



جزوه خلاصه

اصول حسابداری ۲

۷۸ صفحه

بر اساس کتاب:
دکتر ایرج نوروش



Almasdl.ir

به نام خدا

شرکتهای تضامنی

مفهوم شرکت تضامنی :

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

در ماده ۱۱۶ قانون تجارت شرکت تضامنی به صورت زیر تعریف شده است:

شرکت تضامنی، شرکتی است که در تحت اسم مخصوصی برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود.

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

خصوصیات شرکتهای تضامنی

الف) انتخاب آزادانه شرکاء: در شرکت تضامنی چون هر شریک مسئول اعمال تجاری شرکای خود می باشد بنابراین طبق قانون شرکاء اجازه دارند شرکای خود را انتخاب کنند.

ب) عمر محدود: عمر شرکت تضامنی طبق قرارداد یا شرکتنامه می باشد بنابراین عمر آنها محدود است.

ج) مسئولیت نامحدود: هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت خواهد بود حتی اگر بیش از سرمایه شریک در شرکت باشد. طلبکاران از شرکت می توانند برای وصول طلب خود به هر

یک و یا تمام شرکاء مراجعه کنند. مسئولیت هر یک از شرکاء در برابر بدهیهای شرکت محدود به سهم الشرکه آنها نیست یعنی هر یک از شرکاء در مقابل تمام بدهیهای شرکت مسئولند.

(د) مدیریت: مدیریت شرکت تضامنی و هرگونه تصمیم گیری و کنترل آن در اختیار مالکین شرکت می باشد.

(ه) سهولت تشکیل: چون شرکت تضامنی بر اساس قرارداد تشکیل می شود لذا در هنگام تشکیل شرکت به مقررات کمتری نیاز است.

سرمایه شرکت

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

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

مالکیت مشترک داراییهای شرکت:

داراییهای شرکت تضامنی شامل داراییهایی که توسط شرکاء به شرکت وارد و یا در دوران فعالیت شرکت خریداری شده اند.

سهم هر یک از شرکاء هنگام انحلال شرکت تضامنی از داراییها بر اساس مانده حساب سرمایه آنها تعیین می شود.

شرکتنامه:

شرکتنامه سندی است که توسط شرکای اولیه شرکت تضامنی تنظیم و امضاء می شود. روابط حقوقی و مالی بین شرکاء از مواردی است که در شرکتنامه تعیین می شود.

موارد مهم مطرح در شرکتنامه معمولاً شامل نام و نوع شرکت، اسامی مؤسسين، سهم الشرکه هر یک از شرکاء، ترتیب تقسیم سود، ورود و خروج شرکاء، انحلال و... می باشد.

شرکاء

در شرکتهای تضامنی شرکاء به کسانی گفته می شود که شرکتنامه را قبل از تشکیل امضاء کرده یا بعد از ایجاد آن طبق ماده ۱۲ قانون تجارت وارد شرکت شده باشند که تعداد آنها طبق قانون تجارت حداقل ۲ نفر می باشد

تشکیل شرکت تضامنی

تشکیل اولیه شرکت تضامنی بر اساس توافق دو یا چند نفر برای انجام امور تجاری مشترک و سرمایه گذاری برای تحصیل سود می باشد. بعد از توافق شرکاء ابتدا یک حساب جاری به نام شرکت در شرف تاسیس افتتاح و سرمایه نقدی به آن حساب واریز می شود. سرمایه غیرنقدی نیز براساس ارزش بازار قیمت گذاری می شود. پس از آن شرکاء از بین خود مدیر یا مدیرانی انتخاب و همراه با شرکتنامه و سایر مدارک پس از حضور در اداره ثبت شرکتهای اقدام به ثبت و تاسیس رسمی شرکت می نمایند.

طبق قانون تجارت شرکت تضامنی زمانی تشکیل می شود که :

الف: شرکتنامه مطابق قانون تنظیم شده باشد.

ب: تمام سرمایه غیر نقدی و نقدی تقویم و تسلیم شده باشد.

حسابداری شرکتهای تضامنی:

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

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

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

سرمایه گذاری شرکاء:

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

سهم الشرکه نقدی:

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

سهم الشرکه غیر نقدی:

اگر تمام یا بخشی از سهم شرکت هر یک از شرکاء از طریق داراییهای غیر نقدی تادیه شود که در قانون تجارت به آورده غیر نقدی معروف است مطابق ماده ۱۲۲ قانون مذکور بایستی با موافقت شرکاء ارزیابی شود.

به موجب اصول متداول حسابداری ارزیابی آورده غیر-نقدی شرکاء به معنی تعیین ارزش منصفانه بازار آنها است. مبالغی که بابت ارزش آنها در دفاتر شرکت تضامنی ثبت گردیده مبالغ ارزیابی شده و مورد توافق دو شریک می باشد.

مثال:

فرض کنید آقایان عباسی، ستوده و فلاح توافق نمودند برای تشکیل شرکت تضامنی موارد زیر را به شرکت بیاورند آقای عباسی زمینی به قیمت یک میلیون ریال که ساختمانی به ارزش دو میلیون ریال تسلیم شرکت می نماید آقای قاسمی نیز مبلغ چهار میلیون ریال و آقای امیری نیز علاوه بر مبلغ دو میلیون ریال زمینی به ارزش سه میلیون ریال در اختیار شرکت قرار می دهد مطلوب است ثبت حسابداری این رویداد مالی:

وجه نقد ۷۰۰۰۰۰۰

ساختمان ۲۰۰۰۰۰۰

زمین ۳۰۰۰۰۰۰

حساب سرمایه آقای عباسی ۳۰۰۰۰۰۰

حساب سرمایه آقای قاسمی ۴۰۰۰۰۰۰

حساب سرمایه آقای امیری ۵۰۰۰۰۰۰

سرمایه گذاری مجدد

اگر شرکاء به هر دلیل اقدام به افزایش سرمایه شرکت نمایند حساب سرمایه آنها معادل دارایی سرمایه گذاری شده بستانکار و حساب دارایی مربوطه بدهکار می گردد.

مثال

آقای عباسی مقدار دو میلیون ریال به شرکت تسلیم می نماید که ثبت حسابداری آن به شرح زیر می باشد:

وجه نقد ۲۰۰۰۰۰۰

حساب سرمایه آقای عباسی ۲۰۰۰۰۰۰

صورت حساب سرمایه شرکاء:

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

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

۱- بابت جبران خدمات فردی که توسط هر یک از شرکاء به شرکت تضامنی ارائه شده است.

۲- بابت جبران سود تضمین شده سرمایه هر یک از شرکاء به شرکت تضامنی ارائه شده است.

۳- بابت ریسک سرمایه گذاری شرکاء

این سه عامل اساس نحوه تقسیم سود در شرکتهای تضامنی است.

ممکن است هر یک از شرکاء تمام وقت و دیگری نیمه وقت در شرکت تضامنی فعالیت داشته باشد.

میزان سرمایه هر یک از شرکاء نیز ممکن است با میزان سرمایه شرکاء دیگر متساوی نباشد. از این رو

در تعیین نحوه تقسیم سود در شرکتهای قاعدتا میانگین خدمات فردی و سرمایه هر یک از شرکاء

بایستی به عنوان مبنای اساسی در نظر گرفته شود.

حق الزحمه ای که بابت فعالیت تمام وقت یا نیمه وقت در شرکت به هر یک از شرکاء پرداخت می

شود به عنوان اولین مرحله تقسیم سود بوده و هزینه شرکت تضامنی تلقی نمی شود.

به عبارت دیگر شرکاء شرکت تضامنی صاحب سرمایه بوده و کارمند شرکت نیستند بنابراین حق

الزحمه آنها هزینه حقوق و دستمزد نمی باشد. به همین دلیل برداشت هر یک از شرکاء به عنوان بدهی

وی در بدهکار حساب برداشت ثبت می گردد.

شرکا در شرکت تضامنی دارای ۴ نوع حساب می باشند که عبارتند از

حساب سرمایه شرکاء

حساب جاری شرکاء

حساب برداشت شرکاء

حساب وام شرکاء

حساب سرمایه شرکاء دارای دو نوع ثبت حسابداری در دفاتر می باشد

الف: روش سرمایه ثابت

به علت اینکه تغییر سرمایه طبق قانون تجارت منع قانونی دارد بنابراین سرمایه شرکا در این روش به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می شود و تغییرات ناشی از برداشت و یا سود و زیان در حسابهای دیگری ثبت می گردد.

ب:

روش سرمایه متغیر

این روش در کشورهایی به کار برده می شود که فعالیت تضامنی به صورت یک شخصیت حقوقی در اداره ثبت شرکتها به ثبت نمی رسد در این روش سرمایه شرکت ثابت نمی ماند و برداشت شرکاء و سهم شرکاء از سود و زیان و حقوق شرکاء و... موجب تغییر در سرمایه شرکت می شود.

حساب جاری شرکاء

این حساب که هم ماهیت بدهکار و هم ماهیت بستانکار دارد و از حسابهای دائمی شرکت می باشد بابت برداشت ها و واریز ها و دارائی های غیر نقدی آورده به شرکت توسط شرکاء تشکیل می شود مانده این حساب از سالی به سال دیگر منتقل می شود و در ترازنامه در قسمت بدهیها و سرمایه شرکاء قرار می گیرد.

ثبت حسابداری آن به صورت زیر می باشد:

وجه نقد(بدهکار)

دارائی خاص(بدهکار)

حساب جاری شرکاء (بستانکار)

حساب برداشت شرکاء:

برای هر یک از شرکاء یک حساب به نام حساب برداشت در دفتر کل شرکت افتتاح می شود. وجوه نقد و یا سایر داراییهایی که شرکاء طی دوره مالی برای مصارف شخصی استفاده می کنند در بدهکار این حساب ثبت می گردد.

در پایان دوره مالی پس از تقسیم سود شرکت تضامنی و ثبت آن در بستانکار حساب سرمایه هر یک از شرکاء مانده بدهکار حساب برداشت به حساب سرمایه آنها منتقل می شود.

حساب وام شرکاء

گاهی مواقع شرکت تضامنی نیاز مبرم به وجه نقد دارد که تامین آن ممکن است توسط شرکاء آن هم به صورت وام صورت گیرد مبلغی که به عنوان وام از طرف شریک به شرکت واگذار می شود در حساب جداگانه ای به نام حساب وام همان شریک ثبت می شود که نوعی حساب پرداختنی می باشد بهره این وام هم در حساب جداگانه ای یا در حساب آن شریک ثبت می گردد. طلب شرکت از شرکاء به عنوان دارایی و بدهی شرکت به شرکاء به عنوان بدهی در ترازنامه شرکت گزارش می شود. بنابراین:

هرگاه شریک از شرکت وام می گیرد: حساب وام شریک (بدهکار)

حساب وجه نقد (بستانکار)

هرگاه شریک به شرکت وام بدهد حساب وجه نقد (بدهکار)

حساب وام شریک (بستانکار)

هنگام دریافت وام پرداخت شده به شرکت توسط شریک :

حساب وام شریک (بدهکار)

حساب جاری شریک (بدهکار) (به مقدار بهره تعیین شده)

حساب وجه نقد (بستانکار)

تقسیم سود و زیان:

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

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

۱- تقسیم سود یا زیان به نسبت معین :

در این روش سود یا زیان به نسبتی که مورد توافق شرکاء بوده و در شرکتنامه ذکر می گردد تقسیم می شود.

۲- تخصیص حق الزحمه برای خدمات فردی شرکاء و تقسیم باقیمانده سود و زیان به نسبت معین:

از آنجایی که هر یک از شرکا اوقات مختلفی را در شرکت می گذرانند و به علت داشتن تخصصهای مختلف، خدمات متفاوتی عرضه می کنند.

۳- تعلق سود تضمین شده به مانده حساب سرمایه شرکاء و تقسیم باقیمانده سود یا زیان به نسبت معین:

در شرکتهای تضامنی معمولاً شرکا فعالیت چندانی در شرکت ندارند و در نتیجه حق الزحمه ای نیز برای خود مطالبه نمی کنند.

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

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

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

الف- تقسیم سود باقیمانده

ب- تقسیم زیان باقیمانده

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

صورت حساب سرمایه شرکاء

در شرکتهای تضامنی در پایان دوره مالی، جهت نشان دادن تغییرات سرمایه در طی سال صورت حسابی به نام صورت حساب سرمایه شرکاء تهیه و همه تغییرات سرمایه شرکاء در آن نمایش داده می شود. شکل و نحوه ارائه صورت حساب سرمایه شرکاء به شرح زیر می باشد:

صورت حساب سرمایه شرکاء

برای سال مالی منتهی به ۱۳/۲۹/۱۳*

آقای الف	آقای ب	جمع	
**	**	***	مانده سرمایه در، ۱۳**/۱/۱
**	**	***	اضافه می شود: سرمایه گذاری مجدد
			اضافه (کسر) می شود: سود (زیان)
<u>(**)**</u>	<u>(**)**</u>	<u>(**)**</u>	خالص دوره
**	**	**	جمع
<u>(*)</u>	<u>(*)</u>	<u>(*)</u>	کسر می شود: برداشتها
**	**	**	مانده سرمایه در ۱۳**/۱۲/۲۹

صورت سود و زیان

شکل صورت سود و زیان در شرکت‌های تضامنی مشابه صورت سود و زیان در شرکت‌های تک مالکی می باشد.

