

## فصل هفتم

### اصلاح (تعدیل) حسابها



#### اهداف رفتاری :



#### پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱ - مفهوم و هدف از اصلاح (تعدیل) حسابها را بدانند.
- ۲ - ثبت‌های حسابداری مربوط به اصلاح حسابها در طی دوره و پایان دوره را انجام دهد.
- ۳ - نحوه اصلاح دارایی‌هایی که مبلغی از آنها در دوره مالی هزینه شده مانند ملزومات، پیش پرداختها و موجودی‌ها را انجام دهد.
- ۴ - ثبت اصلاح بدهی‌ها و پیش دریافتها را انجام دهد.
- ۵ - ثبت اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده مانند عوارض، بیمه و حقوق را انجام دهد.

همان‌طور که می‌دانید، هدف از تهیه اطلاعات مالی کمک به استفاده کنندگان مختلف برای قضاوت و تصمیم‌گیری اقتصادی است. این هدف زمانی تحقق می‌یابد که اطلاعات مالی تهیه شده به‌هنگام، واقعی و درست باشد. به این منظور باید تمامی درآمدها و هزینه‌های دوره مالی نشان داده شود و در ترازنامه نیز تمامی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه به درستی نشان داده شود.

به‌طور کلی برای آنکه صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی وضعیت مالی و نتایج عملیات آن را به درستی نشان دهد باید حاوی کلیه داراییها، بدهی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها باشد. اما مسئله‌ای که حسابداران غالباً در عمل با آن روبرو می‌شوند این است که برخی از رویدادهای مالی بر نتایج عملیات بیش از یک دوره مالی اثر می‌گذارند. اثر این نوع رویدادهای مالی بر دوره‌های مالی مختلف باید به دقت شناسایی و اندازه‌گیری شود. جهت تحقق این امر در پایان هر دوره مالی باید اصلاحات لازم در حسابها انجام شود. این فصل، به تشریح این ثبت‌ها اختصاص دارد.

## ✓ انواع حسابها

حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال دادن یا ندادن مانده آنها به سال مالی بعد می‌توان به دسته‌های زیر تقسیم کرد:

### الف) حساب‌های دائمی

حساب‌های دائمی حساب‌هایی هستند که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های ترازنامه‌ای نیز می‌گویند.

### ب) حساب‌های موقت

حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان دوره مالی بسته می‌شوند. حساب‌های موقت شامل حساب‌های درآمد و هزینه و برداشت می‌باشد. به استثنای حساب برداشت، این حساب‌ها را حساب‌های سود و زیانی نیز می‌گویند.

### ج) حساب‌های مختلط

برخی از حساب‌ها هستند که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت می‌باشد. این حساب‌ها را حساب‌های مختلط می‌گویند. برای مثال، حساب پیش پرداخت اجاره را در نظر بگیرید. اگر شرکت بهار در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۱ مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت اجاره شش ماهه (از ۱۳۸۸/۱۱/۱ تا ۱۳۸۹/۴/۳۱) یک باب ساختمان پرداخت کرده باشد، در تاریخ پرداخت وجه که ۱۳۸۸/۱۱/۱ می‌باشد، تمام مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال در حساب پیش پرداخت ثبت می‌شود. در پایان سال ۱۳۸۸ با توجه به آن که دو ماه از ۶ ماه سپری شده است، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه فوق به هزینه تبدیل شده و باقیمانده آن، یعنی ۱۶۰,۰۰۰ ریال، کماکان به عنوان یک دارایی به نام پیش پرداخت باید نشان داده شود. لذا در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها، حساب پیش پرداخت دارای ۲۴۰,۰۰۰ ریال مانده است که ۸۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های موقت (هزینه اجاره) و ۱۶۰,۰۰۰ ریال آن جزء حساب‌های دائمی (پیش پرداخت اجاره) که یک دارایی است) محسوب می‌شود. بنابراین حساب پیش پرداخت اجاره قبل از انجام اصلاحات یک حساب مختلط است؛ یعنی بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آن موقت است.

حساب‌های مختلط :		قبل از اصلاح حساب‌ها
پیش پرداخت اجاره		
۸۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰	
	۱۶۰,۰۰۰ مانده	
حساب‌های موقت:	حساب‌های دائمی:	پس از اصلاح حساب‌ها
هزینه اجاره	پیش پرداخت اجاره	
۸۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰	

حساب‌هایی را که بخشی از آن دائمی و بخش دیگری از آنها موقت‌اند را حساب مختلط می‌گویند.

## اصلاح حساب‌ها در طول دوره مالی ✓

به منظور اجرای اصل «تطابق هزینه‌های هر دوره مالی از درآمدهای همان دوره<sup>۱</sup>»، حسابداران باید اطمینان یابند در زمان تهیه صورت سود و زیان کلیه درآمدها و هزینه‌های دوره مالی در حساب‌ها ثبت شده باشند. اگر برخی از درآمدها یا هزینه‌های دوره در حساب‌ها ثبت نشده باشد، ابتدا آنها را شناسایی می‌کنند و سپس از طریق ثبت‌های مناسب در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل، حساب‌ها اصلاح می‌شوند که اصطلاحاً به اینگونه ثبت‌ها، «ثبت‌های اصلاحی» گفته می‌شود. ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی و قبل از تهیه صورت‌های مالی انجام می‌شوند اما ممکن است لازم باشد که مانده برخی از حساب‌ها در طی دوره مالی نیز اصلاح شود. این موضوع در قسمت‌های بعدی و همزمان با تشریح اصلاحات پایان دوره تشریح خواهد شد.

## اصلاح حساب‌ها در پایان دوره مالی ✓

اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی و به منظور اصلاح، تعدیل و به هنگام کردن (به روز رساندن) مدارک حسابداری، صورت می‌گیرد. بعد از این که کلیه معاملات و رویدادهای مالی در دفاتر موسسه ثبت شد، بعضی از حساب‌های دفتر کل مانده‌های صحیح را برای تهیه صورت‌های مالی ارائه نمی‌دهند. حتی اگر تمام معاملات و عملیات مالی به درستی در دفاتر ثبت شده باشند، حسابداری تعهدی<sup>۲</sup> ایجاب می‌کند که برای تطبیق حساب‌های ترازنامه و صورت سود زیان با فرض دوره مالی و اصل تطابق، مانده برخی از حساب‌های دفتر کل در پایان دوره مالی اصلاح گردد.

ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی ثبت می‌شوند و شامل موارد زیرند:

(الف) اصلاح حساب دارایی‌هایی که مبلغی از آنها در دوره مالی هزینه شده (شامل ملزومات، پیش پرداختها و موجودی‌ها).

(ب) اصلاح هزینه‌های تحقق نیافته.

(ج) اصلاح بدهی‌های جاری و پیش دریافتها.

(د) اصلاح هزینه‌های تحقق یافته پرداخت نشده (شامل عوارض، حق بیمه و حقوق).

انجام اصلاحات فوق منوط به اصلاح حساب‌های زیر است:

۱ - اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

۲ - اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

۳ - ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی

۴ - ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دوره مالی

۵ - ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

۶ - اصلاح حساب موجودی ملزومات

در ادامه هر کدام از ثبت‌های اصلاحی فوق مورد بررسی قرار می‌گیرند.

## ۱ - اصلاح پیش دریافت‌های درآمد

همان‌طور که در فصل دوم نیز بیان گردید، چنانچه قبل از ارائه خدمات، وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. چنانچه خدمتی تا قبل از پایان سال مالی انجام گیرد، حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود. برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد بدهکار و حساب درآمد بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شرکت رایان کار در تاریخ ۸۸/۹/۱ مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری کامپیوترهای شرکت ب که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. در تاریخ ۸۸/۹/۱، یعنی در زمان دریافت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت رایان کار انجام می‌شود:

۱ - اصول حسابداری در فصل نهم توضیح داده شده است.

۲ - فرض تعهدی، فرض دوره مالی و اصل تطابق در فصل ۹ تشریح خواهد شد.

## دفتر روزنامه شرکت رایان کار

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۹/۱	وجه نقد پیش دریافت درآمد پیش دریافت بابت تعمیر و نگهداری کامپیوترهای شرکت ب	۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰

حساب پیش دریافت که یک بدهی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت رایان کار بدون تغییر می ماند. از طرفی شرکت رایان کار از ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال به شرکت ب خدمات ارائه نموده است و باید از این بابت درآمد خود را شناسایی کند. به این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت رایان کار محاسبه می کند که چه مقدار از ۴۸۰,۰۰۰ ریال دریافت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ می باشد و آن را از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد منظور می کند. اگر ۴۸۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۴۰,۰۰۰ ریال می شود.

$$۴۸۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۴۰,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه می شود، باید ۴ برابر ۴۰,۰۰۰ ریال از حساب پیش دریافت کسر و به حساب درآمد افزوده شود.

$$۴۰,۰۰۰ \times ۴ = ۱۶۰,۰۰۰$$

حساب پیش دریافت یک بدهی است لذا کاهش آن بدهکار می شود. افزایش حساب درآمد نیز بستانکار می شود. لذا برای اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت رایان کار انجام می شود:

## دفتر روزنامه شرکت رایان کار

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد درآمد بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۱۶۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش دریافت درآمد در دفتر شرکت رایان کار اصلاح می شود. پس از انتقال ثبت های فوق به دفتر کل، مانده حساب های پیش دریافت و درآمد بصورت زیر خواهد بود.

درآمد		پیش دریافت درآمد	
۱۶۰,۰۰۰		۴۸۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
			مانده ۳۲۰,۰۰۰



مثال ۲: شرکت سبحان یک باب ساختمان خود را در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ برای یک دوره شش ماهه به شرکت نیکان اجاره داده است. کل اجاره شش ماهه که ۱۸۰,۰۰۰ ریال است، در تاریخ ۸۸/۱۱/۱ از شرکت نیکان دریافت شده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در تاریخهای ۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۴/۳۱ در دفتر روزنامه شرکت سبحان و نشان دادن حساب پیش دریافت در دفتر کل شرکت (به شکل T) در پایان سال ۱۳۸۸ قبل و بعد از اصلاحات.

حساب پیش دریافت در تاریخ ۸۸/۱۲/۲۹ قبل از اصلاحات:

### پیش دریافت اجاره درآمد (اجاره)

۱۸۰,۰۰۰

ثبت اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۸ برای تحقق درآمد اجاره به مدت دو ماه:

$$۱۸۰,۰۰۰ \div ۶ = ۳۰,۰۰۰ \rightarrow ۳۰,۰۰۰ \times ۲ = ۶۰,۰۰۰$$

### دفتر روزنامه شرکت سبحان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان سال	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰

حساب درآمد اجاره و پیش دریافت اجاره در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ پس از اصلاحات:

پیش دریافت درآمد (اجاره)		درآمد اجاره	
۱۸۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	
	۱۲۰,۰۰۰ مانده		

### دفتر روزنامه شرکت سبحان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۴/۳۱	پیش دریافت درآمد (اجاره) درآمد اجاره بابت اصلاح حساب پیش دریافت در پایان مدت اجاره	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائه خدمات وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت ثبت می‌شود. حساب پیش دریافت درآمد باید در پایان سال اصلاح شود. برای اصلاح حساب پیش دریافت درآمد، حساب پیش دریافت درآمد را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار می‌نمائیم.

## ۲- اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه

زمانی که مبالغی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. هنگامی که کالا یا خدمات مربوطه دریافت گردید، به میزان کالا یا خدمات دریافتی از حساب پیش پرداخت خارج و به حساب کالا یا هزینه مربوطه منتقل می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمائید.



مثال ۱: شرکت تدبیر در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ بابت تعمیر و نگهداری ماشین آلات خود برای مدت یک سال، مبلغ ۳۰۰,۰۰۰

ریال به مؤسسه حامی پرداخت کرد. در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱، یعنی در زمان پرداخت وجه نقد، ثبت زیر در دفاتر شرکت تدبیر انجام می‌شود:

### دفتر روزنامه شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۶/۱	پیش پرداخت تعمیرات وجه نقد پیش پرداخت بابت تعمیر و نگهداری ماشین آلات	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰

حساب پیش پرداخت که یک دارایی است، تا پایان سال ۱۳۸۸ در دفاتر شرکت تدبیر بدون تغییر می‌ماند. از طرفی شرکت تدبیر از ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال از مؤسسه حامی خدمات دریافت نموده است و باید از این بابت هزینه مربوطه را شناسایی و ثبت کند. به این منظور، در پایان سال ۱۳۸۸ شرکت تدبیر محاسبه می‌کند که چه مقدار از ۳۰۰,۰۰۰ ریال پرداخت شده مربوط به دوره زمانی ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۱۳۸۸ است و آن را از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه منظور می‌کند. اگر ۳۰۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه سال تقسیم کنید، سهم هر ماه ۲۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

$$۳۰۰,۰۰۰ \div ۱۲ = ۲۵,۰۰۰$$

چون از تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱ تا پایان سال ۷ ماه می‌شود، باید ۷ برابر ۲۵,۰۰۰ ریال از حساب پیش پرداخت کسر و به حساب هزینه افزوده شود.

$$۲۵,۰۰۰ \times ۷ = ۱۷۵,۰۰۰$$

حساب پیش پرداخت یک دارایی است لذا کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش حساب هزینه نیز بدهکار می‌گردد. لذا برای اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال ۱۳۸۸ ثبت زیر در دفتر روزنامه شرکت تدبیر انجام می‌شود:

### دفتر روزنامه شرکت تدبیر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه تعمیرات پیش پرداخت تعمیرات بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۱۷۵,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰

بنابراین با ثبت فوق، حساب پیش پرداخت تعمیرات در دفتر شرکت تدبیر اصلاح می‌شود. پس از انتقال ثبت‌های فوق به دفتر کل، مانده حساب‌های پیش پرداخت و هزینه تعمیرات بصورت زیر خواهد بود.

هزینه تعمیرات		پیش پرداخت تعمیرات	
	۱۷۵,۰۰۰	۱۷۵,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
			مانده ۱۲۵,۰۰۰



مثال ۲: شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بابت حق بیمه یکسال آینده (از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا تاریخ ۸۲/۸/۳۰) پرداخت نمود. ثبت مربوط به پرداخت وجه فوق و همچنین ثبت اصلاحی لازم را در پایان سال ۸۱ و همچنین ۱۳۸۲/۸/۳۰ انجام دهید.

