

اصول حسابداری ۱

تألیف : جمشید اسکندری

(عضو هیئت علمی دانشگاه)



فهرست مندرجات

صفحه	عنوان
۱	فصل اول - کلیات و مفاهیم عمومی حسابداری
۶	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۷	مسائل
۹	فصل دوم - تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی
۱۸	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۲۰	مسائل
۲۷	فصل سوم - جمع‌آوری اطلاعات مالی
۳۵	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۳۶	مسائل
۴۱	فصل چهارم - مدارک اساسی حسابداری
۵۹	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۶۱	مسائل
۶۷	فصل پنجم - بسط معادله حسابداری
۸۱	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۸۳	مسائل
۹۳	فصل ششم - تکمیل چرخه حسابداری
۱۰۶	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۰۸	مسائل
۱۱۷	فصل هفتم - تکمیل چرخه حسابداری با استفاده از کاربرگ
۱۲۷	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۲۸	مسائل
۱۳۵	فصل هشتم - عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی
۱۵۶	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۵۷	مسائل
۱۶۳	فصل نهم - تکمیل چرخه حسابداری در مؤسسات بازرگانی
۱۷۴	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۷۶	مسائل

فصل اول

کلیات و مفاهیم عمومی حسابداری

مدیران برای اجرای موفقیت آمیز برنامه‌های سازمان خود نیاز به اطلاعات صحیح و به موقع دارند. همچنین سرمایه‌گذاران در صورتی می‌توانند در بازارهای سرمایه حضور شایسته داشته باشند که اطلاعات صحیح و به موقع در اختیار آن‌ها قرار گیرد. حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی نه تنها در حصول این موارد نقش اساسی ایفا می‌کند، بلکه با شفافیت بخشیدن به فضای مالی هر جامعه عاملی تعیین کننده در سیستم اقتصادی و اجتماعی آن می‌باشد.

تعریف حسابداری

در گذشته عموماً حسابداری را فن شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می‌دانستند. در سال‌های اخیر با توسعه فن‌آوری اطلاعات و نگرش سیستمی به سازمان‌ها و مدیریت آن، حسابداری را یک سیستم اطلاعاتی می‌دانند. بر این اساس حسابداری را می‌توان به شرح زیر تعریف کرد:

”حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی یک سازمان را جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص می‌کند و در نهایت این اطلاعات را در قالب گزارش‌هایی مفهوم پردازش نموده و در اختیار استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.“

استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری

استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری به اشخاصی اطلاق می‌شود که انتظار می‌رود در مورد اطلاعات حسابداری گزارش شده قضاوت کنند و یا بر مبنای آن تصمیماتی اتخاذ نمایند. به طور کلی، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را می‌توان به دو گروه زیر طبقه‌بندی نمود:

۱- استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی - اشخاصی هستند که نیاز آن‌ها به اطلاعات جهت برنامه‌ریزی و کنترل عملیات سازمان و اداره منابع آن بوده و تصمیمات آن‌ها بر عملیات داخلی سازمان اثر مستقیم دارد. استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی عمدتاً سطوح مختلف مدیریت سازمان می‌باشند.

۲- استفاده کنندگان برون‌سازمانی - اشخاصی هستند که با استفاده از اطلاعات دریافت شده، درباره رابطه خود با سازمان تصمیم‌گیری می‌کنند. اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان برون‌سازمانی متفاوت و متنوع بوده و لذا تصمیماتی که توسط این گروه اتخاذ می‌شود نیز بسیار متفاوت و گوناگون است. مهمترین استفاده کنندگان برون‌سازمانی، سرمایه‌گذاران (بالفعل و بالقوه)، اعطاکنندگان تسهیلات مالی، تأمین‌کنندگان کالاها و خدمات، مشتریان و دولت می‌باشند.

حسابداری و دفترداری

برخی از افراد تصور می‌کنند که حسابداری و دفترداری موضوع واحدی است. اگرچه دفترداری لازمه حسابداری است اما در واقع دفترداری تنها دربرگیرنده ثبت رویدادهای مالی است، بنابراین بخشی از فرایند حسابداری محسوب می‌شود. بدین ترتیب می‌توان گفت که دامنه حسابداری بسیار گسترده‌تر از دفترداری است و حسابداران در مقایسه با دفترداران باید دارای سطح دانش بالاتر و مهارت بیشتر باشند و بتوانند گزارش‌های مالی را تجزیه و تحلیل و تفسیر نمایند. شایان توجه است که امروزه بخش اعظم عملیات دفترداری با کمک رایانه‌ها انجام می‌شود.

انواع مؤسسات

اصطلاح مؤسسه به طور عام به انواع بنگاه‌های فردی، شرکت‌ها، بانک‌ها، سازمان‌ها و نهادهای دولتی و غیردولتی اطلاق می‌شود که در طیف وسیعی از رشته‌های خدماتی، بازرگانی و تولیدی فعالیت می‌کنند. مؤسسات را از لحاظ مالکیت، نحوه اداره، قصد انتفاع، نوع فعالیت و جنبه‌های دیگر می‌توان به شکل‌های مختلف طبقه‌بندی کرد. در اینجا مؤسسات از جنبه‌های مالکیت، هدف و نوع فعالیت به شرح زیر طبقه‌بندی گردیده و به اختصار تعریف می‌شوند:

الف - طبقه‌بندی مؤسسات از لحاظ مالکیت - مؤسسات از لحاظ مالکیت به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- مؤسسات بخش عمومی - واحدها یا سازمان‌هایی هستند که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان‌های عمومی قرار دارند، مانند وزارتخانه‌ها، شهرداری‌ها، بانک‌های دولتی، سازمان تأمین اجتماعی و ...

۲- مؤسسات بخش تعاونی - واحدهایی هستند که با خودیاری، کمک و همکاری متقابل عده‌ای از اشخاص حقیقی یا حقوقی تشکیل شده و به قصد رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضای خود فعالیت می‌کنند.

۳- مؤسسات بخش خصوصی - واحدهایی هستند که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی یا حقوقی خصوصی قرار دارند. این مؤسسات را می‌توان به دو گروه زیر تقسیم کرد:

الف - مؤسساتی که در مالکیت یک فرد قرار دارند و به عنوان مؤسسات فردی شناخته می‌شوند، مانند فروشگاه‌ها، تعمیرگاه‌ها، دفاتر فنی و ...

ب - مؤسساتی که طبق قانون تجارت یا سایر قوانین با سرمایه چند نفر شخص حقیقی یا حقوقی تشکیل می‌شوند، مانند انواع شرکت‌های سهامی و غیرسهامی.

ب - طبقه‌بندی مؤسسات از لحاظ هدف فعالیت - مؤسسات از لحاظ هدف فعالیت به دو دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- مؤسسات انتفاعی - مؤسساتی هستند که به قصد کسب سود به فعالیت‌های خدماتی، بازرگانی یا تولیدی می‌پردازند.

۲- مؤسسات غیرانتفاعی - مؤسساتی هستند که هدف آن‌ها کسب سود نیست، بلکه به منظور دستیابی به هدف‌هایی که در راستای منافع جامعه است فعالیت می‌کنند، مانند سازمان هلال احمر، شهرداری‌ها و ... مالکیت هر دو گروه مؤسسات انتفاعی یا غیرانتفاعی ممکن است به بخش خصوصی یا بخش عمومی تعلق داشته باشد.

ج - طبقه‌بندی مؤسسات از لحاظ نوع فعالیت - مؤسسات از لحاظ نوع فعالیت به سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱- مؤسسات خدماتی - مؤسساتی هستند که خدماتی را به مشتریان ارائه نموده و در ازای آن کارمزد یا حق‌الزحمه دریافت می‌کنند، مانند بانک‌ها، هتل‌ها، تعمیرگاه‌ها، مؤسسات حمل و نقل، مؤسسات آموزشی و ...
 ۲- مؤسسات بازرگانی - مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند. این گونه مؤسسات معمولاً در شکل و محتوای کالاهای خریداری شده تغییری ایجاد نمی‌کنند، یک مؤسسه بازرگانی می‌تواند به صورت عمده‌فروشی و یا خرده‌فروشی باشد.

۳- مؤسسات تولیدی - مؤسساتی هستند که مواد اولیه را خریداری کرده و به کمک نیروی انسانی، دانش فنی و ماشین‌آلات و تجهیزات آن‌ها را تغییر شکل داده و به محصول تبدیل نموده و به فروش می‌رسانند، مانند مؤسسات تولید محصولات غذایی، دارویی، پوشاک و ...

اگرچه از لحاظ نظری مؤسسات در سه دسته خدماتی، بازرگانی و تولیدی طبقه‌بندی می‌شوند، اما در عمل ممکن است برخی از آن‌ها کلیه فعالیت‌های خدماتی، بازرگانی و تولیدی را توأم انجام دهند.

قلمرو حسابداری

رشد و گسترش مؤسسات و تنوع فعالیت‌ها و پیچیدگی عملیات آن‌ها موجب گسترش قلمرو حسابداری و ایجاد رشته‌های مختلف حسابداری گردیده است. اهم رشته‌های تخصصی حسابداری برحسب موضوع به شرح زیر می‌باشد:

۱- حسابداری مالی - آن بخش از حسابداری است که وظیفه آن گزارش اطلاعات مالی عمدتاً برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی است.

۲- حسابداری مدیریت - آن بخش از حسابداری است که وظیفه آن گزارش اطلاعات مورد نیاز مدیران جهت برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات یک مؤسسه است.

۳- حسابداری بهای تمام شده - آن بخش از حسابداری است که وظیفه آن تعیین بهای تمام شده خدمات یا محصولات معین است و به آن حسابداری صنعتی نیز می‌گویند.

۴- حسابداری دولتی - شاخه‌ای از حسابداری است که به شرح اصول، تشخیص، ثبت، تجزیه و تحلیل و گزارشگری رویدادهای مالی مؤسسات دولتی می‌پردازد.

۵- طراحی سیستم - رشته‌ای است که فعالیت آن طراحی روش‌ها، دستورالعمل‌ها، فرم‌ها و دفاتر مورد استفاده جهت ثبت و نگهداری و پردازش اطلاعات حسابداری است.

۶- حسابرسی داخلی - عبارت است از رسیدگی، ارزیابی و ارائه گزارش نسبت به عملیات حسابداری و سایر کنترل‌های مربوط به فعالیت یک مؤسسه توسط کارکنان آن.

۷- حسابرسی مستقل - عبارت است از هرگونه رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک توسط اشخاص مستقل از واحد مورد رسیدگی که به منظور ارائه اظهارنظر نسبت به صحت اطلاعات حسابداری انجام می‌پذیرد.

مفاهیم عمومی حسابداری

هر رشته‌ای از دانش بر مفاهیم و قواعدی بنیادی استوار است و مطالعه و کار در هر رشته علمی مستلزم آگاهی از آن مفاهیم یا قواعد کلی است. حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و دارای معیارها و قواعد خاص خود می‌باشد. بدون آگاهی از مفاهیم عمومی حسابداری نه می‌توان حسابداری را به گونه‌ای کارآمد به کار گرفت و نه می‌توان گزارش‌های مالی منتج از آن را درک کرد. از این رو، شناخت و آگاهی از مفاهیم حسابداری برای کلیه کسانی که با آن سر و کار دارند در درجه نخست اهمیت قرار دارد.

منظور از مفاهیم حسابداری، مفروضات، اصول، قواعد و رویه‌هایی است که در طول زمان و در پاسخ به نیازهای بشری به اطلاعات مالی بنا شده و به تدریج تغییر، تحول و تکامل یافته و مورد قبول همگان واقع شده است. در مورد طبقه‌بندی مفاهیم عمومی حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد، اما تقریباً در تمامی این طبقه‌بندی‌ها، چهار طبقه اصلی به شرح زیر دیده می‌شود:

- ۱- مفروضات بنیادی حسابداری - دربرگیرنده آن گروه از مفاهیم حسابداری است که جنبه زیربنایی داشته و به نحو قابل ملاحظه‌ای بر اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات حسابداری اثر می‌گذارند. مفروضات حسابداری منشأ و شالوده سایر مفاهیم و اصول حسابداری است و شامل فرض تفکیک شخصیت، فرض تداوم فعالیت، فرض دوره مالی و فرض واحد اندازه‌گیری می‌باشد.

- ۲- اصول اساسی حسابداری - در برگیرنده آن گروه از مفاهیم حسابداری است که جنبه عملی و کاربردی داشته و رهنمودها و مبانی لازم را برای شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات مالی ارائه می‌کند. اصول حسابداری شامل اصل بهای تمام شده، اصل تحقق درآمد، اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد و اصل افشا می‌باشد.

- ۳- میثاق‌ها یا اصول محدودکننده - میثاق‌ها یا اصول محدودکننده اصولی هستند که کاربرد اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌کنند و اثر تعدیل‌کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند. این اصول محدودکننده شامل محافظه‌کاری و خصوصیات صنعت می‌باشد.

- ۴- رویه‌ها یا روش‌های حسابداری - شامل آن گروه از مفاهیم حسابداری است که نحوه حسابداری انواع مختلف فعالیت‌ها، معاملات و عملیات مالی و گزارش نتایج عملیات و وضعیت مالی را مشخص می‌کند. هر مؤسسه‌ای می‌تواند با توجه به شرایط و اوضاع و احوال برای کار حسابداری خود یک رویه را انتخاب و به طور یکنواخت از آن پیروی کند. رویه‌های حسابداری حتی در شرایط همسان نیز ممکن است از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر متفاوت باشد.

نظر به این که در مباحث مقدماتی حسابداری اکثر مفاهیم عمومی حسابداری کاربردی ندارند، لذا در این فصل تنها مفروضات حسابداری و اصل بهای تمام شده که دانستن آن‌ها برای شروع کار حسابداری لازم است توضیح داده شده و سایر اصول و مفاهیم حسابداری در فصول بعد و در جریان پیشرفت مباحث تشریح خواهد شد.

فرض تفکیک شخصیت

فرض تفکیک شخصیت به معنای آن است که شخصیت هر مؤسسه یک شخصیت مستقل و مجزا از مالک یا مالکان آن و همچنین سایر مؤسسات است. براساس این فرض، فعالیت‌های مالی از دیدگاه مؤسسه تجزیه و تحلیل و ثبت شده و گزارش‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات مؤسسه مزبور تهیه می‌شود. به عنوان مثال، فرض کنید آقای محمدی علاوه بر اموال شخصی نظیر اتومبیل و ساختمان دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه اتومبیل

است. در این صورت برای هر یک مؤسسات متعلق به آقای محمدی (فروشگاه و تعمیرگاه) یک شخصیت حسابداری مستقل در نظر گرفته شده و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دیدگاه همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل گردیده و در دفاتر آن ثبت می شود. بدیهی است اموال شخصی آقای محمدی در دفاتر هیچیک از مؤسسات فوق ثبت نمی شود.

فرض تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت بدین معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد داشت و قصد انحلال مؤسسه یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. منظور از آینده قابل پیش بینی حداقل تا زمانی است که مؤسسه بتواند برنامه های خود را اجرا و تعهدات خود را ایفا کند. براساس این فرض، مبالغ پرداخت شده طی یک دوره کلاً به حساب هزینه منظور نمی شود، بلکه بخشی از آن ممکن است تحت عناوین مختلف دارایی به سال های بعد منتقل گردد.

فرض دوره مالی

اندازه گیری دقیق نتایج حاصل از عملیات یک مؤسسه تنها در پایان عمر آن یعنی هنگامی که دارایی های آن فروخته شده و بدهی های آن تسویه شود، امکان پذیر است. اما استفاده کنندگان اطلاعات مالی برای تصمیم گیری های خود نیازمند اطلاعاتی درباره نتیجه عملیات و وضعیت مالی مؤسسه قبل از پایان عمر آن می باشند، لذا بدین منظور عمر مؤسسه به دوره های زمانی کوتاه تر تقسیم می شود که به هر یک از این دوره ها اصطلاحاً دوره مالی گفته می شود. دوره مالی می تواند یک ماهه، سه ماهه و یا شش ماهه باشد، اما متداول ترین دوره مالی، دوره مالی یک ساله است که اصطلاحاً سال مالی نامیده می شود.

فرض واحد اندازه گیری

از آنجا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی برحسب واحد پول اندازه گیری شده و اطلاعات مالی برحسب پول گزارش می شود. برای آن که فایده و لزوم مقیاس مشترک اندازه گیری در حسابداری روشن شود، فرض کنید مؤسسه ای مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد، ۳ تن مواد اولیه و ۱,۰۰۰ متر مربع زمین داشته باشد. گزارش مالی که در آن وجوه نقد برحسب ریال، موجودی مواد برحسب تن و زمین برحسب متر مربع باشد نامفهوم و بی معنی بوده و برای تصمیم گیری مفید نخواهد بود، در حالی که با گزارش این اقلام برحسب پول (مثلاً ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد، ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال موجودی مواد و ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال زمین) این مشکل حل شده و اطلاعات لازم برای تصمیم گیری در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات مالی قرار خواهد گرفت.

اصل بهای تمام شده

اصل بهای تمام شده حاکی از آن است که کلیه رویدادهای مالی باید به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و گزارش شوند. به عنوان مثال، اگر برای خرید یک قطعه زمین مبلغ ۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده باشد باید زمین را به همین مبلغ ثبت و گزارش نمود، حتی اگر در تاریخ خرید طبق نظر کارشناس زمین مذکور ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزش داشته باشد. بعلاوه، چنانچه در سال های بعد ارزش زمین افزایش یابد، باز هم تغییری در بهای تمام شده آن داده نخواهد شد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

- ۱- کدامیک از جملات زیر در مورد حسابداری صحیح است؟
 الف) حسابداری یک فن است. (ب) حسابداری یک هنر است.
 ج) حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است. (د) حسابداری همان دفترداری است.
- ۲- کدام گروه از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری جزء استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی نیستند؟
 الف) صاحبان مؤسسه (ب) مدیران مؤسسه
 ج) مؤسسات اعتباری (د) تأمین‌کنندگان کالاها و خدمات
- ۳- مؤسسات از لحاظ نوع فعالیت به کدامیک از دسته‌های زیر طبقه‌بندی می‌شوند؟
 الف) انتفاعی، غیرانتفاعی (ب) عمومی، تعاونی، خصوصی
 ج) انفرادی، تضامنی، سهامی (د) خدماتی، بازرگانی، تولیدی
- ۴- کدامیک از موارد زیر از رشته‌های تخصصی حسابداری می‌باشد؟
 الف) حسابداری وجوه نقد (ب) حسابداری حقوق و دستمزد
 ج) حسابداری بهای تمام شده (د) هر سه مورد
- ۵- آن بخش از حسابداری که وظیفه آن گزارش اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی است نامیده می‌شود.
 الف) حسابداری مالی (ب) حسابداری صنعتی (ج) حسابداری مدیریت (د) حسابرسی مستقل
- ۶- کدامیک از موارد زیر جزء مفروضات حسابداری نیست؟
 الف) محافظه‌کاری (ب) تفکیک شخصیت (ج) تداوم فعالیت (د) واحد اندازه‌گیری
- ۷- کدامیک از موارد زیر جزء اصول اساسی حسابداری نیست؟
 الف) بهای تمام شده (ب) دوره مالی (ج) تحقق درآمد (د) تطابق هزینه‌ها با درآمد
- ۸- براساس فرض تفکیک شخصیت:
 الف) شخصیت هر مؤسسه باید از مالکان آن تفکیک شود.
 ب) شخصیت هر یک از مالکان مؤسسه باید از هم تفکیک شود.
 ج) شخصیت مالکان مؤسسه باید از شخصیت کارکنان آن تفکیک شود.
 د) هر سه مورد صحیح است.

۹- عبارت "قرار نیست که مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی منحل یا عملیات آن متوقف شود" به کدامیک از مفروضات

حسابداری اشاره دارد؟

الف) دوره مالی ب) تفکیک شخصیت ج) تداوم فعالیت د) واحد اندازه‌گیری

۱۰- براساس فرض دوره مالی:

الف) درآمدها و هزینه‌های هر دوره با هم مقابله می‌شوند.

ب) عمر مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود.

ج) تنها رویدادهایی که قابلیت اندازه‌گیری به واحد پولی را دارند ثبت می‌شوند.

د) فرض می‌شود که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی ادامه خواهد داشت.

۱۱- اصل بهای تمام شده به مفهوم این است که:

الف) کلیه دارایی‌ها باید به بهای تمام شده ثبت شوند.

ب) کلیه رویدادهای مالی باید در تاریخ وقوع به بهای تمام شده ثبت شوند.

ج) کلیه رویدادهای مالی باید در تاریخ تأسیس مؤسسه به بهای تمام شده ثبت شوند.

د) دارایی‌ها در تاریخ تحصیل بایستی به بهای تمام شده ثبت شوند و چنانچه ارزش بازار آنها تغییر نمود بهای تمام شده آنها اصلاح گردد.

مسائل

۱-۱- برخی از مفاهیم عمومی حسابداری در زیر ارائه شده است:

۱- فرض تفکیک شخصیت

۲- فرض تداوم فعالیت

۳- فرض دوره مالی

۴- فرض واحد پولی

۵- اصل بهای تمام شده

مشخص کنید هر یک از این مفاهیم با کدامیک از عبارات زیر مربوط می‌شود؟

الف) مقیاس مشترک اندازه‌گیری

ب) ادامه فعالیت مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی

ج) ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده در تاریخ تحصیل

د) گزارش وضعیت مالی و نتیجه عملیات مؤسسه در دوره‌های زمانی مشخص

ه) تفکیک دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه از دارایی‌ها و بدهی‌های صاحبان آن

۱-۲- مشخص کنید کدامیک از عبارات زیر درست و کدامیک نادرست است؟ (در صورت نادرست بودن، دلیل آن را توضیح دهید.)

- الف) حسابداری همان دفترداری است.
- ب) اصل بهای تمام شده صرفاً در تاریخ تأسیس مؤسسه به کار می‌رود.
- ج) نتیجه عملیات یک مؤسسه تنها در پایان عمر آن اندازه‌گیری می‌شود.
- د) محافظه‌کاری یکی از اصول محدودکننده حسابداری به شمار می‌رود.
- ه) برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک یا مالکان آن در نظر گرفته می‌شود.
- و) مؤسسات از لحاظ مالکیت به سه دسته انفرادی، تضامنی و سهامی طبقه‌بندی می‌شوند.
- ز) وظیفه حسابداری مدیریت گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی است.
- ح) تنها معاملاتی ثبت و گزارش می‌شوند که قابلیت اندازه‌گیری به واحد پولی را داشته باشند.
- ط) نتایج معاملات و عملیات مالی مؤسسه می‌تواند با واحدهای مختلف اندازه‌گیری و گزارش شود.
- ی) تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع در حساب‌ها ثبت می‌شوند و هرگونه تغییر در ارزش پولی آنها نیز در آینده شناسایی می‌شود.

فصل دوم

تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی

مدیران برای اتخاذ تصمیمات مناسب جهت پیشبرد اهداف مؤسسه خود به اطلاعات مالی کامل، صحیح و به روز نیاز دارند. این گونه اطلاعات از طریق ثبت منظم معاملات و عملیات مالی توسط حسابداران که نقش مهمی در اداره امور مؤسسات دارند فراهم می شود. برای ثبت هر معامله در مدارک حسابداری باید آن معامله تجزیه و تحلیل و آثار آن بر معادله حسابداری تعیین گردد.

معادله حسابداری

فرض کنید قصد راه اندازی یک فروشگاه را دارید. برای این منظور مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد خود را در صندوق فروشگاه قرار می دهید. چون مبلغ فوق برای راه اندازی فروشگاه کافی نیست، مبلغ ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال نیز از یک مؤسسه قرض الحسنه وام دریافت می کنید. اکنون کل وجه نقدی که در اختیار فروشگاه شما می باشد برابر است با:

$$20,000,000 + 30,000,000 = 50,000,000$$

در حسابداری ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال فوق را اصطلاحاً دارایی، ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را بدهی و ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال را سرمایه می گویند. چنانچه به معادله فوق دقت کنید خواهید دید که رابطه زیر برقرار است:

$$\text{دارایی} = \text{بدهی} + \text{سرمایه}$$

این رابطه را معادله اساسی حسابداری یا معادله ترازنامه می نامند. معادله اساسی حسابداری که توسط لوکا پاچولی^۱

۱- لوکا پاچولی که او را پدر حسابداری می دانند کشیشی فرانسیسکن بود که در دانشگاه های جمهوری های پروجا، ناپل، پیزا و فلورانس ریاضیات تدریس می کرد و با اندیشمندان بزرگ هم عصر خود از جمله پیرو دلافرانسسکا (هنرمند، نقاش و یکی از پایه گذاران رنسانس)، لئون باتیستا آلبرتی (هنرمند، معمار و یکی از پایه گذاران رنسانس) و لئوناردو داوینچی (نقاش، مجسمه ساز، معمار و دانشمند فلورانس) دوستی نزدیک داشت. کتاب ریاضیاتی که پاچولی در سال ۱۴۹۴ میلادی تألیف کرد، اولین کتاب درباره دفترداری دو طرفه است که به علت سادگی، روانی و ارزش های علمی در طول قرن های پانزدهم و شانزدهم به اغلب زبان های اروپایی ترجمه شد و حسابداری دو طرفه تا اواخر قرن هفدهم در اغلب کشورهای اروپایی رواج یافت. بسیاری از اصول دفترداری و حسابداری که در حال حاضر وجود دارد در کتاب ریاضیات پاچولی ملاحظه می شود.

مطرح شد، اساس و شالوده سیستم حسابداری دو طرفه است و براساس آن می‌توان هر یک از معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی را تجزیه و تحلیل و آثار آن را بر عناصر معادله مشخص کرد. معادله حسابداری، همچنین مبنای تهیه ترازنامه است که در ادامه این فصل و فصول بعد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

از آنجایی که ویژگی اصلی هر معادله برابری دو طرف آن می‌باشد، در حسابداری نیز این قضیه صدق می‌کند. معادله حسابداری نشان می‌دهد که در مقابل هر یک ریال دارایی مؤسسه یک ریال حق مالی وجود دارد و این حق متعلق به بستانکاران و صاحب یا صاحبان مؤسسه است. با توجه به این که حق مالی بستانکاران بر حق مالی صاحب یا صاحبان مؤسسه ارجحیت دارد، یعنی در صورت انحلال مؤسسه ابتدا حق مالی بستانکاران پرداخت می‌شود، بنابراین در معادله حسابداری بدهی‌ها قبل از سرمایه نوشته می‌شود. باید توجه داشت که معادله حسابداری در مورد تمامی واحدهای اقتصادی صرف نظر از اندازه، ماهیت یا شکل آن‌ها صادق است.

تعریف عناصر تشکیل دهنده معادله حسابداری

هر یک از عناصر معادله حسابداری یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در کتب مختلف حسابداری به دقت تعریف شده‌اند. این تعاریف متناسب با سطح آموزش حسابداری وارد جزئیات و نکات دقیق‌تری می‌شوند. در این کتاب برای مقاصد آموزشی و انتقال موضوع از ساده‌ترین تعاریف استفاده شده است که در زیر ارائه می‌شود.

دارایی

دارایی عبارت است از اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده و قابل تقویم به پول بوده و دارای منافع اقتصادی آتی باشد. مؤسسات برحسب نوع و حجم فعالیت و اندازه، دارایی‌های مختلفی دارند که از جمله آن‌ها می‌توان وجوه نقد، مطالبات، ملزومات اداری، زمین، ساختمان و اثاثه اداری را نام برد.

با توجه به تعریف فوق، در صورتی می‌توان یک منبع اقتصادی را به عنوان دارایی مؤسسه تلقی کرد که دارای شرایط زیر باشد:

- ۱- دارای منافع اقتصادی آتی بوده و ورود آن منافع به داخل مؤسسه محتمل باشد.
- ۲- بهای تمام شده آن در زمان تحصیل به نحو اتکاپذیری قابل اندازه‌گیری بوده و قابل تقویم به پول باشد.
- ۳- در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ایجاد شده باشد.

بدهی

بدهی عبارت است از تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید در آینده از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر اقلام دارایی تسویه شود. بدهی‌های یک مؤسسه معمولاً در اثر خرید نسیه کالاها و خدمات، دریافت وام از دیگران و نظایر آن‌ها به وجود می‌آید و از جمله آن‌ها می‌توان بستانکاران، اسناد پرداختنی و وام‌های پرداختنی را نام برد.

باید توجه داشت که بدهی، حق مالی بستانکاران نسبت به یک دارایی خاص نیست بلکه نسبت به کل دارایی‌های مؤسسه است. به عنوان مثال، اگر بدهی در نتیجه خرید نسیه کالا به وجود آمده باشد، بستانکار نسبت به کل دارایی‌های مؤسسه خریدار حق مالی پیدا می‌کند نه نسبت به کالایی که به طور نسیه فروخته است.

سرمایه

سرمایه عبارت از حق مالی صاحب یا صاحبان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن می‌باشد. به بیان دیگر می‌توان گفت سرمایه عبارت از باقی مانده‌ای است که از کسر کردن بدهی‌های یک مؤسسه از دارایی‌های آن به دست می‌آید.

معاملات یا رویدادهای مالی

معاملات یا رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل باعث تغییر در یکی از عناصر معادله حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) می‌شوند. شناسایی و تشخیص رویدادهای مالی از سایر رویدادها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، چراکه فعالیت‌های دیگری نیز در مؤسسات انجام می‌شود که به عنوان رویداد مالی تلقی نمی‌شوند. به عنوان مثال، استخدام کارکنان جدید به عنوان رویداد مالی تلقی نمی‌گردد، هرچند این رویداد ممکن است در نهایت منجر به وقوع رویداد مالی شود. به طور کلی، رویدادهای مالی به دو گروه تقسیم می‌شوند:

- ۱- رویدادهای مالی خارجی - رویدادهایی هستند که از معاملات بین مؤسسه با اشخاص خارج از مؤسسه ناشی می‌شوند. مانند خرید ملزومات اداری، فروش کالا به مشتریان و پرداخت حق بیمه کارکنان.
- ۲- رویدادهای مالی داخلی - رویدادهایی هستند که صرفاً از عملیات داخلی یک مؤسسه ناشی می‌شوند. مانند مصرف ملزومات اداری یا مصرف مواد اولیه در مؤسسات تولیدی.

تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی

حسابداران برای این که رویدادهای مالی مربوط به یک مؤسسه را ثبت و اطلاعات حسابداری را به طور مناسب گزارش کنند باید ابتدا رویدادهای مالی مؤثر بر مؤسسه را شناسایی و سپس میزان تأثیر آن‌ها را بر عناصر تشکیل دهنده معادله حسابداری ارزیابی نمایند. فرایند شناسایی و ارزیابی میزان تأثیر یک رویداد مالی بر عناصر تشکیل دهنده معادله حسابداری اصطلاحاً "تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی" نامیده می‌شود.

باید توجه داشت که در تجزیه و تحلیل معاملات و رویدادهای مالی، هر معامله‌ای دارای اثر دوگانه بر معادله حسابداری است. به عنوان مثال، اگر یک دارایی افزایش یابد یکی یا ترکیبی از سه حالت زیر ممکن است رخ دهد:

۱- کاهش دارایی دیگر

۲- افزایش بدهی‌ها

۳- افزایش سرمایه

برای تشریح مطالب مطرح شده در بالا، نمونه‌هایی از رویدادهای مالی مؤسسه حمل و نقل سعید به تفصیل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

آقای سعیدی در اول تیرماه ۱۳۸۱ مؤسسه حمل و نقل سعید را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی تیرماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

- (۱) ۱۳۸۱/۴/۱ واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی
- (۲) ۱۳۸۱/۴/۵ خرید نقدی پنج دستگاه کامیون به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صدور چک شماره ۱۰۱ در وجه فروشنده
- (۳) ۱۳۸۱/۴/۸ خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد و صدور چک شماره ۱۰۲ در وجه فروشنده

- (۴) ۱۳۸۱/۴/۱۲ خرید تعدادی میز و صندلی (اثاثه) به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه سحر
- (۵) ۱۳۸۱/۴/۲۰ صدور چک شماره ۱۰۳ به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال در وجه فروشگاه سحر بابت پرداخت بخشی از بدهی مؤسسه
- (۶) ۱۳۸۱/۴/۲۵ فروش نسیه مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از اثاثه خریداری شده به شرکت سپید به قیمت خرید
- (۷) ۱۳۸۱/۴/۳۰ دریافت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سپید و واریز آن به حساب جاری نزد بانک ملی

مطلوبست: تجزیه و تحلیل هر یک از معاملات فوق و تعیین آثار هر یک از آنها بر معادله حسابداری

حل:

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۱)

با واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب بانک توسط آقای سعیدی، مؤسسه حمل و نقل سعید مالک مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال دارایی (وجه نقد) شده است. از طرف دیگر برای آقای سعیدی مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال حق مالی یا سرمایه در مؤسسه حمل و نقل سعید ایجاد شده است. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمایه	+	بدهی	=	دارایی		
سرمایه آقای سعیدی				موجودی بانک		
+۵,۰۰۰,۰۰۰				+۵,۰۰۰,۰۰۰	اثر رویداد مالی	
۵,۰۰۰,۰۰۰				=	۵,۰۰۰,۰۰۰	

به طوری که ملاحظه می شود پس از این رویداد مالی، مؤسسه حمل و نقل سعید مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال دارایی دارد که نزد بانک است و آقای سعیدی مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال در مؤسسه حمل و نقل سعید سرمایه دارد.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۲)

خرید کامیون به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال موجب ایجاد دارایی جدیدی به نام "وسائط نقلیه" شده و در مقابل معادل همین مبلغ از موجودی بانک کاهش می یابد. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمایه	+	بدهی	=	دارایی		
سرمایه آقای سعیدی				وسائط نقلیه	موجودی بانک	
۵,۰۰۰,۰۰۰				۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	مانده قبلی
				+۳,۰۰۰,۰۰۰	-۳,۰۰۰,۰۰۰	اثر رویداد مالی
۵,۰۰۰,۰۰۰			=	۳,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	مانده جدید
۵,۰۰۰,۰۰۰				=	۵,۰۰۰,۰۰۰	

به طوری که ملاحظه می‌شود، بر اثر این معامله تغییری در جمع دارایی‌ها ایجاد نشده، بلکه فقط بخشی از یک نوع دارایی (موجودی بانک) به دارایی دیگری (وسائط نقلیه) تبدیل شده است. با وجود تغییرات ناشی از این معامله، توازن معادله حسابداری همچنان برقرار است.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۳)

خرید ملزومات به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال موجب ایجاد دارایی جدیدی به نام "ملزومات" شده و در مقابل معادل همین مبلغ از موجودی بانک کاهش می‌یابد. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمايه		+	بدهی	=	دارایی			
سرمايه آقای سعیدی					ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	
۵,۰۰۰,۰۰۰						۳,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	مانده قبلی
					+۲۰۰,۰۰۰		-۲۰۰,۰۰۰	اثر رویداد مالی
۵,۰۰۰,۰۰۰				=	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	مانده جدید
۵,۰۰۰,۰۰۰				=	۵,۰۰۰,۰۰۰			

به طوری که ملاحظه می‌شود، بر اثر این معامله نیز تغییری در جمع دارایی‌ها ایجاد نشده، بلکه فقط بخشی از یک نوع دارایی (موجودی بانک) به دارایی دیگری (ملزومات) تبدیل شده است. با وجود تغییرات ناشی از این معامله نیز توازن معادله حسابداری همچنان برقرار است.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۴)

خرید مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال میز و صندلی موجب ایجاد دارایی جدیدی به نام "اثاثه" می‌شود و در مقابل یک بدهی معادل همین مبلغ به نام "بستانکاران" برای مؤسسه به وجود می‌آید. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمايه		+	بدهی	=	دارایی				
سرمايه آقای سعیدی			بستانکاران		اثاثه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	
۵,۰۰۰,۰۰۰						۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	مانده قبلی
			+۶۰۰,۰۰۰		+۶۰۰,۰۰۰				اثر رویداد مالی
۵,۰۰۰,۰۰۰			۶۰۰,۰۰۰	=	۶۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	مانده جدید
۵,۶۰۰,۰۰۰				=	۵,۶۰۰,۰۰۰				

به طوری که ملاحظه می‌شود، پس از این معامله جمع دارایی‌های مؤسسه سعید ۵,۶۰۰,۰۰۰ ریال است که ۶۰۰,۰۰۰ ریال آن حق مالی بستانکاران یعنی بدهی مؤسسه و ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن حق مالی صاحب مؤسسه (آقای سعیدی) است. توازن معادله حسابداری نیز همچنان برقرار است.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۵)

پرداخت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال از بدهی مؤسسه موجب می شود که موجودی بانک معادل ۴۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته و بدهی مؤسسه نیز به همین میزان کاهش یابد. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمایه		+	بدهی		=	دارایی				
سرمایه آقای سمیدی			پستانکاران			اثاثه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	
۵,۰۰۰,۰۰۰			۶۰۰,۰۰۰			۶۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۸۰۰,۰۰۰	مانده قبلی
			-۴۰۰,۰۰۰						-۴۰۰,۰۰۰	اثر رویداد مالی
۵,۰۰۰,۰۰۰			۲۰۰,۰۰۰		=	۶۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	مانده جدید
۵,۲۰۰,۰۰۰					=	۵,۲۰۰,۰۰۰				

به طوری که ملاحظه می شود، توازن معادله حسابداری پس از این رویداد مالی نیز همچنان برقرار است.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۶)

با فروش ۲۵۰,۰۰۰ ریال اثاثه به طور نسبه دارایی جدیدی به نام "بدهکاران" برای مؤسسه ایجاد می شود و در مقابل اثاثه به همین میزان کاهش می یابد. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمایه		+	بدهی		=	دارایی					
سرمایه آقای سمیدی			پستانکاران			بدهکاران	اثاثه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	
۵,۰۰۰,۰۰۰			۲۰۰,۰۰۰				۶۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	مانده قبلی
						۲۵۰,۰۰۰	-۲۵۰,۰۰۰				اثر رویداد مالی
۵,۰۰۰,۰۰۰			۲۰۰,۰۰۰		=	۲۵۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰	مانده جدید
۵,۲۰۰,۰۰۰					=	۵,۲۰۰,۰۰۰					

به طوری که ملاحظه می شود، بر اثر این معامله تغییری در جمع دارایی ها ایجاد نشده، بلکه فقط بخشی از یک نوع دارایی (اثاثه) به دارایی دیگری (بدهکاران) تبدیل شده است. توازن معادله حسابداری نیز پس از این معامله همچنان برقرار است.

تجزیه و تحلیل رویداد مالی شماره (۷)

با دریافت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه و واريز آن به حساب جاری نزد بانک، موجودی بانک معادل ۱۵۰,۰۰۰

ریال افزایش یافته و در مقابل طلب از بدهکاران به همین میزان کاهش می‌یابد. اثر این رویداد بر معادله حسابداری به صورت زیر است:

سرمایه	+ بدهی	دارایی						
		بدهکاران	اثانه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک		
سرمایه آقای سعیدی	بستانکاران	بدهکاران	اثانه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	مانده قبلی	
۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۴۰۰,۰۰۰		
		-۱۵۰,۰۰۰				+۱۵۰,۰۰۰	اثر رویداد مالی	
۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده جدید	
۵,۲۰۰,۰۰۰		=						۵,۲۰۰,۰۰۰

به طوری که ملاحظه می‌شود، بر اثر این معامله تغییری در جمع دارایی‌ها ایجاد نشده، بلکه فقط بخشی از یک نوع دارایی (بدهکاران) به دارایی دیگری (موجودی بانک) تبدیل شده است. توازن معادله حسابداری نیز پس از این معامله همچنان برقرار است.

وضعیت مالی مؤسسه حمل و نقل سعید پس از ثبت آثار کلیه معاملات تیرماه بر معادله حسابداری به طور یکجا در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

آثار معاملات و عملیات مالی بر معادله حسابداری

برای یک ماهه منتهی به ۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

سرمایه	+ بدهی	دارایی						شماره
سرمایه آقای سعیدی	بستانکاران	بدهکاران	اثانه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک	معاملات و عملیات مالی	
+۵,۰۰۰,۰۰۰						+۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱) سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی	
					+۳,۰۰۰,۰۰۰	-۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲) خرید نقدی پنج دستگاه کامیون	
				+۲۰۰,۰۰۰		-۲۰۰,۰۰۰	(۳) خرید نقدی ملزومات	
	+۶۰۰,۰۰۰	+۶۰۰,۰۰۰					(۴) خرید تسبیه اثانه	
	-۴۰۰,۰۰۰					-۴۰۰,۰۰۰	(۵) پرداخت بخشی از بدهی	
		+۲۵۰,۰۰۰	-۲۵۰,۰۰۰				(۶) فروش تسبیه بخشی از اثانه	
		-۱۵۰,۰۰۰				+۱۵۰,۰۰۰	(۷) دریافت بخشی از مطالبات	
۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده پایان ماه	
۵,۲۰۰,۰۰۰		=						۵,۲۰۰,۰۰۰

تهیه ترازنامه

تأثیر رویدادهای مالی مؤسسه حمل و نقل سعید را بر معادله حسابداری مشاهده کردید. به طوری که ملاحظه شد، پس از هر رویداد مالی، توازن معادله حسابداری همواره برقرار بود. حسابداران این توازن را در گزارشی به نام "ترازنامه" به اطلاع استفاده کنندگان اطلاعات مالی می‌رسانند. البته باید توجه داشت که تهیه ترازنامه اولین مرحله از فرایند حسابداری نیست، اما بهترین نقطه شروع برای آموزش حسابداری است.

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه را در یک تاریخ معین نشان می‌دهد. به عبارت دیگر می‌توان گفت ترازنامه نماد معادله اساسی حسابداری (دارایی = بدهی + سرمایه) است. در زیر ارتباط بین معادله حسابداری و ترازنامه مؤسسه حمل و نقل سعید نشان داده شده است.

سرمایه	+	بدهی	=	دارایی				
سرمایه آقای سعیدی		بستانکاران		بدهکاران	اثاثه	ملزومات	وسائط نقلیه	موجودی بانک
۵,۰۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰	=	۱۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰
۵,۲۰۰,۰۰۰			=	۵,۲۰۰,۰۰۰				

مؤسسه حمل و نقل سعید	
ترازنامه	
۳۱ تیرماه ۱۳۸۱	
ریال	ریال
بدهی:	دارایی:
۲۰۰,۰۰۰	۱,۵۵۰,۰۰۰
بستانکاران	موجودی بانک
سرمایه:	۱۰۰,۰۰۰
۵,۰۰۰,۰۰۰	بدهکاران
سرمایه آقای سعیدی	ملزومات
	۲۰۰,۰۰۰
	اثاثه
	۳۵۰,۰۰۰
	وسائط نقلیه
	۳,۰۰۰,۰۰۰
جمع بدهی و سرمایه	جمع دارایی
۵,۲۰۰,۰۰۰	۵,۲۰۰,۰۰۰

برای تهیه ترازنامه طبق قواعد حسابداری لازم است نکات زیر در آن رعایت شود:

۱- عنوان ترازنامه - به طوری که در ترازنامه فوق نیز ملاحظه می‌شود، ترازنامه دارای عنوانی شامل سه سطر به ترتیب زیر می‌باشد:

سطر اول - نام مؤسسه

سطر دوم - نام گزارش، یعنی "ترازنامه"

سطر سوم - تاریخ، که به تاریخ یک روز معین است.

- ۲- قسمت‌های اصلی ترازنامه - ترازنامه دارای سه قسمت اصلی (یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) می‌باشد که دارایی‌ها در سمت راست و بدهی‌ها و سرمایه در سمت چپ آن نوشته می‌شوند.
- ۳- واحد اندازه‌گیری - باید مشخص شود که مبالغ موجود در ترازنامه برحسب واحد پول رایج (ریال) می‌باشد.
- ۴- ترتیب نوشتن دارایی‌ها - در ترازنامه معمولاً دارایی‌ها به ترتیب نقدشوندگی منعکس می‌شوند. یعنی ابتدا موجودی نقد (صندوق و بانک) و پس از آن دارایی‌هایی که قابلیت تبدیل آن‌ها به وجه نقد سریع‌تر است مانند "بدهکاران" نوشته می‌شود و در نهایت سایر اقلام دارایی عنوان می‌گردد.
- ۵- ترتیب نوشتن بدهی‌ها و سرمایه - با توجه به این که حق مالی بستانکاران بر حق مالی صاحب سرمایه ارجحیت دارد، یعنی در صورت انحلال مؤسسه ابتدا حق مالی بستانکاران پرداخت می‌شود و باقی مانده (در صورت وجود) به صاحب سرمایه تعلق می‌گیرد، در بخش بدهی‌ها و سرمایه ابتدا بدهی‌ها و پس از آن سرمایه نوشته می‌شود. بدهی‌های مختلف یک مؤسسه نیز براساس زمان سررسید پرداخت در ترازنامه منعکس می‌شوند.
- ۶- طرز ارائه جمع دو طرف ترازنامه - ابتدا یک خط زیر اعداد دو طرف (در یک سطر) کشیده می‌شود و سپس جمع کل نوشته شده و در زیر آن دو خط موازی نزدیک به هم کشیده می‌شود. اگر در نتیجه تفاوت تعداد اقلام یک ستون با اقلام ستون دیگر فاصله پیدا شود، باز هم جمع دو طرف ترازنامه در یک سطر نوشته می‌شود.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- معادله اساسی حسابداری عبارت است از: (از راست به چپ)

- الف) سرمایه = دارایی + بدهی
 ب) دارایی = بدهی + سرمایه
 ج) سرمایه = دارایی - بدهی
 د) بدهی = دارایی - سرمایه

۲- کدامیک از جملات زیر در مورد معادله حسابداری صحیح است؟

- الف) معادله حسابداری در صورت وجود زیان برقرار نیست.
 ب) معادله حسابداری تنها در پایان دوره مالی برقرار است.
 ج) معادله حسابداری تنها هنگام تأسیس مؤسسه برقرار است.
 د) معادله حسابداری در مورد تمامی واحدهای اقتصادی صادق است.

۳- سرمایه مؤسسه‌ای ۲۰۰,۰۰۰ ریال و بدهی‌های آن $\frac{1}{3}$ دارایی‌های آن است. جمع دارایی‌های مؤسسه چند ریال است؟

- الف) ۱۰۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۰۰,۰۰۰ ریال ج) ۳۰۰,۰۰۰ ریال د) ۹۰۰,۰۰۰ ریال

۴- سرمایه مؤسسه‌ای $\frac{1}{4}$ دارایی‌های آن است. در صورتی که بدهی‌های مؤسسه ۳۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سرمایه مؤسسه چند ریال است؟

- الف) ۷۵,۰۰۰ ریال ب) ۱۰۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۰۰,۰۰۰ ریال د) ۴۰۰,۰۰۰ ریال

۵- کدامیک از موارد زیر شرط تلقی نمودن یک منبع اقتصادی به عنوان دارایی نمی‌باشد؟

- الف) قابل تقویم به پول باشد.
 ب) دارای منافع اقتصادی آتی باشد.
 ج) بهای تمام شده منبع اقتصادی به نحو اتکاپذیری قابل اندازه‌گیری باشد.
 د) در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهایی که در آینده اتفاق خواهد افتاد به کنترل مؤسسه درآید.

۶- کدامیک از اقلام زیر دارایی محسوب نمی‌شود؟

- الف) وجوه نقد ب) ملزومات ج) بدهکاران د) بستانکاران

۷- بدهی عبارت است از:

- الف) تعهدات یک مؤسسه در مقابل اشخاص در اثر رویدادهای آتی
 ب) تعهداتی که باید در آینده صرفاً از طریق پرداخت پول تسویه شود.
 ج) تعهداتی که از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته ناشی شده باشد.
 د) هر سه مورد صحیح است.

۸- کدامیک از جملات زیر در مورد سرمایه صحیح است؟

- (الف) جمع بدهی‌های مؤسسه منهای جمع دارایی‌های آن
 (ب) حق مالی صاحب یا صاحبان مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن
 (ج) جمع وجوهی که صاحبان مؤسسه در موقع تأسیس وارد مؤسسه می‌کنند.
 (د) هر سه مورد صحیح است.

۹- استخدام کارکنان جدید چه تأثیری بر معادله حسابداری دارد؟

- (الف) موجب افزایش سرمایه می‌شود.
 (ب) موجب افزایش بدهی‌ها می‌شود.
 (ج) موجب کاهش دارایی‌ها می‌شود.
 (د) هیچ تأثیری بر معادله حسابداری ندارد.

۱۰- معامله‌ای که موجب افزایش یک دارایی می‌شود، احتمالاً موجب:

- (الف) کاهش سرمایه می‌شود.
 (ب) کاهش یک بدهی می‌شود.
 (ج) کاهش یک دارایی دیگر می‌شود.
 (د) تغییری در دارایی‌های دیگر نمی‌شود.

۱۱- خرید نقدی ملزومات چه تأثیری بر معادله حسابداری دارد؟

- (الف) موجب کاهش دارایی‌ها می‌شود.
 (ب) موجب افزایش دارایی‌ها می‌شود.
 (ج) موجب افزایش بدهی‌ها می‌شود.
 (د) هیچ تأثیری بر معادله حسابداری ندارد.

۱۲- خرید نسیه اثاثه موجب می‌شود که:

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

۱۳- دریافت وام از بانک موجب می‌شود که:

- (الف) دارایی و بدهی افزایش یابد.
 (ب) سرمایه و بدهی افزایش یابد.
 (ج) دارایی افزایش و بدهی کاهش یابد.
 (د) بدهی افزایش و دارایی کاهش یابد.

۱۴- کدامیک از رویدادهای زیر موجب کاهش جمع دارایی‌ها می‌شود؟

- (الف) وصول مطالبات (ب) پرداخت بدهی‌ها (ج) خرید نسیه اثاثه (د) فروش نسیه اثاثه

۱۵- کدامیک از رویدادهای زیر موجب تغییر در معادله حسابداری می‌شود؟

- (الف) خرید نقدی ساختمان
 (ب) خرید نسیه اثاثه
 (ج) فروش نقدی ساختمان به بهای تمام شده
 (د) فروش نسیه اثاثه به بهای تمام شده

۱۶- کدامیک از جملات زیر صحیح است؟

- الف) سرمایه برابر است با جمع دارایی و بدهی
 ب) حق مالی صاحب سرمایه بر حق مالی بستانکاران ارجحیت دارد.
 ج) در سمت چپ ترازنامه ابتدا بدهی ها و سپس سرمایه نوشته می شود.
 د) هر سه مورد

مسائل

۲-۱- در هر یک از موارد زیر عدد مجهول را مشخص کنید.

سرمایه	بدهی	دارایی	
ریال	ریال	ریال	
۵۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	؟	الف)
۶۰۰,۰۰۰	؟	۹۴۰,۰۰۰	ب)
؟	۵۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	ج)

۲-۲- برخی از معاملات مالی مؤسسه نوید در زیر ارائه شده است:

الف - آورده نقدی صاحب مؤسسه به عنوان سرمایه

ب - دریافت وام از بانک

ج - خرید یک دستگاه ساختمان به طور نقد

د - خرید ملزومات اداری به طور نقد

ه - خرید یک دستگاه کامپیوتر به طور نسیه

و - فروش ساختمان به طور نسیه (به بهای تمام شده)

ز - پرداخت وام به یکی از کارکنان

ح - دریافت طلب از بدهکاران

ط - پرداخت بدهی به بستانکاران

ی - آورده غیرنقدی صاحب مؤسسه به عنوان سرمایه

اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را بر معادله حسابداری مشخص کنید. پاسخ خود را با درج علامت (+)

برای افزایش، علامت (-) برای کاهش و علامت (۰) برای بدون تأثیر در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف

به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

دارایی	=	بدهی	+	سرمایه
+		۰		+

الف)

۲-۳- برخی از معاملات و عملیات مالی مؤسسه امید در زیر ارائه شده است:

الف - اخذ وام از بانک

ب - دریافت طلب از بدهکاران

ج - پرداخت بدهی به بستانکاران

د - خرید نقدی یک دستگاه اتومبیل

ه - خرید نسبه یک دستگاه اتومبیل

و - فروش نقدی ساختمان به بهای تمام شده

ز - فروش نسبه ساختمان به بهای تمام شده

اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را بر جمع دارایی‌های مؤسسه مشخص کنید. برای نوشتن پاسخ از علامت (+) برای افزایش، علامت (-) برای کاهش و علامت (۰) برای بدون تأثیر استفاده کنید.

۲-۴- آقای وحیدی در اول مهرماه ۱۳۸۱ مؤسسه حمل و نقل و حید را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی مهرماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

الف - آقای وحیدی مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه‌گذاری اولیه به حساب جاری شماره ۲۲۲ نزد بانک تجارت واریز نمود.

ب - یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری گردید.

ج - سه دستگاه اتومبیل جمعاً به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال آن به طور نقد پرداخت شد و برای بقیه یک فقره سفته به سررسید دو هفته بعد صادر و تسلیم فروشنده گردید.

د - تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسبه از فروشگاه وحدت خریداری شد.

ه - مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک تجارت دریافت و به حساب جاری مؤسسه نزد همان بانک واریز شد.

و - مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک دریافت و به صندوق مؤسسه واریز گردید.

ز - بخشی از بدهی مؤسسه به میزان ۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروشگاه وحدت پرداخت شد.

ح - مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض الحسنه به یکی از کارکنان پرداخت شد.

ط - یک دستگاه اتومبیل‌های خریداری شده به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (معادل بهای تمام شده) به طور نقد به فروش رسید.

ی - وجه سفته صادره (موضوع بند ج) پرداخت گردید.

اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را در جدول زیر بنویسید. (پاسخ مورد الف و ب به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

$\frac{\text{سرمایه}}{۸,۰۰۰,۰۰۰}$	+	$\frac{\text{بدهی}}{\quad\quad\quad}$	=	$\frac{\text{دارایی}}{\quad\quad\quad}$
۸,۰۰۰,۰۰۰				(الف) +۸,۰۰۰,۰۰۰
				(ب) { +۶,۰۰۰,۰۰۰ -۶,۰۰۰,۰۰۰

۲۵- برای هر یک از حالت‌های زیر یک رویداد مالی مثال بزنید.

