

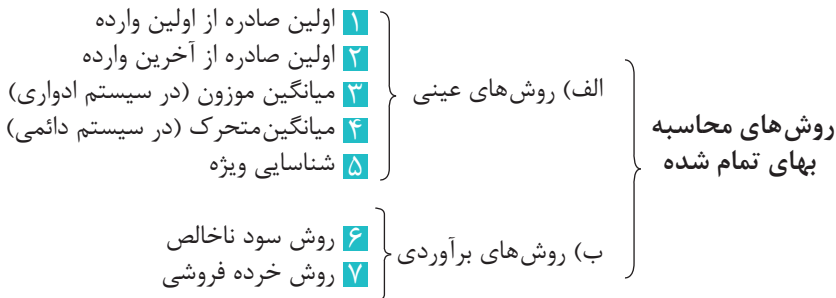
موارد زیر، نمونه‌هایی از مخارجی است که در بهای تمام‌شده موجودی‌ها منظور نمی‌شود و در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌گردد:

(الف) مبالغ غیرعادی مربوط به ضایعات مواد، دستمزد و سایر مخارج تولید (ضایعات قابل کنترل).  
 (ب) مخارج انبارداری به استثنای مخارجی که در فرایند تولید برای انبارداری محصولاتی که نیاز به پردازش بیشتر دارند، انجام می‌شود.  
 (ج) سربار اداری که در رساندن موجودی‌ها به مکان و شرایط فعلی نقشی ندارد.  
 (د) مخارج فروش.

### روش‌های محاسبه بهای تمام‌شده

یکی از مسائل اساسی در حسابداری موجودی‌ها، تخصیص بهای تمام‌شده کالای آماده برای فروش بین موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته می‌باشد. چنانچه بهای تمام‌شده هر واحد کالای خریداری شده، طی دوره ثابت باشد، این تخصیص پیچیده نخواهد بود، اما ممکن است در طول دوره مالی کالاهای مشابه با قیمت‌های متفاوت خریداری شود. بنابراین برای تعیین بهای تمام‌شده موجودی کالای پایان دوره و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته طی دوره باید مشخص نمود که موجودی‌های پایان دوره و کالاهای فروش رفته از کدام اقلام و کدام خریدها می‌باشد؟

این روش‌ها عبارت‌اند از:



طبق اصول پذیرفته شده حسابداری به منظور یکسان‌سازی عملیات حسابداری، روش انتخاب شده برای ارزشیابی موجودی‌ها، باید ثابت بماند و تغییر روش صورت نگیرد (ثبات روش)، زیرا تغییر روش قابلیت مقایسه نتایج گزارش شده را کاهش داده و تصمیم‌گیری را با مشکل مواجه می‌سازد. برای مثال اگر شرکتی در سال گذشته از روش اولین صادره از اولین وارده استفاده کرده باشد و در سال جاری، روش ارزیابی را به میانگین تغییر دهد، قابلیت مقایسه بودن سود گزارش شده دو دوره به دلیل عدم رعایت ثبات روش ارزیابی، پایین می‌آید. به هر حال ثبات رویه مانع از تغییر روش‌های ارزیابی نیست.

بهای تمام‌شده موجودی کالا شامل تمامی مخارج لازم و ضروری برای رساندن موجودی کالا به شرایط فروش می‌باشد.

**اولین صادره از اولین وارده:** در این روش فرض بر این است که کالا به همان ترتیب و نوبتی که خریداری شده، به همان ترتیب نیز فروخته می‌شود و آنچه باقی می‌ماند (موجودی کالای پایان دوره) بر مبنای آخرین قیمت‌های خرید، ارزش گذاری می‌شود. نتایج حاصل از روش اولین صادره از اولین وارده، در هر دو سیستم ادواری و دائمی یکسان است.



استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده در صنایعی مانند صنایع غذایی، دارویی و شرکت‌هایی که محصولات فاسد شدنی دارند متداول است و باعث انطباق هرچه بیشتر جریان فیزیکی و هزینه‌ای کالاها می‌شود. در این روش بهای تمام شده موجودی‌های (پایان دوره) گزارش شده در ترازنامه تقریباً به ارزش بازار نزدیک است.

**اولین صادره از آخرین وارده:** در این روش فرض بر این است که کالایی که آخر خریداری شده، اول فروخته می‌شود و آنچه باقی می‌ماند (موجودی کالای پایان دوره) بر مبنای اولین قیمت‌های خرید، ارزش گذاری می‌شود.



روش اولین صادره از آخرین وارده باعث رعایت اصل تطابق می‌شود و در این روش بهای تمام شده کالای فروش رفته به ارزش بازار نزدیک‌تر است.

**میانگین موزون:** این روش در سیستم ادواری کاربرد دارد و در پایان هر دوره قیمت میانگین یک واحد از طریق تقسیم بهای تمام شده کالای آماده برای فروش بر تعداد کالای آماده برای فروش به دست می‌آید سپس میانگین موزون هر واحد در تعداد کالای فروش رفته و تعداد موجودی پایان دوره ضرب می‌شود تا بهای تمام شده کالای فروش رفته و بهای تمام شده موجودی پایان دوره محاسبه شود.

