

## اصول حسابداری ۲

### جایگاه درس

این درس بعد از درس اصول حسابداری ۱ و در نیمسال دوم رشته حسابداری باید گذرانده شود

### فصل دوم

#### سیستم حسابداری دستی

#### مقدمه

تاکید بر سیستم حسابداری دستی بر این اساس است که این سیستم و مفاهیم دفاتر روزنامه و معین در دوران نه چندان دور حتی در سالهای اخیر توانسته است نیازهای اطلاعات مالی مؤسسات متوسط و بزرگ را به خوبی مرتفع نماید.

#### دفاتر روزنامه اختصاصی

در سیستم حسابداری دستی مؤسسات بزرگ هر رویداد مالی یا در دفتر روزنامه عمومی و یا در یک دفتر روزنامه اختصاصی که برای ثبت و پردازش نوع خاصی از رویدادهای مالی پیش بینی شده است ثبت می گردند. برای رویدادهای مالی تکراری میتوان از یک دفتر روزنامه اختصاصی استفاده نمود. تسریع در ثبت بخشی از رویدادهای مالی خاص در دفتر روزنامه اختصاصی و میزان زمان صرفه جوئی شده برای نقل به حسابهای معین و دفتر کل از موارد استفاده دفتر روزنامه اختصاصی است.

اکثر رویدادهای مالی (حدود ۹۰ تا ۹۵ درصد) که در مؤسسات بزرگ به تعداد زیادی واقع می شوند شامل چهار نوع رویداد مالی زیر است که برای ثبت هر یک از آنها دفتر روزنامه اختصاصی مورد نیازی باشد:

<u>نوع رویدادهای مالی</u>	<u>دفتر روزنامه اختصاصی</u>
فروش نسبه	دفتر روزنامه فروش
خرید نسبه	دفتر روزنامه خرید
دریافتهای نقدی	دفتر روزنامه دریافتهای نقدی
پرداختهای نقدی	دفتر روزنامه پرداختهای نقدی

## مزایای دفتر روزنامه فروش

یکی از مزایای دفتر روزنامه فروش آن است که هر رویداد مالی فروش نسبه در یک سطر ثبت می شود در حالی که همین رویداد مالی در دفتر روزنامه عمومی حداقل در سه سطر ثبت می گردد. مانده حساب کنترل حسابهای دریافتی در دفتر کل در پایان ماه بایستی مساوی حاصل جمع مانده حسابهای تمام مشتریان در دفتر معین حسابهای دریافتی باشد.

سطر اول: حسابهای دریافتی (بدهکاران) به صورت بدهکار

سطر دوم: حساب فروش بصورت بستانکار

سطر سوم: شرح کافی برای این رویداد مالی

تمام حسابهای دریافتی (بدهکاران) و حسابهای پرداختی (بستانکاران) در دفتر معین حسابهای دریافتی و دفتر معین حسابهای پرداختی که حسابهای آن براساس حروف الفبای نام هر یک از بدهکاران و بستانکاران تفکیک گردیده، نگهداری می شود.

## حسابهای کنترل در دفتر کل و دفاتر معین

برای داشتن اطلاعات دقیقی و جداگانه از هر یک از بدهکاران در برخی از موسسات برای هر یک از بدهکاران حساب جداگانه ای در دفتر کل افتتاح میشود. با توجه به حجم زیاد اطلاعات نمی توان حسابهای زیادی را در یک دفتر کل نگهداری نمود.

در پایان ماه دفتر روزنامه فروش جمع زده می شود و جمع فروش نسبه ثبت شده در روزنامه فروش در ستون بدهکار حساب کنترل حسابهای دریافتی و ستون بستانکار حساب فروش در دفتر کل ثبت می گردد.

## دفتر روزنامه خرید

در پایان ماه دفتر روزنامه خرید جمع زده شده و جمع خریدهای نسبه به دو حساب دفتر کل بشرح زیر انتقال می یابد:

۱- به ستون بدهکار حساب خرید.

۲- به ستون بستانکار حساب کنترل، حسابهای پرداختی.

## ستونهای بدهکار

۱- صندوق: چون تمام رویدادهای مالی که نقدا وصول می گردند، در دفتر روزنامه دریافتیهای نقدی ثبت می شوند.

۲- تخفیفات نقدی فروش: برای انباشت تمام تخفیفات نقدی فروش در طی ماه مورد استفاده قرار میگیرد.

۳- سایر حسابها: برای ثبت بدهکار سایر حسابها به جز حسابهای صندوق و تخفیفات نقدی فروش بکار می رود.

## ستونهای بستانکار

- ۱- حسابهای دریافتی: مبالغ نقدی دریافت شده از هر یک از مشتریان (بدهکاران) در این ستون ثبت می گردد.
- ۲- فروش: در این ستون تمام فروشهای نقدی انجام شده طی ماه انباشته شده و جمع این ستون در پایان ماه به بستانکار حساب فروش در دفتر کل منتقل می شود.
- ۳- سایر حسابها: این ستون برای ثبت بستانکار و وصولی نقدی به غیر از حسابهای دریافتی و فروش، مورد استفاده قرار می گیرد.

## دفتر روزنامه دریافتهای نقدی

کلیه رویدادهای مالی که نقدا وصول می شوند در دفتر روزنامه دریافتهای نقدی ثبت می گردند مثلاً کلیه فروشهای نقدی کالا در دفتر روزنامه ثبت می شوند. جمع فروشهای نقدی به بستانکار حساب فروش در دفتر کل منتقل می گردد.

## دفتر روزنامه پرداختهای نقدی

تمام رویدادهای مالی ای که به صورت نقد پرداخت می شوند در این دفتر روزنامه اختصاصی ثبت می شوند. پرداختهای نقدی بابت هزینه های عملیاتی، خریدهای نقدی کالا و پرداختهای نقدی به فروشندگان از جمله این رویدادهای مالی اند.

## دفتر روزنامه عمومی

مواردی از قبیل برگشت از خرید و تخفیفات که بطور نقد وصول نمی شوند، برگشت از فروش و تخفیفات که نقدا پرداخت نمی گردند و خرید و فروش دارائیهای ثابت بطور نسیه، از جمله رویدادهای مالی هستند که در دفتر روزنامه عمومی ثبت می شوند.

## حسابهای دفاتر معین

حسابهای دفتر معین حسابهای دریافتی دارای سه ستون برای ثبت مبالغ است. ستون بدهکار، ستون بستانکار و ستون مانده بدهی هر مشتری را به روز نشان می دهد.

## حسابهای دفتر کل

حسابهای دفاتر کل و دفاتر معین نشان دهنده انتقالات انجام شده به این حسابها از دفاتر عمومی و اختصاصی است. ارتباط منطقی برقرار شده بین دفاتر معین، دفتر کل و دفاتر روزنامه در ستونهای عطف منعکس می شود.

## تطبیق دفاتر معین با حساب های کنترل

برای اطمینان از صحت انتقالات انجام شده از دفاتر روزنامه عمومی و اختصاصی به دفتر کل و دفاتر معین ، تراز آزمایشی به عنوان ستاده سیستم حسابداری تهیه می شود.

## تغییرات در دفاتر روزنامه اختصاصی

از نکات اساسی در طراحی دفاتر روزنامه اختصاصی صرفه جویی در زمان ثبت رویداد مالی و فراهم نمودن تقسیم کار بین دو یا چند کارمند حسابداری است ، که دفتر روزنامه اختصاصی برای آن نوع رویداد مالی طراحی شده است.

تراز آزمایشی اهداف زیر را تامین می کند :

- ۱- تساوی ثبت و انتقال بدهکار و بستانکار
- ۲- تساوی حاصل جمع مانده های حساب های دفاتر معین با مانده های حساب های کنترل مربوطه در کل
- ۳- تهیه اطلاعات ، به عنوان بازخور برای انجام اصلاحات لازم در سیستم حسابداری

## دفتر روزنامه برگشت از خرید و تخفیفات

- ۱- انتقال اقلام ثبت شده در دفتر روزنامه به حساب هر یک از فروشندگان در دفتر معین حساب های پرداختی ، علامت ( ا ) در ستون نشان دهنده انجام انتقال ها است.
- ۲- انتقال جمع ستون مبلغ دفتر روزنامه به حساب برگشت از خرید و تخفیفات و حساب های پرداختی در دفتر کل.

## دفتر روزنامه برگشت از فروش و تخفیفات

- ۱- انتقال اقلام ثبت شده در دفتر روزنامه به حساب هر یک از مشتریان در دفتر معین حساب های دریافتی ، علامت ( ا ) در ستون عطف مبین انجام این انتقال ها است.
- ۲- انتقال جمع ستون مبلغ دفتر روزنامه به حساب برگشت از فروش و تخفیفات و حساب های دریافتی در دفتر کل.

## دفاتر روزنامه چند ستونی

موسساتی که تعداد کارکنان و حجم رویدادهای مالی به اندازه ای نیست که بتوان کار ثبت دفاتر روزنامه عمومی و اختصاصی را بین کارمندان تقسیم نمود ، برای کارآیی سیستم حسابداری ، بجای استفاده از دفاتر روزنامه عمومی و اختصاصی ، از دفتر روزنامه چند ستونی استفاده می شود.

دفتر روزنامه چند ستونی دارای چندین ستون است که تمام رویداد های مالی (برون سازمانی و درون سازمانی) یک موسسه در آن ثبت می گردند. دفتر روزنامه سه ستونی در کشورمان رایج است.

### **دفتر روزنامه ترکیبی**

موسسات تجاری و خدماتی و غیرانتفاعی که چند نوع رویداد مالی به تکرار زیادی واقع شده ، از دفتر روزنامه ترکیبی برای ثبت رویدادهای مالی استفاده می شود . دفتر ترکیبی از دفتر روزنامه عمومی و دفتر روزنامه اختصاصی است .

دفتر روزنامه ترکیبی رویدادهای برون سازمانی عملیات اصلاح و بستن حسابها (رویدادهای مالی درون سازمانی) در آن ثبت می گردند.

### **تغییرات در دفتر روزنامه ترکیبی**

بر اساس نیاز موسسات ، می توان دفتر روزنامه ترکیبی را در شکلهای دیگر و با ستونهای متعدد به عنوان اجزای سیستم های حسابداری طراحی کرد . دفتر روزنامه ترکیبی به هر شکلی که باشد ، عملیات ثبت و استفاده از آن مشابه دفتر روزنامه ترکیبی است.

### **دفتر روزنامه ترکیبی فروش و دریافت های نقدی**

ترکیبی از دفاتر روزنامه اختصاصی فروش و دریافت های نقدی می باشد و غالباً در موسساتی که وظایف ثبت فروشهای نسیه و ثبت دریافت های نقدی ، تفکیک نشده بکار گرفته می شود.

### **دفتر روزنامه ترکیبی خرید و پرداخت های نقدی**

ترکیبی از دفاتر روزنامه اختصاصی خرید و پرداخت های نقدی می باشد و غالباً در موسساتی که وظایف ثبت خریدهای نسیه و ثبت پرداخت های نقدی ، تفکیک نشده بکار گرفته می شود.

## فصل چهارم

### کنترل داخلی رویدادهای مالی نقدی

#### مقدمه

یکی از هدفهای مهم سیستم کنترل داخلی، محافظت از داراییهای موسسه و جلوگیری از اتلاف، سوء استفاده، یا تقلب است.

#### وجوه نقد

وجوه نقد عبارت است از پول نقد بصورت سکه و اسکناس و موجودی حسابهای جاری و هر نوع اوراق بهاداری که به جای پول در معاملات مورد قبول واقع شود.

#### گزارش گری وجوه نقد در ترازنامه

در تراز نامه وجوه نقد به عنوان اولین قلم دارایی و مهمترین آنها نشان داده می شود. بستانکاران، سرمایه گذاران، مسئولان بانکها و... استفاده کنندگان برون سازمانی صورتها و گزارشهای مالی هستند.

#### توجه استفاده کنندگان از صورتها و گزارشهای مالی به وجوه نقد معلول علتها زیر است:

- ۱- حساب وجوه نقد از پر گردش ترین و فعالترین حسابهای دفاتر موسسات مختلف است.
- ۲- وجوه نقد، نقدترین و دردسترس ترین دارایی موسسه است که هر لحظه می توان آن را به دیگر دارایی ها تبدیل و یا صرف پرداخت بدهیها یا هزینه ها نمود.
- ۳- طی دوره مالی، وجوه نقد به دفعات به انواع داراییها یا هزینه ها تبدیل می شود و در ادامه به وجوه نقد.
- ۴- موجودی وجوه نقد از مهمترین عوامل تشکیل دهنده صورت نسبت جاری و آنی است و استفاده کنندگان برون سازمانی صورتها و گزارش های مالی از موسسه توجه خاصی به این دو برای حفظ منافع و رسیدن به طلبشان نشان می دهند.

#### مسئولیت های مدیریت وجوه نقد

- مدیریت موثر و کارآمد وجوه نقد شامل رعایت سیاستهای خط مشی های زیر است:
- ۱- تامین دقت و صحت عملیات حسابداری در یافتها و پرداختهای نقدی و مانده وجوه نقد.
  - ۲- ممانعت از خسارات ناشی از تقلب، اختلاس، سوء استفاده و سرقت وجوه نقد.
  - ۳- نگهداری مبالغ کافی وجوه نقد برای اقلامی که لزوماً بایستی به صورت نقدی پرداخت شوند، به علاوه یک مانده معقول برای نیازهای ضروری به وجوه نقد.
  - ۴- سرمایه گذاری وجوه نقد بلا استفاده.

## مبانی اعمال کنترل داخلی وجوه نقد

وجوه نقد به علت سهولت جابجایی و مطلوبیت فراوانی که ندرهه دارد، بیش از سایر داراییها در معرض سرقت ، سوء استفاده و اختلاس است .

### عمده عملیات برای کنترل داخلی بر وجوه نقد

۱-تنظیم فهرست دریافتهای نقدی روزانه برای کنترل و منظور کردن در حسابهای مربوط

۲-واریز دریافتهای روزانه به حساب جاری موسسه نزد بانک

### دریافتهای نقدی

دریافت های نقدی روزانه در موسسات ، عمدتاً شامل دریافت های نقدی از بدهکاران بابت مطالبات موسسه و دریافت های نقدی بابت فروش نقدی می باشد .  
استفاده از صندوق فروش اطمینان بیشتری از صحت جمع فروش نقدی روزانه ایجاد خواهد کرد.

### استفاده از برگ فروش نقدی

در بعضی موسسات برای کنترل دریافتهای نقدی حاصل از فروش نقدی روزانه از برگ فروش نقدی استفاده می-کنند. جمع برگهای فروش نقدی به عنوان مدارک اولیه ثبت رویدادهای مالی نقدی مورد استفاده قرار می گیرد.

### استفاده از برگ دریافت صندوق

در موسسات عمده فروشی و یا موسساتی که به فروش کالاهای گران قیمت اشتغال دارند برای کنترل دریافتهای نقدی ، ضمن تنظیم صورت حساب فروش ، از برگ دریافت صندوق که نشان دهنده وصول وجه صورت حساب است ، استفاده می کنند.

### وجوه نقد دریافتی از صندوق

در برخی از موسسات قسمتی از دریافتهای نقدی از مشتریان یا بدهکاران به صورت چک یا وجوه نقدی است که معمولاً طی نامه ای توسط اداره پست و یا نامه رسانهای مشتریان و بدهکاران به موسسه واصل می شود.

