

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱

اصول حسابداری

دکتر غلامرضا کرمی

کرمی، غلامرضا، ۱۳۵۴ -

اصول حسابداری (۱) / غلامرضا کرمی؛

تہیہ و تولید سازمان امور مالیاتی کشور معاونت

تهران: طراحان ایماژ، ۱۳۹۴.

مشخصات نشر:

مشخصات ظاهری:

شاک:

وضعیت فہرست نویسی:

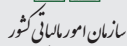
داداشت:

مه ضه ٤:

ده بندی، کنگ ه:

۱. دهنندی، دیو بر:

شماره کتابشناسی : مل :



تأليف: دكتور غلامرضا کرمی

1kl

انتشارات طراحان ایماژ

www.emaj.ir

میراث: ۳۰۰۰ نسخه

استفاده محدود از مطالب کتاب به شرط ذکر منبع، مج

ISBN:978-600-6158-18-1

شاک: ۱-۱۸-۶۱۵۸-۶۰۰-۹۷۸

تهران: میدان امام خمینی، خیابان صور اسرافیل، خیابان داور سازمان امور مالیاتی کشور

صندوق یستی: ۱۶۵۱-۱۱۱۱۵ کدیستی: ۱۱۱۴۹۴۳۶۶۱

<http://intamedia.ir>

فروش این کتاب فقط از طریق سازمان امور مالیاتی کشور مجاز می‌باشد و فروش آن در سایر مراکز فروش کتاب موجب تعقیب قانونی فروشنده خواهد گردید.

(کله حقوق نشر اعم از چاپ، الکترونیک، تصویری، صوتی و اینترنتی برای سازمان امور مالیاتی کشور محفوظ است)

راهنمای مطالعه

فراگیر عزیز، برای اینکه بهتر بتوانید به هدف خود یعنی یادگیری مطالب کتاب دست یابید به موارد زیر توجه کنید:

* داشتن برنامه برای انجام هر کاری، از جمله مطالعه و فراگیری، مانند داشتن نقشه سفر و رفتن به راهی است که قبلاً آن را نپیموده‌اید. بدون نقشه هم می‌توانید راهی را طی کنید اما مسلماً یا به نتیجه مطلوب نخواهید رسید و یا با صرف منابع و زمان بیشتر نتیجه‌ای نه چندان مطلوب بدست خواهید آورد.

مطالعه و فراگیری، طبق برنامه‌ای با زمان‌بندی مناسب برای شما که در سازمان امور مالیاتی مشغول خدمت هستید، اهمیت بسزایی دارد. زیرا اکنون شما در نظام آموزشی تحصیل می‌کنید که با هدف و تجربه آموزشی پیشین شما متفاوت است. شما به احتمالی در فرآیند یادگیری گذشته خود صرفاً به امر تحصیل اشتغال داشته‌اید در صورتی که اکنون فرآیند یادگیری پیش‌رو، آموزش ضمن خدمت است. از آنجا که به طور معمول برنامه درسی آموزش ضمن خدمت برای ساعات محدود و کمتر از آموزش رسمی طراحی می‌شود، ضرورت دارد با برنامه‌ریزی صحیح خود و با عنایت به برنامه زمانبندی و بودجه‌بندی کتاب (تعیین فصول برای مطالعه هر جلسه) که توسط استاد ارائه می‌شود، با مطالعه کامل در جلسات کلاس حاضر شوید و فرصت رفع اشکالات خود را از دست ندهید. توصیه می‌شود هنگام مطالعه حتماً سؤالات و نکات مبهم خود را یادداشت کنید تا بتوانید در کلاس آنها را مطرح کنید.

بر همین اساس، مؤلف سعی نموده است با نگارش مطالب مناسب و مفید در خصوص کتاب حاضر، به شیوه روان و قابل درک، شما را در این امر و در جهت ارتقا دانش متناسب با شغل‌تان یاری دهند.

* در ابتدای هر فصل، اهداف مورد انتظار بیان شده است. هنگام مطالعه هر یک از فصول کتاب، قبل از هر چیز لازم است به این اهداف توجه کنید. زیرا آگاهی از اهداف، در شما نسبت به موضوع مورد بحث انگیزه و علاقه ایجاد می‌کند و به مطالعه شما جهت می‌دهد.

* میان فصل‌های هر بخش مختلف کتاب ارتباط و انسجام وجود دارد، به عبارت دیگر، مطالب هر فصل با تکیه بر فصل‌های پیش از آن تهیه شده است. برای فهم بهتر مطالب هر فصل لازم است مطالب فصل‌های قبل از آن را به خوبی درک کرده باشید.

* در هر فصل مجموعه‌ای از مفاهیم اساسی آموزش داده می‌شود. این مفاهیم نکات اساسی فصل هستند و بقیه مطالب و فعالیت‌ها برای یادگیری آن تنظیم شده‌اند.

* در پایان هر فصل، چند نمونه پرسش ارائه شده، که توصیه می‌شود پس از مطالعه کامل هر فصل، به خودآزمایی فصل بپردازید.

نکاتی در شیوه‌های مطلوب تدریس

همکار محترم،

توجه به توصیه‌های زیر می‌تواند در غنا بخشیدن به ساعات تدریس و رفع اشکال، و بهره‌ی بیشتر یادگیرندگان از دانش و تجربه شما مؤثر باشد.

* در تدریس این کتاب اگر مایل باشید می‌توانید از شیوه رفع اشکال گروهی و در برخی زمینه‌ها از شیوه‌های تدریس فعال به‌ویژه بحث گروهی استفاده کنید. بهره‌گیری از موضوعات روز در مثال‌ها و بحث‌ها، گذشته از تنوع‌آفرینی، در تسهیل امر «یادگیری و یاددهی» مؤثر است.

* مناسب است قبل از شروع کلاس، برنامه زمانبندی شده‌ای جهت تدریس و رفع اشکال درس و سایر فعالیت‌های ممکن با عنایت به حجم کتاب و تعداد جلسات محدود تشکیل کلاس تهیه و در اولین جلسه کلاس به یادگیرندگان ارائه نمایید. توصیه می‌شود در این برنامه برگزاری حداقل یک آزمون پیش‌بینی شود. این اقدام علاوه بر آنکه می‌تواند از تکرار موضوعات جلوگیری کند و بازدهی کلاس را افزایش می‌دهد.

* گذشته از اهداف کلی که در ابتدای هر فصل مشخص شده است، اهداف رفتاری نیز در همان ابتدای فصول آمده است تا همکاران محترم از انتظارات آموزشی آگاه شوند و در فرآیند «یادگیری و یاددهی» نقش سازنده خود را بهتر ایفا نمایند.

* به‌منظور فعال شدن یادگیرندگان در امر یادگیری و تقویت مهارت‌های تفکر (استدلال، تشخیص، کسب، یادآوری، تجزیه و تحلیل و ...) مجموعه‌ای از تمرینات طراحی شده که با عنوان خودآزمایی در پایان هر فصل آمده است. این خودآزمایی‌ها نمونه‌هایی هستند که سعی شده مهمترین نکات هر فصل را مورد بحث قرار دهند. همکاران محترم می‌توانند این نمونه‌ها را گسترش دهند.

* از طرح مقولات جزئی و مباحث جنبی دامنه‌دار که ارتباط مستقیم به درس ندارد و گاه در جریان آموزش اختلال ایجاد می‌کند، پرهیز شود.

* به‌منظور تقویت مهارت پژوهش و ایجاد علاقه به مباحث کتاب حاضر، همکاران محترم می‌توانند به تناسب عنوان فصول، یادگیرندگان را برای تهیه گزارش‌هایی، به‌ویژه کاربردی، از منابع مختلف و با مراجعه به کتابخانه‌ها و به سایت‌ها و سازمان‌های ذیربط، راهنمایی و تشویق نمایند. مجموعه حاصل از این فعالیت یادگیرندگان می‌تواند به شکل مدون درآید و در کتابخانه محل استقرار و حتی، در صورت صلاحدید شما و مسئولین مربوطه، در کتابخانه سازمان امور مالیاتی در تهران، برای استفاده دیگران نگهداری شود.

فهرست مطالب

راهنمای مطالعه الف

نکاتی چند در شیوه‌های مطلوب تدریس ج

فصل اول: حسابداری و مفاهیم آن ۱۳

مقدمه ۱۴

تعریف حسابداری ۱۴

استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری (تصمیم‌گیرندگان) ۱۴

مروری بر مباحث فصل ۱۶

تاریخچه حسابداری ۱۶

اخلاق و حسابداری ۱۷

انواع سازمان‌های تجاری ۱۷

اصول و مفاهیم ۱۹

(مفروضات) حسابداری ۱۹

مروری بر مباحث فصل ۲۲

معادله حسابداری ۲۲

حسابداری مبادلات یک واحد تجاری ۲۴

مروری بر مباحث فصل ۲۸

صورت‌های مالی ۲۸

حرفه حسابداری: فرصت‌های شغلی ۳۲

مشاغل حسابداری ۳۲

خدمات اختصاصی حسابداری ۳۳

حسابداری عمومی (حسابرسی مستقل) ۳۴

حسابداری خصوصی ۳۴

سازمان‌های حسابداری و نام آن‌ها ۳۵

۳۷	سؤالات
۳۷	تمرین

فصل دوم: تجزیه و تحلیل و ثبت معاملات..... ۴۹

۵۰	مقدمه
۵۰	حساب
۵۰	دارایی‌ها
۵۱	بدهی‌ها
۵۱	حقوق مالکانه (سرمایه)
۵۲	حسابداری دوطرفه
۵۲	حساب T
۵۳	افزایش و کاهش در حساب‌ها
۵۴	مروری بر مباحث فصل
۵۵	ثبت مبادلات در دفتر روزنامه
۶۰	نمودار حساب‌ها
۶۱	مانده عادی یک حساب
۶۲	دیگر حساب‌های مربوط به سرمایه: درآمدها و هزینه‌ها
۶۵	مروری بر مباحث فصل
۶۵	استفاده از حسابداری برای اخذ تصمیمات سریع
۶۷	سؤالات
۶۷	تمرین

فصل سوم: تعدیل حساب‌ها..... ۷۹

۸۰	اندازه‌گیری سود تجاری: فرایند تعدیل حساب‌ها
۸۰	حسابداری مبنای تعهدی در مقابل حسابداری مبنای نقدی
۸۱	دوره حسابداری
۸۱	اصل شناسایی درآمد

۸۲	اصل تطابق (مقابله هزینه‌ها با درآمدها).....
۸۲	فرض دوره زمانی.....
۸۳	تعدیلات حساب‌ها.....
۸۳	مروری بر مباحث فصل.....
۸۴	پیش پرداخت‌ها (انتقالی‌ها) و تعهدی‌ها (معوق‌ها).....
۸۴	پیش پرداخت هزینه‌ها.....
۸۶	استهلاک دارایی‌های ثابت.....
۸۸	مروری بر مباحث فصل.....
۸۸	هزینه‌های تعهدی (معوق).....
۸۹	درآمدهای تعهدی (معوق).....
۹۰	پیش دریافت درآمدها (درآمد انتقالی یا درآمد کسب نشده).....
۹۶	شیوه دیگر برای برخورد با پیش پرداخت هزینه‌ها و پیش دریافت درآمدها.....
۹۶	پیش پرداخت هزینه‌ها.....
۹۷	پیش پرداخت هزینه‌ای که در ابتدا به عنوان یک هزینه ثبت شده است.....
۹۹	پیش دریافت درآمدها (درآمدهای انتقالی یا درآمدهای کسب نشده).....
۹۹	پیش دریافت درآمد که در ابتدا به عنوان درآمد ثبت شده است.....
۱۰۶	سوالات.....
۱۰۶	تمرین.....

۱۱۳	فصل چهارم: تکمیل چرخه حسابداری
۱۱۴	مقدمه.....
۱۱۴	چرخه حسابداری.....
۱۱۵	کاربرگ حسابداری.....
۱۱۸	مروری بر مباحث فصل.....
۱۱۸	بستن حساب‌های موقت.....
۱۱۹	تراز آزمایشی اختتامی (تراز آزمایشی بعد از بستن حساب‌ها).....
۱۲۰	طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها.....

۱۲۲	ثبت بستن حساب‌های موقت.....
۱۲۴	صورت‌های مالی.....
۱۲۵	مروری بر مباحث فصل.....
۱۲۵	شکل‌های ترازنامه.....
۱۲۵	استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری: نسبت‌های حسابداری.....
۱۲۵	نسبت جاری.....
۱۲۷	نسبت بدهی.....
۱۲۸	ثبت‌های معکوس: یک مرحله اختیاری در چرخه حسابداری.....
۱۲۸	ثبت‌های معکوس برای هزینه‌های تعهدی (معوق).....
۱۳۳	سوالات.....
۱۳۳	تمرین.....
۱۳۵	اطلاعات لازم برای تعدیلات.....

فصل پنجم: حسابداری فعالیت‌های بازرگانی..... ۱۵۱

۱۵۲	مقدمه.....
۱۵۲	فعالیت‌های بازرگانی.....
۱۵۲	چرخه عملیات واحد بازرگانی.....
۱۵۳	سیستم‌های موجودی کالا.....
۱۵۳	خرید کالای تجاری در سیستم دائمی.....
۱۵۴	انواع تخفیفات.....
۱۵۵	برگشتی‌های خرید و تخفیفات (عدم برگشت).....
۱۵۶	هزینه‌های حمل.....
۱۵۷	فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته.....
۱۵۹	مروری بر مباحث فصل.....
۱۵۹	تخفیفات نقدی فروش، برگشتی‌های فروش و تخفیفات.....
۱۶۳	تعدیل و بستن حساب‌ها در یک واحد بازرگانی.....
۱۶۴	تعدیل موجودی کالا بر مبنای شمارش فیزیکی.....

۱۷۰مروری بر مباحث فصل

۱۷۰حسابداری کالای بازرگانی در سیستم ادواری

۱۷۲سؤالات

۱۷۲تمرین

۱۹۲منابع

فصل اول: حسابداری و مفاهیم آن

اهداف آموزشی

۱. آشنایی با مفهوم حسابداری و نقش آن در عصر امروز
۲. تفاوت دفترداری و حسابداری و ارتباط بین آنها
۳. مشخص نمودن استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری
۴. آشنایی با تاریخچه حسابداری
۵. تشریح رابطه اخلاق و حسابداری
۶. توضیح انواع سازمان‌های تجاری و تفاوت‌ها و شباهت‌های آنها
۷. آشنایی با معادله حسابداری و تجزیه و تحلیل مبادلات مالی
۸. تشریح صورت‌های مالی و ارتباط بین آنها
۹. آشنایی با مشاغل حرفه حسابداری

مقدمه

دنایای امروز، عصر اطلاعات است؛ که در آن اطلاعات نقش مهمی در موفقیت شرکت‌ها دارند. اما استفاده از این اطلاعات مستلزم رتبه‌بندی و طبقه‌بندی آن‌ها است. دانش حسابداری فرایند تشخیص، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی است که استفاده‌کنندگان می‌توانند با به کارگیری این اطلاعات به اهداف مورد نظر خود برسند. در این فصل ضمن تعریف حسابداری، استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری تشریح خواهد شد و علاوه بر این انواع سازمان‌ها توضیح داده می‌شود. همچنین تجزیه و تحلیل مبادلات و صورت‌های مالی ارائه خواهد شد.

تعریف حسابداری

سیستمی است که داده‌های مربوط به فعالیت‌های واحد تجاری را دریافت، اندازه‌گیری، پردازش و در قالب نتایج فعالیت و عملکرد واحد تجاری، به تصمیم‌گیرندگان گزارش می‌نماید، به همین دلیل به آن "زبان تجارت" گفته می‌شود.

منظور از داده‌های فعالیت‌های واحد تجاری، تمامی رویدادهای مالی است که یک واحد تجاری درگیر آن است. دفترداری، جزیی از حسابداری است و همان‌گونه که حساب، بخش عملیاتی ریاضیات است، دفترداری نیز بخش عملیاتی حسابداری است. اما منظور از تصمیم‌گیرندگان در تعریف فوق یا همان استفاده‌کنندگان از گزارشات حسابداری چه کسانی هستند؟

معمولاً از حسابداری به عنوان زبان تجارت یاد می‌شود، زیرا سازمان‌ها از سیستم اطلاعاتی جهت انتقال داده‌ها برای کمک به بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی گروه‌های مختلف درگیر در تصمیم‌های اقتصادی استفاده می‌کنند.

استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری (تصمیم‌گیرندگان)

گروه‌های مختلفی به شرح ذیل از اطلاعات حسابداری در جهت تصمیم‌گیری‌های خود استفاده می‌نمایند:

۱. افراد: بسیاری از افراد و از جمله شما برای برخی تصمیمات ساده روزانه مانند سرمایه‌گذاری، محاسبه خالص حقوق دریافتی و یا خرید و فروش مسکن، به اطلاعات حسابداری نیاز دارند.

۲. واحدهای تجاری: مدیران واحدهای تجاری برای تصمیم‌گیری در خصوص منابع در اختیار خود و نحوه استفاده آن‌ها و بررسی نتیجه تصمیمات خود، نیاز به اطلاعات حسابداری دارند. برای مثال در تصمیم این که چه مقدار موجودی کالا نگهداری نماید، یا چه مقدار وجه نقد برای نیازهای روزانه واحد تجاری در دسترس و در صندوق موجود باشد و یا این که در طی یک سال، چه مقدار درآمد کسب شده و چه مقدار هزینه تحمل شده است، اطلاعات حسابداری مهم هستند.
۳. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان: سرمایه‌گذاران افرادی هستند که سرمایه و منابع لازم برای شروع فعالیت یک واحد تجاری را تأمین می‌نمایند و اعتباردهندگان افرادی هستند که عموماً مبالغی را به صورت قرض، در اختیار واحد تجاری قرار می‌دهند تا در آینده، به همراه سود پول خود آن را دریافت نمایند. این که سرمایه‌گذاران تصمیم‌گیری نمایند که در کدام شرکت سرمایه‌گذاری کنند و یا اعتباردهندگان تصمیم‌گیری نمایند که به کدام شرکت پول قرض بدهند، از طریق تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی که خروجی یک سیستم حسابداری است، صورت می‌گیرد.
۴. مؤسسات و نهادهای دولتی: برخی سازمان‌ها، همانند سازمان بورس و اوراق بهادار، برخی شرکت‌ها (همانند شرکت‌های سهامی عام ثبت شده نزد بورس) را ملزم می‌نمایند که برخی اطلاعات خاص خود را افشا نمایند. در مورد شرکت‌های سهامی عام در ادامه بحث خواهد شد.
۵. مقامات دولتی: دولت مسئول وضع مالیات بر درآمد افراد و سازمان‌هاست. مالیات شرکت‌ها و واحدهای تجاری، به استناد صورت‌های مالی شرکت‌ها، تعیین می‌شود.
۶. حسابرسان مستقل: حسابرس مستقل صورت‌های مالی شرکت را در راستای اعتباربخشی و تطابق تهیه آن با اصول پذیرفته شده حسابداری مورد بررسی قرار می‌دهند.
۷. کارکنان و اتحادیه‌های کارگری: این گروه علایق خاصی در سازمان دارند. آن‌ها خواهان دستمزد معقول و عادلانه، پاداش مناسب و امنیت شغلی در واحد تجاری می‌باشند. گزارشات مالی اطلاعات سودمندی را در رابطه با این نیازها ارائه می‌کند.
۸. سازمان‌های غیرانتفاعی: سازمان‌های غیرانتفاعی که هدف کسب سود را در درجه اول ندارند، نیز برای تصمیم‌گیری‌های خودشان، از اطلاعات حسابداری استفاده می‌نمایند. برای مثال یک دانشگاه دولتی برای تعیین میزان حقوق و دستمزد اساتید خود، از اطلاعات سیستم حسابداری استفاده می‌کند.
۹. سایر استفاده‌کنندگان: اتحادیه‌های کارگری و انجمن‌های حمایت از مصرف‌کنندگان و سایر اقشار مردم نیز جهت تصمیم‌گیری‌های خود از اطلاعات حسابداری بهره می‌برند.
- با توجه به گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان حسابداری، می‌توان آن‌ها را به دو دسته کلی تقسیم-

بندی نمود و در مورد هر گروه، حسابداری، نقش منحصر به فردی دارد:

الف) استفاده‌کنندگان برون سازمانی: افرادی مانند سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و یا سازمان‌های دولتی و مقامات مالیاتی، افرادی برون سازمانی (خارج از واحد تجاری) هستند که از اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری استفاده می‌نمایند.

عموماً اطلاعاتی که برای این گروه استفاده‌کنندگان تهیه می‌گردد توسط شاخه‌ای از حسابداری به نام "حسابداری مالی"، تهیه می‌شود.

ب) استفاده‌کنندگان درون سازمانی: افرادی هم‌چون مدیران بخش‌های مختلف یک واحد تجاری نیز جزو استفاده‌کنندگان درون سازمانی (داخل واحد تجاری) هستند. اطلاعات این گروه عموماً توسط شاخه‌ای از حسابداری به نام "حسابداری مدیریت" فراهم می‌شود. بحث این درس بر روی شاخه اول یعنی "حسابداری مالی" است.

مروری بر مباحث فصل

۱. هدف از حسابداری چیست؟
۲. ارتباط بین حسابداری و دفترداری را بیان کنید.
۳. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری چه کسانی هستند؟

تاریخچه حسابداری

بررسی تاریخچه حسابداری نشان می‌دهد که هر جا بحث تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل در طی تاریخ وجود داشته، اطلاعات حسابداری و سیستم حسابداری نقش اساسی ایفا نموده است. ریشه‌های حسابداری تا یونان باستان و مصر نیز قابل ره‌گیری است.

آن زمان که برای نگهداری حساب هزینه‌های ساخت اهرام ثلاثه از سیستم حسابداری استفاده می‌شد. اما حسابداری به شکل امروز از حدود قرن ۱۴ میلادی معرفی شد و در صد سال اخیر شاهد تحولات عظیمی بود. در ایالات متحده آمریکا نهادهای مختلفی در یک صد سال اخیر متولی تعیین رویه‌های حسابداری بوده‌اند و هم اکنون هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) تحت کنترل و نظارت کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) این وظیفه خطیر را انجام می‌دهد. در سطح

بین المللی نیز، هیأت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) به تعیین رویه های حسابداری برای کشورهای مختلف می پردازد.

در ایران نیز امر استاندارد گذاری و تعیین رویه های حسابداری به کمیته استانداردهای حسابداری وابسته به سازمان حسابرسی محول شده است.

اخلاق و حسابداری

یکی از مفروضات حرفه حسابداری آن است که حسابداران همواره اخلاقی رفتار می نمایند و از اصول اخلاقی خود در انجام وظایف محوله به آن ها، تخلفی نمی کنند.

در همین خصوص استانداردهای رفتار حرفه ای برای حسابداران وضع شده است و حسابداران ملزم به رعایت اصولی هم چون انضباط شخصی، رفتار شرافتمندانه، قضاوت اخلاقی، درستکاری و... هستند.

انواع سازمان های تجاری

در یک طبقه بندی کلی می توان سازمان ها و واحدهای تجاری را به ۳ شکل ذیل دسته بندی نمود. در برخی موارد شکل سازمان، رویه های حسابداری را تعیین می نماید، بنابراین آشنایی با اشکال مختلف سازمان اهمیت دارد:

۱. واحدهای تک مالکی: این سازمان ها، معمولاً دارای یک مالک بوده و معمولاً مدیریت و اداره واحد تجاری را مالک بر عهده دارد.

معمولاً فروشگاه های خرده فروشی کوچک یا مؤسسات حرفه ای فردی نظیر وکلا و حسابداران، به صورت فردی و تک مالکیتی اداره می شوند. از نقطه نظر حسابداری، شخصیت هر واحد تک مالکی، جدا از مالک خود است، لذا سوابق حسابداری واحدهای تک مالکی شامل سوابق مالی اموال شخصی مالک نمی باشد. این به دلیل وجود فرض تفکیک شخصیت در حسابداری است که در ادامه بیان خواهد شد.

۲. شرکت های تضامنی: یک شرکت تضامنی از شراکت دو یا چند نفر برای داشتن مالکیت مشترک تشکیل می شود. معمولاً اندازه این شرکت ها کوچک یا متوسط است.

مؤسسات پزشکی، وکالت و مؤسسات حسابرسی معمولاً این گونه هستند. منظور از تضامنی آن است که هر شریک در مقابل تمامی تعهدات شرکت و به تنهایی ضامن است،

لذا انتخاب شریک در این شرکت‌ها به گونه‌ای که بین آن‌ها اعتماد وجود داشته باشد، اهمیت زیادی دارد.

۳. شرکت‌های سهامی: شرکت‌های سهامی، نوعی شرکت است که مالکیت آن اغلب در دست افراد متعددی است.

ویژگی منحصر به فرد این شرکت‌ها آن است که مسئولیت مالکان، محدود به میزان سرمایه‌گذاری و سهام آن‌ها در شرکت است و اگر شرکت نتواند بدهی‌های خود را تسویه نماید، بستانکاران و اعتباردهندگان نمی‌توانند مطالبات خود را از اموال شخصی مالکان برداشت نمایند.

ویژگی منحصر به فرد دیگر این واحدهای تجاری آن است که مالکان به راحتی می‌توانند سهام و مالکیت خود را به دیگران منتقل نمایند و از شرکت خارج شوند. شرکت‌های سهامی عموماً بعد از انقلاب صنعتی و در پی بزرگتر شدن شرکت‌ها و جدایی مالکیت از مدیریت به وجود آمد.

به دلیل آن‌که شرکت‌های تضامنی و سهامی دارای پیچیدگی‌های خاص هستند، مطالعه آن‌ها به سایر مباحث حسابداری موکول خواهد شد و در این بخش، بر روی واحدهای تک مالکیتی تأکید خواهد شد. در ذیل ۳ شکل واحدهای تجاری فوق با یکدیگر مقایسه شده‌اند:

<u>سهامی</u>	<u>تضامنی</u>	<u>تک مالکی</u>	
معمولاً عده‌ای زیاد	دو یا چند نفر	یک نفر	(۱) مالک (مالکان)
نامحدود	محدود به تغییر مالک‌ها	محدود به تغییر مالکیت	(۲) عمر واحد تجاری
	یا مرگ آنها	یا مرگ مالک	
سهام‌داران در قبال	شرکا مسئول پرداخت	مالک مسئول پرداخت	(۳) مسئولیت مالک(ان)
بدهی‌ها مسئولیت	تمامی بدهی‌ها هستند	تمامی بدهی‌هاست	نسبت به بدهی‌های واحد
شخصی ندارند			تجاری
شخصیت حسابداری، جدا از	شخصیت حسابداری، جدا	شخصیت حسابداری، جدا	(۴) وضعیت حسابداری
شخصیت سهام‌داران است	از شخصیت شرکا است	از شخصیت مالک است	

اصول و مفاهیم (مفروضات) حسابداری

نحوه اندازه‌گیری، پردازش و مخابره اطلاعات مالی در حسابداری با استفاده از رهنمودهایی صورت می‌گیرد و تمام این رهنمودها یا رویه‌ها، از اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) گرفته شده‌اند. واژه "اصول" یک واژه کلی است که تمامی مفروضات، اصول و روش‌های مناسب دستیابی به اطلاعات را دربر می‌گیرد.

این اصول و مفروضات در طول تاریخ حسابداری، مورد قبول بوده و شالوده کار حسابداران را تشکیل می‌دهد؛ در ۴۰ سال اخیر با نظم بیشتری که در حسابداری و قاعده‌مندسازی آن به وجود آمده است، چارچوبی برای تعیین رویه‌های حسابداری به وجود آمده است که به آن "چارچوب نظری" گفته می‌شود و در آن نحوه اندازه‌گیری رویدادهای حسابداری، ویژگی‌های اطلاعات حسابداری که باید دارا باشند، تعریف اقلام مختلف حسابداری و سایر مواردی که شالوده کار حسابداران است، تعیین شده است.

با این چارچوب در دیگر دروس پیشرفته حسابداری آشنا خواهید شد، با این حال در ادامه برخی از مهم‌ترین مفروضات و اصولی که سال‌هاست زیربنای حسابداری را تشکیل می‌دهند، به صورت خلاصه معرفی خواهند شد.

مفروضات حسابداری

به طور کلی چهار فرض زیربنایی در حسابداری به شرح ذیل وجود دارد:

۱. فرض تفکیک شخصیت (شخصیت جداگانه حسابداری): بدین معنا که برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه و یا بخش‌هایی از آن، یک شخصیت جداگانه فرض شده که مستقل از شخصیت مالک یا مالکین است و می‌تواند معاملات را در قالب آن شخصیت انجام دهد. به عبارت دیگر فعالیت‌های یک واحد تجاری جدای از فعالیت‌های مالکان و سایر واحدهای تجاری تحت مالکیت آن‌ها نگهداری می‌شود.
- از نظر حسابداری، باید مرزهای واحدهای تجاری به وضوح مشخص باشد. برای مثال فرض کنید علی در یکی از حساب‌های شخصی خود مبلغ ۶۵ میلیون ریال وجه نقد دارد. از این وجه نقد، تنها ۵۰ میلیون ریال مربوط به شرکتی است که علی، تنها مالک آن است و ۱۵ میلیون ریال آن مربوط به هدیه‌ای است که یکی از دوستان علی، به وی داده است.

اگر علی قائل به فرض تفکیک شخصیت باشد، باید مبلغ ۵۰ ریال را تنها به عنوان وجه نقد متعلق به شرکت، محسوب نموده و در گزارشات مالی شرکت گزارش نماید.

۲. فرض تداوم فعالیت: در این مفهوم فرض بر آن است که واحد تجاری برای مدت زمان مدیدی در آینده به فعالیت خود ادامه خواهد داد و هدف از تحصیل اغلب دارایی‌ها مانند ملزومات، زمین، ساختمان و اثاثه استفاده از آن‌ها بوده و به هیچ عنوان فروش آن‌ها مدنظر نیست.

در تداوم فعالیت فرض می‌شود واحد تجاری تا مدت زمان کافی، به فعالیت خود ادامه خواهد داد و دارایی‌های موجود برای رسیدن به اهداف مورد نظر شرکت، به مصرف خواهد رسید.

۳. فرض ثبات واحد پولی (واحد اندازه‌گیری): واحد پولی و مبنای اندازه‌گیری رویدادهای حسابداری در ایران ریال است. به عبارت دیگر هنگامی که یک حسابدار به یک ساختمان می‌نگرد، به جای آنکه به ویژگی‌هایی مانند متراژ، زیربنا، طبقاتی و... توجه داشته باشد، بیشتر به مبلغ ساختمانی و فاکتور خرید توجه دارد، زیرا هدف وی اندازه‌گیری ارزش ریالی آن است و نه سایر ویژگی‌ها.

اما آیا این واحد اندازه‌گیری در طی زمان تغییر می‌کند یا ثابت است؟ برای مثال شما می‌توانید بگویید که یک متر زمین همیشه یک متر زمین باقی می‌ماند ولی آیا ارزش پولی و ریالی آن یک متر زمین همیشه ثابت باقی می‌ماند؟ در اقتصادهایی که دچار تورم هستند یا رکود، پاسخ منفی است.

زیرا در تورم، قیمت عمومی کالاها افزایش می‌یابد و اگر در گذشته با ۳۰ میلیون ریال یک متر زمین قابل خریداری بود، هم اکنون و در شرایط وجود تورم، متراژ زمین کمتری می‌توان خریداری نمود زیرا "قدرت خرید" پول کاهش یافته است.

اما حسابداران فرض می‌کنند که قدرت خرید ریال، ثابت است و تورم را نادیده می‌گیرند و این ممکن است در اقتصادهایی که دچار تورم هستند، در برخی موارد مشکل ساز شود که مشکلات ایجاد شده و راه‌حل‌های حسابداران برای آن در دروس دیگر حسابداری بحث خواهد شد.

۴. فرض دوره مالی: واحدهای تجاری همانند سایر موجودات زنده، در یک تاریخ به وجود می‌آیند و دارای عمر بعضاً طولانی مدت نیز هستند.

زمانی عملکرد واحد تجاری به طور دقیق مشخص می‌شود که چرخه‌های عملیاتی شرکت کامل شده باشد و یا عمر واحد تجاری به سال‌های پایانی خود رسیده باشد، آن زمان عملکرد واقعی شرکت به طور دقیق قابل اندازه‌گیری است ولی آیا آن زمان این اطلاعات، اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و بالاخص استفاده‌کنندگان برون سازمانی (که قبلاً معرفی شدند) خواهد بود؟ پاسخ منفی است، زیرا این اطلاعات به موقع نیست و اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان نمی‌باشد.

بنابراین واحد تجاری و سیستم اطلاعاتی حسابداری باید تا جایی که امکان دارد اطلاعات به موقعی در اختیار قرار دهد. به همین دلیل حسابداران خود را ملزم نموده‌اند که اطلاعات را در پایان دوره‌های زمانی مشخص و در قالب و فرمت معینی به استفاده‌کنندگان ارائه دهند. این زمان مشخص، معمولاً یک سال مالی است که در ایران اغلب ۲۹ اسفندماه هر سال است و در این تاریخ معمولاً شرکت‌ها، گزارشات و اطلاعات خود را در قالب "صورت‌های مالی" در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند.

در انتهای این بخش به یکی از مهمترین اصول حسابداری، یعنی اصل بهای تمام شده که خود از مفروضات فوق گرفته شده است، اشاره می‌شود.

اصل بهای تمام شده تاریخی: بر اساس این اصل، دارایی‌ها و خدمات خریداری شده باید به بهای تمام شده واقعی خود (که بعضاً آن را بهای تمام شده تاریخی نیز می‌گویند) ثبت شوند، حتی اگر خریدار معتقد باشد که در معامله سود کرده و ارزش دارایی بیش از مبلغ پرداختی بابت خرید آن است.

به هر حال مبلغ پرداختی در مبادله ملاک عمل حسابداران قرار می‌گیرد و در دفاتر حسابداری ثبت می‌شود. بر اساس اصل بهای تمام شده، دارایی‌ها تا زمانی که در واحد تجاری وجود دارند باید در دفاتر حسابداری، به بهای تمام شده نگهداری شوند و تغییرات ارزش دارایی در طی زمان به حساب گرفته نمی‌شود دلیل این امر نیز قابلیت اتکا و عینیت بالای بهای تمام شده تاریخی است. منظور از عینی بودن آن است که هر فرد بی طرفی می‌تواند آن ارزش را تعیین و صحت آن را اثبات نماید و این کار اغلب با مراجعه به اسناد و مدارک عینی صورت می‌گیرد.

برای مثال اگر فاکتور خرید نشان دهد که یک خودرو دارای ارزش ۳۰۰ میلیون ریالی است، ده سال بعد هم هر فردی می‌تواند به فاکتور خرید این خودرو مراجعه و ارزش ۳۰۰ میلیون ریالی زمان

خرید را اثبات نماید در صورتی که اگر همین خودرو قرار باشد به ارزش روز در پایان هر سال نگهداری شود بعد از چندین دوره هیچ سند مثبته‌ای برای اثبات ارزش بازار آن وجود ندارد و قضاوت احتمالاً نقش زیادی در ارزش‌گذاری خواهد داشت و به اصلاح عینیت کمتری دارد.

با کمی دقت در مفروضات، می‌توان دریافت که اصل بهای تمام شده به طور عمیقی به فرض تداوم فعالیت گره خورده است. زیرا در آن فرض، بیان شد که هدف شرکت، استفاده از دارایی در جهت رسیدن به اهداف خود است لذا ارزش‌های جاری و روز دارایی در پایان هر دوره برای شرکت اهمیت چندانی ندارد زیرا قصد فروش وجود ندارد و در این جاست که بهای تمام شده دارایی، اهمیت خواهد داشت.

در فرض دوره مالی بیان شد که در پایان هر سال مالی شرکت‌ها اقدام به انتشار اطلاعات می‌نمایند. اما این اطلاعات چگونه طبقه‌بندی و گزارش می‌شوند؟ برای شروع این بحث که راهی طولانی است و در دروس مختلف حسابداری به این پرسش، پاسخ داده خواهد شد، ابتدا بایستی با معادله حسابداری آشنا شد.

مروری بر مباحث فصل

۱. انواع سازمان‌های تجاری را نام برده و ویژگی هریک از آن‌ها را بیان کنید.
۲. دلیل اهمیت اصول اخلاقی در حسابداری چیست؟
۳. دلیل اهمیت فرض تفکیک شخصیت را بیان کنید.
۴. به مالکان شرکت‌های سهامی چه می‌گویند و سرمایه تقسیم شده این شرکت‌ها چه نامیده می‌شود؟

معادله حسابداری

برای نشان دادن وضعیت مالی یک واحد تجاری از معادله حسابداری استفاده می‌شود. معادله حسابداری یک واحد تجاری در حالت کلی به صورت ذیل است:

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

به صورت خلاصه، سمت چپ معادله فوق، نشان‌دهنده میزان وجهی است که به طریق گوناگون وارد واحد تجاری شده است و سمت راست نشان‌دهنده آن است که این وجوه در چه بخش‌هایی سرمایه‌گذاری یا مصرف شده است تا از محل آن‌ها منافع آتی، عاید واحد تجاری گردد.

بنابراین به صورت کلی می‌توان گفت سمت راست معادله فوق، نشان‌دهنده منابع اقتصادی و سمت چپ، نشان‌دهنده ادعای افراد مختلف (اعم از اعتباردهنده و مالک) نسبت به آن منابع اقتصادی است. در ادامه هر یک از اقلام معادله فوق تعریف می‌شود:

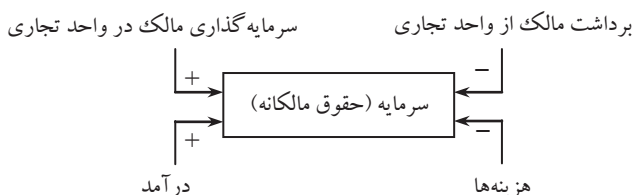
دارایی‌ها: منابع اقتصادی می‌دهند که انتظار می‌رود در آینده برای واحد تجاری انتفاع داشته باشند. وجوه نقد، ملزومات اداری، موجودی کالا، اثاثه، زمین و ساختمان نمونه‌هایی از دارایی‌ها است. این منابع اقتصادی متعلق به دو گروه سرمایه‌گذاران (مالکان) و اعتباردهندگان است که نسبت به دارایی‌ها واحد تجاری ذینفع بوده و ادعا دارند.

بدهی‌ها: ادعاهای بیرونی بوده و به معنای تعهدات اقتصادی قابل پرداخت به افراد بیرون از واحد تجاری می‌باشند این گروه‌های بیرونی را "اعتباردهندگان یا بستانکاران" می‌نامند.

سرمایه: ادعاهای درونی نسبت به دارایی‌های شرکت، سرمایه (حقوق مالکانه) نام دارد. سرمایه نشان‌گر میزان ادعای مالک یا مالکین یک واحد تجاری نسبت به دارایی‌های همان واحد تجاری است.

با توجه به معادله فوق می‌توان هر یک از اجزای معادله را با توجه به اجزای دیگر محاسبه نمود. برای مثال می‌توان گفت که سرمایه، بخشی از دارایی‌هاست که پس از کسر بدهی‌ها از کل دارایی‌ها باقی می‌ماند، به همین دلیل به آن خالص دارایی‌ها یا ارزش ویژه گفته می‌شود. هدف هر واحد تجاری افزایش در دارایی‌ها و سرمایه است که از طریق کسب درآمدها تحقق می‌پذیرد. درآمد نیز از طریق فروش کالا و یا ارائه خدمات به مشتریان به دست می‌آید. درآمد؛ سرمایه را افزایش می‌دهد زیرا بدون این که بر بدهی‌ها اثر داشته باشد، موجب افزایش دارایی‌ها می‌شود و در نتیجه ادعای مالک نسبت به دارایی‌ها افزایش می‌یابد ولی باید توجه داشت که برای کسب درآمد، واحد تجاری با هزینه‌هایی نیز تحمل نماید، ولی مهم آن است که میزان درآمدها از هزینه‌ها بیشتر باشد.

بدیهی است در این حالت هزینه‌ها باعث کاهش دارایی‌ها و سرمایه می‌شوند. ولی آیا هر افزایش یا کاهش در سرمایه، درآمد و هزینه است؟ پاسخ منفی است. زیرا ممکن است افزایش در سرمایه توسط سرمایه‌گذاری مجدد مالک در شرکت اتفاق افتاده باشد و یا این که کاهش در سرمایه، به دلیل برداشت مالک از سرمایه واحد تجاری صورت گرفته باشد. لذا می‌توان رابطه زیر را بیان نمود:



در رابطه فوق، برداشت و سرمایه‌گذاری مجدد، نقطه مقابل یکدیگر بوده و به دلیل مبادلات مالکانه صورت می‌گیرد ولی درآمدها و هزینه‌ها در نتیجه عملیات شرکت اتفاق می‌افتند و هدف واحد تجاری نیز انجام این عملیات است.

حسابداری مبادلات یک واحد تجاری

منظور از مبادلات یک واحد تجاری، مبادلاتی است که هم وضعیت مالی یک واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می‌دهد و هم اسناد قابل اتکایی برای ثبت در دفاتر فراهم می‌آورد.

در نتیجه حسابداران تنها رویدادهایی را در دفاتر خود ثبت می‌کنند که قابل اتکا بوده و همراه با اسناد مثبت باشد. در ادامه برخی از رویدادهایی که معادله حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند، در قالب معادله حسابداری بررسی می‌شوند.

مبادله ۱: شرکت الف، با سرمایه‌گذاری آقای حکمت و با آورده نقدی ۱۰۰۰ ریالی وی تأسیس می‌شود. در این حالت وجه نقد شرکت و سرمایه شرکت افزایش خواهد یافت:

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{دارایی‌ها} \\ \text{وجه نقد} \\ + ۱۰۰۰ \end{array} \right\} = \left\{ \begin{array}{l} \text{سرمایه} + \text{بدهی‌ها} \\ + ۱۰۰۰ \end{array} \right\}$$

مبادله ۲: خرید یک باب ساختمان به مبلغ ۳۰۰ ریال به صورت نقدی: در این حالت بخشی از وجه نقدی که قبلاً در شرکت وجود داشته است بابت خرید ساختمان مصرف می‌شود ولی در عوض یک باب ساختمان جزو دارایی‌های شرکت خواهد بود، لذا معادله حسابداری در این حالت به صورت ذیل خواهد بود:

سرمایه بدهی‌ها ۱۰۰۰ - ۱۰۰۰	}	=	{	دارایی‌ها وجه نقد + ساختمان ۱۰۰۰ +۳۰۰ ۳۰۰ ۷۰۰
				(۱)
				(۲)

مبادله ۳: خرید نسیه موجودی کالا به مبلغ ۱۰۰ ریال توسط شرکت. در این حالت دارایی‌ها به میزان موجودی کالای خریداری شده افزایش می‌یابد ولی محل ورود این دارایی، ایجاد یک بدهی نسبت به فروشندگان کالا است و لذا بدهی‌ها به همین میزان افزایش می‌یابد. اگر سندی را شرکت و آقای حکمت از بابت خرید نسیه فوق امضاء نموده باشد، یک سند پرداختی وجود خواهد داشت ولی اگر هیچ سندی را بابت پرداخت بدهی امضا نکرده باشد، تنها یک حساب پرداختی وجود خواهد داشت، بنابراین معادله حسابداری به شرح زیر است:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه حکمت		حساب‌های پرداختی		وجه نقد + موجودی کالا + ساختمان
۱۰۰۰				مانده
		+۱۰۰		۷۰۰
		۱۰۰		۳۰۰
۱۰۰۰				(۳)
				+۱۰۰
				۱۰۰
				۷۰۰
				۱۱۰۰

مبادله ۴: شرکت در ازای ارائه خدمات به یکی از مشتریان، مبلغ ۳۰۰ ریال وجه نقد به عنوان درآمد دریافت نمود. در اثر این رویداد، یک دارایی (وجه نقد) افزایش یافته و سرمایه شرکت نیز افزایش می‌یابد به همین دلیل است که می‌گویند شرکت از طریق کسب درآمد، رشد پیدا می‌کند. درآمد شرکت‌ها به طور کلی از طریق فروش کالا و یا ارائه خدمات به دست می‌آید که به حالت اول، درآمد فروش کالا و به حالت دوم، درآمد ارائه خدمات گفته می‌شود. معادله حسابداری ناشی از این مبادله به صورت زیر است:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه حکمت		حساب‌های پرداختی		وجه نقد + موجودی کالا + ساختمان
۱۰۰۰		۱۰۰		مانده
+۳۰۰				۷۰۰
۱۳۰۰		۱۰۰		+۳۰۰
				(۴)
				۱۰۰
				۳۰۰
				۱۴۰۰

مبادله ۵: شرکت به یکی دیگر از مشتریان، خدماتی را به مبلغ ۵۰ ریال ارائه نموده ولی قرار است ۱۰ ماه دیگر وجه آن را پرداخت نماید. در این حالت شرکت درآمد کسب نموده است ولی وجه آن را در آینده دریافت خواهد کرد و در نتیجه نوعی طلب خواهد داشت که در حسابداری به آن "حساب‌های دریافتنی" می‌گویند. بدیهی است که اگر بابت این طلب، سندی از طرف مقابل دریافت شود، دارایی ایجاد شده را "اسناد دریافتنی" می‌نامند. بنابراین معادله حسابداری آن به شرح زیر است:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه حکمت		حساب‌های پرداختنی		وجه نقد + موجودی کالا + حساب‌های دریافتنی + ساختمان
۱۳۰۰		۱۰۰		مانده ۳۰۰ ۱۰۰ ۱۰۰۰
+۵۰				(۵) +۵۰
۱۳۵۰		۱۰۰		۳۰۰ ۵۰ ۱۰۰ ۱۰۰۰
		۱۴۵۰		۱۴۵۰

مبادله ۶: در طول ماه شرکت بابت کسب درآمدهای فوق، هزینه‌های ذیل را پرداخت نمود:

اجاره: ۷۰ ریال، حقوق کارکنان، ۵۰ ریال و آب و برق ۱۰۰ ریال.

هزینه‌های فوق نقطه مقابل درآمد بوده و موجب کاهش دارایی‌ها و سرمایه می‌شود. به همین دلیل باعث کاهش دارایی‌ها شده‌اند که به صورت نقدی پرداخت گردیده‌اند. بدیهی است چنان‌چه هزینه‌های فوق به صورت نقدی پرداخت نشود، برای واحد تجاری یک نوع بدهی به وجود می‌آید و در نتیجه سرمایه کاهش و بدهی افزایش می‌یابد و عملاً سمت راست معادله حسابداری بدون تغییر باقی می‌ماند. لذا داریم:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه حکمت		حساب‌های پرداختنی		وجه نقد + موجودی کالا + حساب‌های دریافتنی + ساختمان
۱۳۵۰		۱۰۰		مانده ۳۰۰ ۵۰ ۱۰۰ ۱۰۰۰
-۷۰				(۶) -۷۰
-۵۰				-۵۰
-۱۰۰				-۱۰۰
۱۱۳۰		۱۰۰		۳۰۰ ۵۰ ۱۰۰ ۷۸۰
		۱۲۳۰		۱۲۳۰

در مثال فوق، جمعاً درآمدهای کسب شده توسط شرکت حکمت ۳۵۰ ریال بوده و هزینه‌های تحمل شده توسط وی برای ایجاد این درآمدها ۲۲۰ ریال بوده است، در نتیجه به میزان ۱۳۰ ریال (۳۵۰-۲۲۰) ریال درآمدها بیشتر از هزینه‌ها می‌باشد که به این مبلغ "سود خالص" و یا "سود ویژه" گفته می‌شود. در حالتی که هزینه‌ها بیشتر از درآمدها باشد، به مبلغ مابه‌التفاوت زیان خالص یا زیان ویژه گفته می‌شود.