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۹/۱	پیش پرداخت بیمه وجه نقد پرداخت بابت پیش پرداخت بیمه یک سال	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰

چون از تاریخ ۸۱/۹/۱ تا پایان سال ۴ ماه سپری شده، بنابراین معادل ۴ ماه از حق بیمه منقضی شده است. اگر ۱۲۰,۰۰۰ ریال را بر ۱۲ ماه تقسیم کنیم، حق بیمه هر ماه ۱۰,۰۰۰ ریال می‌شود. بنابراین سهم ۴ ماه از حق بیمه ۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد که در پایان سال به صورت زیر در دفتر روزنامه شرکت ثبت می‌گردد:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۱/۱۲/۲۹	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰

$$\text{حق بیمه یک ماه} = 120,000 \div 12 = 10,000$$

$$\text{حق بیمه ۴ ماه} = 10,000 \times 4 = 40,000$$

مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال حق بیمه منقضی شده و باقی مانده مبلغ حق بیمه، یعنی ۸۰,۰۰۰ ریال، حق بیمه منقضی نشده است. پس از انجام ثبت اصلاحی پیش پرداخت بیمه، وضعیت حساب پیش پرداخت بیمه و هزینه بیمه در شرکت الف به صورت زیر است:

پیش پرداخت بیمه		هزینه بیمه
۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
	۸۰,۰۰۰ مانده	

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۲/۸/۳۰	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت در پایان سال	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰

زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفاتر پرداخت‌کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. برای اصلاح حساب پیش پرداخت، باید حساب هزینه مربوطه را به میزان پیش پرداخت‌هایی که به هزینه تبدیل شده اند بدهکار و حساب پیش پرداخت را بستانکار نماییم.

## ۳- ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی

در پایان دوره مالی ممکن است درآمدهایی تحقق یافته<sup>۱</sup> باشند ولی ثبتی از بابت آنها در دفاتر بعمل نیامده باشد. لذا باید ثبت‌های

۱- در مورد تحقق درآمد در فصل ۹ توضیح داده خواهد شد.

اصلاحی لازم در مورد آنها در دفاتر به عمل آید. برای تشریح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۱: شرکت سحر بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسهٔ خوبان ارائه داده صورت‌حسابی به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیاورده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

### دفتر روزنامهٔ شرکت سحر

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب‌های دریافتی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ خوبان	۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



مثال ۲: شرکت سپیدان در اسفند ماه ۱۳۸۷ ماشین آلات شرکت بهاران را تعمیر نمود. ارزش این خدمات معادل ۲۶۷,۰۰۰ ریال می‌باشد که تا پایان سال ۱۳۸۷ ثبتی بابت آن در حساب‌های شرکت سپیدان به عمل نیامده است. ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۷ در دفتر روزنامهٔ شرکت سپیدان بصورت زیر می‌باشد:

### دفتر روزنامهٔ شرکت سپیدان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	حساب‌های دریافتی درآمد بابت خدمات ارائه شده به مؤسسهٔ بهاران	۲۶۷,۰۰۰	۲۶۷,۰۰۰

برای ثبت درآمدهای تحقق یافتهٔ ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی، باید حساب‌های دریافتی را به میزان درآمد تحقق یافته بدهکار و حساب درآمد را بستانکار نماییم.

## ۴ - ثبت هزینه‌های تحمیل شده و ثبت نشده تا پایان دورهٔ مالی

معمولاً در پایان دورهٔ مالی هزینه‌هایی وجود دارند که ثبت دفاتر نشده اند. از جمله این هزینه‌ها می‌توان به هزینه‌های تلفن، آب و برق مصرفی روزهای پایانی سال و همچنین هزینه حقوق و دستمزد ایام پایان سال اشاره نمود. این گونه هزینه‌ها را هزینه‌های معوق نیز می‌گویند. به منظور بکارگیری صحیح اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها در پایان سال، باید این گونه هزینه‌ها را در دفاتر ثبت نمود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه‌های تحمیل شده (به وقوع پیوسته) و ثبت نشده تا پایان دوره مالی به مثال‌های زیر توجه نمایید:



مثال ۱: هزینه‌های تلفن شرکت شکوه در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۷۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. صورت‌حساب تلفن در ۸۸/۱۲/۲۶ تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت صفحه بعد می‌باشد:

۱- بر اساس اصل تطابق، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه‌هایی را که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده‌اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نماییم. اصول و مفروضات حسابداری در فصل ۹ تشریح شده است.



## دفتر روزنامه شرکت شکوه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه تلفن حساب‌های پرداختی بابت هزینه تلفن بهمن و اسفند ماه شرکت.	۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰



مثال ۲: هزینه آب و برق شرکت صبا در ۴۰ روزه پایان سال ۱۳۸۷ مبلغ ۴۹۵,۰۰۰ ریال است. صورت حساب هزینه مذکور در روزهای پایانی سال تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۷ بصورت زیر است:

## دفتر روزنامه شرکت صبا

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینه آب و برق حساب‌های پرداختی بابت هزینه آب و برق ۴۰ روزه پایان سال	۴۹۵,۰۰۰	۴۹۵,۰۰۰



مثال ۳: حقوق و دستمزد تعدادی از کارکنان شرکت بابل در اسفند ماه سال ۱۳۸۸، که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده، مبلغ ۷۹۸,۰۰۰ ریال است. ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر می‌باشد:

## دفتر روزنامه شرکت بابل

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه حقوق حساب‌های پرداختی بابت هزینه حقوق و دستمزد کارکنان شرکت در اسفند ماه.	۷۹۸,۰۰۰	۷۹۸,۰۰۰

برای ثبت هزینه‌های تحمیل یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی، باید حساب هزینه مربوطه را به میزان هزینه تحمیل یافته بدهکار و حساب‌های پرداختی را بستانکار نمائیم.

## ۵- ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک پذیر

دارایی‌هایی که عمر مفید آنها بیشتر از یک سال باشد، در دفاتر به‌عنوان دارایی بلند مدت یا دارایی ثابت ثبت می‌شوند. به غیر از زمین، تمامی دارایی‌های بلندمدت دیگر دارای عمر مفید محدود می‌باشند. بنابراین بهای تمام شده این دارایی‌ها باید طی دوران عمر مفیدشان به هزینه منظور شود. به این منظور در پایان هر سال مالی سهم مناسبی از بهای تمام شده این گونه دارایی‌ها به عنوان هزینه استهلاک در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت هزینه استهلاک، به مثال‌های صفحه بعد توجه نمایید.

۱- براساس تعریف ارائه شده در استانداردهای حسابداری ایران، «بهای تمام شده عبارت است از مبلغ وجه نقد یا معادل نقد پرداختی یا ارزش منصفانه سایر مابه‌ازایی که جهت تحویل یک دارایی در زمان تحویل آن واگذار شده است.»

مثال ۱: شرکت نیلو در ابتدای سال ۱۳۸۸ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید خودرو ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن (یعنی مبلغی که پس از اتمام عمر مفید می‌توان خودرو را به آن قیمت فروخت) ۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. ثبت هزینه استهلاک خودرو در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر است:

$$\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده} = \frac{\text{هزینه استهلاک (با روش خط مستقیم)}}{\text{عمر مفید}}$$

$$۱۴۰,۰۰۰ = \frac{۱,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{۱۰}$$

### دفتر روزنامه شرکت نیلو

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک وسایل نقلیه استهلاک انباشته وسایل نقلیه بابت هزینه استهلاک یک دستگاه خودرو.	۱۴۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰

حساب استهلاک انباشته وسایل نقلیه، یک حساب کاهنده دارایی است که در ترازنامه بعد از حساب وسایل نقلیه درج می‌گردد تا از بهای تمام شده وسایل نقلیه کسر شود و ارزش دفتری<sup>۲</sup> وسایل نقلیه به دست آید. حساب استهلاک انباشته یک حساب دائمی است بنابراین در پایان سال مالی بسته نمی‌شود و تا پایان عمر مفید دارایی هر ساله هزینه استهلاک محاسبه و به آن افزوده می‌شود.

مثال ۲: شرکت کوهستان در ۱۳۸۷/۳/۱ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲,۸۶۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری کرد. عمر مفید اثاثه اداری مذکور هشت سال و ارزش اسقاط آن ۱۰۰,۰۰۰ ریال است. مطلوب است:

الف) ثبت مربوط به خرید اثاثه اداری.

ب) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۷.

ج) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۸.

د) ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری مذکور در پایان سال ۱۳۸۹.

پاسخ الف)

ثبت مربوط به خرید اثاثه اداری به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه شرکت کوهستان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۳/۱	اثاثه اداری وجه نقد بابت خرید مقداری اثاثه اداری به صورت نقد	۲,۸۶۰,۰۰۰	۲,۸۶۰,۰۰۰

۱- برای محاسبه هزینه استهلاک روش‌های مختلفی وجود دارد که یکی از آنها روش خط مستقیم می‌باشد.

۲- Book Value. استهلاک انباشته - بهای تمام شده = ارزش دفتری.

(پاسخ ب)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده} \\ \text{هزینه استهلاك یک سال} = \frac{\text{عمر مفید}}$$

$$345,000 = \frac{2,860,000 - 100,000}{8}$$

با توجه به این که اثاثه اداری مذکور در اول خرداد ماه خریداری شده است، هزینه استهلاك آن برای سال اول (سال ۱۳۸۷) فقط برای ده ماه محاسبه و ثبت می‌شود ولی در سنوات بعد استهلاك آن به‌طور کامل محاسبه و ثبت می‌گردد. بنابراین، هزینه استهلاك اثاثه اداری در سال ۱۳۸۷ برای ده ماه برابر است با:

$$345,000 \times \frac{10}{12} = 287,500 = \text{هزینه استهلاك اثاثه اداری برای ۱۰ ماه}$$

همچنین هزینه استهلاك اثاثه اداری در سال ۱۳۸۷ به صورت زیر ثبت می‌شود:

**دفتر روزنامه شرکت کوهستان**

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۷/۱۲/۳۰	هزینه استهلاك اثاثه اداری استهلاك انباشته اثاثه اداری بابت هزینه استهلاك اثاثه اداری.	۲۸۷,۵۰۰	۲۸۷,۵۰۰

(پاسخ ج)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور در سال ۱۳۸۸ در صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$345,000 = \frac{2,860,000 - 100,000}{8}$$

**دفتر روزنامه شرکت کوهستان**

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه استهلاك اثاثه اداری استهلاك انباشته اثاثه اداری بابت هزینه استهلاك اثاثه اداری.	۳۴۵,۰۰۰	۳۴۵,۰۰۰

(پاسخ د)

هزینه استهلاك اثاثه اداری مذکور در سال ۱۳۸۹ در صفحه بعد محاسبه می‌شود:

$$۳۴۵,۰۰۰ = \frac{۲,۸۶۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰}{۸}$$

## دفتر روزنامه شرکت کوهستان

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱۲/۲۹	هزینه استهلاک اثاثه اداری استهلاک انباشته اداری بابت هزینه استهلاک اثاثه اداری.	۳۴۵,۰۰۰	۳۴۵,۰۰۰

برای ثبت هزینه استهلاک باید حساب هزینه استهلاک را بدهکار و حساب استهلاک انباشته را بستانکار نماییم.

## ۶- اصلاح حساب موجودی ملزومات

برای حسابداری ملزومات دو روش وجود دارد: (۱) روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی و (۲) روش ثبت خرید ملزومات در حساب هزینه. در این کتاب فقط روش اول توضیح داده می‌شود. در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام خرید ملزومات، حساب موجودی ملزومات، بدهکار و حساب صندوق یا حساب‌های پرداختی بستانکار می‌شود. در پایان سال به میزان ملزومات مصرف شده، حساب هزینه ملزومات را بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم. مثال ۱: شرکت الف در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۷ مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. نحوه ثبت این رویداد به‌صورت زیر است:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱/۱۷	موجودی ملزومات وجه نقد بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.	۸۴۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰

فرض کنید پس از انبارگردانی در پایان سال، مشخص می‌شود که ۴۶۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری طی سال مصرف شده و معادل ۳۸۰,۰۰۰ ریال آن در انبار موجود است. لذا ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ بصورت زیر در دفتر روزنامه شرکت الف ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه شرکت الف

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات موجودی ملزومات بابت اصلاح حساب ملزومات اداری	۴۶۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰

حساب‌های دفتر کل شرکت الف در مورد موجودی ملزومات و هزینه ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ پس از انجام ثبت‌های اصلاحی به صورت زیر است:

هزینه ملزومات		موجودی ملزومات	
	۴۶۰,۰۰۰	۴۶۰,۰۰۰	۸۴۰,۰۰۰
			مانده ۳۸۰,۰۰۰

مثال ۲: شرکت شاداب در تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به طور نقد خریداری کرد. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص می‌شود که ۱۷۵,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در پایان سال در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت شاداب.

کل ملزومات خریداری شده در شرکت شاداب طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال است که در پایان سال ۱۷۵,۰۰۰ ریال آن در انبار باقی مانده است. لذا ملزومات مصرف شده طی سال ۱۳۸۸ برابر است با:

$$۳۸۷,۰۰۰ - ۱۷۵,۰۰۰ = ۲۱۲,۰۰۰$$

لذا ثبت اصلاحی ملزومات در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر خواهد بود:

### دفتر روزنامه شرکت شاداب

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۵/۱۴	موجودی ملزومات وجه نقد بابت خرید ملزومات اداری به صورت نقد.	۳۸۷,۰۰۰	۳۸۷,۰۰۰
۸۸/۱۲/۲۹	هزینه ملزومات موجودی ملزومات بابت اصلاح حساب ملزومات اداری	۲۱۲,۰۰۰	۲۱۲,۰۰۰

برای اصلاح ملزومات در پایان سال مالی، حساب هزینه ملزومات را به میزان ملزومات مصرف شده بدهکار و حساب موجودی ملزومات را بستانکار می‌نماییم.

### تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده ✓

پس از انجام کلیه ثبت‌های اصلاحی و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده حساب‌های دفتر کل تعیین و تراز آزمایشی دیگری تهیه می‌شود. این تراز آزمایشی را که پس از انجام ثبت‌های اصلاحی تهیه می‌کنند، تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیه صورت‌های مالی قرار می‌گیرد.