## کسور و اضافات صندوق

گاهی حتی پس از کنترل موثر بر وجوه نقد، امکان دارد اشتباهاتی در دریافتها و یا پرداختهای نقدی به وجود بیاید به همین منظور حسابداری در دفتر کل به نام حساب کسور و اضافات صندوق افتتاح می شود و اختلافات ناشی از شمارش وجوه نقد در این حساب ثبت می شود.

در پایان روز کسری و اضافات صندوق بایستی به حساب کسور و اضافات صندوق منتقل شود و اختلاف ناشی از شمارش وجوه نقد در این حساب ثبت گردد.

## تقسیم دقیق وظایف

عدم تفکیک دقیق وظایف در مورد وجوه نقد می تواند شرایط را برای سوء استفاده احتمالی فراهم کند.

۱- فروش نقدی روزانه را در دفاتر موسسه ثبت نکند

۲- کل فروش نسیه و نقد روزانه را در دفاتر ثبت کند ولی به طور ساختگی یک مبلغ دیگر ثبت نماید.

## پرداختهای نقدی

اغلب موارد سوء استفاده در وجوه نقد ناشی از سوء استفاده در پرداختهای نقدی است بنابراین کنترل داخلی موثر بر پرداختهای نقدی مهمتر از کنترل داخلی بر دریافتهای نقدی بوده بخش اصلی کنترل وجوه نقد محسوب می شود.

## حساب جاری بانک

برای اعمال کنترل داخلی موثر بر وجوه نقد، موسسات مختلف چند حساب جاری در یک یا چند بانک افتتاح و کلیه دریافتهای نقدی را به آنها واریز می کنند و تمام پرداختهای نقدی را با صدور چک از طریق همین حسابها انجام می دهند.

## صدور چک

چک نوشته ای است که دارنده حساب جاری به بانک دستور می دهد که مبلغ مشخصی را به خود وی و یا به هر شخص حقیقی و حقوقی دیگری بپردازد.

هر برگ چک به غیر از شماره پیاپی و محل نوشتن تاریخ صدور چک دارای چهاربخش متمایز که به صورت زیر است:

۱- بانک و شعبه ای که بایستی مبلغ چک را پرداخت کند

۲- مبلغ چک

۳- شخص یا موسسه ای که بایستی مبلغ چک به وی پرداخت شود.

۴- صادر کننده چک که چک را امضا می نماید.



## صورت حساب بانک

به طور معمول بانکها در پایان هر ماه و یا در مواقعی که دارنده حساب جاری درخواست نماید برای صورت حساب ارسال می کند .

صورت حساب بانکی معمولاً دارای این ستونها است :  
۱- ستون تاریخ ۲- شماره سند ۳- کد ۴- بدهکار ۵- بستانکار ۶- ستون مانده

## تطبیق دفاتر حساب جاری با صورت حساب ارسالی بانک

منظور از تطبیق صورت حساب ارسالی بانک با دفاتر دارنده حساب جاری ، حصول اطمینان از مطابقت میزان موجودی نقدی نزد بانک و در دفاتر موسسه می باشد .

معمولاً مانده حساب جاری در دفاتر دارنده حساب جاری و صورت حساب ارسالی به دلایل زیر با یکدیگر مطابقت نخواهند داشت:

الف - مبالغی که در دفاتر دارنده حساب جاری در حساب بانک ثبت شده ولی در صورت حساب بانک منعکس نیست .  
۱- چکهای معوق ۲- سپرده های بین راهی ۳- چکهای لاوصول

ب - مبالغی که در صورت حساب بانک ثبت گردیده ولی در دفاتر مؤسسه دارنده حساب جاری ثبت نشده است .  
این اقلام شامل موارد زیر است :

- ۱- وجوه واریز شده به حساب جاری نزد بانک توسط دیگران .
- ۲- کارمزد خدمات و سایر هزینه های بانکی .
- ۳- واخواست اسناد تجاری تنزیل شده .

## صورت مغایرات بانکی

صورت مغایرات بانکی عبارت از صورتی است که موارد اختلاف بین مانده صورت حساب ارسالی بانک و مانده حساب بانک در دفاتر مؤسسه دارنده حساب جاری را در زمان معینی نشان می دهد .

صورت مغایرات بانکی حداقل ماهی یکبار و در مواقع ضروری دیگر تهیه می گردد. با تنظیم صورت مغایرات بانکی می توان به علل بروز اختلاف بین صورت حساب ارسالی بانک و دفاتر مؤسسه پی برد.

## تهیه صورت مغایرات بانکی

در روش تعیین مانده واقعی مانده صحیح بانک در تاریخ تهیه صورت مغایرات تعیین می گردد لذا این روش می تواند مبنای مناسبی برای انجام اصلاحات لازم در دفاتر مؤسسه دارنده حساب جاری واقع شود.

موسسه بازرگانی سپهر	
صورت مغایرت حساب جاری	
X۲/۱۱/۳۰	
X	موجودی حساب جاری موسسه اضافه می شود:
X	وجوه واریزی به دیگران کسر می شود:
X	کارمزد و سایر هزینه های بانکی
X	سفته و اخواستی، چکهای لاوصول
(X)	

X	افزایش (کاهش) خالص
A	نتیجه: مانده واقعی حساب جاری در X۲/۱۱/۳۰
X	موجودی حساب جاری طبق صورت حساب ارسالی بانک
	اضافه می شود:
X	سپرده بین راهی
(X)	کسر می شود:
X	افزایش (کاهش) خالص
A	نتیجه: مانده واقعی حساب جاری در X۲/۱۱/۳۰

اصلاح دفاتر موسسه پس از تهیه صورت مغایرت بانکی: با تنظیم صورت مغایرات بانکی متوجه می‌شویم که مانده واقعی حساب جاری در تاریخ تهیه صورت مغایرات بانکی با هیچ یک از مانده‌های منعکس در دفاتر موسسه و صورت حساب بانک مطابقت ندارد.

### **اضافه برداشت از حساب جاری بانکی**

براساس توافقی که بانکها با موسسات معتبر در قبال اخذ وثایق لازم منعقد می‌کنند این مؤسسات مجاز می‌باشند که در مواقع ضروری تا میزان معینی چک بیش از موجودی خود نزد بانک صادر نمایند.

### **میزان تنخواه گردان**

میزان تنخواه گردان معمولاً مبلغی ثابت و از پیش تعیین شده است. و در فواصل زمانی کوتاه معمولاً هفتگی یا ماهانه با صدور چک به اندازه هزینه‌های انجام شده به میزان قبلی تجدید می‌گردد.

### **سیستم سند هزینه**

در مؤسسات بزرگ یکی از روشهای مؤثر کنترل داخلی پرداختهای نقدی استفاده از سیستم سند هزینه برای پرداخت-های نقدی است. سند هزینه قبل از صدور چک بایستی به تأیید و تصویب مدیر یا مدیران مسئول برسد.

### **تنظیم سند هزینه**

سند هزینه توسط مدیر مالی مؤسسه بررسی می‌گردد تا از اعمال کنترل‌های لازم در واقعی بودن آن اطمینان حاصل شود. پس از کنترل مدیر مالی سند هزینه تنظیم شده در دفتری که دفتر اسناد هزینه نام دارد ثبت شده و سپس پرداخت می‌گردد.

### **دفتر اسناد هزینه**

برای ثبت اسناد هزینه، به ترتیب، شماره سند هزینه، تاریخ تنظیم آن، نام بستانکاران و مبلغ سند درج می‌گردد. در برخی از مؤسسات از دفتر اسناد هزینه با دفتر روزنامه اختصاصی پرداختهای نقدی به صورت ترکیبی استفاده می‌شود.

### **دفتر صدور چک**

شکل ساده ای از دفتر روزنامه اختصاصی پرداختهای نقدی است. مؤسساتی که از سیستم سند هزینه برای کنترل پرداختهای نقدی استفاده می‌کنند چکهای مربوطه به هر سند هزینه زمانی صادر می‌شود که اسناد هزینه مورد تصویب واقع شده و در دفتر اسناد هزینه ثبت شود.

دفتر صدور چک دارای ستونهای متعدد برای درج شماره و تاریخ چک صادر شده نام دریافت کننده ، شماره سند هزینه، تخفیفات نقدی و حساب بانک می باشد.

## **فصل پنجم**

### **سیستم حقوق و دستمزد**

#### **اهمیت سیستم حقوق و دستمزد**

هزینه حقوق و دستمزد نشان دهنده سهم نیروی کار در تولید محصولات و یکی از مهمترین هزینه های عملیاتی اغلب موسسات است.

محاسبه و پرداخت مناسب حقوق و دستمزد یکی از عوامل مؤثر در ایجاد رابطه مطلوب بین کارکنان و کارفرما می باشد.

#### **تعریف سیستم حقوق و دستمزد**

سیستم حقوق و دستمزد مجموعه ای از اجزاء به هم پیوسته در داخل یک موسسه است که داده های مربوط به سهم نیروی کار در تولید محصولات و یا ارائه خدمات را به صورتها و اطلاعات حقوق و دستمزد تبدیل می کند.

در مؤسسات وظایف و مسئولیتهای حقوق و دستمزد در دواير زیر تقسیم شده است:

۱- دایره کارگزینی ۲- دایره ثبت اوقات کار ۳- دایره حقوق و دستمزد ۴- دایره پرداخت

کنترل داخلی موثر بر سیستم حقوق و دستمزد شامل تفکیک وظایف از یکدیگر، انجام وظایف توسط دواير، به صورت جداگانه و عدم تداخل وظایف با یکدیگر است .

#### **دایره کارگزینی**

وظیفه دایره کارگزینی تأمین نیروی کار لازم برای قسمتهای مختلف مؤسسات علاوه بر آن آئین نامه های استخدامی را تهیه و برنامه های آموزشی، شرح وظایف و ارزیابی مشاغل را انجام می دهد.

#### **دایره ثبت اوقات کار**

نگهداری مدارکی که نشان دهنده اوقات کار هریک از کارکنان در دوره های مشخص هفتگی یا ماهانه باشد اولین و مهمترین مرحله از مراحل جمع آوری داده های مربوط به سیستم حقوق و دستمزد است.

## کارت ساعت

کارت ساعت محکم ترین و گویا ترین مدرک حضور کارکنان در محل از ساعت ورود تا ساعت خروج است. کارت ساعت در دایره ثبت اوقات کار کنترل و جمع آوری می شود یک کارت ساعت تکمیل شده دهنده ساعت شروع و خاتمه کار کارکنان و اضافه کاری آنها است.

## ماشین ساعت زن

وسیله ای برای ثبت اوقات حضور کارکنان روی کارت ساعت است در یک سیستم مناسب یک شماره کارت ساعت به هر یک از کارکنان اختصاص داده می شود. روش های دستی از دقت و صحت کارت ساعت و ماشین ساعت زن بر خوردار نیستند.

## دایره حقوق و دستمزد

محاسبه و تعیین حقوق و دستمزد ناخالص، کسورات، خالص دریافتی هر یک از کارکنان و تهیه و تنظیم لیست حقوق و دستمزد براساس کارتهای ارسال شده از دایره ثبت اوقات کار در دایره حقوق و دستمزد انجام می شود.

داده های دایره حقوق و دستمزد پس از پردازش ستاده ها شامل:

- ۱- لیست حقوق و دستمزد به عنوان مدارک موسسه برای ارسال به سازمان تامین اجتماعی و اداره مالیات و حقوق.
- ۲- سوابق و محاسبات انفرادی درآمد و کسورات هر یک از کارکنان.
- ۳- صدور چک حقوقی.

## دایره پرداخت حقوق و دستمزد

بهترین روش پرداخت حقوق و دستمزد پرداخت توسط چک از حساب جاری بانکی است. در این روش معادل جمع خالص قابل پرداخت لیست حقوق و دستمزد طی یک فقره چک از حساب جاری بانکی موسسه برداشت می شود.

## حسابداری هزینه حقوق و دستمزد

به غیر از دستمزد پایه (ثابت) که بر مبنای ساعات کارکرد یا میزان انجام کار و یا محصول تولید شده محاسبه می گردد هزینه حقوق و دستمزد شامل موارد دیگری از قبیل اضافه کاری پاداش افزایش عیدی و... نیز محاسبه می شود.

## درآمد کارکنان

انجام کار بیش از ساعات قانونی اضافه کار نام دارد. به موجب قانون کار ساعات کار کارگران به جز مواردی که قانون کار ذکر کرده است، از ۸ ساعت در روز و ۴۴ ساعت در هفته نباید تجاوز کند.

## پاداش

یکی از موارد درآمد کارکنان که اغلب برای تشویق و افزایش کارایی کارکنان استفاده می‌شود پاداش است. میزان پاداش براساس افزایش تولید و میزان سود طی دوره مالی محاسبه می‌شود.

سود بر اساس موارد زیر است:

- ۱- سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پاداش
- ۲- سود قبل از کسر مالیات بر درآمد و پس از کسر پاداش
- ۳- سود پس از کسر مالیات بر درآمد و قبل از کسر پاداش
- ۴- سود پس از کسر مالیات بر درآمد و پاداش

## کسور مربوط به درآمد کارکنان

مجموع حقوق و دستمزد هر یک از کارکنان قبل از پرداخت در دایره حقوق و دستمزد محاسبه و کسور مربوطه کسر و مبلغ خالص قابل پرداخت تعیین می‌شود کسور حقوق و دستمزد کارکنان شامل حق بیمه، مالیات و سایر کسور می‌باشد.

## حق بیمه سهم کارکنان

کارفرمایان مکلفند، حق بیمه سهم کارکنان را از مجموع حقوق و دستمزد ماهانه آنها کسر و همراه حق بیمه سهم خود به حساب بانکی سازمان تامین اجتماعی واریز نمایند. حدود حداکثر حقوق و دستمزد ماهانه شامل کسر حق بیمه توسط سازمان تامین اجتماعی تعیین می‌گردد.

## مالیات حقوق و دستمزد

مجموع حقوق و دستمزد کارکنان براساس قوانین و مقررات مالیاتی مشمول کسر مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد. کارفرمایان مکلفند که مالیات حقوق هر یک از کارکنان را کسر و به حساب بانکی وزارت امور اقتصادی و دارایی تسلیم و رسید دریافت نمایند.

## سایر کسور

در موقع محاسبه حقوق و دستمزد به غیر از کسور قانونی مثل مالیات و حق بیمه و مبالغ دیگری نیز با توافق کارکنان از جمع حقوق و دستمزد آنان کسر می گردد. این کسور شامل اقساط وام ضروری ، وام مسکن ،مساعده و موارد دیگری می باشد.

## تعیین مبلغ خالص قابل پرداخت

مبلغ خالص قابل پرداخت به هر یک از کارکنان پس از کسر کسور قانونی و سایر کسور ذکر شده از جمع حقوق و دستمزد ناخالص آنان تعیین می شود .

## مدارک سیستم حقوق و دستمزد

در سیستمهای حقوق و دستمزد از فرمها و مدارک خاصی برای جمع آوری حقوق و دستمزد استفاده می شود . مانند کارت ساعت به لیست حقوق و دستمزد، صورت حساب حقوق و دستمزد که استفاده می شود.

## لیست حقوق و دستمزد

لیست حقوق و دستمزد یک فرم چند ستونی است که اطلاعات مربوط به جمع ناخالص حقوق و دستمزد، کسور و خالص قابل پرداخت به تفکیک و در یک سطر آن ثبت و ارائه می گردد.

## ثبت هزینه حقوق و دستمزد در دفاتر

پس از تنظیم لیست حقوق و دستمزد جمع حقوق و دستمزد ناخالص به حسابهای هزینه حقوق و دستمزد بدهکار می شود، و حسابهای کسور و حقوق و دستمزد پرداختنی بستانکار می گردد.