مبادله ۷: آقای حکمت بابت تعویض خودروی شخصی خود ۵۰۰ ریال پرداخت نمود. این رویداد در دفاتر حسابداری شرکت ثبت نمی‌شود زیرا مبادله‌ای است که مربوط به آقای حکمت است و نه شرکت الف، لذا بر اساس آن چه که قبلاً بیان گردید (فرض تفکیک شخصیت) این مورد در دفاتر حسابداری شرکت ثبت نمی‌شود.

مبادله ۸: شرکت ۲۰ ریال از مبلغ بدهی‌های خود بابت خرید نسبه موجودی کالا را پرداخت نمود. در این حالت بدهی کاهش و دارایی (وجه نقد) نیز به همین میزان کاهش می‌یابد.

دارایی‌ها	=	بدهی‌ها	+	سرمایه
وجه نقد + موجودی کالا + حساب‌های دریافتی + ساختمان		حساب‌های پرداختی		سرمایه حکمت
مانده		۱۰۰		۱۱۳۰
۷۸۰		-۲۰		
(۸)		۸۰		
۳۰۰				۱۱۳۰
۵۰				
۱۰۰				
۷۶۰				
۱۲۱۰				۱۲۱۰

مبادله ۹: شرکت مبلغ ۱۰ ریال از مطالبات خود بابت ارائه خدمات به صورت نسبه را دریافت نمود. در این حالت حساب‌های دریافتی کاهش و وجه نقد افزایش می‌یابد. دقت شود که این رویداد بر شناسایی درآمد تأثیری ندارد زیرا به وصول طلب ارتباط دارد و نه ارائه خدمات، بنابراین معادله حسابداری آن به صورت زیر است:

دارایی‌ها	=	بدهی‌ها	+	سرمایه
وجه نقد + موجودی کالا + حساب‌های دریافتی + ساختمان		حساب‌های پرداختی		سرمایه حکمت
مانده		۸۰		۱۱۳۰
۷۸۰				
(۹)				
۳۰۰				۱۱۳۰
۵۰				
۱۰۰				
۷۷۰				
۱۲۱۰				۱۲۱۰

مبادله ۱۰: آقای حکمت مبلغ ۱۳۰ ریال بابت مصارف شخصی خود از وجوه نقد موجود در شرکت برداشت می‌نماید. در این حالت وجه نقد کاهش و سرمایه نیز کاهش می‌یابد زیرا مالک بخشی از وجه نقد را از شرکت خارج نموده است. لذا داریم:

دارایی‌ها	=	بدهی‌ها	+	سرمایه
وجه نقد + موجودی کالا + حساب‌های دریافتنی + ساختمان		حساب‌های پرداختنی		سرمایه حکمت
مانده ۷۷۰ ۱۰۰ ۴۰ ۳۰۰		۸۰		۱۱۳۰
(۱۰) -۱۳۰				-۱۳۰
۶۴۰ ۱۰۰ ۴۰ ۳۰۰		۸۰		۱۱۰۰

مروری بر مباحث فصل

۱. موازنه معادله حسابداری به چه معناست و چه نتیجه‌ای می‌توان از آن گرفت؟
۲. یک مبادله که اثری بر سرمایه ندارد را نام ببرید.
۳. مبادله‌ای را مثال بزنید که اثری بر بدهی و سرمایه شرکت نداشته باشد.
۴. یک مبادله که دارایی و بدهی را کاهش می‌دهد را عنوان کنید.
۵. شرکت الف، تجهیزاتی به ارزش ۱۵۰ میلیون ریال خریداری نمود، این مبادله چه تأثیری بر معادله حسابداری دارد؟
۶. شرکت ب، در قبال دریافت وجه نقد معادل ۲۰ میلیون ریال خدماتی را برای آقای محسنی انجام داده است؛ تأثیر این مبادله بر معادله حسابداری چیست؟

صورت‌های مالی

بعد از تجزیه و تحلیل مبادلات، مرحله بعد در چرخه حسابداری، ارائه صورت‌های مالی است که گزارش مالی رسمی درباره اطلاعات مالی یک واحد تجاری می‌باشد. صورت‌های مالی اصلی عبارتند از:

- (۱) صورت سود و زیان
- (۲) صورت سرمایه
- (۳) ترازنامه

۴) صورت جریان وجوه نقد

صورت سود و زیان: بیان گر خلاصه‌ای از درآمدها و هزینه‌های یک واحد تجاری برای یک دوره زمانی معین نظیر یک ماه یا یک سال است.

این صورت، مانند فیلم‌برداری ویدئویی از فعالیت‌های یک دوره واحد تجاری می‌باشد و شامل سود ویژه (خالص) است که مهم‌ترین بخش اطلاعاتی یک واحد تجاری است. در صورت سود و زیان، به مازاد درآمدها بر هزینه‌های شرکت، "سود ویژه" و به مازاد هزینه‌ها بر درآمدهای شرکت "زیان ویژه" گفته می‌شود.

صورت سرمایه: بیان گر خلاصه تغییراتی می‌باشد که در سرمایه یک واحد تجاری طی یک دوره زمانی رخ داده است. افزایش در سرمایه می‌تواند ناشی از سرمایه‌گذاری مالک و یا سود ویژه‌ای که در طی یک دوره کسب شده باشد و کاهش در سرمایه می‌تواند ناشی از برداشت مالک و یا زیان ویژه دوره باشد.

بدیهی است که سود ویژه یا زیان ویژه از صورت سود و زیان به صورت سرمایه منتقل می‌گردد. **ترازنامه:** گزارش از تمام دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه یک واحد تجاری در یک تاریخ معین می‌باشد. این تاریخ معمولاً پایان ماه و یا پایان سال است. ترازنامه مانند عکس است که در تاریخ معینی از یک واحد تجاری گرفته شود، به این منظور گاهی اوقات به آن صورت وضعیت مالی نیز اطلاق می‌گردد.

صورت جریان وجوه نقد: بیان گر مجموعه دریافتی‌ها و پرداخت‌های نقدی واحد تجاری در طول یک دوره می‌باشد. زمانی که دریافتی‌های نقدی یک واحد تجاری بیش از پرداخت‌های نقدی آن باشد، نتیجه فعالیت‌های واحد تجاری باعث افزایش خالص در وجوه نقد می‌گردد و بالعکس.

نکته مهم در ارتباط با صورت‌های مالی این است که در قسمت بالای هر یک از صورت‌های مالی، نام واحد تجاری، نام صورت و تاریخ یا دوره زمانی که آن صورت مالی را دربر می‌گیرد، باید عنوان شود. مثلاً در رابطه با ترازنامه که بیان گر وضعیت مالی شرکت در یک تاریخ معین است، تاریخ این گونه بیان می‌گردد: به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۴.

اما در ارتباط با صورت سود و زیان و یا صورت سرمایه، از آنجایی که آن‌ها برای یک دوره زمانی معین تهیه می‌گردند، تاریخ به این صورت بیان می‌گردد: برای سال منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۴.

به طور خلاصه می‌توان بیان کرد، ابتدا کلیه درآمدها و هزینه‌های طی دوره واحد تجاری در صورت سود و زیان گزارش می‌گردد و مبلغ سود ویژه یا زیان ویژه محاسبه می‌گردد. در مرحله بعد و به منظور محاسبه سرمایه در پایان دوره، صورت سرمایه تهیه می‌شود.

بدین منظور سرمایه اول دوره واحد تجاری با سرمایه‌گذاری مجدد مالکان و سود ویژه (نقل شده از صورت سود و زیان) جمع می‌گردد و سپس برداشت مالکان و زیان ویژه (نقل شده از صورت سود و زیان) از آن کسر می‌شود.

در مرحله سوم، ترازنامه که گزارشی از جمع دارائی‌ها، جمع بدهی‌ها و سرمایه پایان دوره (نقل شده از صورت سرمایه) است، تهیه می‌گردد.

در آخر نیز صورت جریان وجوه نقد که گزارش جریان‌های نقدی پنج گروه از فعالیت‌های واحد تجاری (عملیاتی، بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی، مالیات پرداختی، سرمایه‌گذاری و تأمین مالی) در طول دوره را نشان می‌دهد، به تفسیر آماده می‌شود. در ارتباط با صورت جریان وجوه نقد در درس دیگر حسابداری به تفصیل بحث می‌گردد.

به منظور آشنایی با مباحث مطرح شده و ارتباط بین صورت‌های مالی، فرض کنید اخیراً آقای پرهیزگار در حوالی میدان ولیعصر یک بنگاه معاملات املاک باز نموده و مؤسسه خود را بنگاه املاک شایان نامیده است. طی مردادماه ۱۳۹۲ مبادلات زیر صورت گرفته است:

(الف) آقای پرهیزگار برای شروع فعالیت مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری کرده است.

(ب) وی مبلغ ۳۵۰ ریال ملزومات اداری به طور نسیه خریداری کرد.

(پ) آقای پرهیزگار یک قطعه زمین به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری کرد تا در آینده بنگاه را به آن‌جا منتقل کند.

(ت) آقای پرهیزگار برای یکی از مشتریان خدماتی را انجام داد و از این بابت ۱,۹۰۰ ریال دریافت کرد.

(ج) آقای پرهیزگار مبلغ ۲,۰۰۰ ریال از حساب شخصی خود برای سفر شخصی صرف نمود.

(چ) وی مبلغ ۴۰۰ ریال بابت اجاره دفتر و ۱۰۰ ریال بابت آب و برق پرداخت کرد.

(ح) مؤسسه مقداری ملزومات اداری به بهای تمام شده ۱۵۰ ریال را به همین مبلغ به مؤسسه دیگری فروخت.

(خ) آقای پرهیزگار، جهت مصارف شخصی خود مبلغ ۱,۲۰۰ ریال برداشت کرد.

تأثیر مبادلات فوق بر معادله حسابداری را می‌توان به شرح زیر بیان نمود.

نوع مبادله سرمایه	سرمایه	بدهی‌ها	دارایی‌ها
		حساب‌های پرداختی +	وجه نقد + ملزومات اداری + زمین
سرمایه‌گذاری مالک	+۳۵,۰۰۰		(الف) +۳۵,۰۰۰
		+۳۵۰	(ب) +۳۵۰
			(پ) -۳۰,۰۰۰
درآمد خدمات	+۱,۹۰۰		(ت) +۱,۹۰۰
			(ج) مبادله، مبادله واحد تجاری نیست.
هزینه اجاره	-۴۰۰		(چ) -۵۰۰
هزینه آب و برق	-۱۰۰		
			(ح) +۱۵۰ -۱۵۰
برداشت مالک	-۱,۲۰۰		(خ) -۱,۲۰۰
	<u>۳۵,۲۰۰</u>	<u>۳۵۰</u>	<u>۳۰,۰۰۰</u> <u>۲۰۰</u> <u>۵/۳۵۰</u>
	۳۵,۵۵۰		۳۵,۵۵۰

و صورت‌های مالی مؤسسه آقای پرهیزگار به شرح زیر خواهد بود.

بنگاه معاملات املاک شایان		بنگاه معاملات املاک شایان	
صورت سرمایه برای ماه		صورت سود و زیان برای	
منتهی به ۳۱ مردادماه ۱۳۴۲		ماه منتهی به ۳۱ مرداد ۱۳۴۲	
ریال		ریال	درآمدها:
۰	سرمایه پرهیزگار در ۱ مرداد ۱۳۴۲	۱,۹۰۰	درآمد خدمات
۳۵,۰۰۰	اضافه می‌شود: سرمایه‌گذاری مالک		هزینه‌ها:
۱,۴۰۰	← سود ویژه ماه	(۴۰۰)	هزینه اجاره
۳۶,۴۰۰	کسر می‌شود: برداشت	(۱۰۰)	هزینه آب و برق
(۱,۲۰۰)		<u>۱,۴۰۰</u>	سود ویژه
<u>۳۵,۲۰۰</u>	سرمایه آقای پرهیزگار در ۳۱ مرداد ۱۳۴۲		
→ به تراز منتقل می‌گردد.			

بنگاه معاملات املاک شایان

ترازنامه

۳۱ مرداد ۱۳۸۲

دارایی‌ها		بدهی‌ها	
ریال		ریال	
۵,۳۵۰	وجوه نقد	۳۵۰	حساب‌های پرداختنی
۲۰۰	ملزومات اداری		سرمایه:
۳۰,۰۰۰	زمین	۳۵,۲۰۰	سرمایه آقای پرهیزگار
۳۵,۵۵۰	جمع دارایی‌ها	۳۵,۵۵۰	جمع بدهی و سرمایه

⊖ نقل شده از صورت سرمایه

حرفه حسابداری: فرصت‌های شغلی

در ادامه، کار حسابداران و همچنین سازمان‌هایی که حرفه حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند، معرفی خواهند شد.

مشاغل حسابداری

فرصت‌های شغلی در رشته حسابداری می‌تواند به طبقات گوناگونی تقسیم شوند. دو گروه اصلی از این طبقه‌بندی‌ها را می‌توان حسابداری خصوصی و حسابداری عمومی نامید.

حسابداران خصوصی برای یک واحد تجاری کار می‌کنند؛ مثل حسابداری که در رستوران یا قوت، شرکت زمزم و یا یک بنگاه دولتی مشغول به کار می‌باشد. موسسات کوچک و بزرگ، موسسات آموزشی و موسسات دولتی حسابداران خصوصی را به کار می‌گیرند. رئیس حسابداری کسی است که در یکی از این واحدها مسئولیت سرپرستی و نظارت بر کار حسابداران خصوصی را بر عهده دارد.

کار حسابداران عمومی، نظیر کار وکلا و پزشکان است. این حسابداران، به عموم مردم خدمات ارائه می‌دهند و بابت خدماتی که ارائه می‌دهند، حق الزحمه دریافت می‌کنند. حیطه شغلی این حسابداران ارائه خدماتی نظیر حسابرسی، مشاوره مالیاتی و مشاوره مدیریت را دربر می‌گیرد. خدمات حسابداری مذکور در ادامه تشریح خواهند شد.

بخش کوچکی از حسابداران جزو حسابداران عمومی هستند. آن دسته از حسابداران عمومی که توانایی پاسخ‌گویی به نیازهای حرفه‌ای را دارند؛ حسابرسی مستقل نامیده می‌شوند. معمولاً حسابداران عمومی با هم برای انجام خدمات حرفه‌ای شریک شده و موسسه‌ای تشکیل می‌دهند. اغلب این

مؤسسات، مؤسسات حسابرسی هستند چرا که اغلب افراد شاغل در آنها، حسابرس مستقل می‌باشند. مؤسسات حسابرسی از جهت اندازه بسیار متنوع هستند، برخی از آنها بسیار کوچک و برخی دیگر مؤسسات تضامنی بزرگ هستند. امروزه بزرگ‌ترین موسسه حسابرسی مستقل به شکل تضامنی مشغول به کار است که دارای بیش از ۲,۰۰۰ شریک می‌باشد. جدول ذیل، فرصت‌های شغلی حسابداران را در مؤسسات حسابداری و سایر سازمان‌ها نشان می‌دهد. در جدول، آنچه که بیشتر جلب توجه می‌کند ترقی و پیشرفت کارکنان حسابداری است. همچنین در جدول کاملاً پیداست که اگر حسابداران از مؤسسات حسابداری مستقل (بخش عمومی) به مؤسسات صنعتی و دولتی (بخش خصوصی) انتقال پیدا کنند، احتمالاً مرتبه‌ای بالاتر از آنچه در مؤسسات حسابداری داشته‌اند به دست می‌آورند. دلیل این امر آن است که معمولاً حسابداران در بخش عمومی حرفه با تمامی بخش‌های یک سازمان نظیر خرید، تولید، بازاریابی و... در ارتباط بوده و به علت تجربه و مهارت کسب شده از رتبه ممتازی نیز برخوردار خواهند بود.

مشاغل حسابداری در سازمان‌ها

مؤسسات حسابداری مستقل	حسابداران خصوصی (مؤسسات تولیدی و سازمان‌های غیرانتفاعی)
شریک	مدیرکل
-	-
مدیر	مدیر مالی
-	-
حسابدار ارشد	حسابدار ارشد
-	-
کارمند حسابداری	حسابدار

خدمات اختصاصی حسابداری

به دلیل آن که حسابداران مردم را در رشته‌های متنوع و زیادی یاری می‌دهد، حسابداری عمومی و حسابداری خصوصی، خدمات فراوانی را دربر می‌گیرند.

حسابداری عمومی (حسابرسی مستقل)

حسابرسی یکی از مهم‌ترین خدماتی است که به جامعه ارائه می‌شود. حسابرس فردی است که به طور مستقل، صورت‌های مالی واحد تجاری را مورد رسیدگی قرار می‌دهد و میزان قابلیت اتکای این صورت‌های مالی را به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر افراد ذینفع اطلاع می‌دهد. اگر حسابرسان مستقل، مطمئن باشند مدارک موجود به نحوه مطلوب وضعیت واحد تجاری را نشان می‌دهد، آن زمان مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری، مبادرت به اظهارنظر حرفه‌ای می‌نمایند. علت اهمیت حسابرسی این است که سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر افراد ذینفع تمایل دارند مطلع شوند تصویری که مدیریت از عملکرد واحد تجاری نشان می‌دهد، واقعی و صحیح است.

حسابداری مالیاتی، نیز دارای دو هدف است: پیروی از قوانین مالیاتی و به حداقل رساندن مالیات قابل پرداخت. با توجه به پیچیدگی‌های قوانین مالیاتی، معافیت‌های قانونی متعدد و راه‌های قانونی جهت اجتناب از پرداخت مالیات اضافی، کاهش دادن مالیات بر درآمد برای واحدهای تجاری بسیار مهم است. در این زمینه کمکی که حسابداران می‌کنند تهیه اظهارنامه مالیاتی و برنامه‌ریزی‌های مالیاتی است که پرداخت مالیات را به حداقل کاهش دهند.

مشاوره مدیریت، بخشی از حیطه فعالیت حسابرسان مستقل است. حسابرسان مستقل با مشاوره‌ای که به مدیریت ارائه می‌نمایند، آن‌ها را در اداره واحد تجاری یاری می‌دهند. حسابرسان در این زمینه در بهبود ساختار مدیریت واحد تجاری و سیستم‌های حسابداری به کمک مدیریت می‌شتابند.

حسابداری خصوصی

حسابداری بهای تمام شده، یا به اصطلاح حسابداری صنعتی، با محاسبه بهای تمام شده، مدیریت را در کنترل هزینه‌ها (بهای تمام شده) کمک می‌کند. حسابداران صنعتی هم‌چنین مدیریت را در تعیین قیمت محصول یاری می‌دهند و به مدیریت اطلاع می‌دهد کدام محصول سودآورتر است و هم‌چنین چه محصولی سودآور نیست و تولید آن باید متوقف شود.

بودجه‌بندی، فروش و سود مطلوب را پیش‌بینی کرده و سپس برای نیل به آن‌ها برنامه‌ریزی می‌کند. شرکت‌های بسیار موفق نظیر پروکتر و گامبل و هم‌چنین جنرال الکتریک شرکت‌هایی هستند که در امر بودجه‌ریزی پیشگام هستند.

طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، نیازهای اطلاعاتی داخلی و خارجی یک واحد تجاری را تعیین می‌کند. با استفاده از نمودگرها و دستورالعمل‌های طراحان سیستم، سیستم‌های مناسبی را جهت پردازش و مخابره اطلاعات مورد نیاز تعیین شده طراحی می‌کنند.

حسابرسی داخلی، توسط حسابداران داخلی یک واحد تجاری صورت می‌گیرد. سازمان‌های بزرگ نظیر ایران خودرو، نوکیا و بانک ملی ایران، دارای دایره حسابرسی داخلی بزرگی هستند. این حسابداران، سیستم‌های حسابداری و مدیریت واحد تجاری را به منظور بهبود کارایی عملیاتی ارزیابی می‌کنند و اطمینان می‌دهند که کارمندان از خط مشی‌ها و دستورالعمل‌های مدیریت پیروی می‌کنند. جدول ذیل، خلاصه‌ای از فعالیت‌های اصلی حسابداری را بیان کرده است.

فعالیت‌های اصلی در حسابداری عمومی و خصوصی

حسابداری عمومی	حسابداری خصوصی
حسابرسی	حسابداری و گزارشگری
برنامه‌ریزی مالیاتی	حسابداری صنعتی
مشاوره مدیریت	بودجه‌بندی
	طراحی سیستم‌های اطلاعاتی
	حسابرسی داخلی

سازمان‌های حسابداری و نام آن‌ها

موقعیت حسابداری در دنیای امروز، اعمال کنترل بر حرفه حسابداری، آموزش و رعایت استانداردهای رفتار حرفه‌ای را اجتناب ناپذیر ساخته است.

در آمریکا انجمن حسابداران رسمی، مسئول نظارت بر حرفه حسابداری است. حسابرس مستقل یک حسابدار حرفه‌ای است که این عنوان را پس از تحصیلات دانشگاهی و کسب تجربه کافی و همچنین پذیرفته شدن در آزمون مربوطه، کسب کرده است. در ایران جامعه حسابداران رسمی

مسئولیت نظارت بر حرفه حسابرسان مستقل را بر عهده دارد. برای کسب مجوز حسابرسی مستقل در ایران، کسب تجربه لازم نزد حسابرسان مستقل و موفقیت در آزمون جامعه حسابداران رسمی ضروری است. انجمن حسابداران خبره ایران نیز از جوامع حرفه‌ای ایران به شمار می‌رود اما از حمایت قانونی برخوردار نمی‌باشد. انجمن حسابداری ایران هم از جمله نهادهای حرفه‌ای غیردولتی است که اعضا زیادی را همانند جامعه حسابداران رسمی و انجمن حسابداران خبره، جذب نموده است. سازمان حسابرسی یک نهاد حرفه‌ای دولتی می‌باشد که در حال حاضر تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی از طریق قوانین مملکتی به او محول گردیده است. تمامی انجمن‌ها و سازمان‌های فوق‌الذکر مجلات و فصلنامه‌های خود را منتشر می‌کنند.

سؤالات

۱. صورت‌های مالی اساسی را نام ببرید.
۲. در صورت جریان وجوه نقد چه فعالیت‌هایی گزارش می‌شوند؟
۳. اصول و مفروضات حسابداری کدام هستند؟ توضیح دهید.
۴. حریف حسابداری چه خدماتی را ارائه می‌کند؟
۵. چه مبادلاتی سرمایه را تغییر می‌دهد؟
۶. دارایی، بدهی و سرمایه را تعریف کنید.
۷. سه شکل اصلی از سازمان‌های تجاری را نام برده و ویژگی‌های کلیدی هر یک را توضیح دهید.

تمرین

۱. مجموع دارایی‌های شرکت سها در پایان سال معادل ۱۲۵ میلیون ریال و مجموع بدهی‌های آن ۵۵ میلیون ریال است؛ مطلوبست محاسبه سرمایه مالک شرکت.
۲. در ابتدای سال جمع دارایی‌های شرکت برهان طب معادل ۱۵۰ میلیون ریال و سرمایه مالک ۱۰۰ میلیون ریال بوده است. در طی سال دارایی‌ها ۲۰ میلیون ریال و بدهی‌ها ۳۰ میلیون ریال افزایش یافته است سرمایه مالک در پایان سال چه مبلغی است؟
۳. آقای باستانی یک شرکت مشاوره در ۲۰ خرداد ماه تأسیس کرد. با توجه به مانده هر حساب پس از انجام معامله در معادله حسابداری زیر هر یک از مبادلات را تحلیل نموده و توضیح مختصری در مورد در معامله بنویسید.

دارایی = بدهی + سرمایه

صندوق +	حساب‌های دریافتی +	ملزومات اداری +	اثاثه اداری =	حساب‌های پرداختی +	سرمایه آقای باستانی
الف) ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ +					۴۰/۰۰۰/۰۰۰
ب) ۳۹/۰۰۰/۰۰۰ +	+	۲/۰۰۰/۰۰۰ +	=	۱/۰۰۰/۰۰۰ +	۴۰/۰۰۰/۰۰۰
ج) ۳۱/۰۰۰/۰۰۰ +	+	۲/۰۰۰/۰۰۰ +	=	۱/۰۰۰/۰۰۰ +	۴۰/۰۰۰/۰۰۰
د) ۳۱/۰۰۰/۰۰۰ +	۳/۰۰۰/۰۰۰ +	۲/۰۰۰/۰۰۰ +	=	۱/۰۰۰/۰۰۰ +	۴۳/۰۰۰/۰۰۰

و) $30,000,000 + 3,000,000 + 2,000,000 + 8,000,000 = 43,000,000$

۴. آقای سهرابی یک شرکت تولید فیلم را در اول شهریورماه تأسیس نمود. در طی شهریورماه مبادلات زیر را انجام داد:

- ۱ شهریورماه. سرمایه‌گذاری آقای بهرامی به مبلغ $70,000,000$ ریال
 - ۲ شهریورماه. اجاره دفتر کار جهت شرکت و پرداخت مبلغ $4,000,000$ ریال بابت اجاره شهریورماه
 - ۳ شهریورماه. خرید اثاثه اداری به مبلغ $600,000$ ریال به صورت نقد
 - ۶ شهریورماه. پرداخت مبلغ $200,000$ ریال بابت هزینه‌ها متفرقه شرکت
 - ۷ شهریورماه. ارائه خدمات فیلم‌برداری به مبلغ $4,100,000$ ریال و دریافت وجه نقد از مشتریان
 - ۹ شهریورماه. ارائه خدمات فیلم‌برداری به مبلغ $5,000,000$ ریال و ارسال صورتحساب
 - ۱۵ شهریورماه. وصول وجه خدمات ارائه شده در تاریخ ۹ شهریورماه
 - ۱۶ شهریورماه. پرداخت حقوق نیمه اول شهریورماه به مبلغ $500,000$ ریال
 - ۱۸ شهریورماه. ارائه خدمات و ارسال صورتحساب به مشتریان به مبلغ $4,500,000$ ریال و ارسال صورتحساب
 - ۱۹ شهریورماه. خرید ملزومات اداری به مبلغ $400,000$ ریال به صورت نسیه
 - ۲۰ شهریورماه. دریافت وجوه مربوط به صورتحساب‌های ارسال در تاریخ ۱۸ شهریورماه
 - ۲۱ شهریورماه. برداشت مبلغ $200,000$ ریال توسط آقای سهرابی.
- مطلوبست:

۱- تهیه معادله حسابداری برای هر یک از مبادلات بالا و تجزیه و تحلیل آن‌ها

۲- صورت سود و زیان و گردش سرمایه را برای شهریورماه تهیه نمایید.

۵. برای هریک از بندهای زیر یک نمونه از مبادلاتی که اثر تشریح شده را به وجود می‌آورد را بیان نمایید.

- (الف) افزایش یک دارایی و افزایش سرمایه
(ب) کاهش یک بدهی و افزایش یک بدهی
(ج) افزایش یک دارایی و افزایش یک بدهی
(د) کاهش یک دارایی و کاهش سرمایه
(ه) افزایش یک دارایی و کاهش یک دارایی

۶. در اول مهرماه آقای حسینی یک شرکت مشاوره را تأسیس نموده است در پایان مهرماه دفاتر شرکت اقلام زیر را نشان می‌دهد. با استفاده از اطلاعات مذکور صورت سود و زیان و گردش سرمایه را برای مهرماه تهیه کنید.

صندوق	۱۵/۶۰۰/۰۰۰ ریال	برداشت مالک	۳/۲۶۰/۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی	۱۲/۳۰۰/۰۰۰ ریال	درآمد ارائه خدمات	۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال
ملزومات اداری	۲/۳۵۰/۰۰۰ ریال	هزینه اجاره	۲/۶۰۰/۰۰۰ ریال
وسایط نقلیه	۴۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه حقوق	۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال
تجهیزات	۳/۱۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه تلفن	۶۶۰/۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختی	۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال	هزینه متفرقه	۶۸۰/۰۰۰ ریال
سرمایه مالک	۸۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال		

مسأله ۱: آقای فرهاد رستکار در مدت ۵ سال دوران دانشجویی خود در یک شرکت بزرگ حقوقی کار می‌کرد. چندی قبل وی تصمیم به افتتاح یک دفتر حقوقی به شکل تک مالکی گرفت. نام این موسسه جدید حقوقی، شرکت میزان نام دارد.

در اولین ماه فعالیت در شرکت میزان، رویدادهای زیر صورت گرفته است. توجه داشته باشید که برخی از این رویدادها شخصی هستند و ارتباطی با شرکت ندارند. مابقی رویدادها مربوط به موسسه می‌باشند؛ بنابراین باید ثبت شوند.

- ۴ دی: آقای رستگار بابت خدماتی که در مدت ۵ سال گذشته برای شرکت حقوقی انجام داده بود، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به عنوان مزایای پایان خدمت دریافت کرد.
- ۵ دی: واریز ۶۰,۰۰۰ ریال به صندوق شرکت بابت سرمایه اولیه.
- ۶ دی: پرداخت ۳۰۰ ریال برای چاپ آگهی افتتاح شرکت جهت تبلیغات.
- ۷ دی: خرید اثاثیه اداری به مبلغ ۷,۰۰۰ ریال. بابت این خرید، آقای رستگار وعده کرد بدهی خود را حداکثر تا ۶ ماه بعد پرداخت نماید.
- ۱۰ دی: سال‌ها قبل، همسر آقای رستگار ۵۰۰ سهم از سهام شرکت گل سرخ را خریداری کرده بود. آقای رستگار این ۵۰۰ سهم را فروخت و از این بابت ۷۵,۰۰۰ ریال دریافت کرد.
- ۱۱ دی: آقای رستگار مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال ناشی از فروش سهام گل سرخ را به حساب شخصی خود در بانک واریز کرد.
- ۱۲ دی: یکی از شرکت‌های بزرگ با آقای رستگار تماس گرفت و قرار گذاشت کلیه مسائل حقوقی خود را از این پس به شرکت میزان واگذار کند.
- ۱۸ دی: آقای رستگار برای یکی از مشتریان خدماتی انجام داد و برای وی صورتحساب خدمات به مبلغ ۴,۰۰۰ ریال ارسال کرد. انتظار می‌رود شرکت این مبلغ را تا دو ماه دیگر وصول کند.
- ۲۵ دی: پرداخت اجاره دفتر کل به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال.
- ۲۸ دی: برداشت از حساب شرکت جهت مصارف شخصی به مبلغ ۲,۰۰۰ ریال.
- مطلوبست: تحلیل مبادلات بالا بر اساس معادله حسابداری موسسه میزان.
- حل.

تحلیل هر یک از رویدادهای فوق به صورت زیر است:

- ۴ دی: وجوه دریافتی توسط آقای رستگار در چارچوب شرکت میزان نبوده و دریافتی شخصی می‌باشد لذا بر اساس فرض تفکیک شخصیت بین حساب‌های شخصی مالک و شخصیت شرکت، این وجوه در دفاتر شرکت میزان ثبت نمی‌شود.

- ۵ دی: این رویداد دارایی‌ها و سرمایه شرکت را به میزان ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌دهد.

$$\begin{array}{rcl}
 \begin{array}{c} \text{سرمایه} \\ \text{سرمایه} \\ ۶۰,۰۰۰ \end{array} & + & \begin{array}{c} \text{بدهی‌ها} \\ \text{بدهی} \\ ۰ \end{array} \\
 \hline
 & = & \begin{array}{c} \text{دارایی‌ها} \\ \text{وجه نقد} \\ ۶۰,۰۰۰ \end{array}
 \end{array}
 \quad \left\{ \begin{array}{l} \\ \\ ۱۰\%/۵ \end{array} \right.$$

۶ دی: پرداخت مذکور یک نوع هزینه برای شرکت بوده که در نهایت باعث کاهش سرمایه شده و وجه نقد نیز به همین میزان کاهش می‌یابد. هزینه مذکور به همراه سایر هزینه‌ها و درآمدها، در صورت سود و زیان گزارش و حاصل آن‌ها به صورت سود و زیان ویژه به سرمایه بسته می‌شود.

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
۶۰,۰۰۰	+	.	=	وجه نقد
-۳۰۰			=	مانده ۶۰,۰۰۰
۵۹,۷۰۰			=	۶ دی: -۳۰۰

۷ دی: به دلیل آن که اثاثیه برای شرکت خریداری شده است، یک نوع دارایی برای شرکت ایجاد گردیده است و به دلیل خرید نسبی، یک بدهی نیز به همان میزان در شرکت ایجاد شده است.

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه	+	حساب‌های پرداختی	=	وجه نقد + اثاثیه
۵۹,۷۰۰	+	.	=	مانده ۵۹,۷۰۰
		۷,۰۰۰	=	۷,۰۰۰ ۱۰/۷
۵۹,۷۰۰	+	۷,۰۰۰	=	۷,۰۰۰ + ۵۹,۷۰۰
۶۶,۷۰۰				۶۶,۷۰۰

۱۰ دی: خرید و فروش سهام مذکور در چارچوب فعالیت‌های شرکت نبوده و یک مبادله و حساب شخصی بوده است لذا در دفاتر شرکت میزان ثبت نشده (فرض تفکیک شخصیت) و تأثیری بر معادله حسابداری ندارد.

۱۲ دی: هر چند قرارداد مذکور در چارچوب فعالیت‌های شرکت بوده است ولی به دلیل آن که هیچ گونه وجهی دریافت یا پرداخت نشده است و هنوز هیچ گونه خدماتی (ولو به صورت نسبی) صورت نگرفته است، لذا تا زمان دریافت وجه یا ارائه خدمات، هیچ گونه ثبت حسابداری در دفاتر، انجام نمی‌شود و معادله حسابداری نیز تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد.

۱۸ دی: ارائه خدمات به صورت نسبی توسط شرکت باعث ایجاد درآمد در شرکت که در نهایت به سرمایه منتقل می‌گردد و باعث افزایش آن می‌شود، گردیده است.

از سوی دیگر ارائه خدمات به صورت نسبی باعث ایجاد یک نوع طلب برای شرکت شده است. لذا داریم:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه	+	حساب‌های پرداختی	=	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + اثاثیه
۵۹,۷۰۰	+	۷,۰۰۰	=	مانده ۵۹,۷۰۰
+۴,۰۰۰			=	۷,۰۰۰ + ۴,۰۰۰
۶۳,۷۰۰		۷,۰۰۰	=	۷,۰۰۰ + ۴,۰۰۰ + ۵۹,۰۰۰
۷۰,۷۰۰				۷۰,۷۰۰

۲۵ دی: پرداخت مذکور در چارچوب فعالیت‌های شرکت بوده و منجر به خروج وجه نقد بابت یک نوع هزینه (که خود کاهنده سرمایه است) می‌شود، لذا خواهیم داشت:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه	+	حساب‌های پرداختی	=	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + اثاثیه
۶۳,۷۰۰	+	۷,۰۰۰	=	مانده ۵۹,۷۰۰
-۱,۰۰۰			=	۷,۰۰۰ ۴,۰۰۰
۶۲,۷۰۰		۷,۰۰۰	=	۷,۰۰۰ + ۴,۰۰۰ + ۵۸,۷۰۰
۶۹,۷۰۰				۶۹,۷۰۰

۲۸ دی: برداشت از وجه نقد شرکت توسط مالک جهت مصارف شخصی، باعث کاهش دارایی‌ها و حساب سرمایه می‌شود ولی دقت شود که این نوع کاهش از نوع کاهش توسط هزینه‌ها نیست زیرا آن در نتیجه عملیات شرکت و جهت کسب سود صورت گرفته است، در صورتی که این کاهش به عنوان یک مبادله مالکانه محسوب می‌شود و جهت کسب درآمد نبوده است. لذا داریم:

سرمایه	+	بدهی‌ها	=	دارایی‌ها
سرمایه	+	حساب‌های پرداختی	=	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + اثاثیه
۶۲,۷۰۰	+	۷,۰۰۰	=	مانده ۵۸,۷۰۰
-۲,۰۰۰			=	۷,۰۰۰ ۴,۰۰۰
۶۰,۷۰۰		۷,۰۰۰	=	۷,۰۰۰ + ۴,۰۰۰ + ۵۹,۰۰۰
۶۷,۷۰۰				۶۷,۷۰۰

مسئله ۲: آقای کیانی، صاحب تعمیرگاه دقیق است. مقادیر زیر خلاصه وضعیت مالی تعمیرگاه را در تاریخ ۳۱ مرداد ۱۳۸۲ نشان می‌دهد.

وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + زمین = حساب‌های پرداختنی + سرمایه آقای کیانی

مانده ۱,۲۵۰ ۱,۵۰۰ ۱۲,۰۰۰ ۸,۰۰۰ ۶,۷۵۰

در طول شهریور ۱۳۶۲ رویدادهای زیر اتفاق افتاده است:

(الف) آقای کیانی مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به ارث برد و آن را به حساب بانکی تعمیرگاه دقیق واریز کرد.

(ب) انجام خدمات برای مشتریان و دریافت ۷۰۰ ریال به ازای خدمات ارائه شده

(پ) پرداخت مبلغ بدهی اول ماه.

(ت) خرید ملزومات به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال به صورت نسیه

(ث) وصول مطالبات از مشتریان به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال

(ج) سرمایه‌گذاری مجدد به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال در تعمیرگاه به صورت نقدی

(چ) برای یکی از مشتریان خدماتی ارائه و برای وی صورتحساب انجام خدمات معادل ۲,۴۰۰ ریال ارسال شد.

(ح) در طول ماه هزینه‌های زیر انجام شدند:

۱. پرداخت اجاره دفتر کار ۹۰۰ ریال

۲. پرداخت تبلیغات ۱۰۰ ریال

(خ) فروش بخشی از ملزومات به یکی از همکاران به صورت نقد به مبلغ ۱۵۰ ریال که بهای تمام شده آن نیز همین مبلغ بود.

(د) برداشت بابت مصارف شخصی به مبلغ ۱,۸۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱. تجزیه و تحلیل هر یک از مبادلات فوق در چارچوب معادله حسابداری

۲. تهیه صورت سود و زیان منتهی به ۳۱/شهریور/۱۳۶۲

۳. تهیه صورت سرمایه برای ماه منتهی به ۳۱/شهریور/۱۳۶۲

۴. تهیه ترازنامه تعمیرگاه دقیق در تاریخ ۳۱/شهریور/۱۳۶۲

حل.

(الف) دریافتی آقای کیانی بابت ارث، یک مبادله شخصی بوده و طبق فرض تفکیک شخصیت، در

دفاتر حسابداری تعمیرگاه ثبت نشده و بر معادله حسابداری آن نیز تأثیری ندارد ولی واریز آن به

حساب‌های بانکی تعمیرگاه در چارچوب فعالیت‌های شرکت بوده و باعث افزایش حساب سرمایه

آقای کیانی و دارایی‌های شرکت می‌شود. لذا خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها	
سرمایه	سرمایه	}	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	حساب‌های			
آقای کیانی	پرداختی			
۶,۷۵۰	۸,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۱,۵۰۰
+۲۰,۰۰۰		=		مانده
				الف: +۲۰,۰۰۰
۲۶,۷۵۰	۸,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۰
			۱,۵۰۰	۲۱,۲۵۰
۳۴,۷۵۰			۳۴,۷۵۰	

ب) ارائه خدمات به صورت نسیه، باعث افزایش حساب سرمایه (به شکل درآمد) و دارایی می‌شود، لذا خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها	
سرمایه	سرمایه	}	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	حساب‌های			
آقای کیانی	پرداختی			
۲۶,۷۵۰	۸,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۱,۵۰۰
+۷۰۰		=		مانده
				ب: +۷۰۰
۲۷,۴۵۰	۸,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۰
			۱,۵۰۰	۲۱,۹۵۰
۳۵,۴۵۰			۳۵,۴۵۰	

پ) پرداخت بدهی ابتدای ماه، باعث کاهش بدهی و دارایی به صورت هم‌زمان می‌شود، لذا خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها	
سرمایه	سرمایه	}	وجه نقد + حساب‌های دریافتی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	حساب‌های			
آقای کیانی	پرداختی			
۲۷,۴۵۰	۸,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۱,۵۰۰
	-۸,۰۰۰	=		مانده
				پ: -۸,۰۰۰
۲۷,۴۵۰	۰		۱۲,۰۰۰	۰
			۱,۵۰۰	۱۳,۹۵۰
۲۷,۴۵۰			۲۷,۴۵۰	

ت) خرید ملزومات به صورت نسیه، باعث افزایش دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت به صورت هم‌زمان خواهد شد، لذا خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها			
سرمایه	حساب‌های		وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه			
سرمایه	پرداختنی		مانده			
آقای کیانی			۱۳,۹۵۰	۱,۵۰۰	۰	۱۲,۰۰۰
۲۷,۴۵۰	۰					
+۲۰,۰۰۰	+۱,۰۰۰	=		+۱,۰۰۰		
۲۷,۴۵۰	۱,۰۰۰		۱۳,۹۵۰	۱,۵۰۰	۱,۰۰۰	۱۲,۰۰۰
۲۸,۴۵۰			۲۸,۴۵۰			

ث) وصول مطالبات از مشتریان باعث تبدیل یک نوع دارایی (حساب‌های دریافتنی) به دارایی دیگر (وجه نقد) می‌شود و تأثیری بر سایر اجزای معادله حسابداری ندارد، لذا خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها			
سرمایه	حساب‌های		وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه			
سرمایه	پرداختنی		مانده			
آقای کیانی			۱۳,۹۵۰	۱,۵۰۰	۱,۰۰۰	۱۲,۰۰۰
۲۷,۴۵۰	۱,۰۰۰	=		-۱,۰۰۰	+۱,۰۰۰	
۲۷,۴۵۰	۱,۰۰۰		۱۴,۹۵۰	۵۰۰	۱,۰۰۰	۱۲,۰۰۰
۲۸,۴۵۰			۲۸,۴۵۰			

ج) سرمایه‌گذاری مجدد توسط آقای کیانی باعث افزایش همزمان دارایی‌های شرکت و سرمایه آقای کیانی می‌شود. لذا داریم:

+ بدهی‌ها		=	دارایی‌ها			
سرمایه	حساب‌های		وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه			
سرمایه	پرداختنی		مانده			
آقای کیانی			۱۴,۹۵۰	۵۰۰	۱,۰۰۰	۱۲,۰۰۰
۲۷,۴۵۰	۱,۰۰۰	=			+۱,۰۰۰	
+۱,۰۰۰			۱۵,۹۵۰	۵۰۰	۱,۰۰۰	۱۲,۰۰۰
۲۸,۴۵۰	۱,۰۰۰		۲۹,۴۵۰			

چ) ارائه خدمات در این حالت به صورت نسبی بوده است، لذا ارائه خدمات که باعث ایجاد درآمد گردیده و به تبع آن حساب سرمایه آن افزایش یافته است، همراه با افزایش یک نوع طلب (حساب‌های دریافتنی) بوده است، لذا داریم:

+ بدهی‌ها		دارایی‌ها			
سرمایه	+	سرمایه	+	وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	+	سرمایه	+	مانده	
آقای کیانی	+	پرداختنی	+	۱۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
۲۸,۴۵۰		۱,۰۰۰		۵۰۰	۱۵,۹۵۰
+۲,۴۰۰					+۲,۴۰۰
۳۰,۸۵۰		۱,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
۳۱,۸۵۰				۲,۹۰۰	۱۵,۹۵۰
				۳۱,۸۵۰	

ح) هرچند در مسأله به صورت دقیق اشاره نشده است ولی فرض می‌شود که مخارج به صورت نقدی پرداخت شده‌اند چه بسا که در صورت نسبی بودن آن، صراحتاً می‌بایست بیان گردد هزینه‌های تحمل شده برای شرکت بوده لذا باعث کاهش سرمایه و هم‌زمان وجه نقد می‌شود. در نتیجه خواهیم داشت:

+ بدهی‌ها		دارایی‌ها			
سرمایه	+	سرمایه	+	وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	+	سرمایه	+	مانده	
آقای کیانی	+	پرداختنی	+	۱۲,۰۰۰	۱,۰۰۰
۳۰,۸۵۰		۱,۰۰۰		۲,۹۰۰	۱۵,۹۵۰
-۱,۰۰۰					-۱,۰۰۰
۲۹,۸۵۰		۱,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۸۵۰
۳۰,۸۵۰				۲,۹۰۰	۱۵,۱۰۰
				۳۰,۸۵۰	

د) برداشت یک مبادله مالکانه بوده و باعث کاهش حساب سرمایه و دارایی‌های شرکت (وجه نقد) می‌شود، لذا داریم:

+ بدهی‌ها		دارایی‌ها			
سرمایه	+	سرمایه	+	وجه نقد + حساب‌های دریافتنی + ملزومات + اثاثیه	
سرمایه	+	سرمایه	+	مانده	
آقای کیانی	+	پرداختنی	+	۱۲,۰۰۰	۸۵۰
۲۹,۸۵۰		۱,۰۰۰		۲,۹۰۰	۱۵,۱۰۰
-۱,۸۰۰					-۱,۸۰۰
۲۸,۰۵۰		۱,۰۰۰		۱۲,۰۰۰	۸۵۰
۲۹,۰۵۰				۲,۹۰۰	۱۳,۳۰۰
				۲۹,۰۵۰	

تعمیرگاه دقیق
صورت سود و زیان
برای ماه منتهی به ۱۳۸۲/۶/۳۱

		درآمدها:
۳,۱۰۰		درآمد خدمات (۲,۴۰۰+۷۰۰)
		هزینه‌ها:
	۹۰۰	اجاره
	<u>۱۰۰</u>	تبلیغات
(۱,۰۰۰)		مبلغ هزینه‌ها
<u>۲,۱۰۰</u>		سود ویژه
		تعمیرگاه دقیق صورت سرمایه برای ماه منتهی به ۱۳۸۲/۶/۳۱
۶,۷۵۰		سرمایه آقای کیانی در ۱۳۸۲/۶/۱
		اضافه می‌شود:
۲,۱۰۰		سود ویژه
۲۱,۰۰۰		سرمایه‌گذاری مجدد
		کسر می‌شود:
(۱,۸۰۰)		برداشت
<u>۲۸,۰۵۰</u>		سرمایه آقای کیانی در ۱۳۸۲/۶/۳۱
		تعمیرگاه دقیق ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۲/۶/۳۱
		دارایی‌ها:
	۱۳,۳۰۰	وجه نقد
۱,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
	۲,۹۰۰	حساب‌های دریافتی
	۸۵۰	ملزومات
	سرمایه:	
۲۸,۰۵۰	۱۲,۰۰۰	سرمایه آقای کیانی
<u>۲۹,۰۵۰</u>	<u>۲۹,۰۵۰</u>	جمع دارایی‌ها
		جمع بدهی‌ها و سرمایه

تعمیرگاه دقیق

صورت جریان وجه نقد

برای ماه منتهی به تاریخ ۱۳۸۲/۶/۳۱

گردش وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی:

دریافت‌ها:

۱,۷۰۰	وجوه دریافتنی از مشتریان (۱,۰۰۰+۷۰۰)
۱۵۰	وجوه دریافتنی بابت فروش ملزومات
۱,۸۵۰	

پرداخت‌ها:

(۱,۰۰۰)	پرداخت مخارج اجاره و تبلیغات (۱۰۰+۹۰۰)
۸۵۰	خالص وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
.	گردش وجه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:
	گردش وجه نقد ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی:
۲۱,۰۰۰	سرمایه‌گذاری مالک (۲۰,۰۰۰+۱,۰۰۰)
(۱,۸۰۰)	برداشت مالک
(۸,۰۰۰)	پرداخت بدهی
۱۱,۲۰۰	خالص وجه نقد حاصل از فعالیت‌های تأمین مالی
۱۲,۰۵۰	افزایش خالص در وجه نقد
۱,۲۵۰	وجه نقد اول دوره
۱۳,۳۰۰	وجه نقد آخر دوره

دقت شود که در تهیه صورت جریان وجه نقد فرض گردید که ۸,۰۰۰ ریال بدهی بابت خرید زمین در ابتدای دوره وجود داشته است به همین دلیل به عنوان بخشی از فعالیت‌های تأمین مالی منظور گردیدند، ولی چنانچه فرض شود که این بدهی بابت خریدهای عادی و یا دریافت خدمات به صورت نسبه به وجود آمده است، پرداخت آن باید در قالب فعالیت‌های عملیاتی طبقه‌بندی گردد. فروش موجودی کالا و ملزومات نیز به دلیل آنکه در سایر طبقات جای نمی‌گیرد در طبقه فعالیت‌های عملیاتی جای گرفته است.

