

# فصل اول

## عملکرد مالی مؤسسات

### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- حسابداری را تعریف کند.
- ۲- اصطلاحات اصلی حسابداری را بیان نماید.
- ۳- انواع واحدهای اقتصادی را طبقه‌بندی نماید.
- ۴- انواع رشته‌های تخصصی حسابداری را ذکر کند.
- ۵- استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری را نام ببرد.
- ۶- دوره مالی را تعریف کند.
- ۷- فعالیت مالی را بیان نماید.
- ۸- چرخه حسابداری (دوره عمل حسابداری) را ذکر کند.
- ۹- اسناد و دفاتر حسابداری را تعریف کند.
- ۱۰- اصول و مفاهیم اولیه حسابداری را بیان نماید.

تصمیم‌گیری صحیح و به موقع، رمز موفقیت مؤسسات است. این مهم دست‌یافتنی نیست مگر زمانی که اطلاعات صحیح و به موقع در اختیار مدیران مؤسسات قرار گیرد. از طرف دیگر سرمایه‌گذاران در صورتی می‌توانند در بازارهای سرمایه حضور شایسته داشته باشند که اطلاعات حسابداری درست و به موقع در اختیار آنها قرار گیرد. حسابداری، به عنوان یک سیستم اطلاعاتی، نه تنها در حصول این موارد نقش اصلی و اساسی را ایفا می‌کند، بلکه با شفافیت بخشیدن به فضای اقتصادی و مالی هر کشور (و کل جهان) عاملی تعیین‌کننده در موفقیت سیاست‌هایی است که به منظور ایجاد عدالت اجتماعی، وضع و اجرا می‌شوند.

در این فصل، ابتدا با مفهوم و تعریف حسابداری آشنا می‌شوید. سپس برخی از اصطلاحات مهم حسابداری توضیح داده خواهد شد و در ادامه، انواع مؤسسات موجود در جامعه تشریح و طبقه‌بندی می‌شوند. آنگاه انواع استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری معرفی می‌شوند و در نهایت، فعالیتها و رویدادهای مالی تبیین و تشریح می‌گردد.

### مفهوم و تعریف حسابداری ✓

از حسابداری تعاریف مختلفی ارائه شده است. در گذشته عموماً حسابداری را فن شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می‌دانستند. تعاریف جدید، حسابداری را یک سیستم اطلاعاتی می‌دانند. از این دیدگاه حسابداری را می‌توان چنین تعریف نمود:

«حسابداری عبارت است از یک سیستم اطلاعاتی که از طریق شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی، اطلاعات لازم را در اختیار استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار می‌دهد.»

از این دیدگاه مطابق شکل ۱-۱، حسابداری یک سیستم اطلاعاتی، کلیه اجزای ضروری یک سیستم را دارد.



### نمودار ۱-۱ - سیستم اطلاعاتی حسابداری

ورودی<sup>۱</sup> سیستم اطلاعاتی حسابداری، رویدادهای مالی است که با انجام عملیات حسابداری بر روی آنها (پرداش<sup>۲</sup>) گزارش های مالی مورد نیاز به عنوان خروجی سیستم<sup>۳</sup> تهیه می شود و در اختیار استفاده کنندگان قرار می گیرد. **گزارش های مالی:** محصول نهایی سیستم اطلاعاتی حسابداری، گزارش های مالی می باشد. در مفهوم عام هر گونه گزارشی که از سیستم اطلاعاتی حسابداری استخراج شود، گزارش مالی نامیده می شود. مهم ترین قسمت گزارش های مالی صورت های مالی می باشند که در پایان هر سال مالی تهیه می شود. در مورد صورت های مالی در فصل سوم توضیح داده شده است.

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

### اصطلاحات حسابداری ✓

حسابداری نیز مانند سایر دانش های بشری حاوی اصطلاحات ویژه ای است. آشنائی با این اصطلاحات، شرط اساسی یادگیری صحیح حسابداری است. درک عمیق و درست اصطلاحات حسابداری مستلزم تحصیلات تخصصی در این رشته است اما در ابتدای امر آگاهی مختصر از این اصطلاحات خالی از فایده نیست. لذا در ادامه این مبحث، چند مورد از اصطلاحات اصلی حسابداری معرفی می گردد.

### معادله اساسی حسابداری ✓

فرض کنید قصد شروع فعالیتی را دارید. برای این منظور ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد متعلق به خودتان را برای این کار اختصاص می دهید. چون فکر می کنید که مبلغ فوق برای انجام فعالیت مورد نظر کافی نیست، مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال نیز به صورت قرض دریافت می کنید. اگر فعالیت های فوق را در قالب یک مؤسسه یا شرکت ارائه کرده باشید، اکنون کل وجه نقدی که در اختیار شرکت شماست برابر است با:

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰ = ۲,۶۰۰,۰۰۰$$

- ۱- Input.  
۲- Process.  
۳- Output.

در حسابداری، ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال فوق را اصطلاحاً دارایی، ۶۰۰,۰۰۰ ریال را بدهی و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال را سرمایه می‌گویند. چنانچه به معادله فوق دقت کنید خواهید دید که رابطه زیر برقرار است:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{سرمایه}$$

در حسابداری، این معادله همواره برقرار است و به آن «معادله اساسی حسابداری» می‌گویند. معادله اساسی حسابداری، مبنا و شالوده سیستم حسابداری دو طرفه را تشکیل می‌دهد. بر اساس این معادله می‌توان هر یک از معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی را تجزیه و تحلیل و آثار آن را بر عناصر معادله تعیین کرد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، **دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه**، عناصر اصلی معادله اساسی حسابداری را تشکیل می‌دهند. این اصطلاحات در زیر توضیح داده می‌شوند.

✓ **دارایی‌ها:** دارایی‌ها منابع اقتصادی مؤسسه هستند، که فعالیت‌های اقتصادی با استفاده از آنها انجام می‌گیرد. اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجه معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی است «دارایی» نامیده می‌شود. مؤسسات بر حسب نوع و حجم فعالیتشان، دارایی‌های مختلفی دارند.

اموال، مطالبات و سایر منابع اقتصادی متعلق به یک مؤسسه، که در نتیجه معاملات، عملیات مالی یا سایر رویدادها ایجاد شده و قابل تقویم به پول و دارای منافع آتی است، دارایی نامیده می‌شود.

### از جمله انواع مختلف دارایی‌ها می‌توان موارد زیر را برشمرد:

**وجه نقد:** وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی، اعم از ریالی و ارزی. چنانچه وجه نقد در مؤسسه نگهداری شود، آن را در قالب حساب صندوق و چنانچه نزد بانک‌ها نگهداری شود، آن را در قالب حساب بانک گزارش می‌نمایند.

**حساب‌های دریافتی<sup>۱</sup>:** حساب‌های دریافتی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران می‌باشد که برای آن سفته، چک یا برات دریافت نشده است.

**اسناد دریافتی:** اسناد دریافتی شامل مطالبات مؤسسه از دیگران است که بابت آن سفته، چک یا برات از شخص بدهکار دریافت شده است. چنانچه سررسید اسناد دریافتی یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد دریافتی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد دریافتی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

**موجودی‌های مواد و کالا:** موجودی‌های مواد و کالا به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که به منظور فروش یا استفاده از آن در ساخت محصول یا مصرف آن برای ارائه خدمات، نگهداری می‌شود.<sup>۲</sup> موجودی‌هایی که به منظور فروش نگهداری می‌شوند، موجودی کالا و موجودی‌هایی را که به منظور استفاده در ساخت محصول و یا ارائه خدمات نگهداری می‌شوند موجودی مواد می‌گویند. اقلام مصرفی نیز غالباً تحت عنوان «ملزومات» گزارش می‌شوند.

۱ - بدهکاران: در برخی از کتب از عبارت «بدهکاران» به جای «حساب‌های دریافتی» استفاده می‌شود.

۲ - سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، استاندارد شماره ۸.

**اموال، ماشین آلات و تجهیزات:** دارایی‌هایی که برای انجام عملیات مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرند و عمر بیشتر از یک سال دارند و جنبه مصرفی نداشته باشند تحت عنوان اموال، ماشین آلات و تجهیزات طبقه‌بندی می‌شوند. این دارایی‌ها را اغلب «دارایی ثابت» نیز می‌گویند. زمین، ساختمان، ماشین آلات تولید، وسایل نقلیه و اثاثه اداری نمونه‌هایی از این دارایی‌ها هستند.

**پیش پرداخت:** هرگاه مؤسسه قبل از تحویل گرفتن دارایی و یا خدمات، وجهی را به دیگران پرداخت کند، پیش پرداخت نامیده می‌شود.

✓ **بدهی‌ها:** تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر اقلام دارایی تسویه شوند، «بدهی» نامیده می‌شود. بدهی‌ها معمولاً از خرید نسیه دارایی‌ها، اخذ وام‌ها، برقراری مالیات و ایراد خسارت به دیگران ناشی می‌شود. درحقیقت بدهی، طلب دیگران از مؤسسه می‌باشد.

تعهداتی که یک مؤسسه در مقابل اشخاص و مؤسسات دیگر دارد و از معاملات و رویدادهای گذشته ناشی شده است و باید از طریق پرداخت پول، تحویل کالا، انجام دادن خدمت یا انتقال سایر اقلام دارایی تسویه شوند، «بدهی» نامیده می‌شود.

از جمله اجزای اصلی بدهی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

**حساب‌های پرداختی!** بدهی‌های مؤسسه به دیگران را که بابت آن چک، سفته یا برات تحویل نشده است، حساب‌های پرداختی می‌گویند.

**اسناد پرداختی:** بدهی‌هایی را که مؤسسه بابت آن چک، سفته یا برات تحویل طلبکاران داده است، اسناد پرداختی می‌گویند. چنانچه سررسید اسناد پرداختی از تاریخ تنظیم ترازنامه یک سال یا کمتر باشد به عنوان اسناد پرداختی کوتاه مدت و چنانچه سررسید آنها بیشتر از یک سال باشد به عنوان اسناد پرداختی بلند مدت طبقه‌بندی می‌شود.

**وام پرداختی:** مبالغی را که مؤسسه از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و یا سایر اشخاص دریافت کرده است و باید آن را، ظرف مهلت مشخصی به صورت اقساط یا یک‌جا بازپرداخت کند، وام پرداختی می‌گویند.

**پیش دریافت:** هرگاه مؤسسه قبل از تحویل دادن کالا یا ارائه خدمات به دیگران وجهی از آنها دریافت کند، به آن پیش دریافت می‌گویند.

✓ **سرمایه:** حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، «سرمایه» نامیده می‌شود. در هر زمان با کسر کردن بدهی‌های یک مؤسسه از دارایی‌های آن، مبلغ سرمایه به دست می‌آید.

حق مالی مالک یا مالکان یک مؤسسه نسبت به دارایی‌های آن، سرمایه نامیده می‌شود.

سرمایه مؤسسه عمدتاً ناشی از آورده نقدی و یا غیرنقدی مالک (یا مالکان) در زمان تشکیل مؤسسه و پس از آن است. آورده نقدی مالک شامل وجه نقدی است که مالک (یا مالکان) در مؤسسه سرمایه گذاری می‌کند و آورده غیر نقدی شامل دارایی‌هایی غیر از وجه نقد است که مالک (یا مالکان) به عنوان سرمایه وارد مؤسسه می‌نمایند.

**سرمایه گذاری مجدد:** اگر مالکان پس از تشکیل مؤسسه مبالغی را به صورت نقد و یا غیرنقد در مؤسسه سرمایه گذاری کنند، به آن سرمایه گذاری مجدد می گویند.

**حساب:** اطلاعات مربوط به هر کدام از عناصر معادله اساسی حسابداری در یک «حساب» ثبت می شود. لذا حساب همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی ها، بدهی ها و سرمایه در آن نگهداری می شود.

**حساب، همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی ها، بدهی ها و سرمایه در آن نگهداری می شود.**

✓ **رویدادهای مالی:** رویدادهای مالی، فعالیت هایی هستند که اثر مالی داشته باشند. به طور دقیق تر می توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی ها، بدهی ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. تأثیر رویدادهای مالی بر روی حسابها در اواخر این فصل به تفصیل تشریح می گردد.

**رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی ها، بدهی ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.**

✓ **ماهیت حسابها:** از عناصر معادله اساسی حسابداری، حسابهای مربوط به دارایی ها ماهیت بدهکار و حسابهای مربوط به بدهی ها و سرمایه، ماهیت بستانکار دارند. حسابهای درآمد نیز از این نظر، مشابه حساب سرمایه، مانده بستانکار و هزینهها برعکس حساب سرمایه، مانده بدهکار دارند.

### ✓ رشته های تخصصی حسابداری

حسابداری دارای چندین رشته تخصصی است، که تمام آنها را می توان در قالب سه رشته کلی زیر تقسیم بندی نمود:

۱ - حسابداری مالی

۲ - حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)

۳ - حسابداری مدیریت

حسابداری مالی عمدتاً به ثبت رویدادها و تنظیم گزارش های برون سازمانی مرتبط می شود.