## حق بیمه سهم کارفرما

حق بیمه سهم کارفرما بخشی از هزینه های مؤسسه است که هنگام ثبت هزینه حقوق و دستمزد به بدهکار هزینه حقوق و دستمزد و به بستانکار حق بیمه پرداختنی ثبت می گردد.

## صورت حساب حقوق و دستمزد

بر اساس اطلاعات مندرج در هر سطر از لیست حقوق و دستمزد که نشان دهنده جمع ناخالص حقوق و دستمزد، کسور و مبلغ خالص قابل پرداخت به شکل‌های مختلف تهیه و هنگام پرداخت به عنوان صورت حسابی که نشان دهنده چگونگی محاسبات حقوق و دستمزد است تحویل داده می - شود.

## کارت مجموع درآمد کارکنان

در کشور ما قوانین مالیاتی بر مبنای درآمد سالانه افراد و مؤسسات و با اعمال نرخهای تصاعدی مالیاتی انجام می شود. نرخهای تصاعدی مالیات بر درآمد به گونه ای تعیین می شوند که با افزایش درآمد سالانه نرخهای مالیات بر درآمد نیز افزایش پیدا می کند.

## تفاوت کارکنان و پیمانکاران

خدمات دریافت شده از کارکنان به صورت موقت و یا دائم است ولی خدماتی که توسط مقاطعه کاران یا پیمانکاران مستقل ارائه می شود بر اساس قراردادهای خاص صورت می گیرد و با اتمام موضوع قرارداد رابطه کاری کار فرما و پیمانکار مستقل قطع می شود.

مبالغ پرداخت شده به پیمانکاران مستقل را معمولاً حق الزحمه و یا در مواردی حق المشاوره می گویند، در صورتی که می دانیم که مبالغ پرداختی به کارکنان موسسه حقوق و دستمزد نامیده می شود.

## فصل هفتم

### اصول و مفاهیم حسابداری

#### مقدمه

اصول و مفاهیم حسابداری، مجموعه ای از میناقها، قواعد، روشها و رویه هایی است که دستورالعمل شناسایی، پردازش و رویدادهای مالی برای تهیه صورتها و گزارش های مالی را بیان می کند و با گذشت زمان و تجربه موارد جدید تغییر می - کند و کامل می شود.

#### اهمیت تدوین استانداردهای حسابداری

هدف عمده تهیه و تدوین استانداردها، ایجاد ازبان معین و چهار چوب مفهومی یکنواخت است که با رعایت آنها اطلاعات مالی از مؤسسات مختلف به صورت مرتبط قابل مقایسه تهیه و برای تصمیم گیری آگاهانه اقتصادی و اجتماعی در اختیار استفاده کنندگان قرار می گیرد.



## اصول پذیرفته شده حسابداری

صورتها و گزارشهای مالی با رعایت استانداردهای حسابداری تهیه می شوند. صاحب نظران حسابداری کشورهایی که سابقه طولانی در دانش حسابداری دارند، به تدریج مفاهیم و اصول حسابداری را تدوین کرده اند و با رعایت آنها، به صورت تقریباً یکنواخت به اجرا در آمده اند.

## حمایت از استانداردهای حسابداری

پذیرش، اجرا و کنترل رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری، نتیجه حمایت مقتدرانه از آن است و اغلب نفوذ قدرت و حمایت انجمنهای حرفه ای حسابداری و موسسات دولتی در کشورهای مختلف به اصول پذیرفته شده حسابداری اعتبار اجرایی می دهد.

## سابقه تاریخی استانداردهای حسابداری

دانش حسابداری و تدوین اصول و استانداردهای آن، مانند سایر رشته های علوم اجتماعی، تحولات فراوانی را طی کرده است.

## سابقه استانداردهای حسابداری در جهان

استانداردهای ۱۹۴۹ میلادی که لوکاپاچولی حسابداری دو طرفه را بر اساس حفظ ترازنامه (دارایی = بدهی + سرمایه) تنظیم کرد و بعدها معادله سود بر آن افزوده شد (سود حسابداری = درآمد - هزینه)، دگرگونی فراوانی را طی کرد.

## سابقه استانداردهای حسابداری در ایران

بررسی وضعیت اصول حسابداری در ایران نشان می دهد که ترجمه مراجع جهانی اصول متداول حسابداری تنها مراجع موجود در گذشته بودند و برای طرح و تدوین استانداردهای حسابداری ملی تلاش چندانی نشده است.

## مفهوم تفکیک شخصیت

مفهوم تفکیک شخصیت برای قابل فهم بودن صورتها و گزارشهای مالی اهمیت فراوانی دارد. بر اساس اصل مفهوم تفکیک شخصیت حسابها و اطلاعات حسابداری به صورت مجزا از صاحبان آن نگهداری می شود و در واقع معادله اساسی حسابداری بازتاب این اصل است.

## فرض تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت از مفروضات بنیادی حسابداری است که بسیاری از مفاهیم و اصول دیگر و طبقه بندی اقلام تراز- نامه بر آن متکی است. فقط در زمان انحلال موسسه اقلام صورتها و گزارشهای مالی به مبالغ خالص ارزش بازیافتی و ارزشهای روز انحلال اندازه گیری می شوند.

## فرض دوره مالی

فرض تداوم دوره مالی می گوید که فعالیتهای یک شخصیت حسابداری مدتهای طولانی ادامه داشته و در آینده قابل پیش-بینی متوقف نخواهد شد اصول ترازنامه بر این فرض متکی است.

## اصل پولی

پول به عنوان واحد اندازه گیری رویدادهای مالی استفاده می شود. پول تنها وسیله اندازه گیری در حسابداری است که قابلیت کاربرد برای اندازه گیری رویدادهای مالی را دارد .

## اصل عینیت

این اصل بر این امر تأکید دارد که اندازه گیری بایستی بیطرفانه بوده و قابلیت رسیدگی توسط شخصی مستقل را داشته باشد . حسابداران اغلب به شواهد و مدارک قابل استناد، که اندازه گیری مالی را تعیین می کند ، تأکید دارند.

## اصل بهای تمام شده

صورتها و گزارشهای مالی با رعایت اصل بهای تمام شده تهیه و ارائه می شوند، در زمان تحصیل داراییها یا خدمات، بهای تمام شده نشان دهنده ارزش منصفانه بازار آنها می باشد.

## اصل تحقق درآمد

در حسابداری تعهدی ، سود هنگامی شناسایی می شود که اطمینان کافی از کامل شدن «فرایند کسب سود» حاصل شود. در مورد مؤسسات تولیدی فرایند کسب سود شامل موارد زیر است:

الف- خرید مواد مستقیم

ب- تولید محصول

ج- فروش محصول

د- وصول وجه محصول فروخته شده

- به موجب اصل تحقق درآمد، معمولاً زمانی تحقق یافته تلقی می‌شود که دو شرط زیر تأمین شده باشد:
- ۱- فرایند کسب سود کامل شده یا به طور عمده کامل شده است.
  - ۲- شواهد عینی کافی برای اندازه‌گیری مبلغ درآمد موجود باشد.

### اندازه‌گیری درآمد به چهار روش صورت می‌گیرد

- ۱- اندازه‌گیری درآمد در زمان فروش (روش تحویل):  
در این روش چون دوشروط درآمد تأمین شده می‌توان درآمد را شناسایی کرد.  
در برخی از مشاغل درآمد و هزینه‌ها هنگام وصول یا پرداخت نقدی شناسایی می‌شوند که به آن روش نقدی می‌گویند.
- ۲- روش فروش اقساطی (روش سود ناویژه):  
در این روش معمولاً درآمد هنگام فروش کالا شناسایی می‌شود و بهای آن در چندین قسط وصول می‌شود.  
هنگام وصول هر قسط بخشی از بهای تمام شده و بخشی از سود ناویژه وصول و درآمد شناسایی می‌شود.
- ۳- روش درصد تکمیل پیمان:  
در پروژه‌های بزرگ که بیش از یک سال مالی به طور می‌انجامد قرار داد خاصی به نام پیمان بین پیمانکار و کارفرما منعقد می‌شود.
- ۴- اندازه‌گیری درآمد در زمان تکمیل محصول (روش تولید):  
برخی از کالاها در بازارها قیمت‌های تثبیتی و یا جا افتاده ای دارند. اندازه‌گیری درآمد برای کالاها با توجه به اطمینان نسبی از قیمت آن و تقاضای بازار در زمان تولید قابل اندازه‌گیری و شناسایی است.  
در ایران معمولاً قیمت‌های ثابت تضمین شده ای از طرف دولت تعیین می‌شود که محصولات کشاورزان را بر اساس یک قیمت حداقل از طرف دولت خریداری نماید.  
درآمد در این نوع پروژه‌ها به دو صورت محاسبه می‌شود:
  - ۱- روش تکمیل پیمان که بر مبنای بهای تمام شده پیمان در دست اجرا پس از تکمیل پیمان صورت می‌پذیرد. روش درصد تکمیل پیمان که با شناسایی درآمد هر دوره مالی زمانی که درآمد پیمان به نحو معقول قابل برآورد نباشد صورت می‌پذیرد.

درصد تکمیل پیمان بصورت زیر محاسبه می‌شود:  
درصد تکمیل پیمان  $\times$  سود ناویژه برآوردشده = سود ناویژه دوره مالی  
درصد تکمیل پیمان = هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره مالی  

---

کل بهای تمام شده

### اصل تطابق هزینه با درآمد

به موجب این اصل شناسایی درست سود مالی هر دوره با اندازه گیری درآمد هر دوره با هزینه‌های انجام شده برای کسب آن درآمد مشخص شده و با آن مقابله می‌شود. و در واقع درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض وقوع شناسایی می‌شوند.

تطابق هزینه‌ها با درآمد از دو طریق صورت می‌پذیرد:  
الف- در ارتباط با کالای فروخته شده یا ساخته شده.  
ب- در ارتباط با دوره‌های مالی که درآمد کسب شده.

### اصل ثبات رویه (رعایت یکنواختی)

هر شخصیت حسابداری باید یک روش خاص حسابداری را برای شناسایی، اندازه گیری، ثبت و گزارش دهی انتخاب کند. با رعایت این اصل قابلیت مقایسه در گزارش دهی مالی امکان پذیر می‌شود.

### اصل افشاء

با توجه به این اصل باید کلیه حقایق با اهمیت و مرتبط با وضعیت مالی و گزارش مالی ارائه گردد.

### اصل اهمیت

حسابداران با توجه به اهمیت نسبی اقلام و رویدادهای مالی روش‌های متناسب حسابداران انتخاب می‌کنند.

### اصل احتیاط

این اصل هنگام ارزش گذاری داراییها و تعیین سود بکار می‌رود.

### گزارش حسابرسی

گزارشی که توسط حسابرسی مستقل بعد از رسیدگی به گزارش‌ها و صورت‌های مالی یک مؤسسه ارائه می‌گردد.

## فصل هشتم

### حسابداری شرکتهای تضامنی (تشکیل، تقسیم سود، انحلال)

#### مقدمه

فعالیت اغلب مؤسسات تجاری، از نظر تشکیل وضعیت مالکیت، و... عمدتاً در سه شکل حقوقی مؤسسات انفرادی (تک مالکی)، شرکتهای ضمانتی و شرکتهای سهامی انجام می شود.

مفاهیم اصول و روشهای حسابداری تقریباً در اغلب مؤسسات مذکور مشابه است ولی از نظر ویژگیها و ترکیب سرمایه، هر یک از آنها اجرای روشهای خاص حسابداری برای حقوق صاحب سرمایه را می طلبند. حسابداری حقوق صاحب سرمایه در مؤسسات تک مالکی نسبتاً ساده می باشد.

#### مفهوم شرکت تضامنی

یکی از سه گروه عمده مؤسسات تجاری شرکتهای تضامنی است که توسط دو یا چند نفر با سرمایه و تخصصهای مختلف، برای فعالیت خاصی تاسیس می شود.

در ماده ۱۱۶ قانون تجارت شرکت تضامنی به صورت زیر تعریف شده است:  
شرکت تضامنی، شرکتی است که در تحت اسم مخصوصی برای امورتجارتی بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود.

اگر دارایی شرکت برای تادیه تمام قروض کافی نباشد هر قراری بین شرکاء بر خلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود.

#### سرمایه شرکت

هر یک از شرکاء شرکت تضامنی بایستی به میزان سهم الشرکه خود، سرمایه شرکت را تامین کند. سهم الشرکه می تواند به صورت وجه نقد و یا اموال منقول یا غیر منقول باشد. به موجب ماده ۱۱۸ قانون تجارت:

شرکت تضامنی وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تادیه و سهم الشرکه غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.

## مالکیت مشترک داراییهای شرکت

داراییهای شرکت تضامنی شامل داراییهایی که توسط شرکاء به شرکت وارد و یا در دوران فعالیت شرکت خریداری شده اند .  
سهام هر یک از شرکاء هنگام انحلال شرکت تضامنی از داراییها براساس مانده حساب سرمایه آنها تعیین می شود.

## مسئولیت نامحدود

طلبکاران از شرکت می توانند برای وصول طلب خود به هر یک و یا تمام شرکاء مراجعه کنند. مسئولیت هر یک از شرکاء در برابر بدهیهای شرکت محدود به سهم الشرکه آنها نیست یعنی هر یک از شرکاء درمقابل تمام بدهیهای شرکت مسئولند.

## شرکتنامه

شرکتنامه سندی است که توسط شرکای اولیه شرکت تضامنی تنظیم و امضاء می شود. روابط حقوقی و مالی بین شرکاء از مواردی است که در شرکتنامه تعیین می شود.  
موارد مهم مطرح در شرکتنامه معمولاً شامل نام و نوع شرکت ، اسامی مؤسسين ، سهم الشرکه هر یک از شرکاء ، ترتیب تقسیم سود ، ورود و خروج شرکاء ، انحلال و ... می باشد.

## تقسیم سود و زیان

تقسیم سود و زیان در شرکتهای تضامنی به نسبت سهم الشرکه آنها است . مگر اینکه در شرکتنامه ترتیب دیگری مقرر شده باشد. در صورتی که بر اثر زیان سهم الشرکه شرکاء کم شود مادام که این کمبود جبران نشده، تقسیم سود بین شرکاء ممنوع است.

## ورود و خروج شریک

در شرکت تضامنی هیچ یک از شرکاء نمی تواند سهم خود را به دیگری منتقل کند مگر با رضایت تمام شرکاء. انتقال سهم الشرکه به دیگر شرکاء یا افراد خارج از شرکت برای خروج از شرکت ممکن نیست مگر با موافقت سایر شرکاء.

## انحلال شرکت

انحلال شرکت تضامنی بر اساس مواد ۹۳ و ۱۳۶ قانون تجارت انجام می شود. به موجب مواد فوق شرکت تضامنی در موارد زیر منحل می گردد:

- ۱- وقتی که شرکت مقصودی را که برای آن تشکیل شده بود انجام داده یا انجام آن غیرممکن باشد.
- ۲- وقتی که شرکت برای مدت معینی تشکیل شده و مدت منقضی شده باشد.
- ۳- در صورتی که شرکت ورشکست شود.
- ۴- در صورتی که یکی از شرکاء به دلایلی انحلال شرکت را از دادگاه تقاضا کند و دادگاه دلایل را موجه دانسته و حکم به انحلال بدهد.
- ۵- در صورت فوت یا محجوریت یکی از شرکاء ضمنا به موجب ماده ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون در این موارد بقاء شرکت به رضایت سایر شرکاء و قائم مقام شریک متوفی یا محجور خواهد بود.
- ۶- در صورت فسخ شرکتنامه
- ۷- در صورت موافقت سایر شرکاء

## حسابداری شرکتهای تضامنی

فقط حسابداری حقوق صاحب سرمایه در مؤسسات تک مالکی با حسابداری حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای تضامنی به دلیل تعدد سرمایه گذاران متفاوت است.

