

جزوه حسابداری مالی

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا
أن هدانا الله

فصل اول

مفاهیم حسابداری مالی

۱- مفهوم حسابداری

حسابداری یکی از علوم زیرشاخه رشته‌های مهندسی است که به آن زبان تجارت نیز می‌گویند. به طور خلاصه، علم حسابداری اطلاعات و گزارش‌هایی درباره موقعیت‌های مالی یک کسب و کار و سازمان ارائه می‌دهد و نقش مهمی در بقا و پیشرفت هر کسب و کار دارد. تعریف‌های مختلفی برای حسابداری وجود دارد؛ طبق «بیانیه اساسی تئوری حسابداری»: حسابداری عبارت است از فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی برای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه به وسیله استفاده‌کنندگان آن اطلاعات. بیانیه در تشریح این تعریف آورده‌است بر اساس دیدگاهی جامع، «اطلاعات حسابداری» را می‌توان «اطلاعات اقتصادی» تلقی کرد. اطلاعات مربوط به معاملات روزمره، اساس تهیه گزارش‌های مالی را تشکیل می‌دهد. در واحدهای بازرگانی، فعالیت‌هایی نظیر خرید و فروش کالا، خرید ماشین آلات و پرداخت هزینه‌های جاری مانند اجاره، حقوق، بهای آب و برق از جمله معاملات روزمره است.

۲- تعریف حسابداری مالی

حسابداری مالی یا Financial accounting نوعی از حسابداری است که داده‌های مالی بخش‌های مختلف یک کسب و کار را جمع‌آوری می‌کند، آن‌ها را طبق اصول حسابداری آنالیز می‌کند و گزارشی از آن‌ها به مسئولان مربوطه ارائه می‌دهد. هدف از حسابداری مالی، ارائه گزارش‌های مالی است. پس مفهوم حسابداری مالی فرایند ثبت، خلاصه‌سازی و گزارش هزاران معامله در یک کسب و کار است. تصویر دقیقی از وضعیت مالی و عملکرد یک کسب و کار را مجسم می‌سازد.

هدف از حسابداری ارائه اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مورد نیاز هستند. هدف اصلی حسابداری مالی، آماده‌سازی گزارش‌های مالی است که اطلاعاتی در مورد عملکرد شرکت به اشخاص خارجی مانند سرمایه‌گذاران، مدیران و مقامات مالیاتی ارائه می‌کند. به عبارت دیگر هدف اصلی حسابداری مالی تهیه صورت‌های مالی، از جمله ترازنامه، صورت سود و زیان و جریان وجوه نقد است که کارکرد عملیاتی شرکت را در طول یک دوره خاص و وضعیت مالی را در نقطه خاصی در زمان خلاصه می‌کند. این اظهارات که به طور کلی به صورت سه ماهه و سالانه آماده، و مطابق با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP) ارائه می‌شوند برای اشخاص خارجی از جمله سرمایه‌گذاران، مدیران و مقامات مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند. حسابداری مالی گونه‌ای از حسابداری است، که اطلاعات مالی را در قالب ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان، برای استفاده داخلی سازمان‌ها و کارکنان شرکت‌ها، همچنین برای گزارش‌دهی به سهام‌داران، سازمان‌های دولتی و ناظران جمع‌آوری، تحلیل و ارائه می‌کنند. طبق تعریف حسابداری مالی، داده‌های مالی بخش‌های مختلف یک کسب و کار در یک دوره زمانی مشخص، با استفاده از اصول حسابداری مالی در ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان جمع‌آوری و استفاده می‌شوند و به طور کلی عملکرد سازمان در یک دوره مشخص ثبت می‌شود.

حسابداری مالی چه کمکی به کسب و کارتان می‌کند؟

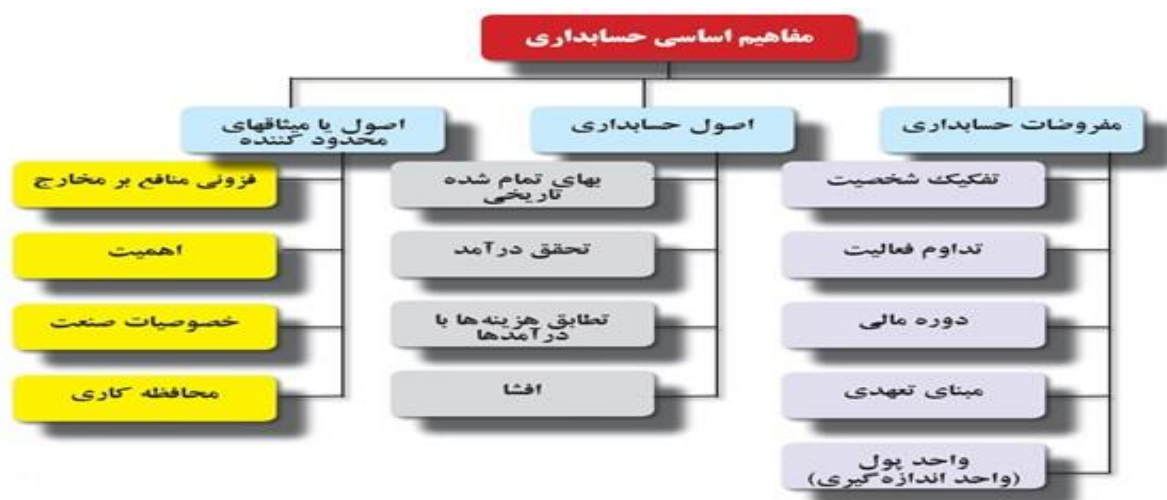
حسابداری مالی آن بخش از حرفه‌ی حسابداری است که در شرکت‌های بازرگانی، تجاری و خدماتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اطلاعات مالی را در قالب ترازنامه و صورت‌های سود و زیان به کارکنان شرکت‌ها ارائه می‌دهد. این اطلاعات برای گزارش‌دهی به سهامداران، سازمان‌های دولتی و ناظران جمع‌آوری، تحلیل و ارائه می‌شوند. هدف از حسابداری ارائه‌ی اطلاعاتی است که برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مورد نیاز هستند.

۳- تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مدیریت:

تفاوت کلیدی بین حسابداری مالی و حسابداری مدیریتی این است که هدف حسابداری مالی فراهم کردن اطلاعات برای اشخاص خارج از سازمان است، در حالی که هدف حسابداری مدیریتی کمک به مدیران در درون سازمان برای تصمیم‌گیری است. حسابداری مدیریت از این نظر با حسابداری مدیریتی در تضاد است که حسابداری مدیریتی برای تصمیم‌گیری داخلی است و نیازی ندارد از قوانین استاندارد صادر شده توسط نهادها پیروی کند. در حالی که حسابداری مالی برای تهیه اطلاعات حسابداری برای افراد خارج از سازمان که دخالتی در اجرای روزانه شرکت ندارند، مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابداری مدیریتی اطلاعات حسابداری را برای کمک به مدیران در تصمیم‌گیری مدیریت کسب و کار فراهم می‌کند.

۴- اصول، مفروضات و میثاق‌های حسابداری:

اصول، مفروضات و میثاق‌های حسابداری در قالب نمودار زیر آورده شده است و در ادامه به توضیحات هر کدام پرداخته شده است:



الف - مفروضات حسابداری

مفروضات حسابداری، منشا و شالوده اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می‌تواند منشا یک یا چند اصل حسابداری باشد که این مفروضات عبارتند از:

- ۱- **فرض تفکیک شخصیت:** بدین معناست که برای هر موسسه، شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن، همچنین از سایر موسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود.
- ۲- **فرض تداوم فعالیت:** بدین معناست که عملیات موسسه در آینده قابل پیش بینی است و تداوم خواهد داشت و قصدی برای انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد.
- ۳- **فرض دوره مالی:** باتوجه به اینکه نتایج واقعی عملیات هر موسسه‌ای را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها به طور دقیق و قطعی تعیین کرد لذا استفاده کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان تامل کنند. بنابراین، عمر طولانی یک موسسه به دوره‌های زمانی مساوی کوتاه تر که معمولاً یک ساله است تقسیم می‌شود و برای هر دوره گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌شود.
- ۴- **فرض تعهدی:** بر اساس این فرض زیر بنایی در حسابداری، درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوط شناسایی و ثبت می‌شوند.
- ۵- **فرض واحد اندازه گیری (پول):** بدین معناست که آثار نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی موسسه باید بر حسب پول اندازه گیری و گزارش شود.

ب - اصول حسابداری:

اصول حسابداری، قواعد کلی است که مبنای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری است و این اصول عبارتند از:

- ۱- **اصل بهای تمام شده:** به موجب این اصل، تمام رویدادهای مالی با بهای تمام شده در تاریخ وقوع ثبت در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه در آینده ارزش پولی آن‌ها افزایش یابد، این افزایش شناسایی و ثبت نمی‌شود. در به کارگیری این اصل، بهای تمام شده دارایی‌ها بر اساس قیمت نقد یا معادل قیمت نقد اندازه گیری می‌شود.
- ۲- **اصل تحقق درآمد:** بر اساس این اصل، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه در زمان تحقق شناسایی می‌شوند.

۳- اصل تطابق هزینه ها با درآمدها: بر اساس این اصل، برای اندازه گیری سود هر دوره باید هزینه های هر دوره با درآمدهای همان دوره مقابله کند. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره باید هزینه هایی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده اند را از درآمدها کسر نمود.

۴- اصل افشای حقایق: بر اساس این اصل باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می تواند در تصمیم گیری استفاده کنندگان از اطلاعات مالی تاثیرگذار باشد در متن صورت های مالی یا در یادداشت های همراه افشا شود.

ج- میثاق ها یا اصول محدودکننده حسابداری

میثاق ها یا اصول محدودکننده حسابداری در واقع اثر تعدیل کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارتند از:

۱- فزونی منافع بر مخارج: هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری است. اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه گیری دقیق آنها مباحثی را برانگیخته است.

۲- اصل اهمیت: بر اساس این میثاق، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد موسسه جزیی و ناچیز محسوب می شوند می توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد.

۳- اصل محافظه کاری: بدین معناست که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی ها بیشتر از واقع و هزینه ها یا بدهی ها کمتر از واقع ارائه نشود.

۴- خصوصیات صنعت: بر اساس این میثاق، در مواردی که در یک صنعت خاص شواهد روشنی در ارتباط با عملیات ویژه آن وجود دارد که بکارگیری رویه های استثنایی حسابداری می تواند از لحاظ سودمندی مفید واقع شود. تعدیل اصول پذیرفته شده حسابداری مجاز شناخته شده است.

۵- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

از آنجایی که هدف گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مفید برای سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص ذینفع و ذیعلاقه می باشد، اطلاعات مندرج در این گزارشها باید دارای ویژگیها و خصوصیات کیفی ویژه ای باشد. هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، عوامل مؤثر بر صورتهای مالی و اطلاعات مندرج در آنها را، که منجر به مفید شده این اطلاعات می گردد بیان نموده است. این هیات، سلسله مراتب ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری را به شرح زیر بیان می نماید:

قابل فهم بودن

اطلاعات حسابداری زمانی مفید هستند که قابل فهم باشند. قابل فهم بودن اطلاعات حسابداری، نوعی ویژگی است که به دانش و آگاهی استفاده کنندگان این اطلاعات اشاره می کند. به همین دلیل به این ویژگی ((ویژگی مخصوص استفاده کننده)) نیز اطلاق می گردد. باید توجه داشت که بدلیل تعدد استفاده کنندگان و اختلاف در سطح دانش آنها، آنچه برای یکی قابل فهم است ممکن است برای دیگری قابل فهم نباشد. لذا اطلاعات حسابداری باید بگونه ای تهیه و ارائه گردند که برای همه اشخاصی که دانش متعارفی از حسابداری دارند به طور بالقوه قابل فهم و قابل استفاده باشند. بدین طریق ویژگی قابل فهم بودن، به دانش استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بستگی دارد.

مفید بودن

یکی از ویژگی های کلی و اساسی اطلاعات حسابداری ((مفید بودن)) آنها می باشد. اطلاعات حسابداری باید بگونه ای تهیه و ارائه گردند که برای تصمیم گیری مفید باشند. اما باید توجه داشت که آنچه برای یک استفاده کننده مفید است ممکن است برای دیگری مفید نباشد. بدین ترتیب مشخص می گردد که استانداردهای حسابداری باید در ارائه اطلاعات درست و منصفانه، الزاماتی بوجود آورد. اطلاعات درست و منصفانه، اطلاعاتی است که:

۱. برای بیشتر کسانی که استفاده کننده صورتهای مالی می باشند مفید بوده و
۲. تهیه این اطلاعات، از لحاظ زمان، هزینه و... برای واحد تجاری تهیه کننده، گران تمام نشود.

۱- کیفیتهای اولیه

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، برای مفید نمودن اطلاعات و گزارشهای حسابداری جهت تصمیم گیری استفاده کنندگان این اطلاعات، دو ویژگی ((مربوط بودن)) و ((قابل اتکاء بودن)) را به عنوان ویژگی اولیه اطلاعات حسابداری تعیین نموده است. هر کدام از این ویژگیها مختصرا در زیر شرح می شود.

الف (مربوط بودن

یکی از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری، مربوط بودن این اطلاعات می باشد. مربوط بودن اطلاعات حسابداری به این معناست که این اطلاعات باید مبنایی صحیح و منطقی برای تصمیم گیری استفاده کنندگان این اطلاعات فراهم نمایند. به عبارت دیگر، مربوط بودن را می توان تاثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات

استفاده کنندگان درمورد نتایج رویدادهای گذشته، پیش بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی و تعدیل یا تایید انتظارات قبلی، تعریف نمود.

از آنجایی که انتظارات استفاده کنندگان صورتهای مالی و اطلاعات حسابداری متعدد می باشد، یک اطلاع که برای یکی مربوط محسوب می شود ممکن است برای برای دیگری نامربوط باشد. بنابراین مربوط بودن، امری نسبی تلقی می گردد. یکی از معیارهای کلی مربوط بودن اطلاعات حسابداری، میزان اهمیت آنها می باشد. طبق استانداردهای حسابداری، تهیه و گزارشگری اطلاعات درمورد مبالغ کم اهمیت، الزامی نمی باشد، مربوط بودن اطلاعات حسابداری، به عوامل زیر بستگی دارد:

الف - ۱ - بموقع بودن - اطلاعات حسابداری باید به موقع تهیه و در هنگام تصمیم گیری در دسترس باشند، زیرا در غیر این صورت، نه تنها مفید نیستند بلکه بی ربط نیز می باشند به عبارت دیگر، عامل به موقع بودن، به زمان مناسب ارائه اطلاعات حسابداری اشاره دارد. مثلا فرض کنید یک سرمایه گذار تصمیم به سرمایه گذاری در سهام یک شرکت داشته باشد، در این صورت ، وی نیازمند اطلاعاتی بهنگام درمورد سود آوری شرکت می باشد. اطلاعات حسابداری زمانی برای وی مفید واقع می گردد که قبل از تصمیم، به یاری او بشتابند. این نکته، حساسیت اطلاعات حسابداری را نسبت به زمان ارائه آن بیان می دارد. روی همین اصل، گاهی اوقات دسترسی فوری به اطلاعات تقریبی، به مراتب بهتر از دریافت اطلاعات دقیق در زمان دیرتر می باشد.

الف - ۲ - ارزش پیش بینی - مربوط بودن اطلاعات حسابداری، به استفاده کنندگان کمک می کند که احتمال پیش بینی صحیح نتایج نهایی رویدادهای گذشته یا حال را افزایش دهند. استفاده کنندگان، اطلاعاتی را ترجیح می دهند که بالاترین ارزش پیش بینی را جهت نیل به اهداف آنها داشته باشد.

الف - ۳ - ارزش بازخورد - برای اینکه اطلاعات حسابداری از ویژگی مربوط بودن برخوردار باشند این اطلاعات باید به استفاده کنندگان صورتهای مالی مکم کنند تا انتظارات قبلی خود را تایید یا تصحیح نمایند. به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید ارزش بازخورد داشته باشند.

ب) قابل اتکاء بودن

منظور از قابل اتکاء بودن اطلاعات حسابداری این است که ویژگیهای اندازه گیری شده، باید عینی، بی طرفانه، صادقانه و قابل اثبات باشند. اگر چه برخی از برآوردهای اجتناب ناپذیر موجب شده است که صورتهای مالی از حالت کاملا واقعی خود فاصله بگیرد ولی با این حال، حسابداران باید تا جایی که امکان دارد در مورد رویدادهای مالی از شواهد و مدارک عینی و قابل اثبات استفاده نمایند. عوامل مؤثر بر قابلیت اتکاء اطلاعات حسابداری بشرح زیر می باشد:

ب - ۱ - صداقت در ارائه - صداقت در ارائه عبارت است از برابری و تطابق بین اندازه گیری و پدیده (رویدادی) که مورد اندازه گیری قرار می گیرد. این امر گاهی اوقات ((اعتبار)) نامیده می شود. اطلاعات حسابداری باید در قالب کلمات، اصطلاحات و اعدادی گزارش شوند که ضمن بیا نماهیت اقتصادی رویدادها، بیشتر به محتوای این رویدادها توجه داشته باشند تا به شکل گزارش آنها . به عبارت دیگر در گزارش اطلاعات حسابداری، به رجحان محتوا بر شکل باید توجه داشت.

ب - ۲ - قابلیت تبیین - اطلاعات حسابداری باید قابل تصدیق یا اثبات باشند. به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید بنحوی تهیه و ارائه گردند که قابل بررسی مجدد بوده و بتوان با معیار و مقیاس ویژه ای آنها را اثبات نمود.

ب - ۳ - بی طرفی - اطلاعات حسابداری باید بگونه ای تهیه و ارائه گردند که منافع عده ای بر منافع عده دیگر ترجیح داده نشود. به بیان دیگر، اطلاعات حسابداری نباید بگونه ای تهیه و ارائه گردد که انتفاع عده ای از استفاده کنندگان این اطلاعات، منجر به زیان عده ای دیگری گردد. اطلاعات حسابداری زمانی بی طرف محسوب می گردند که اگر شخص یا اشخاص دیگری با صلاحیت مشابه، همان فرایند اندازه گیری را تکرار نمایند به نتایج یکسانی دست یابند.

۲ - کیفیتهای ثانویه

اطلاعاتی که در مورد مؤسسات ارائه می شود باید قابلیت مقایسه با اطلاعات دوره های قبل و همچنین با اطلاعات شرکت های مشابه در صنعت، داشته باشند ، به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید در دوره های مختلف، قابل مقایسه باشند. این امر به تجدید نظر و بازنگری در روند ترقی و تنزل مؤسسه کمک می کند. از طرف دیگر اطلاعات حسابداری واحد های تجاری که در مشاغل مشابه اشتغال دارند نیز باید به منظور ارزیابی وضعیت مؤسسه، قابلیت مقایسه داشته باشند که موجب با ارزش شده اطلاعات می گردد.

الف - قابلیت مقایسه

همانطور که در بالا اشاره شد، اطلاعات حسابداری باید قابلیت مقایسه با اطلاعات دیگر سنوات یا دیگر شرکتهایی که در یک صنعت اشتغال دارند، داشته باشند. این امر زمانی امکان پذیر و مفهوم خواهد بود که واحد تجاری مورد نظر، در سالهای مختلف، از روشها و رویه های اندازه گیری مشابهی استفاده نماید. زیرا در غیر این صورت نمی توان اطلاعات بدست آمده از روشهای مختلف را با هم مقایسه کرد.

ب - ثبات رویه

اطلاعات حسابداری زمانی مفید می باشند که بتوان آنها را با اطلاعات مشابه در همان مؤسسه و در زمانهای مختلف با هم مقایسه نمود. برای اینکه اطلاعات حسابداری قابل مقایسه باشند باید سعی شود در سنوات مختلف از روشها و رویه های یکسان استفاده گردد.

محدودیتهای اجرایی ویژگیهای کیفی

دو محدودیت برای سلسله مراتب ویژگیهای اطلاعات حسابداری در نظر گرفته شده است که این محدودیتها تعیین کننده میزان و نوع اطلاعات گزارش شده می باشند. اول اینکه منافع حاصل از بکارگیری اطلاعات بیش از مخارج ناشی از تهیه و ارائه این اطلاعات باشد و دوم اینکه اطلاعات ارائه شده باید با اهمیت باشند.

بنابراین برای تهیه و ارائه اطلاعات و گزارشهای حسابداری دو محدودیت وجود دارد:

(۱) فزونی منافع بر مخارج

(۲) اهمیت

محدودیت اول به هزینه تهیه و گزارش اطلاعات اشاره دارد و محدودیت دوم بر میزان اثر بخشی اطلاعات تاکید می نماید.

فزونی منافع بر مخارج یک محدودیت عمومی است که در مورد همه اطلاعات و گزارشات صدق می کند. اهمیت نیز مقیاسی جهت شناسایی، گزارش و ثبت رویدادها می باشد. به عبارت دیگر، اهمیت نقطه آغاز شناسایی محسوب می گردد.

۶- استفاده کنندگان حسابداری:

استفاده کنندگان حسابداری را می توان به دو دسته تقسیم کرد: داخلی یا درونی، بیرونی یا خارجی

داخلی یا درونی: سرپرستان واحدها یا بخشها، مدیران و تصمیم گیرندگان، کارشناسان

بیرونی یا خارجی: بانکها، سهام داران، نهادهای دولتی، موسسات مالی، اعتبار دهندگان، تامین کنندگان مواد، سرمایه گذاران، مدیران و مقامات مالیاتی

فصل دوم

صورت های مالی

۱- صورت های مالی چیست و انواع آن کدامند؟

مجموعه عملیات تامین مالی و فعالیت های سرمایه گذاری را به صورت خلاصه صورت های مالی گویند، گزارش هایی که از طریق صورت های مالی فراهم می شوند حاوی موارد مهم و اطلاعات پرکاربردی هستند که از آن ها برای سرمایه گذاری و افزایش اعتبار از آن ها استفاده می کنند. این گزارش ها:

گزارش ها حاوی اطلاعات مهم مالی هستند که بر مبنای موارد زیر تهیه می شوند:

۱. حاصل فعالیت بنگاه اقتصادی در یک دوره زمانی مشخص
۲. تنظیم بر اساس استانداردهای مشخص و بر مبنای اصول حسابداری
۳. استفاده برای پیش بینی و مقایسه شرکت ها

اولین گام و یکی از مهمترین معیارهای سنجش وضعیت مالی و سوددهی شرکت ها، ارزیابی صورت های مالی آن ها است که منعکس کننده اطلاعات مالی و شرایط دارائی ها و بدهی های شرکت خواهد بود. لذا برای ارزیابی وضعیت مالی شرکت ها و موسسات تجاری، شناخت عناصر و اجزای تشکیل دهنده این صورت های مالی ضروری است.

بنابراین آنچه در تهیه صورت های مالی به عنوان هدف مطرح است، ارائه اطلاعاتی پیرامون وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری واحد تجاری به صورت خلاصه و طبقه بندی شده است به نحوی که برای غالب استفاده کنندگان از این گزارش ها در اتخاذ تصمیماتشان سودمند باشد.

تحلیل بنیادی (Fundamental analysis) یکی از روش های مورد استفاده برای سرمایه گذاران بازار سرمایه محسوب می شود تا با استفاده از این روش بتوانند از سود مناسبی در بلند مدت بهره مند شوند. چنانچه در مطلب سرمایه گذاری برای تازه واردان بیان شد، یکی از گام های اصلی در تحلیل بنیادی (فاندامنتال) بررسی وضعیت مالی شرکت ها (با استفاده از صورت های مالی)، سودآوری آن ها و تصمیم گیری برای انتخاب سهام شرکت ها است. به این منظور برآن شدیم در مطالبی به عوامل اساسی و مهم در بررسی وضعیت مالی و سودآوری شرکت ها بپردازیم.

هدف تهیه صورت های مالی چیست؟

آنچه که در تدوین و تنظیم صورت های مالی به صورت یک هدف مورد بحث است ارائه اطلاعاتی از وضعیت مالی، عملکرد مالی و منعطف بودن واحد تجاری به صورتی خلاصه و طبقه بندی شده است (یکی از اصول مهم حسابداری طبقه بندی اطلاعات مالی است) است و اما این گزارشات باید به گونه ای باشد که برای استفاده کنندگان

نهایی این اطلاعات به صورت گزارشی، سودمند باشد تا بتوانند تصمیمات مرتبط را به درستی بگیرند. به زبان ساده تر کاری که در اصل صورت‌های مالی برای ما انجام می دهد، این است که آن‌ها به شما پول را نشان می دهند، اینکه پول یک شرکت از کجا آمده است، در چه محلی خرج شده است و الان کجاست.

