بسمه تعالی

بخش اول

حسابداری موسسات

خدماتی

فصل اول : آشنایی با حسابداری

1-1 مقدمه : افراد هر جامعه ای به منظور استفاده بهتر از منابع برای رفع احتیاجات مادی و معنوی خود نیاز به تصمیم گیری صحیح اقتصادی دارند و برای انجام این تصمیمات وجود اطلاعات اقتصادی و مالی مناسب از ضرورتهای اجتناب ناپذیر است.

حسابداری حوزه ای از فعالیت های خدماتی است که می تواند اطلاعات اقتصادی و مالی را در قالب گزارش های مالی فراهم سازد. در پیرامون ما اطلاعات زیادی وجود دارد که برخی از آنها به طور مستقیم و بدون هیچگونه تغییری قابل استفاده است اما در بیشتر مواردبه اطلاعاتی می رسیم که به طور مستقیم قابل استفاده نیستندبلکه باید با انجام فعالیت هایی روی اطلاعات موجود ،آنها را به صورت قابل استفاده درآورد.

تصمیم گیری اقتصادی افراد به فعالیت های اقتصادی منجر می شود و فعالیت های اقتصادی نیز موجب می شود تا اطلاعات اقتصادی به وجود آید، اطلاعات اقتصادی توسط حسابداران شناسایی شده و با استفاده از ابزار مناسب جمع آوری ،تجزیه و تحلیل ،اندازه گیری و ثبت می شود و پس از طبقه بندی و تلخیص به گونه ای مناسب در قالب گزارشهای مالی در اختیار استفاده کنندگان قرار می گیرد.

2-1 تعریف حسابداری: حسابداری عبارتست از شناسایی ، اندازه گیری ، ثبت و گزارش اطلاعات اقتصادی به استفاده کنندگان به گونه ای که امکان قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه برای آنها فراهم شود.

یکی از نکات مهم در حسابداری این است که اطلاعات و گزارشهای حسابداری در مورد یک واحد اقتصادی اصطلاحاً شخصیت حسابداری گفته می شود.

شخصیت حسابداری: واحد اقتصادی مشخص و جداگانه ای است که اطلاعات و گزارشهای حسابداری فقط در مورد آن تهیه می شود.

3-1 استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری: کسانی هستند که برای تصمیم گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندندگزارش های حسابداری را دریافت و مورد استفاده قرار دهند.

1-3-1استفاده کنندگان درون سازمانی: برخی از استفاده کنندگان که اداره عملیات واحد اقتصادی را به عهده دارند به اطلاعاتی نیاز دارند تا آنها را در بهبود عملیات و افزایش کارایی کمک نماید. به عنوان مثال : مدیران برای تعیین قیمت فروش محصولات خود به اطلاعات هزینه های تولید و بهای تمام شده کالاهای ساخته شده نیاز دارند.این گروه از استفاده کنندگان را اصطلاحاً استفاده کنندگان درون سازمانی می نامند.مانند مدیران و گردانندگان واحدهای اقتصادی.

2-3-1 استفاده کنندگان برون سازمانی: استفاده کنندگان برون سازمانی افراد خارج از واحد اقتصادی هستند که اطلاعات حسابداری را مورد استفاده قرار می دهند این افراد معمولاًدسترسی مستقیم به مدارک و اطلاعات رویداد های مالی ندارند ولی علاقه دارند به طور منظم از وضعیت مالی و نتیجه فعالیت های وحد اقتصادی آگاه شوند.سرمایه گذاران ، اعتبار دهندگان،سازمانهای دولتی از قبیل ادارات دارایی و بیمه های اجتماعی ، بورس اوراق بهادار و ... عمده ترین گروه های استفاده کننده برون سازمانی به شمار می آیند.

فصل دوم: معادله حسابداری

1-2 دارایی ها : کلیه منابع اقتصادی که به واحد اقتصادی تعلق دارد و انتظار می رود در آینده منفعتی برای واحد به همراه داشته باشد دارایی نامیده می شود. دارایی انواع مختلفی دارد : وجوه نقد ، مطالبات از دیگران( حسابهای

دریافتنی ) موجوی کالا ، ملزومات ، زمین ، ساختمان ، وسایط نقلیه نمونه هایی از دارایی ها هستند. هر واحد اقتصادی در هر زمان ممکن است ترکیب خاصی از انواع دارایی های مختلف داشته باشد.

پس دارایی عبارتست از : منابع اقتصادی متعلق به یک واحد اقتصادی که انتظار می رود در آینده منفعتی برای واحد اقتصادی ایجاد نماید .

دارایی ها به خودی خود در اختیار واحد اقتصادی قرار نمی گیرند.بخشی از دارایی ها توسط مالک واحد اقتصادی فراهم می شودو بخش دیگر توسط افرادی غیر از مالک در اختیار واحد اقتصادی قرار می گیرد.

وقتی افراد اعم از مالک یا غیر مالک، دارایی هایی را در اختیار واحد اقتصادی قرار می دهند به میزان بهای دارایی های مزبور در آن واحداقتصادی حق یا ادعای مالی به دست می آورند.

بنابراین همواره در هر واحد اقتصادی تساوی زیر برقرار است :

دارایی های واحد اقتصادی = حقوق مالی اشخاص نسبت به دارایی های واحد اقتصادی

2-2حقوق مالی اشخاص : حقوق مالی اشخاص نسبت به دارایی های واحد اقتصادی ، شامل حقوق مالی مالک و حقوق مالی طلبکاران است. به حقوق مالی طلبکاران نسبت به دارایی های یک واحد اقتصادی بدهی گفته می شود.

به بیان دیگر تعهدات مالی یک واحد اقتصادی به اشخاصی غیر از مالک ، بدهی نام دارد.

پس بدهی عبارتست از :حقوق مالی اشخاصی غیر از مالک نسبت به دارایی های یک واحد اقتصادی

گروه دیگر ،مالک یا مالکین واحد اقتصادی هستند که نسبت به آن دارایی ها حق مالی دارند.در حسابداری حق مالی مالک یا مالکین واحداقتصادی نسبت به دارایی های آن اصطلاحاً سرمایه نامیده می شود.

پس سرمایه عبارتست از : حق یا ادعای مالی مالک یا مالکین نسبت به دارایی های یک واحد اقتصادی

بنابراین تساوی زیر همواره برقرار است :

دارایی های واحد اقتصادی=حقوق مالی طلبکاران و حقوق مالی مالک نسبت به دارایی های واحد اقتصادی

دارایی = بدهی + سرمایه

3-2 معادله حسابداری:با در نظر گرفتن تعاریف بالا ملاحظه می شود که همواره دارایی های یک واحد اقتصادی برابر با بدهی ها و سرمایه آن واحد است به این تساوی معادله حسابداری گفته می شود.

نکته : برخی دارایی ها که معمولاً در بسیاری از واحدهای اقتصادی برای کسب منفعت مورد استفاده قرار می گیرند عبارتند از :

1- نقد و بانک : از مهمترین دارایی های واحد اقتصادی که برای خرید کالا یا خدمات و پرداخت بدهی ها مورد استفاده قرار می گیرد وجه نقد موجود در صندوق، موجودی حسابهای بانکی ، چکهای بانکی می باشد.

2- حسابهای دریافتنی : در جریان فعالیت های عادی ممکن است واحدهای اقتصادی در قبال ارائه خدمت یا فروش دارایی به طور نسیه از دیگران طلبکار شوند. معمولاً این قبیل دارایی ها حسابهای دریافتنی نامیده می شوند. به حسابهای دریافتنی ، بدهکاران یا مطالبات نیز گفته می شود.

3- ملزومات : این نوع دارایی شامل کالاها و اجناسی است که در جریان فعالیت های واحد اقتصادی خریداری شده و به مصرف می رسد مثل نوشت افزار.

علاوه بر دارایی های فوق از دارایی های دیگر مثل زمین، ساختمان، آپارتمان ، وسایط نقلیه و اثاثه می توان نام برد.

بدهی ها هم انواع مختلفی دارند :

1. حسابهای پرداختنی :این نوع بدهی در ازای خرید نسیه دارایی یا خدمات از دیگران ایجاد می شود.به

حسابهای پرداختنی ، بستانکاران نیز گفته می شود.

1. وام پرداختنی : این نوع بدهی در ازای دریافت وام از موسسات اعتباری نظیر بانک ها و یا اشخاص ایجاد

می شود.وام های پرداختنی معمولاً به طور یکجا یا به اقساط در آینده بایستی بازپرداخت شود.

اکنون برای آشنایی بیشتر با معادله حسابداری به ذکر مثالی می پردازیم:

مثال1 : رویداد های مالی زیر در تعمیرگاه تلویزیون ماهر طی دو ماهه ابتدای سال 71 انجام شده است:

آقای ماهر در فروردین ماه 70 تصمیم به تاسیس تعمیر گاه تلویزیون گرفت.به این منظور ابتدا اقدام به دریافت پروانه کسب کرد سپس در15 فروردین در بانک ملی حساب جاری شمماره50010 را به نام تعمیرگاه ماهر افتتاح می ند و مبلغ 30 میلیون ریال به عنوان سرمایه تعمیر گاه به آن حساب واریز می نماید.

تجزیه و تحلیل : با تاسیس تعمیر گاه تلویزیون ماهر ، یک واحد اقتصادی که به آقای ماهر تعلق داردبا شخصیت حسابداری مستقل از آقای ماهر ایجاد می شودوبا افتتاح حساب جاری و واریز 30000000ريال به این حساب ، تعمیر گاه تلویزیون ماهر صاحب یک قلم دارایی به نام نقد و بانک می شود. از سوی دیگر برای آقای ماهر به میزان 30000000ريال در تعمیر گاه حق مالی یا سرمایه ایجاد می گردد.

تعمیرگاه تلویزیون ماهر

دارایی های تعمیر گاه = حقوق مالی اشخاص نسبت به دارایی های تعمیر گاه

نقد و بانک 30000000 = 30000000 حقوق مالی اشخاص ( سرمایه)

بدهی 0 سرمایه30000000

معادله حسابداری

15/01/1370

= +

سرمایه

سرمایه آقای ماهر

دارایی

بدهی

نقد و بانک

= 0 +

30000000

30000000

2-آقای ماهر در تاریخ 20 فروردین 71 مبلغ 10000000ريال وام قرض الحسنه از آقای قاسمی دریافت کرد.این مبلغ به حساب بانکی تعمیر گاه واریز گردید و مقرر شد مبلغ مزبور در اول بهمن 70 به وی باز پرداخت شود.

تجزیه و تحلیل : آقای قاسمی مبلغ 10000000 ريال در اختیار تعمیر گاه قرار می دهد و انتظار دارد این مبلغ در موعد مقرر به وی باز پرداخت شود. بنابراین به عنوان طلبکار تعمیرگاه محسوب می شود. پس از این رویداد مالی،تعمیرگاه مبلغ 40000000 ريال دارایی به صورت وجه نقد در بانک دارد.

تعمیرگاه تلویزیون ماهر

دارایی های تعمیر گاه = حقوق مالی اشخاص نسبت به دارایی های تعمیر گاه

نقد و بانک 40000000 = 40000000 حقوق مالی طلبکاران و مالک

بدهی 10000000 سرمایه30000000

معادله حسابداری

20/01/1370

= +

سرمایه آقای ماهر

دارایی

سرمایه

بدهی

وام پرداختنی

نقد و بانک

0 = +

10000000

30000000

40000000

همانطور که ملاحظه می کنیدهمواره معادله حسابداری در مثالهای فوق برقرار است. یعنی همیشه دارایی های تعمیر گاه برابر است با بدهی ها و سرمایه صاحب تعمیر گاه.

4-2 ترازنامه: در توضیحات قبل گفتیم که در نهایت ، اطلاعات حسابداری در قالب گزارشهای حسابداری در اختیار استفاده کنندگان قرار داده می شود. یکی از گزارش های مهم حسابداری ترازنامه است. ترازنامه نشان دهنده اجزای معادله حسابداری می باشد که تصویری از وضعیت مالی یک واحد اقتصادی را در یک زمان معین نشان می دهد. از این رو به ترازنامه صورت وضعیت مالی هم گفته می شود.

پس ترازنامه : صورتحسابی است که دارایی ها و بدهی ها و سرمایه مالک یک واحد اقتصادی را در یک زمان معین نشان می دهد.

برای تهیه ترازنامه می توان از اطلاعات معادله حسابداری استفاده نمود. ترازنامه در اشکال مختلفی تهیه می شود که یکی از نمونه های رایج آن به شکل T است. در زیر ، ترازنامه تعمیر گاه ماهر در تاریخ 31/02/71 به شکل T تهیه و ارائه شده است:

تعمیر گاه تلویزیون ماهر

ترازنامه

به تاریخ 31/02/1371

دارایی ها بدهی ها

نقد و بانک 5750000 حسابهای پرداختنی 1500000

حسابهای دریافتنی 250000 وام پرداختنی 10000000

ملزومات 500000 جمع بدهی ها 11500000

اثاثه 3000000

آپارتمان 32000000 سرمایه

سرمایه آقای ماهر 30000000

جمع دارایی ها 41500000 جمع بدهی ها و سرمایه 41500000

همانطور که می بینید در سمت راست ترازنامه دارایی ها و در سمت چپ آن بدهی ها و سرمایه آورده شده است. معمولاً در تهیه ترازنامه نکات زیر در نظر گرفته می شود :

1-نوشتن عنوان 2- واحد اندازه گیری (پول رایج) 3- طرفین ترازنامه (در سمت راست دارایی، در سمت چپ بدهی وسرمایه ) 4- ترتیب نوشتن دارایی ها ( به ترتیب قابلیت به نقد ) 5- ترتیب نوشتن بدهی ها ( به ترتیب تاریخ سرررسید پرداخت ) 6- موازنه

فصل سوم : تجزیه و تحلیل و ثبت رویدادهای مالی

1-3 مقدمه : در فصل گذشته با معادله حسابداری و اجزای آن آشنا شدیم. حسابداران برای گزارش دهی مناسب اطلاعات مالی مربوط به یک شخصیت حسابداری ابتدا رویدادهای مالی موثر بر آن شخصیت را شناسایی کرده ، سپس میزان تاثیر آن رویداد را بر اجزای معادله حسابداری ارزیابی می کنند. این کار حسابداران تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی نامیده می شود.

در بسیاری از موسسات هر روزه فعالیت های مالی متعددی انجام می شود.اگر حسابداران برای تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی بخواهند اثر یکایک این رویدادها را بر معادله حسابداری شناسایی و ارزیابی کنند در تهیه و ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان دچار مشلات زیادی می شوند.به همین دلیل برای تجزیه و تحلیل و پردازش اطلاعات مالی از روش مناسبتری غیر از آنچه در فصل گذشته بیان شد استفاده می کنند. درک روشی که حسابداران در عمل به کار می گیرند و کسب توانایی برای استفاده از این روش مستلزم آشنایی با مفاهیم مورد استفاده است. یکی از مهمترین این ابزارها حساب می باشد.

2-3 حساب : در حسابداری ابزار اصلی ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مالی ، حساب نامیده می شود. معمولاً برای اینکه امکان دسترسی به اطلاعات موجود در حسابها آسان تر شود همه حسابهای مربوط به یک واحد اقتصادی در یک دفتر خاص به نام دفتر کل به صورت جداگانه نگهداری می شود. در دفتر کل ، حسابها بر اساس اجزای معادله حسابداری به سه گروه دارایی ها ، بدهی ها و سرمایه مالک تقسیم می شوند.

3-3ثبت رویدادهای مالی در حسابها : همانطور که گفته شد در حسابداری برای ثبت و خلاصه کردن اثرات رویدادهای مالی بر معادله حسابداری یک واحد اقتصادی از حساب استفاده می شود. برای اینکه اثر هر رویداد مالی را بر اجزای معادله حسابداری یعنی دارایی ها ، بدهی ها و سرمایه مالک نشان دهیم از شکل حساب T استفاده

می کنیم. این شکل حساب شبیه حرفT انگلیسی است و دارای 3 قسمت به شرح زیر است :

عنوان حساب – سمت راست حساب یا بدهکار – سمت چپ حساب یا بستانکار عنوان حساب

سمت راست یا بدهکار سمت چپ یا بستانکار

همواره به یاد داشته باشید که در مورد هر حساب ، بدهکار به معنی سمت راست حساب و بستانکار به معنی سمت چپ حساب می باشد.

3-4 قاعده ثبت افزایش و کاهش در حسابها: هر فعالیت مالی موثر بر معادله حسابداری منجر به کاهش یا افزایش یک یا چند حساب می گردد.نحوه ثبت افزایش و کاهش در حسابها به نوع و ماهیت آن حساب بستگی دارد. افزایش هر دارایی در سمت راست(بدهکار) حساب مزبور ثبت می شود. کاهش هر دارایی در سمت چپ (بستانکار) حساب مربوط ثبت می شود.در مقابل افزایش بدهی و سرمایه مالک در سمت چپ(بستانکار) و کاهش بدهی و سرمایه مالک در سمت راست (بدهکار ) نشان داده می شود.

مثال : در فصل قبل تاثیر هر یک از رویدادهای مالی 2 ماهه اول سال 70 بر معادله حسابداری تعمیر گاه ماهر ملاحظه شد.در زیر نحوه ثبت رویدادهای مالی مذکور را در حسابهای T نشان می دهیم:

رویداد مالی (1) : سرمایه گذاری نقدی آقای ماهر به مبلغ 30000000ريال

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (نقد و بانک )افزایش یافته است | افزیش دارایی بدهکار می شود | بدهکار:نقدوبانک 30000000 ريال |
| سرمایه مالک افزایش یافته است | افزایش سرمایه ، بستانکار می شود | بستانکار:سرمایه آقای ماهر 30000000ريال |

دارایی ها = بدهی ها + سرمایه

نقد و بانک سرمایه آقای ماهر

30000000 30000000

رویداد مالی (2) : دریافت 10000000ريال وام از آقای قاسمی :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (نقد و بانک افزایش یافته است | افزایش دارایی بدهکار می شود | بدهکار:نقدوبانک 10000000ريال |
| بدهی (وام پرداختنی) افزایش یافته است | افزایش بدهی بستانکار می شود | بستانکار:وام پرداختنی 10000000ريال |

دارایی ها = بدهی ها + سرمایه

نقد و بانک وام پرداختنی سرمایه آقای ماهر

(1) 30000000 10000000 (2) 30000000 (3)

(2)10000000

5-3 مانده گیری حسابها : پس از تجزیه و تحلیل و ثبت رویدادهای مالی در حسابهای مربوط،مانده گیری حسابها انجام می شود.برای مانده گیری یک حساب نخست ارقام بدهکار و ارقام بستانکار آن را جداگانه جمع زده زیر هر ستون یادداشت و سپس جمع طرف کوچکتر را از جمع طرف بزرگتر کسر می کنیم. به حاصل این تفریق مانده حساب گفته می شود. اگر در حسابی فقط یک مورد اطلاعات ثبت شده باشد نیازی به جمع و تفریق نیست و آن رقم به عنوان مانده آن حساب محسوب می شود.

مثال : مانده گیری برخی حسابهای تعمیرگاه تلویزیون ماهر در تاریخ31/02/70 :

اثاثه ملزومات

(5) 3000000 (4) 1000000 500000 (6)

3000000

500000

نقد و بانک

(1) 30000000 32000000(3) پس از مانده گیری ، معادله حسابداری همچنان برقرار است. اگر پس

(2)10000000 1000000(4) از مانده گیری حسابها معادله حسابداری برقرار نباشد حتماً در ثبت

(8)250000 1500000(7) فعالیت های مالی در حسابها یا مانده گیری حسابها اشتباهی رخ داده

40250000 34500000 است. تذکر : ترازنامه ای که از روی مانده حسابها تهیه می شود دقیقاً

5750000

منطبق است با ترازنامه ای که در فصل 2 برای تعمیرگاه ماهر تهیه گردید.

