

بسمه تعالی

# درس حسابداری خدماتی و بازرگانی

جلسه سوم

ترم ۱ حسابداری مالی

استاد : میرحسینی

# مبنای نقدی حسابداری

نام پنجم - اصلاحات  
در فرایند تهیهی صورتهای مالی، برای انعکاس عناصر اصلی در صورتهای مالی، ابتدا اصلاحات انجام می‌شود. به دلیل آن که، مبنای حسابداری، تعهدی است. قبل از تبیین اصلاحات، ابتدا مبانی مطرح در حسابداری مالی توضیح داده می‌شوند.

## الف- مبنای نقدی حسابداری

بر طبق مبنای نقدی حسابداری، درآمدها، به محض وصول و هزینه‌ها، به محض پرداخت، شناسایی و ثبت می‌شوند، بدون توجه به آنکه، ارائه یا تحصیل خدمات همزمان با دریافت یا پرداخت وجوه نقد باشد یا نباشد. بنابراین، معیار مبنای نقدی حسابداری برای شناخت درآمد، دریافت وجوه نقد، و برای شناخت هزینه، پرداخت وجوه نقد است.

---

۱- نظیر سهام خزانه، علی‌رغم آنکه، یکی از حسابهای حقوق صاحبان سرمایه است، اما مانده‌ی آن بدهکار است و سود و زیان انباشته که می‌تواند به دلیل زیانهای پی در پی، مانده‌ی بدهکار داشته باشد.

## مثال مبنای نقدی و تعهدی

مثال ۴: واحد تجاری آقای مهر از مبنای نقدی حسابداری استفاده می‌نماید. این واحد تجاری در تاریخ ۱۳۸۶/۲/۱ خدماتی را برای آقای آبان ارائه نمود، اما وی از این بابت، مبلغی را پرداخت ننمود. در تاریخ ۱۳۸۶/۲/۱۵ آقای شهرپور تحصیل نمود، اما از بابت آن مبلغی به وی پرداخت نگردید. در تاریخ ۱۳۸۶/۲/۳۱ مجدداً خدماتی برای آقای آبان توسط واحد تجاری آقای مهر ارائه شد، در این تاریخ مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰ ریال از آقای آبان دریافت گردید. بررسی‌های بعمل آمده مشخص نمود که از این مبلغ، ۴۰٫۰۰۰ ریال بابت خدمات ارائه شده‌ی تاریخ ۱۳۸۶/۲/۱ و مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰ ریال بابت خدمات ارائه شده در همین تاریخ (۱۳۸۶/۲/۳۱) و مبلغ ۶۰٫۰۰۰ ریال باقیمانده، بابت خدماتی است که بعداً ارائه خواهد شد. در تاریخ ۱۳۸۶/۳/۱۵ واحد تجاری آقای مهر مجدداً خدماتی را از آقای شهرپور تحصیل نمود، در همین تاریخ واحد تجاری آقای مهر، مبلغ ۱۵۰٫۰۰۰ ریال به وی پرداخت نمود. بررسی‌های انجام شده نشان داد که از این مبلغ، ۵۰٫۰۰۰ ریال بابت خدماتی است که در تاریخ ۱۳۸۶/۲/۱۵ تحصیل شده، و مبلغ ۳۰٫۰۰۰ ریال بابت خدماتی است که در همین تاریخ (۱۳۸۶/۳/۱۵) تحصیل شده و مبلغ ۷۰٫۰۰۰ ریال باقیمانده، بابت خدماتی است که بعداً تحصیل خواهد شد.