حسابداری بهای تمام شده با اندازه گیری بهای تمام شده کالاها و خدمات سر و کار دارد. در ایران به این رشته از حسابداری، «حسابداری صنعتی» نیز می گویند.

حسابداری مدیریت به تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری مربوط می شود.

علاوه بر موارد فوق، حسابداری دولتی و حسابرسی را نیز می توان از رشته های تخصصی حسابداری نام برد. حسابداری

دولتی با عملیات حسابداری در مؤسسات دولتی و غیرانتفاعی سر و کار دارد. حسابرسی نیز به بررسی و اظهار نظر در مورد گزارش های به دست آمده از سیستم های حسابداری مربوط می شود.

## ✓ استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارشهای حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند. استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، طیف وسیعی را تشکیل می‌دهند و به‌طور کلی آنها را می‌توان به دو دسته استفاده کنندگان درون سازمانی و استفاده کنندگان برون سازمانی، تقسیم نمود.

### استفاده کنندگان درون سازمانی:

استفاده کنندگان درون سازمانی شامل مدیران اجرایی است که اطلاعات حسابداری را برای برنامه‌ریزی، کنترل، هماهنگی و تصمیم‌گیری‌های لازم درباره عملیات مؤسسه، مورد استفاده قرار می‌دهند. با بزرگ شدن مؤسسات، نظارت مستقیم مدیران بر فعالیت زیر مجموعه‌های سازمانی، مشکل و حتی غیرممکن گردیده است. از این رو مدیران ناچار هستند به منظور ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی به گزارشهای مالی اتکا نمایند. گزارش‌هایی که استفاده کنندگان یا تصمیم‌گیرندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند، معمولاً تفصیلی و دربرگیرنده جزئیات مسائل می‌باشد. این گزارش‌ها به‌طور معمول، محصول سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت است.

### استفاده کنندگان برون سازمانی:

استفاده کنندگان برون سازمانی شامل طیف گسترده‌ای است که از جمله آنها می‌توان سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، بستانکاران، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، تحلیلگران مالی و اقتصادی، اتحادیه‌های کارگری و مراجع مالی و اقتصادی دولتی را نام برد. هر کدام از تصمیم‌گیرندگان برون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای مقاصد خاصی مورد استفاده قرار می‌دهند. نیازهای اطلاعاتی این دسته را گزارشهای برون سازمانی که توسط سیستم حسابداری مالی تهیه می‌شود، تأمین می‌نماید. از آنجا که این دسته از استفاده کنندگان به اطلاعات حسابداری دسترسی مستقیم ندارند، نهادهای قانونی و انجمن‌های حرفه حسابداری جهت حمایت از منافع آنها، ضوابط و مقررات حسابداری مالی را با دقت فراوان وضع می‌نمایند. این ضوابط و مقررات معمولاً در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می‌گردد.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه علاقه مندند گزارش‌های حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند.

## ✓ دوره مالی

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را، به‌طور دقیق و قطعی، فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، تعیین کرد. اما استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان تأمل 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 حسابداری» می‌گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل رسمی هر کشور باشد «سال مالی» می‌گویند.

دوره‌های زمانی مساوی را که برای آن گزارشهای مالی جداگانه ای ارائه می‌گردد، دوره مالی می‌گویند. به هر دوره مالی، که برابر یک سال کامل باشد، سال مالی می‌گویند.

## فعالیت مالی (رویداد مالی)

همانطور که قبلاً بیان گردید، فعالیت‌های مالی یا رویدادهای مالی، فعالیت‌ها یا رویدادهایی هستند که دارای اثر مالی باشند. به بیان دقیق‌تر می‌توان گفت رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.

در حسابداری، تبحر در شناسایی رویدادهای مالی از سایر رویدادها و همچنین تعیین اثرات رویدادهای مالی بر عناصر معادله اساسی حسابداری، یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لذا در ادامه بحث به چند رویداد اشاره می‌شود و مالی یا غیر مالی بودن آنها و همچنین اثر آنها بر معادله اساسی حسابداری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. ضمناً با توجه به این که شناخت رویدادهای مالی مستلزم درک درست مفاهیم دارایی، بدهی و سرمایه است، لطفاً قبل از مطالعه مثال زیر، تعریف این اصطلاحات را، که در قسمت‌های قبلی این فصل ارائه گردید، مجدداً مرور نمایید.

رویدادهای مالی رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند.



**مثال:** آقای احسانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احسانی را تاسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفندماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسه احسانی اتفاق افتاده است. تعیین کنید که آیا رویدادهای ذکر شده، مالی هستند یا خیر؟

- ۱- آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.  
جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق یا وجه نقد) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.
- ۲- یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وسایل نقلیه (خودرو) افزایش یافته و یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) کاهش یافته است.
- ۳- مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختی) افزایش پیدا کرده است.
- ۴- مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب پرداخت شد.  
جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) کاهش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتی یا طلب) افزایش یافته است.
- ۵- مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.

جواب: رویداد مالی است، زیرا در اثر آن یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) افزایش و در مقابل یکی دیگر از دارایی‌ها (حساب‌های دریافتی) کاهش یافته است.

۶- مدیر عامل مؤسسه عوض شد.

جواب: رویداد مالی نیست، زیرا هیچکدام از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تحت تأثیر قرار نگرفته و تغییر نکرده است.

۷- آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است، زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و ائانه اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.

اثر رویدادهای فوق بر معادله اساسی حسابداری را می‌توان در جدول زیر خلاصه نمود:

ردیف	شرح رویداد	تأثیر رویداد بر معادله حسابداری		
		دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.	یک دارایی به نام وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-	سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.
۲	یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.	وسایل نقلیه ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و وجه نقد ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۳	مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد.	وجه نقد ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	بدهی‌ها (حساب‌های پرداختنی) ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-
۴	مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.	یک دارایی به نام حساب‌های دریافتی ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد ولی وجه نقد ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۵	مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.	وجه نقد ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد و حساب‌های دریافتی ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش پیدا می‌کند.	-	-
۶	مدیر عامل مؤسسه عوض شد.	رویداد مالی نیست لذا هیچ تأثیری بر معادله اساسی حسابداری ندارد.	-	-
۷	آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.	این رویداد بر دو نوع از دارایی‌ها تأثیرگذار است: ۱- وجه نقد (صندوق) ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد. ۲- ائانه اداری ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.	-	سرمایه ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش می‌یابد.



## ✓ چرخه حسابداری (دوره عمل حسابداری)

سیستم حسابداری باید کلیه اطلاعات مالی مؤسسه را شناسائی، اندازه گیری، ثبت، طبقه بندی و در قالب صورت های مالی تلخیص کند تا اطلاعات مفیدی را برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری فراهم نماید. فرایند عملیات حسابداری شامل یک سری عملیات است که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می شوند. این عملیات پیاپی را چرخه حسابداری (Accounting Cycle) می گویند.

عملیات حسابداری را که به طور پیاپی در هر دوره مالی تکرار می شوند، چرخه حسابداری می گویند.

### عملیات حسابداری که از ابتدای دوره مالی تا پایان دوره انجام می شود عبارتند از:

- ۱- جمع آوری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی (گردآوری شواهد مدارک مثبت)
- ۲- تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و ثبت آنها در سند حسابداری
- ۳- ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه
- ۴- انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل
- ۵- تهیه تراز آزمایشی (اصلاح نشده)
- ۶- اصلاح و تعدیل حساب ها
- ۷- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
- ۸- تهیه صورت سود و زیان
- ۹- بستن حساب های موقت
- ۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامی
- ۱۱- تهیه ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد
- ۱۲- بستن حساب های دائمی (اختیاری)

## مطالعه آزاد

### ✓ اسناد و دفاتر حسابداری

برای هر رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می افتد یک سند حسابداری یا برگه حسابداری تهیه می شود. بنابراین سند حسابداری یا برگه حسابداری نوشته ای است که در آن هر کدام از رویدادهای مالی نوشته می شود. پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد، باید در دفتر روزنامه ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه ای را که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می شود را دفتر روزنامه عمومی می نامند.

دفتر کل دفتری است که حساب های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب ها صفحه یا صفحات جداگانه ای در نظر گرفته می شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می شود.

✓ **اسناد و مدارک مثبت:** اسناد و مدارک مثبت، اسناد و مدارکی هستند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند. این مدارک نشان دهنده تاریخ، مبلغ، ماهیت معامله و سایر اطلاعات مورد نیاز هستند و جهت ثبت رویدادهای مالی در سیستم حسابداری به کار می‌روند. اسناد مثبت در حسابداری از اهمیت خاصی برخوردارند به دلیل آنکه اولاً آنها مبنای تجزیه و تحلیل و ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حسابداری هستند، ثانیاً برای پیگیری و رسیدگی‌های بعدی و همچنین در مواقع لزوم جهت احقاق حقوق مؤسسه و دفاع از عملکرد مدیران و کارکنان مؤسسه مورد استفاده قرار می‌گیرند. نکته قابل توجه این است که اسناد مثبت باید واضح، معتبر و مکفی باشند تا حسابداران و سایر اشخاص بتوانند به آنها استناد نمایند. فاکتور خرید، فاکتور فروش، رسید بانکی، قبض انبار، رسید صندوق و قبض آب و برق نمونه‌هایی از اسناد و مدارک مثبت محسوب می‌شوند.

**اسناد و مدارک مثبت اسناد و مدارکی هستند که بر وقوع معامله یا رویداد مالی مشخصی دلالت دارند.**

## ✓ اصول و مفاهیم اولیه حسابداری

دانش حسابداری بر اصول و مفروضاتی مبتنی است که همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد. از ابتدای شکل‌گیری حسابداری به شکل نوین، یک سری مفاهیم بنیانی برای حسابداری در نظر گرفته اند که آنها را در قالب (۱) مفروضات، (۲) اصول و (۳) میثاق‌ها یا اصول محدود کننده تبیین می‌کنند. این مفاهیم در فصل‌های بعد تشریح خواهد شد.

**به مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نمایند و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرند، مفاهیم اساسی حسابداری می‌گویند.**

## ✓ انواع واحدهای اقتصادی

واحدهای اقتصادی را از جهات مختلفی می‌توان طبقه‌بندی کرد. در زیر، چهار نمونه از این طبقه‌بندی‌ها ارائه شده است.

### ۱ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع فعالیت در سه دسته می‌توان طبقه بندی کرد:

#### الف) مؤسسات خدماتی

مؤسساتی نظیر بانک‌ها، تعمیرگاه‌ها، هتل‌ها، درمانگاه‌ها و آموزشگاه‌ها را که خدماتی به مشتریان ارائه می‌کنند و از این راه کسب درآمد می‌نمایند، مؤسسات خدماتی می‌گویند.

#### ب) مؤسسات بازرگانی

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر

دهند. مؤسسات بازرگانی، عمده فروشان یا بنکداران و خرده فروشان را شامل می‌شود. فروشگاه‌ها و خوار و بار فروشی‌ها نمونه‌هایی از مؤسسات بازرگانی هستند.

### ج) مؤسسات تولیدی

مؤسساتی را که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می‌کنند و به فروش می‌رسانند، مؤسسات تولیدی می‌گویند. مانند شرکت‌های خودروسازی، صنایع شیمیایی، کارگاه‌های تجاری و... . مؤسسات تولیدی با استفاده از عوامل تولید به ساخت کالا می‌پردازند.

مؤسساتی که از طریق ارائه خدمات کسب درآمد می‌کنند، مؤسسات خدماتی نامیده می‌شوند.

مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند، بدون آنکه شکل کالای مورد مبادله را تغییر دهند.

مؤسسات تولیدی مؤسساتی هستند که مواد اولیه و کالاهایی را خریداری می‌کنند و آنها را تغییر شکل می‌دهند و یا به کالای دیگری تبدیل می‌کنند.

## ۲ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت

واحدهای اقتصادی را از نظر هدف فعالیت به دو دسته زیر می‌توان طبقه بندی کرد:

### الف) مؤسسات غیردولتی

مؤسساتی را که هدف از تشکیل آنها کسب منافع مادی (سود) نباشد، اعم از آن که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می‌کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند، مؤسسه غیردولتی می‌گویند، مثل شهرداری‌ها، هلال احمر و سازمان تأمین اجتماعی و انجمن‌های علمی، ادبی و فرهنگی. مؤسسات غیردولتی روش‌های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه‌ها و بودجه این گونه مؤسسات را تنظیم کند.

### ب) مؤسسات انتفاعی

مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده‌اند، اعم از آن که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی و یا تعاونی، مؤسسه انتفاعی محسوب می‌شوند. مؤسسات انتفاعی معمولاً به صورت بازرگانی اداره می‌شوند و وجه کالاها و خدماتی را که عرضه می‌کنند، دریافت می‌دارند. از آن جا که مؤسسات انتفاعی با هدف کسب سود تأسیس می‌شوند، روش‌های حسابداری خاصی نیاز دارند که بتواند درآمدها، هزینه‌ها و سود (زیان) این گونه مؤسسات را در هر دوره مالی معین کند.