**میانگین متحرک:** این روش در سیستم دائمی کاربرد دارد و پس از هر بار وارده (خرید و برگشت از فروش)، میانگین بهای تمام شده هر واحد از طریق تقسیم بهای تمام شده کالای آماده

برای فروش بر تعداد کالای آماده برای فروش به دست می آید و بهای تمام شده کالای فروش رفته از ضرب میانگین هر واحد در تعداد کالای فروش رفته به دست می آید. مهم ترین مزیت روش میانگین، کاربرد عملی آن است. این روش ساده و عینی می باشد و به دلیل سهولت در اندازه گیری اغلب مورد استفاده قرار می گیرد.

**شناسایی ویژه:** این روش برای اقلامی مناسب است که مدارک مربوط به خرید کالا به طور جداگانه از یکدیگر قابل تفکیک باشد و در زمان فروش بتوان به آسانی و به طور دقیق بهای تمام شده واقعی اقلامی که فروخته می شود را شناسایی کرد. به طور کلی این روش برای اقلام با ارزش بالا و دارای گردش پایین (مانند نمایندگی های خودرو، شرکت های هواپیمایی و کشتی سازی، جواهرسازی و مواردی از این قبیل) کاربرد بیشتری دارد. در واحدهای تجاری که گردش کالا بسیار زیاد و موجودی ها از نوع مشابه می باشند (مانند کارخانجات صنایع غذایی و فروشگاه های خرده فروشی)، موجودی ها با هم مخلوط شده و ردیابی فیزیکی و هزینه ای آنها به طور جداگانه مشکل می باشد.

## بند ۲۴ استاندارد حسابداری ۸

میانگین موزون از تقسیم مجموع بهای تمام شده واحدهای موجودی به مجموع تعداد واحدهای آن موجودی محاسبه می گردد و می توان از طریق محاسبه دایمی (میانگین موزون متحرک) یا محاسبه ادواری (میانگین موزون سالانه، شش ماهه و...) به آن دست یافت.

## بند ۲۹ استاندارد حسابداری ۸

بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روش های «شناسایی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» محاسبه شود.

در حسابداری موجودی ها، به استثنای روش شناسایی ویژه، به جای جریان فیزیکی واقعی کالا (ورود و خروج کالا)، بر جریان بهای تمام شده تأکید می شود و لزومی ندارد روش های جریان بهای تمام شده، با جریان فیزیکی کالاها سازگار باشد. روش اولین صادره از اولین وارده معمولاً با جریان فیزیکی کالا مطابقت دارد، زیرا مدیریت تمایل دارد کالاهایی را که ابتدا خریداری کرده است به فروش برساند. جریان بهای تمام شده در این روش منطقی تر و دارای رویکردی واقعی تر نسبت به سایر روش های ارزشیابی می باشد. بنابراین به استثنای روش شناسایی ویژه، در سایر روش ها ضرورت ندارد که جریان بهای تمام شده با جریان فیزیکی (ورود و خروج کالا) یکسان باشد.

## مقایسه روش های ارزشیابی موجودی های کالا

تا زمانی که قیمت ها ثابت باشد، به کارگیری هر یک از روش های پذیرفته شده ارزیابی موجودی های کالا شامل: روش شناسایی ویژه، روش اولین صادره از اولین وارده، روش اولین صادره از آخرین وارده و قیمت میانگین که بر اصل بهای تمام شده مبتنی هستند نتایج یکسانی را ارائه می دهند. اما هنگامی که قیمت ها به میزان قابل توجهی تغییر کنند استفاده از هر یک از روش های مزبور اثرات متفاوت و با اهمیتی بر موجودی های کالا و سود و زیان خواهد داشت. زمانی که قیمت ها

مالیات تکلیفی در لغت به معنای انجام یک تکلیف می‌باشد و هدف از آن فرایند پرداخت نوعی مالیات است که انجام آن برعهده اشخاص معینی می‌باشد که قانون آنها را مکلف ساخته است. برطبق قانون این اشخاص معین قبل از پرداخت هر وجهی به اشخاص ثالث، مکلف هستند وجوهی که میزان آن را قانون تعیین کرده از مبالغ مزبور کسر کنند و در موعد مشخص به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نموده و مابقی آن را پس از کسر سایر کسورات در وجه آن اشخاص ثالث پرداخت نمایند. بنابراین سه نقش یعنی کارفرما (فردی که تکلیف پرداخت مالیات برعهده اوست)، مالیات و اشخاص ثالث در این میان وجود دارند.

