

فصل چهارم

حسابداری تورمی

اهداف آموزشی

۱. هدف از تدوین این فصل ارائه اطلاعاتی در خصوص مفهوم تورم و اصطلاحات مرتبط
۲. الگوهای تعیین ارزش دارایی و اندازه گیری سود
۳. انواع شاخص و روش های محاسبه شاخص قیمت
۴. گزارشگری اثرات تغییر قیمت
۵. اقلام پولی و اقلام غیر پولی



به مثال زیر توجه نمائید:

شرکت نگارستان در سال ۷۰ با سرمایه قانونی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال تشکیل گردید. این شرکت در سال ۷۰ کل منابع خود را صرف تحصیل قطعه زمینی به مساحت ۴۰۰ متر واقع در منطقه پاسداران تهران می نماید. ترازنامه شرکت در تاریخ تحصیل دارایی به شرح زیر تنظیم می گردد:

شرکت نگارستان

ترازنامه

۱۳۷۰

ریال		ریال	
۰	بدهیها	۱,۰۰۰,۰۰۰	زمین
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه		
<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	بدهیها و سرمایه	<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	داراییها

با این فرض که شرکت در طی سالهای ۷۰ الی ۹۱ هیچگونه فعالیت مالی نداشته باشد، ترازنامه سال ۹۱ چگونه تنظیم می گردد؟
پاسخ: اگر بخواهیم براساس اصل بهای تمام شده تاریخی ترازنامه تنظیم نمائیم، خواهیم داشت:

شرکت نگارستان

ترازنامه

۱۳۹۱

ریال		ریال	داراییها:
۰	بدهیها	۱,۰۰۰,۰۰۰	زمین
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه		
<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	بدهیها و سرمایه	<u>۱,۰۰۰,۰۰۰</u>	داراییها

هدف از گزارشگری مالی تصمیم گیری است و تصمیم گیری مطلوب از طریق اطلاعات مربوط امکان پذیر می باشد. آیا ترازنامه سال ۹۱ شرکت نگارستان مربوط است؟ آیا تأثیری بر تصمیم گیری ها خواهد گذاشت؟ بطور مثال، با ارائه این ترازنامه به بانک، حد اعتباری این شرکت جهت دریافت تسهیلات مالی چند میلیون ریال تعیین خواهد گردید؟ اصل بهای تمام شده تاریخی قابل اتکا ولی مربوط نیست. ما نمی توانیم با داده های تاریخی به روز باشیم و برای آینده تصمیم گیری نمائیم. این امر مستلزم تنظیم صورتهای مالی براساس ارزش های روز است.

ارزش روز چیست؟ شرکت نگارستان برای ارائه زمین در ترازنامه باید چه مبلغی را نشان دهد؟ درباره ارزش جاری چهار مفهوم (دیدگاه) وجود دارد: ارزش ورودی جاری، ارزش خروجی جاری، ارزش فعلی جریانهای نقدی مورد انتظار و ترکیبی از ارزشها.

تورم^۱ پدیده ای است که گریبانگیر جهانیان در هزاره سوم شده است و اکثر مردم جهان با آن دست و پنجه نرم می کنند. این پدیده که به نوعی در برابر رکود می باشد، در نتیجه اوضاع بد اقتصادی بوجود آمده و دولت ها در پی یافتن راهکار مقابله با آنند. لیکن راه درمانی برای رهایی از آن بطور قطع نمی توان یافت.

براساس اصول و استانداردهای حسابداری اطلاعات مورد گزارش حسابداری می بایست با توجه به مفهوم قابلیت اتکای اطلاعات به بهای تمام شده تاریخی گزارش شوند. این در حالی است که اثرات تغییرات قیمت و قدرت خرید اطلاعات

^۱ - inflation



حسابداری مورد توجه قرار نگرفته است. در عین حال ارزش‌های جاری نیز از ویژگی مربوط بودن^۱ برخوردار بوده لیکن فاقد ویژگی قابلیت اتکاء^۲ می‌باشند.

نهادها و سازمان‌های مختلفی از جمله هیئت تدوین استانداردهای حسابداری^۳، هیئت اصول حسابداری^۴ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵ بیانیه‌ها و استانداردهای متفاوتی را برای افشای اطلاعات تورمی در صورت‌های مالی صادر نمودند. لیکن برخی از این بیانیه‌ها به قوت خود باقی نماند و به جهت برخی نقاط ضعف موجود مورد مخالفت قرار گرفته اند و حذف شدند. در ایران نیز آثار وجود تورم در صورت‌های مالی مورد بررسی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری قرار نگرفته و ضوابط خاصی را تاکنون به مورد اجرا نگذاشته‌اند.

دلیل برتری استفاده از بهای تمام شده تاریخی^۶ نسبت به اندازه‌گیری ارزش‌های جاری^۷ را مجامع حرفه‌ای حسابداری صرفاً در تصادفی بودن انتخاب آن نمی‌دانند دلایلی مانند سادگی در محاسبه و همانطور که قبلاً گفتیم قابلیت اتکا آن را ملاک قرار داده اند. لذا برای روشن تر شدن بحث در ادامه برخی از مفاهیم و اصطلاحات کاربردی در این زمینه ذکر خواهد شد.

- **تورم و رکود:** تورم به تغییرات پیوسته در قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات به صورت افزایشی اطلاق می‌گردد. و به عبارتی افزایش سطح عمومی قیمت‌ها که اصطلاحاً همان کاهش قدرت خرید عمومی پول است تورم گفته می‌شود و به کاهش سطح عمومی قیمت‌ها که همان افزایش قدرت خرید عمومی پول می‌باشد رکود گفته خواهد شد.
- **قدرت خرید عمومی^۸:** به ظرفیت واحد پولی برای خرید مجموعه‌ای از کالاها و خدمات اطلاق می‌شود.
- **ریال اسمی^۹:** ریالی است که به منظور انعکاس تغییر تعدیل نشده باشد.
- **ریال ثابت^{۱۰}:** ریال اسمی است که به خاطر تغییر قیمت‌ها و یا تغییر در قدرت خرید پول تعدیل شده باشد.

"حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت" و "حسابداری مبتنی بر ارزش جاری" معیارهایی جهت رویارویی با مسئله‌های ناشی از تورم هستند. در حسابداری مبتنی بر ارزش جاری تغییر در سطح قیمت‌های خاص و در حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت، تغییر در واحد سنجش مورد توجه قرار می‌گیرد.

در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی، پیشاپیش فرض می‌شود که واحد پول ثابت است یا این که تغییر در ارزش پول، حایز اهمیت نمی‌باشد. ولی باید بر این نکته تأکید کرد که قدرت خرید عمومی پول پیوسته و به طور مستمر رو به کاهش بوده است. قدرت خرید عمومی یعنی توانایی واحد پول در خرید کالا یا ارائه خدمات، با قیمت کالا یا خدماتی که در ازای آن می‌توان به دست آورد، رابطه معکوس دارد. هنگامی که قیمت کالا یا خدمات افزایش یابد، این تغییر را تورم می‌دانند که همانا کاهش قدرت خرید عمومی پول است. هنگامی که قیمت کالا یا خدمات کاهش یابد، این تغییر را ضد تورم می‌نامند که آن هم افزایش در قدرت خرید عمومی پول است. از آن‌جا که در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی به تغییرهای رخ داده در قدرت خرید عمومی پول توجه نمی‌شود، ترازنامه در برگزیده انواع گوناگون دارایی‌ها و بدهی‌هایی است که متعلق به تاریخ‌های متفاوت می‌باشند و برحسب تغییر در قدرت خرید پول ابراز شده‌اند. در حسابداری مبتنی بر سطوح عمومی قیمت از طریق تهیه و ارائه مجدد صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تاریخی به گونه‌ای که تغییر در قدرت خرید دلار منعکس می‌شود، این وضع اصلاح می‌شود.

^۱ - relevancy

^۲ - reliability

^۳ - financial accounting standards board (FASB)

^۴ - Accounting principles board (APB)

^۵ - American institute of certified public accountant (AICPA)

^۶ - historical cost

^۷ - Current cost

^۸ - purchase power

^۹ - nominal rials

^{۱۰} - constant rials



مبنای تعیین ارزش دارایی عبارت است از روش تعیین و محاسبه عوامل تشکیل دهنده صورتهای مالی بر مبنای گزارش و تعیین ویژگی عناصری که باید اندازه گیری کرد و واحد اندازه گیری که باید برای محاسبه این ویژگی به کار برد. می توان چهار ویژگی را اندازه گیری و از دو واحد اندازه گیری استفاده نمود.

چهار ویژگی همه طبقات دارایی ها و بدهی ها را که می توان اندازه گیری کرد عبارتند از:

۱. بهای تاریخی؛
۲. ارزش ورودی جاری (ارزش جاری جایگزینی)؛
۳. ارزش خروجی جاری (برای مثال، خالص ارزش باز یافتنی)؛ و
۴. ارزش فعلی جریان های نقد مورد انتظار.

دو واحد سنجشی که می توان بکار برد، عبارتند از واحد "پول" و واحد "قدرت خرید". ترکیب این چهار ویژگی و دو واحد باعث می شود که هشت الگو، برای تعیین ارزش دارایی ها و اندازه گیری سود به شرح زیر ارائه شود:

۱. حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی که در آن ارزش های تاریخی را برحسب واحد پول اندازه گیری می نمایند.
 ۲. حسابداری مبتنی بر بهای جایگزینی که در اجرای آن ارزش جایگزینی (یعنی ارزش ورودی جاری) را برحسب واحد پول اندازه گیری می نمایند.
 ۳. حسابداری مبتنی بر ارزش خالص باز یافتنی که در اجرای آن ارزش خالص باز یافتنی (یعنی ارزش خروجی جاری) را برحسب واحد پول اندازه گیری می نمایند.
 ۴. حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی که در اجرای آن ارزش فعلی را بر مبنای واحد پول اندازه گیری می نمایند.
 ۵. حسابداری مبتنی بر سطح عمومی قیمت که در اجرای آن بهای تاریخی را برحسب واحد قدرت خرید اندازه گیری می نمایند.
 ۶. حسابداری مبتنی بر ارزش جایگزینی براساس سطح عمومی قیمت که در اجرای آن ارزش جایگزینی را برحسب واحد قدرت خرید اندازه گیری می نمایند.
 ۷. حسابداری مبتنی بر ارزش خالص باز یافتنی براساس سطح عمومی قیمت که در اجرای آن ارزش خالص باز یافتنی را بر مبنای واحد قدرت خرید اندازه گیری می نمایند.
 ۸. حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی براساس سطح عمومی قیمت که در اجرای آن ارزش فعلی را برحسب واحد قدرت خرید اندازه گیری می نمایند.^۱
- کاربرد هر یک از این روش ها باعث می شود صورت مالی متفاوتی به دست آید که برای استفاده کنندگان معنی متفاوتی دارد و موضوع «مربوط بودن» اطلاعات نیز متفاوت می شود.

نکته: بزرگ ترین نقطه ضعف روش مبتنی بر ارزش جاری و حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی این است که در هیچ یک از این روش ها به تغییر در قدرت خرید دلار توجه نمی شود.

ماهیت تفاوت ها

تفاوت بین الگوهای مختلف برای تعیین ارزش دارایی ها و اندازه گیری سود ناشی از ویژگی هایی است که باید اندازه گیری کرد و نیز در تفاوت واحدهای اندازه گیری است که باید به کار برد. در بخش های بعدی هر یک از ویژگی های عناصر تشکیل دهنده صورتهای مالی را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

۱. ریاحی بلکویی، احمد، مترجم علی پارسائیان (۱۳۹۰)، تئوری حسابداری، چاپ سوم، انتشارات ترمه.



ویژگی‌هایی را که باید اندازه‌گیری کرد

مقصود از ویژگی‌های دارایی‌ها و بدهی‌ها چیزی است که باید اندازه‌گیری کرد. نخست به تعریف چهار ویژگی که باید اندازه‌گیری نمود، پرداخته می‌شود:

۱. مقصود از **بهای تاریخی** مبلغ پول نقد یا معادل نقد است که برای تهیه یک قلم دارایی در زمان کنونی باید پرداخت نمود؛ یا عبارت است از مبلغی که برای منظور کردن همین مبلغ بدهی دریافت خواهد شد.
۲. مقصود از **بهای جایگزینی** مبلغی از پول نقد یا معادل پول نقد است که برای خرید یک قلم دارایی در زمان کنونی باید پرداخت نمود؛ یا عبارت است از مبلغی که برای منظور کردن همین مبلغ بدهی دریافت خواهد شد.
۳. مقصود از **ارزش خالص بازیافتنی** مبلغی از پول نقد یا معادل پول نقد است که از طریق فروش یک قلم‌دارایی در زمان کنونی به دست خواهد آمد یا مبلغی است که باید برای بازپرداخت بدهی در زمان کنونی پرداخت نمود.
۴. مقصود از **ارزش فعلی** ارزش خالص فعلی جریان‌های نقدی است که انتظار می‌رود با استفاده از دارایی دریافت کرد یا عبارت است از خالص جریان‌های نقدی خروجی که انتظار می‌رود برای تسویه بدهی پرداخت نمود.