تجزیه و تحلیل این صورت‌ها باعث می شود مدیران شرکت‌ها، صاحبان سرمایه، بستانکاران و سرمایه‌گذاران بتوانند از وضع مالی گذشته، حال و آینده شرکت‌های سهامی مورد نظر خود آگاه شوند و درباره آن قضاوت کنند.

۲- انواع صورت های مالی اساسی:

استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱، صورت های مالی الزامی و چگونگی ارائه‌ی آن‌ها را تعریف می کند. صورت های مالی اساسی عبارت‌اند از:

✓ صورت سود و زیان

✓ ترازنامه

✓ صورت جریان وجه نقد

✓ صورت سود و زیان جامع

✓ یادداشت‌های همراه صورت های مالی، شامل خلاصه‌ای از خط مشی‌های حسابداری

۱- ترازنامه :

ترازنامه گزارشی از دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام یک شرکت در یک زمان مشخص است و مبنایی برای محاسبه‌ی نرخ‌های بازگشت و ارزیابی ساختار سرمایه‌ای شرکت به شمار می‌رود. در واقع ترازنامه یک صورت مالی است که تصویری لحظه‌ای از دارایی‌ها و دیون یک شرکت و میزان سرمایه‌گذاری سهام‌داران را به نمایش می‌گذارد. با ما همراه باشید تا با این صورت مالی کاربردی بیشتر آشنا شویم.

ترازنامه نقشه‌ای هوایی در یک مقطع زمانی مشخص از وضعیت شرکت می باشد که در آن منابع و مصارف و سرمایه شرکت را نمایش می دهد. فرمول ثابت ترازنامه به شرح زیر است که در آن دارایی‌ها در یک طرف معادله و حاصل جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام در طرف دیگر آن قرار دارد:

دارایی‌ها = بدهی‌ها + حقوق صاحبان سهام

اقلام ترازنامه:

اقلام ترازنامه شامل:

۱. دارایی‌ها
۲. بدهی‌ها
۳. حقوق صاحبان سهام

دارایی‌ها: مصارف در ترازنامه را دارایی می‌نامند که از دو نوع دارایی جاری و غیر جاری تشکیل شده است.

دارایی جاری: دارایی جاری به دارایی‌هایی گفته می‌شود که از قدرت نقد شوندگی بالایی برخوردار می‌باشند. این دارایی را می‌توان طی گذشت زمان در یک دوره مالی طی یک سال مالی به فروش و به پول نقد تبدیل کرد. سرمایه گذاری در این دارایی‌ها را به دلیل نقد شوندگی سریع، سرمایه گذاری قابل برداشت یا سرمایه در گردش نیز می‌خوانند. افزایش بیش از حد سرمایه در گردش موجب افزایش نقدینگی شده و این فقط کاهش سودآوری را برای موسسه به ارمغان می‌آورد.

دارایی‌های نقد شامل: موجودی نقد، سرمایه گذاری‌های کوتاه مدت، حساب‌های دریافتنی، اسناد دریافتنی، موجودی مواد و کالاها (مواد اولیه، کالای در جریان ساخت و کالای ساخته شده) پیش پرداخت‌ها و تنخواه گردان و مواردی از این قبیل را نام برد.

دارایی غیرجاری: دارایی‌های غیرجاری یا بلند مدت که از قدرت نقدشوندگی کمتری برخوردار می‌باشند. این دارایی‌ها مدت زمان بیشتری نسبت به دارایی‌های جاری نیاز دارند که به وجه نقد تبدیل شوند.

دارایی‌های غیر جاری به چهار قسمت تقسیم می‌شوند:

۱. دارایی ثابت
۲. دارایی نامشهود
۳. سرمایه گذاری بلند مدت
۴. سایر دارایی‌ها

دارایی های ثابت: این دارایی شامل دارایی هایی می باشد که فیزیکی و قابل لمس، مشهود و بادوام می باشند. این دارایی های برای استفاده های بلند مدت و برای نگهداری خریداری می شوند و در عملیات عادی شرکت استفاده می شوند معمولا عمری بیشتر از یکسال دارند و ممکن است دارایی ها استهلاک پذیر باشند (مانند ساختمان) و یا استهلاک ناپذیر باشند (مانند زمین)

دارایی نامشهود: دارایی که قابل لمس و فیزیکی نیست این دارایی از نوع دارایی بلند مدتی است که برای فروش خریداری نشده است. دارایی نامشهود معمولا در عملیات شرکت قرار می گیرد و مستهلک می شود نمونه هایی از دارایی نامشهود را می توان سرقفلی، حق امتیاز، علایم تجاری و غیره را نام برد.

سرمایه گذاری های بلند مدت: اوراق بهادار سایر شرکتها که به نیت نگهداری و یا اهداف مدیریتی خریداری می شوند.

سایر دارایی ها: دارایی های بلند مدتی است که می توان حسابها و اسناد دریافتنی را از آن جمله یاد کرد.

بدهی ها: بدهی ها منابع تامین سرمایه شرکت هستند و شامل دو بخش بدهی جاری و بدهی غیر جاری است.

بدهی جاری: به آن دسته از بدهی اطلاق می شود که طی یکسال از تاریخ ترازنامه یعنی در یک دوره عملیاتی ترجیحا از محل دارایی های جاری و یا از طریق ایجاد بدهی جدید پرداخت می شوند مانند حسابهای پرداختنی، پیش دریافت ها، سود سهام پرداختنی، حقوق پرداختنی، مالیات و غیره.

بدهی های غیرجاری (بلند مدت): تعهداتی که معمولا بیشتر از یکسال زمان می برد تا سررسید پرداخت آن فرا برسد. مانند وامهای بلند مدت، اوراق قرضه، ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان و موارد دیگر.

حقوق صاحبان سهام (ارزش ویژه): حق مالی صاحب یا صاحبان شرکت نسبت به دارایی های شرکت که مبلغ آن در هر زمان از طریق کسر کردن بدهی های شرکت از دارایی های آن به دست و شامل موارد زیر می باشد:

سرمایه

اندوخته ها

صرف سهام (کسر سهام)

سود یا زیان انباشته

سرمایه: سرمایه از ضرب تعداد سهام عادی شرکت در هر مبلغ اسمی برای هر سهم بدست می آید که هر سهم بیانگر پول نقدیست که سهامداران مستقیمین وارد شرکت می نمایند.

اندوخته: مبالغی که باید براساس قوانین برای طرح های توسعه ای در حسابهای شرکت نگهداری نماید.

صرف سهام: مازاد بر سرمایه پرداخت شده از طرف سهامداران می باشد یعنی اگر سهام شرکت بالاتر از قیمت اسمی بفروش برسد این مازاد قیمت صرف سهام نام می گیرد.

کسر سهام: در صورتی کمتر از قیمت اسمی بفروش برسد این کسری بعنوان کسر سهام نام می گیرد.

سود انباشته: مقدار سودی که شرکت بدست آورد و بصورت سود سهام پرداخت نکرده است و دوباره در شرکت سرمایه گذاری شده است را سود انباشته می گویند.

همانطور که گفته شده مشخصه اصلی ترازنامه توازن بین دارایی ها از یک سو و بدهی ها بعلاوه سرمایه(حقوق صاحبان سهام) از سوی دیگر تشکیل اقلام کلی ترازنامه را می دهند. شکل زیر نمونه ای از یک ترازنامه می باشد و در ترازنامه جمع دو طرف باید برابر باشد.

موسسه آلفا

ترازنامه

در تاریخ ۱۳۸۱ / ۰۶ / ۳۱

وجوه نقد	حسابهای پرداختنی یا بستانکاران
حسابهای دریافتنی یا بدهکاران	اسناد پرداختنی
موجودی کالا	وام پرداختنی
زمین	حساب جاری
ساختمان	سرمایه الف
ماشین آلات	سرمایه ج
اثاثه اداری	
ملزومات اداری	
جمع	جمع

مثال ۱-۲ با توجه به اطلاعات زیر ترازنامه موسسه ایران خودرو را در تاریخ ۹۲/۰۸/۲۰ ترسیم کنید؟
 ساختمان ۱ میلیون، زمین ۱۵ میلیون، وجه نقد ۳۱ میلیون، ماشین آلات ۲۵ میلیون، بدهکاران؟ بدهیها شامل:
 اسناد پرداختنی ۵ میلیون، وام ۱۱ میلیون، سرمایه ۱۵ میلیون، بستانکاران ۳۱ میلیون، حسابهای پرداختنی ۳۵
 میلیون

موسسه ایران خودرو

ترازنامه

در تاریخ ۹۲/۰۸/۲۰ ارقام به میلیون ریال

۳۵	حسابهای پرداختنی	۳۰	وجه نقد
۳۰	یا بستانکاران	؟	بدهکاران
۵	اسناد پرداختنی	۱۵	زمین
۱۰	وام پرداختنی	۱۰	ساختمان
۱۵	سرمایه	<u>۲۵</u>	ماشین آلات
		۸۰	
<u>۹۵</u>	جمع	<u>۹۵</u>	جمع

جمع دو طرف باید برابر باشد بدهکاران میلیون $۹۵ - ۸۰ = ۱۵$

۲- صورت سود و زیان (Profit and Lost Statement)

یکی از صورت‌های مالی پرکاربرد در تحلیل بنیادی، صورت سود و زیان است. با بررسی صورت سود و زیان می‌توان از عملکرد و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری با خبر شد. صورت سود و زیان گزارشی از عملکرد یک واحد تجاری طی یک دوره مالی است. این گزارش می‌تواند ۳ ماهه، ۶ ماهه و یا یک ساله باشد. صورت حساب سود و زیان، درآمدها، هزینه‌ها و به‌طور کلی عملکرد یک واحد تجاری را نشان می‌دهد. شکل زیر نمونه‌ای از صورت سود و زیان است که به شکل ساده ارائه شده است. اقلام مختلفی در صورت سود و زیان آورده می‌شوند. موارد زیر از اقلام اصلی هستند که باید حتما در این صورت مالی نشان داده شوند.



صورت سود و زیان شرکت نمونه
برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۸

درآمد حاصل از فروش و ارائه خدمات (درآمد عملیاتی)	-----
بهای تمام شده کالای فروش رفته/ خدمات ارائه شده (بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی)	(-----)
سود (زیان) ناخالص	-----
هزینه‌های فروش، اداری و عمومی	-----
سایر هزینه‌های عملیاتی	(-----)
سود(زیان) عملیاتی	-----
هزینه‌های مالی	(-----)
سایر درآمدها و هزینه های غیرعملیاتی	-----
سود (زیان) قبل از مالیات	-----
مالیات بر درآمد	(-----)
سود خالص	-----

صورت سود و زیان موسسه خدماتی:

نحوه صورت حساب سود و زیان در موسسات خدماتی به صورت زیر می باشد.

موسسه

صورت سود و زیان

منتهی به دوره

درآمدها	xxx
کسر می شود: هزینه ها	(xxx)
هزینه آب و برق و گاز	xx
هزینه تعمیرات	xx
هزینه حقوق	xx
و سایر هزینه ها	xx
سود عملیاتی قبل از کسر مالیات	xxx
کسر می شود	
مالیات	(xxx)
سود خالص پس از کسر مالیات	xxx

مثال ۲-۲- اطلاعات زیر از موسسه خدماتی X استخراج گردیده است. مطلوبست صورت حساب سود و زیان برای ۶ ماه منتهی به ۹۲/۰۶/۲۹ : درآمدها ۶۲۰۰۰۰۰۰ ریال، هزینه آب ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال، هزینه تعمیرات ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال، هزینه نقاشی ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال

موسسه X	
صورت سود و زیان	
منتهی به دوره ۹۲/۰۶/۲۹	
۶۲۰۰۰۰۰۰	درآمدها
(۴۴۰۰۰۰۰۰)	کسر می شود: هزینه ها
۴۰۰۰۰۰۰۰	هزینه آب
۱۵۰۰۰۰۰۰	هزینه تعمیرات
۲۵۰۰۰۰۰۰	هزینه نقاشی
۱۸۰۰۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از کسر مالیات
	کسر می شود
(۰)	مالیات
۱۸۰۰۰۰۰۰	سود خالص پس از کسر مالیات

صورت حساب سرمایه :

نحوه صورت حساب سرمایه در موسسات خدماتی به صورت زیر می باشد:

موسسه	
صورت سود و زیان	
منتهی به دوره	
xxx	سرمایه اول دوره
xxx	اضافه می شود: سرمایه گذاری مجدد طی دوره
xxx	جمع سرمایه
(xxx)	برداشت
(xxx)	± سود یا زیان
xxx	سرمایه پایان دوره

مثال ۳-۲- در ابتدای سال ۷۸ سرمایه آقای دانا در موسسه دانش ۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال بوده آقای دانا طی سال ۷۸ جمعاً ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال در موسسه سرمایه گذاری مجدد انجام داد و در اواخر اسفند این سال ۱۰۰۰۰۰۰۰

ریال از حساب بانکی موسسه برداشت نمود، درآمدها و هزینه دانا در طی سال مزبور بصورت زیر می باشد، درآمدها ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال و هزینه ۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال مطلوب است صورت حساب سرمایه دانا را در پایان سال ۷۸؟

موسسه دانا

صورت سود و زیان

منتهی به دوره ۷۸/۱۲/۲۹

۱۰۰۰۰۰۰۰	درآمدها
(۶۵۰۰۰۰۰۰)	کسر می شود: هزینه ها
۳۵۰۰۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از کسر مالیات
	کسر می شود
(۰)	مالیات
۳۵۰۰۰۰۰۰	سود خالص پس از کسر مالیات

صورت حساب سرمایه

موسسه دانا.

صورت سود و زیان

منتهی به دوره ۷۸/۱۲/۲۹.

۶۰۰۰۰۰۰۰	سرمایه اول دوره
۳۰۰۰۰۰۰۰	اضافه می شود: سرمایه گذاری مجدد طی دوره
۹۰۰۰۰۰۰۰	جمع سرمایه
(۱۰۰۰۰۰۰۰۰)	کسر می شود برداشت
۳۵۰۰۰۰۰۰	± سود یا زیان
۱۱۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه پایان دوره

صورت سود و زیان بازرگانی:

نحوه صورت سود و زیان در موسسات بازرگانی به صورت زیر می باشد:

موسسه بازرگانی

صورت سود و زیان

منتهی به دوره

× × ×	درآمد فروش (قیمت × مقدار)
(× × ×)	کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
× × ×	سود ناخالص
	کسر می شود : هزینه های عملیاتی (عمومی ، اداری،
(× × ×)	تشکیلاتی، توزیع و فروش):
× × ×	سود عملیاتی قبل از کسر مالیات
(× × ×)	کسر می شود مالیات
× × ×	سود عملیاتی پس از کسر مالیات

و نحوه بهای تمام شده کالای فروش رفته به صورت جدول زیر بدست می آید:

موسسه بازرگانی

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته

منتهی به دوره

× × ×	موجودی کالای اول دوره
× × ×	اضافه می شود :
	بهای موجودی کالای خریداری شده طی دوره
× × ×	موجودی کالای آماده برای فروش
(× × ×)	کسر می شود:
	موجودی کالای پایان دوره
× × ×	بهای تمام شده کالای فروش رفته

هزینه حمل + خرید خالص = بهای تمام شده خریداری شده

خرید خالص = خرید ناخالص - تخفیفات نقدی خرید - برگشت از خرید و تخفیفات

فروش خالص = فروش ناخالص - تخفیفات نقدی فروش - برگشت از فروش و تخفیفات

مثال ۳-۳- با توجه به اطلاعات زیر بهای کالای فروش رفته و سود و زیان بازرگانی را بدست آورید؟

تخفیفات نقدی فروش - برگشت از فروش و تخفیفات - فروش ناخالص = فروش خالص

نام حساب	مبلغ	نام حساب	مبلغ	نام حساب	مبلغ
موجودی کالای اول دوره	۱۴۰۰۰۰	تخفیفات نقدی خرید	۳۰۰۰۰	هزینه عملیاتی	۱۵۰۰۰۰
موجودی کالای پایان دوره	۶۰۰۰۰	تخفیفات نقدی فروش	۱۰۰۰۰	برگشت خرید و تخفیفات	۵۰۰۰۰
فروش ناخالص	۱۰۰۰۰۰۰	برگشت از فروش و تخفیفات	۶۰۰۰۰		
خرید ناخالص	۶۰۰۰۰۰	هزینه حمل کالای خریداری شده	۲۰۰۰۰		

$$۹۳۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰$$

تخفیفات نقدی خرید - برگشت از خرید و تخفیفات - خرید ناخالص = خرید خالص

$$۵۲۰۰۰۰ = ۶۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰ - ۳۰۰۰۰۰$$

هزینه حمل + خرید خالص = بهای تمام شده خریداری شده

$$۵۴۰۰۰۰ = ۵۲۰۰۰۰ + ۲۰۰۰۰۰$$

موسسه بازرگانی.....

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته

منتهی به دوره

۱۴۰۰۰۰	موجودی کالای اول دوره
۵۴۰۰۰۰	اضافه می شود :
	بهای موجودی کالای خریداری شده طی دوره
۶۸۰۰۰۰	موجودی کالای آماده برای فروش
(۶۰۰۰۰)	کسر می شود:
	موجودی کالای پایان دوره
۶۲۰۰۰۰	بهای تمام شده کالای فروش رفته

موسسه بازرگانی

صورت سود و زیان

منتهی به دوره

۹۳۰۰۰۰	درآمد فروش (قیمت × مقدار)
(۶۲۰۰۰۰)	کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۱۰۰۰۰	سود ناخالص
	کسر می شود : هزینه های عملیاتی (عمومی ، اداری،
(۱۵۰۰۰۰)	تشکیلاتی، توزیع و فروش):
۱۶۰۰۰۰	سود عملیاتی قبل از کسر مالیات
(۰)	کسر می شود مالیات

۳- صورت سود و زیان جامع

صورت سود و زیانی که معمولاً تهیه می‌شود، خود به تنهایی نشانگر کلیه‌ی هزینه‌ها و درآمدها نیست. چون برخی از هزینه‌ها و درآمدها مستقیماً روی حقوق صاحبان سرمایه تاثیر می‌گذارند. برای این که بتوانیم رقم نهایی صورت سود و زیان را به‌دست بیاوریم، لازم است تغییراتی روی صورت سود و زیان عادی ایجاد شود. این تغییرات را می‌توان در صورت سود و زیان جامع نشان داد.

صورت سود و زیان جامع، گزارشی است که تغییرات روی حقوق صاحبان سرمایه را نشان می‌دهد. این تغییرات می‌توانند افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه از بابت تمامی درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده طی یک دوره مالی باشد. یعنی هزینه‌ها و درآمدهای مالی چه تحقق یافته باشند و یا تحقق نیافته باشند، تاثیرات خود را در این قسمت بر حقوق صاحبان سرمایه می‌گذارند. در این صورت مالی، سود یا زیان خالص، طبق مقداری که در صورت سود و زیان عادی به‌دست آمده است، در سطر اول آورده می‌شود. سپس سایر درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده نظیر، سود یا زیان تحقق نیافته، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، درآمد یا هزینه‌های تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها ثابت مشهود به آن اضافه و یا از آن کم می‌شوند. از دیگر اجزای صورت سود و زیان، تعدیلات سنواتی می‌باشد.

شرکت

صورت سود و زیان جامع

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند سال ...



۱۳×۱	۱۳×۲	
-----	-----	سود خالص
-----	(-----)	مازاد تحقق نیافته ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت
-----	-----	سود (زیان) تحقق نیافته سرمایه‌گذاری بلندمدت
-----	-----	سود جامع سال مالی
(-----)	(-----)	کسر (اضافه) می‌شود: تعدیلات سنواتی
-----	-----	سود جامع شناسایی شده از تاریخ گزارشگری قبلی

تعدیلات سنواتی: از تعدیلات سنواتی می‌توان به‌عنوان یک سند اصلاحی استفاده کرد. اگر شرکت بخواهد تغییری در محاسبه رویه‌های حسابداری خود ایجاد کند و یا حسابی را از دوره‌ی مالی قبل به دوره‌ی مالی جدید منتقل کند، از حساب تعدیلات سنواتی استفاده می‌شود. برای مثال اگر در محاسبه سود یا زیان دوره قبل اشتباهی رخ داده باشد، در ثبت این دوره، به صورت سود و زیان عادی، موردی به نام تعدیلات سنواتی اضافه می‌شود.

به‌طور کلی تعدیلات سنواتی به معنی اصلاح سود و زیان انباشته ابتدای دوره است. اگر اشتباهاتی که در دوره قبل رخ داده بی‌اهمیت باشند، در قسمت حساب سود و زیان جامع آورده می‌شود. اما اگر اشتباهات رخ داده بسیار با اهمیت باشند، باید صورت‌های مالی دوره‌های قبل را از نو نوشت. به‌طور کلی حساب تعدیلات سنواتی منجر به افزایش بی‌اعتمادی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شود.

۴- صورت جریان وجوه نقد (cash flow statement)

در حسابداری مالی به یک صورت مالی که حاوی گزارش جریان نقدینگی در فعالیتهای عملیاتی، مالی و سرمایه‌گذاری ترازنامه یک شرکت است، اطلاق می‌گردد. برای شرکت‌های بزرگ این گزارش‌ها عموماً با مجموعه‌ای از یادداشت‌های توضیحی راجع به آیتم‌های درج شده در گزارش‌ها همراه هستند، که جزئیات بیشتری را از گزارش افشا می‌کنند. این یادداشت‌ها اجزاء جدا نشدنی صورت‌های مالی اساسی می‌باشند.

نمایش تغییرات وجوه نقد یا همان پول، کاری است که صورت جریان وجوه نقد نشان می‌دهد. به عنوان مثال، موجودی حساب بانکی، سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و ... که می‌توان هرکدام را به پول نقد تبدیل کند. در واقع صورت جریان وجوه نقد، فعالیت‌های یک کسب و کار را منعکس می‌کند.

فواید تهیه صورت جریان وجوه نقد در یک سازمان

۱. ابزاری برای مشخص کردن عملکرد مالی یک سازمان است.
۲. به همراه سایر صورت‌های مالی اساسی برای اندازه‌گیری انعطاف‌پذیری مالی استفاده می‌شود.
۳. برای ارزیابی جریان‌های نقدی آتی مورد استفاده قرار می‌گیرد
۴. ابزاری برای ارزیابی توان ایجاد گردش وجوه نقد در آینده است
۵. ارزیابی توان تأمین تعهدات پرداخت سود سهام و نیاز واحد به تأمین مالی خارجی
۶. ارزیابی دلایل تفاوت میان سود حسابداری و دریافت‌ها و پرداخت‌ها
۷. ارزیابی آثار رویدادهای غیر نقدی مربوط به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی

اهمیت صورت جریان وجوه نقد

شرکتی در حال کار است و کاملاً سودآور به نظر می‌رسد. اما در عمل ممکن است تعهدات مالی شرکت به‌درستی اجرا نشود. تخلف در پرداخت به کارکنان، فروشنده‌گان و طلبکاران شرکت را از هدف اصلی خود که کسب و کار است دور می‌کند. برای این که، تصویری از جریان نقدی در یک دوره مشخص داشته باشید می‌بایست، یک صورت جریان از وجوه نقد تهیه کنید. نگاهی به صورت جریان در یک بازه زمانی مشخص، شرکت را برای پرداخت صورت حساب‌ها و انجام تعهدات مالی آماده خواهد کرد.

بنابراین تنظیم صورت جریان وجوه نقد، از اهمیت خاصی برخوردار است که در زیر به برخی از آنها اشاره می‌شود.

۱. برای انجام تعهدات مالی به صورت درست و دقیق
۲. برای عدم تخلف در پرداختی‌های کارکنان و پرسنل، فروشنده‌گان و طلبکاران شرکت
۳. برای مشخص شدن تصویر درست و واضح از جریان نقدی دوره‌های مختلف
۴. آماده کردن شرکت برای پرداخت صورت حساب‌ها و انجام تعهدات، با توجه به صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد چه چیزی را نشان می‌دهد

این گزارش اطلاعات اضافی مربوط به کلیه جریان‌های نقدی‌ای که یک شرکت برای عملیات جاری خود و سرمایه‌گذاری دریافت می‌کند و به علاوه همه جریان‌های خروجی پول را که برای فعالیت‌های تجاری و سرمایه‌گذاری در یک بازه زمانی انجام می‌شود را نشان می‌دهد. این صورت علل تغییرات وجه نقد و شبه نقد و خلاصه‌ای از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، عملیاتی و تأمین مالی را طی یک بازه زمانی ارائه می‌دهد. صورت جریان وجوه نقد به ما نشان می‌دهد که چه مقدار وجه نقد در طی دوره حسابداری در یک سازمان ایجاد و مصرف شده است و نیز آن‌ها را برحسب نوع فعالیت سازمان طبقه‌بندی می‌کند.