مثال

شرکت تضامنی عباسی و شرکا

صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۱۳۹۰/۱۲/۲۹

۸۵۰۰۰۰	فروش
<u>(۶۲۰۰۰۰)</u>	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۲۳۰۰۰۰	سود ناویژه
<u>(۱۰۰۰۰۰)</u>	هزینه های عملیاتی
<u>۱۳۰۰۰۰</u>	سود خالص
	تقسیم سود خالص
۳۰۰۰۰	سهام عباسی
۵۰۰۰۰	سهام قاسمی

سهم امیری

۵۰۰۰۰

جمع سود تقسیم شده

۱۳۰۰۰۰

ورود و خروج شریک:

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

ورود شریک جدید به شرکت تضامنی:

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

ورود شریک جدید معمولاً به دو طریق صورت می پذیرد:

۱- خرید سهم الشرکه یک و یا چند شریک قدیمی

۲- سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

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

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

۱- ورود شریک جدید از طریق خرید سهم الشرکه یک و یا چند شریک قدیمی :

هنگامی که ورود شریک جدید از این طریق باشد باید حساب سرمایه فروشنده سهم الشرکه معادل سهم الشرکه ای که فروخته شده بدهکار و سرمایه شریک جدید بستانکار می شود.

ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی:

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

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

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

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

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

۱- اختصاص پاداش به شرکای قدیمی:

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

۲- اختصاص سرقفلی به شریک قدیمی:

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

۳- اختصاص پاداش به شریک جدید:

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

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

خروج شریک از شرکت تضامنی:

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

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

۱- واگذاری سهم شرکت به یک یا چند شریک جدید

۲- دریافت داراییهای شرکت

واگذاری سهم شرکت به یک یا چند شریک جدید:

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

دریافت داراییهای شرکت:

خروج شریک معمولاً به یکی از روشهای زیر است:

الف- دریافت داراییهای شرکت معادل سهم شرکت

ب- دریافت داراییهای شرکت بیشتر از سهم شرکت

ج- دریافت داراییهای شرکت کمتر از سهم شرکت

دریافت داراییهای شرکت معادل سهم شرکت:

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

دریافت داراییهای شرکت بیشتر از سهم شرکت:

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

دریافت داراییهای شرکت کمتر از سهم شرکت:

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

انحلال شرکت تضامنی:

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

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

فاصله بین اعلام انحلال و تقسیم داراییهای باقیمانده بین شرکاء را دوره تصفیه می گویند.

در این دوره اداره امور شرکت و عملیات تصفیه توسط مدیر یا مدیران تصفیه انجام می شود.

فروش داراییها و وصول مطالبات:

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

تقسیم سود و زیان تصفیه:

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

طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شرکا:

طرز عمل با مانده بدهکار حساب سرمایه شریک در برخی

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

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

۱- توانایی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

۲- ناتوانی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه

توانایی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه:

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

ناتوانی شریک در تادیه مانده بدهکار حساب سرمایه:

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

مثالها:

در توافق بین آقایان کریمی، علیزاده و روشن معین گردید که سالانه مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال به عنوان حفا الزحمه آقای کریمی و باقی مانده نیز به نسبت یک یک دو بین آقایان علیزاده و روشن تقسیم گردد با فرض اینکه مبلغ سود سال جاری مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد مطلوب است نحوه محاسبه و ثبت سود و زیان هر یک از شرکاء

شرکت تضامنی کریمی و شرکاء

صورت تقسیم سود(زیان) برای سال مالی منتهی به ۸۰/۱۲/۲۹

شرح	آقای کریمی	آقای علیزاده	آقای روشن	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم				۵۰۰۰۰۰
حقوق شرکاء	۱۰۰۰۰۰			(۱۰۰۰۰۰)
مانده قابل تقسیم				۴۰۰۰۰۰
تقسیم مانده به نسبت یک یک دو	<u>۱۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰۰۰</u>	(۴۰۰۰۰۰)
سهم نهایی هر شریک	<u>۲۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰۰۰</u>	<u>-۰-</u>

ثبت حسابداری

خلاصه سود و زیان ۵۰۰۰۰۰

حساب تقسیم سود ۵۰۰۰۰۰

بابت انتقال سود به حساب تقسیم سود

حساب تقسیم سود ۵۰۰۰۰۰

حساب آقای کریمی ۲۰۰۰۰۰

حساب آقای علیزاده ۱۰۰۰۰۰

حساب آقای روشن ۲۰۰۰۰۰

مثال آقایان محمدی و کیهانی شرکای شرکت تضامنی مهرنوش می باشند سرمایه اولیه هر کدام مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد در اول فروردین ماه ۸۵ آقای کیهانی به علت مشکلات مالی و نیاز مبرم به پول تصمیم به فروختن سهم خود نمود که با موافقت آقای محمدی وی سهم خود از شرکت تضامنی را به آقای مهرابی به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال فروخت

مطلوب است الف) ثبت حسابداری فوق ب) با فرض اینکه آقای مهرایی $\frac{1}{5}$ سهم هر کدام را بخرد و وارد شرکت شود
مطلوب است ثبت حسابداری:

الف)

۸۵/۱/۱ حساب سرمایه کیهانی ۲۵۰۰۰۰

حساب سرمایه مهرایی ۲۵۰۰۰۰

بابت ورود آقای مهرایی به شرکت و خروج آقای کیهانی از شرکت

ب)

۸۵/۱/۱ حساب سرمایه کیهانی ۶۲۵۰۰

حساب سرمایه محمدی ۶۲۵۰۰

حساب سرمایه مهرایی ۶۲۵۰۰

مثال جامع

آقای ستایش و برادرانش اقدام به تاسیس شرکت تضامنی ستایش نمودند الف) آورده نقدی آنها مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال توسط علی ستایش و حسن ستایش یک زمین به ارزش ۱۵۰۰۰۰ ریال و ساختمانی به ارزش ۲۴۰۰۰۰ ریال توسط حسین ستایش آورده شد ب) در تاریخ ۸۷/۷/۵ شرکا تصمیم گرفتند هر کدام مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به طور نقد مجدداً سرمایه گذاری نمودند همچنین شرکا تصمیم گرفتند نسبت تقسیم سود به صورت ۲،۳،۴ باشد که مورد توافق شرکا قرار گرفت. ج) در تاریخ ۸۷/۱۲/۲۹ سود و زیان قابل تقسیم شرکت مبلغ ۹۰۰۰۰ ریال بین شرکا تقسیم نمودند د) در تاریخ ۸۸/۱/۱ محمد رضایی جانشین حسین ستایش شد وی سرمایه ی حسین را به مبلغ ۳۵۰۰۰۰ ریال خریداری نمود ه) در

مورخه ۸۸/۷/۵ رضا ستایش با پرداخت مبلغ ۳۳۰۰۰۰ ریال مالک ۱۰٪ سرمایه شرکت شد. (و) شرکت اقدام به خرید یک دستگاه خودرو سواری به مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال به صورت نقد نمود (ی) سود قابل تقسیم پایان سال ۸۸ مبلغ ۱۵۰۰۰۰ ریال می باشد ضمناً مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال بابت حقوق به علی و مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال بابت پاداش به حسن تعلق می گیرد. . مطلوب است ثبت های حسابداری تا پایان سال

۸۸؟

جواب:

(الف)

حساب صندوق ۲۰۰۰۰۰

زمین ۱۵۰۰۰۰

ساختمان ۲۴۰۰۰۰

حساب سرمایه علی ۲۰۰۰۰۰

حساب سرمایه حسن ۱۵۰۰۰۰

حساب سرمایه حسین ۲۴۰۰۰۰

(ب)

حساب صندوق ۶۰۰۰۰۰

حساب سرمایه علی ۲۰۰۰۰۰

حساب سرمایه حسن ۲۰۰۰۰۰

حساب سرمایه حسین ۲۰۰۰۰۰

ج

شرکت تضامنی ستایش

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال منتهی به ۸۷/۱۲/۲۹

شرح	سهام علی	سهام حسن	سهام حسین	سود قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم				۹۰۰۰۰
تقسیم سود و زیان به نسبت ۴،۳،۲	<u>۲۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	(۹۰۰۰۰)
سهام نهایی هر شریک	<u>۲۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	

خلاصه حساب سود و زیان ۹۰۰۰۰

حساب تقسیم سود ۹۰۰۰۰

بابت انتقال سود سال جاری به حساب تقسیم سود

حساب تقسیم سود ۹۰۰۰۰

حساب سرمایه علی ۲۰۰۰۰

حساب سرمایه حسن ۳۰۰۰۰

حساب سرمایه حسین ۴۰۰۰۰

بابت انتقال سود به حساب جاری شرکا

(د)

حساب سرمایه حسین ۴۴۰۰۰۰

حساب سرمایه محمد رضایی ۴۴۰۰۰۰

(ه)

سرمایه شرکا قدیمی $۴۰۰۰۰۰ + ۳۵۰۰۰۰ + ۴۴۰۰۰۰ = ۱۱۹۰۰۰۰$

سرمایه گذاری رضا ۳۳۰۰۰۰

جمع سرمایه شرکا پس از ورود رضا ۱۵۲۰۰۰۰

سهام شرکت رضا $۱۵۲۰۰۰۰ * ۱۰\% = ۱۵۲۰۰۰۰$

پاداش شرکا قدیمی $۳۳۰۰۰۰ - ۱۵۲۰۰۰۰ = ۱۷۸۰۰۰۰$

حساب صندوق ۳۶۰۰۰۰

حساب سرمایه رضا ۱۵۲۰۰۰

حساب سرمایه علی ۳۹۵۵۵/۵

حساب سرمایه حسن ۵۹۳۳۳/۳

حساب سرمایه رضایی ۲۹۱۱۱/۲

(و)

حساب وسایل نقلیه ۱۰۰۰۰۰

حساب صندوق ۱۰۰۰۰۰

(ی)

شرکت تضامنی ستایش

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۸۸/۱۲/۲۹

شرح	علی	حسن	رضایی	رضا	سود قابل تقسیم
سود قابل تقسیم					۱۵۰۰۰۰
سهام پاداش شرکا	-	۳۰۰۰۰	-	-	(۳۰۰۰۰)
مانده بعد از کسر پاداش					۱۲۰۰۰۰
سهام حقوق شرکا	۲۰۰۰۰	-	-	-	(۲۰۰۰۰)
مانده پس از کسر حقوق و پاداش					۱۰۰۰۰۰

<u>۱۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰</u>	<u>۲۰۰۰۰</u>	تقسیم سود به نسبت مشخص
<u>-۰-</u>	<u>۱۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰۰</u>	<u>۴۰۰۰۰</u>	سهام نهایی شرکا

خلاصه حساب سود و زیان ۱۵۰۰۰۰

حساب تقسیم سود ۱۵۰۰۰۰

بابت انتقال سود سال جاری به حساب تقسیم سود

حساب تقسیم سود ۱۵۰۰۰۰

حساب سرمایه علی ۴۰۰۰۰

حساب سرمایه حسن ۶۰۰۰۰

حساب سرمایه رضایی ۴۰۰۰۰

حساب سرمایه رضا ۱۰۰۰۰

بابت انتقال سود به حساب سرمایه شرکا

شرکت های سهامی

قانون تجارت ایران شرکت های سهامی را شرکتی معرفی نموده است که سرمایه آن به سهامی تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام، محدود به مبلغ اسمی سرمایه آنها می باشد.

شرکتهای سهامی بر دو نوع تقسیم می شود:

۱- شرکتهای سهامی عام: شرکتی که موسسین آن قسمت اعظم سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کنند

۲- شرکتهای سهامی خاص: شرکتهایی که تمام سرمایه آنها در موقع تاسیس منحصرأ توسط موسسین تامی می گردد.

مهمترین ویژگی های شرکتهای سهامی:

۱- شخصیت جداگانه

۲- مسئولیت محدود سهامداران

۳- جدایی مدیریت از مالکیت

۴- تدوام بقا و انتقال مالکیت

۵- سهولت جمع آوری سرمایه

معایب شرکتهای سهامی

۱- مالیات بر درآمد شرکتهای سهامی

۲- رعایت مقررات بیشتر

تفاوت شرکتهای سهامی عام با شرکتهای سهامی خاص

۱- اولین تفاوت در تامین سرمایه است که در سهامی عام توسط مردم انجام می گردد ولی در سهامی خاص توسط موسسین تامین می گردد.

۲- حداقل سرمایه شرکتهای سهامی عام زمان تشکیل پنج میلیون ریال و سهامی خاص یک میلیون ریال است

۳- در سهامی عام چون شرکت در بازارهای سرمایه اقدام به جمع آوری سرمایه می کند جمع آوری سرمایه به سهولت بیشتری صورت می گیرد

۴- ضوابط و مقررات قانون تجارت در مورد برگزاری مجامع و هیئت مدیره و همچنین اعلام و پرداخت سود سهام تمرکز بیشتری بر شرکت های سهامی عام دارد تا سهامی خاص مثلا در شرکتهای سهامی عام اعضای هیئت مدیره باید حداقل ۵ نفر باشد.

