

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

# حسابداری مقدماتی

شاخه: کاردانش

زمینه: خدمات

گروه تحصیلی: مالی و اداری

زیرگروه: امور مالی

رشته‌های مهارتی: حسابداری مالی

کد رایانه‌ای رشته‌های مهارتی: ۶۱۷۲

نام استاندارد مهارتی مبنا: حسابداری عمومی مقدماتی

کد استاندارد مبنا: ۱۰-۱۵/۲/۵-۱

شماره درس: ۰۵۲۰ - ۰۵۲۱

۶۵۷	شفیع‌زاده، علی
ح ۵۶۱/ش	حسابداری مقدماتی: شاخه کاردانش، زمینه خدمات، گروه تحصیلی مالی و اداری، زیرگروه
۱۳۹۴	امور مالی/مؤلف: علی شفیع‌زاده، نظارت بر تألیف: دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش
	وزارت آموزش و پرورش -- تهران: شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران، ۱۳۹۴
	ص: ۲۴۲
	۱. حسابداری، الف. ایران، وزارت آموزش و پرورش: دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای
	و کاردانش. ب. عنوان

همکاران محترم و دانش‌آموزان عزیز :

پیشنهادات و نظرات خود را درباره محتوای این کتاب به نشانی  
تهران - صندوق پستی شماره ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب‌های درسی  
فنی و حرفه‌ای و کاردانش، ارسال فرمایند.

tvoccd@roshd.ir

پیام‌نگار (ایمیل)

www.tvoccd.medu.ir

وب‌گاه (وب‌سایت)

## وزارت آموزش و پرورش سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

برنامه‌ریزی محتوا و نظارت بر تألیف : دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش

نام و کد کتاب : حسابداری مقدماتی - ۶۰۹/۴۸

مؤلف : علی شفیق‌زاده

ویراستار ادبی : حسین داودی

اعضای کمیسیون تخصصی : راضیه احسانی، منصوره احمدی، زهرا دیانتی دیلمی، ناهید مؤذن‌زاده و کبری نورشاهی

آماده‌سازی و نظارت بر چاپ و توزیع : اداره کل نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی

تهران : خیابان ایرانشهر شمالی - ساختمان شماره ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)

تلفن : ۹-۸۸۸۳۱۱۶۱، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کد پستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹

وب سایت [www.chap.sch.ir](http://www.chap.sch.ir)

مدیر امور فنی و چاپ : لیدانیک روش

طراح جلد : نسرین اصغری

صفحه‌آرا : نسرین اصغری، سید دانیال تقوی اهرمی

حروفچین : زهرا ایمانی نصر

مصصح : سید کیوان حسینی، حمید فروتن

امور آماده‌سازی خبر : زینت بهشتی شیرازی

امور فنی رایانه‌ای : مریم دهقان‌زاده، حمید ثابت کلاچاهی

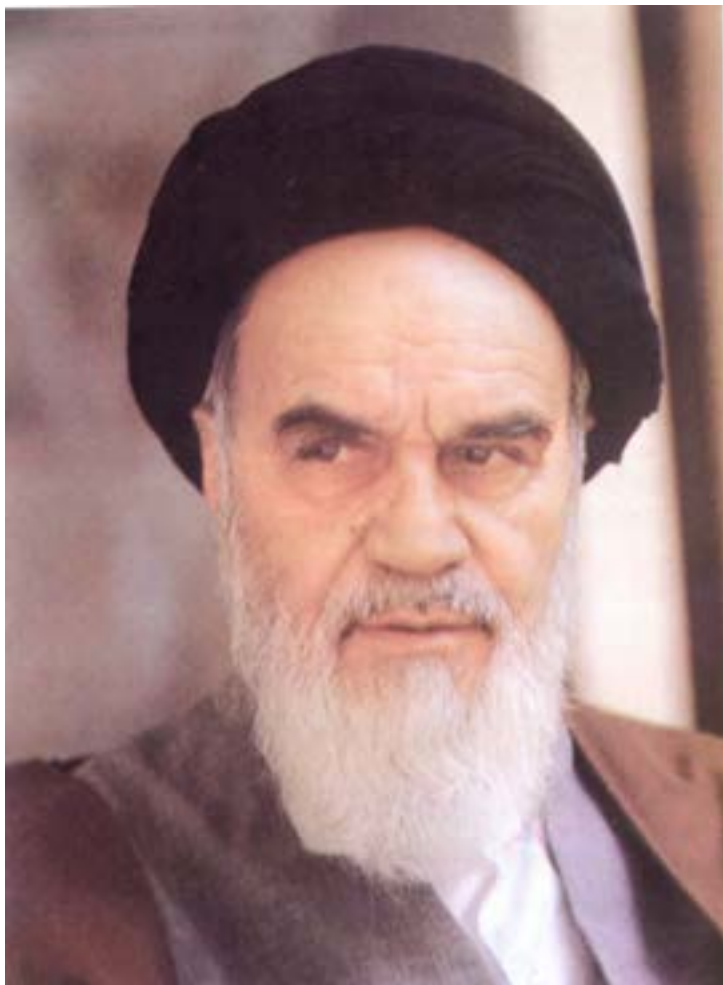
ناشر : شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران - تهران - کیلومتر ۱۷ جاده مخصوص کرج - خیابان ۶۱ (داروپخش)

تلفن : ۵-۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق پستی : ۱۳۹-۳۷۵۱۵

چاپخانه : شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»

سال انتشار و نوبت چاپ : چاپ سوم ۱۳۹۴

حق چاپ محفوظ است.



شما عزیزان کوشش کنید که از این وابستگی بیرون آیید و احتیاجات کشور خودتان را برآورده سازید، از نیروی انسانی ایمانی خودتان غافل نباشید و از اتکای به اجانب پرهیزید.

امام خمینی « قدس سره الشریف »

# فهرست

۳۵	دفتر معین
۳۷	مثال جامع
۳۹	فهرست حساب‌ها و کدگذاری حساب‌ها
۴۰	ثبت درآمدها و هزینه‌ها در مؤسسات خدماتی
۴۳	برداشت صاحب سرمایه
۴۵	پرسش
۴۶	تمرین
۴۷	مسائل
۴۹	<b>● فصل سوم: تهیه صورت‌های مالی</b>
۵۰	صورت سود و زیان
۵۲	صورت سرمایه
۵۳	ترازنامه (صورت وضعیت مالی)
۵۴	تهیه گزارش از مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی
۵۴	ماهیت مانده حساب‌ها
۵۵	پرسش
۵۶	تمرین
۵۸	مسائل
۶۶	<b>● فصل چهارم: عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی</b>
۶۷	حساب خرید
۶۸	ثبت حساب‌های خرید
۶۹	پرداخت وجه خریدهای نسیه
۶۹	انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا و نحوه ثبت آن
۷۳	حساب فروش
۷۳	ثبت حساب‌های فروش

	مقدمه
	پیشگفتار
۱	<b>● فصل اول: عملکرد مالی مؤسسه</b>
۱	مفهوم و تعریف حسابداری
۲	اصطلاحات حسابداری
۲	معادله اساسی حسابداری
۵	رویدادهای مالی
۵	ماهیت حساب‌ها
۵	رشته‌های تخصصی حسابداری
۶	استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری
۶	دوره مالی
۷	فعالیت مالی (رویداد مالی)
۹	چرخه حسابداری (دوره عمل حسابداری)
۹	اسناد و دفاتر حسابداری (مطالعه آزاد)
۱۰	اصول و مفاهیم اولیه حسابداری
۱۴	پرسش
۱۵	تمرین
۱۶	مسائل
۱۸	<b>● فصل دوم: ثبت و گزارش حساب‌ها</b>
۱۸	تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی
۲۲	اصول و نحوه تنظیم سند حسابداری (ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری)
۲۶	دفاتر قانونی
۲۶	دفتر روزنامه
۲۸	دفتر کل
۳۳	تراز آزمایشی

۱۰۵	چک
۱۰۵	سفته
۱۰۶	برات
۱۰۷	ثبت سفته در دفاتر حسابداری صادرکننده سفته
۱۰۸	ثبت سفته در دفاتر حسابداری دریافت کننده سفته
۱۰۸	سفته موجود در صندوق
۱۰۸	تجدید یا تعویض سفته
۱۰۹	ارسال سفته به بانک جهت وصول
۱۱۱	تنزیل سفته (فروش سفته به بانک)
۱۱۳	نکول سفته
۱۱۴	صدور سفته جهت تضمین
۱۱۵	تفاوت‌های چک، سفته و برات
۱۱۷	پرسش
۱۱۸	تمرین
۱۱۹	مسائل
<b>۱۲۱</b>	<b>● فصل ششم: عملیات حسابداری مربوط به تنخواه‌گردان، صندوق و بانک</b>
۱۲۱	حساب صندوق
۱۲۱	ثبت‌های حسابداری صندوق
۱۲۲	کنترل مانده واقعی صندوق با دفاتر و ثبت مغایرات مربوطه
۱۲۴	حساب بانک
۱۲۴	ثبت عملیات مالی در حساب بانک
۱۲۵	کنترل مغایرات بانکی و تهیه صورت مغایرت بانکی
۱۲۶	اقلام باز
۱۲۶	تهیه صورت مغایرت بانکی و محاسبه موجودی واقعی

۷۴	دریافت وجه فروش‌های نسبه
۷۵	انواع تخفیفات و برگشت از فروش کالا و نحوه ثبت آنها
۷۸	موجودی کالا و حساب‌های مربوطه
۷۸	انبارگردانی موجودی کالا
۷۸	روش‌های ارزیابی موجودی کالا
۸۳	اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه
۸۴	گزارش مانده حساب‌های خرید و فروش در پایان دوره مالی
۸۵	روش ثبت دائمی موجودی کالا (مطالعه آزاد)
۸۶	ارزیابی موجودی کالا در روش ثبت دائمی (مطالعه آزاد)
۸۷	محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش شناسایی ویژه (مطالعه آزاد)
۸۷	محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش میانگین موزون (مطالعه آزاد)
۸۸	محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) (مطالعه آزاد)
۸۹	محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) (مطالعه آزاد)
۹۰	پرسش
۹۱	تمرین
۹۴	مسائل
۹۸	مثال جامع در مورد خرید و فروش کالا
<b>۱۰۴</b>	<b>● فصل پنجم: اسناد تجاری</b>
۱۰۴	مفهوم اسناد تجاری

۱۷۰	بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی
۱۷۴	تهیه تراز آزمایشی اختتامی
۱۷۵	انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد
۱۷۶	افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال
۱۸۱	پرسش
۱۸۲	تمرین
۱۸۵	مسائل
۱۸۹	مثال‌های جامع در مورد فرایند کلی انجام عملیات حسابداری
<b>۲۰۱</b>	<b>● فصل نهم: مفروضات و اصول حسابداری</b>
۲۰۱	مفاهیم اساسی حسابداری
۲۰۲	الف) مفروضات حسابداری
۲۰۵	ب) اصول حسابداری
۲۰۷	ج) میثاق‌ها یا اصول محدودکننده
۲۰۹	ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری
۲۱۰	تضاد بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری
۲۱۱	استانداردهای حسابداری
۲۱۲	پرسش
۲۱۳	تمرین
<b>۲۱۴</b>	<b>● فصل دهم: به کارگیری رایانه در حسابداری</b>
۲۱۴	آشنایی با سیستم کامپیوتر
۲۱۵	ساختار کامپیوتر
۲۱۹	نرم افزارهای حسابداری

۱۳۱	مراحل تهیه صورت مغایرت بانکی
۱۳۲	اقلامی که در دفاتر شرکت یا بانک اشتباه ثبت شده‌اند
۱۳۴	ثبت اصلاحات مغایرات بانکی در دفاتر شرکت
۱۳۵	روش محاسبه موجودی بانک از مانده دفتر
۱۳۵	روش محاسبه موجودی بانک طبق صورت حساب بانک
۱۳۶	حساب تنخواه گردان
۱۳۶	ثبت عملیات مالی در حساب تنخواه گردان
۱۳۹	پرسش
۱۴۰	تمرین
۱۴۴	مسائل
<b>۱۴۸</b>	<b>● فصل هفتم: اصلاح (تعدیل) حساب‌ها</b>
۱۴۹	انواع حساب‌ها
۱۵۰	اصلاح حساب‌ها در طول دوره مالی
۱۵۰	اصلاح حساب‌ها در پایان دوره مالی
۱۶۰	تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
۱۶۱	پرسش
۱۶۲	تمرین
۱۶۳	مسائل
<b>۱۶۵</b>	<b>● فصل هشتم: بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی</b>
۱۶۷	مفهوم بستن حساب‌ها
۱۶۷	بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی (در مؤسسات خدماتی)

۲۲۲	گزارش ترازنامه
۲۲۳	گزارش‌های دارایی
۲۲۳	اصول پشتیبانی از سیستم و نگهداری آن
۲۲۳	رمزگذاری در سیستم
۲۲۳	ایجاد قفل سخت افزاری
۲۲۳	اصول چاپ گزارشات
۲۲۴	پرسش
۲۲۵	<b>● فصل یازدهم: به کارگیری نرم‌افزار EXCEL در عملیات حسابداری</b>
۲۲۶	آشنایی با صفحه گسترده
۲۲۶	آشنایی با انواع مختلف داده‌ها
۲۲۸	ابزارها و نوارهای موجود در صفحه Excel
۲۳۷	اصول استفاده از توابع
۲۴۰	پرسش
۲۴۱	تمرین
۲۴۲	منابع و مآخذ

۲۱۹	زمینه‌های استفاده از نرم‌افزارهای برنامه حسابداری
۲۱۹	انواع سیستم‌ها و نرم افزارهای حسابداری
۲۱۹	اصول نصب سیستم‌های مالی
۲۱۹	ویژگی‌های کاربردی یک نرم افزار حسابداری
۲۲۰	اصول ثبت حساب‌ها (افتتاح حساب‌ها با مانده یا بدون مانده قبلی)
۲۲۱	ثبت اسناد حسابداری
۲۲۱	اصول ایجاد شماره سند موقت و دائم
۲۲۱	وارد کردن کد در ثبت اسناد حسابداری
۲۲۱	اصول تهیه گزارش‌های حسابداری
۲۲۲	گزارش دفتر روزنامه و دفتر کل
۲۲۲	گزارش تراز کل و ویژه
۲۲۲	گزارش دفتر معین یا کارت معین حسابداری
۲۲۲	گزارش دفتر معین (کارت معین) اسناد دریافتی و پرداختی

به نام آن که جان را فکرت آموخت

به نور خود چراغ دل برافروخت

امروزه آشنایی با مفاهیم حسابداری برای تمام کسانی که به انجام فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازند از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر است. در کتاب حاضر سعی شده است که رئوس کلی مباحث حسابداری در حدی که با مطالعه آن بتوان به عنوان حسابدار یک مؤسسه کوچک فعالیت نمود، تشریح شود. اعتقاد مؤلف بر این است که مطالب مطرح شده در این کتاب کمی فراتر از حسابداری مقدماتی است، لیکن بنا بر ضرورت رعایت سرفصل‌های مقرر در استانداردهای ابلاغ شده به مؤلف، تلاش شد که حتی الامکان مباحث مطروحه به شکل ساده و قابل فهم بیان گردد. مع‌هذا، رعایت نکات زیر برای موفقیت در این درس بسیار مفید است:

۱- در کلاس کاملاً به درس گوش فرا دهید. اگر می‌توانید یادداشت برداری کنید، به خصوص از مثال‌هایی که در کلاس حل می‌شود. بعد از هر جلسه نوشته‌های خود را چند بار بخوانید و آنها را مرتب کنید.

۲- در حد امکان سعی شده است این کتاب به صورت خود آموز تهیه شود و لذا شامل مثال‌های حل شده و راهنمایی‌های لازم برای یادگیری درس است. توصیه جدی می‌شود قبل از حضور در کلاس تمام مطالب جلسات قبلی را مرور کنید و درس جلسه آینده را نیز پیشخوانی نمایید. سعی کنید هنگام مرور مطالب جلسات قبل، اشکالات خود را یادداشت نمایید و در اولین فرصت آنها را از معلم بپرسید. در صورتی که مطالب جلسات قبل را خوب فرا نگیرید، یادگیری مطالب جلسات بعدی میسر نخواهد بود.

۳- تمامی تمرینات و مسائل کتاب را قبل از این که در کلاس حل شوند خودتان به تنهایی حل کنید. اگر یک مسئله را با فکر و ابتکار خودتان حل کنید بهتر از آن است که تمامی مسائل فصل در کلاس حل شود و شما فقط راه حل‌ها را رونویسی کنید. اگر قبلاً مسائل را خودتان حل کرده باشید اشکالات خود را می‌دانید و هنگام حل مسائل در کلاس به همان نکات توجه ویژه خواهید نمود.

۴- قبل از مطالعه متن فصول کتاب به هیچ وجه به حل مسائل و تمرینات آن فصل نپردازید. سعی کنید پس از خواندن تمامی متن هر فصل و اطمینان از یادگیری آن به حل مسائل و تمرینات آن اقدام نمایید.



# پیشگفتار



## تاریخچه حسابداری<sup>۱</sup>

نگهداری دفاتر حسابداری - گرچه به شکل بسیار ساده - از قرن‌ها پیش در تاریخ بشر معمول بوده است. بایلی‌ها پرداخت حقوق و دستمزد را با خط میخی بر الواح گلی نقش می‌کردند؛ مصریان قدیم در آمد و هزینه دستگانه‌های دولتی و عملیات و معاملات بنگاه‌های بازرگانی را بر روی کاغذ پایروس ثبت می‌نمودند.

دفترداری دوپل یا دو طرفه، که اساس سیستم‌های جدید حسابداری است، نیز سابقه‌ای طولانی دارد و نمونه‌های متعددی از دفاتر حسابداری به صورت مترادف، که قدیمی‌ترین آنها مربوط به سال ۱۲۱۱ میلادی است و توسط بازرگانان ایتالیایی تنظیم گردیده، در موزه‌های بزرگ دنیا موجود است.

اولین کتاب چاپی درباره دفترداری دوپل متعلق به یک راهب ایتالیایی به نام لوکا پاچولی<sup>۲</sup> است که در سال ۱۴۹۴ میلادی منتشر گردید و بسیاری از اصول دفترداری و حسابداری زمان ما عیناً در آن ملاحظه می‌شود. به نظر بعضی از محققان احتمال می‌رود رساله دفترداری دوپل پاچولی با استفاده از نسخه خطی کتاب بندتو کترولی<sup>۳</sup>، تهیه شده باشد.

به تدریج با تشکیل بازارهای سرمایه و شرکت‌های سهامی، نیاز به حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای اجتناب‌ناپذیر گردید. قانون شرکتهای سال ۱۸۶۲ انگلستان به منظور حمایت از سرمایه‌گذاران در مقابل تقلبات و تخلفات، حسابرسی شرکت‌های سهامی را الزامی کرد و در سال ۱۸۸۰ «انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز»<sup>۴</sup> از تعدادی حسابدار ورزیده، که از دانش و مهارت‌های تخصصی برخوردار و در انجام وظایف حرفه‌ای خود ملزم به رعایت آئین رفتار حرفه‌ای مدونی بودند، تشکیل گردید و به این ترتیب نمونه‌ای از نظام حرفه‌ای حسابداری پدیدار شد.

پیشینه حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدن‌هایی برمی‌گردد که در این سرزمین پا گرفت و مدارک حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و اجرای فعالیت‌های اقتصادی ابداع شد که در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است. ممیزی املاک در تمدن ساسانی و تکامل حسابداری سیاق برای نگهداری حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقیان و نگهداری حساب فعالیت‌های بازرگانی به حساب سیاق، نمونه‌های بارز و پیشرفته آن است.

در ایران عصر حاضر اولین قانونی که حرفه حسابداری و حسابرسی را به رسمیت شناخت، قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ بود. در این قانون از حساب‌رسان مستقل تحت عنوان محاسب و کارشناس قسم خورده یاد شده است. در آئین‌نامه‌ای که برای همین قانون در سال ۱۳۴۰ توسط وزارت دارائی تدوین شد، محاسب قسم خورده و کارشناس حساب مطرح گردیده است.

از سال‌ها پیش برخی از اهل فن در صدد تشکیل انجمن حسابداران و حساب‌رسان مستقل ایران بودند؛ نظیر آنچه که در بسیاری از کشورهای متمدنی جهان وجود داشت. در مرداد ماه سال ۱۳۴۰ وزارت دارایی براساس اختیارات حاصله از ماده ۳۳ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۴۰ آئین‌نامه مربوط به تأسیس انجمن محاسبین قسم خورده و کارشناسان حساب را به منظور تشکیل مرجع رسمی جهت رسیدگی به حساب‌ها و دفاتر اشخاص و شرکت‌ها و مؤسسات دیگر و اظهار نظر در اختلاف

۱ - حفظ کردن تاریخ‌ها و اسم‌هایی که در این قسمت ارائه شده‌اند ضرورتی ندارد.

2- Luca Pacioli

3- Benedto Cotrugli

4 - The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

محاسباتی، صادر کرد. انجمن در این آئین نامه « مستقل و دارای شخصیت حقوقی » معرفی شده است. در سنوات پس از انقلاب، سازمان حسابرسی با تصویب قانون تشکیل مورخ ۱۳۶۲/۱۰/۵ و اساسنامه قانونی مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۷ مجلس شورای اسلامی، عملاً فعالیت خود را از تاریخ ۱۳۶۲/۹/۱۶ با ادغام شرکت سهامی حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارائی و مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه آغاز کرد. همچنین مؤسسات حسابرسی بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید در تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۸ منحل و با کلیه امکانات و پرسنل از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ به سازمان حسابرسی ملحق گردیدند. این سازمان طبق اساسنامه، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور تعیین شد.

همچنین قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذی صلاح در جهت رسمیت بخشیدن به امور حسابداری، در بهمن ماه ۱۳۷۲ به تصویب رسید. به موجب این قانون به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی، خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی حق و ذی نفع، به دولت اجازه داده می‌شود از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذی صلاح استفاده نماید. امید است نوشتار حاضر در تحقق این اهداف برای کشور عزیزمان مؤثر باشد.

# فصل اول

## عملکرد مالی مؤسسات

### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- حسابداری را تعریف کند.
- ۲- اصطلاحات اصلی حسابداری را بیان نماید.
- ۳- انواع واحدهای اقتصادی را طبقه‌بندی نماید.
- ۴- انواع رشته‌های تخصصی حسابداری را ذکر کند.
- ۵- استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری را نام ببرد.
- ۶- دوره مالی را تعریف کند.
- ۷- فعالیت مالی را بیان نماید.
- ۸- چرخه حسابداری (دوره عمل حسابداری) را ذکر کند.
- ۹- اسناد و دفاتر حسابداری را تعریف کند.
- ۱۰- اصول و مفاهیم اولیه حسابداری را بیان نماید.

تصمیم‌گیری صحیح و به موقع، رمز موفقیت مؤسسات است. این مهم دست یافتنی نیست مگر زمانی که اطلاعات صحیح و به موقع در اختیار مدیران مؤسسات قرار گیرد. از طرف دیگر سرمایه‌گذاران در صورتی می‌توانند در بازارهای سرمایه حضور شایسته داشته باشند که اطلاعات حسابداری درست و به موقع در اختیار آنها قرار گیرد. حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، نه تنها در حصول این موارد نقش اصلی و اساسی را ایفا می‌کند، بلکه با شفافیت بخشیدن به فضای اقتصادی و مالی هر کشور (و کل جهان) عاملی تعیین‌کننده در موفقیت سیاست‌هایی است که به منظور ایجاد عدالت اجتماعی، وضع و اجرا می‌شوند.

در این فصل، ابتدا با مفهوم و تعریف حسابداری آشنا می‌شوید. سپس برخی از اصطلاحات مهم حسابداری توضیح داده خواهد شد و در ادامه، انواع مؤسسات موجود در جامعه تشریح و طبقه‌بندی می‌شوند. آنگاه انواع استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری معرفی می‌شوند و در نهایت، فعالیتها و رویدادهای مالی تبیین و تشریح می‌گردد.

### مفهوم و تعریف حسابداری ✓

از حسابداری تعاریف مختلفی ارائه شده است. در گذشته عموماً حسابداری را فن شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می‌دانستند. تعاریف جدید، حسابداری را یک سیستم اطلاعاتی می‌دانند. از این دیدگاه حسابداری را می‌توان چنین تعریف نمود:

«حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.»

از این دیدگاه مطابق شکل ۱-۱، حسابداری یک سیستم اطلاعاتی، کلیه اجزای ضروری یک سیستم را دارد.



### نمودار ۱-۱ - سیستم اطلاعاتی حسابداری

ورودی<sup>۱</sup> سیستم اطلاعاتی حسابداری، رویدادهای مالی است که با انجام عملیات حسابداری بر روی آنها (پردازش<sup>۲</sup>) گزارش‌های مالی مورد نیاز به عنوان خروجی سیستم<sup>۳</sup> تهیه می‌شود و در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌گیرد. **گزارش‌های مالی:** محصول نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری، گزارش‌های مالی می‌باشد. در مفهوم عام هر گونه گزارشی که از سیستم اطلاعاتی حسابداری استخراج شود، گزارش مالی نامیده می‌شود. مهم‌ترین قسمت گزارش‌های مالی صورت‌های مالی می‌باشند که در پایان هر سال مالی تهیه می‌شود. در مورد صورت‌های مالی در فصل سوم توضیح داده شده است.

حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.

### اصطلاحات حسابداری ✓

حسابداری نیز مانند سایر دانش‌های بشری حاوی اصطلاحات ویژه‌ای است. آشنائی با این اصطلاحات، شرط اساسی یادگیری صحیح حسابداری است. درک عمیق و درست اصطلاحات حسابداری مستلزم تحصیلات تخصصی در این رشته است اما در ابتدای امر آگاهی مختصر از این اصطلاحات خالی از فایده نیست. لذا در ادامه این مبحث، چند مورد از اصطلاحات اصلی حسابداری معرفی می‌گردد.

### معادله اساسی حسابداری ✓

فرض کنید قصد شروع فعالیتی را دارید. برای این منظور ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد متعلق به خودتان را برای این کار اختصاص می‌دهید. چون فکر می‌کنید که مبلغ فوق برای انجام فعالیت مورد نظر کافی نیست، مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال نیز به صورت قرض دریافت می‌کنید. اگر فعالیت‌های فوق را در قالب یک مؤسسه یا شرکت ارائه کرده باشید، اکنون کل وجه نقدی که در اختیار شرکت شماست برابر است با:

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰ = ۲,۶۰۰,۰۰۰$$

- ۱- Input.  
۲- Process.  
۳- Output.

در حسابداری، ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال فوق را اصطلاحاً دارایی، ۶۰۰,۰۰۰ ریال را بدهی و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال را سرمایه می‌گویند. چنانچه به معادله فوق دقت کنید خواهید دید که رابطه زیر برقرار است:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{سرمایه}$$

در حسابداری، این معادله همواره برقرار است و به آن «معادله اساسی حسابداری» می‌گویند. معادله اساسی حسابداری، مبنا و شالوده سیستم حسابداری دو طرفه را تشکیل می‌دهد. بر اساس این معادله می‌توان هر یک از معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی را تجزیه و تحلیل و آثار آن را بر عناصر معادله تعیین کرد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، **دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه**، عناصر اصلی معادله اساسی حسابداری را تشکیل می‌دهند. این اصطلاحات در زیر توضیح داده می‌شوند.

✓ **دارایی‌ها:** دارایی‌ها منابع اقتصادی مؤسسه هستند، که فعالیت‌های اقتصادی با استفاده از آنها انجام می‌گیرد. اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجه معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی است «دارایی» نامیده می‌شود. مؤسسات بر حسب نوع و حجم فعالیتشان، دارایی‌های مختلفی دارند.

**اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجه معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی است، دارایی نامیده می‌شود.**

### از جمله انواع مختلف دارایی‌ها می‌توان موارد زیر را برشمرد:

**وجه نقد:** وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی، اعم از ریالی و ارزی. چنانچه وجه نقد در مؤسسه نگهداری شود، آن را در قالب حساب صندوق و چنانچه نزد بانک‌ها نگهداری شود، آن را در قالب حساب بانک گزارش می‌نمایند.

**حساب‌های دریافتی<sup>۱</sup>:** حساب‌های دریافتی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران می‌باشد که برای آن سفته، چک یا برات دریافت نشده است.

**اسناد دریافتی:** اسناد دریافتی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران است که بابت آن سفته، چک یا برات از شخص بدهکار دریافت شده است. چنانچه سررسید اسناد دریافتی یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد دریافتی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد دریافتی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

**موجودی‌های مواد و کالا:** موجودی‌های مواد و کالا به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که به منظور فروش یا استفاده از آن در ساخت محصول یا مصرف آن برای ارائه خدمات، نگهداری می‌شود.<sup>۲</sup> موجودی‌هایی که به منظور فروش نگهداری می‌شوند، موجودی کالا و موجودی‌هایی را که به منظور استفاده در ساخت محصول و یا ارائه خدمات نگهداری می‌شوند موجودی مواد می‌گویند. اقلام مصرفی نیز غالباً تحت عنوان «ملزومات» گزارش می‌شوند.

۱ - بدهکاران: در برخی از کتب از عبارت «بدهکاران» به جای «حساب‌های دریافتی» استفاده می‌شود.

۲ - سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد شماره ۸.

**اموال، ماشین آلات و تجهیزات:** دارایی‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرند و عمر بیشتر از یک سال دارند و جنبه مصرفی نداشته باشند تحت عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات طبقه‌بندی می‌شوند. این دارایی‌ها را اغلب «دارایی ثابت» نیز می‌گویند. زمین، ساختمان، ماشین آلات تولید، وسایل نقلیه و اثاثه اداری نمونه‌هایی از این دارایی‌ها هستند.

**پیش پرداخت:** هرگاه مؤسسه قبل از تحویل گرفتن دارایی و یا خدمات، وجهی را به دیگران پرداخت کند، پیش پرداخت نامیده می‌شود.

✓ **بدهی‌ها:** تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر ارقام دارایی تسویه شوند، «بدهی» نامیده می‌شود. بدهی‌ها معمولاً از خرید نسیه دارایی‌ها، اخذ وام‌ها، برقراری مالیات و ایراد خسارت به دیگران ناشی می‌شود. درحقیقت بدهی، طلب دیگران از مؤسسه می‌باشد.

تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر ارقام دارایی تسویه شوند، «بدهی» نامیده می‌شود.

از جمله اجزای اصلی بدهی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

**حساب‌های پرداختی!** بدهی‌های مؤسسه به دیگران را که بابت آن چک، سفته یا برات تحویل نشده است، حساب‌های پرداختی می‌گویند.

**اسناد پرداختی:** بدهی‌هایی را که مؤسسه بابت آن چک، سفته یا برات تحویل طلبکاران داده است، اسناد پرداختی می‌گویند. چنانچه سررسید اسناد پرداختی از تاریخ تنظیم ترازنامه یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد پرداختی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد پرداختی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

**وام پرداختی:** مبالغی را که مؤسسه از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و یا سایر اشخاص دریافت کرده است و باید آن را، ظرف مهلت مشخصی به صورت اقساط یا یک‌جا بازپرداخت کند، وام پرداختی می‌گویند.

**پیش دریافت:** هرگاه مؤسسه قبل از تحویل دادن کالا یا ارائه خدمات به دیگران وجهی از آنها دریافت کند، به آن پیش دریافت می‌گویند.

✓ **سرمایه:** حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، «سرمایه» نامیده می‌شود. در هر زمان با کسر کردن بدهی‌های یک مؤسسه از دارایی‌های آن، مبلغ سرمایه به دست می‌آید.

حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، سرمایه نامیده می‌شود.

سرمایه مؤسسه عمدتاً ناشی از آورده نقدی و یا غیرنقدی مالک (یا مالکان) در زمان تشکیل مؤسسه و پس از آن است. آورده نقدی مالک شامل وجه نقدی است که مالک (یا مالکان) در مؤسسه سرمایه گذاری می‌کند و آورده غیر نقدی شامل دارایی‌هایی غیر از وجه نقد است که مالک (یا مالکان) به عنوان سرمایه وارد مؤسسه می‌نمایند.

**سرمایه گذاری مجدد:** اگر مالکان پس از تشکیل مؤسسه مبالغی را به صورت نقد و یا غیرنقد در مؤسسه سرمایه گذاری کنند، به آن سرمایه گذاری مجدد می گویند.

**حساب:** اطلاعات مربوط به هر کدام از عناصر معادله اساسی حسابداری در یک «حساب» ثبت می شود. لذا حساب همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی ها، بدهی ها و سرمایه در آن نگهداری می شود.

**حساب، همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی ها، بدهی ها و سرمایه در آن نگهداری می شود.**

✓ **رویدادهای مالی:** رویدادهای مالی، فعالیت هایی هستند که اثر مالی داشته باشند. به طور دقیق تر می توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی ها، بدهی ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. تأثیر رویدادهای مالی بر روی حسابها در اواخر این فصل به تفصیل تشریح می گردد.

**رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی ها، بدهی ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.**

✓ **ماهیت حسابها:** از عناصر معادله اساسی حسابداری، حسابهای مربوط به دارایی ها ماهیت بدهکار و حسابهای مربوط به بدهی ها و سرمایه، ماهیت بستانکار دارند. حسابهای درآمد نیز از این نظر، مشابه حساب سرمایه، مانده بستانکار و هزینهها برعکس حساب سرمایه، مانده بدهکار دارند.

### ✓ رشته های تخصصی حسابداری

حسابداری دارای چندین رشته تخصصی است، که تمام آنها را می توان در قالب سه رشته کلی زیر تقسیم بندی نمود:

۱ - حسابداری مالی

۲ - حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)

۳ - حسابداری مدیریت

حسابداری مالی عمدتاً به ثبت رویدادها و تنظیم گزارش های برون سازمانی مرتبط می شود.

حسابداری بهای تمام شده با اندازه گیری بهای تمام شده کالاها و خدمات سر و کار دارد. در ایران به این رشته از حسابداری، «حسابداری صنعتی» نیز می گویند.

حسابداری مدیریت به تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری مربوط می شود.

علاوه بر موارد فوق، حسابداری دولتی و حسابرسی را نیز می توان از رشته های تخصصی حسابداری نام برد. حسابداری

دولتی با عملیات حسابداری در مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی سر و کار دارد. حسابرسی نیز به بررسی و اظهار نظر در مورد گزارش های به دست آمده از سیستم های حسابداری مربوط می شود.

## ✓ استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارشهای حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند. استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، طیف وسیعی را تشکیل می دهند و به طور کلی آنها را می توان به دو دسته استفاده کنندگان درون سازمانی و استفاده کنندگان برون سازمانی، تقسیم نمود.

### استفاده کنندگان درون سازمانی:

استفاده کنندگان درون سازمانی شامل مدیران اجرایی است که اطلاعات حسابداری را برای برنامه ریزی، کنترل، هماهنگی و تصمیم گیری های لازم درباره عملیات مؤسسه، مورد استفاده قرار می دهند. با بزرگ شدن مؤسسات، نظارت مستقیم مدیران بر فعالیت زیر مجموعه های سازمانی، مشکل و حتی غیرممکن گردیده است. از این رو مدیران ناچار هستند به منظور ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی به گزارشهای مالی اتکا نمایند. گزارش هایی که استفاده کنندگان یا تصمیم گیرندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می دهند، معمولاً تفصیلی و دربرگیرنده جزئیات مسائل می باشد. این گزارش ها به طور معمول، محصول سیستم های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت است.

### استفاده کنندگان برون سازمانی:

استفاده کنندگان برون سازمانی شامل طیف گسترده ای است که از جمله آنها می توان سهامداران، سرمایه گذاران بالقوه، بستانکاران، بانک ها و مؤسسات اعتباری، تحلیلگران مالی و اقتصادی، اتحادیه های کارگری و مراجع مالی و اقتصادی دولتی را نام برد. هر کدام از تصمیم گیرندگان برون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای مقاصد خاصی مورد استفاده قرار می دهند. نیازهای اطلاعاتی این دسته را گزارشهای برون سازمانی که توسط سیستم حسابداری مالی تهیه می شود، تأمین می نماید. از آنجا که این دسته از استفاده کنندگان به اطلاعات حسابداری دسترسی مستقیم ندارند، نهادهای قانونی و انجمن های حرفه حسابداری جهت حمایت از منافع آنها، ضوابط و مقررات حسابداری مالی را با دقت فراوان وضع می نمایند. این ضوابط و مقررات معمولاً در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می گردد.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارش های حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند.

## ✓ دوره مالی

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را، به طور دقیق و قطعی، فقط می توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی ها، تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان تأمل کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره های زمانی مساوی کوتاه تر (معمولاً یکساله) تقسیم می شود و برای هر دوره گزارشهای مالی جداگانه ای ارائه می گردد. به این دوره های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی یا حسابداری» می گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل رسمی هر کشور باشد «سال مالی» می گویند.



دوره‌های زمانی مساوی را که برای آن گزارشهای مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد، دوره مالی می‌گویند. به هر دوره مالی، که برابر یک سال کامل باشد، سال مالی می‌گویند.

## فعالیت مالی (رویداد مالی) ✓

همانطور که قبلاً بیان گردید، فعالیت‌های مالی یا رویدادهای مالی، فعالیت‌ها یا رویدادهایی هستند که دارای اثر مالی باشند. به بیان دقیق‌تر می‌توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.

در حسابداری، تبحر در شناسایی رویدادهای مالی از سایر رویدادها و همچنین تعیین اثرات رویدادهای مالی بر عناصر معادله اساسی حسابداری، یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لذا در ادامه بحث به چند رویداد اشاره می‌شود و مالی یا غیر مالی بودن آنها و همچنین اثر آنها بر معادله اساسی حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. ضمناً با توجه به این که شناخت رویدادهای مالی مستلزم درک درست مفاهیم دارایی، بدهی و سرمایه است، لطفاً قبل از مطالعه مثال زیر، تعریف این اصطلاحات را، که در قسمت‌های قبلی این فصل ارائه گردید، مجدداً مرور نمایید.

رویدادهای مالی رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.



**مثال:** آقای احسانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احسانی را تاسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفندماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسه احسانی اتفاق افتاده است. تعیین کنید که آیا رویدادهای ذکر شده، مالی هستند یا خیر؟

- ۱- آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.  
جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق یا وجه نقد) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.
- ۲- یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وسایل نقلیه (خودرو) افزایش یافته و یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) کاهش یافته است.
- ۳- مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختی) افزایش پیدا کرده است.
- ۴- مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب پرداخت شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) کاهش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتی یا طلب) افزایش یافته است.
- ۵- مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.

جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتی) کاهش یافته است.

۶- مدیر عامل مؤسسه عوض شد.

جواب: رویداد مالی نیست، زیرا هیچکدام از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تحت تأثیر قرار نگرفته و تغییر نکرده است.

۷- آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و ائانه اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.

اثر رویدادهای فوق بر معادله اساسی حسابداری را می‌توان در جدول زیر خلاصه نمود:

ردیف	شرح رویداد	تأثیر رویداد بر معادله حسابداری		
		دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.	یک دارایی به نام وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-	سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.
۲	یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.	وسایل نقلیه ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و وجه نقد ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۳	مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.	وجه نقد ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	بدهی‌ها (حساب‌های پرداختی) ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-
۴	مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.	یک دارایی به نام حساب‌های دریافتی ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد ولی وجه نقد ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۵	مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.	وجه نقد ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و حساب‌های دریافتی ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۶	مدیر عامل مؤسسه عوض شد.	رویداد مالی نیست لذا هیچ تأثیری بر معادله اساسی حسابداری ندارد.	-	-
۷	آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.	این رویداد بر دو نوع از دارایی‌ها تأثیرگذار است: ۱- وجه نقد (صندوق) ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد. ۲- ائانه اداری ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-	سرمایه ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.

## ✓ چرخه حسابداری (دوره عمل حسابداری)

سیستم حسابداری باید کلیه اطلاعات مالی مؤسسه را شناسائی، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی و در قالب صورت های مالی تلخیص کند تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. فرایند عملیات حسابداری شامل یک سری عملیات است که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می شوند. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری (Accounting Cycle) می گویند.

عملیات حسابداری را که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می شوند، چرخه حسابداری می گویند.

### عملیات حسابداری که از ابتدای دوره مالی تا پایان دوره انجام می شود عبارتند از:

- ۱- جمع آوری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی (گردآوری شواهد مدارک مثبت)
- ۲- تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و ثبت آنها در سند حسابداری
- ۳- ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه
- ۴- انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل
- ۵- تهیه تراز آزمایشی (اصلاح نشده)
- ۶- اصلاح و تعدیل حساب ها
- ۷- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
- ۸- تهیه صورت سود و زیان
- ۹- بستن حساب های موقت
- ۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامی
- ۱۱- تهیه ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد
- ۱۲- بستن حساب های دائمی (اختیاری)

## مطالعه آزاد

### ✓ اسناد و دفاتر حسابداری

برای هر رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می افتد یک سند حسابداری یا برگه حسابداری تهیه می شود. بنابراین سند حسابداری یا برگه حسابداری نوشته ای است که در آن هر کدام از رویدادهای مالی نوشته می شود. پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد، باید در دفتر روزنامه ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه ای را که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می شود را دفتر روزنامه عمومی می نامند.

دفتر کل دفتری است که حساب های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب ها صفحه یا صفحات جداگانه ای در نظر گرفته می شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می شود.

✓ **اسناد و مدارک مثبت:** اسناد و مدارک مثبت، اسناد و مدارکی هستند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند. این مدارک نشان دهنده تاریخ، مبلغ، ماهیت معامله و سایر اطلاعات مورد نیاز هستند و جهت ثبت رویدادهای مالی در سیستم حسابداری به کار می‌روند. اسناد مثبت در حسابداری از اهمیت خاصی برخوردارند به دلیل آنکه اولاً آنها مبنای تجزیه و تحلیل و ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حسابداری هستند، ثانیاً برای پیگیری و رسیدگی‌های بعدی و همچنین در مواقع لزوم جهت احقاق حقوق مؤسسه و دفاع از عملکرد مدیران و کارکنان مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرند. نکته قابل توجه این است که اسناد مثبت باید واضح، معتبر و مکفی باشند تا حسابداران و سایر اشخاص بتوانند به آنها استناد نمایند. فاکتور خرید، فاکتور فروش، رسید بانکی، قبض انبار، رسید صندوق و قبض آب و برق نمونه‌هایی از اسناد و مدارک مثبت محسوب می‌شوند.

**اسناد و مدارک مثبت اسناد و مدارکی هستند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند.**

## ✓ اصول و مفاهیم اولیه حسابداری

دانش حسابداری بر اصول و مفروضاتی مبتنی است که همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد. از ابتدای شکل‌گیری حسابداری به شکل نوین، یک سری مفاهیم بنیانی برای حسابداری در نظر گرفته اند که آنها را در قالب (۱) مفروضات، (۲) اصول و (۳) میثاق‌ها یا اصول محدود کننده تبیین می‌کنند. این مفاهیم در فصل‌های بعد تشریح خواهد شد.

به مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نمایند و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرند، مفاهیم اساسی حسابداری می‌گویند.

## ✓ انواع واحدهای اقتصادی

واحدهای اقتصادی را از جهات مختلفی می‌توان طبقه‌بندی کرد. در زیر، چهار نمونه از این طبقه‌بندی‌ها ارائه شده است.

### ۱ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع فعالیت در سه دسته می‌توان طبقه بندی کرد:

#### الف) مؤسسات خدماتی

مؤسساتی نظیر بانک‌ها، تعمیرگاه‌ها، هتل‌ها، درمانگاه‌ها و آموزشگاه‌ها را که خدماتی به مشتریان ارائه می‌کنند و از این راه کسب درآمد می‌نمایند، مؤسسات خدماتی می‌گویند.

#### ب) مؤسسات بازرگانی

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر

دهند. مؤسسات بازرگانی، عمده فروشان یا بنکداران و خرده فروشان را شامل می‌شود. فروشگاه‌ها و خوار و بار فروشی‌ها نمونه‌هایی از مؤسسات بازرگانی هستند.

### ج) مؤسسات تولیدی

مؤسساتی را که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می‌کنند و به فروش می‌رسانند، مؤسسات تولیدی می‌گویند. مانند شرکت‌های خودروسازی، صنایع شیمیایی، کارگاه‌های تجاری و... . مؤسسات تولیدی با استفاده از عوامل تولید به ساخت کالا می‌پردازند.

مؤسساتی که از طریق ارائه خدمات کسب درآمد می‌کنند، مؤسسات خدماتی نامیده می‌شوند.

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر دهند.

مؤسسات تولیدی مؤسساتی هستند که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری می‌کنند و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می‌کنند.

## ۲ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر هدف فعالیت به دو دسته زیر می‌توان طبقه بندی کرد:

### الف) مؤسسات غیردولتی

مؤسساتی را که هدف از تشکیل آنها کسب منافع مادی (سود) نباشد، اعم از آن که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می‌کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند، مؤسسه غیردولتی می‌گویند، مثل شهرداری‌ها، هلال احمر و سازمان تأمین اجتماعی و انجمن‌های علمی، ادبی و فرهنگی. مؤسسات غیردولتی روش‌های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه‌ها و بودجه این گونه مؤسسات را تنظیم کند.

### ب) مؤسسات انتفاعی

مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده‌اند، اعم از آن که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی و یا تعاونی، مؤسسه انتفاعی محسوب می‌شوند. مؤسسات انتفاعی معمولاً به صورت بازرگانی اداره می‌شوند و وجه کالاها و خدماتی را که عرضه می‌کنند، دریافت می‌دارند. از آن‌جا که مؤسسات انتفاعی با هدف کسب سود تأسیس می‌شوند، روش‌های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه‌ها و سود (زیان) این گونه مؤسسات را در هر دوره مالی معین کند.

مؤسسات غیردولتی، مؤسساتی هستند که هدف از تشکیل آنها کسب سود نباشد، اعم از آن که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می‌کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند. مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده‌اند، اعم از آن که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی، مؤسسه انتفاعی محسوب می‌شوند.

### ۳ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع مالکیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع مالکیت به سه دسته زیر می توان طبقه بندی کرد:

#### الف) مؤسسات بخش عمومی

مؤسساتی را که بطور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان های دولتی یا شهرداری ها هستند «مؤسسات بخش عمومی» می گویند.

#### ب) مؤسسات بخش تعاونی

واحدهائی را که توسط عده ای از اشخاص حقیقی یا حقوقی به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضا از طریق خودیاری، کمک و همکاری متقابل تشکیل شده اند و در مالکیت اعضا هستند «مؤسسات بخش تعاونی» می گویند. از جمله این مؤسسات می توان به شرکت های تعاونی روستایی، شرکت های تعاونی مصرف کارکنان سازمان ها و شرکت ها و همچنین شرکت های تعاونی مسکن اشاره نمود.

#### ج) مؤسسات بخش خصوصی

کلیه واحدهائی که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند «مؤسسات بخش خصوصی» نامیده می شوند. از جمله این مؤسسات می توان فروشگاه ها و واحدهای صنفی و تولیدی متعلق به افراد جامعه را نام برد که متعلق به بخش عمومی و تعاونی نیستند. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بخش های اقتصادی کشور را به سه صورت عمومی، تعاونی و خصوصی تقسیم کرده است.

مؤسسات بخش عمومی مؤسساتی هستند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان های دولتی یا شهرداری ها هستند. مؤسسات بخش تعاونی مؤسساتی هستند که توسط عده ای به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضا تشکیل شده اند و در مالکیت اعضا هستند. مؤسسات بخش خصوصی مؤسساتی هستند که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند.

### ۴ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالکین

واحدهای اقتصادی را از نظر تعداد مالکین به دو دسته زیر می توان طبقه بندی کرد:

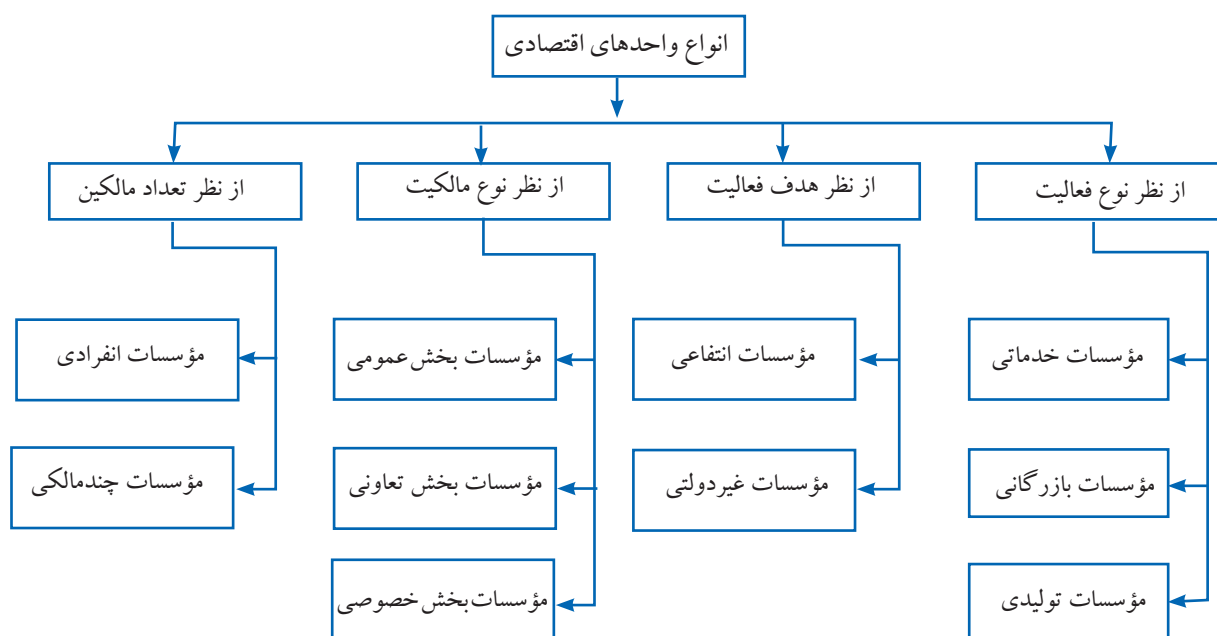
#### الف) مؤسسات انفرادی

مؤسساتی را که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد مؤسسه تک مالکی یا انفرادی می گویند. برای مثال یک فروشگاه، یک کارگاه یا یک چاپخانه که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد از مصادیق مؤسسات تک مالکی یا انفرادی است.

**(ب) مؤسسات چند مالکی (غیر انفرادی)**

مؤسساتی را که مالکیت (سرمایه) آنها متعلق به بیش از یک نفر باشد، مؤسسه چند مالکی می‌گویند. مثل مؤسسات حسابرسی و شرکتهایی که در ایران به ثبت می‌رسند.<sup>۱</sup>

مؤسساتی را که مالکیت آنها متعلق به یک نفر باشد، مؤسسه تک مالکی یا انفرادی می‌گویند. مؤسساتی که مالکیت آنها متعلق به بیش از یک نفر باشد را مؤسسه چند مالکی می‌گویند.

**طبقه بندی انواع واحدهای اقتصادی**

۱- مطابق مفاد ماده ۲۰ قانون تجارت ایران، شرکت‌ها به ۷ قسم طبقه بندی می‌شوند: ۱- شرکت سهامی ۲- شرکت با مسئولیت محدود ۳- شرکت تضامنی

۴- شرکت مختلط غیر سهامی ۵- شرکت مختلط سهامی ۶- شرکت نسبی ۷- شرکت تعاونی تولید و مصرف



## پرسش

- ۱- حسابداری را تعریف کنید و سیستم اطلاعاتی حسابداری را به صورت یک نمودار نشان دهید.
- ۲- هر کدام از اصطلاحات زیر را به طور مختصر توضیح دهید:  
حساب، دارائی، بدهی، سرمایه، رویدادهای مالی، ماهیت حسابها، حسابهای دریافتنی، حسابهای پرداختنی، اسناد دریافتنی، اسناد پرداختنی، موجودی مواد و کالا، آورده نقدی و آورده غیر نقدی صاحبان سرمایه.
- ۳- انواع مؤسسات را از نظر نوع فعالیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۴- انواع مؤسسات را از نظر هدف فعالیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۵- انواع مؤسسات را از نظر نوع مالکیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۶- انواع مؤسسات را از نظر تعداد مالکین نام برده و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۷- رشته‌های تخصصی حسابداری را بنویسید و هر کدام را به طور مختصر توضیح دهید.
- ۸- استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.
- ۹- استفاده کنندگان درون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای چه اموری مورد استفاده قرار می‌دهند؟
- ۱۰- گزارش‌هایی که استفاده کنندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند به طور معمول محصول کدام یک از سیستم‌های حسابداری است؟
- ۱۱- چند نمونه از استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات حسابداری را نام ببرید.
- ۱۲- نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی توسط کدام سیستم حسابداری تهیه می‌شود؟
- ۱۳- ضوابط و مقرراتی که در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می‌گردند برای حمایت از کدام یک از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است؟
- ۱۴- به چه دلیل عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر (معمولاً یکساله) تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد؟
- ۱۵- مفهوم چرخه حسابداری را توضیح دهید.
- ۱۶- سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۷- دفتر روزنامه‌ای که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می‌شود، چه نام دارد؟
- ۱۸- رویداد مالی را توضیح دهید و چند نمونه رویداد مالی و همچنین چند نمونه رویداد غیرمالی را بیان کنید.



## تمرین



۱- تعیین کنید کدام یک از رویدادهای زیر رویداد مالی است؟ ضمناً اثرات هر یک را بر معادله اساسی حسابداری مشخص کنید.

- واریز وجه به صندوق شرکت بابت سرمایه اولیه شرکت
  - خرید زمین به صورت نقد
  - خرید ساختمان به صورت نسیه
  - دریافت طلب از بدهکاران و واریز آن به صندوق شرکت
  - معاوضه ساختمان با خودرو
  - تغییر مدیرعامل شرکت
  - واریز وجه نقد از صندوق شرکت به حساب بانکی شرکت
  - پرداخت قرض به یکی از کارکنان شرکت
  - دریافت قرض از یک شرکت دیگر
  - دریافت وام از بانک
  - دادن قرض به یک شرکت دیگر
  - دریافت وجه (دریافت طلب) قرض داده شده به دیگران
  - پرداخت قسط وام دریافتی از بانک
  - بازپرداخت قرض دریافتی از دیگران
- ۲- در هر یک از موارد مستقل زیر عدد مجهول را پیدا کنید.

مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۲۰۰,۰۰۰	۸۵۰,۰۰۰	؟
۲	؟	۶,۸۰۰,۰۰۰	۷,۲۰۰,۰۰۰
۳	۳۸,۰۰۰,۰۰۰	؟	۱۴,۰۰۰,۰۰۰



## مسائل

۱- اثر هر کدام از رویدادهای زیر را بر معادله اساسی حسابداری تعیین کنید. از علامت «+» برای افزایش، از علامت «-» برای کاهش و از «۰» برای بدون اثر استفاده کنید.

دارایی‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
آقای رستمی مبلغ ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.	+۳,۵۰۰,۰۰۰	۰	+۳,۵۰۰,۰۰۰
یک دستگاه آپارتمان به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
دو قطعه زمین هر کدام به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
۳ دستگاه خودرو به مبلغ هر کدام ۷۵,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.			
مقداری اثاثه اداری جمعاً به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
یک دستگاه از خودروها به مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید و وجه آن بطور نقد دریافت شد.			
مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک ملی دریافت شد.			
مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت پرداخت شد.			
مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت ج دریافت شد.			
۱۵,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به یکی از کارکنان توسط نامبرده به صندوق شرکت واریز شد.			
مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت ج پرداخت شد.			

۲- در جدول صفحه بعد، که هر مورد آن مستقل از بقیه است، در موارد ۱ تا ۳ رقم دارایی‌ها، در موارد ۴ تا ۶ رقم بدهی‌ها و در موارد ۷ تا ۹ رقم سرمایه اشتباه است. تعیین کنید عنصر اشتباه شده باید چه مبلغی کم یا اضافه شود تا معادله اساسی حسابداری برقرار باشد.

مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۰۰۰,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۲	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
۳	۶۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰
۴	۸۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۵	۹۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۶	۱,۲۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۸	۱,۳۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
۹	۴۸,۵۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵,۰۰۰,۰۰۰

جواب را در قالب جدول زیر بنویسید:

مورد	جواب
۱	دارایی‌ها مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال کم می‌شود.
۲	دارایی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۳	دارایی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۴	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۵	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۶	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۷	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۸	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۹	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.

# فصل دوم

## ثبت و گزارش حسابها



### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- رویدادهای مالی را تجزیه و تحلیل نماید.
- ۲- دفاتر قانونی را تنظیم نماید.
- ۳- دفتر معین را تنظیم کند.
- ۴- تراز آزمایشی را تنظیم کند.
- ۵- نحوه کدگذاری حسابها در دفاتر کل و معین را انجام دهد.
- ۶- تنظیم اسناد حسابداری را بیان نماید.
- ۷- اسناد حسابداری را تنظیم نماید.
- ۸- اصول ثبت و گزارش حسابها را انجام دهد.

در فصل قبل با معادله اساسی حسابداری آشنا شدید. همان‌طور که می‌دانید، معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{سرمایه}$$

در این فصل می‌آموزید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادله اساسی حسابداری تأثیر می‌گذارد. همچنین با نحوه ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری و دفاتر قانونی آشنا خواهید شد. در پایان فصل نیز نحوه تنظیم انواع تراز آزمایشی تشریح خواهد شد.

### ✓ تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی

(بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان بدهکار و بستانکار)

همان‌طور که در فصل قبل نیز بیان گردید، رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. اکنون مثال ارائه شده در فصل قبل را در نظر بگیرید و اثر هر کدام از رویدادهای مالی را بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه احسانی تعیین و آن را به زبان حسابداری بیان نمایید. برای سهولت مراجعه، مثال مذکور مجدداً آورده می‌شود.



**مثال:** آقای احسانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احسانی را تأسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفند ماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسه احسانی اتفاق افتاده است.

۱- در ۲ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.  
جواب: همان‌طور که در فصل قبل نیز توضیح داده شد، این رویداد، یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن، هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق یا وجه نقد) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.  
برای ثبت رویدادها در سند حسابداری، باید رویدادها به زبان حسابداری بیان شوند. زبان حسابداری، «بدهکار» و «بستانکار» است. مهمترین و اصلی‌ترین کار حسابداری این است که بتواند رویدادهای مالی را به زبان حسابداری (یعنی بدهکار و بستانکار) بیان کند. برای بیان رویدادهای مالی به زبان حسابداری دو مرحله زیر وجود دارد:

### مرحله اول: تعیین اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری است.

برای مثال، اثرات رویداد مالی فوق بر معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:  
با آوردن ۹۰۰,۰۰۰ ریال پول نقد به مؤسسه، وجه نقد یا حساب صندوق افزایش پیدا می‌کند. همچنین با توجه به این که، این مبلغ را مالک به منظور تأمین سرمایه مؤسسه وارد نموده است، سرمایه مؤسسه به همین میزان، یعنی ۹۰۰,۰۰۰ ریال، افزایش پیدا می‌کند. لذا به طور خلاصه، اثرات رویداد فوق بر معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:

– وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش است.  
– سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

### مرحله دوم: بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» است.

برای بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» یک قاعده بسیار ساده وجود دارد:  
افزایش در سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادله اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

بدهی‌ها + سرمایه	دارایی‌ها =
↑ بستانکار	↑ بدهکار
↓ بدهکار	↓ بستانکار

در شکل فوق، منظور از علامت ↑، «افزایش» و منظور از علامت ↓، «کاهش» است و به‌طور مشابه در ادامه بحث مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برای بیان اثرات بدهکار و بستانکار رویدادها از مفهوم حساب نیز می‌توان کمک گرفت. همان‌طور که در فصل ۱ بیان گردید، «حساب» همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در آن نگهداری می‌شود. در حسابداری

برای ثبت اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری یک واحد اقتصادی از «حساب» استفاده می‌شود. برای مقاصد آموزشی حساب را معمولاً به شکل حرف T زبان انگلیسی به صورت زیر معرفی می‌کنند.

### عنوان حساب

سمت راست	سمت چپ
----------	--------

افزایش هر دارایی را در سمت راست آن (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ آن (بستانکار) ثبت می‌کنند.

### دارایی‌ها (مثل صندوق)

↑ افزایش بدهکار	↓ کاهش بستانکار
-----------------	-----------------

افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

### بدهیها (مثل حسابهای پرداختنی)

↓ کاهش بدهکار	↑ افزایش بستانکار
---------------	-------------------

### سرمایه

↓ کاهش بدهکار	↑ افزایش بستانکار
---------------	-------------------

افزایش هر دارایی را در سمت راست حساب (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ حساب (بستانکار) ثبت می‌کنند. ولی افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

اکنون دوباره به مثال صفحه قبل دقت کنید. با این رویداد، وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه نیز ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. اگر به تعریف دارایی که در فصل قبل به آن اشاره شد مراجعه کنید، متوجه می‌شوید که «وجه نقد» یک دارایی است. حال با توجه به قاعده فوق می‌دانید که افزایش در دارایی بدهکار می‌شود. از طرف دیگر سرمایه نیز افزایش می‌یابد، که با استفاده از قاعده فوق متوجه می‌شوید که باید بستانکار شود. بنابراین رویداد فوق به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.

اکنون به سایر رویدادهای مربوط به مثال توجه کنید.

۲- در ۸ اسفندماه یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وسایل نقلیه (خودرو) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. همچنین یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. بنابراین رویداد فوق به صورت زیر به زبان حسابداری بیان می‌شود:

**وسایل نقلیه (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

۳- در ۹ اسفندماه مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد. جواب: در اثر این رویداد مالی، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش پیدا کرده است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

**بدهیها (حسابهای پرداختی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

۴- در ۱۷ اسفندماه مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

**دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

۵- در ۲۲ اسفندماه مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتی) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.**

**دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.**

۶- رویداد شماره ۶ (تغییر مدیرعامل) رویداد مالی نیست لذا نیازی به ثبت ندارد. زیرا هیچ‌گونه تغییری در معادله اساسی حسابداری به وجود نیامده است.

۷- در ۲۴ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه‌گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و اثاثه اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.  
اثاثه اداری (دارایی‌ها) به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.

زبان حسابداری زبان بدهکار و بستانکار است.  
قاعدهٔ بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها به صورت زیر است:  
افزایش عناصر سمت راست معادله اساسی حسابداری یعنی دارایی‌ها را با بدهکار و کاهش آنها را با بستانکار نشان می‌دهند.  
افزایش عناصر سمت چپ معادله اساسی حسابداری یعنی بدهی‌ها و سرمایه را با بستانکار و کاهش آنها را با بدهکار نشان می‌دهند.

اکنون که توانستید رویدادهای مالی را به زبان حسابداری بیان نمائید، می‌توانید رویدادهای مالی را در سند حسابداری ثبت کنید.

