

فهرست

۴	تعریف حسابداری
۴	معادله اساسی حسابداری
۴	رویدادهای مالی
۵	ماهیت حساب ها
۵	دوره مالی
۵	دفاتر قانونی
۵	فهرست حسابها و کد گذاری ها
۷	آشنایی بیشتر با کد بندی حسابها و کالاها
۸	کدینگ شناور
۹	درآمد
۹	برداشت
۹	صورت های مالی
۱۰	صورت سود و زیان
۱۳	روش ثبت دائمی موجودی کالا
۱۴	صورت گردش وجوه نقد
۱۴	روشهای محاسبه بهای تمام شده در سیستم ادواری
۱۵	روش غیر مستقیم تهیه صورت جریان های نقدی
۱۵	نحوه ارائه صورت گردش جریان وجوه نقد به روش غیر مستقیم
۱۶	نحوه ارائه صورت حساب سود و زیان
۱۶	طبقه بندی اقلام صورت سود و زیان
۱۶	مزایای صورت جریان های نقدی
۱۶	شکل و محتوای صورت جریانهای نقدی
۱۶	مفهوم وجوه نقد
۱۷	معادل وجه نقد
۱۷	طبقه بندی اقلام صورت جریانهای نقدی

۱۸	سؤال مهم
۱۸	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۸	صورتحساب سود و زیان طبقه بندی شده
۱۹	بستن حساب های موقت
۲۳	ترازنامه
۲۴	روش های نگه داری کنترل موجودی کالا
۲۴	انواع تخفیفات
۲۵	حساب فروش
۲۵	انبار گردانی
۲۵	اسناد تجاری
۲۵	چک
۲۶	خزانه داری چک صندوق
۲۶	امکانات سیستم خزانه داری و کنترل نقدینگی (چک / صندوق)
۲۷	حساب صندوق
۲۸	کنترل مانده واقعی صندوق با دفاتر و ثبت مغایرات مربوطه
۲۹	اساس صورت مالی
۲۹	حساب های دائمی
۲۹	انواع حساب ها
۲۹	استهلاک
۳۰	آشنایی بیشتر با مفهوم استهلاک
۳۰	تعریف حسابداری استهلاک
۳۰	انواع استهلاک
۳۱	روشهای محاسبه استهلاک در حسابداری
۳۱	طبقه بندی روشهای محاسبه استهلاک
۳۲	بستن حساب ها در پایان دوره مالی
۳۳	مراحل بستن حساب های موقت در پایان دوره مالی

تهیه تراز آزمایشی اختتامی..... ۳۷

انتقال حساب های دائمی به سال بعد..... ۳۸

## تعریف حسابداری:

یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسایی، ثبت، طبقه بندی، تلخیص و گزارشگیری رویدادهای مالی اطلاعات لازم را در اختیار استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری قرار می دهد.



## معادله اساسی حسابداری:

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

الف) دارایی: اموال مطالبات و سایر منابع اقتصادی که به پول تبدیل شود دارایی است.

ب) بدهی: تعهداتی که مؤسسه در قبال اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و باید از طریق پول، تحویل کالا، انجام خدمات، بپردازد.

ج) سرمایه: حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی های آن مؤسسه سرمایه نامیده می شود.

## رویدادهای مالی

رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری تاثیر بگذارند.

- بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان بدهکار و بستانکار

افزایش در سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می شود.

افزایش در سمت چپ معادله اساسی حسابداری (بدهی و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می شود

## نکته: زبان حسابداری، زبان بدهکار و بستانکار است.

قاعده بدهکار و بستانکار کردن حساب ها به صورت زیر است:

۱. افزایش عناصر سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی) را بدهکار و کاهش آنها را بستانکار

می نمایند.

۲. افزایش عناصر سمت چپ معادله اساسی حسابداری یعنی (بدهی ها و سرمایه) را با بستانکار و کاهش آنها را با بدهکار نشان می‌دهیم.

## ماهیت حساب ها

از عناصر معادله اساسی حسابداری، حساب های مربوط به دارایی ها ماهیت بدهکار و حساب های مربوط به بدهی ها و سرمایه، ماهیت بستانکار دارند. حساب های درآمد نیز از این نظر، مشابه حساب سرمایه، مانده بستانکار و هزینه ها برعکس سرمایه، مانده بدهکار دارند.

## دوره مالی

دوره های زمانی مساوی را که برای آن گزارش های مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد، دوره ی مالی می‌گویند. معمولاً به هر دوره مالی، که برابر یکسال کامل باشد، سال مالی می‌گویند.

## دفاتر قانونی

دفاتر حسابداری به دو گروه تقسیم می‌شوند:

الف) دفاتر رسمی یا قانونی که شامل دفتر روزنامه و دفتر کل هستند.

دفتر روزنامه دفتری است که کلید رویدادهای مالی به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت می‌شود.

دفتر کل دفتری است که حساب های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود.

ب) دفاتر غیر رسمی یا کمکی که مهمترین آنها دفتر معین است.

دفتر معین دفتری است که اجزای هر کدام از حساب های دفتر کل در آن نوشته می‌شود.

## مانده گیری

جمع اقلام بدهکاری و بستانکاری ثبت شده در هر حساب را از یکدیگر کسر نمائید. مابه‌التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب تا آن موقع.

## فهرست حساب ها و کد گذاری ها:

صورت کاملی از عناوین حساب هایی است که مؤسسه در نظر دارد آنها را مورد استفاده قرار دهد. معمولاً برای هر حساب یک شماره مشخص در نظر گرفته می‌شود که به آن کد حساب نیز می‌گویند. حساب ها به

ترتیبی که در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد شماره گذاری می‌شوند. یعنی ابتدا دارایی‌ها، سپس بدهی‌ها، و سرمایه و در نهایت درآمدها و هزینه‌ها آورده می‌شوند.

یک نمونه ساده از فهرست حساب‌ها به صورت جدول ذیل می‌باشد

شماره (کد) حساب	نام حساب
۱۱	وجوه نقد
۱۲	حسابها و اسناد دریافتنی
۱۳	موجودی کالا
۱۴	پیش پرداختها
۲۱	زمین
۲۲	ساختمان
۲۳	وسایل نقلیه
۲۴	اثاثه اداری
۳۱	حسابها و اسناد پرداختنی
۳۲	پیش دریافتها
۴۱	وام پرداختنی
۵۱	سرمایه
۶۱	درآمدهای عملیاتی
۶۲	سایر درآمدها
۷۱	هزینه حقوق
۷۲	هزینه‌های اداری و عمومی

کد گذاری حساب‌ها به شکل منظم و سیستماتیک و به نحوی انجام می‌شود که شماره حساب‌ها بیانگر طبقات و ارتباط بین حساب‌ها باشد. برای مثال همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، اولین رقم سمت چپ کد برای دارایی‌های جاری ۱ و برای دارایی‌های غیر جاری ۲ می‌باشد.