و در نتیجه گزارش صورت جریان وجوه نقد که توسط حسابداری شرکت‌ها و یا شرکت‌های خدمات حسابداری تهیه می‌شوند اطلاعات مفیدی را در ارتباط با فعالیت‌های یک سازمان در ایجاد وجه نقد از طریق عملیات جهت پرداخت سود سهام، پرداخت بدهی‌ها، سرمایه‌گذاری مجدد در سازمان جهت افزایش ظرفیت عملیاتی و نگهداری در اختیار ما قرار می‌دهد. همچنین در مورد فعالیت‌های تأمین مالی یک سازمان که شامل بدهی و حقوق صاحبان سرمایه است اطلاعاتی را ارائه می‌کند. هدف اصلی از تهیه صورت جریان وجوه نقد بررسی دلایل تغییرات وجوه نقد در یک بازه زمانی است.

دسته‌بندی صورت جریان وجوه نقد

صورت جریان وجوه نقد طبق استانداردهای حسابداری ایران ۵ طبقه است:

- ۱- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی
- ۲- جریانات نقدی ناشی از بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تأمین مالی
- ۳- جریانات نقدی ناشی از مالیات بر درآمد
- ۴- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
- ۵- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی

اما در یک دسته بندی دیگر بخش‌های صورت جریان وجوه نقد یا منابع اصلی جریان ورودی و خروجی وجوه نقد به شرح زیر هستند:

- فعالیت‌های عملیاتی
- بازده سرمایه‌گذاری و سود پرداختی در ازای تأمین مالی
- مالیات بر درآمد (تنها دارای جریان خروجی است)
- فعالیت‌های سرمایه‌گذاری
- فعالیت‌های تأمین مالی
- مبادلات غیرنقدی
- تسعیر ارز

استاندارد IFRS

قابل ذکر است که بر اساس استاندارد IFRS (International Financial reporting standards) صورت جریان وجوه نقد (Cash Flow Statement) به ۳ قسمت تقسیم می‌شود. این بخش‌ها به صورت زیر می‌باشند.

- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی (Cash Flow from Operating Activities)
- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری (Cash Flow from Investing Activities)
- جریانات نقدی ناشی از فعالیت‌های تأمین مالی (Cash Flow from Financing Activities)

جریان نقدی کسب و کار، شبیه به یک اقیانوس است. پرداخت هزینه‌ها جاری بوده و بازدهی‌ها شسته خواهند شد. پول نیز در کسب‌وکار دائماً در حال جذر و مد خواهد بود. شما می‌بایست جریان نقدی را دسته‌بندی کنید تا روند مدیریت وجوه نقد کنترل شود. صورت جریان وجوه نقد، فعالیت‌های یک کسب و کار را منعکس می‌کند.

فعالیت‌های عملیاتی:

کسب و کار جریانی از فعالیت‌های عملیاتی مانند درآمد حاصل از فروش محصولات یا ارائه خدمات، بهره و سود سهام را دریافت کرده و دیگر وجوه دریافتی را به نمایش می‌گذارد. خروج از فعالیت‌های عملیاتی شامل، هزینه حقوق و دستمزد مزایا و مالیات اشتغال، پرداخت به تأمین‌کنندگان و فروشندگان، مالیات بر درآمد، هزینه‌های آتی مانند اجاره، خدمات شهری، بیمه و ... و مالیات‌های دیگر از کسب و کار و دیگر عملیات مربوط به پرداخت نقدی. فعالیت‌های عملیاتی در دو بخش تقسیم‌بندی می‌شوند: روش مستقیم و روش غیرمستقیم. روشی که انتخاب می‌کنید با اطلاعات موردنیاز از صورت جریان نقد، ارتباط مستقیم دارد.

روش مستقیم: در این بخش، اقدامات مخصوص سرمایه و جریان فعالیت‌های عملیاتی نشان داده می‌شود.

وجوه نقد حاصل از فروش = حساب‌های دریافتنی پایان دوره - حساب‌های دریافتنی در آغاز دوره + فروش

وجوه نقد حاصل از ارائه خدمات = حساب‌های دریافتنی پایان دوره - حساب‌ها دریافتنی ابتدای دوره + درآمد خدمات

وجوه نقد پرداختی بابت مواد اولیه = موجودی پایان دوره - موجودی ابتدای دوره + هزینه مواد اولیه

وجوه نقد پرداختی برای حقوق و دستمزد = حقوق پرداختنی پایان دوره - حقوق پرداختنی ابتدای دوره + هزینه حقوق

روش غیرمستقیم: این روش کمی پیچیده‌تر بوده و با درآمد خالص و عواملی در کاهش ارزش آغاز خواهد شد. برای اینکه بخواهیم سود عملیاتی که از صورت سود و زیان حاصل می‌شود را به روش غیرمستقیم حساب کنید باید بدانید که تنها شش عامل بر روی سود عملیاتی تأثیر دارند:

اول: تعیین سود عملیاتی که شامل صورت سود و زیان می‌شود.

دوم: تعدیل هزینه‌های غیر نقدی که شامل: هزینه‌های استهلاک و هزینه‌های غیر نقدی که شامل مزایای پایان خدمت و ... می‌شود: موجودی‌ها، حساب‌های پرداختنی، حساب‌های دریافتنی، پیش‌دریافت‌ها، پیش‌پرداخت‌ها، هزینه استهلاک و هزینه‌های غیر نقدی، همواره به سود عملیات افزوده می‌شوند.

مواردی که حتماً می‌بایست اضافه گردند: ۱- کاهش در حساب‌های دریافتنی ۲- کاهش موجودی‌ها ۳- افزایش دادن در حساب‌های پرداختنی

مواردی که حتماً می‌بایست کسر شوند: ۱- افزایش دادن در حساب‌های دریافتنی ۲- کاهش دادن در حساب‌های پرداختنی ۳- افزایش دادن موجودی‌ها.

سوم: تعادل برای اقلام عملیاتی ترازنامه: الف) افزودن یا کاستن در دارایی‌های مربوط به عملیات ب) افزودن یا کاستن در بدهی‌های مربوط به عملیات.

چهارم: تعادل در باب درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی.

پنجم: تعدیلات سنواتی تأثیرگذار بر اقلام جاری. بدهکار = خارج شدن پول نقد. بستانکار = وارد شدن پول نقد.

الف) اگر به‌صورت نقد باشد، ورودی یا خروجی وجه نقد خواهد بود.

ب) در غیر این صورت، تأثیر آن بدین‌وسیله خنثی خواهد شد.

ششم: سایر تعدیلات این مورد در مواقعی اتفاق می‌افتد که حساب‌های عملیاتی با دیگر سرفصل‌ها درگیر شود.

بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختنی برای تأمین مالی

ساختار سرمایه واحد تجاری نباید بر ارائه خالص جریان نقدی که از فعالیت‌های عملیاتی ناشی می‌شود، تأثیرگذار باشد. بنابراین پرداخت‌های مرتبط با سود و کارمزد تأمین مالی می‌بایست به‌صورت جداگانه نمایش داده شود. همچنین نحوه ارائه صورت جریان وجوه نقد می‌بایست با سایر صورت‌های مالی اساسی هماهنگی داشته باشد. در ادامه خواهیم داشت:

سود سهام دریافتی = سود سهام دریافت شده در آغاز دوره + درآمد حاصله از سود سهام - سود سهام دریافتنی پایان دوره

سود سهام پرداختی = سود سهام پرداختنی در آغاز دوره + سود مصوب شده سهام - سود سهام پرداختنی پایان دوره

بهره دریافتی = بهره دریافتنی در آغاز دوره + درآمد حاصله از بهره - بهره دریافتنی پایان دوره

بهره پرداختی = بهره پرداختنی ابتدای دوره + بهره تخصیص شده به دارایی + هزینه بهره + بهره پرداختنی در انتهای دوره

تعدیلات سنواتی تأثیرگذار در سرفصل که یا دریافتنی یا پرداختنی است.

مالیات بر درآمد

جریان‌های نقدی که با مالیات بر درآمد مرتبط است برای کاربران صورت‌های مالی، اهمیت فراوانی دارد. مجموع جریان‌های نقدی که با مالیات بر درآمد ارتباط دارد در سرفصل جداگانه‌ای در صورت جریان وجوه نقد، منعکس می‌شود.

مالیات پردرآمد پرداختی = ذخیره مالیات در آغاز دوره + پیش‌پرداخت مالیات انتهای دوره + مالیات دوره جاری - ذخیره مالیات پایان دوره - پیش‌پرداخت مالیات ابتدای دوره + تعدیلات سنواتی تأثیرگذار - تعدیلات سنواتی بدون اثر

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری:

فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، شامل واگذاری دارایی‌های بلند مدت و به دست آوردن دارایی‌ها، می‌شود که شامل موارد زیر است:

- جریان تحصیل و فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت
- جریان تحصیل و فروش سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت
- وجوه در ارتباط با دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود
- پرداخت و وصول تسهیلات اعطایی به اشخاص مستقل از واحد تجاری

وجوه پرداختی برای تحصیل = حساب‌های پرداختی در آغاز دوره + افزودن دارایی ثابت - حساب‌های پرداختی در انتهای دوره.

وجوه دریافتی برای فروش = سود (زیان) حاصل واگذاری + کاستن دارایی ثابت (ارزش دفتری) + حساب‌های دریافتی مربوط به آغاز دوره - حساب‌های دریافتی مربوط در انتهای دوره

فعالیت‌های تأمین مالی

جریان‌های نقدی که از فعالیت‌های تأمین مالی ناشی می‌شود، شامل تأمین‌کنندگان منابع مالی جداگانه از واحد تجاری و بازپرداخت اصل آن می‌شود. فاش کردن جداگانه جریان‌های نقدی مزبور برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آینده لازم برای اجرای تعهدات به تأمین‌کنندگان منابع مالی واحد تجاری سودمند است. مثال‌هایی از جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت‌های مالی بدین شرح خواهد بود:

الف: جریان‌های نقدی ورودی دریافت‌های نقدی که از صادر شدن سهام حاصل شده است.

دریافت‌های نقدی که صادر شدن اوراق مشارکت، وام‌ها و سایر تسهیلات کوتاه و بلندمدت حاصل می‌شوند.

ب: جریان‌های نقدی خروجی. بازپرداخت وام‌ها، اوراق مشارکت و سایر تسهیلات دریافتی. پرداخت کردن حصن اصل قسط‌های اجاره به شرط مالکیت

مبادلات غیر نقدی

مبادلات و رویدادهای سرمایه‌گذاری که نیازی به مصرف وجه نقد ندارند. نمونه مبادلات غیر نقدی که می‌بایست در یادداشت‌ها فاش شوند:

۱. به دست آوردن دارایی‌های ثابت مشهود در ازای تسهیلات مالی
۲. به دست آوردن دارایی‌های ثابت مشهود در ازای صدور سهام
۳. مبادله کردن موجودی مواد اولیه یا موجودی کالای تولیدشده با دارایی ثابت مشهود
۴. افزودن سرمایه از محل مطالبات حال شده بستانکاران
۵. جایگزین کردن وام‌های بلندمدت با دیگر وام‌های بلندمدت

تسعیر ارز

الف: در موارد زیر، تعدیل‌های انجام‌شده برای حساب کردن جریان‌های نقدی در سرفصل‌های اصلی مرتبط، منظور خواهد شد. اگر بخشی از سود یا زیان از تسعیر معاملات عملیاتی تسویه شده یا مانده‌های عملیاتی تسویه نشده به‌وسیله استانداردهای حسابداری به سود و زیان عملیاتی دوره در نظر گرفته نشده باشد.

ب: اگر سود یا زیان ناشی از تسعیر معاملات غیرعملیاتی تسویه شده یا مانده‌های غیرعملیاتی تسویه نشده در حساب کردن سود عملیاتی دوره در نظر گرفته‌شده باشد.

ج: مورد زیر به‌عنوان یکی از عامل‌های مطابقت بین مانده اول دوره و پایان دوره وجه نقد در صورت جریان وجوه نقد ارائه خواهد شد. هر وقت سود یا زیان ناشی از تسعیر وجه نقد در حساب کردن سود یا زیان عملیاتی دوره در نظر گرفته شده باشد.

فصل سوم

حسابداری و ارزیابی موجودی کالا

۱- تعریف

وفق استاندارد حسابداری شماره ۶ بخش عمومی موجودی‌ها به دارایی‌هایی اطلاق می‌شود که:

الف . در فعالیت واحد گزارشگر مصرف می‌شود؛

ب . به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات، خریداری شده و نگهداری می‌شود؛

پ . به منظور ساخت محصول یا ارائه خدمات در فرایند تولید قرار دارد؛ یا

ت . برای فروش در روال عادی عملیات واحد گزارشگر نگهداری می‌شود.

۲- اندازه‌گیری موجودی‌ها

اندازه‌گیری موجودی‌ها باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش تک تک یا گروه‌های اقلام مشابه، اندازه‌گیری شود.

- موجودی‌های تحصیل شده از طریق عملیات غیرمبادله‌ای، به ارزش منصفانه در تاریخ تحصیل اندازه‌گیری می‌شوند
- موجودی‌های نگهداری شده جهت مقاصد زیر باید بر مبنای اقل بهای تمام شده و ارزش جایگزینی اندازه‌گیری شوند :

الف. توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه به بهای ناچیز؛ یا

ب . مصرف در فرایند تولید کالا جهت توزیع بدون مطالبه بها یا مطالبه به بهای ناچیز

۳- محاسبه بهای تمام شده موجودی‌ها

بهای تمام شده موجودی‌ها باید در برگیرنده مخارج خرید، مخارج تبدیل و سایر مخارجی باشد که واحد گزارشگر در جریان فعالیت معمول خود، برای رساندن کالا یا خدمات به مکان و شرایط فعلی آن متحمل شده است.

۳-۱- مخارج خرید

مخارج خرید شامل بهای خرید و هرگونه مخارج دیگری از قبیل حقوق و عوارض گمرکی، هزینه حمل و مالیت‌های غیر قابل برگشت است که مستقیماً به خرید مربوط می‌گردد. تخفیفات تجاری از بهای خرید کسر می‌شود.

۳-۲- مخارج تبدیل

مخارج تبدیل شامل مخارجی است که مستقیماً به اقلام تولید شده مربوط می‌گردد (مانند کار مستقیم). مخارج تبدیل همچنین شامل سربار تولید (اعم از ثابت و متغیر) است که برای تبدیل مواد اولیه به محصول یا ارائه خدمات واقع می‌شود.

۴- سیستم‌های نگهداری موجودی کالا

۴-۱- روش ادواری موجودی کالا: (Periodic Inventory system)

در این روش موجودیهای آخر دوره شمارش شده و ارزش آن بر مبنای یکی از روش‌های پذیرفته شده گردش بهای تمام شده تعیین می‌شود و با کسر کردن ارزش آن از بهای تمام شده کالای آماده برای فروش (که خود از موجودی‌های اول دوره بعلاوه خرید طی دوره بدست می‌آید) بهای تمام شده کالای فروش رفته را محاسبه می‌نمایند:

ارزش کالای آماده برای فروش = ارزش موجودی در ابتدای دوره + خرید موجودی طی دوره

بهای تمام شده کالای فروش رفته = ارزش کالای آماده برای فروش - ارزش موجودی در پایان دوره

روش‌های مختلف ارزیابی ادواری موجودی‌ها به سه دسته کلی تقسیم می‌شود که عبارتند از:

۱. اولین صادره از اولین وارده (FIFO) (first in first out)
۲. اولین صادره از آخرین وارده (LIFO) (last in first out)
۳. میانگین موزون
۴. شناسایی ویژه
۵. موجودی پایه
۶. خرده فروشی

مثال ۳-۱ : موجودی اول فروردین مساوی ۲۰ واحد و بهای تمام شده یک واحد آن بالغ بر ۱۰۰ ریال است در طول این ماه ۵۰ واحد از این کالا خریداری شده است که بشرح زیر می باشند که وارد انبار شده بودند:

شرح	ارزش واحد	مبلغ کل
موجودی اول فروردین	20×100	۲۰۰۰
خرید در ۱۱ فروردین	20×105	۲۱۰۰
خرید در ۱۵ فروردین	10×110	۱۱۰۰
خرید در ۳۰ فروردین	20×120	۲۴۰۰
جمع	۷۰	۷۶۰۰

از ۷۰ واحد کالای خریداری شده بالا، ۴۰ واحد آن در طول فروردین به فروش رفته است و ۳۰ واحد از آن باقی مانده است صورت ریز فروشهای ماه بشرح زیر می باشد:

فروردین ۱۰ واحد، ۱۲ فروردین ۲۰ واحد، ۱۵ فروردین ۵ واحد، ۲۱ فروردین ۵ واحد جمعا ۴۰ واحد

شرکت فوق برای ارزیابی ۳۰ واحد کالای خود که در انبار مانده است ناگزیر است از یکی از روشهای ادواری قیمت گذاری بهره جوید در اینجا ما به سه روش *lifo*، *weighted average*، *fifo*، ارزش موجودی پایان دوره و به تبع آن بهای تمام شده کالای فروشی رفته و اثرات محاسبه سه روش بر سود آوری را محاسبه خواهیم کرد:

Fifo روش اولین صادره از اولین وارده

ارزش موجودی پایان دوره:

۲۰ واحد	۱۲۰ ریالی	۲۴۰۰
۱۰ واحد	۱۱۰ ریالی	۱۱۰۰
۳۰		۳۵۰۰

ارزش یا بهای تمام شده کالای فروش رفته طی ماه فروردین $4100 = 7600 - 3500$

lifo روش اولین صادره از آخرین وارده:

ارزش موجودی پایان دوره:

۲۰ واحد	۱۰۰ ریالی	۲۰۰۰
۱۰ واحد	۱۰۵ ریالی	۱۰۵۰

ارزش یا بهای تمام شده کالای فروش رفته طی ماه فروردین $۷۶۰۰ - ۳۰۵۰ = ۴۵۵۰$

Weighted average میانگین موزون:

$$۷۶۰۰ \div ۷۰ = ۱۰۸/۵۷۱$$

بهای تمام شده موجودی آخر دوره فروردین ماه $۳۰ \times ۱۰۸/۵۷۱ = ۳۲۵۷/۱۳$

بهای تمام شده کالای فروش رفته فروردین ماه $۴۰ \times ۱۰۸/۵۷ = ۷۶۰۰ - ۳۲۵۷/۱۳ = ۴۳۴۲/۸۷$

سیستم ارزیابی دائمی موجودیها (perpetual inventory):

در این سیستم کلیه مبادلات خرید و فروش در حساب موجودیها ثبت می شود. نظر به اینکه این سیستم باعث می شود که حساب موجودیهای کالاها همواره با زمان منطبق باشد (بروز باشد) تحت این عنوان سیستم ارزیابی دائمی موجودیها نامگذاری شده است. هر گونه ورود و خروج از انبار باید به قیمتی ارزیابی گردد اینجاست که انتخاب شیوه قیمت گذاری برای اقلام ورودی و خروجی از انبار الزامی شود مهمترین روشهای نگهداری و ارزشیابی و تقویم دائمی موجودیها عبارتند از:

۱- روش شناسایی ویژه (specific identification)

۲- روش fifo یا اولین صادره از اولین وارده (first in first out)

۳- روش lifo یا اولین صادره از آخرین وارده (last in first out)

روش شناسایی ویژه: اعمال این روش مستلزم پیگیری جریان فیزیکی و بهای تمام شده هر قلم از موجودیها از زمان تحصیل تا موقع فروش یا مصرف است. این روش در زمانی مناسب است که بتوان هر قلم از موجودی را بطور جداگانه ای مشخص کرد و بهای تمام شده مربوط به آنرا تخصیص داد و معمولاً برای اقلام گران قیمت و منحصر بفرد مثل جواهرات و آثار هنری و نظیر آنها کاربرد دارد و عمومیت کاربردی ندارد.

مزیتها و معایب شناسایی ویژه: مزیت ویژه این روش اینست که تطابق (مقابله) صحیح اقلام بهای تمام شده با درآمد مربوط را امکان پذیر می سازد. نقطه ضعف مهم آن نیز فراهم آوردن امکان اعمال نفوذ بر رقم سود ناخالص برای مدیریت است. زیرا هنگام فروش، مدیریت می تواند به اقتضاء و بر مبنای سود مورد نظر رقم بهای تمام شده دلخواه را انتخاب کند بعلاوه اجرای این روش در بسیاری از واحدهای تجاری - تولیدی با اشکال مواجه شده و از این رو، موارد استفاده آن تنها به محصولات گرانبها و منحصر بفرد محدود گردیده است.

مزیتها و معایب روش fifo: کاربرد این روش که متداولترین روش ارزیابی موجودیهاست بسیار آسان است. گردش اقلام بهای تمام شده در این روش، معمولاً با گردش فیزیکی اقلام موجودیها مطابقت می کند و موجب ارزیابی موجودیهای آخر دوره با قیمتهای نزدیک به جاری می شود. ضمناً اجرای این روش در دوره هایی که قیمتها در حال افزایش است موجب ایجاد سود ناخالص بیشتر می شود. علیرغم مزایای فوق سود بیشتر موجبات مالیات بر آمد بیشتر را فراهم می آورد و در آمد های جاری با اقلام بهای تمام شده نسبتاً قدیمی مقایسه می شود و در نتیجه کارایی و سود بیش از واقع نشان داده می شود ضمن اینکه برای جایگزینی اقلام موجودیها بهای بیشتری نیز باید پرداخت گردد. تطابق (مقابل) اقلام بهای تمام شده قدیمی با در آمد های جاری موجب ایجاد سود ناشی از نگهداری موجودیها (inventory profit) می شود که بنوبه خود باعث نشان دادن قدرت سودآوری بیش از واقع و احتمالاً گمراهی گروههای ذینفع می شود.

مزایا و معایب lifo: مزیت عمده این روش اینست که در دوره افزایش قیمتها، سود ناخالص به میزانی کمتر محاسبه و مالیات بر درآمد کمتری پرداخت می گردد که موجب بهبود وضعیت نقدینگی و گردش وجوه نقد می شود ضمناً درآمد جاری با اقلام بهای تمام شده نزدیک به قیمتهای جاری مقایسه و مقابل و در نتیجه سود ناخالص نیز سودآوری تجاری را بهتر نشان می دهد.

اما اگر این روش در چند دوره مالی متوالی به کار بره شود اقلام موجودیهای منعکس در ترازنامه با ارزش به مراتب کمتر از قیمتهای جاری (در موقع افزایش قیمتها) نشان داده می شود زیرا بر مبنای اقلام بهای تمام شده قدیمی و نسبتاً ارزان (که موجب پائین آمدن غیر معقولی را موجب محاسبه سود ناخالص کمتر در مقایسه با روش fifo می شود گرچه سود آوری شرکت یا واحد تجاری را موجب می شود لذاست که مسئولین کشورهای صنعتی شرکتها را مقید کرده اند تا جهت مقاصد مالیاتی در صورت استفاده از lifo، آن را در محاسبه ناخالص بمنظور گزارشگری مالی نیز بکار برند.

مزایا و معایب میانگین موزون و متحرک: این روشها که بترتیب در سیستمهای ارزیابی ادواری و دائمی موجودیها بکار می رود در مقایسه با روش lifo، در برخی از کشورهای صنعتی کمتر متداول است زیرا کلیه نقاط ضعف دو روش fifo، lifo را داراست در حالیکه مزیت عمده ای نیز ندارد. با اجرای این روش ها، سود ناخالص و موجودیهای آخر دوره هیچ یک با قیمتهای جاری یا قیمتهای نزدیک به آن محاسبه نمی شود.

سایر روشهای متداول قیمت گذاری موجودیها:

روش میانگین وزنی پایان ماه: برخی از واحدهای تجاری بمنظور هزینه یابی و گزارشگری سریع سفارشات یا محصولات تکمیل شده، نرخ میانگین هر یک از انواع مواد موجود را در پایان ماه تعیین می کنند و آنرا برای هزینه یابی مواد صادره طی ماه آینده مورد استفاده قرار می دهند.