## پرسش

- ۱- حساب‌های دفتر کل از نظر انتقال دادن یا ندادن مانده آنها به سال بعد به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.
- ۲- به چه حساب‌هایی حساب‌های مختلط می‌گویند؟
- ۳- منظور از اصلاح حساب‌ها چیست؟
- ۴- اصلاح حساب‌ها در چه زمانی صورت می‌گیرد؟
- ۵- ثبت‌های اصلاحی شامل چه مواردی است و از طریق اصلاح کدام حساب‌ها انجام می‌شود؟
- ۶- برای اصلاح حساب پیش دریافت در آمد چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۷- برای اصلاح حساب پیش پرداخت چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۸- برای ثبت اصلاحی مربوط به درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی، چه حساب‌هایی بدهکار و یا بستانکار می‌شوند؟
- ۹- ثبت اصلاحی مربوط به هزینه‌های تحمیل یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی چگونه انجام می‌شود؟
- ۱۰- برای چه دارایی‌هایی استهلاک منظور می‌شود؟
- ۱۱- نحوه محاسبه هزینه استهلاک چگونه است؟ با یک مثال توضیح دهید.
- ۱۲- حساب استهلاک انباشته چه حسابی است و چگونه در ترازنامه نشان داده می‌شود؟
- ۱۳- موقع خرید ملزومات چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۱۴- در روش ثبت خرید ملزومات در حساب دارایی، هنگام اصلاح حساب‌ها چه حسابی بدهکار و چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۵- تراز آزمایشی اصلاح شده چه زمانی تهیه می‌شود؟



## تمرین

- ۱- شرکت البرز در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری وسایل نقلیه شرکت برابر که قرار است از تاریخ مذکور به مدت یکسال صورت پذیرد از آن شرکت دریافت کرد. ثبت‌های لازم در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۱ و ثبت اصلاحی ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ در دفاتر شرکت البرز را بنویسید.
- ۲- شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ بابت اجاره یک دستگاه آپارتمان اداری برای مدت یک سال، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محسنی پرداخت کرد. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت نمونه در تاریخ ۱۳۸۸/۸/۱ و ثبت اصلاحی پایان سال ۱۳۸۸.
- ۳- شرکت سبحان بابت خدماتی که در اسفند ماه ۱۳۸۸ به مؤسسه توانا ارائه داده است صورت‌حسابی به مبلغ ۳۸۵,۰۰۰ ریال صادر نموده ولی تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی از این بابت در حساب‌ها به عمل نیآورده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت سبحان.
- ۴- هزینه‌های برق شرکت شبنم در بهمن و اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۱۶,۰۰۰ ریال است. صورت‌حساب برق در اواخر اسفندماه تحویل شرکت شد اما تا پایان سال وجه آن پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی مربوط به این رویداد در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت شبنم.
- ۵- هزینه حقوق اسفندماه ۱۳۸۸ مؤسسه تابناک ۶۸۳,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در دفتر روزنامه مؤسسه تابناک.
- ۶- شرکت سپهر در ابتدای سال ۱۳۸۸ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این اثاثه ۸ سال و ارزش اسقاط آن ۴۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک اثاثه اداری در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت سپهر.
- ۷- شرکت صبا در تاریخ ۱۳۸۸/۶/۱۷ مبلغ ۳۸۰,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۴۰,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت صبا.
- ۸- مانده حساب موجودی ملزومات مؤسسه شفا در پایان سال ۱۳۸۷ قبل از اصلاحات مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال است. پس از انبارگردانی در پایان سال مشخص شد که موجودی ملزومات پایان دوره ۸۶,۰۰۰ ریال است. مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه شفا.

## مسائل



۱- مؤسسه زاگرس در تاریخ ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال بابت تعمیر و نگهداری وسایل نقلیه شرکت کیان دریافت کرد. قرارداد مربوط به تعمیرات فوق برای یک دوره یک ساله از ۱۳۸۸/۱۱/۱ لغایت ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ است. مطلوب است: الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه مؤسسه زاگرس در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸.

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت کیان در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۱۰/۲۷ و ۱۳۸۹/۱۰/۳۰ و همچنین ثبت اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸.

۲- شرکت ساحل در تاریخ ۱۳۸۸/۴/۱ بابت اجاره یک دستگاه خودرو برای مدت یک سال، مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه تاکسیرانی معتمد پرداخت کرد. مطلوب است:

الف) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه شرکت ساحل در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

ب) ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه مؤسسه تاکسیرانی معتمد در تاریخ‌های ۱۳۸۸/۴/۱، ۱۳۸۸/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۹/۳/۳۱.

۳- تعمیرگاه سجاد در اسفندماه ۱۳۸۷ بابت تعمیرات جزئی یک دستگاه خودرو متعلق به شرکت شبنم صورتحسابی به مبلغ ۳۷۴,۰۰۰ ریال صادر کرد و تحویل شرکت شبنم نمود. این رویداد تا پایان سال ۱۳۸۷ در دفاتر هیچکدام از طرفین ثبت نشده است. مطلوب است ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه تعمیرگاه سجاد و شرکت شبنم در پایان سال ۱۳۸۷.

۴- بابت هزینه‌های زیر که مربوط به روزهای پایانی سال ۱۳۸۸ مؤسسه سحر می‌باشد تا پایان سال ۱۳۸۸ ثبتی در حساب‌های مؤسسه به عمل نیامده است.

حقوق کارکنان	۲۴۷,۵۰۰ ریال
هزینه آب و برق	۸۷,۴۰۰ ریال
هزینه تلفن	۴۷,۸۰۰ ریال

مطلوب است ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه سحر.

۵- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۹,۲۸۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد. عمر مفید این خودرو ده سال و ارزش اسقاط آن ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. مطلوب است ثبت هزینه استهلاک وسایل نقلیه در پایان سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ در دفتر روزنامه شرکت شهاب.

۶- شرکت ارس در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۱۲ مبلغ ۴۷۲,۰۰۰ ریال ملزومات اداری به‌طور نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۱۸۱,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات و ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت ارس.

۷- موجودی ملزومات مؤسسه حقیقت در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۲۲۸,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ نیز مبلغ ۳۲۶,۰۰۰ ریال ملزومات به صورت نقد خریداری کرد. در پایان سال پس از انبارگردانی مشخص شد که ۲۰۴,۰۰۰ ریال از ملزومات اداری در انبار موجود است. مطلوب است ثبت خرید ملزومات در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۴ و همچنین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه حقیقت.

۸- موارد زیر در سال ۱۳۸۱ در مؤسسه بهمنی اتفاق افتاده است:



الف) در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ بابت خدماتی که قرار است در یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ به مدت یک سال) به شرکت بوران ارائه شود، مبلغ ۴۸ میلیون ریال دریافت گردید و بلافاصله به حساب بانکی مؤسسه واریز گردید.

ب) در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ بابت حق بیمه یک سال آینده (از تاریخ ۱۳۸۱/۸/۱ به مدت یک سال) مبلغ ۶ میلیون ریال پرداخت گردید.

مطلوبست:

الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مؤسسه بهمنی.

ب) ثبت‌های مربوط به اصلاح حساب‌های پیش‌دریافت و پیش‌پرداخت در پایان سال مالی یعنی ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱. ۹- مانده حساب پیش‌پرداخت بیمه و پیش‌دریافت درآمدها در شرکت سبلان قبل از اصلاح حساب‌ها به ترتیب ۴۱ میلیون ریال و ۴۸ میلیون ریال و مانده حساب ساختمان (که در اول مهر ماه ۱۳۷۹ خریداری شده) ۲۸ میلیون ریال است. با توجه به اطلاعات زیر ثبت‌های مربوط به اصلاح حساب‌های شرکت سبلان را در پایان سال ۱۳۸۱ در دفتر روزنامه شرکت ثبت نمایید.

الف - حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶ میلیون ریال می‌باشد.

ب - خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۱ که تا پایان سال ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹ میلیون ریال است.

ج - عمر مفید ساختمان ۱۲ سال است و ارزش اسقاط آن ۴ میلیون ریال می‌باشد.

د - بیمه منقضی نشده تا پایان سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۸ میلیون ریال است.

ه - پیش‌دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۸۱/۸/۱ لغایت ۸۲/۷/۳۰ است.

۱۰ - مانده بعضی از حساب‌های شرکت راه گستر در پایان سال ۱۳۸۸ قبل از اصلاح حساب‌ها بصورت زیر است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
پیش‌دریافت درآمد		۱۸۰,۰۰۰
پیش‌پرداخت بیمه	۱۲۰,۰۰۰	
پیش‌پرداخت اجاره	۴۸۰,۰۰۰	
ساختمان	۴,۸۰۰,۰۰۰	
استهلاک‌انباشته ساختمان		۶۰۰,۰۰۰

اطلاعات زیر نیز در دست است:

الف) حقوق و دستمزد ثبت و پرداخت نشده کارکنان در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۸,۰۰۰ ریال است.

ب) عمر مفید ساختمان ۲۰ سال و ارزش اسقاط آن ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

ج) خدمات انجام شده برای مشتریان در پایان سال ۱۳۸۸ که تا کنون ثبت دفاتر نشده بالغ بر ۹۸,۰۰۰ ریال است.

د) پیش‌دریافت درآمدها مربوط به خدمات یکساله از تاریخ ۱۳۸۸/۵/۱ لغایت ۱۳۸۹/۴/۳۱ است.

ه) بیمه منقضی شده در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال است.

و) هزینه‌های آب و برق بهمن و اسفند ماه سال ۱۳۸۸ که صورت حساب آن در روزهای پایانی سال واصل شده ولی تا پایان

سال پرداخت نشده، ۱۷۶,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است ثبت‌های اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت راه گستر.

## فصل هشتم

### بستن حسابها در پایان دوره مالی

#### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱ - مفهوم بستن حسابها را بداند.
- ۲ - ثبت بستن حسابهای موقت با حساب خلاصه سود و زیان را انجام دهد.
- ۳ - ثبت بستن حسابهای دائمی با تراز اختتامیه را انجام دهد.
- ۴ - ثبت افتتاح حسابهای دائمی با تراز افتتاحیه را انجام دهد.

سیستم حسابداری باید کلیه اطلاعات مالی مؤسسه را شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و در قالب صورت‌های مالی تلخیص نماید تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم کند. فرایند حسابداری شامل یک سری عملیاتی است که بطور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری<sup>۱</sup> می‌گویند.

چرخه حسابداری را به صورت شکل صفحه بعد می‌توان نشان داد. همان طوری که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری به ترتیب عبارت‌اند از:

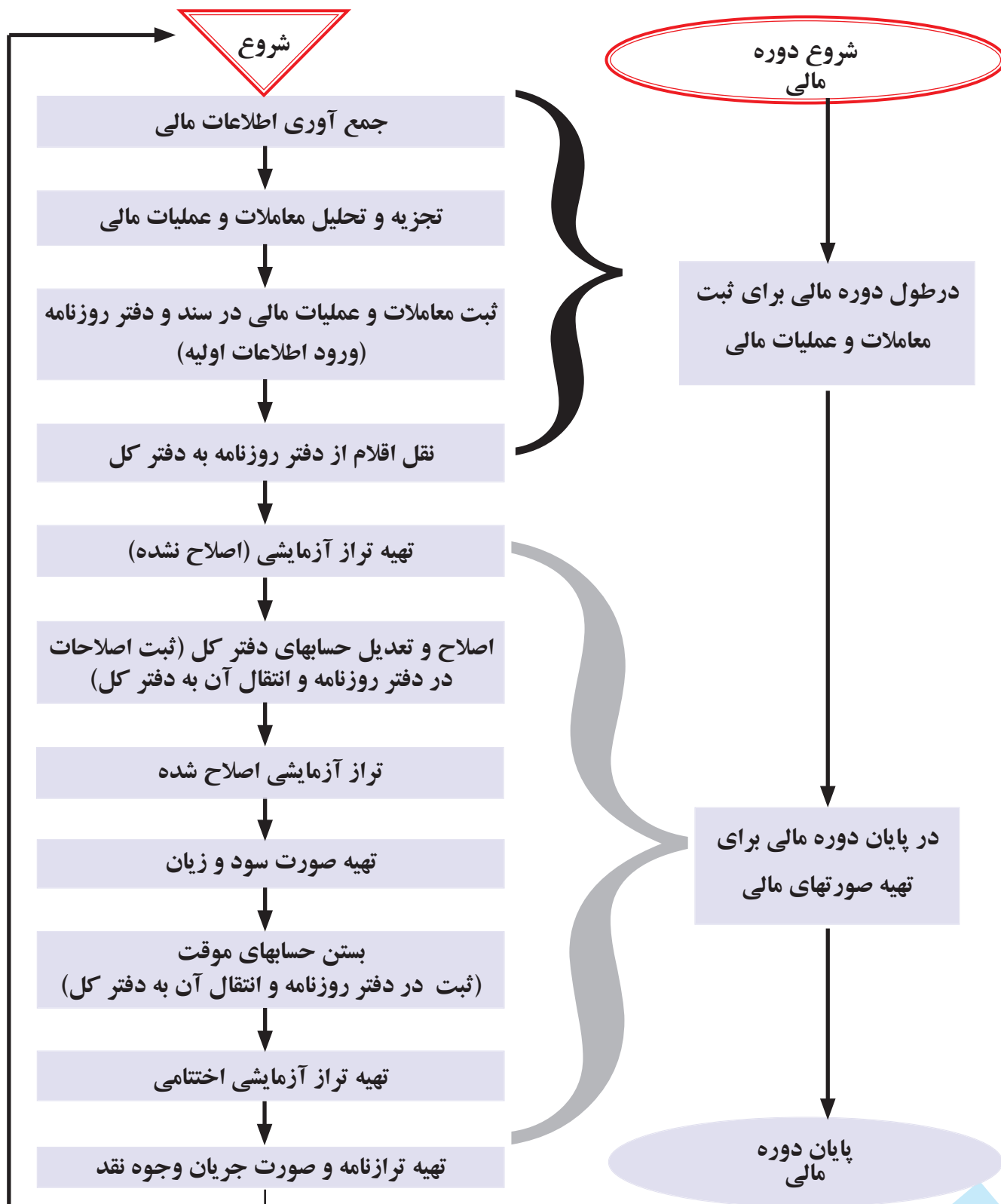
- ۱ - جمع آوری اطلاعات مالی
- ۲ - تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی
- ۳ - ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه (ورود اطلاعات اولیه)
- ۴ - نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل
- ۵ - تهیه تراز آزمایشی (اصلاح نشده)
- ۶ - اصلاح و تعدیل حسابهای دفتر کل (ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل)
- ۷ - تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
- ۸ - تهیه صورت سود و زیان و صورت تغییرات سرمایه
- ۹ - بستن حسابهای موقت (انجام ثبت‌های مربوط به بستن حسابهای موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها به دفتر کل)
- ۱۰ - تهیه تراز آزمایشی (اختتامی)
- ۱۱ - تهیه ترازنامه و بستن حسابهای دائمی

همان‌طور که در شکل ملاحظه می‌شود، عملیات حسابداری در دو مقطع انجام می‌شود: (الف) در طول دوره مالی و (ب) در پایان دوره مالی. عملیات ردیفهای یک تا چهار فوق در طول دوره مالی و بقیه آنها در پایان دوره مالی انجام می‌شود. البته حسابداران می‌توانند در هر مقطع زمانی که مورد نیاز باشد تراز آزمایشی (اصلاح نشده) را تهیه نمایند. در فصول قبل، کلیه موارد فوق به غیر از بستن حسابها تشریح گردید. در این فصل، ابتدا نحوه بستن حسابهای موقت تشریح می‌شود.

۱ - Accounting Cycle

۲ - مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرائی، «اصول حسابداری» جلد اول، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴، صفحه ۱۹۶

پس از ثبت بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آن به دفتر کل، مجدداً از روی مانده‌ی حساب‌های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه می‌شود که به آن تراز آزمایشی اختتامی می‌گویند. سپس از روی تراز آزمایشی اختتامی، ترازنامه تهیه می‌شود. نهایتاً پس از آنکه کلیه صورت‌های مالی از جمله ترازنامه تنظیم گردید، حساب‌های دائمی نیز بسته خواهند شد و بدین ترتیب چرخه حسابداری مؤسسه تکمیل می‌شود.



