

## پاسخ تشریحی حسابداری مالی ۹۲

(کلیه پاسخها با ذکر رفرنس از فلش کارتهای DLM هستند.)

با افتخار اعلام می‌کنیم در آزمون امسال هم سوالی خارج از پیک حسابداری مالی DLM مطرح نشده بود.

مژده : به تمام اعضای گرامی خانواده DLM که در آزمون امسال (۹۲) در حسابداری مالی درصد بالای ۹۰٪ آورده‌اند، یک دستگاه تبلت از طرف DLM هدیه داده خواهد شد.

برای عزیزانی که داوطلب آزمون کارشناسی ارشد ۹۳ هستند، امکان دانلود سرفصل سوم پیک حسابداری مالی DLM به شکل رایگان

از وبسایت [www.DLMgroup.ir](http://www.DLMgroup.ir) وجود دارد.

برای رشته حسابداری ، بهزودی فلش کارتهای حسابداری صنعتی، آمار و ریاضی نیز ارائه خواهند شد.

استفاده از این فایل در تمامی وبسایتها و وبلاگها بدون اخذ مجوز کتبی از انتشارات تبلوردانش اخلاقاً، شرعاً و قانوناً صحیح نیست.

به نام خدا

## پاسخ تشریحی سوالات حسابداری مالی سراسری ۹۲

### گروه C

تهیه شده توسط: بهرام محسنی ملکی

Web: [Bahrammohseni.blogfa.com](http://Bahrammohseni.blogfa.com)

Email: [Bahrammohseni@gmail.com](mailto:Bahrammohseni@gmail.com)

نکته ۱: رفرنس های اشاره شده در مورد هر سوال، مربوط به فلش کارت های حسابداری مالی ویژه داوطلبان کارشناسی ارشد حسابداری و مالی انتشارات تبلور دانش می باشد که توسط اینجانب طراحی شده است.

نکته ۲: پاسخ سوالات بر اساس استدلال های اینجانب بوده و پاسخ نهایی سازمان سنجش ممکن است به هر دلیلی با پاسخ های داده شده متفاوت باشد.

منتظر نظرات و پیشنهادات شما هستیم.

موفقیت شما آرزوی همیشگی ماست

۱. گزینه ۲ صحیح است.

در این سؤال کالا از شرکت فرعی (بتا) به اصلی (آلفا) فروخته شده همان طوری که می دانیم در هنگام فروش کالا از فرعی به اصلی تا زمانی که کالا به خارج از گروه فروخته نشود، سهم اقلیت از سود ناشی از فروش از سهم اقلیت از سود فرعی کسر می شود و در سالی که کالا به خارج از گروه فروخته می شود این مبلغ (سود) به سهم اقلیت اضافه می شود: بنابراین؛

$$سود ناشی از فروش فرعی = ۱۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰$$

چون ۲۰ درصد کالا به خارج از گروه فروخته نشده، سهم آن از سود بین اصلی و فرعی تقسیم می شود:

$$۲۰۰۰۰ \begin{cases} ۱۶۰۰۰ \text{ اصلی} \\ ۴۰۰۰ \text{ فرعی} \end{cases}$$

سود تلفیقی بصورت زیر محاسبه می شود:

$$سود تلفیقی = سود اصلی + سود فرعی$$

$$\text{سود تلفیقی} = (4000 \times 70\%) - (100000 - 80000) \times 70\% + (130000 - (100000 \times 80\%)) = \text{سود تلفیقی}$$

$$\text{سود تلفیقی} = 50000 + 14000 - 2800$$

$$\text{سود تلفیقی} = 61200$$

منبع: فصل ششم. فیش ۸۶۴. بخش فروش کالا از اصلی به فرعی.

۲. گزینه ۲ و ۳ صحیح است.