### ■ انواع مالیات‌های تکلیفی

مالیات‌های تکلیفی مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم و تکالیف پرداخت‌کنندگان وجوه و مهلت و محل پرداخت مالیات مزبور به شرح زیر می‌باشد:

- ۱ ماده ۵۳، تبصره ۹ (مالیات تکلیفی اجاره املاک)
- ۲ مواد ۸۵ و ۸۶ اصلاحی (مالیات تکلیفی حقوق)
- ۳ ماده ۱۰۲ (مالیات تکلیفی مضاربه)
- ۴ ماده ۱۰۳ (مالیات تکلیفی حق الوکاله)
- ۵ ماده ۱۰۷ (مالیات تکلیفی اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج)
- ۶ ماده ۱۰۹ (مالیات تکلیفی مؤسسات بیمه)
- ۷ ماده ۱۱۶ (تکلیف مدیران تصفیه اشخاص حقوقی)
- ۸ ماده ۱۱۸ (مسئولیت آخرین مدیران شخص حقوقی و مدیران تصفیه و ضامن‌ها)
- ۹ ماده ۱۲۳ (مالیات تکلیفی منافع بلاعوض اموال)
- ۱۰ ماده ۱۴۳ (مالیات تکلیفی نقل و انتقال سهام)

### ■ درصدهای مالیات تکلیفی

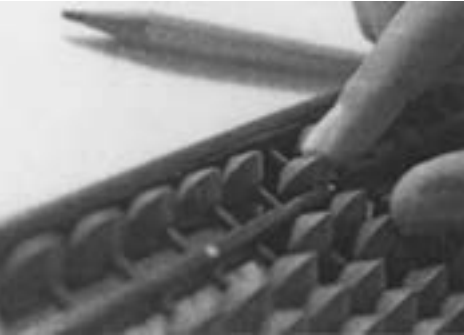
۱ تبصره ۱ ماده ۸۶ در مورد پرداخت‌هایی که از طرف غیر از پرداخت‌کننده اصلی حقوق به اشخاص حقیقی به عمل می‌آید پرداخت‌کنندگان مکلفند هنگام هر پرداخت مالیات متعلق را با رعایت معافیت‌های قانونی مربوط به حقوق به جز معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون به نرخ مقطوع ۱۰٪ (ده درصد) محاسبه، کسر و حداکثر تا پایان ماه بعد با فهرستی حاوی نام و نشانی دریافت‌کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند و در صورت تخلف مسئول پرداخت مالیات و جریمه‌های متعلق خواهند بود.

### ■ مهلت پرداخت مالیات‌های تکلیفی

وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها به وسیله دولت تأمین می‌شود، نهاد‌های انقلاب اسلامی، شهرداری‌ها و شرکت‌ها و مؤسسات وابسته به آنها و همچنین سایر اشخاص حقوقی مکلف‌اند مالیات موضوع این فصل را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و تا پایان ماه بعد به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک پرداخت و رسید آن را به مؤجر تسلیم نمایند.

## ■ مالیات مستقیم و غیرمستقیم چیست؟

**مالیات‌های مستقیم:** مالیات‌هایی است که مستقیماً از دارایی یا درآمد افراد گرفته می‌شوند و شامل مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد هستند، همان‌طور که از نام این مالیات‌ها مشخص است بدون هیچ واسطه‌ای بر درآمد افراد و یا سازمان‌ها و مؤسسات اقتصادی اعمال می‌شوند و توسط مأموران مالیاتی به‌طور مستقیم وصول می‌شوند. نمونه بارز این مالیات‌ها مالیاتی است که دولت به‌طور مستقیم از حقوق کارمندان خود کسر می‌کند.



**مالیات‌های غیرمستقیم:** مالیاتی است که با واسطه و به‌طور غیرمستقیم از شهروندان گرفته می‌شود. مالیات غیرمستقیم در شکل‌های گوناگونی قابل پیاده‌شدن می‌باشد و پرداخت آن نیز با اینکه بر دوش همگان می‌باشد ولی محسوس نیست و به‌طور معمول عموم مردم وجود آن را احساس نمی‌کنند. این مالیات غالباً بر قیمت کالاها و خدمات اضافه شده و به مصرف‌کننده منتقل می‌گردد و شامل مالیات بر واردات و مالیات بر معاملات است.

### «سرقفلی»

وجهی است که مالک محل تجاری در آغاز اجاره علاوه بر اجور از مستأجر می‌گیرد تا محل را به او اجاره دهد یا مستأجر که حق انتقال به غیر دارد و به مؤجر سرقفلی پرداخته در قبال انتفاع منافع به مستأجر دست دوم از او دریافت می‌کند و یا مستأجری که به موجب شروط ضمن عقد امتیازاتی دارد که مانع از تخلیه عین مستأجره به وسیله مؤجر است در قبال اسقاط این امتیازات و استرداد مورد اجاره به مالک از وی می‌گیرد.

به این ترتیب ملاحظه می‌شود که سرقفلی پدیده‌ای است ناشی از اعمال اراده آزاد طرفین عقد اجاره و ایجاد آن به هیچ وجه (برخلاف کسب و پیشه) جنبه قهری ندارد.

