

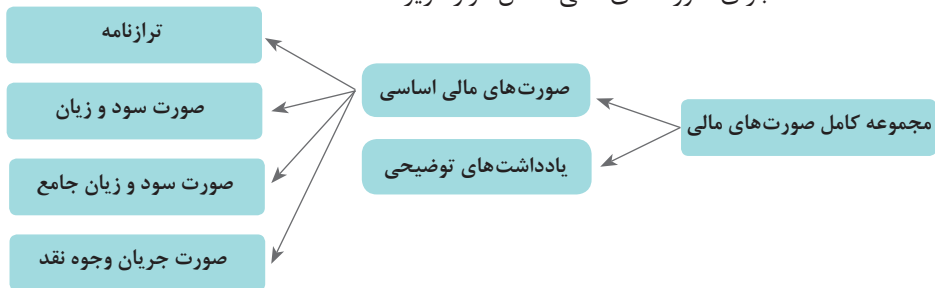


## فصل ۱

# تهیه تراز آزمایشی

## صورت‌های مالی

صورت‌های مالی اساسی به‌عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری، ابزار اصلی ارتباط واحدهای تجاری با استفاده‌کنندگان برون سازمانی تلقی می‌شود. این صورت‌های مالی تنها بخشی از گزارش مالی واحد تجاری محسوب می‌شود، اما در مرکز ثقل گزارشگری مالی محسوب می‌شود. بنابراین بهتر است اطلاعات معینی از طریق صورت‌های مالی ارائه شود و سایر اطلاعات از طریق گزارش‌هایی غیر از صورت‌های مالی ارائه گردد. در هر حال گزارشگری مالی تنها منبع اطلاعات مالی در مورد واحدهای تجاری نیست و در بسیاری موارد، استفاده‌کنندگان از سایر منابع اطلاعاتی نیز برای تأمین نیازهای اطلاعاتی خود استفاده می‌کنند. اجزای صورت‌های مالی شامل موارد زیر است:



براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، مجموعه کامل صورت‌های مالی، شامل ترازنامه، صورت و سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت جریان وجوه نقد و یادداشت‌های توضیحی می‌باشد. ترازنامه، صورت و سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد را صورت‌های مالی اساسی می‌باشد. دیگر اقلام تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت شرکت و گزارش‌های تحلیلی آنان است که همراه با گزارش حسابرسی و صورت‌های مالی، مجموعه‌ای تحت عنوان گزارشگری مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. سایر گزارش‌های مالی، که به‌طور موردی و با اهداف خاص تهیه می‌شود، دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارش‌های مالی تهیه شده به‌منظور دریافت تسهیلات مالی از بانک‌ها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکت‌های سهامی و اظهارنامه مالیاتی است.

### اهمیت صورت‌های مالی

هیچ یک از اجزای مجموعه کامل صورت‌های مالی بر دیگری برتری ندارد و واحد تجاری باید در مجموعه کامل صورت‌های مالی، تمام صورت‌های مالی را با اهمیت یکسان ارائه کند.

## هدف صورت‌های مالی

هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع شود. صورت‌های مالی همچنین نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است، نشان می‌دهد. به‌منظور دستیابی به این هدف، در صورت‌های مالی یک واحد تجاری اطلاعاتی درباره موارد زیر ارائه می‌شود:

الف) دارایی‌ها	ب) بدهی‌ها	ج) حقوق صاحبان سرمایه
د) درآمدها	ه) هزینه‌ها	و) جریان‌های نقدی

این اطلاعات، همراه با سایر اطلاعات مندرج در یادداشت‌های توضیحی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی واحد تجاری و خصوصاً در زمان‌بندی و اطمینان از توانایی آن در ایجاد وجه نقد کمک می‌کند.

## مسئولیت‌های مرتبط با صورت‌های مالی

مسئولیت تهیه و ارائه صورت‌های مالی با هیئت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است. در حالی که وظیفه و مسئولیت حسابرس، تنها اظهار نظر درباره آنها است.

## صورت‌های مالی جداگانه

صورت‌های مالی که توسط واحد تجاری اصلی ارائه می‌شود و در آن سرمایه‌گذاری‌ها براساس منافع مالکانه مستقیم و نه بر مبنای نتایج عملیات و خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر به حساب گرفته می‌شود.

## صورت‌های مالی تلفیقی

صورت‌های مالی یک گروه است که آن گروه به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد محسوب می‌شود. صورت‌های مالی تلفیقی باید واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن را دربرگیرد. صورت‌های مالی تلفیقی، واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهایی را در برمی‌گیرد که تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار دارند. هنگامی که یک واحد تجاری اصلی، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی دیگر خود، مالک بیش از نصف سهام با حق رأی یک واحد تجاری باشد، فرض بر وجود کنترل بر آن واحد تجاری است، مگر در موارد استثنایی که بتوان آشکارا نشان داد چنین مالکیتی، سبب کنترل واحد تجاری

نمی‌شود. همچنین در صورت تحقق هر یک از وضعیت‌های زیر، حتی اگر میزان مالکیت واحد تجاری اصلی بر سهام با حق رأی واحد تجاری فرعی ۵۰ درصد یا کمتر باشد، باز هم کنترل وجود دارد:

الف) تسلط بر بیش از نصف حق رأی واحد تجاری از طریق توافق با سایر صاحبان سهام؛

ب) توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد تجاری از طریق قانون یا توافق، یا؛

ج) توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیئت مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده مشابه، در مواردی که کنترل واحد تجاری در اختیار ارکان مزبور است.

**گروه:** واحد تجاری اصلی و کلیه واحدهای تجاری فرعی آن.

**واحد تجاری اصلی:** یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد تجاری فرعی است.

**واحد تجاری فرعی:** یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است.

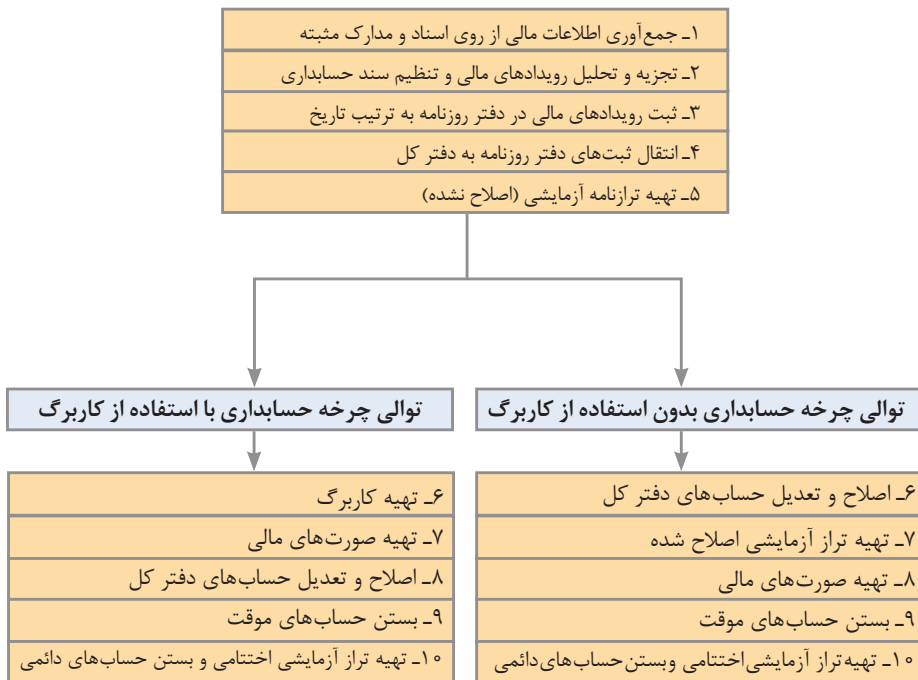
در مواردی که واحدهای تجاری فرعی تحت کنترل واحد تجاری اصلی قرار می‌گیرد، صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی به تنهایی تصویری کامل وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی آن را نشان نمی‌دهد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی واحد تجاری اصلی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت به اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان‌های نقدی گروه نیاز دارند. این نیاز از طریق صورت‌های مالی تلفیقی تأمین می‌شود که اطلاعات مالی مربوط به گروه را به‌عنوان یک شخصیت اقتصادی واحد و بدون توجه به مرزهای قانونی شخصیت‌های حقوقی جداگانه ارائه می‌کند.