معمولاً دو رقم سمت چپ هر کد مربوط به حساب کل است و برای حساب‌های معین نیز بسته به نیاز ممکن است دو رقم در نظر گرفته شود. برای مثال، در جدول فوق، کد ۱۱ بیانگر وجوه نقد است. این وجوه نقد نیز ممکن است خود شامل چهار حساب معین به صورت زیر باشد:

نام حساب معین	کد معین	کد کل
صندوق	۱۰	۱۱
حساب‌های جاری بانکی	۱۲	۱۱
حساب‌های سپرده کوتاه مدت	۱۳	۱۱
تنخواه گردان‌ها	۱۴	۱۱

## آشنایی بیشتر با کد بندی حساب‌ها و کالاهای

(حساب مشتریان-انبارها-لیست کالاها- صندوق‌های مالی- کد هزینه- کارکنان شرکت- حساب‌های بانکی- حساب خدمات و سرویس‌ها)

در سیستم‌های حسابداری برای دقت و سهولت ثبت و گزارش‌گیری از حساب‌ها، برای هر حساب کد مشخصی که به صورت عددی می‌باشد در نظر گرفته می‌شود. اختصاص کد به حساب‌ها به نحوی انجام می‌شود که از ارتباط منطقی خاصی برخوردار باشد. برای مثال یکی دیگر از روش‌های کد بندی به صورت زیر است:

حساب تفصیل	حساب معین	حساب کل	گروه حساب
*****	***	**	*

گروه حساب:

سرفصل‌های اصلی حساب را مشخص می‌کند برای مثال <دارایی‌های جاری>، <دارایی‌های بلند مدت>، <بدهی‌های جاری>، <بدهی‌های بلند مدت>، <درآمدها>، <هزینه‌ها>، <حقوق صاحبان سهام> هر کدام یک گروه حساب هستند.

حساب کل:

هر گروه حساب می‌تواند چندین حساب کل داشته باشد. برای مثال، دارایی‌های جاری می‌تواند شمال وجوه نقد حساب‌های دریافتی، موجودی کالا، سرمایه گذاری‌های بلند مدت و ... باشد.

حساب معین:

به چندین حساب که زیر مجموعه یک حساب کل است، حساب‌های معین گفته می‌شود. برخی مواقع، حسابی که در یک شرکت به عنوان حساب کلی تلقی می‌شود، ممکن است با توجه به حجم فعالیت و تعداد حساب‌ها، در شرکت معین به عنوان حساب معین تلقی شود.

حساب تفصیل:

هر حساب معین می‌تواند شامل تعداد زیادی حساب تفصیل باشد. به عنوان مثال، حساب‌های دریافتی می‌تواند شامل هزاران حساب تفصیل باشد که مربوط به مشتریانی است که بابت خرید نسبه کالا به شرکت بدهکار می‌باشند

## کدینگ شناور

منظور از کدینگ شناور همان تفصیلی های یونیک در سیستم حسابداری نوسا می باشد و منظور از آن این است که ما حسابها یی را که نیاز داریم چند جای کدینگ خود تعریف کنیم و آنها دارای تکرر و تعدد هستند مثل مرکز هزینه ، اشخاص حقیقی و حقوقی ، کالاها ، پروژه ها و .... تعریف کنیم و هر جا نیاز بود بعد از حسابی آنها را تعریف کنیم فقط با دادن یک ارتباط ساده آن حسابهای شناور ( تفصیلی ها ) را به حسابهای مربوطه مرتبط کنیم و از مزایای آن هم می توان به موارد زیر اشاره کرد :

۱. کوچک و ساده شدن کدینگ ما

۲. جلوگیری از اشتباه در سند زدن

۳. امکان گزارش گیری راحت از آن حساب شناور نسبت به حسابهای مربوط و بالعکس ( مهمترین مزیت)

بطور مثال می توانیم از یک شخص نسبت به تمام حسابهای مربوطه مانند حقوق و مزایا ، وام و غیره گزارش گرفت و یا از یک حساب مثل علی الحساب نسبت به تمام افرادی که آنها گرفته اند گزارش گرفت.

کدینگ شناور در سیستم های حسابداری به معنای انعطاف پذیری در چیدمان و ارتباطات مابین حسابها ست. از این رو سیستم هایی با رویکرد گزارشات دینامیک و منعطف استفاده از کدینگ شناور را جزو الزامات خود می دانند. در نرم افزار های حسابداری که از کدینگ شناور استفاده می کنند، اصول کاربری از این حساب ها به این گونه است که:

**در ابتدا تا یک تعداد مشخص از سطوح حسابها مثلا گروه، کل یا معین به صورت ایستا و استاتیک تعریف می**

**شوند و در ادامه در سایر سطوح، حسابها بصورت شناور با این سطوح ایستا و ثابت ارتباط برقرار می کنند.**

**نکته:**

یکی از مزیت های استفاده از کدینگ شناور این است که در این سیستم ها هر تفصیل یا حساب جزء، صرفاً یکبار در سیستم و توسط کاربر تعریف گردیده و سپس در هر نوع حساب از آن استفاده می گردد. به مثال زیر توجه کنید:

در یک شرکت آقای محمد احمدی به عنوان کارمند شرکت مشغول به کار می باشد. از طرفی این فرد به عنوان کار پرداز یا تنخواه دار و یا پرسنل بازرگانی فروش نیز مشغول به کار است.

استفاده از این شخص در سیستم های با ساختار درختی و غیر شناور، مستلزم تعریف این شخص یکبار به عنوان پرسنل شرکت ، یکبار به عنوان کارپرداز ، یکبار به عنوان تنخواه دار و ..... می باشد. ولی در کدینگ شناور شخص یکبار تعریف گردیده و در هر حساب، مثلا حقوق پرداختی، تنخواه گردان، کارپردازان و غیره ارتباط داده می شود.



### مزیت:

حسن استفاده از این روش علاوه بر عدم ورود اطلاعات تکراری و موازی، استفاده از گزارشات دقیق و بدون خطا می باشد. در حالت گزارش گیری این نوع کدینگ شخص یکبار انتخاب شده و کلیه حساب های مرتبط با آن به صورت یکجا گزارش می شود.

## درآمد

ورود پول یا دارایی یا ایجاد طلب بابت ارائه خدمات یا فروش کالا را درآمد گویند.

بستانکار
----------

نکته اول: (هزینه =) افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه <= بدهکار)

بدهکار
--------

نکته دوم: فواید بدهکار و بستانکار کردن برداشت عکس حساب سرمایه است.

## برداشت

صاحب حساب برای مصارف شخصی پول یا مال دیگری را از دارایی های مؤسسه متعلق به خود برمی دارد  
نکته: در تعریف سیستم حسابداری برداشت بدهکار به شمار می آید.

## صورت های مالی

صورت های مالی مهمترین محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است و تهیه آن یکی از اصلی ترین وظایف حسابداران به شمار می رود. نتیجه . خلاصه تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت های مالی اساسی ارائه می شود.

صورت های مالی عبارتند از:

۱. صورت سود و زیان
۲. صورت تغییرات سرمایه
۳. صورت وضعیت مالی
۴. صورت گردش وجوه نقد

ارقام مندرج در صورت های مالی از روی مانده حساب های دفتر کل نوشته می شود. بدیهی است برای سهولت در کار، ابتدا تمام مانده حساب های دفتر کل در تراز آزمایشی نوشته می شود و سپس از روی تراز آزمایشی، صورت های مالی به آسانی تهیه می شود.

## صورت سود و زیان

نتیجه فعالیت های مالی یک واحد اقتصادی را طی یک دوره مالی نشان می دهد. صورت سود و زیان بیانگر نتایج عملیات مؤسسه طی یک دوره مالی است. برای اندازه گیری نتایج عملیات یک مؤسسه باید درآمدها و هزینه های یک دوره مالی با هم مقابله شوند، به گزارشی که مقابله درآمدها و هزینه های یک دوره مالی در آن صورت گیرد صورت سود و زیان گفته می شود. صورت سود و زیان از روی تراز آزمایشی اصلاح شده تهیه می شود. در صورت سود و زیان ابتدا درآمدها نوشته می شود، سپس هزینه ها از آن کسر می گردد. با کسر هزینه ها از درآمد، سود (زیان) مؤسسه به دست می آید.

نحوه ی تهیه صورت سود و زیان را با ارائه یک مثال توضیح می دهیم.