مؤسسات غیردولتی، مؤسساتی هستند که هدف از تشکیل آنها کسب سود نباشد، اعم از آن که در مقابل کالاها یا خدماتی که ارائه می‌کنند وجهی دریافت کنند یا نکنند. مؤسساتی که با هدف کسب منافع مادی تشکیل شده‌اند، اعم از آن که در مالکیت بخش عمومی باشند یا بخش خصوصی، مؤسسه انتفاعی محسوب می‌شوند.

### ۳ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع مالکیت

واحدهای اقتصادی را از نظر نوع مالکیت به سه دسته زیر می توان طبقه بندی کرد:

#### الف) مؤسسات بخش عمومی

مؤسساتی را که بطور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان های دولتی یا شهرداری ها هستند «مؤسسات بخش عمومی» می گویند.

#### ب) مؤسسات بخش تعاونی

واحدهائی را که توسط عده ای از اشخاص حقیقی یا حقوقی به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضا از طریق خودیاری، کمک و همکاری متقابل تشکیل شده اند و در مالکیت اعضا هستند «مؤسسات بخش تعاونی» می گویند. از جمله این مؤسسات می توان به شرکت های تعاونی روستایی، شرکت های تعاونی مصرف کارکنان سازمان ها و شرکت ها و همچنین شرکت های تعاونی مسکن اشاره نمود.

#### ج) مؤسسات بخش خصوصی

کلیه واحدهائی که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند «مؤسسات بخش خصوصی» نامیده می شوند. از جمله این مؤسسات می توان فروشگاه ها و واحدهای صنفی و تولیدی متعلق به افراد جامعه را نام برد که متعلق به بخش عمومی و تعاونی نیستند. قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز بخش های اقتصادی کشور را به سه صورت عمومی، تعاونی و خصوصی تقسیم کرده است.

مؤسسات بخش عمومی مؤسساتی هستند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت و مدیریت دولت، نهادها و سازمان های دولتی یا شهرداری ها هستند. مؤسسات بخش تعاونی مؤسساتی هستند که توسط عده ای به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی اعضا تشکیل شده اند و در مالکیت اعضا هستند. مؤسسات بخش خصوصی مؤسساتی هستند که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند.

### ۴ - طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالکین

واحدهای اقتصادی را از نظر تعداد مالکین به دو دسته زیر می توان طبقه بندی کرد:

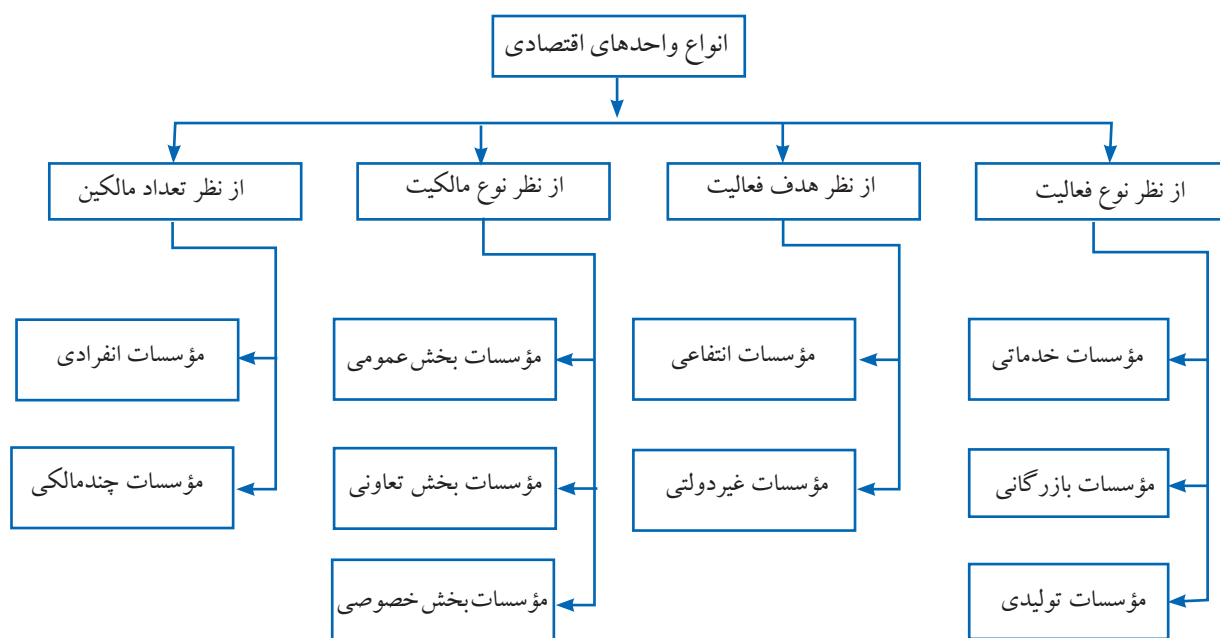
#### الف) مؤسسات انفرادی

مؤسساتی را که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد مؤسسه تک مالکی یا انفرادی می گویند. برای مثال یک فروشگاه، یک کارگاه یا یک چاپخانه که مالکیت آن متعلق به یک نفر باشد از مصادیق مؤسسات تک مالکی یا انفرادی است.

**(ب) مؤسسات چند مالکی (غیر انفرادی)**

مؤسساتی را که مالکیت (سرمایه) آنها متعلق به بیش از یک نفر باشد، مؤسسه چند مالکی می‌گویند. مثل مؤسسات حسابرسی و شرکتهایی که در ایران به ثبت می‌رسند.<sup>۱</sup>

مؤسساتی را که مالکیت آنها متعلق به یک نفر باشد، مؤسسه تک مالکی یا انفرادی می‌گویند. مؤسساتی که مالکیت آنها متعلق به بیش از یک نفر باشد را مؤسسه چند مالکی می‌گویند.

**طبقه بندی انواع واحدهای اقتصادی**

۱- مطابق مفاد ماده ۲۰ قانون تجارت ایران، شرکت‌ها به ۷ قسم طبقه بندی می‌شوند: ۱- شرکت سهامی ۲- شرکت با مسئولیت محدود ۳- شرکت تضامنی

۴- شرکت مختلط غیر سهامی ۵- شرکت مختلط سهامی ۶- شرکت نسبی ۷- شرکت تعاونی تولید و مصرف



## پرسش

- ۱- حسابداری را تعریف کنید و سیستم اطلاعاتی حسابداری را به صورت یک نمودار نشان دهید.
- ۲- هر کدام از اصطلاحات زیر را به طور مختصر توضیح دهید:  
حساب، دارائی، بدهی، سرمایه، رویدادهای مالی، ماهیت حسابها، حسابهای دریافتنی، حسابهای پرداختنی، اسناد دریافتنی، اسناد پرداختنی، موجودی مواد و کالا، آورده نقدی و آورده غیر نقدی صاحبان سرمایه.
- ۳- انواع مؤسسات را از نظر نوع فعالیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۴- انواع مؤسسات را از نظر هدف فعالیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۵- انواع مؤسسات را از نظر نوع مالکیت نام ببرید و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۶- انواع مؤسسات را از نظر تعداد مالکین نام برده و هر کدام را به طور خلاصه توضیح دهید.
- ۷- رشته‌های تخصصی حسابداری را بنویسید و هر کدام را به طور مختصر توضیح دهید.
- ۸- استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به چند دسته تقسیم می‌شوند؟ آنها را نام ببرید.
- ۹- استفاده کنندگان درون سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای چه اموری مورد استفاده قرار می‌دهند؟
- ۱۰- گزارش‌هایی که استفاده کنندگان درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌دهند به طور معمول محصول کدام یک از سیستم‌های حسابداری است؟
- ۱۱- چند نمونه از استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات حسابداری را نام ببرید.
- ۱۲- نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی توسط کدام سیستم حسابداری تهیه می‌شود؟
- ۱۳- ضوابط و مقرراتی که در قالب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین و مقررات مالی ارائه می‌گردند برای حمایت از کدام یک از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری است؟
- ۱۴- به چه دلیل عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه‌تر (معمولاً یکساله) تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد؟
- ۱۵- مفهوم چرخه حسابداری را توضیح دهید.
- ۱۶- سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۷- دفتر روزنامه‌ای که کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ در آن ثبت می‌شود، چه نام دارد؟
- ۱۸- رویداد مالی را توضیح دهید و چند نمونه رویداد مالی و همچنین چند نمونه رویداد غیرمالی را بیان کنید.

## تمرین



۱- تعیین کنید کدام یک از رویدادهای زیر رویداد مالی است؟ ضمناً اثرات هر یک را بر معادله اساسی حسابداری مشخص کنید.

- واریز وجه به صندوق شرکت بابت سرمایه اولیه شرکت
  - خرید زمین به صورت نقد
  - خرید ساختمان به صورت نسیه
  - دریافت طلب از بدهکاران و واریز آن به صندوق شرکت
  - معاوضه ساختمان با خودرو
  - تغییر مدیرعامل شرکت
  - واریز وجه نقد از صندوق شرکت به حساب بانکی شرکت
  - پرداخت قرض به یکی از کارکنان شرکت
  - دریافت قرض از یک شرکت دیگر
  - دریافت وام از بانک
  - دادن قرض به یک شرکت دیگر
  - دریافت وجه (دریافت طلب) قرض داده شده به دیگران
  - پرداخت قسط وام دریافتی از بانک
  - بازپرداخت قرض دریافتی از دیگران
- ۲- در هر یک از موارد مستقل زیر عدد مجهول را پیدا کنید.

مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۲۰۰,۰۰۰	۸۵۰,۰۰۰	؟
۲	؟	۶,۸۰۰,۰۰۰	۷,۲۰۰,۰۰۰
۳	۳۸,۰۰۰,۰۰۰	؟	۱۴,۰۰۰,۰۰۰



## مسائل

۱- اثر هر کدام از رویدادهای زیر را بر معادله اساسی حسابداری تعیین کنید. از علامت «+» برای افزایش، از علامت «-» برای کاهش و از «۰» برای بدون اثر استفاده کنید.

دارایی‌ها	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
آقای رستمی مبلغ ۳,۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.	+۳,۵۰۰,۰۰۰	۰	+۳,۵۰۰,۰۰۰
یک دستگاه آپارتمان به مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
دو قطعه زمین هر کدام به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
۳ دستگاه خودرو به مبلغ هر کدام ۷۵,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.			
مقداری اثاثه اداری جمعاً به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری شد.			
یک دستگاه از خودروها به مبلغ ۷۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید و وجه آن بطور نقد دریافت شد.			
مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال وام از بانک ملی دریافت شد.			
مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت پرداخت شد.			
مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت ج دریافت شد.			
۱۵,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به یکی از کارکنان توسط نامبرده به صندوق شرکت واریز شد.			
مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت ج پرداخت شد.			

۲- در جدول صفحه بعد، که هر مورد آن مستقل از بقیه است، در موارد ۱ تا ۳ رقم دارایی‌ها، در موارد ۴ تا ۶ رقم بدهی‌ها و در موارد ۷ تا ۹ رقم سرمایه اشتباه است. تعیین کنید عنصر اشتباه شده باید چه مبلغی کم یا اضافه شود تا معادله اساسی حسابداری برقرار باشد.



مورد	دارایی‌ها	بدهی‌ها	سرمایه
۱	۲,۰۰۰,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۲	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
۳	۶۰۰,۰۰۰	۳۵۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰
۴	۸۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۵	۹۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
۶	۱,۲۰۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
۷	۴۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
۸	۱,۳۰۰,۰۰۰	۴۵۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰,۰۰۰
۹	۴۸,۵۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۵,۰۰۰,۰۰۰

جواب را در قالب جدول زیر بنویسید:

مورد	جواب
۱	دارایی‌ها مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال کم می‌شود.
۲	دارایی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۳	دارایی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۴	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۵	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۶	بدهی‌ها مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۷	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۸	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.
۹	سرمایه مبلغ ..... ریال ..... می‌شود.

# فصل دوم

## ثبت و گزارش حسابها



### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- رویدادهای مالی را تجزیه و تحلیل نماید.
- ۲- دفاتر قانونی را تنظیم نماید.
- ۳- دفتر معین را تنظیم کند.
- ۴- تراز آزمایشی را تنظیم کند.
- ۵- نحوه کدگذاری حسابها در دفاتر کل و معین را انجام دهد.
- ۶- تنظیم اسناد حسابداری را بیان نماید.
- ۷- اسناد حسابداری را تنظیم نماید.
- ۸- اصول ثبت و گزارش حسابها را انجام دهد.