### گزارش مالی میان‌دوره‌ای

گزارشی برای یک دوره میانی است که شامل مجموعه کامل صورت‌های مالی یا صورت‌های مالی فشرده است. **دوره میانی** به دوره مالی گزارشگری کوتاه‌تر از یک سال مالی اشاره دارد و **صورت‌های مالی فشرده**، حداقل شامل صورت‌های مالی اساسی و گزیده‌ای از یادداشت‌های توضیحی است.

## چرخه حسابداری

چرخه حسابداری فرایندی مرحله به مرحله برای ثبت، دسته‌بندی و خلاصه‌سازی معاملات اقتصادی شرکت‌های تجاری می‌باشد. چرخه حسابداری از جمع‌آوری اطلاعات مالی شروع و با تهیه تراز آزمایشی اختتامی و بستن حساب‌های دائمی خاتمه می‌یابد و در دوره مالی بعد، حساب‌های دائمی در دفاتر افتتاح می‌شوند. این عملیات در هر دوره مالی تکرار می‌شود. توالی چرخه حسابداری بدون استفاده از کاربرگ و با استفاده از کاربرگ به شرح زیر است:



عملیات حسابداری فوق مربوط به یک دوره مالی است که معمولاً در دو دوره زمانی انجام می‌شود:

**در طول دوره مالی:** مراحل ۱ تا ۵ انجام می‌شود.

**در پایان دوره مالی:** مراحل ۶ تا ۱۰ انجام می‌شود.

به‌طور معمول برای گزارش وضعیت مالی و نتایج عملیات مؤسسه، طول دوره مالی

یا دوره حسابداری پذیرفته شده یک سال (دوازده ماهه) انتخاب می‌شود که آن را سال مالی (دوره مالی) می‌نامند. البته ممکن است جهت کنترل بیشتر دوره‌های کوتاه‌تری مانند یک ماه، سه ماه، شش ماهه در نظر گرفته شود. دوره مالی می‌تواند با تقویم رسمی منطبق باشد که این امر الزامی نیست و به اساسنامه واحد تجاری بستگی دارد. در بیشتر واحدهای تجاری ایران سال مالی از اول فروردین شروع سال مالی و به پایان اسفند ختم می‌شود.

### تراز آزمایشی

یکی از ابزارهای که حسابداران برای آزمون صحت مدارک مالی مورد استفاده قرار می‌دهند، تراز آزمایشی است. برای تهیه تراز آزمایشی رویدادهای مالی یک دوره از دفتر روزنامه به دفتر کل منتقل می‌شوند. به اولین تراز آزمایشی که قبل از ثبت اقلام اصلاحی پایان سال تهیه می‌شود، تراز آزمایشی اصلاح نشده می‌گویند. پس از انجام اصلاحات و تعدیلات لازم در دفاتر، تراز آزمایشی دیگری از روی مانده حساب‌های اصلاح شده تهیه می‌شود، که به آن تراز آزمایشی اصلاح شده می‌گویند. تراز آزمایشی اصلاح شده مبنای تهیه صورت‌های مالی قرار می‌گیرد. تراز آزمایشی جزء مجموعه صورت‌های مالی نیست، بلکه در صورت لزوم به صورت ادواری برای تأمین اهداف زیر تهیه می‌شود:

- ۱ کنترل اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار
  - ۲ فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی.
- در صورت توازن تراز آزمایشی، می‌توان اطمینان حاصل نمود که:
- ۱ مبالغ ثبت شده در بدهکار حساب‌ها با مبالغ ثبت شده در ستون بستانکار حساب‌ها برابر است.
  - ۲ مانده بدهکار یا بستانکار حساب‌ها به درستی محاسبه و به تراز آزمایشی منتقل شده‌اند.
  - ۳ مانده حساب‌ها در تراز آزمایشی درست جمع شده‌اند.

اگر جمع ستون‌های بدهکار با بستانکار برابر نباشد باید اختلاف موجود تعیین و رفع گردد. در مواردی می‌توان از طریق تعیین مبلغ اختلاف بین دو ستون بدهکار و بستانکار، با کمک آزمون‌های زیر نوع اشتباه را پیدا و برطرف کرد:

- ۱ اگر مبلغ اختلاف رقم ۱۰، ۱۰۰، ۱۰۰۰ و ... باشد، ممکن است اشتباه ناشی از جمع زدن ارقام باشد.

- ۲ اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر دو باشد، این احتمال وجود دارد که به جای ثبت رقم در ستون بدهکار، در ستون بستانکار ثبت شده باشد یا بالعکس. برای مثال یک حساب به مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال به جای ثبت در ستون بدهکار در ستون

بستانکار ثبت شده است یا بالعکس. نتیجه این عمل باعث بروز اختلاف بین دو ستون بدهکار و بستانکار به مبلغ ۵۲۰'۰۰۰ ریال می‌گردد. بنابراین مبلغ اختلاف یعنی ۵۲۰'۰۰۰ ریال بر عدد ۲ تقسیم و مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال حاصل می‌شود. که با ردیابی مبلغ ۲۶۰'۰۰۰ ریال اشتباه کشف خواهد شد.

۲ اگر مبلغ اختلاف قابل تقسیم بر عدد ۹ باشد، این اشتباه ممکن است ناشی از مقلوب شدن (جابه‌جایی ارقام) یا جا انداختن و یا اضافه نوشتن یک صفر آخر اعداد باشد. برای مثال فرض کنید مبلغ ۲۴۱'۰۰۰ ریال هنگام انتقال به تراز آزمایشی اشتباهاً ۲۱۴'۰۰۰ ریال ثبت شده است. مبلغ اشتباه ۲۷'۰۰۰ ریال (۲۴۱'۰۰۰ - ۲۱۴'۰۰۰) است.

