

# فصل سوم

## تهیه صورت‌های مالی

### اهداف رفتاری :

پس از مطالعه این فصل از فراگیر انتظار می‌رود که :

- ۱- صورت‌های مالی را بشناسد و انواع آن را توضیح دهد.
- ۲- صورت سود و زیان را تنظیم کند.
- ۳- صورت سرمایه را تنظیم کند.
- ۴- صورت وضعیت مالی (ترازنامه) را تنظیم کند.
- ۵- اصول تهیه گزارش مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی را بداند.
- ۶- ماهیت مانده حساب‌ها را بداند.

در فصول قبل، ضمن آشنایی با معادله اساسی حسابداری، آموختید که رویدادهای مالی چگونه بر عناصر معادله اساسی حسابداری تأثیر می‌گذارد. همچنین با نحوه ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری، دفتر روزنامه و دفتر کل آشنا شدید. به علاوه، نحوه تنظیم انواع تراز آزمایشی را نیز فرا گرفتید.

همان‌طور که می‌دانید، در طی سال مالی، کلیه رویدادهای مالی ابتدا در سند حسابداری و دفتر روزنامه ثبت و سپس به دفتر کل منتقل می‌شوند. از آنجا که اطلاعات ثبت شده در دفاتر بسیار طولانی و مفصل است، بهره‌گیری از آنها برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری مشکل و بسیار وقت‌گیر است.

لذا برای این که اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان میسر گردد، کلیه اطلاعات مندرج در دفاتر، در قالب گزارش‌های نهایی، که اصطلاحاً به آنها «صورت‌های مالی» می‌گویند، خلاصه و طبقه‌بندی می‌شوند. طرح کلی این صورت‌های مالی به گونه‌ای است که افرادی که آشنایی کلی با دانش حسابداری دارند بتوانند از روی آنها وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسه را ارزیابی نمایند. علی‌هذا در ادامه این فصل، انواع صورت‌های مالی معرفی می‌شود و نحوه تنظیم آنها تبیین می‌گردد.

### صورت‌های مالی:

صورت‌های مالی مهم‌ترین محصول سیستم اطلاعاتی حسابداری است و تهیه آن یکی از اصلی‌ترین وظایف حسابداران به‌شمار می‌رود. نتیجه و خلاصه تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود. صورت‌های مالی اساسی عبارت‌اند از:

- ۱- صورت سود و زیان
  - ۲- صورت تغییرات سرمایه (که فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود)
  - ۳- صورت وضعیت مالی یا ترازنامه
  - ۴- صورت گردش وجوه نقد
- در این کتاب فقط صورت سود و زیان، صورت حساب سرمایه و ترازنامه مورد بحث قرار می‌گیرد.

## نتیجه و خلاصه تمام عملیات حسابداری در پایان هر دوره مالی در قالب صورت‌های مالی اساسی ارائه می‌شود.

ارقام مندرج در صورت‌های مالی از روی مانده حساب‌های دفتر کل نوشته می‌شود. بدیهی است برای سهولت در کار، ابتدا مانده تمام حساب‌های دفتر کل در تراز آزمایشی نوشته می‌شود و سپس از روی تراز آزمایشی، صورت‌های مالی به آسانی تهیه می‌شود.

### ✓ صورت سود و زیان<sup>۱</sup>

صورت سود و زیان یکی از صورت‌های مالی مهم است که نتیجه فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دوره مالی نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، صورت سود و زیان بیانگر نتایج عملیات مؤسسه طی یک دوره مالی می‌باشد. برای اندازه‌گیری نتایج عملیات یک مؤسسه باید درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی با هم مقابله شوند. به گزارشی که مقابله درآمدها و هزینه‌های یک دوره مالی در آن صورت می‌گیرد صورت سود و زیان گفته می‌شود. صورت سود و زیان از روی تراز آزمایشی اصلاح شده<sup>۲</sup> تهیه می‌شود. در صورت سود و زیان، ابتدا درآمدها نوشته می‌شود و سپس هزینه‌ها از آنها کسر می‌گردد. با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه به دست می‌آید. نحوه تهیه صورت سود و زیان را با ارائه یک مثال توضیح می‌دهیم.



مثال ۱: تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار در پایان سال ۱۳۸۸ بشرح زیر در دست است:

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۲۴,۰۰۰	صندوق
	۱۴۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۱۲۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۴۰۰,۰۰۰	زمین
	۲۸۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۱۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۸۰,۰۰۰		اسناد پرداختی کوتاه مدت
۱۴۰,۰۰۰		اسناد پرداختی بلندمدت
۳۸۰,۰۰۰		سرمایه
	۲۰,۰۰۰	برداشت
۸۷۴,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۲۱۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۷۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
	۴۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره
<u>۱,۵۸۴,۰۰۰</u>	<u>۱,۵۸۴,۰۰۰</u>	جمع

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**صورت سود و زیان**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

۸۷۴,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسر می‌شود هزینه‌ها:
۲۱۰,۰۰۰	هزینه حقوق
۷۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
۴۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره
(۴۰۰,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
۴۷۴,۰۰۰	سود خالص

در بالای صورت سود و زیان به ترتیب نام مؤسسه، عنوان صورت مالی، یعنی «صورت سود و زیان» و در نهایت دوره مالی مربوط به صورت سود و زیان نوشته می‌شود. در متن صورت سود و زیان نیز، ابتدا درآمدها و بعد هزینه‌ها نوشته می‌شوند. نهایتاً در پایان صورت سود و زیان سود مؤسسه، که مابه‌التفاوت درآمدها و هزینه‌هاست، درج می‌گردد. گفتنی است در استانداردهای حسابداری، ارائه طبقه‌بندی مفصلی از صورت سود و زیان ارائه می‌نماید که جهت رعایت اختصار از توضیح آن در اینجا خودداری می‌شود.

به طور کلی، در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می‌گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود (زیان) مؤسسه محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد. بنابراین، صورت سود و زیان به مثابه فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دوره مالی ضبط شده باشد. به همین جهت است که در بالای صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹».

زمانی که جمع هزینه‌های مؤسسه از جمع درآمدهای آن بیشتر باشد، نتیجه عملیات مؤسسه به زیان منجر می‌شود. در این حالت، به جای درج «سود خالص» در صورت سود و زیان، باید از عبارت «زیان خالص» استفاده شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:

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

درآمد ارائه خدمات	۵۸۸,۰۰۰ ریال
هزینه حقوق و مزایای کارکنان	۳۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه آب و برق و تلفن	۱۱۰,۰۰۰ ریال
هزینه اجاره ساختمان	۱۲۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۸۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه رهیاب برای سال مالی ۱۳۸۶.

**مؤسسه خدماتی رهیاب**  
**صورت سود و زیان**  
**برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹**

۵۸۸,۰۰۰	درآمد خدمات
	کسر می‌شود هزینه‌ها:
۳۸۰,۰۰۰	هزینه حقوق و مزایای کارکنان
۱۱۰,۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
۱۲۰,۰۰۰	هزینه اجاره ساختمان
۸۰,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
(۶۹۰,۰۰۰)	جمع هزینه‌ها
(۱۰۲,۰۰۰)	زیان خالص

لازم به توضیح است که صورت سود و زیان ارائه شده در این فصل، یک شکل از صورت سود و زیان بسیار ساده و طبقه‌بندی نشده می‌باشد که در مؤسسات خدماتی تهیه می‌شود.

### صورت سود و زیان نتیجه فعالیت‌های مالی یک واحد اقتصادی را در طی یک دوره مالی نشان می‌دهد.

بدیهی است اگر جمع درآمد بیشتر از جمع هزینه‌ها باشد، سود و اگر جمع هزینه‌ها بیشتر از جمع درآمدها باشد، زیان داریم.

### ✓ صورت سرمایه

در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی، برای آن که سرمایه مؤسسه در پایان دوره محاسبه شود، باید سرمایه مؤسسه در ابتدای دوره مالی و همچنین تغییرات سرمایه طی دوره مالی در نظر گرفته شود. به این منظور، معمولاً در پایان دوره مالی گزارشی به نام «صورت سرمایه» تهیه می‌شود. لذا صورت سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه در طی دوره مالی را نشان می‌دهد. به همین جهت است که در بالای صورت سرمایه نیز مانند صورت سود و زیان نوشته می‌شود: «برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹». لازم به ذکر است که به «صورت سرمایه»، «صورت تغییرات سرمایه» نیز می‌گویند. برای تهیه صورت سرمایه باید سود خالص دوره مالی و سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه را به سرمایه اول دوره اضافه کرد و برداشت صاحب مؤسسه را از آن کسر نمود تا مانده حساب سرمایه در پایان دوره مالی به دست آید. در صورتی که عملیات مؤسسه منجر به زیان شده باشد در صورت سرمایه باید، سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه به سرمایه اول دوره اضافه شود. اکنون با توجه به اطلاعات ارائه شده در مثال ۱، صورت سرمایه مؤسسه خدماتی بهار برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ به صورت زیر است (فرض کنید که مانده حساب سرمایه مؤسسه خدماتی بهار در ابتدای سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بوده و مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد در مؤسسه داشته است).

### مؤسسه خدماتی بهار

#### صورت سرمایه

#### برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

۳۰۰,۰۰۰	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۸۰,۰۰۰	اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه
۴۷۴,۰۰۰	اضافه می‌شود: سود خالص سال
(۲۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه
<u>۸۳۴,۰۰۰</u>	سرمایه مؤسسه در پایان سال

دقت کنید که مبلغ سود خالص سال ۱۳۸۸ که در صورت سرمایه درج گردیده، از صورت سود و زیان مؤسسه استخراج شده است. زمانی که عملیات مؤسسه طی دوره مالی به زیان منجر شود، باید در صورت حساب سرمایه، زیان خالص از سرمایه اول دوره کسر گردد. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمایید:

مثال ۳: اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سیلان در سال ۱۳۸۶ در دست است:

۸۱۰,۰۰۰ ریال	سرمایه مؤسسه در ابتدای سال
۱۷۰,۰۰۰ ریال	سرمایه گذاری مجدد طی سال
۱۲۰,۰۰۰ ریال	برداشت مالک طی سال
۱۶۰,۰۰۰ ریال	زیان خالص طی سال

صورت سرمایه مؤسسه سیلان برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶ را تهیه نمایید.

## مؤسسه سبلان

## صورت سرمایه

## برای دوره مالی منتهی به ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

مانده حساب سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۸۱۰,۰۰۰
اضافه می‌شود: سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه	۱۷۰,۰۰۰
کسر می‌شود: زیان خالص سال	(۱۶۰,۰۰۰)
کسر می‌شود: برداشت صاحب مؤسسه	(۱۲۰,۰۰۰)
مانده حساب سرمایه مؤسسه در پایان سال	<u>۷۰۰,۰۰۰</u>

صورت حساب سرمایه گزارشی است که تغییرات سرمایه مؤسسه را در طی دوره مالی نشان می‌دهد.

صورت حساب سرمایه فقط در مؤسسات و شرکت‌های غیر سهامی تهیه می‌شود.

### ترازنامه (صورت وضعیت مالی)

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه واحد تجاری در یک زمان مشخص فراهم می‌کند. ترازنامه شکل بسط داده شده معادله اساسی حسابداری است. از آنجا که ترازنامه معرف وضعیت مالی واحد تجاری در یک مقطع زمانی معین است، آن را «صورت وضعیت مالی» نیز می‌نامند.

ترازنامه به همراه سایر صورتهای مالی اساسی در پایان دوره مالی تهیه می‌شود و همان‌طوری که قبلاً نیز اشاره شد، مربوط به یک مقطع زمانی معین است. لذا ترازنامه برای یک مقطع زمانی مشخص، مثلاً ۱۳××/۱۲/۲۹، تاریخ گذاری می‌شود. به عبارت دیگر، ترازنامه با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه در پایان دوره مالی، «وضعیت مالی» مؤسسه را در یک تاریخ مشخص منعکس می‌نماید. ترازنامه مربوط به یک لحظه خاص (پایان دوره مالی) بوده و به مثابه عکسی است که در پایان دوره مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده و به همین جهت است که ترازنامه را برای یک تاریخ مشخص، مثلاً ۱۳۸۹/۱۲/۲۹، می‌نویسند. ترازنامه از روی تراز آزمایشی اختتامی تهیه می‌شود.<sup>۲</sup>

اقدام ترازنامه غالباً بر اساس ویژگی‌های مشترک آنها طبقه‌بندی می‌شوند. در ترازنامه، عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهی‌ها براساس زمان سررسید، طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگری که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند گزارش می‌گردند. همچنین بدهی‌هایی که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند.

ترازنامه گزارشی است که اطلاعات مربوط به منابع اقتصادی، تعهدات اقتصادی و حق مالی صاحب سرمایه را از طریق گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه واحد تجاری در یک تاریخ معین نشان می‌دهد.

ترازنامه به اشکال مختلفی ارائه می‌شود. یکی از اشکال رایج «شکل افقی» یا «شکل حساب T» است. با توجه به تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار، که در مثال ۱ ارائه گردید، ترازنامه مؤسسه بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت صفحه بعد است:

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

	<u>دارایی‌ها:</u>
۱۱۰,۰۰۰	۲۲۴,۰۰۰
۸۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰
۱۴۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰
<u>۳۳۰,۰۰۰</u>	۴۰۰,۰۰۰
۸۳۴,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰
<u>۱,۱۶۴,۰۰۰</u>	<u>۱,۱۶۴,۰۰۰</u>
<b>بدهی‌ها:</b>	<b>دارایی‌ها:</b>
حساب‌های پرداختی	صندوق
اسناد پرداختی کوتاه مدت	حساب‌های دریافتی
اسناد پرداختی بلندمدت	اسناد دریافتی
جمع بدهی‌ها	زمین
<b>سرمایه</b>	وسایل نقلیه
جمع بدهی‌ها و سرمایه	جمع دارایی‌ها

دقت کنید که مبلغ سرمایه که در ترازنامه درج گردیده، از صورت حساب سرمایه مؤسسه استخراج شده است.

### ✓ تهیه گزارش از مانده حساب‌ها در پایان دوره مالی

از آنجا که رویدادهای مالی به ترتیب وقوع و به طور جداگانه در دفاتر روزنامه و کل ثبت می‌شوند، اطلاعات مندرج در این دفاتر بسیار مفصل و جزئی است، به نحوی که بهره‌گیری از آن برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری میسر نیست. لذا همان‌طور که ملاحظه نمودید، در پایان سال مالی، مانده حساب‌ها در قالب صورت‌های مالی برای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری طبقه‌بندی و گزارش می‌شود. در صورت سود و زیان، درآمدها و هزینه‌ها درج می‌گردد و با کسر هزینه‌ها از درآمدها، سود مؤسسه یا (زیان) محاسبه و گزارش می‌شود. لذا صورت سود و زیان، نتایج عملیات مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد.

ترازنامه نیز با گزارش دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه مؤسسه در پایان دوره مالی، وضعیت مالی مؤسسه را منعکس می‌نماید. در واقع، صورت سود و زیان به مثابه فیلمی است که از عملیات مالی مؤسسه طی دوره مالی ضبط شده باشد، در حالی که ترازنامه به لحظه خاصی (پایان دوره مالی) مربوط می‌شود و به مثابه عکسی است که در پایان دوره مالی از وضعیت مالی مؤسسه (دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه) گرفته شده باشد.