در فصل قبل با معادله اساسی حسابداری آشنا شدید. همان‌طور که می‌دانید، معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:

$$\text{دارایی‌ها} = \text{بدهی‌ها} + \text{سرمایه}$$

در این فصل می‌آموزید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادله اساسی حسابداری تأثیر می‌گذارد. همچنین با نحوه ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری و دفاتر قانونی آشنا خواهید شد. در پایان فصل نیز نحوه تنظیم انواع تراز آزمایشی تشریح خواهد شد.

### ✓ تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی

(بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان بدهکار و بستانکار)

همان‌طور که در فصل قبل نیز بیان گردید، رویدادهای مالی، رویدادهایی هستند که حداقل بر یکی از عناصر معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) تأثیر بگذارند. اکنون مثال ارائه شده در فصل قبل را در نظر بگیرید و اثر هر کدام از رویدادهای مالی را بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه احسانی تعیین و آن را به زبان حسابداری بیان نمایید. برای سهولت مراجعه، مثال مذکور مجدداً آورده می‌شود.



**مثال:** آقای احسانی در اسفندماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احسانی را تأسیس نمود. رویدادهای زیر طی اسفند ماه سال ۱۳۸۹ در مؤسسه احسانی اتفاق افتاده است.

۱- در ۲ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه وارد مؤسسه نمود.  
جواب: همان‌طور که در فصل قبل نیز توضیح داده شد، این رویداد، یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن، هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق یا وجه نقد) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است.  
برای ثبت رویدادها در سند حسابداری، باید رویدادها به زبان حسابداری بیان شوند. زبان حسابداری، «بدهکار» و «بستانکار» است. مهمترین و اصلی‌ترین کار حسابداری این است که بتواند رویدادهای مالی را به زبان حسابداری (یعنی بدهکار و بستانکار) بیان کند. برای بیان رویدادهای مالی به زبان حسابداری دو مرحله زیر وجود دارد:

### مرحله اول: تعیین اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری است.

برای مثال، اثرات رویداد مالی فوق بر معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:  
با آوردن ۹۰۰,۰۰۰ ریال پول نقد به مؤسسه، وجه نقد یا حساب صندوق افزایش پیدا می‌کند. همچنین با توجه به این که، این مبلغ را مالک به منظور تأمین سرمایه مؤسسه وارد نموده است، سرمایه مؤسسه به همین میزان، یعنی ۹۰۰,۰۰۰ ریال، افزایش پیدا می‌کند. لذا به طور خلاصه، اثرات رویداد فوق بر معادله اساسی حسابداری به صورت زیر است:

– وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش است.  
– سرمایه ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

### مرحله دوم: بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» است.

برای بیان اثرات رویدادهای مالی به زبان «بدهکار» و «بستانکار» یک قاعده بسیار ساده وجود دارد:  
افزایش در سمت راست معادله اساسی حسابداری (دارایی‌ها) بدهکار و کاهش آن بستانکار می‌شود. افزایش در سمت چپ معادله اساسی حسابداری (بدهی‌ها و سرمایه) بستانکار و کاهش آن بدهکار می‌شود.

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

در شکل فوق، منظور از علامت ↑، «افزایش» و منظور از علامت ↓، «کاهش» است و به‌طور مشابه در ادامه بحث مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برای بیان اثرات بدهکار و بستانکار رویدادها از مفهوم حساب نیز می‌توان کمک گرفت. همان‌طور که در فصل ۱ بیان گردید، «حساب» همانند ظرفی است که اطلاعات مربوط به هر کدام از دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه در آن نگهداری می‌شود. در حسابداری

برای ثبت اثرات رویدادهای مالی بر معادله اساسی حسابداری یک واحد اقتصادی از «حساب» استفاده می‌شود. برای مقاصد آموزشی حساب را معمولاً به شکل حرف T زبان انگلیسی به صورت زیر معرفی می‌کنند.

### عنوان حساب

سمت راست	سمت چپ
----------	--------

افزایش هر دارایی را در سمت راست آن (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ آن (بستانکار) ثبت می‌کنند.

### دارایی‌ها (مثل صندوق)

↑ افزایش بدهکار	↓ کاهش بستانکار
-----------------	-----------------

افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

### بدهیها (مثل حسابهای پرداختنی)

↓ کاهش بدهکار	↑ افزایش بستانکار
---------------	-------------------

### سرمایه

↓ کاهش بدهکار	↑ افزایش بستانکار
---------------	-------------------

افزایش هر دارایی را در سمت راست حساب (بدهکار) و کاهش آن را در سمت چپ حساب (بستانکار) ثبت می‌کنند. ولی افزایش بدهی‌ها و سرمایه را در سمت چپ آن (بستانکار) و کاهش آن را در سمت راست آن (بدهکار) ثبت می‌کنند.

اکنون دوباره به مثال صفحه قبل دقت کنید. با این رویداد، وجه نقد ۹۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه نیز ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. اگر به تعریف دارایی که در فصل قبل به آن اشاره شد مراجعه کنید، متوجه می‌شوید که «وجه نقد» یک دارایی است. حال با توجه به قاعده فوق می‌دانید که افزایش در دارایی بدهکار می‌شود. از طرف دیگر سرمایه نیز افزایش می‌یابد، که با استفاده از قاعده فوق متوجه می‌شوید که باید بستانکار شود. بنابراین رویداد فوق به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.

اکنون به سایر رویدادهای مربوط به مثال توجه کنید.

۲- در ۸ اسفندماه یک دستگاه خودرو به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها تحت عنوان وسایل نقلیه (خودرو) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. همچنین یکی دیگر از دارایی‌ها تحت عنوان وجه نقد (صندوق) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. بنابراین رویداد فوق به صورت زیر به زبان حسابداری بیان می‌شود:

**وسایل نقلیه (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

۳- در ۹ اسفندماه مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف دریافت شد. جواب: در اثر این رویداد مالی، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته و همچنین بدهی شرکت (حساب‌های پرداختی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش پیدا کرده است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

**بدهیها (حسابهای پرداختی) مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

۴- در ۱۷ اسفندماه مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است لذا بستانکار می‌شود.**

**دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.**

۵- در ۲۲ اسفندماه مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد. جواب: در اثر این رویداد، یکی از دارایی‌ها (صندوق یا وجه نقد) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش و در مقابل، یکی دیگر از دارایی‌ها (حسابهای دریافتی) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

**وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال افزایش یافته است، لذا بدهکار می‌شود.**

**دارایی‌ها (حسابهای دریافتی یا طلب) مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال کاهش یافته است، لذا بستانکار می‌شود.**

۶- رویداد شماره ۶ (تغییر مدیرعامل) رویداد مالی نیست لذا نیازی به ثبت ندارد. زیرا هیچ‌گونه تغییری در معادله اساسی حسابداری به وجود نیامده است.

۷- در ۲۴ اسفندماه آقای احسانی مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه‌گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

جواب: رویداد فوق یک رویداد مالی است زیرا در اثر آن هم دارایی‌های مؤسسه (صندوق و اثاثه اداری) و هم سرمایه مؤسسه افزایش یافته است. این رویداد به زبان حسابداری به صورت زیر بیان می‌شود:

وجه نقد (دارایی‌ها) مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.  
اثاثه اداری (دارایی‌ها) به مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بدهکار می‌شود.

سرمایه مبلغ ۵۸,۰۰۰ ریال افزایش یافته است لذا بستانکار می‌شود.

زبان حسابداری زبان بدهکار و بستانکار است.  
قاعدهٔ بدهکار و بستانکار کردن حساب‌ها به صورت زیر است:  
افزایش عناصر سمت راست معادله اساسی حسابداری یعنی دارایی‌ها را با بدهکار و کاهش آنها را با بستانکار نشان می‌دهند.  
افزایش عناصر سمت چپ معادله اساسی حسابداری یعنی بدهی‌ها و سرمایه را با بستانکار و کاهش آنها را با بدهکار نشان می‌دهند.

اکنون که توانستید رویدادهای مالی را به زبان حسابداری بیان نمائید، می‌توانید رویدادهای مالی را در سند حسابداری ثبت کنید.

### ✓ اصول و نحوهٔ تنظیم سند حسابداری (ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری)

برای یک یا چند رویداد مالی که در مؤسسه اتفاق می‌افتد یک سند حسابداری یا برگه حسابداری تهیه می‌شود. بنابراین سند حسابداری یا برگهٔ حسابداری، نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود. ماده ۹ «آئین نامهٔ نحوهٔ تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر موضوع تبصرهٔ یک مادهٔ ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم» سند حسابداری را چنین تعریف می‌کند: «برگه یا مدرک حساب یا سند حسابداری عبارت از نوشته‌ای است که در آن یک یا چند مورد از عملیات مالی و پولی و محاسباتی انجام شده به حساب‌هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می‌شوند و چنین مدرکی پس از امضای مرجع ذی‌صلاح و صدور آن قابل ثبت در دفاتر معین و روزنامه و کل است.»  
ضمناً همان‌گونه که در فصل ۱ بیان گردید، سند حسابداری با توجه به اسناد مثبت صادر می‌شود.

سند حسابداری نوشته‌ای است که در آن آثار مالی یک یا چند رویداد مالی نوشته می‌شود.

سند حسابداری به طرق مختلفی طراحی می‌شود که یک نمونه از آن در شکل ۱-۲ ارائه شده است.

## شرکت .....

## سند حسابداری

شماره .....

تاریخ .....

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
جمع:				
شرح:				
تهیه کننده:	تأیید کننده:	تصویب کننده:		

شکل ۱ - ۲- یک نمونه سند حسابداری

اینک به توضیح قسمت‌های مختلف سند حسابداری و نحوه تنظیم آن می‌پردازیم:

- شماره سند حسابداری نشان دهنده این است که از ابتدای سال مالی تا کنون چند سند حسابداری صادر شده است. شماره سند حسابداری به صورت مسلسل (سریال) می‌باشد. معمولاً برای هر رویداد مالی یک سند حسابداری صادر می‌شود. اما در بعضی شرایط می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد.

- در محل «تاریخ» تاریخ وقوع رویداد، که همان تاریخ صدور سند حسابداری است، نوشته می‌شود.

- در ستون «کد حساب»، کد حسابی که بدهکار یا بستانکار شده است نوشته می‌شود.

- در اولین سطر و در ابتدای حاشیه سمت راست ستون «شرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.

- پس از نوشتن نام حسابی که بدهکار شده است، نام حساب یا حساب‌هایی که بستانکار شده در زیر آن در ستون «شرح» نوشته می‌شود. نام حساب بستانکار باید حدود ۲ سانتی‌متر از حاشیه سمت راست ستون شرح فاصله داشته باشد.

همیشه اول حسابی را که بدهکار شده است می‌نویسند و بعد از آن حسابی که بستانکار شده است نوشته می‌شود.

- در ستون «بدهکار» مبلغ بدهکار حسابی که بدهکار شده است نوشته می‌شود.

- مبلغ بستانکار نیز در همان سطر که نام حساب بستانکار درج شده است در ستون بستانکار نوشته می‌شود.

- بعد از تنظیم موارد فوق، شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود. سپس سند حسابداری به امضای مسئولین

ذی‌ربط می‌رسد. (نحوه تکمیل قسمت «کد حساب» و «مبلغ جزء» در قسمت‌های بعد توضیح داده خواهد شد.)

نحوه ثبت رویدادهای فوق در سند حسابداری به صورت صفحه بعد است:

شماره : ۱

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	صندوق سرمایه آقای احسانی		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
جمع : نهصد هزار ریال				
شرح: واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه شرکت				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۲

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۸

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	وسایل نقلیه صندوق		۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
جمع : یکصد و بیست هزار ریال				
شرح: بابت خرید یک دستگاه خودروی سواری به صورت نقد				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۳

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۹

کد حساب	شرح	مبلغ جزء	بدهکار	بستانکار
	صندوق حسابهای پرداختی		۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع : هشتاد هزار ریال				
شرح: بابت دریافت قرض از شرکت الف.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				



شماره : ۴

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۱۷

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰		حسابهای دریافتی صندوق	
۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰		جمع : شصت هزار ریال	
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ب.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۵

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۲

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰		صندوق حسابهای دریافتی	
۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰		جمع : چهل هزار ریال	
شرح: بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

شماره : ۶

تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۴

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
۵۸,۰۰۰	۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰		صندوق اثاثه اداری سرمایه آقای احسانی	
۵۸,۰۰۰	۵۸,۰۰۰		جمع : پنجاه و هشت هزار ریال	
شرح: تحویل اثاثه اداری و واریز ۲۲,۰۰۰ ریال به حساب صندوق بابت سرمایه گذاری مجدد توسط مالک				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

## ✓ دفاتر قانونی

پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری به ثبت رسیدند، باید در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند. در حقیقت زمانی که سند حسابداری برای رویداد مالی تنظیم و به امضای مقام ذی صلاح رسید، مجوز ثبت آن در دفاتر شرکت داده شده است. دفاتر حسابداری را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

۱- دفاتر رسمی یا قانونی: دفاتری هستند که از نظر قوانین و مقررات تهیه آنها اجباری است. دفاتر قانونی شامل دفتر روزنامه و دفتر کل می‌باشد.