### ✓ اصول و نحوهٔ تنظیم سند حسابداری (ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری)

برای یک یا چند رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می‌افتد یک سند حسابداری یا برگه حسابداری تهیه می‌شود. بنابراین سند حسابداری یا برگهٔ حسابداری، نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود. ماده ۹ «آئین نامهٔ نحوهٔ تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر موضوع تبصرهٔ یک مادهٔ ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم» سند حسابداری را چنین تعریف می‌کند: «برگه یا مدرک حساب یا سند حسابداری عبارت از نوشته‌ای است که در آن یک یا چند مورد از عملیات مالی و پولی و محاسباتی انجام شده به حساب‌هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می‌شوند و چنین مدرکی پس از امضای مرجع ذی‌صلاح و صدور آن قابل ثبت در دفاتر معین و روزنامه و کل است.»  
ضمناً همان‌گونه که در فصل ۱ بیان گردید، سند حسابداری با توجه به اسناد مثبت صادر می‌شود.

سند حسابداری نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود.

سند حسابداری به طرق مختلفی طراحی می‌شود که یک نمونه از آن در شکل ۱-۲ ارائه شده است.



## شرکت .....

## سند حسابداری

شماره .....

تاریخ .....

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
				جمع:
				شرح:
	تهیه کننده:	تأیید کننده:	تصویب کننده:	

## شکل ۱ - ۲- یک نمونه سند حسابداری

## اینک به توضیح قسمت‌های مختلف سند حسابداری و نحوه تنظیم آن می‌پردازیم:

- شماره سند حسابداری نشان دهنده این است که از ابتدای سال مالی تا کنون چند سند حسابداری صادر شده است. شماره سند حسابداری به صورت مسلسل (سریال) می‌باشد. معمولاً برای هر رویداد مالی یک سند حسابداری صادر می‌شود. اما در بعضی شرایط می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد.
- در محل «تاریخ» تاریخ وقوع رویداد، که همان تاریخ صدور سند حسابداری است، نوشته می‌شود.
- در ستون «کد حساب»، کد حسابی که بدهکار یا بستانکار شده است نوشته می‌شود.
- در اولین سطر و در ابتدای حاشیه سمت راست ستون «شرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.
- پس از نوشتن نام حسابی که بدهکار شده است، نام حساب یا حساب‌هایی که بستانکار شده در زیر آن در ستون «شرح» نوشته می‌شود. نام حساب بستانکار باید حدود ۲ سانتی‌متر از حاشیه سمت راست ستون شرح فاصله داشته باشد.
- همیشه اول حسابی را که بدهکار شده است می‌نویسند و بعد از آن حسابی که بستانکار شده است نوشته می‌شود.
- در ستون «بدهکار» مبلغ بدهکار حسابی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.
- مبلغ بستانکار نیز در همان سطر که نام حساب بستانکار درج شده است در ستون بستانکار نوشته می‌شود.
- بعد از تنظیم موارد فوق، شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود. سپس سند حسابداری به امضای مسئولین ذی‌ربط می‌رسد. (نحوه تکمیل قسمت «کد حساب» و «مبلغ جزء» در قسمت‌های بعد توضیح داده خواهد شد).
- نحوه ثبت رویدادهای فوق در سند حسابداری به صورت صفحه بعد است:

شماره : ۱

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	صندوق سرمایه آقای احسانی		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
جمع : نهصد هزار ریال				
شرح: واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه شرکت				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۲

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۸

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	وسایل نقلیه صندوق		۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
جمع : یکصد و بیست هزار ریال				
شرح: بابت خرید یک دستگاه خودروی سواری به صورت نقد				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۳

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۹

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	صندوق حسابهای پرداختی		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع : هشتاد هزار ریال				
شرح: بابت دریافت قرض از شرکت الف.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۴

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰		حسابهای دریافتی صندوق	
۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰		جمع : شصت هزار ریال	
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ب.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۵

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰		صندوق حسابهای دریافتی	
۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰		جمع : چهل هزار ریال	
شرح: بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۶

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۴

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۵۸,۰۰۰	۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰		صندوق اثاثه اداری سرمایه آقای احسانی	
۵۸,۰۰۰	۵۸,۰۰۰		جمع : پنجاه و هشت هزار ریال	
شرح: تحویل اثاثه اداری و واریز ۲۲,۰۰۰ ریال به حساب صندوق بابت سرمایه گذاری مجدد توسط مالک				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

## ✓ دفاتر قانونی

پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری به ثبت رسیدند، باید در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند. در حقیقت زمانی که سند حسابداری برای رویداد مالی تنظیم و به امضای مقام ذی صلاح رسید، مجوز ثبت آن در دفاتر شرکت داده شده است. دفاتر حسابداری را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

۱- دفاتر رسمی یا قانونی: دفاتری هستند که از نظر قوانین و مقررات تهیه آنها اجباری است. دفاتر قانونی شامل دفتر روزنامه و دفتر کل می‌باشد.

۲- دفاتر غیررسمی یا کمکی: دفاتری هستند که تهیه آن اجباری نیست اما به منظور ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها تهیه می‌شوند، مانند دفتر معین.

دفاتر حسابداری به دو گروه تقسیم می‌شود:

۱) دفاتر رسمی یا قانونی که شامل دفتر روزنامه و دفتر کل هستند.

۲) دفاتر غیر رسمی یا کمکی که مهم‌ترین آنها دفتر معین است.

در ماده ۶ قانون تجارت، علاوه بر دفتر روزنامه و دفتر کل، از دفتر دارایی<sup>۱</sup> و دفتر کپی<sup>۲</sup> نیز اسم برده شده است که در حال حاضر مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

## ✓ دفتر روزنامه

پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد باید در دفتر روزنامه نیز ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه‌ای را که کلیه معاملات و عملیات مالی در آن ثبت می‌شود، دفتر روزنامه عمومی می‌نامند. دفتر روزنامه‌ای که در آن فقط یک نوع خاص از رویدادهای مالی ثبت می‌شود، دفتر روزنامه اختصاصی خوانده می‌شود، مثل دفتر روزنامه خرید، دفتر روزنامه فروش، دفتر روزنامه پرداخت‌های نقدی و دفتر روزنامه دریافت‌های نقدی. در این کتاب فقط در مورد دفتر روزنامه عمومی بحث خواهد شد.

در دفتر روزنامه عمومی<sup>۳</sup>، کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ ثبت می‌شود. بر اساس ماده ۷ قانون تجارت، دفتر روزنامه دفتری است که تاجر باید همه روزه مطالبات، دیون و داد و ستد تجارسی و معاملات راجع به اوراق تجارسی (از قبیل خرید و فروش و ظهر نویسی) و به‌طور کلی تمام واردات و صادرات تجارسی خود را به هر اسم و رسمی که باشد و وجوهی را که برای مخارج شخصی خود برداشت می‌کند در آن ثبت نماید.<sup>۴</sup>

۱- به موجب ماده ۹ قانون تجارت، دفتر دارایی دفتری است که تاجر هر سال باید صورت جامعی از دارایی منقول و غیر منقول و دیون و مطالبات سال گذشته خود را در آن ثبت نماید.

۲- به موجب ماده ۱۰ قانون تجارت، دفتر کپی دفتری است که تاجر باید مراسلات و مخابرات و صورت حساب‌های صادره خود را در آن به ترتیب تاریخ ثبت نماید.

۳- general journal

۴- طبق ماده ۳ آیین‌نامه اجرائی بصره یک ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقیقی یا حقوقی کلیه معاملات مالی و پولی خود را (اعم از خرید و فروش و دیون و مطالبات و ظهر نویسی و هرگونه فعالیتی که ایجاد دین یا طلب کند و نیز عملیات محاسباتی تاریخ وقوع و سایر عملیات)، طبق اصول حسابداری و عرف متداول دفترداری در پایان دوره مالی برای تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه، بلااستثناء به ترتیب در آن ثبت می‌کنند.

دفتر روزنامه، دفتری است که کلیه رویدادهای مالی به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می‌شود.

دفتر روزنامه باید دارای ستون‌های مناسب برای انتقال اطلاعات سند حسابداری به آن باشد. بنابراین، دفتر روزنامه باید حداقل دارای ستون‌هایی برای درج شماره سند حسابداری، تاریخ، شرح، مبلغ بدهکار و مبلغ بستانکار هر رویداد باشد. یکی از شکل‌های رایج دفتر روزنامه به صورت شکل ۲-۲ است.

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
		منقول از صفحه قبل			
		جمع نقل به صفحه بعد			

شکل ۲-۲- نمونه دفتر روزنامه

بلافاصله پس از ثبت هر سند، باید اسناد حسابداری بعدی، به ترتیب شماره، در دفتر روزنامه ثبت شوند. پس از اتمام هر صفحه دفتر روزنامه، باید جمع ستون بدهکار و جمع ستون بستانکار در محل تعیین شده در پایین صفحه نوشته شود. نحوه انتقال اطلاعات سند حسابداری به دفتر روزنامه به صورت زیر است:

- در ستون «شماره سند حسابداری» شماره سند رویداد مالی مربوطه نوشته می‌شود.
- در ستون «تاریخ» باید تاریخ وقوع رویداد مالی مربوطه نوشته شود.
- در ستون «شرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار و یا بستانکار شده‌اند به همراه شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود.
- در ستون «عطف» شماره صفحه دفتر کل که مبلغ مربوطه به آن صفحه منتقل شده است نوشته می‌شود.
- مبلغ بدهکار و بستانکار مربوطه نیز از سند حسابداری به ستون «بدهکار» یا «بستانکار» دفتر روزنامه منتقل می‌شود.

برای مثال، نحوه ثبت رویدادهای مذکور در بخش قبلی (که اسناد حسابداری آنها از شماره ۱ تا ۵ تنظیم گردید) در دفتر روزنامه آورده می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایه آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه مؤسسه	۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	وسایل نقلیه صندوق بابت خرید یک دستگاه خودرو سواری به صورت نقد.	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	صندوق حساب‌های پرداختی بابت دریافت قرض از شرکت الف	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	صندوق اثاثه اداری سرمایه بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰	۵۸,۰۰۰
جمع			۱,۲۵۸,۰۰۰	۱,۲۵۸,۰۰۰

اگرچه در عمل برای تمام رویدادهای مالی ابتدا سند حسابداری صادر و سپس سند حسابداری در دفتر روزنامه ثبت می‌شود، اما معمولاً در کتب آموزشی، برای صرفه جویی در وقت، رویدادها را مستقیماً در دفتر روزنامه ثبت می‌کنند.

### ✓ دفتر کل

اطلاعات ثبت شده در دفتر روزنامه به نحوی طبقه بندی نشده اند که بتوان از روی آن اطلاعاتی مثل مانده هر یک از حساب‌ها را در هر مقطع تعیین کرد. لذا امکان تهیه صورت‌های مالی از روی دفتر روزنامه امکان پذیر نیست. از این رو دفتر دیگری به نام دفتر کل تهیه می‌شود. تمامی اطلاعات دفتر روزنامه باید به دفتر کل منتقل شوند. در دفتر کل برای هر حساب صفحه (صفحات) جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب در صفحه مربوط به خود نوشته می‌شود. بنابراین، دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب‌ها (مثلاً صندوق، موجودی کالا، زمین، ساختمان، حساب‌های پرداختی و سرمایه) صفحه یا صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود. بر اساس ماده ۸ قانون تجارت، دفتر کل، دفتری است که تاجر باید کلیه معاملات را لااقل هفته‌ای یک مرتبه از دفتر روزنامه استخراج کند و انواع مختلف آن را تشخیص دهد و جدا نماید و هر نوعی را در صفحه مخصوص در آن به طور خلاصه ثبت کند.

دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب‌ها صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود.



## دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایه آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰

## دفتر کل

صفحه: ۱

نام حساب: صندوق

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۰۰,۰۰۰		بد	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱		۱۲۰,۰۰۰	بد	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۱	۸۰,۰۰۰		بد	۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱		۶۰,۰۰۰	بد	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱	۴۰,۰۰۰		بد	۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه‌گذاری مجدد مالک	۱	۲۲,۰۰۰		بد	۸۶۲,۰۰۰
جمع							

## دفتر کل

صفحه: ۲۶

نام حساب: حسابهای دریافتنی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱	۶۰,۰۰۰		بد	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱		۴۰,۰۰۰	بد	۲۰,۰۰۰
جمع							

## دفتر کل

صفحه: ۶۱

نام حساب: وسایل نقلیه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱	۱۲۰,۰۰۰		بد	۱۲۰,۰۰۰
جمع							



## دفتر کل

صفحه: ۱۰۱

نام حساب: حساب‌های پرداختی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف		۸۰,۰۰۰	بس	۸۰,۰۰۰
جمع						

## دفتر کل

صفحه: ۱۹۱

نام حساب: سرمایه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	بابت سرمایه اولیه مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	بس	۹۰۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه		۵۸,۰۰۰	بس	۹۵۸,۰۰۰
جمع						

## دفتر کل

صفحه: ۷۱

نام حساب: اثاثه اداری

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۳۶,۰۰۰		بد	۳۶,۰۰۰
جمع						

## مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل

برای مانده‌گیری هر حساب دفتر کل کافی است که مابه‌التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب را تا آن مقطع محاسبه نمود، این مابه‌التفاوت، مانده حساب نامیده می‌شود. اگر جمع اقلام بدهکار از جمع اقلام بستانکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، مانده حاصله «بدهکار» و برعکس اگر جمع اقلام بستانکار از جمع اقلام بدهکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، مانده حاصله «بستانکار» خواهد بود. معمولاً برای مشخص کردن ماهیت بدهکار یا بستانکار مانده حساب‌های دفتر کل، ستونی به نام ستون «تشخیص» در نظر گرفته می‌شود. اگر مانده حاصله بدهکار باشد، در ستون تشخیص کلمه «بدهکار» و اگر مانده حاصله بستانکار باشد در ستون تشخیص کلمه «بستانکار» نوشته می‌شود. البته در عمل معمولاً به جای لفظ بدهکار از مخفف آن، یعنی «بد» و به جای لفظ بستانکار از مخفف آن یعنی «بس»، استفاده می‌شود.

برای مانده گیری حساب‌ها کافی است که جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در هر حساب را از یکدیگر کسر نمائید.  
به عبارت دیگر، مانده یک حساب در دفتر کل در هر زمان عبارت است از مابه التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب تا آن مقطع.

برای مثال مانده حساب دفتر کل صندوق را، که قبلاً ارائه شد، در نظر بگیرید. مانده آن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

### دفتر کل

صفحه: ۱

نام حساب: صندوق

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۹۰۰,۰۰۰		۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو		۱۲۰,۰۰۰	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۸۰,۰۰۰		۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب		۶۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۴۰,۰۰۰		۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک	۲۲,۰۰۰		۸۶۲,۰۰۰
جمع					

عدد ۹۰۰,۰۰۰ ریال مندرج در اولین ردیف ستون مانده برابر رقم مربوط به سند شماره ۱ است. برای به دست آوردن مانده در ردیف دوم، باید ۱۲۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۲ را از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر نمائید. چون ۹۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است ولی ۱۲۰,۰۰۰ ریال در ستون بستانکار آمده است (دارای ماهیت بستانکار است)، بنابراین ۱۲۰,۰۰۰ ریال از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر می‌شود و مانده جدید به ۷۸۰,۰۰۰ ریال می‌رسد. برای به دست آوردن مانده در ردیف سوم، باید ۸۰,۰۰۰ ریال را به مانده قبلی (یعنی ۷۸۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی ۷۸۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است و ۸۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۳ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۸۰,۰۰۰ ریال به ۷۸۰,۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف سوم به ۸۶۰,۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است. برای به دست آوردن مانده در ردیف چهارم، باید ۶۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۴ را از مانده قبلی که ۸۶۰,۰۰۰ ریال است، کسر نمائید. چون ۸۶۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است ولی ۶۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. با کسر کردن ۶۰,۰۰۰ ریال از ۸۶۰,۰۰۰ ریال، مانده به ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌رسد. برای به دست آوردن مانده در ردیف پنجم، باید ۴۰,۰۰۰ ریال را به مانده قبلی (یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی، یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است و ۴۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۵ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۴۰,۰۰۰ ریال به ۸۰۰,۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف پنجم به ۸۴۰,۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است. نهایتاً طی سند ۶، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال به حساب صندوق واریز شده، که موجب افزایش حساب مزبور گردیده و مانده صندوق را به ۸۶۲,۰۰۰ ریال رسانده است.

هر چند شکل رسمی و متداول دفتر کل، به صورتی است که در بالا آورده شد، اما در جایی که هدف آموزش باشد می‌توان حساب دفتر کل را به شکل حرف T در زبان انگلیسی نوشت که به حساب T معروف است. در حقیقت، حساب T همان دوستون بدهکار و بستانکار دفتر است که مبالغ بدهکار و بستانکار در آن نوشته شده است. مثلاً اگر حساب دفتر کل صندوق را بخواهیم در دفتر کل به شکل T وارد کنیم به صورت زیر است:

حساب صندوق	
۱۲۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
۶۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۴۰,۰۰۰
	۲۲,۰۰۰
۱۸۰,۰۰۰	۱,۰۴۲,۰۰۰
	۸۶۲,۰۰۰

برای مانده‌گیری حساب دفتر کل به شکل T، ابتدا باید هر طرف حساب را جداگانه جمع بزنید و حاصل را زیر آن بنویسید. سپس اعداد به دست آمده را از هم کسر نمایید و حاصل آن را در زیر عدد بزرگتر بنویسید. در حساب T فوق، جمع مبالغ ثبت شده در قسمت بدهکار حساب، ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال و جمع مبالغ ثبت شده در ستون بستانکار حساب، ۱۸۰,۰۰۰ ریال است. اگر ۱۸۰,۰۰۰ ریال، از ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال کسر کنید، حاصل آن ۸۶۲,۰۰۰ ریال می‌شود که باید زیر عدد بزرگتر، یعنی ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال، نوشته شود.

در نهایت اگر مانده در سمت راست قرار بگیرد، دارای ماهیت بدهکار و اگر در سمت چپ قرار بگیرد، دارای ماهیت بستانکار است. در حساب فوق، چون مبلغ ۸۶۲,۰۰۰ ریال در سمت راست قرار گرفته است، دارای ماهیت بدهکار می‌باشد. بدیهی است با توجه به اینکه دارایی‌ها دارای مانده بدهکار می‌باشد، حساب صندوق نیز به عنوان یک دارایی، دارای مانده بدهکار است.

## ✓ تراز آزمایشی

در سیستم حسابداری دو طرفه، هر معامله به مبلغ بدهکار و بستانکار مساوی در دفاتر ثبت می‌شود. اگر حساب‌ها به صورت صحیح ثبت و مانده‌گیری شده باشند، جمع مانده‌های بدهکار حساب‌های دفتر کل باید با جمع مانده‌های بستانکار حساب‌ها مساوی باشد. یکی از وسایلی که حسابداران برای آزمون صحت مدارک حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند، تراز آزمایشی است. تراز آزمایشی فهرستی است از مانده حساب‌های دفتر کل، که معمولاً در پایان هر ماه تهیه می‌شود. تهیه تراز مزبور به حسابداران امکان می‌دهد که از تساوی جمع مانده‌های بدهکار با جمع مانده‌های بستانکار اطمینان حاصل نمایند. تراز آزمایشی، جدولی است که مانده حساب‌های دفتر کل در آن نوشته می‌شود. حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل مرتب شده‌اند، در تراز آزمایشی درج می‌شوند. یعنی با توجه به مثال فوق، ابتدا حساب دارایی‌ها (صندوق، حساب‌های دریافتی، وسایل نقلیه و اثاثه اداری) بعد حساب بدهی‌ها (حساب‌های پرداختی) و سپس سرمایه و درآمدها و هزینه‌ها نوشته می‌شوند. در صورتی که حساب‌های دفتر کل توازن داشته باشند، جمع مانده‌های بدهکار و بستانکار مساوی خواهد بود. تراز آزمایشی دو هدف کلی زیر را تأمین می‌کند:

الف) اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار دفتر کل

ب) فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه گزارش‌های مالی پایان دوره

تراز آزمایشی، جدولی است که فهرستی از نام و مانده حسابهای دفتر کل در یک تاریخ مشخص در آن نوشته می‌شود.

با توجه به مثال ارائه شده در مورد مؤسسه احسانی، تراز آزمایشی مانده حساب‌های دفتر کل مؤسسه در پایان اسفندماه ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

**مؤسسه احسانی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۶۲,۰۰۰	صندوق
	۲۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
	۳۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۸۰,۰۰۰		حسابهای پرداختی
۹۵۸,۰۰۰		سرمایه
<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	جمع

تراز آزمایشی فوق را تراز آزمایشی دو ستونی می‌گویند. زیرا دارای یک ستون بدهکار و یک ستون بستانکار است. تراز آزمایشی چهار ستونی نیز می‌توان تهیه کرد. در تراز آزمایشی که به شکل چهار ستونی تهیه می‌شود، در دو ستون اول، جمع گردش بدهکار و بستانکار هر حساب و در دو ستون آخر، مانده‌های بدهکار یا بستانکار هر حساب نوشته می‌شود. تراز آزمایشی چهار ستونی مؤسسه احسانی در پایان سال ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

**مؤسسه احسانی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	گردش بستانکار	گردش بدهکار	نام حساب
	۸۶۲,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۱,۰۴۲,۰۰۰	صندوق
	۲۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	۰	۱۲۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
	۳۶,۰۰۰	۰	۳۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰	۰	حسابهای پرداختی
۹۵۸,۰۰۰		۹۵۸,۰۰۰	۰	سرمایه
<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۲۵۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۲۵۸,۰۰۰</u>	جمع

به طوری که ملاحظه می‌شود، جمع اقلام در دو ستون اول تراز آزمایشی با جمع گردش عملیات دفتر روزنامه مساوی است. بطور کلی، تهیه تراز آزمایشی می‌تواند در کشف برخی اشتباهات مؤثر باشد. تراز آزمایشی می‌تواند توازن مانده حساب‌های دفتر کل را اثبات کند. تساوی مجموع اقلام بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی این اطمینان را فراهم می‌سازد که:

الف) طرف‌های بدهکار و بستانکار تمام معاملاتی که از دفتر روزنامه به دفتر کل نقل شده، مساوی است،

ب) مانده بدهکار یا بستانکار هر حساب بطور صحیح محاسبه شده،

ج) و مانده حساب‌ها در تراز آزمایشی درست جمع زده شده است.

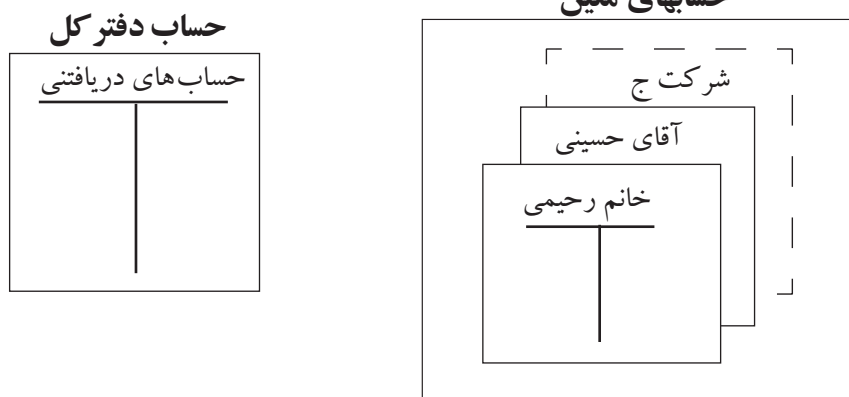
اگر در تراز آزمایشی جمع ستون بدهکار با جمع ستون بستانکار مساوی نباشد، بدیهی است که اشتباه یا اشتباهاتی رخ داده است. اشتباه مذکور می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی از جمله، اشتباه در تنظیم سند حسابداری، ثبت دفتر روزنامه، انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده گیری نادرست دفتر کل و انتقال اقلام از دفتر کل به تراز آزمایشی باشد.

### ✓ دفتر معین

در مثال مؤسسه، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از شرکت الف قرض گرفته شده که در «حساب‌های پرداختی» ثبت شده است. اگر مؤسسه احسانی از چند شخص دیگر هم قرض بگیرد، اطلاعات آنها نیز در دفتر کل «حسابهای پرداختی» ثبت می‌شود. در این حالت اگر بخواهیم مبلغ بدهی شرکت به هر کدام از طلبکاران را بدانیم، باید تک تک اقلام ثبت شده در حساب دفتر کل «حسابهای پرداختی» را بررسی کنیم تا مشخص شود که هر کدام از اقلام ثبت شده مربوط به چه شخصی است. در صورتی که تعداد اقلام ثبت شده در حساب «حساب‌های پرداختی» زیاد باشند، این کار خیلی وقت گیر می‌شود و احتمال اشتباه در تعیین بدهی به هر کدام از طلبکاران نیز بالا خواهد بود. برای جلوگیری از این مشکل و ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها، در کنار دفتر کل، دفتر دیگری نگهداری می‌شود که به آن **دفتر معین** می‌گویند. مثلاً برای حساب «حسابهای پرداختی» در دفتر کل، دفتر جداگانه دیگری به نام «دفتر معین حسابهای پرداختی» نگهداری می‌کنیم که در این دفتر، برای هر کدام از طلبکاران شرکت صفحه خاصی در نظر گرفته می‌شود و رویدادهای مالی مربوط به آن را علاوه بر دفتر کل، در این دفتر نیز ثبت می‌کنیم.

این کار کمک می‌کند که هر وقت لازم بود وضعیت بدهی شرکت به شخص خاصی را بدانیم مستقیماً به حساب آن در دفتر معین مراجعه و سریعاً اطلاعات مورد نیاز را استخراج نماییم. شمای کلی و نحوه نوشتن دفتر معین تقریباً مشابه دفتر کل است. لذا، برای پرهیز از طولانی شدن بحث، به ذکر یک مثال کوتاه در این زمینه می‌پردازیم.

### حسابهای معین



مثال: رویداد زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین ثبت نمایید.  
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۲ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال به شرکت ج، ۱۷,۰۰۰ ریال به آقای حسینی و ۱۴,۰۰۰ ریال به خانم رحیمی قرض داده شد.

## سند حسابداری

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	حسابهای دریافتی شرکت ج آقای حسینی خانم رحیمی صندوق	۴۲,۰۰۰ ۱۷,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰
	جمع : هفتاد و سه هزار ریال		۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ج، آقای حسینی و خانم رحیمی.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۱/۲	حسابهای دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض	۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰

دفتر کل به شکل T:

## حسابهای دریافتی

۷۳,۰۰۰

## دفتر معین حسابهای دریافتی

نام حساب: شرکت ج

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به شرکت ج	۴۲,۰۰۰			
جمع						

## دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب: آقای حسینی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به آقای حسینی		۱۷,۰۰۰			
جمع							

## دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب: خانم رحیمی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به خانم رحیمی		۱۴,۰۰۰			
جمع							

مانند آنچه که برای «حساب‌های دریافتنی» گفته شد، برای برخی دیگر از حساب‌های دفتر کل مثل «حساب‌های پرداختنی»، «حساب بانک» و «حساب وسایل نقلیه» نیز دفتر معین نگهداری می‌کنند. به‌طور کلی برای آن دسته از حساب‌های دفتر کل که دارای چندین زیر مجموعه هستند، دفتر معین نگهداری می‌شود.

دفتر معین، دفتری است که اجزای هر کدام از حسابهای دفتر کل در آن نوشته می‌شود.

## مثال جامع ✓

آقای محمدی در بهمن ماه ۱۳۸۹ مؤسسه محمدی را تشکیل داد. رویدادهای زیر طی بهمن ماه در این مؤسسه اتفاق افتاده است.  
 ۱۳۸۹/۱۱/۱، مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال توسط آقای محمدی به عنوان سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز شد.  
 ۸۹/۱۱/۳، یک باب آپارتمان به مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسسه خریداری شد و مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

۸۹/۱۱/۷، مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.  
 ۸۹/۱۱/۱۱، مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یکتا پرداخت شد.  
 ۸۹/۱۱/۱۸، مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید آپارتمان پرداخت شد.  
 ۸۹/۱۱/۲۸، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.  
 مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه عمومی

ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین مانده حساب‌های دفتر کل

ج) تهیه تراز آزمایشی مؤسسه محمدی در پایان بهمن ماه

## پاسخ

## دفتر روزنامه

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۱/۱	صندوق سرمایه واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۹۸۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۱/۳	ساختمان صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید یک دستگاه آپارتمان اداری	۷۶۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ۱۶۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۱/۷	اثاثه اداری صندوق بابت خرید اثاثه اداری	۷۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۱/۱۱	حساب‌های دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض به مؤسسه یکتا	۱۱۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۱/۱۸	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت بخشی از بدهی مربوط به خرید آپارتمان	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۱/۲۸	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت قسمتی از طلب مؤسسه یکتا	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع			۲,۰۴۰,۰۰۰	۲,۰۴۰,۰۰۰

## اثاثه اداری

	۷۰,۰۰۰
--	--------

## ساختمان

	۷۶۰,۰۰۰
--	---------

## صندوق

۶۰۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
۷۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
۱۱۰,۰۰۰	
۴۰,۰۰۰	
۸۲۰,۰۰۰	۱۰۶۰,۰۰۰
	مانده ۲۴۰,۰۰۰

## سرمایه

۹۸۰,۰۰۰	
---------	--

## حساب‌های پرداختی

۱۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۱۲۰,۰۰۰ مانده	

## حساب‌های دریافتی

۸۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
۳۰,۰۰۰ مانده	



**مؤسسه محمدی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۴۰,۰۰۰	صندوق
	۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۷۶۰,۰۰۰	ساختمان
	۷۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۱۲۰,۰۰۰		حسابهای پرداختی
۹۸۰,۰۰۰		سرمایه
۱,۱۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰	جمع

### ✓ فهرست حساب‌ها و کد گذاری حساب‌ها

برای تسهیل طبقه بندی و ثبت رویدادها معمولاً در هر مؤسسه فهرستی از حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود. فهرست حساب‌ها صورت کاملی از عناوین حساب‌هایی است که مؤسسه در نظر دارد آنها را مورد استفاده قرار دهد. معمولاً برای هر حساب یک شماره مشخص در نظر گرفته می‌شود که به آن **کد حساب** نیز می‌گویند. حساب‌ها به ترتیبی که در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابند شماره گذاری می‌شوند. یعنی ابتدا دارایی‌ها، سپس بدهیها و سرمایه و در نهایت درآمدها و هزینه‌ها آورده می‌شوند. یک نمونه ساده از فهرست حساب‌ها به صورت جدول زیر می‌باشد:

شماره (کد) حساب	نام حساب
۱۱	وجوه نقد
۱۲	حسابها و اسناد دریافتی
۱۳	موجودی کالا
۱۴	پیش پرداختها
۲۱	زمین
۲۲	ساختمان
۲۳	وسایل نقلیه
۲۴	اثاثه اداری
۳۱	حسابها و اسناد پرداختی
۳۲	پیش دریافتها
۴۱	وام پرداختی
۵۱	سرمایه
۶۱	درآمدهای عملیاتی
۶۲	سایر درآمدها
۷۱	هزینه حقوق
۷۲	هزینه‌های اداری و عمومی

کد گذاری حساب‌ها به شکل منظم و سیستماتیک و به نحوی انجام می‌شود که شماره حسابها بیانگر طبقات و ارتباط بین حسابها باشد. برای مثال همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، اولین رقم سمت چپ کد برای دارایی‌های جاری ۱ و برای دارایی‌های غیر جاری ۲ می‌باشد.

معمولاً دو رقم سمت چپ هر کد مربوط به حساب کل است و برای حساب‌های معین نیز بسته به نیاز ممکن است دو رقم

در نظر گرفته شود. برای مثال، در جدول فوق کد ۱۱ بیانگر وجوه نقد است. این وجوه نقد نیز ممکن است خود شامل چهار حساب معین به صورت زیر باشد:

نام حساب معین	کد معین	کد کل
صندوق	۱۰	۱۱
حساب‌های جاری بانکی	۱۲	۱۱
حساب‌های سپرده کوتاه مدت	۱۳	۱۱
تنخواه گردان‌ها	۱۴	۱۱

### ثبت درآمدها و هزینه‌ها در مؤسسات خدماتی

هنگامی که مؤسسه‌ای، خدماتی را انجام یا کالایی را به مشتریان تحویل می‌دهد، پول یا دارایی دیگری از آنان دریافت می‌کند و یا طلبی برای او ایجاد می‌شود. ورود پول یا دارایی یا ایجاد طلب بابت ارائه خدمات یا فروش کالا را «درآمد» می‌گویند. بطور کلی، درآمد هنگامی شناسائی و در مدارک حسابداری ثبت می‌شود که کالای فروش رفته به مشتریان تحویل داده شود یا خدماتی برای آنان انجام شود. چون درآمد موجب افزایش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن مثل حساب سرمایه است، یعنی زمانی که درآمد افزایش پیدا می‌کند، حساب درآمد بستانکار می‌شود.

درآمد (افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه) بستانکار

#### درآمد

بستانکار ↑

برای آشنائی با نحوه ثبت درآمد به مثال‌های زیر توجه نمایید:



۱- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه نموده است در تاریخ ۸۱/۹/۵ صورت حساب شماره یک را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال صادر و وجه آن را دریافت کرد. نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به صورت زیر است:

#### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۵	صندوق درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۱ و دریافت وجه آن.		۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰

در ثبت فوق چون موجودی صندوق افزایش یافته آن را بدهکار و چون درآمد افزایش یافته آن را بستانکار می‌کنیم. زیرا، همان‌طور که قبلاً بیان گردید، افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه بستانکار می‌شود. اگر پس از ارائه خدمات، صورت حساب صادر شود ولی وجه آن دریافت نشود، حساب‌های دریافتی را بدهکار می‌کنیم. برای توضیح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمایید:



۲- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه داده است، در تاریخ ۸۱/۹/۱۵ صورت حساب شماره ۲ را به مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد ولی وجه آن هنوز دریافت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۱۵	حسابهای دریافتی درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۲ که هنوز وجه آن دریافت نشده است.	۱۳۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰



۳- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه داده است، در تاریخ ۸۱/۱۰/۶ صورت حساب شماره ۳ را به مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد. مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه آن دریافت شد ولی مابقی آن هنوز دریافت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

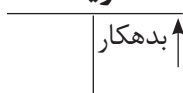
شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۶	صندوق حسابهای دریافتی درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۳.	۸۰,۰۰۰ ۱۵۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰

هزینه، بهای تمام شده کالای فروش رفته و یا خدمات انجام شده به منظور کسب درآمد است. به عبارت دیگر، هزینه شامل مخارجی است که برای کسب درآمد، پرداخت یا واقع شده است. حقوق کارکنان، هزینه سوخت و روشنایی و هزینه تلفن. عنوان هر حساب هزینه، باید مفهوم آن حساب را بیان کند، مثلاً هزینه اجاره، هزینه حقوق و هزینه بیمه. از آنجایی که هزینه موجب کاهش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب سرمایه است. یعنی زمانی که هزینه افزایش پیدا می‌کند، حساب هزینه بدهکار می‌شود.

هزینه (افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه) بدهکار

برای تشریح نحوه ثبت هزینه به مثال‌های زیر توجه نمایید:

هزینه



۱- شرکت الف در تاریخ ۸۱/۹/۲ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه برق پرداخت کرد. نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۲	هزینه برق صندوق بابت پرداخت هزینه برق مصرفی شرکت.		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰

در ثبت فوق چون هزینه افزایش یافته است آن را بدهکار و چون صندوق کاهش یافته آن را بدهکار می‌کنیم. زیرا همان‌طوری که قبلاً بیان شد، افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه است، بنابراین، وقتی که هزینه افزایش پیدا کند آن را بدهکار می‌کنند.

اگر خدماتی برای مؤسسه انجام شده باشد لیکن وجه آن را پرداخت نکرده باشد، باید هزینه خدمات دریافت شده در دفاتر ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



۲- شرکت الف در تاریخ ۸۱/۱۰/۲ صورت‌حسابی به مبلغ ۸۱۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه تعمیر ماشین آلات شرکت دریافت نمود که وجه آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه بصورت زیر است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۲	هزینه تعمیر ماشین آلات حسابهای پرداختی بابت دریافت صورت‌حساب تعمیر ماشین آلات شرکت..		۸۱۰,۰۰۰	۸۱۰,۰۰۰

ممکن است بخشی از وجه هزینه پرداخت شده و بخشی از آن بعداً پرداخت شود؛ در این حالت باید کل هزینه ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

۳- هزینه تعمیر یکی از خودروهای شرکت الف ۲۴۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۸۱/۱۰/۳۰ مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت شد و بقیه آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت الف به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۳۰	هزینه تعمیر خودرو صندوق حسابهای پرداختی بابت هزینه تعمیر یکی از خودروهای شرکت.		۲۴۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰ ۱۱۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائه خدمات وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت در آمد ثبت

می‌شود. برای مثال، اگر مؤسسه صبا بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه دهد مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ دریافت کرده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه صبا ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	صندوق پیش دریافت درآمد دریافت وجه بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه شود	۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰

همچنین زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. برای مثال، چنانچه مؤسسه صبا بابت تعمیر یکی از خودروهای خود مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ پرداخت کرده باشد ولی تعمیرات خودرو تا آن تاریخ انجام نشده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه صبا ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	پیش پرداخت صندوق پیش پرداخت بابت تعمیر خودرو	۸۴,۰۰۰	۸۴,۰۰۰

در مورد پیش دریافت و پیش پرداخت در فصل ۷ به طور مفصل بحث خواهد شد.

### برداشت صاحب سرمایه ✓

برداشت به معنای آن است که صاحب یک مؤسسه برای مصارف شخصی پول یا مال دیگری را از دارایی‌های مؤسسه متعلق به خود بردارد یا مخارج شخصی خود را از محل وجوه نقد مؤسسه پرداخت کند. از آنجا که وجه برداشت شده ممکن است به مؤسسه برگشت داده شود، برداشت مالک بطور مستقیم به حساب سرمایه بدهکار نمی‌شود، بلکه در حسابی به نام «برداشت» ثبت می‌شود. قواعد بدهکار و بستانکار کردن برداشت عکس حساب سرمایه و به صورت زیر است:

افزایش برداشت ↑	بدهکار
کاهش برداشت ↓	بستانکار

مثال: آقای پیمان در ۲۶ اسفند ماه ۱۳۸۶ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه



پیمان برداشت نمود. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه پیمان به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۶/۱۲/۲۶	برداشت صندوق برداشت از صندوق مؤسسه توسط مالک بابت مصارف شخصی		۴۲,۰۰۰	۴۲,۰۰۰

### کشف سریع اشتباه‌ها در ترازنامه

برخی معتقدند برای این که حسابداران بتوانند اشتباهات را سریع‌تر پیدا کنند، می‌توانند از چند تکنیک استفاده نمایند. در اینجا به دو نمونه از این تکنیک‌ها اشاره می‌شود. تکنیک اول: اگر اختلاف جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد، در این صورت احتمالاً یک عدد بدهکار در سمت بستانکار ثبت شده یا بالعکس. برای مثال، اگر در انتقال ارقام از دفتر روزنامه به دفتر کل ۲۵۰ ریال بدهکار حساب دریافتی را اشتباهاً به بستانکار حساب دریافتی در دفتر کل منتقل کرده باشیم، در این صورت وقتی تراز آزمایشی را از روی مانده ارقام دفتر کل تهیه می‌کنیم، بین ستون بدهکار و بستانکار جمعاً ۵۰۰ ریال اختلاف وجود دارد که ۵۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۲ است. از تقسیم ۵۰۰ بر عدد ۲ عدد ۲۵۰ بدست می‌آید. به این ترتیب حسابدار متوجه می‌شود که برای رفع اشتباه موجود باید عدد ۲۵۰ را در دفتر روزنامه و دفتر کل ردیابی کند. تکنیک دوم: اگر اختلاف ستون بدهکار و ستون بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، در این صورت اختلاف موجود می‌تواند ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن یک صفر آخر اعداد یا ثبت مقلوب (مثلاً ۳۲ را اشتباهاً ۲۳ بنویسیم) باشد. برای مثال اگر یک ثبت مربوط به وجه نقد در دفتر روزنامه را به جای ۲۱۰۰۰ اشتباهاً ۲۱۰۰ ریال به دفتر کل منتقل کنیم، در این صورت در تراز آزمایشی جمع ستونهای بدهکار و بستانکار ۱۸۹۰۰ ریال ( $۱۸۹۰۰ = ۲۱۰۰۰ - ۲۱۰۰۰$ ) اختلاف خواهد داشت. از آن جا که ۱۸۹۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۹ و حاصل این تقسیم برابر ۲۱۰۰ است، بنابراین حسابدار به این موضوع رهنمون می‌شود که به احتمال زیاد اشتباه مربوط به موردی بوده که عدد آن ۲۱۰۰ است و این عدد را ردیابی می‌کند.

همانطور که ملاحظه شد، استفاده از این تکنیکها در بسیاری از موارد می‌تواند به حسابداران کمک کند که اشتباهاتشان را سریع‌تر پیدا کنند. اما نکته‌ای که باید به آن دقت کنید این است که عملکرد این تکنیک‌ها همیشه درست نیست. برای نمونه ممکن است جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد لیکن اشتباه ناشی از ثبت عدد بدهکار در سمت بستانکار یا بالعکس نباشد. برای مثال اگر حسابدار شرکت الف مبلغ ۱۸۰ ریال را در بدهکار یا بستانکار یکی از حسابها ثبت نکرده باشد، دو ستون تراز آزمایشی به همین میزان (یعنی ۱۸۰ ریال) اختلاف دارد که هم بر ۲ قابل تقسیم است و هم بر ۹ ولی هیچ بدهکاری در بستانکار یا بالعکس ثبت نشده است و اختلاف مزبور ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن صفر در آخر عدد و یا ثبت مقلوب نیز نیست.

## پرسش



- ۱- سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۲- آیا می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد؟ توضیح دهید.
- ۳- در ستون «شرح» سند حسابداری چه چیز نوشته می‌شود؟
- ۴- دفاتر حسابداری به چند گروه تقسیم می‌شود؟ نام ببرید.
- ۵- دفتر روزنامه عمومی را توضیح دهید.
- ۶- دفتر کل را توضیح دهید.
- ۷- توضیح دهید که مانده یک حساب دفتر کل چگونه تعیین می‌شود.
- ۸- تراز آزمایشی چیست و معمولاً چه زمانی تهیه می‌شود؟
- ۹- اهداف تهیه تراز آزمایشی را بنویسید.
- ۱۰- توضیح دهید که دفتر معین برای چه منظوری تهیه می‌شود.

## تمرین



- ۱- در ۲ بهمن ماه ۱۳۸۹ آقای حمیدی مؤسسه حمیدی را تشکیل داد و مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه مؤسسه به حساب صندوق مؤسسه واریز کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۲- مؤسسه ندا یک دستگاه خودرو به مبلغ ۸۷۰,۰۰۰ ریال را به صورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۳- مؤسسه توانگر مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال از مؤسسه توانا به صورت قرض دریافت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۴- رویداد مذکور در سؤال ۳ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.
- ۵- با توجه به اطلاعات سؤال ۳ فوق، مؤسسه توانگر مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال از قرض دریافتی از مؤسسه توانا را پرداخت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۶- رویداد مذکور در سؤال ۵ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.
- ۷- مؤسسه مهتاب مقداری ائانه اداری به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد و مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۸- با توجه به اطلاعات سؤال ۷، در صورتی که مؤسسه مهتاب مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی مربوط به خرید ائانه اداری پرداخت کرده باشد، این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه مهتاب ثبت کنید.
- ۹- مؤسسه مهران مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محمدی، ۸۰,۰۰۰ ریال به خانم امیری و ۲۳۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه شهاب به صورت قرض پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۱۰- با توجه به اطلاعات سؤال ۸، در صورتی که آقای محمدی ۶۰,۰۰۰ ریال، خانم امیری مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و مؤسسه شهاب مبلغ ۱۹۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی خود به مؤسسه مهران پرداخت کرده باشند، این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T در مؤسسه مهران ثبت کنید.
- ۱۱- آقای بهروز در ۴ اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۴,۶۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه بهروز برداشت نمود. مطلوب است ثبت رویداد مزبور در دفتر روزنامه مؤسسه بهروز.





## مسائل

- ۱- رویدادهای زیر را در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت کنید:  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۲ آقای حسینی مؤسسه حسینی را تأسیس کرد و مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.  
 در تاریخ ۸۹/۱۱/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسسه خریداری شد و مبلغ ۳۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۱۱/۷ مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یگانه پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۶ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.  
 در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۹ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۱۱/۲۸ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.
  - ۲- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، ثبت‌ها را از دفتر روزنامه به دفتر کل انتقال دهید و تراز آزمایشی مؤسسه را در پایان بهمن ماه ۸۹ تهیه کنید (دفتر کل حساب صندوق را به صورت فرم رسمی و بقیه را به شکل T تنظیم نمایید).
  - ۳- خانم شکوفه در آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه شکوفه را تأسیس کرد. رویدادهای زیر طی آذر ماه در مؤسسه اتفاق افتاده است.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۲ خانم شکوفه مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۹ مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از مؤسسه تابان دریافت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۱۱ مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۱۴ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۸۹/۹/۱۸ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسه تابان پرداخت شد.  
 مطلوبست:
- الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مؤسسه شکوفه  
 ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین مانده حساب‌های دفتر کل  
 ج) تنظیم تراز آزمایشی در پایان آذر ماه ۱۳۸۹ برای مؤسسه شکوفه

- ۴- آقای احمدی مؤسسه «ب» را در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۱ تأسیس نمود و به ترتیب رویدادهای زیر در آن اتفاق افتاده است.
- در تاریخ ۸۱/۲/۱ مبلغ ۴,۷۶۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه به صندوق مؤسسه واریز شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۸ سه دستگاه خودرو به مبلغ هر کدام ۸۰۰,۰۰۰ ریال (جمعاً ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال) خریداری و مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال آن به‌طور نقد پرداخت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۱ مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت داده شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت «الف» دریافت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۶ یکی از خودروها به همان مبلغ خریداری شده به فروش رسید و مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۲,۷۸۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۸۱۰,۰۰۰ ریال آن به‌طور نقد پرداخت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از قرض داده شده (موضوع بند ج فوق) به صندوق شرکت واریز شد.
  - مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت «الف» پرداخت شد.
  - آقای احمدی مبلغ ۱۸,۴۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود.
- مطلوب است:
- (۱) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه
  - (۲) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T
  - (۳) تهیه تراز آزمایشی در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۱
- ۵- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۲ از دفتر کل شرکت کوهسار استخراج شده است. مطلوب است محاسبه مبلغ سرمایه و تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ شرکت:
- زمین ۹۲۰,۰۰۰ ریال، حساب‌های دریافتی ۸۰,۰۰۰ ریال، سرمایه؟ ریال، وسایل نقلیه ۱۴۰,۰۰۰ ریال، حساب‌های پرداختی ۱۲۰,۰۰۰ ریال، ساختمان ۲۱۰,۰۰۰ ریال، اسناد پرداختی ۷۰,۰۰۰ ریال، اثاثه اداری ۸۵۰,۰۰۰ ریال.
- ۶- رویدادهای زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین به شکل T ثبت کنید:
- الف) مؤسسه ج مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال به شرکت الف، ۳۳۰,۰۰۰ ریال به شرکت ب و ۱۴۰,۰۰۰ ریال به خانم سجادی به صورت قرض پرداخت کرد.
- ب) شرکت الف مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال، شرکت ب مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال و خانم سجادی مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از بدهی خود به مؤسسه «ج» را پرداخت کردند.

# فصل سوم

## تهیه صورت‌های مالی

### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- صورت‌های مالی را بشناسد و انواع آن را توضیح دهد.
- ۲- صورت سود و زیان را تنظیم کند.
- ۳- صورت سرمایه را تنظیم کند.
- ۴- صورت وضعیت مالی (ترازنامه) را تنظیم کند.
- ۵- اصول تهیه گزارش مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی را بداند.
- ۶- ماهیت مانده حساب‌ها را بداند.

در فصول قبل، ضمن آشنایی با معادله اساسی حسابداری، آموختید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادله اساسی حسابداری تأثیر می‌گذارد. همچنین با نحوه ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل آشنا شدید. به علاوه، نحوه تنظیم انواع تراز آزمایشی را نیز فرا گرفتید.

همان‌طور که می‌دانید، در طی سال مالی، کلیه رویدادهای مالی ابتدا در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت و سپس به دفتر کل منتقل می‌شوند. از آنجا که اطلاعات ثبت شده در دفاتر بسیار طولانی و مفصل است، بهره‌گیری از آنها برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مشکل و بسیار وقت‌گیر است.

لذا برای این که اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان میسر گردد، کلیه اطلاعات مندرج در دفاتر، در قالب گزارش‌های نهایی، که اصطلاحاً به آنها «صورت‌های مالی» می‌گویند، خلاصه و طبقه‌بندی می‌شوند. طرح کلی این صورت‌های مالی به گونه‌ای است که افرادی که آشنایی کلی با دانش حسابداری دارند بتوانند از روی آنها وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسه را ارزیابی نمایند. علی‌هذا در ادامه این فصل، انواع صورت‌های مالی معرفی می‌شود و نحوه تنظیم آنها تبیین می‌گردد.

### صورت‌های مالی:

صورت‌های مالی مهم‌ترین محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است و تهیه آن یکی از اصلی‌ترین وظایف حسابداران به‌شمار می‌رود. نتیجه و خلاصه تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود. صورت‌های مالی اساسی عبارت‌اند از:

- ۱- صورت سود و زیان
  - ۲- صورت تغییرات سرمایه (که فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود)
  - ۳- صورت وضعیت مالی یا ترازنامه
  - ۴- صورت گردش وجوه نقد
- در این کتاب فقط صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

## نتیجه و خلاصه تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود.

ارقام مندرج در صورت‌های مالی از روی مانده حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود. بدیهی است برای سهولت در کار، ابتدا مانده تمام حساب‌های دفتر کل در تراز آزمایشی نوشته می‌شود و سپس از روی تراز آزمایشی، صورت‌های مالی به آسانی تهیه می‌شود.

### ✓ صورت سود و زیان<sup>۱</sup>

صورت سود و زیان یکی از صورت‌های مالی مهم است که نتیجه فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دوره مالی نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، صورت سود و زیان بیانگر نتایج عملیات مؤسسه طی یک دوره مالی می‌باشد. برای اندازه‌گیری نتایج عملیات یک مؤسسه باید درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی با هم مقابله شوند. به گزارشی که مقابله درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی در آن صورت می‌گیرد صورت سود و زیان گفته می‌شود. صورت سود و زیان از روی تراز آزمایشی اصلاح شده<sup>۲</sup> تهیه می‌شود. در صورت سود و زیان، ابتدا درآمدها نوشته می‌شود و سپس هزینه‌ها از آنها کسر می‌گردد. با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه به دست می‌آید. نحوه تهیه صورت سود و زیان را با ارائه یک مثال توضیح می‌دهیم.



مثال ۱: تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار در پایان سال ۱۳۸۸ بشرح زیر در دست است:

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۲۴,۰۰۰	صندوق
	۱۴۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۴۰۰,۰۰۰	زمین
	۲۸۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۱۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۸۰,۰۰۰		اسناد پرداختی کوتاه مدت
۱۴۰,۰۰۰		اسناد پرداختی بلندمدت
۳۸۰,۰۰۰		سرمایه
	۲۰,۰۰۰	برداشت
۸۷۴,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۲۱۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۷۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
	۴۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره
<u>۱,۵۸۴,۰۰۰</u>	<u>۱,۵۸۴,۰۰۰</u>	جمع

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**صورت سود و زیان**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۸۷۴,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسر می‌شود هزینه‌ها:
۲۱۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۷۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
۴۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره
(۴۰۰,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
۴۷۴,۰۰۰	سود خالص

در بالای صورت سود و زیان به ترتیب نام مؤسسه، عنوان صورت مالی، یعنی «صورت سود و زیان» و در نهایت دوره مالی مربوط به صورت سود و زیان نوشته می‌شود. در متن صورت سود و زیان نیز، ابتدا درآمدها و بعد هزینه‌ها نوشته می‌شوند. نهایتاً در پایان صورت سود و زیان سود مؤسسه، که مابه‌التفاوت درآمدها و هزینه‌هاست، درج می‌گردد. گفتنی است در استانداردهای حسابداری، ارائه طبقه‌بندی مفصلی از صورت سود و زیان ارائه می‌نماید که جهت رعایت اختصار از توضیح آن در اینجا خودداری می‌شود.

به طور کلی، در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می‌گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد. بنابراین، صورت سود و زیان به مثابه فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دوره مالی ضبط شده باشد. به همین جهت است که در بالای صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹».

زمانی که جمع هزینه‌های مؤسسه از جمع درآمدهای آن بیشتر باشد، نتیجه عملیات مؤسسه به زیان منجر می‌شود. در این حالت، به جای درج «سود خالص» در صورت سود و زیان، باید از عبارت «زیان خالص» استفاده شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

مثال ۲: اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه رهیاب در پایان سال ۱۳۸۶ به دست آمده است:

درآمد ارائه خدمات	۵۸۸,۰۰۰ ریال
هزینه حقوق و مزایای کارکنان	۳۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه آب و برق و تلفن	۱۱۰,۰۰۰ ریال
هزینه اجاره ساختمان	۱۲۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۸۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه رهیاب برای سال مالی ۱۳۸۶.

**مؤسسه خدماتی رهیاب**  
**صورت سود و زیان**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹**

۵۸۸,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسر می‌شود هزینه‌ها:
۳۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق و مزایای کارکنان
۱۱۰,۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
۱۲۰,۰۰۰	هزینه اجاره ساختمان
۸۰,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
(۶۹۰,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
(۱۰۲,۰۰۰)	زیان خالص

لازم به توضیح است که صورت سود و زیان ارائه شده در این فصل، یک شکل از صورت سود و زیان بسیار ساده و طبقه‌بندی نشده می‌باشد که در مؤسسات خدماتی تهیه می‌شود.

### صورت سود و زیان نتیجه فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دوره مالی نشان می‌دهد.

بدیهی است اگر جمع درآمد بیشتر از جمع هزینه‌ها باشد، سود و اگر جمع هزینه‌ها بیشتر از جمع درآمدها باشد، زیان داریم.

### ✓ صورت سرمایه

در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی، برای آن که سرمایه مؤسسه در پایان دوره محاسبه شود، باید سرمایه مؤسسه در ابتدای دوره مالی و همچنین تغییرات سرمایه طی دوره مالی در نظر گرفته شود. به این منظور، معمولاً در پایان دوره مالی گزارشی به نام «صورت سرمایه» تهیه می‌شود. لذا صورت سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه در طی دوره مالی را نشان می‌دهد. به همین جهت است که در بالای صورت سرمایه نیز مانند صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹». لازم به ذکر است که به «صورت سرمایه»، «صورت تغییرات سرمایه» نیز می‌گویند. برای تهیه صورت سرمایه باید سود خالص دوره مالی و سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه را به سرمایه اول دوره اضافه کرد و برداشت صاحب مؤسسه را از آن کسر نمود تا مانده حساب سرمایه در پایان دوره مالی به دست آید. در صورتی که عملیات مؤسسه منجر به زیان شده باشد در صورت سرمایه باید، سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه به سرمایه اول دوره اضافه شود. اکنون با توجه به اطلاعات ارائه شده در مثال ۱، صورت سرمایه مؤسسه خدماتی بهار برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ به صورت زیر است (فرض کنید که مانده حساب سرمایه مؤسسه خدماتی بهار در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بوده و مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد در مؤسسه داشته است).

### مؤسسه خدماتی بهار

#### صورت سرمایه

#### برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

۳۰۰,۰۰۰	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۸۰,۰۰۰	اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه
۴۷۴,۰۰۰	اضافه می‌شود: سود خالص سال
(۲۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه
<u>۸۳۴,۰۰۰</u>	سرمایه مؤسسه در پایان سال

دقت کنید که مبلغ سود خالص سال ۱۳۸۸ که در صورت سرمایه درج گردیده، از صورت سود و زیان مؤسسه استخراج شده است. زمانی که عملیات مؤسسه طی دوره مالی به زیان منجر شود، باید در صورت حساب سرمایه، زیان خالص از سرمایه اول دوره کسر گردد. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمایید:

مثال ۳: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سیلان در سال ۱۳۸۶ در دست است:

۸۱۰,۰۰۰ ریال	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۱۷۰,۰۰۰ ریال	سرمایه گذاری مجدد طی سال
۱۲۰,۰۰۰ ریال	برداشت مالک طی سال
۱۶۰,۰۰۰ ریال	زیان خالص طی سال

صورت سرمایه مؤسسه سیلان برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶ را تهیه نمایید.

## مؤسسه سبلان

## صورت سرمایه

## برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

مانده حساب سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۸۱۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه	۱۷۰,۰۰۰
کسر می‌شود: زیان خالص سال	(۱۶۰,۰۰۰)
کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه	(۱۲۰,۰۰۰)
مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال	<u>۷۰۰,۰۰۰</u>

صورت حساب سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه را در طی دوره مالی نشان می‌دهد.

صورت حساب سرمایه فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود.

### ترازنامه (صورت وضعیت مالی)

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه واحد تجاری در یک زمان مشخص فراهم می‌کند. ترازنامه شکل بسط داده شده معادله اساسی حسابداری است. از آنجا که ترازنامه معرف وضعیت مالی واحد تجاری در یک مقطع زمانی معین است، آن را «صورت وضعیت مالی» نیز می‌نامند.

ترازنامه به همراه سایر صورتهای مالی اساسی در پایان دوره مالی تهیه می‌شود و همان‌طوری که قبلاً نیز اشاره شد، مربوط به یک مقطع زمانی معین است. لذا ترازنامه برای یک مقطع زمانی مشخص، مثلاً ۱۳××/۱۲/۲۹، تاریخ گذاری می‌شود. به عبارت دیگر، ترازنامه با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه در پایان دوره مالی، «وضعیت مالی» مؤسسه را در یک تاریخ مشخص منعکس می‌نماید. ترازنامه مربوط به یک لحظه خاص (پایان دوره مالی) بوده و به مثابه عکسی است که در پایان دوره مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده و به همین جهت است که ترازنامه را برای یک تاریخ مشخص، مثلاً ۱۳۸۹/۱۲/۲۹، می‌نویسند. ترازنامه از روی تراز آزمایشی اختتامی تهیه می‌شود.<sup>۲</sup>

اقدام ترازنامه غالباً بر اساس ویژگی‌های مشترک آنها طبقه‌بندی می‌شوند. در ترازنامه، عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهی‌ها براساس زمان سررسید، طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگری که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند گزارش می‌گردند. همچنین بدهی‌هایی که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند.

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه واحد تجاری در یک تاریخ معین نشان می‌دهد.

ترازنامه به اشکال مختلفی ارائه می‌شود. یکی از اشکال رایج «شکل افقی» یا «شکل حساب T» است. با توجه به تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار، که در مثال ۱ ارائه گردید، ترازنامه مؤسسه بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت صفحه بعد است:

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

	<u>دارایی‌ها:</u>
۱۱۰,۰۰۰	۲۲۴,۰۰۰
۸۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰
۱۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
<u>۳۳۰,۰۰۰</u>	۴۰۰,۰۰۰
۸۳۴,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰
<u>۱,۱۶۴,۰۰۰</u>	<u>۱,۱۶۴,۰۰۰</u>
<b>بدهی‌ها:</b>	<b>دارایی‌ها:</b>
حساب‌های پرداختی	صندوق
اسناد پرداختی کوتاه مدت	حساب‌های دریافتی
اسناد پرداختی بلندمدت	اسناد دریافتی
جمع بدهی‌ها	زمین
<b>سرمایه</b>	وسایل نقلیه
جمع بدهی‌ها و سرمایه	جمع دارایی‌ها

دقت کنید که مبلغ سرمایه که در ترازنامه درج گردیده، از صورت حساب سرمایه مؤسسه استخراج شده است.

### ✓ تهیه گزارش از مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی

از آنجا که رویدادهای مالی به ترتیب وقوع و به طور جداگانه در دفاتر روزنامه و کل ثبت می‌شوند، اطلاعات مندرج در این دفاتر بسیار مفصل و جزئی است، به نحوی که بهره‌گیری از آن برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری میسر نیست. لذا همان‌طور که ملاحظه نمودید، در پایان سال مالی، مانده حساب‌ها در قالب صورت‌های مالی برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری طبقه‌بندی و گزارش می‌شود. در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می‌گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود مؤسسه یا (زیان) محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد.

ترازنامه نیز با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه در پایان دوره مالی، وضعیت مالی مؤسسه را منعکس می‌نماید. در واقع، صورت سود و زیان به مثابه فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دوره مالی ضبط شده باشد، در حالی که ترازنامه به لحظه خاصی (پایان دوره مالی) مربوط می‌شود و به مثابه عکسی است که در پایان دوره مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده باشد.

### ✓ ماهیت مانده حساب‌ها

حساب‌های هر مؤسسه را می‌توان به دو گروه کلی طبقه‌بندی کرد. یک گروه حساب‌های سود و زیانی هستند که شامل درآمدها و هزینه‌های مؤسسه می‌باشد. مانده حساب درآمد در پایان دوره شامل تمامی درآمدهایی است که مؤسسه طی دوره تحصیل کرده است. مانده حساب هزینه نیز در پایان دوره شامل کلیه هزینه‌هایی است که طی دوره به مؤسسه تحمیل شده است. حساب درآمد دارای ماهیت بستانکار و هزینه‌ها دارای ماهیت بدهکار است.

گروه دیگر حساب‌ها، حساب‌های ترازنامه‌ای است. حساب‌های ترازنامه‌ای شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه است. دارایی‌ها همواره دارای مانده بدهکار و بدهی‌ها و سرمایه دارای مانده بستانکار هستند.





## پرسش

- ۱- صورتهای مالی چیست؟ انواع آن را نیز بنویسید.
- ۲- صورت سود و زیان به چه منظور تهیه می‌شود؟
- ۳- صورت سود و زیان از روی کدام یک از مدارک حسابداری تهیه می‌شود؟
- ۴- صورت سرمایه به چه منظور تهیه می‌شود؟
- ۵- ترازنامه چیست و از روی کدام یک از ترازهای آزمایشی تهیه می‌شود؟
- ۶- در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به چه ترتیبی گزارش می‌شوند؟
- ۷- ترتیب نوشتن بدهی‌ها در ترازنامه به چه صورتی است؟
- ۸- در سمت راست ترازنامه، که به شکل T تهیه می‌شود، چه حساب‌هایی آورده می‌شود؟
- ۹- در سمت چپ ترازنامه چه حساب‌هایی آورده می‌شود؟
- ۱۰- ترازنامه چه شباهتی با معادله اساسی حسابداری دارد؟

## تمرین



۱- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی ندا برای سال ۱۳۸۷ در دست است:

درآمد ارائه خدمات	۱,۲۸۰,۰۰۰
هزینه حقوق	۴۲۰,۰۰۰
هزینه ایاب و ذهاب	۷۰,۰۰۰
هزینه تعمیرات	۹۰,۰۰۰
هزینه آب و برق و سوخت	۱۸۰,۰۰۰

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه خدماتی ندا برای سال مالی ۱۳۸۷.