## ✓ مفهوم بستن حساب‌ها

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دفتر کل را از نظر انتقال یا عدم انتقال مانده آنها به سال بعد می‌توان به سه دسته (۱) حساب‌های دائمی، (۲) حساب‌های موقت و (۳) حساب‌های مختلط طبقه بندی نمود. حساب‌های مختلط نیز نهایتاً با انجام ثبت‌های اصلاحی قسمت دائمی و قسمت موقتی آنها از هم تفکیک می‌شوند. لذا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت و حساب‌های مختلط وجود ندارد. پس از تهیه صورت سود و زیان، حساب‌های موقت نیز بسته می‌شوند و فقط حساب‌های دائمی باقی می‌ماند. مانده کلیه حساب‌های دائمی نیز در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند. در ادامه این فصل، ابتدا نحوه بستن حساب‌های موقت تشریح می‌شود و سپس نحوه انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد تبیین می‌گردد.

در پایان سال مالی پس از انجام اصلاحات، حساب‌ها یا دائمی هستند یا موقت.  
حساب‌های موقت در پایان سال بسته می‌شوند.  
در پایان سال، مانده تمامی حساب‌های دائمی در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می‌شوند.

## ✓ بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی (در مؤسسات خدماتی)

همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، در پایان سال مالی حساب‌های موقت باید بسته شوند. حساب‌های موقت حساب‌هایی هستند که در پایان سال مالی بسته می‌شوند و مانده آنها به سال مالی بعد منتقل نمی‌شود. حساب‌های موقت شامل درآمدها، هزینه‌ها و حساب برداشت می‌باشد. برای بستن حساب درآمدها و هزینه‌ها از یک حساب واسطه بنام «حساب خلاصه سود و زیان» استفاده می‌شود. به این ترتیب، مراحل بستن حساب‌های موقت به صورت زیر است:

### مرحله اول: بستن حساب درآمدها

حساب درآمدها را بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان را بستانکار می‌کنیم.

### مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

حساب خلاصه سود و زیان را معادل جمع هزینه‌ها بدهکار و تک تک حساب‌های مربوط به هزینه‌ها را بستانکار می‌کنیم.

### مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان را مانده گیری می‌کنیم و در صورتی که مانده آن بستانکار باشد، معادل مبلغ مانده آن را بدهکار و حساب سرمایه را بستانکار می‌کنیم. مانده بستانکار حساب خلاصه سود و زیان را، سود می‌گویند. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، باید این حساب را بستانکار و حساب سرمایه را بدهکار نماییم. مانده بدهکار حساب خلاصه سود و زیان را، زیان می‌گویند.

### مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

برای بستن مانده حساب برداشت، حساب سرمایه را معادل مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت را بستانکار می‌کنیم.

در پایان سال مالی، حساب‌های موقت طی ۴ مرحله بسته می‌شوند.

مرحله ۱: حساب درآمدها بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می‌شود.

مرحله ۲: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و هزینه‌ها بستانکار می‌شود.

مرحله ۳: اگر مانده حساب خلاصه سود و زیان بستانکار باشد آن را بدهکار و حساب سرمایه بستانکار می‌شود. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد، این حساب بستانکار و حساب سرمایه بدهکار می‌شود.

مرحله ۴: حساب سرمایه بدهکار و حساب برداشت بستانکار می‌شوند.

برای تشریح نحوه بستن حساب‌های موقت به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱: تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه آرمان**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۷,۵۰۰	بانک
	۲۴۶,۷۰۰	حساب‌های دریافتی
	۴۶,۲۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	زمین
	۲۱۰,۰۰۰	ساختمان
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
	۱۶۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۴,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۱۱۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۸۹,۰۰۰		اسناد پرداختی
۴۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۳۴,۰۰۰	برداشت
۵۳۳,۴۰۰		درآمدها
	۲۱۳,۴۰۰	هزینه حقوق
	۸,۹۰۰	هزینه تعمیرات
	۱۰,۵۰۰	هزینه استهلاک ساختمان
	۸,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۱۷,۲۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
<u>۱,۲۲۲,۴۰۰</u>	<u>۱,۲۲۲,۴۰۰</u>	جمع

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه. همان‌طور که در بالا توضیح داده شد، حساب‌های موقت طی چهار مرحله بسته می‌شوند. لذا مراحل بستن حساب‌های موقت مؤسسه آرمان در پایان سال ۱۳۸۸ به شرح زیر می‌باشد:

### مرحله اول: بستن حساب درآمدها

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب درآمدها	۵۳۳,۴۰۰	۵۳۳,۴۰۰

#### درآمد

۵۳۳,۴۰۰	۵۳۳,۴۰۰ (م)
---------	-------------

### مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان هزینه حقوق هزینه تعمیرات هزینه استهلاک ساختمان هزینه استهلاک اثاثه هزینه آب و برق و تلفن بابت بستن حساب هزینه‌ها	۲۵۸,۰۰۰	۲۱۳,۴۰۰ ۸,۹۰۰ ۱۰,۵۰۰ ۸,۰۰۰ ۱۷,۲۰۰

### مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

#### حساب خلاصه سود و زیان

۲۵۸,۰۰۰	۵۳۳,۴۰۰
مانده ۲۷۵,۴۰۰	

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۲۷۵,۴۰۰	۲۷۵,۴۰۰

## مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه بابت بستن حساب برداشت	۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

سرمایه	
۳۴,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
	۲۷۵,۴۰۰
	مانده ۶۶۷,۴۰۰

برداشت	
۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

## بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی ✓

فرایند کلی بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی شبیه مؤسسات خدماتی است با این تفاوت که چند حساب در مؤسسات بازرگانی وجود دارد که در مؤسسات خدماتی وجود ندارد. این حساب‌ها شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، تخفیفات نقدی فروش و موجودی کالای اول دوره و موجودی کالای پایان دوره است. برای تشریح نحوه بستن حساب‌های موقت در مؤسسات بازرگانی به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۲: تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

## مؤسسه بازرگانی بهشت

## تراز آزمایشی اصلاح شده

## در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۹۴,۲۰۰	
حساب‌های دریافتی	۸۷,۴۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۲۱,۴۰۰	
اثاثه اداری	۱۷۳,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه اداری		۶۴,۳۰۰
حساب‌های پرداختی		۷۴,۶۰۰
سرمایه		۱۲۱,۷۰۰
برداشت	۱۸,۴۰۰	
فروش		۸۶۳,۲۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۳۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۱۴,۷۰۰	
خرید	۴۶۱,۳۰۰	

۱۸,۷۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۱۹,۱۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۰۲,۳۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۷,۳۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۲۹,۱۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
<u>۱,۱۶۱,۶۰۰</u>	<u>۱,۱۶۱,۶۰۰</u>	جمع

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۴۶,۷۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

### مرحله اول: بستن (اصلاح) حساب موجودی کالا

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان موجودی کالای (اول دوره) موجودی کالای (پایان دوره) حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب موجودی کالای اول دوره و ایجاد موجودی کالای پایان دوره	۱۲۱,۴۰۰ ۱۴۶,۷۰۰	۱۲۱,۴۰۰ ۱۴۶,۷۰۰

گفتنی است ثبت فوق را می‌توان در بخش ثبت‌های اصلاحی نیز مطرح نمود؛ زیرا برخی از حسابداران، ثبت فوق را جزء ثبت‌های اصلاحی می‌دانند و برخی آن را جزء ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت.

### مرحله دوم: بستن حساب فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید

#### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	فروش برگشت از خرید و تخفیفات تخفیفات نقدی خرید حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب‌های موقت	۸۶۳,۲۰۰ ۱۸,۷۰۰ ۱۹,۱۰۰	۹۰۱,۰۰۰

#### فروش

۸۶۳,۲۰۰	۸۶۳,۲۰۰
---------	---------



تخفیفات نقدی خرید		برگشت از خرید و تخفیفات	
۱۹,۱۰۰	(م) ۱۹,۱۰۰	۱۸,۷۰۰	(م) ۱۸,۷۰۰

مرحله سوم: بستن حساب خرید، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش و هزینه‌ها

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان خرید برگشت از فروش و تخفیفات تخفیفات نقدی فروش هزینه حقوق هزینه حمل کالای خریداری شده هزینه استهلاک اثاثه هزینه آب و برق و تلفن بابت بستن حساب‌های موقت	۶۶۷,۲۰۰	۴۶۱,۳۰۰ ۲۱,۳۰۰ ۱۴,۷۰۰ ۱۰۲,۳۰۰ ۲۱,۲۰۰ ۱۷,۳۰۰ ۲۹,۱۰۰

تخفیفات فروش		برگشت از فروش و تخفیفات		خرید	
۱۴۷,۰۰۰	(م) ۱۴۷,۰۰۰	۲۱,۳۰۰	(م) ۲۱,۳۰۰	۴۶۱,۳۰۰	(م) ۴۶۱,۳۰۰

هزینه حمل کالای خریداری شده		هزینه حقوق	
۲۱,۲۰۰	(م) ۲۱,۲۰۰	۱۰۲,۳۰۰	(م) ۱۰۲,۳۰۰

هزینه آب، برق و تلفن	
۲۹,۱۰۰	۲۹,۱۰۰ (م)

هزینه استهلاک اثاثه	
۱۷,۳۰۰	۱۷,۳۰۰ (م)

مرحله چهارم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

حساب خلاصه سود و زیان	
۱۴۶,۷۰۰	۱۲۱,۴۰۰
۹۰۱,۰۰۰	۶۶۷,۲۰۰
۲۵۹,۱۰۰ مانده	

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان سرمایه بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۲۵۹,۱۰۰	۲۵۹,۱۰۰

مرحله پنجم: بستن حساب برداشت

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه برداشت بابت بستن حساب برداشت	۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰

برداشت	
۱۸,۴۰۰	۱۸,۴۰۰ (م)

سرمایه	
۱۲۱,۷۰۰ (م)	۱۸,۴۰۰
۲۵۹,۱۰۰	
۳۶۲,۴۰۰	

بستن حسابهای موقت در مؤسسات بازرگانی طی مراحل زیر انجام می شود:

مرحله ۱: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و موجودی کالای (اول دوره) بستانکار می شود و همچنین حساب موجودی کالای (پایان دوره) بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می شود.

مرحله ۲: حسابهای فروش، برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بستانکار می شود.

مرحله ۳: حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و حسابهای خرید، هزینهها، برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش بستانکار می شود.

مرحله ۴: مشابه مرحله ۳ مؤسسات خدماتی.

مرحله ۵: مشابه مرحله ۴ مؤسسات خدماتی.

### تهیه تراز آزمایشی اختتامی ✓

پس از انجام ثبتهای مربوط به بستن حسابهای موقت و انتقال آنها به دفتر کل، مانده حسابهای موقت در دفتر کل صفر می شود. اگر در این مرحله از مانده حسابهای دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه کنیم، فقط شامل حسابهای دائمی شود که به آن تراز آزمایشی اختتامی اطلاق می گردد. با توجه به اطلاعات مثال فوق، تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه آرمان به صورت زیر می باشد.

### مؤسسه آرمان تراز آزمایشی اختتامی در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۷,۵۰۰	بانک
	۲۴۶,۷۰۰	حسابهای دریافتی
	۴۶,۲۰۰	موجودی ملزومات
	۱۸۰,۰۰۰	زمین
	۲۱۰,۰۰۰	ساختمان
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته ساختمان
	۱۶۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۴,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۱۱۴,۰۰۰		حسابهای پرداختی
۸۹,۰۰۰		اسناد پرداختی
۶۶۱,۴۰۰		سرمایه
<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	جمع

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل صفحه بعد به دست آمده است.

حساب سرمایه	
۴۲۰,۰۰۰	۳۴,۰۰۰
۲۷۵,۴۰۰	
-----	
۶۶۱,۴۰۰ مانده	

تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه بازرگانی بهشت، که در قسمت قبل ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت آن ارائه شد، به صورت زیر است:

**مؤسسه بازرگانی بهشت**  
**تراز آزمایشی اختتامی**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۹۴,۲۰۰	صندوق
	۸۷,۴۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۴۶,۷۰۰	موجودی کالا (پایان دوره)
	۱۷۳,۰۰۰	اثاثه اداری
۶۴,۳۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۷۴,۶۰۰		حساب‌های پرداختی
۳۶۲,۴۰۰		سرمایه
<u>۵۰۱,۳۰۰</u>	<u>۵۰۱,۳۰۰</u>	جمع

در تراز آزمایشی اختتامی فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

حساب سرمایه	
۱۲۱,۷۰۰	۱۸,۴۰۰
۲۵۹,۱۰۰	
-----	
۳۶۲,۴۰۰ مانده	

### انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد ✓

همان‌طور که در فصل قبل بیان گردید، حساب‌های دائمی شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه می‌باشد که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می‌شود. در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از یک حساب واسط به نام تراز اختتامیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به این ترتیب است که، تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند بستانکار نموده و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که دارای مانده بستانکار دارند بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار مینمایند.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، حساب تراز اختتامیه یک حساب موقت است که در پایان سال برای بستن حساب‌های دائمی مورد استفاده قرار می‌گیرد. علی‌هذا نحوه بستن حساب‌های دائمی مؤسسه آرمان به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۹۳۰,۴۰۰	
	بانک		۸۷,۵۰۰
	حساب‌های دریافتی		۲۴۶,۷۰۰
	موجودی ملزومات		۴۶,۲۰۰
	زمین		۱۸۰,۰۰۰
	ساختمان		۲۱۰,۰۰۰
	اثاثه اداری		۱۶۰,۰۰۰
	استهلاک انباشته ساختمان	۴۲,۰۰۰	
	استهلاک انباشته اثاثه اداری	۲۴,۰۰۰	
	حساب‌های پرداختی	۱۱۴,۰۰۰	
	اسناد پرداختی	۸۹,۰۰۰	
	سرمایه	۶۶۱,۴۰۰	
	تراز اختتامیه		۹۳۰,۴۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه به سال بعد		

در پایان سال برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد، تمام حساب‌هایی را که در تراز آزمایشی اختتامی دارای مانده بدهکار هستند، بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی را که دارای مانده بستانکار می‌باشند، بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می‌نمایند.

### افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ✓

در ابتدای هر سال باید مانده حساب‌های دائمی در دفاتر افتتاح گردد. برای این منظور از یک حساب واسط به نام تراز افتتاحیه استفاده می‌شود. ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی بر عکس ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال است. به این ترتیب که، تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین تمام حساب‌هایی که در تراز اختتامیه مانده بستانکار دارند بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می‌نمایند. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، حساب تراز افتتاحیه یک حساب موقت است که با استفاده از آن حساب‌های دائمی در ابتدای سال در دفاتر افتتاح می‌گردند. با توجه به اطلاعات مربوط به مؤسسه آرمان، نحوه افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال بعد به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	بانک حساب‌های دریافتی موجودی ملزومات زمین ساختمان اثاثه اداری	۸۷,۵۰۰ ۲۴۶,۷۰۰ ۴۶,۲۰۰ ۱۸۰,۰۰۰ ۲۱۰,۰۰۰ ۱۶۰,۰۰۰	۹۳۰,۴۰۰
	تراز افتتاحیه	۹۳۰,۴۰۰	
	تراز افتتاحیه استهلاک انباشته ساختمان استهلاک انباشته اثاثه اداری حساب‌های پرداختی اسناد پرداختی سرمایه بابت افتتاح حساب‌های بدهی و سرمایه در ابتدای سال		۴۲,۰۰۰ ۲۴,۰۰۰ ۱۱۴,۰۰۰ ۸۹,۰۰۰ ۶۶۱,۴۰۰

در ابتدای سال برای افتتاح حساب‌های دائمی، تمام حساب‌هایی که در تراز آزمایشی اختتامی سال قبل مانده بدهکار دارند بدهکار و حساب تراز افتتاحیه را بستانکار می‌نمایند. همچنین حساب تراز افتتاحیه را بدهکار و تمام حساب‌هایی را که مانده بستانکار دارند بستانکار می‌نمایند.

## یک مثال جامع

تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

شرکت کیمیا  
تراز آزمایشی اصلاح شده  
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۹۳,۲۰۰
درآمدها		۲۳۱,۷۰۰
هزینه حقوق	۱۸۷,۴۰۰	
هزینه آب و برق و تلفن	۴۶,۲۰۰	
هزینه استهلاک وسایل نقلیه	۳۹,۴۰۰	
جمع	۶۵۵,۸۰۰	۶۵۵,۸۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت شرکت کیمیا در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه شرکت

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۸

ج) ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال مالی بعد

د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال مالی بعد

پاسخ:

الف) بستن حساب‌های موقت

## مرحله اول: بستن حساب درآمدها

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	درآمدها حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب درآمدها	۲۳۱,۷۰۰	۲۳۱,۷۰۰

## مرحله دوم: بستن حساب هزینه‌ها

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	حساب خلاصه سود و زیان هزینه حقوق هزینه آب و برق و تلفن هزینه استهلاک وسایل نقلیه بابت بستن حساب هزینه‌ها	۲۷۳,۰۰۰	۱۸۷,۴۰۰ ۴۶,۲۰۰ ۳۹,۴۰۰

## مرحله سوم: بستن حساب خلاصه سود و زیان

## حساب خلاصه سود و زیان

۲۳۱,۷۰۰	۲۷۳,۰۰۰
	مانده ۴۱,۳۰۰

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	سرمایه حساب خلاصه سود و زیان بابت بستن حساب خلاصه سود و زیان	۴۱,۳۰۰	۴۱,۳۰۰

## مرحله چهارم: بستن حساب برداشت

چون حساب برداشت مانده ندارد، بستن حساب برداشت موضوعیت ندارد.  
ب) تراز آزمایشی اختتامیه

## شرکت کیمیا

## تراز آزمایشی اختتامیه

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
حساب‌های دریافتی	۶۴,۲۰۰	
وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
استهلاک انباشته وسایل نقلیه		۴۹,۲۰۰
حساب‌های پرداختی		۸۱,۷۰۰
سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
جمع	۳۸۲,۸۰۰	۳۸۲,۸۰۰

در تراز آزمایشی اختتامیه فوق، مانده حساب سرمایه از حساب دفتر کل زیر به دست آمده است.

## حساب سرمایه

۴۱,۳۰۰	۲۹۳,۲۰۰
	مانده ۲۵۱,۹۰۰

ج) ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد

## دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۳۸۲,۸۰۰	
	وجوه نقد		۷۲,۶۰۰
	حساب‌های دریافتی		۶۴,۲۰۰
	وسایل نقلیه		۲۴۶,۰۰۰
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۴۹,۲۰۰	
	حساب‌های پرداختی	۸۱,۷۰۰	
	سرمایه	۲۵۱,۹۰۰	
	تراز اختتامیه		۳۸۲,۸۰۰
	بابت انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد		



(د) ثبت روزنامه مربوط به افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال بعد

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۹/۱/۱	وجوه نقد	۷۲,۶۰۰	
	حسابهای دریافتی	۶۴,۲۰۰	
	وسایل نقلیه	۲۴۶,۰۰۰	
	تراز افتتاحیه		۳۸۲,۸۰۰
	تراز افتتاحیه	۳۸۲,۸۰۰	
	استهلاک انباشته وسایل نقلیه	۴۹,۲۰۰	
	حسابهای پرداختی	۸۱,۷۰۰	
	سرمایه		۲۵۱,۹۰۰
	بابت افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال		



## پرسش

- ۱ - منظور از چرخه حسابداری چیست؟
- ۲ - آیا در پایان سال پس از انجام اصلاحات، حساب‌های موقت وجود دارد؟ چرا؟
- ۳ - بستن حساب‌های موقت در مؤسسات خدماتی در چند مرحله انجام می‌گیرد؟ این مراحل را نام ببرید.
- ۴ - برای بستن حساب‌های موقت در پایان دوره مالی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۵ - توضیح دهید که چه موقع مانده حساب‌های موقت در دفتر کل صفر می‌شود؟
- ۶ - در پایان سال، جهت انتقال حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۷ - در ابتدای هر سال، جهت افتتاح حساب‌های دائمی از چه حسابی استفاده می‌شود؟
- ۸ - تراز آزمایشی اختتامیه شامل چه حساب‌هایی است و چه موقع تهیه می‌شود؟
- ۹ - برای بستن حساب‌های موقت از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟
- ۱۰ - برای انتقال حساب‌های دائمی به سال بعد از کدام تراز آزمایشی استفاده می‌شود؟

## تمرین



۱- تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت باران در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**شرکت باران**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۹,۸۰۰	صندوق
	۵۷,۶۰۰	حساب‌های دریافتی
	۸۴,۲۰۰	اسناد دریافتی
	۱۸۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۳۷,۲۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۴۷,۸۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۵۰,۰۰۰		سرمایه
	۳۱,۰۰۰	برداشت
۲۹۶,۸۰۰		درآمدها
	۱۷۶,۱۰۰	هزینه حقوق
	۱۸,۶۰۰	هزینه استهلاک اثاثه اداری
	۲۴,۲۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
	۱۴,۳۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۶۳۱,۸۰۰</u>	<u>۶۳۱,۸۰۰</u>	جمع

مطلوب است: ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷.

۲- با توجه به تراز آزمایشی زیر ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۸ را بنویسید.

**مؤسسه صدف**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۲۴,۶۰۰	بانک
	۸۲,۴۰۰	حساب‌های دریافتی
	۴۲,۱۰۰	موجودی ملزومات
	۸۶,۰۰۰	وسایل نقلیه
۲۶,۴۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۷۴,۱۰۰		حساب پرداختی
۳۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۴۱,۲۰۰	برداشت
۲۷۳,۴۰۰		درآمدها
	۲۱۶,۷۰۰	هزینه حقوق
	۱۹,۴۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۱۳,۶۰۰	هزینه سوخت و تعمیرات
	۲۶,۷۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
	۴۱,۲۰۰	هزینه ملزومات
<u>۶۹۳,۹۰۰</u>	<u>۶۹۳,۹۰۰</u>	جمع

۳- تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی دماوند در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه بازرگانی دماوند**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۶,۱۰۰	بانک
	۷۳,۱۰۰	حساب‌های دریافتی
	۵۴,۲۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۱۴۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۲۹,۲۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۴۷,۴۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۱۰,۰۰۰		سرمایه
	۱۹,۵۰۰	برداشت
۶۲۴,۳۰۰		فروش
	۱۴,۲۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۴۱۲,۷۰۰	خرید
۱۱,۴۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۹,۸۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۱۴,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۳۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۴,۶۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
	۱۶,۴۰۰	سایر هزینه‌ها
<u>۹۳۲,۱۰۰</u>	<u>۹۳۲,۱۰۰</u>	جمع

موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۴۸,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامی مؤسسه در پایان سال ۱۳۸۸

۴- تراز آزمایشی اختتامیه شرکت سحاب در پایان سال مالی ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

### شرکت سحاب

### تراز آزمایشی اختتامی

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۱,۳۰۰	صندوق
	۶۱,۱۰۰	حساب‌ها و اسناد دریافتنی
	۲۳,۴۰۰	موجودی ملزومات
	۷۴,۸۰۰	اثاثه اداری
۲۶,۷۰۰		استهلاک انباشته اثاثه اداری
۹۱,۴۰۰		حساب‌ها و اسناد پرداختنی
۸۲,۵۰۰		سرمایه
<u>۲۰۰,۶۰۰</u>	<u>۲۰۰,۶۰۰</u>	جمع

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸

ب) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹



## مسائل

۱ - تراز آزمایشی اصلاح شده شرکت پیوند در پایان سال مالی ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**شرکت پیوند**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱۰۴,۲۰۰	وجوه نقد
	۸۷,۴۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۴۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۴۲,۰۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۳۷,۶۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۲۳,۰۰۰	برداشت
۳۴۰,۸۰۰		درآمدها
	۲۰۱,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۸,۰۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۳۲,۱۰۰	هزینه سوخت و تعمیرات
	۲۴,۷۰۰	سایر هزینه‌ها
۶۴۰,۴۰۰	۶۴۰,۴۰۰	جمع

مطلوب است:

الف) ثبت‌های روزنامه مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال ۱۳۸۷

ب) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T

ج) تنظیم حساب سرمایه به شکل T

د) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۷

۲- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۷ در مورد مؤسسه خدماتی بهمن در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
برداشت	۲۶,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۵۴۰,۰۰۰
هزینه حقوق	۳۷,۰۰۰	
هزینه تعمیرات	۶۲,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۴۳,۰۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۲۹,۰۰۰	
هزینه اجاره	۲۸,۰۰۰	
جمع	۲۲۵,۰۰۰	۵۴۰,۰۰۰

مطلوب است ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

۳- اطلاعات زیر در ارتباط با عملیات سال ۱۳۸۲ مؤسسه خدماتی گلزار در دست است. مطلوب است تهیه صورت سود و

زیان برای سال مالی مذکور

درآمد خدمات ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه حقوق ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه تعمیرات ۴۲۰,۰۰۰ ریال، هزینه آب و برق

۱۴۰,۰۰۰ ریال، هزینه استهلاک ساختمان ۱۵۰,۰۰۰ ریال و هزینه اجاره ۸۰,۰۰۰ ریال

۴- تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی پیمان پس از انجام ثبت‌های اصلاحی در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر در دست است:

### مؤسسه خدماتی پیمان

#### تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
صندوق	۱۵۹,۱۰۰	
حساب‌های دریافتی	۵,۶۰۰	
پیش پرداخت بیمه	۱,۲۰۰	
زمین	۵۶,۰۰۰	
ساختمان	۴۵,۶۰۰	
استهلاک انباشته ساختمان		۲۱,۰۰۰
اسناد دریافتی کوتاه مدت	۵۰,۰۰۰	
حساب‌های پرداختی		۹,۸۰۰
پیش دریافت		۶,۵۰۰
اسناد پرداختی		۸۰,۰۰۰
وام پرداختی بلند مدت		۷۰,۰۰۰
سرمایه		۱۲۲,۰۰۰
برداشت	۲۲,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۹۷,۸۰۰

هزینه حقوق	۲۵,۵۰۰	
هزینه تعمیرات	۱۴,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۱۹,۸۰۰	
هزینه استهلاک ساختمان	۴,۵۰۰	
هزینه اجاره	۳,۸۰۰	
جمع	۴۰۷,۱۰۰	۴۰۷,۱۰۰

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه و انتقال آنها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T. ب) تهیه تراز آزمایشی اختتامی.

ج) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

د) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹.

۵ - تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی سپید در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد:

### مؤسسه بازرگانی سپید

### تراز آزمایشی اصلاح شده

در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۷,۵۰۰	بانک
	۳۲,۸۰۰	حساب‌های دریافتی
	۸۷,۲۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۱۲۴,۰۰۰	وسایل نقلیه
۲۴,۸۰۰		استهلاک انباشته وسایل نقلیه
۸۱,۵۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۱۲,۰۰۰		سرمایه
	۱۶,۸۰۰	برداشت
۴۲۸,۹۰۰		فروش
	۱۲,۴۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۶,۷۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۷۴,۰۰۰	خرید
۱۴,۳۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
۷,۲۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۱۲۴,۶۰۰	هزینه حقوق
	۲۳,۱۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۱۲,۴۰۰	هزینه استهلاک وسایل نقلیه
	۷,۲۰۰	سایر هزینه‌ها
۷۶۸,۷۰۰	۷۶۸,۷۰۰	جمع



موجودی کالای پایان دوره مؤسسه ۱۰۱,۴۰۰ ریال است.

مطلوب است:

الف) ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ در دفتر روزنامه مؤسسه.

ب) تنظیم حساب موجودی کالای پایان دوره به شکل T.

ج) تنظیم حساب خلاصه سود و زیان به شکل T.

د) تنظیم حساب سرمایه به شکل T.

ه) تهیه تراز آزمایشی اختتامی در پایان سال ۱۳۸۸.

و) ثبت‌های روزنامه مربوط به انتقال حساب‌های دائمی در پایان سال ۱۳۸۸.

ز) ثبت‌های روزنامه مربوط به افتتاح حساب‌های دائمی در ابتدای سال ۱۳۸۹.