- الف - افزایش یک دارایی و افزایش سرمایه
- ب - افزایش یک دارایی و افزایش یک بدهی
- ج - کاهش یک دارایی و کاهش یک بدهی
- د - افزایش یک دارایی و کاهش یک دارایی دیگر
- ه - افزایش یک دارایی، کاهش یک دارایی دیگر و افزایش بدهی

۲۶- مانده‌های زیر در پایان خردادماه ۱۳۳۱ از دفاتر آژانس معاملات املاک امیر استخراج شده است:

ریال	
۱۷۵,۰۰۰	موجودی صندوق
۶۶۰,۰۰۰	موجودی بانک
۷۰۰,۰۰۰	ساختمان
۳۲۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۱۵۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۶۰۰,۰۰۰	زمین
۷۵,۰۰۰	موجودی ملزومات
۲۵۰,۰۰۰	بدهکاران
۴۸۰,۰۰۰	بستانکاران
۳۰۰,۰۰۰	اسناد دریافتنی
۲۵۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی
۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای امیری

با توجه به اقلام فوق، ترازنامه آژانس معاملات املاک امیر را در پایان خردادماه ۱۳۳۱ تهیه نمایید.

۲۷- جمع دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه امین در ابتدای سال ۱۳۳۱ به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ ریال بود. در صورتی که طی سال ۱۳۳۱ جمع دارایی‌ها معادل ۱۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته و مبلغ سرمایه در پایان سال معادل ۵۸۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

- (۱) تعیین مبلغ سرمایه در ابتدای سال ۱۳۳۱
- (۲) تعیین جمع مبلغ بدهی‌ها در پایان سال ۱۳۳۱

۲-۸- جمع دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه ایمان در پایان سال ۱۳۳۱ به ترتیب ۷۵۰,۰۰۰ ریال و ۴۸۰,۰۰۰ ریال است. در صورتی که جمع دارایی‌های مؤسسه در پایان سال ۱۳۳۱ نسبت به ابتدای سال معادل ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش و سرمایه پایان سال نسبت به ابتدای سال ۱۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته باشد،
مطلوبست:

- (۱) تعیین مبلغ سرمایه در پایان سال ۱۳۳۱
- (۲) تعیین جمع مبلغ دارایی‌ها در ابتدای سال ۱۳۳۱
- (۳) تعیین جمع مبلغ بدهی‌ها در ابتدای سال ۱۳۳۱

۲-۹- جمع دارایی‌های مؤسسه آمون در پایان سال ۱۳۳۱ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. در صورتی که بدهی‌های مؤسسه ۶۰ درصد سرمایه آن باشد،
مطلوبست: تعیین مبلغ بدهی و سرمایه در پایان سال ۱۳۳۱

۲-۱۰- آقای سفیری در آبان ماه ۱۳۳۱ مؤسسه مسافرتی سفیر را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی آبان ماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

- ۱ آبان واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک به عنوان سرمایه
 - ۵ آبان خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صدور چک شماره ۱۰۱ در وجه فروشنده
 - ۹ آبان خرید تعدادی اثاث به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه آرزو
 - ۱۵ آبان خرید پنج دستگاه اتوبوس به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال که ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شده و برای بقیه یک فقره سفته یک ماهه صادر و به فروشنده تسلیم گردید.
 - ۲۱ آبان یک دستگاه از اتوبوس‌های خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نسیه به شرکت سحر فروخته شد.
 - ۲۶ آبان بدهی مؤسسه به فروشگاه آرزو پرداخت شد.
 - ۲۸ آبان مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سحر دریافت و به حساب جاری نزد بانک واریز شد.
- مطلوبست:

(۱) تهیه جدولی به شکل زیر برای تجزیه و تحلیل هر یک از معاملات فوق (پاسخ مورد اول به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است).

تاریخ	دارایی			=	بدهی		سرمایه
	بانک	بدهکاران	ساختمان		اسناد پرداختنی	بستانکاران	
۸/۱							+۵,۰۰۰,۰۰۰

(۲) تهیه ترازنامه مؤسسه مسافرتی سفیر به تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۳۱

۲-۱۱- مانده‌های زیر در تاریخ ۳۰ بهمن ماه ۱۳۸۱ از دفاتر مؤسسه شریف استخراج شده است:

ریال	ریال	ریال	ریال
۱۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۳۰,۰۰۰	موجودی بانک
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای شریفی	۱۷۰,۰۰۰	بدهکاران
		۳۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
		۵۰۰,۰۰۰	زمین
		۱۲۰,۰۰۰	اثاثه

معاملات و عملیات مالی زیر در اسفندماه ۱۳۸۱ انجام شده است:

- ۵ اسفند دریافت مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران و واریز آن به حساب جاری نزد بانک
- ۱۰ اسفند پرداخت مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به بستانکاران
- ۱۴ اسفند خرید یک دستگاه کولر به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد
- ۱۸ اسفند خرید یک دستگاه کامپیوتر به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه
- ۲۱ اسفند نصف زمین خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نقد فروخته شد.
- ۲۵ اسفند خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال که مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت و بابت بقیه یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.

مطلوبست:

(۱) تهیه جدولی که آثار هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را بر معادله حسابداری نشان دهد.

(۲) تهیه ترازنامه مؤسسه شریف به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

۲-۱۲- معاملات و عملیات مالی مربوط به اولین ماه فعالیت مؤسسه رثوف در جدول زیر منعکس شده است:

سرمایه	+	بدهی		دارایی				
		وام بانکی	بستانکاران	اثاثه	ساختمان	ملزومات		بانک
سرمایه آقای رثوفی							۸۰۰,۰۰۰	الف)
۸۰۰,۰۰۰							۲۰۰,۰۰۰	ب)
			۴۰۰,۰۰۰			۶۰۰,۰۰۰		ج)
		۵۰۰,۰۰۰					۵۰۰,۰۰۰	د)
			۱۳۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰				ه)
						۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	و)
			۴۰۰,۰۰۰				۴۰۰,۰۰۰	ز)
			۱۰۰,۰۰۰				۱۰۰,۰۰۰	

مطلوبست: تبیین شرح مناسب برای هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق

۱۳-۲- آقای عارف نیا دفتردار کم تجربه مؤسسه عارف ترازنامه مؤسسه را تهیه کرده که دارای اشتباهات فراوانی است. آقای عارف نیا می‌داند که دو طرف ترازنامه باید با هم برابر باشد، بنابراین اقلام را طوری قرارداد که این تساوی برقرار گردد.

مؤسسه عارف

ترازنامه

برای یک ماهه منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۴۱

ریال	بدهی‌ها:	ریال	دارایی‌ها:
۱۵۰,۰۰۰	بدهکاران	۱۲۰,۰۰۰	صندوق
۲۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی	۱۳۰,۰۰۰	اثاثه
۸۰,۰۰۰	موجودی ملزومات	۴۵۰,۰۰۰	ساختمان
	سرمایه:	۲۳۰,۰۰۰	بستانکاران
۵۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای عارفی		
<u>۹۳۰,۰۰۰</u>		<u>۹۳۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست: تهیه ترازنامه مؤسسه عارف به شکل صحیح

۱۴-۲- آقای محبی در بیستم دی ماه ۱۳۴۱ مؤسسه تبلیغاتی محبت را تأسیس کرد. ترازنامه مؤسسه پس از انجام چهار معامله تهیه و در زیر ارائه شده است:

مؤسسه تبلیغاتی محبت

ترازنامه

۳۰ دی ماه ۱۳۴۱

ریال	بدهی‌ها:	ریال	دارایی‌ها:
۵۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۱,۸۰۰,۰۰۰	موجودی بانک
		۲۰۰,۰۰۰	موجودی صندوق
	سرمایه:	۵۰۰,۰۰۰	اثاثه
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای محبی	۳,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
<u>۵,۵۰۰,۰۰۰</u>		<u>۵,۵۰۰,۰۰۰</u>	

با تجزیه و تحلیل ترازنامه فوق، معاملات و عملیات مالی رخ داده را مشخص کنید.



فصل سوم

جمع آوری اطلاعات مالی

در فصل دوم تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی و تأثیر آن‌ها بر معادله اساسی حسابداری تشریح و نحوه تهیه ترازنامه و ارتباط آن با معادله حسابداری بیان گردید. در این فصل نیز از طریق تعریف حساب به تشریح اثر رویدادهای مالی پرداخته می‌شود.

با توجه به این که مؤسسات روزانه معاملات و عملیات مالی متعددی انجام می‌دهند و تهیه ترازنامه پس از انجام هر معامله از نظر اقتصادی مقرون به صرفه نبوده و منطقی نیز به نظر نمی‌رسد، لذا در حسابداری معاملات و عملیات مالی ابتدا در مدارک حسابداری ثبت و در پایان دوره مالی از روی این مدارک ترازنامه تهیه می‌شود. بدین منظور برای هر یک از اقلامی که در ترازنامه انعکاس می‌یابد، مدرک جداگانه‌ای نگهداری می‌شود. برای مثال، یک مدرک جداگانه برای صندوق نگهداری و کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی در آن ثبت می‌گردد. به همین ترتیب برای سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها و سرمایه نیز مدرک مشابه جداگانه‌ای نگهداری می‌شود.

مدرکی که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مربوط به هر یک از اقلام ترازنامه (یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) مورد استفاده قرار می‌گیرد حساب نامیده می‌شود.

حساب

حساب، پایه اصلی هر سیستم حسابداری و وسیله‌ای است که اطلاعات مربوط به تغییرات هر یک از اقلام دارایی، بدهی و سرمایه در آن جمع‌آوری شده و با استفاده از اطلاعات مندرج در آن می‌توان پاسخ سؤالاتی نظیر سؤالات زیر را به دست آورد:

- مبلغ بدهی مؤسسه چقدر است؟
- آیا پول کافی برای پرداخت حقوق و دستمزد وجود دارد؟

حساب را می‌توان به اشکال مختلفی نگهداری کرد. یکی از اشکال ساده حساب که معمولاً برای آموزش و تجزیه و تحلیل مسائل حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد حساب به شکل T است.^۱

حساب T

این حساب از یک خط عمودی و یک خط افقی تشکیل شده و شبیه حرف T انگلیسی است. حساب T دارای سه قسمت به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- عنوان حساب که در بالای خط افقی نوشته می‌شود و عبارت است از نام یکی از اقلام دارایی، بدهی یا سرمایه، مثلاً صندوق، ائانه، سرمایه و ...
 - ۲- طرف راست حساب که اصطلاحاً بدهکار نامیده می‌شود.
 - ۳- طرف چپ حساب که اصطلاحاً بستانکار نامیده می‌شود.
- نمونه‌ای از حساب T در زیر نشان داده شده است:

عنوان حساب	
طرف راست یا بدهکار	طرف چپ یا بستانکار

حسابداران هنگامی که از ثبت کردن مبلغی در طرف راست یک حساب سخن می‌گویند اصطلاح "بدهکار" و هنگامی که از ثبت کردن مبلغی در طرف چپ حساب سخن می‌گویند اصطلاح "بستانکار" را به کار می‌برند. گاهی حسابداران به جای بدهکار و بستانکار به ترتیب از دو کلمه اختصاری "بد" و "بس" استفاده می‌کنند.^۲

قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها

هر رویداد مالی با توجه به اثر آن بر معادله حسابداری و ترازنامه در حساب‌ها ثبت می‌شود. برای درج یک مبلغ در یک حساب ابتدا باید مشخص نمود که این مبلغ در کدام سمت معادله حسابداری و ترازنامه منعکس می‌شود. با توجه به این که دارایی‌ها در سمت راست معادله حسابداری و ترازنامه قرار دارند و افزایش در دارایی‌ها موجب افزایش سمت راست معادله حسابداری و ترازنامه می‌گردد، بنابراین افزایش در آن‌ها در طرف راست (بدهکار) و در مقابل کاهش در آن‌ها در طرف چپ (بستانکار) حساب ثبت می‌شود.

۱- نمایش حساب به شکل T صرفاً جنبه آموزشی داشته و شکل واقعی حساب که در عمل مورد استفاده مؤسسات قرار می‌گیرد، شکلی گسترده‌تر از T است که در فصل چهارم با آن آشنا خواهید شد.

۲- اصطلاحات بدهکار و بستانکار، در حسابداری، هیچ مفهوم دیگری به جز آنچه که در بالا ذکر گردید ندارند و نباید با حساب بدهکاران و بستانکاران اشتباه شود. "بدهکاران" نام حسابی است که حاکی از مطالبات یک مؤسسه از اشخاص دیگر می‌باشد و حساب "بستانکاران" عبارت است از دیون یک مؤسسه به دیگران، در صورتی که بدهکار و بستانکار صرفاً دو اصطلاح قراردادی جهت نام‌گذاری طرف راست و چپ حساب‌ها می‌باشند.

حساب‌های دارایی	
کاهش	افزایش

در مورد حساب‌های بدهی و سرمایه نیز به دلیل این که این حساب‌ها در معادله حسابداری و ترازنامه در مقابل دارایی‌ها قرار دارند، به همین جهت برعکس دارایی‌ها، افزایش در بدهی‌ها و سرمایه موجب افزایش سمت چپ معادله حسابداری و ترازنامه می‌گردد، بنابراین افزایش در آن‌ها در طرف چپ (بستانکار) و کاهش در آن‌ها در طرف راست (بدهکار) حساب ثبت می‌شود.

حساب‌های بدهی و سرمایه	
کاهش	افزایش

ارتباط قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها با معادله حسابداری و ترازنامه به صورت زیر می‌باشد:

دارایی		=	بدهی		+	سرمایه	
(اموال متعلق به مؤسسه)			(حق مالی بستانکاران نسبت به دارایی‌های مؤسسه)			(حق مالی صاحب سرمایه نسبت به دارایی‌های مؤسسه)	
کاهش	افزایش		کاهش	افزایش		کاهش	افزایش

ثبت معاملات در حساب‌ها

برای ثبت معاملات در حساب‌ها ابتدا بایستی هر معامله تجزیه و تحلیل و تأثیر آن بر هر یک از حساب‌ها تعیین و سپس با توجه به قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها، به حساب‌های T انتقال یابد. ثبت معاملات در حساب‌ها در سه مرحله به شرح زیر انجام می‌شود:

۱- مشخص کردن این که رویداد مالی بر کدامیک از حساب‌ها اثر می‌گذارد.

۲- مشخص کردن این که چه حساب یا حساب‌هایی و به چه میزان افزایش و یا کاهش می‌یابند.

۳- انجام ثبت افزایش و یا کاهش در سمت بدهکار و یا بستانکار حساب مربوطه.

برای تشریح نحوه ثبت معاملات در حساب‌های T، عملیات مؤسسه حمل و نقل سعید در تیرماه ۱۳۸۱ که در فصل قبل ذکر شد، مجدداً مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. برای تسهیل ردیابی معاملات در حساب‌ها هر معامله با همان شماره رویداد قبلی مشخص شده و شماره‌ای که برای تشخیص معامله به کار رفته در مقابل ثبت‌های بدهکار و بستانکار آن معامله نیز نوشته شده است^۱. لازم به توضیح است که در تجزیه و تحلیل معاملات و ثبت حساب‌ها ابتدا رقم بدهکار و سپس رقم بستانکار تجزیه و تحلیل گردیده و نوشته می‌شود.

۱- بدیهی است که در عمل، معاملات با شماره یا حروف مشخص نمی‌شوند، بلکه تاریخ و شرح کامل هر معامله در مقابل اعداد مربوط به آن در دفاتر نوشته می‌شود. استفاده از شماره یا حروف در این کتاب صرفاً به منظور تسهیل فراگیری قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها توسط دانشجویان است.

رویداد مالی شماره (۱) - واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	سرمایه آقای سعیدی معادل مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	افزایش در سرمایه، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی بانک ۵,۰۰۰,۰۰۰	بستانکار: سرمایه آقای سعیدی ۵,۰۰۰,۰۰۰

<table border="1"> <tr> <th colspan="2">سرمایه آقای سعیدی</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۵,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۱)</td> </tr> </table>	سرمایه آقای سعیدی		۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)	<table border="1"> <tr> <th colspan="2">موجودی بانک</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۵,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۱)</td> </tr> </table>	موجودی بانک		۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
سرمایه آقای سعیدی									
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)								
موجودی بانک									
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)								

رویداد مالی شماره (۲) - خرید نقدی پنج دستگاه کامیون به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صدور چک شماره ۱۰۱ در وجه فروشنده

تجزیه و تحلیل	دارایی (وسائط نقلیه) معادل مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: وسائط نقلیه ۳,۰۰۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی بانک ۳,۰۰۰,۰۰۰

<table border="1"> <tr> <th colspan="2">وسائط نقلیه</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۳,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۲)</td> </tr> </table>	وسائط نقلیه		۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)	<table border="1"> <tr> <th colspan="2">موجودی بانک</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۳,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۲)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۵,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۱)</td> </tr> </table>	موجودی بانک		۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)	۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
وسائط نقلیه											
۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)										
موجودی بانک											
۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)										
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)										

رویداد مالی شماره (۳) - خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد و صدور چک شماره ۱۰۲ در وجه فروشنده

تجزیه و تحلیل	دارایی (ملزومات) معادل مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: ملزومات ۲۰۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی بانک ۲۰۰,۰۰۰

<table border="1"> <tr> <th colspan="2">ملزومات</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۳)</td> </tr> </table>	ملزومات		۲۰۰,۰۰۰	(۳)	<table border="1"> <tr> <th colspan="2">موجودی بانک</th> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۳,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۲)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۵,۰۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۱)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: right;">۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: left;">(۳)</td> </tr> </table>	موجودی بانک		۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)	۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)	۲۰۰,۰۰۰	(۳)
ملزومات													
۲۰۰,۰۰۰	(۳)												
موجودی بانک													
۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)												
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)												
۲۰۰,۰۰۰	(۳)												

رویداد مالی شماره (۴) - خرید تعدادی میز و صندلی (اثاثه) به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه سحر

تجزیه و تحلیل	دارایی (اثاثه) معادل مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	بدهی (بستانکاران) معادل مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	افزایش در بدهی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: اثاثه ۶۰۰,۰۰۰	بستانکار: بستانکاران ۶۰۰,۰۰۰

رویداد مالی شماره (۵) - صدور چک شماره ۱۰۳ به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال در وجه فروشگاه سحر بابت پرداخت بخشی از بدهی

تجزیه و تحلیل	بدهی (بستانکاران) معادل مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	کاهش در بدهی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: بستانکاران ۴۰۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی بانک ۴۰۰,۰۰۰

رویداد مالی شماره (۶) - فروش نسیه مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از اثاثه خریداری شده به شرکت سپید به قیمت خرید

تجزیه و تحلیل	دارایی (بدهکاران) معادل مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (اثاثه) معادل مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: بدهکاران ۲۵۰,۰۰۰	بستانکار: اثاثه ۲۵۰,۰۰۰

رویداد مالی شماره (۷) - دریافت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سپید و واریز آن به حساب جاری نزد بانک ملی

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (بدهکاران) معادل مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی بانک ۱۵۰,۰۰۰	بستانکار: بدهکاران ۱۵۰,۰۰۰

بدهکاران		موجودی بانک	
۱۵۰,۰۰۰	(۷)	۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
	(۶)	۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)
	۲۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	(۳)
		۴۰۰,۰۰۰	(۵)
		۱۵۰,۰۰۰	(۷)

مانده گیری حساب‌ها

مابه‌التفاوت جمع طرف بدهکار و جمع طرف بستانکار هر حساب اصطلاحاً مانده حساب نامیده می‌شود. برای مانده گیری حساب‌ها ابتدا ارقام بدهکار و بستانکار هر حساب را جداگانه جمع می‌زنیم و سپس جمع دو طرف را با هم مقایسه می‌کنیم. هنگامی که جمع ارقام دو طرف یک حساب مقایسه می‌شوند یکی از سه وضعیت زیر رخ خواهد داد:

- در صورتی که جمع ارقام بدهکار بیشتر از ارقام بستانکار باشد، حساب دارای مانده بدهکار خواهد بود. حساب‌های دارایی معمولاً مانده بدهکار دارند.
 - در صورتی که جمع ارقام بستانکار بیشتر از ارقام بدهکار باشد، حساب دارای مانده بستانکار خواهد بود. حساب‌های بدهی و سرمایه معمولاً مانده بستانکار دارند.
 - در صورتی که جمع ارقام بدهکار و بستانکار حساب با هم برابر باشند، حساب بدون مانده خواهد بود. بدیهی است در صورتی که حسابی تنها شامل یک قلم باشد، همان قلم مانده حساب تلقی می‌شود.
- برای انعکاس مانده حساب‌ها به یکی از دو شکل زیر عمل می‌شود:
- مانده حساب در زیر ستونی که جمع آن بیشتر است در داخل مستطیل نوشته می‌شود. مانند نمونه زیر:

موجودی بانک	
۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)
۲۰۰,۰۰۰	(۳)
۴۰۰,۰۰۰	(۵)
۳,۶۰۰,۰۰۰	
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
۱۵۰,۰۰۰	(۷)
۵,۱۵۰,۰۰۰	
۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده

- مانده حساب به عنوان آخرین رقم ستونی که جمع کمتری دارد درج می‌شود. (بدیهی است در این حالت جمع دو طرف حساب مساوی خواهد بود.) در مقابل مانده مذکور عبارت "مانده نقل به پایین" به نشانه انتقال مانده مذکور به ابتدای دوره

بعد نوشته می‌شود. مانند نمونه زیر:

موجودی بانک			
۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)	۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
۲۰۰,۰۰۰	(۳)	۱۵۰,۰۰۰	(۷)
۴۰۰,۰۰۰	(۵)		
۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده نقل به پایین		
<u>۵,۱۵۰,۰۰۰</u>		<u>۵,۱۵۰,۰۰۰</u>	
		۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده نقل از بالا

در مقابل رقم (مانده) منتقل شده به ابتدای دوره بعد نیز عبارت "مانده نقل از بالا" نوشته می‌شود. حساب‌های مؤسسه حمل و نقل سعید در پایان تیرماه که به شکل اول مانده‌گیری شده، در زیر نشان داده شده است.

سرمایه آقای سعیدی		موجودی بانک			
۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)	۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)	۵,۰۰۰,۰۰۰	(۱)
۵,۰۰۰,۰۰۰	مانده	۲۰۰,۰۰۰	(۳)	۱۵۰,۰۰۰	(۷)
		۴۰۰,۰۰۰	(۵)		
		<u>۳,۶۰۰,۰۰۰</u>		<u>۵,۱۵۰,۰۰۰</u>	
				۱,۵۵۰,۰۰۰	مانده

بستانکاران		وسائط نقلیه	
۶۰۰,۰۰۰	(۴)	۳,۰۰۰,۰۰۰	(۲)
۲۰۰,۰۰۰	مانده	۳,۰۰۰,۰۰۰	مانده

ملزومات	
۲۰۰,۰۰۰	(۳)
۲۰۰,۰۰۰	مانده

اثاثه	
۲۵۰,۰۰۰	(۶)
۶۰۰,۰۰۰	(۴)
۳۵۰,۰۰۰	مانده

بدهکاران	
۱۵۰,۰۰۰	(۷)
۲۵۰,۰۰۰	(۶)
۱۰۰,۰۰۰	مانده

تهیه ترازنامه

با تعیین مانده حساب‌های مؤسسه حمل و نقل سعید، ملاحظه می‌شود که برخی از این حساب‌ها (حساب‌های دارایی) دارای مانده بدهکار و برخی دیگر (حساب‌های بدهی و سرمایه) دارای مانده بستانکار می‌باشند. با استفاده از مانده حساب‌های مذکور می‌توان ترازنامه مؤسسه حمل و نقل سعید را در پایان تیرماه ۱۳۸۱ تهیه نمود. باید توجه داشت که مانده حساب‌ها عیناً به ترازنامه انتقال می‌یابد.

مؤسسه حمل و نقل سعید

ترازنامه

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

ریال		ریال	
بدهی:		دارایی:	
۲۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۱,۵۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
		۱۰۰,۰۰۰	بدهکاران
	سرمایه:	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای سعیدی	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه
		۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
<u>۵,۲۰۰,۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه	<u>۵,۲۰۰,۰۰۰</u>	جمع دارایی

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- کدامیک از جملات زیر مفهوم "حساب" را بهتر بیان می‌کند؟

- الف) حساب مدرکی است که معاملات و عملیات مالی مؤسسه در آن ثبت می‌شود.
 ب) حساب مدرکی است که اطلاعات مرتبط با مطالبات و بدهی‌های مؤسسه در آن ثبت می‌شود.
 ج) حساب مدرکی است که اطلاعات مربوط به عملیات مؤسسه در ارتباط با حساب‌های جاری نزد بانک‌ها را نشان می‌دهد.
 د) حساب مدرکی است که برای ثبت و نگهداری اطلاعات مربوط به هر یک از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲- کدامیک از جملات زیر در مورد بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها صحیح است؟

- الف) افزایش سرمایه در طرف بستانکار و کاهش آن در طرف بدهکار حساب ثبت می‌شود.
 ب) افزایش بدهی‌ها در طرف بستانکار و کاهش آن‌ها در طرف بدهکار حساب ثبت می‌شود.
 ج) افزایش دارایی‌ها در طرف بدهکار و کاهش آن‌ها در طرف بستانکار حساب ثبت می‌شود.
 د) هر سه مورد

۳- بدهکار شدن حساب به مفهوم می‌باشد.

- الف) افزایش در دارایی‌ها و بدهی‌ها
 ب) کاهش در دارایی‌ها و بدهی‌ها
 ج) افزایش در دارایی‌ها و کاهش در بدهی‌ها
 د) کاهش در دارایی‌ها و افزایش در بدهی‌ها

۴- کدامیک از معاملات زیر موجب بدهکار شدن یک حساب بدهی و بستانکار شدن یک حساب دارایی می‌شود؟

- الف) دریافت مطالبات مؤسسه
 ب) پرداخت بدهی‌های مؤسسه
 ج) خرید ائانه اداری به طور نسیه
 د) هر سه مورد

۵- اگر یک دستگاه اتومبیل با پرداخت ۲۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و صدور یک فقره سفته به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال خریداری شود:

- الف) جمع دارایی و سرمایه افزایش می‌یابد.
 ب) جمع دارایی و جمع بدهی افزایش می‌یابد.
 ج) جمع دارایی افزایش و جمع بدهی کاهش می‌یابد.
 د) جمع بدهی افزایش و جمع دارایی کاهش می‌یابد.

۶- مؤسسه بهار معامله‌ای انجام داده است که جمع دارایی و جمع بدهی را معادل ۵۰,۰۰۰ ریال افزایش داده است. این معامله عبارت است از:

- الف) صدور یک فقره سفته به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال برای پرداخت بدهی به یکی از بستانکاران
 ب) فروش یک قطعه زمین به بهای تمام شده ۵۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به طور نقد
 ج) خرید یک قلم دارایی به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال و پرداخت ۲۰,۰۰۰ ریال به طور نقد و صدور یک فقره سفته به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال
 د) خرید یک قلم دارایی به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال و پرداخت ۳۰,۰۰۰ ریال به طور نقد و صدور یک فقره سفته به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال

- ۷- در کدامیک از معاملات زیر جمع دارایی، جمع بدهی و حق مالی صاحب سرمایه تغییر نمی‌کند؟
- الف) خرید ملزومات به طور نقد
 ب) دریافت مطالبات مؤسسه از بدهکاران
 ج) فروش یک قطعه زمین به طور نقد به قیمتی معادل بهای تمام شده آن
 د) هر سه مورد

۸- مانده یک حساب عبارت است از:

- الف) مبلغ مندرج در طرف بدهکار
 ب) مبلغ مندرج در طرف بستانکار
 ج) حاصل جمع اقلام طرف بدهکار و بستانکار
 د) مابه‌التفاوت جمع اقلام طرف بدهکار و بستانکار

۹- کدامیک از جملات زیر صحیح نیست؟

- الف) مانده حساب‌های بدهی معمولاً بستانکار است.
 ب) کاهش حساب سرمایه در طرف بدهکار ثبت می‌شود.
 ج) افزایش حساب‌های دارایی در طرف بستانکار ثبت می‌شود.
 د) مانده هر حساب از مابه‌التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار به دست می‌آید.

۱۰- حساب بدهکاران مؤسسه دی در ابتدای سال ۱۲۰,۰۰۰ ریال مانده بدهکار داشت. در صورتی که طی سال این حساب

۶۰۰,۰۰۰ ریال بدهکار و ۵۴۰,۰۰۰ ریال بستانکار شده باشد، مانده حساب بدهکاران در پایان سال چند ریال است؟

- الف) ۶۰,۰۰۰ ریال بدهکار
 ب) ۶۰,۰۰۰ ریال بستانکار
 ج) ۱۸۰,۰۰۰ ریال بدهکار
 د) ۱۸۰,۰۰۰ ریال بستانکار

۱۱- مؤسسه مهر دارای ۱۰۰,۰۰۰ ریال موجودی نزد بانک، ۲۰۰,۰۰۰ ریال بدهکاران، ۱۵۰,۰۰۰ ریال بستانکاران،

۸۰۰,۰۰۰ ریال ساختمان و ۳۰۰,۰۰۰ ریال اثاثه اداری می‌باشد. سرمایه این مؤسسه چند ریال است؟

- الف) ۱,۱۵۰,۰۰۰ ریال
 ب) ۱,۲۵۰,۰۰۰ ریال
 ج) ۱,۴۰۰,۰۰۰ ریال
 د) ۱,۵۵۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۳-۱ با درج کلمه "بدهکار" یا "بستانکار" جدول زیر را تکمیل کنید.

نوع حساب	افزایش	کاهش	مانده حساب
موجودی بانک			
بدهکاران			
بستانکاران			
ساختمان			
اسناد دریافتی			
اسناد پرداختی			
وام بانکی بلندمدت			
سرمایه			

۳-۲- در مورد هر یک از معاملات و عملیات مالی مندرج در جدول زیر حساب‌هایی که بدهکار یا بستانکار می‌شوند را مشخص کنید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

معاملات و عملیات مالی		بدهکار	بستانکار
الف - واریز سرمایه‌گذاری اولیه صاحب مؤسسه به حساب بانکی		موجودی بانک	سرمایه
ب - دریافت وام از بانک			
ج - دریافت طلب از بدهکاران			
د - خرید اثاثه اداری به طور نسبی			
ه - خرید یک قطعه زمین در قبال صدور سفته			
و - پرداخت بدهی به بستانکاران			
ز - فروش بخشی از زمین به طور نقد (به بهای تمام شده)			
ح - پرداخت وام به یکی از کارکنان			
ط - پرداخت قسط وام بانکی			
ی - پرداخت وجه سفته (موضوع بند ه)			

۳-۳- آقای جوادی در اول مهرماه ۱۳۸۱ مؤسسه حمل و نقل جاوید را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی مهرماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

الف - آقای جوادی مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه‌گذاری اولیه به حساب جاری شماره ۲۲۲ نزد بانک تجارت واریز نمود.

ب - یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری گردید.

ج - سه دستگاه اتومبیل جمعاً به مبلغ ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن به طور نقد پرداخت شد و برای بقیه یک فقره سفته به سررسید دو هفته بعد صادر و تسلیم فروشنده گردید.

د - تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسبی از فروشگاه جواهر خریداری شد.

ه - مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک تجارت دریافت و به حساب جاری مؤسسه نزد همان بانک واریز شد.

و - مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک دریافت و به صندوق مؤسسه واریز گردید.

ز - بخشی از بدهی مؤسسه به میزان ۱۵۰,۰۰۰ ریال به فروشگاه جواهر پرداخت شد.

ح - مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض الحسنه به یکی از کارکنان پرداخت شد.

ط - یک دستگاه اتومبیل‌های خریداری شده به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال (معادل بهای تمام شده) به طور نقد به فروش رسید.

ی - وجه سفته صادره (موضوع بند ج) پرداخت گردید.

هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را تجزیه و تحلیل و ثبت کنید. پاسخ خود را در قالب جدول زیر ارائه دهید.

(طرز تجزیه و تحلیل مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	سرمایه آقای جوادی معادل مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	افزایش در سرمایه، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی بانک ۵,۰۰۰,۰۰۰	بستانکار: سرمایه آقای جوادی ۵,۰۰۰,۰۰۰

۳-۴- معاملات و عملیات مالی تیرماه ۱۳۸۱ مؤسسه گوهر در حساب‌های T ثبت و با شماره‌های (۱) تا (۷) در زیر مشخص گردیده است.

بستانکاران		موجودی بانک	
۲۰۰,۰۰۰	(۳)	۴۰۰,۰۰۰	(۲)
	(۵)	۱۲۰,۰۰۰	(۵)
		۲۰۰,۰۰۰	(۷)
۱۲۰,۰۰۰		۱,۰۰۰,۰۰۰	
۴۰۰,۰۰۰		۵۰,۰۰۰	

استناد پرداختنی		بدهکاران	
۴۰۰,۰۰۰	(۲)	۵۰,۰۰۰	(۶)
	(۷)		(۴)
۲۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰	

سرمایه آقای گوهری		ساختمان	
۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱)		(۲)
		۸۰۰,۰۰۰	

اثاثه	
۱۰۰,۰۰۰	(۴)
	(۳)
۲۰۰,۰۰۰	

مطلوبست:

(۱) برای هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق که در حساب‌های T ثبت گردیده‌اند نوع حساب‌هایی را که بدهکار و بستانکار شده‌اند تعیین و اثر هر معامله را بر حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه مشخص کنید. پاسخ خود را در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد اول به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

حساب بستانکار شده		حساب بدهکار شده		رویداد مالی (۱)
نوع حساب	اثر	نوع حساب	اثر	
سرمایه	افزایش	دارایی	افزایش	

(۲) با توجه به عطف متقابل هر ثبت، معاملات و عملیات مالی انجام شده طی تیرماه را مشخص کنید.

(۳) مانده حساب‌ها را در پایان تیرماه تعیین و ترازنامه مؤسسه را به تاریخ ۳۱ تیرماه ۱۳۸۱ تهیه نمایید.

۳-۵- آقای سفیری در آبان ماه ۱۳۸۱ مؤسسه مسافرتی سفیر را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی آبان ماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

- ۱ آبان واريز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک به عنوان سرمایه
- ۵ آبان خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صدور چک شماره ۱۰۱ در وجه فروشنده
- ۹ آبان خرید تعدادی اثاثه به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه آرزو

- ۱۵ آبان خرید پنج دستگاه اتوبوس به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال که ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن تقدماً پرداخت شده و برای بقیه یک فقره سفته یک ماهه صادر و به فروشنده تسلیم گردید.
- ۲۱ آبان یک دستگاه از اتوبوس‌های خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نسبی به شرکت سحر فروخته شد.
- ۲۶ آبان بدهی مؤسسه به فروشگاه آرزو پرداخت شد.
- ۲۸ آبان مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سحر دریافت و به حساب جاری نزد بانک واریز شد.
- مطلوبست:

- (۱) ثبت عملیات انجام شده در آبان ماه در حساب‌های T
- (۲) تعیین مانده حساب‌ها در پایان آبان‌ماه
- (۳) تهیه ترازنامه به تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۸۱

۳-۶- مانده‌های زیر در تاریخ اول اسفندماه ۱۳۸۱ از دفاتر مؤسسه شریف استخراج شده است:

ریال	ریال	ریال	ریال
۱۵۰,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰	موجودی بانک	بستانکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	بدهکاران	سرمایه آقای شریفی
	۳۰,۰۰۰	موجودی ملزومات	
	۵۰۰,۰۰۰	زمین	
	۱۲۰,۰۰۰	اثاثه	

معاملات و عملیات مالی زیر در اسفندماه ۱۳۸۱ انجام شده است:

- ۵ اسفند دریافت مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران و واریز آن به حساب جاری نزد بانک
- ۱۰ اسفند پرداخت مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به بستانکاران
- ۱۴ اسفند خرید یک دستگاه کولر به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد
- ۱۸ اسفند خرید یک دستگاه کامپیوتر به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به طور نسبی
- ۲۱ اسفند نصف زمین خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نقد فروخته شد.

- ۲۵ اسفند خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال که مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت و بابت بقیه یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.

مطلوبست:

- (۱) ثبت مانده‌های ابتدای اسفندماه در حساب‌های T
- (۲) ثبت عملیات انجام شده در اسفندماه در حساب‌های T
- (۳) تعیین مانده حساب‌ها در پایان اسفندماه
- (۴) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

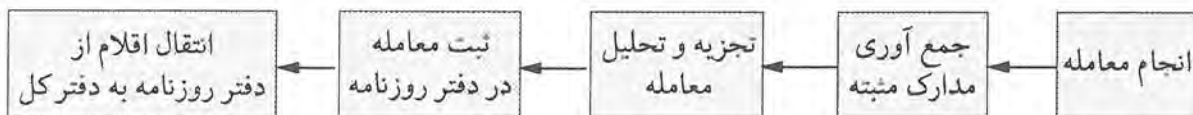


فصل چهارم

مدارک اساسی حسابداری

در فصول قبل تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و نحوه ثبت مستقیم آن‌ها در حساب‌های T بیان شد. به دلیل آن که در صورت ثبت مستقیم معاملات در حساب‌ها، پیگیری و بررسی چگونگی ثبت رویدادهای مالی در زمان‌های بعدی امکان‌پذیر نمی‌باشد و در ضمن امکان دارد که در ثبت یک رویداد، حساب یا حساب‌هایی بدهکار شده ولی ثبت طرف بستانکار آن فراموش شود و یا در ثبت اقلام بدهکار و بستانکار حساب‌ها اشتباه صورت گیرد، لذا جهت جلوگیری از بروز چنین اشتباهاتی و همچنین برای فراهم آوردن امکان بررسی ثبت رویدادها در آینده، بهتر است رویدادهای مالی ابتدا به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و سپس به حساب‌های دفتر کل انتقال یابد.

جریان اطلاعات حسابداری از زمان انجام یک معامله تا ثبت آن در دفتر کل در نمودار زیر نشان داده شده است:



در این فصل، ابتدا چگونگی ثبت معاملات در دفتر روزنامه و انتقال آن‌ها به دفتر کل و سپس نحوه تهیه تراز آزمایشی مورد بحث قرار گرفته و در نهایت تهیه ترازنامه از روی تراز آزمایشی تشریح می‌گردد. در پایان فصل نیز کشف اشتباهات و نحوه اصلاح آن‌ها مورد بحث قرار خواهد گرفت.

دفتر روزنامه

دفتر روزنامه که دفتر ثبت اولیه معاملات نیز نامیده می‌شود دفتری است که معاملات و عملیات مالی یک مؤسسه به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می‌شود. دفتر روزنامه اشکال متفاوتی دارد که رایج‌ترین شکل آن که دفتر روزنامه عمومی نامیده می‌شود در صفحه بعد نشان داده شده است.

صفحه ...				دفتر روزنامه عمومی		
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	

- عنوان دفتر روزنامه در بالای کلیه صفحات درج می‌شود و در سمت چپ بالای صفحه نیز شماره دفتر روزنامه که به ترتیب از صفحه ۱ تا آخر شماره گذاری شده است نوشته می‌شود.
- وجود دفتر روزنامه به دلایل مختلف برای کلیه مؤسسات لازم است. اهم این دلایل عبارت است از:
- ۱- دفتر روزنامه کلیه فعالیت‌های مالی یک مؤسسه را به ترتیب تاریخ وقوع آن‌ها نشان می‌دهد و با استفاده از آن به سرعت می‌توان معاملات ثبت شده را پی‌جویی نمود.
 - ۲- دفتر روزنامه کلیه اطلاعات مربوط به یک معامله (شامل تاریخ معامله، نام حساب‌های بدهکار و بستانکار، مبالغ بدهکار و بستانکار و شرح کافی درباره معامله) را به طور یکجا نشان می‌دهد.
 - ۳- استفاده از دفتر روزنامه موجب پیشگیری از وقوع بسیاری از اشتباهات (نظیر ثبت نکردن یا دوبار ثبت کردن اقلام بدهکار و بستانکار یک معامله) می‌شود.

نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه

- برای ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه ابتدا باید معاملات و عملیات مالی انجام شده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و آثار آن‌ها بر هر یک از حساب‌ها تعیین و سپس با توجه به قواعد بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها که در فصل قبل بیان شد، معاملات در دفتر روزنامه ثبت گردد.^۱ نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه به ترتیب زیر است:
- ۱- شماره سند حسابداری - در ستون شماره سند حسابداری دفتر روزنامه، شماره رویدادهای مالی به ترتیب از ابتدای سال درج می‌گردد.
 - ۲- تاریخ - ستون تاریخ به دو ستون جداگانه برای ثبت تاریخ "روز" و "ماه" انجام معامله تقسیم می‌شود.
 - الف - روز انجام معامله باید در ستون مربوطه در اولین سطر هر ثبت نوشته شود.
 - ب - ماه انجام معامله نیز باید در ستون مربوطه در اولین سطر نوشته شود. نوشتن ماه انجام معامله در ثبت‌های بعدی ضرورتی ندارد، مگر این که صفحه جدیدی شروع و یا ماه تغییر کند.
 - ج - سال انجام معامله نیز تنها در بالای ستون "ماه" در اولین صفحه دفتر روزنامه نوشته می‌شود.^۲

۱- ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه اصطلاحاً روزنامه نویسی یا تحریر روزنامه نامیده می‌شود.

۲- با توجه به این که طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، از هر جلد دفتر روزنامه تنها برای ثبت عملیات مالی یک سال می‌توان استفاده نمود، لذا نوشتن سال مالی در صفحات بعدی دفتر روزنامه ضرورتی ندارد، مگر در مواردی که سال مالی مؤسسه منطبق با سال شمسی نباشد که در این صورت تاریخ سال به محض تغییر، حتی اگر در وسط صفحه نیز باشد، درج می‌گردد.

با توجه به توضیحات فوق، در مثال مربوط به مؤسسه حمل و نقل سعید در فصل قبل، شماره سند و تاریخ انجام اولین معامله به ترتیب زیر در دفتر روزنامه نوشته می شود.

صفحه ۱ دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۱۳۸۱ تیر				

۳- حساب بدهکار - عنوان حساب بدهکار بر روی همان سطری که تاریخ معامله نوشته شده است و از سمت راست ستون شرح و مبلغ بدهکار نیز در همان سطر و در ستون بدهکار دفتر روزنامه به ترتیبی که در زیر نشان داده شده است نوشته می شود.

صفحه ۱ دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۱۳۸۱ تیر	موجودی بانک		۵,۰۰۰,۰۰۰	

۴- حساب بستانکار - عنوان حساب بستانکار بر روی سطر بعدی و با فاصله کمی از سمت راست ستون شرح و مبلغ بستانکار نیز بر روی همان سطری که نام حساب بستانکار درج شده است و در ستون بستانکار دفتر روزنامه به ترتیبی که در زیر نشان داده شده است نوشته می شود.

صفحه ۱ دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۱۳۸۱ تیر	موجودی بانک		۵,۰۰۰,۰۰۰	
		سرمایه آقای سعیدی			۵,۰۰۰,۰۰۰

۵- شرح معامله - شرح معامله در زیر آخرین سطری که در آن حساب بستانکار درج شده است از سمت راست ستون شرح به

ترتیبی که در زیر نشان داده شده است نوشته می‌شود.

صفحه ۱		دفتر روزنامه عمومی		
بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ
	۵,۰۰۰,۰۰۰		موجودی بانک	۱۳۸۱ تیر
۵,۰۰۰,۰۰۰			سرمایه آقای سعیدی واریز مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی	۱

شرح معامله باید جامع اما مختصر و مفید باشد، به نحوی که بتوان اطلاعات صحیح و کاملی در مورد هر معامله به دست آورد. شرح معامله حتی الامکان باید در یک سطر نوشته شود، اما در صورت لزوم ممکن است در دو سطر یا بیشتر نیز نوشته شود.

۶- ستون عطف - هنگام ثبت معاملات در دفتر روزنامه در ستون عطف چیزی نوشته نمی‌شود و تنها وقتی که اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل انتقال داده می‌شوند شماره صفحه دفتر کل یا شماره حساب مذکور در دفتر کل در ستون عطف دفتر روزنامه درج می‌گردد تا مشخص شود که هر یک از اقلام ثبت شده در دفتر روزنامه به کدام صفحه یا کدام حساب دفتر کل نقل شده است.

گردش عملیات دفتر روزنامه

جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار هر صفحه از دفتر روزنامه تعیین و در روی آخرین سطر نوشته شده و در مقابل آن در ستون شرح عبارت "جمع نقل به صفحه بعد" به نشانه انتقال جمع به صفحه بعد درج می‌گردد. جمع‌های مذکور در اولین سطر صفحه بعد نوشته شده و در مقابل آن در ستون شرح عبارت "جمع منقول از صفحه قبل" درج می‌گردد. حاصل جمع دفتر روزنامه که بدین ترتیب به دست می‌آید گردش عملیات نامیده می‌شود که موارد کاربرد آن در ادامه همین فصل بیان خواهد شد.

سند حسابداری

هرچند در کتب آموزشی معمولاً رویدادهای مالی مستقیماً در دفتر روزنامه ثبت می‌شود، اما در عمل به منظور تقلیل اشتباه در ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه و همچنین صدور اجازه برای ثبت معاملات در دفتر روزنامه، برای تمامی رویدادهای مالی ابتدا از روی اسناد و مدارک مثبته مانند فاکتور، رسید پرداخت و قبوض آب و برق، سند حسابداری صادر شده و پس از امضای آن توسط مقامات مجاز سند حسابداری در دفتر روزنامه ثبت می‌شود. لذا می‌توان گفت سند حسابداری برگه‌ای است که آثار مالی یک یا چند رویداد مالی در آن ثبت می‌شود. سند حسابداری دارای اشکال متفاوتی است که یک نمونه از آن در صفحه بعد نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید				
سند حسابداری				
شماره سند: ۱				
تاریخ: ۱۳۸۱/۴/۱				
تعداد ضمایم:				
شماره حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	موجودی بانک سرمایه آقای سعیدی واریز مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی		۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
	جمع مبلغ به حروف: پنج میلیون ریال		۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰
امضاء تنظیم کننده:			امضاء تصویب کننده:	
امضاء تأیید کننده:				

فارغ از شکل سند حسابداری، نکات زیر باید در آن نوشته شود:

- ۱- نام مؤسسه
- ۲- عنوان "سند حسابداری"
- ۳- شماره سند که به طور پیاپی از شماره ۱ در ابتدای هر سال شروع و تا پایان سال ادامه می‌یابد و عیناً در دفتر روزنامه ثبت می‌شود.
- ۴- تاریخ سند که همان تاریخ انجام معامله است.
- ۵- نام حساب بدهکار در سمت راست ستون شرح و مبلغ بدهکار در ستون بدهکار
- ۶- نام حساب بستانکار در سطر بعدی و با فاصله کمی از سمت راست ستون شرح و مبلغ بستانکار در ستون بستانکار
- ۷- مبلغ هر یک از حساب‌های معین مربوط به حساب‌های کل که در ستون مبلغ جزء نوشته می‌شود.
- ۸- شرح مختصر معامله در سطر بعدی از ابتدای سمت راست ستون شرح
- ۹- تعداد مدارک ضمیمه سند
- ۱۰- نام و امضای مقامات مجاز

دفتر کل

دفتر کل که دفتر ثبت نهایی نیز نامیده می‌شود دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. دفتر کل اشکال متفاوتی دارد که متداول‌ترین شکل آن که فرم سه ستونی است در صفحه بعد نشان داده شده است.

صفحه ...		نام حساب					تاریخ	شماره سند
مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح			

قبل از ثبت دفتر کل اقدامات زیر صورت می‌گیرد:

- ۱- صفحات دفتر کل به طور پیاپی شماره‌گذاری می‌شود. شماره‌گذاری صفحات دفتر کل از عدد ۱ شروع و به ترتیب ادامه می‌یابد.
- ۲- برای هر حساب صفحه یا صفحات جداگانه‌ای اختصاص داده می‌شود. برای حساب‌هایی نظیر صندوق و بانک که در طول سال دارای گردش بیشتری هستند معمولاً بیش از یک صفحه اختصاص داده می‌شود.
- ۳- حساب‌ها به همان ترتیبی که در ترازنامه منعکس می‌گردند در دفتر کل مرتب می‌شوند. یعنی ابتدا حساب‌های دارایی، سپس حساب‌های بدهی و در نهایت حساب سرمایه آورده می‌شود.
- ۴- چون اغلب مؤسسات حساب‌های متعدد و گوناگونی دارند، برای سهولت مراجعه به حساب‌های دفتر کل، بهتر است حساب‌ها شماره‌گذاری شوند!

نحوه انتقال رویدادهای مالی از دفتر روزنامه به دفتر کل

- پس از ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه، اطلاعات مربوط به معاملات به حساب‌های دفتر کل انتقال داده می‌شود. حسابداران هر یک از ثبت‌های دفتر روزنامه را به ترتیب زیر به حساب‌های مربوط در دفتر کل انتقال می‌دهند:
- ۱- پیدا کردن نام حساب - نام حسابی را که در دفتر روزنامه بدهکار شده است در دفتر کل پیدا می‌کنند.
 - ۲- درج شماره سند حسابداری و تاریخ - شماره سند حسابداری و تاریخ ثبت معامله در دفتر روزنامه را عیناً در ستون مربوط در دفتر کل می‌نویسند.
 - ۳- انتقال مبلغ بدهکار - مبلغ بدهکار دفتر روزنامه را به ستون بدهکار حساب مربوط در دفتر کل انتقال می‌دهند.
 - ۴- ثبت عطف - شماره صفحه دفتر روزنامه را در ستون عطف حساب مربوط در دفتر کل درج می‌کنند.
 - ۵- تعیین مانده حساب - مانده حساب را تعیین و در ستون مانده می‌نویسند.
 - ۶- تعیین ماهیت حساب - نوع مانده حساب را مشخص و با کلمه "بد" (مخفف بدهکار) و یا "بس" (مخفف بستانکار) در ستون "تخصیص" می‌نویسند.
 - ۷- عطف دفتر روزنامه - شماره صفحه دفتر کل یا شماره حسابی که در دفتر کل بدهکار شده است را در ستون عطف دفتر روزنامه و بر روی سطر طرف بدهکار معامله درج می‌کنند.
 - ۸- طرف بستانکار ثبت دفتر روزنامه را با انجام دادن مراحل ۱ الی ۷ فوق به دفتر کل منتقل می‌کنند.

۱- نحوه شماره‌گذاری حساب‌ها در هر مؤسسه به حجم فعالیت و نوع معاملات و عملیات مالی آن بستگی دارد. بدین منظور، حساب‌ها باید در گروه‌های مشابه و متجانس به ترتیبی شماره‌گذاری شوند که شماره هر حساب نوع و طبقه آن حساب را مشخص نماید. به عنوان مثال، می‌توان برای حساب‌های دارایی شماره‌های ۱۰ تا ۱۹، برای حساب‌های بدهی شماره‌های ۲۰ تا ۲۹ و برای حساب‌های حاکی از حق مالی صاحب سرمایه شماره‌های ۳۰ تا ۳۹ و ... را اختصاص داد.

برای نشان دادن نحوه انتقال رویدادهای مالی از دفتر روزنامه به دفتر کل، اولین رویداد مالی مؤسسه حمل و نقل سعید (سرمایه گذاری اولیه آقای سعیدی در تاریخ اول تیرماه) در زیر نشان داده شده است.

صفحه ۱ دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۱۳۳۱ تیر ۱	موجودی بانک سرمایه آقای سعیدی واریز مبلغ سرمایه گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی		۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰

صفحه ۱

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	مانده	تشخیص
۱	۱۳۳۱ تیر ۱	موجودی بانک		۵,۰۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰,۰۰۰	بد

صفحه ۳۱ سرمایه آقای سعیدی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	مانده	تشخیص
۱	۱۳۳۱ تیر ۱		۱	۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	۵,۰۰۰,۰۰۰	بس

Diagram showing flow of data between accounts:

- Account 1 in Page 1 (General Journal) points to Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) via arrow 1.
- Account 1 in Page 31 points to Account 1 in Page 1 (General Journal) via arrow 3.
- Account 1 in Page 1 points to Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) via arrow 4.
- Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) points to Account 1 in Page 1 (General Journal) via arrow 2.
- Account 1 in Page 1 (General Journal) points to Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) via arrow 7.
- Account 1 in Page 1 (General Journal) points to Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) via arrow 5.
- Account 1 in Page 1 (General Journal) points to Account 1 in Page 31 (Capital of Mr. Seyedi) via arrow 6.

لازم به توضیح است که در ستون شرح دفتر کل معمولاً چیزی نوشته نمی شود، زیرا درج شماره سند حسابداری در دفتر کل این امکان را فراهم می کند که با مراجعه به دفتر روزنامه (سند حسابداری) به سرعت از شرح کامل معامله اطلاع حاصل نمود. با این وجود، در مواردی که لازم باشد می توان توضیح مختصری در خصوص انجام معامله در این ستون نوشت.

ثبت دفاتر روزنامه و کل مؤسسه حمل و نقل سعید

برای تشریح نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل، معاملات و عملیات مالی تیرماه مؤسسه حمل و نقل سعید که در فصل قبل مستقیماً در حساب های T ثبت شد، در دفتر روزنامه ثبت و به حساب های دفتر کل انتقال داده شده که در صفحات بعد منعکس گردیده است.