مثال ۱: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه بازرگانی زمرد در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

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

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

مطلوبست:

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

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

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

**مؤسسه بازرگانی زمرد**  
**صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۶۱۰,۰۰۰	خرید
	کسر می شود:
(۲۴,۰۰۰)	برگشت از خرید و تخفیفات
(۴۶,۰۰۰)	تخفیفات نقدی خرید
۵۴۰,۰۰۰	خرید خالص
۳۲,۰۰۰	اضافه می شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
۵۷۲,۰۰۰	بهای تمام شده کالای خریداری شده

**مؤسسه بازرگانی زمرد**  
**صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۱۱۴,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
۵۷۲,۰۰۰	اضافه می شود: بهای تمام شده کالای خریداری شده طی دوره
۶۸۶,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
(۱۸۱,۰۰۰)	کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره
۵۰۵,۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

**مؤسسه بازرگانی زمرد**  
**صورت سود و زیان**  
**برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۹۲۰,۰۰۰		فروش
		کسر می شود:
	۳۱,۰۰۰	برگشت از فروش تخفیفات
(۵۹,۰۰۰)	۲۸,۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش
۸۶۱,۰۰۰		فروش خالص
(۵۰۵,۰۰۰)		کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۵۶,۰۰۰		سود ناخالص
		کسر می شود هزینه ها:
	۲۰۴,۰۰۰	هزینه حقوق
	۲۵,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۱۴,۰۰۰	سایر هزینه ها
(۲۴۳,۰۰۰)		جمع هزینه ها
۱۱۳,۰۰۰		سود خالص

در بالای صورت سود و زیان به ترتیب نام مؤسسه، عنوان صورت مالی، یعنی صورت سود و زیان، و در نهایت دوره ی مالی مربوط به صورت سود و زیان نوشته می شود. در متن صورت سود و زیان نیز، ابتدا درآمدها و بعد هزینه ها نوشته می شود. نهایتاً در پایان صورت سود و زیان سود مؤسسه، که مابه التفاوت درآمدها و هزینه هاست، درج می گردد. گفتنی است در استانداردهای حسابداری، ارائه طبقه بندی مفصلی از صورت سود و زیان ارائه می نماید. که جهت رعایت اختصار از توضیح آن در اینجا خودداری می شود.

به طور کلی، در صورت سود و زیان درآمدها و هزینه ها درج می گردد و با کسر هزینه ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه محاسبه و گزارش می شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات یک مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می دهد. بنابراین صورت سود و زیان به مثابه فیلمی است که از عملیات مؤسسه طی یک دوره مالی نشان ضبط شده باشد. به همین جهت است که در بالای صورت سود و زیان نوشته می شود: (برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹)٪\*۱۳.

زمانی که جمع هزینه های مؤسسه از جمع درآمدهای آن بیشتر باشد، نتیجه عملیات مؤسسه به زیان منجر می شود. در این حالت به جای درج (سودخالص) در صورت سود و زیان، باید از عبارت (زیان خالص) استفاده شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

مثال ۲: اطلاعات زیر از دفاتر مؤسسه رهیاب در پایان سال ۱۳۸۶ به دست آمده است:

درآمد ارائه خدمات ۵۵۸,۰۰۰ ریال

هزینه حقوق و مزایای کارکنان ۳۸۰,۰۰۰ ریال

هزینه آب و برق و تلفن ۱۱۰,۰۰۰ ریال

هزینه اجاره ساختمان ۱۲۰,۰۰۰ ریال

هزینه های متفرقه ۸۰,۰۰۰ ریال

مطلوبست محاسبه صورت سود و زیان مؤسسه رهیاب برای سال مالی ۱۳۸۶

### مؤسسه خدماتی رهیاب

### صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

۵۵۸,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسر می شود هزینه ها:
۳۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق و مزایای کارکنان
۱۱۰,۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
۱۲۰,۰۰۰	هزینه اجاره ساختمان
۸۰,۰۰۰	هزینه های متفرقه
	جمع هزینه ها
(۶۹۰,۰۰۰)	زیان خالص
<u>(۱۰۲,۰۰۰)</u>	

### روش ثبت دائمی موجودی کالا

در روش ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا حساب خرید بدهکار می شود. اما در روش ثبت دائمی هنگام خرید کالا حساب موجودی کالا بدهکار می شود.

برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه فرمائید:

مثال: مؤسسه بازرگانی نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۸ مبلغ ۴۲۳,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت نمود. نحوه ثبت نام رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه نیلوفر با استفاده از روش ثبت

صفحه:

دفتر روزنامه

دائمی به صورت زیر است:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۸	موجودی کالا صندوق حساب های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد.		۴۲۳,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰ ۱۴۳,۰۰۰

در روش ثبت دائمی، هنگام فروش کالا نیز کاهش موجودی کالا در دفاتر ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:

مثال: مؤسسه بازرگانی نیلوفر در تاریخ ۱۳۸۹/۲/۱۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مبلغ ۲۷۴,۰۰۰ ریال به فروش رساند و وجه آن را دریافت نمود. نحوه ثبت نام رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه نیلوفر، با استفاده از روش ثبت دائمی به صورت زیر است:

صفحه:		دفتر روزنامه		تاریخ	شماره سند حسابداری
بستانکار	بدهکار	و	شرح		
۲۷۴,۰۰۰	۲۷۴,۰۰۰		صندوق	۸۱/۲/۱۲	
۲۲۰,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰		فروش بهای تمام شده کالای فروش رفته موجودی کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.		

همان طور که ملاحظه می‌شود، در روش ثبت دائمی هنگام فروش کالا دو ثبت انجام می‌شود. ثبت اول همان است که در روش ثبت ادواری انجام می‌شود و ثبت دوم مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته است. در حقیقت روش دائمی به نحوی کار می‌کند که هنگام خرید کالا، به سبب افزایش موجودی کالا، (حساب موجودی کالا) بدهکار می‌شود و موقع فروش کالا، به علت کاهش موجودی کالا، (حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود). لذا روش دائمی نسبت به روش ادواری کامل تر است و تغییرات موجودی کالا را در هر زمان به نحو درست انجام می‌دهد.

## صورت گردش وجوه نقد

مفهوم وجوه نقد:

وجه نقد شامل پول نقد و معادل آن (شبه پول) می باشد.

معادل وجه نقد:

سرمایه گذارهای کوتاه مدت با قابلیت تبدیل بسیار زیاد به وجوه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی وبدون اطلاع قبل قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد در مقابل جریانهای ورودی جریانهای خروجی قرار دارد که شامل عواملی همچون افزایش در داراییها (به غیر از وجه نقد) کاهش در بدهیها و کاهش در حقوق صاحبان سهام می باشد.

## روشهای محاسبه بهای تمام شده در سیستم ادواری:

۱) روش اولین صادره از اولین وارده

۲) روش اولین صادره از آخرین وارده

fifo

lifo

۳) روش میانگین موزون

۴) روش شناسایی ویژه

افزایش در هزینه‌های معوق - کاهش در هزینه‌های معوق + کاهش در پیش پرداخت هزینه - افزایش در پیش پرداخت

هزینه + کلیه اقلام هزینه هابه جز هزینه های غیر نقد بهره و مالیات = وجه پرداختی بابت هزینه ها

### روش غیر مستقیم تهیه صورت جریان های نقدی:

در روش غیرمستقیم گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی از طریق تعدیل سودخالص بابت درآمدها هزینه ها و سود و زیانهای غیرعملیاتی که در اندازه گیری سودخالص اثر داشته اما تاثیری در موجودی نقد نداشتند محاسبه و گزارش می شوند علاوه براین سود خالص باید بابت جریانهای ورود و خروج جریانهای نقد مرتبط با چرخه عملیات که انعکاس در صورت سود و زیان ندارد (تغییر در دارایی و بدهی های جاری) نیز تعدیل شود.