## مثالهای جامع در مورد فرایند کلی انجام عملیات حسابداری



مثال ۱: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه ارغوان در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۷ خانم ارغوان با واریز ۹۷۶,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه ارغوان را تشکیل داد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۴ مبلغ ۶۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۳۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵ مبلغ ۶,۲۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱ مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۹,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ وجه کالای فروش رفته در ۱۳۸۹/۳/۱ دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیه کالا پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۵ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۹ پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱ مبلغ ۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه (۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود) به فروش رسید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۰ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۱ دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های برق و تلفن پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۷۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۸/۱ مبلغ ۱,۲۰۰ ریال بابت حق بیمه یک سال ائانه (از ۱۳۸۹/۸/۱ تا ۱۳۹۰/۸/۱) پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۴۶,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت الف مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مبلغ ۴۷,۰۰۰ ریال توسط مالک از صندوق مؤسسه برداشت گردید.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷ مبلغ ۶۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رسید.  
 مطلوب است:

- ۱- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T (فقط حساب دفتر کل صندوق را به شکل کامل تهیه کنید. ضمناً روش ثبت موجودی کالا ادواری است).
- ۲- تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹
- ۳- انجام ثبت‌های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:  
 الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت الف تا پایان سال مبلغ ۹۵,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.  
 ب) هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان ۸,۰۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.  
 ج) عمر مفید ائانه ۵ سال و ارزش اسقاط آنها ۱۰,۰۰۰ ریال است.  
 د) موجودی کالای پایان دوره ۱۷۲,۰۰۰ ریال می‌باشد.
- ۴- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

- ۵- تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹
  - ۶- تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹
  - ۷- تهیه صورت سود و زیان
  - ۸- تهیه صورت حساب سرمایه
  - ۹- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه
  - ۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹
  - ۱۱- تهیه ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹
  - ۱۲- انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه
  - ۱۳- افتتاح حساب‌های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰
- پاسخ:

## صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱/۱۷	صندوق واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا	۱	۶۴۰,۰۰۰	۳۴۰,۰۰۰ ۳۰۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده	۱	۶,۲۰۰	۶,۲۰۰
۴	۸۹/۳/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه		۶۱۰,۰۰۰	۶۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۳/۴	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته		۲۱,۰۰۰	۲۱,۰۰۰
۶	۸۹/۳/۵	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰	۵۸۹,۰۰۰
۷	۸۹/۳/۶	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات صندوق بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقی‌مانده بدهی	۱	۳۰۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰ ۲۸۲,۰۰۰
۸	۸۹/۳/۹	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰

## صفحه: ۲

## ادامه دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۹	۸۹/۳/۱۵	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۱	۶۰۰,۰۰۰	۱۲,۰۰۰ ۵۸۸,۰۰۰
۱۰	۸۹/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۱	۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	هزینه برق و تلفن صندوق بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۱	۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	اثاثه اداری صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید اثاثه اداری	۱	۸۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰ ۱۰,۰۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پیش پرداخت بیمه صندوق پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۱	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	هزینه حقوق صندوق بابت پرداخت هزینه حقوق کارکنان	۱	۴۶,۰۰۰	۴۶,۰۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	صندوق پیش دریافت بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۱	۱۶۰,۰۰۰	۱۶۰,۰۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	برداشت صندوق بابت برداشت وجه توسط مالک	۱	۴۷,۰۰۰	۴۷,۰۰۰
۱۸	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسبه		۶۵,۰۰۰	۶۵,۰۰۰

## صفحه ۱

## حساب صندوق

## دفتر کل

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۱	۸۹/۱/۱۷	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۷۶,۰۰۰		بد	۹۷۶,۰۰۰
۲	۸۹/۱/۲۴	بابت خرید کالا	۱		۳۴۰,۰۰۰	بد	۶۳۶,۰۰۰
۳	۸۹/۱/۲۵	پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده	۱		۶,۲۰۰	بد	۶۲۹,۸۰۰
۶	۸۹/۳/۵	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول خرداد	۱	۵۸۹,۰۰۰		بد	۱,۲۱۸,۸۰۰
۷	۸۹/۳/۶	بابت برگشت بخشی از کالای خریداری شده و پرداخت باقیمانده بدهی	۱		۲۸۲,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۹	۸۹/۳/۱۵	بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۹ خرداد	۲		۵۸۸,۰۰۰	بد	۳۴۸,۸۰۰
۱۱	۸۹/۴/۱۰	بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در اول تیر ماه	۲	۶۸۶,۰۰۰		بد	۱,۰۳۴,۸۰۰
۱۲	۸۹/۶/۱	بابت پرداخت هزینه برق و تلفن	۲		۲۸,۰۰۰	بد	۱,۰۰۶,۸۰۰
۱۳	۸۹/۷/۱	بابت خرید اثاثه اداری	۲		۷۰,۰۰۰	بد	۹۳۶,۸۰۰
۱۴	۸۹/۸/۱	پرداخت حق بیمه یک ساله اثاثه	۲		۱,۲۰۰	بد	۹۳۵,۶۰۰
۱۵	۸۹/۱۱/۳۰	بابت پرداخت هزینه حقوق کارکنان	۲		۴۶,۰۰۰	بد	۸۸۹,۶۰۰
۱۶	۸۹/۱۲/۱۴	بابت پیش فروش کالا به شرکت الف	۲	۱۶۰,۰۰۰		بد	۱,۰۴۹,۶۰۰
۱۷	۸۹/۱۲/۱۵	بابت برداشت وجه توسط مالک	۲		۴۷,۰۰۰	بد	۱,۰۰۲,۶۰۰

## حسابهای پرداختی

۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰
۱۰,۰۰۰	
مانده ۱۰,۰۰۰	

## خرید

۶۴۰,۰۰۰	
۶۰۰,۰۰۰	
مانده ۱,۲۴۰,۰۰۰	

## سرمایه

۹۷۶,۰۰۰	
مانده ۹۷۶,۰۰۰	

## حسابهای دریافتی

۲۱,۰۰۰	۶۱۰,۰۰۰
۵۸۹,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷۰۰,۰۰۰	۶۵,۰۰۰
	مانده ۶۵,۰۰۰

## فروش

۶۱۰,۰۰۰	
۷۰۰,۰۰۰	
۶۵,۰۰۰	
مانده ۱,۳۷۵,۰۰۰	

## هزینه حمل کالای خریداری شده

۶,۲۰۰	
مانده ۶,۲۰۰	

## برگشت از خرید و تخفیفات

۱۸,۰۰۰	
مانده ۱۸,۰۰۰	

## تخفیفات نقدی خرید

۱۲,۰۰۰	
مانده ۱۲,۰۰۰	

## برگشت از فروش و تخفیفات

۲۱,۰۰۰	
مانده ۲۱,۰۰۰	

اثاثه اداری		هزینه برق و تلفن		تخفیفات نقدی فروش	
	۸۰,۰۰۰		۲۸,۰۰۰		۱۴,۰۰۰
	مانده ۸۰,۰۰۰		مانده ۲۸,۰۰۰		مانده ۱۴,۰۰۰
پیش دریافت		هزینه حقوق		پیش پرداخت بیمه	
۱۶۰,۰۰۰			۴۶,۰۰۰		۱,۲۰۰
مانده ۱۶۰,۰۰۰			مانده ۴۶,۰۰۰		مانده ۱,۲۰۰
برداشت			۴۷,۰۰۰		
			۴۷,۰۰۰		

**مؤسسه ارغوان**  
تراز آزمایشی اصلاح نشده  
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۹۷۶,۰۰۰		سرمایه
	۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
	۶,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۳۷۵,۰۰۰		فروش
	۶۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
۱۸,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
	۱۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۱,۲۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۴۶,۰۰۰	هزینه حقوق
۱۶۰,۰۰۰		پیش دریافت
	۴۷,۰۰۰	برداشت
<u>۲,۵۵۱,۰۰۰</u>	<u>۲,۵۵۱,۰۰۰</u>	جمع

صفحه: ۳

ادامه دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۹	۸۹/۱۲/۲۹	پیش دریافت فروش بابت اصلاح حساب پیش دریافت		۹۵,۰۰۰	۹۵,۰۰۰
۲۰	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه حقوق حساب‌های پرداختی بابت ثبت هزینه حقوق اسفند ماه		۸,۰۰۰	۸,۰۰۰
۲۱	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه استهلاك اثاثه استهلاك انباشته اثاثه بابت ثبت استهلاك اثاثه		۷,۰۰۰	۷,۰۰۰
۲۲	۸۹/۱۲/۲۹	موجودی کالای پایان دوره حساب خلاصه سود و زیان بابت ثبت موجودی کالای پایان دوره		۱۷۲,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰
۲۳	۸۹/۱۲/۲۹	هزینه بیمه پیش پرداخت بیمه بابت اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه		۵۰۰	۵۰۰

$$\text{هزینه استهلاك سالانه اثاثه} = \frac{۸۰,۰۰۰ - ۱۰,۰۰۰}{۵ \text{ سال}} = ۱۴۰۰$$

$$\text{هزینه استهلاك ۶ ماهه اثاثه} = ۱۴۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۷۰۰$$

پیش دریافت		هزینه حقوق		پیش پرداخت بیمه	
۱۶۰,۰۰۰	۹۵,۰۰۰	۴۶,۰۰۰	۸,۰۰۰	۵۰۰	۱,۲۰۰
۶۵,۰۰۰ مانده		۵۴,۰۰۰ مانده		۷۰۰ مانده	
استهلاك انباشته اثاثه		هزینه استهلاك اثاثه		فروش	
۷,۰۰۰		۷,۰۰۰		۶۱۰,۰۰۰	
۷,۰۰۰ مانده		۷,۰۰۰ مانده		۷۰۰,۰۰۰	
				۶۵,۰۰۰	
				۹۵,۰۰۰	
				۱,۴۷۰,۰۰۰ مانده	

حساب‌های پرداختی		موجودی کالای پایان دوره		حساب خلاصه سود و زیان	
۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۱۷۲,۰۰۰		۱۷۲,۰۰۰	
۶۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰				
۱۰,۰۰۰					
۸,۰۰۰					
۱۸,۰۰۰ مانده		۱۷۲,۰۰۰ مانده		۱۷۲,۰۰۰ مانده	

هزینه بیمه	
۵۰۰	
۵۰۰ مانده	

**مؤسسه ارغوان**  
**تراز آزمایشی اصلاح شده**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۹۷۶,۰۰۰		سرمایه
	۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
۱۸,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
	۶,۲۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۴۷۰,۰۰۰		فروش
	۶۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱,۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
۱۲,۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
۱۸,۰۰۰		برگشت از خرید و تخفیفات
	۱۴,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
	۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۵۴,۰۰۰	هزینه حقوق
۶۵,۰۰۰		پیش دریافت
	۴۷,۰۰۰	برداشت
	۷,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
۷,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
	۵۰۰	هزینه بیمه
۱۷۲,۰۰۰		حساب خلاصه سود و زیان
<u>۲,۷۳۸,۰۰۰</u>	<u>۲,۷۳۸,۰۰۰</u>	جمع



**مؤسسه ارغوان**  
**صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۱,۲۴۰,۰۰۰	خرید
	کسر می شود:
	برگشت از خرید و تخفیفات ۱۸,۰۰۰
(۳۰,۰۰۰)	تخفیفات نقدی خرید ۱۲,۰۰۰
۱,۲۱۰,۰۰۰	خرید خالص
۶,۲۰۰	اضافه می شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
۱,۲۱۶,۲۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۰	موجودی کالای اول دوره
۱,۲۱۶,۲۰۰	اضافه می شود: بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره
۱,۲۱۶,۲۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۱۷۲,۰۰۰)	کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره
۱,۰۴۴,۲۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

تخفیفات نقدی فروش - برگشت از فروش و تخفیفات - فروش = فروش خالص  
 $1,435,000 = 1,470,000 - 21,000 - 14,000$  = فروش خالص

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت سود و زیان**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

۱,۴۳۵,۰۰۰	فروش خالص
(۱,۰۴۴,۲۰۰)	کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۹۰,۸۰۰	سود ناخالص
	کسر می شود هزینه ها:
۵۴,۰۰۰	هزینه حقوق
۲۸,۰۰۰	هزینه برق و تلفن
۵۰۰	هزینه بیمه
۷,۰۰۰	هزینه استهلاک اثاثه
(۸۹,۵۰۰)	جمع هزینه ها
۳۰۱,۳۰۰	سود خالص

**مؤسسه ارغوان**  
**صورت سرمایه**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

°	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۹۷۶,۰۰۰	اضافه می‌شود: سرمایه گذاری صاحب مؤسسه طی سال
۳۰۱,۳۰۰	اضافه می‌شود: سود خالص سال
(۴۷,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه
۱,۲۳۰,۳۰۰	مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال

انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه.

**ادامه دفتر روزنامه** **صفحه: ۳**

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۴	۸۹/۱۲/۲۹	فروش برگشت از خرید و تخفیفات تخفیفات نقدی خرید		۱,۴۷۰,۰۰۰ ۱۸,۰۰۰ ۱۲,۰۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰
		حساب خلاصه سود و زیان		۱,۳۷۰,۷۰۰	
		حساب خلاصه سود و زیان خرید			۱,۲۴۰,۰۰۰
		برگشت از فروش و تخفیفات			۲۱,۰۰۰
		تخفیفات نقدی فروش			۱۴,۰۰۰
		هزینه حمل کالای خریداری شده			۶,۲۰۰
		هزینه حقوق			۵۴,۰۰۰
		هزینه استهلاک اثاثه			۷,۰۰۰
		هزینه بیمه			۵۰۰
		هزینه برق و تلفن			۲۸,۰۰۰
		حساب خلاصه سود و زیان		۳۰۱,۳۰۰	
		سرمایه			۳۰۱,۳۰۰
		سرمایه		۴۷,۰۰۰	
		برداشت			۴۷,۰۰۰
		بابت بستن حساب‌های موقت			

**حساب خلاصه سود و زیان**

۱۷۲,۰۰۰	۱,۳۷۰,۷۰۰
۱,۵۰۰,۰۰۰	
۳۰۱,۳۰۰ سود خالص	۳۰۱,۳۰۰

**سرمایه**

۹۷۶,۰۰۰	۴۷,۰۰۰
۳۰۱,۳۰۰	
۱,۲۳۰,۳۰۰ مانده	

**مؤسسه ارغوان**  
**تراز آزمایشی (اختتامی)**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
۱,۲۳۰,۳۰۰		سرمایه
۱۸,۰۰۰		حسابهای پرداختی
	۶۵,۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
۶۵,۰۰۰		پیش دریافت
۷,۰۰۰		استهلاک انباشته اثاثه
	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۳۲۰,۳۰۰	جمع

**مؤسسه ارغوان**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

بدهی ها:		دارایی ها:	
۱۸,۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱,۰۰۲,۶۰۰	صندوق
		۶۵,۰۰۰	حسابهای دریافتی
۶۵,۰۰۰	پیش دریافت	۱۷۲,۰۰۰	موجودی کالا
۸۳,۰۰۰	جمع بدهی ها	۷۰۰	پیش پرداخت بیمه
		۸۰,۰۰۰	اثاثه اداری
		کسر می شود: استهلاک انباشته اثاثه (۷,۰۰۰)	
			خالص اثاثه
۱,۲۳۰,۳۰۰	سرمایه	۷۳,۰۰۰	جمع دارایی ها
		<u>۱,۳۱۳,۳۰۰</u>	
<u>۱,۳۱۳,۳۰۰</u>	جمع بدهیها و سرمایه		

ثبتهای مربوط به بستن حسابهای دائمی در دفتر روزنامه:

ادامه دفتر روزنامه صفحه: ۴

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۵	۸۹/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه صندوق حسابهای دریافتی اثاثه اداری پیش پرداخت بیمه موجودی کالا سرمايه حسابهای پرداختی پیش دریافت استهلاک انباشته اثاثه تراز اختتامیه بابت انتقال حسابهای دائمی به سال بعد		۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۰۰۲,۶۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰ ۷۰۰ ۱۷۲,۰۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰
				۱,۲۳۰,۳۰۰ ۱۸,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۷,۰۰۰	
				۱,۳۲۰,۳۰۰	

افتتاح حسابهای دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۹۰/۱/۱	صندوق حسابهای دریافتی اثاثه اداری پیش پرداخت بیمه موجودی کالا تراز افتتاحیه تراز افتتاحیه سرمايه حسابهای پرداختی پیش دریافت استهلاک انباشته اثاثه بابت افتتاح حسابهای دائمی در ابتدای سال		۱,۰۰۲,۶۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۸۰,۰۰۰ ۷۰۰ ۱۷۲,۰۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰ ۱,۳۲۰,۳۰۰	۱,۳۲۰,۳۰۰ ۱,۲۳۰,۳۰۰ ۱۸,۰۰۰ ۶۵,۰۰۰ ۷,۰۰۰



مثال ۲: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه نیلوفر آبی در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۱۶ مالک با واریز ۸۲۴,۰۰۰ ریال وجه نقد مؤسسه نیلوفر آبی را تشکیل داد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۷ مبلغ ۴۲۷,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و ۲۳۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۴ مبلغ ۳۸۷,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رسید.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۵ مبلغ ۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته برگشت داده شد و ۴,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن کالای فروش رفته تخفیف داده شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۶ مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده برگشت داده شد و وجه بقیه کالا پرداخت شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود خریداری شد.  
در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۲۲ وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۹/۳/۱۲ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۳ مبلغ ۴۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۲ وجه فروش مورخ ۱۳۸۹/۴/۳ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱ مبلغ ۳۱,۲۰۰ ریال بابت هزینه های برق و تلفن پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۷/۱ مقداری ائانه اداری به مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰ مبلغ ۶۲,۰۰۰ ریال بابت هزینه حقوق پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۴ بابت فروش کالا به شرکت سبلان مبلغ ۱۲۸,۰۰۰ ریال به صورت پیش دریافت از آن شرکت دریافت گردید.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۵ مالک مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود. مطلوب است:

۱- ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T. روش ثبت موجودی کالا ادواری می باشد.