مطابق تئوری واحد اصلی:

سهم اصلی از ارزش منصفانه خالص داراییهای فرعی - مبلغ پرداختی = سرقفلی براساس تئوری مادر

$$120000 = (100000 - \text{ارزش دفتری}) \times 80\% - \text{سرقفلی}$$

$$\text{ارزش دفتری} = 120000$$

درصد مالکیت اقلیت  $\times$  ارزش دفتری خالص داراییهای فرعی = سهم اقلیت

$$240000 = 120000 \times 20\% = \text{سهم اقلیت}$$

در صورت استفاده از استاندارد ایران:

$$\text{مبلغ پرداختی بابت سرمایه گذاری} = \frac{\text{ارزش روز فرعی بر مبنای سرمایه گذاری اصلی}}{\text{درصد سرمایه گذاری}}$$

$$\frac{1000000}{.8} = 1250000$$

$$\text{کل سرقفلی} = \frac{120000}{.8} = 150000$$

$$\text{سرقفلی اقلیت} = 30000$$

(سهم اقلیت از کل سرقفلی) - درصد سهم اقلیت  $\times$  ارزش روز فرعی بر مبنای سرمایه گذاری اصلی = سهم اقلیت

$$220000 = 30000 - (1250000) \times 20\%$$

منبع: فصل ششم. فیش ۸۴۵. بخش تئوری های تلفیقی

۳. گزینه ۱ صحیح است.

طبق استانداردهای ایران:

در پیوست استاندارد شماره ۱۸ ایران اشاره شده است که کمیته تدوین استانداردها بر پایه "تئوری واحد تجاری" در مورد صورتهای مالی تلفیقی، محاسبه سهم اقلیت را بر مبنای ارزش منصفانه خالص دارائیهای قابل تشخیص پذیرفته است:

بنابراین، طبق تئوری واحد تجاری؛ (شخصیت اقتصادی)

$$\text{مبلغ پرداختی بابت سرمایه گذاری} = \frac{\text{ارزش روز فرعی بر مبنای سرمایه گذاری اصلی}}{\text{درصد سرمایه گذاری}}$$

خالص دارائیهها به ارزش منصفانه - ارزش روز فرعی بر مبنای سرمایه گذاری اصلی = سرقفلی

(سهم اقلیت از کل سرقفلی) - درصد سهم اقلیت × ارزش روز فرعی بر مبنای سرمایه گذاری اصلی = سهم اقلیت

$$\text{سرقفلی} = [170000 * \frac{1-x\%}{x\%}] - [\frac{1-x\%}{x\%} * 35000]$$

$$x\% = 75\%$$

۳۵۰۰۰ ریال سرقفلی سهم اصلی (تلفیقی) می باشد زیرا اقلیت سهمی از سرقفلی ندارد. فقط می توان سهم آن را محاسبه نمود.

منبع: فصل ششم. فیش ۸۴۶. بخش تئوری های تلفیقی

۴. گزینه ۱ صحیح است.

$$36000000 = 30000000 + 6000000 = \text{بهای تمام شده}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{36000000 - 20000000}{20} = 17000000$$

منبع: فصل چهارم. فیش ۵۶۵. بخش استهلاک

۵. گزینه ۱ صحیح است.

طبق بند ۲۷ و ۲۸ استاندارد شماره ۲۰:

۲۷. اگر سهم واحد سرمایه گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته شود، واحد سرمایه گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را متوقف می کند. منافع واحد سرمایه گذار در واحد تجاری وابسته دربرگیرنده مبلغ دفتری سرمایه گذاری طبق روش ارزش ویژه به علاوه هرگونه منافع بلندمدتی است که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته را تشکیل می دهد. برای مثال، اقلامی که زمان تسویه آن مشخص نیست و تسویه آن در آینده قابل پیش بینی، محتمل نمی باشد، ماهیتاً، افزایش سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب می شود. این اقلام ممکن

است شامل مطالبات یا وامهای دریافتی بلندمدت باشد اما حسابهای دریافتی تجاری، حسابهای پرداختی تجاری یا هرگونه حسابهای دریافتی بلندمدتی که برای آن وثیقه کافی وجود دارد، مانند وام تضمین شده، را شامل نمی‌شود. زیانهای شناسایی شده طبق روش ارزش ویژه، مازاد بر مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری واحد سرمایه‌گذار، به سایر اجزای منافع واحد سرمایه‌گذار در واحد تجاری وابسته، عکس ترتیب اولویت تسویه آنها تخصیص می‌یابد.

