



دانشگاه پیام نور

اصول حسابداری

(رشته علوم اجتماعی و علوم تربیتی)

علی شفیق زاده عبدالکریم مقدم

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمرهٔ کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود. متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و کمک درسی (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید مواد و تجهیزات آموزشی

فهرست

پیشگفتار	۱
راهنمای مطالعه	پانزده
فصل اول: کلیات	۱
گفتار ۱: اهمیت حسابداری	۱
گفتار ۲: تعریف حسابداری	۲
گفتار ۳: استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری	۳
گفتار ۴: مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی	۴
الف) مفروضات حسابداری	۵
ب) اصول حسابداری	۷
ج) ميثاقها يا اصول محدودکننده	۱۰
گفتار ۵: ویژگیها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری	۱۱
گفتار ۶: استانداردهای حسابداری	۱۷
گفتار ۷: انواع واحدهای اقتصادی	۱۸
خلاصه فصل	۲۱
تمرینها	۲۳
مسائل	۲۳
سؤالات چهارگزینه‌ای	۲۴
فصل دوم: تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی ...	۲۹
گفتار ۱: معادله اساسی حسابداری	۲۹
گفتار ۲: عناصر اصلی معادله اساسی حسابداری	۳۰
گفتار ۳: رویدادهای مالی	۳۲

۳۵	گفتار ۴: تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی
۳۸	خلاصه فصل
۳۹	تمرینها
۴۰	مسائل
۴۶	سؤالات چهارگزینه‌ای

۵۱	فصل سوم: ثبت رویدادهای مالی
۵۱	گفتار ۱: کلیات
۵۲	جریان اطلاعات در سیستم حسابداری
۵۳	گفتار ۲: ثبت رویدادهای مالی در سند حسابداری
۵۹	گفتار ۳: ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه
۶۵	گفتار ۴: انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل
۷۳	مانده‌گیری حسابهای دفتر کل
۷۵	گفتار ۵: دفتر معین
۷۷	گفتار ۶: تهیه تراز آزمایشی
۸۰	خلاصه فصل
۸۱	تمرینها
۸۵	مسائل
۹۳	سؤالات چهارگزینه‌ای

۱۰۵	فصل چهارم: ثبت درآمدها، هزینه‌ها، برداشت و سرمایه گذاری مجدد صاحب سرمایه
۱۰۵	گفتار ۱: سرمایه‌گذاری مجدد و برداشت صاحب واحد تجاری
۱۰۹	گفتار ۲: درآمد و هزینه
۱۰۹	مفهوم درآمد
۱۱۰	نحوه ثبت درآمد
۱۱۲	مفهوم هزینه
۱۱۲	نحوه ثبت هزینه
۱۱۵	فرض تعهدی
۱۱۵	اصل تحقق درآمد
۱۱۶	اصل مقابله هزینه‌ها با درآمد یا اصل تطابق
۱۱۶	پیش دریافت درآمد
۱۱۷	پیش پرداخت هزینه
۱۱۹	خلاصه فصل
۱۱۹	تمرینها
۱۲۰	مسائل
۱۲۳	سؤالات چهارگزینه‌ای

۱۳۱	فصل پنجم: اصلاح و تعدیل حسابها در پایان دوره مالی
۱۳۲	گفتار ۱: اصلاح پیش‌دریافتهای درآمد
۱۳۴	گفتار ۲: اصلاح پیش‌پرداختهای هزینه
۱۳۸	گفتار ۳: ثبت درآمدهای تحقق یافته ثبت نشده تا پایان دوره مالی
۱۳۹	گفتار ۴: ثبت هزینه های تحمیل شده ثبت نشده تا پایان دوره مالی
۱۴۱	گفتار ۵: ثبت هزینه استهلاک داراییهای استهلاک‌پذیر
۱۴۲	گفتار ۶: اصلاح حساب موجودی ملزومات
۱۴۶	پاره گفتار: تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده
۱۴۶	خلاصه فصل
۱۴۶	تمرینها
۱۴۷	مسائل
۱۵۰	سؤالات چهارگزینه‌ای

۱۶۱	فصل ششم: تهیه صورتهای مالی (گزارشگری مالی)
۱۶۱	گفتار ۱: توالی مراحل حسابداری
۱۶۲	گفتار ۲: تهیه صورتهای مالی
۱۶۴	صورت سود و زیان
۱۶۶	بستن حسابهای موقت
۱۶۹	تهیه تراز آزمایشی اختتامی
۱۶۹	ترازنامه (صورت وضعیت مالی)
۱۷۲	صورت تغییرات سرمایه
۱۷۳	خلاصه فصل
۱۷۴	تمرینها
۱۷۵	مسائل
۱۷۹	سؤالات چهارگزینه‌ای