### نحوه ارائه صورت گردش جریان وجوه نقد به روش غیر مستقیم:

قسمتی از تعدیلات لازم برای تبدیل سود خالص به گردش وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی:

فعالیهای عملیاتی:

سود خالص (سود ویژه عملیاتی)

اضافه می شود:

کاهش در حسابهای دریافتی تجاری

کاهش در موجودیها

کاهش در پیش پرداخت هزینه

کاهش در سایر اقلام دارایی جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی

افزایش در مالیات بر درآمد پرداختی

افزایش در حسابهای پرداختی تجاری

هزینه استهلاک

کسر می شود:

افزایش در حسابهای دریافتی تجاری

افزایش در موجودی کالا

افزایش در پیش پرداخت هزینه

کاهش در حسابهای پرداختی تجاری

کاهش در مالیات بر درآمد پرداختی

کاهش در سایر بدهیهای جاری مرتبط با فعالیتهای عملیاتی

صورت سود و زیان گردش سود و زیان انباشته و صورت سود و زیان جامع

صورت حساب سود و زیان شکل و نحوه ارائه آن:

صورت حساب سود و زیان را می توان به اشکال مختلف و باتوجه به مفاهیم مختلف درآمد تفکیک و طبقه بندی هزینه ها ارائه کرد

### نحوه ارائه صورت حساب سود و زیان

الف) شکل چند مرحله ای  
ب) شکل یک مرحله ای

در شکل چند مرحله صورت حساب سود و زیان مبتنی بر طبقه بندی اقلام و تفکیک نتایج حاصل از عملیات جاری از نتایج فعالیت های جنبی و غیر عملیاتی است.

### طبقه بندی اقلام صورت سود و زیان:

۱) اقلام عادی  
۲) اقلام غیر عادی  
۳) اقلام استثنایی

۱) اقلام عادی به ۲ دسته تقسیم می شوند:  
۱) اقلام عادی عملیاتی  
۲) اقلام عادی غیر عملیاتی

### مزایای صورت جریان های نقدی:

صورت جریان های نقدی از ویژگی های منحصر به فردی برخوردار بوده که مهمترین آن به شرح زیر است:

- ۱) قابلیت اتکا و مقایسه
- ۲) قابلیت فهم
- ۳) توجه به علایق دیگران

### شکل و محتوای صورت جریان های نقدی

جریان های ورودی وجه نقد عمدتاً ناشی از عوامل زیر است:

- ۱) کاهش در داراییها (غیر از موجودی نقد)
- ۲) افزایش در بدهی
- ۳) افزایش در حقوق صاحبان سهام

### مفهوم وجوه نقد:

وجه نقد شامل پول نقد و معادل آن (شبه پول) می باشد.



## معادل وجه نقد:

سرمایه گذاریهای کوتاه مدت با قابلیت تبدیل بسیار زیاد به وجوه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی وبدون اطلاع قبل قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد باشد در مقابل جریانهای ورودی جریانهای خروجی قرار دارد که شامل عواملی همچون افزایش درداراییها (به غیر از وجه نقد) کاهش در بدهیها و کاهش در حقوق صاحبان سهام می باشد.

## طبقه بندی اقلام صورت جریانهای نقدی:

در تهیه صورت جریانهای نقدی نیز همانند دیگر صورتهای مالی اقلام دارای ویژگی مشابه در یک گروه طبقه بندی شده و اقلامی که ویژگیهای متفاوتی دارند از یکدیگر تفکیک می شوند لذا اطلاعات صورت جریانهای نقدی عمدتاً به ۳ سرفصل اساسی تقسیم می شود.

### ۱) فعالیت سرمایه گذاری:

در این قسمت جریانهای ورودی وجه نقد کاهش در داراییهای بلند مدت و برخی از داراییهای جاری (مثل اسناد دریافتی غیر تجاری و سرمایه گذاری کوتاه مدتی است که معادل وجه نقد تلقی می شود) است که ناشی از فروش یا دریافتیهای نقدی می باشد. مثالهایی از جریانهای ورود و خروج مربوط به این فعالیتها:

الف) (۱) وجه نقد حاصل از فروش سرمایه گذاری در سهام اوراق قرضه

(۲) وجه نقد حاصل از فروش داراییهای بلند مدت

(۳) دریافتیهای نقدی مرتبط با اصل سپرده سرمایه گذاری بلند مدت بانکی

ب) جریانهای نقد خروجی:

(۱) وجه نقد مصرف شده برای تحصیل سرمایه گذاری در سهام و اوراق قرضه

(۲) وجه نقد مصرف شده جهت خرید یا تحصیل داراییهای بلند مدت

(۳) وجه نقد پرداختی بابت سپرده گذاری بلند مدت نزد بانکها

(۴) اعطای وام اعتبار و تسهیلات مالی به دیگران

### ۲) فعالیت های تامین مالی:

جریانهای ورودی وجه نقد شامل افزایش در بخش عمده بدهیهای بلند مدت بخشی از بدهیهای اقلام جاری و همچنین برخی از اقلام حقوق صاحبان سهام می باشد.

نمونه هایی از جریانهای نقدی ورودی و خروجی مرتبط با این فعالیتها:

الف) ورودیها:

(۱) وجه نقد حاصل از انتشار سهام و اوراق قرضه

(۲) دریافتیهای نقدی ناشی از استقراض (اعم از کوتاه مدت و بلند مدت)

ب) خروجیها:

۱) وجه نقد مصرف شده بابت بازخرید سهام اوراق قرضه

۲) وجه نقد مصرف شده بابت باز پرداخت اصل تسهیلات دریافتی

۳) وجه نقد مصرف شده بابت اقساط اجاره های بلند مدت

۳) **فعالیت‌های عملیاتی:**

این دسته از فعالیتها عبارتست از فعالیت‌های اصلی مولد درآمد عملیاتی واحد تجاری این فعالیت متضمن تولید و فروش کالا و ارائه خدمات بوده و هزینه‌ها و درآمدهای مرتبط با آن در تعیین سود و زیان عملیاتی در صورت سود و زیان منظور می‌شود برای گزارشگری و افشای وجوه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی دو روش تحت عناوین ۱) رومستقیم ۲) روش غیر مستقیم ممکن است استفاده شود.

### سؤال مهم:

ارتباط حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته با سند سود و زیان

کلیه مخارجی از قبیل کرایه حمل و بیمه و ... که برای انتقال مالکیت کالا از فروشنده به خریدار انجام میشه + قیمت خود کالا همیشه بهای تمام شده

سود و زیان ناخالص نیز پس از کسر مواردی نظیر مالیات یا تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌شود خالص

**نکته:** صورت سود و زیان نتیجه فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را طی یک دوره مای نشان می‌دهد.

**توضیح:** اگر جمع درآمد بیشتر از جمع هزینه‌ها باشد، سود، و اگر جمع هزینه‌ها بیشتر از جمع درآمدها باشد زیان، داریم.

### بهای تمام شده کالای فروش رفته:

دومین جزء، در صورت حساب سود و زیان است. موجودی کالای اول دوره، بهای تمام شده کالای خریداری شده و

موجودی کالای پایان دوره سه جزء اصلی برای محاسبه هستند .