### عملکرد این تکنیک‌ها ممکن است همیشه درست نباشد

#### انواع اشتباهات از لحاظ تأثیر بر تراز آزمایشی:

الف) اشتباهاتی که باعث عدم توازن ستون‌های تراز آزمایشی می‌شوند.  
 ب) اشتباهاتی که تأثیری در توازن ستون‌های تراز آزمایشی ندارد.

الف) اشتباهاتی که باعث عدم توازن ستون‌های تراز آزمایشی می‌شوند، ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

- ۱ اشتباه در جمع زدن ستون‌های تراز آزمایشی
  - ۲ انتقال دادن تنها یک طرف ثبت دفتر روزنامه به دفتر کل.
  - ۲ انتقال دادن هر دو طرف ثبت روزنامه به ستون بدهکار یا ستون بستانکار دفتر کل.
  - ۴ انتقال اشتباه مبلغ به دفتر کل.
  - ۵ اشتباه در مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل
- اگر ستون‌های تراز آزمایشی توازن نداشته باشد، معمولاً روش‌های زیر برای تصحیح آثار اشتباه به کار برده می‌شود:

- ۱ محاسبه مجدد ستون‌های تراز آزمایشی.
- ۲ بررسی اینکه مانده حساب‌ها به طور صحیح از دفتر کل به تراز آزمایشی منتقل شده‌اند.
- ۲ بررسی صحت انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل از طریق ردیابی مبالغ ثبت شده در حساب‌های دفتر کل به دفتر روزنامه.
- ۴ بررسی مجدد اسناد حسابداری و تطبیق آن با ثبت‌های انجام شده.

ب) اشتباهاتی که تأثیری در توازن ستون‌های تراز آزمایشی ندارد. ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

**۱ تجزیه و تحلیل غلط یک معامله:**

مثلاً خرید ائانه اشتباهاً در بدهکار حساب ملزومات ثبت شود. یا هزینه تعمیرات، اشتباهاً در بدهکار هزینه سوخت ثبت گردد.

**۲ عدم ثبت یک رویداد مالی به طور کامل در دفتر روزنامه (از قلم افتادگی):**

مثلاً فروش کالا در دفاتر ثبت نشده است. به همین دلیل عدم ثبت تأثیری در توازن تراز آزمایشی ایجاد نمی‌کند.

**۳ ثبت یک معامله به مبلغی کمتر یا بیشتر از مبلغ واقعی در دفتر روزنامه و نقل به دفتر کل:**

مثلاً هنگام خرید نقدی کالا به مبلغ ۷۶۲'۰۰۰ ریال، به جای بدهکار کردن خرید کالا و بستانکار کردن موجودی نقد به همین مبلغ، مبلغ ۷۲۶'۰۰۰ ریال برای هر دو حساب خرید کالا و موجودی نقد در دفاتر ثبت شده است. از آنجا که مبلغ اشتباه به طور یکسان در دو طرف (بدهکار و بستانکار) دفتر روزنامه ثبت شده است، تأثیری در توازن تراز آزمایشی ایجاد نمی‌کند.

**۴ وجود ثبت‌های تکراری:**

مثلاً خرید ائانه دوبار به طور کامل ثبت شده است.

**۵ اشتباهات خنثی کننده:**

مثلاً مانده یک حساب دارایی در دفتر کل اشتباهاً به مبلغ ۲۰۰'۰۰۰ ریال بیش از واقع ثبت شود و در عین حال مانده یک حساب بدهی نیز به همین مبلغ اضافه‌تر منظور گردد و این دو اشتباه یکدیگر را خنثی کنند.

## مبنای ثبت‌های اصلاحی

نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تصفیه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستانکاران، اعتباردهنده‌گان و اشخاص

دی‌نفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً «دوره حسابداری» می‌نامند. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد اصطلاحاً «سال مالی» گویند. به لحاظ رشد بازارهای سرمایه و نیاز به اطلاعات به موقع‌تر، اطلاعات مالی برای دوره‌های کوتاه‌تر از یکسال (مثلاً سه ماهه یا شش ماهه) نیز توسط برخی از شرکت‌ها ارائه می‌شود. بنابراین دوره مالی ممکن است سه‌ماهه، شش‌ماهه یا یک‌ساله باشد. فرض دوره مالی موجب پذیرش حسابداری بر مبنای تعهدی و اصل تطابق می‌شود.

پس از ثبت تمام رویدادها در دفاتر حسابداری، بسیاری از حساب‌های دفترکل ممکن است مانده‌های واقعی را برای تهیه صورت‌های مالی نشان ندهند. زیرا برخی معاملات و عملیات مالی وجود دارند که هنوز در حساب‌ها ثبت نشده‌اند و شامل حساب‌هایی می‌باشند که از نظر ماهیت نوع حساب باید تغییر وضعیت دهند. بنابراین برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی در پایان هر دوره مالی با توجه به مبنای تعهدی و رعایت اصل تطابق، بهتر است مانده حساب‌ها به روز شوند. ثبت‌های اصلاحی معمولاً در پایان دوره مالی شامل موارد زیر هستند:

- ۱ اصلاح حساب موجودی ملزومات
- ۲ اصلاح پیش پرداخت‌های هزینه
- ۳ اصلاح پیش دریافت‌های درآمد
- ۴ ثبت درآمدهای تحقق یافته و ثبت نشده تا پایان دوره مالی
- ۵ ثبت هزینه‌های تحمل شده و ثبت نشده تا پایان دوره مالی
- ۶ ثبت هزینه استهلاک دارایی‌های استهلاک‌پذیر
- ۷ تعدیل موجودی کالا
- ۸ تعدیل ذخایر (ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و...)
- ۹ سایر اصلاحات

## ثبت اصلاحات در دفتر روزنامه:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				ماه	روز	
		منقول از صفحه .....				
	xx	هزینه ملزومات		۱۲	۲۹	
xx		ملزومات				
		بابت ملزومات مصرف شده				
	xx	هزینه...		۱۲	۲۹	
xx		پیش پرداخت ...				
		بابت هزینه ... تحقق یافته (اصلاح پیش پرداخت)				
	xx	پیش دریافت درآمد		۱۲	۲۹	
xx		درآمد خدمات				
		بابت درآمد تحقق یافته (اصلاح پیش دریافت)				
	xx	حسابهای دریافتنی		۱۲	۲۹	
xx		درآمد خدمات / فروش کالا				
		بابت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده				
	xx	هزینه...		۱۲	۲۹	
xx		سایر حسابهای پرداختنی				
		بابت هزینههای تحقق یافته و ثبت نشده				
	xx	هزینه استهلاک		۱۲	۲۹	
xx		استهلاک انباشته				
		بابت شناسایی هزینه استهلاک				
	xx	هزینه حقوق و دستمزد		۱۲	۲۹	
xx		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
		بابت شناسایی ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان				
	xx	هزینه تضمین محصول		۱۲	۲۹	
xx		ذخیره تضمین محصول				
		بابت ثبت ذخیره تضمین محصول				
		نقل به صفحه.....				