فصل دوم:

تجزیه و تحلیل و ثبت معاملات

اهداف آموزشی

۱. تعریف حساب و نحوه به کارگیری از آن
۲. آشنایی با حسابداری دو طرفه
۳. تعریف بدهکار و بستانکار و ارتباط آن‌ها با دارایی، بدهی و سرمایه
۴. تشریح تجزیه و تحلیل مبادلات، ثبت در دفتر روزنامه و دفتر کل

مقدمه

در این فصل فرآیند حسابداری تشریح می‌شود. مبادلات تجزیه و تحلیل می‌شوند؛ سپس در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند و به دفتر کل انتقال می‌یابند. علاوه بر این نحوه تهیه تراز آزمایشی و به کارگیری آن توضیح داده می‌شود. فرآیند حسابداری، رویدادهای تجاری را شناسایی نموده و تأثیر آن را بر معادله حسابداری تجزیه و تحلیل و سپس ثبت می‌کند. این اطلاعات خلاصه می‌شود و در صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرند.

حساب

حساب از اولین ابداعات حسابداری است و جزئیات تغییر در یک دارایی، بدهی و یا سرمایه در طی یک دوره زمانی را نشان می‌دهد. برای سهولت دستیابی به اطلاعات، حساب‌ها در دفتر خاصی به نام دفتر کل طبقه‌بندی می‌شوند. حساب‌ها بر اساس معادله حسابداری به سه گروه اصلی تقسیم می‌شوند:

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

دارایی‌ها

دارایی‌های واحد تجاری، منابع اقتصادی دارای منافع آتی هستند. اغلب واحدهای تجاری از حساب‌های دارایی زیر استفاده می‌کنند:

وجوه نقد: حساب وجوه نقد، آثار نقدی مبادلات واحد تجاری را نشان می‌دهد. وجوه نقد، پول و هر چیز دیگری است که با همان مبلغ اسمی خود مورد قبول بانک باشد.

اسناد دریافتنی: واحد تجاری ممکن است کالا یا خدمات خود را به صورت اعتباری و در ازای دریافت سند کتبی از خریدار به فروش رساند. در متن اسناد دریافتنی، مشتری کتباً تعهد می‌کند در آینده‌ای مشخص مبلغ معینی را به واحد تجاری پرداخت کند.

حساب‌های دریافتنی: ممکن است واحد تجاری کالا یا خدمات خود را به صورت اعتباری و بر اساس تعهد شفاهی مشتری به پرداخت وجه، به فروش رساند. حساب‌های دریافتنی ناشی از فروش‌های نسیه می‌باشند و با پرداخت‌های مشتریان کاهش می‌یابند.

پیش پرداخت هزینه: اغلب واحدهای تجاری بهای برخی هزینه‌ها را از قبل پرداخت می‌کنند. این پیش پرداخت هزینه به عنوان یک دارایی در نظر گرفته می‌شود زیرا که واحد تجاری از

پرداخت آن هزینه‌ها در آینده معاف است. نمونه‌هایی از حساب پیش پرداخت شامل پیش پرداخت بیمه، پیش پرداخت اجاره است.

زمین: حسابی است که بیان‌گر بهای تمام شده زمین‌های متعلق به واحد تجاری می‌باشد و در عملیات آن واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. زمینی که به منظور فروش مجدد خریداری و نگهداری شود، در حساب جداگانه‌ای به نام حساب سرمایه‌گذاری‌ها ثبت می‌شود.

بدهی‌ها

بدهی‌ها مبین تعهد پرداختی در آینده می‌باشند. غالباً تنوع حساب‌های بدهی کمتر از حساب‌های دارایی است. اغلب واحدهای تجاری از حساب‌های بدهی زیر استفاده می‌کنند:

اسناد پرداختی: حسابی است که ماهیت مخالف با اسناد دریافتی دارد. اسناد پرداختی بیان‌گر پرداخت مبلغی در آینده است زیرا پرداخت این مبلغ به وسیله تعهد کتبی تضمین شده است. به عبارت دیگر اسناد پرداختی تعهد پرداخت بهای کالا یا خدماتی است که به صورت نسیه از فروشندگان یا ارائه‌کنندگان خدمات دریافت شده است.

حساب‌های پرداختی: حسابی است که ماهیتی مخالف با حساب‌های دریافتی دارد. حساب‌های پرداختی به منزله تعهد شفاهی پرداخت وجهی در آینده است و ناشی از خرید نسیه کالا و خدمات می‌باشد.

سایر بدهی‌ها: سایر گروه‌ها و حساب‌های بدهی که در صورت لزوم در واحدهای تجاری از بابت هزینه‌هایی که پرداخت آن به آینده موکول گردیده، مورد استفاده قرار می‌گیرند. مالیات پرداختی، بهره پرداختی و حقوق پرداختی از جمله این گونه حساب‌های بدهی به شمار می‌روند.

حقوق مالکانه (سرمایه)

ادعای مالک نسبت به دارایی‌های یک واحد تجاری حقوق مالکانه نام دارد. این حساب‌های عبارتند از:

سرمایه: نشان‌دهنده ادعای مالک نسبت به دارایی‌های واحد تجاری می‌باشد. اگر جمع بدهی‌ها را از جمع دارایی‌ها کسر کنیم، مقدار باقی‌مانده برابر با سرمایه مالک (مالکان) خواهد بود. سرمایه‌گذاری مالک در واحد تجاری مستقیماً در حساب سرمایه ثبت می‌شود.

برداشت: آن مقدار از دارایی‌ها که به منظور مصارف شخصی مالکان از واحد تجاری خارج می‌شود، در حساب جداگانه‌ای به نام برداشت ثبت می‌گردد. بنابراین حساب برداشت نشان‌دهنده کاهش در سرمایه است. به عبارت دیگر برداشت مالک از یک طرف موجب کاهش دارایی‌ها و از سوی دیگر موجب کاهش سرمایه می‌شود.

درآمد: افزایش در سرمایه که ناشی از فروش کالا و یا ارائه خدمات می‌باشد، درآمد نام دارد. در صورت نیاز، دفتر کل می‌تواند شامل حساب‌های درآمد متعددی مانند درآمد خدمات، درآمد بهره، درآمد اجاره و... باشد. کسب درآمد موجب افزایش سرمایه مالک (مالکان) می‌شود.

هزینه: بهای تمام شده عملیات یک واحد تجاری، هزینه نامیده می‌شود. هزینه ماهیتی خلاف درآمد دارد، لذا کاهنده سرمایه است. واحد تجاری برای هر یک از هزینه‌های خود، به یک حساب هزینه نیاز دارد. هزینه حقوق، هزینه اجاره، هزینه آب و برق و... مثال‌هایی از انواع هزینه‌ها هستند.

حسابداری دوطرفه

در اکثر مؤسسات، سیستم حسابداری دوطرفه است و این بدان معناست که تأثیرات دوجانبه هر مبادله را ثبت می‌کنیم، در نتیجه، هر مبادله حداقل دو حساب را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال، سرمایه‌گذاری مالک به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال حساب وجه نقد و حساب سرمایه را افزایش می‌دهد و یا خرید نقدی ملزومات، وجه نقد را کاهش و ملزومات را افزایش می‌دهد و پرداخت بدهی، وجه نقد را کاهش و حساب‌های پرداختنی را نیز کاهش می‌دهد. در نتیجه اگر مبادلات فوق را یک طرفه ثبت کنیم، ثبت کامل نخواهد بود.

حساب T

شکل حسابداری که مبادلات را ثبت می‌کنیم، حساب T نام دارد. خط عمودی، حساب را به دو بخش چپ و راست تقسیم می‌کند. عنوان حساب در بالای خط افقی نوشته می‌شود. برای مثال حساب T وجه نقد یک واحد تجاری به شکل زیر است:

وجه نقد	
(سمت راست)	(سمت چپ)
بدهکار	بستانکار

سمت راست حساب را اصطلاحاً "بدهکار" و سمت چپ حساب را اصطلاحاً "بستانکار" می‌گویند.

افزایش و کاهش در حساب‌ها

نوع یک حساب تعیین می‌کند که افزایش یا کاهش در آن چگونه ثبت شود. افزایش در دارایی‌ها در سمت راست حساب دارایی و کاهش در دارایی‌ها در سمت چپ آن حساب ثبت می‌شوند. متقابلاً، افزایش در بدهی‌ها و سرمایه در سمت چپ حساب و کاهش در بدهی‌ها و سرمایه در سمت راست حساب ثبت می‌شوند. موارد مذکور، قواعد بدهکار و بستانکار کردن حساب می‌باشد. قواعد ثبت بدهکارها و بستانکارها بر مبنای معادله حسابداری تدوین شده است:

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

در معادله حسابداری، دارایی‌ها در جهت مخالف بدهی‌ها و سرمایه قرار دارند، بنابراین افزایش کاهش در دارایی‌ها نیز در جهت عکس بدهی‌ها و سرمایه صورت می‌گیرد. از طرفی با توجه به این که بدهی‌ها و سرمایه هر دو در یک طرف معادله قرار دارند بنابراین افزایش و کاهش در آن‌ها نظیر هم می‌باشد. این قواعد را می‌توان به صورت زیر خلاصه نمود:

سرمایه		+ بدهی‌ها		= دارایی‌ها	
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار
+	-	+	-	-	+

برای مثال فرض کنید آقای عباسی مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال وجه نقد در شرکت خود سرمایه‌گذاری نموده است. در این حالت دارایی‌ها و سرمایه هر دو به میزان ۵۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابند و می‌توان آن‌ها را بر اساس حساب T به شکل زیر نشان داد:

سرمایه عباسی		وجه نقد	
بستانکار برای افزایش	بدهکار برای افزایش	بستانکار برای افزایش	بدهکار برای افزایش
۵۰,۰۰۰		۵۰,۰۰۰	

ذکر این نکته ضروری است که همواره رابطه دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه و جمع مقادیر بدهکار = جمع مقادیر بستانکار برقرار بوده و مقدار باقی‌مانده در یک حساب، مانده حساب نامیده می‌شود. در نتیجه مبادله فوق، وجه نقد دارای ۵۰,۰۰۰ ریال مانده بدهکار و سرمایه دارای ۵۰,۰۰۰ ریال مانده بستانکار است.

حال مبادله دوم، یعنی خرید نقدی زمین به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال را در نظر بگیرید. این مبادله وجوه نقد را کاهش می‌دهد (بستانکار می‌کند)؛ و زمین را افزایش می‌دهد (بدهکار می‌کند). شکل حساب T این مبادله به صورت زیر است:

وجوه نقد		زمین	سرمایه عباسی
۵۰,۰۰۰	بستانکار برای کاهش	بدهکار برای افزایش	۵۰,۰۰۰ مانده
۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰	
مانده ۱۰/۰۰۰		مانده ۴۰/۰۰۰	

بعد از این مبادله، وجوه نقد دارای مانده‌ای معادل ۱۰,۰۰۰ ریال، زمین دارای مانده بدهکاری معادل ۴۰,۰۰۰ ریال و سرمایه دارای مانده بستانکاری معادل ۵۰,۰۰۰ ریال است.

حساب‌های مورد نیاز را می‌توان به راحتی ایجاد کرد. به فرآیند ایجاد یک حساب T جدید برای ثبت مبادلات اصطلاحاً افتتاح حساب می‌گویند.

برای مبادله اول، ما حساب‌های وجوه نقد و سرمایه را افتتاح کردیم و برای مبادله دوم حساب زمین را افتتاح نمودیم. سایر مبادلات بیان شده در قسمت‌های قبلی را نیز می‌توان با توجه به قواعد بالا در حساب‌های T نشان داد.

این روش دارای مشکلاتی است برای مثال فرض کنید می‌خواهید بدانید که کدام حساب‌ها در یک مبادله خاص تحت تأثیر قرار گرفته‌اند.

از آن‌جا که در حسابداری دوطرفه، بر اساس یک مبادله حداقل دو حساب تحت تأثیر قرار می‌گیرند، ممکن است مجبور شویم برای یافتن حساب‌های تحت تأثیر آن مبادله خاص، گردش تمامی حساب‌های دفتر کل را جستجو کنیم. برای حل این مشکل، حسابداران ابتدا هر مبادله را در یک دفتر، به نام دفتر روزنامه ثبت و سپس اطلاعات را از آن به حساب‌های دفتر کل منتقل می‌کنند.

مروری بر مباحث فصل

۱- منظور از حسابداری دوطرفه چیست؟

۲- مشخص نمایید هر یک از موارد زیر دارایی بدهی یا سرمایه است.

الف) حساب‌های دریافتی ب) پیش پرداخت بیمه ج) زمین د) پیش دریافت درآمد
ت) حقوق پرداختی ه) ملزومات اداری

پس از ثبت مبادلات در دفتر روزنامه، مقادیر باید از دفتر روزنامه به حساب‌های مربوط به خود در دفتر کل انتقال یابند. بدهکارهای دفتر روزنامه به بدهکار حساب‌های دفتر کل و بستانکارهای دفتر روزنامه به بستانکار حساب‌های دفتر کل انتقال می‌یابند.

به عبارت دیگر می‌توان جریان اطلاعات حسابداری از شکل‌گیری مبادله تا انتقال به دفتر کل را به صورت زیر بیان کرد:

انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل ثبت مبادله در دفتر روزنامه تجزیه و تحلیل مبادله جمع‌آوری اسناد مثبت انجام مبادله
(نقل) (ثبت) (تحلیل و اعمال قواعد) (تشخیص) (شناسایی)

تجزیه و تحلیل مبادلات، ثبت در دفتر روزنامه و انتقال از دفتر روزنامه به دفتر کل

مبادله ۱: آقای عباسی برای شروع فعالیت مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال نقداً سرمایه‌گذاری می‌کند.

تجزیه و تحلیل. سرمایه‌گذاری آقای عباسی، دارایی مؤسسه را افزایش می‌دهد. برای ثبت این افزایش، وجوه نقد بدهکار می‌شود. این سرمایه‌گذاری، سرمایه مؤسسه را نیز افزایش می‌دهد. برای ثبت این افزایش، سرمایه آقای عباسی بستانکار می‌گردد.

ثبت دفتر روزنامه

وجوه نقد ۵۰,۰۰۰
سرمایه عباسی ۵۰,۰۰۰
بابت سرمایه‌گذاری اولیه آقای عباسی

حساب‌های دفتر کل

سرمایه عباسی	وجوه نقد
(^۱) ۵۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰ (^۱)

مبادله ۲: آقای عباسی یک قطعه زمین را به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به طور نقدی خریداری کرد تا در آینده دفتری برای مؤسسه بنا کند.

تجزیه و تحلیل. این خرید موجب کاهش وجوه نقد شده، بنابراین وجوه نقد بستانکاری می‌شود. این خرید، یک دارایی را افزایش می‌دهد، بنابراین زمین بدهکار می‌شود.

ثبت دفتر روزنامه

زمین ۴۰,۰۰۰
وجوه نقد ۴۰,۰۰۰
پرداخت وجه نقد بابت خرید زمین

حساب‌های دفتر کل

زمین	وجه نقد
۴۰,۰۰۰ ^(۲)	۵۰,۰۰۰ ^(۱) ۴۰,۰۰۰ ^(۲)

مبادله ۳: آقای عباسی مبلغ ۵۰۰ ریال ملزومات اداری را به طور نسیه خریداری کرد. تجزیه و تحلیل. خرید نسیه ملزومات اداری، این دارایی را افزایش می‌دهد و برای ثبت این افزایش، ملزومات اداری بدهکار می‌شود. این خرید همچنین موجب افزایش بدهی‌های مؤسسه شده که این افزایش در بستانکار حساب‌های پرداختنی ثبت می‌شود.

ثبت دفتر روزنامه

ملزومات اداری ۵۰۰
حساب‌های پرداختنی ۵۰۰
خرید نسیه ملزومات اداری

حساب‌های دفتر کل

حساب‌های پرداختنی	ملزومات اداری
۵۰۰ ^(۱)	۵۰۰ ^(۲)

مبادله ۴: آقای عباسی مبلغ ۴۰۰ ریال بابت بدهی مؤسسه (مبادله ۳) پرداخت کرد. تجزیه و تحلیل. این پرداخت یک دارایی را کاهش می‌دهد، بنابراین وجه نقد بستانکار می‌شود. هم-چنین این پرداخت، بدهی‌ها را کاهش می‌دهد، بنابراین حساب‌های پرداختنی بدهکار می‌شود.

ثبت دفتر روزنامه

حساب‌های پرداختنی ۴۰۰
وجه نقد ۴۰۰
پرداخت وجه نقد بابت بدهی

حساب‌های دفتر کل

حساب‌های پرداختنی	وجه نقد
۴۰۰ ^(۴) ۵۰۰ ^(۳)	۵۰,۰۰۰ ^(۱) ۴۰,۰۰۰ ^(۲) ۴۰۰ ^(۴)

مبادله ۵: آقای عباسی جهت مصارف شخصی خود مبلغ ۲,۱۰۰ ریال برداشت کرد. تجزیه و تحلیل. برداشت، وجه نقد را کاهش می‌دهد. بنابراین وجه نقد بستانکار می‌شود و حساب برداشت بدهکار.

ثبت دفتر روزنامه

برداشت آقای عباسی ۲,۱۰۰
 وجوه نقد ۲,۱۰۰
 پرداخت وجه نقد بابت مصارف شخصی مالک

حساب‌های دفتر کل

وجوه نقد		برداشت آقای عباسی	
(۱) ۵۰,۰۰۰	(۳) ۴۰,۰۰۰	(۵) ۲,۱۰۰	
	(۴) ۴۰۰		
	(۵) ۲,۱۰۰		

پس از انجام کلیه ثبت‌ها، لازم است مانده حساب‌ها محاسبه گردد. مبلغ مانده از مابه‌التفاوت کلیه بدهکارها و بستانکارهای یک حساب به دست می‌آید. مانده، از ثبت‌های دفتر روزنامه به دفتر کل منتقل شده است. بنابراین بایستی با یک خط افقی، مانده را از سایر مقادیر جدا می‌کنیم.

وجوه نقد		حساب‌های پرداختنی		سرمایه عباسی		ملزومات اداری		برداشت عباسی	
(۱) ۵۰,۰۰۰	(۳) ۴۰,۰۰۰	(۴) ۴۰۰	(۳) ۵۰۰	(۱) ۵۰,۰۰۰		(۳) ۵۰۰		(۵) ۲,۱۰۰	
	(۴) ۴۰۰	مانده ۱۰۰		مانده ۵۰,۰۰۰		مانده ۵۰۰		مانده ۲,۱۰۰	
	(۵) ۲,۱۰۰								
مانده ۷,۵۰۰									

زمین	
	۴۰,۰۰۰
	مانده ۴۰,۰۰۰

اگر مجموع بدهکارهای یک حساب بزرگ‌تر از مجموع بستانکارهای همان حساب باشد، حساب دارای مانده بدهکار می‌شود و اگر مجموع بستانکارهای یک حساب بزرگ‌تر از مجموع بدهکارهای همان حساب باشد، حساب دارای مانده بستانکار است.

پس از محاسبه مانده حساب‌های دفتر کل، تراز آزمایشی تهیه می‌گردد. تراز آزمایشی فهرستی از تمام حساب‌های دفتر کل و مانده آن‌ها می‌باشد (ابتدا دارایی‌ها، بعد بدهی‌ها و سرانجام سرمایه). تراز آزمایشی از طریق اثبات تساوی جمع بدهکارها و جمع بستانکارها، صحت عملیات را نشان می‌دهد.

تراز آزمایشی را در هر زمانی می‌توان تهیه کرد اما معمولاً در پایان دوره تهیه شود. لازم به توضیح است که تراز آزمایشی با ترازنامه متفاوت است. حسابداران تراز آزمایشی را برای مصارف داخلی مؤسسه خود تهیه می‌کنند، در حالی که ترازنامه، گزارشی از وضعیت مالی مؤسسه است که برای افراد داخل یا خارج از مؤسسه تهیه می‌شود و یکی از صورت‌های مالی اساسی و رسمی است.

علاوه بر این، تهیه صورت‌های مالی آخرین مرحله از فرآیند حسابداری مالی است، در حالی که تراز آزمایشی تنها یکی از مراحل تهیه صورت‌های مالی است.

مثال ۱. آقای حمیدی مالک شرکت الف مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال وجه نقد و تجهیزات را به ارزش بازار ۴۰/۰۰۰ ریال در شرکت سرمایه‌گذاری نمود. مطلوبست انجام ثبت حسابداری آن.

۲۰/۰۰۰ وجوه نقد

۴۰/۰۰۰ تجهیزات

۶۰/۰۰۰ سرمایه آقای حمیدی

مثال: در تاریخ اول اردیبهشت ۱۳۸۵، آقای حامدی، یک مؤسسه خدمات تحقیقاتی به نام فرهنگ را افتتاح کرد. در طی ۱۰ روز اول عملیات، مبادلات زیر در مؤسسه وی صورت گرفت:

الف) سرمایه‌گذاری آقای حامدی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال به طور نقد.

ب) خرید یک ساختمان به طور نقد به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال برای استفاده به عنوان دفتر کار.

پ) خرید نسیم ملزومات به مبلغ ۵۰۰ ریال.

ت) پرداخت مبلغ ۶,۰۰۰ ریال بابت خرید اثاثه اداری.

ث) پرداخت ۱۵۰ ریال از بدهی ایجاد شده در مبادله پ.

ج) برداشت مبلغ ۱,۰۰۰ ریال بابت مصارف شخصی.

با توجه به موارد فوق، ثبت دفتر روزنامه و انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل را انجام داده و تراز آزمایشی مؤسسه در تاریخ ۱۰ اردیبهشت ۱۳۸۵ را تهیه نمایید.

عنوان حساب‌ها و شرح		بدهکار	بستانکار
الف) وجوه نقد		۵۰,۰۰۰	
سرمایه آقای حامدی			۵۰,۰۰۰
ثبت سرمایه‌گذاری آقای حامدی			
ب) ساختمان		۴۰,۰۰۰	
وجوه نقد		۴۰,۰۰۰	
ثبت خرید ساختمان جهت استفاده به عنوان دفتر کار			
پ) ملزومات اداری		۵۰۰	
حساب‌های پرداختنی		۵۰۰	
خرید نسبه ملزومات اداری			
ت) ائانه اداری		۶,۰۰۰	
وجوه نقد		۶,۰۰۰	
ثبت خرید نقدی ائانه اداری			
ث) حساب‌های پرداختنی		۱۵۰	
وجوه نقد		۱۵۰	
ثبت پرداخت بدهی			
ج) برداشت آقای حامدی		۱,۰۰۰	
وجوه نقد		۱,۰۰۰	
برداشت وجه نقد بابت مصارف شخصی			
دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه			
وجوه نقد		سرمایه آقای حامدی	
الف) ۵۰,۰۰۰	ب) ۴۰,۰۰۰	ت) ۱۵۰	پ) ۵۰۰
مانده ۲,۸۵۰	ت) ۶,۰۰۰	مانده ۳۵۰	مانده ۵۰,۰۰۰
	ث) ۱۵۰		
	ج) ۱,۰۰۰		
ائانه اداری		برداشت حامدی	
ت) ۶,۰۰۰		ج) ۱,۰۰۰	
مانده ۶,۰۰۰		مانده ۱,۰۰۰	
ملزومات اداری			
پ) ۵۰۰			
مانده ۵۰۰			
ساختمان			
ب) ۴۰,۰۰۰			
مانده ۴۰,۰۰۰			

مؤسسه خدماتی تحقیقاتی فرهنگ

تراز آزمایشی

۱۰ اردیبهشت ۱۳۵۵

مانده		
عنوان حساب	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	۲,۸۵۰	
ملزومات اداری	۵۰۰	
اثاثه اداری	۶,۰۰۰	
ساختمان	۴۰,۰۰۰	
حسابهای پرداختنی		۳۵۰
سرمایه آقای حامدی		۵۰,۰۰۰
برداشت آقای حامدی	۱,۰۰۰	
جمع	۵۰,۳۵۰ ریال	۵۰,۳۵۰ ریال

نمودار حسابها

محتوای دفتر کل بر اساس سرفصلهای زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. حسابهای ترازنامه: دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه

۲. حسابهای سود و زیان: درآمدها و هزینه‌ها

برای داشتن نقشه راهنمای این حسابها، هر شرکت دارای فهرستی از نام (سرفصل) تمام حسابها و شماره (کد) آنها می‌باشد. از این شماره حسابها در دفتر روزنامه به عنوان عطف دفتر

کل استفاده می‌شود. بنابراین سیستم شماره‌گذاری (کدینگ)، کار یافتن حساب‌ها را در دفتر کل تسهیل می‌کند.

حساب‌ها به وسیله شماره حساب (کد) در دو یا چند رقم تعریف می‌شوند. معمولاً رقم آغازین دارایی‌ها ۱، بدهی‌ها ۲، سرمایه ۳، درآمدها ۴ و هزینه‌ها ۵ می‌باشد. رقم‌های دوم و سوم و... موقعیت قرارگیری حساب‌ها را در دفتر کل مشخص می‌سازد. بدین ترتیب تمام حساب‌ها، کدگذاری می‌شوند. برای مثال، شکل زیر نمودار بخشی از حساب‌ها را در یک مؤسسه نشان می‌دهد که حساب‌های آن ۵ رقمی است.

بخشی از حساب‌های مؤسسه

شماره حساب	عنوان حساب
۱۰۱۰۰	بانک
۱۰۱۳۰	صندوق
۱۰۲۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۰۳۰۰	اجاره دریافتی
۱۰۵۲۰	پیش پرداخت بیمه
۱۰۵۳۰	پیش پرداخت اجاره
۱۱۱۱۰	اسباب و اثاثه
۱۱۱۴۰	ماشین آلات

مانده عادی یک حساب

مانده عادی یک حساب آن سمت از حساب (سمت بدهکار یا بستانکار) است که افزایش در آن ثبت می‌شود. برای مثال وجوه نقد و سایر دارایی‌ها، معمولاً دارای مانده بدهکار هستند، بنابراین مانده عادی دارایی‌ها در سمت راست می‌باشد و از این رو دارایی‌ها دارای مانده بدهکار است. در مقابل بدهی‌ها و سرمایه معمولاً دارای مانده بستانکار می‌باشند، بنابراین مانده عادی آن‌ها در سمت بستانکار قرار دارد و از این رو حساب‌های مذکور مانده بستانکار دارند.

با توجه به این که حساب سرمایه دارای مانده عادی بستانکار است. بنابراین حسابهای مرتبط با سرمایه اگر افزایش سرمایه (مانند درآمد) باشند، دارای مانده عادی بستانکار و اگر کاهش سرمایه باشند (مانند برداشت و هزینه) دارای مانده عادی بدهکار هستند.

مثال: آقای سهیل در اول آبان ماه اقدام به تأسیس یک شرکت می‌نماید؛ مطلوبست ثبت دفتر روزنامه رویدادهای مالی.

الف) ۱ آبان ماه. سرمایه‌گذاری اولیه آقای سهیل به مبلغ ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال وجه نقد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال تجهیزات.

ب) ۲ آبان ماه. خرید اثاثیه به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال به صورت نقدی.

ج) ۵ آبان ماه. ارائه خدمات به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال به صورت نسیه.

پاسخ:

الف - وجه نقد ۹/۰۰۰/۰۰۰	ب - اثاثیه ۵/۰۰۰/۰۰۰	ج - حسابهای دریافتی ۱۰۰/۰۰۰
تجهیزات ۲۰/۰۰۰/۰۰۰	وجه نقد ۵/۰۰۰/۰۰۰	درآمد خدمات ۱۰۰/۰۰۰
سرمایه سهیل ۲۹/۰۰۰/۰۰۰	خرید نقدی اثاثیه	ارائه خدمات به صورت سرمایه
سرمایه‌گذاری اولیه آقای سهیل		

دیگر حسابهای مربوط به سرمایه: درآمدها و هزینه‌ها

گروه سرمایه شامل دو حساب سود و زیانی می‌باشد (حسابهای درآمد و هزینه). درآمدها که ناشی از فروش کالا و ارائه خدمات به مشتریان می‌باشند، سرمایه را افزایش و هزینه‌ها که نشان‌گر بهای انجام عملیات واحد تجاری هستند، سرمایه را کاهش می‌دهند.

اگر درآمدها از هزینه‌ها بزرگ‌تر باشند، خالص آنها سود ویژه است که سرمایه را افزایش می‌دهد. شکل زیر به طور کامل قواعد بدهکار و بستانکار کردن گروه‌های پنج‌گانه و مانده عادی آنها را نشان می‌دهد.

قواعد بدهکار و بستانکار کردن و مانده عادی حساب‌ها

دارایی‌ها		بدهی‌ها		سرمایه		برداشت	
بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
برای افزایش	برای کاهش	برای کاهش	برای افزایش	برای کاهش	برای افزایش	برای افزایش	برای کاهش
		درآمدها		هزینه‌ها			
بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار		
برای کاهش	برای افزایش	برای افزایش	برای کاهش	برای افزایش	برای کاهش		

(ب) مانده عادی حساب‌ها

دارایی‌ها	بدهکار
بدهی‌ها	بستانکار
سرمایه	بستانکار
برداشت	بدهکار
درآمدها	بستانکار
هزینه‌ها	بدهکار

مثال: با توجه به مبادلات زیر ثبت‌های دفتر روزنامه را ثبت و به حساب‌های دفتر کل مستقل نمایید.

مبادله ۱: آقای عباسی برای یکی از مشتریان خدماتی انجام داد و از این بابت مبلغ ۳,۰۰۰ ریال نقداً دریافت کرد.

تجزیه و تحلیل. وجوه نقد افزایش یافته است، از این رو بدهکار می‌شود. حساب درآمد افزایش یافته است، بنابراین درآمد خدمات بستانکار می‌شود.

ثبت در دفتر روزنامه

وجوه نقد ۳,۰۰۰

درآمد خدمات ۳,۰۰۰

ارائه خدمات و دریافت وجه بابت آن

حساب‌های دفتر کل

وجوه نقد	درآمد خدمات
(۱) ۳,۰۰۰	(۱) ۳,۰۰۰

مبادله ۲: آقای عباسی برای یکی از مشتریان خدماتی به ارزش ۵۰۰ ریال انجام داد و قرار شد مبلغ آن را در آینده دریافت کند.

تجزیه و تحلیل. حساب‌های دریافتنی افزایش یافته، بنابراین بدهکار می‌شود و حساب درآمد خدمات افزایش یافته و بستانکار می‌شود.

ثبت در دفتر روزنامه

حساب‌های دریافتنی ۵۰۰
درآمد خدمات ۵۰۰
بابت ارائه خدمات به طور نسبه

حساب‌های دفتر کل

درآمد خدمات	حساب‌های دریافتنی
۱۰,۰۰۰ ^(۱)	۵۰۰ ^(۲)
۵۰۰ ^(۳)	

مبادله ۳: آقای عباسی برای یکی از مشتریان خدمات حقوقی به ارزش ۷۰۰ ریال انجام داد. ۳۰۰ ریال آن را دریافت و قرار شد مشتری باقی‌مانده مبلغ را در ماه‌های بعد بپردازد.

تجزیه و تحلیل. وجوه نقد و حساب‌های دریافتنی که هر دو دارایی هستند، افزایش می‌یابند، بنابراین هر دو حساب بدهکار می‌شوند و از سوی دیگر درآمد خدمات افزایش یافته است و به اندازه مجموع مقادیر بدهکار، بستانکار می‌شود.

ثبت در دفتر روزنامه

وجوه نقد ۳۰۰
حساب‌های دریافتنی ۴۰۰
درآمد خدمات ۷۰۰

حساب‌های دفتر کل

درآمد خدمات	حساب‌های دریافتنی	وجوه نقد
۳,۰۰۰ ^(۱)	۵۰۰ ^(۲)	۳,۰۰۰ ^(۱)
۵۰۰ ^(۲)	۴۰۰ ^(۳)	۳۰۰ ^(۳)
۷۰۰ ^(۳)		

مبادله ۴: آقای عباسی مبلغ هزینه‌های زیر را پرداخت کرد: اجاره دفتر کار ۹۰۰ ریال، حقوق کارکنان ۱,۵۰۰ ریال و آب مصرفی ۵۰۰ ریال.

تجزیه و تحلیل. وجوه نقد کاهش یافته است، بنابراین وجوه نقد به اندازه مجموع مقادیر هزینه بستانکار می‌شود و از طرف دیگر این هزینه‌ها افزایش یافته‌اند: هزینه اجاره، هزینه حقوق و هزینه آب و برق و تمامی آنها باید بدهکار شوند.

ثبت در دفتر روزنامه

هزینه اجاره	۹۰۰
هزینه حقوق	۱,۵۰۰
هزینه آب و برق	۵۰۰
وجوه نقد	۲,۹۰۰
پرداخت نقدی هزینه‌ها	

حساب‌های دفتر کل

وجوه نقد	هزینه اجاره	هزینه حقوق	هزینه آب و برق
۳,۰۰۰ ^(۱)	۹۰۰ ^(۴)	۱,۵۰۰ ^(۴)	۵۰۰ ^(۴)
۳۰۰ ^(۳)			
۲,۹۰۰ ^(۴)			

مروری بر مباحث فصل

- ۱- درآمد هزینه را تعریف کنید و ارتباط آن را با سرمایه را تشریح کنید.
- ۲- در صورتی که ثبت دفتر روزنامه خرید زمین به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال به درستی انجام شده باشد، ولی در دفتر کل اشتباهاً بستانکار شده باشد، تأثیر این اشتباه روی جمع کل هر ستون تراز آزمایشی چیست؟

استفاده از حسابداری برای اخذ تصمیمات سریع

کدام یک از این ابزارها کاربرد بیشتری در تجزیه و تحلیل مبادلات دارد: معادله حسابداری، دفتر روزنامه و یا دفتر کل؟ در پاسخ باید گفت معادله حسابداری، همچنین به منظور تجزیه و تحلیل، دفتر

کل بسیار مفیدتر از دفتر روزنامه است، چرا که در این دفتر می‌توان نمای کلی واحد تجاری را مشاهده کرد. دفتر کل شامل تمامی حساب‌های دارایی، بدهی، سرمایه، درآمد و هزینه می‌باشد، در صورتی که دفتر روزنامه فقط ثبتی از مبادلات است.

اغلب افراد و تجار در زمان تصمیم‌گیری، توجهی به اطلاعات حسابداری ندارند. برای مثال آقای جمشید صاحب آرایشگاهی در تهران، ممکن است به جای تمدید قرارداد اجاره مغازه، به فکر خرید آن بیفتد. او ممکن است فرصتی برای ثبت کامل اثرات تمامی مبادلات خود در دفتر روزنامه را نداشته باشد. در این صورت کسی که حسابداری را بداند می‌تواند ثبت‌های روزنامه را نادیده گرفته و مستقیماً به سراغ دفتر کل رفته، تجزیه و تحلیل مبادلات، ثبت در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل را به طور فشرده در یک مرحله انجام دهد. این نوع تجزیه و تحلیل به خاطر صرفه‌جویی در وقت، موجب اخذ تصمیمات منطقی‌تر می‌شود.

جمشید می‌تواند هزینه اجاره محل کسب خود را که ماهانه ۸۰۰ ریال است و بهای خرید ساختمان را که ۷۵,۰۰۰ ریال است، مقایسه نماید. هر چند او در حین معامله، زمان کافی برای ثبت مبادلات در دفتر روزنامه و نقل اطلاعات به دفتر کل و نهایتاً تهیه تراز آزمایشی را ندارد، ولی اگر کمی با حسابداری آشنا باشد می‌تواند سریعاً و بدون بهره‌گیری از دفتر روزنامه، مقایسه ذیل را از طریق ثبت مستقیم آثار مبادلات در حساب‌های دفتر کل انجام دهد:

اجاره مغازه		خرید ساختمان	
هزینه اجاره	وجه نقد	ساختمان	وجه نقد
۸۰۰	۸۰۰	۷۵,۰۰۰	۷۵,۰۰۰

بلافاصله وی درمی‌یابد خرید ساختمان منوط به پرداخت پول زیادی است ولی هم‌چنین از این طریق می‌تواند به یک دارایی (ساختمان) دست پیدا کند. همین امر ممکن است انگیزه‌ای برای او شود که مبادرت به استقراض کرده و آن ساختمان را خریداری و ظرف چند سال به جای اجاره، اقساط وام را بپردازد. آن دسته از واحدهای تجاری که مدارک دقیق و منظمی نگهداری نمی‌کنند نیز می‌توانند در زمان تصمیم‌گیری از یک چنین مدل ساده‌ای استفاده کنند.

سوالات

- ۱- علت نام گذاری حسابداری ثبت دوطرفه چیست؟
- ۲- در حسابداری دوطرفه کدام یک از موارد زیر الزامی است؟
- الف) با بدهکار کردن دارایی بایستی بدهی ها یا سرمایه بستانکار شود.
- ب) با بدهکار نمودن بدهی ها بایستی دارایی ها بستانکار شود.
- ج) جمع کل بدهکاری ها باید با جمع کل بستانکاری ها برابر باشد.
- ۳- برای هر یک از حساب های زیر علاوه بر تعیین نوع حساب (دارایی، بدهی، سرمایه، درآمد یا هزینه) مانده عادی (بدهکار یا بستانکار) آن را مشخص کنید.
- الف) تجهیزات ب) وجوه نقد ج) پیش دریافت درآمد
- د) پیش پرداخت اجاره ه) زمین و) سرمایه مالک
- ز) حساب های دریافتنی ح) درآمد خدمات ح) هزینه
- ۴- تفاوت بین اسناد پرداختنی و حساب های دریافتنی را توضیح دهید.
- ۵- کدام یک از صورت های مالی را صورت وضعیت مالی نیز می نامند؟
- ۶- در ترازنامه چه اطلاعاتی گزارش می شود؟

تمرین

- ۱- مبادلات زیر مربوط به شرکت قوس امید در شهریورماه می باشد؛ مطلوبست انجام ثبت های حسابداری در دفتر روزنامه و انتقال به حساب های T مربوط به هر حساب.
- الف) سرمایه گذاری آقای سپهر به مبلغ ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال
- ب) خرید ملزومات به صفات نقدی معادل ۲۰۰/۰۰۰ ریال
- ج) خرید تجهیزات اداری به صورت نسیه به مبلغ ۶۷۰/۰۰۰ ریال
- د) ارائه خدمات و دریافت نقدی معادل ۱/۷۰۰/۰۰۰ ریال
- ه) پرداخت بدهی بابت خرید تجهیزات اداری
- و) ارائه خدمات به مشتریان به مبلغ ۲/۶۰۰/۰۰۰ ریال و ارسال صورتحساب
- ز) پرداخت ۴۷۵/۰۰۰ ریال بابت هزینه اجاره ماهیانه
- ح) وصول حساب های دریافتنی ایجادشده بابت ارائه خدمات
- ط) برداشت شخصی آقای سپهر به مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال

۲- پس از ثبت مبادلات بالا در حساب‌های T و محاسبه مانده هر یک از آنها، تراز آزمایشی حساب‌های شرکت قوس امید را به تاریخ ۳۱ شهریورماه تهیه نمایید.

۳- معادلات زیر را در دفتر روزنامه ثبت نمایید و معاملاتی که درآمد ایجاد می‌کنند را مشخص کنید.
(الف) سرمایه‌گذاری نقدی مالک شرکت معادل مبلغ ۳۲/۴۲۰/۰۰۰ ریال در شرکت

(ب) ارائه خدمات معادل ۱/۴۳۰/۰۰۰ ریال به صورت نسیه.

(ج) ارائه خدمات به مشتری و دریافت مبلغ ۱/۶۷۵/۰۰۰ ریال وجه نقد.

(د) دریافت مبلغ ۴۵۰/۰۰۰ ریال وجه نقد بابت بخشی از حساب‌های دریافتنی.

(هـ) دریافت ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال وام بانکی با امضای سفته.

۴- مبادلات زیر را در دفتر روزنامه ثبت نمایید و معاملاتی که ایجادکننده هزینه هستند را مشخص کنید.

(الف) پرداخت ۲۳۰/۰۰۰ ریال وجه نقد بابت خرید ملزومات دفتری.

(ب) پرداخت ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق کارکنان.

(ج) پرداخت ۲/۲۰۰/۰۰۰ ریال بابت خرید تجهیزات.

(و) پرداخت ۸۰۰/۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های عمومی.

(ز) برداشت مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال توسط مالک جهت استفاده شخصی.

۵- در اول شهریورماه آقای سبحانی یک شرکت خدماتی را به نام امیدآوران تأسیس نمود در ۳۱ شهریور ماه دفاتر شرکت اقلام زیر را نشان می‌دهد. مطلوبست تهیه صورت سود و زیان مؤسسه برای منتهی به ۳۱ شهریور ماه.

۸۴/۰۰۰	سرمایه مالک	۸۳۶۰	وجه نقد
۳/۰۰۰	برداشت	۱۷/۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
۱۷/۰۰۰	درآمد	۳۲۵۰	ملزومات
۴۸۳۰	هزینه اجاره	۴۶/۰۰۰	ساختمان
۸/۰۰۰	هزینه دستمزد	۱۸/۰۰۰	تجهیزات
۵۶۰	هزینه تلفن	۸/۰۰۰	حساب‌های پرداختنی

۶- با استفاده از اطلاعات تمرین بالا ترازنامه شرکت امیدآوران را در تاریخ ۳۱ شهریورماه تهیه کنید.
مسئله ۱: آقای خرسند در ۳ آبان سال جاری یک دفتر حقوقی باز کرده است. در طول ماه اول فعالیت، مبادلات زیر صورت گرفته است:

۳ آبان	پرداخت ۲۵,۰۰۰ ریال بابت سرمایه به حساب بانکی دفتر حقوقی توسط آقای خرسند.
۴ آبان	خرید نسبه ملزومات و اثاثه به ترتیب به مبلغ ۲۰۰ ریال و ۱,۸۰۰ ریال.
۶ آبان	ارائه خدمات حقوقی برای یکی از مشتریان و دریافت ۱,۰۰۰ ریال از این بابت.
۷ آبان	خرید زمین به مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال برای گسترش آتی دفتر حقوقی.
۱۰ آبان	ارائه خدمات برای یکی از مشتریان و ارسال صورتحساب انجام کار برای او به مبلغ ۶۰ ریال انتظار می‌رود این مبلغ هفته آینده وصول شود.
۱۴ آبان	پرداخت بدهی مربوط به خرید اثاثه در تاریخ ۴ آبان.
۱۵ آبان	پرداخت حقوق منشی به مبلغ ۶۰۰ ریال.
۱۶ آبان	پرداخت قبض تلفن به مبلغ ۱۲۰ ریال.
۱۷ آبان	وصول مطالبات از مشتریان به مبلغ ۵۰۰ ریال.
۲۰ آبان	ارائه خدمات برای یکی از مشتریان به صورت نسبه به مبلغ ۸۰۰ ریال.
۲۴ آبان	پرداخت هزینه آب و برق به مبلغ ۱۱۰ ریال.
۲۸ آبان	دریافت ۱,۵۰۰ ریال بابت ارائه مشاوره حقوقی به یکی از مشتریان.
۳۰ آبان	پرداخت حقوق منشی به مبلغ ۶۰۰ ریال.
۳۰ آبان	پرداخت هزینه اجاره به مبلغ ۵۰۰ ریال.
۳۰ آبان	برداشت نقدی بابت مصارف شخصی به مبلغ ۲,۴۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱. این حساب‌های T را افتتاح نمایید: وجه نقد، حساب‌های دریافتی، ملزومات، اثاثه، زمین، حساب‌های پرداختنی، سرمایه آقای خرسند، برداشت، درآمد خدمات، هزینه حقوق، هزینه اجاره، هزینه تلفن و هزینه آب و برق.
 ۲. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه.
 ۳. انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل و استفاده از تاریخ به عنوان عطف.
 ۴. تهیه تراز آزمایشی مانده حساب‌ها
- حل:

۳ آبان: حساب وجه نقد و سرمایه افزایش می‌یابد، لذا خواهیم داشت:

وجه نقد ۲۵,۰۰۰

سرمایه آقای خرسند ۲۵,۰۰۰

بابت سرمایه‌گذاری اولیه

۴ آبان: حساب دارایی (اثاثه و ملزومات) افزایش می‌یابد و به دلیل خرید نسیه، بدهی نیز به مبلغ جمع دو مورد افزایش می‌یابد، لذا:

اثاثه ۱,۸۰۰

ملزومات ۲۰۰

حساب‌های پرداختی ۲,۰۰۰

۶ آبان: ارائه خدمات منجر به افزایش دارایی‌ها و درآمد می‌شود، لذا:

وجه نقد ۱,۰۰۰

درآمد ارائه خدمات ۱,۰۰۰

۷ آبان: به دلیل آن که صراحتاً بیان نشده است که خرید به صورت نسیه بوده است، فرض می‌شود که خرید زمین که منجر به افزایش دارایی (زمین) بوده است به صورت نقدی بوده است. لذا با این رویداد جمع دارایی‌ها تغییر نمی‌کند.