صفحه ۱		دفتر روزنامه عمومی		تاریخ		شماره سند
بستانکار	بدهکار	عطف	شرح			
	۵,۰۰۰,۰۰۰	۱	موجودی بانک	۱۳۷۱	۱	۱
۵,۰۰۰,۰۰۰		۳۱	سرمایه آقای سعیدی واریز مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه آقای سعیدی به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی	تیر		
	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱۷	وسائط نقلیه		۵	۲
۳,۰۰۰,۰۰۰		۱	موجودی بانک صدور چک شماره ۱۰۱ بابت خرید پنج دستگاه کامپیون ملزومات		۸	۳
	۲۰۰,۰۰۰	۱۵	موجودی بانک صدور چک شماره ۱۰۲ بابت خرید ملزومات			
۲۰۰,۰۰۰		۱	اثاثه		۱۲	۴
	۶۰۰,۰۰۰	۱۶	بستانکاران خرید تعدادی میز و صندلی به طور نسیه از فروشگاه سحر			
۶۰۰,۰۰۰		۲۱	بستانکاران		۲۰	۵
	۴۰۰,۰۰۰	۲۱	موجودی بانک صدور چک شماره ۱۰۳ در وجه فروشگاه سحر بابت پرداخت بخشی از بدهی			
۴۰۰,۰۰۰		۱	بدهکاران		۲۵	۶
	۲۵۰,۰۰۰	۱۱	اثاثه فروش نسیه بخشی از اثاثه خریداری شده به شرکت سپید			
۲۵۰,۰۰۰		۱۶	موجودی بانک		۳۰	۷
	۱۵۰,۰۰۰	۱	بدهکاران دریافت بخشی از طلب مؤسسه از شرکت سپید و واریز آن به حساب جاری نزد بانک ملی			
۱۵۰,۰۰۰		۱۱	گردش عملیات تیرماه			
۹,۶۰۰,۰۰۰	۹,۶۰۰,۰۰۰					

صفحه ۱		موجودی بانک		تاریخ		شماره سند
مانده	تخصیص	بستانکار	بدهکار			
۵,۰۰۰,۰۰۰	بد		۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۳۷۱	۱	۱
۲,۰۰۰,۰۰۰	بد	۳,۰۰۰,۰۰۰		تیر	۵	۲
۱,۸۰۰,۰۰۰	بد	۲۰۰,۰۰۰			۸	۳
۱,۴۰۰,۰۰۰	بد	۴۰۰,۰۰۰			۲۰	۵
۱,۵۵۰,۰۰۰			۱۵۰,۰۰۰		۳۰	۷

صفحه ۱۱

بدهکاران

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۲۵۰,۰۰۰	بد		۲۵۰,۰۰۰			۱۳۸۱ تیر	۲۵	۶
۱۰۰,۰۰۰	بد	۱۵۰,۰۰۰					۳۰	۷

صفحه ۱۵

ملزومات

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۲۰۰,۰۰۰	بد		۲۰۰,۰۰۰			۱۳۸۱ تیر	۸	۳

صفحه ۱۶

اثاثه

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۶۰۰,۰۰۰	بد		۶۰۰,۰۰۰			۱۳۸۱ تیر	۱۲	۴
۳۵۰,۰۰۰	بد	۲۵۰,۰۰۰					۲۵	۶

صفحه ۱۷

وسائط نقلیه

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۳,۰۰۰,۰۰۰	بد		۳,۰۰۰,۰۰۰			۱۳۸۱ تیر	۵	۲

صفحه ۲۱

بستانکاران

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۶۰۰,۰۰۰	بس	۶۰۰,۰۰۰		۱		۱۳۸۱ تیر	۱۲	۴
۲۰۰,۰۰۰	بس		۴۰۰,۰۰۰				۲۰	۵

صفحه ۳۱

سرمایه آقای سعیدی

مانده	تشخیص	بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ		شماره سند
۵,۰۰۰,۰۰۰	بس	۵,۰۰۰,۰۰۰		۱		۱۳۸۱ تیر	۱	۱

تراز آزمایشی

همان‌طور که قبلاً توضیح داده شد، در سیستم حسابداری دو طرفه، مبالغ بدهکار و بستانکار هر معامله‌ای که در دفاتر ثبت می‌شود با هم برابر است، بنابراین چنانچه معاملات به درستی از دفتر روزنامه به دفتر کل نقل داده شده و در محاسبه مانده حساب‌های دفتر کل نیز اشتباهی رخ نداده باشد، باید جمع مانده‌های بدهکار با جمع مانده‌های بستانکار برابر باشد. برای حصول از صحت ثبت عملیات در دفتر کل و درستی مانده حساب‌ها، حسابداران از ابزاری به نام تراز آزمایشی استفاده می‌کنند. تراز آزمایشی فهرستی است از نام و مانده حساب‌های دفتر کل که معمولاً در پایان هر ماه تهیه می‌شود و دو هدف کلی زیر را تأمین می‌کند:

- ۱- اثبات توازن مانده‌های بدهکار و بستانکار حساب‌های دفتر کل
 - ۲- فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی در پایان دوره
- تراز آزمایشی جزء مدارک رسمی حسابداری نیست و بنابر نیازهای هر مؤسسه به شکل‌های مختلفی تهیه می‌شود. متداول‌ترین انواع تراز آزمایشی عبارتند از:

- ۱- تراز آزمایشی دو ستونی
- ۲- تراز آزمایشی چهار ستونی

تراز آزمایشی دو ستونی

تراز آزمایشی دو ستونی دارای بخش‌های اصلی زیر است:

- ۱- عنوان تراز آزمایشی - تراز آزمایشی دارای عنوانی شامل سه سطر به ترتیب زیر می‌باشد:

سطر اول - نام مؤسسه

سطر دوم - نام گزارش، یعنی "تراز آزمایشی"

سطر سوم - تاریخ، که به تاریخ یک روز معین است.

- ۲- ستون نام حساب - در این ستون نام هر یک از حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل درج شده است منعکس می‌شود.

- ۳- ستون مانده بدهکار - در این ستون مانده‌های بدهکار حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود.

- ۴- ستون مانده بستانکار - در این ستون مانده‌های بستانکار حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود.

شکل تراز آزمایشی دو ستونی در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار

نحوه تهیه تراز آزمایشی دو ستونی

مراحل تهیه تراز آزمایشی دو ستونی به شرح زیر است:

- ۱- نوشتن عنوان تراز آزمایشی
- ۲- نقل مانده حساب‌ها از دفتر کل به تراز آزمایشی - مانده هر حساب برحسب مورد در ستون بدهکار یا بستانکار تراز آزمایشی نوشته می‌شود.
- ۳- آزمون توازن تراز آزمایشی - پس از انتقال مانده کلیه حساب‌ها به تراز آزمایشی، ابتدا زیر ستون‌های بدهکار و بستانکار یک خط کشیده می‌شود، سپس جمع مبالغ هر یک از ستون‌ها محاسبه و در زیر خط نوشته شده و پس از آن دو خط موازی نزدیک به هم در زیر جمع‌های بدهکار و بستانکار کشیده می‌شود. کشیدن دو خط موازی بدین معنی است که جمع مانده‌های بدهکار و جمع مانده‌های بستانکار مساوی است.

تراز آزمایشی زیر مانده حساب‌های دفتر کل مؤسسه حمل و نقل سعید را در تاریخ ۳۱ تیرماه ۱۳۸۱ نشان می‌دهد.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۵۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۱۰۰,۰۰۰	بدهکاران
	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه
	۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۲۰۰,۰۰۰		بستانکاران
۵,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سعیدی
۵,۲۰۰,۰۰۰	۵,۲۰۰,۰۰۰	

مبلغی که در تراز آزمایشی نوشته می‌شود، آخرین رقم مندرج در ستون مانده هر حساب در دفتر کل می‌باشد. به عنوان مثال، آخرین رقم منعکس در ستون مانده حساب بانک (مندرج در صفحه ۴۸) مبلغ ۱,۵۵۰,۰۰۰ ریال است که به تراز آزمایشی انتقال یافته است.

تراز آزمایشی چهار ستونی

تراز آزمایشی چهار ستونی دارای بخش‌های اصلی زیر است:

- ۱- عنوان تراز آزمایشی - عنوان تراز آزمایشی چهار ستونی همانند عنوان تراز آزمایشی دو ستونی است.
- ۲- ستون نام حساب - در این ستون نام هر یک از حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل درج شده است منعکس می‌شود.
- ۳- ستون گردش حساب - این ستون خود به دو ستون بدهکار و بستانکار تقسیم می‌شود. در ستون بدهکار، جمع بدهکار هر یک از حساب‌های دفتر کل و در ستون بستانکار، جمع بستانکار هر یک از حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود.
- ۴- ستون مانده حساب - در ستون مانده حساب همانند ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی دو ستونی، مانده هر یک از حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود.

شکل تراز آزمایشی چهار ستونی در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

مانده حساب		گردش حساب		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	

نحوه تهیه تراز آزمایشی چهار ستونی

مراحل تهیه تراز آزمایشی چهار ستونی به شرح زیر است:

۱- نوشتن عنوان تراز آزمایشی

۲- نقل گردش و مانده حساب‌ها از دفتر کل به تراز آزمایشی

۳- آزمون توازن تراز آزمایشی - پس از انتقال گردش و مانده کلیه حساب‌ها به تراز آزمایشی، ابتدا زیر ستون‌های بدهکار و بستانکار گردش حساب و مانده حساب یک خط کشیده می‌شود، سپس جمع مبالغ هر یک از ستون‌ها محاسبه و در زیر خط نوشته شده و پس از آن دو خط موازی نزدیک به هم در زیر جمع‌های هر چهار ستون کشیده می‌شود.

تراز آزمایشی زیر گردش حساب‌های دفتر کل مؤسسه حمل و نقل سعید و مانده حساب‌ها را در تاریخ ۳۱ تیرماه ۱۳۸۱ نشان می‌دهد.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

مانده حساب		گردش حساب		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۱,۵۵۰,۰۰۰	۳,۶۰۰,۰۰۰	۵,۱۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۱۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	بدهکاران
	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
	۳۵۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	اثاثه
	۳,۰۰۰,۰۰۰		۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۲۰۰,۰۰۰		۶۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	بستانکاران
۵,۰۰۰,۰۰۰		۵,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سعیدی
۵,۲۰۰,۰۰۰	۵,۲۰۰,۰۰۰	۹,۶۰۰,۰۰۰	۹,۶۰۰,۰۰۰	

به طوری که ملاحظه می‌شود، جمع اقلام دو ستون اول تراز آزمایشی با جمع گردش عملیات دفتر روزنامه در پایان تیرماه (مندرج در صفحه ۴۸) مطابقت دارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که کلیه ثبت‌های دفتر روزنامه به نحو صحیح به دفتر کل نقل شده است. موازنه ستون مانده حساب‌ها نیز بیانگر آن است که مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل به طور صحیح انجام شده است. چنانچه جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی برابر نباشد، مفهوم آن این است که اشتباه یا اشتباهاتی رخ داده است. کشف اشتباهات و نحوه اصلاح آن‌ها در ادامه همین فصل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تهیه ترازنامه

همان طور که در فصل قبل بیان شد، ترازنامه براساس مانده حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود. با توجه به این که در تراز آزمایشی نام و مانده حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل منعکس می‌گردد نوشته می‌شود، لذا اطلاعات لازم برای تهیه ترازنامه را می‌توان مستقیماً از تراز آزمایشی استخراج کرد.

ترازنامه مؤسسه حمل و نقل سعید در تاریخ ۳۱ تیر ماه ۱۳۸۱ که براساس اطلاعات مندرج در تراز آزمایشی تهیه شده، در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۵۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۱۰۰,۰۰۰	بدهکاران
	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه
	۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۲۰۰,۰۰۰		بستانکاران
۵,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سعیدی
۵,۲۰۰,۰۰۰	۵,۲۰۰,۰۰۰	

مؤسسه حمل و نقل سعید

ترازنامه

۳۱ تیرماه ۱۳۸۱

ریال		ریال	
بدهی:		دارایی:	
۲۰۰,۰۰۰	بستانکاران	۱,۵۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
		۱۰۰,۰۰۰	بدهکاران
	سرمایه:	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای سعیدی	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه
		۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۵,۲۰۰,۰۰۰		۵,۲۰۰,۰۰۰	

کشف اشتباهات و نحوه اصلاح آن‌ها

وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر است تا جایی که لوکا پاچولی بنیان‌گذار حسابداری نوین گفته است: "کسی که کاری نمی‌کند، اشتباهی نمی‌کند؛ کسی که اشتباهی نمی‌کند، چیزی یاد نمی‌گیرد." علی‌رغم تمامی تلاش‌هایی که در جهت جلوگیری از بروز اشتباه به عمل می‌آید، ممکن است در تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی و ثبت آن‌ها در دفتر روزنامه و انتقال آن‌ها به دفتر کل و همچنین هنگام تهیه تراز آزمایشی اشتباهاتی رخ دهد. به طور کلی، اشتباهاتی که در جریان عادی عملیات حسابداری پیش می‌آید را می‌توان به دو دسته زیر تقسیم کرد:

الف - اشتباهاتی که موجب عدم توازن تراز آزمایشی می‌شوند.

ب - اشتباهاتی که در توازن تراز آزمایشی تأثیری ندارند.

اشتباهاتی که موجب عدم توازن تراز آزمایشی می‌شوند

اشتباهات زیر باعث می‌شود که تراز آزمایشی دو ستونی و یا دو ستون آخر تراز آزمایشی چهار ستونی توازن نداشته باشد:

۱- اشتباه در ثبت معاملات در دفتر کل، شامل:

الف - اشتباه در نقل ارقام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل

ب - عدم انتقال یک طرف ثبت دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل

ج - انتقال طرف بدهکار ثبت دفتر روزنامه به بستانکار حساب دفتر کل و یا بالعکس

۲- اشتباه در تعیین مانده حساب‌ها، شامل:

الف - اشتباه در محاسبه مانده حساب‌های دفتر کل

ب - درج مانده بدهکار یک حساب در طرف بستانکار و یا بالعکس

۳- اشتباه در هنگام تهیه تراز آزمایشی، شامل:

الف - اشتباه در محاسبه جمع ستون‌های تراز آزمایشی

ب - اشتباه در نقل مانده حساب‌ها از دفتر کل به تراز آزمایشی

ج - انتقال مانده بدهکار یک حساب به ستون بستانکار تراز آزمایشی و یا بالعکس

در صورتی که ستون‌های تراز آزمایشی توازن نداشته باشد، حسابداران برای صرفه‌جویی در کار و کاهش زمان کشف اشتباه، ابتدا مبلغ اختلاف جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی را تعیین و سپس آزمون‌های زیر را انجام می‌دهند:

۱- اگر مبلغ اختلاف مضربی از عدد ۱۰ باشد نظیر ۱۰، ۱۰۰ و ۱،۰۰۰، اشتباه ممکن است ناشی از جمع زدن غلط ستون‌های تراز آزمایشی باشد.

۲- اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد، اشتباه ممکن است ناشی از ثبت مبلغ بدهکار در ستون بستانکار و یا عکس آن باشد. در این حالت، مبلغ اشتباه برابر با نصف مبلغ اختلاف دو ستون تراز آزمایشی است. مثلاً اگر مانده حساب ائانه ۱۷۰،۰۰۰ ریال باشد و اشتبهاً در ستون بستانکار تراز آزمایشی منظور شده باشد، اختلاف دو ستون تراز آزمایشی برابر با ۳۴۰،۰۰۰ ریال خواهد بود.

۳- اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، ممکن است (الف) اشتباه ناشی از مقلوب شدن (پس و پیش نوشتن) ارقام باشد، مثلاً به جای ۵۶،۰۰۰ ریال مبلغ ۶۵،۰۰۰ ریال ثبت شده باشد، یا (ب) در ثبت یا نقل یکی از اعداد یک صفر کمتر یا بیشتر گذاشته شده باشد، مثلاً به جای مبلغ ۱۰،۰۰۰ ریال، مبلغ ۱،۰۰۰ ریال یا ۱۰۰،۰۰۰ ریال ثبت شده باشد.

در صورت عدم کشف اشتباه از طریق روش‌های فوق، حسابداران معمولاً اقدامات زیر را برای کشف اشتباه انجام می‌دهند:

- ۱- جمع زدن مجدد ستون‌های تراز آزمایشی
- ۲- مقایله مانده حساب‌های دفتر کل با اقلام مندرج در تراز آزمایشی
- ۳- مانده‌گیری مجدد حساب‌های دفتر کل
- ۴- بررسی صحت انتقال ثبت‌های دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل از طریق ردیابی مبالغ ثبت شده در حساب‌های دفتر کل به ثبت‌های دفتر روزنامه

اشتباهاتی که در توازن تراز آزمایشی تأثیری ندارند

همان‌طور که قبلاً بیان شد، تراز آزمایشی توازن مانده‌های بدهکار و بستانکار حساب‌های دفتر کل را اثبات می‌کند. توازن تراز آزمایشی این اطمینان را فراهم می‌آورد که:

- ۱- طرف‌های بدهکار و بستانکار کلیه معاملاتی که از دفتر روزنامه به دفتر کل نقل شده، مساوی است.
 - ۲- مانده بدهکار یا بستانکار حساب‌های دفتر کل به طور صحیح محاسبه شده است.
 - ۳- در جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی اشتباهی رخ نداده است.
- با وجود این، توازن تراز آزمایشی به هیچ وجه دلیل بر صحت ثبت تمام معاملات نیست و ممکن است اشتباهاتی رخ داده باشد که با تهیه تراز آزمایشی نیز نتوان به آن‌ها پی برد. نمونه‌هایی از این گونه اشتباهات به شرح زیر است:
- ۱- تجزیه و تحلیل نادرست یک معامله - مثلاً خرید ملزومات اشتبهاً به حساب اثاثه منظور شود. این گونه اشتباهات را اشتباه اصولی می‌گویند.
 - ۲- عدم ثبت یک یا چند معامله در دفتر روزنامه - مثلاً خرید ملزومات در دفتر روزنامه ثبت نشود و در نتیجه، به حساب‌های مربوط در دفتر کل نیز انتقال نیابد. این نوع اشتباهات را اشتباه از قلم افتادگی می‌گویند.
 - ۳- عدم انتقال دو طرف یک ثبت دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
 - ۴- انتقال ثبت‌های دفتر روزنامه به حساب‌های نادرست - مثلاً مبلغ صحیح بدهکار حساب صندوق، اشتبهاً به بدهکار حساب بانک منظور شود.
 - ۵- ثبت یک معامله به مبلغی کمتر یا بیشتر از مبلغ واقعی آن - مثلاً خرید اثاثه به مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال، اشتبهاً به مبلغ ۵۶,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شود.
 - ۶- وجود اشتباهات متقابل و خنثی‌کننده در حساب‌ها و در جمع زدن ستون‌های تراز آزمایشی - مثلاً مانده حساب صندوق در دفتر کل اشتبهاً مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال بیشتر از واقع محاسبه شود و در عین حال، مانده حساب بستانکاران نیز به همین مبلغ اضافه‌تر محاسبه گردد و این دو اشتباه یکدیگر را خنثی کنند.
- لازم به توضیح است که اشتباهات یاد شده در ردیف‌های ۳ و ۶ از طریق مقایسه گردش عملیات دفتر روزنامه با جمع ستون‌های گردش عملیات تراز آزمایشی چهار ستونی آشکار می‌شود. برخی از اشتباهات نیز در جریان کار (مثلاً تطبیق حساب بانک در دفتر کل با صورت حساب ارسالی بانک) کشف می‌شود، ولی این احتمال وجود دارد که برخی اشتباهات مدت‌ها کشف نشده باقی بماند.

اصلاح اشتباهات

برای اصلاح هر یک از انواع اشتباهات روش‌های مناسبی وجود دارد. در اینجا تنها روش‌های اصلاح اشتباهات دفترداری که پیش از تهیه و ارائه صورت‌های مالی کشف می‌شود مورد بحث قرار می‌گیرد. اشتباهات دفترداری از لحاظ محل وقوع به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند:

الف - اشتباه در ثبت دفتر روزنامه - اشتباه در ثبت دفتر روزنامه ممکن است در یکی از دو مقطع زیر کشف شود:

۱- قبل از نقل اقلام به حساب‌های دفتر کل

۲- پس از نقل اقلام به حساب‌های دفتر کل (در جریان تعیین مانده حساب‌ها و یا هنگام تهیه تراز آزمایشی)

ب - اشتباه در نقل اقلام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل

اصلاح اشتباه در ثبت دفتر روزنامه قبل از نقل به حساب‌های دفتر کل

چنانچه اشتباه پس از ثبت در دفتر روزنامه و قبل از نقل آن به حساب‌های دفتر کل کشف شود، برای اصلاح آن یک خط قرمز بر روی نام حساب یا مبلغ اشتباه کشیده و نام حساب یا مبلغ صحیح در بالای آن نوشته می‌شود.

به عنوان مثال در تاریخ ۹ آبان ماه ۱۳۸۱ خرید نقدی ائانه به مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال اشتبهاً به مبلغ ۵۳,۰۰۰ ریال در دفتر روزنامه ثبت گردیده است. در صورتی که اشتباه مزبور قبل از نقل به دفتر کل کشف شود، اصلاح آن به شکل زیر خواهد بود:

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	آبان	ائانه صندوق خرید ائانه به طور نقد		۳۵,۰۰۰ ۵۳,۰۰۰	۳۵,۰۰۰ ۵۳,۰۰۰

بدیهی است چنانچه اشتباهی در عنوان حساب روی داده باشد، مثلاً به جای حساب ائانه، حساب ملزومات نوشته شده باشد، برای اصلاح آن روی حساب ملزومات خط کشیده و عنوان حساب صحیح به ترتیب زیر در بالای آن نوشته می‌شود.

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	آبان	ائانه ملزومات صندوق خرید ائانه به طور نقد		۳۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰

اصلاح اشتباه در ثبت دفتر روزنامه پس از نقل به حساب‌های دفتر کل

چنانچه اشتباه پس از ثبت در دفتر روزنامه و نقل آن به حساب‌های دفتر کل کشف شود، برای اصلاح آن ابتدا باید ثبت صحیح اولیه مشخص گردیده و سپس این ثبت با ثبت نادرست انجام شده در دفتر روزنامه مقایسه شده و در نهایت با انجام

یک ثبت اصلاحی، ثبت نادرست قبلی اصلاح گردد.

مثال اول (اشتباه در ثبت نام حساب) - در تاریخ ۲۱ آبان ماه ۱۳۸۱ خرید نقدی یک دستگاه کامپیوتر به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال، به جای حساب ائانه به حساب ملزومات در دفتر روزنامه بدهکار شده است.

شماره سند	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۲۱	آبان				
			ملزومات صندوق خرید یک دستگاه کامپیوتر به طور نقد		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰

با ملاحظه ثبت فوق متوجه خواهیم شد که حساب صندوق در هر حال می‌بایست بستانکار شود که این عمل اتفاق افتاده است. بنابراین برای اصلاح اشتباه کافی است که حساب ائانه بدهکار و حساب ملزومات بستانکار شود. با فرض این که اشتباه مزبور (پس از نقل به دفتر کل) در تاریخ ۸ آذرماه کشف شود، ثبت اصلاحی زیر می‌بایست در دفتر روزنامه انجام شده و سپس به دفتر کل نقل شود.

شماره سند	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸	آذر				
			ائانه ملزومات بابت اصلاح اشتباه ثبت مورخ ۲۱ آبان ماه		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰

همان‌طور که در ثبت بالا مشخص است با بستانکار کردن حساب ملزومات اثر اشتباه قبلی خنثی شده و با بدهکار کردن حساب ائانه مانده این حساب اصلاح گردیده است.

روش دیگری نیز برای اصلاح اشتباه مذکور وجود دارد، بدین ترتیب که ابتدا از طریق یک ثبت معکوس اثر اشتباه اولیه خنثی گردیده و سپس ثبت صحیح در دفاتر انجام شود.

مثال دوم (اشتباه در ثبت مبلغ) - در تاریخ ۲۶ آبان ماه ۱۳۸۱ خرید نقدی تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال اشتباهاً به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال در حساب‌ها ثبت شده است.

شماره سند	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۲۶	آبان				
			ائانه صندوق خرید تعدادی میز و صندلی به طور نقد		۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰

با ملاحظه ثبت فوق متوجه خواهیم شد که گرچه عنوان حساب‌ها به درستی بدهکار و بستانکار شده، اما مبالغ ثبت شده

صحیح نیست و هر یک از حساب‌های ائانه و صندوق معادل ۱۸۰,۰۰۰ ریال ($۱۸۰,۰۰۰ = ۲۴۰,۰۰۰ - ۴۲۰,۰۰۰$) کمتر در حساب‌ها ثبت شده‌اند. با فرض این که اشتباه مزبور (پس از نقل به دفتر کل) در تاریخ ۱۵ آذرماه کشف شود، ثبت اصلاحی زیر می‌بایست در دفتر روزنامه انجام شده و سپس به دفتر کل نقل شود.

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۱۵ آذر	ائانه		۱۸۰,۰۰۰	
		صندوق			۱۸۰,۰۰۰
		بابت اصلاح اشتباه ثبت مورخ ۲۶ آبان ماه			

بدیهی است که در این مورد هم می‌توان با معکوس نمودن ثبت اشتباه اولیه و نوشتن ثبت صحیح، مانده حساب‌ها را اصلاح کرد.

اصلاح اشتباه در نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل

در مواردی که ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه به طور صحیح انجام شده و اشتباه در نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل باشد؛

الف - در صورتی که اشتباه در مبلغ باشد، برای اصلاح آن یک خط قرمز بر روی مبلغ اشتباه در دفتر کل کشیده و مبلغ صحیح در بالای آن نوشته می‌شود. برای مثال خرید نقدی ۶۸,۰۰۰ ریال ملزومات در تاریخ ۱۷ دی ماه در دفتر روزنامه به طور صحیح ثبت شده، اما به جای مبلغ ۶۸,۰۰۰ ریال اشتبهاً مبلغ ۸۶,۰۰۰ ریال به حساب ملزومات در دفتر کل نقل شده است. نحوه اصلاح این اشتباه به شکل زیر خواهد بود.

ملزومات		صفحه ...					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
	۱۷ دی	خرید ملزومات به طور نقد		۶۸,۰۰۰			
				۸۶,۰۰۰			

ب - در صورتی که اشتباه ناشی از نقل یک قلم به حساب نادرست باشد، ابتدا روی سطری که اشتبهاً در حساب نادرست نوشته شده یک خط قرمز کشیده می‌شود، سپس ثبت مربوطه در حساب درست نوشته می‌شود. برای مثال در تاریخ ۱۹ دی ماه ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بابت خرید ائانه پرداخت و در دفتر روزنامه، به درستی حساب ائانه بدهکار و حساب صندوق بستانکار شده است، اما در نقل این رویداد به دفتر کل، اشتبهاً مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال به حساب بدهکاران بدهکار شده است. برای اصلاح این اشتباه ابتدا روی سطری که مبلغ مذکور در دفتر کل در حساب بدهکاران نوشته شده یک خط قرمز کشیده می‌شود، سپس ثبت مربوطه در حساب ائانه نوشته می‌شود.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- سیستم ثبت دو طرفه به این معنا است که هر معامله:

- الف) حداقل بر دو حساب اثر می‌گذارد.
 ب) دو بار در حساب‌ها ثبت می‌شود.
 ج) در دو دفتر روزنامه و کل ثبت می‌شود.
 د) در دو طرف یک حساب ثبت می‌شود.

۲- در دفتر روزنامه معاملات و عملیات مالی به ترتیب ثبت می‌شود.

- الف) تاریخ وقوع ب) شماره حساب‌ها ج) شماره سند حسابداری د) هر سه مورد صحیح است.

۳- کدامیک از جملات زیر در مورد دفتر روزنامه صحیح نیست؟

- الف) صفحات دفتر روزنامه به تدریج و در جریان ثبت معاملات شماره‌گذاری می‌شود.
 ب) دفتر روزنامه در جلوگیری از اشتباهاتی نظیر ثبت نکردن یا دو بار ثبت کردن معاملات مؤثر است.
 ج) در دفتر روزنامه برای هر یک از حساب‌ها صفحه یا صفحات جداگانه‌ای اختصاص داده می‌شود.
 د) هنگام انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل، شماره صفحه دفتر کل در ستون عطف دفتر روزنامه نوشته می‌شود.

۴- در ستون عطف دفتر روزنامه نوشته می‌شود.

- الف) شماره حساب بانکی ب) شماره سند حسابداری ج) شماره صفحه دفتر کل د) شماره صفحه دفتر روزنامه

۵- کدامیک از عبارات زیر در مورد سند حسابداری صحیح نیست؟

- الف) سند حسابداری برگه‌ای است که آثار مالی یک یا چند رویداد مالی در آن نوشته می‌شود.
 ب) سند حسابداری برگه‌ای است که خلاصه آثار رویدادهای مالی که طی یک ماه در مؤسسه رخ می‌دهد را به طور یکجا نشان می‌دهد.
 ج) در ستون شرح سند حسابداری نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار و بستانکار می‌شوند و شرح مختصری از رویداد مالی نوشته می‌شود.
 د) گزینه‌های الف و ب صحیح نیست.

۶- کدامیک از دفاتر زیر را دفتر ثبت نهایی می‌گویند؟

- الف) دفتر روزنامه ب) دفتر کل ج) دفتر معین د) دفتر دارایی

۷- کدامیک از جملات زیر در مورد دفتر کل صحیح نیست؟

- الف) دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود.
 ب) شرح هر معامله معمولاً در ستون شرح حساب مربوط در دفتر کل نوشته می‌شود.
 ج) در دفتر کل برای هر حساب صفحه یا صفحات جداگانه‌ای اختصاص داده می‌شود.
 د) شماره صفحه دفتر روزنامه در ستون عطف حساب مربوط در دفتر کل نوشته می‌شود.

۸- کدامیک از جملات زیر در مورد تراز آزمایشی صحیح نیست؟

- الف) تراز آزمایشی معمولاً در پایان هر سال تهیه می‌شود.
 ب) تراز آزمایشی فهرستی از مانده حساب‌های دفتر کل است.
 ج) تراز آزمایشی اطلاعات لازم را برای تهیه صورت‌های مالی فراهم می‌کند.
 د) تراز آزمایشی تساوی مانده‌های بدهکار و بستانکار حساب‌های دفتر کل را اثبات می‌کند.

۹- جمع اقلام دو ستون آخر تراز آزمایشی چهار ستونی باید با برابر باشد.

- الف) گردش عملیات دفتر روزنامه
 ب) جمع مانده‌های بدهکار حساب‌های دفتر کل
 ج) جمع مانده‌های بستانکار حساب‌های دفتر کل
 د) جمع مانده‌های بدهکار و بستانکار حساب‌های دفتر کل

۱۰- کدامیک از اشتباهات زیر موجب عدم توازن تراز آزمایشی می‌شود؟

- الف) عدم ثبت یک معامله در دفتر روزنامه
 ب) تجزیه و تحلیل نادرست یک معامله
 ج) عدم انتقال دو طرف ثبت دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
 د) انتقال طرف بدهکار ثبت روزنامه به بستانکار حساب دفتر کل

۱۱- کدامیک از اشتباهات زیر موجب عدم توازن تراز آزمایشی نمی‌شود؟

- الف) مانده‌گیری نادرست حساب‌های دفتر کل
 ب) ثبت یک معامله به مبلغی بیشتر از مبلغ واقعی آن
 ج) عدم انتقال یک طرف ثبت دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
 د) انتقال مانده بدهکار یک حساب به ستون بستانکار در تراز آزمایشی

۱۲- کدامیک از اشتباهات زیر با تهیه تراز آزمایشی دو ستونی کشف می‌شود؟

- الف) کلیه ثبت‌های روزنامه مربوط به عملیات آخرین روز سال به حساب‌های دفتر کل نقل نشده است.
 ب) طرف بستانکار ثبت روزنامه مربوط به وصول مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران اشتباهاً به بستانکار حساب بستانکاران نقل شده است.
 ج) طرف بدهکار ثبت روزنامه مربوط به خرید اثاثه‌ای به مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال اشتباهاً به مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال به بدهکار حساب اثاثه نقل شده است.
 د) بابت دریافت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران، حساب صندوق به مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال بدهکار و حساب بدهکاران به همین مبلغ بستانکار شده است.

۱۳- جمع ستون بدهکار تراز آزمایشی ۲۰۰,۰۰۰ ریال بیشتر از جمع ستون بستانکار آن است. این اختلاف ناشی از کدامیک

از موارد زیر است؟

- الف) بدهکاران به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال در ستون بستانکار تراز آزمایشی درج شده است.

- (ب) بدهکاران به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال در ستون بستانکار تراز آزمایشی درج شده است.
 (ج) بستانکاران به مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال در ستون بدهکار تراز آزمایشی درج شده است.
 (د) بستانکاران به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال در ستون بدهکار تراز آزمایشی درج شده است.

۱۴- جمع ستون بستانکار تراز آزمایشی ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال است. در صورتی که مانده حساب بدهکاران به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال در ستون بستانکار تراز آزمایشی درج شده باشد، جمع ستون بدهکار چند ریال است؟
 الف) ۱,۹۰۰,۰۰۰ ریال (ب) ۲,۱۵۰,۰۰۰ ریال (ج) ۲,۶۵۰,۰۰۰ ریال (د) ۲,۹۰۰,۰۰۰ ریال

۱۵- دفتردار مؤسسه بهمن در نقل اقلام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل، اثانه خریداری شده را اشتباهاً به بدهکار حساب ملزومات منظور نموده است. روشی که بیشترین امکان کشف این اشتباه را فراهم می‌کند عبارت است از:
 الف) تهیه تراز آزمایشی

- (ب) جمع زدن مجدد حساب‌های دفتر کل
 (ج) مقایسه شرح دفتر روزنامه با حساب‌های مندرج در دفتر روزنامه
 (د) ردیابی مبالغ ثبت شده در حساب‌های دفتر کل به ثبت‌های دفتر روزنامه

۱۶- دفتردار مؤسسه بهنام هنگام نقل اقلام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل، اثانه خریداری شده به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال را اشتباهاً به بستانکار حساب اثانه منظور نموده است. کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح است؟
 الف) جمع ستون بدهکار تراز آزمایشی ۴۸۰,۰۰۰ ریال کمتر از واقع است.
 ب) جمع ستون بدهکار تراز آزمایشی ۲۴۰,۰۰۰ ریال بیشتر از واقع است.
 ج) اختلاف جمع ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی ۴۸۰,۰۰۰ ریال است.
 د) این اشتباه تأثیری بر جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی ندارد.

۱۷- اشتباهاتی که پس از نقل به حساب‌های دفتر کل کشف می‌شوند به چه صورت اصلاح می‌شوند؟

- الف) با انجام ثبت اصلاحی
 ب) حذف ثبت نادرست قبلی و انجام ثبت صحیح
 ج) کشیدن خط روی نام حساب یا مبلغ اشتباه و نوشتن نام حساب یا مبلغ صحیح در بالای آن در حساب مربوط در دفتر کل
 د) موارد الف و ب صحیح است.

مسائل

- ۴-۱- آقای وحیدی در اول مهرماه ۱۳۸۱ مؤسسه حمل و نقل وحید را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی مهرماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:
 الف - آقای وحیدی مبلغ ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه‌گذاری اولیه به حساب جاری شماره ۲۲۲ نزد بانک تجارت واریز نمود.
 ب - یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری گردید.

- ج - سه دستگاه اتومبیل جمعاً به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال آن به طور نقد پرداخت شد و برای بقیه یک فقره سفته به سررسید دو هفته بعد صادر و تسلیم فروشنده گردید.
- د - تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه وحدت خریداری شد.
- ه - مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک تجارت دریافت و به حساب جاری مؤسسه نزد همان بانک واریز شد.
- و - مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک دریافت و به صندوق مؤسسه واریز گردید.
- ز - بخشی از بدهی مؤسسه به میزان ۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروشگاه وحدت پرداخت شد.
- ح - مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض الحسنه به یکی از کارکنان پرداخت شد.
- ط - یک دستگاه اتومبیل‌های خریداری شده به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال (معادل بهای تمام شده) به طور نقد به فروش رسید.
- ی - وجه سفته صادره (موضوع بند ج) پرداخت گردید.

اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را بر معادله حسابداری مشخص و سپس در دفتر روزنامه ثبت کنید. پاسخ خود را در قالب جدول زیر ارائه دهید. (تجزیه و تحلیل و ثبت مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

رویداد مالی		اثر بر معادله حسابداری		ثبت در دفتر روزنامه	
دارایی	=	بدهی	+	سرمایه	نام حساب
الف	+	۸,۰۰۰,۰۰۰		۸,۰۰۰,۰۰۰	بدهکار
					بستانکار
				۸,۰۰۰,۰۰۰	موجودی بانک
				۸,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای وحیدی

۴-۲- آقای امینی در دهم مرداد ماه ۱۳۸۱ مؤسسه حسابرسی امین را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی زیر در مردادماه ۱۳۸۱ در مؤسسه مزبور انجام شده است:

- ۱۰ مرداد واریز مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک صادرات و تخصیص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال توسط آقای امینی به عنوان سرمایه اولیه
 - ۱۳ مرداد خرید تعدادی اثاثه به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه اتحاد
 - ۱۶ مرداد برای پرداخت مخارج جزئی مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک دریافت و به صندوق مؤسسه واریز گردید.
 - ۱۸ مرداد استرداد تعدادی از اثاثه خریداری شده از فروشگاه اتحاد. بهای تمام شده اثاثه مرجوعی ۱۵۰,۰۰۰ ریال بود که از طلب فروشنده کسر گردید.
 - ۲۱ مرداد خرید مقداری ملزومات اداری به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال و پرداخت وجه آن از صندوق
 - ۲۳ مرداد خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال از نمایشگاه اتومبیل کالسکه که ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن از حساب جاری نزد بانک پرداخت و برای بقیه بهای آن یک فقره سفته سه ماهه صادر و به فروشنده تسلیم گردید.
 - ۲۶ مرداد بدهی مؤسسه به فروشگاه اتحاد پرداخت شد.
 - ۲۹ مرداد دریافت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک صادرات در ازای تسلیم یک فقره سفته شش ماهه
- مطلوبست: ثبت معاملات و عملیات مالی فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حسابرسی امین

۳-۴- آقای سفیری در آبان ماه ۱۳۸۱ مؤسسه مسافرتی سفیر را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی آبان ماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

- ۱ آبان واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک به عنوان سرمایه
 - ۵ آبان خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صدور چک شماره ۱۰۱ در وجه فروشنده
 - ۹ آبان خرید تعدادی ائانه به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه آرزو
 - ۱۵ آبان خرید پنج دستگاه اتوبوس به مبلغ ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال که ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شده و برای بقیه یک فقره سفته یک ماهه صادر و به فروشنده تسلیم گردید.
 - ۲۱ آبان یک دستگاه از اتوبوس‌های خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نسیه به شرکت سحر فروخته شد.
 - ۲۶ آبان بدهی مؤسسه به فروشگاه آرزو پرداخت شد.
 - ۲۸ آبان مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال از طلب مؤسسه از شرکت سحر دریافت و به حساب جاری نزد بانک واریز شد.
- مطلوبست:

- (۱) ثبت معاملات و عملیات مالی فوق در دفتر روزنامه
- (۲) نقل اقلام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۳) تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۸۱
- (۴) تهیه ترازنامه مؤسسه مسافرتی سفیر به تاریخ ۳۰ آبان ماه ۱۳۸۱

۴-۴- مانده‌های زیر در تاریخ اول اسفندماه ۱۳۸۱ از دفاتر مؤسسه شریف استخراج شده است:

ریال	ریال	ریال
۱۵۰,۰۰۰	بستانکاران	۳۳۰,۰۰۰
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای شریفی	۱۷۰,۰۰۰
		۳۰,۰۰۰
		۵۰۰,۰۰۰
		۱۲۰,۰۰۰
		موجودی بانک
		بدهکاران
		موجودی ملزومات
		زمین
		ائانه

معاملات و عملیات مالی زیر در اسفندماه ۱۳۸۱ انجام شده است:

- ۵ اسفند دریافت مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران و واریز آن به حساب جاری نزد بانک
- ۱۰ اسفند پرداخت مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به بستانکاران
- ۱۶ اسفند خرید یک دستگاه کامپیوتر به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه
- ۲۱ اسفند نصف زمین خریداری شده مازاد بر نیاز تشخیص داده شده و به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال (به قیمت خرید) به طور نقد فروخته شد.
- ۲۵ اسفند خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال که مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت و بابت بقیه یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.

مطلوبست:

- (۱) ثبت معاملات و عملیات مالی فوق در دفتر روزنامه
- (۲) نقل اقلام از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۳) تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۴) تهیه ترازنامه مؤسسه شریف به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

- ۴-۵- آقای محمدی که به تازگی از دانشگاه فارغ‌التحصیل گردیده، کار خود را در یک مؤسسه خدماتی شروع کرد. در پایان سال ۱۳۸۱ که حساب‌های آن مؤسسه توسط یک حسابرس مورد بررسی قرار گرفت، اشتباهات زیر کشف شد:
- الف - خرید مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال ملزومات دو بار به حساب ملزومات در دفتر کل نقل شده است. طرف بستانکار این ثبت فقط یک بار به دفتر کل نقل شده است.
- ب - خرید نقدی ۲۵,۰۰۰ ریال ملزومات اشتبهاً به بدهکار حساب ائانه اداری منظور شده است.
- ج - در انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به جای مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال، مبلغ ۵۷,۰۰۰ ریال به بستانکار حساب بانک انتقال یافته است.
- د - دریافت مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از مطالبات مؤسسه به بدهکار حساب بستانکاران و بستانکار حساب صندوق منظور شده است.
- ه - پرداخت مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال به بستانکاران به بدهکار حساب بستانکاران در دفتر کل نقل نشده است.
- و - مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال به جای نقل به بدهکار حساب بدهکاران به بستانکار این حساب نقل شده است.
- ز - پرداخت مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال به بستانکاران در دفتر روزنامه و کل ثبت نشده است.
- اثر هر یک از اشتباهات فوق را مشخص نموده و جدول زیر را تکمیل کنید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

جمع کدام ستون تراز آزمایشی		آیا تراز آزمایشی پایان سال ۱۳۸۱		اشتباه
بیشتر است؟	مبلغ اختلاف	توازن دارد؟		
جمع بستانکار	جمع بدهکار	خیر	بله	الف
✓	✓	✓		
	۱۸,۰۰۰ ریال			

- ۴-۶- تراز آزمایشی مؤسسه سپهر که در تاریخ ۳۱ خردادماه ۱۳۸۱ تهیه شده است توازن ندارد. جمع ستون بدهکار تراز آزمایشی ۶۷۰,۰۰۰ ریال است. پس از بررسی دفاتر و مدارک حسابداری مشخص گردید که خرید نسبه یک دستگاه ماشین تحریر به مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال که در دفتر روزنامه به نحو صحیح ثبت شده، هنگام انتقال از دفتر روزنامه به دفتر کل اشتبهاً به بدهکار حساب بستانکاران نقل شده است.
- به هر یک از سؤالات زیر پاسخ دهید و اثر ریالی اشتباه فوق را (در صورت لزوم) در هر مورد تعیین کنید.
- ۱- مانده حساب ائانه اداری در تراز آزمایشی بیشتر از واقع، کمتر از واقع و یا به نحو صحیح ارائه شده است؟
 - ۲- مانده حساب بستانکاران در تراز آزمایشی بیشتر از واقع، کمتر از واقع و یا به نحو صحیح ارائه شده است؟
 - ۳- جمع ستون بدهکار تراز آزمایشی بیشتر از واقع، کمتر از واقع و یا به نحو صحیح ارائه شده است؟
 - ۴- جمع ستون بستانکار تراز آزمایشی بیشتر از واقع، کمتر از واقع و یا به نحو صحیح ارائه شده است؟
 - ۵- جمع ستون بستانکار تراز آزمایشی قبل از اصلاح اشتباه فوق چه مبلغی بوده است؟
 - ۶- آیا برای اصلاح اشتباه فوق نیازی به ثبت اصلاحی می‌باشد؟ این اشتباه را چگونه می‌توان اصلاح کرد؟

۴-۷- دفتر دار کم تجربه مؤسسه سحر هنگام ثبت دفتر روزنامه مرتکب اشتباهات زیر شده است:

- الف - دریافت مبلغ ۹۶,۰۰۰ ریال از بدهکاران به مبلغ ۶۹,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
 ب - پرداخت مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال به بستانکاران به مبلغ ۴۳,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
 ج - پرداخت مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال بابت خرید ملزومات اداری به مبلغ ۵۳,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
 د - دریافت مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران در بدهکار حساب صندوق و بستانکار حساب بستانکاران ثبت شده است.
 ه - خرید نقدی یک دستگاه ماشین حساب به مبلغ ۸۵,۰۰۰ ریال به بدهکار حساب ملزومات و بستانکار حساب صندوق منظور شده است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های اصلاحی مناسب جهت اصلاح هر یک از اشتباهات فوق

۴-۸- تراز آزمایشی مؤسسه شرافت در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

مؤسسه شرافت

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۶۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۲۴۵,۰۰۰	بدهکاران
	۱۲۵,۰۰۰	ملزومات
	۳۲۰,۰۰۰	اثاث اداری
	۸۵۰,۰۰۰	ساختمان
۲۲۸,۰۰۰		بستانکاران
۱,۸۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای شرافت زاده
۲,۰۲۸,۰۰۰	۲,۱۹۰,۰۰۰	

پس از بررسی دفاتر و مدارک حسابداری مشخص گردید که اشتباهات زیر رخ داده است:

- الف - جمع مبالغ بدهکار و بستانکار حساب بانک به ترتیب ۲,۱۳۵,۰۰۰ ریال و ۱,۵۷۵,۰۰۰ ریال است.
 ب - در انتقال مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال از دفتر روزنامه به دفتر کل، به جای حساب بدهکاران اشتبهاً حساب بستانکاران بدهکار شده است.
 ج - خرید نقدی ۱۸,۰۰۰ ریال ملزومات به دفتر کل انتقال نیافته است. طرف بستانکار این ثبت به نحو صحیح به حساب بانک نقل شده است.
 د - مانده حساب اثاث اداری ۲۳۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تهیه تراز آزمایشی صحیح مؤسسه شرافت در پایان سال ۱۳۸۱



فصل پنجم

بسط معادله حسابداری

در فصول قبل تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی و نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفاتر روزنامه و کل تشریح گردید. رویدادهایی که مورد بحث قرار گرفت، رویدادهایی بودند که به قصد انتفاع انجام نگرفته و تنها بر ارقام ترازنامه تأثیر داشت، لیکن سرمایه مؤسسه را تغییر نمی داد. اما هنگامی که یک مؤسسه درآمدی را تحصیل می کند یا برای اجرای عملیات خود هزینه ای را متحمل می شود، سرمایه مؤسسه تغییر می کند. علاوه بر این، سرمایه گذاری مجدد و برداشت صاحب مؤسسه نیز بر سرمایه مؤسسه تأثیر می گذارد و موجب تغییر آن می شود. به طور کلی، عوامل مؤثر بر سرمایه به چهار گروه زیر تقسیم می شوند:

۱- درآمد

۲- هزینه

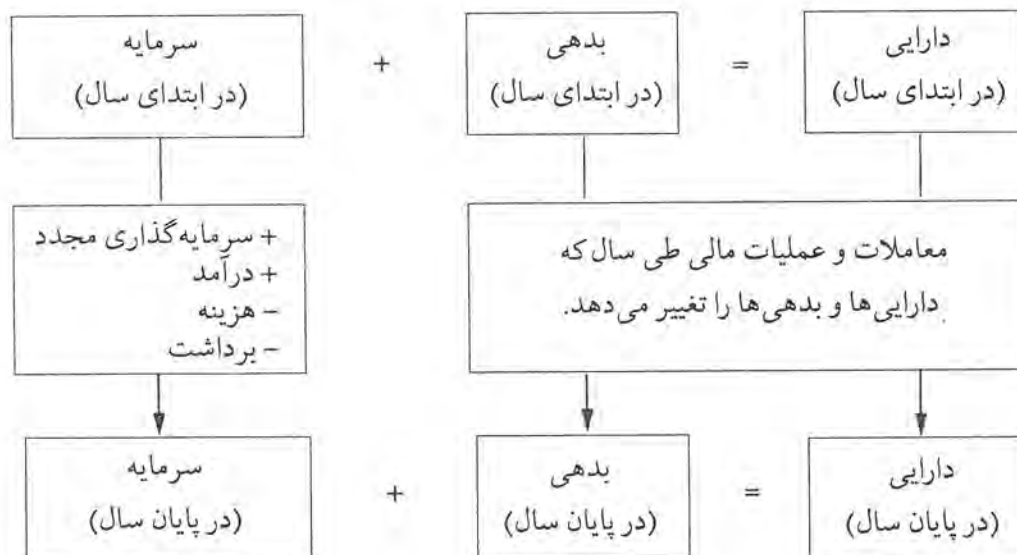
۳- سرمایه گذاری مجدد

۴- برداشت

به عنوان یک قاعده کلی، سرمایه گذاری مجدد و درآمد، سرمایه را افزایش و هزینه و برداشت، سرمایه را کاهش می دهند. چنانچه آثار سرمایه گذاری مجدد، درآمد، هزینه و برداشت را در معادله حسابداری وارد کنیم، معادله بسط یافته حسابداری به قرار زیر به دست می آید: (از راست به چپ)

$$\text{دارایی} = \text{بدهی} + \text{سرمایه}$$
$$[\text{سرمایه اولیه} + \text{سرمایه گذاری مجدد}] - \text{برداشت} + [\text{درآمد} - \text{هزینه}]$$

ارتباط عوامل مؤثر بر سرمایه با معادله اساسی حسابداری (یعنی دارایی = بدهی + سرمایه) در نمودار صفحه بعد نشان داده شده است.



در این فصل، ابتدا نحوه حسابداری درآمد، هزینه، برداشت و سرمایه‌گذاری مجدد مورد بحث قرار گرفته و سپس نحوه تهیه صورت‌های مالی (صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه) از روی تراز آزمایشی تشریح می‌گردد.

درآمد

مؤسسات خدماتی به فعالیت‌های گوناگونی نظیر تعمیرات، حمل کالا و مسافر، خدمات مالی و مشاوره‌ای و ... اشتغال دارند. این گونه مؤسسات در ازای ارائه خدمات خود به مشتریان حق الزحمه دریافت می‌کنند. این حق الزحمه اصطلاحاً درآمد نامیده می‌شود.

هنگامی که یک مؤسسه خدماتی را برای مشتریان انجام می‌دهد، در مقابل آن از مشتریان وجه نقد دریافت می‌کند و یا این که مطالبات مؤسسه افزایش می‌یابد. دریافت وجه نقد از مشتریان و یا افزایش مطالبات مؤسسه موجب می‌شود که در یک طرف معادله حسابداری دارایی مؤسسه افزایش یابد و در طرف دیگر معادله، سرمایه افزایش می‌یابد، لذا توازن معادله حسابداری همچنان برقرار می‌ماند. بنابراین می‌توان گفت که درآمد عبارت است از افزایش در سرمایه که از ارائه خدمات به مشتریان حاصل شده و ممکن است به صورت نقد یا نسیه تحصیل شود^۱.

درآمد مؤسسات را می‌توان به حساب سرمایه منظور کرد، اما برای آن که درآمدهای یک مؤسسه در هر دوره مالی مشخص باشد، به جای حساب سرمایه به حساب "درآمد" منظور می‌شود. لازم به توضیح است که برای هر یک از منابع درآمد باید یک حساب جداگانه در دفتر کل افتتاح شود و عنوان هر حساب باید حاکی از منبع درآمد باشد. به عنوان مثال، درآمد تعمیرات، درآمد کارمزد و ...

نحوه ثبت درآمد

با توجه به این که درآمد موجب افزایش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن نیز مانند حساب سرمایه است،

۱- در مؤسسات بازرگانی درآمد از فروش کالا به مشتریان حاصل می‌شود.

یعنی افزایش درآمد در طرف بستانکار و کاهش آن در طرف بدهکار حساب ثبت می‌شود.

حساب‌های درآمد	
افزایش	کاهش

پیش دریافت درآمد

گاهی اوقات مؤسسات برای انجام خدمات در آینده مبالغی را از مشتریان دریافت می‌کنند. چنین دریافت‌هایی به عنوان درآمد ثبت نمی‌شود، بلکه در حسابی به نام "پیش‌دریافت" که یک نوع بدهی است ثبت می‌گردد.

هزینه

مؤسسات خدماتی برای انجام عملیات خود به منظور کسب درآمد مخارجی از قبیل حقوق کارکنان، اجاره، آب و برق و تلفن و ... متحمل می‌شوند. این مخارج اصطلاحاً هزینه نامیده می‌شود. هنگامی که یک مؤسسه هزینه‌ای متحمل می‌شود، سرمایه آن کاهش می‌یابد.

انجام هزینه‌ها مستلزم پرداخت وجه نقد و یا احتمالاً به وجود آمدن نوعی بدهی به دیگران است. پرداخت وجه نقد بابت هزینه‌ها موجب می‌شود که در یک طرف معادله حسابداری دارایی مؤسسه کاهش یابد و در طرف دیگر معادله، سرمایه کاهش می‌یابد، لذا توازن معادله حسابداری همچنان برقرار می‌ماند. همچنین انجام هزینه‌ها به صورت تسویه موجب می‌شود که بستانکاران و یا در واقع بدهی مؤسسه افزایش یابد و از طرف دیگر سرمایه کاهش می‌یابد، لذا توازن معادله حسابداری همچنان برقرار می‌ماند.

هزینه مؤسسات را می‌توان به حساب سرمایه منظور کرد، اما برای آن که هزینه‌های یک مؤسسه در هر دوره مالی مشخص باشد، به جای حساب سرمایه به حساب "هزینه" منظور می‌شود. لازم به توضیح است که برای هر یک از عناوین هزینه باید یک حساب جداگانه در دفتر کل افتتاح شود و عنوان هر حساب هزینه باید ماهیت آن حساب را بیان کند. به عنوان مثال، هزینه حقوق، هزینه اجاره، هزینه بیمه و ...

نحوه ثبت هزینه

با توجه به این که هزینه موجب کاهش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب سرمایه است، یعنی افزایش هزینه در طرف بدهکار و کاهش آن در طرف بستانکار حساب می‌شود.