۲- دفاتر غیررسمی یا کمکی: دفاتری هستند که تهیه آن اجباری نیست اما به منظور ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها تهیه می‌شوند، مانند دفتر معین.

دفاتر حسابداری به دو گروه تقسیم می‌شود:

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

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

در ماده ۶ قانون تجارت، علاوه بر دفتر روزنامه و دفتر کل، از دفتر دارایی<sup>۱</sup> و دفتر کپیبه<sup>۲</sup> نیز اسم برده شده است که در حال حاضر مورد استفاده قرار نمی‌گیرند.

## ✓ دفتر روزنامه

پس از این که رویدادهای مالی در سند حسابداری ثبت شد باید در دفتر روزنامه نیز ثبت گردد. دفتر روزنامه انواع مختلفی دارد. دفتر روزنامه‌ای را که کلیه معاملات و عملیات مالی در آن ثبت می‌شود، دفتر روزنامه عمومی می‌نامند. دفتر روزنامه‌ای که در آن فقط یک نوع خاص از رویدادهای مالی ثبت می‌شود، دفتر روزنامه اختصاصی خوانده می‌شود، مثل دفتر روزنامه خرید، دفتر روزنامه فروش، دفتر روزنامه پرداخت‌های نقدی و دفتر روزنامه دریافت‌های نقدی. در این کتاب فقط در مورد دفتر روزنامه عمومی بحث خواهد شد.

در دفتر روزنامه عمومی<sup>۳</sup>، کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه به ترتیب تاریخ ثبت می‌شود. بر اساس ماده ۷ قانون تجارت، دفتر روزنامه دفتری است که تاجر باید همه روزه مطالبات، دیون و داد و ستد تجارتي و معاملات راجع به اوراق تجارتي (از قبیل خرید و فروش و ظهر نویسی) و به‌طور کلی تمام واردات و صادرات تجارتي خود را به هر اسم و رسمی که باشد و وجوهی را که برای مخارج شخصی خود برداشت می‌کند در آن ثبت نماید.<sup>۴</sup>

۱- به موجب ماده ۹ قانون تجارت، دفتر دارایی دفتری است که تاجر هر سال باید صورت جامعی از دارایی منقول و غیر منقول و دیون و مطالبات سال گذشته خود را در آن ثبت نماید.

۲- به موجب ماده ۱۰ قانون تجارت، دفتر کپیبه دفتری است که تاجر باید مراسلات و مخابرات و صورت حساب‌های صادره خود را در آن به ترتیب تاریخ ثبت نماید.

۳- general journal

۴- طبق ماده ۳ آیین‌نامه اجرائی بصره یک ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقیقی یا حقوقی کلیه معاملات مالی و پولی خود را (اعم از خرید و فروش و دیون و مطالبات و ظهر نویسی و هرگونه فعالیتی که ایجاد دین یا طلب کند و نیز عملیات محاسباتی تاریخ وقوع و سایر عملیات)، طبق اصول حسابداری و عرف متداول دفترداری در پایان دوره مالی برای تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه، بلااستثناء به ترتیب در آن ثبت می‌کنند.

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

دفتر روزنامه باید دارای ستون‌های مناسب برای انتقال اطلاعات سند حسابداری به آن باشد. بنابراین، دفتر روزنامه باید حداقل دارای ستون‌هایی برای درج شماره سند حسابداری، تاریخ، شرح، مبلغ بدهکار و مبلغ بستانکار هر رویداد باشد. یکی از شکل‌های رایج دفتر روزنامه به صورت شکل ۲-۲ است.

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
		منقول از صفحه قبل			
		جمع نقل به صفحه بعد			

شکل ۲-۲- نمونه دفتر روزنامه

بلافاصله پس از ثبت هر سند، باید اسناد حسابداری بعدی، به ترتیب شماره، در دفتر روزنامه ثبت شوند. پس از اتمام هر صفحه دفتر روزنامه، باید جمع ستون بدهکار و جمع ستون بستانکار در محل تعیین شده در پائین صفحه نوشته شود. نحوه انتقال اطلاعات سند حسابداری به دفتر روزنامه به صورت زیر است:

- در ستون «شماره سند حسابداری» شماره سند رویداد مالی مربوطه نوشته می‌شود.
- در ستون «تاریخ» باید تاریخ وقوع رویداد مالی مربوطه نوشته شود.
- در ستون «شرح» نام حساب یا حساب‌هایی که بدهکار و یا بستانکار شده‌اند به همراه شرح مختصری از رویداد مربوطه نوشته می‌شود.
- در ستون «عطف» شماره صفحه دفتر کل که مبلغ مربوطه به آن صفحه منتقل شده است نوشته می‌شود.
- مبلغ بدهکار و بستانکار مربوطه نیز از سند حسابداری به ستون «بدهکار» یا «بستانکار» دفتر روزنامه منتقل می‌شود.

برای مثال، نحوه ثبت رویدادهای مذکور در بخش قبلی (که اسناد حسابداری آنها از شماره ۱ تا ۵ تنظیم گردید) در دفتر روزنامه آورده می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایه آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه مؤسسه	۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	وسایل نقلیه صندوق بابت خرید یک دستگاه خودرو سواری به صورت نقد.	۱۲۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	صندوق حساب‌های پرداختی بابت دریافت قرض از شرکت الف	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	حساب‌های دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت بخشی از وجه قرض داده شده به شرکت ب	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	صندوق اثاثه اداری سرمایه بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۲۲,۰۰۰ ۳۶,۰۰۰	۵۸,۰۰۰
جمع			۱,۲۵۸,۰۰۰	۱,۲۵۸,۰۰۰

اگرچه در عمل برای تمام رویدادهای مالی ابتدا سند حسابداری صادر و سپس سند حسابداری در دفتر روزنامه ثبت می‌شود، اما معمولاً در کتب آموزشی، برای صرفه جویی در وقت، رویدادها را مستقیماً در دفتر روزنامه ثبت می‌کنند.

### ✓ دفتر کل

اطلاعات ثبت شده در دفتر روزنامه به نحوی طبقه بندی نشده اند که بتوان از روی آن اطلاعاتی مثل مانده هر یک از حساب‌ها را در هر مقطع تعیین کرد. لذا امکان تهیه صورت‌های مالی از روی دفتر روزنامه امکان پذیر نیست. از این رو دفتر دیگری به نام دفتر کل تهیه می‌شود. تمامی اطلاعات دفتر روزنامه باید به دفتر کل منتقل شوند. در دفتر کل برای هر حساب صفحه (صفحات) جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب در صفحه مربوط به خود نوشته می‌شود. بنابراین، دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب‌ها (مثلاً صندوق، موجودی کالا، زمین، ساختمان، حساب‌های پرداختی و سرمایه) صفحه یا صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود. بر اساس ماده ۸ قانون تجارت، دفتر کل، دفتری است که تاجر باید کلیه معاملات را لااقل هفته‌ای یک مرتبه از دفتر روزنامه استخراج کند و انواع مختلف آن را تشخیص دهد و جدا نماید و هر نوعی را در صفحه مخصوص در آن به طور خلاصه ثبت کند.

دفتر کل دفتری است که حساب‌های یک مؤسسه به تفکیک در آن نگهداری می‌شود. در دفتر کل برای هر کدام از حساب‌ها صفحات جداگانه‌ای در نظر گرفته می‌شود و تمام اقلام بدهکار و بستانکار هر حساب از دفتر روزنامه استخراج و در صفحه مربوطه در دفتر کل نوشته می‌شود.

کلیه معاملات ثبت شده در دفتر روزنامه در هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود. دفتر کل باید دارای ستون‌های مناسب برای انتقال اطلاعات دفتر روزنامه به آن باشد. بنابراین دفتر کل باید حداقل دارای ستون‌هایی برای درج شماره سند حسابداری، تاریخ، شرح، مبلغ بدهکار، مبلغ بستانکار و مانده حساب در هر مقطع زمانی باشد. یکی از شکل‌های رایج دفتر کل بصورت زیر است:

### دفتر کل

... صفحه: ...

نام حساب: .....

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تشخیص	مانده
<b>جمع</b>						

شکل ۳ - ۲: نمونه دفتر کل

#### نحوه انتقال اطلاعات دفتر روزنامه به دفتر کل به صورت زیر است:

- در ستون « شماره سند حسابداری » باید شماره سند حسابداری، که رویداد مربوطه در آن ثبت شده است، نوشته شود.
- در ستون « تاریخ » باید تاریخ سند حسابداری، که رویداد مربوطه در آن ثبت شده است، نوشته شود.
- در ستون « شرح » شرح مختصری از رویداد مربوطه (مطابق با همان شرح نوشته شده در سند حسابداری) نوشته می‌شود.
- در ستون « عطف » شماره صفحه دفتر روزنامه، که مبلغ مربوطه از آن صفحه انتقال می‌یابد، نوشته می‌شود.
- مبلغ بدهکار یا بستانکار مربوطه نیز از دفتر روزنامه به ستون « بدهکار » یا « بستانکار » منتقل می‌شود.
- در ستون « مانده » مانده حساب نوشته می‌شود. معمولاً قبل از ستون مانده، ستونی هم برای تشخیص نوع مانده در نظر گرفته می‌شود که در آن مشخص می‌گردد که مانده حساب بدهکار است یا بستانکار.

شماره گذاری صفحات دفتر کل از ۱ شروع می‌شود و به ترتیب ادامه می‌یابد. برای هر حساب، بسته به حجم عملیات مربوط به آن حساب، صفحات لازم در دفتر کل در نظر گرفته می‌شود. مثلاً ممکن است برای صندوق صفحات ۱ تا ۱۰، برای بانک صفحات ۱۱ تا ۲۵، برای حساب‌های دریافتی صفحات ۲۶ تا ۳۵، برای وسایل نقلیه صفحات ۶۱ تا ۷۰، برای حساب‌های پرداختی صفحات ۱۰۱ تا ۱۱۰ و برای سرمایه صفحات ۱۹۱ تا ۲۰۰ در نظر گرفته شود.

برای نمونه رویدادهای ۱ تا ۶ که در دفتر روزنامه مؤسسه احسانی ثبت شد، اکنون به دفتر کل منتقل می‌گردد.

## دفتر روزنامه صفحه: ۱

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۲/۲	صندوق سرمایه آقای احسانی واریز به حساب صندوق بابت سرمایه اولیه مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰

## دفتر کل

صفحه: ۱

نام حساب: صندوق

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۱	۹۰۰,۰۰۰		بد	۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱		۱۲۰,۰۰۰	بد	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۱	۸۰,۰۰۰		بد	۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱		۶۰,۰۰۰	بد	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱	۴۰,۰۰۰		بد	۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه‌گذاری مجدد مالک	۱	۲۲,۰۰۰		بد	۸۶۲,۰۰۰
جمع							

## دفتر کل

صفحه: ۲۶

نام حساب: حسابهای دریافتنی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب	۱	۶۰,۰۰۰		بد	۶۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۱		۴۰,۰۰۰	بد	۲۰,۰۰۰
جمع							

## دفتر کل

صفحه: ۶۱

نام حساب: وسایل نقلیه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو	۱	۱۲۰,۰۰۰		بد	۱۲۰,۰۰۰
جمع							

## دفتر کل

صفحه: ۱۰۱

نام حساب: حساب‌های پرداختی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف		۸۰,۰۰۰	بس	۸۰,۰۰۰
جمع						

## دفتر کل

صفحه: ۱۹۱

نام حساب: سرمایه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	بابت سرمایه اولیه مؤسسه		۹۰۰,۰۰۰	بس	۹۰۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه		۵۸,۰۰۰	بس	۹۵۸,۰۰۰
جمع						

## دفتر کل

صفحه: ۷۱

نام حساب: اثاثه اداری

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک در مؤسسه	۳۶,۰۰۰		بد	۳۶,۰۰۰
جمع						

## مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل

برای مانده‌گیری هر حساب دفتر کل کافی است که مابه‌التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب را تا آن مقطع محاسبه نمود، این مابه‌التفاوت، مانده حساب نامیده می‌شود. اگر جمع اقلام بدهکار از جمع اقلام بستانکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، مانده حاصله «بدهکار» و برعکس اگر جمع اقلام بستانکار از جمع اقلام بدهکار ثبت شده در آن حساب بیشتر باشد، مانده حاصله «بستانکار» خواهد بود. معمولاً برای مشخص کردن ماهیت بدهکار یا بستانکار مانده حساب‌های دفتر کل، ستونی به نام ستون «تخصیص» در نظر گرفته می‌شود. اگر مانده حاصله بدهکار باشد، در ستون تخصیص کلمه «بدهکار» و اگر مانده حاصله بستانکار باشد در ستون تخصیص کلمه «بستانکار» نوشته می‌شود. البته در عمل معمولاً به جای لفظ بدهکار از مخفف آن، یعنی «بد» و به جای لفظ بستانکار از مخفف آن یعنی «بس»، استفاده می‌شود.