# حل مثال بخش مبنای نقدی

با توجه به اینکه رویدادهای دیگر در واحد تجاری مهر، در سه ماهه اول سال ۱۳۸۶، رخ نداده است، در مبنای نقدی، ثبت‌های لازم در دفاتر واحد تجاری مهر انجام و در آمد، هزینه و سود و زیان نیز محاسبه می‌شود:

۲۰۰٫۰۰۰	۸۶/۲/۳۱ وجوه نقد
۲۰۰٫۰۰۰	درآمد
۱۵۰٫۰۰۰	۸۶/۳/۱۵ هزینه
۱۵۰٫۰۰۰	وجوه نقد

درآمد و هزینه به ترتیب مبالغ ۲۰۰٫۰۰۰ و ۱۵۰٫۰۰۰ ریال و سود مبلغ ۵۰٫۰۰۰ ریال است. از آنجا که مبنای حسابداری واحد تجاری آقای مهر، نقدی است لذا زمان ارائه یا تحصیل خدمات مدنظر قرار نمی‌گیرد.

## ب- مبنای تعهدی حسابداری

بر طبق مبنای تعهدی حسابداری، درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمل، شناسایی و ثبت می‌شوند، بدون توجه به آنکه دریافت یا پرداخت وجوه نقد مربوطه همزمان با تحقق



# جدول مقایسه معیارهای شناخت درآمد در مبنای نقدی و تعهدی

گفتنی است، چون در مبنای نقدی شناخت درآمد و تطابق هزینه ها، به گونه‌ای مناسب رعایت نمی‌شود، بنابراین، با اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری مغایر است، و به جای آن مبنای تعهدی مورد قبول است.

با مقایسه‌ی مبنای نقدی و تعهدی، مشخص می‌شود که حسابهای نظیر حسابهای دریافتی، حسابهای پرداختی، پیش پرداخت هزینه و پیش دریافت درآمد، صرفاً در مبنای تعهدی وجود دارند. برای مقایسه‌ی معیارهای شناخت درآمد در مبنای نقدی و تعهدی، جدول ۱-۱ و برای مقایسه‌ی معیارهای شناخت هزینه، در این هر دو جدول ۱-۲، در پنج فرض مستقل ارائه شده‌اند:

مبنای حسابداری	فرض یکم: ارائه‌ی خدمات و دریافت وجوه نقد	فرض دوم: ارائه‌ی خدمات اما عدم دریافت وجوه نقد	فرض سوم: دریافت وجوه نقد خدماتی که بعداً ارائه می‌شود	فرض چهارم: دریافت وجوه نقد خدماتی که قبلاً ارائه شده است	فرض پنجم: ارائه‌ی خدماتی که قبلاً وجوه نقد آن دریافت شده است
نقدی	شناسایی	عدم شناسایی	شناسایی	عدم شناسایی	عدم شناسایی
تعهدی	شناسایی	شناسایی	عدم شناسایی	عدم شناسایی	شناسایی

جدول ۱-۱ - شناخت درآمد

# جدول مقایسه معیارهای شناخت هزینه در مبنای نقدی و تعهدی

مبنای حسابداری	فرض پنجم تحصیل خدماتی که قبلاً وجوه نقد آن پرداخت شده است	فرض چهارم پرداخت وجوه نقد خدماتی که قبلاً تحصیل شده است	فرض سوم پرداخت وجوه نقد خدماتی که قبلاً تحصیل می‌شود	فرض دوم تحصیل خدمات اما عدم پرداخت وجوه نقد	فرض یکم تحصیل خدمات و پرداخت وجوه نقد
نقدی	عدم شناسایی	شناسایی	شناسایی	عدم شناسایی	شناسایی
تعهدی	شناسایی	عدم شناسایی	عدم شناسایی	شناسایی	عدم شناسایی

جدول ۱-۴- شناخت هزینه

همانطور که از جداول ۱-۱ و ۲-۱ مشخص است، مبنای نقدی و تعهدی یک وجه اشتراک دارند و آن همزمان بودن دریافت وجوه نقد و ارائه خدمات درخصوص درآمد، و همزمان بودن پرداخت وجوه نقد و تحصیل خدمات درخصوص هزینه است. با بررسی این جداول، مشخص می‌شود، در مبنای نقدی، در فرضهای یکم، سوم و چهارم، ثبت شناخت درآمد و هزینه انجام می‌شود. در مبنای تعهدی، در فرضهای یکم، دوم و پنجم ثبت شناخت درآمد و هزینه صورت می‌پذیرد. در مبنای نقدی، در فرضهای دوم و پنجم ثبت حسابداری انجام نمی‌شود، در صورتی که در مبنای تعهدی در فرضهای سوم و چهارم نیز ثبت‌هایی انجام می‌شود که منجر به ایجاد حسابهایی نظیر پیش دریافت درآمد و پیش پرداخت هزینه در فرض سوم و حذف حسابهایی نظیر حسابهای دریافتی و هزینه‌های پرداختی در فرض چهارم می‌گردد. در جدول ۳-۱، ثبت‌های حسابداری بر طبق ۵ فرض جداول ۱-۱ و ۲-۱ ارائه شده‌اند:



# ثبت های حسابداری درآمد و هزینه در هر دو مبنا

هزینه		درآمد		
مبنای نقدی	مبنای تعهدی	مبنای نقدی	مبنای تعهدی	فرض
هزینه ×	هزینه ×	وجوه نقد ×	وجوه نقد ×	یکم
وجوه نقد ×	وجوه نقد ×	درآمد ×	درآمد ×	دوم
ثبت ندارد	هزینه × هزینه‌های پرداختی ×	ثبت ندارد	حسابهای دریافتی × درآمد ×	سوم
هزینه ×	پیش پرداخت هزینه × وجوه نقد ×	وجوه نقد × درآمد ×	وجوه نقد × پیش دریافت درآمد ×	چهارم
هزینه ×	هزینه‌های پرداختی × وجوه نقد ×	وجوه نقد × درآمد ×	وجوه نقد × حسابهای دریافتی ×	پنجم
ثبت ندارد	هزینه × پیش پرداخت هزینه ×	ثبت ندارد	پیش دریافت درآمد × درآمد ×	

جدول ۱-۳- ثبت های حسابداری

# اصلاحات

## ج - انواع اصلاحات

اصلاحات در سه گروه زیر طبقه بندی می شود:

- ۱- پیش پرداختها و پیش دریافت ها،
- ۲- دارایی ثابت و موجودی کالا، و ~~سرمایه ها~~
- ۳- درآمدها و هزینه های ثبت نشده.

### ج-۱- پیش پرداختها و پیش دریافتها

همانطور که پیش از این در مبنای تمهیدی حسابداری تبیین شد، درآمدها به محض تحقق، و هزینه ها به محض تحمل شناسایی و ثبت می شوند. بنابراین، هنگام دریافت وجوه نقد در صورت عدم ارائه خدمات، پیش دریافت درآمد و هنگام پرداخت وجوه نقد در صورت عدم تحصیل خدمات، پیش پرداخت هزینه شناسایی می شود و در پایان دوره مالی یا هنگام تهیه صورت های مالی در هر مقطع زمانی دیگر، آنها اصلاح می شوند.

نمونه هایی از پیش پرداختها و پیش دریافت ها:

۱- پیش پرداخت بیمه

۲- ملزومات

۳- پیش دریافت درآمد

### ج-۱-۱- پیش پرداخت بیمه

یکی از انواع قراردادهایی که عامل زمان در آن نقش اساسی دارد، بیمه نامه است. معمولاً مدت بیمه نامه های مختلف یک سال است، اما ممکن است این مدت با سال مالی واحد تجاری انطباق نداشته باشد. در این راستا، هنگام تهیه صورت های مالی، اصلاح حسابها ضروری می شود. از

آنجا که نقش عامل زمان در خصوص بیمه و اجاره اساسی است، لذا در پایان دوره‌ی مالی به میزان زمان سپری شده، از حساب پیش پرداخت به حساب هزینه منظور می‌شود.

