰. و اگر شرکت آلفا ۹۰٪ این شرکت را خریداری کرده باشد تراز تلفیقی آن چگونه خواهد شد و در بررسی های به عمل آمده مشخص شد ساختمان بتا ۲۰٪ کمتر ارزیابی شده بود.

در روش ۱۰۰٪ خرید

$$۲۶۰ - (۳۰ + ۲۰ + ۳۵) = ۱۷۵ \rightarrow ۲۰۰ - ۱۷۵ = ۲۵ \text{ مابه تفاوت}$$

$$۲۰\% \times ۸۵ = ۱۷ \text{ دارایی} \rightarrow ۲۵ - ۱۷ = ۸ \text{ سرقفلی}$$

تراز تلفیقی	حذف و تعدیلات	شرکت ب	شرکت الف	
۶۰		۱۰	۵۰	وجه نقد
۳۵		۵	۳۰	حساب های دریافتنی
-	(۲۰۰)	-	۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت بتا
۸	۸	-	-	سرقفلی
۲۰۰		۱۰۰	۱۰۰	موجودی کالا
		۱۱۵	۳۸۰	جمع دارایی های جاری
۲۶۰		۶۰	۲۰۰	تجهیزات
۳۰۰		-	۳۰۰	ماشین آلات
۴۰۲	۱۷	۸۵	۳۰۰	ساختمان
		۱۴۵	۸۰۰	جمع دارایی های ثابت
۱۲۶۵	(۱۷۵)	۲۶۰	۱۱۸۰	جمع دارایی ها
۶۰		۳۰	۳۰	حساب های پرداختنی
۲۰		-	۲۰	اسناد پرداختنی
۱۰۰		۲۰	۸۰	پیش دریافت
۱۸۵		۳۵	۱۵۰	وام بلند مدت
۶۰۰	(۱۳۵)	۱۳۵	۶۰۰	سرمایه سهام عادی
۳۰۰	(۴۰)	۴۰	۳۰۰	سود تقسیم نشده
۱۲۶۵	(۱۷۵)	۲۶۰	۱۱۸۰	

در روش ۹۰٪ خرید

$$۲۶۰ - (۳۰ + ۲۰ + ۳۵) = ۱۷۵ \rightarrow ۱۷۵ \times ۹۰\% = ۱۵۷/۵ \rightarrow ۲۰۰ - ۱۵۷/۵ = ۴۲/۵ \text{ مابه تفاوت}$$

$$\%۲۰ \times ۸۵ = ۱۷ \text{ دارایی} \rightarrow ۱۷ \times ۹۰\% = ۱۵/۳ \rightarrow ۴۲/۵ - ۱۵/۳ = ۲۷/۲ \text{ سرقلی}$$

$$۴ \times \%۱۰ = ۴ \text{ باقی مانده سود تقسیم نشده} \text{ و } ۱۳۵ \times \%۱۰ = ۱۳/۵ \text{ باقی مانده سرمایه سهام عادی}$$

تراز تلفیقی	حذف و تعدیلات	شرکت ب	شرکت الف	
۶۰		۱۰	۵۰	وجه نقد
۳۵		۵	۳۰	حساب های دریافتی
-	(۲۰۰)	-	۲۰۰	سرمایه گذاری در شرکت بتا
۲۷/۲	۲۷/۲	-	-	سرقلی
۲۰۰		۱۰۰	۱۰۰	موجودی کالا
		۱۱۵	۳۸۰	جمع دارایی های جاری
۲۶۰		۶۰	۲۰۰	تجهیزات
۳۰۰		-	۳۰۰	ماشین آلات
۴۰۰/۳	۱۵/۳	۸۵	۳۰۰	ساختمان
		۱۴۵	۸۰۰	جمع دارایی های ثابت
۱۲۸۲/۵	(۱۵۷/۵)	۲۶۰	۱۱۸۰	جمع دارایی ها
۶۰		۳۰	۳۰	حساب های پرداختی
۲۰		-	۲۰	اسناد پرداختی
۱۰۰		۲۰	۸۰	پیش دریافت
۱۸۵		۳۵	۱۵۰	وام بلند مدت
۶۰۰	(۱۳۵)	۱۳۵	۶۰۰	سرمایه سهام عادی
۱۳/۵	۱۳/۵			باقی مانده سرمایه سهام عادی
۳۰۰	(۴۰)	۴۰	۳۰۰	سود تقسیم نشده
۴	۴			باقی مانده سود تقسیم نشده
۱۲۸۲/۵	(۱۵۷/۵)	۲۶۰	۱۱۸۰	

### پایان جزوه حسابداری ۳

استاد مقدم

تهیه کننده جزوه

منصور نوری