برای مانده گیری حساب‌ها کافی است که جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در هر حساب را از یکدیگر کسر نمائید.  
به عبارت دیگر، مانده یک حساب در دفتر کل در هر زمان عبارت است از مابه التفاوت جمع اقلام بدهکار و بستانکار ثبت شده در آن حساب تا آن مقطع.

برای مثال مانده حساب دفتر کل صندوق را، که قبلاً ارائه شد، در نظر بگیرید. مانده آن به صورت زیر محاسبه می‌شود:

### دفتر کل

صفحه: ۱

نام حساب: صندوق

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۱	۸۹/۱۲/۲	واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۹۰۰,۰۰۰		۹۰۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۲/۸	بابت خرید یک دستگاه خودرو		۱۲۰,۰۰۰	۷۸۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۲/۹	بابت دریافت قرض از شرکت الف	۸۰,۰۰۰		۸۶۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۲/۱۷	بابت پرداخت قرض به شرکت ب		۶۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۲/۲۲	بابت دریافت بخشی از قرض داده شده	۴۰,۰۰۰		۸۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۲/۲۴	بابت سرمایه گذاری مجدد مالک	۲۲,۰۰۰		۸۶۲,۰۰۰
جمع					

عدد ۹۰۰,۰۰۰ ریال مندرج در اولین ردیف ستون مانده برابر رقم مربوط به سند شماره ۱ است. برای به دست آوردن مانده در ردیف دوم، باید ۱۲۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۲ را از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر نمائید. چون ۹۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است ولی ۱۲۰,۰۰۰ ریال در ستون بستانکار آمده است (دارای ماهیت بستانکار است)، بنابراین ۱۲۰,۰۰۰ ریال از ۹۰۰,۰۰۰ ریال کسر می‌شود و مانده جدید به ۷۸۰,۰۰۰ ریال می‌رسد. برای به دست آوردن مانده در ردیف سوم، باید ۸۰,۰۰۰ ریال را به مانده قبلی (یعنی ۷۸۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی ۷۸۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است و ۸۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۳ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۸۰,۰۰۰ ریال به ۷۸۰,۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف سوم به ۸۶۰,۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است. برای به دست آوردن مانده در ردیف چهارم، باید ۶۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۴ را از مانده قبلی که ۸۶۰,۰۰۰ ریال است، کسر نمائید. چون ۸۶۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است ولی ۶۰,۰۰۰ ریال بستانکار است. با کسر کردن ۶۰,۰۰۰ ریال از ۸۶۰,۰۰۰ ریال، مانده به ۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌رسد. برای به دست آوردن مانده در ردیف پنجم، باید ۴۰,۰۰۰ ریال را به مانده قبلی (یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال) اضافه نمائید. زیرا مانده قبلی، یعنی ۸۰۰,۰۰۰ ریال دارای ماهیت بدهکار است و ۴۰,۰۰۰ ریال مربوط به سند شماره ۵ نیز بدهکار می‌باشد. لذا اگر ۴۰,۰۰۰ ریال به ۸۰۰,۰۰۰ ریال اضافه شود، مانده در ردیف پنجم به ۸۴۰,۰۰۰ ریال می‌رسد که ماهیت آن نیز بدهکار است. نهایتاً طی سند ۶، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال به حساب صندوق واریز شده، که موجب افزایش حساب مزبور گردیده و مانده صندوق را به ۸۶۲,۰۰۰ ریال رسانده است.



هر چند شکل رسمی و متداول دفتر کل، به صورتی است که در بالا آورده شد، اما در جایی که هدف آموزش باشد می‌توان حساب دفتر کل را به شکل حرف T در زبان انگلیسی نوشت که به حساب T معروف است. در حقیقت، حساب T همان دوستون بدهکار و بستانکار دفتر است که مبالغ بدهکار و بستانکار در آن نوشته شده است. مثلاً اگر حساب دفتر کل صندوق را بخواهیم در دفتر کل به شکل T وارد کنیم به صورت زیر است:

حساب صندوق	
۱۲۰,۰۰۰	۹۰۰,۰۰۰
۶۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۴۰,۰۰۰
	۲۲,۰۰۰
۱۸۰,۰۰۰	۱,۰۴۲,۰۰۰
	۸۶۲,۰۰۰

برای مانده‌گیری حساب دفتر کل به شکل T، ابتدا باید هر طرف حساب را جداگانه جمع بزنید و حاصل را زیر آن بنویسید. سپس اعداد به دست آمده را از هم کسر نمایید و حاصل آن را در زیر عدد بزرگتر بنویسید. در حساب T فوق، جمع مبالغ ثبت شده در قسمت بدهکار حساب، ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال و جمع مبالغ ثبت شده در ستون بستانکار حساب، ۱۸۰,۰۰۰ ریال است. اگر ۱۸۰,۰۰۰ ریال، از ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال کسر کنید، حاصل آن ۸۶۲,۰۰۰ ریال می‌شود که باید زیر عدد بزرگتر، یعنی ۱,۰۴۲,۰۰۰ ریال، نوشته شود.

در نهایت اگر مانده در سمت راست قرار بگیرد، دارای ماهیت بدهکار و اگر در سمت چپ قرار بگیرد، دارای ماهیت بستانکار است. در حساب فوق، چون مبلغ ۸۶۲,۰۰۰ ریال در سمت راست قرار گرفته است، دارای ماهیت بدهکار می‌باشد. بدیهی است با توجه به اینکه دارایی‌ها دارای مانده بدهکار می‌باشد، حساب صندوق نیز به عنوان یک دارایی، دارای مانده بدهکار است.

## ✓ تراز آزمایشی

در سیستم حسابداری دو طرفه، هر معامله به مبلغ بدهکار و بستانکار مساوی در دفاتر ثبت می‌شود. اگر حساب‌ها به صورت صحیح ثبت و مانده‌گیری شده باشند، جمع مانده‌های بدهکار حساب‌های دفتر کل باید با جمع مانده‌های بستانکار حساب‌ها مساوی باشد. یکی از وسایلی که حسابداران برای آزمون صحت مدارک حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهند، تراز آزمایشی است. تراز آزمایشی فهرستی است از مانده حساب‌های دفتر کل، که معمولاً در پایان هر ماه تهیه می‌شود. تهیه تراز مزبور به حسابداران امکان می‌دهد که از تساوی جمع مانده‌های بدهکار با جمع مانده‌های بستانکار اطمینان حاصل نمایند. تراز آزمایشی، جدولی است که مانده حساب‌های دفتر کل در آن نوشته می‌شود. حساب‌ها به ترتیبی که در دفتر کل مرتب شده‌اند، در تراز آزمایشی درج می‌شوند. یعنی با توجه به مثال فوق، ابتدا حساب دارایی‌ها (صندوق، حساب‌های دریافتی، وسایل نقلیه و اثاثه اداری) بعد حساب بدهی‌ها (حساب‌های پرداختی) و سپس سرمایه و درآمدها و هزینه‌ها نوشته می‌شوند. در صورتی که حساب‌های دفتر کل توازن داشته باشند، جمع مانده‌های بدهکار و بستانکار مساوی خواهد بود. تراز آزمایشی دو هدف کلی زیر را تأمین می‌کند:

الف) اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار دفتر کل

ب) فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه گزارش‌های مالی پایان دوره

تراز آزمایشی، جدولی است که فهرستی از نام و مانده حسابهای دفتر کل در یک تاریخ مشخص در آن نوشته می‌شود.

با توجه به مثال ارائه شده در مورد مؤسسه احسانی، تراز آزمایشی مانده حساب‌های دفتر کل مؤسسه در پایان اسفندماه ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

**مؤسسه احسانی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۸۶۲,۰۰۰	صندوق
	۲۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
	۳۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۸۰,۰۰۰		حسابهای پرداختی
۹۵۸,۰۰۰		سرمایه
<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	جمع

تراز آزمایشی فوق را تراز آزمایشی دو ستونی می‌گویند. زیرا دارای یک ستون بدهکار و یک ستون بستانکار است. تراز آزمایشی چهار ستونی نیز می‌توان تهیه کرد. در تراز آزمایشی که به شکل چهار ستونی تهیه می‌شود، در دو ستون اول، جمع گردش بدهکار و بستانکار هر حساب و در دو ستون آخر، مانده‌های بدهکار یا بستانکار هر حساب نوشته می‌شود. تراز آزمایشی چهار ستونی مؤسسه احسانی در پایان سال ۱۳۸۹ به صورت زیر است:

**مؤسسه احسانی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	گردش بستانکار	گردش بدهکار	نام حساب
	۸۶۲,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۱,۰۴۲,۰۰۰	صندوق
	۲۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	۰	۱۲۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
	۳۶,۰۰۰	۰	۳۶,۰۰۰	اثاثه اداری
۸۰,۰۰۰		۸۰,۰۰۰	۰	حسابهای پرداختی
۹۵۸,۰۰۰		۹۵۸,۰۰۰	۰	سرمایه
<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۰۳۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۲۵۸,۰۰۰</u>	<u>۱,۲۵۸,۰۰۰</u>	جمع

به طوری که ملاحظه می‌شود، جمع اقلام در دو ستون اول تراز آزمایشی با جمع گردش عملیات دفتر روزنامه مساوی است. بطور کلی، تهیه تراز آزمایشی می‌تواند در کشف برخی اشتباهات مؤثر باشد. تراز آزمایشی می‌تواند توازن مانده حساب‌های دفتر کل را اثبات کند. تساوی مجموع اقلام بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی این اطمینان را فراهم می‌سازد که:

الف) طرف‌های بدهکار و بستانکار تمام معاملاتی که از دفتر روزنامه به دفتر کل نقل شده، مساوی است،

ب) مانده بدهکار یا بستانکار هر حساب بطور صحیح محاسبه شده،

ج) و مانده حساب‌ها در تراز آزمایشی درست جمع زده شده است.

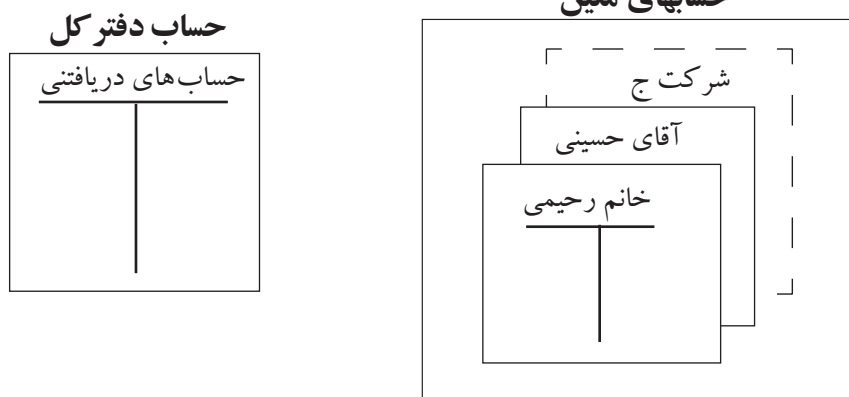
اگر در تراز آزمایشی جمع ستون بدهکار با جمع ستون بستانکار مساوی نباشد، بدیهی است که اشتباه یا اشتباهاتی رخ داده است. اشتباه مذکور می‌تواند ناشی از عوامل مختلفی از جمله، اشتباه در تنظیم سند حسابداری، ثبت دفتر روزنامه، انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل، مانده گیری نادرست دفتر کل و انتقال اقلام از دفتر کل به تراز آزمایشی باشد.

### ✓ دفتر معین

در مثال مؤسسه، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از شرکت الف قرض گرفته شده که در «حساب‌های پرداختی» ثبت شده است. اگر مؤسسه احسانی از چند شخص دیگر هم قرض بگیرد، اطلاعات آنها نیز در دفتر کل «حسابهای پرداختی» ثبت می‌شود. در این حالت اگر بخواهیم مبلغ بدهی شرکت به هر کدام از طلبکاران را بدانیم، باید تک تک اقلام ثبت شده در حساب دفتر کل «حسابهای پرداختی» را بررسی کنیم تا مشخص شود که هر کدام از اقلام ثبت شده مربوط به چه شخصی است. در صورتی که تعداد اقلام ثبت شده در حساب «حساب‌های پرداختی» زیاد باشند، این کار خیلی وقت گیر می‌شود و احتمال اشتباه در تعیین بدهی به هر کدام از طلبکاران نیز بالا خواهد بود. برای جلوگیری از این مشکل و ایجاد سهولت و دقت در نگهداری حساب‌ها، در کنار دفتر کل، دفتر دیگری نگهداری می‌شود که به آن **دفتر معین** می‌گویند. مثلاً برای حساب «حسابهای پرداختی» در دفتر کل، دفتر جداگانه دیگری به نام «دفتر معین حسابهای پرداختی» نگهداری می‌کنیم که در این دفتر، برای هر کدام از طلبکاران شرکت صفحه خاصی در نظر گرفته می‌شود و رویدادهای مالی مربوط به آن را علاوه بر دفتر کل، در این دفتر نیز ثبت می‌کنیم.