ما این ویژگی‌ها را به سه روش طبقه‌بندی می‌نماییم:

۱. می‌توان این معیارهای سنجش را با توجه به این که برگزیده، حال یا آینده تأکید می‌نمایند، طبقه‌بندی کرد. بهای تاریخی برگزیده، ارزش جایگزینی و ارزش خالص بازیافتنی بر زمان حال و ارزش فعلی بر آینده تأکید می‌نمایند.
۲. می‌توان این معیارهای سنجش را با توجه به نوع معامله‌ای که انجام می‌شود، طبقه‌بندی کرد. بهای تاریخی و ارزش جایگزین به خرید دارایی‌ها یا بازپرداخت بدهی‌ها توجه می‌نمایند؛ ارزش خالص بازیافتنی و ارزش فعلی به فروش دارایی‌ها یا تسویه بدهی‌ها توجه می‌کنند.
۳. در طبقه‌بندی سوم به ماهیت رویدادی که موجب پیدایش معیار سنجش می‌شود، تأکید می‌نمایند. بهای تاریخی بر مبنای رویداد واقعی، ارزش فعلی براساس رویداد مورد انتظار و ارزش جایگزینی و ارزش خالص بازیافتنی براساس رویدادهای فرضی قرار دارند.^۱

مبنای مقایسه و ارزیابی

پیش از این بیان شد که الگوهای گوناگون حسابداری (الگوی حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی با رعایت سطح عمومی قیمت، الگوی حسابداری مبتنی بر بهای جایگزینی، الگوی حسابداری مبتنی بر بهای جایگزین که براساس سطح عمومی قیمت تعدیل شده باشد، الگوی حسابداری مبتنی بر ارزش خالص بازیافتنی، الگوی حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی و الگوی حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی که با توجه به سطح عمومی قیمت تعدیل شده باشد) براساس انتخاب یکی از چهار ویژگی (بهای تاریخی، ارزش جایگزینی، ارزش خالص بازیافتنی و ارزش فعلی) و یکی از دو واحد اندازه‌گیری (واحد پول و واحد قدرت خرید عمومی) قرار دارند. اینک بر مبنای این که آیا از «خطای مربوط به زمان» اجتناب می‌شود و این که آیا «خطای مربوط به واحد اندازه‌گیری» اجتناب می‌شود یا خیر این الگوها را با هم مقایسه می‌کنیم، و آن‌گاه با توجه به «قابلیت تفسیر» و «مربوط بودن» آنها را مورد ارزیابی قرار می‌دهیم.

اگر چه الگوهای مبتنی بر ارزش فعلی، از دیدگاه نظری، بهترین الگوی حسابداری می‌باشند، ولی بدان سبب که در مرحله عمل دارای نقاط ضعف و کاستی‌های زیادی هستند، هنگام مقایسه الگوها و ارزیابی‌ها به آنها توجه نمی‌کنیم. نخست، در الگوهای ارزش فعلی باید خالص دریافت‌های نقد آینده، زمان این دریافت‌ها و تعیین نرخ تنزیل مناسب را در نظر گرفت. دوم، هنگامی که این الگوها را برای تعیین ارزش ارقام دارایی به کار می‌برند، لازم است خالص دریافت‌های نقد آینده که به صورت دلبخواه (بدون ضابطه) تخصیص می‌یابند، زمان این دریافت‌ها و نرخ تنزیل مناسب (منتخب) مورد توجه قرار گیرند. سوم، هنگامی که برای تعیین ارزش ارقام دارایی از الگوهای مبتنی بر ارزش فعلی استفاده می‌شود باید خالص دریافت‌های نقد (برآوردی) آینده از محل ارقام دارایی، به صورت آزادانه و اختیاری تخصیص یابند.

۱. ریاحی بلکویی، احمد، مترجم علی پارسائیان (۱۳۹۰)، تئوری حسابداری، چاپ سوم، انتشارات ترمه.



به سبب نبود قضاوت عینی، بدان سبب الگوهای مبتنی بر ارزش فعلی عملی یا قابل اجرا نیستند. در بخش بعدی شاخص‌های مقایسه و ارزیابی را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

خطای مربوط به زمان

شاخص مربوط به تعیین نوع ویژگی یا ویژگی‌های عناصر تشکیل دهنده صورت‌هایی که باید در گزارشگری و حسابداری مالی اندازه‌گیری نمود در بحث کاهش خطای زمان مطرح می‌شوند. خطای مربوط به زمان، هنگامی رخ می‌دهد که تغییر در ارزش دوره مشخص روی می‌دهد، ولی در این دوره دیگر گزارش می‌شود و منظور می‌گردد. شاید تغییر در ارزش در همان دوره‌ای که تغییر رخ می‌دهد از ویژگی‌های برتر به حساب می‌آید کمال مطلوب این است که « سود به کل فرایند فعالیت شرکت منتسب گردد.»

خطای مربوط به واحد اندازه‌گیری

برای تعیین واحد اندازه‌گیری باید با توجه به ویژگی عناصر تشکیل دهنده صورت‌های مالی شاخصی را در نظر گرفت که واحد اندازه‌گیری را تعیین می‌کند و از خطای مربوط به اندازه‌گیری اجتناب نمود. خطای مربوط به واحد اندازه‌گیری زمانی رخ می‌دهد که صورت‌های مالی برحسب واحدهای قدرت خرید عمومی بیان نشوند. واحدهای اندازه‌گیری برتر است که بتوان بدان وسیله تغییر در سطح عمومی قیمت را در صورت مالی شناسایی کرد.

قابلیت تفسیر

نخستین شاخص برای ارزیابی الگوی حسابداری قابلیت تفسیر آن می‌باشد. به بیان دیگر صورت‌های مالی باید، از نظر معنی و کاربرد (یا استفاده)، قابل درک باشند.^۱

انواع شاخص و روش‌های محاسبه شاخص قیمت

• **شاخص قیمت**^۲: عبارت است از میانگین موزون قیمت‌های جاری کالا و خدمات که با قیمت‌های مربوط در دوره مبنا مقایسه و به کمک آن تغییرات حاصل در سطح قیمت‌ها تعیین می‌شود. سه شاخص پراهمیت به شرح زیر می‌باشند.

۱. شاخص قیمت عمده فروشی

۲. شاخص تولید ناخالص ملی

۳. شاخص قیمت مصرف کننده

دو طبقه شاخص شامل شاخص سطح عمومی قیمت‌ها و شاخص اختصاصی قیمت می‌باشند که شاخص سطح عمومی قیمت‌ها در قالب متوسط قیمت طبقه‌ای عمده از کالاها و خدمات است که گاهی آن را سبد بازار نیز می‌نامند. شاخص قیمت مصرف کننده و شاخص قیمت عمده فروشی از این قبیل است و شاخص اختصاصی قیمت در قالب متوسط قیمت یک کالا یا خدمات مشخص است که از بین طبقات مختلف عمده کالا و خدمات محاسبه می‌شود.

شاخص به معنای نماینده مجموعه‌ای از متغیرها است و اعداد شاخص اعدادی نسبی می‌باشند که متوسط قیمت‌ها در هر دوره را نسبت به یک دوره معین که آن را مبنا می‌نامند نشان می‌دهند. محاسبه شاخص بر حسب متغیرهایی از قیمت و تعداد بدست می‌آید. روش‌های محاسبه شاخص عموماً مشکل بوده و لذا از فرمول‌های متفاوتی برای آن استفاده می‌شود. همانند لاسپیرز، پاشه، فیشر، مارشال و اجورث که توسط اقتصاد دانان مختلف معرفی و مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

الف - شاخص لاسپیرز^۳: تغییرات قیمت را با ثابت فرض کردن مقادیر و ترکیب آن‌ها می‌سنجد.

ب - شاخص پاشه^۴: با ثابت فرض کردن مقادیر برای رسیدن به یک شاخص مناسب کنار گذاشته می‌شود.

۱. ریاحی بلکویی، احمد، مترجم علی پارسائیان (۱۳۹۰)، تئوری حسابداری، چاپ سوم، انتشارات ترمه.^۱

^۲ - price index

^۳ - Laspeyres index

^۴ - Peasche index



ج- شاخص ایده آل فیشر: میانگین هندسی دو شاخص لاسپیرز و پاشه را به عنوان ایده آل تعریف می کند.

سود واحد تجاری

سود واحدهای اقتصادی برحسب مفاهیم حفظ سرمایه و روش ارزشیابی دارایی ها و بدهی ها اندازه گیری می شود که در ادامه هر یک از این مفاهیم تعریف می گردند.

مفهوم حفظ سرمایه^۱

بر حسب این مفهوم، سود یک واحد تجاری عبارت است از تغییر در خالص دارایی ها یا حقوق صاحبان سهام یک واحد تجاری، به طوری که در پایان دوره مالی یا عمر تجاری سرمایه اقتصادی هم چنان حفظ شده باشد. در این مفهوم حفظ ریال اسمی، حفظ قدرت خرید و حفظ سرمایه فیزیکی مورد اشاره قرار می گیرند و در دوره های تورمی حفظ قدرت خرید عمومی مورد اشاره قرار داده می شود و نه حفظ ریال اسمی.

ارزش فقدان

این روش ارزشیابی ارزش ریشه در اقتصاد دارد و با مفهوم هزینه فرصت از دست رفته ارتباط نزدیکی دارد که براساس روابط مابین ارزش جایگزینی (RC)^۲، ارزش خالص بازیافتنی (NRV)^۳ و ارزش اقتصادی (EV)^۴ بر می گردد. ارزش فقدان با توجه به استاندارد حسابداری ارزش جاری انجمن حسابداران خبره انگلیس و ولز پیشنهاد و انجام گرفته است که با توجه به دو مرحله زیر انجام می گیرد.

- **مرحله اول:** آیا می بایست دارایی را برای استفاده نگهداری نمود و یا فوراً آن را فروخت؟

پاسخ این سؤال به روابط مابین ارزش اقتصادی و ارزش خالص بازیافتنی بر می گردد، چنانچه $EV > NRV$ باشد دارایی نگهداری می شود و اگر $NRV > EV$ دارایی فروخته می شود.

- **مرحله دوم:** اگر شرکت از دارایی محروم شود (فقدان دارایی) چه اقدامی می بایست کرد؟

پاسخ این سؤال به روابط مابین ارزش استفاده دارایی (UV)^۵ و ارزش جایگزینی (RC) است. اگر $RCUV >$ ارزش استفاده باشد دارایی جایگزین می شود و ارزش فقدان ارزش جایگزینی (RC) است و چنانچه $RCUV <$ ارزش استفاده باشد، جایگزینی آن مقرون به صرفه نیست و زیان متحمل شده ارزش استفاده (UV) است.

مثال (۱): تعیین ارزش فقدان. با توجه به اطلاعات زیر مطلوب است تعیین ارزش فقدان هر یک از دارایی های زیر:

شرح ارزش	دارایی آلفا	دارایی بتا	دارایی گاما	دارایی تتا
ارزش اقتصادی (EV)	۸,۷۵۰	۳,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۱۰۰
ارزش خالص بازیافتنی (NRV)	۷,۵۰۰	۵,۷۵۰	۱,۵۰۰	۱,۸۰۰
ارزش جایگزینی (RC)	۱۰,۷۵۰	۴,۵۰۰	۱,۲۰۰	۱,۹۷۵

- **مرحله اول:** مقایسه ارزش اقتصادی (EV) با ارزش خالص بازیافتنی (NRV) به منظور محاسبه ارزش استفاده دارایی (UV) هر کدام بزرگ تر است.

شرح ارزش	دارایی آلفا	دارایی بتا	دارایی گاما	دارایی تتا
----------	-------------	------------	-------------	------------

^۱ - capital maintenance

^۲ - replacement cost

^۳ - net realizable value

^۴ - economical value

^۵ - usage value



ارزش استفاده دارایی (UV)	۸,۷۵۰	۵,۷۵۰	۱,۵۰۰	۱,۸۰۰
--------------------------	-------	-------	-------	-------

– **مرحله دوم:** محاسبه ارزش شرکت (ارزش فقدان) که با مقایسه ارزش استفاده دارایی (UV) با ارزش جایگزینی (RC) محاسبه می‌گردد. در صورتی که $UV < RC$ باشد ارزش استفاده دارایی ملاک محاسبه ارزش فقدان با زیان متحمل شده است و با سایر ارزش‌ها مقایسه به منظور محاسبه حداقل زیان و ارزش فقدان می‌گردد و چنانچه $UV > RC$ باشد دارایی جایگزین می‌شود و ارزش فقدان ارزش جایگزینی (RC) است.

شرح ارزش	دارایی آلفا	دارایی بتا	دارایی گاما	دارایی تتا
ارزش فقدان یا محرومیت	۷,۵۰۰	۴,۵۰۰	۱,۲۰۰	۱,۱۰۰

گزارشگری اثرات تغییر قیمت

دونوع تغییر قیمت بدین شرح تعریف شده است. اولی با تغییرات سطح عمومی قیمت کالاها و خدمات سرو کار دارد و دومین نوع آن با تغییرات قیمت مربوط به قیمت‌ها یا اقلام خاص مرتبط است. یعنی قیمت‌ها برای اقلام بخصوص که ممکن است متناوباً بالا و یا پائین شوند و تفاوت‌های زیادی داشته باشند. همچنین میانگین تغییرات قیمت اقلام خاص تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها را نیز می‌تواند تعیین کند.

با توجه به اهمیت موضوع حسابداری برای تغییرات قیمت عمومی کالاها و خدمات حسابداری ریال ثابت و یا حسابداری تعدیل شده سطح عمومی قیمت‌ها را معرفی می‌کنیم و حسابداری برای مفهوم دوم یعنی تغییر قیمت اقلام خاص اشاره به حسابداری بهای جاری یا حسابداری ارزشهای جاری دارد.

هدف گزارشگری مالی اثرات تغییر قیمت بر اساس ریال اسمی بهای تاریخی و ریال ثابت به بهای جاری قرار دارد که به شرح زیر طبقه بندی می‌شود.

ارزشیابی بهای جاری	ارزشیابی بهای تاریخی	اندازه گیری واحد پول اسمی
CC/ND بهای جاری/ریال اسمی	HC/ND بهای تاریخی/ریال اسمی	
CC/CD بهای جاری/ریال ثابت	HC/CD بهای تاریخی/ریال ثابت	اندازه گیری واحد پول ثابت

دو حالت متمایز تغییرات قیمت بوسیله شکل مشخص شده است. با واحد اندازه گیری پول اسمی و ثابت و تغییر در مبنای ارزیابی (بهای جاری و تاریخی).