زمین ۱۵,۰۰۰

وجه نقد ۱۵,۰۰۰

۱۰ آبان: انجام خدمات به صورت نسیه و ارسال صورتحساب برای وی، باعث افزایش طلب (حساب‌های دریافتی) و درآمد ارائه خدمات می‌شود:

حساب‌های دریافتی ۶۰۰

درآمد ارائه خدمات ۶۰۰

۱۴ آبان: پرداخت بدهی، باعث کاهش بدهی و دارایی‌ها به صورت همزمان می‌شود، لذا خواهیم داشت:

حساب‌های پرداختی ۱,۸۰۰

وجه نقد ۱,۸۰۰

دقت شود که آن بخش از بدهی پرداخت شده است که مربوط به خرید اثاثه است (و نه ملزومات)

۱۵ آبان: پرداخت حقوق که نوعی هزینه برای واحد تجاری است، منجر به کاهش دارایی‌ها و افزایش هزینه (و به تبع آن کاهش سرمایه) می‌شود. لذا

هزینه حقوق ۶۰۰

وجه نقد ۶۰۰

۱۶ آبان: پرداخت قبض تلفن نیز باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه (و به تبع آن کاهش سرمایه) می‌شود:

هزینه تلفن ۱۲۰

وجه نقد ۱۲۰

۱۷ آبان: وصول مطالبات، باعث کاهش حساب‌های دریافتنی و افزایش وجه نقد می‌شود لذا جمع دارایی‌ها از بابت این رویداد تغییری نمی‌کند:

وجه نقد ۵۰۰

حساب‌های دریافتنی ۵۰۰

۲۰ آبان: ارائه خدمات به صورت نسیه باعث افزایش هم‌زمان حساب‌های دریافتنی و حساب درآمد می‌شود:

حساب‌های دریافتنی ۸۰۰

درآمد ارائه خدمات ۸۰۰

۲۴ آبان: پرداخت هزینه باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه می‌شود:

هزینه آب و برق ۱۱۰

وجه نقد ۱۱۰

۲۸ آبان: ارائه خدمات و دریافت نقدی موجب افزایش وجه نقد و حساب درآمد می‌شود:

وجه نقد ۱,۵۰۰

درآمد ارائه خدمات ۱,۵۰۰

۳۰ آبان: پرداخت حقوق همانند حالت‌های قبل باعث افزایش هزینه و کاهش وجه نقد می‌شود:

هزینه حقوق ۶۰۰

وجه نقد ۶۰۰

۳۰ آبان: پرداخت هزینه اجاره باعث افزایش هزینه و کاهش وجه نقد موجود در شرکت می‌شود:

هزینه اجاره ۵۰۰

وجه نقد ۵۰۰

۳۰ آبان: برداشت نقدی باعث کاهش وجه نقد و کاهش سرمایه از طریق افزایش حساب برداشت می‌شود:

برداشت ۲,۴۰۰

وجه نقد ۲,۴۰۰

انتقال ثبت‌های فوق به دفاتر کل به صورت زیر است:

ملزومات		حساب‌های دریافتی		وجه نقد			
۸/۴	۲۰۰	۸/۱۷	۵۰۰	۸/۷	۱۵,۰۰۰	۸/۳	۲۵,۰۰۰
۲۰۰		۶۰۰	۸/۱۰	۸/۴	۱,۸۰۰	۸/۶	۱,۰۰۰
		۸۰۰	۸/۲۰	۸/۱۵	۶۰۰	۸/۱۷	۵۰۰
		۹۰۰		۸/۱۶	۱۲۰	۸/۲۸	۱,۵۰۰
				۸/۲۴	۱۱۰		
				۸/۳۰	۶۰۰		
				۸/۳۰	۵۰۰		
				۸/۳۰	۲,۴۰۰		
							۶,۸۷۰

حساب‌های پرداختی		زمین		اثاثیه	
۸/۴	۲,۰۰۰	۸/۷	۱۵,۰۰۰	۸/۴	۱,۸۰۰
۲۰۰	۱,۸۰۰	۱۵,۰۰۰		۱,۸۰۰	

هزینه حقوق		درآمد خدمات		برداشت		سرمایه آقای خرسند	
۸/۱۵	۶۰۰	۸/۶	۱۰۰۰	۸/۳۰	۲,۴۰۰	۸/۳	۲۵,۰۰۰
۸/۳۰	۶۰۰	۸/۱۰	۶۰۰	۲,۴۰۰			۲۵,۰۰۰
۱,۲۰۰		۸/۲۰	۸۰۰				
		۸/۲۸	۱,۵۰۰				
		۳,۹۰۰					

هزینه آّب و برق		هزینه تلفن		هزینه اجاره	
۸/۲۴	۱۱۰	۸/۱۶	۱۲۰	۸/۳۰	۵۰۰
	۱۱۰		۱۲۰		۵۰۰

دفتر حقوقی خرسند

ترازنامه آزمایشی

۱۳xx/۸/۳۰

حساب	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۶,۸۷۰	
حساب‌های دریافتی	۹۰۰	
ملزومات	۲۰۰	
اثاثیه	۱,۸۰۰	
زمین	۱۵,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۲۰۰
سرمایه آقای خرسند		۲۵,۰۰۰
برداشت	۲,۴۰۰	
درآمد خدمات		۳,۹۰۰
هزینه حقوق	۱,۲۰۰	
هزینه اجاره	۵۰۰	
هزینه تلفن	۱۲۰	
هزینه آب و برق	۱۱۰	
جمع	۲۹,۱۰۰	۲۹,۱۰۰

مسأله ۲: اخیراً آقای شایان یک موسسه خدماتی را افتتاح کرده و در بهمن ماه یعنی ماه اول فعالیت خود، این مبادلات را انجام داده است:

الف) شروع فعالیت با سرمایه‌گذاری نقدی به مبلغ ۷,۰۰۰ ریال و یک دستگاه ساختمان به عنوان سرمایه‌گذاری غیرنقدی به ارزش ۶۰,۰۰۰ ریال.

ب) استقراض از بانک به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و تسلیم یک فقره سند پرداختی در این رابطه.

پ) خرید نسبه ملزومات به مبلغ ۱,۳۰۰ ریال.

ت) خرید نقدی اثاثیه اداری به مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال.

- ث) پرداخت بابت حقوق کارکنان به مبلغ ۲,۲۰۰ ریال.
- ج) ارائه خدمات برای یکی از مشتریان به مبلغ ۲,۱۰۰ ریال به صورت نسیه.
- چ) پرداخت ۸۰۰ ریال از بدهی ایجاد شده در مبادله (پ).
- ح) دریافت صورتحساب هزینه تبلیغات به مبلغ ۶۰۰ ریال. قرار است وجه این هزینه در ماه آینده پرداخت شود.
- خ) ارائه خدمات به یکی از مشتریان به مبلغ ۱,۶۰۰ ریال و دریافت وجه آن.
- د) وصول مطالبات به مبلغ ۱,۲۰۰ ریال.
- ذ) پرداخت هزینه‌های نقدی زیر:
۱. اجاره پارکینگ ۷۰۰ ریال.
 ۲. آب و برق ۴۰۰ ریال.
 - ر) برداشت جهت مصارف شخصی ۳,۵۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱. افتتاح حساب‌های T برای: وجه نقد، حساب‌های دریافتی، ملزومات اداری، اثاثیه اداری، ساختمان، حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی، سرمایه آقای شایان، برداشت، درآمد خدمات، هزینه حقوق، هزینه تبلیغات، هزینه اجاره آب و برق.
 ۲. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفتر کل.
 ۳. تهیه تراز آزمایشی مانده حساب‌ها در پایان ماه.
- حل:

الف) یک آورده آقای شایان باعث افزایش حساب دارایی‌ها و سرمایه وی در شرکت می‌شود. لذا داریم:

وجه نقد	۷,۰۰۰
ساختمان	۶۰,۰۰۰
سرمایه آقای شایان	۶۷,۰۰۰

ب) استقراض به صورت ارائه اسناد پرداختی باعث افزایش دارایی‌ها و بدهی‌ها (اسناد پرداختی) می‌شود. چنانچه سندی از بابت استقراض رد و بدل نشود، مبلغ بدهی در قالب حساب‌های پرداختی ثبت می‌شود، لذا داریم:

وجه نقد ۳۰,۰۰۰

اسناد پرداختنی ۳۰,۰۰۰

پ) خرید ملزومات باعث افزایش دارایی‌ها می‌شود و به دلیل آن که این خرید به صورت نسیه بوده است، باعث افزایش بدهی مربوطه می‌شود:

ملزومات اداری ۱,۳۰۰

حساب‌های پرداختنی ۱,۳۰۰

ت) خرید نقدی اثاثه باعث افزایش حساب اثاثیه و هم‌زمان کاهش وجه نقد می‌شود، لذا مبادله مذکور بر جمع دارایی‌ها بی‌تأثیر است.

اثاثه اداری ۱۸,۰۰۰

وجه نقد ۱۸,۰۰۰

ث) پرداخت هزینه حقوق کارکنان باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه حقوق می‌شود لذا داریم:

هزینه حقوق ۲,۲۰۰

وجه نقد ۲,۲۰۰

ج) ارائه خدمات باعث افزایش درآمد خدمات می‌گردد و لکن به دلیل آن که این خدمات به صورت نسیه ارائه شده است، حساب‌های دریافتنی (طلب) به جای وجه نقد، افزایش می‌یابد:

حساب‌های دریافتنی ۲,۱۰۰

درآمد خدمات ۲,۱۰۰

چ) پرداخت بدهی باعث کاهش بدهی و حساب وجه نقد می‌شود:

حساب‌های پرداختنی ۸۰۰

وجه نقد ۸۰۰

ح) دریافت صورتحساب بابت هزینه تبلیغات، باعث افزایش حساب هزینه مربوطه می‌گردد و به دلیل آن که هنوز وجه نقد مربوط به آن پرداخت نشده است، بدهی (حساب‌های پرداختنی) نیز افزایش می‌یابد:

هزینه تبلیغات ۶۰۰

حساب‌های پرداختنی ۶۰۰

خ) ارائه خدمات باعث افزایش درآمد خدمات می‌گردد و به دلیل آن که به صورت نقدی بوده است، وجه نقد نیز افزایش می‌یابد:

وجه نقد ۱,۶۰۰

درآمد ارائه خدمات ۱,۶۰۰

(د) وصول مطالبات، باعث کاهش مطالبات (حساب‌های دریافتی) و افزایش وجه نقد می‌شود، لذا جمع دارایی‌ها بر اساس این مبادله تغییری نمی‌نماید.

وجه نقد ۱,۲۰۰

حساب‌های دریافتی ۱,۲۰۰

(ذ) پرداخت هزینه‌ها به صورت نقدی، باعث افزایش حساب‌های هزینه و کاهش وجه نقد می‌شود:

هزینه اجاره ۷۰۰

هزینه آب و برق ۴۰۰

وجه نقد ۱,۱۰۰

(ر) برداشت توسط مالک، باعث افزایش حساب برداشت (کاهنده سرمایه) و کاهش دارایی‌ها (وجه نقد) می‌شود:

برداشت ۳,۵۰۰

وجه نقد ۳,۵۰۰

ملزومات اداری		حساب‌های دریافتی		وجه نقد	
	(پ) ۱,۳۰۰	(ج) ۲,۱۰۰	(د) ۱,۲۰۰	(الف) ۷,۰۰۰	(ت) ۱۸,۰۰۰
	۱,۳۰۰		۹۰۰	(ب) ۳۰,۰۰۰	(ث) ۲,۲۰۰
				(خ) ۱,۶۰۰	(پ) ۸۰۰
				(د) ۱,۲۰۰	(ذ) ۱,۱۰۰
					(ر) ۳,۵۰۰
				۱۴,۲۰۰	

اسناد پرداختی		حساب‌های پرداختی		ساختمان		اثاثیه اداری	
(ب) ۳۰,۰۰۰		(پ) ۸۰۰	(ب) ۱,۳۰۰	(الف) ۶۰,۰۰۰		(ت) ۱۸,۰۰۰	
۳۰,۰۰۰		(ح) ۶۰۰		۶۰,۰۰۰		۱۸,۰۰۰	
		۱,۱۰۰					

سرمایه آقای شایان		برداشت		درآمد خدمات		هزینه حقوق	
(الف) ۶۷,۰۰۰		(ر) ۳,۵۰۰		۲,۱۰۰ (ج)		(ث) ۲,۲۰۰	
۶۷,۰۰۰		۳,۵۰۰		۱,۶۰۰ (خ)		۲,۲۰۰	
				۳,۷۰۰			

هزینه تبلیغات		هزینه اجاره		هزینه آب و برق	
(ح) ۶۰۰		(ذ) ۷۰۰		(ذ) ۴۰۰	
۶۰۰		۷۰۰		۴۰۰	

موسسه خدماتی شایان

ترازنامه آزمایشی

۱۳xx/۱۱/۳۰

شرح حساب	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۱۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتی	۹۰۰	
ملزومات اداری	۱,۳۰۰	
اثاثیه اداری	۱۸,۰۰۰	
ساختمان	۶۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۱,۱۰۰
اسناد پرداختی		۳۰,۰۰۰
سرمایه آقای شایان		۶۷,۰۰۰
برداشت	۳,۵۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۳,۷۰۰
هزینه حقوق	۲,۲۰۰	
هزینه تبلیغات	۶۰۰	
هزینه اجاره	۷۰۰	
هزینه آب و برق	۴۰۰	
جمع کل	۱۰۱,۸۰۰	۱۰۱,۸۰۰

فصل سوم: تعدیل حساب‌ها

اهداف آموزشی

۱. تشریح اهمیت تعدیل حساب‌ها و نقش آن در تهیه صورت‌های مالی
۲. توضیح حسابداری مبنای تعهدی و مبنای نقدی
۳. آشنایی با فرض دوره مالی و اهمیت آن
۴. تشریح نحوه تهیه تراز آزمایشی تعدیل نشده

مقدمه

در فرض تعهدی، درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها به محض تحمل در حسابداری ثبت می‌شود. با به کارگیری فرض تعهدی بایستی برخی حساب‌ها تعدیل شوند. تعدیل حساب‌ها در پایان یک دوره مالی باعث می‌شود که صورت‌های مالی تأثیر تمام معاملات را با توجه به فرض تعهدی به درستی منعکس کنند.

اندازه‌گیری سود تجاری: فرآیند تعدیل حساب‌ها

محصول نهایی حسابداری، بدون توجه به طول دوره آن، صورت‌های مالی است و مهم‌ترین مبلغ مندرج در این صورت‌های مالی سود و زیان ویژه دوره مالی می‌باشد. سود ویژه ناشی از تفریق کل هزینه‌ها از کل درآمدها است.

در اصل سود ویژه توانایی واحد تجاری را در ایجاد درآمدهایی از محصولات یا خدمات که مازاد بر بهای تمام شده عملیات می‌باشد، اندازه‌گیری می‌کند. در اندازه‌گیری سود، برای این که حساب‌ها و ثبت‌ها به هنگام باشند، واحد تجاری باید قبل از تهیه صورت‌های مالی یک سری اعمال حسابداری را در پایان هر دوره انجام دهد.

این مرحله را تعدیل دفاتر می‌گویند. بدین منظور ثبت‌های مخصوصی نیاز است که ثبت‌های تعدیلی نامیده می‌شود.

علاوه بر این، حرفه حسابداری برای راهنمایی اندازه‌گیری سود واحدهای تجاری دارای اصول و مفروضاتی است که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از: حسابداری مبنای تعهدی، فرض دوره مالی، اصل شناسایی درآمد و اصل تطابق.

حسابداری مبنای تعهدی در مقابل حسابداری مبنای نقدی

مبنای تعهدی و مبنای نقدی در حسابداری در سطح وسیعی مورد استفاده قرار می‌گیرند. در حسابداری مبنای تعهدی، حسابدار تأثیر یک رویداد را بلافاصله پس از اتفاق رویداد شناسایی می‌کند. زمانی که یک واحد تجاری خدماتی را ارائه و یا کالایی را می‌فروشد و یا هزینه‌ای تحمل می‌کند، حسابدار بدون توجه به دریافت یا پرداخت وجه نقد باید مبادله را در دفاتر ثبت کند. در مبنای تعهدی، درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمل شناسایی و ثبت می‌شوند.

اما در حسابداری مبنای نقدی، حسابدار مبادله را تا زمان دریافت و یا پرداخت وجه ثبت نمی‌کند. در این مبنا دریافت‌های نقد، به عنوان درآمد و پرداخت‌های نقد به عنوان هزینه در نظر گرفته می‌شوند. اصول پذیرفته شده حسابداری، واحدهای تجاری را ملزم به استفاده از مبنای تعهدی حسابداری ساخته است و این الزام به این معناست که باید حسابداران درآمدها را به محض تحقق و هزینه‌ها را به محض وقوع بدون در نظر گرفتن دریافت یا پرداخت وجوه نقد، ثبت کنند. به عنوان مثال، با استفاده از مبنای تعهدی، درآمد در زمان فروش کالا به فروشگاه‌ها ثبت می‌شود و نه در زمان دریافت وجه آن که ممکن است در آینده باشد.

دوره حسابداری

بهترین راه درک میزان موفقیت یک واحد تجاری، انحلال و بستن درب‌های آن، فروش تمامی دارایی‌ها، پرداخت بدهی‌ها و تقسیم وجوه نقد باقی‌مانده بین مالکان است. این عمل که اصطلاحاً تصفیه نامیده می‌شود، به منزله پایان فعالیت واحد تجاری می‌باشد.

مشخص است که در عمل حسابداران نمی‌توانند به یک چنین شکلی سود واحد تجاری را از طریق مقایسه مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط مالکین در ابتدای فعالیت با مبلغ باقی‌مانده در پایان عمر طولانی آن فعالیت اندازه‌گیری کنند.

برای حل این مسأله، آن‌ها به گزارش‌های دوره‌ای روی آورده‌اند. حسابداران این زمان طولانی را به بخش‌های کوچک تقسیم کرده، هر بخش را یک دوره می‌نامند و برای هر دوره صورت‌های مالی تهیه می‌کنند. معمول‌ترین دوره حسابداری، یک سال می‌باشد و در عمل تمام واحدهای تجاری صورت‌های مالی سالانه تهیه می‌کنند.

مدیران و سرمایه‌گذاران برای اندازه‌گیری پیشرفت شرکت نمی‌توانند تا پایان سال منتظر باشند. بنابراین، واحدهای تجاری صورت‌های مالی خود را در دوره‌های میانی نیز تهیه می‌کنند که مدت آن‌ها کمتر از یک سال می‌باشد.

اصل شناسایی درآمد

اصل شناسایی درآمد به حسابداران می‌گوید که (۱) چه زمانی درآمد را در دفتر روزنامه ثبت کنند (۲) درآمد را معادل چه مبلغی ثبت کنند. بر اساس رهنمود اصول پذیرفته شده حسابداری، درآمد در زمان تحقق شناسایی و ثبت می‌شود.

در اغلب موارد، درآمد در زمان تکمیل فرآیند فروش کالا و خدمات به مشتریان تحقق می‌یابد و آن زمانی است که واحد تجاری به تمام موارد توافق شده از جمله ارسال و تحویل کالا و خدمات به مشتری عمل کرده باشد. از طرف دیگر، بر اساس رهنمون اصول پذیرفته شده حسابداری، مقدار درآمدی که باید ثبت شود برابر با ارزش نقدی کالا و یا خدمات ارائه شده به مشتریان می‌باشد.

اصل تطابق (مقابله هزینه‌ها با درآمدها)

اصل تطابق مبنایی برای ثبت هزینه‌ها می‌باشد. هزینه‌ها نظیر اجاره، آب و برق و تبلیغات، بهای تمام شده انجام عملیات یک واحد تجاری به شمار می‌روند. هزینه‌ها، بهای تمام شده دارایی‌هایی هستند که برای کسب درآمد مصرف می‌شوند.

اصل مقابله هزینه‌ها با درآمدها، حسابداران را در این جهت هدایت می‌کند که (۱) تمامی هزینه‌های به وقوع پیوسته در طول دوره حسابداری را مشخص کنند، (۲) این هزینه‌ها را اندازه‌گیری کنند. (۳) هزینه‌ها را با درآمدهای همان دوره حسابداری مقابله دهند. منظور از مقابله هزینه‌ها با درآمدها، کسر هزینه‌ها از درآمدها در صورت سود و زیان، به منظور تعیین سود یا زیان ویژه می‌باشد.

فرض دوره زمانی

مدیران و سرمایه‌گذارانی که به طور روزمره به تصمیم‌گیری در ارتباط با واحد تجاری می‌پردازند، نیازمند اطلاع از پیشرفت واحد تجاری هستند. برای رفع این نیاز حسابداران در فواصل معین مبادرت به تهیه صورت‌های مالی می‌کنند. تقریباً همه واحدهای تجاری سود را برای یک دوره یک‌ساله و دارایی‌ها و بدهی‌ها و سرمایه را در پایان آن سال، گزارش می‌کنند.

هم‌چنین بسیاری از واحدهای تجاری، صورت‌های مالی خود را به صورت ماهانه یا سه ماهه نیز تهیه می‌کنند. فرض دوره زمانی، گزارشگری اطلاعات حسابداری در فواصل معین را الزامی می‌کند. این فرض در تعامل با اصل‌های شناسایی درآمد و تطابق، از ویژگی‌های بارز مبنای تعهدی می‌باشد. برای اندازه‌گیری صحیح سود، واحدهای تجاری حساب‌های درآمد و هزینه خود را بلافاصله قبل از پایان دوره حسابداری، به هنگام می‌کنند. در پایان دوره حسابداری، شرکت‌ها هزینه‌های انجام شده ولی پرداخت نشده و نیز درآمدهای تحصیل شده اما وصول نشده خود را شناسایی و ثبت می‌کنند. در ادامه چگونگی ثبت تعدیلات پایان دوره ذکر می‌گردد.

تعدیلات حساب‌ها

در پایان دوره حسابداری، حسابداران صورتهای مالی را تهیه می‌کنند. این آخرین مرحله چرخه حسابداری، با تراز آزمایشی که فهرستی از تمام حساب‌های دفتر کل و مانده آنها پس از ثبت مبادلات دوره در سند حسابداری و دفتر روزنامه و نقل آنها به دفتر کل می‌باشد، انجام می‌گیرد. از آنجایی که تعدادی از مبادلات درآمد و هزینه که بر بیش از یک دوره حسابداری تأثیر دارند از تراز آزمایشی حذف گردیده است، به آن تراز آزمایشی تعدیل نشده گفته می‌شود. اگر مبنای نقدی حسابداری مورد استفاده قرار گیرد، نیازی به تعدیل حساب‌ها وجود ندارد زیرا تمامی مبادلات نقدی، در طول دوره ثبت شده‌اند. اما در مبنای تعهدی، حسابداری به منظور گزارش مانده‌های صحیح در صورتهای مالی، در پایان هر دوره حسابداری حتماً باید ثبت‌های تعدیلی صورت گیرند. ثبت‌های تعدیلی موجب می‌شوند، درآمدها به دوره‌ای که در آن ایجاد و همچنین هزینه‌ها به دوره‌ای که در آن به وقوع پیوسته، اختصاص یابد. همچنین نتیجه دیگر ثبت‌های تعدیلی به هنگام شدن حساب‌های دارایی و بدهی می‌باشد. ثبت‌های تعدیلی (۱) برای اندازه‌گیری صحیح سود دوره و (۲) برای گزارش صحیح حساب‌های دارایی و بدهی در صورتهای مالی، الزامی می‌باشند. در نتیجه، ثبت‌های تعدیلی که کلید مبنای تعهدی حسابداری می‌باشند، قبل از تهیه صورتهای مالی، صورت می‌گیرند. مرحله به هنگام کردن حساب‌ها در پایان دوره، اصطلاحاً تعدیل حساب‌ها، ثبت‌های تعدیلی و یا تعدیل دفاتر نامیده می‌شود.

مروری بر مباحث فصل

- ۱- به نظر شما کدام یک از اقلام صورتهای مالی از سایر اقلام مهم‌تر است؟ چرا؟
- ۲- ویژگی‌های حسابداری مبنای تعهدی و نقدی را توضیح دهید.
- ۳- چرا برای تهیه صورتهای مالی از دوره حسابداری استفاده می‌شود؟
- ۴- طبق اصل شناسایی درآمد، چه زمانی درآمد در دفاتر ثبت می‌شوند؟
- ۵- اصل تطابق هزینه را توضیح دهید و دلیل اهمیت آن را بیان کنید.

پیش پرداخت‌ها (انتقالی‌ها) و تعهدی‌ها (معوق‌ها)

آسان‌ترین راه برای تمایز انواع ثبت‌های تعدیلی، گروه‌بندی آن‌ها بر اساس زمان ثبت یک هزینه یا درآمد مرتبط با پرداخت یا دریافت آن می‌باشد.

در تعدیلات از نوع پیش پرداخت‌ها یا پیش دریافت‌ها، مبادله نقدی قبل از ثبت هزینه یا درآمد مربوطه اتفاق می‌افتد. پیش پرداخت و پیش دریافت را مخارج و درآمدهای انتقالی می‌نامند. تعدیلات از نوع تعهدی دقیقاً عکس تعدیلات از نوع پیش پرداخت‌ها و پیش دریافت‌هاست. در یک چنین مواردی ما درآمد یا هزینه‌ای را قبل از دریافت و یا پرداخت وجه آن ثبت می‌کنیم. به طور کلی ثبت‌های تعدیلی را می‌توان در ۵ گروه طبقه‌بندی کرد:

۱. پیش پرداخت هزینه‌ها
۲. استهلاک دارایی‌های ثابت
۳. هزینه‌های تعهدی (معوق)
۴. درآمدهای تعهدی (معوق)
۵. پیش دریافت درآمدها

پیش پرداخت هزینه‌ها

پیش پرداخت هزینه‌ها گروهی از دارایی‌های مختلفی است که معمولاً در آینده‌ای نزدیک منقضی شده یا مصرف می‌شوند. پیش پرداخت اجاره و پیش پرداخت بیمه نمونه‌هایی از این گروه دارایی‌ها می‌باشند. آن‌ها را پیش پرداخت هزینه می‌نامند، زیرا هزینه‌هایی هستند که از قبل تحمل پرداخت شده‌اند.

پیش پرداخت اجاره - گاهی اوقات موجران، مستأجران خود را ملزم به پرداخت وجه اجاره قبل از شروع دوره اجاره می‌کنند. این پیش پرداخت برای مستأجر به عنوان یک دارایی ثبت می‌شود زیرا منافع آتی استفاده از اموال استیجاری را خریداری کرده است.

فرض کنید آقای عباسی اجاره ۳ ماه آینده دفتر کار خود را در اول آبان ۱۳۴۱ پیش پرداخت می‌کند. اگر اجاره هر ماه دفتر کار ۱,۰۰۰ ریال باشد، برای ثبت مبلغ پیش پرداخت باید معادل ۳ ماه اجاره را در یک حساب دارایی بدهکار کند:

اول آبان	پیش پرداخت اجاره	۳,۰۰۰
	وجه نقد	۳,۰۰۰

تراز آزمایشی در ۳۰ آبان ماه ۱۳۳۱ پیش پرداخت اجاره را به عنوان یک دارایی و با مانده بدهکاری معادل ۳,۰۰۰ ریال گزارش می‌کند. در ۳۰ آبان باید تعدیلی صورت گیرد و معادل یک ماه ارزش پیش پرداخت اجاره از حساب دارایی خارج شود، زیرا این مقدار منقضی شده است. مقدار دارایی منقضی شده، هزینه می‌باشد. ثبت تعدیلی به صورت زیر است:

۳۰ آبان هزینه اجاره $(\frac{1}{3} \times 3,000)$ ۱,۰۰۰

پیش پرداخت ۱,۰۰۰

در نتیجه، در پایان ماه، دو سوم از این مبلغ دارایی و یک سوم آن هزینه است. در ارتباط با پیش پرداخت بیمه نیز باید دقیقاً همین تجزیه و تحلیل‌ها را انجام داد. تنها تفاوت موجود در عنوان حساب‌ها است یعنی به جای پیش پرداخت اجاره و هزینه اجاره از پیش پرداخت بیمه و هزینه بیمه استفاده می‌شود.

مثال: شرکت محراب مبلغ ۲۴۰۰ ریال در اول اسفند ۱۳۳۴ بابت خرید بیمه نامه ۲۴ ماهه پرداخت نموده است. مطلوبست انجام ثبت‌های حسابداری در اول اسفند ۱۳۳۴، ۲۹ اسفند ۱۳۳۴ و پایان سال ۱۳۳۵

۱ اسفند ۱۳۳۴) پیش پرداخت بیمه ۲۴۰۰ ۲۰ اسفند ۱۳۳۴) هزینه بیمه ۱۰۰

وجوه نقد ۲۴۰۰ پیش پرداخت بیمه ۱۰۰

پرداخت بابت بیمه نامه ۲۴ ماهه بابت یک ماه هزینه بیمه منقضی شده

۲۹ اسفند ۱۳۳۵ هزینه بیمه ۱۲۰۰

پیش پرداخت بیمه ۱۲۰۰

بابت بیمه سال ۱۳۳۵

ملزومات: نحوه برخورد با ملزومات دقیقاً شبیه برخورد با پیش پرداخت هزینه می‌باشد. در تاریخ ۲ آبان آقای عباسی مبلغ ۷۰۰ ریال جهت خرید ملزومات پرداخت می‌کند:

۲ آبان ملزومات ۷۰۰

وجوه نقد ۷۰۰

خرید نقدی ملزومات

در طول ماه مجدداً ملزوماتی خریداری نشده است. بنابراین، ملزومات منعکس در تراز آزمایشی ۳۰ آبان معادل ۷۰۰ ریال بدهکار است.

در طول آبان ماه، آقای عباسی از این ملزومات برای ارائه خدمات به مشتریان استفاده کرده است. بهای تمام شده ملزومات مصرف شده باید به عنوان هزینه ملزومات ماه منظور شود. فرض کنید شمارش و محاسبات نشان می‌دهد ۴۰۰ ریال از ملزومات باقی‌مانده است.

تفریق ملزومات موجود در پایان ماه از بهای تمام شده ملزومات موجود در طی ماه (۷۰۰ ریال) نشان می‌دهد ۳۰۰ ریال از ملزومات در طی ماه به هزینه تبدیل شده است. در مؤسسه عباسی در تاریخ ۳۰ آبان باید ثبت تعدیلی صورت گیرد و طی آن هزینه ملزومات ماه بدهکار و دارایی مورد نظر بستانکار شود:

۳۰ آبان هزینه ملزومات ۳۰۰

ملزومات ۳۰۰

ثبت هزینه ملزومات

حساب ملزومات با مبلغ ۴۰۰ ریال وارد ماه آذر می‌شود و عمل تعدیل هر ماه تکرار می‌شود.

مثال: شرکت مهرزاد که اول اسفندماه مبلغ ۷۰/۰۰۰ ریال ملزومات خریداری نمود و مقداری از آن را مصرف کرد در ۲۹ اسفند ماه پس از شمارش ملزومات باقی‌مانده معادل ۵۰/۰۰۰ ریال تعیین گردید. مطلوبست ثبت حسابداری خرید ملزومات و ثبت تعدیلی آن در پایان سال.

۱ اسفند ملزومات ۷۰/۰۰۰

وجه نقد ۷۰/۰۰۰

ثبت خرید ملزومات

۲۹ اسفندماه هزینه ملزومات ۲۰/۰۰۰

ملزومات ۲۰/۰۰۰

ثبت ملزومات مصرف شده

استهلاک دارایی‌های ثابت

دارایی‌های ثابت، دارایی‌های قابل رویتی هستند که در فعالیت واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرند. به گفته یکی از حسابداران "تمام دارایی‌ها به استثنای زمین تدریجاً فرسوده شده یا کارایی و مقبولیت تکنولوژیکی خود را از دست می‌دهند".

این بدان معناست که سودمندی تمام دارایی‌ها به استثنای زمین، بر اساس مرور زمان کاهش خواهد یافت. این کاهش برای واحد تجاری یک هزینه می‌باشد. حسابداران بهای تمام شده، تمام دارایی‌های ثابت به استثنای زمین را به سال‌های عمر مفید دارایی آن‌ها به طور سیستماتیک تخصیص می‌دهند. فرآیند تخصیص بهای تمام شده یک دارایی به هزینه، اصطلاحاً استهلاک نام دارد. فرض کنید در ۳ آبان، آقای عباسی اثاثیه‌ای را به مبلغ ۱۶,۵۰۰ ریال به طور نسیه خریداری می‌کند:

۳ آبان اثاثیه ۱۶,۵۰۰

حساب‌های پرداختنی ۱۶,۵۰۰

خرید نسیه اثاثیه

در مبنای تعهدی حسابداری، خرید اثاثیه در یک حساب دارایی ثبت می‌شود. پس در هر دوره که از دارایی استفاده می‌شود، بخشی از بهای تمام شده دارایی به حساب هزینه استهلاک منظور می‌شود. این روش موجب مقابله هزینه دارایی با درآمد دوره می‌شود. به اعتقاد آقای عباسی، این اثاثیه برای ۵ سال قابل استفاده خواهد بود و بعد از ۵ سال، دیگر ارزشی نخواهد داشت. یکی از راه‌های محاسبه مقدار استهلاک، تقسیم بهای تمام شده دارایی بر عمر مفید قابل انتظار می‌باشد. این رویه را روش خط مستقیم می‌نامند. از این رو استهلاک ماه آبان برابر با ۲۷۵ ریال ($۱۶,۵۰۰ \div ۶۰$) است.

هزینه استهلاک ماه آبان به شکل زیر ثبت می‌شود:

۳۰ آبان هزینه استهلاک - اثاثیه ۲۷۵

استهلاک انباشته - اثاثیه ۲۷۵

ثبت استهلاک اثاثیه

به جای این که اثاثیه بستانکار شود، استهلاک انباشته بستانکار می‌شود، زیرا بهای تمام شده دارایی ثابت دقیق و مستند است و این حساب باید تا زمانی که از دارایی مذکور استفاده می‌شود، ثابت باقی بماند. حسابداران از حساب استهلاک انباشته، برای نشان دادن مبلغ تجمعی هزینه‌های استهلاک از زمان خرید دارایی استفاده می‌کنند.

بنابراین، مانده این حساب در طول عمر دارایی در حال افزایش خواهد بود. استهلاک انباشته یک حساب متقابل دارایی است یعنی یک حساب دارایی با مانده عادی بستانکار. یک واحد تجاری برای هر یک از دارایی‌های استهلاک‌پذیر خود، باید یک حساب استهلاک انباشته مجزا ایجاد کند.

ارزش دفتری. ارتباط بین اثاثیه و استهلاک انباشته آن را به بهترین شکل می‌توان در ترازنامه مشاهده کرد. مانده استهلاک انباشته از مانده اثاثیه کسر می‌شود و مبلغ باقی‌مانده ارزش دفتری و یا خالص ارزش دفتری نامیده می‌شود که برای اثاثیه به شکل زیر می‌باشد:

اثاثیه	۱۶,۵۰۰ ریال
کسر می‌شود استهلاک انباشته	۲۷۵
ارزش دفتری	<u>۱۶,۲۲۵</u>

مروری بر مباحث فصل

- ۱- چرا گزارشگریاطلاعات حسابداری در دوره‌های معین از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؟
- ۲- دلیل تعدیل حساب‌ها در پایان هر دوره مالی چیست؟
- ۳- کدام دو اصل حسابداری، به طور مستقیم بر فرآیند تعدیل حساب‌ها تأکید می‌کنند؟

هزینه‌های تعهدی (معوق)

اغلب واحدهای تجاری، هزینه‌هایی را قبل از پرداخت وجه آن‌ها، متحمل می‌شوند. در یک چنین حالتی پرداخت وجه به آینده موکول می‌شود. برای مثال می‌توان از حقوق کارکنان نام برد. هزینه حقوق و حقوق پرداختی، به تدریج که کارکنان کار می‌کنند در واحد تجاری افزایش می‌یابد، یعنی بابت این هزینه افزایش یافته، یک بدهی به شرکت تعلق می‌گیرد. مثال دیگر هزینه بهره یک سند پرداختی است.

هزینه حقوق. اغلب واحدهای تجاری حقوق کارکنان خود را در زمان‌های مشخص و معینی پرداخت می‌کنند. فرض کنید آقای عباسی حقوق ماهانه کارکنان مؤسسه را که ۱,۹۰۰ ریال می‌باشد به دو قسمت تقسیم کرده است و نیمی از آن را در ۱۵ هر ماه و نیم دیگر را در آخرین روز ماه پرداخت می‌کند.

اگر روز پرداخت روز جمعه باشد، حقوق را روز شنبه بعد پرداخت می‌کند. آقای عباسی حقوق ۱۵ روز اول ماه آبان را در روز ۵ شنبه ۱۵ آبان پرداخت می‌کند و در آن تاریخ ثبت زیر را انجام می‌دهد:

۱۵ آبان هزینه حقوق ۹۵۰

 وجوه نقد ۹۵۰

بابت پرداخت حقوق

در ترازنامه آزمایشی ۳۰ آبان، هزینه حقوق ۹۵۰ ریال گزارش شده است. به دلیل این‌که تاریخ ۳۰ آبان با جمعه مصادف است. حقوق در روز شنبه اول آذر پرداخت می‌شود.

بدون ثبت تعدیلی به مبلغ ۹۵۰ ریال، حقوق نیمه دوم ماه آبان، در تراز آزمایشی ۳۰ آبان منعکس نخواهد شد. بنابراین در ۳۰ آبان، آقای عباسی با یک ثبت تعدیلی هزینه حقوق و حقوق پرداختنی را افزایش می‌دهد:

۳۰ آبان هزینه حقوق ۹۵۰

 حقوق پرداختنی ۹۵۰

بابت هزینه حقوق معوق

بعد از انجام این ثبت در ۳۰ آبان، اطلاعات کاملی در ارتباط با حقوق در اختیار می‌باشد. هزینه حقوق نشان‌دهنده کل هزینه ماه است ولی حقوق پرداختنی بیان‌گر بخشی از حقوق است که مؤسسه هنوز به کارکنان خود بدهکار است.

درآمدهای تعهدی (معوق)

گاهی اوقات واحدهای تجاری فرآیند کسب درآمد را قبل از شناسایی و دریافت آن تکمیل می‌کنند. درآمدی که ایجاد شده ولی هنوز دریافت نشده است، یک دارایی ایجاد می‌کند که درآمد تعهدی (معوق) نام دارد.

برای مثال فرض کنید یک شرکت ساختمانی آقای عباسی را در ازاء پرداخت ماهانه ۵۰۰ ریال برای انجام خدمات دفترداری به خدمت فرا خوانده است. اولین تاریخ پرداخت ۱۵ آذر می باشد. از ۱۵ لغایت ۳۰ آبان، آقای عباسی به اندازه نیم ماه برای شرکت خدمات انجام داد که قرار است حق الزحمه آن را در آینده دریافت کند. بنابراین باید در تاریخ ۳۰ آبان، یک ثبت تعدیلی انجام داده و حساب های دریافتنی و درآمد خدمات را افزایش دهد:

۳۰ آبان حساب های دریافتنی $(\frac{1}{4} \times 500)$ ۲۵۰

درآمد خدمات ۲۵۰

بابت درآمد معوق خدمات

این ثبت تعدیلی بر اساس مبنای تعهدی حسابداری و در اجرای اصل شناسایی درآمد صورت می گیرد.

مثال) شرکت الف در ابتدای خردادماه سال ۱۳۸۴ مبلغ ۴/۸۰۰ ریال بابت اجاره دو سال آتی پرداخت نمود با استفاده از حسابداری نقدی، در سال ۱۳۸۵ چه مبلغی را به عنوان هزینه اجاره گزارش خواهد کرد؟

پاسخ: در سال ۱۳۸۵، هیچ هزینه ای شناسایی نمی شود زیرا مبنای حسابداری نقدی هزینه اجاره زمانی شناسایی می شود که پرداخت انجام شود. یعنی در سال ۱۳۸۴ که مبلغ ۴/۸۰۰ ریال پرداخت می شود هزینه گزارش می شود.

پیش دریافت درآمدها (درآمد انتقالی یا درآمد کسب نشده)

بعضی از واحدهای تجاری قبل از انجام کاری برای مشتریان از آنها وجه نقد دریافت می کنند. با این عمل یک بدهی به نام پیش دریافت درآمد ایجاد می شود که حاکی از تعهد ارائه کالا یا خدمات به مشتری می باشد.

تنها زمانی واحد تجاری درآمدی از این بابت کسب می کند که کار را تکمیل کرده باشد. فرض کنید مرکز خدمات سحر با آقای عباسی توافق می کند در ازای ماهانه ۴۵۰ ریال که در ۲۰ هر ماه پرداخت خواهد شد، آقای عباسی خدماتی را به مرکز مذکور ارائه دهد. اگر اولین پرداخت بلافاصله قبل از شروع کار در ۲۰ آبان باشد، وجه نقد دریافتی برای آقای عباسی یک بدهی خواهد بود:

۲۰ آبان وجوه نقد ۴۵۰

پیش دریافت درآمد ۴۵۰

ثبت دریافت وجه

تراز آزمایشی تعدیل نشده در تاریخ ۳۰ آبان نشان می‌دهد، حساب پیش دریافت درآمد قبل از انجام ثبت تعدیلی دارای مانده بستانکاری معادل ۴۵۰ ریال است.

در ده روز آخر ماه، آقای عباسی یک سوم ۴۵۰ ریال درآمد کسب کرده است. بنابراین، آقای عباسی باید با یک ثبت تعدیلی میزان بدهی را کاهش و در مقابل میزان درآمد خدمات را افزایش دهد:

۳۰ آبان پیش دریافت درآمد ۱۵۰

درآمد خدمات ۱۵۰

ثبت درآمد کسب شده

این ثبت تعدیلی موجب انتقال ۱۵۰ ریال از حساب بدهی به حساب درآمد خواهد شد. نحوه برخورد با تمام گروه‌های درآمد که وجه آن‌ها قبلاً وصول شده به همین منوال است.

پس از انجام ثبت‌های تعدیلی، تراز آزمایشی تعدیل شده تهیه و بر اساس آن صورت‌های مالی شرکت تهیه می‌گردد. خلاصه ثبت‌های تعدیلی به صورت زیر است:

حساب بدهکار شده	گروه ثبت‌های تعدیلی	حساب بستانکار شده
هزینه	پیش پرداخت هزینه	دارایی
هزینه	استهلاک	دارایی متقابل
هزینه	هزینه معوق (تعهدی)	بدهی
دارایی	درآمد معوق (تعهدی)	درآمد
بدهی	پیش دریافت درآمد	درآمد

✎ مثال: تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی یاسمن در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ که پایان دوره حسابداری این مؤسسه می‌باشد، در زیر منعکس شده است. اطلاعات لازم برای ثبت‌های تعدیلی به قرار زیر می‌باشد:

الف) ملزومات موجود در پایان سال ۲,۰۰۰ ریال

ب) هزینه استهلاک اثاثیه ۲۰,۰۰۰ ریال

پ) استهلاک ساختمان ۱۰,۰۰۰ ریال

ت) هزینه حقوق معوق، ۵,۰۰۰ ریال

ث) درآمد معوق، ۱۲,۰۰۰ ریال
 ج) از ۴۵,۰۰۰ ریال پیش دریافت درآمد، در طول سال ۳۲,۰۰۰ ریال کسب شده است.
 مطلوبست:

۱. افتتاح حساب‌های دفتر کل با مانده‌های تعدیل نشده آن‌ها
۲. انجام ثبت‌های تعدیلی مؤسسه در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل
۳. تهیه تراز آزمایشی تعدیل شده و صورت سود و زیان، صورت سرمایه و ترازنامه

مؤسسه خدماتی یاسمن

تراز آزمایشی

۲۹ اسفند ۱۳۸۳

ریال	ریال	
	۱۹۸,۰۰۰	وجه نقد
	۳۷۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۶,۰۰۰	ملزومات
	۱۰۰,۰۰۰	اثاثیه
۴۰,۰۰۰		استهلاک انباشته - و اثاثیه
	۲۵۰,۰۰۰	ساختمان
۱۳۰,۰۰۰		استهلاک انباشته - ساختمان
۳۸۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختنی
۴۵,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۲۹۳,۰۰۰		سرمایه
	۶۵,۰۰۰	برداشت
۲۸۶,۰۰۰		درآمد خدمات
	۱۷۲,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۳,۰۰۰	هزینه متفرقه
ریال ۱,۱۷۴,۰۰۰	ریال ۱,۱۷۴,۰۰۰	جمع

حل مسأله

۱.

سرمایه		+ بدهی‌ها		= دارایی‌ها	
هزینه حقوق		حساب‌های پرداختی		ساختمان	
۱۷۲,۰۰۰	۲۹۳,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰		۲۵۰,۰۰۰	۱۹۸,۰۰۰
۵۰,۰۰۰ (ت)					
هزینه ملزومات		حقوق پرداختی		استهلاک انباشته - ساختمان	
۴۰,۰۰۰ (الف)	۶۵,۰۰۰	۵۰,۰۰۰ (ت)	۴۵,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰
				۱۰,۰۰۰ (ب)	۱۲,۰۰۰ (ت)
درآمد خدمات		پیش دریافت درآمد		اسباب و اثاثیه	
۲۸۶,۰۰۰	هزینه متفرقه		۳۲۰,۰۰۰ (ج)	۱۰۰,۰۰۰	ملزومات
۱۲,۰۰۰ (ت)	۱۳,۰۰۰				۴,۰۰۰ (الف)
۳۳,۰۰۰ (ج)					۶,۰۰۰
هزینه استهلاک اثاثیه		هزینه استهلاک - ساختمان		استهلاک انباشته - اثاثیه	
۲۰,۰۰۰ (ب)					۴۰,۰۰۰
					۲۰,۰۰۰ (ب)

۲.

۴,۰۰۰	الف) ۲۹ اسفند هزینه ملزومات
۴,۰۰۰	ملزومات
	ثبت ملزومات مصرف شده
۲۰,۰۰۰	ب) ۲۹ اسفند هزینه استهلاک - اثاثیه
۲۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - اثاثیه
	ثبت هزینه استهلاک اثاثیه
۱۰,۰۰۰	پ) ۲۹ اسفند هزینه استهلاک - ساختمان
۱۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - ساختمان
	ثبت هزینه استهلاک ساختمان
۵,۰۰۰	ت) ۲۹ اسفند هزینه حقوق
۵,۰۰۰	حقوق پرداختنی
	ثبت هزینه حقوق معوق
۱۲,۰۰۰	ث) ۲۹ اسفند حساب‌های دریافتنی
۱۲,۰۰۰	درآمد خدمات
	بابت درآمد ایجاد شده
۳۲,۰۰۰	ج) ۲۹ اسفند پیش دریافت درآمد
۳۲,۰۰۰	درآمد خدمات
	بابت بخشی از پیش دریافت درآمد که کسب شده است.