۲- جمع هزینه‌های مؤسسه تابان در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال و سود خالص آن در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است. درآمد مؤسسه تابان در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۳- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی صبا برای سال ۱۳۸۸ در دست است:

سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۱,۸۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد در خرداد ماه	۳۲۰,۰۰۰
برداشت مالک در دی ماه	۶۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۷۲۰,۰۰۰

مطلوبست تهیه صورت سرمایه مؤسسه خدماتی صبا برای سال مالی ۱۳۸۸.

۴- سرمایه مؤسسه شیدا در ابتدای سال ۱۳۸۶ مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال مذکور ۸۴۰,۰۰۰ ریال بوده است. سرمایه گذاری مجدد مالک مؤسسه در سال ۱۳۸۶ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و برداشت مالک طی سال مذکور ۹۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص مؤسسه شیدا در سال ۱۳۸۶ چه قدر است؟

۵- جمع هزینه‌های مؤسسه مهتاب در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۲۰,۰۰۰ ریال است. سرمایه مؤسسه در پایان دوره نسبت به سرمایه اول دوره در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال افزایش داشته است. در صورتیکه سرمایه گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۴,۰۰۰ ریال باشد و مالک هیچ گونه برداشتی طی سال مذکور نداشته، درآمد مؤسسه در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۶- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۷۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی	۱۲۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتی	۸۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختی	۹۰,۰۰۰ ریال

اسناد پرداختی	۸۰,۰۰۰ ریال
وسایل نقلیه	۲۳۰,۰۰۰ ریال
اثاثه اداری	۱۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	۵۹۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه ترازنامه مؤسسه سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷.

۷- جمع دارایی‌های مؤسسه شهاب در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱,۴۶۰,۰۰۰ ریال و سرمایه آن مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. مجموع بدهی‌های مؤسسه در پایان سال مذکور چه قدر است؟

۸- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۲۸,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی	۸۴۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتی	۶۰۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختی	۵۷۰,۰۰۰ ریال
اسناد پرداختی	۳۰۰,۰۰۰ ریال
اثاثه اداری	۲۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	؟

مطلوب است محاسبه سرمایه و تهیه ترازنامه مؤسسه سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷.

## مسائل



۱- اطلاعات زیر از مانده حساب‌های دفتر کل مؤسسه عدالت در پایان سال ۱۳۸۶ استخراج شده است:

درآمد ارائه خدمات	۹۷۰,۰۰۰ ریال
درآمد اجاره	۲۴۰,۰۰۰ ریال
هزینه حقوق	۴۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه آب و برق	۲۶۰,۰۰۰ ریال
هزینه تلفن	۱۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۴۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه عدالت برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶.

۲- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی حمیدی در دست است:

مانده حساب سرمایه مؤسسه در ابتدای سال ۱۳۸۸	۸,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۸	۱,۵۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در مهر ماه سال ۱۳۸۸	۸۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در دی ماه سال ۱۳۸۸	۲۵۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۳,۲۰۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، صورت حساب سرمایه مؤسسه حمیدی برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ را تنظیم کنید.

۳- با توجه به اطلاعات زیر که در پایان سال ۱۳۸۶ از دفاتر مؤسسه تابان استخراج گردیده است، ترازنامه مؤسسه تابان در پایان سال ۱۳۸۶ را تهیه نمایید:

**مؤسسه تابان**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۴۸,۰۰۰	صندوق
	۳۷۲,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۲۴۶,۰۰۰	اثاثه اداری
	۳۳۴,۰۰۰	وسایل نقلیه
۳۲۶,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۱۴۷,۰۰۰		اسناد پرداختی
۹۳۷,۰۰۰		سرمایه
<u>۱,۴۱۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۴۱۰,۰۰۰</u>	جمع

۴- تراز آزمایشی مؤسسه خاوران در پایان سال ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**مؤسسه خاوران**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
	۳۴۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۳۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۳۲۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۲۷۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۳۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۱۴۰,۰۰۰		اسناد پرداختی کوتاه مدت
۲۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختی بلندمدت
۴۷۰,۰۰۰		سرمایه
	۶۰,۰۰۰	برداشت
۹۹۸,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۲۶۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۱۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
	۶۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۸,۰۰۰	هزینه اجاره
<u>۲,۱۱۸,۰۰۰</u>	<u>۲,۱۱۸,۰۰۰</u>	جمع

- مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷. ۵- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که سرمایه‌گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۷ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده باشد، صورت حساب سرمایه مؤسسه خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمایید. ۶- با توجه به اطلاعات سؤال ۴ و ۵، ترازنامه مؤسسه خاوران در پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمایید. ۷- تراز آزمایشی مؤسسه شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه شکوفه**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۷۴,۰۰۰	وجوه نقد
	۱۹۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۴۶,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۱۸۷,۰۰۰	اثاثه اداری
	۴۱۰,۰۰۰	زمین
۳۶۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۳۰,۰۰۰		اسناد پرداختی
۷۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۷۰,۰۰۰	برداشت
۸۸۰,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۴۰۸,۰۰۰	هزینه حقوق
	۷۲,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۱۴۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۹۲,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
<u>۲,۱۹۴,۰۰۰</u>	<u>۲,۱۹۴,۰۰۰</u>	جمع

مطلوب است:

الف) تهیه صورت سود و زیان مؤسسه شکوفه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸  
ب) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸، با این فرض که هیچگونه سرمایه گذاری مجدد طی دوره انجام نشده باشد.

ج) تهیه ترازنامه مؤسسه شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸

۸- تراز آزمایشی مؤسسه شفق در پایان سال ۱۳۸۶ به صورت زیر می‌باشد:

### مؤسسه شفق

### تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۲۹۸,۰۰۰	
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۳۷۶,۰۰۰	
اثاثه اداری	۱۸۲,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۲۲۲,۰۰۰	
حساب‌ها و اسناد پرداختی		۴۲۶,۰۰۰
سرمایه		۷۷۰,۰۰۰
برداشت	۳۷,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۴۸۷,۰۰۰
هزینه حقوق	۲۴۷,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۲,۰۰۰	
هزینه تلفن	۶۷,۰۰۰	
هزینه‌های اجاره	۱۸۲,۰۰۰	
جمع	۱,۶۸۳,۰۰۰	۱,۶۸۳,۰۰۰

مطلوب است:

الف) تهیه صورت سود و زیان مؤسسه شفق برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶  
ب) تهیه صورت سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶، با این فرض که طی سال ۱۳۸۶ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد انجام شده باشد.

ج) تهیه ترازنامه مؤسسه شفق در پایان سال ۱۳۸۶

۹- آقای احمدی در ابتدای آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احمدی را تأسیس نمود. رویدادهای موجود در صفحه بعد طی سال مذکور در این مؤسسه اتفاق افتاده است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۹/۱ آقای احمدی مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه مؤسسه به صورت نقد به صندوق مؤسسه واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۹/۲۴ مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف و ۹,۰۰۰ ریال از شرکت ج دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۲ مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۳ مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲ آقای احسانی مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۴ مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال ائانه اداری به صورت نسیه خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۱ یک دستگاه خودرو بمبلغ ۱۰۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال از قرض دریافت شده از شرکت الف پرداخت شد.  
 مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) ثبت رویدادهای ۱۳۸۹/۹/۲۴ و ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ در دفتر معین حساب‌های پرداختی

د) تهیه تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

ه) تهیه ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

۱۰- اطلاعات زیر از مؤسسه سحاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵، واریز ۴۲۶,۰۰۰ ریال به صندوق مؤسسه بابت سرمایه اولیه  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۲، پرداخت ۱۲,۰۰۰ ریال قرض به شرکت نگین  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱، دریافت ۱۷,۴۰۰ ریال قرض از مؤسسه پیام  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲، خرید مقداری ائانه اداری به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال که ۶۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد و مقرر شد که بقیه آن ظرف ۲ ماه آینده پرداخت شود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۳، خرید دو دستگاه خودرو، هر کدام به مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۷، پرداخت ۱۴,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسه پیام.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) تهیه تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

د) تهیه ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

## مطالعه آژاده

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهیها براساس زمان سررسید طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگر که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند، گزارش می‌گردند. همچنین بدهیهای که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند. لذا براساس استانداردهای حسابداری، ترازنامه باید به شکل «طبقه بندی شده» تنظیم شود. در ترازنامه طبقه بندی شده، دارایی‌ها به دو دسته دارایی‌های جاری و دارایی‌های غیرجاری یا بلندمدت طبقه بندی می‌شوند. بدهی‌های مؤسسه نیز به دو دسته بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلند مدت طبقه بندی می‌شوند. در زیر یک نمونه ترازنامه طبقه بندی شده ارائه شده است.

## شرکت ...

## ترازنامه

در تاریخ ۱۳××/۱۲/۲۹

بدهی‌های جاری:	دارایی‌های جاری:
××× حساب‌های پرداختی	××× وجه نقد
××× اسناد پرداختی کوتاه مدت	××× حساب‌های دریافتی
××× جمع بدهیهای جاری	××× اسناد دریافتی کوتاه مدت
<b>بدهی‌های بلند مدت:</b>	××× جمع دارایی‌های جاری
××× اسناد پرداختی بلند مدت	<b>دارایی‌های غیر جاری:</b>
××× جمع بدهی‌ها	××× زمین
	××× ساختمان
<b>سرمایه</b>	××× وسایل نقلیه
×××	××× جمع دارایی‌های غیر جاری
××× جمع بدهی‌ها و سرمایه	<b>جمع کل دارایی‌ها</b>
	×××
	×××



**استاندارد حسابداری شماره ۱- نحوه ارائه صورتهای مالی**  
**شرکت سهامی عام نمونه**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲**

۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
.....	.....		<b>بدهی‌های جاری:</b>	.....	.....		<b>دارایی‌های جاری:</b>
.....	.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری	.....	.....		موجودی نقد
.....	.....		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
.....	.....		پیش دریافت‌ها	.....	.....		حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری
.....	.....		ذخیره مالیات	.....	.....		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی
.....	.....		سود سهام پرداختی	.....	.....		موجودی مواد و کالا
.....	.....		تسهیلات مالی دریافتی	.....	.....		سفارشات و پیش پرداخت‌ها
.....	.....		بدهی‌های مرتبط با دارایی‌های غیرجاری	.....	.....		دارایی‌های جاری نگهداری شده برای فروش
.....	.....		نگهداری شده برای فروش	.....	.....		جمع دارایی‌های جاری
.....	.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....		<b>دارایی‌های غیرجاری:</b>
.....	.....		<b>بدهی‌های غیرجاری:</b>	.....	.....		دارایی‌های ثابت مشهود
.....	.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		دارایی‌های نامشهود
.....	.....		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
.....	.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		سایر دارایی‌ها
.....	.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		<b>جمع دارایی‌های غیرجاری</b>
.....	.....		<b>حقوق صاحبان سهام:</b>	.....	.....		جمع دارایی‌ها
.....	.....		سرمایه (xx) سهم xxx ریالی تمام پرداخت شده)	.....	.....		
.....	.....		اندرخته قانونی	.....	.....		
.....	.....		سایر اندوخته‌ها	.....	.....		
.....	.....		سود (زیان) انباشته	.....	.....		
.....	.....		جمع حقوق صاحبان سهام	.....	.....		
.....	.....		جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	.....	.....		

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... جزء لاینفک صورتهای مالی است.

## استاندارد حسابداری شماره ۱ — نحوه ارائه صورت‌های مالی

## شرکت سهامی عام نمونه

## صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
.....	.....	فروش خالص / درآمد حاصل از ارائه خدمات کسر می‌شود:
(.....)	(.....)	بهای تمام شده کالای فروش رفته / خدمات ارائه شده
.....	.....	سود (زیان) ناخالص
(.....)	(.....)	کسر می‌شود:
.....	.....	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
(.....)	(.....)	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
.....	.....	سود (زیان) عملیاتی
(.....)	(.....)	اضافه (کسر) می‌شود:
.....	.....	هزینه‌های مالی
(.....)	(.....)	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
.....	.....	سود (زیان) عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(.....)	(.....)	مالیات بردرآمد
.....	.....	سود (زیان) عملیات در حال تداوم
(.....)	(.....)	سود (زیان) عملیات متوقف شده قبل از مالیات
.....	.....	اثر مالیاتی
(.....)	(.....)	سود خالص
.....	.....	<b>گردش حساب سود (زیان) انباشته</b>
.....	.....	سود خالص (زیان)
(.....)	(.....)	سود (زیان) انباشته در ابتدای سال
.....	.....	تعدیلات سنواتی
.....	.....	سود (زیان) انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
.....	.....	سود قابل تخصیص
.....	.....	تخصیص سود:
(.....)	(.....)	اندوخته قانونی
(.....)	(.....)	سایر اندوخته‌ها
(.....)	(.....)	سود سهام پرداختی
(.....)	(.....)	سود (زیان) انباشته در پایان سال

از آنجا که اجزای سود و زیان جامع محدود به سود (زیان) سال و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است. یادداشت‌های توضیحی ... تا .. مندرج در صفحات ... تا ...، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

با توجه به تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار، که در فصل ۳ ارائه گردید، ترازنامه طبقه‌بندی شده مؤسسه بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد.

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

<b>دارایی‌های جاری:</b>	<b>بدهی‌های جاری:</b>
وجه نقد ۲۲۴,۰۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۱۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتی ۱۴۰,۰۰۰	اسناد پرداختی کوتاه مدت ۸۰,۰۰۰
اسناد دریافتی کوتاه مدت ۱۲۰,۰۰۰	جمع بدهی‌های جاری ۱۹۰,۰۰۰
جمع دارایی‌های جاری ۴۸۴,۰۰۰	<b>بدهی‌های بلند مدت:</b>
<b>دارایی‌های غیر جاری:</b>	اسناد پرداختی بلند مدت ۱۴۰,۰۰۰
زمین ۴۰۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها ۳۳۰,۰۰۰
وسایل نقلیه ۲۸۰,۰۰۰	<b>سرمایه</b>
جمع دارایی‌های غیر جاری ۶۸۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها و سرمایه ۱,۱۶۴,۰۰۰
<b>جمع کل دارایی‌ها</b> ۱,۱۶۴,۰۰۰	

اکنون هریک از طبقات اقلام منعکس در ترازنامه تشریح می‌شود.

### ✓ دارایی‌های جاری

دارایی‌های جاری عبارت است از موجودی نقد و سایر دارایی‌هایی که به طور معقول انتظار می‌رود ظرف یک سال، به وجه نقد تبدیل شود، به فروش رود یا به مصرف برسد. موجودی نقد، سرمایه‌گذارهای کوتاه مدت، حساب‌های دریافتی، اسناد دریافتی کوتاه مدت، موجودی‌های کالا و پیش پرداختها نمونه‌هایی از اقلام دارایی‌های جاری هستند. اقلام دارایی‌های جاری معمولاً به ترتیب کاهش نقدینگی در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند.

### ✓ دارایی‌های غیر جاری

دارایی‌های غیر جاری به اقلامی از دارایی گفته می‌شود که مؤسسه قصد نگهداری و استفاده از آنها را برای سال‌های متعددی دارد، مانند زمین، ساختمان، اثاثه اداری، وسایل نقلیه و اسناد دریافتی بلندمدت. دارایی‌های غیر جاری را دارایی‌های ثابت یا بلندمدت نیز می‌گویند. دارایی‌هایی که در یک مؤسسه جاری تلقی می‌شوند ممکن است در مؤسسه دیگری جزء دارایی‌های غیر جاری طبقه بندی گردند. مثلاً یک خودرو سواری در یک شرکت تولید سیمان جزء دارایی‌های غیر جاری و در یک شرکت تولید خودرو به مثابه محصول آن، جزء دارایی‌های جاری طبقه بندی می‌شود.

### ✓ بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری تعهداتی هستند که انتظار می‌رود حد اکثر طی یک سال آتی از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. بدهی‌های جاری معمولاً به ترتیبی که تسویه خواهند شد در ترازنامه طبقه بندی می‌شوند. حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی کوتاه مدت، پیش دریافتها و مالیات پرداختی نمونه‌هایی از بدهی‌های جاری هستند.

### ✓ بدهی‌های بلند مدت

بدهی‌های بلند مدت تعهداتی هستند که انتظار نمی‌رود طی یک سال از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. اوراق قرضه پرداختی و اسناد پرداختی بلند مدت نمونه‌هایی از بدهی‌های بلند مدت هستند.

# فصل چهارم

## عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی

### اهداف رفتاری :

- ۱- ثبت رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۲- ثبت خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۳- انواع تخفیفات خرید و فروش را بشناسد.
- ۴- نحوه محاسبه و ثبت انواع تخفیفات خرید و فروش را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
- ۵- انواع برگشت کالا را بشناسد.
- ۶- نحوه ثبت انواع برگشت کالا را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
- ۷- روش‌های ثبت و نگهداری و کنترل موجودی‌های کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۸- اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را انجام دهد.
- ۹- نحوه تنظیم گزارش‌های مالی مربوط به خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.

در فصول قبل با انجام عملیات مالی در مؤسسات خدماتی آشنا شدید. در این فصل، نحوه ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی تشریح می‌شود. همانطور که در فصل اول این کتاب بیان گردید، مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به منظور کسب سود به خرید و فروش کالا اشتغال دارند. به طور معمول، در مؤسسات بازرگانی به کالای مورد مبادله تغییر شکل داده نمی‌شود، به همین جهت، عملیات حسابداری آنها با مؤسسات خدماتی و تولیدی متفاوت است. در این فصل عملیات حسابداری خرید و فروش و انواع تخفیفات و برگشت کالا مورد بررسی قرار می‌گیرد. در پایان نیز اصول و روش‌های نگهداری و ارزیابی موجودی کالا مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

### روش‌های نگهداری و کنترل موجودی کالا

برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا دو سیستم ثبت حسابداری وجود دارد.

الف) روش (سیستم) ثبت دائمی  
ب) روش (سیستم) ثبت ادواری  
در زیر هر کدام از این سیستم‌ها تشریح می‌گردد.

### روش ثبت دائمی موجودی کالا

در روش ثبت دائمی، کالاهای خریداری شده در طول دوره مالی به حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگامی که کالایی فروخته شد، بهای تمام شده آن از حساب موجودی کالا خارج می‌گردد. به عبارت دیگر در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش یک ثبت دیگر نیز بابت کاهش موجودی در دفاتر ثبت می‌گردد. به این ترتیب که حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب

موجودی کالا بستانکار می‌شود. لذا در هر زمان مانده حساب موجودی کالا در دفاتر، میزان موجودی‌های کالای مؤسسه را نشان می‌دهد.

به همین سبب است که در این سیستم میزان موجودی کالا و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر لحظه از سال از روی دفاتر قابل تعیین است. با وجود این در صورت استفاده از این سیستم در پایان هر سال مالی مقدار موجودی کالای پایان دوره نیز شمارش می‌شود تا از ثبت‌های حسابداری طی دوره اطمینان حاصل گردد. نحوه ثبت حسابداری مطابق با سیستم ثبت دائمی را در دروس بعدی خواهید آموخت. در ادامه این فصل، نحوه تعیین بهای (قیمت) تمام شده موجودی‌های کالای پایان دوره و کالای فروش رفته بر اساس روش‌های مختلف (در صورت استفاده از سیستم ثبت ادواری موجودی‌های کالا) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود. در این سیستم، هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش، حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود.

### روش ثبت ادواری موجودی کالا ✓

در سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حساب خرید بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی‌گردد. لذا در این سیستم تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر امکان پذیر نمی‌باشد بلکه هر موقع که لازم باشد مقدار موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تعیین شود، باید ابتدا مقدار موجودی کالای پایان دوره تعیین شود، سپس مبلغ موجودی کالای پایان دوره از مجموع موجودی کالای اول دوره و خریدهای دوره کسر گردد تا بهای تمام شده کالای فروش رفته مشخص گردد. موجودی کالا در پایان هر دوره مالی، بطور طبیعی موجودی کالای ابتدای دوره بعد است.

ثبت‌های حسابداری را که تا کنون در این فصل در مورد رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا بیان گردیده است با روش ادواری موجودی کالا است. نحوه ثبت رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا با روش دائمی در سایر دروس حسابداری مورد بحث قرار خواهد گرفت.

در سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حساب خرید بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی‌گردد. لذا در این سیستم تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر امکان پذیر نیست.

### حساب خرید ✓

حساب خرید حسابی است که در روش ادواری موجودی کالا برای ثبت کالاهای خریداری شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به تأکید است که در حساب خرید، فقط کالاهایی ثبت می‌شود که به منظور فروش خریداری شده‌اند. اگر کالایی به منظور فروش خریداری نشده باشد، نباید در حساب خرید ثبت شود. در روش ادواری، هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و چنانچه خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختی و اگر خرید نقدی باشد، حساب صندوق بستانکار می‌شود.

خرید

↑ بدهکار

## ثبت حساب‌های خرید ✓

همان‌طور که در قسمت فوق بیان گردید، در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و حساب وجه نقد (و اگر خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختی) بستانکار می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت خرید کالا به مثال‌های زیر توجه نمائید:



مثال ۱: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸/۲/۸۱ مبلغ ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد خریداری کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۸	خرید کالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.		۲,۳۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰,۰۰۰

مثال ۲: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۱۵/۲/۸۱ مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۵	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه.		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰

مثال ۳: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۲۴/۲/۸۱ مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه.		۲,۸۴۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰ ۱,۶۴۰,۰۰۰

## ✓ پرداخت وجه خریدهای نسیه

اگر خریدار کالایی را به صورت نسیه خریداری نماید، در تاریخ تعیین شده باید وجه مورد نظر را به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت «حساب‌های پرداختی» بدهکار و «حساب وجوه نقد» یا «صندوق» بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع فرض کنید که مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه خرید نسیه مورخ ۸۱/۲/۱۵ به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال را در تاریخ ۸۱/۳/۱۴ پرداخت کرده باشد. این رویداد به صورت زیر در دفتر مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۴	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۱۵ اردیبهشت.		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰

### در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار می‌شود.

هزینه حمل کالای خریداری شده:

مطابق استانداردهای حسابداری هزینه حمل کالای خریداری شده نیز باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالای خریداری شده در نظر گرفته شود. هزینه حمل کالای خریداری شده باید تحت عنوان حساب‌ها به همین نام ثبت گردد. مثال: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت کرد. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است.

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق بابت پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده		۱۲۵,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰

## ✓ انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا و نحوه ثبت آن

در عرف تجاری، فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است برای خریداران تخفیف در نظر بگیرند. به طور کلی تخفیفات خرید به یکی از انحاء زیر است:

### ۱- تخفیف تجاری

تخفیف تجاری عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود و معمولاً به صورت درصدی از قیمت کالا تعیین می‌شود. فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است به خریداران کالاهای خود

تخفیف اعطا نمایند، اما باید یادآور شد که تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. البته تخفیفی که بر اثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری است که به آن تخفیف توافقی نیز می‌گویند. تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود ولی اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۴: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه تلویزیون از شرکت بازرگانی صبا به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صبا قیمت هر دستگاه تلویزیون را ۲۴۸,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۴۰ دستگاه تلویزیون خریداری نمایند، پنج درصد تخفیف اعطا می‌نماید.

بنابراین، قیمت هر دستگاه از تلویزیون‌های خریداری شده توسط مؤسسه بازرگانی حمیدی ۲۳۵,۶۰۰ ریال (۱۲۴۰۰۰ = ۲۴۸,۰۰۰ × ۵٪) بنا بر این، ۲۴۸,۰۰۰ ریال است (۲۳۵۶۰۰ × ۸۰) که با چانه زنی به عمل آمده توسط مدیر مؤسسه بازرگانی حمیدی، برای تلویزیون‌های مزبور کلاً ۱۸,۸۴۰,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه به شرکت بازرگانی صبا پرداخت شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۸	خرید کالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.	۱۸,۸۴۰,۰۰۰	۱۸,۸۴۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، اثرات تخفیف تجاری در دفاتر حسابداری مؤسسه ثبت نمی‌گردد. البته می‌توان در شرح سند حسابداری و دفتر روزنامه این تخفیف را توضیح داد.

تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود.  
تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد.

## ۲- تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای خریداری شده

پس از خرید کالا، ممکن است مشخص شود که بخشی از کالای خریداری شده بنا به دلایلی مانند معیوب بودن کالا، آسیب دیدگی قبل از دریافت کالا یا عدم مطابقت کالا یا نمونه فاقد کیفیت مورد توافق بین خریدار و فروشنده است. برای مثال ممکن است مؤسسه ای مقداری پارچه خریداری کرده و پس از خرید و انتقال آن به مؤسسه متوجه شود که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است و یا رنگ آمیزی آن مناسب نیست.

در این حالت خریدار می‌تواند تمام یا بخشی از کالای معیوب را به فروشنده برگشت دهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. به تخفیفی که در این موارد منظور می‌گردد «تخفیف بابت عیب» می‌گویند. در دفاتر خریدار، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شود، با این توضیح که اگر برگشت کالا به علت عیب نیز نباشد، جهت ثبت آن از همین حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که ماهیت حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال صفحه بعد توجه نمایید:





مثال ۵: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۲ مبلغ ۱۸,۷۰۰,۰۰۰ ریال پارچه از شرکت بازرگانی شکوه به صورت نسیه خریداری کرد. پس از انتقال پارچه‌ها به مؤسسه بازرگانی حمیدی، مسئول کنترل کیفیت متوجه شد که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است. بنابراین ضمن مذاکره با مسئولین شرکت بازرگانی شکوه، در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۶ معادل ۹۳۵,۰۰۰ ریال از پارچه به فروشنده برگشت داده شد و ۴۸۰,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن بخشی از پارچه‌ها تخفیف در نظر گرفته شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۲	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی شکوه.		۱۸,۷۰۰,۰۰۰	۱۸,۷۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۱۶	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از پارچه‌های خریداری شده از شرکت بازرگانی شکوه		۱,۴۱۵,۰۰۰	۱,۴۱۵,۰۰۰

$$۴۸۰,۰۰۰ + ۹۳۵,۰۰۰ = ۱۴۱۵,۰۰۰$$



مثال ۶: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۸ مبلغ ۷,۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۱/۳/۲۳ معادل ۱,۱۱۹,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۸	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی ندا.		۷,۴۶۰,۰۰۰	۷,۴۶۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۳	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت برگشت قسمتی از کالای خریداری شده از شرکت بازرگانی ندا		۱,۱۱۹,۰۰۰	۱,۱۱۹,۰۰۰

برگشت کالا و تخفیف بابت عیب، هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شوند.

### ۳- تخفیف بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی خرید)

برخی مواقع، در خرید و فروش نسبه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می‌کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند. معمولاً فروشندگان برای تشویق خریداران به پرداخت زودتر از موعد، این تخفیف را به آنها اعطا می‌کنند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب تخفیفات نقدی خرید بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۷: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۸۵۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه و ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰ - ۱۰/۲) خریداری کرد. مؤسسه بازرگانی حمیدی به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:

#### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختی		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
		بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود			
	۸۱/۴/۱۰	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق		۸,۵۰۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰
		بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱			۸,۳۳۰,۰۰۰

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۷۰,۰۰۰$$

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۷۰,۰۰۰ = ۸,۳۳۰,۰۰۰$$

با این توضیح اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین، اگر مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ پرداخت نکند نمی‌تواند از تخفیف در نظر گرفته شده استفاده کند. در این حالت باید وجه کالا را به طور کامل حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کرده باشد. در این حالت، رویدادهای فوق به صورت صفحه بعد در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:

## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف:	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۰	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰

اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند. تخفیف نقدی در دفاتر خریدار در حساب «تخفیفات نقدی خرید» ثبت می‌شود.

## ✓ حساب فروش

حساب فروش حسابی است که برای ثبت کالاهای فروش رفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به تأکید است که فقط هنگام فروش کالاهایی که قبلاً به منظور فروش خریداری شده‌اند، حساب فروش بستانکار می‌شود و اگر مؤسسه دارایی را قبلاً به منظور فروش، خریداری نکرده باشد، هنگام فروش آن حساب دارایی مربوطه بستانکار می‌شود. هنگام فروش کالا، صندوق یا حساب‌های دریافتی بدهکار و «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

## فروش

بستانکار ↑

## ✓ ثبت حساب‌های فروش

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، در روش ادواری، هنگام فروش کالا اگر فروش نسیه باشد، حساب‌های دریافتی و اگر فروش نقدی باشد، حساب صندوق (وجه نقد) بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

هنگام فروش کالا، «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

برای تشریح نحوه ثبت فروش کالا به مثال‌های زیر توجه نمایید:

مثال ۸: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۱ مبلغ ۱,۴۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رساند.



نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۱	صندوق فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.		۱,۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۸۰,۰۰۰



مثال ۹: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۷ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰



مثال ۱۰: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ مبلغ ۱,۲۷۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رساند و مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد دریافت کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۷	صندوق حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه.		۶۶۰,۰۰۰ ۶۱۰,۰۰۰	۱,۲۷۰,۰۰۰

## دریافت وجه فروش‌های نسیه ✓

اگر مؤسسه کالایی را به صورت نسیه به فروش برساند خریدار باید وجه مورد نظر را در تاریخ تعیین شده به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت در دفاتر فروشنده، «حساب وجوه نقد» یا «صندوق» بدهکار و «حساب‌های دریافتی» بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع فرض کنید وجه فروش نسیه مورخ ۸۱/۲/۱۷ به مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت شده باشد. این رویداد به صورت صفحه بعد در دفتر مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروخته شده در ۲۷ اردیبهشت.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰

## ✓ انواع تخفیفات و برگشت از فروش کالا و نحوه ثبت آنها

مشابه آنچه که در قسمت تخفیفات و برگشت از خرید کالا توضیح داده شد، تخفیفات فروش به یکی از انحصای زیر است:

## ۱- تخفیف تجاری

آنچه که در معاملات مربوط به خرید و فروش کالا برای خریدار به صورت تخفیف تجاری خرید انجام می‌گیرد، برای فروشنده تخفیفات تجاری فروش تلقی می‌شود. لذا تخفیف تجاری فروش عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود. تخفیف تجاری معمولاً به صورت درصدی از قیمت کالا تعیین و محاسبه می‌شود. همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. ضمناً تخفیفی که بر اثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری می‌باشد. که به آن تخفیف توافقی نیز می‌گویند. در دفاتر حسابداری فروشنده نیز اثرات تخفیف تجاری ثبت نمی‌گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱۱: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۲ تعداد ۳۰ دستگاه تلویزیون به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسه بازرگانی حمیدی برای خریدارانی که بیشتر از ۱۰ دستگاه تلویزیون خریداری نمایند، مبلغ ۳ درصد تخفیف تجاری در نظر می‌گیرد. لذا در این معامله، قیمت هر یک از تلویزیون‌های فروخته شده که ۳۲۰,۰۰۰ ریال تعیین شده بود، با احتساب ۳ درصد تخفیف به مبلغ هر دستگاه ۳۱۰,۴۰۰ ریال محاسبه و از خریدار دریافت گردید. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	صندوق فروش بابت فروش کالا به صورت نقد.		۹,۳۱۲,۰۰۰	۹,۳۱۲,۰۰۰

$$۳۲۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۹۶۰۰$$

$$۳۲۰,۰۰۰ - ۹۶۰۰ = ۳۱۰,۴۰۰$$

$$۳۱۰,۴۰۰ \times ۳۰ = ۹,۳۱۲,۰۰۰$$

تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد.

## ۲- تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای فروش رفته

همان‌طور که در قسمت تخفیفات مربوط به خرید کالا بیان گردید، هنگام معیوب بودن کالای مورد معامله و یا عدم مطابقت کالا با نمونه، خریدار می‌تواند تمام یا بخشی از کالا را به فروشنده برگشت بدهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف بابت عیب می‌گویند. در دفاتر فروشنده، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب برگشت از فروش و تخفیفات بدهکار می‌باشند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال ۱۲: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ مبلغ ۹,۸۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۱/۳/۲۱ خریدار ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.	۹,۸۰۰,۰۰۰	۹,۸۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۱	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته.	۱,۵۴۰,۰۰۰	۱,۵۴۰,۰۰۰

برگشت کالای فروش رفته و تخفیف بابت معیوب بودن کالا هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند.

## ۳- تخفیف بابت واریز وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی فروش)

همان‌طور که در قسمت تخفیفات تجاری خرید توضیح داده شد، برخی مواقع، در خرید و فروش نسیه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می‌کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود، در دفاتر فروشنده به عنوان تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال ۱۳: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۶,۲۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ - ۱۰/۳)، به فروش رساند. خریدار به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه و ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۰۱۴,۰۰۰ ۱۸۶,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۱۸۶,۰۰۰$$

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ - ۱۸۶,۰۰۰ = ۶,۰۱۴,۰۰۰$$

با این توضیح که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین اگر خریدار وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف در نظر گرفته شده برخوردار شود. در این حالت باید وجه کالا را حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۱ به طور کامل پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید خریدار، وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۱ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت کرده باشد، در این حالت، رویدادهای فوق به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۱	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

به تخفیفی که بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده در نظر گرفته می شود تخفیف نقدی می گویند.  
تخفیف نقدی در دفاتر فروشنده در حساب «تخفیفات نقدی فروش» ثبت می شود.

### ✓ موجودی کالا و حسابهای مربوطه

به طور کلی، موجودی کالا شامل ملزومات مصرفی، مواد خام، محصولات در جریان ساخت و موجودیهای کالای آماده برای فروش است. لیکن با توجه به این که در این مبحث صرفاً مؤسسات بازرگانی مد نظرند، می توان گفت که در مؤسسات بازرگانی، «موجودی کالا» عبارت است از موجودی کالاهائی که به منظور فروش نگهداری می شود.<sup>۱</sup> موجودی کالا یکی از اقلام دارایی جاری مؤسسه تلقی می شود زیرا انتظار می رود طی یک سال مالی به فروش رسد یا مصرف شود.

### ✓ انبارگردانی موجودی کالا

در پایان هر سال مالی، به منظور تعیین مقدار کالای باقی مانده در شرکت، کلیه کالاهای موجود شمارش می شوند. به این عملیات، که طی تعداد اقلام باقی مانده موجودی کالا مشخص می شود، اصطلاحاً انبارگردانی (شمارش عینی موجودیهای کالا) گفته می شود. البته به منظور اعمال کنترل های قوی تر بر موجودیهای شرکت می توان عملیات انبارگردانی را چندین بار در طی سال انجام داد.

به عملیاتی که طی آن کلیه کالاهای موجود به منظور تعیین مقدار کالای باقی مانده در شرکت شمارش می شوند، انبارگردانی گفته می شود.

### ✓ روشهای ارزیابی موجودی کالا

پس از این که مقدار یا تعداد کالای باقی مانده در پایان از طریق انبارگردانی مشخص شد، باید قیمت آن تعیین گردد. اما با توجه به این که کالاهای موجود در پایان دوره طی چندین مرحله و به قیمت های متفاوتی خریداری شده اند، باید مشخص شود که مبلغ هر واحد از کالاها به چه مبلغی در گزارش های مالی منعکس گردد. برای تشریح این موضوع فرض کنید شرکت سپیدار در ابتدای سال ۱۳۸۸ تأسیس شده و طی سال مذکور خریدهای زیر را انجام داده است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۱	۲۰۰ کیلو	۱۰۴۰ ریال	۲۰۸,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۶/۱۴	۴۰۰ کیلو	۱۱۰۰ ریال	۴۴۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۰/۲۵	۳۰۰ کیلو	۱۲۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۹۰۰ کیلو		۱,۰۰۸,۰۰۰

۱ - تعریف فوق اگر چه در مورد مؤسسات بازرگانی درست است، اما تعریف جامعی نیست. زیرا موجودیهای یک واحد تولیدی تنها شامل کالاهای ساخته شده و آماده برای فروش نیست، بلکه موجودی مواد خام و کالاهای در جریان ساخت را نیز در بر می گیرد. با این توصیف می توان گفت: «موجودی کالا عبارت است از دارایی های مشهود متعلق به مؤسسه که برای فروش در جریان عادی فعالیت های مؤسسه نگه داری می شود یا در جریان تولید چنین کالاهایی است و یا در تولید کالاها و خدماتی به همین منظور مورد استفاده قرار خواهد گرفت.»



در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۵۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۳۵۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته چه مبلغی است؟ در پاسخ به سؤال فوق باید روش مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید تعیین شود. اهم این روش‌ها، که در این فصل مورد بررسی قرار خواهد گرفت (با سیستم ثبت ادواری)، به شرح زیر است:

## ۱- روش شناسایی ویژه

در روش شناسایی ویژه<sup>۱</sup>، مشخص می‌شود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره مالی مربوط به کدام یک از خریدها بوده است و سپس، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره براساس بهای تمام شده آن خریدها محاسبه می‌شود. برای مثال اگر در مثال فوق ۱۰۰ کیلو از کالای فروش رفته طی سال ۱۳۸۸ از محل خریدهای اول اردیبهشت، ۳۰۰ کیلو از محل خریدهای ۱۴ شهریور و ۱۵۰ کیلو از محل خریدهای ۲۵ دی باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت زیر محاسبه می‌شود:

### جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش شناسایی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۰۰	۱۱۰۰	۳۳۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۵۵۰		۶۱۴,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۱۴,۰۰۰ ریال است. لذا از آنجا که کل کالای آماده برای فروش<sup>۲</sup> ۱,۰۰۸,۰۰۰ ریال است، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۹۴,۰۰۰ ریال ( $۱,۰۰۸,۰۰۰ - ۶۱۴,۰۰۰ = ۳۹۴,۰۰۰$ ) می‌شود. البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

### جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش شناسایی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۱۰۰	۱۱۰۰	۱۱۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۳۵۰		۳۹۴,۰۰۰

استفاده از روش شناسایی ویژه در صورتی امکان پذیر است که برای هر فقره از خریدها و فروش‌ها مدارک و اطلاعات کافی نگهداری شود یا این که ماهیت موجودی کالای مؤسسه به نحوی باشد که بتوان تعلق آن به هر یک از خریدها را به دقت تعیین نمود. مانند موجودی انواع خودرو که می‌توان با ملاحظه شماره موتور کلیه خودروهای موجود در پایان دوره مالی، تعیین نمود که قیمت تمام شده هر یک از آنها چه مبلغ است.

۱- نام دیگر روش شناسایی ویژه روش تعیین قیمت تمام شده واحدهای مشخص کالا است.

۲- کالای آماده برای فروش در ادامه همین فصل توضیح داده شده است.

در روش شناسایی ویژه مشخص می‌شود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره از کدام یک از خریدها بوده و بهای تمام شده آنها براساس بهای تمام شده آن خریدها تعیین می‌شود.

## ۲- روش میانگین موزون

در این روش ابتدا میانگین بهای تمام شده کالاهای آماده برای فروش محاسبه و سپس بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بر مبنای معدل (میانگین) مذکور تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، در روش میانگین موزون ابتدا میانگین بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت طی سال محاسبه می‌شود. سپس رقم به دست آمده، در تعداد (مقدار) موجودی کالای پایان دوره (که از طریق انبارگردانی بدست آمده) ضرب می‌شود تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار، با استفاده از روش میانگین موزون، تشریح می‌گردد:

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد کالای آماده برای فروش} = \frac{\text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش}}{\text{تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش}}$$

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش} = \frac{(1200 \times 300) + (1100 \times 400) + (1040 \times 200)}{200 + 400 + 300} = 1,120$$

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۱۲۰ ریال است. اکنون این مبلغ در تعداد (مقدار) کالای فروش رفته شرکت سپیدار (۵۵۰ کیلو) ضرب می‌شود تا بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ تعیین گردد.

$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = 550 \times 1,120 = 616,000$$

برای به دست آوردن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره شرکت سپیدار (۳۵۰ کیلو) نیز باید تعداد (مقدار) کالای باقیمانده در پایان دوره در ۱۱۲۰ ضرب شود.

$$350 \times 1,120 = 392,000 = \text{بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره}$$

بنابراین، با استفاده از روش میانگین موزون، بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۹۲,۰۰۰ ریال است.

یکی دیگر از روش‌هایی که برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا ارائه شده **روش میانگین ساده** است. در روش میانگین ساده، بهای تمام شده یک واحد کالای آماده برای فروش از تقسیم کردن جمع قیمت‌های خرید بر دفعات خرید کالا به دست می‌آید. بنابراین، میانگین ساده بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{میانگین ساده بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش} = \frac{1200 + 1100 + 1040}{3} = 1,113$$

این روش فقط زمانی قابل استفاده است که مقدار خرید کالا در هر دفعه خرید یکسان باشد. مثلاً شرکت در تمام دفعات مقدار ۲۰۰ واحد کالا خریداری کند. اما از آنجا که این امر بسیار به ندرت اتفاق می‌افتد، معمولاً روش میانگین ساده قابل استفاده نخواهد بود.

در روش میانگین موزون، بهای تمام شده کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره براساس میانگین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش تعیین می‌شود.

### ۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؛ بنابراین موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره است. به عبارت دیگر، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده از آخرین خریدهای سال است.

اینک نحوه محاسبه بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده تشریح می‌گردد. همانطور که اشاره شد در این روش فرض می‌شود که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای سال می‌باشد. لذا ۵۵۰ کیلو کالای کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ شامل ۲۰۰ کیلو کالای خریداری شده در اول اردیبهشت و ۳۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۲۰۰ کیلو گرم را به قیمت خرید یک واحد کالا در اول اردیبهشت ماه می‌کنیم و ۳۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم تا بهای تمام شده کالای فروش رفته تعیین گردد.

$$= 593,000 = (200 \times 1040) + (350 \times 1100)$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته

به این ترتیب، از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره شرکت سپیدار ۳۰۰ کیلو آن از خریدهای ۲۵ دی ماه و بقیه آن، (یعنی ۵۰ کیلو گرم) از محل خریدهای ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۳۰۰ کیلو گرم را ضربدر قیمت خرید یک واحد کالا در ۲۵ دی ماه ضرب می‌کنیم و ۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد.

$$= 415,000 = (50 \times 1100) + (300 \times 1200)$$

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

لذا بر اساس روش فایفو (FIFO) بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۵۹۳,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۴۱۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

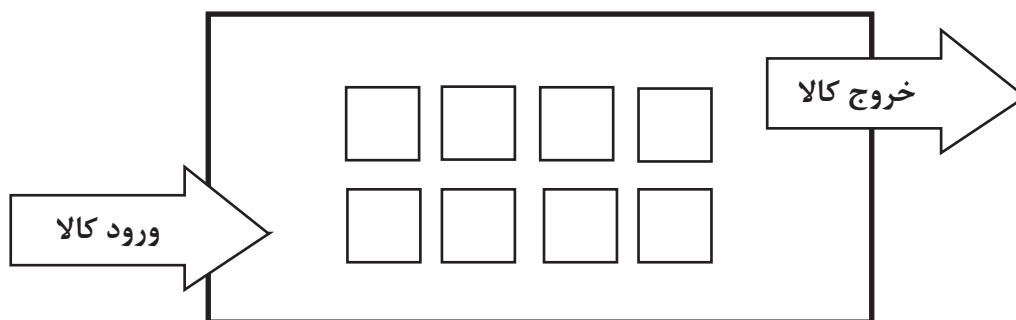
#### جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش FIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۲۰۰	۱۰۴۰	۲۰۸,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۵۰	۱۱۰۰	۳۸۵,۰۰۰
	۵۵۰		۵۹۳,۰۰۰

#### جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش FIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۵۰	۱۱۰۰	۵۵,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۳۰۰	۱۲۰۰	۳۶۰,۰۰۰
	۳۵۰		۴۱۵,۰۰۰

گردش فرضی کالا در روش یادشده را به صورت زیر می توان نشان داد:



در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که کالایی که زودتر وارد شده زودتر هم خارج می شود.

در روش FIFO فرض بر این است که هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است لذا، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می شود.

#### ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

در روش اولین صادره از آخرین وارده<sup>۱</sup> (LIFO) فرض بر این است که فروش های دوره مالی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است. بنابراین موجودی کالای پایان دوره از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره است. به عبارت دیگر در این روش فرض می شود هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است، بنابراین، آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده است از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره است. پس، روش LIFO را دقیقاً می توان برعکس روش FIFO دانست. اینک نحوه محاسبه بهای تمام شده کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده تشریح می گردد.

همانطور که اشاره شد در روش LIFO فرض می شود که کالای فروش رفته از محل آخرین خریدهای سال می باشد. لذا ۳۰۰ کیلو از ۵۵۰ کیلو کالای فروش رفته شرکت سپیدار از محل خرید ۲۵ دی ماه و ۲۵۰ کیلوی بقیه از محل خریدهای ۱۴ شهریور می باشد. بنابراین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می شود:

$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = (۳۰۰ \times ۱۲۰۰) + (۲۵۰ \times ۱۱۰۰) = ۶۳۵,۰۰۰$$

با توجه به توضیحات فوق، در روش LIFO موجودی کالای پایان دوره شرکت سپیدار از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره خواهد بود. لذا از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره شرکت سپیدار ۲۰۰ کیلوی آن از خریدهای اول اردیبهشت و بقیه آن، یعنی ۱۵۰ کیلو گرم، از محل خریدهای ۱۴ شهریور تعیین می شود. لذا ۲۰۰ کیلو گرم را به بهای تمام شده یک واحد کالای خریداری شده در اول اردیبهشت ضرب می کنیم و ۱۵۰ کیلو گرم را نیز به بهای تمام شده یک واحد کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ضرب می کنیم تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد.

$$۳۷۳,۰۰۰ = (۱۵۰ \times ۱۱۰۰) + (۲۰۰ \times ۱۰۴۰) = \text{بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره}$$

لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸، با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده، ۶۳۵,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۳۷۳,۰۰۰ ریال تعیین می شود.

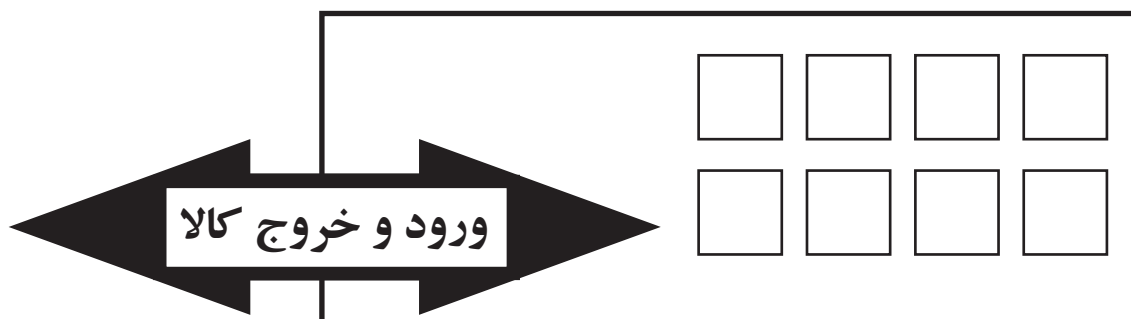
**جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش LIFO**

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۳۰۰	۱۲۰۰	۳۶۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۲۵۰	۱۱۰۰	۲۷۵,۰۰۰
	۵۵۰		۶۳۵,۰۰۰

**جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش LIFO**

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۲۰۰	۱۰۴۰	۲۰۸,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۱۰۰	۱۶۵,۰۰۰
	۳۵۰		۳۷۳,۰۰۰

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، مطابق استانداردهای حسابداری ایران، استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده مجاز نیست و توصیه می‌گردد. بلکه مطابق استانداردهای مزبور باید برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا یکی از روش‌های «شناسائی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» مورد استفاده قرار بگیرد. گردش فرضی کالا در روش لایفو (LIFO) را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



در روش LIFO فرض بر این است که کالائی که دیرتر وارد شده زودتر خارج می‌شود.

در روش اولین صادره از آخرین وارده LIFO فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می‌شود.

**✓ اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه**

موجودی کالا یکی از اقلام مهم در ترازنامه و سود و زیان مؤسسات بازرگانی و مؤسسات تولیدی است. به طور کلی هر چه موجودی کالای اول دوره بیشتر باشد، سود مؤسسه کاهش می‌یابد و هر چه موجودی کالای پایان دوره بیشتر باشد، سود محاسبه شده برای مؤسسه افزایش می‌یابد.

## گزارش مانده حساب‌های خرید و فروش در پایان دوره مالی

سیستم حسابداری واحدهای بازرگانی باید حائز شرایطی باشد که علاوه بر قابل استخراج بودن اطلاعات مربوط به حسابداری مؤسسات خدماتی آن، اطلاعات مربوط «مبلغ فروش»، «بهای تمام شده کالای خریداری شده»، «بهای تمام شده کالای فروش رفته»، «مبلغ موجودی کالای اول دوره» و «مبلغ موجودی کالای پایان دوره» نیز از آن قابل استخراج باشد. برای این منظور، در گزارش‌های مالی مؤسسات بازرگانی، علاوه بر صورت سود و زیان، چند گزارش تکمیلی دیگر نیز تهیه می‌شود، که جهت رعایت اختصار در قالب مثال زیر تشریح می‌گردد:



مثال: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه بازرگانی زمرد در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
۹۲۰,۰۰۰		فروش
	۳۱,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۲۸,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۶۱۰,۰۰۰	خرید
۲۴,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۴۶,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۳۲,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۱۴,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۲۰۴,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۱۴,۰۰۰	سایر هزینه‌ها

موجودی کالای پایان دوره نیز ۱۸۱,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۸

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۸

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

### مؤسسه بازرگانی زمرد

صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

۶۱۰,۰۰۰	خرید
	کسر می‌شود:
(۲۴,۰۰۰)	برگشت از خرید و تخفیفات
(۴۶,۰۰۰)	تخفیفات نقدی خرید
<u>۵۴۰,۰۰۰</u>	خرید خالص
۳۲,۰۰۰	اضافه می‌شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
<u>۵۷۲,۰۰۰</u>	بهای تمام شده کالای خریداری شده

**مؤسسه بازرگانی زمرد**  
**صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۱۱۴,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
۵۷۲,۰۰۰	اضافه می شود: بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره
۶۸۶,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۱۸۱,۰۰۰)	کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره
۵۰۵,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

**مؤسسه بازرگانی زمرد**  
**صورت سود و زیان**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۹۲۰,۰۰۰	فروش
	کسر می شود:
	برگشت از فروش تخفیفات
۳۱,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
(۵۹,۰۰۰)	فروش خالص
۲۸,۰۰۰	کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
۸۶۱,۰۰۰	سود ناخالص
(۵۰۵,۰۰۰)	کسر می شود هزینه ها:
۳۵۶,۰۰۰	هزینه حقوق
	هزینه آب و برق
	سایر هزینه ها
	جمع هزینه ها
۲۰۴,۰۰۰	سود خالص
	۲۵,۰۰۰
	۱۴,۰۰۰
(۲۴۳,۰۰۰)	
۱۱۳,۰۰۰	

### مطالعه آزاد

#### ✓ روش ثبت دائمی موجودی کالا

همان طور که در قسمت های فوق مشاهده نمودید، در روش ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا حساب خرید بدهکار می شود. اما در روش ثبت دائمی، هنگام خرید کالا حساب موجودی کالا بدهکار می شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:



مثال: مؤسسه بازرگانی نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۸ مبلغ ۴۲۳,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه نیلوفر با استفاده از روش ثبت دائمی به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۸	موجودی کالا صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد.	۴۲۳,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰ ۱۴۳,۰۰۰

در روش ثبت دائمی، هنگام فروش کالا نیز کاهش موجودی کالا در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمایید:



مثال: مؤسسه بازرگانی نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مبلغ ۲۷۴,۰۰۰ ریال به فروش رساند و وجه آن را دریافت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه نیلوفر، با استفاده از روش ثبت دائمی به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱۲	صندوق فروش بهای تمام شده کالای فروش رفته موجودی کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.	۲۷۴,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰ ۲۲۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در روش ثبت دائمی هنگام فروش کالا دو ثبت انجام می‌شود. ثبت اول همان است که در روش ادواری انجام می‌شد و ثبت دوم مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته است. در حقیقت روش دائمی به نحوی عمل می‌کند که هنگام خرید کالا، به سبب افزایش موجودی کالا، «حساب موجودی کالا» بدهکار می‌شود و موقع فروش کالا، به علت کاهش موجودی کالا، «حساب موجودی کالا» بستانکار می‌شود. لذا روش دائمی نسبت به روش ادواری کامل‌تر است و تغییرات موجودی کالا را در هر زمان به نحو درست نشان می‌دهد.

### ✓ ارزیابی موجودی کالا در روش ثبت دائمی<sup>۱</sup>

تاکنون چهار شیوه ارزیابی موجودی کالا با استفاده از روش ثبت ادواری توضیح داده شد. شیوه‌های مذکور را در روش ثبت دائمی نیز می‌توان مورد استفاده قرار داد. اصول کلی محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا با استفاده از شیوه‌های مزبور در روش ثبت ادواری و دائمی یکسان است لیکن با توجه به تفاوت‌های روش ادواری و روش دائمی، لازم است شیوه‌های ارزیابی موجودی کالا با استفاده از این روش نیز تشریح گردد. برای این منظور به مثال زیر توجه نمایید.



مثال: اطلاعات صفحه بعد در مورد موجودی کالای شرکت مهتاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

۱- معمولاً استفاده از کارت انبار در روش ثبت دائمی، فرایند محاسبات را آسان می‌کند که در درس حسابداری صنعتی توضیح داده شده است.



شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۱۰۰ کیلو	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰
خرید مرحله اول	۱۳۸۹/۲/۱	۲۰ کیلو	۱۱۵۰ ریال	۲۳۰,۰۰۰
فروش مرحله اول	۱۳۸۹/۴/۱۴	۲۲ کیلو	—	—
خرید مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۵	۳۲ کیلو	۱۲۰۰	۳۸۴,۰۰۰
فروش مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۲۵ کیلو	—	—

با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش های زیر محاسبه کنید:

- ۱- روش شناسایی ویژه (در این روش فرض کنید ۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و فروش دوم نیز کلاً از محل خرید مرحله دوم بوده است).
- ۲- روش میانگین موزون (متحرک)
- ۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)
- ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش شناسایی ویژه:

$$۵۴۵۵۰۰ = (۲۵۰ \times ۱۲۰۰) + (۱۷۰ \times ۱۱۵۰) + (۵۰ \times ۱۰۰۰) = \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}$$

تعداد ۵۰ واحد از فروش اول از محل موجودی کالای اول دوره بوده که با قیمت هر واحد ۱۰۰۰ ریال محاسبه شده و باقی مانده فروش مرحله اول که ۱۷۰ واحد بوده از محل خرید مرحله اول انجام شده که قیمت هر واحد آن ۱۱۵۰ ریال است. ضمناً با توجه به این که فروش دوم کلاً از محل خرید مرحله دوم بوده، قیمت هر واحد از کالای فروش رفته در این مرحله ۱۲۰۰ ریال در نظر گرفته شده است.

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش میانگین موزون:

هنگام استفاده از روش میانگین موزون با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، باید در هر مرحله که کالای خریداری می شود، میانگین موزون مجدداً محاسبه شود. (قیمت میانگین موزون جدیدی محاسبه شود). پس از انجام خرید مرحله اول، شرکت مهتاب ۳۰۰ واحد کالا در اختیار دارد که ۱۰۰ واحد آن با قیمت هر کیلو ۱۰۰۰ ریال و ۲۰۰ واحد آن به قیمت هر کیلو ۱,۱۵۰ ریال خریداری شده است. لذا بهای تمام شده این ۳۰۰ واحد برابر ۳۳۰,۰۰۰ ریال است، که اگر آن را بر ۳۰۰ واحد تقسیم کنید، میانگین موزون بهای تمام شده هر واحد ۱,۱۰۰ ریال می شود:

$$۳۳۰,۰۰۰ = (۲۰۰ \times ۱۱۵۰) + (۱۰۰ \times ۱۰۰۰) = \text{بهای تمام شده موجودی کالا پس از خرید مرحله اول}$$

$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو} =$	$\frac{۳۳۰,۰۰۰}{۳۰۰}$	$= ۱۱۰۰$
--	-----------------------	----------

با توجه به اینکه فروش مرحله اول در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۴، یعنی پس از خرید مرحله اول انجام شده است، میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله اول ۱,۱۰۰ ریال و که کل آن برابر ۲۴۲,۰۰۰ ریال (۲۴۲,۰۰۰ = ۱,۱۰۰ × ۲۲۰) است.

پس از انجام فروش مرحله اول، ۸۰ کیلو کالا باقی می ماند که میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلوی آن ۱,۱۰۰ ریال است. با انجام خرید مرحله دوم به قیمت هر کیلو ۱,۲۰۰ ریال، مجدداً باید میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد کالا به صورت زیر محاسبه شود:

$$= 472,000 = (320 \times 1,200) + (80 \times 1,100) = \text{بهای تمام شده موجودی کالا پس از خرید مرحله دوم}$$

میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو	= 1180
$\frac{472,000}{(80 + 320)}$	

پس میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله دوم ۱۱۸۰ ریال و کل آن برابر ۲۹۵,۰۰۰ ریال است.  $(250 \times 1,180 = 295,000)$

بنابراین، کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش میانگین موزون مبلغ ۵۳۷,۰۰۰ ریال است:  $242,000 + 295,000 = 537,000$

یادآوری می شود در صورت استفاده از روش میانگین موزون با روش ثبت دائمی موجودیها، به روش مذکور «روش میانگین موزون متحرک» یا سیار نیز گفته می شود. زیرا، با هر خرید، میانگین تغییر می یابد.

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO):

همان طور که در قسمت های قبل بیان گردید، در این روش فرض می شود هر کالایی که زودتر خریداری شده، زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحله اول از محل موجودی کالای اول دوره و بقیه (۱۲۰ واحد) از محل خرید مرحله اول بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله اول با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

$$= 238,000 = (120 \times 1150) + (100 \times 1000)$$

کل خرید مرحله اول ۲۰۰ کیلو بوده که ۱۲۰ کیلوی آن در فروش مرحله اول تحویل مشتریان شده و فقط ۸۰ کیلوی آن باقی مانده است که این ۸۰ کیلو نیز طی فروش مرحله دوم به فروش رسیده است. لذا ۸۰ کیلو از فروش مرحله دوم از محل خرید اول و بقیه آن که ۱۷۰ کیلو می باشد  $(250 - 80 = 170)$  از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله دوم با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

$$= 296,000 = (80 \times 1,150) + (170 \times 1,200)$$

بنابراین کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) مبلغ ۵۳۴,۰۰۰ ریال است:

$$238,000 + 296,000 = 534,000$$

## ✓ محاسبه بهای تمام‌شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO):

همان‌طور که در قسمت‌های قبل بیان گردید، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که دیرتر خریداری شده، زودتر به فروش رسیده است. بنابراین، ۲۰۰ کیلو از فروش مرحله اول از محل خرید مرحله اول و بقیه (۲۰ واحد) از محل موجودی کالای اول دوره بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله اول با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

$$(200 \times 1150) + (20 \times 1000) = 250,000$$

با توجه به توضیحات فوق فرض می‌شود که فروش دوم نیز کلاً از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله دوم با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

$$(250 \times 1200) = 300,000$$

بنابراین کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) مبلغ ۵۵۰,۰۰۰ ریال است:

$$250,000 + 300,000 = 550,000$$

اکنون خودتان مثال فوق را با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا پاسخ دهید. خواهید دید نتایج روش‌هایی که شناسایی ویژه و روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) با هر دو روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی یکسان است، ولی روش‌های میانگین موزون و روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) در روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی به نتایج مختلفی خواهد رسید.



## پرسش

- ۱- «حساب خرید» در چه مواردی استفاده می‌شود؟
- ۲- در روش ادواری هنگام خرید کالا چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۳- انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا را نام ببرید.
- ۴- تخفیف تجاری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۵- حساب برگشت از خرید و تخفیفات در چه مواقعی مورد استفاده قرار می‌گیرد؟
- ۶- تخفیف نقدی خرید را توضیح دهید.
- ۷- حساب فروش در چه مواردی استفاده می‌شود؟
- ۸- تعیین کنید که ماهیت هر کدام از حساب‌های زیر بدهکار است یا بستانکار:  
 فروش  
 تخفیفات نقدی فروش  
 برگشت از خرید و تخفیفات  
 خرید  
 تخفیفات نقدی خرید  
 هزینه حمل کالای خریداری شده
- ۹- در روش ادواری هنگام فروش کالا چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۰- برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا چند سیستم ثبت حسابداری وجود دارد؟ هر کدام را توضیح دهید.
- ۱۱- منظور از انبارگردانی چیست؟ توضیح دهید.
- ۱۲- روش‌های ارزیابی موجودی کالا را نام ببرید.
- ۱۳- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟
- ۱۴- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟
- ۱۵- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است؟
- ۱۶- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است؟
- ۱۷- اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را شرح دهید.
- ۱۸- هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای خریداری شده چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۹- تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا از فروشنده گرفته می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
- ۲۰- تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا به خریدار اعطا می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
- ۲۱- هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای فروش رفته چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۲۲- توضیح دهید که کدام یک از روش‌های محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا در روش ثبت ادواری و دائمی به نتایج یکسان می‌رسد؟
- ۲۳- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟

## تمرین



- ۱- مؤسسه بازرگانی محمدی در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۷ مبلغ ۷۵۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی محمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۲- مؤسسه بازرگانی ندا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۴۶۲,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی ندا با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۳- مؤسسه بازرگانی احمدی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ مبلغ ۶۷۸,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۳۷۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی احمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۴- شرکت بازرگانی صبا در تاریخ ۸۸/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه کولر از شرکت بازرگانی صدف به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صدف قیمت هر دستگاه کولر را ۴۵۰,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۲۰ دستگاه کولر خریداری نمایند، چهار درصد تخفیف اعطا می نماید. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت بازرگانی صبا ثبت کنید.
- ۵- شرکت شادی در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۸۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۵ به علت معیوب بودن بخشی از کالای خریداری شده مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف گرفته شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها را در دفتر روزنامه شرکت شادی ثبت کنید.
- ۶- مؤسسه بازرگانی شفق در تاریخ ۸۸/۳/۱۸ مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۲۳ معادل ۲۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد و در تاریخ ۸۸/۳/۲۷ وجه کالای خریداری شده را پرداخت کرد. این رویدادها را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی شفق ثبت کنید.
- ۷- مؤسسه بازرگانی سما در تاریخ ۸۸/۲/۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۵ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۵ - ۱۰/۲) خریداری کرد. مؤسسه به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۸/۲/۱۰ وجه کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به خرید کالا و پرداخت وجه آن را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی سما ثبت کنید.
- ۸- مؤسسه بازرگانی گسترش در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ - ۱۰/۲) خریداری کرد و در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی گسترش ثبت کنید.
- ۹- شرکت بازرگانی نوا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۶۲۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نسیه به فروش رساند. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی نوا ثبت کنید.
- ۱۰- مؤسسه بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۱ مبلغ ۷۸۶,۰۰۰ ریال کالا به فروش رساند و مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً دریافت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حسینی ثبت کنید.