فصل چهارم : ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حسابداری :

1-4 مقدمه : در فصل قبل فرا گرفتیم به منظور تهیه اطلاعات مالی مفید، رویدادهای مالی ثبت و خلاصه می شوند و برای این کار از حساب به عنوان ابزار اصلی ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مالی استفاده کردیم.پس از تجزیه و تحلیل کلیه رویدادهای مالی و ثبت آنها در حسابهای T و مشخص کردن مانده حسابهای T توانستیم ترازنامه تنظیم نماییم.

باید متذکر شویم روش ثبت رویدادهای مالی در حسابهای Tبیشتر برای سهولت یادگیری به کار گرفته می شود. در عمل حسابداران برای ثبت و خلاصه کردن رویدادهای مالی از روش ها و ابزار دیگری استفاده می نمایند که آنها را قادر می سازد اولاً اطلاعات مالی را به گونه ای دقیق تر و منظم تر ثبت کنند و ثانیاً سرعت تهیه اطلاعات مالی افزایش یافته و وقوع اشتباهات به حداقل می رسد.

2-4 اسناد و مدارک مثبته : حسابداران پس از وقوع هر رویداد مالی به تجزیه و تحلیل می پردازند و معمولاً برای تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی نیاز به مدارکی دارند تا بر مبنای آنها تشخیص دهند چه تغییراتی در اجزای معادله حسابداری ایجاد شده است.بنابراین فقط بر اساس اسناد و مدارک مرتبط می توان به تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی پرداخت. بدین منظور پس از وقوع هر رویداد مالی باید اسناد و مدرک مربوطه را جمع آوری نمود. در حسابداری به اسناد و مدارکی که دلالت بر وقوع یک معامله یا رویداد مالی مشخص دارد ، اسناد مثبته گفته

میشود.این مدارک نشان دهنده تاریخ و مبلغ و ماهیت رویداد مالی است. اسناد مثبته در حسابداری از اهمیت خاصی برخوردارند.فاکتور فروش، رسید بانکی، قبض آب و برق و رسید صندوق نمونه هایی از اسناد و مدارک مثبته هستند.

3-4 سند حسابداری : به دلیل اهمیت نوشتن صحیح دفاتر حسابداری در بیشتر واحدهای اقتصادی قبل از ثبت رویدادهای مالی در دفاتر قانونی ، سند حسابداری یا سند روزنامه تهیه می گردد. سند حسابداری برگه ای است که اطلاعات مربوط به یک یا چند رویداد مالی ، قبل از ثبت در دفاتر حسابداری در آن نوشته می شود و سپس بر اساس اطلاعات مندرج در سند حسابداری ، دفاتر حسابداری تنظیم می گردند. سند حسابداری شکل مشخصی ندارد و هر واحد اقتصادی با توجه به نیاز و سلیقه حسابداران ممکن است به شکل های متفوتی تنظیم و ستون بندی شود.پس از جمع آوری و بررسی اسناد و مدارک مثبته ، حسابدار تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی را انجام داده و سپس سند حسابداری را تنظیم می کند.

مثال : نحوه تنظیم سند حسابداری :

آقای یوسفی در تاریخ 25/04/76 تصمیم می گیرد تعمیر گاه مجاز خودرو تاسیس نماید. به این منظور پس از اخذ مجوزهای لازم حساب جاری333 نزد بانک تجارت شعبه آزادی افتتاح نموده ، مبلغ8000000 ريال به این حساب واریز می نماید. پس از واریز مبلغ فوق بانک یک برگ رسید بانکی به مبلغ 8000000 ريال صادر و به آقای یوسفی تحویل می دهد.پس از آنکه اسناد مثبته این رویداد مالی (رسید بانکی) در اختیار حسابدار تعمیرگاه قرار گرفت ابتدا تجزیه و تحلیل رویداد مالی فوق به شرح زیر انجان خواهد شد :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (نقد وبانک) افزایش می یابد.  سرمایه آقای یوسفی در تعمیرگاه افزایش می یابد | افزایش دارایی ، بدهکار می شود.  افزایش سرمایه بستانکار می شود. | بدهکار : نقد بانک 8000000 ريال  بستانکار : سرمایه 8000000ريال |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| شماره 1 تعمیرگاه یوسفی شماره صفحه دفترروزنامه1  تارخ 25/04/76 سند حسابداری تعداد ضمائم1 | | |
| شرح | بدهکار | بستانکار |
| نقد و بانک  سرمایه  بابت سرمایه گذاری اولیه آقای یوسفی در تعمیر گاه یوسفی | 8000000 | 8000000 |
| جمع | 8000000 | 8000000 |
| تنظیم کننده: رئیس حسابداری مدیر مالی | | |

نتیجه این تجزیه و تحلیل در سند حسابداری1 به شرح زیر ثبت می شود. لازم به ذکر است معمولاً سند حسابداری در 2نسخه تنظیم می شود که نسخه اول به همراه اسناد مدارک مثبته در یک پرونده به ترتیب شماره اسناد حسابداری نگهداری گردیده و نسخه دوم در پرونده جداگانه ای بایگانی می شود. هدف از ضمیمه کردن اسناد و مدارک مثبته به سند حسابداری افزایش افزایش قابلیت پیگیری در رسیدگی های بعدی در آینده است.

4-4 دفاتر حسابداری : پس از جمع آوری اسناد و مدارک مثبته ، تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و تنظیم سند حسابداری ،رویدادهای مزبور به شکلی مناسب در دفاتر حسابداری ثبت می شوند. دفاتر حسابداری را می توان به2 گروه تقسیم کرد : گروه اول : دفاتر رسمی یا قانونی شامل دفتر روزنامه عمومی و دفتر کل می باشد. گروه دوم: دفاتر غیر رسمی یا کمکی که شامل دفاتر معین وسایر دفاتر مورد نیاز حسابداران می باشد.

1-4-4 دفتر روزنامه عمومی : دفتری است که کلیه معاملات و رویدادهای مالی یک واحد اقتصادی روزانه و به ترتیب تارخ وقوع در آن ثبت می شوند.

نوشتن رویدادهای مالی در دفتر روزنامه عمومی به جای ثبت مستقیم در حسابهای T فایده هایی دارد که مهمترین آنها عبارتند از :

1. دفتر روزنامه کلیه اطلاعات مربوط به یک رویداد مالی را یکجا نشان می دهد.
2. دفتر روزنامه کلیه رویدادهای مالی را به ترتیب تاریخ وقوع نشان می دهد.
3. دفتر روزنامه احتمال وقوع اشتباهات حسابداران را کاهش می دهد.

مثال :نحوه ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه :

خانم فضیلت اخیراً پس از کسب مجوزهای لازم اقدام به تاسیس موسسه آموزش زبان دانا کرده است و طی آبان 76 فعالیت های زیر در موسسه انجام شده است :

3 آبان افتتاح حساب جاری شماره 3520 نزد بانک رفاه کارگران شعبه وحدت و واریز 32000000 ريال به این حساب بابت سرمایه موسسه دانا. در قبال واریز این مبلغ به حساب جاری ، بانک یک برگ رسید بانکی به خانم فضیلت تحویل داد.

6 آبان خرید نقدی یک دستگاه آپارتمان به بهای 30000000 ريال در قبال تحویل چک شماره 21501 مورخ آبان 76 به مبلغ 3000000 ريال از حساب جاری موسسه دانا ، یک برگ رسید امضا شده از آقای معتمدی فروشنده آپارتمان دریافت گردید. همچنین تصویری از سند مالکیت آپارتمان به عنوان سند مثبته این رویداد مالی تهیه شد.

7 آبان آقای فرشاد مبلغ 10000000 ريال به عنوان وام به حساب موسسه دانا واریز کرد.بانک یک برگ رسید بانکی مبنی بر واریز 10000000 ريال به حساب 3520 موسسه دانا به آقای فرشاد تسلیم نمود که ایشان به موسسه تحویل داد.

11 آبان خرید نسیه 7500000 ريال اثاثه از فروشگاه حسن پور . آقای حسن پور فاکتور فروش شماره 2211 مورخ 11/08/76 را برای موسسه ارسال کرد.

14 آبان صدور و تحویل چک شمماره 21502 مورخ 14/08/76 به مبلغ 3000000 ريال به آقای مجیدی بابت قسمتی از طلب ایشان از موسسه دانا. در قبال این چک در همان روز یک برگ رسید چک دریافت گردید.

18 آبان خرید نقدی 550000 ريال ملزومات اداری از آ قای کریمی. موسسه در قبال دریافت فاکتور فروشنده ملزومات ،چک شماره 21503 مورخ 18/08/86 را به مبلغ 550000 ريال صادر کرد و پس از اخذ رسید چک آن را به آقای کریمی تحویل داد.

همانگونه که قبلاً نیز یادآوری شد برای ثبت هر یک از رویدادهای فوق در دفتر روزنامه دانا به ترتیب زیر عمل

می شود :

1. تجزیه و تحلیل رویداد مالی بر اساس اسناد مثبته
2. تنظیم سند حسابداری
3. ثبت در دفتر روزنامه

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره سند | تاریخ | | شماره دفترکل | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| روز | ماه | ريال | ريال |
| 1  2  3  4  5  6  7 | 3  6  7  8  11  14  18 | 8  8  8  8  8  8  8 |  | منقول از صفحه-----  نقد و بانک  سرمایه خانم فضیلت  سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت در موسسه آموزش زبان دانا  آپارتمان  نقد و بانک  خرید یک دستگاه آپارتمان از آقای معتمدی به صورت نقد  اثاثه  حسابهای پرداختنی  خرید اثاثه از فروشگاه محمدی به طور نسیه  نقد و بانک  وام پرداختنی  دریافت وام از آقای فرشاد  اثاثه  حسابهای پرداختنی  خرید اثاثه به طور نسیه از فروشگاه حسن پور  حسابهای پرداختنی  نقد و بانک  پرداخت قسمتی از طلب آقای مجیدی  ملزومات  نقد و بانک  خرید ملزومات اداری به طور نقد |  | 32000000  30000000  3500000  10000000  7500000  3000000  550000 | 32000000  30000000  3500000  10000000  7500000  3000000  550000 |
|  |  |  |  | نقل به صفحه 2 |  | 86550000 | 86550000 |

موسسه آموزش زبان دانا

دفتر روزنامه شماره صفحه1

2-4-4 دفتر کل : یکی دیگر از دفاتر مورد استفاده حسابداران برای ثبت رویدادهای مالی دفتر کل است. دفتر کل عبارتست از مجموعه حسابهایی که برای ثبت و خلاصه کردن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی یک واحد اقتصادی استفاده می شود. دفتر کل را دفتر ثبت نهایی هم می گویند.پس از آنکه رویدادهای مالی در دفتر روزنامه ثبت شد مبالغ بدهکار و بستانکار هر رویداد مالی به ترتیب در بدهکار و بستانکار حسابهای مربوط در دفتر کل نوشته می شود که به این کار انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل یا نقل به حسابها گفته می شود.

در دفتر کل هر حساب همانند حساب T دو طرف راست و چپ دارد که بدهکار و بستانکار نامیده می شود.

1-2-4-4 : در نگهداری و نوشتن دفتر کل باید به نکاتی به شرح زیر توجه کنید :

1. شماره گذاری صفحات دفتر کل از رقم 1 شروع و به ترتیب ادامه می یابد.
2. برای هر یک از حسابهای دفتر کل با توجه به حجم فعالیت یک یا چند صفحه جداگانه اختصاص داده شود. معمولاً صفحات ابتدایی دفتر کل به حسابهای دارایی اختصاص می یابد و صفحات حسابهای بدهی و سرمایه به ترتیب بعد از حسابهای دارایی قرار می گیرد.

مثال : رویدادهای مالی موسسه دانا که قبلاً در دفتر روزنامه نوشته شده است به حسابهای دفتر کل منتقل می شوند.

حساب : نقد و بانک دفتر کل صفحه 1

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 1  2  4  6  7 | 3  6  8  14  18 | 8  8  8  8  8 | سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت  خرید یک دستگاه آپارتمان  دریافت وام از آقای فرشاد  پرداخت قسمتی از طلب آقای مجیدی  خرید ملزومات اداری | 32000000  10000000 | 3000000  3000000  550000 | بد  بد  بد  بد  بد | 32000000  2000000  12000000  9000000  8450000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 7 | 8 | 8 | خرید ملزومات اداری | 550000 |  | بد | 550000 |

حساب : ملزومات دفتر کل صفحه 10

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 3  5 | 7  11 | 8  8 | خرید اثاثه از فروشگاه مجیدی  خرید اثاثه از فروشگاه حسن پور | 3500000  7500000 |  | بد بد | 3500000  11000000 |

حساب : اثاثه دفتر کل صفحه 15

حساب :آپارتمان دفتر کل صفحه 20

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 2 | 6 | 8 | خرید یک دستگاه آپارتمان از آقای معتمدی | 30000000 |  | بد | 30000000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 3  5  6 | 7  11  14 | 8  8  8 | خرید اثاثه از فروشگاه مجیدی  خرید اثاثه از فروشگاه حسن پور  پرداخت قسمتی از طلب آقای مجیدی | 3000000 | 3500000  7500000 | بس  بس  بس | 3500000  11000000  8000000 |

حساب :حسابهای پرداختنی دفتر کل صفحه25

حساب :وام پرداختنی دفتر کل صفحه 30

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 4 | 8 | 8 | دریافت وام از آقای فرشاد |  | 10000000 | بس | 10000000 |

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 1 | 3 | 8 | سرمایه گذاری اولیه خانم فضیلت |  | 32000000 | بس | 32000000 |

حساب :سرمایه خانم فضیلت دفتر کل صفحه 35

3-4- 4 دفتر معین : در بسیاری از موارد واحدهای اقتصادی به اطلاعاتی جزئی تر از آنچه که در دفتر کل ثبت می شود نیز دارند.مثلاً وقتی که واحد اقتصادی از فروشندگان متعددی به طور نسیه اثاثه یا ملزومات خریداری می کند در دفتر کل از یک حساب به نام حسابهای پرداختنی استفاده می شود . مانده حسابهای پرداختنی در دفتر کل در یک زمان مشخص ، جمع بدهی های موسسه را بابت خریدهای نسیه نشان می دهد.اما از روی دفتر کل به سختی می توان معلوم کرد که واحد اقتصادی به چه کسانی بدهی دارد. برای رفع این مشکل از حسابهای معین استفاده می شود. حسابهای معین مجموعه حسابهای کمکی یا مکمل برخی از حسابهای دفتر کل هستند. دفتر معین مستقیماً از روی سند حسابداری نوشته می شود. برای نشان دادن نحوه نوشتن دفتر معین از اطلاعات موسسه دانا استفاده می کنیم.و به عنوان نمونه رویداد مورخ 7 آبان ماه را به حساب معین منتقل می کنیم.

دفتر معین حسابهای پرداختنی

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شماره صفحه روزنامه | تاریخ | | شرح | بدهکار | بستانکار | تشخیص | باقیمانده |
| روز | ماه |
| 3 | 7 | 8 | خرید نسیه اثاثه |  | 3500000 | بس | 3500000 |

حساب : فروشگاه مجیدی صفحه 1

5-4 تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل : همانطور که می دانید رویدادهای مالی ابتدا در دفتر روزنامه ثبت و سپس از دفتر روزنامه به دفتر کل انتقال می یابند. اگر همه مبالغ بدهکار و بستانکار هر رویداد مالی به درستی به حسابهای دفتر کل انتقال یابد در این صورت جمع مانده های بدهکار و بستانکار حسابهای دفتر کل با هم برابر خواهد بود.برای آزمون این برابری از تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل استفاده می شود. تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل فهرستی از نام و مانده کلیه حسابهای دفتر کل در یک زمان مشخص می باشد. به طور معمول تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل در پایان هر ماه تهیه می شود . تراز آزمایشی صفحه بعد از مانده های دفتر کل موسسه دانا در تاریخ 30/08/76 تهیه شده است.

موسسه آموزش زبان دانا

تراز آزمایشی

30/08/76

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و بانک  ملزومات  اثاثه  آپارتمان  حسابهای پرداختنی  وام پرداختنی  سرمایه خانم فضیلت | 8450000  550000  11000000  30000000 | 8000000  10000000  32000000 |
| جمع | 50000000 | 50000000 |

6-4 ترازنامه : یکی از مزایای تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل این است که از روی آن به سادگی و با سرعت می توان ترازنامه واحد اقتصادی را تهیه کرد.در فصل های بعد خواهیم دید که علاوه بر ترازنامه گزارشهای مالی دیگر هم از روی تراز آزمایشی حسابهای دفتر کل تهیه می شوند.ترازنامه موسسه دانا در تاریخ 30/08/76 به شرح زیر می باشد :

موسسه آموزش زبان دانا

ترازنامه

به تاریخ 30 آبان ماه 1376

دارایی ها بدهی ها

نقد و بانک 8450000 حسابهای پرداختنی 8000000

ملزومات 550000 وام پرداختنی 10000000

اثاثه 11000000 سرمایه

آپارتمان 30000000 سرمایه خانم فضیلت 32000000

جمع دارایی ها 50000000 جمع بدهی ها و سرمایه 50000000

فصل پنجم : درآمد و هزینه :

1-5 مقدمه : در فصل قبل چگونگی ثبت رویدادهای مالی را در دفتر روزنامه و کل مورد بررسی قرار دادیم. رویدادهای مالی یاد شده فقط بخشی از رویدادهایی است که در یک موسسه خدماتی انجام می شود. بخش دیگری از رویدادهای مالی که بر سرمایه یا حق مالی مالک تاثیر می گذارند در این فصل مورد بحث و بررسی قرار می گیرند که شامل رویدادهای مالی مرتبط با درآمد و هزینه می باشد. افزون بر این با یکی دیگر از صورت های مالی مهم در حسابداری تحت عنوان صورتحساب سود و زیان آشنا خواهیم شد.

2-5 درآمد : درآمد مبالغی است که بابت ارائه خدمات به مشتریان ، دریافت شده و یا در آینده دریافت خوواهد شد . درآمد موجب افزایش سرمایه مالک می گردد.

1-2-5 ارائه خدمات به صورت نقد : یعنی اینکه در زمان ارائه خدمات به مشتریان، وجه آن نقداً دریافت شود.

مثال : ادامه رویدادهای مالی موسسه دانا : در تاریخ اول آذر ماه 76 مبلغ 5000000 ريال شهریه آبان ماه طی فیش 3535 مورخ 1/09/76 توسط دانش آموزان به حساب بانکی موسسه واریز گردید . اثر این فعالیت بر معادله حسابداری و نحوه تجزیه و تحلیل و ثبت در حسابهای موسسه به شرح زیر است:

دارایی ها = بدهی ها + سرمایه

500000 = 0 + 5000000

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (نقد و بانک) افزایش می یابد  درآمد (شهریه ) افزایش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  افزایش درآمد بستانکار می شود | بدهکار نقد و بانک 5000000  بستانکار درآمد شهریه 5000000 |

نقد بانک درآمد شهریه

مانده 8450000 5000000 1/9

1/9 5000000

2-2-5 ارائه خدمات به صورت نسیه ( درآمد غیر نقدی ) : چنانچه یک موسسه، خدماتی برای مشتریان انجام دهد و وجه آن را بلافاصله دریافت نکند در این صورت مشتری متعهد می شود این حق الزحمه را رد آینده بپردازد . بدیهی است به محض ارائه خدمت به مشتری ، برای موسسه درآمد کسب (تحقق) یافته است. نکته مهم این است که در حسابداری ، درآمدها در همان دوره زمانی که تحقق می یابد باید شناسایی و ثبت شوند اعم از اینکه بهای خدمات ارائه شده دریافت شده یا نشده باشد.