هیئت مدیره

به موجب ماده ۱۰۷ قانون تجارت شرکت سهامی به وسیله هیئت مدیره ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و کلا قابل عزل می باشد اداره خواهد شد عده اعضای هیئت مدیره در شرکتهای سهامی عام باید حداقل ۵ نفر باشد

سازمان شرکتهای سهامی

برای تاسیس شرکت های سهامی اساسنامه ای که شامل نام، موضوع، نام موسسین، مرکز اصلی و.. است توسط موسسین تنظیم و به اداره ثبت شرکتها تسلیم می شود. این اساسنامه که بر طبق قوانین حقوق تجارت تنظیم شده است روابط حقوقی سهامداران را تعیین میکند و پس از تصویب اساسنامه، توسط اداره ثبت شرکتها و طی تشریفات مقرر در قانون تجارت شرکت سهامی تاسیس می شود.

در تشکیل شرکتهای سهامی هزینه هایی که در مراحل مختلف تاسیس پرداخت می شود تحت عنوان سایر دارائیا در ترازنامه طبقه بندی می شود.

حقوق قانونی سهامداران

۱- حق رای برای انتخاب هیئت مدیره

۲- حق دریافت سهمی از سود شرکت

۳- حق تقدم خرید سهام جدید

۴- حق سهمی بودن در دارائیهای شرکت هنگام انحلال

مجامع عمومی

مجمع عمومی شرکت سهامی از اجتماع صاحبان سهام تشکیل می شود و به سه نوع می باشد.

۱- مجمع عمومی موسس

۲- مجمع عمومی عادی

۳- مجمع عمومی فوق العاده

مجمع عمومی موسس معمولاً یک یا دو بار تشکیل می شود و کلیه موسسین و پذیره نویسان حق

حضور دارند و هر سهم دارای یک رای خواهد بود عمده وظایف آنها:

۱- رسیدگی به گزارش موسسین و تصویب آن

۲- تصویب طرح اساسنامه شرکت

۳- انتخاب اولین مدیران و بازرسان شرکت

۴- تعیین روزنامه کثیرالانتشار شرکت

مجمع عمومی عادی

این مجمع می تواند نسبت به کلیه امور شرکت بجز آنچه که در صلاحیت مجمع عمومی موسس و فوق العاده است تصمیم بگیرد

این مجمع باید در سال یکبار تشکیل شود و جلسات آن زمانی رسمیت می یابد که اکثریت نصف به علاوه یک حضور داشته باشند.

مجمع عمومی فوق العاده

این مجمع با حضور نصف به علاوه یک سهامداران در اولین دعوت و یک سوم سهامداران در دعوت دوم رسمیت می یابد

هیئت مدیره

در شرکتهای سهامی هیئت مدیره شرکت توسط مجمع عمومی موسس و مجمع عمومی عادی برای مدت ۲ سال انتخاب می شود و حداقل اعضای هیئت مدیره ۵ نفر می باشد، در اولین جلسه هیئت مدیره، رئیس و نائب رئیس هیئت مدیره انتخاب می گردد. مهمترین وظیفه هیئت مدیره حفظ حقوق صاحبان سهام است .

هیئت مدیره سیاست های کلی و خط مشی شرکت را تعیین، اختیارات و مسئولیت کارکنان را تعیین و کنترل داخلی مناسب برای سیاست های موجود شرکت را مستقر می کند

بازرسان

مجمع عمومی عادی هر سال یک یا چند بازرسی انتخاب می کند تا بر طبق قانون تجارت به وظایف خود عمل کند بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت دارائی و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان و ترازنامه و همچنین صحت مطالب و اطلاعات که مدیران در اختیار مجمع قرار می دهند اظهار نظر کنند

تشکیل شرکت سهامی خاص

برای تشکیل شرکت سهامی خاص فقط ارائه اظهارنامه و اساسنامه شرکت و مدارکی چون اظهارنامه تعهد کلیه سهام و گواهینامه بانکی که حاکی از تادیه قیمت نقدی آن که نباید کمتر از سی و پنج درصد کل سهام می باشد و قبول سمت مدیریت و بازرسی توسط مدیران و بازرسان بعد از انتخاب آنها و ذکر نام روزنامه کثیرالانتشاری که هرگونه آگهی راجع به شرکت تا تشکیل اولین مجمع عمومی عادی در آن منتشر خواهد شد کافی می باشد.

هزینه های تاسیس

شرکت سهامی در مدت زمان تشکیل و ثبت رسمی در اداره ثبت شرکتها متحمل هزینه هایی می شود از جمله هزینه تهیه و تنظیم اساسنامه، هزینه مربوط به وکیل و مشاوران حقوقی، هزینه برگزاری مجمع موسس، هزینه های چاپ و صدور گواهینامه های موقت سهام و هزینه های ثبت شرکت در اداره ثبت شرکتها و ... که به اینگونه هزینه ها هزینه های تاسیس گفته می شود و با توجه به اصل تطابق هزینه ها با درآمد ها در حسابداری نمی توان آن را جزء هزینه های دوره محسوب نمود و به کل ادوار شرکت مربوط می شود بنابراین اینگونه هزینه ها را که تحت عنوان دارائی های نامشهود و به عنوان هزینه های تاسیس در دفاتر شرکت سهامی ثبت می گردد و در ترازنامه نیز تحت عنوان مخارج انتقالی طبقه بندی می شود. و پایان سال نیز بخشی از آن به عنوان هزینه دوره جاری در صورت سود و زیان منعکس می گردد.

تعریف و انواع سهام

سهام سندی است که حاکی از تملک قسمت معینی از سرمایه بوده و به دارنده آن حق می دهد که از تمام مزایای مقرر در اساسنامه شرکت استفاده نماید

انواع سهام

در شرکتهای سهامی سه نوع سهام داریم که خود آنها دارای ویژگی های مختلفی می باشند اما انواع کلی آنها عبارتند:

سهام با نام

سهام بی نام

سهام ممتاز

حسابداری حقوق صاحبان سهام

ارائه دارائیهها و بدهیها در ترازنامه شرکتهای سهامی شبیه به موسسات تک مالکی و تضامنی است تنها تفاوت عمده در ترازنامه شرکتها در قسمت سرمایه آنهاست که سرمایه در شرکتهای تک مالکی و تضامنی تحت عنوان حقوق صاحبان سرمایه و در شرکتهای سهامی تحت عنوان حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود.

دو منبع عمده حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی

۱- سرمایه گذاری سهامداران (سهام سرمایه پرداخت شده) که یا به صورت نقد است یا سایر دارائیهای غیر نقدی

۲- مانده سود (زیان) انباشته: ناشی از نتایج فعالیت شرکت است (مانده خلاصه سود و زیان سال مالی هنگام بستن حسابها)

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

سود نقدی سهام از وظایفی است که هیئت مدیره شرکت آن را به مجمع عمومی پیشنهاد می کند و توسط مجمع عمومی تصویب می شود

به موجب قانون تجارت مده ۹۰ تقسیم ۱۰ درصد سود ویژه سالانه بین سهامداران الزامی است و از روشهای که سود توزیع می شود پرداخت سود به صورت نقد است.

سهام: سند قابل معامله ای که نماینده مالکیت دارنده آن در شرکت های سهامی می باشد و معمولاً دارای حق رای، حق در سود، حق در دارائیهو حق تقدم در خرید سهام جدی شرکت می باشد.

سهام سرمایه: سهام شرکتهای سهامی است که در قبال وجه نقد و یا سایر دارائیها تامین می گردد سهام سرمایه شرکتهای سهامی از اجزایی به نام سهم تشکیل می شود.

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

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

سهام ممتاز: قسمتی از مالکیت شرکت سهامی که امتیازات خاصی نسبت به سهام عادی دارد مانند: ۱- اولویت سهام ممتاز از نظر تقسیم سود ۲- حق رای بیشتر نسبت به سهام عادی ۳- قابلیت تبدیل به سهام عادی ۴- اولویت دریافت دارائیه‌ها هنگام انحلال

از انواع سهام ممتاز می‌توان به :

سهام ممتاز غیر جمع شونده (جمع نشونده) که نوعی سهام ممتاز است که اگر شرکت در سال مالی جاری نتواند سود پرداخت کند پس سودی نیز به سهام ممتاز تعلق نخواهد گرفت و سود سهام برای سالهای بعد به صورت معوق درخواهد آمد.

سهام ممتاز غیرمشارکتی که نوعی دیگر از سهام ممتاز است که سود دریافتی آن محدود می‌شود به سودی که براساس نرخ از قبل تعیین شده و سود معوق پرداخت می‌شود و در سود اضافی شرکت سهم نخواهد بود

سهام ممتاز مشارکتی این نوع سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود براساس نرخ از قبل تعیین شده بر روی برگه سهام می‌توانند در باقیمانده سود پس از کسر سودی معادل نرخ سود سهام ممتاز برای سهام عادی با سهام عادی به نسبت سرمایه و بطور کامل مشارکت کنند.

سهام ممتاز مشارکتی محدود: این نوع سهام فقط در درصد محدودی از سود اضافی شرکت سهم خواهند بود

سهام تعهد شده (پذیره نویسی شده): سهامی که به طور نسبی فروخته شده و بهای آن هنوز به طور کامل دریافت نشده است

صرف (کسر) سهام: اگر سهام به بهایی بیشتر (کمتر) از ارزش اسمی یا ارزش اظهار شده به فروش برسد به مازاد (کسری) آن صرف (کسر) سهام گویند.

اهمیت گزارشگری سود در شرکتهای سهامی

مهمترین جنبه گزارشگری مالی شرکتهای سهامی، تعیین سود ویژه است.

صورت سود و زیان شرکتهای سهامی نتایج عملیات شرکت را طی یک دوره مالی نشان می دهد.

از اهداف مهم تهیه صورتهای و گزارش های مالی ارائه اطلاعات لازم برای پیش بینی های آتی استفاده کنندگان از آنها است.

رویدادهای مالی غیر تکراری باید جداگانه در صورت سود و زیان آورده شوند تا در تصمیم گیری ها و پیش بینی نتایج عملیات آتی سرمایه گذاران و سهامداران موثر باشد و بر دو نوع ۱- نتایج عملیات متوقف شده ۲- اقلام غیر مترقبه

سود و زیان حاصل از رویدادهای مالی غیر تکراری باید به طور جداگانه و بعد از سود زیان حاصل از عملیات اصلی و عادی و مستمر ارائه گردد.

ثبت های حسابداری

انتشار نقدی سهام

وجه نقد (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

صرف سهام عادی (بستانکار)

یا

وجه نقد (بدهکار)

کسر سهام عادی (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

اگر فروش سهام به صورت اعتباری (نسیه یا پذیره نویسی) باشد ثبت حسابداری به صورت زیر می باشد.

هنگام پذیره نویسی

وجه نقد (بدهکار)

تعهد صاحبان سهام (بدهکار)

سهام عادی تعهد شده (بستانکار)

صرف سهام عادی (بستانکار)

هنگام دریافت اقساط تعهد شده سهام

وجه نقد (بدهکار)

تعهد صاحبان سهام (بستانکار)

هنگامی که تمام تعهد انجام شد یعنی پایان آخرین قسط باید ثبت زیر را انجام دهیم.

سهام عادی تعهد شده (پذیره نویسی شده) (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

ثبتهای حسابداری هنگام اعلام و توزیع سود سهام

۱- تاریخ اعلام سود

سود انباشته (بدهکار)

سود سهام پرداختنی (بستانکار)

۲- هنگام پرداخت سود

سود سهام پرداختنی (بدهکار)

وجه نقد (بستانکار)

سود سهمی

سود سهمی یا سهام جایزه در واقع توزیع سهام خود شرکت بین سهامداران است که به دو دسته تقسیم می شود: سود سهمی کم (جزئی) و سود سهمی زیاد (عمده)

اگر سود سهمی کمتر از ۲۰ تا ۲۵ درصد سهام جاری قبل از اعلام سود سهمی باشد بنابراین چون تاثیر کمی بر قیمت بازار دارد بنابراین باید از روش ارزش بازار استفاده نمود.

اگر سود سهمی بیشتر از ۲۰ تا ۲۵ درصد سهام جاری قبل از اعلام سود سهمی باشد چون قیمت بازار به طور قابل ملاحظه کاهش می یابد غالباً از روش ارزش اسمی استفاده می شود و در تاریخ اعلام، سود انباشته معادل ارزش اسمی سهام قابل توزیع بدهکار می شود.

ثبت حسابداری سود سهمی کم

اعلام سود

سود انباشته (بدهکار)

سود سهمی قابل توزیع (بستانکار)

صرف سهام (بستانکار)

توزیع سود

سود سهمی قابل توزیع (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

ثبت حسابداری سود سهمی زیاد

اعلام سود

سود انباشته (بدهکار)

سود سهمی قابل توزیع (بستانکار)

توزیع سود

سود سهمی قابل توزیع (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی: سهامی که با اختیار سهامدار با سهام عادی شرکت قابل تعویض

می باشد تبدیل آن به روش ارزش دفتری است

ثبت انتشار سهام ممتاز

وجه نقد (بدهکار)

سهام ممتاز (بستانکار)

صرف سهام ممتاز (بستانکار)

ثبت تبدیل سهام ممتاز

سهام ممتاز (بدهکار)

صرف سهام ممتاز (بدهکار)

سهام عادی (بستانکار)

صرف سهام عادی (بستانکار)

سهام ممتاز قابل باز خرید (ابطال سهام): سهامی که به خواست و اراده شرکت صادرکننده قابل باز خرید (و ابطال) می باشد.