## اصلاح و تعدیل حساب موجودی کالا

فرایند اصلاح حساب‌ها در شرکت‌های خدماتی و بازرگانی مشابه می‌باشد، با این تفاوت که در شرکت‌های بازرگانی نیاز به اصلاح و تعدیل حساب موجودی کالا می‌باشد. با توجه به اهمیت این موضوع، تعدیل موجودی کالا در سیستم‌های

**۱ ادواری و ۲ دائمی** مفصل بحث خواهد شد:

### ۱ سیستم ادواری:

در سیستم ادواری از آنجایی که کلیه خریدها در حسابداری به نام خرید کالا ثبت می‌شوند، حساب موجودی کالا گردش ندارد و تا پایان دوره قبل از تعدیلات این حساب بدون تغییر باقی می‌ماند. با توجه به اینکه موجودی کالای ابتدای دوره، طی دوره مالی فروخته شده و در انبار موجود نمی‌باشد، بنابراین باید این حساب بسته شود و به حسابداری به نام «خلاصه سود و زیان» منتقل می‌شود. در پایان دوره پس از شمارش موجودی‌های انبار، میزان و ارزش موجودی کالای پایان دوره مشخص می‌شود و با استفاده از حساب «خلاصه سود و زیان» در حساب‌ها ایجاد (ثبت) می‌شود.

براساس استاندارد حسابداری شماره ۸، موجودی کالای پایان دوره باید در تاریخ ترازنامه براساس قاعده «حداقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش» در صورت‌های مالی منعکس شود. موجودی کالا نباید به مبلغی بیش از خالص ارزش فروش در ترازنامه گزارش شود، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، تفاوت در بدهکار حساب «زیان کاهش ارزش موجودی کالا» و بستانکار حساب «ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا» ثبت می‌شود.

در سیستم ادواری در پایان دوره، ثبت‌های زیر برای تعدیل موجودی کالا نیاز است:

**۱ ثبت بستن موجودی کالای ابتدای دوره**

**۲ ثبت ایجاد موجودی کالای پایان دوره**

**۳ ثبت زیان کاهش ارزش موجودی کالا در صورت لزوم (در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره کمتر از خالص ارزش فروش آن باشد، ثبت حسابداری صورت نمی‌گیرد)**

**۱ حساب زیان کاهش ارزش، اقلام سود و زیانی و حساب ذخیره کاهش ارزش، کاهنده موجودی کالا محسوب می‌شود. بنابراین در ترازنامه، موجودی کالا پس از کسر ذخیره کاهش ارزش گزارش می‌شود.**

**۲ در صورتی که کالاهایی که برای آن ذخیره در نظر گرفته شده است، در دوره‌های آتی موجود باشد، ذخیره آن نیز نگهداری می‌شود ولی اگر کالاها مزبور به فروش رسیده باشد، ذخیره آن از دفاتر خارج می‌شود**

۳ اگر در دوره‌های مالی بعد، خالص ارزش فروش افزایش یابد، حداکثر تا سقف زیان شناسایی شده ناشی از کاهش ارزش موجودی‌ها (یعنی حداکثر تا مبلغی که ارزش موجودی‌ها به بهای تمام شده برسد) درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی شناسایی می‌شود برای این منظور حساب ذخیره کاهش ارزش موجودی بدهکار و حساب درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی بستانکار می‌شود.

شماره صفحه		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ	
				روز	ماه
		منقول از صفحه .....			
	xx	خلاصه سود و زیان		۲۹	۱۲
xx		موجودی کالا (ابتدای دوره)			
		ثبت بستن حساب موجودی کالای ابتدای دوره			
	xx	موجودی کالا (پایان دوره)		۲۹	۱۲
xx		خلاصه سود و زیان			
		ثبت ایجاد حساب موجودی کالای پایان دوره			
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

**مثال:** در پایان سال ۱۳۹۳ بهای تمام شده موجودی پایان دوره کالای نوع الف ۵'۶۰۰'۰۰۰ ریال و خالص ارزش فروش آن ۵'۲۰۰'۰۰۰ ریال است. زیان کاهش ارزش را شناسایی و ثبت نمایید.

شماره صفحه		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ	
				روز	ماه
		منقول از صفحه .....			
	۴۰۰'۰۰۰	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲
۴۰۰'۰۰۰		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

الف) اگر در سال بعد (۱۳۹۴) این کالا به مبلغ ۷'۱۰۰'۰۰۰ ریال به فروش رود، ذخیره کاهش ارزش آن حذف می‌گردد

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۷'۱۰۰'۰۰۰	موجودی نقد		۱۴	۳	
۷'۱۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
	۵'۲۰۰'۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته				
	۴۰۰'۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
۵'۶۰۰'۰۰۰		موجودی کالا				
		بابت فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته				

ب) اگر تا پایان سال بعد (۱۳۹۴) این کالا به فروش نرود و خالص ارزش فروش آن ۵'۸۰۰'۰۰۰ ریال برسد، زیان کاهش ارزش حداکثر تا میزان کاهش قبلی شناسایی می‌شود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۴۰۰'۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
۴۰۰'۰۰۰		درآمد بازیافت کاهش ارزش موجودی کالا				
		بابت فروش کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته				

## ۲ سیستم دائمی:

در سیستم دائمی، حساب موجودی کالا گردش دارد و مانده آن در پایان دوره به روز است و بیانگر بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می باشد. بنابراین تعدیلاتی که در سیستم ادواری برای موجودی کالا ابتدا و پایان دوره مورد نیاز است، در این سیستم لازم نمی باشد. در این سیستم شمارش موجودی کالا تنها به منظور تأیید میزان موجودی های ثبت شده در اسناد و مدارک حسابداری صورت می گیرد. اگر شمارش موجودی کالا با آنچه در دفاتر ثبت شده است، مغایر باشد این اختلاف باید شناسایی و ثبت شود. بنابراین در پایان دوره ممکن است دو حالت پیش بیاد:

۱ موجودی کالای شمارش شده بیشتر از موجودی کالای ثبت شده در دفاتر باشد، که در این حالت به صورت زیر دفاتر ثبت می شود (بعد از این ثبت، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، زیان کاهش ارزش موجودی کالا نیز باید ثبت شود):

شماره صفحه:		دفتر روزنامه			
بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ	روزنامه شماره	
				روز	ماه
		منقول از صفحه .....			
	xx	موجودی کالا	۱۲	۲۹	
xx		کسری و اضافات انبار			
		ثبت مازاد موجودی کالا			
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا	۱۲	۲۹	
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا			
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا			

۲ موجودی کالای شمارش شده کمتر از موجودی کالای ثبت شده در دفاتر باشد، که در این حالت به صورت زیر دفاتر ثبت می شود (بعد از این ثبت، در صورتی که بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بیشتر از خالص ارزش فروش آن باشد، زیان کاهش ارزش موجودی کالا نیز باید شناسایی شود):