اصل تحقق درآمد : اصل تحق درآمد یکی از اصول حسابداری است که بر اساس آن درآمدها به محض ارائه خدمت به مشتریان شناسایی و ثبت شود اعم از اینکه بهای آن نقداً دریافت شده یا نشده باشد.

مثال : در تاریخ 30/08/76 موسسه دانا صورت حسابی معادل 1200000ريال برای اولیای دانش آموزانی که شهریع خود را پرداخت نکرده اند ، ارسال داشت و قرار شد مبالغ را تا 15 دی ماه به حساب بانکی موسسه واریز نمایند . تجزیه و تحلیل و ثبت این رویداد مالی به شرح زیر است :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (حسابهای دریافتنی) افزایش می یابد  درآمد (شهریه) افزایش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  افزایش درآمد بستانکار می شود | بدهکار حسابهای دریافتنی 1200000  بستانکار درآمد شهریه 1200000 |

حسابهای دریافتنی درآمد شهریه

30/9 1200000 5000000 1/9

1200000 30/9

3-2-5 وصول مطالبات ناشی از ارائه خدمات به طور نسیه : مطالباتی است که بابت انجام خدمات ایجاد شده بعد از مدتی از مشتری دریافت می گردد و در واقع مطالبات موسسه به نقد تبدیل می شوند. بدیهی است وصول این مبالغ درآمد محسوب نمی شود زیرا در زمان ارائه خدمت ، درآمد در حسابها ثبت شده است.

مثال : همانطور که در مثال قبل ذکر شد صورت حسابهایی به مبلغ 1200000 ريال بابت شهریه آذر ماه برای اولیای دانش آموزان ارسال شد با فرض دریافت مبلغ فوق در 15 دی ماه تجزیه و تحلیل این رویداد مالی به شرح زیر خواهد بود :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (نقد و بانک ) افزایش می یابد  دارایی (حسابهای دریافتنی)کاهش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار نقد و بانک 1200000  بستانکار حسابهای دریافتنی 1200000 |

نقدو بانک حسابهای دریافتنی

مانده 8450000 30/9 1200000 1200000 15/10

1/9 5000000

15/10 1200000

3- 5 هزینه : هزینه عبارتست از : مخارجی که یک موسسه برای ارائه خدمت به مشتریان و کسب درآمد متحمل می شود. هزینه موجب کاهش سرمایه مالک می گردد.

1-3-5 هزینه نقدی : اگر در زمان دریافت خدمات از دیگران ، وجه نقدی پرداخت گردد در این صورت هزینه ای که وقوع یافته است را هزینه نقدی می گویند.هزینه های نقدی موجب می شود دارایی های موسسه (نقد وبانک) از یک سو و سرمایه مالک از سوی دیگر کاهش یابند.

هنگامی که در یک واحد اقتصادی هزینه ای وقوع یابد به جای اینکه مستقیماً در بدهکار حساب سرمایه ثبت شود در بدهکار حساب دیگری تحت عنوان هزینه ثبت می گردد و نهایتاً اثر این هزینه ها بر سرمایه مالک مشخص خواهد شد .بنابراین پس از وقوع هزینه نقدی ، هزینه مربوط بدهکار و حساب نقد و بانک بستانکار می گردد.

مثال : در تاریخ 02/10/76 موسسه دانا مبلغ 40000 ريال بابت آب و برق دو ماهه آپارتمان پرداخت نمود.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| هزینه (آب و برق)افزایش می یابد  دارایی ( نقد بانک) کاهش می یابد | افزایش هزینه بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار هزینه آب و برق40000  بستانکار نقد و بانک 40000 |

هزینه آب و برق نقد و بانک

2/10 40000 مانده 14650000 40000 2/10

2-3-5 هزینه غیر نقدی : چنانچه یک واحد اقتصادی خدماتی از دیگران دریافت کند و قرار شود وجه آن را در آینده بپردازددر این صورت یک هزینه برای واحد اقتصادی وقوع یافته است. طبق اصول حسابداری هزینه ها در همان دوره زمانی که تحمل می شوند باید شناسایی و ثبت شوند اگر چه هیچ گونه پرداخت نقدی صورت نگرفته باشد.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| هزینه (تعمیرات) افزایش می یابد  بدهی(حسابهای پرداختنی) افزایش می یابد | افزایش هزینه بدهکار می شود  افزایش بدهی بستانکار می شود | بدهکار هزینه تعمیرات150000  بستانکار حسابهای پرداختنی150000 |

مثال : موسسه دانا در تاریخ 06/10/76 صورت حسابی به مبلغ 150000ريال بابت تعمیر وسایل کمک آموزشی از شرکت اطمینان دریافت کردو قرار شد طی ماه آینده مبلغ صورت حساب پرداخت شود:

هزینه تعمیرات حسابهای پرداختنی

6/10 150000 8000000 مانده

150000 6/10

3-3-5 پرداخت بدهی های ناشی از هزینه های غیر نقدی : بدهی های موسسه ممکن است به دلیل خرید نسیه دارایی ها یا خدمات از دیگران ایجاد شده باشد.پرداخت این بدهی ها نوعی رویداد مالی به شمار می آید که موجب کاهش دارایی از یک طرف و کاهش بدهی از طرف دیگر می گردد.

مثال : موسسه دانا بدهی مربوط به تعمیر وسایل کمک آموزشی را در تاریخ 06/10/76 به شرکت تعمیراتی اطمینان می پردازد . نحوه تجزیه و تحلیل و ثبت رویداد فوق به شرح زیر است :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| بدهی(حسابهای پرداختنی) کاهش می یابد  دارایی (نقد بانک) کاهش می یابد | کاهش بدهی بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار حسابهای پرداختنی150000  بستانکار نقدوبانک 150000 |

حسابهای پرداختنی نقد و بانک

6/11 150000 150000 6/10 مانده 14650000 40000 2/10

150000 6/11

4-5 پیش پرداخت هزینه : در برخی موارد قبل از دریافت خدمت یا دارایی وجه آن به فروشنده پرداخت می گردد. همانگونه که قبلاً متذکر شدیم ملاک ثبت هزینه ها وقوع یا تحمل آنهاست و بنابراین زمان پرداخت مبالغی بابت پیش پرداخت ها هزینه ای وقوع نیافته است و این مبالغ در یک حساب دارایی به نام پیش پرداخت ثبت می گردد.پرداخت بیمه سال آینده ، اجاره6 ماه آینده و .... نمونه هایی از پیش پرداخت ها هستند . این اقلام در دوره ای که خدمات ، مورد استفاده قرار می گیرد یا دارایی به مصرف می رسد به هزینه تبدیل می شود.

مثال : موسسه دانا در تاریخ 06/11/76 مبلغ 250000ريال بابت نقاشی ساختمان پیش پرداخت نمود .لازم به توضیح است در تاریخ 16/11 نقاشی ساختمان تکمیل شده و صورت حساب دریافت گردید . نحوه تجزیه و تحلیل و ثبت این رویداد به شرح زیر است :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (پیش پرداخت نقاشی ساختمان)افزایش می یابد  دارایی (نقد و بانک ) کاهش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار پیش پرداخت نقاشی ساختمان250000 بستانکار نقد و بانک 250000 |

نقد وبانک پیش پرداخت نقاشی ساختمان

مانده 14460000 250000 6/11 6/11 250000

5-5 دریافت خدمات از محل پیش پرداخت ها : پس از دریافت خدماتی که قبلاً بهای آن پرداخت شده ، برای دریافت کننده خدمات ، هزینه ای وقوع می یابد .

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| هزینه (نقاشی ساختمان) افزایش می یابد  دارایی (پیش پرداخت) کاهش می یابد | افزایش هزینه بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار هزینه نقاشی ساختمان 250000  بستانکار پیش پرداخت نقاشی ساختمان 250000 |

مثال : فرض کنید در تاریخ 16/11/76 نقاشی ساختمان تکمیل شده و صورت حساب مربوط دریافت گردد.نحوه تجزیه و تحلیل و ثبت این رویداد به شرح زیر است :

هزینه نقاشی ساختمان پیش پرداخت ها

16/11 250000 6/11 250000 250000 16/11

6-5 صورت حساب سود و زیان : پس از آنکه رویدادهای مرتبط با درآمدها و هزینه های واحد اقتصادی ثبت شد . از روی مانده حسابهای درآمد و هزینه در دفتر کل می توان صورت حساب سود و زیان را تهیه نمود.

صورت حساب سود و زیان ، صورتحسابی است که چگونگی و نتیجه فعالیت های مالی یک واحد اقتصادی را طی یک دوره مالی نشان می دهد. منظور از نتیجه فعالیت های مالی سود خالص یا زیان خالص دوره زمانی است که برابر است با :

هزینه ها - درآمد ها = سود ( زیان ) خالص

در صورتی که جمع درآمدهای واحد اقتصادی بیشتر از جمع هزینه های آن باشد نتیجه فعالیت های مالی (سودخالص) یا سود ویژه خواهد بود و در صورتی که جمع هزینه ها بیشتر از جمع درآمدها باشد تفاوت را زیان خالص یا زیان ویژه می گویند.

سود خالص هزینه ها < درآمدها

زیان خالص هزینه ها > درآمدها

مثال : با استفاده از خلاصه اطلاعات موسسه دانا ، صورت حساب سود و زیان موسسه دانا برای 6 ماهه منتهی به 29/12/76 به شرح زیر خواهد بود :

خلاصه اطلاعات : درآمد شهریه 6200000ريال – هزینه آب و برق 40000ريال – هزینه تعمیرات 150000ريال – هزینه نقاشی ساختمان 250000ريال .

موسسه آموزش زبان دانا

صورت حساب سود و زیان

برای 6 ماهه دوم سال 76

درآمد شهریه 6200000

کسر می شود : هزینه ها :

هزینه آب و برق 40000

هزینه تعمیرات 150000

هزینه نقاشی ساختمان 250000

جمع هزینه ها 440000

سود خالص 5670000

فصل ششم : سرمایه گذاری مجدد و برداشت :

1-6 مقدمه : در فصل قبل رویدادهای مالی مربوط به تحقق درآمد و وقوع هزینه بیان شد و تاثیر این رویداد مالی بر عوامل معادله حسابداری و نحوه ثبت آنها مورد بحث قرار گرفت . در این فصل به معرفی دو رویداد مالی دیگر موثر بر سرمایه، یعنی سرمایه گذاری مجدد و برداشت صاحب موسسه و نیز ثبت آنها در مدارک و دفاتر مالی بیان می گردد.

2-6 سرمایه گذاری مجدد ( افزایش سرمایه ) : سرمایه گذاری مجدد به مفهوم آن است که مالک موسسه پس از تاسیس موسسه و سرمایه گذاری اولیه در آن ، دارایی های دیگری در اختیار موسسه قرار دهد تا در جریان فعالیت های اقتصادی آینده مورد استفاده قرار گیرد. سرمایه گذاری مجددموجب افزایش دارایی از یک طرف و سرمایه مالک از طرف دیگر می شود.

اگر مالک موسسه از طریق آورده نقدی حقوق مالی خود را افزایش دهد در این صورت از یک سو نقد و بانک و از سوی دیگر سرمایه مالک به میزان آورده نقدی افزایش خواهد یافت .

مثال : در 8 دی ماه آقای هامون بابت سرمایه گذاری مجدد 5200000 ريال به حساب بانکی موسسه هامون واریز نمود.تجزیه و تحلیل و ثبت این رویداد مالی به شرح زیر است :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی ( نقد بانک ) افزایش می یابد  سرمایه مالک افزایش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  افزایش سرمایه بستانکار می شود | بدهکار نقد بانک 5200000  بستانکار سرمایه آقای هامون 5200000 |

اگر سرمایه گذاری مجدد از طریق آورده غیر نقدی انجام شود هم دارایی غیر نقدی موسسه و هم سرمایه افزایش می یابد.

مثال : در 15 بهمن ماه آقای هامون یک دستگاه رایانه در اختیار موسسه هامون قرار داد. در آن تاریخ ارزش این رایانه در بازار 3000000 ريال بود .تجزیه و تحلیل و ثبت این رویداد مالی به شرح زیر است :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| دارایی (اثاثه) افزایش می یابد  سرمایه مالک افزایش می یابد | افزایش دارایی بدهکار می شود  افزایش سرمایه بستانکار می شود | بدهکار اثاثه 3000000  بستانکار سرمایه آقای هامون 3000000 |

3-6 برداشت : گاهی اوقات مالک موسسه به منظور رفع نیازهای خود مقادیری از دارایی های موسسه را برای استفاده شخصی برداشت می کند که اصطلاحاً به این رویداد مالی برداشت مالک یا به اختصار برداشت گفته می شود. برداشت از یک طرف باعث سرمایه مالک در موسسه و از طرف دیگر باعث کاهش دارایی های موسسه می شود.اگر برداشت از محل نقد و بانک انجام شود به آن برداشت نقدی می گویند.

مثال : در18 اسفند ماه آقای هامون بابت رفع نیاز شخصی خود یک فقره چک به مبلغ 3100000 ريال از حساب بانکی موسسه هامون در وجه خود صادر نمود.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| تجزیه و تحلیل | قاعده | تشخیص |
| برداشت مالک افزایش می یابد  دارایی (نقد و بانک)کاهش می یابد | افزایش برداشت بدهکار می شود  کاهش دارایی بستانکار می شود | بدهکار برداشت آقای هامون 3100000  بستانکار نقد و بانک 3100000 |

4-6 صورت حساب سرمایه : تغییرات در سرمایه مالک موسسه طی یک دوره مالی معمولاً به دلائل سرمایه گذاری مجدد، برداشت، درآمد و هزینه به وجود می آید. تغییرات ناشی از درآمد و هزینه و برداشت هر یک جداگانه در حسابهای مربوط یعنی درآمد ،هزینه و برداشت درج و تغییرات ناشی از سرمایه گذاری مجددمستقیماً در حساب سرمایه مالک ثبت می گردد.برای آنکه سرمایه مالک در پایان دوره محاسبه شود باید سرمایه مالک در ابتدای دوره مالی و همچنین تغییرات سرمایه مالک ، طی دوره مالی در نظر گرفته شود.

به این منظور معمولاً در پایان دوره گزارشی به نام صورت حساب سرمایه تهیه می شود.

صورت حساب سرمایه ، صورت حسابی است که تغییرات سرمایه مالک یک موسسه را طی یک دوره مالی نشان می دهد.

مثال : در ابتدای سال 78 سرمایه آقای دانا در موسسه دانش 60 میلیون ريال بود. آقای دانا طی سال 78 جمعاً 30 میلیون ريال در موسسه سرمایه گذاری مجددانجام داد و در اواخر اسفند ماه 10 میلیون ريال از حساب بانکی موسسه برداشت نمود.درآمدها و هزینه های موسسه دانش طی سال مزبور به ترتیب 100 میلیون و 65 میلیون ريال بود. صورت حساب سرمایه موسسه دانش به شرح زیر است :

موسسه دانش

صورت حساب سرمایه

برای سال منتهی به 29/12/78

سرمایه آقای دانا در اول سال 78 60000000

اضافه می شود : سرمایه گذاری مجدد 30000000

جمع 90000000

اضافه می شود : سود خالص 35000000

125000000

کسر می شود : برداشت آقای دانا (10000000)

سرمایه آقای دانا در پایان سال 78 115000000

فصل هفتم : اصلاح حسابها :

1-7 مقدمه : همانطور که می دانید هدف از تهیه اطلاعات مالی کمک به استفاده کنندگان مختلف برای قضاوت و تصمیم گیری اقتصادی است . این هدف زمانی بدست می آید که اطلاعات مالی تهیه شده ، بهنگام ، واقعی و درست باشد. به طور کلی برای آنکه صورتهای مالی یک واحد اقتصادی وضعیت مالی و نتایج عملیات آن را به درستی نشان دهد باید حاوی کلیه دارایی ها ، بدهی ها ، درآمدها و هزینه ها باشد. اما مسئله ای که حسابداران غالباً در عمل با آن روبرو می شوند این است که برخی از رویدادهای مالی بر نتایج عملیات بیش از یک دوره مالی اثر می گذارند. اثر این رویدادهای مالی بر دوره های مالی مختلف باید شناسایی و اندازه گیری شود.

به عنوان مثال : موسسه خدماتی دی در اول آبان ماه سال جاری بابات بیمه سالانه ساختمان 960000 ريال پرداخت کرد . اگر شما حسابدار این موسسه باشید و بخواهید در پایان سال مالی برای این موسسه صورت حساب سود و زیان تنظیم کنید آیا در صورت حساب سود و زیان مبلغی به عنوان هزینه بیمه ساختمان درج خواهید نمود ؟ اگر چنین است این مبلغ چقدر خواهد بود ؟ در مرحله اصلاح حسابها حسابداران با وضعیت هایی مشابه مثال فوق روبرو هستند.

برای شناخت هر چه بهتر چگونگی اصلاح حسابها لازم است با چند مفهوم اساسی در حسابداری آشنا شوید .

2-7 روش نقدی و روش تعهدی : در حسابداری برای ثبت رویدادهای مالی مرتبط با درآمدها و هزینه ها 2 روش وجود دارد:

1-2-7 روش نقدی : در این روش درآمدها و هزینه ها در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی و ثبت می شوند.به عبارت دیگر قبل از دریافت و پرداخت وجه نقد بابت درآمدها و هزینه ها هیچ ثبتی در حسابها به عمل نمی آید.

2-2-7 روش تعهدی : در این روش درآمدها به هنگام تحقق و هزینه ها در زمان وقوع شناسایی و در دفاتر ثبت می شوند. هرچند وجه نقدی بابت درآمدها دریافت نشده باشد و یا برای هزینه ها وجه نقدی پرداخت نشده باشد.

بدین ترتیب این روش بر اساس 2 اصل حسابداری تحت عنوان تحقق درآمد و تطابق مبتنی است که در زیر به این 2 اصل اشاره می شود.

اصل تحقق درآمد : درآمد باید به محض ارائه خدمت به مشتری شناسایی و ثبت شود اعم از اینکه بهای آن نقداً دریافت شده یا نشده باشد.

اصل تطابق : هزینه های هر دوره مالی باید از درآمدهای همان دوره مالی که در ایجاد آن ها موثر بوده کسر گردد.

لازم به تذکر است برای ثبت فعالیت های مالی موسسات انتفاعی روش تعهدی مورد پذیرش حرفه حسابداری قرار گرفته است.

مثال جامع : برای نشان دادن نحوه انجام ثبت های اصلاحی ، تراز آزمایش موسسه خدمات حقوقی نصر را در نظر بگیرید.این تراز آزمایشی در پایان سال مالی منتهی به 29/12/76 و قبل از انجام ثبت های اصلاحی تهیه شده است. سایر اطلاعات به شرح زیر است :

1. پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه آتش سوزی آپارتمان موسسه از اول دی ماه 76 تا پایان آذر 77

می باشد.