روش قیمت بازار در تاریخ صدور: موادی که دقیقاً استاندارد گردیده و در بورسهای کالا مانند پنبه، گندم، مس یا نفت خام مورد معامله قرار می گیرند، گاه به قیمتهای بازار در تاریخ صدور، به حساب تولید منظور می گردند. در واقع، این روش هزینه جایگزینی را جانشین هزینه مواد مصرفی می سازد. مزیت این روش اینست که مواد باقیمانده جاری به حساب تولید منظور می گردد.

روش نرخ استاندارد: در این روش هزینه مواد صادره با قیمت از پیش تعیین شده ای که منعکس کننده قیمت عادی یا مورد انتظار آتی آن است، محاسبه می شود. در این حالت، دریافت صدور کالا تنها بر حسب مقدار در کارتهای معین مواد ثبت می شود که به این روش، روش قیمت گذاری استاندارد گویند.

روش آخرین قیمت (Lp=last price): این روش آخرین قیمت خرید مبنای قیمت گذاری قرار می گیرد.

روش بهای تمام شده یا قیمت بازار هر کدام که کمتر بود: که به روش اقل قیمت بازار یا بهای تمام شده مشهور است.

مثال عملی روشهای ارزیابی موجودی کالا

ارزیابی (تعیین بهای تمام شده) موجودی کالای پایان دوره در دو مرحله انجام می گیرد:

۱- تعیین مقدار واقعی موجودی ها (انبار گرانی):

تعیین مقدار واقعی موجودی کالای متعلق به یک مؤسسه در یک زمان معین.

اقدام زیر جزء موجودی های کالای پایان دوره منظور خواهند شد.

موجودی هایی که در پایان دوره مالی در فروشگاه یا انبار واحد تجاری باقی مانده است.

موجودی هایی که نزد شعبه ها یا نمایندگی های واحد تجاری نگهداری می شود.

موجودی هایی که به عنوان امانت نزد افراد یا مؤسسات دیگر باقی مانده است.

کالاهایی که خریداری شده اند و در حساب «خرید» ثبت شده اند اعم از اینکه به مؤسسه رسیده یا نرسیده باشند.

۲- تعیین بهای تمام شده هر واحد از موجودی ها:

بهای تمام شده هر واحد \times تعداد واحدهای کالا در پایان دوره = بهای تمام شده موجودی کالا در پایان دوره

بهای تمام شده هر واحد \times تعداد واحدهای کالای فروش رفته = بهای تمام شده کالای فروش رفته

۱- روش اولین صادره از اولین وارده:

در این روش گردش بهای تمام شده به گونه ای که قدیمی ترین کالاهای خریداری شده، قبل از سایر کالاها به فروش می رسد، به عبارت دیگر بهای تمام شده کالای فروش رفته از قیمتهای خرید قدیمی محاسبه می شود. مثال ۳-۲: اطلاعات زیر از گردش یک نوع کفش ورزشی سال ۱۳۷۹ در فروشگاه برنا در دست است.

مبلغ	قیمت واحد (ریال)	مقدار - واحد	شرح
۸۰۰۰۰۰۰	۸۰۰۰۰	۱۰۰	موجودی کالای اول دوره
۴۵۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۵۰	خرید اول به تاریخ ۲/۴
۵۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۵۰	خرید دوم به تاریخ ۵/۲
۶۰۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۵۰	خرید سوم به تاریخ ۸/۷
۶۵۰۰۰۰۰	۱۳۰۰۰۰	۵۰	خرید چهارم به تاریخ ۱۲/۱
		۳۰۰	کالای آماده برای فروش
۳۰۰۰۰۰۰۰		(۱۲۰)	موجودی کالا در پایان دوره
		۱۸۰	کالای فروش رفته
۶۵۰۰۰۰۰۰ ریال	۵۰ واحد از خرید چهارم (هر واحد ۱۳۰۰۰۰ ریال)		
۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال	۵۰ واحد از خرید سوم (هر واحد ۱۲۰۰۰۰ ریال)		
۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال	۲۰ واحد از خرید دوم (هر واحد ۱۰۰۰۰۰ ریال)		
۱۴۵۰۰۰۰۰	۱۲۰ واحد موجودی پایان دوره		

۲- روش اولین صادره از آخرین وارده:

گردش بهای تمام شده مبتنی است بر این که آخرین و جدیدترین کالای خریداری شده قبل از سایر کالاها به فروش می رسد و بهای تمام شده موجودی پایان دوره بر مبنای قیمت های خرید قدیمی محاسبه می شود.

مثال ۳-۳: با توجه به اطلاعات مثال قبل مطلوبست محاسبه ارزش موجودی پایان دوره با روش لایفو

۱۰۰ واحد ارزش موجودی اول دوره (هر واحد ۸۰۰۰۰ ریال) ۸۰۰۰۰۰۰۰ ریال

۲۰ واحد از خرید اول (هر واحد ۹۰۰۰۰ ریال) ۱۸۰۰۰۰۰۰ ریال

۱۲۰ واحد ارزش موجودی پایان دوره ۹۸۰۰۰۰۰۰

محاسبه گردش بهای تمام شده

فصل چهارم

استهلاک در حسابداری

استهلاک در حسابداری

عواملی مانند گذشت زمان، فرسودگی و فرسایش موجب کاهش ارزش دارایی های ثابت می شوند و به تدریج داراییهای ثابت کارایی خود را از دست می دهند، این کاهش ارزش دارایی ثابت را استهلاک می گویند و هزینه ای را که صاحبان سرمایه برای تعویض، تعمیرات و کاهش ارزش متحمل می شوند را هزینه ی استهلاک دارایی ثابت می گویند.

تعریف حسابداری از استهلاک چیست؟

استهلاک (Depreciation) عبارت است از کاهش کیفیت، کمیت یا ارزش مداوم یک دارایی به صورت ماندگار. استهلاک معیار دوام یک دارایی ثابت است. در حقیقت انتظار می رود با گذشت زمان، از کارایی دارایی های ثابت که به طور مداوم در کسب و کار استفاده می شود، کاسته شود. این تعریف استهلاک است.

در حسابداری دارایی ثابت، محاسبه استهلاک دارایی ثابت از طریق سرشکن کردن و تخصیص ارزش ثبت شده دارایی (بهای تمام شده دارایی ثابت) به طریقی معقول (و پذیرفته شده) و منظم به دوره های استفاده از آن اندازه گیری و ثبت می شود.

استهلاک یعنی سرشکن کردن و تخصیص دادن بهای تمام شده دارایی ثابت به شکل منطقی و منظم به دوره استفاده از آن است.

حسابداری استهلاک چگونه است؟

با توجه به نکات فوق حسابداری استهلاک به روشی گفته می شود که بر اساس آن بهای تمام شده دارایی ثابت منهای ارزش اسقاط آن، بر مدتی که عمر مفید آن برآورد می شود به طریقی معقول و منظم سرشکن شود. (هدف استهلاک، سرشکن کردن بهای تمام شده است و نه تعیین ارزش دارایی) به تدریج که از عمر مفید اقتصادی دارایی کاسته می گردد، استهلاک آن منظم به صورت هزینه به عملیات واحد اقتصادی تخصیص می یابد.

هزینه استهلاک به عنوان با اهمیت ترین هزینه مرتبط با اموال، ماشین آلات و تجهیزات تلقی می گردد. در این ارتباط ما از روش شناسایی و منطقی جهت شناسایی هزینه استهلاک مرتبط با هر دارایی استفاده می نمائیم. استهلاک محاسبه شده در هر دوره به حسابی با عنوان استهلاک انباشته منظور می گردد. این حساب، حسابی

کاهنده است و در سمت راست ترازنامه به عنوان کاهنده بهای تمام شده دارایی نمایش داده می شود. تفاوت بهای تمام شده و استهلاک انباشته دارایی برابر است با ارزش دفتری دارایی.

به طور معمول هزینه ی استهلاک در حسابداری هر ساله و در پایان سال مالی محاسبه می شود. هزینه استهلاک مانند سایر هزینه ها ماهیت بدهکار دارد. بدین مفهوم که افزایش آن در قسمت بدهکار حساب ثبت می شود و جزو هزینه های عملیاتی محسوب می شود. برای درک بیشتر مفهوم استهلاک در حسابداری شناخت موارد زیر لازم است:

ارزش اسقاط: مبلغ پیش بینی شده از فروش دارایی ثابت در پایان عمر مفید را ارزش اسقاط می گویند.

عمر مفید: مدت زمان مورد انتظار برای استفاده از دارایی ثابت را عمر مفید می گویند.

بهای تمام شده: بهای ساخت و یا خرید یک دارایی را بهای تمام شده ی آن می گویند.

عواملی که موجب مستهلک شدن دارایی می شود:

- فرسودگی ناشی از استفاده و به کار بردن دارایی
- گذر زمان
- زنگ زدگی و پوسیدگی
- نداشتن کیفیت
- نابابی که موجب تعویض زودرس هم می شود.

هستند و به موجودی مواد یا کالا تبدیل می گردند مانند معادن.

روش های محاسبه استهلاک دارایی های ثابت

- ۱- روش خط مستقیم یا اقساط مساوی استهلاک
- ۲- روش ساعت کارکرد
- ۳- روش میزان تولید
- ۴- روش مجموع (ارقام) سنوات
- ۵- روش مانده نزولی (نزولی با نرخ مضاعف)

روش خط مستقیم یا اقساط مساوی استهلاک

در این روش میزان هزینه استهلاک در طی عمر مفید یکسان و ثابت است و این روش بر این فرض استوار است که با گذشت زمان از ارزش دارایی به صورت یکسان کاسته می شود. با یک مثال روش محاسبه استهلاک را به روش خط مستقیم توضیح می دهیم:

مثال ۴-۱- فرض کنید بهای تمام شده دارایی ثابت شرکت آریان ۶,۶۰۰,۰۰۰ ریال باشد و ارزش اسقاط آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال برآورده شده باشد از طرف دیگر عمر مفید آن ۵ سال پیش بینی شود. بنابراین هزینه استهلاک سالانه دارایی فوق به روش خط مستقیم به صورت زیر محاسبه می شود.

$$d = \frac{c - s}{n}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده اولیه دارایی}}{\text{عمر مفید}}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{۶۶۰۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰}{۵} = ۱۲۰۰۰۰۰$$

یعنی سالانه مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال از بهای تمام شده دارایی فوق مستهلک می شود تا در پایان ۵ سال به ارزش اسقاط خود یعنی ۶۰۰,۰۰۰ ریال برسد. بنابراین در پایان هر سال ثبت زیر در دفاتر صورت خواهد پذیرفت.

هزینه استهلاک ۱,۲۰۰,۰۰۰

استهلاک انباشته ۱,۲۰۰,۰۰۰

گاهی اوقات دارایی ثابت را با نرخ ثابت که به صورت درصدی از قیمت تمام شده دارایی ثابت تعیین می شود مستهلک می کنند که به آن نرخ استهلاک می گویند و در تمام دوره های عمر مفید ثابت خواهد بود. به مثال قبل توجه کنید. اگر سالانه ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال از قیمت تمام شده منهای ارزش اسقاط مستهلک شود یعنی:

$$\frac{۱,۲۰۰,۰۰۰}{۶,۰۰۰,۰۰۰} = ۲۰\%$$

یعنی سالانه ۲۰٪ قیمت تمام منهای ارزش اسقاط آن به هزینه استهلاک تبدیل می شود.

$$(۶۶۰۰۰۰۰ - ۶۰۰۰۰۰) \times ۲۰\% = ۱۲۰۰۰۰۰$$

پس می توان گفت دارایی فوق با نرخ ۲۰٪ مستهلک می شود.

مثال ۴-۲- فرض کنید یکی از وسائط نقلیه شرکت آریان به قیمت تمام شده ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ تومان پس از ۱۰ سال مستهلک شود. اگر بخواهیم بگوییم نرخ استهلاک آن چند درصد خواهد بود به صورت زیر عمل می شود.

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{۱۰۰۰۰۰۰ - ۰}{۱۰} = ۱۰۰۰۰۰۰$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{۱۰۰۰۰۰۰}{۱۰۰۰۰۰۰} = ۱۰\%$$

پس می توان گفت وسیله نقلیه شرکت زمرد با نرخ ۱۰٪ مستهلک می شود.

$$۱۰۰۰۰۰۰ \times ۱۰\% = ۱۰۰۰۰۰۰$$

هزینه استهلاک سالانه آن ۱,۰۰۰,۰۰۰ تومان می باشد.

۲- روش ساعات کارکرد

روش ساعات کارکرد مبتنی بر این فرض است که اصولاً عمر مفید دارایی در نتیجه کاربرد آن در عملیات یک موسسه تولیدی کاهش می یابد نه بر اثر گذشت زمان. بدین توضیح، به جای این که مبلغی مساوی در هر دوره به حساب هزینه استهلاک منظور شود، هزینه استهلاک هر دوره بر حسب میزان کارکرد واقعی مال تعیین می گردد. مثلاً اگر در دوره ماشینی دو برابر دوره قبل کار کند، استهلاک آن در دوره جاری دو برابر محسوب می شود. استفاده از روش مزبور مستلزم آن است که فایده و کارکرد مال تا زمان از کار افتادن و اسقاط آن بر حسب تعداد کل ساعت کار، برآورد و آنگاه استهلاک برای هر ساعات کار محاسبه شود.

مثال ۴-۳- فرض کنید بهای تمام شده دارایی ثابت شرکت آریان ۶,۶۰۰,۰۰۰ ریال باشد و ارزش اسقاط آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال برآورده شده باشد از طرف دیگر ماشین در طول مدتی که قابلیت دارد ۲۰۰۰۰ ساعت کار کند. بنابراین هزینه استهلاک سالانه دارایی فوق به صورت زیر محاسبه می شود.

$$r = \frac{c - s}{n}$$

$$\text{هزینه استهلاک برای هر ساعت} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده اولیه دارایی}}{\text{ساعات کارکرد}}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{6600000 - 600000}{20000} = 300$$

حال اگر در سال اول کارکرد واقعی ۳۸۰۰ ساعت باشد آنگاه هزینه استهلاک سال اول برلبر است با:

$$\text{هزینه استهلاک سال اول} = 300 \times 3800 = 1140000$$

۳- روش میزان تولید

روش میزان تولید بر این فرض بنا شده است که استهلاک مال در درجه اول بستگی دارد به مقدار محصولی که تولید می کند. بنابراین، استفاده از این روش منوط و موقوف به این می شود که فایده مال در طول مدت کار آن بر حسب مقدار محصول قابل تولید برآورد گردد. آنگاه ارزش اسقاط مال را از بهای تمام شده آن کسر و حاصل را بر مقدار (بر حسب واحد سنجش مربوط) محصولی که برآورد می شود در طول مدت کار دارایی تولید می گردد تقسیم می نمایند. به این ترتیب، هزینه استهلاک هر دوره بر حسب میزان تولید تغییر پیدا می کند. در این روش، مبلغی که بابت استهلاک به هر واحد محصول تعلق می گیرد، ثابت باقی می ماند در صورتی که در روش خط مستقیم، با تغییر میزان تولید، آنچه بابت استهلاک به هر واحد محصول سرشکن می شود متغیر است.

مثال ۴-۴ - فرض کنید بهای تمام شده دارایی ثابت شرکت آریان ۶,۶۰۰,۰۰۰ ریال باشد و ارزش اسقاط آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال برآورده شده باشد از طرف دیگر توانایی تولید ماشین در طول عمر آن ۱۰۰۰۰ عدد محصول باشد بنابراین هزینه استهلاک سالانه دارایی فوق به صورت زیر محاسبه می شود.

$$r = \frac{c - s}{n}$$

$$\text{ارزش اسقاط - بهای تمام شده اولیه دارایی} \\ \text{هزینه استهلاک برای هر ساعت} = \frac{\text{تعداد محصول}}{\text{هزینه استهلاک سال اول}} = \frac{6600000 - 600000}{10000} = 600$$

حال اگر در سال اول عملاً یا تولید واقعی ۱۸۰۰ واحد محصول باشد آنگاه هزینه استهلاک سال اول برلبر است با:

$$\text{هزینه استهلاک سال اول} = 600 \times 1800 = 1080000$$

۴- روشهای شتابدار استهلاک

در روشهای شتابدار استهلاک بهای تمام شده بطوری بر دوره های استفاده از مال تخصیص می یابد که هزینه استهلاک سالهای اول بیشتر از سالهای بعد باشد، به عبارت دیگر هر سال از عمر مال می گذرد هزینه استهلاک آن نسبت به سال قبل کاهش می یابد. روشهای شتابدار، بر این فرض مبتنی هستند که کارایی دارایی نو بیش از کهنه آن است، یعنی در واقع بهره بردای از خدمات بالقوه اقتصادی یک مال در سالهای اول زیادتر از سالهای بعد می باشد. بنابراین، به لحاظ رعایت اصل مقابله درآمد و هزینه مصروف در تحصیل آن، می باید در سالهای اول استفاده از مال که کارایی، بیشتر و طبعاً درآمد بالاتر است، هزینه استهلاک بیشتری به حساب منظور شود، به عبارت دیگر، نوعی شتاب در استهلاک در سالهای اول عمر مال بوجود می آید. دلیل دیگری که در مزیت روشهای شتابداری استهلاک اقامه می کنند این است که هر قدر مال کهنه تر شود، هزینه های تعمیر و نگهداشت آن بیشتر می شود. بنابراین، وقتی هزینه تعمیر و نگهداشت بالا می رود، طبعاً باید هزینه استهلاک پایین بیاید که به بیان دیگر، نوعی شتاب در استهلاک در سالهای اول عمر مال بوجود آید. که این دو قلم جمعاً طی سالهای استفاده از دارایی اثری یکنواخت بر درآمد بگذارد.

اهم روشهای شتابدار استهلاک

۱- روش مجموع سنوات

۲- روش مانده نزولی

۴- روش مجموع سنوات

توضیح و ذکر مثالی درباره نحو محاسبه استهلاک در روش مجموع سنوات، ماهیت آن را روشن می کند.

مثال ۴-۵- فرض کنیم بهای تمام شده ماشینی ۶۰۰۰۰۰۰ ریال و عمر مفید آن پنج سال و در پایان آن فاقد ارزش اسقاط باشد، هزینه استهلاک هر سال در روش مجموع سنوات از حاصل ضرب بهای تمام شده (۶۰۰۰۰۰۰ ریال) در کسری بدست می آید که صورت و مخرج آن برای هر سال به ترتیب زیر محاسبه شود:

مخرج کسر = مخرج کسر عبارت است از مجموع سنوات عمر دارایی، یعنی $۱+۲+۳+۴+۵=۱۵$

صورت کسر= صورت کسر را باقیمانده عمر دارایی در هر سال تشکیل می دهد یا به عبارت دیگر، صورت کسر در هر سال به ترتیب معکوس قلمداد می شود یعنی به ترتیب زیر (از چپ به راست شروع کنید):

$$\frac{۱}{۱۵} \text{ سال اول} , \frac{۲}{۱۵} \text{ سال دوم} , \frac{۳}{۱۵} \text{ سال سوم} , \frac{۴}{۱۵} \text{ سال چهارم} , \frac{۵}{۱۵} \text{ و سال پنجم}$$

سال	هزینه استهلاک	استهلاک انباشته	جمع استهلاک انباشته	مانده - ارزش دفتری
۰				۶۰۰۰۰۰
۱	$\frac{5}{15} \times 600000 = 200000$	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
۲	$\frac{4}{15} \times 600000 = 160000$	۱۶۰۰۰۰	۳۹۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰
۳	$\frac{3}{15} \times 600000 = 120000$	۱۲۰۰۰۰	۴۸۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰
۴	$\frac{2}{15} \times 600000 = 80000$	۸۰۰۰۰	۵۶۰۰۰۰	۴۰۰۰۰
۵	$\frac{1}{15} \times 600000 = 40000$	۴۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۰
جمع	۶۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰		

۵-روش نزولی استهلاک

در این روش که خود به دو صورت محاسبه می شود. فرض بر این است که هزینه استهلاک سال های اول بیشتر از سالهای بعد می باشد و به عبارت دیگر هر سال که از عمر دارایی می گذرد هزینه استهلاک آن نسبت به سال های قبل کاهش می یابد و توجه به این شکل است که کارایی دارایی نو بیش از کهنه است و در سال های اول بیشتر مورد استفاده قرار می گیرد.

الف - روش مانده نزولی یا ارزش دفتری استهلاک

در این روش نرخ ثابتی را در ارزش دفتری دارایی ثابت (بهای تمام شده منهای استهلاک انباشته) ضرب می کنند تا هزینه استهلاک سالانه محاسبه شود. باید توجه داشته باشید در قانون مالیاتیه ای مستقیم ایران روش خط مستقیم و روش نزولی با نرخ های مشخصی برای برخی از دارایی های ثابت ارائه شده و به رسمیت شناخته شده است و از این جدول برای محاسبه هزینه استهلاک دارایی ها استفاده می شود.

مثال ۴- ۶- اگر شرکت آریان ماشین خود را با نرخ ۳۵٪ بصورت نزولی مستهلک کند و قیمت تمام شده دارایی فوق ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد هزینه استهلاک سالانه دارایی به صورت زیر محاسبه خواهد شد.

$$d_1 = 2500000 \times 35\% = 875000$$

هزینه استهلاک ۸۷۵,۰۰۰

استهلاک انباشته ۸۷۵,۰۰۰

$$d_2 = (2500000 - 875000) \times 35\% = 568750$$

هزینه استهلاک ۵۶۸۷۵۰

استهلاک انباشته ۵۶۸۷۵۰

$$d_3 = 2500000 - (568750 + 875000) \times 35\% = 369688$$

هزینه استهلاک ۳۶۹۶۸۸

استهلاک انباشته ۳۶۹۶۸۸

به این ترتیب استهلاک سال های دیگر نیز محاسبه می شود

$$d_4 = 2500000 - (369688 + 568750 + 875000) \times 35\% = 240297$$

$$d_5 = 2500000 - (240297 + 369688 + 568750 + 875000) \times 35\% = 156193$$

$$d_6 = 2500000 - (156193 + 240297 + 369688 + 568750 + 875000) \times 35\% = 101525$$

$$d_7 = 2500000 - (156193 + 101525 + 240297 + 369688 + 568750 + 875000) \times 35\% = 65991$$

هفتم

بنابراین به همین صورت اگر دقت کنید هزینه استهلاک دارایی کاهش می یابد تا به صفر برسد و در واقع هزینه استهلاک به صورت نزولی از اولین سال به بعد با افزایش استهلاک انباشته و ارزش دفتری کاهش پیدا می کند تا زمانی که استهلاک انباشته برابر قیمت تمام شده دارایی شود.

ب - روش مانده نزولی با نرخ نزولی مضاعف

نکته قابل توجه اینکه گاهی اوقات بیان می شود دارایی با نرخ نزولی مضاعف مستهلک می شود. در این روش نرخ نزولی با استفاده از نرخ استهلاک که از روش خط مستقیم محاسبه می شود به دست آمده و دو برابر می شود تا نرخ نزولی مضاعف حاصل آید به مثال زیر توجه کنید:

مثال ۴-۷- شرکت رایان یکی از وسائط نقلی خود را با روش نزولی مضاعف مستهلک می کند. قیمت تمام شده دارایی فوق ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش اسقاط آن ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد عمر مفید آن ۵ سال برآورد

شده است اگر شرکت رایان دارایی خود را با روش نزولی مضاعف مستهلک کند هزینه استهلاک آن در سال اول و دوم چند ریال خواهد بود.

$$d = \frac{c - s}{n}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{\text{ارزش اسقاط} - \text{بهای تمام شده اولیه دارایی}}{\text{عمر مفید}}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \frac{5000000 - 500000}{5} = 900000$$

یعنی:

$$\frac{900000}{4500000} = 20\%$$

$$20\% \times 2 = 40\% \text{ نرخ نزولی مضاعف}$$

$$\text{هزینه استهلاک} = \text{ارزش دفتری} \times \text{نرخ نزولی مضاعف}$$

$$\text{هزینه استهلاک سال اول} = 2000000 = 5000000 \times 40\%$$

$$\text{هزینه استهلاک سال دوم} = 1200000 = (5000000 - 2000000) \times 40\%$$

فصل پنجم

تغییرات حسابداری

انواع تغییرات حسابداری

سه دسته تغییرات حسابداری عبارتند از:

- ۱- تغییر در برآوردهای حسابداری
- ۲- تغییر در رویه (اصل) حسابداری
- ۳- تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگری.