۱۱- مؤسسه بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ تعداد ۲۴۰ جفت کفش به فروشگاه زنجیره ای تابان به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسه بازرگانی حسینی هر جفت از کفشهای مزبور را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند اما برای خریدهای بالای ۱۰۰ جفت، قیمت هر جفت کفش را ۹۸,۰۰۰ ریال در نظر می‌گیرد. لذا بابت این معامله، فروشگاه زنجیره‌ای تابان مبلغ ۲۳۵۲۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه بازرگانی حسینی پرداخت کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حسینی و فروشگاه زنجیره ای تابان ثبت کنید.

۱۲- شرکت کوهستان در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۱۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۸/۳/۶ به علت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف به خریدار داده شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز توسط خریدار برگشت داده شد. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت کوهستان ثبت کنید.

۱۳- مؤسسه بازرگانی شهاب در تاریخ ۸۸/۶/۱ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۵ روز پرداخت شود (ن/۶۰-۱۵/۲) به فروش رساند. خریدار وجه کالای مذکور را در تاریخ ۸۸/۶/۱۵ پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به فروش کالا و دریافت وجه آن را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی شهاب ثبت کنید.

۱۴- شرکت نیکو در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۱ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰-۱۰/۱) به فروش رساند. خریدار در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه شرکت نیکو ثبت کنید.

۱۵- مؤسسه بهار در تاریخ ۸۷/۳/۲۰ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰-۱۰/۲ به فروش رساند. در تاریخ ۸۷/۳/۲۲ خریدار ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. خریدار در تاریخ ۸۷/۳/۳۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بهار ثبت کنید.

۱۶- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سپند در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۲۱	۳۰۰ کیلو	۶۰۰ ریال	۱۸۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۷/۱۴	۶۰۰ کیلو	۷۲۰ ریال	۴۳۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۱/۲۴	۴۵۰ کیلو	۸۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۱۳۵۰ کیلو		۹۷۲,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۸۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۵۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید. (با روش ثبت ادواری موجودی کالا)

۱۷- با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سپند در سال ۱۳۸۸ شامل ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۸/۷/۱۴ و ۲۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۸/۱۱/۲۴ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ را با روش ثبت ادواری و همچنین روش ثبت دائمی موجودی کالا محاسبه کنید.

۱۸- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه بازرگانی شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

خرید ۷۴۶,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۱,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۴,۰۰۰ ریال و هزینه حمل کالای

خریداری شده ۴۷,۰۰۰ ریال. صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده مؤسسه برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

۱۹- بهای تمام شده کالای خریداری شده فروشگاه بهار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۴۲,۶۰۰ ریال، موجودی کالای اول دوره آن ۲۱۴,۰۰۰ ریال و موجودی کالای پایان دوره آن ۱۷۶,۰۰۰ ریال می باشد. صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته فروشگاه بهار برای سال ۱۳۸۸ را تهیه کنید.

۲۰- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲۴,۰۰۰ ریال، فروش ۹۷۱,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۴۱,۲۰۰ ریال، تخفیفات نقدی فروش ۱۷,۶۰۰ ریال، هزینه حقوق ۱۹۸,۷۰۰ ریال، هزینه حمل و نقل کالا ۲۱,۴۰۰ ریال و سایر هزینه ها ۴۶,۷۰۰ ریال. صورت سود و زیان فروشگاه شقایق برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

## مسائل



- ۱- مؤسسه بازرگانی هما در سال ۱۳۸۸ فعالیت بازرگانی خود را شروع کرد. رویدادهای زیر طی سال مذکور در مؤسسه اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت رویدادها در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی هما.
- در تاریخ ۸۸/۱/۱۶، مبلغ ۴۶۵,۰۰۰ ریال کالا از شرکت تولیدی آذر بصورت نقد خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت سپهر خریداری و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۲/۱۳، مبلغ ۶۸۴,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۴۲۱,۰۰۰ ریال آن نقداً دریافت شد.
- در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۳/۲۸، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۳/۱۸ پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۱، مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ - ۱۵/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۴، مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ به فروشنده برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا از فروشنده تخفیف گرفته شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۱۱، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به خرید مورخ ۸۸/۴/۱)
- در تاریخ ۸۸/۴/۲۰، مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ - ۱۰/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۲۲، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ برگشت داده شد.
- در تاریخ ۸۸/۶/۱۰، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ پرداخت شد.
- ۲- فروشهای شرکت بازرگانی شکوفه در سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:
- در تاریخ ۸۷/۱/۱۴، مبلغ ۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۱,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۳۸۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۳/۱۷، مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۳/۲۷، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۳/۱۷ دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۱، مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۴/۳، مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ توسط خریدار برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا در نظر گرفته شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۲۱، مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۴/۲۲، مبلغ ۶۴,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ برگشت داده شد.
- در تاریخ ۸۷/۶/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ دریافت شد.
- مطلوب است:
- الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه شرکت
- ب) انتقال ثبتها به دفتر کل به شکل T



ج) محاسبه فروش خالص شرکت

۳- رویدادهای زیر در مؤسسه بازرگانی ندا در سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامه مؤسسه.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی مهران خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت تولیدی مهران پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۲۶ میلیون ریال کالا از شرکت بهار خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت بهار پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی گلها خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت تولیدی گلها به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۱۲، مبلغ ۴۶ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۱ میلیون ریال آن نقداً دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۸، مبلغ ۶۵ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۳ میلیون ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

۴- مبادلات سال ۱۳۸۸ شرکت ساحل به شرح زیر است:

در تاریخ ۸۸/۱/۱۷، مبلغ ۶۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت بستان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۹، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت بستان به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۱، بابت معیوب بودن کالای خریداری شده از شرکت بستان مبلغ یک میلیون ریال تخفیف از خریدار گرفته شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت بستان پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به شرکت بستان)

در تاریخ ۸۸/۲/۱، مبلغ ۴۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت بیستون فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۱۹، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت بیستون برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت بیستون مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۷، وجه کالای فروخته شده به شرکت بیستون دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱، مبلغ ۲۵ میلیون ریال کالا بصورت نقد از شرکت نیکان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۵، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت نیکان به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۸، مبلغ ۳۸ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت پیام خریداری شد و ۸۵۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل آن پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۲، مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده از شرکت پیام به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت پیام پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۱، مبلغ ۴۵ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت ماهان فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۴، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت ماهان برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت ماهان مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۷/۳، وجه کالای فروخته شده به شرکت ماهان دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۸/۱، مبلغ ۸۵ میلیون ریال کالا از شرکت تابان نقداً خریداری شد. شرکت تابان به خریدارانی که بیشتر از ۸۰

میلیون ریال کالا خریداری کنند یک درصد تخفیف تجاری اعطا می کند. مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه شرکت ساحل

ب) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که به شرکت ساحل کالا فروخته‌اند.

ج) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که از شرکت ساحل کالا خریداری کرده‌اند.

۵- مبادله زیر را دفتر روزنامه شرکت پائیزان و شرکت بهاره ثبت کنید.

شرکت پائیزان در تاریخ ۸۸/۱/۷ مبلغ ۱۸ میلیون ریال کالا به صورت نقد از شرکت بهاره خریداری کرد. شرکت بهاره برای خریدهای بیشتر از ۱۰ میلیون ریال، کالاهایش را با ۶ درصد تخفیف به فروش می‌رساند. لذا وجه پرداختی توسط شرکت پائیزان بابت این معامله ۱۶۹۲۰,۰۰۰ ریال می‌گردد.

۶- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ در دست است.

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۷/۱/۱	۴۴۰ واحد	۴۰۰ ریال	۱۷۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۴/۲۱	۶۰۰ واحد	۴۲۰ ریال	۲۵۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۸/۱۲	۷۰۰ واحد	۴۸۰ ریال	۳۳۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۱۱/۲۱	۲۶۰ واحد	۵۰۰ ریال	۱۳۰,۰۰۰
جمع		۲,۰۰۰ کیلو		۸۹۴,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۷ مقدار ۱۴۰۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۶۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید.

۷- با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ شامل ۲۰۰ کیلو از موجودی اول دوره، ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۷/۴/۲۱ و ۴۰۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۷/۸/۱۲ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۷ را محاسبه کنید.

۸- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه نیلو در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
فروش		۸۷۶,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۴۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۲۸,۰۰۰	
خرید	۴۷۴,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۲۴,۲۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۱۷,۸۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۴,۰۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۰۴,۰۰۰	
هزینه حقوق	۱۲۵,۰۰۰	
هزینه تلفن و پست	۲۱,۴۰۰	
هزینه حمل و نقل	۱۴,۶۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۳,۲۰۰	

موجودی کالای پایان دوره نیز ۹۷,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۸

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۸

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

۹- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت صدف در سال ۱۳۸۹ در دست است:

شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۴۰۰ کیلو	۵۰۰ ریال
خرید مرحله اول	۱۳۸۹/۲/۸	۸۰۰ کیلو	۵۷۵ ریال
فروش مرحله اول	۱۳۸۹/۴/۱۹	۱۰۰۰ کیلو	—
خرید مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۱	۵۵۰ کیلو	۶۰۰
خرید مرحله سوم	۱۳۸۹/۱۱/۱	۵۰۰ کیلو	۶۰۰
فروش مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۷۰۰ کیلو	—

در روش شناسایی ویژه فرض کنید ۲۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و ۳۰۰ کیلو از فروش دوم از محل خرید مرحله دوم و بقیه از خرید مرحله سوم بوده است. با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا، مطلوب است محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش های زیر:

۱- روش شناسایی

۲- روش میانگین موزون

۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۰- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش های زیر محاسبه کنید:

۱- روش شناسایی ویژه

۲- روش میانگین موزون

۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۱- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه روشن در پایان سال ۱۳۸۹ در دست است:

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
۶۴۲,۱۰۰		فروش
	۱۱,۴۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۶۷۴,۰۰۰	خرید
۱۴,۱۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۲۳,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۸۴,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۸۷,۴۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۴۰۰	هزینه آب و برق
	۱۷,۲۰۰	سایر هزینه ها

موجودی کالای پایان دوره نیز ۶۷,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۹

### مثال جامع در مورد خرید و فروش کالا

عملیات مالی زیر در مؤسسه بازرگانی سپهر طی سه ماهه اول سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۹۷۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۷۴۶,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۷، مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ به فروشنده برگشت داده شد و

همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۸، بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۸۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۵ - ۱۰/۲) خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳ مبلغ ۱۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ به فروشنده برگشت داده شد و

همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالاهای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۶,۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۱ بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۷ مبلغ ۱۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ برگشت شد و همچنین بابت معیوب

بودن بخشی از کالای فروش رفته، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال تخفیف به مشتری داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۳۰ - ۱۰/۱) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۰ - ۱۰/۲) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۷ بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته در ۸۸/۳/۴ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال به مشتری تخفیف داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱۴، طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۰ طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ دریافت شد.

رویدادهای فوق را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی سپهر ثبت نمائید.

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱/۱۸	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه		۹۷۵,۰۰۰	۹۷۵,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۴	خرید کالا صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه		۷۴۶,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ ۲۶۶,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۷	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۸,۰۰۰	۳۸,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۸	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۱/۱۸		۹۳۷,۰۰۰	۹۳۷,۰۰۰
	۸۸/۲/۱	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط ن/۴۵ - ۱۰/۲		۸۳۰,۰۰۰	۸۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۱	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۲/۱		۸۰۰,۰۰۰	۱۶,۰۰۰ ۷۸۴,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۴	صندوق حساب‌های دریافتی فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه		۶۱۰,۰۰۰ ۳۷۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای فروش رفته		۴۱,۰۰۰	۴۱,۰۰۰
	۸۸/۳/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۳۰ - ۱۰/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۴	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۷۳۰,۰۰۰	۷۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی تخفیف بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۱۴	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۸/۳/۴		۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۰	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در ۸۸/۳/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



## مثال جامع در مورد موجودی کالا

مثال ۲: اطلاعات زیر در ارتباط با موجودی کالای شرکت شایسته در دست است:

تاریخ	شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
۸۲/۱/۱	موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
۸۲/۱/۲۴	خرید کالا	۲۵۰	۱۰۹۰	۲۷۲,۵۰۰
۸۲/۱/۲۹	فروش مرحله اول	۱۵۰	۱۹۰۰	۲۸۵,۰۰۰
۸۲/۲/۵	خرید کالا	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
۸۲/۳/۱۲	فروش مرحله دوم	۲۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۸۲/۴/۲۴	فروش مرحله سوم	۱۲۰	۱۹۵۰	۲۳۴,۰۰۰
۸۲/۸/۱۹	خرید کالا	۴۰۰	۱۱۰۰	۴۴۰,۰۰۰
۸۲/۱۰/۱	فروش مرحله چهارم	۲۶۰	۲۰۵۰	۵۳۳,۰۰۰
۸۲/۱۱/۵	خرید کالا	۱۰۰	۱۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰

در صورتی که فروش مرحله اول از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحله دوم از محل موجودی اول دوره و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵، ۸۰ کیلو از فروش مرحله سوم از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴ و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵ و فروش مرحله چهارم از محل خریدهای ۸۲/۸/۱۹ باشد، مطلوب است محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با هر کدام از چهار روش، شناسایی ویژه، میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده یا روش ادواری

### الف) روش شناسایی ویژه

جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش شناسایی ویژه

فروشها	تعداد (مقدار)	از محل	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
مرحله اول	۱۵۰	خرید ۸۲/۱/۲۴	۱,۰۹۰	۱۶۳,۵۰۰
مرحله دوم	۱۰۰	موجودی اول دوره	۱۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
	۱۰۰	خرید ۸۲/۲/۵	۹۵۰	۹۵,۰۰۰
مرحله سوم	۸۰	خرید ۸۲/۱/۲۴	۱,۰۹۰	۸۷,۲۰۰
	۴۰	خرید ۸۲/۲/۵	۹۵۰	۳۸,۰۰۰
مرحله چهارم	۲۶۰	خرید ۸۲/۸/۱۹	۱,۱۰۰	۲۸۶,۰۰۰
جمع	۷۳۰			۷۶۹,۷۰۰

همانطور که ملاحظه می شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۲ جمعاً ۷۶,۹۷۰ ریال است. برای به دست آوردن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می توان رقم فوق را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود. بهای تمام شده کالای فروش رفته - بهای تمام شده کالای آماده برای فروش = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره برای به دست آوردن بهای تمام شده کالای آماده برای فروش باید کل خریدهای دوره را با موجودی کالای اول دوره جمع کنیم.

$1,070,000 = 100,000 + 27,2500 + 14,2500 + 440,000 + 115,000$  = بهای تمام شده کالای آماده برای فروش  
 بهای تمام شده کالای فروش رفته - بهای تمام شده کالای آماده برای فروش = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره  
 $1,070,000 - 76,9700 = 300,300$

بنابراین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۰۰,۳۰۰ ریال است.

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می توان محاسبه نمود:  
 جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش شناسایی ویژه

موجودی پایان دوره	تعداد (مقدار)	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۲۰	۱,۰۹۰	۲۱,۸۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۰	۹۵۰	۹,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۱۴۰	۱,۱۰۰	۱۵۴,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۰,۳۰۰

### ب) روش میانگین موزون

در روش میانگین موزون بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را بر تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش تقسیم می کنیم تا میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد بدست آید. قبلاً ملاحظه کردید که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱,۰۷۰,۰۰۰ ریال و تعداد کالای آماده فروش (موجودی اول دوره بعلاوه کل خریدهای طی دوره) ۱۰۰۰ کیلو است. لذا میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ معادل ۱,۰۷۰ ریال ( $1,070,000 \div 1,000 = 1,070$ ) است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در روش میانگین موزون ۷۸۱,۱۰۰ ریال ( $730 \times 1,070$ ) و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره آن ۲۸۸,۹۰۰ ریال ( $270 \times 1,070 = 288,900$ ) تعیین می شود.

### ج) روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

همان طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می شود که کالاهائی که زودتر خریداری شده اند زودتر نیز به فروش رسیده اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره به خریدهای آخر سال مربوط می شود. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شده ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می شود که به ترتیب از موجودی اول دوره و خریدهای زیر بوده است:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۲۵۰	۱,۰۹۰	۲۷۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۲۳۰	۱,۱۰۰	۲۵۳,۰۰۰
جمع	۷۳۰		۷۶۸,۰۰۰

همان طور که ملاحظه می شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۶۸,۰۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام شده

موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود  
بنابراین:  $۳۰۲,۰۰۰ = ۷۶۸,۰۰۰ - ۱,۰۷۰,۰۰۰$  = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:  
محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۱۷۰	۱,۱۰۰	۱۸۷,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۲,۰۰۰

### (د) روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

همان‌طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که کالاهایی که دیرتر خریداری شده‌اند زودتر به فروش رسیده‌اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره از محل موجودی کالای اول دوره و خریدهای اول سال است. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شده ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که به ترتیب از آخرین خریدها بشرح زیر بوده است:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۴۰۰	۱,۱۰۰	۴۴۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۸۰	۱,۰۹۰	۸۷,۲۰۰
جمع	۷۳۰		۷۸۴,۷۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۸۴,۷۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود بنابراین:  
 $۲۸۵,۳۰۰ = ۷۸۴,۷۰۰ - ۱,۰۷۰,۰۰۰$  = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره



البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می توان محاسبه نمود:  
محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۱۷۰	۱,۰۹۰	۱۸۵,۳۰۰
جمع	۲۷۰		۲۸۵,۳۰۰

نکته مهمی که در پایان این فصل لازم است به آن اشاره شود این است که در هر کدام از روش های میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می شود که فروش های دوره مثلاً از محل خریدهای پایان دوره یا مثلاً از محل موجودی اول دوره و خریدهای ابتدای سال بوده است و لزومی ندارد که گردش واقعی کالا مطابق با این گردش فرضی باشد یا نباشد.

بنابراین، ممکن است تمامی موجودی کالای اول دوره شرکت به فروش رسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده محاسبه شود. و یا موجودی کالای اول دوره شرکت اصلاً به فروش نرسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده محاسبه شود. پس به طور کلی لزومی به مطابقت گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا وجود ندارد. البته فقط در روش شناسائی ویژه گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا مطابقت دارد.

# فصل پنجم

## اسناد تجاری

### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- انواع اسناد تجاری را توضیح دهد.
- ۲- تفاوت‌های انواع مختلف اسناد تجاری شامل سفته، برات و چک را بداند.
- ۳- ثبت‌های حسابداری مربوط به دریافت و واگذاری سفته را انجام دهد.
- ۴- ثبت‌های حسابداری مربوط به واگذاری سفته به بانک جهت وصول را انجام دهد.
- ۵- ثبت‌های حسابداری مربوط به فروش سفته به بانک را انجام دهد.
- ۶- ثبت‌های حسابداری مربوط به صدور برات را انجام دهد.

یکی از ابزارها و لوازم انکارناپذیر عرصه فعالیت‌های اقتصادی در دنیای امروز، اسناد تجاری است. امروزه در معاملات، به جای نقل و انتقال حجم زیادی از پول، می‌توان از اسناد تجاری استفاده نمود. بدون استفاده از اسناد تجاری انجام معاملات تجاری در حجم وسیعی که امروزه در جهان اتفاق می‌افتد امکان‌پذیر نخواهد بود. این اسناد در معنای وسیع کلمه شامل تعداد زیادی از اوراق بهادار است که روزانه در محیط اقتصادی تهیه و رد و بدل می‌شود. از جمله این اسناد می‌توان انواع مختلف چک، حواله‌های پرداخت، سفته و برات را نام برد. در این فصل سه نوع از اسناد تجاری مهم شامل سفته، برات و چک، معرفی می‌گردد. از بین این اسناد، عمدتاً حسابداری مربوط به سفته مورد بحث قرار می‌گیرد.

### مفهوم اسناد تجاری ✓

همان‌طور که در بالا اشاره شد، اسناد تجاری در معنای وسیع کلمه شامل تعداد زیادی از اوراق بهادار است که روزانه در فعالیت‌های اقتصادی تهیه و رد و بدل می‌شود. به گفته برخی از استادان حقوق در تعریف اسناد تجاری اسناد تجاری در معنای عام به کلیه اسنادی که بین تجار رد و بدل می‌شود گفته می‌شود. اما در معنای خاص اسنادی هستند که قابل نقل و انتقال اند، متضمن دستور پرداخت مبلغ معینی به رؤیت یا به سررسید معین هستند و به جای پول، وسیله پرداخت قرار می‌گیرند و از امتیازات و مقررات ویژه قانونی تبعیت می‌کنند.

مهم‌ترین انواع اسناد تجاری عبارت‌اند از: انواع مختلف چک، سفته (فته طلب)، برات، قبض رسمی انبار، سهام و برگ‌های قرضه. از میان اسناد تجاری، سفته، چک و برات اسناد ویژه‌ای هستند که به دلیل قابلیت‌هایی خاصی که دارند رعایت تشریفات صوری در آنها فوق‌العاده حائز اهمیت است و تخلف از آنها به بی‌اعتباری آن اسناد منجر می‌شود.<sup>۱</sup> علی‌هذا در ادامه این بحث هر کدام از این اسناد تشریح می‌گردد.

۱- در قانون تجارت ایران «اسناد تجاری» تعریف نشده است، اما به موجب ماده ۱۲۸۴ قانون مدنی، «سند عبارت است از هر نوشته‌ای که در مقام دعوی یا دفاع قابل استناد باشد».

### اسناد تجاری اوراق بهاداری است که در فعالیتهای اقتصادی به جای وجه نقد یا تضمین تعهدات مورد استفاده قرار می‌گیرد.

#### چک ✓

به موجب ماده ۳۱۰ قانون تجارت، چک نوشته‌ای است که به موجب آن صادر کننده، وجوهی را که در نزد مُحالْ علیه دارد، کلاً یا بعضاً مسترد یا به دیگری واگذار می‌نماید. هرگاه صادر کننده، چک را برای خود صادر کند، در آن صورت خود وی می‌تواند وجه چک را از بانک دریافت نماید. صادر کننده چک باید حداقل معادل مبلغ چک در بانک وجه داشته باشد. چک وسیله دریافت و پرداخت است و در واقع به جای پول نقد به کار می‌رود.<sup>۱</sup>

به موجب ماده ۳۱۱ قانون تجارت، در چک باید محل و تاریخ صدور قید شود و به امضای صادر کننده برسد. چک ممکن است در وجه حامل یا شخص معین یا به حواله کرد باشد.

چک جنبه کیفی دارد، یعنی در دادگاه بلافاصله رسیدگی می‌شود. سهولت پی‌گیری و صدور حکم جلب، استفاده از چک را متداول‌تر کرده است. در قانون، جرایم ویژه‌ای برای کسی که چک بلامحل صادر کند وجود دارد.

با توجه به این که عملیات حسابداری مربوط به صدور چک در فصل ۶ تشریح می‌گردد، از توضیح آن در اینجا خودداری شده است.

The image shows a sample check form with the following details:

- Amount: ۲۲۴۲۸۴ ریال (Two hundred and twenty-four thousand and two hundred and eighty-four Rials)
- Date: ۲۲۴۲۸۴ (224284)
- Payee: بموجب این چک مبلغ (In accordance with this check, the amount of)
- Payable to: بروی وجه (To the order of)
- Payee Name: بر دارید (I have received)
- Account Number: حساب شماره (Account number)
- Bank Logo: A circular logo with the word 'چک' (Check) and 'دولت' (Government)
- Signature Line: A line for the signature of the issuer.

### چک نوشته‌ای است که به موجب آن صادر کننده وجوهی را که در نزد بانک دارد شخصاً دریافت یا به دیگری واگذار می‌نماید.

#### سفته ✓

به موجب ماده ۳۰۷ قانون تجارت ایران، «فته طلب (سفته) سندی است که به موجب آن امضا کننده تعهد می‌کند مبلغی در موعد معین یا عندالمطالبه در وجه حامل یا شخص معین یا به حواله کرد آن شخص کارسازی نماید». سفته از جمله اسناد تجاری است که، در معاملات بین تجار و همچنین بین افراد عادی، دادن و گرفتن آن معمول است. سفته، همان‌طور که در تعریف مزبور بیان شده، سند تعهد پرداخت است و امضا کننده، متعهد می‌شود که مبلغ مندرج در آن را پرداخت نماید. آنچه در

۱ - حسن حسینی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۵۱۵

سفته پرداخت آن مورد تعهد قرار می‌گیرد، وجه نقدی است که مقدار آن در متن سفته قید شده است. صادر کننده ملزم است در سررسید سفته، وجه آن را به دارنده آن پرداخت نماید. قید حواله کرد، که قانون نوشتن آن را در سفته به همراه نام شخص معین، پیش بینی کرده است، به شخص مزبور اختیار می‌دهد که سفته را به دیگری واگذار نماید.<sup>۱</sup> در ایران برای پرداخت وجه بیشتر از چک استفاده می‌شود و کاربرد سفته عمدتاً در مورد ضمانت است.

سفته سندی است که به موجب آن امضاکننده تعهد می‌کند مبلغی را در وجه حامل یا شخص معین و یا به حواله کرد آن شخص در زمان معین کارسازی نماید.

## برات ✓

برات سندی است که به موجب آن صادر کننده از شخص معینی می‌خواهد که در وعده تعیین شده، مبلغی در وجه شخص ثالث یا به حواله کرد او یا در وجه حامل، پرداخت نماید. برات در موقع صدور قائم به وجود سه نفر است:<sup>۲</sup> (۱) برات کش یا صادر کننده برات، یعنی شخصی که برات را صادر و امضا می‌کند. (۲) برات گیر یا قبول کننده برات، یعنی شخصی که برات کش از او می‌خواهد که برات را پرداخت نماید و (۳) برات دار یا دارنده برات یعنی کسی که وجه برات باید به او پرداخت شود. دارنده برات می‌تواند همان شخص صادر کننده برات باشد.

تا زمانی که برات گیر ورقه برات را ندیده و پرداخت آن را نپذیرفته است هیچ گونه مسئولیتی در قبال دارنده برات نخواهد داشت. بعد از قبولی، برات دارای ارزش قانونی می‌شود. اگر بعد از قبولی برات گیر وجه را نپذیرد دارنده برات می‌تواند از طریق دادگستری و اخواست نامه صادر و به نشانی برات گیر ارسال کند.

عملیات حسابداری مربوط به صدور چک در فصل بعد تشریح می‌گردد. اما در ادامه، ابتدا عملیات حسابداری سفته تشریح می‌شود، سپس توضیحات مختصری نیز در مورد برات ارائه خواهد شد.

۱ - حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۴۶۲

۲ - حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۴۷۹

شماره خزانة داریکل	سر رسید	جای پرداخت	شماره
۰۱۶۹۲۱ (الف/۷۲)			
مبلغ به عدد - تاریخ صدور (تاریخ صدور و سر رسید - روز - ماه - سال با تمام حروف نوشته شود)			
خواهشمند است در تاریخ			
در مقابل این برات که نسخه			
به حواله کرد			
مبلغ (مبلغ با تمام حروف نوشته شود)			
ریال بردارید			
نام برات دهنده	نام برات گیر	محل اقامت	محل پرداخت
امضاء برات دهنده			

تاریخ: \_\_\_\_\_ روز: \_\_\_\_\_ وقت: \_\_\_\_\_

محل پرداخت: \_\_\_\_\_

مبلغ: \_\_\_\_\_

شماره سند: \_\_\_\_\_

تاریخ سند: \_\_\_\_\_

محل اقامت: \_\_\_\_\_

محل پرداخت: \_\_\_\_\_

نام برات گیر: \_\_\_\_\_

نام برات دهنده: \_\_\_\_\_

امضاء برات دهنده: \_\_\_\_\_

مبلغ به عدد: \_\_\_\_\_

تاریخ صدور: \_\_\_\_\_

سر رسید: \_\_\_\_\_

جای پرداخت: \_\_\_\_\_

شماره: \_\_\_\_\_

شماره سند: \_\_\_\_\_

تاریخ سند: \_\_\_\_\_

محل اقامت: \_\_\_\_\_

محل پرداخت: \_\_\_\_\_

نام برات گیر: \_\_\_\_\_

نام برات دهنده: \_\_\_\_\_

امضاء برات دهنده: \_\_\_\_\_

مبلغ به عدد: \_\_\_\_\_

تاریخ صدور: \_\_\_\_\_

سر رسید: \_\_\_\_\_

جای پرداخت: \_\_\_\_\_

شماره: \_\_\_\_\_

برات سندی است که به موجب آن صادر کننده از شخص معینی می خواهد که مبلغی را در زمان تعیین شده در وجه شخص ثالث یا به حواله کرد او یا در وجه حامل پرداخت نماید.

### ✓ ثبت سفته در دفاتر حسابداری صادر کننده سفته

افراد و مؤسسات ممکن است بابت خرید نسیه کالا و سایر انواع دارایی‌ها، تصفیه بدهی‌ها و اخذ وام به صدور سفته و تحویل آن به اشخاص طرف حساب خود اقدام کنند. در دفاتر صادر کننده سفته، هنگام صدور سفته حساب اسناد پرداختی بستانکاری می گردد. اسناد پرداختی جزء بدهی‌های مؤسسه تلقی می شود. برای آشنایی با نحوه ثبت سفته در دفاتر صادر کننده سفته به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۱: شرکت سایبان در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت مهرگان خریداری نمود و یک فقره سفته دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت سایبان.

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	خرید اسناد پرداختی بابت خرید کالا از شرکت مهرگان و صدور سفته ۲ ماهه	۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در دفاتر صادر کننده، هنگام صدور سفته، حساب اسناد پرداختی بستانکاری می شود.

لازم به توضیح است که سفته می تواند همراه با بهره باشد یا بدون بهره. اما با توجه به این که در کشور ما سفته همراه با بهره رایج و مجاز نیست، تمام مباحث مربوط به سفته با فرض بدون بهره بودن آن ارائه شده است.<sup>۱</sup>

### ✓ ثبت سفته در دفاتر حسابداری دریافت کننده سفته

افراد و مؤسسات ممکن است بابت فروش نسبه کالا و سایر انواع دارایی ها، وصول مطالبات و اعطای قرض یا پرداخت وام به کارکنان خود یا سایر اشخاص دیگر، از طرف مقابل سفته دریافت نمایند. در دفاتر گیرنده، هنگام دریافت سفته، حساب اسناد دریافتی بدهکار می گردد. اسناد دریافتی جزء دارایی های مؤسسه تلقی می شود. برای آشنائی با نحوه ثبت سفته در دفاتر دریافت کننده سفته به مثال زیر توجه نمائید.

مثال ۲: با توجه به مفروضات مثال ۱، دریافت سفته را در دفتر روزنامه شرکت مهرگان ثبت نمائید.

#### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۲/۲/۱	اسناد دریافتی فروش بابت فروش کالا به شرکت سایبان و دریافت سفته دو ماهه		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در دفاتر گیرنده، هنگام دریافت سفته، حساب اسناد دریافتی بدهکار می شود.

### ✓ سفته موجود در صندوق

سفته های دریافت شده از دیگران که در صندوق شرکت موجود است به عنوان اسناد دریافتی طبقه بندی و در صورت های مالی شرکت نشان داده می شود. اگر سررسید این سفته ها از تاریخ ترازنامه یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد دریافتی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها از تاریخ ترازنامه بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد دریافتی بلند مدت در ترازنامه شرکت نشان داده می شود.

سفته دریافت شده جزء اسناد دریافتی است و اسناد دریافتی جزء دارایی های مؤسسه تلقی می شود. ظ (برای صادرکننده، سفته جزء اسناد پرداختی است و اسناد پرداختی بدهی تلقی می شود).

### ✓ تجدید یا تعویض سفته

صادرکننده سفته ممکن است در سررسید سفته آن را برای مدت مشخصی تمدید و یا آن را با سفته جدید تعویض نماید. برای مثال، چنانچه شرکت سایبان سفته دو ماهه صادر شده در تاریخ ۸۸/۲/۱ را در سررسید آن که ۸۸/۴/۱ است با سفته دو ماهه دیگری تعویض نماید، ثبت زیر در دفاتر صادرکننده سفته (شرکت سایبان) به عمل می آید:

۱- برای توضیح بیشتر در مورد حسابداری سفته به کتاب اصول حسابداری ۱ دانشگاه پیام نور تألیف عبدالکریم مقدم و علی شفیع زاده مراجعه فرمائید.

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختی اسناد پرداختی صدور سفته دو ماهه شماره ... بابت تعویض سفته شماره ... (تعویض سفته قدیمی با سفته جدید)		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

رویداد فوق در دفاتر شرکت مهرگان (دریافت کننده سفته) به صورت زیر ثبت می شود:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد دریافتی اسناد دریافتی دریافت سفته دو ماهه شماره ... بابت تعویض سفته شماره ... (تعویض سفته قدیمی با سفته جدید)		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

یادآوری می شود بابت تمدید سفته می توان از ثبت حسابداری اجتناب کرد و صرفاً تاریخ آن را، در دفتر یا لیست اسناد موجود نزد شرکت یادداشت یا اصلاح نمود.

هنگام تمدید سفته، در دفاتر دارنده سفته، حساب اسناد دریافتی بدهکار و همین حساب بستانکار می شود. در دفاتر صادرکننده سفته، حساب اسناد پرداختی بستانکار و همین حساب بدهکار می شود. همچنین می توان از ثبت حسابداری اجتناب نمود و صرفاً تاریخ آن را، در دفتر یا لیست اسناد موجود نزد شرکت، یادداشت یا اصلاح نمود.

## ارسال سفته به بانک جهت وصول ✓

همان طور که در ابتدای این فصل توضیح داده شد، در اوراق سفته قسمتی تعیین شده است که در آن نوشته شده «این قسمت توسط بانک تکمیل می شود». چنانچه هنگام صدور سفته قسمت مزبور توسط بانک مورد توافق صادر کننده و دریافت کننده سفته تکمیل شده باشد، دارنده سفته می تواند در تاریخ سررسید سفته، وجه آن را از طریق بانک وصول نماید. با وجود این، هنگام سررسید سفته، صادر کننده می تواند وجه آن را به صورت نقد به دارنده سفته پرداخت نموده و بدون آن که نیاز به مراجعه به بانک وجود داشته باشد، اصل سفته را دریافت نماید. با توجه به مفروضات مثال ۱ در صورتی که صادر کننده (شرکت سایبان) وجه سفته را به صورت نقد به دارنده سفته (شرکت مهرگان) پرداخت نماید، ثبت این رویداد در دفاتر آن ها به شرح صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه شرکت سایبان (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختی وجه نقد بابت پرداخت وجه سفته به شرکت مهرگان		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

## دفتر روزنامه شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	وجه نقد اسناد دریافتی بابت دریافت وجه سفته از شرکت سایبان		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

همان‌طور که در بالا نیز بیان گردید، هنگام سررسید سفته، دارنده سفته می‌تواند وجه آن را از طریق بانک وصول نماید. در این حالت با توجه به مفروضات مثال ۱ ثبت‌های زیر در دفاتر صادر کننده (شرکت سایبان) و دارنده سفته (شرکت مهرگان) انجام می‌شود:

## دفتر روزنامه شرکت سایبان (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد پرداختی حساب بانک (وجه نقد) بابت پرداخت وجه سفته به شرکت مهرگان از طریق بانک		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

## دفتر روزنامه شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	اسناد دریافتی در جریان وصول اسناد دریافتی ارسال سفته دریافتی از شرکت سایبان به بانک جهت وصول		۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

چنانچه بانک وجه سفته مورد نظر را از صادر کننده سفته (شرکت سایبان) وصول نماید، وجه آن را به حساب دارنده سفته (شرکت مهرگان) واریز می‌نماید و اعلامیه بانکی آن را برای او ارسال می‌کند. دارنده سفته هنگام وصول اعلامیه بانکی، ثبت زیر را در دفتر روزنامه خود به عمل می‌آورد:



## دفتر روزنامه شرکت مهرگان (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۴/۱	بانک (وجه نقد) اسناد دریافتنی در جریان وصول بابت واریز وجه سفته دریافتی از شرکت سایبان به حساب بانک	۴,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰

در صورتی که صادرکننده، وجه سفته را به صورت نقد به دارنده سفته پرداخت نماید، در دفاتر گیرنده سفته، حساب وجه نقد بدهکار و حساب اسناد دریافتنی بستانکار می شود.

در دفاتر صادرکننده نیز حساب اسناد پرداختنی بدهکار و حساب وجه نقد بستانکار می شود.

در صورتی که دارنده، وجه سفته را از طریق بانک وصول نماید، هنگام ارسال سفته به بانک، حساب اسناد دریافتنی در جریان وصول را بدهکار و حساب اسناد دریافتنی را بستانکار می کند. زمانی که بانک وجه سفته را به حساب دارنده سفته واریز نمود نیز حساب بانک را بدهکار و حساب اسناد دریافتنی در جریان وصول را بستانکار می کند. در دفاتر صادرکننده نیز حساب اسناد پرداختنی بدهکار و حساب وجه نقد (بانک) بستانکار می شود.

### ✓ تنزیل سفته (فروش سفته به بانک)

در بسیاری از کشورها، دارندگان سفته می توانند آن را به بانک بفروشند و وجه آن را از بانک دریافت نمایند. در این حالت با توجه به مدت باقیمانده تا سررسید سفته، بانک مبلغی از وجه سفته را کسر و وجه آن را به دارنده سفته پرداخت می کند. به این عمل «تنزیل سفته» گفته می شود. منظور از تنزیل سفته این است که سفته ای (اعم از سفته صادره توسط خود مؤسسه یا سفته دریافتی از دیگران) قبل از سررسید به شخص یا مؤسسه ای (معمولاً بانک) واگذار گردیده و وجه آن را پس از کسر مبلغی به عنوان هزینه کارمزد (بهره) از شخص یا مؤسسه مذکور (بانک) دریافت شود.

هنگامی که سفته ای نزد بانک (یا هر شخص یا مؤسسه دیگر) تنزیل می شود، بانک سفته را از دارنده آن دریافت می نماید و در تاریخ سررسید برای وصول آن به صادرکننده سفته مراجعه می کند. لیکن اگر سفته مذکور در تاریخ سررسید نکول شود، شخصی که سفته را نزد بانک تنزیل کرده مسئول است وجه آن را به بانک پرداخت نماید.

ضمناً بانک بابت تنزیل سفته مبلغی به منزله کارمزد (بهره) کسر می‌نماید که نحوه محاسبه آن به صورت زیر است:

مدت (زمان باقیمانده تا سررسید) × نرخ کارمزد (بهره) × مبلغ سفته = هزینه کارمزد (بهره)

برای مثال چنانچه مؤسسه شقایق سفته شش ماهه ۷۰,۰۰۰ ریالی را که در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱ دریافت کرده در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۱ با نرخ ۱۲ درصد نزد بانک تنزیل کند، هزینه کارمزد (بهره) برابر است با:

$$70,000 \times 12\% \times \frac{4}{12} = 2800$$

اکنون برای تشریح ثبت‌های حسابداری مربوط به فروش سفته به بانک به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۳: شرکت پیام در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ بابت طلب خود از شرکت صدر یک فقره سفته چهار ماهه به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت پیام این سفته را در تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۸ درصد به بانک فروخت. مطلوب است ثبت مربوط به فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت پیام.

$$2,000,000 \times 18\% \times \frac{2}{12} = 60,000$$

مبلغ اسمی سفته  
کسر می‌شود هزینه کارمزد (بهره)  
مبلغی که بابت فروش سفته از بانک وصول می‌شود

۲,۰۰۰,۰۰۰  
(۶۰,۰۰۰)  
۱,۹۴۰,۰۰۰

### دفتر روزنامه شرکت پیام

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۵/۱	بانک (وجه نقد) هزینه کارمزد (بهره) اسناد دریافتنی تنزیل شده بابت فروش سفته به حساب بانک		۱,۹۴۰,۰۰۰ ۶۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰

زمانی که بانک وجه سفته را از صادرکننده سفته دریافت کرد، ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت پیام (دریافت کننده سفته) انجام می‌شود.

### دفتر روزنامه شرکت پیام

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۱	اسناد دریافتنی تنزیل شده اسناد دریافتنی بابت تسویه سفته فروخته شده به حساب بانک		۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰

هنگامی که دارنده سفته آن را به بانک می‌فروشد یا نزد بانک تنزیل می‌کند، در دفاتر گیرنده سفته، حساب وجه نقد و هزینه بهره بدهکار و حساب اسناد دریافتی تنزیل شده بستانکار می‌شود. زمانی که بانک وجه سفته تنزیل شده را از صادر کننده دریافت کرد، در دفاتر گیرنده سفته، حساب اسناد دریافتی تنزیل شده بدهکار و حساب اسناد دریافتی بستانکار می‌شود.

### ✓ نکول سفته

برخی مواقع ممکن است صادر کننده سفته، از پرداخت وجه آن در تاریخ سررسید سفته خودداری نماید. در این حالت اصطلاحاً گفته می‌شود که سفته نکول شده است. سفته ای که در سررسید توسط صادرکننده آن نکول شده دارای ارزش قبلی نیست و اصولاً وجه این قبیل اسناد از نظر دارنده آنها از جمله مطالباتی تلقی می‌شود که در امکان وصول آنها تردید حاصل شده است و غالباً وجه این اسناد با طی تشریفات قانونی و رجوع به مراجع قانونی ذیربط به حیطة وصول در می‌آید. به همین سبب حسابداران اینگونه سفته‌ها را از حساب اسناد دریافتی خارج و به حساب‌های دریافتی منظور می‌کنند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

مثال: شرکت ندا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید مقداری اثاثه اداری یک سفته دو ماهه به مبلغ ۲۸۵,۰۰۰ ریال صادر کرد و تحویل فروشگاه نیلوفر داد. سفته مزبور در تاریخ سررسید نکول شد. مطلوب است ثبت‌های لازم در مورد صدور و نکول سفته در دفتر روزنامه شرکت ندا و فروشگاه نیلوفر.<sup>۱</sup>

#### روزنامه شرکت ندا (صادر کننده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱	اثاثه اداری اسناد پرداختی بابت خرید اثاثه اداری و صدور سفته دو ماهه		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰
	۸۹/۴/۱	نکول سفته در دفاتر صادر کننده ثبت ندارد.			

#### دفتر روزنامه فروشگاه نیلوفر (دارنده سفته)

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱	اسناد دریافتی فروش بابت فروش کالا و دریافت سفته دو ماهه از شرکت ندا		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰
	۸۹/۴/۱	حساب‌های دریافتی اسناد دریافتی بابت نکول سفته دریافت شده از شرکت ندا		۲۸۵,۰۰۰	۲۸۵,۰۰۰

۱- جهت اطلاع از ثبت‌های حسابداری مربوط به نکول سفته به کتاب اصول حسابداری ۱ دانشگاه پیام نور، تألیف عبدالکریم مقدم و علی شفیعی زاده مراجعه نمایید.

### ✓ صدور سفته جهت تضمین

یکی از موارد کاربرد سفته، استفاده از آن برای تضمین قراردادهای وامهای دریافتی از بانک و مؤسسات دیگر و به طور کلی تعهدات است. زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می‌شود، در دفاتر صادرکننده به عنوان بدهی ثبت نمی‌گردد بلکه تحت عنوان «حسابهای انتظامی» ثبت می‌شود. حسابهای انتظامی حسابهایی هستند که حالت آماری داشته و جزء بدهی‌ها یا دارایی‌های مؤسسه نمی‌باشند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.

مثال ۴: مؤسسه خدماتی تابان بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با مؤسسه دولتی الف در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ سفته ای به مبلغ ۳,۸۰۰,۰۰۰ ریال صادر کرده و به مؤسسه دولتی الف تحویل داده است. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ است. این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان به صورت زیر ثبت می‌شود:

#### دفتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۸/۱	حسابهای انتظامی طرف حسابهای انتظامی صدور سفته بابت تضمین انجام تعهدات قرارداد منعقد با مؤسسه دولتی الف		۳,۸۰۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰

اگر مؤسسه خدماتی تابان به تعهدات خود مطابق قرارداد منعقد شده با مؤسسه دولتی الف عمل نماید، در پایان قرارداد، مؤسسه دولتی الف سفته مورد نظر را به مؤسسه خدماتی تابان مسترد خواهد نمود. در این حالت ثبت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان انجام می‌شود:

#### دفتر روزنامه مؤسسه خدماتی تابان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۱	طرف حسابهای انتظامی حسابهای انتظامی استرداد سفته مربوط به تضمین انجام تعهدات قرارداد منعقد با مؤسسه دولتی الف		۳,۸۰۰,۰۰۰	۳,۸۰۰,۰۰۰

زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می‌شود، در دفاتر صادرکننده سفته حسابهای انتظامی بدهکار و طرف حسابهای انتظامی بستانکار می‌شود. زمانی که سفته تضمینی مسترد شد نیز ثبت مذکور برعکس می‌شود.

۱ - همان‌طور که در اوایل این فصل توضیح داده شد، سفته صادره به عنوان بدهی صادرکننده سفته است و در دفاتر او به نام اسناد پرداختی ثبت می‌گردد.

ثبتهای مربوط به عملیات ذکر شده در مثالهای ۱ تا ۴ این فصل را به صورت زیر می توان خلاصه کرد.

شرح	ثبت در دفاتر صادرکننده سفته	ثبت در دفاتر دارنده (گیرنده) سفته
صدور سفته بابت خرید کالا	خرید × اسناد پرداختنی ×	اسناد دریافتنی × فروش ×
تجدید (تعویض) سفته	اسناد پرداختنی × اسناد پرداختنی ×	اسناد دریافتنی × اسناد دریافتنی ×
وصول وجه سفته	اسناد پرداختنی × وجه نقد (بانک) ×	وجه نقد (بانک) × اسناد دریافتنی ×
ارسال سفته به بانک جهت وصول	اسناد پرداختنی × وجه نقد (بانک) ×	اسناد در جریان وصول × اسناد دریافتنی ×
دریافت اعلامیه بانک مبنی بر وصول وجه سفته	—	وجه نقد (بانک) × اسناد در جریان وصول ×
تنزیل سفته (فروش سفته به بانک)	—	وجه نقد (بانک) × هزینه کارمزد (بهره) × اسناد دریافتنی تنزیل شده ×
تسویه سفته تنزیل شده	—	حسابهای دریافتنی × اسناد دریافتنی ×
نکول سفته	—	حسابهای دریافتنی × اسناد دریافتنی ×
صدور سفته جهت تضمین	حسابهای انتظامی × طرف حسابهای انتظامی ×	حسابهای انتظامی × طرف حسابهای انتظامی ×
استرداد سفته ارائه شده جهت تضمین	طرف حسابهای انتظامی × حسابهای انتظامی ×	طرف حسابهای انتظامی × حسابهای انتظامی ×

### ✓ تفاوت های چک، سفته و برات

با وجود این که چک، سفته و برات هر سه از اسناد تجاری هستند، هر کدام ویژگی های خود را دارند، به طوری که اشخاص می توانند در موقعیت های مختلف اسناد مزبور را مورد استفاده قرار دهند. تفاوت چک با سفته و برات در این است که صادرکننده چک باید وجه مورد نظر را نزد بانک سپرده باشد تا بتواند نسبت به صدور چک اقدام نماید در حالیکه این موضوع برای صدور سفته و برات مصداق ندارد و بدون این که وجهی موجود باشد می توان اقدام به صدور سفته یا برات نمود و وجه آن را بعداً تأمین کرد.

همچنین چک مطابق قانون نباید مدت دار باشد<sup>۱</sup> ولی سفته و برات می تواند به صورت مدت دار صادر شود. در امر صدور سفته وجود دو نفر (صادر کننده و گیرنده سفته) لازم است اما در خصوص برات وجود سه نفر (برات کش یا صادر کننده برات، برات گیر یا یا قبول کننده برات و برات دار یا دارنده برات) ضروری است و برای چک نیز سه شخص وجود دارد؛ صادر کننده چک، گیرنده چک و بانک که برای برات وجود سه نفر ضروری است. ولی در بعضی از مواقع صادر کننده برات همان برات گیر است که در این حالت برات بین دو نفر رد و بدل می شود.

چک برخلاف سفته و برات، که وسیله اعتبار هستند، وسیله اعتبار نیست بلکه وسیله دریافت و پرداخت است و لذا در واقع، به جای پول نقد به کار می رود.<sup>۲</sup>

تفاوت های دیگری نیز بین این اسناد تجاری وجود دارد که در حوصله این کتاب نمی باشد و برای آگاهی از آنها می توانید به کتب حقوق مراجعه نمائید.

۱- در حال حاضر در کشور ما مطابق عرف بازار، چک نیز به صورت مدت دار صادر می شود ولی این امر برخلاف قانون است و در صورت احراز مدت دار بودن چک، ضمانت کیفری چک از بین خواهد رفت.

۲- حسن حسنی؛ «حقوق تجارت»؛ نشر میزان؛ چاپ پنجم؛ صفحه ۵۱۴



## پرسش

- ۱- مفهوم اسناد تجاری را توضیح دهید و چند نمونه اسناد تجاری را نام ببرید.
- ۲- هنگام صدور سفته در دفاتر شرکت صادرکننده سفته چه حسابی بستانکار می شود؟ این حساب جزء کدام یک از اقلام ترازنامه (دارایی ها، بدهی ها و سرمایه) است؟
- ۳- هنگام دریافت سفته در دفاتر شرکت دریافت کننده سفته چه حسابی بدهکار می شود؟ این حساب جزء کدام یک از اقلام ترازنامه است؟
- ۴- چه زمانی سفته به عنوان اسناد دریافتی کوتاه مدت و چه زمانی به عنوان اسناد دریافتی بلند مدت در ترازنامه شرکت نشان داده می شود؟
- ۵- دارنده سفته چگونه می تواند در تاریخ سررسید سفته وجه آن را وصول نماید؟
- ۶- زمانی که سفته به عنوان تضمین صادر می شود، چگونه در دفاتر صادرکننده ثبت می شود؟

## تمرین



- ۱- شرکت ندا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ مبلغ ۸۷۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت نوا خریداری نمود و یک فقره سفته دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت ندا.
- ۲- با توجه به مفروضات تمرین ۱، دریافت سفته را در دفتر روزنامه شرکت نوا ثبت نمایند.
- ۳- شرکت صبا بابت فروش کالا به شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ یک سفته ۶۸۰,۰۰۰ ریالی سه ماهه از شرکت ساحل دریافت کرد. در ۱۳۸۹/۵/۱ طرفین موافقت نمودند که سفته مذکور را با یک سفته دو ماهه به همان مبلغ تعویض نمایند. مطلوب است ثبت تعویض سفته در دفتر روزنامه شرکت صبا و شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۱.
- ۴- شرکت افق در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ مبلغ ۹۴۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت مهتاب به فروش رساند و یک سفته ۲ ماهه دریافت کرد. در سررسید سفته که به تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ می باشد، شرکت مهتاب وجه سفته را به صورت وجه نقد به شرکت افق پرداخت نمود. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت افق و شرکت مهتاب.
- ۵- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، چنانچه وجه سفته از طریق بانک وصول شده باشد، ثبت های مربوط به وصول وجه سفته را در دفتر روزنامه دو شرکت انجام دهید.
- ۶- شرکت سیما در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ بابت طلب خود از شرکت سپهر یک فقره سفته دو ماهه به مبلغ ۷۴۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت سیما این سفته را در همان تاریخ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۸ درصد به بانک فروخت. مطلوب است ثبت مربوط به فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت سیما.
- ۷- شرکت نکونام بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با مؤسسه آرام در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ سفته ای به مبلغ ۴۶۸,۰۰۰ ریال صادر و به مؤسسه آرام تحویل نمود. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ است. لذا پس از انجام موضوع قرارداد در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ مؤسسه آرام سفته مذکور را به شرکت نکونام مسترد نمود. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامه شرکت نکونام.
- ۸- مؤسسه صبح بابت کالائی که قبلاً به مؤسسه عادل فروخته بود، مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال از مؤسسه عادل طلبکار است. لذا مؤسسه صبح در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید کالا از مؤسسه شهاب به اعتبار طلبی که از مؤسسه عادل داشت، براتی به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال عهده مؤسسه عادل صادر کرد و آن را به مؤسسه شهاب تحویل داد. سررسید این برات ۱۳۸۹/۴/۱ می باشد. مؤسسه عادل برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۳ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ به مؤسسه شهاب پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر کدام از سه مؤسسه صبح، عادل و شهاب.
- ۹- شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۳ بابت طلب خود از شرکت هدف یک فقره سفته چهار ماهه به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت صبا این سفته را یک ماه پس از وصول، یعنی در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۲۳ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۲ درصد به بانک فروخت (نزد بانک تنزیل نمود). مطلوب است ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت صبا.





## مسائل

- ۱- شرکت پیشبرد در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ مبلغ ۶۵۴,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه از شرکت نگار خریداری نمود و یک فقره سفته دو ماهه به فروشنده تحویل داد. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت پیشبرد و شرکت نگار.
- ۲- شرکت شفا در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ مبلغ ۶۹۸,۰۰۰ ریال کالا به شرکت شفق فروخت و یک سفته دو ماهه به همین مبلغ از شرکت شفق دریافت کرد. در ۱۳۸۹/۳/۱ طرفین موافقت نمودند که سفته مذکور را با یک سفته سه ماهه به همان مبلغ تعویض نمایند. مطلوب است ثبت تعویض سفته در دفتر روزنامه شرکت شفا (دریافت کننده سفته) و شرکت شفق (صادر کننده سفته) در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱.
- ۳- شرکت سبلان در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۰ مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال کالا به شرکت دماوند به فروش رساند و یک سفته دو ماهه دریافت کرد. در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۰ شرکت سبلان سفته را جهت وصول آن به بانک ارسال نمود. بانک پس از دریافت وجه سفته از شرکت دماوند، وجه آن را به حساب شرکت سبلان واریز نمود و اعلامیه آن را برای شرکت ارسال کرد. مطلوب است ثبت های لازم در دفتر روزنامه شرکت سبلان.
- ۴- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، چنانچه شرکت دماوند وجه سفته را در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۰ به صورت نقد به شرکت سبلان پرداخت کرده باشد، ثبت های لازم در تاریخ های ۱۳۸۹/۱/۲۰ و ۱۳۸۹/۳/۲۰ را در دفتر روزنامه دو شرکت انجام دهید.
- ۵- شرکت آبکوه در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۴ بابت طلب خود از شرکت نیلگون یک فقره سفته سه ماهه به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت آبکوه این سفته را در همان تاریخ با نرخ کارمزد (بهره) ۱۲ درصد به بانک فروخت (نزد بانک تنزیل نمود). مطلوب است ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفتر روزنامه شرکت آبکوه.
- ۶- شرکت رایان تدبیر بابت تضمین انجام تعهدات خود در ازای قرارداد منعقد شده با شرکت گسترش در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۷ سفته ای به مبلغ ۷۱۰,۰۰۰ ریال صادر و به شرکت گسترش تحویل نمود. مدت قرارداد مزبور تا تاریخ ۱۳۸۸/۷/۷ است. لذا پس از انجام موضوع قرارداد در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۸ شرکت گسترش سفته مذکور را به شرکت رایان تدبیر مسترد نمود. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامه شرکت رایان تدبیر.
- ۷- مؤسسه شبینم بابت کالایی که قبلاً به مؤسسه باران فروخته بود، مبلغ ۴۸۶,۰۰۰ ریال از مؤسسه باران طلبکار است. لذا مؤسسه شبینم در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱ بابت خرید کالا از مؤسسه دریا به اعتبار طلبی که از مؤسسه باران داشت، براتی به مبلغ ۴۸۶,۰۰۰ ریال عهده مؤسسه باران صادر کرد و آن را به مؤسسه دریا تحویل داد. سررسید این برات ۱۳۸۹/۴/۱ می باشد. مؤسسه باران برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۳ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ به مؤسسه دریا پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر کدام از سه مؤسسه شبینم، باران و دریا.
- ۸- شرکت ارس در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱ بابت طلب خود از شرکت کاوه یک فقره سفته ۴ ماهه به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت ارس این سفته را در تاریخ ۸۸/۹/۱ با نرخ بهره ۱۸ درصد نزد بانک تنزیل نمود. مطلوب است ثبت مربوط به دریافت و فروش سفته در دفاتر شرکت ارس.

- ۹- شرکت دماوند در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۱ بابت طلب خود از شرکت خلیج یک فقره سفته چهار ماهه به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال دریافت نمود. شرکت دماوند این سفته را در تاریخ ۸۲/۹/۳۰ با نرخ بهره ۱۸ درصد نزد بانک تنزیل نمود. مطلوب است ثبت مربوط به تنزیل سفته در دفتر روزنامه شرکت دماوند. ضمناً در صورتی که سفته در تاریخ سررسید (۱۳۸۲/۱۱/۳۰) توسط بانک وصول شود، ثبت‌های لازم را در تاریخ سررسید در دفتر روزنامه شرکت دماوند انجام دهید.
- ۱۰- شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۲/۸/۱ بابت طلب خود از شرکت بهار یک فقره سفته چهار ماهه به مبلغ ۲۴۶,۰۰۰ ریال دریافت نمود. در صورتی که سفته مزبور در تاریخ سررسید (تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۳۰) نکول شود، ثبت‌های لازم را در تاریخ صدور و تاریخ سررسید در دفتر روزنامه شرکت صبا و شرکت بهار بنویسید.
- ۱۱- مؤسسه بامداد در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۴ مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال اثاثه اداری از مؤسسه شبانگاه خریداری کرد و یک سفته دو ماهه ۱۲۰,۰۰۰ ریالی و براتی به مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال عهده مؤسسه شریف صادر کرد و آن را تحویل مؤسسه شبانگاه داد. برات مزبور به اعتبار طلب مؤسسه بامداد از مؤسسه شریف بوده و سررسید آن ۱۳۸۹/۴/۱۲ می‌باشد. مؤسسه شریف برات مزبور را در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۸ قبول نمود و وجه آن را تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۲ به مؤسسه شبانگاه پرداخت کرد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه هر سه مؤسسه بامداد، شبانگاه و شریف.

## فصل ششم

### عملیات حسابداری مربوط به تنخواه گردان، صندوق و بانک

#### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- مفهوم وجه نقد و انواع آن را بداند.
- ۲- حساب صندوق را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را انجام دهد.
- ۳- روش کنترل و محاسبه مانده واقعی حساب صندوق و ثبت کسر و اضافات آن را بداند.
- ۴- حساب تنخواه گردان را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را بداند.
- ۵- حساب بانک را بشناسد و ثبت‌های حسابداری مربوط به آن را بداند.
- ۶- روش کنترل و محاسبه مانده واقعی حساب بانک و تهیه صورت مغایرت بانکی را بداند.
- ۷- ثبت‌های حسابداری لازم برای مغایرت بانکی را بداند.

بدون وجه نقد، تداوم فعالیت و انجام عملیات اقتصادی برای هیچ مؤسسه‌ای امکان پذیر نیست. لذا یکی از مهم‌ترین دارایی‌های هر مؤسسه وجوه نقد است. از این رو در تمامی مؤسسات، ثبت عملیات مالی و اعمال کنترل‌های مالی بر وجه نقد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

در این فصل، عملیات حسابداری هر کدام از حساب‌های زیرمجموعه وجه نقد شامل صندوق، تنخواه گردان و بانک تشریح می‌شود و در پایان نیز نحوه تهیه صورت مغایرت بانکی و مباحث مربوط به آن تشریح خواهد شد.

#### ✓ حساب صندوق

وجه نقدی، که در هر مؤسسه جهت انجام پرداخت‌ها و دریافت‌های روزمره مورد استفاده قرار می‌گیرد، تحت عنوان صندوق در دفاتر حسابداری ثبت می‌شود. اگر چه امروزه با پیشرفت‌های به عمل آمده در عملیات بانک‌ها غالب مؤسسات سعی می‌کنند از دریافت و پرداخت مستقیم پول در مؤسسه خودداری کرده و این امور را با استفاده از حساب‌های بانکی انجام دهند، لیکن ماهیت فعالیت برخی از مؤسسات، دریافت و پرداخت وجه نقد در عملیات روزمره را اجتناب ناپذیر می‌نماید. از جمله این مؤسسات می‌توان به فروشگاه‌های خرده‌فروشی اشاره نمود. این گونه مؤسسات ناگزیرند در عملیات حسابداری، از حساب صندوق خود استفاده کنند.

#### ✓ ثبت‌های حسابداری صندوق

از آنجا که حساب صندوق جزء دارایی‌ها است، افزایش آن بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود، زیرا با توجه به توضیحات فصل ۲ این کتاب:

افزایش در سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادله اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

بدهی‌ها + سرمایه	=	دارایی‌ها
↑ بستانکار		↑ بدهکار
↓ بدهکار		↓ بستانکار

برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۱: مؤسسه ندا در تاریخ ۸۸/۲/۱ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از مؤسسه توانا دریافت کرد. ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه ندا و مؤسسه توانا به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه مؤسسه ندا

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	صندوق حساب‌های پرداختی بابت دریافت قرض از مؤسسه توانا		۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

### دفتر روزنامه مؤسسه توانا

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	حساب‌های دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض به مؤسسه ندا		۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، با توجه به این که مؤسسه ندا وجه نقد دریافت کرده است، حساب صندوق در مؤسسه ندا افزایش یافته، لذا بدهکار شده است. همچنین با توجه به این که مؤسسه توانا وجه نقد پرداخت کرده، حساب صندوق در مؤسسه توانا کاهش یافته، لذا بستانکار شده است.

### ✓ کنترل مانده واقعی صندوق با دفاتر و ثبت مغایرات مربوطه

با توجه به این که ممکن است دریافت‌ها و پرداخت‌های متعدد توسط صندوقدار به اضافه یا کسر دریافت منجر گردد، لازم است به طور مرتب مانده وجه نقد موجود در صندوق با مانده حساب صندوق در دفتر کل (یا دفتر معین) مقایسه شود تا هرگونه اضافه یا کسر صندوق کشف گردد و مورد بررسی قرار گیرد.

در بسیاری از مؤسسات مبالغی را هر ماه به صندوقداران به عنوان فوق العاده کسر صندوق پرداخت می‌کنند و به این ترتیب کسور جزئی صندوق که معمولاً ناشی از عدم دریافت پول خرد است به عهده صندوقدار خواهد بود. اما با وجود این، مؤسساتی نیز هستند که کسری یا اضافه‌های صندوق را در حسابی به نام حساب «کسور و اضافه‌های صندوق» ثبت می‌کنند. زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود حساب کسور و اضافه‌های صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه مواجه شود، حساب کسور و اضافه‌های صندوق بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمایید.

مثال ۲: جمع فروش‌های نقدی فروشگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۵ مبلغ ۴۸۶۷۵۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۴,۸۶۶,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه آرمان.

## دفتر روزنامه ی مؤسسه آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۵	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.		۴,۸۶۶,۰۰۰ ۱,۵۰۰	۴,۸۶۷,۵۰۰

مثال ۳: جمع فروش های نقدی فروشگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۶ مبلغ ۳,۹۷۷,۴۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۳,۹۷۹,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه آرمان.

## دفتر روزنامه مؤسسه آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۶	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.		۳,۹۷۹,۰۰۰	۱,۶۰۰ ۳,۹۷۷,۴۰۰

هرگاه حساب کسور و اضافات صندوق در پایان سال دارای مانده بدهکار باشد یک هزینه تلقی می شود و چنانچه دارای مانده بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته شوند. نحوه بستن حساب ها در فصل ۸ تشریح می گردد. اما در این جا به طور اختصار نحوه بستن حساب کسور و اضافات صندوق در قالب مثالهای زیر بیان می شود.

