

حسابداری میانه ۲

ویرایش جدید

تألیف : جمشید اسکندری
(عضو هیئت علمی دانشگاه)



فهرست مندرجات

صفحه

عنوان

۱	.....
۳۱	.....	فصل اول - حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار
۳۳	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۲۳	.....	مسائل
۶۳	.....	فصل دوم - حسابداری بدهی‌ها
۶۶	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۷۳	.....	مسائل
۷۳	.....	فصل سوم - حسابداری شرکت‌های سهامی - فرایند تشکیل، انتشار سهام و تغییرات سرمایه
۹۹	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۰۲	.....	مسائل
۱۰۷	.....	فصل چهارم - حسابداری شرکت‌های سهامی - سود انباشته، اندوخته‌ها و سود سهام
۱۲۰	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۲۲	.....	مسائل
۱۲۹	.....	فصل پنجم - صورت جریان وجوه نقد
۱۴۹	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۵۱	.....	مسائل
۱۶۱	.....	فصل ششم - نحوه تهیه و تنظیم صورت‌های مالی از روی مدارک ناقص
۱۷۳	.....	پرسش‌های چهارگزینه‌ای
۱۷۳	.....	مسائل

حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار

واحدهای تجاری برای افزایش توان سودآوری و جلوگیری از راکد ماندن وجوه نقد خود و همچنین به منظور ایجاد روابط و مناسبات تجاری با سایر واحدهای تجاری، در اوراق بهادار آن‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند. سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر واحدهای تجاری در سال‌های اخیر با شتاب فزاینده‌ای افزایش یافته و به همین دلیل حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار نیز مورد توجه طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی قرار گرفته است. در این راستا، استانداردهای حسابداری شماره ۱۵، ۱۸، ۱۹ و ۲۰ برای حسابداری این نوع سرمایه‌گذاری‌ها و ارزیابی آن‌ها جهت انعکاس در صورت‌های مالی الزاماتی را تعیین نموده تا از نظر قابلیت مقایسه پاسخگویی نیازهای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی باشد.

سرمایه‌گذاری نوعی دارایی است که واحد تجاری برای افزایش منافع اقتصادی از طریق توزیع منافع (به شکل سود سهام، سود تضمین شده و اجاره)، افزایش ارزش یا سایر مزایا (مانند مزایای ناشی از مناسبات تجاری) نگهداری می‌کند. به طور کلی سرمایه‌گذاری‌ها به دو دسته کوتاه مدت (جاری) و بلندمدت طبقه‌بندی می‌شوند.

یک سرمایه‌گذاری هنگامی به عنوان بلندمدت طبقه‌بندی می‌شود که قصد نگهداری آن برای مدت طولانی به وضوح قابل اثبات باشد یا این که در عمل محدودیت‌هایی در توانایی واگذاری آن توسط واحد تجاری وجود داشته باشد. به طور کلی، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت مشتمل بر موارد زیر است:

الف - سرمایه‌گذاری‌هایی که به منظور اعمال نفوذ و کنترل سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر^۱ انجام شده است (سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی و وابسته).

ب - سرمایه‌گذاری‌هایی که اساساً جهت حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری موجود انجام شده است.

ج - سرمایه‌گذاری‌هایی را که نمی‌توان واگذار کرد، یا بدون تأثیر عمده بر فعالیت‌های واحد تجاری قابل واگذاری نیست.

۱- شرکتی که سهام یک شرکت دیگر را خریداری نموده است اصطلاحاً واحد سرمایه‌گذار و شرکتی که سهام آن توسط واحد سرمایه‌گذار خریداری شده است

اصطلاحاً واحد سرمایه‌پذیر نامیده می‌شود.

د - سرمایه‌گذاری‌هایی که با قصد استفاده مستمر توسط واحد تجاری نگهداری می‌شود و هدف آن نگهداری پرتفوی از سرمایه‌گذاری‌ها جهت تأمین درآمد و یا رشد سرمایه برای صاحبان سرمایه واحد تجاری است. تنها در شرایطی که یکی از معیارهای فوق احراز شود، سرمایه‌گذاری را می‌توان به عنوان بلندمدت تلقی کرد و این واقعیت که یک سرمایه‌گذاری برای مدت نسبتاً طولانی نگهداری شده است، لزوماً به معنای بلندمدت بودن سرمایه‌گذاری نیست.

در مواردی که هیچ یک از معیارهای فوق احراز نگردد، سرمایه‌گذاری به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت (جاری) طبقه‌بندی می‌شود. هدف واحد تجاری از انجام سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت عبارت است از:

- ۱- دسترسی فوری به وجوه نقد به هنگام نیاز
 - ۲- تأمین حداکثر سود ممکن از آن قسمت از وجوه نقدی که در کوتاه مدت مورد نیاز نیست.
 - ۳- به حداقل رساندن احتمال زیان ناشی از افزایش سطح قیمت‌ها و حفظ قدرت خرید پول
- سرمایه‌گذاری‌ها از حیث مشخص بودن ارزش معاملاتی به دو نوع تقسیم می‌شوند:

۱- سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار - نوعی سرمایه‌گذاری است که دارای بازاری فعال که آزاد و قابل دسترس باشد بوده و قیمت‌های معاملاتی در آن معلوم باشد و به طور علنی اعلام شود. بعلاوه قیمت اعلام شده باید به گونه‌ای قابل اتکا بیانگر قیمتی باشد که بتوان براساس آن معامله کرد، مانند سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. شایان توجه است که در عمل مفهوم عبارت "سریع‌المعامله در بازار" ممکن است برای واحدهای تجاری مختلف یکسان نباشد.

سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار را، هم می‌توان به عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه مدت طبقه‌بندی کرد و هم در موارد مندرج در بندهای الف تا د فوق به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت تلقی نمود.

۲- سایر سرمایه‌گذاری‌ها (غیرسریع‌المعامله در بازار)

سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار می‌تواند به شکل خرید سهام سایر واحدهای تجاری و یا خرید اوراق قرضه آنها باشد. با توجه به ماهیت متفاوت این قبیل سرمایه‌گذاری‌ها، عملیات حسابداری هر یک به طور مجزا مورد بحث قرار می‌گیرد.

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت (جاری) در سهام سایر واحدهای تجاری

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری

۲- در طول مدت نگهداری سرمایه‌گذاری

۳- هنگام فروش سرمایه‌گذاری

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری کوتاه مدت (جاری) در سهام

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شوند. بهای تمام شده عبارت است از بهای خرید بعلاوه کارمزد کارگزار و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود.

مثال ۱-۱- شرکت افرا در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تعداد ۵۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت دیبا را از قرار هر سهم ۱,۸۰۰ ریال خریداری نمود و مبلغ ۱۰,۰۰۰ ریال بابت کارمزد کارگزار پرداخت کرد.
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴

حل:

$$(500 \times 1,800) + 10,000 = 910,000$$

بهای تمام شده سهام خریداری شده

۱۳۸۱/۲/۲۴ سرمایه‌گذاری در سهام شرکت دیبا ۹۱۰,۰۰۰

وجوه نقد

۹۱۰,۰۰۰

حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت (جاری) در سهام در طول مدت نگهداری

در طول مدتی که سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اختیار واحد تجاری می‌باشد دو رویداد مالی به شرح زیر ممکن است رخ

دهد:

الف - شناسایی و دریافت سود سهام

ب - ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در پایان سال مالی

شناسایی و دریافت سود سهام

سود سهام معرف آن بخش از منافع واحد سرمایه‌پذیر است که بنا بر تصویب مجمع عمومی بین صاحبان سهام توزیع می‌شود. سود نقدی سهام که معمول‌ترین شکل توزیع سود بین صاحبان سهام است، در تاریخ اعلام سود به عنوان درآمد شناسایی می‌گردد.

مثال ۱-۲- شرکت لیلا دارای ۱,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت لعیا می‌باشد. شرکت لعیا در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۸ سود هر سهم را به مبلغ ۲۰۰ ریال به طور خالص اعلام و در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۲۵ آن را پرداخت نمود.
مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$$1,000 \times 200 = 200,000$$

سود قابل دریافت

۲۰۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۴/۱۸ سود سهام دریافتی

۲۰۰,۰۰۰

درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

۲۰۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۶/۲۵ وجوه نقد

۲۰۰,۰۰۰

سود سهام دریافتی

ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (جاری) در پایان سال مالی

سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (جاری) باید در پایان دوره مالی به شرح زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس شوند:

الف - سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار:

۱- ارزش بازار، یا

۲- اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

ب - سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری^۱:

۱- اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش، یا

۲- خالص ارزش فروش

روش ارزش بازار

طبق این روش، سرمایه‌گذاری‌های موجود در تاریخ ترازنامه براساس ارزش بازار ارزیابی شده و هرگونه تفاوت بین ارزش بازار و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی و در صورت سود و زیان دوره منظور می‌شود. برای تعیین ارزش بازار اوراق بهادار سریع‌المعامله در بازار دو قیمت وجود دارد:

۱- قیمت "پیشنهاد خرید" - قیمتی است که انتظار می‌رود سرمایه‌گذاری به آن قیمت واگذار شود.

۲- قیمت "پیشنهاد فروش" - قیمتی است که انتظار می‌رود یک سرمایه‌گذار برای تحصیل سرمایه‌گذاری بپردازد.

میانگین قیمت "پیشنهاد خرید" و قیمت "پیشنهاد فروش" نیز می‌تواند برای مقاصد ارزیابی به کار گرفته شود.

در عمل، تفاوت بین قیمت "پیشنهاد خرید" و قیمت "پیشنهاد فروش" در مورد یک سرمایه‌گذاری سریع‌المعامله در بازار نسبتاً کم است، در نتیجه در استانداردهای حسابداری ایران قیمت خاصی تجویز نشده است و واحدهای تجاری، قیمت مناسب با شرایط خاص خود را انتخاب می‌کنند.

استفاده از روش ارزش بازار دارای مزیت‌هایی به شرح زیر است:

الف - نتیجه عملیات واحد تجاری به نحو مطلوب‌تری منعکس شده و ارزیابی بهتری از عملکرد مدیریت فراهم می‌کند.

ب - از نقطه نظر واقعیت اقتصادی و یکنواختی عمل، عینی‌ترین ابزار برای اندازه‌گیری تأثیر مالی تصمیمات مربوط به خرید، فروش و نگهداری سرمایه‌گذاری طی دوره است. اگرچه سود یا زیان ممکن است در تاریخ ترازنامه متبلور نشده باشد، اما واقعیت اقتصادی این است که مدیریت از طریق فروش سرمایه‌گذاری، توانایی تبلور آن را داشته، لیکن به عمد چنین نخواسته است.

ج - دستکاری نتیجه عملیات توسط مدیریت واحد تجاری از طریق انتخاب زمان فروش سرمایه‌گذاری غیرممکن می‌شود.

د - اشکال در اندازه‌گیری ارقام مشابه با قیمت‌های متفاوت را که تنها به لحاظ خرید در زمان‌های مختلف ایجاد شده است، از بین می‌برد.

۱- سایر سرمایه‌گذاری‌های جاری (غیر سریع‌المعامله در بازار) معمولاً به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در ترازنامه منعکس می‌شوند، اما هنگامی که مبلغ خالص ارزش فروش به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد می‌توان از روش خالص ارزش فروش نیز استفاده کرد.

مثال ۱-۳- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت کیانوش که به عنوان سریع‌المعامله در بازار تلقی شده و به ارزش بازار ارزیابی می‌شوند در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

ارزش بازار	بهای تمام شده	
ریال	ریال	
۲۴۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	شرکت بهنوش
۴۳۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	شرکت گلنوش
<u>۶۷۰,۰۰۰</u>	<u>۶۵۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۳۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت گلنوش	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۱۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت بهنوش	
۲۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	

مانده حساب "تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری"، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، برحسب مورد، به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری اضافه یا از آن کسر می‌شود.

روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش

در روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش که الهام گرفته از اصل محافظه‌کاری است، درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت قابل شناسایی و ثبت در حساب‌ها نمی‌باشد، ولی هزینه ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های مذکور شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به عبارت دیگر در صورتی که خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت بیشتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد، بابت مابه‌التفاوت که درآمد تحقق نیافته است هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به همان بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود. اما چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت کمتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد، مابه‌التفاوت که نشان‌دهنده زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت است شناسایی و به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" منظور می‌شود.

هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در صورت سود و زیان دوره‌ای که کاهش قیمت در آن رخ داده منعکس می‌شود و مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت کسر می‌شود.

نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که طبق استانداردهای حسابداری، روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش برای سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار بر مبنای مجموعه (پرتفوی) سرمایه‌گذاری‌های مزبور تعیین می‌شود، در حالی که برای سایر سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (غیر سریع‌المعامله در بازار) بر مبنای تک تک سرمایه‌گذاری‌های مزبور به طور جداگانه تعیین می‌شود.

مثال ۱-۴- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت واله که به عنوان سریع‌المعامله در بازار تلقی شده و به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش ارزیابی می‌شوند در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

سود (زیان) تحقق نیافته	خالص ارزش فروش	بهای تمام شده	
ریال	ریال	ریال	
۱۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	شرکت ژاله
(۲۵,۰۰۰)	۳۰۵,۰۰۰	۳۳۰,۰۰۰	شرکت هاله
<u>(۱۵,۰۰۰)</u>	<u>۵۸۵,۰۰۰</u>	<u>۶۰۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت ۱۵,۰۰۰
 ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت ۱۵,۰۰۰

مثال ۱-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۴، چنانچه سرمایه‌گذاری‌ها به عنوان غیرسریع‌المعامله در بازار تلقی شوند،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه مدت ۲۵,۰۰۰
 ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت هاله ۲۵,۰۰۰

چنانچه در سال‌های بعد، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت بیشتر از ارزش دفتری آن‌ها گردد (تمام یا بخشی از زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بازیافت شود)، باید حداکثر معادل مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد شناسایی و به بدهکار حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و به بستانکار حساب درآمد تحقق نیافته منظور شود، به نحوی که مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری صفر شده و ارزش دفتری سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت برابر بهای تمام شده آن‌ها می‌گردد. درآمد تحقق نیافته مزبور در صورت سود و زیان دوره‌ای که بازیافت در آن به وقوع پیوسته است منظور می‌شود.

مثال ۱-۶- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۴، چنانچه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت واله در پایان سال ۱۳۸۲ به ترتیب ۵۲۵,۰۰۰ ریال و ۵۴۳,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

حل: مقایسه بهای تمام شده و خالص ارزش فروش مجموع سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت نشان می‌دهد که در پایان سال ۱۳۸۲ نیازی به منظور نمودن ذخیره برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت نمی‌باشد، لذا بایستی درآمد تحقق نیافته‌ای تنها تا میزان مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (۲۵,۰۰۰ ریال) شناسایی و در حساب‌ها منظور گردد. بنابراین ثبت اصلاحی لازم در پایان سال ۱۳۸۲ به شرح زیر خواهد بود:

۱۳۸۲/۱۲/۲۹ ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت ۱۵,۰۰۰

درآمد تحقق نیافته ۱۵,۰۰۰

لازم به توضیح است که طبق اصل تحقق درآمد، مازاد خالص ارزش فروش بر بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌ها شناسایی نمی‌گردد.

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت (جاری) در سهام

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری کوتاه مدت می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه‌هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و حساب سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به مبلغ دفتری بستانکار می‌شود و مابه‌التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری فروخته شده که سود یا زیان ناشی از فروش می‌باشد به عنوان درآمد یا هزینه شناسایی می‌گردد. البته باید توجه داشت که در مورد سرمایه‌گذاری‌های سریع‌المعامله در بازار که براساس پرتفوی سرمایه‌گذاری به اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش نشان داده می‌شود سود یا زیان فروش باید نسبت به بهای تمام شده تعیین شود.

در صورتی که سرمایه‌گذاری روی سهام شرکتی در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته باشد و تنها بخشی از مجموع این سرمایه‌گذاری به فروش برسد، مبلغ دفتری سهام فروخته شده بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سرمایه‌گذاری محاسبه می‌شود.

مثال ۷-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۳-۱، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت گلنوش در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۲۴ به مبلغ ۴۲۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد، مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۲/۲/۲۴ وجوه نقد ۴۲۰,۰۰۰

زیان حاصل از فروش سرمایه‌گذاری ۱۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت گلنوش ۴۰۰,۰۰۰

تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت گلنوش ۳۰,۰۰۰

مثال ۱-۸- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱-۴، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ژاله در تاریخ ۱۳۲۲/۳/۱۸ به مبلغ ۲۸۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

۲۸۵,۰۰۰	۱۳۲۲/۳/۱۸ وجوه نقد
۲۷۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ژاله
۱۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری

عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام سایر واحدهای تجاری

- طبق استانداردهای حسابداری، روش حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در سهام به میزان درصد سهام دارای حق رأی تحصیل شده واحد سرمایه‌پذیر بستگی دارد که به شرح زیر طبقه‌بندی می‌شود:
- ۱- سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر ندارد. در این گونه موارد، برای حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام باید از روش بهای تمام شده یا روش تجدید ارزیابی استفاده نمود.
 - ۲- سرمایه‌گذاری بین ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار دارای نفوذ قابل ملاحظه^۱ بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر است. در این گونه موارد، واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری وابسته می‌نامند. برای حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته باید از روش ارزش ویژه استفاده نمود.
 - ۳- سرمایه‌گذاری در بیش از ۵۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت فرض بر این است که واحد سرمایه‌گذار بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر کنترل^۲ دارد. در این گونه موارد واحد سرمایه‌گذار را واحد تجاری اصلی و واحد سرمایه‌پذیر را واحد تجاری فرعی می‌نامند. در مواردی که واحد سرمایه‌گذار کنترل واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد باید علاوه بر تهیه صورت‌های مالی جداگانه برای هر یک از واحدهای تجاری اصلی و فرعی، یک صورت مالی تلفیقی نیز برای گروه که وضعیت مالی، نتیجه عملیات و جریان وجوه نقد واحد تجاری اصلی و واحد تجاری فرعی را به شکل یک واحد اقتصادی نشان می‌دهد، تهیه گردد. چگونگی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در درس حسابداری پیشرفته ۲ مورد بحث قرار خواهد گرفت.

۱- نفوذ قابل ملاحظه عبارت است از توانایی مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری، ولی نه در حد کنترل یا کنترل مشترک سیاست‌های مزبور.

۲- کنترل عبارت است از توانایی راهبری سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت‌های آن.

حسابداری سرمایه‌گذاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر

در مواردی که واحد تجاری در کمتر از ۲۰ درصد سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر سرمایه‌گذاری می‌نماید، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده (بهای خرید بعلاوه کارمزد کارگزار و سایر مخارجی که برای تحصیل سرمایه‌گذاری صرف می‌شود) ثبت می‌گردد و درآمد سود سهام هنگامی شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود که پرداخت سود توسط مجمع عمومی صاحبان سهام واحد سرمایه‌پذیر تصویب گردد.^۱

این‌گونه سرمایه‌گذاری‌ها در پایان دوره مالی به یکی از دو روش زیر ارزیابی و در ترازنامه منعکس می‌شود:

- ۱- بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش
- ۲- مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل مجاز جایگزین

روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش

در این روش، درآمد تحقق نیافته سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت قابل شناسایی و ثبت در حساب‌ها نمی‌باشد، ولی زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های مذکور، در صورتی که دائمی بودن کاهش ارزش محرز گردد، شناسایی و در حساب‌ها ثبت می‌شود. به عبارت دیگر در صورتی که خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد بابت مابه‌التفاوت که درآمد تحقق نیافته است هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر انجام نمی‌شود و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به همان بهای تمام شده در ترازنامه منعکس می‌شود. اما چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کمتر از بهای تمام شده آن‌ها باشد مابه‌التفاوت که نشان‌دهنده زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است تحقق یافته تلقی شده و به بدهکار حساب "هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" و بستانکار حساب "ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" منظور می‌شود. هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در صورت سود و زیان گزارش می‌شود و مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت کسر می‌گردد.

نکته‌ای که باید به آن توجه داشت این است که طبق استانداردهای حسابداری، خالص ارزش فروش هر یک از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت با بهای تمام شده آن‌ها مقایسه شده و در مورد سرمایه‌گذاری‌هایی که خالص ارزش فروش آن‌ها کمتر از بهای تمام شده می‌باشد ذخیره در حساب‌ها منظور می‌گردد، بدون آن که اضافه ارزش سرمایه‌گذاری‌های دیگر در نظر گرفته شود.

مثال ۹-۱- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت آواکه برای ارزیابی آن‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

۱- در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر سود سهام را به شکل دارایی غیر نقدی توزیع می‌کند واحد سرمایه‌گذار باید در تاریخ تصویب سود، دارایی مذکور را به ارزش متعارف ارزیابی و به عنوان سود شناسایی نماید.

سود (زیان) تحقق نیافته	خالص ارزش فروش	بهای تمام شده	
ریال	ریال	ریال	
۲۵,۰۰۰	۱۹۰,۰۰۰	۱۶۵,۰۰۰	شرکت ندا
(۱۵,۰۰۰)	۱۲۰,۰۰۰	۱۳۵,۰۰۰	شرکت صدا
<u>۱۰,۰۰۰</u>	<u>۳۱۰,۰۰۰</u>	<u>۳۰۰,۰۰۰</u>	

با فرض این که کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا دائمی تلقی شود،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹ هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت ۱۵,۰۰۰
ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا ۱۵,۰۰۰

چنانچه در سال‌های بعد، خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت بیشتر از ارزش دفتری آن گردد (تمام یا بخشی از زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بازیافت شود) باید حداکثر معادل مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، درآمد شناسایی و به بدهکار حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری^۱ منظور شود، به نحوی که مانده حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری صفر شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت برابر بهای تمام شده آن‌ها گردد. درآمد مزبور در صورت سود و زیان دوره‌ای که بازیافت در آن به وقوع پیوسته است منظور می‌شود.

مثال ۱۰-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۹-۱، چنانچه خالص ارزش فروش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های ندا و صدا در پایان سال ۱۳۸۲ به ترتیب به ۱۸۰,۰۰۰ ریال و ۱۴۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

حل:

۱۳۸۲/۱۲/۲۹ ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام شرکت صدا ۱۵,۰۰۰
درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری ۱۵,۰۰۰

روش تجدید ارزیابی

طبق این روش، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در پایان هر سال توسط ارزیابان مستقل و دارای صلاحیت حرفه‌ای مورد تجدید ارزیابی قرار می‌گیرد؛

الف- در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری کمتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده زیان می‌باشد به عنوان هزینه دوره شناسایی شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری
× تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

۱- به جای حساب درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری می‌توان از حساب "بازیافت زیان ناشی از کاهش ارزش سرمایه‌گذاری" نیز استفاده نمود.

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری بیشتر از مبلغ دفتری آن گردد، این افزایش باید تا میزان هزینه شناسایی شده در رابطه با همان سرمایه‌گذاری به عنوان درآمد شناسایی شده و باقی‌مانده به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری
×	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
×	مازاد تجدید ارزیابی

ب - در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک سرمایه‌گذاری بیشتر از بهای تمام شده آن باشد مابه‌التفاوت که نشان دهنده درآمد تحقق نیافته است باید به عنوان مازاد تجدید ارزیابی ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری
×	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری

چنانچه در سال‌های بعد، مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری کمتر از مبلغ دفتری آن گردد، این کاهش باید تا میزان مازاد تجدید ارزیابی مربوط به همان سرمایه‌گذاری به بدهکار حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور شده و باقی‌مانده به عنوان هزینه دوره ثبت گردد، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری
×	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری
×	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری

مانده حساب "تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری"، پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، برحسب مورد به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری بلندمدت اضافه یا از آن کسر می‌شود و مانده حساب "مازاد تجدید ارزیابی" نیز پس از تعدیل آن در پایان هر دوره مالی، در ترازنامه به عنوان بخشی از حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شده و در صورت سود و زیان جامع انعکاس می‌یابد.

مثال ۱۱-۱- اطلاعات مربوط به سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت نیما که برای ارزیابی آن‌ها از روش تجدید ارزیابی استفاده می‌شود در پایان سال ۱۳۸۱ (اولین سال سرمایه‌گذاری) به شرح زیر است:

	بهای تمام شده	مبلغ تجدید ارزیابی
	ریال	ریال
شرکت سیما	۲۶۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰
شرکت شیما	۳۴۰,۰۰۰	۳۶۵,۰۰۰
	۶۰۰,۰۰۰	۶۱۵,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

۱۰,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه‌گذاری بلندمدت	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۱۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت شیما	

مثال ۱۲-۱ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۱-۱، چنانچه مبلغ تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت های سیما و شیما در پایان سال ۱۳۳۲ به ترتیب ۲۸۰,۰۰۰ ریال و ۳۳۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۲/۱۲/۲۹
حل:

۳۰,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما	۱۳۳۲/۱۲/۲۹
۱۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری	
۲۰,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت سیما	
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما	
۱۰,۰۰۰	هزینه کاهش ارزش سرمایه گذاری	
۳۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما	

واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا قسمتی از سرمایه گذاری بلندمدت می نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار؛ و

الف - در صورتی که سرمایه گذاری به روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه گذاری به بهای تمام شده بستانکار و حساب ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری بلندمدت (در صورت وجود) بدهکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.

چنانچه سرمایه گذاری روی سهام شرکتی در تاریخ های مختلف و با نرخ های متفاوت صورت گرفته باشد و تنها بخشی از مجموع سرمایه گذاری به فروش برسد، بهای تمام شده سرمایه گذاری فروخته شده بر مبنای میانگین مجموع سرمایه گذاری محاسبه می شود.

ب - در صورتی که سرمایه گذاری به روش تجدید ارزیابی در ترازنامه منعکس شده باشد، حساب سرمایه گذاری به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.

در این گونه موارد، هرگونه خالص مازاد ناشی از تجدید ارزیابی یک سرمایه گذاری که قبلاً در حساب مازاد تجدید ارزیابی منظور و در آن نگهداری شده است باید به عنوان تغییر در اجزای حقوق صاحبان سرمایه به بستانکار حساب سود و زیان اثبات شده منظور شود.

مثال ۱۳-۱ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۰-۱، چنانچه سرمایه گذاری در سهام شرکت ندا در تاریخ ۱۳۳۳/۲/۲۴ به مبلغ ۱۸۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

	۱۳۳۳/۲/۲۴	وجوه نقد	۱۸۵,۰۰۰
		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت ندا	۱۶۵,۰۰۰
		سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری	۲۰,۰۰۰

مثال ۱۴-۱ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۲-۱، چنانچه سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما در تاریخ ۱۳۳۳/۳/۲۱ به مبلغ ۲۹۵,۰۰۰ ریال به فروش برسد،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

	۱۳۳۳/۳/۲۱	وجوه نقد	۲۹۵,۰۰۰
		سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	۲۶۰,۰۰۰
		تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	۲۰,۰۰۰
		سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری	۱۵,۰۰۰
		مازاد تجدید ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سیما	۲۰,۰۰۰
		سود و زیان انباشته	۲۰,۰۰۰

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها

در صورتی که قصد مدیریت واحد تجاری از نگهداری سرمایه‌گذاری در سهام از کوتاه مدت به بلندمدت و یا بالعکس تغییر یابد لازم است با توجه به اهداف جدید، سرمایه‌گذاری‌ها مجدداً طبقه‌بندی شده و آثار ناشی از تغییر طبقه‌بندی آن‌ها در صورت‌های مالی انعکاس یابد. نحوه عمل حسابداری تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها در زیر تشریح می‌شود.

تغییر طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به کوتاه مدت

در مواردی که سرمایه‌گذاری بلندمدت به کوتاه مدت تغییر طبقه‌بندی داده می‌شود، حساب سرمایه‌گذاری بلندمدت و حساب‌های مرتبط با آن (تعدیل ارزش سرمایه‌گذاری و یا ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری، برحسب مورد) از دفاتر حذف شده؛ و

الف - در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به اقل بهای تمام شده و مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت از حساب سرمایه‌گذاری برگشت داده می‌شود.

ب - در صورتی که برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت از روش ارزش بازار یا خالص ارزش فروش استفاده شود، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری بلندمدت در حساب‌ها ثبت می‌شود. در این حالت، هرگونه باقی‌مانده مازاد تجدید ارزیابی مربوط به سرمایه‌گذاری بلندمدت به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود.

مثال ۱۵-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۱-۱، چنانچه در تاریخ ۱۳۳۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه بندی دهد و برای حسابداری سرمایه گذاری های کوتاه مدت از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده کند،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۲/۲/۱۸

حل:

۳۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما
۳۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما

مثال ۱۶-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۱-۱، چنانچه در تاریخ ۱۳۳۲/۲/۱۸ مدیریت شرکت نیما تصمیم بگیرد سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما را به کوتاه مدت تغییر طبقه بندی دهد و برای حسابداری سرمایه گذاری های کوتاه مدت از روش خالص ارزش فروش استفاده کند،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۲/۲/۱۸

حل:

۳۶۵,۰۰۰	سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت شیما
۳۴۰,۰۰۰	سرمایه گذاری بلندمدت در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	تعدیل ارزش سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	مازاد تجدید ارزیابی سرمایه گذاری در سهام شرکت شیما
۲۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته

تغییر طبقه بندی سرمایه گذاری های کوتاه مدت به بلندمدت

در مواردی که سرمایه گذاری کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه بندی داده می شود، حساب سرمایه گذاری کوتاه مدت و ذخیره کاهش ارزش آن (در صورت وجود) از دفاتر حذف شده و سرمایه گذاری بلندمدت به مبلغ دفتری سرمایه گذاری کوتاه مدت در حساب ها ثبت می شود.

مثال ۱۷-۱- اطلاعات مربوط به سرمایه گذاری های کوتاه مدت غیر سریع معامله در بازار شرکت فرزاد که برای ارزیابی آنها از روش اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می شود در پایان سال ۱۳۳۱ به شرح زیر است:

بهای تمام شده	خالص ارزش فروش	
ریال	ریال	
۲۵۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	شرکت فرشاد
۳۳۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰	شرکت فرهاد
<u>۵۸۰,۰۰۰</u>	<u>۵۹۰,۰۰۰</u>	

در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۲۵ مدیریت شرکت فرزاد تصمیم گرفت سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد را از کوتاه مدت به بلندمدت تغییر طبقه‌بندی دهد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۲۵

حل:

۳۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری بلند مدت در سهام شرکت فرهاد
۱۰,۰۰۰	ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرهاد
۳۳۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام شرکت فرهاد

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (سرمایه‌گذاری‌های بین ۲۰ تا ۵۰ درصد)

در مواردی که واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه بر سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر می‌باشد (حداقل ۲۰ درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار دارد)، برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها بایستی از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

باید توجه داشت که بیان حداقل ۲۰ درصد صرفاً یک رهنمود کلی بوده و برای تعیین وجود نفوذ قابل ملاحظه می‌باید شواهد کافی وجود داشته باشد. موارد زیر ممکن است مبین وجود نفوذ قابل ملاحظه باشد:

- ۱- عضویت در هیئت مدیره یا دیگر ارکان اداره‌کننده مشابه واحد سرمایه‌پذیر
- ۲- مشارکت در فرایندهای سیاست‌گذاری شامل مشارکت در تصمیمات مربوط به پرداخت سود سهام
- ۳- معاملات عمده بین واحد سرمایه‌گذار و واحد سرمایه‌پذیر
- ۴- تبادل کارکنان رده مدیریت
- ۵- تأمین اطلاعات فنی اساسی

البته ممکن است واحد سرمایه‌گذار بیش از ۲۰ درصد از سهام دارای حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، لیکن قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه نباشد. در این صورت نمی‌توان از روش ارزش ویژه استفاده نمود.

روش ارزش ویژه

در این روش، سرمایه‌گذاری در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می‌شود و پس از آن با توجه به تغییر در سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل، تعدیل می‌شود. بدین ترتیب که مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار از سود خالص واحد سرمایه‌پذیر پس از تاریخ تحصیل افزایش و در زمان تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به میزان سود سهام دریافتی یا دریافتی از واحد سرمایه‌پذیر کاهش می‌یابد. به طور خلاصه، ثبت‌های حسابداری در روش ارزش ویژه به شرح زیر است:

- ۱- هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری - هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر
×	وجه نقد

۲- هنگام گزارش سود خالص توسط واحد سرمایه‌پذیر - در روش ارزش ویژه، سرمایه‌گذار سهم خود از سود یا زیان واحد سرمایه‌پذیر را صرف‌نظر از میزان توزیع سود به وسیله واحد سرمایه‌پذیر شناسایی می‌کند، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

× سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر
× درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری

در مواردی که واحد سرمایه‌پذیر متحمل زیان می‌شود واحد سرمایه‌گذار سهم خود از زیان را به بدهکار حساب زیان حاصل از سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر منظور می‌نماید.

۳- هنگام تصویب و دریافت سود سهام - در روش ارزش ویژه، تصویب پرداخت سود توسط واحد سرمایه‌پذیر به منزله برگشت بخشی از سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود، لذا ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد.

× وجوه نقد
× سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر

در مواردی که بین تاریخ تصویب و پرداخت سود فاصله وجود داشته باشد، هنگام تصویب سود، حساب سود سهام دریافتی بدهکار می‌شود.

مثال ۱۸-۱- شرکت آیدین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ معادل ۴۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آیدا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. سود خالص شرکت آیدا در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال گزارش شده است. در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور پرداخت مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال سود بین صاحبان سهام را تصویب نمود.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه
حل:

	۳۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۱۳۸۱/۱/۱۵
		وجوه نقد	
۱۲۰,۰۰۰ × %۴۰ =	۴۸,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
	۴۸,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	
		وجوه نقد	۱۳۸۲/۴/۱۸
۸۰,۰۰۰ × %۴۰ =	۳۲,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی شرکت آیدا	
	۳۲,۰۰۰		

تعدیل درآمد یا زیان حاصل از سرمایه‌گذاری

ارائه حساب سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه هنگامی به طور کامل محقق می‌شود که مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری با سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر برابر باشد. اما در عمل به ندرت چنین اتفاقی می‌افتد و ممکن است:

۱- مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری بیشتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر

باشد. این امر می‌تواند ناشی از دلایل زیر باشد:

- الف - ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر بیشتر از مبلغ دفتری آنها باشد.
ب - واحد سرمایه‌پذیر سرقفلی ثبت نشده داشته باشد.

در این حالت مبلغ تفاوت ابتدا به خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر، به نسبت سهم واحد سرمایه‌گذار، تخصیص می‌یابد، سپس هرگونه مازاد پرداختی نسبت به سهم واحد سرمایه‌گذار از ارزش منصفانه دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر به عنوان سرقفلی شناسایی می‌شود. لازم به توضیح است که بابت شناسایی سرقفلی و همچنین مازاد ارزش منصفانه نسبت به مبلغ دفتری دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر ثبتی در دفاتر واحد سرمایه‌گذار صورت نمی‌گیرد، بلکه مبالغ مذکور در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود.

سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان بعد از تحصیل باید از بابت موارد زیر تعدیل شود:

- الف - تفاوت استهلاک دارایی‌ها یا زیان کاهش ارزش آنها بر مبنای ارزش منصفانه، و
ب - استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفلی
لذا در پایان دوره مالی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{r} \text{درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری} \\ \times \\ \text{سرمایه‌گذاری در سهام واحد سرمایه‌پذیر} \\ \times \end{array}$$

- ۲- مبلغ پرداختی جهت تحصیل سرمایه‌گذاری کمتر از سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. این امر می‌تواند به علت انعکاس بیش از واقع ارزش منصفانه دارایی‌ها و حذف یا انعکاس کمتر از واقع بدهی‌های واحد سرمایه‌پذیر باشد. به این تفاوت اصطلاحاً سرقفلی منفی می‌گویند. در این گونه موارد، واحد سرمایه‌گذار باید:
- الف - تشخیص و اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و
ب - هرگونه مازاد باقی‌مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌های غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

مثال ۱۹-۱ - شرکت آراین در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۳۰ درصد از سهام عادی دارای حق رأی شرکت آریا را به مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. خالص دارایی‌های شرکت آریا در این تاریخ ۸۰۰,۰۰۰ ریال بود. ارزش منصفانه تمام دارایی‌های شرکت آریا به استثنای ماشین‌آلات و موجودی کالا که به ترتیب ۵۰,۰۰۰ ریال و ۱۰,۰۰۰ ریال بیشتر از ارزش دفتری آنها بود، برابر با ارزش دفتری آنها می‌باشد. عمر مفید باقی‌مانده ماشین‌آلات ۶ سال بوده و تمامی موجودی‌های کالا طی سال ۱۳۸۱ فروخته شده است. هرگونه سرقفلی ناشی از تحصیل طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌گردد. طی سال ۱۳۸۱ شرکت آریا مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده است.

مطلوبست:

(۱) محاسبه سرقفلی خریداری شده

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$\begin{aligned}
 1) \quad & 800,000 \times \%30 = 240,000 && \text{سهم شرکت آراین از خالص دارایی های شرکت آریا} \\
 & 300,000 - 240,000 = 60,000 && \text{مازاد بهای تمام شده نسبت به سهم شرکت آراین از خالص دارایی های شرکت آریا} \\
 & 50,000 \times \%30 = 15,000 && \text{سهم شرکت آراین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری ماشین آلات} \\
 & 10,000 \times \%30 = 3,000 && \text{سهم شرکت آراین از مازاد ارزش منصفانه نسبت به ارزش دفتری موجودی کالا} \\
 & 60,000 - (15,000 + 3,000) = 42,000 && \text{سرقفلی خریداری شده}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 2) \quad & 120,000 \times \%30 = 36,000 && \text{سهم سود شرکت آراین} \\
 & 15,000 \div 6 = 2,500 && \text{استهلاک مازاد ماشین آلات} \\
 & 42,000 \div 20 = 2,100 && \text{استهلاک سرقفلی} \\
 & 2,500 + 3,000 + 2,100 = 7,600 && \text{جمع استهلاک مازاد ماشین آلات، موجودی کالا و استهلاک سرقفلی} \\
 & 36,000 - 7,600 = 28,400 && \text{درآمد حاصل از سرمایه گذاری در سال ۱۳۸۱}
 \end{aligned}$$

۲۸,۴۰۰ سرمایه گذاری در سهام عادی شرکت آریا ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۲۸,۴۰۰

درآمد حاصل از سرمایه گذاری

توقف شناسایی زیان در روش ارزش ویژه

همان طور که قبلاً بیان شد، چنانچه واحد سرمایه پذیر متحمل زیان شود واحد سرمایه گذار باید سهم خود از زیان را شناسایی و ثبت نماید. در صورتی که واحد سرمایه پذیر طی چند سال متوالی زیان ده باشد، ممکن است شناسایی زیان منجر به منفی شدن مانده حساب سرمایه گذاری در دفاتر واحد سرمایه گذار شود. در این صورت، چنانچه سهم واحد سرمایه گذار از زیان های واحد سرمایه پذیر، مساوی یا بیش از منافع آن در واحد سرمایه پذیر گردد، واحد سرمایه گذار شناسایی سهم خود از زیان های مازاد را متوقف نموده و سرمایه گذاری به ارزش صفر گزارش می شود. منافع واحد سرمایه گذار در واحد سرمایه پذیر شامل مبلغ دفتری سرمایه گذاری به ارزش ویژه بعلاوه هرگونه منافع بلند مدتی است که ماهیاً بخشی از خالص سرمایه گذاری در واحد سرمایه پذیر را تشکیل می دهد. برای مثال، مطالبات بلند مدتی که زمان تسویه آن مشخص نبوده و تسویه آن در آینده قابل پیش بینی محتمل نیست، ماهیاً افزایش سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته محسوب می شود.

شایان توجه است زیان های اضافی تنها تا میزان تعهدات قانونی یا عرفی واحد سرمایه گذار یا پرداخت های انجام شده به نیابت از واحد تجاری وابسته، شناسایی می گردد.

استفاده مجدد از روش ارزش ویژه منوط به گزارش سود توسط واحد سرمایه پذیر و پوشش تمامی زیان های شناسایی شده سال های قبل واحد سرمایه پذیر توسط واحد سرمایه گذار می باشد.

مثال ۲۰-۱- شرکت ایمان در ابتدای سال ۱۳۳۱ معادل ۳۰ درصد از سهام شرکت امین را به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی‌های شرکت امین ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و ارزش منصفانه و ارزش دفتری کلیه دارایی‌ها برابر می‌باشد. سود (زیان) گزارش شده شرکت امین برای سال‌های ۱۳۳۱ لغایت ۱۳۳۴ به شرح زیر است:

سال	سود (زیان) گزارش شده
	ریال
۱۳۳۱	(۱,۵۰۰,۰۰۰)
۱۳۳۲	(۱,۲۰۰,۰۰۰)
۱۳۳۳	۵۰۰,۰۰۰
۱۳۳۴	۱,۴۰۰,۰۰۰

مطلوبست: تعیین مانده حساب سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین در پایان هر یک از سال‌های ۱۳۳۱ لغایت ۱۳۳۴

حل:

سال	سهام شرکت ایمان از سود (زیان) شرکت امین	سود (زیان) شناسایی شده	سود (زیان) شناسایی نشده	مانده حساب سرمایه‌گذاری در پایان سال
	ریال	ریال	ریال	ریال
۱۳۳۱	(۴۵۰,۰۰۰)	(۴۵۰,۰۰۰)	—	۱۵۰,۰۰۰
۱۳۳۲	(۳۶۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰)	(۲۱۰,۰۰۰)	—
۱۳۳۳	۱۵۰,۰۰۰	—	۱۵۰,۰۰۰	—
۱۳۳۴	۴۲۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت امین

۴۵۰,۰۰۰	۱۳۳۱/۱۲/۲۹	۶۰۰,۰۰۰	۱۳۳۱/۱/۱
۱۵۰,۰۰۰	ن/م		
=====		=====	
۱۵۰,۰۰۰	۱۳۳۲/۱۲/۲۹	۱۵۰,۰۰۰	۱۳۳۲/۱/۱
—	ن/م		
=====		=====	
—	ن/م	—	۱۳۳۳/۱/۱
=====		=====	
—	ن/م	—	۱۳۳۴/۱/۱
=====		=====	
۳۶۰,۰۰۰	ن/م	۳۶۰,۰۰۰	۱۳۳۴/۱۲/۲۹
=====		=====	
		۳۶۰,۰۰۰	۱۳۳۵/۱/۱

واگذاری سرمایه گذاری های بلندمدت

در مواردی که از روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذاری های بلندمدت استفاده می شود، هنگامی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه گذاری بلندمدت می نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه گذاری (قیمت فروش پس از کسر هزینه هایی از قبیل کارمزد کارگزار و مالیات فروش) بدهکار و حساب سرمایه گذاری بلندمدت به آخرین مبلغ دفتری بستانکار شده و مابه التفاوت خالص فروش و مبلغ دفتری سرمایه گذاری فروخته شده به عنوان سود یا زیان حاصل از فروش سرمایه گذاری شناسایی می شود.

مثال ۲۱-۱ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۰-۱، چنانچه سرمایه گذاری در سهام شرکت امین در تاریخ ۱۳۸۵/۲/۱۵ به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۵/۲/۱۵ وجوه نقد
۳۶۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت امین
۱۴۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه گذاری

تغییر روش حسابداری سرمایه گذاری ها

در مواردی که بعد از تحصیل سرمایه گذاری در اثر فروش سهام و یا خرید سهام اضافی، میزان مالکیت واحد سرمایه گذار تغییر کند، این امر ممکن است منجر به تغییر روش حسابداری سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه به روش های دیگر و یا بالعکس شود.

تغییر از روش ارزش ویژه به روش های دیگر

در صورتی که در اثر فروش بخشی از سهام واحد سرمایه پذیر میزان مالکیت واحد سرمایه گذار کاهش یابد و این امر منجر به از دست رفتن نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه گذاری از روش ارزش ویژه به روش بهای تمام شده و یا روش تجدید ارزیابی تغییر یابد. در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه گذاری طبق روش ارزش ویژه به عنوان بهای تمام شده سرمایه گذاری تلقی شده و هیچ گونه تعدیلی در حساب سرمایه گذاری صورت نمی گیرد. به عبارت دیگر تغییر از روش ارزش ویژه به روش های دیگر عطف به ماسبق نشده و تنها به آینده تسری می یابد.

شایان توجه است در صورتی که در دوره های آتی، واحد سرمایه گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه گذاری کسر شود.

مثال ۲۲-۱ شرکت آرمین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ تعداد ۲۵۰ سهم از ۱,۰۰۰ سهم شرکت آرمان را به مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی های شرکت آرمان ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود. در سال ۱۳۸۱ شرکت آرمان مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود گزارش نموده و در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱۸ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت مذکور تصویب نمود که مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی بین صاحبان سهام توزیع شود.

در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۳۱ شرکت آرمین ۱۰۰ سهم از سهام شرکت آرمان را به مبلغ ۲۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رساند و بدین ترتیب نفوذ قابل ملاحظه خود بر شرکت آرمان را از دست داد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

	۵۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	۱۳۸۱/۱/۱۵
	۵۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	
$۶۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵ =$	۱۵۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
	۱۵۰,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری	
$۴۰۰,۰۰۰ \times \%۲۵ =$	۱۰۰,۰۰۰	سود سهام دریافتی	۱۳۸۲/۲/۱۸
	۱۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	
	۲۳۵,۰۰۰	وجوه نقد	۱۳۸۲/۲/۳۱
$(۶۵۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰) \times \frac{۱۰۰}{۲۵} =$	۲۲۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان	
	۱۵,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری	

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت آرمان

		۵۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱/۱۵
۶۵۰,۰۰۰	ن/م	۱۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
=====		=====	
۱۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۱۸	۶۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱/۱
۲۲۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱		
۳۳۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱ ن/م		
=====		=====	
		۳۳۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۲/۳۱ ن/م

مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۳۱ به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تلقی شده و از این تاریخ به بعد حسابداری این سرمایه‌گذاری به روش بهای تمام شده انجام خواهد شد.

تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه

در صورتی که در اثر خرید سهام اضافی جدید میزان مالکیت واحد سرمایه‌گذار افزایش یابد و این امر منجر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر گردد، باید روش حسابداری سرمایه‌گذاری به روش ارزش ویژه تغییر یابد. در این حالت، با فرض این که روش ارزش ویژه در تمامی دوره‌های قبل نیز مورد استفاده بوده است باید نتایج عملیات دوره جاری و دوره‌های قبل واحد سرمایه‌پذیر در نظر گرفته شده و بهای تمام شده سرمایه‌گذاری تعدیل گردد. به عبارت دیگر تغییر از روش‌های دیگر به روش ارزش ویژه عطف به ماسبق شده و اثرات انباشته آن از طریق تسری روش جدید به دوره‌های قبل شناسایی و ثبت می‌شود.

مثال ۲۳-۱- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ معادل ۱۵ درصد از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. در این تاریخ خالص دارایی های شرکت شاهین مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ بود. شرکت شاهین در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش نموده و در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۰ مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال آن را اعلام و پرداخت نمود. در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱۸ شرکت شهاب ۱۰ درصد دیگر از سهام شرکت شاهین را به مبلغ ۱۰۸,۰۰۰ ریال خریداری نمود و بدین ترتیب قادر به اعمال نفوذ قابل ملاحظه بر شرکت شاهین گردید، لذا روش حسابداری سرمایه گذاری را از بهای تمام شده به ارزش ویژه تغییر داد.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

حل:

	۱۵۰,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت شاهین
	۱۵۰,۰۰۰	وجوه نقد
$120,000 \times 15\% =$	۱۸,۰۰۰	وجوه نقد
	۱۸,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه گذاری
	۱۰۸,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت شاهین
	۱۰۸,۰۰۰	وجوه نقد
$(200,000 - 120,000) \times 15\% =$	۱۲,۰۰۰	سرمایه گذاری در سهام شرکت شاهین
	۱۲,۰۰۰	سود و زیان انباشته

بابت ثبت اثرات انباشته ناشی از تغییر روش

حسابداری از بهای تمام شده به ارزش ویژه

مسائل خاص حسابداری سرمایه گذاری در سهام

در حسابداری سرمایه گذاری های بلندمدت در سهام مسائل خاصی وجود دارد که می بایست مورد توجه قرار گیرد. این مسائل خاص عبارتند از:

۱- دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل

۲- دریافت سود سهمی (سهام جایزه)

۳- حق تقدم دریافت شده توسط واحد سرمایه گذار

۴- معاملات درون گروهی با واحدهای تجاری وابسته

۵- نحوه انعکاس سود یا زیان حاصل از واگذاری و تغییرات ارزش سرمایه گذاری ها در مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری

دریافت سود سهام مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه گذاری

در مواردی که سود سهام دریافتی توسط واحد سرمایه گذار مربوط به قبل از تاریخ تحصیل سرمایه گذاری باشد، این سود درآمد محسوب نمی شود بلکه به عنوان بازیاخت بخشی از بهای تمام شده تلقی گردیده و مبلغ دفتری سرمایه گذاری به آن میزان کاهش می یابد.

مثال ۲۴-۱- شرکت فرزین در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۰ معادل ۱۵ درصد از سهام عادی شرکت فرزان را به مبلغ ۲۴۰,۰۰۰ ریال خریداری نمود. شرکت فرزان در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال سود خالص گزارش کرد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فرزان در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۲۵ توزیع مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بین صاحبان سهام را تصویب نمود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۲۵

حل:

$400,000 \times 15\% =$	۶۰,۰۰۰	سود سهام دریافتی ۱۳۸۲/۱/۲۵
$300,000 \times 15\% =$	۴۵,۰۰۰	درآمد حاصل از سرمایه‌گذاری
	۱۵,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فرزان

دریافت سود سهمی (سهام جایزه)

سود سهمی سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی) بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد. از آنجاکه دریافت سود سهمی منجر به ورود وجه نقد یا دارایی‌های دیگر به واحد تجاری سرمایه‌گذار نمی‌شود، لذا در زمان دریافت نمی‌توان درآمد شناسایی نمود و یا بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را افزایش داد. بنابراین هنگام دریافت سود سهمی در دفاتر واحد سرمایه‌گذار ثبتی از بابت آن صورت نمی‌گیرد. دریافت سود سهمی صرفاً موجب افزایش تعداد سهام و در نتیجه کاهش مبلغ دفتری هر سهم موجود می‌گردد. لازم به ذکر است در مواردی که سود به شکل نقد تقسیم شده و سپس افزایش سرمایه از محل مطالبات حال شده سهامداران با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده صورت می‌گیرد، رویداد توزیع سود سهام و افزایش سرمایه مجزا از یکدیگر تلقی می‌شوند، لذا در این‌گونه موارد درآمد سود سهام شناسایی می‌گردد.

مثال ۲۵-۱- شرکت فریبا ۲۰۰ سهم از سهام عادی شرکت فریما را در سنوات قبل به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت فریما در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تشکیل و توزیع سود سهمی به میزان ۲۰ درصد را تصویب نمود. در این تاریخ قیمت بازار هر سهم عادی شرکت فریما ۳,۰۰۰ ریال بود. در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۶ شرکت فریبا تعداد ۴۰ سهم از سهام شرکت فریما را به مبلغ ۱۱۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$200 \times 20\% = 40$	تعداد سهام دریافتی به عنوان سود سهمی
$200 + 40 = 240$	تعداد کل سهام پس از دریافت سود سهمی
$480,000 \div 240 = 2,000$	بهای تمام شده هر سهم پس از دریافت سود سهمی
$40 \times 2,000 = 80,000$	بهای تمام شده ۴۰ سهم فروخته شده
$110,000 - 80,000 = 30,000$	سود حاصل از فروش ۴۰ سهم

۱۳۸۱/۲/۲۴ ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.

۱۱۰,۰۰۰	وجه نقد ۱۳۸۱/۴/۱۶
۸۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام شرکت فریما
۳۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش سرمایه‌گذاری

حق تقدم دريافت شده توسط واحد سرمايه گذار

طبق اصلاحیه قانون تجارت در صورتی که شرکت‌های سهامی افزایش سرمایه دهند، صاحبان سهام فعلی به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت‌ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق‌العاده، گواهی‌نامه‌ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می‌نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام" اطلاق می‌شود. در این گواهی‌نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می‌تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین^۱ خریداری نماید. از آنجایی که قیمت بازار سهم معمولاً بیشتر از قیمت اسمی آن است، لذا گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام دارای یک ارزش تلویحی می‌باشد. بنابراین واحد سرمایه‌گذار پس از دریافت گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام، یکی از راه‌های زیر را اعمال می‌نماید:

- ۱- استفاده از حق تقدم خرید سهام و پرداخت مبلغ اسمی به واحد سرمایه‌پذیر - در این حالت، مبلغ پرداختی بابت استفاده از حق تقدم خرید سهام به مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری اضافه شده و در نتیجه مبلغ دفتری هر سهم کاهش می‌یابد، یعنی:

$$\text{مبلغ پرداختی بابت حق تقدم} + \text{مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری قبلی} = \text{مبلغ دفتری هر سهم} \\ \text{تعداد حق تقدم} + \text{تعداد سهام موجود}$$

- ۲- فروش حق تقدم خرید سهام - در این حالت، مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط پس از کسر مبلغ اسمی سهام موجود به نسبت تعداد بین حق تقدم و سهام موجود تسهیم می‌شود و بدین ترتیب بخشی از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری مربوط به حق تقدم‌های مذکور تخصیص می‌یابد، یعنی:

$$\text{مبلغ اسمی هر سهم} \times \text{تعداد سهام موجود} - \text{مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری} = \text{بهای تمام شده هر حق تقدم} \\ \text{تعداد حق تقدم} + \text{تعداد سهام موجود}$$

سود یا زیان حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام از مقایسه خالص مبلغ فروش با مبلغ دفتری تخصیص یافته به حق تقدم‌های مذکور به دست می‌آید.

مثال ۲۶-۱ - شرکت یاس تعداد ۱۰۰ سهم از سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت یاسمن را در سنوات قبل به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال خریداری نموده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱۸ مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام شرکت یاسمن افزایش سرمایه از مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال را از محل آورده نقدی سهامداران تصویب نمود. شرکت یاس در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۱ تعداد ۵۰ گواهی‌نامه حق تقدم خرید سهام از شرکت یاسمن دریافت نموده و در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۷ هر حق تقدم را به مبلغ ۲,۴۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۱- طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز از روزی که برای پذیره‌نویسی تعیین می‌شود، نخواهد بود.

حل:

$$\frac{۳۰۰,۰۰۰ - (۱۰۰ \times ۱,۰۰۰)}{۱۰۰ + ۵۰} = ۲,۰۰۰$$

بهای تمام شده هر حق تقدم خرید سهام

$$۵۰ \times ۲,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$$

بهای تمام شده ۵۰ حق تقدم

$$۵۰ \times ۲,۴۰۰ = ۱۲۰,۰۰۰$$

بهای فروش ۵۰ حق تقدم

$$۱۲۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰ = ۲۰,۰۰۰$$

سود حاصل از فروش گواهی نامه حق تقدم خرید سهام

۱۰۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۳/۲۱ سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن

۱۰۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در سهام شرکت یاسمن

۱۲۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۳/۲۷ وجوه نقد

۱۰۰,۰۰۰

سرمایه‌گذاری در حق تقدم خرید سهام شرکت یاسمن

۲۰,۰۰۰

سود حاصل از فروش حق تقدم خرید سهام

معاملات درون گروهی با واحدهای تجاری وابسته

در مواردی که سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات بین واحد سرمایه‌گذار و واحد تجاری وابسته (یا واحدهای تجاری فرعی مشمول تلفیق آن) در مبلغ دفتری دارایی‌های یکی از آن دو واحد منظور شده است، تنها تا میزان سهم سایر سرمایه‌گذاران در واحد تجاری وابسته شناسایی می‌گردد و سهم واحد سرمایه‌گذار از سود یا زیان تحقق نیافته حاصل از این‌گونه معاملات حذف می‌شود. به بیان دیگر در صورتی که واحد سرمایه‌گذار دارایی را به واحد سرمایه‌پذیر فروخته باشد باید کل سود یا زیان را حذف نماید و چنانچه واحد سرمایه‌پذیر دارایی را به واحد سرمایه‌گذار فروخته باشد، واحد سرمایه‌گذار باید سهم خود از سود و زیان را حذف کند. به عنوان مثال، فرض کنید شرکت الف که ۳۰٪ از سهام عادی دارای حق رأی شرکت ب را در اختیار دارد، کالایی به بهای تمام شده ۱۰۰,۰۰۰ ریال را به مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال به شرکت ب می‌فروشد. در این حالت شرکت الف باید ۲۰,۰۰۰ ریال سودی که از این بابت شناسایی نموده است را حذف نماید. در حالی که اگر فروشنده کالا شرکت ب می‌بود، شرکت الف می‌بایست ۶,۰۰۰ ریال $(۲۰,۰۰۰ \times ۳۰\%)$ از سود را حذف می‌کرد.

نحوه انعکاس سود یا زیان حاصل از واگذاری و تغییرات ارزش سرمایه‌گذاری‌ها در مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری

طبق استانداردهای حسابداری، مؤسسات تخصصی سرمایه‌گذاری نظیر شرکت‌های سرمایه‌گذاری که از توزیع سود حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری و نیز سود حاصل از تغییرات ارزش سرمایه‌گذاری منع شده‌اند، باید این سودها را ابتدا در صورت سود و زیان منعکس نموده و سپس از طریق تخصیص سود به حساب اندوخته‌های غیرقابل تقسیم منتقل کنند. به عنوان مثال، فرض کنید در شرکت الف سود حاصل از واگذاری سرمایه‌گذاری بلندمدت ۳۰۰,۰۰۰ ریال و سود حاصل از افزایش ارزش سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت سریع‌المعامله‌ای که به روش ارزش بازار نگهداری می‌شود ۱۰۰,۰۰۰ ریال است. طبق اساسنامه، شرکت از توزیع این‌گونه سودها بین سهامداران منع شده است. بنابراین پس از انعکاس این سودها در صورت سود و زیان، در هنگام تخصیص سود، جهت انتقال آن‌ها به حساب اندوخته‌های غیرقابل تقسیم ثبت زیر در دفاتر

صورت می‌گیرد:

۴۰۰,۰۰۰

سود انباشته

۴۰۰,۰۰۰

سایر اندوخته‌ها

عملیات حسابداری سرمایه گذاری در اوراق قرضه

طبق ماده ۵۲ اصلاحیه قانون تجارت، "ورقه قرضه، ورقه قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمام یا اجزای آن، در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد". بهره اوراق قرضه براساس نرخ اعلام شده که معمولاً برحسب درصدی از مبلغ اسمی اوراق است در وعده‌های سه ماهه، شش ماهه و یا یک ساله پرداخت می‌شود. عملیات حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در سه مرحله به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- ۱- هنگام تحصیل سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه
- ۲- در طول مدت نگهداری اوراق قرضه
- ۳- هنگام فروش سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

حسابداری تحصیل سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در حساب‌ها ثبت می‌شود. در حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه، هنگامی که این اوراق به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی خریداری می‌شوند، معمولاً صرف یا کسر اوراق قرضه در بهای تمام شده سرمایه‌گذاری منظور می‌گردد و از حساب‌های جداگانه‌ای برای صرف یا کسر استفاده نمی‌شود. در حسابداری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه، چنانچه این اوراق به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی خریداری گردد، به دلیل کوتاه بودن دوره نگهداری آنها به حساب بردن صرف و کسر ضرورتی ندارد.

بهای تمام شده اوراق قرضه عبارت است از ارزش فعلی دریافت‌های نقدی آینده (مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید بهره‌های قابل دریافت در طول مدت اوراق قرضه) که در شرایط صدور اوراق قرضه مشخص می‌گردد. بنابراین بهای اوراق قرضه با در نظر گرفتن نرخ بهره بازار در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری مشخص می‌شود، یعنی اگر نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده بیشتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود و در صورتی که نرخ بهره اوراق قرضه خریداری شده کمتر از نرخ بهره بازار باشد، اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود.

هرگونه صرف یا کسر نسبت به ارزش اسمی اوراق قرضه تا تاریخ سررسید مستهلک و به عنوان تعدیل درآمد سرمایه‌گذاری شناسایی می‌گردد و سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در ترازنامه به مبلغ دفتری (ارزش اسمی اوراق قرضه بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) گزارش می‌شود.

مثال ۲۷-۱ - شرکت لاله در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۱۰,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت لادن را که سررسید آن ۳ سال بعد می‌باشد و بهره آن هر شش ماه یکبار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت می‌شود به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت خریداری نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ خرید ۸ درصد می‌باشد. مطلوبست: محاسبه بهای خرید اوراق قرضه و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل: با توجه به این که بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود، لذا $i = 8\% \div 2 = 4\%$ و $n = 3 \times 2 = 6$ می‌باشد. بنابراین داریم:

$$1,000 \times 1,000 = 1,000,000$$

مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

$$1,000,000 \times \left[\frac{1}{(1+4\%)^6} \right] \approx 790,000$$

ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه خریداری شده

$$1,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 50,000$$

بهره شش ماهه اوراق قرضه

$$50,000 \times \left[\frac{1 - \frac{1}{(1+4\%)^6}}{4\%} \right] \approx 262,100$$

ارزش فعلی بهره‌های قابل دریافت

$$790,000 + 262,100 = 1,052,100$$

بهای خرید اوراق قرضه

۱۳۸۱/۱/۱ سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه ۱,۰۵۲,۱۰۰

وجوه نقد

۱,۰۵۲,۱۰۰

تحصیل اوراق قرضه در تاریخی مابین تاریخ‌های پرداخت بهره

از آنجا که پرداخت بهره اوراق قرضه توسط صادرکننده تضمین شده و صادرکننده ملزم به پرداخت آن می‌باشد، از این رو در صورتی که اوراق قرضه بین تاریخ‌های پرداخت بهره خریداری شود، به لحاظ آن که کوبین‌های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می‌شود، مبلغ بهره‌ای که مربوط به فاصله زمانی بین آخرین تاریخ پرداخت بهره تا تاریخ خرید می‌باشد محاسبه و از مبلغ پرداختی کسر می‌شود و جزء بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب نمی‌گردد. این مبلغ در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "بهره دریافتی" ثبت شده و در اولین تاریخ دریافت بهره بعدی از حساب مذکور برگشت داده می‌شود.

مثال ۲۸-۱ - شرکت سیمین در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ تعداد ۵۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱,۰۰۰ ریالی شرکت سامان را که تاریخ‌های پرداخت بهره آن اول فروردین و اول مهرماه هر سال می‌باشد، به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال (شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ خرید) خریداری نمود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

$$500,000 \times 10\% \times \frac{3}{12} = 12,500$$

بهره تحقق یافته از اول فروردین تا اول تیر

$$530,000 - 12,500 = 517,500$$

بهای تمام شده اوراق قرضه خریداری شده

۱۳۸۱/۴/۱ سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه ۵۱۷,۵۰۰

۱۲,۵۰۰

بهره دریافتی

۵۳۰,۰۰۰

وجوه نقد

حسابداری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در طول مدت نگهداری

در طول مدتی که سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در اختیار واحد تجاری می‌باشد، همانند سرمایه‌گذاری در سهام، دو رویداد مالی به شرح زیر ممکن است رخ دهد:

الف - شناسایی و دریافت بهره

ب - ارزیابی سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در پایان سال مالی - ارزیابی سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه در پایان سال مالی همانند ارزیابی سرمایه‌گذاری در سهام می‌باشد که قبلاً مورد بحث قرار گرفت.

شناسایی و دریافت بهره اوراق قرضه

در تاریخ دریافت بهره، حساب وجوه نقد معادل بهره دریافتی بدهکار شده و حساب درآمد بهره به همین مبلغ بستانکار می‌گردد. چنانچه تاریخ دریافت بهره اوراق قرضه منطبق با پایان سال مالی واحد تجاری نباشد، طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد باید درآمد بهره تحقق یافته تا پایان سال شناسایی و به بدهکار حساب "بهره دریافتی" و بستانکار حساب "درآمد بهره" منظور شود.

از آنجایی که مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که با صرف خریداری شده‌اند کمتر از مبلغ پرداختی در تاریخ خرید آن‌ها می‌باشد و مبلغ دریافتی در سررسید اوراق قرضه‌ای که با کسر خریداری شده‌اند بیشتر از مبلغ پرداختی در تاریخ خرید آن‌ها می‌باشد، لذا منظور نمودن کل مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه در سررسید به عنوان سود یا زیان منطقی به نظر نمی‌رسد. بنابراین هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه به تدریج در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و به درآمد اضافه یا از آن کسر می‌شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن می‌گردد. برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه از دو روش خط مستقیم و نرخ بهره مؤثر استفاده می‌شود.

مثال ۲۹-۱ - با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۷-۱، چنانچه شرکت سیمین برای مستهلک نمودن صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده کند،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۶/۳۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

$$1,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 50,000 \quad \text{بهره دریافتی}$$

$$1,052,100 \times 8\% \times \frac{6}{12} = 42,084 \quad \text{درآمد بهره شش ماهه اول}$$

$$50,000 - 42,084 = 7,916 \quad \text{استهلاک صرف}$$

	۱۳۸۱/۶/۳۱	وجوه نقد	۵۰,۰۰۰
		درآمد بهره	۴۲,۰۸۴
		سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	۷,۹۱۶

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره کمتر از مبلغ دریافتی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش درآمد بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر خریداری می‌شود درآمد واقعی بهره بیش از مبلغ دریافتی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش درآمد بهره می‌شود.

$$(1,052,100 - 7,916) \times \frac{8}{100} \times \frac{6}{12} = 41,767$$

درآمد بهره شش ماهه دوم

$$50,000 - 41,767 = 8,233$$

استهلاک صرف

۵۰,۰۰۰ وجوه نقد ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۴۱,۷۶۷ درآمد بهره

۸,۲۳۳ سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

حسابداری فروش سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه می‌نماید، ثبت حسابداری مربوطه به شرح زیر می‌باشد:

۱- حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سرمایه‌گذاری بدهکار می‌شود.

۲- حساب سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه به مبلغ دفتری بستانکار می‌گردد.

۳- بهره تحقق یافته از آخرین تاریخ دریافت بهره یا پایان سال مالی قبل - برحسب مورد - محاسبه و به بستانکار حساب درآمد بهره منظور می‌شود.

۴- حساب بهره دریافتی (در صورت وجود) متناسب با اوراق قرضه فروخته شده بستانکار می‌شود.

۵- مابه‌التفاوت سمت بدهکار و بستانکار که سود یا زیان فروش می‌باشد نیز به عنوان سود یا زیان شناسایی می‌گردد.

مثال ۳۰-۱- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲۷-۱ و ۲۹-۱، چنانچه اوراق قرضه خریداری شده در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۳۱

به مبلغ ۱,۰۵۰,۰۰۰ ریال به فروش برسد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

حل:

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه شرکت سامان

۷,۹۱۶	۱۳۸۱/۶/۳۱	۱,۰۵۲,۱۰۰	۱۳۸۱/۱/۱
۸,۲۳۳	۱۳۸۱/۱۲/۲۹		
۱,۰۳۵,۹۵۱	ن/م		
		۱,۰۳۵,۹۵۱	۱۳۸۲/۱/۱ ن/م

$$1,000,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{3}{12} = 25,000$$

درآمد بهره از تاریخ اول فروردین تا ۳۱ خرداد

۱,۰۵۰,۰۰۰

۱۳۸۲/۳/۳۱ وجوه نقد

۱۰,۹۵۱

زیان حاصل از فروش اوراق قرضه

۱,۰۳۵,۹۵۱

سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه

۲۵,۰۰۰

درآمد بهره

عملیات حسابداری سرمایه گذاری در اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

عملیات حسابداری تحصیل و دریافت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که مورد بحث قرار گرفت. هنگام تبدیل این اوراق به سهام عادی باید ارزش دفتری سرمایه‌گذاری مذکور از حساب‌ها حذف گردد و چنانچه تبدیل منطبق با تاریخ پرداخت بهره نباشد، باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و در حساب‌ها ثبت شود.

برای تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دوروش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱- روش ارزش بازار - در این روش، سهام جدید معادل ارزش بازار سهام عادی دریافت شده یا اوراق قرضه، هرکدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه و ارزش بازار سهام عادی یا اوراق قرضه، برحسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲- روش ارزش دفتری - در این روش، سهام جدید معادل ارزش دفتری سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه انعکاس یافته و در زمان تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی، هیچ‌گونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود.

مثال ۳۱-۱ - شرکت کیومرث در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ تعداد ۶۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد قابل تبدیل ۱,۰۰۰ ریالی شرکت کتایون را به عنوان سرمایه‌گذاری بلندمدت تحصیل نمود. طبق شرایط اوراق قرضه، از تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱ هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۲ سهم عادی ۵۰۰ ریالی است.

در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱، در حالی که مانده مستهلک نشده صرف اوراق قرضه ۱۰۰,۰۰۰ ریال بود، تمامی اوراق قرضه شرکت کتایون به سهام عادی تبدیل گردید. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم عادی شرکت کتایون ۷۰۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۱/۱:

(۱) به روش ارزش بازار

(۲) به روش ارزش دفتری

حل:

(۱) روش ارزش بازار

$600 \times 2 \times 700 =$	۸۴۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی	۱۳۸۲/۱/۱
	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	
	۱۴۰,۰۰۰	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه	

(۲) روش ارزش دفتری

	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در سهام عادی	۱۳۸۲/۱/۱
	۷۰۰,۰۰۰	سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه	

حسابداری بدهی‌ها

بدهی عبارت از تعهد انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از معاملات یا سایر رویدادهای گذشته است. تعهداتی که انتظار نمی‌رود منجر به انتقال منافع اقتصادی شود (از قبیل تضمین بدهی واحدهای تجاری دیگر) نیز بدهی تلقی می‌شود، لیکن در صورت‌های مالی مورد شناسایی قرار نمی‌گیرد، بلکه صرفاً در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی تحت عنوان "بدهی‌های احتمالی" افشا می‌گردد.

بدهی‌ها از لحاظ مدت زمان باقی مانده تا سررسید به دو دسته تقسیم می‌شوند:

- ۱- بدهی‌های جاری - بدهی‌هایی هستند که انتظار می‌رود طی چرخه عملیاتی معمول واحد تجاری یا ظرف یک سال از تاریخ ترازنامه، هر کدام طولانی‌تر است، تسویه شود.
- ۲- بدهی‌های غیرجاری - بدهی‌هایی هستند که سررسیدشان بیش از یک سال است.