۳.

مؤسسه خدماتی یاسمن تهیه تراز آزمایشی تعدیل شده ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۳						
تراز آزمایشی تعدیل شده		تعدیلات		تراز آزمایشی		
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۱۹۸,۰۰۰				۱۹۸,۰۰۰	وجوه نقد
	۳۸۲,۰۰۰		۱۲,۰۰۰ (ث)		۳۷۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۲,۰۰۰	۴,۰۰۰ (الف)			۶,۰۰۰	ملزومات
	۱۰۰,۰۰۰				۱۰۰,۰۰۰	اثاثیه
۶۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰ (ب)		۴,۰۰۰		استهلاک انباشته - اثاثیه
	۲۵۰,۰۰۰				۲۵۰,۰۰۰	ساختمان
۱۴۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰ (پ)		۱۳۰,۰۰۰		استهلاک انباشته - ساختمان
۳۸۰,۰۰۰				۳۸۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختنی
۵,۰۰۰		۵,۰۰۰ (ت)				حقوق پرداختنی
۱۳,۰۰۰			۳۲,۰۰۰ (ج)	۴۵,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۲۹۳,۰۰۰				۲۹۳,۰۰۰		سرمایه
	۶۵,۰۰۰				۶۵,۰۰۰	برداشت
۳۳۰,۰۰۰		۱۲,۰۰۰ (ث)		۲۸۶,۰۰۰		درآمد خدمات
		۳۲,۰۰۰ (ج)				
	۱۷۷,۰۰۰		۵,۰۰۰ (ت)		۱۷۲,۰۰۰	هزینه حقوق
	۴,۰۰۰		۴,۰۰۰ (الف)			هزینه ملزومات
	۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰ (ب)			هزینه استهلاک اثاثیه
	۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰ (پ)			هزینه استهلاک - ساختمان
	۱۳,۰۰۰				۱۳,۰۰۰	هزینه متفرقه
۱,۲۲۱,۰۰۰	۱,۲۲۱,۰۰۰	۸۳,۰۰۰	۸۳,۰۰۰	۱,۱۷۴,۰۰۰	۱,۱۷۴,۰۰۰	جمع

مؤسسه خدماتی یاسمن
صورت سود و زیان
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

ریال	ریال
درآمد:	
درآمد خدمات	۳۳۰,۰۰۰
هزینه‌ها:	
هزینه حقوق	۱۷۷,۰۰۰
هزینه استهلاک - اثاثیه	۲۰,۰۰۰
هزینه استهلاک - ساختمان	۱۰,۰۰۰

۴,۰۰۰	هزینه ملزومات
۱۳,۰۰۰	هزینه متفرقه
	کل هزینه‌ها
۲۲۴,۰۰۰	سود ویژه
۱۰۶,۰۰۰	
مؤسسه خدماتی یاسمن	
صورت سرمایه	
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳	
ریال	
۲۹۳,۰۰۰	سرمایه ۱ فروردین ۱۳۳۳
۱۰۶,۰۰۰	اضافه می‌شود: سود ویژه
۳۹۹,۰۰۰	
۶۵,۰۰۰	کسر می‌شود: برداشت
۳۳۴,۰۰۰	سرمایه ۲۹ اسفند ۱۳۳۳
مؤسسه خدماتی یاسمن	
ترازنامه	
۲۹ اسفند ۱۳۳۳	
ریال	ریال
بدهی‌ها:	دارایی‌ها:
۳۸۰,۰۰۰ حساب‌های پرداختنی	۱۹۸,۰۰۰ وجوه نقد
۵,۰۰۰ حقوق پرداختنی	۳۸۲,۰۰۰ حساب‌های دریافتنی
۱۳,۰۰۰ پیش دریافت درآمد	۲,۰۰۰ ملزومات
۳۹۸,۰۰۰ کل بدهی‌ها	۴۰,۰۰۰ اثاثیه (خالص)
سرمایه:	۱۱۰,۰۰۰ ساختمان (خالص)
۳۳۴,۰۰۰ سرمایه	۷۳۲,۰۰۰ کل دارایی‌ها
۷۳۲,۰۰۰ کل بدهی‌ها و سرمایه	

شیوه دیگر برای برخورد با پیش پرداخت هزینه‌ها و پیش دریافت درآمدها

در مطالب قبلی شیوه متداول منظور نمودن پیش پرداخت هزینه‌ها و پیش دریافت درآمدها به حساب‌های مربوطه تشریح شد. در این بخش، رویکرد دیگر جهت برخورد با پیش پرداخت هزینه‌ها و پیش دریافت درآمدها که نتیجه‌ای یکسان با شیوه قبل دارد، معرفی می‌گردد.

پیش پرداخت هزینه‌ها

پیش پرداخت هزینه در واقع از قبل پرداخت نمودن وجه هزینه است. پیش پرداخت اجاره، پیش

پرداخت تبلیغات و پیش پرداخت هزینه‌های حقوقی همگی در زمره پیش پرداخت‌ها می‌باشند. ملزوماتی که طی دوره جاری و یا ظرف یک سال مورد مصرف قرار می‌گیرند را نیز همانند پیش پرداخت هزینه در نظر می‌گیرند.

هنگامی که یک واحد تجاری هزینه اجاره خود را پیش پرداخت می‌کند، این مبادله می‌تواند در حساب پیش پرداخت به شکل زیر ثبت شود:

آبان پیش پرداخت اجاره xx

xx وجه نقد

همچنین این مبادله را می‌توان به یک شکل دیگر نیز ثبت کرد و طی آن یک حساب هزینه (هزینه اجاره) را بدهکار نمود:

xx هزینه اجاره

xx وجه نقد

صرف نظر از این که چه حسابی بدهکار شده است، واحد تجاری باید در پایان دوره حساب‌های خود را تعدیل کند. انجام تعدیلات باعث می‌شود هم مبلغ هزینه دوره و هم مبلغ دارایی در پایان دوره، به صورت صحیح گزارش شوند.

پیش پرداخت هزینه‌ای که در ابتدا به عنوان یک هزینه ثبت شده است

پیش پرداخت هزینه، ایجاد یک دارایی می‌کند که این موضوع قبلاً بیان شد. اما ممکن است این دارایی دارای عمر کوتاه باشد و در دوره حسابداری جاری - ظرف یک سال یا کمتر - منقضی شود. بنابراین ممکن است حسابداری این پیش پرداخت را در زمان پرداخت وجه نقد به بدهکار حساب هزینه منظور کند. برای مثال پرداخت اجاره یکسال آینده در ۱ آبان به مبلغ ۶,۰۰۰ ریال را می‌توان در بدهکار حساب هزینه اجاره ثبت کرد:

۱ آبان ۱۳۲۶ هزینه اجاره ۶,۰۰۰

xx وجه نقد ۶,۰۰۰

در ۲۹ اسفندماه فقط ۵ ماه از این پیش پرداخت منقضی شده است و ۷ ماه آن هنوز باقی مانده است. در این مورد حسابداری باید $\frac{۷}{۱۳}$ از این پرداخت ۶,۰۰۰ ریالی (یعنی ۳,۵۰۰ ریال) را به حساب پیش پرداخت اجاره منتقل کند. ثبت تعدیلی باید مانده هزینه اجاره را تا مبلغ $\frac{۵}{۱۳}$ پرداخت اولیه

۶,۰۰۰ ریالی (یعنی ۲,۵۰۰ ریال) کاهش دهد. این ثبت تعدیلی در ۲۹ اسفند به شکل زیر خواهد بود.
ثبت تعدیلی

۱۳۸۶

۲۹ اسفند پیش پرداخت اجاره ($۶,۰۰۰ \times \frac{۷}{۱۳}$) ۳,۵۰۰
هزینه اجاره ۳,۵۰۰

بعد از نقل ثبت بالا به دفتر کل، دو حساب مذکور به شکل زیر در خواهند آمد:

هزینه اجاره		پیش پرداخت اجاره	
۲۹ اسفند	۳,۵۰۰	۲۹ اسفند	۳,۵۰۰
		۲۹ اسفند	۳,۵۰۰
		۱ آبان	۶,۰۰۰
		۲۹ اسفند	۲,۵۰۰

در تاریخ ۲۹ اسفند ترازنامه پیش پرداخت اجاره را معادل ۳,۵۰۰ ریال و همچنین صورت سود و زیان هزینه اجاره را معادل ۲,۵۰۰ ریال گزارش می‌کند. واحد تجاری چه پرداخت اولیه را به عنوان پیش پرداخت اجاره در نظر بگیرد و چه به عنوان هزینه، صورت‌های مالی مبالغ مشابهی را برای پیش پرداخت اجاره و هزینه اجاره گزارش خواهند کرد.

 مثال: یک واحد تجاری مبادلات زیر را چگونه باید ثبت کند:

(۱) پیش پرداخت اجاره یک ماهه در یک حساب هزینه

(۲) هزینه آب و برق

(۳) پیش پرداخت اجاره سه ماهه در یک حساب هزینه

حل:

(۱) هزینه اجاره ××

وجه نقد ××

(۲) هزینه آب و برق ××

وجه نقد ××

(۳) هزینه اجاره ××

وجه نقد ××

بهتر است که این گونه پرداخت‌های وجه نقد را نظیر اغلب پرداخت‌ها به عنوان هزینه ثبت کرد تا به عنوان یک دارایی.

پیش دریافت درآمدها (درآمدهای انتقالی یا درآمدهای کسب نشده)

پیش دریافت درآمد زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد تجاری قبل از انجام خدمات و یا ارسال کالا، وجه آن را دریافت کند. در این صورت زمان شناسایی درآمد به زمان کسب آن یعنی به تاریخی درآمده، موکول می‌گردد. پیش دریافت درآمد به عنوان یک بدهی قلمداد می‌شود زیرا واحد تجاری در ازاء دریافت وجه نقد متعهد می‌شود در آینده خدماتی را ارائه و یا کالایی را تحویل دهد.

پیش دریافت درآمد که در ابتدا به عنوان درآمد ثبت شده است

همان طور که قبلاً بیان شد، دریافت وجه نقد قبل از ارائه کالا یا خدمات، ایجاد یک نوع بدهی به نام پیش دریافت درآمد می‌کند. راه دیگر برای برخورد با چنین مبادلاتی این است که در زمان دریافت وجه نقد، حساب درآمد را بستانکار کرد. اگر واحد تجاری توانست تمامی درآمد مذکور را در دوره‌ای که در آن وجه نقد دریافت شده به فعل تبدیل کند، دیگر نیازی برای ثبت تعدیلی وجود ندارد. ولی اگر در طی دوره مذکور فقط بخشی از درآمد که وجه آن قبلاً دریافت شده است؛ کسب شد، آن وقت ثبت تعدیلی اجتناب ناپذیر است. فرض کنید در تاریخ ۱ دی ماه ۱۳۶۲ یک مؤسسه حقوقی دریافت حق الزحمه ۹ ماهه آتی خود به مبلغ ۷,۲۰۰ ریال را در ابتدا به عنوان درآمد ثبت می‌کند. ثبت دریافت وجه نقد به شکل زیر خواهد بود:

۱۳۶۲

۱ دی	وجه نقد	۷,۲۰۰
	درآمد مشاوره حقوقی	۷,۲۰۰

در ۲۹ اسفند فقط $\frac{۲}{۹}$ از ۷,۲۰۰ ریال (یعنی ۲,۴۰۰ ریال) درآمد، کسب شده است. بنابراین

مؤسسه مذکور باید به یک ثبت تعدیلی بخش کسب نشده (یعنی $\frac{۷}{۹}$ از ۷,۲۰۰ ریال و یا ۴,۸۰۰ ریال) را از حساب درآمد به حساب بدهی منتقل کند.

ثبت تعدیلی

۱۳۶۲

۲۹ اسفند	درآمد مشاوره حقوقی ($\frac{۷}{۹}$ ۷,۲۰۰)	۴,۸۰۰
	پیش دریافت درآمد مشاوره حقوقی	۴,۸۰۰

ثبت تعدیلی فوق باعث می‌شود تنها بخش کسب شده ($\frac{3}{4}$ از ۷,۲۰۰ ریال و یا ۲,۴۰۰ ریال) در حساب درآمد باقی بماند. بعد از نقل اطلاعات به دفتر کل، مبلغ اولیه (۷,۲۰۰ ریال) به دو بخش حساب بدهی (۴,۸۰۰ ریال) و حساب درآمد (۲,۴۰۰ ریال) تقسیم می‌شود. حساب‌ها را می‌توان این گونه نشان داد:

درآمد حقوق		پیش دریافت درآمد	
۱۳×۲	۱۳×۲	۱۳×۲	
۷,۲۰۰ دین ۱ دی	۲۹ اسفند ت ۴,۸۰۰	۴,۸۰۰ ت ۲۹ اسفند	
۲,۴۰۰ مانده ۲۹ اسفند		۴,۸۰۰ مانده ۲۹ اسفند	

ت = ثبت تعدیلی دین = دریافت وجه نقد

صورت سود و زیان موسسه برای سال ۱۳×۲ درآمد مشاوره حقوقی را معادل ۲,۴۰۰ ریال و ترازنامه موسسه در تاریخ ۲۹ اسفند پیش دریافت درآمد مشاوره حقوقی را معادل ۴,۸۰۰ ریال گزارش خواهد کرد. حال چه موسسه دریافت وجه نقد را در ابتدا به حساب پیش دریافت درآمد منظور کند و چه به حساب درآمد، نتایج پایانی که در صورتهای مالی انعکاس می‌یابند، یکسان خواهد بود.

 مثال: ثبت تعدیلی مورد نیاز به شیوه‌ای که مبادله در ابتدا ثبت گردیده است بستگی دارد: (۱) اگر دریافت وجه نقد قبل از کسب درآمد به عنوان بدهی ثبت شود، ثبت تعدیلی چگونه خواهد بود؟ (۲) اگر دریافت وجه نقد در ابتدا به عنوان درآمد ثبت شود، آرتیکل تعدیلی چگونه خواهد بود؟

حل:

(۱) پیش دریافت درآمد ××

×× درآمد

×× (۲) درآمد

پیش دریافت درآمد ××

 مثال: موسسه سپهر، ۳,۰۰۰ ریال بابت آبونمان مجله دریافت نموده است و آن را به عنوان یک بدهی ثبت کرده است. در پایان دوره: (۱) اگر از مبلغ مذکور ۱,۶۰۰ ریال کسب نشده باشد، ثبت تعدیلی چگونه خواهد بود؟ (۲) اگر این دریافت وجه در ابتدا به عنوان یک درآمد ثبت شود، ثبت تعدیلی چگونه است؟

حل:

(۱) پیش دریافت درآمد ۱,۴۰۰

درآمد ۱,۴۰۰

(۲) درآمد ۱,۶۰۰

پیش دریافت درآمد ۱,۶۰۰

فقط ۱,۴۰۰ ریال از ۳,۰۰۰ ریال درآمد کسب شده است. بنابراین لازم است که حساب درآمد در پایان سال دارای مانده بستانکاری معادل ۱,۴۰۰ ریال باشد.

 مثال: در ابتدای سال، موجودی ملزومات ۱,۶۹۰ ریال بود. در طول سال واحد تجاری ۳,۴۰۰ ریال ملزومات خریداری کرده است. در پایان سال، شمارش فیزیکی، مبلغ ملزومات را ۱,۳۶۰ ریال نشان می‌دهد.

مطلوبست:

(۱) فرض کنید واحد تجاری در ابتدای ملزومات را به عنوان دارایی ثبت کند. در این حالت با استفاده از ثبت‌های دفتر روزنامه و T موارد فوق را ثبت کنید.

(۲) فرض کنید واحد تجاری در ابتدا ملزومات را به عنوان یک هزینه ثبت کند. در این صورت مانده ابتدای سال را در قالب هزینه نشان داده و موارد بالا را در دفاتر روزنامه و T نشان دهید.

(۱) موجودی ملزومات ۳,۴۰۰

وجه نقد ۳,۴۰۰

هزینه ملزومات ۳,۷۳۰

موجودی ملزومات ۳,۷۳۰

 $(۱,۶۹۰ + ۳,۴۰۰ - ۱,۳۶۰)$

موجودی ملزومات		
مصرف شده		مانده اول سال ۱,۶۹۰
	۳۷۳۰	خرید طی سال ۳,۴۰۰
		مانده آخر سال ۱,۳۶۰

هزینه ملزومات		
۳,۷۳۰	مصرف شده طی سال	
۳,۷۳۰	مانده آخر سال	
		۳,۴۰۰ (۲) هزینه ملزومات
۳,۴۰۰	وجه نقد	
۱,۳۶۰	موجودی ملزومات	
۱,۳۶۰	هزینه ملزومات	
هزینه ملزومات		
مانده اول سال	۱,۶۹۰	۱,۳۶۰ مانده موجودی در پایان سال
خرید طی سال	۳,۴۰۰	
مانده آخر سال	۳,۷۳۰	
موجودی ملزومات		
مانده پایان سال	۱,۳۶۰	
۱,۳۶۰		

مثال: در ابتدای سال، شرکت بابت پیش دریافت درآمد از مشتریان، مبلغ ۶,۷۵۰ ریال به آن‌ها بدهکار بود. در طول سال نیز شرکت مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال به عنوان پیش دریافت درآمد از مشتریان دریافت کرده است. در پایان سال بدهی مربوط به پیش دریافت درآمد ۳,۷۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

- (۱) فرض کنید شرکت پیش دریافت درآمد را ابتدا به عنوان یک بدهی ثبت می‌کند. برای پیش دریافت و درآمد فوق ثبت‌های لازم در دفاتر روزنامه و عملیات بر روی T حساب را نشان دهید.
- (۲) فرض کنید شرکت پیش دریافت را در ابتدا به عنوان درآمد ثبت می‌کند. برای پیش دریافت درآمد و درآمد خدمات T حساب ثبت‌های دفتر روزنامه را نشان دهید.

حل:

(۱) وجه نقد ۱۰,۰۰۰
 پیش دریافت درآمد ۱۰,۰۰۰
 پیش دریافت درآمد ۱۳,۰۵۰
 درآمد ۱۳,۰۵۰
 $(۶,۷۵۰ + ۱۰,۰۰۰ - ۳,۷۰۰)$

پیش دریافت درآمد		درآمد کسب شده
مانده اول دوره	۶,۷۵۰	
دریافتی طی سال	۱۰,۰۰۰	۱۳,۰۵۰
مانده پایان دوره	۳,۷۰۰	

درآمد	
درآمد کسب شده طی سال	۱۳,۰۵۰
مانده پایان دوره	۱۳,۰۵۰

(۲) وجه نقد ۱۰,۰۰۰
 درآمد ۱۰,۰۰۰
 درآمد ۳,۷۰۰
 پیش دریافت درآمد ۳,۷۰۰

درآمد		مانده پیش دریافت در پایان سال
مانده اول دوره	۶,۷۵۰	
ایجاد شده طی دوره	۱۰,۰۰۰	۳,۷۰۰
مانده پایان دوره	۱۳,۰۵۰	

پیش دریافت درآمد	
مانده پیش دریافت درآمد در پایان سال	۳,۷۰۰
	۳,۷۰۰

شرکت امین ثبت تعدیلی درآمد معوق به مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال را در پایان سال ثبت نکرده است؛ تأثیر این اشتباه بر صورت سود و زیان پایان سال چیست؟

پاسخ: در این حالت، درآمدها و سود و زیان و دارایی‌ها و سرمایه در ترازنامه به مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال کمتر از واقع نشان داده می‌شوند.

مثال: دو مبادله زیر از مبادلات مرکز فروش و خدمات یاسمن در طول سال ۱۳۶۴ انتخاب شده است:
 ۳۰ آذر: پرداخت ۶,۰۰۰ ریال بابت اجاره یک دوره شش ماهه که پایان آن ۳۱ خرداد ۱۳۶۵ می‌باشد.
 اسفند: دریافت ۳,۲۰۰ ریال از مشتریان بابت انجام کاری در آینده تا تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۶۴ مبلغ ۸۰۰ ریال از این کار انجام شده است.
 مطلوبست:

- (۱) ثبت مبادلات فوق با فرض آن که اول یک دارایی و بدهی در حساب‌ها ثبت شود و نقل آن‌ها به دفتر کل و انجام ثبت‌های تعدیلی در پایان دوره.
 (۲) ثبت مبادلات فوق با فرض آن که ابتدا یک هزینه و درآمد ایجاد شود و نقل آن‌ها به دفتر کل و انجام ثبت‌های تعدیلی در پایان دوره.

حل:

(۱)

۳۰ آذر	پیش پرداخت اجاره	۶,۰۰۰
	وجه نقد	۶,۰۰۰
۱ اسفند	وجه نقد	۳,۲۰۰
	پیش دریافت درآمد	۳,۲۰۰
۲۹ اسفند	هزینه اجاره	۳,۰۰۰
	پیش پرداخت اجاره	۳,۰۰۰
	$(۶,۰۰۰ \div ۲)$	
۲۹ اسفند	پیش دریافت درآمد	۸۰۰
	درآمد	۸۰۰

	پیش پرداخت اجاره		
۲۹ اسفند	۳,۰۰۰	۶,۰۰۰	۳۰ آذر
		۳,۰۰۰	مانده پایان سال

هزینه اجاره	
۳,۰۰۰	
مانده پایان سال	۳,۰۰۰

پیش دریافت درآمد		
۱ اسفند	۳,۲۰۰	۸۰۰
مانده پایان سال	۲,۴۰۰	

درآمد	
۸۰۰	
مانده پایان سال	۸۰۰

(۲)

۳۰ آذر	هزینه اجاره	۶,۰۰۰
	وجه نقد	۶,۰۰۰
۱ اسفند	وجه نقد	۳,۲۰۰
	درآمد	۳,۲۰۰
۲۹ اسفند	پیش پرداخت اجاره	۳,۰۰۰
	هزینه اجاره	۳,۰۰۰
۲۹ اسفند	درآمد	۲,۴۰۰
	پیش دریافت درآمد	۲,۴۰۰
		(۳,۲۰۰ - ۸۰۰)

هزینه اجاره		درآمد	
۳,۰۰۰	۶,۰۰۰	۱ اسفند	۳,۲۰۰
	۳,۰۰۰	مانده پایان سال	۲,۴۰۰
		مانده پایان سال	۸۰۰
پیش پرداخت اجاره			
	۳,۰۰۰	۲۹ اسفند	
	مانده پایان سال	مانده پایان سال	۲,۴۰۰
		پیش دریافت درآمد	
		۲۹ اسفند	۲,۴۰۰
		مانده پایان سال	۲,۴۰۰

سؤالات

- ۱- تفاوت بین مبنای نقدی و تعهدی حسابداری چیست؟
- ۲- دلیل ارجحیت مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی حسابداری چیست؟
- ۳- برای چه دارایی‌هایی برای ثبت استهلاك نیاز به ثبت تعدیلی دارند؟
- ۴- در صورتی که یک شرکت در ابتدا پیش پرداخت هزینه را با بدهکار نمودن حساب هزینه ثبت کرده باشد، در ثبت تعدیلی چه حسابی را بدهکار می‌کند؟
- ۵- پیش پرداخت هزینه در کدام قسمت از ترازنامه گزارش می‌شود؟ دو نمونه از پیش پرداخت هزینه را بیان کنید.
- ۶- پیش دریافت درآمد در کدام بخش از ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود؟

تمرین

- ۱- هریک از تعدیلات زیر تحت چه عنوانی ثبت می‌شوند (پیش پرداخت هزینه، پیش دریافت درآمد، هزینه یا درآمد).
 - (الف) دریافت وجه نقد از مشتریانی که هنوز خدماتی ارائه نشده است.
 - (ب) پرداخت بیمه دو سال آتی شرکت.
 - (ج) دستمزد نیمه دوم اسفندماه کارکنان پرداخت نشده است (پایان سال مالی ۲۹ اسفند ماه است و دستمزد به صورت ماهیانه پرداخت می‌شود).
 - (د) ارائه خدمات به مشتریان و ارسال صورتحساب برای آن‌ها.
- ۲- در اول مهرماه شرکت توس مبلغ $2/400/000$ ریال بابت بیمه ۶ ماهه پرداخت نموده است؛ هم-چنین مانده حساب ملزومات شرکت در فروردین ماه $900/000$ ریال بوده است. در طول سال این شرکت مبلغ $2/900/000$ ریال ملزومات خریداری نموده است در پایان سال موجودی ملزومات مبلغ $1/200/000$ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت‌های اصلاحی در پایان سال برای ملزومات و انقاضی حق بیمه.
- ۳- شرکت ایرانیان در اول فروردین ماه، $40/000/000$ ریال تجهیزات خریداری نموده است. انتظار می‌رود عمر مفید تجهیزات ۵ سال باشد. مطلوبست ثبت مربوط به هزینه استهلاك در پایان سال.
- ۴- شرکت گلستان در طی سال ۱۳۸۱، $28/000/000$ ریال درآمد کسب نمود و $34/000/000$ ریال وجه نقد از مشتریان دریافت کرد. این شرکت $18/000/000$ ریال متحمل هزینه شده است در حالی که تا پایان سال $2/700/000$ ریال از آن پرداخت نکرده است. شرکت گلستان هم‌چنین بابت هزینه-های سال آینده مبلغ $3/200/000$ ریال پرداخت نموده است. مطلوبست محاسبه سود خالص شرکت بر مبنای نقدی و تعهدی.

۵- شرکت گلریز برای تبیین حساب‌های خود در پایان سال باید ثبت‌های تعدیلی را انجام دهد. مطلوبست انجام ثبت‌های تعدیلی موارد زیر با فرض این که در ابتدا پیش پرداخت هزینه‌ها، در حساب‌های دارایی ثبت می‌شود و وجوه وصول شده قبل از انجام کار به عنوان بدهی ثبت می‌شوند. الف) یک دوم از خدمات مربوط به ۴/۰۰۰ ریال وجه نقد پیش دریافت شده در این دوره انجام شده است.

ب) دستمزد کارگران به مبلغ ۱۰/۰۰۰ ریال تا پایان سال پرداخت نشده است.

ج) استهلاک تجهیزات شرکت برای یک سال مبلغ ۲۰/۰۰۰ ریال است.

د) حساب ملزومات در ابتدای سال مبلغ ۵۰۰ ریال مانده بدهکار دارد در طی سال مبلغ ۶/۰۰۰ ریال ملزومات خریداری شد. شمارش فیزیکی ملزومات در پایان سال موجودی ملزومات را ۶۰۰ ریال نشان می‌دهد.

و) مبلغ ۸۰۰ ریال سود سپرده‌گذاری در بانک در پایان سال تحقق یافته ولی ثبت نشده است.

ر) هزینه مالی وام بانکی شرکت تا پایان سال مبلغ ۴/۰۰۰ ریال است که ثبتی بابت آن انجام نشده است.

مسئله ۱: مبادلات زیر مربوط به مبادلات تیرماه موسسه مشاوره‌ای سپیده می‌باشند:

۱ تیر	پرداخت بابت بیمه ماه‌های تیر تا اسفند، ۴۵۰ ریال
۴ تیر	خرید نقدی اثاثیه اداری به مبلغ ۸۰۰ ریال
۵ تیر	ارائه خدمات مشاوره‌ای و دریافت ۷۰۰ ریال از این بابت
۸ تیر	پرداخت ۳۰۰ ریال بابت هزینه تبلیغات
۱۱ تیر	ارائه خدمات مشاوره‌ای به صورت نسبه به ارزش ۱,۲۰۰ ریال
۱۹ تیر	خرید نسبه تجهیزات اداری به مبلغ ۱۵۰ ریال
۲۴ تیر	وصول ۴۰۰ ریال از مطالبات ایجاد شده در تاریخ ۱۱ تیر
۲۶ تیر	پرداخت بدهی ایجاد شده در تاریخ ۱۹ تیر
۲۹ تیر	پرداخت ۹۰۰ ریال بابت هزینه حقوق
۳۱ تیر	انجام ثبت تعدیلی بابت پیش پرداخت بیمه (ثبت ۱ تیر)
۳۱ تیر	به یکی از مشتریان خدماتی به ارزش ۶۰۰ ریال ارائه شده که وجه آن فعلاً دریافت نشده است.

مطلوبست: نشان دهید در مبنای تعهدی و نقدی با هر مبادله چگونه بر خورد می‌شود و درآمد و هزینه در هر یک از مبنای چقدر است؟ جهت انجام این کار از چارچوب ذیل استفاده می‌شود.

مبنای نقدی		مبنای تعهدی	
تاریخ	ثبت حسابداری	ثبت حسابداری	درآمد (هزینه)
۱ تیر	هزینه بیمه ۴۵۰	پیش پرداخت بیمه ۴۵۰	-
	وجه نقد ۴۵۰	وجه نقد ۴۵۰	-
۴ تیر	هزینه ۸۰۰	اثاثیه اداری ۸۰۰	-
	وجه نقد ۸۰۰	وجه نقد ۸۰۰	-
۵ تیر	وجه نقد ۷۰۰	وجه نقد ۷۰۰	۷۰۰
	درآمد ۷۰۰	درآمد ۷۰۰	۷۰۰
۸ تیر	هزینه تبلیغات ۳۰۰	هزینه تبلیغات ۳۰۰	(۳۰۰)
	وجه نقد ۳۰۰	وجه نقد ۳۰۰	-
۱۱ تیر	-	حساب‌های دریافتی ۱,۲۰۰	۱,۲۰۰
	-	درآمد ۱,۲۰۰	۱,۲۰۰
۱۹ تیر	-	تجهیزات ۱۵۰	-
	-	حساب‌های پرداختی ۱۵۰	-
۲۴ تیر	وجه نقد ۴۰۰	وجه نقد ۴۰۰	-
	درآمد ۴۰۰	حساب‌های دریافتی ۴۰۰	-
۲۶ تیر	هزینه ۱۵۰	حساب‌های پرداختی ۱۵۰	-
	وجه نقد ۱۵۰	وجه نقد ۱۵۰	-
۲۹ تیر	هزینه حقوق ۹۰۰	هزینه حقوق ۹۰۰	(۹۰۰)
	وجه نقد ۹۰۰	وجه نقد ۹۰۰	-
۳۱ تیر	-	هزینه بیمه ۵۰	(۵۰)
	-	پیش پرداخت بیمه ۵۰	-
۳۱ تیر	-	حساب‌های دریافتی ۶۰۰	۶۰۰
	-	درآمد ۶۰۰	۶۰۰
جمع	(۱,۵۰۰)	۱,۲۵۰	

همانگونه که قبلاً نیز بیان گردید، در مبنای نقدی زمان شناسایی درآمدها، هنگام وصول وجه نقد و هنگام پرداخت وجه نقد، زمان ثبت هزینه می‌باشد ولی در مبنای تعهدی لزوماً این‌گونه نیست و درآمد زمانی شناسایی می‌شود که درآمد تحقق یافته و کسب شده باشد و هزینه نیز هنگامی ثبت می‌شود که تحمل شده باشد که این زمان‌ها لزوماً همزمان با وصول وجه نقد نیست. در مبنای نقدی دقت فرمایید که هرگونه پرداختی (حتی بابت خرید دارایی‌ها) به حساب هزینه برده شده است. مسأله ۲: تراز آزمایشی موسسه شقایق در تاریخ ۳۱ اردیبهشت سال جاری به همراه اطلاعات لازم در پایان ماه برای تعدیلات به این شرح است.

موسسه شقایق تراز آزمایشی ۳۱/اردیبهشت ماه/۱۳۸۶		
شرح	بدهکار - ریال	بستانکار - ریال
وجه نقد	۳,۱۰۰	
حساب‌های دریافتی	۲۳,۷۸۰	
پیش پرداخت اجاره	۲,۴۲۰	
ملزومات	۱,۱۸۰	
اثاثیه	۱۹,۷۴۰	
استهلاک انباشته		۳,۶۳۰
حساب‌های پرداختی		۳,۳۱۰
حقوق پرداختی		
پیش دریافت درآمد		۲,۷۹۰
سرمایه آقای محسنی		۳۹,۵۱۰
برداشت آقای محسنی	۴,۸۰۰	
درآمد خدمات		۱۱,۷۰۰
هزینه حقوق	۳,۸۰۰	
هزینه اجاره		
هزینه آب و برق	۵۵۰	
هزینه استهلاک		
هزینه تبلیغات	۱,۵۷۰	
هزینه ملزومات		
جمع	۶۰,۹۴۰ ریال	۶۰,۹۴۰ ریال

الف) بخشی از پیش دریافت درآمد که تا تاریخ ۲/۳۱ کسب نشده است: ۱,۶۷۰ ریال

ب) بخش منقضی نشده پیش پرداخت اجاره در تاریخ ۲/۳۱: ۶۲۰ ریال

پ) ملزومات مصرف شده در طی ماه: ۷۰۰ ریال

ت) استهلاک برای ماه اردیبهشت: ۴۰۰ ریال

ث) هزینه تبلیغات معوق در ۲/۳۱ که متعاقباً پرداخت خواهد شد، ۶۱۰ ریال (حساب‌های پرداختی را بستانکار کنید)

ج) هزینه حقوق معوق، ۵۵۰ ریال

مطلوبست:

۱. برای هر یک از حساب‌های تراز آزمایشی یک حساب T باز کنید و مانده اصلاح نشده را در آن

وارد نمایید.

۲. ثبت‌های تعدیلی را در دفتر روزنامه انجام داده و به حساب‌های دفتر کل منتقل نمایید.

۳. تراز آزمایشی تعدیل شده موسسه را تهیه کنید.

حل:

ملزومات		پیش پرداخت اجاره		حساب‌های دریافتی		وجه نقد	
۱,۱۸۰	(پ) ۷۰۰	۲,۴۲۰	(ب) ۱,۸۰۰	۲۳,۷۸۰		۳,۱۰۰	
۴۸۰		۶۲۰		۲۳,۷۸۰		۳,۱۰۰	
حقوق پرداختنی		حساب‌های پرداختنی		استهلاک انباشته		اثاثیه	
۵۵۰ (ج)		۳,۳۱۰		۳,۶۳۰		۱۹,۷۴۰	
۵۵۰		۶۱۰ (ث)		۴۰۰ (ت)		۱۹,۷۴۰	
		۳,۹۲۰		۴,۰۳۰			
درآمد خدمات		برداشت		سرمایه آقای محسنی		پیش دریافت درآمد	
۱۱,۷۰۰		۴,۸۰۰		۳۹,۵۱۰		۲,۷۹۰	(الف) ۱,۱۲۰
(الف) ۱,۱۲۰		۴,۸۰۰		۳۹,۵۱۰		۱,۶۷۰	
۱۲,۸۲۰							
هزینه استهلاک		هزینه آب و برق		هزینه اجاره		هزینه حقوق	
	(ت) ۴۰۰		۵۵۰	(ب) ۱,۸۰۰		۳,۸۰۰	
	۴۰۰		۵۵۰	۱,۸۰۰		۵۵۰ (ج)	
						۴,۳۵۰	
هزینه ملزومات		هزینه تبلیغات					
	(پ) ۷۰۰		۱,۵۷۰				
	۷۰۰		۶۱۰ (ث)				
			۲,۱۸۰				

ثبت‌های تعدیلی در دفتر روزنامه به صورت زیر است:

الف) پیش دریافت درآمد ۱,۱۲۰

۱,۱۲۰

درآمد خدمات

(۲,۷۹۰ - ۱,۶۷۰)

۱,۸۰۰

ب) هزینه اجاره

۱,۸۰۰

پیش پرداخت

(۲,۴۲۰ - ۶۲۰)

۷۰۰	پ) هزینه ملزومات ۷۰۰
۷۰۰	ملزومات اداری
۴۰۰	ت) هزینه استهلاک ۴۰۰
۴۰۰	استهلاک انباشته
۶۱۰	ث) هزینه تبلیغات ۶۱۰
۶۱۰	حساب‌های پرداختی
۵۰۰	ج) هزینه حقوق ۵۰۰
۵۵۰	حقوق پرداختی

موسسه شقایق
تراز آزمایشی تعدیل شده
۱۳۸۶/۲/۳۱

نام حساب	بدهکار- ریال	بستانکار- ریال
وجه نقد	۳,۱۰۰	
حساب‌های دریافتی	۲۳,۷۸۰	
پیش پرداخت اجاره	۶۲۰	
ملزومات	۴۸۰	
اثاثیه	۱۹,۷۴۰	
استهلاک انباشته		۴,۰۳۰
حساب‌های پرداختی		۳,۹۲۰
حقوق پرداختی		۵۵۰
پیش دریافت درآمد		۱,۶۷۰
سرمایه آقای محسنی		۳۹,۵۱۰
برداشت آقای محسنی	۴,۸۰۰	
درآمد خدمات		۱۲,۸۲۰
هزینه حقوق	۴,۳۵۰	
هزینه اجاره	۱,۸۰۰	
هزینه آب و برق	۵۵۰	
هزینه استهلاک	۴۰۰	
هزینه تبلیغات	۲,۱۸۰	
هزینه ملزومات	۷۰۰	
جمع	۶۲,۵۰۰ ریال	۶۲,۵۰۰ ریال

فصل چهارم: تکمیل چرخه حسابداری

اهداف آموزشی

۱. تشریح مراحل چرخه حسابداری
۲. توضیح دلیل بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی
۳. تشریح نحوه تهیه کاربرگ و روش استفاده از آن
۴. آشنایی با روش تهیه تراز اختتامی و بستن حساب‌های دائم
۵. نحوه محاسبه نسبت جاری و بدهی و تجزیه و تحلیل آن‌ها

مقدمه

حسابداران برای تهیه صورت‌های مالی علاوه بر انجام تعدیلات لازم که در فصل قبل تشریح شد؛ بایستی چندین وحله دیگر را انجام دهند کاربرد یکی از ابزارهای مفید است که جهت تهیه گزارشات مالی می‌توان از آن استفاده نمود.

یکی از مهم‌ترین مراحل در پایان هر دوره مالی، بستن حساب‌های موقت است. ثبت بستن حساب‌های موقت موجب انتقال مانده حساب‌های درآمد، هزینه و برداشت به سرمایه مالک (مالکان) می‌شود. در این فصل تمامی فرآیند مربوط به چرخه حسابداری که در نهایت به تهیه صورت‌های مالی منجر می‌شود؛ تشریح می‌شود.

چرخه حسابداری

چرخه حسابداری فرآیندی است که واحدهای تجاری به وسیله آن می‌توانند صورت‌های مالی خود را برای یک دوره معین و مشخص زمانی تهیه کنند. چرخه حسابداری به دو گروه تقسیم می‌شود، یکی از کارهای انجام شده طی دوره که شامل ثبت مبادلات در دفتر روزنامه و انتقال اطلاعات به دفتر کل است و دیگری کار انجام شده در پایان دوره که شامل تهیه صورت‌های مالی می‌شود. در همین مراحل حسابداری پایان دوره است که حساب‌ها برای دوره بعد آماده می‌شوند. ممکن است به نظر برسد مراحل حسابداری پایان دوره نیز از مراحل حسابداری طی دوره می‌باشند، ولی ثبت مبادلات در دفتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل نیازمند مدت زمان بسیار طولانی‌تری است. مراحل چرخه حسابداری در شکل زیر قابل مشاهده است.

مراحل حسابداری طی دوره	مراحل حسابداری پایان دوره
۱. شروع با مانده ابتدای دوره حساب‌های دفتر کل	۴. محاسبه مانده تعدیل نشده حساب‌ها در پایان دوره
۲. تجزیه و تحلیل و ثبت مبادلات در دفتر روزنامه به محض وقوع	۵. وارد کردن تراز آزمایشی در کاربرد و تکمیل کاربرد (اختیاری)
۳. نقل ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل	۶. استفاده از تراز آزمایشی تعدیل شده یا کاربرد به عنوان راهنمایی جهت:
	الف) تهیه صورت‌های مالی
	ب) انجام ثبت‌های تعدیلی در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به دفتر کل
	ج) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به دفتر کل
	۷. تهیه تراز آزمایشی اختصاصی. این تراز آزمایشی به عنوان مرحله اول دوره بعد می‌باشد.

کاربرگ حسابداری

اغلب حسابداران برای نقل اطلاعات از تراز آزمایشی به صورت‌های مالی از کاربرگ استفاده می‌کنند. به واقع کاربرگ، اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی را در خود خلاصه کرده است. فهرستی از تمامی حساب‌ها و مانده‌های تعدیل نشده آن‌ها که در کاربرگ منعکس است، به حسابداران کمک می‌کند تا حساب‌های نیازمند به تعدیل را شناسایی کنند.

تهیه کاربرگ، اجباری نیست ولی این فرم به ما کمک می‌کند تا تأثیرات تمام مبادلات یک دوره معین را در یک جا بتوانیم مشاهده کنیم. کاربرگ با فهرست کردن مانده تعدیل شده تمام حساب‌ها، مرحله بستن حساب‌ها را نیز سهولت می‌بخشد. هم‌چنین می‌تواند اشتباهات را مشخص سازد. کاربرگ نه بخشی از دفتر روزنامه و دفتر کل است و نه یکی از صورت‌های مالی می‌باشد. بنابراین کاربرگ بخشی از سیستم رسمی حسابداری نیست و صرفاً وسیله‌ای جهت آسودگی و سهولت کار حسابداران است. ۵ مرحله تهیه و تکمیل کاربرگ به شرح زیر است:

۱. وارد کردن عنوان حساب‌ها و مانده تعدیل نشده آن‌ها در ستون‌های تراز آزمایشی کاربرگ و جمع زدن مقادیر موجود در هر ستون.

۲. وارد کردن ثبت‌های تعدیلی در ستون‌های تعدیلات و جمع زدن مقادیر موجود در ستون‌ها.

۳. محاسبه مانده تعدیل شده حساب‌ها از طریق ترکیب ستون‌های تراز آزمایشی و تعدیلات.

۴. نقل مقادیر دارایی، بدهی و سرمایه از ستون‌های تراز آزمایشی تعدیل شده به ستون‌های اقلام ترازنامه و مقادیر درآمد و هزینه از ستون‌های تراز آزمایشی تعدیل شده به ستون‌های اقلام سود و زیان.

۵. محاسبه سود و یا زیان ویژه از تفاوت بین جمع درآمدها و هزینه‌های اقلام سود و زیان.

 مثال: تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی حمید در ۲۹ اسفند ۱۳۶۱ که پایان سال مالی مؤسسه می‌باشد به شکل زیر است:

مؤسسه خدماتی حمید

تراز آزمایشی

۲۹ اسفند ۱۳۸۱

ریال	ریال	
	۱۹۸,۰۰۰	وجوه نقد
	۳۷۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۶,۰۰۰	ملزومات
	۱۰۰,۰۰۰	اثاثیه
۴۰,۰۰۰		استهلاک انباشته - اثاثیه
	۲۵۰,۰۰۰	ساختمان
۱۳۰,۰۰۰		استهلاک انباشته - ساختمان
۳۸۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۴۵,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۳۹۳,۰۰۰		سرمایه
	۶۵,۰۰۰	برداشت
۲۸۶,۰۰۰		درآمد خدمات
	۱۷۲,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۳,۰۰۰	هزینه متفرقه
۱,۱۷۴,۰۰۰	۱,۱۷۴,۰۰۰	جمع

اطلاعات لازم برای تعدیلات به شرح زیر می‌باشد:

۲,۰۰۰ ریال	الف) موجودی ملزومات آخر سال
۲۰,۰۰۰	ب) استهلاک اثاثیه
۱۰,۰۰۰	پ) استهلاک ساختمان
۵,۰۰۰	ت) هزینه حقوق تعهدی (معوق)
۱۲,۰۰۰	ث) درآمد خدماتی که هنوز وجه آن وصول نشده
ج) از ۴۵,۰۰۰ ریال پیش دریافت درآمد در طول سال ۱۳۸۱، ۳۲,۰۰۰ ریال کسب شده است. مطلوبست: تهیه کاربرگ مؤسسه خدماتی حمید برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱.	

کاربری

برای ماه منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۱

[illegible]

ذکر این نکته ضروری است، با وجود این که کاربرگ میزان سود یا زیان ویژه یک دوره را مشخص می‌کند، باز هم تهیه صورت‌های مالی الزامی است.

کاربرگ با مرتب و منظم کردن حساب‌های ترازنامه‌ای و حساب‌های سود و زیانی، تهیه صورت‌های مالی را سهولت می‌بخشد و همچنین اطلاعات لازم برای تهیه صورت سرمایه را فراهم می‌کند.

مروری بر مباحث فصل

- ۱- مزایای استفاده از کاربرگ در انجام ثبت‌های تعدیلی چیست؟
- ۲- مبلغی که در ستون‌های تراز آزمایشی قبل از تعدیلات درج می‌شود از کجا استخراج می‌شود.
- ۳- مرحله‌ای که در یک چرخه حسابداری انجام می‌شود را تشریح کنید.

بستن حساب‌های موقت

در مراحل حسابداری پایان دوره، مرحله بستن حساب‌های موقت، آخرین مرحله می‌باشد. با انجام این مرحله حساب‌ها برای ثبت مبادلات دوره بعد آماده می‌شوند.

این مرحله شامل انجام ثبت‌های بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به دفتر کل است. بستن حساب‌ها یعنی کاهش مبلغ حساب‌های موقت (حساب‌های درآمد و هزینه) معادل مانده‌ای که دارند تا مانده آن‌ها صفر شده و برای اندازه‌گیری سود ویژه دوره بعد آماده شوند.

برای فهم و درک بهتر مرحله بستن حساب‌ها، بهتر است بدانید حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه را اصطلاحاً حساب‌های دائمی می‌نامند. این حساب‌ها، ماهیتی مخالف با حساب‌های موقت دارند. حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه در پایان دوره بسته نمی‌شوند، چرا که از مانده‌های آن‌ها برای اندازه‌گیری سود استفاده نمی‌شود.

این حساب‌ها همانند حساب‌های درآمد و هزینه بیان‌گر افزایش و کاهش برای تنها یک دوره مالی نمی‌باشند. در عوض حساب‌های دائمی مانده دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه را در یک تاریخ معین نشان می‌دهند. به همین دلیل است که مانده آن‌ها در پایان یک دوره مالی، به عنوان مانده اول دوره بعد به آن دوره انتقال داده می‌شود.

خلاصه این که ثبت‌های بستن حساب‌ها، موجب نقل مانده حساب‌های درآمد، هزینه‌ها و برداشت به حساب سرمایه می‌شوند. همان‌گونه که می‌دانید درآمدها افزایشده و هزینه‌ها و برداشت کاهنده سرمایه می‌باشند.

بنابراین، زمانی که ثبت بستن حساب‌ها به دفتر کل منتقل می‌شود، حساب سرمایه اثر مانده حساب‌های موقت را به خود جذب می‌کند. در عمل حسابداران برای انجام این کار از یک حساب واسطه به نام خلاصه حساب سود و زیان استفاده می‌کنند و درآمدها و هزینه‌ها را ابتدا به این حساب منتقل می‌کنند.

برای این کار تمام حساب‌های هزینه به بدهکار خلاصه حساب سود و زیان و تمامی حساب‌های درآمد به بستانکار خلاصه حساب سود و زیان نقل می‌شوند. خلاصه حساب سود و زیان حسابداری است که فقط در مرحله بستن حساب‌ها در پایان دوره مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد و مانده آن نهایتاً به حساب سرمایه منتقل می‌شود.