### ✓ ماهیت مانده حساب‌ها

حساب‌های هر مؤسسه را می‌توان به دو گروه کلی طبقه‌بندی کرد. یک گروه حساب‌های سود و زیانی هستند که شامل درآمدها و هزینه‌های مؤسسه می‌باشد. مانده حساب درآمد در پایان دوره شامل تمامی درآمدهایی است که مؤسسه طی دوره تحصیل کرده است. مانده حساب هزینه نیز در پایان دوره شامل کلیه هزینه‌هایی است که طی دوره به مؤسسه تحمیل شده است. حساب درآمد دارای ماهیت بستانکار و هزینه‌ها دارای ماهیت بدهکار است.

گروه دیگر حساب‌ها، حساب‌های ترازنامه‌ای است. حساب‌های ترازنامه‌ای شامل دارایی‌ها، بدهی‌ها و سرمایه است. دارایی‌ها همواره دارای مانده بدهکار و بدهی‌ها و سرمایه دارای مانده بستانکار هستند.



## پرسش

- ۱- صورتهای مالی چیست؟ انواع آن را نیز بنویسید.
- ۲- صورت سود و زیان به چه منظور تهیه می‌شود؟
- ۳- صورت سود و زیان از روی کدام یک از مدارک حسابداری تهیه می‌شود؟
- ۴- صورت سرمایه به چه منظور تهیه می‌شود؟
- ۵- ترازنامه چیست و از روی کدام یک از ترازهای آزمایشی تهیه می‌شود؟
- ۶- در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به چه ترتیبی گزارش می‌شوند؟
- ۷- ترتیب نوشتن بدهی‌ها در ترازنامه به چه صورتی است؟
- ۸- در سمت راست ترازنامه، که به شکل T تهیه می‌شود، چه حساب‌هایی آورده می‌شود؟
- ۹- در سمت چپ ترازنامه چه حساب‌هایی آورده می‌شود؟
- ۱۰- ترازنامه چه شباهتی با معادله اساسی حسابداری دارد؟

## تمرین



۱- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی ندا برای سال ۱۳۸۷ در دست است:

درآمد ارائه خدمات	۱,۲۸۰,۰۰۰
هزینه حقوق	۴۲۰,۰۰۰
هزینه ایاب و ذهاب	۷۰,۰۰۰
هزینه تعمیرات	۹۰,۰۰۰
هزینه آب و برق و سوخت	۱۸۰,۰۰۰

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه خدماتی ندا برای سال مالی ۱۳۸۷.

۲- جمع هزینه‌های مؤسسه تابان در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۸۰,۰۰۰ ریال و سود خالص آن در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است. درآمد مؤسسه تابان در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۳- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی صبا برای سال ۱۳۸۸ در دست است:

سرمایه مؤسسه در ابتدای سال	۱,۸۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد در خرداد ماه	۳۲۰,۰۰۰
برداشت مالک در دی ماه	۶۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۷۲۰,۰۰۰

مطلوبست تهیه صورت سرمایه مؤسسه خدماتی صبا برای سال مالی ۱۳۸۸.

۴- سرمایه مؤسسه شیدا در ابتدای سال ۱۳۸۶ مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال و در پایان سال مذکور ۸۴۰,۰۰۰ ریال بوده است. سرمایه گذاری مجدد مالک مؤسسه در سال ۱۳۸۶ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و برداشت مالک طی سال مذکور ۹۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص مؤسسه شیدا در سال ۱۳۸۶ چه قدر است؟

۵- جمع هزینه‌های مؤسسه مهتاب در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۶۲۰,۰۰۰ ریال است. سرمایه مؤسسه در پایان دوره نسبت به سرمایه اول دوره در سال مذکور ۲۲۰,۰۰۰ ریال افزایش داشته است. در صورتیکه سرمایه گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۷۴,۰۰۰ ریال باشد و مالک هیچ گونه برداشتی طی سال مذکور نداشته، درآمد مؤسسه در سال ۱۳۸۸ را محاسبه کنید.

۶- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۷۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی	۱۲۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتی	۸۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختی	۹۰,۰۰۰ ریال



اسناد پرداختنی	۸۰,۰۰۰ ریال
وسایل نقلیه	۲۳۰,۰۰۰ ریال
اثاثه اداری	۱۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	۵۹۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه ترازنامه مؤسسه سبحان در پایان سال مالی ۱۳۸۷.

۷- جمع دارایی‌های مؤسسه شهاب در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱,۴۶۰,۰۰۰ ریال و سرمایه آن مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. مجموع بدهی‌های مؤسسه در پایان سال مذکور چه قدر است؟

۸- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷ در دست است:

وجوه نقد	۱۲۸,۰۰۰ ریال
حساب‌های دریافتی	۸۴۰,۰۰۰ ریال
اسناد دریافتی	۶۰۰,۰۰۰ ریال
حساب‌های پرداختنی	۵۷۰,۰۰۰ ریال
اسناد پرداختنی	۳۰۰,۰۰۰ ریال
اثاثه اداری	۲۶۰,۰۰۰ ریال
سرمایه	؟

مطلوب است محاسبه سرمایه و تهیه ترازنامه مؤسسه سپهر در پایان سال مالی ۱۳۸۷.

## مسائل



۱- اطلاعات زیر از مانده حساب‌های دفتر کل مؤسسه عدالت در پایان سال ۱۳۸۶ استخراج شده است:

درآمد ارائه خدمات	۹۷۰,۰۰۰ ریال
درآمد اجاره	۲۴۰,۰۰۰ ریال
هزینه حقوق	۴۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه آب و برق	۲۶۰,۰۰۰ ریال
هزینه تلفن	۱۸۰,۰۰۰ ریال
هزینه‌های متفرقه	۴۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه عدالت برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶.

۲- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه خدماتی حمیدی در دست است:

مانده حساب سرمایه مؤسسه در ابتدای سال ۱۳۸۸	۸,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه گذاری مجدد صاحب مؤسسه در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۸	۱,۵۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در مهر ماه سال ۱۳۸۸	۸۰۰,۰۰۰
برداشت صاحب مؤسسه در دی ماه سال ۱۳۸۸	۲۵۰,۰۰۰
سود خالص سال ۱۳۸۸	۳,۲۰۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، صورت حساب سرمایه مؤسسه حمیدی برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸ را تنظیم کنید.

۳- با توجه به اطلاعات زیر که در پایان سال ۱۳۸۶ از دفاتر مؤسسه تابان استخراج گردیده است، ترازنامه مؤسسه تابان در پایان سال ۱۳۸۶ را تهیه نمایید:

**مؤسسه تابان**  
**تراز آزمایشی**  
**در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۲۴۸,۰۰۰	صندوق
	۳۷۲,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۱۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۲۴۶,۰۰۰	اثاثه اداری
	۳۳۴,۰۰۰	وسایل نقلیه
۳۲۶,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۱۴۷,۰۰۰		اسناد پرداختی
۹۳۷,۰۰۰		سرمایه
<u>۱,۴۱۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۴۱۰,۰۰۰</u>	جمع

۴- تراز آزمایشی مؤسسه خاوران در پایان سال ۱۳۸۷ به صورت زیر می‌باشد:

**مؤسسه خاوران**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۷/۱۲/۳۰**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۴۲۰,۰۰۰	وجوه نقد
	۳۴۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۳۰,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۳۲۰,۰۰۰	اثاثه اداری
	۲۷۰,۰۰۰	وسایل نقلیه
۳۱۰,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۱۴۰,۰۰۰		اسناد پرداختی کوتاه مدت
۲۰۰,۰۰۰		اسناد پرداختی بلندمدت
۴۷۰,۰۰۰		سرمایه
	۶۰,۰۰۰	برداشت
۹۹۸,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۲۶۰,۰۰۰	هزینه حقوق
	۱۱۰,۰۰۰	هزینه تعمیرات
	۶۰,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۴۸,۰۰۰	هزینه اجاره
<u>۲,۱۱۸,۰۰۰</u>	<u>۲,۱۱۸,۰۰۰</u>	جمع

مطلوب است تهیه صورت سود و زیان مؤسسه خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷.

۵- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که سرمایه‌گذاری مجدد مالک طی سال ۱۳۸۷ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال بوده باشد، صورت حساب سرمایه مؤسسه خاوران برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمایید.

۶- با توجه به اطلاعات سؤال ۴ و ۵، ترازنامه مؤسسه خاوران در پایان اسفند ماه ۱۳۸۷ را تهیه نمایید.

۷- تراز آزمایشی مؤسسه شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر است:

**مؤسسه شکوفه**  
**تراز آزمایشی (اصلاح شده)**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
	۳۷۴,۰۰۰	وجوه نقد
	۱۹۵,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۲۴۶,۰۰۰	اسناد دریافتی
	۱۸۷,۰۰۰	اثاثه اداری
	۴۱۰,۰۰۰	زمین
۳۶۴,۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۲۳۰,۰۰۰		اسناد پرداختی
۷۲۰,۰۰۰		سرمایه
	۷۰,۰۰۰	برداشت
۸۸۰,۰۰۰		درآمد ارائه خدمات
	۴۰۸,۰۰۰	هزینه حقوق
	۷۲,۰۰۰	هزینه آب و برق
	۱۴۰,۰۰۰	هزینه اجاره
	۹۲,۰۰۰	هزینه‌های متفرقه
<u>۲,۱۹۴,۰۰۰</u>	<u>۲,۱۹۴,۰۰۰</u>	جمع

مطلوب است:

الف) تهیه صورت سود و زیان مؤسسه شکوفه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸  
ب) تهیه صورت حساب سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۸، با این فرض که هیچگونه سرمایه گذاری مجدد طی دوره انجام نشده باشد.

ج) تهیه ترازنامه مؤسسه شکوفه در پایان سال ۱۳۸۸

۸- تراز آزمایشی مؤسسه شفق در پایان سال ۱۳۸۶ به صورت زیر می‌باشد:

### مؤسسه شفق

### تراز آزمایشی (اصلاح شده)

در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹

نام حساب	ماندهٔ بدهکار	ماندهٔ بستانکار
صندوق	۲۹۸,۰۰۰	
حساب‌ها و اسناد دریافتی	۳۷۶,۰۰۰	
اثاثه اداری	۱۸۲,۰۰۰	
وسایل نقلیه	۲۲۲,۰۰۰	
حساب‌ها و اسناد پرداختی		۴۲۶,۰۰۰
سرمایه		۷۷۰,۰۰۰
برداشت	۳۷,۰۰۰	
درآمد ارائه خدمات		۴۸۷,۰۰۰
هزینه حقوق	۲۴۷,۰۰۰	
هزینه آب و برق	۷۲,۰۰۰	
هزینه تلفن	۶۷,۰۰۰	
هزینه‌های اجاره	۱۸۲,۰۰۰	
جمع	۱,۶۸۳,۰۰۰	۱,۶۸۳,۰۰۰

مطلوب است:

الف) تهیه صورت سود و زیان مؤسسه شفق برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶  
ب) تهیه صورت سرمایه برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه ۱۳۸۶، با این فرض که طی سال ۱۳۸۶ مبلغ ۷۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری مجدد انجام شده باشد.

ج) تهیه ترازنامه مؤسسه شفق در پایان سال ۱۳۸۶

۹- آقای احمدی در ابتدای آذر ماه سال ۱۳۸۹ مؤسسه احمدی را تأسیس نمود. رویدادهای موجود در صفحه بعد طی سال مذکور در این مؤسسه اتفاق افتاده است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۹/۱ آقای احمدی مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال بابت سرمایه اولیه مؤسسه به صورت نقد به صندوق مؤسسه واریز نمود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۹/۲۴ مبلغ ۲۴,۰۰۰ ریال به صورت قرض از شرکت الف و ۹,۰۰۰ ریال از شرکت ج دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۲ مبلغ ۳۶,۰۰۰ ریال به صورت قرض به شرکت ب داده شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۰/۳ مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از وجه قرض داده شده به شرکت ب دریافت شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲ آقای احسانی مبلغ ۳۴,۰۰۰ ریال وجه نقد و مقداری ائانه اداری به مبلغ ۱۸,۰۰۰ ریال به عنوان سرمایه گذاری مجدد وارد مؤسسه نمود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۴ مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال ائانه اداری به صورت نسیه خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۱ یک دستگاه خودرو بمبلغ ۱۰۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد خریداری شد.  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ مبلغ ۱۵,۰۰۰ ریال از قرض دریافت شده از شرکت الف پرداخت شد.  
 مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) ثبت رویدادهای ۱۳۸۹/۹/۲۴ و ۱۳۸۹/۱۲/۲۸ در دفتر معین حساب‌های پرداختی

د) تهیه تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

ه) تهیه ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

۱۰- اطلاعات زیر از مؤسسه سحاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

در تاریخ ۱۳۸۹/۱/۲۵، واریز ۴۲۶,۰۰۰ ریال به صندوق مؤسسه بابت سرمایه اولیه  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۵/۲، پرداخت ۱۲,۰۰۰ ریال قرض به شرکت نگین  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۶/۱، دریافت ۱۷,۴۰۰ ریال قرض از مؤسسه پیام  
 در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲، خرید مقداری ائانه اداری به مبلغ ۹۸,۰۰۰ ریال که ۶۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد و مقرر شد که بقیه آن ظرف ۲ ماه آینده پرداخت شود.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۳، خرید دو دستگاه خودرو، هر کدام به مبلغ ۸۴,۰۰۰ ریال به صورت نقد.

در تاریخ ۱۳۸۹/۱۲/۲۷، پرداخت ۱۴,۰۰۰ ریال از بدهی به مؤسسه پیام.

مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه

ب) انتقال اقلام از دفتر روزنامه به دفتر کل به شکل T

ج) تهیه تراز آزمایشی در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

د) تهیه ترازنامه در پایان اسفند ماه ۱۳۸۹

## مطالعه آژاده

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، در ترازنامه عموماً دارایی‌ها به ترتیب سرعت تبدیل شدن به وجه نقد و بدهیها براساس زمان سررسید طبقه بندی و گزارش می‌شوند. بنابراین دارایی‌هایی که زودتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند ابتدا نوشته می‌شوند و پس از آن دارایی‌های دیگر که دیرتر به وجه نقد تبدیل می‌شوند، گزارش می‌گردند. همچنین بدهیهای که موعد سررسید آنها زودتر است اول نوشته می‌شوند و بعد از آنها بدهی‌هایی که سررسیدشان دیرتر است آورده می‌شوند. لذا براساس استانداردهای حسابداری، ترازنامه باید به شکل «طبقه بندی شده» تنظیم شود. در ترازنامه طبقه بندی شده، دارایی‌ها به دو دسته دارایی‌های جاری و دارایی‌های غیرجاری یا بلندمدت طبقه بندی می‌شوند. بدهی‌های مؤسسه نیز به دو دسته بدهی‌های جاری و بدهی‌های بلند مدت طبقه بندی می‌شوند. در زیر یک نمونه ترازنامه طبقه بندی شده ارائه شده است.