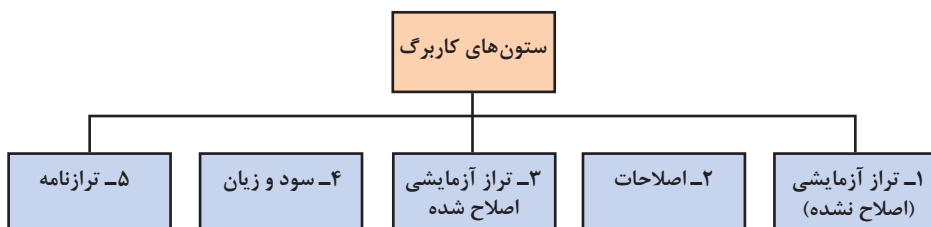
شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	xx	کسری و اضافات انبار		۲۹	۱۲	
xx		موجودی کالا				
		ثبت کسری موجودی کالا				
	xx	زیان کاهش ارزش موجودی کالا		۲۹	۱۲	
xx		ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا				
		ثبت کاهش ارزش موجودی کالا				

اگر سیستم نگهداری کالا، ادواری باشد تشخیص کسری یا اضافی مشکل است و فرض می‌شود کالایی که در شمارش فیزیکی کالا موجود نیست، فروخته شده است لذا اثر آن در بهای تمام شده کالای فروش منظور می‌شود. البته در مواردی اگر بتوان در این سیستم کسری یا اضافی را مشخص نمود همانند سیستم دائمی با آن برخورد می‌شود.

### تکمیل چرخه حسابداری با استفاده از کاربرگ

زمانی که حجم اصلاحات زیاد باشد مؤسسات ممکن است برای تکمیل چرخه حسابداری خود از فرمی به نام «کاربرگ» استفاده نمایند. کاربرگ فرمی است با قسمت‌های مختلف که اطلاعات لازم را برای تهیه صورت‌های مالی در آن گردآوری می‌کنند. کاربرگ جزء صورت‌های مالی و رسمی نیست و تهیه آن نیز اختیاری می‌باشد.

کاربرگ معمولاً دارای پنج بخش اصلی به شرح زیر است:



هریک از بخش‌های فوق دارای یک ستون بدهکار و بستانکار است و در کل دارای ده ستون می‌باشد. شکل کاربرگ ده ستونی به صورت زیر است:

مؤسسه / فروشگاه ...

کاربرگ

برای سال منتهی به ۱۳/۲۹ ..

ارقام به ریال

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	

## نحوه تکمیل کاربرگ:

### ۱ بخش تراز آزمایشی:

مانده کلیه حساب‌ها از دفتر کل استخراج و در دو ستون اول کاربرگ که مربوط به تراز آزمایشی قبل از اصلاح حساب‌ها است، انتقال داده می‌شود.

### ۲ بخش اصلاحات:

بر اساس اطلاعات لازم در پایان دوره، حساب‌هایی که نیاز به اصلاح و تعدیل دارند، قبل از ثبت در دفاتر حسابداری، ابتدا در این فرم نوشته می‌شوند. معمولاً برای عطف متقابل و تعیین عنوان حساب‌های بدهکار و بستانکار، هر ثبت اصلاحی با یک شماره یا یک حرف مشخص می‌شود.

### ۳ بخش تراز آزمایشی اصلاح شده:

مبالغ مندرج در ستون تراز آزمایشی اصلاح نشده با ستون اصلاحات ترکیب و به عنوان مانده جدید به این بخش منتقل می‌شوند. مانده حساب‌هایی که نیاز به اصلاح ندارند عیناً منتقل می‌شوند. همچنین حساب‌هایی که در نتیجه اصلاحات به وجود آمده‌اند در این بخش در ستون مربوطه درج می‌شوند.

### ۴ بخش سود و زیان:

در این بخش مانده بعضی از حساب‌های بخش تراز آزمایشی اصلاح شده آورده می‌شود. این حساب‌ها در واحدهای خدماتی شامل درآمدها و هزینه‌ها می‌باشد. ولی در واحدهای بازرگانی اگر سیستم نگهداری موجودی کالا، ادواری باشد، بخش

سود و زیان شامل حساب‌های خرید، فروش، برگشت از خرید و تخفیفات، تخفیفات نقدی خرید، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش، خلاصه سود و زیان و هزینه‌های عملیاتی می‌باشد. اما اگر سیستم دائمی باشد، این بخش شامل حساب‌های فروش، برگشت از فروش و تخفیفات، تخفیفات نقدی فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های عملیاتی است.

در این بخش باید تفاضل جمع دو ستون بدهکار و بستانکار هم نوشته شود. اگر جمع ستون بستانکار بیشتر از جمع ستون بدهکار باشد، بیاگر «سود خالص» است. در چنین حالتی در ستون نام حساب کاربرگ، سود خالص درج شده و مبلغ آن جهت ایجاد توازن در ستون بدهکار همین بخش نوشته می‌شود. اما اگر جمع ستون بدهکار بیشتر از جمع ستون بستانکار باشد، بیاگر «زیان خالص» است. در این حالت در ستون نام حساب کاربرگ، زیان خالص درج شده و مبلغ آن جهت ایجاد توازن در ستون بستانکار همین بخش نوشته می‌شود.

#### ۵ بخش ترازنامه:

در این بخش حساب‌های دارایی، بدهی، سرمایه آورده می‌شود و مانده آنها عیناً از تراز آزمایشی اصلاح شده به این قسمت انتقال می‌یابد. پس از جمع زدن ستون بدهکار و بستانکار این بخش اختلافی پیش می‌آید که مربوط به سود یا زیان خالصی است که در بخش سود و زیان محاسبه شده است. برای برقراری توازن دو ستون ترازنامه اگر نتیجه عملیات سود خالص باشد به قسمت بستانکار این بخش اضافه می‌شود. ولی اگر نتیجه عملیات زیان خالص باشد، به قسمت بدهکار این بخش اضافه می‌گردد.

۱ سود یا زیان خالص از تفاضل جمع ستون‌های بدهکار و بستانکار بخش

سود و زیان کاربرگ تعیین و به بخش ترازنامه کاربرگ منتقل می‌شود.

۲ سود خالص در ستون بدهکار و زیان خالص در ستون بستانکار بخش سود

و زیان کاربرگ نوشته می‌شود. ولی در بخش ترازنامه برعکس، سود خالص در

ستون بستانکار و زیان خالص در ستون بدهکار نوشته می‌شود

۳ با استفاده از اقلام بخش سود و زیان و ترازنامه کاربرگ، به سهولت می‌توان

صورت‌های مالی را تهیه نمود.

**مثال:** تراز آزمایشی اصلاح نشده فروشگاه «مهاباد» برای ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

سایر اطلاعات برای اصلاح و تعدیل حساب‌ها در پایان دوره شامل موارد زیر است:

۱ سال مالی فروشگاه با سال تقویمی منطبق است.

۲ کالایی به مبلغ ۱۱۴۴۵۰۰۰ ریال (شامل ۹۴۵۰۰۰ ریال مالیات بر ارزش افزوده) به صورت نسیه به فروش رسیده و در دفاتر ثبت نشده است.

۳ بهای ملزومات موجود ۲۴۵۰۰۰۰ ریال است.

۴ بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره فروشگاه به روش FIFO مبلغ ۱۵۳۷۰۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۵ مانده پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه یک ساله موجودی کالا است که تاریخ شروع آن از اول مردادماه ۱۳۹۶ می باشد.