بدهی‌ها را از لحاظ امکان تعیین مبلغ و احتمال تحقق می‌توان به سه گروه تقسیم نمود:

- ۱- بدهی‌های قطعی - بدهی‌هایی هستند که مبلغ و سررسید آنها مشخص می‌باشد. این‌گونه بدهی‌ها از عقد قرارداد، توافق یا الزامات قانونی ناشی می‌شوند.
- ۲- بدهی‌های برآوردی (ذخایر) - بدهی‌هایی هستند که موجودیت آنها قطعی، اما زمان تسویه و یا مبلغ آنها نامشخص است.
- ۳- بدهی‌های احتمالی - بدهی‌هایی هستند که نتیجه آنها، تنها در صورت وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد نامشخص آتی تعیین خواهد شد.

بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری یکی از منابع تأمین مالی کوتاه‌مدت است که به طور گسترده توسط اکثر واحدهای تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده از این منبع تا اندازه‌ای اجتناب‌ناپذیر است، چرا که تعهدات جاری مانند حساب‌های پرداختی، اسناد پرداختی و بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته و مواردی از این قبیل به طور منظم از عملیات عادی واحد تجاری ناشی می‌شوند. این منابع به واحد تجاری امکان می‌دهند تا کالاها و خدمات مورد نیاز خود را دریافت و وجه آنها را بعداً پرداخت نمایند که این موضوع قدرت نقدینگی واحد تجاری را افزایش می‌دهد.

در حسابداری بدهی‌های جاری هدف اصلی شناسایی و اندازه‌گیری آن‌ها است، به نحوی که ضمن رعایت افشای کامل مبنایی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی فراهم آورد. البته باید توجه داشت که اندازه‌گیری برخی بدهی‌ها مانند پاداش بهره‌وری کارکنان همواره با مشکلاتی مواجه است، چرا که این‌گونه بدهی‌ها به مرور زمان مشخص می‌شوند و شناسایی آن‌ها مستلزم گذشت زمان یا انجام محاسبات در زمان‌های معین می‌باشد. همچنین اندازه‌گیری برخی دیگر از بدهی‌ها مانند بازخرید مرخصی کارکنان، به صورت برآورد بوده و با ابهام همراه می‌باشد.

مبنای اندازه‌گیری بدهی‌های جاری

از نظر تئوری، کلیه بدهی‌ها باید بر مبنای ارزش فعلی مبالغی که در سررسید پرداخت می‌شوند اندازه‌گیری و در حساب ثبت شوند. اما در مورد بدهی‌های جاری، به دلیل کوتاه بودن مدت سررسید، ارزش فعلی و مبلغ اسمی آن‌ها تفاوت اندکی داشته و معمولاً با اهمیت نمی‌باشد، به همین دلیل بدهی‌های جاری به مبلغ اسمی شان اندازه‌گیری و ثبت می‌شوند.

انواع بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری به سه گروه کلی تقسیم می‌شوند:

الف - بدهی‌های قطعی، شامل:

۱- حساب‌ها و اسناد پرداختنی

۲- سود سهام پرداختنی

۳- سپرده‌ها و ودایع پرداختنی

۴- پیش‌دریافت‌ها

۵- بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته

۶- بدهی‌های ناشی از وجوه نقد وصول شده برای دیگران

۷- حصه جاری بدهی‌های بلندمدت

ب - بدهی‌هایی که مبلغ آن‌ها به نتیجه عملیات واحد تجاری بستگی دارد، مانند تعهدات مربوط به پاداش مدیران

ج - بدهی‌های برآوردی، مانند ذخیره مالیات بر درآمد

حساب‌ها و اسناد پرداختنی

حساب‌ها و اسناد پرداختنی عموماً بزرگ‌ترین بخش بدهی‌های جاری را تشکیل می‌دهند. به طور معمول برای تعهدات عادی و مستمر واحد تجاری عنوان "حساب‌ها و اسناد پرداختنی تجاری" به کار می‌رود و برای سایر پرداختنی‌ها از عنوان "سایر حساب‌ها و اسناد پرداختنی" استفاده می‌شود.

حساب‌های پرداختنی تجاری هنگامی ایجاد می‌شود که واحد تجاری در جریان عادی فعالیت خود مبادرت به خرید کالاها و خدمات به طور نسبه می‌نماید. حساب‌های پرداختنی تجاری باید پس از کسر تخفیفات نقدی خرید در حساب‌ها ثبت گردند. حاکمی از پرداخت مبلغی مشخص در تاریخی معین در آینده می‌باشند. این اسناد ممکن است در ازای خرید کالاها و خدمات تأمین مالی یا معامله دیگری صادر شوند.

سود سهام پرداختنی

توزیع سود نقدی سهام توسط هیئت مدیره شرکت به مجمع عمومی صاحبان سهام پیشنهاد می‌شود.^۱ در تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره (که همان تاریخ ترازنامه است)، هیچ گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد و موضوع صرفاً ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

$$\begin{array}{r} \text{سود و زیان انباشته} \\ \times \\ \text{سود سهام پرداختنی} \\ \times \end{array}$$

از آنجا که فاصله زمانی از تاریخ تصویب تا تاریخ پرداخت سود سهام کوتاه است، سود سهام پرداختنی جزء بدهی‌های جاری طبقه‌بندی می‌شود.^۲

سپرده‌ها و ودایع پرداختنی

سپرده‌ها و ودایع پرداختنی مبالغی هستند که توسط ارائه‌دهندگان کالاها و خدمات برای تضمین حسن انجام یک قرارداد، ارائه خدمات و یا تضمین اموالی که در اختیار مشتری گذارده می‌شود، پرداخت می‌گردد. سپرده حسن انجام کار، سپرده شرکت در مناقصه، سپرده‌های قابل برگشت ظروف و یا ودیعه تضمین تخلیه املاک استیجاری نمونه‌هایی از سپرده‌ها و ودایع پرداختنی است.

به‌طور خلاصه هدف از اخذ این‌گونه سپرده‌ها و ودایع جلوگیری از تحمیل ضرر و زیان به واحد تجاری است. این‌گونه سپرده‌ها و ودایع پس از انجام تعهدات، به صاحبان آن‌ها برگشت داده می‌شود.

پیش‌دریافت‌ها

پیش‌دریافت‌ها وجوهی هستند که جهت ارائه کالاها و خدمات در آینده دریافت می‌شوند و تا زمانی که تعهد مربوط به آن‌ها انجام نشده است به عنوان بدهی واحد تجاری محسوب می‌گردند، مانند پیش‌دریافت اجاره و پیش‌دریافت فروش کالا. بدیهی است پس از تحویل کالاها و ارائه خدمات، پیش‌دریافت‌ها به درآمد انتقال می‌یابند.

بدهی‌های ناشی از هزینه‌های تحقق یافته

این گروه از بدهی‌ها معرف تعهدات واحد تجاری مبنی بر حالتی است که هزینه تحقق یافته، ولی تا پایان دوره مالی وجهی بابت آن پرداخت نشده است. حقوق و دستمزد پرداختنی، اجاره پرداختنی و سود و کارمزد پرداختنی نمونه‌هایی از این قبیل بدهی‌ها است.

اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد ایجاب می‌کند که این‌گونه هزینه‌ها و بدهی‌هایی که در مقابل آن‌ها ایجاد شده است به دقت برآورد و در حساب‌های مربوط ثبت گردد. هزینه‌های مذکور معمولاً در حساب‌های مجزایی ثبت می‌گردند و در ترازنامه اغلب تحت عنوان "ذخیره هزینه‌های معوق" طبقه‌بندی می‌شوند.

^۱ طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت در صورت وجود منافع، تقسیم حداقل ۱۰ درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام الزامی است.

^۲ طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، پرداخت سود به صاحبان سهام باید حداکثر ظرف ۸ ماه پس از تصویب پرداخت سود توسط مجمع عمومی انجام پذیرد.

بدهی‌های ناشی از وجوه نقد وصول شده برای دیگران

یکی از معمول‌ترین بدهی‌های جاری و جوهی است که در انجام تکالیف قانونی، توسط واحد تجاری از وجوه پرداختی اشخاص کسر شده ولی تا پایان دوره مالی به سازمان‌های ذینفع پرداخت نشده است. مالیات‌های تکلیفی و حق بیمه مکسر از حقوق کارکنان نمونه‌هایی از این‌گونه بدهی‌ها است.

مالیات‌های تکلیفی - مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کنندگان وجوه طبق قوانین مالیاتی مکلف هستند هنگام پرداخت مالیات متعلقه را به میزان مقرر در قانون محاسبه و از وجوه قابل پرداخت کسر و ظرف سی روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

حق بیمه تأمین اجتماعی - طبق قوانین جاری سازمان تأمین اجتماعی، کارفرمایان مکلفند معادل ۷ درصد حقوق و مزایای مشمول حق بیمه کارکنان خود را در هر نوبت پرداخت، کسر و مبالغ کسر شده را بعلاوه ۲۳ درصد حق بیمه سهم کارفرما ظرف سی روز به حساب سازمان تأمین اجتماعی واریز نمایند.

بدهی واحد تجاری در ارتباط با موارد یاد شده در بالا بدان سبب ایجاد می‌شود که واریز کسورات مختلف به حساب مربوط معمولاً بلافاصله پس از هر پرداخت انجام نمی‌گیرد.

مثال ۱-۲ - جمع حقوق و دستمزد ناخالص شرکت سال در اسفندماه ۱۳۸۱ مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. کل حقوق و دستمزد مشمول بیمه و مالیات می‌باشد. از حقوق و دستمزد ناخالص ۱۰ درصد بابت مالیات و ۷ درصد بابت بیمه سهم کارکنان کسر می‌شود، همچنین بیمه سهم کارفرما به نرخ ۲۳ درصد محاسبه می‌گردد. کسورات قانونی ظرف مدت سی روز به حساب سازمان‌های ذیربط پرداخت می‌شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
حل:

$500,000 \times (1 + \%.23) =$	۶۱۵,۰۰۰	هزینه حقوق و دستمزد	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
$500,000 \times \%.10 =$	۵۰,۰۰۰	مالیات پرداختنی	
$500,000 \times (\%.7 + \%.23) =$	۱۵۰,۰۰۰	بیمه پرداختنی	
$500,000 \times (1 - \%.17) =$	۴۱۵,۰۰۰	حقوق و دستمزد پرداختنی	

حصه جاری بدهی‌های بلندمدت

آن قسمت از بدهی بلندمدت که انتظار می‌رود بر مبنای شرایط قرارداد مربوط، ظرف مدت یک سال از تاریخ ترازنامه محل دارایی‌های جاری تسویه شود، باید جزء بدهی‌های جاری طبقه‌بندی شده و جزئیات آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه شود.

چنانچه قرار باشد حصه جاری بدهی بلندمدت از محل دارایی غیر جاری (سپرده وجوه استهلاکی)، تحصیل وام بلندمدت یا از طریق انتشار سهام عادی تسویه شود، یعنی برای بازپرداخت آن نیازی به استفاده از منابع جاری نباشد، بدهی به عنوان بدهی غیر جاری طبقه‌بندی شده و نحوه تسویه آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌گردد.

مثال ۲-۲- شرکت فروردین در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۱ یک فقره وام پنج ساله به مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال از بانک ملت شعبه پیروزی دریافت نموده که در پنج قسط مساوی سالانه بازپرداخت خواهد شد.

مطلوبست: نحوه انعکاس وام مذکور در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

شرکت فروردین

ترازنامه

در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۸۱

ریال	
	بدهی‌های جاری:
X	حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری
X	سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی
X	پیش دریافت‌ها
X	ذخیره مالیات
X	سود سهام پرداختی
۱۶۰,۰۰۰	حصه جاری تسهیلات مالی دریافتی
X	
	بدهی‌های غیر جاری:
X	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت
۶۴۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت
X	

بدهی‌های وابسته به نتیجه عملیات

مبلغ برخی از بدهی‌ها به نتیجه عملیات واحد تجاری بستگی دارد و تا پایان دوره مالی نمی‌توان آن‌ها را تعیین نمود. از جمله این بدهی‌ها می‌توان به پاداش پرداختی به مدیران اشاره کرد. مبنای این‌گونه پرداخت‌ها در قرارداد مربوط تصریح می‌شود و ممکن است به یکی از سه حالت زیر باشد:

۱- مبلغ پاداش بر مبنای سود قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد

۲- مبلغ پاداش بر مبنای سود پس از کسر پاداش ولی قبل از کسر مالیات بر درآمد

۳- مبلغ پاداش بر مبنای سود خالص

در هر یک از حالت‌های فوق، برای ثبت هزینه پاداش، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

X هزینه پاداش

X پاداش پرداختی

مثال ۳-۲- آقای الف مدیر فروش یکی از شعب شرکت اردیبهشت سالانه پاداشی معادل ۲۰ درصد سود شعبه دریافت می‌کند. سود شعبه در سال ۱۳۸۱ قبل از کسر پاداش و مالیات بر درآمد ۶۹۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. با فرض این که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد،

مطلوبست: محاسبه مبلغ پاداش در هر یک از حالت‌های زیر:

(۱) پاداش بر مبنای ۲۰ درصد سود قبل از مالیات بر درآمد و پاداش

(۲) پاداش بر مبنای ۲۰ درصد سود قبل از مالیات بر درآمد

(۳) پاداش بر مبنای ۲۰ درصد سود خالص

حل:

$$۱) ۶۹۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۳۸,۰۰۰$$

$$۲) X = ۲۰\% (۶۹۰,۰۰۰ - X) \Rightarrow X = ۱۳۸,۰۰۰ - ۲۰\%X \Rightarrow ۱۲۰\%X = ۱۳۸,۰۰۰ \Rightarrow X = ۱۱۵,۰۰۰$$

$$۳) X = ۲۰\% [(۶۹۰,۰۰۰ - X) - ۲۵\% (۶۹۰,۰۰۰ - X)] \Rightarrow X = (۱۳۸,۰۰۰ - ۲۰\%X) - (۳۴,۵۰۰ - ۵\%X) \\ \Rightarrow ۱۱۵\%X = ۱۰۳,۵۰۰ \Rightarrow X = ۹۰,۰۰۰$$

ذخیره مالیات بر درآمد

طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم جمع درآمد شرکت‌ها که از منابع مختلف تحصیل می‌شود، پس از کسر معافیت‌های مقرر در قانون، مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد می‌باشد. برای ثبت مالیات بر درآمد، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گردد:

× خلاصه سود و زیان

× ذخیره مالیات بر درآمد

باید توجه داشت که مالیات بر درآمد، هزینه تلقی نمی‌شود بلکه در قسمت پایانی صورت سود و زیان به عنوان یک رقم کاهنده سود قبل از مالیات نشان داده می‌شود.

به دلیل تفاوت‌هایی که معمولاً میان مالیات قطعی شده توسط مقامات مالیاتی و مالیات ابراز شده توسط شرکت‌ها وجود دارد، بدهی مالیاتی مذکور تا قطعی شدن آن ماهیتاً بدهی برآوردی است. لازم به توضیح است که هرگونه اختلاف بین مالیات قطعی شده و مالیات بر درآمد محاسبه شده توسط شرکت به حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

حسابداری بدهی‌های بلندمدت

گاهی اوقات واحدهای تجاری به منظور اجرای برخی از پروژه‌های خود مانند ایجاد تأسیسات یک پالایشگاه و یا ساخت سد نیاز به مالی جدیدی دارند که بیشتر از حد توان آن‌ها می‌باشد. در چنین مواقعی واحدهای تجاری می‌توانند منابع مالی مورد نیاز پروژه‌های خود را از طریق استقراض بلندمدت (بدهی بلندمدت) تأمین نمایند. استفاده از بدهی بلندمدت موجب می‌شود که صاحبان اصلی واحد تجاری، ضمن حفظ اعمال کنترل واحد تجاری، با سرمایه‌گذاری محدود به سود بیشتری دست یابند. اوراق قرضه پرداختی، اسناد پرداختی بلندمدت، تسهیلات بلندمدت پرداختی و بدهی‌های مربوط به اجاره‌های سرمایه‌ای نمونه‌هایی از اقلام بدهی بلندمدت به شمار می‌روند.

اوراق قرضه

از آنجا که اغلب شرکت‌ها نمی‌توانند وجوه مورد نیاز خود را از یک وام‌دهنده تأمین کنند، لذا مبادرت به انتشار اوراق قرضه نموده و آن را به عموم مردم عرضه کرده و بدین ترتیب مبالغ هنگفتی را از هزاران سرمایه‌گذار که هر یک بخش کوچکی از اوراق قرضه شرکت را خریداری می‌کنند، استقراض می‌نمایند. انتشار اوراق قرضه تابع شرایط و مقررات خاصی می‌باشد که در قوانین هر کشوری پیش‌بینی می‌شود.^۱

طبق ماده ۵۲ اصلاحیه قانون تجارت، "ورقه قرضه، ورقه قابل معامله‌ای است که معرف مبلغی وام است با بهره معین که تمام یا اجزای آن، در موعد یا مواعد معینی باید مسترد گردد". همچنین اوراق قرضه دارای شرایطی می‌باشد که بر روی برگه

قرضه قید می‌گردد. از جمله مندرجات اوراق قرضه می‌توان موارد زیر را نام برد:

- ۱- مبلغ اسمی - مبلغی است که روی ورقه قرضه درج می‌شود و نماینده بدهی شرکت صادرکننده به دارنده آن می‌باشد.
- ۲- نرخ بهره - نرخ است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه موظف است براساس آن و بر مبنای مبلغ اسمی ورقه قرضه، به دارنده آن بهره پرداخت نماید.^۲
- ۳- تاریخ‌های پرداخت بهره - تاریخی است که روی ورقه قرضه جهت پرداخت اقساط بهره معین شده است. توضیح این که مبلغ بهره معمولاً به صورت سه ماهه، شش ماهه و یا یک‌ساله پرداخت می‌گردد.
- ۴- سررسید اوراق قرضه - تاریخی است که شرکت صادرکننده اوراق قرضه مکلف به پرداخت مبلغ اسمی این اوراق به دارنده آن می‌باشد.

انواع اوراق قرضه

اوراق قرضه را با توجه به ویژگی‌های مختلف می‌توان به گروه‌های متفاوتی طبقه‌بندی نمود که اهم آن به شرح زیر است:

اوراق قرضه با نام و اوراق قرضه بی‌نام

اوراق قرضه با نام، اوراق قرضه‌ای است که در وجه شخص معینی صادر و نام خریدار در دفاتر واحد تجاری صادرکننده ثبت می‌گردد. فروش این گونه اوراق باید به اطلاع واحد تجاری صادرکننده رسیده و اوراق قبلی باطل و اوراق جدیدی به نام خریدار جدید صادر و در دفاتر منعکس گردد. بهره این گونه اوراق در تاریخ‌های پرداخت بهره صرفاً به آخرین شخصی پرداخت می‌شود که نام او در دفاتر واحد تجاری ثبت شده باشد.

اوراق قرضه بی‌نام که اوراق قرضه با کوپن نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که نام خریدار بر روی آن درج نمی‌شود و دارنده اوراق، مالک آن تلقی می‌گردد. خرید و فروش این گونه اوراق بدون مراجعه به واحد تجاری صادرکننده صورت می‌گیرد. به اوراق قرضه بی‌نام معمولاً تعدادی کوپن بهره ضمیمه است که در تاریخ‌های پرداخت بهره از آن جدا شده و به واحد تجاری صادرکننده یا بانک تضمین‌کننده اوراق تسلیم و در مقابل آن بهره دریافت می‌شود.

۱- در ایران بیست و یک ماده از اصلاحیه قانون تجارت (مواد ۵۱ تا ۷۱) در ارتباط با صدور اوراق قرضه می‌باشد.

۲- به موجب اصل چهارم و اصل چهل و نهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دریافت یا پرداخت بهره کلاً منتفی شده است و معاملات براساس عقود اسلامی انجام می‌شود و آنچه در متن کتاب در این مورد آمده است صرفاً به عنوان مثال می‌باشد که می‌تواند در مورد سود تضمین شده اوراق مشارکت مصداق پیدا کند.

اوراق قرضه مدت‌دار و اوراق قرضه سریال

اوراق قرضه مدت‌دار که اوراق قرضه با سررسید معین نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای یک سررسید مشخص می‌باشد. اوراق قرضه سریال که اوراق قرضه ترتیبی نیز نامیده می‌شود اوراق قرضه‌ای است که دارای سررسیدهای مختلف بوده و هر بخشی از آن در تاریخ‌های مختلف بازپرداخت می‌شود. مثلاً بازپرداخت بخشی از اوراق قرضه پس از چهار سال و بخشی دیگر پس از پنج سال یا تاریخی دیگر انجام می‌شود.

اوراق قرضه قابل بازخرید و اوراق قرضه قابل تبدیل

اوراق قرضه قابل بازخرید نوعی از اوراق قرضه است که قبل از تاریخ سررسید، به اختیار صادرکننده، قابل بازخرید می‌باشد. بازخرید اوراق قرضه قبل از سررسید در پاره‌ای از اوقات مستلزم پرداخت مبلغی بیش از ارزش اسمی به دارنده آن می‌باشد. اوراق قرضه قابل تبدیل نوعی از اوراق قرضه است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد.^۱

اوراق مشارکت

اوراق مشارکت نوعی از اوراق قرضه است که برای پروژه‌ای مشخص منتشر شده و دارنده آن به نسبت مبلغ اسمی در سود حاصل از اجرای پروژه سهم می‌گردد. اوراق مشارکت عموماً بی‌نام بوده و فقط به مبلغ اسمی صادر می‌شود و معمولاً دارای کوپن حداقل سود تضمین شده در ضمیمه آن می‌باشد. سود اوراق مشارکت در طول اجرای پروژه، براساس نرخ از پیش تعیین شده، به صورت علی‌الحساب پرداخت شده و در سررسید، پس از کسر سودهای علی‌الحساب پرداخت شده، سود قطعی تسویه می‌گردد.

تعیین ارزش بازار اوراق قرضه

ارزش بازار اوراق قرضه به عوامل متعددی نظیر میزان اعتبار صادرکننده آن، نرخ بهره اوراق قرضه، نرخ بهره بازار و سایر فرصت‌های سرمایه‌گذاری موجود برای سرمایه‌گذاران بستگی دارد. به خصوص ارزش بازار اوراق قرضه نسبت به نرخ بهره بازار حساسیت زیادی دارد. بدیهی است در صورتی که نرخ بهره بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه کمتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با کسر فروخته می‌شود و در صورتی که نرخ بهره بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه منتشره باشد ارزش اوراق قرضه بیشتر از مبلغ اسمی خواهد بود، یعنی اوراق قرضه با صرف فروخته خواهد شد.

از آنجایی که صدور اوراق قرضه برای صادرکننده آن ایجاد تعهدی مبنی بر پرداخت (۱) مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید و (۲) پرداخت بهره در تاریخ‌های معین را می‌نماید و پرداخت‌های مذکور هر دو در آینده است، لذا برای

۱- شرایط و تشریفات صدور این قبیل اوراق قرضه در مواد ۶۱ تا ۷۱ اصلاحیه قانون تجارت تصریح شده است.

تعیین ارزش اوراق قرضه از مفهوم ارزش زمانی پول استفاده می‌شود. بنابراین ارزش بازار اوراق قرضه در هر تاریخی برابر با ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، با نرخ بهره بازار می‌باشد. یعنی:

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت + ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید = ارزش بازار اوراق قرضه

برای محاسبه ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{که در آن:} \quad S = \left[\frac{1}{(1+i)^n} \right] \text{ ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

S؛ مبلغ اسمی اوراق قرضه در سررسید،
i؛ نرخ بهره بازار (نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار)، و
n؛ مدت باقی مانده تا سررسید می‌باشد.

برای محاسبه ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت نیز از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$\text{که در آن } A \text{ معرف بهره در هر دوره پرداخت و } n \text{ معرف تعداد دوره‌های پرداخت بهره می‌باشد.}$$

$$A = \left[\frac{1 - \frac{1}{(1+i)^n}}{i} \right] \text{ ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت}$$

شایان توجه است که به منظور تسهیل در بکارگیری تئوری ارزش فعلی، جداول ارزش فعلی تهیه و منتشر شده است و در عمل به جای استفاده از فرمول‌های فوق، از جداول مذکور استفاده می‌شود که در آن ارزش فعلی یک ریال (جدول صفحه ۷۰) و ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی (جدول صفحه ۷۱) برای دوره‌های مختلف و با درصدهای متفاوت محاسبه شده است.

مثال ۲-۴- شرکت پروانه جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱/۱/۱۳۸۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می‌شود. هنگام صدور اوراق قرضه نرخ بهره بازار ۱۲ درصد می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل: با استفاده از جدول ارزش فعلی یک ریال مندرج در صفحه ۷۰، داریم:

$$PVIF (i = 12\% \text{ و } n = 5) = 0.567$$

$$1,000,000 \times 0.567 = 567,000 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

با استفاده از جدول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریالی مندرج در صفحه ۷۱، داریم:

$$PVIFA (i = 12\% \text{ و } n = 5) = 3.605$$

$$1,000,000 \times 12\% = 120,000$$

بهره سالانه اوراق قرضه

$$120,000 \times 3.605 = 432,600$$

ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت

پس از تعیین ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه و ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت، داریم:

$$567,000 + 432,600 = 999,600$$

ارزش اوراق قرضه

لازم به توضیح است در صورتی که پرداخت بهره در طول سال مالی بیش از یک دفعه انجام شود این امر در محاسبات ارزش فعلی تأثیر می‌گذارد، به گونه‌ای که n بزرگ‌تر از سال‌های باقی مانده تا سررسید و i کوچک‌تر از نرخ بهره بازار خواهد بود. به عنوان مثال، با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۲ درصد و مدت باقی مانده تا سررسید ۵ سال باشد و بهره هر شش ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره $i = 12\% \div 2 = 6\%$ و مدت $n = 5 \times 2 = 10$ و چنانچه بهره هر سه ماه یک‌بار پرداخت شود، نرخ بهره $i = 12\% \div 4 = 3\%$ و مدت $n = 5 \times 4 = 20$ در نظر گرفته می‌شود.

مثال ۲-۵- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۴، چنانچه بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک‌بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند پرداخت شود، مطلوب است: محاسبه ارزش اوراق قرضه هنگام صدور

حل:

$$i = 12\% \div 2 = 6\%$$

$$n = 5 \times 2 = 10$$

$$PVIF (i=6\% \text{ و } n=10) = 0.558$$

$$1,000,000 \times 0.558 = 558,000 \quad \text{ارزش فعلی مبلغ اسمی اوراق قرضه}$$

$$PVIFA (i=6\% \text{ و } n=10) = 7.36$$

$$1,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 50,000 \quad \text{بهره شش ماهه اوراق قرضه}$$

$$50,000 \times 7.36 = 368,000 \quad \text{ارزش فعلی بهره‌های قابل پرداخت}$$

$$558,000 + 368,000 = 926,000 \quad \text{ارزش اوراق قرضه}$$

عملیات حسابداری اوراق قرضه

حسابداری اوراق قرضه در واحد تجاری صادرکننده در سه مرحله به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

۱- صدور اوراق قرضه

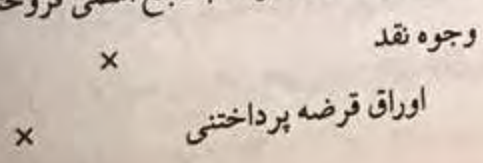
۲- پرداخت بهره اوراق قرضه

۳- بازخرید اوراق قرضه

حسابداری صدور اوراق قرضه

واحد تجاری صادرکننده ممکن است به یکی از سه حالت زیر اوراق قرضه را صادر نماید:

۱- صدور اوراق قرضه به مبلغ اسمی - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغ اسمی فروخته شود ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:



۲- صدور اوراق قرضه با صرف - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی بیش از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "صرف اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

	وجوه نقد
x	
x	اوراق قرضه پرداختی
x	صرف اوراق قرضه

۳- صدور اوراق قرضه با کسر - در صورتی که اوراق قرضه به مبلغی کمتر از مبلغ اسمی آن فروخته شود تفاوت بین مبلغ دریافتی و مبلغ اسمی اصطلاحاً "کسر اوراق قرضه" نامیده می‌شود و برای ثبت آن، سند حسابداری زیر صادر می‌گردد:

	وجوه نقد
x	
x	کسر اوراق قرضه
x	اوراق قرضه پرداختی

حساب "اوراق قرضه پرداختی" در پایان دوره مالی به عنوان بدهی بلندمدت در ترازنامه گزارش می‌شود و هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه نیز در طول مدت اوراق قرضه تا سررسید مستهلک شده و مانده صرف یا کسر اوراق قرضه برای تعیین ارزش دفتری اوراق قرضه به آن اضافه یا از آن کسر می‌گردد.

مثال ۶-۲ - شرکت پرستو جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اقدام به صدور ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱,۰۰۰ ریالی با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱، با فرض این که:

(۱) هر ورقه قرضه به مبلغ ۱,۰۰۰ ریال به فروش برسد.

(۲) هر ورقه قرضه به مبلغ ۱,۰۵۰ ریال به فروش برسد.

(۳) هر ورقه قرضه به مبلغ ۹۷۰ ریال به فروش برسد.

حل:

$1,000 \times 1,000 =$	۱,۰۰۰,۰۰۰	
	۱,۰۰۰,۰۰۰	(۱) ۱۳۸۱/۱/۱ وجوه نقد
		اوراق قرضه پرداختی
$1,000 \times 1,050 =$	۱,۰۵۰,۰۰۰	(۲) ۱۳۸۱/۱/۱ وجوه نقد
	۱,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی
	۵۰,۰۰۰	صرف اوراق قرضه
$1,000 \times 970 =$	۹۷۰,۰۰۰	(۳) ۱۳۸۱/۱/۱ وجوه نقد
	۳۰,۰۰۰	کسر اوراق قرضه
	۱,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی

صدور اوراق قرضه بین تاریخ های پرداخت بهره
 در مواردی که تاریخ صدور اوراق قرضه با تاریخ پرداخت بهره یکسان نباشد، به لحاظ آنکه کسب های بهره یک دوره پرداخت را به طور کامل شامل می شود، مبلغ بهره ای که مربوط به فاصله زمانی بین تاریخ پرداخت بهره و تاریخ صدور اوراق قرضه می باشد به مبلغ اوراق قرضه اضافه شده و از خریداران اوراق قرضه دریافت می شود و در حساب جداگانه ای تحت عنوان "بهره پرداختی" ثبت می گردد. بهره وصول شده در زمان فروش، در تاریخ اولین پرداخت بهره بعدی به خریدار برگشت داده می شود.

مثال ۲-۷- شرکت پریسا در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ اوراق قرضه ۵ ساله ای به مبلغ اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر و به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یکبار در تاریخ های اول مهر و اول فروردین هر سال پرداخت می شود.
 مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱
 حل:

$$3,000,000 \times \%10 \times \frac{2}{12} = 50,000$$

بهره تحقق یافته از تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ الی ۱۳۸۱/۳/۱

$$3,000,000 + 50,000 = 3,050,000$$

کل مبلغ دریافتی

۳,۰۵۰,۰۰۰

۱۳۸۱/۳/۱ وجوه نقد

۳,۰۰۰,۰۰۰

اوراق قرضه پرداختی

۵۰,۰۰۰

بهره پرداختی

هزینه های صدور اوراق قرضه

صدور اوراق قرضه معمولاً مستلزم انجام مخارجی از قبیل حق الزحمه خدمات حقوقی، هزینه چاپ اوراق و آگهی، مالیات و نظایر آنها می باشد. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول مدت اوراق قرضه صورت می گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی توان آنها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود.

حسابداری پرداخت بهره اوراق قرضه

بهره اوراق قرضه متناسب با مبلغ اسمی و نرخ بهره مندرج در اوراق قرضه در هر تاریخ پرداخت بهره محاسبه و در دفاتر ثبت شده و به عنوان هزینه مالی در صورت سود و زیان واحد تجاری صادر کننده اوراق قرضه گزارش می شود. چنانچه تاریخ پرداخت بهره مطابق با پایان سال مالی نباشد طبق اصل تطابق هزینه ها با درآمد، در پایان دوره مالی، بهره تحقق یافته را پرداخت نشده شناسایی و در دفاتر ثبت می گردد.

مثال ۸-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۷-۲، با فرض این که سال مالی شرکت پارسا منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد، مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۷/۱ و ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

حل:

		بهره قابل پرداخت در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱	
		هزینه بهره چهار ماهه (از ۱۳۸۱/۳/۱ الی ۱۳۸۱/۷/۱)	
$3,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 150,000$		۱۰۰,۰۰۰	هزینه بهره ۱۳۸۱/۷/۱
$150,000 - 50,000 = 100,000$		۵۰,۰۰۰	بهره پرداختنی
			وجوه نقد
		۱۵۰,۰۰۰	

		هزینه بهره شش ماهه (منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹)	
		۱۵۰,۰۰۰	
$3,000,000 \times 10\% \times \frac{6}{12} = 150,000$		۱۵۰,۰۰۰	هزینه بهره ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
		۱۵۰,۰۰۰	بهره پرداختنی

استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه

با توجه به این که وجوه حاصل از فروش اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مورد استفاده قرار می‌گیرد، لذا طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد، هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه باید در طول مدت اوراق قرضه (از تاریخ صدور تا تاریخ سررسید) مستهلک شود، به نحوی که در تاریخ سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه برابر با مبلغ اسمی آن گردد. صرف یا کسر اوراق قرضه معمولاً همزمان با تاریخ‌های پرداخت بهره مستهلک می‌گردد و از هزینه بهره کسر یا به آن اضافه می‌شود.^۱ برای مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه دو روش وجود دارد که عبارتند از:

۱- روش خط مستقیم

۲- روش نرخ بهره مؤثر

روش خط مستقیم

در روش خط مستقیم، مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه بر کل تعداد دفعات پرداخت بهره تقسیم می‌گردد تا مبلغ صرف یا کسر قابل استهلاک در هر مرحله پرداخت بهره به دست آید. در این روش هزینه بهره در دوره‌های مختلف برابر می‌باشد. استفاده از روش خط مستقیم برای استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه گرچه بسیار ساده و آسان است، ولی در مواردی که مبلغ صرف یا کسر اوراق قرضه قابل توجه باشد نتیجه درستی به دست نمی‌دهد، چرا که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه ثابت نیست.

۱- هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر می‌شود هزینه واقعی بهره کمتر از مبلغ پرداختی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه می‌باشد، لذا استهلاک صرف اوراق قرضه موجب کاهش هزینه بهره می‌شود و بالعکس، هنگامی که اوراق قرضه با کسر صادر می‌شود هزینه واقعی بهره بیش از مبلغ پرداختی بر مبنای مبلغ اسمی اوراق قرضه بوده، لذا استهلاک کسر اوراق قرضه موجب افزایش هزینه بهره می‌شود.

مثال ۹-۲- شرکت پریچهر در تاریخ ۱۳۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱,۰۵۲,۰۹۸ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸ درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یکبار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.