ثبت باز خرید کمتر از قیمت اولیه سهام

سهام ممتاز (بدهکار)

صرف سهام ممتاز (بدهکار)

وجه نقد (بستانکار)

صرف حاصل از باز خرید (و ابطال) (بستانکار)

ثبت باز خرید بیشتر از قیمت اولیه سهام

سهام ممتاز (بدهکار)

صرف سهام ممتاز (بدهکار)

سود انباشته (بدهکار)

وجه نقد (بستانکار)

صدور حق تقدم خرید سهام برای سهامداران فعلی

حق تقدم خرید سهام به سهامداران فعلی اجازه می ده در هنگام افزایش سرمایه، سهام اضافه شرکت را ظرف مدتی معین و به قیمتی مشخص، خریداری نمایند.

وجه نقد (معادل مبلغ دریافتی که در گواهینامه ها مشخص شده)

سهام عادی (معادل ارزش اسمی سهام)

صرف سهام (اختلاف)

ارزش دفتری هر سهم

ارزش دفتری هر سهم بیانگر مبلغی است که در صورت انحلال شرکت هر سهم عادی دریافت خواهد کرد

$$\text{ارزش دفتری سهام ممتاز} - \text{جمع حقوق صاحبان سهام} \\ \text{سهام عادی جاری} = \text{ارزش دفتری هر سهم}$$

سود پرداختی هر سهم: میزان سود پرداختی به هر سهم عادی را مشخص می کند

سود عایدی هر سهم: نسبتی است که سود دوره ای شرکت سهامی را بر اساس هر سهم مالکان اصلی یعنی سهام عادی بیان می کند.

$$\text{سود سهام ممتاز} - \text{سود خالص} = \frac{\text{سود هر سهم}}{\text{میانگین موزون سهام عادی جاری}} \quad (\text{در ساختار ساده})$$

مثال جامع: الف) شرکت آریا در مورخه ۸۰/۲/۱ تعداد ۵۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ۵۰ ریال را به قیمت ۴۰۰ ریال به فروش می رساند ۲۰٪ قیمت سهام نقدا پرداخت می گردد و مابقی در دو قسط مساوی، اولی سه ماه و دومی شش ماه بعد از تاریخ پذیره نویسی پرداخت می گردد. ب) شرکت در مورخه ۸۰/۷/۵ اقدام به انتشار ۲۰۰۰ سهم ۸۰ ریالی ممتاز به قیمت هر سهم ۱۰۰ ریال می کند. ج) در مورخه ۸۰/۱۰/۵ شرکت معادل ۱۵٪ سهام شرکت سود سهمی اعلام می کند و سود انباشته شرکت ۱۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد و قیمت سهام در بازار ۲۳۰ ریال می باشد. د) در مورخه ۸۰/۱۰/۳۰ سود سهمی اعلام شده توزیع می گردد. ه) در مورخه ۸۰/۱۱/۲۰ شرکت اقدام به تجزیه سهام خود به قرار هر سهم ۵۰ ریالی به ۴ سهم ۱۰ ریالی می کند و همچنین در مورخه ۸۰/۱۱/۲۵ به سهامداران ممتاز اعلام می کند کسانی که علاقه مند به تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی می باشند ظرف ۵ روز مهلت دارند اقدامات لازم را انجام دهند که پس از گذشت ۵ روز فقط ۴۰٪ سهامداران ممتاز متقاضی تبدیل سهام ممتاز خود به سهام عادی می باشند هر سهم ممتاز ۸۰ ریالی قابل تبدیل به ۶ سهم ۱۰ ریالی. در مورخه ۸۰/۱۲/۱۰ شرکت به باقی مانده سهامداران ممتاز اعلام می کند که سهام ممتاز خود را به شرکت تحویل و وجه نقد دریافت کنند (قیمت باز خرید هر سهم ۹۵٪ قیمت فروش می باشد. مطلوب است ثبت های حسابداری برای شرکت آریا.

الف)

۱- وجه نقد ۲۰٪ * (۴۰۰ * ۵۰۰) ۴۰۰۰۰۰

تعهد صاحبان سهام ۸۰٪ * (۴۰۰ * ۵۰۰) ۱۶۰۰۰۰۰

سهام عادی تعهد شده (۵۰ * ۵۰۰۰) ۲۵۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۵۰ - ۴۰۰) * ۵۰۰۰ ۱۷۵۰۰۰۰

۲- دریافت قسط اول

وجه نقد ۸۰۰۰۰۰

تعهد صاحبان سهام ۸۰۰۰۰۰

۳- دریافت قسط دوم

وجه نقد ۸۰۰۰۰۰

تعهد صاحبان سهام ۸۰۰۰۰۰

۴- زمانی که تعهد کاملاً انجام شده (پایان قسط دوم)

سهام عادی تعهد شده ۲۵۰۰۰۰

سهام عادی ۲۵۰۰۰۰

(ب) وجه نقد (۱۰۰ * ۲۰۰۰) ۲۰۰۰۰۰

سهام ممتاز ۱۶۰۰۰۰

صرف سهام ۴۰۰۰۰۰

۱۷۲۵۰۰	(ج) سود انباشته (۲۳۰*۱۵٪/۵۰۰۰)
۳۷۵۰۰	سود سهمی قابل توزیع (۵۰۰*۱۵٪/۵۰۰۰)
۱۳۵۰۰۰	صرف سهام
۷۵۰	(د) سود سهمی قابل توزیع
۷۵۰	سهام عادی
۲۵۰۰۰۰	(ه) سهام عادی ۵۰ ریالی (۵۰*۵۰۰)
۲۰۰۰۰۰	سهام عادی ۱۰ ریالی (۱۰*۴*۵۰۰۰)
۵۰۰۰۰	صرف سهام
۶۴۰۰۰	(و) سهام ممتاز (۸۰*۲۰۰۰*٪۰.۴)
۱۶۰۰۰	صرف سهام ممتاز (۲۰*۲۰۰۰*٪۰.۴)
۴۸۰۰۰	سهام عادی (۱۰*۶*۲۰۰۰*٪۰.۴)
۳۲۰۰۰	صرف سهام عادی (حاصل از تبدیل)
۹۶۰۰۰	(ی) سهام ممتاز (۸۰*۲۰۰۰*٪۰.۶)
۲۴۰۰۰	صرف سهام ممتاز (۲۰*۲۰۰۰*٪۰.۶)
۱۱۴۰۰۰	وجوه نقد
۶۰۰۰	صرف حاصل از باز خرید (ابطال)

اوراق قرضه

تامین مالی شرکتها

اغلب شرکتها در روند فعالیتهای خود، نیاز به منابع مالی جدید و تامین وجوه آن دارند. برخی از شرکتها می توانند نیازهای مالی خویش را از طریق اخذ وام از بانک یا فروش سهام عادی و ممتاز خود تامین نمایند. اما برای تهیه وجود نقد به منظور اجرای پروژه های عظیم مانند ساختمان پالایشگاه یا توسعه کارخانه های بزرگ و سد سازی و غیره، موسسات بیشتر از مبلغی که یک موسسه مالی بتواند در اختیار آنها قرار دهد به وجه نقد نیاز دارند. در چنین مواردی، شرکتها ممکن است اقدام به صدور سهام یا اوراق قرضه نمایند.

هر کدام از شیوه های تامین مالی دارای معایب و محاسنی می باشند که بسته به وضعیت شرکتها، فرق می کند. در مبحث انتشار اوراق قرضه که دارای شرایط و قوانین و مقرراتی می باشد اولین مبحث مهم این است که طبق ماده ۵۱ قانون تجارت، تنها شرکتهای سهامی عام مجاز به انتشار اوراق قرضه می باشند و این در صورتی ممکن است که طبق ماده ۵۵ قانون تجارت، شرکت کلیه سرمایه ثبت شده شرکت در اداره ثبت شرکتها را تادیه کرده باشد و دو سال تمام نیز از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکتها گذشته باشد و دو ترازنامه آن به تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام رسیده باشد.

اوراق قرضه:

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

مواردی که معمولا روی اوراق قرضه نوشته می شود:

۱- مبلغ اسمی: اصل مبلغ درج شده روی اوراق قرضه

۲- نرخ بهره: نرخ سود تضمین شده که شرکت موظف به پرداخت آن است

۳- تاریخ های پرداخت بهره: تاریخ درج شده روی اوراق قرضه جت پرداخت اقساط بهره معین

۴- سررسید اوراق قرضه: تاریخی که شرکت موظف به پرداخت مبلغ اسمی اوراق به دارنده آن است.

شباهت اوراق قرضه با سهام

اوراق قرضه و سهام به جهت اینکه هر دو قابلیت خرید و فروش دارند و همچنین دارای ارزش اسمی مشخص بوده و ارزش مبادله ای هر دو در بورس تعیین می شود مشابه یکدیگر هستند

تفاوت اوراق قرضه و سهام

۱- اوراق قرضه نوعی بدهی است درحالی که دارندگان سهام مالکان شرکت محسوب می شوند

۲- صاحبان سهام در سود شرکت سهیم می باشند و دارای حق رای نیز هستند در صورتی که تنها حق دارندگان اوراق قرضه دریافت بهره معین شده از قبل است

۳- اوراق قرضه فقط توسط شرکتهای سهامی عام منتشر می شود ولی سهام توسط شرکتهای سهامی خاص نیز منتشر می شود

۴- بهره اوراق قرضه جزء هزینه های شرکت بوده (هزینه تامین مالی) بنابراین در صورت سود و زیان آورده می شود. ولی سود سهام جزء هزینه های شرکت نیست و از محل سود خالص پرداخت می شود.

۵- اوراق دارای سررسید معین هستند ولی سهام فاقد تاریخ سررسی می باشند

۶- پرداخت بهره از تعهدات شرکت است ولی سود سهام تا زمانی که مجمع عمومی تصویب نکند قابل پرداخت نمی باشد.

اوراق قرضه پرداختنی:

زمانیکه تامین مالی بانشاراوراق قرضه صورت می گیرد ابتدا مدیریت شرکت باید درمورد شرایط و نوع اوراق قرضه تصمیم بگیرد. شرایط اوراق قرضه عبارت است از ارزش اسمی هرورقه قرضه، سررسید، نرخ سود تضمین شده و تاریخهای پرداخت سود تضمین شده.

انواع اوراق قرضه:

۱- اوراق قرضه بانام

این اوراق در وجه شخصی معین صادر و نام خریدار د دفاتر واحد تجاری صادر کننده اوراق ثبت می گردد. اگر فرد قصد فروش داشته باشد شرکت اوراق قرضه او را باطل و اوراق جدیدی به نام مالک جدید صادر می کند

۲- اوراق قرضه بی نام

برخلاف اوراق قرضه با نام این اوراق در وجه فرد مشخصی صادر نمی شود بلکه بی نام است و در نتیجه قابلیت خرید و فروش آن نیز آسان است و هنگام خرید و فروش مجدد نیازی به ثبت در دفاتر شرکت نمی باشد بلکه دارنده اوراق مالک اوراق می باشد.

اوراق قرضه بی نام معمولاً داری کوپن هایی است که هنگام دریافت بهره از آن جدا شده و به شرکت یا بانک کارگزار تسلیم و مبلغ بهره را دریافت می شود ولی اوراق بانام فاقد کوپن است و شرکت در سررسید بهره مبلغ بهره را برای دارنده آن ارسال می کند.

۳- اوراق قرضه تضمین نشده

این اوراق که اوراق بدون وثیقه نیز گفته می شود ممکن است برخی از دارایی های شرکت به عنوان وثیقه بازپرداخت اوراق قرضه قرار داده شود یا این کار انجام نشود.

۴- اوراق قرضه تضمین شده

این اوراق که اوراق قرضه با وثیقه نیز گفته می شود برخی دارایی های شرکت به عنوان وثیقه بازپرداخت آن قرار داده می شود و اگر شرکت نتواند در قبال تعهد خود به دارندگان این اوراق عمل کند آنها می توانند دارایی های مورد وثیقه را تملک نمایند.

۵- اوراق قرضه قابل باز خرید

در برخی از اوراق شرکت مجاز و اختیار دارد که تا قبل از سررسید اوراق منتشر شده خود را بازخرید نماید به این اوراق اوراق قرضه قابل بازخرید می گویند البته این مورد زمانی است که نرخ بهره اوراق بیش از نرخ جاری بهره اوراق در بازار باشد

۶- اوراق قرضه قابل تبدیل

برخی از اوراق قرضه به دارندگان خود این اختیار را می دهند که اوراق خود را به تعداد معین سهام عادی واحد تجاری تبدیل کنند البته دارندگان اوراق زمانی این کار را انجام می دهند که بازده سهام عادی بیشتر از بهره اوراق قرضه باشد.