موجودی کالا در اول دوره + بهای تمام شده کالای خریداری شده = بهای تمام شده

کالای آماده برای فروش = موجودی کالا در پایان دوره + بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای تعیین بهای تمام شده کالای خریداری شده

سود ناخالص :

عبارت است از مازاد فروش خالص نسبت به بهای تمام شده کالای فروش رفته .

هزینه‌های عملیاتی :

سومین جزء در محاسبه سود ویژه مؤسسات بازرگانی می باشد، مانند هزینه حقوق کارکنان .

### صورت حساب سود و زیان طبقه بندی شده :

برای محاسبه صورتحساب سود و زیان، ابتدا بهای تمام شده کالای فروش رفته از فروش خالص کسر می گردد و مبلغ سود ناخالص به دست می آید. سپس هزینه های عملیاتی به تفکیک نوشته شده و مجموع آن از سود ناخالص کسر می گردد تا سود یا زیان خالص به دست آید .

اصلاح حساب ها :

برای اصلاح حساب ها دو ثبت انجام می شود :

۱- ثبت حذف مبلغ موجودی کالای اول دوره: مانده حساب موجودی کالا در حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و در حساب موجودی کالا بستانکار می شود .

۲- ثبت مبلغ موجودی کالای پایان دوره: حساب موجودی کالا به میزان موجودی کالای پایان دوره بدهکار و خلاصه سود و زیان بستانکار می شود .

### بستن حساب های موقت :

ترتیب بستن حساب های موقت در مؤسسات بازرگانی مانند مؤسسات خدماتی انجام می گیرد .  
 مثال) تراز آزمایشی زیر در پایان دومین سال فعالیت و قبل از انجام اصلاحات پایان دوره به شرح زیر می باشد .  
 بازرگانی نیرو تراز آزمایشی اصلاح نشده ۲۹ اسفند ۱۳۷۶

مانده حساب		نام حساب	شماره حساب
بستانکار	بدهکار		
		حساب های دریافتی	
		پیش پرداخت اجاره	
		پیش پرداخت بیمه	
		اثاثه	
		وسایط نقلیه	
		حساب های پرداختی	
		سرمایه آقای بهنام پور	

		برگشت از فروش و تخفیفات	
		تخفیفات نقدی فروش	
		خرید کالا	
		برگشت از خرید و تخفیفات	
		هزینه حمل کالای خریداری	
		تخفیفات نقدی خرید	
		هزینه حقوق کارکنان	
		هزینه آب و برق و تلفن	
		هزینه پذیرایی	
		هزینه بیمه وسایط نقلیه	
		هزینه ملزومات مصرفی	
		هزینه آگهی و تبلیغات	
		هزینه حمل کالای فروش رفته	
		هزینه متفرقه	

سایر اطلاعات به شرح زیر می باشد :

- ۱) بهای تمام شده موجودی کالا در پایان اسفند ماه ۱۳۷۶، ۳۳۸۹۰۰۰ ریال می باشد .
- ۲) مبلغ پیش پرداخت اجاره مربوط به اجاره یک سال بازرگانی نیرو از اول آذر ماه ۱۳۷۶ تا پایان آبان ماه ۱۳۷۷ می باشد .
- ۳) پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه نامه یک ساله وسایط نقلیه می باشد. تاریخ شروع بیمه نامه اول دی ماه ۱۳۷۶ است .
- ۴) در پایانی سال ۱۳۷۶ بهای تمام شده موجودی ملزومات ۳۶۱۲۰۰ ریال ارزیابی شد .

دفتر روزنامه بازرگانی نیرو

			خلاصه سود و زیان	
( )	( )		خلاصه سود و زیان	
			ثبت موجودی کالای پایان دوره	
			هزینه اجاره	
			پیش	
			اصلاح حساب پیش پرداخت اجاره	
			هزینه بیمه وسایط نقلیه	
			پیش پرداخت بیمه	
			اصلاح حساب پیش پرداخت بیمه	
			هزینه ملزومات مصرفی	

- 1)  $2640000 = 4/12 = 880000$
- 2)  $2640000 = 3/12 = 56500$
- 3)  $720000 - 361200 = 358800$

بازرگانی نیرو تراز آزمایشی اصلاح شده ۲۹ اسفند ۱۳۷۶

مانده حساب		شماره حساب	نام حساب
بستانکار	بدهکار		

		حساب های دریافتی	
		پیش پرداخت اجاره	
		پیش پرداخت بیمه	
		اثاثه	
		وسایط نقلیه	
		حساب های پرداختی	
		سرمایه آقای بهنام پور	
		خلاصه سود و زیان	
		فروش و تخفیفات	
		تخفیفات نقدی فروش	
		خرید کالا	
		برگشت از خرید و تخفیفات	
		هزینه حمل کالای خریداری شده	
		تخفیفات نقدی خرید	
		هزینه حقوق کارکنان	
		هزینه اجاره	
		هزینه آب و برق و تلفن	
		هزینه پذیرایی	
		هزینه بیمه و وسایط نقلیه	
		هزینه ملزومات مصرفی	

		هزینه آگهی و تبلیغات	
		هزینه حمل کالای فروش رفته	
		هزینه متفرقه	

## ترازنامه

به گزارشی که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی، و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی ها، بدهی ها، و سرمایه واحد تجاری در یک تاریخ معین نشان می دهد.

اقلام ترازنامه غالباً بر اساس ویژگی های مشترک آنها طبقه بندی می شوند. بنابراین دارایی هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می شوند، ابتدا نوشته می شوند و پس از آن دارایی های دیگری که دیرتر به وجه نقد تبدیل می شوند، گزارش می گردند.

یکی از اشکال رایج ارائه ترازنامه شکل افقی یا شکل حساب T است .

تراز آزمایشی اصلاح شده مؤسسه بازرگانی بهشت در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می باشد:

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

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

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 ائانه
	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 می باشد.

نکته: رویدادهای مالی به ترتیب وقوع و بطور جداگانه در دفاتر روزنامه و کل ثبت می شوند.

نکته: حساب های ترازنامه ای: حساب های ترازنامه ای شامل دارایی ها، بدهی ها و سرمایه است.

نکته: دارایی ها همواره دارای مانده بدهکاری و بدهی و سرمایه دارای مانده بستانکاری است.

### روش های نگه داری کنترل موجودی کالا:

الف) ثبت دائمی ب) ثبت ادواری

سیستم ثبت دائمی :

هنگام خرید کالا حساب موجودی کالا بدهکار می شود.

هنگام فروش کالا حساب موجودی بستانکار می شود. و بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار.

سیستم ثبت ادواری :

هنگام خرید کالا حساب خرید بدهکار می شود.

هنگام فروش کالا کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی شود.

نکته: پس تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر ممکن نیست.

### انواع تخفیفات

۱. تخفیف تجاری
۲. تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای خرید
۳. تخفیف بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی خرید)



### تخفیف تجاری:

عبارتست از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود. و معمولاً به صورت درصدی از قیمت کالا تعیین می‌شود.

**نکته:** تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود.

**نکته:** تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد.

**نکته:** برگشت کالا و تخفیف بابت معیوب بودن هر دو در یک حساب به نام برگشت از خرید و تخفیفات در دفاتر خریدار ثبت می‌شوند.

### تخفیف نقدی:

اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته می‌شود به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی گویند.

**نکته:** تخفیف نقدی در دفاتر خریدار در حساب تخفیفات نقدی خرید ثبت می‌شود.

### حساب فروش

هدف ایجاد حساب فروش: برای ثبت کالای فروش رفته می‌باشد.

**نکته:** هنگام فروش کالا حساب فروش کالا بستانکار می‌باشد.

### انبار گردانی

به عملیاتی که در طی آن کلیه کالاها موجود به منظور تعیین مقدار کالای باقی مانده در شرکت شمارش می‌شود انبار گردانی گویند.