۱- تغییر در برآورد حسابداری

برآورد به معنای برآورد کردن و تخمین زدن می باشد به این معنا که برای محاسبات بعضی موارد نمی توان اعداد و ارقام دقیقی به دست آورد و با استفاده از اطلاعات مربوطه برآوردها به وجود می آید اما برآوردها با گذشت زمان و تغییر اطلاعاتی که برآوردها از آن به دست می آید نیاز به تغییر در برآورد می باشد.

نمونه هایی از تغییر در برآوردهای حسابداری عبارت است از:

- ۱- تغییر در برآورد عمر مفید و ارزش اسقاط داراییهای ثابت مشهود
 - ۲- تغییر در برآورد ماحصل پیمان ها که از به آوردهای جاری درآمد و مخارج پیمان ناشی می شود
 - ۳- تغییر در نرخ مورد استفاده در محاسبه میزان مطالبات مشکوک الوصول
 - ۴- تغییر در برآورد میزان نابابی موجودی های مواد و کالا
 - ۵- تغییر در روش محاسبه استهلاك دارایی های ثابت مشهود
- آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره ای منظور که در آن تغییر صورت گرفته است. بدیهی است چنانچه تغییر مزبور بر دوره های بعدی نیز اثر گذارد، آثار چنین تعبیری باید در تعیین سود یا زیان خالص دوره های بعدی منظور شود. آثار اینگونه تقدیرها باید تحت همان سرفصل هایی که قبلا در صورت سود و زیان انعکاس می یافت طبقه بندی به عنوان مثال اگر درآمد یا هزینه مزبور قبلا عنوان یک قلم غیر مترقبه تلقی شده باشد، اثر تغییر در برآورد آن نیز باید به صورت یک قلم غیرمترقبه به گزارش شود.
- تغییر در برآوردهای حسابداری عطف به ماسبق نمی شود.

مثال ۵-۱: شرکت الوند در ابتدای سال ۱۳۸۱ ماشین آلای را به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال خریداری می کند. در این زمان عمر مفید تجهیزات ۱۰ سال و ارزش باقیمانده یا اسقاط آن صفر ریال برآورد می شود. هزینه استهلاك به روش خط مستقیم می باشد، در ابتدای سال ۱۳۸۵ با بررسی انجام گرفته شرکت الوند مشخص گردید که این ماشین آلات تنها سه سال دیگر قابل استفاده می باشد. مطلوبست محاسبه هزینه استهلاك ماشین آلات به روش خط مستقیم برای سال های ۸۵ الی ۸۷

هزینه استهلاک از سال ۸۱ تا ۸۴ (۴ سال)

$$(۸۰۰۰۰۰ \div ۱۰) \times ۴ = ۳۲۰۰۰$$

ارزش دفتری در پایان سال ۸۴

$$۸۰۰۰۰۰ - ۳۲۰۰۰ = ۴۸۰۰۰۰$$

هزینه استهلاک سالانه برای هریک از سال های ۸۵ الی ۸۷ (۳ سال)

$$۴۸۰۰۰۰ \div ۳ = ۱۶۰۰۰۰$$

مثال ۵-۲: شرکت شهريار در ۸۱/۰۱/۰۱ تجهيزاتى را به مبلغ ۸۴۰۰۰۰ ريال خريدارى مى کند. در اين زمان عمر مفيد تجهيزات ۱۵ سال و ارزش باقىمانده صفر ريال برآورد مى شود. طى سال ۸۴ شرکت شهريار به اين نتيجه مى رسد که عمر مفيد دارايى از تاريخ تحصيل بيش از ۱۰ سال نيست. مطلوبست محاسبه هزینه استهلاک به روش خط مستقيم در سال ۸۴ و تنظيم سند مربوطه

هزینه استهلاک از سال ۸۱ تا ۸۳ (۳ سال)

$$۸۴۰۰۰۰ \div ۱۵ = ۵۶۰۰۰ \times ۳ = ۱۶۸۰۰۰$$

ارزش دفتری در پایان سال ۸۳

$$۸۴۰۰۰۰ - ۱۶۸۰۰۰ = ۶۷۲۰۰۰$$

هزینه استهلاک از سال ۸۴ تا ۹۰

$$۶۷۲۰۰۰ \div ۷ = ۹۶۰۰۰ \quad (۷ \text{ سال})$$

۸۱/۱۲/۲۹

هزینه استهلاک تجهيزات ۵۶۰۰۰

استهلاک انباشته تجهيزات ۵۶۰۰۰

اين ثبت تا پايان سال ۸۳ تنظيم مى شود

۸۴/۱۲/۲۹

هزینه استهلاک تجهيزات ۹۶۰۰۰

استهلاک انباشته تجهيزات ۹۶۰۰۰

اين ثبت تا پايان سال ۹۰ تنظيم مى شود.

هر گاه در دوره جارى محرز گردد صورتهای مالی آن دوره يا دوره های قبل، به شکلى نادرست ارائه شده، اصلاح آن اشتباهات ضرورت پيدا مى کند.

تعدیلات سنواتی

به موجب استاندارد حسابداری شماره ۶ با عنوان گزارش عملکرد مالی، تعدیلات سنواتی مستلزم ارائه مجدد ارقام سنوات قبل است. لذا در مواردی که این تعدیلات متضمن جریان وجوه نقد در دوره جاری نباشد، در صورت جریان وجوه نقد دوره جاری انعکاس نمی یابد بلکه حسب مورد ارقام مقایسه ای صورت جریان وجوه نقد و یادداشتهای توضیحی مربوط اصلاح می شود. از سوی دیگر آن بخش از تعدیلات سنواتی که متضمن جریان وجوه نقد طی دوره است بر حسب ماهیت در سرفصلهای اصلی مربوط در صورت جریان وجوه نقد (بدون ذکر عنوان تعدیلات سنواتی) منظور می شود.

بنابراین اقلام مربوط به سنوات قبل که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می گردد را تعدیلات سنواتی می گویند که به اقلامی محدود می شود که از “تغییر در رویه حسابداری” و “اصلاح اشتباه” ناشی گردد. تاثیر تعدیلات سنواتی از طریق اصلاح مانده سود و زیان انباشته اول دوره در صورت های مالی منعکس می شود. اقلام مقایسه ای صورت های مالی نیز لازم است که مجددا ارائه گردد و از طرفی اگر این امر میسر نبود بیان نمودن آن در یادداشت صورت های مالی ضروری می باشد.

تعدیلات سنواتی در مواردی اتفاق می افتد که اشتباهات حسابداری رخ داده باشد.

نمونه تعدیلات نوع اول:

تعدیل ذخیره استهلاک دارایی های ثابت مشهود

اصلاح آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه های حسابداری

اصلاح اشتباهات ناشی از عدم ثبت فروش های نقدی در سنوات قبل

نمونه تعدیلات نوع دوم:

پرداخت هزینه های عملیاتی و مالیات سنوات قبل در دوره جاری است که در ارتباط با آنها ذخیره ای در دوره مالی قبل در نظر گرفته نشده است.

همان گونه که می دانید، تعدیلات سنواتی، به سند های اصلاحی گفته می شود که حسابداران به منظور اصلاح مانده سود و زیان انباشته، آن را انجام می دهند.

به نحوی می توان گفت که اگر نیاز به صدور سند اصلاحی با ارقام با اهمیت از بابت اقلام سود و زیانی (درآمد ها و هزینه ها) وجود داشته باشد، مانده حساب سود و زیان انباشته به ظرفیت برخی حساب های ترازنامه ای بدهکار یا بستانکار می شوند.

حسابداری تعدیلات سنواتی:

- تعدیلات سنواتی در اسناد حسابداری زمانی مورد استفاده قرار می گیرد که لازم باشد حسابی از دوره مالی قبل ثبت گردد.
- یا این که لازم باشد هزینه، سود و زیان دوره قبل شناسایی شود.
- در حسابداری می توان از تعدیلات سنواتی به عنوان سند اصلاحی استفاده نمود.
- تعدیلات سنواتی در حسابداری به دلیل تغییر در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباهات حسابداری در دوره های گذشته شناسایی و ثبت می شود.
- این تعدیلات باعث تعدیل سود و زیان انباشته می گردد و همچنین باعث می شود اقلام مقایسه ای در صورت های مالی حسابداری مجددا ارئه شود.
- همچنین تعدیلات سنواتی در یک ثبت حسابداری نشان می دهد که ثبت های حسابداری مربوط به این دوره نبوده اند و به دوره های گذشته مرتبط هستند.

مثالی برای تعدیلات سنواتی: تغییر در روش استهلاك از خط مستقیم به روش نزولی مضاعف

مثال ۵-۳: فرض کنید ساختمانی را در تاریخ ۸۵/۱/۱ به بهای تمام شده ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خریداری کرده ایم. عمر مفید ساختمان ۱۰ سال و ارزش اسقاط آن صفر است.

ثبت لازم برای پایان سال اول :

هزینه استهلاك ۲,۵۰۰,۰۰۰ بد

استهلاك انباشته ۲,۵۰۰,۰۰۰ بس

اگر در سال ۸۹ در شیوه محاسبه استهلاك تغییر روش بدهیم به صورت زیر خواهد بود:

سال	هزینه استهلاک از خط مستقیم	هزینه استهلاک روش نزولی مضاعف
۸۵	۲,۵۰۰,۰۰۰	$۲۵۰۰۰۰۰ \times ۰/۲۰ = ۵۰۰۰۰۰$
۸۶	۲,۵۰۰,۰۰۰	$۲۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰$ $۲۰۰۰۰۰۰ \times ۰/۲۰ = ۴۰۰۰۰۰$
۸۷	۲,۵۰۰,۰۰۰	$۲۰۰۰۰۰۰ - ۴۰۰۰۰۰ = ۱۶۰۰۰۰۰$ $۱۶۰۰۰۰۰ \times ۰/۲۰ = ۳۲۰۰۰۰$
۸۸	۲,۵۰۰,۰۰۰	$۱۶۰۰۰۰۰ - ۳۲۰۰۰۰ = ۱۲۸۰۰۰۰$ $۱۲۸۰۰۰۰ \times ۰/۲۰ = ۲۵۶۰۰۰$
جمع مانده استهلاک انباشته	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴۷۶۰۰۰

این اختلاف ۴,۷۶۰,۰۰۰ ریالی به این معناست که ما هزینه استهلاک را طی ۴ سال به اندازه همین مبلغ کمتر نشان داده ایم. پس باید این مقدار را به عنوان هزینه استهلاک ثبت کنیم.

مثال دوم: تغییر روش از LIFO به FIFO

در این روش فقط باید تفاوت کالای پایان دوره سال قبل به روش قدیم (LIFO) و روش جدید (FIFO) به عنوان اثر انباشته تغییر در اصول و روشها توجه داشت. حال اگر مانده پایان دوره سال قبل طبق روش جدید بیشتر شد، اثر انباشته مثبت و بستانکار خواهیم داشت و اگر کمتر شد اثرات منفی و بدهکار.

نکته: برای اینکه بفهمیم اثرات انباشته ماهیت بدهکار دارد یا بستانکار باید ببینیم این اثرات مربوط به چه چیزی است و آیا ماهیت این چیز بدهکار بوده یا بستانکار؟

مثلا در اینجا اثرات انباشته مربوط به موجودی پایان دوره است و این حساب ماهیت بستانکار دارد پس اگر موجودی پایان دوره سال قبل طبق روش جدید بیشتر باشد تعدیلات سنواتی مثبت و بستانکار خواهد بود.

تعدیلات سنواتی بدهکار - تعدیلات سنواتی = سود و زیان اصلاح شده اول دوره
تعدیلات سنواتی بستانکار + تعدیلات سنواتی = سود و زیان اصلاح شده اول دوره

نکته ۲: تعدیلات سنواتی دارای مانده بدهکار باید از سود خالص دوره کسر شود و تعدیلات با مانده بستانکار به سود خالص اضافه گردد.

۲. تغییر در رویه حسابداری:

یکی از خصوصیات کیفی صورتهای مالی قابل مقایسه بودن آن می باشد. برای نیل به این خصوصیت، ثبات رویه در نحوه عمل حسابداری طی هر دوره مالی و نیز از یک دوره مالی به دوره مالی بعد ضروری است. از این رو نباید در رویه‌های حسابداری تغییری صورت گیرد، مگر اینکه یکی از شرایط زیر وجود داشته باشد:

۱- به علت رجحان رویه جدیدی بر رویه پیشین، از نظر ارائه مطلوب تر صورتهای مالی واحد تجاری، تغییر در رویه حسابداری قابل توجیه باشد.

۲- تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای حسابداری جدید الزامی شود.

چنانچه در حسابداری تغییری صورت گیرد، اقدامات زیر باید انجام شود:

ارقام مربوط به سال جاری، بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد شود.

تعدیلات انباشته همچنین باید به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس شود تا اثر این تعدیلات برای استفاده کننده مشخص گردد.

یکی از مشخصات تغییر در رویه حسابداری این است که این تغییر، حاصل گزینش بین دو یا چند روش حسابداری است. چنانچه معامله یا رویدادهایی که از نظر ماهیت با معاملات و رویدادهای قبلی به روشنی متفاوت است، لزوم اتخاذ یک روش جدید یا تعدیل روش موجود را ایجاب کند، این اتخاذ یا تعدیل روش تغییر رویه حسابداری محسوب نمی شود.

بنابراین تغییر در اصل حسابداری یعنی تغییر روش از یک اصل پذیرفته شده حسابداری به اصل پذیرفته شده دیگر مثلاً اگر شرکتی در سال ۱۳۹۰ تصمیم بگیرد روش ارزیابی موجودی کالا را از روش فایفو به روش میانگین موزون تغییر دهد این یک تغییر در رویه حسابداری است.

نکته ۱ □ : تبدیل روش از FIFO و سایر روشها به LIFO امکانپذیر نیست. چون روش LIFO مورد تایید استاندارد حسابداری نمی باشد.

تمام تغییرات در اصول و روش های حسابداری، با اهمیت تلقی می شود، مگر موارد خاص که مستقیماً ذکر کرده است و آثار آنها بسیار با اهمیت تلقی شده و ارائه آنها در سود (زیان) انباشته طبق استاندارد های صورت FASB می پذیرد.

برخی از تغییرات اصول و روش های حسابداری که بسیار با اهمیت هستند عبارتند از

۱. تغییر روش اقل بهای تمام شده و ارزش بازار به روش بازار برای سرمایه گذاری کوتاه مدت

۲. تغییر روش بهای تمام شده به ارزش ویژه برای سرمایه گذاری بلندمدت

۳. تغییر روش شناخت در آمد فعالیت های پیمانکاری

۴. تغییر روش LIFO به سایر روش های ارزش گذاری موجودی کالا
۵. تغییر روش های هزینه یابی جذبی به هزینه یابی مستقیم در صنایع استخراجی

نکته : خالص اثر تغییرات حسابداری در سود و زیان دوره پس از اقلام غیر مترقبه گزارش می شود.

مثال ۵-۴- مدیریت شرکت بازرگانی دماوند در سال ۱۳۸۱ تصمیم گرفت روش ارزیابی موجودی کالا را از روش میانگین موزون به روش اولین صادره از اولین وارد تغییر دهد. اطلاعات زیر در دست می باشد:

شرح	ریال ۱۳۸۲/۱۲/۲۹	ریال ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
موجودی کالا طبق روش میانگین موزون	۵۲۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰
موجودی کالا طبق روش اولین صادره از اولین وارد	۵۷۰۰۰۰	۴۴۰۰۰۰

با فرض اینکه نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد: مطلوبست محاسبه تعدیل سنواتی (اثر ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا) و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه؟

برای محاسبه تعدیل سنواتی، موجودی کالای ابتدای سالی که تغییر روش در آن صورت می گیرد طبق دو روش با هم مقایسه می شود یعنی:

موجودی کالا ابتدای سال ۱۳۸۲ طبق روش اولین صادره از اولین وارد	۴۴۰۰۰۰
موجودی کالا ابتدای سال ۱۳۸۲ طبق روش میانگین موزون	۴۰۰۰۰۰
تفاوت موجودی کالا ابتدای سال طبق دو روش	۴۰۰۰۰
اثر مالیاتی مربوط (۴۰۰۰۰ × ۰/۲۵)	(۱۰۰۰۰)
خالص تعدیل سنواتی	۳۰۰۰۰

در سال ۱۳۸۲ جهت انعکاس آثار انباشته ناشی از تغییر روش ارزیابی موجودی کالا ثبت زیر در دفتر روزنامه انجام می شود:

موجودی کالا	۴۰۰۰۰
سود و زیان انباشته	۳۰۰۰۰
مالیات پرداختنی	۱۰۰۰۰

در عمل تعدیل سنواتی بدون در نظر گرفتن آثار مالیاتی منعکس می گردد. در این صورت ثبت زیر در دفتر روزنامه انجام می شود:

موجودی کالا	۴۰۰۰۰
سود و زیان انباشته	۴۰۰۰۰

۳. تغییر در شخصیت گزارشگری :

تغییر در شخصیت گزارشگری زمانی اتفاق می افتد که تغییر در ساختار سازمان باعث شود صورتهای مالی شامل شخصیت دیگر یا تغییر یافته باشد. در صورت تغییر در شخصیت گزارشگری کلیه صورتهای مالی سالهای قبل باید ارائه مجدد شود.

بنابراین تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر یکی از تغییرات بسیار خاص در خدمات حسابداری می باشد باید توجه داشته باشید در این تغییر تمامی صورت های مالی دوره قبلی باید مجددا محاسبه شود مثلاً هنگامی که در یک واحد تجاری بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رای واحد تجاری دیگر را خریداری نماید در پایان دوره مالی علاوه بر صورتهای مالی خود باید صورتهای مالی تلفیقی را نیز ارائه کند.

پس واحد حسابداری که برای آن کار حسابداری انجام می دهیم، یک شخصیت حسابداری محسوب می شود. اگر بنگاه اقتصادی ۱۰۰٪ (بیش از ۵۰٪) سهام شرکت دیگر را بخرد شخصیت حسابداری جدیدی به وجود می آید لازم است صورتهای مالی تلفیقی تهیه شود.

اصلاح اشتباه

ممکن است در دوره ی جاری اشتباهاتی مربوط به صورت های مالی یک یا چند دوره مالی گذشته کشف گردد. این اشتباهات می تواند از جمله، ناشی از موارد زیر باشد:

الف. اشتباهات ریاضی، ب. اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری، ج. تعبیر نادرست یا نادیده گرفتن واقعیت های موجود در زمان تهیه صورتهای مالی، د. تغییر از یک رویه غیر استاندارد حسابداری به یک رویه استاندارد حسابداری، و ه موارد تقلب.

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

اصلاحات اشتباهات دوره های قبل

آثار اصلاح اشتباهات دوره های قبل باید در سود (زیان) انباشته منظور گردد، مشروط بر اینکه در زمان کشف اشتباه آثار آن هنوز از بین نرفته باشد، علاوه بر این ضرورت اقلام مقایسه ای صورتهای مالی نیز پس از انجام اصلاحات مذکور ارائه مجدد گردیده و مبالغی را در در آنها منعکس نماییم، در صورت عدم وجود اشتباهات موصف در صورتهای مالی در صورتهای مالی منعکس می گردید.

نکته: در صورتیکه مبلغ اشتباهات دوره های قبل که خنثی شده است با اهمیت باشد و صورت های مالی دوره های فوق به صورت مقایسه ای ارائه شود، باید مبالغ مربوطه بدون نیاز به ثبت حسابداری، اصلاح گردد. نکته: طبق استانداردهای حسابداری ایران، نحوه طبقه بندی تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره های قبل به شرح زیر است:

روش تسری به آینده

الف: تغییر در برآوردهای حسابداری

روش تسری به گذشته

تغییر رویه حسابداری

روش تسری به گذشته

تغییر رویه حسابداری

ب : تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی

روش تسری به گذشته

اصلاح اشتباهات دوره های قبل

فصل ششم

شرکتهای تضامنی

۶-۱- تعریف شرکتهای تضامنی:

شرکتی است که تحت اسم مخصوص برای امور تجاری بین ۲ یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود اگر دارایی شرکت برای تادیه (پرداخت) تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است.

چنانچه دارایی های شرکت برای پرداخت بدهی ها و تعهدات مالی شرکت کافی نباشد هر یک از شرکا مسئولیت تضامنی به جهت پرداخت بدهی ها و تعهدات مالی دارند و این موضوع ربطی به میزان سهم الشرکه شرکاء ندارد.

۶-۲- شرایط تشکیل و ویژگی های شرکت تضامنی:

براساس تعریف قانونی که از شرکت تضامنی شده است، برای تشکیل شرکت تضامنی حصول شرایطی لازم است که به ذکر شرایط مزبور و نیز خصوصیات این شرکت می پردازیم:

۱- تعداد اعضای شرکت: شرکت تضامنی بین دو یا چند نفر تشکیل می شود و حداقل شرکایی که می توانند شرکت تضامنی را تشکیل دهند دو نفر خواهند بود. ولی برای حداکثر حدی تعیین نشده است.

۲- نام مخصوص شرکت: شرکت تضامنی تحت اسم مخصوصی تشکیل می شود. در این مورد ماده ۱۱۷ قانون تجارت می گوید: در اسم شرکت تضامنی باید عبارت (شرکت تضامنی) و لااقل اسم یک نفر شرکاء ذکر شود. در صورتی که اسم شامل براسامی تمام شرکاء نباشد، باید بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده است عبارتی از قبیل و(شرکا) و(برادران) قید شود.

۳- مسئولیت تضامنی شرکاء: منظور از مسئولیت تضامنی این است که اگر دارایی شرکت برای پرداخت تمام قروض کافی نباشد، هریک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است و اگر دارایی یکی از شرکاء برای پرداخت تمام قروض شرکت کفایت ننماید، طلبکاران برای وصول بقیه طلب به سایر شرکاء ضامن، رجوع می نمایند. ۴- پرداخت تمام سهم الشرکه نقدی و تقویم و تسلیم سهم الشرکه غیرنقدی: شرکت تضامنی وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی شرکت تأدیه شده باشد و سهم الشرکه غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.

۵- شرکت تضامنی برای انجام امور تجاری تشکیل شده باشد: تشکیل شرکت تضامنی موقعی صورت قانونی دارد که برای امور بازرگانی تشکیل بشود. در غیر این صورت مقررات قانون تجارت درباره آن قابل اجراء نخواهد بود. لازمه این شرط مورد تأیید بودن موضوع شرکت است.

۶- موضوع شرکت: موضوع شرکت باید معین و قانونی بوده و دارای منفعت عقلانی باشد. و دامنه فعالیت شرکت محدود به موضوعی خواهد بود که در شرکت نامه تأکید شده است و مراجع ذیصلاح صنفی و بازرگانی در صدور پروانه های صنفی و موافقت نامه های اصولی و کارت بازرگانی توجهاً به موضوع شرکت اقدام لازم به عمل خواهند آورد.

۷- اقامتگاه شرکت: به منظور ابلاغ اوراق قضایی و سایر مراجعات قانونی به شرکت، لازم است که شرکت تضامنی دارای اقامتگاهی غیر از اقامتگاه شرکاء تشکیل دهنده آن باشد.

۸- تاریخ تشکیل شرکت: در شرکت های سهامی عام، تاریخ انتخاب اولین مدیران و بازرس و یا بازرسان شرکت ازسوی مجمع عمومی مؤسس و قبولی کتبی سمت از سوی آنان تاریخ تشکیل شرکت محسوب می شود. ولی قانون تجارت درمبحث مربوط به شرکت های تضامنی درباره تاریخ تشکیل شرکت فقط در ماده ۱۸ می گوید: شرکت تضامنی وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم الشرکه غیرنقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.

بنابراین شالوده تشکیل شرکت تضامنی شرکتنامه است که می بایست بر طبق قانون تجارت تنظیم شود و موارد زیر را در بر می گیرد:

۱. نام و نشانی شرکت
۲. اسامی شرکاء و نشانی آنها
۳. تاریخ افتتاح شرکت
۴. موضوع و مدت شرکت
۵. روابط بین شرکاء
۶. تقسیم سود یا زیان
۷. ورود و خروج شرکاء
۸. انحلال و تسویه

۶-۳- فرآیند تشکیل شرکت تضامنی:

تشکیل اولیه شرکت تضامنی توافق دو یا چند نفر برای امور تجاری مشترک و سرمایه گذاری آنها برای کسب سود در امور تجاری عنوان شده می باشد. برای این منظور بعد از توافق اولیه شرکاء جهت ایجاد شرکت تضامنی ابتدا یک حساب جاری در یکی از بانکها بنام "شرکت تضامنی....." در شرف تاسیس " افتتاح و سرمایه نقدی خود را بدان حساب واریز می کنند. آن قسمت از سرمایه غیر نقدی که وارد شرکت می شود می بایست بر اساس ارزش کارشناسی (ارزش منصفانه) با توافق کلیه شرکاء ارزیابی شده در اختیار شرکت قرار می گیرد.