مطلوبست:

- (۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه به روش خط مستقیم
- (۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۱/۱/۱ و ۱۳۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک صرف اوراق قرضه

ارزش دفتری اوراق قرضه	مانده صرف اوراق قرضه	استهلاک صرف اوراق قرضه	هزینه بهره	بهره قابل پرداخت	تاریخ
۱,۰۵۲,۰۹۸	۵۲,۰۹۸				۱۳۱/۱/۱
۱,۰۴۳,۴۱۵	۴۳,۴۱۵	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۱/۶/۳۱
۱,۰۳۴,۷۳۲	۳۴,۷۳۲	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۱/۱۲/۲۹
۱,۰۲۶,۰۴۹	۲۶,۰۴۹	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۲/۶/۳۱
۱,۰۱۷,۳۶۶	۱۷,۳۶۶	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۲/۱۲/۲۹
۱,۰۰۸,۶۸۳	۸,۶۸۳	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۳/۶/۳۱
۱,۰۰۰,۰۰۰	-	۸,۶۸۳	۴۱,۳۱۷	۵۰,۰۰۰	۱۳۳/۱۲/۲۹

ثبت‌های روزنامه:

۱,۰۵۲,۰۹۸	وجوه نقد	۱۳۱/۱/۱
	اوراق قرضه پرداختی	
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف اوراق قرضه	
۵۲,۰۹۸		
۴۱,۳۱۷	هزینه بهره	۱۳۱/۶/۳۱
۸,۶۸۳	صرف اوراق قرضه	
۵۰,۰۰۰	وجوه نقد	

روش نرخ بهره مؤثر

در روش نرخ بهره مؤثر برای محاسبه استهلاک صرف یا کسر اوراق قرضه به ترتیب زیر عمل می‌شود:

- ۱- بهره قابل پرداخت از حاصل ضرب مبلغ اسمی در نرخ بهره اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

۲- هزینه بهره از حاصل ضرب ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره (مبلغ اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر اوراق قرضه) در نرخ بهره بازار (نرخ بهره مؤثر) در زمان صدور اوراق قرضه محاسبه می‌شود، یعنی:

مدت (برحسب سال) × نرخ بهره بازار × ارزش دفتری اوراق قرضه در ابتدای دوره = هزینه بهره

به دلیل تغییر در ارزش دفتری در هر دوره نسبت به دوره قبل هزینه بهره نیز تغییر می کند، به گونه ای که هزینه بهره همواره متناسب با مبلغ بدهی واقعی (ارزش دفتری اوراق قرضه) می باشد، در نتیجه می توان گفت که نرخ بهره واقعی (نرخ بهره اعمال شده) در طول مدت اوراق قرضه همیشه ثابت است.

۳- از مابه التفاوت هزینه بهره اوراق قرضه و بهره قابل پرداخت، مبلغی که به عنوان صرف یا کسر مستهلک می گردد مشخص می شود. در روش نرخ بهره مؤثر هنگامی که اوراق قرضه با صرف صادر شده باشد، یا نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه کاهش می یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز کاهش خواهد یافت. همچنین در مواردی که اوراق قرضه با کسر صادر شده باشد، یا نزدیک شدن به سررسید، ارزش دفتری اوراق قرضه افزایش می یابد و در نتیجه هزینه بهره هر دوره نسبت به دوره قبل نیز افزایش می یابد.

مثال ۱۰-۲- شرکت پریش در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اوراق قرضه سه ساله ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۹۵۰,۸۲۴ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲ درصد بوده و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند قابل پرداخت است.

مطلوبست:

- ۱) تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه به روش نرخ بهره مؤثر
- ۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ های ۱۳۸۱/۱/۱ و ۱۳۸۱/۶/۳۱

حل:

جدول پرداخت بهره و استهلاک کسر اوراق قرضه

ارزش دفتری اوراق قرضه	مانده کسر اوراق قرضه	استهلاک کسر اوراق قرضه	هزینه بهره	بهره قابل پرداخت	تاریخ
۹۵۰,۸۲۴	۴۹,۱۷۶				۱۳۸۱/۱/۱
۹۵۷,۸۷۳	۴۲,۱۲۷	۷,۰۴۹	۵۷,۰۴۹	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۶/۳۱
۹۶۵,۳۴۵	۳۴,۶۵۵	۷,۴۷۲	۵۷,۴۷۲	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۹۷۳,۲۶۶	۲۶,۷۳۴	۷,۹۲۱	۵۷,۹۲۱	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۶/۳۱
۹۸۱,۶۶۲	۱۸,۳۳۸	۸,۳۹۶	۵۸,۳۹۶	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۱۲/۲۹
۹۹۰,۵۶۲	۹,۴۳۸	۸,۹۰۰	۵۸,۹۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۳/۶/۳۱
۱,۰۰۰,۰۰۰	-	۹,۴۳۸	۵۹,۴۳۸	۵۰,۰۰۰	۱۳۸۳/۱۲/۲۹

ثبت های روزنامه:

۹۵۰,۸۲۴	وجوه نقد	۱۳۸۱/۱/۱
۴۹,۱۷۶	کسر اوراق قرضه	
۱,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	
۵۷,۰۴۹	هزینه بهره	۱۳۸۱/۶/۳۱
۵۰,۰۰۰	وجوه نقد	
۷,۰۴۹	کسر اوراق قرضه	

حسابداری بازخرید اوراق قرضه

بازخرید اوراق قرضه ممکن است در یکی از مقاطع زیر صورت گیرد:

- ۱- قبل از تاریخ سررسید - در مواردی که واحد تجاری صادر کننده قبل از تاریخ سررسید اقدام به بازخرید اوراق قرضه می نماید باید ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ بازخرید، به نسبت مقداری که خریداری شده است، از دفاتر حذف و تفاوت بین مبلغ پرداختی بابت بازخرید و ارزش دفتری اوراق قرضه بازخرید شده (ارزش اسمی بعلاوه صرف یا منهای کسر مستهلک نشده) به عنوان سود یا زیان غیر عملیاتی شناسایی و در صورت سود و زیان دوره بازخرید به طور جداگانه تحت عنوان "اقلام استثنایی"، قبل از سود قبل از مالیات گزارش گردد. چنانچه مبلغ پرداختی برای بازخرید اوراق قرضه بیشتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، زیان و در صورتی که مبلغ پرداختی کمتر از ارزش دفتری اوراق قرضه باشد، سود حاصل خواهد شد.
 - چنانچه در تاریخ بازخرید اوراق قرضه مدتی از تاریخ آخرین پرداخت بهره گذشته باشد، وجه پرداختی بابت بازخرید شامل بهره تحقق یافته تا تاریخ بازخرید نیز می باشد که باید محاسبه و به حساب هزینه بهره منظور گردد.
 - ۲- در تاریخ سررسید - در مواردی که اوراق قرضه تا سررسید نگهداری شده و در تاریخ سررسید بازخرید می گردد، یا توجه به این که هرگونه صرف یا کسر اوراق قرضه در طول مدت اوراق قرضه مستهلک شده و مبلغ پرداختی برای بازخرید برابر با مبلغ اسمی می باشد، لذا هیچ گونه سود یا زیانی شناسایی نمی شود.
- برای بازخرید اوراق قرضه در سررسید معمولاً یکی از روش های زیر مورد استفاده قرار می گیرد:
- الف - صدور سهام جدید (در خصوص اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی، خود به خود این عمل صورت می گیرد)
 - ب - صدور اوراق قرضه جدید
 - ج - اخذ وام های بانکی
 - د - ایجاد اندوخته وجوه استهلاکی^۱

مثال ۱۱-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۰-۲، چنانچه نیمی از اوراق قرضه صادره در تاریخ ۱۳۸۲/۷/۱ با پرداخت مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال بازخرید گردد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۲/۷/۱
حل:

$26,734 \times \frac{1}{4} = 13,367$	کسر مستهلک نشده اوراق قرضه بازخرید شده		
	۵۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی	۱۳۸۱/۷/۱
		وجوه نقد	
	۴۸۰,۰۰۰	کسر اوراق قرضه	
	۱۳,۳۶۷	سود حاصل از بازخرید اوراق قرضه	
	۶,۶۳۳		

۱- وجوه استهلاکی به وجوهی گفته می شود که به تدریج از محل سود سالانه برای بازپرداخت اوراق قرضه در سررسید کنار گذاشته می شود. واحدهای تجاری وجوه مذکور را در سرمایه گذاری های کوتاه مدت مانند سپرده های بانکی یا خرید سهام شرکت های دیگر به کار می گیرند یا ضمن کسر سود و تأمین هزینه های بهره اوراق قرضه، در تاریخ بازخرید اوراق قرضه در سررسید با مشکل نقدینگی مواجه نگردند. عیب وجوه استهلاکی این است که مقداری از وجوه استقراضی برای برنامه ای که استقراض جهت آن صورت گرفته است مورد استفاده قرار نمی گیرد.

اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

همانطور که قبلاً بیان شد اوراق قرضه قابل تبدیل، اوراق قرضه‌ای است که در تاریخ سررسید و یا قبل از آن، به اختیار دارنده آن، قابل تبدیل به سهام عادی می‌باشد. صدور اوراق قرضه قابل تبدیل این امکان را برای واحد تجاری صادرکننده فراهم می‌آورد که اوراق قرضه را با بهره کمتری انتشار دهد. اوراق قرضه قابل تبدیل برای سرمایه‌گذار نیز می‌تواند دارای امتیاز باشد، چرا که ضمن استفاده از بهره از مزایای تبدیل آن به سهام عادی نیز منتفع می‌گردد.

حسابداری اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

حسابداری صدور و پرداخت بهره اوراق قرضه قابل تبدیل مانند سایر اوراق قرضه‌هایی است که قبلاً مورد بحث قرار گرفت، اما هنگام تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی لازم است که ارزش اسمی و هرگونه صرف یا کسر مستهلک نشده تا تاریخ تبدیل، به نسبت مقداری از اوراق قرضه که به سهام عادی تبدیل می‌شود، از دفاتر حذف گردد. البته باید توجه داشت که چنانچه تبدیل در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره انجام نشود باید بهره تحقق یافته تا تاریخ تبدیل نیز محاسبه و پرداخت گردد.

برای حسابداری تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی از دو روش زیر می‌توان استفاده نمود:

۱- روش ارزش بازار - در این روش، سهام عادی تبدیل شده بر مبنای ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، ارزیابی شده و مابه‌التفاوت ارزش دفتری اوراق قرضه و ارزش بازار سهام یا اوراق قرضه، بر حسب مورد، به عنوان سود یا زیان حاصل از تبدیل شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد.

۲- روش ارزش دفتری - در این روش، ارزش دفتری اوراق قرضه به سهام عادی (و صرف سهام عادی) تخصیص یافته و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود.

مثال ۱۲-۲- در تاریخ ۱۳۳۱/۷/۱، هنگامی که مانده اوراق قرضه پرداختنی قابل تبدیل شرکت پریا ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و صرف مستهلک نشده مرتبط با آن ۵۰,۰۰۰ ریال بود، کلیه دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی شرکت نمودند. طبق شرایط اوراق قرضه، هر ۱۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه قابل تبدیل به ۸ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ تبدیل اوراق قرضه، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۳۰۰ ریال بود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۳۱/۷/۱ با استفاده از:

(۱) روش ارزش بازار

(۲) روش ارزش دفتری

حل:

(۱) روش ارزش بازار

$$\frac{1,000,000}{1,000} \times 8 = 800$$

$$800 \times 1,000 = 800,000$$

$$800 \times 1,300 = 1,040,000$$

$$1,000,000 + 50,000 = 1,050,000$$

$$1,050,000 - 1,040,000 = 10,000$$

تعداد سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
ارزش اسمی سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
ارزش بازار سهام عادی صادره برای تبدیل اوراق قرضه
ارزش دفتری اوراق قرضه در تاریخ تبدیل
سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی

1,000,000	اوراق قرضه پرداختی	۱۳۳۱/۷/۱
50,000	صرف اوراق قرضه	
800,000	سهام عادی	
240,000	صرف سهام عادی	
10,000	سود حاصل از تبدیل اوراق قرضه	

(۲) روش ارزش دفتری

1,000,000	اوراق قرضه پرداختی	۱۳۳۱/۷/۱
50,000	صرف اوراق قرضه	
800,000	سهام عادی	
250,000	صرف سهام عادی	

اسناد پرداختی بلندمدت

از نظر محتوا، اسناد پرداختی بلندمدت مشابه اوراق قرضه است، زیرا هر دو دارای تاریخ سررسید مشخص و نرخ بهره اعلام شده یا نرخ بهره ضمنی می باشند. بنابراین اسناد پرداختی بلندمدت نیز بر مبنای ارزش فعلی مبالغی که قرار است در سررسید بازپرداخت گردد اندازه گیری و در حساب ها ثبت می شود.

حسابداری اسناد پرداختی بلندمدت نیز همانند حسابداری اوراق قرضه است و هر نوع صرف یا کسر هم با توجه به مدت زمان سررسید اسناد، به شیوه ای مشابه، مستهلک می شود.

مثال ۱۳-۲- شرکت پوریا در تاریخ ۱۳۳۱/۱/۱ یک دستگاه ماشین آلات خریداری و در قبال آن سه فقره سفته ۲۰۰,۰۰۰ ریالی پرداخت نمود. سررسید اولین قسط ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ بوده و بقیه اقساط نیز به ترتیب در پایان سال های ۱۳۳۲ و ۱۳۳۳ پرداخت خواهد شد. در تاریخ خرید نرخ بهره بازار ۱۰ درصد می باشد.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه در سال های ۱۳۳۱ الی ۱۳۳۳

$$200,000 \times \left[\frac{1 - \frac{1}{(1+10\%)^3}}{10\%} \right] \approx 497,400$$

۱۳۱/۱/۱ ماشین آلات ۱۳۱/۱/۱
 ۴۹۷,۴۰۰ کسر اسناد پرداختنی
 ۱۰۲,۶۰۰ اسناد پرداختنی
 ۶۰۰,۰۰۰

$$(600,000 - 102,600) \times 10\% =$$

۱۳۱/۱۲/۲۹ اسناد پرداختنی ۲۰۰,۰۰۰
 ۴۹,۷۴۰ هزینه بهره
 ۲۰۰,۰۰۰ وجوه نقد
 ۴۹,۷۴۰ کسر اسناد پرداختنی

$$(400,000 - 52,860) \times 10\% =$$

۱۳۲/۱۲/۲۹ اسناد پرداختنی ۲۰۰,۰۰۰
 ۳۴,۷۱۴ هزینه بهره
 ۲۰۰,۰۰۰ وجوه نقد
 ۳۴,۷۱۴ کسر اسناد پرداختنی

$$(200,000 - 18,146) \times 10\% \approx$$

۱۳۳/۱۲/۲۹ اسناد پرداختنی ۲۰۰,۰۰۰
 ۱۸,۱۴۶ هزینه بهره
 ۲۰۰,۰۰۰ وجوه نقد
 ۱۸,۱۴۶ کسر اسناد پرداختنی

اسناد پرداختنی

۶۰۰,۰۰۰	X1/1/1	۲۰۰,۰۰۰	X1/12/29
		۴۰۰,۰۰۰	ن/م
۴۰۰,۰۰۰	X2/1/1	۲۰۰,۰۰۰	X2/12/29
		۲۰۰,۰۰۰	ن/م
۲۰۰,۰۰۰	X3/1/1	۲۰۰,۰۰۰	X3/12/29

کسر اسناد پرداختنی

۴۹,۷۴۰	X1/12/29	۱۰۲,۶۰۰	X1/1/1
۵۲,۸۶۰	ن/م		
۳۴,۷۱۴	X2/12/29	۵۲,۸۶۰	X2/1/1
۱۸,۱۴۶	ن/م		
۱۸,۱۴۶	X3/12/29	۱۸,۱۴۶	X3/1/1

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

به موجب ماده ۲۴ قانون کار، کارفرما مکلف است بعد از پایان خدمت کارکنان (در زمان بازنشستگی، استعفا یا اخراج)، به ازای هر سال خدمت، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا به آنان پرداخت نماید. بنابراین طبق اصل تطابق هزینه‌ها با درآمد در پایان هر سال مالی، حداقل معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایا و همچنین مابه‌التفاوت تعدیل حقوق سنوات قبل به عنوان هزینه شناسایی و به بدهکار حساب "هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان" و بستانکار حساب "ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان" منظور می‌شود. همچنین در طول سال مالی، هنگام خروج کارکنان، هرگونه پرداختی به حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان بدهکار می‌گردد.

هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان در صورت سود و زیان منعکس شده و مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان، پس از تعدیل آن در پایان هر سال مالی، به شکل یک رقم مجزا در متن ترازنامه به عنوان یکی از اجزای گروه بدهی‌های بلندمدت گزارش می‌شود.

مثال ۱۴-۲- شرکت پویا دارای چهار کارمند بوده که حقوق و مزایای آن‌ها در پایان سال ۱۳۴۲ و همچنین تاریخ استخدام آن‌ها به شرح زیر است:

تاریخ استخدام	آخرین حقوق و مزایای ماهانه	ریال	
۱۳۴۱/۴/۱	۱۰۰,۰۰۰		آقای A
۱۳۴۱/۵/۱	۱۲۰,۰۰۰		آقای B
۱۳۴۱/۶/۱	۱۳۵,۰۰۰		آقای C
۱۳۴۱/۹/۱	۱۵۰,۰۰۰		آقای D

مانده حساب ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در ابتدای سال ۱۳۴۲ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال بوده است. مطلوبست: محاسبه ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان در پایان سال ۱۳۴۲ و انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه
حل:

ذخیره مورد نیاز	سابقه کار	تاریخ استخدام	آخرین حقوق و مزایای ماهانه	ریال	
ریال	ماه				
		۱۳۴۱/۴/۱	۱۰۰,۰۰۰		آقای A
۱۷۵,۰۰۰	۲۱	۱۳۴۱/۵/۱	۱۲۰,۰۰۰		آقای B
۲۰۰,۰۰۰	۲۰	۱۳۴۱/۶/۱	۱۳۵,۰۰۰		آقای C
۲۱۳,۷۵۰	۱۹	۱۳۴۱/۹/۱	۱۵۰,۰۰۰		آقای D
۲۰۰,۰۰۰	۱۶				
<u>۷۸۸,۷۵۰</u>					

ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان

مانده در ابتدای سال	۲۲۰,۰۰۰	مانده در پایان سال	۷۸۸,۷۵۰
هزینه سال ۱۳۳۲	۵۶۸,۷۵۰		۷۸۸,۷۵۰
	۷۸۸,۷۵۰		۷۸۸,۷۵۰
	۷۸۸,۷۵۰		

ثبت روزنامه:

۱۳۳۲/۱۲/۲۹ هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان ۵۶۸,۷۵۰
 ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان ۵۶۸,۷۵۰

گزارشگری بدهی‌های بلندمدت

آن قسمت از بدهی‌های بلندمدت که انتظار می‌رود ظرف مدت یک سال بعد از تاریخ ترازنامه از محل دارایی‌های جاری تسویه شود باید به عنوان بدهی جاری طبقه‌بندی شده و جزئیات آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی ارائه گردد. چنانچه قرار باشد بدهی بلندمدت از محل دارایی‌های غیرجاری (مانند سپرده وجوه استهلاکی)، تحصیل وام بلندمدت و یا از طریق انتشار سهام عادی تسویه گردد، یعنی برای بازپرداخت آن‌ها نیاز به استفاده از منابع جاری نباشد، بدهی کماکان به عنوان بدهی بلندمدت طبقه‌بندی شده و نحوه تسویه آن در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌گردد.

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

- ۱- کدامیک از اقلام زیر عموماً بدهی جاری تلقی نمی‌شود؟
 (۱) پیش‌دریافت فروش
 (۲) حقه جاری وام‌های بلندمدت
 (۳) بدهی مالیاتی و بدهی حق بیمه کارکنان بیمه شده
 (۴) بدهی‌های کوتاه مدتی که قرار است از محل وجوه دارایی‌های غیرجاری و خاصی پرداخت شود.

۲- مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۳۱ از دفاتر شرکت شهاب استخراج شده است:

ریال	
۲۰۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی تجاری
۳۰۰,۰۰۰	اسناد پرداختی (به سررسید ۱۳۳۲/۱۲/۲۹)
۴۰۰,۰۰۰	تسهیلات مالی دریافتی (وام‌های پرداختی)

مانده تسهیلات مالی دریافتی در ارتباط با یک فقره وام دریافتی از بانک ملت شعبه آزادی در تاریخ ۱۳۳۱/۶/۳۱ است که در چهار قسط مساوی سالانه از محل سپرده بلندمدت بانکی بازپرداخت خواهد شد. در ترازنامه مورخ ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ چه مبلغی باید به عنوان بدهی جاری گزارش شود؟

- (۱) ۳۰۰,۰۰۰ ریال
 (۲) ۵۰۰,۰۰۰ ریال
 (۳) ۶۰۰,۰۰۰ ریال
 (۴) ۹۰۰,۰۰۰ ریال

مسائل

۲-۱- رویدادهای زیر در اسفندماه ۱۳۸۱ در شرکت مهر رخ داده است:

۱۳۸۱/۱۲/۱۰ مبلغ ۳۰۰,۰۰۰ ریال بابت کالایی که قرار است در فروردین ماه ۱۳۸۲ برای مشتریان ارسال شود، دریافت گردید.

۱۳۸۱/۱۲/۱۵ مبلغ ۲۲۰,۰۰۰ ریال از شرکت کنندگان در مناقصه سرویس ایاب و ذهاب شرکت دریافت گردید.

۱۳۸۱/۱۲/۲۰ مبلغ ۴۴۰,۰۰۰ ریال از محصولات به طور نقد به فروش رسید. این مبلغ شامل ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده می باشد که بایستی به حساب سازمان امور مالیاتی واریز گردد.

۱۳۸۱/۱۲/۲۸ هزینه حقوق اسفندماه بالغ بر ۸۰۰,۰۰۰ ریال است. این مبلغ مشمول ۱۰ درصد مالیات و ۷ درصد بیمه سهم کارگر می باشد. همچنین حق بیمه سهم کارفرما ۲۳ درصد است.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه و تعیین نحوه انعکاس هر یک از بدهی های فوق در صورت های مالی

۲-۲- آقای الف مدیرعامل شرکت آذر سالانه پاداشی معادل ۱۰ درصد سود دریافت می کند. در سال ۱۳۸۱ سود قبل از

مالیات و پاداش بالغ بر ۴۷۳,۰۰۰ ریال بوده است. در هر یک از شرایط زیر:

الف- پاداش بر مبنای ۱۰ درصد سود قبل از مالیات و پاداش باشد.

ب- پاداش بر مبنای ۱۰ درصد سود قبل از مالیات باشد.

ج- پاداش بر مبنای ۱۰ درصد سود خالص باشد.

با فرض این که نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد باشد و به پاداش پرداختی ۱۰ درصد مالیات تعلق گیرد،

مطلوبست:

(۱) محاسبه مبلغ پاداش در هر یک از شرایط فوق

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه

۲-۳- شرکت شهلا جهت تأمین مالی فعالیت های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه ای به مبلغ اسمی

۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. بهره این اوراق در پایان هر سال پرداخت می شود.

مطلوبست:

(۱) تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

الف) نرخ بهره بازار ۱۰ درصد باشد.

ب) نرخ بهره بازار ۸ درصد باشد.

ج) نرخ بهره بازار ۱۲ درصد باشد.

(۲) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱

۲۴- شرکت شهره جهت تأمین مالی فعالیت‌های خود در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ اقدام به صدور اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۰ درصد به سررسید ۵ سال بعد نمود. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور این اوراق ۱۲ درصد می‌باشد.

مطلوبست: تعیین ارزش اوراق قرضه، با فرض این که:

- (۱) بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود.
- (۲) بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار پرداخت شود.
- (۳) بهره اوراق قرضه هر سه ماه یک بار پرداخت شود.

۲۵- شرکت شراره اوراق قرضه ۱۰ ساله به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۴,۵۹۲,۰۰۰ ریال به فروش رساند تا بازدهی (تا سررسید) معادل ۱۲ درصد را تأمین کند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار پرداخت می‌شود.

با فرض این که اوراق قرضه در یکی از تاریخ‌های پرداخت بهره صادر شده باشد،
مطلوبست: محاسبه نرخ بهره اوراق قرضه

۲۶- مدیریت شرکت شادی تصمیم دارد برای تحصیل دارایی‌های ثابت، اوراق قرضه‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد صادر نماید. سود حاصل از پروژه‌های شرکت قبل از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد مبلغ ۵,۱۶۰,۰۰۰ ریال است. نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.

مدیریت می‌خواهد سود خالص شرکت بعد از کسر هزینه بهره اوراق قرضه و مالیات بر درآمد ۱۰ برابر هزینه بهره اوراق قرضه باشد.

با فرض این که نرخ بهره بازار ۱۰ درصد باشد و بهره اوراق قرضه به طور سالانه پرداخت شود،
مطلوبست: تعیین مبلغ اوراق قرضه‌ای که شرکت شادی بایستی برای این منظور صادر نماید.

۲۷- شرکت شهروز در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ اوراق قرضه‌ای به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال با نرخ بهره ۱۲ درصد به سررسید ۳ سال بعد صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه تا تاریخ ۱۳۸۱/۳/۱ به فروش رسید. هزینه‌های صدور اوراق قرضه مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های صدور و پرداخت اولین دو ققره بهره

۲۸- شرکت شهرزاد در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۳۱ اوراق قرضه ۱۰ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۲ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود و آن را به مبلغ اسمی بعلاوه بهره متعلقه به فروش رساند. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های

۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۵/۳۱، ۱۳۸۱/۹/۳۰، ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ و ۱۳۸۲/۳/۳۱

۲-۹- شرکت شهردار در تاریخ ۱۳۳۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۲۱,۳۴۶,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۸ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. مطلوبست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاك صرف اوراق قرضه، با فرض این که شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه:

- (۱) از روش خط مستقیم استفاده نماید.
- (۲) از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۲-۱۰- شرکت شهردار در تاریخ ۱۳۳۱/۱/۱ اوراق قرضه ۴ ساله‌ای با نرخ بهره ۱۰ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر و آن را به مبلغ ۱۸,۷۵۸,۰۰۰ ریال به فروش رساند. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۲ درصد و بهره اوراق قرضه هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. مطلوبست: تهیه جدول پرداخت بهره و استهلاك کسر اوراق قرضه، با فرض این که شرکت برای استهلاك کسر اوراق قرضه:

- (۱) از روش خط مستقیم استفاده نماید.
- (۲) از روش نرخ بهره مؤثر استفاده نماید.

۲-۱۱- شرکت شهاب در تاریخ ۱۳۳۱/۷/۱ اوراق قرضه ۵ ساله‌ای با نرخ بهره ۷ درصد به مبلغ اسمی ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال صادر نمود. بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ خرداد و ۳۰ آذر هر سال پرداخت می‌شود. این اوراق در تاریخ ۱۳۳۱/۷/۱ به مبلغ ۲۱,۲۶۲,۰۰۰ ریال (شامل سه ماه بهره تحقق یافته تا تاریخ فروش) به فروش رسید. نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۶ درصد می‌باشد و شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه می‌باشد. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۳۱/۷/۱، ۱۳۳۱/۹/۳۰، ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ و ۱۳۳۲/۳/۳۱.

۲-۱۲- اوراق قرضه پرداختی شرکت شاهین در ترازنامه مورخ ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر گزارش شده است:

ریال	
۱۰,۰۰۰,۰۰۰	اوراق قرضه پرداختی ۱۲ درصد
۳۰۰,۰۰۰	صرف اوراق قرضه
<u>۱۰,۳۰۰,۰۰۰</u>	

نرخ بهره بازار در تاریخ صدور اوراق قرضه ۱۰ درصد بوده و بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌شود. شرکت برای استهلاك صرف اوراق قرضه از روش نرخ بهره مؤثر استفاده می‌نماید.

در تاریخ ۱۳۳۲/۳/۳۱ شرکت قسمتی از اوراق قرضه به ارزش اسمی ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال را به نرخ ۱۰۵ در بورس اوراق بهادار بازخرید کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های ۱۳۳۲/۳/۳۱ و ۱۳۳۲/۶/۳۱

۱۳-۲- شرکت شروین در سنوات قبل مبلغ ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق قرضه ۱۲ درصد ۱۰ ساله که بهره آن در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال قابل پرداخت می‌باشد، به ارزش اسمی صادر نموده است. شرکت هر سال معادل ۵ درصد سود خالص خود را به حساب اندوخته وجوه استهلاکی تخصیص داده و مبلغ مزبور به انضمام سود سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی قبلی را در پایان هر سال به مصرف سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار سایر شرکت‌ها می‌رساند.

مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳۴۱ به شرح زیر است:

ریال	
اوراق قرضه پرداختنی ۱۲ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
اندوخته وجوه استهلاکی	۴,۲۰۰,۰۰۰
سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی	۴,۵۰۰,۰۰۰

در تاریخ ۱۳۴۱/۲/۳۱ بخشی از سرمایه‌گذاری‌های وجوه استهلاکی به بهای تمام شده ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید و کلیه وجوه حاصل از فروش صرف بازخرید قسمتی از اوراق قرضه به مبلغ اسمی ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال گردید.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۴۱/۲/۳۱

۱۴-۲- شرکت شایان در تاریخ ۱۳۴۱/۱/۱ اقدام به صدور ۱,۰۰۰ ورقه قرضه ۱۰ درصد ۱۰,۰۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی نموده است. هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۲,۰۰۰ ریالی می‌باشد. سررسید اوراق قرضه ۱۳۴۶/۱۲/۲۹ می‌باشد و بهره این اوراق هر شش ماه یک بار در تاریخ‌های ۳۱ شهریور و ۲۹ اسفند هر سال پرداخت می‌گردد.

مانده‌های مرتبط با اوراق قرضه در ابتدای سال ۱۳۴۴ به شرح زیر است:

ریال	
اوراق قرضه پرداختنی ۱۰ درصد	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۳۰۰,۰۰۰
	<u>۱۰,۳۰۰,۰۰۰</u>

در تاریخ ۱۳۴۴/۶/۳۱ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۲,۴۰۰ ریال بود، نیمی از دارندگان اوراق قرضه مبادرت به تبدیل اوراق قرضه خود به سهام عادی نمودند.

با فرض این که شرکت برای استهلاک صرف و کسر اوراق قرضه از روش خط مستقیم استفاده می‌کند،
مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه با استفاده از:

(۱) روش ارزش بازار

(۲) روش ارزش دفتری

جدول ارزش فعلی اربال در پایان سال n ام

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.962	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	0.980	0.961	0.943	0.925	0.907	0.890	0.873	0.857	0.842	0.826	0.812	0.797	0.783	0.769	0.756
3	0.971	0.942	0.915	0.889	0.864	0.840	0.816	0.794	0.772	0.751	0.731	0.712	0.693	0.675	0.658
4	0.961	0.924	0.888	0.855	0.823	0.792	0.763	0.735	0.708	0.683	0.659	0.636	0.613	0.592	0.572
5	0.951	0.906	0.863	0.822	0.784	0.747	0.713	0.681	0.650	0.621	0.593	0.567	0.543	0.519	0.497
6	0.942	0.888	0.837	0.790	0.746	0.705	0.666	0.630	0.596	0.564	0.535	0.507	0.480	0.456	0.432
7	0.933	0.871	0.813	0.760	0.711	0.665	0.623	0.583	0.547	0.513	0.482	0.452	0.425	0.400	0.376
8	0.923	0.853	0.789	0.731	0.677	0.627	0.582	0.540	0.502	0.467	0.434	0.404	0.376	0.351	0.327
9	0.914	0.837	0.766	0.703	0.645	0.592	0.544	0.500	0.460	0.424	0.391	0.361	0.333	0.308	0.284
10	0.905	0.820	0.744	0.676	0.614	0.558	0.508	0.463	0.422	0.386	0.352	0.322	0.295	0.270	0.247
11	0.896	0.804	0.722	0.650	0.585	0.527	0.475	0.429	0.388	0.350	0.317	0.287	0.261	0.237	0.215
12	0.887	0.788	0.701	0.625	0.557	0.497	0.444	0.397	0.356	0.319	0.286	0.257	0.231	0.208	0.187
13	0.879	0.773	0.681	0.601	0.530	0.469	0.415	0.368	0.326	0.290	0.258	0.229	0.204	0.182	0.163
14	0.870	0.758	0.661	0.577	0.505	0.442	0.388	0.340	0.299	0.263	0.232	0.205	0.181	0.160	0.141
15	0.861	0.743	0.642	0.555	0.481	0.417	0.362	0.315	0.275	0.239	0.209	0.183	0.160	0.140	0.123
16	0.853	0.728	0.623	0.534	0.458	0.394	0.339	0.292	0.252	0.218	0.188	0.163	0.141	0.123	0.107
17	0.844	0.714	0.605	0.513	0.436	0.371	0.317	0.270	0.231	0.198	0.170	0.146	0.125	0.108	0.093
18	0.836	0.700	0.587	0.494	0.416	0.350	0.296	0.250	0.212	0.180	0.153	0.130	0.111	0.095	0.081
19	0.828	0.686	0.570	0.475	0.396	0.331	0.277	0.232	0.194	0.164	0.138	0.116	0.098	0.083	0.070
20	0.820	0.673	0.554	0.456	0.377	0.312	0.258	0.215	0.178	0.149	0.124	0.104	0.087	0.073	0.061
21	0.811	0.660	0.538	0.439	0.359	0.294	0.242	0.199	0.164	0.135	0.112	0.093	0.077	0.064	0.053
22	0.803	0.647	0.522	0.422	0.342	0.278	0.226	0.184	0.150	0.123	0.101	0.083	0.068	0.056	0.046
23	0.795	0.634	0.507	0.406	0.326	0.262	0.211	0.170	0.138	0.112	0.091	0.074	0.060	0.049	0.040
24	0.788	0.622	0.492	0.390	0.310	0.247	0.197	0.158	0.126	0.102	0.082	0.066	0.053	0.043	0.035
25	0.780	0.610	0.478	0.375	0.295	0.233	0.184	0.146	0.116	0.092	0.074	0.059	0.047	0.038	0.030
26	0.772	0.598	0.464	0.361	0.281	0.220	0.172	0.135	0.106	0.084	0.066	0.053	0.042	0.033	0.026
27	0.764	0.586	0.450	0.347	0.268	0.207	0.161	0.125	0.098	0.076	0.060	0.047	0.037	0.029	0.023
28	0.757	0.574	0.437	0.333	0.255	0.196	0.150	0.116	0.090	0.069	0.054	0.042	0.033	0.026	0.020
29	0.749	0.563	0.424	0.321	0.243	0.185	0.141	0.107	0.082	0.063	0.048	0.037	0.029	0.022	0.017
30	0.742	0.552	0.412	0.308	0.231	0.174	0.131	0.099	0.075	0.057	0.044	0.033	0.026	0.020	0.015
n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	0.743	0.731	0.718	0.706	0.694	0.683	0.672	0.661	0.650	0.640	0.630	0.620	0.610	0.601	0.592
3	0.641	0.624	0.609	0.593	0.579	0.564	0.551	0.537	0.524	0.512	0.500	0.488	0.477	0.466	0.455
4	0.552	0.534	0.516	0.499	0.482	0.467	0.451	0.437	0.423	0.410	0.397	0.384	0.373	0.361	0.350
5	0.476	0.456	0.437	0.419	0.402	0.386	0.370	0.355	0.341	0.328	0.315	0.303	0.291	0.280	0.269
6	0.410	0.390	0.370	0.352	0.335	0.319	0.303	0.289	0.275	0.262	0.250	0.238	0.227	0.217	0.207
7	0.354	0.333	0.314	0.296	0.279	0.263	0.249	0.235	0.222	0.210	0.198	0.188	0.178	0.168	0.159
8	0.305	0.285	0.266	0.249	0.233	0.218	0.204	0.191	0.179	0.168	0.157	0.148	0.139	0.130	0.123
9	0.263	0.243	0.225	0.209	0.194	0.180	0.167	0.155	0.144	0.134	0.125	0.116	0.108	0.101	0.094
10	0.227	0.208	0.191	0.176	0.162	0.149	0.137	0.126	0.116	0.107	0.099	0.092	0.085	0.078	0.073
11	0.195	0.178	0.162	0.148	0.135	0.123	0.112	0.103	0.094	0.086	0.079	0.072	0.066	0.061	0.056
12	0.168	0.152	0.137	0.124	0.112	0.102	0.092	0.083	0.076	0.069	0.062	0.057	0.052	0.047	0.043
13	0.145	0.130	0.116	0.104	0.093	0.084	0.075	0.068	0.061	0.055	0.050	0.045	0.040	0.037	0.033
14	0.125	0.111	0.099	0.088	0.078	0.069	0.062	0.055	0.049	0.044	0.039	0.035	0.032	0.028	0.025
15	0.108	0.095	0.084	0.074	0.065	0.057	0.051	0.045	0.040	0.035	0.031	0.028	0.025	0.022	0.020
16	0.093	0.081	0.071	0.062	0.054	0.047	0.042	0.036	0.032	0.028	0.025	0.022	0.019	0.017	0.015
17	0.080	0.069	0.060	0.052	0.045	0.039	0.034	0.030	0.026	0.023	0.020	0.017	0.015	0.013	0.012
18	0.069	0.059	0.051	0.044	0.038	0.032	0.028	0.024	0.021	0.018	0.016	0.014	0.012	0.010	0.009
19	0.060	0.051	0.043	0.037	0.031	0.027	0.023	0.020	0.017	0.014	0.012	0.010	0.008	0.007	0.006
20	0.051	0.043	0.037	0.031	0.026	0.022	0.019	0.016	0.014	0.012	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005
21	0.044	0.037	0.031	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003
22	0.039	0.032	0.026	0.022	0.018	0.015	0.013	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002
23	0.033	0.027	0.022	0.018	0.015	0.012	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002
24	0.028	0.023	0.019	0.015	0.013	0.010	0.008	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.001
25	0.024	0.020	0.016	0.013	0.010	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.001	0.001
26	0.021	0.017	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001
27	0.018	0.014	0.011	0.009	0.007	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001
28	0.016	0.012	0.010	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.000
29	0.014	0.011	0.008	0.006	0.005	0.004	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.000	0.000
30	0.012	0.009	0.007	0.005	0.004	0.003	0.003	0.002	0.002	0.002	0.001	0.001	0.001	0.000	0.000