## شرکت ...

## ترازنامه

در تاریخ ۱۳۰۰/۱۲/۲۹

بدهی‌های جاری:	دارایی‌های جاری:
××× حساب‌های پرداختی	××× وجه نقد
××× اسناد پرداختی کوتاه مدت	××× حساب‌های دریافتی
××× جمع بدهیهای جاری	××× اسناد دریافتی کوتاه مدت
<b>بدهی‌های بلند مدت:</b>	××× جمع دارایی‌های جاری
××× اسناد پرداختی بلند مدت	<b>دارایی‌های غیر جاری:</b>
××× جمع بدهی‌ها	××× زمین
	××× ساختمان
	××× وسایل نقلیه
<b>سرمایه</b>	××× جمع دارایی‌های غیر جاری
×××	<b>جمع کل دارایی‌ها</b>
××× جمع بدهی‌ها و سرمایه	×××

**استاندارد حسابداری شماره ۱- نحوه ارائه صورت‌های مالی**  
**شرکت سهامی عام نمونه**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۰۲**

۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	۱۳۰۱/۱۲/۲۹	۱۳۰۲/۱۲/۲۹	یادداشت	دارایی‌ها
میلیون ریال	میلیون ریال			میلیون ریال	میلیون ریال		
.....	.....		<b>بدهی‌های جاری:</b>	.....	.....		<b>دارایی‌های جاری:</b>
.....	.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری	.....	.....		موجودی نقد
.....	.....		سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
.....	.....		پیش دریافت‌ها	.....	.....		حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری
.....	.....		ذخیره مالیات	.....	.....		سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی
.....	.....		سود سهام پرداختی	.....	.....		موجودی مواد و کالا
.....	.....		تسهیلات مالی دریافتی	.....	.....		سفارشات و پیش پرداخت‌ها
.....	.....		بدهی‌های مرتبط با دارایی‌های غیرجاری	.....	.....		دارایی‌های جاری نگهداری شده برای فروش
.....	.....		نگهداری شده برای فروش	.....	.....		جمع دارایی‌های جاری
.....	.....		جمع بدهی‌های جاری	.....	.....		<b>دارایی‌های غیرجاری:</b>
.....	.....		<b>بدهی‌های غیرجاری:</b>	.....	.....		دارایی‌های ثابت مشهود
.....	.....		حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	.....	.....		دارایی‌های نامشهود
.....	.....		تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت	.....	.....		سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت
.....	.....		ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	.....	.....		سایر دارایی‌ها
.....	.....		جمع بدهی‌های غیرجاری	.....	.....		<b>جمع دارایی‌های غیرجاری</b>
.....	.....		<b>حقوق صاحبان سهام:</b>	.....	.....		جمع دارایی‌ها
.....	.....		سرمایه (xx) سهم xxx ریالی تمام پرداخت شده)	.....	.....		
.....	.....		اندرخته قانونی	.....	.....		
.....	.....		سایر اندوخته‌ها	.....	.....		
.....	.....		سود (زیان) انباشته	.....	.....		
.....	.....		جمع حقوق صاحبان سهام	.....	.....		
.....	.....		جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام	.....	.....		

یادداشت‌های توضیحی ... تا ... مندرج در صفحات ... تا ... جزء لاینفک صورت‌های مالی است.

## استاندارد حسابداری شماره ۱ - نحوه ارائه صورت‌های مالی

## شرکت سهامی عام نمونه

## صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳×۲

سال ۱۳×۱	سال ۱۳×۲	یادداشت
میلیون ریال	میلیون ریال	میلیون ریال
.....	.....	فروش خالص / درآمد حاصل از ارائه خدمات کسر می‌شود:
(.....)	(.....)	بهای تمام شده کالای فروش رفته / خدمات ارائه شده
.....	.....	سود (زیان) ناخالص
(.....)	(.....)	کسر می‌شود:
.....	.....	هزینه‌های فروش، اداری و عمومی
(.....)	(.....)	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های عملیاتی
.....	.....	سود (زیان) عملیاتی
(.....)	(.....)	اضافه (کسر) می‌شود:
.....	.....	هزینه‌های مالی
(.....)	(.....)	خالص سایر درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی
.....	.....	سود (زیان) عملیات در حال تداوم قبل از مالیات
(.....)	(.....)	مالیات بردرآمد
.....	.....	سود (زیان) عملیات در حال تداوم
(.....)	(.....)	سود (زیان) عملیات متوقف شده قبل از مالیات
.....	.....	اثر مالیاتی
(.....)	(.....)	سود خالص
.....	.....	<b>گردش حساب سود (زیان) انباشته</b>
.....	.....	سود خالص (زیان)
(.....)	(.....)	سود (زیان) انباشته در ابتدای سال
.....	.....	تعدیلات سنواتی
.....	.....	سود (زیان) انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده
.....	.....	سود قابل تخصیص
.....	.....	تخصیص سود:
(.....)	(.....)	اندوخته قانونی
(.....)	(.....)	سایر اندوخته‌ها
(.....)	(.....)	سود سهام پرداختی
(.....)	(.....)	سود (زیان) انباشته در پایان سال

از آنجا که اجزای سود و زیان جامع محدود به سود (زیان) سال و تعدیلات سنواتی است، صورت سود و زیان جامع ارائه نشده است. یادداشت‌های توضیحی ... تا .. مندرج در صفحات ... تا ...، جزء لاینفک صورت‌های مالی است.



با توجه به تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی بهار، که در فصل ۳ ارائه گردید، ترازنامه طبقه‌بندی شده مؤسسه بهار در پایان سال ۱۳۸۸ به صورت زیر می‌باشد.

**مؤسسه خدماتی بهار**  
**ترازنامه**  
**در تاریخ ۱۳۸۸/۱۲/۲۹**

<b>دارایی‌های جاری:</b>	<b>بدهی‌های جاری:</b>
وجه نقد ۲۲۴,۰۰۰	حساب‌های پرداختی ۱۱۰,۰۰۰
حساب‌های دریافتی ۱۴۰,۰۰۰	اسناد پرداختی کوتاه مدت ۸۰,۰۰۰
اسناد دریافتی کوتاه مدت ۱۲۰,۰۰۰	جمع بدهی‌های جاری ۱۹۰,۰۰۰
جمع دارایی‌های جاری ۴۸۴,۰۰۰	<b>بدهی‌های بلند مدت:</b>
<b>دارایی‌های غیر جاری:</b>	اسناد پرداختی بلند مدت ۱۴۰,۰۰۰
زمین ۴۰۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها ۳۳۰,۰۰۰
وسایل نقلیه ۲۸۰,۰۰۰	<b>سرمایه</b>
جمع دارایی‌های غیر جاری ۶۸۰,۰۰۰	جمع بدهی‌ها و سرمایه ۱,۱۶۴,۰۰۰
<b>جمع کل دارایی‌ها</b> ۱,۱۶۴,۰۰۰	

اکنون هریک از طبقات اقلام منعکس در ترازنامه تشریح می‌شود.

### ✓ دارایی‌های جاری

دارایی‌های جاری عبارت است از موجودی نقد و سایر دارایی‌هایی که به طور معقول انتظار می‌رود ظرف یک سال، به وجه نقد تبدیل شود، به فروش رود یا به مصرف برسد. موجودی نقد، سرمایه‌گذارهای کوتاه مدت، حساب‌های دریافتی، اسناد دریافتی کوتاه مدت، موجودی‌های کالا و پیش پرداختها نمونه‌هایی از اقلام دارایی‌های جاری هستند. اقلام دارایی‌های جاری معمولاً به ترتیب کاهش نقدینگی در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شوند.

### ✓ دارایی‌های غیر جاری

دارایی‌های غیر جاری به اقلامی از دارایی گفته می‌شود که مؤسسه قصد نگهداری و استفاده از آنها را برای سال‌های متعددی دارد، مانند زمین، ساختمان، اثاثه اداری، وسایل نقلیه و اسناد دریافتی بلندمدت. دارایی‌های غیر جاری را دارایی‌های ثابت یا بلندمدت نیز می‌گویند. دارایی‌هایی که در یک مؤسسه جاری تلقی می‌شوند ممکن است در مؤسسه دیگری جزء دارایی‌های غیر جاری طبقه بندی گردند. مثلاً یک خودرو سواری در یک شرکت تولید سیمان جزء دارایی‌های غیر جاری و در یک شرکت تولید خودرو به مثابه محصول آن، جزء دارایی‌های جاری طبقه بندی می‌شود.

### ✓ بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری تعهداتی هستند که انتظار می‌رود حد اکثر طی یک سال آتی از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. بدهی‌های جاری معمولاً به ترتیبی که تسویه خواهند شد در ترازنامه طبقه بندی می‌شوند. حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی کوتاه مدت، پیش دریافتها و مالیات پرداختی نمونه‌هایی از بدهی‌های جاری هستند.

### ✓ بدهی‌های بلند مدت

بدهی‌های بلند مدت تعهداتی هستند که انتظار نمی‌رود طی یک سال از محل دارایی‌های جاری یا ایجاد بدهی جاری دیگر تسویه یا بازپرداخت شوند. اوراق قرضه پرداختی و اسناد پرداختی بلند مدت نمونه‌هایی از بدهی‌های بلند مدت هستند.

# فصل چهارم

## عملیات حسابداری در مؤسسات بازرگانی

### اهداف رفتاری :

- ۱- ثبت رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۲- ثبت خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۳- انواع تخفیفات خرید و فروش را بشناسد.
- ۴- نحوه محاسبه و ثبت انواع تخفیفات خرید و فروش را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
- ۵- انواع برگشت کالا را بشناسد.
- ۶- نحوه ثبت انواع برگشت کالا را در دفاتر حسابداری انجام دهد.
- ۷- روش‌های ثبت و نگهداری و کنترل موجودی‌های کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.
- ۸- اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را انجام دهد.
- ۹- نحوه تنظیم گزارش‌های مالی مربوط به خرید و فروش کالا در مؤسسات بازرگانی را انجام دهد.

در فصول قبل با انجام عملیات مالی در مؤسسات خدماتی آشنا شدید. در این فصل، نحوه ثبت و گزارشگری رویدادهای مالی در مؤسسات بازرگانی تشریح می‌شود. همانطور که در فصل اول این کتاب بیان گردید، مؤسسات بازرگانی مؤسساتی هستند که به منظور کسب سود به خرید و فروش کالا اشتغال دارند. به طور معمول، در مؤسسات بازرگانی به کالای مورد مبادله تغییر شکل داده نمی‌شود، به همین جهت، عملیات حسابداری آنها با مؤسسات خدماتی و تولیدی متفاوت است. در این فصل عملیات حسابداری خرید و فروش و انواع تخفیفات و برگشت کالا مورد بررسی قرار می‌گیرد. در پایان نیز اصول و روش‌های نگهداری و ارزیابی موجودی کالا مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت.

### روش‌های نگهداری و کنترل موجودی کالا

برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا دو سیستم ثبت حسابداری وجود دارد.

الف) روش (سیستم) ثبت دائمی  
ب) روش (سیستم) ثبت ادواری  
در زیر هر کدام از این سیستم‌ها تشریح می‌گردد.

### روش ثبت دائمی موجودی کالا

در روش ثبت دائمی، کالاهای خریداری شده در طول دوره مالی به حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگامی که کالایی فروخته شد، بهای تمام شده آن از حساب موجودی کالا خارج می‌گردد. به عبارت دیگر در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش یک ثبت دیگر نیز بابت کاهش موجودی در دفاتر ثبت می‌گردد. به این ترتیب که حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب

موجودی کالا بستانکار می‌شود. لذا در هر زمان مانده حساب موجودی کالا در دفاتر، میزان موجودی‌های کالای مؤسسه را نشان می‌دهد.

به همین سبب است که در این سیستم میزان موجودی کالا و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته در هر لحظه از سال از روی دفاتر قابل تعیین است. با وجود این در صورت استفاده از این سیستم در پایان هر سال مالی مقدار موجودی کالای پایان دوره نیز شمارش می‌شود تا از ثبت‌های حسابداری طی دوره اطمینان حاصل گردد. نحوه ثبت حسابداری مطابق با سیستم ثبت دائمی را در درس بعدی خواهید آموخت. در ادامه این فصل، نحوه تعیین بهای (قیمت) تمام شده موجودی‌های کالای پایان دوره و کالای فروش رفته بر اساس روش‌های مختلف (در صورت استفاده از سیستم ثبت ادواری موجودی‌های کالا) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در سیستم ثبت دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود. در این سیستم، هنگام فروش کالا، علاوه بر ثبت مربوط به فروش، حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته بدهکار و حساب موجودی کالا بستانکار می‌شود.

### روش ثبت ادواری موجودی کالا ✓

در سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حساب خرید بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی‌گردد. لذا در این سیستم تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر امکان پذیر نمی‌باشد بلکه هر موقع که لازم باشد مقدار موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته تعیین شود، باید ابتدا مقدار موجودی کالای پایان دوره تعیین شود، سپس مبلغ موجودی کالای پایان دوره از مجموع موجودی کالای اول دوره و خریدهای دوره کسر گردد تا بهای تمام شده کالای فروش رفته مشخص گردد. موجودی کالا در پایان هر دوره مالی، بطور طبیعی موجودی کالای ابتدای دوره بعد است.

ثبت‌های حسابداری را که تا کنون در این فصل در مورد رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا بیان گردیده است با روش ادواری موجودی کالا است. نحوه ثبت رویدادهای مالی مربوط به خرید و فروش کالا با روش دائمی در سایر درس حسابداری مورد بحث قرار خواهد گرفت.

در سیستم ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا، حساب خرید بدهکار می‌شود و هنگام فروش کالا، کاهش موجودی در دفاتر ثبت نمی‌گردد. لذا در این سیستم تعیین مقدار موجودی کالا طی سال از روی دفاتر امکان پذیر نیست.

### حساب خرید ✓

حساب خرید حسابی است که در روش ادواری موجودی کالا برای ثبت کالاهای خریداری شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به تأکید است که در حساب خرید، فقط کالاهایی ثبت می‌شود که به منظور فروش خریداری شده‌اند. اگر کالایی به منظور فروش خریداری نشده باشد، نباید در حساب خرید ثبت شود. در روش ادواری، هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و چنانچه خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختی و اگر خرید نقدی باشد، حساب صندوق بستانکار می‌شود.

خرید

↑ بدهکار

## ثبت حساب‌های خرید ✓

همان‌طور که در قسمت فوق بیان گردید، در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار و حساب وجه نقد (و اگر خرید نسیه باشد، حساب‌های پرداختی) بستانکار می‌شود. برای تشریح نحوه ثبت خرید کالا به مثال‌های زیر توجه نمائید:



مثال ۱: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸/۲/۸۱ مبلغ ۲,۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد خریداری کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۸	خرید کالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.		۲,۳۰۰,۰۰۰	۲,۳۰۰,۰۰۰

مثال ۲: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۱۵/۲/۸۱ مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۵	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه.		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰

مثال ۳: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۲۴/۲/۸۱ مبلغ ۲,۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۴	خرید صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه.		۲,۸۴۰,۰۰۰	۱,۲۰۰,۰۰۰ ۱,۶۴۰,۰۰۰

## ✓ پرداخت وجه خریدهای نسیه

اگر خریدار کالایی را به صورت نسیه خریداری نماید، در تاریخ تعیین شده باید وجه مورد نظر را به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت «حساب‌های پرداختی» بدهکار و «حساب وجوه نقد» یا «صندوق» بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع فرض کنید که مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه خرید نسیه مورخ ۸۱/۲/۱۵ به مبلغ ۱,۷۰۰,۰۰۰ ریال را در تاریخ ۸۱/۳/۱۴ پرداخت کرده باشد. این رویداد به صورت زیر در دفتر مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۴	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۱۵ اردیبهشت.		۱,۷۰۰,۰۰۰	۱,۷۰۰,۰۰۰

### در روش ادواری هنگام خرید کالا، «حساب خرید» بدهکار می‌شود.

هزینه حمل کالای خریداری شده:

مطابق استانداردهای حسابداری هزینه حمل کالای خریداری شده نیز باید به عنوان بخشی از بهای تمام شده کالای خریداری شده در نظر گرفته شود. هزینه حمل کالای خریداری شده باید تحت عنوان حساب‌ها به همین نام ثبت گردد. مثال: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۵ مبلغ ۱۲۵,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت کرد. نحوه ثبت این رویداد در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است.