ارزش بازار اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عواملی مانند شرایط اوراق اعتبار شرکت، نرخ بهره اوراق و سایر فرصتهای سرمایه گذاری بستگی خواهد داشت.

ارزش مبادله ای اوراق قرضه ، نسبت به نرخ بهره بازار وابستگی زیادی دارد. اگر نرخ رایج بهره در بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق منتشره باشد سرمایه گذار وجوه نقد خود را در بازار بکار می گیرد تا از بهره بیشتری استفاده نماید. بنابراین در چنین شرایطی صادر کننده اوراق مجبور است اوراق قرضه خود را به قیمت کمتر از قیمت اسمی بفروشد.

زمانی که نرخ بهره اوراق قرضه منتشره بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، تقاضا برای این اوراق زیاد بوده و صادر کننده، اوراق را به قیمت بیشتر از قیمت اسمی می فروشد.

زمانی که نرخ بهره اوراق معادل یا نزدیک نرخ بهره بازار باشد اوراق قرضه به قیمت اسمی به فروش می رسند.

زمانی که اوراق قرضه در تاریخی نزدیک به تاریخ سررسید (بازپرداخت) معامله شود، قیمت آن نزدیک به قیمت اسمی خواهد بود.

تعیین قیمت اوراق قرضه

پول به واسطه تورم دارای ارزش زمانی است بنابراین اگر شخص مبلغ ۱۰۰۰ ریال به مدت یک سال به شما وام دهد از شما پایان یک سال درخواست بهره می کند:

نرخ صرف پول (ربا) + نرخ صرف ریسک + نرخ صرف تورم = نرخ بهره

به طور کلی برای محاسبه ارزش آتی باید از فرمول زیر استفاد نمود.

$$f_n = p_0(1+i)^n$$

ارزش آتی = f_n ارزش فعلی = p_0 نرخ بهره = i تعداد دوره های زمانی = n

اگر بخواهیم ارزش فعلی را محاسبه نماییم باید از فرمول های زیر استفاده نماییم

زمانی که بهره در سال فقط یک بار پرداخت می شود

$$p_0 = \frac{f_n}{(1+i)^n}$$

اگر محاسبه و پرداخت بهره دوبار در سال یا دفعات بیشتر باشد (m) دوره های زمانی نیز (n) باشد به این حالت بهره مرکب گفته می شود و فرمول ارزش فعلی به صورت زیر در خواهد آمد.

$$p_0 = f_n \left[\frac{1}{\left(1 + \frac{i}{m}\right)^{n*m}} \right]$$

بهره مرکب مبلغ بهره ای است که به اصل مبلغ و هر بهره تحقق یافته ولی پرداخت نشده پس از ایجاد بدهی، تعلق می گیرد.

ارزش واقعی اوراق قرضه از جمع ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق و ارزش فعلی اقساط بهره بدست می آید.

برای بدست آوردن ارزش آتی هنگامی که بهره مرکب باشد از روش زیر استفاده می کنیم

$$f_n = p_0 \left(1 + \frac{i}{m}\right)^{n*m}$$

حسابداری برای اوراق قرضه

عملیات مربوط به معاملات اوراق قرضه در تاریخهای فروش، پرداخت بهره و سررسید اوراق در دفاتر صادرکننده آن ثبت می گردد. در تاریخ فروش، چنانچه این اوراق به قیمت اسمی فروخته شوند، حساب نقد بدهکار و حساب اوراق قرضه پرداختنی (به قیمت اسمی) بستانکار می گردد.

انتشار اوراق قرضه به ارزش اسمی:

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

انتشار اوراق قرضه بین تاریخهای پرداخت سود تضمین شده:

در شرایط اوراق قرضه، تاریخهای پرداخت سود تضمین شده قید می شود، ممکن است اوراق قرضه در تاریخهای پرداخت سود تضمین شده فروخته نشود. بنابراین هنگام فروش اوراق قرضه سود تضمین شده بین زمان انتشار و فروش شناسایی می شود. و لازم است که سرمایه گذار مبلغ بهره تحقق یافته ای که هنوز پرداخت نشده است را به صادر کننده اوراق پرداخت نماید.

انتشار اوراق قرضه با کسر:

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

انتشار اوراق قرضه با صرف:

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

ارزش دفتری اوراق قرضه

ارزش دفتری اوراق قرضه در هر زمان برابر ارزش اسمی این اوراق بعلاوه (منهای) صرف (کسر) مربوط به آنها می باشد.

پرداخت بهره اوراق قرضه

بهره اوراق قرضه در تاریخ های تعیین شده در این اوراق قابل پرداخت می باشد. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی شرکت نباشد، در این صورت طبق اصول پذیرفته شده حسابداری باید تعدیلات لازم در دفاتر شرکت صورت گیرد.

وجوه استهلاکی برای باز پرداخت اوراق قرضه :

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

هزینه های صدور اوراق قرضه

شرکتها برای تهیه و فروش اوراق قرضه معمولاً هزینه هایی مانند هزینه های قانونی، حسابداری، تعهد خرید و سایر حق الزحمه ها را متحمل می شوند. این هزینه ها که هزینه های مرتبط با صدور اوراق قرضه هستند، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری باید به عنوان «هزینه های انتقال به دوره های

آتی» در دفاتر صادرکننده ثبت و طی دوره انتشار اوراق قرضه (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید) نیز «مستهلك» گردند.

استهلاك صرف و كسر اوراق قرضه

اگر اوراق قرضه به بیش از ارزش اسمی بیفروش رود مازاد مبلغ اسمی به حساب صرف اوراق قرضه و زمانی که اوراق به قیمت کمتر از ارزش اسمی فروخته شود مابه التفاوت ارزش اسمی و ارزش فروش در حساب کسر (تخفیف) اوراق منظور می گردد. حسابهای کسر و صرف اوراق قرضه باید طی عمر این اوراق مستهلك شوند (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید اوراق)

روشهای مستهلك کردن صرف و كسر اوراق قرضه

الف- روش خط مستقیم

ب- روش بهره موثر

در روش خط مستقیم مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه باید طی دوره های پرداخت بهره مستهلك گردد. برای مستهلك نمودن صرف اوراق قرضه در تاریخهای پرداخت بهره، حساب صرف اوراق قرضه بدهکار و حساب هزینه بهره بستانکر می گردد.

تمامی مباحث گفته شده در مثال های جامع در ادامه توضیح داده خواهد شد.

مثال

الف) ارزش فعلی یک ورقه قرضه ۱۰۰۰ ریالی بدون بهره که تاریخ سررسید آن ۳ سال بعد و نرخ بهره بازار اینگونه سرمایه گذاریها ۱۲٪ باشد را محاسبه کنید ب) اگر بهره به صورت هر سه ماه یکبار

پرداخت شود ارزش آتی وام را محاسبه کنید ج) اگر نرخ بهره هر شش ماه یکبار پرداخت شود
ارزش فعلی مبلغ وام را محاسبه کنید

(الف)

$$p_n = p_0 * \left[\frac{1}{(1 + 12\%)^3} \right] = 1000 \left[\frac{0}{7118} \right] = 712$$

(ب)

$$f_n = p_0 \left(1 + \frac{i}{m} \right)^{n*m}$$

$$f_n = 1000 \left(1 + \frac{.12}{4} \right)^{1*4} = 1000(1/125) = 1125/5$$

(ج)

$$p_0 = f_n \left[\frac{1}{\left(1 + \frac{0/12}{2} \right)^{3*2}} \right] = 1000 \left[\frac{1}{(1+0/06)^6} \right] = 1000[0/705] = 705$$

مثال

شرکت سهامی بیجار در تاریخ ۱۳/۵/۱*۱ جهت تامین مالی فعالیتهای خود، ۱۰ ورقه قرضه ۰/۸ به قیمت اسمی هر ورقه ۱۰۰۰ ریال منتشر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یکبار پرداخت می گردد و سررسید این اوراق ۵ سال از تاریخ انتشار می باشد. ثبت انتشار و فروش اوراق قرضه به ارزش اسمی را بیان نماید. ب) اگر شرکت اقدام به فروش اوراق به مبلغ ۱۱۰۰ ریال نماید با توجه به مبلغ اسمی اوراق ثبت حسابداری آن را بنویسید. ج) اگر شرکت اقدام به فروش اوراق به مبلغ هر ورقه ۹۷۰ ریال نماید ثبت حسابداری آن را بنویسید.

(الف)

۱۳/۵/۱*۱ حساب وجوه نقد ۱۰۰۰۰

حساب اوراق قرضه پرداختنی ۰/۸ ۱۰۰۰۰

بابت صدور و فروش ۱۰ ورقه قرضه به قیمت اسمی

(ب)

۱۳/۵/۱*۱ حساب وجوه نقد (۱۰*۱۱۰۰) ۱۱۰۰۰

حساب اوراق قرضه پرداختنی ۰/۸ ۱۰۰۰۰

حساب صرف اوراق قرضه ۱۰۰۰

بابت صدور ۱۰ ورقه قرضه ۰/۸ و فروش هر ورقه ۱۱۰۰ ریال

(ج)

۱۳/۵/۱*۱ حساب وجوه نقد ۹۷۰۰

حساب کسر اوراق قرضه ۳۰۰

حساب اوراق قرضه پرداختنی ۸٪ ۱۰۰۰۰

مثال

شرکت سهامی اهواز در اول فروردین ۱۳*۱، ۱۰۰ ورقه قرضه ۸٪ به ارزش اسمی هر ورقه ۱۰۰۰ ریال صادر نمود. بهره اوراق مذکور هر شش ماه یکبار در اول فرودین و اول مهرماه هر سال قابل پرداخت می باشد. شرکت اوراق مذکور را به قیمت هر ورق ۱۰۵۰ ریال در بازار بفروش رساند تاریخ سررسید این اوراق ۴ سال بعد می باشد مطلوب است ثبت حسابداری این رویداد مالی؟ همچنین مستهلک کردن صرف اوراق قرضه

۱۳/۱/۱ حساب وجوه نقد ۱۰۵۰۰۰

حساب اوراق قرضه پرداختنی ۱۰۰۰۰۰

حساب صرف اوراق قرضه ۵۰۰۰

بابت صدور و فروش اوراق قرضه

استهلاک صرف اوراق قرضه در هر دوره $۶۲۵ = ۵۰۰۰ / ۸$

۱۳/۲/۱ حساب هزینه بهره ۴۰۰۰

حساب وجوه نقد ۴۰۰۰

بابت پرداخت بهره شش ماهه

حساب هزینه بهره ۶۲۵

بابت مستهلک کردن صرف اوراق قرضه

وجوه نقد

نقد: آنچه که اگر به بانک ارائه شود معادل ارزش اسمی آن، بدون قید و شرط و فوراً توسط بانک پرداخت گردد.

وجوه بیعانه کالا و خدمات نزد دیگران، سپرده های بانکی که هر زمان قابل برداشت نیست جزء وجوه نقد نمی باشد.

مهمترین حسابهای هر موسسه شامل صندوق و بانک می باشد زیرا که معرف قدرت خرید کالا و خدمات و نیز قدرت پرداخت بدهیها می باشند. بنابراین وجوه نقد مقبول ترین دارایی است اما این وجوه نقد نیازمند کنترل هایی است که از جمله کنترل های داخلی موثر بر وجوه نقد می توان از تفکیک مسئولیت ها نام برد.

موجودی نقد باید هر از چندگاهی با حساب دارایی مربوطه مطابقت و هرگونه مغایرت مورد پیگیری قرار گیرد.

کنترل های وجوه نقد

۱- انتقال وصولیهای نقدی به حباب بانکی

۲- ثبت فوری تمام دریافتی های نقدی

۳- پرداخت های عمده به صورت چک انجام شود

۴- تهیه صورت مغایرت بانکی

۵- چک ها زمانی صادر شوند که دارای اسناد و مدارک مثبتانه ضمیمه باشند

۶- چک ها باید دارای سریال و امضای حداقل ۲ نفر باشد

۷- پرداختهای کم باید توسط تنخواه گردان صورت پذیرد

صندوق

این حساب در موسساتی است که عملیات جاری آنها «دریافت و پرداخت» به صورت نقد را ایجاب می کند. این حساب شامل وجوه نقد، اعم ز مسکوک و اسکناس، حواله های بانکی و سایر اوراق دارای خصیصه وجه نقد می باشد.

در موسساتی که از حساب صندوق استفاده می شود مسئولیت نگهداری صندوق دریافت و یا صندوق تنخواه گردان، به عهده فرد یا افرادی به نام صندوقدار می باشد. عملیات دریافت و پرداخت آنها به صورت روزانه توسط صندوقدار در دفاتر مخصوص بخود ثبت و در پایان هر روز مانده این حسابها طبق دفتر با موجودی نقد شمارش شده مطابقت داده می شود. تا از صحت عملیات اطمینان حاصل گردد.