### «اجاره»

طبق تعریف قانون مدنی عقدی است که به موجب آن مستأجر مالک منافع عین مستأجره می‌شود. بنابراین سرقفلی هم مربوط به اجاره است اما در عقد اجاره روابط طرفین نظر به مقررات قانون مدنی و قانون روابط مؤجر و مستأجر دو حالت پیدا می‌کند:

1 اگر انتقال منافع بدون اخذ وجهی جهت انتقال حقوق تجاری صورت گیرد (تحت عنوان سرقفلی) این عقد اجاره بدون سرقفلی نامیده می‌شود.

2 اگر انتقال منافع با اخذ وجهی تحت عنوان سرقفلی صورت گیرد که در نتیجه (مبلغ ماهیانه اجاره هم کم خواهد بود) در این صورت اجاره با حق سرقفلی نامیده می‌شود.

نتیجه اینکه اجاره عقدی است که طی آن منافع ملک برای مدت معینی در قبال اجاره بها در طول مدت اجاره به مستأجر منتقل می‌گردد. اما سرقفلی عوض و بدل امتیازی است که مالک منافع به صورت یک‌جا به دیگری منتقل می‌نماید.

## «رهن»

عبارت از عقدی است که به موجب آن مالی وثیقه دین قرار می‌گیرد. رهن عقدی است که به موجب آن مدیون مالی را برای وثیقه به دائن می‌دهد. رهن‌دهنده را رهن و طرف دیگر را مرتهن می‌گویند (ماده ۷۷۱ قانون مدنی)

■ **مالکیت رهنی و مالکیت اجاره به شرط تملیک:** در مالکیت رهنی شما، مالک ملک هستید و فقط خود را جهت اخذ وام و ... در گرو (رهن) بانک قرار می‌دهید. در این حالت شما امکان اجاره‌دادن و یا در برخی موارد فروش آن را دارید و ملک خود را فقط در رهن قرار داده‌اید. اما در اجاره به شرط تملیک، اجاره‌دهنده مالک ملک است و تا زمان اتمام اجاره و انتقال ملک فقط منافع آن به مستأجر واگذار می‌شود.

تفاوت دیگر این دو در این است که در مالکیت رهنی سند را در رهن بانک قرار می‌دهیم تا در صورت عدم پرداخت وام بانک بتواند آن را تصاحب کند، اما در اجاره به شرط تملیک، وام را صرفاً برای خرید همان ملک مورد قرارداد می‌گیریم.

## ■ مالیات نقل و انتقال

مالیات نقل و انتقال ملک به عهده فروشنده می‌باشد و به صرت زیر محاسبه می‌گردد.

۱ **املاک مسکونی:** نرخ مالیات نقل و انتقال املاک مسکونی ۵٪ ارزش معاملاتی ملک می‌باشد و قیمت معامله در محاسبه مالیات منظور نمی‌گردد.

## ■ دفترچه ارزش معاملاتی املاک

هر سال کمیسیون در اداره امور مالیاتی با حضور نمایندگان سازمان امور مالیاتی، مسکن و شهرداری، جهاد کشاورزی، ثبت اسناد و شورای شهر تشکیل می‌گردد و باتوجه به اوضاع و احوال شهر و موقعیت املاک ارزش معامله هر مقدار عرصه و با توجه به نوع ساختمان و تکمیل بودن آن، ارزش اعیان معین می‌گردد.

## ■ انواع درآمد حقوق

الف) حقوق ثابت (اصل حقوق)

ب) مزایای مربوط به شغل که به دو دسته مزایای مستمر و مزایای غیرمستمر تفکیک می‌شود.

## ■ حقوق و مزایای مستمر: مزایای مستمر به دو دسته تقسیم می‌شود.

۱ مستمر نقدی

۲ مستمر غیرنقدی

## حقوق و مزایای مستمر نقدی عبارت است از:

- حقوق ثابت
- حق اولاد
- فوق‌العاده بدی آب و هوا
- حق ایاب و ذهاب
- محل خدمت
- شرایط محیط کار
- مزایای مستمر نقدی
- حق مقام
- حق مسکن
- محرومیت از تسهیلات زندگی
- اشتغال خارج از مرکز
- نوبت کاری

## ■ مزایای مستمر غیرنقدی

- ۱ استفاده از مسکن واگذاری از طرف کارفرما (با اثاثیه و یا بدون اثاثیه)
- ۲ استفاده از اتومبیل اختصاصی از طرف کارفرما (با راننده و یا بدون راننده)
- ۳ سایر مزایای غیرنقدی مستمر مانند خواروبار، بن و ... مزایای غیرمستمر

## ■ انواع مزایای غیرمستمر

- ۱ مزایای غیرمستمر نقدی
- ۲ مزایای غیرمستقیم غیرنقدی

## مزایای غیرمستمر نقدی شامل:

- اضافه کار
- فوق العاده مأموریت
- پاداش
- هزینه سفر
- عیدی

## مزایای غیرمستمر غیرنقدی شامل:

- وجوه پرداختی بابت لباس کار
- باز خرید مرخصی
- بهره‌وری

## ■ اظهارنامه مالیاتی

اظهارنامه مالیاتی فرمی است که به منظور اظهار درآمدها، هزینه‌ها، دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، معافیت‌ها، درآمد مشمول مالیات، بخشودگی مالیاتی و همچنین اطلاعات هویتی و مکانی، مطابق نمونه‌هایی که توسط سازمان امور مالیاتی ارائه می‌گردد، تنظیم می‌شود.