می دانیم که حسابداری شرکتهای تضامنی مشابه حسابداری مؤسسات تک مالکی است. فقط حسابداری حقوق صاحب سرمایه در مؤسسات تک مالکی با حسابداری حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای تضامنی به دلیل تعدد سرمایه گذاران متفاوت است.

در مؤسسات تک مالکی کلیه رویدادهای مالی مربوط به سرمایه و برداشت صاحب مؤسسه و سود و زیان ناشی از عملیات در پایان سال مالی در حساب واحدی بنام سرمایه صاحب مؤسسه در ترازنامه منعکس می شود.

در شرکتهای تضامنی برای هر یک از شرکا یک حساب سرمایه در دفتر کل افتتاح می شود که نشان دهنده میزان سهم الشرکه وی بوده و مانده آن نشان دهنده حقوق مالکیت در شرکت تضامنی است.

برداشتهای طی دوره مالی هر یک از شرکاء مانند مؤسسات تک مالکی در حسابی برداشت جداگانه ای برای هر یکی از آنها نگهداری می شود.

## سرمایه گذاری شرکاء

به موجب قانون تجارت سهم الشرکه هر شریک ممکن است به صورت وجه نقد و یا اموال منقول و یا غیر منقول باشد.

## سهام شرکت نقدی

در صورتی که سهم شرکت به صورت وجه نقد تادیه شده باشد حساب صندوق (بانک) معادل جمع سرمایه شرکت بدهکار و حساب سرمایه هر یک از شرکاء بستانکار می گردد.

## سهام شرکت غیر نقدی

اگر تمام یا بخشی از سهم شرکت هر یک از شرکاء از طریق داراییهای غیر نقدی تادیه شود که در قانون تجارت به آورده غیر نقدی معروف است مطابق ماده ۱۲۲ قانون مذکور بایستی با موافقت شرکاء ارزیابی شود. به موجب اصول متداول حسابداری ارزیابی آورده غیر-نقدی شرکاء به معنی تعیین ارزش منصفانه بازار آنها است. مبالغی که بابت ارزش آنها در دفاتر شرکت تضامنی ثبت گردیده مبالغ ارزیابی شده و مورد توافق دو شریک می باشد.

## حساب برداشت شرکاء

برای هر یک از شرکاء یک حساب به نام حساب برداشت در دفتر کل شرکت افتتاح می شود. وجوه نقد و یا سایر داراییهایی که شرکاء طی دوره مالی برای مصارف شخصی استفاده می کنند در بدهکار این حساب ثبت می گردد. در پایان دوره مالی پس از تقسیم سود شرکت تضامنی و ثبت آن در بستانکار حساب سرمایه هر یک از شرکاء مانده بدهکار حساب برداشت به حساب سرمایه آنها منتقل می شود

## بستن حسابهای موقت در شرکت های تضامنی

در شرکت های تضامنی مانند مؤسسات تک مالکی در پایان دوره مالی حسابهای سود و زیانی (موقت) به حساب خلاصه سود و زیان منظور و سود یا زیان شرکت تعیین می شود. سپس مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب تقسیم سود منتقل شده و براساس نسبتی که در شرکتنامه ذکر شده به حساب سرمایه هر یک از شرکاء منتقل می گردد. در صورتی که در شرکتنامه ترتیبی برای تقسیم سود و زیان بین شرکاء پیش بینی نشده باشد سود یا زیان به نسبت مانده اول دوره حساب سرمایه هر یک از شرکاء بین آنها تقسیم می شود.

## صورت حساب سود و زیان شرکت های تضامنی

شکل و روش تنظیم صورت حساب سود و زیان در شرکت های تضامنی مشابه مؤسسات تک مالکی است با این تفاوت که در انتهای صورت حساب سود و زیان شرکت های تضامنی نحوه تقسیم سود و زیان بین شرکاء نشان داده می شود.



## صورت حساب سرمایه شرکاء

در شرکتهای تضامنی در پایان سال مالی صورت حساب سرمایه شرکاء که تغییرات ایجاد شده در سرمایه هر یک از آنها را به تفکیک نشان می دهد تهیه و معمولاً همراه ترازنامه و به عنوان صورت ریز قسمت سرمایه ترازنامه ارائه می شود.

ماهیت سود متعلق به هر یک از شرکاء شرکتهای تضامنی مشابه مؤسسات تک مالکی معمولاً ترکیبی از عوامل عمده زیر است:

- ۱- بابت جبران خدمات فردی که توسط هر یک از شرکاء به شرکت تضامنی ارائه شده است.
  - ۲- بابت جبران سود تضمین شده سرمایه هر یک از شرکاء به شرکت تضامنی ارائه شده است.
  - ۳- بابت ریسک سرمایه گذاری شرکاء
- این سه عامل اساس نحوه تقسیم سود در شرکتهای تضامنی است. ممکن است هر یک از شرکاء تمام وقت و دیگری نیمه وقت در شرکت تضامنی فعالیت داشته باشد.

میزان سرمایه هر یک از شرکاء نیز ممکن است با میزان سرمایه شرکاء دیگر متساوی نباشد. از این رو در تعیین نحوه تقسیم سود در شرکتنامه قاعدتاً میانگین خدمات فردی و سرمایه هر یک از شرکاء بایستی به عنوان مبنای اساسی در نظر گرفته شود.

حق الزحمه ای که بابت فعالیت تمام وقت یا نیمه وقت در شرکت به هر یک از شرکاء پرداخت می شود به عنوان اولین مرحله تقسیم سود بوده و هزینه شرکت تضامنی تلقی نمی شود.

به عبارت دیگر شرکاء شرکت تضامنی صاحب سرمایه بوده و کارمند شرکت نیستند بنابراین حق الزحمه آنها هزینه حقوق و دستمزد نمی باشد. به همین دلیل برداشت هر یک از شرکاء به عنوان بدهی وی در بدهکار حساب برداشت ثبت می گردد.

## تقسیم سود و زیان بین شرکاء

دراکثر موارد تقسیم سود و زیان بین شرکاء بر مبنای نسبتی که در شرکتنامه مقرر می شود صورت می گردد. بر اساس یکی از موارد زیر تقسیم سود و زیان صورت می گیرد:

- ۱- تقسیم سود یا زیان به نسبت معین:
- در این روش سود یا زیان به نسبتی که مورد توافق شرکاء بوده و در شرکتنامه ذکر می گردد تقسیم می شود.
- ۲- تخصیص حق الزحمه برای خدمات فردی شرکاء و تقسیم باقیمانده سود و زیان به نسبت معین:
- از آنجایی که هر یک از شرکاء اوقات مختلفی را در شرکت می گذرانند و به علت داشتن تخصصهای مختلف ، خدمات متفاوتی عرضه می کنند.

۳- تعلق سود تضمین شده به مانده حساب سرمایه شرکاء و تقسیم باقیمانده سود یا زیان به نسبت معین: در شرکتهای تضامنی معمولاً شرکا فعالیت چندانی در شرکت ندارند و در نتیجه حق الزحمه ای نیز برای خود مطالبه نمی کنند.

۴- تخصیص حق الزحمه تعلق سود تضمین شده به مانده حساب سرمایه شرکاء و تقسیم باقیمانده سود یا زیان به نسبت معین:

ضمن تخصیص حق الزحمه به هر یک از شرکا سود تضمین شده ای با نرخ مشخص به مانده سرمایه اولیه شرکا تعلق می گیرد.

پس از کسر حق الزحمه و سود تضمین شده، باقیمانده به صورت سود یا زیان به شرح زیر است:

الف- تقسیم سود باقیمانده

ب- تقسیم زیان باقیمانده

به استثناء روش اول در روش های دوم تا چهارم قبل از تقسیم سود به نسبت معین حق الزحمه و سود تضمین شده مانده سرمایه هر یک از شرکاء از سود مؤسسه کسر می شود.

### **ورود شریک جدید به شرکت تضامنی**

با ورود شریک جدید به شرکت تضامنی که با موافقت کلیه شرکاء صورت می گیرد در ساختار حقوق صاحبان سرمایه تغییراتی حاصل می شود.

ورود شریک جدید معمولاً به دو طریق صورت می پذیرد:

۱- خرید سهم الشرکه یک و یا چند شریک قدیمی

۲- سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

هنگامی که شریک جدید وارد شرکت تضامنی می شود هیچ تغییری در داراییها و بدهیهای شرکت تضامنی ایجاد و فقط ساختار حقوق صاحبان سرمایه سرمایه شریک جدید جایگزین سرمایه شریک یا شرکای قدیمی می شود.

در صورتی که اگر ورود شریک جدید از طریق سرمایه - گذاری مستقیم در شرکت تضامنی انجام شود داراییها و حقوق صاحبان سرمایه به مقدار مساوی افزایش یافته و ساختار حقوق صاحبان سرمایه از نظر مبلغ و تعداد شرکاء تغییر می کند.

۱- ورود شریک جدید از طریق خرید سهم شرکت که یک و یا چند شریک قدیمی : هنگامی که ورود شریک جدید از این طریق باشد باید حساب سرمایه فروشنده سهم شرکت معادل سهم شرکتی که فروخته شده بدهکار و سرمایه شریک جدید بستانکار می شود.

### **ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی**

در برخی از موارد شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم وارد شرکت تضامنی شده و در زمره شرکاء شرکت قرار می گیرد.

پرداخت شریک جدید به صورت دارایی (نقدی یا غیر نقدی) وارد شرکت شده و به شرکاء پرداخت نمی شود. ورود شریک از این طریق داراییها و حقوق صاحبان سهام شرکت تضامنی را افزایش می دهد.

در عمل ورود یک شریک به شرکت تضامنی و سرمایه گذاری در آن یا به علت وضع مطلوب و سودآوری شرکت تضامنی بوده و یا به علت نیاز شرکت به تخصیص یا سرمایه شریک جدید است.

طبیعتاً مبلغ دارایی وارد شده به شرکت تضامنی توسط شریک جدید با مبلغی که به بستانکار حساب وی منظور می شود مساوی نخواهد بود.

در این موارد برای ثبت رویداد مالی ورود شریک جدید از روشهای مختلفی می توان استفاده کرد که اصلی ترین روشها به صورت زیر است:

#### **۱- اختصاص پاداش به شرکای قدیمی:**

در مواردی که شرکت تضامنی از وضع مطلوب مالی برخوردار است مبلغی که شرکای قدیمی برای ورود شریک جدید مطالبه می کنند از آنچه به بستانکار حساب سرمایه وی منظور می شود بیشتر است.

#### **۲- اختصاص سرقفلی به شریک قدیمی:**

مبلغی که شریک جدید پرداخت می کند با مبلغ منظور شده به حساب سرمایه وی مساوی است ولی برای کل شرکت سرقفلی در نظر گرفته می شود.

#### **۳- اختصاص پاداش به شریک جدید:**

زمانی که شریک جدید تخصص و مهارتهای ویژه ای دارد شرکای قدیمی از تواناییهای شریک جدید موافقت می کنند که وی مبلغ کمتری نسبت به سرمایه خود وارد شرکت کند.

از روشهای اول و دو معمولاً هنگامی که شرکت سودآور بوده و از وضعیت مناسبی برخوردار است استفاده می شود.

## خروج شریک از شرکت تضامنی

هر یک از شرکاء می توانند با موافقت سایر شرکاء سهم الشرکه خود را به دیگری واگذار کند و از شرکت خارج شود.

خروج شریک می تواند همانند ورود شریک به یکی از دو طریق زیر صورت گیرد:

- ۱- واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک جدید
- ۲- دریافت داراییهای شرکت

### واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک جدید

خروج شریک با واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک قدیمی و دریافت مبلغ مورد توافق از آنها موضوعی کاملاً شخصی است. فقط به جا به جایی حساب سرمایه شرکا می انجامد. دریافت داراییهای شرکت:

- خروج شریک معمولاً به یکی از روشهای زیر است:
- الف- دریافت داراییهای شرکت معادل سهم الشرکه
  - ب- دریافت داراییهای شرکت بیشتر از سهم الشرکه
  - ج- دریافت داراییهای شرکت کمتر از سهم الشرکه

### دریافت داراییهای شرکت معادل سهم الشرکه

در صورتی که شریکی قصد خروج از شرکت را دارد، معادل سهم الشرکه خود داراییهای شرکت را دریافت می کند و به میزان سهم الشرکه وی داراییها و حقوق صاحبان سرمایه به طور مساوی کاهش میابد.

### دریافت داراییهای شرکت بیشتر از سهم الشرکه

در صورتی که شرکت تضامنی از سود آوری خوبی برخوردار باشد هر یک از شرکا هنگام خروج، بیشتر از سهم الشرکه خود از داراییهای شرکت دریافت می کنند.

### دریافت داراییهای شرکت کمتر از سهم الشرکه

موقعی که رکود اقتصادی است مشارکت در شرکت تضامنی برای شریکی که از شرکت خارج می شود مطلوبیتی ندارد شریک با دریافت مبلغ کمتری از داراییهای شرکت سهم الشرکه خود را واگذار می کند.

## انحلال شرکت تضامنی

یکی از دو مورد تصفیه شرکت تضامنی انحلال است که به معنی انقطاع تداوم فعالیت می باشد. تصفیه شرکت هنگام انحلال از طریق فروش داراییها وصول مطالبات پرداخت بدهیها و تقسیم سود و زیان تصفیه می باشد.

تقسیم سود و زیان تصفیه به نسبت مقرر در شرکتنامه و توزیع وجه نقد باقیمانده بر اساس مانده حساب سرمایه بین شرکاء انجام می شود.

فاصله بین اعلام انحلال و تقسیم داراییهای باقیمانده بین شرکاء را دوره تصفیه می گویند. در این دوره اداره امور شرکت و عملیات تصفیه توسط مدیر یا مدیران تصفیه انجام می شود.

## فروش داراییها و وصول مطالبات

دردوره تصفیه هر گونه سود یا زیان حاصل از فروش داراییها و یا وصول بدهیها ابتدا در حساب سود و زیان تصفیه سپس مانده این حساب به نسبت مقرر در شرکتنامه بین شرکا تقسیم و به حساب سرمایه شرکا منتقل می شود.

## تقسیم سود و زیان تصفیه

سود و زیان حاصل از فروش داراییها و وصل مطالبات که در حساب سود و زیان تصفیه ثبت شده به ترتیب مقرر در شرکتنامه بین شرکا تقسیم می شود.

## طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شرکا

طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شریک در برخی از موارد امکان دارد زیان حاصل از فروش داراییها و وصول مطالبات (زیان تصفیه) در حدی باشد که سهم زیان یک یا چند شریک بیش از سرمایه آنها گردد.

در این صورت حساب سرمایه آنها پس از تقسیم زیان تصفیه مانده بدهکار خواهد داشت. در این صورت دو حالت وجود دارد:

۱- توانایی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

۲- ناتوانی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

## توانایی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

در این حالت که شریک قادر است مانده بدهکار حساب سرمایه خود را به شرکت تضامنی تادیه کند. پس از انتقال ثبتها به دفتر کل همه حسابها بسته می شود.