اضافه (کسر) صندوق

ممکن است صندوقدار پایان روز با اضافه یا کسری صندوق مواجه شود اگر این مبلغ قابل توجه باشد باید بررسی لازم به عمل آید ولی اگر ناچیز باشد یا ناشی از اشتباهات باشد باید در دفاتر ثبت گردد برای اینکار از حساب کسری و اضافات صندوق استفاده می شود

اگر صندوق کسری داشته باشد

حساب کسری و اضافات صندوق (بدهکار)

حساب صندوق (بستانکار)

اگر صندوق اضافه داشته باشد

حساب صندوق (بدهکار)

حساب کسری و اضافات صندوق (بستانکار)

مانده حساب کسری و اضافات صندوق باید با حساب صندوقدار یا به عنوان هزینه یا درآمد متفرقه بسته شود.

برخی موسسات به صندوقدار مبلغی تحت عنوان کسر صندوق به صندوقدار پرداخت می‌گردند در این موسسات صندوقدار مسئول جبران کسری صندوق بوده و ثبتی بابت اضافات صندوق در دفاتر موسسه صورت نمی‌گیرد اگر صندوقدار دچار کسر نشد این پول به خود صندوقدار تعلق می‌گیرد.

تنخواه گردان

گاهی پرداخت‌های شرکت به صورت جزئی اما مستمر است مانند ایاب و ذهاب و خرید برخی مواد ضروری و فوری و چون جمع این پرداخت‌ها رقم قابل توجهی را تشکیل می‌دهد که نیاز به کنترل ضروری است برای کنترل این پرداختها مبالغ مشخصی را در اختیار یک شخص قرار می‌دهند که به این مبالغ تنخواه گردان می‌گویند فرد دریافت کننده تنخواه گردان در مقابل مبلغ دریافتی تضمین کافی ارائه می‌دهد و مبلغ تنخواه گردان نیز یا مبلغی ثابت و از قبل تعیین شده و یا مبلغی متغیر یا تعیین حداکثر می‌باشد.

الف) تنخواہ گردان با مبلغ ثابت

در این روش حداکثر مبلغ تنخواہ گردان تعیین شده و طی چکی به مسئولین تنخواہ گردان پرداخت می شود در این موقع معادل مبلغ چک، حسابی به نام تنخواہ گردان بدهکار و حساب بانک به همین مبلغ بستانکار می شود.

مسئول تنخواہ گردان از محل مبلغ دریافتی، هزینه های انجام شده را پرداخت و مدارک مثبت این هزینه ها را جهت تجدید مبلغ تنخواہ گردان به دایره حسابداری ارائه می نماید. دایره حسابداری پس از رسیدگی به مدارک و حصول اطمینان، چکی معادل هزینه های انجام شده صادر و به مسئول تنخواہ گردان تسلیم می نماید. ثبت لازم برای این مورد، بدهکار نمودن هزینه ها و بستانکار کردن حساب جاری بانک است. معمولاً مانده حساب تنخواہ گردان در پایان دوره مالی یا هنگام تعویض متصدی تنخواہ گردان به بانک یا صندوق واریز و اسناد هزینه های انجام شده توسط تنخواہ گردان به دایره حسابداری ارائه می گردد تا این هزینه ها به درستی در دوره مربوط ثبت گردند.

هرگاه تصمیم به افزایش تنخواہ گردان گرفته شود حساب تنخواہ گردان یکبار دیگر معادل مبلغ دریافتی توسط مسئول تنخواہ گردان، بدهکار و حساب بانک بستانکار می گردد.

در هنگام کاهش مبلغ تنخواہ گردان حساب بانک یا صندوق یا هزینه ها بدهکار و معادل آن، حساب تنخواہ گردان بستانکار می گردد.

ب) تنخواہ گردان متغیر

در این روش مبلغی به عنوان تنخواہ گردان طی چکی به مسئول تنخواہ گردان پرداخت شده و هر بار که اسناد مربوط به هزینه ارائه می شود از حساب وی کسر می گردد. مبلغ پرداختی به مسئول تنخواہ گردان بابت تجدید آن، در هر بار معادل اسناد هزینه ارائه شده توسط وی می باشد. البته در

این نوع از تنخواه گردان پرداخت وجه لزوماً همزمان با ثبت هزینه های انجام شده، نبوده، بلکه پرداخت وجه با درخواست از طرف مسئول تنخواه گردان صورت می گیرد.

در این روش حساب تنخواه گردان مرتباً بدهکار یا بستانکار می شود در این روش نسبت به روش اول همیشه یک ثبت اضافی وجود دارد زیرا ارائه مدارک هزینه مستلزم یک ثبت و دریافت وجه توسط تنخواه گردان نیز مستلزم ثبت دیگری است اما به هر حال در پایان دوره مالی یا هر تاریخ دیگر که تصمیم به بستن حساب تنخواه گرفته شود ابتدا حساب هزینه های بدهکار و تنخواه گردان بستانکار و معادل مانده حساب تنخواه گردان، ثبت دیگری با بدهکار نمودن حساب بانک یا صندوق و بستانکار نمودن حساب تنخواه گردان صورت می گیرد.

حساب بانک

امروزه بیشتر دریافت ها و پرداخت های عمده موسسات و واحدهای تجاری از طریق سیستم بانکی صورت می گیرد و موسسات نیز ترجیح می دهند که قسمت اعظم وجوه نقد خود را نزد بانکها نگهداری کنند.

نگهداری وجوه در بانک، عملاً به صور گوناگونی انجام می گیرد. گاهی موسسات برای دریافتها و پرداختهای خود، اقدام به افتتاح حساب جاری نموده، و هرگاه به بانک مراجعه نمایند می توانند مبلغ موجود در حساب خود را بوسیله چک دریافت نمایند. گاهی نیز موسسات مقداری از وجوه خود را به صورت پس انداز قرض الحسنه یا سپرده سرمایه گذاری کوتاه مدت و بلند مدت، نزد بانکها نگهداری می نمایند. به طور کلی، آن قسمت از وجوه نقد که به صورت حساب جاری و سپرده های دیداری، نزد بانکها نگهداری می شود جزء موجودی وجوه نقد موسسه و مبالغی که به صورت سپرده های سرمایه گذاری در بانک نگهداری می شوند و برداشت از آنها در هر زمان ممکن نمی باشد نباید جزء موجودی نقدی تلقی گردد.

سپرده های سرمایه گذاری ثابت، که شرکت به قصد بلند مدت در آنها سرمایه گذاری نموده است و یا محدودیتی در برداشت آن وجود دارد باید به عنوان سرمایه گذاری بلند مدت در ترازنامه طبقه بندی شوند.

سپردن وجوه نقد به حساب جاری، اصطلاحاً واریز به حساب بانکی نامیده می شود اعلامیه یا مدرکی که بانکها در قبال واریز وجه به صاحب حساب ارائه می دهند (اعلامیه بستانکار) نام دارد.

برداشت های معمولی از حساب جاری بانک از طریق چک صورت می گیرد.

مانده بستانکار حساب بانک (اضافه برداشت)

اگر چه دارنده حساب جاری تنها مجاز به صدور چک حداکثر تا میزان موجودی نقدی نزد بانک می باشد اما برخی از موسسات با توجه به اعتباری که نزد بانکها کسب نموده اند ممکن است بیشتر از میزان موجودی خود، چک صادر نمایند و بانک نیز مبلغ چک را پرداخت نماید. در این حالت در دفاتر دارنده حساب، مانده بستانکار حساب بانک در قسمت چپ ترازنامه و در طبقه بندی بدهیهای جاری نمایش داده می شود.

باید توجه داشت که نمی توان مانده بستانکار یک حساب بانکی را با مانده بدهکار یک حساب بانکی دیگر تهاتر (پای پای) نمود زیرا این امر به گمراهی استفاده کنندگان صورتهای مالی منجر می گردد.

صورت حساب بانک

بانکها معمولاً به طور ماهانه، شش ماهه، سالانه یا در هر موقعی که دارنده حساب تقاضا نماید گزارشی از عملیات حساب جاری وی، جهت اطلاع و تایید صحت عملیات مندرج در آن گزارش تهیه و در اختیار دارنده حساب قرار می دهند. این گزارش به صورت حساب بانک معروف است.

صورت‌حساب بانک با مانده اول دوره شروع و و کلیه برداشتها (توسط دارنده حساب یا برداشتهای قانونی که از طرف بانک صورت می‌گیرد) در ستون بدهکار و کلیه وجوه واریزی در ستون بستانکار آن ثبت شده و نهایتاً مانده حساب بانک در تاریخ تهیه این صورت‌حساب اعلام می‌گردد.

جهت حصول اطمینان و رفع اشتباهات احتمالی، می‌بایست عملیات مندرج در دفاتر با ارقام گزارش شده در صورت‌حساب بانک تطبیق داده شود. بدیهی است که اقلام مندرج در ستون بدهکار صورت‌حساب بانک باید با ارقام مندرج در ستون بستانکار حساب بانک (دارنده حساب) و همچنین اقلام مندرج در ستون بستانکار صورت‌حساب بانک نیز باید با اقلام مندرج در ستون بدهکار حساب بانک در دفاتر دارنده حساب مطابقت داشته باشد. زیرا از دیدگاه دارنده حساب، بانک یکی از بدهکاران وی بوده و به طبع، مانده طبیعی حساب بانک در دفاتر بدهکار، و از طرف دیگر، دارنده حساب از جمله بستانکاران بانک بوده و لذا حساب وی در بانک دارای مانده طبیعی بستانکار می‌باشد.

صورت مغایرت بانکی

از آنجا که عملیات حساب بانکی در دفاتر دارنده حساب عکس وضعیت این حساب در دفاتر بانک می‌باشد. بنابراین انتظار می‌رود که مانده دو حساب مذکور همواره برابر باشد. اما بنا به دلایلی ممکن است مانده این دو حساب در یک تاریخ معین با یکدیگر مطابقت نداشته باشند. این عدم تطابق می‌تواند به دلایل زیر باشد:

الف- تاخیر در ثبت یک یا چند مبادله توسط دارنده حساب یا بانک

ب- اشتباه در ثبت یک یا چند مبادله توسط هر یک از طرفین (بانک یا دارنده حساب)

علت بوجود آمدن موارد عدم مطابقت، ناشی از این حقیقت است که بانک و واحد تجاری (دارنده حساب)، دو شخصیت حقوقی مستقل بوده و روشها و نحوه ثبت عملیات توسط هر یک از آنها ممکن است با دیگری متفاوت باشد.

اختلاف مابین را می توان به دو دسته تقسیم نمود:

۱- عملیاتی که در دفاتر واحد تجاری انجام گرفته ولی هنوز در دفاتر بانک ثبت نشده است. موارد زیر از جمله این عملیات هستند:

الف- چکهای معوق: به چکهایی اطلاق می شود که دارنده حساب صادر کرده و به اشخاص ذی نفع تسلیم داشته و در دفاتر خود ثبت مربوط به صدور آنها را انجام داده است ولی دارندگان این چکها هنوز به بانک مراجعه نکرده اند و لذا در دفاتر بانک هیچ ثبتی از این بابت صورت نگرفته است.

در هنگام دریافت چکهای معوق در ستون بستانکار دفاتر موسسه مبلغی درج شده است که می بایست در ستون بدهکار صورتحساب بانک درج می شد اما به دلیل عدم مراجعه دارندگان این چک ها هنوز این مبلغ ثبت نشده است.

ب- دریاف وجه چکها، بروات و سفته های دریافتی موسسه توسط بانک: هر واحد تجاری می تواند چکها، سفته ها و بروات دریافتنی خود را از طریق سیستم بانکی وصول نماید. برخی از این واحدها ممکن است به مجرد سپردن اینگونه اسناد جهت وصول، با بدهکار نمودن حساب بانک ثبت حسابداری مربوطه را انجام دهند ولی بانک تا تاریخ وصول قطعی آنها از واریز وجه به حساب جاری واحد تجاری خودداری می نماید. و از طرف دیگر وصول این اسناد ممکن است چند روزی به طول انجامد. لذا چنانچه در فاصله این چند روز، صورتحساب بانک با دفاتر دارنده حساب مطابقت داده

شود، مبلغ مندرج در ستون بدهکار حساب بانک در دفاتر واحد تجاری بابت چک یا سفته یا برات سپرده شده نزد بانک، هنوز به بستانکار حساب واحد تجاری در دفاتر بانک منظور نگردیده است.

ج- وجوه در راه مانده (وجوه بین راهی): هنگامی که مبالغی به منظور واریز به حساب جاری بانک ارسال می گردد، این مبالغ به محض ارسال در دفاتر واحد تجاری ثبت می شود ولی ممکن است این رویداد بلافاصله در دفاتر بانک به ثبت نرسد.

د- چک های لاوصول: گاهی اوقات موسسات (واحد های تجاری) چک های خود را نزد بانکی که دارای حساب جاری نزد آن بانک می باشند می سپارند تا وجه آن پس از وصول به حساب جاری آنها منظور گردد. واحد تجاری هنگام تحویل چک به بانک، معادل وجه چک حساب بانک را در دفاتر خود بدهکار می نماید.

اگر چک لاوصول باشد بلافاصله به دارنده حساب اطلاع داده می شود تا حساب بانک را در دفاتر خود معادل مبلغ چک بستانکار نماید. در صورتی که حساب بانک در دفاتر واحد تجاری معادل مبلغ چک های لاوصول اصلاح نشده باشد بین حساب بانک و مانده بانک در دفاتر واحد تجاری اختلاف وجود خواهد داشت.