مثال (۲): تعیین ارزش دارایی براساس ریال اسمی و ریال ثابت. قطعه زمینی به منظور سرمایه گذاری در سال ۱۹۷۲ به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال خریداری شده است. در سال ۲۰۰۲ این قطعه زمین ارزش بازاری به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال پیدا نموده است. علاوه براین در اثر تورم طی ۳۰ سال گذشته از سال ۱۹۷۲ الی ۲۰۰۲ تقلیل در قدرت خرید پول ۴/۳ ریال در سال ۲۰۰۲ در برابر ۱ ریال سال ۱۹۷۲ داشته است. چگونه می‌بایست این زمین را در ۳۱ دسامبر ۲۰۰۲ در ترازنامه گزارش نمود؟

چهار حق انتخاب بشرح زیر برای ما وجود دارد:

بهای جاری	بهای تاریخی	
۱۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	ریال اسمی
۱۰۰,۰۰۰	۴۳,۰۰۰	ریال ثابت



ریال اسمی به بهای تاریخی مقادیر گزارش شده در گزارشگری سنتی تاریخی حسابداری است که عینی و مربوط در سال ۱۹۷۲ بوده است و گذشت زمان آنرا بی معنا نموده و مبلغ ۴۳,۰۰۰ ریال ثابت به بهای تاریخی نشان دهنده اثر تغییر قدرت خرید پول طی ۳۰ سال می باشد که این تغییرات قیمت اثر تغییر در قیمت‌های خاص مثل زمین ۱۰۰,۰۰۰ ریال را نادیده می گیرد. تفاوت مابین دو روش ریال اسمی ۹۰,۰۰۰ ریال (۱۰۰,۰۰۰-۹۰,۰۰۰) است. افزایش در ارزش زمین شناسائی شده بر اساس روش ریال اسمی بهای جاری ۹۰,۰۰۰ ریال ما بین دو مبلغ ۳۳,۰۰۰ ریال (۱۰۰,۰۰۰-۴۳,۰۰۰) ریال افزایش قیمت ناشی از تورم عمومی و مبلغ ۵۷,۰۰۰ ریال (۱۰۰,۰۰۰-۴۳,۰۰۰) افزایش مازاد بر اساس تورم تقسیم می شود.

اقلام پولی و غیر پولی^۱

اقلام پولی عبارتند از دارایی‌ها و بدهی‌هایی همانند وجوه نقد، حساب‌های دریافتی، پیش‌پرداخت‌ها، حساب‌های پرداختنی و پیش‌دریافت‌ها و آنگونه ارقام دارایی و بدهی که با مقدار ثابتی ریال (واحد پولی) بیان می‌شوند و با وجود این که تورم موجب کاهش قدرت خرید آن‌ها می‌گردد ولی هیچ گونه اثری بر دریافت و پرداخت ریال ثابت آن‌ها نخواهد داشت.

اقلام غیر پولی نیز اقلامی هستند که تغییرات قدرت خرید پول بر ارزش پولی ریالی آن‌ها تأثیر می‌گذارد و بر اثر تورم ارزش پولی آن‌ها نیز تغییر می‌کند مانند موجودی کالا، ساختمان، ماشین‌آلات و به عبارتی کلیه دارایی‌ها و بدهی‌هایی که در ترازنامه‌اند و جزو ارقام پولی نمی‌باشند. بعلاوه تمامی درآمدها، هزینه‌ها و سود زیان‌هایی که در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند جزو ارقام غیر پولی گزارش می‌شوند و ذکر این نکته حائز اهمیت است که پولی و یا غیر پولی بودن یک قلم دارایی هیچ ارتباطی با جاری و یا غیر جاری بودن دارایی و یا بدهی نخواهد داشت.

بطور کلی دارایی‌های جاری به غیر از موجودی‌های جنسی و اکثر بدهی‌های جاری و غیر جاری به استثناء مواردی که در جدول طبقه بندی مشخص شده جزء ارقام پولی و بقیه ارقام ترازنامه، غیر پولی تلقی می‌شوند.

بیانیه هیأت تدوین استاندارد‌های حسابداری مالی (۸۹ FASB#) ارقام پولی و غیر پولی را به شرح زیر طبقه بندی نموده است^۲:

دارایی‌ها:	پولی	غیر پولی
وجوه نقد، سپرده‌ی دیداری و غیر دیداری	*	
موجودی‌ها و مطالبات ارزی	*	
سرمایه‌گذاری در سهام عادی که حسابداری آن به روش بهای تمام شده می‌باشد	*	
سرمایه‌گذاری با نرخ بهره ثابت بانکی	*	
سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز قابل تبدیل با حق مشارکت در سود	*	*
سرمایه‌گذاری در سهام ممتاز غیر قابل تبدیل یا بدون حق مشارکت در سود	*	*
سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل	*	*
سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه غیر قابل تبدیل	*	
حساب‌ها و اسناد دریافتنی	*	
ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	*	
وام رهنی (بدهی رهنی)		*
موجودی مواد مورد استفاده در پیمانکاری	*	*

^۱ - Monetary and nonmonetary items

^۲. همتی، حسن، مباحث جاری در حسابداری



غیر پولی	پولی	
*		موجودی کالا
	*	وام کارکنان (وام پرداختی به کارکنان)
*	*	پیش پرداخت ها (آگهی، بیمه، اجاره و ...)
*	*	سپرده‌های وجوه بازنشستگی و سایر سپرده‌هایی که در کنترل مؤسسه می‌باشند
	*	اموال، ماشین آلات، تجهیزات
	*	استهلاک انباشته اموال، ماشین آلات و تجهیزات
	*	ارزش مازاد تضمین نشده اموال استیجاری در اجاره سرمایه ای
	*	(اجاره تأمین مالی مستقیم، اجاره شکل فروش و اجاره اهرمی)
	*	ارزش باقیمانده تضمین شده در اجاره سرمایه ای
	*	بخشی از مبلغ دفتری دارایی استیجاری اجاره دهنده در اجاره عملیاتی غیر قابل فسخ که بیانگر
		مبلغ ثابت پول باشد
	*	وجوه قابل بازیافت بابت بیمه عمر
	*	سرمایه گذاری در شرکت فرعی غیر مشمول تلفیق که حسابداری آن به روش
		ارزش ویژه باشد
	*	سپرده های قابل استرداد
	*	حسابهای دریافتنی بلند مدت
	*	تعهدات خرید - بخش پرداختی بابت قرارداد به قیمت ثابت
	*	پیش پرداخت به فروشنده (پیش پرداخت خرید کالا)
	*	مخارج مالیات بر درآمد انتقالی به دوره آتی
	*	حق اختراع، علائم تجاری، پروانه ساخت، سرقتی
	*	مخارج انتقالی به دوره آتی
		<u>بدهی ها:</u>
	*	سپرده بابت بدهی به موسسات مالی
	*	حسابها و اسناد پرداختنی
	*	هزینه حقوق پرداختنی (حقوق و دستمزد و...)
	*	ذخیره ایام مرخصی کارکنان
	*	سود سهام پرداختنی
	*	تعهدات ارزی
	*	تعهدات فروش - بخش وصولی بابت قرارداد به قیمت ثابت
	*	پیش دریافت از مشتریان (قرض کردن از مشتری)
	*	زیان های معوق و تعهدات خرید قطعی (حساب های پرداختنی)
*	*	پیش دریافت درآمد (درآمد انتقالی به دوره آتی)
	*	سپرده قابل پرداخت



غیر پولی	پولی
	* اوراق قرضه و سایر بدهی های بلند مدت
	* صرف و کسر تخصیص نیافته و پیش پرداخت بهره اوراق قرضه و اسناد پرداختنی
	* اوراق قرضه پرداختنی قابل تبدیل (یا تبدیل نشده تعهد پرداخت با مبالغ معین)
*	* تعهدات بازنشستگی
*	* تعهدات بابت تضمین محصولات فروخته شده
	* مالیات بر درآمد پرداختنی
*	* مزایای مالیاتی سرمایه گذاری انتقالی به دوره ی آتی
	* سود سهام پیشنهادی
	حقوق صاحبان سهام:
*	سرمایه - سهام عادی
*	سود انباشته
*	حقوق سهامداران اقلیت

سود و زیان قدرت خرید پول^۱

سود و زیان قدرت خرید پول منتج از نگهداشت اقلام خالص پولی حاصل از تفاوت ابتدا و پایان سال مالی می گردد. لذا برای نشان دادن مفهوم سود و زیان قدرت خرید پول به ذکر مثالی به شرح زیر می پردازیم. فرض کنید شخصی ۱,۰۰۰ ریال وجه نقد را زمانی که شاخص قیمت ۱۰۰ است ذخیره می کند یک سال بعد شاخص ۱۱۰ می رسد. لذا زیان قدرت خرید برای وی به وجود آمده است، زیرا امسال نیاز به ۱,۱۰۰ ریال برای خرید کالاهای مشابه ۱,۰۰۰ ریالی که سال گذشته می توانست بخرد دارد. به بیانی دیگر ۱,۰۰۰ ریال یکسال بعد و افزایش در شاخص قیمت ۱۰۰ به ۱۱۰ منتج به سود قدرت خرید پول می شود قدرت خرید پول قرض گرفته شده ۱,۱۰۰ ریال خواهد بود در حالیکه بدهی ۱,۰۰۰ ریال مقدار ثابت است.

افزایش قیمتها	کاهش قیمتها	
زیان	سود	خالص اقلام پولی مثبت
سود	زیان	خالص اقلام پولی منفی

گزارشگری صورت های مالی بر مبنای بهای تاریخی/ ریال ثابت^۲ (HC/CD)

در این نوع گزارشگری تمامی اقلام صورت های مالی تهیه شده بر مبنای بهای تاریخی (بهای تاریخی / واحد پول اسمی) به ریال همگن شده با قدرت خرید یکسان (بهای تاریخی / واحد پول ثابت) تبدیل می گردد. لذا در این روش مبنای تعدیل استفاده از اطلاعات بهای تاریخی اقلام صورتهای مالی است که بر اساس قدرت خرید ریال ثابت تبدیل می گردد. استفاده از شاخص تعدیل اقلام با واحد پول اسمی به پول ثابت بر مبنای دو شاخص متفاوت شاخص پایان سال و یا شاخص میانگین طی سال می تواند انجام گیرد که بیانیه استاندارد حسابداری مالی در این ارتباط بکارگیری هر یک از این شاخص ها را مناسب دانسته است. ما در این جا با استفاده از مثال زیر تعدیل صورتهای مالی را با استفاده از شاخص

^۱- purchasing power

^۲- Historical cost to constant dollar



پایان سال به منظور آشنایی با نحوه عمل انجام دهیم.

مثال (۳): تهیه صورتهای مالی براساس بهای تاریخی / ریال ثابت. شرکت سهامی تهران در چهارمین سال فعالیت، صورتهای مالی خود را بر مبنای ارزشهای تاریخی به شرح زیر تهیه نموده است.

شرکت سهامی تهران

ترازنامه مقایسه‌ای

به تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

۱۳۸۵/۱۲/۲۹	۱۳۸۶/۱۲/۲۹	
۳۰,۰۰۰	۴۱,۴۰۰	وجه نقد
۷۴,۰۰۰	۹۹,۰۰۰	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
۲۵,۰۰۰	۳۹,۰۰۰	موجودی کالا
۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	زمین
۳۲۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	ساختمان
(۳۸,۴۰۰)	(۴۱,۲۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان
۹۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	تجهیزات
(۴۱,۰۰۰)	(۵۸,۲۵۰)	استهلاک انباشته تجهیزات
<u>۵۵۹,۶۰۰</u>	<u>۶۱۹,۹۵۰</u>	جمع دارایی‌ها
۵۴,۵۰۰	۸۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی
-	۱۰,۲۵۰	حقوق پرداختنی
۴۵,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت
۲۵۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	سهام عادی
۲۱۰,۱۰۰	۲۳۴,۷۰۰	سود انباشته و اندوخته‌ها
<u>۵۵۹,۶۰۰</u>	<u>۶۱۹,۹۵۰</u>	جمع

شرکت سهامی تهران

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

۹۵۰,۰۰۰	فروش
	بهای تمام شده کالای فروخته شده:
۲۵,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۵۸۴,۰۰۰	خرید طی دوره
۶۰۹,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۳۹,۰۰۰)	موجودی کالای پایان دوره
<u>(۵۷۰,۰۰۰)</u>	سود ناخالص
۳۸۰,۰۰۰	
	کسر می‌شود هزینه‌ها:
۲۲۵,۰۰۰	هزینه‌های اداری و فروش
۱۲,۸۰۰	هزینه استهلاک ساختمان
۱۸,۰۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
<u>(۲۵۵,۸۰۰)</u>	
۱۲۴,۲۰۰	سود قبل از مالیات
<u>(۴۹,۶۰۰)</u>	مالیات بر درآمد



سایر اطلاعات:

۱. فروش، خرید و هزینه‌ها به طور یکنواخت طی سال صورت گرفته است.
 ۲. روش ارزشیابی موجودی کالا بر مبنای اولین صادره از آخرین وارده می‌باشد. (Lifo)
 ۳. موجودی کالای اول دوره مربوط به زمانی است که شاخص قیمت ۱۱۵ بوده است.
 ۴. شاخص قیمت در ابتدای سال ۱۲۰، شاخص قیمت در پایان سال ۱۳۲ می‌باشد.
 ۵. شاخص میانگین طی سال ۱۲۶ است.
 ۶. تجهیزات در ابتدای سال ۱۳۸۶ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال تحصیل شده، شاخص قیمت تجهیزات خریداری شده قبل از این تاریخ مربوط به زمانی است که شاخص قیمت ۹۵ بوده است.
 ۷. نرخ استهلاک ۱۵٪ بدون در نظر گرفتن ارزش اسقاط است.
 ۸. شاخص قیمت در زمان تحصیل زمین و ساختمان ۹۵ بوده است و روش استهلاک ساختمان خط مستقیم با عمر مفید ۲۵ سال بدون ارزش اسقاط می‌باشد.
 ۹. سود سهام نقدی ۵۰,۰۰۰ ریال در پایان سال اعلام و پرداخت شده است.
 ۱۰. انتشار سهام ابتدای تأسیس شرکت ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده است.
 ۱۱. شاخص قیمت در زمان تأسیس ۱۰۰ و زمان صدور سهام مجدد در ابتدای سال ۱۳۸۵ بوده زمانی که شاخص قیمت ۱۱۰ بوده است.
- مطلوبست: تهیه صورتهای مالی مبتنی بر بهای تاریخی / ریال ثابت.

نکات کاربردی: برای تعدیل صورتهای مبتنی بر بهای تاریخی ریال ثابت

- (HC/CD) مراحل زیر را به ترتیب انجام می‌دهیم:
۱. تهیه صورتهای مالی به بهای تاریخی و جمع‌آوری اطلاعات مربوط به شاخصهای مختلف قیمت.
۲. طبقه‌بندی اقلام ترازنامه و صورت سود و زیان به پولی و غیرپولی.
۳. تهیه ترازنامه تعدیل شده به (HC/CD) با توجه به شاخص مناسب هر قلم دارایی، بدهی و حقوق صاحبان سهام.
۴. تهیه صورت سود و زیان انباشته تعدیل شده براساس (HC/CD).
۵. محاسبه سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی.