۶- تجهیزات با نرخ نزولی ۱۲٪ مستهلک می شود.

۷- قبض تلفن اسفندماه فروشگاه به مبلغ ۱۳۰۸۰۰۰ ریال (شامل ۱۰۸۰۰۰ ریال مکالیات بر ارزش افزوده) هنوز پرداخت و ثبت نشده است.

فروشگاه مهاباد تراز آزمایشی به تاریخ ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ (ارقام به ریال)		
مانده حساب‌ها		نام حساب
بستانکار	بدهکار	
	۳۳۳۰۰۰۰۰۰	صندوق
	۱۹۰۳۸۰۰۰۰۰	بانک
	۷۲۰۴۷۰۰۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۶۳۵۱۰۰۰۰۰	سایر حساب‌های دریافتی
	۱۴۳۰۰۰۰۰۰	ملزومات
	۱۹۳۶۰۰۰۰۰۰	موجودی کالا
	۹۱۴۴۰۰۰۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۲۰۰۰۰۰۰۰۰۰	تجهیزات
۱۵۶۱۲۸۰۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات
۲۱۸۹۰۳۰۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۹۴۲۴۰۰۰۰۰		سایر حساب‌های پرداختی
۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰		سرمایه
۳۸۱۷۵۷۰۰۰۰		سود انباشته
۱۴۱۳۰۰۰۰۰۰۰۰		درآمد فروش کالا
	۶۷۱۶۰۰۰۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۹۴۷۰۰۰۰۰۰۰۰	خرید کالا
۷۳۳۰۰۰۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۵۷۰۰۰۰۰۰۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۵۸۲۰۰۰۰۰۰۰۰	هزینه حقوق
	۴۴۵۸۰۰۰۰۰	هزینه برق
	۱۱۶۴۰۰۰۰۰۰	سایر هزینه‌ها
۳۲۷۱۳۵۸۰۰۰۰	۳۲۷۱۳۵۸۰۰۰۰	جمع

**مطلوب است:**

کاربرگ برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

# فروشگاه مه‌باد

## کاربرگ

برای سال منتهی به ۱۳۹۶/۱۲/۲۹

(ارقام به ریال)

ترازنامه		سود و زیان		تراز آزمایشی اصلاح شده		اصلاحات		تراز آزمایشی اصلاح نشده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	بستانکار	بدهکار	
	۳۳'۲۰۰'۰۰۰				۳۳'۲۰۰'۰۰۰				۳۳'۲۰۰'۰۰۰	صندوق
	۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰				۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰				۱۹۰'۳۸۰'۰۰۰	بانک
	۷۳۱'۹۱۵'۰۰۰				۷۳۱'۹۱۵'۰۰۰		(۱)۱۱'۴۴۵'۰۰۰		۷۲۰'۴۷۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتنی
	۶۳'۶۱۸'۰۰۰				۶۳'۶۱۸'۰۰۰		(۲)۱۰۸'۰۰۰		۶۳'۵۱۰'۰۰۰	سایر حسابهای دریافتنی
	۲'۴۵۰'۰۰۰				۳'۴۵۰'۰۰۰		(۳)۱۱'۸۵۰'۰۰۰		۱۴'۳۰۰'۰۰۰	ملزومات
	۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰				۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰		(۴)۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	(۴)۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	موجودی کالا
	۳۰'۴۸۰'۰۰۰				۳۰'۴۸۰'۰۰۰		(۵)۶۰'۹۶۰'۰۰۰		۹۱'۴۴۰'۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰				۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰				۸۲۰'۰۰۰'۰۰۰	تجهیزات
۲۳۵'۷۹۲'۶۴۰				۲۳۵'۷۹۲'۶۴۰	-	(۵)۷۹'۶۶۴'۶۴۰		۱۵۶'۱۲۸'۰۰۰		استهلاک انباشته تجهیزات
۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰				۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰	-			۲۱۸'۹۰۳'۰۰۰		حساب‌های پرداختنی
۹۶'۴۹۳'۰۰۰				۹۶'۴۹۳'۰۰۰	-	(۱)۹۴۵'۰۰۰ (۲)۱'۳۰۸'۰۰۰		۹۴'۲۴۰'۰۰۰		سایر حساب‌های پرداختنی
۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰				۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰	-			۱'۰۰۰'۰۰۰'۰۰۰		سرمایه
۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰				۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰				۳۸۱'۷۵۷'۰۰۰		سود انباشته
		۱'۴۳۳'۵۰۰'۰۰۰		۱'۴۳۳'۵۰۰'۰۰۰	-	(۱)۱۰'۵۰۰'۶۴۰		۱'۴۱۳'۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا
		۶۷'۱۶۰'۰۰۰		-	۶۷'۱۶۰'۰۰۰				۶۷'۱۶۰'۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
		۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰		-	۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰				۹۴۷'۰۰۰'۰۰۰	خرید کالا
		۷'۳۳۰'۰۰۰		۷'۳۳۰'۰۰۰	-			۷'۳۳۰'۰۰۰		تخفیفات نقدی خرید
		۵۷'۰۰۰'۰۰۰		-	۵۷'۰۰۰'۰۰۰				۵۷'۰۰۰'۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
		۵۸'۲۰۰'۰۰۰		-	۵۸'۲۰۰'۰۰۰				۵۸'۲۰۰'۰۰۰	هزینه حقوق
		۴'۴۵۸'۰۰۰		-	۴'۴۵۸'۰۰۰				۴'۴۵۸'۰۰۰	هزینه برق
		۱۱'۶۴۰'۰۰۰		-	۱۱'۶۴۰'۰۰۰				۱۱'۶۴۰'۰۰۰	سایر هزینه‌ها
		۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰	۳۸'۹۰۰'۰۰۰	(۱)۱۵۳'۷۰۰'۰۰۰	(۲)۱۹۳'۶۰۰'۰۰۰				خلاصه سود و زیان
		۱۱'۸۵۰'۰۰۰	-	۱۱'۸۵۰'۰۰۰		(۳)۱۱'۸۵۰'۰۰۰				هزینه ملزومات
		۶۰'۹۶۰'۰۰۰	-	۶۰'۹۶۰'۰۰۰		(۴)۶۰'۹۶۰'۰۰۰				هزینه بیمه
		۷۹'۶۶۴'۶۴۰	-	۷۹'۶۶۴'۶۴۰		(۵)۷۹'۶۶۴'۶۴۰				هزینه استهلاک تجهیزات
		۱'۲۰۰'۰۰۰	-	۱'۲۰۰'۰۰۰		(۶)۱'۲۰۰'۰۰۰				هزینه تلفن
۱'۹۲۳'۹۴۵'۶۴۰	۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰	۱'۳۳۸'۰۲۲'۶۴۰	۳'۳۶۳'۷۷۵'۶۴۰	۳'۳۶۳'۷۷۵'۶۴۰	۵۱۱'۵۲۷'۶۴۰	۵۱۱'۵۲۷'۶۴۰	۳'۲۷۱'۳۵۸'۰۰۰	۳'۲۷۱'۳۵۸'۰۰۰	جمع
۹۲'۷۹۷'۳۶۰			۹۲'۷۹۷'۳۶۰							سود خالص
۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۲'۰۲۵'۷۴۳'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰	۱'۴۳۰'۸۳۰'۰۰۰							جمع