1. در پایان سال 76 موجودی ملزومات اداری 250000 ريال است.
2. مبلغ 1200000ريال از پیش دریافت درآمد که خدمات مربوط به آن ارائه گردیده باید جزو درآمدهای سال منتهی به 76 منظور گردد.
3. حقوق اسفند ماه کارکنان به مبلغ 750000 ريال هنوز پرداخت و در حسابها ثبت نشده است.
4. بابت خدمات ارائه شده به یکی از مشتریان صورت حسابی به مبلغ 470000 ريال برای وی ارسال گردیده که در حسابها ثبت نشده است.
5. مبلغ پیش پرداخت اجاره مربوط به اجاره 2 ماهه اسفند 76 و فروردین 77 یک دستگاه رایانه است.

موسسه خدمات حقوقی نصر

تراز آزمایشی اصلاح نشده

29/12/76

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و بانک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  حسابهای پرداختنی  پیش دریافت درآمد  سرمایه  برداشت  درآمد خدمات حقوقی  هزینه حقوق کارکنان  هزینه مسافرت هزینه تبلیغات  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه تعمیرات | 2050000  2370000  700000  350000  240000  8000000  34000000  850000    5220000  180000  400000    2300000  540000 | 1150000  2000000  42550000  11500000 |
| جمع | 57200000 | 57200000 |

اصلاحات : 1) اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه : چون مبلغ پیش پردااخت بیمه برای مدت یک سال از اول دی ماه 76 تا پایان آذر ماه 77 است و تا پایان سال مالی 76 فقط 3 ماه از 12 ماه گذشته. پس به میزان

آن تبدیل به هزینه شده است. بنابراین 60000 ريال از پیش پرداخت بیمه کسر و به حساب هزینه بیمه منظور می گردد. پیش پرداخت بیمه هزینه بیمه آپارتمان

1/1 240000 60000 28/12 28/12 60000

هزینه بیمه 3 ماه آخر سال 76 60000 = ×240000

2) اصلاح حساب ملزومات اداری : بخشی از ملزومات اداری خریداری شده در طول سال به مصرف رسیده است و باید از حساب ملزومات اداری خارج شود. بنابراین بابت بهای ملزومات مصرف شده

100000(250000 – 350000 ) ريال از حساب ملزومات اداری کسر و به حساب هزینه ملزومات اداری منظور می گردد. ملزومات اداری هزینه ملزومات اداری

مانده 350000 100000 28/12 28/12 100000

مانده 250000

3) اصلاح حساب پیش دریافت درآمد : از آنجا که بخشی از تعهدات شرکت به مشتریانی که بهای خدمات را از قبل پرداخت کرده اند انجام شده است باید حساب پیش پرداخت درآمد کاهش و حساب درآمد خدمات افزایش یابد. درآمد خدمات حقوقی پیش دریافت درآمد

11500000 مانده 28/12 1200000 2000000 مانده

1200000

م 800000

12700000 مانده

4) ثبت هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان : برای ثبت هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان حساب هزینه حقوق بدهکار و حساب حقوق پرداختنی بستانکار می شود.حساب حقوق پرداختنی یک حساب بدهی است که مانده آن نشانگر مبلغی است که موسسه باید بابت حقوق به کارکنان خود بپردازد.

هزینه حقوق کارکنان حقوق پرداختنی کارکنان

مانده 5220000 750000 28/12

28/12 750000

مانده 5970000

5) ثبت درآمد خدمات حقوقی : برای ثبت درآمد تحقق یافته و ثبت نشده، حساب های دریافتنی بدهکار و حساب درآمد خدمات حقوقی بستانکار می گردد.

حسابهای دریافتنی درآمد حقوقی خدمات

مانده 2370000 11500000 مانده

28/12 470000 11200000 28/12

مانده 2840000

470000 28/12

مانده13170000

6) اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره : برای اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره باید هزینه اجاره بابت اجاره بهای رایانه در اسفند 76 ( 350000ريال = 2 ماه ÷ 700000ريال ) بدهکار و حساب پیش پرداخت اجاره بستانکار گردد. هزینه اجاره رایانه پیش پرداخت اجاره

28/12 350000 مانده 700000

مانده 3500000

350000 28/12

7) تراز آزمایشی اصلاح شده : پس از آنکه کلیه ثبت های اصلاحی در دفتر روزنامه ثبت شد و به دفتر کل منتقل گردید از حسابها مانده گیری و حسابها و تراز آزمایشی جدیدی تنظیم می گردد که به آن تراز آزمایشی اصلاح شده گفته می شود.پس از تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده تنظیم صورتهای مالی آسان

می گردد. در زیر ترازآزمایشی اصلاح شده موسسه حقوقی نصر را ملاحظه می کنید.

موسسه خدمات حقوقی نصر

تراز آزمایشی اصلاح شده

29/12/76

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  حسابهای پرداختنی  حقوق پرداختنی کارکنان  پیش دریافت درآمد  سرمایه آقای نصر  برداشت  درآمد خدمات حقوقی  هزینه حقوق کارکنان  هزینه مسافرت  هزینه تبلیغات  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه تعمیرات  هزینه بیمه آپارتمان  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه اجاره رایانه | 2050000  2840000  350000  250000  180000  8000000  34000000  850000    5970000  180000  400000  2300000  540000  60000  100000  350000 | 1150000  750000  800000  42550000  13170000 |
| جمع | 58420000 | 58420000 |

فصل هشتم : بستن حسابها :

1-8 مقدمه : در فصل گذشته آموختیم حسابداران عمر یک واحد اقتصادی را به دوره های زمانی مساوی تقسیم و در آخر هر دوره صورتهای مالی تهیه می کنند.عملیات حسابداری شامل یک سری مراحل پیاپی است که در هر دوره تکرار می شوند و به مجموعه آنها چرخه حسابداری گفته می شود.چرخه حسابداری از جمع آوری اطلاعات شروع شده و با تهیه تراز آزمایشی اختتامی پایان می یابد .در فصل های گذشته با 8 مرحله نخست چرخه حسابداری آشنا شدید. در این فصل به 2 مرحله آخر یعنی بستن حسابها و تهیه تراز آزمایشی اختتامی می پردازیم.

2-8 حسابهای دائمی و موقت :

1-2-8 حسابهای دائمی : مانده برخی از حسابهای دفتر کل در پایان دوره مالی به دوره بعد منتقل می شود که به آنها حسابهای دائمی می گویند.کلیه حسابهای قابل درج در ترازنامه یعنی دارایی، بدهی و سرمایه مالک جزو حسابهای دائمی به شمار می آیند .بنابراین تمام حسابهایی که مستقیماً در ترازنامه انعکاس می یابند حسابهای دائمی هستند. نقد وبانک ، ملزومات ، حسابهای پرداختنی و سرمایه مالک نمونه هایی از حسابهای دائمی هستند.

2-2-8 حسابهای موقت : مانده برخی از حسابهای دفترکل در پایان دوره مالی به دوره بعد انتقال نمی یابند. اینگونه حسابها را حسابهای موقت می نامند.

حسابهای درآمد، هزینه و برداشت حسابهای موقت هستند. حسابهای موقت برای نشان دادن تغییرات سرمایه مالک در واحد اقتصادی به کار می روند.

نکته : حسابهای موقت در ترازنامه نشان داده نمی شوند اما تفاوت درآمدها و هزینه ها یعنی سود یا زیان خالص و نیز برداشت مالک در صورتحساب سرمایه منعکس می شود و فقط سرمایه پایان دوره مالی در ترازنامه آورده می شود.

3-8 بستن حسابهای موقت :در پایان هر دوره مالی مانده حسابهای موقت صفر می شود این کار باعث می شود در دوره مالی بعد ، این نوع حسابها مانده ای نداشته باشند و به عبارتی با مانده صفر شروع شوند. یعنی در اول هر دوره مالی مانده حسابهای درآمد و هزینه و برداشت ، صفر است. بستن حسابهای موقت نیز مستلزم انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل می باشد.

برای بستن حسابهای درآمد و هزینه از یک حساب موقت دیگر به نام خلاصه سود زیان استفاده می شود. حساب خلاصه سود و زیان فقط در پایان دوره مالی برای بستن حسابهای موقت مورد استفاده قرار می گیرد. مانده این حساب که بیانگر سود یا زیان خالص دوره مالی است سرانجام به حساب سرمایه مالک منتقل و بسته می شود. معمولاًعملیات بستن حسابهای موقت در پایان دوره مالی شامل 4 مرحله زیر است :

1. بستن حسابهای درآمد : هر یک از حسابهای درآمد که دارای مانده بستانکار می باشند بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان به میزان جمع مانده حسابهای درآمد بستانکار می گردد.
2. بستن حسابهای هزینه : هر یک از حسابهای هزینه که دارای مانده بدهکار می باشند بستانکار و حساب خلاصه سود و زیان به میزان جمع مانده حسابهای هزینه بدهکار می گردد.
3. بستن حساب خلاصه سود و زیان : پس از بستن کلیه حسابهای درآمد و هزینه مانده حساب خلاصه سود و زیان نشان دهنده سود یا زیان خالص است . اگر مانده این حساب بستانکار باشد سود خالص را نشان میدهد و اگر دارای مانده بدهکار باشد زیان خالص را نشان می دهد. در هر صورت مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب سرمایه منتقل می شود. برای انتقال مانده بستانکار حساب خلاصه سود و زیان (سود خالص) این حساب به مبلغ مانده ای که دارد بدهکار و حساب سرمایه مالک به همین مبلغ بستانکار می گردد. بدیهی است در صورتی که حساب خلاصه سود و زیان دارای مانده بدهکار باشد (زیان خالص ) حساب مربوط، به مبلغ مانده ای که دارد بستانکار و حساب سرمایه مالک به همین مبلغ بدهکار می شود.
4. بستن حساب برداشت : برای بستن حساب برداشت که همواره مانده بدهکار دارد حساب سرمایه به مبلغ مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت به همین مبلغ بستانکار می گردد.

مثال: تراز آزمایشی موسسه حقوقی نصر پس از اصلاح حسابها در تاریخ 29/ اسفند / 76 به شرح زیر است :

موسسه خدمات حقوقی نصر

تراز آزمایشی اصلاح شده

29/12/76

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  حسابهای پرداختنی  حقوق پرداختنی کارکنان  پیش دریافت درآمد  سرمایه آقای نصر  برداشت  درآمد خدمات حقوقی  هزینه حقوق کارکنان  هزینه مسافرت  هزینه تبلیغات  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه تعمیرات  هزینه بیمه آپارتمان  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه اجاره رایانه | 2050000  2840000  350000  250000  180000  8000000  34000000  850000    5970000  180000  400000  2300000  540000  60000  100000  350000 | 1150000  750000  800000  42550000  13170000 |
| جمع | 58420000 | 58420000 |

حسابهای درآمد و هزینه های موسسه حقوقی نصر به شرح زیر بسته می شوند:

دفتر روزنامه شماره صفحه...

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29/12  29/12 | درآمد خدمات حوقی  خلاصه سود و زیان  بستن حساب درآمد  خلاصه سود و زیان  هزینه حقوق کارکنان  هزینه مسافرت  هزینه تبلیغات  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه تعمیرات  هزینه بیمه آپارتمان  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه اجاره رایانه  بستن حسابهای هزینه |  | 13170000  9900000 | 13170000  5970000  180000  400000  2300000  540000  60000  100000  350000 |

با انتقال مانده های فوق به حسابهای دفتر کل ، مانده حسابهای درآمد و هزینه صفر خواهد شد.

هزینه حقوق کارکنان درآمد خدمات حقوقی

مانده 5970000 5970000 29/12 بستن حسابها 13170000 13170000 29/12 بستن حسابها

هزینه مسافرت هزینه تبلیغات

مانده 180000 180000 29/12 بستن حسابها 400000 400000 29/12 بستن حسابها

هزینه آب و برق و تلفن هزینه تعمیرات

مانده 2300000 2300000 29/12 بستن حسابها 540000 540000 29/12 بستن حسابها

هزینه بیمه آپارتمان هزینه ملزومات مصرفی

مانده 60000 60000 29/12 بستن حسابها 100000 100000 29/12 بستن حسابها

هزینه اجاره رایانه

مانده 350000 350000 29/12 بستن حسابها

خلاصه سود و زیان

29/12 5970000 13170000 29/12

29/12 180000

29/12 400000

29/12 2300000

29/12 540000

29/12 60000

29/12 100000

29/12 350000

9900000 13170000

بستن حسابها 3270000 3270000 سود خالص

پس از بستن حسابهای درآمد و هزینه ، حسابهای خلاصه سود و زیان و برداشت بسته می شوند.

شماره صفحه ....

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29/12  29/12 | خلاصه سود زیان  سرمایه آقای نصر  بستن حساب خلاصه سود و زیان  سرمایه آقای نصر  برداشت  بستن حساب برداشت |  | 3270000  850000 | 3270000  850000 |

برداشت خلاصه سود زیان

مانده 850000 850000 29/12 29/12 3270000 3270000

سرمایه آقای نصر

29/12 850000 42550000 مانده سرمایه ابتدای دوره

3270000 29/12

850000 45820000

850000 44970000 مانده سرمایه پایان دوره

4-8 تراز آزمایشی اختتامی : پس از بستن حسابهای موقت فقط حسابهای دایمی شامل داراییها، بدهی ها و

سرمایه مانده خواهند داشت. برای آزمون تساوی جمع مانده هی بدهکار و بستانکار فهرستی از مانده حسابهای

دایمی تحت عنوان تراز آزمایشی اختتامی تهیه می شود. تراز آزمایشی اختتامی این امکان را به حسابداران می دهد

که قبل از ثبت معاملات و عملیات مالی دوره جدید از تساوی جمع مانده های بدهکار با جمع مانده های بستانکار

حسابهای دایمی در پایان دوره مالی مطمئن شوند.

تراز آزمایشی اختتامی عبارت است از فهرست مانده حسابهای دایمی پس از بستن حسابهای موقت

تراز اختتامی موسسه حقوقی نصر در پایان سال مالی 1375 به شرح زیر است :

موسسه خدمات حقوقی نصر

تراز آزمایشی اختتامی

29/12/76

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | | |
| بدهکار | بستانکار | |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  حسابهای پرداختنی  حقوق پرداختنی کارکنان  پیش دریافت درآمد  سرمایه آقای نصر | 2050000  2840000  350000  250000  180000  8000000  34000000 | 1150000  750000  800000  44970000 | |
| جمع 47670000 | | | 47670000 |

5- 8 بستن حسابهای دایمی : معمولاً واحدهای اقتصادی حسابهای هر سال خود را در دفاتر جداگانه نگهداری می کنند.بنابراین پس از بستن حسابهای موقت و تهیه تراز اختتامی ، حسابهای دایمی بسته می شوند . برای بستن حسابهای دایمی از یک حساب رابط به نام حساب تراز اختتامی استفاده می شود.ابتدا حساب تراز اختتامی به مبلغ جمع دارایی ها بدهکار می شود و سپس هر یک از حسابهای دارایی به مبلغ مانده آنها بستانکار می گردد. آنگاه هر یک از حسابهای بدهی و حساب سرمایه مالک به مبلغ مانده آنها بدهکار و حساب تراز اختتامی به مبلغ مجموع بدهی ها و سرمایه بستانکار می شود.

در زیر نحوه بستن حسابهای دایمی موسسه حقوقی نصر را ملاحظه می کنید.

دفتر روزنامه سال 1376

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29/12  29/12 | تراز اختتامی  نقد و بانک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  بستن حسابهای دارایی  حسابهای پرداختنی  حقوق پرداختنی  پیش دریافت درآمد  سرمایه آقای نصر  تراز اختتامی  بستن حسابهای بدهی و سرمایه مالک |  | 47670000  1150000  750000  800000  44970000 | 2050000  2840000  350000  250000  180000  8000000  34000000    47670000 |

پس از انتقال ثبتهای بستن حسابهای دایمی مانده همه حسابهای دفتر کل صفر می شود.

نقد و بانک حسابهای دریافتنی

مانده 2050000 2050000 29/12 مانده 2840000 2840000 29/12

نقل به ترازاختتامی نقل به تراز اختتامی

پیش پرداخت اجاره ملزومات اداری

مانده 350000 350000 29/12 مانده 250000 250000 29/12

نقل به ترازاختتامی نقل به تراز اختتامی

پیش پرداخت بیمه اثاثه اداری

مانده 180000 180000 29/12 مانده 8000000 8000000 29/12

نقل به ترازاختتامی نقل به تراز اختتامی

آپارتمان حسابهای پرداختنی

مانده 34000000 34000000 29/12 29/12 1150000 1150000 مانده

نقل به ترازاختتامی

حقوق پرداختنی پیش دریافت درآمد

29/12 750000 750000 مانده 29/12 800000 800000 مانده

نقل به تراز اختتامی

سرمایه آقای نصر تراز اختتامی

29/12 44970000 44970000 مانده 29/12 47670000 47670000 29/12

نقل به تراز اختتامی

6-8 افتتاح حسابها در سال جدید : در اول هر دوره مالی با انجام دو ثبت حسابهای دارایی ، بدهی و سرمایه مالک افتتاح می گردد. برای ثبت افتتاح حسابهای دایمی در دوره مالی جدید از یک حساب رابط به نام تراز افتتاحی استفاده می شود. برای افتتاح حسابهای دارایی هر یک از حسابهای دارایی به میزان مانده آنها در تراز اختتامی دوره مالی گذشته بدهکار و حساب تراز افتتاحی به مبلغ مجموع مانده دارایی ها بستانکار می شود.برای افتتاح حسابهایی که در تراز اختتامی دوره مالی گذشته مانده بستانکار داشته اند (بدهی ها و سرمایه مالک) حساب تراز افتتاحی به مبلغ مجموع مانده بدهی ها و سرمایه مالک بدهکار و هر یک از حسابهای بدهی و حساب سرمایه مالک به مبلغ مانده آنها در تراز اختتامی دوره مالی گذشته بستانکار می گردد.

ثبت های افتتاح حسابهای دایمی موسسه حقوقی نصر در اول سال 1377 به شرح زیر است :

دفتر روزنامه سال 1377

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1377  1/1  1/1 | نقد و بانک  حسابهای دریافتنی  پیش پرداخت اجاره  ملزومات اداری  پیش پرداخت بیمه  اثاثه اداری  آپارتمان  تراز افتتاحی  افتتاح حسابهای دارایی  تراز افتتاحی  حسابهای پرداختنی  حقوق پرداختنی  پیش دریافت درآمد  سرمایه آقای نصر  افتتاح حسابهای بدهی و سرمایه مالک |  | 2050000  2840000  350000  250000  180000  8000000  34000000  47670000 | 47670000  1150000  750000  800000  44970000 |

پس از انجام ثبت های افتتاح حسابهای دایمی این ثبتها به حسابهای دفتر کل سال 1377 انتقال می یابند.