۲۸. پس از آنکه منافع واحد سرمایه‌گذار به صفر کاهش پیدا کرد، زیانهای مازاد و بدهی مربوط تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه‌گذار یا پرداختهای انجام‌شده به نیابت از واحد تجاری وابسته، شناسایی می‌گردد. در صورتی که واحد تجاری وابسته در دوره‌های بعد سود گزارش کند، واحد سرمایه‌گذار تنها پس از پوشش سهم خود از خالص زیانهای شناسایی نشده، می‌تواند سهم خود از سود را به حساب منظور نماید. بنابراین:

سرمایه گذاری سال ۱۳۸۸	
	سرمایه گذاری اولیه ۳۰۰
۶۰ بابت سود سهام دریافتی	بابت سود ۱۲۰
	مانده ۳۶۰
سرمایه گذاری سال ۱۳۸۹	
	مانده اول دوره ۳۶۰
	افزایش منافع بلندمدت ۱۰۰
۲۷۰ بابت زیان	
	مانده ۱۹۰

در سال ۱۳۹۰ چون سهم واحد سرمایه‌گذار از زیانهای واحد تجاری وابسته، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد تجاری وابسته شد، واحد سرمایه‌گذار شناسایی سهم خود از زیانهای مازاد را متوقف می‌کند. یعنی فقط ۱۹۰ ریال زیان شناسایی می‌کند.

منبع: فصل ششم. فیش ۸۵۵. بخش روش ارزش ویژه و استاندارد شماره ۲۰

۶. گزینه ۲ صحیح است.

✓ مطابق استاندارد شماره ۵ ایران:

تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی شرکتهای فرعی و وابسته برای دوره یا دوره های قبل از تاریخ ترازنامه شرکت اصلی یا همزمان با آن، به عنوان رویدادهای تعدیلی به شمار می آید و باید صورتهای مالی تعدیل شود.

✓ از سویی دیگر طبق بند ۳۲ و ۳۳ استاندارد شماره ۱۸:

در صورتهای مالی جداگانه، سرمایه گذاری در واحدهای تجاری فرعی که در صورتهای مالی تلفیقی منظور می شود باید به بهای تمام شده یا مبالغ تجدید ارزیابی و منطبق با رویه حسابداری واحد سرمایه گذار در مورد سرمایه گذاریهای بلندمدت طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه گذاریها" منعکس شود.  
بنابراین:

$$\text{درآمد سرمایه گذاری} = (400 \times 100\%) + (800 \times 5\%) = 440$$

منبع: فصل بیستم (کلیات). بخش رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و فصل ششم. فیش ۸۵۶ و ۸۵۷. بخش روش بهای تمام شده

۷. گزینه ۱ صحیح است.

وام پرداختی به کارکنان به عنوان عملیاتی طبقه بندی می شود و بازپرداخت آن به عنوان برگشت آن می باشد. یعنی عملیاتی ۸۰۴ میلیون (۱۹۶-۱۰۰۰) و قسمت بازده ۴ میلیون ریال می باشد.

$$200 \left\{ \begin{array}{l} 196 \\ 4 \end{array} \right.$$

منبع: فصل دوم. فیش ۲۵۱. بخش انواع فعالیت های صورت جریان وجه نقد

۸. فاقد گزینه صحیح است.