پاسخ:

شرکت سهامی تهران
ترازنامه تعدیل شده بر مبنای (HC/CD)
به تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

نوع طبقه	شرح اقلام	بهای تاریخی/ریال اسمی (HC/CD)	عامل تبدیل	بهای تاریخی/ریال ثابت (HC/CD)
پولی	وجه نقد	۴۱,۴۰۰	-	۴۱,۴۰۰
پولی	حساب‌ها و اسناد دریافتنی	۹۹,۰۰۰	-	۹۹,۰۰۰
غیر پولی	موجودی کالا (Lifo)	۳۹,۰۰۰	یادداشت # ۱	۴۳,۳۶۲
غیر پولی	زمین	۱۰۰,۰۰۰	۱۳۲/۹۵	۱۳۸,۹۴۷
غیر پولی	ساختمان	۳۲۰,۰۰۰	۱۳۲/۹۵	۴۴۴,۶۳۱
غیر پولی	استهلاک انباشته ساختمان	(۴۱,۲۰۰)	۱۳۲/۹۵	(۵۷,۲۴۶)
غیر پولی	تجهیزات	۱۲۰,۰۰۰	یادداشت # ۲	۱۵۸,۰۵۲
غیر پولی	استهلاک انباشته تجهیزات	(۵۸,۲۵۰)	یادداشت # ۳	(۷۹,۶۳۴)
	جمع دارایی‌ها	۶۱۹,۹۵۰		۷۸۸,۵۱۲
پولی	حساب‌های پرداختنی	۸۰,۰۰۰	-	۸۰,۰۰۰
پولی	حقوق پرداختنی	۱۰,۲۵۰	-	۱۰,۲۵۰
پولی	اسناد پرداختنی بلندمدت	۴۵,۰۰۰	-	۴۵,۰۰۰
غیر پولی	سهام عادی	۲۵۰,۰۰۰	یادداشت # ۴	۳۲۴,۰۰۰
غیر پولی	سود انباشته و اندوخته‌ها	۲۳۴,۷۰۰	یادداشت # ۵	۳۲۹,۲۶۲
	جمع	۶۱۹,۹۵۰		۷۸۸,۵۱۲

نکته: تعدیل اغلب اقلام برحسب شاخص در زمان تحصیل و موجودیت انجام می‌گیرد صورت کسر عامل تبدیل به ریال ثابت به تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹ یعنی شاخص ۱۳۲ و مخرج کسر اقلام متفاوتی از شاخص می‌باشد. اقلام پولی از آن‌جا که از مبالغ ثابتی تشکیل شده‌اند، تغییر قیمت‌ها بر آن‌ها اثری ندارد.

یادداشت (۱): موجودی کالا پایان دوره با توجه به روش ارزشیابی اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) تعدیل می‌شود به طوری که موجودی پایان دوره از محل موجودی ابتدا و خرید طی سال است.

مانده موجودی پایان دوره	HC/ND	عامل تبدیل	HC/CD
موجودی کالای ابتدای سال	۲۵,۰۰۰	۱۳۲/۱۱۵	۲۸,۶۹۶
خرید طی سال (مابه التفاوت)	۱۴,۰۰۰	۱۳۲/۱۲۶	۱۴,۶۶۶
			۴۳,۳۶۲

موجودی ابتدا بر مبنای شاخص ابتدای دوره و خرید طی سال بر مبنای شاخص میانگین طی سال تعدیل می‌شود.



یادداشت (۲): تعدیل تجهیزات بر اساس مانده و اقلام تشکیل دهنده آن به شرح زیر تعدیل می‌شود:

مانده تجهیزات پایان دوره	HC/ND	عامل تبدیل	HC/CD
خرید تجهیزات در ۱۳۸۶/۱/۱	۳۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۲۰	۳۳,۰۰۰
خرید تجهیزات قبل از ۱۳۸۶/۱/۱	۹۰,۰۰۰	۱۳۲/۹۵	۱۲۵,۰۵۲
			<u>۱۵۸,۰۵۲</u>

یادداشت (۳): تعدیل استهلاک تجهیزات با توجه به اجزای مختلف آن به شرح زیر است:

$$۳۰,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۴,۵۰۰$$

استهلاک تجهیزات خریداری شده در ۱۳۸۶/۱/۱

$$۵۸,۲۵۰ - ۴,۵۰۰ = ۵۳,۷۵۰$$

استهلاک تجهیزات خریداری شده قبل از ۱۳۸۶/۱/۱

مانده استهلاک تجهیزات پایان دوره	HC/ND	عامل تبدیل	HC/CD
خرید تجهیزات در ۱۳۸۶/۱/۱	۴,۵۰۰	۱۳۲/۱۲۰	۴,۹۵۰
خرید تجهیزات قبل از ۱۳۸۶/۱/۱	۵۳,۷۵۰	۱۳۲/۹۵	۷۴,۶۸۴
			<u>۷۹,۶۳۴</u>

یادداشت (۴): تعدیل سهام عادی به شرح زیر است:

مانده سهام عادی پایان دوره	HC/ND	عامل تبدیل	HC/CD
صدور سهام در ابتدای تاسیس	۲۰۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۰۰	۲۶۴,۰۰۰
صدور سهام در ابتدای ۱۳۸۵	۵۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۱۰	۶۰,۰۰۰
			<u>۳۲۴,۰۰۰</u>

یادداشت (۵): قلم تعدیل شده سود و زیان انباشته و اندوخته‌ها از محل موازنه اقلام دارایی‌ها، بدهی و سهام عادی به دست می‌آید.

شرکت سهامی تهران

صورت سود و زیان تعدیل شده بر مبنای (HC/CD)

برای دوره مالی منتهی ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

شرح اقلام	بهای تاریخی/ریال اسمی (HC/ND)	عامل تبدیل	بهای تاریخی/ریال ثابت (HC/CD)
فروش	۹۵۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۲۶	۹۹۵,۲۳۸
بهای تمام شده کالای فروخته شده:	(۵۷۰,۰۰۰)	یادداشت # ۶	(۵۹۷,۱۴۲)
سود ناخالص	۳۸۰,۰۰۰	-	۳۹۸,۰۹۶
هزینه‌های اداری و فروش	(۲۲۵,۰۰۰)	۱۳۲/۱۲۶	(۲۳۵,۷۱۴)
هزینه استهلاک ساختمان	(۱۲,۸۰۰)	۱۳۲/۹۵	(۱۷,۷۸۵)
هزینه استهلاک تجهیزات	(۱۸,۰۰۰)	یادداشت # ۷	(۲۳,۷۰۷)
سود قبل از مالیات	۱۲۴,۲۰۰	-	۱۲۰,۸۹۰
مالیات بر درآمد	(۴۹,۶۰۰)	۱۳۲/۱۲۳	(۵۱,۹۶۱)
سود خالص	۷۴,۶۰۰		۶۸,۹۲۹
سود تعدیل شده (HC/CD) قبل از سود و زیان قدرت خرید پول			۶۸,۹۲۹
سود (زیان) ناشی از تغییر قدرت خرید پول		یادداشت # ۸	(۱,۸۰۴)
سود (زیان) بر مبنای (HC/CD)			<u>۶۷,۱۲۵</u>



نکات کاربردی: به منظور تعدیل اقلام صورت سود و زیان نظیر درآمدها و هزینه‌ها بر اساس ریال ثابت از عامل تبدیل مناسب استفاده می‌کنیم. صورت کسر شاخص پایان سال و مخرج کسر نیز شاخص بر اساس وقوع معامله است که به ترتیب زیر می‌باشد.

۱: فروش، درآمدها و هزینه‌ها با استثنای هزینه استهلاک و مانند آن از آن‌جا که وقوع آن‌ها طی سال بوده از میانگین شاخص طی سال استفاده می‌شود.

۲: هزینه‌های استهلاک و مانند آن بر اساس شاخصی که دارایی مربوط با آن به همان شاخص تعدیل شده است تعدیل می‌گردد.

۳: هزینه مالیات نیز از آن‌جا که مبنای مالیاتی آن طی سال به وقوع پیوسته با استفاده از شاخص میانگین تعدیل می‌شود.

یادداشت (۶): تعدیل بهای تمام شده به شرح زیر انجام می‌گیرد.

شرح	HC/ND	عامل تبدیل	HC/CD
موجودی کالای ۱۳۸۶/۱/۱	۲۵,۰۰۰	۱۳۲/۱۱۵	۲۸,۶۹۶
خرید طی دوره	۵۸۴,۰۰۰	۱۳۲/۱۲۶	۶۱۱,۸۰۸
موجودی کالای پایان ۱۳۸۶/۱۲/۲۹	(۳۹,۰۰۰)	یادداشت # ۱	(۴۳,۳۶۲)
	۵۷۰,۰۰۰		۵۹۷,۱۴۲

یادداشت (۷): هزینه استهلاک تعدیل شده تجهیزات طی سال با توجه به یادداشت شماره ۲ به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$۱۳۸۶/۱/۱ \text{ در } HC/CD = ۳۳,۰۰۰ \times ۱۵\% = ۴,۹۵۰$$

$$۱۳۸۶/۱/۱ \text{ قبل از } HC/CD = ۱۲۵,۰۵۲ \times ۱۵\% = ۱۸,۷۵۷$$

$$۱۳۸۶/۱/۱ \text{ هزینه استهلاک تجهیزات تعدیل شده} = ۴,۹۵۰ + ۱۸,۷۵۷ = ۲۳,۷۰۷$$

یادداشت (۸): محاسبه سود و زیان حاصل از تغییر قدرت خرید پول:

سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

شرح اقلام	بهای تاریخی	عامل تبدیل	بهای تاریخی / ریال ثابت (HC/CD)
خالص اقلام پولی افزایش یا کاهش (یادداشت # ۹)	۴,۵۰۰	۱۳۲/۱۲۰	۴,۹۵۰
افزایش در منابع خالص اقلام پولی طی سال:			
فروش کالا	۹۵۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۲۶	۹۹۵,۳۳۸
کاهش در خالص اقلام پولی طی سال:			
خرید کالا	(۵۸۴,۰۰۰)	۱۳۲/۱۲۶	(۶۱۱,۸۰۹)
هزینه‌های اداری و فروش	(۲۲۵,۰۰۰)	۱۳۲/۱۲۶	(۲۳۵,۷۱۴)
مالیات بر درآمد	(۴۹,۶۰۰)	۱۳۲/۱۲۶	(۵۱,۹۶۱)
خرید تجهیزات	(۳۰,۰۰۰)	۱۳۲/۱۲۰	(۳۳,۰۰۰)
سود سهام پرداختی	(۵۰,۰۰۰)	۱۳۲/۱۳۲	(۵۰,۰۰۰)
خالص اقلام پولی پایان سال واقعی	۱۵,۹۰۰		
خالص اقلام پولی پایان سال برآوردی			۱۷,۷۰۴
زیان حاصل از تغییر قدرت خرید خالص اقلام پولی نقل به صورت سود و زیان (یادداشت # ۱۰)			۱,۸۰۴



یادداشت (۹): محاسبه خالص اقلام پولی اول دوره

خالص اقلام پولی اول دوره = دارایی‌های پولی اول دوره - بدهی‌های پولی اول دوره
 $4,500 = (45,000 + 54,500) - (74,000 + 30,000)$ = خالص اقلام پولی اول دوره

یادداشت (۱۰): سود و یا زیان حاصل از تغییر قدرت خرید پول از حاصل مابه‌التفاوت خالص اقلام پولی پایان سال واقعی و رقم برآوردی بدست می‌آید. چنانچه رقم برآوردی بیشتر از رقم واقعی باشد زیان حاصل از قدرت خرید پول و چنانچه رقم برآوردی کمتر از رقم واقعی باشد سود حاصل از تغییر قدرت خرید پول خواهیم داشت.

سود یا زیان حاصل = خالص اقلام پولی پایان سال واقعی - خالص اقلام پولی پایان سال برآوردی
 از تغییر قدرت خرید پول

گزارشگری صورت‌های مالی بر مبنای ارزش جاری / ریال ثابت (CC / CD)

هدف گزارشگری مالی در این روش گزارش کلیه اقلام ترازنامه به ارزش جاری جایگزینی یا ارزش خالص بازیافتنی است و در صورت سود و زیان هدف گزارشگری در ارتباط با سود قابل توزیع می‌باشد یعنی رقمی که بدون کاهش ظرفیت عملیاتی بتواند در قالب سود سهام توزیع نماید.

در صورت سود و زیان با استفاده از این روش علاوه بر سود عملیاتی ارائه شده سود یا زیان قدرت خرید خالص اقلام پولی یعنی تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها به مانند روش (HC/CD) و تغییرات به وجود آمده در ارزش جاری اقلام غیرپولی خالص از تورم یعنی تغییرات اختصاصی قیمت نیز ارائه می‌شوند.

۱- اقلام پولی: سود و یا زیان قدرت خرید پول با استفاده از شاخص سطح عمومی قیمت‌ها همانند روش شناسایی آن مانند (HC/CD).

۲- اقلام غیر پولی: تمامی تغییرات در ارزش جاری طی دوره یعنی تفاوت (CC) اول دوره و (CC) آخر دوره که شامل تغییر در (CC) اقلام غیرپولی در نتیجه تورم عمومی و خالص از تورم عمومی به شرح زیر است:

۱-۲- تغییر در نتیجه تورم عمومی: اثر سطح عمومی قیمت بوده است که حاصل مابه‌التفاوت (CC) اول دوره و رقم تعدیل شده به ریال ثابت پایان دوره با استفاده از شاخص سطح عمومی قیمت است.

۲-۲- تغییر در نتیجه خالص از تورم عمومی: تغییر در (CC) منهای تغییر در نتیجه تورم عمومی اندازه‌گیری می‌شود که با عنوان سود و زیان نگهداری اقلام غیرپولی نیز شناخته شده است.