مراحل بستن حساب‌ها به شرح زیر است:

۱. هر یک از حساب‌های درآمد معادل مانده بستانکار خود، بدهکار و خلاصه حساب سود و زیان معادل مجموع درآمدها بستانکار می‌شود.
۲. هر یک از حساب‌های هزینه معادل مانده بدهکار خود، بستانکار و خلاصه حساب سود و زیان معادل مجموع هزینه‌ها، بدهکار می‌شود.
۳. خلاصه حساب سود و زیان معادل مانده بستانکار خود (درآمدها منهای هزینه‌ها)، بدهکار و حساب سرمایه به همان میزان بستانکار می‌شود. اگر خلاصه حساب سود و زیان دارای مانده بدهکار باشد، در این صورت معادل مانده بدهکار خود، بستانکار می‌شود و حساب سرمایه بدهکار می‌شود. این ثبت موجب نقل سود یا زیان ویژه از خلاصه حساب سود و زیان به حساب سرمایه می‌گردد.
۴. حساب برداشت معادل مانده بدهکار آن، بستانکار و حساب سرمایه به همان مبلغ بدهکار می‌شود.

تراز آزمایشی اختتامی (تراز آزمایشی بعد از بستن حساب‌ها)

چرخه حسابداری با تراز آزمایشی اختتامی خاتمه می‌یابد. در واقع این تراز آزمایشی صحت انجام ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌ها را در دفتر روزنامه و دفتر کل بررسی می‌کند. همانند تراز آزمایشی، تراز آزمایشی اختتامی نیز فهرستی از حساب‌های دفتر کل و مانده آن‌ها می‌باشد. تراز آزمایشی اختتامی این اطمینان را به وجود می‌آورد که برای شروع دوره حسابداری بعد حساب‌ها با توجه به معادله حسابداری تراز هستند.

تاریخ تراز آزمایشی اختتامی، تاریخ پایان دوره‌ای است که صورت‌های مالی برای آن دوره تهیه شده‌اند. تراز آزمایشی اختتامی دقیقاً شبیه ترازنامه است چرا که هر دوی آن‌ها حساب‌های دائمی را

در خود جای می‌دهند.

حساب‌های موقت در این دو، جایی ندارند زیرا مانده این حساب‌ها قبلاً بسته شده است. اکنون دفتر کل به هنگام و آماده ثبت مبادلات دوره بعد است.

از آن جایی که در حسابداری معمولاً نمی‌توان هیچ رقمی را بدون آن که متکی بر ثبت روزنامه باشد، در حساب‌های دفتر کل ثبت نمود، بهتر است به جای انتقال مستقیم مانده حساب‌های دائمی از دفاتر یک سال به سال بعد، از دو حساب واسطه به نام‌های تراز اختتامی یا اختتامیه و تراز افتتاحی یا افتتاحیه به شرحی که در مراحل زیر آمده، استفاده شود:

۱. آن دسته از حساب‌های دائمی که مانده بدهکار دارند و معمولاً اقلام دارایی واحد تجاری می‌باشند با یک ثبت مرکب، یکایک بستانکار و در مقابل حساب تراز اختتامی معادل جمع دارایی‌ها بدهکار می‌شود.
۲. آن دسته از حساب‌های دائمی که مانده بستانکار دارند و معمولاً اقلام بدهی، سرمایه و حساب‌های کاهنده دارایی می‌باشند با یک ثبت مرکب یکایک بدهکار و در مقابل حساب تراز اختتامی معادل جمع مورد مذکور، بستانکار می‌شود.

با نقل موارد فوق به دفتر کل، تمام حساب‌های دائمی بسته می‌شوند و حساب تراز اختتامی نیز به علت برابری دارایی با حاصل جمع بدهی و سرمایه، مانده‌ای نخواهد داشت. بنابراین، حساب تراز اختتامی به تاریخ آخرین روز دوره مالی برای بستن حساب‌های دائمی در دفتر کل، افتتاح و در همان روز بسته می‌شود. در ابتدای دوره مالی بعد، مانده حساب‌های دائمی با استفاده از تراز افتتاحی به ترتیب زیر به دفاتر دوره جدید منتقل می‌شود:

۱. آن دسته از حساب‌های دائمی که مانده بدهکار دارند با یک ثبت مرکب یکایک بدهکار و در مقابل حساب تراز افتتاحی معادل جمع اقلام مزبور بستانکار می‌شود.
 ۲. آن دسته از حساب‌های دائمی که مانده بستانکار دارند با یک ثبت مرکب یکایک بستانکار و در مقابل حساب تراز افتتاحی معادل جمع اقلام مزبور بدهکار می‌شود.
- حساب تراز افتتاحی به علت برابری دارایی با حاصل جمع بدهی و سرمایه، مانده‌ای نخواهد داشت.

طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در ترازنامه، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر اساس قابلیت نقدشوندگی به دو گروه جاری و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند. قابلیت نقدشوندگی به این معناست که یک دارایی با چه سرعتی به وجه نقد تبدیل می‌شود. برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اطلاعات مربوط به نقدشوندگی واحد تجاری اهمیت زیادی

دارد، چرا که اغلب مشکلات واحد تجاری از کمبود نقدینگی ناشی می‌شود.

دارایی‌های جاری، دارایی‌هایی هستند که انتظار می‌رود ظرف ۱۲ ماه یا طی یک چرخه کامل عملیات واحد تجاری (هر کدام طولانی‌تر است) به وجه نقد تبدیل شود، فروخته و یا مصرف شود.

دارایی‌های بلندمدت، کلیه دارایی‌ها به جز دارایی‌های جاری را شامل می‌شود. هدف از طبقه‌بندی این گونه دارایی‌ها، فروش آن‌ها نیست بلکه استفاده از آن‌ها در فعالیت واحد تجاری می‌باشد. یک طبقه از دارایی‌های بلندمدت، دارایی‌های ثابت است. زمین، ساختمان، اثاثیه و ماشین آلات جزء دارایی‌های ثابت می‌باشند.

بدهی‌های جاری، بدهی‌هایی هستند که باید ظرف یک سال یا ظرف چرخه عملیات واحد تجاری (هر کدام طولانی‌تر است) پرداخت شوند. حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی که باید ظرف یک سال پرداخت شوند، حقوق پرداختی، پیش دریافت درآمد و بهره پرداختی همگی جزء بدهی‌های جاری می‌باشند. بدهی‌های بلندمدت، شامل تمامی بدهی‌های جاری هستند و در گروه بدهی‌ها تحت همین عنوان طبقه‌بندی می‌شوند. بسیاری از اسناد پرداختی بلندمدت هستند.

 مثال: با توجه به اطلاعات مثال قبل، ثبت‌های تعدیلی را در دفتر روزنامه انجام و به دفتر کل انتقال دهید. ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌ها و نقل آن‌ها به دفتر کل را انجام دهید و در نهایت صورت‌های مالی مؤسسه برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ را تهیه نمایید.

۴,۰۰۰	هزینه ملزومات	الف) ۲۹ اسفند
۴,۰۰۰	ملزومات	
۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - اثاثیه	ب) ۲۹ اسفند
۲۰,۰۰۰	استهلاک انباشته	
۱۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - ساختمان	پ) ۲۹ اسفند
۱۰,۰۰۰	استهلاک انباشته - ساختمان	
۵,۰۰۰	هزینه حقوق	ت) ۲۹ اسفند
۵,۰۰۰	حقوق پرداختی	
۱۲,۰۰۰	حساب‌های دریافتی	ث) ۲۹ اسفند
۱۲,۰۰۰	درآمد خدمات	
۳۲,۰۰۰	پیش دریافت درآمد	ج) ۲۹ اسفند
۳۲,۰۰۰	درآمد خدمات	

حساب‌های دریافتنی		حقوق پرداختنی		هزینه حقوق		ملزومات	
۳۷۰,۰۰۰	(ت)	۵,۰۰۰	(ت)	۱۷۲,۰۰۰		۶,۰۰۰	(الف)
۱۲,۰۰۰	(ت)	۵,۰۰۰		۵,۰۰۰	(ت)	۲,۰۰۰	
۳۸۲,۰۰۰				۱۷۷,۰۰۰	مانده		
پیش دریافت درآمد		هزینه ملزومات		استهلاک انباشته - اثاثیه		هزینه استهلاک - اثاثیه	
۳۲,۰۰۰	(ع)	۴,۰۰۰	(الف)	۴۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰	(ب)
۴۵,۰۰۰		مانده ۴,۰۰۰		۲۰,۰۰۰	(ب)	مانده ۲۰,۰۰۰	
۱۳,۰۰۰				۶۰,۰۰۰			
استهلاک انباشته - ساختمان		درآمد خدمات		هزینه استهلاک - ساختمان			
۱۳۰,۰۰۰		۲۸۶,۰۰۰		۱۰,۰۰۰	(ب)		
۱۰,۰۰۰	(ب)	۱۲,۰۰۰	(ت)	مانده ۱۰,۰۰۰			
۱۴۰,۰۰۰		۳۲,۰۰۰	(ع)				
		مانده ۳۳۰,۰۰۰					

ثبت بستن حساب‌های موقت

۳۳۰,۰۰۰	درآمد خدمات	۲۹ اسفند
۳۳۰,۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	
۲۲۴,۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	۲۹ اسفند
۱۷۷,۰۰۰	هزینه حقوق	
۴,۰۰۰	هزینه ملزومات	
۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - اثاثیه	
۱۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - ساختمان	
۱۳,۰۰۰	هزینه متفرقه	
۱۰۶,۰۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	
		۲۹ اسفند
۱۰۶,۰۰۰	سرمایه	
۶۵,۰۰۰	سرمایه	۲۹ اسفند
۶۵,۰۰۰	برداشت	

درآمد خدمات		خلاصه حساب سود و زیان		هزینه استهلاک - ساختمان		هزینه حقوق	
۲۸۶,۰۰۰							۱۷۲,۰۰۰
(ب) ۱۲,۰۰۰				۱۰,۰۰۰ (ب)			۵,۰۰۰ (ب)
(ع) ۳۳,۰۰۰				مانده ۱۰,۰۰۰			مانده ۱۷۷,۰۰۰
۳۳۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰ (۱)						
پرداشت		هزینه متفاوت		هزینه استهلاک - اثاثیه		هزینه ملزومات	
(۳) ۶۵,۰۰۰	مانده ۶۵,۰۰۰	۲۲۴,۰۰۰		۱۳,۰۰۰			۴,۰۰۰ (الف)
		مانده ۱۰۶,۰۰۰	(۳) ۱۰۶,۰۰۰	مانده ۱۳,۰۰۰			مانده ۴,۰۰۰
سرمایه							
۲۹۳,۰۰۰	۶۵,۰۰۰ (۳)			(۳) ۱۳,۰۰۰			
(۳) ۱۰۶,۰۰۰				مانده ۱۳,۰۰۰			۲۰,۰۰۰ (ب)
مانده ۳۳۴,۰۰۰							مانده ۲۰,۰۰۰

صورت‌های مالی

مؤسسه خدماتی وحید	
صورت سود و زیان	
برای ماه منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱	
ریال	ریال
	درآمد:
۳۳۰,۰۰۰	درآمد خدمات
	هزینه‌ها:
	هزینه حقوق
۱۷۷,۰۰۰	هزینه استهلاک - اثاثیه
۲۰,۰۰۰	هزینه استهلاک - ساختمان
۱۰,۰۰۰	هزینه ملزومات
۴,۰۰۰	هزینه متفرقه
۱۳,۰۰۰	
۲۲۴,۰۰۰	جمع
۱۰۶,۰۰۰	سود ویژه

مؤسسه خدماتی حمید	
صورت سرمایه	
برای ماه منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۱	
ریال	
۲۹۳,۰۰۰	سرمایه در اول فروردین ۱۳۸۱
۱۰۶,۰۰۰	اضافه می‌شود: سود ویژه
۳۹۹,۰۰۰	
۶۵,۰۰۰	کسر می‌شود: برداشت
۳۳۴,۰۰۰	سرمایه در ۲۹ اسفند ۱۳۸۱

مؤسسه خدماتی حمید	
ترازنامه	
۲۹ اسفند ۱۳۸۱	
ریال	ریال
	دارایی‌ها:
	دارایی‌های جاری:
۳۸۰,۰۰۰	وجه نقد
۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۳,۰۰۰	ملزومات
۳۹۸,۰۰۰	جمع دارایی‌های جاری
	دارایی‌های ثابت:
۳۳۴,۰۰۰	اسباب و اثاثیه ۱۰۰,۰۰۰
	استهلاک انباشته (۶۰,۰۰۰)
	ساختمان ۲۵۰,۰۰۰
	استهلاک انباشته ۱۴۰,۰۰۰
۷۳۲,۰۰۰	جمع کل دارایی‌ها
	بدهی‌ها:
	بدهی‌های جاری:
۱۹۸,۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۳۸۲,۰۰۰	حقوق پرداختی
۲,۰۰۰	پیش دریافت درآمد
۵۸۲,۰۰۰	جمع بدهی‌های جاری
	سرمایه
۴۰,۰۰۰	
	۱۱۰,۰۰۰
	۷۳۲,۰۰۰

که می‌شود:

که می‌شود:

مروری بر مباحث فصل

- ۱- چه حساب‌هایی را موقت و چه حساب‌هایی را دائم می‌نامند؟
- ۲- مبنای دسته‌بندی حساب‌ها به موقت و دائم چیست؟
- ۳- مراحل اصلی بستن حساب‌ها چیست؟
- ۴- چه حساب‌هایی در تراز اختتامیه بعد از بستن حساب‌ها طبقه‌بندی می‌شوند؟

شکل‌های ترازنامه

ترازنامه را به دو شکل می‌توان گزارش نمود:

۱. شکل گزارشی: در این حالت دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در یک ستون و پشت سر هم گزارش می‌شوند.
۲. شکل حساب: در این حالت دارایی‌ها در طرف راست و بدهی‌ها و سرمایه در طرف چپ گزارش می‌شوند. به این شکل از ترازنامه اصطلاحاً شکل حساب (یا T) گفته می‌شود. هر دو شکل از ترازنامه مورد قبول است.

استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری: نسبت‌های حسابداری

هدف حسابداری تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان است. استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری، مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و بستانکاران هستند. زمانی که یک موسسه اعتباری قصد اعطای وام به یک واحد تجاری را دارد، مایل است از وضعیت و توان واحد تجاری مذکور برای استرداد بدهی مطلع شود. اگر واحد تجاری مبلغ زیادی بدهی داشته باشد، احتمالاً توان کمتری در بازپرداخت بدهی‌ها نسبت به واحد تجاری که مبلغ کمی بدهی دارد، خواهد داشت. افراد در تصمیم‌گیری برای ارزیابی موقعیت و وضعیت مالی شرکت از نسبت‌هایی استفاده می‌کنند که بر اساس اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، محاسبه می‌شوند.

نسبت جاری

یکی از معمول‌ترین نسبت‌های مالی، نسبت جاری می‌باشد که عبارت است از نسبت دارایی‌های جاری یک واحد تجاری به بدهی‌های جاری آن:

جمع دارایی‌های جاری

نسبت جاری = _____

جمع بدهی‌های جاری

مثال:  جمع دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری شرکت به ترتیب ۱۰۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال است. پرداخت یک بدهی که مبلغ آن ۱۰,۰۰۰ ریال می‌باشد، چه تأثیری بر نسبت جاری شرکت دارد؟

مثال: اطلاعات شرکت سپهر به شرح زیر است:

حساب‌های دریافتنی	ریال ۱۵/۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	ریال ۱۰/۰۰۰
ساختمان	ریال ۲۴/۰۰۰	موجودی نقد	ریال ۶/۰۰۰
اسناد پرداختنی بلندمدت	ریال ۲۰/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه	ریال ۲/۵۰۰
ملزومات دفتری	ریال ۱۸۰۰	پیش پرداخت خدمات	ریال ۴/۰۰۰

مطلوبست: محاسبه نسبت جاری.

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{دارایی‌های جاری}}{\text{بدهی‌های جاری}} = \frac{۱۵/۰۰۰ + ۶/۰۰۰ + ۱۸۰۰ + ۲/۵۰۰}{۱۰/۰۰۰ + ۴/۰۰۰} = \frac{۲۵۳۰۰}{۱۴/۰۰۰} = ۱/۸$$

حل: پرداخت یک بدهی، هم وجه نقد و هم حساب‌های پرداختنی را کاهش و در نتیجه نسبت جاری از ۲ به ۲/۲۵ افزایش می‌یابد.

نسبت جاری، قدرت پرداخت بدهی‌های جاری از محل دارایی‌های جاری را اندازه‌گیری می‌کند. بالا بودن نسبت جاری یک واحد تجاری به این معنی است که واحد تجاری آن قدر دارایی جاری دارد که بتواند به راحتی از طریق آن‌ها، بدهی‌های جاری خود را بپردازد. افزایش نسبت جاری از سالی به سال بعد به منزله بهبود وضعیت مالی واحد تجاری می‌باشد.

به عنوان یک قاعده کلی نسبت جاری ۲، یک نسبت جاری مناسب می‌باشد و به این معناست که یک واحد تجاری برای پرداخت هر یک ریال بدهی جاری خود، دو ریال دارایی جاری دارد. یک واحد تجاری با نسبت جاری ۲ معمولاً در پرداخت بدهی‌های جاری خود مشکلی ندارد. اغلب واحدهای تجاری موفق دارای نسبت جاری بین ۱/۵ تا ۲ می‌باشند. نسبت جاری ۱ در بین واحدهای تجاری

موفق کمتر به چشم می‌خورد. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مایل‌اند، در واحدهایی که نسبت جاری آنها بین ۱/۵ تا ۲ می‌باشد، سرمایه‌گذاری کنند زیرا در این واحدها ریسک کمتری وجود دارد. چنین واحدی احتمالاً می‌تواند با شرایط بهتری وام گرفته و هم‌چنین سرمایه‌گذاران بیشتری جذب نمایند.

نسبت بدهی

دومین نسبت حسابداری که به تجزیه و تحلیل تصمیم‌گیرندگان کمک می‌کند، نسبت بدهی است که بیان‌گر نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها می‌باشد:

$$\text{نسبت بدهی} = \frac{\text{جمع کل بدهی‌ها}}{\text{جمع کل دارایی‌ها}}$$

نسبت بدهی بیان‌گر آن بخش از دارایی‌ها است که از طریق بدهی تأمین مالی شده‌اند. این نسبت قدرت پرداخت بدهی‌های جاری و بلندمدت یک واحد تجاری را اندازه‌گیری می‌کند. چرا نسبت بدهی کم، بسیار بهتر از نسبت بدهی زیاد است؟ زیرا یک واحد تجاری که مقدار کمی بدهی دارد بهتر می‌تواند بدهی خود را بپردازد و چنین واحدی به ندرت با مشکلات مالی مواجه می‌شود.

در مقابل یک واحد تجاری که از نسبت بدهی بالایی برخوردار است، خصوصاً در زمانی که فروش و وجه نقد کم باشد، احتمالاً در پرداخت بدهی‌ها با مشکل مواجه خواهد شد. زمانی که واحد تجاری نتواند بدهی‌های خود را پرداخت کند، اعتباردهندگان می‌توانند واحد تجاری را از دست مالکان آن بیرون آورده و به نفع خود تصاحب کنند.

عموماً در نسبت جاری، نسبت بالا به نسبت پایین، ترجیح داده می‌شود، زیرا افزایش در نسبت جاری به منزله بهبود وضعیت مالی واحد تجاری می‌باشد. در عوض در نسبت بدهی، نسبت پایین به نسبت بالا ترجیح داده می‌شود چرا که نشانه بهبود وضعیت مالی - کاهش نسبت بدهی می‌باشد. هر چند نسبت‌های مالی، کمک‌های فراوانی به تصمیم‌گیرندگان می‌کنند ولی اعتماد و تکیه بیش از حد بر نسبت‌های مالی عاقلانه نمی‌باشد، برای مثال یک واحد تجاری ممکن است از نسبت جاری بالایی برخوردار بوده و این امر نشان‌گر ساختار مالی خوب آن واحد باشد. از طرفی نسبت بدهی این واحد

نیز بالا باشد که این امر نشان‌گر ضعف وضعیت مالی است. در چنین شرایطی باید بر کدام یک از نسبت‌ها تکیه کرد؟ مدیران با تجربه، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان ماهر برای ارزیابی وضعیت مالی یک واحد تجاری علاوه بر دو نسبت بالا، از نسبت‌های متعدد دیگری نیز استفاده می‌کنند. تصمیم‌گیرندگان مذکور، سایر عوامل نظیر وضعیت اقتصادی، سیاسی، نقدینگی و سود ویژه واحد تجاری را نیز همواره مدنظر دارند زیرا نسبت‌ها به تنهایی نمی‌توانند تصویر کامل و واضحی از یک واحد تجاری را نشان دهند. اگر به مطالعه حسابداری ادامه دهید، در مقاطع بالاتر سایر نسبت‌های حسابداری را به تفصیل بیان خواهد شد.

مبالغ دارایی و بدهی شرکت نامی به شرح زیر است؛ مطلوبست محاسبه نسبت بدهی			
دارایی جاری	۵۰/۰۰۰ ریال	بدهی جاری	۳۰/۰۰۰ ریال
دارایی بلندمدت	۲۰۰/۰۰۰ ریال	بدهی‌های بلندمدت	۱۰۰/۰۰۰ ریال

$$\text{نسبت بدهی} = \frac{\text{جمع کل بدهی}}{\text{جمع کل دارایی‌ها}} = \frac{۱۳۰/۰۰۰}{۲۵۰/۰۰۰} = ۰/۵۲$$

ثبت‌های معکوس: یک مرحله اختیاری در چرخه حسابداری

ثبت‌های معکوس، انواع خاصی از ثبت‌ها می‌باشند که از سنگینی بار حسابداری پس از این‌که ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌ها در آخر دوره انجام گردید، می‌کاهد. معمولاً ثبت‌های معکوس در ارتباط با تعدیلات تعهدی نظیر هزینه حقوق معوق و درآمدهای معوق، کاربرد دارند. اصول پذیرفته شده حسابداری استفاده از ثبت‌های معکوس را الزامی نکرده و این ثبت‌ها صرفاً برای ساده کردن کار و صرفه‌جویی در وقت مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ثبت‌های معکوس برای هزینه‌های تعهدی (معوق)

هزینه‌های معوق با گذشت زمان در طی دوره انباشته شده ولی وجه آن‌ها در دوره‌های بعد پرداخت می‌شود. به طوری که مشاهده گردید، در پایان دوره، حسابداران با یک ثبت تعدیلی این نوع هزینه‌ها را که تا این تاریخ انباشت گردیده، ثبت می‌کنند و موجب بهنگام شدن حساب‌ها می‌گردند. برای مثال فرض کنید در موسسه عباسی، در تاریخ ۳۰ آبان و قبل از انجام ثبت‌های تعدیلی،

حساب هزینه حقوق دارای مانده بدهکاری معادل ۹۵۰ ریال حقوق آبان است که وجه آن پرداخت شده است. در تاریخ ۳۰ آبان موسسه بابت حقوق بخش پایانی ماه به کارمند خود مبلغ ۹۵۰ ریال بدهکار است. فرض کنید ۵ آذر تاریخ پرداخت حقوق بعدی است و آقای عباسی این ۹۵۰ ریال را به همراه ۱۰۰ ریال حقوق ۵ روز هفته اول ماه آذر به کارمند موسسه خود پرداخت خواهد کرد. بنابراین پرداخت معادل ۱,۰۵۰ ریال (۹۵۰+۱۰۰) خواهد بود. برای نشان دادن وضعیت مالی صحیح موسسه عباسی باید مبلغ ۹۵۰ ریال را به عنوان هزینه حقوق آبان ماه ثبت و آن را به عنوان هزینه حقوق در صورت‌های مالی منعکس نمود. بنابراین آقای عباسی باید در تاریخ ۳۰ آبان این ثبت تعدیلی را انجام می‌دهد:

۳۰ آبان هزینه حقوق ۹۵۰

حقوق پرداختنی ۹۵۰

بعد از نقل این ثبت، هزینه حقوق و حقوق پرداختنی را می‌توان به شکل زیر نشان داد:

هزینه حقوق		حقوق پرداختنی	
۹۵۰	پرداخت طی ماه	۹۵۰	ت ۳۰ آبان
۹۵۰	۳۰ آبان ت	۹۵۰	مانده ۳۰ آبان
۱,۹۰۰	مانده ۳۰ آبان		

بعد از این ثبت، صورت سود و زیان آبان، هزینه حقوق را معادل ۱,۹۰۰ ریال و ترازنامه در تاریخ ۳۰ آبان، حقوق پرداختنی را به عنوان یک بدهی معادل ۹۵۰ ریال گزارش می‌کند. در تاریخ ۳۰ آبان ۱۳۴۱ هزینه حقوق با ثبت بستن حساب‌ها، بسته خواهد شد:

۳۰ آبان خلاصه سود و زیان ۱,۹۰۰

هزینه حقوق ۱,۹۰۰

بعد از نقل ثبت بالا به دفتر کل، حساب هزینه به شکل زیر خواهد بود

هزینه حقوق	
۹۵۰	پرداخت شده طی ماه
۹۵۰	۳۰ آبان
۱,۹۰۰	مانده در ۳۰ آبان
۱,۹۰۰	بستن ۳۰ آبان

در شیوه عادی، برای پرداخت حقوق در طی سال، موسسه عباسی این ثبت را انجام می‌دهد:

هزینه حقوق xxx

وجه نقد xxx

اما ممکن است تاریخ پرداخت حقوق با پایان دوره حسابداری همزمان نباشد، لذا به همین علت موسسه عباسی برای به تعویق انداختن ۹۵۰ ریال حقوق پرداختنی به یک ثبت تعدیلی روی آورده است. فرض کنید تاریخ ۵ آذر اولین تاریخ بعدی پرداخت حقوق است و آقای عباسی باید بابت حقوق ۱,۰۵۰ ریال پرداخت کند. با توجه به این که ۱,۰۵۰ ریال وجه نقد از موسسه خارج می‌شود، لذا وجوه نقد، ۱,۰۵۰ ریال بستانکار می‌شود ولی چه حساب یا حساب‌هایی باید بدهکار شوند؟ پرداخت نقدی مذکور را باید این‌گونه ثبت کرد:

۵ آذر حقوق پرداختنی ۹۵۰

هزینه حقوق ۱۰۰

وجه نقد ۱,۰۵۰

این روش ثبت پرداخت نقدی، صحیح ولی چندان کارا نیست زیرا برای ثبت حتماً باید به ثبت تعدیلی ۳۰ آبان بازگشت. به بیان دیگر رجوع به حقوق پرداختنی (در مثال‌ها ۹۵۰ ریال) برای آقای عباسی بسیار وقت گیر است و از طرفی زمان، ارزش فراوانی برای موسسه دارد. برای ممانعت از تجزیه سمت بدهکار پرداخت نقدی به دو حساب هزینه حقوق و حقوق پرداختنی، حسابداران از وسیله‌ای به نام ثبت‌های معکوس استفاده می‌کنند.

انجام یک ثبت معکوس موجب معکوس شدن بدهکار و بستانکار ثبت تعدیلی دوره قبل می‌شود. بنابراین ثبت معکوس دقیقاً خلاف ثبت تعدیلی دوره قبل است. تاریخ ثبت معکوس اولین روز دوره متعاقب دوره‌ای است که ثبت تعدیلی در آن انجام شده است.

برای روشن شدن موضوع باز به مثال موسسه عباسی باز می‌گردیم و یک بار دیگر ثبتی را که وی در تاریخ ۳۰ آبان بابت هزینه حقوق معوق انجام داده است را با این فرض که پایان سال مالی موسسه عباسی ۳۰ آبان است تکرار می‌کنیم:

۳۰ آبان هزینه حقوق ۹۵۰

حقوق پرداختنی ۹۵۰

همان طور که بیان شد، ثبت معکوس دقیقاً عکس ثبت تعدیلی است، بنابراین:

۱ آذر حقوق پرداختنی ۹۵۰

هزینه حقوق ۹۵۰

هزینه حقوق

۹۵۰	
-----	--

معکوس در ۱ آذر

حقوق پرداختنی

۹۵۰	۹۵۰
-----	-----

ثبت معکوس در ۱ آذر

مانده در ۳۰ آذر

۵ آذر هزینه حقوق ۱,۰۵۰

 وجه نقد ۱,۰۵۰

هزینه حقوق		
۹۵۰	۱,۰۵۰	۵ آذر
	۱۰۰	مانده

 مثال: یک شرکت حقوق هفتگی کارکنان خود را بابت ۵ روز کار به مبلغ ۱,۵۰۰ ریال در هر چهارشنبه پرداخت می‌کند. ثبت دفتر روزنامه بابت هر پرداخت چگونه است؟

هزینه حقوق	۱,۵۰۰
وجه نقد	۱,۵۰۰
اگر ۲۹ اسفند مطابق با یکشنبه باشد، ثبت تعدیلی را انجام دهید.	
هزینه حقوق	۶۰۰
حقوق پرداختنی	۶۰۰
در ۱ فروردین ثبت معکوس را انجام دهید.	
حقوق پرداختنی	۶۰۰
هزینه حقوق	۶۰۰
ثبت اولین پرداخت حقوق را انجام دهید.	
هزینه حقوق	۱,۵۰۰
وجه نقد	۱,۵۰۰

سوالات

- ۱- در بستن حساب‌های موقت چه حساب‌هایی تحت تأثیر قرار می‌گیرد؟
- ۲- هدف اصلی ثبت‌های بستن حساب‌ها را بیان نمایید.
- ۳- مراحل انجام ثبت‌های بستن حساب‌ها را توضیح دهید.
- ۴- هدف از ایجاد حساب خلاصه سود و زیان چیست؟
- ۵- چرخه حسابداری یک شرکت را تشریح کنید.

تمرین

- ۱- در شرکت داراب دوره جاری خود را با ۱۷۰/۰۰۰ ریال مانده بستانکار در حساب سرمایه آقای شهرامی آغاز نمود. در پایان دوره مانده تعدیل حساب‌های شرکت شامل حساب‌های موقت به شرح زیر است:

درآمد خدمات	۵۰/۰۰۰	درآمد	۶/۰۰۰
هزینه دستمزد	۲۰/۰۰۰	برداشت آقای شهرامی	۷/۰۰۰
هزینه استهلاک	۵/۰۰۰	هزینه متفرقه	۹/۰۰۰

مطلوبست:

۱. پس از بستن حساب‌های درآمد و هزینه مانده حساب خلاصه سود و زیان چه مبلغی است؟
۲. پس از انجام ثبت‌های بستن حساب، مانده حساب سرمایه آقای شهرامی چه مبلغی است؟
- ۲- دفتر کل شرکت محرک شامل مانده حساب‌های زیر است:

برداشت آقای حسینی	۷/۰۰۰ ریال	درآمد خدمات	۱۲/۰۰۰ ریال
برداشت آقای احمدی	۳/۰۰۰ ریال	هزینه دستمزد	۴/۰۰۰ ریال
هزینه اجاره	۹۰۰ ریال		

مطلوبست انجام ثبت‌های بستن حساب‌های موقت در پایان سال و محاسبه مانده حساب سرمایه آقای حسینی.

- ۳- مانده برخی حساب‌های شرکت شهرآوران در پایان سال مالی به شرح زیر است:

سرمایه آقای شهرآور	۵۶/۰۰۰ ریال	هزینه بهره	۸/۰۰۰ ریال	هزینه استهلاک	۷/۰۰۰ ریال
برداشت آقای شهرآور	۲۰/۰۰۰ ریال	هزینه بیمه	۳/۰۰۰ ریال		
هزینه حقوق	۱۰/۰۰۰ ریال	درآمد خدمات	۸۰/۰۰۰ ریال		

مطلوبست: الف) افتتاح حساب‌های دفتر کل به شکل T با مانده‌های فوق

ب) انجام ثبت‌های بستن حساب‌ها و انتقال به دفتر کل

۴- تراز آزمایشی تعدیل شده شرکت سهروردی به شرح زیر است:

تراز آزمایشی پس از بستن حساب‌ها		ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌ها		تراز آزمایشی تعدیل شده		
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	نام حساب
					۸۲/۰۰۰	موجودی نقدی بانک
					۲۴۰/۰۰۰	حساب‌های دریافتی
					۴۱۰/۰۰۰	تجهیزات
				۱۶۵/۰۰۰		استهلاک انباشته
					۳۰۰/۰۰۰	زمین
				۱۴۰/۰۰۰		حساب‌های پرداختی
				۳۲/۰۰۰		حقوق پرداختی
				۲۶/۰۰۰		پیش دریافت درآمد
				۶۴۵/۰۰۰		سرمایه
					۱۴۴/۰۰۰	برداشت
				۷۹۰/۰۰۰		درآمد خدمات
					۱۱۰/۰۰۰	هزینه استهلاک
					۳۱۵/۰۰۰	هزینه حقوق
					۱۲۰/۰۰۰	هزینه بهره
					۷۷/۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
				۱/۷۹۸/۰۰۰	۱/۷۹۸/۰۰۰	جمع کل

مطلوبست: انجام ثبت‌های بستن حساب‌ها در جدول بالا و تهیه تراز آزمایشی پس از بستن حساب‌ها.

مسأله ۱: تراز آزمایشی موسسه خدماتی شادمان در تاریخ ۱۳۳۲/۳/۳۱ و اطلاعات لازم برای تعدیلات به شرح زیر است:

موسسه خدماتی شادمان

تراز آزمایشی

۱۳۳۲/۳/۳۱

شرح	بدهکار - ریال	بستانکار - ریال
وجه نقد	۱۶,۳۰۰	
حساب‌های دریافتی	۸,۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۴,۰۰۰	
ملزومات	۶۰۰	
اثاثیه	۱۵,۰۰۰	
استهلاک انباشته		۳,۰۰۰
حساب‌های پرداختی		۲,۸۰۰

	حقوق پرداختنی
۳۶,۰۰۰	سرمایه آقای یزدانی
۳,۶۰۰	برداشت آقای یزدانی
۷,۴۰۰	درآمد خدمات
۱,۴۰۰	هزینه حقوق
	هزینه اجاره
۳۰۰	هزینه آب و برق
	هزینه استهلاک
	هزینه ملزومات
<u>۴۹,۲۰۰</u> ریال	<u>۴۹,۲۰۰</u> ریال
	جمع

اطلاعات لازم برای تعدیلات

- الف) درآمد معوق در تاریخ ۳۱ خرداد، ۲,۰۰۰ ریال
- ب) پیش پرداخت اجاره در طول ماه منقضی شده است. مانده پیش پرداخت اجاره به مبلغ ۴,۰۰۰ ریال، مربوط به اجاره‌های خرداد و تیر ۱۳۶۲ می‌باشد.
- پ) موجودی ملزومات در ۳۱ خرداد، ۲۰۰ ریال است.
- ت) استهلاک اثاثیه برای ماه خرداد عمر مفید اثاثیه ۵ سال برآورد شده است و تا انتهای اردیبهشت، هزینه استهلاک منظور شده است.
- ث) هزینه حقوق معوق در ۳۱ خرداد فقط شامل یک روز حقوق است. حقوق ۵ روز کار در هفته ۲۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

- درج تراز آزمایشی در کاربرگ و تهیه تراز آزمایشی تعدیل شده و ثبت‌های تعدیلی از این بابت
- تهیه صورت سود و زیان، صورت سرمایه و ترازنامه و ارتباط پس از آنها

حل:

ثبت‌های تعدیلی لازم به صورت ذیل است:

۲,۰۰۰	الف) حساب‌های دریافتنی
۲,۰۰۰	درآمد خدمات

ثبت درآمد معوق

۲,۰۰۰ (ب) هزینه اجاره

۲,۰۰۰ پیش پرداخت اجاره

ثبت هزینه اجاره خرداد ماه

۴۰۰ (پ) هزینه ملزومات

۴۰۰ موجودی ملزومات

(۶۰۰ - ۲۰۰)

۲۰۰ (ت) هزینه استهلاک

۲۰۰ استهلاک انباشته

$\frac{1}{4} [5, (3,000 - 15,000)]$

۴۰ (ث) هزینه حقوق

۴۰ حقوق پرداختنی

(۲۰۰ ÷ ۵)

مؤسسه خدماتی شادمان

تراز آزمایشی

۱۳۸۲/۳۱ خرداد

تراز آزمایشی تعدیل شده		تعدیلات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۱۶,۳۰۰				۱۶,۳۰۰	وجه نقد
	۱۰,۰۰۰		۲,۰۰۰ (الف)		۸,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲,۰۰۰	۲,۰۰۰ (ب)			۴,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۰۰	۴۰۰ (پ)			۶۰۰	ملزومات
	۱۵,۰۰۰				۱۵,۰۰۰	اثاثه
۳,۲۰۰		۲۰۰ (ت)		۳,۰۰۰		استهلاک انباشته
۲,۸۰۰				۲,۸۰۰		حساب‌های پرداختی
۴۰		۴۰ (ث)				حقوق پرداختی
۳۶,۰۰۰				۳۶,۰۰۰		سرمایه آقای یزدانی
	۳,۶۰۰				۳,۶۰۰	برداشت
۹,۴۰۰		۲,۰۰۰ (الف)		۷,۴۰۰		درآمد خدمات
	۱,۴۴۰		۴۰ (ث)		۱,۴۰۰	هزینه حقوق
	۲,۰۰۰		۲,۰۰۰ (ب)			هزینه اجاره
	۳۰۰				۳۰۰	هزینه آب و برق
	۲۰۰		۲۰۰ (ت)			هزینه استهلاک
	۴۰۰		۴۰۰ (پ)			هزینه ملزومات
۵۱,۴۴۰	۵۱,۴۴۰	۴,۶۴۰	۴,۶۴۰	۴۹,۲۰۰	۴۹,۲۰۰	جمع

با استفاده از مانده‌های تعدیل شده فوق، صورت‌های تهیه مالی تهیه می‌شود، لذا خواهیم داشت:

موسسه خدماتی شادمان

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲/۳/۳۱

درآمدها:	
درآمد خدمات	۹,۴۰۰
هزینه‌ها:	
هزینه حقوق	۱,۴۴۰
هزینه اجاره	۲,۰۰۰
هزینه آب و برق	۳۰۰
هزینه استهلاک	۲۰۰
هزینه ملزومات	۴۰۰
جمع هزینه‌ها	(۴,۳۴۰)
سود ویژه	۵,۰۶۰

موسسه خدماتی شادمان

صورت حساب سرمایه

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲/۳/۳۱

سرمایه در اول خرداد	۳۶,۰۰۰
اضافه می‌شود: سود ویژه	۵,۰۶۰
کسر می‌شود: برداشت	(۳,۶۰۰)
سرمایه در پایان خرداد	۳۷,۴۶۰

موسسه خدماتی شادمان

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۸۲/۳/۳۱

دارایی‌ها:		بدهی‌ها:	
وجه نقد	۱۶,۳۰۰	حساب‌های پرداختی	۲,۸۰۰
حساب‌های دریافتی	۱۰,۰۰۰	حقوق پرداختی	۴۰
پیش پرداخت اجاره	۲,۰۰۰		
ملزومات	۲۰۰	سرمایه:	
اثاثه	۱۵,۰۰۰	سرمایه آقای یزدانی	۳۷,۴۶۰
استهلاک انباشته	(۳,۲۰۰)		
جمع دارایی‌ها	۴۰,۳۰۰	جمع بدهی‌ها و سرمایه	۴۰,۳۰۰

مسأله ۲: حساب‌های T تعدیل نشده مطب دکتر یگانه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۲ و اطلاعات لازم برای انجام تعدیلات در این تاریخ به شرح ذیل است.

وجه نقد	حساب‌های دریافتنی	ملزومات	تجهیزات	استهلاک انباشته
۵,۰۰۰	۳۶,۰۰۰	۹,۰۰۰	۹۹,۰۰۰	۳۶,۰۰۰
حساب‌های پرداختنی	حقوق پرداختنی	پیش دریافت درآمد	اسناد پرداختنی بلندمدت	سرمایه دکتر یگانه
۶,۰۰۰		۵,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۲۶,۰۰۰
برداشت دکتر یگانه	درآمد خدمات	هزینه حقوق	هزینه ملزومات	هزینه استهلاک
۶۲,۰۰۰	۱۵۹,۰۰۰	۵۳,۰۰۰		
هزینه بهره	هزینه اجاره	هزینه بیمه		
۶,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۷,۰۰۰		

اطلاعات لازم برای تعدیلات در ۲۹ اسفند ۱۳۸۲:

الف) ۵,۰۰۰ ریال از پیش دریافت، کسب شده است.

ب) موجودی ملزومات در پایان دوره ۱,۰۰۰ ریال

پ) استهلاک برای سال، ۹,۰۰۰ ریال

ت) هزینه حقوق معوق ۱,۰۰۰ ریال

ث) درآمد معوق خدمات ۲,۰۰۰ ریال

مطلوبست:

۱. وارد کردن تراز آزمایشی در کاربرگ و تکمیل کاربرگ

۲. تهیه صورت سود و زیان، صورت سرمایه و ترازنامه طبقه‌بندی شده به شکل گزارش

۳. انجام ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌ها

۴. تهیه تراز آزمایشی اختتامی

مطب دکتر یگانه
کاربرگ

برای دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۲

عنوان حساب‌ها		تراز آزمایشی		تعدیلات		تراز آزمایشی اصلاح شده		اقلام صورت سود و زیان		اقلام ترازنامه	
بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۵,۰۰۰			۵,۰۰۰						۵,۰۰۰	
حساب‌های دریافتی	۳۶,۰۰۰			۳۸,۰۰۰						۳۸,۰۰۰	
ملزومات	۹,۰۰۰			۱,۰۰۰	(ب)					۱,۰۰۰	
تجهیزات	۹۹,۰۰۰			۹۹,۰۰۰	۸,۰۰۰					۹۹,۰۰۰	
استهلاک انباشته	۳۶,۰۰۰			۴۵,۰۰۰	(پ)					۴۵,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی	۶,۰۰۰			۶,۰۰۰	۹,۰۰۰					۶,۰۰۰	
حقوق پرداختی				۱,۰۰۰	(ت)					۱,۰۰۰	
پیش دریافت درآمد	۵,۰۰۰			.	(الف)					.	
اسناد پرداختی بلندمدت	۶,۰۰۰			۶,۰۰۰	۵,۰۰۰					۶,۰۰۰	
سرمایه دکتر یگانه	۲۶,۰۰۰			۲۶,۰۰۰	(ث)					۲۶,۰۰۰	
برداشت دکتر یگانه	۶۲,۰۰۰			۶۲,۰۰۰	۲,۰۰۰					۶۲,۰۰۰	
درآمد خدمات	۱۵۹,۰۰۰			۱۶۶,۰۰۰	(الف)			۱۶۶,۰۰۰			
هزینه حقوق	۵۳,۰۰۰			۵۴,۰۰۰	(ث)						
هزینه ملزومات				۸,۰۰۰	(ب)			۵۴,۰۰۰			
هزینه استهلاک				۹,۰۰۰	(پ)			۸,۰۰۰			
هزینه بهره	۶,۰۰۰			۶,۰۰۰	۹,۰۰۰			۹,۰۰۰			
هزینه اجاره	۱۵,۰۰۰			۱۵,۰۰۰				۶,۰۰۰			
هزینه بیمه	۷,۰۰۰			۷,۰۰۰				۱۵,۰۰۰			
جمع سود ویژه								۷,۰۰۰			
								۹۹,۰۰۰	۱۶۶,۰۰۰	۲۰۵,۰۰۰	۱۳۸,۰۰۰
								۶۷,۰۰۰	۱۶۶,۰۰۰	۲۰۵,۰۰۰	۶۷,۰۰۰
								۱۶۶,۰۰۰	۱۶۶,۰۰۰	۲۰۵,۰۰۰	۲۰۵,۰۰۰

ثبت‌های تعدیلی در پایان دوره بابت تعدیلات که در ستون تعدیلات کاربرگ نیز ارائه گردیده است، به صورت ذیل است:

۵,۰۰۰	الف) پیش دریافت درآمد
۵,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسب شدن درآمد
۸,۰۰۰	ب) هزینه ملزومات
۸,۰۰۰	موجودی ملزومات
	مصرف موجودی ملزومات
۹,۰۰۰	پ) هزینه استهلاک
۹,۰۰۰	استهلاک انباشته
	مستهلك نمودن تجهیزات
۱,۰۰۰	ت) هزینه حقوق
۱,۰۰۰	حقوق پرداختنی
	ثبت حقوق معوق
۲,۰۰۰	ث) حساب‌های دریافتنی
۲,۰۰۰	درآمد خدمات

مطب دکتر یگانه	
صورت سود و زیان	
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
درآمد خدمات	۱۶۶,۰۰۰
هزینه‌ها:	
هزینه حقوق	۵۴,۰۰۰
هزینه ملزومات	۸,۰۰۰
هزینه استهلاک	۹,۰۰۰
هزینه بهره	۶,۰۰۰
هزینه اجاره	۱۵,۰۰۰
هزینه بیمه	۷,۰۰۰ (۹۹,۰۰۰)
سود ویژه	<u>۶۷,۰۰۰</u>

مطب دکتر یگانه	
صورت حساب سرمایه	
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
سرمایه در اول خرداد	۲۶,۰۰۰
اضافه می‌شود: سود ویژه	۶۷,۰۰۰
کسر می‌شود: برداشت	(۶۲,۰۰۰)
سرمایه دکتر یگانه در ۱۳۸۲/۱۲/۲۹	<u>۳۱,۰۰۰</u>

مطب دکتر یگانه	
ترازنامه	
به تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
دارایی‌ها:	
دارایی‌های جاری:	
وجه نقد	۵,۰۰۰
حساب‌های دریافتی	۳۸,۰۰۰
ملزومات	۱,۰۰۰
جمع دارایی جاری	۴۴,۰۰۰ ۹۹,۰۰۰
دارایی غیرجاری:	۵۴,۰۰۰ (۴۵,۰۰۰)
تجهیزات	<u>۹۸,۰۰۰</u>
استهلاک انباشته	۶,۰۰۰
جمع دارایی‌ها	۱,۰۰۰
بدهی‌ها:	.
بدهی‌های جاری:	۷,۰۰۰
حساب‌های پرداختی:	۶۰,۰۰۰
حقوق پرداختی	۶۷,۰۰۰
پیش دریافت درآمد	.
جمع	۷۰۰۰
بدهی‌های غیرجاری:	
اسناد پرداختی بلندمدت	۶۰۰۰۰
سرمایه	۳۱۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	<u>۹۸۰۰۰</u>

وجه نقد		حساب‌های دریافتی		ملزومات		تجهیزات		استهلاک انباشته	
۵,۰۰۰		۳۶,۰۰۰		۹,۰۰۰ (ب)	۸,۰۰۰ (ب)	۹۹,۰۰۰		۳۶,۰۰۰	
۵,۰۰۰ (ب-۵)		۲,۰۰۰ (ث)		۱,۰۰۰ (ب-۵)		۹۹,۰۰۰ (ب-۵)		۹,۰۰۰ (ب)	
		۳۸,۰۰۰ (ب-۵)						۴۵,۰۰۰ (ب-۵)	۴۵,۰۰۰
حساب‌های پرداختی		حقوق پرداختی		پیش دریافت درآمد		اسناد پرداختی بلندمدت		سرمایه دکتر یگانه	
				۵,۰۰۰ (الف)	۵,۰۰۰	۶۰,۰۰۰		۲۶,۰۰۰	
۶,۰۰۰ (ب-۶)		۱,۰۰۰ (ت)				۶۰,۰۰۰ (ب-۶)		۶۲,۰۰۰ (ب-۴)	۶۷,۰۰۰ (ب-۳)
۶,۰۰۰ (ب-۶)		۱,۰۰۰ (ب-۶)						۳۱,۰۰۰ (ب-۶)	۳۱,۰۰۰
برداشت		درآمد خدمات		هزینه حقوق		هزینه ملزومات		هزینه استهلاک	
۶۲,۰۰۰ (ب-۴)		۱۵۹,۰۰۰		۵۳,۰۰۰		۸,۰۰۰ (ب)		۹,۰۰۰ (ب)	
		۵,۰۰۰ (ب)		۱,۰۰۰ (ت)		۸,۰۰۰ (ب-۳)		۹,۰۰۰	۹,۰۰۰ (ب-۲)
		۲,۰۰۰ (ت)		۵۴,۰۰۰ (ب-۳)					
		۱۶۶,۰۰۰ (ب-۵)							

هزینه بهره		هزینه اجاره		هزینه بیمه	
۶,۰۰۰		۱۵,۰۰۰		۷,۰۰۰	
۶,۰۰۰ (ب-۳)		۱۵,۰۰۰ (ب-۲)		۷,۰۰۰ (ب-۲)	

حال تراز اختتامی که شامل مانده‌های دائمی است، به صورت ذیل می‌باشد.