جدول ارزش فعلی اقساط مساوی اریالی برای ۱۰ سال

n	1%	2%	3%	4%	5%	6%	7%	8%	9%	10%	11%	12%	13%	14%	15%
1	0.990	0.980	0.971	0.952	0.952	0.943	0.935	0.926	0.917	0.909	0.901	0.893	0.885	0.877	0.870
2	1.970	1.942	1.913	1.886	1.859	1.833	1.808	1.783	1.759	1.736	1.713	1.690	1.668	1.647	1.626
3	2.941	2.884	2.829	2.775	2.723	2.673	2.624	2.577	2.531	2.487	2.444	2.402	2.361	2.322	2.283
4	3.902	3.806	3.717	3.630	3.546	3.465	3.387	3.312	3.240	3.170	3.102	3.037	2.974	2.914	2.855
5	4.853	4.713	4.580	4.452	4.329	4.212	4.100	3.993	3.890	3.791	3.696	3.605	3.517	3.433	3.352
6	5.795	5.601	5.417	5.242	5.076	4.917	4.767	4.623	4.486	4.355	4.231	4.111	3.993	3.889	3.794
7	6.728	6.472	6.230	6.002	5.785	5.582	5.389	5.206	5.033	4.868	4.712	4.564	4.423	4.288	4.160
8	7.652	7.325	7.020	6.733	6.463	6.210	5.971	5.747	5.535	5.335	5.146	4.968	4.799	4.639	4.487
9	8.566	8.162	7.796	7.435	7.106	6.802	6.515	6.247	5.995	5.759	5.537	5.328	5.132	4.948	4.772
10	9.471	8.983	8.531	8.111	7.722	7.360	7.024	6.710	6.418	6.145	5.889	5.650	5.428	5.216	5.019
11	10.358	9.787	9.253	8.760	8.306	7.887	7.499	7.139	6.805	6.495	6.207	5.938	5.687	5.453	5.234
12	11.235	10.575	9.954	9.385	8.863	8.384	7.943	7.536	7.161	6.814	6.492	6.194	5.918	5.660	5.421
13	12.134	11.348	10.635	9.966	9.384	8.853	8.358	7.904	7.487	7.103	6.750	6.424	6.122	5.842	5.583
14	13.004	12.100	11.296	10.563	9.899	9.295	8.745	8.244	7.786	7.367	6.982	6.628	6.302	6.002	5.724
15	13.865	12.849	11.938	11.118	10.380	9.712	9.108	8.559	8.061	7.606	7.191	6.811	6.462	6.142	5.847
16	14.718	13.578	12.561	11.652	10.838	10.106	9.447	8.851	8.313	7.824	7.379	6.974	6.604	6.265	5.954
17	15.562	14.292	13.168	12.166	11.274	10.477	9.783	9.122	8.544	8.022	7.549	7.120	6.729	6.373	6.047
18	16.398	14.992	13.754	12.659	11.690	10.828	10.059	9.372	8.756	8.201	7.702	7.250	6.840	6.467	6.128
19	17.226	15.678	14.324	13.134	12.085	11.158	10.336	9.604	8.950	8.365	7.839	7.366	6.938	6.550	6.198
20	18.046	16.351	14.877	13.590	12.462	11.470	10.594	9.818	9.129	8.514	7.963	7.489	7.025	6.623	6.259
21	18.857	17.011	15.415	14.029	12.821	11.764	10.836	10.017	9.292	8.649	8.075	7.562	7.102	6.687	6.312
22	19.660	17.658	15.937	14.451	13.163	12.042	11.061	10.201	9.442	8.772	8.176	7.645	7.170	6.743	6.358
23	20.456	18.292	16.444	14.857	13.489	12.303	11.272	10.371	9.590	8.883	8.266	7.718	7.230	6.792	6.399
24	21.243	18.914	16.936	15.247	13.799	12.550	11.469	10.529	9.707	8.985	8.348	7.784	7.283	6.835	6.434
25	22.023	19.523	17.413	15.622	14.094	12.783	11.654	10.675	9.823	9.077	8.422	7.843	7.330	6.873	6.464
26	22.795	20.121	17.877	15.983	14.375	13.003	11.826	10.810	9.929	9.161	8.488	7.886	7.372	6.906	6.491
27	23.560	20.707	18.327	16.330	14.643	13.211	11.987	10.935	10.027	9.237	8.548	7.943	7.409	6.935	6.514
28	24.318	21.281	18.764	16.663	14.898	13.408	12.137	11.051	10.116	9.307	8.602	7.984	7.441	6.961	6.534
29	25.068	21.844	19.188	16.984	15.141	13.591	12.278	11.158	10.198	9.370	8.650	8.022	7.470	6.983	6.551
30	25.808	22.396	19.600	17.292	15.372	13.765	12.409	11.258	10.274	9.427	8.694	8.055	7.496	7.003	6.566
n	16%	17%	18%	19%	20%	21%	22%	23%	24%	25%	26%	27%	28%	29%	30%
1	0.862	0.855	0.847	0.840	0.833	0.826	0.820	0.813	0.806	0.800	0.794	0.787	0.781	0.775	0.769
2	1.605	1.585	1.565	1.547	1.528	1.509	1.492	1.474	1.457	1.440	1.424	1.407	1.392	1.376	1.361
3	2.246	2.210	2.174	2.140	2.108	2.074	2.042	2.011	1.981	1.952	1.923	1.896	1.868	1.842	1.816
4	2.798	2.743	2.690	2.639	2.589	2.540	2.494	2.448	2.404	2.362	2.320	2.280	2.241	2.203	2.166
5	3.274	3.199	3.127	3.058	2.991	2.926	2.864	2.803	2.745	2.689	2.635	2.583	2.532	2.483	2.436
6	3.685	3.589	3.498	3.410	3.326	3.245	3.167	3.092	3.020	2.951	2.885	2.821	2.759	2.700	2.643
7	4.039	3.922	3.812	3.706	3.605	3.508	3.416	3.327	3.242	3.161	3.083	3.009	2.937	2.868	2.802
8	4.344	4.207	4.078	3.954	3.837	3.726	3.619	3.516	3.421	3.329	3.241	3.156	3.076	2.999	2.925
9	4.607	4.451	4.303	4.163	4.031	3.905	3.786	3.673	3.566	3.463	3.366	3.273	3.184	3.100	3.019
10	4.833	4.659	4.494	4.338	4.192	4.054	3.923	3.799	3.682	3.571	3.465	3.364	3.269	3.178	3.092
11	5.029	4.836	4.656	4.487	4.327	4.177	4.035	3.902	3.776	3.656	3.543	3.437	3.335	3.239	3.147
12	5.197	4.988	4.793	4.611	4.439	4.278	4.127	3.985	3.851	3.725	3.606	3.493	3.387	3.286	3.190
13	5.342	5.118	4.910	4.715	4.533	4.362	4.203	4.053	3.912	3.780	3.656	3.539	3.427	3.322	3.223
14	5.468	5.229	5.008	4.802	4.611	4.432	4.265	4.108	3.962	3.824	3.695	3.573	3.459	3.351	3.249
15	5.575	5.324	5.092	4.876	4.675	4.489	4.315	4.153	4.001	3.859	3.726	3.601	3.483	3.373	3.268
16	5.666	5.405	5.162	4.938	4.730	4.536	4.357	4.189	4.033	3.887	3.751	3.623	3.503	3.390	3.283
17	5.749	5.475	5.222	4.990	4.775	4.576	4.391	4.219	4.059	3.910	3.771	3.640	3.518	3.403	3.295
18	5.818	5.534	5.273	5.033	4.812	4.608	4.419	4.243	4.080	3.928	3.786	3.654	3.529	3.413	3.304
19	5.877	5.584	5.316	5.070	4.843	4.635	4.442	4.263	4.097	3.942	3.799	3.664	3.539	3.421	3.311
20	5.929	5.628	5.353	5.101	4.870	4.657	4.460	4.279	4.110	3.954	3.808	3.673	3.546	3.427	3.316
21	5.973	5.665	5.384	5.127	4.891	4.675	4.476	4.292	4.121	3.963	3.816	3.679	3.551	3.432	3.320
22	6.011	5.696	5.410	5.149	4.908	4.690	4.488	4.302	4.130	3.970	3.822	3.684	3.556	3.436	3.323
23	6.044	5.723	5.432	5.167	4.925	4.703	4.499	4.311	4.137	3.976	3.827	3.689	3.559	3.438	3.325
24	6.073	5.746	5.451	5.182	4.937	4.713	4.507	4.316	4.143	3.981	3.831	3.692	3.562	3.441	3.327
25	6.097	5.768	5.467	5.195	4.948	4.721	4.514	4.323	4.147	3.985	3.834	3.694	3.564	3.442	3.329
26	6.118	5.783	5.480	5.206	4.956	4.728	4.520	4.328	4.151	3.988	3.837	3.696	3.566	3.444	3.330
27	6.136	5.798	5.492	5.215	4.964	4.734	4.524	4.332	4.154	3.990	3.839	3.698	3.567	3.445	3.331
28	6.152	5.810	5.502	5.223	4.970	4.739	4.528	4.335	4.157	3.992	3.840	3.699	3.568	3.446	3.331
29	6.166	5.820	5.510	5.229	4.975	4.743	4.531	4.337	4.159	3.994	3.841	3.700	3.569	3.446	3.332
30	6.177	5.829	5.517	5.235	4.979	4.746	4.534	4.339	4.160	3.995	3.842	3.701	3.569	3.447	3.332

حسابداری شرکت‌های سهامی

فرایند تشکیل، انتشار سهام و تغییرات سرمایه

شرکت‌های سهامی از طریق جمع‌آوری پس‌اندازهای تعداد زیادی از مردم ابزار مناسبی برای تأمین سرمایه لازم برای فعالیت‌های تجاری گسترده به شمار می‌روند. تقریباً تمامی واحدهای تجاری بزرگ مانند صنایع فولاد، ذوب آهن، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه و بسیاری از واحدهای کوچک در قالب شرکت‌های سهامی سازمان‌دهی می‌شوند. بنابراین به دلیل نقش مهم شرکت‌های سهامی در اقتصاد کشور و به منظور درک صحیح از شرایط اقتصادی توجه به شرکت‌های سهامی و روش‌های حسابداری آنها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری در شرکت‌های سهامی تقریباً مشابه مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی است و تنها از نظر ویژگی‌ها و ترکیب سرمایه با آنها تفاوت دارد. در این فصل، حسابداری شرکت‌های سهامی شامل مباحث مربوط به تشکیل شرکت سهامی و انتشار سهام و همچنین تغییرات در سرمایه شرکت بعد از تأسیس با توجه به مفاد اصلاحیه قانون تجارت مورد بحث قرار می‌گیرد.

تعریف شرکت سهامی

طبق ماده ۱ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفند ماه ۱۳۴۷، شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنها است. طبق ماده ۲ اصلاحیه قانون مذکور شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می‌شود، ولو این که موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد.

انواع شرکت‌های سهامی

طبق ماده ۴ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱- شرکت‌های سهامی عام - شرکت‌هایی هستند که مؤسسين قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌کنند.

۲- شرکت‌های سهامی خاص - شرکت‌هایی هستند که تمام سرمایه آن‌ها در موقع تأسیس منحصرأ توسط مؤسسين تأمین می‌گردد.

طبق ماده ۵ اصلاحیه قانون تجارت، در موقع تأسیس حداقل سرمایه در شرکت‌های سهامی عام پنج میلیون ریال و در شرکت‌های سهامی خاص یک میلیون ریال است.

ویژگی‌های شرکت‌های سهامی

ویژگی‌هایی که شرکت‌های سهامی را از مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی متمایز می‌سازد به شرح زیر است:

- ۱- شخصیت حقوقی مستقل - شرکت سهامی، بر خلاف مؤسسات تک‌مالکی و شرکت‌های تضامنی، یک شخصیت حقوقی مستقل از صاحبان سهام خود می‌باشد، بنابراین همانند یک شخصیت حقیقی می‌تواند دارایی خریداری نموده و مالک آن گردد و برای ادامه فعالیت خود بدهی نیز تقبل نماید. به همین دلیل هرگونه اقدام شخصی صاحبان سهام هیچ نوع تعهد و الزامی برای شرکت سهامی به وجود نمی‌آورد.
- ۲- مسئولیت محدود سهامداران - باتوجه به این که شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی مجزا از مالکان خود دارد، مسئولیت سهامداران در قبال بدهی شرکت محدود به مبلغ اسمی سرمایه آن‌ها بوده و در صورت ورشکستگی شرکت، طلبکاران شرکت قانوناً نمی‌توانند هیچ‌گونه ادعایی نسبت به دارایی‌های سهامداران داشته باشند.
- ۳- تفکیک مدیریت از مالکیت - از آنجایی که تعداد سهامداران شرکت سهامی زیاد می‌باشد، تمامی آن‌ها نمی‌توانند در اداره امور شرکت نقش داشته باشند، بنابراین سهامداران از بین خود تعدادی را به عنوان عضو هیئت مدیره انتخاب نموده و اداره امور شرکت‌ها به آن‌ها می‌سپارند.
- ۴- سهولت جمع‌آوری سرمایه - از آنجایی که در شرکت‌های سهامی افراد مختلف می‌توانند سرمایه‌گذاری نمایند، لذا این‌گونه شرکت‌ها به سهولت می‌توانند سرمایه‌های کوچکی را که به تنهایی برای فعالیت‌های عمده تجاری کافی نیست، جمع‌آوری نموده و در پروژه‌های مورد نظر به کار گیرند.
- ۵- سهولت نقل و انتقال سهام - بر خلاف شرکت‌های تضامنی که انتقال سهم‌الشرکه باید با موافقت کلیه شرکا باشد، سهامداران یک شرکت سهامی به سادگی می‌توانند سهام خود را به اشخاص دیگر واگذار نمایند، بدون این که نقل و انتقال سهام بین سهامداران تأثیری بر وضعیت مالی و ادامه فعالیت شرکت داشته باشد.
- ۶- تداوم فعالیت - یک شرکت سهامی با نقل و انتقال سهام و تغییر مالکیت و حتی با فوت یا ورشکستگی یک یا تعدادی از سهامداران از بین نمی‌رود و بقای آن مستقل از بقای سهامداران می‌باشد، در صورتی که در شرکت‌های تضامنی با کناره‌گیری یا فوت یکی از شرکا به احتمال زیاد شرکت منحل می‌گردد.

سازمان شرکت‌های سهامی

به موجب اصلاحیه قانون تجارت، شرکت‌های سهامی دارای سه رکن اساسی زیر می‌باشند:

۱- مجمع عمومی صاحبان سهام

۲- هیئت مدیره

۳- بازرسان

مجمع عمومی صاحبان سهام

مجمع عمومی بالاترین رکن هر شرکت سهامی است و از اجتماع صاحبان سهام جهت اتخاذ تصمیم درباره اداره امور شرکت تشکیل می‌شود. طبق ماده ۷۳ اصلاحیه قانون تجارت، مجامع عمومی شرکت‌های سهامی عبارتند از:

الف - مجمع عمومی مؤسس - این مجمع از مؤسسين و پذيريه نويسان تشكيل مي‌شود و وظايف آن به قرار زير است:

۱- رسيدگي به گزارش مؤسسين و تصويب آن

۲- تصويب طرح اساسنامه و در صورت لزوم اصلاح آن

۳- انتخاب اولين مديران و بازرس يا بازرسان شرکت

۴- تعيين روزنامه کثيرالانتشار جهت درج آگهي‌هاي شرکت (تا تشكيل اولين مجمع عمومي عادي)

لازم به توضيح است که در شرکت‌های سهامی خاص تشکیل مجمع عمومی مؤسس الزامی نیست^۱.

ب - مجمع عمومی عادی - مجمعی است که با حضور دارندگان سهام شرکت سالی یکبار در موقعی که در اساسنامه

پیش‌بینی شده است، تشکیل می‌شود^۲. وظایف مجمع عمومی عادی به قرار زیر است:

۱- رسيدگي به ترازنامه و حساب سود و زيان (پس از استماع گزارش هيئت مديره و بازرسان شرکت)

۲- تصويب صورت‌هاي مالي شرکت و تصويب ميزان سود قابل تقسيم بين صاحبان سهام

۳- انتخاب مديران و بازرسان و تعيين حق الزحمه آنها

۴- تعيين روزنامه کثيرالانتشار جهت درج آگهي‌هاي شرکت

به طور کلی، مجمع عمومی عادی می‌تواند نسبت به کلیه امور شرکت به جز آنچه که در صلاحیت مجمع عمومی

مؤسس و فوق‌العاده است تصمیم بگیرد^۳.

ج - مجمع عمومی فوق‌العاده - مجمعی است که در موارد لازم برای اتخاذ تصمیم نسبت به امور مهم و فوق‌العاده که از

وظایف آن است، تشکیل می‌شود. وظایف مجمع عمومی فوق‌العاده به قرار زیر است:

۱- افزايش يا کاهش سرمايه

۲- تغيير در مواد اساسنامه

۳- انحلال شرکت قبل از موعد مقرر در اساسنامه

۴- تغيير نوع شرکت

هیئت مدیره

هیئت مدیره رکن فعال هر شرکت سهامی و نماینده قانونی شرکت برای اداره امور آن می‌باشد. هیئت مدیره از بین صاحبان سهام انتخاب شده و جز درباره موضوعاتی که به موجب قانون تجارت اخذ تصمیم و اقدام درباره آنها در صلاحیت خاص مجامع عمومی است، دارای کلیه اختیارات لازم برای اداره امور شرکت - در حدود موضوع شرکت - می‌باشد. حداقل تعداد اعضای هیئت مدیره در شرکت‌های سهامی عام ۵ نفر و در شرکت‌های سهامی خاص ۳ نفر می‌باشد.

۱- ماده ۸۲ اصلاحیه قانون تجارت

۲- ماده ۸۹ اصلاحیه قانون تجارت

۳- ماده ۸۶ اصلاحیه قانون تجارت

اهم وظایف و اختیارات هیئت مدیره به قرار زیر است:

- ۱- انجام دادن امور مربوط به شرکت (در حدود قانون تجارت و اساسنامه)
- ۲- اجرای مصوبات مجامع عمومی صاحبان سهام
- ۳- تعیین یک نفر به عنوان مدیرعامل و مشخص کردن حدود اختیارات وی
- ۴- تنظیم صورت دارایی و ترازنامه و حساب عملکرد و سود و زیان
- ۵- دعوت مجمع عمومی عادی سالانه برای تصویب صورت های مالی

بازرسان

- رکن سوم شرکت های سهامی بازرسی یا بازرسان می باشند که وظیفه کنترل اداره امور شرکت را به نمایندگی از طرف سهامداران انجام می دهند. طبق قانون تجارت، مهمترین وظیفه بازرسی یا بازرسان عبارت است از:
- ۱- اظهارنظر در خصوص صحت و درستی صورت دارایی و ترازنامه و حساب سود و زیان که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند.
 - ۲- اظهارنظر درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی می گذارند.

فرایند تشکیل شرکت های سهامی

- ۱- شرکت سهامی عام - طبق ماده ۶ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت سهامی عام مؤسسين باید حداقل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را تعهد نموده و حداقل ۳۵ درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام "شرکت در شرف تأسیس" نزد یکی از بانک ها واریز نمایند و سپس اظهارنامه ای^۱ به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت^۲ و طرح اعلامیه پذیره نویسی سهام^۳ که به امضای کلیه مؤسسين رسیده باشد به اداره ثبت شرکت ها تسلیم و رسید دریافت نمایند.^۴ پس از صدور اجازه انتشار اعلامیه پذیره نویسی سهام توسط اداره ثبت شرکت ها، مؤسسين اعلامیه پذیره نویسی سهام را در جراید آگهی نموده و مهلتی را برای پذیره نویسی تعیین می نمایند.

- ۱- اظهارنامه ثبت شرکت - طبق ماده ۷ اصلاحیه قانون تجارت، برای تأسیس شرکت های سهامی باید اظهارنامه ای که اظهارنامه ثبت شرکت نامیده می شود توسط مؤسسين تنظیم و با قید تاریخ به امضای کلیه آن ها برسد. در این اظهارنامه موضوعات زیر باید ذکر شده باشد: (۱) نام شرکت، (۲) هویت کامل و اقامتگاه مؤسسين، (۳) موضوع شرکت، (۴) مبلغ سرمایه شرکت و تعیین مقدار نقد و غیرنقد آن، (۵) تعداد سهام با نام و بی نام و مبلغ اسمی آن ها، (۶) مبلغ تعهد شده توسط هر یک از مؤسسين و مبلغی که پرداخت کرده اند، (۷) مرکز اصلی شرکت و (۸) مدت شرکت.
- ۲- طرح اساسنامه - در شرکت های سهامی، اساسنامه نشان دهنده مقررات، طریق عمل و خط مشی شرکت و مبین اختیارات و وظایف هیئت مدیره، بازرسان و مجامع عمومی است. طرح اساسنامه باید با قید تاریخ به امضای کلیه مؤسسين رسیده و شامل تمامی نکات اساسی شرکت (به شرح مندرج در ماده ۸ اصلاحیه قانون تجارت) باشد.
- ۳- اعلامیه پذیره نویسی سهام - منظور از پذیره نویسی، تعهد پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می باشد. معمولاً در مورد آورده های نقدی، طبق قانون تجارت، قسمتی از آن (حداقل ۲۵ درصد) نقداً توسط سهامداران پرداخت می گردد و بقیه آن در پذیره نویسی تعهد می شود که باید طرف مهلت مقرر در اساسنامه پرداخت گردد. طرح اعلامیه پذیره نویسی سهام باید به امضای کلیه مؤسسين رسیده و مشتمل بر نکات مندرج در ماده ۹ اصلاحیه قانون تجارت باشد.
- ۴- هرگاه قسمتی از تعهد مؤسسين به صورت غیرنقد باشد، باید عین مال غیرنقد یا مدارک مالکیت آن در همان بانکی که برای پرداخت مبلغ نقدی حساب بانکی افتتاح شده، تودیع و گواهی بانک را همراه اظهارنامه و ضوابط آن به اداره ثبت شرکت ها تسلیم نمایند.

پس از انقضای مهلت پذیره‌نویسی، مؤسسين حداکثر تا یک ماه به تعهدات پذیره‌نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵ درصد آن، تعداد سهام هر یک از تعهدکنندگان را تعیین نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می‌نمایند.^۱ مجمع عمومی مؤسس پس از تشکیل و رسمیت جلسه نسبت به موارد زیر اتخاذ تصمیم می‌نماید:^۲

الف - رسیدگی و احراز پذیره‌نویسی کلیه سهام

ب - شور درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن

ج - انتخاب اولین مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت

پس از پایان جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورتجلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت به اداره ثبت شرکت‌ها تسلیم گردیده و پس از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها، شرکت تشکیل شده محسوب می‌گردد.

لازم به توضیح است که عملیات حسابداری مربوط به ثبت شرکت سهامی عام تا قبل از ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها در دفاتری غیررسمی تحت عنوان "دفاتر مؤسسين" انجام شده و پس از به ثبت رسیدن شرکت و دریافت دفاتر قانونی، عملیات به دفاتر قانونی منتقل می‌شود.

۲- شرکت سهامی خاص - برای تشکیل و ثبت شرکت سهامی خاص تسلیم اظهارنامه ثبت شرکت و اساسنامه شرکت که به امضای کلیه سهامداران رسیده باشد، به انضمام رسید بانکی مبنی بر واریز حداقل ۳۵ درصد از سرمایه تعهد شده و اسامی اولین مدیران و بازرسان به همراه اعلامیه قبولی آن‌ها کفایت می‌کند.

آشنایی با برخی از مفاهیم و اصطلاحات در خصوص سرمایه

قبل از بحث درباره سرمایه، لازم است با مفاهیم و اصطلاحات زیر آشنا شویم:

۱- سهم - طبق ماده ۲۴ اصلاحیه قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که مشخص کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت می‌باشد. ورقه سهم، سند قابل معامله‌ای است که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. سهم ممکن است بانام و یا بی‌نام باشد.

۲- سهام بانام - سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم قید گردیده است. نقل و انتقال این نوع سهام باید در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت برسد و انتقال دهنده یا وکیل یا نماینده قانونی او این انتقال را در دفتر مزبور امضا نماید.^۳

۳- سهام بی‌نام - سهامی است که نام دارنده آن روی ورقه سهم درج نمی‌گردد و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده آن، مالک آن شناخته می‌شود. نقل و انتقال این نوع سهام با قبض و اقباض به عمل می‌آید.

۴- گواهی‌نامه موقت سهام - برگه‌ای است که شرکت به وسیله آن تعداد و نوع سهام و مبلغ پرداخت شده هر یک از صاحبان سهام را پیش از صدور اوراق سهام تصدیق می‌کند. این گواهی‌نامه در حکم سهام است، ولی در هر حال ظرف مدت یک سال پس از پرداخت تمامی مبلغ اسمی سهام باید ورقه سهام صادر و به صاحب سهم تسلیم و گواهی‌نامه موقت سهام مسترد و ابطال گردد.^۴

۱- ماده ۱۶ اصلاحیه قانون تجارت

۲- ماده ۱۷ اصلاحیه قانون تجارت

۳- ماده ۲۰ اصلاحیه قانون تجارت

۴- ماده ۲۷ اصلاحیه قانون تجارت

۵- سهام صادر شده - عبارت از تعداد سهامی است که تا تاریخ معینی قانوناً صادر شده است.

۶- سهام خزانه - عبارت از آن تعداد از سهام صادر شده است که توسط خود شرکت بازخرید شده ولی باطل نگردیده و برای فروش مجدد نگهداری شده است. طبق ماده ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت، بازخرید سهام توسط شرکت سهامی ممنوع است.

۷- سهام در دست سهامداران - عبارت از تعداد سهامی است که توسط شرکت صادر گردیده و در اختیار سهامداران می باشد. به عبارت دیگر سهام در دست سهامداران تفاوت بین سهام صادر شده و سهام خزانه است.

۸- سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده) - سهام صادر نشده ای است که به منظور رعایت شرایط پذیره نویسی برای پذیره نویسان تخصیص می یابد (یعنی سهامی که به طور نسبی فروخته شده اما بهای آن هنوز پرداخت نشده است). سهام پذیره نویسی شده هنگامی صادر می شود که کل مبلغ پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل پرداخت گردد.

۹- ارزش اسمی سهام - مبلغی است که در اساسنامه برای هر سهم معین شده و روی ورقه سهم نیز قید می شود. به استناد ماده ۲۶ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است.

۱۰- ارزش بازار سهام - ارزشی است که هر سهم بعد از شروع فعالیت شرکت بر اثر عواملی مانند توان سودآوری، میزان سود هر سهم و سیاست تقسیم سود، در بازار سهام پیدا می کند. معمولاً سهام در بازار سهام مانند بورس اوراق بهادار یا بین افراد با این ارزش مورد معامله قرار می گیرد.

۱۱- سرمایه ثبت شده (سرمایه قانونی) - آن بخش از حقوق صاحبان سهام است که توسط قانون مشخص شده و در اساسنامه شرکت نیز قید می شود. به عبارت دیگر سرمایه ثبت شده جمع ارزش اسمی سهام صادر شده است. سرمایه قانونی را نمی توان بین صاحبان سهام تقسیم نمود و فقط در زمان انحلال شرکت، سرمایه قانونی بین سهامداران توزیع می گردد.

۱۲- صرف سهام - هرگونه مازاد حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن صرف سهام نامیده می شود. صرف سهام اساساً از منابع زیر حاصل می شود:

الف - فروش سهام به مبلغی بیش از ارزش اسمی

ب - تبدیل سهام ممتاز یا اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

ج - مازاد حاصل از فروش مجدد سهام خزانه نسبت به بهای تمام شده آن

د - کاهش ارزش اسمی سهام

۱۳- کسر سهام - هرگونه کسر دریافتی حاصل از فروش سهام نسبت به ارزش اسمی آن کسر سهام نامیده می شود. به استناد ماده ۱۶۰ اصلاحیه قانون تجارت، صدور سهام به کمتر از مبلغ اسمی آن توسط شرکت های سهامی ممنوع است.

۱۴- تعهد صاحبان سهام - عبارت است از مانده مطالبات شرکت از سهامداران بابت پذیره نویسی سهام که قرار است وجه آن در تاریخ معینی به شرکت پرداخت گردد. مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه بندی و گزارش می شود.

۱۵- سرمایه پرداخت شده - عبارت است از حاصل جمع سرمایه ثبت شده و صرف سهام، منهای مانده حساب تعهد صاحبان سهام.

انواع سهام

در یک طبقه‌بندی کلی می‌توان سهام را به دو گروه زیر تقسیم نمود:

۱- سهام عادی

۲- سهام ممتاز

سهام عادی

سهام عادی عموماً بخش عمده‌ای از سهام صادره را تشکیل داده و معرف حقوق صاحبان سهام عادی در خالص دارایی‌های شرکت سهامی می‌باشند. دارندگان سهام عادی، صاحبان اصلی و نهایی شرکت محسوب شده و دارای حقوق و مزایایی به شرح زیر می‌باشند:

- الف - داشتن حق رأی در مجامع عمومی صاحبان سهام و انتخاب اعضای هیئت مدیره و بازرسان
- ب - سهیم شدن در سود و زیان شرکت
- ج - سهیم شدن در باقی مانده دارایی‌های شرکت در زمان انحلال
- د - داشتن حق تقدم در خرید سهام جدید در هنگام افزایش سرمایه

سهام ممتاز

سهام ممتاز معرف نوعی مالکیت محدود در شرکت سهامی است که دارندگان آن علاوه بر دریافت مبلغی سود معین دارای امتیازاتی نیز می‌باشند. سود سهام ممتاز معمولاً به صورت درصدی از ارزش اسمی بیان می‌شود، مثلاً وقتی گفته می‌شود سهام ممتاز ۱۰ درصد یعنی سهام ممتازی که سالانه معادل ۱۰ درصد ارزش اسمی به آن سود تعلق می‌گیرد. البته باید توجه داشت که این موضوع به معنی تضمین سود سهام نیست بلکه مفهوم آن این است که وقتی شرکت پرداخت سود سهام را تصویب می‌کند، صاحبان سهام ممتاز دارای حق تقدم در دریافت سود بوده و قبل از پرداخت سود به صاحبان سهام عادی، به میزان ۱۰ درصد ارزش اسمی سهام خود سود دریافت می‌کنند. برخی از ویژگی‌های سهام ممتاز عبارتند از:

- الف - داشتن حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی
- ب - اولویت در دریافت سود سهام (در صورت اعلام و تصویب سود)
- ج - اولویت در بازافت سرمایه هنگام انحلال شرکت
- د - قابل تبدیل بودن به سهام عادی به اختیار سهامدار
- ه - قابل بازخرید بودن (به اختیار شرکت یا به اختیار دارنده سهم)
- و - داشتن امتیاز جمع‌شوندگی سود سهام (در مواردی که سود سهام تصویب و پرداخت نمی‌شود).
- ز - داشتن حق مشارکت در سود اضافی، علاوه بر نرخ سود از پیش تعیین شده

لازم به توضیح است که ویژگی‌های فوق لزوماً مختص به یک نوع سهام ممتاز نیست و ممکن است یک سهام ممتاز یک یا چند ویژگی فوق را داشته باشد. انواع سهام ممتاز و نحوه برخورد حسابداری با هر یک، در ادامه این فصل (پس از حسابداری صدور سهام) به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

حقوق صاحبان سهام

حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های سهامی مانند سایر مؤسسات معادل تفاوت خالص دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌باشد. با این وجود، رعایت استانداردهای حسابداری مستلزم این است که بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه شرکت‌های سهامی به وضوح منابع حقوق مالکان آن را نشان دهد. منابع اصلی حقوق صاحبان سهام عبارتند از:

۱- مبلغ پرداختی توسط سهامداران (سرمایه پرداخت شده):

الف - سرمایه ثبت شده یا سرمایه قانونی (سهام عادی یا سهام ممتاز)
ب - مازاد پرداخت شده نسبت به ارزش اسمی سهام (صرف سهام^۱)

۲- مازاد سود خالص بر سود سهام پرداختی به سهامداران (سود انباشته و اندوخته‌ها)

۳- منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها (مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها)

۴- اهدا یا واگذاری بلاعوض دارایی‌ها به واحد تجاری (سرمایه اهدایی)

نحوه ارائه حقوق صاحبان سهام در ترازنامه به شرح زیر است:

حقوق صاحبان سهام:

×	سرمایه - سهام عادی (... سهم... ریالی تمام پرداخت شده)
×	سرمایه - سهام ممتاز (... سهم... ریالی تمام پرداخت شده)
×	صرف سهام عادی
×	صرف سهام ممتاز
×	جمع سرمایه پرداخت شده
×	سرمایه اهدایی ^۲
×	اندوخته‌ها
×	مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌ها
×	سود (زیان) انباشته
×	جمع حقوق صاحبان سهام

در ادامه این فصل، حسابداری سرمایه پرداخت شده به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

الف - حسابداری سرمایه پرداخت شده در موقع تأسیس شرکت

ب - حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت بعد از تأسیس

۱- طبق قانون مالیات‌های مستقیم مازاد قیمت فروش نسبت به ارزش اسمی سهام (صرف سهام) نوعی اندوخته مشمول مالیات تلقی می‌گردد. به همین دلیل اغلب شرکت‌ها قیمت فروش سهام خود را معادل ارزش اسمی آن تعیین می‌کنند و در ترازنامه شرکت‌های ایرانی به ندرت مبلغی تحت عنوان "صرف سهام" مشاهده می‌شود.

۲- در مواردی که دارایی توسط سهامداران به واحد تجاری اهدا شده باشد به عنوان سرمایه‌گذاری اضافی پرداخت شده توسط صاحبان سهام تلقی گردیده و در نتیجه در جمع سرمایه پرداخت شده منظور می‌گردد.