ستون اصلاحات از طریق شماره و به شرح زیر به یکدیگر عطف داده شده‌اند:

- ۱ ثبت فروش کالا
- ۲ اصلاح ملزومات
- ۳ صفرنمودن موجودی کالای ابتدای دوره
- ۴ ثبت جایگزین نمودن موجودی کالای پایان دوره
- ۵ اصلاح پیش پرداخت بیمه
- ۶ ثبت استهلاك
- ۷ ثبت قبض آب

پس از تهیه کاربرگ، مراحل بعدی چرخه حسابداری (مراحل ۷ تا ۱۰) انجام می‌شود. مرحله هفتم (تهیه صورت‌های مالی) با توجه بخش سود و زیان و ترازنامه به‌سهولت تهیه می‌شود، زیرا تمام اطلاعات لازم برای تهیه صورت‌های مالی قبلاً در این بخش‌ها آورده شده است و مرحله هشتم (اصلاح و تعدیل حساب‌های دفتر کل) نیز با توجه به بخش اصلاحات کاربرگ به‌سهولت انجام می‌شود، زیرا اطلاعات مربوط به ثبت‌های اصلاحی قبلاً در این بخش درج شده است.

## اصلاح اشتباه ناشی از عملیات دفترداری

احتمال وقوع اشتباه در ثبت دفاتر مالی همواره وجود دارد، اشتباهات موجود در دفاتر از طریق حسابرسی یا هنگام تهیه تراز آزمایشی و یا از طریق کنترل‌های داخلی کشف می‌گردد. چنانچه اشتباهی در ثبت دفاتر مالی رخ دهد، هنگام کشف آن نباید آن را پاک کرده و دفاتر را مخدوش نمود، بلکه اصلاح آن به نوع اطلاعات نادرست و زمان کشف بستگی دارد. انواع اشتباهات دفترداری را می‌توان به دو دسته اصلی زیر طبقه‌بندی کرد:

- ۱ اشتباه در ثبت دفترروزنامه
- ۲ اشتباه در نقل اقلام از دفترروزنامه به دفتر کل

### ۱ اشتباه در ثبت دفترروزنامه:

در ثبت دفترروزنامه ممکن است اشتباهاتی نظیر ثبت کردن بدهکار و بستانکار نامساوی برای یک معامله، ثبت کردن یک معامله به مبلغی بیشتر یا کمتر از واقع و تجزیه و تحلیل نادرست یک معامله و بدهکار و بستانکار کردن حساب‌های نادرست، رخ دهد. اشتباهات در ثبت دفتر روزنامه ممکن است در دو مقطع قبل و بعد از نقل به دفتر کل کشف شوند:

### ۱-۱- کشف اشتباه در ثبت دفتر روزنامه قبل از نقل به دفتر کل:

اشتباهاتی که قبل از نقل به دفتر کل کشف می‌شوند معمولاً با کشیدن خط روی مبلغ یا عنوان حساب غلط و نوشتن مبلغ یا نام حساب صحیح در بالای آن تصحیح می‌شود. برای مثال خرید نقدی اثاثه به به مبلغ ۶۵۸'۰۰۰ ریال، اشتباهاً به مبلغ ۶۸۵'۰۰۰ ریال در دفتر روزنامه ثبت شده است. در صورتی که این اشتباه قبل از نقل به دفتر کل کشف شود، اصلاح آن با کشیدن خط روی مبلغ نادرست و نوشتن مبلغ صحیح در بالای آن به صورت زیر خواهد بود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر: شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۶۵۸'۰۰۰					
	۶۸۵'۰۰۰	اثاثه				
۶۵۸'۰۰۰		موجودی نقد				
۶۸۵'۰۰۰		بابت خرید نقدی اثاثه				

در صورتی که اشتباه در عنوان حساب رخ داده باشد: برای مثال به جای بدهکار کردن اثاثه، ملزومات، بدهکار شده باشد و این اشتباه قبل از نقل به دفتر کل کشف شود، اصلاح آن به صورت زیر خواهد بود:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر: شماره	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۴۲۰'۰۰۰	اثاثه ملزومات				
۴۲۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت خرید نقدی اثاثه				

## ۲-۱- کشف اشتباه در ثبت دفتر روزنامه بعد از نقل به دفتر کل:

زمانی که اطلاعات نادرست علاوه بر ثبت در دفتر روزنامه، به دفتر کل نیز انتقال یافته باشد، در چنین شرایطی، با تهیه سند اصلاحی اطلاعات نادرست برگشت داده شده و ثبت درست جایگزین می‌شود. یکی از روش‌های متداول این است که با معکوس کردن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح در دفتر روزنامه، اطلاعات نادرست خنثی شده (از دفاتر خارج) و اطلاعات درست جایگزین می‌شود. برای مثال فرض کنید در تاریخ ۱۳۹۶/۷/۲ خرید نقدی ائانه به مبلغ ۲۰۰'۰۰۰ ریال اشتباهاً در بدهکار حساب ملزومات ثبت شده است. در صورتی که اشتباه مزبور در تاریخ ۱۳۹۶/۸/۲۸ بعد از نقل به دفتر کل کشف شود، با دو روش زیر در دفتر روزنامه اصلاح می‌شود:

### روش اول:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				ماه	روز	
		منقول از صفحه .....				
	۲۰۰'۰۰۰	ائانه		۸	۲۸	
۲۰۰'۰۰۰		ملزومات				
		بابت تصحیح اشتباه سند شماره... که به جای ائانه، ملزومات بدهکار شده بود.				

### روش دوم:

راه دیگر اصلاح اشتباه فوق، برگرداندن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح می‌باشد:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۲۰۰'۰۰۰	موجودی نقد		۲۰	۸	
۲۰۰'۰۰۰		ملزومات				
		برگرداندن سند شماره ... در تاریخ ۷/۲				
	۲۰۰,۰۰۰	اثاثه		۲۰	۸	
۲۰۰,۰۰۰		موجودی نقد				
		ثبت صحیح خرید اثاثه در تاریخ ۷/۲				

با اصلاحات فوق، ثبت‌های نادرست از دفاتر خارج و ثبت‌های صحیح جایگزین می‌شود. در مواردی ممکن است با تعیین تفاوت مبلغ غلط و مبلغ صحیح و ثبت آن در حساب مربوط در دفتر کل اثر اشتباه خنثی و مانده حساب اصلاح شود. برای مثال در تاریخ ۱۳۹۶/۵/۴ خرید نقدی کالا به مبلغ ۲'۵۵۰'۰۰۰ ریال اشتباها به مبلغ ۲'۵۰۰'۰۰۰ ریال به صورت زیر ثبت شده باشد:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۲'۵۰۰'۰۰۰	خرید کالا		۴	۵	
۲'۵۰۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت خرید نقدی کالا				

اگر اشتباه فوق بعد از نقل به دفتر کل در تاریخ ۱۳۹۶/۶/۲۰ کشف شود. چون خرید کالا به مبلغ ۵۰'۰۰۰ ریال کمتر ثبت شده است. می‌توان با ثبت زیر، اشتباه را اصلاح نمود و خرید کالا به مبلغ واقعی رساند:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل	تاریخ		شماره روزنامه
				ماه	روز	
		منقول از صفحه .....				
	۵۰'۰۰۰	خرید کالا		۶	۲۰	
۵۰'۰۰۰		موجودی نقد				
		بابت اصلاح اشتباه تاریخ ۵/۴ که خرید کالا به جای بدهکار کردن به مبلغ ۲'۵۵۰'۰۰۰ ریال به مبلغ ۲'۵۰۰'۰۰۰ ریال بدهکار شده بود.				