## ناتوانی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

در این حالت شرکایی که مانده حساب سرمایه آنها بدهکار است به دلایل خاصی مثل ورشکستگی، قادر به تادیه بدهی یا قسمتی از آن نیستند.

## شرکتهای نسبی

یک شرکت نسبی شرکتی غیر سهامی است که مسئولیت آنها محدود به سهم الشرکه آنها است. قواعد و روشهای حسابداری حقوق صاحبان سهام این شرکتها مشابه شرکتهای تضامنی می باشد.

## شرکتهای مختلط غیر سهامی

یک شرکت غیر سهامی که سرمایه آن از سهم الشرکه یک یا چند شریک ضامن و سهم الشرکه یک و یا چند شریک با مسئولیت محدود تشکیل شده است.

## فصل نهم

### شرکتهای سهامی سازمان و حقوق صاحبان سهام

#### مقدمه

مفاهیم، اصول و روشهای حسابداری تقریباً در اغلب موسسات مشابه است ولی، از نظر ویژگیها و ترکیب سرمایه روشهای خاص حسابداری به کار می رود.

#### تعریف شرکت سهامی

در ماده ۱ قانون تجارت شرکت سهامی به صورت زیر تعریف شده است:

شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی آنها است.

## شرکتهای سهامی دو نوعند

- ۱- شرکت سهامی عام: شرکتی که مؤسسين آن قسمتی از سرمایه را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کند.
- ۲- شرکت سهامی خاص: شرکتی است که تمام سرمایه آن زمان تاسیس منحصرأ توسط مؤسسين تامین می گردد.

## مزایای شرکتهای سهامی

عمده ترین مزایای شرکتهای سهامی عبارتند از:

۱- محدودیت مسئولیت سهامداران

۲- تجمع سرمایه های کوچک

۳- سهولت نقل و انتقال سهام

۴- استمرار موجودیت

۵- تعیین هیئت مدیره

## هیئت مدیره

به موجب ماده ۱۰۷ قانون تجارت، شرکت سهامی به وسیله هیئت مدیره ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلاً قابل عزل می باشند اداره خواهد شد. عده اعضای هیئت مدیره در شرکتهای سهامی عام باید حداقل پنج نفر باشد.

## معایب شرکتهای سهامی

بر خلاف مزایای ذکر شده شرکتهای سهامی دارای معایبی از این قرار است:

۱- مالیات بر درآمد شرکتهای سهامی

۲- رعایت مقررات بیشتر

## سازمان شرکتهای سهامی

برای تاسیس شرکتهای سهامی، اساسنامه ای که شامل نام، موضوع، نام مؤسسين، مرکز اصلی و... است توسط مؤسسين تنظیم و به اداره ثبت شرکتهای تسلیم می شود.

اساسنامه که به موجب مواد قانون تجارت تنظیم می شود نوشته ای است که روابط حقوقی این سهامداران را تعیین می کند. پس از تصویب اساسنامه، توسط اداره ثبت شرکتهای و طی تشریفات مقرر در قانون تجارت شرکت سهامی تاسیس می شود.

## هزینه های تاسیس

هزینه هایی که در مراحل مختلف تاسیس شرکت سهامی پرداخت می شود و تحت عنوان سایر داراییها در ترازنامه طبقه بندی می شود .

## حقوق قانونی سهامداران

- ۱- حق رأی برای انتخاب هیئت مدیره
- ۲- حق دریافت سهمی از سود شرکت
- ۳- حق تقدم خرید سهام جدید
- ۴- حق سهم بودن در داراییهای شرکت هنگام انحلال

## وظایف هیئت مدیره

به موجب ماده ۱۱۹ قانون تجارت هیئت مدیره در اولین جلسه خود از بین اعضای هیئت مدیره یک رئیس و یک نایب رئیس که باید شخص حقیقی باشند برای هیئت مدیره تعیین می نماید.

مهمترین وظایف هیئت مدیره و مدیر عامل حفظ صاحبان سهام است . هیئت مدیره سیاستهای کلی و خط مشی های شرکت را تعیین نموده کنترل داخلی مناسب برای سیستمهای موجود شرکت را مستقر کرده و اختیارات و مسئولیتهای مدیران اجرایی و کارکنان را مشخص می نماید.

## حسابداری حقوق صاحبان سهام

ارائه داراییها و بدهیها در ترازنامه شرکتهای سهامی به مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی است . تفاوت عمده در ترازنامه ای شرکتهای در قسمت سرمایه آنها است.

سرمایه در ترازنامه مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی تحت عنوان حقوق صاحبان سرمایه و در ترازنامه شرکتهای سهامی تحت عنوان حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود.



حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی مانند سرمایه سایر مؤسسات معادل تفاوت خالص داراییها و بدهیها است. دو منبع عمده حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی عبارتند از:

۱- سرمایه گذاری سهامداران (سهام سرمایه پرداخت شده)

۲- مانده سود (زیان) انباشته

سرمایه گذاری سهامداران به صورت نقد و یا سایر داراییها به عنوان منبع اصلی تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام است.

افزایش (کاهش) حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی اغلب ناشی از نتایج فعالیت آنها است که در حساب سود (زیان) انباشته نگهداری می شود که یکی دیگر از منابع حقوق صاحبان سهام است.

مانده حساب خلاصه سود و زیان در پایان سال مالی هنگام بستن حسابها به حساب سود (زیان) انباشته منتقل می گردد

مانده سود انباشته در تاریخ ترازنامه نشاندهنده سود انباشته شرکت سهامی از تاریخ ترازنامه تاسیس پس از کسر زیانهای وارده و سود تقسیم شده بین سهامداران است.

### **سود نقدی سهام**

یکی از وظایفی که هیئت مدیره شرکتهای سهامی به عهده دارد، پیشنهاد توزیع سود سهام به مجامع عمومی صاحبان سهام است.

به موجب ماده ۹۰ قانون تجارت تقسیم ده درصد از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است. یکی از متداولترین روشهای توزیع سود سهام بین سهامداران، پرداخت سود به صورت نقد است.

### **سهام سرمایه**

سرمایه شرکتهای سهامی به صورت سهام سرمایه توسط سهام داران در قبال وجه نقد و یا سایر داراییها تامین می گردد. سهام سرمایه شرکتهای سهامی از اجزایی به نام سهم تشکیل می شود.

### **ارزش اسمی**

مبلغی که هنگام انتشار سهام بر روی هر یک از اوراق سهام درج می شود معرف ارزش قانونی هر سهم است که در اساسنامه ذکر می شود و ارزش اسمی سهام نام دارد.

حاصلضرب ارزش اسمی هر سهم در تعداد سهام شرکت سهامی نشان دهنده جمع سهام سرمایه یا سرمایه قانونی است. ارزش اسمی سهام غالباً معرف ارزش بازار آن نبوده و ممکن است ارزش بازار آن کمتر یا بیشتر باشد.

## سهام عادی

قسمتی از مالکیت شرکت سهامی که مشخص میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی است.

## سهام ممتاز

قسمتی از مالکیت شرکت سهامی که امتیازات خاصی نسبت به سهام عادی دارد. برخی از این ویژگیها عبارتند از:

- ۱- الویت سهام ممتاز از نظر تقسیم سود
- ۲- حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی
- ۳- الویت دریافت داراییها هنگام انحلال شرکت
- ۴- سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

## سهام سرمایه تعهد شده

به موجب مواد ۱۶ و ۲۰ قانون تجارت پرداخت نقدی حداقل ۳۵٪ کل ارزش اسمی سهام ضروری است. در این موارد مابقی ارزش اسمی سهام (۶۵ درصد) در تعهد صاحبان سهام باقی خواهد ماند که به بدهکار حسابی به نام تعهد صاحبان سهام ثبت می گردد.

## سرمایه اهداء شده

در مواردی دولت برای اعمال سیاستهای خاص از قبیل ایجاد اشتغال در نقاط محروم و یا حمایت از یک رشته از صنعت ممکن است داراییهایی مانند زمین برای ایجاد کارخانه بدون دریافت وجهی در اختیار شرکتهای سهامی قرار دهد. تحصیل داراییها از طریق اهداء موجب افزایش داراییها و حقوق صاحبان سهام به میزان ارزش بازار داراییهای اهداء شده می گردد و هیچ گونه سودی از این بابت شناسایی نمی شود. داراییهای اهداء شده به حساب داراییهای مربوطه بدهکار و حساب سرمایه اهداء شده که بخشی از سرمایه پرداخت شده شرکت سهامی است بستانکار می گردد.

## صرف سهام

تفاوت قیمت فروش بیشتر از ارزش اسمی سهام (عادی یا ممتاز)

## کسر سهام

تفاوت قیمت فروش کمتر از ارزش اسمی سهام (عادی یا ممتاز)

## فصل دهم

### شرکت سهامی

### عملیات، سود هر سهم و تقسیم سود

### اهمیت گزارشگری سود در شرکت های سهامی

از نظر استفاده کنندگان گزارشهای مالی ویژه سرمایه گذاران یکی از مهمترین جنبه های گزارشگری مالی شرکت های سهامی، تعیین سود ویژه است. قیمت سهام عادی و مبلغ سود هر سهم به مقدار سود ویژه گزارش شده در صورتها و گزارشهای مالی و روند سودآوری شرکت های سهامی در سالهای مختلف بستگی دارد. افزایش مداوم سود شرکت سهامی موجب اطمینان سهامداران و جلب سرمایه گذاران جدید برای خرید سهام شرکت شده و بانکها و سایر مؤسسات اعتباری را برای اعطای اعتبارات بیشتر ترغیب خواهد نمود.

### تهیه وقابل استفاده نمودن اطلاعات برای پیش بینی

صورت حساب سود و زیان شرکت های سهامی مانند صورت حساب سایر مؤسسات تک مالکی یا شرکت های تضامنی بیانگر نتایج عملیات طی یک دوره مالی است. اما اطلاعاتی که در صورت حساب سود و زیان شرکت های سهامی افشاء می شود نسبت به سایر مؤسسات گسترده تر و در عین حال پیچیده تر است. یکی از اهداف مهم تهیه صورتها و گزارشهای مالی، ارائه اطلاعات لازم برای پیش بینی های آتی استفاده کنندگان از آنها است.

میزان سود ناویژه فروش سال جاری، میزان سود هر سهم، ارائه ارقام مشابه و مقایسه ای سال قبل، تفکیک نتایج عملیات عادی که ماهیتی تکراری دارند از اقلام دیگر و... می تواند برای پیش بینی نتایج عملیات سال آتی مؤثر باشد.

ارائه نتایج عملیات عادی، از قبیل درآمد فروش کالا یا ارائه خدمات، پرداخت حقوق و دستمزد، حمل هزینه های معمول، به طور جداگانه در صورت حساب سود و زیان و تفکیک آنها از سایر اقلام، برای پیش بینی اقلام مشابه مورد انتظار از فعالیتهای عادی سال آتی شرکت سهامی مؤثر خواهد بود.

در برخی از موارد، رویدادهای مالی غیر تکراری، موجب افزایش یا کاهش سود دوره مالی شده و تفاوت زیادی در سود مورد انتظار ایجاد خواهند کرد.

ارائه نتایج رویدادهای مالی غیر تکراری به طور جداگانه در صورت حساب سود و زیان در تصمیم گیری ها و پیش بینی نتایج عملیات آتی سرمایه گذاران و سهامداران تأثیر زیادی دارد.

صاحب نظران وانجمن های حرفه ای حسابداری با توجه به معیارهای خاصی این نوع رویدادهای مالی را عمدتاً به دو طبقه اصلی زیر تقسیم نموده اند:

۱- نتایج عملیات متوقف شده

۲- اقلام غیر مترقبه

### عملیات متوقف شده

عملیات شرکتهای سهامی معمولاً در یک قسمت تجاری خلاصه نمی شود. اغلب شرکتهای سهامی در قسمتهای مختلف صنعت و تجارت فعالیت می کنند.

به عنوان مثال یک شرکت هواپیمایی که به حمل و نقل مسافر و بار اشتغال دارد (عملیات عادی و مستمر) در قسمت هتل داری نیز فعالیت کرده و دارای تعدادی هتل در سطح کشور است.

فعالیت هتل داری که جدای از فعالیت اصلی شرکت می باشد، به عنوان یک قسمت تجاری از شرکت هواپیمایی است که نتایج آن بایستی از نتایج اصلی فعالیت شرکت مجزا شده و در صورت حساب سود و زیان به طور جداگانه ارائه شود.

سود و زیان حاصل از توقف بخشی از فعالیتهای شرکتهای سهامی بایستی به طور جداگانه و بعد از سود و زیان حاصل از عملیات اصلی و عادی و مستمر ارائه گردد.

هدف از افشاء جداگانه سود و زیان ناشی از توقف یک قسمت از عملیات شرکتهای سهامی، فراهم نمودن امکان قضاوت و پیش بینی برای سرمایه گذاران در مورد نتایج عملیات عادی و مستمر سالهای آتی است.

فرض کنید، اطلاعات زیر از دفاتر شرکت هواپیمایی سهیل که ابتدای سال مالی قسمت هتل داری (شامل تمام هتل های شرکت) خود را به فروش رسانده در پایان سال مالی ۱۳۷۰ استخراج شده است.

درآمد حاصل از خدمات حمل مسافر و بار	۵۸۰۰۰۰۰۰۰
بهای تمام شده خدمات ارائه شده	۵۰۰۰۰۰۰۰۰
وهزینه های عمومی واداری	
منافع (سود) حاصل از فروش و	۱۲۰۰۰۰۰۰۰
قسمت هتل داری	

صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی سهیل به شرح زیر می باشد:

شرکت سهامی سهیل

صورت حساب سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۳۰/۱۲/۱۳۷۰

---

درآمد حاصل از خدمات حمل مسافر و بار	۵۸۰۰۰۰۰۰۰
کسرمی شود:	
بهای تمام شده خدمات ارائه شده	۵۰۰۰۰۰۰۰۰

هزینه های عمومی واداری

سود حاصل از عملیات عادی و مستمر	۸۰۰۰۰۰۰۰
منافع (سود) حاصل از فروش قسمت هتل داری	<u>۱۲۰۰۰۰۰۰۰</u>
سود ویژه قبل از اقلام غیر مترقبه و مالیات	<u>۲۰۰۰۰۰۰۰۰</u>

## سود (زیان) حاصل از عملیات عادی و مستمر

درآمد، هزینه و سود حاصل از عملیات عادی و مستمر شرکت سهامی سهیل در بالاترین قسمت صورت حساب سود و زیان ارائه شده است.

### سود حاصل از عملیات مستمر

به طور جداگانه و در اولین قسمت صورت حساب سود و زیان آمده، نشان دهنده وضعیت سودآوری عملیات عادی و مستمر شرکت است که برای پیش بینی سود آوری سالهای آتی مورد استفاده سرمایه گذاران قرار می گیرد.

به عنوان مثال سود ویژه ۸۰۰۰۰۰۰۰۰ حاصل از عملیات عادی و مستمر مبین آن است که سرمایه گذاران می توانند پیش بینی نمایند که در روال عادی عملیات این شرکت در سال آتی به سود ویژه حدود مبلغ مذکور دست خواهد یافت.

گزارش صورت حساب سود و زیان سالانه شرکتهای سهامی به ترتیب فوق، همراه ارقام مشابه سال یا سالهای قبل استفاده کنندگان از صورتهای و گزارشهای مالی راقادر می - نماید که روند سودآوری شرکت را مورد بررسی و پیش بینی قرار دهند.