عملیات حسابداری صدور سهام

عملیات حسابداری صدور سهام بستگی به تأمین منابع آن دارد که به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- ۱- فروش سهام به طور نقد
- ۲- فروش سهام بر مبنای پذیره‌نویسی
- ۳- فروش سهام به صورت غیرنقدی

فروش سهام به طور نقد

هنگامی که سهام به طور نقد به فروش می‌رسد، حساب وجوه نقد معادل قیمت فروش سهام بدهکار و حساب "سرمایه - سهام" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود. چنانچه سهام به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت قیمت فروش و ارزش اسمی در بستانکار حساب صرف سهام ثبت می‌شود و در صورتی که سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی فروخته شود، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب کسر سهام منظور می‌گردد.

شایان توجه است در صورتی که شرکت بیش از یک نوع سهام صادر نموده باشد باید برای هر یک از انواع سهام حساب‌های جداگانه‌ای در دفاتر ایجاد نمود.

مثال ۱-۳- شرکت فلورا در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱ تأسیس گردیده و در همین تاریخ ۳,۰۰۰ سهم عادی ۵۰۰ ریال خود را به ازای هر سهم ۷۰۰ ریال و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی خود را به ازای هر سهم ۱,۲۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند. مطلوبست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱

(۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۱/۶/۳۱

حل:

$(3,000 \times 700) + (1,000 \times 1,200) =$	۳,۳۰۰,۰۰۰	(۱) ۱۳۸۱/۶/۳۱ وجوه نقد
$3,000 \times 500 =$	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی
$1,000 \times 1,000 =$	۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز
$3,000 \times (700 - 500) =$	۶۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
$1,000 \times (1,200 - 1,000) =$	۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز

(۲) حقوق صاحبان سهام:

۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی
۱,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز
۶۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
<hr/>	
۳,۳۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه پرداخت شده

فروش سهام بر مبنای پذیره نویسی

فروش سهام در شرکت‌های سهامی غالباً از طریق پذیره نویسی صورت می‌گیرد که مستلزم پرداخت قسمتی از بهای سهام در آینده می‌باشد. در مواردی که سهام به صورت پذیره نویسی به فروش می‌رسد معمولاً بخشی از بهای آن (حداقل ۳۵ درصد) به طور نقد و مابقی به صورت اقساطی از پذیره نویسان دریافت می‌گردد. در این گونه موارد، هنگام پذیره نویسی، حساب وجوه نقد معادل مبلغ نقد پرداختی توسط پذیره نویسان و حساب "تعهد صاحبان سهام" معادل کل مبلغ تعهد پذیره نویسان بدهکار شده و حساب "سرمایه - سهام پذیره نویسی شده" یا "سرمایه - سهام تعهد شده" معادل ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود و تفاوت بین قیمت فروش و ارزش اسمی سهام به حساب "صرف سهام" منظور می‌گردد، یعنی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

×	وجوه نقد	}
×	تعهد صاحبان سهام	
×	سرمایه - سهام پذیره نویسی شده	
×	صرف سهام	

مانده حساب "سرمایه - سهام پذیره نویسی شده" در ترازنامه همانند حساب "سرمایه" گزارش می‌شود و مانده حساب "تعهد صاحبان سهام" به صورت کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه بندی و گزارش می‌شود.

مثال ۲-۳ - شرکت فریال در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۳۰ به صورت سهامی عام تأسیس گردید. در این تاریخ کلیه سهام شرکت که شامل ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی بود به قیمت هر سهم ۱,۲۰۰ ریال پذیره نویسی گردیده و ۳۵ درصد بهای آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره نویسان تعهد گردید.
مطلوبست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۳۰

(۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه به تاریخ ۱۳۸۱/۸/۳۰

حل:

		(۱) ۱۳۸۱/۸/۳۰ وجوه نقد
$5,000 \times 1,200 \times 35\% =$	۲,۱۰۰,۰۰۰	تعهد صاحبان سهام
$5,000 \times 1,200 \times 65\% =$	۳,۹۰۰,۰۰۰	سهام عادی پذیره نویسی شده
$5,000 \times 1,000 =$	۵,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۱,۰۰۰,۰۰۰	

(۲) حقوق صاحبان سهام:

	۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی
	۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۶,۰۰۰,۰۰۰	
	(۳,۹۰۰,۰۰۰)	کسر می‌شود: تعهد صاحبان سهام
	۲,۱۰۰,۰۰۰	جمع سرمایه پرداخت شده

مطالبه مبلغ تعهد شده

مبلغ تعهد شده (پرداخت نشده) سهام باید ظرف مهلت مقرر در اساسنامه مطالبه شود. هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ تعهد شده را داشته باشد، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه کثیرالانتشار شرکت به اطلاع کلیه سهامداران می رسد. در این صورت یکی از دو حالت زیر ممکن است رخ دهد:

۱- واریز کل مبلغ تعهد شده توسط پذیره نویسان - در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

$$\begin{array}{r} \text{وجوه نقد} \\ \times \\ \text{تعهد صاحبان سهام} \\ \times \end{array}$$

۲- خودداری صاحبان سهام از پرداخت مبلغ تعهد شده - در صورتی که یک یا چند نفر از پذیره نویسان ظرف مهلت مقرر نسبت به واریز مبلغ مورد مطالبه اقدام ننمایند، شرکت سهام این گونه افراد را از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده به فروش رسانده و از حاصل فروش، ابتدا کلیه هزینه های مربوط مانند هزینه های فروش مجدد سهام را برداشت نموده و سپس باقی مانده را (در صورتی که وجود داشته باشد) به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می نماید.

مثال ۳-۳- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۳، شرکت فریال در تاریخ ۱۳۳۲/۸/۳۰ مبلغ تعهد شده سهام را از سهامداران مطالبه نمود و تا تاریخ ۱۳۳۲/۱۰/۳۰ به سهامداران مهلت داد تا نسبت به تأدیه بدهی خود اقدام کنند. تا تاریخ ۱۳۳۲/۱۰/۳۰، کلیه پذیره نویسان به استثنای تعدادی از سهامداران که مجموعاً ۴۰۰ سهم شرکت را در اختیار داشتند مبلغ بدهی خود را پرداخت نمودند. با توجه به شرایط پذیره نویسی، در تاریخ ۱۳۳۲/۱۱/۱۰ سهام سهامدارانی که به تعهد خود عمل نکرده بودند از طریق مزایده به قیمت هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید. هزینه های فروش بالغ بر ۳۰,۰۰۰ ریال گردید. در تاریخ ۱۳۳۲/۱۱/۱۵ طلب سهامداران مذکور پرداخت گردید.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

حل:

$3,900,000 \times \frac{2,600}{5,000} =$	۳,۵۸۸,۰۰۰	وجوه نقد	۱۳۳۲/۱۰/۳۰
	۳,۵۸۸,۰۰۰	تعهد صاحبان سهام	
$400 \times 1,250 =$	۵۰۰,۰۰۰	وجوه نقد	۱۳۳۲/۱۱/۱۰
$400 \times 1,200 \times \%65 =$	۳۱۲,۰۰۰	تعهد صاحبان سهام	
	۱۸۸,۰۰۰	حساب های پرداختنی	
	۳۰,۰۰۰	حساب های پرداختنی	
	۳۰,۰۰۰	وجوه نقد	
	۱۵۸,۰۰۰	حساب های پرداختنی	۱۳۳۲/۱۱/۱۵
	۱۵۸,۰۰۰	وجوه نقد	

صدور اوراق سهام

هنگامی که مبلغ سهام پذیره نویسی شده (تعهد شده) به طور کامل توسط پذیره نویسان پرداخت شود، ورقه سهام صادر شده و ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

$$\begin{array}{l} \times \text{ سرمایه - سهام پذیره نویسی شده} \\ \times \text{ سرمایه - سهام} \end{array}$$

مثال ۳-۴- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال های ۲-۳ و ۳-۳، با فرض این که شرکت فریال در تاریخ ۱۳۲۲/۱۱/۱۸ اوراق سهام را صادر و تحویل سهامداران نموده باشد،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۲۲/۱۱/۱۸

حل:

$$\begin{array}{l} ۱۳۲۲/۱۱/۱۸ \text{ سهام عادی پذیره نویسی شده} \quad ۵,۰۰۰,۰۰۰ \\ \text{سهام عادی} \quad ۵,۰۰۰,۰۰۰ \end{array}$$

فروش سهام به صورت غیر نقدی

در برخی موارد شرکت ها سهام خود را در قبال دریافت دارایی های غیر نقدی نظیر زمین و ساختمان صادر می نمایند در این گونه موارد، ارزش متعارف سهام صادره یا ارزش متعارف ما به ازای غیر نقدی دریافتی، هر کدام که به وضوح قابل تعیین و قابلیت اتکای بیشتری داشته باشد، باید به منظور ثبت مبادله مورد استفاده قرار گیرد.

در مواردی که سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می گیرد، ارزش متعارف سهام به وضوح قابل تعیین می باشد. بنابراین دارایی تحصیل شده باید براساس ارزش متعارف سهام صادره در دفاتر ثبت شود. چنانچه سهام شرکت در بورس اوراق بهادار مورد معامله نباشد، باید دارایی تحصیل شده بر اساس ارزش متعارف دارایی در دفاتر ثبت گردد در صورتی که ارزش متعارف سهام صادره و دارایی تحصیل شده، هیچ کدام به وضوح قابل تعیین نباشد، باید از نظرات کارشناسان مستقل استفاده نمود.

مثال ۳-۵- شرکت فرانک در تاریخ ۱۳۲۱/۶/۱۲ جهت تحصیل یک دستگاه ماشین آلات، تعداد ۳۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی صادر نمود. در این تاریخ ارزش بازار هر سهم ممتاز ۱,۲۵۰ ریال بود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۲۱/۶/۱۲

حل:

$$\begin{array}{l} ۱۳۲۱/۶/۱۲ \text{ ماشین آلات} \quad ۳۷۵,۰۰۰ \\ \text{سهام ممتاز} \quad ۳۰۰,۰۰۰ \\ \text{صرف سهام ممتاز} \quad ۷۵,۰۰۰ \\ ۳۰۰ \times ۱,۲۵۰ = \\ ۳۰۰ \times ۱,۰۰۰ = \end{array}$$

فروش انواع سهام به صورت یکجا

معمولاً شرکت‌های سهامی هر یک از انواع سهام خود را به طور جداگانه به فروش می‌رسانند. اما گاه اتفاق می‌افتد که یک شرکت سهامی دو یا چند نوع از سهام خود را به طور یکجا و به یک مبلغ مشخص می‌فروشد. در این گونه موارد، باید کل مبلغ فروش را به شرح زیر بین انواع سهام فروخته شده تخصیص داد:

۱- در صورتی که ارزش بازار هر یک از انواع سهام فروخته شده مشخص باشد، برای تخصیص باید از روش ارزش نسبی بازار استفاده نمود. بدین ترتیب که کل مبلغ فروش به نسبت ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد.

۲- در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام فروخته شده مشخص و دیگری نامشخص باشد، برای تخصیص باید از روش تفاضلی استفاده نمود. بدین ترتیب که ابتدا معادل ارزش بازار آن نوع سهامی که ارزش بازار آن مشخص است به آن سهام تخصیص داده شده و باقی‌مانده مبلغ فروش به آن نوع سهامی که ارزش بازار آن در دسترس نیست، تخصیص می‌یابد.

۳- در صورتی که ارزش بازار هیچ یک از انواع سهام فروخته شده مشخص نباشد، کل مبلغ فروش براساس ارزش اسمی هر یک از انواع سهام بین آن‌ها تخصیص می‌یابد. سپس چنانچه در آینده نزدیک ارزش بازار سهام مشخص گردید، تعدیلات لازم براساس یکی از روش‌های ارزش نسبی بازار و یا تفاضلی صورت می‌گیرد.

مثال ۶-۳- شرکت فریده در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۵۰۰ ریالی را یکجا به مبلغ ۵,۳۲۰,۰۰۰ ریال به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی و ممتاز به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۸۰۰ ریال باشد و ارزش بازار هر سهم ممتاز مشخص نباشد.

حل:

(۱) روش ارزش نسبی بازار

$$\begin{aligned} 2,000 \times 1,800 &= 3,600,000 && \text{ارزش بازار سهام عادی} \\ 1,000 \times 2,000 &= 2,000,000 && \text{ارزش بازار سهام ممتاز} \\ \hline \hline &5,600,000 && \text{ارزش بازار کل سهام} \end{aligned}$$

$$5,320,000 \times \frac{3,600,000}{5,600,000} = 3,420,000 \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام عادی}$$

$$5,320,000 \times \frac{2,000,000}{5,600,000} = 1,900,000 \quad \text{ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز}$$

$$3,420,000 - (2,000 \times 1,800) = 1,420,000$$

$$1,900,000 - (1,000 \times 1,500) = 400,000$$

صرف سهام عادی

صرف سهام ممتاز

۵,۳۲۰,۰۰۰	۱۳۳۱/۲/۲۴ وجوه نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰	سهام عادی
۱,۴۲۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۱,۵۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز
۴۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز

(۲) روش تفاضلی

$۲,۰۰۰ \times ۱,۸۰۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰$	ارزش تخصیص یافته به سهام عادی
$۵,۳۲۰,۰۰۰ - ۳,۶۰۰,۰۰۰ = ۱,۷۲۰,۰۰۰$	ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز
$۳,۶۰۰,۰۰۰ - (۲,۰۰۰ \times ۱,۰۰۰) = ۱,۶۰۰,۰۰۰$	صرف سهام عادی
$۱,۷۲۰,۰۰۰ - (۱,۰۰۰ \times ۱,۵۰۰) = ۲۲۰,۰۰۰$	صرف سهام ممتاز

۵,۳۲۰,۰۰۰	۱۳۳۱/۲/۲۴ وجوه نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰	سهام عادی
۱,۶۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۱,۵۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز
۲۲۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز

هزینه‌های تأسیس و صدور سهام

در مراحل مختلف تأسیس شرکت سهامی ممکن است مخارجی از قبیل حق الزحمه خدمات حقوقی، هزینه تهیه و تنظیم اساسنامه، حق تمبر سرمایه و هزینه ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها که اصطلاحاً به آن‌ها "هزینه‌های تأسیس" گفته می‌شود و همچنین هزینه‌های صدور سهام نظیر هزینه‌های پذیره‌نویسی، هزینه‌های چاپ اوراق و آگهی، حق الزحمه‌های حسابداری و هزینه‌های اداری و دفتری که اصطلاحاً "هزینه‌های صدور سهام" اطلاق می‌گردد، انجام شود. هرچند پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی صورت می‌گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارند و در نتیجه نمی‌توان آن‌ها را به عنوان یک دارایی جداگانه شناسایی نمود، از این رو این گونه مخارج در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی می‌شوند.^۱

انواع سهام ممتاز

- سهام ممتاز را با توجه به ویژگی‌های آن می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:
- الف - سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود
 - ب - سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی
 - ج - سهام ممتاز قابل بازخرید (به اختیار صادرکننده یا به اختیار دارنده سهام)

۱- طبق تبصره ۲ ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم هزینه‌های تأسیس حداکثر باید ظرف مدت ۱۰ سال مستهلک شود.

سهام ممتاز با اولویت در دریافت سود

اولویت در دریافت سود بدین مفهوم است که در صورت تقسیم سود ابتدا سود سهام ممتاز بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده پرداخت گردیده و سپس باقی مانده بین سهامداران عادی تقسیم می‌شود. اولویت در دریافت سود سهام ممتاز و نحوه برخورد با آن تابع ویژگی‌های خاصی به شرح زیر می‌باشد:

۱- سهام ممتاز با سود انباشته (سهام ممتاز جمع‌شونده) - این ویژگی سبب می‌شود که چنانچه به هر دلیلی در یک سال سود سهام تصویب و پرداخت نگردد، سهم سود صاحبان سهام ممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده انباشت گردد که اصطلاحاً به آن "سود سهام معوق" می‌گویند. سود سهام معوق برای شرکت بدهی تلقی نمی‌شود، زیرا تا زمانی که پرداخت سود تصویب نشده هیچ‌گونه تعهدی برای شرکت ایجاد نخواهد شد، اما عدم پرداخت سود سهام ممتاز باید در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

در سال‌های بعد، هنگامی که پرداخت سود سهام تصویب می‌شود، قبل از پرداخت هرگونه سود به صاحبان سهام عادی ابتدا باید سود سهام معوق و همچنین سود سال جاری صاحبان سهام ممتاز به طور کامل محاسبه و پرداخت گردد.

۲- سهام ممتاز بدون سود انباشته (سهام ممتاز غیرجمع‌شونده) - دارندگان این گونه سهام ممتاز از مزیت انباشت سود برخوردار نبوده و در صورت تصویب پرداخت سود تنها محق دریافت سود سهام با توجه به نرخ از پیش تعیین شده برای سال جاری می‌باشند.

۳- سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در سود - این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، در هرگونه سود سهام تصویب شده اضافی نیز سهیم گردند. به عنوان مثال، چنانچه سهام ممتاز ۸ درصد با حق مشارکت کامل در سود باشد ابتدا صاحبان سهام ممتاز معادل ۸ درصد و پس از آن صاحبان سهام عادی نیز معادل ۸ درصد مبلغ اسمی به عنوان سود دریافت می‌نمایند، سپس در صورتی که سود اضافی وجود داشته باشد، به نسبت مبلغ اسمی سرمایه، بین صاحبان سهام عادی و ممتاز توزیع می‌گردد.

۴- سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در سود - این ویژگی سبب می‌شود که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر دریافت سود سهام برای هر سال بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده، تنها تا یک نرخ اضافی که در اساسنامه و روی ورقه سهام درج شده است، در باقی مانده سود نیز سهیم گردند.

با توجه به انواع سهام ممتاز به لحاظ دریافت سود سهام می‌توان شش وضعیت زیر را متصور شد:

- ۱- سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود
- ۲- سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود
- ۳- سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود
- ۴- سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود
- ۵- سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود
- ۶- سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی در سود

مثال ۳-۷ = سرمایه شرکت فرزانه متشکل از ۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال سهام عادی (۴,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی) و ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال سهام ممتاز ۱۰ درصد (۱,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی) است. شرکت در سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. سود سهام اعلام شده برای سال ۱۳۸۳ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: محاسبه سود متعلق به هر گروه از سهامداران با توجه به هر یک از مفروضات زیر:

- (۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.
- (۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.
- (۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.
- (۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.
- (۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.
- (۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

حل:

(۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۰)	سهم ممتاز	سهم عادی	جمع
	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰)		۷۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰
	۱۰۰,۰۰۰	۷۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

از آنجا که سهام ممتاز از مزیت انباشت سود برخوردار نمی‌باشد، لذا سود معوق سال‌های قبل به آن تعلق نگرفته و فقط سود سال جاری برای سهام ممتاز محاسبه گردیده و باقی مانده سود به سهامداران عادی تعلق گرفته است.

(۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون حق مشارکت در کل سود باشد.

سود سهام ممتاز معوق (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۰ × ۲)	سهم ممتاز	سهم عادی	جمع
	۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
سود سهام ممتاز سال جاری (۱,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۱۰)	۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
باقی مانده سود متعلق به سهام عادی (۸۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰)		۵۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰
	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

تنها تفاوت این فرض با فرض اول در خصوص انباشته شدن سود سهام ممتاز است، لذا ابتدا سود سهام معوق سهامداران ممتاز محاسبه گردیده است.

۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
۶۰,۰۰۰		۶۰,۰۰۰
	۲۴۰,۰۰۰	۲۴۰,۰۰۰
	۶۴۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز سال جاری $(1,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(4,000,000 \times 10\%)$
 تخصیص باقی مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:
 سهام ممتاز $(300,000 \times \frac{1}{5})$
 سهام عادی $(300,000 \times \frac{4}{5})$

* باقی مانده سود $800,000 - (100,000 + 400,000) = 300,000$

با توجه به این که سهام ممتاز دارای مزیت انباشت سود نمی باشد، لذا سود معوق به آن تعلق نگرفته و فقط سود سال جاری برای آن محاسبه گردیده و پس از آن سود سهام عادی بر اساس نرخ سود سهام ممتاز محاسبه شده است. در نهایت باقی مانده سود (۳۰۰,۰۰۰ ریال) به نسبت ارزش اسمی سهام ممتاز $(\frac{1}{5})$ و عادی $(\frac{4}{5})$ بین آن‌ها تقسیم شده است.

۴) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت کامل در سود باشد.

سهام ممتاز	سهام عادی	جمع
۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
	۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰
۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
	۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
	۴۸۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز معوق $(1,000,000 \times 10\% \times 2)$
 سود سهام ممتاز سال جاری $(1,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(4,000,000 \times 10\%)$
 تخصیص باقی مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام:
 سهام ممتاز $(100,000 \times \frac{1}{5})$
 سهام عادی $(100,000 \times \frac{4}{5})$

* باقی مانده سود $800,000 - (200,000 + 100,000 + 400,000) = 100,000$

تفاوت این فرض با فرض سوم در خصوص انباشته شدن سود سهام ممتاز است. همان گونه که ملاحظه می شود ابتدا سود معوق سال‌های قبل محاسبه گردیده و سپس بقیه محاسبات مانند فرض سوم انجام شده است.

۵) سهام ممتاز بدون سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	
۳۰,۰۰۰		۳۰,۰۰۰
۲۷۰,۰۰۰	۲۷۰,۰۰۰	
۸۰۰,۰۰۰	۶۷۰,۰۰۰	۱۳۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز سال جاری $(1,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(4,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام اضافی سهام ممتاز $(1,000,000 \times 3\%)$
 باقی مانده سود متعلق به سهام عادی

در این حالت پس از محاسبه سود برای سهامداران عادی به میزان ۱۰ درصد (معادل نرخ سود سهامداران ممتاز)، ابتدا معادل نرخ سود مشارکت اضافی برای سهامداران ممتاز محاسبه گردیده و باقی مانده سود به سهامداران عادی تعلق گرفته است. لازم به توضیح است که چنانچه نرخ باقی مانده سود برای مشارکت اضافی کفایت نکند، باقی مانده سود به نسبت ارزش اسمی سهام بین سهام ممتاز و عادی تقسیم می گردد. این حالت در فرض ششم بیان شده است.

۶) سهام ممتاز با سود انباشته و با حق مشارکت جزئی تا ۱۳ درصد در سود (۳ درصد سود اضافی) باشد.

جمع	سهام عادی	سهام ممتاز
۲۰۰,۰۰۰		۲۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰		۱۰۰,۰۰۰
۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	
۲۰,۰۰۰		۲۰,۰۰۰
۸۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰	
۸۰۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰

سود سهام ممتاز معوق $(1,000,000 \times 10\% \times 2)$
 سود سهام ممتاز سال جاری $(1,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام عادی معادل ۱۰ درصد $(4,000,000 \times 10\%)$
 سود سهام اضافی سهام ممتاز $(1,000,000 \times 3\%)$
 سود سهام عادی $(4,000,000 \times 2\%)$

باقی مانده سود $800,000 - (200,000 + 100,000 + 400,000) = 100,000$

نرخ باقی مانده سود $\frac{100,000}{5,000,000} = 2\%$ باقی مانده سود
 جمع ارزش اسمی سرمایه

چون باقی مانده سود برای تخصیص بین سهام ممتاز و عادی کمتر از ۳ درصد است، نرخ تخصیص باقی مانده سود برای سال جاری ۲ درصد می باشد. بنابراین باقی مانده سود (۱۰۰,۰۰۰ ریال) به نسبت ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی بین آنها تقسیم شده است.

سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

شرایط تبدیل و قیمت بازار سهام عادی تأثیری بر نحوه حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی در زمان صدور نداشته و حسابداری آن مانند سایر انواع سهام ممتاز می‌باشد. هنگام تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی و صرف سهام) ملاک ثبت قرار گرفته و هیچ‌گونه سود یا زیانی در زمان تبدیل شناسایی نمی‌شود، بدین ترتیب که سهام ممتاز همراه با صرف سهام مربوطه از دفاتر حذف گردیده و سهام عادی به ارزش اسمی جایگزین آن می‌شود. در تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی:

الف - در صورتی که ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل بیشتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب "صرف سهام عادی" منظور می‌شود، و

ب - در صورتی که ارزش دفتری سهام ممتاز قابل تبدیل کمتر از ارزش اسمی سهام عادی صادر شده باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب "سود و زیان انباشته" منظور می‌گردد.

مثال ۸-۳ - شرکت فرنوش دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱,۰۰۰ ریالی (قابل تبدیل به سهام عادی) است که به بهای هر سهم ۱,۳۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱ صاحبان سهام ممتاز سهام خود را به سهام عادی تبدیل نمودند. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۶ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

(۲) هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۷ سهم عادی ۲۰۰ ریالی باشد.

حل:

	۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱۳۸۱/۴/۱ (۱)
	۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	
$1,000 \times 6 \times 200 =$	۱,۲۰۰,۰۰۰	سهام عادی	
	۱۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی	
	۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل تبدیل	۱۳۸۱/۴/۱ (۲)
	۳۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل تبدیل	
	۱۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته	
$1,000 \times 7 \times 200 =$	۱,۴۰۰,۰۰۰	سهام عادی	

سهام ممتاز قابل بازخرید

برخی از سهام ممتاز دارای ویژگی قابلیت بازخرید می‌باشند. در مواردی که سهام ممتاز به اختیار صادرکننده قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن سهام ممتاز قابل بازخرید قبل از سررسید گفته می‌شود و در مواردی که سهام ممتاز به اختیار دارنده آن قابل بازخرید می‌باشد اصطلاحاً به آن سهام ممتاز قابل بازخرید می‌گویند. از نظر نحوه عمل حسابداری هیچ‌گونه تفاوتی بین این دو وجود ندارد.

- هنگامی که سهام ممتاز با خرید می شود حساب " سرمایه - سهام ممتاز قابل با خرید " و صرف سهام مرتبط با آن بدهکار شده و حساب وجوه نقد بستانکار می گردد؛
- الف - در صورتی که وجوه نقد پرداخت شده بیشتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه التفاوت به بدهکار حساب " سود و زیان انباشته " منظور می شود، و
- ب - در صورتی که وجوه نقد پرداخت شده کمتر از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، مابه التفاوت به بستانکار حساب " صرف حاصل از با خرید سهام ممتاز " منظور می گردد.

مثال ۹-۳ - شرکت فروغ دارای ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی قابل با خرید است که به بهای هر سهم ۲,۵۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۱ شرکت کلیه سهام قابل با خرید را با خرید نمود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۴۰۰ ریال با خرید شده باشد.

(۲) سهام مزبور به بهای هر سهم ۲,۷۰۰ ریال با خرید شده باشد.

حل:

۲,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل با خرید	۱۳۸۱/۷/۱ (۱)
۵۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل با خرید	
$1,000 \times 2,400 =$	وجوه نقد	۲,۴۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰	صرف حاصل از با خرید سهام ممتاز	

۲,۰۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز قابل با خرید	۱۳۸۱/۷/۱ (۲)
۵۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز قابل با خرید	
۲۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته	
$1,000 \times 2,700 =$	وجوه نقد	۲,۷۰۰,۰۰۰

حسابداری تغییرات در سرمایه شرکت سهامی بعد از تأسیس^۱

در مواردی که شرکت های سهامی نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند سرمایه آنها افزایش و در مواردی که سرمایه آنها بیش از میزان مورد نیاز باشد سرمایه آنها کاهش می یابد. به طور کلی، تغییرات سرمایه در شرکت های سهامی تابع مقررات و الزامات قانونی است و به دو دسته کلی زیر تقسیم می شود:

۱- افزایش سرمایه

۲- کاهش سرمایه

۱- مواد ۱۵۷ تا ۱۹۸ اصلاحیه قانون تجارت مصوب اسفندماه ۱۳۲۷ راجع به تغییرات در سرمایه شرکت های سهامی است.

افزایش سرمایه

واحد های تجاری برای گسترش فعالیت های خود یا بازپرداخت بدهی های خود نیاز به منابع مالی جدید دارند. یکی از راه های تأمین منابع مالی افزایش سرمایه است. جهت افزایش سرمایه، هیأت مدیره باید گزارش توجیهی در این زمینه تهیه و همراه با گزارش بازرس قانونی برای تصویب به مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام تسلیم نماید. افزایش سرمایه معمولاً به یکی از روش های زیر صورت می گیرد:

۱- صدور سهام جدید و پرداخت مبلغ اسمی سهام به طور نقد - در این گونه موارد، صاحبان سهام شرکت به نسبت سهامی که مالکند در خرید سهام جدید حق تقدم دارند. بدین منظور شرکت ها پس از تصویب افزایش سرمایه توسط مجمع عمومی فوق العاده، گواهی نامه ای صادر و برای هر یک از سهامداران ارسال می نمایند که اصطلاحاً به آن "گواهی نامه حق تقدم خرید سهام" می گویند. در این گواهی نامه تعداد سهام قابل خرید و نیز قیمت خرید هر سهم (معمولاً به قیمت اسمی) نوشته شده و دارنده آن می تواند تعداد سهام مذکور را با قیمت تعیین شده در زمان معین خریداری نماید.

هنگامی که شرکت گواهی نامه حق تقدم خرید سهام را صادر می کند هیچ گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی گیرد، اما زمانی که سهامداران از امتیاز حق تقدم خرید سهام خود استفاده نموده و اقدام به واریز وجه نقد به حساب بانکی شرکت می نمایند ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

×	وجوه نقد	}
×	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	

چنانچه سهامداران ظرف مهلت مقرر از حق تقدم خود استفاده نکنند حسب مورد تمام یا باقی مانده سهام جدید از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته می شود و وجه حاصله به بستانکاری سهامداران مذکور منظور می شود. توضیح این که مبلغ اسمی سهام های مذکور نیز از خریداران اخذ و به حساب بانکی شرکت واریز می گردد.

پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت ها، افزایش سرمایه به صورت زیر در دفاتر ثبت می گردد:

×	وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه	}
×	سرمایه - سهام عادی	

لازم به توضیح است که چنانچه بین تاریخ صدور حق تقدم خرید سهام و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت ها صورت های مالی تهیه گردد، مانده حساب "وجوه واریزی بابت افزایش سرمایه" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود.

۲- تبدیل مطالبات نقدی حال شده اشخاص از شرکت به سهام جدید - این روش معمولاً در حالتی انجام می گیرد که به علت پایین بودن میزان نقدینگی، شرکت قادر به بازپرداخت بدهی های خود نمی باشد. در این گونه موارد، با طلبکاران

۱- طبق ماده ۱۶۶ اصلاحیه قانون تجارت، مهلتی که طی آن سهامداران می توانند حق تقدم خود را در خرید سهام جدید اعمال کنند کمتر از شصت روز، از روزی که برای پذیره نویسی تعیین می شود، نخواهد بود.

حسابداری سهام

شرکت توافق می شود که طلب خود را به سهام شرکت تبدیل نمایند. در این حالت ممکن است سهام جدید با صرف حسابداران واگذار شود. در هر حال ثبت حسابداری آن (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکتها) به صورت زیر می باشد:

- x حساب های پرداختی
- x سرمایه - سهام عادی
- x صرف سهام عادی

۳- انتقال سود انباشته، صرف سهام یا اندوخته ها (بجز اندوخته قانونی) به سرمایه شرکت - در این گونه موارد، نیاز نیست پذیره نویسی نبوده و صاحبان سهام موجود بدون پرداخت وجه به نسبت سهامی که مالکند در افزایش سرمایه سهم می شوند. در این حالت (پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکتها)، ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد

- x سود و زیان انباشته
- x اندوخته ها
- x صرف سهام عادی
- x سرمایه - سهام عادی

۴- تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی - یکی دیگر از راه های افزایش سرمایه، تبدیل اوراق قرضه به سهام عادی است که در فصل دوم مورد بحث قرار گرفت.

۵- افزایش سرمایه از طریق بالا بردن مبلغ اسمی سهام موجود - در این روش، سهام قبلی باطل گردیده و به جای آن سهام جدید با ارزش اسمی بالاتری واگذار می شود. این روش برای افزایش سرمایه بسیار نادر و حتی غیر ضروری است. به جای آن شرکت می تواند سهام جدید صادر کند.

پاره سهم

تعداد سهام برخی از سهامداران ممکن است به گونه ای باشد که هنگام افزایش سرمایه (و یا هنگام توزیع سود سهمی که قبلاً مورد بحث قرار گرفت) نتوانند تعداد معینی سهام را به طور کامل خریداری نمایند. برای مثال، در صورتی که شرکت معادل ۴۰ درصد افزایش سرمایه بدهد، سهامداری که تعداد ۹۱۸ سهم را در اختیار دارد محق به خرید ۳۶۷/۲ سهم اضافی به قیمت تعیین شده می باشد، اما قانون تجارت اجازه صدور پاره سهم (یعنی کسری از یک سهم) را نمی دهد. در این گونه موارد، پاره سهم های ایجاد شده به طور یکجا از طریق بورس اوراق بهادار (در صورتی که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد) و یا از طریق مزایده عرضه و به متقاضیان فروخته شده و وجه حاصل از فروش به بستانکاری سهامداران منظور می گردد.

مثال ۱۰-۳- سرمایه شرکت شهره متشکل از ۱,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی سهامداران به میزان ۲۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. بدین منظور در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۵ گواهی نامه حق تقدم خرید سهام صادر و برای کلیه سهامداران ارسال گردید.

۱- طبق ماده ۱۵۹ اصلاحیه قانون تجارت، افزایش سرمایه از طریق بالا بردن مبلغ اسمی سهام موجود در صورتی که برای صاحبان سهام ایجاد نموده شود منوط به موافقت کلیه سهامداران است.

تا تاریخ ۱۳۸۱/۴/۲۵ کلیه سهامداران از حق تقدم خود استفاده نموده و وجه افزایش سرمایه را به حساب بانکی شرکت واریز نمودند. متعاقباً در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۱۰ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۲۰۰,۰۰۰	وجه نقد	۱۳۸۱/۴/۲۵
۲۰۰,۰۰۰	وجه واریزی بابت افزایش سرمایه	
۲۰۰,۰۰۰	وجه واریزی بابت افزایش سرمایه	۱۳۸۱/۵/۱۰
۲۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی	

کاهش سرمایه

کاهش سرمایه در شرکت‌های سهامی ممکن است به یکی از دو صورت زیر باشد:

- ۱- کاهش اجباری
- ۲- کاهش اختیاری

کاهش اجباری

کاهش اجباری سرمایه در دو حالت زیر اتفاق می‌افتد:

۱- برائت زیان‌های وارده - طبق ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت، در صورتی که برائت زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود، هیئت مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را تشکیل دهد تا موضوع انحلال یا بقای شرکت به شور و رأی گذاشته شود. هرگاه مجمع مزبور به انحلال شرکت رأی ندهد باید در همان جلسه سرمایه شرکت را به مبلغ موجود کاهش دهد. در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام عادی	}
x	سود و زیان انباشته	

۲- تأخیر در اجرای تعهد صاحبان سهام - طبق ماده ۳۳ اصلاحیه قانون تجارت، مبلغ پرداخت نشده سهام (سهام تعهد شده) باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه (حداکثر پنج سال) مطالبه شود. در صورتی که ظرف مهلت قانونی مبلغ تعهد شده توسط سهامداران پرداخت نشود باید سرمایه شرکت تا میزان مبلغ پرداخت شده کاهش یابد. در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام پذیره‌نویسی شده	}
x	تعهد صاحبان سهام	

کاهش اختیاری

در مواردی که سرمایه شرکت بیش از میزان مورد نیاز باشد مجمع عمومی فوق‌العاده می‌تواند به پیشنهاد هیئت مدیره در مورد کاهش اختیاری سرمایه اتخاذ تصمیم نماید، مشروط بر آن‌که برائت کاهش سرمایه، به تساوی حقوق صاحبان سهام لطمه‌ای وارد نشود. کاهش اختیاری سرمایه معمولاً از طریق کاهش ارزش اسمی سهام به نسبت مساوی و تأدیه مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحب آن صورت می‌پذیرد. در این حالت ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x	سرمایه - سهام عادی	}
x	وجه نقد	

پیوست: حسابداری سهام خزانه

سهام خزانه عبارت از سهامی است که توسط یک شرکت صادر شده و مجدداً توسط همان شرکت تحصیل گردیده و هنوز به فروش نرسیده و یا به طور رسمی ابطال نگردیده است. خرید سهام خزانه منجر به کاهش تعداد سهام صادره نمی‌شود، اما تعداد سهام در دست سهامداران را کاهش می‌دهد.