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۵	هزینه حمل کالای خریداری شده صندوق بابت پرداخت هزینه حمل کالای خریداری شده		۱۲۵,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰

## ✓ انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا و نحوه ثبت آن

در عرف تجاری، فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است برای خریداران تخفیف در نظر بگیرند. به طور کلی تخفیفات خرید به یکی از انحاء زیر است:

### ۱- تخفیف تجاری

تخفیف تجاری عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود و معمولاً به صورت درصدی از قیمت کالا تعیین می‌شود. فروشندگان به دلایل مختلفی ممکن است به خریداران کالاهای خود

تخفیف اعطا نمایند، اما باید یادآور شد که تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. البته تخفیفی که بر اثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری است که به آن تخفیف توافقی نیز می‌گویند. تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود ولی اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.

مثال ۴: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه تلویزیون از شرکت بازرگانی صبا به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صبا قیمت هر دستگاه تلویزیون را ۲۴۸,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۴۰ دستگاه تلویزیون خریداری نمایند، پنج درصد تخفیف اعطا می‌نماید.

بنابراین، قیمت هر دستگاه از تلویزیون‌های خریداری شده توسط مؤسسه بازرگانی حمیدی ۲۳۵,۶۰۰ ریال (۱۲۴۰۰۰ = ۲۴۸,۰۰۰ × ۵٪) بنابرین، ۲۳۵۶۰۰ = ۲۴۸,۰۰۰ - ۱۲۴۰۰۰ محاسبه گردید. با توجه به این تخفیف، مبلغ ۸۰ دستگاه تلویزیون مذکور ۱۸,۸۴۸,۰۰۰ ریال است (۲۳۵۶۰۰ × ۸۰) که با چانه زنی به عمل آمده توسط مدیر مؤسسه بازرگانی حمیدی، برای تلویزیون‌های مزبور کلاً ۱۸,۸۴۰,۰۰۰ ریال توسط مؤسسه به شرکت بازرگانی صبا پرداخت شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۸	خرید کالا صندوق بابت خرید کالا به صورت نقد.	۱۸,۸۴۰,۰۰۰	۱۸,۸۴۰,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، اثرات تخفیف تجاری در دفاتر حسابداری مؤسسه ثبت نمی‌گردد. البته می‌توان در شرح سند حسابداری و دفتر روزنامه این تخفیف را توضیح داد.

تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود.  
تخفیف تجاری معمولاً در فاکتور لحاظ می‌شود و اثرات آن در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌گردد.

## ۲- تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای خریداری شده

پس از خرید کالا، ممکن است مشخص شود که بخشی از کالای خریداری شده بنا به دلایلی مانند معیوب بودن کالا، آسیب دیدگی قبل از دریافت کالا یا عدم مطابقت کالا یا نمونه فاقد کیفیت مورد توافق بین خریدار و فروشنده است. برای مثال ممکن است مؤسسه ای مقداری پارچه خریداری کرده و پس از خرید و انتقال آن به مؤسسه متوجه شود که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است و یا رنگ آمیزی آن مناسب نیست.

در این حالت خریدار می‌تواند تمام یا بخشی از کالای معیوب را به فروشنده برگشت دهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. به تخفیفی که در این موارد منظور می‌گردد «تخفیف بابت عیب» می‌گویند. در دفاتر خریدار، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شود، با این توضیح که اگر برگشت کالا به علت عیب نیز نباشد، جهت ثبت آن از همین حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که ماهیت حساب (برگشت از خرید و تخفیفات) بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال صفحه بعد توجه نمایید:



مثال ۵: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۲ مبلغ ۱۸,۷۰۰,۰۰۰ ریال پارچه از شرکت بازرگانی شکوه به صورت نسیه خریداری کرد. پس از انتقال پارچه‌ها به مؤسسه بازرگانی حمیدی، مسئول کنترل کیفیت متوجه شد که بخشی از پارچه‌ها دارای زدگی است. بنابراین ضمن مذاکره با مسئولین شرکت بازرگانی شکوه، در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۶ معادل ۹۳۵,۰۰۰ ریال از پارچه به فروشنده برگشت داده شد و ۴۸۰,۰۰۰ ریال نیز بابت معیوب بودن بخشی از پارچه‌ها تخفیف در نظر گرفته شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۲	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی شکوه.		۱۸,۷۰۰,۰۰۰	۱۸,۷۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۱۶	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از پارچه‌های خریداری شده از شرکت بازرگانی شکوه		۱,۴۱۵,۰۰۰	۱,۴۱۵,۰۰۰

$$۴۸۰,۰۰۰ + ۹۳۵,۰۰۰ = ۱۴۱۵,۰۰۰$$



مثال ۶: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۸ مبلغ ۷,۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۱/۳/۲۳ معادل ۱,۱۱۹,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۸	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه از شرکت بازرگانی ندا.		۷,۴۶۰,۰۰۰	۷,۴۶۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۳	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت برگشت قسمتی از کالای خریداری شده از شرکت بازرگانی ندا		۱,۱۱۹,۰۰۰	۱,۱۱۹,۰۰۰

برگشت کالا و تخفیف بابت عیب، هر دو در یک حساب به نام «برگشت از خرید و تخفیفات» در دفاتر خریدار ثبت می‌شوند.

### ۳- تخفیف بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی خرید)

برخی مواقع، در خرید و فروش نسبه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می‌کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند. معمولاً فروشندگان برای تشویق خریداران به پرداخت زودتر از موعد، این تخفیف را به آنها اعطا می‌کنند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب تخفیفات نقدی خرید بستانکار می‌باشد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۷: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۸۵۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه و ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰ - ۱۰/۲) خریداری کرد. مؤسسه بازرگانی حمیدی به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:

#### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۴/۱۰	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	۱۷۰,۰۰۰ ۸,۳۳۰,۰۰۰

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۱۷۰,۰۰۰$$

$$۸,۵۰۰,۰۰۰ - ۱۷۰,۰۰۰ = ۸,۳۳۰,۰۰۰$$

با این توضیح اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین، اگر مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ پرداخت نکند نمی‌تواند از تخفیف در نظر گرفته شده استفاده کند. در این حالت باید وجه کالا را به طور کامل حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید مؤسسه بازرگانی حمیدی وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۰ پرداخت کرده باشد. در این حالت، رویدادهای فوق به صورت صفحه بعد در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:



## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	مطابق	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	خرید حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۰	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در تاریخ ۸۱/۴/۱		۸,۵۰۰,۰۰۰	۸,۵۰۰,۰۰۰

اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. به تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف نقدی می‌گویند. تخفیف نقدی در دفاتر خریدار در حساب «تخفیفات نقدی خرید» ثبت می‌شود.

## ✓ حساب فروش

حساب فروش حسابی است که برای ثبت کالاهای فروش رفته مورد استفاده قرار می‌گیرد. لازم به تأکید است که فقط هنگام فروش کالاهایی که قبلاً به منظور فروش خریداری شده‌اند، حساب فروش بستانکار می‌شود و اگر مؤسسه دارایی را قبلاً به منظور فروش، خریداری نکرده باشد، هنگام فروش آن حساب دارایی مربوطه بستانکار می‌شود. هنگام فروش کالا، صندوق یا حساب‌های دریافتی بدهکار و «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

## فروش

بستانکار ↑

## ✓ ثبت حساب‌های فروش

همان‌طور که قبلاً بیان گردید، در روش ادواری، هنگام فروش کالا اگر فروش نسیه باشد، حساب‌های دریافتی و اگر فروش نقدی باشد، حساب صندوق (وجه نقد) بدهکار و حساب فروش بستانکار می‌شود.

هنگام فروش کالا، «حساب فروش» بستانکار می‌شود.

برای تشریح نحوه ثبت فروش کالا به مثال‌های زیر توجه نمایید:

مثال ۸: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۱ مبلغ ۱,۴۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نقد به فروش رساند.



نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت صفحه بعد است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۱	صندوق فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.		۱,۴۸۰,۰۰۰	۱,۴۸۰,۰۰۰



مثال ۹: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۱۷ مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰



مثال ۱۰: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۲/۲۷ مبلغ ۱,۲۷۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رساند و مبلغ ۶۶۰,۰۰۰ ریال آن را به صورت نقد دریافت کرد. نحوه ثبت رویداد فوق در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی به صورت زیر است:

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۲۷	صندوق حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه.		۶۶۰,۰۰۰ ۶۱۰,۰۰۰	۱,۲۷۰,۰۰۰

## دریافت وجه فروش‌های نسیه ✓

اگر مؤسسه کالایی را به صورت نسیه به فروش برساند خریدار باید وجه مورد نظر را در تاریخ تعیین شده به فروشنده پرداخت نماید. در این صورت در دفاتر فروشنده، «حساب وجوه نقد» یا «صندوق» بدهکار و «حساب‌های دریافتی» بستانکار می‌شود. برای تشریح این موضوع فرض کنید وجه فروش نسیه مورخ ۸۱/۲/۱۷ به مبلغ ۸۹۰,۰۰۰ ریال در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت شده باشد. این رویداد به صورت صفحه بعد در دفتر مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروخته شده در ۲۷ اردیبهشت.		۸۹۰,۰۰۰	۸۹۰,۰۰۰

## ✓ انواع تخفیفات و برگشت از فروش کالا و نحوه ثبت آنها

مشابه آنچه که در قسمت تخفیفات و برگشت از خرید کالا توضیح داده شد، تخفیفات فروش به یکی از انحصای زیر است:

## ۱- تخفیف تجاری

آنچه که در معاملات مربوط به خرید و فروش کالا برای خریدار به صورت تخفیف تجاری خرید انجام می‌گیرد، برای فروشنده تخفیفات تجاری فروش تلقی می‌شود. لذا تخفیف تجاری فروش عبارت است از کاهش در قیمت کالا نسبت به قیمت رایج آن که از جانب فروشنده به خریدار داده می‌شود. تخفیف تجاری معمولاً به صورت درصدی از قیمت کالا تعیین و محاسبه می‌شود. همان‌طور که قبلاً نیز بیان گردید، تخفیف تجاری معمولاً برای خریدهای عمده در نظر گرفته می‌شود. ضمناً تخفیفی که بر اثر چانه زنی خریدار در نظر گرفته می‌شود نیز نوعی تخفیف تجاری می‌باشد. که به آن تخفیف توافقی نیز می‌گویند. در دفاتر حسابداری فروشنده نیز اثرات تخفیف تجاری ثبت نمی‌گردد. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید.



مثال ۱۱: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۲ تعداد ۳۰ دستگاه تلویزیون به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسه بازرگانی حمیدی برای خریدارانی که بیشتر از ۱۰ دستگاه تلویزیون خریداری نمایند، مبلغ ۳ درصد تخفیف تجاری در نظر می‌گیرد. لذا در این معامله، قیمت هر یک از تلویزیون‌های فروخته شده که ۳۲۰,۰۰۰ ریال تعیین شده بود، با احتساب ۳ درصد تخفیف به مبلغ هر دستگاه ۳۱۰,۴۰۰ ریال محاسبه و از خریدار دریافت گردید. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌شود:

## دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۲/۱۷	صندوق فروش بابت فروش کالا به صورت نقد.		۹,۳۱۲,۰۰۰	۹,۳۱۲,۰۰۰

$$۳۲۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۹۶۰۰$$

$$۳۲۰,۰۰۰ - ۹۶۰۰ = ۳۱۰,۴۰۰$$

$$۳۱۰,۴۰۰ \times ۳۰ = ۹,۳۱۲,۰۰۰$$

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

## ۲- تخفیف بابت معیوب بودن کالا و برگشت بخشی از کالای فروش رفته

همان‌طور که در قسمت تخفیفات مربوط به خرید کالا بیان گردید، هنگام معیوب بودن کالای مورد معامله و یا عدم مطابقت کالا با نمونه، خریدار می‌تواند تمام یا بخشی از کالا را به فروشنده برگشت بدهد و یا بابت آن تخفیفی از فروشنده دریافت نماید. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود تخفیف بابت عیب می‌گویند. در دفاتر فروشنده، برگشت کالا و تخفیف بابت عیب هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند. لازم به ذکر است که ماهیت حساب برگشت از فروش و تخفیفات بدهکار می‌باشند. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال ۱۲: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۳/۱۷ مبلغ ۹,۸۰۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۱/۳/۲۱ خریدار ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. این رویداد به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌شود:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۳/۱۷	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه.	۹,۸۰۰,۰۰۰	۹,۸۰۰,۰۰۰
	۸۱/۳/۲۱	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت قسمتی از کالای فروش رفته.	۱,۵۴۰,۰۰۰	۱,۵۴۰,۰۰۰

برگشت کالای فروش رفته و تخفیف بابت معیوب بودن کالا هر دو در یک حساب به نام «برگشت از فروش و تخفیفات» در دفاتر فروشنده ثبت می‌شوند.

## ۳- تخفیف بابت واریز وجه زودتر از موعد تعیین شده (تخفیفات نقدی فروش)

همان‌طور که در قسمت تخفیفات تجاری خرید توضیح داده شد، برخی مواقع، در خرید و فروش نسیه کالا، مدت زمان مشخصی برای پرداخت وجه معامله تعیین می‌شود و طرفین توافق می‌کنند که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت مشخصی پرداخت کند، برای او درصدی از مبلغ کالا به صورت تخفیف در نظر گرفته شود. تخفیفی که در این موارد در نظر گرفته می‌شود، در دفاتر فروشنده به عنوان تخفیفات نقدی فروش ثبت می‌شود. برای تشریح این موضوع به مثال زیر توجه نمایید:



مثال ۱۳: مؤسسه بازرگانی حمیدی در تاریخ ۸۱/۴/۱ مبلغ ۶,۲۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ - ۱۰/۳)، به فروش رساند. خریدار به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۱/۴/۱۰ مبلغ کالای مذکور را به صورت نقد مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت کرد. این رویدادها به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه و ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۴/۱۰	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۰۱۴,۰۰۰ ۱۸۶,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ \times ۳\% = ۱۸۶,۰۰۰$$

$$۶,۲۰۰,۰۰۰ - ۱۸۶,۰۰۰ = ۶,۰۱۴,۰۰۰$$

با این توضیح که اگر خریدار وجه مورد نظر را ظرف مهلت تعیین شده جهت استفاده از تخفیف، که در این مثال ۱۰ روز است، پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف استفاده نماید و باید کل مبلغ خرید را تا مدت تعیین شده پرداخت نماید. بنابراین اگر خریدار وجه خرید مورخ ۸۱/۴/۱ را تا تاریخ ۸۱/۴/۱۱ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت نکند، نمی‌تواند از تخفیف در نظر گرفته شده برخوردار شود. در این حالت باید وجه کالا را حداکثر تا تاریخ ۸۱/۵/۱۱ به طور کامل پرداخت کند. با این توضیحات فرض کنید خریدار، وجه کالا را در ۸۱/۵/۱۱ به مؤسسه بازرگانی حمیدی پرداخت کرده باشد، در این حالت، رویدادهای فوق به صورت زیر در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حمیدی ثبت می‌گردد:

### دفتر روزنامه صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۱/۴/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۳ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
	۸۱/۵/۱۱	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۱/۴/۱		۶,۲۰۰,۰۰۰	۶,۲۰۰,۰۰۰

به تخفیفی که بابت پرداخت وجه زودتر از موعد تعیین شده در نظر گرفته می شود تخفیف نقدی می گویند.  
تخفیف نقدی در دفاتر فروشنده در حساب «تخفیفات نقدی فروش» ثبت می شود.