سهام ممتاز	سهام عادی	
۵۰۰۰۰ <sup>۱</sup>		سود سهام ممتاز معوق
۵۰۰۰۰ <sup>۲</sup>		سود سهام ممتاز جاری
	۱۰۰۰۰۰ <sup>۳</sup>	سود سهام عادی - جاری
		تخصیص سود باقیمانده
۱۶۶۶۶۷ <sup>۴</sup>		سهام ممتاز
	۳۳۳۳۳۳ <sup>۵</sup>	سهام عادی
۲۶۶۶۶۷	۴۳۳۳۳۳	جمع

۱)  $1000 \times 500 \times 10\% = 50000$

۲)  $1000 \times 500 \times 10\% = 50000$

$$3) 1000 \times 1000 \times 10\% = 100000$$

$$\text{منبع: سود باقی مانده} = 700000 - 200000 = 500000$$

$$500000 \left\{ \begin{array}{l} 4) \frac{500000}{1000000+500000} = 166667 \\ 5) \frac{1000000}{1000000+500000} = 333333 \end{array} \right.$$

منبع: فصل هفتم. فیش ۹۷۳. بخش انواع تقسیم بندی های سود سهام ممتاز

۹. گزینه ۲ صحیح است.

طبق استاندارد شماره ۱ حسابداری ایران هزینه عملیاتی باید بر حسب کارکرد و در موارد خاص که انجام این امر مفید نباشد بر حسب ماهیت طبقه بندی و در صورت سود و زیان منعکس شود.

منبع: بند ۶۰ استاندارد شماره ۱ ایران.

۱۰. گزینه ۲ صحیح است.

مطابق بند ۱۱ استاندارد شماره ۸ ایران:

سربار ثابت تولید بر مبنای ظرفیت معمول فعالیت واحد تجاری تخصیص می یابد.

منبع: بند ۱۱ استاندارد شماره ۸ ایران

۱۱. گزینه ۱ صحیح است.

چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد به صورت زیر برخورد می کنیم:

الف) اگر ارزش منصفانه = فروش  $\leftarrow$  در این صورت هر گونه سود و زیان بلا درنگ شناسایی می شود.

ب) اگر فروش < ارزش منصفانه  $\leftarrow$  در این صورت تفاوت بین قیمت فروش و ارزش منصفانه باید طی دوره ای که انتظار می رود از دارایی مورد اجاره استفاده شود، مستهلک گردد و مابقی سود شناسایی می شود.

ج) اگر فروش > ارزش منصفانه  $\leftarrow$  در این صورت سود و زیان بی درنگ شناسایی می شود، مگر اینکه زیان حاصل، با مبالغ اجاره ای کمتر از نرخ بازار درآینده جبران شود، در این حالت زیان یاد شده باید متناسب با مبالغ اجاره طی دوره ای که انتظار می رود از دارایی مورد نظر استفاده شود، مستهلک گردد.

ثبت زیر در دفاتر انجام می شود:

بانک ۲۳۰

دارایی ۱۵۰

سود انتقالی ۳۰

سود ۵۰

منبع: فصل نهم. فیش 1293. بخش فروش و اجاره مجدد

۱۲. گزینه ۴ صحیح است:

زیانهای پیمانکاری ۲ دسته هستند؛

(۱) زمانی که در روش درصد پیشرفت کار، علیرغم زیان در دوره جاری، ولی کلی پروژه سود آور است. (زیان پیمان سود ده)

(۲) زمانی که هم در روش درصد پیشرفت کار و هم در روش کار تکمیل شده، کل پیمان با زیان همراه باشد. (زیان پیمان زیان ده)

این سوال زیان پیمان زیان ده می باشد. در این حالت کل زیان باید شناسایی شود.

کل قرارداد = ۱۲۰۰۰۰۰۰

کل مخارج = ۱۵۰۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰۰

کل زیان = (۳۰۰۰۰۰۰)

منبع: فصل دهم. فیش 1381. بخش زیان پیمانکاری

۱۳. گزینه ۴ صحیح است.