نقد و بانک حسابهای دریافتنی

1/1 2050000 1/1 2840000

نقل از تراز افتتاحی نقل از تراز افتتاحی

پیش پرداخت اجاره ملزومات اداری

1/1 350000 1/1 250000

نقل از تراز افتتاحی نقل از تراز افتتاحی

پیش پرداخت بیمه اثاثه اداری

1/1 180000 1/1 8000000

نقل از تراز افتتاحی نقل از تراز افتتاحی

آپارتمان حسابهای پرداختنی

1/1 34000000 1150000 1/1

نقل از تراز افتتاحی نقل از تراز افتتاحی

حقوق پرداختنی پیش دریافت درآمد

750000 1/1 800000 1/1

نقل از تراز افتتاحی نقل از تراز افتتاحی

سرمایه آقای نصر تراز افتتاحی

44970000 1/1 1/1 47670000 47670000 1/1

بخش دوم

حسابداری موسسات بازرگانی

فصل نهم : حسابداری خرید و فروش کالا

1-9 در بخش قبل مبانی حسابداری موسسات خدماتی مطرح گردید و عملیات حسابداری در واحدهای خدماتی به طور کامل تشریح شد.اما همه واحدهای اقتصادی در زمره موسسات خدماتی قرار نمی گیرند زیرا این واحدها در جریان فعالیت های خود عملیاتی انجام می دهند که در بسیاری موارد با عملیات واحدهای خدماتی تفاوت دارد.مثلاً بسیاری از عملیاتی که که در یک فروشگاه مواد غذایی انجام می شود در یک بنگاه حمل و نقل صورت نمی گیرد. در یک فروشگاه مواد غذایی اجناسی خریداری و به مشتریان فروشگاه عرضه می شود ولی در بنگاه حمل و نقل به مشتریان خدمات حمل و نقل ارایه می گردد.وجود تفاوت در فعالیت های اقتصادی موسسات مختلف موجب می شود تا نحوه حسابداری آنها با هم یکسان نباشد.در این بخش عملیات حسابداری در واحدهای بازرگانی تشریح می شود. در این فصل پس از تعریف موسسه بازرگانی به نحوه حسابداری خرید و فروش کالا می پردازیم.خرید و فروش کالا عمده ترین وجه تمایز بین موسسات خدماتی و موسسات بازرگانی است.

2-9 موسسه بازرگانی : موسسه بازرگانی یک واحد اقتصادی است که به منظور کسب سود به خرید و فروش کالا می پردازد. به طور معمول موسسات بازرگانی در شکل و محتوای اجناسی که خرید و فروش می کنند ، تغییر نمی دهند.

3-9 خرید و فروش کالا:

کالا عبارت است از اجناسی که به منظور فروش به مشتریان ، از تولید کننده یا عمده فروش خریداری می گردد.

1-3-9 صورتحساب فروش : معمولاًفروشندگان کالا بابت کالایی که به مشتریان خود می فروشندصورتحساب یا فاکتور فروش صادر می کنند و یک نسخه از آن را در اختیار خریدار قرار می دهند.این صورتحساب برای خریدار به منزله صورتحساب خرید محسوب می شود و به عنوان سند یا مدرک مثبته ، مبنای ثبت رویداد مالی خرید در مدارک و دفاتر حسابداری قرار می گیرد.

4-9 حسابداری خرید کالا : خرید کالا از لحاظ نحوه پرداخت بهای کالای مورد داد و ستد به روشهای مختلف مثل نقدی و نسیه و قسطی انجام می شود.در این بخش صرفاً به عملیات خرید نقد و نسیه می پردازیم.

موسسات بازرگانی معمولاً برای ثبت رویداد مالی خرید کالا از "حساب خرید "کالا استفاده می کنند.

1-4-9 خرید نقدی : هر گاه بهای کالای مورد معامله همزمان با تحویل کالا به طور نقد پرداخت شود خرید نقدی انجام شده است.

2-4-9 خرید نسیه : گاهی اوقات خریدار پس از دریافت کالا تعهد می نماید بهای کالا را ظرف مهلت مقرر پرداخت کند. برای خریدار این نوع رویداد مالی خرید نسیه یا اعتباری محسوب می شود.

5-9 حسابداری فروش کالا : در موسسات بازرگانی درآمد از طریق فروش کالای خریداری شده کسب می شود. افزایش در حساب فروش کالا همانند حساب درآمد(در موسسات خدماتی) بستانکار می شود.

1-5-9 فروش نقدی : هر گاه فروشنده همزمان با تحویل کالا به خریدار بهای آن را نقداً دریافت کند فروش نقدی انجام شده است.

2-5-9 فروش نسیه : یکی از روشهای فروش کالا فروش نسیه یا اعتباری است . در این روش مبلغ فروش کالای مورد معامله پس از تحویل کالا به خریدار و در ظرف مدت مورد توافق به فروشنده پرداخت می شود.

6-9 تخفیفات : در عرف و رویه های متداول تجاری ، فروشندگان به دلایل مختلفی به مشتریان خود تخفیف میدهندیعنی مبلغی از بهای متعارف کالای مورد معامله را کسر می کنند و یا قسمتی از بدهکاری خریدار را می بخشند. انواع تخفیفات رایج در خرید و فروش به شرح زیر می باشد.

1-6-9 تخفیف تجاری : تخفیف تجاری عبارتست از کاهش در قیمت فروش کالا نسبت به قیمت متعارف یا رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می شود.

1-1-6-9 تاثیر تخفیف تجاری در دفاتر خریدار : تخفیف تجاری در دفاتر خریدار ثبت نمی شود و خالص مبلغ صورتحساب در حساب خرید کالا بدهکار می شود.

مثال : فروشگاه مواد غذایی خانواده در 11 شهریور ماه 800 کلوگرم رب گوجه از شرکت بهار خریداری کرد. شرکت بهار به منظور تشوق مشتریان اعلام کرده بود به خریدارانی که در هر بار خرید بیش از 500 کیلوگرم رب گوجه خریداری کنند 3 درصد تخفیف می دهد.قیمت یک کیلو از این محصول 2000ريال است.کل مبلغ ناخالص صورتحساب فروشگاه خانواده بابت این خرید 1600000 ريال بود.

تخفیف تجاری ( %3 = 48000× 1600000 ( از مبلغ ناخالص صورتحساب فروش کسر می شود.و خریداران مبلغ خالص صورتحساب را در مدارک و دفاتر خود ثبت می کنند.

1552000 = 48000 - 1600000 محاسبه تخفیف

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 11شهریور ماه | خرید کالا  نقد و بانک  خرید نقدی 800کیلوگرم رب گوجه فرنگی و کسب 3 درصد تخفیف تجاری |  | 1552000 | 1552000 |

2-1-6-9 تاثیر تخفیف تجاری در دفاتر فروشنده : تخفیف تجاری اعطایی به مشتریان در دفاتر فروشنده ثبت نمی شود.در دفاتر فروشنده خالص مبلغ صورتحساب در حساب فروش کالا بستانکار می شود.

عمده فروشی شاهین در 14 تیر ماه کالاهایی به مبلغ 6000000 ريال به فروشگاه البرز فروخت. فروشنده برای مشتریانی که بیش از 5000000 ريال کالا خریداری کنند 2 درصد تخفیف تجاری در نظر می گیرد. فروشگاه البرز خالص مبلغ صورتحساب دریافتی از عمده فروشی شاهین را در همان روز به حساب عمده فروشی شاهین واریز کرد. 120000= 2% × 6000000

محاسبه تخفیف 5880000 = 120000 - 6000000

ثبت در دفتر روزنامه فروشنده :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 14تیرماه | نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی کالا و اعطای 2 درصد تخفیف تجاری |  | 5880000 | 5880000 |

2-6-9 تخفیف توافقی : گاهی توافق خریدار و فروشنده درباره قیمت کالای مورد معامله بر اساس چانه زدن تعیین می شود.معمولاً در این موارد ،خریدار کالای مورد معامله را به قیمتی کمتر از قیمت متعارف خریداری می کند یعنی از فروشنده مبلغی تخفیف می گیرد.این نوع تخفیف نیز مانند تخفیف تجاری در مدارک و دفاتر خریدار و فروشنده ثبت نمی شود.

3-6-9 تخفیف نقدی : موسسات بازرگانی معمولاً برخی از خرید و فروشهای خود را به طور نسیه انجام می دهند. گاهی در خرید و فروش نسیه ، فروشنده کالا مدت زمان معینی را برای دریافت طلب خود از خریدار معلوم می کند که که به آن شرط فروش نسیه گفته می شود ، شرط فروش نسیه با توجه به وضعیت مالی فروشنده و اعتبار خریدار برای هر یک از خریداران و بر مبنای مبلغ خرید تعیین می شود.مثلاً در موسسه ای که به خریداران خودبرای پرداخت مبلغ صورتحساب 30 روز مهلت می دهد شرط فروش نسیه عبارتست از" نسیه 30 روزه" که معمولاً در صورتحساب فروش به صورت اختصار " ن/30" نوشته می شود.برخی از فروشندگان کالا برای تشویق خریداران به پرداخت بدهی زودتر از موعد تعیین شده ، تخفیفی برای آنها در نظر می گیرند. مثلاً ممکن است شرط کنند که اگر خریدار به جای 30 روز ظرف مدت 10 روز بدهی خود را بپردازد مشمول 1 درصد تخفیف خواهد شد .این گونه تخفیف ها برای خریدار "تخفیف نقدی خرید: و برای فروشنده " تخفیف نقدی فروش " نامیده می شود و به مدتی که در آن خریدار می تواند از تخفیف نقدی استفاده کند اصطلاحاً "دوره تخفیف" گفته می شود.

به عنوان مثال اگر شرط فروش نسیه 30 روزه باشد و قرار بر این باشد که خریدار در صورت پرداخت بدهی خود ظرف مدت 10 روز پس از خرید ، از یک درصد تخفیف برخوردار شوداین شرط به صورت ( ن/30-1/10 ) نوشته می شود.

1-3-6-9- ثبت تخفیفات نقدی در دفاتر خریدار : اگر خریدار بدهی خود را در دوره تخفیف بپردازد از تخفیف نقدی خرید برخوردار می شود و مبلغ تخفیف نقدی خرید در دفاتر خریدار در حسابی به نام تخفیفات نقدی خرید بستانکار می شود.مانده عادی این حساب بستانکار است.

مثال : فروشگاه لوازم خانگی اخوان در 23 آذر ماه مبلغ 4500000 ريال کالا به طور نسیه از بازرگانی نور خریداری کرد و قرار شد بدهی خود را 30 روزه بپردازد و اگر طی 10 روز اول بدهی خود را پرداخت کند از 2 درصد تخفیف برخوردار شود ( شرط ن/30-2/10 ) .

فروشگاه اخوان در صورتی از تخفیف برخودار می شود که بدهی خود را حداکثر تا 3 دی ماه به بازرگانی نور بپردازد.

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 23 آذر ماه | خرید کالا  حسابهای پرداختنی  خرید کالا از بازرگانی نور با شرط ن/30 – 2/10 |  | 4500000 | 4500000 |

اگر فروشگاه نور بدهی خود را حداکثر تا 3 دی ماه پرداخت کند مشمول 2 درصد تخفیف می شود و ثبت پرداخت بدهی در 3 دی ماه در دفتر روزنامه فروشگاه اخوان به شرح زیر انجام می شود.

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 3 دی ماه | حسابهای پرداختنی  نقد و بانک  تخفیفات نقدی خرید  پرداخت بدهی به بازرگانی نور و استفاده از 2 درصد تخفیف نقدی خرید |  | 4500000 | 4410000  90000 |

2-3-6-9 ثبت تخفیفات نقدی در دفاتر فروشنده : اگر خریدار بدهی خود را در دوره تخفیف پرداخت کند از تخفیف نقدی برخوردار می شود. برای فروشنده ، این مبلغ تخفیف نقدی فروش است و آن را در حسابی به نام تخفیفات نقدی فروش بدهکار می کند.

مثال : بازرگانی کارون در 8 اردیبهشت ماه مبلغ 3200000 ريال کالا به طور نسیه به فروشگاه نصر فروخت . طبق شرایط فروش فروشگاه نصر باید بدهی خود را 30 روزه بپردازد و اگر طی 10 روز اول آن را پرداخت کرد از 3 درصد تخفیف برخوردار شود (ن/30 – 3/10 ).

ثبت در دفتر روزنامه فروشنده :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 8 اردیبهشت ماه | حسابهای دریافتنی  فروش کالا  فروش کالا به طور نسیه به فروشگاه نصر با شرط ن/30-3/10 |  | 3200000 | 3200000 |

اگر فروشگاه نصر بدهی خود را حداکثر تا 18 اردیبهشت ماه پرداخت کند مشمول 3 درصد تخفیف می شود. ثبت دریافت طلب در 17 اردیبهشت ماه در دفتر روزنامه بازرگانی کارون به شرح زیر انجام می شود:

ثبت در دفتر روزنامه فروشنده :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 17اردیبهشت ماه | نقد و بانک  تخفیفات نقدی فروش  حسابهای دریافتنی  دریافت طلب از فروشگاه نصر و اعطای 3 درصد تخفیف نقدی فروش |  | 3104000  96000 | 3200000 |

4-6-9 برگشت کالا و تخفیفات : گاهی در جریان معاملات تجاری تمام یا بخشی از اجناس مورد معامله بنا به دلایلی از سوی خریدار به فروشنده برگشت داده می شود. عدم مطابقت کالاهای دریافتی با سفارش خرید ، آسیب دیدگی کالا قبل از دریافت ،معیوب بودن کالا ، گران بودن قیمت کالا و شرایط معامله چند نمونه از دلایل برگشت کالای خریداری شده به فروشنده می باشد.

1-4-6-9 ثبت برگشت کالا و تخفیفات در دفاتر خریدار : مبلغ کالای برگشتی به فروشنده و تخفیفی که برای جلوگیری از برگشت کالا از سوی فروشنده به خریدار داده می شود در دفاتر خریدار در حسابی به نام برگشت از خرید و تخفیفات بستانکار می شود.مانده عادی این حساب بستانکار است .

مثال : فروشگاه لوازم خانگی ایران در 7 آذر ماه ،10 دستگاه لباسشویی در نمونه های مختلف جمعاً به مبلغ 33 میلیون ريال از بازرگانی صباح به طور نسیه خریداری کرد.در 8 آذر ماه فروشگاه ایران یک دستگاه از لباسشویی -- های خریداری شده را به علت نقص فنی به بازرگانی صباح برگشت داد . طبق صورتحساب فروش بهای این لباسشویی 3450000 ريال بود .این دو ریدادمالی به شرح زیر در دفاتر خریدار ثبت می شود.

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 7آذر ماه | خرید کالا  حسابهای پرداختنی  خرید نسیه ده دستگاه ماشین لباسشویی از بازرگانی صباح  حسابهای پرداختنی  برگشت از خرید و تخفیفات  برگشت یک دستگاه ماشین لبسشویی خریداری شده از بازرگانی صباح به طور نسیه |  | 33000000  3450000 | 33000000  3450000 |

2-4-6-9 ثبت برگشت کالا و تخفیفات در دفاتر فروشنده : مبلغ کالای برگشت شده از سوی خریدار و همین طور تخفیفی که فروشنده برای جلوگیری از برگشت کالا از سوی خریدار ، به خریدار داده می شود در دفاتر فروشنده در حابی به نام برگشت از فروش و تخفیفات بدهکار می شود.مانده عادی این حساب بدهکار است .

مثال : در 11 خرداد ماه فروشگاه احسان چند نوع کالا به مبلغ 2410000 ريال به طور نسیه به آقای سامان فروخت در 12 خرداد ماه آقای سامان یک قلم از کالاهای خریداری شده را به دلیل عدم مطابقت با سفارش ، به فروشگاه احسان برگشت داد. بهای این کالا طبق صورتحساب 480000 ريال بود.

این دو رویداد مالی در دفتر روزنامه فروشگاه احسان به شرح زیر ثبت می شود:

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 11 خرداد ماه  12 خرداد ماه | حسابهای دریافتنی  فروش کالا  فروش کالا به طور نسیه ب آقای سامان  برگشت از فروش و تخفیفات  حسابهای دریافتنی  برگشت کالا از سوی آقای سامان |  | 2410000  480000 | 2410000  480000 |

7-9 هزینه حمل کالا : کالای مورد معامله در محل فروشگاه یا کارخانه یا انبار فروشنده به خریدار تحویل می شود و حمل آن به عهده خریدار است . خریدار هزینه ای را که بابت حمل کالا متحمل می شود در حساب هزینه حمل کالای خریداری شده بدهکار می کند.

مثال : مصالح فروشی رودبار در 3 آذر ماه 400 کیسه سیمان از کارخانه سیمان آبیک خریداری کرد . هزینه حمل کالای خریداری شده از کارخانه آبیک تا انبار مصالح فروشی رودبار (950000 ريال) به عهده خریدار است که در چهارم آذر ماه به موسسه حمل و نقل ساربان پرداخت شد.

ثبت در دفتر روزنامه خریدار :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 4 آذرماه | هزینه حمل کالای خریداری شده  نقد و بانک  پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده در 3 آذر ماه به موسسه ساربان |  | 950000 | 950000 |

در مواردی ممکن است کالای مورد معامله در محل دلخواه خریدار تحویل شود و هزینه حمل آن به عهده فروشنده باشد.در این صورت فروشنده هزینه حمل کالا را در حسابی به نام هزینه حمل کالای فروش رفته بدهکار می کند.

فصل دهم : تنظیم صورتهای مالی و بستن حسابها در موسسات بازرگانی

1-10 مقدمه : در فصل قبل اشاره شد که فعالیت های مالی موسسات بازرگانی تا حدودی با فعالیت های مالی موسسات خدماتی تفاوت دارد .وجود اختلاف در فعالیت های مالی موسسات بازرگانی و خدماتی موجب می شود عملیات حسابداری در این موسسات با یکدیگر یکسان نباشد . در این فصل ابتدا نحوه تنظیم صورتهای مالی در موسسات بازرگانی بررسی می شود.سپس چرخه حسابداری در این گونه موسسات مورد بحث قرار می گیرد.

2-10 تنظیم صورتهای مالی در موسسات بازرگانی : حسابداران برای گزارش وضعیت مالی یک موسسه در یک زمان معین و عملکرد مالی یک موسسه در یک دوره معین اقدام به تهیه صورتهای مالی برای آن موسسه می نمایند. صورتحساب سود و زیان ،صورتحساب سرمایه و ترازنامه از صورتهای مالی متداول است که با نحوه تهیه آنها در موسسات خدماتی آشنا شده اید . نحوه تهیه صورت های مالی در موسسات بازرگانی تا حدود زیادی شبیه به موسسات خدماتی است . تفاوت عمده آنها در نحوه تهیه صورتحساب سود و زیان می باشد.

3-10 صورتحساب سود و زیان :در یک موسسه بازرگانی برای تعیین سود خالص دوره مالی تمام هزینه ها از فروش خالص کسر می گردد.در یک موسسه بازرگانی هزینه ها عمدتاً شامل بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه های عملیاتی می باشد.هزینه های عملیاتی ،هزینه هایی است که برای انجام امور و اداره عملیات موسسه بازرگانی صرف می شود مثل هزینه حقوق کارکنان ، هزینه آب و برق و....

برای محاسبه سود خالص یک موسسه بازرگانی فروش خالص ، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه های عملیاتی سه جزء اصلی به شمار می آیند. در نمودار زیر نحوه محاسبه سود و زیان را در موسسات بازرگانی ملاحظه می کنید:

فروش خالص

سود(زیان) ناخالص

بهای تمام شده کالای فروش رفته

سود (زیان ) خالص

هزینه های عملیاتی

اضافه می شود

موجودی کالا در اول دوره

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش

بهای تمام شده کالای خریداری شده

= کسر می شود

موجودی کالا در پایان دوره

بهای تمام شده کالای فروش رفته

=

1-3-10 فروش خالص : اولین جزء در صورتحساب سود و زیان یک موسسه بازرگانی فروش خالص است . برای محاسبه فروش خالص مبالغ برگشت از فروش و تخفیفات و همچنین تخفیفات نقدی فروش از مبلغ فروش ناخالص کسر می شود. به اینگونه اقلام اصطلاحاً اقلام کاهنده فروش گفته می شود.