### ✓ موجودی کالا و حسابهای مربوطه

به طور کلی، موجودی کالا شامل ملزومات مصرفی، مواد خام، محصولات در جریان ساخت و موجودیهای کالای آماده برای فروش است. لیکن با توجه به این که در این مبحث صرفاً مؤسسات بازرگانی مد نظرند، می توان گفت که در مؤسسات بازرگانی، «موجودی کالا» عبارت است از موجودی کالاهائی که به منظور فروش نگهداری می شود.<sup>۱</sup> موجودی کالا یکی از اقلام دارایی جاری مؤسسه تلقی می شود زیرا انتظار می رود طی یک سال مالی به فروش رسد یا مصرف شود.

### ✓ انبارگردانی موجودی کالا

در پایان هر سال مالی، به منظور تعیین مقدار کالای باقی مانده در شرکت، کلیه کالاهای موجود شمارش می شوند. به این عملیات، که طی تعداد اقلام باقی مانده موجودی کالا مشخص می شود، اصطلاحاً انبارگردانی (شمارش عینی موجودیهای کالا) گفته می شود. البته به منظور اعمال کنترل های قوی تر بر موجودیهای شرکت می توان عملیات انبارگردانی را چندین بار در طی سال انجام داد.

به عملیاتی که طی آن کلیه کالاهای موجود به منظور تعیین مقدار کالای باقی مانده در شرکت شمارش می شوند، انبارگردانی گفته می شود.

### ✓ روشهای ارزیابی موجودی کالا

پس از این که مقدار یا تعداد کالای باقی مانده در پایان از طریق انبارگردانی مشخص شد، باید قیمت آن تعیین گردد. اما با توجه به این که کالاهای موجود در پایان دوره طی چندین مرحله و به قیمت های متفاوتی خریداری شده اند، باید مشخص شود که مبلغ هر واحد از کالاها به چه مبلغی در گزارش های مالی منعکس گردد. برای تشریح این موضوع فرض کنید شرکت سپیدار در ابتدای سال ۱۳۸۸ تأسیس شده و طی سال مذکور خریدهای زیر را انجام داده است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۱	۲۰۰ کیلو	۱۰۴۰ ریال	۲۰۸,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۶/۱۴	۴۰۰ کیلو	۱۱۰۰ ریال	۴۴۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۰/۲۵	۳۰۰ کیلو	۱۲۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۹۰۰ کیلو		۱,۰۰۸,۰۰۰

۱ - تعریف فوق اگر چه در مورد مؤسسات بازرگانی درست است، اما تعریف جامعی نیست. زیرا موجودیهای یک واحد تولیدی تنها شامل کالاهای ساخته شده و آماده برای فروش نیست، بلکه موجودی مواد خام و کالاهای در جریان ساخت را نیز در بر می گیرد. با این توصیف می توان گفت: «موجودی کالا عبارت است از دارایی های مشهود متعلق به مؤسسه که برای فروش در جریان عادی فعالیت های مؤسسه نگه داری می شود یا در جریان تولید چنین کالاهایی است و یا در تولید کالاها و خدماتی به همین منظور مورد استفاده قرار خواهد گرفت.»

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۵۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۳۵۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته چه مبلغی است؟ در پاسخ به سؤال فوق باید روش مورد استفاده جهت تخصیص بهای تمام شده به موجودی مواد و کالا باید تعیین شود. اهم این روش‌ها، که در این فصل مورد بررسی قرار خواهد گرفت (با سیستم ثبت ادواری)، به شرح زیر است:

### ۱- روش شناسایی ویژه

در روش شناسایی ویژه<sup>۱</sup>، مشخص می‌شود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره مالی مربوط به کدام یک از خریدها بوده است و سپس، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره براساس بهای تمام شده آن خریدها محاسبه می‌شود. برای مثال اگر در مثال فوق ۱۰۰ کیلو از کالای فروش رفته طی سال ۱۳۸۸ از محل خریدهای اول اردیبهشت، ۳۰۰ کیلو از محل خریدهای ۱۴ شهریور و ۱۵۰ کیلو از محل خریدهای ۲۵ دی باشد، بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت زیر محاسبه می‌شود:

#### جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش شناسایی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۰۰	۱۱۰۰	۳۳۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۵۵۰		۶۱۴,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۱۴,۰۰۰ ریال است. لذا از آنجا که کل کالای آماده برای فروش<sup>۲</sup> ۱,۰۰۸,۰۰۰ ریال است، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۹۴,۰۰۰ ریال ( $۱,۰۰۸,۰۰۰ - ۶۱۴,۰۰۰ = ۳۹۴,۰۰۰$ ) می‌شود. البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:

#### جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش شناسایی ویژه

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۱۰۰	۱۰۴۰	۱۰۴,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۱۰۰	۱۱۰۰	۱۱۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۲۰۰	۱۸۰,۰۰۰
جمع	۳۵۰		۳۹۴,۰۰۰

استفاده از روش شناسایی ویژه در صورتی امکان پذیر است که برای هر فقره از خریدها و فروش‌ها مدارک و اطلاعات کافی نگهداری شود یا این که ماهیت موجودی کالای مؤسسه به نحوی باشد که بتوان تعلق آن به هر یک از خریدها را به دقت تعیین نمود. مانند موجودی انواع خودرو که می‌توان با ملاحظه شماره موتور کلیه خودروهای موجود در پایان دوره مالی، تعیین نمود که قیمت تمام شده هر یک از آنها چه مبلغ است.

۱- نام دیگر روش شناسایی ویژه روش تعیین قیمت تمام شده واحدهای مشخص کالا است.

۲- کالای آماده برای فروش در ادامه همین فصل توضیح داده شده است.

در روش شناسایی ویژه مشخص می‌شود که کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره از کدام یک از خریدها بوده و بهای تمام شده آنها براساس بهای تمام شده آن خریدها تعیین می‌شود.

## ۲- روش میانگین موزون

در این روش ابتدا میانگین بهای تمام شده کالاهای آماده برای فروش محاسبه و سپس بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره بر مبنای معدل (میانگین) مذکور تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، در روش میانگین موزون ابتدا میانگین بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت طی سال محاسبه می‌شود. سپس رقم به دست آمده، در تعداد (مقدار) موجودی کالای پایان دوره (که از طریق انبارگردانی بدست آمده) ضرب می‌شود تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد. اینک نحوه محاسبه بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار، با استفاده از روش میانگین موزون، تشریح می‌گردد:

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد کالای آماده برای فروش} = \frac{\text{بهای تمام شده کالای آماده برای فروش}}{\text{تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش}}$$

$$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش} = \frac{(1200 \times 300) + (1100 \times 400) + (1040 \times 200)}{200 + 400 + 300} = 1,120$$

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ مبلغ ۱۱۲۰ ریال است. اکنون این مبلغ در تعداد (مقدار) کالای فروش رفته شرکت سپیدار (۵۵۰ کیلو) ضرب می‌شود تا بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ تعیین گردد.

$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = 550 \times 1,120 = 616,000$$

برای به دست آوردن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره شرکت سپیدار (۳۵۰ کیلو) نیز باید تعداد (مقدار) کالای باقیمانده در پایان دوره در ۱۱۲۰ ضرب شود.

$$350 \times 1,120 = 392,000 = \text{بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره}$$

بنابراین، با استفاده از روش میانگین موزون، بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار در پایان سال ۱۳۸۸ مبلغ ۳۹۲,۰۰۰ ریال است.

یکی دیگر از روش‌هایی که برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا ارائه شده روش میانگین ساده است. در روش میانگین ساده، بهای تمام شده یک واحد کالای آماده برای فروش از تقسیم کردن جمع قیمت‌های خرید بر دفعات خرید کالا به دست می‌آید. بنابراین، میانگین ساده بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت سپیدار طی سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{میانگین ساده بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش} = \frac{1200 + 1100 + 1040}{3} = 1,113$$

این روش فقط زمانی قابل استفاده است که مقدار خرید کالا در هر دفعه خرید یکسان باشد. مثلاً شرکت در تمام دفعات مقدار ۲۰۰ واحد کالا خریداری کند. اما از آنجا که این امر بسیار به ندرت اتفاق می‌افتد، معمولاً روش میانگین ساده قابل استفاده نخواهد بود.



در روش میانگین موزون، بهای تمام شده کالای فروش رفته و همچنین کالای موجود در پایان دوره براساس میانگین بهای تمام شده کالای آماده برای فروش تعیین می‌شود.

### ۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؛ بنابراین موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره است. به عبارت دیگر، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده از آخرین خریدهای سال است.

اینک نحوه محاسبه بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده تشریح می‌گردد. همانطور که اشاره شد در این روش فرض می‌شود که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای سال می‌باشد. لذا ۵۵۰ کیلو کالای کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ شامل ۲۰۰ کیلو کالای خریداری شده در اول اردیبهشت و ۳۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۲۰۰ کیلو گرم را به قیمت خرید یک واحد کالا در اول اردیبهشت ماه می‌کنیم و ۳۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم تا بهای تمام شده کالای فروش رفته تعیین گردد.

$$= 593,000 = (200 \times 1040) + (350 \times 1100)$$

بهای تمام شده کالای فروش رفته

به این ترتیب، از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره شرکت سپیدار ۳۰۰ کیلو آن از خریدهای ۲۵ دی ماه و بقیه آن، (یعنی ۵۰ کیلو گرم) از محل خریدهای ۱۴ شهریور ماه است. لذا ۳۰۰ کیلو گرم را ضربدر قیمت خرید یک واحد کالا در ۲۵ دی ماه ضرب می‌کنیم و ۵۰ کیلو گرم را نیز به قیمت خرید یک واحد کالا در ۱۴ شهریور ضرب می‌کنیم تا بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره تعیین گردد.

$$= 415,000 = (50 \times 1100) + (300 \times 1200)$$

بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

لذا بر اساس روش فایفو (FIFO) بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۵۹۳,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاهای پایان دوره شرکت ۴۱۵,۰۰۰ ریال می‌شود.

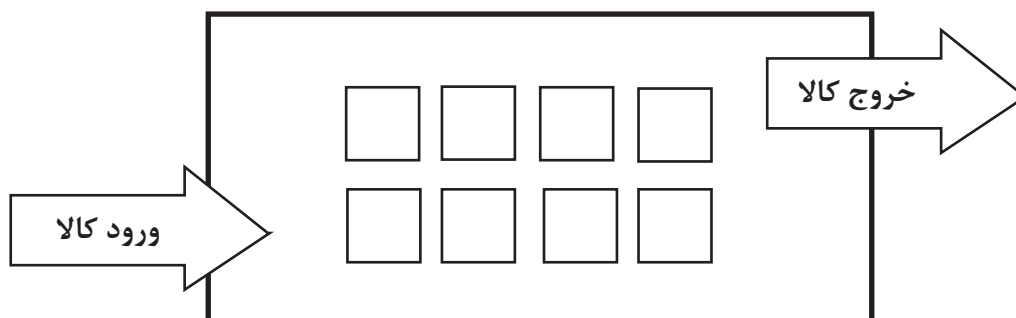
#### جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش FIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۲۰۰	۱۰۴۰	۲۰۸,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۳۵۰	۱۱۰۰	۳۸۵,۰۰۰
	۵۵۰		۵۹۳,۰۰۰

#### جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش FIFO

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۵۰	۱۱۰۰	۵۵,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۳۰۰	۱۲۰۰	۳۶۰,۰۰۰
	۳۵۰		۴۱۵,۰۰۰

گردش فرضی کالا در روش یادشده را به صورت زیر می توان نشان داد:



در روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) فرض بر این است که کالایی که زودتر وارد شده زودتر هم خارج می شود.

در روش FIFO فرض بر این است که هر کالایی که زودتر خریداری شده زودتر نیز به فروش رسیده است لذا، بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می شود.

#### ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

در روش اولین صادره از آخرین وارده<sup>۱</sup> (LIFO) فرض بر این است که فروش های دوره مالی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است. بنابراین موجودی کالای پایان دوره از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره است. به عبارت دیگر در این روش فرض می شود هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است، بنابراین آن مقدار از کالاها که در پایان دوره باقی مانده است از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره است. پس، روش LIFO را دقیقاً می توان برعکس روش FIFO دانست. اینک نحوه محاسبه بهای تمام شده موجودی کالاها پایان دوره شرکت سپیدار با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده تشریح می گردد.

همانطور که اشاره شد در روش LIFO فرض می شود که کالای فروش رفته از محل آخرین خریدهای سال می باشد. لذا ۳۰۰ کیلو از ۵۵۰ کیلو کالای فروش رفته شرکت سپیدار از محل خرید ۲۵ دی ماه و ۲۵۰ کیلو بقیه از محل خریدهای ۱۴ شهریور می باشد. بنابراین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ به صورت زیر محاسبه می شود:

$$\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته} = (۳۰۰ \times ۱۲۰۰) + (۲۵۰ \times ۱۱۰۰) = ۶۳۵,۰۰۰$$

با توجه به توضیحات فوق، در روش LIFO موجودی کالای پایان دوره شرکت سپیدار از محل موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره خواهد بود. لذا از ۳۵۰ کیلو کالای پایان دوره شرکت سپیدار ۲۰۰ کیلو آن از خریدهای اول اردیبهشت و بقیه آن، یعنی ۱۵۰ کیلو گرم، از محل خریدهای ۱۴ شهریور تعیین می شود. لذا ۲۰۰ کیلو گرم را به بهای تمام شده یک واحد کالای خریداری شده در اول اردیبهشت ضرب می کنیم و ۱۵۰ کیلو گرم را نیز به بهای تمام شده یک واحد کالای خریداری شده در ۱۴ شهریور ضرب می کنیم تا بهای تمام شده موجودی کالاها پایان دوره تعیین گردد.

$$۳۷۳,۰۰۰ = (۱۵۰ \times ۱۱۰۰) + (۲۰۰ \times ۱۰۴۰) = \text{بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره}$$

لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت سپیدار در سال ۱۳۸۸، با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده، ۶۳۵,۰۰۰ ریال و بهای تمام شده موجودی کالاها پایان دوره شرکت ۳۷۳,۰۰۰ ریال تعیین می شود.