طبق بند ۸ استاندارد شماره ۸ ایران:

برخی مخارج به شرح زیر در صورت احراز شرایط مربوط، قابل احتساب در مخارج خرید است:  
الف. مخارج تأمین مالی واردات مواد و کالا به صورت اعتباری از نوع یوزانس به شرط آنکه به موجب مقررات موضوعه، واردات مزبور به صورت نقدی مجاز نباشد.

ب. در شرایط استثنایی طبق الزامات استاندارد حسابداری شماره 16 با عنوان تسعیر ارز، مابه التفاوتهای ریالی مورد مطالبه ناشی از افزایش قابل ملاحظه نرخ رسمی ارز مثلاً از شناور به صادراتی، به شرط اینکه تخصیص آن به آحاد بهای خرید مواد و کالای مربوط امکانپذیر باشد.

منبع: فصل سه. فیش 379. بخش بهای تمام شده موجودی کالا

۱۴. گزینه 2 صحیح است.

سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی + سود (زیان) خالص دوره = سود جامع سال ۹۰

سود جامع = 800000 - 100000 + 200000 = 900

زیان کاهش ارزش سرمایه گذاری در سود خالص آورده شده است.

منبع: فصل اول. فیش شماره 2155. بخش سود و زیان جامع

۱۵. گزینه ۴ صحیح است.

$100000 \times \frac{12}{12} = 100000$  : بابت مانده سهام اول دوره



$$۱۰۰۰۰۰ \times \frac{9}{12} = ۷۵۰۰۰$$

$$۱۰۰۰۰۰ + ۷۵۰۰۰ \times 1/5 = 262500$$

$$\text{سود هر سهم} = \frac{\text{سود سهام ممتاز - سود خالص}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی}} = \frac{675000000}{262500} \approx 2570$$

منبع: فصل هفتم - فیش شماره ۱۰۸۳. بخش محاسبه میانگین موزون

۱۶. گزینه ۱ صحیح است.

✓ مطابق بند ۸ استاندارد ۴ ایران:

گروهی از بدهیها بابت کالاها یا خدمات دریافت شده ای است که صورتحساب آن دریافت نشده یا به طور رسمی با فروشنده در مورد مبلغ و زمان تسویه آن توافق نشده است. در بعضی موارد برای تعیین مبلغ یا زمان تسویه بدهیهایی از قبیل بدهی مربوط به آب و برق مصرف شده تا پایان دوره مالی که صورتحساب آن هنوز دریافت نشده است و نیز بدهیهای دیگری از قبیل مالیات عملکرد، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با این بدهیها به مراتب کمتر از ذخایر است. اگرچه در عمل اصطلاح ذخیره برای این نوع بدهیها نیز استفاده می شود، اما اصطلاح ذخیره در این استاندارد برای بدهیهایی بکار می رود که با تعریف مندرج در این استاندارد انطباق داشته باشد. ذخیره تضمین کالا، ذخیره پاکسازی محیط زیست، ذخیره دعاوی حقوقی و ذخیره مزایای پایان خدمت، نمونه هایی از اینگونه بدهیهاست.

✓ از سویی دیگر طبق راهنمای استاندارد شماره ۲۲ ایران:

برای مثال اگر بر اساس برنامه، مقرر شود که مخارج عمده ای در میان دوره چهارم (نهایی) سال برای تعمیر اساسی تجهیزات و ماشین آلات صرف شود، منطقی است که مخارج در نخستین دوره میانی سال پیش بینی و در نظر گرفته شود. طبق نگرش منفصل اتخاذ شده از سوی استاندارد، شناسایی هزینه هایی که صرفاً پیش بینی شده اما هنوز به وقوع نپیوسته اند دو دوره میانی مجاز نمی باشد مگر اینکه مخارج آینده منجر به بدهی واقعی در دوره میانی جاری شود و یا اینکه وقوع آن محتمل باشد و مبلغ آن را بتوان به گونه ای اتکا پذیر برآورد نمود.