## ■ بین برگ تشخیص مالیات

برگ تشخیص مالیات در حقیقت اظهارنظر اداره امور مالیاتی نسبت به مالیات مؤدی براساس رسیدگی‌های صورت گرفته است و برای انواع مالیات از قبیل عملکرد، حقوق و غیره به صورت جداگانه صادر می‌شود.

■ **برگ قطعی مالیات:** برگ قطعی مالیات زمانی صادر می‌شود که اظهارنامه مالیاتی مورد قبول و پذیرش اداره امور مالیاتی قرار بگیرد و یا بعد از پیگیری برگ تشخیص در زمان مقرر و تمکین به آرای قانونی صادر شود.

■ **مؤدیان مالیاتی:** مؤدیان مالیاتی کسانی که مالیات به دولت می‌پردازند و طبق قانون به دولت مدیون هستند. به عبارت دیگر مؤدیان مالیاتی به اشخاصی اطلاق می‌گردد که بدهی مالیاتی بابت هرگونه فعالیت یا معاملات انجام شده متوجه آنها است.

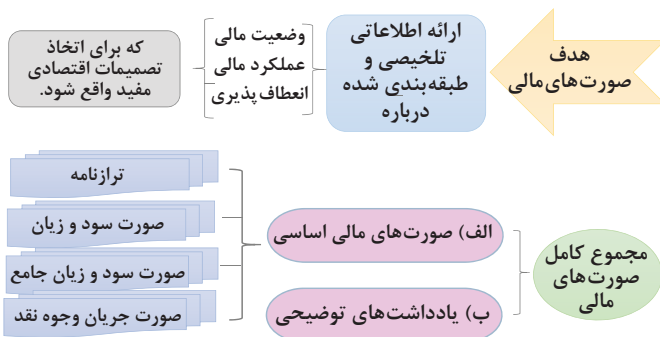
## چرخه حسابداری چیست؟

سیستم حسابداری باید به طور منظم تمام اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه را اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و آثار اقتصادی آن را در صورت‌های مالی تلخیص کند. فرایند حسابداری شامل یک سری مراحل پیاپی است که در هر دوره مالی تکرار می‌شود. این مراحل را معمولاً چرخه حسابداری می‌گویند.

توالی چرخه حسابداری بدون استفاده از کاربرگ و با استفاده از کاربرگ به شرح زیر است:



- مراحل ۱ تا ۴ طی دوره مالی به صورت مستمر و پیاپی انجام می‌گیرد.
  - مرحله ۵ (تهیه تراز آزمایشی اصلاح نشده) ممکن است در هر مقطعی از زمان و براساس نیاز تهیه شود.
  - مراحل ۱ تا ۵ با استفاده از کاربرگ و بدون استفاده از کاربرگ یکسان است.
  - مراحل ۶، ۷ و ۸ براساس نیاز به صورت سه ماهه، شش ماهه، و یا حداقل در پایان هر دوره مالی تهیه می‌گردد.
  - مراحل ۹ و ۱۰ براساس نیاز به صورت سه ماهه، شش ماهه، و یا حداقل در پایان هر دوره مالی تهیه می‌گردد.
- امروزه اطلاعات به ابزار مهمی برای دستیابی به امتیازات و اهداف اقتصادی تبدیل شده است. گسترش و دامنه گردش اطلاعات و سهم مؤثر آن در تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی و برون سازمانی، موجب بروز تحولات اساسی در سرنوشت واحدهای تجاری گردیده است.
- صورت‌های مالی مؤسسات به‌عنوان یک منبع و ابزار اصلی و ارزشمند برای ارائه و ارزیابی اطلاعات معرفی می‌گردد. ابزاری که از مهم‌ترین منبع سنجش اعتبار مؤسسه‌ها در تعیین میزان قابلیت تعهدات برون سازمانی محسوب می‌شود.





**ترازنامه:** بیانگر وضعیت مالی مؤسسه در خصوص میزان دارایی، بدهی و سرمایه مؤسسه در یک تاریخ مشخص است.

**صورت سود و زیان:** خلاصه و نتیجه عملکرد مؤسسه را در خصوص درآمدها و هزینه‌ها در طی یک سال مالی نشان می‌دهد.

**صورت سود و زیان جامع:** کل درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی دوره را که قابل انتساب به حقوق صاحبان سرمایه است، به تفکیک اجزای تشکیل‌دهنده آنها نشان می‌دهد.