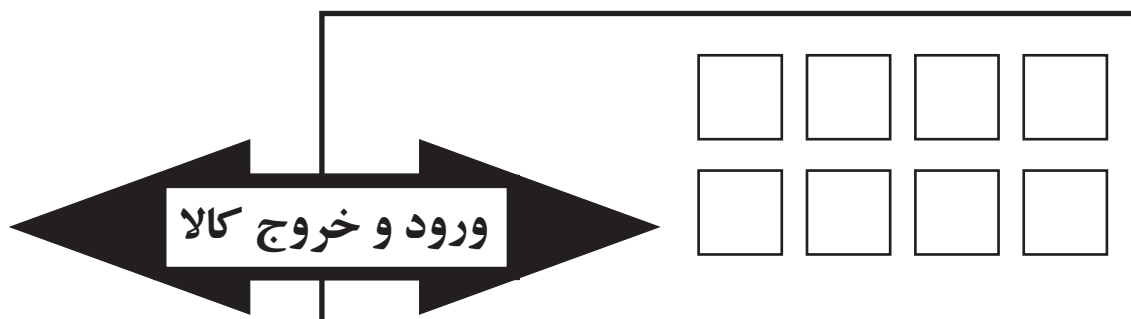
**جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با روش LIFO**

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۲/۱	۳۰۰	۱۲۰۰	۳۶۰,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۲۵۰	۱۱۰۰	۲۷۵,۰۰۰
	۵۵۰		۶۳۵,۰۰۰

**جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با روش LIFO**

شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
از محل خریدهای ۸۸/۶/۱۴	۲۰۰	۱۰۴۰	۲۰۸,۰۰۰
از محل خریدهای ۸۸/۱۰/۲۵	۱۵۰	۱۱۰۰	۱۶۵,۰۰۰
	۳۵۰		۳۷۳,۰۰۰

همانطور که قبلاً نیز بیان گردید، مطابق استانداردهای حسابداری ایران، استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده مجاز نیست و توصیه می‌گردد. بلکه مطابق استانداردهای مزبور باید برای محاسبه بهای تمام شده موجودی مواد و کالا یکی از روش‌های «شناسائی ویژه»، «اولین صادره از اولین وارده» یا «میانگین موزون» مورد استفاده قرار بگیرد. گردش فرضی کالا در روش لایفو (LIFO) را به صورت زیر می‌توان نشان داد:



در روش LIFO فرض بر این است که کالائی که دیرتر وارد شده زودتر خارج می‌شود.

در روش اولین صادره از آخرین وارده LIFO فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودی پایان دوره بر این اساس تعیین می‌شود.

**✓ اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه**

موجودی کالا یکی از اقلام مهم در ترازنامه و سود و زیان مؤسسات بازرگانی و مؤسسات تولیدی است. به طور کلی هر چه موجودی کالای اول دوره بیشتر باشد، سود مؤسسه کاهش می‌یابد و هر چه موجودی کالای پایان دوره بیشتر باشد، سود محاسبه شده برای مؤسسه افزایش می‌یابد.

## گزارش مانده حساب‌های خرید و فروش در پایان دوره مالی

سیستم حسابداری واحدهای بازرگانی باید حائز شرایطی باشد که علاوه بر قابل استخراج بودن اطلاعات مربوط به حسابداری مؤسسات خدماتی آن، اطلاعات مربوط «مبلغ فروش»، «بهای تمام شده کالای خریداری شده»، «بهای تمام شده کالای فروش رفته»، «مبلغ موجودی کالای اول دوره» و «مبلغ موجودی کالای پایان دوره» نیز از آن قابل استخراج باشد. برای این منظور، در گزارش‌های مالی مؤسسات بازرگانی، علاوه بر صورت سود و زیان، چند گزارش تکمیلی دیگر نیز تهیه می‌شود، که جهت رعایت اختصار در قالب مثال زیر تشریح می‌گردد:



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

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

موجودی کالای پایان دوره نیز ۱۸۱,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است:

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

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

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

### مؤسسه بازرگانی زمرد

#### صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده

برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۸/۱۲/۲۹

۶۱۰,۰۰۰	خرید
	کسر می‌شود:
(۲۴,۰۰۰)	برگشت از خرید و تخفیفات
(۴۶,۰۰۰)	تخفیفات نقدی خرید
<u>۵۴۰,۰۰۰</u>	خرید خالص
۳۲,۰۰۰	اضافه می‌شود: هزینه حمل کالای خریداری شده
<u>۵۷۲,۰۰۰</u>	بهای تمام شده کالای خریداری شده

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

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

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

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

### مطالعه آزاد

#### روش ثبت دائمی موجودی کالا ✓

همان طور که در قسمت های فوق مشاهده نمودید، در روش ثبت ادواری موجودی کالا، هنگام خرید کالا حساب خرید بدهکار می شود. اما در روش ثبت دائمی، هنگام خرید کالا حساب موجودی کالا بدهکار می شود. برای تشریح این موضوع، به مثال زیر توجه نمائید:

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



## دفتر روزنامه

صفحه:

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

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



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

## دفتر روزنامه

صفحه:

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
	۸۹/۲/۱۲	صندوق فروش بهای تمام شده کالای فروش رفته موجودی کالا بابت فروش کالا به صورت نقد.	۲۷۴,۰۰۰	۲۲۰,۰۰۰ ۲۷۴,۰۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در روش ثبت دائمی هنگام فروش کالا دو ثبت انجام می‌شود. ثبت اول همان است که در روش ادواری انجام می‌شد و ثبت دوم مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته است. در حقیقت روش دائمی به نحوی عمل می‌کند که هنگام خرید کالا، به سبب افزایش موجودی کالا، «حساب موجودی کالا» بدهکار می‌شود و موقع فروش کالا، به علت کاهش موجودی کالا، «حساب موجودی کالا» بستانکار می‌شود. لذا روش دائمی نسبت به روش ادواری کامل‌تر است و تغییرات موجودی کالا را در هر زمان به نحو درست نشان می‌دهد.

### ✓ ارزیابی موجودی کالا در روش ثبت دائمی<sup>۱</sup>

تاکنون چهار شیوه ارزیابی موجودی کالا با استفاده از روش ثبت ادواری توضیح داده شد. شیوه‌های مذکور را در روش ثبت دائمی نیز می‌توان مورد استفاده قرار داد. اصول کلی محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا با استفاده از شیوه‌های مزبور در روش ثبت ادواری و دائمی یکسان است لیکن با توجه به تفاوت‌های روش ادواری و روش دائمی، لازم است شیوه‌های ارزیابی موجودی کالا با استفاده از این روش نیز تشریح گردد. برای این منظور به مثال زیر توجه نمایید.



مثال: اطلاعات صفحه بعد در مورد موجودی کالای شرکت مهتاب در سال ۱۳۸۹ در دست است:

۱- معمولاً استفاده از کارت انبار در روش ثبت دائمی، فرایند محاسبات را آسان می‌کند که در درس حسابداری صنعتی توضیح داده شده است.

شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۱۰۰ کیلو	۱۰۰۰ ریال	۱۰۰,۰۰۰
خرید مرحله اول	۱۳۸۹/۲/۱	۲۰ کیلو	۱۱۵۰ ریال	۲۳۰,۰۰۰
فروش مرحله اول	۱۳۸۹/۴/۱۴	۲۲ کیلو	—	—
خرید مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۵	۳۲ کیلو	۱۲۰۰	۳۸۴,۰۰۰
فروش مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۲۵ کیلو	—	—

با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش های زیر محاسبه کنید:

- ۱- روش شناسایی ویژه (در این روش فرض کنید ۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و فروش دوم نیز کلاً از محل خرید مرحله دوم بوده است).
- ۲- روش میانگین موزون (متحرک)
- ۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)
- ۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش شناسایی ویژه:

$$۵۴۵۵۰۰ = (۲۵۰ \times ۱۲۰۰) + (۱۷۰ \times ۱۱۵۰) + (۵۰ \times ۱۰۰۰) = \text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}$$

تعداد ۵۰ واحد از فروش اول از محل موجودی کالای اول دوره بوده که با قیمت هر واحد ۱۰۰۰ ریال محاسبه شده و باقی مانده فروش مرحله اول که ۱۷۰ واحد بوده از محل خرید مرحله اول انجام شده که قیمت هر واحد آن ۱۱۵۰ ریال است. ضمناً با توجه به این که فروش دوم کلاً از محل خرید مرحله دوم بوده، قیمت هر واحد از کالای فروش رفته در این مرحله ۱۲۰۰ ریال در نظر گرفته شده است.

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش میانگین موزون:

هنگام استفاده از روش میانگین موزون با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، باید در هر مرحله که کالایی خریداری می شود، میانگین موزون مجدداً محاسبه شود. (قیمت میانگین موزون جدیدی محاسبه شود). پس از انجام خرید مرحله اول، شرکت مهتاب ۳۰۰ واحد کالا در اختیار دارد که ۱۰۰ واحد آن با قیمت هر کیلو ۱۰۰۰ ریال و ۲۰۰ واحد آن به قیمت هر کیلو ۱,۱۵۰ ریال خریداری شده است. لذا بهای تمام شده این ۳۰۰ واحد برابر ۳۳۰,۰۰۰ ریال است، که اگر آن را بر ۳۰۰ واحد تقسیم کنید، میانگین موزون بهای تمام شده هر واحد ۱,۱۰۰ ریال می شود:

$$۳۳۰,۰۰۰ = (۲۰۰ \times ۱۱۵۰) + (۱۰۰ \times ۱۰۰۰) = \text{بهای تمام شده موجودی کالا پس از خرید مرحله اول}$$

$\text{میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو} =$	$\frac{۳۳۰,۰۰۰}{۳۰۰}$	$= ۱۱۰۰$
--	-----------------------	----------

با توجه به اینکه فروش مرحله اول در تاریخ ۱۳۸۹/۴/۱۴، یعنی پس از خرید مرحله اول انجام شده است، میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله اول ۱,۱۰۰ ریال و که کل آن برابر ۲۴۲,۰۰۰ ریال (۲۴۲,۰۰۰ = ۱,۱۰۰ × ۲۲۰) است.

پس از انجام فروش مرحله اول، ۸۰ کیلو کالا باقی می ماند که میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلوی آن ۱,۱۰۰ ریال است. با انجام خرید مرحله دوم به قیمت هر کیلو ۱,۲۰۰ ریال، مجدداً باید میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد کالا به صورت زیر محاسبه شود:

$$= 472,000 = (320 \times 1,200) + (80 \times 1,100) = \text{بهای تمام شده موجودی کالا پس از خرید مرحله دوم}$$

میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو	= 1180
$\frac{472,000}{(80 + 320)}$	

پس میانگین موزون بهای تمام شده یک کیلو کالای فروش رفته در مرحله دوم ۱۱۸۰ ریال و کل آن برابر ۲۹۵,۰۰۰ ریال است.  $(250 \times 1,180 = 295,000)$

بنابراین، کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش میانگین موزون مبلغ ۵۳۷,۰۰۰ ریال است:  $242,000 + 295,000 = 537,000$

یادآوری می شود در صورت استفاده از روش میانگین موزون با روش ثبت دائمی موجودیها، به روش مذکور «روش میانگین موزون متحرک» یا سیار نیز گفته می شود. زیرا، با هر خرید، میانگین تغییر می یابد.

### ✓ محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO):

همان طور که در قسمت های قبل بیان گردید، در این روش فرض می شود هر کالایی که زودتر خریداری شده، زودتر نیز به فروش رسیده است. بنابراین، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحله اول از محل موجودی کالای اول دوره و بقیه (۱۲۰ واحد) از محل خرید مرحله اول بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله اول با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

$$= 238,000 = (120 \times 1150) + (100 \times 1000)$$

کل خرید مرحله اول ۲۰۰ کیلو بوده که ۱۲۰ کیلوی آن در فروش مرحله اول تحویل مشتریان شده و فقط ۸۰ کیلوی آن باقی مانده است که این ۸۰ کیلو نیز طی فروش مرحله دوم به فروش رسیده است. لذا ۸۰ کیلو از فروش مرحله دوم از محل خرید اول و بقیه آن که ۱۷۰ کیلو می باشد  $(250 - 80 = 170)$  از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله دوم با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) برابر است با:

$$= 296,000 = (170 \times 1,200) + (80 \times 1,150)$$

بنابراین کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) مبلغ ۵۳۴,۰۰۰ ریال است:

$$238,000 + 296,000 = 534,000$$



## ✓ محاسبه بهای تمام‌شده کالای فروش رفته با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO):

همان‌طور که در قسمت‌های قبل بیان گردید، در این روش فرض می‌شود هر کالایی که دیرتر خریداری شده، زودتر به فروش رسیده است. بنابراین، ۲۰۰ کیلو از فروش مرحله اول از محل خرید مرحله اول و بقیه (۲۰ واحد) از محل موجودی کالای اول دوره بوده است. لذا بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله اول با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

$$(200 \times 1150) + (20 \times 1000) = 250,000$$

با توجه به توضیحات فوق فرض می‌شود که فروش دوم نیز کلاً از محل خرید دوم بوده است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در مرحله دوم با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) برابر است با:

$$(250 \times 1200) = 300,000$$

بنابراین کل بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرکت مهتاب طی سال ۱۳۸۹ با استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) مبلغ ۵۵۰,۰۰۰ ریال است:

$$250,000 + 300,000 = 550,000$$

اکنون خودتان مثال فوق را با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا پاسخ دهید. خواهید دید نتایج روش‌هایی که شناسایی ویژه و روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO) با هر دو روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی یکسان است، ولی روش‌های میانگین موزون و روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) در روش (سیستم) ثبت ادواری و دائمی به نتایج مختلفی خواهد رسید.



## پرسش

- ۱- «حساب خرید» در چه مواردی استفاده می‌شود؟
- ۲- در روش ادواری هنگام خرید کالا چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۳- انواع تخفیفات و برگشت از خرید کالا را نام ببرید.
- ۴- تخفیف تجاری چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۵- حساب برگشت از خرید و تخفیفات در چه مواقعی مورد استفاده قرار می‌گیرد؟
- ۶- تخفیف نقدی خرید را توضیح دهید.
- ۷- حساب فروش در چه مواردی استفاده می‌شود؟
- ۸- تعیین کنید که ماهیت هر کدام از حساب‌های زیر بدهکار است یا بستانکار:  
فروش  
تخفیفات نقدی فروش  
برگشت از خرید و تخفیفات  
خرید  
تخفیفات نقدی خرید  
هزینه حمل کالای خریداری شده
- ۹- در روش ادواری هنگام فروش کالا چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۰- برای ثبت عملیات مالی مربوط به موجودی‌های کالا چند سیستم ثبت حسابداری وجود دارد؟ هر کدام را توضیح دهید.
- ۱۱- منظور از انبارگردانی چیست؟ توضیح دهید.
- ۱۲- روش‌های ارزیابی موجودی کالا را نام ببرید.
- ۱۳- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از موجودی کالای اول دوره و اولین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟
- ۱۴- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که موجودی کالای پایان دوره از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟
- ۱۵- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که زودتر خریداری شده دیرتر به فروش رسیده است؟
- ۱۶- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که هر کالایی که دیرتر خریداری شده زودتر به فروش رسیده است؟
- ۱۷- اثر تغییرات موجودی کالا بر سود مؤسسه را شرح دهید.
- ۱۸- هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای خریداری شده چه حسابی بستانکار می‌شود؟
- ۱۹- تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا از فروشنده گرفته می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
- ۲۰- تخفیفی که بابت معیوب بودن کالا به خریدار اعطا می‌شود به چه حسابی منظور می‌شود؟
- ۲۱- هنگام برگشت تمام یا قسمتی از کالای فروش رفته چه حسابی بدهکار می‌شود؟
- ۲۲- توضیح دهید که کدام یک از روش‌های محاسبه بهای تمام شده موجودی کالا در روش ثبت ادواری و دائمی به نتایج یکسان می‌رسد؟
- ۲۳- در کدام یک از روش‌های ارزیابی موجودی کالا فرض بر این است که فروش‌های دوره مالی از آخرین خریدهای دوره مالی به عمل آمده است؟