ثبت فوق را می‌توان با برگرداندن ثبت اولیه نادرست و نوشتن ثبت صحیح، اشتباه را اصلاح نمود.

## ۲ اشتباه در نقل اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل

چنانچه اطلاعات در دفتر روزنامه درست ثبت شده باشد ولی در زمان نقل به دفتر کل مبلغ آن به اشتباه انتقال داده شده باشد، در این حالت با کشیدن خط روی مبلغ نادرست و نوشتن مبلغ درست بالای آن مبلغ، دفتر کل اصلاح می‌شود.

## کشف و اصلاح اشتباه در صورت‌های مالی دوره‌های گذشته

ممکن است در دوره جاری اشتباهاتی مربوط به صورت‌های مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات ممکن است فقط بر ترازنامه یا سود و زیان و یا بر هر دو تأثیر داشته باشد. اثر این اشتباه به عنوان تعدیلات سنواتی (یعنی اقلام مربوط به سنوات قبل) در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌گردد. این اشتباهات می‌تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:

الف) اشتباهات ریاضی

(ب) اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری؛  
 (ج) تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت‌های موجود در زمان تهیه صورت‌های مالی؛  
 (د) تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری؛  
 (ه) موارد تقلب.

اصلاح این اشتباهات در صورتی که با اهمیت نباشد، در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد.

در مواردی ممکن است صورت‌های مالی منتشر شده یک یا چند دوره قبل شامل اشتباهات با اهمیتی باشد که تصویر مطلوب را مخدوش و در نتیجه قابلیت اتکای صورت‌های مالی مزبور را کاهش دهد. اصلاح چنین اشتباهاتی نباید از طریق منظور کردن آن در سود و زیان سال جاری انجام گیرد، بلکه باید با ارائه مجدد ارقام صورت‌های مالی سال(های) قبل به چنین منظوری دست یافت. در نتیجه، مانده افتتاحیه سود (زیان) انباشته نیز بدین ترتیب تعدیل خواهد شد. تعدیلات سنواتی ناشی از اصلاح اشتباهات همچنین به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می‌شود.

**مثال:** فروشگاه «ایران» در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ فاکتور فروش نسیمه کالایی را به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال اشتباهاً در دفاتر به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت نموده است. این اشتباه در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ پس از بستن حساب‌های سال مالی ۱۳۹۵ کشف شد. اگر مبلغ با اهمیت باشد، ثبت اصلاح این اشتباه با تأثیر نرخ مالیاتی ۲۵٪ به صورت زیر است:

شماره صفحه		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	روزانه	تاریخ		روزنامه شماره
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۹۰۰۰۰۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۲۵	۲	
۶۷۵۰۰۰۰۰		تعدیلات سنواتی				
۳۳۵۰۰۰۰۰		مالیات پرداختی				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

اگر اشتباه فوق، در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ قبل از بستن حساب‌های سال مالی ۱۳۹۵ کشف شود، ثبت آن به قرار زیر خواهد بود:

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۹۰۰۰۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۲۵	۲	
۹۰۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

اگر اشتباه در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شود و مبلغ آن با اهمیت نباشد. در این حالت چون مبلغ اشتباه با اهمیت نیست، صرف‌نظر از زمان کشف اشتباه، اثر آن در سود یا زیان خالص دوره جاری منظور می‌گردد و ثبت آن به قرار زیر خواهد بود

شماره صفحه:		دفتر روزنامه				
بستانکار	بدهکار	شرح	دفتر کل شماره	تاریخ		شماره روزنامه
				روز	ماه	
		منقول از صفحه .....				
	۹۰۰۰۰'۰۰۰	حساب‌های دریافتی		۲۵	۲	
۹۰۰۰۰'۰۰۰		درآمد فروش کالا				
		بابت اصلاح اشتباه در ثبت فروش کالا در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۱۱ که در تاریخ ۱۳۹۶/۲/۲۵ کشف شد.				

## ارزشیابی شایستگی تهیه تراز آزمایشی

### شرح کار:

- ۱ انتقال مانده اول دوره به ستون‌های بدهکار و بستانکار ستون مانده ابتدای دوره (حساب‌های کل)
- ۲ کنترل جمع بدهکار و بستانکار ستون مانده ابتدای دوره و تعیین جمع بدهکار و بستانکار
- ۳ انتقال گردش حساب‌های کل به ستون بدهکار و بستانکار گردش طی دوره
- ۴ کنترل تعیین جمع بدهکار و بستانکار گردش طی دوره
- ۵ تعیین جمع مانده اول دوره و گردش طی دوره برای حساب‌های کل
- ۶ تعیین و کنترل جمع ستون جمع گردش طی دوره و مانده اول دوره
- ۷ تعیین مانده حساب‌های کل (بدهکار/ بستانکار)
- ۸ تعیین و کنترل جمع مانده حساب‌های کل
- ۹ کنترل موازنه بودن تراز آزمایشی

استاندارد عملکرد: تهیه تراز آزمایشی براساس مدارک و اسناد حسابداری

### شاخص‌ها:

- ۱ مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل
- ۲ انتقال مانده حساب‌های دفتر کل به تراز آزمایشی
- ۳ انجام محاسبات (جمع) ستون‌ها و سطرهای تراز آزمایشی

### شرایط انجام کار و ابزار و تجهیزات:

شرایط: اتاق کار، میز و صندلی، کامپیوتر، فرم تراز آزمایشی ۸ ستونی، ملزومات اداری، نرم‌افزار، ماشین حساب، دفتر کل ۱ فقره، تراز آزمایشی شامل حداقل ۲۵ سر فصل حساب طی مدت زمان ۲۵ دقیقه

### معیار شایستگی:

ردیف	مرحله کار	حداقل نمره قبولی از ۳	نمره هنرجو
۱	مانده‌گیری حساب‌های دفتر کل	۱	
۲	انتقال مانده حساب‌های دفتر کل به تراز آزمایشی	۱	
۳	انجام محاسبات (جمع) ستون‌ها و سطرهای تراز آزمایشی	۲	
۴			
۵			
	شایستگی‌های غیر فنی، ایمنی، بهداشت، توجهات زیست محیطی و نگرش	۲	
	میانگین نمرات		*

\* حداقل میانگین نمرات هنرجو برای قبولی و کسب شایستگی، ۲ است.