مثال ۴: مانده حساب کسور و اضافات صندوق در فروشگاه هما در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۷,۶۱۰ ریال بدهکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه فروشگاه.

## دفتر روزنامه فروشگاه هما

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان کسور و اضافات صندوق بابت بستن حساب های موقت.		۲۷,۶۱۰	۲۷,۶۱۰

مثال ۵: مانده حساب کسور و اضافات صندوق در مؤسسه صبا در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸,۷۴۰ ریال بستانکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه صبا.

## دفتر روزنامه مؤسسه صبا

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱۲/۲۹	کسور و اضافات صندوق حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب های موقت.		۸,۷۴۰	۸,۷۴۰

زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود، حساب کسور و اضافات صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه مواجه شود، حساب کسور و اضافات صندوق بستانکار می‌شود. هرگاه حساب کسور و اضافات صندوق در پایان سال دارای مانده بدهکار باشد یک هزینه تلقی می‌شود و چنانچه دارای مانده بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته می‌شوند.

### ✓ حساب بانک

غالباً وجوه نقد شرکتها و مؤسسات در حساب‌های بانکی متمرکز می‌شود و دریافت‌ها و پرداخت‌های آنان از طریق بانک‌ها صورت می‌گیرد. استفاده از حساب‌های بانکی برای دریافت و پرداخت‌های شرکت منجر به افزایش کنترل‌های مالی بر وجوه نقد شرکت خواهد شد. بنابراین، بسیاری از شرکت‌ها از نگهداری صندوق خودداری می‌نمایند.

### ✓ ثبت عملیات مالی در حساب بانک

حساب بانک نیز یک دارایی است و بدهکار و بستانکار کردن آن شبیه حساب صندوق است. بنابراین زمانی که وجهی به حساب بانکی به نام شرکت واریز می‌شود، در دفاتر شرکت «حساب بانک» بدهکار و زمانی که از حساب بانک برداشت وجه نقد انجام می‌شود (با صدور چک یا ارائه دفترچه بانکی)، حساب بانک بستانکار می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت عملیات مالی مربوط به حساب بانک به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۶: شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۲ یک حساب جاری در بانک ملی ایران شعبه بهار افتتاح نمود و مبلغ ۶,۸۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از محل صندوق شرکت به آن واریز کرد. سایر عملیات مالی مربوط به حساب بانکی مزبور در خردادماه به شرح زیر می‌باشد:

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و با صدور چک شماره ۱۱۴۵۱ وجه آن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۶ هزینه تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۳۰,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۲ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۹ هزینه آب و برق شرکت به مبلغ ۲۹۷,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۳ پرداخت شد. در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱۴ مبلغ ۴,۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و خریدار وجه آن را به حساب جاری شرکت نزد بانک ملی واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۰ هزینه تلفن شرکت به مبلغ ۱۴۷,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۱۱۴۵۴ پرداخت شد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت صبا.

## دفتر روزنامه شرکت صبا

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۳/۲	بانک صندوق بابت افتتاح حساب جاری در بانک ملی ایران شعبه بهار و واریز وجه از صندوق شرکت به آن		۶,۸۰۰,۰۰۰	۶,۸۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۴	اثاثه اداری بانک بابت خرید اثاثه اداری و پرداخت آن از طریق چک شماره ۱۱۴۵۱		۱,۲۰۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۶	هزینه تعمیر خودرو بانک بابت پرداخت هزینه تعمیر خودرو از طریق چک شماره ۱۱۴۵۲		۴۳۰,۰۰۰	۴۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۹	هزینه آب و برق بانک بابت پرداخت هزینه آب و برق از طریق چک شماره ۱۱۴۵۳		۲۹۷,۰۰۰	۲۹۷,۰۰۰
	۸۸/۳/۱۴	بانک فروش بابت فروش کالا به صورت نقد		۴,۸۹۰,۰۰۰	۴,۸۹۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۰	هزینه تلفن بانک بابت پرداخت هزینه تلفن از طریق چک شماره ۱۱۴۵۴		۱۴۷,۰۰۰	۱۴۷,۰۰۰

زمانی که وجهی به حساب بانکی به نام شرکت واریز شود، در دفاتر شرکت «حساب بانک» بدهکار و زمانی که از طریق صدور چک یا ارائه دفترچه بانکی وجه نقد از حساب بانک برداشت گردد، حساب بانک بستانکار می‌شود.

### ✓ کنترل مغایرات بانکی و تهیه صورت مغایرت بانکی

در قسمت فوق نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفاتر شرکت تشریح گردید. همانطور که شرکت رویدادهای مالی را در دفاتر خود ثبت می‌کند، بانک نیز از طرف دیگر آنها را در دفاتر خود ثبت می‌نماید. اگر ثبت‌هائی که توسط شرکت یا بانک انجام می‌شود در همان تاریخ و به درستی در دفاتر طرف مقابل هم ثبت شود، هیچگونه مغایرتی بین مانده حساب بانک در دفاتر شرکت و مانده حساب شرکت در دفاتر بانک وجود نخواهد داشت. لیکن به علل مختلفی ممکن است بین مانده

حساب بانک در دفاتر شرکت و مانده صورت حساب ارسالی بانک مغایرت وجود داشته باشد. این عوامل در ادامه این بحث تشریح خواهد شد.

### ✓ ارقام باز

همان‌طور که در قسمت‌های قبلی توضیح داده شد، رویدادهای مالی که حسابدار شرکت در دفاتر شرکت ثبت می‌کند، به محض ارسال اطلاعات لازم به بانک، در دفاتر بانک نیز ثبت می‌گردد. چنانچه به علل مختلفی که در قسمت‌های زیر به آنها خواهیم پرداخت، یکی از طرفین (شرکت یا بانک) رویدادی را در دفاتر خود ثبت نماید ولی دیگری آن را تا تاریخ معینی ثبت نکرده باشد، اصطلاحاً گفته می‌شود که مبلغ ثبت شده در دفاتر طرفی که ثبت کرده باز است. برای مثال، اگر شرکت چکی را در تاریخ ۱۳۸۸/۹/۲۷ صادر کند و به شخصی تحویل دهد ولی آن شخص جهت وصول چک تا پایان ماه به بانک مراجعه نکند، چون شرکت صدور چک را در دفاتر خود ثبت کرده ولی بانک به دلیل مراجعه نکردن شخص به بانک، تا پایان ماه آن را ثبت نکرده است، مبلغ چک مزبور در دفاتر شرکت به عنوان یکی از ارقام باز تلقی می‌شود.

ارقام باز هم می‌تواند در دفاتر شرکت باشد و هم در صورت حساب بانک.

مبالغی که یکی از طرفین (شرکت یا بانک) آن را در دفاتر خود ثبت نموده ولی طرف دیگر، آن را تا تاریخ معینی ثبت نکرده باشد، ارقام باز نامیده می‌شود.

### ارقام باز صورت حساب بانک

مواردی است که بانک آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی حسابدار شرکت آنها را تا پایان ماه مورد نظر در دفاتر شرکت ثبت نکرده است را ارقام باز صورت حساب بانک می‌گویند. این ارقام در زیر به طور مفصل تشریح شده است.

به مبالغی که بانک آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی در دفاتر شرکت ثبت نشده است ارقام باز صورت حساب بانک می‌گویند.

### ارقام باز دفاتر شرکت

به مواردی که حسابدار شرکت آنها را در دفاتر شرکت ثبت کرده لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در بانک ثبت نشده است را ارقام باز دفاتر شرکت می‌گویند.

به مبالغی که شرکت آنها را در دفاتر خود ثبت کرده ولی در دفاتر بانک ثبت نشده است ارقام باز دفاتر شرکت می‌گویند.

اکنون به تشریح این دونوع ارقام می‌پردازیم.

### ✓ تهیه صورت مغایرت بانکی و محاسبه موجودی واقعی

یکی از کارهایی که معمولاً حسابداران در پایان هر ماه باید انجام دهند، مقایسه ارقام ثبت شده در «حساب بانک» در دفاتر شرکت با ارقام ثبت شده در صورت حساب بانکی است که معمولاً بانک‌ها در پایان هر ماه تحویل مشتریان خود می‌دهند. مانده حساب بانک



در دفاتر شرکت در اکثر موارد با مانده مندرج در صورت حساب بانک تطابق ندارد. این تطابق نداشتن عمدتاً ناشی از این است که بانک و مؤسسه همزمان از یک رویداد مطلع نمی شوند و همزمان با هم مستندات واریزی ها و چک های صادره مؤسسه (مبالغ برداشت شده از حساب بانکی مؤسسه) را دریافت نمی کنند. البته برخی موارد هم عدم تطابق مانده حساب بانک در دفاتر شرکت با مانده مندرج در صورت حساب بانک، ناشی از اشتباه یکی از طرفین است.

پس به طور خلاصه می توان گفت که عدم تطابق مانده حساب بانک در دفاتر شرکت با مانده مندرج در صورت حساب بانک، ناشی از موارد زیر است:

۱- مستندات واریزی ها و چک های صادره از سوی مؤسسه، همزمان در اختیار بانک و مؤسسه قرار نمی گیرد. بعضی موارد را اول مؤسسه مطلع می شود و چند روز بعد مستندات آن به بانک تحویل داده می شود. مثل چک های صادره از سوی مؤسسه که ممکن است ذینفع چک آن را با تأخیر از بانک وصول کند. یا مبالغ واریزی از طرف مشتریان که ممکن است پس از چند روز اعلامیه واریزی آن تحویل مؤسسه شود.

۲- اشتباه حسابداری شرکت یا بانک. برخی مواقع ممکن است سهواً حسابداری مؤسسه یا بانک مبالغی را با عدد نادرست در دفاتر ثبت کنند یا مبلغی را در طرف نادرست حساب عمل نمایند. مثلاً مبلغی را که باید در بدهکار ثبت شود اشتبهاً در بستانکار حساب ثبت نمایند. البته در مواردی نیز ممکن است چنین اشتباهاتی، عمداً و به منظور اختلاس یا موارد مشابه اعمال گردد. با عنایت به موارد فوق و به منظور اعمال صحیح و به موقع سیستم کنترل های داخلی، لازم است حسابداران در پایان هر ماه ضمن مطابقت دادن مبالغ ثبت شده در دفاتر با اقلام مندرج در صورت حساب بانک، هرگونه مغایرت موجود را تعیین و در اسرع وقت دلیل آن را مشخص کنند و در صورت لزوم به منظور رفع آنها اقدام و پی گیری نمایند. این فرایند از طریق تهیه صورت مغایرت بانکی انجام می شود. برای ارائه شکل کلی تهیه صورت مغایرت بانکی، صورت حساب بانک و دفتر معین حساب بانک در دفاتر شرکت را به صورت زیر در نظر بگیرید:

صورت حساب بانک		دفتر معین حساب بانک (دفاتر شرکت)	
۴۸۰,۰۰۰ واریز نقدی اول	برداشت توسط چک اول ۲۴۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ واریز نقدی اول	۲۴۰,۰۰۰ صدور چک اول
۱۸۰,۰۰۰ واریز توسط مشتریان	هزینه دسته چک ۲,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰ واریز نقدی دوم	۱۲۰,۰۰۰ صدور چک دوم
(اقلام باز بستانکار صورت حساب)	(اقلام باز بدهکار صورت حساب)	(اقلام باز بدهکار دفتر)	(اقلام باز بستانکار دفتر)
مانده ۴۱۸,۰۰۰		مانده ۴۲۰,۰۰۰	

در اینجا، دو مورد در دفاتر شرکت ثبت شده است که در صورت حساب بانک اقلام متناظر آن مشاهده نمی شود. این موارد را اقلام باز می گویند. در صورت حساب بانک نیز دو مورد وجود دارد که در دفاتر شرکت ثبت نشده است. این اقلام که در صورت حساب بانک درج شده لیکن در دفاتر شرکت اقلام متناظر آن وجود ندارد، اقلام باز صورت حساب بانک می گویند.

مفهوم هر کدام از اقلام باز بعداً بیشتر توضیح داده خواهد شد. اما اکنون دقت کنید که این اقلام چگونه در صورت مغایرت بانکی آورده می‌شوند:

### صورت مغایرت بانکی حساب جاری شماره ... در پایان ماه ... سال ...

مانده طبق صورت حساب بانک ۴۱۸,۰۰۰	مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت ۴۲۰,۰۰۰
اضافه می‌شود اقلام باز بدهکار دفتر: ۳۰۰,۰۰۰	اضافه می‌شود اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک: ۱۸۰,۰۰۰
واریز نقدی دوم	واریز توسط مشتریان
کسر می‌شود اقلام باز بستانکار دفتر: صدور چک دوم (۱۲۰,۰۰۰)	کسر می‌شود اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک: هزینه دسته چک (۲,۰۰۰)
مانده واقعی <u>۵۹۸,۰۰۰</u>	مانده واقعی <u>۵۹۸,۰۰۰</u>

در صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک از مانده طبق دفاتر شرکت کسر و اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک به آن اضافه می‌شود.

در صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار دفاتر شرکت از مانده طبق صورت حساب بانک کسر و اقلام باز بدهکار دفاتر شرکت به آن اضافه می‌شود.

با توجه به این توضیحات، اکنون مراحل تهیه صورت مغایرت بانکی با استفاده از یک مثال توضیح داده می‌شود.



مثال ۷: شرکت شقایق در ابتدای سال ۱۳۸۷ تأسیس شد. این شرکت دارای یک حساب جاری به شماره ۲۷۴۶ در بانک ملی شعبه الف است. عملیات انجام شده مرتبط با این حساب، طی فروردین ماه به صورت زیر در دفتر معین حساب مذکور ثبت گردیده است:

دفتر معین بانک: حساب جاری شماره ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه الف					
شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۲	۸۷/۰۱/۰۷	واریز نقدی	۸۰۰,۰۰۰		
۵	۸۷/۰۱/۰۷	صدور چک شماره ۵۹۱۲۰ جهت خرید کالا		۱۸۰,۰۰۰	
۱۱	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۵۹۱۲۱ جهت خرید ملزومات		۷۰,۰۰۰	
۱۸	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۵۹۱۲۲ جهت هزینه حمل		۴۵,۰۰۰	
۲۵	۸۷/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۵۹۱۲۳ جهت هزینه سفر		۸۴,۰۰۰	
۲۶	۸۷/۰۱/۰۹	دریافت بابت فروش کالا	۷۶۰,۰۰۰		
۲۸	۸۷/۰۱/۱۰	صدور چک شماره ۵۹۱۲۴ جهت قرض		۱۴۰,۰۰۰	
۳۵	۸۷/۰۱/۱۱	صدور چک شماره ۵۹۱۲۵ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰	
۴۶	۸۷/۰۱/۱۵	دریافت بابت فروش کالا	۴۷۰,۰۰۰		
۴۸	۸۷/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۳۸۰,۰۰۰		
۵۰	۸۷/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۶۸۰,۰۰۰		
۵۲	۸۷/۰۱/۱۸	دریافت بابت فروش کالا	۷۹,۰۰۰		
۵۷	۸۷/۰۱/۲۱	صدور چک شماره ۵۹۱۲۶ جهت خرید کالا		۳۱۰,۰۰۰	
۵۸	۸۷/۰۱/۲۵	صدور چک شماره ۵۹۱۲۷ جهت هزینه تلفن		۸۹,۰۰۰	
۵۹	۸۷/۱/۲۷	صدور چک شماره ۵۹۱۲۸ جهت هزینه بیمه		۷۲,۰۰۰	
۶۰	۸۷/۰۱/۲۸	صدور چک شماره ۵۹۱۲۹ جهت پرداخت بدهی		۲۵,۰۰۰	
۶۱	۸۷/۰۱/۲۹	صدور چک شماره ۵۹۱۳۰ جهت هزینه حقوق		۴۱۰,۰۰۰	
۶۲	۸۷/۰۱/۳۰	دریافت بابت فروش کالا	۷۲۰,۰۰۰		
۶۵	۸۷/۰۱/۳۰	صدور چک شماره ۵۹۱۳۱ جهت هزینه متفرقه		۴۷,۰۰۰	
۶۶	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۵۹۱۳۲ جهت هزینه اجاره		۹۱,۵۰۰	
۶۸	۸۷/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان	۱۴۰,۰۰۰		
۷۲	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۵۹۱۳۳ جهت هزینه‌ها		۲۴,۰۰۰	۲,۲۱۱,۵۰۰

صورت حساب بانک: حساب جاری شماره ۲۷۴۶ شرکت شقایق					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۷/۰۱/۰۷	واریز نقدی		۸۰۰,۰۰۰	
۲	۸۷/۰۱/۰۷	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۰	۱۸۰,۰۰۰		
۳	۸۷/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۲	۴۵,۰۰۰		
۴	۸۷/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۱	۷۰,۰۰۰		
۵	۸۷/۰۱/۰۹	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۳	۸۴,۰۰۰		
۶	۸۷/۰۱/۰۹	واریز نقدی		۷۶۰,۰۰۰	
۷	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۴	۱۴۰,۰۰۰		
۸	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۵	۳۲۰,۰۰۰		
۹	۸۷/۰۱/۱۵	واریز نقدی		۴۷۰,۰۰۰	
۱۰	۸۷/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۶۸۰,۰۰۰	
۱۱	۸۷/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۷۹,۰۰۰	
۱۲	۸۷/۰۱/۱۸	واریز نقدی		۳۸۰,۰۰۰	
۱۳	۸۷/۰۱/۲۳	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۶	۳۱۰,۰۰۰		
۱۴	۸۷/۰۱/۲۶	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۷	۸۹,۰۰۰		
۱۵	۸۷/۰۱/۲۷	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۸	۷۲,۰۰۰		
۱۶	۸۷/۰۱/۲۹	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۳۰	۴۱۰,۰۰۰		
۱۷	۸۷/۰۱/۳۰	واریز نقدی		۷۲۰,۰۰۰	
۱۸	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۳۱	۴۷,۰۰۰		
۱۹	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۴۰,۰۰۰	
۲۰	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینه ی کارمزد بانکی	۱,۲۰۰		
۲۱	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۱۷۰,۰۰۰	۲,۵۳۰,۸۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

- الف - چک شماره ۵۹۱۲۵ به مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال است، که حسابدار شرکت آن را به اشتباه ثبت نموده است.
- ب - گیرندگان چک های شماره ۵۹۱۲۹، ۵۹۱۳۲ و ۵۹۱۳۳ تا پایان فروردین ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده اند.
- ج - در تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۳۱ یکی از مشتریان شرکت مبلغ ۱۴۰,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که بانک این مبلغ روز اول اردیبهشت وصول و در حساب شرکت ثبت نموده است.
- د - مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت الف و مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت ب بابت بدهی این شرکت ها، به حساب جاری شرکت واریز شده لیکن تا پایان فروردین مستندات آن به دست شرکت نرسیده بود لذا تا آن تاریخ ثبت دفاتر شرکت نشده است.

هـ- بابت حواله وجه، مبلغ ۱۲۰۰ ریال توسط بانک از حساب شرکت برداشت شده که مستندات آن بعد از ۳۱ فروردین تحویل شرکت داده شده است.  
مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان فروردین ماه ۱۳۸۷.

## ✓ مراحل تهیه صورت مغایرت بانکی

### مرحله اول

اولین مرحله برای تهیه صورت مغایرت بانکی این است که تک تک اقلام ثبت شده در دفاتر شرکت و صورت حساب بانک را بررسی نمائید. تمام اقلامی که در بدهکار دفاتر شرکت ثبت شده اند باید با اقلامی که در بستانکار صورت حساب بانک ثبت شده اند مقابله گردند و برعکس، اقلامی که در بستانکار دفاتر شرکت ثبت شده اند باید با اقلامی که در بدهکار صورت حساب بانک ثبت شده اند مقابله گردند.

### مرحله دوم

در مرحله دوم باید تک تک اقلامی که در مرحله اول مقابله نشده اند مشخص شوند. این اقلام را اصطلاحاً اقلام باز می گویند و به چهار گروه زیر تقسیم می شوند:

#### ۱ - اقلام باز بدهکار دفتر

این اقلام شامل مواردی است که حسابدار شرکت آنها را در ستون بدهکار دفتر معین حساب بانک ثبت کرده است لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در ستون بستانکار صورت حساب بانک منعکس نشده است. از جمله این اقلام واریزهایی است که از شهرهای دیگر در وجه حساب بانکی شرکت حواله و مستندات آن به شرکت ارائه می شود ولی وجه آن با تأخیر به بانک می رسد. برخی از این وجوه را «**وجوه بین راهی**» هم می گویند.

هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار دفتر به مانده طبق صورت حساب بانک اضافه می شود.

#### ۲ - اقلام باز بستانکار دفتر

این اقلام شامل مواردی است که حسابدار شرکت آنها را در ستون بستانکار دفتر معین حساب بانک ثبت کرده است لیکن به عللی تا پایان ماه مورد نظر در ستون بدهکار صورت حساب بانک منعکس نشده است. قسمت عمده این اقلام شامل چک هایی است که شرکت صادر کرده ولی گیرندگان چک تا پایان ماه مورد نظر وجه آنها را از بانک وصول نکرده اند. این گونه چک ها را «**چک های معوق**» می گویند.

هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار دفتر از مانده طبق صورت حساب بانک، کسر می شود.

#### ۳ - اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک

این اقلام شامل مواردی است که در ستون بدهکار صورت حساب بانک ثبت شده ولی شرکت آنها را در ستون بستانکار

دفتر معین حساب بانک ثبت نکرده است. اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک معمولاً شامل هزینه‌های بانکی و سایر اقلامی است که بانک آنها را از حساب شرکت برداشت کرده لیکن به دلیل بی‌اطلاعی شرکت و یا تأخیر در ارسال مستندات، تا پایان ماه ثبت دفاتر شرکت نشده است.

هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک از مانده طبق دفاتر شرکت کسر می‌شود.

#### ۴ - اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک

این اقلام شامل مواردی است که در ستون بستانکار صورت حساب بانک ثبت شده ولی شرکت آنها را در ستون بدهکار دفتر معین حساب بانک ثبت نکرده است. اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک معمولاً شامل وجوهی است که به حساب بانکی شرکت واریز شده لیکن شرکت از آن اطلاع نداشته و یا مستندات آن تا پایان ماه به دست شرکت نرسیده، لذا در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک به مانده طبق دفاتر شرکت، اضافه می‌شود.

#### ✓ اقلامی که در دفاتر شرکت یا بانک اشتباه ثبت شده اند

علاوه بر چهار مورد اقلام باز که در بالا به آنها اشاره شد، ممکن است هنگام بررسی دفتر معین حساب بانک یا صورت حساب بانک به اقلامی برخورد کنیم که حسابدار شرکت یا بانک آنها را اشتباه ثبت نموده اند. برخی از این اشتباهات عبارتند از: ثبت رقم بصورت غلط، ثبت مبلغ بدهکار در بستانکار و بالعکس، ثبت مبلغ مربوط به یک حساب دیگر و ...

هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، اگر اقلامی را حسابدار شرکت اشتباهاً ثبت کرده باشد، بسته به مورد، از مانده طبق دفاتر شرکت کسر یا به آن اضافه می‌شود و اگر اشتباه از جانب بانک باشد، بسته به مورد، به مانده طبق صورت حساب بانک اضافه یا از آن کسر می‌شود.

با توجه به مطالب مطرح شده در مرحله ۱ و مرحله ۲، چنانچه دفتر معین حساب جاری ۲۷۴۶ در دفاتر شرکت شقایق با صورت حساب بانک آن مقابله گردد، اقلام باز و اشتباهات آن به شرح زیر باقی می ماند:

### اقلام باز دفتر معین بانک

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۳۵	۸۷/۰۱/۱۱	صدور چک شماره ۵۹۱۲۵ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰
۶۰	۸۷/۰۱/۲۸	صدور چک شماره ۵۹۱۲۹ جهت پرداخت بدهی		۲۵,۰۰۰
۶۶	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۵۹۱۳۲ جهت هزینه اجاره		۹۱,۵۰۰
۶۸	۸۷/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان	۱۴۰,۰۰۰	
۷۲	۸۷/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۵۹۱۳۳ جهت هزینه ها		۲۴,۰۰۰

### اقلام باز صورت حساب بانک

ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸	۸۷/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شماره ۵۹۱۲۵	۳۲۰,۰۰۰	
۱۹	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۴۰,۰۰۰
۲۰	۸۷/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینه کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	
۲۱	۸۷/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۱۷۰,۰۰۰

اکنون هر کدام از اقلام فوق باید تحلیل شود که آیا جزء اشتباهات است یا جزء اقلام باز. با عنایت به توضیحات ارائه شده در متن مثال و بررسی اقلام فوق نتایج زیر به دست می آید:

۱- مبلغ صحیح چک شماره ۵۹۱۲۵ معادل ۳۲۰,۰۰۰ ریال است که حسابدار شرکت آن را به مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال ثبت کرده است. اگر این چک به رقم صحیح ثبت شود، مانده حساب بانک طبق دفاتر شرکت ۹۰,۰۰۰ ریال (۲۳۰,۰۰۰ - ۳۲۰,۰۰۰) کاهش پیدا می کند. لذا هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، باید مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال از مانده طبق دفاتر شرکت کسر شود.

۲- دارندگان چک های شماره ۵۹۱۲۹ به مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال، شماره ۵۹۱۳۲ به مبلغ ۹۱,۵۰۰ ریال و شماره ۵۹۱۳۳ به مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال تا پایان ماه وجه چک خود را از بانک دریافت نکرده اند. بنابراین، این موارد جزء اقلام باز بستانکار دفتر می باشد که باید در صورت مغایرت بانکی، از مانده، طبق صورت حساب بانک، کسر شوند.

۳- در تاریخ ۱۳۸۷/۰۱/۳۱ یکی از مشتریان شرکت مبلغ ۱۴۰,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که شرکت این مبلغ را طی سند شماره ۶۸ به درستی در ستون بدهکار دفتر معین بانک ثبت کرده است لیکن بانک این مبلغ را تا پایان فروردین در صورت حساب بانک عمل نکرده است. لذا این مبلغ جزء اقلام باز بدهکار دفتر می باشد و هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، باید به مانده، طبق صورت حساب بانک اضافه شود.

۴- ردیف های ۱۹ و ۲۰ صورت حساب بانک حاوی دو مورد واریزی نقدی به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال و ۱۷۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت الف و شرکت ب است که تا پایان فروردین ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است. لذا جزء اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک است و هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، باید به مانده طبق دفاتر شرکت اضافه شود.

۵- بانک بابت هزینه کارمزد بانکی مبلغ ۱,۲۰۰ ریال از حساب جاری شرکت برداشت نموده که تا پایان فروردین ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده و جزء اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک است و هنگام تهیه صورت مغایرت بانکی، باید از مانده طبق دفاتر شرکت، کسر شود.

## مرحله سوم

در مرحله سوم، باید صورت مغایرت بانکی مطابق شرحی که در ابتدای این فصل داده شد تهیه شود.

## شرکت شقایق

## صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

مانده طبق صورت حساب بانک ۲,۵۳۰,۸۰۰ اضافه می شود اقلام باز بدهکار دفتر: - حواله ثبت شده طی سند شماره ۶۸ ۲۴۰,۰۰۰ ۱۴۰,۰۰۰ کسر می شود اقلام باز بستانکار دفتر: - چک معوق شماره ۵۹۱۲۹ ۲۵,۰۰۰ - چک معوق شماره ۵۹۱۳۲ ۹۱,۵۰۰ - چک معوق شماره ۵۹۱۳۳ ۲۴,۰۰۰ (۱۴۰,۵۰۰)	مانده طبق دفاتر شرکت ۲,۲۱۱,۵۰۰ اضافه می شود اقلام باز بستانکار صورت حساب: - واریز نقدی توسط شرکت الف ۲۴۰,۰۰۰ - واریز نقدی توسط شرکت ب ۱۷۰,۰۰۰ (۴۱۰,۰۰۰) کسر می شود اقلام باز بدهکار صورت حساب: - اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵ ۹۰,۰۰۰ - هزینه کارمزد بانکی ۱,۲۰۰ (۹۱,۲۰۰)
مانده واقعی ۲,۵۳۰,۳۰۰	مانده واقعی ۲,۵۳۰,۳۰۰

## ✓ ثبت اصلاحات مغایرات بانکی در دفاتر شرکت

پس از آن که صورت مغایرت بانکی تهیه و اقلام ثبت نشده در دفاتر شرکت مشخص شد، لازم است حسابدار شرکت، رویدادهایی را که در دفاتر شرکت ثبت نشده در سند حسابداری و دفاتر شرکت ثبت نماید. لازم است یادآوری شود در این مرحله، فقط اشتباهات و اقلام بازی که از مانده طبق دفاتر شرکت کسر و یا به آن اضافه شده است نیاز به ثبت دارد. لذا با توجه به صورت مغایرت بانکی فوق، بابت موارد زیر باید ثبت‌های لازم در دفاتر انجام شود:

۱ - اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵ (فرض کنید این چک قبلاً هم در دفتر روزنامه و هم در دفتر کل به مبلغ غلط ثبت شده است)

۲ - هزینه کارمزد بانکی

۳ - واریز نقدی توسط شرکت الف

۴ - واریز نقدی توسط شرکت ب

## دفتر روزنامه شرکت شقایق

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	خرید بانک بابت اصلاح سند حسابداری شماره ۳۵ مورخ ۸۷/۱/۱۱	۹۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	هزینه کارمزد بانکی بانک بابت هزینه کارمزد بانکی	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰
۱۳۸۷/۰۱/۳۱	بانک حساب‌های دریافتی - شرکت الف حساب‌های دریافتی - شرکت ب بابت واریز نقدی توسط شرکت‌های الف و ب	۴۱۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰ ۱۷۰,۰۰۰



### روش محاسبه موجودی بانک از مانده دفتر

به صورت مغایرت بانکی که در فوق تنظیم شده است اصطلاحاً صورت مغایرت به روش مانده واقعی می گویند. روش مانده واقعی تنها روش مورد قبول مطابق استانداردهای حسابداری است. اما با این وجود، صورت مغایرت بانکی را می توان به دو روش دیگر نیز تهیه نمود.

در یکی از این روش ها، با استفاده از مانده حساب بانک در دفاتر شرکت، موجودی بانک مطابق صورت حساب ارسالی بانک محاسبه می شود. با توجه به اطلاعات مثال فوق، صورت مغایرت بانکی با این روش به صورت زیر تنظیم می گردد:

#### شرکت شقایق

صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

۲,۲۱۱,۵۰۰	مانده طبق دفاتر شرکت
	کسر می شود اقلام باز بدهکار صورت حساب:
	- اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵
۹۰,۰۰۰	- هزینه کارمزد بانکی
(۹۱,۲۰۰)	۱,۲۰۰
	اضافه می شود اقلام باز بستانکار صورت حساب:
	- واریز نقدی توسط شرکت الف
۲۴۰,۰۰۰	- واریز نقدی توسط شرکت ب
۴۱۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰
	اضافه می شود اقلام باز بستانکار دفتر:
	- چک معوق شماره ۵۹۱۲۹
۲۵,۰۰۰	- چک معوق شماره ۵۹۱۳۲
۹۱,۵۰۰	- چک معوق شماره ۵۹۱۳۳
۱۴۰,۵۰۰	۲۴,۰۰۰
	کسر می شود اقلام باز بدهکار دفتر:
	- حواله ثبت شده طی سند شماره ۶۸
(۱۴۰,۰۰۰)	مانده طبق صورت حساب بانک
<u>۲,۵۳۰,۸۰۰</u>	

### روش محاسبه موجودی بانک طبق صورت حساب بانک

با توجه به توضیحات فوق، با استفاده از مانده صورت حساب ارسالی بانک نیز، می توان مانده حساب بانک در دفاتر شرکت را محاسبه نمود. با توجه به اطلاعات مثال فوق، صورت مغایرت بانکی با این روش به صورت زیر تنظیم می گردد:

#### شرکت شقایق

صورت مغایرت بانکی حساب جاری ۲۷۴۶ نزد بانک ملی شعبه ... در ۱۳۸۷/۰۱/۳۱

۲,۵۳۰,۸۰۰	مانده طبق صورت حساب بانک
	کسر می شود اقلام باز بستانکار دفتر:
	- چک معوق شماره ۵۹۱۲۹
۲۵,۰۰۰	- چک معوق شماره ۵۹۱۳۲
۹۱,۵۰۰	- چک معوق شماره ۵۹۱۳۳
(۱۴۰,۵۰۰)	۲۴,۰۰۰
	اضافه می شود اقلام باز بدهکار دفتر:
	- حواله ثبت شده طی سند شماره ۶۸
۱۴۰,۰۰۰	اضافه می شود اقلام باز بدهکار صورت حساب:
۲,۵۳۰,۳۰۰	- اشتباه در ثبت چک شماره ۵۹۱۲۵
	- هزینه کارمزد بانکی
(۹۱,۲۰۰)	۱,۲۰۰
	کسر می شود اقلام باز بستانکار صورت حساب:
	- واریز نقدی توسط شرکت الف
۲۴۰,۰۰۰	- واریز نقدی توسط شرکت ب
(۴۱۰,۰۰۰)	۱۷۰,۰۰۰
<u>۲,۲۱۱,۵۰۰</u>	مانده طبق دفاتر شرکت

## ✓ حساب تنخواه گردان

با وجود این که کلیه مؤسسات پرداخت‌های خود را غالباً از طریق صدور چک از حساب‌های بانکی انجام می‌دهند، پرداخت هزینه‌های جزئی از حساب بانک امکان پذیر نیست. برای مثال پرداخت مبلغ جزئی برای کرایه تاکسی از طریق صدور چک از حساب بانکی میسر و معقول نیست. برای پرداخت این موارد، مبلغی پول در اختیار یک یا چند نفر از کارکنان شرکت قرار می‌گیرد تا از محل آن هزینه‌های جزئی را پرداخت کنند. مبلغی که به این منظور در اختیار این افراد قرار می‌گیرد «تنخواه گردان» نامیده می‌شود.

**مبلغی پول را که به منظور پرداخت هزینه‌های جزئی در اختیار یک یا چند نفر از کارکنان شرکت قرار می‌دهند را «تنخواه گردان» می‌نامند.**

## ✓ ثبت عملیات مالی در حساب تنخواه گردان

حساب تنخواه گردان یک دارایی است و بدهکار و بستانکار کردن آن تا حد زیادی شبیه حساب صندوق می‌باشد. لازم به ذکر است برای ثبت عملیات مالی تنخواه گردان از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

(الف) روش تنخواه گردان ثابت

(ب) روش تنخواه گردان متغیر

برای تشریح عملیات حسابداری مربوط به تنخواه گردان به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۱: شرکت الف در ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گردان را از طریق صدور چک در اختیار آقای محمدی یکی از کارکنان شرکت قرارداد. هزینه‌های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای محمدی طی اردیبهشت ماه سال مذکور به شرح زیر است.

ملزومات	۴۱۲,۰۰۰ ریال
هزینه ایاب و ذهاب	۳۴۱,۰۰۰ ریال
هزینه سوخت و تعمیرات جزئی خودرو	۴۱۵,۰۰۰ ریال
هزینه پذیرایی	۶۷۴,۰۰۰ ریال
<b>جمع</b>	<b>۱,۸۴۲,۰۰۰ ریال</b>

آقای محمدی لیست هزینه‌های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر مربوطه به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳۱ مبلغ ۱,۸۴۲,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نامبرده قرار داد. همچنین در طی خرداد ماه سال مذکور هزینه‌های زیر از محل تنخواه گردان آقای محمدی انجام شده است:

هزینه ایاب و ذهاب	۶۵۶,۰۰۰ ریال
هزینه سوخت و تعمیرات جزئی خودرو	۳۸۶,۰۰۰ ریال
هزینه پذیرایی	۷۲۳,۰۰۰ ریال
<b>جمع</b>	<b>۱,۷۶۵,۰۰۰ ریال</b>

در پایان خرداد ماه نیز آقای محمدی لیست هزینه‌های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر مربوطه به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۱ مبلغ ۱,۷۶۵,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نامبرده قرار داد. مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت الف با دو روش تنخواه گردان ثابت و تنخواه گردان متغیر.

### روش تنخواه گردان ثابت دفتر روزنامه شرکت الف

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	تنخواه گردان بانک بابت پرداخت تنخواه گردان به آقای محمدی		۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳۱	هزینه ملزومات مصرفی هزینه ایاب و ذهاب هزینه سوخت و تعمیرات خودرو هزینه پذیرائی بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۴۱۲,۰۰۰ ۳۴۱,۰۰۰ ۴۱۵,۰۰۰ ۶۷۴,۰۰۰	۱,۸۴۲,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۱	هزینه ایاب و ذهاب هزینه سوخت و تعمیرات خودرو هزینه پذیرائی بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۶۵۶,۰۰۰ ۳۸۶,۰۰۰ ۷۲۳,۰۰۰	۱,۷۶۵,۰۰۰

### حساب تنخواه گردان

۲,۰۰۰,۰۰۰

### روش تنخواه گردان متغیر دفتر روزنامه شرکت الف

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۲/۱	تنخواه گردان بانک بابت پرداخت تنخواه گردان به آقای محمدی		۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳۱	هزینه ملزومات مصرفی هزینه ایاب و ذهاب هزینه سوخت و تعمیرات خودرو هزینه پذیرائی تنخواه گردان تنخواه گردان بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۴۱۲,۰۰۰ ۳۴۱,۰۰۰ ۴۱۵,۰۰۰ ۶۷۴,۰۰۰ ۱,۸۴۲,۰۰۰ ۱,۸۴۲,۰۰۰	۱,۸۴۲,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۱	هزینه ایاب و ذهاب هزینه سوخت و تعمیرات خودرو هزینه پذیرائی تنخواه گردان تنخواه گردان بانک بابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه آقای محمدی و ترمیم تنخواه نام‌برده		۶۵۶,۰۰۰ ۳۸۶,۰۰۰ ۷۲۳,۰۰۰ ۱,۷۶۵,۰۰۰ ۱,۷۶۵,۰۰۰	۱,۷۶۵,۰۰۰

## حساب تنخواه گردان

۱,۸۴۲,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
۱,۷۶۵,۰۰۰	۱,۸۴۲,۰۰۰
	۱,۷۶۵,۰۰۰

همانطور که ملاحظه می‌شود، در روش تنخواه گردان ثابت، حساب تنخواه گردان در زمان پرداخت وجه اولیه تنخواه گردان بدهکار می‌شود و تا هر زمان که تنخواه گردان برقرار باشد، بدون تغییر می‌ماند. اما در روش تنخواه گردان متغیر، هرگونه هزینه‌ای که از محل تنخواه گردان انجام می‌شود، در حساب تنخواه گردان ثبت می‌گردد لذا مانده تنخواه گردان در طول زمان تغییر می‌نماید.

با توجه به این که در روش تنخواه گردان ثابت هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه گردان در حساب دفتر کل (یا حساب معین) تنخواه گردان ثبت نمی‌شود، اطلاعات مربوط به هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه گردان از روی دفاتر کل یا معین تنخواه گردان قابل مشاهده نیست، در صورتی که در روش تنخواه گردان متغیر، از روی حساب تنخواه گردان می‌توان کلیه هزینه‌های انجام شده از محل تنخواه گردان را مشاهده کرد. بنابراین، استفاده از روش تنخواه گردان ثابت مناسب نیست و توصیه می‌شود که روش تنخواه گردان متغیر مورد استفاده قرار گیرد.

بدهکار و بستانکار کردن تنخواه گردان تا حد زیادی شبیه حساب صندوق است. برای ثبت عملیات مالی تنخواه گردان از دو روش می‌توان استفاده نمود. در روش تنخواه گردان ثابت، هنگام ارائه اسناد هزینه، در حساب تنخواه گردان ثبتی به عمل نمی‌آید. در روش تنخواه گردان متغیر، هنگام ارائه اسناد هزینه، حساب هزینه مربوطه بدهکار و حساب تنخواه گردان بستانکار می‌شود.



## پرسش

- ۱- حساب صندوق در چه مواردی بدهکار و در چه مواردی بستانکار می شود؟
- ۲- منظور از تنخواه گردان چیست؟ توضیح دهید.
- ۳- برای ثبت رویدادهای مالی مربوط به تنخواه گردان چند روش وجود دارد؟ آنها را نام ببرید و بگویید که کدام یک از آنها مناسب تر است.
- ۴- در کدام روش ثبت رویدادهای مالی مربوط به تنخواه گردان مانده حساب تنخواه گردان بدون تغییر می ماند؟
- ۵- حساب بانک در چه مواردی بدهکار و در چه مواردی بستانکار می شود؟
- ۶- منظور از اقلام باز چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۷- اقلام باز بدهکار دفتر چه اقلامی هستند؟
- ۸- اقلام باز بستانکار دفتر چه اقلامی هستند؟
- ۹- اقلام باز بدهکار صورت حساب بانک چه اقلامی هستند؟
- ۱۰- اقلام باز بستانکار صورت حساب بانک چه اقلامی هستند؟
- ۱۱- اقلامی که در دفاتر شرکت یا بانک اشتباه ثبت شده اند چگونه در صورت مغایرت بانکی درج می شوند؟

## تمرین



- ۱- جمع فروش های نقدی فروشگاه نوین در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۲۲ مبلغ ۶,۲۴۷,۸۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۶,۲۴۷,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه نوین.
- ۲- مانده حساب کسور و اضافات صندوق در فروشگاه هدایت در پایان سال ۱۳۸۹ مبلغ ۱۸,۲۴۰ ریال بدهکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۹ در دفتر روزنامه فروشگاه.
- ۳- رویدادهای زیر در مورد تنخواه گردان آقای حسینی، که از کارکنان شرکت شهاب است، طی تیرماه ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است. آنها را با روش تنخواه گردان ثابت در دفتر روزنامه شرکت شهاب ثبت کنید.
- در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت، مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گردان در اختیار آقای حسینی قرار گرفت.

هزینه های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای حسینی طی تیر ماه سال مذکور به شرح زیر می باشد:

هزینه پذیرائی	۴۷۲,۰۰۰ ریال
هزینه ایاب و ذهاب	۶۴۸,۰۰۰ ریال
هزینه سوخت و تعمیرات خودرو	۴۲۷,۰۰۰ ریال
هزینه های متفرقه	۷۷۶,۰۰۰ ریال
جمع	<u>۲,۳۲۳,۰۰۰ ریال</u>

آقای حسینی لیست هزینه های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر مربوطه به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۳۱ مبلغ ۲,۳۲۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نام برده قرار داد.

۴- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، رویدادهای فوق را در دفتر روزنامه شرکت شهاب با روش تنخواه گردان متغیر ثبت کنید.

۵- شرکت شفق در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱ یک حساب جاری در بانک ملی ایران شعبه ظفر افتتاح نمود و مبلغ ۷,۲۸۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از محل صندوق شرکت به آن واریز کرد. سایر عملیات مالی مربوط به حساب بانکی مزبور در مهرماه به شرح زیر است:

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۶ هزینه آب و برق شرکت به مبلغ ۴۲۶,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۷۷۴۱۱ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۹ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۲,۱۴۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و با صدور چک شماره ۷۷۴۱۲ وجه آن

پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱۳ هزینه سوخت و تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو به مبلغ ۶۲۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۷۷۴۱۳ پرداخت شد.

۱۳۸۸/۷/۱۸ مبلغ ۵,۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و خریدار وجه آن را به حساب جاری شرکت نزد بانک ملی واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۳۰ هزینه تلفن شرکت به مبلغ ۲۴۱,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک شماره ۷۷۴۱۴ پرداخت شد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت شفق.

۶- اطلاعات مربوط به دفتر معین حساب جاری شماره ۸۸۴۴ شرکت نوروز در فروردین ماه ۱۳۸۹ و همچنین صورت حساب بانک حساب مذکور به شرح زیر است:

**دفتر معین بانک: حساب جاری شماره ۸۸۴۴ نزد بانک ملی شعبه یادگار**

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۲	۸۹/۰۱/۰۴	واریز نقدی	۹۲۰,۰۰۰		
۵	۸۹/۰۱/۰۷	صدور چک شماره ۶۶۱۱ جهت هزینه حمل کالا		۸۷,۰۰۰	
۱۱	۸۹/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۶۶۱۲ جهت خرید ملزومات		۶۱,۰۰۰	
۱۸	۸۹/۰۱/۰۸	صدور چک شماره ۶۶۱۳ جهت هزینه حمل		۳۸,۰۰۰	
۲۵	۸۹/۰۱/۰۹	صدور چک شماره ۶۶۱۴ جهت هزینه سفر		۲۷,۰۰۰	
۲۶	۸۹/۰۱/۱۰	دریافت بابت فروش کالا	۲۴۷,۰۰۰		
۲۸	۸۹/۰۱/۱۰	صدور چک شماره ۶۶۱۵ جهت ترمیم تنخواه گردان		۱۵۰,۰۰۰	
۳۵	۸۹/۰۱/۱۱	صدور چک شماره ۶۶۱۶ جهت خرید کالا		۲۳۰,۰۰۰	
۴۶	۸۹/۰۱/۱۵	دریافت بابت فروش کالا	۴۷۲,۰۰۰		
۴۸	۸۹/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۳۸۱,۰۰۰		
۵۰	۸۹/۰۱/۱۶	دریافت بابت فروش کالا	۶۸۷,۰۰۰		
۵۷	۸۹/۰۱/۲۱	صدور چک شماره ۶۶۱۷ جهت خرید کالا		۳۱۱,۰۰۰	
۵۸	۸۹/۰۱/۲۵	صدور چک شماره ۶۶۱۸ جهت هزینه تلفن		۸۹,۲۰۰	
۶۸	۸۹/۰۱/۳۱	حواله وجه از شهرستان توسط مشتریان	۲۲۴,۰۰۰		
۷۲	۸۹/۰۱/۳۱	صدور چک شماره ۶۶۱۹ جهت هزینه سوخت		۵۲,۰۰۰	۱,۸۸۵,۸۰۰

صورت حساب بانک: حساب جاری شماره ۸۸۴۴ شرکت نوروژ					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۹/۰۱/۰۴	واریز نقدی		۹۲۰,۰۰۰	
۲	۸۹/۰۱/۰۷	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۱	۸۷,۰۰۰		
۳	۸۹/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۲	۶۱,۰۰۰		
۴	۸۹/۰۱/۰۸	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۳	۳۸,۰۰۰		
۵	۸۹/۰۱/۰۹	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۴	۲۷,۰۰۰		
۶	۸۹/۰۱/۱۰	واریز نقدی		۲۴۷,۰۰۰	
۷	۸۹/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۶	۲۳۰,۰۰۰		
۸	۸۹/۰۱/۱۱	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۵	۱۵۰,۰۰۰		
۹	۸۹/۰۱/۱۵	واریز نقدی		۴۷۲,۰۰۰	
۱۰	۸۹/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۳۸۱,۰۰۰	
۱۱	۸۹/۰۱/۱۶	واریز نقدی		۶۸۷,۰۰۰	
۱۲	۸۹/۰۱/۱۸	واریز نقدی		۸۱,۴۰۰	
۱۳	۸۹/۰۱/۲۳	برداشت طی چک شماره ۶۶۱۷	۳۱۱,۰۰۰		
۱۴	۸۹/۰۱/۳۱	برداشت بابت هزینه صدور دسته چک	۷,۵۰۰		
۱۵	۸۹/۰۱/۳۱	واریز نقدی		۲۱,۰۰۰	۱,۸۹۷,۹۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) واریز نقدی مورخ ۸۹/۱/۱۸ توسط مؤسسه افق بابت بدهی آن مؤسسه است.

ب) واریز نقدی مورخ ۸۹/۱/۳۱ توسط مؤسسه نیرو بابت بدهی آن مؤسسه است.

ج) وجه حواله ثبت شده در تاریخ ۸۹/۰۱/۳۱ در دفاتر شرکت به مبلغ ۲۲۴,۰۰۰ ریال بابت فروش کالا به آنان می باشد که مستندات واریز وجه به صورت دورنگار (فاکس) وصول شده لیکن تا پایان فروردین ماه در صورت حساب بانک ثبت نشده است.

د) گیرندگان چک های شماره ۶۶۱۸ و ۶۶۱۹ تا پایان فروردین ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده اند.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان فروردین ماه ۱۳۸۹.

۷- اطلاعات زیر در مورد حساب شماره ۵۵۱۹ شرکت نگین در اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دست است:

الف) مبلغ ۱۴۳,۰۰۰ ریال توسط یکی از مشتریان بابت فروش کالا از بندر عباس برای شرکت حواله شده و مستندات واریز وجه از طریق دورنگار وصول و در دفاتر شرکت ثبت شده است لیکن ماه بعد در صورت حساب بانک ثبت شده است.

ب) هزینه صدور چک بانکی به مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری ۵۵۱۹ شرکت توسط بانک برداشت شده ولی تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.



- ج) مبلغ ۲۸۶,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه نیکو بابت بدهی آن مؤسسه به حساب شرکت واریز شده و در صورت حساب بانک ثبت شده لیکن تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.
- د) گیرندگان چک‌های شماره ۲۲۱۱ به مبلغ ۴۸,۹۰۰ ریال و شماره ۲۲۱۳ به مبلغ ۸۹۶,۰۰۰ ریال تا پایان اردیبهشت ماه وجه چک را از بانک دریافت نکرده‌اند.
- ه) مانده حساب مذکور در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت ۱,۴۶۷,۰۰۰ ریال و براساس صورت حساب ارسالی بانک ۲,۵۳۴,۹۰۰ ریال است.
- مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ و ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت نگین.



## مسائل

- ۱- جمع فروش های نقدی فروشگاه صدف در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۶ مبلغ ۴,۶۷۷,۴۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۴,۶۷۹,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه.
- ۲- مانده حساب کسور و اضافات صندوق در فروشگاه فرزین در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۱,۲۶۴ ریال بستانکار است. مطلوب است ثبت بستن حساب مزبور در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه فروشگاه.
- ۳- رویدادهای زیر در شرکت تابان در مورد تنخواه گردان آقای احمدی طی شهریور ماه سال ۱۳۸۹ اتفاق افتاده است. در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت، مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال تنخواه گردان در اختیار آقای احمدی قرار گرفت.

هزینه های انجام گرفته از محل تنخواه گردان آقای احمدی طی شهریور ماه سال مذکور به شرح زیر است:

هزینه پذیرائی	ریال ۶۲۷,۰۰۰
هزینه ایاب و ذهاب	ریال ۴۹۶,۰۰۰
هزینه سوخت و تعمیرات جزئی خودرو	ریال ۸۷۱,۰۰۰
هزینه های متفرقه	ریال ۷۹۶,۰۰۰
جمع	<u>ریال ۲,۷۹۰,۰۰۰</u>

- آقای احمدی لیست هزینه های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر عامل به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۳۱ مبلغ ۲,۷۹۰,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک در اختیار نامبرده قرار داد. همچنین در طی مهر ماه سال مذکور هزینه های زیر از محل تنخواه گردان آقای احمدی انجام شده است:

هزینه ایاب و ذهاب	ریال ۸۲۵,۰۰۰
هزینه سوخت و تعمیرات خودرو	ریال ۹۴۲,۰۰۰
هزینه پذیرائی	ریال ۸۹۶,۰۰۰
جمع	<u>ریال ۲,۶۶۳,۰۰۰</u>

- در پایان مهر ماه نیز آقای احمدی لیست هزینه های انجام شده خود را پس از تأیید مدیر عامل به امور مالی ارائه نمود و امور مالی در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۳۰ مبلغ ۲,۶۶۳,۰۰۰ ریال از طریق صدور چک از حساب بانکی شرکت در اختیار نامبرده قرار داد.

مطلوب است ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه شرکت تابان با دو روش تنخواه گردان ثابت و تنخواه گردان متغیر.

- ۴- دفتر معین حساب جاری شماره ۴۸۲۸ شرکت سپهر نزد بانک تجارت شعبه نبرد و همچنین صورت حساب آن در دی

ماه سال ۱۳۸۸ به صورت صفحه بعد است:

## دفتر معین بانک: حساب جاری شماره ۴۸۲۸ نزد بانک تجارت شعبه سپهر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۸۸/۱۰/۰۵	واریز نقدی	۸۴۳,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۰۷	صدور چک شماره ۵۸۸۱ جهت خرید کالا		۷۶,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۰۸	صدور چک شماره ۵۸۸۲ جهت خرید ملزومات		۹۳,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۰۹	صدور چک شماره ۵۸۸۳ جهت هزینه حمل		۴۵,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۱۱	دریافت بابت فروش کالا	۸۲,۴۰۰		
۸۸/۱۰/۱۲	صدور چک شماره ۵۸۸۴ جهت قرض		۴۶,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۱۴	صدور چک شماره ۵۸۸۵ جهت خرید کالا		۷۹,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۲۲	دریافت بابت فروش کالا	۱۲۸,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۲۸	صدور چک شماره ۵۸۸۶ جهت پرداخت بدهی		۴۷,۰۰۰	
۸۸/۱۰/۳۰	دریافت بابت فروش کالا	۶۱,۰۰۰		
۸۸/۱۰/۳۰	صدور چک شماره ۵۸۸۷ جهت هزینه تلفن		۳۹,۰۰۰	۶۸۹,۴۰۰

صورت حساب بانک: حساب جاری شماره ۴۸۲۸ شرکت سپهر					
ردیف	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۸/۱۰/۰۵	واریز نقدی		۸۴۳,۰۰۰	
۲	۸۸/۱۰/۰۷	برداشت طی چک شماره ۵۸۸۱	۷۶,۰۰۰		
۳	۸۸/۱۰/۰۹	برداشت طی چک شماره ۵۸۸۲	۹۳,۰۰۰		
۴	۸۸/۱۰/۱۱	واریز نقدی		۸۲,۴۰۰	
۵	۸۸/۱۰/۱۲	برداشت طی چک شماره ۵۸۸۴	۴۶,۰۰۰		
۶	۸۸/۱۰/۱۴	برداشت طی چک شماره ۵۸۸۵	۷۹,۰۰۰		
۷	۸۸/۱۰/۲۲	واریز نقدی		۱۲۸,۰۰۰	
۸	۸۸/۱۰/۳۰	برداشت بابت کارمزد بانکی	۲,۵۰۰		
۹	۸۸/۱۰/۳۰	واریز نقدی		۸۳,۰۰۰	۸۳۹,۹۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مؤسسه پویش بابت بدهی خود به شرکت مبلغ ۸۳,۰۰۰ ریال در وجه حساب جاری شرکت حواله کرده که بانک این مبلغ را در همان روز وصول و در حساب شرکت ثبت نموده است لیکن شرکت تا پایان دی ماه آن را در دفاتر خود ثبت نکرده است.

ب) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مبلغ ۲۵۰۰ ریال بابت کارمزد خدمات بانکی از حساب شرکت برداشت کرده لیکن شرکت این مبلغ را تا پایان دی ماه در دفاتر شرکت ثبت نکرده است.

ج) گیرندگان چک‌های شماره ۵۸۸۳، ۵۸۸۶ و ۵۸۸۷ تا پایان دی ماه وجه چک‌های خود را از بانک دریافت نکرده‌اند.

د) در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۳۰ مبلغ ۶۱,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه سلامت به حساب شرکت واریز شده و مستندات آن به شرکت

ارائه شده و شرکت آن را در دفاتر خود ثبت کرده لیکن بانک آن را در بهمن ماه وصول و در حساب شرکت عمل نموده است. مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب مذکور در پایان دی ماه ۱۳۸۸ و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت سپهر.

۵- با توجه به اطلاعات سؤال قبل مطلوب است:

الف) محاسبه موجودی بانک طبق صورت حساب بانک.

ب) محاسبه موجودی بانک از مانده دفتر.

۶- اطلاعات زیر در مورد حساب جاری ۸۲۲ شرکت بهار در دست است. مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی در

تاریخ ۱۳۷۹/۱۱/۳۰ و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه عمومی شرکت.

### دفتر معین بانک - جاری ۸۲۲ در ۱۳۷۹/۱۱/۳۰

بستانکار	بدهکار	شرح
۹۵,۰۰۰	۹۹۵,۰۰۰	مانده نقل از ماه قبل
۴۰,۰۰۰		چک ۱۴۲۱
۳۷۵,۰۰۰		چک ۱۴۲۲
۸۵,۰۰۰		چک ۱۴۲۳
		چک ۱۴۲۴
	۴۰۰,۰۰۰	واریز طی فیش ۸۶۶۶
۲۵,۰۰۰		چک ۱۴۲۵ بابت خرید کالا
۸۶,۰۰۰		چک ۱۴۲۶ بابت خرید تجهیزات
	۳۸۰,۰۰۰	حواله شماره ۸۸ از شهرستان
۱۹۵,۰۰۰		چک ۱۴۲۷
۵۷۰,۰۰۰		چک ۱۴۲۸
۴۰,۰۰۰		چک ۱۴۲۹
	۲۶۴,۰۰۰	مانده

### صورت حساب بانک - جاری ۸۲۲ در تاریخ ۱۳۷۹/۱۱/۳۰

بستانکار	بدهکار	شرح
۹۹۵,۰۰۰		مانده نقل از ماه قبل
	۳۷۵,۰۰۰	چک ۱۴۲۳
	۹۵,۰۰۰	چک ۱۴۲۱
	۸۵,۰۰۰	چک ۱۴۲۴
۴۰۰,۰۰۰		واریز طی فیش ۸۶۶۶
۲۵۰,۰۰۰		واریز طی فیش ۸۶۶۷ بابت بدهی شرکت ب
	۸۶,۰۰۰	چک ۱۴۲۶
		حواله شماره ۸۸ از شهرستان
	۱۹۵,۰۰۰	چک ۱۴۲۷
۶۰۰,۰۰۰		واریز طی فیش ۸۶۶۸ بابت بدهی شرکت الف
	۷,۵۰۰	هزینه دسته چک
۱,۷۸۱,۵۰۰		مانده

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب ۸۲۲ شرکت در پایان بهمن ماه ۱۳۷۹.

۷- با توجه به اطلاعات سؤال قبل مطلوب است:

الف) محاسبه موجودی بانک طبق صورت حساب بانک.

ب) محاسبه موجودی بانک از مانده دفتر.

۸- مانده حساب جاری ۲۸۶ نزد بانک تجارت در دفتر معین شرکت سهامی مهتاب در پایان آبان ماه ۱۳۸۶ مبلغ ۷۷۳,۰۰۰

ریال است در صورتی که مانده حساب مذکور بر اساس صورت حساب بانک ۹۱۲,۰۰۰ ریال است. پس از مطابقت اقلام صورت حساب بانک با دفتر معین شرکت موارد زیر کشف گردیده است:

الف) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال توسط آقای حمیدی و ۸۰,۰۰۰ ریال توسط شرکت سپهر بابت بدهی آنان در وجه حساب بانکی شرکت حواله شده که تاکنون ثبت دفاتر شرکت نشده است.

ب) وجه واریزی توسط صندوقدار شرکت ۴۸,۰۰۰ ریال در آخرین ساعات روز ۳۰ آبان ماه برای بانک ارسال شده ولی بانک رقم مذکور را در روز بعد در حساب شرکت عمل نموده است.

ج) چک شماره ۱۹۲۸ به مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال و چک شماره ۱۹۵۳ به مبلغ ۶۲,۰۰۰ ریال تا کنون توسط مشتریان به بانک ارائه نگردیده است.

د) حسابدار شرکت مهتاب چک شماره ۱۹۴۵ به مبلغ ۷۴,۰۰۰ ریال را اشتبهاً به مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نموده است. چک مزبور بابت خرید اثاثه اداری صادر شده است.

ه) هزینه کارمزد بانکی، که در دفاتر شرکت ثبت نشده، ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب در پایان آبان ماه ۱۳۸۶ و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت.

۹- اطلاعات زیر در مورد حساب شماره ۷۷۴۴ شرکت بهار در خرداد ماه ۱۳۸۹ در دست است:

الف) مبلغ ۴۱۱,۶۰۰ ریال توسط یکی از مشتریان بابت طلب شرکت از یکی از مشتریان از مشهد برای شرکت حواله شده و مستندات واریز وجه از طریق دورنگار وصول و در دفاتر شرکت ثبت شده لیکن ماه بعد در صورت حساب بانک ثبت شده است.

ب) هزینه صدور دسته چک به مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری ۷۷۴۴ شرکت توسط بانک برداشت شده ولی تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

ج) مبلغ ۴۶۳,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه نگار بابت بدهی آن مؤسسه به حساب شرکت واریز شده و در صورت حساب بانک ثبت شده لیکن تا پایان ماه در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

د) گیرندگان چک‌های شماره ۸۵۴۳ به مبلغ ۷۴,۲۰۰ ریال و شماره ۸۵۴۷ به مبلغ ۶۲۴,۳۰۰ ریال تا پایان خرداد ماه جهت وصول چک به بانک مراجعه نکرده اند.

ه) چک شماره ۸۵۴۶ به مبلغ ۲۷,۶۰۰ ریال صادر و به طلبکاران شرکت تحویل شده است و آنان وجه چک را از بانک وصول کرده‌اند اما در دفاتر شرکت ثبت نشده است.

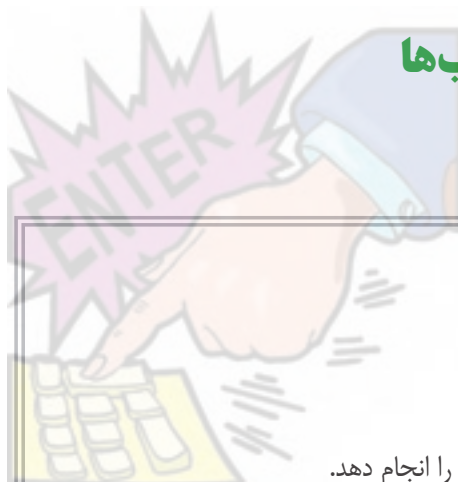
و) مبلغ چک شماره ۸۵۴۱ بابت خرید کالا در دفاتر شرکت ۳۲,۰۰۰ ریال ثبت شده است ولی مبلغ صحیح آن ۲۳,۰۰۰ ریال است. بانک مبلغ چک مزبور را به طور صحیح ثبت نموده است.

ز) مانده حساب مذکور در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۹ در دفاتر شرکت ۴۵۶,۷۰۰ ریال و براساس صورت حساب ارسالی بانک ۱,۱۷۸,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی حساب فوق در پایان خرداد ماه ۱۳۸۹ و ثبت‌های لازم در دفاتر شرکت بهار.

## فصل هفتم

### اصلاح (تعدیل) حسابها



#### اهداف رفتاری :



#### پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱ - مفهوم و هدف از اصلاح (تعدیل) حسابها را بداند.
- ۲ - ثبت‌های حسابداری مربوط به اصلاح حسابها در طی دوره و پایان دوره را انجام دهد.
- ۳ - نحوه اصلاح دارایی‌هایی که مبلغی از آنها در دوره مالی هزینه شده مانند ملزومات، پیش پرداختها و موجودی‌ها را انجام دهد.
- ۴ - ثبت اصلاح بدهی‌ها و پیش دریافتها را انجام دهد.
- ۵ - ثبت اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده مانند عوارض، بیمه و حقوق را انجام دهد.