حساب‌های هزینه	
کاهش	افزایش

پیش پرداخت هزینه

گاهی اوقات پرداخت‌های نقدی انجام شده توسط مؤسسات مربوط به هزینه‌هایی است که در آینده تحقق خواهد یافت. چنین پرداخت‌هایی به عنوان هزینه ثبت نمی‌شود، بلکه در حسابی به نام "پیش‌پرداخت" که یک نوع دارایی است ثبت می‌گردد. مانند پیش‌پرداخت بیمه، پیش‌پرداخت اجاره و ...

برداشت

گاهی اوقات صاحب مؤسسه برای مصارف شخصی خود مقداری از وجوه نقد یا سایر دارایی‌های مؤسسه را بر می‌دارد که اصطلاحاً به آن برداشت گفته می‌شود. برداشت ممکن است به یکی از اشکال زیر صورت گیرد:

۱- برداشت نقدی

۲- برداشت غیر نقدی - مثلاً برداشت کالا توسط صاحب مؤسسه برای مصارف شخصی

۳- پرداخت مخارج شخصی از وجوه نقد مؤسسه - مثلاً پرداخت صورت حساب هزینه تلفن همراه صاحب مؤسسه از محل وجوه نقد مؤسسه

برداشت موجب می‌شود که در یک طرف معادله حسابداری دارایی مؤسسه کاهش یابد و در طرف دیگر معادله، سرمایه کاهش می‌یابد، لذا توازن معادله حسابداری همچنان برقرار می‌ماند.

برداشت را می‌توان مستقیماً به حساب سرمایه منظور کرد، اما برای آن که برداشت صاحب مؤسسه در هر دوره مالی مشخص باشد، بهتر است که حساب جداگانه‌ای به نام "برداشت" در دفتر کل افتتاح شده و کلیه مبالغی را که صاحب مؤسسه برداشت می‌کند به این حساب منظور شود.

تشابهی که برداشت با هزینه دارد این است که هر دو سرمایه را کاهش می‌دهند و تفاوتی که این دو با هم دارند این است که هزینه برای تحصیل درآمد انجام می‌شود، در صورتی که برداشت به قصد تحصیل درآمد انجام نمی‌شود.

نحوه ثبت برداشت

با توجه به این که برداشت موجب کاهش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب سرمایه است، یعنی افزایش برداشت در طرف بدهکار و کاهش آن در طرف بستانکار حساب ثبت می‌شود.

حساب برداشت	
کاهش	افزایش

سرمایه گذاری مجدد

گاهی اوقات صاحب مؤسسه پس از تأسیس مؤسسه و سرمایه‌گذاری اولیه در آن، دارایی‌های دیگری را به مؤسسه اختصاص می‌دهد که اصطلاحاً به آن سرمایه‌گذاری مجدد گفته می‌شود. سرمایه‌گذاری مجدد ممکن است به یکی از اشکال زیر صورت گیرد:

۱- آورده نقدی

۲- آورده غیر نقدی - مثلاً آوردن تعدادی ابزار و وسایل کار توسط صاحب مؤسسه

سرمایه‌گذاری مجدد موجب می‌شود که در یک طرف معادله حسابداری دارایی مؤسسه افزایش یابد و در طرف دیگر معادله، سرمایه افزایش می‌یابد.

تشابهی که سرمایه‌گذاری مجدد با درآمد دارد این است که هر دو سرمایه را افزایش می‌دهند و تفاوتی که این دو با هم دارند این است که درآمد از عملیات یک مؤسسه به دست می‌آید و برای کسب آن معمولاً مؤسسه هزینه‌هایی را متحمل

می‌شود، در حالی که سرمایه‌گذاری مجدد هیچ ارتباطی با عملیات مؤسسه ندارد، بلکه وجوه نقد یا دارایی‌های دیگری است که صاحب مؤسسه از دارایی‌های شخصی خود به مؤسسه اختصاص می‌دهد. به همین دلیل، سرمایه‌گذاری مجدد مستقیماً به حساب "سرمایه" منظور می‌شود.

برای تشریح مطالب مطرح شده در بالا، رویدادهای مالی مؤسسه حمل و نقل سعید در مردادماه ۱۳۸۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و آثار آن‌ها بر هر یک از حساب‌ها تعیین و سپس با توجه به قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها، اقلام مربوط در حساب‌ها ثبت می‌شود.

معاملات و عملیات مالی مؤسسه حمل و نقل سعید در مردادماه به شرح زیر است:

- (۸) ۱۳۸۱/۵/۶ دریافت مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال از شرکت سرو بابت کرایه حمل کالا و واریز آن به صندوق مؤسسه
 - (۹) ۱۳۸۱/۵/۱۰ ارسال صورت حساب حمل کالا برای شرکت سپهر به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال که قرار شد مبلغ آن طی دو ماه آینده دریافت شود.
 - (۱۰) ۱۳۸۱/۵/۱۶ انعقاد قراردادی جهت حمل کالا با شرکت سینا و دریافت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان پیش‌دریافت از شرکت مذکور و واریز آن به صندوق مؤسسه
 - (۱۱) ۱۳۸۱/۵/۲۵ پرداخت مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال از صندوق مؤسسه بابت حقوق رانندگان در مرداد ماه
 - (۱۲) ۱۳۸۱/۵/۲۶ دریافت صورت حساب از تعمیرگاه دقت به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر یکی از کامیون‌های مؤسسه که قرار شد مبلغ آن طی سه ماه آینده پرداخت شود.
 - (۱۳) ۱۳۸۱/۵/۲۸ صدور چک شماره ۱۰۴ به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یک ساله کامیون‌های مؤسسه (از تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱ تا ۱۳۸۲/۵/۳۱)
 - (۱۴) ۱۳۸۱/۵/۲۸ پرداخت مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از صندوق مؤسسه بابت صورت حساب تلقن همراه آقای سعیدی
 - (۱۵) ۱۳۸۱/۵/۳۰ آقای سعیدی با واریز مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی و اختصاص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه خود را در مؤسسه افزایش داد.
- رویداد مالی شماره (۸) - دریافت مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال از شرکت سرو بابت کرایه حمل کالا و واریز آن به صندوق مؤسسه

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی صندوق) معادل مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	درآمد کرایه حمل معادل مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	افزایش در درآمد، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی صندوق ۳۲۰,۰۰۰	بستانکار: درآمد کرایه حمل ۳۲۰,۰۰۰

درآمد کرایه حمل	موجودی صندوق				
<table border="1"> <tr> <td style="width: 50px; height: 30px; text-align: center;">۳۲۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50px; text-align: center;">(۸)</td> </tr> </table>	۳۲۰,۰۰۰	(۸)	<table border="1"> <tr> <td style="width: 50px; height: 30px; text-align: center;">۳۲۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50px; text-align: center;">(۸)</td> </tr> </table>	۳۲۰,۰۰۰	(۸)
۳۲۰,۰۰۰	(۸)				
۳۲۰,۰۰۰	(۸)				

رویداد مالی شماره (۹) - ارسال صورت حساب حمل کالا برای شرکت سپهر به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال که قرار شد مبلغ آن طی دو ماه آینده دریافت شود.

تجزیه و تحلیل	دارایی (بدهکاران) معادل مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	درآمد کرایه حمل معادل مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می شود.	افزایش در درآمد، بستانکار می شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: بدهکاران ۲۴۰,۰۰۰	بستانکار: درآمد کرایه حمل ۲۴۰,۰۰۰

بدهکاران	درآمد کرایه حمل
مانده ۱۰۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰ (۸)
۲۴۰,۰۰۰ (۹)	۲۴۰,۰۰۰ (۹)

رویداد مالی شماره (۱۰) - انعقاد قراردادی جهت حمل کالا با شرکت سینا و دریافت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان پیش دریافت از شرکت مذکور و واریز آن به صندوق مؤسسه

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی صندوق) معادل مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	بدهی (پیش دریافت درآمد) معادل مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می شود.	افزایش در بدهی، بستانکار می شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی صندوق ۱۲۰,۰۰۰	بستانکار: پیش دریافت درآمد ۱۲۰,۰۰۰

موجودی صندوق	پیش دریافت درآمد
۳۲۰,۰۰۰ (۸)	۱۲۰,۰۰۰ (۱۰)
۱۲۰,۰۰۰ (۱۰)	

رویداد مالی شماره (۱۱) - پرداخت مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال از صندوق مؤسسه بابت حقوق رانندگان در مردادماه

تجزیه و تحلیل	هزینه حقوق معادل مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (موجودی صندوق) معادل مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در هزینه، بدهکار می شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: هزینه حقوق ۲۸۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی صندوق ۲۸۰,۰۰۰

هزینه حقوق	موجودی صندوق
۲۸۰,۰۰۰ (۱۱)	۳۲۰,۰۰۰ (۸)
	۱۲۰,۰۰۰ (۱۰)
۲۸۰,۰۰۰ (۱۱)	۲۸۰,۰۰۰ (۱۱)

رویداد مالی شماره (۱۲) - دریافت صورت حساب از تعمیرگاه دقت به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر یکی از کامیون‌های مؤسسه که قرار شد مبلغ آن طی هفته آینده پرداخت شود.

تجزیه و تحلیل	هزینه تعمیرات معادل مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	بدهی (بستانکاران) معادل مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در هزینه، بدهکار می‌شود.	افزایش در بدهی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: هزینه تعمیرات ۱۵۰,۰۰۰	بستانکار: بستانکاران ۱۵۰,۰۰۰

بستانکاران	هزینه تعمیرات						
<table border="1"> <tr> <td>مانده</td> <td>۲۰۰,۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>(۱۲)</td> <td>۱۵۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	مانده	۲۰۰,۰۰۰	(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰	<table border="1"> <tr> <td>(۱۲)</td> <td>۱۵۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰
مانده	۲۰۰,۰۰۰						
(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰						
(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰						

رویداد مالی شماره (۱۳) - صدور چک شماره ۱۰۴ به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یک ساله کامیون‌های مؤسسه (از تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱ تا ۱۳۸۲/۵/۳۱)

تجزیه و تحلیل	دارایی (پیش پرداخت بیمه) معادل مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: پیش پرداخت بیمه ۳۰۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی بانک ۳۰۰,۰۰۰

موجودی بانک	پیش پرداخت بیمه						
<table border="1"> <tr> <td>مانده</td> <td>۱,۵۵۰,۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>(۱۳)</td> <td>۳۰۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	مانده	۱,۵۵۰,۰۰۰	(۱۳)	۳۰۰,۰۰۰	<table border="1"> <tr> <td>(۱۳)</td> <td>۳۰۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	(۱۳)	۳۰۰,۰۰۰
مانده	۱,۵۵۰,۰۰۰						
(۱۳)	۳۰۰,۰۰۰						
(۱۳)	۳۰۰,۰۰۰						

رویداد مالی شماره (۱۴) - پرداخت مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از صندوق مؤسسه بابت صورت حساب تلفن همراه آقای سعیدی

تجزیه و تحلیل	برداشت معادل مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	دارایی (موجودی صندوق) معادل مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است.
قاعده بدهکار و بستانکار	افزایش در برداشت، بدهکار می‌شود.	کاهش در دارایی، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: برداشت آقای سعیدی ۶۰,۰۰۰	بستانکار: موجودی صندوق ۶۰,۰۰۰

موجودی صندوق	برداشت آقای سعیدی										
<table border="1"> <tr> <td>(۸)</td> <td>۳۲۰,۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>(۱۱)</td> <td>۲۸۰,۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>(۱۴)</td> <td>۶۰,۰۰۰</td> </tr> <tr> <td>(۱۰)</td> <td>۱۲۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	(۸)	۳۲۰,۰۰۰	(۱۱)	۲۸۰,۰۰۰	(۱۴)	۶۰,۰۰۰	(۱۰)	۱۲۰,۰۰۰	<table border="1"> <tr> <td>(۱۴)</td> <td>۶۰,۰۰۰</td> </tr> </table>	(۱۴)	۶۰,۰۰۰
(۸)	۳۲۰,۰۰۰										
(۱۱)	۲۸۰,۰۰۰										
(۱۴)	۶۰,۰۰۰										
(۱۰)	۱۲۰,۰۰۰										
(۱۴)	۶۰,۰۰۰										

رویداد مالی شماره (۱۵) - آقای سعیدی با واریز مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری شماره ۷۴۸ نزد بانک ملی و اختصاص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه خود را در مؤسسه افزایش داد.

تجزیه و تحلیل	دارایی (موجودی بانک) معادل مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال و دارایی (ساختمان) معادل مبلغ ۱,۶۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.	سرمایه آقای سعیدی معادل مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.
تأیید، بدهکار و بستانکار	افزایش در دارایی، بدهکار می‌شود.	افزایش در سرمایه، بستانکار می‌شود.
ثبت حسابداری	بدهکار: موجودی بانک ۴۰۰,۰۰۰ و ساختمان ۱,۶۰۰,۰۰۰	بستانکار: سرمایه آقای سعیدی ۲,۰۰۰,۰۰۰

به طوری که ملاحظه می‌شود در این رویداد دو حساب یعنی حساب‌های بانک و ساختمان بدهکار و یک حساب یعنی حساب سرمایه بستانکار و به همین ترتیب در دفتر روزنامه ثبت شده است. ثبت‌های دفتر روزنامه از لحاظ تعداد اقلام بدهکار و بستانکار در هر معامله به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- ثبت ساده - هر ثبت دفتر روزنامه که یک قلم بدهکار و یک قلم بستانکار داشته باشد را ثبت ساده یا آرتیکل ساده می‌گویند.

۲- ثبت مرکب - هر ثبت دفتر روزنامه که بیش از یک قلم بدهکار و یا بیش از یک قلم بستانکار داشته باشد را ثبت مرکب یا آرتیکل مرکب می‌گویند. ثبت‌های مرکب به یکی از سه شکل زیر می‌باشند:

الف - یک قلم بدهکار و چند قلم بستانکار

ب - چند قلم بدهکار و یک قلم بستانکار

ج - چند قلم بدهکار و چند قلم بستانکار

باید توجه داشت که در هر یک از شکل‌های فوق جمع ارقام بدهکار و بستانکار همیشه باید مساوی باشد.

تهیه تراز آزمایشی

همان طور که در فصل قبل بیان شد، معمولاً در پایان هرماه برای حصول اطمینان از توازن حساب‌های دفتر کل، تراز آزمایشی تهیه می‌شود و بر مبنای این تراز صورت‌های مالی تهیه می‌گردد. بنابراین قبل از تشریح نحوه تهیه صورت‌های مالی ابتدا حساب‌های دفتر کل مؤسسه حمل و نقل سعید مانده‌گیری شده و سپس تراز آزمایشی مؤسسه در پایان مرداد ماه ۱۳۸۱ تهیه می‌شود.

حساب‌های مؤسسه حمل و نقل سعید که در پایان مرداد ماه مانده‌گیری شده، در زیر نشان داده شده است.

دارایی = بدهی + سرمایه

سرمایه آقای سعیدی		بستانکاران		موجودی صندوق	
مانده	۵,۰۰۰,۰۰۰	مانده	۲۰۰,۰۰۰	(۸)	۳۲۰,۰۰۰
(۱۵)	۲,۰۰۰,۰۰۰	(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰	(۱۰)	۱۲۰,۰۰۰
مانده	۷,۰۰۰,۰۰۰	مانده	۳۵۰,۰۰۰		۲۴۰,۰۰۰
					مانده ۲۰۰,۰۰۰

برداشت آقای سعیدی		پیش‌دریافت درآمد		موجودی بانک	
	۶۰,۰۰۰ (۱۴)		۱۲۰,۰۰۰ (۱۰)	مانده	۱,۵۵۰,۰۰۰ (۱۳)
				(۱۵)	۴۰۰,۰۰۰
				مانده	۱,۹۵۰,۰۰۰
					۱,۶۵۰,۰۰۰

درآمد کرایه حمل		بدهکاران	
(۸)	۳۲۰,۰۰۰	مانده	۱۰۰,۰۰۰
(۹)	۲۴۰,۰۰۰	(۹)	۲۴۰,۰۰۰
مانده	۵۶۰,۰۰۰	مانده	۳۴۰,۰۰۰

هزینه حقوق		ملزومات	
(۱۱)	۲۸۰,۰۰۰	مانده	۲۰۰,۰۰۰

هزینه تعمیرات		پیش‌پرداخت بیمه	
(۱۲)	۱۵۰,۰۰۰	(۱۳)	۳۰۰,۰۰۰

اثاث	
مانده	۳۵۰,۰۰۰

وسائط نقلیه	
مانده	۳,۰۰۰,۰۰۰

ساختمان	
(۱۵)	۱,۶۰۰,۰۰۰

تراز آزمایشی مؤسسه حمل و نقل سعید براساس مانده حساب‌های دفتر کل در پایان مردادماه در زیر ارائه شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

تراز آزمایشی

۳۱ مردادماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۰۰,۰۰۰	موجودی صندوق
	۱,۶۵۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۳۴۰,۰۰۰	بدهکاران
	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات
	۳۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت بیمه
	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه
	۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
	۱,۶۰۰,۰۰۰	ساختمان
۳۵۰,۰۰۰		بستانکاران
۱۲۰,۰۰۰		پیش‌دریافت درآمد
۷,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سعیدی
	۶۰,۰۰۰	برداشت آقای سعیدی
۵۶۰,۰۰۰		درآمد کرایه حمل
	۲۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۵۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
۸,۰۳۰,۰۰۰	۸,۰۳۰,۰۰۰	

تهیه صورت‌های مالی

همان‌گونه که قبلاً بیان شد، مدیران برای اتخاذ تصمیمات مناسب جهت پیشبرد اهداف مؤسسه به اطلاعات مالی نیاز دارند. چون اطلاعات تفصیلی درباره جزئیات معاملات و عملیات مالی حجیم و پراکنده است، در حسابداری، اطلاعات مربوط در حساب‌ها طبقه‌بندی و تلخیص گردیده و براساس آن‌ها صورت‌های مالی تهیه می‌شود. هدف از تهیه صورت‌های مالی فراهم آوردن اطلاعاتی مختصر و مفید درباره وضعیت مالی و نتیجه عملیات یک مؤسسه است، به نحوی که مدیران و دیگر اشخاص ذینفع در یک مؤسسه بتوانند درباره آن آگاهانه تصمیم بگیرند.

صورت‌های مالی می‌تواند برای دوره‌های زمانی معین مثلاً یک ماهه، سه ماهه و یا یک ساله تهیه شود، اما تهیه آن‌ها در پایان هر دوره یک ساله الزامی است. دوره‌ای که برای آن صورت‌های مالی تهیه می‌شود اصطلاحاً دوره حسابداری یا دوره مالی نامیده می‌شود.

در مؤسسات انفرادی، صورت‌های مالی زیر تهیه می‌شود:

۱- صورت سود و زیان

۲- صورت حساب سرمایه

۳- ترازنامه

نحوه تهیه ترازنامه در فصل دوم تشریح گردید. در ادامه این فصل نیز نحوه تهیه صورت سود و زیان و صورت حساب سرمایه مورد بحث قرار می‌گیرد!

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان گزارشی است که نتیجه عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی معین نشان می‌دهد. منظور از نتیجه عملیات، سود یا زیان خالص دوره مالی است که برابر است با:

$$\text{جمع هزینه‌ها} - \text{جمع درآمدها} = \text{سود (زیان) خالص}$$

چنانچه جمع درآمدهای مؤسسه در یک دوره مالی بیشتر از جمع هزینه‌های آن باشد، مابه‌التفاوت را "سود خالص" یا "سود ویژه" می‌نامند و در صورتی که جمع هزینه‌های یک دوره مالی بیشتر از جمع درآمدهای همان دوره باشد، مابه‌التفاوت را "زیان خالص" یا "زیان ویژه" می‌گویند.

صورت سود و زیان دارای بخش‌های اصلی زیر است:

۱- عنوان صورت سود و زیان - صورت سود و زیان دارای عنوانی شامل سه سطر به ترتیب زیر می‌باشد:

سطر اول - نام مؤسسه

سطر دوم - نام گزارش، یعنی "صورت سود و زیان"

سطر سوم - تاریخ، که برای یک دوره معین است.

با توجه به این که صورت سود و زیان نتیجه عملیات یک مؤسسه را برای یک دوره مالی نشان می‌دهد، لذا در صورت سود و زیان طول دوره و آخرین روز آن ذکر می‌شود، مثلاً "برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱".

۲- درآمدها - در این بخش ابتدا عبارت "درآمدها" از ابتدای حاشیه سمت راست نوشته شده و در زیر آن به ترتیب هر یک از حساب‌های درآمد با فاصله کمی از حاشیه سمت راست نوشته می‌شود و مبلغ هر حساب در مقابل آن به ترتیب در یک ستون درج می‌گردد و در نهایت جمع درآمدها محاسبه و در ستون بعدی منعکس شده و در مقابل آن عبارت "جمع درآمدها" نوشته می‌شود. در صورتی که درآمد مؤسسه‌ای فقط از یک منبع تحصیل شده باشد، مبلغ آن مستقیماً در ستون دوم نوشته می‌شود.

۳- هزینه‌ها - در این بخش ابتدا عبارت "هزینه‌ها" از ابتدای حاشیه سمت راست نوشته شده و در زیر آن به ترتیب هر یک از حساب‌های هزینه با فاصله کمی از حاشیه سمت راست نوشته می‌شود و مبلغ هر حساب در مقابل آن به ترتیب در یک ستون درج می‌گردد و در نهایت جمع هزینه‌ها محاسبه و در ستون بعدی منعکس شده و در مقابل آن عبارت "جمع هزینه‌ها" نوشته می‌شود.

۴- سود یا زیان خالص - در این بخش سود یا زیان خالص که مابه‌التفاوت جمع درآمدها و جمع هزینه‌ها می‌باشد نوشته می‌شود. بدین ترتیب که زیر جمع هزینه‌ها در ستون دوم یک خط کشیده می‌شود، سپس حاصل جمع هزینه‌ها از حاصل جمع درآمدها کسر و در زیر خط نوشته شده و در مقابل آن عبارت "سود خالص" نوشته می‌شود و پس از آن دو

۱- در این فصل فقط صورت سود و زیان مؤسسات خدماتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و صورت سود و زیان مؤسسات بازرگانی در فصل نهم مورد بحث قرار

خط موازی نزدیک به هم در زیر مبلغ سود خالص کشیده می‌شود. در صورتی که جمع هزینه‌های مؤسسه بیشتر از جمع درآمدهای آن باشد به جای عبارت "سود خالص"، عبارت "زیان خالص" نوشته شده و مبلغ زیان خالص در داخل پراکنز نشان داده می‌شود.

لازم به توضیح است که واحد اندازه‌گیری مبالغ مندرج در صورت سود و زیان (برحسب ریال) باید در بالای ستون مبالغ مشخص گردد.

صورت سود و زیان مؤسسه حمل و نقل سعید که براساس مانده حساب‌های درآمد و هزینه در تراز آزمایشی مورخ ۳۱ مردادماه ۱۳۸۱ تهیه شده، در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل نقل سعید	
صورت سود و زیان	
برای یک ماهه منتهی به ۳۱ مردادماه ۱۳۸۱	
ریال	ریال
	درآمدها:
۵۶۰,۰۰۰	درآمد کرایه حمل
	هزینه‌ها:
	هزینه حقوق ۲۸۰,۰۰۰
	هزینه تعمیرات ۱۵۰,۰۰۰
۴۳۰,۰۰۰	جمع هزینه‌ها
۱۳۰,۰۰۰	سود خالص

صورت حساب سرمایه

صورت حساب سرمایه که صورت تغییرات سرمایه نیز نامیده می‌شود، گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه را طی یک دوره مالی معین نشان می‌دهد. صورت حساب سرمایه دارای بخش‌های اصلی زیر است:

- ۱- عنوان صورت حساب سرمایه - صورت حساب سرمایه دارای عنوانی شامل سه سطر به ترتیب زیر می‌باشد:
 - سطر اول - نام مؤسسه
 - سطر دوم - نام گزارش، یعنی "صورت حساب سرمایه"
 - سطر سوم - تاریخ، که همانند صورت سود و زیان برای یک دوره معین است.
 - ۲- سرمایه ابتدای دوره - در این بخش عبارت "سرمایه آقای در ابتدای دوره" از ابتدای حاشیه سمت راست نوشته شده و سپس مبلغ سرمایه ابتدای دوره از تراز آزمایشی یا دفتر کل استخراج و در مقابل آن نوشته می‌شود.
 - ۳- تغییرات سرمایه - این بخش شامل موارد زیر است:
 - الف - سرمایه‌گذاری مجدد طی دوره که از تراز آزمایشی یا دفتر کل استخراج می‌شود و باعث افزایش سرمایه می‌گردد.
 - ب - سود خالص که از صورت سود و زیان استخراج می‌شود و باعث افزایش سرمایه می‌گردد.
 - ج - زیان خالص که از صورت سود و زیان استخراج می‌شود و باعث کاهش سرمایه می‌گردد.
 - د - برداشت صاحب مؤسسه که از تراز آزمایشی یا دفتر کل استخراج می‌شود و باعث کاهش سرمایه می‌گردد.
- لازم به توضیح است که برای یک مؤسسه در طی یک دوره مالی یکی از موارد ب یا ج تحقق می‌یابد.

۴- سرمایه پایان دوره - در این بخش سرمایه پایان دوره که از جمع جبری سرمایه اول دوره و خالص تغییرات سرمایه به دست می آید نوشته می شود.

صورت حساب سرمایه مؤسسه حمل و نقل سعید برای یک ماهه منتهی به ۳۱ مردادماه ۱۳۸۱ در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه حمل نقل سعید	
صورت حساب سرمایه	
برای یک ماهه منتهی به ۳۱ مردادماه ۱۳۸۱	
ریال	ریال
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای سعیدی در ابتدای مردادماه
۲,۰۰۰,۰۰۰	اضافه می شود: سرمایه گذاری مجدد
۷,۰۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه
	اضافه می شود: سود خالص
	۱۳۰,۰۰۰
	کسر می شود: برداشت آقای سعیدی
	(۶۰,۰۰۰)
	خالص افزایش در سرمایه
۷۰,۰۰۰	
۷,۰۷۰,۰۰۰	سرمایه آقای سعیدی در پایان مردادماه

ترازنامه

در تهیه صورت های مالی ابتدا صورت سود و زیان، سپس صورت حساب سرمایه و در نهایت ترازنامه تهیه می شود، زیرا تهیه صورت حساب سرمایه مستلزم داشتن مبلغ سود (زیان) خالص و تهیه ترازنامه مستلزم داشتن مبلغ سرمایه در پایان دوره می باشد.

ترازنامه گزارشی است که در آن دارایی ها، بدهی ها و سرمایه یک مؤسسه در پایان دوره مالی منعکس می گردد، به عبارت دیگر ترازنامه وضعیت مالی یک مؤسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد.

ترازنامه از بخش های اصلی زیر تشکیل می شود:

۱- عنوان ترازنامه

۲- دارایی

۳- بدهی

۴- سرمایه

۵- تراز - در این بخش تساوی جمع دارایی یا جمع بدهی و سرمایه اثبات می شود.

ترازنامه مؤسسه حمل و نقل سعید در پایان مرداد ماه ۱۳۸۱ که براساس مانده حساب های دارایی و بدهی منعکس در تراز آزمایشی مورخ ۳۱ مردادماه و سرمایه پایان دوره منعکس در صورت حساب سرمایه تهیه شده، در صفحه بعد نشان داده شده است.

مؤسسه حمل و نقل سعید

ترازنامه

۳۱ مردادماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	دارایی:	بدهی:
	۱۰۰,۰۰۰	موجودی صندوق	بستانکاران
۳۵۰,۰۰۰	۱,۶۵۰,۰۰۰	موجودی بانک	پیش دریافت درآمد
۱۲۰,۰۰۰	۳۴۰,۰۰۰	بدهکاران	جمع بدهی
۴۷۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	ملزومات	
	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه	سرمایه
	۳۵۰,۰۰۰	اثاثه	سرمایه آقای سعیدی در ۳۱ مردادماه
	۳,۰۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه	
	۱,۶۰۰,۰۰۰	ساختمان	
	۷,۵۴۰,۰۰۰	جمع دارایی	جمع بدهی و سرمایه
۷,۵۴۰,۰۰۰			

مبنای تعهدی در حسابداری

تعیین سود به ترتیبی که در این فصل تشریح شد، بر مبنای مفهومی انجام می‌گیرد که اصطلاحاً مبنای تعهدی نامیده می‌شود. براساس مبنای تعهدی، معاملات و رویدادهای مالی در زمان وقوع شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شوند، یعنی درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها در زمان تحمل و بدون توجه به دریافت یا پرداخت وجه نقد شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند^۱. مبنای تعهدی در حسابداری بر اصل تحقق درآمد و اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد تأکید دارد.

اصل تحقق درآمد

طبق این اصل درآمد در دوره‌ای که تحقق می‌یابد، اعم از آن که تقدماً دریافت شده یا نشده باشد، شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به همین دلیل، انجام خدمات به طور نسبی نیز به عنوان درآمد دوره‌ای شناسایی می‌شود که خدمات ارائه گردیده است و نه دوره‌ای که وجوه مربوط دریافت می‌شود.

اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد

اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد بر فرایند اندازه‌گیری سود تمرکز دارد و حاکی از آن است که هزینه‌های انجام شده برای تحصیل درآمد باید در همان دوره‌ای که درآمد شناسایی می‌گردد، با درآمد مربوط مقابله شود تا سود یا زیان خالص دوره به دست آید.

۱- مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد که در آن معاملات و رویدادهای مالی صرفاً در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شوند، یعنی درآمدها در زمان دریافت وجه نقد و هزینه‌ها در زمان پرداخت وجه نقد شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- کدامیک از رویدادهای زیر نهایتاً موجب تغییر سرمایه می‌شوند؟

الف) برداشت (ب) سرمایه‌گذاری مجدد (ج) درآمدها و هزینه‌ها (د) هر سه مورد

۲- ارسال صورت حساب برای مشتریان بابت خدمات انجام شده موجب می‌شود که:

الف) بدهی و سرمایه افزایش یابد. (ب) دارایی و سرمایه افزایش یابد.
ج) بدهی افزایش و سرمایه کاهش یابد. (د) دارایی افزایش و سرمایه کاهش یابد.

۳- دریافت صورت حساب بابت خدماتی که توسط دیگران برای مؤسسه انجام شده است موجب می‌شود که:

الف) بدهی و سرمایه افزایش یابد. (ب) دارایی و بدهی افزایش یابد.
ج) بدهی افزایش و سرمایه کاهش یابد. (د) دارایی افزایش و سرمایه کاهش یابد.

۴- ارائه خدماتی که قبلاً بهای آن دریافت شده چه تأثیری بر معادله حسابداری دارد؟

الف) کاهش بدهی، افزایش سرمایه (ب) افزایش بدهی، کاهش سرمایه
ج) کاهش دارایی، افزایش سرمایه (د) افزایش دارایی، کاهش سرمایه

۵- حساب‌هایی که معمولاً مانده بدهکار دارند عبارتند از حساب‌های:

الف) دارایی، هزینه، درآمد (ب) دارایی، هزینه، سرمایه
ج) دارایی، بدهی، سرمایه (د) دارایی، هزینه، برداشت

۶- حساب پیش‌پرداخت هزینه یک و حساب پیش‌دریافت درآمد یک است.

الف) دارایی، بدهی (ب) بدهی، دارایی (ج) هزینه، درآمد (د) درآمد، هزینه

۷- هنگامی که بدهی افزایش می‌یابد کاهش می‌یابد.

الف) هزینه (ب) درآمد (ج) دارایی (د) سرمایه

۸- در صورتی که جمع دارایی‌ها ۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش و سرمایه ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته باشد، تغییر در میزان بدهی‌ها

چند ریال است؟

الف) ۳۶۰,۰۰۰ ریال کاهش (ب) ۳۶۰,۰۰۰ ریال افزایش
ج) ۶۴۰,۰۰۰ ریال کاهش (د) ۶۴۰,۰۰۰ ریال افزایش

۹- کدامیک از گزینه‌های زیر در مورد سرمایه مؤسسه در پایان دوره صحیح است؟ (از چپ به راست)

- الف) برداشت + سود (زیان) خالص دوره جاری + سرمایه‌گذاری مجدد + سرمایه اول دوره = سرمایه پایان دوره
 ب) برداشت - سود (زیان) خالص دوره جاری + سرمایه‌گذاری مجدد + سرمایه اول دوره = سرمایه پایان دوره
 ج) برداشت + سود (زیان) خالص دوره جاری - سرمایه‌گذاری مجدد + سرمایه اول دوره = سرمایه پایان دوره
 د) برداشت - سود (زیان) خالص دوره جاری + سرمایه‌گذاری مجدد - سرمایه اول دوره = سرمایه پایان دوره

۱۰- سرمایه مؤسسه شیوا در ابتدا و پایان دوره به ترتیب ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ۷۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در صورتی که سرمایه‌گذاری مجدد و برداشت صاحب مؤسسه طی یک دوره به ترتیب ۲۰۰,۰۰۰ ریال و ۵۰,۰۰۰ ریال باشد، سود یا زیان خالص مؤسسه چند ریال است؟

- الف) ۱۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص
 ب) ۱۵۰,۰۰۰ ریال سود خالص
 ج) ۱۰۰,۰۰۰ ریال زیان خالص
 د) ۱۵۰,۰۰۰ ریال زیان خالص

۱۱- اگر زیان خالص دوره مالی ۱۲۵,۰۰۰ ریال، برداشت طی دوره ۶۰,۰۰۰ ریال، سرمایه‌گذاری مجدد طی دوره ۲۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه پایان دوره ۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سرمایه اول دوره چند ریال بوده است؟

- الف) ۵۶۵,۰۰۰ ریال
 ب) ۶۸۵,۰۰۰ ریال
 ج) ۷۱۵,۰۰۰ ریال
 د) ۸۳۵,۰۰۰ ریال

۱۲- حسابدار مؤسسه شیدا برداشت ۲۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد از صندوق توسط صاحب مؤسسه را اشتباهاً به بدهکار حساب هزینه حقوق منظور نموده است. این اشتباه موجب می‌شود که:

- الف) سرمایه کمتر از واقع گزارش شود.
 ب) سود کمتر از واقع گزارش شود.
 ج) دارایی بیشتر از واقع گزارش شود.
 د) برداشت بیشتر از واقع گزارش شود.

۱۳- اولین صورت مالی که تهیه می‌شود عبارت است از:

- الف) ترازنامه
 ب) تراز آزمایشی
 ج) صورت سود و زیان
 د) صورت حساب سرمایه

۱۴- "برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱" تاریخ کدامیک از گزارش‌های زیر است؟

- الف) تراز آزمایشی و ترازنامه
 ب) صورت سود و زیان و ترازنامه
 ج) صورت سود و زیان و صورت حساب سرمایه
 د) صورت سود و زیان و صورت حساب سرمایه و تراز آزمایشی

۱۵- کدامیک از موارد زیر هم در صورت حساب سرمایه و هم در ترازنامه منعکس می شود؟

- الف) درآمدها ب) هزینه‌ها ج) سود خالص د) سرمایه

۱۶- براساس درآمدها در زمان تحقق و هزینه‌ها در زمان تحمل و بدون توجه به دریافت یا پرداخت وجه نقد شناسایی می شوند.

- الف) اصل تحقق ب) اصل تطابق ج) مبنای تعهدی د) فرض دوره مالی

مسائل

۱-۵ با درج کلمه "بدهکار" یا "بستانکار" جدول زیر را تکمیل کنید.

نوع حساب	افزایش	کاهش	مانده حساب
دارایی‌ها			
بدهی‌ها			
سرمایه			
برداشت			
درآمدها			
هزینه‌ها			

۲-۵ اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی زیر را بر معادله حسابداری مشخص کنید.

الف - خرید ائانه به طور نسیه

ب - دریافت وام از بانک و تسلیم یک فقره سفته شش ماهه

ج - سرمایه‌گذاری مجدد صاحب مؤسسه

د - برگشت قسمتی از ائانه خریداری شده (موضوع بند الف)

ه - ارسال صورت حساب برای مشتریان بابت خدمات انجام شده

و - برداشت نقدی صاحب مؤسسه

ز - پرداخت هزینه حقوق کارکنان

ح - پرداخت هزینه تلفن همراه صاحب مؤسسه

ط - دریافت از مشتریان بابت خدمات انجام شده

ی - دریافت از مشتریان بابت صورت حساب‌های ارسالی

پاسخ خود را با درج علامت (+) برای افزایش، علامت (-) برای کاهش و علامت (۰) برای بدون تأثیر در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

دارایی	=	بدهی	+	سرمایه
+		+		۰

(الف)

۵-۳- برخی از معاملات و عملیات مالی مؤسسه مهر در زیر ارائه شده است:

- الف - آورده غیر نقدی آقای مهرابی به عنوان سرمایه اولیه
- ب - دریافت وام از بانک و تسلیم یک فقره سفته یک ساله
- ج - خرید اثاث اداری به طور نسیه
- د - خرید ملزومات به طور نقد
- ه - پرداخت اجاره یک ساله مؤسسه
- و - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت انجام خدمات در آینده
- ز - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت خدمات انجام شده
- ح - ارسال صورت حساب برای مشتریان بابت خدمات انجام شده
- ط - پرداخت حقوق کارکنان مؤسسه
- ی - برداشت نقدی آقای مهرابی

اثر هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق را بر ترازنامه و صورت سود و زیان مؤسسه مهر مشخص کنید. پاسخ خود را با درج علامت (+) برای افزایش، علامت (-) برای کاهش و علامت (۰) برای بدون تأثیر در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

اثر رویداد مالی بر صورت سود و زیان			اثر رویداد مالی بر ترازنامه			رویداد
سود - نالص	جمع هزینه‌ها	جمع درآمد	سرمایه	جمع بدهی‌ها	جمع دارایی‌ها	الف
۰	۰	۰	+	۰	+	

۵-۴- در مورد هر یک از معاملات و عملیات مالی مندرج در جدول زیر حساب‌هایی که بدهکار یا بستانکار می‌شوند را مشخص کنید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

بستانکار	بدهکار	
سرمایه	موجودی بانک	الف - واریز سرمایه‌گذاری اولیه صاحب مؤسسه به حساب بانکی
		ب - دریافت وام از بانک و تسلیم یک فقره سفته سه ماهه
		ج - خرید اثاث اداری به طور نسیه
		د - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت خدمات انجام شده
		ه - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت انجام خدمات در آینده
		و - پرداخت هزینه چاپ آگهی در روزنامه
		ز - ارسال صورت حساب برای مشتریان بابت خدمات انجام شده
		ح - پرداخت حقوق کارکنان
		ط - دریافت طلب از بدهکاران
		ی - برداشت نقدی صاحب مؤسسه

۵۵- آقای رضی در آذرماه ۱۳۸۱ مؤسسه تعمیراتی رضایت را تأسیس کرد. معاملات و عملیات مالی آذرماه مؤسسه مزبور به شرح زیر است:

- ۱۰ آذر واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک به عنوان سرمایه اولیه
 - ۱۲ آذر خرید یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۲,۲۰۰,۰۰۰ ریال و صدور یک فقره چک از حساب بانکی
 - ۱۵ آذر خرید تعدادی اثاثه اداری به مبلغ ۶۳۵,۰۰۰ ریال به طور نسیه
 - ۱۹ آذر خرید مبلغ ۱۴۵,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد
 - ۲۰ آذر ارسال صورت حساب خدمات انجام شده برای مشتریان به مبلغ ۶۳۰,۰۰۰ ریال
 - ۲۵ آذر دریافت مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال از مشتریان بابت خدمات انجام شده
 - ۲۶ آذر پرداخت بخشی از بدهی مؤسسه به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال
 - ۲۷ آذر واریز مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال توسط آقای رضی به حساب جاری نزد بانک به عنوان سرمایه گذاری مجدد
 - ۲۸ آذر دریافت مبلغ ۳۷۰,۰۰۰ ریال از مشتریان بابت صورت حساب های ارسالی
- مطلوبست: تهیه جدولی به شکل زیر برای تجزیه و تحلیل هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق (پاسخ مورد اول به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

دارایی			=			بدهی + سرمایه		
بانک	بدهکاران	ملزومات	ساختمان	اثاثه	بستانکاران	سرمایه آقای رضی	درآمد	هزینه
۹/۱۰	۵,۰۰۰,۰۰۰					۵,۰۰۰,۰۰۰		

۵۶- معاملات و عملیات مالی مؤسسه سخاوت در مردادماه ۱۳۸۱ در جدول زیر ارائه شده است:

دارایی			=			بدهی + سرمایه			
بانک	بدهکاران	اثاثه	بستانکاران	سرمایه آقای سخی	برداشت	درآمد	هزینه		
۱۹۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰				مانده	
	۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰					الف	
		۳۵,۰۰۰	۳۵,۰۰۰					ب	
۱۸,۰۰۰								ج	
	۶۴,۰۰۰						۶۴,۰۰۰	د	
		۲۵,۰۰۰						ه	
					۲۵,۰۰۰			و	
							۵۲,۰۰۰	ز	
	۴۰,۰۰۰				۴۸,۰۰۰			ح	
	۶۵,۰۰۰							ط	

مطلوبست:

- ۱) تبیین شرح مناسب برای هر یک از معاملات و عملیات مالی فوق (فرض کنید مبالغ ۱۸,۰۰۰ ریال و ۶۵,۰۰۰ ریال در ستون هزینه ها به ترتیب مربوط به هزینه آگهی و هزینه حقوق می باشد.)
- ۲) تهیه صورت سود و زیان مؤسسه سخاوت برای یک ماهه منتهی به پایان مردادماه ۱۳۸۱
- ۳) تهیه صورت حساب سرمایه مؤسسه سخاوت برای یک ماهه منتهی به پایان مردادماه ۱۳۸۱
- ۴) تهیه ترازنامه مؤسسه سخاوت به تاریخ ۳۱ مردادماه ۱۳۸۱

۵-۷- اطلاعات زیر در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۳۱ از دفاتر کلینیک دندانپزشکی نسیم استخراج شده است:

ریال

۲۵۵,۰۰۰	درآمد حق ویزیت
۸۳۰,۰۰۰	درآمد معالجه بیماران
۱۶۴,۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان
۲۴۸,۰۰۰	هزینه ملزومات مصرفی
۱۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره محل
۸۵,۰۰۰	هزینه تلفن
۷۶,۰۰۰	هزینه آب و برق

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان کلینیک دندانپزشکی نسیم برای اردیبهشت ماه ۱۳۳۱

۵-۸- صورت حساب سرمایه مؤسسه قاسم برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱ در زیر ارائه شده است:

مؤسسه قاسم

صورت حساب سرمایه

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

ریال	ریال
۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای قاسمی در ابتدای سال ۱۳۳۱
۵۰۰,۰۰۰	اضافه می شود: سرمایه گذاری مجدد
۲,۰۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه
	۶۲۷,۰۰۰
	کسر می شود: برداشت آقای قاسمی
۴۸۷,۰۰۰	خالص افزایش در سرمایه
۲,۴۸۷,۰۰۰	سرمایه آقای قاسمی در پایان سال ۱۳۳۱

هزینه های سال ۱۳۳۱ مؤسسه قاسم نیز به شرح زیر می باشد:

ریال

۲۸۵,۰۰۰	هزینه حقوق
۲۱۰,۰۰۰	هزینه اجاره
۱۴۶,۰۰۰	هزینه آب و برق
۸۷,۰۰۰	هزینه های متفرقه

با فرض این که درآمد مؤسسه فقط از یک منبع (درآمد حق الزحمه) تحصیل شده باشد،

مطلوبست: تهیه صورت سود و زیان مؤسسه قاسم برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

۵-۹- تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۱۳۳۱ از دفتر کل آموزشگاه زبان شیوا استخراج شده است:

آموزشگاه زبان شیوا

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۵۶,۰۰۰	صندوق
	۵۴۰,۰۰۰	بانک
	۴۸۷,۰۰۰	بدهکاران
	۱۵۰,۰۰۰	ملزومات اداری
	۱,۵۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
	۸۰۰,۰۰۰	اثاث اداری
۸۵۰,۰۰۰		بستانکاران
۴۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی
۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای شیوایی
	۲۵۰,۰۰۰	برداشت آقای شیوایی
۱,۶۳۰,۰۰۰		درآمد شهریه
	۳۲۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۴۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۱۸۰,۰۰۰	هزینه بیمه وسائط نقلیه
	۱۱۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۱۴۲,۰۰۰	هزینه های متفرقه
۴,۸۸۰,۰۰۰	۴,۸۸۰,۰۰۰	

مطلوبست:

(۱) تهیه صورت سود و زیان آموزشگاه زبان شیوا برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۳۱

(۲) تهیه صورت حساب سرمایه آموزشگاه زبان شیوا برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۳۱

(۳) تهیه ترازنامه آموزشگاه زبان شیوا به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۳۱

۱۰- در هر یک از ستون های زیر به جای علامت ؟ مبلغ صحیح را بنویسید. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه

فرض کنید.)

ه	د	ج	ب	الف	
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
؟	۴۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه ابتدای دوره
۱۲۰,۰۰۰	؟	۵۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	سرمایه گذاری مجدد
۹۰,۰۰۰	(۷۰,۰۰۰)	؟	۹۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	سود (زیان) خالص
۱۵,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	؟	۳۰,۰۰۰	برداشت طی دوره
۳۲۰,۰۰۰	۶۷۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۹۰,۰۰۰	؟	سرمایه پایان دوره

۵-۱۱- دارایی‌ها و بدهی‌های تعمیرگاه داداش در ابتدا و پایان سال ۱۳۳۱ به شرح زیر است:

	دارایی‌ها	بدهی‌ها	
	ریال	ریال	
ابتدای سال ۱۳۳۱	۵۹۰,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰	
پایان سال ۱۳۳۱	۷۵۰,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	

مطلوبست: محاسبه سود یا زیان خالص تعمیرگاه داداش براساس هر یک از مفروضات زیر:

سرمایه‌گذاری مجدد صاحب مؤسسه	برداشت صاحب مؤسسه	طی سال ۱۳۳۱	ریال
(۱)	—	—	—
(۲)	۷۰,۰۰۰	—	—
(۳)	۴۵,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	—
(۴)	—	۳۵,۰۰۰	—

۵-۱۲- اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسات الف، ب، ج، د و ه استخراج شده است. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه فرض کنید.)

الف	ب	ج	د	ه	
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
۶۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰	?	اول دوره مالی:
۳۲۰,۰۰۰	۱۸۵,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	دارایی‌ها
					بدهی‌ها
۶۲۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۳۷۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰	پایان دوره مالی:
۱۶۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰	?	۱۷۰,۰۰۰	دارایی‌ها
					بدهی‌ها
۱۶۸,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	?	۹۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	طی دوره مالی:
۴۸,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری مجدد
?	۲۰۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۲۴۵,۰۰۰	برداشت
۲۶۴,۰۰۰	?	۱۸۰,۰۰۰	۲۱۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	درآمدها
					هزینه‌ها

مطلوبست:

(۱) تعیین اعداد مجهول هر ستون

(۲) تهیه صورت حساب سرمایه برای هر یک از مؤسسات الف، ب، ج، د و ه

۵-۱۳- خانم رویایی در مهرماه ۱۳۸۱ مهد کودک رویا را تأسیس نمود. فعالیت‌های مالی مهد کودک مزبور در مهرماه به شرح زیر است:

- ۳ مهر واریز مبلغ ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حساب جاری نزد بانک سپه به عنوان سرمایه اولیه مهد کودک
- ۴ مهر خرید یک دستگاه مینی بوس جهت سرویس ایاب و ذهاب کودکان به مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال که ۴۰ درصد بهای آن پرداخت و برای بقیه یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.
- ۵ مهر پرداخت مبلغ ۱۳۵,۰۰۰ ریال بابت چاپ آگهی در روزنامه
- ۶ مهر انعقاد قرارداد با شرکت آرمان جهت پذیرش پنج نفر از فرزندان کارکنان شرکت و دریافت مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان پیش دریافت
- ۸ مهر پرداخت مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت بیمه یک ساله مینی بوس
- ۱۲ مهر خرید مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال وسایل بازی کودکان که مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت گردیده و قرار شد بقیه بهای آن یک ماه بعد پرداخت گردد.
- ۱۶ مهر برداشت مبلغ ۱۷۵,۰۰۰ ریال توسط خانم رویایی جهت مصارف شخصی
- ۲۰ مهر پرداخت مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره مهرماه مهد کودک
- ۲۱ مهر دریافت مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال بابت شهریه تعدادی از کودکان
- ۲۵ مهر پرداخت مبلغ ۲۷۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق مهرماه کارکنان
- ۲۸ مهر دریافت صورت حساب از تعمیرگاه اتومبیل هدف به مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال بابت تعمیر مینی بوس
- ۳۰ مهر ارسال صورت حساب شهریه ده نفر از کودکان به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال
- مطلوبست: ثبت فعالیت‌های مالی فوق در دفتر روزنامه مهد کودک

۵-۱۴- آقای ایروانی در شهریورماه ۱۳۸۱ آژانس مسافرتی ایران را تأسیس نمود. فعالیت‌های مالی آژانس مزبور در شهریور ماه به شرح زیر است:

- ۲ شهریور واریز مبلغ ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به حساب جاری نزد بانک ملی و تخصیص یک دستگاه ساختمان به ارزش ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه
- ۳ شهریور خرید سه دستگاه رایانه به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از شرکت پارس رایانه که مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت گردید و مقرر شد بقیه مبلغ ده روز بعد پرداخت گردد.
- ۴ شهریور صدور یک فقره چک به مبلغ ۶۳۰,۰۰۰ ریال بابت خرید تعدادی میز و صندلی برای دفتر آژانس
- ۶ شهریور خرید یک دستگاه اتومبیل به مبلغ ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال که مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت و برای بقیه بهای آن یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.
- ۷ شهریور پرداخت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال بابت بیمه یک ساله اتومبیل
- ۱۰ شهریور دریافت مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال از شرکت هواپیمایی آسمان بابت کارمزد فروش بلیط برای آن شرکت و واریز وجه به حساب جاری نزد بانک ملی
- ۱۳ شهریور پرداخت بدهی به شرکت پارس رایانه

- ۱۵ شهریور ارسال صورت حسابی به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال به شرکت آسیا بابت اجرای یک تور زیارتی برای کارکنان آن شرکت
- ۱۶ شهریور پرداخت مبلغ ۸۵,۰۰۰ ریال بابت سوخت مصرفی اتومبیل
- ۱۷ شهریور برداشت مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال توسط آقای ایروانی برای مصارف شخصی
- ۲۰ شهریور دریافت طلب آژانس از شرکت آسیا (صورت حساب مورخ ۱۵ شهریور) و واریز وجه به حساب جاری نزد بانک ملی
- ۲۱ شهریور دریافت صورت حسابی به مبلغ ۱۴۵,۰۰۰ ریال از تعمیرگاه جهان بابت تعمیر اتومبیل آژانس
- ۲۲ شهریور ارسال صورت حسابی به مبلغ ۳۳۰,۰۰۰ ریال به شرکت اروپا بابت اجرای یک تور سیاحتی برای کارکنان آن شرکت
- ۲۵ شهریور پرداخت بدهی به تعمیرگاه جهان
- ۲۶ شهریور پرداخت مبلغ ۱۳۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق
- ۲۷ شهریور پرداخت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه تلفن همراه آقای ایروانی
- ۲۹ شهریور ارسال صورت حسابی به مبلغ ۴۶۵,۰۰۰ ریال به شرکت هواپیمایی ماهان بابت کارمزد فروش بلیط برای آن شرکت
- ۳۰ شهریور پرداخت مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق شهریورماه کارکنان
- مطلوبست:

(۱) ثبت فعالیت‌های مالی فوق در دفتر روزنامه

(۲) نقل ثبت‌های دفتر روزنامه به حساب‌های دفترکل

(۳) تهیه تراز آزمایشی چهار ستونی از حساب‌های دفترکل

(۴) تهیه صورت سود و زیان برای یک ماهه منتهی به ۳۱ شهریورماه ۱۳۸۱

(۵) تهیه صورت حساب سرمایه برای یک ماهه منتهی به ۳۱ شهریورماه ۱۳۸۱

(۶) تهیه ترازنامه به تاریخ ۳۱ شهریورماه ۱۳۸۱

- ۵-۱۵- سود خالص گزارش شده مؤسسه کیوان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ مبلغ ۳۶۷,۰۰۰ ریال است. در پایان سال ۱۳۸۱ که حساب‌های این مؤسسه توسط یک حسابرס مورد بررسی قرار گرفت، اشتباهات زیر کشف شد:
- الف - خرید مبلغ ۲۷,۰۰۰ ریال ملزومات به حساب اثاثه اداری منظور شده است.
- ب - پرداخت مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال هزینه اجاره دوبار در دفاتر ثبت شده است.
- ج - پرداخت مبلغ ۵۳,۰۰۰ ریال هزینه آب و برق به مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
- د - برداشت صاحب مؤسسه به مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال، به مبلغ ۲۳,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
- ه - ارسال مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال صورت حساب بابت خدمات انجام شده، به مبلغ ۴۸,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
- مطلوبست:

(۱) محاسبه سود خالص صحیح مؤسسه کیوان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

(۲) انجام ثبت‌های لازم برای اصلاح هر یک از اشتباهات فوق

۱۶-۵- تراز آزمایشی مؤسسه سینا در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

مؤسسه سینا

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۵۴,۰۰۰	موجودی بانک
	۱۵۲,۰۰۰	بدهکاران
	۸۵,۰۰۰	ملزومات
	۲۳۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۸۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲۵۰,۰۰۰		بستانکاران
۵۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی
۱,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سینایی
۱۰۰,۰۰۰		برداشت آقای سینایی
۴۸۰,۰۰۰		درآمد خدمات
	۱۶۵,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۲۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۵۶,۰۰۰	هزینه آب و برق
۲,۳۳۰,۰۰۰	۱,۹۶۲,۰۰۰	

پس از بررسی دفاتر و مدارک حسابداری مشخص گردید که اشتباهات زیر رخ داده است:

الف - جمع ستون بدهکار و بستانکار حساب بانک به ترتیب ۲,۶۸۲,۰۰۰ ریال و ۲,۱۴۸,۰۰۰ ریال است.