۱۸۹	فصل هفتم: خرید و فروش کالا در مؤسسات (واحدهای بازرگانی)
۱۸۹	گفتار ۱: طبقه‌بندی انواع واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت
۱۹۰	گفتار ۲: عملیات حسابداری در واحدهای بازرگانی
۱۹۱	عملیات حسابداری خرید کالا
۱۹۴	عملیات حسابداری فروش کالا
۱۹۷	خلاصه فصل
۱۹۸	تمرینها
۱۹۸	مسائل
۲۰۱	سؤالات چهارگزینه‌ای

۲۰۷	پاسخنامه
۲۱۰	ضمائم
	آیین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر برابره‌های فارسی اصطلاحات انگلیسی
۲۱۹	فهرست منابع

پیشگفتار^۱

نگهداری دفاتر حسابداری - گرچه به شکل بسیار ساده - از قرن‌ها پیش در تاریخ بشر معمول بوده است. بابلی‌ها پرداخت حقوق و دستمزد را با خط میخی بر الواح گلی نقش می‌کردند؛ مصریان قدیم درآمد و هزینه دستگاه‌های دولتی و عملیات و معاملات بنگاه‌های بازرگانی را بر روی کاغذ پاپیروس ثبت می‌نمودند.

دفترداری دوبل یا دوطرفه که اساس سیستم‌های جدید حسابداری است نیز سابقه‌ای طولانی دارد و نمونه‌های متعددی از دفاتر حسابداری به صورت مترادف که قدیمی‌ترین آنها مربوط به سال ۱۲۱۱ میلادی است و توسط بازرگانان ایتالیایی تنظیم گردیده، در موزه‌های بزرگ دنیا موجود است.

اولین کتاب چاپی درباره دفترداری دوبل متعلق به یک راهب ایتالیایی به نام لوکا پاچیولی^۲ است که در سال ۱۴۹۴ میلادی منتشر گردید و بسیاری از اصول دفترداری و حسابداری زمان ما عیناً در آن ملاحظه می‌شود. به نظر بعضی از محققان احتمال می‌رود رساله دفترداری دوبل پاچیولی با استفاده از نسخه خطی کتاب بندتوکروولی^۳ تهیه شده باشد.

به تدریج با تشکیل بازارهای سرمایه و شرکت‌های سهامی، نیاز به حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای اجتناب‌ناپذیر گردید. قانون شرکت‌های سال ۱۸۶۲ انگلستان به منظور

۱. حفظ کردن تاریخها، اسامی و آمارهایی که در این قسمت ارائه شده است ضرورتی ندارد.

2. Luca Pacioli

3. Benedetto Cotrugli

حمایت از سرمایه‌گذاران در مقابل تقلب‌ها و تخلف‌ها، حسابرسی شرکت‌های سهامی را الزامی کرد و در سال ۱۸۸۰ «انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز»^۱ از تعدادی حسابدار ورزیده که از دانش و مهارت‌های تخصصی برخوردار و در انجام وظایف حرفه‌ای خود ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مدونی بودند، تشکیل گردید و به این ترتیب نمونه‌ای از نظام حرفه‌ای حسابداری پدیدار شد.

در آمریکا، اندیشه تدوین اصول و استانداردهای حسابداری در جهت حفظ منافع عامه به دنبال بحران بزرگ اقتصادی با تشکیل کمیسیون اوراق بهادار و بورس^۲ نضج گرفت و این کمیسیون به عنوان مرجع استانداردهای حسابداری در آمریکا تعیین شد. اما کمیته رویه‌های حسابداری^۳ انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۴ نخستین نهاد در بخش خصوصی بود که از سال ۱۹۳۹ به تهیه و انتشار بولتن‌های تحقیق‌های حسابداری^۵ - که در حکم استاندارد بود - پرداخت و تا سال ۱۹۵۹ به این کار ادامه داد. البته قبل از آن انجمن حسابداری آمریکا^۶ از سال ۱۹۳۶ بیانیه‌های موقتی را درباره اصول حسابداری منتشر کرده بود. کوشش چهارده ساله هیئت تدوین اصول حسابداری^۷، تداوم این فعالیت در مقیاسی بزرگتر بود. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی^۸ که از سال ۱۹۷۳ با ترکیبی تازه و با حضور متخصصانی از نهادهای مختلف، کار خود را آغاز کرد و همچنان ادامه می‌دهد. مرجع کنونی استانداردهای حسابداری در آمریکاست و تأیید کمیسیون اوراق بهادار و بورس از استانداردهای تهیه شده توسط این هیئت، به آنها اعتبار و اقتدار می‌بخشد. با این حال، کمیسیون اوراق بهادار و بورس، دستورالعمل‌های اجرایی متعددی را در مورد حسابداری شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌هایی که در بورسهای آمریکا پذیرفته می‌شوند، صادر کرده است و می‌کند. علاوه بر این، انجمن حسابداری آمریکا^۹ و انجمن ملی حسابداران آمریکا نیز نشریات ارزنده‌ای درباره مبانی

1. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales

2. Securities and Exchange Commission

3. Committee on Accounting Procedures

4. American Institute of Certified Public Accountants

5. [ARB] Accounting Research Bulletins

6. American Accounting Association

7. Accounting Principles Board

8. Financial Accounting Standards Board

9. American Accounting Association

نظری، اصول و استانداردهای حسابداری در طول دهه‌های گذشته منتشر کرده‌اند که به تحقیق‌ها و اظهارنظرهای پیشگامان و صاحب‌نظران حسابداری در آمریکا متکی است و منبع با اهمیتی را برای تدوین‌کنندگان استانداردها و درک مفاهیم و استانداردهای حسابداری در آمریکا فراهم می‌کند.

دیگر کشورهای صنعتی اروپا عمدتاً از طریق وضع قوانین به سامان دادن اصول و روشهای حسابداری پرداختند و در قوانین اغلب کشورهای صنعتی اروپا، رعایت اصول بنیادی حسابداری الزام‌آور، فرم و محتوی گزارشهای مالی، مقرر و نحوه حسابداری برخی فعالیت‌های عمده، تعیین گردیده است. از جمله در فرانسه اغلب اصول بنیادی حسابداری در قانون تجارت آمده و مقررات خاصی در مورد فهرست حسابها و گزارشهای مالی وضع گردیده است که شکل و محتوی صورتهای مالی اساسی را تعیین می‌کند. علاوه بر این، هیئت ملی حسابداری عهده‌دار تعیین رویه‌های حسابداری و تفسیر رسمی احکام قانونی درباره حسابداری است و انجمن حسابداران خبره و مجاز^۱ فرانسه نیز نشریاتی در مورد روشهای پیشنهادی حسابداری دارد.

از دهه ۷۰ با اوجگیری بی‌سابقه تجارت و بازرگانی در سطح بین‌المللی، گرایش به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری پدید آمد. تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در پایان این دهه، نمونه بارزی از این گرایش است. اندیشه هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی، در هشتمین کنگره بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۷۲ مطرح و کمیته‌ای به نام کمیته همکاریهای بین‌المللی حرفه حسابداری ایجاد شد که بعداً به کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۲ تغییر نام یافت. این کمیته، کار تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر عهده دارد و تاکنون استانداردهایی را نیز تدوین و عرضه داشته است.

پیشینه حسابداری در ایران نیز به نخستین تمدنهایی برمی‌گردد که در این سرزمین پا گرفت و مدارک حسابداری متنوع و متعددی برای اداره امور حکومتی و اجرای فعالیتهای اقتصادی ابداع شد که در پاسخ به نیازهای زمان، سیر تحولی و تکاملی داشته است. ممیزی املاک در تمدن ساسانی و تکامل حسابداری سیاق برای نگاهداری

1. Ordred es Experts – Comptable et des Comptables Agrees

2. International Accounting Standards Committee

حساب درآمد و مخارج حکومتی در دوران سلجوقیان و نگهداری حساب فعالیتهای بازرگانی به حساب سیاق، نمونه‌های بارز و پیشرفته آن است.

در ایران عصر حاضر اولین قانونی که حرفه حسابداری و حسابرسی را به رسمیت شناخت، قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۳۵ بود. در این قانون از حساب‌رسان مستقل تحت عنوان محاسب و کارشناس قسم خورده یاد شده است. در آیین‌نامه‌ای که برای همین قانون در سال ۱۳۴۰ توسط وزارت دارایی تدوین شد، محاسب قسم‌خورده و کارشناس حساب مطرح گردیده است. از سالها پیش برخی از اهل فن در صدد تشکیل انجمن حسابداران و حساب‌رسان مستقل ایران بودند؛ نظیر آنچه که در بسیاری از کشورهای متمدن جهان وجود داشت. در مرداد ماه سال ۱۳۴۰ وزارت دارایی براساس اختیارات حاصله از ماده ۳۳ قانون مالیات بر درآمد مصوب سال ۱۳۴۰، آیین‌نامه مربوط به تأسیس انجمن محاسبین قسم‌خورده و کارشناسان حساب را به منظور تشکیل مرجع رسمی جهت رسیدگی به حسابها و دفاتر اشخاص و شرکتها و مؤسسات دیگر و اظهارنظر در اختلاف محاسباتی، صادر کرد. انجمن در این آیین‌نامه «مستقل و دارای شخصیت حقوقی» معرفی شده است.