منبع: فصل بیستم - فیش شماره ۲۰۹۱. بخش ذخایر (استاندارد شماره ۴) و استاندارد شماره ۴ و ۲۲

۱۷. گزینه ۲ صحیح است.

ابتدا بررسی می کنیم که سرقفلی مورد نظر، سرقفلی شریک جدید می باشد یا قدیم

a = نسبت مالکیت شریک جدید در سرمایه ÷ سرمایه گذاری توسط شرکت جدید

b = نسبت مالکیت شرکاء قدیم در سرمایه ÷ خالص دارائیهها قبل از ورود شریک جدید

$$a = ۶ \div \frac{1}{6} = ۳۶$$

$$b = (۱۶+۸) \div \frac{5}{6} = ۲۸,۸$$

a > b      سرقفلی برای شرکاء قدیم است. ←

خالص داراییها پس از ورود شریک جدید -  $\max[a, b]$  = میزان سرقفلی

$$= 36 - (16 + 8 + 6) = 6$$

ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

بانک	۶
سرقفلی	۶
سرمایه ج	۶
سرمایه الف	۴,۲
سرمایه ب	۱,۸

$$\text{ب سرمایه} = 8 + 1,8 = 9,8$$

منبع: فصل دوازدهم - فیش شماره ۱۵۴۳. بخش محاسبه سرقفلی

۱۸. گزینه ۳ صحیح است.

طبق استاندارد شماره ۲۳ ایران، زمانی که شریک خاص، دارائیهایی را به مشارکت خاص می فروشد، یا به عنوان آورده منتقل می کند، تا زمانی که این دارائیهها نزد مشارکت خاص باقی بماند و به شرط این که مخاطرات و مزایای عمده مالکانه انتقال یافته باشد، شریک خاص باید فقط آن بخش از سود را شناسایی کند که قابل انتساب به سهم سایر شرکا است. زمانی که فروش یا آورده مذکور، شواهدی مبنی بر کاهش در خالص ارزش فروش دارائیههای جاری یا کاهش دائمی در مبلغ دفتری یک دارایی غیرجاری فراهم آورد، در این صورت شریک خاص باید تمام مبلغ زیان مربوط را شناسایی کند.

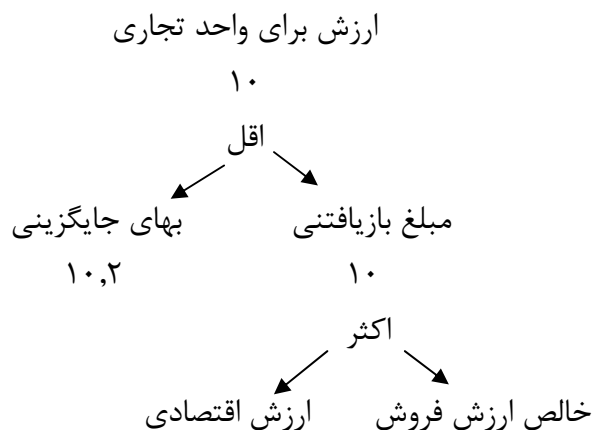
$$2400 - 2000 = 400 = \text{سود ناشی از فروش}$$

$$100 = 25\% \times 400 = \text{سود قابل شناسایی}$$

منبع: فصل هفدهم - فیش شماره ۱۹۱۵.

۱۹. گزینه ۳ صحیح است.

ارزش دفتری دارایی ۹ می باشد.



دارایی باید به اقل بهای تمام شده و مبلغ بازیافتنی نشان داده شود یعنی ۹ ریال نشان داده می شود.

منبع: فصل اول - فیش شماره ۱۴۶. ارزش برای واحد تجاری و فصل چهارم فیش ۵۷۶

---

۲۰. گزینه ۳ صحیح است.

محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات؛

(۱) موازنه بین خصوصیات کیفی

(۲) به موقع بودن

(۳) منفعت و هزینه

منبع: فصل اول - فیش شماره ۵۲

---