مثال (۴): تعیین میزان تغییرات ارزش بر اثر تورم عمومی. ارزش جاری (CC) زمینی در ابتدای سال زمانی که شاخص ۱۵۰ است ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد و در پایان سال زمانی که شاخص سطح عمومی تنها ۱۶۵ است ۲۲۴,۰۰۰ ریال است افزایش در ارزش جاری به طور کلی ۲۴,۰۰۰ ریال است که این افزایش به دو قسمت به شرح زیر تقسیم می‌شود.

$$200,000 \times 165/150 = 220,000$$

الف- افزایش در نتیجه تورم عمومی:

$$220,000 - 200,000 = 20,000$$

$$224,000 - 220,000 = 4,000$$

ب- افزایش در نتیجه خالص از تورم عمومی:



مثال (۵): تهیه صورتهای مالی براساس ارزش جاری / ریالی ثابت. صورتهای مالی شرکت دماوند به شرح زیر می باشد:

شرکت سهامی دماوند

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

شرح اقلام	۱۳۸۳/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
وجه نقد	۱۱۲,۰۰۰	۲۲,۰۰۰
حسابهای دریافتنی	۱۴۷,۴۰۰	-
موجودی کالا	۱۹۸,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰
زمین	۱۵۴,۰۰۰	۱۵۴,۰۰۰
تجهیزات	۲۶۴,۰۰۰	۲۶۴,۰۰۰
استهلاک انباشته	(۲۶,۴۰۰)	-
جمع دارایی ها	<u>۸۴۹,۰۰۰</u>	<u>۶۶۰,۰۰۰</u>
حسابهای پرداختنی	۷۷,۰۰۰	-
اسناد پرداختنی	۱۹۸,۰۰۰	۱۹۸,۰۰۰
سهام عادی	۴۶۲,۰۰۰	۴۶۲,۰۰۰
سود انباشته	۱۱۲,۰۰۰	-
جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام	<u>۸۴۹,۰۰۰</u>	<u>۶۶۰,۰۰۰</u>

شرکت سهامی دماوند

صورته سود و زیان و سود انباشته ترکیبی

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

شرح اقلام	ریال	ریال
فروش		۹۲۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده:		
موجودی کالای ابتدای دوره	۲۲۰,۰۰۰	
خرید طی دوره	<u>۴۶۲,۰۰۰</u>	
کالای آماده برای فروش	۶۸۲,۰۰۰	
موجودی کالای پایان دوره	<u>(۱۹۸,۰۰۰)</u>	
		<u>(۴۸۴,۰۰۰)</u>
		<u>۴۳۶,۰۰۰</u>
سود ناخالص		۱۴۹,۶۰۰
هزینه عملیاتی		
هزینه استهلاک	۲۶,۴۰۰	
سود قبل از مالیات		<u>(۱۷۶,۰۰۰)</u>
مالیات بر درآمد		<u>۲۶۰,۰۰۰</u>
سود خالص		<u>(۱۰۴,۰۰۰)</u>
سود انباشته ۱/۱		۱۵۶,۰۰۰
سود سهام پرداختی		-
سود انباشته پایان دوره		<u>(۴۴,۰۰۰)</u>
		<u>۱۱۲,۰۰۰</u>



اطلاعات مربوط به ارزش جاری برخی اقلام شرکت سهامی دماوند در پایان سال ۱۳۸۳ به شرح زیر است:

ارزش جاری	شرح
۳۰۸,۰۰۰	تجهیزات قبل از کسر استهلاک انباشته
۳۵۲,۰۰۰	زمین
۲۴۴,۴۰۰	موجودی کالا
۵۷۲,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروخته شده (طی ۸۳)

سایر اطلاعات:

- ۱- فروشها، خریدها، هزینه‌های عملیاتی، مالیات بر درآمد بطور یکنواخت در طی سال اتفاق افتاده است.
 - ۲- موجودی کالای اول دوره، زمین، تجهیزات در ابتدای سال ۱۳۸۳ خریداری شده است.
 - ۳- روش ارزشیابی موجودی کالا LIFO می‌باشد.
 - ۴- عمر مفید تجهیزات ۱۰ سال و روش استهلاک خط مستقیم و بدون ارزش اسقاط.
 - ۵- شاخص عمومی قیمت در زمان اعلام سود سهام ۱۳۲ بوده است.
 - ۶- شاخص اول سال ۱۳۸۳ برابر با ۱۱۰، شاخص میانگین طی سال ۱۳۲ و شاخص پایان سال ۱۵۸,۴ می‌باشد.
- مطلوبست: تهیه صورت‌های مالی شرکت سهامی دماوند بر مبنای ارزش جاری واحد پول با قدرت خرید ثابت (CC/CD) در تاریخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۹.

پاسخ:

شرکت سهامی دماوند

ترازنامه بر مبنای ارزش جاری واحد پول با قدرت خرید ثابت (CC/CD)

به تاریخ ۱۳۸۳/۱۲/۱۹

نوع طبقه	شرح اقلام	ارزش / عامل تبدیل	ارزش جاری / ریال ثابت (CC/CD)
پولی	وجه نقد	-	۱۱۲,۰۰۰
پولی	حساب‌های دریافتی	-	۱۴۷,۴۰۰
غیرپولی	موجودی کالا	جاری	۲۲۴,۴۰۰
غیرپولی	زمین	جاری	۳۵۲,۰۰۰
غیرپولی	تجهیزات	جاری	۳۰۸,۰۰۰
غیرپولی	استهلاک انباشته	جاری	(۳۰,۸۰۰)
	جمع دارایی‌ها		۱,۱۱۳,۰۰۰
پولی	حساب‌های پرداختی	-	۷۷,۰۰۰
پولی	اسناد پرداختی	-	۱۹۸,۰۰۰
غیرپولی	سود عادی	۱۵۸,۴/۱۱۰	۶۶۵,۲۸۰
غیرپولی	سود انباشته	یادداشت ۱	۱۷۲,۷۲۰
	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام		۱,۱۱۳,۰۰



یادداشت (۱) : قلم تعدیل شده سود و زیان انباشته از موازنه اقلام دارایی‌ها و بدهی‌ها و سرمایه سهام عادی بدست می‌آید.

شرکت سهامی دماوند

صورت سود و زیان و سود انباشته ترکیبی بر مبنای ارزش جاری واحد پول دارای قدرت خرید ثابت

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۳/۱۲/۱۹

شرح اقلام	ارزش جاری / ریال اسمی	عامل تبدیل	ارزش جاری / ریال ثابت CC/CD
فروش	۹۲۰,۰۰۰	۱۵۸,۴/۱۳۲	۱,۱۰۴,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده	(۵۷۲,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۶۸۶,۴۰۰)
سود ناخالص	۳۴۸,۰۰۰		۴۱۷,۶۰۰
هزینه‌های عملیاتی	(۱۴۹,۶۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۱۷۹,۵۲۰)
هزینه استهلاک	(۲۸,۶۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۴۱,۱۸۴)
سود قبل از مالیات	۱۶۹,۸۰۰		۱۹۶,۸۹۶
مالیات بر درآمد	(۱۰۴,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۱۰	(۱۲۴,۸۰۰)
سود عملیات جاری	۶۵,۸۰۰		۷۲,۰۹۶
سود ناشی از قدرت خرید		یادداشت ۲ $\neq$	۴۵,۳۶۰
سود عملیات جاری بعد از سود ناشی از قدرت خرید			۱۱,۴۵۶
سود تحقق یافته ناشی از نگهداشت بعد از حذف آثار تورم		یادداشت ۳ $\neq$	۱۰۳,۴۸۸
سود خالص			۲۲۰,۹۴۴
سود (زیان) تحقق یافته ناشی از نگهداری بعد از حذف آثار تورم		یادداشت ۴ $\neq$	۴,۵۷۶
سود خالص بر مبنای ارزش جاری مبتنی بر واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (CC/CD)			۲۲۵,۵۲۰
سود انباشته اول دوره			—
کسر می‌شود سود سهام پرداختنی	(۴۴,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۵۲,۸۰۰)
سود انباشته پایان دوره	۲۱,۸۰۰		۱۷۲,۷۲۰



یادداشت (۲): محاسبه سود و زیان حاصل از تغییر قدرت خرید پول

شرکت سهامی دماوند

سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

شرح	بهای تاریخی اسمی (HC/ND)	عامل تبدیل	بهای تاریخی ریال ثابت HC/CD
خالص دارایی‌های پولی اول دوره	(۱۷۶,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۱۰	(۲۵۳,۴۴۰)
افزایش در منابع خالص اقلام پولی طی سال:			
فروش کالا	۹۲۰,۰۰۰	۱۵۸,۴/۱۳۲	۱,۱۰۴,۰۰۰
کاهش در خالص اقلام پولی:			
خرید طی سال	(۴۶۲,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۵۵۴,۴۰۰)
هزینه‌های عملیاتی	(۱۴۹,۶۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۱۷۹,۵۲۰)
سود سهام پرداختی	(۴۴,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۵۲,۸۰۰)
مالیات بر درآمد	(۱۰۴,۰۰۰)	۱۵۸,۴/۱۳۲	(۱۲۴,۸۰۰)
خالص اقلام دارایی‌های پولی واقعی پایان سال	(۱۵,۶۰۰)		
خالص اقلام دارایی‌های پولی پایان سال برآوردی			(۶۰,۹۶۰)
سود قدرت خرید حاصل از تغییر قدرت خرید خالص اقلام پولی			۴۵,۳۶۰

یادداشت (۳): محاسبه سود (زیان) تحقق یافته ناشی از نگهداشت بعد از حذف آثار تورم:

شرح	ارزش جاری بر مبنای واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (CC/CD)	ارزش تاریخی بر مبنای واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (HC/CD)	تفاوت
بهای تمام شده کالای فروخته شده	۶۸۶,۴۰۰	۵۸۶,۰۸۰	۱۰۰,۳۲۰
تجهیزات مستهلک شده	۴۱,۱۸۴	۳۸,۰۱۶	۳,۱۶۸
			۱۰۳,۴۸۸

بهای تمام شده کالای فروخته شده تعدیل شده (CC/CD)

$$۵۷۲,۰۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۳۲} = ۶۸۶,۴۰۰$$

$$۲۸,۶۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰} = ۴۱,۱۸۴$$

$$۲۶,۴۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰} = ۳۸,۰۱۶$$



محاسبه بهای تمام شده کالای فروخته شده تعدیل یافته به روش LIFO به ارزش (HC/CD)

بهای تمام شده ۴۸۴,۰۰۰ ریال متشکل از دو بخش به روش LIFO شامل ۴۶۲,۰۰۰ ریال از خریدهای دوره و باقی مانده ۲۲,۰۰۰ ریال از موجودی اول دوره است لذا:

$$(۴۶۲,۰۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۳۲}) + (۲۲,۰۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰}) = ۵۸۶,۰۸۰$$

یادداشت (۴): سود تحقق نیافته ناشی از نگهداری بعد از حذف آثار تورم:

شرح	CC/CD	HC/CD	تفاوت
تجهیزات پایان دوره	۲۷۷,۲۰۰	۳۴۲,۱۴۴	(۶۴,۹۴۴)
زمین پایان دوره	۳۵۲,۰۰	۲۲۱,۷۶۰	۱۳۰,۲۴۰
موجودی کالا	۲۲۴,۴۰۰	۲۸۵,۱۲۰	(۶۰,۷۲۰)
جمع			۴,۵۷۶
کسر می شود: سود تحقق نیافته ناشی از نگهداری پس از حذف آثار تورم اول دوره			-
سود تحقق نیافته ناشی از نگهداری پس از حذف آثار تورم			۴,۵۷۶

تجهیزات مستهلک شده تعدیل شده (HC/CD): $(۲۶۴,۰۰۰ - ۲۶,۴۰۰) \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰} = ۳۴۲,۱۴۴$

زمین (HC/CD): $۱۵۴,۰۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰} = ۲۲۱,۷۶۰$

موجودی کالا به روش LIFO (HC/CD): $۱۹۸,۰۰۰ \times \frac{۱۵۸,۴}{۱۱۰} = ۲۸۵,۱۲۰$

بیانیه های افشاء آثار تورم

بیانیه استانداردهای حسابداری مالی (FASB # ۳۲) توصیه می کند که شرکت های بزرگ می بایست اطلاعات مکملی برای صورت های مالی خود که بر پایه بهای تمام شده تاریخی است تهیه نمایند تا صورت های مالی آن ها بر مبنای پول ثابت و یا ارزش جاری نشان داده شود.

بیانیه (IASB # ۱۵) اظهار می دارد که با گذشت زمان و اثر عوامل اقتصادی و اجتماعی و تغییرات عمومی قیمت ها تغییر می کند و در این استاندارد برای انعکاس آثار تغییر قیمت ها در گزارش چند روش پیشنهاد شده است از جمله ارائه گزارش های مالی بر حسب قدرت خرید عمومی پول است و روش دیگر ارائه ارزش های جاری به جای بهای تمام شده تاریخی و شناسایی تغییرات قیمت دارایی های خاص است و در روش سوم ترکیبی از دو روش قبلی را پیشنهاد می کند. با توجه به این استاندارد آن گروه از واحدهای تجاری که استاندارد مذکور در مورد آن ها کاربرد دارد می بایست اطلاعات خود را با استفاده از یک روش حسابداری که آثار تغییر قیمت ها را نشان می دهد به گونه ای ارائه نمایند که اقلام مندرج زیر را افشاء نمایند:

مبلغ تعدیل شده استهلاك اموال، ماشین آلات و تجهیزات، تعدیل در بهای تمام شده کالای فروش رفته، تعدیل ارقام پولی، آثار استقراض، مالکیت و اثر کلی تعدیلات و تغییر قیمت ها. ضمناً رهنمودهای دیگری در رابطه با افشای آثار تورم در صورتهای مالی توسط مراجع و کمیته های بین المللی حسابداری صادر گردیده است که از اشاره به آنها در این جا خودداری می نمائیم.

همانطور که در ابتدای فصل به آن اشاره گردید کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران نسبت به بررسی و لزوم افشای آثار تورم در صورتهای مالی بیانیه ای تاکنون صادر ننموده است لذا با توجه به اهمیت مفهوم تورم و آثار آن در رویدادهای اقتصادی و اجتماعی ضرورت وجود قوانین و مقرراتی به منظور افشای چنین آثاری در اقلام صورتهای مالی احساس می شود بطوریکه سرمایه گذاران نسبت به شفافیت صورتهای مالی بتوانند بطور مناسبی اتکاء نمایند.