### افشاء عملیات متوقف شده

در صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی سهیل، بعد از تعیین سود ویژه حاصل از عملیات عادی و مستمر، نتایج عملیات قسمت هتل داری که متوقف شده، پس از سود حاصل از عملیات عادی و مستمر ارائه شده است.

در این مثال، عملیات هتل داری از ابتدای سال ۱۳۷۰ یعنی زمان فروش قسمت هتل داری متوقف بوده است. در صورتی که سود یا زیانی از عملیات قسمت هتل داری در سال ۱۳۷۰ حاصل شده بود، مبلغ آن نیز بعد از سود حاصل از عملیات عادی و مستمر و مشابه منافع حاصل از فروش قسمت هتل داری ارائه می گردد.

در هر حال صورت ریز عملیات قسمتهایی که جزء عملیات عادی و مستمر شرکت سهامی نیست بایستی به صورت یادداشت پیوست صورتهای و گزارشهای مالی افشاء شوند.

### اقلام غیر مترقبه

دومین طبقه از رویدادهای مالی که بایستی به طور جداگانه در صورت حساب سود و زیان افشاء می شوند، اقلام غیر مترقبه می باشند.

یک رویداد مالی غیر مترقبه مشخصات زیر را دارد:

۱- از نظر مبلغ با اهمیت است

۲- ماهیت غیر عادی دارد

۳- انتظار نمی رود که در آینده قابل پیش بینی تکرار شود با توجه به مشخصات فوق، اقلام غیر مترقبه بسیار نادر و غیر تکراری بوده و ندرتاً در صورتها و گزارشهای مالی ظاهر می شوند.

سود و زیان ناشی از رویداد های مالی از قبیل فروش اموال، ماشین آلات و تجهیزات پرداخت خسارت ناشی از محکومیت در محاکم قضایی رویدادهایی هستند که در روال عادی عملیات تجاری واقع می شوند ولی تکراری نبوده و از فعالیتهای اصلی شرکتهای سهامی نیستند، این نوع رویدادهای مالی به عنوان اقلام غیر مترقبه طبقه بندی نمی شوند.

ارائه اقلام غیر مترقبه در صورت حساب سود و زیان شرکتهای سهامی به شرح زیر می باشد:

شرکت سهامی سپهر

صورت حساب سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹/اسفند/۱۳۶۹

۵۰۰۰۰۰۰۰	فروش خالص
	بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه ها:
۳۰۰۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۵۵۰۰۰۰۰	هزینه های توزیع و فروش
۳۵۰۰۰۰۰	هزینه های عمومی و اداری
<u>۳۹۰۰۰۰۰۰</u>	جمع بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه ها
۱۰۰۰۰۰۰	خسارت ناشی از محکومیت در محاکم قضایی
<u>۴۰۰۰۰۰۰</u>	سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی:
۱۰۰۰۰۰۰۰	سود حاصل از عملیات عادی و مستمر
	اقلام غیر مترقبه:
۵۵۰۰۰۰۰	زیان ناشی از زلزله
<u>۴۵۰۰۰۰۰</u>	سود ویژه (خالص) قبل از مالیات

## سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی

برخی از رویدادهای مالی از نوع عملیات عادی و مستمر شرکتهای سهامی نبوده و مشخصات اقلام غیر مترقبه را نیز ندارند. رویدادهای مالی مانند فروش اموال، ماشین آلات تجهیزات خسارات ناشی از محکومیت در محاکم قضایی و فروش سرمایه گذاریهای بلند مدت، از این نوع رویدادهای مالی هستند. این رویدادهای مالی اگر با اهمیت باشند، به عنوان یکی از اقلام درآمد یا هزینه در صورت حساب سود و زیان ارائه شوند.

در صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی سپهر، خسارت ناشی از محکومیت در محاکم قضایی به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال به طور جداگانه افشاء شده است. بایستی توجه نمود که این نوع رویدادهای مالی از نوع اقلام غیر مترقبه نیستند. ارائه این رقم به طور جداگانه در صورت حساب سود و زیان مورد توجه استفاده کنندگان صورتها و گزارش های مالی واقع می شود. از آنجا که خسارت ناشی از محکومیت در محاکم قضایی در روال فعالیت های تجاری ممکن است روی دهد این رقم جزء اقلام غیر مترقبه نشان داده نشده است.

سود و زیان ناشی از توقف قسمتی از عملیات شرکت سهامی در زمره اقلام غیر مترقبه نیست. هنگامی که سود و زیان ناشی از توقف بخشی از قسمتهای شرکت و اقلام غیر مترقبه در یکسال مالی وجود داشته باشد، در صورت حساب سود و زیان، ابتداء سود و زیان ناشی از عملیات قسمتهای متوقف شده و سپس اقلام غیر مترقبه افشاء می شوند.

## تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری

یک شرکت سهامی ممکن است، برای ارائه بهتر وضعیت مالی و یا نتایج عملیات، یک اصل یا روش حسابداری پذیرفته شده که تا کنون استفاده می نموده را تغییر داده و از یک اصل یا روش پذیرفته شده حسابداری دیگری استفاده نماید.

یکی از اصول پذیرفته شده حسابداری ثبات رویه است. به موجب این اصل، اصول و روشهای حسابداری بایستی به طور یکنواخت در سالهای مالی مختلف استفاده گردد.

توجه کنید که رعایت اصل ثبات رویه به مفهوم عدم تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده و حسابداری به طور مطلق نیست.

در صورتی که تغییر اصول و روشهای حسابداری منجر به ارائه بهتر وضعیت مالی و یا نتایج عملیات شود، لازم است که اصول و یا روشهای پذیرفته شده بهتر استفاده گردد.

آثار انباشته ناشی از هر گونه تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری، بایستی به طور جداگانه و در انتهای صورت حساب سود و زیان ارائه شده و طی یادداشتهای پیوست صورتها و گزارش های مالی جزئیات آن افشاء گردد.



فرض کنید، شرکت سهامی سهیل وسائط نقلیه خود را که مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال بوده و در سالهای ۱۳۶۸، ۱۳۶۹ و ۱۳۷۰، ۱۰ ساله به روش خط مستقیم به شرح زیر مستهلک نموده است.

۵۰۰۰۰۰۰

$$\frac{۱۰}{۵۰۰۰۰۰}$$

استهلاک هر سال به روش خط مستقیم برای سه سال

$$۳ = ۱۵۰۰۰۰۰ \times ۵۰۰۰۰۰$$

در سال چهارم (۱۳۷۱) مدیران این شرکت برای بهتر نشان دادن وضعیت مالی و نتایج عملیات روش محاسبه استهلاک را از دور روش خط مستقیم به روش نزولی با نرخ ۲۰٪ تغییر می دهند.

در این صورت محاسبه استهلاک انباشته سه ساله ۱۳۶۸، ۱۳۶۹ و ۱۳۷۰ به شرح زیر خواهد بود:

$$۵۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۰۰۰۰۰۰ \quad \text{سال } ۱۳۶۸$$

$$(۵۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰) \times ۲۰\% = ۸۰۰۰۰۰ \quad \text{سال } ۱۳۶۹$$

سال ۱۳۷۰

$$(۵۰۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ - ۸۰۰۰۰۰) \times ۲۰\% = ۶۴۰۰۰۰$$

ریال، جمع ۲۴۴۰۰۰۰

استهلاک انباشته سه ساله به روش نزولی با نرخ ۲۰٪

آثار ناشی از تغییر در اصول و روشهای حسابداری که بالغ بر ریال ۹۴۰۰۰۰ = (۲۴۴۰۰۰۰ - ۱۵۰۰۰۰۰) است به صورت زیر در دفاتر شرکت سهامی سهیل ثبت می گردد:

تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
ماه	روز				
۱۳۷۱	۲۹	اثار انباشته ناشی از تغییر در اصول و روشهای حسابداری استهلاک انباشته ثبت آثار انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاک وسائط نقلیه از روش خط مستقیم به روش نزولی با نرخ ۲۰٪		۹۴۰۰۰۰	۹۴۰۰۰۰
اسفند					

باتوجه به سایر اطلاعاتی که از دفاتر شرکت سهامی سهیل استخراج شده، صورت حساب سود زیان به شرح زیر است.

شرکت سهامی سهیل	
صورت حساب سود و زیان	
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱	
فروش خالص	۴۰۰۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته و	
هزینه های عملیاتی	<u>۳۶۷۰۰۰۰۰</u>
سود حاصل از عملیات عادی و مستمر	۳۳۰۰۰۰۰۰
زیان حاصل از فروش قسمت متوقف شده	(۳۰۰۰۰۰۰۰)
سود قبل از اقلام غیر مترقبه و مالیات	۳۰۰۰۰۰۰۰
اقلام غیر مترقبه:	
زیان ناشی از سیل	(۶۰۰۰۰۰۰)
آثار انباشته ناشی از تغییر در اصول	
وروشهای پذیرفته شده حسابداری	<u>(۹۴۰۰۰۰۰)</u>
سود ویژه	<u>۱۴۶۰۰۰۰۰</u>

همان طوری که در صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی سهیل دیده می شود، ابتداء سود حاصل از عملیات عادی و مستمر و در انتها آثار انباشته ناشی از تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری، ارائه شده است.

### سود هر سهم (EPS)

سود خالص قابل تخصیص به هر سهم عادی در یک سال مالی را سود هر سهم می گویند، و ضروریترین اطلاعی که مورد نیاز سرمایه گذاران و سهامداران برای خرید یا فروش سهام عادی است.

قیمت بازار سهام عادی نیز متأثر از میزان سود هر سهم است. سود هر سهم از تقسیم سود قابل تقسیم بین سهامداران عادی به تعداد سهام عادی حاصل می شود.

## تقسیم سود تضمین شده سهام ممتاز و سود هر سهم عادی

هنگامی که شرکت سهامی سهام ممتاز و سهام عادی دارد برای تعیین سود قابل تقسیم ابتدا سود تضمین شده سهام ممتاز و سود معوق سهام ممتاز، محاسبه و از سود ویژه قابل تقسیم کسر و سود قابل تقسیم بین سهامداران عادی تعیین می شود.

فرض کنید، سرمایه شرکت سهامی سامان متشکل از ۵۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰٪ به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال و ۱۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال است و سود ویژه قابل تقسیم در سال ۱۳۷۰ مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

با توجه به اطلاعات فوق، سود هر سهم عادی به ترتیب زیر محاسبه میگردد:

$$\begin{array}{r} \text{سود ویژه قابل تقسیم} \\ 2500000 \\ \text{کسر می شود: سود تضمین شده سهام ممتاز} \\ 500000 \\ \text{(} 500000 = 10\% \times 5000 \times 1000 \text{)} \\ \hline \text{سود قابل تقسیم بین سهامداران عادی} \\ 2000000 \\ \text{تعداد سهام عادی} \\ 10000 \text{ سهم} \\ \hline \text{سود هر سهم عادی} \\ 200 \\ \hline \text{(} 200 = 2000000 : 10000 \text{)} \end{array}$$

## افشاء سود هر سهم در صورت حساب سود و زیان

به موجب اصول پذیرفته شده حسابداری، ارائه سود هر سهم در صورت حساب سود و زیان شرکتهای سهامی بزرگ الزامی است.

در صورتی که صورت حساب سود و زیان شرکتهای سهامی، شامل سود و زیان حاصل از عملیات عادی و مستمر شود و زیان ناشی از توقف یک قسمت از عملیات، سود و زیان حاصل از اقلام غیر مترقبه و آثار انباشته ناشی از تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری باشد، باید که سود (زیان)، برای هر یک از مراحل صورت حساب سود و زیان تعیین شود.

به عنوان مثال، صورت حساب سود و زیان شرکت سهامی سهیل شامل تمام موارد ذکر شده بوده و سهام این شرکت شامل ۱۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال می باشد.

باتوجه به مطالب گفته شده نحوه محاسبه و ارائه سود هر سهم عادی در این شرکت به شرح زیر است:

شرکت سهامی سهیل

صورت حساب سودوزیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱

---

۴۰۰۰۰۰۰۰	فروش خالص
۳۶۷۰۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۳۰۰۰۰۰	سود حاصل از عملیات عادی و مستمر
(۳۰۰۰۰۰۰)	زیان حاصل از فروش قسمت متوقف شده
۳۰۰۰۰۰۰	سود قبل از اقلام غیر مترقبه
	اقلام غیر مترقبه:
(۶۰۰۰۰۰۰)	زیان ناشی از سیل
	آثار انباشته ناشی از تغییر در اصول
(۹۴۰۰۰۰۰)	وروشهای پذیرفته شده حسابداری
<u>۱۴۶۰۰۰۰۰</u>	سود ویژه

سود هر سهم عادی:

۳۳۰	سود حاصل از عملیات عادی و مستمر
(۳۰)	زیان حاصل از فروش قسمت متوقف شده
<u>۳۰۰</u>	سود هر سهم عادی قبل از اقلام غیر مترقبه
	اقلام غیر مترقبه:
(۶۰)	زیان ناشی از سیل
	آثار انباشته تغییر در اصول
(۹۴)	پذیرفته شده حسابداری
<u>۱۴۶</u>	خالص سود هر سهم عادی
	محاسبات سود هر سهم عادی
	حاصل از عملیات عادی و مستمر: ۱۰۰۰۰۰ تعداد سهام عادی
	$۳۳۰.۰۰۰.۰۰۰ : ۱۰۰.۰۰۰ = ۳۳۰$

زیان حاصل از فروش قسمت متوقف شده:

$$(30) = 10000 : (300000)$$

زیان ناشی از ارقام غیر مترقبه (زیان ناشی از سیل):

$$(60) = 10000 : (600000)$$

$$(94) = 10000 : (940000) \quad \text{آثار انباشته تغییر در اصول و روشهای پذیرفته شده حسابداری:}$$

### سود نقدی سهام

انتظار در یافت سود نقدی سهام یکی از دلایل اصولی برای سرمایه گذاری سهام داران در شرکتهای سهامی است. افزایش یا کاهش سود نقدی سهام از سالی به سال بعد، مستقیماً موجب ترقی یا تنزل قیمت بازار سهام عادی شرکتهای سهامی می شود.

از یک طرف تقسیم سود نقدی مورد علاقه خاص سهام داران بوده و از طرف دیگر هیئت مدیره برای رشد و گسترش عملیات آتی و تحصیل داراییهای جدید نیازمند به کارگیری وجوه نقد می باشد.

بنابراین اکثر شرکتهای سهامی برای تقویت بنیه مالی فقط قسمتی از سود انباشته را بین سهامداران تقسیم می نمایند. عواملی که موجب پرداخت یا عدم پرداخت سود نقدی سهام می شود عمدتاً به شرح زیر است:

۱- مانده سود (زیان) انباشته:

از آنجا که تقسیم سود بین سهامداران حداکثر به میزان مانده بستانکار حساب سود انباشته است، اغلب شرکتهای سهامی بخشی از سود انباشته را بین سهامداران تقسیم می کنند.

بنابراین بخش عمده ای از سود انباشته برای گسترش عملیات و تهیه امکانات جدید، سرمایه گذاری می گردد.

۲- وضعیت نقدینگی مناسب:

مانده حساب سود انباشته به مفهوم وجود وجوه نقد معادل آن در شرکتهای نیست. سود انباشته شرکتهای معمولاً به تدریج طی دوره مالی برای تحصیل داراییها، پرداخت بدهیها مصرف می گردد.