ب - ارسال صورت حساب به مبلغ ۴۵,۰۰۰ ریال برای مشتریان بابت خدمات انجام شده در دفتر روزنامه و کل ثبت نشده است.

ج - دریافت مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از بدهکاران اشتبهاً به بدهکار حساب بدهکاران نقل شده است.

د - خرید مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال ملزومات دو بار به حساب ملزومات در دفتر کل نقل شده است. طرف بستانکار این ثبت فقط یک بار به دفتر کل نقل شده است.

ه - برداشت مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال توسط آقای سینایی به بدهکار حساب هزینه حقوق و بستانکار حساب صندوق منظور شده است.

و - مانده حساب هزینه آب و برق ۶۵,۰۰۰ ریال است.

ز - هزینه عوارض شهرداری به مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال به تراز آزمایشی انتقال نیافته است.

مطلوبست: تهیه تراز آزمایشی صحیح مؤسسه سینا در پایان سال ۱۳۸۱

- ۱۷-۵ در پایان سال ۱۳۳۱ که حساب‌های مؤسسه کیهان مورد بررسی قرار گرفت، مشخص گردید که اشتباهات زیر رخ داده است:
- الف - خرید مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال ائانه اداری به طور نسیه دو بار در حساب‌ها ثبت شده است.
- ب - دریافت مبلغ ۵۲,۰۰۰ ریال از مشتریان بابت خدمات انجام شده به بدهکار حساب صندوق و بستانکار حساب بدهکاران منظور شده است.
- ج - پرداخت مبلغ ۳۷,۰۰۰ ریال هزینه حقوق دو بار در حساب‌ها ثبت شده است.
- د - پرداخت مبلغ ۷۸,۰۰۰ ریال هزینه آب و برق به مبلغ ۸۷,۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شده است.
- ه - پرداخت مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال هزینه آگهی به بدهکار حساب بستانکاران و بستانکار حساب صندوق منظور شده است.
- و - خرید مبلغ ۴۸,۰۰۰ ریال ملزومات به حساب ائانه اداری منظور شده است.
- ز - ارسال صورت حساب به مبلغ ۶۸,۰۰۰ ریال برای مشتریان بابت خدمات انجام شده در دفاتر ثبت نشده است.
- ح - برداشت صاحب مؤسسه به مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال به بدهکار حساب هزینه حقوق و بستانکار حساب صندوق منظور شده است.
- ط - پرداخت مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال هزینه اجاره در حساب‌ها ثبت نشده است.
- ی - پرداخت مبلغ ۲۳,۰۰۰ ریال بابت تعمیر وسائط نقلیه به بدهکار حساب وسائط نقلیه منظور شده است.
- اثر هر یک از اشتباهات فوق را بر ترازنامه و صورت سود و زیان مؤسسه کیهان مشخص کنید. پاسخ خود را با درج علامت (+) برای "بیشتر از واقع"، علامت (-) برای "کمتر از واقع" و علامت (۰) برای "بدون تأثیر" در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

اثر اشتباه بر صورت سود و زیان			اثر اشتباه بر ترازنامه			اشتباه
سود خالص	جمع هزینه‌ها	جمع درآمد	سرمایه	جمع بدهی‌ها	جمع دارایی‌ها	
۰	۰	۰	۰	+	+	الف

فصل ششم

تکمیل چرخه حسابداری

سیستم حسابداری باید به طور منظم تمامی اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص کند تا برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. فرایند عملیات حسابداری شامل یک سری مراحل است که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این مراحل پیاپی اصطلاحاً چرخه حسابداری یا دوره عمل حسابداری نامیده می‌شود.

عملیات حسابداری در دو مقطع زمانی به شرح زیر انجام می‌شود:

الف - در طول دوره مالی - مراحل حسابداری در طول دوره مالی و توالی آن به شرح زیر است:

مرحله اول - جمع‌آوری اطلاعات مالی

مرحله دوم - تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی

مرحله سوم - ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه

مرحله چهارم - انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل

مرحله پنجم - تهیه تراز آزمایشی

ب - در پایان دوره مالی - مراحل حسابداری در پایان دوره مالی و توالی آن به شرح زیر است:

مرحله ششم - اصلاح حساب‌های دفتر کل

مرحله هفتم - تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

مرحله هشتم - تهیه صورت‌های مالی

مرحله نهم - بستن حساب‌های موقت

مرحله دهم - تهیه تراز آزمایشی اختتامی

مرحله یازدهم - بستن حساب‌های دائمی

در فصول قبل مراحل اول تا پنجم (مراحل حسابداری در طول دوره مالی) و همچنین مرحله هشتم (تهیه صورت‌های

مالی) تشریح گردید. در این فصل بقیه مراحل حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد.

حساب‌های دائمی و حساب‌های موقت

قبل از اصلاح حساب‌های دفتر کل لازم است با انواع حساب‌های دفتر کل آشنا شویم. حساب‌های دفتر کل از لحاظ ارتباط با صورت‌های مالی به دو دسته کلی زیر تقسیم می‌شوند:

- ۱- حساب‌های دائمی - حساب‌هایی هستند که مانده آن‌ها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. کلیه حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه جزء حساب‌های دائمی به شمار می‌روند. این حساب‌ها را حساب‌های ترازنامه‌ای نیز می‌گویند.
- ۲- حساب‌های موقت - حساب‌هایی هستند که مانده آن‌ها در پایان دوره مالی بسته می‌شود. کلیه حساب‌های درآمد، هزینه و برداشت جزء حساب‌های موقت به شمار می‌روند. این حساب‌ها را، به استثنای حساب برداشت، حساب‌های سود و زیانی نیز می‌گویند.

در طی دوره مالی ممکن است بخشی از مانده یک حساب دائمی و بخش دیگری از آن موقت باشد. این گونه حساب‌ها را اصطلاحاً حساب‌های مختلط یا حساب‌های مخلوط می‌گویند. آن بخش از حساب‌های مختلط که موقتی باشد در پایان دوره مالی بسته می‌شود و بخش دائمی آن‌ها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. انواع مهم این حساب‌ها عبارتند از موجودی ملزومات، پیش‌پرداخت‌های هزینه و پیش‌دریافت‌های درآمد.

اصلاح حساب‌های دفتر کل

صورت‌های مالی که در پایان دوره مالی در هر مؤسسه تهیه می‌شود باید نتیجه عملیات و وضعیت مالی مؤسسه را به نحو صحیح نشان دهد. بعد از ثبت کلیه معاملات و عملیات مالی در دفاتر، برخی از حساب‌های دفتر کل مانده‌های صحیح را برای تهیه صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهند. حتی اگر معاملات و عملیات مالی نیز به درستی در دفاتر ثبت شده باشد، حسابداری تعهدی ایجاب می‌کند که برای تطبیق حساب‌های ترازنامه و صورت سود و زیان با فرض دوره مالی واصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، مانده برخی از حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی اصلاح گردد.

ویژگی‌های اصلی ثبت‌های اصلاحی به شرح زیر است:

- الف - در پایان دوره مالی در دفاتر ثبت می‌شوند. تاریخ ثبت اصلاحات در دفاتر حسابداری آخرین روز هر دوره مالی است.
- ب - حساب‌های مختلط را به دو بخش دائمی و موقت تفکیک می‌کنند. تمام ثبت‌های اصلاحی هم بر ترازنامه و هم بر صورت سود و زیان اثر می‌گذارند.
- ج - به معاملات و عملیاتی مربوط می‌شوند که در یک دوره مالی رخ داده‌اند، اما آثار اقتصادی آن‌ها به بیش از یک دوره مالی تسری دارد.

ثبت‌های اصلاحی معمولاً شامل موارد زیر است:

- ۱- اصلاح حساب پیش‌دریافت‌های درآمد - پیش‌دریافت‌ها مبالغی است که برای ارائه خدمات در آینده از مشتریان دریافت می‌شود. حساب پیش‌دریافت جزء حساب‌های بدهی است و بیانگر تعهد انجام خدمات در آینده است. چنانچه تا پایان دوره مالی بخشی از تعهد مرتبط با پیش‌دریافت انجام شده باشد، درآمد مربوطه تحقق یافته تلقی شده و بایستی از حساب پیش‌دریافت درآمد خارج و به حساب درآمد انتقال یابد.

- ۲- اصلاح حساب پیش پرداخت‌های هزینه - پیش‌پرداخت‌ها مبالغی است که برای انجام مخارج در آینده پرداخت می‌شود. حساب پیش‌پرداخت جزء حساب‌های دارایی است. چنانچه تا پایان دوره مالی بخشی از مبالغی که تحت عنوان پیش‌پرداخت ثبت گردیده، به هزینه تبدیل شده باشد، باید معادل هزینه تحقق یافته از حساب پیش‌پرداخت خارج و به حساب هزینه انتقال یابد.
- ۳- اصلاح حساب موجودی ملزومات - ملزومات خریداری شده در طی دوره به حساب "موجودی ملزومات" منظور می‌شود. بخشی از ملزومات خریداری شده به تدریج در طی دوره مالی مصرف و به هزینه تبدیل می‌شود، اما به دلیل ناچیز بودن مقدار ملزومات مصرف شده در هر روز معمولاً مصرف ملزومات به طور روزانه در حساب‌ها ثبت نمی‌شود. در پایان دوره مالی و از طریق شمارش موجودی‌ها، مقدار موجودی ملزومات تعیین و سپس ملزومات مصرف شده محاسبه گردیده و با انجام یک ثبت اصلاحی از حساب موجودی ملزومات خارج و به حساب هزینه ملزومات منظور می‌شود.
- ۴- ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده - درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده درآمدهایی هستند که تا پایان دوره مالی تحقق یافته، اما وصول نگردیده و در حساب‌ها نیز ثبت نشده‌اند. با انجام یک ثبت اصلاحی در پایان دوره مالی، درآمد مطالبات مربوط در حساب‌ها ثبت می‌گردد.
- ۵- ثبت هزینه‌های تحقق یافته ثبت نشده - هزینه‌های تحقق یافته ثبت نشده هزینه‌هایی هستند که تا پایان دوره مالی قطعیت یافته، اما پرداخت نگردیده و در حساب‌ها نیز ثبت نشده‌اند. از جمله این هزینه‌ها می‌توان به هزینه‌های آب و برق مصرفی در روزهای پایانی سال و همچنین حقوق پرداخت نشده ایام پایان سال اشاره نمود. برای اجرای دقیق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد لازم است که در پایان دوره مالی، این گونه هزینه‌ها و بدهی مربوط در حساب‌ها ثبت گردد.
- ۶- ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های غیر جاری - دارایی‌هایی نظیر ساختمان، وسائط نقلیه و اثاثه عمر مفید محدودی دارند که طی آن دارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای اجرای دقیق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید بهای تمام شده این دارایی‌ها در طول سال‌هایی که دارایی مورد استفاده قرار می‌گیرد به حساب هزینه منظور شود. بدین منظور در پایان هر سال بخشی از بهای تمام شده دارایی به عنوان هزینه استهلاک در دفاتر ثبت می‌شود. این عمل با بدهکار کردن حساب "هزینه استهلاک" و بستانکار کردن حساب "استهلاک انباشته" انجام می‌شود.
- حساب "استهلاک انباشته" یک حساب کاهنده دارایی است که در ترازنامه بعد از حساب دارایی مربوط منعکس شده و از بهای تمام شده دارایی کسر می‌شود تا ارزش دفتری دارایی به دست آید.
- برای تشریح نحوه اصلاح حساب‌ها در پایان دوره مالی، اصلاحات لازم در حساب‌های مؤسسه آموزشی مجید مورد بررسی قرار می‌گیرد.

تراز آزمایشی مؤسسه آموزشی مجید در پایان اسفندماه ۱۳۳۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) در زیر ارائه شده است:

مؤسسه آموزشی مجید

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۸۸۰,۰۰۰	بدهکاران
	۱۵۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۶۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
۴۳۰,۰۰۰		بستانکاران
۳۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی
	۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مجیدی
۹۵۰,۰۰۰		درآمد خدمات آموزشی
	۳۲۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
۳,۱۸۰,۰۰۰	۳,۱۸۰,۰۰۰	

اطلاعات زیر نیز در دست می‌باشد:

- ۱- پیش دریافت درآمد مربوط به قراردادی است که آموزشگاه برای آموزش کارکنان بانک ملی در اول بهمن‌ماه ۱۳۳۱ منعقد نموده است. مدت این قرارداد شش ماه بوده و کل مبلغ قرارداد در اول بهمن‌ماه دریافت شده است.
 - ۲- پیش پرداخت اجاره بابت اجاره یک ساله محل آموزشگاه است که تاریخ شروع اجاره اول آذرماه ۱۳۳۱ می‌باشد.
 - ۳- موجودی ملزومات طبق شمارش در پایان اسفندماه ۱۳۳۱ معادل ۶۰,۰۰۰ ریال است.
 - ۴- در اول اسفندماه ۱۳۳۱ قراردادی برای ۱۵۰ ساعت آموزش کارکنان بانک تجارت از قرار هر ساعت ۱,۰۰۰ ریال منعقد گردیده که پس از اتمام دوره آموزش صورت حساب تنظیم و ارسال خواهد شد. تا پایان اسفندماه کارکنان بانک مذکور جمعاً ۷۰ ساعت آموزش دیده‌اند.
 - ۵- حقوق پرداخت نشده آموزگاران در پایان سال ۱۳۳۱ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال است.
 - ۶- عمر مفید اثاثه ۵ سال برآورد گردیده است. اثاثه مذکور در ابتدای سال ۱۳۳۱ خریداری شده است.
- مطلوبست: انجام ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۳۱ در دفتر روزنامه و انتقال آن‌ها به حساب‌های دفتر کل

- ۱- اصلاح حساب پیش دریافت درآمد - مؤسسه آموزشی مجید تا پایان اسفندماه ۱۳۳۱ دو ماه از خدمات موضوع قرارداد را انجام داده، یعنی $\frac{2}{6}$ از پیش دریافت درآمد به درآمد تبدیل شده است. بنابراین با یک ثبت اصلاحی باید مبلغ ۱۰۰,۰۰۰

ریال ($۱۰۰,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۳}$) از حساب پیش دریافت درآمد خارج و به حساب درآمد خدمات آموزشی منظور شود. ثبت اصلاحی مربوط در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
	۲۹ اسفند	پیش دریافت درآمد درآمد خدمات آموزشی ثبت درآمد تحقق یافته تا پایان اسفند ماه از بابت قرارداد با بانک ملی		۱۰۰,۰۰۰
				۱۰۰,۰۰۰

انتقال به حساب های دفتر کل

پیش دریافت درآمد		درآمد خدمات آموزشی	
۱۰۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۱۰۰,۰۰۰	۱۲/۲۹
۳۰۰,۰۰۰		۹۵۰,۰۰۰	

۲- اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره - تا پایان اسفند ماه ۱۳۸۱ مدت چهار ماه از قرارداد اجاره منقضی شده، یعنی $\frac{۴}{۱۲}$ از پیش پرداخت اجاره به هزینه تبدیل شده است. بنابراین با یک ثبت اصلاحی باید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال ($۲۰۰,۰۰۰ = ۶۰۰,۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۲}$) از حساب پیش پرداخت اجاره خارج و به حساب هزینه اجاره منظور شود. ثبت اصلاحی مربوط در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
	۲۹ اسفند	هزینه اجاره پیش پرداخت اجاره ثبت هزینه اجاره ماه های آذر تا اسفند		۲۰۰,۰۰۰
				۲۰۰,۰۰۰

انتقال به حساب های دفتر کل

هزینه اجاره		پیش پرداخت اجاره	
۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲۹
		۶۰۰,۰۰۰	

۳- اصلاح حساب موجودی ملزومات - با توجه به این که از مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال موجودی ملزومات تنها ۶۰,۰۰۰ ریال آن در پایان سال موجود است، پس بقیه آن یعنی ۹۰,۰۰۰ ریال ($۱۵۰,۰۰۰ - ۶۰,۰۰۰ = ۹۰,۰۰۰$) طی سال مصرف شده است. بنابراین با یک ثبت اصلاحی باید مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال از حساب موجودی ملزومات خارج و به حساب هزینه ملزومات منظور شود. ثبت اصلاحی مربوط در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
	۲۹ اسفند	هزینه ملزومات موجودی ملزومات ثبت ملزومات مصرف شده		۹۰,۰۰۰
				۹۰,۰۰۰

انتقال به حساب های دفتر کل				
هزینه ملزومات		موجودی ملزومات		
۹۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۱۵۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۹۰,۰۰۰

۴- ثبت درآمد تحقق یافته ثبت نشده - مؤسسه آموزشی مجید تا پایان اسفندماه ۱۳۸۱ خدماتی را برای بانک تجارت انجام داده که حق الزحمه مربوط به آن ۷۰,۰۰۰ ریال ($۷۰ \times ۱,۰۰۰ = ۷۰,۰۰۰$) است. به علت خاتمه نیافتن کار تا پایان اسفندماه از این بابت صورت حسابی برای بانک تجارت ارسال نگردیده و وجهی نیز از بابت آن دریافت نشده است. بنابراین در پایان سال ۱۳۸۱ باید این درآمد و مطالبات مربوط در حساب ها ثبت شود. نحوه ثبت درآمد و حق الزحمه دریافتی در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
	۲۹ اسفند	بدهکاران درآمد خدمات آموزشی ثبت درآمد تحقق یافته دریافت نشده		۷۰,۰۰۰
				۷۰,۰۰۰

انتقال به حساب های دفتر کل				
بدهکاران		درآمد خدمات آموزشی		
۷۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۹۵۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۱۰۰,۰۰۰
۷۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۷۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۷۰,۰۰۰

۵- ثبت هزینه تحقق یافته ثبت نشده - مؤسسه آموزشی مجید در پایان اسفندماه ۱۳۸۱ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق آموزگاران بدهکار است. این بدهی و هزینه مربوط باید در پایان سال ۱۳۸۱ در حساب‌ها ثبت شود. نحوه ثبت هزینه حقوق و حقوق پرداختی در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بستانکار
	۲۹ اسفند	هزینه حقوق حقوق پرداختی ثبت حقوق پرداخت نشده آموزگاران		۸۰,۰۰۰
				۸۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل

حقوق پرداختی		هزینه حقوق	
۸۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۳۲۰,۰۰۰	۱۲/۲۹
		۸۰,۰۰۰	

۶- ثبت هزینه استهلاک اثاثه - در پایان سال ۱۳۸۱ بخشی از بهای تمام شده اثاثه به میزان ۴۰,۰۰۰ ریال ($۲۰۰,۰۰۰ \div ۵ = ۴۰,۰۰۰$) باید به حساب هزینه منظور شود^۱. نحوه ثبت هزینه استهلاک اثاثه و استهلاک انباشته مربوط در دفاتر روزنامه و کل در جدول زیر منعکس شده است.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بستانکار
	۲۹ اسفند	هزینه استهلاک اثاثه استهلاک انباشته اثاثه ثبت استهلاک اثاثه برای سال ۱۳۸۱		۴۰,۰۰۰
				۴۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل

استهلاک انباشته اثاثه		هزینه استهلاک اثاثه	
۴۰,۰۰۰	۱۲/۲۹	۴۰,۰۰۰	۱۲/۲۹

۱- این روش محاسبه استهلاک را روش خط مستقیم می‌گویند. در روش خط مستقیم، برای تعیین رقم استهلاک هر سال، بهای تمام شده دارایی بر عمر مفید برآوردی آن تقسیم می‌شود. برای محاسبه استهلاک روش‌های دیگری نیز وجود دارد که در دروس بعدی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

پس از ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه و انتقال آن‌ها به حساب‌های دفتر کل، برای حصول اطمینان از صحت نقل اقلام مذکور تراز آزمایشی جدیدی از مانده حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود که به آن تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مانده صحیح حساب‌های مؤسسه را نشان می‌دهد و مبنای تهیه صورت‌های مالی (صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه) قرار می‌گیرد.

تراز آزمایشی مؤسسه آموزشی مجید که از مانده حساب‌های دفتر کل پس از ثبت اصلاحات تهیه شده، در زیر ارائه شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

تراز آزمایشی اصلاح شده

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۹۵۰,۰۰۰	بدهکاران
	۶۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۴۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
۴۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
۲۳۰,۰۰۰		بستانکاران
۸۰,۰۰۰		حقوق پرداختنی
۲۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی
	۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مجیدی
۱,۱۲۰,۰۰۰		درآمد خدمات آموزشی
	۴۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۹۰,۰۰۰	هزینه ملزومات
	۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۰,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
۳,۳۷۰,۰۰۰	۳,۳۷۰,۰۰۰	

تهیه صورت‌های مالی

با اهمیت‌ترین مرحله در چرخه حسابداری، تهیه صورت‌های مالی (صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه) است که در فصول قبل نحوه تهیه آن‌ها تشریح گردید. صورت‌های مالی مؤسسه آموزشی مجید در پایان اسفندماه ۱۳۸۱ که از روی تراز آزمایشی اصلاح شده تهیه گردیده، در صفحه بعد ارائه شده است.

مؤسسه آموزشی مجید
صورت سود و زیان
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۱

ریال	ریال	
		درآمدها:
۱,۱۲۰,۰۰۰		درآمد خدمات آموزشی
		هزینه‌ها:
	۴۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۹۰,۰۰۰	هزینه ملزومات
	۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۰,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
		جمع هزینه‌ها
		سود خالص
	۸۱۰,۰۰۰	
	۳۱۰,۰۰۰	

مؤسسه آموزشی مجید
صورت حساب سرمایه
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۱

ریال	ریال	
۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی در ابتدای سال
	۳۱۰,۰۰۰	اضافه می‌شود: سود خالص
	(۱۳۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت آقای مجیدی
		خالص افزایش در سرمایه
		سرمایه آقای مجیدی در پایان سال
	۱۸۰,۰۰۰	
	۱,۶۸۰,۰۰۰	

مؤسسه آموزشی مجید
ترازنامه
۲۹ اسفندماه ۱۳۴۱

ریال	ریال	ریال	ریال
			دارایی:
		۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
		۹۵۰,۰۰۰	بدهکاران
		۶۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
		۴۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت اجاره
		۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
		(۴۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: استهلاک انباشته اثاثه
		۱۶۰,۰۰۰	
		۲,۳۹۰,۰۰۰	جمع دارایی
			بدهی:
	۴۳۰,۰۰۰		بستانکاران
	۸۰,۰۰۰		حقوق پرداختنی
	۲۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
			جمع بدهی
			سرمایه:
			سرمایه آقای مجیدی
			جمع بدهی و سرمایه
			۲,۳۹۰,۰۰۰
۷۱۰,۰۰۰			
۱,۶۸۰,۰۰۰			
۲,۳۹۰,۰۰۰			

بستن حساب‌های موقت

منظور از بستن حساب‌های موقت، انتقال مانده حساب‌های موقت (درآمدها، هزینه‌ها و برداشت) به حساب سرمایه است. برای بستن حساب‌های درآمد و هزینه از یک حساب واسط به نام "خلاصه سود و زیان" استفاده می‌شود.

حساب‌های موقت معمولاً به ترتیب زیر در پایان دوره مالی بسته می‌شوند:

۱- بستن حساب‌های درآمد - تک تک حساب‌های درآمد معادل مانده‌ای که دارند بدهکار و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع اقلام درآمد بستانکار می‌شود.

۲- بستن حساب‌های هزینه - تک تک حساب‌های هزینه معادل مانده‌ای که دارند بستانکار و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع اقلام هزینه بدهکار می‌شود.

۳- بستن حساب خلاصه سود و زیان - پس از بستن حساب‌های درآمد و هزینه به حساب خلاصه سود و زیان، مانده حساب مذکور به حساب سرمایه بسته می‌شود. چنانچه مانده حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد نشان دهنده سود خالص است که در این صورت حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و در مقابل حساب سرمایه بستانکار می‌شود و چنانچه مانده حساب خلاصه سود و زیان بدهکار باشد نشان دهنده زیان خالص است که در این صورت حساب خلاصه سود و زیان بستانکار و در مقابل حساب سرمایه بدهکار می‌شود.

۴- بستن حساب برداشت - حساب برداشت نیز جزء حساب‌های موقت است، اما به دلیل آن که بر سود یا زیان دوره مالی تأثیری ندارد به حساب خلاصه سود و زیان بسته نمی‌شود، بلکه مستقیماً به حساب سرمایه بسته می‌شود، بدین ترتیب که حساب برداشت بستانکار و در مقابل حساب سرمایه بدهکار می‌شود.

نحوه بستن حساب‌های موقت مؤسسه آموزشی مجید در دفتر روزنامه در زیر نشان داده شده است.

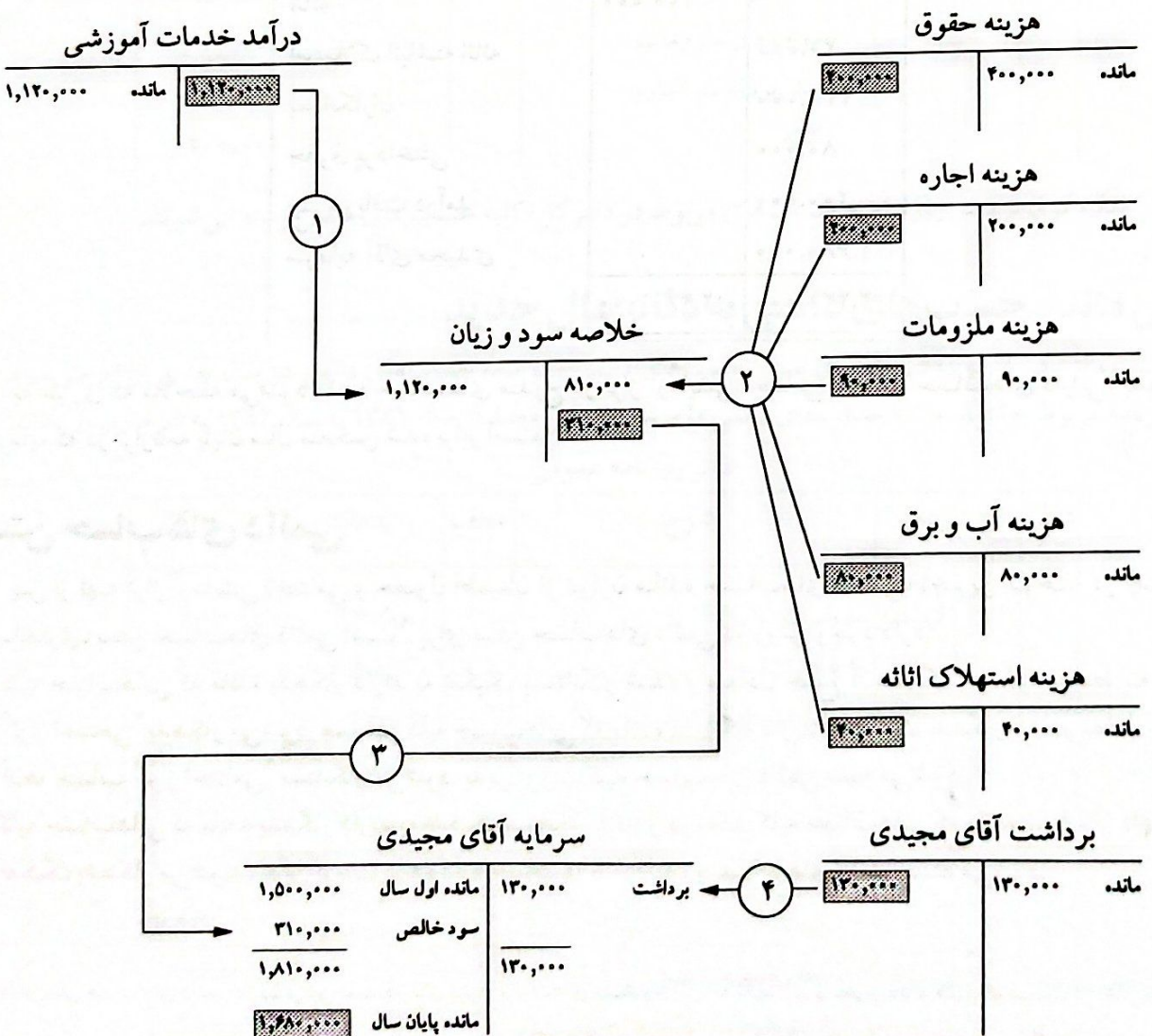
دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۲۹	درآمد خدمات آموزشی		۱,۱۲۰,۰۰۰	
	۱۳۳۱ اسفند	خلاصه سود و زیان			۱,۱۲۰,۰۰۰
		بابت بستن حساب درآمد خدمات آموزشی			
		خلاصه سود و زیان		۸۱۰,۰۰۰	
		هزینه حقوق			۴۰۰,۰۰۰
		هزینه اجاره			۲۰۰,۰۰۰
		هزینه ملزومات			۹۰,۰۰۰
		هزینه آب و برق			۸۰,۰۰۰
		هزینه استهلاک اثاثه			۴۰,۰۰۰
		بابت بستن حساب‌های هزینه			

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ		شماره سند
			۱۳۳۱ اسفند	۲۹	
۳۱۰,۰۰۰	۳۱۰,۰۰۰	خلاصه سود و زیان سرمایه			
	۱۳۰,۰۰۰	بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان سرمایه برداشت			
۱۳۰,۰۰۰		بابت بستن حساب برداشت			

نحوه بستن حساب‌های موقت مؤسسه آموزشی مجید با استفاده از حساب‌های T نیز در زیر نشان داده شده است.



تهیه تراز آزمایشی اختتامی

پس از بستن حساب‌های موقت، تراز آزمایشی دیگری از مانده حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود که تنها شامل حساب‌های دائمی (یعنی دارایی، بدهی و سرمایه) بوده و به آن تراز آزمایشی اختتامی می‌گویند. هدف از تهیه تراز آزمایشی

اختتامی حصول اطمینان از توازن مانده‌های بدهکار با مانده‌های بستانکار حساب‌های دائمی است. تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه آموزشی مجید در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

تراز آزمایشی اختتامی

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۹۵۰,۰۰۰	بدهکاران
	۶۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۴۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
۴۰,۰۰۰		استهلاک اثاثه
۴۳۰,۰۰۰		بستانکاران
۸۰,۰۰۰		حقوق پرداختنی
۲۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۱,۶۸۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی
۲,۴۳۰,۰۰۰	۲,۴۳۰,۰۰۰	

به طوری که ملاحظه می‌شود مانده حساب‌های مندرج در تراز آزمایشی اختتامی با مانده حساب‌های دارایی، بدهی و سرمایه که در ترازنامه پایان سال منعکس شده برابر است.

بستن حساب‌های دائمی

پس از تهیه تراز آزمایشی اختتامی و حصول اطمینان از توازن مانده حساب‌های دائمی، آخرین مرحله در چرخه حسابداری، بستن حساب‌های دائمی است.^۱ برای بستن حساب‌های دائمی دو روش وجود دارد:

- ۱- کلیه حساب‌هایی که مانده بدهکار دارند به تفکیک بستانکار شده و معادل جمع آن‌ها یک حساب واسط به نام "تراز اختتامی" بدهکار می‌شود. همچنین کلیه حساب‌هایی که مانده بستانکار دارند به تفکیک بدهکار شده و معادل جمع آن‌ها حساب "تراز اختتامی" بستانکار می‌شود. بدین ترتیب کلیه حساب‌های دائمی بسته می‌شود.
- ۲- کلیه حساب‌هایی که مانده بدهکار دارند به تفکیک بستانکار شده و در مقابل کلیه حساب‌هایی که مانده بستانکار دارند به تفکیک بدهکار می‌شوند. بدین ترتیب مانده کلیه حساب‌ها صفر شده و حساب‌های دائمی بسته می‌شود.

۱- علت بستن حساب‌های دائمی در دفاتر این است که طبق قانون مالیات‌های مستقیم (آیین‌نامه نگهداری و تحریر دفاتر قانونی)، استفاده از دفاتر ناتمام سال‌های قبل برای ثبت عملیات مالی سال جدید ممنوع می‌باشد، لذا کلیه مؤسسات می‌بایست برای هر سال دفاتر جدیدی را برای نگهداری حساب‌های خود (به صورت پلمب شده) مورد استفاده قرار دهند. با توجه به این که در حسابداری هیچ رقمی را بدون ثبت در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل نمی‌توان به دوره مالی بعد منتقل کرد، بنابراین انتقال مستقیم مانده حساب‌های دائمی از یک سال به سال بعد (بدون بستن آن‌ها در سال مالی جاری) امکان‌پذیر نمی‌باشد.

ثبت روزنامه مربوط به بستن حساب‌های دائمی مؤسسه آموزشی مجید به صورت زیر می‌باشد:

دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۱۳۸۱ اسفند ۲۹	استهلاک انباشته اثاثه		۴۰,۰۰۰	
		بستانکاران		۴۳۰,۰۰۰	
		حقوق پرداختنی		۸۰,۰۰۰	
		پیش دریافت درآمد		۲۰۰,۰۰۰	
		سرمایه آقای مجیدی		۱,۶۸۰,۰۰۰	
		موجودی بانک			۸۲۰,۰۰۰
		بدهکاران			۹۵۰,۰۰۰
		موجودی ملزومات			۶۰,۰۰۰
		پیش پرداخت اجاره			۴۰۰,۰۰۰
		اثاثه			۲۰۰,۰۰۰

با نقل اقلام فوق از دفتر روزنامه به حساب‌های مربوط در دفتر کل، کلیه حساب‌های دائمی بسته می‌شوند.

انتقال مانده حساب‌های دائمی به دفاتر سال جدید

با استفاده از یکی از دو روشی که برای بستن حساب‌های دائمی بیان شد، حساب‌های دائمی در سال جدید افتتاح می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به انتقال مانده حساب‌های دائمی مؤسسه آموزشی مجید از سال ۱۳۸۱ به سال ۱۳۸۲ به شرح زیر می‌باشد:

دفتر روزنامه عمومی

شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۱۳۸۲ فروردین ۱	موجودی بانک		۸۲۰,۰۰۰	
		بدهکاران		۹۵۰,۰۰۰	
		موجودی ملزومات		۶۰,۰۰۰	
		پیش پرداخت اجاره		۴۰۰,۰۰۰	
		اثاثه		۲۰۰,۰۰۰	
		استهلاک انباشته اثاثه			۴۰,۰۰۰
		بستانکاران			۴۳۰,۰۰۰
		حقوق پرداختنی			۸۰,۰۰۰
		پیش دریافت درآمد			۲۰۰,۰۰۰
		سرمایه آقای مجیدی			۱,۶۸۰,۰۰۰

با نقل اقلام فوق از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده حساب‌های دائمی به حساب‌های مربوط در دفاتر سال مالی جدید

منتقل می‌شوند.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- کدامیک از عملیات زیر جزء چرخه حسابداری نیست؟

- الف) بستن حساب‌های موقت
 ب) اصلاح حساب‌های دفتر کل
 ج) تهیه تراز آزمایشی اختتامی
 د) تهیه اسناد و مدارک اولیه معاملات

۲- کدامیک از حساب‌های زیر جزء حساب‌های موقت محسوب می‌شود؟

- الف) برداشت
 ب) پیش‌پرداخت بیمه
 ج) پیش‌دریافت درآمد
 د) هر سه مورد

۳- اصلاح حساب‌ها در پایان دوره مالی به منظور رعایت کدامیک از اصول حسابداری است؟

- الف) اصل افزایش
 ب) اصل تطابق
 ج) اصل محافظه‌کاری
 د) اصل بهای تمام شده

۴- کدامیک از جملات زیر صحیح است؟

- الف) ثبت‌های اصلاحی فقط بر حساب‌های ترازنامه اثر می‌گذارند.
 ب) ثبت‌های اصلاحی فقط بر حساب‌های صورت سود و زیان اثر می‌گذارند.
 ج) ثبت‌های اصلاحی یا بر حساب‌های ترازنامه یا بر حساب‌های صورت سود و زیان اثر می‌گذارند.
 د) ثبت‌های اصلاحی هم بر حساب‌های ترازنامه و هم بر حساب‌های صورت سود و زیان اثر می‌گذارند.

۵- برای اصلاح آن بخش از تعهدات مرتبط با پیش‌دریافت درآمد که تا پایان سال مالی انجام شده است کدامیک از ثبت‌های زیر در دفاتر صورت می‌گیرد؟

	بدهکار	بستانکار
الف)	پیش‌دریافت درآمد	درآمد
ب)	درآمد	پیش‌دریافت درآمد
ج)	بدهکاران	پیش‌دریافت درآمد
د)	پیش‌دریافت درآمد	بدهکاران

۶- در ثبت اصلاحی بابت خدمات انجام شده تا پایان دوره مالی که صورت حساب آن برای مشتریان ارسال نشده، کدامیک از حساب‌های زیر بدهکار می‌شود؟

- الف) بانک
 ب) بدهکاران
 ج) بستانکاران
 د) پیش‌دریافت درآمد

۷- کدامیک از ثبت‌های اصلاحی زیر منجر به کاهش دارایی‌ها و سرمایه می‌شود؟

- الف) ثبت مربوط به حقوق ثبت و پرداخت نشده
 ب) ثبت مربوط به درآمد تحقق یافته ثبت نشده
 ج) ثبت مربوط به بخش تحقق یافته پیش‌دریافت درآمد
 د) ثبت مربوط به بخش تحقق یافته پیش‌پرداخت هزینه

۸- موجودی ملزومات مؤسسه هامون در ابتدای سال ۱۳۳۱ معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال و ملزومات خریداری شده طی سال معادل ۲۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. در صورتی که موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال ۷۵,۰۰۰ ریال باشد، هزینه ملزومات در سال ۱۳۳۱ چند ریال بوده است؟

الف) ۱۲۵,۰۰۰ ریال ب) ۱۷۵,۰۰۰ ریال ج) ۲۷۵,۰۰۰ ریال د) ۳۷۵,۰۰۰ ریال

۹- کدامیک از اشتباهات زیر موجب می شود که سود یک مؤسسه بیش از میزان واقعی گزارش شود؟

- الف) ثبت نکردن پرداخت یک بدهی در پایان دوره مالی
 ب) ثبت نکردن خرید نقدی یک قطعه زمین در پایان دوره مالی
 ج) ثبت نکردن اصلاح بخشی از پیش پرداخت هزینه که در پایان دوره مالی تحقق یافته است.
 د) ثبت نکردن درآمدی که تحقق پیدا کرده اما صورت حساب آن تا پایان دوره مالی ارسال نشده است.

۱۰- حساب استهلاک انباشته:

- الف) یک حساب کاهنده دارایی است.
 ب) در ترازنامه از حساب دارایی مربوط کسر می شود.
 ج) یک حساب دائمی است و تا پایان عمر مفید دارایی هر ساله هزینه استهلاک محاسبه و به آن اضافه می شود.
 د) هر سه مورد صحیح است.

۱۱- در صورتی که مانده حساب ساختمان و استهلاک انباشته ساختمان به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۴۰,۰۰۰ ریال باشد، ارزش دفتری ساختمان چند ریال است؟

الف) ۲۴۰,۰۰۰ ریال ب) ۳۶۰,۰۰۰ ریال ج) ۶۰۰,۰۰۰ ریال د) ۸۴۰,۰۰۰ ریال

۱۲- عدم انجام ثبت اصلاحی بابت استهلاک دارایی های ثابت موجب می شود که سود خالص، دارایی ها و سرمایه پایان دوره گزارش شود.

- الف) کمتر از واقع، بیشتر از واقع، کمتر از واقع
 ب) کمتر از واقع، بیشتر از واقع، بیشتر از واقع
 ج) بیشتر از واقع، کمتر از واقع، بیشتر از واقع
 د) بیشتر از واقع، بیشتر از واقع، بیشتر از واقع

۱۳- کدامیک از جملات زیر در مورد تراز آزمایشی اصلاح شده صحیح است؟

- الف) تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیه صورت سود و زیان و ترازنامه قرار می گیرد.
 ب) تراز آزمایشی اصلاح شده پس از انجام کلیه ثبت های اصلاحی و ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آن ها به دفتر کل تهیه می شود.
 ج) تراز آزمایشی اصلاح شده صورتی است از تمامی مانده حساب های دفتر کل که پس از انتقال ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت از دفتر روزنامه به دفتر کل تهیه می شود.
 د) هر سه مورد صحیح است.

۱۴- کدامیک از حساب‌های زیر در پایان دوره مالی مستقیماً به حساب سرمایه بسته می‌شود؟

- الف) درآمد و هزینه
 ب) هزینه و برداشت
 ج) درآمد و خلاصه سود و زیان
 د) برداشت و خلاصه سود و زیان

۱۵- تراز آزمایشی اختتامی شامل کدامیک از حساب‌های زیر است؟

- الف) دارایی‌ها، هزینه‌ها و درآمد
 ب) دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه
 ج) دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه و برداشت
 د) دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه و حساب‌های کاهنده دارایی

۱۶- مانده حساب "تراز اختتامی" پس از بستن و انتقال حساب‌های دائمی برابر است با:

- الف) صفر
 ب) جمع دارایی‌ها
 ج) جمع بدهی‌ها
 د) جمع بدهی‌ها و سرمایه

مسائل

۱-۶- در مورد هر یک از حساب‌های مندرج در جدول زیر مشخص کنید که:

- I - نوع حساب دائمی است یا موقت؟
 II - مانده حساب بدهکار است یا بستانکار؟
 III - به حساب خلاصه سود و زیان بسته می‌شود یا به حساب سرمایه؟ (در مورد حساب‌های موقت)
 IV - در تراز آزمایشی اختتامی منعکس می‌شود یا خیر؟
 (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

IV	III	II	I	
بله	—	بدهکار	دائمی	الف - موجودی بانک
				ب - پیش‌پرداخت بیمه
				ج - درآمد حق‌الزحمه
				د - استهلاک انباشته اثاثه
				ه - سرمایه
				و - پیش‌دریافت حق‌الزحمه
				ز - موجودی ملزومات
				ح - برداشت
				ط - هزینه اجاره
				ی - حقوق پرداختی

۲-۶- در مورد هر یک از معاملات و عملیات مالی مندرج در جدول زیر حساب‌هایی که بدهکار یا بستانکار می‌شوند را مشخص کنید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

بستانکار	بدهکار	
استناد پرداختنی	موجودی بانک	الف - دریافت وام از بانک و تسلیم یک فقره سفته شش ماهه
		ب - ارسال صورت حساب برای مشتریان بابت خدمات انجام شده
		ج - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت انجام خدمات در آینده
		د - پرداخت حق بیمه یک ساله و سائط نقلیه
		ه - دریافت وجه نقد از مشتریان بابت صورت حساب های ارسالی
		و - ثبت اصلاحی در مورد آن بخش از پیش دریافت که خدمات موضوع آن انجام شده است.
		ز - ثبت اصلاحی بابت بخشی از بیمه که در پایان سال منقضی شده است.
		ح - ثبت استهلاك ساختمان مؤسسه
		ط - بستن حساب هزینه در پایان دوره مالی
		ی - بستن حساب برداشت در پایان دوره مالی

۳-۶- در هر یک از ستون های زیر به جای علامت ؟ مبلغ صحیح را بنویسید. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه فرض کنید.)

د	ج	ب	الف	
ریال	ریال	ریال	ریال	
؟	۵۴۸,۰۰۰	۳۶۷,۰۰۰	۱۹۵,۰۰۰	موجودی ملزومات در ابتدای دوره
۵۲۳,۰۰۰	؟	۴۴۵,۰۰۰	۳۹۷,۰۰۰	ملزومات خریداری شده طی دوره
۵۷۶,۰۰۰	۴۲۵,۰۰۰	؟	۲۶۰,۰۰۰	ملزومات مصرف شده طی دوره
۱۴۲,۰۰۰	۳۹۳,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	؟	موجودی ملزومات در پایان دوره

۴-۶- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۳۱ از دفاتر مؤسسه دلیر استخراج شده است:

اطلاعات مربوط به اصلاحات		مانده در تراز آزمایشی اصلاح نشده	
ریال		ریال	
۶۰,۰۰۰	بیمه منقضی شده	۲۴۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۹۰,۰۰۰	اجاره منقضی نشده	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
۴۲,۰۰۰	ملزومات مصرف نشده	۱۸۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
۱۸,۰۰۰	حقوق ثبت و پرداخت نشده	۲۵۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۸۵,۰۰۰	حق الزحمه تحقق یافته ثبت نشده	۶۵۰,۰۰۰	پیش دریافت حق الزحمه

مطلوبست:

(۱) انجام ثبت اصلاحی مربوط به هر یک از موارد فوق در دفتر روزنامه

(۲) تعیین این که بابت هر یک از اقلام فوق چه مبلغی در صورت سود و زیان و چه مبلغی در ترازنامه

منعکس می شود.

۶-۵- در زیر مانده برخی از حساب‌های دفتر کل مؤسسه دلاور (قبل و بعد از اصلاحات) ارائه شده است:

نام حساب	مانده قبل از اصلاحات ریال	مانده بعد از اصلاحات ریال
موجودی ملزومات	۲۵۰,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰
پیش‌پرداخت بیمه	۴۸۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰
استهلاک انباشته اثاثه	۱۲۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰
پیش‌دریافت حق الزحمه	۸۳۰,۰۰۰	۶۸۰,۰۰۰
حقوق پرداختنی	۱۰۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
هزینه آب و برق	۱۲۵,۰۰۰	۱۵۷,۰۰۰

مطلوبست: درج ثبت‌های اصلاحی مربوط به هر یک از حساب‌های فوق در دفتر روزنامه

۶-۶- مانده برخی از حساب‌های مؤسسه خدماتی نظافت‌کار در پایان سال ۱۳۸۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) به شرح زیر است:

ریال	
۱۵۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت بیمه
۱۲۶,۰۰۰	موجودی ملزومات
۸۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۳۳۰,۰۰۰	پیش‌دریافت حق الزحمه
۲۵۷,۰۰۰	هزینه حقوق

اطلاعات مربوط به اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳۸۱ نیز به شرح زیر می‌باشد:

الف - پیش‌پرداخت بیمه مربوط به حق بیمه یک ساله اتومبیل مؤسسه است که تاریخ شروع بیمه‌نامه اول آذرماه ۱۳۸۱ می‌باشد.

ب - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال معادل ۴۰,۰۰۰ ریال است.

ج - عمر مفید وسائط نقلیه ۱۰ سال بوده و ارزش اسقاط آن صفر می‌باشد.

د - پیش‌دریافت حق الزحمه مربوط به انعقاد قرارداد در تاریخ اول بهمن‌ماه برای نظافت دفتر یکی از مشتریان به مدت شش ماه می‌باشد که کل مبلغ قرارداد در تاریخ انعقاد قرارداد دریافت شده است.

ه - حقوق ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۵۵,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست:

(۱) انجام ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۱ در دفتر روزنامه

(۲) تهیه جدولی به شکل زیر برای تعیین مانده هر یک از حساب‌ها جهت انعکاس در صورت‌های مالی

(پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

حساب‌های دائمی			حساب‌های موقت		
نام حساب	مبلغ اصلاحات	مانده بعد از اصلاحات	نام حساب	مبلغ اصلاحات	مانده بعد از اصلاحات
الف پیش‌پرداخت بیمه	-۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	هزینه بیمه	+۵۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰

۷-۶ اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) از دفاتر مؤسسه منظم در دست است:

ریال

۷۳۸,۰۰۰	درآمد حق الزحمه
۴۵۹,۰۰۰	جمع هزینه‌ها
۲۷۹,۰۰۰	سود خالص

اطلاعات لازم جهت اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر می‌باشد:

الف - بیمه منقضی شده در پایان سال بالغ بر ۳۵,۰۰۰ ریال است.

ب - ملزومات مصرف شده طی سال مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال است.

ج - معادل مبلغ ۱۶,۰۰۰ ریال از خدمات موضوع پیش‌دریافت‌ها انجام شده است.

د - هزینه حقوق ثبت و پرداخت نشده در پایان سال ۲۷,۰۰۰ ریال است.

ه - خدمات انجام شده برای مشتریان که تا پایان سال برای ایشان صورت حساب نشده ۴۶,۰۰۰ ریال است.

و - استهلاک سالانه اثاثه اداری ۱۵,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین مبالغ اصلاح شده درآمد حق الزحمه، هزینه‌ها و سود خالص. پاسخ خود را در قالب جدول زیر ارائه

دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

سود خالص	هزینه‌ها	درآمد حق الزحمه	
ریال	ریال	ریال	
۲۷۹,۰۰۰	۴۵۹,۰۰۰	۷۳۸,۰۰۰	مانده حساب‌های دفتر کل قبل از اصلاح حساب‌ها
			اصلاحات:
-۳۵,۰۰۰	+۳۵,۰۰۰	-	الف - بیمه منقضی شده

۸-۶ اصلاحات لازم به شرح زیر در پایان سال ۱۳۸۱ در دفاتر مؤسسه نظام انجام نشده است:

الف - پیش‌پرداخت بیمه منقضی شده به مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال

ب - ملزومات مصرف شده طی سال به مبلغ ۳۵,۰۰۰ ریال

ج - تحقق ۵۳,۰۰۰ ریال از خدمات موضوع پیش‌دریافت‌ها

د - درآمد تحقق یافته دریافت نشده به مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال

ه - هزینه آب و برق پرداخت نشده به مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال

و - استهلاک ساختمان به مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال

اثر ثبت نکردن هر یک از موارد فوق را بر جمع درآمد، جمع هزینه‌ها، سود خالص، جمع دارایی‌ها، جمع بدهی‌ها و

سرمایه مشخص کنید. پاسخ خود را با درج علامت (+) برای "بیشتر از واقع"، علامت (-) برای "کمتر از واقع" و

علامت (۰) برای "بدون تأثیر" در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده

است.)

جمع درآمد	جمع هزینه‌ها	سود خالص	جمع دارایی‌ها	جمع بدهی‌ها	سرمایه
۰	-	+	+	۰	+

۹- تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۱۳۳۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) از دفتر کل مؤسسه نقشه‌کشی انتظام استخراج شده است:

مؤسسه نقشه‌کشی انتظام

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۵۳۲,۰۰۰	موجودی بانک
	۳۶۵,۰۰۰	بدهکاران
	۱۳۳,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۶۰۰,۰۰۰	تجهیزات نقشه‌کشی
۶۰,۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات نقشه‌کشی
۳۴۵,۰۰۰		بستانکاران
۲۵۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۹۳۰,۰۰۰		سرمایه آقای ناظم
	۱۲۵,۰۰۰	برداشت آقای ناظم
۸۳۰,۰۰۰		درآمد
	۳۵۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۵۳,۰۰۰	هزینه آگهی
	۷۷,۰۰۰	هزینه آب و برق
۲,۴۱۵,۰۰۰	۲,۴۱۵,۰۰۰	

اطلاعات لازم جهت اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳۳۱ به شرح زیر می‌باشد:

الف - مانده حساب پیش‌پرداخت اجاره مربوط به اجاره یک ساله محل مؤسسه است که تاریخ شروع اجاره‌نامه اول مردادماه ۱۳۳۱ می‌باشد.

ب - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال ۱۳۳۱ معادل ۴۵,۰۰۰ ریال است.

ج - حقوق ثبت و پرداخت نشده در پایان سال ۱۳۳۱ معادل ۲۷,۰۰۰ ریال است.

د - پیش دریافت درآمد مربوط به قراردادی است که ۴۰ درصد خدمات موضوع آن تا پایان سال انجام شده است.

ه - برای تجهیزات نقشه‌کشی معادل ۱۰ درصد بهای تمام شده آن استهلاک در نظر گرفته شود.

مطلوبست:

(۱) انجام ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۳۱ در دفتر روزنامه

(۲) نقل ثبت‌های اصلاحی از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل (حساب‌های جدید مورد لزوم را در دفتر کل افتتاح کنید).