### اسناد تجاری

اوراق بهاداری است که در فعالیت های اقتصادی به جای وجه نقد یا تضمین تعهدات مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### چک

نوشته ای است که به موجب آن صادر کننده موظف است وجوهی را که در نزد بانک دارد شخصاً دریافت یا به دیگری واگذار می‌نماید.

## خزانه داری چک صندوق

کنترل و نگهداری کلیه اطلاعات چکها و اسناد دریافتی از مشتریان و وجوه نقد و بانک از اهمیت فوق العاده ای برای شرکتها برخوردار است از آنجائیکه آخرین مرحله و غایت فعالیتهای اقتصادی دریافت بهای کالا و خدمات است وجود یک سیستم که بتواند اطلاعات اسناد را نگهداری کند ضرورت می یابد از سوی دیگر ضرورت پاسخگویی به سهامداران و شرکاء نیز به اهمیت وجود سیستم خزانه تاکید دارد. در گذشته سازمانها و بنگاههای اقتصادی کوچک بودند. بنابراین این بخش نیز چندان برجسته نبود. امروزه به جهت گستردگی سازمانها و فاصله میان مدیریت و مالکیت موجب شده است پیچیدگی های خاصی نیز در جریان عملیات جاری پیش آید که بجز برخورداری از سیستم های قوی کسی از عهده آن برنخواهد آمد.

### امکانات سیستم خزانه داری و کنترل نقدینگی (چک/صندوق)

۱. مدیریت اسناد دریافتنی و پرداختنی (چکها و اوراق بهادار).
۲. ایجاد، اصلاح و حذف چکهای مورد نظر.
۳. تغییر وضعیت اسناد دریافتنی بین حالت های وصول نشده، در جریان وصول، وصول شده، برگشتی، واگذار شده یا نقد شده.
۴. امکان تغییر وضعیت اسناد پرداختنی بین حالت های پاس نشده، پاس شده یا عودت یافته.
۵. نمایش اقلام باز اسناد دریافتنی ( وصول نشده، در جریان وصول، برگشتی) و اقلام باز اسناد پرداختنی ( پاس نشده).
۶. امکان ثبت و نمایش آرتیکل های مالی وابسته به عملیات مختلف انجام شده روی هر چک.
۷. نمایش اسناد دریافتنی / پرداختنی برحسب وضعیت های مختلف.
۸. امکان نقد کردن مستقیم چک و واریز آن به صندوق.
۹. نمایش چکهایی که موعد پرداخت آنها فرا رسیده.
۱۰. نمایش چکهای با سررسید روز در آغاز کار برنامه.
۱۱. امکان راس گیری مجموعه ای از چکها برای تاریخ های مختلف.
۱۲. امکان تعریف دسته چک برای چکهای پرداختنی.
۱۳. انجام کلیه عملیات مالی از قبیل صدور سند، ایجاد، اصلاح و حذف آرتیکل های وابسته به صورت خودکار و وصول چک در بانک های معرفی شده به سیستم.
۱۴. وجود امکانات قدرتمند برای جستجو و فیلترینگ و مرتب کردن چکها و گرفتن گزارش های متنوع برحسب شماره، تاریخ، مبلغ، پرداخت کننده، دریافت کننده و ...
۱۵. دریافت و پرداخت به صورت ترکیبی از نقد و چک ( به تعداد دلخواه).
۱۶. امکان نگهداری به روز اطلاعات صندوقها و بانکها (شامل موجودی نقدی و اوراق بهادار).
۱۷. انجام خودکار عملیات مالی مربوط به هر یک از دریافتها و پرداختها.

۱۸. ارائه گزارش صورت مغایرت بانکی و اختلافات بین صورتحساب بانکی و دفتر حساب بانک .
۱۹. ارائه گزارش ریز دریافت‌ها و پرداخت‌ها به طرف حساب مشخص در فاصله زمانی دلخواه .
۲۰. گزارش موازنه منابع و مصارف برای تخمین موجودی هر بانک در زمان آینده و گزارش دفتر بانک .
۲۱. گزارش موجودی صندوق در تاریخ معین به تفکیک نقد و چک .
۲۲. مشاهده آرشیف‌های مالی وابسته به هر سند دریافت یا پرداخت .
۲۳. امکان دریافت اسناد پرداختی عودت یافته

### حساب صندوق

وجه نقدی که در هر مؤسسه جهت انجام پرداخت‌ها و دریافت‌های روزمره مورد استفاده قرار می‌گیرد تحت عنوان صندوق در دفاتر حسابداری ثبت می‌شود.

**نکته:** افزایش در سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادله اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه‌ها) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

بدهی‌ها + سرمایه	=	دارایی‌ها
↑ بستانکار ↓ بدهکار		↑ بدهکار ↓ بستانکار

**نکته:** زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود حساب کسور و اضافات صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه موجه است حساب کسور و اضافات صندوق بستانکار می‌شود.

**نکته:** هرگاه حساب کسور و اضافات صندوق در پایان سال دارای مانده بدهکار باشد، یک هزینه تلقی می‌شود و چنانچه دارای مانده بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته شود.

**نکته:** زمانی که وجهی به حساب بانکی به نام شرکت واریز شود در دفاتر شرکت حساب بانک بدهکار و زمانی که از طریق صدور چک یا ارائه دفترچه بانکی وجه نقد از حساب بانک برداشت می‌گردد، حساب بانک بستانکار می‌شود.

### کنترل مانده واقعی صندوق با دفاتر و ثبت مغایرات مربوطه

با توجه به اینکه ممکن است دریافت ها و پرداخت های متعدد توسط صندوقدار به اضافه یا کسر دریافت منجر گردد، لازم است به طور مرتب مانده ی وجه نقد موجود در صندوق با حساب صندوق در دفتر کل (یا دفتر معین) مقایسه شود تا هر گونه اضافه یا کسر صندوق کشف گردد و مورد بررسی قرار گیرد. در بسیاری از مؤسسات مبالغی هر ماه به صندوقداران به عنوان فوق العاده ی کسر صندوق پرداخت می کنند و به این ترتیب کسور جزئی صندوق که معمولاً ناشی از عدم دریافت پول خورد است به عهده ی صندوقدار خواهد بود. اما با وجود این، مؤسساتی نیز هستند که کسری یا اضافات صندوق را در حسابی به نام (کسور و اضافات صندوق) ثبت می کنند. زمانی که در صندوق کسری ایجاد شود، حساب کسور و اضافات صندوق بدهکار و زمانی که صندوق با اضافه مواجه شود، حساب کسور و اضافات صندوق بستانکار می شود.

برای تشریح این موضوع به مثال های زیر توجه نمایید.

مثال ۱: جمع فروش های نقدی فروشگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۵ مبلغ ۴۸۶۷۵۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۴۸۶۶۰۰۰ ریال است. مطلوبست ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه آرمان.

#### دفتر روزنامه ی مؤسسه آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۵	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.	۴,۸۶۶,۰۰۰ ۱,۵۰۰	۴,۸۶۷,۵۰۰

مثال ۲: جمع فروش های نقدی فروشگاه آرمان در تاریخ ۱۳۸۸/۷/۲۶ مبلغ ۳۹۷۷۴۰۰ ریال و وجه نقد وصول شده در آن روز ۳۹۷۹۰۰۰ ریال است. مطلوبست ثبت این رویداد در دفتر روزنامه فروشگاه آرمان.