این کار کمک می‌کند که هر وقت لازم بود وضعیت بدهی شرکت به شخص خاصی را بدانیم مستقیماً به حساب آن در دفتر معین مراجعه و سریعاً اطلاعات مورد نیاز را استخراج نماییم. شمای کلی و نحوه نوشتن دفتر معین تقریباً مشابه دفتر کل است. لذا، برای پرهیز از طولانی شدن بحث، به ذکر یک مثال کوتاه در این زمینه می‌پردازیم.

### حسابهای معین



مثال: رویداد زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین ثبت نمایید.  
در تاریخ ۱۳۸۸/۱۱/۲ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال به شرکت ج، ۱۷,۰۰۰ ریال به آقای حسینی و ۱۴,۰۰۰ ریال به خانم رحیمی قرض داده شد.

## سند حسابداری

بستانکار	بدهکار	مبلغ جزء	شرح	کد حساب
	۷۳,۰۰۰	۴۲,۰۰۰ ۱۷,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	حسابهای دریافتی شرکت ج آقای حسینی خانم رحیمی صندوق	
۷۳,۰۰۰				
۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰		جمع : هفتاد و سه هزار ریال	
شرح: بابت پرداخت قرض به شرکت ج، آقای حسینی و خانم رحیمی.				
تهیه کننده: ..... تأیید کننده: ..... تصویب کننده: .....				

## دفتر روزنامه

بستانکار	بدهکار	تاریخ	شرح	شماره سند حسابداری
۷۳,۰۰۰	۷۳,۰۰۰	۸۸/۱۱/۲	حسابهای دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض	

دفتر کل به شکل T:

## حسابهای دریافتی

۷۳,۰۰۰

## دفتر معین حسابهای دریافتی

نام حساب: شرکت ج

مانده	بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ	شماره سند حسابداری
		۴۲,۰۰۰	بابت پرداخت قرض به شرکت ج	۸۸/۱۱/۲	
					جمع

## دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب: آقای حسینی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به آقای حسینی		۱۷,۰۰۰			
جمع							

## دفتر معین حسابهای دریافتنی

نام حساب: خانم رحیمی

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار	تخصیص	مانده
	۸۸/۱۱/۲	بابت پرداخت قرض به خانم رحیمی		۱۴,۰۰۰			
جمع							

مانند آنچه که برای «حساب‌های دریافتنی» گفته شد، برای برخی دیگر از حساب‌های دفتر کل مثل «حساب‌های پرداختنی»، «حساب بانک» و «حساب وسایل نقلیه» نیز دفتر معین نگهداری می‌کنند. به‌طور کلی برای آن دسته از حساب‌های دفتر کل که دارای چندین زیر مجموعه هستند، دفتر معین نگهداری می‌شود.

دفتر معین، دفتری است که اجزای هر کدام از حسابهای دفتر کل در آن نوشته می‌شود.

## مثال جامع ✓

آقای محمدی در بهمن ماه ۱۳۸۹ مؤسسه محمدی را تشکیل داد. رویدادهای زیر طی بهمن ماه در این مؤسسه اتفاق افتاده است.  
 ۱۳۸۹/۱۱/۱، مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال توسط آقای محمدی به عنوان سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز شد.  
 ۸۹/۱۱/۳، یک باب آپارتمان به مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسسه خریداری شد و مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

۸۹/۱۱/۷، مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.  
 ۸۹/۱۱/۱۱، مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یکتا پرداخت شد.  
 ۸۹/۱۱/۱۸، مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید آپارتمان پرداخت شد.  
 ۸۹/۱۱/۲۸، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.  
 مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه عمومی

ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین مانده حساب‌های دفتر کل

ج) تهیه تراز آزمایشی مؤسسه محمدی در پایان بهمن ماه

## پاسخ

## دفتر روزنامه

شماره سند	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۱	۸۹/۱۱/۱	صندوق سرمایه واریز به صندوق بابت سرمایه اولیه	۹۸۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
۲	۸۹/۱۱/۳	ساختمان صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید یک دستگاه آپارتمان اداری	۷۶۰,۰۰۰	۶۰۰,۰۰۰ ۱۶۰,۰۰۰
۳	۸۹/۱۱/۷	اثاثه اداری صندوق بابت خرید اثاثه اداری	۷۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰
۴	۸۹/۱۱/۱۱	حساب‌های دریافتی صندوق بابت پرداخت قرض به مؤسسه یکتا	۱۱۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
۵	۸۹/۱۱/۱۸	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت بخشی از بدهی مربوط به خرید آپارتمان	۴۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
۶	۸۹/۱۱/۲۸	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت قسمتی از طلب مؤسسه یکتا	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
جمع			۲,۰۴۰,۰۰۰	۲,۰۴۰,۰۰۰

## اثاثه اداری

۷۰,۰۰۰
--------

## ساختمان

۷۶۰,۰۰۰
---------

## صندوق

۶۰۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
۷۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
۱۱۰,۰۰۰	
۴۰,۰۰۰	
۸۲۰,۰۰۰	۱۰۶۰,۰۰۰
	مانده ۲۴۰,۰۰۰

## سرمایه

۹۸۰,۰۰۰
---------

## حساب‌های پرداختی

۱۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰
مانده ۱۲۰,۰۰۰	

## حساب‌های دریافتی

۸۰,۰۰۰	۱۱۰,۰۰۰
مانده ۳۰,۰۰۰	

**مؤسسه محمدی**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۴۰,۰۰۰	صندوق
	۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۷۶۰,۰۰۰	ساختمان
	۷۰,۰۰۰	اثاثه اداری
۱۲۰,۰۰۰		حسابهای پرداختی
۹۸۰,۰۰۰		سرمایه
۱,۱۰۰,۰۰۰	۱,۱۰۰,۰۰۰	جمع

### ✓ فهرست حساب‌ها و کد گذاری حساب‌ها

برای تسهیل طبقه بندی و ثبت رویدادها معمولاً در هر مؤسسه فهرستی از حساب‌های دفتر کل تهیه می‌شود. فهرست حساب‌ها صورت کاملی از عناوین حساب‌هایی 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. حساب‌ها به ترتیبی که در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابند 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 زیر می‌باشد:

شماره (کد) حساب	نام حساب
۱۱	وجوه نقد
۱۲	حسابها و اسناد دریافتی
۱۳	موجودی کالا
۱۴	پیش پرداختها
۲۱	زمین
۲۲	ساختمان
۲۳	وسایل نقلیه
۲۴	اثاثه اداری
۳۱	حسابها و اسناد پرداختی
۳۲	پیش دریافتها
۴۱	وام پرداختی
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

### ثبت درآمدها و هزینه‌ها در مؤسسات خدماتی

هنگامی که مؤسسه‌ای، خدماتی را انجام یا کالایی را به مشتریان تحویل می‌دهد، پول یا دارایی دیگری از آنان دریافت می‌کند و یا طلبی برای او ایجاد می‌شود. ورود پول یا دارایی یا ایجاد طلب بابت ارائه خدمات یا فروش کالا را «درآمد» می‌گویند. بطور کلی، درآمد هنگامی شناسائی و در مدارک حسابداری ثبت می‌شود که کالای فروش رفته به مشتریان تحویل داده شود یا خدماتی برای آنان انجام شود. چون درآمد موجب افزایش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن مثل حساب سرمایه است، یعنی زمانی که درآمد افزایش پیدا می‌کند، حساب درآمد بستانکار می‌شود.

درآمد (افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه) بستانکار

#### درآمد

بستانکار ↑

برای آشنائی با نحوه ثبت درآمد به مثال‌های زیر توجه نمایید:



۱- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه نموده است در تاریخ ۸۱/۹/۵ صورت حساب شماره یک را به مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال صادر و وجه آن را دریافت کرد. نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به صورت زیر است:

#### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۵	صندوق درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۱ و دریافت وجه آن.		۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰

در ثبت فوق چون موجودی صندوق افزایش یافته آن را بدهکار و چون درآمد افزایش یافته آن را بستانکار می‌کنیم. زیرا، همان‌طور که قبلاً بیان گردید، افزایش درآمد مثل افزایش سرمایه بستانکار می‌شود. اگر پس از ارائه خدمات، صورت حساب صادر شود ولی وجه آن دریافت نشود، حساب‌های دریافتی را بدهکار می‌کنیم. برای توضیح این موضوع به مثال‌های زیر توجه نمایید:



۲- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه داده است، در تاریخ ۸۱/۹/۱۵ صورت حساب شماره ۲ را به مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد ولی وجه آن هنوز دریافت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به صورت صفحه بعد است:



## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	مبلغ	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۱۵	حسابهای دریافتی درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۲ که هنوز وجه آن دریافت نشده است.		۱۳۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰



۳- شرکت الف بابت خدماتی که به مشتریان ارائه داده است، در تاریخ ۸۱/۱۰/۶ صورت حساب شماره ۳ را به مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال صادر کرد. مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از وجه آن دریافت شد ولی مابقی آن هنوز دریافت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

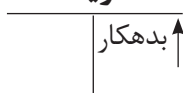
شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	مبلغ	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۶	صندوق حسابهای دریافتی درآمد خدمات بابت صدور صورتحساب شماره ۳.		۸۰,۰۰۰ ۱۵۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰

هزینه، بهای تمام شده کالای فروش رفته و یا خدمات انجام شده به منظور کسب درآمد است. به عبارت دیگر، هزینه شامل مخارجی است که برای کسب درآمد، پرداخت یا واقع شده است. حقوق کارکنان، هزینه سوخت و روشنایی و هزینه تلفن. عنوان هر حساب هزینه، باید مفهوم آن حساب را بیان کند، مثلاً هزینه اجاره، هزینه حقوق و هزینه بیمه. از آنجایی که هزینه موجب کاهش سرمایه می‌گردد، نحوه ثبت افزایش و کاهش آن عکس حساب سرمایه است. یعنی زمانی که هزینه افزایش پیدا می‌کند، حساب هزینه بدهکار می‌شود.

هزینه (افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه) بدهکار

برای تشریح نحوه ثبت هزینه به مثال‌های زیر توجه نمایید:

هزینه



۱- شرکت الف در تاریخ ۸۱/۹/۲ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه برق پرداخت کرد. نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۹/۲	هزینه برق صندوق بابت پرداخت هزینه برق مصرفی شرکت.		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰

در ثبت فوق چون هزینه افزایش یافته است آن را بدهکار و چون صندوق کاهش یافته آن را بدهکار می‌کنیم. زیرا همان‌طوری که قبلاً بیان شد، افزایش هزینه عکس افزایش سرمایه است، بنابراین، وقتی که هزینه افزایش پیدا کند آن را بدهکار می‌کنند.

اگر خدماتی برای مؤسسه انجام شده باشد لیکن وجه آن را پرداخت نکرده باشد، باید هزینه خدمات دریافت شده در دفاتر ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



۲- شرکت الف در تاریخ ۸۱/۱۰/۲ صورت‌حسابی به مبلغ ۸۱۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه تعمیر ماشین آلات شرکت دریافت نمود که وجه آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه بصورت زیر است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۲	هزینه تعمیر ماشین آلات حسابهای پرداختی بابت دریافت صورت‌حساب تعمیر ماشین آلات شرکت..		۸۱۰,۰۰۰	۸۱۰,۰۰۰

ممکن است بخشی از وجه هزینه پرداخت شده و بخشی از آن بعداً پرداخت شود؛ در این حالت باید کل هزینه ثبت شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

۳- هزینه تعمیر یکی از خودروهای شرکت الف ۲۴۰,۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۸۱/۱۰/۳۰ مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال آن پرداخت شد و بقیه آن هنوز پرداخت نشده است. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه شرکت الف به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۱۰/۳۰	هزینه تعمیر خودرو صندوق حسابهای پرداختی بابت هزینه تعمیر یکی از خودروهای شرکت.		۲۴۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰ ۱۱۰,۰۰۰

چنانچه قبل از ارائه خدمات وجهی از مشتریان دریافت شود، وجه دریافت شده تحت عنوان پیش دریافت در آمد ثبت

می‌شود. برای مثال، اگر مؤسسه صبا بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه دهد مبلغ ۲۸,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ دریافت کرده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه صبا ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	صندوق پیش دریافت درآمد دریافت وجه بابت خدماتی که قرار است در ماه‌های آینده به مشتریان ارائه شود	۲۸,۰۰۰	۲۸,۰۰۰

همچنین زمانی که وجهی قبل از دریافت کالا یا خدمات پرداخت شود، در دفتر پرداخت کننده تحت عنوان پیش پرداخت ثبت می‌شود. برای مثال، چنانچه مؤسسه صبا بابت تعمیر یکی از خودروهای خود مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۴ پرداخت کرده باشد ولی تعمیرات خودرو تا آن تاریخ انجام نشده باشد، این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه صبا ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۶/۴	پیش پرداخت صندوق پیش پرداخت بابت تعمیر خودرو	۸۴,۰۰۰	۸۴,۰۰۰

در مورد پیش دریافت و پیش پرداخت در فصل ۷ به طور مفصل بحث خواهد شد.