۶-۴- انواع حساب های موجود در شرکت سهامی:

در شرکتهای تضامنی علاوه بر حساب سرمایه شرکاء حسابهای دیگری نیز وجود دارد علت وجود این حسابها منع قانونی در تغییر حساب سرمایه شرکاء است که براساس قانون هر تغییری در حساب سرمایه شرکاء بایستی در اداره ثبت شرکتهای به ثبت برسد و همچنین در روزنامه رسمی آگهی شود. این حساب ها عبارتند از:

۱. حساب سرمایه شرکاء
۲. حساب جاری شرکاء
۳. حساب برداشت

۴. حساب وام

۶-۵- ثبت های حسابداری در شرکت تضامنی:

در شرکتهای تضامنی برای هریک از شرکا یک حساب سرمایه در دفتر کل افتتاح می شود که نشان دهنده میزان سهم الشرکه هر شریک بوده و مانده آن نماینده حق مالکیت آن شریک در شرکت تضامنی می باشد. چون هر نوع تغییر در سرمایه شرکت باید در شرکتنامه منعکس و در اداره ثبت شرکتهای به ثبت برسد.

سرمایه گذاری شرکاء

سرمایه گذاری توسط شرکاء اگر نقد باشد وجه نقد را بدهکار و حساب سرمایه شریک را بستانکار می نماییم ولی سرمایه گذاری توسط شرکاء اگر غیر نقد باشد حساب دارایی واگذار شده شرکاء معادل ارزش کارشناسی و منصفانه را بدهکار و حساب سرمایه شریک را بستانکار می نماییم.

مثال ۶-۱- آقایان شهپر و شاهین با اختصاص به ترتیب ۵۰۰,۰۰۰ و ۳۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه و تنظیم شرکت نامه، توافق کرده اند، که شرکت تضامنی شهپر و شریک را تاسیس نمایند. مطلوبست ثبت لازم برای نشان داده سرمایه شرکاء؟

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
XX	حساب صندوق		۸۰۰۰۰۰	
	حساب سرمایه شهپر			۵۰۰۰۰۰
	حساب سرمایه شاهین			۳۰۰۰۰۰
	ثبت بابت تاسیس شرکت			

مثال ۶-۲- آقای علی و حسن هر کدام با واریز مبلغ پنجاه میلیون و هشتاد میلیون به حساب بانکی شرکت در بانک، در بیستم اسفند سال ۸۱ شرکت تضامنی علی و دوستان را تاسیس کردند مطلوب است ثبت حسابداری آن در دفاتر شرکت؟

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۰ اسفند سال ۸۱	حساب صندوق		۱۳۰۰۰۰۰۰	
	حساب سرمایه حسن			۸۰۰۰۰۰۰۰
	حساب سرمایه علی			۵۰۰۰۰۰۰۰
	ثبت بابت تاسیس شرکت			

مثال ۶-۳- با توجه به مثال قبلی، شرکت تضامنی علی و دوستان زمینی را به ارزش ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال برای شرکت به طور نقد خریداری خریداری کردند مطلوب است ثبت حسابداری آن در دفاتر شرکت؟

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۰ اسفند سال ۸۱	حساب زمین حساب صندوق ثبت بابت خرید زمین بطور نقد		۲۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰

۶-۶- تقسیم سود و زیان در شرکتهای تضامنی

طبق ماده ۱۱۲ قانون تجارت، در صورتی که هیچ گونه توافقی در رابطه با پرداخت حقوق و تقسیم سود صورت نگرفته باشد و در شرکتنامه نیز نسبت خاصی مقرر نشده باشد، شرکاء به نسبت سهم الشرکه (سرمایه) خود، از سود و زیان شرکت منتفع شده و زیان را هم پس از انحلال شرکت، به همین نسبت تحمل خواهند کرد.

۶-۶-۱- روشهای (مبانی) مختلف تقسیم سود عبارتند از:

- ۱- به نسبت ثابتی که بین شرکاء مورد توافق گرفته است.
- ۲- به نسبت سرمایه (سهم الشرکه) شرکاء.
- ۳- تخصیص حقوق (پاداش) و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت.
- ۴- تخصیص بهره سرمایه و تقسیم باقیمانده سود به نسبت ثابت.
- ۵- تقسیم سود بر اساس مبانی مختلف.

۱- تقسیم سود و زیان به نسبت ثابت

ساده ترین روش برای تقسیم سود و زیان، ارائه یک نسبت ثابت برای هر یک از شرکاء بدون توجه به میزان سرمایه و تخصص آنها می باشد. این روش در شرایطی که اهمیت سرمایه گذاری و تخصص شرکاء برای شرکت یکسان باشد، مناسب است.

مثال ۶-۴- فرض کنید آرش و دانش شرکای شرکت تضامنی «آرش و برادر» سود و زیان را طبق شرکتنامه

به ترتیب به نسبت دو سوم و یک سوم بین خود تقسیم نمایند. سود خالص و قابل تقسیم سال جاری ۹۰۰۰۰۰ ریال می باشد. نحوه تقسیم سود بین شرکاء به شرح جدول زیر خواهد بود:

شرکت تضامنی «آرش و برادر»

صورت تقسیم سود و زیان برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آرش	سهم دانش	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۹۰۰۰۰۰
تقسیم سود و زیان به			
نسبت دو سوم و یک سوم	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	(۹۰۰۰۰۰)
سهم نهایی هر شریک	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	- ۰ -

برای بستن خلاصه حساب سود و زیان ثبت آرتیکل زیر در دفتر روزنامه صورت می گیرد:

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۹ اسفند	خلاصه حساب سود و زیان حساب تقسیم سود ثبت انتقال سود سال جاری به حساب تقسیم سود		۹۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰
	حساب تقسیم سود حساب جاری آرش حساب جاری دانش بایت انتقال سود به حساب جاری شرکاء		۹۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰ ۳۰۰۰۰۰

۲- تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکاء

در مواردی که ماهیت فعالیت شرکت به نحوی است که درآمد آن مستقیماً به میزان سرمایه گذاریها

بستگی دارد، تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکاء روش مناسبی است.

زمانی که سرمایه شرکاء مبنای تقسیم سود و زیان قرار می گیرد باید مشخص گردد که سرمایه گذاری در

کدام مقطع از دوره مالی، ابتدا یا انتهای آن صورت گرفته است. اگر سرمایه گذاریها در اواسط دوره مالی و یا به تدریج صورت گرفته باشد، ممکن است مبلغ متوسط سرمایه در طی دوره مبنای تقسیم سود و زیان قرار گیرد.

سرمایه پایان دوره + سرمایه اول دوره = متوسط سرمایه هر شریک

۲

مثال ۶-۵- آرش و دانش شرکای شرکت تضامنی «آرش و برادر» سود و زیان را طبق شرکتنامه بر مبنای

سرمایه اول دوره بین خود تقسیم نمایند. سرمایه اول دوره آنها به ترتیب ۵۰۰۰۰۰ و ۳۰۰۰۰۰ ریال و سود خالص

و قابل تقسیم سال جاری ۹۰۰۰۰۰ ریال می باشد. نحوه تقسیم سود بین شرکاء به شرح زیر خواهد بود:

شرکت تضامنی «آرش و برادر»

صورت تقسیم سود و زیان برای سال منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آرش	سهم دانش	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۹۰۰۰۰۰
تقسیم سود و زیان به			
نسبت سرمایه شرکا	۵۶۲۵۰۰	۳۳۷۵۰۰	(۹۰۰۰۰۰)
سهم نهایی هر شریک	۵۶۲۵۰۰	۳۳۷۵۰۰	- ۰ -

$$\text{سود آرش} = \frac{500000}{500000 + 300000} \times 900000 = 562500$$

$$\text{سود دانش} = \frac{300000}{500000 + 300000} \times 900000 = 337500$$

۳- تقسیم سود بر اساس تخصیص حقوق (و پاداش) ، و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت

در این روش قسمتی از سود حاصل از فعالیت واحد تجاری ممکن است طبق توافق شرکاء به عنوان حق الزحمه به شرکایی که خدماتی در شرکت انجام داده اند تعلق گرفته و بقیه به نسبت معین بین شرکاء تقسیم شود. اگر پرداخت حق الزحمه به شریک یا شرکاء در شرکتنامه توافق شده باشد، مبلغ حق الزحمه تعهد شده، صرفنظر از وجود سود و زیان، باید به حساب این شرکاء منظور گردد.

در شرکتنامه واحد تجاری، نحوه تخصیص پاداش ممکن است بر اساس سود قبل از کسر پاداش یا سود بعد از کسر پاداش محاسبه گردد.

نحوه محاسبه پاداش به صورت درصدی از سود پس از کسر پاداش بصورت زیر محاسبه می گردد.

$$B = \frac{1}{10} \times (I - B) \quad \text{یا} \quad \text{پاداش} = \text{درصد ثابت}$$

مثال ۶-۶- اگر سود خاص قبل از کسر پاداش شرکت تضامنی آقای الف و ب معادل ۱۱۰۰۰۰ ریال باشد و آقای الف پاداشی معادل ۰/۱۰ سود خالص پس از کسر پاداش دریافت دارد مطلوبست محاسبه پاداش آقای الف؟

$$\text{پاداش} - \text{سود} = \text{درصد ثابت} = \text{پاداش} \quad \text{یا} \quad \text{Bouns} = B = \frac{1}{10} \times (I - B)$$

$$B = \frac{1}{10} \times (110000 - B) \quad B = 11000 - \frac{1}{10} B \quad B + \frac{1}{10} B = 11000$$

$$\frac{11}{10} B = 11000 \quad B = 10000 \quad \text{پاداش آقای الف}$$

اگر در شرکتنامه برای آقای الف پاداشی معادل ۰/۱۰ سود خالص قبل از کسر پاداش در نظر گرفته شود مطلوبست نحوه محاسبه پاداش آقای الف ؟

$$B = \frac{1}{10} \times 110000 = 11000 \quad \text{پاداش آقای الف}$$

مثال ۷-۶- فرض کنید آرش و دانش شرکای شرکت تضامنی «آرش و برادر» سود و زیان را طبق شرکتنامه

به ترتیب به نسبت دو سوم و یک سوم بین خود تقسیم نمایند. سود خالص و قابل تقسیم سال جاری ۹۰۰۰۰۰ ریال می باشد. چنانچه شرکا توافق نمایند که مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال و ۲۰۰۰۰۰ ریال بترتیب برای آرش و دانش جهت حق الزحمه سالانه پرداخت و پاداشی معادل ۰/۱۰ سود خالص قبل از کسر پاداش را به عنوان پاداش به آقای دانش اختصاص دهند، نحوه تقسیم سود بین شرکاء به شرح جدول زیر خواهد بود:

شرکت تضامنی «آرش و برادر»

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آقای آرش	سهم آقای دانش	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۹۰۰۰۰
سهم پاداش شرکا (ده درصد)		۹۰۰۰۰	(۹۰۰۰۰)
مانده قابل تقسیم پس از پاداش			۸۱۰۰۰۰
سهم حقوق شرکاء	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	(۳۰۰۰۰۰)
مانده پس از کسر پاداش و حقوق			۵۱۰۰۰۰
تقسیم باقیمانده سود به نسبت‌های	۳۴۰۰۰۰	۱۷۰۰۰۰	(۵۱۰۰۰۰)
دو سوم و یک سوم			
سهم نهایی	۴۴۰۰۰۰	۴۶۰۰۰۰	(-۰-)

۴- تقسیم سود بر اساس تخصیص بهره سرمایه و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت

در مواردی ممکن است شرکاء توافق نمایند که به مانده حساب سرمایه (مانده اول دوره یا آخر دوره یا متوسط آن، هر کدام مورد توافق باشد) مبلغی به عنوان بهره پرداخت گردد. «احتساب بهره نسبت به سرمایه بدین دلیل است که معلوم شود سود حاصل از بکارانداختن سرمایه در شرکت با توجه به خطرات آن تا چه حد یا سودی که ممکن بود از بکارگیری سرمایه در سایر رشته‌ها و زمینه‌ها عاید گردد بیشتر یا کمتر است.»

چنانچه تعلق بهره به مانده حساب سرمایه، در شرکتنامه تصریح شده باشد، مبلغ بهره صرفنظر از وجود سود و زیان واحد تجاری، باید به حساب شرکاء منظور گردد.

مثال ۶-۸- آقای الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی بوده و مانده سرمایه آنها در ابتدای دوره به ترتیب ۸۰۰۰۰۰ ریال و ۵۰۰۰۰۰ ریال و سود سالجاری این شرکت بالغ بر ۲۰۰۰۰ ریال می باشد. چنانچه شرکا توافق نمایند که به مانده ابتدای دوره سرمایه ۱۰٪ بهره تخصیص داده و بقیه آن را به طور مساوی تقسیم نمایند. نحوه تقسیم سود بین شرکاء به شرح جدول زیر خواهد بود:

شرکت تضامنی «الف و شرکا»

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آقای آرش	سهم آقای دانش	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۲۰۰۰۰
تخصیص به اول دوره سرمایه (ده درصد)	۸۰۰۰	۵۰۰۰	(۱۳۰۰۰)
مانده سود قابل تقسیم			۷۰۰۰
تقسیم مانده سود به نسبت‌های مساوی	۳۵۰۰	۳۵۰۰	(۷۰۰۰)
سهم نهایی	۱۱۵۰۰	۸۵۰۰	(-۰-)

۵- تقسیم سود بر اساس سایر مبانی

در اکثر موارد برای تقسیم سود در شرکت‌های تضامنی ممکن است ترکیبی از چند مبنا، باشد.

مثال ۶-۹- مانده ابتدای دوره سرمایه آقای الف و ب به ترتیب ۵۰۰۰۰۰ ریال و ۳۰۰۰۰۰ ریال و سود

سالجاری این شرکت بالغ بر ۲۴۰۰۰۰ ریال می باشد. شرکتنامه در رابطه با تقسیم سود و زیان بیان می دارد:

۱- بهره ای معادل ۵٪ به مانده ابتدای دوره سرمایه تعلق می گیرد.

۲- حقوق سالیانه ای معادل ۷۰۰۰۰ ریال برای آقای الف و ۵۰۰۰۰ ریال برای آقای ب منظور گردد.

۳- پاداشی به آقای ب معادل ۲۰٪ سود شرکت بعد از کسر پاداش تخصیص یابد.

۴- باقیمانده سود به نسبت ۲۵٪ و ۷۵٪ درصد به ترتیب بین آقایان الف و ب تقسیم گردد.

شرکت تضامنی الف و شرکا

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آقای الف	سهم آقای ب	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۲۴۰۰۰۰
سهم حقوق شرکا	۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	(۱۲۰۰۰۰)
مانده			۱۲۰۰۰۰
سهم بهره سرمایه به نرخ ۵٪	۲۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	(۴۰۰۰۰)
مانده			۸۰۰۰۰
سهم پاداش شرکا	-	۴۰۰۰۰	(۴۰۰۰۰)
مانده			۴۰۰۰۰
تقسیم باقیمانده سود به نسبت‌های ۲۵٪ و ۷۵٪	۱۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	(۴۰۰۰۰)
سهم نهایی	۱۰۵۰۰۰	۱۳۵۰۰۰	-۰-

نحوه محاسبه پاداش آقای ب

همانگونه که می دانیم در سوال پاداش آقای ب معادل ۲۰ درصد سود شرکت بعد از کسر پاداش خواهد بود، از اینرو می بایست سود شرکت را تعدیل نماییم.

اگر سود شرکت بعد از کسر پاداش را (I - B) فرض کنیم، پاداش آقای ب ۲۰٪ از (I - B) خواهد بود پس
سود بعد از کسر پاداش = ۲۰٪ سود بعد از کسر پاداش - سود شرکت قبل از کسر پاداش
 بنابراین خواهیم داشت:

$$\begin{aligned} \text{Bouns} = B &= 0.2 \times (I - B) && \text{یا} && \text{پاداش} = \text{سود} - \text{پاداش ثابت} \\ B &= 0.2 \times (240000 - B) && B = 48000 - 0.2 \times B && B + 0.2 \times B = 48000 \\ 1/20 \times B &= 48000 && B &= 40000 && \text{پاداش آقای ب} \end{aligned}$$

ثبت تقسیم سود و زیان فوق در دفتر روزنامه به شرح زیر است:

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	خلاصه حساب سود و زیان		۲۴۰۰۰۰	
	حساب تقسیم سود			۲۴۰۰۰۰
	بابت انتقال سود به حساب تقسیم سود		۲۴۰۰۰۰	
	حساب تقسیم سود			۱۰۵۰۰۰
	حساب جاری الف			۱۳۵۰۰۰
	حساب جاری ب			
	بابت تقسیم سود سالجاری			

مثال ۶-۱۰- آقایان الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی توافق نموده اند که سالانه مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال به عنوان حق الزحمه به آقای الف پرداخت نموده و باقیمانده را به نسبت ۲۵٪ و ۷۵٪ به ترتیب بین خود تقسیم نمایند. سود سالجاری شرکت به مبلغ ۵۰۰۰۰ ریال گزارش گردیده، مطلوبست تقسیم سود و زیان شرکت تضامنی.

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آقای الف	سهم آقای ب	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۵۰۰۰۰
سهم حقوق شرکا	۹۰۰۰۰	-	(۹۰۰۰۰)
مانده			(۴۰۰۰۰)
تقسیم باقیمانده سود به			
نسبتهای ۲۵٪ و ۷۵٪	(۱۰۰۰۰)	(۳۰۰۰۰)	۴۰۰۰۰۰
سهم نهایی	۸۰۰۰۰	(۳۰۰۰۰)	-۰-

- ثبت لازم رویداد فوق به صورت زیر خواهد شد.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	خلاصه حساب سود و زیان		۵۰۰۰۰	
	حساب تقسیم سود			۵۰۰۰۰
	<u>بابت انتقال سود به حساب تقسیم سود</u>			
	حساب جاری ب		۳۰۰۰۰	
	حساب تقسیم سود و زیان		۵۰۰۰۰	
	حساب جاری الف			۸۰۰۰۰
	<u>بابت تقسیم زیان سالجاری</u>			

حال فرض می شود که شرکت در سالجاری خود به جای تحصیل سود، زیان کسب نماید:

مثال ۶-۱۱- آقایان الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی توافق نموده اند که سالانه مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال به عنوان حق الزحمه به آقای الف پرداخت نموده و باقیمانده را به نسبت ۲۵٪ و ۷۵٪ به ترتیب بین خود تقسیم نمایند. اما شرکت مذکور در سالجاری متحمل زانی به مبلغ ۱۱۰۰۰۰ ریال گردیده، با توجه به این حالت مطلوبست تقسیم سود و زیان شرکت تضامنی.

شرکت تضامنی الف و شرکا

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳

شرح	سهم آقای الف	سهم آقای ب	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			(۱۱۰۰۰۰)
سهم حقوق شرکا	۹۰۰۰۰	-	(۹۰۰۰۰)
مانده			(۲۰۰۰۰۰)
تقسیم باقیمانده سود به			
نسبتهای ۲۵٪ و ۷۵٪	(۵۰۰۰۰)	(۱۵۰۰۰۰)	۲۰۰۰۰۰
سهم نهایی	۴۰۰۰۰	(۱۵۰۰۰۰)	-۰-

- نکته: در صورت وجود زیان نیز حق الزحمه شرکا به عنوان اقلام کاهنده سود و طلب شریک از شرکت ثبت خواهد شد.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	حساب تقسیم سود و زیان		۱۱۰۰۰۰	

۱۱۰۰۰۰			خلاصه حساب سود و زیان بابت انتقال زیان به حساب تقسیم سود و زیان
۱۱۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰		حساب جاری ب
۴۰۰۰۰			حساب تقسیم سود و زیان
			حساب جاری الف
			بابت تقسیم زیان سالجاری

۶-۷- ورود (پذیرش) شریک جدید

طبق ماده ۱۲۳ قانون تجارت، هر یک از شرکاء در صورتی می تواند سهم الشرکه خود را به شخص دیگری واگذار نماید که رضایت تمام شرکاء را فراهم نموده باشد. به عبارت دیگر، در صورتی شریک جدید می تواند به شرکت تضامنی وارد شود که تمام شرکاء با ورود وی موافق باشند.

هر شخصی که به عنوان شریک جدید به شرکت تضامنی وارد می شود، مسؤول کلیه قروض شرکت می باشد. خواه این قروض قبل از ورود وی ایجاد شده باشد یا پس از ورود وی، هر قراری که برخلاف این بین شرکاء ترتیب داده شود، در مقابل اشخاص ثالث «کان لم یکن» تلقی می گردد.

در عمل ورود شریک جدید به دو صورت امکانپذیر می باشد:

۱- خرید تمام یا قسمتی از سهم شریک (شرکاء) قدیم

۲- سرمایه گذاری در شرکت

الف: ورود شریک جدید از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم شریک (شرکاء) قدیم

هرگاه شریک جدید از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم الشرکه (حقوق) شرکای قدیم به شرکت تضامنی وارد شود هیچگونه تغییری در داراییها و بدهیهای شرکت صورت نمی گیرد و تنها سرمایه شرکاء تغییر پیدا می کند. زیرا فروش سهم الشرکه شریک قدیم و خرید آن توسط شریک جدید یک معامله شخصی بوده و قیمت مورد توافق و مبلغ تحصیل شده توسط شریک جدید هیچ ارتباطی به شرکت ندارد. آنچه شریک قدیم بابت فروش سهم خود از شریک جدید دریافت می دارد، دارایی شخصی وی بوده و در زمره داراییهای شرکت به حساب نمی آید.

مثال ۶-۱۲- حسن و حسین شرکای یک شرکت تضامنی بوده و سرمایه هر کدام از آنها معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال می باشد. در ۲۰ اسفند سال ۸۱ حسن با موافقت شریک خود، سهم الشرکه خود را به مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال به داریوش فروخت. مطلوبست ثبت دفاتر شرکت.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۰ اسفند سال ۸۱	حساب سرمایه حسن حساب سرمایه داریوش بابت ورود داریوش از طریق خرید سهم الشرکه حسن		۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰

همان طور که ملاحظه می کنید فروش سهم الشرکه به قیمت کمتر از ارزش دفتری آن، هیچ گونه تاثیری بر داراییها، بدهیها و سرمایه شرکت ندارد.

مثال ۶-۱۳- حسن و حسین شرکای یک شرکت تضامنی بوده و سرمایه هر کدام از آنها معادل ۴۰۰۰۰۰ ریال می باشد. در ۲۰ اسفند سال ۸۱ داریوش با خرید یک چهارم سرمایه هر یک از شرکا به عنوان شریک جدید وارد شرکت شود. مطلوبست ثبت دفاتر شرکت.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۲۰ اسفند سال ۸۱	حساب سرمایه حسن حساب سرمایه حسین حساب سرمایه داریوش بابت ورود داریوش از طریق خرید یک چهارم سهم الشرکه هر یک از شرکا		۱۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰

ب: ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری در شرکت

در شرایطی که شرکت به سرمایه بیشتری نیاز داشته باشد، ممکن است با توافق شرکاء شریک جدیدی از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت پذیرفته می شود. در این شرایط دو حالت متصور می باشد. اول اینکه ممکن است به هنگام ورود شریک جدید، داراییها و بدهیهای شرکت مورد ارزیابی قرار نگیرد. دوم اینکه داراییها و بدهیهای شرکت به هنگام ورود شریک جدید، مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند.

