

فصل چهارم

عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی

اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

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

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

حساب خرید ✓

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

ثبت حساب‌های خرید ✓

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



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

دفتر روزنامه صفحه:

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

مثال ۲: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۵ مبلغ ۱۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. نحوه‌ی ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه‌ی مؤسسه‌ی حمیدی به صورت زیر است:

دفتر روزنامه صفحه:

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

مثال ۳: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۴ مبلغ ۲۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۱۲۰۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. نحوه‌ی ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه‌ی مؤسسه‌ی حمیدی به صورت زیر است:

دفتر روزنامه صفحه:

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

در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار می شود.

✓ انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا و نحوه‌ی ثبت آن

در عرف تجاری، فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است برای خریداران تخفیف در نظر بگیرند. به طور کلی تخفیفات

خرید به یکی از انحای زیر است:

۱- تخفیف تجاری

تخفیف تجاری عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می شود. فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است به خریداران کالاهای خود تخفیف اعطا نمایند. اما باید یادآور شد که تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می شود. البته تخفیفی که بر اثر علت چانه زنی خریدار در نظر گرفته می شود نیز نوعی تخفیف تجاری است. تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می شود ولی اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

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

بنابراین، قیمت هر دستگاه از تلویزیون‌های خریداری شده توسط مؤسسه‌ی بازرگانی حمیدی ۲۳۵,۶۰۰ ریال (۱۲۴۰۰) $= 248,000 \times 5\%$ بنا بر این، $235,600 = 248,000 - 124,000$ محاسبه گردید. با توجه به این تخفیف، مبلغ ۸۰ دستگاه تلویزیون مذکور ۱۸,۸۴۸,۰۰۰ ریال است (۲۳۵۶۰۰ × ۸۰) که با چانه زنی به عمل آمده توسط مدیر مؤسسه بازرگانی حمیدی، برای تلویزیون‌های مزبور کلاً ۱۸,۸۴۰,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه به شرکت بازرگانی صبا پرداخت شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه‌ی مؤسسه حمیدی ثبت می گردد

دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۸	خرید کالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.	۱,۸۸۴۰,۰۰۰	۱,۸۸۴۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می شود، اثرات تخفیف تجاری در دفاتر حسابداری مؤسسه ثبت نمی گردد. البته می توان در شرح سند حسابداری و دفتر روزنامه این تخفیف را توضیح داد.

تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می شود.
تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی گردد.

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

پس از خرید کالا، ممکن است مشخص شود که بخشی از کالای خریداری شده فاقد کیفیت مورد توافق بین خریدار و فروشنده است. برای مثال ممکن است مؤسسه ای مقداری پارچه خریداری کرده و پس از خرید و انتقال آن به مؤسسه متوجه شود که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است و یا رنگ آمیزی آن مناسب نیست. در این حالت خریدار می تواند تمام یا بخشی از کالای معیوب را به فروشنده برگشت دهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده

دریافت نماید. به تخفیفی که در این موارد منظور می‌گردد «تخفیف بابت عیب» می‌گویند. در دفاتر خریدار، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شود، با این توضیح که اگر برگشت کالا به علت عیب نیز نباشد، جهت ثبت آن از همین حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) استفاده می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

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

دفتر روزنامه صفحه:

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

$$۴۸۰,۰۰۰ + ۹۳۵,۰۰۰ = ۱۴۱۵,۰۰۰$$



مثال ۶: مؤسسه‌ی بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۸ مبلغ ۷۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۱/۳/۲۳ معادل ۱۱۱۹,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه‌ی مؤسسه‌ی حمیدی ثبت می‌گردد:

دفتر روزنامه صفحه:

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

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

۳- تخفیف بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده

برخی مواقع، در خرید فروش نسبه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می‌کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



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

دفتر روزنامه صفحه:

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

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۷۰,۰۰۰$$

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۷۰,۰۰۰ = ۸,۳۳۰,۰۰۰$$

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

دفتر روزنامه **صفحه:**

شماره‌ی سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۱	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰

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

پرداخت وجه خریدهای نسیه ✓

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

دفتر روزنامه **صفحه:**

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

حساب فروش ✓

حساب فروش حسابداری است که در روش ادواری موجودی کالا برای ثبت کالاهای فروش رفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم است به تصریح شود که در حساب فروش، فقط کالاهائی ثبت می‌شود که قبلاً به منظور فروش خریداری شده‌اند. در روش ادواری، هنگام فروش کالا، صندوق یا حساب‌های دریافتی بدهکار و «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

ثبت حساب‌های فروش

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

در روش ادواری، هنگام فروش کالا، «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

برای تشریح نحوه ثبت خرید کالا به مثال‌های زیر توجه نمائید:



مثال ۸: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۱ مبلغ ۱,۴۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رساند. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

صفحه:

دفتر روزنامه

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



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

صفحه:

دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسبی.		۱,۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۸۰,۰۰۰



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

دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	صندوق حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه.		۶۶۰,۰۰۰ ۶۱۰,۰۰۰	۱,۲۷۰,۰۰۰

✓ انواع تخفیفات و برگشت از فروش کالا و نحوه‌ی ثبت آن‌ها

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

۱ - تخفیف تجاری

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



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

دفتر روزنامه

صفحه:

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

$$۳۱۰,۴۰۰ \times ۳۰ = ۹۳۱۲,۰۰۰ \quad , \quad ۳۲۰,۰۰۰ - ۹۶۰۰ = ۳۱۰,۴۰۰ \quad , \quad ۳۲۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۹۶۰۰$$

تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی گردد.

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

همان طور که در قسمت تخفیفات مربوط به خرید کالا بیان گردید، هنگام معیوب بودن کالای مورد معامله، خریدار می تواند تمام یا بخشی از کالای معیوب را به فروشنده برگشت بدهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می شود تخفیف بابت عیب می گویند. در دفاتر فروشنده، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می شوند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



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

دفتر روزنامه صفحه:

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

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

۳- تخفیف بابت واریز وجه زودتر از موعد تعیین شده

همانطور که در قسمت تخفیفات تجاری خرید توضیح داده شد، برخی مواقع، در خرید فروش نسیه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می شود و طرفین توافق می کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. تخفیفی که در این موارد در نظر

گرفته می‌شود، در دفاتر فروشنده به عنوان تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید:



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

صفحه: دفتر روزنامه

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

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۱۸۶,۰۰۰$$

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ - ۱۸۶,۰۰۰ = ۶,۰۱۴,۰۰۰$$

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

دفتر روزنامه صفحه:

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

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

دریافت وجه فروش‌های نسیه ✓

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

دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	صندوق حساب‌های دریافتی بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۱۵ اردیبهشت.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰

موجودی کالا و حساب‌های مربوطه ✓

به طور کلی، موجودی کالا شامل ملزومات مصرفی، مواد خام، محصولات در جریان ساخت و موجودی‌های کالای آماده برای فروش است. لیکن با توجه به این که در این مبحث صرفاً مؤسسات بازرگانی مد نظرند، می توان گفت که در مؤسسات بازرگانی، «موجودی کالا» عبارت است از موجودی کالاهایی که به منظور فروش نگهداری می شود.^۱

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

موجودی کالا یکی از اقلام دارایی جاری مؤسسه تلقی می‌شود زیرا انتظار می‌رود طی یک سال مالی به فروش رسد یا مصرف شود.

✓ روش‌های نگهداری و کنترل موجودی کالا

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

(الف) روش (سیستم) ثبت ادواری

(ب) روش (سیستم) ثبت دائمی

در زیر هر کدام از این سیستم‌ها تشریح می‌گردد.