۲- تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده در پایان سال ۱۳۸۹.

۳- انجام ثبت های اصلاحی در دفتر روزنامه در پایان سال ۱۳۸۹ و انتقال آن به دفتر کل با توجه به اطلاعات زیر:  
الف) بابت کالای پیش فروش شده به شرکت سبلان تا پایان سال مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال کالا تحویل آن شرکت شده است.  
ب) هزینه حقوق اسفند ماه کارکنان ۷,۴۰۰ ریال است که تا پایان سال ثبت و پرداخت نشده است.

ج) عمر مفید ائانه ۶ سال و ارزش اسقاط آن ۶,۰۰۰ ریال است.

د) موجودی کالای پایان دوره ۱۴۷,۰۰۰ ریال است.

۴- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده در پایان سال ۱۳۸۹

۵- تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

۶- تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

۷- تهیه صورت سود و زیان

۸- تهیه صورت حساب سرمایه

۹- انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت در پایان سال در دفتر روزنامه

۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامیه در پایان سال ۱۳۸۹

۱۱- تهیه ترازنامه در پایان سال ۱۳۸۹

۱۲- انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های دائمی در دفتر روزنامه

۱۳- افتتاح حساب های دائمی در دفتر روزنامه در ابتدای سال ۱۳۹۰

# فصل نهم

## مفروضات و اصول حسابداری

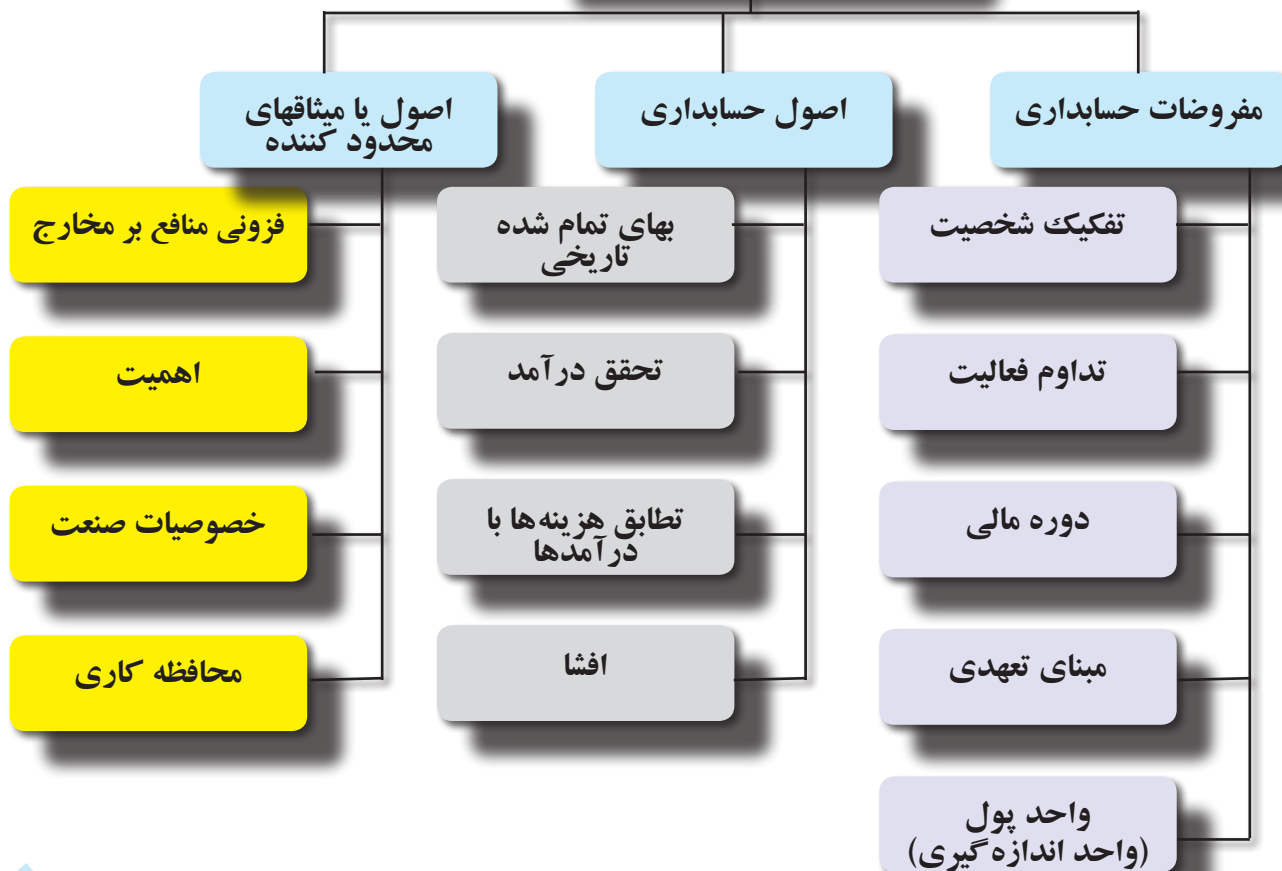
### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- مفروضات و اصول حسابداری را نام ببرد.
- ۲- مفروضات حسابداری را توضیح دهد.
- ۳- اصول حسابداری را توضیح دهد.
- ۴- اصول محدودکننده حسابداری را توضیح دهد.

حسابداری مانند سایر دانش‌های بشری، مفاهیم، مفروضات و اصول مشخصی دارد. این مفاهیم، مفروضات و اصول تحت عنوان مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی شناخته می‌شوند. در مورد طبقه بندی مفاهیم اساسی حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد؛ اما، طبقه بندی زیر بیشتر متداول است:

### مفاهیم اساسی حسابداری



در ادامه این فصل هر کدام از مفاهیم فوق تشریح می گردد.

مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نماید و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد را مفاهیم اساسی حسابداری می‌نامند.

## الف) مفروضات حسابداری ✓

مفروضات حسابداری<sup>۱</sup> منشأ و شالوده اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می‌تواند منشأ یک یا چند اصل حسابداری باشد.

مفروضات حسابداری، مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی و منشأ و شالوده اصول حسابداری هستند.

مفروضات حسابداری ۵ تا است:

فرض تفکیک شخصیت - فرض تداوم فعالیت - فرض دوره مالی - فرض یا مبنای تعهدی و فرض واحد پول (واحد اندازه‌گیری)

### ۱- فرض تفکیک شخصیت<sup>۲</sup>

بر اساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود. فعالیت‌های مالی به اعتبار شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل و ثبت شده و صورت‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات شخصیت مزبور تهیه و ارائه می‌گردند. به‌طور مثال اگر آقای یگانه دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه خودرو باشد، برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آقای یگانه باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دید همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل شود و در اسناد و مدارک همان شخصیت حسابداری ثبت و ضبط گردد. بدیهی است چنانچه آقای یگانه دارای یک باب منزل و یک دستگاه خودروی شخصی باشد این اموال در دفاتر هیچ کدام از شخصیت‌های حسابداری فوق (فروشگاه یا تعمیرگاه) ثبت نخواهد شد. یعنی در دفاتر فروشگاه، فقط اموال مربوط به فروشگاه و در دفاتر تعمیرگاه، فقط اموال مربوط به تعمیرگاه ثبت می‌گردد.

1- Accounting Assumptions

2-Entity Assumption

براساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود و فعالیت‌های مالی از نقطه نظر شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل، ثبت و گزارش می‌گردند.

## ۲- فرض تداوم فعالیت<sup>۱</sup>

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. این فرض بدان معنی نیست که مؤسسه دارای عمر نامحدود است، بلکه حاکی از آن است که مؤسسه برای یک دوره زمانی کافی برای اجرای عملیات، انجام قراردادها و ایفای تعهدات خود، دوام و بقا خواهد داشت. بر اساس این فرض است که مبالغ پرداختی در یک دوره مالی کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود، بلکه بخشی از این پرداخت‌ها تحت عناوین مختلف دارایی به سال‌های بعد منتقل می‌گردد. بعلاوه، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و بلند مدت (غیرجاری) بر این فرض مبتنی است.

اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد، تمایز بین اقلام جاری و بلند مدت (غیر جاری) اهمیت خود را از دست می‌دهد. ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده نیز براساس فرض تداوم فعالیت صورت می‌پذیرد. اگر مؤسسه در حال تصفیه یا فروش باشد، فرض تداوم فعالیت و اصل بهای تمام شده برای تهیه صورت‌های مالی مصداق ندارد و اقلام صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری (بازار) در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند.

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش بینی تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد.

## ۳- فرض دوره مالی<sup>۲</sup>

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، به‌طور دقیق و قطعی تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان صبر کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر، معمولاً یکساله، تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی» یا «دوره حسابداری» می‌گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل باشد «سال مالی» می‌گویند. انطباق سال مالی با سال تقویمی اجباری و الزامی نیست. مثلاً در ایران الزامی نیست که سال مالی از اول فروردین ماه شروع و به پایان اسفند ماه ختم شود. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن مصادف با دوران پائین‌ترین سطح فعالیت مؤسسه طی سال باشد. زیرا در این صورت قسمت حسابداری فرصت مناسبی را برای تکمیل عملیات حسابداری لازم در پایان سال مالی پیدا می‌کند.

1 - Going Concern / Continuity Assumption

2 - Time Period Assumption



براساس فرض دوره مالی، عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر که معمولاً یک‌ساله هستند تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد.

#### ۴- فرض یا مبنای تعهدی<sup>۱</sup>

فرض تعهدی یکی از زیربنایی‌ترین و مهمترین مفروضات حسابداری است. توسعه و گسترش حسابداری تا حد زیادی مدیون این فرض است. بر اساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند. اغلب در متون حسابداری بجای عبارت «فرض تعهدی» از عبارت «مبنای تعهدی» استفاده می‌شود. مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد. در مبنای نقدی هر دریافت وجهی توسط شرکت که از ناحیه صاحبان شرکت یا وام دهندگان نباشد به عنوان درآمد و هر پرداخت وجهی توسط شرکت که به اشخاصی غیر از صاحبان شرکت یا وام دهندگان صورت پذیرد به عنوان هزینه تلقی می‌شود.

براساس فرض تعهدی درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند.

#### ۵- فرض واحد پول<sup>۲</sup> (واحد اندازه‌گیری)

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود. از آن‌جا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه‌گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود.

البته اموال مختلف را با مقیاسهای متفاوتی از جمله زمین را با متر مربع، سیمان را با کیلو و بنزین را با لیتر می‌توان اندازه‌گیری نمود. اما اگر ترازنامه‌ای تهیه کنیم که در آن هر کدام از اموال فوق با مقیاس‌های مذکور ارائه شده باشند آیا این ترازنامه قابل استفاده است؟ مثلاً آیا در این وضعیت می‌توان گفت وضع مالی مؤسسه «الف» بهتر است یا وضع مالی مؤسسه «ب»؟ به دلیل همین محدودیتهاست که در حسابداری، واحد پول (مثلاً ریال) به عنوان مقیاسی که بین همه معاملات و عملیات مالی مشترک است، مبنای ثبت قرار می‌گیرد.

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود.

1 - Accrual Basis / Assumption

2 - Monetary Unit Assumption

## ✓ (ب) اصول حسابداری

اصول حسابداری<sup>۱</sup> قواعدی کلی است که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند. اصول حسابداری عبارت‌اند از:

- ۱- اصل بهای تمام شده،
- ۲- اصل تحقق درآمد،
- ۳- اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها،
- ۴- اصل افشا.

قواعد کلی که حسابداران آن را مبنای استفاده و اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند اصول حسابداری نامیده می‌شود. اصول حسابداری ۴ تا است:  
اصل بهای تمام شده - اصل تحقق درآمد - اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها - اصل افشا.

### ۱- اصل بهای تمام شده تاریخی<sup>۲</sup>

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود. امکان دارد که مؤسسه گاه یکی از اقلام دارایی را به قیمتی بیش از آنچه باید باشد، خریداری کند اما همیشه فرض بر این است که در معامله قضاوت صحیح بکار رفته و مؤسسه نمی‌توانسته است دارایی یا خدمت را به قیمتی کمتر تحصیل کند. بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن خریدار و فروشنده ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک دارایی را با پول مبادله می‌کنند. بهای تمام شده تاریخی دو نارسایی عمده دارد:

اول آن که ارزش دارایی‌های هر مؤسسه پس از گذشت مدتی نسبتاً طولانی، تغییر می‌کند و به این ترتیب بهای تمام شده تاریخی به عنوان مقیاس اندازه‌گیری منابع موجود، اعتبار خود را از دست می‌دهد.

دوم آن که دارایی‌های یک مؤسسه معمولاً در طول زمان تحصیل می‌شود و بهای تمام شده آن بر مبنای قیمت‌های زمان تحصیل است و قیمت‌ها معمولاً با گذر زمان تغییر می‌یابد. بنابراین اقلامی که به عنوان دارایی باهم جمع و در ترازنامه یکجا ارائه می‌شوند، به علت تغییرات مقیاس اندازه‌گیری آنها نمی‌تواند به عنوان ارقامی که تفسیر دقیقی را ممکن می‌سازد تلقی شود. با وجود نارسایی‌های فوق معمولاً مبلغ دارایی‌ها به بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل دارایی در حساب‌ها ثبت و گزارش می‌شوند.

1- Accounting principles

2- Historical Cost Principle

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش شناسائی و ثبت نمی‌شود.

## ۲ - اصل افشای حقایق<sup>۱</sup>

اصل افشا ایجاب می‌کند که کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه به نحو مناسب و کامل افشا شود. براساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد، افشا شود. افشای اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه آن صورت پذیرد.