واژه نامه

C

Capital Maintenance	حفظ سرمایه
Constant Rials	ریال ثابت
Current Cost	ارزش جاری
Economical Value	ارزش اقتصادی

T

Historical Cost	بهای تمام شده تاریخی
Historical Cost To Constant Dollar	صورتهای مالی بر مبنای بهای تمام شده / ریال ثابت

I

Inflation	تورم
-----------	------

M

Monetary And Nonmonetary Items	اقلام پولی و اقلام غیرپولی
--------------------------------	----------------------------

N

Nominal Rials	ریالی اسمی
---------------	------------

P

Price Index	شاخص قیمت
Purchase Power	قدرت خرید عمومی

R

Replacement Cost	ارزش جایگزینی
------------------	---------------



✂ سوالات چهارگزینه‌ای ✂

۱. در حسابداری تورمی سود و زیان ناشی از قدرت خرید در ارتباط با کدامیک از اقلام زیر انجام می‌گیرد؟
 (الف) دارایی‌ها و بدهی‌های پولی (ب) دارایی‌ها و بدهی‌های غیرپولی
 (ج) فقط دارایی‌های پولی (د) فقط بدهی‌های پولی

۲. کدام گزینه در ارتباط با پولی و غیرپولی بودن اقلام زیر صادق است؟

پیش پرداخت خرید کالا	حقوق اقلیت	ارزش اسقاط تضمین شده در اجاره سرمایه‌ای
(الف) پولی	غیرپولی	غیرپولی
(ب) پولی	پولی	پولی
(ج) پولی	غیرپولی	پولی
(د) غیرپولی	غیرپولی	پولی

۳. در محاسبه سود و زیان ناشی از تغییر قدرت خرید پول کدام گزینه مناسب است؟

ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	استهلاک انباشته ماشین‌آلات	صرف مستهلک نشده اوراق قرضه
(الف) پولی	غیرپولی	غیرپولی
(ب) پولی	پولی	پولی
(ج) پولی	غیرپولی	پولی
(د) غیرپولی	غیرپولی	پولی

۴. ارزش جاری ماشین‌آلات و استهلاک انباشته آن در ابتدا و انتهای سال ۸۲ بشرح زیر است:

بهای تمام شده	استهلاک انباشته
ابتدای ۸۲	۳۵۰,۰۰۰
پایان ۸۲	۲۸۰,۰۰۰
	۱۷,۵۰۰
	۲۱,۰۰۰

- چنانچه شاخص قیمت در ابتدای سال ۱۰۰ و پایان سال ۱۵۰ باشد، سود و زیان حاصل از نگهداری تجهیزات در سال ۸۲ بر مبنای بهای جاری چند ریال است؟

(الف) ۷۳,۵۰۰ زیان (ب) ۷۳,۵۰۰ سود (ج) ۲۳۹,۷۵۰ سود (د) ۲۳۹,۷۵۰ زیان

۵. مانده برخی از حسابهای شرکت الف در پایان سال ۷۸ به شرح جدول زیر است. اگر شاخص عمومی قیمت‌ها در پایان سال ۷۷ و ۷۸ به ترتیب ۱۰۰ و ۱۵۰ باشد، در ترازنامه تعدیل شده (به روش HC/CD) پایان سال ۷۸ هر یک از اقلام مذکور به ترتیب چند ریال گزارش شود؟ (سراسری ۸۰)

مانده حساب	مبلغ به ریال
حسابهای دریافتی	۱۴۰
بدهی بلندمدت	۲۲۰
سرمایه سهام عادی	۲۰۰

(الف) ۱۴۰ و ۱۱۰ و ۳۰۰

(ب) ۱۴۰ و ۲۲۰ و ۲۰۰

(ج) ۲۱۰ و ۳۳۰ و ۲۰۰

(د) ۲۱۰ و ۳۳۰ و ۳۰۰



۶. با فرض اینکه سال پایه، ۱۳۷۲ باشد (شاخص عمومی قیمت = ۱۰۰)، زمینی در سال ۱۳۷۸ وقتی که شاخص ۱۲۵ بوده است به مبلغ ۸۰ هزار ریال خریداری شده است. در صورتی که ارزش این زمین را در پایان سال ۱۳۷۸ که شاخص ۱۳۰ است بخواهیم تعدیل کنیم به کدام رقم خواهیم رسید؟ (سراسری ۸۴)

الف) ۶۵,۶۰۰ ریال (ب) ۸۳,۲۰۰ ریال (ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال (د) ۱۰۴,۰۰۰ ریال

۷. شرکت صاد ماشین‌آلاتی را به ارزش ۱۱,۰۰۰ ریال در زمانی که شاخص سطح عمومی قیمت‌ها ۹۰ و شاخص ماشین‌آلات ۱۱۰ بود در تاریخ ۸۵/۱/۵ خریداری نمود. روش استهلاک ۱۰٪ نزولی است. در پایان سال شاخص ماشین‌آلات ۱۲۵ و شاخص سطح عمومی قیمت‌ها ۱۰۸ بود. سود یا زیان حاصله از نگهداری ماشین‌آلات پس از حذف آثار تورم چند ریال ابراز گردد؟ (CCA) (آزاد ۸۳)

الف) سود ۳۲۵ (ب) زیان ۵۵۵ (ج) سود ۸۸۰ (د) زیان ۵۰۵

۸. صورت اقلام پولی دارایی‌ها و بدهی‌های پولی ترازنامه مقایسه‌ای دو سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ شرکت بوستان به شرح زیر است:

	۱۳۸۲	۱۳۸۳
دارایی‌های پولی	۲,۰۰۰	۳,۰۰۰
بدهی‌های پولی	۳,۰۰۰	۲,۱۰۰

شاخص آغاز دوره ۱۲۰ و شاخص پایان دوره ۱۲۶ می‌باشد.

سود و یا زیان حاصله از نگهداری اقلام پولی در این شرکت چقدر است؟ (آزاد ۸۴)

الف) یک ریال سود (ب) صفر ریال (ج) ۳ ریال سود (د) ۳ ریال زیان

۹. جمع دارایی‌ها و هزینه‌های عملیاتی به ارزش تاریخی و ارزش جاری جایگزینی در پایان سال ۱۳۸۸ به شرح جدول زیر است:

شرح	ارزش تاریخی	ارزش جاری جایگزینی
جمع دارایی‌ها	۳۲۳,۰۰۰	۲۹۸,۰۰۰
جمع هزینه‌ها	۱۹۵,۰۰۰	۱۶۸,۰۰۰

زیان تحقق نیافته ناشی از نگهداشت دارایی اول دوره ۳۲,۰۰۰ ریال است. تغییر در سود (زیان) تحقق نیافته ناشی از نگهداشت کدام است؟ (آزاد ۸۷)

الف) ۷,۰۰۰ ریال سود (ب) ۷,۰۰۰ ریال زیان (ج) ۲۵,۰۰۰ ریال زیان (د) ۲۷,۰۰۰ ریال سود

۱۰. وضعیت زمین به ارزش جاری زمین در تاریخهای زیر چنین است:

شرح	۸۱/۱۲/۲۹	۸۲/۱۲/۲۹
ارزش جاری زمین	۵,۷۵۰	۶,۴۰۰

شاخص سطح عمومی قیمت‌ها در آغاز دوره ۱۰۰ و در پایان دوره ۱۱۰ می‌باشد. سود و زیان حاصله از نگهداری زمین پس از حذف آثار تورم کدامیک از گزینه‌های زیر است؟ (آزاد ۸۲)

الف) ۶۵ ریال (ب) ۷۵ ریال (ج) ۷۰,۴ ریال (د) ۶۱ ریال



۱- اطلاعات زیر در ارتباط با چهار نوع از دارایی‌های شرکت پارس به شرح زیر در دست است:

دارایی (۴)	دارایی (۳)	دارایی (۲)	دارایی (۱)	شرح ارزش
۱۹,۵۰۰	۳,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰	ارزش اقتصادی (EV)
۲۳,۰۰۰	۴,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	ارزش خالص بازیافتنی (NRV)
۲۹,۰۰۰	۲,۴۰۰	۱۱۰,۰۰۰	۱۷,۵۰۰	ارزش جایگزینی (RC)

مطلوبست: الف) ارزش استفاده هر یک از دارایی‌ها.

ب) ارزش فقدان یا محرومیت هر یک از دارایی‌ها.

۲- اقلام پولی ترازنامه مقایسه‌ای طی دو سال متوالی شرکت الوند به شرح زیر است:

شرح	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
دارایی‌های پولی:		
وجه نقد	۱,۴۰۰,۰۰۰	۱,۶۰۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
اسناد دریافتنی	۱,۰۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت‌ها	۷۰۰,۰۰۰	۱,۳۶۵,۰۰۰
جمع	<u>۳,۷۰۰,۰۰۰</u>	<u>۴,۱۶۵,۰۰۰</u>
بدهی‌های پولی:		
حساب‌های پرداختنی	۶۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰
اسناد پرداختنی	۱,۲۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
ذخیره مالیات بردرآمد	۸۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
جمع	<u>۲,۶۰۰,۰۰۰</u>	<u>۲,۸۰۰,۰۰۰</u>

مطلوبست: محاسبه سود و زیان حاصل از نگهداری اقلام پولی این شرکت برای سال ۱۳۸۲.



۳- صورت سود و زیان شرکت سهامی آلفا برای سال منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

شرکت سهامی آلفا	
صورت سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹	
فروش	۴,۶۸۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده:	
موجودی کالای ابتدای دوره	۱,۱۷۰,۰۰۰
خرید خالص	۴,۶۸۰,۰۰۰
هزینه حمل کالا	۱,۰۵۳,۰۰۰
بهای تمام شده کالای خریداری شده	۵,۷۳۳,۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۶,۹۰۳,۰۰۰
کسر می‌شود؛ موجودی کالای پایان دوره	(۳,۰۰۰,۰۰۰)
بهای تمام شده کالای فروخته شده	(۳,۹۰۳,۰۰۰)
سود ناخالص	۷۷۷,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:	
هزینه‌های فروش	۲۳۴,۰۰۰
هزینه استهلاک ساختمان	۱۵۶,۰۰۰
جمع هزینه‌ها	۵۰,۰۰۰
سود عملیاتی	(۴۴۰,۰۰۰)
اضافه می‌شود، سود حاصل از فروش دارایی‌های	۳۳۷,۰۰۰
ثابت ماشین‌آلات	۱۵۰,۰۰۰
سود خالص قبل از کسر مالیات	۴۸۷,۰۰۰
مالیات بر درآمد	(۶۲,۴۰۰)
سود خالص پس از کسر مالیات	۴۲۴,۶۰۰

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- (۱) شاخص ابتدای دوره ۱۵۰ و پایان دوره ۱۶۲ می‌باشد.
 - (۲) روش ارزیابی موجودی کالا اولین صادره از آخرین وارده.
 - (۳) شاخص قیمت در زمان خرید دارایی‌های ثابت ماشین‌آلات ۱۲۰ بوده است.
 - (۴) فروش ماشین‌آلات در اسفندماه انجام شده و اطلاعات فروش به شرح زیر است:
بهای تمام شده ۴,۵۰۰,۰۰۰ ریال، استهلاک انباشته ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال، بهای فروش ۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
 - (۵) شاخص زمان خرید ساختمان ۱۲۵ بوده است.
 - (۶) خرید و فروش و سایر هزینه‌ها به طور یکنواخت طی سال انجام شده است.
 - (۷) شاخص موجودی کالای ابتدای دوره ۱۲۰ گزارش شده است.
- مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان شرکت سهامی آلفا برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ بر مبنای روش بهای تاریخی ریال ثابت (HC/CD).



۴- شرکت سهامی ایمان بهای تمام شده کالای فروخته شده را بر مبنای ارزش تاریخی و مبتنی بر روش اولین صادره از اولین وارده (Fifo) به شرح زیر محاسبه می‌نماید:

۱۶,۰۰۰	۴۰ ریال	فی	۴۰۰ واحد	موجودی کالای اول دوره
۷۱,۴۰۰	۴۲ ریال	فی	۱,۷۰۰ واحد	خریده‌های طی دوره
<u>۸۷,۴۰۰</u>				جمع کل بهای تمام شده کالای فروخته شده

موجودی کالای ابتدای دوره در رابطه با زمانی است که شاخص سطح عمومی قیمت‌ها ۳۲۰ بوده و طی سال میانگین سطح عمومی قیمت‌ها ۳۵۰ و میانگین ارزش جایگزینی هر واحد کالا ۴۲ ریال بوده است. مطلوب است محاسبه بهای تمام شده کالای فروخته شده بر مبنای پول ثابت (CD) و ارزش جاری (CC).

۵- شرکت سهامی مازندران در سال ۱۳۶۰ فعالیت خود را آغاز نموده است. در تاریخ ۱۳۸۴/۱۲/۲۹ شرکت تصمیم گرفته تا تراز تعدیل شده خود را بر مبنای شاخص سطح عمومی قیمت‌ها ارائه نماید. لذا ترازنامه این شرکت به بهای تمام شده تاریخی (HC) در دست است:

شرکت سهامی مازندران ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۴/۱۲/۲۹	
۱۸۰,۰۰۰	وجه نقد
۳۵۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
۷۴۲,۳۰۰	موجودی کالا
۱,۷۲۰,۰۰۰	زمین
۲,۱۱۵,۰۰۰	ساختمان
(۷۰۵,۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۴,۴۰۲,۳۰۰</u>	جمع دارایی‌ها
۳۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی
۴۵۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی
۷۹,۹۰۰	هزینه‌های پرداختنی
۱,۲۵۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختنی
	حقوق صاحبان سهام:
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه سهام (۱,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی)
۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام
۱,۱۲۴,۴۰۰	سود انباشته
<u>۴,۴۰۲,۳۰۰</u>	جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام

سایر اطلاعات:

- تمامی سرمایه سهام شرکت در سال ۱۳۶۰ صادره و به فروش رسیده است.
- زمین شرکت در سال ۱۳۶۰ خریداری شده است.
- روش استهلاک ساختمان خط مستقیم بوده و ارزش اسقاط آن صفر است. ضمناً عمر مفید ساختمان ۳۰ سال در نظر گرفته شده است.
- ارزیابی موجودی کالا اولین صادره از اولین وارده Fifo و موجودی کالای پایان سال از محل خریدهای سال جاری است.