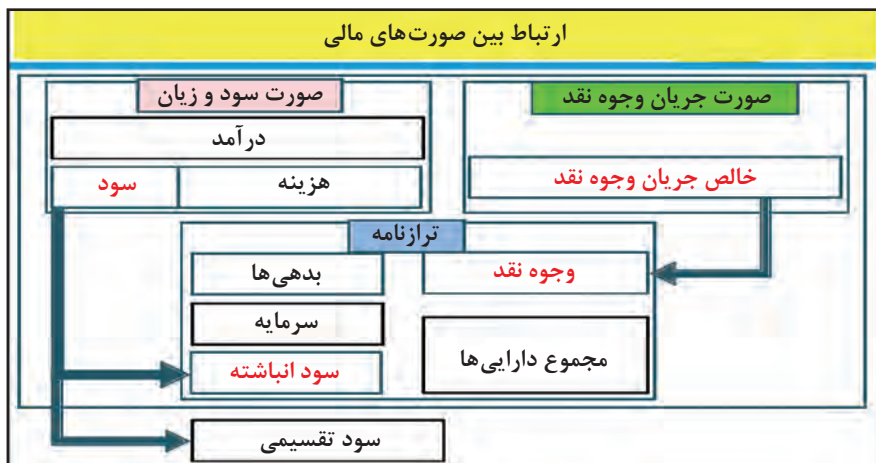
■ **صورت جریان وجوه نقد:** بیانگر توان مؤسسه در ایفای به موقع تعهدات و نحوه ورود و خروج وجه نقد در مؤسسه است.

### ■ یادداشت‌های توضیحی

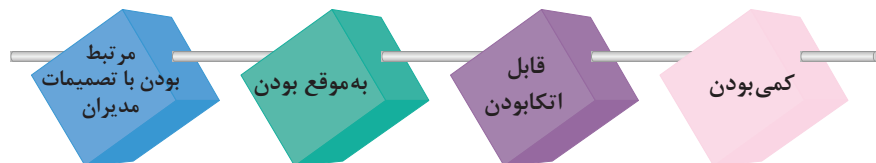
شامل اطلاعات تشریحی و جزئیات بیشتری از اقلام منعکس شده در صورت‌های مالی اساسی است. این یادداشت‌ها، اطلاعات توضیحی یا جزئیات اقلام ارائه شده در صورت‌های مالی و اطلاعاتی در مورد اقلامی که واجد شرایط لازم برای شناسایی در صورت‌های مالی نیست را ارائه می‌دهد.

## ارتباط بین صورت‌های مالی

صورت‌های مالی اساسی با یکدیگر ارتباط ذاتی دارند زیرا همگی جنبه‌های عملیات و رویدادهای مالی یگانه‌ای را گزارش می‌کنند. اگرچه هر یک از صورت‌های مالی اطلاعات متفاوتی را ارائه می‌کنند اما از آنها انتظار نمی‌رود نیازهای اطلاعاتی همه استفاده‌کنندگان را تأمین نمایند.



ویژگی‌های صورت‌های مالی



## ابعاد گزارشگری مالی مؤسسه‌ها



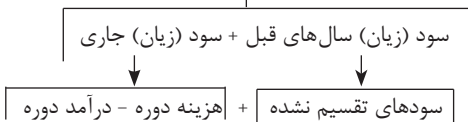
صورت سود و زیان به مثابه فیلمی بین دو عکس ترازنامه

نمایش صورت سود و زیان براساس معادله حسابداری

### معادله حسابداری

دارایی = بدهی + حقوق صاحبان سرمایه

سود (زیان) انباشته + سرمایه مالکان



نحوه ارائه صورت‌های مالی را از استاندارد شماره یک و شش می‌توانید استخراج کنید.

## کنترل‌های داخلی حسابداری

کلیه اقدامات و روش‌هایی که برای حصول اطمینان از حفاظت دارایی‌ها و درستی اسناد و مدارک و گزارش‌های مالی به کار گرفته می‌شود را کنترل داخلی حسابداری می‌گویند. کنترل‌های داخلی در یک مؤسسه براساس چهارچرخه به شکل زیر است:

### چرخه درآمد خدمات و فروش کالا

۱- قیمت و شرایط کالاها و خدمات باید براساس مجوزها باشد. ۲- هر کالا و خدماتی که برای مشتریان ارسال می‌شود باید دارای صورتحساب باشد. ۳- صورت حساب‌ها باید فوراً طبقه بندی و گزارش شود. ۴- در صدور فاکتور باید به قیمت خرید و نوسان قیمت‌ها توجه شود.

### چرخه مخارج

۱- تغییر نرخ دستمزدها باید براساس قوانین و تأیید مدیریت باشد. ۲- مقدار، مشخصات و کیفیت کالا و خدمات دریافتی با مدارک مطابقت داشته باشد. ۳- مبلغ هزینه‌ها باید کنترل شود و پرداخت‌ها براساس مجوزها صورت گیرد.

### چرخه تولید

۱- طرح تولید باید به تأیید مدیریت برسد. ۲- بهای تمام شده محصولات باید صحیح باشد و سریعاً گزارش شود. ۳- ثبت آمار واقعی تولید محصول، ضایعات و ساعات کارکرد پرسنل.