## تمرین



- ۱- مؤسسه بازرگانی محمدی در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۷ مبلغ ۷۵۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی محمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۲- مؤسسه بازرگانی ندا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۴۶۲,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی ندا با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۳- مؤسسه بازرگانی احمدی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ مبلغ ۶۷۸,۰۰۰ ریال کالا خریداری کرد و مبلغ ۳۷۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً پرداخت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی احمدی با دو روش ادواری و دائمی ثبت کنید.
- ۴- شرکت بازرگانی صبا در تاریخ ۸۸/۲/۲۸ تعداد ۸۰ دستگاه کولر از شرکت بازرگانی صدف به صورت نقد خریداری کرد. شرکت بازرگانی صدف قیمت هر دستگاه کولر را ۴۵۰,۰۰۰ ریال اعلام کرده است لیکن به خریدارانی که بیشتر از ۲۰ دستگاه کولر خریداری نمایند، چهار درصد تخفیف اعطا می نماید. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت بازرگانی صبا ثبت کنید.
- ۵- شرکت شادی در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۸۸۰,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۵ به علت معیوب بودن بخشی از کالای خریداری شده مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف گرفته شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز به فروشنده برگشت داده شد. این رویدادها را در دفتر روزنامه شرکت شادی ثبت کنید.
- ۶- مؤسسه بازرگانی شفق در تاریخ ۸۸/۳/۱۸ مبلغ ۲۴۸,۰۰۰ ریال کالا از شرکت بازرگانی ندا به صورت نسیه خریداری کرد. در تاریخ ۸۸/۳/۲۳ معادل ۲۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده به فروشنده برگشت داده شد و در تاریخ ۸۸/۳/۲۷ وجه کالای خریداری شده را پرداخت کرد. این رویدادها را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی شفق ثبت کنید.
- ۷- مؤسسه بازرگانی سما در تاریخ ۸۸/۲/۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۵ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۵ - ۱۰/۲) خریداری کرد. مؤسسه به منظور استفاده از این تخفیف، در تاریخ ۸۸/۲/۱۰ وجه کالای مذکور را به صورت نقد پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به خرید کالا و پرداخت وجه آن را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی سما ثبت کنید.
- ۸- مؤسسه بازرگانی گسترش در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۵۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۵۰ - ۱۰/۲) خریداری کرد و در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی گسترش ثبت کنید.
- ۹- شرکت بازرگانی نوا در تاریخ ۸۸/۲/۱۳ مبلغ ۶۲۴,۰۰۰ ریال کالا بصورت نسیه به فروش رساند. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی نوا ثبت کنید.
- ۱۰- مؤسسه بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۱ مبلغ ۷۸۶,۰۰۰ ریال کالا به فروش رساند و مبلغ ۳۹۰,۰۰۰ ریال آن را نقداً دریافت نمود. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حسینی ثبت کنید.

۱۱- مؤسسه بازرگانی حسینی در تاریخ ۸۸/۲/۲۴ تعداد ۲۴۰ جفت کفش به فروشگاه زنجیره ای تابان به صورت نقد به فروش رساند. مؤسسه بازرگانی حسینی هر جفت از کفشهای مزبور را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند اما برای خریدهای بالای ۱۰۰ جفت، قیمت هر جفت کفش را ۹۸,۰۰۰ ریال در نظر می‌گیرد. لذا بابت این معامله، فروشگاه زنجیره‌ای تابان مبلغ ۲۳۵۲۰,۰۰۰ ریال به مؤسسه بازرگانی حسینی پرداخت کرد. این رویداد را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی حسینی و فروشگاه زنجیره ای تابان ثبت کنید.

۱۲- شرکت کوهستان در تاریخ ۸۸/۳/۲ مبلغ ۱۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه به فروش رساند. در تاریخ ۸۸/۳/۶ به علت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته مبلغ ۴۲,۰۰۰ ریال تخفیف به خریدار داده شد و ۲۶,۰۰۰ ریال از کالا نیز توسط خریدار برگشت داده شد. این رویداد را در دفتر روزنامه شرکت کوهستان ثبت کنید.

۱۳- مؤسسه بازرگانی شهاب در تاریخ ۸۸/۶/۱ مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۶۰ روزه، ۲ درصد تخفیف اگر تا ۱۵ روز پرداخت شود (ن/۶۰-۱۵/۲) به فروش رساند. خریدار وجه کالای مذکور را در تاریخ ۸۸/۶/۱۵ پرداخت کرد. رویدادهای مربوط به فروش کالا و دریافت وجه آن را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی شهاب ثبت کنید.

۱۴- شرکت نیکو در تاریخ ۸۸/۳/۱ مبلغ ۲۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط نسیه ۴۰ روزه، ۱ درصد تخفیف اگر تا ۱۰ روز پرداخت شود (ن/۴۰-۱۰/۱) به فروش رساند. خریدار در تاریخ ۸۸/۴/۱۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه شرکت نیکو ثبت کنید.

۱۵- مؤسسه بهار در تاریخ ۸۷/۳/۲۰ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰-۱۰/۲ به فروش رساند. در تاریخ ۸۷/۳/۲۲ خریدار ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده را به مؤسسه برگشت داد و با توافق طرفین، مبلغ ۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن بخشی از کالا در نظر گرفته شد. خریدار در تاریخ ۸۷/۳/۳۰ وجه کالای مذکور را پرداخت نمود. رویدادهای مذکور را در دفتر روزنامه مؤسسه بهار ثبت کنید.

۱۶- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سپند در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
خرید کالا	۱۳۸۸/۲/۲۱	۳۰۰ کیلو	۶۰۰ ریال	۱۸۰,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۷/۱۴	۶۰۰ کیلو	۷۲۰ ریال	۴۳۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۸/۱۱/۲۴	۴۵۰ کیلو	۸۰۰ ریال	۳۶۰,۰۰۰
جمع		۱۳۵۰ کیلو		۹۷۲,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۸ مقدار ۸۵۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۵۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید. (با روش ثبت ادواری موجودی کالا)

۱۷- با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سپند در سال ۱۳۸۸ شامل ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۸/۷/۱۴ و ۲۵۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۸/۱۱/۲۴ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۸ را با روش ثبت ادواری و همچنین روش ثبت دائمی موجودی کالا محاسبه کنید.

۱۸- اطلاعات زیر در مورد مؤسسه بازرگانی شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

خرید ۷۴۶,۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۱,۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۴,۰۰۰ ریال و هزینه حمل کالای

خریداری شده ۴۷,۰۰۰ ریال. صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده مؤسسه برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

۱۹- بهای تمام شده کالای خریداری شده فروشگاه بهار در سال ۱۳۸۸ مبلغ ۸۴۲,۶۰۰ ریال، موجودی کالای اول دوره آن ۲۱۴,۰۰۰ ریال و موجودی کالای پایان دوره آن ۱۷۶,۰۰۰ ریال می باشد. صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته فروشگاه بهار برای سال ۱۳۸۸ را تهیه کنید.

۲۰- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه شقایق در پایان سال ۱۳۸۷ در دست است:

بهای تمام شده کالای فروش رفته ۶۲۴,۰۰۰ ریال، فروش ۹۷۱,۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۴۱,۲۰۰ ریال، تخفیفات نقدی فروش ۱۷,۶۰۰ ریال، هزینه حقوق ۱۹۸,۷۰۰ ریال، هزینه حمل و نقل کالا ۲۱,۴۰۰ ریال و سایر هزینه ها ۴۶,۷۰۰ ریال. صورت سود و زیان فروشگاه شقایق برای سال ۱۳۸۷ را تهیه نمائید.

## مسائل



- ۱- مؤسسه بازرگانی هما در سال ۱۳۸۸ فعالیت بازرگانی خود را شروع کرد. رویدادهای زیر طی سال مذکور در مؤسسه اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت رویدادها در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی هما.
- در تاریخ ۸۸/۱/۱۶، مبلغ ۴۶۵,۰۰۰ ریال کالا از شرکت تولیدی آذر بصورت نقد خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل کالای خریداری شده پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۰,۰۰۰ ریال کالا از شرکت سپهر خریداری و ۴۲۰,۰۰۰ ریال آن نقداً پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۲/۱۳، مبلغ ۶۸۴,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۴۲۱,۰۰۰ ریال آن نقداً دریافت شد.
- در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۴۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۳/۲۸، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۳/۱۸ پرداخت شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۱، مبلغ ۶۷۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ - ۱۵/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۴، مبلغ ۳۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ به فروشنده برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا از فروشنده تخفیف گرفته شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۱۱، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۱ پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به خرید مورخ ۸۸/۴/۱)
- در تاریخ ۸۸/۴/۲۰، مبلغ ۴۱۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ - ۱۰/۲ خریداری شد.
- در تاریخ ۸۸/۴/۲۲، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ برگشت داده شد.
- در تاریخ ۸۸/۶/۱۰، وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۴/۲۰ پرداخت شد.
- ۲- فروشهای شرکت بازرگانی شکوفه در سال ۱۳۸۷ به شرح زیر است:
- در تاریخ ۸۷/۱/۱۴، مبلغ ۲۴۶,۰۰۰ ریال کالا بصورت نقد به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۱/۲۵، مبلغ ۷۲۱,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و ۳۸۷,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۳/۱۷، مبلغ ۳۶۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۳/۲۷، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۳/۱۷ دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۱، مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۶۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۴/۳، مبلغ ۱۲,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ توسط خریدار برگشت داده شد و ۱۸,۰۰۰ ریال تخفیف نیز بابت معیوب بودن کالا در نظر گرفته شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۱ دریافت شد.
- در تاریخ ۸۷/۴/۲۱، مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط ن/۵۰ - ۱۰/۲ به فروش رسید.
- در تاریخ ۸۷/۴/۲۲، مبلغ ۶۴,۰۰۰ ریال از کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ برگشت داده شد.
- در تاریخ ۸۷/۶/۱۱، وجه کالای فروخته شده در ۸۷/۴/۲۱ دریافت شد.
- مطلوب است:
- الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه شرکت
- ب) انتقال ثبتها به دفتر کل به شکل T

ج) محاسبه فروش خالص شرکت

۳- رویدادهای زیر در مؤسسه بازرگانی ندا در سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است. مطلوب است ثبت این رویدادها در دفتر روزنامه مؤسسه.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی مهران خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت تولیدی مهران پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۲۶ میلیون ریال کالا از شرکت بهار خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۳، وجه کالای خریداری شده از شرکت بهار پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۴، مبلغ ۵۰ میلیون ریال کالا از شرکت تولیدی گلها خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۸، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت تولیدی گلها به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۱۲، مبلغ ۴۶ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۱ میلیون ریال آن نقداً دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۸، مبلغ ۶۵ میلیون ریال کالا به فروش رسید و ۲۳ میلیون ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

۴- مبادلات سال ۱۳۸۸ شرکت ساحل به شرح زیر است:

در تاریخ ۸۸/۱/۱۷، مبلغ ۶۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت بستان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۱۹، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت بستان به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۱، بابت معیوب بودن کالای خریداری شده از شرکت بستان مبلغ یک میلیون ریال تخفیف از خریدار گرفته شد.

در تاریخ ۸۸/۱/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت بستان پرداخت شد. (پرداخت بدهی مربوط به شرکت بستان)

در تاریخ ۸۸/۲/۱، مبلغ ۴۰ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت بیستون فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۱۹، مبلغ ۱ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت بیستون برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت بیستون مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۲/۲۷، وجه کالای فروخته شده به شرکت بیستون دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱، مبلغ ۲۵ میلیون ریال کالا بصورت نقد از شرکت نیکان خریداری شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۵، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای خریداری شده از شرکت نیکان به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۸، مبلغ ۳۸ میلیون ریال کالا بصورت نسیه از شرکت پیام خریداری شد و ۸۵۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه حمل آن پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۳/۱۲، مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده از شرکت پیام به آن شرکت برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۴/۲۷، وجه کالای خریداری شده از شرکت پیام پرداخت شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۱، مبلغ ۴۵ میلیون ریال کالا بصورت نسیه به شرکت ماهان فروخته شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۴، مبلغ ۲ میلیون ریال از کالای فروخته شده به شرکت ماهان برگشت داده شد.

در تاریخ ۸۸/۵/۲۱، بابت معیوب بودن کالای فروخته شده به شرکت ماهان مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال تخفیف به آن شرکت اعطا شد.

در تاریخ ۸۸/۷/۳، وجه کالای فروخته شده به شرکت ماهان دریافت شد.

در تاریخ ۸۸/۸/۱، مبلغ ۸۵ میلیون ریال کالا از شرکت تابان نقداً خریداری شد. شرکت تابان به خریدارانی که بیشتر از ۸۰

میلیون ریال کالا خریداری کنند یک درصد تخفیف تجاری اعطا می کند. مطلوب است:

الف) ثبت رویدادها در دفتر روزنامه شرکت ساحل

ب) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که به شرکت ساحل کالا فروخته‌اند.

ج) ثبت رویدادها در دفاتر شرکت‌هایی که از شرکت ساحل کالا خریداری کرده‌اند.

۵- مبادله زیر را دفتر روزنامه شرکت پائیزان و شرکت بهاره ثبت کنید.

شرکت پائیزان در تاریخ ۸۸/۱/۷ مبلغ ۱۸ میلیون ریال کالا به صورت نقد از شرکت بهاره خریداری کرد. شرکت بهاره برای خریدهای بیشتر از ۱۰ میلیون ریال، کالاهایش را با ۶ درصد تخفیف به فروش می‌رساند. لذا وجه پرداختی توسط شرکت پائیزان بابت این معامله ۱۶۹۲۰,۰۰۰ ریال می‌گردد.

۶- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ در دست است.

شرح	تاریخ	تعداد(مقدار)	قیمت یک واحد	قیمت کل
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۷/۱/۱	۴۴۰ واحد	۴۰۰ ریال	۱۷۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۴/۲۱	۶۰۰ واحد	۴۲۰ ریال	۲۵۲,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۸/۱۲	۷۰۰ واحد	۴۸۰ ریال	۳۳۶,۰۰۰
خرید کالا	۱۳۸۷/۱۱/۲۱	۲۶۰ واحد	۵۰۰ ریال	۱۳۰,۰۰۰
جمع		۲,۰۰۰ کیلو		۸۹۴,۰۰۰

در صورتی که طی سال ۱۳۸۷ مقدار ۱۴۰۰ کیلو از این محصولات به فروش رسیده و مابقی آن (یعنی ۶۰۰ کیلو) در پایان دوره باقی مانده باشد، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش‌های میانگین موزون، FIFO و LIFO تعیین کنید.

۷- با استفاده از اطلاعات سؤال قبل، در صورتی که کالاهای فروش رفته شرکت سحاب در سال ۱۳۸۷ شامل ۲۰۰ کیلو از موجودی اول دوره، ۶۰۰ کیلو کالای خریداری شده در ۸۷/۴/۲۱ و ۴۰۰ کیلو از کالای خریداری شده در ۸۷/۸/۱۲ باشد، با استفاده از روش شناسایی ویژه، بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره و همچنین بهای تمام شده کالای فروش رفته شرکت در سال ۱۳۸۷ را محاسبه کنید.

۸- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه نیلو در پایان سال ۱۳۸۸ در دست است:

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
فروش		۸۷۶,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۲۱,۴۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۲۸,۰۰۰	
خرید	۴۷۴,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۲۴,۲۰۰
تخفیفات نقدی خرید		۱۷,۸۰۰
هزینه حمل کالای خریداری شده	۳۴,۰۰۰	
موجودی کالای اول دوره	۱۰۴,۰۰۰	
هزینه حقوق	۱۲۵,۰۰۰	
هزینه تلفن و پست	۲۱,۴۰۰	
هزینه حمل و نقل	۱۴,۶۰۰	
سایر هزینه‌ها	۱۳,۲۰۰	

موجودی کالای پایان دوره نیز ۹۷,۰۰۰ ریال است.