ه- اشتباهات

در جریان ثبت عملیات مربوط به حساب بانک در دفاتر موسسه ممکن است اشتباهات گوناگونی رخ دهد. این اشتباهات می تواند در ثبت بدهکار و بستانکار حساب بانک، اشتباه در جابه جایی ثبت ارقام، و نیز مبالغ مربوط به واریز و برداشتهای یک حساب جاری که در دفاتر به حساب جاری دیگر منظور شده باشد. این اقلام در دفاتر بانک به طور صحیح ثبت شده است ولی پس از یافتن اشتباهات در

نتیجه تطبیق مانده حساب بانک طبق دفاتر با مانده طبق صورتحساب بانکی لازم است در دفاتر واحد تجاری اصلاحات مورد نیاز صورت گیرد.

۲- عملیاتی که در دفاتر بانک انجام شده و ثبت مربوطه نیز صورت گرفته ولی هنوز در دفاتر واحد تجاری انعکاس نیافته است از جمله این عملیات می توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف- برداشتهایی که بانک انجام می دهد: برداشتهای مختلفی ممکن است با اجازه صاحب حساب از طرف بانک از حساب جاری شرکت صورت گیرد. مثل برداشت بابت کارمزد، برداشت بابت اعتبارات اسنادی، برداشت بابت سفته های تنزیلی،

ب- وجوه دریافتی توسط بانک:

این وجوه به حساب موسسه دارنده حساب واریز شده ولی اعلامیه بستانکار آن هنوز به موسسه مذکور واصل نشده و در حسابهای وی ثبت نشده است. برخی موسسات مطالبات خود را از طریق حسابهای جاری وصول می نمایند و با اعلام شماره حساب جاری خود، از بدهکاران می خواهند که بدهی خود را به حساب جاری موسسه نزد بانک واریز نمایند. بانک نیز به محض دریافت مبلغی از بدهکاران موسسه، اعلامیه بستانکار برای صاحب حساب ارسال می دارد.

ج- اشتباهات: همانند دفاتر موسسه، بانک نیز در عملیات روزانه خود ممکن است اشتباهاتی از قبیل اشتباه در اعداد و ارقام، اشتباه در برداشت از حسابی و ثبت در حساب جاری دیگر و دیگر اشتباهاتی که به هر نحو موجب عدم تطابق مانده حساب بانک در دفاتر موسسه و مانده آن در دفاتر بانک می شود، مرتب گردد

چنانچه این اشتباهات تا تاریخ ارسال صورتحساب تصحیح نشده باشد ارقام مندرج در صورت حساب بانک با دفاتر موسسه اختلاف خواهند داشت این گونه اشتباهات نیاز به اصلاح در دفاتر ندارند زیرا موسسه درست عمل نموده است.

تهیه صورت مغایرت بانکی

برای تهیه صورت مغایرت بانکی به ترتیب زیر عمل می شود

۱- مطابقت اقلام بدهکار صورتحساب بانک با بستانکار حساب بانک در دفاتر موسسه و مطابقت اقلام

بستانکار صورتحساب بانک با بدهکار حساب بانک در دفاتر موسسه

۲- تیک زدن اقلام مطابقت داده شده در دو حساب ، و خط کشیدن دور اقلامی که در یک طرف

وجود دارد و در طرف دیگر وجود ندارد (مورد اختلاف است) به اقلام ، اقلام باز گفته می شود.

۳- برای مشخص شدن وضعیت اقلام باز و علت اختلاف باید به ثبتهای دفاتر روزنامه و شرح آنها و ته

چک و مدارک مثبت ضمیمه آنها مراجعه تا علت اختلاف مشخص گردد

۴- پس از یافتن مغایرت ها و اختلافات گزارشی تحت عنوان صورت مغایرت بانکی تهیه می گردد

۵- مرحله نهایی انجام ثبتهای اصلاحی است که باید در دفاتر صورت گیرد

البته همه مغایرت ها نیاز به ثبت های اصلاحی ندارند و در روند عادی عملیات خود به خود اصلاح

می شوند.

تنها آن دسته از اقلام باز که هنوز در دفاتر ثبت نشده و یا به طور اشتباه ثبت شده باشند و اصلاح

خودبخود آنها نیز متصور نباشد باید پس از تهیه صورت مغایرات بانکی با ثبت آرتیکل های مورد نیاز

اصلاح گردند.

روشهای تهیه صورت مغایرات بانکی

الف- روش مبنا قراردادن مانده یکی از دفاتر و رسیدن به مانده دیگری با استفاده از اقلام باز

ب- روش اصلاح حسابها و رسیدن به مانده واقعی

روش مبنا قراردادن مانده یکی از دفاتر و رسیدن به مانده دیگری با استفاده از اقلام باز

۱- کلیه اقلام باز در صورت حساب بانک باید عینا در مانده حساب بانک در دفاتر موسسه اثر گذارد

۲- کلیه اقلام باز در دفاتر موسسه باید حذف شود یعنی باید در تهیه صورت مغایرت از مانده کسر گردد و اگر جز اقلامی است که از موجودی کسر شده است در هنگام تهیه صورت مغایرات باید به مانده اضافه شود تا اثر این اقلام خنثی گردد.

این روش ما را به مانده صحیح و واقعی نمی راسند بلکه مغایرت ها را از بین می برد.

روش اصلاح حسابها و رسیدن به مانده واقعی

تهیه صورت مغایرات بانکی به روش مبنا قراردادن مانده طبق صورتحساب بانک و مانده طبق دفاتر شرکت به طور همزمان و انجام اصلاحات تا رسیدن به مانده واقعی این مزیت را دارد که به روشنی ان اقلامی را که نیاز به اصلاح دارنده حساب دارند مشخص می سازد. در این روش مانده تعدیل شده و واقعی حساب بانک و برخی دیگر از حسابها در صورتهای مالی انعکاس خواهد یافت.

معمولاً از این روش در پایان سال مالی و به منظور انعکاس صحیح مانده حساب بانک در صورتهای مالی نهایی استفاده می گردد.

۱- اقلام باز صورتحساب بانک را که باید برای رسیدن به مانده واقعی در دفاتر شرکت ثبت گردد را به آن اضافه یا کسر می کنیم.

۲- اشتباهات هر یک از طرفین (بانک یا موسسه) را در قسمت مربوط به خود آنها تصحیح می کنیم

به طور کلی مغایرت ها از نقطه نظر رفع آنها به دو دسته تقسیم می شوند:

۱- مغایرت هایی که جهت رفع آنها نیاز به ثبت حسابداری می باشد و عبارتند از :

الف- کلیه برداشتها و واریزهای موسسه در بانک که در دفاتر موسسه ثبت نشده مانند برداشت کارمزد

توسط بانک یا واریز وجوه توسط مشتریان و بدهکاران موسسه به حساب بانک

ب- مغایرتی که در نتیجه اشتباهات بوجود آمده اند و ثبت اصلاحی این مغایرت باید بلافاصله

صورت گیرد.

۲- مغایرات که جهت رفع آنها نیاز به ثبت حسابداری نمی باشد عبارتند از :

الف- چک های معوق

ب- اشتباهات بانک که در دفاتر خود انجام داده است این اشتباهات نیاز به ثبت اصلاحی در دفاتر

موسسه نمی باشد.

مثال

فرض کنید صورتحساب بانک و حساب بانک در دفاتر شرکت نرگس در تاریخ ۳۱ شهریور به شرح زیر

می باشد:

دفتر معین بانکها

نام حساب : حساب جاری شماره ۱۱۰ بانک صادرات ایران

مانده	بستانکار	بدهکار	شرح	تاریخ
۴۰۰۰۰۰			مانده ۱۳۸۰/۵/۳۱	۶/۳
۳۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۴۵ در وجه شرکت الوند	۶/۵
۳۴۰۰۰۰	۴۰۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۴۶ در وجه آقای حیدری	۶/۸
۳۷۰۰۰۰		۳۰۰۰۰	چک وصولی از شرکت گل سرخ (بانک ملت)	۶/۱۱
۴۳۰۰۰۰		۶۰۰۰۰	واریز از صندوق به بانک	۶/۱۴
۳۸۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۴۷ در وجه آقای رحمانی	۶/۱۶
۴۶۰۰۰۰		۸۰۰۰۰	چک وصولی از شرکت پرنوش (بانک ملی)	۶/۱۷
۴۳۵۰۰۰	۲۵۰۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۴۸ در وجه شرکت مرند	۶/۲۰
۷۳۵۰۰۰		۳۰۰۰۰۰	چک وصولی از شرکت مرادی (بانک سپه)	۶/۲۱
۶۵۳۰۰۰	۸۲۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۴۹ در وجه آقای مرادی	۶/۲۳
۷۵۳۰۰۰		۱۰۰۰۰۰	واریز از صندوق به بانک	۶/۲۵
۷۳۸۰۰۰	۱۵۰۰۰		صدور چک شماره ۱۳۵۰ در وجه آقای رشیدی	۶/۲۷
۸۰۸۰۰۰		۷۰۰۰۰	واریز از صندوق به بانک	۶/۳۱

بانک صادرات ایران

نام صاحب حساب: شرکت فرگس شماره حساب: ۱۱۰ تاریخ صورت حساب ۱۳۸۰/۶/۳۱

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	مانده
۶/۵	مانده ۱۳۸۰/۵/۳۱			۴۰۰۰۰۰
۶/۶	چک شماره ۱۳۴۵ در وجه شرکت الوند	۲۰۰۰۰		۳۸۰۰۰۰
۶/۱۰	چک وصولی بانک ملت		۳۰۰۰۰	۴۱۰۰۰۰
۶/۱۲	چک وصولی بانک ملی		۸۰۰۰۰	۴۹۰۰۰۰
۶/۱۴	دریافت نقد		۶۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰
۶/۱۹	چک شماره ۱۳۴۶	۴۰۰۰۰		۵۱۰۰۰۰
۶/۲۱	چک شماره ۱۳۴۸	۲۵۰۰۰		۴۸۵۰۰۰
۶/۲۵	دریافت نقدی		۱۰۰۰۰۰	۵۸۵۰۰۰
۶/۲۹	چک شماره ۱۳۵۰	۵۱۰۰۰		۵۳۴۰۰۰
۶/۳۱	کارمزد	۱۵۰۰		۵۳۲۵۰۰

اطلاعات زیر در پی بررسی های بعمل آمده در دست است:

۱- چک وصولی از شرکت مرادی به علت عدم وجوه کافی برگشت داده شد و هنوز اعلامیه مربوط به شرکت نرسیده است.

۲- مبلغ صحیح چک شماره ۱۳۵۰ معادل ۵۱۰۰۰ ریال می باشد

۳- به غیر از موارد فوق بقیه اقلام مندرج در دفتر شرکت و در صورت حساب بانک به طور صحیح عمل شده است.

مطلوب است تهیه صورت مغایرت بانکی

الف روش مبنا قراردادن دفاتر شرکت

شرکت نرگس

صورت مغایرت بانکی برای ۳۱ شهریور	
حساب جاری شماره ۱۱۰ بانک صادرات ایران	
مانده طبق دفتر شرکت	۸۰۸۰۰۰
اضافه می شود	
چک معوق شماره ۱۳۴۷	۵۰۰۰۰
چک معوق شماره ۱۳۴۹	۸۲۰۰۰
اشتباه چک شماره ۱۳۵۰	<u>۱۵۰۰۰</u>
کسر می شود	
مبلغ صحیح چک شماره ۱۳۵۰	۵۱۰۰۰
برداشت بانک بابت کارمزد	۱۵۰۰
چک وصولی از شرکت مرادی	۳۰۰۰۰۰
واریز از صندوق - آخر ماه	<u>۷۰۰۰۰</u>
مانده طبق صورت حساب بانک	<u><u>۵۳۲۵۰۰</u></u>
	<u>۱۴۷۰۰۰۰</u>
	۹۵۵۰۰۰

روش دوم مبنا قراردادن صورت حساب بانکی

صورت مغایرت بانکی برای ۳۱ شهریور	
حساب جاری شماره ۱۰ بانک صادرات ایران	
۵۳۲۵۰۰	مانده طبق صورتحساب بانک
	اضافه می شود:
۳۰۰۰۰۰	چک وصولی از شرکت مرادی (بانک سپه)
۷۰۰۰۰	واریز از صندوق
۵۱۰۰۰	چک شماره ۱۳۵۰
<u>۱۵۰۰</u>	برداشت بابت کارمزد
<u>۴۲۲۵۰۰</u>	
۹۵۵۰۰۰	کسر می شود:
۵۰۰۰۰	چک معوق شماره ۱۳۴۷
۸۲۰۰۰	چک معوق شماره ۱۳۴۹
<u>۱۴۷۰۰۰</u>	مبلغ اشتباه چک شماره ۱۳۵۰
<u>۸۰۸۰۰۰</u>	مانده طبق دفاتر شرکت نرگس

روش اصلاح حسابها و رسیدن به مانده واقعی

شرکت نرگس

صورت مغایرت بانکی برای ۳۱ شهریور حساب جاری شماره ۱۱۰ بانک صادرات ایران			
۵۳۲۵۰۰	مانده طبق صورتحساب بانک اضافه می شود:	۸۰۸۰۰۰	مانده طبق دفاتر شرکت اضافه می شود:
	واریز وجه از صندوق	-	کسر می شود
<u>۷۰۰۰۰</u>			ملغ اشتباه چک ۱۳۵۰
۶۰۲۵۰۰	کسر می شود:	۳۶۰۰۰	کارمزد بانکی
	چک معوق شماره ۱۳۴۷	۱۵۰۰	چک وصولی شرکت
۵۰۰۰۰	چک معوق شماره ۱۳۴۹	<u>۳۰۰۰۰۰</u>	
<u>۸۲۰۰۰</u>		<u>۳۳۷۵۰۰</u>	
۱۳۲۰۰		<u>۴۷۰۵۰۰</u>	مانده واقعی
<u>۴۷۰۵۰۰</u>	مانده واقعی		

مفروضات، اصول و میثاقهای حسابداری

مفاهیم و اصول بنیادی حسابداری:

میثاقها، قواعد و رویه هایی هستند که در طول زمان توسط بشر و در پاسخ به نیازهای جوامع به اطلاعات مالی بنا نهاده شده است و بتدریج تغییر، تحول و تکامل یافته است و به این دلیل مفاهیم عمومی حسابداری را اغلب اصول پذیرفته شده حسابداری می نامند..