#### دفتر روزنامه مؤسسه آرمان

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۷/۲۶	صندوق کسور و اضافات صندوق فروش بابت فروش کالا.	۳,۹۷۹,۰۰۰	۱,۶۰۰ ۳,۹۷۷,۴۰۰

**نکته:** هر گاه حساب کسور و اضافات صندوق در پایان سال دارای مانده بدهکار باشد یک هزینه تلقی می شود، و چنانچه دارای مانده بستانکار باشد یک درآمد و باید بسته شوند.

## اساس صورت مالی

الف) بستن حساب های موقت و انتقال به سود و زیان

ب) انتقال حساب های دائمی به سال بعد

## حساب های دائمی

حساب های دائمی شامل :

الف) بدهی ها : {اسناد پرداختی، وام}

ب) سرمایه: {آورده، سود و زیان}

ج) دارایی: {دارایی جاری، ثابت}

## انواع حساب ها

حساب های دفتر کل را از نظر انتقال دادن یا ندادن مانده ی آنها به سال مالی بعد می توان به دسته های زیر تقسیم کرد:

### حساب های دائمی

شامل: ۱. بدهی ها : {اسناد پرداختی، وام} ۲. سرمایه: {آورده، سود و زیان} ۳. دارایی: {دارایی جاری، ثابت} که به حساب های ترازنامه ای معرفی می شود.

**نکته:** در این است که مانده آن به دوره ی مالی بعد منتقل می شود.

### حساب های موقت

شامل: الف) درآمد ب) هزینه ج) برداشت . که به این نوع حساب، حساب سود و زیان نیز می گویند.

**نکته:** پایان دوره ی مالی حساب های موقت بسته می شوند.

### حساب مختلط

ترکیبی از حساب دائمی و حساب موقت است.

## استهلاک

دارایی هایی که عمر مفید آنها بیشتر از یکسال باشد در دفاتر به عنوان دارایی بلند مدت یا دارایی ثابت ثبت می شوند. به غیر از زمین تمامی دارایی های بلند مدت دیر دارای عمر مفید محدود می باشند.

**نکته:** برای ثبت هزینه استهلاک باید حساب هزینه استهلاک را بدهکار و حساب استهلاک انباشته را بستانکار نمایم.

## آشنایی بیشتر با مفهوم استهلاك

سرشکن کردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارایی ثابت را به طریقی معقول و منظم به دوره های استفاده از آن راه، استهلاك می گویند.

بهای تمام شده معمولاً در طول مدت استفاده از دارایی، ثابت می ماند، بطوریکه در پایان عمر مفید دارایی، مجموع اقلام استهلاك دوره های استفاده از آن برابر می شود با، بهای اولیه منهای ارزشی که برای دارایی اسقاط (Salvage Value) در نظر گرفته شده است.

مجموع اقلام استهلاك دوره های استفاده از آن = بهای اولیه - ارزش دارایی اسقاط

## تعریف حسابداری استهلاك

با توجه به نکات فوق حسابداری استهلاك به روشی گفته می شود که بر اساس آن، بهای تمام شده دارایی ثابت، منهای ارزش اسقاط آن، بر مدتی که عمر مفید آن برآورد می شود، به طریقی معقول و منظم سرشکن شود. بنابراین هدف استهلاك، سرشکن کردن بهای تمام شده است و نه تعیین ارزش دارایی. به تدریج که از عمر مفید اقتصادی دارایی کاسته می گردد، استهلاك آن به صورت منظم به صورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می یابد.

در صورت سود و زیان استهلاك بر اساس ماهیت و مورد استفاده از مال به یکی از سه عنوان هزینه فروش، هزینه اداری و یا هزینه ساخت کالای فروش رفته ارائه می شود.

در واقع استهلاك از دو طریق بر صورت سود و زیان اثر می گذارد:

۱. مستقیماً به بدهکار حساب هزینه منظور و سبب افزایش آن میشود. (مانند هزینه استهلاك خودروهایی که مورد استفاده دایره فروش کالا قرار می گیرد) و طبعاً به شکل هزینه فروش انعکاس پیدا می کند.
۲. دیگری استهلاك ماشین آلات کارخانه که بصورت قسمتی از بهای تمام شده کالا ثبت و پس از فروش کالا به بدهکار حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته انتقال می یابد. (مانند استهلاك ماشین آلات تولیدی)

## انواع استهلاك

در حسابداری، استهلاك را به دو نوع کلی تقسیم می کنند:

### ۱. استهلاك به معنای اعم:

تخصیص بهای تمام شده دارایی ها به دوره های مختلف استفاده از آنها می باشد. به این ترتیب، هزینه استهلاك در مقابل درآمد هر دوره به حساب منظور می گردد. استهلاك در این معنا به دو گروه زیر تقسیم می شود:

- الف - استهلاك دارایی های مشهود: یعنی دارایی هایی که وجود خارجی دارند مانند اموال، ماشین آلات و تجهیزات
- ب - استهلاك دارایی های نامشهود: که موجودیت مادی ندارند مانند سرقفلی، فرانشیز یا حق امتیاز و حق اختراع

## ۲. استهلاک به معنای کاهش منابع طبیعی:

مانند انواع معادن که در نتیجه استخراج از مقدار ذخیره آنها کاسته می شود و وجه افتراق آن با نوع قبلی در این است که گذشت زمان و کاربرد اموال، ماشین آلات و تجهیزات از ارزش آنها می کاهد در حالی که استهلاک منابع طبیعی با کاهش مقدار ( و نه لزوماً کاهش کیفیت) آنها همراه است.

## روشهای محاسبه استهلاک در حسابداری

محاسبه و تعیین مبلغ هزینه استهلاک برای ثبت در هر دوره مالی به طرق مختلف انجام می شود. برای این منظور روشهایی ابداع کرده اند که با وجود این که بهای تمام شده و عمر مفید مال در همه آنها ثابت و یکسان است، ولی هزینه استهلاک دوره مالی در هر روش متفاوت از روش دیگر بدست می آید.

## طبقه بندی روشهای محاسبه استهلاک

الف - محاسبه بر حسب زمان:

۱. روش خط مستقیم یا اقساط مساوی. از لحاظ هزینه استهلاک این روش ثابت هزینه (CONSTANT\_CHARGE METHOD) نیز نام دارد.

ب - محاسبه بر حسب محصول یا روشهای مبتنی بر تغییر هزینه هر دوره که عبارتند از:

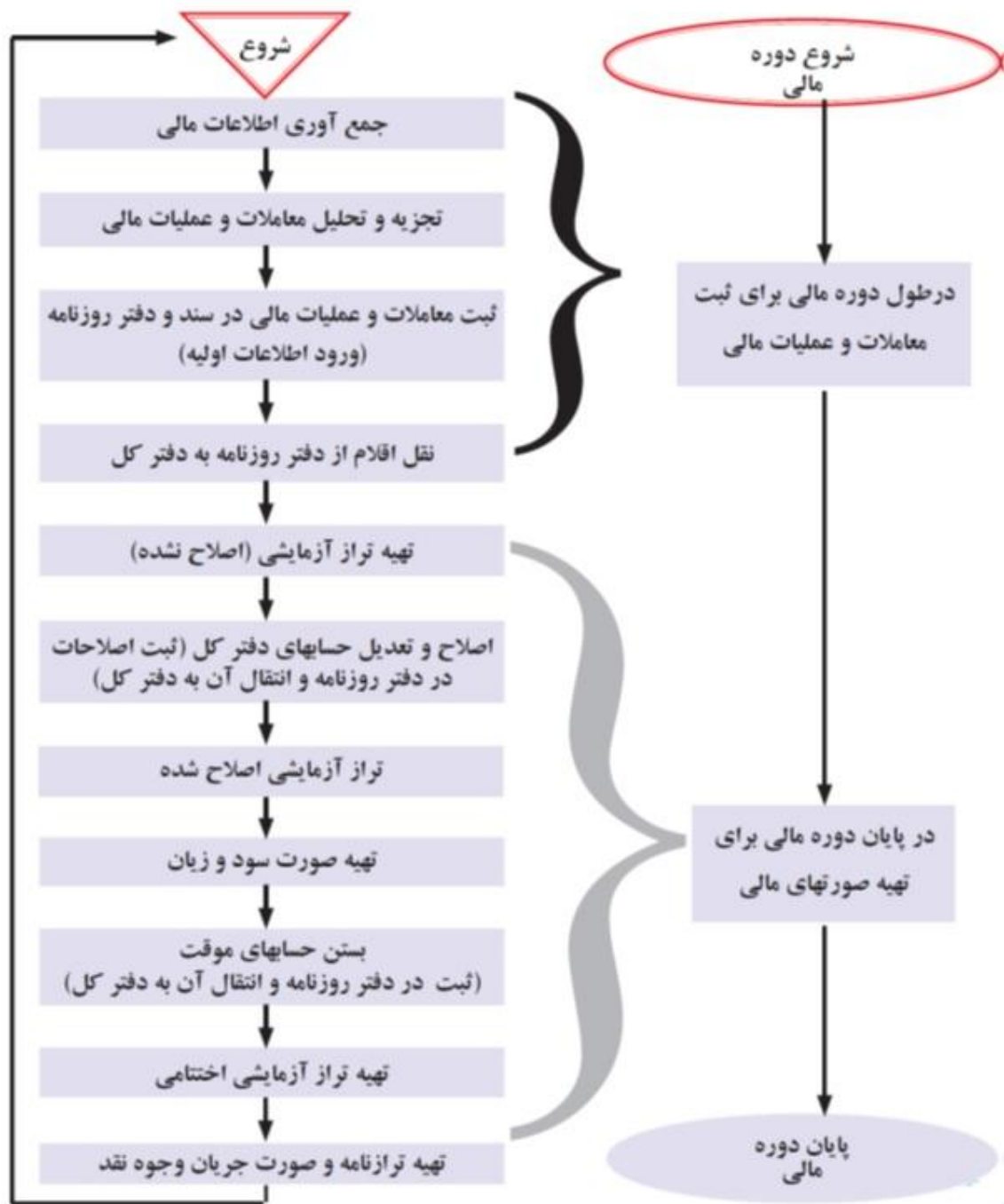
۲. روش ساعت کارکرد

۳. روش میزان تولید

پ - روشهای مبتنی بر استهلاک بیشتر در سالهای اول عمر مال و کاهش تدریجی آن

از نقطه نظر هزینه استهلاک این روش ها را هزینه کاه (Decreasing Charge Methods) هم نامیده اند. به این تعبیر که هر چه پیش می رویم از مبلغی که به حساب هزینه می رود کاسته می شود. این روشها عبارتند از:

## بستن حساب ها در پایان دوره مالی



پس از تهیه صورت سود و زیان، حساب های موقت بسته می شوند و فقط حساب های دائمی باقی می ماند.

مانده کلیه حساب های دائمی نیز در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال منتقل می شوند.

**نکته:** در پایان سال مالی پس از انجام اصلاحات حساب ها یا دائمی هستند یا موقت. حساب های موقت در

پایان سال بسته می شوند.



در پایان سال، مانده تمامی حساب های دائمی در ترازنامه درج و از طریق صدور سند اختتامیه به سال بعد منتقل می شود.

### مراحل بستن حساب های موقت در پایان دوره مالی

حساب های موقت شامل درآمدها، هزینه ها و حساب برداشت می باشد. برای بستن حساب درآمدها و هزینه ها از یک حساب واسطه به نام (حساب خلاصه سود و زیان) استفاده می شود.

مراحل بستن حساب موقت بدین شرح است:

۱. بستن حساب درآمد
۲. بستن حساب هزینه
۳. بستن حساب خلاصه سود و زیان
۴. بستن حساب برداشت

توضیح این چهار مرحله به ترتیب بدین شرح است:

- حساب درآمدها بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان بدستانکار می شود.
- حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و هزینه ها بدستانکار می شود.
- اگر مانده ی حساب خلاصه سود و زیان بدستانکار باشد، آن را بدهکار و حساب سرمایه بدستانکار می شود. اما اگر حساب خلاصه سود و زیان مانده بدهکار داشته باشد این حساب بدستانکار و حساب سرمایه بدهکار می شود.
- حساب سرمایه بدهکار و حساب برداشت بدستانکار می شوند.

برای تشریح نحوه بستن حساب های موقت به مثال صفحه بعد 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

همانطور که بیان شد حساب‌های موقت طی چهار مرحله بسته می‌شوند:

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	
۵۳۳,۴۰۰	۲۵۸,۰۰۰
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 برداشت بابت بستن حساب برداشت	۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

برداشت	
۳۴,۰۰۰	۳۴,۰۰۰

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

## تهیه تراز آزمایشی اختتامی

پس از انجام ثبت های مربوط به بستن حساب های موقت و انتقال آنها به دفتر کل، مانده حساب های موقت در دفتر کل صفر می شود. اگر در این مرحله از مانده حساب های دفتر کل یک تراز آزمایشی تهیه کنیم، فقط شامل حساب های 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	حساب های دریافتنی
	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		حساب های پرداختنی
۸۹,۰۰۰		اسناد پرداختنی
۶۶۱,۴۰۰		سرمایه
<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	<u>۹۳۰,۴۰۰</u>	جمع

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

حساب سرمایه	
۴۲۰,۰۰۰	۳۴,۰۰۰
۲۷۵,۴۰۰	
<hr/>	
مانده ۶۶۱,۴۰۰	

### انتقال حساب های دائمی به سال بعد

همانطور که بیان شد حساب های دائمی شامل سرمایه، بدهی ها و دارایی هاست که مانده آنها به دوره مالی بعد منتقل می شود. در پایان سال، جهت انتقال حساب های دائمی از یک حساب واسط به نام تراز اختتامیه استفاده می شود. ثبت روزنامه مربوط به انتقال حساب های دائمی به این ترتیب است که، تمام حساب هائی که در تراز اختتامیه مانده بدهکار دارند بستانکار نموده و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می نمایند. همچنین تمام حساب هایی که دارای مانده بستانکار دارند، بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می نمایند.

همان طور که ملاحظه می شود، حساب تراز اختتامیه یک حساب موقت است که در پایان سال برای بستن حساب های دائمی مورد استفاده قرار می گیرد.

به این ترتیب نحوه بستن حساب های دائمی مؤسسه آرمان به صورت زیر است :

### دفتر روزنامه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸۸/۱۲/۲۹	تراز اختتامیه	۹۳۰,۴۰۰	
	بانک		۸۷,۵۰۰
	حساب های 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	
	حساب های پرداختی	۱۱۴,۰۰۰	
	اسناد پرداختی	۸۹,۰۰۰	
	سرمایه	۶۶۱,۴۰۰	
	تراز اختتامیه		۹۳۰,۴۰۰
	بابت انتقال حساب های دارایی ها، بدهی ها و سرمایه به سال بعد		

**نکته:** در پایان سال برای انتقال حساب های دائمی به سال بعد، تمام حساب هایی را که در تراز آزمایشی اختتامی دارای مانده بدهکار هستند، بستانکار و حساب تراز اختتامیه را بدهکار می نماید. همچنین تمام حساب های ی را که دارای مانده بستانکار می باشند بدهکار و حساب تراز اختتامیه را بستانکار می نمایند.