(۳) تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۴) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۵) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۶) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

۱۰- مانده برخی از حساب‌های مندرج در تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه حقوقی وکالت در زیر ارائه شده است:

بدهکار	بستانکار	
ریال	ریال	
	۸۵۰,۰۰۰	سرمایه آقای وکیلی
۸۰,۰۰۰		برداشت آقای وکیلی
	۵۸۳,۰۰۰	درآمد حق‌الوکاله
	۲۴۶,۰۰۰	درآمد حق‌المشاوره
۲۸۳,۰۰۰		هزینه حقوق
۱۲۰,۰۰۰		هزینه اجاره
۳۲,۰۰۰		هزینه ملزومات
۶۷,۰۰۰		هزینه آب و برق
۴۵,۰۰۰		هزینه استهلاک اثاثه

مطلوبست: انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۱۱- تراز آزمایشی اصلاح شده تعمیرگاه سعادت در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

تعمیرگاه سعادت
تراز آزمایشی اصلاح شده
۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۱۸,۰۰۰	صندوق
	۳۴۵,۰۰۰	بدهکاران
	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۵۰۰,۰۰۰	ابزار و وسایل کار
۱۰۰,۰۰۰		استهلاک انباشته ابزار و وسایل کار
۱۶۷,۰۰۰		بستانکاران
۱,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سعادت
	۱۵۰,۰۰۰	برداشت آقای سعادت
۸۷۸,۰۰۰		درآمد
	۲۳۶,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۸۲,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۵۰,۰۰۰	هزینه استهلاک ابزار و وسایل کار
	۶۴,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۲,۱۴۵,۰۰۰	۲,۱۴۵,۰۰۰	

مطلوبست:

- (۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۲) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۳) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۴) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه برای بستن حساب‌های موقت

۱۲-۶- تراز آزمایشی اختتامی زیر در پایان سال ۱۳۸۱ از مانده حساب‌های کلینیک دندانپزشکی شفاعت تهیه شده است:

کلینیک دندانپزشکی شفاعت

تراز آزمایشی اختتامی

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بدهکار	مانده بستانکار	نام حساب
۶۳۳,۰۰۰		موجودی بانک
۳۴۹,۰۰۰		بدهکاران
۱۳۶,۰۰۰		موجودی ملزومات
۴۲۰,۰۰۰		پیش‌پرداخت اجاره
۸۰۰,۰۰۰		تجهیزات دندانپزشکی
	۲۴۰,۰۰۰	استهلاک انباشته تجهیزات دندانپزشکی
	۳۸۶,۰۰۰	بستانکاران
	۲۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی
	۱۸۵,۰۰۰	پیش‌دریافت حق‌الزحمه
	۱,۳۲۷,۰۰۰	سرمایه آقای شفاعت
۲,۳۳۸,۰۰۰	۲,۳۳۸,۰۰۰	

مطلوبست:

- (۱) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه
- (۲) نقل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۳) انجام ثبت‌های مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه سال ۱۳۸۲
- (۴) نقل ثبت‌های مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل

۱۳-۶- آقای کیانی در اسفندماه ۱۳۸۱ مؤسسه حمل و نقل کیان را تأسیس نمود. معاملات و عملیات مالی مؤسسه مزبور در اسفندماه به شرح زیر است:

- ۱ اسفند واریز مبلغ ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به حساب جاری نزد بانک تجارت و تخصیص پنج دستگاه کامیون به ارزش ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه
- ۱ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۵۴۰,۰۰۰ ریال بابت بیمه یک ساله کامیون‌ها
- ۱ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره شش ماهه دفتر مؤسسه
- ۲ اسفند خرید تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال که مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال آن طی یک فقره چک پرداخت و برای بقیه بهای آن یک فقره سفته سه ماهه صادر و تسلیم فروشنده گردید.
- ۴ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال و دریافت و واریز وجه آن به صندوق مؤسسه
- ۵ اسفند خرید مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال ملزومات و پرداخت وجه آن از صندوق

- ۷ اسفند انعقاد قراردادی با شرکت ایران جهت حمل کالا و دریافت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال وجه تقد به عنوان پیش دریافت و واریز آن به حساب جاری نزد بانک
- ۱۰ اسفند ارسال صورت حسابی به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال به شرکت تهران بابت حمل کالا برای آن شرکت
- ۱۵ اسفند برداشت مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال وجه نقد از صندوق مؤسسه توسط آقای کیانی برای مصارف شخصی
- ۱۶ اسفند پرداخت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه اطلاعات بابت درج آگهی در روزنامه
- ۲۱ اسفند دریافت صورت حسابی به مبلغ ۱۲۴,۰۰۰ ریال از تعمیرگاه دقت بابت تعمیر یکی از کامیون‌های مؤسسه
- ۲۲ اسفند دریافت مبلغ ۲۷۵,۰۰۰ ریال از شرکت سهامی کرج بابت حمل کالا برای آن شرکت
- ۲۴ اسفند دریافت بخشی از طلب مؤسسه از شرکت تهران به میزان ۲۰۰,۰۰۰ ریال
- ۲۵ اسفند پرداخت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق اسفندماه
- ۲۷ اسفند پرداخت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفندماه رانندگان

مطلوبست:

- (۱) ثبت معاملات و عملیات مالی فوق در دفتر روزنامه
- (۲) نقل ثبت‌های دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۳) تهیه تراز آزمایشی مؤسسه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱
- (۴) ثبت اصلاحات لازم در دفتر روزنامه با توجه به اطلاعات زیر:
 - الف - معادل ۶۰ درصد از خدمات موضوع قرارداد با شرکت ایران انجام شده است.
 - ب - بیمه منقضی شده معادل $\frac{۱}{۱۲}$ است.
 - ج - اجاره منقضی شده معادل $\frac{۱}{۶}$ است.
 - د - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان اسفندماه بالغ بر ۱۲۰,۰۰۰ ریال است.
 - ه - عمر مفید وسائط نقلیه ۴ سال و اثاثه ۵ سال برآورد شده است. (برای هر یک از دارایی‌های مذکور معادل یک ماه استهلاک در نظر گرفته شود).
- (۵) نقل ثبت‌های اصلاحی از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۶) تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۷) تهیه صورت سود و زیان برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۸) تهیه صورت حساب سرمایه برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۹) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۱۰) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه
- (۱۱) نقل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۱۲) تهیه تراز آزمایشی اختتامی
- (۱۳) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۱
- (۱۴) انجام ثبت‌های مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۲

۱۴- مؤسسه خانه‌سرا دارای چندین دستگاه آپارتمان می‌باشد که به دیگران اجاره می‌دهد. اقلام زیر از ترازنامه دو سال متوالی مؤسسه خانه‌سرا استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۶۸,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	پیش دریافت اجاره
۴۸,۰۰۰	۵۵,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۳۴,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	حقوق پرداختنی

اقلام زیر در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۲ مؤسسه خانه‌سرا منعکس گردیده است:

ریال	
۶۴۵,۰۰۰	درآمد اجاره
۱۲۶,۰۰۰	هزینه بیمه
۳۲۲,۰۰۰	هزینه حقوق

مطلوبست:

- (۱) محاسبه مبلغ دریافت نقدی بابت اجاره در سال ۱۳۸۲
- (۲) محاسبه مبلغ پرداخت نقدی بابت بیمه در سال ۱۳۸۲
- (۳) محاسبه مبلغ پرداخت نقدی بابت حقوق در سال ۱۳۸۲

۱۵- اقلام زیر از ترازنامه سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ مؤسسه بهاران استخراج شده است:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	۱۳۸۲/۱۲/۲۹	
ریال	ریال	
۶۷,۰۰۰	۹۴,۰۰۰	پیش دریافت حق‌الزحمه
۴۵,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۱۸,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	موجودی ملزومات

مبلغ دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی بابت اقلام فوق در سال ۱۳۸۲ طبق دفاتر مؤسسه به شرح زیر بوده است:

ریال	
۷۵۰,۰۰۰	دریافت حق‌الزحمه
۲۱۵,۰۰۰	پرداخت بابت بیمه
۱۳۰,۰۰۰	پرداخت بابت خرید ملزومات

مطلوبست: محاسبه اقلام زیر جهت انعکاس در صورت سود و زیان سال ۱۳۸۲:

- (۱) درآمد حق‌الزحمه
- (۲) هزینه بیمه
- (۳) هزینه ملزومات

فصل هفتم

تکمیل چرخه حسابداری با استفاده از کاربرگ

همان‌گونه که در فصل قبل بیان شد، پس از تهیه تراز آزمایشی می‌توان کلیه اصلاحات را مستقیماً در دفتر روزنامه ثبت و سپس به حساب‌های دفترکل انتقال داد و در نهایت با استفاده از تراز آزمایشی اصلاح شده صورت‌های مالی را تهیه نمود. این نحوه عمل را در مؤسسات کوچک به راحتی می‌توان به کار گرفت، اما در مؤسسات بزرگ که تعداد حساب‌های دفترکل زیاد می‌باشد، عملیات مربوط به اصلاح حساب‌ها و ثبت این عملیات در دفتر روزنامه و نقل آن‌ها به حساب‌های مربوط در دفترکل و تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده شامل جزئیات بسیاری است که احتمال وقوع اشتباه را افزایش می‌دهد. بنابراین به منظور تقلیل اشتباهات احتمالی و همچنین برای تسهیل عملیات مربوط به اصلاح و بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی از فرمی به نام کاربرگ که کلیه اطلاعات لازم برای انجام دادن کارهای فوق به طور یکجا در آن ثبت می‌گردد، استفاده می‌شود. باید توجه داشت که استفاده از کاربرگ اختیاری است و بدون استفاده از آن نیز می‌توان مستقیماً اصلاحات لازم را انجام داد و چرخه حسابداری را تکمیل نمود.

در صورت استفاده از کاربرگ، توالی مراحل حسابداری در پایان دوره مالی به شرح زیر تغییر می‌یابد:

بدون استفاده از کاربرگ	با استفاده از کاربرگ
مرحله ششم	اصلاح حساب‌های دفترکل
مرحله هفتم	تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
مرحله هشتم	تهیه صورت‌های مالی
مرحله نهم	بستن حساب‌های موقت
مرحله دهم	تهیه تراز آزمایشی اختتامی
مرحله یازدهم	بستن حساب‌های دائمی

با توجه به این که مراحل حسابداری در طول دوره مالی (مراحل اول تا پنجم) و همچنین مراحل نهم تا یازدهم، با استفاده از کاربرگ و بدون استفاده از کاربرگ یکسان می‌باشد و در فصل قبل به طور مفصل تشریح گردید، لذا در این فصل تنها مراحل ششم تا هشتم (با استفاده از کاربرگ) مورد بحث قرار گرفته و از ارائه مجدد بقیه مراحل خودداری می‌گردد.

کاربرگ

کاربرگ فرمی است با ستون‌های متعدد که در پایان دوره مالی تهیه و اطلاعات لازم برای اصلاح حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی و بستن حساب‌ها در آن گردآوری می‌شود. کاربرگ جایگزین صورت‌های مالی نیست و به عنوان نتیجه نهایی کار حسابداران نیز ارائه نمی‌شود، بلکه وسیله‌ای است که فرایند اصلاح حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی را تسهیل می‌کند. کاربرگ انواع متفاوتی دارد که رایج‌ترین نوع آن کاربرگ ده ستونی است. این کاربرگ یک ستون برای نام حساب و ده ستون مبلغ دارد که به پنج بخش زیر تفکیک می‌شود:

۱- بخش تراز آزمایشی

۲- بخش اصلاحات

۳- بخش تراز آزمایشی اصلاح شده

۴- بخش سود و زیان

۵- بخش ترازنامه

هر یک از بخش‌های فوق دارای یک ستون بدهکار و یک ستون بستانکار می‌باشد. فرم کاربرگ ده ستونی در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

نام حساب	تراز آزمایشی		اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح شده		سود و زیان		ترازنامه	
	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار

نحوه تکمیل کاربرگ

مراحل تکمیل کاربرگ به شرح زیر می‌باشد:

۱- نوشتن عنوان - کاربرگ همانند صورت‌های مالی دارای عنوانی شامل سه سطر به ترتیب زیر می‌باشد:

سطر اول - نام مؤسسه

سطر دوم - نام گزارش، یعنی "کاربرگ"

سطر سوم - تاریخ، که برای یک دوره معین است.

۲- بخش تراز آزمایشی - این بخش دقیقاً همانند تراز آزمایشی تهیه شده در مرحله پنجم می‌باشد و می‌توان اقلام مندرج در تراز آزمایشی را به این بخش منتقل نمود. با توجه به این که اقلام مندرج در تراز آزمایشی از حساب‌های دفتر کل استخراج می‌شود، لذا اغلب حسابداران به منظور صرفه‌جویی در وقت، مانده هر یک از حساب‌ها را مستقیماً در بخش تراز آزمایشی کاربرگ نوشته و از تهیه تراز آزمایشی به طور جداگانه پرهیز می‌کنند.

پس از انتقال مانده کلیه حساب‌ها به بخش تراز آزمایشی کاربرگ، جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار تعیین و در صورت تساوی، دو خط موازی در زیر جمع هر ستون کشیده می‌شود.

کاربرگ مؤسسه آموزشی مجید پس از تکمیل این بخش در صفحه بعد نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
									۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
									۸۸۰,۰۰۰	بدهکاران
									۱۵۰,۰۰۰	موجودی، ملزومات
									۶۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
									۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
								۲۳۰,۰۰۰		بستانکاران
									۳۰۰,۰۰۰	پیش دریافت، درآمد
									۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای مجیدی
									۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مجیدی
									۹۵۰,۰۰۰	درآمد خدمات آموزشی
									۳۲۰,۰۰۰	هزینه حقوق
									۸۰۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
								۳,۱۸۰,۰۰۰	۳,۱۸۰,۰۰۰	

۳- بخش اصلاحات - این بخش برای ثبت اصلاحات مورد استفاده قرار می‌گیرد. بدین منظور ثبت‌های اصلاحی می‌بایست به همان ترتیبی که در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند، در ستون‌های بدهکار و بستانکار بخش اصلاحات کاربرگ منعکس گردند. چنانچه بر اثر اصلاحات به حساب‌هایی بیش از حساب‌های مندرج در کاربرگ نیاز باشد، نام حساب‌های اضافی مورد نیاز باید بلافاصله بعد از جمع اقلام تراز آزمایشی در ستون "نام حساب" نوشته شده و مبلغ بدهکار یا بستانکار نیز در همان سطر در ستون بخش اصلاحات کاربرگ درج گردد. برای ایجاد سهولت در ردیابی طرفین بدهکار و بستانکار ثبت‌های اصلاحی، معمولاً هر ثبت اصلاحی با یک حرف یا یک شماره مشخص می‌شود.

پس از ثبت کلیه اصلاحات در کاربرگ، جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار بخش اصلاحات تعیین و در صورت تساوی، دو خط موازی در زیر جمع هر ستون کشیده می‌شود.

در فصل قبل اصلاحات زیر در پایان دوره مالی مستقیماً در دفتر روزنامه مؤسسه آموزشی مجید ثبت و سپس به حساب‌های دفتر کل منتقل گردید:

- ۱- اصلاح حساب پیش دریافت درآمد
- ۲- اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره
- ۳- اصلاح حساب موجودی ملزومات
- ۴- ثبت درآمد تحقق یافته ثبت نشده
- ۵- ثبت هزینه حقوق تحقق یافته پرداخت نشده
- ۶- ثبت استهلاک اثاثه

در این فصل نیز همین اصلاحات در بخش اصلاحات کاربرگ ثبت می‌شود.

کاربرگ مؤسسه آموزشی مجید پس از تکمیل این بخش در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

نام حساب	تراز آزمایشی		اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح شده		سود و زیان		ترازنامه	
	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
موجودی بانک	۸۴۰,۰۰۰									
بدهکاران	۸۸۰,۰۰۰		۷۰,۰۰۰ (۴)							
موجودی ملزومات	۱۵۰,۰۰۰			۹۰,۰۰۰ (۳)						
پیش پرداخت اجاره	۶۰۰,۰۰۰			۲۰۰,۰۰۰ (۲)						
اثاثه	۲۰۰,۰۰۰									
بستانکاران		۴۳۰,۰۰۰								
پیش دریافت درآمد		۳۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰ (۱)						
سرمایه آقای مجیدی		۱,۵۰۰,۰۰۰								
برداشت آقای مجیدی		۱۳۰,۰۰۰								
درآمد خدمات آموزشی		۹۵۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰ (۱) ۷۰,۰۰۰ (۴)						
هزینه حقوق		۳۲۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ (۵)						
هزینه آب و برق		۸۰,۰۰۰								
	۳,۱۸۰,۰۰۰	۳,۱۸۰,۰۰۰								
هزینه اجاره				۲۰۰,۰۰۰ (۲)						
هزینه ملزومات				۹۰,۰۰۰ (۳)						
حقوق پرداختی				۸۰,۰۰۰ (۵)						
هزینه استهلاک اثاثه				۴۰,۰۰۰ (۶)						
استهلاک انباشته اثاثه					۴۰,۰۰۰ (۶)					
				۵۸۰,۰۰۰		۵۸۰,۰۰۰				

۴- بخش تراز آزمایشی اصلاح شده - پس از ثبت اصلاحات در بخش اصلاحات کاربرگ، اقلام مزبور با اقلام مندرج در تراز آزمایشی جمع جبری شده و مانده صحیح آن‌ها به بخش تراز آزمایشی اصلاح شده انتقال می‌یابد. بدین صورت که:

الف - اگر حسابی در بخش تراز آزمایشی مانده بدهکار داشته و در بخش اصلاحات نیز بدهکار شده باشد، این دو رقم با هم جمع می‌شوند.

ب - اگر حسابی در بخش تراز آزمایشی مانده بدهکار داشته و در بخش اصلاحات بستانکار شده باشد، رقم بستانکار از رقم بدهکار کسر می‌شود.

ج - اگر حسابی در بخش تراز آزمایشی مانده بستانکار داشته و در بخش اصلاحات نیز بستانکار شده باشد، این دو رقم با هم جمع می‌شوند.

- د - اگر حسابی در بخش تراز آزمایشی مانده بستانکار داشته و در بخش اصلاحات بدهکار شده باشد، رقم بدهکار از رقم بستانکار کسر می شود.
- ه - حساب هایی که اصلاحات پایان دوره بر مانده آن ها در تراز آزمایشی اثر نمی گذارد، عیناً به بخش تراز آزمایشی اصلاح شده منتقل می گردند.
- و - حساب هایی که تنها در نتیجه اصلاحات به وجود آمده اند عیناً به ستون مربوط در بخش تراز آزمایشی اصلاح شده انتقال می یابند.
- پس از انتقال مانده کلیه حساب ها به بخش تراز آزمایشی اصلاح شده، جمع ستون های بدهکار و بستانکار تعیین و در صورت تساوی، دو خط موازی در زیر جمع هر ستون کشیده می شود.
- کاربرگ مؤسسه آموزشی مجید پس از تکمیل این بخش در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
					۸۲۰,۰۰۰				۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
					۹۵۰,۰۰۰		۷۰,۰۰۰ (۴)		۸۸۰,۰۰۰	بدهکاران
					۶۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰ (۳)			۱۵۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
					۴۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰ (۲)			۶۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
					۴۰۰,۰۰۰				۴۰۰,۰۰۰	اثاثه
				۴۳۰,۰۰۰				۴۳۰,۰۰۰		بستانکاران
				۲۰۰,۰۰۰			۱۰۰,۰۰۰ (۱)	۳۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
				۱,۵۰۰,۰۰۰				۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی
					۱۳۰,۰۰۰				۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مجیدی
				۱,۱۲۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰ (۱)	۷۰,۰۰۰ (۴)	۹۵۰,۰۰۰		درآمد خدمات آموزشی
					۴۰۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ (۵)		۳۲۰,۰۰۰	هزینه حقوق
					۸۰,۰۰۰				۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
								۳,۱۸۰,۰۰۰	۳,۱۸۰,۰۰۰	
					۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰ (۲)			هزینه اجاره
					۹۰,۰۰۰		۹۰,۰۰۰ (۳)			هزینه ملزومات
				۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ (۵)				حقوق پرداختی
					۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰ (۶)			هزینه استهلاک اثاثه
				۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰ (۶)				استهلاک اثاثه
				۲,۳۷۰,۰۰۰	۲,۳۷۰,۰۰۰	۵۸۰,۰۰۰	۵۸۰,۰۰۰			

۵- بخش‌های سود و زیان و ترازنامه - تکمیل این دو بخش بسیار ساده است و به طور همزمان انجام می‌شود. بدین ترتیب که ارقام مندرج در ستون تراز آزمایشی اصلاح شده، سطر به سطر و به ترتیبی که در کاربرد برگ منعکس شده‌اند، با توجه به نوع و ماهیت آن‌ها به شرح زیر به یکی از چهار ستون باقی‌مانده کاربرد برگ انتقال می‌یابند:

نام حساب	سود و زیان		ترازنامه	
	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
دارایی‌ها			x	
حساب‌های کاهنده دارایی				x
بدهی‌ها				x
سرمایه				x
برداشت			x	
درآمدها		x		
هزینه‌ها	x			

پس از انتقال کلیه اقلام به ستون‌های بخش سود و زیان و ترازنامه، جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار این دو بخش تعیین و از مابه‌التفاوت جمع دو ستون بخش سود و زیان (که باید با مابه‌التفاوت جمع دو ستون بخش ترازنامه برابر باشد)، سود یا زیان خالص دوره به دست می‌آید. بدین ترتیب که:

الف - چنانچه جمع ستون بستانکار بخش سود و زیان بیش از جمع ستون بدهکار باشد، نتیجه عملیات سود خالص است. در این صورت:

۱- مابه‌التفاوت جمع دو ستون یعنی سود خالص در زیر ستون بدهکار بخش سود و زیان درج شده و برای تشخیص رقم در همان سطر عنوان "سود خالص" در ستون نام حساب نوشته می‌شود.

۲- با توجه به این که سود خالص منجر به افزایش سرمایه می‌شود و سرمایه نیز در ستون بستانکار بخش ترازنامه نوشته می‌شود، بنابراین این رقم در همان سطر به ستون بستانکار بخش ترازنامه انتقال می‌یابد.

ب - چنانچه جمع ستون بدهکار بخش سود و زیان بیش از جمع ستون بستانکار باشد، نتیجه عملیات زیان خالص است. در این صورت:

۱- مابه‌التفاوت جمع دو ستون یعنی زیان خالص در زیر ستون بستانکار بخش سود و زیان کاربرد برگ درج شده و برای تشخیص رقم در همان سطر عنوان "زیان خالص" در ستون نام حساب نوشته می‌شود.

۲- با توجه به این که زیان خالص منجر به کاهش سرمایه می‌شود و سرمایه نیز در ستون بستانکار بخش ترازنامه نوشته می‌شود، بنابراین این رقم در همان سطر به ستون بدهکار بخش ترازنامه انتقال می‌یابد.

بعد از تعیین سود یا زیان خالص در بخش سود و زیان کاربرد برگ و انتقال آن به بخش ترازنامه، جمع ستون‌های بدهکار و

بستانکار بخش سود و زیان و ترازنامه تعیین و در صورت تساوی جمع ستون‌های هر بخش، در زیر آن دو خط موازی کشیده می‌شود.

کاربرگ مؤسسه آموزشی مجید پس از تکمیل این دو بخش در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۸۲۰,۰۰۰				۸۲۰,۰۰۰				۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۹۵۰,۰۰۰				۹۵۰,۰۰۰		۷۰,۰۰۰ (۴)		۸۸۰,۰۰۰	بدهکاران
	۶۰,۰۰۰				۶۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰ (۳)			۱۵۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۴۰۰,۰۰۰				۴۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰ (۲)			۶۰۰,۰۰۰	پیش‌پرداخت اجاره
	۲۰۰,۰۰۰				۲۰۰,۰۰۰				۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
۴۳۰,۰۰۰				۴۳۰,۰۰۰				۴۳۰,۰۰۰		بستانکاران
۲۰۰,۰۰۰				۲۰۰,۰۰۰			۱۰۰,۰۰۰ (۱)	۳۰۰,۰۰۰		پیش‌دریافت درآمد
۱,۵۰۰,۰۰۰				۱,۵۰۰,۰۰۰				۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی
	۱۳۰,۰۰۰				۱۳۰,۰۰۰				۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مجیدی
		۱,۱۲۰,۰۰۰		۱,۱۲۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰ (۱)	۷۰,۰۰۰ (۴)	۹۵۰,۰۰۰		درآمدخدمات آموزشی
			۴۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ (۵)		۳۲۰,۰۰۰	هزینه حقوق
			۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰				۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
								۳,۱۸۰,۰۰۰	۳,۱۸۰,۰۰۰	
			۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰ (۲)			هزینه اجاره
			۹۰,۰۰۰		۹۰,۰۰۰		۹۰,۰۰۰ (۳)			هزینه ملزومات
۸۰,۰۰۰				۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰ (۵)				حقوق پرداختنی
			۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰ (۶)			هزینه استهلاک اثاثه
۴۰,۰۰۰				۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰ (۶)				استهلاک انباشته اثاثه
۲,۲۵۰,۰۰۰	۲,۵۶۰,۰۰۰	۱,۱۲۰,۰۰۰	۸۱۰,۰۰۰	۲,۲۷۰,۰۰۰	۲,۲۷۰,۰۰۰	۵۸۰,۰۰۰	۵۸۰,۰۰۰			
۳۱۰,۰۰۰			۳۱۰,۰۰۰							سود خالص
۲,۵۶۰,۰۰۰	۲,۵۶۰,۰۰۰	۱,۱۲۰,۰۰۰	۱,۱۲۰,۰۰۰							

تهیه صورت‌های مالی از روی کاربرگ

تهیه صورت‌های مالی از روی کاربرگ بسیار ساده است، زیرا کلیه اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی در ستون‌های بخش سود و زیان و ترازنامه کاربرگ منعکس می‌باشد. طرز تهیه صورت‌های مالی از روی کاربرگ به شرح زیر است:

۱- صورت سود و زیان - صورت سود و زیان مستقیماً از روی ارقام مندرج در ستون‌های بخش سود و زیان کاربرگ تهیه می‌شود. صورت سود و زیان مؤسسه آموزشی مجید که از روی کاربرگ تهیه گردیده، در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	
		درآمدها:
۱,۱۲۰,۰۰۰		درآمد خدمات آموزشی
		هزینه‌ها:
	۴۰۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۰۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۹۰,۰۰۰	هزینه ملزومات
	۸۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۰,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
۸۱۰,۰۰۰		جمع هزینه‌ها
۳۱۰,۰۰۰		سود خالص

۲- صورت حساب سرمایه - همان طور که قبلاً بیان شد، برای تهیه صورت حساب سرمایه اطلاعات زیر لازم است:

الف - مانده حساب سرمایه در ابتدای دوره مالی

ب - سرمایه‌گذاری مجدد در طول دوره مالی

ج - سود خالص دوره مالی

د - برداشت صاحب مؤسسه در طول دوره مالی

سود خالص و برداشت صاحب مؤسسه در کاربرگ منعکس می‌باشد و چنانچه صاحب مؤسسه در طول دوره مالی سرمایه‌گذاری مجدد نکرده باشد، سرمایه اول دوره نیز در کاربرگ منعکس خواهد بود. بنابراین در اغلب مواقع صورت حساب سرمایه را می‌توان مستقیماً از روی ارقام مندرج در کاربرگ تهیه نمود. صورت حساب سرمایه مؤسسه آموزشی مجید که از روی کاربرگ تهیه گردیده، در صفحه بعد نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

صورت حساب سرمایه

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	
۱,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مجیدی در ابتدای سال
	۳۱۰,۰۰۰	اضافه می شود: سود خالص
	(۱۳۰,۰۰۰)	کسر می شود: برداشت آقای مجیدی
۱۸۰,۰۰۰		خالص افزایش در سرمایه
<u>۱,۶۸۰,۰۰۰</u>		سرمایه آقای مجیدی در پایان سال

۳- ترازنامه - ترازنامه با استفاده از مبالغ دارایی ها و بدهی های مندرج در ستون های بخش ترازنامه کاربرگ و مانده سرمایه پایان دوره منعکس در صورت حساب سرمایه تهیه می شود. ترازنامه مؤسسه آموزشی مجید که از روی کاربرگ تهیه گردیده، در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه آموزشی مجید

ترازنامه

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	ریال	ریال
			دارایی:
		۸۲۰,۰۰۰	موجودی بانک
		۹۵۰,۰۰۰	بدهکاران
		۶۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
		۴۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
		۲۰۰,۰۰۰	اثاثه
		(۴۰,۰۰۰)	کسر می شود: استهلاک انباشته اثاثه
		<u>۱۶۰,۰۰۰</u>	
		<u>۲,۳۹۰,۰۰۰</u>	جمع دارایی
	بدهی:		
	بستانکاران	۴۳۰,۰۰۰	
	حقوق پرداختنی	۸۰,۰۰۰	
	پیش دریافت درآمد	<u>۲۰۰,۰۰۰</u>	
۷۱۰,۰۰۰	جمع بدهی		
	سرمایه		
۱,۶۸۰,۰۰۰	سرمایه آقای مجیدی		
<u>۲,۳۹۰,۰۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه		

اصلاح حساب های دفتر کل از روی کاربرگ

پس از تهیه صورت های مالی، برای تطبیق مانده حساب های دفتر کل با صورت های مالی تهیه شده، باید کلیه اصلاحات مندرج در ستون اصلاحات کاربرگ در دفتر روزنامه ثبت و سپس به حساب های مربوط در دفتر کل انتقال یابد. با توجه به این که نحوه اصلاح حساب ها در فصل قبل بیان شد، در اینجا از تکرار آن خودداری گردیده و تنها ثبت های لازم برای اصلاح حساب های مؤسسه آموزشی مجید که در بخش اصلاحات کاربرگ منعکس گردیده، در دفتر روزنامه ثبت می شود.

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	شماره سند
	۱۰۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد	اسفند	۲۹
۱۰۰,۰۰۰			درآمد خدمات آموزشی		
	۲۰۰,۰۰۰		ثبت درآمد تحقق یافته تا پایان اسفندماه از بابت قرارداد با بانک ملی		
			هزینه اجاره		
۲۰۰,۰۰۰			پیش پرداخت اجاره		
			ثبت هزینه اجاره ماه های آذر تا اسفند		
	۹۰,۰۰۰		هزینه ملزومات		
۹۰,۰۰۰			موجودی ملزومات		
			ثبت ملزومات مصرف شده		
	۷۰,۰۰۰		بدهکاران		
۷۰,۰۰۰			درآمد خدمات آموزشی		
			ثبت درآمد تحقق یافته دریافت نشده		
	۸۰,۰۰۰		هزینه حقوق		
۸۰,۰۰۰			حقوق پرداختنی		
			ثبت حقوق پرداخت نشده آموزگاران		
	۴۰,۰۰۰		هزینه استهلاک اثاثه		
۴۰,۰۰۰			استهلاک انباشته اثاثه		
			ثبت استهلاک اثاثه برای سال ۱۳۸۱		

پس از انتقال ثبت های اصلاحی از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده حساب های دفتر کل باید با مانده حساب های منعکس در ستون های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرد و همچنین صورت های مالی مطابقت نماید.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- کدامیک از جملات زیر درباره کاربرگ صحیح نیست؟

- الف) کاربرگ قبل از اصلاح حساب‌های دفتر کل و بستن حساب‌های موقت تهیه می‌شود.
 ب) کاربرگ جایگزین صورت‌های مالی است و به عنوان نتیجه نهایی کار حسابداران ارائه می‌شود.
 ج) استفاده از کاربرگ اختیاری است و بدون استفاده از آن نیز می‌توان چرخه حسابداری را تکمیل نمود.
 د) کاربرگ وسیله‌ای است که فرایند اصلاح و بستن حساب‌ها و تهیه صورت‌های مالی را تسهیل و اشتباهات احتمالی را تقلیل می‌دهد.

۲- هنگامی که از کاربرگ استفاده می‌شود، آخرین مرحله در چرخه حسابداری عبارت است از:

- الف) تهیه کاربرگ
 ب) اصلاح حساب‌های دفتر کل
 ج) بستن حساب‌های موقت
 د) بستن حساب‌های دائمی

۳- کدامیک از ستون‌های زیر در کاربرگ ده ستونی وجود ندارد؟

- الف) اصلاحات
 ب) تراز آزمایشی اختتامی
 ج) تراز آزمایشی اصلاح شده
 د) تراز آزمایشی اصلاح نشده

۴- تاریخ صحیح کاربرگ برای یک سال مالی عبارت است از:

- الف) اسفندماه ۱۳XX
 ب) ۲۹ اسفندماه ۱۳XX
 ج) برای سال مالی ۱۳XX
 د) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳XX

۵- حساب‌های هزینه استهلاک و استهلاک انباشته:

- الف) جزء حساب‌های موقت محسوب می‌شوند.
 ب) در تراز آزمایشی اختتامی منعکس می‌شوند.
 ج) در ستون‌های بخش سود و زیان کاربرگ منعکس می‌شوند.
 د) در ستون‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرگ منعکس می‌شوند.

۶- حساب برداشت در بدهکار کدامیک از ستون‌های کاربرگ منعکس می‌شود؟

بخش ترازنامه	بخش سود و زیان	بخش تراز آزمایشی اصلاح شده	
بله	بله	بله	الف)
بله	خیر	بله	ب)
خیر	بله	خیر	ج)
بله	خیر	خیر	د)

۷- اگر حساب پیش‌پرداخت بیمه در بخش تراز آزمایشی کاربرگ ۲۴۰,۰۰۰ ریال مانده بدهکار داشته و در بخش اصلاحات کاربرگ ۱۶۰,۰۰۰ ریال بستانکار شده باشد، مانده حساب مزبور که در ستون بدهکار تراز آزمایشی اصلاح شده منعکس می‌شود چند ریال است؟

الف) ۸۰,۰۰۰ ریال ب) ۱۶۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۴۰,۰۰۰ ریال د) ۴۰۰,۰۰۰ ریال

۸- اصلاحاتی که در ستون‌های بخش اصلاحات کاربرگ مؤسسه فیروزه درج شده است شامل مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال بابت بیمه منقضی شده، مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق ثبت و پرداخت نشده و مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال بابت درآمد حق‌الزحمه تحقق یافته ثبت و دریافت نشده می‌باشد. در صورتی که جمع ستون‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح نشده کاربرگ ۸۰۰,۰۰۰ ریال باشد، جمع ستون‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرگ عبارت است از:

الف) ۷۸۰,۰۰۰ ریال ب) ۸۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۸۹۰,۰۰۰ ریال د) ۹۲۰,۰۰۰ ریال

۹- کدامیک از حساب‌های زیر هم در ستون بدهکار بخش سود و زیان و هم در ستون بستانکار بخش ترازنامه کاربرگ منعکس می‌شود؟

الف) سود خالص ب) زیان خالص ج) برداشت د) استهلاک انباشته

مسائل

۷-۱- مشخص کنید که مانده اصلاح شده هر یک از حساب‌های مندرج در جدول زیر در کدامیک از ستون‌های بخش سود و زیان یا ترازنامه کاربرگ منعکس می‌شود؟ (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

بخش سود و زیان		بخش ترازنامه	
بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار
			√

الف - بدهکاران

ب - پیش‌پرداخت اجاره

ج - پیش‌دریافت حق‌الزحمه

د - درآمد حق‌الزحمه

ه - سرمایه صاحب مؤسسه

و - برداشت صاحب مؤسسه

ز - هزینه حقوق

ح - حقوق پرداختنی

ط - هزینه استهلاک اثاثه

ی - استهلاک انباشته اثاثه

۷-۲- بخش تراز آزمایشی اصلاح نشده و بخش اصلاحات کاربرد مؤسسه قلعه در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

مؤسسه قلعه

کاربرد

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح نشده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
			۵۰,۰۰۰	موجودی صندوق
			۱۸۱,۰۰۰	موجودی بانک
			۳۹۴,۰۰۰	بدهکاران
۳۵,۰۰۰ (۳)			۸۵,۰۰۰	موجودی ملزومات
۸۰,۰۰۰ (۲)			۲۴۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
			۳۰۰,۰۰۰	اثاثه
۶۰,۰۰۰ (۵)		۱۲۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
			۱۸۲,۰۰۰	بستانکاران
	۵۵,۰۰۰ (۱)	۲۳۵,۰۰۰		پیش دریافت حق الزحمه
			۷۵۰,۰۰۰	سرمایه آقای قلعه بانی
			۱۷۵,۰۰۰	برداشت آقای قلعه بانی
۵۵,۰۰۰ (۱)		۶۳۰,۰۰۰		درآمد حق الزحمه
	۲۵,۰۰۰ (۴)		۲۴۵,۰۰۰	هزینه حقوق
			۱۱۰,۰۰۰	هزینه آگهی
			۷۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
			۶۲,۰۰۰	هزینه های متفرقه
		۱,۹۱۷,۰۰۰	۱,۹۱۷,۰۰۰	
	۸۰,۰۰۰ (۲)			هزینه اجاره
	۳۵,۰۰۰ (۳)			هزینه ملزومات
۲۵,۰۰۰ (۴)				حقوق پرداختنی
	۶۰,۰۰۰ (۵)			هزینه استهلاک اثاثه
۲۵۵,۰۰۰	۲۵۵,۰۰۰			

مطلوبست: تکمیل کاربرد مؤسسه قلعه

۷-۳- جمع ستون بدهکار بخش‌های سود و زیان و ترازنامه کاربرگ مؤسسه عابد قبل از درج سود یا زیان خالص به ترتیب ۳۷۵,۰۰۰ ریال و ۸۳۵,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تعیین جمع ستون‌های بخش سود و زیان و ستون‌های بخش ترازنامه کاربرگ، با فرض این که:

(۱) سود خالص مبلغ ۴۸,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) زیان خالص مبلغ ۲۶,۰۰۰ ریال باشد.

۷-۴- جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار بخش سود و زیان کاربرگ مؤسسه معبود به ترتیب ۳۴۲,۰۰۰ ریال و ۵۸۶,۰۰۰ ریال است. در صورتی که مانده حساب برداشت و حساب سرمایه در بخش ترازنامه کاربرگ به ترتیب ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۸۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) تعیین سود خالص مؤسسه در طی سال

(۲) تعیین مانده حساب سرمایه در پایان سال

۷-۵- ستون‌های بخش سود و زیان کاربرگ مؤسسه حقوقی حقیقت در پایان سال ۱۳۸۱ دارای مانده‌های زیر است:

بستانکار	بدهکار	
ریال	ریال	
۵۳۵,۰۰۰		درآمد حق‌الوکاله
۲۸۷,۰۰۰		درآمد حق‌المشاوره
	۲۱۳,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۴۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۲۵,۰۰۰	هزینه ملزومات
	۵۷,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۵۰,۰۰۰	هزینه استهلاک وسائط نقلیه
	۳۰,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۲۷,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه

در صورتی که مانده حساب سرمایه و برداشت آقای حقی در بخش ترازنامه کاربرگ به ترتیب ۷۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۵,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

(۲) تهیه صورت حساب سرمایه مؤسسه حقیقت برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

۷-۶- تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه سماوات در پایان سال ۱۳۳۱ در زیر ارائه شده است:

مؤسسه سماوات

تراز آزمایشی اصلاح شده

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۱۱,۰۰۰	موجودی بانک
	۲۷۸,۰۰۰	بدهکاران
	۱۴۳,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۵۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۸۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۱۰۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۱۶۰,۰۰۰		استهلاک انباشته وسائط نقلیه
۱۸۵,۰۰۰		بستانکاران
۱,۲۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای سماواتی
	۱۵۰,۰۰۰	برداشت آقای سماواتی
۸۴۰,۰۰۰		درآمد
	۲۴۲,۰۰۰	هزینه حقوق
	۶۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۵۰,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه اداری
	۸۰,۰۰۰	هزینه استهلاک وسائط نقلیه
	۳۶,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۲,۴۸۵,۰۰۰	۲,۴۸۵,۰۰۰	

مطلوبست:

- (۱) درج تراز آزمایشی اصلاح شده در کاربرگ
- (۲) تکمیل کاربرگ
- (۳) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱
- (۴) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱
- (۵) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱
- (۶) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۷-۷- تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۱۳۳۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) از دفتر کل مؤسسه فنی فراست استخراج شده است:

مؤسسه فنی فراست

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۸۶,۰۰۰	موجودی بانک
	۴۳۵,۰۰۰	بدهکاران
	۱۲۷,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۵۰۰,۰۰۰	تجهیزات فنی
۱۰۰,۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات فنی
۳۲۰,۰۰۰		بستانکاران
۲۸۰,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۷۵۰,۰۰۰		سرمایه آقای فارسی
	۱۰۰,۰۰۰	برداشت آقای فارسی
۶۳۰,۰۰۰		درآمد
	۲۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۴۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۲۷,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۲,۰۸۰,۰۰۰	۲,۰۸۰,۰۰۰	

اطلاعات لازم جهت اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳۳۱ به شرح زیر می‌باشد:

الف - مانده حساب پیش‌پرداخت اجاره مربوط به اجاره یک ساله محل مؤسسه است که تاریخ شروع اجاره‌نامه اول آذرماه ۱۳۳۱ می‌باشد.

ب - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال ۱۳۳۱ معادل ۸۵,۰۰۰ ریال است.

ج - حقوق ثبت و پرداخت نشده در پایان سال ۱۳۳۱ معادل ۳۵,۰۰۰ ریال است.

د - پیش دریافت درآمد مربوط به قراردادی است که ۳۰ درصد خدمات موضوع آن تا پایان سال انجام شده است.

ه - برای تجهیزات فنی معادل ۲۰ درصد بهای تمام شده آن استهلاک در نظر گرفته شود.

مطلوبست:

(۱) انتقال تراز آزمایشی به دو ستون اول کاربرگ

(۲) درج اصلاحات پایان سال در ستون‌های بخش اصلاحات کاربرگ

(۳) تکمیل کاربرگ

(۴) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۵) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۶) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

(۷) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۷-۸- بخش تراز آزمایشی اصلاح نشده و بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرد عکاسی رنگین کمان در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

تراز آزمایشی اصلاح شده		تراز آزمایشی اصلاح نشده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۶۴۶,۰۰۰		۶۴۶,۰۰۰	موجودی بانک
	۴۵۸,۰۰۰		۴۵۸,۰۰۰	بدهکاران
	۸۰,۰۰۰		۱۳۲,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰		۲۴۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۰۰,۰۰۰		۸۰۰,۰۰۰	تجهیزات عکاسی
۲۴۰,۰۰۰		۱۶۰,۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات عکاسی
۳۳۵,۰۰۰		۳۳۵,۰۰۰		بستانکاران
۲۳۶,۰۰۰		۲۸۶,۰۰۰		پیش دریافت درآمد
۱,۲۵۰,۰۰۰		۱,۲۵۰,۰۰۰		سرمایه آقای کمانی
	۱۴۰,۰۰۰		۱۴۰,۰۰۰	برداشت آقای کمانی
۹۲۵,۰۰۰		۸۷۵,۰۰۰		درآمد
	۲۶۰,۰۰۰		۲۲۵,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۸۰,۰۰۰		۱۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۸۵,۰۰۰		۸۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
		۲,۹۰۶,۰۰۰	۲,۹۰۶,۰۰۰	
	۶۰,۰۰۰			هزینه بیمه
	۵۲,۰۰۰			هزینه ملزومات
۳۵,۰۰۰				حقوق پرداختنی
	۸۰,۰۰۰			هزینه استهلاک تجهیزات عکاسی
۳,۰۲۱,۰۰۰	۳,۰۲۱,۰۰۰			

مطلوبست: انجام ثبت های اصلاحی پایان سال در دفتر روزنامه

۷-۹- آقای ترسیمی در اسفندماه ۱۳۸۱ مؤسسه نقشه کشی رسام را تأسیس نمود. معاملات و عملیات مالی مؤسسه مزبور در

اسفندماه به شرح زیر است:

۱ اسفند واریز مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به حساب جاری نزد بانک تجارت و تخصیص یک دستگاه ساختمان

به ارزش ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه

۱ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بابت بیمه یک ساله ساختمان مؤسسه

۲ اسفند خرید تعدادی تجهیزات نقشه کشی به مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال از فروشگاه پارس که مبلغ ۳۲۰,۰۰۰ ریال آن

طی یک فقره چک پرداخت و قرار شد بقیه بهای آن ده روز بعد پرداخت گردد.

- ۲ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال بابت خرید تعدادی میز و صندلی
- ۳ اسفند خرید مبلغ ۸۵,۰۰۰ ریال ملزومات و صدور یک فقره چک در وجه فروشنده
- ۷ اسفند انعقاد قراردادی با شرکت پیمانکاری ماجد جهت تهیه نقشه یک مجتمع مسکونی و دریافت مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به عنوان پیش‌دریافت و واریز آن به حساب جاری نزد بانک
- ۱۰ اسفند ارسال صورت‌حسابی به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال به شرکت فراز بابت تهیه نقشه ساختمان برای آن شرکت
- ۱۲ اسفند پرداخت بدهی به فروشگاه پارس
- ۱۴ اسفند برداشت مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال از حساب جاری نزد بانک توسط آقای ترسیمی برای مصارف شخصی
- ۱۷ اسفند صدور یک فقره چک به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال در وجه مؤسسه کیهان بابت درج آگهی در روزنامه
- ۲۱ اسفند دریافت بخشی از طلب مؤسسه از شرکت فراز به میزان ۲۵۰,۰۰۰ ریال
- ۲۳ اسفند دریافت مبلغ ۵۳۵,۰۰۰ ریال از شرکت فرود بابت تهیه نقشه یک استادیوم ورزشی
- ۲۷ اسفند پرداخت مبلغ ۷۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق اسفندماه
- ۲۸ اسفند پرداخت مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفندماه کارکنان
- مطلوبست:

- (۱) ثبت معاملات و عملیات مالی فوق در دفتر روزنامه
- (۲) نقل ثبت‌های دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۳) تهیه تراز آزمایشی مؤسسه در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱
- (۴) تکمیل کاربرگ با توجه به اطلاعات زیر:
- الف - معادل ۳۰ درصد از خدمات موضوع قرارداد با شرکت پیمانکاری ماجد انجام شده است.
- ب - بیمه منقضی شده معادل $\frac{1}{13}$ است.
- ج - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان اسفندماه بالغ بر ۵۲,۰۰۰ ریال است.
- د - عمر مفید ساختمان ۱۰ سال، تجهیزات نقشه‌کشی ۳ سال و اثاثه اداری ۵ سال برآورد شده است. (برای هر یک از دارایی‌های مذکور معادل یک ماه استهلاک در نظر گرفته شود.)
- (۵) تهیه صورت سود و زیان برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۶) تهیه صورت حساب سرمایه برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۷) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۸) انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه با توجه به اطلاعات مندرج در کاربرگ
- (۹) نقل ثبت‌های اصلاحی از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۱۰) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه
- (۱۱) نقل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل
- (۱۲) تهیه تراز آزمایشی اختتامی
- (۱۳) انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۱
- (۱۴) انجام ثبت‌های مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۲

فصل هشتم

عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی

در فصول قبل مبانی عمومی، روش‌ها و مراحل انجام عملیات حسابداری در مؤسسات خدماتی تشریح گردید. در این فصل، حسابداری خرید و فروش کالا و مراحل انجام عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی مورد بحث قرار خواهد گرفت.

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا (مواد خام، محصولات کشاورزی و یا کالاهای ساخته شده) اشتغال دارند. این گونه مؤسسات معمولاً در شکل و محتوای کالاهای خریداری شده تغییری نمی‌دهند، بلکه کالاهای خریداری شده را حمل، انبار و در مکان و زمان مناسب به مشتریان می‌فروشند. یک مؤسسه بازرگانی می‌تواند به صورت عمده‌فروشی و یا خرده‌فروشی باشد.

تفاوت اصلی حسابداری مؤسسات بازرگانی با مؤسسات خدماتی در این است که درآمد مؤسسات خدماتی از محل ارائه خدمات به مشتریان تحصیل می‌شود، در حالی که درآمد مؤسسات بازرگانی از محل فروش کالا به مشتریان تحصیل می‌شود. همچنین در مؤسسات خدماتی برای تعیین سود خالص، هزینه‌های عملیاتی از درآمد کسر می‌شود، در حالی که در مؤسسات بازرگانی برای تعیین سود خالص، علاوه بر هزینه‌های عملیاتی باید بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از درآمد فروش کسر شود.

ثبت معاملات و عملیات مالی مؤسسات بازرگانی

معاملات و عملیات مالی مؤسسات بازرگانی به سه بخش عمده به شرح زیر تقسیم می‌شود:

بخش اول - معاملات و عملیات مربوط به تأسیس مؤسسه

بخش دوم - معاملات و عملیات مالی مربوط به خرید و فروش کالا

بخش سوم - انجام دادن هزینه‌های مربوط به اداره عملیات مؤسسه

از آنجایی که نحوه ثبت معاملات و عملیات مربوط به تأسیس و همچنین هزینه‌های اداره عملیات مؤسسات بازرگانی

مشابه مؤسسات خدماتی است و نحوه ثبت این رویدادها در فصول قبل به تفصیل تشریح گردید، لذا در اینجا از تکرار آنها خودداری گردیده و تنها نحوه ثبت معاملات مربوط به خرید و فروش کالا تشریح می‌گردد.

معاملات و عملیات مالی مربوط به خرید و فروش کالا

قبل از این که وارد بحث حسابداری خرید و فروش کالا شویم، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر آشنا شویم:

انواع معاملات

برای خرید و فروش کالا روش‌های متعددی به کار می‌رود که از جمله می‌توان به خرید و فروش نقد، نسیه و اقساطی اشاره نمود. در این کتاب، دو روش متداول خرید و فروش کالا به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- ۱- معامله نقد - معامله‌ای است که در آن خریدار همزمان با تحویل کالا از طرف فروشنده، بهای آن را پرداخت می‌کند.
- ۲- معامله نسیه - معامله‌ای است که در آن فروشنده موافقت می‌کند که بهای کالای تحویلی را در تاریخی معین در آینده از خریدار دریافت نماید.

صورت حساب یا فاکتور فروش

در اغلب مؤسسات خرده‌فروشی که مبلغ معاملات جزئی بوده و یا کالاهای مصرفی کم ارزش معامله می‌شود معمولاً مدرکی بین خریدار و فروشنده رد و بدل نمی‌شود و تنها در برخی از مؤسسات مانند فروشگاه‌های زنجیره‌ای، نسخه‌ای از نوار ماشین صندوق به عنوان مدرک فروش به خریدار داده می‌شود. اما در مؤسسات عمده‌فروشی، برای روشن بودن شرایط معامله، معمولاً فروشنده سندی به نام فاکتور یا صورت حساب فروش صادر و به خریدار می‌دهد. نمونه‌ای از فاکتور فروش در زیر نشان داده شده است.

فاکتور فروش				
مؤسسه بازرگانی حمید				
شماره فاکتور:		تهران، خیابان نوید، شماره ۹۱۸		
تاریخ:		خریدار: شرکت دوستان		
		آدرس: خیابان بوستان، شماره ۲۰		
		شرایط پرداخت: نسیه ۳۰ روزه		
ردیف	شرح	تعداد	قیمت واحد	مبلغ
۱	رادیو ضبط سونی - مدل AX	۵	۴۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰
۲	تلویزیون ۲۱ اینچ NEC - مدل MP	۲	۱,۶۰۰,۰۰۰	۳,۲۰۰,۰۰۰
جمع مبلغ به حروف: پنج میلیون و دویست هزار ریال				۵,۲۰۰,۰۰۰

برگشت کالا

در معاملات متداول تجاری، ممکن است تمام یا بخشی از کالای مورد معامله به دلایلی مانند عیب و نقص و آسیب دیدگی، نداشتن کیفیت مطلوب و عدم انطباق کالای خریداری شده با کالای مورد سفارش از حیث رنگ، مدل و اندازه، از طرف خریدار به فروشنده برگشت داده شود. در این صورت، فروشنده باید مبالغ دریافتی بابت بهای کالای برگشت داده شده را به خریدار پس دهد و چنانچه هنوز بهای آن را دریافت نکرده باشد، بدهی خریدار را معادل قیمت کالای برگشتی کاهش دهد. کالای برگشتی از لحاظ خریدار، برگشت از خرید و از لحاظ فروشنده برگشت از فروش محسوب می شود.

در مواردی که عیب و نقص کالا و یا اختلاف نسبت به آن جزئی است، معمولاً خریدار و فروشنده توافق می کنند که کالای معیوب برگشت داده نشده و در مقابل، فروشنده درصدی از بهای آن را به عنوان تخفیف به خریدار اعطا می کند. تخفیفی که در قیمت کالا برای جلوگیری از برگشت آن داده می شود از لحاظ فروشنده تخفیف فروش و از لحاظ خریدار تخفیف خرید است.

برگشت کالا و در نظر گرفتن تخفیف برای جلوگیری از برگشت کالا، هر دو ماهیت یکسانی دارند و موجب کاهش مبلغ خرید (برای خریدار) و مبلغ فروش (برای فروشنده) می شوند، به همین دلیل این دو رویداد یا هم ترکیب شده و در یک حساب ثبت می شوند.

تخفیفات

مؤسسات بازرگانی برای افزایش حجم فروش های نقدی و همچنین تسریع در وصول مطالبات خود تدابیر گوناگونی را اتخاذ می کنند که یکی از مهمترین آن ها اعطای تخفیف است. انواع تخفیفاتی که مؤسسات بازرگانی به مشتریان خود اعطا می کنند به دو گروه اصلی زیر تقسیم می شوند:

۱- تخفیفات تجاری

۲- تخفیفات نقدی

تخفیفات تجاری

کاهشی که در قیمت فروش کالا نسبت به قیمت مندرج در فهرست قیمت ها، کاتالوگ ها و یا برچسب قیمت کالاها یک مؤسسه داده می شود اصطلاحاً **تخفیف تجاری** نامیده می شود. مؤسسات بازرگانی معمولاً در موارد زیر به مشتریان خود تخفیف تجاری اعطا می کنند:

۱- به مشتریانی که از مقدار معینی بیشتر خرید می کنند.

۲- کالای مورد فروش در حال از مُد افتادن باشد.

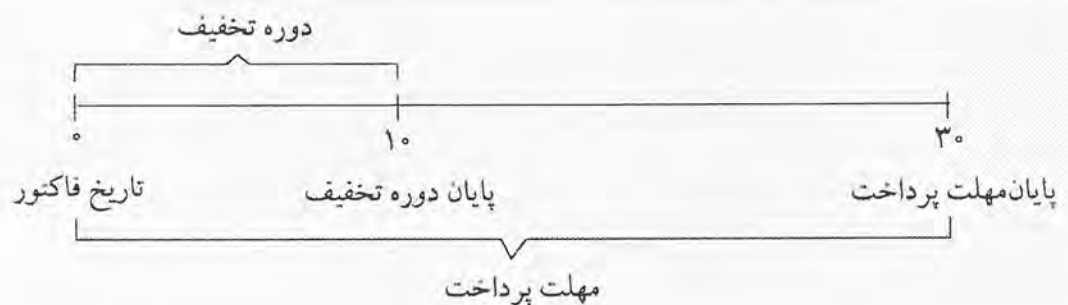
۳- کالای مورد فروش فصلی بوده و فصل فروش آن به پایان رسیده و یا در حال اتمام باشد. مثلاً فروش پوشاک زمستانی در اسفندماه تخفیفات تجاری معمولاً برحسب درصدی از قیمت فروش کالا تعیین می شود و ممکن است به مشتریان مختلف با

نرخ‌های متفاوت اعطا شود. این گونه تخفیفات از کل مبلغ فاکتور یا صورت حساب فروش کسر می‌شود و در دفاتر خریدار و فروشنده ثبت نمی‌گردد. به عنوان مثال، در صورتی که قیمت کالایی طبق فهرست قیمت‌ها ۱۰۰,۰۰۰ ریال باشد و با ۱۰ درصد تخفیف به مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال فروخته شود، این معامله در دفاتر خریدار و فروشنده به همین مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال ثبت می‌شود.

تخفیفات نقدی

در معاملات نسبه کالاها، فروشنده برای وصول مطالبات خود مهلتی را تعیین می‌کند که ظرف این مدت خریدار می‌بایست بهای کالای خریداری شده را پرداخت کند. به این مهلت اصطلاحاً شرط فروش نسبه می‌گویند. مثلاً در یک مؤسسه که به مشتریان خود برای پرداخت مبلغ فاکتور یا صورت حساب ۳۰ روز مهلت می‌دهد، شرط فروش نسبه عبارت است از نسبه ۳۰ روزه که معمولاً به صورت ن/۳۰ نوشته می‌شود.