همان‌طور که می‌دانید، هدف از تهیه اطلاعات مالی کمک به استفاده کنندگان مختلف برای قضاوت و تصمیم‌گیری اقتصادی است. این هدف زمانی تحقق می‌یابد که اطلاعات مالی تهیه شده به‌هنگام، واقعی و درست باشد. به این منظور باید تمامی درآمدها و هزینه‌های دوره مالی نشان داده شود و در ترازنامه نیز تمامی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به درستی نشان داده شود.

به‌طور کلی برای آنکه صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی وضعیت مالی و نتایج عملیات آن را به درستی نشان دهد باید حاوی کلیه داراییها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها باشد. اما مسئله‌ای که حسابداران غالباً در عمل با آن روبرو می‌شوند این است که برخی از رویدادهای مالی بر نتایج عملیات بیش از یک دوره مالی اثر می‌گذارند. اثر این نوع رویدادهای مالی بر دوره‌های مالی مختلف باید به دقت شناسایی و اندازه‌گیری شود. جهت تحقق این امر در پایان هر دوره مالی باید اصلاحات لازم در حسابها انجام شود. این فصل، به تشریح این ثبتها اختصاص دارد.

## ✓ انواع حسابها

حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال دادن یا ندادن مانده آنها به سال مالی بعد می‌توان به دسته‌های زیر تقسیم کرد:

### الف) حساب‌های دائمی

حساب‌های دائمی حساب‌هایی هستند که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های ترازنامه‌ای نیز می‌گویند.

### ب) حساب‌های موقت

حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان دوره مالی بسته می‌شوند. حساب‌های موقت شامل حساب‌های درآمد و هزینه و برداشت می‌باشد. به استثنای حساب برداشت، این حساب‌ها را حساب‌های سود و زیانی نیز می‌گویند.

### ج) حساب‌های مختلط

برخی از حساب‌ها هستند که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های مختلط می‌گویند. برای مثال، حساب پیش پرداخت اجاره را در نظر بگیرید. اگر شرکت بهار در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱ مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره شش ماهه (از ۱۳۸۸/۱۱/۱ تا ۱۳۸۹/۴/۳۱) یک باب ساختمان پرداخت کرده باشد، در تاریخ پرداخت وجه که ۱۳۸۸/۱۱/۱ می‌باشد، تمام مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال در حساب پیش پرداخت ثبت می‌شود. در پایان سال ۱۳۸۸ با توجه به آن که دو ماه از ۶ ماه سپری شده است، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه فوق به هزینه تبدیل شده و باقیمانده آن، یعنی ۱۶۰,۰۰۰ ریال، کماکان به عنوان یک دارایی به نام پیش پرداخت باید نشان داده شود. لذا در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها، حساب پیش پرداخت دارای ۲۴۰,۰۰۰ ریال مانده است که ۸۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های موقت (هزینه اجاره) و ۱۶۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های دائمی (پیش پرداخت اجاره) که یک دارایی است) محسوب می‌شود. بنابراین حساب پیش پرداخت اجاره قبل از انجام اصلاحات یک حساب مختلط است؛ یعنی بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت است.

حساب‌های مختلط :		قبل از اصلاح حساب‌ها
پیش پرداخت اجاره		
۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	
	۱۶۰,۰۰۰ مانده	
حساب‌های موقت:	حساب‌های دائمی:	پس از اصلاح حساب‌ها
هزینه اجاره	پیش پرداخت اجاره	
۸۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	

حساب‌هایی را که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آنها موقت‌اند را حساب مختلط می‌گویند.

## اصلاح حساب‌ها در طول دوره مالی ✓

به منظور اجرای اصل «تطابق هزینه‌های هر دوره مالی از درآمدهای همان دوره<sup>۱</sup>»، حسابداران باید اطمینان یابند در زمان تهیه صورت سود و زیان کلیه درآمدها و هزینه‌های دوره مالی در حساب‌ها ثبت شده باشند. اگر برخی از درآمدها یا هزینه‌های دوره در حساب‌ها ثبت نشده باشد، ابتدا آنها را شناسایی می‌کنند و سپس از طریق ثبت‌های مناسب در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل، حساب‌ها اصلاح می‌شوند که اصطلاحاً به اینگونه ثبت‌ها، «ثبت‌های اصلاحی» گفته می‌شود. ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی و قبل از تهیه صورت‌های مالی انجام می‌شوند اما ممکن است لازم باشد که مانده برخی از حساب‌ها در طی دوره مالی نیز اصلاح شود. این موضوع در قسمت‌های بعدی و همزمان با تشریح اصلاحات پایان دوره تشریح خواهد شد.

## اصلاح حساب‌ها در پایان دوره مالی ✓

اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی و به منظور اصلاح، تعدیل و به هنگام کردن (به روز رساندن) مدارک حسابداری، صورت می‌گیرد. بعد از این که کلیه معاملات و رویدادهای مالی در دفاتر موسسه ثبت شد، بعضی از حساب‌های دفتر کل مانده‌های صحیح را برای تهیه صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهند. حتی اگر تمام معاملات و عملیات مالی به درستی در دفاتر ثبت شده باشند، حسابداری تعهدی<sup>۲</sup> ایجاب می‌کند که برای تطبیق حساب‌های ترازنامه و صورت سود زیان با فرض دوره مالی و اصل تطابق، مانده برخی از حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی اصلاح گردد.

ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی ثبت می‌شوند و شامل موارد زیرند:

(الف) اصلاح حساب دارایی‌هایی که مبلغی از آنها در دوره مالی هزینه شده (شامل ملزومات، پیش پرداختها و موجودی‌ها).

(ب) اصلاح هزینه‌های تحقق نیافته.

(ج) اصلاح بدهی‌های جاری و پیش دریافتها.

(د) اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده (شامل عوارض، حق بیمه و حقوق).

انجام اصلاحات فوق منوط به اصلاح حساب‌های زیر است:

۱ - اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

۲ - اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

۳ - ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی

۴ - ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دوره مالی

۵ - ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

۶ - اصلاح حساب موجودی ملزومات

در ادامه هر کدام از ثبت‌های اصلاحی فوق مورد بررسی قرار می‌گیرند.

## ۱ - اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

همان‌طور که در فصل دوم نیز بیان گردید، چنانچه قبل از ارائه خدمات، وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. چنانچه خدمتی تا قبل از پایان سال مالی انجام گیرد، حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود. برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار و حساب درآمد بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شرکت رایان کار در تاریخ ۸۸/۹/۱ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری کامپیوترهای شرکت ب که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. در تاریخ ۸۸/۹/۱، یعنی در زمان دریافت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت رایان کار انجام می‌شود:

۱ - اصول حسابداری در فصل نهم توضیح داده شده است.

۲ - فرض تعهدی، فرض دوره مالی و اصل تطابق در فصل ۹ تشریح خواهد شد.



## دفتر روزنامه شرکت رایان کار

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۹/۱	وجه نقد پیش دریافت درآمد پیش دریافت بابت تعمیر و نگهداری کامپیوترهای شرکت ب	۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

حساب پیش دریافت که یک بدهی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت رایان کار بدون تغییر می ماند. از طرفی شرکت رایان کار از ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال به شرکت ب خدمات ارائه نموده است و باید از این بابت درآمد خود را شناسایی کند. به این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت رایان کار محاسبه می کند که چه مقدار از ۴۸۰,۰۰۰ ریال دریافت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ می باشد و آن را از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد منظور می کند. اگر ۴۸۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۴۰,۰۰۰ ریال می شود.

$$۴۸۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۴۰,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه می شود، باید ۴ برابر ۴۰,۰۰۰ ریال از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد افزوده شود.

$$۴۰,۰۰۰ \times ۴ = ۱۶۰,۰۰۰$$

حساب پیش دریافت یک بدهی است لذا کاهش آن بدهکار می شود. افزایش حساب درآمد نیز بستانکار می شود. لذا برای اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت رایان کار انجام می شود:

## دفتر روزنامه شرکت رایان کار

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد درآمد بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۱۶۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش دریافت درآمد در دفتر شرکت رایان کار اصلاح می شود. پس از انتقال ثبت های فوق به دفتر کل، مانده حساب های پیش دریافت و درآمد بصورت زیر خواهد بود.

درآمد		پیش دریافت درآمد	
۱۶۰,۰۰۰		۴۸۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
			مانده ۳۲۰,۰۰۰



مثال ۲: شرکت سبحان یک باب ساختمان خود را در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ برای یک دوره شش ماهه به شرکت نیکان اجاره داده است. کل اجاره شش ماهه که ۱۸۰,۰۰۰ ریال است، در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ از شرکت نیکان دریافت شده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در تاریخهای ۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۴/۳۱ در دفتر روزنامه شرکت سبحان و نشان دادن حساب پیش دریافت در دفتر کل شرکت (به شکل T) در پایان سال ۱۳۸۸ قبل و بعد از اصلاحات.

حساب پیش دریافت در تاریخ ۸۸/۱۲/۲۹ قبل از اصلاحات:

### پیش دریافت اجاره درآمد (اجاره)

۱۸۰,۰۰۰

ثبت اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۸ برای تحقق درآمد اجاره به مدت دو ماه:

$$۱۸۰,۰۰۰ \div ۶ = ۳۰,۰۰۰ \rightarrow ۳۰,۰۰۰ \times ۲ = ۶۰,۰۰۰$$

### دفتر روزنامه شرکت سبحان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰

حساب درآمد اجاره و پیش دریافت اجاره در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ پس از اصلاحات:

پیش دریافت درآمد (اجاره)		درآمد اجاره	
۱۸۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	
	۱۲۰,۰۰۰ مانده		

### دفتر روزنامه شرکت سبحان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۴/۳۱	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان مدت اجاره	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائه خدمات وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود. برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار می‌نمائیم.

## ۲- اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

زمانی که مبالغی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. هنگامی که کالا یا خدمات مربوطه دریافت گردید، به میزان کالا یا خدمات دریافتی از حساب پیش پرداخت خارج و به حساب کالا یا هزینه مربوطه منتقل می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شرکت تدبیر در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ بابت تعمیر و نگهداری ماشین آلات خود برای مدت یک سال، مبلغ ۳۰۰,۰۰۰

ریال به مؤسسه حامی پرداخت کرد. در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱، یعنی در زمان پرداخت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت تدبیر انجام می‌شود:

### دفتر روزنامه شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۶/۱	پیش پرداخت تعمیرات وجه نقد پیش پرداخت بابت تعمیر و نگهداری ماشین آلات	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰

حساب پیش پرداخت که یک دارایی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت تدبیر بدون تغییر می‌ماند. از طرفی شرکت تدبیر از ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال از مؤسسه حامی خدمات دریافت نموده است و باید از این بابت هزینه مربوطه را شناسایی و ثبت کند. به این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت تدبیر محاسبه می‌کند که چه مقدار از ۳۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ است و آن را از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه منظور می‌کند. اگر ۳۰۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۲۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

$$۳۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۲۵,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۷ ماه می‌شود، باید ۷ برابر ۲۵,۰۰۰ ریال از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه افزوده شود.

$$۲۵,۰۰۰ \times ۷ = ۱۷۵,۰۰۰$$

حساب پیش پرداخت یک دارایی است لذا کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش حساب هزینه نیز بدهکار می‌گردد. لذا برای اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت تدبیر انجام می‌شود:

### دفتر روزنامه شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه تعمیرات پیش پرداخت تعمیرات بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۱۷۵,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش پرداخت تعمیرات در دفتر شرکت تدبیر اصلاح می‌شود. پس از انتقال ثبت‌های فوق به دفتر کل، مانده حساب‌های پیش پرداخت و هزینه تعمیرات بصورت زیر خواهد بود.

پیش پرداخت تعمیرات		هزینه تعمیرات	
۱۷۵,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰	
	مانده ۱۲۵,۰۰۰		



مثال ۲: شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یکسال آینده (از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا تاریخ ۸۲/۸/۳۰) پرداخت نمود. ثبت مربوط به پرداخت وجه فوق و همچنین ثبت اصلاحی لازم را در پایان سال ۸۱ و همچنین ۱۳۸۲/۸/۳۰ انجام دهید.

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۹/۱	پیش پرداخت بیمه وجه نقد پرداخت بابت پیش پرداخت بیمه یک سال	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چون از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه سپری شده، بنابراین معادل ۴ ماه از حق بیمه منقضی شده است. اگر ۱۲۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه تقسیم کنیم، حق بیمه هر ماه ۱۰,۰۰۰ ریال می‌شود. بنابراین سهم ۴ ماه از حق بیمه ۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که در پایان سال به صورت زیر در دفتر روزنامه شرکت ثبت می‌گردد:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۱۲/۲۹	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰

$$\text{حق بیمه یک ماه} = 120,000 \div 12 = 10,000$$

$$\text{حق بیمه ۴ ماه} = 10,000 \times 4 = 40,000$$

مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال حق بیمه منقضی شده و باقی مانده مبلغ حق بیمه، یعنی ۸۰,۰۰۰ ریال، حق بیمه منقضی نشده است. پس از انجام ثبت اصلاحی پیش پرداخت بیمه، وضعیت حساب پیش پرداخت بیمه و هزینه بیمه در شرکت الف به صورت زیر است:

پیش پرداخت بیمه		هزینه بیمه
۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
	۸۰,۰۰۰ مانده	

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۲/۸/۳۰	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰

زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. برای اصلاح حساب پیش پرداخت، باید حساب هزینه مربوطه را به میزان پیش پرداخت‌هایی که به هزینه تبدیل شده اند بدهکار و حساب پیش پرداخت را بستانکار نماییم.

## ۳- ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی

در پایان دوره مالی ممکن است درآمدهایی تحقق یافته<sup>۱</sup> باشند ولی ثبتی از بابت آنها در دفاتر بعمل نیامده باشد. لذا باید ثبت‌های

۱- در مورد تحقق درآمد در فصل ۹ توضیح داده خواهد شد.

اصلاحی لازم در مورد آنها در دفاتر به عمل آید. برای تشریح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۱: شرکت سحر بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسهٔ خوبان ارائه داده صورت‌حسابی به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیاورده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

### دفتر روزنامهٔ شرکت سحر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب‌های دریافتی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ خوبان	۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



مثال ۲: شرکت سپیدان در اسفند ماه ۱۳۸۷ ماشین آلات شرکت بهاران را تعمیر نمود. ارزش این خدمات معادل ۲۶۷,۰۰۰ ریال می‌باشد که تا پایان سال ۱۳۸۷ ثبتی بابت آن در حساب‌های شرکت سپیدان به عمل نیامده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۷ در دفتر روزنامهٔ شرکت سپیدان بصورت زیر می‌باشد:

### دفتر روزنامهٔ شرکت سپیدان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	حساب‌های دریافتی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ بهاران	۲۶۷,۰۰۰	۲۶۷,۰۰۰

برای ثبت درآمدهای تحقق یافتهٔ ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی، باید حساب‌های دریافتی را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار نماییم.

## ۴ - ثبت هزینه‌های تحمیل شده و ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

معمولاً در پایان دورهٔ مالی هزینه‌هایی وجود دارند که ثبت دفاتر نشده اند. از جمله این هزینه‌ها می‌توان به هزینه‌های تلفن، آب و برق مصرفی روزهای پایانی سال و همچنین هزینه حقوق و دستمزد ایام پایان سال اشاره نمود. این گونه هزینه‌ها را هزینه‌های معوق نیز می‌گویند. به منظور بکارگیری صحیح اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها در پایان سال، باید این گونه هزینه‌ها را در دفاتر ثبت نمود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دوره مالی به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۱: هزینه‌های تلفن شرکت شکوه در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۷۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. صورت‌حساب تلفن در ۸۸/۱۲/۲۶ تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت صفحه بعد می‌باشد:

۱- بر اساس اصل تطابق، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه‌هایی را که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده‌اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نماییم. اصول و مفروضات حسابداری در فصل ۹ تشریح شده است.

## دفتر روزنامه شرکت شکوه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه تلفن حساب‌های پرداختی بابت هزینه تلفن بهمن و اسفند ماه شرکت.	۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰



مثال ۲: هزینه آب و برق شرکت صبا در ۴۰ روزه پایان سال ۱۳۸۷ مبلغ ۴۹۵,۰۰۰ ریال است. صورت حساب هزینه مذکور در روزهای پایانی سال تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۷ بصورت زیر است:

## دفتر روزنامه شرکت صبا

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینه آب و برق حساب‌های پرداختی بابت هزینه آب و برق ۴۰ روزه پایان سال	۴۹۵,۰۰۰	۴۹۵,۰۰۰



مثال ۳: حقوق و دستمزد تعدادی از کارکنان شرکت بابل در اسفند ماه سال ۱۳۸۸، که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده، مبلغ ۷۹۸,۰۰۰ ریال است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

## دفتر روزنامه شرکت بابل

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه حقوق حساب‌های پرداختی بابت هزینه حقوق و دستمزد کارکنان شرکت در اسفند ماه.	۷۹۸,۰۰۰	۷۹۸,۰۰۰

برای ثبت هزینه‌های تحمیل یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی، باید حساب هزینه مربوطه را به میزان هزینه تحمیل یافته بدهکار و حساب‌های پرداختی را بستانکار نمائیم.

## ۵- ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

دارایی‌هایی که عمر مفید آنها بیشتر از یک سال باشد، در دفاتر به‌عنوان دارایی بلند مدت یا دارایی ثابت ثبت می‌شوند. به غیر از زمین، تمامی دارایی‌های بلندمدت دیگر دارای عمر مفید محدود می‌باشند. بنابراین بهای تمام شده این دارایی‌ها باید طی دوران عمر مفیدشان به هزینه منظور شود. به این منظور در پایان هر سال مالی سهم مناسبی از بهای تمام شده این گونه دارایی‌ها به عنوان هزینه استهلاک در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه استهلاک، به مثال‌های صفحه بعد توجه نمایید.

۱- براساس تعریف ارائه شده در استانداردهای حسابداری ایران، «بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازایی که جهت تحویل یک دارایی در زمان تحویل آن واگذار شده است.»

مثال ۱: شرکت نیلو در ابتدای سال ۱۳۸۸ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید خودرو ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن (یعنی مبلغی که پس از اتمام عمر مفید می‌توان خودرو را به آن قیمت فروخت) ۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. ثبت هزینه استهلاک خودرو در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر است:

$$\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده} = \frac{\text{هزینه استهلاک (با روش خط مستقیم)}}{\text{عمر مفید}}$$

$$۱۴۰,۰۰۰ = \frac{۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{۱۰}$$

### دفتر روزنامه شرکت نیلو

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک وسایل نقلیه استهلاک انباشته وسایل نقلیه بابت هزینه استهلاک یک دستگاه خودرو.	۱۴۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰

حساب استهلاک انباشته وسایل نقلیه، یک حساب کاهنده دارایی است که در ترازنامه بعد از حساب وسایل نقلیه درج می‌گردد تا از بهای تمام شده وسایل نقلیه کسر شود و ارزش دفتری<sup>۲</sup> وسایل نقلیه به دست آید. حساب استهلاک انباشته یک حساب دائمی است بنابراین در پایان سال مالی بسته نمی‌شود و تا پایان عمر مفید دارایی هر ساله هزینه استهلاک محاسبه و به آن افزوده می‌شود.

مثال ۲: شرکت کوهستان در ۱۳۸۷/۳/۱ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲,۸۶۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری کرد. عمر مفید اثاثه اداری مذکور هشت سال و ارزش اسقاط آن ۱۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوب است:

الف) ثبت مربوط به خرید اثاثه اداری.

ب) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۷.

ج) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۸.

د) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۹.

پاسخ الف)

ثبت مربوط به خرید اثاثه اداری به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه شرکت کوهستان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۳/۱	اثاثه اداری وجه نقد بابت خرید مقداری اثاثه اداری به صورت نقد	۲,۸۶۰,۰۰۰	۲,۸۶۰,۰۰۰

۱- برای محاسبه هزینه استهلاک روش‌های مختلفی وجود دارد که یکی از آنها روش خط مستقیم می‌باشد.

۲- Book Value. استهلاک انباشته - بهای تمام شده = ارزش دفتری.

(پاسخ ب)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده} \\ \text{هزینه استهلاك یک سال} = \frac{\text{عمر مفید}}$$

$$345,000 = \frac{2,860,000 - 100,000}{8}$$

با توجه به این که اثاثه اداری مذکور در اول خرداد ماه خریداری شده است، هزینه استهلاك آن برای سال اول (سال ۱۳۸۷) فقط برای ده ماه محاسبه و ثبت می‌شود ولی در سنوات بعد استهلاك آن به‌طور کامل محاسبه و ثبت می‌گردد. بنابراین، هزینه استهلاك اثاثه اداری در سال ۱۳۸۷ برای ده ماه برابر است با:

$$345,000 \times \frac{10}{12} = 287,500 = \text{هزینه استهلاك اثاثه اداری برای ۱۰ ماه}$$

همچنین هزینه استهلاك اثاثه اداری در سال ۱۳۸۷ به صورت زیر ثبت می‌شود:

**دفتر روزنامه شرکت کوهستان**

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینه استهلاك اثاثه اداری استهلاك انباشته اثاثه اداری بابت هزینه استهلاك اثاثه اداری.	۲۸۷,۵۰۰	۲۸۷,۵۰۰

(پاسخ ج)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور در سال ۱۳۸۸ در صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$345,000 = \frac{2,860,000 - 100,000}{8}$$

**دفتر روزنامه شرکت کوهستان**

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه استهلاك اثاثه اداری استهلاك انباشته اثاثه اداری بابت هزینه استهلاك اثاثه اداری.	۳۴۵,۰۰۰	۳۴۵,۰۰۰

(پاسخ د)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور در سال ۱۳۸۹ در صفحه بعد محاسبه می‌شود:



$$۳۴۵,۰۰۰ = \frac{۲,۸۶۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{۸}$$

## دفتر روزنامه شرکت کوهستان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک اثاثه اداری استهلاک انباشته اداری بابت هزینه استهلاک اثاثه اداری.	۳۴۵,۰۰۰	۳۴۵,۰۰۰

برای ثبت هزینه استهلاک باید حساب هزینه استهلاک را بدهکار و حساب استهلاک انباشته را بستانکار نماییم.

## ۶- اصلاح حساب موجودی ملزومات

برای حسابداری ملزومات دو روش وجود دارد: (۱) روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی و (۲) روش ثبت خرید ملزومات در حساب هزینه. در این کتاب فقط روش اول توضیح داده می‌شود. در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام خرید ملزومات، حساب موجودی ملزومات، بدهکار و حساب صندوق یا حساب‌های پرداختی بستانکار می‌شود. در پایان سال به میزان ملزومات مصرف شده، حساب هزینه ملزومات را بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم. مثال ۱: شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۷ مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. نحوه ثبت این رویداد به‌صورت زیر است:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱/۱۷	موجودی ملزومات وجه نقد بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.	۸۴۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰

فرض کنید پس از انبارگردانی در پایان سال، مشخص می‌شود که ۴۶۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری طی سال مصرف شده و معادل ۳۸۰,۰۰۰ ریال آن در انبار موجود است. لذا ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر در دفتر روزنامه شرکت الف ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات موجودی ملزومات بابت اصلاح حساب ملزومات اداری	۴۶۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰

حساب‌های دفتر کل شرکت الف در مورد موجودی ملزومات و هزینه ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ پس از انجام ثبت‌های اصلاحی به صورت زیر است:

هزینه ملزومات		موجودی ملزومات	
	۴۶۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰
			مانده ۳۸۰,۰۰۰

مثال ۲: شرکت شاداب در تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به طور نقد خریداری کرد. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص می‌شود که ۱۷۵,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در پایان سال در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت شاداب.

کل ملزومات خریداری شده در شرکت شاداب طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال است که در پایان سال ۱۷۵,۰۰۰ ریال آن در انبار باقی مانده است. لذا ملزومات مصرف شده طی سال ۱۳۸۸ برابر است با:

$$۳۸۷,۰۰۰ - ۱۷۵,۰۰۰ = ۲۱۲,۰۰۰$$

لذا ثبت اصلاحی ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر خواهد بود:

### دفتر روزنامه شرکت شاداب

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۵/۱۴	موجودی ملزومات وجه نقد بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.	۳۸۷,۰۰۰	۳۸۷,۰۰۰
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات موجودی ملزومات بابت اصلاح حساب ملزومات اداری	۲۱۲,۰۰۰	۲۱۲,۰۰۰

برای اصلاح ملزومات در پایان سال مالی، حساب هزینه ملزومات را به میزان ملزومات مصرف شده بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم.

### تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده ✓

پس از انجام کلیه ثبت‌های اصلاحی و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده حساب‌های دفتر کل تعیین و تراز آزمایشی دیگری تهیه می‌شود. این تراز آزمایشی را که پس از انجام ثبت‌های اصلاحی تهیه می‌کنند، تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیه صورت‌های مالی قرار می‌گیرد.<sup>۱</sup>

۱- نمونه تراز آزمایشی اصلاح شده در مثال جامع پایان فصل هشتم آورده شده است.



## پرسش

- ۱- حساب‌های دفتر کل از نظر انتقال دادن یا ندادن مانده آنها به سال بعد به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.
- ۲- به چه حساب‌هایی حساب‌های مختلط می‌گویند؟
- ۳- منظور از اصلاح حساب‌ها چیست؟
- ۴- اصلاح حساب‌ها در چه زمانی صورت می‌گیرد؟
- ۵- ثبت‌های اصلاحی شامل چه مواردی است و از طریق اصلاح کدام حساب‌ها انجام می‌شود؟
- ۶- برای اصلاح حساب پیش دریافت در آمد چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۷- برای اصلاح حساب پیش پرداخت چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۸- برای ثبت اصلاحی مربوط به درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی، چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۹- ثبت اصلاحی مربوط به هزینه‌های تحمیل یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی چگونه انجام می‌شود؟
- ۱۰- برای چه دارایی‌هایی استهلاک منظور می‌شود؟
- ۱۱- نحوه محاسبه هزینه استهلاک چگونه است؟ با یک مثال توضیح دهید.
- ۱۲- حساب استهلاک انباشته چه حسابی است و چگونه در ترازنامه نشان داده می‌شود؟
- ۱۳- موقع خرید ملزومات چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۱۴- در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام اصلاح حساب‌ها چه حسابی بدهکار و چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۵- تراز آزمایشی اصلاح شده چه زمانی تهیه می‌شود؟



## تمرین

- ۱- شرکت البرز در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری وسایل نقلیه شرکت برابر که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. ثبت‌های لازم در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ و ثبت اصلاحی ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ در دفاتر شرکت البرز را بنویسید.
- ۲- شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ بابت اجاره یک دستگاه آپارتمان اداری برای مدت یک سال، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محسنی پرداخت کرد. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ و ثبت اصلاحی پایان سال ۱۳۸۸.
- ۳- شرکت سبحان بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسه توانا ارائه داده است صورت‌حسابی به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیاورده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت سبحان.
- ۴- هزینه‌های برق شرکت شبنم در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۱۶,۰۰۰ ریال است. صورت‌حساب برق در اواخر اسفندماه تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت شبنم.
- ۵- هزینه حقوق اسفندماه ۱۳۸۸ مؤسسه تابناک ۶۸۳,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در دفتر روزنامه مؤسسه تابناک.
- ۶- شرکت سپهر در ابتدای سال ۱۳۸۸ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این اثاثه ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت سپهر.
- ۷- شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱۷ مبلغ ۳۸۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۴۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت صبا.
- ۸- مانده حساب موجودی ملزومات مؤسسه شفا در پایان سال ۱۳۸۷ قبل از اصلاحات مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال است. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص شد که موجودی ملزومات پایان دوره ۸۶,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه شفا.

## مسائل



۱- مؤسسه زاگرس در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری وسایل نقلیه شرکت کیان دریافت کرد. قرارداد مربوط به تعمیرات فوق برای یک دوره یک ساله از ۱۳۸۸/۱۱/۱ لغایت ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ است. مطلوب است: الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه مؤسسه زاگرس در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸.

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت کیان در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸.

۲- شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ بابت اجاره یک دستگاه خودرو برای مدت یک سال، مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه تاکسیرانی معتمد پرداخت کرد. مطلوب است:

الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت ساحل در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه مؤسسه تاکسیرانی معتمد در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

۳- تعمیرگاه سجاد در اسفندماه ۱۳۸۷ بابت تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو متعلق به شرکت شبنم صورت‌حسابی به مبلغ ۳۷۴,۰۰۰ ریال صادر کرد و تحویل شرکت شبنم نمود. این رویداد تا پایان سال ۱۳۸۷ در دفاتر هیچکدام از طرفین ثبت نشده است. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه تعمیرگاه سجاد و شرکت شبنم در پایان سال ۱۳۸۷.

۴- بابت هزینه‌های زیر که مربوط به روزهای پایانی سال ۱۳۸۸ مؤسسه سحر می‌باشد تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی در حساب‌های مؤسسه به عمل نیامده است.

حقوق کارکنان	۲۴۷,۵۰۰ ریال
هزینه آب و برق	۸۷,۴۰۰ ریال
هزینه تلفن	۴۷,۸۰۰ ریال

مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه سحر.

۵- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۹,۲۸۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این خودرو ده سال و ارزش اسقاط آن ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک وسایل نقلیه در پایان سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ در دفتر روزنامه شرکت شهاب.

۶- شرکت ارس در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱۲ مبلغ ۴۷۲,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۸۱,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت ارس.

۷- موجودی ملزومات مؤسسه حقیقت در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۲۸,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ نیز مبلغ ۳۲۶,۰۰۰ ریال ملزومات به صورت نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۲۰۴,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه حقیقت.

۸- موارد زیر در سال ۱۳۸۱ در مؤسسه بهمنی اتفاق افتاده است:

الف) در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ بابت خدماتی که قرار است در یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ به مدت یک سال) به شرکت بوران ارائه شود، مبلغ ۴۸ میلیون ریال دریافت گردید و بلافاصله به حساب بانکی مؤسسه واریز گردید.

ب) در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ بابت حق بیمه یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ به مدت یک سال) مبلغ ۶ میلیون ریال پرداخت گردید.

مطلوبست:

الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مؤسسه بهمنی.

ب) ثبت‌های مربوط به اصلاح حساب‌های پیش‌دریافت و پیش‌پرداخت در پایان سال مالی یعنی ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱. ۹- مانده حساب پیش‌پرداخت بیمه و پیش‌دریافت درآمدها در شرکت سبلان قبل از اصلاح حساب‌ها به ترتیب ۴۱ میلیون ریال و ۴۸ میلیون ریال و مانده حساب ساختمان (که در اول مهر ماه ۱۳۷۹ خریداری شده) ۲۸ میلیون ریال است. با توجه به اطلاعات زیر ثبت‌های مربوط به اصلاح حساب‌های شرکت سبلان را در پایان سال ۱۳۸۱ در دفتر روزنامه شرکت ثبت نمایید.

الف - حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶ میلیون ریال می‌باشد.

ب - خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۱ که تا پایان سال ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹ میلیون ریال است.

ج - عمر مفید ساختمان ۱۲ سال است و ارزش اسقاط آن ۴ میلیون ریال می‌باشد.

د - بیمه منقضی نشده تا پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۸ میلیون ریال است.

ه - پیش‌دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۸۱/۸/۱ لغایت ۸۲/۷/۳۰ است.

۱۰ - مانده بعضی از حساب‌های شرکت راه گستر در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها بصورت زیر است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
پیش‌دریافت درآمد		۱۸۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت بیمه	۱۲۰,۰۰۰	
پیش‌پرداخت اجاره	۴۸۰,۰۰۰	
ساختمان	۴,۸۰۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۶۰۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۸,۰۰۰ ریال است.

ب) عمر مفید ساختمان ۲۰ سال و ارزش اسقاط آن ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

ج) خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۸ که تا کنون ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹۸,۰۰۰ ریال است.

د) پیش‌دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱ لغایت ۱۳۸۹/۴/۳۱ است.

ه) بیمه منقضی شده در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال است.

و) هزینه‌های آب و برق بهمن و اسفند ماه سال ۱۳۸۸ که صورت حساب آن در روزهای پایانی سال واصل شده ولی تا پایان سال پرداخت نشده، ۱۷۶,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت راه گستر.

## فصل هشتم

### بستن حسابها در پایان دوره مالی

#### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱ - مفهوم بستن حسابها را بداند.
- ۲ - ثبت بستن حسابهای موقت با حساب خلاصه سود و زیان را انجام دهد.
- ۳ - ثبت بستن حسابهای دائمی با تراز اختتامیه را انجام دهد.
- ۴ - ثبت افتتاح حسابهای دائمی با تراز افتتاحیه را انجام دهد.

سیستم حسابداری باید کلیه اطلاعات مالی مؤسسه را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص نماید تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم کند. فرایند حسابداری شامل یک سری عملیاتی است که بطور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری<sup>۱</sup> می‌گویند.

چرخه حسابداری را به صورت شکل صفحه بعد می‌توان نشان داد. همان طوری که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری به ترتیب عبارت‌اند از:

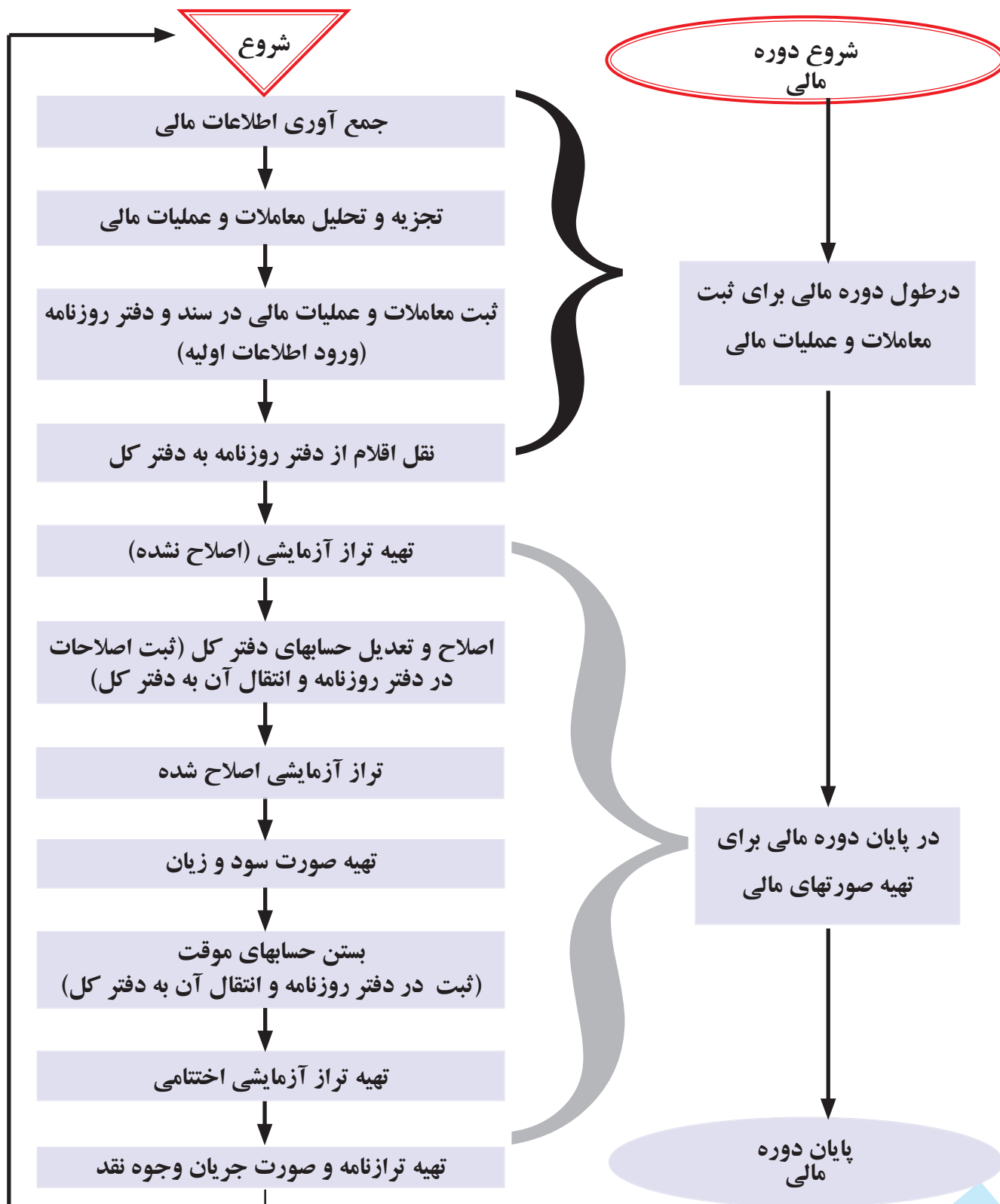
- ۱ - جمع آوری اطلاعات مالی
- ۲ - تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی
- ۳ - ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه (ورود اطلاعات اولیه)
- ۴ - نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل
- ۵ - تهیه تراز آزمایشی (اصلاح نشده)
- ۶ - اصلاح و تعدیل حسابهای دفتر کل (ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل)
- ۷ - تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
- ۸ - تهیه صورت سود و زیان و صورت تغییرات سرمایه
- ۹ - بستن حسابهای موقت (انجام ثبت‌های مربوط به بستن حسابهای موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل)
- ۱۰ - تهیه تراز آزمایشی (اختتامی)
- ۱۱ - تهیه ترازنامه و بستن حسابهای دائمی

همان‌طور که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری در دو مقطع انجام می‌شود: (الف) در طول دوره مالی و (ب) در پایان دوره مالی. عملیات ردیفهای یک تا چهار فوق در طول دوره مالی و بقیه آنها در پایان دوره مالی انجام می‌شود. البته حسابداران می‌توانند در هر مقطع زمانی که مورد نیاز باشد تراز آزمایشی (اصلاح نشده) را تهیه نمایند. در فصول قبل، کلیه موارد فوق به غیر از بستن حسابها تشریح گردید. در این فصل، ابتدا نحوه بستن حسابهای موقت تشریح می‌شود.

۱ - Accounting Cycle

۲ - مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرائی، «اصول حسابداری» جلد اول، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴، صفحه ۱۹۶

پس از ثبت بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل، مجدداً از روی مانده‌ی حساب‌های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه می‌شود که به آن تراز آزمایشی اختتامی می‌گویند. سپس از روی تراز آزمایشی اختتامی، ترازنامه تهیه می‌شود. نهایتاً پس از آنکه کلیه صورت‌های مالی از جمله ترازنامه تنظیم گردید، حساب‌های دائمی نیز بسته خواهند شد و بدین ترتیب چرخه حسابداری مؤسسه تکمیل می‌شود.





## ✓ مفهوم بستن حساب‌ها

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال یا عدم انتقال مانده آنها به سال بعد می‌توان به سه دسته (۱) حساب‌های دائمی، (۲) حساب‌های موقت و (۳) حساب‌های مختلط طبقه بندی نمود. حساب‌های مختلط نیز نهایتاً با انجام ثبت‌های اصلاحی قسمت دائمی و قسمت موقتی آنها از هم تفکیک می‌شوند. لذا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت و حساب‌های مختلط وجود ندارد. پس از تهیه صورت سود و زیان، حساب‌های موقت نیز بسته می‌شوند و فقط حساب‌های دائمی باقی می‌ماند. مانده کلیه حساب‌های دائمی نیز در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند. در ادامه این فصل، ابتدا نحوه بستن حساب‌های موقت تشریح می‌شود و سپس نحوه انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد تبیین می‌گردد.

در پایان سال مالی پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت.  
حساب‌های موقت در پایان سال بسته می‌شوند.  
در پایان سال، مانده تمامی حساب‌های دائمی در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند.

## ✓ بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی (در مؤسسات خدماتی)

همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، در پایان سال مالی حساب‌های موقت باید بسته شوند. حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان سال مالی بسته می‌شوند و مانده آنها به سال مالی بعد منتقل نمی‌شود. حساب‌های موقت شامل درآمدها، هزینه‌ها و حساب برداشت می‌باشد. برای بستن حساب درآمدها و هزینه‌ها از یک حساب واسطه بنام «حساب خلاصه سود و زیان» استفاده می‌شود. به این ترتیب، مراحل بستن حساب‌های موقت به صورت زیر است:

### مرحله اول: بستن حساب درآمدها

حساب درآمدها را بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان را بستانکار می‌کنیم.

### مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

حساب خلاصه سود و زیان را معادل جمع هزینه‌ها بدهکار و تک تک حساب‌های مربوط به هزینه‌ها را بستانکار می‌کنیم.

### مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان را مانده گیری می‌کنیم و در صورتی که مانده آن بستانکار باشد، معادل مبلغ مانده آن را بدهکار و حساب سرمایه را بستانکار می‌کنیم. مانده بستانکار حساب خلاصه سود و زیان را، سود می‌گویند. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، باید این حساب را بستانکار و حساب سرمایه را بدهکار نماییم. مانده بدهکار حساب خلاصه سود و زیان را، زیان می‌گویند.

### مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

برای بستن مانده حساب برداشت، حساب سرمایه را معادل مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت را بستانکار می‌کنیم.

در پایان سال مالی، حساب‌های موقت طی ۴ مرحله بسته می‌شوند.

مرحله ۱: حساب درآمدها بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله ۲: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و هزینه‌ها بستانکار می‌شود.

مرحله ۳: اگر مانده حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد آن را بدهکار و حساب سرمایه بستانکار می‌شود. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، این حساب بستانکار و حساب سرمایه بدهکار می‌شود.

مرحله ۴: حساب سرمایه بدهکار و حساب برداشت بستانکار می‌شوند.

برای تشریح نحوه بستن حساب‌های موقت به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱: تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه آرمان**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۷,۵۰۰	بانک
	۲۴۶,۷۰۰	حساب‌های دریافتی
	۴۶,۲۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	زمین
	۲۱۰,۰۰۰	ساختمان
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
	۱۶۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۴,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۱۱۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۸۹,۰۰۰		اسناد پرداختی
۴۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۳۴,۰۰۰	برداشت
۵۳۳,۴۰۰		درآمدها
	۲۱۳,۴۰۰	هزینه حقوق
	۸,۹۰۰	هزینه تعمیرات
	۱۰,۵۰۰	هزینه استهلاک ساختمان
	۸,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۱۷,۲۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
<u>۱,۲۲۲,۴۰۰</u>	<u>۱,۲۲۲,۴۰۰</u>	جمع

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه. همان‌طور که در بالا توضیح داده شد، حساب‌های موقت طی چهار مرحله بسته می‌شوند. لذا مراحل بستن حساب‌های موقت مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به شرح زیر می‌باشد:

### مرحله اول: بستن حساب درآمدها

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب درآمدها	۵۳۳,۴۰۰	۵۳۳,۴۰۰

#### درآمد

۵۳۳,۴۰۰	۵۳۳,۴۰۰ (م)
---------	-------------

### مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان هزینه حقوق هزینه تعمیرات هزینه استهلاک ساختمان هزینه استهلاک اثاثه هزینه آب و برق و تلفن بابت بستن حساب هزینه‌ها	۲۵۸,۰۰۰	۲۱۳,۴۰۰ ۸,۹۰۰ ۱۰,۵۰۰ ۸,۰۰۰ ۱۷,۲۰۰

### مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

#### حساب خلاصه سود و زیان

۲۵۸,۰۰۰	۵۳۳,۴۰۰
مانده ۲۷۵,۴۰۰	

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۲۷۵,۴۰۰	۲۷۵,۴۰۰

## مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه بابت بستن حساب برداشت	۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

سرمایه	
۳۴,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
	۲۷۵,۴۰۰
	مانده ۶۶۷,۴۰۰

برداشت	
۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

## بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی ✓

فرایند کلی بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی شبیه مؤسسات خدماتی است با این تفاوت که چند حساب در مؤسسات بازرگانی وجود دارد که در مؤسسات خدماتی وجود ندارد. این حساب‌ها شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، تخفیفات نقدی فروش و موجودی کالای اول دوره و موجودی کالای پایان دوره است. برای تشریح نحوه بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۲: تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

## مؤسسه بازرگانی بهشت

## تراز آزمایشی اصلاح شده

## در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۹۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتی	۸۷,۴۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۲۱,۴۰۰	
اثاثه اداری	۱۷۳,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۶۴,۳۰۰
حساب‌های پرداختی		۷۴,۶۰۰
سرمایه		۱۲۱,۷۰۰
برداشت	۱۸,۴۰۰	
فروش		۸۶۳,۲۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۳۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۱۴,۷۰۰	
خرید	۴۶۱,۳۰۰	

۱۸,۷۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۱۹,۱۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۰۲,۳۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۷,۳۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۲۹,۱۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
<u>۱,۱۶۱,۶۰۰</u>	<u>۱,۱۶۱,۶۰۰</u>	جمع

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۴۶,۷۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

### مرحله اول: بستن (اصلاح) حساب موجودی کالا

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان موجودی کالای (اول دوره)	۱۲۱,۴۰۰	۱۲۱,۴۰۰
	موجودی کالای (پایان دوره)	۱۴۶,۷۰۰	۱۴۶,۷۰۰
	حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب موجودی کالای اول دوره و ایجاد موجودی کالای پایان دوره		

گفتنی است ثبت فوق را می‌توان در بخش ثبت‌های اصلاحی نیز مطرح نمود؛ زیرا برخی از حسابداران، ثبت فوق را جزء ثبت‌های اصلاحی می‌دانند و برخی آن را جزء ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت.

### مرحله دوم: بستن حساب فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	فروش	۸۶۳,۲۰۰	
	برگشت از خرید و تخفیفات	۱۸,۷۰۰	
	تخفیفات نقدی خرید	۱۹,۱۰۰	
	حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب‌های موقت		۹۰۱,۰۰۰

#### فروشی

۸۶۳,۲۰۰	۸۶۳,۲۰۰
---------	---------

تخفیفات نقدی خرید		برگشت از خرید و تخفیفات	
۱۹,۱۰۰	(م) ۱۹,۱۰۰	۱۸,۷۰۰	(م) ۱۸,۷۰۰

مرحله سوم: بستن حساب خرید، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش و هزینه‌ها

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان خرید برگشت از فروش و تخفیفات تخفیفات نقدی فروش هزینه حقوق هزینه حمل کالای خریداری شده هزینه استهلاک اثاثه هزینه آب و برق و تلفن بابت بستن حساب‌های موقت	۶۶۷,۲۰۰	۴۶۱,۳۰۰ ۲۱,۳۰۰ ۱۴,۷۰۰ ۱۰۲,۳۰۰ ۲۱,۲۰۰ ۱۷,۳۰۰ ۲۹,۱۰۰

تخفیفات فروش		برگشت از فروش و تخفیفات		خرید	
۱۴۷,۰۰۰	(م) ۱۴۷,۰۰۰	۲۱,۳۰۰	(م) ۲۱,۳۰۰	۴۶۱,۳۰۰	(م) ۴۶۱,۳۰۰

هزینه حمل کالای خریداری شده		هزینه حقوق	
۲۱,۲۰۰	(م) ۲۱,۲۰۰	۱۰۲,۳۰۰	(م) ۱۰۲,۳۰۰

هزینه آب، برق و تلفن	
۲۹,۱۰۰	۲۹,۱۰۰ (م)

هزینه استهلاک اثاثه	
۱۷,۳۰۰	۱۷,۳۰۰ (م)

مرحله چهارم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان	
۱۴۶,۷۰۰	۱۲۱,۴۰۰
۹۰۱,۰۰۰	۶۶۷,۲۰۰
۲۵۹,۱۰۰ مانده	

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۲۵۹,۱۰۰	۲۵۹,۱۰۰

مرحله پنجم: بستن حساب برداشت

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه برداشت بابت بستن حساب برداشت	۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰

برداشت	
۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰ (م)

سرمایه	
۱۲۱,۷۰۰ (م)	۱۸,۴۰۰
۲۵۹,۱۰۰	
۳۶۲,۴۰۰	

بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی طی مراحل زیر انجام می‌شود:

مرحله ۱: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و موجودی کالای (اول دوره) بستانکار می‌شود و همچنین حساب موجودی کالای (پایان دوره) بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله ۲: حساب‌های فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله ۳: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و حساب‌های خرید، هزینه‌ها، برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش بستانکار می‌شود.

مرحله ۴: مشابه مرحله ۳ مؤسسات خدماتی.

مرحله ۵: مشابه مرحله ۴ مؤسسات خدماتی.

### تهیه تراز آزمایشی اختتامی ✓

پس از انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت و انتقال آنها به دفتر کل، مانده حساب‌های موقت در دفتر کل صفر می‌شود. اگر در این مرحله از مانده حساب‌های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه کنیم، فقط شامل حساب‌های دائمی شود که به آن تراز آزمایشی اختتامی اطلاق می‌گردد. با توجه به اطلاعات مثال فوق، تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه آرمان به صورت زیر می‌باشد.

### مؤسسه آرمان تراز آزمایشی اختتامی در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۷,۵۰۰	بانک
	۲۴۶,۷۰۰	حساب‌های دریافتی
	۴۶,۲۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	زمین
	۲۱۰,۰۰۰	ساختمان
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
	۱۶۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۴,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۱۱۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۸۹,۰۰۰		اسناد پرداختی
۶۶۱,۴۰۰		سرمایه
<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	جمع

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل صفحه بعد به دست آمده است.



حساب سرمایه	
۴۲۰,۰۰۰	۳۴,۰۰۰
۲۷۵,۴۰۰	
-----	
۶۶۱,۴۰۰ مانده	

تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه بازرگانی بهشت، که در قسمت قبل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت آن ارائه شد، به صورت زیر است:

**مؤسسه بازرگانی بهشت**  
**تراز آزمایشی اختتامی**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۹۴,۲۰۰	صندوق
	۸۷,۴۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۴۶,۷۰۰	موجودی کالا (پایان دوره)
	۱۷۳,۰۰۰	اثاثه اداری
۶۴,۳۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۷۴,۶۰۰		حساب‌های پرداختی
۳۶۲,۴۰۰		سرمایه
<u>۵۰۱,۳۰۰</u>	<u>۵۰۱,۳۰۰</u>	جمع

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

حساب سرمایه	
۱۲۱,۷۰۰	۱۸,۴۰۰
۲۵۹,۱۰۰	
-----	
۳۶۲,۴۰۰ مانده	

### انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد ✓

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از یک حساب واسط به نام تراز اختتامیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به این ترتیب است که، تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند بستانکار نموده و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که دارای مانده بستانکار دارند بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار مینمایند.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، حساب تراز اختتامیه یک حساب موقت است که در پایان سال برای بستن حساب‌های دائمی مورد استفاده قرار می‌گیرد. علی‌هذا نحوه بستن حساب‌های دائمی مؤسسه آرمان به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۹۳۰,۴۰۰	
	بانک		۸۷,۵۰۰
	حساب‌های دریافتی		۲۴۶,۷۰۰
	موجودی ملزومات		۴۶,۲۰۰
	زمین		۱۸۰,۰۰۰
	ساختمان		۲۱۰,۰۰۰
	اثاثه اداری		۱۶۰,۰۰۰
	استهلاک انباشته ساختمان	۴۲,۰۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثه اداری	۲۴,۰۰۰	
	حساب‌های پرداختی	۱۱۴,۰۰۰	
	اسناد پرداختی	۸۹,۰۰۰	
	سرمایه	۶۶۱,۴۰۰	
	تراز اختتامیه		۹۳۰,۴۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه به سال بعد		

در پایان سال برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد، تمام حساب‌هایی را که در تراز آزمایشی اختتامی دارای مانده بدهکار هستند، بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی را که دارای مانده بستانکار می‌باشند، بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می‌نمایند.

### افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ✓

در ابتدای هر سال باید مانده حساب‌های دائمی در دفاتر افتتاح گردد. برای این منظور از یک حساب واسط به نام تراز افتتاحیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی بر عکس ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال است. به این ترتیب که، تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بستانکار دارند بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، حساب تراز افتتاحیه یک حساب موقت است که با استفاده از آن حساب‌های دائمی در ابتدای سال در دفاتر افتتاح می‌گردند. با توجه به اطلاعات مربوط به مؤسسه آرمان، نحوه افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال بعد به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	بانک حساب‌های دریافتی موجودی ملزومات زمین ساختمان اثاثه اداری	۸۷,۵۰۰ ۲۴۶,۷۰۰ ۴۶,۲۰۰ ۱۸۰,۰۰۰ ۲۱۰,۰۰۰ ۱۶۰,۰۰۰	۹۳۰,۴۰۰
	تراز افتتاحیه	۹۳۰,۴۰۰	
	تراز افتتاحیه استهلاک انباشته ساختمان استهلاک انباشته اثاثه اداری حساب‌های پرداختی اسناد پرداختی سرمایه بابت افتتاح حساب‌های بدهی و سرمایه در ابتدای سال		۴۲,۰۰۰ ۲۴,۰۰۰ ۱۱۴,۰۰۰ ۸۹,۰۰۰ ۶۶۱,۴۰۰

در ابتدای سال برای افتتاح حساب‌های دائمی، تمام حساب‌هایی که در تراز آزمایشی اختتامی سال قبل مانده بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین حساب تراز افتتاحیه را بدهکار و تمام حساب‌هایی را که مانده بستانکار دارند بستانکار می‌نمایند.

## یک مثال جامع

تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

شرکت کیمیا  
تراز آزمایشی اصلاح شده  
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۹۳,۲۰۰
درآمدها		۲۳۱,۷۰۰
هزینه حقوق	۱۸۷,۴۰۰	
هزینه آب و برق و تلفن	۴۶,۲۰۰	
هزینه استهلاک وسایل نقلیه	۳۹,۴۰۰	
جمع	۶۵۵,۸۰۰	۶۵۵,۸۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۸

ج) ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال مالی بعد

د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال مالی بعد

پاسخ:

الف) بستن حساب‌های موقت

## مرحله اول: بستن حساب درآمدها

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب درآمدها	۲۳۱,۷۰۰	۲۳۱,۷۰۰

## مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان هزینه حقوق هزینه آب و برق و تلفن هزینه استهلاک وسایل نقلیه بابت بستن حساب هزینه‌ها	۲۷۳,۰۰۰	۱۸۷,۴۰۰ ۴۶,۲۰۰ ۳۹,۴۰۰

## مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

## حساب خلاصه سود و زیان

۲۳۱,۷۰۰	۲۷۳,۰۰۰
	مانده ۴۱,۳۰۰

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۴۱,۳۰۰	۴۱,۳۰۰

## مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

چون حساب برداشت مانده ندارد، بستن حساب برداشت موضوعیت ندارد.  
ب) تراز آزمایشی اختتامیه

## شرکت کیمیا

## تراز آزمایشی اختتامیه

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
جمع	۳۸۲,۸۰۰	۳۸۲,۸۰۰

در تراز آزمایشی اختتامیه فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

## حساب سرمایه

۴۱,۳۰۰	۲۹۳,۲۰۰
	مانده ۲۵۱,۹۰۰

ج) ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۳۸۲,۸۰۰	
	وجوه نقد		۷۲,۶۰۰
	حساب‌های دریافتی		۶۴,۲۰۰
	وسایل نقلیه		۲۴۶,۰۰۰
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۴۹,۲۰۰	
	حساب‌های پرداختی	۸۱,۷۰۰	
	سرمایه	۲۵۱,۹۰۰	
	تراز اختتامیه		۳۸۲,۸۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد		

(د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال بعد

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
	حسابهای دریافتی	۶۴,۲۰۰	
	وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
	تراز افتتاحیه		۳۸۲,۸۰۰
	تراز افتتاحیه	۳۸۲,۸۰۰	
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۴۹,۲۰۰	
	حسابهای پرداختی	۸۱,۷۰۰	
	سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
	بابت افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال		



## پرسش

- ۱ - منظور از چرخه حسابداری چیست؟
- ۲ - آیا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌های موقت وجود دارد؟ چرا؟
- ۳ - بستن حساب‌های موقت در مؤسسات خدماتی در چند مرحله انجام می‌گیرد؟ این مراحل را نام ببرید.
- ۴ - برای بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۵ - توضیح دهید که چه موقع مانده حساب‌های موقت در دفتر کل صفر می‌شود؟
- ۶ - در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۷ - در ابتدای هر سال، جهت افتتاح حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۸ - تراز آزمایشی اختتامیه شامل چه حساب‌هایی است و چه موقع تهیه می‌شود؟
- ۹ - برای بستن حساب‌های موقت از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟
- ۱۰ - برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟

## تمرین



۱- تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت باران در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**شرکت باران**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۹,۸۰۰	صندوق
	۵۷,۶۰۰	حساب‌های دریافتی
	۸۴,۲۰۰	اسناد دریافتی
	۱۸۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۳۷,۲۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۴۷,۸۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۵۰,۰۰۰		سرمایه
	۳۱,۰۰۰	برداشت
۲۹۶,۸۰۰		درآمدها
	۱۷۶,۱۰۰	هزینه حقوق
	۱۸,۶۰۰	هزینه استهلاک اثاثه اداری
	۲۴,۲۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
	۱۴,۳۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۶۳۱,۸۰۰</u>	<u>۶۳۱,۸۰۰</u>	جمع

مطلوب است: ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷.



۲- با توجه به تراز آزمایشی زیر ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۸ را بنویسید.

**مؤسسه صدف**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۲۴,۶۰۰	بانک
	۸۲,۴۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۴۲,۱۰۰	موجودی ملزومات
	۸۶,۰۰۰	وسایل نقلیه
۲۶,۴۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۷۴,۱۰۰		حساب پرداختنی
۳۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۴۱,۲۰۰	برداشت
۲۷۳,۴۰۰		درآمدها
	۲۱۶,۷۰۰	هزینه حقوق
	۱۹,۴۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۱۳,۶۰۰	هزینه سوخت و تعمیرات
	۲۶,۷۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
	۴۱,۲۰۰	هزینه ملزومات
<u>۶۹۳,۹۰۰</u>	<u>۶۹۳,۹۰۰</u>	جمع

۳- تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی دماوند در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه بازرگانی دماوند**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۶,۱۰۰	بانک
	۷۳,۱۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۵۴,۲۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۱۴۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۹,۲۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۴۷,۴۰۰		حساب‌های پرداختنی
۲۱۰,۰۰۰		سرمایه
	۱۹,۵۰۰	برداشت
۶۲۴,۳۰۰		فروش
	۱۴,۲۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۴۱۲,۷۰۰	خرید
۱۱,۴۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۹,۸۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۱۴,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۳۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۴,۶۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۱۶,۴۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۹۳۲,۱۰۰</u>	<u>۹۳۲,۱۰۰</u>	جمع

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۴۸,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

۴- تراز آزمایشی اختتامیه شرکت سحاب در پایان سال مالی ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

**شرکت سحاب**  
**تراز آزمایشی اختتامی**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۱,۳۰۰	صندوق
	۶۱,۱۰۰	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
	۲۳,۴۰۰	موجودی ملزومات
	۷۴,۸۰۰	اثاثه اداری
۲۶,۷۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۹۱,۴۰۰		حساب‌ها و اسناد پرداختنی
۸۲,۵۰۰		سرمایه
<u>۲۰۰,۶۰۰</u>	<u>۲۰۰,۶۰۰</u>	جمع

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸

ب) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹



## مسائل

۱ - تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت پیوند در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**شرکت پیوند**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۰۴,۲۰۰	وجوه نقد
	۸۷,۴۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۴۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۳۷,۶۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۲۳,۰۰۰	برداشت
۳۴۰,۸۰۰		درآمدها
	۲۰۱,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۸,۰۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۳۲,۱۰۰	هزینه سوخت و تعمیرات
	۲۴,۷۰۰	سایر هزینه‌ها
۶۴۰,۴۰۰	۶۴۰,۴۰۰	جمع

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷

ب) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T

ج) تنظیم حساب سرمایه به شکل T

د) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۷

۲- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۷ در مورد مؤسسه خدماتی بهمن در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
برداشت	۲۶,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۵۴۰,۰۰۰
هزینه حقوق	۳۷,۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۶۲,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۴۳,۰۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۲۹,۰۰۰	
هزینه اجاره	۲۸,۰۰۰	
جمع	۲۲۵,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۳- اطلاعات زیر در ارتباط با عملیات سال ۱۳۸۲ مؤسسه خدماتی گلزار در دست است. مطلوب است تهیه صورت سود و

زیان برای سال مالی مذکور

درآمد خدمات ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه حقوق ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه تعمیرات ۴۲۰,۰۰۰ ریال، هزینه آب و برق

۱۴۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ساختمان ۱۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه اجاره ۸۰,۰۰۰ ریال

۴- تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی پیمان پس از انجام ثبت‌های اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر در دست است:

### مؤسسه خدماتی پیمان

#### تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱۵۹,۱۰۰	
حساب‌های دریافتی	۵,۶۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۱,۲۰۰	
زمین	۵۶,۰۰۰	
ساختمان	۴۵,۶۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۲۱,۰۰۰
اسناد دریافتی کوتاه مدت	۵۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۹,۸۰۰
پیش دریافت		۶,۵۰۰
اسناد پرداختی		۸۰,۰۰۰
وام پرداختی بلند مدت		۷۰,۰۰۰
سرمایه		۱۲۲,۰۰۰
برداشت	۲۲,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۹۷,۸۰۰

هزینه حقوق	۲۵,۵۰۰	
هزینه تعمیرات	۱۴,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۱۹,۸۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۴,۵۰۰	
هزینه اجاره	۳,۸۰۰	
جمع	۴۰۷,۱۰۰	۴۰۷,۱۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T. ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامی.

ج) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

د) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹.

۵ - تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی سپید در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

### مؤسسه بازرگانی سپید

### تراز آزمایشی اصلاح شده

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۷,۵۰۰	بانک
	۳۲,۸۰۰	حساب‌های دریافتی
	۸۷,۲۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۱۲۴,۰۰۰	وسایل نقلیه
۲۴,۸۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۸۱,۵۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۱۲,۰۰۰		سرمایه
	۱۶,۸۰۰	برداشت
۴۲۸,۹۰۰		فروش
	۱۲,۴۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۶,۷۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۷۴,۰۰۰	خرید
۱۴,۳۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۷,۲۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۲۴,۶۰۰	هزینه حقوق
	۲۳,۱۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۲,۴۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۷,۲۰۰	سایر هزینه‌ها
۷۶۸,۷۰۰	۷۶۸,۷۰۰	جمع

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۰۱,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

ب) تنظیم حساب موجودی کالای پایان دوره به شکل T.

ج) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T.

د) تنظیم حساب سرمایه به شکل T.

ه) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۸.

و) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

ز) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹.