۱- ب : ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی داراییها و بدهیها

در این شرایط ملاک همه محاسبات، سرمایه (سهم الشرکه) شرکاء می باشد. در این صورت شریک جدید تحت یکی از شرایط زیر وارد شرکت می شود:

- ۱- اختصاص پاداش به شرکای قدیم
- ۲- اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم
- ۳- اختصاص پاداش به شریک جدید
- ۴- عدم اختصاص پاداش به طرفین (سرمایه گذاری به ارزش دفتری)

۱-۱- ب: اختصاص پاداش به شرکای قدیم

در مواردی که شرکت تضامنی از وضع مالی مطلوب و روند سودآوری مناسبی برخوردار باشد، شرکای قدیم برای ورود شریک جدید، مبلغی بیشتر از آنچه به بستانکار حساب سرمایه وی منظور خواهد شد، مطالبه می نمایند. این امر به منزله اختصاص پاداش به شرکای قدیم بوده و مبلغ اضافی به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکتنامه)، به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم منتقل می گردد.

مثال ۶-۱۴- افشین و رامین شرکای شرکت تضامنی افشین و شرکاء بوده و سهم الشرکه هر یک از آنها ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. آنها به ترتیب به نسبت ۴۰٪ و ۶۰٪ در سود و زیان سهم هستند. در ۱۵ اردیبهشت سال ۱۳۸۲ شرکاء توافق نمودند که سعید با پرداخت مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شود و مالک ۲۵٪ سرمایه شرکت شود و به همین نسبت نیز در سود و زیان سهم گردد. مطلوبست محاسبات لازم جهت ورود شریک جدید و محاسبه نسبتهای جدید هر یک از شرکاء.

$$۵۰۰۰۰۰ + ۵۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰$$

سرمایه شرکای قدیم

$$\underline{۸۰۰۰۰۰}$$

سرمایه گذاری سعید

$$۱۸۰۰۰۰۰$$

جمع سرمایه شرکاء بعد از ورود سعید

$$۱۸۰۰۰۰۰ \times ۲۵\% = ۴۵۰۰۰۰$$

سهم الشرکه سعید از سرمایه شرکت

پاداش شرکای قدیم

$$۸۰۰۰۰۰ - ۴۵۰۰۰۰ = ۳۵۰۰۰۰$$

پس از ورود سعید نسبت مشارکت شرکای قدیم در سود و زیان نیز تغییر می کند.

$$\text{سهم شرکای قدیم از سود و زیان پس از ورود سعید} \quad ۷۵\% = ۲۵\% - *۱$$

$$\text{سهم افشین از سود و زیان پس از ورود سعید} \quad ۳۰\% = ۷۵\% \times ۴۰\%$$

$$\text{سهم رامین از سود و زیان پس از ورود سعید} \quad ۴۵\% = ۷۵\% \times ۶۰\%$$

*: ۱ در اینجا به منزله ۱۰۰ درصد سرمایه شرکت می باشد که سهم سعید معادل ۲۵٪ از آن کم خواهد شد و مابقی سهم مربوط به شرکای قدیم می باشد.

همچنین بر اساس محاسبات فوق، رویداد مالی مربوط به ورود سعید به شرح زیر در دفاتر شرکت خواهد بود.

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
۱۵ اردیبهشت سال ۸۲	حساب صندوق		۸۰۰۰۰۰	
	حساب سرمایه سعید			۴۵۰۰۰۰
	حساب سرمایه افشین			۱۴۰۰۰۰
	حساب سرمایه رامین			۲۱۰۰۰۰
	بابت سرمایه گذاری نقدی سعید			

۲-۱- ب : اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

این حالت نیز مانند مثال قبل زمانی اتفاق می افتد که شریک جدید به علت وجود عوامل مثبت نظیر موقعیت محلی واحد تجاری، برتری کیفیت محصول، معروفیت و تخصص برتر مدیریت، حاضر است بیشتر از سهم الشرکه خود در شرکت سرمایه گذاری نماید. عوامل فوق غیر مادی و نامشهود بوده و ممکن است شرکتی به خاطر دارا بودن این عوامل سودی بیش از سود متعارف شرکتهای مشابه در صنعتی که فعالیت دارد کسب نماید. به این عوامل اصطلاحاً «سرقفلی» گویند.

به عبارت دیگر سرقفلی عبارت است از مبلغی که خریدار حاضر است مازاد بر ارزش واقعی داراییهای مشهود پرداخت نماید. چون سرقفلی به تدریج ایجاد می شود لذا شناسایی و ثبت آن در دفاتر با توجه به اصل تحقق و اصل بهای تمام شده جایز نیست، مگر در شرایطی که این دارایی خریداری گردد.

مثال ۶-۱۵- افشین و رامین شرکای شرکت تضامنی افشین و شرکاء بوده و سهم الشرکه هر یک از آنها ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. آنها به ترتیب به نسبت ۴۰٪ و ۶۰٪ در سود و زیان سهم هستند. در ۱۵ اردیبهشت سال ۱۳۸۲ شرکاء توافق نمودند چنانچه سعید با پرداخت مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال به عنوان شریک جدید پذیرفته شود و ۲۵٪ سرمایه شرکت به او اختصاص یابد و شرکاء توافق نمایند که حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح گردد، نحوه محاسبه سرقفلی به شرح جدول زیر خواهد بود:

سهم سعید در ۲۵٪ سرمایه شرکت	$0.25X = 800000$
خالص ارزش واقعی داراییهای شرکت (مشهود و نامشهود)	$X = 3200000$
سرمایه شرکای قدیم	۱۰۰۰۰۰۰
سرمایه شریک جدید	<u>۸۰۰۰۰۰</u>
خالص داراییهای مشهود	<u>(۱۸۰۰۰۰۰)</u>
سرقفلی	<u>۱۴۰۰۰۰۰</u>

ثبت دفاتر با توجه به محاسبات فوق

تاریخ	شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
سال ۸۲	حساب صندوق		۸۰۰۰۰۰	
۲/۱۵	حساب سرمایه سعید			۸۰۰۰۰۰
	بابت سرمایه گذاری سعید			
	حساب سرقفلی		۱۴۰۰۰۰۰	
۲/۱۵	حساب سرمایه افشین (۴۰٪ × ۱۴۰۰۰۰۰)			۵۶۰۰۰۰
	حساب سرمایه رامین (۶۰٪ × ۱۴۰۰۰۰۰)			۸۴۰۰۰۰
	بابت شناسایی و ثبت سرقفلی			

*: اگر قرار بر این بود که سعید بابت سرقفلی شرکت مبلغی پرداخت نماید ولی حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح نشود، حساب صندوق بدهکار و حساب سرمایه شرکای قدیم به نسبت تقسیم سود و زیان، از مبلغ پرداخت شده بابت سرقفلی بستانکار می گردید.

۳-۱- ب : اختصاص پاداش به شریک جدید

هنگامی که شریک جدید دارای تخصص و یا توانایی ویژه ای باشد، شرکای قدیم به منظور استفاده از تخصص و توانایی وی در جهت پیشرفت و سود دهی شرکت، ممکن است توافق نمایند که شریک جدید با پرداخت مبلغ کمتری نسبت به آنچه که به بستانکار حساب سرمایه اش منظور می شود، وارد شرکت شود. این امر به منزله پاداش و امتیازی است که شرکای قدیم برای شریک جدید قائل شده اند و مبلغ اضافی به بدهکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور می گردد.

مثال ۶-۱۶- افشین و رامین شرکای شرکت تضامنی افشین و شرکاء بوده و سهم الشرکه هر یک از آنها ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. آنها به ترتیب به نسبت ۴۰٪ و ۶۰٪ در سود و زیان سهم هستند. در ۱۵ اردیبهشت سال ۱۳۸۲ شرکاء توافق نمودند که سعید با پرداخت ۴۰۰۰۰۰ ریال مالک ۴۰٪ سرمایه شرکت گردد و به همین نسبت در سود و زیان شرکت سهم شود. نحوه محاسبه پاداش شریک جدید و سهم مشارکت شرکای قدیم در سود و زیان پس از ورود سعید به شرح زیر است:

سرمایه شرکای قدیم	$500000 + 500000 = 1000000$
وجه نقد سرمایه گذاری شده توسط سعید	$\frac{400000}{1400000}$
جمع سرمایه پس از ورود سعید	
\times درصد مالکیت سعید در سرمایه شرکت	$\frac{40}{560000}$
سرمایه سعید بر اساس توافق شرکاء	
وجه پرداختی توسط سعید	$\frac{(400000)}{160000}$
پاداش شریک جدید	

پس از ورود سعید نسبت مشارکت شرکای قدیم در سود و زیان نیز تغییر می کند.

سهم شرکای قدیم از سود و زیان پس از ورود سعید $1 - \frac{40}{60} = \frac{20}{60}$

سهم افشین از سود و زیان پس از ورود سعید $\frac{20}{60} \times \frac{40}{60} = \frac{8}{60}$

سهم رامین از سود و زیان پس از ورود سعید $\frac{20}{60} \times \frac{60}{60} = \frac{20}{60}$

۴-۱ ب: سرمایه گذاری مستقیم و عدم اختصاص پاداش به طرفین

در صورتی که امتیازات شریک جدید و مطلوبیت شرکت تضامنی جبران کننده یکدیگر باشند، ممکن است شریک جدید معادل آورده خویش، مالک سرمایه شرکت گردد.

مثال ۶-۱۷- افشین و رامین شرکای شرکت تضامنی افشین و شرکاء بوده و سهم الشرکه هر یک از آنها ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. آنها به ترتیب به نسبت ۴۰٪ و ۶۰٪ در سود و زیان سهم هستند. در ۱۵ اردیبهشت سال ۱۳۸۲ شرکاء توافق نمودند که چنانچه سعید مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال در شرکت سرمایه گذاری نماید و در $\frac{1}{3}$ سرمایه شرکت سهم گردد، مطلوبست محاسبات لازم پس از ورود سعید؟

خالص داراییها (حقوق صاحبان سرمایه) قبل از ورود سعید	۱۰۰۰۰۰۰
وجه نقد سرمایه گذاری شده توسط سعید	<u>۵۰۰۰۰۰</u>
جمع خالص داراییها پس از ورود سعید	۱۵۰۰۰۰۰
× نسبت مالکیت سعید در سرمایه شرکت	<u>$\frac{1}{3}$</u>
سهم سعید از سرمایه شرکت	۵۰۰۰۰۰
وجه نقد سرمایه گذاری شده توسط سعید	<u>(۵۰۰۰۰۰)</u>
پاداش شرکاء	<u>- ۰ -</u>

۲- ب: ورود شریک جدید و تجدید ارزیابی داراییها و بدهیها

در اغلب موارد، در زمان ورود شریک جدید، ارزش داراییها و بدهیهای ثبت شده در دفاتر شرکت مورد توافق شرکای قدیم و جدید قرار نمی گیرد. ممکن است شرکای قدیم ادعا نمایند که ارزش داراییهای شرکت بیش از ارزشی است که در دفاتر ثبت شده است و یا شریک جدید ادعا نماید که ارزش داراییهای شرکت در اثر گذشت زمان کاهش یافته است. همچنین در مورد بدهیها نیز ممکن است عدم توافقیهای وجود داشته باشد. در این شرایط، کلیه ارقام دارایی و بدهی با توافق شرکاء و یا توسط کارشناس رسمی ارزیابی و اثرات ناشی از تجدید ارزیابی در حسابداری تحت عنوان «حساب تجدید ارزیابی» منظور می شود. مانده حساب تجدید ارزیابی که سود یا زیان

ناشی از تجدید ارزیابی می باشد، به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه به سرمایه شرکای قدیم منتقل می گردد. به سود و زیان ناشی از تجدید ارزیابی سود و زیان حاصل از نگهداری دارایی و بدهی نیز می گویند.

فصل هفتم

حسابداری تشکیل شرکت سهامی

۷-۱- تعریف یا مفهوم شرکت سهامی :

شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنها می باشد. طبق قانون تجارت "شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می شود ولو اینکه موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد". شرکت سهامی دارای شخصیت حقوقی است که جدا از شخصیت افرادی می باشد که آن شرکت را تشکیل داده اند. این شخصیت دارای حقوق و تعهداتی است، که می تواند مالک دارایی باشد و برای ادامه فعالیت خود بدهی نیز تقبل نماید. تاسیس شرکت سهامی مستلزم تنظیم اساسنامه ای است که بر اساس قوانین موضوعه متبوعه ی کشوری که در آن به ثبت رسیده تعیین می شود.

اساسنامه معمولا شامل نام و هدف از تاسیس شرکت، نام موسسین، مبلغ سرمایه ی شرکت اعم از نقدی و غیر نقدی، تعداد سهام با نام و بی نام، نحوه ی انتقال و طریقه تبدیل سهام، نحوه افزایش و کاهش سرمایه شرکت، نحوه ی اداره شرکت و تعیین وظایف و حدود و اختیارات مدیران، تعیین آغاز و پایان سال مالی شرکت، نحوه تغییر اساسنامه، نحوه ی انحلال و تصفیه آن و محل شرکت می باشد.

۷-۲- انواع شرکت سهامی :

شرکت سهامی طبق قانون تجارت به دو نوع شرکت تقسیم می شود:

۱- شرکت سهامی عام ۲- شرکت سهامی خاص

۱- **شرکت سهامی عام:** شرکت سهامی عام شرکتی است که مؤسسین آن قسمتی از سرمایه ی شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کنند.

۲- **شرکت سهامی خاص:** شرکتی است که تمام سرمایه آن در موقع تاسیس منحصرأ توسط مؤسسین تامین می گردد.

نکته : در شرکت های سهامی عام باید عبارت شرکت سهامی عام و در شرکت سهامی خاص باید عبارت شرکت سهامی خاص قبل از نام شرکت یا بعد از آن بدون فاصله با ذکر نام شرکت در کلیه ی اوراق اطلاعیه ها و آگهی های شرکت به طور روشن و خوانا قید شود.

۷-۳- تفاوت شرکت سهامی عام و خاص:

۱- مؤسسین شرکت های سهامی عام باید حداقل ۲۰٪ سرمایه شرکت را تعهد و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را در یک حساب بانکی به نام شرکت در شرف تاسیس واریز نموده ولی در شرکت های سهامی

خاص تمام سرمایه شرکت در زمان تاسیس توسط مؤسسين تعهد و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده به حساب بانکی واریز گردد.

۲- حداقل سرمایه لازم برای تأسیس شرکت سهامی عام ۵۰۰۰۰۰۰ میلیون ریال و در شرکتهای سهامی خاص ۱۰۰۰۰۰۰ میلیون ریال می باشد.

۳- تشکیل شرکت سهامی عام دو مرحله ای بوده و شرکت سهامی خاص یک مرحله ای است.

۴- حداکثر مبلغ اسمی در شرکت های سهامی عام ده هزار ریال و در شرکت سهامی خاص محدودیتی وجود ندارد

۵- در شرکت های سهامی عام دعوت مجمع عمومی الزامی است ولی در شرکت سهامی خاص الزامی نیست

۶- افزایش سرمایه در شرکت های سهامی عام فقط بطور نقد مجاز است حال آنکه در شرکت سهامی خاص بطور غیر نقدی هم امکان پذیر است.

۷- تعداد سهام داران در شرکت سهامی عام ۵ نفر و در سهامی خاص ۳ نفر می باشد.

۸- تعداد اعضای هیأت مدیره در شرکت سهامی عام ۵ نفر و در سهامی خاص ۳ نفر می باشد.

۹- نقل و انتقال سهام در شرکت های سهامی عام منوط به موافقت مدیران یا مجمع عمومی نیست ولی در شرکت سهامی خاص معمولاً منوط به موافقت مدیران یا مجمع عمومی است.

۱۰- شرکت های سهامی عام می تواند مبادرت به صدور اوراق قرضه نماید ولی شرکت سهامی خاص چنین اختیاری ندارد.

۱۱- تبدیل شرکت سهامی خاص به شرکت های سهامی عام طبق شرایطی خاص امکان پذیر خواهد بود.

۱۲- فروش سهام شرکت سهامی عام تحت شرایطی در بازار بورس امکان پذیر بوده ولی چنین مجوزی در شرکت سهامی خاص وجود ندارد.

۷-۴- ویژگی های شرکت سهامی :

۱- شخصیت قانونی مستقل

۲- محدودیت مسئولیت سهامداران

۳- قابلیت نقل و انتقال حقوق مالکین

۴- تداوم بقاء یا استمرار موجودیت

۵- سهام داران نماینده شرکت نمی باشند

۶- معافیت های مالیات.

۱- **شخصیت قانونی مستقل :** شرکت سهامی دارای هویت قانونی به عنوان یک شخصیت حقوقی مستقل، مجزا از شخصیت افرادی است که بر اساس قانون آن را تشکیل داده اند.

۲- **محدودیت مسئولیت سهام داران :** شرکت در مقابل عملیات و تعهدات خود مسئولیت دارد زیرا دارای شخصیت قانونی مستقل می باشد و این به اندازه ی ارزش اسمی سهام هر سهام دار می باشد.

۳- **قابلیت نقل و انتقال حقوق مالکین :** انتقال سهام از یک سرمایه گذار به سرمایه گذار دیگر بدون متوقف شدن عملیات شرکت انجام می گیرد و این مالکیت بدون محدودیت در شرکت عام است ولی در شرکت سهامی خاص باید با موافقت سایر سهام داران انجام گیرد.

۴- **تداوم بقاء یا استمرار موجودیت :** عمر شرکت نامحدود بوده و بقای آن به مالکان بستگی ندارد.

۵- **سهام داران نماینده شرکت نمی باشند:** طبق قانون، مدیریت شرکت نماینده ی قانونی آن می باشد مانند یک شخصیت حقیقی می تواند علیه شخصیت های حقوقی یا حقیقی دیگر طرح دعوی نماید.

۶- **معافیت های مالیات:** شرکت های سهامی عام که وارد بورس اوراق بهادار می شوند از پرداخت ۱۰٪ مالیات بر درآمد شرکت ها معاف می باشند.

۷-۵- تعریف و خصوصیات سهام

در شرکت سهامی، شرکت متشکل از تعداد سهام می باشد. ورقه یا برگه ی سهام مدرک مالکیت در شرکت سهامی است طبق ماده ۲۴ قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه ی شرکت سهامی است که نشانگر میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی است.

ورقه سهم سند قابل معامله ای است که نماینده ی تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. تا زمانی که تمامی مبلغ اسمی سهام توسط دارنده ی آن پرداخت نشده برگ سهام صادر نمی شود.

طبق ماده ۲۷ قانون تجارت تا زمانی که اوراق سهام صادر نشده است شرکت باید برای صاحبان سهام گواهینامه ی موقت صادر و در اختیار آنها قرار دهد. این گواهینامه معرف تعداد و نوع سهام و مبلغ پرداخت شده ی آن می باشد. شرکت پس از تمامی مبلغ اسمی سهم از دارندگان آن، اوراق سهام صادر و به صاحبان سهام تسلیم می نماید و گواهینامه موقت سهام را مسترد و باطل اعلام می نماید.

۷-۶- انواع سهام

۱- سهام با نام

۲- سهام بی نام

۱- **سهام با نام :** سهامی که نام دارنده ی آن روی ورقه ی سهم قید گردیده است نقل و انتقال این نوع سهام باید در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت برسد انتقال دهنده یا وکیل یا نماینده ی قانونی او باید انتقال را در دفتر مزبور امضاء نماید.

۱- **سهام بی نام** : نام دارنده در آن درج نمی شود و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده ی آن مالک آن شناخته می شود سهام بی نام به سهولت قابل نقل و انتقال بوده و انتقال با قبض و اقباض تحقق می یابد و سهولت موجب رونق در مبادلات بورس اوراق بهادار می گردد.

۷-۲- انواع سهام از لحاظ سهم شدن در سود

۱- سهام عادی

۲- سهام ممتاز

۷-۲-۱- سهام عادی :

سهام عادی به منزله ی حقوق مازاد اولیه در شرکت سهامی است که معرف حقوق سهامداران عادی در خالص دارایی های واحد تجاری می باشد در شرکت هایی که یک نوع سهام منتشر و مزایای خاصی برای آن پیش بینی نشده باشد سهام عادی نامیده می شود.

۷-۲-۲- حقوق و مزایای صاحبان سهام عادی

صاحبان سهام عادی دارای حقوق و مزایای به قرار زیر می باشند:

- ۱- حق سهم شدن در سود و زیان شرکت: صاحبان سهام عادی انتظار دریافت سود سهام به نسبت تعداد سهامی که در اختیار دارند می باشند، توزیع سود سهام بستگی به تصویب هیئت مدیره و مجمع عمومی سالیانه دارد و تا زمانی که تصویب نشود به عنوان بدهی شرکت تلقی نمی شود.
- ۲- حق سهم شدن در انتخابات مدیریت شرکت: هر سهم عادی دارای یک رأی بوده و طبق مفاد اساسنامه، صاحبان سهام می توانند اعضا هیئت مدیره را انتخاب و از طریق رای شرکت را اداره و کنترل کنند.
- ۳- حق سهم شدن در دارایی های شرکت در زمان انحلال: در زمان انحلال مدیر تصفیه پس از تسویه حساب با بدهی ها و پرداخت هزینه های تصفیه، آنچه که باقی می ماند، بین صاحبان سهام عادی به نسبت تعداد سهامی که دارند، توزیع می نماید.

- ۴- حق سهم شدن در حق تقدم خرید سهام در هنگام افزایش سرمایه: سهامداران فعلی برای خرید سهام حق اولویت داشته، به نسبت سهامی که دارند، از این مزایا بهره مند می شوند.

۷-۲-۳- سهام ممتاز :

معرف نوعی مالکیت محدود در شرکت سهامی است که دارندگان این نوع سهام علاوه بر دریافت مبلغ محدود و معین از سود دارای امتیازاتی بوده که بر اساس آن قبل از توزیع هر گونه دارایی بین سهام داران عادی از این نوع مزایا برخوردار می گردند .

سهام ممتاز ممکن است در چندین مرحله منتشر شده و دارای مزایای متنوعی باشد برخی فقط در منافع شرکت سهامی بوده و برخی علاوه بر منافع در سود شرکت مزایای حق تقدم در دریافت دارایی ها در زمان انحلال شرکت را دارند.

۷-۴- امتیازات سهام ممتاز :

- ۱- اولویت در دریافت سود سهام
- ۲- حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی
- ۳- حق تقدم به سهام ممتاز در بازافت سرمایه هنگام انحلال شرکت
- ۴- سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی
- ۵- سهام ممتاز قابل باز خرید با اختیار صادر کننده
- ۶- سهام ممتاز قابل باز خرید با اختیار دارنده سهام

۱- اولویت در دریافت سود :

این اولویت ها، معرف حقوق دارندگان سهام ممتاز برای دریافت سود سهام سالانه بر مبنای مبلغ ریالی یا درصدی از مبلغ اسمی سهام تعیین می گردد حق تقدم در دریافت سود سهام ممتاز در مقایسه با سهام داران عادی به این معنی است که در زمان تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی، ابتدا سود سهام ممتاز بر مبنای تعیین شده پرداخت و باقی مانده ی سود بین سهام داران عادی تقسیم می گردد.

حق تقدم دریافت سود سهام ممتاز تابع ویژگی های خاصی به شرح زیر است :

الف) سود سهام ممتاز با سود انباشته: بدین معنی است که شرکت به هر دلیلی سود سهام را اعلام و توزیع ننماید، سهم سود سهامداران ممتاز با توجه به نرخ سود از پیش تعیین شده، مبلغ آن انباشته می گردد مبلغ انباشته شده ی سال های قبل، در هنگام اعلام سود، ابتدا سود سهام ممتاز انباشته که معوق مانده، پرداخت و سپس باقی مانده ی سود بین سهامداران عادی توزیع می گردد.

سود معوق: سود متعلق به سهامداران ممتاز را سود معوق گویند.