مطب دکتر یگانه

تراز اختتامی

به تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

شرح حساب	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۵,۰۰۰	
حساب‌های دریافتی	۳۸,۰۰۰	
ملزومات	۱,۰۰۰	
تجهیزات	۹۹,۰۰۰	
استهلاک انباشته		۴۵,۰۰۰
حساب‌های پرداختی		۶,۰۰۰
حقوق پرداختی		۱,۰۰۰
پیش دریافت درآمد		*
اسناد پرداختی بلندمدت		۶۰,۰۰۰
سرمایه		۳۱,۰۰۰
جمع	۱۴۳,۰۰۰	۱۴۳,۰۰۰

ثبت بستن حساب‌های دائمی با استفاده از تراز اختتامی نیز به صورت زیر است:

ب-۵) تراز اختتامی	۹۸,۰۰۰
استهلاک انباشته	۴۵,۰۰۰
وجه نقد	۵,۰۰۰
حساب‌های دریافتی	۳۸,۰۰۰
ملزومات	۱,۰۰۰
تجهیزات	۹۹,۰۰۰

ب-۶) حساب‌های پرداختی	۶,۰۰۰
حقوق پرداختی	۱,۰۰۰
اسناد پرداختی بلندمدت	۶۰,۰۰۰
سرمایه	۳۱,۰۰۰
ترازنامه اختتامیه	۹۸,۰۰۰

بدین ترتیب کلیه حساب‌های دائمی نیز بسته شده و مانده آنها در دفاتر کل نیز بسته می‌شود. در سال بعد، تمامی حساب‌های دائمی با استفاده از حساب تراز اختتامی و با معکوس نمودن ثبت‌های بالا (دارایی‌ها، بدهکار و بدهی‌ها و سرمایه، بستانکار) افتتاح می‌شوند.

مسئله ۳: تراز آزمایشی تعدیل شده موسسه خدماتی پیروز در ۳۰ آذر ماه سال ۱۳۶۱ که پایان سال مالی شرکت می‌باشد، در ادامه منعکس گردیده است.

موسسه خدماتی پیروز
تراز آزمایشی تعدیل شده
۳۰ آذر ۱۳۸۱

شرح حساب	بدهکار - ریال	بستانکار - ریال
وجه نقد	۱۹,۳۵۰	
حساب‌های دریافتی	۲۶,۴۷۰	
ملزومات	۱,۲۹۰	
پیش پرداخت بیمه	۳,۲۰۰	
تجهیزات	۵۵,۸۰۰	
استهلاک انباشته تجهیزات		۱۶,۴۸۰
ساختمان	۱۴۴,۹۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۱۶,۸۵۰
حساب‌های پرداختی		۳۸,۴۰۰
بهره پرداختی		۱,۴۹۰
حقوق پرداختی		۷۷۰
پیش دریافت درآمد		۲,۳۰۰
اسناد پرداختی بلندمدت		۹۷,۰۰۰
سرمایه آقای قدسی		۶۸,۳۹۰
برداشت آقای قدسی	۴۵,۳۰۰	
درآمد خدمات		۱۰۹,۸۶۰
هزینه استهلاک - تجهیزات	۷,۳۰۰	
هزینه استهلاک - ساختمان	۳,۹۷۰	
هزینه حقوق	۱۸,۸۰۰	
هزینه بیمه	۳,۱۰۰	
هزینه بهره	۱۱,۵۱۰	
هزینه آب و برق	۴,۳۰۰	
هزینه عوارض نوسازی شهرداری	۲,۶۷۰	
هزینه ملزومات	۳,۵۸۰	
جمع	<u>۳۵۱,۵۴۰</u>	<u>۳۵۱,۵۴۰</u>

اطلاعات مربوط به تعدیلات در تاریخ ۳۰ آذر ۱۳۸۱ (که تماماً در تراز آزمایشی تعدیل شده بالا اعمال شده‌اند)، به شرح ذیل می‌باشد:

الف) استهلاک برای مال: تجهیزات ۷,۳۰۰ ریال و ساختمان ۳,۹۷۰ ریال
 ب) ملزومات مصرف شده در طی سال ۳,۵۸۰ ریال
 پ) پیش پرداخت بیمه منقضی شده در طی سال، ۳,۱۰۰ ریال
 ت) هزینه بهره معوق (تعهدی) ۶۹۰ ریال
 ث) درآمد معوق خدمات ۹۴۰ ریال
 ج) بخشی از پیش دریافت درآمد که در طول سال جاری کسب شده است: ۷,۷۹۰ ریال
 چ) هزینه حقوق معوق، ۷۷۰ ریال
 مطلوبست:

۱. انجام ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه
۲. تهیه صورت سود و زیان و صورت سرمایه و ترازنامه طبقه‌بندی شده به شکل حساب
۳. محاسبه نسبت جاری و نسبت بدهی موسسه در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۳۰

حل:

ثبت‌های تعدیلی بابت موارد بیان شده به صورت ذیل است:

الف) هزینه استهلاک تجهیزات	۷,۳۰۰
هزینه استهلاک ساختمان	۳,۹۷۰
استهلاک انباشته تجهیزات	۷,۳۰۰
استهلاک انباشته ساختمان	۳,۹۷۰
ب) هزینه ملزومات	۳,۵۸۰
موجودی ملزومات	۳,۵۸۰
پ) هزینه بیمه	۳,۱۰۰
پیش پرداخت بیمه	۳,۱۰۰
ت) هزینه بهره	۶۹۰
بهره پرداختنی	۶۹۰

۹۴۰	حساب‌های دریافتی (ث)
۹۴۰	درآمد خدمات
۷,۷۹۰	ج) پیش دریافت درآمد
۷,۷۹۰	درآمد خدمات
۷۷۰	چ) هزینه حقوق
۷۷۰	حقوق پرداختنی
تهیه صورت سود و زیان به صورت سرمایه و ترازنامه نیز به صورت زیر است:	
موسسه خدماتی پیروز	
صورت سود و زیان	
برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۱/۹/۳۰	
۱۰۹,۸۶۰	درآمد ارائه خدمات
	هزینه‌ها:
۷,۳۰۰	هزینه استهلاک تجهیزات
۳,۹۷۰	هزینه استهلاک ساختمان
۱۸,۸۰۰	هزینه حقوق
۳,۱۰۰	هزینه بیمه
۱۱,۵۱۰	هزینه بهره
۴,۳۰۰	هزینه آب و برق
۲,۶۷۰	هزینه عوارض نوسازی شهرداری
۳,۵۸۰	هزینه ملزومات
(۵۵,۲۳۰)	جمع هزینه‌ها
۵۴,۶۳۰	سود خالص (ویژه)

موسسه خدماتی پیروز

صورت سرمایه

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۱/۹/۳۰	
۶۸,۳۹۰	سرمایه ابتدای دوره
۵۴,۶۳۰	اضافه می‌شود: سود ویژه
(۴۵,۳۰۰)	کسر می‌شود: برداشت
۷۷,۷۲۰	سرمایه در پایان دوره

موسسه خدماتی پیروز

ترازنامه

به تاریخ ۱۳۸۱/۹/۳۰

دارایی‌ها:	بدهی‌ها:
دارایی‌های جاری:	بدهی‌های جاری:
وجه نقد	حساب‌های پرداختی
حساب‌های دریافتی	بهره پرداختی
ملزومات	حقوق پرداختی
پیش پرداخت بیمه	پیش دریافت درآمد
دارایی‌های غیرجاری:	بدهی‌های بلندمدت:
تجهیزات	اسناد پرداختی بلندمدت
استهلاک انباشته	سرمایه
ساختمان	
استهلاک انباشته	
جمع دارایی‌ها	جمع بدهی‌ها و سرمایه

بستن حساب‌های موقت به صورت ذیل است:

ب-۱) درآمد خدمات	۱۰۹,۸۶۰
خالصه سود و زیان	۱۰۹,۸۶۰

ب-۲) خالصه سود و زیان	۵۵,۲۳۰
هزینه استهلاک تجهیزات	۷,۳۰۰
هزینه استهلاک ساختمان	۳,۹۷۰
هزینه حقوق	۱۸,۸۰۰
هزینه بیمه	۳,۱۰۰
هزینه بهره	۱۱,۵۱۰
هزینه آب و برق	۴,۳۰۰
هزینه عوارض نوسازی شهرداری	۲,۶۷۰

هزینه ملزومات ۳,۵۸۰

ب-۳) سرمایه ۴۵,۳۰۰

برداشت ۴۵,۳۰۰

ب-۴) خلاصه سود و زیان ۵۴,۶۳۰

سرمایه ۵۴,۶۳۰

نسبت جاری و بدهی نیز به صورت ذیل قابل محاسبه است:

$$\text{نسبت جاری} = \frac{\text{بهای جاری}}{\text{بهای جاری}} = \frac{۵۰,۳۱۰}{۴۲,۹۶۰} = ۱/۱۷$$

$$\text{نسبت بدهی} = \frac{\text{بها}}{\text{بها}} = \frac{۱۳۹,۹۶۰}{۲۱۷,۶۸۰} = ۰/۶۴$$

بستن حساب‌های دائمی نیز در پایان سال به صورت ذیل می‌باشد:

ب-۳) تراز اختتامی ۲۱۷,۶۸۰

استهلاک انباشته تجهیزات ۱۶,۴۸۰

استهلاک انباشته ساختمان ۱۶۳,۸۵۰

وجه نقد ۱۹,۳۵۰

حساب‌های دریافتی ۲۶,۴۷۰

ملزومات ۱,۲۹۰

پیش پرداخت بیمه ۳,۲۰۰

تجهیزات ۵۵,۸۰۰

ساختمان ۱۴۴,۹۰۰

ب-۴) حساب‌های پرداختی ۳۸,۴۰۰

بهره پرداختی ۱,۴۹۰

۷۷۰	حقوق پرداختنی
۲,۳۰۰	پیش دریافت درآمد
۹۷,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت
۷۷,۷۲۰	سرمایه
۲۱۷,۶۸۰	تراز اختتامی

حساب تراز اختتامی نیز با دو ثبت (ب-۳) و (ب-۴) به صورت خودکار افتتاح و بسته می شود.

فصل پنجم: حسابداری فعالیت‌های بازرگانی

اهداف آموزشی

۱. آشنایی با فعالیت‌های خرید و فروش کالا
۲. تشریح سیستم دائمی و سیستم ادواری موجودی کالا
۳. آشنایی با اقلام صورت سود و زیان در شرکت‌های بازرگانی
۴. تشریح اقلام بهای تمام شده و تجزیه و تحلیل عملیات شرکت‌های بازرگانی

مقدمه

در دنیای امروز خرید و فروش کالا بخش مهمی از فعالیت‌های تجاری را شامل می‌شود. در این فصل فرآیند حسابداری شرکت‌هایی که به فعالیت‌های خرید و فروش کالا می‌پردازند؛ آشنا می‌شوید. نحوه ثبت فعالیت‌های بازرگانی در دفاتر شرکت و ثبت‌های تعدیلی مورد نیاز تشریح می‌شود و در نهایت به چگونگی بستن حساب‌های در این نوع شرکت و تهیه صورت‌های مالی پرداخته خواهد شد.

فعالیت‌های بازرگانی

مبلغی که واحدهای بازرگانی از فروش کالای خود به دست می‌آورند، درآمد فروش نام دارد که آن را به اختصار فروش می‌گویند. درآمد اصلی واحدهای بازرگانی بیان‌گر افزایش در سرمایه در پی تحویل کالا به مشتریان است.

هزینه عمده در واحدهای بازرگانی بهای تمام شده کالای فروش رفته است. این عنوان، بیان‌گر بهای تمام شده کالایی است که به مشتریان فروخته شده است. تا زمانی که کالا به فروش نرفته و در اختیار واحد تجاری است، به عنوان یک دارایی گزارش می‌شود زیرا یک منبع اقتصادی بوده و برای واحد تجاری دارای منافع آتی است. به محض این که کالا فروخته شود، بهای تمام شده آن برای فروشنده یک هزینه است، زیرا کالا، دیگر در اختیار واحد تجاری نیست.

به مازاد درآمد فروش بر بهای تمام شده کالای فروش رفته، اصطلاحاً سود ناویژه و یا سود ناخالص اطلاق می‌شود.

چرخه عملیات واحد بازرگانی

یک واحد بازرگانی کالا می‌خرد، آن را به مشتریان می‌فروشد و از وجوه نقد برای خرید کالای بیشتر جهت تکرار این چرخه استفاده می‌کند. برای فروش نقدی، چرخه از وجوه نقد به کالا، یعنی کالایی که برای فروش مجدداً خریداری شده است.

و مجدداً از کالا به وجوه نقد باز می‌گردد. برای فروش نسبه، چرخه از وجوه نقد به کالا و بعد به حساب‌های دریافتی و نهایتاً به وجوه نقد منجر می‌شود. در تمام واحدهای تجاری، مدیریت برای کوتاه کردن چرخه به منظور فعال نگهداشتن دارایی‌ها تلاش می‌کند.

سیستم‌های موجودی کالا

- دو گروه اصلی سیستم‌های حسابداری موجودی کالا عبارتند از: سیستم ادواری و سیستم دائمی.
- سیستم ادواری موجودی کالا در آن دسته از واحدهای تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد که کالاهای نسبتاً ارزان قیمت می‌فروشند. ویژگی‌ها سیستم ادواری موجودی کالا به شرح زیر است:
- نیاز به نگهداری سوابق مستمر موجودی کالا نیست.
 - موجودی کالا حداقل یک بار در سال شمارش می‌شود.
 - برای کالاهای ارزان مورد استفاده قرار می‌گیرد.
- در سیستم دائمی موجودی کالا، واحد تجاری یک سابقه مستمر از موجودی کالا را در اختیار دارد. با استفاده از این سیستم می‌توان کالاهای گرانبهایی از قبیل اتومبیل، جواهرات و یا اثاثیه را تحت کنترل درآورد و بر آن‌ها نظارت کامل داشت.
- استفاده از این سیستم ممکن است پرهزینه باشد ولی این هزینه را می‌توان با زیان کسری و سرقت کالاهای گران قیمت که در سیستم ادواری ممکن است رخ دهد، مقایسه و آن را به راحتی توجیه کند. ویژگی‌های سیستم دائمی موجودی کالا به شرح زیر است:
- باید سوابق مستمر خرید و فروش کالا را نگهداری کرد.
 - موجودی کالا باید یک بار در سال شمارش شود.
 - برای هر نوع کالایی می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

خرید کالای تجاری در سیستم دائمی

در سیستم دائمی یک فروشگاه صوتی و تصویری که نوارهای کاست، دستگاه‌های صوتی و سایر کالاها را برای فروش مجدد خریداری می‌کند، در زمان خرید کالا موجودی کالا بدهکار می‌شود. اغلب واحدهای تجاری کالاهای خود را به طور نسبی نیز می‌فروشند، ما نیز فرض می‌کنیم خرید کالا به مبلغ ۵۰۰ ریال به طور نسبی صورت گرفته است.

۱۴ آبان	موجودی کالا	۵۰۰
	حساب‌های پرداختی	۵۰۰
	خرید کالا به طور نسبی	

انواع تخفیفات

دو نوع تخفیف در رابطه با قیمت خرید کالا وجود دارد: تخفیفات تجاری (تخفیفات حجم خرید) و تخفیفات نقدی (تخفیفات خرید).

تخفیف تجاری. در تخفیفات حجم خرید که نوعی تخفیف تجاری است، هر چه بیشتر کالا خریداری شود، قیمت هر واحد آن پایین تر خواهد آمد. در حسابداری حساسی برای تخفیفات تجاری و همچنین ثبت این نوع تخفیفات وجود ندارد.

ثبت‌ها در دفاتر حسابداری، بر اساس ارزش خالص خرید، یعنی پس از کسر تخفیف تجاری از قیمت کالا که همان بهای تمام شده آن است، انجام می‌شود.

تخفیفات نقدی، تخفیفات نقدی خرید در واقع پاداش برای پرداخت سریع بدهی است. در صورت تحقق این نوع تخفیفات، مبلغ آن بر مبنای خالص خرید محاسبه و از خالص قیمت خرید کسر و در نتیجه بهای تمام شده کالای خریداری شده را کاهش می‌دهد.

فروش نسبه در شرکت دنا به این شرط است که خریداران حداکثر ۳۰ روز فرصت دارند، بدهی خود را بپردازند. اگر مشتریان بدهی خود را در ۱۵ روز اول خرید بپردازند، مشمول سه درصد تخفیف نقدی می‌شوند. می‌توان این شرط را به طوری که در فاکتور فروش قید شده، به صورت ۳۰/خالص، ۳/۱۵ بیان کرد. اگر مشتری بدهی خود را در مدت ۱۵ روز از تاریخ فاکتور پرداخت کند، می‌تواند ۳ درصد آن را به صورت تخفیف نقدی در نظر گرفته و نسبت به پرداخت مابه‌التفاوت اقدام کند.

حال برای روشن شدن تخفیف نقدی خرید، فرض کنید شرکت کالایی را به طور نسبه و با شرط ۳۰/خالص، ۳/۱۵ به مبلغ ۷۰,۷۰۰ ریال خریداری کرد (در تاریخ ۲۷ مهر):

۲۷ مهر موجودی کالا ۷۰,۷۰۰

حساب‌های پرداختنی ۷۰,۷۰۰

خرید کالا به طور نسبه

شرکت خریدار، مبلغ بدهی را در دوره تخفیف می‌پردازد لذا مشمول تخفیف نقدی می‌گردد:

۱۰ آبان حساب‌های پرداختنی ۷۰,۷۰۰

وجوه نقدی $(70,700 \times 97\%)$ ۶۸,۵۷۹

موجودی کالا $(70,700 \times 3\%)$ ۲,۱۲۱

این مبادله، حساب‌های پرداختنی را به صفر کاهش می‌دهد. حال اگر شرکت خریدار، وجه فاکتور را پس از دوره تخفیف بپردازد، ناگزیر است مبلغ فاکتور را به طور کامل بپردازد. در این صورت در

زمان پرداخت ثبت زیر را انجام خواهد دارد:

۲۷ آبان حساب‌های پرداختنی ۷۰,۷۰۰

۷۰,۷۰۰ وجوه نقد

مثال: شرکت لاویج کالاهایی را در تاریخ ۲ مردادماه به مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال به صورت نسیه با شرط ۳۰/۱۰ خالص، ۲/۱۰ خریداری نموده است. اگر این شرکت بدهی خود را در تاریخ ۱۰ مردادماه پرداخت کند؛ مطلوبست ثبت خرید کالا و پرداخت بدهی شرکت لاویج.

۲ مردادماه موجودی کالا ۱/۲۰۰/۰۰۰

۱/۲۰۰/۰۰۰ حساب‌های پرداختنی

۱۰ مردادماه حساب‌های پرداختنی ۱/۲۰۰/۰۰۰

۲۴/۰۰۰ موجودی کالا

۱/۱۷۶/۰۰۰ موجودی نقد

برگشتی‌های خرید و تخفیفات (عدم برگشت)

اغلب واحدهای بازرگانی این اجازه را به مشتریان می‌دهند که کالاهای معیوب، کالاهایی که در حمل و نقل صدمه دیده‌اند و یا هر نوع ایراد دیگری دارند را برگشت دهند و یا در صورتی که خریدار کالای صدمه دیده را با توافق فروشنده برگرداند، فروشنده از این بابت تخفیفی در نظر می‌گیرد و از بدهی خریدار کسر می‌کند.

به دلیل این که برگشت از خرید و تخفیفات عدم برگشت، بهای تمام شده موجودی کالا را کاهش می‌دهد، برگشت خرید و تخفیفات از طریق بستانکار کردن حساب موجودی کالا در دفاتر ثبت می‌شود.

فرض کنید، شرکت خریدار ۷,۰۰۰ ریال از خرید مثال قبل را به دلیل این که جزء سفارشات وی نمی‌باشد، بازگردانده است. در این حالت، در دفاتر خود این ثبت را انجام می‌دهد:

۳ آبان حساب‌های پرداختنی ۷,۰۰۰

۷,۰۰۰ موجودی کالا

ثبت برگشت کالا به فروشنده

در صورتی که، مقداری از کالاها در حین حمل آسیب دیده باشد. شرکت فروشنده، پیشنهاد می‌کند، شرکت خریدار با ۱,۰۰۰ ریال دادن تخفیف، کالا را نزد خود نگهدارد. برای ثبت این تخفیف

خرید باید اینگونه عمل شود:

۴ آبان	حساب‌های پرداختنی	۱,۰۰۰
	موجودی کالا	۱,۰۰۰

ثبت دریافت تخفیف خرید

برگشتی‌های خرید و تخفیفات عدم برگشت، دو اثر از خود باقی می‌گذارند: (۱) بدهی‌ها را کاهش می‌دهد بنابراین حساب‌های پرداختنی بدهکار می‌شود. (۲) خالص بهای تمام شده موجودی کالا را کاهش می‌دهد بنابراین موجودی کالا بستانکار می‌گردد. مثال) در مثال شرکت لایویج در تاریخ ۵ مردادماه متوجه می‌شود کالاهای خریداری شده معیوب است و این شرکت می‌پذیرد در قبال دریافت تخفیفی معادل ۲۰۰/۰۰۰ ریال کالاها را برگشت ندهد؛ ثبت مربوط به آن را انجام دهید.

	حساب‌های پرداختنی	۲۰۰/۰۰۰
	موجودی کالا	۲۰۰/۰۰۰

هزینه‌های حمل

مخارج حمل کالا از فروشنده به خریدار، می‌تواند از موارد با اهمیت قرارداد خرید باشد. قرارداد خرید خصوصاً شرایط فوب (*FOB*) مشخص می‌سازد، مخارج حمل کالا بر عهده فروشنده و یا خریدار است.

اگر قرارداد فوب مبدأ باشد، مالکیت کالا قانوناً در مبدأ به خریدار منتقل می‌شود و کلیه مخارج حمل از مبدأ تعیین شده تا مقصد بر عهده خریدار است؛ فروشنده از آن محل به بعد هیچ‌گونه تعهدی بر عهده نخواهد داشت.

اگر قرارداد فوب مقصد باشد، فروشنده باید تمامی مخارج حمل کالا تا مقصد تعیین شده خریدار را بر عهده گیرد. کلیه مخارجی که بابت حمل و نقل کالای خریداری شده پرداخت می‌شود، هزینه حمل نام دارد. در حسابداری، بهای تمام شده یک دارایی، شامل کلیه مخارج و هزینه‌هایی است که واحد تجاری برای استفاده از آن دارایی، متحمل می‌شود.

در ارتباط با کالا، بهای تمام شده کالا عبارتست از خالص بهای تمام شده منهای هر نوع تخفیف، به علاوه مخارج حمل کالا و هرگونه حقوق و عوارض گمرکی و کارمزد بانکی در خریدهای خارجی. برای ثبت پرداخت هزینه حمل، خریدار باید حساب موجودی کالا را بدهکار و وجوه نقد یا

حساب‌های پرداختی را بستانکار نماید.

فرض کنید، شرکت خریدار صورتحسابی معادل ۶,۰۰۰ ریال از شرکتی که حمل کالا را بر عهده داشته دریافت و بلافاصله وجه آن را پرداخت می‌کند.

۱	آبان	موجودی کالا	۶,۰۰۰
		وجه نقد	۶,۰۰۰
		بابت پرداخت وجه حمل کالا	

فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته

فروش کالا ممکن است به دو صورت نقدی یا نسیه صورت گیرد. فروش نقدی. فروش نقدی به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال با بدهکار کردن حساب وجه نقد و بستانکار کردن حساب درآمد فروش به شکل زیر ثبت می‌شود:

۹	فروردین	وجه نقد	۳۰۰,۰۰۰
		درآمد فروش	۳۰۰,۰۰۰
		فروش نقدی	

برای این که حساب موجودی کالا، همیشه به هنگام باشد، واحد تجاری باید بعد از فروش مانده موجودی کالا را نیز کاهش دهد. فرض کنید بهای تمام شده این کالا برای فروشنده، ۱۹۰,۰۰۰ ریال باشد.

بعد از انجام ثبت بالا، واحد تجاری بلافاصله باید طی یک ثبت جداگانه‌ای ۱۹۰,۰۰۰ ریال بهای تمام شده را از حساب موجودی کالا به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته (یک هزینه) منتقل کند. نحوه عمل به شکل زیر است:

۹	فروردین	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱۹۰,۰۰۰
		موجودی کالا	۱۹۰,۰۰۰
		ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته	

بهای تمام شده کالای فروش رفته، بزرگ‌ترین و مهم‌ترین هزینه واحد بازرگانی است. این حساب بیان‌گر، بهای تمام شده کالایی است که به مشتریان فروخته شده است.

فروش نسیه. فروش در عمده فروشی‌ها، تولیدی‌ها و بعضی از خرده‌فروشی‌ها معمولاً به صورت نسیه صورت می‌گیرد.

فروش نسیه کالا به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال با بدهکار کردن حساب‌های دریافتی و بستانکار کردن حساب درآمد فروش به شکل زیر ثبت می‌شود:

۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی	۱۱ فروردین
---------	------------------	------------

۵۰۰,۰۰۰	درآمد فروش
---------	------------

بابت فروش نسیه

با فرض این که بهای تمام شده کالای فروش رفته، ۲۹۰,۰۰۰ ریال باشد، باز هم بلافاصله باید ثبت دیگری به صورت زیر انجام داد:

۲۹۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱۱ فروردین
---------	-------------------------------	------------

۲۹۰,۰۰۰	موجودی کالا
---------	-------------

بابت ثبت بهای تمام شده کالای فروخته شده به مشتریان

با دریافت وجه نقد بابت مطالبات مبادله ۱۱ فروردین، در دفتر روزنامه پشت زیر انجام

می‌شود:

۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱۹ فروردین
---------	---------	------------

۵۰۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
---------	------------------

مروری بر مباحث فصل:

- ۱- سود ناخالص (حاشیه فروش) در یک شرکت بازرگانی چگونه می‌شود؟
- ۲- دلیل استفاده بیشتر از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا نسبت به سیستم ادواری چیست؟
- ۳- ویژگی هر یک از سیستم‌های ادواری و دائمی موجودی کالا را شرح دهید.

تخفیفات نقدی فروش، برگشتی‌های فروش و تخفیفات

همان طور که تخفیفات خرید و برگشتی‌های خرید و تخفیفات، کاهنده بهای تمام شده کالای خریداری شده است، تخفیفات فروش و برگشتی‌های فروش و تخفیفات نیز که حساب‌های متقابل درآمد فروش هستند، کاهنده درآمد فروش می‌باشند.

فرض کنید شرکت دنا در ۷ خرداد، مقداری کالا به مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال را به طور نسیه و به شرط ۳۰/خالص، ۲/۱۰ می‌فروشد. بهای تمام شده این کالا برای دنا ۴۷۰,۰۰۰ ریال می‌باشد و برای ثبت مبادله فوق در دفتر روزنامه به شکل زیر عمل می‌کند:

۷ خرداد	حساب‌های دریافتنی	۷۲۰,۰۰۰
	درآمد فروش	۷۲۰,۰۰۰
	فروش کالا به طور نسیه	

۷ خرداد	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴۷۰,۰۰۰
	موجودی کالا	۴۷۰,۰۰۰

ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته

فرض کنید خریدار ۶۰,۰۰۰ ریال از کالای مربوطه را برگشت می‌دهد. بهای تمام شده این کالا برای شرکت دنا ۴۰,۰۰۰ ریال است. دنا برگشت فروش و کاهش در حساب‌های دریافتنی را به شرح زیر ثبت می‌کند:

۱۲ خرداد	برگشتی‌های فروش و تخفیفات	۶۰,۰۰۰
	حساب‌های دریافتنی	۶۰,۰۰۰
	دریافت کالای برگشت شده	

دنا باید با برگشت کالا، حساب موجودی کالا را به هنگام کند که این عمل با کاهش بهای تمام

شده کالای فروش رفته همراه خواهد بود:

۴۰,۰۰۰ موجودی کالا ۱۲ خرداد

۴۰,۰۰۰ بهای تمام شده کالای فروش رفته

ثبت برگشت کالا به انبار

دنا بابت کالاهای آسیب دیده، ۱۰,۰۰۰ ریال تخفیف برای خریدار در نظر می‌گیرد. ثبت این مبادله در دفتر روزنامه با بدهکار کردن حساب برگشتی‌های فروش و تخفیفات و بستانکار کردن حساب حساب‌های دریافتی همراه خواهد بود:

۱۰,۰۰۰ برگشتی‌های فروش و تخفیفات ۱۵ خرداد

۱۰,۰۰۰ حساب‌های دریافتی

در نظر گرفتن تخفیف برای کالاهای آسیب دیده

در نظر داشته باشید که در زمان در نظر گرفتن تخفیف فروش، نیازی به ثبت موجودی کالا وجود ندارد، چرا که در این موارد، کالایی به فروشنده برگشت نمی‌شود.

در مقابل، فروشنده وجوه نقد کم‌تری از مشتریان دریافت خواهد کرد. در ۱۷ خرداد که آخرین روز دوره تخفیف است، دنا نیمی از طلب خود (۳۲۵,۰۰۰ ریال) را وصول می‌کند. مبلغ وجوه نقد دریافتی ۳۱۸,۵۰۰ ریال $[(۳۲۵,۰۰۰ \times ۰/۲) - ۳۲۵,۰۰۰]$ می‌باشد و ثبت دریافت وجوه نقد به شکل زیر خواهد بود:

۳۱۸,۵۰۰ وجوه نقد ۱۷ خرداد

۶,۵۰۰ تخفیفات فروش

۳۲۵,۰۰۰ حساب‌های دریافتی

وصول طلب در دوره تخفیف

فرض کنید دنا باقی‌مانده طلب خود را در تاریخ ۲۸ خرداد وصول می‌کند. این تاریخ بعد از دوره تخفیف می‌باشد، بنابراین تخفیفات فروش در کار نخواهد بود. برای ثبت این دریافت وجوه نقد، حساب وجوه نقد بدهکار و حساب‌های دریافتی بستانکار می‌گردد:

۳۲۵,۰۰۰ وجوه نقد ۲۸ خرداد

۳۲۵,۰۰۰ حساب‌های دریافتی

وصول طلب بعد از دوره تخفیف

فروش خالص با کسر کردن حساب‌های متقابل به شکل زیر محاسبه می‌شود:

درآمد فروش (حسابی با مانده بستانکار)

- تخفیفات فروش (حسابی با مانده بدهکار)

- برگشتی‌های فروش و تخفیفات (حسابی با مانده بدهکار)

= فروش خالص (فروش خالص تنها یک محاسبه بوده و حساب دفتر کل نمی‌باشد).

(مثال) شرکت دیار در اول آبان ماه کالاهایی به قیمت ۳۴۰/۰۰۰ ریال را به شرکت سبحان می‌فروشد (بهای تمام شده این کالاها ۲۵۰/۰۰۰ ریال است). در ۱۲ آبان ماه مشخص شد که ۹۰/۰۰۰ ریال از کالاهای فروش رفته معیوب است و شرکت سبحان تصمیم گرفت کالاهای معیوب را برگشت ندهد و در مقابل شرکت دیار کاهش قیمتی را به مبلغ ۱۰/۰۰۰ ریال ارائه دهد. مطلوبست انجام ثبت‌های مربوط در دفاتر شرکت دیار.

۳۴۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتنی	۱ آبان ماه
۳۴۰,۰۰۰	درآمد فروش	

بهای تمام کالای فروش رفته ۲۵۰,۰۰۰

۲۵۰,۰۰۰ موجودی کالا

۱۰/۰۰۰ برگشت از فروش و تخفیفات

۱۰/۰۰۰ حساب‌های دریافتنی

۱۲ آبان ماه

 مثال: مؤسسه بازرگانی مروارید مبادلات زیر را در طول مهر سال جاری انجام داده است:

- | | |
|--------|---|
| ۳ مهر | خرید کالا به مبلغ ۱۶۱۰ ریال به طور نسیه و به شرط آخر ماه/خالص، ۱/۱۰. |
| ۹ مهر | برگشت ۴۰ درصد از کالای خریداری شده در تاریخ ۳ مهر. این کالاها معیوب بودند. |
| ۱۲ مهر | فروش نقدی کالا به مبلغ ۹۲۰ ریال (بهای تمام شده کالای مذکور ۵۵۰ ریال) |
| ۱۵ مهر | خرید کالا به مبلغ ۵,۱۰۰ ریال به طور نسیه و به شرط ۳۰/خالص، ۳/۱۵. در این مبادله ۱۰۰ ریال تخفیف تجاری دریافت شد و مبلغ پس از کسر تخفیف پرداخت شد. |
| ۱۶ مهر | پرداخت مبلغ ۲۶۰ ریال بابت حمل کالای خریداری شده. |
| ۱۸ مهر | فروش کالا به مبلغ ۲,۰۰۰ ریال به طور نسیه و به شرط ۳۰/خالص، ۲/۱۰. بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱,۱۸۰ ریال. |

- ۲۲ مهر دریافت بخش معیوب کالای فروخته شده در ۱۸ مهر از مشتریان به مبلغ ۸۰۰ ریال. بهای تمام شده آن ۴۸۰ ریال است.
- ۲۴ مهر استقراض از بانک برای استفاده از دوره تخفیف مربوط به خرید ۱۵ مهر. در این ارتباط مروارید بازپرداخت مبلغ را به امضای یک سند پرداختنی تعهد کرد.
- ۲۴ مهر پرداخت بدهی مربوط به خرید ۱۵ مهر بعد از کسر تخفیفات
- ۲۸ مهر دریافت وجه از مشتریان بابت تسویه حساب خرید کالای ۱۸ مهر
- ۲۹ مهر پرداخت بدهی مربوط به خرید ۳ مهر
- ۳۰ مهر خرید کالا به مبلغ ۹۰۰ ریال به طور نقد. این مبلغ پس از کسر ۳۵ ریال تخفیف تجاری پرداخت شد.
- مطلوبست: ثبت مبادلات در دفتر روزنامه بدون شرح مبادلات و افتتاح حساب T برای موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته.

۱,۶۱۰	موجودی کالا	۳ مهر
۱,۶۱۰	حسابهای پرداختنی	
۶۴۴	حسابهای پرداختنی $(۱,۶۱۰ \times ۰/۴)$	۹ مهر
۶۴۴	موجودی کالا	
۹۲۰	وجوه نقد	۱۲ مهر
۹۲۰	درآمد فروش	
۵۵۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۵۵۰	موجودی کالا	
	موجودی کالا $(۵,۱۰۰ - ۱۰۰)$	۱۵ مهر
۵,۰۰۰	حسابهای پرداختنی	
۲۶۰	موجودی کالا	۱۶ مهر
۲۶۰	وجوه نقد	
۲,۰۰۰	حسابهای دریافتنی	۱۸ مهر
۲,۰۰۰	درآمد فروش	
۱,۱۸۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	

۱,۱۸۰	موجودی کالا		
۸۰۰	برگشتی‌های فروش و تخفیفات	مهر ۲۲	
۸۰۰	حساب‌های دریافتی		
۴۸۰	موجودی کالا		
۴۸۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته		
۴,۸۵۰	وجوه نقد $[۵,۰۰۰ \times ۹۷\%]$	مهر ۲۴	
۴,۸۵۰	اسناد پرداختی		
۵,۰۰۰	حساب‌های پرداختی	مهر ۲۴	
۱۵۰	موجودی کالا		
۴,۸۵۰	وجوه نقد		
۱,۱۷۶	وجوه نقد	مهر ۲۸	
۲۴	تخفیفات فروش		
۱,۲۰۰	حساب‌های دریافتی		
۹۶۶	حساب‌های پرداختی	مهر ۲۹	
۹۶۶	وجوه نقد		
۸۶۵	موجودی کالا	مهر ۳۰	
۸۶۵	وجوه نقد		
بهای تمام شده کالای فروش رفته		موجودی کالا	
۴۸۰	مهر ۱۲	۱,۶۱۰	مهر ۳
۵۵۰	مهر ۱۸	۵,۰۰۰	مهر ۱۵
۱,۱۸۰	مانده	۲۶۰	مهر ۱۶
۱,۲۵۰		۴۸۰	مهر ۲۲
		۸۶۵	مهر ۳۰
		۵,۶۹۱	مانده

تعدیل و بستن حساب‌ها در یک واحد بازرگانی

فرآیند تعدیل و بستن حساب‌ها در یک واحد بازرگانی کم و بیش شبیه یک واحد خدماتی بوده و مراحل طی که در این فرآیند طی می‌شود کاملاً یکسان هستند.

اگر کاربرگ مورد استفاده قرار گیرد، ابتدا تراز آزمایشی وارد و کاربرگ تکمیل می‌شود که در نتیجه سود و زیان ویژه تعیین می‌گردد. از اطلاعات کاربرگ می‌توان برای انجام ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌ها و همچنین تهیه صورت‌های مالی استفاده کرد.

تعدیل موجودی کالا بر مبنای شمارش فیزیکی

در سیستم دائمی، حساب موجودی کالا در دفاتر همیشه موجودی جاری کالا را نشان می‌دهد ولی ممکن است که مقدار واقعی موجودی کالا با اطلاعات دفاتر مطابقت نداشته باشد.

سرقت، صدمه دیدن کالا، اشتباهات حسابداری و... می‌توانند انجام تعدیل در موجودی کالا را ضروری کند. بنابراین تمامی واحدهای بازرگانی و تولیدی باید حداقل یک بار در سال مبادرت به شمارش فیزیکی موجودی کالا خود کنند.

به عنوان مثال، تراز آزمایشی شرکت پژواک نشان می‌دهد که حساب موجودی کالا به مبلغ ۴۰۵,۰۰۰ ریال است. بدون سرقت، اشتباه و... باید بهای تمام شده موجودی کالا ۴۰۵,۰۰۰ ریال باشد. در تاریخ ۲۹ اسفند زمانی که مالک فروشگاه اقدام به شمارش کالای موجود نمود، دریافت که بهای تمام شده کالای موجود در فروشگاه، ۴۰۲,۰۰۰ ریال است. پژواک باید برای این کسری موجودی کالا، ثبت تعدیلی زیر را انجام دهد:

۲۹ اسفند بهای تمام شده کالای فروش رفته ۳,۰۰۰

موجودی کالا ۳,۰۰۰

این ثبت موجب می‌شود که حساب‌های موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته با مانده واقعی خود در صورت‌های مالی انعکاس یابند. سایر موارد مانند تهیه کاربرگ حسابداری، تعدیلات پایان دوره، بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی مانند شرکت‌های خدماتی است.

مثال) حساب موجودی کالای شرکت کاریز در پایان سال ۱۳۸۴ مانده‌ای کعادل ۳/۲۰۰/۰۰۰ ریال را نشان می‌دهد. با انبارگردانی موجودی کالا، مشخص گردید موجودی فیزیکی کالا معادل ۳/۰۵۰/۰۰۰ ریال است. مطلوبست انجام ثبت اصلاحی برای انعکاس کسری کالا.

۲۹ اسفند بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱۵/۰۰۰

موجودی کالا ۱۵/۰۰۰

مثال: تراز آزمایشی و اطلاعات اضافی زیر مربوط به مؤسسه پخش امید می‌باشد. با توجه به موارد زیر مطلوبست: الف) وارد کردن تراز آزمایشی در کاربرگ و تکمیل کاربرگ. ب) انجام

ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه (ج) تهیه صورت سود و زیان، صورت سرمایه و ترازنامه.

مؤسسه پخش امید تراز آزمایشی ۲۹ اسفند ۱۳۳۳		
ریال	ریال	
	۵,۶۷۰	وجوه نقد
	۳۷,۱۰۰	حساب‌های دریافتی
	۶۰,۵۰۰	موجودی کالا
	۳,۹۳۰	ملزومات
	۶,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۶,۵۰۰	اثاثیه
۲۱,۲۰۰		استهلاک انباشته
۴۶,۳۴۰		حساب‌های پرداختی
۳,۵۰۰		پیش دریافت درآمد
۳۵,۰۰۰		اسناد پرداختی - بلندمدت
۲۳,۶۸۰		سرمایه آقای امیدی
	۴۸,۰۰۰	برداشت آقای امیدی
۳۴۶,۷۰۰		درآمد فروش
	۱۰,۳۰۰	تخفیفات فروش
	۸,۲۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۱۷۱,۷۷۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
	۸۲,۷۵۰	هزینه حقوق
	۷,۰۰۰	هزینه اجاره
	۵,۸۰۰	هزینه آب و برق
	۲,۹۰۰	هزینه بهره
۴۷۶,۴۲۰	۴۷۶,۴۲۰	جمع کل

اطلاعات اضافی در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۳۳:

(الف) ملزومات مصرف شده طی سال ۲,۵۸۰ ریال

(ب) اجاره منقضی نشده، ۱,۰۰۰ ریال

(پ) ۲,۴۰۰ ریال از پیش دریافت درآمد، هنوز کسب نشده است. شرکت انتظار دارد مبلغ مذکور را در

سال بعد به درآمد تبدیل کند.

(ت) عمر مفید اثاثیه ۱۰ سال تخمین زده شده و دارایی در پایان عمر مفید فاقد ارزش خواهد بود.

(ث) هزینه حقوق تعهدی (معوق) ۱,۳۰۰ ریال

(ج) هزینه بهره معوق ۶۰۰ ریال.

(چ) موجودی کالای شمارش شده ۶۵,۸۰۰ ریال.