✓ روش ثبت دائمی موجودی کالا

در روش ثبت دائمی، کالاهای خریداری شده در طول دوره‌ی مالی به حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگامی که کالایی فروخته شد، بهای تمام شده آن از حساب موجودی کالا خارج می‌گردد. به عبارت دیگر در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش یک ثبت دیگر نیز بابت کاهش موجودی در دفاتر ثبت می‌گردد. به این ترتیب که حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود. لذا در هر زمان مانده‌ی حساب موجودی کالا در دفاتر، میزان موجودیهای کالای مؤسسه را نشان می‌دهد.

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

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

✓ روش ثبت ادواری موجودی کالا

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

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

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

انبارگردانی موجودی کالا ✓

در پایان هر سال مالی، به منظور تعیین مقدار کالای باقی‌مانده در شرکت، کلیه‌ی کالاهای موجود شمارش می‌شوند. به این عملیات، که طی تعداد ارقام باقی‌مانده‌ی موجودی کالا مشخص می‌شود، اصطلاحاً انبارگردانی گفته می‌شود. البته به منظور اعمال کنترل‌های قوی تر بر موجودی‌های شرکت می‌توان عملیات انبارگردانی را چندین بار در طی سال انجام داد.

به عملیاتی که طی آن کلیه‌ی کالاهای موجود به منظور تعیین مقدار کالای باقی‌مانده‌ی در شرکت شمارش می‌شوند، انبارگردانی گفته می‌شود.

روش‌های ارزیابی موجودی کالا ✓

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

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

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۵۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۳۵۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده‌ی موجودی کالای پایان دوره و هم‌چنین بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته چه مبلغی است؟

در پاسخ به سؤال فوق باید روش مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید تعیین شود. اهم

این روش‌ها، که در این فصل مورد بررسی قرار خواهد گرفت، به شرح زیر است:

۱- روش شناسایی ویژه

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

جدول محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته با روش شناسایی ویژه

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

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته ۶۱۴,۰۰۰ ریال است. لذا از آن‌جا که کل کالای آماده برای فروش ۱۰۰۸,۰۰۰ ریال است، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۹۴,۰۰۰ ریال (۳۹۴,۰۰۰ = ۱۰۰۸,۰۰۰ - ۶۱۴,۰۰۰) می‌شود. البته بهای تمام شده‌ی موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

جدول محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی موجودی کالای پایان دوره با روش شناسایی ویژه

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

استفاده از روش شناسایی ویژه در صورتی امکان‌پذیر است که برای هر فقره از خریدها و فروش‌ها مدارک و اطلاعات کافی نگه‌داری شود یا این‌که ماهیت موجودی کالای مؤسسه به نحوی باشد که بتوان تعلق آن به هر یک از خریدها را به دقت تعیین نمود. مانند موجودی انواع خودرو که می‌توان با ملاحظه‌ی شماره‌ی موتور کلیه‌ی خودروهای موجود در پایان دوره‌ی مالی، تعیین نمود که قیمت تمام شده‌ی هر یک از آن‌ها چه مبلغ است.

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

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

۲- روش میانگین موزون

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

در روش میانگین موزون، بهای تمام شده کالایی فروش رفته و هم‌چنین کالای موجود در پایان دوره براساس میانگین بهای تمام شده خریدها تعیین می شود.

۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که فروش های دوره مالی از موجودی کالای اول

دوره و اولین خریدهای دوره‌ی مالی به عمل آمده است؛ بنابراین موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره است. به عبارت دیگر، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده از آخرین خریدهای سال است. اینک نحوه‌ی محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده تشریح می‌گردد. همانطور که اشاره شد در این روش فرض می‌شود که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای سال می‌باشد. لذا ۵۵۰ کیلو کالای کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ شامل ۲۰۰ کیلو کالای خریداری شده در اول اردیبهشت و ۳۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۲۰۰ کیلو گرم را به قیمت خرید یک واحد کالا در اول اردیبهشت ماه می‌کنیم و ۳۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم تا بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته تعیین گردد.