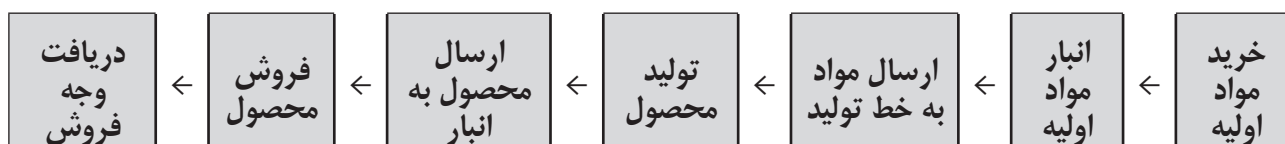
به موجب اصل افشا، کلیه واقعیتهای با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه باید به نحو مناسب و کامل افشا شود.

## ۳ - اصل تحقق درآمد<sup>۲</sup>

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند؛ معمولاً زمانی در آمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود<sup>۳</sup> کامل یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود عبارت از مجموعه‌ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را دربر می‌گیرد. به عبارت دیگر فرایند کسب سود زمانی تکمیل شده است که چرخه عملیات واحد تجاری کامل شده یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد.

بر اساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق شناسائی می‌شوند. معمولاً زمانی در آمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود کامل شده باشد.

فرایند کسب سود را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



همانطور که ملاحظه می‌شود، برای کسب سود عملیات زیادی باید انجام شود. لیکن معمولاً اندیشمندان حسابداری اعتقاد

1 - Disclosure Principle

2 - Revenue Realization Principle

3 - Earning Process

دارند که سود را باید پس از طی مرحله فروش شناسائی کرد زیرا در این مرحله است که فرایند کسب سود تقریباً کامل شده است و می توان میزان درآمد را اندازه گیری کرد. لذا اغلب هنگام فروش محصول، فرایند کسب سود را تکمیل شده می دانند. بنابراین زمان تحقق درآمد را همان موقع فروش در نظر می گیرند. البته بر این نظریه استثنائاتی وارد است که توضیح آنها را به دروسهای بعدی موکول می نمائیم.

#### ۴ - اصل تطابق هزینه ها با درآمدها<sup>۱</sup>

اصل تطابق هزینه با درآمد، به شناسائی و اندازه گیری درست سود هر دوره مالی توجه دارد. براساس این اصل، برای اندازه گیری سود هر دوره، باید هزینه های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه هایی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نمائیم. بنابراین، به موجب اصل تطابق هرگاه درآمدی در صورت سود و زیان یک دوره منعکس می گردد، باید هزینه هایی که به آن درآمدها مربوط می شوند نیز در همان صورت سود و زیان منعکس گردند. بر اساس اصل تطابق، هزینه های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

براساس اصل تطابق، برای اندازه گیری سود هر دوره، باید هزینه های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. لذا هزینه های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

#### ✓ (ج) میثاقها یا اصول محدود کننده

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می سازند. میثاقها یا اصول محدود کننده اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارت اند از:

میثاقها یا اصول محدود کننده کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می سازند.  
اصول محدود کننده ۴ تا است:  
اصل فزونی منافع بر مخارج - اصل اهمیت - اصل محافظه کاری - اصل خصوصیات صنعت

#### ۱ - فزونی منافع بر مخارج

هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری است. اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه گیری دقیق آنها به سادگی میسر نمی باشد.

براساس اصل فزونی منافع بر مخارج، مخارج تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع آن فزونی یابد.

## ۲- اصل اهمیت<sup>۱</sup>

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد. البته لازم به یادآوری است که اصل اهمیت هرگز به معنی عدم ثبت اقلام جزئی و کم اهمیت نیست. مثلاً یک مدادتراش رومیزی که بیشتر از یک سال عمر مفید دارد را به لحاظ نظری باید موقع خرید به عنوان دارایی ثبت نمود و هر ساله مبلغی از آن را مستهلک کرد. اما به موجب اصل اهمیت می‌توان موقع خرید مدادتراش، کل بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه ثبت نمود.

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.

## ۳- اصل محافظه کاری<sup>۲</sup>

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. اصل محافظه کاری بدین معنی نیست که درآمد یا دارایی کمتر از واقع و هزینه بیشتر از واقع شناسائی و ثبت گردد. بلکه به موجب اصل محافظه کاری، در شرایطی که ناچار از برآورد هستیم باید برآوردها با احتیاط انجام شود تا خوش بینی غیر واقع بینانه بر گزارشات مالی حاکم نگردد. برای مثال در موقع برآورد هزینه استهلاک، اگر پیش بینی می‌شود که هزینه استهلاک دارائی بین ۴۲ تا ۴۶ میلیون ریال در سال است، باید مبلغ ۴۶ میلیون ریال ملاک قرار گیرد و اگر ارزش درآمدها خدمات بین ۲۵ تا ۲۷ میلیون ریال برآورد می‌شود، باید مبلغ ۲۵ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بدیهی است چنانچه قطعاً بدانیم هزینه استهلاک دارائی ۴۲ میلیون ریال است حتماً باید ۴۲ میلیون ریال را به عنوان هزینه استهلاک ثبت نمائیم. همینطور است برای درآمدها خدمات که اگر مبلغ آن به طور قطع ۲۷ میلیون ریال باشد، باید مبلغ ۲۷ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بنابراین فقط در شرایط ابهام که ناچار از برآورد هستیم اصل محافظه کاری کاربرد دارد.

اصل محافظه کاری بدین منظور مطرح شده است که برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی امید واهی ایجاد ننماید.

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

1 - Materiality Principle

2 - Conservatism Principle

## ۴ - خصوصیات صنعت<sup>۱</sup>

خصوصیات و رویه‌های عملکرد در صنایع مختلف، ممکن است استثنائات خاصی را در مورد بکارگیری اصول و رویه‌های حسابداری توجیه کند. مثلاً شرکت‌های پیمانکاری، بیمه، صنایع استخراجی، دامپروری و کشاورزی از صنایعی هستند که دارای شرایط ویژه مربوط به خود می‌باشند و به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی برای آنها در نظر گرفت.

به موجب اصل خصوصیات صنعت، برای صنایعی که دارای شرایط ویژه می‌باشند، به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روشهای حسابداری خاصی در نظر گرفت.

## ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری ✓

علاوه بر رعایت مفروضات و اصول حسابداری که بیان گردید، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی هنگامی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر و مفید واقع گردد که از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشد. مهمترین این ویژگیها و خصوصیات کیفی عبارت‌اند از:

۱ - مربوط بودن

۲ - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا

۳ - قابلیت مقایسه

در ادامه این بخش، ویژگیهای مزبور تشریح می‌گردد.

مهمترین ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری عبارت‌اند از:  
مربوط بودن - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکاء - قابلیت مقایسه

### ۱ - مربوط بودن<sup>۲</sup>

به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته و پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی، تعریف کرد.

اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیریها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد.

### ۲ - قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا<sup>۳</sup>:

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه

1 - Industry Peculiarities

1- Relevance

3 - Reliability

با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.<sup>۱</sup>

نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری هنگامی قابل اتکا است که به طور صادقانه معرف ارزش‌هایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. به طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد، اطلاعات قابل اتکا می‌باشد.

**اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است.**

### ۳ - قابلیت مقایسه<sup>۲</sup>

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، امکانات و فرصتهای سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار گوناگونی دارند. تصمیمات آنان نیز گاهی بر مبنای مقایسه عملکرد واحد تجاری مورد نظر در طول زمان (چندین سال) و یا عملکرد چندین واحد تجاری برای دوره یا دوره‌های زمانی یکسان، اتخاذ می‌شود. این مقایسه‌ها هنگامی مفهوم خواهد بود که اطلاعات ارائه شده دارای کیفیت «قابلیت مقایسه» باشند. ویژگی «قابلیت مقایسه» مبتنی بر مفاهیم (۱) رعایت یکنواختی یا ثبات رویه<sup>۳</sup> و (۲) همسانی رویه‌ها<sup>۴</sup> می‌باشد.

**اطلاعات حسابداری باید به نحوی باشد که امکان مقایسه عملکرد واحد تجاری برای سال‌های مختلف و همچنین مقایسه آن با سایر واحدهای تجاری را فراهم نماید.**

### ✓ تضاد بین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می‌تواند به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریها کمک کند که از ویژگیهای کیفی لازم برخوردار باشد. اما ملحوظ داشتن تمامی ویژگیها به طور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری به دلیل تضاد بین این ویژگیها، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است. لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها، ناگزیر باید به ویژگیهایی که برای تحقق هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی ضروری‌تر است، بهای بیشتر و ارجحیت داده شود و حتی در موارد لزوم، از برخی ویژگیها به نفع سایر ویژگیها صرف نظر گردد.

برای مثال اگر بخواهید اطلاعات مربوط به سود مؤسسه کاملاً دقیق و صد در صد قابل اتکا باشد، باید صبر کنید تا تمام تمام کالاها به فروش برسند و تمام درآمدها وصول شود. لیکن این امر ممکن است سالها به طول انجامد. از طرف دیگر اگر بخواهید اطلاعات مربوط باشد، باید آنها را هر چه سریعتر در قالب گزارشات مالی به استفاده‌کنندگان ارائه نمائید. لذا در اینجا بین ویژگی قابلیت اتکا و مربوط بودن تضاد وجود دارد.

۱ - کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری، چاپ چهاردهم، تهران: سازمان حسابرسی، ۱۳۸۷، ص ۶۸۰.

2 - Comparability

3 - Uniformity

4 - Consistency

## استانداردهای حسابداری ✓

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که بکارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرایی است که راهنمای بکارگیری آنها در عمل باشد. این ضوابط عملی و اجرایی همان استانداردهای حسابداری هستند. بنابراین استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند. از آنجا که استانداردهای حسابداری دارای آثار و تبعات اقتصادی است، معمولاً توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین می‌شود که پاسخگوی عواقب عملکرد خود باشند. در غالب کشورهای تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظر دولت صورت می‌گیرد. مثلاً در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۱</sup> مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است که این امر را به عهده کمیته‌هایی که زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۲</sup> فعالیت می‌کنند گذارده است.

در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین بر اساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور سازمان است و گزارشهای حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.»<sup>۳</sup>

در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در سازمان حسابرسی مأمور شد تا استانداردهای حسابداری ایران را تدوین کند. پیرو این موضوع و در راستای ایفای وظایف قانونی سازمان حسابرسی، کمیته مزبور طی سالهای ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ تعداد ۱۴ بیانیه رهنمود حسابداری را جهت نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد. سپس این کمیته به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد و نهایتاً استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۲ را منتشر نمود که برای صورت‌های مالی که شروع دوره آنها از ابتدای سال ۱۳۸۰ بود لازم الاجراء گردید. نهایتاً تا سال ۱۳۸۶ ضمن تجدید نظر در استانداردهای منتشر شده قبلی و تدوین چند استاندارد جدید، تعداد استانداردهای حسابداری منتشر شده سازمان به ۲۹ استاندارد رسید.<sup>۴</sup> به علاوه در این راستا، علاوه بر آیین رفتار حرفه ای (که در نشریه شماره ۱۲۳ منتشر شده) مجموعه ای از استانداردهای حسابرسی نیز تدوین گردیده که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردیده است.

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها که به صورت کلی در مفروضات و اصول حسابداری بیان گردیده است را به صورت جزئی تر تشریح می‌نماید.

1 - Exchange Commission Security

2 - American Institute Certified Public Accountant

۳- همان مأخذ، ص «الف».

۴- مجموعه این استانداردها در قالب کتاب «استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۹» توسط سازمان حسابرسی به چاپ رسیده است.





## پرسش

- ۱ - مفروضات حسابداری را نام ببرید.
- ۲ - فرض تفکیک شخصیت چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۳ - فرض تداوم فعالیت به چه معنی است؟
- ۴ - فرض واحد پول یا واحد اندازه گیری را توضیح دهید.
- ۵ - منظور از فرض دوره مالی چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۶ - فرض تعهدی را تشریح نمایید.
- ۷ - اصول حسابداری را نام ببرید.
- ۸ - اصل بهای تمام شده تاریخی را توضیح دهید.
- ۹ - اصل تحقق درآمد به چه معنی است؟
- ۱۰ - مفهوم اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها را توضیح دهید.
- ۱۱ - منظور از اصل افشا چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۲ - اصول محدودکننده حسابداری را نام ببرید.
- ۱۳ - آیا مخارج تهیه اطلاعات حسابداری باید مد نظر قرار گیرد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۴ - آیا اهمیت مبلغ یک رویداد مالی تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۵ - آیا خصوصیات یک صنعت تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۶ - مفهوم اصل محافظه کاری را توضیح دهید.

## تمرین



- ۱- حسابدار شرکت سیروس خریدهای منزل آقای سیروس را در دفاتر شرکت ثبت نموده است. این عمل با کدام یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.
- ۲- شرکت آبان ۳ سال پیش ساختمانی را بمبلغ ۸۰۰ میلیون ریال خریداری کرد. در سال جاری کارشناس رسمی دادگستری ساختمان را ۱۵۰۰ میلیون ریال قیمت گذاری نموده است. حسابدار شرکت نیز به دلیل افزایش قابل توجه قیمت ساختمان، قیمت آن را در دفاتر افزایش داده و به ۱۵۰۰ میلیون ریال رسانده است. آیا این عمل حسابدار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۳- حسابدار شرکت پاک بخشی از هزینه‌های سال ۱۳۸۱ شرکت را که در آن سال فراموش کرده بود در دفاتر ثبت کند در سال ۱۳۸۲ به عنوان هزینه‌های این سال ثبت نمود. آیا این کار صحیح است؟ با توجه به اصول و مفروضات حسابداری شرح دهید.
- ۴- یک قطعه از زمین‌های شرکت بهار در صورت‌های مالی آن گزارش نشده است. این عمل با کدام یک از مفروضات یا اصول حسابداری مغایر است؟ شرح دهید.
- ۵- حسابدار شرکت آبان به علت اینکه می‌خواهد اطلاعات مالی سال ۱۳۸۲ شرکت را به موقع تهیه کند میزان مطالبات مشکوک الوصول شرکت را پیش بینی و در حسابها ثبت کرده است. یکی از مسئولین شرکت معتقد است چون میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول هنوز به‌طور قطعی مشخص نشده است باید تا تعیین تکلیف قطعی آنها از ارائه صورت‌های مالی خودداری کرد. به عقیده شما نظر کدام یک از افراد فوق صحیح است؟ دلیل خود را بیان کنید.
- ۶- حسابدار شرکت نگین دریافت مبلغ ۱۰ میلیون ریال بابت خدماتی که قرار است در ماههای آینده به مشتریان ارائه شود را به عنوان درآمد ثبت کرده است. این عمل با کدام یک از اصول یا مفروضات حسابداری مغایرت دارد؟ توضیح دهید.