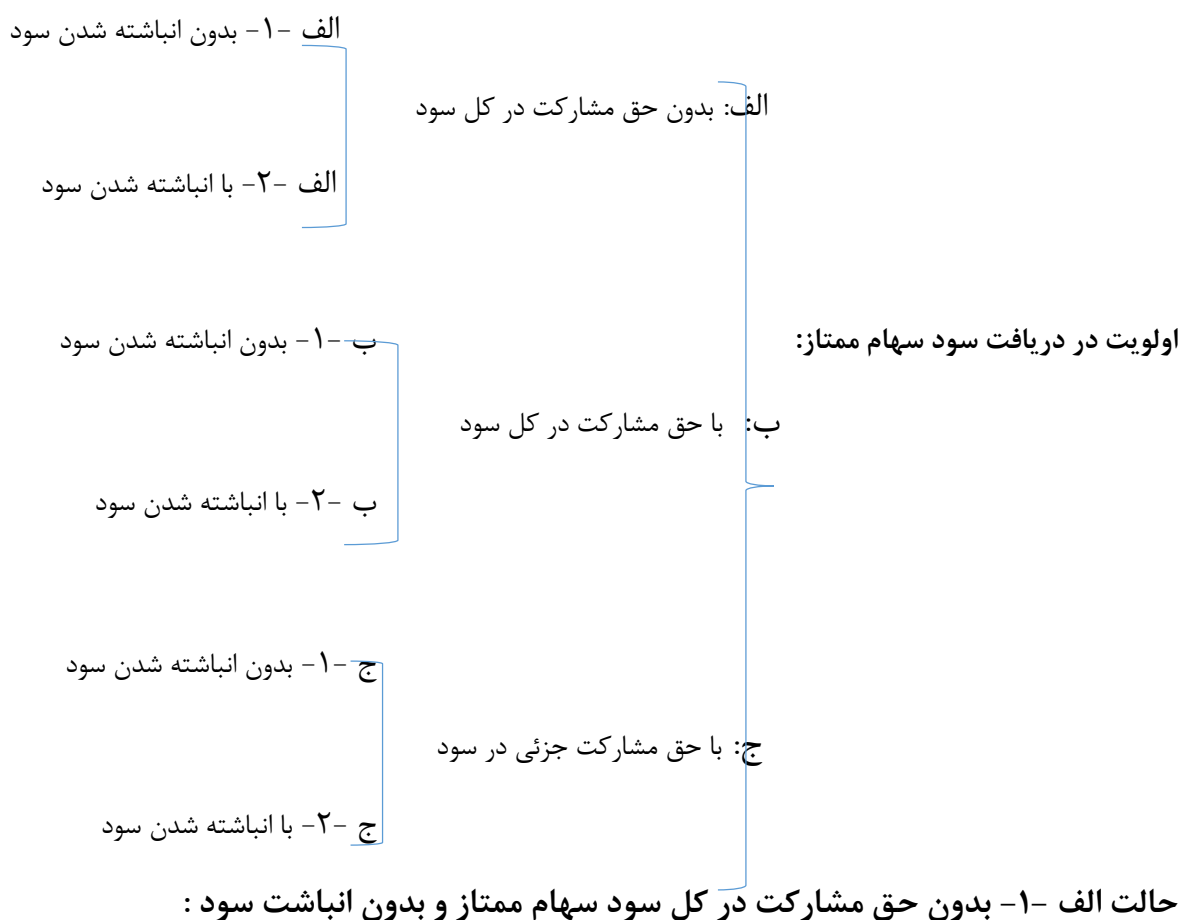
ب) سهام ممتاز بدون سود انباشته: سود سهام رد شده و تصویب نشده انباشت نمی شود، سهامداران ممتاز فقط محقق به دریافت سود سهام ممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده در سال جاری می باشد و از بابت سود سهام معوق هیچ مبلغی دریافت نمی نمایند.

ج) سهام ممتاز مشارکت در کل سود: بدین معنی است که، این نوع سهام علاوه بر دریافت مبلغ سود بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده برای هر سال، در کل سود سهامی بوده و از آن بابت سود سهام اضافی دریافت می نمایند. (به طور مثال: سهام ممتاز ۱۰٪ با مشارکت در کل سود، ابتدا سود سهام ممتاز و عادی معادل ۱۰٪ مبلغ اسمی

مشابه هم دریافت نموده در صورتی که سود اضافی داشته باشد به نسبت مبلغ اسمی سرمایه بین سهام عادی و ممتاز توزیع می گردد) برخی از سهام هر دو مزایا یعنی سود انباشته و حق مشارکت در کل سود را دارند.

د) سهام ممتاز دارای حق مشارکت جزئی در کل سود: در این حالت، صاحبان این نوع سهام، علاوه بر دریافت سود سهام با نرخ از پیش تعیین شده، فقط تا درصد محدودی که در اساسنامه شرکت و ورقه سهام پیش بینی شده، در باقی مانده ی سود سهام می باشند.

که در یک نگاه می توان اولویت در دریافت سود سهام ممتاز را به صورت شکل زیر آورد:



مثال ۷-۱: در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سهام ممتاز ۸٪، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال

مطلوب است: سهام بدون حق مشارکت در کل سود و سهام ممتاز بدون انباشت سود؟

حل : اول سهام ممتاز بعد سهام داران عادی

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهامداران عادی	-	$80000 - 16000 = 64000$	۶۴۰۰۰
جمع	۱۶۰۰۰	۶۴۰۰۰	۸۰۰۰۰

حالت الف -۲- بدون حق مشارکت در کل سود سهام ممتاز و با انباشت سود :

مثال ۷-۲: در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سهام ممتاز ۸٪ ، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال

سهام ممتاز با سود انباشته بدون مشارکت در سود بوده و سود سهام در سه سال پرداخت نشده است

مطلوب است: سهام بدون حق مشارکت در کل سود و سهام ممتاز با انباشت سود؟

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز ۸٪ سه سال معوق	$20000 \times 10 \times 8\% \times 3 = 48000$	-	۴۸۰۰۰
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهامداران عادی	-	$80000 - 64000 = 16000$	۱۶۰۰۰
جمع	۶۴۰۰۰	۱۶۰۰۰	۸۰۰۰۰

حالت ب -۱- با حق مشارکت در کل سود سهام ممتاز و بدون انباشت سود :

مثال ۷-۳: در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سهام ممتاز ۸٪ ، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال

مطلوب است: سهام با حق مشارکت در کل سود و سهام ممتاز بدون انباشت سود؟

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
مشمول سود سهام به سهامداران عادی		$30000 \times 10 \times 8\% = 24000$	۲۴۰۰۰
مبلغ آماده برای مشارکت $80000 - 40000 = 40000$			
سهام سود سهام ممتاز مشارکت در کل سود	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$		۱۶۰۰۰
سهام سود سهام عادی مشارکت در کل سود	-	$30000 \times 10 \times 8\% = 24000$	۲۴۰۰۰
جمع	۳۲۰۰۰	۴۸۰۰۰	۸۰۰۰۰

$$\text{نرخ مشارکت} = \frac{\text{مبلغ آماده برای مشارکت}}{\text{جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی}} = \frac{40000}{500000} = 0/08$$

جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی به صورت زیر بدست می آید:

$$(30000 \times 10) + (20000 \times 10) = 500000$$

حالت ب - ۲- با حق مشارکت در کل سود سهام ممتاز و با انباشت سود :

مثال ۷-۴: در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سهام ممتاز ۸٪، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال

سود سهام در سال قبل پرداخت نشده است

مطلوب است: سهام با حق مشارکت در کل سود و سهام ممتاز با انباشت سود؟

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز ۸٪ یک سال معوق	$20000 \times 10 \times 8\% \times 1 = 16000$	-	۱۶۰۰۰
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
سود به سهامداران عادی ۸٪ سال جاری		$30000 \times 10 \times 8\% = 24000$	۲۴۰۰۰
مبلغ آماده برای مشارکت $80000 - 56000 = 24000$			
سهام سود سهام ممتاز مشارکت در کل سود	$20000 \times 10 \times 4,8\% = 9600$		۹۶۰۰

سهم سود سهام عادی مشارکت در کل سود	-	$30000 \times 10 \times 4.8\% = 14400$	۱۴۴۰۰
جمع	۴۱۶۰۰	۳۸۴۰۰	۸۰۰۰۰

$$\text{نرخ مشارکت} = \frac{\text{مبلغ آماده برای مشارکت}}{\text{جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی}} = \frac{24000}{500000} = 0.048$$

حالت ج-۱- با حق مشارکت جزئی در سود سهام ممتاز و بدون انباشت سود :

مثال ۷-۵ : در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سهام ممتاز ۸٪، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال

سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال

سهام ممتاز ۸٪، بدون سود انباشته با حق مشارکت جزئی تا ۳ درصد اضافی بر نرخ سود سهام ممتاز در سود مازاد مشارکت می نماید.

مطلوب است: سهام با حق مشارکت جزئی تا ۳ درصد سود سهام ممتاز بدون انباشت سود؟

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
سود به سهامداران عادی ۸٪ سال جاری		$30000 \times 10 \times 8\% = 24000$	۲۴۰۰۰
مبلغ آماده برای مشارکت $80000 - 40000 = 40000$			
سهم سود سهام ممتاز مشارکت در سود	$20000 \times 10 \times 3\% = 6000$		۶۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهامداران عادی	-	$40000 - 6000 = 34000$	۳۴۰۰۰
جمع	۲۲۰۰۰	۵۸۰۰۰	۸۰۰۰۰

$$\text{نرخ مشارکت} = \frac{\text{مبلغ آماده برای مشارکت}}{\text{جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی}} = \frac{40000}{500000} = 0.08$$

حالت ج-۲- با حق مشارکت جزئی در سود سهام ممتاز و با انباشت سود :

مثال ۷-۶: در شرکت سهامی الف اطلاعات زیر در دسترس است:

سهام عادی ۳۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال سهام ممتاز ۸٪، ۲۰۰۰۰ هزار سهم ارزش اسمی هر سهم ۱۰ ریال سود قابل تقسیم ۸۰۰۰۰ هزار ریال، سهام ممتاز ۸٪، با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۳ درصد اضافی بر نرخ سود سهام ممتاز در سود مازاد مشارکت می نماید. سود سهام در دو سال اخیر پرداخت نشده است.

مطلوب است: سهام با حق مشارکت جزئی تا ۳ درصد سود سهام ممتاز با انباشت سود؟

شرح	سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
سود سهام ممتاز ۸٪ دو سال معوق	$20000 \times 10 \times 8\% \times 2 = 32000$	-	۳۲۰۰۰
سود سهام سهامداران ممتاز ۸٪ سال جاری	$20000 \times 10 \times 8\% = 16000$	-	۱۶۰۰۰
سود به سهامداران عادی ۸٪ سال جاری		$30000 \times 10 \times 8\% = 24000$	۲۴۰۰۰
مبلغ آماده برای مشارکت $80000 - 72000 = 8000$			
سهام سود سهام ممتاز مشارکت در سود	$20000 \times 10 \times 1.6\% = 3200$		۳۲۰۰
سهام سود سهام عادی مشارکت در سود	-	$30000 \times 10 \times 1.6\% = 4800$	۴۸۰۰
جمع	۵۱۲۰۰	۲۸۸۰۰	۸۰۰۰۰

$$(30000 \times 10) + (20000 \times 10) = 500000$$

$$\text{نرخ مشارکت} = \frac{\text{مبلغ آماده برای مشارکت}}{\text{جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی}} = \frac{8000}{500000} = 0.016$$

از آنجایی که مبلغ آماده برای مشارکت کمتر از ۳ درصد می باشد، نرخ تخصیص سود سهام مشارکت در سال جاری برابر ۰/۰۱۶ است.

۷-۸- سیستم عملیات حسابداری در شرکت های سهامی:

حسابداری انتشار سهام:

فرایند ثبت صدور سهام بستگی به چگونگی انتشار آن دارد. نحوه عمل حسابداری صدور سهام بستگی به تامین منابع آن دارد که به قرار زیر تشریح می گردد:

۱. حسابداری صدور سهام مبتنی بر تعهد پرداخت
۲. حسابداری صدور سهام با ارزش اسمی
۳. حسابداری صدور سهام بدون ارزش اسمی

۴. حسابداری صدور سهام به صورت یکجا
۵. حسابداری صدور سهام در مقابل اموال و خدمات
۶. حسابداری هزینه های صدور سهام
۷. حسابداری ارزیابی سهام
۱. حسابداری صدور سهام مبتنی بر تعهد پرداخت:

حسابداری شرکت سهامی عام:

تا قبل از تشکیل رسمی شرکت، عملیات حسابداری در دفاتر غیررسمی بنام دفتر موسسین انجام می شود و پس از به ثبت رسیدن شرکت به دفاتر قانونی منتقل می شوند:

۱- تعهد موسسین:

برای این شرکت ها معادل یک پنجم یا ۲۰٪ سرمایه شرکت به وسیله موسسین شرکت تامین و تعهد می نماید و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را در یک حساب بانکی بنام شرکت در شرف تاسیس واریز نمایند. که در این حالت ثبت های زیر را انجام می دهیم:

حساب بانک شرکت سهامی در شرف تاسیس (معادل سرمایه پرداخت شده) ××

تعهد موسسین یا سهامداران (معادل سرمایه تعهد شده) ××

سهام سرمایه (معادل سرمایه موسسه) ××

۲- پرداخت تعهد موسسین:

در هنگام پرداخت تعهد موسسین ثبت زیر انجام می گیرد:

بانک ××

تعهد موسسین ××

۳- پرداخت هزینه های تاسیس یا مخارج تاسیس:

کلیه مخارج تاسیس یا راه اندازی شرکت توسط هیئت موسس پرداخت و به صورت زیر ثبت می شود:

هزینه یا مخارج تاسیس ××

حساب های پرداختنی ××

۴- واگذاری سهام به مردم:

هنگامی که باقیمانده سهام به مردم واگذار می شود ثبت زیر انجام می گیرد:

حساب بانک شرکت سهامی در شرف تاسیس ××

تعهد سهامداران ××

سهام سرمایه ××

۵- پرداخت بدهی سهامداران به شرکت:

پرداخت بدهی سهامداران به شرکت به دو حالت است که سه صورت زیر می باشد:

الف) در صورتی که اعضاء در موعد مقرر بدهی خود را پرداخت کنند:

بانک ××

تعهد سهامداران ××

ب) در صورتی که اعضاء بدهی خود را با تاخیر پرداخت کنند در این حالت مبلغی را به عنوان جریمه دیر کرد از آنها دریافت می شود:

بانک (معادل بدهی + جریمه) ××

تعهد سهامداران (معادل بدهی) ××

درآمد جریمه دیر کرد (معادل جریمه) ××

ج) در صورتی که سهامداران بدهی خود را پرداخت نکنند سهام آنها توسط شرکت به فروش رفته که پس از کسر بدهی و هزینه های فروش مابقی به حساب های آنها واریز می شود

بانک (قیمت فروش - هزینه) ××

تعهد سهامداران (معادل بدهی) ××

درآمد جریمه دیر کرد (معادل جریمه) ××

حساب های پرداختنی ××

۶- پرداخت بدهی به سهامداران:

در هنگام پرداخت بدهی به سهامداران که سهام آنها به فروش رسید ثبت زیر انجام می گیرد:

حساب های پرداختنی ××

بانک ××

مثال ۷-۷- یک شرکت سهامی دارای ۱۰۰۰۰ سهم هزار ریالی به صورت زیر تشکیل شد:

۱۳XX/۰۷/۰۱ - موسسین شرکت ۲۰٪ سرمایه شرکت را تعهد که ۳۵٪ آن را نقدی پرداخت نمودند.

۱۳XX/۰۷/۱۰ - ۱۰۰۰۰۰۰ ریال توسط یکی از موسسین بابت هزینه های تاسیس پرداخت شد.

۱۳XX/۰۷/۱۵ - باقیمانده سهام شرکت از طریق پذیره نویسی در اختیار عموم مردم گذاشته شد که ۳۵٪ آن را نقدی پرداخت نمودند.

۱۳XX/۰۷/۳۰ - اساسنامه شرکت تصویب شد و دفاتر قانونی شرکت دریافت گردید

۱۳XX/۰۸/۱۵ - بدهی شرکت به یکی از اعضا بابت هزینه های تاسیس پرداخت شد

۱۳XX/۰۸/۳۰ - دارندگان ۶۰۰۰ سهام در مهلت مقرر بدهی خود را به شرکت پرداخت نمودند

۱۳XX/۰۹/۳۰ - دارندگان ۱۰۰۰ سهام پس از یک ماه تاخیر با پرداخت ۲۰۰۰۰۰ ریال جریمه دیرکرد بدهی خود را پرداخت نمودند.

۱۳XX/۱۰/۳۰ - دارندگان باقی سهام به شرکت مراجعه نکردند و شرکت سهام آن ها را به قیمت هر سهم ۱۵۰۰ ریال پس از پرداخت ۵۰۰۰۰ ریال به عنوان هزینه کارمزد به فروش رسانده و مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال را به عنوان جریمه دیر کرد به آنها اختصاص داد.

مطلوب است ثبت فعالیت های فوق در دفاتر شرکت سهامی؟

۱۳XX/۰۷/۰۱ -

بانک شرکت سهامی در شرف تاسیس ۷۰۰۰۰۰

تعهد موسسین یا سهامداران ۱۳۰۰۰۰۰

سهام سرمایه ۲۰۰۰۰۰۰

کل سرمایه شرکت $1000000 = 1000 \times 100000$

سرمایه موسسین $200000 = 20\% \times 1000000$

سرمایه پرداخت شده $700000 = 35\% \times 2000000$

تعهد شده $1300000 = 2000000 - 700000$

۱۳XX/۰۷/۱۰ -

هزینه یا مخارج تاسیس ۱۰۰۰۰۰۰

حساب های پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

۱۳XX/۰۷/۱۵ -

بانک شرکت سهامی در شرف تاسیس ۲۸۰۰۰۰۰

تعهد موسسین یا سهامداران ۵۲۰۰۰۰۰

سهام سرمایه ۸۰۰۰۰۰۰

باقیمانده سهام شرکت $۱۰۰۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰ = ۸۰۰۰۰۰۰$

سرمایه پرداخت شده $۸۰۰۰۰۰۰ \times ۳۵\% = ۲۸۰۰۰۰۰$

تعهد شده $۸۰۰۰۰۰۰ - ۲۸۰۰۰۰۰ = ۵۲۰۰۰۰۰$

۱۳XX/۰۷/۳۰-

در هنگام تصویب اساسنامه شد و دریافت دفاتر قانونی، کلیه حساب های دفاتر موسسین مانده گیری شده و به حساب دفاتر قانونی انتقال داده می شود.

بانک ۳۵۰۰۰۰۰

تعهد سهامداران ۶۵۰۰۰۰۰

هزینه تاسیس ۱۰۰۰۰۰۰

سهام سرمایه ۱۰۰۰۰۰۰۰

حساب های پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰۰

ثبت بابت تصویب اساسنامه شرکت

۱۳XX/۰۸/۱۵-

حساب های پرداختنی ۱۰۰۰۰۰۰

بانک ۱۰۰۰۰۰۰۰

۱۳XX/۰۸/۳۰-

بانک ۳۹۰۰۰۰۰

تعهد سهامداران ۳۹۰۰۰۰۰

ثبت بابت پرداخت بدهی به سهامداران

$۳۹۰۰۰۰۰ = ۶۵\% \times ۱۰۰۰ \times ۶۰۰۰$ و علت ۶۵٪ این است که ۳۵٪ آن قبلا پرداخت شده است

۱۳XX/۰۹/۳۰-

بانک (معادل بدهی + جریمه) ۸۵۰۰۰۰

تعهد سهامداران (معادل بدهی) ۶۵۰۰۰۰

درآمد جریمه دیر کرد (معادل جریمه) ۲۰۰۰۰۰۰

ثبت بابت پرداخت قسمتی از بدهی سهامداران شرکت

$$۶۵۰۰۰۰ = ۱۰۰۰ \times ۱۰۰۰ \times ۶.۵\% \text{ بدهی}$$

$$۸۵۰۰۰۰ = ۶۵۰۰۰۰ \times ۲۰۰۰۰۰ \text{ مبلغ پرداختنی}$$

$$-۱۳XX/۱۰/۳۰$$

بانک (قیمت فروش - هزینه) ۴۴۵۰۰۰۰

تعهد سهامداران (معادل بدهی) ۱۹۵۰۰۰۰

درآمد جریمه دیر کرد (معادل جریمه) ۱۵۰۰۰۰

حساب های پرداختنی ۲۳۵۰۰۰۰

ثبت بابت فروش باقیمانده سهام

$$۱۰۰۰۰۰ - (۶۰۰۰ + ۱۰۰۰) = ۳۰۰۰ \text{ باقیمانده سهام اعضا}$$

$$۱۹۵۰۰۰۰ = ۳۰۰۰ \times ۱۰۰۰ \times ۶.۵\% \text{ مبلغ بدهی}$$

$$۴۵۰۰۰۰۰ = ۳۰۰۰ \times ۱۵۰۰ \text{ قیمت فروش}$$

$$۴۴۵۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰ \text{ فروش ناخالص}$$

نکته:

بدهی + جریمه = مبلغ دریافتنی

$$(۱۲ \div \text{مدت تاخیر}) \times \text{نرخ جریمه} \times \text{مبلغ بدهی} = \text{جریمه}$$

۲. حسابداری صدور سهام با ارزش اسمی

ارزش اسمی هر سهم طبق اساسنامه و با توجه به مفاد قانون تجارت تعیین می شود، ارزش اسمی سهام منتشر شده در حساب سهام عادی یا ممتاز ثبت می شود. مبلغی که بیش از مبلغ اسمی سهام در قبال انتشار سهام دریافت می شود در حساب صرف سهام بستانکار می شود.

مبلغی که کمتر از مبلغ اسمی سهام در قبال انتشار سهام دریافت می شود در حساب کسر سهام بدهکار می شود.

مثال ۷-۸: شرکت سهامی آلفا ۱۰۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰۰۰ ریالی خود را (با نرخ ۵٪) به قیمت هر سهم

۱۳۰۰ ریال به فروش رساند همچنین در سال جاری ۴۰۰۰۰ سهم عادی ۵۰۰ ریالی این شرکت به قیمت هر سهم

۶۵۰ ریال منتشر می شود.

مطلوب است انجام ثبت لازم از بابت انتشار سهام؟

وجوه نقد ۳۹۰۰۰۰۰۰

سهم عادی (۴۰۰۰۰ × ۵۰۰) ۲۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۴۰۰۰۰ × ۱۵۰) ۶۰۰۰۰۰۰

سهم ممتاز (۱۰۰۰۰ × ۱۰۰۰) ۱۰۰۰۰۰۰۰

صرف سهام ممتاز (۱۰۰۰۰ × ۳۰۰) ۳۰۰۰۰۰۰

ثبت بابت انتشار صدور سهام

نمونه سوالات

- ۱- مفهوم حسابداری، مفهوم و تعریف حسابداری مالی
- ۲- تفاوت حسابداری مالی و حسابداری مدیریت:
- ۳- اصول، مفروضات و میثاق های حسابداری و ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری
- ۴- استفاده کنندگان حسابداری
- ۵- صورت های مالی چیست و انواع آن کدامند؟
- ۶- با توجه به اطلاعات زیر ترازنامه موسسه ایران خودرو را در تاریخ ۹۲/۰۸/۲۰ ترسیم کنید؟ ساختمان ۱ میلیون، زمین ۱۵ میلیون، وجه نقد ۳۱ میلیون، ماشین آلات ۲۵ میلیون، بدهکاران؟ بدهیها شامل: اسناد پرداختنی ۵ میلیون، وام ۱۱ میلیون، سرمایه ۱۵ میلیون، بستانکاران ۳۱ میلیون، حسابهای پرداختنی ۳۵ میلیون
- ۷- صورت سود و زیان (Profit and Lost Statement) و صورت حساب سرمایه :
- ۸- صورت سود و زیان جامع
- ۹- صورت جریان وجوه نقد (cash flow statement) و اهمیت صورت جریان وجوه نقد
- ۱۰- دسته بندی صورت جریان وجوه نقد چه چیزی را نشان می دهد با جزئیات توضیح دهید؟
- ۱۱- روش های ارزیابی موجودی های کالا کدامند
- ۱۲- مسائل و مثال های مربوط به روش های ارزیابی موجودی های کالا
- ۱۳- روش های محاسبه استهلاک دارایی های ثابت کدامند
- ۱۴- مسائل و مثال های مربوط به روش خط مستقیم یا اقساط مساوی استهلاک
- ۱۵- مسائل و مثال های مربوط به اولویت روش مجموع (ارقام) سنوات
- ۱۶- مسائل و مثال های مربوط به تغییر در برآورد حسابداری
- ۱۷- مسائل و مثال های مربوط به تغییر در رویه حسابداری:
- ۱۸- تعریف شرکتهای تضامنی، شرایط تشکیل و ویژگی های شرکت تضامنی:
- ۱۹- مسائل و مثال های مربوط به روشهای (مبانی) مختلف تقسیم سود (۵ مبنا)
- ۲۰- مسائل و مثال های مربوط به ورود (پذیرش) شریک جدید
- ۲۱- تعریف یا مفهوم شرکت سهامی، ویژگی های شرکت سهامی
- ۲۲- مسائل و مثال های مربوط به اولویت در دریافت سود سهام ممتاز: شش حالت
- ۲۳- مسائل و مثال های سیستم عملیات حسابداری در شرکت های سهامی