مثال : طبق تراز آزمایشی بازرگانی ارج در پایان سال مالی گذشته فروش 48000000 ريال ، برگشت از فروش و تخفیفات 1200000ريال و تخفیفات نقدی فروش 800000 ريال بوده است .مبلغ فروش خالص بازرگانی ارج در سال گذشته به شرح زیر محاسبه می شود:

ريال ريال

فروش 48000000

کسر می شود : برگشت از فروش و تخفیفات 1200000

تخفیفات نقدی فروش 800000

(2000000)

فروش خالص 46000000

همانطور که ملاحظه می کنید حساب برگشت از فروش و تخفیفات و حساب تخفیفات نقدی فروش دو حساب کاهنده فروش هستند که مانده بدهکار دارند و برای تعیین فروش خالص ،مانده این دو حساب از فروش ناخالص کسر می گردد.

2-3-10 بهای تمام شده کالای فروش رفته : دومین جزء در محاسبه سود خالص موسسات بازرگانی ، بهای تمام شده کالای فروش رفته است . معمولاً بهای تمام شده کالای فروش رفته در پایان دوره مالی محاسبه می شود . موجودی کالای اول دوره ، بهای کالای خریداری شده و موجودی کالای پایان دوره سه جزء برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد.

در نمودار زیر نحوه محاسبه بهای تمام شده کالای خریداری شده را ملاحظه می کنید.

کسر می شود

خرید کالا

1-برگشت از خرید و تخفیفات

2-تخفیفات نقدی خرید

اضافه می شود

خرید خالص

هزینه حمل کالای خریداری شده

بهای تمام شده کالای خریداری شده

=

حساب برگشت از خرید و تخفیفات و حساب تخفیفات نقدی خرید که به نام حسابهای کاهنده خرید نامیده می شوند ، دارای مانده بستانکار هستند. از این رو برای تعیین خرید خالص ،مانده حسابهای فوق از حساب خرید کالا کسر می شوند.پس از محاسبه مبلغ خریدخالص هزینه حمل کالای خریداری شده به آن اضافه می شود تا مبلغ بهای تمام شده کالای خریداری شده تعیین گردد.

مثال : ارقام زیر مربوط به عملیات مالی بازرگانی ارج در سال گذشته می باشد .

ریال

موجودی کالای اول دوره 3600000

خرید کالا 32500000

برگشت از خرید و تخفیفات 1040000

تخفیفات نقدی خرید 680000

هزینه حمل کالای خریداری شده 1220000

موجودی کالای پایان دوره 4000000

برای تعیین مبلغ بهای تمام شده کالای خریداری شده به شرح زیر عمل می شود:

ريال ريال

خرید کالا 32500000

کسر می شود : برگشت از خرید و تخفیفات 1040000

تخفیفات نقدی خرید 680000 ( 1720000 )

خرید خالص 30780000

اضافه می شود : هزینه حمل کالای خریداری شده 1220000

بهای تمام شده کالای خریداری شده 32000000

با معلوم شدن بهای تمام شده کالای خریداری شده می توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را به شرح زیر محاسبه نمود :

ريال

موجودی کالای اول دوره 3600000

اضافه می شود : بهای تمام شده کالای خریداری شده 32000000

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش 35600000

کسر می شود : موجودی کالای پایان دوره (4000000)

بهای تمام شده کالای فروش رفته 31600000

3-3-10 سود ناخالص : سود ناخالص یا سود ناویژه فروش عبارت است از مازاد فروش خالص نسبت به بهای تمام شده کالای فروش رفته . با استفاده از ارقام محاسبه شده در قسمت 1-3-10 و 2-3-10 سود ناخالص بازرگانی ارج در سال گذشته به شرح زیر بدست می آید :

ريال

فروش خالص 46000000

کسر می شود : بهای تمام شده کالای فروش رفته (31600000)

سود ناخالص 14400000

4-3-10 هزینه های عملیاتی :سومین جزء در محاسبه سود ویژه موسسات بازرگانی هزینه های عملیاتی می باشد. هزینه های عملیاتی در موسسات بازرگانی ، همانند هزینه ها در موسسات خدماتی است . هزینه حقوق کارکنان ، هزینه حمل کالای فروش رفته ، هزینه اجاره ، هزینه بیمه وهزینه آب و برق چند نمونه از هزینه های عملیاتی در موسسات بازرگانی هستند.

مثال : هزینه های عملیاتی در بازرگانی ارج در سال گذشته به شرح زیر بوده است :

ريال

هزینه حقوق کارکنان 4500000

هزینه اجاره 1900000

هزینه آب و برق و تلفن 1700000

هزینه آگهی و تبلیغات 1600000

هزینه حمل کالای فروش رفته 700000

هزینه بیمه 200000

هزینه مسافرت 800000

جمع هزینه های عملیاتی 11400000

با کسر هزینه های عملیاتی از سود ناخالص ، مبلغ سود یا زیان خالص دوره مالی تعیین می شود. سود خالص بازرگانی ارج در سال مالی گذشته عبارتست از :

سود ناخالص 14400000

کسر می شود : جمع هزینه های عملیاتی (11400000)

سود خالص 3000000

5-3-10 صورتحساب سود و زیان طبقه بندی شده : در موسسات بازرگانی مراحل مختلف محاسبه سود خالص در صورتحساب سود و زیان طبقه بندی شده گزارش می شود. در صورتحساب سود و زیان طبقه بندی شده ابتدا بهای تمام شده کالای فروش رفته از فروش خالص کسر و مبلغ سود ناخالص بدست می آید.سپس هزینه های عملیاتی به تفکیک نوشته شده و مجموع آن از سود ناخالص کسر می گردد تا سود یا زیان خالص بدست آید.

در صفحه بعد صورتحساب سود و زیان طبقه بندی شده بازرگانی ارج را مشاهده می کنید :

صورتحساب سود وزیان

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| فروش خالص  فروش (ناخالص)  کسر می شود :  برگشت از فروش و تخفیفات  تخفیفات نقدی فروش  فروش خالص  بهای تمام شده کالای فروش رفته:  موجودی کالای اول دوره  خرید کالا  کسر می شود :  برگشت از خرید و تخفیفات  تخفیفات نقدی خرید  خرید خالص  اضافه می شود : هزینه حمل کالای خریداری شده  بهای تمام شده کالای خریداری شده  بهای تمام شده کالای آماده برای فروش  کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره  بهای تمام شده کالای فروش رفته  سودناخالص  هزینه های عملیاتی:  هزینه حقوق کارکنان  هزینه اجاره  هزینه آب ، برق و تلفن  هزینه آگهی و تبلیغات  هزینه حمل کالای فروش رفته  هزینه بیمه  هزینه مسافرت  جمع هزینه های عملیاتی  سود خالص | 1040000  680000 | 32500000  (1720000)  30780000  1220000 | 1200000  800000  3600000  32000000  35600000  (4000000)  4500000  1900000  1700000  1600000  700000  200000  800000 | 48000000  (2000000)  46000000  (31600000)  14400000  (11400000)  3000000 |

4-10 چرخه حسابداری در موسسات بازرگانی:

چرخه حسابداری در موسسات خدماتی در بخش اول به طور کامل بیان گردید. چرخه حسابداری در موسسات بازرگانی مشابه موسسات خدماتی است . تنها اختلاف در ثبتهای مربوط به اصلاح حساب موجودی کالا و بستن حسابهای موقت می باشد.

1-4-10 اصلاح حسابها : معمولاً در موسسات بازرگانی همانند موسسات خدماتی در پایان دوره مالی برخی حسابها اصلاح یا تعدیل می شوند.پیش پرداخت بیمه ، پیش پرداخت اجاره و ملزومات و... از جمله حسابهایی هستند که در پایان دوره اصلاح می شوند که با آنها آشنا شده اید.دسته دیگر از اصلاحات ، مربوط به موجودی کالا است که تنها در موسسات بازرگانی کاربرد دارد .

برای اصلاح حساب موجودی کالا در موسسات بازرگانی دو ثبت انجام می شود:

1. ثبت حذف موجودی کالای اول دوره : برای حذف مبلغ موجودی کالای اول دوره مانده حساب موجودی

کالا که بیانگر رقم موجودی کالای اول دوره می باشد، در حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و در حساب موجودی کالا بستانکار می شود.به این ترتیب مبلغ موجودی کالای اول دوره حذف می گردد.

1. ثبت مبلغ موجودی کالای پایان دوره :در پایان هر دوره مالی موسسات بازرگانی ، موجودی کالای پایان دوره خود را شمارش کرده بهای تمام شده آن را محاسبه می کنند. برای اینکه مبلغ موجودی کالای پایان دوره در حسابها منعکس شود حساب موجودی کالا به میزان موجودی کالای پایان دوره ، بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان به همین مبلغ ، بستانکار می شود.

ادامه مثال بازرگانی ارج : موجودی کالا طبق تراز آزمایشی اصلاح نشده بازرگانی ارج در پایان سال 1376 معادل 3600000 ريال است . در پایان سال مالی موجودی کالا شمارش و بهای تمام شده آن معادل 4000000 ريال ارزیابی گردید.

اصلاح موجودی کالا به شرح زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 28 اسفند ماه | خلاصه سود وزیان  موجودی کالا  حذف موجودی کالای اول دوره  موجودی کالا  خلاصه سود و زیان  ثبت موجودی کالای ارزیابی شده در پایان دوره |  | 3600000  4000000 | 3600000  4000000 |

نحوه انعکاس ثبتهای روزنامه مربوط به اصلاح حساب موجودی کالا در حسابهای T دفتر کل به شرح زیر است :

موجودی کالا

موجودی کالای اول دوره 3600000 3600000 حذف موجودی اول دوره

موجودی کالای پایان دوره 4000000

خلاصه سود و زیان

موجودی کالای اول دوره 3600000 4000000 موجودی کالای پایان دوره

2-4-10 بستن حسابهای موقت : نحوه بستن حسابهای موقت در موسسات بازرگانی تا حدود زیادی شبیه موسسات خدماتی است .ترتیب بستن حسابهای موقت در موسسات بازرگانی به شرح زیر است :

الف) حسابهای فروش کالا ، برگشت از خرید و تخفیفات ، تخفیفات نقدی خرید بدهکار شده و حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع آنها بستانکار می گردد.

ب) حسابهای خرید کالا ، برگشت از فروش و تخفیفات ، تخفیفات نقدی فروش و همچنین هر یک از حسابهای هزینه های عملیاتی بستانکار شده و حساب خلاصه سود و زیان معادل جمع آنها بدهکار می گردد.

ج) پس از بستن حسابهای تشریح شده در قسمت (الف) و (ب) چنانچه حساب خلاصه سود و زیان مانده بستانکار داشته باشد ( سود خالص ) معادل مانده مزبور بدهکار شده و حساب سرمایه مالک به همین میزان بستانکار می گردد.بدیهی است اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد (زیان خالص ) معادل مانده مزبور بستانکار شده و حساب سرمایه مالک به همین میزان بدهکار می گردد.

د) حساب برداشت به میزان مانده نهایی بستانکار شده و حساب سرمایه مالک بدهکار می گردد.

5-10 مثال جامع : اصلاح حسابها ، تهیه صورتهای مالی و بستن حسابها

بازرگانی نیرو به عمده فروشی باتری ساعت اشتغال دارد . تراز آزمایشی زیر در پایان دومین سال فعالیت و قبل از انجام اصلاحات پایان دوره به شرح زیر می باشد.

بازرگانی نیرو

تراز آزمایشی اصلاح نشده

29 اسفند ماه 13X6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  موجودی کالا  موجودی ملزومات  پیش پرداخت اجاره  پیش پرداخت بیمه  اثاثه  وسایط نقلیه  حسابهای پرداختنی  وام پرداختنی  سرمایه آقای بهنام پور  برداشت  فروش کالا  برگشت از فروش و تخفیفات  تخفیفات نقدی فروش  خرید کالا  برگشت از خرید و تخفیفات  هزینه حمل کالای خریداری شده  تخفیفات نقدی خرید  هزینه حقوق کارکنان  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه پذیرایی  هزینه بیمه وسایط نقلیه  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه آگهی و تبلیغات  هزینه حمل کالای فروش رفته  هزینه متفرقه | 1850000  3750000  4345000  720000  3840000  226000  8274000  40800000  3709000  282000  610000  21500000  530000  7945000  920000  362500  -  -  890000  541000  128200 | 1300000  9100000  41480000  48540000  322700  480000 |
| جمع | 101222700 | 101222700 |

سایر اطلاعات به شرح زیر می باشد :

1. بهای تمام شده موجودی کالا در پایان اسفند ماه 1376 ، 3389000 ريال ارزیابی شد.
2. مبلغ پیش پرداخت اجاره مربوط به اجاره یک سال دفتر بازرگانی نیرو از 16 شهریور ماه 1376 تا 15 شهریور ماه 1377 می باشد.
3. پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه نامه یک ساله وسایط نقلیه می باشد. تاریخ شروع بیمه نامه اول دی ماه 1376 است.
4. در پایان سال 1376 بهای تمام شده موجودی ملزومات 361200 ريال ارزیابی شد.

با توجه به تراز آزمایشی اصلاح نشده و سایر اطلاعات ، اصلاح حسابها ، تهیه صورتهای مالی و بستن حسابها به شرح زیر انجام می گیرد. ( آقای بهنام پور در طول سال 1376 مجموعاً 23200000 ريال در بازرگانی نیرو سرمایه گذاری مجدد انجام داد)

دفتر روزنامه بازرگانی نیرو

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29 اسفند ماه  "  "  "  " | خلاصه سود و زیان  موجودی کالا  حذف مبلغ موجودی کالای اول دوره  موجودی کالا  خلاصه سود و زیان  ثبت موجودی کالای پایان دوره  هزینه اجاره  پیش پرداخت اجاره  اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره  هزینه بیمه وسایط نقلیه  پیش پرداخت بیمه اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه  هزینه ملزومات مصرفی  موجودی ملزومات مصرفی  اصلاح حساب موجودی ملزومات |  | 4345000  3389000  20800001  565002  3588003 | 4345000  3389000  20800001  565002  3588003 |

× 3840000 (1)

× 226000 (2)

358800 = 361200- 720000 (3)

پس از نقل ثبت های اصلاحی از دفتر روزنامه به دفتر کل و مانده گیری از حسابهای دفتر کل ،تراز آزمایشی اصلاح شده به شرح زیر تنظیم می شود.

تراز آزمایش اصلاح شده

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  موجودی کالا  موجودی ملزومات  پیش پرداخت اجاره  پیش پرداخت بیمه  اثاثه  وسایط نقلیه  حسابهای پرداختنی  وام پرداختنی  سرمایه آقای بهنام پور  برداشت  خلاصه سود و زیان  فروش کالا  برگشت از فروش و تخفیفات  تخفیفات نقدی فروش  خرید کالا  برگشت از خرید و تخفیفات  هزینه حمل کالای خریداری شده  تخفیفات نقدی خرید  هزینه حقوق کارکنان  هزینه اجاره  هزینه آب و برق و تلفن  هزینه پذیرایی  هزینه بیمه وسایط نقلیه  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه آگهی و تبلیغات  هزینه حمل کالای فروش رفته  هزینه متفرقه | 1850000  3750000  3389000  361200  1760000  169500  8274000  40800000  3709000  4345000  282000  610000  21500000  530000  7945000  2080000  920000  362500  56500  358800  890000  541000  128200 | 1300000  9100000  41480000  3389000  48540000  322700  480000 |
| جمع | 104611700 | 104611700 |

صورتحساب سود وزیان

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| فروش خالص  فروش  کسر می شود : برگشت از فروش و تخفیفات  تخفیفات نقدی فروش  فروش خالص  بهای تمام شده کالای فروش رفته:  موجودی کالای اول دوره  خرید کالا  کسر می شود : برگشت از خرید و تخفیفات  تخفیفات نقدی خرید  خرید خالص  اضافه می شود : هزینه حمل کالای خریداری شده  بهای تمام شده کالای خریداری شده  بهای تمام شده کالای آماده برای فروش  کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره  بهای تمام شده کالای فروش رفته  سودناخالص  هزینه های عملیاتی:  هزینه حقوق کارکنان  هزینه اجاره  هزینه آب ، برق و تلفن  هزینه پذیرایی  هزینه بیمه وسایط نقلیه  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه آگهی و تبلیغات  هزینه حمل کالای فروش رفته  هزینه متفرقه  جمع هزینه های عملیاتی  سود خالص | 322700  480000 | 21500000  (802700)  20697300  530000 | 282000  610000  4345000  21227300  25572300  (3389000)  7945000  2080000  920000  362500  56500  358800  890000  541000  128200 | 48540000  (892000)  47648000  (22183300)  25464700  (13282000)  12182700 |

بازرگانی نیرو

صورتحساب سرمایه

برای سال منتهی به 29/اسفند/13x6

ريال

سرمایه آقای بهنام پور در اول دوره 18280000

اضافه می شود : سرمایه گذاری طی دوره 23200000

41480000

اضافه می شود : سود خالص 12182700

53662700

کسر می شود : برداشت آقای بهنام پور (3709000)

سرمایه آقای بهنام پور در پایان سال 1376 49953700

بازرگانی نیرو

ترازنامه

به تاریخ 29 اسفند13x6 (ارقام به ريال)

داراییها : بدهیها :

نقد بانک 1850000 حسابهای پرداختنی 1300000

حسابهای دریافتنی 3750000 وام پرداختنی 9100000

موجودی کالا 3389000 جمع بدهیها : 10400000

موجودی ملزومات 361200 حقوق مالی مالک :

پیش پرداخت اجاره 1760000 سرمایه آقای بهنام پور 49953700

پیش پرداخت بیمه 169500 در پایان سال 1376

اثاثه 8274000

وسایط نقلیه 40800000

جمع داراییها 60353700 جمع بدهیها و حقوق 60353700

مالی مالک

بستن حسابهای موقت به شرح صفحه بعد انجام می گیرد :

دفترروزنامه بازرگانی نیرو

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29 اسفند | فروش کالا  برگشت از خرید و تخفیفات  تخفیفات نقدی خرید  خلاصه سود و زیان  بستن حساب فروش و حسابهای کاهنده خرید  خلاصه سود و زیان  خرید کالا  هزینه حمل کالای خریداری شده  برگشت از فروش و تخفیفات  تخفیفات نقدی فروش  بستن حساب خرید و حسابهای کاهنده فروش  خلاصه سود و زیان  هزینه حقوق کارکنان  هزینه اجاره  هزینه آب ، برق و تلفن  هزینه پذیرایی  هزینه بیمه وسایط نقلیه  هزینه آگهی و تبلیغات  هزینه ملزومات مصرفی  هزینه حمل کالای فروش رفته  هزینه متفرقه  بستن حسابهای هزینه  سرمایه آقای بهنام پور  برداشت  بستن حساب برداشت  خلاصه سود و زیان  سرمایه آقای بهنام پور  بستن حساب خلاصه سود و زیان |  | 48540000  322700  480000  22922000  13282500  3709000  12182700 | 49342700  21500000  530000  282000  610000  7945000  2080000  920000  362500  56500  890000  358800  541000  128200  3709000  12182700 |

بازرگانی نیرو

تراز آزمایشی اختتامی

/29اسفند/ 13x6

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| نام حساب | مانده | |
| بدهکار | بستانکار |
| نقد و با نک  حسابهای دریافتنی  موجودی کالا  موجودی ملزومات  پیش پرداخت اجاره  پیش پرداخت بیمه  اثاثه  وسایط نقلیه  حسابهای پرداختنی  وام پرداختنی  سرمایه آقای بهنام پور | 1850000  3750000  3389000  361200  1760000  169500  8274000  40800000 | 1300000  9100000  49953700 |
| جمع | 60353700 | 60353700 |

همانطور که می دانید در پایان سال مالی واحدهای اقتصادی معمولاً برای سال مالی جدید دفاتر جدید تهیه کرده و با بستن حسابهای دایمی سال گذشته ، مانده هر یک صفر شده و از طریق ثبت افتتاح حسابها در دفاتر جدید به دفاتر جدید انتقال می یابند.بستن حسابهای دایمی بازرگانی نیرو در پایان سال مالی 1376 به شرح صفحه بعد انجام می شود :

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 1376  29اسفند  " " | تراز اختتامی  نقد و بانک  حسابهای دریافتنی  موجودی کالا  موجودی ملزومات  پیش پرداخت اجاره  پیش پرداخت بیمه  اثاثه  وسایط نقلیه  بستن حسابهای دارایی  سرمایه آقای بهنام پور  حسابهای پرداختنی  وام پرداختنی  تراز اختتامی  بستن حسابهای بدهی و حساب سرمایه |  | 60353700  49953700  1300000  9100000 | 1850000  3750000  3389000  361200  1760000  169500  8274000  40800000  60353700 |

فصل یازدهم : روشهای ارزیابی موجودی کالا

1-11 مقدمه : برای محاسبه سود خالص یک موسسه بازرگانی ، تعیین مبلغ موجودی کالا در پایان دوره مالی ضرورت دارد زیرا از آن در محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می شود. تعیین بهای تمام شده موجودی کالا در پایان دوره" ارزیابی موجودی کالا "نامیده می شود.