اگر چه سهام خزانه برخی از نشانه‌های یک دارایی را دارا می‌باشد، اما به عنوان یک دارایی تلقی نمی‌شود، زیرا اصولاً سهام خزانه دارای حق رأی نیست و سود سهام نیز به آن تعلق نمی‌گیرد، به همین دلیل در ترازنامه به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

روش‌های حسابداری سهام خزانه

برای ثبت مبادلات سهام خزانه دو روش حسابداری وجود دارد که عبارتند از:

۱- روش بهای تمام شده

۲- روش ارزش اسمی

هرچند در وضعیت‌های مشابه جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام تحت هر یک از روش‌های فوق یکسان است، اما نتایج حاصل از بکارگیری هر یک از دو روش در مورد اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام متفاوت است.

روش بهای تمام شده

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- هنگام تحصیل سهام خزانه - سهام خزانه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده در حساب‌ها ثبت می‌شود.

۲- هنگام فروش سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل

مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می‌شود؛ و

الف - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به حسابی تحت

عنوان "صرف سهام خزانه" بستانکار می‌شود.

ب - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از بهای تمام شده آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام

خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار

کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳- هنگام ابطال سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام و

صرف سهام، به نسبت مقداری که ابطال گردیده است، بدهکار شده و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار

می‌شود و هرگونه تفاوت بین مبالغ مزبور؛

۱- در صورتی که خرید سهام خزانه در تاریخ‌های مختلف و با نرخ‌های متفاوت صورت گرفته و تنها بخشی از آن به فروش رسیده باشد، بهای تمام شده سهام

خزانه فروخته شده بر مبنای میانگین بهای تمام شده مجموع سهام خزانه محاسبه می‌شود.

الف - در صورتی که مانده بستانکار باشد به حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که مانده بدهکار باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

مثال ۱۱-۳- حقوق صاحبان سهام شرکت شهریار در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ به شرح زیر است:

ریال	
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی (۵,۰۰۰ سهم)	۵,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۲,۰۰۰,۰۰۰

مبادلات مرتبط با سهام خزانه در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

۱۳۸۱/۳/۱۵ خرید ۱,۰۰۰ سهم از سهام شرکت به قیمت هر سهم ۱,۷۰۰ ریال به عنوان سهام خزانه

۱۳۸۱/۴/۲۰ فروش ۳۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۷۵۰ ریال

۱۳۸۱/۵/۲۵ فروش ۲۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال

۱۳۸۱/۶/۳۱ ابطال رسمی باقی مانده سهام خزانه

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش بهای تمام شده

حل:

$1,000 \times 1,700 =$	۱,۷۰۰,۰۰۰	سهام خزانه ۱۳۸۱/۳/۱۵
	۱,۷۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
$300 \times 1,750 =$	۵۲۵,۰۰۰	وجوه نقد ۱۳۸۱/۴/۲۰
$300 \times 1,700 =$	۵۱۰,۰۰۰	سهام خزانه
	۱۵,۰۰۰	صرف سهام خزانه
$200 \times 1,600 =$	۳۲۰,۰۰۰	وجوه نقد ۱۳۸۱/۵/۲۵
	۱۵,۰۰۰	صرف سهام خزانه
	۵,۰۰۰	سود و زیان انباشته
$200 \times 1,700 =$	۳۴۰,۰۰۰	سهام خزانه
$500 \times 1,000 =$	۵۰۰,۰۰۰	سهام عادی ۱۳۸۱/۶/۳۱
$1,000,000 \times \frac{500}{5,000} =$	۱۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۲۵۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
$500 \times 1,700 =$	۸۵۰,۰۰۰	سهام خزانه

روش ارزش اسمی

عملیات حسابداری سهام خزانه در روش ارزش اسمی نیز همانند روش بهای تمام شده در سه مرحله به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱- هنگام تحصیل سهام خزانه - هنگام خرید سهام خزانه، حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خریداری شده و حساب صرف سهام، به نسبت مقداری که خریداری شده است، بدهکار شده و حساب وجوه نقد معادل قیمت خرید بستانکار می‌شود؛ و

الف - در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام کمتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از جمع ارزش اسمی و مبلغ صرف سهام بیشتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۲- هنگام فروش سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به فروش سهام خزانه می‌نماید، حساب وجوه نقد معادل مبلغ خالص دریافتی بابت فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه معادل ارزش اسمی سهام خزانه فروخته شده بستانکار می‌شود؛ و

الف - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به بستانکار حساب صرف سهام خزانه منظور می‌شود.

ب - در صورتی که مبلغ حاصل از فروش سهام خزانه از ارزش اسمی آن کمتر باشد، چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد این حساب بدهکار می‌شود و اگر مانده حساب مزبور برای جذب تمامی مبالغ بدهکار کفایت نکند، مازاد به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می‌شود.

۳- هنگام ابطال سهام خزانه - در مواردی که واحد تجاری اقدام به ابطال سهام خزانه می‌نماید، حساب سرمایه سهام بدهکار شده و حساب سهام خزانه بستانکار می‌شود و چون صرف سهام در هنگام خرید سهام خزانه حذف شده و حساب سهام خزانه به ارزش اسمی نگهداری می‌شود، لذا هیچ‌گونه تفاوتی ایجاد نخواهد شد.

مثال ۱۲-۳ با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۱-۳،

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به روش ارزش اسمی

حل:

$1,000 \times 1,000 =$	۱,۰۰۰,۰۰۰	سهام خزانه ۱۳×۱/۳/۱۵
$1,000,000 \times \frac{1,000}{5,000} =$	۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
	۵۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
		وجوه نقد
$1,000 \times 1,700 =$	۱,۷۰۰,۰۰۰	

	۵۲۵,۰۰۰	سهم خزانه	۱۳۱/۴/۲۰ وجوه نقد
$300 \times 1,750 =$			
	۳۰۰,۰۰۰	سهم خزانه	
$300 \times 1,000 =$			
	۲۲۵,۰۰۰	صرف سهام خزانه	
			۱۳۱/۵/۲۵ وجوه نقد
$200 \times 1,600 =$	۳۲۰,۰۰۰		
		سهم خزانه	
$200 \times 1,000 =$	۲۰۰,۰۰۰		
		صرف سهام خزانه	
	۱۲۰,۰۰۰		
			۱۳۱/۶/۳۱ سهام عادی
$500 \times 1,000 =$	۵۰۰,۰۰۰		
		سهم خزانه	
	۵۰۰,۰۰۰		

پرسش‌های چهارگزینه‌ای

۱- مانده‌های زیر در پایان سال ۱۳۱ از دفاتر شرکتی استخراج شده است:

میلیون ریال

- ۵ سرمایه سهام عادی
- ۱ صرف سهام عادی
- ۳ سود انباشته
- ۲ تعهد صاحبان سهام

در ترازنامه پایان سال ۱۳۱، سرمایه پرداخت شده چند میلیون ریال گزارش می‌شود؟

- ۳ (۱)
- ۴ (۲)
- ۶ (۳)
- ۷ (۴)

۲- شرکت سهامی الف تعداد ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی در قبال تحصیل یک قطعه زمین از شرکت ب منتشر نمود. سهام شرکت الف در بازار بورس به صورت فعال معامله می‌شود و قیمت بازار هر سهم در این تاریخ ۱,۴۰۰ ریال است. ارزش متصفانه زمین تحصیل شده ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. در دفاتر الف و ب حساب زمین و سرمایه‌گذاری در سهام به ترتیب چند میلیون ریال بدهکار می‌شوند؟

- ۷/۵-۷ (۱)
- ۷/۵-۷ (۲)
- ۷-۷/۵ (۳)
- ۷-۷ (۴)

۳- هزینه‌های تأسیس و صدور سهام:

- (۱) از صرف سهام کسر می‌شود.
- (۲) به عنوان هزینه دوره تلقی می‌شود.
- (۳) به حساب دارایی نامشهود منظور و طی مدت ۲۰ سال مستهلک می‌شود.
- (۴) به حساب هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی منظور و طی مدت ۵ سال مستهلک می‌شود.

۱۵- ثبت زیر در ارتباط با تحصیل ۵۰۰ سهم عادی در دفتر روزنامه شرکت سهامی فرناز انجام شده است:

سهم خزانه	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۳۰۰,۰۰۰
صرف سهام خزانه	۱۰۰,۰۰۰
سود و زیان انباشته	۱۰۰,۰۰۰
وجوه نقد	۱,۰۰۰,۰۰۰

با توجه به اطلاعات فوق، کدامیک از موارد زیر صحیح است؟

روش حسابداری سهام خزانه	قیمت اولیه صدور سهام	
ارزش اسمی	۱,۶۰۰ ریال	(۱)
بهای تمام شده	۱,۶۰۰ ریال	(۲)
ارزش اسمی	۱,۸۰۰ ریال	(۳)
قابل تعیین نیست	۱,۸۰۰ ریال	(۴)

مسائل

۳-۱- شرکت افشین در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۵ تأسیس گردیده و در همان تاریخ ۳,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۱,۵۰۰ ریالی خود را به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۵ و تهیه بخش حقوق صاحبان سهام، با فرض این که:

(۱) سهام عادی و ممتاز به ارزش اسمی به فروش رسیده باشند.

(۲) هر سهم عادی به مبلغ ۱,۲۰۰ ریال و هر سهم ممتاز به مبلغ ۲,۰۰۰ ریال به فروش رسیده باشند.

۳-۲- شرکت اشکان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱۵ تصمیم به فروش ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی خود به مبلغ هر سهم ۱,۲۰۰ ریال گرفت. رویدادهای زیر در ارتباط با سهام به وقوع پیوسته است:

۱- کلیه سهام پذیره‌نویسی و ۴۰ درصد آن نقداً پرداخت و مابقی توسط پذیره‌نویسان تعهد گردید.

۲- شرکت به اطلاع سهامداران رساند که نسبت به ایفای تعهدات خود مبادرت نمایند.

۳- کلیه پذیره‌نویسان به استثنای آقای الف که تعداد ۲۰۰ سهم را تعهد نموده بود به تعهدات خود عمل نمودند.

۴- با توجه به شرایط پذیره‌نویسی، سهام آقای الف به مبلغ هر سهم ۱,۲۵۰ ریال به فروش رسید و مبلغ ۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه فروش مجدد پرداخت گردید.

۵- طلب آقای الف پرداخت گردید.

۶- ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳-۳- شرکت آرش در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ با آورده نقدی و غیرنقدی صاحبان سهام به شرح زیر تشکیل شد:

آورده‌های نقدی و غیرنقدی			
وجه نقد	زمین	ساختمان	تجهیزات
ریال	ریال	ریال	ریال
آقای A	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	
آقای B	۲۰۰,۰۰۰		
آقای C	۴۰۰,۰۰۰		۴۰۰,۰۰۰
آقای D	۲۰۰,۰۰۰		
	<u>۸۰۰,۰۰۰</u>	<u>۵۰۰,۰۰۰</u>	<u>۴۰۰,۰۰۰</u>

آورده‌های فوق ۴۰ درصد کل سرمایه بوده و مابقی سرمایه در تعهد صاحبان سهام می‌باشد. رویدادهای زیر نیز در سال ۱۳۸۱ به وقوع پیوسته است:

۱۳۸۱/۵/۱۵ شرکت ۶۰ درصد مبلغ تعهد شده صاحبان سهام را مطالبه و مهلت دو ماهه‌ای جهت پرداخت سهامداران تعیین نمود.

۱۳۸۱/۷/۱۴ کلیه سهامداران به استثنای آقای D مبلغ مطالبه شده را به حساب بانک شرکت واریز نمودند.

۱۳۸۱/۷/۲۵ پس از طی مراحل قانونی، سهام آقای D از طریق جراید به مزایده گذاشته شد. هزینه آگهی بالغ بر ۶۵,۰۰۰ ریال گردید که توسط شرکت پرداخت شد.

۱۳۸۱/۸/۱۰ سهام آقای D به مبلغ ۵۳۰,۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۱۳۸۱/۸/۱۴ چکی معادل طلب آقای D بابت سهام فروخته شده وی صادر و به ایشان تسلیم گردید.

۱۳۸۱/۸/۲۱ ورقه سهام صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

۳-۴- شرکت سیاوش تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی را جهت تحصیل یک قطعه زمین صادر نمود. ارزش دفتری

زمین در دفاتر فروشندگی ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت لازم جهت تحصیل زمین در دفتر روزنامه با توجه به هر یک از وضعیت‌های مستقل زیر:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۰۰ ریال است و ارزش منصفانه زمین در دسترس نیست.

(۲) زمین به مبلغ ۲,۷۵۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است و ارزش بازار سهام قابل تعیین نمی‌باشد.

(۳) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال است و زمین به مبلغ ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۳-۵- شرکت داریوش در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ تعداد ۳,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۱,۰۰۰ سهم ممتاز ۲,۰۰۰ ریالی را

یکجا به مبلغ ۷,۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد به فروش رساند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

(۱) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۵۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۵۰۰ ریال باشد.

(۲) ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال و ارزش بازار سهام ممتاز مشخص نباشد.

(۳) ارزش بازار هیچ‌کدام از انواع سهام مشخص نباشد.

- ۳-۶- ارزش اسمی هر سهم عادی و ممتاز شرکت بهنوش به ترتیب ۱,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰ ریال می باشد. معاملات مربوط به سهام در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر در این شرکت صورت گرفته است:
- ۱- تعداد ۲,۵۰۰ سهم ممتاز به قیمت هر سهم ۲,۸۰۰ ریال نقداً به فروش رسید و سهام مربوط صادر گردید.
 - ۲- تعداد ۴,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال پذیره نویسی شد و ۴۰ درصد بهای سهام نقداً دریافت گردید. باقی مانده بهای سهام باید در سه قسط پرداخت گردد.
 - ۳- تعداد ۱,۰۰۰ سهم عادی به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال برای مؤسسين صادر و ۷۵ درصد بهای آن دریافت شد و باقی مانده به عنوان حق الزحمه مؤسسين به منظور تاسيس شرکت تلقی گردید.
 - فروش، ارزش بازار هر سهم ممتاز ۲,۹۰۰ ریال بود.
 - ۴- اولین قسط سهام پذیره نویسی شده (موضوع بند ۲) وصول گردید.
 - ۵- تعداد ۲,۰۰۰ سهم عادی برای تحصیل ماشین آلات دست دوم صادر گردید. در تاریخ صدور ارزش دفتری ماشین آلات در دفاتر فروشنده ۲,۸۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۶۰۰ ریال بود.
- مطلوبست:

(۱) ثبت معاملات سهام در دفتر روزنامه

(۲) تهیه بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه (فرض کنید مانده سود انباشته در پایان سال ۴,۲۵۰,۰۰۰ ریال است.)

- ۳-۷- سرمایه شرکت گلنوش متشکل از ۴,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۰۰۰ ریالی و ۱۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می باشد. سود خالص ۳ سال اخیر شرکت به شرح زیر بوده است:

سال	سود خالص
	ریال
۱۳۸۱	۱,۲۰۰,۰۰۰
۱۳۸۲	۱,۸۰۰,۰۰۰
۱۳۸۳	۲,۵۰۰,۰۰۰

شرکت در هیچ یک از سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ سودی بین سهامداران تقسیم نکرده است. با فرض این که در سال ۱۳۸۳ شرکت در نظر داشته باشد کل سود سال جاری و ۵۰ درصد سود سال های قبل را بین سهامداران تقسیم کند،

مطلوبست: محاسبه سود هر گروه از سهام (سهام ممتاز و عادی) در هر یک از حالات زیر:

- (۱) سهام ممتاز بدون سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.
- (۲) سهام ممتاز با سود انباشته و بدون مشارکت در باقی مانده سود باشد.
- (۳) سهام ممتاز بدون سود انباشته و دارای حق مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.
- (۴) سهام ممتاز با سود انباشته و دارای مشارکت کامل در باقی مانده سود باشد.

۳-۸- سهام منتشر شده شرکت کورش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۱۰ درصد	۱,۰۰۰ ریالی جمع شونده	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۸ درصد	۱,۰۰۰ ریالی با حق مشارکت کامل	۲,۰۰۰ سهم
سهام عادی	۱,۰۰۰ ریالی	۶,۰۰۰ سهم

در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است. مطلوبیست: محاسبه سود هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

(۱) ۸۴۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۳) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۳-۹- سرمایه منتشر شده شرکت کیانوش به شرح زیر است:

سهام ممتاز ۸ درصد	۲,۰۰۰ ریالی جمع شونده بدون حق مشارکت در سود اضافی	۱,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۶ درصد	۱,۵۰۰ ریالی جمع شونده با حق مشارکت در ۲ درصد سود اضافی	۲,۰۰۰ سهم
سهام ممتاز ۱۲ درصد	۱,۰۰۰ ریالی غیرجمع شونده با حق مشارکت کامل در سود	۳,۰۰۰ سهم
سهام عادی	۳,۰۰۰ ریالی	۴,۰۰۰ سهم

در سه سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبیست: محاسبه سود تعلق گرفته به هر سهم برای هر گروه از سهام، با فرض این که سود سهام پیشنهادی:

(۱) ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

(۲) ۳,۷۰۰,۰۰۰ ریال باشد.

۳-۱۰- شرکت کیومرث در سنوات قبل اقدام به صدور ۲,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد ۲,۵۰۰ ریالی قابل تبدیل به سهام عادی به قیمت هر سهم ۳,۲۵۰ ریال نموده است. هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۴ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹ هنگامی که قیمت بازار هر سهم عادی ۱,۲۵۰ ریال بود، کلیه دارندگان سهام ممتاز مبادرت به تبدیل سهام خود به سهام عادی نمودند.

مطلوبیست:

(۱) انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۹

(۲) با فرض این که هر سهم ممتاز قابل تبدیل به ۳ سهم عادی باشد، ثبت روزنامه لازم را انجام دهید.

۳-۱۱- شرکت کتابیون در سنوات قبل اقدام به صدور ۳,۰۰۰ سهم ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی قابل بازخرید به اختیار شرکت نموده است. سهام مذکور در تاریخ صدور به قیمت هر سهم ۱,۴۰۰ ریال به فروش رسیده است. در تاریخ

۱۳۸۱/۸/۲۱ شرکت کلیه سهام مورد اشاره را به ازای هر سهم ۱,۶۰۰ ریال بازخرید نمود.

مطلوبیست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۸/۲۱

۳-۱۲- سرمایه شرکت کیوان (که از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می باشد) متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۲۰ مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام شرکت مذکور به منظور اتخاذ تصمیم در خصوص افزایش سرمایه تشکیل و تصویب نمود که سرمایه شرکت از محل آورده نقدی صاحبان سهام به میزان ۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال (به قیمت اسمی) افزایش یابد. در تاریخ ۱۳۸۱/۷/۲۴ برای کلیه سهامداران گواهی نامه حق تقدم خرید سهام (که در آن مهلت استفاده از حق تقدم دو ماه تعیین شده بود) صادر و ارسال شد. تا تاریخ ۱۳۸۱/۹/۲۴ (پایان مهلت استفاده از حق تقدم خرید سهام) مبلغ ۴,۶۵۰,۰۰۰ ریال (معادل ارزش اسمی ۴,۶۵۰ سهم) به حساب بانکی تعیین شده واریز گردید.

در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۲۸ حق تقدم های استفاده نشده (و پاره سهم های ایجاد شده در اثر افزایش سرمایه) به طور یکجا از طریق سازمان بورس اوراق بهادار به مبلغ خالص ۵۳۵,۰۰۰ ریال به فروش رسید. مبلغ اسمی سهام های مذکور نیز در این تاریخ از خریداران وصول و به حساب بانکی شرکت واریز شد.

در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۱۵ افزایش سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکت ها ثبت و برگه سهام حاصل از افزایش سرمایه صادر و به سهامداران تحویل گردید.

مطلوبست: انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه

۳-۱۳- سرمایه شرکت کیهان در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ متشکل از ۱۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است که به قیمت هر سهم ۱,۵۰۰ ریال صادر و به فروش رسیده است. رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

- ۱- خرید ۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۰۰ ریال
 - ۲- فروش ۶۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۶۵۰ ریال
 - ۳- واگذاری ۵۰۰ سهم از سهام خزانه در ازای تحویل یک قطعه زمین. در تاریخ مبادله، ارزش بازار هر سهم ۱,۴۰۰ ریال و ارزش متعارف زمین ۷۲۰,۰۰۰ ریال بود.
 - ۴- فروش ۴۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت هر سهم ۱,۳۰۰ ریال
 - ۵- ابطال رسمی باقی مانده سهام خزانه
- مطلوبست:

(۱) انجام ثبت های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که برای ثبت مبادلات سهام خزانه:

(الف) از روش بهای تمام شده استفاده شود.

(ب) از روش ارزش اسمی استفاده شود.

(۲) تعیین اثر هر یک از رویدادهای فوق بر عناصر صورت های مالی به شرح جدول زیر با استفاده از روش های بهای تمام شده و ارزش اسمی برای ثبت مبادلات سهام خزانه (پاسخ خود را در هر مورد به اختصار با استفاده از واژه های "افزایش"، "کاهش" و "بدون تأثیر" ارائه دهید.)

رویداد دارایی ها بدهی ها حقوق صاحبان سهام سرمایه پرداخت شده سود انباشته سود خالص

۱

۲

۳

۴

۵

فصل چهارم

حسابداری شرکت‌های سهامی

سود انباشته، اندوخته‌ها و سود سهام

سود انباشته

در شرکت‌های سهامی در پایان هر دوره مالی، پس از بستن حساب‌های موقت، مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌شود، سپس بخشی از مانده این حساب به اقلامی نظیر اندوخته‌ها تخصیص می‌یابد و بخشی از آن به عنوان سود سهام بین سهامداران توزیع می‌گردد. بنابراین مانده سود انباشته در پایان هر دوره مالی عبارت از مجموع سود خالص دوره جاری و دوره‌های مالی قبل شرکت منهای سودهای توزیع شده و مبالغ تخصیص یافته به اندوخته‌ها می‌باشد. سود انباشته به عنوان آخرین رقم در بخش حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود^۱. متداول‌ترین اقلامی که موجب افزایش یا کاهش سود انباشته می‌شوند در حساب T، در زیر نشان داده شده است.

سود و زیان انباشته

x	۱- سود خالص	x	۱- زیان خالص
x	۲- تعدیلات سنواتی	x	۲- تعدیلات سنواتی
		x	۳- اندوخته‌ها
		x	۴- سود سهام

اندوخته‌ها

اصطلاح اندوخته در حسابداری برای توصیف محدودیت در توزیع سود انباشته بین صاحبان سهام به کار گرفته می‌شود. به عبارت دیگر اندوخته بخشی از سود قابل تخصیص می‌باشد که بین صاحبان سهام تقسیم نشده و در واحد تجاری باقی می‌ماند. محدودیت در توزیع سود انباشته ممکن است ناشی از موارد زیر باشد:

۱- محدودیت‌های قانونی - طبق ماده ۱۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، هیئت مدیره مکلف است هر سال ۵ درصد از سود

^۱ در صورتی که مانده حساب سود و زیان انباشته بدهکار باشد اصطلاحاً "زیان انباشته" نامیده می‌شود که به عنوان یک رقم کاهنده در بخش حقوق صاحبان سهام گزارش می‌شود.

خالص را به عنوان اندوخته قانونی موضوع نماید. منظور نمودن اندوخته مذکور تا زمانی که به ۱۰ درصد سرمایه شرکت برسد، الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نبوده و تا زمان انحلال شرکت قابل تقسیم بین سهامداران نمی باشد.

۲- محدودیت های قراردادی - گاهی اوقات مفاد قراردادها به گونه ای است که مستلزم تخصیص بخشی از سود انباشته به عنوان اندوخته می باشد، مانند اندوخته وجوه استهلاکی برای بازخرید اوراق قرضه.

۳- سایر محدودیت ها - در برخی موارد به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت های آتی شرکت، بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بخشی از سود انباشته برای اهداف خاصی کنار گذاشته می شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته اختیاری" می گویند، مانند اندوخته توسعه دارایی های ثابت.

هنگام تخصیص سود انباشته به اندوخته ها، حساب سود و زیان انباشته معادل مبلغ تخصیص یافته بدهکار شده و حساب اندوخته مورد نظر (اندوخته قانونی، اندوخته توسعه و تکمیل و ...) بستانکار می شود. از نظر مقاصد گزارشگری مالی نیز هر یک از اندوخته ها به طور جداگانه در ترازنامه و گردش حساب سود (زیان) انباشته گزارش می شود. لازم به توضیح است که تخصیص سود انباشته به اندوخته ها تأثیری بر جمع حقوق صاحبان سهام و دارایی های واحد تجاری ندارد، زیرا اندوخته ها و سود انباشته هر دو از اقلام تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می باشند.

مثال ۱-۴ - سود و زیان انباشته شرکت فرخناز در ابتدای سال ۱۳۸۱ دارای مانده بدهکاری معادل ۳۵۰,۰۰۰ ریال بوده است. سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۸۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۲۵ تصویب نمود که معادل ۵ درصد سود خالص به عنوان اندوخته قانونی و مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال برای توسعه کارخانه تخصیص یابد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی
حل:

	۲۴۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته	۱۳۸۲/۴/۲۵
	۴۰,۰۰۰	اندوخته قانونی	
$۸۰۰,۰۰۰ \times 5\% =$	۲۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل	

سود سهام

سود سهام بخشی از منافع واحد تجاری است که بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان سهام بین سهامداران تقسیم می شود.^۱ سود سهام هنگامی به عنوان بدهی قطعی (سود سهام پرداختنی) در دفاتر شناسایی می شود که

۱- طبق ماده ۹۰ اصلاحیه قانون تجارت، شرکت های سهامی در صورت وجود سود قابل تقسیم، ملزم به تقسیم حداقل ۱۰ درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام می باشند. طبق ماده ۲۳۹ قانون مزبور سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص سال مالی شرکت منهای زیان های سال های مالی قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته های اختیاری بعلاوه سود قابل تقسیم سال های قبل که تقسیم نشده است.

مجمع عمومی صاحبان سهام پرداخت آن را تصویب (اعلام) نماید و تا زمانی که مجمع عمومی پرداخت آن را تصویب نکرده باشد، هیچ‌گونه تعهدی در مورد پرداخت سود برای شرکت ایجاد نخواهد شد. لازم به ذکر است که سود سهام به سهامدارانی تعلق می‌گیرد که در تاریخ تشکیل مجمع عمومی مالک سهام باشند و نام آن‌ها در دفتر ثبت سهام شرکت به ثبت رسیده باشد.

انواع روش‌های توزیع سود سهام

سود سهام را به شکل‌های زیر می‌توان بین صاحبان سهام توزیع کرد:

- ۱- سود نقدی
- ۲- سود غیرنقدی
- ۳- سود سهمی

سود نقدی

سود نقدی معمول‌ترین شکل توزیع سود بین سهامداران است. در خصوص توزیع سود نقدی سهام، باید سه مقطع تاریخی زیر را مورد توجه قرار داد:

- ۱- تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره - در تاریخ پیشنهاد سود سهام توسط هیئت مدیره (که همان تاریخ ترازنامه است)، هیچ‌گونه ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد و تنها موضوع در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا می‌شود.
- ۲- تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی - در تاریخ تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x سود و زیان انباشته

x سود سهام پرداختنی

- ۳- تاریخ پرداخت سود سهام - طبق ماده ۲۴۰ اصلاحیه قانون تجارت، سود سهام تصویب شده توسط مجمع عمومی باید حداکثر ظرف مدت ۸ ماه از تاریخ تصویب به سهامداران پرداخت شود. در تاریخ پرداخت، ثبت زیر در دفاتر صورت می‌گیرد:

x سود سهام پرداختنی

x وجوه نقد

مثال ۲-۴- سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره شرکت شادی برای سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال است. مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۳/۱۸ تشکیل و پرداخت مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال سود نقدی را تصویب نمود. این سود در تاریخ ۱۳۸۲/۷/۳۰ به سهامداران پرداخت گردید. مطلوب است: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

	۱۳۸۱/۱۲/۲۹	ثبتی در دفاتر صورت نمی‌گیرد.
۶۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۳/۱۸	سود و زیان انباشته
۶۰۰,۰۰۰		سود سهام پرداختنی
۶۰۰,۰۰۰	۱۳۸۲/۷/۳۰	سود سهام پرداختنی
۶۰۰,۰۰۰		وجوه نقد

سود غیر نقدی

در اغلب موارد سود سهام به صورت نقدی بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد، اما گاهی اوقات واحدهای تجاری به دلیل کمبود نقدینگی ممکن است سود سهام را به شکل دارایی‌های غیر نقدی نظیر موجودی کالا بین صاحبان سهام توزیع نمایند که اصطلاحاً به آن سود سهام غیر نقدی اطلاق می‌شود. در این‌گونه موارد، واحد تجاری باید دارایی‌های غیر نقدی را در تاریخ اعلام سود سهام بر مبنای ارزش متعارف ارزیابی نموده و تفاوت بین ارزش دفتری و ارزش متعارف دارایی را به عنوان سود یا زیان حاصل از واگذاری دارایی شناسایی و قبل از ثبت سود سهام تصویب شده در دفاتر ثبت نماید. توضیح این‌که هرگونه افزایش یا کاهش در ارزش بازار دارایی‌های مذکور از تاریخ تصویب سود سهام تا تاریخ پرداخت آن متوجه سهامداران بوده و از این بابت ثبتی در حساب‌های شرکت صورت نمی‌گیرد.

مثال ۳-۴- در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۲۰ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت شهاب تصویب نمود که موجودی مواد اولیه مزاد بر نیاز شرکت به عنوان سود غیر نقدی بین صاحبان سهام توزیع گردد. در این تاریخ ارزش دفتری موجودی مواد اولیه ۵۰۰,۰۰۰ ریال و ارزش بازار آن ۶۰۰,۰۰۰ ریال بود. این سود غیر نقدی در تاریخ ۱۳۸۱/۵/۲۰ بین سهامداران توزیع گردید.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۱۰۰,۰۰۰	موجودی مواد اولیه ۱۳۸۱/۳/۲۰
۱۰۰,۰۰۰	سود حاصل از واگذاری موجودی‌ها
۶۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته
۶۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی
۶۰۰,۰۰۰	سود سهام پرداختنی ۱۳۸۱/۵/۲۰
۶۰۰,۰۰۰	موجودی مواد اولیه

سود سهمی

سود سهمی که سهام جایزه نیز نامیده می‌شود، سودی است که به صورت سهام از محل سود انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها (به استثنای اندوخته قانونی)، به نسبت تعداد سهام قبلی، بین سهامداران توزیع می‌گردد. به بیان دیگر می‌توان گفت که توزیع سود سهمی همان افزایش سرمایه از محل سود انباشته یا صرف سهام یا اندوخته‌ها است.

توزیع سود به شکل سهام هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها، بدهی‌ها و یا جمع حقوق صاحبان سهام ایجاد نمی‌کند و تنها موجب تغییر در اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام می‌شود. با توجه به این‌که در اثر اعلام سود سهمی تعداد سهام صادره افزایش می‌یابد، در نتیجه ارزش دفتری هر سهم و همچنین قیمت بازار هر سهم کاهش خواهد یافت. هنگامی که سود سهمی اعلام می‌شود حساب سود و زیان انباشته، صرف سهام و یا اندوخته‌ها بر حسب مورد

بدهکار شده و حساب "سود سهامی قابل توزیع" بستانکار می‌گردد و پس از ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، حساب "سود سهامی قابل توزیع" به حساب "سرمایه - سهام" انتقال می‌یابد. چنانچه بین تاریخ اعلام سود سهامی و تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها، صورت‌های مالی تهیه گردد، مانده حساب "سود سهامی قابل توزیع" تحت سرفصل حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی می‌شود.

مثال ۴-۴- مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت شروین در تاریخ ۱۳۸۱/۴/۱۸ توزیع سود سهامی به میزان ۳۰ درصد از محل سود انباشته را تصویب نموده و سرمایه شرکت را از مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به ۱,۳۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳۸۱/۶/۱۲ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. ارزش بازار هر سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی شرکت در تاریخ‌های ۱۳۸۱/۴/۱۸ و ۱۳۸۱/۶/۱۲ به ترتیب ۱,۶۰۰ ریال و ۱,۳۵۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه

حل:

۳۰۰,۰۰۰	سود و زیان انباشته	۱۳۸۱/۴/۱۸
۳۰۰,۰۰۰	سود سهامی قابل توزیع	
۳۰۰,۰۰۰	سود سهامی قابل توزیع	۱۳۸۱/۶/۱۲
۳۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی	

لازم به توضیح است که سود سهامی به ارزش اسمی ثبت می‌شود.

تجزیه سهام

کاهش در ارزش اسمی هر سهم و افزایش در تعداد سهام صادره متناسب با کاهش واقع شده در ارزش اسمی هر سهم اصطلاحاً تجزیه سهام نامیده می‌شود.^۱ برای مثال، تجزیه ۱ به ۲ سهام ۱,۰۰۰ ریالی موجب می‌شود که ارزش اسمی هر سهم جدید به ۵۰۰ ریال کاهش یابد. تجزیه سهام معمولاً زمانی صورت می‌گیرد که خرید و فروش سهام شرکت در بازار رونق نداشته باشد. هنگام تجزیه سهام، سهام قبلی باطل و به جای آن سهام جدید از همان نوع و با ارزش اسمی کمتر صادر می‌شود. هنگامی که تجزیه سهام صورت می‌گیرد نیازی به انجام هیچ‌گونه ثبت حسابداری نمی‌باشد، چرا که در اثر تجزیه سهام تغییری در مبلغ سرمایه ثبت شده، صرف سهام، اندوخته‌ها و سود انباشته و همچنین جمع مبلغ حقوق صاحبان سهام صورت نمی‌گیرد و تنها ارزش اسمی هر سهم و تعداد سهام صادره تغییر می‌کند و این تغییرات نیز باید از طریق یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی افشا شود.

۱- گاهی اوقات تجزیه سهام ممکن است بدین صورت باشد که ارزش اسمی هر سهم افزایش و تعداد سهام متناسب با آن کاهش یابد که اصطلاحاً به آن تجزیه سهام معکوس گفته می‌شود. تجزیه سهام معکوس در عمل کمتر صورت می‌گیرد و معمولاً شرکت‌هایی اقدام به این کار می‌کنند که قیمت سهام آن‌ها در بازار به پایین‌ترین سطح خود رسیده باشد و با تجزیه سهام معکوس و کم کردن تعداد سهام سعی می‌کنند که قیمت بازار سهام خود را افزایش دهند.