از این رو لزوماً مانده حساب سود انباشته رابطه مستقیم با وجوه نقد شرکتهای ندارد. وضعیت نقدینگی مناسب از عوامل مهم است که در تصمیم گیری برای تقسیم سود نقدی سهام نقش عمده ای دارد.

۳- پیشنهاد تقسیم سود نقدی سهام توسط هیئت مدیره:

به موجب ماده ۲۴۰ قانون تجارت، نحوه پرداخت سود قابل تقسیم توسط مجمع عمومی شرکت سهامی تعیین می شود.

اگر مجمع عمومی در خصوص نحوه پرداخت تصمیمی نگرفته باشد هیئت مدیره نحوه پرداخت را تعیین خواهد نمود. در صورتی که شرکت سهامی از وضعیت نقدینگی مناسبی برخوردار باشد، پیشنهاد هیئت مدیره در مورد تقسیم سود نقد سهام در گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه می شود. این پیشنهاد در تقسیم سود نقدی سهام بین سهامداران بسیار مؤثر است.

### تاریخهای تقسیم سود

در مورد رویداد مالی تقسیم سود در شرکتهای سهامی سه تاریخ مهم زیر را بایستی مد نظر قرارداد:

#### ۱- تاریخ اعلام تقسیم سود:

روزی که مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت سهامی تشکیل و تقسیم سود تصویب و اعلام می شود، به میزان تقسیم سود اعلام شده یک بدهی جاری برای شرکت سهامی ایجاد می شود.

#### ۲- تاریخ ثبت اعلام تقسیم سود:

رویداد مالی اعلام تقسیم سود در تاریخ تصویب توسط مجمع عمومی صاحبان سهام به بدهکار حساب سود انباشته و بستن کار سود سهام پرداختنی در دفاتر شرکت سهامی ثبت می گردد.

#### ۳- تاریخ پرداخت:

معمولاً پس از اعلام تقسیم سود، پرداخت آن بلافاصله صورت نمی گیرد. پرداخت سود نقدی سهام، چند ماه پس از تصویب و اعلام آن انجام می شود.

### سهام جایزه (سود سهمی)

در شرکتهای سهامی، تقسیم سود اغلب به صورت نقدی صورت می گیرد. در برخی از موارد که شرکتهای سهامی از وضعیت نقدینگی مناسبی برخوردار نبوده و یا برای تحصیل داراییها و گسترش عملیات به وجوه نقد نیازمند باشند، تقسیم سود از طریق صدور سهام جایزه انجام می شود.

تقسیم سود به صورت توزیع سهام جایزه، به مفهوم توزیع سهام اضافی از محل سود انباشته بین سهامداران بر اساس میزان سهام هر یک از آنها است. توزیع سود سهام به این طریق حدودیت خاصی دارد که در ادامه توضیح داده می شود.

تقسیم سود نقدی سهام، موجب کاهش داراییها و حقوق صاحبان سهام شرکتهای سهامی است. تقسیم سود سهام به صورت توزیع سهام جایزه هیچ گونه تغییری در داراییها و جمع حقوق صاحبان سهام ایجاد نمی کند.

فقط با صدور سهام جایزه، بخشی از سود انباشته به حساب سهام عادی منتقل شده و تعداد سهام عادی افزایش خواهد یافت.

به عبارت دیگر، تقسیم سود به صورت سهام جایزه، نوعی "تجدیدسازمان" حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی است.

سهامداران شرکت سهامی با دریافت سهم سود خود به صورت سهام جایزه، مالک تعداد بیشتری از سهام شرکت خواهند شد، ولی نسبت مالکیت آنها از حقوق صاحبان سهام تغییری نخواهد کرد.

افزایش تعداد سهام با صدور سهام جایزه موجب کاهش قیمت دفتری هر سهم و همچنین کاهش احتمالی ارزش بازار هر سهم می شود.

فرض کنید، سرمایه شرکت سهامی امید، متشکل از ۱۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی تصویب نموده است که از سود انباشته مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال به صورت سهام جایزه ۱۰۰۰۰ ریالی عادی صادر و به نسبت سهام هر یک از سهامداران بین آنها تقسیم نماید.

حقوق صاحبان سهام این شرکت قبل و بعد از توزیع سهام جایزه بین سهام داران به شرح زیر است:

بعد از صدور سهام جایزه	قبل از توزیع سهام جایزه	حقوق صاحبان سهام
۱۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	سهام عادی
۳۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
۱۸۰۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام
۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	تعداد سهام عادی
۱۲۰۰	۱۸۰۰	ارزش دفتری هر سهم

همان طوری که دیده می شود، قبل و بعد از توزیع سهام جایزه جمع حقوق صاحبان سهام تغییری نمی کند. اما چون تعداد سهام عادی از ۱۰۰۰۰۰ عدد به ۱۵۰۰۰۰ عدد افزایش می یابد، ارزش دفتری هر سهم عادی از ۱۸۰۰ ریال به ۱۲۰۰ ریال کاهش پیدا کرده و طبیعتاً ارزش بازار آن نیز کاهش می یابد.

توجه کنید که در جمع حقوق مالکیت دارنده ۲ سهم عادی با دریافت یک سهم جدید تغییری حاصل نمی شود: قبل

$$از توزیع سهام جایزه \quad 2 \times 1800 = 3600$$

$$بعد از توزیع سهام جایزه \quad 1200 \times 3 = 3600$$

در این مثال، برای سهولت درک مفهوم توزیع سهام جایزه، فرض بر این است که ارزش دفتری و ارزش بازار سهام عادی مساوی است. در عمل ممکن است، ارزش بازار سهام عادی بیشتر و یا کمتر از ارزش دفتری آن باشد.

### دلایل توزیع سهام جایزه

عمده ترین دلایل برای تقسیم سود به صورت توزیع سهام جایزه در شرکت های سهامی عبارتند از:

- ۱- حفظ منابع نقدی شرکت
- ۲- کاهش قیمت بازار سهام شرکت
- ۳- برای مقاصد خاص مالیاتی

### ثبت سهام جایزه در دفاتر

فرض کنید، حقوق صاحبان سهام شرکت البرز در پایان سال مالی ۱۳۷۰ به صورت زیر است:

	حقوق صاحبان سهام:
	سهام عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰
۱۰۰۰۰۰۰۰	ریالی به تعداد ۱۰۰۰۰ سهم
۵۰۰۰۰۰۰	صرف سهام عادی
۹۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
۲۴۰۰۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

در ۲۰ تیرماه ۱۳۷۱ مجمع عمومی صاحبان سهام تصمیم به تقسیم ۲۰٪ سود انباشته به صورت سهام جایزه بین سهامداران می گیرد. در زمان تصویب مجمع عمومی قیمت بازار سهام عادی شرکت البرز مبلغ ۱۸۰۰ ریال است.

بنابراین هر سهم جایزه ای که بایستی بین سهامداران توزیع شود به مبلغ ۱۸۰۰ ریال محاسبه و در تاریخ اعلام در دفاتر شرکت سهامی البرز ثبت می شود.

محاسبه تعداد سهام جایزه بر اساس میزان تقسیم سود و ارزش بازار سهام به صورت زیر است:

$$\begin{aligned} \text{میزان تقسیم سود} &= 1800000 \\ \text{تعداد سهام جایزه} &= \frac{1800000}{1800} = 1000 \end{aligned}$$



۱۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰ × ۱۰۰۰ تعداد سهام جایزه

ارزش اسمی ۱۰۰۰ سهم جایزه، قابل توزیع

جایزه ۱۸۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ = ۸۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی ناشی از صدور ۱۰۰۰ سهم جایزه

هنگام اعلام تقسیم سود به صورت سهام جایزه ثبت صفحه بعد در دفتر روزنامه عمومی شرکت البرز بر مبنای محاسبات بالا انجام می شود:

تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
روز	ماه				
۲۰	تیر ۱۳۷۱	سود انباشته سهام جایزه قابل توزیع صرف سهام عادی ثبت اعلام توزیع ۲۰ درصد سود انباشته به صورت سهام جایزه بین سهام داران به ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰۰ ریال و ارزش بازار ۱۸۰۰ ریال به تعداد ۱۰۰۰ ریال سهم عادی		۱۸۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰ ۸۰۰۰۰۰

معمولاً بین تاریخ اعلام تقسیم سود به صورت سهام جایزه و تاریخ توزیع آن بین سهامداران چندین ماه فاصله وجود دارد. فرض کنید که در ۱۵ دی ماه ۱۳۷۱ سهام جایزه صادر و بین سهامداران شرکت البرز انجام می شود. در این تاریخ ثبت صفحه بعد در دفتر روزنامه عمومی زده می شود.

تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
روز	ماه				
۱۵	دی ۱۳۷۱	سهام جایزه قابل توزیع سهام عادی ثبت توزیع سهام جایزه به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال به صورت سهام عادی ۱۰۰۰ ریال		۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰

## تجزیه سهام

در صورتی که ارزش بازار سهام یک شرکت سهامی به دلایل مختلف بالا بوده و امکان خرید سهام با این قیمت برای سرمایه گذاران مشکل باشد، همان طوری که گفته شد، یکی از طرق کاهش ارزش بازار سهام توزیع سهام جایزه است. در برخی از موارد شرکتهای سهامی روش تجزیه سهام را برای کاهش قیمت بازار سهام اتخاذ می کنند.

در این روش، ارزش اسمی سهام کاهش داده شده و تعداد سهام افزایش داده می شود. تجزیه دو به یک سهام عادی به مفهوم انتشار و توزیع یک برگ سهم اضافی به دارنده یک برگ سهم قبلی است.

پس از تجزیه سهام، تعداد سهام افزایش یافته و در نتیجه ارزش بازار سهام کاهش پیدا می کند. تجزیه سهام به عنوان یک رویداد مالی، شناسایی نشده و در دفاتر شرکتهای سهامی ثبت نمی شوند، ولی هنگام انتشار صورتها و گزارشهای مالی، موضوع تجزیه سهام و تغییر در تعداد و ارزش اسمی سهام افشاء می شود.

فرض کنید که قسمت حقوق صاحبان سهام در ترازنامه شرکت سهامی دماوند به شرح زیر است:

### حقوق صاحبان سهام:

سهام عادی به تعداد ۱۰۰۰۰ سهم

۴۰۰۰۰۰۰۰	به ارزش اسمی ۴۰۰۰ ریال
۲۰۰۰۰۰۰۰	صرف سهام عادی
۱۰۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۷۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

در صورتی که این شرکت تجزیه دو به یک سهام عادی را انجام دهد، این موضوع به صورت تغییر در تعداد و ارزش اسمی سهام به صورت زیر افشاء می گردد:

### حقوق صاحبان سهام:

سهام عادی به تعداد ۲۰۰۰۰ سهم

۴۰۰۰۰۰۰۰	به ارزش اسمی ۲۰۰۰ ریال
۲۰۰۰۰۰۰۰	صرف سهام عادی
۱۰۰۰۰۰۰۰	سود انباشته
<u>۷۰۰۰۰۰۰۰</u>	جمع حقوق صاحبان سهام

همان طوری که دیده می شود، فقط تعداد سهام از ۱۰۰۰۰۰ به ۲۰۰۰۰۰ سهم افزایش و ارزش اسمی هر سهم از ۴۰۰۰ ریال به ۲۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

### سود (زیان) انباشته

سود (زیان) انباشته یک مفهوم تاریخی است که نشان دهنده تجمع سود (زیان) پس از کسر سود تقسیم شده از بدو تأسیس شرکت های سهامی تا زمان گزارشگری مالی سال جاری است.

حساب سود (زیان) انباشته تفاضل دو قلم عمده زیر است:

۱- سود (زیان) ویژه دوره های مالی مختلف که از حساب خلاصه سود و زیان به بستانکار حساب سود (زیان) انباشته منتقل شده است.

۲- تقسیم سود بین سهامداران در دوره های مالی مختلف که بدهکار این حساب نقل شده است.

### اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل

در مواردی که اشتباهات با اهمیت در اندازه گیری سود ویژه دوره های مالی قبل شرکتها رخ می دهد، آثار آن همراه با حساب سود (زیان) انباشته به دوره های مالی بعدی منتقل می گردد.

هنگامی که اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل کشف می شوند، آثار آن موجب تعدیل حساب سود (زیان) انباشته خواهد شد. اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل معمولاً شامل موارد زیر است:

۱- اشتباهات محاسباتی و ریاضی

۲- اشتباهات ناشی از استفاده نادرست اصول، مفاهیم و روشهای حسابداری.

۳- تفسیر نادرست رویدادهای مالی

۴- نادیده گرفتن و اقصیتهای موجود هنگام تهیه صورتها و گزارشهای مالی.

به عنوان مثال، فرض کنید، هنگام حسابرسی صورتها و گزارشهای مالی سال ۱۳۷۱ شرکت سهامی سامان که برای اولین بار انجام می شود، مشخص شود که در سال مالی ۱۳۶۸ یک قطعه زمین که برای انبار شرکت به بهای تمام شده ۱۱۰۰۰۰۰ ریال در مزایده ای خریداری شده بود، توسط حسابدار شرکت به ارزش بازار زمان خرید (۱۴۰۰۰۰۰) در دفاتر ثبت و مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال (مابه التفاوت ۱۴۰۰۰۰۰ ریال و ۱۱۰۰۰۰۰ ریال) به عنوان منافع حاصل از افزایش ارزش زمین شناسایی و در صورت حساب سود و زیان سال مالی ۱۳۶۸ به عنوان بخشی از سود شرکت ارائه شده است.

شناسایی ۳۰۰۰۰۰ ریال سود مذکور از اقلام با اهمیت صورتها و گزارشهای مالی سال ۱۳۶۸ بوده است. این اشتباه با اهمیت چه تأثیری بر صورتها و گزارشهای مالی سال ۱۳۷۱ (سالی که اشتباه کشف شده است) خواهد داشت؟

از آنجا که مانده سود (زیان) سال مالی ۱۳۶۸ از حساب خلاصه سود و زیان به حساب خلاصه سود (زیان) انباشته منتقل شده، حساب زمین و حساب سود (زیان) انباشته هر دو به میزان ۳۰۰۰۰۰ ریال از سال ۱۳۶۸ به بعد بیشتر گزارش شده اند.

بنابراین آثار اشتباه فوق به ترتیب زیر در پایان سال مالی ۱۳۷۱ (زمان کشف اشتباه) در دفتر روزنامه عمومی شرکت سهامی سامان اصلاح می گردد:

تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
روز	ماه				
۲۹	اسفند ۱۳۷۱	سود یا (زیان) انباشته زمین اصلاح اشتباه دوره مالی ۱۳۶۸		۳۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰

### افشاء اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل در صورتها و گزارشهای مالی

اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل در صورت سود (زیان) انباشته به صورت اصلاح مانده ابتدای سال این حساب افشاء می گردد. اکثر شرکت های سهامی صورتها و گزارشهای مالی سالانه مقایسه ای تهیه می کنند. در صورتها و گزارشهای مالی سالانه مقایسه ای، اقلام مربوط به دوره مالی جاری همراه با اقلام مشابه دوره مالی قبل ارائه می شوند در مواردی که اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل کشف و اصلاح می شوند، لازم است، آثار مالی آن بر صورتها و گزارشهای مالی نزدیکترین سال نیز ارائه شوند. غالباً موضوع اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل طی یادداشتهای پیوست صورتها و گزارشهای مالی افشاء می گردد.