در سنوات پس از انقلاب، سازمان حسابرسی با تصویب قانون تشکیل مورخ ۱۳۶۲/۱۰/۵ و اساسنامه قانونی مصوب ۱۳۶۶/۷/۱۷ مجلس شورای اسلامی، عملاً فعالیت خود را از تاریخ ۱۳۶۲/۹/۱۶ با ادغام شرکت سهامی حسابرسی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه آغاز کرد. همچنین مؤسسات حسابرسی بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید در تاریخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۸ منحل و با کلیه امکانات و پرسنل از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۱ به سازمان حسابرسی ملحق گردیدند. این سازمان طبق اساسنامه، مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور تعیین شد.

همچنین قانون استفاده از خدمات تخصصی حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی در بهمن ماه ۱۳۷۲ به تصویب رسید. به موجب این قانون به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی، خدماتی و همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، به دولت اجازه داده می‌شود از

خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح استفاده نماید. امید است نوشتار حاضر در تحقق این اهداف برای کشور عزیزمان مؤثر باشد.

با توجه به سیستم آموزشی دانشگاه پیام نور، تدوین کتاب درسی برای این درس از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. لذا مؤلفان با توجه به سوابق چندین ساله تدریس این درس در این دانشگاه، با تصویب گروه آموزشی رشته حسابداری و استفاده از رهنمودهای ارزنده جناب آقای دکتر رضازاده اقدام به تألیف این کتاب نمودند.

راهنمای مطالعه

امروزه آشنایی با مفاهیم حسابداری برای دانشجویان رشته‌های مختلف علوم انسانی از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر است. به همین منظور کتاب حاضر به عنوان منبع درسی اصول حسابداری برای رشته‌های علوم اجتماعی، علوم اقتصادی و علوم تربیتی تهیه شده است.

رعایت نکات زیر برای موفقیت در این درس می‌تواند مفید باشد:

۱. در کلاس کاملاً به درس استاد گوش فرا دهید. اگر می‌توانید یادداشت‌برداری کنید. بنخصوص مثالهایی که در کلاس حل می‌شود. بعد از هر جلسه نوشته‌های خود را چند بار بخوانید و آنها را مرتب کنید.

۲. در حد امکان سعی شده است این کتاب به صورت خودآموز تهیه شود و لذا شامل مثالهای حل شده و راهنماییهای لازم برای یادگیری درس است. توصیه جدی می‌شود قبل از حضور در کلاس تمامی مطالب جلسات قبلی را مرور کنید و درس جلسه آینده را پیشخوانی کنید. سعی کنید هنگام مرور مطالب جلسات قبلی اشکالات خود را یادداشت نمایید و در اولین فرصت آنها را از استاد پرسید. در صورتی که مطالب جلسات قبل را خوب فرا نگیرید. یادگیری مطالب جلسات آینده میسر نخواهد بود.

۳. به تمرینات تعیین شده توسط استاد توجه نمائید و حتماً آنها را حل کنید. توصیه می‌شود تمامی تمرینات و مسائل کتاب را قبل از اینکه در کلاس حل شوند خودتان به تنهایی حل کنید. اگر یک مسئله را با فکر و ابتکار خودتان حل کنید بهتر

- از آن است که تمامی مسائل فصل در کلاس حل شود و شما فقط راه‌حل‌ها را رونویسی کنید. اگر قبلاً مسائل را خودتان حل کرده باشید اشکالات خود را می‌دانید و هنگام حل مسائل در کلاس به همان نکات توجه ویژه خواهید نمود.
۴. قبل از مطالعه متن فصول کتاب به هیچ عنوان به حل مسائل و تمرینات آن فصل نپردازید. سعی کنید پس از خواندن تمامی متن هر فصل و اطمینان از یادگیری آن به حل مسائل و تمرینات آن اقدام نمائید.
۵. مطالب مطروحه در این کتاب حداقل مطالبی است که باید در درس اصول حسابداری ۱ فرا گرفته شود. لذا توصیه می‌شود برای تکمیل اطلاعات خود به سایر کتب حسابداری که در این زمینه نگاشته شده است، مراجعه نمائید. ضمناً به دانشجویان عزیز توصیه می‌شود که «آیین‌نامه مربوط به روشهای نگهداری دفاتر و اسناد و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورتهای مالی نهایی» را که در ضمیمه کتاب ارائه شده است به دقت مطالعه کنند.