حل: الف)

تراز آزمایشی		تعدیلات		اقلام سود و زیان		اقلام ترازنامه		عنوان حساب‌ها
بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	
۵,۶۷۰						۵,۶۷۰		وجه نقد
۳۷,۱۰۰						۳۷,۱۰۰		حساب‌های دریافتی
۶۰,۵۰۰		۵,۳۰۰ (ع)				۶۰,۵۰۰		موجودی کالا
۳,۹۳۰			۲,۵۸۰ (الف)					ملزومات
۶,۰۰۰			۵,۰۰۰ (ب)					پیش پرداخت اجاره
۲۶,۵۰۰								اثاثیه
	۲۱,۲۰۰		۲,۶۵۰ (ت)			۲۳,۸۵۰		استهلاک انباشته
	۴۶,۳۴۰					۴۶,۳۴۰		حساب‌های پرداختی
			۱,۳۰۰ (ث)					حقوق پرداختی
			۶۰۰ (ج)					بهره پرداختی
۳,۵۰۰		۱,۱۰۰ (ع)				۲,۴۰۰		پیش دریافت درآمد
۳۵,۰۰۰						۳۵,۰۰۰		اسناد پرداختی بلندمدت
۲۳,۶۸۰						۲۳,۶۸۰		سرمایه آقای امیدی
۴۸,۰۰۰						۴۸,۰۰۰		برداشت آقای امیدی
۳۴۶,۷۰۰		۱,۱۰۰ (پ)						درآمد فروش
	۱۰,۳۰۰		۱۰,۳۰۰					تخفیقات فروش
	۸,۲۰۰		۸,۲۰۰					برگشت فروش و تخفیقات
۱۷۱,۷۷۰		۵,۳۰۰ (ع)				۱۶۶,۴۷۰		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۸۲,۷۵۰		۱,۳۰۰ (ث)				۸۴,۰۵۰		هزینه حقوق
۷,۰۰۰		۵,۰۰۰ (ب)				۱۲,۰۰۰		هزینه اجاره
		۲,۶۵۰ (ت)				۲,۶۵۰		هزینه استهلاک
۵,۸۰۰			۵,۸۰۰			۵,۸۰۰		هزینه آب و برق
		۲,۵۸۰ (الف)				۲,۵۸۰		هزینه ملزومات
۲,۹۰۰		۶۰۰ (ج)				۳,۵۰۰		هزینه بهره
۴۷۶,۴۲۰	۴۷۶,۴۲۰	۱۸,۵۳۰	۱۸,۵۳۰	۳۴۷,۸۰۰	۳۴۷,۸۰۰	۱۸۵,۴۲۰	۱۸۵,۴۲۰	سود ویژه
						۵۲,۲۵۰	۵۲,۲۵۰	
						۱۸۵,۴۲۰	۱۸۵,۴۲۰	

(ب)

ثبتهای تعدیلی		
۱۳۶۳		
۲,۵۸۰	هزینه ملزومات	۲۹ اسفند
۲,۵۸۰	ملزومات	
۵,۰۰۰	هزینه اجاره	۲۹ اسفند
۵,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره	
۱,۱۰۰	پیش دریافت درآمد	۲۹ اسفند
۱,۱۰۰	درآمد فروش	
۲,۶۵۰	هزینه استهلاک	۲۹ اسفند
۲,۶۵۰	استهلاک انباشته	
۱,۳۰۰	هزینه حقوق	۲۹ اسفند
۱,۳۰۰	حقوق پرداختنی	
۶۰۰	هزینه بهره	۲۹ اسفند
۶۰۰	بهره پرداختنی	
۵,۳۰۰	موجودی کالا	۲۹ اسفند
۵,۳۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
ثبت بستن حساب‌ها		
۱۳۶۳		
۳۴۷,۸۰۰	درآمد فروش	۲۹ اسفند
۳۴۷,۸۰۰	خلاصه حساب سود و زیان	
۲۹۵,۵۵۰	خلاصه حساب سود و زیان	۲۹ اسفند
۱۶۶,۴۷۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته	
۱۰,۳۰۰	تخفیفات فروش	
۸,۲۰۰	برگشتی‌های فروش و تخفیفات	
۸۴,۰۵۰	هزینه حقوق	
۱۲,۰۰۰	هزینه اجاره	
۲,۶۵۰	هزینه استهلاک	
۵,۸۰۰	هزینه آب و برق	

۲,۵۸۰	هزینه ملزومات	
۳,۵۰۰	هزینه بهره	
۵۲,۲۵۰	خلاصه حساب سود و زیان	۲۹ اسفند
۵۲,۲۵۰	سرمایه آقای امیدی	
۴۸,۰۰۰	سرمایه آقای امیدی	۲۹ اسفند
۴۸,۰۰۰	برداشت آقای امیدی	

خلاصه حساب سود و زیان	
بستن ۳۴۷,۸۰۰	بستن ۲۹۵,۵۵۰
مانده ۵۲,۲۵۰	بستن ۵۲,۲۵۰

(ج)

مؤسسه پخش امید	
صورت سود و زیان	
برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳	
ریال	ریال
	۳۴۷,۸۰۰
	۱۰,۳۰۰
	۸,۲۰۰
۳۲۹,۳۰۰	
۱۶۶,۴۷۰	
۱۶۲,۸۳۰	
	درآمد فروش
	- تخفیفات فروش
	- برگشت فروش و تخفیفات
	خالص درآمد فروش
	- بهای تمام شده کالای فروش رفته
	سود ناویژه
	هزینه عملیاتی:
	۸۴,۰۵۰
	هزینه حقوق
	۱۲,۰۰۰
	هزینه اجاره
	۵,۸۰۰
	هزینه آب و برق
	۲,۶۵۰
	هزینه استهلاک
۱۰۷,۰۸۰	۲,۵۸۰
۵۵,۷۵۰	
	هزینه ملزومات
	سود عملیاتی
	سایر هزینه‌ها:
۳,۵۰۰	
۵۲,۲۵۰	
	هزینه بهره
	سود ویژه (خالص)

مؤسسه پخش امید

صورت سرمایه

برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۳۳

ریال	
۲۳,۶۸۰	سرمایه آقای امیدی در ۱۳۳۲/۱۲/۲۹
۵۲,۲۵۰	اضافه می‌شود: سود ویژه
۷۵۹۳۰	
۴۸,۰۰۰	کسر می‌شود: برداشت
۲۷,۹۳۰	سرمایه آقای امیدی در ۱۳۳۳/۱۲/۲۹

مؤسسه پخش امید

ترازنامه

۲۹ اسفند ۱۳۳۳

دارایی‌ها		بدهی‌ها	
جاری:	ریال	جاری:	ریال
وجه نقد	۵,۶۷۰	حساب‌های پرداختنی	۴۶,۳۴۰
حساب‌های دریافتنی	۳۷,۱۰۰	حقوق پرداختنی	۱,۳۰۰
موجودی کالا	۶۵,۸۰۰	بهره پرداختنی	۶۰۰
ملزومات	۱,۳۵۰	پیش دریافت درآمد	۲,۴۰۰
پیش پرداخت اجاره	۱,۰۰۰	جمع بدهی‌های جاری	۵۰,۶۴۰
جمع دارایی‌های جاری	۱۱۰,۹۲۰	بلندمدت:	
غیرجاری:		اسناد پرداختنی	۳۵,۰۰۰
اثاثیه	۲۶,۵۰۰	جمع بدهی‌ها	۸۵,۶۴۰
استهلاک انباشته (۲۳,۸۵۰)	۲,۶۵۰	حقوق مالکانه:	
جمع دارایی‌ها	۱۱۳,۵۷۰	سرمایه آقای امیدی	۲۷,۹۳۰
		جمع بدهی‌ها و سرمایه	۱۱۳,۵۷۰



در طول دوره، واحد تجاری، بهای تمام شده کلیه خریدهای کالا را در حساب خرید ثبت می‌کند. مانده حساب خرید، همیشه مانده واقعی خرید خالص را نشان نمی‌دهد زیرا تخفیفات خرید و برگشت‌های خرید و تخفیفات از آن کسر نشده‌اند. برای محاسبه خرید خالص باید حساب‌های متقابل را از خرید کسر کرد:

$$\begin{aligned} & \text{خرید (حسابی با مانده بدهکار)} \\ & - \text{تخفیفات خرید (حسابی با مانده بستانکار)} \\ & - \text{برگشتی‌های خرید و تخفیفات (حسابی با مانده بستانکار)} \\ & = \text{خرید خالص (خرید خالص یک محاسبه بوده و نام یک حساب دفتر کل نیست)} \end{aligned}$$

هزینه‌های حمل

در سیستم ادواری موجودی کالا، هزینه حمل کالا از فروشنده به خریدار در حساب مجزایی به نام حساب هزینه حمل ثبت می‌شود. بنابراین پرداخت ۶,۰۰۰ ریال بابت حمل به این شکل ثبت می‌شود:

۱ آبان	هزینه حمل	۶,۰۰۰
	وجوه نقد	۶,۰۰۰
	بابت حمل کالای خریداری شده	

فروش کالا

ثبت فروش کالا در سیستم ادواری بسیار ساده و آسان است. در این سیستم، در زمان فروش نیازی به بهنگام کردن موجودی کالا نبوده و می‌توان فروش ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا را به شکل زیر ثبت کرد:

حساب‌های دریافتی	۳۰۰,۰۰۰
درآمد فروش	۳۰۰,۰۰۰
فروش کالا به صورت نسیه	

هیچ‌گونه ثبت مکملی برای موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته لازم نیست. همچنین تخفیفات فروش و برگشتی‌های فروش و تخفیفات همانند سیستم دائمی در حساب‌های

مجزایی که با همین نام‌ها تعبیه شده‌اند، ثبت می‌شوند، به استثنای این که هیچ ثبتی در این رابطه در حساب‌های موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته انجام نمی‌گیرد.

بهای تمام شده کالای فروش رفته

در سیستم ادواری، بهای تمام شده کالای فروش رفته به طریق زیر محاسبه می‌شود. در سیستم ادواری، بهای تمام شده کالای فروش رفته تنها یک محاسبه بوده و یک حساب دفتر کل نمی‌باشد. اگر از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش، موجودی کالای آخر دوره را کسر کنیم، آن چه باقی می‌ماند، بهای تمام شده کالای فروش رفته است.

$$\begin{array}{rcl}
 \left. \begin{array}{l} \text{خرید کالا} \\ - \text{تخفیفات خرید} \\ - \text{برگشتی‌های خرید و تخفیفات} \\ \hline = \text{خرید خالص} \end{array} \right\} & \longrightarrow & \begin{array}{l} \text{موجودی کالای اول دوره} \\ + \text{خرید خالص} \\ + \text{هزینه حمل} \\ \hline = \text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش} \\ - \text{موجودی کالای آخر دوره} \\ \hline = \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} \end{array}
 \end{array}$$

نظیر واحدهای خدماتی، واحدهای بازرگانی نیز حساب‌های خود را تعدیل کرده و می‌بندند. مراحل فرآیند پایان دوره به این شکل است که اگر از کاربرگ استفاده شود، تراز آزمایشی را در آن منعکس ساخته و سپس کاربرگ را برای تعیین سود یا زیان ویژه تکمیل می‌کنیم. کاربرگ، اطلاعات لازم را برای انجام ثبت‌های تعدیلی و بستن حساب‌های موقت و نیز تهیه صورت‌های مالی در اختیار می‌گذارد.

در ثبت‌های بستن حساب‌ها، دو نکته جدید به چشم می‌خورد. در اولین ثبت بستن حساب‌ها، حساب موجودی کالا به میزان مبلغ پایان دوره، بدهکار می‌شود. در دومین ثبت بستن حساب‌ها، موجودی کالا به ازای مبلغ ابتدای دوره خود بستانکار می‌شود. سایر بدهکارها و بستانکارها مانند حالت‌ها و مثال‌های قبل است.

در پایان ذکر این نکته ضروری است که انتخاب سیستم موجودی کالا هیچ تأثیری در فروش خالص، بهای تمام شده کالای فروش رفته و سود عملیاتی ندارد. بنابراین شما با حل مثال قبلی از طریق به کارگیری سیستم ادواری موجودی کالا، باید به همان سود یا زیان ویژه دست یابید.

سؤالات

- ۱- شرکت بازرگانی که از سیستم دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند نسبت به شرکت خدماتی از چه حساب‌های دیگری استفاده می‌کند؟
- ۲- تفاوت تخفیف نقدی و تخفیف تجاری را توضیح دهید.
- ۳- چرا شرکت‌ها تخفیف نقدی را ارائه می‌دهند؟
- ۴- در چه صورتی یک شرکت بازرگانی سود ناخالص گزارش می‌کند در حالی که زیان خالص دارد؟
- ۵- صورت‌های مالی شرکت‌های بازرگانی در مقایسه با شرکت‌های خدماتی چه تفاوت‌هایی دارد؟

تمرین

- ۱- با توجه به مبادلات زیر مطلوبست انجام ثبت‌های مربوط با فرض استفاده از سیستم دائمی موجودی کالا.
 - ۵ شهریور) خرید ۵۰۰ واحد کالا به قیمت هر واحد ۵/۰۰۰ ریال؛ خریدار ۲۰٪ تخفیف تجاری دریافت می‌کند. شرایط فروش (۶۰٪ خالص، ۲/۱۰) است.
 - ۷ شهریور) برگشت ۵۰ واحد کالای معیوب از خریدهای ۵ شهریور ماه به فروشنده.
 - ۱۵ شهریور) پرداخت مبلغ بدهی خرید ۵ شهریور ماه به فروشنده.
- ۲- آرتیکل معاملات زیر را انجام دهید (فرض کنید شرکت از سیستم دائمی استفاده می‌کند).
 - ۱ اردیبهشت ماه) فروش کالا به مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال با شرط (۳۰٪ خالص، ۲/۱۰)؛ بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال است.
 - ۴ اردیبهشت ماه) مشتری بخشی از کالاهای خریداری شده در تاریخ یک اردیبهشت ماه را به فروشنده برگشت داد و مبلغ ۶۰۰/۰۰۰ ریال از حساب مشتری کسر گردید. بهای تمام شده کالای برگشتی ۲۵۰/۰۰۰ ریال بود که به حساب موجودی‌ها برگشت داده شد.
 - ۱۱ اردیبهشت ماه) دریافت از مشتری بابت فروش اول اردیبهشت ماه.
- ۳- شرکت پیمان از سیستم ثبت دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند. حساب‌های زیر مربوط به این شرکت در پایان سال ۱۳۶۷ می‌باشد.

موجودی کالا	۳۲/۰۰۰ ریال	برگشت از فروش و تخفیفات	۳/۰۰۰
سرمایه شرکت	۱۱۲/۰۰۰ ریال	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۱۰۰/۰۰۰
برداشت مالک	۵/۰۰۰ ریال	هزینه استهلاک	۴/۰۰۰

- فروش ۱۵۰/۰۰۰ ریال هزینه حقوق ۲۷/۰۰۰
تخفیفات نقدی فروش ۱۵۰۰ ریال هزینه‌های متفرقه ۱/۰۰۰
- شمارش موجودی کالا در پایان سال مبلغ موجودی کالای فیزیکی را ۳۰/۰۰۰ ریال نشان می‌دهد. مطلوبست: ثبت کسری موجودی کالا.
- ۴- با توجه به تمرین قبل، ثبت‌های بستن حساب‌های موقت درآمد و هزینه شرکت پیمان را تهیه کنید.
- ۵- شرکت وثیق در اول مهرماه ۱۳۸۶ تأسیس شد. این شرکت در ۳ مهرماه ۱/۰۰۰ واحد کالا به قیمت هر واحد ۱/۰۰۰ ریال خریداری نمود. در ۵ مهرماه شرکت وثیق ۶۰۰ واحد از کالا را به قیمت هر واحد ۱۴۰۰ ریال به شرکت دنا فروخت و شرایط فروش (۶۰٪ خالص، ۲/۱۰) بود. آرتیکل‌های فروش ۵ مهر و معاملات زیر را در دفتر روزنامه ثبت کنید (فرض کنید شرکت از سیستم دائمی موجودی کالا استفاده می‌کند).
- الف) ۷ مهرماه: شرکت دنا ۲۰۰ واحد از کالاهای خریداری شده از شرکت وثیق را به دلیل معیوب بودن برگشت می‌دهد.
- ب) ۸ مهرماه: شرکت دنا متوجه می‌شود که ۵۰ واحد از کالاهای معیوب بوده است. شرکت وثیق مبلغ ۳۰/۰۰۰ ریال تخفیف را ارائه می‌کند.
- ج) ۱۵ مهرماه: شرکت دنا ۱۰۰ واحد از کالاهای معیوب را به شرکت وثیق برگشت داد. امکان فروش مجدد این کالاهای وجود نداشت و شرکت وثیق تصمیم گرفت این کالاهای معیوب را به عنوان زیان بهای تمام شده کالاهای فروخته شده ناشی از این کالاهای معیوب را از حساب خارج و به عنوان زیان کالاهای آسیب دیده ثبت می‌کند (بهای تمام شده کالاهای فروخته شده این کالاهای معیوب ۱۰۰/۰۰۰ ریال است).
- ۶- با توجه به تمرین قبل آرتیکل‌های معاملات را برای شرکت دنا ثبت نمایید: شرکت دنا از سیستم ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند.

مسئله ۱: آقای خرسند در ۳ آبان سال جاری یک دفتر حقوقی باز کرده است. در طول ماه اول فعالیت، مبادلات زیر صورت گرفته است:

۳ آبان پرداخت ۲۵,۰۰۰ ریال بابت سرمایه به حساب بانکی دفتر حقوقی توسط آقای

خرسند.

خرید نسیه ملزومات و اثاثه به ترتیب به مبلغ ۲۰۰ ریال و ۱,۸۰۰ ریال.	۴ آبان
ارائه خدمات حقوقی برای یکی از مشتریان و دریافت ۱,۰۰۰ ریال از این بابت.	۶ آبان
خرید زمین به مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال برای گسترش آتی دفتر حقوقی.	۷ آبان
ارائه خدمات برای یکی از مشتریان و ارسال صورتحساب انجام کار برای او به مبلغ ۶۰ ریال انتظار می‌رود این مبلغ هفته آینده وصول شود.	۱۰ آبان
پرداخت بدهی مربوط به خرید اثاثه در تاریخ ۴ آبان.	۱۴ آبان
پرداخت حقوق منشی به مبلغ ۶۰۰ ریال.	۱۵ آبان
پرداخت قبض تلفن به مبلغ ۱۲۰ ریال.	۱۶ آبان
وصول مطالبات از مشتریان به مبلغ ۵۰۰ ریال.	۱۷ آبان
ارائه خدمات برای یکی از مشتریان به صورت نسیه به مبلغ ۸۰۰ ریال.	۲۰ آبان
پرداخت هزینه آب و برق به مبلغ ۱۱۰ ریال.	۲۴ آبان
دریافت ۱,۵۰۰ ریال بابت ارائه مشاوره حقوقی به یکی از مشتریان.	۲۸ آبان
پرداخت حقوق منشی به مبلغ ۶۰۰ ریال.	۳۰ آبان
پرداخت هزینه اجاره به مبلغ ۵۰۰ ریال.	۳۰ آبان
برداشت نقدی بابت مصارف شخصی به مبلغ ۲,۴۰۰ ریال.	۳۰ آبان

مطلوبست:

۱. این حساب‌های T را افتتاح نمایید: وجه نقد، حساب‌های دریافتی، ملزومات، اثاثه، زمین، حساب‌های پرداختنی، سرمایه آقای خرسند، برداشت، درآمد خدمات، هزینه حقوق، هزینه اجاره، هزینه تلفن و هزینه آب و برق.

۲. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه.

۳. انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل و استفاده از تاریخ به عنوان عطف.

۴. تهیه تراز آزمایشی مانده حساب‌ها

حل:

۳ آبان: حساب وجه نقد و سرمایه افزایش می‌یابد، لذا خواهیم داشت:

وجه نقد ۲۵,۰۰۰

سرمایه آقای خرسند ۲۵,۰۰۰

بابت سرمایه‌گذاری اولیه

۴ آبان: حساب دارایی (اثاثه و ملزومات) افزایش می‌یابد و به دلیل خرید نسیه، بدهی نیز به مبلغ جمع دو مورد افزایش می‌یابد، لذا:

۱,۸۰۰ اثاثه

۲۰۰ ملزومات

۲,۰۰۰ حساب‌های پرداختی

۶ آبان: ارائه خدمات منجر به افزایش دارایی‌ها و درآمد می‌شود، لذا:

۱,۰۰۰ وجه نقد

۱,۰۰۰ درآمد ارائه خدمات

۷ آبان: به دلیل آن که صراحتاً بیان نشده است که خرید به صورت نسیه بوده است، فرض می‌شود که خرید زمین که منجر به افزایش دارایی (زمین) بوده است به صورت نقدی بوده است. لذا با این رویداد جمع دارایی‌ها تغییر نمی‌کند.

۱۵,۰۰۰ زمین

۱۵,۰۰۰ وجه نقد

۱۰ آبان: انجام خدمات به صورت نسیه و ارسال صورتحساب برای وی، باعث افزایش طلب (حساب‌های دریافتی) و درآمد ارائه خدمات می‌شود:

۶۰۰ حساب‌های دریافتی

۶۰۰ درآمد ارائه خدمات

۱۴ آبان: پرداخت بدهی، باعث کاهش بدهی و دارایی‌ها به صورت همزمان می‌شود، لذا خواهیم داشت:

۱,۸۰۰ حساب‌های پرداختی

۱,۸۰۰ وجه نقد

دقت شود که آن بخش از بدهی پرداخت شده است که مربوط به خرید اثاثه است (و نه ملزومات)

۱۵ آبان: پرداخت حقوق که نوعی هزینه برای واحد تجاری است، منجر به کاهش دارایی‌ها و افزایش هزینه (و به تبع آن کاهش سرمایه) می‌شود. لذا

۶۰۰ هزینه حقوق

۶۰۰ وجه نقد

۱۶ آبان: پرداخت قبض تلفن نیز باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه (و به تبع آن کاهش سرمایه) می‌شود:

هزینه تلفن ۱۲۰

وجه نقد ۱۲۰

۱۷ آبان: وصول مطالبات، باعث کاهش حساب‌های دریافتنی و افزایش وجه نقد می‌شود لذا جمع دارایی‌ها از بابت این رویداد تغییری نمی‌کند:

وجه نقد ۵۰۰

حساب‌های دریافتنی ۵۰۰

۲۰ آبان: ارائه خدمات به صورت نسیه باعث افزایش هم‌زمان حساب‌های دریافتنی و حساب درآمد می‌شود:

حساب‌های دریافتنی ۸۰۰

درآمد ارائه خدمات ۸۰۰

۲۴ آبان: پرداخت هزینه باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه می‌شود:

هزینه آب و برق ۱۱۰

وجه نقد ۱۱۰

۲۸ آبان: ارائه خدمات و دریافت نقدی موجب افزایش وجه نقد و حساب درآمد می‌شود:

وجه نقد ۱,۵۰۰

درآمد ارائه خدمات ۱,۵۰۰

۳۰ آبان: پرداخت حقوق همانند حالت‌های قبل باعث افزایش هزینه و کاهش وجه نقد می‌شود:

هزینه حقوق ۶۰۰

وجه نقد ۶۰۰

۳۰ آبان: پرداخت هزینه اجاره باعث افزایش هزینه و کاهش وجه نقد موجود در شرکت می‌شود:

هزینه اجاره ۵۰۰

وجه نقد ۵۰۰

۳۰ آبان: برداشت نقدی باعث کاهش وجه نقد و کاهش سرمایه از طریق افزایش حساب برداشت می‌شود:

برداشت ۲,۴۰۰

وجه نقد ۲,۴۰۰

انتقال ثبت‌های فوق به دفاتر کل به صورت زیر است:

ملزومات		حساب‌های دریافتی		وجه نقد		
۸/۴	۲۰۰	۸/۱۷	۵۰۰	۸/۷	۱۵,۰۰۰	۸/۳ ۲۵,۰۰۰
۲۰۰		۶۰۰	۸/۱۰	۸/۴	۱,۸۰۰	۸/۶ ۱,۰۰۰
		۸۰۰	۸/۲۰	۸/۱۵	۶۰۰	۸/۱۷ ۵۰۰
		۹۰۰		۸/۱۶	۱۲۰	۸/۲۸ ۱,۵۰۰
				۸/۲۴	۱۱۰	
				۸/۳۰	۶۰۰	
				۸/۳۰	۵۰۰	
				۸/۳۰	۲,۴۰۰	
						۶,۸۷۰

حساب‌های پرداختی		زمین		اثاثیه	
۸/۴	۲,۰۰۰	۸/۷	۱۵,۰۰۰	۸/۴	۱,۸۰۰
۲۰۰		۱۵,۰۰۰		۱,۸۰۰	

هزینه حقوق		درآمد خدمات		برداشت		سرمایه آقای خرسند	
۸/۱۵	۶۰۰	۸/۶	۱۰۰۰	۸/۳۰	۲,۴۰۰	۸/۳	۲۵,۰۰۰
۸/۳۰	۶۰۰	۸/۱۰	۶۰۰	۲,۴۰۰		۲۵,۰۰۰	
۱,۲۰۰		۸/۲۰	۸۰۰				
		۸/۲۸	۱,۵۰۰				
		۳,۹۰۰					

هزینه آب و برق		هزینه تلفن		هزینه اجاره	
۸/۲۴	۱۱۰	۸/۱۶	۱۲۰	۸/۳۰	۵۰۰
۱۱۰		۱۲۰		۵۰۰	

دفتر حقوقی خرسند

ترازنامه آزمایشی

۱۳۳۳/۸/۳۰

حساب	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۶,۸۷۰	
حساب‌های دریافتی	۹۰۰	
ملزومات	۲۰۰	
اثاثیه	۱,۸۰۰	
زمین	۱۵,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۲۰۰
سرمایه آقای خرسند		۲۵,۰۰۰
برداشت	۲,۴۰۰	
درآمد خدمات		۳,۹۰۰
هزینه حقوق	۱,۲۰۰	
هزینه اجاره	۵۰۰	
هزینه تلفن	۱۲۰	
هزینه آب و برق	۱۱۰	
جمع	۲۹,۱۰۰	۲۹,۱۰۰

مسأله ۲: اخیراً آقای شایان یک موسسه خدماتی را افتتاح کرده و در بهمن ماه یعنی ماه اول فعالیت خود، این مبادلات را انجام داده است:

الف) شروع فعالیت با سرمایه‌گذاری نقدی به مبلغ ۷,۰۰۰ ریال و یک دستگاه ساختمان به عنوان سرمایه‌گذاری غیرنقدی به ارزش ۶۰,۰۰۰ ریال.

ب) استقراض از بانک به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و تسلیم یک فقره سند پرداختی در این رابطه.

پ) خرید نسبه ملزومات به مبلغ ۱,۳۰۰ ریال.

ت) خرید نقدی اثاثیه اداری به مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال.

ث) پرداخت بابت حقوق کارکنان به مبلغ ۲,۲۰۰ ریال.

ج) ارائه خدمات برای یکی از مشتریان به مبلغ ۲,۱۰۰ ریال به صورت نسبه.

چ) پرداخت ۸۰۰ ریال از بدهی ایجاد شده در مبادله (پ).

ح) دریافت صورتحساب هزینه تبلیغات به مبلغ ۶۰۰ ریال. قرار است وجه این هزینه در ماه آینده

پرداخت شود.

(خ) ارائه خدمات به یکی از مشتریان به مبلغ ۱,۶۰۰ ریال و دریافت وجه آن.

(د) وصول مطالبات به مبلغ ۱,۲۰۰ ریال.

(ذ) پرداخت هزینه‌های نقدی زیر:

۱. اجاره پارکینگ ۷۰۰ ریال.

۲. آب و برق ۴۰۰ ریال.

(ر) برداشت جهت مصارف شخصی ۳,۵۰۰ ریال.

مطلوبست:

۱. افتتاح حساب‌های T برای: وجه نقد، حساب‌های دریافتی، ملزومات اداری، اثاثیه اداری،

ساختمان، حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی، سرمایه آقای شایان، برداشت، درآمد خدمات،

هزینه حقوق، هزینه تبلیغات، هزینه اجاره آب و برق.

۲. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه و انتقال به حساب‌های دفتر کل.

۳. تهیه تراز آزمایشی مانده حساب‌ها در پایان ماه.

حل:

(الف) یک آورده آقای شایان باعث افزایش حساب دارایی‌ها و سرمایه وی در شرکت می‌شود. لذا

داریم:

وجه نقد ۷,۰۰۰

ساختمان ۶۰,۰۰۰

سرمایه آقای شایان ۶۷,۰۰۰

(ب) استقراض به صورت ارائه اسناد پرداختی باعث افزایش دارایی‌ها و بدهی‌ها (اسناد پرداختی)

می‌شود. چنانچه سندی از بابت استقراض رد و بدل نشود، مبلغ بدهی در قالب حساب‌های

پرداختی ثبت می‌شود، لذا داریم:

وجه نقد ۳۰,۰۰۰

اسناد پرداختی ۳۰,۰۰۰

(پ) خرید ملزومات باعث افزایش دارایی‌ها می‌شود و به دلیل آن که این خرید به صورت نسیه بوده

است، باعث افزایش بدهی مربوطه می‌شود:

- ملزومات اداری ۱,۳۰۰
حساب‌های پرداختی ۱,۳۰۰
- (ت) خرید نقدی اثاثه باعث افزایش حساب اثاثیه و هم‌زمان کاهش وجه نقد می‌شود، لذا مبادله مذکور بر جمع دارایی‌ها بی تأثیر است.
- اثاثه اداری ۱۸,۰۰۰
وجه نقد ۱۸,۰۰۰
- (ث) پرداخت هزینه حقوق کارکنان باعث کاهش وجه نقد و افزایش هزینه حقوق می‌شود لذا داریم:
- هزینه حقوق ۲,۲۰۰
وجه نقد ۲,۲۰۰
- (ج) ارائه خدمات باعث افزایش درآمد خدمات می‌گردد و لکن به دلیل آن که این خدمات به صورت نسبی ارائه شده است، حساب‌های دریافتی (طلب) به جای وجه نقد، افزایش می‌یابد:
- حساب‌های دریافتی ۲,۱۰۰
درآمد خدمات ۲,۱۰۰
- (چ) پرداخت بدهی باعث کاهش بدهی و حساب وجه نقد می‌شود:
- حساب‌های پرداختی ۸۰۰
وجه نقد ۸۰۰
- (ح) دریافت صورتحساب بابت هزینه تبلیغات، باعث افزایش حساب هزینه مربوطه می‌گردد و به دلیل آن که هنوز وجه نقد مربوط به آن پرداخت نشده است، بدهی (حساب‌های پرداختی) نیز افزایش می‌یابد:
- هزینه تبلیغات ۶۰۰
حساب‌های پرداختی ۶۰۰
- (خ) ارائه خدمات باعث افزایش درآمد خدمات می‌گردد و به دلیل آن که به صورت نقدی بوده است، وجه نقد نیز افزایش می‌یابد:
- وجه نقد ۱,۶۰۰
درآمد ارائه خدمات ۱,۶۰۰
- (د) وصول مطالبات، باعث کاهش مطالبات (حساب‌های دریافتی) و افزایش وجه نقد می‌شود، لذا جمع دارایی‌ها بر اساس این مبادله تغییری نمی‌نماید.

وجه نقد ۱,۲۰۰

حساب‌های دریافتی ۱,۲۰۰

(ذ) پرداخت هزینه‌ها به صورت نقدی، باعث افزایش حساب‌های هزینه و کاهش وجه نقد می‌شود:

هزینه اجاره ۷۰۰

هزینه آب و برق ۴۰۰

وجه نقد ۱,۱۰۰

(ر) برداشت توسط مالک، باعث افزایش حساب برداشت (کاهنده سرمایه) و کاهش دارایی‌ها (وجه نقد)

می‌شود:

برداشت ۳,۵۰۰

وجه نقد ۳,۵۰۰

ملزومات اداری		حساب‌های دریافتی		وجه نقد	
	(پ) ۱,۳۰۰	(د) ۱,۲۰۰	(ج) ۲,۱۰۰	(الف) ۷,۰۰۰	۱۸,۰۰۰ (ت)
	۱,۳۰۰		۹۰۰	۳۰,۰۰۰ (ب)	۲,۲۰۰ (ث)
				۱,۶۰۰ (خ)	۸۰۰ (پ)
				۱,۲۰۰ (د)	۱,۱۰۰ (ذ)
					۳,۵۰۰ (ر)
				۱۴,۲۰۰	

اسناد پرداختی		حساب‌های پرداختی		ساختمان		اثاثیه اداری	
(ب) ۳۰,۰۰۰		(پ) ۱,۳۰۰	۸۰۰	(الف) ۶۰,۰۰۰		(ت) ۱۸,۰۰۰	
۳۰,۰۰۰		(ح) ۶۰۰		۶۰,۰۰۰		۱۸,۰۰۰	
		۱,۱۰۰					

هزینه حقوق		درآمد خدمات		برداشت		سرمایه آقای شایان	
(ث) ۲,۲۰۰		(ج) ۲,۱۰۰		(ر) ۳,۵۰۰		۶۷,۰۰۰ (الف)	
۲,۲۰۰		(خ) ۱,۶۰۰		۳,۵۰۰		۶۷,۰۰۰	
		۳,۷۰۰					

هزینه تبلیغات	هزینه اجاره	هزینه آب و برق
(ح) ۶۰۰	(ذ) ۷۰۰	(ذ) ۴۰۰
۶۰۰	۷۰۰	۴۰۰

موسسه خدماتی شایان
ترازنامه آزمایشی
۱۳XX/۱۱/۳۰

شرح حساب	بدهکار	بستانکار
وجه نقد	۱۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتی	۹۰۰	
ملزومات اداری	۱,۳۰۰	
اثاثیه اداری	۱۸,۰۰۰	
ساختمان	۶۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۱,۱۰۰
اسناد پرداختی		۳۰,۰۰۰
سرمایه آقای شایان		۶۷,۰۰۰
برداشت	۳,۵۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۳,۷۰۰
هزینه حقوق	۲,۲۰۰	
هزینه تبلیغات	۶۰۰	
هزینه اجاره	۷۰۰	
هزینه آب و برق	۴۰۰	
جمع کل	<u>۱۰۱,۸۰۰</u>	<u>۱۰۱,۸۰۰</u>

مسأله ۱: مبادلات زیر بین مرکز تجهیزات پزشکی شفا و مطب دکتر یزدانی در طول بهمن ماه سال جاری صورت گرفته است:

۶ بهمن مرکز تجهیزات پزشکی مقداری کالا را به مبلغ ۶,۳۰۰ ریال به مطب دکتر یزدانی فروخت. این فروش به شرط ۳۰/خالص، ۱۰/م و خوب مبداء انجام شد. مرکز تجهیزات پزشکی مبلغ ۵۰۰ ریال بابت حمل این کالا پرداخت کرد و این ۵۰۰ ریال را به بدهی مطب اضافه نمود و در فاکتور درج کرد.

(مرکز تجهیزات پرداخت مخارج حمل را با بدهکار کردن حساب‌های دریافتنی و بستانکار نمودن وجه نقد ثبت نمود) بهای تمام شده کالای فروش رفته برای مرکز پزشکی ۴,۱۰۰ ریال بود.

۱۰ بهمن مطب مقداری کالا به مبلغ ۹۰۰ ریال را به مرکز تجهیزات پزشکی برگشت داد و مرکز آن را به انبار کالا بازگرداند. بهای تمام شده این مقدار کالا ۵۹۰ ریال است.

۱۵ بهمن مطب ۳,۰۰۰ ریال از بدهی خود را تسویه نمود. این بدهی مربوط به خرید ۶ بهمن می‌باشد و مخارج حمل را دربر نمی‌گیرد.

۲۸ بهمن مطب مابقی بدهی خود را که در تاریخ ۶ بهمن ایجاد شده بود را پرداخت نمود.

حل:

ثبت‌های دفتر روزنامه مطب دکتر یزدانی به صورت ذیل است. دقت شود که در این مبادله، مطب دکتر یزدانی خریدار بوده است.

۶ بهمن	موجودی کالا	۶,۸۰۰
	حساب‌های پرداختنی	۶,۸۰۰
	$(۶,۳۰۰ + ۵۰۰)$	
	ثبت خرید نسبه کالا	
۱۰ بهمن	حساب‌های پرداختنی	۹۰۰
	موجودی کالا	۹۰۰
	برگشت کالا به مرکز تجهیزات پزشکی	
۱۵ بهمن	حساب‌های پرداختنی	۳,۰۰۰
	وجه نقد	۲,۹۴۰
	$(۳,۰۰۰ \times ۹۸\%)$	
	موجودی کالا	۶۰
۲۸ بهمن	حساب‌های پرداختنی	۲,۹۰۰
	وجه نقد	۲,۹۰۰
	$(۶,۸۰۰ - ۹۰۰ - ۳,۰۰۰)$	

ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مرکز تجهیزات پزشکی به صورت ذیل است. دقت شود که در این ثبت‌ها، مرکز تجهیزات پزشکی فروشنده می‌باشد.

۶ بهمن	(۱) حساب‌های دریافتنی	۶,۸۰۰
	فروش کالا	۶,۳۰۰
	وجه نقد	۵۰۰
	(۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴,۳۰۰
	موجودی کالا	۴,۳۰۰

۱۰ بهمن	(۱) برگشتی‌های فروش و تخفیفات	۹۰۰
	حساب‌های دریافتنی	۹۰۰
	(۲) موجودی کالا	۵۹۰
	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۵۹۰

۱۵ بهمن	وجه نقد	۲,۹۴۰
	تخفیفات نقدی فروش	۶۰
	(۲٪ × ۳,۰۰۰)	
	حساب‌های دریافتنی	۳,۰۰۰

۲۸ بهمن	وجه نقد	۲,۹۰۰
	حساب‌های دریافتنی	۲,۹۰۰

دقت شود که برگشت از خرید و همچنین تخفیفات نقدی خرید را به صورت ناخالص و جدای از موجودی کالا نیز می‌توان ثبت نمود.

مسأله ۲: اطلاعات زیر از دفتر کل فروشگاه لوازم ایمنی نیکوکار در تاریخ ۳۰ آذر سال جاری استخراج شده است:

استهلاک انباشته اسباب و اثاثیه	۱۳,۶۰۰ ریال
اسناد پرداختنی	۱۴,۰۰۰

۶۰۰	تخفیفات خرید
۲,۱۰۰	تخفیفات فروش
۱۹,۳۰۰	هزینه عمومی
۷,۲۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۳۲,۰۰۰	خرید کالا
۸,۸۰۰	هزینه فروش
۳۷,۲۰۰	اسباب و اثاثیه
۹۰۰	برگشت‌های خرید و تخفیفات
۳۰۰	حقوق پرداختی
۵۲,۸۰۰	سرمایه آقای نیکوکار
۱۸۴,۶۰۰	درآمد فروش
۳,۲۰۰	برگشتی‌های فروش و تخفیفات
۴۱,۷۰۰	موجودی کالا در ۳۰ آذر ۱۳۶۰
۴۱,۵۰۰	موجودی کالا در ۳۰ آذر ۱۳۶۱
۹,۵۰۰	حساب‌های پرداختی
۳,۷۰۰	وجوه نقد
۱,۶۰۰	هزینه حمل

مطلوبست:

۱. محاسبه فروش خالص، بهای تمام شده کالای فروش رفته و سود ناویژه برای سال مالی منتهی به ۳۰ آذر سال جاری
۲. مالک فروشگاه در نظر داشته که درصد سود ناویژه ۲۵ درصد باشد. آیا بدین هدف دست پیدا کرده است؟
۳. آیا شرکت به نسبت گردش موجودی کالا به متوسط صنعت ۳/۴ مرتبه رسیده است؟

حل:

ریال
۱۸۴,۶۰۰

درآمد فروش - ناخالص

		کسر می‌شود:
۲,۱۰۰		تخفیفات نقدی فروش
(۵,۳۰۰)	۳,۲۰۰	برگشتی‌های فروش و تخفیفات
<u>۱۸۲,۳۰۰</u>		درآمد فروش - خالص
		بهای تمام شده کالای فروش رفته:
۴۱,۷۰۰		موجودی کالای اول دوره
۱۳۲,۰۰۰		خرید
	۶۰۰	کسر می‌شود: تخفیفات نقدی خرید
(۱,۵۰۰)	۹۰۰	برگشتی‌های خرید و تخفیفات
<u>۱۳۰,۵۰۰</u>		خرید خالص
۱,۶۰۰		اضافه می‌شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
<u>۱۳۲,۱۰۰</u>		بهای تمام شده کالای خریداری شده
۱۷۳,۸۰۰		بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۴۱,۵۰۰)		کسر می‌شود: موجودی کالای پایان دوره
<u>۱۳۲,۳۰۰</u>		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۸۲,۳۰۰		درآمد فروش
(۱۳۲,۳۰۰)		کسر می‌شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۵۰,۰۰۰</u>		سود ناویژه
		درصد سود ناویژه نیز به صورت ذیل قابل محاسبه است:

$$\text{درصد سود ناویژه} = \frac{\text{سود ناویژه}}{\text{فروش}} = \frac{۵۰,۰۰۰}{۱۸۲,۳۰۰} = ۲۷\% > ۲۵\%$$

لذا شرکت به اهداف خود در خصوص درصد سود ناویژه رسیده است.

ثبت گردش موجودی کالا نیز به صورت ذیل قابل محاسبه است:

بهای تمام شده کالای فروش رفته

گردش = _____

موجودی کالا

۲/(موجودی کالای پایان دوره + موجودی کالای اول دوره)

$$= \frac{۱۳۲,۳۰۰}{(۴۱,۷۰۰ + ۴۱,۵۰۰) \times ۲} = \frac{۱۳۲,۳۰۰}{۴۱,۶۰۰} = ۳/۱۸ < ۳/۴$$

لذا از نظر گردش موجودی کالا، دفعات گردش نسبت به متوسط صنعت پایین‌تر است.
دقت شود که سیستم شرکت مذکور در نگهداری حساب‌های موجودی کالا، سیستم ادواری بوده است.

مسئله ۳: مبادلات زیر را در دفتر روزنامه شرکت سپهر ثبت کنید. شرح ثبت نیاز نیست.

خرید کالا به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال به شرط آخر ماه/خالص، ۲/۱۰ و خوب مبدأ	۳ خرداد
برگشت ۳۰۰ ریال از کالای معیوب خریداری شده در ۳ خرداد	۷ خرداد
پرداخت ۱۱۰ ریال بابت صورتحساب حمل کالای خریداری شده در تاریخ ۳ خرداد	۹ خرداد
فروش ۲,۲۰۰ ریال کالا که ۴۰۰ ریال آن نقدی می‌باشد. در این معادله شرط ۳۰/خالص، ۲/۱۵ حاکم است. بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱,۳۰۰ ریال است	۱۰ خرداد
پرداخت بدهی ناشی از خرید کالا در تاریخ ۳ خرداد بعد از کسر تخفیف و برگشتی اعطا ۸۰۰ ریال تخفیف عدم برگشت به فروش ۱۰ خرداد	۱۲ خرداد
وصول مطالبات ایجاد شده در ۱۰ خرداد پس از کسر تخفیفات	۱۶ خرداد
	۲۳ خرداد

حل:

ثبت‌های دفتر روزنامه به صورت ذیل است.

۱,۰۰۰	موجودی کالا	۳ خرداد
۱,۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	

۷ خرداد حساب‌های پرداختنی ۳۰۰
موجودی کالا ۳۰۰

۹ خرداد موجودی کالا ۱۱۰
وجه نقد ۱۱۰

به دلیل آن که کالا خوب مبدأ بوده است، لذا هزینه حمل بر عهده خریدار بوده و بخشی از بهای تمام شده موجودی کالا است.

۱۰ خرداد (۱) وجه نقد ۴۰۰
حساب‌های دریافتنی ۱,۸۰۰
درآمد فروش ۲,۲۰۰
(۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱,۳۰۰
موجودی کالا ۱,۳۰۰

۱۲ خرداد حساب‌های پرداختنی ۷۰۰
وجه نقد ۶۸۶
 $(1,000 - 300) \times 98\%$
موجودی کالا ۱۴

به دلیل آنکه در دوره تخفیف، پرداخت صورت گرفته است، کل وجوه پرداختنی مشمول تخفیف می‌گردد.

۱۶ خرداد تخفیفات فروش ۸۰۰
حساب‌های دریافتنی ۸۰۰
این تخفیف به مشتری اعطا شده است تا وی کالای معیوب را بازگشت ندهد.
۲۳ خرداد وجه نقد ۹۸۰
تخفیفات نقدی فروش ۲۰
 $1,000 \times 2\%$
حساب‌های دریافتنی ۱,۰۰۰
 $(1,800 - 800)$

مسأله ۴: حساب‌های زیر از دفتر کل فروشگاه فرآورده‌های لبنی شیران استخراج شده است:

ریال	
۱۶,۹۵۰	حساب‌های پرداختنی
۴۳,۷۰۰	حساب‌های دریافتنی
۲۲,۴۵۰	استهلاک انباشته تجهیزات اداری
۱۶,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات فروشگاه
۷۴,۶۲۰	سرمایه در ۳۱ شهریور
۷,۸۹۰	وجه نقد
?	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۱۶,۷۰۰	هزینه‌های عمومی
۵,۴۰۰	هزینه بهره
۱,۱۰۰	بهره پرداختنی
۷۳۱,۰۰۰	درآمد فروش
۱۳۲,۹۰۰	هزینه‌های فروش
۸۸,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
۶۹,۳۵۰	موجودی کالا در ۳۱ شهریور
۶۵,۵۲۰	موجودی کالا در ۳۰ مهر
۴۵,۰۰۰	اسناد پرداختنی بلندمدت
۳۶۴,۰۰۰	خرید کالا
۵۸,۶۸۰	تجهیزات اداری
۱,۹۹۰	تخفیفات خرید
۳,۴۰۰	برگشتی‌های خرید و تخفیفات
۲,۸۴۰	حقوق پرداختنی
۱۰,۴۰۰	تخفیفات فروش
۱۸,۰۳۰	برگشتی‌های فروش و تخفیفات
۵,۱۰۰	ملزومات
۱۳,۸۰۰	پیش دریافت درآمد
۹,۰۰۰	برداشت

مطلوبست:

۱. تهیه صورت سود و زیان چند مرحله‌ای برای مهرماه جاری. در جدولی مجزا بهای تمام شده کالای فروش رفته را نیز نشان دهید.
۲. تهیه صورت سود و زیان یک مرحله‌ای
۳. تهیه ترازنامه به شکل گزارش در تاریخ ۳۰ مهر سال جاری. محاسبه مانده سرمایه را در تاریخ ۳۰ مهر را نیز نشان دهید.

حل:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت ذیل است:

۶۹,۳۵۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۳۶۴,۰۰۰	خرید طی دوره
(۱,۹۹۰)	کسر می‌شود: تخفیفات نقدی خرید
(۳,۴۰۰)	برگشت از خرید و تخفیفات
<u>۳۵۸,۶۱۰</u>	خرید خالص
۴۲۷,۹۶۰	کالای آماده برای فروش
(۶۵,۵۲۰)	کسر می‌شود: موجودی کالای پایان دوره
<u>۳۶۲,۴۴۰</u>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
صورت سود و زیان و سایر صورت‌های مالی نیز به صورت زیر است:	

فروشگاه فرآورده‌های لبنی شیران

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ۷/۳۰

۷۳۱,۰۰۰	درآمد فروش
۱۰,۴۰۰	کسر می‌شود: تخفیفات فروش
(۲۸,۴۳۰)	برگشتی‌های فروش
<u>۷۰۲,۵۷۰</u>	فروش خالص
(۳۶۲,۴۴۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
<u>۳۴۰,۱۳۰</u>	سود ناویژه
	کسر می‌شود:
۱۱۶,۷۰۰	هزینه‌های عمومی
۵,۴۰۰	هزینه بهره

۱۳۲,۹۰۰	هزینه‌های فروش
(۲۵۵,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
<u>۸۵,۱۳۰</u>	سود ویژه (خالص)

فروشگاه فرآورده‌های لبنی شیران	
صورت سرمایه	
برای دوره مالی منتهی به ۷/۳۰	
۷۴,۶۲۰	سرمایه در ابتدای دوره
۸۵,۱۳۰	اضافه می‌شود: سود ویژه
(۹,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت
<u>۱۵۰,۷۵۰</u>	سرمایه در پایان دوره

فروشگاه فرآورده‌های لبنی شیران

ترازنامه

به تاریخ ۷/۳۰

۱۶,۹۵۰	حساب‌های پرداختی	۷,۸۹۰	وجه نقد
۱,۱۰۰	بهره پرداختی	۴۳,۷۰۰	حساب‌های دریافتی
۱۳,۸۰۰	پیش دریافت درآمد	۶۵,۵۲۰	موجودی کالا
۲,۸۴۰	حقوق پرداختی	۵,۱۰۰	ملزومات
۴۵,۰۰۰	اسناد پرداختی بلندمدت	۵۸,۶۸۰	تجهیزات اداری
		۳۶,۲۳۰	کسر می‌شود: استهلاک انباشته
		<u>(۲۲,۴۵۰)</u>	
		۸۸,۰۰۰	تجهیزات فروشگاه
۱۵۰,۷۵۰	سرمایه	۷۲,۰۰۰	کسر می‌شود: استهلاک انباشته
۲۳۰,۴۴۰	جمع بدهی‌ها و سرمایه	<u>۲۳۰,۴۴۰</u>	جمع دارایی‌ها

صورت سود و زیان برای شرکت فوق به صورت تک مرحله‌ای نیز به صورت ذیل است.

فروشگاه فرآورده‌های لبنی شیران
صورت سود و زیان (تک مرحله‌ای)
برای دوره مالی منتهی به ۷/۳۰

۷۳۱,۰۰۰	درآمد فروش
(۱۰,۴۰۰)	کسر می‌شود: تخفیفات فروش
(۱۸,۰۳۰)	برگشت‌های فروش
۷۰۲,۵۷۰	درآمد فروش خالص
(۳۶۲,۴۴۰)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۴۰,۱۳۰	سود ناویژه
	کسر می‌شود:
(۱۱۶,۷۰۰)	هزینه‌های عمومی
(۵,۴۰۰)	هزینه بهره
(۱۳۲,۹۰۰)	هزینه‌های فروش
(۲۵۵,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
۸۵,۱۳۰	سود ویژه

منابع

۱. مقدم، عبدالکریم؛ شفیع‌زاده، علی؛ اصول حسابداری (۱)، تهران: دانشگاه پیام نور، چاپ ۱۳، سال ۱۳۹۳.
۲. نبوی، عزیز، اصول حسابداری، تهران: انتشارات فروردین، ۱۳۴۷.