برخی از مؤسسات برای ترغیب مشتریان خود به تسویه قبل از موعد بدهی، درصدی از مبلغ فاکتور را تخفیف می‌دهند که اصطلاحاً به آن تخفیف نقدی گفته می‌شود. بدین معنی که مشتری حق دارد در مدت زمان تعیین شده که اصطلاحاً دوره تخفیف نامیده می‌شود بدهی خود را با کسر تخفیف پرداخت نماید. به عنوان مثال، ممکن است فروشنده شرط فروش نسبه کالای خود را ۳۰ روز تعیین نموده باشد، اما شرط کند که چنانچه خریدار مبلغ فاکتور را ظرف مدت ۱۰ روز پرداخت کند، می‌تواند از ۲ درصد تخفیف استفاده نماید. در این صورت، شرط معامله نسبه عبارت است از "نسبه ۳۰ روزه، ۲ درصد تخفیف در صورت پرداخت طی مدت ۱۰ روز" که معمولاً به صورت ن/۳۰-۲/۱۰ نوشته می‌شود. این وضعیت به شکل نمودار در زیر نشان داده شده است:



لازم به توضیح است در صورتی که مشتری پس از ۱۰ روز بدهی خود را پرداخت کند نمی‌تواند از تخفیف نقدی استفاده نماید و باید کل مبلغ فاکتور را بپردازد.

تخفیفات نقدی از لحاظ فروشنده، تخفیف نقدی فروش و از لحاظ خریدار، تخفیف نقدی خرید به حساب می‌آید و در دفاتر خریدار و فروشنده، به ترتیبی که در ادامه این فصل توضیح داده خواهد شد، ثبت می‌گردد.

برای تشریح نحوه ثبت عملیات مربوط به خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی، حسابداری خرید و فروش کالا به طور جداگانه در زیر مورد بحث قرار می‌گیرد.

حسابداری خرید کالا

در مؤسسات بازرگانی برای ثبت معاملات مربوط به خرید کالا از چهار حساب زیر استفاده می‌شود:

- ۱- حساب خرید
- ۲- حساب برگشت از خرید و تخفیفات
- ۳- حساب تخفیفات نقدی خرید
- ۴- حساب هزینه حمل کالای خریداری شده

در ادامه، نحوه ثبت و نگهداری هر یک از حساب‌های مذکور تشریح می‌گردد.

حساب خرید

بهای کلیه کالاهایی که طی دوره مالی به منظور فروش خریداری می‌شوند، اعم از این که به صورت نقد باشند یا نسیه، در حسابی به نام خرید یا خرید کالا ثبت می‌گردد. این حساب مانند حساب‌های هزینه ماهیت بدهکار داشته و افزایش آن در طرف بدهکار و کاهش آن در طرف بستانکار حساب ثبت می‌شود.

خرید	
کاهش	افزایش

لازم به توضیح است که "حساب خرید" فقط برای ثبت خرید کالاهایی که به قصد فروش خریداری می‌شوند مورد استفاده قرار می‌گیرد و خرید سایر اقلام دارایی نظیر ملزومات و اثاثه که برای استفاده در عملیات مؤسسه خریداری می‌شوند در حساب خرید ثبت نمی‌گردد، بلکه در حساب دارایی مربوطه ثبت می‌شود.

حساب برگشت از خرید و تخفیفات

حساب برگشت از خرید و تخفیفات حسابی است که برای ثبت کالاهای برگشتی و یا تخفیفات دریافتی بابت عیب و نقص کالا مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به این که این حساب باعث کاهش مبلغ خرید می‌شود، ماهیت آن بستانکار بوده و نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب خرید است.

برگشت از خرید و تخفیفات	
کاهش	افزایش

در صورتی که برگشت از خرید و تخفیفات ناشی از خریدهای نقدی باشد حساب صندوق یا بانک و در صورتی که ناشی

از خریدهای نسیه باشد حساب بستانکاران، بدهکار می شود.

حساب برگشت از خرید و تخفیفات یک حساب کاهنده خرید است و برای تعیین رقم خرید خالص، از مانده حساب خرید کسر می شود.

حساب تخفیفات نقدی خرید

حساب تخفیفات نقدی خرید حساسی است که برای ثبت تخفیفات نقدی استفاده شده در ازای پرداخت مبلغ فاکتورهای خرید در دوره تخفیف مورد استفاده قرار می گیرد. حساب تخفیفات نقدی خرید به دلیل آن که باعث کاهش مبلغ خرید می شود، ماهیت آن بستانکار بوده و نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب خرید است.

تخفیفات نقدی خرید	
افزایش	کاهش

حساب تخفیفات نقدی خرید یک حساب کاهنده خرید است که برای تعیین رقم خرید خالص، از مانده حساب خرید کسر می شود.

حساب هزینه حمل کالای خریداری شده

کالاهای خریداری شده معمولاً در محل فروشگاه یا انبار فروشنده به خریدار تحویل می شود و حمل آن به عهده خریدار است^۱. مخارجی که خریدار بابت حمل کالای خریداری شده متحمل می شود را می توان مستقیماً به حساب خرید منظور نمود، اما برای کنترل و بررسی خریده‌ها و هزینه‌های طی دوره معمولاً این هزینه‌ها در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "هزینه حمل کالای خریداری شده" منظور شده و در پایان دوره مالی برای تعیین بهای تمام شده کالای خریداری شده به رقم خرید خالص اضافه می شود. هزینه حمل کالای خریداری شده مانند سایر هزینه‌ها ماهیت بدهکار داشته و افزایش آن در طرف بدهکار حساب ثبت می شود.

هزینه حمل کالای خریداری شده	
افزایش	کاهش

۱- در برخی موارد ممکن است فروشنده تعهد نماید که کالای فروخته شده را در محل فروشگاه یا انبار خریدار یا محل تعیین شده دیگری به خریدار تحویل دهد. در این حالت، مخارجی که فروشنده بابت حمل کالای فروخته شده متحمل می شود در حسابی تحت عنوان "هزینه حمل کالای فروخته شده" منظور شده و جزء هزینه‌های عملیاتی در صورت سود و زیان گزارش می گردد.

حسابداری فروش کالا

در مؤسسات بازرگانی برای ثبت معاملات مربوط به فروش کالا از سه حساب زیر استفاده می‌شود:

- ۱- حساب فروش
 - ۲- حساب برگشت از فروش و تخفیفات
 - ۳- حساب تخفیفات نقدی فروش
- در ادامه، نحوه ثبت و نگهداری هر یک از حساب‌های مذکور تشریح می‌گردد.

حساب فروش

کلیه کالاهایی که طی دوره مالی به فروش می‌رسند، صرف نظر از این که به صورت نقد باشد یا نسیه، در حسابی به نام فروش یا فروش کالا ثبت می‌گردد. حساب فروش در مؤسسات بازرگانی همانند حساب درآمد در مؤسسات خدماتی است و دارای ماهیت بستانکار می‌باشد و افزایش آن در طرف بستانکار و کاهش آن در طرف بدهکار حساب ثبت می‌شود.

فروش	
افزایش	کاهش

لازم به توضیح است که "حساب فروش" فقط برای ثبت فروش کالاهایی که به قصد فروش خریداری شده‌اند مورد استفاده قرار می‌گیرد و فروش سایر اقلام دارایی نظیر زمین و ساختمان در حساب فروش ثبت نمی‌گردد. گاهی اوقات مؤسسات برای تحویل کالا در آینده مبالغی را از مشتریان دریافت می‌کنند. چنین مبالغی تا زمانی که کالا تحویل نشده است به عنوان فروش ثبت نمی‌شود، بلکه در بستانکار حسابی به نام "پیش دریافت فروش" که یک بدهی است ثبت می‌گردد، سپس در زمان تحویل کالا به مشتری حساب مذکور بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

حساب برگشت از فروش و تخفیفات

حساب برگشت از فروش و تخفیفات حسابی است که برای ثبت کالاهای برگشتی و یا تخفیفات اعطایی بابت عیب و نقص کالا مورد استفاده قرار می‌گیرد. با توجه به این که این حساب باعث کاهش مبلغ فروش می‌شود، ماهیت آن بدهکار بوده و نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب فروش است.

برگشت از فروش و تخفیفات	
کاهش	افزایش

در صورتی که برگشت از فروش و تخفیفات ناشی از فروش‌های نقدی باشد حساب صندوق یا بانک و در صورتی که ناشی از فروش‌های نسیه باشد حساب بدهکاران، بستانکار می‌شود. حساب برگشت از فروش و تخفیفات یک حساب کاهنده فروش است و برای تعیین رقم فروش خالص، از مانده حساب فروش کسر می‌شود.

حساب تخفیفات نقدی فروش

حساب تخفیفات نقدی فروش حسابداری است که برای ثبت تخفیفات نقدی استفاده شده توسط مشتریان در ازای پرداخت مبلغ فاکتور در دوره تخفیف مورد استفاده قرار می‌گیرد. حساب تخفیفات نقدی فروش به دلیل آن که باعث کاهش فروش می‌شود، ماهیت آن بدهکار بوده و نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب فروش است.

تخفیفات نقدی فروش	
افزایش	کاهش

حساب تخفیفات نقدی فروش یک حساب کاهنده فروش است و برای تعیین رقم فروش خالص، از مانده حساب فروش کسر می‌شود.

برای تشریح مطالب مطرح شده، رویدادهای مالی مؤسسه بازرگانی حمید در اسفندماه ۱۳۸۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و آثار آن‌ها بر هر یک از حساب‌ها تعیین و با توجه به قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها، اقلام مربوط در دفتر روزنامه ثبت و سپس به دفتر کل نقل می‌شود.

۱- آقای حمیدی در اول اسفندماه ۱۳۸۱ مؤسسه بازرگانی حمید را تأسیس کرد. آقای حمیدی بابت سرمایه‌گذاری اولیه مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به حساب جاری شماره ۸۸۸ نزد بانک ملی شعبه آزادی به عنوان آورده نقدی واریز نموده و تعداد ۸ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MT را که قیمت هر دستگاه آن ۱۰۰,۰۰۰ ریال بود به عنوان آورده غیرنقدی تخصیص داد.

ثبت در دفتر روزنامه																
شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار												
۱	۱ اسفند	بانک موجودی کالا سرمایه آقای حمیدی بابت سرمایه‌گذاری اولیه آقای حمیدی	۱,۲۰۰,۰۰۰ ۸۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰												
انتقال به حساب‌های دفتر کل																
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">سرمایه آقای حمیدی</th> <th colspan="2">موجودی کالا</th> <th colspan="2">بانک</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>۲,۰۰۰,۰۰۰</td> <td>۱۲/۱</td> <td>۸۰۰,۰۰۰</td> <td>۱۲/۱</td> <td>۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td>۱۲/۱</td> </tr> </tbody> </table>					سرمایه آقای حمیدی		موجودی کالا		بانک		۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۸۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱
سرمایه آقای حمیدی		موجودی کالا		بانک												
۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۸۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱											

۲- در تاریخ اول اسفندماه برای محل مؤسسه یک دستگاه ساختمان اجاره و مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال طی چک شماره ۱۰۱ از حساب جاری نزد بانک ملی بابت اجاره یک ساله پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه																		
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار													
۲	۱ اسفند	پیش پرداخت اجاره بانک صدر چک شماره ۱۰۱ بابت اجاره یک ساله محل مؤسسه		۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰													
انتقال به حساب های دفتر کل																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">بانک</td> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">پیش پرداخت اجاره</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table> </td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">↑</td> <td style="text-align: center;">↑</td> </tr> </table>							بانک	پیش پرداخت اجاره	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	↑	↑
بانک	پیش پرداخت اجاره																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱											
۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
↑	↑																	

۳- در تاریخ اول اسفندماه آقای حمیدی تعدادی اثاثه به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری و بهای آن را طی چک شماره ۱۰۲ از حساب جاری نزد بانک ملی پرداخت نمود.

ثبت در دفتر روزنامه																		
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار													
۳	۱ اسفند	اثاثه بانک صدر چک شماره ۱۰۲ بابت خرید اثاثه		۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰													
انتقال به حساب های دفتر کل																		
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">بانک</td> <td style="width: 50%; text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">اثاثه</td> </tr> <tr> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table> </td> <td style="border-top: 1px solid black; border-bottom: 1px solid black;"> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">↑</td> <td style="text-align: center;">↑</td> </tr> </table>							بانک	اثاثه	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	↑	↑
بانک	اثاثه																	
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۱,۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: right;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 50%; text-align: left;">۱۲/۱</td> </tr> </table>	۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱											
۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																	
↑	↑																	

۴- در تاریخ دوم اسفندماه برای پرداخت مخارج جزئی مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال طی چک شماره ۱۰۳ از حساب جاری نزد بانک دریافت و به صندوق مؤسسه واریز شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۴	۲ اسفند	صندوق بانک صدور چک شماره ۱۰۳ و دریافت وجه نقد از بانک و واریز آن به صندوق مؤسسه		۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
صندوق			بانک		
	۱۲/۲	۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۳۰۰,۰۰۰	
			۱۲/۱	۶۰۰,۰۰۰	
			۱۲/۲	۲۰۰,۰۰۰	

۵- در تاریخ سوم اسفندماه مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال بابت خرید ملزومات از صندوق مؤسسه پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۵	۳ اسفند	موجودی ملزومات صندوق پرداخت از صندوق بابت خرید ملزومات		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
موجودی ملزومات			صندوق		
	۱۲/۳	۸۰,۰۰۰	۱۲/۲	۲۰۰,۰۰۰	
			۱۲/۳	۸۰,۰۰۰	

۶- در تاریخ چهارم اسفندماه یک فقره وام بانکی سه ساله به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال از بانک ملی دریافت و به حساب جاری مؤسسه نزد بانک واریز شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۶	۴ اسفند	وام بانکی بلندمدت دریافت وام سه ساله از بانک ملی و واریز آن به حساب جاری نزد بانک		۱,۵۰۰,۰۰۰
				۱,۵۰۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل				
وام بانکی بلندمدت		بانک		
۱,۵۰۰,۰۰۰	۱۲/۴	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
		۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۵۰۰,۰۰۰
		۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲	

۷- در تاریخ چهارم اسفندماه تعداد ۶ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MP از قرار هر دستگاه ۱۳۰,۰۰۰ ریال به طور نسیه از فروشگاه یاران خریداری شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۷	۴ اسفند	خرید بستانکاران بابت خرید ۶ دستگاه تلویزیون از فروشگاه یاران به طور نسیه		۷۸۰,۰۰۰
				۷۸۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل				
بستانکاران		خرید		
۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۴	۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۴	

۸- در تاریخ پنجم اسفندماه یکی از تلویزیون‌های خریداری شده از فروشگاه یاران به علت معیوب بودن به فروشنده برگشت داده شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۸	۵ اسفند	بستانکاران برگشت از خرید و تخفیفات بابت برگشت یکی از تلویزیون‌های خریداری شده از فروشگاه یاران		۱۳۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
بستانکاران			برگشت از خرید و تخفیفات		
	۱۲/۵	۱۳۰,۰۰۰		۱۲/۵	۱۳۰,۰۰۰
	۱۲/۴	۷۸۰,۰۰۰			

۹- در تاریخ ششم اسفندماه ۴ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MH از قرار هر دستگاه ۱۵۰,۰۰۰ ریال با شرط ن/۳۰-۱۰/۲ از شرکت دوستان خریداری شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	۶ اسفند	خرید بستانکاران بابت خرید ۴ دستگاه تلویزیون از شرکت دوستان با شرط ن/۳۰-۱۰/۲		۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
خرید			بستانکاران		
	۱۲/۴	۷۸۰,۰۰۰		۱۲/۴	۷۸۰,۰۰۰
	۱۲/۶	۶۰۰,۰۰۰		۱۲/۶	۶۰۰,۰۰۰
	۱۲/۵	۱۳۰,۰۰۰			

۱۰- در تاریخ هشتم اسفندماه مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده از صندوق مؤسسه پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۱۰	۸ اسفند	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق پرداخت بابت هزینه حمل کالای خریداری شده		۴۰,۰۰۰
				۴۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل				
		هزینه حمل کالای خریداری شده	صندوق	
	۱۲/۸	۴۰,۰۰۰	۱۲/۳	۸۰,۰۰۰
			۱۲/۸	۴۰,۰۰۰

۱۱- در تاریخ شانزدهم اسفندماه بدهی مؤسسه به شرکت دوستان پس از کسر ۲ درصد تخفیف نقدی طی چک شماره ۱۰۴ پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۱۱	۱۶ اسفند	بستانکاران بانک تخفیفات نقدی خرید پرداخت بدهی به شرکت دوستان طی چک شماره ۱۰۴ پس از کسر ۲ درصد تخفیف نقدی		۶۰۰,۰۰۰
				۵۸۸,۰۰۰ ۱۲,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل				
		بستانکاران	بانک	
	۱۲/۵	۱۳۰,۰۰۰	۱۲/۱	۳۰۰,۰۰۰
	۱۲/۴	۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
	۱۲/۶	۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۴	۱,۵۰۰,۰۰۰
	۱۲/۱۶	۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۲	۲۰۰,۰۰۰
	۱۲/۱۶	۵۸۸,۰۰۰	۱۲/۱۶	۵۸۸,۰۰۰
		تخفیفات نقدی خرید		
	۱۲/۱۶	۱۲,۰۰۰		

۱۲- در تاریخ هفدهم اسفندماه تعداد ۳ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MT از قرار هر دستگاه ۱۳۰,۰۰۰ ریال و ۳ دستگاه مدل MP از قرار هر دستگاه ۱۷۰,۰۰۰ ریال (جمعاً به مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال) به فروشگاه آرزو فروخته شده و بهای آن دریافت و به حساب جاری نزد بانک واریز شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۱۲	۱۷	بانک فروش بابت فروش ۳ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ مدل MH و ۳ دستگاه مدل MP به طور نقد		۹۰۰,۰۰۰
				۹۰۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل

فروش		بانک	
۹۰۰,۰۰۰	۱۲/۱۷	۳۰۰,۰۰۰	۱۲/۱
		۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱
		۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲
		۵۸۸,۰۰۰	۱۲/۱۶
		۱,۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۱
		۱,۵۰۰,۰۰۰	۱۲/۴
		۹۰۰,۰۰۰	۱۲/۱۷

۱۳- در تاریخ هجدهم اسفندماه مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال تخفیف به علت عیب و نقص کالای فروخته شده به فروشگاه آرزو نقداً از صندوق مؤسسه پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه				
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار
۱۳	۱۸	برگشت از فروش و تخفیفات صندوق اعطای تخفیف بابت عیب و نقص کالا		۵۰,۰۰۰
				۵۰,۰۰۰

انتقال به حساب‌های دفتر کل

صندوق		برگشت از فروش و تخفیفات	
۸۰,۰۰۰	۱۲/۳	۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲
۴۰,۰۰۰	۱۲/۸		
۵۰,۰۰۰	۱۲/۱۸	۵۰,۰۰۰	۱۲/۱۸

۱۴- در تاریخ هجدهم اسفندماه تعداد ۲ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MT از قرار هر دستگاه ۱۴۰,۰۰۰ ریال و ۲ دستگاه مدل MH از قرار هر دستگاه ۲۱۰,۰۰۰ ریال (جمعاً به مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال) با شرط ن/۳۰-۱۰/۳ به فروشگاه سحر فروخته شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۴	۱۸ اسفند	بدهکاران فروش بابت فروش ۲ دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ مدل MT و ۲ دستگاه مدل MH با شرط ن/۳۰-۱۰/۳		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
بدهکاران			فروش		
۷۰۰,۰۰۰		۱۲/۱۸		۷۰۰,۰۰۰	
				۹۰۰,۰۰۰	
				۱۲/۱۷	

۱۵- در تاریخ بیست و ششم اسفندماه طلب مؤسسه از فروشگاه سحر پس از کسر ۳ درصد تخفیف نقدی دریافت و به حساب جاری نزد بانک واریز شد.

ثبت در دفتر روزنامه					
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۵	۲۶ اسفند	بانک دریافت طلب از فروشگاه سحر پس از کسر ۳ درصد تخفیف نقدی بدهکاران تخفیفات نقدی فروش		۶۷۹,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
				۲۱,۰۰۰	
انتقال به حساب‌های دفتر کل					
بانک		تخفیفات نقدی فروش		بدهکاران	
۶۷۹,۰۰۰		۱۲/۲۶		۶۷۹,۰۰۰	
				۷۰۰,۰۰۰	
				۱۲/۱۸	
۱,۲۰۰,۰۰۰		۱۲/۱			
۱,۵۰۰,۰۰۰		۱۲/۴			
۹۰۰,۰۰۰		۱۲/۱۷			
۵۸۸,۰۰۰		۱۲/۱۶			
				۳۰۰,۰۰۰	
				۱۲/۱	
				۶۰۰,۰۰۰	
				۱۲/۱	
				۲۰۰,۰۰۰	
				۱۲/۲	

۱۶- در تاریخ بیست و هفتم اسفندماه آقای حمیدی یک دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ مدل MH را که قیمت خرید آن ۱۵۰,۰۰۰ ریال بود برای مصارف شخصی برداشت نمود.

ثبت در دفتر روزنامه																														
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار																										
۱۶	۲۷ اسفند	برداشت آقای حمیدی خرید دستگاه تلویزیون ۲۱ اینچ مدل MH توسط آقای حمیدی برای مصارف شخصی		۱۵۰,۰۰۰																										
انتقال به حساب‌های دفتر کل																														
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">خرید</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۷۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۴</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۶</td> </tr> </tbody> </table> </td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">برداشت آقای حمیدی</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table> </td> </tr> </table>					<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">خرید</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۷۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۴</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۶</td> </tr> </tbody> </table>	خرید					۱۲/۲۷	۱۵۰,۰۰۰				۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۴			۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۶	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">برداشت آقای حمیدی</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table>	برداشت آقای حمیدی					۱۲/۲۷		۱۵۰,۰۰۰
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">خرید</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۷۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۴</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۶</td> </tr> </tbody> </table>	خرید					۱۲/۲۷	۱۵۰,۰۰۰				۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۴			۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۶	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">برداشت آقای حمیدی</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۷</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۵۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table>	برداشت آقای حمیدی					۱۲/۲۷		۱۵۰,۰۰۰					
خرید																														
	۱۲/۲۷	۱۵۰,۰۰۰																												
		۷۸۰,۰۰۰	۱۲/۴																											
		۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۶																											
برداشت آقای حمیدی																														
	۱۲/۲۷		۱۵۰,۰۰۰																											

لازم به توضیح است که در مؤسسات بازرگانی، کالاهایی که صاحب مؤسسه بدون پرداخت پول برای مصارف شخصی از مؤسسه متعلق به خود بر می‌دارد به بدهکار حساب "برداشت" و بستانکار حساب "خرید" منظور می‌شود.

۱۷- در تاریخ بیست و هشتم اسفندماه مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفندماه کارکنان طی چک شماره ۱۰۵ پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه																																						
شماره سند	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار																																		
۱۷	۲۸ اسفند	هزینه حقوق بانک پرداخت حقوق اسفندماه کارکنان		۱۸۰,۰۰۰																																		
انتقال به حساب‌های دفتر کل																																						
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">بانک</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۱</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۵۸۸,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱۶</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲۸</td> </tr> </tbody> </table> </td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">هزینه حقوق</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۸</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table> </td> </tr> </table>					<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">بانک</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۱</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۵۸۸,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱۶</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲۸</td> </tr> </tbody> </table>	بانک					۱۲/۱	۳۰۰,۰۰۰				۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱			۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲			۵۸۸,۰۰۰	۱۲/۱۶			۱۸۰,۰۰۰	۱۲/۲۸	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">هزینه حقوق</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۸</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table>	هزینه حقوق					۱۲/۲۸		۱۸۰,۰۰۰
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">بانک</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۱</td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۳۰۰,۰۰۰</td> <td style="width: 15%;"></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۶۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۲۰۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۵۸۸,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۱۶</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td style="text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> <td style="text-align: center;">۱۲/۲۸</td> </tr> </tbody> </table>	بانک					۱۲/۱	۳۰۰,۰۰۰				۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱			۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲			۵۸۸,۰۰۰	۱۲/۱۶			۱۸۰,۰۰۰	۱۲/۲۸	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th colspan="4" style="text-align: center;">هزینه حقوق</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۲/۲۸</td> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: center;">۱۸۰,۰۰۰</td> </tr> </tbody> </table>	هزینه حقوق					۱۲/۲۸		۱۸۰,۰۰۰					
بانک																																						
	۱۲/۱	۳۰۰,۰۰۰																																				
		۶۰۰,۰۰۰	۱۲/۱																																			
		۲۰۰,۰۰۰	۱۲/۲																																			
		۵۸۸,۰۰۰	۱۲/۱۶																																			
		۱۸۰,۰۰۰	۱۲/۲۸																																			
هزینه حقوق																																						
	۱۲/۲۸		۱۸۰,۰۰۰																																			

تهیه تراز آزمایشی

تراز آزمایشی مؤسسات بازرگانی نیز همانند مؤسسات خدماتی است و با استفاده از مانده حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود.^۱ تراز آزمایشی مؤسسه بازرگانی حمید در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) که با استفاده از مانده حساب‌های دفتر کل تهیه گردیده، در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه بازرگانی حمید

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۰,۰۰۰	صندوق
	۲,۴۱۱,۰۰۰	بانک
	-	بدهکاران
	۸۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۸۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۶۰۰,۰۰۰	اثاثه
۶۵۰,۰۰۰		بستانکاران
۱,۵۰۰,۰۰۰		وام بانکی بلندمدت
۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای حمیدی
	۱۵۰,۰۰۰	برداشت آقای حمیدی
۱,۶۰۰,۰۰۰		فروش
	۵۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۲۱,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۱,۲۳۰,۰۰۰	خرید
۱۳۰,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۴۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۵,۸۹۲,۰۰۰	۵,۸۹۲,۰۰۰	

مانده حساب موجودی کالا که در تراز آزمایشی منعکس گردیده، نشان دهنده موجودی کالای ابتدای اسفندماه می‌باشد که می‌بایست در پایان دوره مالی اصلاح گردد.

۱- برخی از حسابداران به منظور صرفه‌جویی در وقت، مانده حساب‌های دفتر کل را مستقیماً در بخش تراز آزمایشی کاربرگ نوشته و از تهیه تراز آزمایشی به طور جداگانه پرهیز می‌کنند.

حسابداری موجودی کالا

مدیران مؤسسات بازرگانی جهت استفاده بهینه از موجودی کالا نیاز به داشتن اطلاعات صحیح و به موقع از مقدار و ارزش موجودی‌های کالا دارند، چراکه نگهداری بیش از حد موجودی‌ها هزینه تأمین مالی غیرقابل جبرانی را به مؤسسه تحمیل می‌کند و نگهداری کمتر از حد مطلوب آن‌ها، در پاره‌ای از موارد، باعث از دست دادن مشتری و در نتیجه کاهش فروش می‌شود. بنابراین مؤسسات بازرگانی باید روش حسابداری مناسبی را برای اطلاع از مقدار و ارزش موجودی کالای خود به کار گیرند. به طور کلی، برای حسابداری موجودی کالا در مؤسسات بازرگانی دو روش وجود دارد که عبارتند از:

۱- سیستم ثبت دائمی موجودی کالا - در این سیستم، تمامی خریدها و فروشها در یک حساب به نام "موجودی کالا" ثبت می‌شود. بدین ترتیب که هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار و هنگام فروش کالا، حساب موجودی کالا معادل بهای تمام شده کالای فروخته شده بستانکار می‌شود. در نتیجه، مانده حساب موجودی کالا در هر مقطع زمانی، بهای تمام شده کالاهای موجود را نشان می‌دهد. سیستم ثبت دائمی موجودی کالا در دروس بعدی به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۲- سیستم ثبت ادواری موجودی کالا - در این سیستم، کالاهای خریداری شده در طول دوره مالی به بدهکار حساب خرید و کالاهای فروخته شده به بستانکار حساب فروش منظور می‌شود. در نتیجه، در طول دوره مالی بهای تمام شده کالاهای موجود در مدارک حسابداری ثبت نمی‌شود. آنچه که در این فصل در ارتباط با نحوه ثبت معاملات مربوط به خرید و فروش کالا مورد بحث قرار گرفت، سیستم ثبت ادواری موجودی کالا بود.

طبق سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، در پایان دوره مالی پس از شمارش اقلام مختلف و قیمت‌گذاری آن‌ها، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره محاسبه و در حساب‌ها ثبت شده و از کسر نمودن این رقم از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (که عبارت از حاصل جمع بهای تمام شده کالای خریداری شده و موجودی کالای ابتدای دوره می‌باشد)، بهای تمام شده کالای فروش رفته محاسبه می‌شود. لازم به توضیح است که موجودی کالای پایان هر دوره مالی به عنوان موجودی کالای ابتدای دوره مالی بعد محسوب می‌شود. نمودار زیر ارتباط بین حساب‌های مربوط به خرید، فروش و موجودی کالا را نشان می‌دهد.



نحوه محاسبه موجودی کالای پایان اسفندماه مؤسسه بازرگانی حمید در جدول صفحه بعد نشان داده شده است.

ردیف	نام و مشخصات کالا	تعداد موجودی	بهای تمام شده هر واحد	مبلغ موجودی کالا
۱	تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MT	۳	۱۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۲	تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MP	۲	۱۳۰,۰۰۰	۲۶۰,۰۰۰
۳	تلویزیون ۲۱ اینچ NEC مدل MH	۱	۱۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
				۷۱۰,۰۰۰

به طوری که ملاحظه می شود، چون قیمت خرید هر یک از اقلام موجودی کالای مؤسسه بازرگانی حمید در طول دوره مالی یکسان است، اقلام مختلف به قیمت های خرید قیمت گذاری شده اند. اما از آنجا که تحصیل یک قلم کالا در طی دوره ممکن است یا قیمت های مختلف صورت گیرد، لذا در عمل برای قیمت گذاری کالاها در پایان دوره مالی روش های مختلفی وجود دارد که متداول ترین آن ها عبارتند از:

- ۱- روش شناسایی ویژه
 - ۲- روش میانگین موزون
 - ۳- روش اولین صادره از اولین وارده
 - ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده
- در ادامه این فصل، نحوه تعیین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته در سیستم ثبت ادواری براساس هر یک از روش های فوق مورد بحث قرار می گیرد.

روش شناسایی ویژه

در این روش بهای تمام شده هر واحد کالا در زمان تحصیل به تفکیک مشخص شده و بهای تمام شده موجودی ها بر اساس قیمت واقعی آن ها بین هر یک از اقلام کالای فروش رفته طی دوره و اقلام باقی مانده موجودی ها در پایان دوره تخصیص می یابد.

روش میانگین موزون

در این روش در پایان دوره، ابتدا میانگین موزون بهای تمام شده هر واحد کالا از تقسیم بهای تمام شده موجودی کالای آماده برای فروش بر تعداد کالای آماده برای فروش محاسبه شده و سپس برای تعیین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته، این رقم در تعداد موجودی کالای پایان دوره و تعداد کالای فروش رفته ضرب می شود.

روش اولین صادره از اولین وارده

در این روش فرض بر این است که کالاهایی که ابتدا خریداری شده اند ابتدا نیز به فروش می رسند، بنابراین موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره می باشد.

روش اولین صادره از آخرین وارده

در این روش فرض بر این است که کالاهایی که اخیراً خریداری شده‌اند ابتدا به فروش می‌رسند، بنابراین موجودی کالای پایان دوره از محل موجودی کالای ابتدای دوره و اولین خریدهای دوره می‌باشد.

مثال - اطلاعات زیر در اسفند ماه ۱۳۸۱ در ارتباط با کالای الف از دفاتر فروشگاه دریا استخراج شده است:

تعداد	بهای تمام شده هر واحد	
واحد	ریال	
۵۰۰	۴۰	۱۲/۱ موجودی اول دوره
۲۰۰		۱۲/۵ فروش
۶۰۰	۴۳	۱۲/۸ خرید
۴۰۰		۱۲/۱۲ فروش
۵۰۰	۴۶	۱۲/۲۰ خرید
۶۰۰		۱۲/۲۹ فروش

تعداد ۴۰۰ واحد موجودی کالای پایان دوره شامل ۲۵۰ واحد از خرید تاریخ ۱۲/۸ و ۱۵۰ واحد از خرید تاریخ ۱۲/۲۰ می‌باشد. مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره با استفاده از:

(۱) روش شناسایی ویژه

(۲) روش میانگین موزون

(۳) روش اولین صادره از اولین وارده

(۴) روش اولین صادره از آخرین وارده

حل:

(۱) روش شناسایی ویژه

$$۲۵۰ \times ۴۳ = ۱۰,۷۵۰$$

$$۱۵۰ \times ۴۶ = ۶,۹۰۰$$

$$\underline{\underline{۴۰۰}} = \underline{\underline{۱۷,۶۵۰}}$$

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته، ابتدا باید بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را محاسبه نموده و سپس بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را از آن کسر نماییم، یعنی:

$$۵۰۰ \times ۴۰ = ۲۰,۰۰۰$$

$$۶۰۰ \times ۴۳ = ۲۵,۸۰۰$$

$$۵۰۰ \times ۴۶ = ۲۳,۰۰۰$$

$$\underline{\underline{۱,۶۰۰}} = \underline{\underline{۶۸,۸۰۰}}$$

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۷,۶۵۰ = ۵۱,۱۵۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره

(۲) روش میانگین موزون:

$$\frac{\text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش}}{\text{تعداد کالای آماده برای فروش}} = \frac{۶۸,۸۰۰}{۱,۶۰۰} = ۴۳ \quad \text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد}$$

$$۴۰۰ \times ۴۳ = ۱۷,۲۰۰ \quad \text{بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره}$$

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۷,۲۰۰ = ۵۱,۶۰۰ \quad \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته طی دوره}$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته از حاصل ضرب تعداد کالای فروش رفته (۱,۲۰۰ واحد) در میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد (۴۳ ریال) نیز به دست می آید.

(۳) روش اولین صادره از اولین وارده - در روش اولین صادره از اولین وارده، موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریده‌ها تشکیل می شود، یعنی:

$$۴۰۰ \times ۴۶ = ۱۸,۴۰۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از کسر نمودن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می آید، یعنی:

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۸,۴۰۰ = ۵۰,۴۰۰$$

(۴) روش اولین صادره از آخرین وارده - در روش اولین صادره از آخرین وارده، موجودی کالای پایان دوره از اولین خریده‌ها تشکیل می شود، یعنی:

$$۴۰۰ \times ۴۰ = ۱۶,۰۰۰$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز از کسر نمودن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش به دست می آید، یعنی:

$$۶۸,۸۰۰ - ۱۶,۰۰۰ = ۵۲,۸۰۰$$

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- کدامیک از عناوین زیر جزء حساب‌های دفتر کل یک مؤسسه بازرگانی نیست؟

- (الف) خرید خالص
(ب) موجودی کالا
(ج) برگشت از خرید و تخفیفات
(د) هزینه حمل کالای خریداری شده

۲- تخفیفات تجاری:

- (الف) فقط در دفاتر خریدار ثبت می‌شود.
(ب) فقط در دفاتر فروشنده ثبت می‌شود.
(ج) هم در دفاتر خریدار و هم در دفاتر فروشنده ثبت می‌شود.
(د) اصولاً در دفاتر خریدار و فروشنده ثبت نمی‌شود.

۳- مانده کدامیک از حساب‌های زیر معمولاً بدهکار است؟

- (الف) پیش دریافت فروش
(ب) برگشت از فروش و تخفیفات
(ج) تخفیفات نقدی خرید
(د) برگشت از خرید و تخفیفات

۴- کدامیک از رویدادهای زیر موجب بستانکار شدن حساب تخفیفات نقدی خرید می‌شود؟

- (الف) اخذ تخفیف برای خریدهای عمده
(ب) اخذ تخفیف به علت معیوب بودن کالای خریداری شده
(ج) پرداخت بدهی ناشی از خرید کالا در دوره تخفیف
(د) برگشت دادن کالای خریداری شده به علت معیوب بودن

۵- فروشگاه یاسمن در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۳۰ - ۱۰/۲ به فروش رساند. معادل ۳۰,۰۰۰ ریال از کالای فوق در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۳ توسط خریدار برگشت داده شد و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال نیز به علت معیوب بودن کالا به خریدار تخفیف داده شد. وجه کالای مزبور در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱۰ دریافت گردید. مبلغ دریافتی در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱۰ چند ریال است؟

- (الف) ۳۹۲,۰۰۰ ریال (ب) ۴۰۰,۰۰۰ ریال (ج) ۴۱۱,۶۰۰ ریال (د) ۴۲۰,۰۰۰ ریال

۶- برای ثبت تخفیفات اعطایی به علت معیوب بودن کالای فروخته شده، کدامیک از حساب‌های زیر بدهکار می‌شود؟

(الف) بدهکاران (ب) فروش (ج) تخفیفات نقدی فروش (د) برگشت از فروش و تخفیفات

۷- در صورتی که اثانه خریداری شده به علت معیوب بودن به فروشنده برگشت داده شود، کدامیک از حساب‌های زیر بستانکار می‌شود؟

- (الف) خرید (ب) اثانه (ج) بستانکاران (د) برگشت از خرید و تخفیفات

۸- برداشت کالا توسط صاحب مؤسسه به بستانکار کدامیک از حساب‌های زیر منظور می‌شود؟

(الف) خرید (ب) فروش (ج) برداشت (د) سرمایه

۹- در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا حساب بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی کالا در دفاتر ثبت

الف) خرید، می‌گردد (ب) خرید، نمی‌گردد (ج) موجودی کالا، می‌گردد (د) موجودی کالا، نمی‌گردد

• فروشگاه یاس از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند. اطلاعات زیر در فروردین ماه ۱۳۸۱ از مدارک حسابداری فروشگاه استخراج شده است:

موجودی ابتدای دوره ۱,۲۵۰ واحد از قرار هر واحد ۲۰۰ ریال

خرید اول ۱,۵۰۰ واحد از قرار هر واحد ۲۱۵ ریال

خرید دوم ۱,۲۵۰ واحد از قرار هر واحد ۲۳۰ ریال

با فرض این که موجودی کالای ابتدای دوره و همچنین ۴۵۰ واحد از خرید اول و ۳۰۰ واحد از خرید دوم به فروش رسیده باشد، به سؤالات ۱۰ الی ۱۳ پاسخ دهید:

۱۰- طبق روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره چند ریال است؟

الف) ۴۱۱,۲۵۰ ریال (ب) ۴۳۰,۰۰۰ ریال (ج) ۴۴۴,۲۵۰ ریال (د) ۴۴۸,۷۵۰ ریال

۱۱- طبق روش میانگین موزون، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره چند ریال است؟

الف) ۴۱۱,۲۵۰ ریال (ب) ۴۳۰,۰۰۰ ریال (ج) ۴۴۴,۲۵۰ ریال (د) ۴۴۸,۷۵۰ ریال

۱۲- طبق روش اولین صادره از اولین وارده، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره چند ریال است؟

الف) ۴۱۱,۲۵۰ ریال (ب) ۴۳۰,۰۰۰ ریال (ج) ۴۴۴,۲۵۰ ریال (د) ۴۴۸,۷۵۰ ریال

۱۳- طبق روش اولین صادره از آخرین وارده، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره چند ریال است؟

الف) ۴۱۱,۲۵۰ ریال (ب) ۴۳۰,۰۰۰ ریال (ج) ۴۴۴,۲۵۰ ریال (د) ۴۴۸,۷۵۰ ریال

مسائل

۱- با درج کلمه "بدهکار" یا "بستانکار" جدول زیر را تکمیل کنید.

مانده حساب	کاهش	افزایش	نوع حساب
			خرید
			فروش
			موجودی کالا
			برگشت از خرید و تخفیفات
			برگشت از فروش و تخفیفات
			تخفیفات نقدی خرید
			تخفیفات نقدی فروش
			هزینه حمل کالای خریداری شده
			هزینه حمل کالای فروش رفته

۸۲- در هر یک از ستون‌های زیر به جای علامت ؟ مبلغ صحیح را بنویسید. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه فرض کنید.)

ه	د	ج	ب	الف	
۵۵۵	۴۴۴	۳۳۳	۲۲۲	۱۱۱	شماره فاکتور
۱۳۳۱/۹/۷	۱۳۳۱/۸/۴	۱۳۳۱/۶/۸	۱۳۳۱/۴/۵	۱۳۳۱/۳/۱	تاریخ فاکتور
؟	ریال ۲۵۰,۰۰۰	ریال ۲۰۰,۰۰۰	ریال ۲۰۰,۰۰۰	ریال ۱۰۰,۰۰۰	قیمت مندرج در فهرست قیمت‌ها
۲۰ درصد	؟	؟	۱۵ درصد	۱۰ درصد	تخفیف تجاری
ریال ۱۶۰,۰۰۰	ریال ۲۰۰,۰۰۰	ریال ۱۸۰,۰۰۰	؟	؟	قیمت خرید
؟ - ۳۰/ن	۱۵/۲ - ؟	۱۰/۳ - ۳۰/ن	۱۵/۲ - ۴۵/ن	۱۰/۲ - ۳۰/ن	شرایط خرید
۱۳۳۱/۹/۱۷	۱۳۳۱/۹/۴	۱۳۳۱/۶/۱۸	؟	۱۳۳۱/۳/۹	تاریخ پرداخت
ریال ۱۵۵,۲۰۰	ریال ۲۰۰,۰۰۰	؟	ریال ۱۶۶,۶۰۰	؟	مبلغ پرداخت شده

۸۳- در مورد هر یک از معاملات و عملیات مالی مندرج در جدول زیر حساب‌هایی که بدهکار یا بستانکار می‌شوند را مشخص کنید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

بستانکار	بدهکار
بستانکاران	خرید
	الف - خرید کالا با شرط ن/۳۰-۲/۱۰
	ب - خرید ائانه اداری در ازای صدور چک
	ج - دریافت چک از فروشنده ائانه بابت تخفیف نسبت به ائانه خسارت دیده
	د - فروش کالا با شرط ن/۴۵-۲/۱۵
	ه - اعطای تخفیف به علت عیب و نقص کالای فروخته شده
	و - برداشت کالا توسط صاحب مؤسسه برای مصارف شخصی
	ز - پرداخت بدهی ناشی از خرید نسیه کالا در دوره تخفیف
	ح - فروش کالا در ازای دریافت سفته سه ماهه
	ط - دریافت مطالبات ناشی از فروش نسیه کالا بعد از دوره تخفیف
	ی - پرداخت بدهی ناشی از خرید نسیه کالا بعد از دوره تخفیف

۸۴- فروشگاه آرزو در تاریخ ۱۳۳۱/۸/۱۵ کالاهایی به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از تجارتخانه سحر با شرط ن/۳۰-۳/۱۰ خریداری نموده و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت حمل آن پرداخت کرد. فروشگاه آرزو در تاریخ ۱۳۳۱/۸/۱۷ معادل مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال از کالاهای خریداری شده را به علت معیوب بودن به تجارتخانه سحر برگشت داد. فروشگاه آرزو نصف مبلغ بدهی را در تاریخ ۱۳۳۱/۸/۲۳ و نصف دیگر آن را در تاریخ ۱۳۳۱/۹/۱۲ به تجارتخانه سحر پرداخت نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه فروشگاه آرزو و تجارتخانه سحر

۸۵- تراز آزمایشی اختتامی تجارتخانه نسیم در پایان سال ۱۳۴۱ در زیر ارائه شده است:

تجارتخانه نسیم
تراز آزمایشی اختتامی
۲۹ اسفندماه ۱۳۴۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۴۰,۰۰۰	موجودی بانک
	۳۸۰,۰۰۰	بدهکاران
	۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۸۰,۰۰۰	ملزومات
	۵۰۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۱۰۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
	۸۰۰,۰۰۰	وسائط نقلیه
۱۶۰,۰۰۰		استهلاک انباشته وسائط نقلیه
۵۴۰,۰۰۰		بستانکاران
۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای نسیمی
۲,۸۰۰,۰۰۰	۲,۸۰۰,۰۰۰	

معاملات و عملیات مالی تجارتخانه نسیم در فروردین ماه ۱۳۴۲ به شرح زیر است:

- ۷ فروردین خرید مبلغ ۴۳۰,۰۰۰ ریال کالا از مؤسسه بازرگانی یاس با شرط ن/۳۰-۳/۱۰
 - ۸ فروردین پرداخت مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده
 - ۱۰ فروردین برگشت مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده از مؤسسه بازرگانی یاس به علت معیوب بودن
 - ۱۱ فروردین دریافت مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال از بدهکاران سال قبل
 - ۱۲ فروردین فروش مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه یاسمن با شرط ن/۳۰-۲/۱۵
 - ۱۴ فروردین اعطای مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال تخفیف به فروشگاه یاسمن به علت معیوب بودن قسمتی از کالای فروخته شده
 - ۱۶ فروردین پرداخت مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال به بستانکاران بابت بخشی از بدهی های سال قبل
 - ۱۷ فروردین پرداخت بدهی به مؤسسه بازرگانی یاس
 - ۱۹ فروردین خرید مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت نرگس به طور نقد
 - ۲۰ فروردین پرداخت مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده
 - ۲۱ فروردین خرید مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال اثاثه اداری از فروشگاه نسترن با شرط ن/۳۰-۱/۱۰
 - ۲۳ فروردین دریافت مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال تخفیف از شرکت نرگس به علت معیوب بودن قسمتی از کالای خریداری شده
 - ۲۷ فروردین دریافت طلب از فروشگاه یاسمن
 - ۳۰ فروردین پرداخت بدهی به فروشگاه نسترن
- مطلوبست:

- (۱) انجام ثبت مربوط به افتتاح حساب های دائمی در دفتر روزنامه
- (۲) ثبت معاملات و عملیات مالی فروردین ماه در دفتر روزنامه

۶۸- آقای شریعتی در اسفندماه ۱۳۸۱ تجارتخانه شریعت را تأسیس نمود. معاملات و عملیات مالی تجارتخانه مزبور در اسفندماه ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

- ۱ اسفند واریز مبلغ ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد به صندوق تجارتخانه و تخصیص مقداری کالا به ارزش ۶۰۰,۰۰۰ ریال و همچنین یک دستگاه اتومبیل به ارزش ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه تجارتخانه
- ۱ اسفند پرداخت مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره شش ماهه دفتر تجارتخانه
- ۱ اسفند پرداخت مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال به شرکت بیمه ایران بابت بیمه یک ساله اتومبیل
- ۲ اسفند خرید تعدادی میز و صندلی به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد
- ۳ اسفند خرید مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال ملزومات به طور نقد
- ۵ اسفند خرید مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت فروردین با شرط ن/۳۰-۲/۱۰
- ۶ اسفند پرداخت مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده
- ۹ اسفند فروش مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه تیر به طور نقد
- ۱۱ اسفند اعطای مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال تخفیف به فروشگاه تیر به علت معیوب بودن بخشی از کالاها
- ۱۲ اسفند برداشت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از صندوق توسط آقای شریعتی برای مصارف شخصی
- ۱۳ اسفند خرید مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا از مؤسسه بازرگانی مهر با شرط ن/۲۰-۱/۵
- ۱۴ اسفند پرداخت مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده
- ۱۴ اسفند پرداخت بدهی به شرکت فروردین
- ۱۵ اسفند فروش مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه آبان با شرط ن/۳۰-۲/۱۰
- ۱۶ اسفند دریافت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال از فروشگاه دی بابت پیش دریافت فروش کالا
- ۲۰ اسفند خرید مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بهمن به طور نقد
- ۲۱ اسفند استرداد مبلغ ۵۰,۰۰۰ ریال از کالاهای خریداری شده از شرکت بهمن به علت معیوب بودن و دریافت وجه آن
- ۲۳ اسفند برداشت مقداری کالا به ارزش ۱۵۰,۰۰۰ ریال توسط آقای شریعتی برای مصارف شخصی
- ۲۵ اسفند پرداخت بدهی به مؤسسه بازرگانی مهر
- ۲۶ اسفند فروش مبلغ ۴۵۰,۰۰۰ ریال کالا به فروشگاه اسفند به طور نقد
- ۲۷ اسفند دریافت طلب از فروشگاه آبان
- ۲۷ اسفند پرداخت مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه آب و برق اسفندماه
- ۲۸ اسفند پرداخت مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال بابت حقوق اسفندماه کارکنان

مطلوبست:

(۱) ثبت معاملات و عملیات مالی اسفندماه تجارتخانه شریعت در دفتر روزنامه

(۲) نقل ثبت های دفتر روزنامه به حساب های دفتر کل

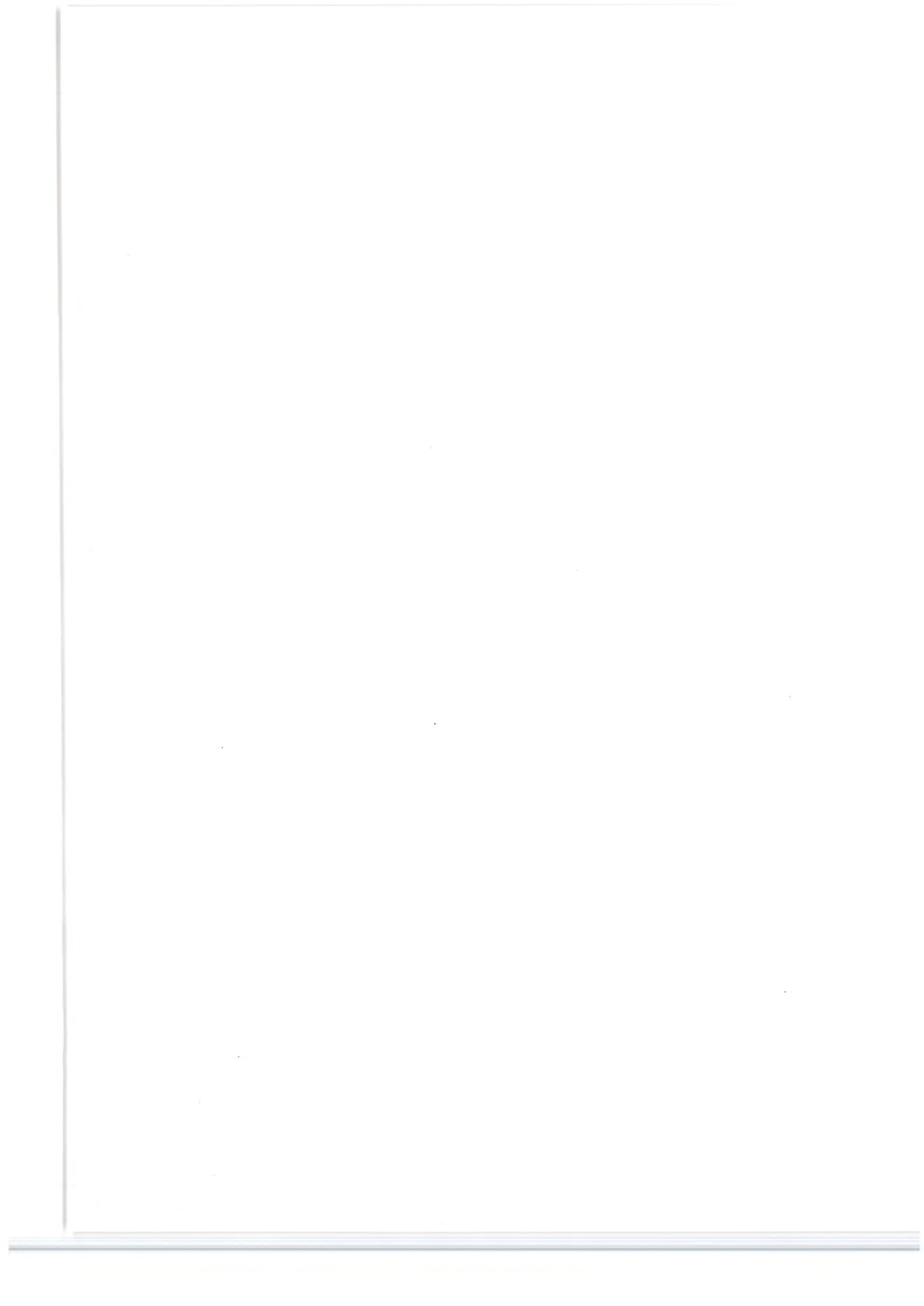
(۳) تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

۸۷-اطلاعات زیر در مردادماه ۱۳۳۱ در ارتباط با کالای الف از دفاتر فروشگاه دریا که از سیستم ثبت ادواری موجودی کالا استفاده می‌کند استخراج شده است:

بهای تمام شده هر واحد	تعداد	
ریال	واحد	
۲۲۵	۱,۲۰۰	۵/۱ موجودی اول دوره
	۸۰۰	۵/۳ فروش
۲۵۰	۱,۸۰۰	۵/۶ خرید
	۱,۵۰۰	۵/۷ فروش
۲۶۰	۲,۰۰۰	۵/۱۱ خرید
	۱,۸۰۰	۵/۱۸ فروش
۲۶۶	۱,۰۰۰	۵/۲۵ خرید
	۵۰۰	۵/۲۸ فروش

مطلوبست: محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان مردادماه و بهای تمام شده کالای فروش رفته در مردادماه با استفاده از:

- ۱) روش شناسایی ویژه (فرض کنید ۶۰۰ واحد از موجودی کالای پایان دوره از محل خرید مورخ ۱۳۳۱/۵/۲۵ و مابقی آن از محل خرید مورخ ۱۳۳۱/۵/۱۱ می‌باشد).
- ۲) روش میانگین موزون
- ۳) روش اولین صادره از اولین وارده
- ۴) روش اولین صادره از آخرین وارده



فصل نهم

تکمیل چرخه حسابداری در مؤسسات بازرگانی

در مؤسسات بازرگانی نیز همانند مؤسسات خدماتی، پس از ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل و تهیه تراز آزمایشی، چرخه حسابداری را می‌توان با استفاده از کاربرگ و یا بدون استفاده از کاربرگ تکمیل کرد. از آنجایی که کاربرگ، اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی و ثبت عملیات مربوط به اصلاح و بستن حساب‌ها را به طور یکجا فراهم می‌کند، لذا در این فصل تکمیل چرخه حسابداری با استفاده از کاربرگ تشریح می‌گردد.