### چرخه مالی

۱- مقدار و زمان پرداخت بدهی باید مطابق معیارهای مدیریت باشد. ۲- دسترسی به وجه نقد باید به اشخاصی داده شود که مجوز لازم را از مدیریت داشته باشند.

## اقدامات پیش از بستن حساب‌ها

پیش از هر اقدامی برای بستن حساب‌ها باید از صحت مانده و ماهیت آنها اطمینان حاصل نمود به این منظور برخی از این کنترل‌ها عبارت‌اند از:

- ۱ ترازهای مالی شرکت را در سطوح مختلف (کل، معین و تفصیل) تهیه کنید.
- ۲ حساب‌ها را از نظر رعایت ماهیت معمول خود بررسی کنید (به ویژه حساب‌های بانک، صندوق، تنخواه‌گردان)
- ۳ مطابقت حساب بانک با صورت حساب‌های دریافتی از بانک‌ها
- ۴ بررسی کلیه اسناد حسابداری به صورت تک به تک و رفع ایرادات احتمالی
- ۵ اطمینان از ثبت کلیه فاکتورهای صادره
- ۶ اطمینان از ثبت کلیه فعالیت‌های مالی مؤسسه در سال جاری
- ۷ تهیه نسخه پشتیبان از نرم‌افزار حسابداری

و...

اقدامات فوق تنها برخی از کنترل‌های اصلی پیش از بستن حساب‌ها است که البته ممکن است در مؤسسات مختلف با نوع فعالیت‌های متفاوت این کنترل‌ها کمتر و یا بیشتر باشد. پس از حصول اطمینان از درستی کلیه اطلاعات، اکنون با کسب مجوزهای لازم از مدیران می‌توان نسبت به بستن حساب‌ها اقدام کرد.

## ارتباط بین بستن حساب‌ها با مفروضات حسابداری

**تعریف فرض دوره مالی:** نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستنکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذی‌نفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً (دوره حسابداری) گویند. دوره مالی ممکن است سه ماهه، شش ماهه یا یک ساله باشد. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد اصطلاحاً سال مالی گویند.

باتوجه به تعریف فوق یکی از دلایل مهم در بستن حساب‌های موقت را می‌توان فرض دوره مالی دانست چرا که ذی‌نفعان علاقه‌مندند نتیجه عملکرد شرکت را در مقاطع زمانی مختلف مورد قضاوت قرار دهند یکی از این مقاطع پایان دوره مالی است به همین دلیل در پایان دوره مالی باید کلیه حساب‌های موقت بسته شوند تا برای اندازه‌گیری عملکرد واحد اقتصادی در ابتدای دوره مالی بعد با مانده صفر دوره مالی شروع شود.

## ارتباط بین بستن حساب‌ها با قوانین مالیاتی

وزارت امور اقتصادی و دارایی به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و به استناد ماده ۹۵ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ آیین‌نامه اجرایی با عنوان زیر منتشر نموده است:

«آیین‌نامه مربوط به نوع دفاتر، اسناد و مدارک و روش‌های نگهداری و نمونه اظهارنامه مالیاتی و نحوه ارائه برای رسیدگی و تشخیص درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۹۵ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم»

بخشی از این آیین‌نامه که با بستن حساب‌های دائم در ارتباط است در زیر آورده شده است:

## ماده ۶: بند دوم

مؤدیانی که دفاتر دستی نگهداری می‌نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی‌ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مؤدیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال می‌باشند.

با توجه به مطالب فوق یکی از دلایل مهم در بستن حساب‌های دائم الزام به داشتن دفاتر جداگانه برای هر سال مالی است که واحدهای تجاری را ملزم به بستن حساب‌های دائم برای انتقال از دفاتر سال جاری به دفاتر سال آینده می‌نماید.

## اسامی دیگر حساب‌های موقت و دائمی

در برخی از کتب حسابداری برای عناوین حساب‌های موقت و دائمی از اسامی دیگری نیز به شرح زیر استفاده شده است:

حساب‌های اسمی	حساب‌های سود و زیانی	حساب موقت
حساب‌های حقیقی (واقعی)	حساب‌های ترازنامه‌ای	حساب‌های دائمی

در منابع لاتین نیز این دو حساب با عناوین زیر شناخته می‌شوند

- Temporary Accounts
- Permanent Accounts

## بستن حساب‌های دائمی بدون استفاده از حساب تراز اختتامی

پیش‌تر در کتاب گفته شد که برای بستن حساب‌های دائمی از یک حساب واسطه با عنوان «حساب تراز اختتامی» استفاده می‌شود اما باید بدانیم که برخی از واحدهای تجاری برای بستن حساب‌های دائمی از این حساب استفاده نمی‌کنند و مستقیماً و با یک ثبت کلیه حساب‌های دائمی را می‌بندند، برای این منظور کلیه حساب‌های دائمی با مانده بستانکار را بدهکار کرده و در مقابل کلیه حساب‌های دائمی با مانده بدهکار را بستانکار می‌نماییم به این ترتیب به دلیل برابری جمع دارایی‌ها با بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه این ثبت تراز می‌گردد نمونه‌ای از آن در صفحه روبرو آمده است:

شماره سند:		مؤسسه...		شماره صفحه دفتر روزنامه:	
تاریخ سند: ۱۳۹۶/۱۲/۲۹		سند حسابداری		تعداد ضامم:	
ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		استهلاک انباشته ائانه		xxx	
		حساب‌های پرداختی		xxx	
		حقوق پرداختی		xxx	
		پیش دریافت درآمد		xxx	
		سرمایه		xxx	
		سود و زیان انباشته		xxx	
		بانک			xxx
		حساب‌های دریافتی			xxx
		پیش پرداخت اجاره			xxx
		ائانه		xxx	xxx
جمع:					
شرح سند: بابت بستن حساب‌های دائمی					
تنظیم کننده: تأیید کننده: تصویب کننده:					

## افتتاح حساب‌های دائمی بدون استفاده از حساب تراز افتتاحی

پیش‌تر در کتاب گفته شد که برای افتتاح حساب‌های دائمی از یک حساب واسطه با عنوان «حساب تراز افتتاحی» استفاده می‌شود اما باید بدانیم که برخی از واحدهای تجاری برای افتتاح حساب‌های دائمی از این حساب استفاده نمی‌کنند و مستقیماً و با یک ثبت کلیه حساب‌های دائمی را افتتاح می‌نمایند برای این منظور کلیه حساب‌های دائمی با مانده بدهکار را بدهکار کرده و در مقابل کلیه حساب‌های دائمی با مانده بستانکار را بستانکار می‌نماییم به این ترتیب به دلیل برابری جمع دارایی‌ها با بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه این ثبت تراز می‌گردد نمونه‌ای از آن در زیر آمده است :

### فرایند بستن حساب‌ها در نرم افزارهای حسابداری

نرم افزارهای حسابداری معمولاً عملیات بستن حساب‌ها در پایان سال مالی را به صورت خودکار انجام می‌دهند برای این منظور کافی است حسابداران در ابتدای دوره مالی ماهیت هر حساب و موقت یا دائمی بودن آن را برای نرم افزار حسابداری مشخص کنند، نرم افزار در پایان دوره مالی با تشخیص حساب‌های موقت از دائمی عملیات بستن حساب‌ها را انجام می‌دهد در نظر داشته باشید این عمل صرفاً موجب تسهیل و تسریع در کار حسابداران می‌شود و یک نرم افزار حسابداری نمی‌تواند جایگزین یک حسابدار شود.

ردیف	کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار (ریال)	بستانکار (ریال)
		بانک		xxx	
		حساب‌های دریافتی		xxx	
		پیش پرداخت اجاره		xxx	
		اثاثه		xxx	
		استهلاک انباشته اثاثه		xxx	
		حساب‌های پرداختی		xxx	
		حقوق پرداختی		xxx	
		مالیات پرداختی		xxx	
		پیش دریافت درآمد		xxx	
		سرمایه		xxx	xxx
		سود و زیان انباشته		xxx	xxx
جمع:					
شرح سند: بابت بستن حساب‌های دائمی					
تنظیم کننده: تأیید کننده: تصویب کننده:					

## پرسش و پاسخ

■ آیا حساب‌ها تنها در پایان دوره مالی بسته خواهند شد؟ خیر، یک حساب ممکن است در طی دوره مالی نیز بسته شود مانند حساب‌های دریافتی یا پرداختی که پس از تسویه حساب خود به خود صفر می‌شود.

■ آیا مبحث بستن حساب‌ها دارای یک استاندارد حسابداری است؟ خیر

■ آیا الزامی برای رعایت ترتیب بستن حساب‌های موقت وجود دارد؟ هر چند که ممکن است رعایت نکردن ترتیب بستن حساب‌ها در نتیجه نهایی تغییری ایجاد نکند اما بهتر است به منظور حفظ نظم و رعایت کنترل‌های داخلی این ترتیب رعایت گردد.

■ آیا ثبت مالیات جز مراحل بستن حساب‌ها است؟ خیر، اما این ثبت پس از بستن حساب‌های موقت و قبل از بستن حساب‌های دائمی انجام می‌گیرد.

■ آیا فرایند بستن حساب‌ها در مؤسسات تولیدی متفاوت از مؤسسات بازرگانی است؟ در مؤسسات تولیدی بر خلاف مؤسسات بازرگانی که کالا بدون تغییر به فروش می‌رسد، مواد اولیه طی فرایند تولید تبدیل به کالا شده و سپس به فروش خواهد رسید به همین دلیل در این نوع مؤسسات حساب‌های مربوط به فروش شبیه مؤسسات بازرگانی است اما در طی فرایند تولید حساب‌های دائمی جدیدی که متفاوت از مؤسسات بازرگانی است ایجاد می‌شود.