**مثال ۵:** واحد تجاری آقای مهر در تاریخ ۱۳۸۶/۹/۱ بابت بیمه نامهی اموال، ماشین آلات و تجهیزات برای مدت یک سال، مبلغ ۲۴۰٫۰۰۰ ریال پرداخت نمود. تاریخ شروع این بیمه نامه همان تاریخ پرداخت است. ثبت اصلاحی به تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۲۹ به قرار زیر است:

حق بیمه‌ی ماهانه	$240,000 \div 12 = 20,000$
حق بیمه‌ی ۴ ماه پایان سال ۸۶	$20,000 \times 4 = 80,000$
۸۶/۱۲/۲۹ هزینه بیمه‌ی	۸۰٫۰۰۰
پیش پرداخت بیمه	۸۰٫۰۰۰

پیش پرداخت بیمه		هزینه‌ی بیمه	
۱۲/۲۹	۸۰٫۰۰۰	۹/۱	۲۴۰٫۰۰۰
			۱۶۰٫۰۰۰

## اصلاح حساب ملزومات

### ج-۱-۲- ملزومات

ملزومات مورد نیاز واحدهای تجاری به صورت عمده تحصیل می‌شود، لذا هنگام تحصیل، حساب ملزومات که یک حساب دارایی است، بدهکار می‌شود و در پایان دوره‌ی مالی هنگام تهیه‌ی صورتهای مالی پس از شمارش و ارزیابی، این حساب اصلاح شده و به میزان ملزومات مصرف شده در طول سال مالی به حساب هزینه‌ی ملزومات منظور می‌شود.

**مثال ۶:** واحد تجاری آقای مهر در اوایل سال مالی ۱۳۸۶ مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰ ریال ملزومات اداری و مبلغ ۱۵۰٫۰۰۰ ریال ملزومات تبلیغاتی تحصیل نمود. در پایان سال مالی، پس از انبارگردانی

و شمارش، مشخص شد که ملزومات اداری مصرف شده طی سال ۸۶ مبلغ ۱۲۰٫۰۰۰ ریال و موجودی ملزومات تبلیغاتی مبلغ ۵۰٫۰۰۰ ریال است. ثبت‌های اصلاحی به تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ به قرار زیر است:

۸۶/۱۲/۲۹ هزینه‌ی ملزومات اداری ۱۲۰ر۰۰۰

۱۲۰ر۰۰۰

ملزومات اداری

ملزومات اداری	
مانده	۲۰۰ر۰۰۰
۱۲/۲۹	۱۲۰ر۰۰۰
	۸۰ر۰۰۰

هزینه‌ی ملزومات اداری	
۱۲/۲۹	۱۲۰ر۰۰۰

۸۶/۱۲/۲۹ هزینه‌ی ملزومات تبلیغاتی ۱۰۰ر۰۰۰

۱۰۰ر۰۰۰

ملزومات تبلیغاتی

ملزومات تبلیغاتی	
مانده	۱۵۰ر۰۰۰
۱۲/۲۹	۱۰۰ر۰۰۰
	۵۰ر۰۰۰

هزینه‌ی ملزومات تبلیغاتی	
۱۲/۲۹	۱۰۰ر۰۰۰

# اصلاح پیش دریافت درآمد

ج-۱-۳- پیش دریافت درآمد

در برخی از واحدهای تجاری قبل از ارائه خدمات برای مشتریان، مبالغی به عنوان پیش دریافت از مشتریان وصول می شود. هنگام دریافت، اینگونه مبالغ به عنوان بدهی ثبت شده و در پایان سال مالی یا هنگام تهیه صورتهای مالی به میزان خدمات ارائه شده، حساب پیش دریافت درآمد اصلاح و به حساب درآمد منظور می شود.

**مثال ۷:** واحد تجاری آقای مهر در اواسط سال مالی ۱۳۸۶ مبلغ ۴۰۰٫۰۰۰ ریال از مشتریان دریافت نموده، اما از آنجا که خدمات، به آنها ارائه نشده، لذا به عنوان یک بدهی، یعنی پیش دریافت درآمد، شناسایی شده است. بررسی های بعمل آمده، مشخص نمود که تا پایان سال ۸۶ هنوز معادل مبلغ ۱۵۰٫۰۰۰ ریال خدمات برای مشتریان ارائه نشده است. ثبت اصلاحی در پایان سال به قرار زیر است:

پیش دریافت درآمد		درآمد	
۲۵۰٫۰۰۰	۲۵۰٫۰۰۰	۲۵۰٫۰۰۰	۲۵۰٫۰۰۰
۴۰۰٫۰۰۰ مانده	۱۲/۲۹	۱۲/۲۹	۱۲/۲۹
۱۵۰٫۰۰۰			

# دارایی های ثابت

## ج-۲-۱- دارایی های ثابت

دارایی های ثابت، دارایی هایی هستند که انتفاع حاصل از آنها به بیش از یک دوره ی مالی تسری می یابد. با ارائه ی این تعریف مشخص می شود که بهای تمام شده ی اینگونه دارایی ها باید به دوره های مالی ای که این دارایی ها در آنها مورد استفاده قرار می گیرند، تخصیص یابد و در صورت سود و زیان سالهای مالی مورد استفاده به عنوان هزینه گزارش شوند. در حسابداری، فرایند تخصیص بهای تمام شده ی دارایی ثابت به دوره های مالی مختلف، استهلاک نامیده می شود. دارایی های ثابت شباهت زیادی به انواع پیش پرداخت های هزینه دارند، با این تفاوت که دوره های انتفاع از دارایی های ثابت در مقایسه با پیش پرداخت ها طولانی تر می باشند.

$$D = \frac{C - S}{N}$$

D= استهلاک سالانه

C= بهای تمام شده

S= ارزش باقیمانده

N= تعداد سالهای عمر مفید

# مثال دارایی های ثابت

مثال ۸: واحد تجاری آقای حاصل، در تاریخ ۱۳۸۶/۱/۱، یک دستگاه اتومبیل را به طور نقد به مبلغ ۴۵۰٫۰۰۰ ریال تحصیل نموده است. عمر مفید و ارزش باقیماندهی برآوردی این دارایی، ۵ سال و ۵۰٫۰۰۰ است. در صورتی که روش استهلاک، خط مستقیم باشد، استهلاک سالانه، ثبت استهلاک سال ۸۶ و مبلغ دفتری به تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ به قرار زیر خواهد بود:

$$D = (450.000 - 50.000) / 5 = 80.000$$

۸۰٫۰۰۰		۸۶/۱۲/۲۹ هزینه استهلاک	
۸۰٫۰۰۰		استهلاک انباشتهی وسایل نقلیه	
استهلاک انباشتهی وسایل نقلیه		هزینه استهلاک	
۱۲/۲۹	۸۰٫۰۰۰	۱۲/۲۹	۸۰٫۰۰۰
		وسایل نقلیه	
		مانده ۴۵۰٫۰۰۰	

مبلغ دفتری وسایل نقلیه ۸۶/۱۲/۲۹  $450.000 - 80.000 = 370.000$   
 مبلغ ۸۰٫۰۰۰ هزینهی استهلاک به صورت سود و زیان سال ۸۶ منتقل و با درآمد مقابله می شود.  
 وسایل نقلیه نیز به قرار زیر در ترازنامهی ۸۶/۱۲/۲۹ گزارش می شود:

۴۵۰٫۰۰۰	وسایل نقلیه
(۸۰٫۰۰۰)	استهلاک انباشته
۳۷۰٫۰۰۰	مبلغ دفتری



# موجودی کالا

## ج-۲-۲- موجودی کالا

در خصوص نگهداری موجودی کالا دو سیستم دائمی و ادواری وجود دارد. در سیستم دائمی، هنگام خرید کالا، حساب موجودی کالا بدهکار می‌شود و هنگامی که کالا به فروش می‌رسد، علاوه بر ثبت فروش، ثبت دیگری برای شناسایی خروج کالا از انبار واحد تجاری انجام می‌شود، که در این ثبت، بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته بدهکار شده و موجودی کالا بستانکار می‌شود. لذا در این سیستم، مدارک انبار و مدارک حسابداری هماهنگ می‌باشند. به بیان دیگر، مدارک حسابداری در خصوص موجودی کالا به روز می‌باشند. بنابراین، در پایان دوره‌ی مالی در سیستم دائمی نیازی به انجام اصلاح در حساب موجودی کالا نخواهد بود. در سیستم ادواری، هنگام خرید کالا، حساب خرید کالا بدهکار و هنگام فروش کالا، صرفاً ثبت فروش کالا انجام می‌شود. بنابراین، در پایان دوره‌ی مالی اصلاح حساب موجودی کالا ضروری است. در این راستا، روشهای متعددی به کار گرفته می‌شود، یکی از این روشها، به قرار زیر است:

	×	بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته
	×	موجودی کالا (اول دوره)
	×	موجودی کالا (پایان دوره)
	×	بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته

## درآمدها و هزینه های ثبت نشده

### ج-۳- درآمدها و هزینه های ثبت نشده

درآمدها و هزینه های ثبت نشده، همان ثبت شدنی ها هستند. بنا به دلایل مختلف، ممکن است خدمات ارائه یا تحصیل شود، یعنی درآمد تحقق یابد و هزینه تحمل شود، اما در دفاتر ثبت نشوند. یکی از مهمترین دلایل، می تواند عدم صدور و ارسال صورتحساب باشد. بنابراین، در پایان هر دوره مالی چنین مواردی نیاز به انجام ثبت های اصلاحی دارند. چنانچه درآمد تحقق

یابد اما وصول نشود، حسابهای دریافتی، بدهکار و درآمد، بستانکار می شود، و در صورتی که هزینه تحمل شود اما پرداخت نشود، هزینه، بدهکار و هزینه های پرداختی، بستانکار می شود.

**مثال ۹:** در تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ در واحد تجاری آقای جامع، بررسی ها نشان می دهد که معادل مبلغ ۱۰۰٫۰۰۰ ریال جهت مشتریان خدمات ارائه شده، اما از آنجا که وجوه نقد آن دریافت نشده، لذا در دفاتر ثبت نگردیده است. همچنین بابت خدمات تحصیل شده از آقای احمدی به مبلغ ۵۰٫۰۰۰ ریال، مبلغی پرداخت نگردیده، لذا، از بابت آن ثبتی در دفاتر صورت نگرفته است. ثبت های اصلاحی به تاریخ ۸۶/۱۲/۲۹ به قرار زیر خواهند بود:

حسابهای دریافتی	۱۰۰٫۰۰۰	
درآمد		۱۰۰٫۰۰۰
هزینه	۵۰٫۰۰۰	
هزینه های پرداختی		۵۰٫۰۰۰

## تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

گام ششم - تهیه ی تراز آزمایشی اصلاح شده  
 پس از آنکه اصلاحات انجام شد، آنها به حسابهای دفتر کل انتقال می یابند، سپس براساس مانده های دفتر کل بعد از اصلاحات، تراز آزمایشی تهیه می شود. از آنجا که، بعد از اعمال آثار اصلاحات، این تراز تهیه می شود، لذا به آن تراز آزمایشی اصلاح شده می گویند.

## تهیه صورت های مالی

گام هفتم - تهیه ی صورتهای مالی  
 براساس تراز آزمایشی اصلاح شده می توان صورتهای مالی را تهیه نمود. ارتباط بین انواع صورتهای مالی در نمودار زیر مشخص گردیده است:

صورت سود و زیان	گردش سود(زیان) انباشته	صورت وضعیت مالی (ترازنامه)
درآمد	مانده ی اول دوره	دارایی ها
هزینه	سود(زیان)خالص	بدهی ها
	توزیع سود	سرمایه
سود(زیان)خالص	مانده ی پایان دوره	سود(زیان)انباشته

# گام هشتم بستن حسابها

## الف- ۱- بستن حسابهای موقت

بستن حسابهای موقت در یک واحد تجاری خدماتی به ترتیب زیر است:

۱- بستن درآمد، از آنجا که حساب درآمد، مانده‌ی بستانکار دارد، لذا بدهکار شده و حساب خلاصه‌ی سود و زیان (حساب سود و زیان) بستانکار می‌شود.

۲- بستن هزینه، از آنجا که حساب هزینه، مانده‌ی بدهکار دارد، لذا بستانکار شده و حساب خلاصه‌ی سود و زیان بدهکار می‌شود.