در صورتها و گزارشهای مالی آن دسته از شرکت های سهامی که از خدمات حسابرسان مستقل استفاده می کنند، اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل به ندرت دیده می - شود. معمولاً این گونه اشتباهات با اهمیت در سال مالی مورد رسیدگی از نظر حسابرسان مستقل دور نمی ماند.

اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل بیشتر در صورت های و گزارش های مالی شرکت هایی که از خدمات حسابرسان مستقل استفاده نمی کنند، ظاهر می شود.

### صورت سود (زیان) انباشته

مراه ترازنامه و صورت حساب سود و زیان اکثر شرکت های سهامی ، صورت سود (زیان) انباشته در گزارش های سالانه به سهامداران ارائه می شود. صورت سود (زیان) انباشته شرکت سهامی امید در ادامه دیده می شود:

شرکت سهامی امید  
صورت سود (زیان) انباشته  
برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۳۷۱

۳۱۰۰۰۰۰	مانده سود انباشته در ابتدای سال
۱۴۰۰۰۰۰	سود ویژه سال مالی
۴۵۰۰۰۰۰	جمع
	کسر می شود:
۵۰۰۰۰۰	سود سهام پیشنهادی
<u>۴۰۰۰۰۰۰</u>	مانده سود انباشته در پایان سال

در آن دسته از شرکت های سهامی که گزارش های سالانه به صورت مقایسه ای با اقلام مشابه سال قبل ارائه می نمایند نحوه افشاء اصلاح اشتباهات با اهمیت دوره های مالی قبل در صورت سود (زیان) انباشته به ترتیب زیر است:

شرکت سهامی سامان  
صورت سود (زیان) انباشته  
برای سال مالی منتهی به پایان اسفند ۱۳۷۱

	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۰
مانده سود انباشته ابتدای سال - قبل از اصلاح اشتباهات	۴۱۰۰۰۰۰	۳۹۰۰۰۰۰
آثار انباشته اصلاح اشتباه مربوط به ارزیابی زمین در سال مالی ۱۳۶۸	(۳۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰)
مانده سود انباشته ابتدای سال اصلاح شده	۳۸۰۰۰۰۰	۳۶۰۰۰۰۰
سود ویژه سال جاری	۸۰۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰
سود سهام پیشنهادی کسر می شود:	۴۶۰۰۰۰۰	۴۱۵۰۰۰۰
سود سهام پیشنهادی	۴۰۰۰۰۰	۳۵۰۰۰۰
مانده سود انباشته در پایان سال	۴۲۰۰۰۰۰	۳۸۰۰۰۰۰

اشتباه در صورتها و گزارشهای مالی سال ۱۳۶۸ که در سال ۱۳۷۱ کشف و اصلاح شده از مانده ابتدای سال سود انباشته در هر دو سال مالی ۱۳۷۱ و ۱۳۷۰ کسر شده است. بنابراین سود انباشته ابتدای سال هر دو سال مالی اصلاح شده اند.

این موضوع طی یادداشت ۲۵ پیوست صورتهای مالی سال ۱۳۷۱ به شرح زیر افشاء می شود:  
اصلاح اشتباه دوره های قبل، مربوط به اصلاح اشتباه سود شناسایی در مورد ثبت خرید زمین به مبلغی بیشتر از بهای تمام شده در سال ۱۳۶۸ می باشد.

توضیح آن که زمین مزبور به بهای تمام شده ۱۱۰۰۰۰۰۰ ریال برای انبار شرکت در مزایده خریداری و اشتباهاً به ارزش بازار ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال در دفاتر سال ۱۳۶۸ ثبت و ما به التفاوت به عنوان بخشی از سود سال مذکور شناسایی شده بود.

در این روش صورت حساب سود و زیان همراه با صورت سود (زیان) انباشته به شکل ترکیبی ارائه می گردد. صورت حساب سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته ترکیبی شرکت امین در ادامه نشان داده شده است:

#### شرکت سهامی امین

صورت حساب سود و زیان و سود (زیان) انباشته ترکیبی

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱

	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۰
فروش خالص	۱۴۵۰۰۰۰۰	۱۳۵۰۰۰۰۰
بهای تمام شده کالای فروش رفته	۸۶۵۰۰۰۰	۸۲۵۰۰۰۰
سود ناویژه فروش	۵۸۵۰۰۰۰	۵۲۵۰۰۰۰
سود انباشته ابتدای سال		
سود ویژه	۴۴۰۰۰۰۰	۴۰۲۵۰۰۰
سود انباشته ابتدای سال	۱۴۵۰۰۰۰	۱۲۲۵۰۰۰
جمع	۳۶۵۰۰۰۰	۳۳۲۵۰۰۰
سود سهام پیشنهادی	۵۱۰۰۰۰۰	۴۵۵۰۰۰۰
سود انباشته در پایان سال	۱۰۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
سود هر سهم (تعداد سهام عادی ۱۰۰۰۰۰ سهم)	۴۰۵۰۰۰۰	۳۶۵۰۰۰۰
	۲۱	۱۸

#### محدودیتهای سود انباشته

اطلاعات دیگری در صورت سود (زیان) انباشته شرکتهای سهامی ارائه می شود. این اطلاعات معمولاً شامل محدودیت هایی است که به موجب الزام قانونی و یا به دلایل دیگر برای بخشی از سود انباشته شرکتهای سهامی ایجاد می گردد، مهمترین محدودیت سود انباشته شرکتهای سهامی در ایران، اندوخته ها است.

اندوخته بخشی از سود انباشته شرکتهای سهامی است که به دلیل الزامات قانونی و یا با رای مقاصد خاص تخصیص داده می شود. هنگام تخصیص بخشی از سود انباشته به عنوان اندوخته، در دفاتر شرکتهای سهامی حساب سود انباشته بدهکار و حساب اندوخته مربوطه بستانکار می شود.

## به موجب ماده ۱۴۰ قانون تجارت هر سال (۵۵ درصد) سود

ویژه شرکتهای سهامی بایستی به عنوان اندوخته قانونی تخصیص داده می شود. اندوخته قانونی از مواردی است که به دلیل الزام قانونی در سود انباشته شرکتهای سهامی محدودیت ایجاد می کند.

در برخی از شرکتهای سهامی به موجب اساسنامه و یا تصویب مجامع عمومی برای توسعه عملیات و یا برای مقاصد خاص بخشی از سود انباشته را به عنوان اندوخته تخصیص می دهند.

محدودیتهای ایجاد شده در سود انباشته، ضمن اینکه در سال تخصیص در صورت سود(زیان) انباشته ارائه می شود، لازم است همراه یادداشتهای پیوست صورتها و گزارشهای مالی افشاء گردد.

صورت سود (زیان) انباشته شرکت سهامی سحر شامل اندوخته های تخصیص داده شده ونحوه افشاء آن در یادداشت پیوست صورتها و گزارشهای مالی در ادامه نشان داده شده است:

شرکت سهامی سحر

صورت سود(زیان) انباشته

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱

	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱	سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۷۰
سود انباشته در ابتدای سال قبل از اصلاحات	۱۸۲۰۰۰۰۰	۲۱۰۰۰۰۰۰
اصلاح اشتباهات در دوره های قبل	(۳۰۰۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰۰۰)
سود انباشته در ابتدای سال اصلاح شده	۱۵۲۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰۰
سود ویژه سال جاری	۱۷۴۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰
جمع سود قابل تخصیص	۳۲۶۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰۰۰
کسر میشود تخصیص سود:		
اندوخته قانونی	(۸۷۰۰۰۰۰)	(۵۰۰۰۰۰۰)
اندوخته توسعه	(۲۶۱۰۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰۰۰)
سود سهام پیشنهادی	(۱۱۲۰۰۰۰۰)	(۹۸۰۰۰۰۰۰)
جمع سود تخصیص یافته	(۱۵۴۸۰۰۰۰۰)	(۱۱۲۸۰۰۰۰۰)
سود انباشته در ابتدای سال	۱۷۱۲۰۰۰۰۰	۱۵۲۰۰۰۰۰۰



## انداخته قانونی

شرکت سهامی سحر، سود ویژه سالانه را به موجب ماده ۱۴۰ قانون تجارت به عنوان انداخته قانونی تخصیص می دهد. تخصیص این انداخته تا هنگامی که معادل ده درصد سرمایه شرکت شود، الزامی است.

این انداخته قابل انتقال به سرمایه نبوده و فقط هنگام انحلال شرکت، قابل تقسیم بین صاحبان سهام است. صورت ریز حساب انداخته قانونی به شرح زیر می باشد:

	سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۷۱	سال مالی منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۷۰
مانده انداخته قانونی در ابتدای سال	۴۵۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰
نقل از سود قابل تخصیص سال	۸۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰
مانده در پایان سال	۵۳۷۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰۰

## سایر انداخته ها

شرکت سحر به موجب ماده ۲۵ اساسنامه همه ساله ۱۵ درصد از سود ویژه را به عنوان انداخته توسعه تخصیص می دهد.

## فصل یازدهم

### شرکت سهامی

### بدهیهای بلند مدت و سرمایه گذارها

#### مقدمه

شرکت سهامی برای توسعه عملیات به وجوه نقد زیادی نیازمندند که با منابع مالی موجود قابل تامین نیست. تامین مالی توسعه عملیات معمولاً با بدهی های بلند مدت صورت می گیرد.

#### تامین مالی برای توسعه عملیات شرکت های سهامی

تامین مالی عملیات عادی شرکتها، اغلب با منابع مالی موجود یا ایجاد بدهیهای جاری صورت می گیرد. پرداخت حقوق و دستمزد، به طور نقد و خرید کالا به طور نسیه مثالهایی از طرق تامین مالی عملیات عادی شرکتهاست.

#### اوراق قرضه

اوراق قرضه اسناد بهاداری است که شرکتهای سهامی با انتشار آنها، مبالغی از خریداران وام می گیرند و تعهد می کنند که مبلغ اسمی (اصل) را در سررسید (بلند مدت) و سود تضمین شده آنها را در تاریخ های معین بپردازند.

#### اوراق قرضه پرداختنی

زمانیکه تامین مالی با انتشار اوراق قرضه صورت می گیرد ابتدا مدیریت شرکت باید در مورد شرایط و نوع اوراق قرضه تصمیم بگیرد. شرایط اوراق قرضه عبارت است از ارزش اسمی هر ورقه قرضه، سررسید، نرخ سود تضمین شده و تاریخهای پرداخت سود تضمین شده.

#### انواع اوراق قرضه

- ۱- اوراق قرضه تضمین شده
- ۲- اوراق قرضه تضمین نشده
- ۳- اوراق قرضه سریال
- ۴- اوراق قرضه باز خرید
- ۵- اوراق قرضه قابل تبدیل

## انتشار اوراق قرضه به ارزش اسمی

بعد از آنکه مدیریت شرکت سهامی تصمیم می گیرد نوع خاصی از اوراق قرضه را منتشر کند، ارزش اسمی هر ورقه قرضه ، نرخ سود تضمین شده ، تاریخهای سود تضمین شده ، و سررسید اوراق قرضه تعیین می شود .

## انتشار اوراق قرضه بین تاریخهای پرداخت سود تضمین شده

در شرایط اوراق قرضه ، تاریخهای پرداخت سود تضمین شده قید می شود، ممکن است اوراق قرضه در تاریخهای پرداخت سود تضمین شده فروخته نشود. بنابراین هنگام فروش اوراق قرضه سود تضمین شده بین زمان انتشار و فروش شناسایی می شود.

## انتشار اوراق قرضه با کسر

در مواردی مانند فروش سهام شرکتهای سهامی، قیمت فروش اوراق قرضه مساوی ارزش اسمی آن نیست. در زمانی که اوراق قرضه به قیمتی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود اوراق قرضه به کسر منتشر می شود.

## انتشار اوراق قرضه با صرف

بر اساس شرایط خاص بازار و بالا بودن نرخ سود تضمین شده اوراق قرضه نسبت به نرخ سود تضمین شده بازار، ممکن است اوراق قرضه قرضه به قیمت بیشتر از ارزش دفتری یا صرف فروخته شود.

## وجوه استهلاکی برای باز پرداخت اوراق قرضه

وجوهی که انحصاراً برای استهلاک اوراق قرضه کنار گذاشته می شود، اطمینان خریداران اوراق قرضه شرکتهای سهامی را جلب می کند. وجوه استهلاکی ، برای مصارف جاری شرکت استفاده نخواهد شد، بنابراین جزء داراییهای جاری تلقی نمی شود.

## اجاره ها

شرکتهای سهامی معمولاً داراییهای مور نیاز را خریداری یا اجاره می کنند . در مواردی که داراییها اجاره می شوند، قراردادی بین مؤجر و مستاجر منعقد می شود که حق استفاده از یک دارایی برای مدت معین در قبال دریافت مال الاجاره به مستاجر داده می شود.

## اجاره عملیاتی

قرارداد اجاره ای که مستاجر حق استفاده از دارایی را برای مدت معینی دارد ولی خطرهای معمول مورد اجاره به عهده موجر است. اجاره عملیاتی نام دارد. پرداختهای اجاره های عملیاتی که معمولاً ماهانه انجام می شود هزینه اجاره مستاجر و درآمد اجاره موجر است.

## اجاره سرمایه ای

اجاره سرمایه ای معمولاً به تملیک دارایی مورد اجاره یا استفاده مستاجر از دارایی برای تمام عمر مفید آن می انجامد. در قرارداد اجاره سرمایه ای، تمام خطرهای معمول مالکیت دارایی به مستاجر منتقل می شود.

## سرمایه گذاریها

شرکتهای سهامی ممکن است بخشی از منابع مالی خود را در سپرده های بانکی، اوراق قرضه یا سهام سایر شرکتهای سرمایه گذاری کنند. این سرمایه گذاریها به دو بخش سرمایه گذاریهای کوتاه مدت و بلند مدت طبقه بندی می شوند.

## سرمایه گذاریهای کوتاه مدت

سرمایه گذاریهایی که سریعاً فروشی اند و به سهولت به وجه نقد تبدیل می شوند. لذا این سرمایه گذاریها برای مدت محدودی نگه داری نمی شوند. این سرمایه گذاریها با عنوان داراییهای جاری در ترازنامه شرکتها طبقه بندی می شوند.

## سرمایه گذاریهای بلند مدت

شرکتهای بخشی از منابع مالی خود را، افزایش درآمدها یا برقراری مناسبات عملیاتی، در اوراق قرضه یا سهام سایر شرکتهای سرمایه گذاری می کنند. سرمایه گذاریهای بلند مدت، در ترازنامه شرکت پس از بدهی های جاری طبقه بندی می شود.

## سرمایه گذاری در اوراق قرضه سایر شرکتهای

به موجب اصل بهای تمام شده سرمایه گذاری در اوراق قرضه سایر شرکتهای به بهای تمام شده در دفاتر شرکت سرمایه گذار ثبت می شود. زمانی که اوراق قرضه به ارزش اسمی خریداری می شود، حساب سرمایه گذاریهای بلند مدت بدهکار و وجوه نقد بستانکار می شود.

## سرمایه گذاری بلند مدت در سهام سایر شرکتها

به بهای تمام شده در تاریخ سرمایه گذاری در دفاتر شرکت سرمایه گذار ثبت می شود بهای تمام شده این سرمایه گذاریها ، شامل قیمت خرید و همه هزینه هایی است که برای تحصیل آنها پرداخت می شود.

### **تالیف :**

**دکتر یحیی حساس یگانه**

### **تهیه کننده :**

**مهدی هدایتیان**

کنکور کاردانی به کارشناسی حسابداری