## مثالهای جامع در مورد فرایند کلی انجام عملیات حسابداری



مثال ۱: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه ارغوان در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۷ خانم ارغوان با واریز ۹۷۶,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه ارغوان را تشکیل داد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۴ مبلغ ۶۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۳۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵ مبلغ ۶,۲۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱ مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۹,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ وجه کالای فروش رفته در ۱۳۸۹/۳/۱ دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیه کالا پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۵ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) به فروش رسید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۰ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۱ دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های برق و تلفن پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۷۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۸/۱ مبلغ ۱,۲۰۰ ریال بابت حق بیمه یک سال ائانه (از ۱۳۸۹/۸/۱ تا ۱۳۹۰/۸/۱) پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۴۶,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت الف مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال توسط مالک از صندوق مؤسسه برداشت گردید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷ مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.  
 مطلوب است:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T (فقط حساب دفتر کل صندوق را به شکل کامل تهیه کنید. ضمناً روش ثبت موجودی کالا ادواری است).
- ۲- تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹
- ۳- انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:  
 الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت الف تا پایان سال مبلغ ۹۵,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.  
 ب) هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان ۸,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.  
 ج) عمر مفید ائانه ۵ سال و ارزش اسقاط آنها ۱۰,۰۰۰ ریال است.  
 د) موجودی کالای پایان دوره ۱۷۲,۰۰۰ ریال می‌باشد.
- ۴- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

- ۵- تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹
  - ۶- تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹
  - ۷- تهیه صورت سود و زیان
  - ۸- تهیه صورت حساب سرمایه
  - ۹- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه
  - ۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹
  - ۱۱- تهیه ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹
  - ۱۲- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه
  - ۱۳- افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰
- پاسخ:

## صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱/۱۷	صندوق واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا	۱	۶۴۰,۰۰۰	۳۴۰,۰۰۰ ۳۰۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده	۱	۶,۲۰۰	۶,۲۰۰
۴	۸۹/۳/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه		۶۱۰,۰۰۰	۶۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۳/۴	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته		۲۱,۰۰۰	۲۱,۰۰۰
۶	۸۹/۳/۵	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰	۵۸۹,۰۰۰
۷	۸۹/۳/۶	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات صندوق بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقی‌مانده بدهی	۱	۳۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰ ۲۸۲,۰۰۰
۸	۸۹/۳/۹	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰



## صفحه: ۲

## ادامه دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	۸۹/۳/۱۵	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۱	۶۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰ ۵۸۸,۰۰۰
۱۰	۸۹/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۱	۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	هزینه برق و تلفن صندوق بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۱	۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	اثاثه اداری صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید اثاثه اداری	۱	۸۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پیش پرداخت بیمه صندوق پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۱	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	هزینه حقوق صندوق بابت پرداخت هزینه حقوق کارکنان	۱	۴۶,۰۰۰	۴۶,۰۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	صندوق پیش دریافت بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۱	۱۶۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	برداشت صندوق بابت برداشت وجه توسط مالک	۱	۴۷,۰۰۰	۴۷,۰۰۰
۱۸	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسبه		۶۵,۰۰۰	۶۵,۰۰۰

## صفحه ۱

## حساب صندوق

## دفتر کل

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۱	۸۹/۱/۱۷	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰		بد	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	بابت خرید کالا	۱		۳۴۰,۰۰۰	بد	۶۳۶,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده	۱		۶,۲۰۰	بد	۶۲۹,۸۰۰
۶	۸۹/۳/۵	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰		بد	۱,۲۱۸,۸۰۰
۷	۸۹/۳/۶	بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقیمانده بدهی	۱		۲۸۲,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۹	۸۹/۳/۱۵	بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۲		۵۸۸,۰۰۰	بد	۳۴۸,۸۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۲	۶۸۶,۰۰۰		بد	۱,۰۳۴,۸۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۲		۲۸,۰۰۰	بد	۱,۰۰۶,۸۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	بابت خرید اثاثه اداری	۲		۷۰,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۲		۱,۲۰۰	بد	۹۳۵,۶۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	بابت پرداخت هزینه حقوق کارکنان	۲		۴۶,۰۰۰	بد	۸۸۹,۶۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۲	۱۶۰,۰۰۰		بد	۱,۰۴۹,۶۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	بابت برداشت وجه توسط مالک	۲		۴۷,۰۰۰	بد	۱,۰۰۲,۶۰۰

## حسابهای پرداختی

۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰
۱۰,۰۰۰	
مانده ۱۰,۰۰۰	

## خرید

۶۴۰,۰۰۰	
۶۰۰,۰۰۰	
مانده ۱,۲۴۰,۰۰۰	

## سرمایه

۹۷۶,۰۰۰	
مانده ۹۷۶,۰۰۰	

## حسابهای دریافتی

۲۱,۰۰۰	۶۱۰,۰۰۰
۵۸۹,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷۰۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰
	مانده ۶۵,۰۰۰

## فروش

۶۱۰,۰۰۰	
۷۰۰,۰۰۰	
۶۵,۰۰۰	
مانده ۱,۳۷۵,۰۰۰	

## هزینه حمل کالای خریداری شده

۶,۲۰۰	
مانده ۶,۲۰۰	

## برگشت از خرید و تخفیفات

۱۸,۰۰۰	
مانده ۱۸,۰۰۰	

## تخفیفات نقدی خرید

۱۲,۰۰۰	
مانده ۱۲,۰۰۰	

## برگشت از فروش و تخفیفات

۲۱,۰۰۰	
مانده ۲۱,۰۰۰	

اثاثه اداری		هزینه برق و تلفن		تخفیفات نقدی فروش	
	۸۰,۰۰۰		۲۸,۰۰۰		۱۴,۰۰۰
	مانده ۸۰,۰۰۰		مانده ۲۸,۰۰۰		مانده ۱۴,۰۰۰
پیش دریافت		هزینه حقوق		پیش پرداخت بیمه	
۱۶۰,۰۰۰			۴۶,۰۰۰		۱,۲۰۰
مانده ۱۶۰,۰۰۰			مانده ۴۶,۰۰۰		مانده ۱,۲۰۰
برداشت			۴۷,۰۰۰		
			۴۷,۰۰۰		

**مؤسسه ارغوان**  
تراز آزمایشی اصلاح نشده  
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۹۷۶,۰۰۰		سرمایه
	۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
	۶,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۳۷۵,۰۰۰		فروش
	۶۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
۱۸,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
	۱۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۱,۲۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۴۶,۰۰۰	هزینه حقوق
۱۶۰,۰۰۰		پیش دریافت
	۴۷,۰۰۰	برداشت
<u>۲,۵۵۱,۰۰۰</u>	<u>۲,۵۵۱,۰۰۰</u>	جمع

صفحه: ۳

ادامه دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۹	۸۹/۱۲/۲۹	پیش دریافت فروش بابت اصلاح حساب پیش دریافت		۹۵,۰۰۰	۹۵,۰۰۰
۲۰	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه حقوق حساب‌های پرداختنی بابت ثبت هزینه حقوق اسفند ماه		۸,۰۰۰	۸,۰۰۰
۲۱	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک اثاثه استهلاک انباشته اثاثه بابت ثبت استهلاک اثاثه		۷,۰۰۰	۷,۰۰۰
۲۲	۸۹/۱۲/۲۹	موجودی کالای پایان دوره حساب خلاصه سود و زیان بابت ثبت موجودی کالای پایان دوره		۱۷۲,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰
۲۳	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه		۵۰۰	۵۰۰

$$\text{هزینه استهلاک سالانه اثاثه} = \frac{۸۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰}{۵ \text{ سال}} = ۱۴۰۰$$

$$\text{هزینه استهلاک ۶ ماهه اثاثه} = ۱۴۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۷۰۰$$

پیش دریافت		هزینه حقوق		پیش پرداخت بیمه	
۱۶۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	۴۶,۰۰۰	۸,۰۰۰	۵۰۰	۱,۲۰۰
مانده ۶۵,۰۰۰		مانده ۵۴,۰۰۰		مانده ۷۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه		هزینه استهلاک اثاثه		فروش	
۷,۰۰۰		۷,۰۰۰		۶۱۰,۰۰۰	
مانده ۷,۰۰۰		مانده ۷,۰۰۰		۷۰۰,۰۰۰	
				۶۵,۰۰۰	
				۹۵,۰۰۰	
				مانده ۱,۴۷۰,۰۰۰	

حساب‌های پرداختی		موجودی کالای پایان دوره		حساب خلاصه سود و زیان	
۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰		۱۷۲,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰	
۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰				
۱۰,۰۰۰					
۸,۰۰۰			۱۷۲,۰۰۰ مانده	۱۷۲,۰۰۰ مانده	
	۱۸,۰۰۰ مانده				

هزینه بیمه	
	۵۰۰
	۵۰۰ مانده

**مؤسسه ارغوان**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۹۷۶,۰۰۰		سرمایه
	۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
۱۸,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
	۶,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۴۷۰,۰۰۰		فروش
	۶۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
۱۸,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
	۱۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۵۴,۰۰۰	هزینه حقوق
۶۵,۰۰۰		پیش دریافت
	۴۷,۰۰۰	برداشت
	۷,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
۷,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
	۵۰۰	هزینه بیمه
۱۷۲,۰۰۰		حساب خلاصه سود و زیان
<u>۲,۷۳۸,۰۰۰</u>	<u>۲,۷۳۸,۰۰۰</u>	جمع

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
	کسر می شود:
	برگشت از خرید و تخفیفات ۱۸,۰۰۰
(۳۰,۰۰۰)	تخفیفات نقدی خرید ۱۲,۰۰۰
۱,۲۱۰,۰۰۰	خرید خالص
۶,۲۰۰	اضافه می شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۲۱۶,۲۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۰	موجودی کالای اول دوره
۱,۲۱۶,۲۰۰	اضافه می شود: بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره
۱,۲۱۶,۲۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۱۷۲,۰۰۰)	کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره
۱,۰۴۴,۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

تخفیفات نقدی فروش - برگشت از فروش و تخفیفات - فروش = فروش خالص  
 $1,435,000 = 1,470,000 - 21,000 - 14,000$  = فروش خالص

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت سود و زیان**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۱,۴۳۵,۰۰۰	فروش خالص
(۱,۰۴۴,۲۰۰)	کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۹۰,۸۰۰	سود ناخالص
	کسر می شود هزینه ها:
۵۴,۰۰۰	هزینه حقوق
۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
۵۰۰	هزینه بیمه
۷,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
(۸۹,۵۰۰)	جمع هزینه ها
۳۰۱,۳۰۰	سود خالص

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت سرمایه**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

°	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۹۷۶,۰۰۰	اضافه می‌شود: سرمایه گذاری صاحب مؤسسه طی سال
۳۰۱,۳۰۰	اضافه می‌شود: سود خالص سال
(۴۷,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه
۱,۲۳۰,۳۰۰	مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال

انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه.

**ادامه دفتر روزنامه**      **صفحه: ۳**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۴	۸۹/۱۲/۲۹	فروش برگشت از خرید و تخفیفات تخفیفات نقدی خرید		۱,۴۷۰,۰۰۰ ۱۸,۰۰۰ ۱۲,۰۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰
		حساب خلاصه سود و زیان		۱,۳۷۰,۷۰۰	
		حساب خلاصه سود و زیان خرید			۱,۲۴۰,۰۰۰
		برگشت از فروش و تخفیفات			۲۱,۰۰۰
		تخفیفات نقدی فروش			۱۴,۰۰۰
		هزینه حمل کالای خریداری شده			۶,۲۰۰
		هزینه حقوق			۵۴,۰۰۰
		هزینه استهلاک اثاثه			۷,۰۰۰
		هزینه بیمه			۵۰۰
		هزینه برق و تلفن			۲۸,۰۰۰
		حساب خلاصه سود و زیان		۳۰۱,۳۰۰	
		سرمایه			۳۰۱,۳۰۰
		سرمایه		۴۷,۰۰۰	
		برداشت			۴۷,۰۰۰
		بابت بستن حساب‌های موقت			

**حساب خلاصه سود و زیان**

۱۷۲,۰۰۰	۱,۳۷۰,۷۰۰
۱,۵۰۰,۰۰۰	
۳۰۱,۳۰۰ سود خالص	۳۰۱,۳۰۰

**سرمایه**

۹۷۶,۰۰۰	۴۷,۰۰۰
۳۰۱,۳۰۰	
۱,۲۳۰,۳۰۰ مانده	

**مؤسسه ارغوان**  
**تراز آزمایشی (اختتامی)**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۱,۲۳۰,۳۰۰		سرمایه
۱۸,۰۰۰		حسابهای پرداختنی
	۶۵,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
۶۵,۰۰۰		پیش دریافت
۷,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۳۲۰,۳۰۰	جمع

**مؤسسه ارغوان**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

بدهیها:		داراییها:	
۱۸,۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
		۶۵,۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۶۵,۰۰۰	پیش دریافت	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
۸۳,۰۰۰	جمع بدهیها	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
		۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
		کسر می شود: استهلاک انباشته اثاثه (۷,۰۰۰)	
			خالص اثاثه
۱,۲۳۰,۳۰۰	سرمایه	۷۳,۰۰۰	جمع داراییها
		<u>۱,۳۱۳,۳۰۰</u>	
<u>۱,۳۱۳,۳۰۰</u>	جمع بدهیها و سرمایه		



ثبتهای مربوط به بستن حسابهای دائمی در دفتر روزنامه:

ادامه دفتر روزنامه صفحه: ۴

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۵	۸۹/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه صندوق حسابهای دریافتی اثاثه اداری پیش پرداخت بیمه موجودی کالا سرمايه حسابهای پرداختی پیش دریافت استهلاک انباشته اثاثه تراز اختتامیه بابت انتقال حسابهای دائمی به سال بعد		۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۰۰۲,۶۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰ ۷۰۰ ۱۷۲,۰۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰

افتتاح حسابهای دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۱/۱	صندوق حسابهای دریافتی اثاثه اداری پیش پرداخت بیمه موجودی کالا تراز افتتاحیه تراز افتتاحیه سرمايه حسابهای پرداختی پیش دریافت استهلاک انباشته اثاثه بابت افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال		۱,۰۰۲,۶۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰ ۷۰۰ ۱۷۲,۰۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰ ۱۸,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۷,۰۰۰	۱,۳۲۰,۳۰۰



مثال ۲: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه نیلوفر آبی در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ مالک با واریز ۸۲۴,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه نیلوفر آبی را تشکیل داد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۷ مبلغ ۴۲۷,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۲۳۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رسید.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ مبلغ ۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۴,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیه کالا پرداخت شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود خریداری شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۲ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۳ مبلغ ۴۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۲ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۳ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۳۱,۲۰۰ ریال بابت هزینه‌های برق و تلفن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۶۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت سبلان مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مالک مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود. مطلوب است:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T. روش ثبت موجودی کالا ادواری می‌باشد.

۲- تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹.

۳- انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:  
الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت سبلان تا پایان سال مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.  
ب) هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان ۷,۴۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.

ج) عمر مفید ائانه ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۶,۰۰۰ ریال است.

د) موجودی کالای پایان دوره ۱۴۷,۰۰۰ ریال است.

۴- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

۵- تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

۶- تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

۷- تهیه صورت سود و زیان

۸- تهیه صورت حساب سرمایه

۹- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه

۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹


۱۱- تهیه ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹

۱۲- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه

۱۳- افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

# فصل نهم

## مفروضات و اصول حسابداری



**اهداف رفتاری :**

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- مفروضات و اصول حسابداری را نام ببرد.
- ۲- مفروضات حسابداری را توضیح دهد.
- ۳- اصول حسابداری را توضیح دهد.
- ۴- اصول محدودکننده حسابداری را توضیح دهد.

حسابداری مانند سایر دانش‌های بشری، مفاهیم، مفروضات و اصول مشخصی دارد. این مفاهیم، مفروضات و اصول تحت عنوان مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی شناخته می‌شوند. در مورد طبقه بندی مفاهیم اساسی حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد؛ اما، طبقه بندی زیر بیشتر متداول است:



در ادامه این فصل هر کدام از مفاهیم فوق تشریح می گردد.

مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نماید و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد را مفاهیم اساسی حسابداری می‌نامند.

## الف) مفروضات حسابداری ✓

مفروضات حسابداری<sup>۱</sup> منشأ و شالوده اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می‌تواند منشأ یک یا چند اصل حسابداری باشد.

مفروضات حسابداری، مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و منشأ و شالوده اصول حسابداری هستند.

مفروضات حسابداری ۵ تا است:

فرض تفکیک شخصیت - فرض تداوم فعالیت - فرض دوره مالی - فرض یا مبنای تعهدی و فرض واحد پول (واحد اندازه‌گیری)

### ۱- فرض تفکیک شخصیت<sup>۲</sup>

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود. فعالیت‌های مالی به اعتبار شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل و ثبت شده و صورت‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات شخصیت مزبور تهیه و ارائه می‌گردند. به‌طور مثال اگر آقای یگانه دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه خودرو باشد، برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آقای یگانه باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دید همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل شود و در اسناد و مدارک همان شخصیت حسابداری ثبت و ضبط گردد. بدیهی است چنانچه آقای یگانه دارای یک باب منزل و یک دستگاه خودروی شخصی باشد این اموال در دفاتر هیچ کدام از شخصیت‌های حسابداری فوق (فروشگاه یا تعمیرگاه) ثبت نخواهد شد. یعنی در دفاتر فروشگاه، فقط اموال مربوط به فروشگاه و در دفاتر تعمیرگاه، فقط اموال مربوط به تعمیرگاه ثبت می‌گردد.

1- Accounting Assumptions

2-Entity Assumption

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود و فعالیت‌های مالی از نقطه نظر شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل، ثبت و گزارش می‌گردند.

## ۲- فرض تداوم فعالیت<sup>۱</sup>

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. این فرض بدان معنی نیست که مؤسسه دارای عمر نامحدود است، بلکه حاکی از آن است که مؤسسه برای یک دوره زمانی کافی برای اجرای عملیات، انجام قراردادها و ایفای تعهدات خود، دوام و بقا خواهد داشت. بر اساس این فرض است که مبالغ پرداختی در یک دوره مالی کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود، بلکه بخشی از این پرداخت‌ها تحت عناوین مختلف دارایی به سال‌های بعد منتقل می‌گردد. بعلاوه، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و بلند مدت (غیرجاری) بر این فرض مبتنی است.

اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد، تمایز بین اقلام جاری و بلند مدت (غیرجاری) اهمیت خود را از دست می‌دهد. ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده نیز بر اساس فرض تداوم فعالیت صورت می‌پذیرد. اگر مؤسسه در حال تصفیه یا فروش باشد، فرض تداوم فعالیت و اصل بهای تمام شده برای تهیه صورت‌های مالی مصداق ندارد و اقلام صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری (بازار) در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند.

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد.

## ۳- فرض دوره مالی<sup>۲</sup>

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، به‌طور دقیق و قطعی تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان صبر کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر، معمولاً یکساله، تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی» یا «دوره حسابداری» می‌گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل باشد «سال مالی» می‌گویند. انطباق سال مالی با سال تقویمی اجباری و الزامی نیست. مثلاً در ایران الزامی نیست که سال مالی از اول فروردین ماه شروع و به پایان اسفند ماه ختم شود. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن مصادف با دوران پائین‌ترین سطح فعالیت مؤسسه طی سال باشد. زیرا در این صورت قسمت حسابداری فرصت مناسبی را برای تکمیل عملیات حسابداری لازم در پایان سال مالی پیدا می‌کند.

1 - Going Concern / Continuity Assumption

2 - Time Period Assumption

براساس فرض دوره مالی، عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر که معمولاً یک‌ساله هستند تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد.

#### ۴- فرض یا مبنای تعهدی<sup>۱</sup>

فرض تعهدی یکی از زیربنایی‌ترین و مهمترین مفروضات حسابداری است. توسعه و گسترش حسابداری تا حد زیادی مدیون این فرض است. بر اساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند. اغلب در متون حسابداری بجای عبارت «فرض تعهدی» از عبارت «مبنای تعهدی» استفاده می‌شود. مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد. در مبنای نقدی هر دریافت وجهی توسط شرکت که از ناحیه صاحبان شرکت یا وام‌دهندگان نباشد به عنوان درآمد و هر پرداخت وجهی توسط شرکت که به اشخاصی غیر از صاحبان شرکت یا وام‌دهندگان صورت پذیرد به عنوان هزینه تلقی می‌شود.

براساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند.

#### ۵- فرض واحد پول<sup>۲</sup> (واحد اندازه‌گیری)

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود. از آن‌جا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه‌گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود.

البته اموال مختلف را با مقیاسهای متفاوتی از جمله زمین را با متر مربع، سیمان را با کیلو و بنزین را با لیتر می‌توان اندازه‌گیری نمود. اما اگر ترازنامه‌ای تهیه کنیم که در آن هر کدام از اموال فوق با مقیاس‌های مذکور ارائه شده باشند آیا این ترازنامه قابل استفاده است؟ مثلاً آیا در این وضعیت می‌توان گفت وضع مالی مؤسسه «الف» بهتر است یا وضع مالی مؤسسه «ب»؟ به دلیل همین محدودیتهاست که در حسابداری، واحد پول (مثلاً ریال) به عنوان مقیاسی که بین همه معاملات و عملیات مالی مشترک است، مبنای ثبت قرار می‌گیرد.

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود.

1 - Accrual Basis / Assumption

2 - Monetary Unit Assumption

## ✓ (ب) اصول حسابداری

اصول حسابداری<sup>۱</sup> قواعدی کلی است که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند. اصول حسابداری عبارت‌اند از:

- ۱- اصل بهای تمام شده،
- ۲- اصل تحقق درآمد،
- ۳- اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها،
- ۴- اصل افشا.

قواعد کلی که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند اصول حسابداری نامیده می‌شود. اصول حسابداری ۴ تا است:  
اصل بهای تمام شده - اصل تحقق درآمد - اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها - اصل افشا.

### ۱- اصل بهای تمام شده تاریخی<sup>۲</sup>

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود. امکان دارد که مؤسسه گاه یکی از اقلام دارایی را به قیمتی بیش از آنچه باید باشد، خریداری کند اما همیشه فرض بر این است که در معامله قضاوت صحیح بکار رفته و مؤسسه نمی‌توانسته است دارایی یا خدمت را به قیمتی کمتر تحصیل کند. بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن خریدار و فروشنده ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک دارایی را با پول مبادله می‌کنند. بهای تمام شده تاریخی دو نارسایی عمده دارد:

اول آن که ارزش دارایی‌های هر مؤسسه پس از گذشت مدتی نسبتاً طولانی، تغییر می‌کند و به این ترتیب بهای تمام شده تاریخی به عنوان مقیاس اندازه‌گیری منابع موجود، اعتبار خود را از دست می‌دهد.

دوم آن که دارایی‌های یک مؤسسه معمولاً در طول زمان تحصیل می‌شود و بهای تمام شده آن بر مبنای قیمت‌های زمان تحصیل است و قیمت‌ها معمولاً با گذر زمان تغییر می‌یابد. بنابراین اقلامی که به عنوان دارایی باهم جمع و در ترازنامه یکجا ارائه می‌شوند، به علت تغییرات مقیاس اندازه‌گیری آنها نمی‌تواند به عنوان ارقامی که تفسیر دقیقی را ممکن می‌سازد تلقی شود. با وجود نارسایی‌های فوق معمولاً مبلغ دارایی‌ها به بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل دارایی در حساب‌ها ثبت و گزارش می‌شوند.

1- Accounting principles

2- Historical Cost Principle

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود.

## ۲ - اصل افشای حقایق<sup>۱</sup>

اصل افشا ایجاب می‌کند که کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه به نحو مناسب و کامل افشا شود. براساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد، افشا شود. افشای اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه آن صورت پذیرد.

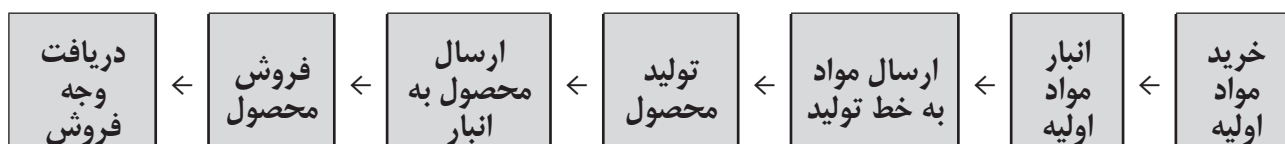
به موجب اصل افشا، کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه باید به نحو مناسب و کامل افشا شود.

## ۳ - اصل تحقق درآمد<sup>۲</sup>

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند؛ معمولاً زمانی در آمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود<sup>۳</sup> کامل یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود عبارت از مجموعه‌ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را دربر می‌گیرد. به عبارت دیگر فرایند کسب سود زمانی تکمیل شده است که چرخه عملیات واحد تجاری کامل شده یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد.

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند. معمولاً زمانی در آمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود کامل شده باشد.

فرایند کسب سود را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



همانطور که ملاحظه می‌شود، برای کسب سود عملیات زیادی باید انجام شود. لیکن معمولاً اندیشمندان حسابداری اعتقاد

1 - Disclosure Principle

2 - Revenue Realization Principle

3 - Earning Process



دارند که سود را باید پس از طی مرحله فروش شناسائی کرد زیرا در این مرحله است که فرایند کسب سود تقریباً کامل شده است و می‌توان میزان درآمد را اندازه‌گیری کرد. لذا اغلب هنگام فروش محصول، فرایند کسب سود را تکمیل شده می‌دانند. بنابراین زمان تحقق درآمد را همان موقع فروش در نظر می‌گیرند. البته بر این نظریه استثنائاتی وارد است که توضیح آنها را به دروسهای بعدی موکول می‌نمائیم.

#### ۴- اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها<sup>۱</sup>

اصل تطابق هزینه با درآمد، به شناسائی و اندازه‌گیری درست سود هر دوره مالی توجه دارد. براساس این اصل، برای اندازه‌گیری سود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه‌هایی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نمائیم. بنابراین، به موجب اصل تطابق هرگاه درآمدی در صورت سود و زیان یک دوره منعکس می‌گردد، باید هزینه‌هایی که به آن درآمدها مربوط می‌شوند نیز در همان صورت سود و زیان منعکس گردند. بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

براساس اصل تطابق، برای اندازه‌گیری سود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. لذا هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

#### ✓ (ج) میثاقها یا اصول محدود کننده

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌سازند. میثاقها یا اصول محدود کننده اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارت‌اند از:

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌سازند.  
اصول محدود کننده ۴ تا است:  
اصل فزونی منافع بر مخارج - اصل اهمیت - اصل محافظه کاری - اصل خصوصیات صنعت

#### ۱- فزونی منافع بر مخارج

هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری است. اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه‌گیری دقیق آنها به سادگی میسر نمی‌باشد.

براساس اصل فزونی منافع بر مخارج، مخارج تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع آن فزونی یابد.

## ۲- اصل اهمیت<sup>۱</sup>

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد. البته لازم به یادآوری است که اصل اهمیت هرگز به معنی عدم ثبت اقلام جزئی و کم اهمیت نیست. مثلاً یک مداد تراش رومیزی که بیشتر از یک سال عمر مفید دارد را به لحاظ نظری باید موقع خرید به عنوان دارایی ثبت نمود و هر ساله مبلغی از آن را مستهلک کرد. اما به موجب اصل اهمیت می‌توان موقع خرید مداد تراش، کل بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه ثبت نمود.

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.

## ۳- اصل محافظه کاری<sup>۲</sup>

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. اصل محافظه کاری بدین معنی نیست که درآمد یا دارایی کمتر از واقع و هزینه بیشتر از واقع شناسائی و ثبت گردد. بلکه به موجب اصل محافظه کاری، در شرایطی که ناچار از برآورد هستیم باید برآوردها با احتیاط انجام شود تا خوش بینی غیر واقع بینانه بر گزارشات مالی حاکم نگردد. برای مثال در موقع برآورد هزینه استهلاک، اگر پیش بینی می‌شود که هزینه استهلاک دارائی بین ۴۲ تا ۴۶ میلیون ریال در سال است، باید مبلغ ۴۶ میلیون ریال ملاک قرار گیرد و اگر ارزش درآمدها خدمات بین ۲۵ تا ۲۷ میلیون ریال برآورد می‌شود، باید مبلغ ۲۵ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بدیهی است چنانچه قطعاً بدانیم هزینه استهلاک دارائی ۴۲ میلیون ریال است حتماً باید ۴۲ میلیون ریال را به عنوان هزینه استهلاک ثبت نمائیم. همینطور است برای درآمدها خدمات که اگر مبلغ آن به طور قطع ۲۷ میلیون ریال باشد، باید مبلغ ۲۷ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بنابراین فقط در شرایط ابهام که ناچار از برآورد هستیم اصل محافظه کاری کاربرد دارد.

اصل محافظه کاری بدین منظور مطرح شده است که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی امید واهی ایجاد ننماید.

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

1 - Materiality Principle

2 - Conservatism Principle

## ۴ - خصوصیات صنعت<sup>۱</sup>

خصوصیات و رویه‌های عملکرد در صنایع مختلف، ممکن است استثنائات خاصی را در مورد بکارگیری اصول و رویه‌های حسابداری توجیه کند. مثلاً شرکت‌های پیمانکاری، بیمه، صنایع استخراجی، دامپروری و کشاورزی از صنایعی هستند که دارای شرایط ویژه مربوط به خود می‌باشند و به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی برای آنها در نظر گرفت.

به موجب اصل خصوصیات صنعت، برای صنایعی که دارای شرایط ویژه می‌باشند، به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روشهای حسابداری خاصی در نظر گرفت.

## ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری ✓

علاوه بر رعایت مفروضات و اصول حسابداری که بیان گردید، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی هنگامی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر و مفید واقع گردد که از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشد. مهمترین این ویژگیها و خصوصیات کیفی عبارت‌اند از:

۱ - مربوط بودن

۲ - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا

۳ - قابلیت مقایسه

در ادامه این بخش، ویژگیهای مزبور تشریح می‌گردد.

مهمترین ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری عبارت‌اند از:  
مربوط بودن - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکاء - قابلیت مقایسه

### ۱ - مربوط بودن<sup>۲</sup>

به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته و پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی، تعریف کرد.

اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد.

### ۲ - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا<sup>۳</sup>:

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه

1 - Industry Peculiarities

1- Relevance

3 - Reliability

با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.<sup>۱</sup>

نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری هنگامی قابل اتکا است که به طور صادقانه معرف ارزش‌هایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد، اطلاعات قابل اتکا می‌باشد.

**اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.**

### ۳ - قابلیت مقایسه<sup>۲</sup>

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، امکانات و فرصتهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار گوناگونی دارند. تصمیمات آنان نیز گاهی بر مبنای مقایسه عملکرد واحد تجاری مورد نظر در طول زمان (چندین سال) و یا عملکرد چندین واحد تجاری برای دوره یا دوره‌های زمانی یکسان، اتخاذ می‌شود. این مقایسه‌ها هنگامی مفهوم خواهد بود که اطلاعات ارائه شده دارای کیفیت «قابلیت مقایسه» باشند. ویژگی «قابلیت مقایسه» مبتنی بر مفاهیم (۱) رعایت یکنواختی یا ثبات رویه<sup>۳</sup> و (۲) همسانی رویه‌ها<sup>۴</sup> می‌باشد.

**اطلاعات حسابداری باید به نحوی باشد که امکان مقایسه عملکرد واحد تجاری برای سال‌های مختلف و همچنین مقایسه آن با سایر واحدهای تجاری را فراهم نماید.**

### ✓ تضاد بین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می‌تواند به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریها کمک کند که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. اما ملحوظ داشتن تمامی ویژگیها به طور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری به دلیل تضاد بین این ویژگیها، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است. لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها، ناگزیر باید به ویژگیهایی که برای تحقق هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی ضروری‌تر است، بهای بیشتر و ارجحیت داده شود و حتی در موارد لزوم، از برخی ویژگیها به نفع سایر ویژگیها صرف نظر گردد.

برای مثال اگر بخواهید اطلاعات مربوط به سود مؤسسه کاملاً دقیق و صد در صد قابل اتکا باشد، باید صبر کنید تا تمام تمام کالاها به فروش برسند و تمام درآمدها وصول شود. لیکن این امر ممکن است سالها به طول انجامد. از طرف دیگر اگر بخواهید اطلاعات مربوط باشد، باید آنها را هر چه سریعتر در قالب گزارشات مالی به استفاده‌کنندگان ارائه نمائید. لذا در اینجا بین ویژگی قابلیت اتکا و مربوط بودن تضاد وجود دارد.

۱ - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری، چاپ چهاردهم، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷، ص ۶۸۰.

2 - Comparability

3 - Uniformity

4 - Consistency

## استانداردهای حسابداری ✓

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که بکارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرایی است که راهنمای بکارگیری آنها در عمل باشد. این ضوابط عملی و اجرایی همان استانداردهای حسابداری هستند. بنابراین استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند. از آنجا که استانداردهای حسابداری دارای آثار و تبعات اقتصادی است، معمولاً توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین می‌شود که پاسخگوی عواقب عملکرد خود باشند. در غالب کشورهای تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظر دولت صورت می‌گیرد. مثلاً در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup> مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است که این امر را به عهده کمیته‌هایی که زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> فعالیت می‌کنند گذارده است.

در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین بر اساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان است و گزارشهای حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.»<sup>۳</sup>

در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در سازمان حسابرسی مأمور شد تا استانداردهای حسابداری ایران را تدوین کند. پیرو این موضوع و در راستای ایفای وظایف قانونی سازمان حسابرسی، کمیته مزبور طی سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ تعداد ۱۴ بیانیه رهنمود حسابداری را جهت نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد. سپس این کمیته به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد و نهایتاً استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۲ را منتشر نمود که برای صورت‌های مالی که شروع دوره آنها از ابتدای سال ۱۳۸۰ بود لازم الاجراء گردید. نهایتاً تا سال ۱۳۸۶ ضمن تجدید نظر در استانداردهای منتشر شده قبلی و تدوین چند استاندارد جدید، تعداد استانداردهای حسابداری منتشر شده سازمان به ۲۹ استاندارد رسید.<sup>۴</sup> به علاوه در این راستا، علاوه بر آیین رفتار حرفه ای (که در نشریه شماره ۱۲۳ منتشر شده) مجموعه ای از استانداردهای حسابرسی نیز تدوین گردیده که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردیده است.

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها که به صورت کلی در مفروضات و اصول حسابداری بیان گردیده است را به صورت جزئی تر تشریح می‌نماید.

1 - Exchange Commission Security

2 - American Institute Certified Public Accountant

۳- همان مأخذ، ص «الف».

۴- مجموعه این استانداردها در قالب کتاب «استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۹» توسط سازمان حسابرسی به چاپ رسیده است.



## پرسش

- ۱ - مفروضات حسابداری را نام ببرید.
- ۲ - فرض تفکیک شخصیت چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۳ - فرض تداوم فعالیت به چه معنی است؟
- ۴ - فرض واحد پول یا واحد اندازه گیری را توضیح دهید.
- ۵ - منظور از فرض دوره مالی چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۶ - فرض تعهدی را تشریح نمایید.
- ۷ - اصول حسابداری را نام ببرید.
- ۸ - اصل بهای تمام شده تاریخی را توضیح دهید.
- ۹ - اصل تحقق درآمد به چه معنی است؟
- ۱۰ - مفهوم اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها را توضیح دهید.
- ۱۱ - منظور از اصل افشا چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۲ - اصول محدودکننده حسابداری را نام ببرید.
- ۱۳ - آیا مخارج تهیه اطلاعات حسابداری باید مد نظر قرار گیرد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۴ - آیا اهمیت مبلغ یک رویداد مالی تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۵ - آیا خصوصیات یک صنعت تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۶ - مفهوم اصل محافظه کاری را توضیح دهید.

## تمرین



- ۱- حسابدار شرکت سیروس خریدهای منزل آقای سیروس را در دفاتر شرکت ثبت نموده است. این عمل با کدام یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.
- ۲- شرکت آبان ۳ سال پیش ساختمانی را بمبلغ ۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرد. در سال جاری کارشناس رسمی دادگستری ساختمان را ۱۵۰۰ میلیون ریال قیمت گذاری نموده است. حسابدار شرکت نیز به دلیل افزایش قابل توجه قیمت ساختمان، قیمت آن را در دفاتر افزایش داده و به ۱۵۰۰ میلیون ریال رسانده است. آیا این عمل حسابدار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۳- حسابدار شرکت پاک بخشی از هزینه‌های سال ۱۳۸۱ شرکت را که در آن سال فراموش کرده بود در دفاتر ثبت کند در سال ۱۳۸۲ به عنوان هزینه‌های این سال ثبت نمود. آیا این کار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۴- یک قطعه از زمین‌های شرکت بهار در صورت‌های مالی آن گزارش نشده است. این عمل با کدام یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایر است؟ شرح دهید.
- ۵- حسابدار شرکت آبان به علت اینکه می‌خواهد اطلاعات مالی سال ۱۳۸۲ شرکت را به موقع تهیه کند میزان مطالبات مشکوک الوصول شرکت را پیش بینی و در حسابها ثبت کرده است. یکی از مسئولین شرکت معتقد است چون میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول هنوز به‌طور قطعی مشخص نشده است باید تا تعیین تکلیف قطعی آنها از ارائه صورت‌های مالی خودداری کرد. به عقیده شما نظر کدام یک از افراد فوق صحیح است؟ دلیل خود را بیان کنید.
- ۶- حسابدار شرکت نگین دریافت مبلغ ۱۰ میلیون ریال بابت خدماتی که قرار است در ماههای آینده به مشتریان ارائه شود را به عنوان درآمد ثبت کرده است. این عمل با کدام یک از اصول یا مفروضات حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.

## فصل دهم

### به کارگیری رایانه در حسابداری



**اهداف رفتاری :**

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- ساختار کامپیوتر را بشناسد.
- ۲- مفهوم سخت افزار، نرم افزار و میان افزار را بداند.
- ۳- سیستم عامل Windows را بشناسد و اصول ورود به محیط کار آن را انجام دهد.
- ۴- اشیاء ثابت میز کار را بشناسد و مفاهیم اساسی کار با آنها را انجام دهد.
- ۵- اجزاء یک پنجره در Windows را بشناسد.
- ۶- منوی Start را بشناسد و کاربردهای آن را انجام دهد.
- ۷- مفاهیم کلی نرم افزارهای حسابداری و زمینه‌های استفاده از آنها را انجام دهد.
- ۸- اصول نصب سیستم‌های مالی را بداند.
- ۹- ویژگی‌های کاربردی نرم افزارهای حسابداری را انجام دهد.
- ۱۰- ثبت حساب‌های مختلف را در نرم افزارهای حسابداری انجام دهد.
- ۱۱- نحوه کدگذاری حساب‌ها در نرم افزارهای حسابداری را انجام دهد.
- ۱۲- اصول ایجاد سند حسابداری و نحوه وارد کردن اطلاعات در سند حسابداری را انجام دهد.
- ۱۳- اصول تهیه گزارشات مختلف مانند دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر معین و تراز آزمایشی را تهیه کند.
- ۱۴- اصول پشتیبانی و نگهداری و رمزگذاری در سیستم‌های حسابداری را انجام دهد.
- ۱۵- اصول چاپ گزارشات مالی را انجام دهد.

اگر چه سابقه استفاده از کامپیوتر در امور مختلف از جمله حسابداری بسیار کم است، لیکن امروزه، کامپیوتر آن چنان با کار حسابداری آمیخته گردیده است که تصور مؤسسه یا شرکتی که برای حسابداری خود از کامپیوتر استفاده ننماید، امری دشوار و دور از ذهن خواهد بود. در این فصل اصول کلی استفاده از کامپیوتر در حسابداری به صورت بسیار مختصر توضیح داده می‌شود.

### آشنایی با سیستم کامپیوتر ✓

کامپیوتر دستگاهی است متشکل از قطعات الکترونیکی مانند مدارات مجتمع، ترانزیستور، مقاومت و غیره که داده‌ها و دستورات را با سرعت و دقت زیادی تجزیه و تحلیل و اجرا نموده و پس از کنترل نتایج محاسبات خود، آنها را تحویل می‌دهد. هر کامپیوتر دارای سه جنبه سخت افزار، نرم افزار و میان افزار می‌باشد.



## سخت افزار (Hardware)

مجموعه عناصر فیزیکی و قابل لمس کامپیوتر را سخت افزار کامپیوتر می نامند.

## نرم افزار (Software)

برنامه‌هایی که سخت افزار را راه‌اندازی نموده و مورد بهره‌برداری و کنترل قرار می‌دهد را نرم افزار می‌گویند.

## میان افزار (Firmware)

به برنامه‌های سطح پایین که درون حافظه‌های ROM قرار می‌گیرند، اعم از آن که قابل تغییر باشند یا نباشند، میان‌افزار گفته می‌شود.

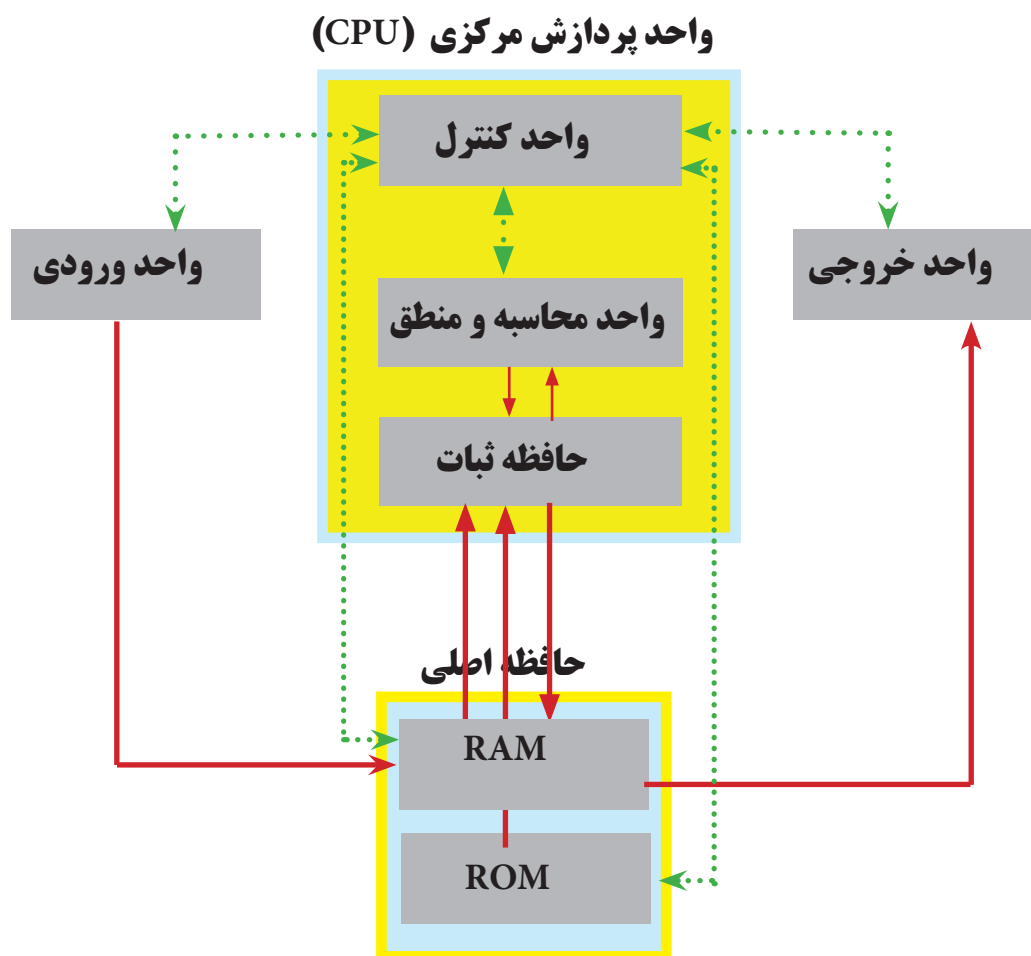
## ✓ ساختار کامپیوتر

یک کامپیوتر معمولاً از اجزاء زیر تشکیل شده است:

- ۱- واحد ورودی: واحدهایی هستند که داده‌ها از طریق آنها به شکل مختلف وارد کامپیوتر می‌شود. مثل صفحه کلید و ماوس.
- ۲- واحد خروجی: واحدهایی هستند که اطلاعات خروجی کامپیوتر از طریق آنها در اختیار استفاده کننده قرار داده می‌شود. مثل مانیتور و چاپگر.
- ۳- واحد محاسبه و منطق: واحدی که عملیات مقایسه‌ای و محاسباتی از قبیل جمع، ضرب، تقسیم و مقایسه مقادیر توسط آنها انجام می‌شود.
- ۴- واحد کنترل: واحدی که جهت به کار انداختن مدارات مختلف کامپیوتر در زمانهای مناسب جهت انجام کار را به عهده دارد، واحد کنترل نامیده می‌شود.
- ۵- واحد حافظه: حافظه محل نگهداری داده‌ها و اطلاعات در کامپیوتر است. آنچه به نام واحد حافظه مورد بحث است، حافظه اصلی کامپیوتر است که سایر واحدها با آن ارتباط دارند. حافظه اصلی را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد: الف) RAM: این حافظه با دستیابی تصادفی با حافظه خواندنی و نوشتنی است. حافظه RAM در اختیار کاربر است و می‌تواند از آن استفاده کند.
- ب) ROM: این حافظه فقط خواندنی است و حاوی دستورالعمل‌هایی برای راه‌اندازی کامپیوتر است.
- ۶- حافظه ثابت: ثبات‌ها واحدهای کوچک حافظه هستند که برای نگهداری سریع و موقت نتایج در CPU به کار می‌روند.

به مجموع واحدهای محاسبه و منطق، واحد کنترل و حافظه ثابت، واحد پردازش مرکزی (CPU) می‌گویند.

البته حافظه کش یا پنهان نیز جزء واحد کنترل محسوب می‌شود.



### سیستم عامل Windows

سیستم عامل‌های گوناگونی بر روی کامپیوتر مورد استفاده قرار می‌گیرد که متداول‌ترین آنها سیستم عامل Windows است. سیستم عامل Windows یک واسط گرافیکی دارد که کاربر به راحتی با آن کار می‌کند.

### ورود به محیط کار Windows

اگر سیستم عامل windows XP در کامپیوتر شما نصب شده باشد، با روشن کردن کامپیوتر، سیستم عامل windows XP اجرا شده و اجزاء صفحه دسک تاپ<sup>۱</sup> یا میز کار ظاهر می‌شوند.

### اشیاء ثابت میز کار

بر روی دسک تاپ یا میز کار حداقل سه جزء وجود دارد. این سه جزء عبارتند از: (۱) آیکن (۲) دکمه Start و (۳) نوار کار یا نوار وظیفه. این اجزاء در قسمت‌های بعدی توضیح داده می‌شود.

## آیکن (Icon)

به تصاویر کوچک گرافیکی روی دسک‌تاب گفته می‌شود که دارای یک نام است که این نام معرف یک برنامه یا فایل یا پوشه باشد.

## نوار وظیفه (Task bar)

نوار افقی که در پایین صفحه می‌باشد، نوار وظیفه نامیده می‌شود. در نوار وظیفه، نام برنامه‌های باز شده و فعال، تاریخ و ساعت، منوی Start و مواردی از این قبیل نمایش داده می‌شود.

## منوی start و کاربرد آن

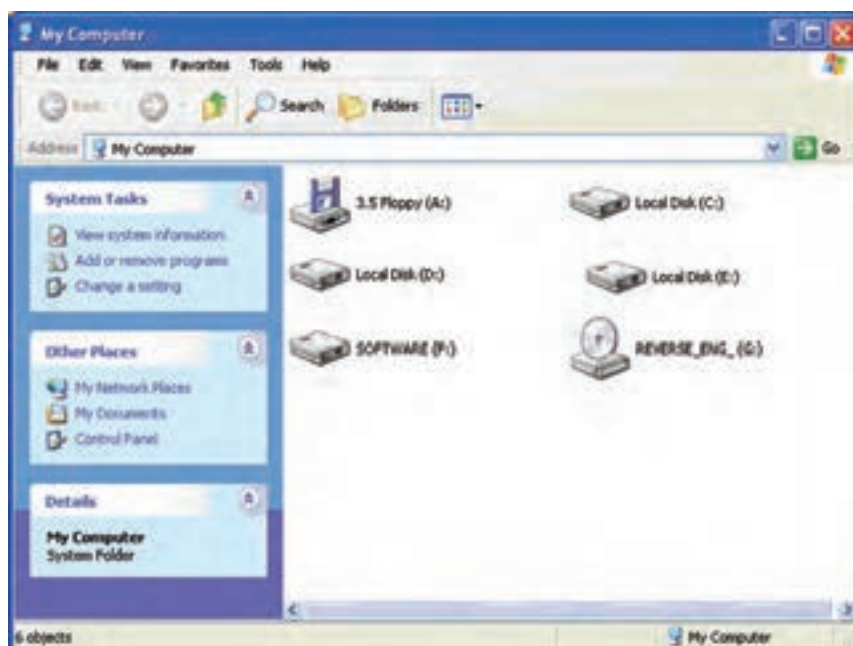
منوی Start کاربردهای متنوعی دارد که مهمترین آنها شامل شروع کار با برنامه‌های کاربردی (All Program)، انجام تنظیمات مختلف بر روی سیستم کامپیوتر و لوازم جانبی آن (مثل پرینتر، اسپیکر و صفحه کلید) Control Panel، خاموش کردن سیستم (Shut Down) و رفتن به محیط کاربر دیگر (Log Off) می‌باشد.

## مفاهیم اساسی کار با اجزاء

سیستم عامل windows به نحوی طراحی شده است که می‌توان بر روی اجزاء میز کار عملیات مختلفی را انجام داد. برای مثال با دابل کلیک کردن بر روی آیکن برنامه‌های موجود در میز کار، می‌توان آنها را اجرا نمود و با راست کلیک کردن بر روی آیکن مورد نظر می‌توان آنها را حذف و یا در جای دیگر کپی نمود. همچنین با کلیک کردن بر روی منوی Start می‌توان به برنامه‌های موجود در windows دسترسی پیدا کرد و آنها را اجرا نمود.

## اجزای یک پنجره در windows

همانطور که می‌دانید، window به معنی پنجره است. علت انتخاب این نام برای سیستم عامل windows نیز این است که هنگام کار کردن با آن پنجره‌هایی باز می‌شود. برای مثال زمانی که بر روی آیکن My Computer دابل کلیک کنید، پنجره زیر بر روی صفحه نمایش باز می‌شود:



مهمترین اجزاء پنجره فوق به صورت زیر می باشد:

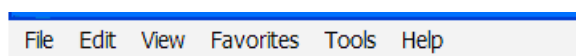
### نوار عنوان (Title Bar)

این نوار در بالای پنجره باز قرار دارد که شامل نام برنامه یا پوشه و آیکن برنامه است. همچنین این نوار شامل کادر کنترل و دکمه های Maximize، Minimize و Close است.



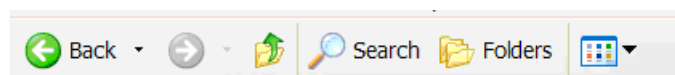
### نوار منو (Menu Bar)

در نوار منو، منوهای مختلفی وجود دارد که توسط آنها می توان اعمال متفاوتی را در پنجره ها انجام داد. نوار منو به صورت زیر می باشد:



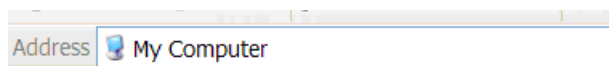
### نوار ابزار (Standard Buttons)

این نوار در زیر نوار منو قرار دارد و شامل ابزارهایی است که با استفاده از آنها می توان عملیات مختلفی از جمله جستجوی فایل ها، برگشت به پنجره قبلی و تغییر نحوه نمایش آیکون ها را انجام داد.



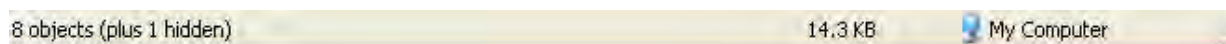
### نوار آدرس (Address Bar)

نوار آدرس شامل مسیری است که فعلاً در آنجا هستید. در سمت راست این نوار فلشی قرار دارد که با کلیک کردن بر روی آن می توانید مسیرهای مختلف کامپیوترتان را ببینید و برای رفتن به آن بخش، آدرس آن محل را کلیک کنید.



### نوار وضعیت (Status Bar)

نوار وضعیت در پائین پنجره قرار دارد و وضعیت پنجره از جمله نام پنجره، تعداد فایلها، پوشه ها و حجم اطلاعات یک پنجره را نشان می دهد.



### نوار پیمایش عمودی

نوار پیمایش عمودی در سمت راست پنجره قرار دارد و زمانی فعال می شود که تعداد آیکن های موجود در پنجره بیش از حدی باشد که در یک صفحه قابل نمایش است.

### نوار پیمایش افقی

نوار پیمایش افقی در پائین پنجره و بالای نوار وضعیت قرار دارد. این نوار نیز زمانی فعال می شود که تعداد آیکن های موجود در پنجره بیش از حدی باشد که در یک صفحه قابل نمایش است.

## ✓ نرم افزارهای حسابداری

نرم افزارهای حسابداری نرم افزارهایی هستند که اختصاصاً برای انجام عملیات حسابداری طراحی شده‌اند و با استفاده از آنها می‌توانید تمامی عملیات حسابداری از جمله صدور سند حسابداری، تهیه دفاتر روزنامه، کل و معین، تنظیم تراز آزمایشی و تهیه صورت‌های مالی و گزارشات مختلف را انجام دهید. نرم افزارهای حسابداری می‌تواند بسیار ساده و ارزان و یا بسیار پیچیده و گران باشد به نحوی که مؤسسات بزرگ ممکن است برای تهیه نرم افزارهای حسابداری مورد نیاز خود میلیاردها تومان هزینه صرف نمایند.

## ✓ زمینه‌های استفاده از نرم افزارهای برنامه حسابداری

برای استفاده از نرم افزارهای برنامه حسابداری، شرایطی لازم است که حداقل شامل سه مورد زیر می‌باشد:

- ۱- در اختیار داشتن کامپیوتر و لوازم سخت افزاری جانبی مورد نیاز.
- ۲- داشتن سیستم حسابداری مدون به نحوی که نحوه انجام عملیات حسابداری را برای قسمت‌های مختلف امور مالی (مثلاً قسمت حقوق و دستمزد، دفترداری و حسابداری اموال و انبار) تشریح نموده و فرایند انجام عملیات را برای کارکنان امور مالی تبیین نماید.
- ۳- داشتن حسابداران آشنا به کامپیوتر و نرم افزار حسابداری.

## ✓ انواع سیستم‌ها و نرم افزارهای حسابداری

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، با توجه به حجم عملیات مالی و پیچیدگی فعالیت‌های مالی مؤسسات مختلف، نرم افزارهای حسابداری مورد نیاز آنها می‌تواند بسیار ساده و ارزان و یا بسیار پیچیده و گران باشد. برای مثال، نرم افزار مورد استفاده یک واحد تجاری کوچک که ۶ نفر کارمند دارد با یک بانک بین‌المللی که هزاران شعبه در نقاط مختلف دنیا دارد قابل مقایسه نیست. اما به طور کلی می‌توان گفت که سیستم حسابداری یک شرکت متوسط شامل حسابداری اموال و انبار، حسابداری فروش یا درآمد، حسابداری حقوق و دستمزد و دفترداری می‌باشد.

## ✓ اصول نصب سیستم‌های مالی

نصب هر نرم افزار حسابداری با استفاده از راهنمای نصب آن که توسط تهیه کننده نرم افزار ارائه شده انجام می‌شود. غالب نرم افزارهای حسابداری که در حال حاضر در بازار موجود است به صورت سی دی در اختیار استفاده کنندگان قرار می‌گیرد و استفاده کنندگان می‌توانند با استفاده از راهنمای آنها که به صورت چاپی و یا به صورت فایل کامپیوتری در اختیارشان گذاشته می‌شود نسبت به نصب نرم افزار اقدام نمایند.

## ✓ ویژگی‌های کاربردی یک نرم افزار حسابداری

از ویژگی‌های مهم یک نرم افزار حسابداری سهولت استفاده و برخورداری از امنیت بالای آن می‌باشد. به علاوه این که امروزه سیستم‌ها و نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی می‌شوند که نه تنها با قسمت‌های مختلف امور مالی و حسابداری، بلکه با سایر قسمت‌های مؤسسه از جمله قسمت فروش، تدارکات و کارگزینی مرتبط و لینک باشد به طوری که اطلاعات وارد شده توسط قسمت‌های دیگر به راحتی در اختیار امور مالی قرار گیرد تا نه تنها نیازی به ورود مجدد اطلاعات به کامپیوتر نباشد بلکه مهمتر از همه بتوان سیستم کنترل‌های داخلی را به نحو مناسب طراحی و اجرا نمود. بنابراین، مهمترین ویژگی‌های کاربردی یک نرم افزار حسابداری عبارتند از:

- ۱- تمام نیازهای مؤسسه در زمینه تهیه گزارش‌های مربوط به حسابداری را فراهم نماید.
- ۲- به منظور حفظ و نگهداری اطلاعات و عدم دسترسی افراد غیر مسئول و غیرمرتبط، از امنیت مناسب برخوردار باشد.

- ۳- استفاده از آن برای کاربران سیستم (حسابداران) آسان باشد.
- ۴- سیستم به نحوی طراحی شده باشد که هر نوع اطلاعات فقط یک بار وارد سیستم شود و با ورود اطلاعات توسط یک کاربر، نیازی به ورود همان اطلاعات توسط سایر کاربرها وجود نداشته باشد.
- ۵- امکان انجام تغییرات مورد نیاز در مورد نرخ مالیات و بیمه و موارد مشابه توسط کاربر ارشد بدون حضور برنامه نویس وجود داشته باشد.

### ✓ اصول ثبت حساب‌ها (افتتاح حساب‌ها بامانده یا بدون مانده قبلی)

نرم افزارهای حسابداری عموماً بدین شکل طراحی شده اند که در زمان نصب اولیه نرم افزار، باید برای حسابهای کل، معین و تفصیلی، کدهای لازم را تخصیص داده و شرح آنها را در سیستم وارد نمود. در زمان تعریف حساب در سیستم حسابداری، حساب مربوطه بدون مانده افتتاح می‌شود و ثبت مبلغ در هر حساب صرفاً از طریق صدور سند حسابداری امکان پذیر می‌باشد. در سالهای بعد نیز مانده حساب‌های دائمی از طریق صدور سند افتتاحیه به سال جدید منتقل می‌شود.

### آشنایی با کدبندی حسابها و کالاهای

(حساب مشتریان - انبارها - لیست کالا - صندوقهای مالی - کد هزینه‌ها - کارکنان شرکت - حسابهای بانکی - حساب خدمات و سرویس‌ها)

در سیستمهای حسابداری، برای دقت و سهولت ثبت و گزارش گیری از حسابها، برای هر حساب کد مشخصی که به صورت عددی می‌باشد در نظر گرفته می‌شود. اختصاص کد به حسابها به نحوی انجام می‌شود که از ارتباط منطقی خاصی برخوردار باشد.

برای مثال، یکی از روشهای کد بندی بصورت زیر است:

حساب تفصیل	حساب معین	حساب کل	گروه حساب
*****	***	**	*

**گروه حساب:** گروه حساب، سر فصل‌های اصلی حساب را مشخص می‌کند. برای مثال، «دارایی‌های جاری»، «دارایی‌های بلندمدت»، «بدهی‌های جاری»، «بدهی‌های بلندمدت»، «درآمدها»، «هزینه‌ها» و «حقوق صاحبان سهام» هر کدام یک گروه حساب هستند.

**حساب کل:** هر گروه حساب می‌تواند چندین حساب کل داشته باشد. برای مثال، دارایی‌های جاری می‌تواند شامل وجوه نقد، حسابهای دریافتی، موجودی کالا، سرمایه گذارهای کوتاه مدت و ... باشد.

**حساب معین:** به چند حساب که زیر مجموعه یک حساب کل است، حسابهای معین گفته می‌شود. برای مثال، حساب کل وجوه نقد می‌تواند شامل حسابهای معین: صندوق، حسابهای جاری بانکی و تنخواه گردانها باشد. برخی مواقع، حسابی که در یک شرکت به عنوان حساب کل تلقی می‌شود، ممکن است با توجه به حجم فعالیت و تعداد حسابها، در شرکت دیگر به عنوان حساب معین طبقه بندی شود.

**حساب تفصیل:** هر حساب معین می‌تواند شامل تعداد زیادی حساب تفصیل باشد. به عنوان مثال، حسابهای دریافتی می‌تواند شامل هزاران حساب تفصیل باشد که مربوط به مشتریانی است که بابت خرید نسبه کالا به شرکت بدهکار می‌باشند. با توجه به توضیحات فوق، برای نمونه، کد حساب جاری شماره ۴۱۸۷ شرکت پرتو نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی را می‌توان به صورت زیر تعیین نمود:

گروه حساب	حساب کل	حساب معین	حساب تفصیل
دارایی‌های جاری	وجوه نقد	حسابهای جاری بانکی	جاری شماره ۴۱۸۷ نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی
۱	۵۱	۵۰۱	۱۰۰۰۰۱

با توجه به توضیحات فوق، کد حساب جاری شماره ۴۱۸۷ شرکت پرتو نزد بانک ملی شعبه میدان فردوسی عبارت است از: ۱۰۰۰۰۱۰۰۱۰۱۱ که یک کد ۱۲ رقمی می‌باشد.  
لازم به ذکر است که برای هر نوع کالا و یا هر شخص می‌توان یک کد تفصیلی به صورت فوق تعریف نمود.

### ✓ ثبت اسناد حسابداری

همانطور که در فصول قبل آموختید، برای هر رویداد مالی باید سند حسابداری لازم تهیه و در دفاتر ثبت شود. نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که فرم کلی سند حسابداری در سیستم تعریف شده است و کاربر فقط لازم است که کد حسابهایی که بدهکار و یا بستانکار می‌شوند را در محل‌های تعیین شده ثبت نموده و شرح آن را تایپ نماید.

### ✓ اصول ایجاد شماره سند موقت و دائم

همانطور که در قسمت فوق بیان گردید، نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که فرم کلی سند حسابداری در سیستم تعریف شده است و کاربر فقط لازم است که کد حسابها و شرح سند را در آنها وارد کند. علاوه بر این، کامپیوتر در هر مورد که کاربر قصد ثبت سند حسابداری جدیدی را دارد، با در نظر گرفتن اسناد ثبت شده قبلی، برای سند جدید یک شماره سند در نظر می‌گیرد. برخی از نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که هرگاه کارمند حسابداری اقدام به صدور سند حسابداری از طریق سیستم کامپیوتری می‌نماید، سند مذکور را به صورت موقت در نظر می‌گیرد تا پس از تأیید مقام مجاز، سند مذکور از حالت موقت خارج و به عنوان سند دائم در سیستم ثبت شود.

### ✓ وارد کردن کد در ثبت اسناد حسابداری

سیستم‌های کامپیوتری به نحوی طراحی شده اند که ورود اطلاعات مربوط به حسابها فقط از طریق کد حساب امکان پذیر می‌باشد. معمولاً در محل درج کد حساب در سند حسابداری، با اشاره کردن ماوس و یا زدن کلید دیگری که در سیستم تعریف می‌شود، لیست کدهای حسابداری به همراه شرح حسابها ظاهر شده و کاربر می‌تواند حساب مورد نظر را از لیست مزبور انتخاب نماید. بدیهی است در اکثر موارد، کاربر می‌تواند بدون اینکه به لیست کدها مراجعه کند، کد حسابهای مربوطه را در محل تعیین شده تایپ نموده و بلافاصله پس از تایپ کد حساب، شرح حساب توسط سیستم نمایش داده خواهد شد.