### برداشت صاحب سرمایه ✓

برداشت به معنای آن است که صاحب یک مؤسسه برای مصارف شخصی پول یا مال دیگری را از دارایی‌های مؤسسه متعلق به خود بردارد یا مخارج شخصی خود را از محل وجوه نقد مؤسسه پرداخت کند. از آنجا که وجه برداشت شده ممکن است به مؤسسه برگشت داده شود، برداشت مالک بطور مستقیم به حساب سرمایه بدهکار نمی‌شود، بلکه در حسابی به نام «برداشت» ثبت می‌شود. قواعد بدهکار و بستانکار کردن برداشت عکس حساب سرمایه و به صورت زیر است:

افزایش برداشت ↑	بدهکار
کاهش برداشت ↓	بستانکار

مثال: آقای پیمان در ۲۶ اسفند ماه ۱۳۸۶ مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه



پیمان برداشت نمود. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه پیمان به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۶/۱۲/۲۶	برداشت صندوق برداشت از صندوق مؤسسه توسط مالک بابت مصارف شخصی		۴۲,۰۰۰	۴۲,۰۰۰

### کشف سریع اشتباه‌ها در ترازنامه

برخی معتقدند برای این که حسابداران بتوانند اشتباهات را سریع‌تر پیدا کنند، می‌توانند از چند تکنیک استفاده نمایند. در اینجا به دو نمونه از این تکنیک‌ها اشاره می‌شود. تکنیک اول: اگر اختلاف جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد، در این صورت احتمالاً یک عدد بدهکار در سمت بستانکار ثبت شده یا بالعکس. برای مثال، اگر در انتقال ارقام از دفتر روزنامه به دفتر کل ۲۵۰ ریال بدهکار حساب دریافتی را اشتباهاً به بستانکار حساب دریافتی در دفتر کل منتقل کرده باشیم، در این صورت وقتی تراز آزمایشی را از روی مانده ارقام دفتر کل تهیه می‌کنیم، بین ستون بدهکار و بستانکار جمعاً ۵۰۰ ریال اختلاف وجود دارد که ۵۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۲ است. از تقسیم ۵۰۰ بر عدد ۲ عدد ۲۵۰ بدست می‌آید. به این ترتیب حسابدار متوجه می‌شود که برای رفع اشتباه موجود باید عدد ۲۵۰ را در دفتر روزنامه و دفتر کل ردیابی کند. تکنیک دوم: اگر اختلاف ستون بدهکار و ستون بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، در این صورت اختلاف موجود می‌تواند ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن یک صفر آخر اعداد یا ثبت مقلوب (مثلاً ۳۲ را اشتباهاً ۲۳ بنویسیم) باشد. برای مثال اگر یک ثبت مربوط به وجه نقد در دفتر روزنامه را به جای ۲۱۰۰۰ اشتباهاً ۲۱۰۰ ریال به دفتر کل منتقل کنیم، در این صورت در تراز آزمایشی جمع ستونهای بدهکار و بستانکار ۱۸۹۰۰ ریال ( $۲۱۰۰۰ - ۲۱۰۰ = ۱۸۹۰۰$ ) اختلاف خواهد داشت. از آن جا که ۱۸۹۰۰ عددی قابل تقسیم بر ۹ و حاصل این تقسیم برابر ۲۱۰۰ است، بنابراین حسابدار به این موضوع رهنمون می‌شود که به احتمال زیاد اشتباه مربوط به موردی بوده که عدد آن ۲۱۰۰ است و این عدد را ردیابی می‌کند.

همانطور که ملاحظه شد، استفاده از این تکنیکها در بسیاری از موارد می‌تواند به حسابداران کمک کند که اشتباهاتشان را سریع‌تر پیدا کنند. اما نکته‌ای که باید به آن دقت کنید این است که عملکرد این تکنیک‌ها همیشه درست نیست. برای نمونه ممکن است جمع دو ستون بدهکار و بستانکار تراز آزمایشی قابل تقسیم بر عدد ۲ باشد لیکن اشتباه ناشی از ثبت عدد بدهکار در سمت بستانکار یا بالعکس نباشد. برای مثال اگر حسابدار شرکت الف مبلغ ۱۸۰ ریال را در بدهکار یا بستانکار یکی از حساب‌ها ثبت نکرده باشد، دو ستون تراز آزمایشی به همین میزان (یعنی ۱۸۰ ریال) اختلاف دارد که هم بر ۲ قابل تقسیم است و هم بر ۹ ولی هیچ بدهکاری در بستانکار یا بالعکس ثبت نشده است و اختلاف مزبور ناشی از جا انداختن یا اضافه نوشتن صفر در آخر عدد و یا ثبت مقلوب نیز نیست.

## پرسش



- ۱- سند حسابداری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۲- آیا می‌توان برای چند رویداد مالی یک سند حسابداری صادر کرد؟ توضیح دهید.
- ۳- در ستون «شرح» سند حسابداری چه چیز نوشته می‌شود؟
- ۴- دفاتر حسابداری به چند گروه تقسیم می‌شود؟ نام ببرید.
- ۵- دفتر روزنامه عمومی را توضیح دهید.
- ۶- دفتر کل را توضیح دهید.
- ۷- توضیح دهید که مانده یک حساب دفتر کل چگونه تعیین می‌شود.
- ۸- تراز آزمایشی چیست و معمولاً چه زمانی تهیه می‌شود؟
- ۹- اهداف تهیه تراز آزمایشی را بنویسید.
- ۱۰- توضیح دهید که دفتر معین برای چه منظوری تهیه می‌شود.

## تمرین



- ۱- در ۲ بهمن ماه ۱۳۸۹ آقای حمیدی مؤسسه حمیدی را تشکیل داد و مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه اولیه مؤسسه به حساب صندوق مؤسسه واریز کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۲- مؤسسه ندا یک دستگاه خودرو به مبلغ ۸۷۰,۰۰۰ ریال را به صورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۳- مؤسسه توانگر مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال از مؤسسه توانا به صورت قرض دریافت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۴- رویداد مذکور در سؤال ۳ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.
- ۵- با توجه به اطلاعات سؤال ۳ فوق، مؤسسه توانگر مبلغ ۱۳۰,۰۰۰ ریال از قرض دریافتی از مؤسسه توانا را پرداخت کرد. این رویداد را در مؤسسه توانگر، در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۶- رویداد مذکور در سؤال ۵ را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T مؤسسه توانا ثبت کنید.
- ۷- مؤسسه مهتاب مقداری ائانه اداری به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری کرد و مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری و دفتر روزنامه و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۸- با توجه به اطلاعات سؤال ۷، در صورتی که مؤسسه مهتاب مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی مربوط به خرید ائانه اداری پرداخت کرده باشد، این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه مهتاب ثبت کنید.
- ۹- مؤسسه مهراں مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به آقای محمدی، ۸۰,۰۰۰ ریال به خانم امیری و ۲۳۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه شهاب به صورت قرض پرداخت کرد. این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T ثبت کنید.
- ۱۰- با توجه به اطلاعات سؤال ۸، در صورتی که آقای محمدی ۶۰,۰۰۰ ریال، خانم امیری مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال و مؤسسه شهاب مبلغ ۱۹۰,۰۰۰ ریال بابت بدهی خود به مؤسسه مهراں پرداخت کرده باشند، این رویداد را در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر معین و دفتر کل به شکل T در مؤسسه مهراں ثبت کنید.
- ۱۱- آقای بهروز در ۴ اسفند ماه ۱۳۸۸ مبلغ ۲۴,۶۰۰ ریال وجه نقد جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه بهروز برداشت نمود. مطلوب است ثبت رویداد مزبور در دفتر روزنامه مؤسسه بهروز.



## مسائل

- ۱- رویدادهای زیر را در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت کنید:  
در تاریخ ۱۳۸۹/۱۱/۲ آقای حسینی مؤسسه حسینی را تأسیس کرد و مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.  
در تاریخ ۸۹/۱۱/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال برای دفتر مؤسسه خریداری شد و مبلغ ۳۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۱۱/۷ مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به مؤسسه یگانه پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۶ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۴۰,۰۰۰ ریال به طور نقد خریداری شد.  
در تاریخ ۸۹/۱۱/۱۹ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۱۱/۲۸ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به مؤسسه یکتا دریافت شد.
- ۲- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، ثبت‌ها را از دفتر روزنامه به دفتر کل انتقال دهید و تراز آزمایشی مؤسسه را در پایان بهمن ماه ۸۹ تهیه کنید (دفتر کل حساب صندوق را به صورت فرم رسمی و بقیه را به شکل T تنظیم نمایید).
- ۳- خانم شکوفه در آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه شکوفه را تأسیس کرد. رویدادهای زیر طی آذر ماه در مؤسسه اتفاق افتاده است.  
در تاریخ ۸۹/۹/۲ خانم شکوفه مبلغ ۸۲۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه مؤسسه به صندوق مؤسسه واریز نمود.  
در تاریخ ۸۹/۹/۶ یک دستگاه خودرو به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۹/۹ مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از مؤسسه تابان دریافت شد.  
در تاریخ ۸۹/۹/۱۱ مبلغ ۶۰,۰۰۰ ریال از بدهی مربوط به خرید خودرو پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۹/۱۴ مقداری اثاثه اداری به مبلغ ۱۶۰,۰۰۰ ریال خریداری شد و مبلغ ۹۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.  
در تاریخ ۸۹/۹/۱۸ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسه تابان پرداخت شد.  
مطلوبست:  
الف) ثبت رویدادهای فوق در دفتر روزنامه مؤسسه شکوفه  
ب) انتقال ثبت‌ها از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T و تعیین مانده حساب‌های دفتر کل  
ج) تنظیم تراز آزمایشی در پایان آذر ماه ۱۳۸۹ برای مؤسسه شکوفه

- ۴- آقای احمدی مؤسسه «ب» را در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۱ تأسیس نمود و به ترتیب رویدادهای زیر در آن اتفاق افتاده است.
- در تاریخ ۸۱/۲/۱ مبلغ ۴,۷۶۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه به صندوق مؤسسه واریز شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۸ سه دستگاه خودرو به مبلغ هر کدام ۸۰۰,۰۰۰ ریال (جمعاً ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال) خریداری و مبلغ ۱,۷۵۰,۰۰۰ ریال آن به‌طور نقد پرداخت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۱ مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض به یکی از کارکنان شرکت داده شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت «الف» دریافت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۶ یکی از خودروها به همان مبلغ خریداری شده به فروش رسید و مبلغ ۷۶۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ یک دستگاه ساختمان به مبلغ ۲,۷۸۰,۰۰۰ ریال خریداری و مبلغ ۱,۸۱۰,۰۰۰ ریال آن به‌طور نقد پرداخت شد.
  - در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال از قرض داده شده (موضوع بند ج فوق) به صندوق شرکت واریز شد.
  - مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال از بدهی به شرکت «الف» پرداخت شد.
  - آقای احمدی مبلغ ۱۸,۴۰۰ ریال جهت مصارف شخصی از صندوق مؤسسه برداشت نمود.
- مطلوب است:

(۱) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

(۲) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

(۳) تهیه تراز آزمایشی در پایان اردیبهشت ماه ۱۳۸۱

- ۵- اطلاعات زیر در پایان سال ۱۳۸۲ از دفتر کل شرکت کوهسار استخراج شده است. مطلوب است محاسبه مبلغ سرمایه و تهیه تراز آزمایشی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ شرکت:
- زمین ۹۲۰,۰۰۰ ریال، حساب‌های دریافتی ۸۰,۰۰۰ ریال، سرمایه؟ ریال، وسایل نقلیه ۱۴۰,۰۰۰ ریال، حساب‌های پرداختی ۱۲۰,۰۰۰ ریال، ساختمان ۲۱۰,۰۰۰ ریال، اسناد پرداختی ۷۰,۰۰۰ ریال، اثاثه اداری ۸۵۰,۰۰۰ ریال.

- ۶- رویدادهای زیر را در سند حسابداری، دفتر روزنامه، دفتر کل به شکل T و دفتر معین به شکل T ثبت کنید:
- الف) مؤسسه ج مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال به شرکت الف، ۳۳۰,۰۰۰ ریال به شرکت ب و ۱۴۰,۰۰۰ ریال به خانم سجادی به صورت قرض پرداخت کرد.
- ب) شرکت الف مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال، شرکت ب مبلغ ۱۷۰,۰۰۰ ریال و خانم سجادی مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال از بدهی خود به مؤسسه «ج» را پرداخت کردند.