هدف از وضع و تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری:

هدف، ایجاد سیستمی یکنواخت برای پردازش اطلاعات مالی و تهیه و ارائه گزارشهای مالی مفید برای تصمیم گیریهای مختلف است.

طبقه بندی مفاهیم عمومی حسابداری

۱- فرضیات مبنا یا مفاهیم بنیادی حسابداری

۲- اصل عمومی حسابداری

۳- قیود یا میثاقهای تعدیل کننده

۴- رویه های حسابداری یا اصول تفضیلی و یا استانداردهای حسابداری

۱- فرضیات مبنا یا مفاهیم بنیادی حسابداری

الف) فرض تفکیک شخصیت

ب) فرض اندازه گیری بر حسب واحد پول

ج) فرض تداوم فعالیت

د) فرض دوره مالی

ه) فرض تعهدی

مفاهیم بنیادی که زیر بنای لازم را برای حسابداری مؤسسات فراهم می کند و شالوده سایر مفاهیم و اصول حسابداری قرار می گیرند، فرضیات مبنای حسابداری نامیده می شود. این فرضیات به لحاظ داشتن فایده در نیل به هدفها و انجام دادن عملیات حسابداری، در طول زمان به وجود آمده و بعنوان مفاهیمی بدیهی و بدون نیاز به استدلال و اثبات، مورد پذیرش قرار گرفته اند

این فرضیات بقرار زیر می باشد:

الف) فرض تفکیک شخصیت: منظور قائل شدن موجودیتی مستقل وهویتی متمایز برای هر مؤسسه جدای از مالک یا مالکان و نگهداری حساب و تهیه صورتهای مالی برای یک مؤسسه بعنوان یک شخصیت حسابداری است.

ب) فرض اندازه گیری بر حسب واحد پول: در حسابداری معاملات و عملیات مالی و رویداد های دارای اثر بر حسب واحد پول بعنوان مقیاس مشترک اندازه گیری سنجیده و اطلاعات مالی بر حسب پول گزارش می شود. و مقیاس مشترک اندازه گیری ارزش، تجمیع، تلخیص و ارائه اطلاعات مالی واحد پول رایج هر کشور است.

ج) فرض تداوم فعالیت: مؤسسات قاعدتاً برای مدت نامحدود تشکیل و فرض می شود که در آینده قابل پیش بینی دایرند و فعالیتهای آنها استمرار دارد. و قصد تعطیل و انحلال آنها وجود ندارد. البته این فرض به معنای دوام و بقای همیشگی مؤسسه نیست؛ بلکه به معنای آن است که یک مؤسسه بعنوان موجودیتی مستقل می تواند خود را با شرایط متغیر اقتصادی بنحوی وفق دهد که فعالیتهای آن ادامه یابد

د) فرض دوره مالی: برای اینکه اطلاعاتی نسبتاً دقیق درباره نتایج عملیات و وضعیت مالی یک مؤسسه در طول زمان فراهم شود، عمر یک مؤسسه به دوره های زمانی کوتاه و مساوی تقسیم می شود. این کار به معنای پذیرفتن دوره مالی در حسابداری است؛ که این دوره مالی بستگی به نوع فعالیت و شرایط محیطی مؤسسه انتخاب و معمولاً طول دوره مالی می تواند یک ماه، سه ماه، شش ماه، یک سال باشد. و هر یک از این دوره ها را دوره حسابداری می نامند. در ایران مؤسسات قانوناً ناگزیرند که سال شمسی را به عنوان سال مالی خود انتخاب کنند. اما شرکتهای سهامی و برخی دیگر از اشخاص حقوقی اجازه دارند که آغاز و پایان سال مالی خود را انتخاب نمایند.

ه) فرض تعهدی: مؤسسات معاملات و عملیات متعدد و متنوعی را در طول زمان انجام می دهند که قسمتی از آنها تعهد آور می باشد مانند معاملاتی خرید و فروش نسبه کالا که طرفین تعهد می کنند قسمتی از وجه معامله بعداً پرداخت گردد. که این نوع عملیات و عملیات مشابه تعهدی را برای یک مؤسسه بدنبال دارد؛ که بر اساس این فرض آثار معاملات و عملیات مالی در زمان وقوع (اعم از آن که وجهی بابت آن دریافت یا پرداخت شده یا نشده باشد) در حساب ها ثبت می شود. در آمد ها در زمان تحقق و هزینه ها در دوره وقوع ، بدون در نظر گرفتن زمان دریافت و یا پرداخت آنها شناسایی، در حساب ها ثبت و در صورتهای مالی دوره مربوط گزارش می شود.

اصول عمومی حسابداری

منظور از اصول مورد قبول حسابداری مجموعه قواعد دستورالعملهایی هست که طی تاریخ حسابداری به تدریج عنوان گردیده مورد پذیرش حسابداران دنیا قرار گرفته است. بکارگیری اصول مورد قبول حسابداری باعث می شود که صورتهای مالی تهیه شده توسط حسابداران مختلف دارای معانی نسبتاً مشابهی داشته باشد و از اعمال سلیقه شخصی در بسیاری از موارد جلوگیری به عمل می آید. در ذیل اعم اصول مورد قبول حسابداری اشاره می شود:

۱- اصل بهای تمام شده

۲- اصل تحقق درآمد

۳- اصل تطابق (اصل تخصیص)

۴- اصل افشاء (اصل واقعیت)

۵- اصل ثبات رویه

مبانی و قواعد و رهنمودهای حاکم بر اندازه گیری ، ثبت ، طبقه بندی و گزارش نتایج معاملات و عملیات مالی و رویداد های داری اثر مالی بر یک مؤسسه را اصول حسابداری نامند . این اصول نحوه تعیین سود را مشخص و چگونگی گزارش وضعیت مالی یک مؤسسه را روش میکند . که بشرح ذیل میباشد

۱- اصل بهای تمام شده: در حسابداری کنونی قیمت‌های تحقق یافته در معاملات که اصطلاحاً بهای تمام شده یا ارزش تاریخی نامیده می‌شود مبنای ثبت و ضبط اطلاعات و گزارشات مالی قرار می‌گیرد. به این معنا که اقلام مختلف دارایی، بدهی، درآمد‌ها، و هزینه‌ها به قیمت‌های معامله شده یا ارزش‌های تاریخی در مدارک حسابداری ثبت می‌شود.

۲- اصل تحقق درآمد: براساس این اصل؛ درآمد‌ها می‌بایست به محض ارائه خدمت به مشتریان شناسایی و ثبت شود اعم از اینکه بهای آن نقداً دریافت شده یا نشده باشد.

۳- اصل تطابق (اصل تخصیص): براساس این اصل؛ می‌بایست هزینه‌ها و درآمد‌های هر دوره مالی را به حسابهای همان دوره منظور نمود.

۴- اصل افشاء (اصل واقعیت):

طبق این اصل کلیه رویدادها مالی با اهمیت مربوط به مؤسسه به طور مناسب و کامل طبق اصول پذیرفته شده حسابداری افشاء گردد این اصل بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد.

۵- اصل ثبات رویه:

طبق اصل مذکور روش حسابداری این مؤسسه باید در سالهای متوالی یکسان باشد اگر در یک سال یکی از روشهای عمده حسابداری در مواردی که ۲ یا چند انتخاب وجود دارد تغییر نماید.

باید در یادداشتهای ضمیمه صورتهای مالی این تغییر روش به وضوح (روشنی) نشان داده شود و میزان اثر تغییر روش بر اقلام سود و زیان و ترازنامه افشاء گردد. مثلاً می‌توان موجودیهای کالا را هم به روش اولین صادره از اولین وارده و هم به روش میانگین موزون ارزیابی نمود اگر در یک سال از روش اول در سال دوم از روش دوم استفاده شود. در این صورت اصل مذکور رعایت نگردیده است و همچنین اثرات آنها در سود و زیان و ترازنامه مشهود (آشکار) خواهد شد.

قیود یا میثاقهای تعدیل کننده

میثاقها: در بسیاری از موارد بکارگیری اصول و مفروضات حسابداری با محدودیتهایی همراه است. این محدودیتهای که به آنها میثاقها و محدودیتهای اجرایی نیز گفته می‌شود عبارتند از:

۱- میثاق اهمیت

۲- میثاق فزونی منافع بر مخارج

۳- میثاق احتیاط

۴- میثاق خصوصیات صنعت

البته میثاقهای حسابداری به این ۴ مورد محدود نمی شود.

حال به بررسی تأثیر این مفاهیم بر روی صورت سود و زیان و ترازنامه خواهیم پرداخت.

رویه های حسابداری یا اصول تفضیلی و یا استاندارد های حسابداری

روشهای حسابداری مبتنی بر اصول حسابداری که نحوه حسابداری انواع مختلف فعالیتها، معاملات و عملیات مالی و گزارش نتایج عملیات و وضع مالی را معین می کند، رویه یا استانداردهای حسابداری نامیده می شود.

رویه های حسابداری حتی در شرایط همسان ممکن است از یک موسسه با موسسه دیگر فرق نماید حال به بررسی تأثیر این مفاهیم بر روی صورت سود و زیان و ترازنامه خواهیم پرداخت.

مفاهیم حاکم بر ترازنامه :

۱- فرض تداوم فعالیت ۲- فرض واحد اندازه گیری ۳- اصل افشاء

۴- اصل بهای تمام شده ۵- میثاق اهمیت

ترازنامه بر اساس فرض تداوم فعالیت تهیه می شود. یعنی فرض بر این است که یک موسسه برای دوره نامحدود فعالیت می کند. این صورت حساب نیز مانند سایر صورت حسابها بر مبنای فرض واحد اندازه گیری بر حسب واحد پول استوار است.

تمامی صورتهای مالی در ایران باید بر اساس واحد پول ریال تهیه شود.

در صورت ترازنامه اصل افشاء بسیار با اهمیت است. زیرا ارقامی که در این صورت مالی ذکر می شود بسیار با اهمیت است و باید تمامی ارقام با دقت و به طور کامل افشاء شود. ضمناً بر طبق اصل

بهای تمام شده تمامی اقلام در ترازنامه با بهای تمام شده تاریخی ثبت می شوند. یعنی در طول چند سال هیچ گونه تجدید ارزیابی در اقلام ترازنامه صورت می گیرد.

بر طبق میثاق اهمیت باید تنها ارقام با اهمیت در ترازنامه ذکر شود. ارقام ترازنامه، ارقامی با اهمیت (از نظر ریالی) می باشند که البته مفهوم اهمیت مفهومی نسبی می باشد.

مفاهیم حاکم بر صورت سود و زیان :

۱- اصل تحقق درآمد ۲- فرض دوره مالی ۳- اصل تطابق

۴- میثاق احتیاط ۵- اصل افشاء ۶- میثاق اهمیت

۷- میثاق فزونی منابع بر مخارج

بر طبق اصل تحقق درآمد هر مبلغی که دریافت شود درآمد نمی باشد و چه بسا مواردی که مبلغی دریافت نشود اما درآمد ثبت گردد. صورت سود و زیان بر فرض دوره مالی استوار است. یعنی مبنای تهیه این صورت یک دوره مالی معین می باشد. در ضمن بر مبنای اصل تطابق، هزینه های هر دوره تنها باید با درآمدهای همان دوره مطابق شود.

بر مبنای میثاق احتیاط باید مراقبت شود که هزینه های دوره کمتر از واقع و درآمد های دوره بیشتر از واقع ثبت نشود.

اصل افشاء و میثاق اهمیت در صورت سود و زیان به این معناست که باید ارقام این صورت به طور کامل افشاء شود و چون ارقام در صورت سود و زیان از نظر ریالی کم ارزش تر از ترازنامه است پس باید در مورد آن توجه بیشتری بشود. در آخر باید توجه داشت که هزینه های تهیه صورت مالی نباید بیش از منافع حاصل از آن باشد.

البته در مورد یادداشتهای پیوست باید این نکته را ذکر کنیم که یادداشتهای پیوست بر مبنای اصل افشاء کامل تهیه می شود.