مطلوب است:

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

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



ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۸

۹- اطلاعات زیر در مورد موجودی کالای شرکت صدف در سال ۱۳۸۹ در دست است:

شرح	تاریخ	مقدار	قیمت یک واحد
موجودی کالای اول دوره	۱۳۸۹/۱/۱	۴۰۰ کیلو	۵۰۰ ریال
خرید مرحله اول	۱۳۸۹/۲/۸	۸۰۰ کیلو	۵۷۵ ریال
فروش مرحله اول	۱۳۸۹/۴/۱۹	۱۰۰۰ کیلو	—
خرید مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۰/۲۱	۵۵۰ کیلو	۶۰۰
خرید مرحله سوم	۱۳۸۹/۱۱/۱	۵۰۰ کیلو	۶۰۰
فروش مرحله دوم	۱۳۸۹/۱۲/۱۸	۷۰۰ کیلو	—

(در روش شناسایی ویژه فرض کنید ۲۵۰ واحد از فروش اول از موجودی کالای اول دوره و بقیه از محل خرید اول بوده و ۳۰۰ کیلو از فروش دوم از محل خرید مرحله دوم و بقیه از خرید مرحله سوم بوده است.)  
با فرض استفاده از روش ثبت ادواری موجودی کالا، مطلوب است محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته با استفاده از روش های زیر:

۱- روش شناسایی

۲- روش میانگین موزون

۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۰- با توجه به اطلاعات سؤال قبل، با فرض استفاده از روش ثبت دائمی موجودی کالا، بهای تمام شده کالای فروش رفته را با استفاده از روش های زیر محاسبه کنید:

۱- روش شناسایی ویژه

۲- روش میانگین موزون

۳- روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

۴- روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

۱۱- اطلاعات زیر در مورد فروشگاه روشن در پایان سال ۱۳۸۹ در دست است:

مانده بستانکار	مانده بدهکار	نام حساب
۶۴۲,۱۰۰		فروش
	۱۱,۴۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات
	۶۷۴,۰۰۰	خرید
۱۴,۱۰۰		تخفیفات نقدی خرید
	۲۳,۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده
	۸۴,۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
	۸۷,۴۰۰	هزینه حقوق
	۲۱,۴۰۰	هزینه آب و برق
	۱۷,۲۰۰	سایر هزینه ها

موجودی کالای پایان دوره نیز ۶۷,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوب است:

الف) تهیه صورت بهای تمام شده کالای خریداری شده برای سال ۱۳۸۹

ب) تهیه صورت بهای تمام شده کالای فروش رفته برای سال ۱۳۸۹

ج) تهیه صورت سود و زیان برای سال ۱۳۸۹

### مثال جامع در مورد خرید و فروش کالا

عملیات مالی زیر در مؤسسه بازرگانی سپهر طی سه ماهه اول سال ۱۳۸۸ اتفاق افتاده است.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸، مبلغ ۹۷۵,۰۰۰ ریال کالا به صورت نسیه خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۴، مبلغ ۷۴۶,۰۰۰ ریال کالا خریداری شد و مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۷، مبلغ ۲۱,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ به فروشنده برگشت داده شد و

همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۷,۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۲۸، بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۱/۱۸ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ مبلغ ۸۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۵ - ۱۰/۲) خریداری شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۳ مبلغ ۱۴,۰۰۰ ریال از کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ به فروشنده برگشت داده شد و

همچنین بابت معیوب بودن بخشی از کالاهای خریداری شده، معادل مبلغ ۱۶,۰۰۰ ریال از کالای مذکور به فروشنده برگشت داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۱ بدهی مربوط به کالای خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱ پرداخت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ مبلغ ۹۸۰,۰۰۰ ریال کالا به فروش رسید و مبلغ ۶۱۰,۰۰۰ ریال آن به صورت نقد دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۷ مبلغ ۱۹,۰۰۰ ریال از کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۲/۱۴ برگشت شد و همچنین بابت معیوب

بودن بخشی از کالای فروش رفته، مبلغ ۲۲,۰۰۰ ریال تخفیف به مشتری داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۳۰ - ۱۰/۱) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ مبلغ ۷۳۰,۰۰۰ ریال کالا با شرط (ن/۴۰ - ۱۰/۲) به فروش رسید.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۷ بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته در ۱۳۸۸/۳/۴ مبلغ ۳۰,۰۰۰ ریال به مشتری تخفیف داده شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱۴، طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۴ دریافت شد.

در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۳۰ طلب مربوط به کالای فروش رفته در تاریخ ۱۳۸۸/۳/۱ دریافت شد.

رویدادهای فوق را در دفتر روزنامه مؤسسه بازرگانی سپهر ثبت نمایید.

## دفتر روزنامه

شماره سند حسابداری	تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	۸۸/۱/۱۸	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نسیه		۹۷۵,۰۰۰	۹۷۵,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۴	خرید کالا صندوق حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا به صورت نقد و نسیه		۷۴۶,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰ ۲۶۶,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۷	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۸,۰۰۰	۳۸,۰۰۰
	۸۸/۱/۲۸	حساب‌های پرداختی صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۱/۱۸		۹۳۷,۰۰۰	۹۳۷,۰۰۰
	۸۸/۲/۱	خرید کالا حساب‌های پرداختی بابت خرید کالا با شرط ن/۴۵ - ۱۰/۲		۸۳۰,۰۰۰	۸۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۳	حساب‌های پرداختی برگشت از خرید و تخفیفات بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای خریداری شده		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۱	حساب‌های پرداختی تخفیفات نقدی خرید صندوق بابت پرداخت وجه کالای خریداری شده در ۸۸/۲/۱		۸۰۰,۰۰۰	۱۶,۰۰۰ ۷۸۴,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۴	صندوق حساب‌های دریافتی فروش کالا بابت فروش کالا به صورت نقد و نسیه		۶۱۰,۰۰۰ ۳۷۰,۰۰۰	۹۸۰,۰۰۰
	۸۸/۲/۱۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی بابت معیوب بودن و برگشت بخشی از کالای فروش رفته		۴۱,۰۰۰	۴۱,۰۰۰
	۸۸/۳/۱	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۳۰ - ۱۰/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۴	حساب‌های دریافتی فروش بابت فروش کالا به صورت نسیه با شرط ن/۴۰ - ۱۰/۲		۷۳۰,۰۰۰	۷۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۷	برگشت از فروش و تخفیفات حساب‌های دریافتی تخفیف بابت معیوب بودن بخشی از کالای فروش رفته		۳۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۱۴	صندوق تخفیفات نقدی فروش حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در تاریخ ۸۸/۳/۴		۶۸۶,۰۰۰ ۱۴,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۸۸/۳/۳۰	صندوق حساب‌های دریافتی بابت دریافت وجه کالای فروش رفته در ۸۸/۳/۱		۴۲۰,۰۰۰	۴۲۰,۰۰۰



## مثال جامع در مورد موجودی کالا

مثال ۲: اطلاعات زیر در ارتباط با موجودی کالای شرکت شایسته در دست است:

تاریخ	شرح	مقدار به کیلو	قیمت واحد	مبلغ کل
۸۲/۱/۱	موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
۸۲/۱/۲۴	خرید کالا	۲۵۰	۱۰۹۰	۲۷۲,۵۰۰
۸۲/۱/۲۹	فروش مرحله اول	۱۵۰	۱۹۰۰	۲۸۵,۰۰۰
۸۲/۲/۵	خرید کالا	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
۸۲/۳/۱۲	فروش مرحله دوم	۲۰۰	۲۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۸۲/۴/۲۴	فروش مرحله سوم	۱۲۰	۱۹۵۰	۲۳۴,۰۰۰
۸۲/۸/۱۹	خرید کالا	۴۰۰	۱۱۰۰	۴۴۰,۰۰۰
۸۲/۱۰/۱	فروش مرحله چهارم	۲۶۰	۲۰۵۰	۵۳۳,۰۰۰
۸۲/۱۱/۵	خرید کالا	۱۰۰	۱۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰

در صورتی که فروش مرحله اول از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴، ۱۰۰ کیلو از فروش مرحله دوم از محل موجودی اول دوره و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵، ۸۰ کیلو از فروش مرحله سوم از محل خریدهای ۸۲/۱/۲۴ و مابقی آن از محل خریدهای ۸۲/۲/۵ و فروش مرحله چهارم از محل خریدهای ۸۲/۸/۱۹ باشد، مطلوب است محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره با هر کدام از چهار روش، شناسایی ویژه، میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده یا روش ادواری

### الف) روش شناسایی ویژه

جدول محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش شناسایی ویژه

فروشها	تعداد (مقدار)	از محل	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
مرحله اول	۱۵۰	خرید ۸۲/۱/۲۴	۱,۰۹۰	۱۶۳,۵۰۰
مرحله دوم	۱۰۰	موجودی اول دوره	۱۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
	۱۰۰	خرید ۸۲/۲/۵	۹۵۰	۹۵,۰۰۰
مرحله سوم	۸۰	خرید ۸۲/۱/۲۴	۱,۰۹۰	۸۷,۲۰۰
	۴۰	خرید ۸۲/۲/۵	۹۵۰	۳۸,۰۰۰
مرحله چهارم	۲۶۰	خرید ۸۲/۸/۱۹	۱,۱۰۰	۲۸۶,۰۰۰
جمع	۷۳۰			۷۶۹,۷۰۰

همانطور که ملاحظه می شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته در سال ۱۳۸۲ جمعاً ۷۶,۹۷۰ ریال است. برای به دست آوردن بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می توان رقم فوق را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود. بهای تمام شده کالای فروش رفته - بهای تمام شده کالای آماده برای فروش = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره برای به دست آوردن بهای تمام شده کالای آماده برای فروش باید کل خریدهای دوره را با موجودی کالای اول دوره جمع کنیم.

$1,070,000 = 100,000 + 27,2500 + 14,2500 + 440,000 + 115,000$  = بهای تمام شده کالای آماده برای فروش  
 بهای تمام شده کالای فروش رفته - بهای تمام شده کالای آماده برای فروش = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره  
 $1,070,000 - 76,9700 = 300,300$

بنابراین بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره ۳۰۰,۳۰۰ ریال است.

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می توان محاسبه نمود:  
 جدول محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش شناسایی ویژه

موجودی پایان دوره	تعداد (مقدار)	بهای تمام شده یک واحد	جمع بهای تمام شده
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۲۰	۱,۰۹۰	۲۱,۸۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۰	۹۵۰	۹,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۱۴۰	۱,۱۰۰	۱۵۴,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۰,۳۰۰

### ب) روش میانگین موزون

در روش میانگین موزون بهای تمام شده کالای آماده برای فروش را بر تعداد (مقدار) کالای آماده برای فروش تقسیم می کنیم تا میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد بدست آید. قبلاً ملاحظه کردید که بهای تمام شده کالای آماده برای فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ مبلغ ۱,۰۷۰,۰۰۰ ریال و تعداد کالای آماده فروش (موجودی اول دوره بعلاوه کل خریدهای طی دوره) ۱۰۰۰ کیلو است. لذا میانگین موزون بهای تمام شده یک واحد از کالای آماده فروش شرکت شایسته در سال ۱۳۸۲ معادل ۱,۰۷۰ ریال ( $1,070,000 \div 1,000 = 1,070$ ) است. بنابراین، بهای تمام شده کالای فروش رفته در روش میانگین موزون ۷۸۱,۱۰۰ ریال ( $730 \times 1,070$ ) و بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره آن ۲۸۸,۹۰۰ ریال ( $270 \times 1,070 = 288,900$ ) تعیین می شود.

### ج) روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)

همان طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می شود که کالاهائی که زودتر خریداری شده اند زودتر نیز به فروش رسیده اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره به خریدهای آخر سال مربوط می شود. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شده ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از اولین وارده فرض می شود که به ترتیب از موجودی اول دوره و خریدهای زیر بوده است:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۲۵۰	۱,۰۹۰	۲۷۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۲۳۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹		۱,۱۰۰	۲۵۳,۰۰۰
جمع	۷۳۰		۷۶۸,۰۰۰

همان طور که ملاحظه می شود، بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۶۸,۰۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام شده

موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود  
بنابراین:  $۳۰۲,۰۰۰ = ۷۶۸,۰۰۰ - ۱,۰۷۰,۰۰۰$  = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می‌توان محاسبه نمود:  
محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۱۷۰	۱,۱۰۰	۱۸۷,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
جمع	۲۷۰		۳۰۲,۰۰۰

### (د) روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)

همان‌طور که قبلاً نیز گفته شد، در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که کالاهایی که دیرتر خریداری شده‌اند زودتر به فروش رسیده‌اند. بنابراین موجودی کالای آخر دوره از محل موجودی کالای اول دوره و خریدهای اول سال است. در شرکت شایسته از ۱۰۰۰ واحد کالای آماده برای فروش ۷۳۰ واحد آن طی سال به فروش رسیده و ۲۷۰ واحد آن در پایان دوره باقی مانده است. بهای تمام شده ۷۳۰ واحد کالای فروش رفته در روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می‌شود که به ترتیب از آخرین خریدها بشرح زیر بوده است:

محاسبه بهای تمام شده کالای فروش رفته به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل خرید ۸۲/۱۱/۵	۱۰۰	۱,۱۵۰	۱۱۵,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۸/۱۹	۴۰۰	۱,۱۰۰	۴۴۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۲/۵	۱۵۰	۹۵۰	۱۴۲,۵۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۸۰	۱,۰۹۰	۸۷,۲۰۰
جمع	۷۳۰		۷۸۴,۷۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود بهای تمام شده کالای فروش رفته ۷۸۴,۷۰۰ ریال است. برای محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره می‌توان بهای تمام شده کالای فروش رفته را از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش کسر نمود بنابراین:  
 $۲۸۵,۳۰۰ = ۷۸۴,۷۰۰ - ۱,۰۷۰,۰۰۰$  = بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره

البته بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره را به صورت زیر نیز می توان محاسبه نمود:  
محاسبه بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده

شرح	تعداد (مقدار)	فی	مبلغ کل
از محل موجودی کالای اول دوره	۱۰۰	۱,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
از محل خرید ۸۲/۱/۲۴	۱۷۰	۱,۰۹۰	۱۸۵,۳۰۰
جمع	۲۷۰		۲۸۵,۳۰۰

نکته مهمی که در پایان این فصل لازم است به آن اشاره شود این است که در هر کدام از روش های میانگین موزون، اولین صادره از اولین وارده و روش اولین صادره از آخرین وارده فرض می شود که فروش های دوره مثلاً از محل خریدهای پایان دوره یا مثلاً از محل موجودی اول دوره و خریدهای ابتدای سال بوده است و لزومی ندارد که گردش واقعی کالا مطابق با این گردش فرضی باشد یا نباشد.

بنابراین، ممکن است تمامی موجودی کالای اول دوره شرکت به فروش رسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از آخرین وارده محاسبه شود. و یا موجودی کالای اول دوره شرکت اصلاً به فروش نرسیده باشد ولی بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره به روش اولین صادره از اولین وارده محاسبه شود. پس به طور کلی لزومی به مطابقت گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا وجود ندارد. البته فقط در روش شناسائی ویژه گردش فرضی با گردش فیزیکی کالا مطابقت دارد.