۳- بستن خلاصه‌ی سود و زیان، پس از بستن حسابهای درآمد و هزینه، حساب خلاصه‌ی سود و زیان مانده گیری می‌شود، چنانچه فاقد مانده باشد، نمایانگر آن است که واحد تجاری سود و زیان نداشته است، لذا عملاً بسته شده است. در صورتی که مانده داشته باشد، ممکن است دو وضعیت به وجود آید، در وضعیت اول، خلاصه‌ی سود و زیان دارای مانده‌ی بستانکار است، که بیانگر سود خالص بوده، لذا خلاصه‌ی سود و زیان بدهکار شده و سود (زیان) انباشته (یا سرمایه) بستانکار می‌شود. در وضعیت دوم، خلاصه‌ی سود و زیان دارای مانده‌ی بدهکار است، که نشانگر زیان خالص بوده، لذا سود (زیان) انباشته (یا سرمایه) بدهکار شده و خلاصه‌ی سود و زیان بستانکار می‌شود.

۴- بستن حساب برداشت یا حساب سود تقسیمی، در برخی از واحدهای تجاری، حساب برداشت وجود دارد و در برخی دیگر، حساب سود تقسیمی، که این هر دو، مانده‌ی بدهکار دارند، لذا برای بستن، این حسابها بستانکار شده و سرمایه برای برداشت و سود (زیان) انباشته برای سود تقسیمی بدهکار می‌شود.

# گام هشتم بستن حسابها، بازگشایی حسابها در دوره مالی بعد

بستن حسابهای موقت در یک واحد تجاری که به خرید و فروش کالا می‌پردازد، با اندکی تفاوت مانند یک واحد تجاری خدماتی است. حسابهای خرید و هزینه‌ی حمل کالای خریداری

شده، مانده‌ی بدهکار دارند، لذا بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته، بدهکار شده و این حسابها بستانکار می‌شوند. حسابهای برگشت از خرید و تخفیفات و تخفیفات نقدی خرید، دارای مانده‌ی بستانکار می‌باشند، لذا بدهکار شده و بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته بستانکار می‌گردد. بهای تمام شده‌ی کالا فروش رفته دارای مانده‌ی بدهکار است (همانند سایر هزینه‌ها)، لذا خلاصه‌ی سود و زیان، بدهکار شده و این حساب بستانکار می‌گردد. حساب فروش و حسابهای مرتبط به آن (برگشت از فروش و تخفیفات و تخفیفات نقدی فروش) نیز به خلاصه‌ی سود و زیان<sup>۱</sup> بسته می‌شوند. گفتنی است که بستن حسابهای موقت، نوعی عصاره‌گیری محسوب می‌شود، بدین معنا که عصاره‌ی یک دوره‌ی مالی به سود (زیان) انباشته، که یک حساب دائمی است منتقل می‌شود و بستن حسابهای موقت فرایند صفر نمودن مانده‌ی آنها است.

## الف-۲- بستن حسابهای دائمی

حسابهای دارایی گاه (نظیر استهلاک انباشته‌ی دارایی‌های ثابت)، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، مانده‌ی بستانکار دارند، لذا بدهکار شده و در مقابل، چون دارایی‌ها، مانده‌ی بدهکار دارند، بستانکار می‌شوند.<sup>۲</sup> فرایند بستن حسابهای دائمی، در واقع انتقال مانده‌های زیرمجموعه‌ی سه عنصر اصلی معادله‌ی حسابداری یعنی دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه از یک دوره‌ی مالی به دوره‌ی مالی دیگر است.

## ب- بازگشایی حسابهای دائمی در دوره‌ی مالی بعد

عکس فرایند بستن حسابهای دائمی است، یعنی، دارایی‌ها، مانده‌ی بدهکار دارند، لذا بدهکار شده و در مقابل، اقلام دارایی گاه، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه، مانده‌ی بستانکار دارند، لذا بستانکار می‌شوند.<sup>۳</sup> ۲۱