2-11 اهمیت ارزیابی موجودی کالا : موجودی کالا از جمله اقلامی است که مستقیماً در هر دو صورتحساب ترازنامه و سود و زیان اثر می گذارد. موجودی کالا در ترازنامه به عنوان یک دارایی نوشته می شود و در صورتحساب سود و زیان برای محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می گردد.بنابراین ارزیابی موجودی کالا درحسابداری اهمیت زیادی دارد.

3-11 مراحل ارزیابی موجودی کالا : ارزیابی (تعیین بهای تمام شده ) موجودی کالای پایان دوره در دو مرحله انجام می شود : 1- تعیین مقدار واقعی موجودی ها . 2- تعیین بهای تمام شده هر واحد از موجودی ها

1-3-11 تعیین مقدار واقعی موجودی کالا : در بیشتر واحدهای بازرگانی در روزهای پایانی دوره مالی ، مقدار واقعی موجودی کالای متعلق به یک موسسه را با استفاده از شمارش و توزین و سایر روشهای اندازه گیری در یک زمان معین تعیین می کنند که به این عمل انبار گردانی یا موجودی برداری عینی می گویند.

2-3-11 تعیین بهای تمام شده هر واحد از موجودی ها : در این مرحله بهای تمام شده هر یک از اقلام موجودی کالا مشخص می گردد و سپس از حاصلضرب مقدار واقعی موجودی ها در بهای آنها ، ارزش هر یک از اقلام موجودی کالا بدست می آید.در عمل به دلیل گردش زیاد موجودی کالا و تغییر قیمت خرید آنها ، حسابداران برای انجام این مرحله با مشکلاتی مواجه هستند که قیمت گذاری هر یک از اقلام موجودی کالا را مشکل می سازد.مشکلی که در این گونه موارد وجود دارد این است که کدام یک از قیمت های خرید مربوط به بهای تمام شده موجودی پایان دوره (کالای فروش نرفته ) و کدام یک مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد؟ برای حل این مسئله ، جامعه حسابداران روشهایی را درباره گردش بهای تمام شده مطرح می نمایند که در زیر به معرفی این روشها می پردازیم :

مثال 1: فروشگاه لوازم خانگی اطمینان در اول سال فعالیت خود ، تعداد 20 دستگاه تلویزیون رنگی به بهای هر واحد 2000000 ريال خریداری کرده است .در صورتی که در طول سال از این تعداد 15 دستگاه به فروش رسیده باشد و 5 دستگاه در پایان سال در فروشگاه باقی مانده باشد محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام شده کالای فروش رفته به سهولت به شرح زیر انجام خواهد شد :

بهای تمام شده هر واحد × تعداد واحدهای موجودی کالا در پایان دوره = بهای تمام شده موجودی کالا در پایان دوره

10000000 = 2000000 × 5= بهای تمام شده موجودی کالا درپایان دوره

بهای تمام شده هر واحد × تعداد واحدهای کالای فروش رفته = بهای تمام شده کالای فروش رفته

30000000 = 2000000 × 15 = بهای تمام شده کالای فروش رفته

4-11روشهای ارزیابی موجودی کالا : برای ارزیابی موجودی کالا چهار روش متداول است .این چهار روش که مبتنی بر بهای تمام شده موجودی ها می باشد عبارتند از :

1. روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)
2. روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)
3. روش میانگین موزون
4. روش شناسایی ویژه

1-4-11 روش اولین صادره از اولین وارده : در این روش فرض می شود که گردش بهای تمام شده به گونه ای است که قدیمی ترین کالاهای خریداری شده قبل از سایر کالاها به فروش می رسد(هزینه می شود ) و به عبارت دیگر بهای تمام شده کالای فروش رفته از قیمت های خرید قدیمی محاسبه می شود. بدیهی است مبلغ موجودی پایان دوره در روش اولین صادره از اولین وارده از جدیدترین یا آخرین قیمت های خرید طی دوره می باشد.

مثال 2: اطلاعات زیر از گردش یک نوع کفش ورزشی طی سال 13X9 در فروشگاه ورزشی برنا در دست است :

شرح مقدار – واحد قیمت واحد (ريال) مبلغ

موجودی کالای اول دوره 100 80000 8000000

خرید اول به تاریخ 4/2 50 90000 4500000

خرید دوم به تاریخ 2/5 50 100000 5000000

خرید سوم به تاریخ 7/8 50 120000 6000000

خرید چهارم به تاریخ 1/12 50 130000 6500000

کالای آماده برای فروش 300 30000000

-موجودی کالا در پایان دوره (120)

کالای فروش رفته 180

همانگونه که ملاحظه می کنید طی دوره مالی 180 واحد به فروش رسیده و 120 واحد باقی مانده است و در پایان دوره مالی جزء موجودیها می باشد.

بنابراین ارزش 120 واحد موجودی کالای پایان دوره با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده به شرح زیر محاسبه می گردد:

50 واحد از خرید چهارم ( هر واحد 130000 ريال ) 6500000 ريال

50 واحد از خرید سوم ( هر واحد 120000 ريال ) 6000000 ريال

20 واحد از خرید دوم ( هر واحد 100000 ريال ) 2000000 ريال

120 واحد موجودی کالای پایان دوره 14500000 ريال

2-4-11 روش اولین صادره از آخرین وارده : در این روش فرض می شود که گردش بهای تمام شده مبتنی است بر اینکه آخرین و جدیدترین کالای خریداری شده قبل از سایر کالاها به فروش می رسدو بنابراین بهای تمام شده موجودی پایان دوره در این روش بر مبنای خرید قدیمی محاسبه می شود.با توجه به اطلاعات مثال 2 ، محاسبه ارزش موجودی پایان دوره در روش اولین صادره از آخرین وارده به شرح زیر می باشد :

100 واحد از موجودی اول دوره ( هر واحد 80000 ريال) 8000000 ريال

20 واحد از خرید اول (هر واحد 90000 ريال) 1800000 ريال

120 واحد ارزش موجودی پایان دوره 9800000

3-4-11 روش میانگین موزون : در این روش فرض می شود که گردش بهای تمام شده به گونه ای است که کالای فروش رفته ترکیبی از قیمت های خرید قدیمی و خریدهای جدید می باشد. بنابراین آنچه که به عنوان موجودی کالای پایان دوره باقی مانده نیز از قیمت های خرید قدیمی و جدید متاثر می شود.

در روش میانگین موزون بهای هر واحد کالا از تقسیم بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بر تعداد کالای آماده برای فروش بدست می آید. یعنی :

با توجه به مثال 2 بهای میانگین هر واحد کالا به شرح زیر محاسبه می شود:

ريال100000= بهای میانگین موزون هر واحد

بنابراین محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره از حاصلضرب تعداد موجودی پایان دوره در بهای میانگین موزون هر واحد عبارتست از :

12000000=100000 ×120 = بهای تمام شده موجودی کالا در پایان دوره

4-4-11 روش شناسایی ویژه : در این روش باید دقیقاً مشخص کردکه موجودی کالای پایان دوره ، از کدام قیمت های خرید می باشند.این روش بیشتر در موسساتی به کار گرفته می شود که اقلام کالای آنها محدود است و ارزش نسبتاً بالایی دارد و به سهولت از یکدیگر قابل تفکیک می باشند ، مثل فروشگاه های خودرو یا جواهر فروشیها.

در مثال 2 ، اگر در مورد 120 واحد موجودی کالای پایان دوره دقیقاً مشخص شده باشد که 50 واحد از خرید اول و 49 واحد از خرید دوم و 30 واحد از خرید چهارم می باشد در این صورت ، ارزش موجودی پایان دوره به شرح زیر محاسبه می گردد:

50 واحد از خرید اول (هر واحد 90000 ريال) 4500000

40 واحد از خرید دوم (هر واحد 100000 ريال) 4000000

30 واحد از خرید سوم (هر واحد 130000 ريال) 3900000

ارزش 120 واحد موجودی کالای پایان دوره 12400000

همانطور که ملاحظه می شود در کلیه روشهای ارزیابی یاد شده ، ارزش موجودی کالای پایان دوره به طور دقیق محاسبه می گردد ولی ممکن است تحت شرایطی ارزش موجودیها از طریق روشهای برآوردی محاسبه گردد که در زیر بدان اشاره می شود :

5-11 برآورد موجودی ها : در برخی واحدهای تجاری مدیران برای تصمیم گیری صحیح به اطلاعات مالی ماهانه یا سه ماهه نیاز دارند. بدین منظور محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا ضرورت می یابد. از سوی دیگر شمارش و ارزیابی موجودی کالا مستلزم صرف وقت و هزینه زیاد است و بدین لحاظ اکثر واحدهای تجاری فقط سالی یکبار و در پایان دوره مالی انبار گردانی انجام می دهند.از این رو واحدهای تجاری برای تهیه صورتهای مالی ماهانه یا سه ماهه از مبالغ برآوردی ارزش موجودی کالا (در پایان ماه یا سه ماهه ) استفاده می کنند.

6-11 روشهای برآورد ارزش موجودی کالا :

دو روش برآورد ارزش موجودی کالا عبارتند از :

1-روش سود ناخالص 2- روش قیمت های خرده فروشی

1-6-11 روش سود ناخالص : در این روش فرض بر این است که نسبت (درصد) سود ناخالص به فروش خالص واحد تجاری از یک دوره به دوره دیگر یکسان می باشد. هنگامی که درصد سود ناخالص به فروش خالص مشخص باشد مبلغ فروش خالص را می توان به دو جزء زیر تفکیک کرد :

1-سود ناخالص

2-قیمت تمام شده کالای فروش رفته

برای مثال اگر قیمت فروش خالص را 100% در نظر بگیریم در صورتی که سود ناخالص 40% فروش خالص باشد بهای تمام شده کالای فروش رفته به فروش خالص معادل 60% (40% - 100% ) خواهد بود.

هنگامی که درصد سود ناخالص به فروش خالص مشخص باشد با انجام مراحل زیر می توان ارزش موجودی کالا در پایان دوره را برآورد کرد.

1. مشخص کردن بهای تمام شده کالای آماده برای فروش با استفاده از حسابهای موجودی کالای ابتدای دوره ،خرید، هزینه حمل خرید و تخفیفات نقدی خرید.
2. برآورد بهای تمام شده کالای فروش رفته از طریق حاصلضرب فروش خالص در نسبت (درصد) بهای تمام شده کالای فروش رفته به فروش خالص.
3. بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر می کنیم تا ارزش برآوردی موجودی کالای پایان دوره مشخص گردد.

مثال 3 : اطلاعات مربوط به دوچرخه مدل کوهسار در دوچرخه فروشی البرز برای سال 13X9 به شرح زیر در دست است :

فروش خالص 30000000 ريال

موجودی کالای اول سال 50000000 ريال

بهای تمام شده کالای خریداری شده طی سال 20000000 ريال

نسبت برآوردی سود ناخالص به فروش 40 درصد

محاسبه موجودی کالای پایان سال 13X9 با استفاده از روش سود ناخالص به شرح زیر خواهد بود :

موجودی کالای اول دوره 50000000 ريال

بهای تمام شده کالای خریداری شده 20000000 ريال

بهای تمام شده کالای آماده برای فروش 70000000 ريال

فروش خالص 30000000

کسر می شود : سود ناخالص برآوردی ( 40% × 30000000 ) 12000000

بهای تمام شده کالای فروش رفته (برآوردی ) 18000000 ريال

موجودی کالای پایان دوره (برآوردی ) 52000000 ريال

روش سود ناخالص علاوه بر برآورد موجودی کالای پایان دوره جهت انعکاس در صورتهای مالی ماهانه یا فصلی برای تخمین موجودی کالای از بین رفته در اثر حوادثی چون آتش سوزی ، سرقت ، سیل و زلزله نیز قابل استفاده است .

2-6-11 روش قیمت های خرده فروشی : روش قیمت های خرده فروشی بیشتر از سوی واحدهای خرده فروشی و فروشگاه های بزرگ و زنجیره ای که دارای کالاهای گوناگون می باشند به کار گرفته می شود. برای استفاده از روش قیمت های خرده فروشی اسناد و مدارک واحد تجاری باید به گونه ای ثبت شوند که اطلاعات مربوط به موجودی کالای ابتدای دوره و خریدهای طی دوره بر حسب قیمت های تمام شده و همچنین قیمت های خرده فروشی قابل دسترسی باشد.

چنانچه علاوه بر اطلاعات یاد شده فروش خالص دوره نیز مشخص گردد می توانیم موجودی کالای پایان دوره

رابرآورد نماییم. مراحل برآورد بهای تمام شده موجودی پایان دوره در روش قیمت های خرده فروشی به شرح زیر

می باشد.

1. کالای آماده برای فروش بر حسب بهای تمام شده (طبق دفاتر حسابداری ) و نیز قیمت های خرده فروشی محاسبه می گردد.
2. نسبت بهای تمام شده به قیمت های خرده فروشی را با استفاده از اطلاعات بند 1 محاسبه می کنیم.
3. فروش خالص را از کالای آماده برای فروش بر حسب قیمت های خرده فروشی کسر می نماییم تا موجودی پایان دوره بر حسب قیمت های خرده فروشی بدست آید.
4. از حاصلضرب نسبت محاسبه شده در قسمت 2 در موجودی پایان دوره بر حسب قیمت های خرده فروشی، بهای تمام شده موجودی های پایان دوره برآورد می گردد.

مثال 4: اطلاعات زیر مربوط به یکی از اقلام مواد شوینده فروشگاه نظیف طی سال 13X9 در دست است :

قیمت تمام شده قیمت خرده فروشی

موجودی کالای اول دوره 22320000 36000000

بهای تمام شده کالای خریداری شده 39680000 64000000

فروش خالص 70000000

برآورد بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با استفاده از روش قیمت های خرده فروشی به شرح زیر انجام می گیرد: قیمت تمام شده قیمت خرده فروشی

موجودی کالای اول دوره 22320000 36000000

بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره 39680000 64000000

62000000 100000000

نسبت بهای تمام شده به قیمت خرده فروشی : (62% =

کسر می شود : فروش خالص به قیمت خرده فروشی 70000000

موجودی کالای پایان دوره به قیمت خرده فروشی 30000000

موجودی کالا در پایان دوره به قیمت تمام شده (برآوردی)

(62% × 30000000 ) 18600000

فصل دوازدهم : روش ثبت دایمی موجودی ها

در فصل نهم و دهم نحوه ثبت رویدادهای مالی مرتبط با خرید و فروش کالا در موسسات بازرگانی بیان شد.

برای ثبت حساب موجودی کالا در دفاتر حسابداری دو روش وجود دارد:

روش ثبت ادواری و روش ثبت دایمی : در روش ثبت ادواری، حساب موجودی کالا در طول دوره مالی گردش ندارد و تا پایان دوره مالی تا قبل از اصلاحات ،بدون تغییر باقی می ماند و سپس با انجام دو ثبت اصلاحی ابتدا مبلغ موجودی کالای ابتدای دوره از این حساب حذف و سپس مبلغ موجودی کالای پایان دوره در این حساب بدهکار می شود.

در فصل نهم و دهم مبنای ثبت رویدادهای مالی مرتبط با خرید و فروش کالا ، روش ثبت ادواری بود. در این فصل روش دیگر ثبت و نگهداری اطلاعات موجودی کالا را تحت عنوان روش ثبت دایمی موجودیها معرفی می کنیم .

2-12 روش ثبت دایمی : در روش ثبت دایمی برای ثبت رویدادهای مرتبط با موجودی کالا از حساب موجودی کالا استفاده می شود. این حساب طی دوره مالی با افزایش موجودی کالا(ناشی از خرید کالا و برگشت از فروش و هزینه حمل کالای خریداری شده ) و کاهش موجودی کالا (فروش و برگشت از خرید و تخفیفات نقدی خرید) بنا به مورد بدهکار و بستانکار می شود. بنابراین حساب موجودی کالا در دفتر کل به طور مستمر و دایمی گردش دارد و در هر زمان مانده موجودی کالای متعلق به واحد تجاری را نشان می دهد.از روش ثبت دایمی موجودی ها در واحدهای تجاری مختلف از قبیل فروشگاه های زنجیره های استفاده می شود.

موجودی کالا

افزایش : + - : کاهش

بابت خرید کالا بابت فروش کالا(بهای تمام شده کالای فروش رفته)

بابت برگشت از فروش کالا بابت برگشت از خرید کالا

علاوه بر این برای نشان دادن بهای تمام شده کالای فروش رفته در دفتر کل از حسابی به نام "بهای تمام شده کالای فروش رفته" استفاده می شود.

3-12 عملیات حسابداری در روش ثبت دایمی موجودی ها :

مهمترین رویدادهای مالی مرتبط با موجودی ها عبارت از خرید کالا و فروش کالا می باشد.در زیر به نحوه ثبت رویدادهای خرید و فروش کالا در روش ثبت دایمی موجودی ها می پردازیم.

1-3-12 خرید کالا : پس از انجام رویداد مالی خرید کالا ، موجودی کالا افزایش می یابد. برای افزایش موجودی کالا ، حساب موجودی کالا به مبلغ بهای تمام شده کالای خریداری شده ، بدهکار می شود.

مثال 1 : در تاریخ 23 آذر ماه 13X9 فروشگاه نبوی ده دستگاه ماشین حساب به قیمت هر دستگاه 25000 ريال

از عمده فروشی محمدی خریداری کرد و کل مبلغ خرید را طی یک برگ چک به تاریخ 23 آذر ماه 13X9 به فروشنده پرداخت نمود.این رویداد مالی به شرح زیر در دفتر روزنامه فروشگاه نبوی ثبت می شود:

دفتر روزنامه فروشگاه نبوی

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 23/9 | موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی ده دستگاه ماشین حساب |  | 250000 | 250000 |

2-3-12 فروش کالا : برای ثبت رویداد مالی فروش کالا دو ثبت زیر به طور همزمان در دفاتر انجام می شود:

1. شناسایی درآمد فروش کالا: با بدهکار کردن یک حساب دارایی و بستانکار کردن حساب فروش به مبلغ فروش
2. شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته : با بدهکار کردن حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته و بستانکار کردن حساب موجودی کالا به مبلغ بهای تمام شده کالای فروش رفته.