همان‌گونه که در فصل هفتم بیان شد، در صورت استفاده از کاربرگ، توالی مراحل حسابداری در پایان دوره مالی به شرح

زیر است:

مرحله ششم - تهیه کاربرگ

مرحله هفتم - تهیه صورت‌های مالی

مرحله هشتم - اصلاح حساب‌های دفتر کل

مرحله نهم - بستن حساب‌های موقت

مرحله دهم - تهیه تراز آزمایشی اختتامی

مرحله یازدهم - بستن حساب‌های دائمی

در ادامه، هر یک از مراحل فوق تشریح می‌گردد.

تهیه کاربرگ

نحوه تهیه کاربرگ در مؤسسات بازرگانی همانند مؤسسات خدماتی است و تنها تفاوت آن به عنوان حساب‌های خرید و فروش و موجودی کالا مربوط می‌شود. کاربرگ مؤسسات بازرگانی همانند کاربرگ مؤسسات خدماتی از بخش‌های زیر

تشکیل می شود:

۱- بخش تراز آزمایشی - این بخش دقیقاً اقلام مندرج در تراز آزمایشی می باشد. همچنین می توان مانده حساب های دفتر کل را مستقیماً به این بخش کاربرگ منتقل نمود.

۲- بخش اصلاحات - اصلاحات پایان دوره مالی، به همان ترتیبی که در مؤسسات خدماتی بیان گردید، به بخش اصلاحات کاربرگ منتقل می شود. لازم به ذکر است که برای اصلاح حساب موجودی کالا در ستون اصلاحات کاربرگ، موجودی کالای ابتدای دوره با بدهکار کردن حساب خلاصه سود و زیان و بستنکار کردن حساب موجودی کالا بسته شده و سپس موجودی کالای پایان دوره با بدهکار کردن حساب موجودی کالا و بستنکار کردن حساب خلاصه سود و زیان در کاربرگ ثبت می شود.

۳- بخش تراز آزمایشی اصلاح شده - پس از ثبت اصلاحات در بخش اصلاحات کاربرگ، اقلام مزبور با اقلام مندرج در تراز آزمایشی جمع جبری شده و در بخش تراز آزمایشی اصلاح شده نوشته می شود. تنها موردی که از این قاعده مستثنی است حساب خلاصه سود و زیان است که ارقام بدهکار و بستنکار آن عیناً به بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرگ منتقل می شود. با توجه به این که رقم بدهکار حساب خلاصه سود و زیان که مربوط به موجودی کالای ابتدای دوره است در واقع بخشی از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش می باشد و رقم بستنکار آن نیز که مربوط به موجودی کالای پایان دوره است و برای تعیین بهای تمام شده کالای فروش رفته باید از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر شود، و این دو رقم برای تهیه صورت سود و زیان ضروری می باشند، لذا عیناً به ستون های بدهکار و بستنکار بخش تراز آزمایشی اصلاح شده و از آنجا به ستون های بخش سود و زیان منتقل می شوند.

۴- بخش های سود و زیان و ترازنامه - ارقام مندرج در ستون تراز آزمایشی اصلاح شده، سطر به سطر و به ترتیبی که در کاربرگ منعکس شده اند، با توجه به نوع و ماهیت آن ها به یکی از چهار ستون بخش های سود و زیان یا ترازنامه کاربرگ منتقل می شوند. البته باید توجه داشت که دو رقم مندرج در حساب خلاصه سود و زیان عیناً به ستون های بخش سود و زیان کاربرگ منتقل می شود. پس از انتقال کلیه اقلام به ستون های بخش سود و زیان و ترازنامه، سود یا زیان خالص دوره به همان نحوی که در فصل هفتم بیان شد، محاسبه می گردد.

برای تشریح نحوه تکمیل بخش های مختلف کاربرگ، کاربرگ مؤسسه بازرگانی حمید که پس از انجام اصلاحات زیر تهیه گردیده، در صفحه بعد ارائه شده است.

الف - موجودی کالا طبق شمارش و قیمت گذاری در پایان اسفند ماه ۱۳۸۱ معادل ۷۱۰,۰۰۰ ریال است.

ب - موجودی ملزومات طبق شمارش در پایان اسفندماه ۱۳۸۱ معادل ۶۵,۰۰۰ ریال است.

ج - معادل یک ماه از پیش پرداخت اجاره (۲۵,۰۰۰ ریال) به هزینه تبدیل شده است.

د - برای اثاثه در اسفندماه معادل ۱۰,۰۰۰ ریال استهلاك در نظر گرفته شود. (عمر مفید اثاثه ۵ سال است).

ه - هزینه حقوق ثبت و پرداخت نشده در پایان اسفندماه ۱۳۸۱ معادل ۳۰,۰۰۰ ریال است.

مؤسسه بازرگانی حمید

کاربرگ

برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۳۰,۰۰۰				۳۰,۰۰۰				۳۰,۰۰۰	صندوق
	۲,۴۱۱,۰۰۰				۲,۴۱۱,۰۰۰				۲,۴۱۱,۰۰۰	بانک
	—				—				—	بدهکاران
	۷۱۰,۰۰۰				۷۱۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰ (۱)	۷۱۰,۰۰۰ (۲)		۸۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۶۵,۰۰۰				۶۵,۰۰۰	۱۵,۰۰۰ (۳)			۸۰,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۲۷۵,۰۰۰				۲۷۵,۰۰۰	۲۵,۰۰۰ (۴)			۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۶۰۰,۰۰۰				۶۰۰,۰۰۰				۶۰۰,۰۰۰	اثاثه
۶۵۰,۰۰۰				۶۵۰,۰۰۰				۶۵۰,۰۰۰		بستانکاران
۱,۵۰۰,۰۰۰				۱,۵۰۰,۰۰۰				۱,۵۰۰,۰۰۰		وام بانکی بلندمدت
۲,۰۰۰,۰۰۰				۲,۰۰۰,۰۰۰				۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای حمیدی
	۱۵۰,۰۰۰				۱۵۰,۰۰۰				۱۵۰,۰۰۰	برداشت آقای حمیدی
		۱,۶۰۰,۰۰۰		۱,۶۰۰,۰۰۰				۱,۶۰۰,۰۰۰		فروش
			۵۰,۰۰۰		۵۰,۰۰۰				۵۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
			۲۱,۰۰۰		۲۱,۰۰۰				۲۱,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
			۱,۲۳۰,۰۰۰		۱,۲۳۰,۰۰۰				۱,۲۳۰,۰۰۰	خرید
		۱۳۰,۰۰۰		۱۳۰,۰۰۰				۱۳۰,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
		۱۲,۰۰۰		۱۲,۰۰۰				۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
			۴۰,۰۰۰		۴۰,۰۰۰				۴۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
			۲۱۰,۰۰۰		۲۱۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰ (۶)		۱۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق
								۵,۸۹۲,۰۰۰	۵,۸۹۲,۰۰۰	
		۷۱۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۷۱۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۷۱۰,۰۰۰ (۲)	۸۰۰,۰۰۰ (۱)			خلاصه سود و زیان
			۱۵,۰۰۰		۱۵,۰۰۰		۱۵,۰۰۰ (۳)			هزینه ملزومات
			۲۵,۰۰۰		۲۵,۰۰۰		۲۵,۰۰۰ (۴)			هزینه اجاره
			۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰ (۵)			هزینه استهلاک اثاثه
۱۰,۰۰۰				۱۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰ (۵)				استهلاک انباشته اثاثه
۳۰,۰۰۰				۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰ (۶)				حقوق پرداختنی
۴,۱۹۰,۰۰۰	۴,۲۴۱,۰۰۰	۲,۴۵۲,۰۰۰	۲,۴۰۱,۰۰۰	۶,۶۴۲,۰۰۰	۶,۶۴۲,۰۰۰	۱,۵۹۰,۰۰۰	۱,۵۹۰,۰۰۰			
۵۱,۰۰۰			۵۱,۰۰۰							سود خالص
۴,۲۴۱,۰۰۰	۴,۲۴۱,۰۰۰	۲,۴۵۲,۰۰۰	۲,۴۵۲,۰۰۰							

تهیه صورت‌های مالی

تهیه صورت‌های مالی از روی کاربرگ بسیار ساده است، زیرا کلیه اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی در ستون‌های بخش سود و زیان و ترازنامه کاربرگ منعکس می‌باشد. به طور کلی، صورت‌های مالی را می‌توان به شکل ساده یا به شکل طبقه‌بندی شده تهیه نمود. در صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده اقلامی که دارای ویژگی‌های مشترک هستند در یک گروه قرار می‌گیرند و از اقلام دارای ویژگی‌های متفاوت تفکیک می‌شوند. صورت‌های مالی طبقه‌بندی شده تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی تسهیل می‌کند. صورت‌های مالی که در فصول قبل تهیه گردید به شکل ساده بود، لذا در این فصل صورت‌های مالی به شکل طبقه‌بندی شده تهیه و ارائه می‌شود.

صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده

در صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده که صورت سود و زیان چند مرحله‌ای نیز نامیده می‌شود، درآمدها و هزینه‌های عملیاتی از درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی مجزا شده و هزینه‌های عملیاتی در گروه‌های متجانس دسته‌بندی و در چند مرحله از درآمد کسر می‌شود. در این شکل از صورت سود و زیان ابتدا بهای تمام شده کالای فروش رفته از فروش خالص کسر شده و مبلغ سود ناخالص به دست می‌آید، سپس هزینه‌های عملیاتی - اعم از هزینه‌های عمومی، اداری و فروش - گزارش و جمع آن از سود ناخالص کسر شده و سود یا زیان عملیاتی به دست می‌آید و در نهایت با احتساب درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی، سود یا زیان خالص محاسبه و گزارش می‌شود.

عناوین اصلی یک صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده عبارتند از:

۱- فروش خالص یا درآمد حاصل از فروش

۲- بهای تمام شده کالای فروش رفته

۳- سود ناخالص

۴- هزینه‌های عملیاتی

۵- سود یا زیان عملیاتی

۶- درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی

۷- سود یا زیان خالص

صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده مؤسسه بازرگانی حمید که از روی ارقام مندرج در ستون‌های بخش سود و زیان کاربرگ تهیه گردیده، در صفحه بعد ارائه شده است.

مؤسسه بازرگانی حمید

صورت سود و زیان

برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۴۱

ریال	ریال	ریال	ریال
			فروش خالص:
۱,۶۰۰,۰۰۰			فروش
	۵۰,۰۰۰		کسر می شود: برگشت از فروش و تخفیفات
	۲۱,۰۰۰		تخفیفات نقدی فروش
۷۱,۰۰۰			
۱,۵۲۹,۰۰۰			
			فروش خالص
			بهای تمام شده کالای فروش رفته:
	۸۰۰,۰۰۰		موجودی کالا در اول اسفندماه
		۱,۲۳۰,۰۰۰	خرید
			کسر می شود: برگشت از خرید و تخفیفات
		۱۳۰,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
		۱۲,۰۰۰	
		۱۴۲,۰۰۰	
		۱,۰۸۸,۰۰۰	خرید خالص
		۴۰,۰۰۰	اضافه می شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱,۱۲۸,۰۰۰		بهای تمام شده کالای خریداری شده
	۱,۹۲۸,۰۰۰		بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	۷۱۰,۰۰۰		کسر می شود: موجودی کالا در پایان اسفندماه
۱,۲۱۸,۰۰۰			بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۱,۰۰۰			سود ناخالص
			هزینه های عملیاتی:
	۲۱۰,۰۰۰		هزینه حقوق
	۲۵,۰۰۰		هزینه اجاره
	۱۵,۰۰۰		هزینه ملزومات
	۱۰,۰۰۰		هزینه استهلاک اثاثه
۲۶۰,۰۰۰			جمع هزینه های عملیاتی
۵۱,۰۰۰			سود خالص

لازم به توضیح است که مؤسسه بازرگانی حمید درآمد و هزینه غیر عملیاتی نداشته، لذا سود عملیاتی برابر با سود خالص است.

صورت حساب سرمایه

برای تهیه صورت حساب سرمایه از اطلاعات مندرج در ستون های بخش ترازنامه کاربرگ استفاده می شود. بدین ترتیب که به سرمایه ابتدای دوره مالی که در ستون بستانکار بخش ترازنامه منعکس گردیده، سود خالص اضافه شده و سپس برداشت صاحب مؤسسه از آن کسر می شود تا سرمایه پایان دوره مالی به دست آید. صورت حساب سرمایه مؤسسه بازرگانی حمید که از روی

کاربرگ تهیه گردیده، در زیر ارائه شده است.

مؤسسه بازرگانی حمید

صورت حساب سرمایه

برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	
۲,۰۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای حمیدی در ابتدای اسفندماه
	۵۱,۰۰۰	اضافه می شود: سود خالص
	(۱۵۰,۰۰۰)	کسر می شود: برداشت آقای حمیدی
		خالص کاهش در سرمایه
(۹۹,۰۰۰)		
<u>۱,۹۰۱,۰۰۰</u>		سرمایه آقای حمیدی در پایان اسفندماه

ترازنامه طبقه بندی شده

در ترازنامه طبقه بندی شده، دارایی ها معمولاً در سه گروه فرعی شامل دارایی های جاری، دارایی های ثابت و سایر دارایی ها و بدهی ها در دو گروه فرعی شامل بدهی های جاری و بدهی های بلندمدت طبقه بندی می شوند. تغییرات مربوط به سرمایه مؤسسات فردی نیز به طوری که پیش از این ملاحظه گردید معمولاً در صورت حساب سرمایه منعکس می شود. ترازنامه طبقه بندی شده مؤسسه بازرگانی حمید که با استفاده از مبالغ دارایی ها و بدهی های مندرج در ستون های بخش ترازنامه کاربرگ و مانده سرمایه پایان دوره منعکس در صورت حساب سرمایه تهیه گردیده، در زیر ارائه شده است.

مؤسسه بازرگانی حمید

ترازنامه

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	ریال	ریال
			دارایی های جاری:
		۳۰,۰۰۰	صندوق
		۲,۴۱۱,۰۰۰	بانک
		۷۱۰,۰۰۰	موجودی کالا
		۶۵,۰۰۰	موجودی ملزومات
		۲۷۵,۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
		<u>۳,۴۹۱,۰۰۰</u>	جمع دارایی های جاری
			دارایی های ثابت:
		۶۰۰,۰۰۰	اثاثه
		(۱۰,۰۰۰)	کسر می شود: استهلاک انباشته اثاثه
		<u>۵۹۰,۰۰۰</u>	
		<u>۴,۰۸۱,۰۰۰</u>	جمع دارایی ها
			سرمایه:
			سرمایه آقای حمیدی در ۲۹ اسفندماه
			۱,۹۰۱,۰۰۰
			<u>۴,۰۸۱,۰۰۰</u>
			جمع بدهی ها و سرمایه

مبانی طبقه‌بندی و عناوین اصلی ترازنامه مؤسسه بازرگانی حمید به شرح زیر است:

دارایی‌های جاری

دارایی‌های جاری عبارتند از وجه نقد و سایر دارایی‌هایی که انتظار می‌رود در جریان عادی عملیات یک مؤسسه، ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، مصرف شود (مانند موجودی ملزومات)، فروخته شود (مانند موجودی کالا) یا به وجه نقد تبدیل شود (مانند بدهکاران). دارایی‌های جاری معمولاً به ترتیب نقد شوندگی (یعنی قابلیت تبدیل به وجه نقد) در ترازنامه منعکس می‌شوند.

دارایی‌های ثابت

دارایی‌های ثابت دارایی‌هایی هستند که به منظور استفاده در عملیات عادی مؤسسه تحصیل شده و انتظار می‌رود که بیش از یک دوره مالی مورد استفاده قرار گیرند. دارایی‌های ثابت عموماً شامل زمین، ساختمان، وسائط نقلیه و اثاثه است و معمولاً به ترتیب عمر مفید در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند. استهلاک انباشته هر یک از گروه‌های مختلف دارایی ثابت در ترازنامه معمولاً زیر آن نوشته شده و از بهای تمام شده دارایی مربوط کسر می‌شود.

بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری بدهی‌هایی هستند که انتظار می‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، از محل دارایی‌های جاری پرداخت یا تسویه شوند. بدهی‌های جاری عموماً شامل بستانکاران، اسناد پرداختنی و پیش‌دریافت درآمد است. بدهی‌های جاری معمولاً براساس زمان سررسید پرداخت در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند.

بدهی‌های بلندمدت

بدهی‌های بلندمدت بدهی‌هایی هستند که انتظار نمی‌رود ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه پرداخت یا تسویه شوند. بدهی‌های بلندمدت عموماً شامل اسناد پرداختنی بلندمدت و وام‌های بلندمدت است.

اصلاح حساب‌های دفتر کل

اطلاعات لازم برای اصلاح حساب‌های دفتر کل از بخش اصلاحات کاربرگ به دست می‌آید. با توجه به این که نحوه اصلاح حساب‌ها در فصول قبل بیان شد، در اینجا از تکرار آن خودداری گردیده و تنها ثبت‌های لازم برای اصلاح حساب‌های مؤسسه بازرگانی حمید که در بخش اصلاحات کاربرگ منعکس گردیده، در دفتر روزنامه ثبت می‌گردد.

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	شماره سند
	۸۰۰,۰۰۰		خلاصه سود و زیان	اسفند	۲۹
۸۰۰,۰۰۰			موجودی کالا (ابتدای دوره)		
	۷۱۰,۰۰۰		بستن موجودی کالای ابتدای دوره		
۷۱۰,۰۰۰			موجودی کالا (پایان دوره)		
	۱۵,۰۰۰		خلاصه سود و زیان		
۱۵,۰۰۰			ثبت موجودی کالای پایان دوره		
	۱۵,۰۰۰		هزینه ملزومات		
۱۵,۰۰۰			موجودی ملزومات		
	۲۵,۰۰۰		ثبت ملزومات مصرف شده		
۲۵,۰۰۰			هزینه اجاره		
	۲۵,۰۰۰		پیش پرداخت اجاره		
۲۵,۰۰۰			ثبت هزینه اجاره اسفندماه		
	۱۰,۰۰۰		هزینه استهلاك ائانه		
۱۰,۰۰۰			استهلاك انباشته ائانه		
	۱۰,۰۰۰		ثبت استهلاك اسفندماه ائانه		
۱۰,۰۰۰			هزینه حقوق		
	۳۰,۰۰۰		حقوق پرداختنی		
۳۰,۰۰۰			ثبت حقوق پرداخت نشده اسفندماه کارکنان		

پس از انتقال ثبت‌های اصلاحی از دفتر روزنامه به حساب‌های مربوط در دفتر کل، مانده حساب‌های دفتر کل باید با مانده حساب‌های منعکس در ستون‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرگ و همچنین صورت‌های مالی مطابقت نماید.

بستن حساب‌های موقت

نحوه بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی همانند مؤسسات خدماتی است، لذا همان طوری که قبلاً بیان شد، در پایان دوره مالی برای بستن حساب‌های مربوط به سود و زیان از یک حساب واسط به نام "خلاصه سود و زیان" استفاده می‌شود. اطلاعات لازم برای بستن حساب‌های مربوط به سود و زیان از بخش سود و زیان کاربرگ و برای بستن حساب برداشت از بخش ترازنامه کاربرگ به دست می‌آید. حساب‌های موقت معمولاً به ترتیب زیر در پایان دوره مالی بسته می‌شوند:

۱- بستن حساب‌های بدهکار بخش سود و زیان کاربرگ - کلیه حساب‌هایی که در ستون بدهکار بخش سود و زیان کاربرگ درج شده‌اند (به استثنای حساب خلاصه سود و زیان) معادل مانده‌ای که دارند بستانکار شده و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع این اقلام بدهکار می‌شود.

۲- بستن حساب‌های بستانکار بخش سود و زیان کاربرگ - کلیه حساب‌هایی که در ستون بستانکار بخش سود و زیان کاربرگ درج شده‌اند (به استثنای حساب خلاصه سود و زیان) معادل مانده‌ای که دارند بدهکار شده و در مقابل حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع این اقلام بستانکار می‌شود.

۳- بستن حساب خلاصه سود و زیان - پس از نقل ثبت‌های ۱ و ۲ فوق به حساب خلاصه سود و زیان، حساب مذکور مانده‌گیری شده و مانده آن به حساب سرمایه بسته می‌شود.

۴- بستن حساب برداشت - مانده حساب برداشت که یک حساب موقت است، به حساب سرمایه بسته می‌شود.

نحوه بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی حمید در دفتر روزنامه در زیر نشان داده شده است.

دفتر روزنامه عمومی

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	شماره سند
	۱,۶۰۱,۰۰۰		خلاصه سود و زیان	اسفند ۲۹	
۵۰,۰۰۰			برگشت از فروش و تخفیفات		
۲۱,۰۰۰			تخفیفات نقدی فروش		
۱,۲۳۰,۰۰۰			خرید		
۴۰,۰۰۰			هزینه حمل کالای خریداری شده		
۲۱۰,۰۰۰			هزینه حقوق		
۱۵,۰۰۰			هزینه ملزومات		
۲۵,۰۰۰			هزینه اجاره		
۱۰,۰۰۰			هزینه استهلاک اثاثه		
			بستن حساب‌های دارای مانده بدهکار بخش سود و زیان کاربرگ		
	۱,۶۰۰,۰۰۰		فروش		
	۱۳۰,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات		
	۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید		
۱,۷۴۲,۰۰۰			خلاصه سود و زیان		
			بستن حساب‌های دارای مانده بستانکار بخش سود و زیان کاربرگ		
	۵۱,۰۰۰		خلاصه سود و زیان		
۵۱,۰۰۰			سرمایه آقای حمیدی		
			بستن حساب خلاصه سود و زیان		
	۱۵۰,۰۰۰		سرمایه آقای حمیدی		
۱۵۰,۰۰۰			برداشت آقای حمیدی		
			بستن حساب برداشت		

با انتقال ثبت‌های فوق از دفتر روزنامه به حساب‌های مربوط در دفتر کل، مانده کلیه حساب‌های موقت صفر می‌شود. آثار

انتقال ثبت‌های فوق بر حساب‌های خلاصه سود و زیان و سرمایه در زیر نشان داده شده است.

خلاصه سود و زیان

۷۱۰,۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره	۸۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۱,۷۴۲,۰۰۰	بستن حساب‌های دارای مانده بستانکار	۱,۶۰۱,۰۰۰	بستن حساب‌های دارای مانده بدهکار
		۵۱,۰۰۰	

سرمایه آقای حمیدی			
۲,۰۰۰,۰۰۰	مانده ابتدای اسفندماه	۱۵۰,۰۰۰	برداشت آقای حمیدی
۵۱,۰۰۰	سود خالص اسفندماه		
۲,۰۵۱,۰۰۰		۱۵۰,۰۰۰	
۱,۹۰۱,۰۰۰	مانده پایان اسفندماه		

به طوری که ملاحظه می‌شود، پس از بستن حساب‌های موقت، مانده حساب سرمایه معادل ۱,۹۰۱,۰۰۰ ریال است که با مبلغ سرمایه‌گزارش شده در ترازنامه پایان اسفندماه ۱۳۸۱ نیز مطابقت دارد.

تهیه تراز آزمایشی اختتامی

پس از بستن حساب‌های موقت، برای حصول اطمینان از توازن مانده‌های بدهکار و بستانکار حساب‌های دائمی، تراز آزمایشی اختتامی تهیه می‌شود. تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه بازرگانی حمید در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱ در زیر نشان داده شده است.

مؤسسه بازرگانی حمید

تراز آزمایشی اختتامی

۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۳۰,۰۰۰	
بانک	۲,۴۱۱,۰۰۰	
موجودی کالا	۷۱۰,۰۰۰	
موجودی ملزومات	۶۵,۰۰۰	
پیش پرداخت اجاره	۲۷۵,۰۰۰	
اثاثه	۶۰۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه		۱۰,۰۰۰
بستانکاران		۶۵۰,۰۰۰
حقوق پرداختنی		۳۰,۰۰۰
وام بانکی بلندمدت		۱,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه آقای حمیدی		۱,۹۰۱,۰۰۰
	۴,۰۹۱,۰۰۰	۴,۰۹۱,۰۰۰

بستن حساب‌های دائمی

پس از تهیه تراز آزمایشی اختتامی و حصول اطمینان از توازن مانده حساب‌های دائمی، آخرین مرحله از چرخه حسابداری، بستن حساب‌های دائمی است. بدین منظور کلیه حساب‌هایی که مانده بدهکار دارند به تفکیک بستانکار شده و در مقابل کلیه حساب‌هایی که مانده بستانکار دارند به تفکیک بدهکار می‌شوند. بدین ترتیب مانده کلیه حساب‌ها صفر شده و حساب‌های دائمی بسته می‌شود.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

- ۱- کدامیک از اقلام زیر صراحتاً در ستون بخش تراز آزمایشی اصلاح شده کاربرگ مشاهده می‌شود؟
 الف) سود ناخالص
 ب) سرمایه پایان دوره
 ج) موجودی کالای ابتدای دوره
 د) موجودی کالای پایان دوره
- ۲- کدامیک از اقلام زیر هم در بخش سود و زیان و هم در بخش ترازنامه کاربرگ منعکس می‌شود؟
 الف) برداشت
 ب) استهلاک اتباشته
 ج) موجودی کالای ابتدای دوره
 د) موجودی کالای پایان دوره
- ۳- کدامیک از جملات زیر صحیح است؟
 الف) هزینه حمل کالای فروش رفته در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته منظور می‌شود.
 ب) هزینه حمل کالای خریداری شده در محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده منظور می‌شود.
 ج) هزینه حمل کالای خریداری شده و هزینه حمل کالای فروش رفته جزئی از هزینه‌های عملیاتی محسوب می‌شوند.
 د) هزینه حمل کالای خریداری شده و هزینه حمل کالای فروش رفته در محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده منظور می‌شوند.
- ۴- در فروشگاه تیر خرید ۳۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۵,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۵,۰۰۰ ریال، هزینه حمل کالای خریداری شده ۱۲,۰۰۰ ریال و هزینه حمل کالای فروش رفته ۱۰,۰۰۰ ریال بوده است. بهای تمام شده کالای خریداری شده چند ریال است؟
 الف) ۲۷۲,۰۰۰ ریال
 ب) ۲۸۲,۰۰۰ ریال
 ج) ۲۸۷,۰۰۰ ریال
 د) ۲۹۷,۰۰۰ ریال
- ۵- موجودی کالای فروشگاه مهر در ابتدای دوره ۷۵,۰۰۰ ریال بود. در صورتی که خرید طی دوره ۲۰۰,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۰,۰۰۰ ریال و هزینه حمل کالای خریداری شده ۲۰,۰۰۰ ریال بوده و موجودی کالای پایان دوره طبق انبارگردانی انجام شده معادل ۵۰,۰۰۰ ریال باشد، بهای تمام شده کالای آماده برای فروش چند ریال است؟
 الف) ۲۱۰,۰۰۰ ریال
 ب) ۲۳۵,۰۰۰ ریال
 ج) ۲۸۵,۰۰۰ ریال
 د) ۳۳۵,۰۰۰ ریال
- ۶- با اضافه کردن بهای تمام شده کالای خریداری شده به موجودی کالای ابتدای دوره و کسر نمودن موجودی کالای پایان دوره از آن به دست می‌آید.
 الف) خرید خالص
 ب) سود ناخالص
 ج) بهای تمام شده کالای فروش رفته
 د) بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
- ۷- در صورتی که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش ۴۴۰,۰۰۰ ریال، موجودی کالای ابتدای دوره ۷۰,۰۰۰ ریال و موجودی کالای پایان دوره ۵۰,۰۰۰ ریال باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته چند ریال است؟
 الف) ۳۷۰,۰۰۰ ریال
 ب) ۳۹۰,۰۰۰ ریال
 ج) ۴۲۰,۰۰۰ ریال
 د) ۴۶۰,۰۰۰ ریال

۸- فروش خالص مؤسسه بازرگانی آبان در سال ۱۳۸۱ معادل ۹۵۰,۰۰۰ ریال و خرید خالص آن ۵۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. در صورتی که موجودی کالا در ابتدای سال ۱۲۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال ۱۵۰,۰۰۰ ریال باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته چند ریال است؟

الف) ۴۳۰,۰۰۰ ریال ب) ۵۲۰,۰۰۰ ریال ج) ۵۸۰,۰۰۰ ریال د) ۶۰۰,۰۰۰ ریال

۹- بهای تمام شده کالای فروش رفته در فروشگاه آذر در سال ۱۳۸۱ معادل ۶۸۰,۰۰۰ ریال است. در صورتی که موجودی کالا در ابتدا و پایان سال به ترتیب ۱۴۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۰,۰۰۰ ریال باشد، بهای تمام شده کالای خریداری شده طی سال چند ریال بوده است؟

الف) ۴۲۰,۰۰۰ ریال ب) ۶۶۰,۰۰۰ ریال ج) ۷۰۰,۰۰۰ ریال د) ۹۴۰,۰۰۰ ریال

۱۰- فروش خالص مؤسسه بازرگانی بهمن در سال ۱۳۸۱ معادل ۶۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. در صورتی که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش ۵۲۰,۰۰۰ ریال و موجودی کالای ابتدا و پایان سال به ترتیب ۲۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه‌های عملیاتی ۱۰۰,۰۰۰ ریال باشد، سود ناخالص چند ریال است؟

الف) ۱۳۰,۰۰۰ ریال ب) ۲۳۰,۰۰۰ ریال ج) ۲۸۰,۰۰۰ ریال د) ۳۳۰,۰۰۰ ریال

۱۱- کدامیک از اقلام زیر با سود ناخالص رابطه مستقیم دارد؟

الف) هزینه‌های عملیاتی
ب) موجودی کالای ابتدای دوره
ج) موجودی کالای پایان دوره
د) بهای تمام شده کالای فروش رفته

۱۲- کدامیک از موارد زیر شرط جاری تلقی نمودن یک دارایی نیست؟

الف) انتظار می‌رود ظرف یک سال مصرف شود.
ب) انتظار می‌رود ظرف یک سال فروخته شود.
ج) انتظار می‌رود ظرف یک سال به وجه نقد تبدیل شود.
د) انتظار می‌رود ظرف یک سال به دارایی دیگری تبدیل شود.

۱۳- جمع دارایی‌های تجارتخانه اسفند در پایان سال ۱۳۸۱ معادل ۸۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. پس از بررسی حساب‌ها مشخص شد که:

۱- ثبت بدهکار و بستانکار یک فقره فروش نسیه به مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال اشتباهاً به مبلغ ۵۷,۰۰۰ ریال ثبت شده است.
۲- پرداخت مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی‌ها در دفاتر ثبت نشده است.
۳- درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده در پایان سال ۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
در صورتی که غیر از موارد فوق اشتباه دیگری رخ نداده باشد، جمع دارایی‌ها پس از اصلاح حساب‌ها چند ریال خواهد بود؟

الف) ۸۳۸,۰۰۰ ریال ب) ۸۵۲,۰۰۰ ریال ج) ۸۸۸,۰۰۰ ریال د) ۹۱۸,۰۰۰ ریال

۱۴- با توجه به اطلاعات سؤال ۱۳، در صورتی که سود خالص تجارتخانه اسفند قبل از اصلاح حساب‌ها ۲۸۰,۰۰۰ ریال بوده باشد، سود خالص تجارتخانه پس از اصلاح حساب‌ها چند ریال خواهد بود؟

الف) ۲۹۴,۰۰۰ ریال ب) ۳۱۲,۰۰۰ ریال ج) ۳۱۸,۰۰۰ ریال د) ۳۴۸,۰۰۰ ریال

مسائل

۹-۱- در مورد هر یک از حساب‌های مندرج در جدول زیر مشخص کنید که:

- I - نوع حساب دائمی است یا موقت؟
 II - مانده حساب بدهکار است یا بستانکار؟
 III - در تراز آزمایشی اختتامی منعکس می‌شود یا خیر؟
 (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

III	II	I	
خیر	بدهکار	موقت	الف - خرید
			ب - پیش‌پرداخت خرید
			ج - برگشت از خرید و تخفیفات
			د - هزینه حمل کالای خریداری شده
			ه - فروش
			و - پیش‌دریافت فروش
			ز - تخفیفات نقدی فروش
			ح - هزینه حمل کالای فروش رفته
			ط - برداشت کالا
			ی - موجودی کالا (پایان دوره)

۹-۲- اطلاعات زیر از صورت سود و زیان مؤسسه بازرگانی شقایق استخراج شده است:

ریال	
۶۰۰,۰۰۰	خرید
۹۵۰,۰۰۰	فروش
۲۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای سال
۲۳۵,۰۰۰	موجودی کالای پایان سال
۳۳,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۵۶,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۲۵,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۳۷,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۲۸,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱۴۰,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
	مطلوبست: محاسبه موارد زیر:
	(۱) فروش خالص
	(۲) خرید خالص
	(۳) بهای تمام شده کالای خریداری شده
	(۴) بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	(۵) بهای تمام شده کالای فروش رفته

۹-۳- اطلاعات زیر از صورت سود و زیان مؤسسه بازرگانی لاله استخراج شده است:

ریال	
۸۷۰,۰۰۰	فروش خالص
۵۲۰,۰۰۰	خرید خالص
۱۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۱۶۵,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
۲۲۰,۰۰۰	سود خالص

مطلوبست: محاسبه موارد زیر:

- (۱) بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
- (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته
- (۳) موجودی کالای پایان دوره

۹-۴- اطلاعات زیر از صورت سود و زیان فروشگاه لادن در پایان سال ۱۳۸۱ استخراج شده است:

ریال	
۱۰۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای سال
۱۲۵,۰۰۰	موجودی کالای پایان سال
۳۲,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۴۶,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۶۴۷,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

مطلوبست: محاسبه خرید ناخالص

۹-۵- اطلاعات زیر از صورت سود و زیان مؤسسه بازرگانی شبنم در پایان سال ۱۳۸۱ استخراج شده است:

ریال	
۵۱۵,۰۰۰	فروش
۲۵,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۲۶۸,۰۰۰	خرید
۱۲,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۱۴,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۶۴,۰۰۰	موجودی کالای پایان سال
۴۳,۰۰۰	جمع هزینه‌های عملیاتی
۲۷,۰۰۰	زیان خالص

مطلوبست: محاسبه موارد زیر:

- (۱) سود ناخالص
- (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته
- (۳) موجودی کالای ابتدای سال

۹-۶- اطلاعات زیر از صورت سود و زیان تجارتخانه ارکیده در پایان سال ۱۳۳۱ استخراج شده است:

ریال	
۸۴۰,۰۰۰	فروش
۱۶,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۲۷,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۱۲۵,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای سال
۴۴۵,۰۰۰	خرید
۲۲,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۱۵,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۳۶,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۳۶۸,۰۰۰	سود ناخالص
۲۴۵,۰۰۰	سود خالص

مطلوبست: محاسبه موارد زیر:

- (۱) هزینه‌های عملیاتی
- (۲) بهای تمام شده کالای فروش رفته
- (۳) بهای تمام شده کالای خریداری شده
- (۴) موجودی کالای پایان سال

۹-۷- مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۳۱ از حساب‌های دفتر کل مؤسسه بازرگانی سنبل استخراج شده است:

بستانکار	بدهکار	
ریال	ریال	
	۳۵,۰۰۰	موجودی کالا
۴۷۸,۰۰۰		فروش
	۲۲,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۲۸,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۸۲,۰۰۰	خرید
۱۵,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۲۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای فروش رفته

موجودی کالا طبق شمارش انجام شده در پایان سال معادل ۵۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: تنظیم بخش بهای تمام شده کالای فروش رفته صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

۹-۸- در هر یک از ستون‌های زیر به جای علامت ؟ مبلغ صحیح را بنویسید. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه فرض کنید.)

الف	ب	ج	د	ه	
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
۸۰۰,۰۰۰	۵۸۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	؟	فروش خالص
۱۴۰,۰۰۰	؟	۱۲۵,۰۰۰	؟	۲۳۰,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای دوره
۴۴۵,۰۰۰	۴۳۷,۰۰۰	؟	۵۲۵,۰۰۰	؟	خرید خالص
؟	۱۲۵,۰۰۰	۱۶۴,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۲۵۵,۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره
۴۷۵,۰۰۰	؟	۴۶۰,۰۰۰	؟	۶۶۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
؟	۱۵۵,۰۰۰	؟	۲۶۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	سود ناخالص

۹-۹- در هر یک از ستون‌های زیر به جای علامت ؟ مبلغ صحیح را بنویسید. (مبالغ مندرج در هر ستون را یک مثال جداگانه فرض کنید.)

الف	ب	ج	د	ه	
ریال	ریال	ریال	ریال	ریال	
۶۲۵,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	؟	۶۸۵,۰۰۰	؟	فروش خالص
۱۷,۰۰۰	؟	۱۵,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۲۴,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
؟	۱۲,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	؟	۱۷,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
؟	؟	؟	؟	۸۳۶,۰۰۰	فروش خالص
۸۰,۰۰۰	؟	۱۶۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰	؟	موجودی کالای ابتدای دوره
۵۷۵,۰۰۰	؟	؟	۴۱۰,۰۰۰	۶۸۶,۰۰۰	خرید ناخالص
۱۴,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۲۲,۰۰۰	؟	۲۲,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
؟	۱۰,۰۰۰	۲۸,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۱۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۵۴۰,۰۰۰	؟	؟	؟	؟	خرید خالص
؟	۱۷,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۲۵,۰۰۰	؟	هزینه حمل کالای خریداری شده
؟	۴۷۵,۰۰۰	؟	؟	۶۸۴,۰۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده
؟	۵۴۰,۰۰۰	۸۲۰,۰۰۰	۴۷۵,۰۰۰	۷۶۶,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
۹۰,۰۰۰	؟	؟	۸۵,۰۰۰	۷۲,۰۰۰	موجودی کالای پایان دوره
۵۵۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۷۰۵,۰۰۰	؟	؟	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۴۵,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	؟	۲۵۰,۰۰۰	۱۴۲,۰۰۰	سود ناخالص
۱۲۰,۰۰۰	؟	۱۰۵,۰۰۰	؟	۱۲۰,۰۰۰	هزینه‌های عملیاتی
؟	۱۲۵,۰۰۰	۱۴۲,۰۰۰	۱۰۸,۰۰۰	؟	سود (زیان) خالص

۹-۱۰- اثر هر یک از موارد زیر را بر فروش خالص، بهای تمام شده کالای آماده برای فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته، سود ناخالص و سود خالص مشخص کنید.

الف - فروش

ب - موجودی کالای ابتدای دوره

ج - خرید

د - برگشت از فروش و تخفیفات

ه - هزینه حمل کالای خریداری شده

و - هزینه حمل کالای فروش رفته

ز - تخفیفات نقدی فروش

ح - موجودی کالای پایان دوره

ط - تخفیفات نقدی خرید

ی - هزینه‌های فروش

پاسخ خود را با درج علامت (+) برای افزایش، علامت (-) برای کاهش و علامت (۰) برای بدون تأثیر در قالب جدول زیر ارائه دهید. (پاسخ مورد الف به عنوان نمونه در جدول ارائه شده است.)

فروش خالص	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	بهای تمام شده کالای فروش رفته	سود ناخالص	سود خالص	
+	۰	۰	+	+	الف

۹-۱۱- اثر هر یک از اشتباهات زیر را بر موجودی کالای پایان دوره، بهای تمام شده کالای فروش رفته، سود ناخالص و سود خالص مشخص کنید.

الف - ثبت بیشتر از واقع خرید

ب - ثبت بیشتر از واقع فروش

ج - ارزیابی کمتر از واقع موجودی کالای ابتدای دوره

د - ارزیابی کمتر از واقع موجودی کالای پایان دوره

ه - ثبت کمتر از واقع هزینه حمل کالای خریداری شده

و - ثبت کمتر از واقع هزینه حمل کالای فروش رفته

ز - عدم ثبت خرید و عدم شمارش کالای مربوط در شمارش موجودی کالای پایان دوره

پاسخ خود را با درج علامت (+) برای بیشتر از واقع، علامت (-) برای کمتر از واقع و علامت (۰) برای بدون تأثیر در قالب جدول زیر ارائه دهید.

موجودی کالای پایان دوره	بهای تمام شده کالای فروش رفته	سود ناخالص	سود خالص
_____	_____	_____	_____

۹-۱۲- اقلام ترازنامه تجارتخانه فرشته به شرح زیر است:

ریال	
۳۵۷,۰۰۰	موجودی بانک
۱۴۸,۰۰۰	بدهکاران
۲۷۵,۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰,۰۰۰	پیش پرداخت خرید
۲۴۰,۰۰۰	اثاثه اداری (پس از کسر استهلاک انباشته)
۱۵۰,۰۰۰	سایر دارایی ها
۲۵۵,۰۰۰	بستانکاران
۱۳۰,۰۰۰	اسناد پرداختنی (یک ساله)
۱۷۵,۰۰۰	اسناد پرداختنی (سه ساله)
۲۳۰,۰۰۰	پیش دریافت فروش
۵۰۰,۰۰۰	سرمایه آقای فرشته خو

مطلوبست:

- ۱) محاسبه مبلغ دارایی های جاری
- ۲) محاسبه مبلغ بدهی های جاری
- ۳) تعیین مبلغ سرمایه در گردش

۹-۱۳- مانده برخی از حساب های فروشگاه نیلوفر در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

ریال	
۸۵۰,۰۰۰	فروش
۱۲۵,۰۰۰	موجودی کالای ابتدای سال
۴۳۵,۰۰۰	خرید
۷۵,۰۰۰	برداشت کالا
۳۳,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۳۵,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۲۴,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۶,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۱۸,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۱۶۰,۰۰۰	موجودی کالای پایان سال

مطلوبست: انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت در دفتر روزنامه

۹-۱۴- اطلاعات زیر از مدارک حسابداری مؤسسه بازرگانی زنبق که برای حسابداری موجودی کالا از روش ثبت ادواری استفاده می‌کند استخراج شده است:

ریال	
۱۵۰,۰۰۰	موجودی کالا در ابتدای سال
۱۸۰,۰۰۰	موجودی کالا در پایان سال

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه برای اصلاح حساب موجودی کالا

۹-۱۵- مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۳۱ از دفاتر مؤسسه بازرگانی شبنم استخراج شده است:

ریال	
۲۰۰,۰۰۰	موجودی کالا (ابتدای سال)
۹۲۰,۰۰۰	فروش
۵۰,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۲۸,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۱۲۰,۰۰۰	درآمد حاصل از اجاره
۵۲۰,۰۰۰	خرید
۶۳,۰۰۰	برگشت از خرید و تخفیفات
۲۷,۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید
۸۰,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱۳۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۳۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
۶۰,۰۰۰	هزینه استهلاك ساختمان
۲۵,۰۰۰	هزینه استهلاك اثاثه
۲۲,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه

موجودی کالا طبق انبارگردانی پایان سال ۱۳۳۱ معادل ۱۴۰,۰۰۰ ریال است.
مطلوبست:

- تهیه صورت سود و زیان طبقه‌بندی شده مؤسسه بازرگانی شبنم برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱ (درآمد حاصل از اجاره را به عنوان درآمد غیرعملیاتی تلقی کنید).
- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۹-۱۶- تراز آزمایشی اصلاح شده فروشگاه ژاله در پایان سال ۱۳۳۱ در زیر ارائه شده است:

فروشگاه ژاله
تراز آزمایشی اصلاح شده
۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۳۴,۰۰۰	موجودی صندوق
	۴۸۴,۰۰۰	موجودی بانک
	۱۸۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۴۸۷,۰۰۰	بدهکاران
	۴۲۰,۰۰۰	موجودی کالا (ابتدای سال)
	۱۲۰,۰۰۰	ملزومات اداری
	۶۰۰,۰۰۰	اثاثه فروشگاه
۱۲۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه فروشگاه
۳۲۵,۰۰۰		بستانکاران
۳۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختی (بلندمدت)
۲۷۴,۰۰۰		پیش دریافت فروش
۶۳,۰۰۰		حقوق پرداختی
۸۰,۰۰۰		اجاره پرداختی
۱,۲۲۵,۰۰۰		سرمایه آقای ژاله دوست
	۱۴۰,۰۰۰	برداشت آقای ژاله دوست
۱,۲۷۴,۰۰۰		فروش
	۷۸,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۴۵,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۷۵۸,۰۰۰	خرید
۶۱,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۳۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۳۲,۰۰۰	هزینه‌های اداری
	۱۷۶,۰۰۰	هزینه‌های فروش
۳,۷۵۴,۰۰۰	۳,۷۵۴,۰۰۰	

موجودی کالای پایان سال معادل ۳۷۵,۰۰۰ ریال بوده است.

مطلوبست:

- (۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۲) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۳) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۴) انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه برای بستن حساب‌های موقت

۹-۱۷- بخش تراز آزمایشی اصلاح نشده و بخش اصلاحات کاربرگ فروشگاه ژیلا در پایان سال ۱۳۸۱ در زیر ارائه شده است:

فروشگاه ژیلا

کاربرگ

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح نشده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
			۷۸۶,۰۰۰	موجودی بانک
	۵۲,۰۰۰ ^(۳)		۷۵۰,۰۰۰	بدهکاران
۲۶۷,۰۰۰ ^(۱)	۳۴۵,۰۰۰ ^(۲)		۲۶۷,۰۰۰	موجودی کالا
۸۶,۰۰۰ ^(۴)			۲۳۰,۰۰۰	ملزومات
			۲۵۰,۰۰۰	اثاثه فروشگاه
۲۵,۰۰۰ ^(۷)		۱۲۵,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه فروشگاه
		۱۹۳,۰۰۰		بستانکاران
		۳۵۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی
		۱,۳۹۲,۰۰۰		سرمایه آقای ژیلایی
			۱۴۲,۰۰۰	برداشت آقای ژیلایی
۵۲,۰۰۰ ^(۳)		۲,۱۳۲,۰۰۰		فروش
			۷۳,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
			۱,۲۱۶,۰۰۰	خرید
		۵۶,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
			۶۸,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۲۷,۰۰۰ ^(۶)		۳۸۷,۰۰۰	هزینه حقوق
			۷۹,۰۰۰	هزینه آب و برق
		۴,۲۴۸,۰۰۰	۴,۲۴۸,۰۰۰	
۳۴۵,۰۰۰ ^(۲)	۲۶۷,۰۰۰ ^(۱)			خلاصه سود و زیان
	۸۶,۰۰۰ ^(۴)			هزینه ملزومات
	۶۰,۰۰۰ ^(۵)			هزینه اجاره
۶۰,۰۰۰ ^(۵)				اجاره پرداختنی
۲۷,۰۰۰ ^(۶)				حقوق پرداختنی
	۲۵,۰۰۰ ^(۷)			هزینه استهلاک اثاثه فروشگاه
۸۶۲,۰۰۰	۸۶۲,۰۰۰			

مطلوبست: تکمیل کاربرگ فروشگاه ژیلا

۱۸-۹- تراز آزمایشی زیر در پایان سال ۱۳۳۱ (قبل از اصلاح حساب‌ها) از دفتر کل مؤسسه بازرگانی مینو استخراج شده است:

مؤسسه بازرگانی مینو

تراز آزمایشی

۲۹ اسفندماه ۱۳۳۱

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۶۱۵,۰۰۰	موجودی بانک
	۳۷۵,۰۰۰	بدهکاران
	۴۵۰,۰۰۰	موجودی کالا
	۱۳۵,۰۰۰	موجودی ملزومات
	۳۰۰,۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۲,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲۰۰,۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
	۶۰۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۱۸۰,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۳۲۴,۰۰۰		بستانکاران
۵۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختنی (بلندمدت)
۶۰۰,۰۰۰		پیش دریافت فروش
۲,۵۰۰,۰۰۰		سرمایه آقای مینویی
	۱۳۰,۰۰۰	برداشت آقای مینویی
۱,۴۲۵,۰۰۰		فروش
	۴۸,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۶۵۲,۰۰۰	خرید
۳۶,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۳۳,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۲۶۳,۰۰۰	هزینه حقوق
	۳۲,۰۰۰	هزینه تعمیر ساختمان
	۸۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۷,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
۵,۷۶۵,۰۰۰	۵,۷۶۵,۰۰۰	

اطلاعات لازم جهت اصلاح حساب‌ها در پایان سال ۱۳۳۱ به شرح زیر می‌باشد:

الف - موجودی کالا طبق انبارگردانی انجام شده در پایان سال معادل ۵۳۵,۰۰۰ ریال است.

ب - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال معادل ۵۵,۰۰۰ ریال است.

ج - مانده حساب پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه یک ساله ساختمان مؤسسه است که تاریخ شروع بیمه نامه اول آبان‌ماه ۱۳۳۱ می‌باشد.

- د - پیش دریافت فروش مربوط به قراردادی است که تا پایان سال ۱۳۸۱ معادل ۲۵ درصد کالای موضوع آن تحویل گردیده است.
- ه - حقوق ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال است.
- و - قبض برق دو ماهه آخر سال مؤسسه مبلغ ۲۵,۰۰۰ ریال است که در تاریخ ۲۶ اسفندماه واصل گردیده ولی تا پایان سال پرداخت نگردیده و در دفاتر نیز ثبت نشده است.
- ز - استهلاک ساختمان و اثاثه اداری سالانه معادل ۱۰ درصد بهای تمام شده آنها می باشد.
- مطلوبست:

- (۱) انتقال تراز آزمایشی به دو ستون اول کاربرگ
- (۲) درج اصلاحات پایان سال در ستون های بخش اصلاحات کاربرگ
- (۳) تکمیل کاربرگ
- (۴) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۵) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۶) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۷) انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت در دفتر روزنامه

- ۱۹-۹- این مسئله ادامه مسئله ۸۶ (مندرج در صفحه ۱۶۰) است و به عملیات حسابداری تجارتخانه شریعت در پایان سال ۱۳۸۱ مربوط می شود.
- مطلوبست:

- (۱) تهیه تراز آزمایشی پایان اسفندماه در دو ستون اول کاربرگ
- (۲) تکمیل کاربرگ با توجه به اطلاعات زیر:
- الف - موجودی کالا طبق انبارگردانی انجام شده در پایان سال معادل ۷۵۰,۰۰۰ ریال است.
- ب - موجودی ملزومات طبق شمارش پایان سال معادل ۳۵,۰۰۰ ریال است.
- ج - معادل ۳۰ درصد از کالاهای موضوع پیش دریافت از فروشگاه دی تحویل گردیده است.
- د - اجاره منقضی شده معادل $\frac{۱}{۳}$ و بیمه منقضی شده معادل $\frac{۱}{۱۲}$ است.
- ه - عمر مفید وسائط نقلیه ۵ سال و اثاثه اداری ۱۰ سال می باشد. (برای هر یک از دارایی های مذکور معادل یک ماه استهلاک در نظر گرفته شود.)
- (۳) تهیه صورت سود و زیان برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۴) تهیه صورت حساب سرمایه برای یک ماهه منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۵) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱
- (۶) انجام ثبت های اصلاحی در دفتر روزنامه یا توجه به اطلاعات مندرج در کاربرگ
- (۷) نقل ثبت های اصلاحی از دفتر روزنامه به حساب های دفتر کل
- (۸) انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت در دفتر روزنامه
- (۹) نقل ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت از دفتر روزنامه به حساب های دفتر کل
- (۱۰) تهیه تراز آزمایشی اختتامی
- (۱۱) انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های دائمی در پایان سال ۱۳۸۱
- (۱۲) انجام ثبت های مربوط به افتتاح حساب های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۲

فهرست منابع

- ۱- علی مدد، مصطفی و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۸، اصول حسابداری (جلد اول)، چاپ اول، ۱۳۶۷.
- ۲- علی مدد، مصطفی و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۶، اصول حسابداری (جلد دوم)، چاپ اول، ۱۳۷۰.
- ۳- علی مدد، مصطفی و نظام‌الدین ملک‌آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۰۱، مبانی و روش‌های عمومی حسابداری (جلد اول)، چاپ اول، ۱۳۷۴.
- ۴- نبوی، عزیز، اصول حسابداری (جلد اول)، انتشارات کتابخانه فروردین، چاپ چهل و هفتم، ۱۳۸۵.
- ۵- نبوی، عزیز، اصول حسابداری (جلد دوم)، انتشارات کتابخانه فروردین، چاپ سی و چهارم، ۱۳۸۴.
- ۶- بختیاری، پرویز، اصول و مبانی حسابداری، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، چاپ پنجم، ۱۳۸۵.
- ۷- برزگر، بهرام، اصول حسابداری ۱، انتشارات حفیظ، چاپ اول، ۱۳۸۳.
- ۸- فولادی نسب، ناصر، اصول حسابداری ۱، انتشارات مجال، چاپ چهارم، ۱۳۸۵.
- ۹- ابراهیمی، سید کاظم، اصول حسابداری ۱، انتشارات دانش‌نگار، چاپ ششم، ۱۳۸۴.
- ۱۰- ملک‌پور، سیاوش و مهران علایی، اصول حسابداری، انتشارات گسترش علوم پایه، چاپ اول، ۱۳۸۳.
- ۱۱- مقدم، عبدالکریم و علی شفیع‌زاده، اصول حسابداری ۱، انتشارات دانشگاه پیام‌نور، چاپ اول، ۱۳۸۵.
- ۱۲- وی گانت، جری آر و ... ترجمه دکتر علی پارساییان، اصول حسابداری ۱، انتشارات ترمه، چاپ دوم، ۱۳۸۴.
- ۱۳- هورن‌گرن، چارلز و ... ترجمه دکتر ایرج نوروش و غلامرضا کرمی، اصول حسابداری ۱، انتشارات کتاب نو، چاپ هفتم، ۱۳۸۰.
- ۱۴- فس، فلیپس و ... ترجمه دکتر مهدی تقوی و ایرج نیک‌نژاد، اصول حسابداری (جلد اول)، انتشارات مؤسسه کتاب مهربان نشر، چاپ دوم، ۱۳۸۴.