- ۵) اوراق قرضه در سال ۱۳۷۰ صادر گردیده است.
- ۶) شاخص سال‌های مختلف به ترتیب برای سال ۱۳۶۰، ۶۰، سال ۱۳۷۰، ۷۵، شاخص پایان سال ۱۳۷۴ برابر با ۸۰ و شاخص پایان سال ۱۳۸۳، ۱۱۰ و ۱۳۸۴، ۱۲۱ می‌باشد.
- مطلوبست: تهیه ترازنامه تعدیل شده بر مبنای شاخص سطح عمومی قیمت‌ها به روش بهای تاریخی ریال ثابت (HC/CD).

۶- شرکت سهامی گاما در ابتدای دوره ۱,۰۰۰ ریال دارایی پولی و ۳۰۰ ریال بدهی پولی دارد همچنین در پایان دوره مالی ۱,۹۴۰ ریال دارایی پولی و ۵۰۰ ریال بدهی پولی دارا می‌باشد. چنانچه شاخص عمومی سطح قیمت‌ها در ابتدای دوره ۱۴۰ و پایان دوره ۱۸۰ باشد، سود (زیان) حاصل از نگهداری خالص اقلام پولی چقدر خواهد بود؟

۷- صورت سود و زیان شرکت ارشیا بر مبنای ارزش تاریخی (HC) برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ به شرح زیر در دست است:

شرکت سهامی ارشیا	
صورت سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹	
فروش	۱۰۰,۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروخته شده:	(۷۰,۰۰۰)
سود ناخالص	۳۰,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:	
هزینه‌های اداری و فروش	۱۰,۰۰۰
هزینه استهلاک	۱,۰۰۰
سود خالص قبل از کسر مالیات	(۱۱,۰۰۰)
مالیات بر درآمد	۱۹,۰۰۰
سود خالص	(۴,۷۵۰)
	<u>۱۴,۲۵۰</u>

شاخص قیمت‌ها در ۱۳۸۸/۱۲/۲۹، ۱۲۵، در زمان خرید دارایی‌های ثابت مشمول استهلاک ۹۰ در ابتدای سال ۱۰۰ و میانگین سال ۱۲۰ و در زمان خرید موجودی کالای فروخته شده ۱۰۰ می‌باشد، ضمناً خرید و فروش کالا به طور یکنواخت طی سال انجام شده، مالیات در پایان سال پرداخت گردیده است.

دارایی‌های پولی ابتدای دوره مالی ۵,۰۰۰ ریال وجه نقد بوده و پایان دوره ۲۰,۲۵۰ ریال می‌باشد. شرکت نیز بدون بدهی بوده است.

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان ناشی از قدرت خرید اقلام پولی.

- ۸- اطلاعات زیر از مدارک حسابداری شرکت ایران طی سال ۱۳۸۸ در دست است:
- الف - خالص دارایی‌های پولی ابتدا و پایان دوره مالی سال ۱۳۸۸ به ترتیب ۲,۴۲۵ ریال و ۲,۵۹۸ ریال.
- ب - فروش طی سال ۱۳۸۸ به مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال.
- ج - فروش تجهیزات طی سال بالغ بر ۶,۲۵۰ ریال.
- د- وصول درآمد بهره ۲۵۰ ریال.
- ر - خرید کالا طی سال به مبلغ ۴۵,۴۰۰ ریال.
- ز - خرید تجهیزات طی سال ۸,۹۰۰ ریال.



و - هزینه‌های طی سال به مبلغ ۶۱۲۵ ریال.
 هـ - مالیات بر درآمد به مبلغ ۴۰۲ ریال.
 ی - سود سهام پرداختی طی سال ۵۰۰ ریال.
 در صورتی که شاخص قیمت در پایان سال ۱۶۸، شاخص زمان خرید و فروش تجهیزات ۱۷۰، میانگین شاخص طی سال برابر با ۱۷۳، شاخص ابتدای دوره برابر با ۱۷۵ باشد.
 مطلوبست: تهیه صورت محاسبه سود و زیان ناشی از قدرت خرید برای سال ۱۳۸۸.

۹ - موجودی کالای ابتدای دوره شرکت دریا بالغ بر ۱۴,۴۰۰ ریال، خرید طی دوره جمعاً ۷۹,۷۵۰ ریال، موجودی کالای آخر دوره ۱۹,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است. اطلاعات مربوط به شاخص سطح عمومی قیمت‌ها برای این سال، سال قبل و سال بعد به شرح زیر است:
 شاخص در پایان سال ۱۸۵، سه ماهه چهارم سال ۱۸۱، میانگین سال بعد ۱۷۸ سه ماهه اول ۱۶۸، شاخص پایان سال قبل ۱۶۵ سه ماهه چهارم سال قبل ۱۶۲.
 مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده کالای فروخته شده بر مبنای ارزش تاریخی واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (HC/CD) بر مبنای هر یک از مفروضات زیر:
 الف - ارزیابی موجودی کالا براساس روش Fifo باشد.
 ب - ارزیابی موجودی کالا براساس روش Life انجام گیرد.

۱۰ - صورتهای مالی شرکت سهامی تهران بر مبنای ارزش تاریخی و برخی اطلاعات ارزش جایگزینی به شرح زیر در دست است:

شرکت سهامی تهران			
ترازنامه			
به تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۲۹			
۱۸,۵۰۰	حسابهای پرداختنی	۲۲,۵۰۰	وجه نقد
۹۵,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۴۶,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	حقوق صاحبان سهام:	۴۲,۵۰۰	موجودی کالا
۴۰,۰۰۰	سهام عادی ۱۰۰۰ ریالی	۹۰۰	پیش پرداخت بیمه
۸,۴۰۰	سود انباشته	۲۰,۰۰۰	زمین
<u>۱۶۱,۹۰۰</u>	جمع	۵۰,۰۰۰	ساختمان
		(۲۰,۰۰۰)	استهلاک انباشته ساختمان
		<u>۱۶۱,۹۰۰</u>	جمع دارایی‌ها

الف - ارزش جایگزینی برخی از اقلام به شرح زیر است:
 موجودی کالا ۳۷,۵۰۰ ریال، ساختمان ۴۷,۵۰۰ و زمین ۱۴,۰۰۰ ریال.
 ب - عمر مفید ساختمان ۲۰ سال، روش استهلاک خط مستقیم و بدون ارزش اسقاط.
 ج - زیان تحقق نیافته ناشی از نگهداری دارایی در ابتدای دوره ۱۶,۰۰۰ ریال است.
 د - ارزش جایگزینی ساختمان در ابتدای دوره ۴۵,۰۰۰ ریال می‌باشد.
 ر - ارزش جایگزینی بهای تمام شده کالای فروخته شده ۵۲,۵۰۰ ریال و سایر هزینه‌ها ۲۷,۵۰۰ ریال می‌باشد.



شرکت سهامی تهران صورت سود و زیان به تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۲۹	
فروش	۹۲,۵۰۰
کسر می‌شود، بهای تمام شده کالای فروخته شده:	(۶۲,۵۰۰)
سود ناخالص	۳۰,۰۰۰
کسر می‌شود هزینه‌ها:	
هزینه بیمه	۱,۸۰۰
هزینه استهلاک	۲,۵۰۰
سایر هزینه‌ها	۳۱,۰۰۰
	(۳۵,۳۰۰)
زیان خالص	(۵,۳۰۰)

مطلوبست: تهیه ترازنامه به ارزش جاری، محاسبه سود (زیان) تحقق نیافته ناشی از نگهداشت دارایی و تهیه صورت سود و زیان به ارزش جاری (CC/CD).

۱۱ - صورتهای مالی شرکت سهامی الفبا همراه برا اطلاعات مقایسه‌ای به شرح زیر در دسترس است:

شرکت سهامی الفبا ترازنامه مقایسه‌ای		
شرح	۱۳۸۱/۱/۱	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
وجه نقد	۱۱,۰۰۰	۵۶,۰۰۰
حساب‌های دریافتنی	.	۷۳,۷۰۰
موجودی کالا	۱۱۰,۰۰۰	۹۹,۰۰۰
زمین	۷۷,۰۰۰	۷۷,۰۰۰
تجهیزات	۱۳۲,۰۰۰	۱۳۲,۰۰۰
استهلاک انباشته	.	(۱۳,۲۰۰)
جمع	۳۳۰,۰۰۰	۴۲۴,۵۰۰
حساب‌های پرداختنی	.	۳۸,۵۰۰
اسناد پرداختنی	۹۹,۰۰۰	۹۹,۰۰۰
سهام عادی	۲۳۱,۰۰۰	۲۳۱,۰۰۰
سود انباشته	.	۵۶,۰۰۰
جمع	۳۳۰,۰۰۰	۴۲۴,۵۰۰



صورت سود و زیان و سود انباشته به تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹	
فروش	۴۶۰,۰۰۰
کسر می‌شود؛ بهای تمام شده کالای فروخته شده:	
موجودی کالای اول دوره	۱۱,۰۰۰
خرید طی دوره	۲۳۱,۰۰۰
کالای آماده برای فروش	۳۴۱,۰۰۰
موجودی کالای آخر دوره	(۹۹,۰۰۰)
	(۲۴۲,۰۰۰)
سود ناخالص	۲۱۸,۰۰۰
هزینه عملیاتی	۷۴,۸۰۰
هزینه استهلاک	۱۳,۲۰۰
	(۸۸,۰۰۰)
سود قبل از مالیات	
مالیات بر درآمد	۱۳۰,۰۰۰
سود خالص	(۵۲,۰۰۰)
سود انباشته در ۱/۱	۷۸,۰۰۰
سود سهام پرداختی	۰
سود انباشته پایان دوره	(۲۲,۰۰۰)
	۵۶,۰۰۰

اطلاعات مربوط به ارزشهای جاری برخی از اقلام بشرح زیر است:

- (۱) ارزش جاری تجهیزات در پایان سال به مبلغ ۱۵۴,۰۰۰ ریال می‌باشد.
- (۲) ارزش جاری زمین در پایان سال به مبلغ ۱۷۶,۰۰۰ ریال.
- (۳) ارزش جاری بهای تمام شده کالای فروخته شده در سال ۱۳۸۱ به مبلغ ۲۸۶,۰۰۰ ریال بوده است.
- (۴) ارزش جاری موجودی کالای پایان سال ۱۱۲,۲۰۰ ریال.
- (۵) فروشها، خریدهها، هزینههای عملیاتی و مالیات بطور یکنواخت طی سال اتفاق افتاده است.
- (۶) موجودی کالای اول دوره، زمین، تجهیزات در ابتدای سال خریداری شده‌اند.
- (۷) روش ارزشیابی موجودی کالا از اولین صادره از آخرین وارده است.
- (۸) عمر مفید تجهیزات ۱۰ سال و روش استهلاک خط مستقیم.
- (۹) شاخص عمومی سطح قیمتها ابتدای سال ۵۵، شاخص میانگین طی سال ۶۶ و پایان سال ۷۹,۲ و در زمان اعلام سود سهام شاخص مساوی با ۶۶ بوده است.

مطلوبست:

الف) محاسبه سود و زیان ناشی از قدرت خرید عمومی (Purchasing power) مبتنی بر واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (CD) برای سال ۱۳۸۱.

- ب) تهیه صورت سود و زیان سود انباشته بر مبنای ارزش تاریخی واحد پول ثابت (HC/CD) برای سال ۱۳۸۱.
- ج) تهیه ترازنامه بر مبنای ارزش تاریخی واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (HC/CD) در سال ۱۳۸۱.
- د - تهیه صورت سود و زیان و سود انباشته بر مبنای ارزش جاری واحد پول ثابت (CC/CD) برای سال ۱۳۸۱.
- و - تهیه ترازنامه بر مبنای ارزش جاری واحد پول دارای قدرت خرید ثابت (CC/CD) در سال ۱۳۸۱.



جدول الف

ارزش فعلی ۱ ریال با نرخ r درصد در پایان دوره n ام

r	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
n															
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123
16	0.853	0.728	0.623	0.534	0.458	0.394	0.339	0.292	0.252	0.218	0.188	0.163	0.141	0.123	0.107
17	0.844	0.714	0.605	0.513	0.436	0.371	0.317	0.270	0.231	0.198	0.170	0.146	0.125	0.108	0.093
18	0.836	0.700	0.587	0.494	0.416	0.350	0.296	0.250	0.212	0.180	0.153	0.130	0.111	0.095	0.081
19	0.828	0.686	0.570	0.475	0.396	0.331	0.277	0.232	0.194	0.164	0.138	0.116	0.098	0.083	0.070
20	0.820	0.673	0.554	0.456	0.377	0.312	0.258	0.215	0.178	0.149	0.124	0.104	0.087	0.073	0.061
21	0.811	0.660	0.538	0.439	0.359	0.294	0.242	0.199	0.164	0.135	0.112	0.093	0.077	0.064	0.053
22	0.803	0.647	0.522	0.422	0.342	0.278	0.226	0.184	0.150	0.123	0.101	0.083	0.068	0.056	0.046
23	0.795	0.634	0.507	0.406	0.326	0.262	0.211	0.170	0.138	0.112	0.091	0.074	0.060	0.049	0.040
24	0.788	0.622	0.492	0.390	0.310	0.247	0.197	0.158	0.126	0.102	0.082	0.066	0.053	0.043	0.035
25	0.780*	0.610	0.478	0.375	0.295	0.233	0.184	0.146	0.116	0.092	0.074	0.059	0.047	0.038	0.030
26	0.772	0.598	0.464	0.361	0.281	0.220	0.172	0.135	0.106	0.084	0.066	0.053	0.042	0.033	0.026
27	0.764	0.586	0.450	0.347	0.268	0.207	0.161	0.125	0.098	0.076	0.060	0.047	0.037	0.029	0.023
28	0.757	0.574	0.437	0.333	0.255	0.196	0.150	0.116	0.090	0.069	0.054	0.042	0.033	0.026	0.020
29	0.749	0.563	0.424	0.321	0.243	0.185	0.141	0.107	0.082	0.063	0.048	0.037	0.029	0.022	0.017
30	0.742	0.552	0.412	0.308	0.231	0.174	0.131	0.099	0.075	0.057	0.044	0.033	0.026	0.020	0.015
r	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694	0.683	0.672	0.661	0.650	0.640	0.630	0.620	0.610	0.601	0.592
3	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579	0.564	0.551	0.537	0.524	0.512	0.500	0.488	0.477	0.466	0.455
4	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482	0.467	0.451	0.437	0.423	0.410	0.397	0.384	0.373	0.361	0.350
5	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402	0.386	0.370	0.355	0.341	0.328	0.315	0.303	0.291	0.280	0.269
6	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335	0.319	0.303	0.289	0.275	0.262	0.250	0.238	0.227	0.217	0.207
7	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279	0.263	0.249	0.235	0.222	0.210	0.198	0.188	0.178	0.168	0.159
8	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233	0.218	0.204	0.191	0.179	0.168	0.157	0.148	0.139	0.130	0.123
9	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194	0.180	0.167	0.155	0.144	0.134	0.125	0.116	0.108	0.101	0.094
10	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162	0.149	0.137	0.126	0.116	0.107	0.099	0.092	0.085	0.078	0.073
11	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135	0.123	0.112	0.103	0.094	0.086	0.079	0.072	0.066	0.061	0.056
12	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112	0.102	0.092	0.083	0.076	0.069	0.062	0.057	0.052	0.047	0.043
13	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093	0.084	0.075	0.068	0.061	0.055	0.050	0.045	0.040	0.037	0.033
14	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078	0.069	0.062	0.055	0.049	0.044	0.039	0.035	0.032	0.028	0.025
15	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065	0.057	0.051	0.045	0.040	0.035	0.031	0.028	0.025	0.022	0.020
16	0.093	0.081	0.071	0.062	0.054	0.047	0.042	0.036	0.032	0.028	0.025	0.022	0.019	0.017	0.015
17	0.080	0.069	0.060	0.052	0.045	0.039	0.034	0.030	0.026	0.023	0.020	0.017	0.015	0.013	0.012
18	0.069	0.059	0.051	0.044	0.038	0.032	0.028	0.024	0.021	0.018	0.016	0.014	0.012	0.010	0.009
19	0.060	0.051	0.043	0.037	0.031	0.027	0.023	0.020	0.017	0.014	0.012	0.011	0.009	0.008	0.007
20	0.051	0.043	0.037	0.031	0.026	0.022	0.019	0.016	0.014	0.012	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005
21	0.044	0.037	0.031	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004
22	0.038	0.032	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.004	0.003
23	0.033	0.027	0.022	0.018	0.015	0.012	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002
24	0.028	0.023	0.019	0.015	0.013	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002
25	0.024	0.020	0.016	0.013	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001
26	0.021	0.017	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001
27	0.018	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001
28	0.016	0.012	0.010	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001
29	0.014	0.011	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000
30	0.012	0.009	0.007	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.001	0.000	0.000