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

بهای تمام شده‌ی کالای فروش رفته

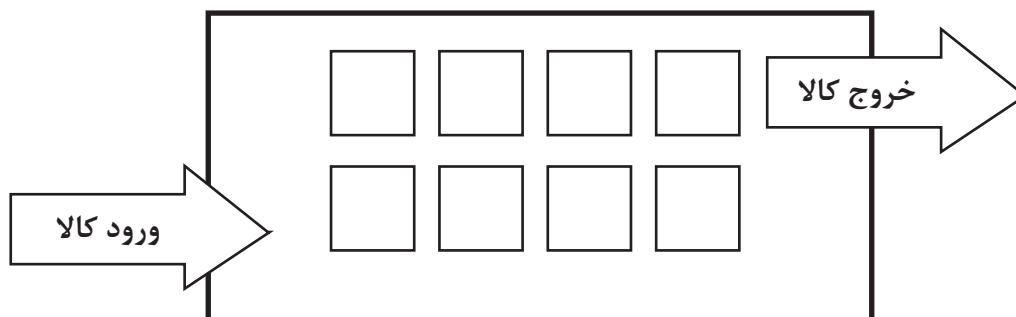
به این ترتیب، از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره‌ی شرکت سپیدار ۳۰۰ کیلوی آن از خریدهای ۲۵ دی ماه و بقیه آن، (یعنی ۵۰ کیلو گرم) از محل خریدهای ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۳۰۰ کیلو گرم را ضربدر قیمت خرید یک واحد کالا در ۲۵ دی ماه ضرب می‌کنیم و ۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم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

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

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

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

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



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

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

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

در روش اولین صادره از آخرین وارده^۱ (LIFO) فرض بر این است که فروش های دوره مالی از آخرین خریدهای دوره

1- Last In First Out

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

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

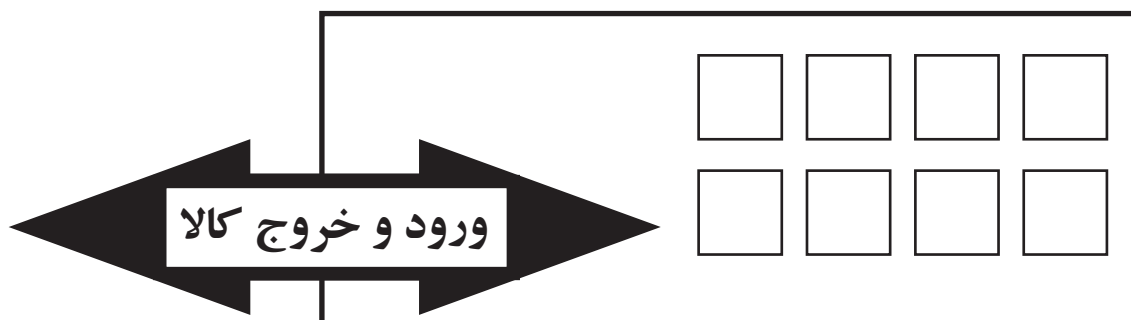
$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = (۳۰۰ \times ۱۲۰۰) + (۲۵۰ \times ۱۱۰۰) = ۶۳۵,۰۰۰$$

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

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

لذا بهای تمام شده ی کالای فروش رفته ی شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸، با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده، ۶۳۵,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۳۷۳,۰۰۰ ریال تعیین می شود. همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، مطابق استانداردهای حسابداری ایران، استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده مجاز نیست و توصیه می گردد. بلکه مطابق استانداردهای مزبور برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا از روش های «شناسائی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» محاسبه شود.

گردش فرضی کالا در روش لایفو (LIFO) را به صورت زیر می توان نشان داد:



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

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

✓ اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه

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

✓ گزارش مانده‌ی حساب‌های خرید و فروش در پایان دوره‌ی مالی

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



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

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

موجودی کالای پایان دوره نیز ۱۸۱,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوب است:

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

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