مثال2 :در تاریخ 26 آذر ماه 13X9 فروشگاه نبوی 5 دستگاه ماشین حساب به قیمت هر دستگاه 28000 ريال به طور نقد فروخت . اگر بهای تمام شده این کالاها مجموعاً 124000 ريال باشد رویداد مالی فروش کالا طی دو ثبت به شرح زیر در دفتر روزنامه نوشته می شود: مبلغ فروش کالا 140000 = 28000 × 5

دفتر روزنامه فروشگاه نبوی

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 26/9  26/9 | نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی پنج دستگاه ماشین حساب  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا |  | 140000  124000 | 140000  124000 |

4-12 کارت حسابداری کالا : به منظور ثبت و نگه داری اطلاعات تفصیلی مربوط به افزایش یا کاهش هر یک از اقلام موجودی کالا، در روش ثبت دایمی از فرمها یا برگه هایی به نام "کارت حسابداری کالا" استفاده می کنند. کارتهای حسابداری کالا به منزله حسابهای معین موجودی کالا در دفتر کل تلقی می شود. بدیهی است در هر زمانی جمع ارزش موجودی ها طبق کارتهای حسابداری کالا برابر مانده حساب موجودی کالا در دفتر کل خواهد بود. در کارتهای حسابداری کالا که برای تک تک اقلام موجودی کالای متعلق به واحد تجاری نگهداری می گردد به طور مستمر و دایمی افزایش ، کاهش و مانده موجودی ها از نظر مقداری و ارزشی (ريالی) ثبت می گردد.بنابراین در یک واحد تجاری که دارای 100 قلم کالای گوناگون می باشد باید 100 کارت حسابداری کالا به طور جداگانه تنظیم و نگهداری شود. نمونه ساده ای از کارت حسابداری کالا در صفحه بعد ارائه شده است.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| کارت حسابداری کالا | | | | | | | | | |
| نام کالا : روش ارزیابی :  شماره کالا:  واحد : | | | | | | | | | |
| تاریخ | خرید (وارده) | | | کالای فروش رفته (صادره ) | | | موجودی ( باقیمانده) | | |
| مقدار | بهای واحد | مبلغ | مقدار | بهای واحد | مبلغ | مقدار | بهای واحد | مبلغ |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |

در کارت حسابداری کالا در تاریخی که کالا دریافت می شود مقدار و بهای تمام شده آن در ستون خرید(وارده) درج می گردد و در تاریخ فروش کالا نیز مقدار و بهای تمام شده آن در ستون کالای فروش رفته (صادره ) ثبت می شود و پس از هر رویداد خرید یا فروشی ، مقدار ، بهای واحد و مبلغ موجودی باقیمانده را در ستون آخر می نویسیم.

5-12 روشهای ارزیابی موجودی کالا : در واحدهای تجاری که کالای مشابهی را در تاریخ های مختلف و با قیمت های گوناگون می خرند و برای ثبت و نگهداری اطلاعات حساب موجودی کالا از روش دایمی استفاده می کنندضرورت دارد به هنگام هر فروش ، بهای تمام شده کالای فروش رفته را محاسبه و در بستانکار حساب موجودی کالا ثبت نمایند. از طرفی برای انجام این محاسبه حسابداران همواره با این پرسش مواجه می شوند که کدام قیمت های خرید مربوط به (بهای تمام شده ) کالای فروش رفته و کدام قیمت ها مربوط به موجودی کالای باقی مانده می باشد؟ برای پاسخ به این پرسش معمولاً سه فرض یا روش ارزیابی مطرح است که عبارتند از :

روش اولین صادره از اولین وارده، روش اولین صادره از آخرین وارده و روش میانگین سیار

در صفحه بعد هر یک از روش های یاد شده را با استفاده از مثالی تشریح خواهیم کرد.

1-5-12 روش اولین صادره از اولین وارده: همانگونه که در روش ثبت ادواری موجودی کالا گفته شد ، در این روش فرض بر این است که گردش بهای تمام شده به ترتیب وقوع خریدها می باشد یعنی ابتدا موجودی های قدیمی تر خارج می گردد (هزینه می شود ) و آنچه که باقی خواهد ماند به قیمت آخرین خریدها مربوط می باشد.

مثال 3 : اطلاعات زیر مربوط به گردش یک نوع ماشین حساب جیبی در فروشگاه نوشت افزارحکمت طی فروردین سال 13X9 باشد :

تاریخ شرح تعداد – واحد بهای تمام شده یک واحد (ريال) بهای فروش یک واحد (ريال) 1/1 موجودی اول دوره 10 20000

5/1 فروش 7 23000

10/1 خرید 8 21000

22/1 فروش 4 24000

28/1 فروش 2 24500

31/1 خرید 10 22000

با استفاده از اطلاعات این مثال ، نحوه تنظیم کارت حسابداری کالا با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده به شرح صفحه بعد خواهد بود :

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| کارت حسابداری کالا | | | | | | | | | | |
| نام کالا : ماشین حساب جیبی روش ارزیابی : اولین صادره از اولین وارده  شماره کالا :11554  واحد : | | | | | | | | | | |
| تاریخ | شرح | خرید (وارده ) | | | کالای فروش رفته (صادره ) | | | موجودی | | |
| مقدار | بهای واحد | مبلغ | مقدار | بهای واحد | مبلغ | مقدار | بهای واحد | مبلغ |
| X9/1/1 | موجودی اول دوره |  |  |  |  |  |  | 10 | 20000 | 200000 |
| 5/1 | حواله انبار65 |  |  |  | 7 | 20000 | 140000 | 3 | 20000 | 60000 |
| 10/1 | رسید انبار34 | 8 | 21000 | 168000 |  |  |  | 3  8 | 20000  21000 | 228000 |
| 22/1 | حواله انبار66 |  |  |  | 3  1 | 20000  21000 | 81000 | 7 | 21000 | 147000 |
| 28/1 | حواله انبار 67 |  |  |  | 2 | 21000 | 42000 | 5 | 21000 | 105000 |
| 31/1 | رسید انبار35 | 10 | 22000 | 220000 |  |  |  | 5  10 | 21000  22000 | 325000 |

در روش ثبت دایمی موجودی کالا حساب موجودی کالا در دفتر کل به طور دایمی به هنگام می گردد بنابراین برای انعکاس افزایش و کاهش موجودی کالا طی دوره مالی باید ثبت های لازم در دفتر روزنامه و دفتر کل صورت گیرد. با توجه به اطلاعات مثال یاد شده ، نحوه ثبت حسابها در دفتر روزنامه و دفتر کل به شرح صفحه بعد خواهد بود ( فرض می کنیم خریدها و فروشها به طور نقد است و مانده حساب نقد و بانک در ابتدای دوره معادل 300000 ريال می باشد ) :

دفتر روزنامه فروشگاه حکمت

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 5/1  5/1  10/1  22/1  22/1  28/1  28/1  31/1 | نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی هفت دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی هشت دستگاه ماشین حساب جیبی  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی چهار دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی دو دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی ده دستگاه ماشین حساب جیبی |  | 1610001  1400002  1680003    960004  810005  490006  420007  2200008 | 1610001  1400002  1680003  960004  810005  490006  420007  2200008 |

(5) 81000 = (21000 × 1) + (20000 × 3) (1) 161000 = 23000 × 7

(6) 49000 = 24500 × 2 (2) 140000 = 20000 × 7

(7) 42000 = 21000 × 2 (3) 168000 = 21000 × 8

(8) 220000 = 22000 × 10 (4) 96000 = 24000 × 4

دفتر کل فروشگاه حکمت

موجودی کالا بهای تمام شده کالای فروش رفته

مانده اول دوره 200000 140000 5/1 5/1 140000

10/1 168000 81000 22/1 22/1 81000

31/1 220000 42000 28/1 28/1 42000

588000 263000 مانده 263000

مانده 325000

نقد و بانک فروش کالا

مانده اول دوره 300000 168000 10/1 161000 5/1

5/1 161000 220000 31/1 96000 22/1

22/1 96000 49000 28/1

28/1 49000 306000 مانده

606000 388000

مانده 218000

2-5-12 روش اولین صادره از آخرین وارده : در این روش فرض بر این است که گردش بهای تمام شده عکس ترتیب وقوع خریدها می باشدیعنی آخرین کالایی که وارد شده زودتر به فروش می رسد و بنابراین آنچه باقی می ماند مربوط به قیمت های خرید موجودی های قدیمی می باشد.

با در نظر گرفتن اطلاعات مثال 3 فروش گاه حکمت ، کارت حسابداری کالا با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده به شرح صفحه بعد تنظیم می شود :

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| کارت حسابداری کالا | | | | | | | | | | |
| نام کالا : ماشین حساب جیبی روش : اولین صادره از آخرین وارده  کد کالا :11554 | | | | | | | | | | |
| تاریخ | شرح | خرید (وارده) | | | کالای فروش رفته (صادره ) | | | موجودی | | |
| تعداد | بهای واحد | مبلغ | تعداد | بهای واحد | مبلغ | تعداد | بهای واحد | مبلغ |
| 13x9/1/1 | موجودی اول دوره |  |  |  |  |  |  | 10 | 20000 | 200000 |
| 1/5 | حواله انبار 65 |  |  |  | 7 | 20000 | 140000 | 3 | 20000 | 60000 |
| 1/10 | رسید انبار 34 | 8 | 21000 | 168000 |  |  |  | 3  8 | 20000  21000 | 228000 |
| 1/21 | حواله انبار66 |  |  |  | 4 | 21000 | 84000 | 3  4 | 20000  21000 | 144000 |
| 1/28 | حواله انبار 67 |  |  |  | 2 | 21000 | 42000 | 3  2 | 20000  21000 | 102000 |
| 1/31 | رسید انبار 35 | 10 | 22000 | 220000 |  |  |  | 3  2  10 | 20000  21000  22000 | 322000 |

با توجه به اطلاعات مثال 3 ، ثبت رویداد های مالی یاد شده به شرح صفحه بعد در دفتر روزنامه و کل انجام می شود.

دفتر روزنامه فروشگاه حکمت

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 5/1  5/1  10/1  22/1  22/1  28/1  28/1  31/1 | نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی هفت دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی هشت دستگاه ماشین حساب جیبی  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی چهار دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی دو دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی ده دستگاه ماشین حساب جیبی |  | 1610001  1400002  1680003    960004  840005  490006  420007  2200008 | 1610001  1400002  1680003  960004  840005  490006  420007  2200008 |

(5) 84000 = 21000 × 4 (1) 161000 = 23000 × 7

(6) 49000 = 24500 × 2 (2) 140000 = 20000 × 7

(7) 42000 = 21000 × 2 (3) 168000 = 21000 × 8

(8) 220000 = 22000 × 10 (4) 96000 = 24000 × 4

دفتر کل فروشگاه حکمت

موجودی کالا بهای تمام شده کالای فروش رفته

مانده اول دوره 200000 140000 5/1 5/1 140000

10/1 168000 84000 22/1 22/1 84000

31/1 220000 42000 28/1 28/1 42000

588000 266000 مانده 266000

مانده 322000

نقد و بانک فروش کالا

مانده اول دوره 300000 168000 10/1 161000 5/1

5/1 161000 220000 31/1 96000 22/1

22/1 96000 49000 28/1

28/1 49000 306000 مانده

606000 388000

مانده 218000

3-5-12 روش میانگین سیار : در این روش فرض بر این است که بهای تمام شده کالای فروش رفته ترکیبی از قیمت های قدیم و جدید می باشد. بنابراین در روش ثبت دایمی موجودی ها ، هر گاه خرید جدیدی با قیمتی متفاوت از قیمت های قبل انجام گیرد، میانگین جدیدی محاسبه خواهد گردید و این قیمت برای ثبت بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می گردد تا این که مجدداً خرید دیگری صورت پذیرد و دوباره قیمت میانگین جدیدی محاسبه شود. در روش ثبت دایمی موجودی ها به دلیل این که با خرید جدید ، قیمت میانگین قبلی دستخوش تغییر می شود اصطلاحاً به آن میانگین سیار گفته می شود. کارت حسابداری کالا در مثال قبل با استفاده از روش میانگین سیار به شکل صفحه بعد تنظیم می گردد.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| کارت حسابداری کالا | | | | | | | | | | |
| نام کالا : ماشین حساب جیبی روش : میانگین سیار  کد کالا : 11554 | | | | | | | | | | |
| تاریخ | شرح | خرید (وارده ) | | | کالای فروش رفته (صادره ) | | | موجودی (باقی مانده ) | | |
| تعداد | بهای واحد | مبلغ | تعداد | بهای واحد | مبلغ | تعداد | بهای واحد | مبلغ |
| 13x9/1/1 | موجودی اول دوره |  |  |  |  |  |  | 10 | 20000 | 200000 |
| 1/5 | حواله انبار 65 |  |  |  | 7 | 20000 | 140000 | 3 | 20000 | 60000 |
| 1/10 | رسید انبار 34 | 8 | 21000 | 168000 |  |  |  | 11 | 20727 \* | 228000 |
| 1/22 | حواله انبار 66 |  |  |  | 4 | 20727 | 82908 | 7 | 20727 | 145092 |
| 1/28 | حواله انبار 67 |  |  |  | 2 | 20727 | 41454 | 5 | 20727 | 103638 |
| 1/31 | رسید انبار 35 | 10 | 22000 | 220000 |  |  |  | 15 | 21575 | 323638 |

\*همانگونه که ملاحظه می شود پس از خرید مورخ 10/1 میانگین جدیدی محاسبه می گردد. نحوه محاسبه میانگین جدید به شرح زیر است :

= میانگین قیمت یک واحد

نحوه ثبت رویداد های مالی یاد شده در دفتر روزنامه و دفتر کل ، در روش میانگین سیار به شرح صفحه بعد است :

دفتر روزنامه فروشگاه حکمت

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 5/1  5/1  10/1  22/1  22/1  28/1  28/1  31/1 | نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی هفت دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی هشت دستگاه ماشین حساب جیبی  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی چهار دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  نقد و بانک  فروش کالا  فروش نقدی دو دستگاه ماشین حساب جیبی  بهای تمام شده کالای فروش رفته  موجودی کالا  کاهش موجودی کالا بابت فروش کالا  موجودی کالا  نقد و بانک  خرید نقدی ده دستگاه ماشین حساب جیبی |  | 1610001  1400002  1680003    960004  829085  490006  414547  2200008 | 1610001  1400002  1680003  960004  829085  490006  414547  2200008 |

(5) 82908 = 20727 × 4 (1) 161000 = 23000 × 7

(6) 49000 = 24500 × 2 (2) 140000 = 20000 × 7

(7) 41454 = 20727 × 2 (3) 168000 = 21000 × 8

(8) 220000 = 22000 × 10 (4) 96000 = 24000 × 4

دفتر کل فروشگاه حکمت

موجودی کالا بهای تمام شده کالای فروش رفته

مانده اول دوره 200000 140000 5/1 5/1 140000

10/1 168000 82908 22/1 22/1 82908

31/1 220000 41454 28/1 28/1 41454

588000 264362 مانده 264362

مانده 323638

نقد و بانک فروش کالا

مانده اول دوره 300000 168000 10/1 161000 5/1

5/1 161000 220000 31/1 96000 22/1

22/1 96000 49000 28/1

28/1 49000 306000 مانده

606000 388000

مانده 218000

4-5-12 مقایسه روش های ارزیابی موجودی ها : همانطور که گفتیم در روش ثبت دایمی موجودی ها برای ارزیابی موجودی ها و محاسبه بهای تمامشده کالای فروش رفته معمولاً از یکی از روش های اولین صادره از اولین وارده و میانگین سیار استفاده می شود. معمولاً استفاده از هر یک از این روش ها نتایج مختلفی به دست می دهد. در زیر نتایج هر یک از این روش ها را مشاهده می کنید.

روش ارزیابی موجودی کالا در 31/1 بهای تمام شده بهای تمام شده

کالای فروش رفته کالای خریداری شده

اولین صادره از اولین وارده 325000 263000 588000

اولین صادره از آخرین وارده 322000 266000 588000

میانگین سیار 323638 264362 588000

چنانچه می بینید در هر روش ارزیابی ، بهای تمام شده کالای خریداری شده یکسان است و اختلاف در نحوه تخصیص این مبلغ به بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالا می باشد.

6-12 تهیه صورت های مالی در روش ثبت دایمی :

در روش ثبت دایمی موجودی کالا ، اطلاعات مربوط به درآمد فروش کالا ، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی کالا به سهولت از حسابهای دفتر کل و سایر مدارک قابل استخراج است بدون اینکه نیازی به شمارش واقعی موجودی کالا (انبار گردانی ) باشد . در این روش صورت های مالی به سهولت و در زمان مدت کمتر تهیه می گردند.در زیر نحوه تهیه صورتحساب سود و زیان و ترازنامه فروشگاه حکمت بیان می شود ( با فرض آنکه در ارزیابی موجودی ها از روش اولین صادره از اولین وارده استفاده شود ) .

1-6-12 صورتحساب سود و زیان : در روش ثبت دایمی موجودی کالا اطلاعات اجزای مختلف صورتحساب سود و زیان شامل درآمد فروش کالا ، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه های دیگر از

حسابهای دفتر کل بدست می آید. صورتحساب سود و زیان فروشگاه حکمت برای یک ماهه فروردین سال 13X9 تا مرحله سود ناخالص به شرح زیر خواهد بود :

فروشگاه نوشت افزار حکمت

صورتحساب سود و زیان

برای یک ماهه فروردین 13X9 (ارقام به ريال)

فروش کالا 306000

کسر می شود :

بهای تمام شده کالای فروش رفته (263000)

سود ناخالص 43000

در ادامه این صورتحساب هزینه های عملیاتی از سود ناخالص کسر می شود تا رقم سود یا زیان خالص مشخص و گزارش گردد.

2-6-12 ترازنامه: در روش ثبت دایمی به سهولت می توان اطلاعات مربوط به موجودی های باقی مانده را از حسابهای دفتر کل به دست آورد و در ترازنامه تحت عنوان موجودی کالای پایان دوره گزارش کرد. در صفحه بعد قسمتی از ترازنامه فروشگاه حکمت در تاریخ 113X9/1/31 نشان داده شده است.

فروشگاه نوشت افزار حکمت

قسمتی از ترازنامه (ترازنامه جزئی)

به تاریخ 13X9/1/31 ارقام به ريال

داراییها : بدهی ها و سرمایه :

نقد و بانک × ×

.

.

.

موجودی کالا 325000

7-12 اصلاح و بستن حسابها : همانطور که ملاحظه کردید در روش ثبت دایمی ، حساب موجودی کالا به طور دایمی و مستمر اطلاعات مربوط به تغییرات موجودی کالا را نشان می دهد. بنابراین بر خلاف روش ثبت ادواری نیازی نیست برای تهیه صورت های مالی و انعکاس موجودی کالای پایان دوره ، ثبت های اصلاحی موجودی کالا انجام شود. (در صورت مغایرت موجودی شمارش شده در انبار با حساب کالا و کارتهای حسابداری کالا ، ثبت های اصلاحی در حساب موجودی کالا صورت می گیرد).

برای بستن حسابهای موقت مرتبط با فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته ثبت های زیر انجام می شود:

تذکر : همانطور که می دانید بستن حسابهای موقت در پایان دوره مالی انجام می شود و نشان دادن ثبت های بستن حسابهای موقت فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته در این مثال تنها جنبه آموزشی دارد.

دفتر روزنامه فروشگاه حکمت

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| تاریخ | شرح | عطف | بدهکار | بستانکار |
| 31/1  31/1 | فروش کالا  خلاصه سود و زیان  بستن حساب فروش کالا  خلاصه سود و زیان  بهای تمام شده کالای فروش رفته  بستن حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته |  | 306000  263000 | 306000  263000 |