جدول ب

ارزش فعلی اقساطهای ۱ ریالی با نرخ ۲ درصد برای n دوره

r	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
n															
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626
3	2.941	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283
4	3.902	3.808	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352
6	5.795	5.601	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355	4.231	4.111	3.998	3.889	3.784
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.786	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160
8	7.652	7.325	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487
9	8.568	8.162	7.786	7.435	7.108	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759	5.537	5.328	5.132	4.946	4.772
10	9.471	8.983	8.530	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145	5.889	5.650	5.426	5.216	5.019
11	10.368	9.787	9.253	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234
12	11.255	10.575	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421
13	12.134	11.348	10.635	9.986	9.394	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583
14	13.004	12.106	11.296	10.563	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724
15	13.865	12.849	11.938	11.118	10.380	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847
16	14.718	13.578	12.581	11.652	10.838	10.106	9.447	8.851	8.313	7.824	7.379	6.974	6.604	6.265	5.954
17	15.562	14.292	13.166	12.166	11.274	10.477	9.783	9.122	8.544	8.022	7.549	7.120	6.729	6.373	6.047
18	16.398	14.992	13.754	12.659	11.690	10.828	10.059	9.372	8.756	8.201	7.702	7.250	6.840	6.467	6.128
19	17.226	15.678	14.324	13.134	12.085	11.158	10.336	9.604	8.950	8.365	7.839	7.366	6.938	6.550	6.198
20	18.046	16.351	14.877	13.590	12.462	11.470	10.594	9.818	9.129	8.514	7.963	7.469	7.025	6.623	6.259
21	18.857	17.011	15.415	14.029	12.821	11.784	10.836	10.017	9.282	8.649	8.075	7.562	7.102	6.687	6.312
22	19.660	17.658	15.937	14.451	13.163	12.042	11.061	10.201	9.442	8.772	8.176	7.645	7.170	6.743	6.359
23	20.456	18.292	16.444	14.857	13.489	12.303	11.272	10.371	9.580	8.883	8.266	7.718	7.230	6.792	6.399
24	21.243	18.914	16.936	15.247	13.709	12.550	11.469	10.529	9.707	8.985	8.348	7.784	7.283	6.835	6.434
25	22.023	19.523	17.413	15.622	14.094	12.783	11.654	10.675	9.823	9.077	8.422	7.843	7.330	6.873	6.464
26	22.795	20.121	17.877	15.983	14.375	13.003	11.826	10.810	9.929	9.161	8.488	7.890	7.372	6.906	6.491
27	23.560	20.707	18.327	16.330	14.643	13.211	11.987	10.935	10.027	9.237	8.548	7.943	7.409	6.935	6.514
28	24.316	21.281	18.784	16.663	14.898	13.406	12.137	11.051	10.116	9.307	8.602	7.984	7.441	6.961	6.534
29	25.068	21.844	19.188	16.984	15.141	13.591	12.278	11.158	10.198	9.370	8.650	8.022	7.470	6.983	6.551
30	25.808	22.396	19.600	17.292	15.372	13.765	12.409	11.258	10.274	9.427	8.694	8.055	7.496	7.003	6.568

r	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
n															
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	1.605	1.585	1.566	1.547	1.528	1.509	1.492	1.474	1.457	1.440	1.424	1.407	1.392	1.376	1.361
3	2.246	2.210	2.174	2.140	2.106	2.074	2.042	2.011	1.981	1.952	1.923	1.896	1.868	1.842	1.816
4	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589	2.540	2.494	2.448	2.404	2.362	2.320	2.280	2.241	2.203	2.166
5	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991	2.926	2.864	2.803	2.745	2.689	2.635	2.583	2.532	2.483	2.436
6	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326	3.245	3.167	3.092	3.020	2.951	2.885	2.821	2.759	2.700	2.643
7	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605	3.508	3.416	3.327	3.242	3.161	3.083	3.009	2.937	2.868	2.802
8	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837	3.726	3.619	3.518	3.421	3.329	3.241	3.156	3.076	2.999	2.925
9	4.607	4.451	4.303	4.163	4.031	3.905	3.786	3.673	3.568	3.463	3.366	3.273	3.184	3.100	3.019
10	4.833	4.659	4.494	4.339	4.192	4.054	3.923	3.799	3.682	3.571	3.465	3.364	3.269	3.178	3.092
11	5.029	4.838	4.656	4.486	4.327	4.177	4.035	3.902	3.776	3.656	3.543	3.437	3.335	3.239	3.147
12	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439	4.278	4.127	3.985	3.851	3.725	3.606	3.493	3.387	3.286	3.190
13	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533	4.362	4.203	4.053	3.912	3.780	3.656	3.538	3.427	3.322	3.223
14	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611	4.432	4.265	4.108	3.962	3.824	3.695	3.573	3.459	3.351	3.249
15	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675	4.489	4.315	4.153	4.001	3.859	3.726	3.601	3.483	3.373	3.268
16	5.668	5.405	5.162	4.938	4.730	4.536	4.357	4.189	4.033	3.887	3.751	3.623	3.503	3.390	3.283
17	5.749	5.475	5.222	4.990	4.775	4.576	4.391	4.219	4.059	3.910	3.771	3.640	3.518	3.403	3.295
18	5.818	5.534	5.273	5.033	4.812	4.608	4.419	4.243	4.080	3.928	3.786	3.654	3.529	3.413	3.304
19	5.877	5.584	5.316	5.070	4.843	4.635	4.442	4.263	4.097	3.942	3.799	3.664	3.539	3.421	3.311
20	5.929	5.628	5.353	5.101	4.870	4.657	4.460	4.279	4.110	3.954	3.808	3.673	3.546	3.427	3.316
21	5.973	5.665	5.384	5.127	4.891	4.675	4.476	4.292	4.121	3.963	3.816	3.679	3.551	3.432	3.320
22	6.011	5.696	5.410	5.149	4.909	4.690	4.488	4.302	4.130	3.970	3.822	3.684	3.556	3.436	3.323
23	6.044	5.723	5.432	5.167	4.925	4.703	4.499	4.311	4.137	3.976	3.827	3.689	3.559	3.438	3.325
24	6.073	5.746	5.451	5.182	4.937	4.713	4.507	4.318	4.143	3.981	3.831	3.692	3.562	3.441	3.327
25	6.097	5.766	5.467	5.195	4.948	4.721	4.514	4.323	4.147	3.985	3.834	3.694	3.564	3.442	3.329
26	6.118	5.783	5.480	5.206	4.958	4.728	4.520	4.328	4.151	3.988	3.837	3.696	3.566	3.444	3.330
27	6.136	5.798	5.492	5.215	4.964	4.734	4.524	4.332	4.154	3.990	3.839	3.698	3.567	3.445	3.331
28	6.152	5.810	5.502	5.223	4.970	4.739	4.528	4.335	4.157	3.992	3.840	3.699	3.568	3.446	3.331
29	6.166	5.820	5.510	5.229	4.975	4.743	4.531	4.337	4.159	3.994	3.841	3.700	3.569	3.446	3.332
30	6.177	5.829	5.517	5.235	4.979	4.746	4.534	4.339	4.160	3.995	3.842	3.701	3.569	3.447	3.332



فهرست منابع:

فارسی:

۱. اصول و ضوابط حسابداری، استانداردهای حسابداری ایران، نشریه شماره ۱۶۰، انتشارات سازمان حسابرسی.
۲. بزرگ اصل، موسی و بادآورنهدی، یونس (۱۳۸۵)، راهنمای بکارگیری استاندارد شماره ۱۶، تسعیر ارز، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران.
۳. خلیلپور، مهدی و علی‌نیا، اسماعیل (۱۳۸۷)، حسابداری میانه ۱، چاپ دوم، انتشارات حفیظ.
۴. خواجوی، شکراله، سیدحسن حسینی (۱۳۸۷)، مباحث جاری در حسابداری، انتشارات نگاه دانش.
۵. شباهنگ، رضا (۱۳۸۲)، تئوری حسابداری جلد دوم، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نشریه ۱۶۷، چاپ اول.
۶. دهقانی تفتی، محمدحسین و علی جمعه‌زاده بافنده، محمد (۱۳۹۲)، حسابداری و مدیریت پیمان‌های بلندمدت (جلد اول)، چاپ اول، مؤسسه فرهنگی هنری دیباگران تهران.
۷. علی‌نیا، اسماعیل (۱۳۸۸)، حسابداری پیشرفته (۱)، انتشارات کیومرث.
۸. علی‌نیا، اسماعیل (۱۳۸۹)، کاملترین مجموعه سوالات استانداردهای حسابداری ایران، چاپ اول، انتشارات فکر سبز.
۹. علی‌نیا، اسماعیل (۱۳۹۴)، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری ایران، جلد اول، چاپ اول، انتشارات فکر سبز.
۱۰. علی‌نیا، اسماعیل (۱۳۹۴)، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری ایران، جلد دوم، چاپ اول، انتشارات فکر سبز.
۱۱. علی‌نیا، اسماعیل و خلیلپور مهدی (۱۳۸۹)، حسابداری میانه ۲، چاپ سوم، انتشارات حفیظ.
۱۲. مدرس، احمد و شورورزی، محمدرضا (۱۳۸۶)، راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۳، درآمد عملیاتی، سازمان حسابرسی، تهران.
۱۳. مدرس، احمد، شورورزی، محمدرضا، بولو، قاسم (۱۳۸۸)، راهنمای بکارگیری استاندارد حسابداری شماره ۲۱، حسابداری اجاره‌ها، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی نشریه ۱۹۰، نوبت چاپ سوم.
۱۴. محمدحسینی، سیدمهدی (۱۳۸۷)، راهنما و بانک سوالات مباحث جاری در حسابداری، چاپ سوم، انتشارات استادی.
۱۵. نوروش، ایرج و همکاران (۱۳۸۷)، مروری جامع بر حسابداری مالی، جلد ۱، چاپ دوم، انتشارات کتاب نو.
۱۶. همتی، حسن (۱۳۸۷)، مباحث جاری در حسابداری، چاپ ششم، انتشارات ترمه.
۱۷. همتی، حسن و همکاران، راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری (آثار تغییر در نرخ ارز)، انتشارات شهر یاس با همکاری آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای.

لاتین:

۱. Accounting for leases: Decisions flowcharts supplement FASB statement No. ۱۳ . as Amended and Interpreted through January ۱۹۹۰ (Nerwalk) conm FASB, ۱۹۹۰ PP. ۵ AND ۱۵.
۲. Baruch, England, Intermediate accounting ۲, McGrawHill, ۲۰۰۷.
۳. Donald. E. kieso, Jerry. J. Weygandt, Terry. D. Warfield. Intermediate accounting, Johnwileydsns, inc, ۲۰۰۴.
۴. Impact of Changing Prices on the n financial statements. Chapter ۲.



۵. James.D.stice, Earlk stice,k. Fred sousen, Intermediate accounting, sixteenth editio n, Thomson ۲۰۰۷.
۶. John. D. Bazley, Ioren. A. Nikolai Jefferson. P.Jones , Intermediate accounting, Thomson south – western ۲۰۰۷.
۷. Leases: Decisions flowcharts supplement FASB statement No.۱۳. as Amended and Interpreted through January ۱۹۹۰ (Nerwalk) conmm FASB, ۱۹۹۰ PP.۵ AND ۱۵.
۸. Robert, Rowan (۲۰۱۱). Foreign currency, Financial Reporting From Euro To Yen To YUAN, John wiley & Sons, Inc.
۹. Steven M.Bragg (۲۰۱۱). IFRS Made Easy, John wiley & Sons.
۱۰. SN, Maheshwari, SK, Maheshwari, Advanced Accountancy vol۲, seventh Revised & Enlarged Edition, n Vikas pulishing house PVT LTD ۲۰۰۰. Chapter ۵ Accounting for price level changes P, ۳,۱۸۹-۳۲۳۴.