### ✓ اصول تهیه گزارش‌های حسابداری

در سیستم‌های حسابداری کامپیوتری، با ورود اسناد حسابداری به سیستم، غالب گزارشهای حسابداری که مورد نیاز حسابداران است قابل استخراج می‌باشد. یک نرم افزار خوب، نرم افزاری است که بتواند گزارشهای متنوع تری را با توجه به نیازهای مختلف استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. با این وجود، شاید نرم افزار حسابداری که بتواند تمام نیازهای استفاده کنندگان را به صورت گزارش و بدون نیاز به دستکاری اطلاعات ارائه نماید، وجود نداشته باشد. برای مثال یکی از پیچیده ترین کارهای حسابداران که در برخی از شرکتها لازم است تهیه شود، صورتهای مالی تلفیقی است. علیرغم پیشرفتهای بسیار فراوانی که تا کنون در زمینه طراحی و اجرای نرم افزارهای حسابداری به وجود آمده است، تا کنون نرم افزاری که بتواند صورتهای مالی تلفیقی چند شرکت را تنظیم کند وجود ندارد.

## ✓ گزارش دفتر روزنامه و دفتر کل

نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی شده اند که با ورود اسناد حسابداری در سیستم کامپیوتر توسط کاربر، تمامی فرایند تنظیم دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر معین و همچنین تراز آزمایشی به صورت اتوماتیک انجام می شود و به راحتی می توان گزارش های مربوط به دفتر روزنامه، دفتر کل و دفتر معین را از سیستم دریافت نمود. برای دریافت این گزارشها، کامپیوتر بازه زمانی مورد نظر را از شما سؤال می کند. برای مثال، این بازه می تواند از تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱ تا تاریخ ۱۳۸۹/۳/۳۱ باشد. علاوه بر این، می توانید گزارش را برای تعدادی از اسناد حسابداری مورد نظر نیز تهیه نمایید. برای مثال می توانید گزارش دفتر روزنامه را از سند شماره ۱ تا سند شماره ۸۷ از سیستم استخراج نمایید.

## ✓ گزارش تراز کل و ویژه

در غالب سیستم های کامپیوتری می توانید تراز آزمایشی، که بیانگر مانده حسابها تا مقطع زمانی مشخصی می باشد را به راحتی از سیستم استخراج نمایید. این تراز اگر فقط شامل مانده حسابهای دفتر کل باشد، به آن تراز کل گفته می شود. اگر تراز مورد نظر علاوه بر مانده حسابهای دفتر کل، مانده حسابهای معین را هم نشان دهد، تراز معین نامیده می شود. در سیستم های کامپیوتری، علاوه بر تراز کل و تراز معین، می توان گزارشهای دیگری را نیز در نرم افزار پیش بینی نمود. برای مثال شرکتی که دارای چندین شعبه است، می تواند گزارشهای مربوط به هر شعبه را به طور جداگانه و یا به صورت ترکیبی دریافت نماید. این گزارشها را گزارشهای ویژه می نامند.

## ✓ گزارش دفتر معین یا کارت معین حسابداری

مشابه آنچه که در مورد دفتر روزنامه و دفتر کل بیان گردید، گزارش دفتر معین را نیز می توان از سیستم کامپیوتری استخراج نمود. در سالهای گذشته که حسابداری شرکتها و مؤسسات به صورت دستی انجام می شد، برخی از شرکتها، عملیات حسابداری برخی از حسابها را به جای دفتر معین، در کارتهائی می نوشتند که کارت معین نامیده می شد. امروزه با کامپیوتری شدن سیستمهای حسابداری، تهیه کارت معین به صورت دستی منسوخ شده است و به جای آن می توان از گزارش دفتر معین و یا کارت معین که به صورت کامپیوتری تهیه می شود، نسبت به کارت معین دستی از کارائی بالاتری برخوردار است.

## ✓ گزارش دفتر معین (کارت معین) اسناد دریافتی و پرداختی

همانطور که در قسمت فوق توضیح داده شد، گزارش دفتر معین و یا کارت معین را می توان از سیستم کامپیوتری تهیه نمود. در این زمینه تفاوتی بین انواع مختلف حسابهای معین وجود ندارد. اما آنچه که قابل توجه است این است که در مورد اسناد دریافتی و اسناد پرداختی، می توان گزارش معین را به نحوی تعریف نمود که اسناد را به ترتیب سرسید گزارش نماید تا حسابدار به راحتی بتواند نسبت به تهیه وجه نقد برای اسناد پرداختی اقدام نموده و اسناد دریافتی را نیز در موعد مقرر وصول نماید.

## ✓ گزارش ترازنامه

یکی از مهمترین صورتهای مالی که در پایان هر سال باید ارائه شود، ترازنامه می باشد. در بسیاری از سیستم های کامپیوتری، امکان دریافت گزارش ترازنامه از سیستم پیش بینی شده است. با این وجود و علیرغم پیشرفتهای گسترده ای که در زمینه طراحی و اجرای سیستم های کامپیوتری به وقوع پیوسته است، در غالب شرکتها، امکان دریافت ترازنامه از سیستم مقدور نبوده و تهیه ترازنامه مستلزم انجام برخی از عملیات به صورت دستی می باشد.



## ✓ گزارش‌های دارایی

غالباً سیستم کدینگ حسابداری چنان طراحی می‌شود که کدهای تخصیص یافته به دارایی‌ها از مفهوم منطقی خاصی برخوردار است به نحوی که هر کد می‌تواند بیانگر نوع دارائی مورد نظر باشد. برای مثال کدهای حسابداری را می‌توان به شکلی طراحی نمود که کد حسابداری تمام دارایی‌های جاری با عدد ۱ و کد حسابداری تمام دارایی‌های بلند مدت با عدد ۲ شروع شود. با تعمیم این موضوع به دارایی‌های مختلف، می‌توان گزارشهای متنوعی از دارایی‌ها دریافت نمود.

## ✓ اصول پشتیبانی از سیستم و نگهداری آن

هر نرم افزار حسابداری که در اختیار داشته باشید، ممکن است با گذشت زمان نواقص آن آشکار شود و یا بروز نیازهای جدید، انجام تغییرات در آن را اجتناب ناپذیر بنماید. همچنین ممکن است به علل مختلفی از جمله ورود و ویروسهای کامپیوتری و یا اشکالات سخت افزاری و نوسانات برق، اشکالاتی در برنامه حسابداری بروز نماید. تمام این موارد ایجاب می‌کند که پشتیبانی لازم از سیستم‌های حسابداری در زمان بهره برداری انجام شود. بنابراین، لازم است که طراحان نرم افزارهای حسابداری، جهت جلوگیری از بروز مشکلات، خدمات پشتیبانی و نگهداری از سیستم‌های کامپیوتری را به استفاده کنندگان سیستم ارائه نمایند.

## ✓ رمزگذاری در سیستم

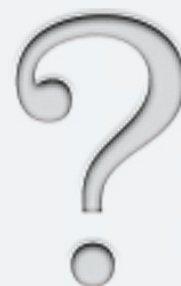
یکی از لوازم اجتناب ناپذیر نرم افزارهای حسابداری، تعیین رمز عبور برای استفاده از نرم افزار می‌باشد. نرم افزارهای حسابداری معمولاً به شکلی طراحی می‌شوند که ورود اطلاعات و ثبت سند حسابداری، مشاهده و اخذ گزارش از سیستم و ایجاد هر گونه تغییر در اطلاعات ثبت شده در سیستم، مستلزم وارد کردن رمز عبور می‌باشد. در مؤسسات بزرگ که دارای تعداد زیادی حسابدار می‌باشد، برای هر حسابداری که بخواهد وارد سیستم حسابداری شود، رمز جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود. هر شخص با زدن رمز عبور خود می‌تواند در حدی که کاربر ارشد برای او تعریف نموده است، نسبت به ثبت، تغییر و یا مشاهده اطلاعات اقدام نماید. در این سیستم‌ها، ممکن است برخی از افراد فقط بتوانند از سیستم گزارشگیری نمایند و امکان ورود اطلاعات برای آنان مقدور نباشد. سطح دسترسی و ثبت اطلاعات برای هر شخص بسته به جایگاه سازمانی و وظایف او خواهد بود. مسلماً در یک شرکت بزرگ، یک کارمند جزء حسابداری نباید اختیار دسترسی به همه اطلاعات را داشته باشد و یا بتواند آنها را تغییر دهد. این مهم از طریق تعیین رمز عبور برای کاربران سیستم امکان پذیر می‌باشد. بدیهی است که با تعیین رمز عبور می‌توان اطمینان حاصل نمود که افراد غیر مسئول حتی توان اجرای برنامه را نیز نداشته باشند.

## ✓ ایجاد قفل سخت افزاری

یکی از روشهای جلوگیری از استفاده غیر مجاز از برنامه‌های حسابداری، ایجاد قفل سخت افزاری می‌باشد. قفل سخت افزاری شامل یک قطعه فیزیکی است که معمولاً بر روی یکی از پورتهای خروجی کامپیوتر نصب می‌شود و در صورت نبود این قطعه، راه اندازی برنامه امکان پذیر نمی‌باشد.

## ✓ اصول چاپ گزارشات

تمامی گزارشهایی که در قسمتهای فوق بیان گردید را می‌توان بر روی کاغذ چاپ نمود. تنوع این گزارشها با توجه به توان پرینتری که در اختیار دارید می‌تواند بسیار مختلف باشد. برای مثال اگر پرینتر شما توان چاپ رنگی بر روی انواع کاغذها با اندازه‌های مختلف را دارا باشد، می‌توانید گزارشهای مورد نظر را با کیفیت مناسب و در اندازه‌های دلخواه چاپ کنید. اما با توجه به هزینه‌های زیاد پرینترهای رنگی و وفور پرینترهایی که حداکثر اندازه آنها کاغذ A4 می‌باشد، غالب نرم افزارهای حسابداری به نحوی طراحی می‌شوند که تمام گزارشهای آنها قابل چاپ بر روی کاغذ A4 باشد.



## پرسش

- ۱- مفهوم سخت افزار و نرم افزار را توضیح دهید.
- ۲- پنج بخش اصلی تشکیل دهنده ساختار کامپیوتر را نام ببرید.
- ۳- مهمترین کاربردهای منوی Start را بنویسید.
- ۴- چهار مورد از مهمترین اجزاء پنجره Windows را نام ببرید و آنها را توضیح دهید.
- ۵- دو مورد از ویژگیهای کاربردی مهم نرم افزارهای حسابداری را بنویسید.
- ۶- یک نمونه کد حسابداری را بنویسید و اجزاء آن را تعیین کنید.
- ۷- اطلاعات از چه طریق وارد سیستم حسابداری می شود؟ توضیح دهید.
- ۸- چند نمونه از گزارش هایی که از سیستم های حسابداری قابل دریافت است را نام ببرید و آنها را توضیح دهید.
- ۹- توضیح دهید که آیا دریافت ترازنامه از سیستم حسابداری مقدور است؟
- ۱۰- به چه علت باید از نرم افزارهای حسابداری پشتیبانی و نگهداری به عمل آورده شود؟
- ۱۱- تعیین رمز عبور برای نرم افزارهای حسابداری چه کارکردهائی دارد؟
- ۱۲- قفل سخت افزاری به چه منظور در سیستم ها تعبیه می شود؟

## فصل یازدهم

### به کارگیری نرم افزار EXCEL در عملیات حسابداری

#### اهداف رفتاری :



پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می رود که :

- ۱- صفحه گسترده Excel و انواع داده‌هایی که می توان وارد آن نمود را بشناسد.
- ۲- فرمول‌های ساده را به کار گیرد.
- ۳- اصول استفاده از کلیدهای عمل کننده را بداند.
- ۴- نرم افزار Excel را راه اندازی کند.
- ۵- اجزای یک فایل Excel را شرح دهد.
- ۶- یک فایل Excel را ایجاد و ذخیره کند.
- ۷- روش ورود انواع داده در فایل Excel را شرح دهد.
- ۸- اصلاح محتوای داده‌ها در Excel را انجام دهد.
- ۹- سطر و ستون جدیدی در کاربرگ اضافه، مخفی، آشکار و حذف کند.
- ۱۰- قالب نمایش اطلاعات در Excel را تغییر دهد.
- ۱۱- پردازش اطلاعات در نرم افزار Excel را انجام دهد.
- ۱۲- نحوه تغییر نام Sheetها را انجام دهد.
- ۱۳- اطلاعات موجود در Sheetها را چاپ کند.

یکی از نرم افزارهایی که برای تهیه گزارشات مالی و انجام محاسبات پیچیده ریاضی و آماری و رسم نمودارها مورد استفاده حسابداران قرار می گیرد، نرم افزار Excel می باشد. شاید به ندرت بتوانید حسابداری را پیدا کنید که از این نرم افزار استفاده نکرده باشد. نرم افزار Excel توانمندی‌های بسیار زیادی دارد. این نرم افزار به نحوی طراحی شده است که می توان آن را برای کارهای بسیار ساده (مثلاً تهیه یک لیست) و همچنین تجزیه و تحلیل‌های بسیار پیچیده مورد استفاده قرار داد. به همین دلیل است که این نرم افزار هم توسط یک کارمند ساده حسابداری یا غیر حسابداری و هم توسط تحلیل گران مالی بسیار توانمند برای تجزیه و تحلیل‌های پیچیده مورد استفاده قرار می گیرد. در این فصل، اطلاعات کلی در مورد نحوه استفاده از این نرم افزار ارائه می گردد.

## ✓ آشنایی با صفحه گسترده

به صفحات جدول بندی شده که قابلیت انجام محاسبات ریاضی را دارند صفحه گسترده می گویند. نرم افزارهای صفحه گسترده برای ساده کردن ورود اطلاعات و انجام دادن محاسبات ریاضی و تجزیه و تحلیل اطلاعات طراحی شده است. معمولاً صفحه گسترده ها شامل صفحاتی هستند که از چندین سطر<sup>۲</sup> و ستون<sup>۳</sup> تشکیل شده است. صفحه گسترده، جانشین خوبی برای لوازم التحریرهایی مثل مداد، کاغذ، پاک کن و ماشین حساب می باشند. با استفاده از برنامه های صفحه گسترده می توانید به سادگی تمام عملیات محاسباتی و تجزیه و تحلیل های مورد نیازتان را انجام دهید. نرم افزار Excel، که از مجموعه نرم افزارهای Office است، نمونه ای از این برنامه ها می باشد.

## کارپوشه (Workbook) و کاربرگ (Worksheet)

فایل های Excel، کارپوشه (Workbook) نامیده می شوند. هر فایل Excel شامل یک یا چند کاربرگ (Worksheet) است. هر کاربرگ دارای تعداد زیادی سلول است. توضیحات بیشتر در مورد کاربرگ های Excel در قسمت های بعد آورده شده است.

## ✓ آشنایی با انواع مختلف داده ها

### داده های ورودی:

داده های ورودی Excel می تواند انواع مختلفی از اطلاعات باشد. این داده ها می تواند شامل اطلاعات متنی، اطلاعات عددی (ارقام)، فرمول ها یا توابع، تاریخ، ساعت و ... باشد. در زیر چند نمونه از این داده ها تشریح می شود.

### متن (Text):

اطلاعات یا داده های متنی می تواند شامل حروف الفبا، ارقام و اعداد، کاراکترهای ویژه<sup>۴</sup> و یا ترکیبی از همه این موارد باشد. نمونه هایی از این داده ها به صورت زیر است:

نمونه داده های حروف الفبا	gDcbA الف ب
نمونه داده های عددی	۱۵۳۰۶۴
نمونه کاراکترهای ویژه	€ Σ # @
نمونه ترکیبی از داده ها	۸۷۲Tes Σ A @ب

1- Spreadsheet

2- Row

3-Column

۴- انواع مختلفی از کاراکترهای ویژه وجود دارد که چند نمونه از آن عبارت است از: \$ @ # € \*

## اعداد یا ارقام (Number):

اطلاعات عددی شامل اعداد تشکیل شده از ارقام ۰ تا ۹ اعم از صحیح، اعشاری، کسری و ... می باشد.

## فرمول ها:

فرمول شامل محاسباتی است که در نتیجه انجام آن، یک مقدار به دست می آید. این مقدار نیز ممکن است عدد، تاریخ و یا ساعت باشد.

## فرامین:

دستوراتی هستند که فرمان اجرای عملیاتی را صادر می نمایند. این فرمانها در نرم افزارهای مختلف متفاوت می باشند.

## کلیدهای عمل کننده (عملگر)

عملگر، نماد خاصی است که فرمان انجام یک عمل را به کامپیوتر می دهد. عملگرها در Excel دارای انواع مختلفی است که عبارتند از: عملگرهای محاسباتی، عملگرهای رابطه ای، عملگرهای رشته ای و عملگرهای آدرس. عملگرهای محاسباتی، عملگرهایی هستند که برای انجام محاسبات ریاضی به کار می روند. این عملگرها عبارتند از: + - \* / ^

عملگرهای رابطه ای، دو عدد را با هم مقایسه می کنند. عملگرهای رابطه ای عبارتند از: = < > و ترکیبی از اینها. عملگر رشته ای شامل & می باشد که با استفاده از آن می توان محتویات دو یا چند سلول را در یک سلول قرار داد. و عملگرهای آدرس شامل: و ، می باشد که با استفاده از آنها می توان محدوده مورد نظر را برای Excel تعیین کرد.

## استفاده از کلیدهای عمل کننده

در Excel هر کدام از کلیدهای عملگر کاربرد خاصی دارد که نحوه استفاده از آنها در قسمت فرمول نویسی تشریح می گردد.

## راه اندازی Excel

برای استفاده از نرم افزار Excel باید ابتدا آن را از مجموعه Office در کامپیوتر خود نصب نمایید. زمانی که این نرم افزار در کامپیوتر شما نصب شد، می توانید آن را در مسیر زیر پیدا کنید:

Start → All Program → Microsoft Office

## آشنایی با کاربرگ Excel

صفحه گسترده Excel یک صفحه الکترونیکی است که دارای تعداد زیادی ستون و سطر می باشد. تعداد سطرها و ستونهای صفحه گسترده Excel در نسخه های مختلف آن متفاوت است. در نسخه Excel ۲۰۰۷ تعداد ستونها ۱۶۳۸۴ ستون و تعداد سطرها ۱۰۴۸۵۷۶ سطر می باشد.

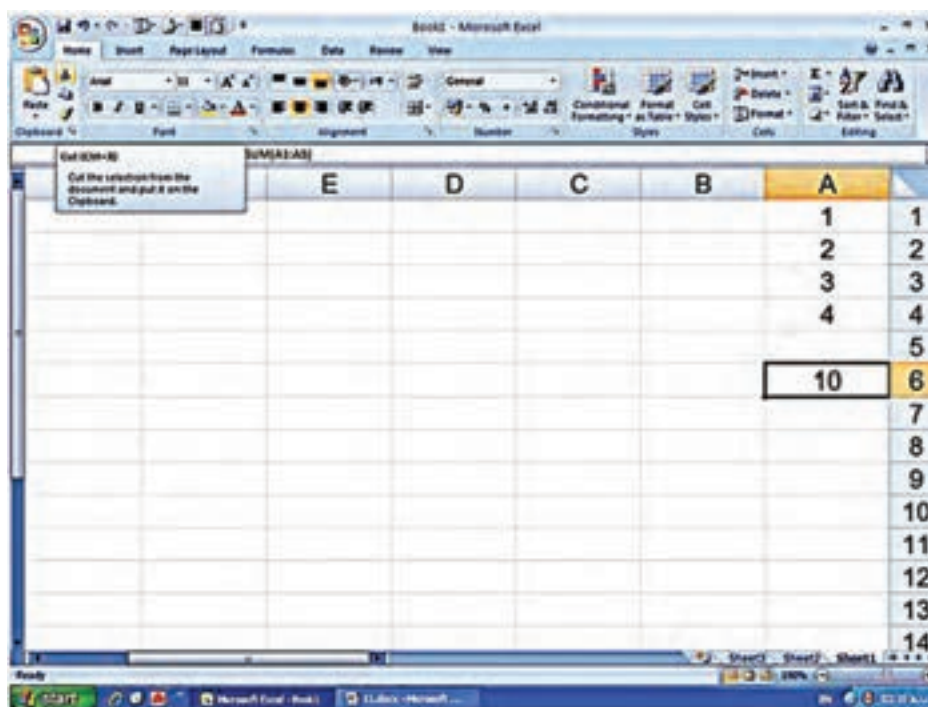
در Excel ۲۰۰۷ هر ستون با حروف الفبا از A تا XFD و هر سطر با اعداد ۱ تا ۱۰۴۸۵۷۶ مشخص شده است. البته می توان نحوه نمایش ستونها را نیز به عدد تبدیل نمود.

در محل تقاطع هر سطر با هر ستون یک سلول تشکیل می شود. بنابراین در نسخه ۲۰۰۷ Excel در هر Sheet بیشتر از ۱۷۱ میلیارد (۱۰۴۸۵۷۶×۱۶۳۸۴) سلول وجود دارد.

در هر سلول می توان اطلاعات متنی، اطلاعات عددی (ارقام)، فرمول ها و کاراکترهای ویژه را وارد کرد. هر سلول دارای یک آدرس است که قسمت اول آن نشان دهنده نام ستون و قسمت دوم آن نشان دهنده شماره سطر آن می باشد. مثلاً A۲ آدرس سلولی است که در ستون A در ردیف ۲ واقع شده است. در فرمولهای Excel می توان از این آدرس ها استفاده نمود.

برای وارد کردن داده ها به Excel باید متن مورد نظر از طریق صفحه کلید وارد شده و سپس کلید Enter یا یکی از کلیدهای جهت دار (Arrow key) زده شود. با زدن یکی از کلیدهای مذکور، مکان نما از روی سلول مذکور عبور کرده و مطالب نوشته شده در آن درج می شود.

شکل کلی یک صفحه گسترده Excel ۲۰۰۷ به صورت زیر است:

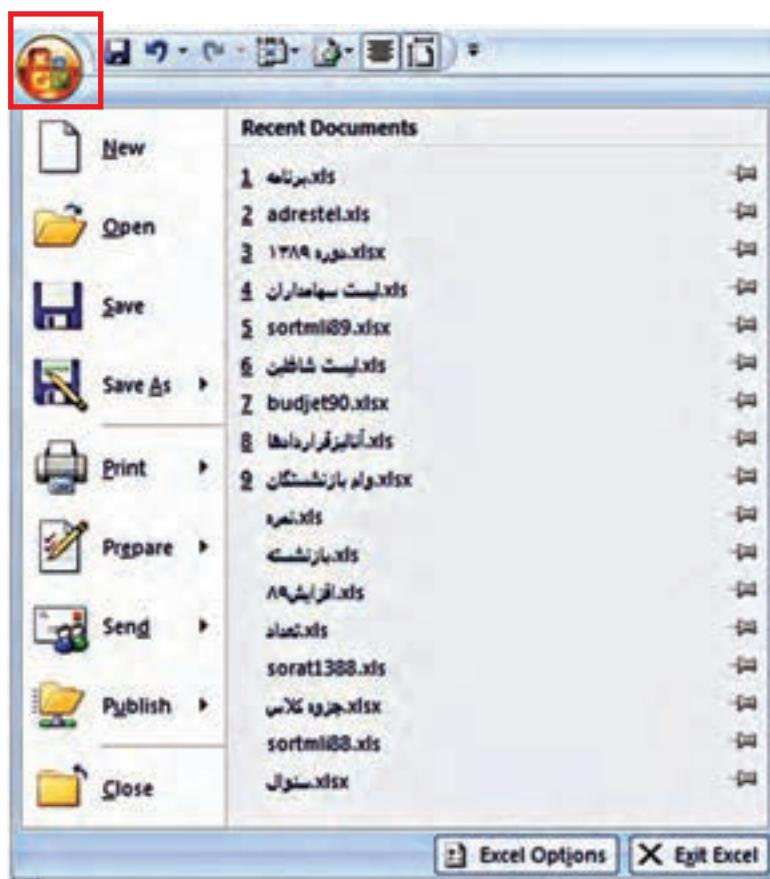


### ابزارها و نوارهای موجود در صفحه Excel ✓

همانطور که ملاحظه می شود، صفحه فوق دارای اجزاء زیادی است که برخی از آنها عبارتند از:

۱- **نوار عنوان:** هر پنجره ویندوز دارای نوازی است که نام نرم افزار و نام فایل فعال را نمایش می دهد. این نوار، نوار عنوان نام دارد. در Excel این نوار از Microsoft Excel و نام فایل تشکیل شده است. زمانی که برنامه Excel را اجرا می کنید، Microsoft Excel - Book1 در نوار عنوان ظاهر می گردد.

**۲- دکمه Office:** در گوشه سمت چپ پنجره صفحه گسترده ۲۰۰۷ Excel، دکمه ای قرار دارد که با استفاده از آن می توانید عملیاتی نظیر چاپ کردن فایل بر روی کاغذ، ذخیره کردن فایل و ... را انجام دهید. با کلیک کردن بر روی Office Button پنجره ای به صورت زیر باز می شود. در سمت راست این پنجره، لیست تعدادی از فایل هایی که اخیراً آنها را باز کرده اید نشان داده می شود.



**۳- نوار ریبون:** این نوار بر حسب موضوع دسته بندی و نام گذاری شده و به صورت تب های مختلف در اختیار کاربران قرار می گیرد. نوار ریبون معادل نوار منو در سایر برنامه ها است با کلیک بر روی تب Home دکمه ها و امکاناتش دیده می شود.



**۴- نوار فرمول:** این نوار آدرس و محتویات سلول فعال را نشان می دهد.



**۵- نوار ابزار دسترسی سریع:** این نوار ابزار در کنار دکمه Office قرار دارد که شامل دستوراتی می باشد که بیشتر

به کار می روند.



**۶- نوار وضعیت:** هر پنجره ویندوز دارای نوازی است که وضعیت برنامه های باز شده را نمایش می دهد. Excel نیز دارای این سطر است. این سطر آخرین سطر برنامه Excel است.



### ایجاد فایل (کارپوشه) در نرم افزار Excel

وقتی برنامه Excel را باز می کنید، به صورت خودکار یک فایل جدید برای شما باز می شود که دارای سه Sheet است. اگر بخواهید یک فایل خالی جدیدی ایجاد کنید، منوی Office را باز نموده و دستور New و سپس گزینه Blank book برای این کار می توانید از کلید ترکیبی Ctrl+N نیز استفاده کنید.

### ذخیره فایل (کارپوشه) در نرم افزار Excel

برای ذخیره نمودن اطلاعات در محیط Excel، منوی Office را باز نموده و گزینه Save را انتخاب کنید. سپس نام مورد نظر را برای فایل خود نوشته و در بالای منوی باز شده، محل ذخیره فایل را مشخص نموده و روی دکمه OK کلیک می کنیم. همچنین می توان از نوار ابزار دسترسی سریع بالای صفحه، دکمه Save که علامتی بشکل فلاپی است را انتخاب نمود. در صورتیکه روی فایلی که قبلاً ایجاد و ذخیره شده است تغییراتی ایجاد نموده و قصد داشته باشیم فایل قبلی دست نخورده باقی مانده و فایلی متشکل از فایل قبلی با تغییرات جدید ایجاد شود، باید از گزینه Save As استفاده نماییم. نحوه ذخیره نمودن فایل با این دستور نیز شبیه گزینه Save است.

### باز کردن فایل های ذخیره شده

اگر منوی Office را باز کنید، نام تعدادی از فایل هایی که اخیراً روی آنها کار کرده اید را نشان می دهد. اگر با ماوس بر روی نام فایل مورد نظر کلیک کنید، فایل مذکور باز می شود. اگر نام فایل مورد نظر شما در لیست مذکور نبود، گزینه Open را از منوی Office Button کلیک کرده و در کادر محاوره ای که به این ترتیب باز می شود، مسیر و نام فایل را مشخص کرده و دکمه Open را کلیک کنید.

### اصلاح (ویرایش) اشتباهات

برای ویرایش اطلاعات درج شده در یک سلول، به یکی از دو روش زیر می توان عمل نمود:

۱- مکان نما را بر روی سلول مورد نظر قرار داده و کلید F2 را بزنید. سپس محتوای سلول را اصلاح کرده و کلید Enter را فشار دهید.

۲- مکان نما را بر روی سلول مورد نظر قرار داده و با ماوس بر روی نوار فرمول کلیک کرده و سپس محتوای سلول را ویرایش کنید و کلید Enter را فشار دهید.



## نحوه انتخاب چند سلول، ستون و یا سطر

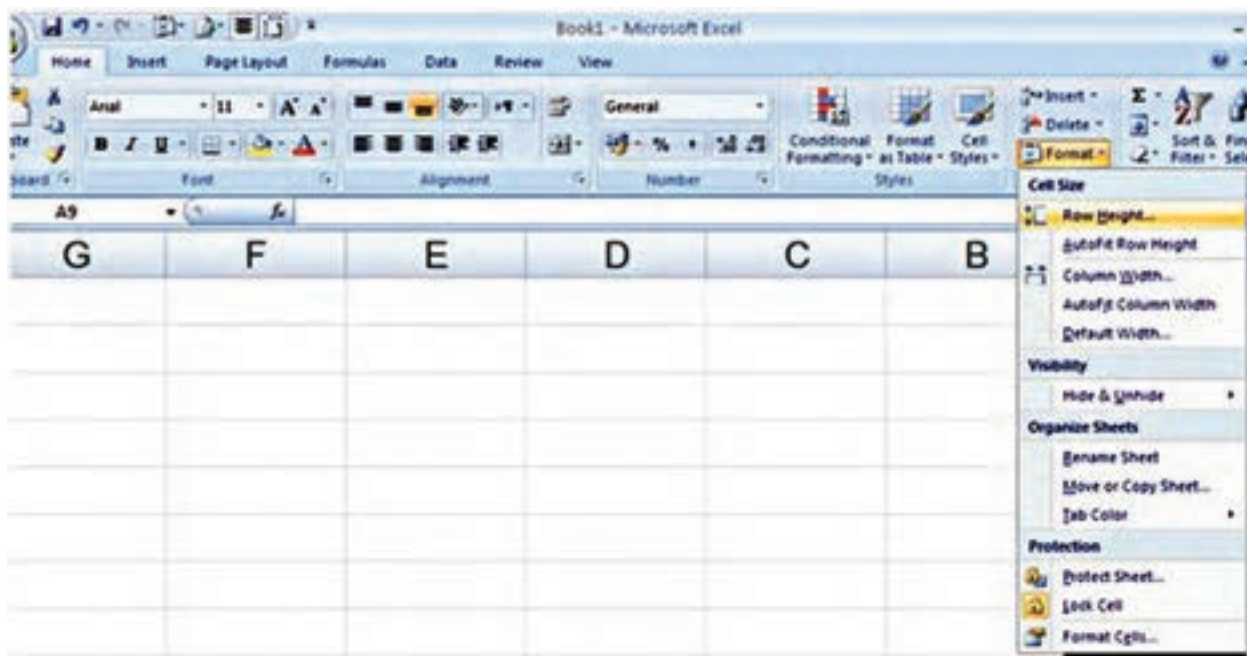
برای انتخاب چند سلول در صفحه Excel، می توانید کلید سمت چپ ماوس را پائین نگه داشته و درگ کنید و یا این که کلید Shift را پائین نگه داشته و با استفاده از کلیدهای جهت دار (arrow key) محدوده مورد نظر خود را انتخاب کنید. برای انتخاب چند سطر یا ستون می توانید در صفحه Excel ماوس را بر روی اعداد کنار سطرها و یا حروف مربوط به ستون‌ها کلیک کنید.

## تغییر اندازه سطرها

برای تغییر ارتفاع سطرها می توان به یکی از دو روش زیر عمل نمود:

### روش اول:


- ۱- سطر یا سطرهایی را که می خواهید ارتفاع آنها را تغییر دهید، انتخاب کنید.
- ۲- از تب Home گروه Cells گزینه Format را انتخاب نمایید. در این حالت پنجره‌ای به صورت زیر باز می شود.



- ۳- از پنجره باز شده فوق، گزینه Row Height را انتخاب نمایید. در این حالت پنجره دیگری به صورت مقابل باز می شود.

- ۴- در کادر موجود در پنجره فوق، ارتفاع ردیف یا ردیف‌های مورد نظر را به صورت یک عدد بنویسید و دکمه OK را کلیک کنید.

**روش دوم:**

با اشاره کردن ماوس بر روی شماره مربوط به دو سطر که در کنار سمت راست یا چپ صفحه Excel قرار دارند، هنگامی که اشاره گر به شکل  دیده شد، عمل درگ را انجام دهید.

**تغییر اندازه پهنای ستونها**

برای تغییر پهنای ستونها می‌توان به یکی از دو روش زیر عمل نمود:  
روش اول:

۱- ستون یا ستونهایی که می‌خواهید پهنای آنها را تغییر دهید، انتخاب کنید.

۲- از تب Home گروه Cells گزینه Format و سپس Column Width را انتخاب نمایید. پنجره ای به صورت فوق ظاهر می‌شود:

۳- پهنای ستون یا ستونهای را مورد نظر را در محل تعیین شده بنویسید و دکمه OK را کلیک کنید.

**روش دوم:**

با اشاره کردن ماوس بر روی خطوط مربوط به اسامی دو ستون که در بالای صفحه Excel قرار دارند، ستون مورد نظر را با ماوس به چپ یا راست بکشید و دکمه ماوس را رها کنید.

**کپی کردن**

برای کپی کردن یک یا چند سلول روشهای زیر وجود دارد:

**روش اول:**

۱- سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲- از تب Home گروه Clipboard فرمان Copy () را انتخاب کنید.

۳- از تب Home گروه Clipboard فرمان Paste () را انتخاب کنید.

**روش دوم:**

۱- سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.

۲- کلید ترکیبی Ctrl+C را فشار دهید.

۳- مکان نما را روی سلول مقصد (سلولی که می‌خواهید اطلاعات در آنجا کپی شود) ببرید و کلید ترکیبی Ctrl+V را همزمان فشار دهید.

**جابه‌جا کردن اطلاعات**

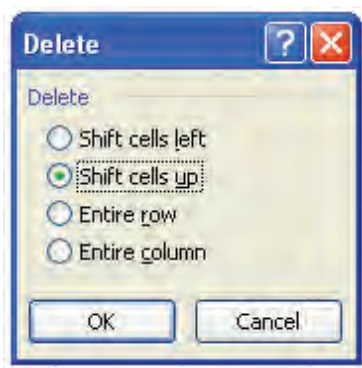
برای جابه‌جا کردن محتویات سلولها می‌توانید از روشهای صفحه بعد استفاده نمایید:

**روش اول:**

- ۱- سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.
- ۲- از تب Home گروه Clipboard فرمان Cut (✂) را با ماوس اشاره کنید.
- ۳- از تب Home گروه Clipboard فرمان Paste (📄) را با ماوس اشاره کنید.

**روش دوم:**

- ۱- سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.
  - ۲- کلید Ctrl را پائین نگه داشته و کلید X را فشار دهید. (از کلید ترکیبی Ctrl+X استفاده کنید).
  - ۳- مکان نما را روی سلول مقصد (سلولی که می خواهید اطلاعات به آنجا منتقل شود) ببرید و کلید Ctrl+V را همزمان فشار دهید.
- می توانید ترکیبی از روشهای فوق را نیز مورد استفاده قرار دهید.

**پاک کردن محتویات داخل سلول**

اگر بخواهید محتویات داخل سلول پاک شود ولی سلول مورد نظر سر جای خود بماند کافی است سلول یا سلولهای مورد نظر را انتخاب نموده و کلید Delete را فشار دهید.

اگر بخواهید سلول مورد نظر و محتویات آن کلاً حذف شود، باید به صورت زیر عمل نمایید:

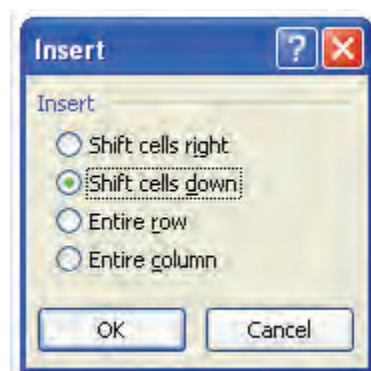
- ۱- سلولهای مورد نظر را انتخاب کنید.
- ۲- ماوس را راست کلیک کنید و فرمان Delete را انتخاب نمایید. در این حالت پنجره مقابل ظاهر می شود:

همانطور که مشاهده می شود، پنجره فوق دارای ۴ گزینه به شرح زیر می باشد:

اگر گزینه اول (Shift cells left) انتخاب شود، سلول یا سلولهای انتخاب شده حذف گردیده و سلولهایی را که در سمت راست سلول (سلولهای) حذف شده قرار دارند، به سمت چپ انتقال می یابد.

اگر گزینه دوم (Shift cells up) انتخاب شود، سلول یا سلولهای انتخاب شده حذف گردیده و سلولهایی را که در قسمت پائین سلول (سلولهای) حذف شده قرار دارند، به سمت بالا انتقال می دهد.

اگر گزینه سوم (Entire row) انتخاب شود، کل سطرهای انتخاب شده حذف گردیده و جای آن با سطرهای پائینی آن پر می شود.



اگر گزینه چهارم (Entire column) انتخاب شود، کل ستونهای انتخاب شده به طور کامل حذف گردیده و جای آن با ستونهای کناری آن پر می شود.

**اضافه کردن سطر یا ستون**

برای اضافه کردن سطر یا ستون باید مکان نما را در محلی که می خواهید سطر یا ستون اضافه شود قرار داده و ماوس را راست کلیک کنید. سپس از پنجره ای که باز می شود فرمان Insert را انتخاب کنید. در این حالت پنجره مقابل باز می شود:

اگر گزینه اول (Shift cells right) انتخاب شود، سلول یا سلول‌های جدید اضافه می‌شود و سلول‌های قبلی را به سمت راست منتقل می‌کند.

اگر گزینه دوم (Shift cells down) انتخاب شود، سلول یا سلول‌های جدید اضافه می‌شود و سلول‌های قبلی را به سمت پایین منتقل می‌کند.

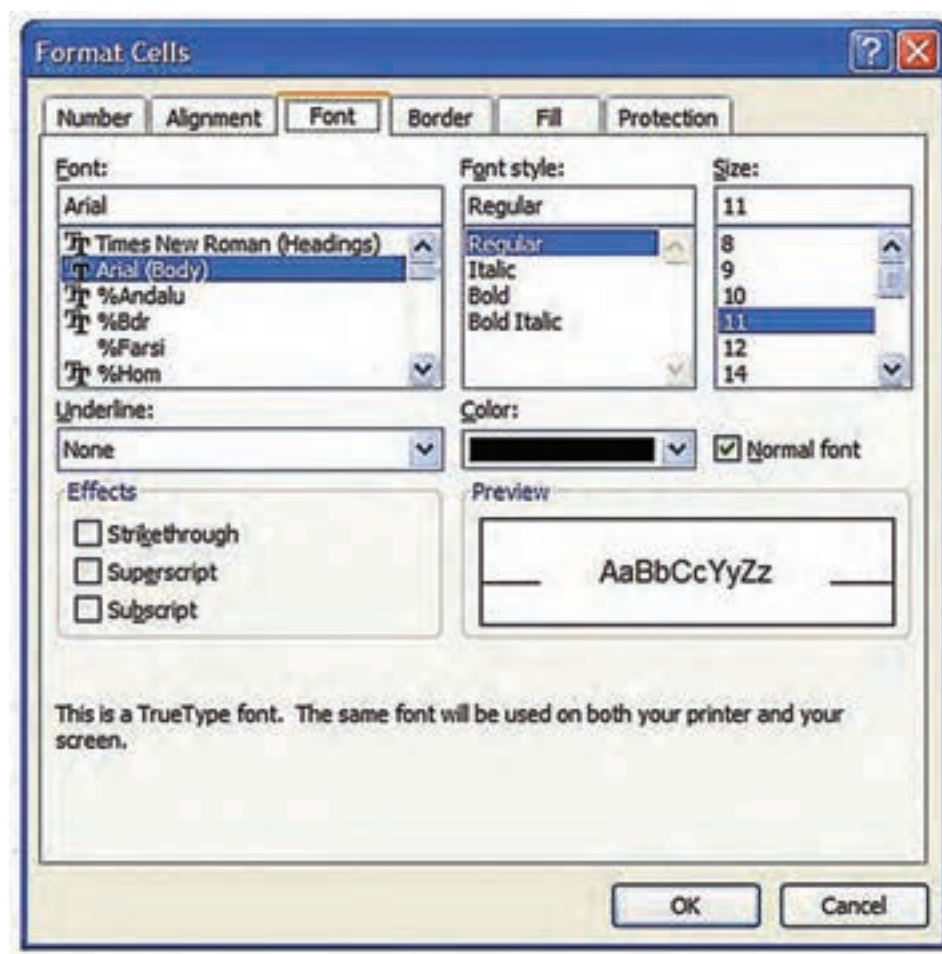
اگر گزینه سوم (Entire row) انتخاب شود، ردیف یا ردیف‌های جدید اضافه می‌شود.  
اگر گزینه چهارم (Entire column) انتخاب شود، ستون یا ستون‌های جدید اضافه می‌شود.  
پس از انتخاب یکی از گزینه‌های فوق، بر روی OK با ماوس کلیک کنید.

## تغییر قالب نمایش اطلاعات

برای تغییر فرمت اطلاعات درج شده در سلولها به صورت زیر عمل نمائید:

۱- سلولهایی که می‌خواهید فرمت آنها را تغییر دهید انتخاب کنید.  
۲- پس از کلیک راست، از منوی میانبر باز شده گزینه format cells را انتخاب کنید و یا از کلید ترکیبی  $Ctrl + 1$  استفاده کنید.

پس از انتخاب فرمان فوق پنجره زیر ظاهر می‌شود:



همانطور که مشاهده می شود، پنجره فوق دارای ۶ زبانه به شرح زیر می باشد:

**Number:** با استفاده از این زبانه می توانید شیوه نمایش اعداد، تاریخ، ساعت و ... را تعیین نمایید.

**Alignment:** با استفاده از این زبانه می توانید تعیین کنید که اطلاعات موجود در سلولها راست چین، چپ چین، بالچین یا پائین چین تراز شود. همچنین می توانید تعیین کنید که اطلاعات موجود در سلولها به صورت مورب یا عمودی نمایش داده شود. در این زبانه اگر گزینه Wrap text انتخاب شود، چنانچه محتویات سلول بیشتر از عرض سلول باشد، محتویات آن به سطر بعدی در همان سلول منتقل شده و ارتفاع سلول افزایش می یابد.

در این زبانه اگر گزینه Merge cells انتخاب شود، سلولهای انتخاب شده با هم ادغام می شود.

**Font:** با استفاده از این زبانه می توانید فونت نوشته ها، شکل و اندازه آنها را تغییر دهید.

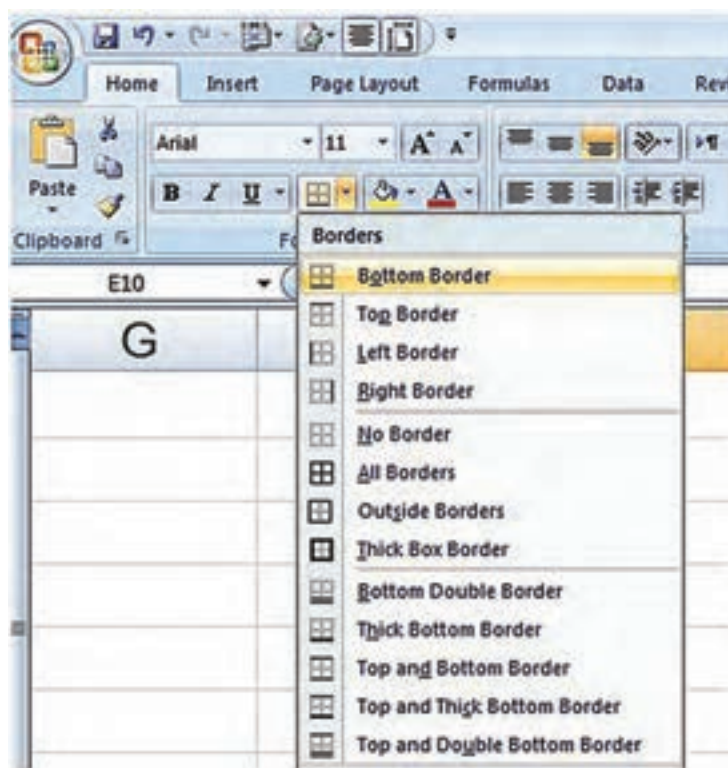
**Border:** با استفاده از این زبانه می توانید سلولهای انتخاب شده را به صورت جدول در بیاورید.

**Fill:** با استفاده از این زبانه می توانید رنگ زمینه سلولهای انتخاب شده را تغییر دهید.

**Protection:** با استفاده از این زبانه می توانید سلولهای انتخاب شده را قفل و یا باز کنید. این امکان زمانی که کاربرگ قفل (Protect) می شود مورد استفاده قرار می گیرد.

## ایجاد جدول

برای ایجاد جدول ابتدا باید سلولهای مورد نظر را انتخاب کرده و از تب Home گروه Font گزینه Borders را انتخاب کنید. سپس با استفاده از امکاناتی که در پنجره Borders وجود دارد، سلولهای انتخاب شده را به صورت جدول در بیاورید. اگر گزینه را انتخاب کنید، Excel دور تک تک سلولهای انتخاب شده را خط کشی می کند.



همچنین برای این کار می توانید از قسمت Border که در پنجره Format Cells که در قسمت «تغییر قالب نمایش اطلاعات» توضیح داده شد استفاده نمایید.

## انتقال و پردازش اطلاعات از نرم افزارهای دیگر به صفحه Excel

با توجه به توان بسیار بالای Excel در تجزیه و تحلیل اطلاعات، می توانید اطلاعات مورد نظر را از سایر نرم افزارها (مثلاً نرم افزار حسابداری یا نرم افزار Word) به صفحه Excel انتقال داده و آنها را تجزیه و تحلیل نمایید. برای مثال اگر بخواهید ضریب همبستگی بین مبلغ اضافه کار پرداخت شده به کارکنان شرکت با مبلغ درآمد شرکت در ماههای مختلف را محاسبه و تجزیه و تحلیل کنید، معمولاً نرم افزارهای حسابداری فاقد توان محاسبه ضریب همبستگی هستند اما با انتقال اطلاعات به صفحه Excel به راحتی می توانید ضریب همبستگی را محاسبه و آن را تجزیه و تحلیل کنید.

## اضافه و حذف کردن Sheet

در هر فایل Excel به طور پیش فرض سه Sheet قرار دارد. برای اضافه کردن Sheet در تب Home گروه Cells روی دکمه Insert کلیک کنید تا منوی آن باز شود. با انتخاب Insert Sheet می توانید تعداد زیادی Sheet در هر فایل ایجاد کنید. برای حذف Sheet نیز می توانید بر روی نام Sheet راست کلیک کرده و گزینه Delete را انتخاب کنید.

## تغییر نام Sheetها

برای تغییر نام Sheetها روی نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد با ماوس دابل کلیک نمایید. در این حالت نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد فعال شده و می توانید نام آن را تغییر داده و کلید Enter را فشار دهید. همچنین برای این کار می توانید روی نام Sheet که در پائین صفحه قرار دارد با ماوس راست کلیک کنید و از فرمان Rename برای تغییر نام Sheet استفاده کنید.

## اصول فرمول نویسی

برای نوشتن فرمول در یک سلول باید ابتدا کلید «تساوی =» را وارد کنید و سپس فرمول مورد نظر را تایپ نموده و کلید Enter را فشار دهید. برای مثال اگر بخواهید اعداد نوشته شده در سلولهای A1 و B1 را با هم جمع بزنید، در یک سلول دیگر  $A_1 + B_1 =$  را تایپ کنید و کلید Enter را بزنید. شرح برخی از عملگرها برای استفاده از فرمولهای Excel، در جدول زیر آمده است:

شرح عملگر	عملگرهای	شرح عملگر	عملگرهای حسابی
بزرگتر	>	جمع	+
کوچکتر	<	تفریق (منها)	-
کوچکتر یا مساوی	<=	تقسیم	/
بزرگتر یا مساوی	>=	ضرب	*
نابرابر (نامساوی)	<>	توان	^
برابر (مساوی)	=		

اگر در یک فرمول Excel چند عملگر حسابی استفاده شده باشد، ابتدا پرانتز سپس درصد سپس توان سپس ضرب و تقسیم

و در آخر جمع و تفریق عمل می کنند. بنابراین اگر در یک سلول نوشته شود  $8/2 * 382 + 11 - 8 =$  نرم افزار Excel فرمول فوق را به صورت زیر محاسبه می کند:

مرحله ۱: ۳ را به توان ۲ می رساند،

مرحله ۲: ۸ را بر ۲ تقسیم نموده و در حاصل ۳ به توان ۲ ضرب می کند.

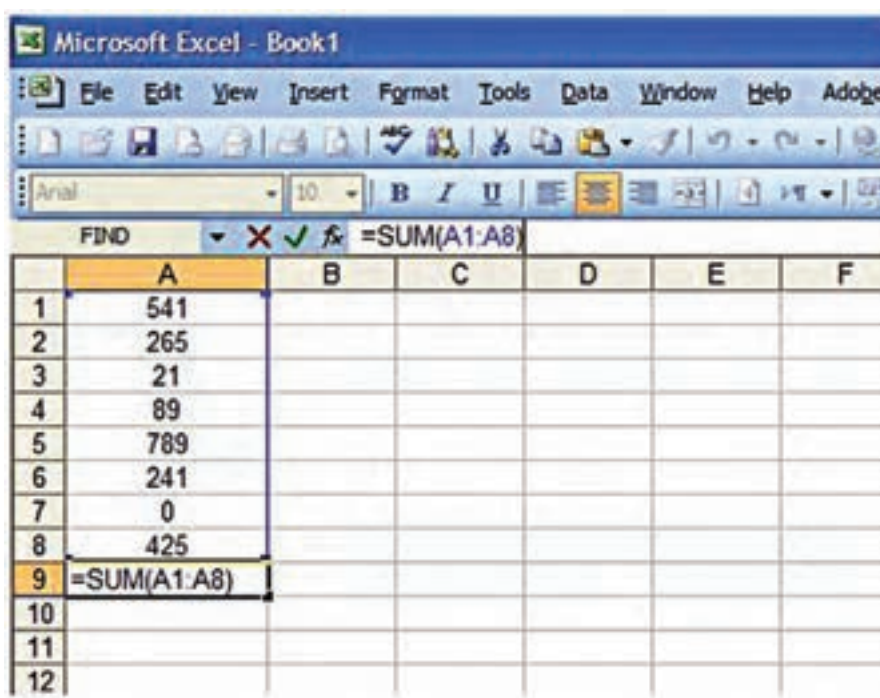
مرحله ۳: حاصل مرحله ۲ را با ۸ جمع کرده و ۱۱ را از آن کسر می کند. لذا پاسخ نهایی فرمول فوق ۳۳ می باشد.

## اصول استفاده از توابع

توابع، فرمولهای از پیش آماده شده ای هستند که هر کدام از آنها کار خاصی را انجام می دهند. دو روش برای استفاده از توابع وجود دارد:

روش اول تایپ تابع در سلول مورد نظر است. در این روش باید در سلول مورد نظر ابتدا کلید «تساوی =» و سپس نام فرمول و بعد کلید «پرانتز باز» را تایپ نموده و سپس آدرس سلولها را وارد کرده و پرانتز را ببندید و کلید Enter را فشار دهید. برای مثال اگر بخواهید Excel محتویات سلولهای A1 تا A8 را جمع نماید، باید تابع آن به صورت زیر تایپ شود:

=SUM(A1:A8)



با تایپ تابع فوق و زدن کلید Enter جمع اعداد نوشته شده در سلولهای A1 تا A8، در سلول A9 درج خواهد شد. روش دوم به کارگیری توابع، بدین گونه می باشد که از تب Home گروه Editing فرمان  $\Sigma$  یا Autosum را انتخاب کنید.

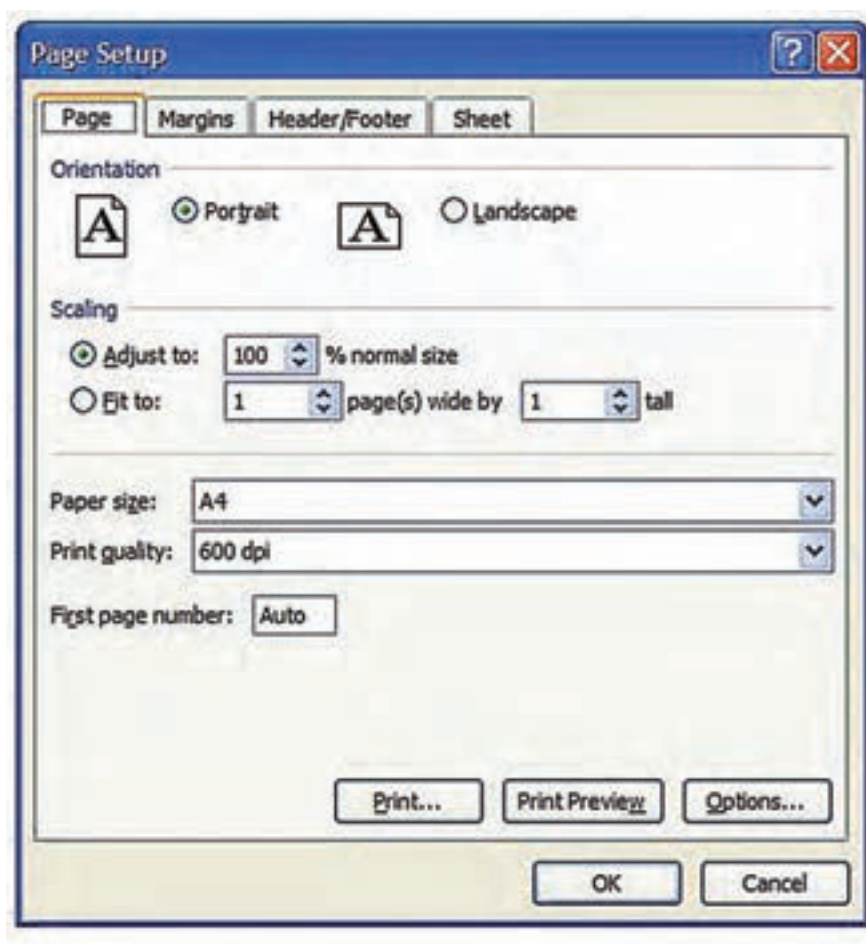
روش سوم بکارگیری توابع، به صورت منویی می باشد. برای این کار باید از نوار فرمول گزینه  $F_x$  یا دستور Insert Function را انتخاب کنید. با این کار، پنجره ای باز می شود که نام تمامی توابع Excel در آن نوشته شده است. با انتخاب هر تابع می توانید آن را اجرا نمایید.

در Excel صدها تابع وجود دارد که کار مهندسان، حسابداران، تحلیل گران مالی، ریاضی دانان، آمار گیران و به طور کلی کلیه کاربران را بسیار آسان می نماید.

## اصول چاپ کردن اطلاعات ✓

برای چاپ کردن اطلاعات Excel بر روی کاغذ مراحل زیر را طی کنید:

۱- از تب Page Layout گروه Page Setup را انتخاب کنید. پس از این کار پنجره‌ای به صورت زیر باز می شود که دارای چهار قسمت است.



۲- در قسمت Page عملیات زیر را می توانید انجام دهید:

(الف) تعیین افقی یا عمودی بودن کاغذ با انتخاب Landscape یا Portrait.

(ب) بزرگ یا کوچک کردن آن چه می خواهید چاپ کنید.

(ج) اگر می خواهید منطقه مورد نظر در چند صفحه مشخص Fit شود، باید تعداد صفحات مورد نظر را جلوی کادر Fit to بنویسید.

(د) تعیین اندازه کاغذ، برای تعیین اندازه کاغذ با توجه به نوع پرینتر نصب شده، نوع کاغذ را از کادر Paper size انتخاب کنید.



- ۳- در زبانه Margin حاشیه سمت بالا ، پائین ، چپ و راست کاغذ را به صورت عددی وارد کنید.
- ۴- در زبانه Header/Footer مواردی که می خواهید در بالا یا پائین تمام صفحات چاپ شود را تعیین کنید.
- ۵- در زبانه Sheet عملیات زیر را می توانید انجام دهید:
- (الف) آدرس محدوده ای که می خواهید چاپ شود را در کادر Print area بنویسید. (می توانید با کلیک کردن ماوس در گوشه سمت چپ این کادر به کاربرگ برگشت نموده و محدوده را با ماوس انتخاب کنید).
- (ب) آدرس سطرهایی که می خواهید در بالای تمام صفحات چاپ شده تکرار شود را در کادر Row to repeat at top بنویسید.
- (ج) آدرس ستون هایی که می خواهید در کنار تمام صفحات چاپ شده تکرار شود را در کادر Columns to repeat at left بنویسید.
- (د) برای چاپ خطوط شطرنجی صفحه Excel ، مقابل قسمت Gridlines را تیک کنید.
- (ه) برای چاپ صفحه به صورت سیاه و سفید، مقابل قسمت Black and white را تیک کنید.
- ۶- برای دیدن پیش نمایش صفحه قبل از چاپ، دکمه Print preview را انتخاب کنید.
- ۷- برای چاپ، دکمه Print و سپس دکمه OK را انتخاب کنید.
- نکته: در صورتی که در یک کاربرگ مراحل ۱ تا ۶ بالا یک بار انجام شده باشد، برای چاپ کردن اطلاعات در دفعات بعد کافی است روی دکمه Office کلیک کرد و از زیر مجموعه های print ، گزینه print را انتخاب کرد.

### نحوه بستن فایل (کارپوشه)

برای بستن فایل، دکمه Office Button را باز نموده و دستور Close را انتخاب کنید. به جای این کار می توانید با ماوس بر روی علامت ضربدر که در گوشه سمت راست بالای پنجره قرار دارد کلیک کنید.

### نحوه خروج از Excel

برای خروج از Excel ، منوی Office Button را باز نموده و دستور Exit Excel را انتخاب کنید. به جای این کار می توانید با ماوس بر روی علامت ضربدر که در گوشه سمت راست بالای پنجره قرار دارد کلیک کنید. توجه: در گوشه سمت راست بالای پنجره دو علامت ضربدر قرار دارد. علامت ضربدر بالایی برای خروج از Excel و علامت ضربدر پایینی برای بستن فایل موجود بر روی صفحه می باشد.



## پرسش

- ۱- داده های ورودی Excel می تواند شامل چه اطلاعاتی باشد؟
- ۲- عملگر رشته ای برای چه منظور مورد استفاده قرار می گیرد؟
- ۳- برای انجام محاسبات ریاضی چه عملگرهائی مورد استفاده قرار می گیرند؟ آنها را نام ببرید.
- ۴- برای مقایسه اعداد چه عملگرهائی مورد استفاده قرار می گیرند؟ آنها را نام ببرید.
- ۵- نوار فرمول چه چیز را نمایش می دهد؟
- ۶- نحوه ذخیره نمودن اطلاعات در محیط Excel را توضیح دهید.
- ۷- نحوه اصلاح اطلاعات درج شده در یک سلول را توضیح دهید.
- ۸- نحوه انتخاب چند سلول در صفحه Excel را توضیح دهید.
- ۹- برای جابجا کردن محتویات سلول ها به چه صورت عمل می شود؟
- ۱۰- اگر بخواهید محتویات داخل سلول پاک شود ولی سلول مورد نظر سر جای خود بماند چه اقدامی باید انجام شود؟
- ۱۱- نحوه حذف کردن سطر یا ستون در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
- ۱۲- نحوه اضافه کردن سطر یا ستون در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
- ۱۳- اجرای فرمان format cells برای چه منظوری مورد استفاده قرار می گیرد؟
- ۱۴- نحوه تغییر نام Sheet ها در صفحه گسترده Excel را توضیح دهید.
- ۱۵- برنامه های آماده شده ای که هر کدام از آنها کار خاصی را انجام می دهند، چه نام دارد؟
- ۱۶- برای استفاده از توابع چند روش وجود دارد؟ آنها را توضیح دهید.
- ۱۷- مراحل چاپ کردن اطلاعات Excel بر روی کاغذ را بنویسید.
- ۱۸- نحوه خروج از Excel را بنویسید.

## تمرین



- ۱- نرم افزار Excel را باز کنید و اقدامات زیر را انجام دهید:
  - الف) در سلول A۱ بنویسید: لیست نمرات آقای محسن محمدی
  - ب) در سلول A۲ بنویسید: ردیف
  - پ) در سلول A۳ عدد ۱ را تایپ کنید.
  - ت) در سلول A۴ فرمول  $=A3+1$  را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
  - ث) سلول A۴ را بر روی سلولهای A۵ تا A۱۴ کپی کنید.
  - ج) در سلول B۲ بنویسید: نام درس
  - چ) در سلولهای B۳ تا B۱۴ نام درسهای خود را بنویسید.
  - ح) در سلول C۲ بنویسید: نمره
  - خ) در سلولهای C۳ تا C۱۴ نمرات درسها را به صورت فرضی بنویسید به نحوی که ۲ تا از نمرهها کمتر از ۱۰ و بقیه بین ۱۰ تا ۲۰ باشد.
  - د) در سلول D۲ بنویسید: وضعیت نمره
  - ذ) در سلول D۳ ابتدا  $=$  را نوشته و سپس فرمول «تجدید»؛ «قبول»؛  $=IF(C3>10)$  را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
  - ر) سلول D۳ را بر روی سلولهای D۴ تا D۱۴ کپی کنید.
  - ز) در سلول C۱۵ فرمول  $=Average(C3:C14)$  را تایپ کنید و کلید Enter را فشار دهید.
  - س) سلولهای B۲ تا D۲ را انتخاب کنید و رنگ زمینه آنها را آبی کم رنگ انتخاب کنید.
- ۲- جدول تهیه شده در تمرین ۱ را بر روی کاغذ A۴ چاپ کنید.
- ۳- جدولی برای لیست نمرات درس حسابداری کلاس خودتان به صورت فوق تهیه نمائید و سپس آن را به نحو دلخواه رنگ آمیزی نموده و آن را بر روی کاغذ A۴ چاپ کنید.

## منابع و مآخذ

- ۱- استانداردهای حسابداری انتشارات سازمان حسابرسی
- ۲- اصول حسابداری جلد اول ،مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرایی انتشارات سازمان حسابرسی
- ۳- صورت های مالی اساسی ، عزیز عالیور انتشارات سازمان حسابرسی
- ۴- مبانی و روش های عمومی حسابداری جلد اول ، مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرایی انتشارات سازمان حسابرسی
- ۵- اصول حسابداری جلد اول ، عزیز نبوی انتشارات فروردین
- ۶- اصول حسابداری (۱) ، عبدالکریم مقدم - علی شفیعی زاده انتشارات دانشگاه پیام نور
- ۷- حقوق تجارت، حسن حسینی نشر میزان
- ۸- قانون تجارت
- ۹- قانون بخش تعاون اقتصاد جمهوری اسلامی ایران
- ۱۰- قانون مدنی
- ۱۱- آئین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم
- 12- Meige Walter B. and robert F. Meigs, Financial Accounting , 4<sup>th</sup> ed. Newyork; McGraw-Hill
- ۱۳- صفحه گسترده اکسل ۲۰۰۷ ، مهندس کتابیون کمانگر انتشارات اندیش پخش سبز
- ۱۴- مفاهیم پایه فناوری اطلاعات ، مجید سبز گل - سیدعلی موسوی انتشارات صفّار
- ۱۵- سیستم عامل مقدماتی ، مجید سبز گل - سیدعلی موسوی انتشارات صفّار