مقایسه سود سهمی و تجزیه سهام

تأثیر سود سهمی و تجزیه سهام بر اقلام ساختار سرمایه در جدول زیر خلاصه شده است:

تجزیه سهام	سود سهمی	
افزایش می‌یابد	افزایش می‌یابد	تعداد سهام صادره
کاهش می‌یابد	تغییر نمی‌کند	ارزش اسمی هر سهم
کاهش می‌یابد	کاهش می‌یابد	ارزش دفتری هر سهم
تغییر نمی‌کند	افزایش می‌یابد	سرمایه ثبت شده
تغییر نمی‌کند	کاهش می‌یابد	سود انباشته
تغییر نمی‌کند	تغییر نمی‌کند	جمع حقوق صاحبان سهام
تغییر نمی‌کند	تغییر می‌کند	اجزای تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام

مثال ۵-۴- حقوق صاحبان سهام شرکت شراره در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۰۰۰,۰۰۰
صرف سهام عادی	۱,۰۰۰,۰۰۰
سود انباشته	۴,۰۰۰,۰۰۰

شرکت تصمیم دارد (۱) توزیع سود سهمی به میزان ۱۰۰ درصد از محل سود انباشته و یا (۲) تجزیه سهام ۱ به ۲ (یعنی ۲ سهم جدید در مقابل ۱ سهم قبلی) را تصویب نماید.

مطلوبست: مقایسه اثرات مربوط به توزیع سود سهمی و تجزیه سهام

حل:

حقوق صاحبان سهام بعد از		حقوق صاحبان سهام	
(۲) تجزیه سهام	(۱) توزیع سود سهمی	در حال حاضر	
	۶,۰۰۰,۰۰۰	۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۳,۰۰۰,۰۰۰			سرمایه - سهام عادی ۵۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۴,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۸,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۸,۰۰۰,۰۰۰</u>	<u>۸,۰۰۰,۰۰۰</u>	

ارزش دفتری هر سهم

ارزش دفتری هر سهم نشان دهنده مبلغی از خالص دارایی‌های شرکت است که به هر سهم عادی تعلق می‌گیرد و از آن برای ارزیابی ارزش ویژه شرکت استفاده می‌شود. در شرکت‌هایی که سهام آن‌ها فقط از نوع عادی می‌باشد، ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام بر تعداد سهام صادر شده به دست می‌آید، یعنی:

$$\text{ارزش دفتری هر سهم عادی} = \frac{\text{جمع حقوق صاحبان سهام}}{\text{تعداد سهام عادی}}$$

مثال ۴ - حقوق صاحبان سهام شرکت فروزان در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
۵,۰۰۰,۰۰۰	سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۱,۲۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ها
۱,۵۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۸,۷۰۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
حل:

$$۵,۰۰۰,۰۰۰ \div ۱,۰۰۰ = ۵,۰۰۰ \quad \text{تعداد سهام عادی}$$

$$\frac{۸,۷۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۱,۷۴۰ \quad \text{ارزش دفتری هر سهم عادی}$$

در شرکت‌هایی سرمایه آن‌ها متشکل از سهام عادی و سهام ممتاز می‌باشد برای محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی، ابتدا حقوق صاحبان سهام ممتاز (ارزش تصفیه سهام ممتاز^۱ بعلاوه کلیه سودهای معوق) محاسبه و از جمع حقوق صاحبان سهام کسر می‌شود، سپس حاصل بر تعداد سهام عادی صادر شده تقسیم می‌گردد، یعنی:

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

مثال ۷ - ۴ - حقوق صاحبان سهام شرکت فروزنده در ترازنامه مورخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
۱,۵۰۰,۰۰۰	سهام ممتاز ۱۲ درصد جمع شونده ۱,۰۰۰ ریالی
۴۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۴,۰۰۰,۰۰۰	سهام عادی ۲,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۶۰۰,۰۰۰	اندوخته‌ها
۲,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۹,۵۰۰,۰۰۰</u>	

با فرض این که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز ۱,۸۰۰ ریال باشد و سود سهام ممتاز برای سال جاری اعلام نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
حل:

$$۴,۰۰۰,۰۰۰ \div ۲,۰۰۰ = ۲,۰۰۰$$

تعداد سهام عادی

$$۱,۵۰۰,۰۰۰ \div ۱,۰۰۰ = ۱,۵۰۰$$

تعداد سهام ممتاز

$$۱,۵۰۰ \times ۱,۸۰۰ = ۲,۷۰۰,۰۰۰$$

ارزش تصفیه سهام ممتاز

$$۱,۵۰۰,۰۰۰ \times ۱۲\% = ۱۸۰,۰۰۰$$

سود معوق سهام ممتاز

$$\frac{۹,۵۰۰,۰۰۰ - (۲,۷۰۰,۰۰۰ + ۱۸۰,۰۰۰)}{۲,۰۰۰} = ۳,۳۱۰$$

ارزش دفتری هر سهم عادی

۱- در صورتی که برای سهام ممتاز ارزش تصفیه تعیین نشده باشد، حقوق صاحبان سهام ممتاز برابر با ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی بعلاوه صرف سهام) بعلاوه کلیه سودهای معوق آن می‌باشد.

سود هر سهم

منظور از سود هر سهم مبلغی از سود خالص شرکت است که به هر سهم عادی تعلق می‌گیرد. سود هر سهم یکی از مهمترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد شرکت توسط سهامداران و سرمایه‌گذاران بالقوه برای خرید و فروش سهام شرکت و همچنین یکی از معیارهای تعیین‌کننده ارزش بازار سهام عادی است. محاسبه سود هر سهم بستگی به ساختار سرمایه شرکت دارد. به طور کلی، ساختار سرمایه شرکت به یکی از دو صورت زیر است:

- ۱- ساختار ساده سرمایه - در صورتی که ساختار سرمایه شرکت صرفاً از سهام عادی یا سهام ممتاز غیر قابل تبدیل تشکیل شده باشد اصطلاحاً به آن ساختار ساده سرمایه گفته می‌شود.
- ۲- ساختار پیچیده سرمایه - در صورتی که ساختار سرمایه شرکت شامل سهام عادی بالقوه (نظیر سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی، اوراق قرضه و اوراق مشارکت قابل تبدیل به سهام عادی و حق تقدم خرید سهام) باشد به آن ساختار پیچیده سرمایه اطلاق می‌گردد.

محاسبه سود هر سهم در ساختار ساده سرمایه

در ساختار ساده سرمایه، تنها یک رقم به عنوان سود هر سهم محاسبه و ارائه می‌شود که اصطلاحاً به آن سود پایه (اولیه) هر سهم اطلاق می‌گردد. سود پایه هر سهم معیاری جهت اندازه‌گیری عملکرد واحد تجاری و معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت سود ایجاد شده از محل وجوه سهامداران عادی می‌باشد. همچنین هدف سود پایه هر سهم، ارائه شاخصی برای اندازه‌گیری منافع هر سهم عادی از عملکرد واحد تجاری طی دوره گزارشگری است.

برای محاسبه سود هر سهم در ساختار ساده سرمایه دو حالت وجود دارد:

- ۱- سرمایه شرکت فقط از سهام عادی تشکیل شده باشد. در این حالت سود پایه هر سهم از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$\text{سود پایه هر سهم} = \frac{\text{سود خالص}}{\text{میانگین موزون تعداد سهام عادی}}$$

- ۲- سرمایه شرکت علاوه بر سهام عادی متشکل از سهام ممتاز غیر قابل تبدیل نیز باشد. در این حالت برای محاسبه سود هر سهم ابتدا سود سهام ممتاز از سود خالص کسر شده و سپس باقی مانده بر تعداد یا میانگین موزون تعداد سهام عادی تقسیم می‌شود، یعنی:

$$\text{سود پایه هر سهم} = \frac{\text{سود سهام ممتاز} - \text{سود خالص}}{\text{تعداد یا میانگین موزون تعداد سهام عادی}}$$

در خصوص سود سهام ممتاز موارد زیر قابل ذکر است:

- الف - در صورتی که سهام ممتاز بدون سود انباشته (غیر جمع شونده) باشد، تنها در صورت اعلام سود، سود سهام ممتاز سال جاری از سود خالص کسر می‌شود.
- ب - در صورتی که سهام ممتاز با سود انباشته (جمع شونده) باشد، سود سهام ممتاز برای سال جاری، صرف نظر از اعلام یا عدم اعلام سود، از سود خالص کسر می‌شود. لازم به توضیح است که سودهای معوق سهام ممتاز در محاسبات منظور نمی‌شود.

محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره

میانگین موزون تعداد سهام عادی طی دوره با توجه به تعداد سهام و کسری از دوره جاری که سهام در دست سهامداران بوده است محاسبه می‌شود. برای این منظور تعداد سهام عادی در دست سهامداران در ابتدای دوره و تغییرات طی دوره شامل صدور سهام جدید، بازخرید و ابطال سهام، تحصیل سهام خزانه، فروش سهام خزانه، تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهامی در نظر گرفته می‌شود. لازم به توضیح است که تجزیه سهام، تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهامی عطف به ماسبق می‌شود، یعنی در هر تاریخی که این سه مورد رخ دهد فرض می‌شود که سهام از ابتدای دوره جاری در دست سهامداران بوده است.

در تعیین میانگین موزون تعداد سهام عادی در شرکت‌های سهامی عام، تاریخ ثبت افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها ملاک عمل قرار می‌گیرد. در سایر واحدهای تجاری، زمان منظور کردن سهام عادی با توجه به شرایط خاص صدور آنها تعیین می‌شود. در این رابطه بررسی دقیق محتوای رویدادهای مرتبط با صدور سهام به خصوص زمان دسترسی به منابع ناشی از افزایش سرمایه یا تسویه تعهدات مربوط از اهمیت خاصی برخوردار است. همچنین در مواردی که مابه‌ازای سهام عادی به طور کامل وصول نشده است، این سهام متناسب با مابه‌ازای دریافت‌شده، در محاسبه میانگین موزون تعداد سهام منظور می‌شود.

مثال ۸-۴- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت گودرز در ابتدای سال ۱۳۸۱ معادل ۱۲,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در طی سال به شرح زیر می‌باشد:

۱۳۸۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۰ درصد سهام قبلی

۱۳۸۱/۵/۱ اعلام و توزیع ۵۰ درصد سود سهامی

۱۳۸۱/۷/۱ تحصیل ۴,۲۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱۳۸۱/۹/۱ فروش ۲,۷۰۰ سهم از سهام خزانه

سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۷,۸۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.
مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی در سال ۱۳۸۱

(۲) محاسبه سود پایه هر سهم در سال ۱۳۸۱

حل:

تاریخ	تعداد سهام	مدت	میانگین موزون سهام
۳/۳۱ تا ۱/۱	$12,000 \times 150\% = 18,000$	$\frac{3}{12}$	۴,۵۰۰
۶/۳۱ تا ۴/۱	$18,000 + (18,000 \times 20\%) = 21,600$	$\frac{3}{12}$	۵,۴۰۰
۸/۳۰ تا ۷/۱	$21,600 - 4,200 = 17,400$	$\frac{2}{12}$	۲,۹۰۰
۱۲/۲۹ تا ۹/۱	$17,400 + 2,700 = 20,100$	$\frac{4}{12}$	۶,۷۰۰
			<u>۱۹,۵۰۰</u>

* توزیع سود سهامی ۵۰ درصدی موجب می‌گردد که تعداد سهام ۱/۵ برابر شود (۱۵۰٪ سهام قبلی شود).

سود پایه هر سهم $\frac{7,800,000}{19,500} = 400$

$$\left(12,000 + 24,000 \times \frac{3}{12} \right) \times 1/5 - 32,000 \times \frac{3}{12} + 27,000 \times \frac{4}{12} = 19,500$$

مثال ۹-۴- سرمایه شرکت سیاوش در ابتدای سال ۱۳۸۱ متشکل از اقلام زیر است:

ریال

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی (۵,۰۰۰ سهم) ۵,۰۰۰,۰۰۰

سهام ممتاز ۱۰ درصد ۱,۵۰۰ ریالی (۲,۰۰۰ سهم) ۳,۰۰۰,۰۰۰

سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و سرمایه شرکت در طی سال تغییری نداشته است.

مطلوبست: محاسبه سود پایه هر سهم در سال ۱۳۸۱

حل:

سود سهام ممتاز

$$۳,۰۰۰,۰۰۰ \times ۱۰\% = ۳۰۰,۰۰۰$$

سود پایه هر سهم

$$\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰ - ۳۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰} = ۳۴۰$$

انتشار حق تقدم خرید سهام

در مواردی که حق تقدم خرید سهام با مبلغی کمتر از ارزش بازار سهام صادر می‌شود، تنها معادل مبلغ اعمال حق تقدم، منابع یا تعهدات تغییر می‌کند و از بابت تفاوت مبلغ اعمال حق تقدم با ارزش بازار سهام در زمان تصویب افزایش سرمایه که عنصر جایزه در حق تقدم نامیده می‌شود، تغییری در منابع یا تعهدات ایجاد نمی‌شود. بنابراین در این‌گونه موارد، چنانچه حق تقدم خرید به کلیه سهامداران اعطا شود، تعداد سهام عادی استفاده شده در محاسبه سود پایه (و سود تقلیل یافته) هر سهم، برای تمام دوره‌های قبل از انتشار حق تقدم به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{\text{ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی}}{\text{ارزش بازار نظری هر سهم عادی بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی}} \times \frac{\text{تعداد سهام عادی موجود قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام}}{\text{تعداد سهام عادی}} = \text{تعداد سهام عادی محاسبه شده}$$

ارزش بازار نظری هر سهم عادی بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی به شرح زیر محاسبه

می‌شود:

$$\frac{\text{عوائد حاصل از اعمال حق تقدم} + \text{ارزش بازار سهام بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام عادی}}{\text{تعداد سهام موجود بعد از اعمال حق تقدم}}$$

مثال ۱۰-۴- سرمایه شرکت خشایار متشکل از ۵,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی است. مجمع عمومی فوق‌العاده شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۲/۱ افزایش سرمایه را از طریق انتشار حق تقدم خرید سهام (یک سهم جدید به ازای هر پنج سهم موجود) تصویب نمود. تاریخ اتمام پذیره‌نویسی ۱۳۸۲/۳/۳۱ می‌باشد. قیمت اعمال حق تقدم خرید هر سهم ۱,۰۰۰ ریال و ارزش بازار هر سهم عادی بلافاصله قبل از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام ۱,۷۲۰ ریال است. با فرض این که سود خالص شرکت در سال‌های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ به ترتیب ۱,۲۹۰,۰۰۰ ریال و ۱,۸۷۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) محاسبه سود پایه هر سهم گزارش شده سال ۱۳۸۱

(۲) محاسبه سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده سال ۱۳۸۱

(۳) محاسبه سود پایه هر سهم سال ۱۳۸۲

$$\text{ارزش بازار نظری هر سهم بلافاصله پس از تصویب انتشار حق تقدم خرید سهام} = \frac{(5,000 \times 1,720) + (1,000 \times 1,000)}{5,000 + 1,000} = 1,600$$

$$\frac{1,720}{1,600} = 1/0.75 \quad \text{عامل تعدیل}$$

تعداد سهام عادی استفاده شده در محاسبه سود پایه هر سهم برای تجدید ارائه سود سال ۱۳۸۱ معادل عنصر جایزه مورد تعدیل قرار می‌گیرد و علت محاسبه عامل تعدیل همین موضوع است.

سود پایه هر سهم گزارش شده سال ۱۳۸۱

$$1) \frac{1,290,000}{5,000} = 258$$

$$2) \frac{1,290,000}{5,000 \times 1/0.75} = 220$$

سود پایه هر سهم سال ۱۳۸۱ - تجدید ارائه شده

$$1,870,000$$

$$= 320 \quad \text{سود پایه هر سهم سال ۱۳۸۲}$$

$$\left(5,000 \times 1/0.75 \times \frac{3}{12} \right) + \left(6,000 \times \frac{9}{12} \right)$$

محاسبه سود هر سهم در ساختار پیچیده سرمایه

در ساختار پیچیده سرمایه، علاوه بر سود پایه هر سهم، باید سود تقلیل یافته هر سهم نیز محاسبه و ارائه شود. سود تقلیل یافته هر سهم با این فرض محاسبه می‌شود که دارندگان سهام عادی بالقوه، اوراق بهادار خود را به سهام عادی تبدیل کنند. لازم به توضیح است که در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم فرض می‌شود که سهام عادی بالقوه در ابتدای دوره به سهام عادی تبدیل شده است، مگر آن که تاریخ صدور اوراق قابل تبدیل در طی دوره باشد که در این صورت تاریخ صدور ملاک عمل قرار می‌گیرد.

شایان توجه است که سهام عادی بالقوه تنها باید در صورتی به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد. برای تشخیص تقلیل دهندگی یا ضد تقلیل دهندگی^۱ سهام عادی بالقوه، هر مجموعه سهام عادی بالقوه، به طور مجزا (و نه در مجموع) بررسی می‌شود و معمولاً حق تقدم خرید سهام بیشترین میزان تقلیل دهندگی را دارد.

برای محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم به ترتیب مراحل زیر طی می‌شود:

- ۱- سود پایه هر سهم با این فرض که ساختار سرمایه ساده است، محاسبه می‌گردد.
- ۲- سهام عادی بالقوه شناسایی گردیده و اثر هر یک از آنها بر سود هر سهم به طور جداگانه محاسبه می‌شود.

۳- اثر هر یک از سهام عادی بالقوه بر سود هر سهم، به ترتیب از کمترین به بیشترین اثر، مرتب می‌شود.

۱- در برخی شرایط ممکن است تبدیل سهام عادی بالقوه به سهام عادی موجب افزایش سود هر سهم شود. در این حالت سود تقلیل یافته هر سهم بیشتر از سود پایه هر سهم خواهد شد. به این ویژگی سهام عادی بالقوه اصطلاحاً ضد تقلیل گفته می‌شود. در مواردی که سود تقلیل یافته هر سهم بیش از سود پایه هر سهم می‌شود، سود تقلیل یافته معادل سود پایه هر سهم در نظر گرفته می‌شود.

۴- سود تقلیل یافته هر سهم با افزوده شدن هر یک از سهام عادی بالقوه (به ترتیب از کمترین تا بیشترین اثر) محاسبه می‌گردد. (برای این منظور بهره اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی و یا سود سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی به سود خالص در صورت فرمول محاسبه سود پایه هر سهم اضافه گردیده و در مخرج کسر، تعداد سهام عادی مرتبط با اوراق قرضه قابل تبدیل یا سهام ممتاز قابل تبدیل به میانگین موزون تعداد سهام عادی اضافه می‌شود).

۵- مرحله چهارم، تا زمانی که با ورود سهام عادی بالقوه، سود تقلیل یافته هر سهم از سود هر سهم در سطح قبلی بیشتر شود، ادامه می‌یابد.

مثال ۱۱-۴- سرمایه شرکت سهامی کوروش متشکل از ۲,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. سایر اطلاعات در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

- ۱- تعداد ۱,۵۰۰ برگ اوراق مشارکت که هر ۳ برگ قابل تبدیل به ۱ سهم عادی می‌باشد.
 - ۲- سود تضمین شده اوراق مشارکت در سال جاری مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می‌باشد.
 - ۳- سود خالص شرکت مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال و زیان عملیات متوقف شده مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال است.
- مطلوبست: محاسبه سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم در سال ۱۳۸۱

حل:

ریال	
۱,۲۵۰,۰۰۰	سود ناشی از عملیات در حال تداوم
(۲۵۰,۰۰۰)	زیان ناشی از عملیات متوقف شده
۱,۰۰۰,۰۰۰	سود خالص

$$1,250,000 \div 2,000 = 625$$

$$(250,000) \div 2,000 = (125)$$

$$1,000,000 \div 2,000 = 500$$

سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم

زیان هر سهم ناشی از عملیات متوقف شده

سود پایه هر سهم

$$1,500 \div 3 = 500$$

$$2,000 + 500 = 2,500$$

تعداد سهام عادی ناشی از تبدیل اوراق مشارکت

تعداد کل سهام عادی با قرض تبدیل اوراق مشارکت

باتوجه به این که با تبدیل اوراق مشارکت به سهام عادی، سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم از ۶۲۵ ریال به ۵۰۰ ریال (۱,۲۵۰,۰۰۰ \div ۲,۵۰۰) کاهش می‌یابد، لذا اوراق مشارکت به عنوان سهام عادی بالقوه محسوب شده و دارای اثر تقلیل دهنده می‌باشد. بنابراین داریم:

$$200,000 \times (1 - \%25) = 150,000$$

$$\frac{1,000,000 + 150,000}{2,000 + 500} = 460$$

هزینه سود تضمین شده مؤثر بر سود خالص

سود تقلیل یافته هر سهم

مثال ۱۲-۴- سرمایه شرکت سهامی داریوش در ابتدای سال ۱۳۳۱ متشکل از ۱۰۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی و ۳۰,۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد غیر قابل تبدیل ۱,۰۰۰ ریالی می باشد. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

- ۱- صدور ۷,۰۰۰ سهم ممتاز ۸ درصد جمع شونده ۸,۲۵۰ ریالی در ابتدای سال ۱۳۳۱ (هر سهم قابل تبدیل به ۵ سهم عادی)
- ۲- صدور ۴,۰۰۰ ورقه قرضه ۵,۰۰۰ ریالی ۱۰ درصد در ابتدای سال ۱۳۳۱ (هر ورقه قرضه قابل تبدیل به ۴ سهم عادی)
- ۳- صدور ۸,۰۰۰ ورقه قرضه ۵,۳۷۵ ریالی ۱۲ درصد در تاریخ ۳۱/۴/۱۳۳۱ (هر ۹ ورقه قرضه قابل تبدیل به ۲ سهم عادی)
- ۴- سود خالص شرکت در سال ۱۳۳۱ مبلغ ۲۰,۶۲۰,۰۰۰ ریال گزارش شده و نرخ مالیات بر درآمد ۲۵ درصد می باشد.
- ۵- هیچ یک از سهام عادی بالقوه در طی سال ۱۳۳۱ به سهام عادی تبدیل نشده اند.

مطلوبست: محاسبه سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم در سال ۱۳۳۱

حل:

مرحله اول

$$(30,000 \times 1,000) \times 10\% = 3,000,000 \quad \text{سود سهام ممتاز غیر قابل تبدیل}$$

$$(7,000 \times 8,250) \times 8\% = 4,620,000 \quad \text{سود سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی}$$

$$20,620,000 - (3,000,000 + 4,620,000) = 13,000,000 \quad \text{سود سهام قابل انتساب به سهام عادی}$$

$$\frac{13,000,000}{100,000} = 130 \quad \text{سود پایه هر سهم}$$

مرحله دوم

الف) سهام ممتاز ۸٪ قابل تبدیل به سهام عادی:

$$(7,000 \times 8,250) \times 8\% = 4,620,000$$

$$7,000 \times 5 = 35,000$$

$$\frac{4,620,000}{35,000} = 132$$

سود سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی
تعداد سهام عادی ناشی از تبدیل سهام ممتاز
اثر هر سهم

ب) اوراق قرضه ۱۰٪ قابل تبدیل به سهام عادی:

$$(4,000 \times 5,000) \times 10\% \times (1 - 25\%) = 1,500,000$$

$$4,000 \times 4 = 16,000$$

$$\frac{1,500,000}{16,000} = 93/75$$

هزینه بهره مؤثر بر سود خالص
تعداد سهام عادی ناشی از تبدیل اوراق قرضه
اثر هر سهم

ج) اوراق قرضه ۱۲٪ قابل تبدیل به سهام عادی:

$$(8,000 \times 5,375) \times 12\% \times \frac{1}{12} \times (1 - 25\%) = 2,580,000$$

$$8,000 \times \frac{9}{12} \times \frac{1}{12} = 24,000$$

$$\frac{2,580,000}{24,000} = 107/5$$

هزینه بهره مؤثر بر سود خالص
تعداد سهام عادی ناشی از تبدیل اوراق قرضه
اثر هر سهم

مرحله سوم - رتبه بندی اثر هر یک از سهام عادی بالقوه از کمترین به بیشترین اثر:

اثر افزایش در مخارج کسر	اثر افزایش در صورت کسر	اثر هر سهم	
۱۶,۰۰۰	۱,۵۰۰,۰۰۰	۹۳/۷۵	۱- اوراق قرضه ۱۰٪ قابل تبدیل به سهام عادی
۲۴,۰۰۰	۲,۵۸۰,۰۰۰	۱۰۷/۵	۲- اوراق قرضه ۱۲٪ قابل تبدیل به سهام عادی
۳۵,۰۰۰	۴,۶۲۰,۰۰۰	۱۳۲	۳- سهام ممتاز ۸٪ قابل تبدیل به سهام عادی

مرحله چهارم- در این مرحله سود هر سهم با افزودن هر یک از سهام عادی بالقوه محاسبه می شود: بنابراین داریم:

۱- سود تقلیل یافته هر سهم همراه با اوراق قرضه ۱۰٪

$$\frac{13,000,000 + 1,500,000}{100,000 + 16,000} = 125$$

۲- سود تقلیل یافته هر سهم همراه با اوراق قرضه ۱۰٪ و اوراق قرضه ۱۲٪

$$\frac{13,000,000 + 1,500,000 + 2,580,000}{100,000 + 16,000 + 24,000} = 122$$

۳- سود تقلیل یافته هر سهم همراه با اوراق قرضه ۱۰٪ و اوراق قرضه ۱۲٪ و سهام ممتاز قابل تبدیل ۸٪

$$\frac{13,000,000 + 1,500,000 + 2,580,000 + 4,620,000}{100,000 + 16,000 + 24,000 + 35,000} = 124$$

مرحله پنجم- با توجه به این که با ورود سهام ممتاز ۸٪ جمع شونده قابل تبدیل، سود تقلیل یافته هر سهم از ۱۲۲ ریال به ۱۲۴ ریال افزایش یافته است، می توان نتیجه گرفت که سهام ممتاز ضد تقلیل بوده و لذا در محاسبه سود تقلیل یافته هر سهم منظور نمی شود. بنابراین سود تقلیل یافته هر سهم ۱۲۲ ریال می باشد.

نحوه ارائه سود هر سهم

واحد تجاری باید سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم را برای سود خالص یا زیان ناشی از عملیات در حال تداوم (به تفکیک عملیاتی و غیر عملیاتی) و سود خالص یا زیان قابل انتساب به صاحبان سهام عادی در متن صورت سود و زیان ارائه کند. واحد تجاری باید سود پایه و تقلیل یافته هر سهم را برای تمام دوره هایی که اطلاعات آن گزارش می شود ارائه کند.

پرسش های چهارگزینه ای

۱- مانده حساب سود انباشته و اندوخته طرح و توسعه شرکت سهامی آلفا در اول دوره به ترتیب برابر ۵۰ و ۶۰ هزار ریال بوده است. اگر سود سال جاری ۴۰ هزار ریال و کل اندوخته های تخصیصی سال جاری ۵ هزار ریال باشد و شرکت تصمیم به تقسیم ۳۰ هزار ریال سود نموده که ۷۰٪ آن سهام جایزه از محل اندوخته باشد، مانده حساب سود انباشته در پایان دوره چند هزار ریال است؟

۱۳۶ (۴)

۸۱ (۳)

۷۶ (۲)

۵۵ (۱)

۲- اعلام و صدور سود سهمی سبب..... می شود.

(۱) افزایش نسبت جاری

(۲) کاهش مبلغ سرمایه در گردش

(۳) کاهش مجموع حقوق صاحبان سهام

(۴) تأثیری بر دارایی ها، بدهی ها و حقوق صاحبان سهام ندارد.

۸- در کدامیک از حالت‌های زیر نیاز به محاسبه سود اولیه و تقلیل یافته هر سهم نیست؟

- (۱) در صورت وجود سهام ممتاز جمع‌شونده
- (۲) در صورت وجود سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی
- (۳) در صورت وجود اوراق قرضه (قابل تبدیل به سهام عادی در تاریخ سررسید اوراق قرضه)
- (۴) در صورت وجود حق خرید سهام عادی برای مدیران که به تاریخ مؤثر آن کمتر از ۴ سال باقی مانده است.

۹- شرکتی در تاریخ ۱۳۸۱/۱/۱ دارای ۱۰,۰۰۰ سهم عادی و ۱,۰۰۰ برگ اوراق قرضه ده هزار ریالی ۹٪ قابل تبدیل به سهام عادی با نسبت ۱ به ۲ می‌باشد. شرکت در تاریخ ۳۱ شهریور ۱۳۸۱ تجزیه سهام با نسبت ۲ به ۳ انجام می‌دهد. سود خالص سال ۱۳۸۱ پس از کسر ۲۵٪ مالیات معادل ۱۲ میلیون ریال است. سود اولیه هر سهم برای سال ۱۳۸۱ چند ریال است؟

- (۱) ۷۴۰ (۲) ۸۰۰ (۳) ۸۸۰ (۴) ۹۶۰

۱۰- شرکت سهامی X تعداد ۲,۰۰۰ برگ سهام ممتاز ۸٪ به مبلغ اسمی ۱۰,۰۰۰ ریال که هر برگ آن قابل تبدیل به ۱۴ سهم عادی است، منتشر نموده است. تعداد سهام عادی منتشر شده ۱۲۰,۰۰۰ برگ می‌باشد. سود خالص دوره مالی ۳۷,۶۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. سود تقلیل یافته هر سهم چند ریال است؟

- (۱) ۳۰۰ (۲) ۲۸۸ (۳) ۲۶۵ (۴) ۲۳۳

مسائل

۴-۱- اطلاعات زیر در پایان سال مالی منتهی به ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ از مدارک حسابداری شرکت چنگیز استخراج شده است:

ریال

۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۱۵۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۸۰۰,۰۰۰	اندوخته توسعه و تکمیل
۱,۲۰۰,۰۰۰	سود انباشته ابتدای سال
۲,۵۰۰,۰۰۰	سود خالص (پس از کسر مالیات)

مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۴/۲۵ تشکیل و تصمیمات زیر را اتخاذ نمود:

- ۱- احتساب اندوخته قانونی طبق اصلاحیه قانون تجارت
 - ۲- تخصیص مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل
 - ۳- تقسیم مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان سود سهام
- مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در ارتباط با تصمیمات مجمع عمومی

۴-۲- ترازنامه شرکت الیاس در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال		ریال	
۱,۲۰۰,۰۰۰	بدهی‌های جاری	۱,۲۰۰,۰۰۰	موجودی نقد
۸۰۰,۰۰۰	بدهی‌های غیر جاری	۲,۳۰۰,۰۰۰	سایر دارایی‌های جاری
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی	۳,۲۰۰,۰۰۰	دارایی‌های ثابت مشهود
۱,۵۰۰,۰۰۰	سود انباشته	۱,۸۰۰,۰۰۰	سایر دارایی‌های غیر جاری
<u>۸,۵۰۰,۰۰۰</u>		<u>۸,۵۰۰,۰۰۰</u>	

مطلوبست:

(۱) تعیین حداکثر مبلغی که به عنوان سود نقدی می‌توان پرداخت کرد.

(۲) با فرض آن که سود سهام پیشنهادی هیئت مدیره به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به تصویب مجمع عمومی

صاحبان سهام برسد، ثبت‌های روزنامه را در تاریخ‌های زیر ارائه دهید:

الف) تاریخ پیشنهاد سود سهام

ب) تاریخ تصویب سود سهام

ج) تاریخ پرداخت سود سهام

۴-۳- شرکت یوسف به دلیل آن‌که از لحاظ نقدینگی در مضیقه بود تصمیم گرفت تعداد ۵,۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت یعقوب را که بهای تمام شده آن ۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال بود به عنوان سود غیر نقدی بین صاحبان سهام خود توزیع کند. ارزش اسمی هر سهم شرکت یعقوب ۱,۰۰۰ ریال و قیمت بازار هر سهم آن در تاریخ تصویب سود ۲,۰۰۰ ریال است.

مطلوبست: انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ‌های تصویب سود سهام و توزیع سود سهام

۴-۴- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال	
۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۵۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۳,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۹,۵۰۰,۰۰۰</u>	

در تاریخ ۱۳۳۲/۳/۱۲ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت توزیع سود سهمی به میزان ۵۰ درصد (یعنی صدور یک سهم اضافی به ازای هر دو سهم) را تصویب نمود و سرمایه شرکت را به مبلغ ۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال افزایش داد. افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳۳۲/۴/۱۵ در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسید. قیمت بازار هر سهم عادی در تاریخهای ۱۳۳۲/۳/۱۲ و ۱۳۳۲/۴/۱۵ به ترتیب ۱,۸۰۰ ریال و ۱,۴۰۰ ریال است. مطلوبست: انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه در تاریخهای ۱۳۳۲/۳/۱۲ و ۱۳۳۲/۴/۱۵

۴-۵- حقوق صاحبان سهام شرکت مهدی در تاریخ ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۶۰۰,۰۰۰	اندوخته قانونی
۳,۲۰۰,۰۰۰	سود انباشته

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در اثر هر یک از رویدادهای زیر:

(۱) صدور سود سهمی به میزان ۲۰ درصد

(۲) تجزیه سهام ۱ به ۲

۴-۶- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هادی در تاریخ ۱۳۳۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

ریال

۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۱,۲۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۳,۲۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u>۸,۴۰۰,۰۰۰</u>	

عملیات مرتبط با حقوق صاحبان سهام در سال ۱۳۳۲ به شرح زیر است:

۱- تخصیص مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل

۲- تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال

۳- بازخرید ۵۰۰ سهم عادی از قرار هر سهم ۱,۶۰۰ ریال (روش حسابداری سهام خزانه، بهای تمام شده است).

۴- تحصیل یک قطعه زمین در ازای واگذاری ۵۰۰ سهم خزانه. در تاریخ مبادله، قیمت بازار هر سهم عادی شرکت ۱,۷۰۰ ریال و ارزش منصفانه زمین ۸۷۰,۰۰۰ ریال است.

۵- تصویب توزیع سود سهمی به میزان ۲۵ درصد

۶- تجزیه سهام ۱ به ۲

مطلوبست: انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه

۴-۷- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت هلاکو در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

ریال	
۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز ۸ درصد ۱,۰۰۰ ریالی
۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام عادی ۲,۵۰۰ ریالی
۴۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۸۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
<u>۷,۲۰۰,۰۰۰</u>	
۶۰۰,۰۰۰	اندوخته ها
۲,۰۰۰,۰۰۰	سود انباشته
<u><u>۹,۸۰۰,۰۰۰</u></u>	

با فرض این که ارزش تصفیه هر سهم ممتاز (در صورت انحلال شرکت) ۱,۵۰۰ ریال باشد و در دو سال گذشته هیچ گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،

مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹

۴-۸- بخش حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت خشایار در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹ در زیر ارائه شده است:

ریال	ریال	
	۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه - سهام ممتاز ۱۰ درصد جمع شونده ۱,۵۰۰ ریالی
	<u>۳,۰۰۰,۰۰۰</u>	سرمایه - سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی
۴,۵۰۰,۰۰۰		
	۶۰۰,۰۰۰	صرف سهام ممتاز
	<u>۳۰۰,۰۰۰</u>	صرف سهام عادی
۹۰۰,۰۰۰		
<u>۵,۴۰۰,۰۰۰</u>		
۶۰۰,۰۰۰		جمع سرمایه پرداخت شده
۱,۵۰۰,۰۰۰		اندوخته ها
۳۰۰,۰۰۰		مازاد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت
۱,۸۰۰,۰۰۰		سرمایه اهدایی
<u><u>۹,۶۰۰,۰۰۰</u></u>		سود انباشته

با فرض این که در سال های ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ هیچ گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده باشد،
مطلوبست: محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در تاریخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۹

۴-۹- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جاسم در ابتدای سال ۱۳۳۱ معادل ۶۰,۰۰۰ سهم بود. خلاصه رویدادهای مربوط به سهام در سال ۱۳۳۱ به شرح زیر است:

۱/ ۱۳۳۱/۵/۱ افزایش سرمایه به میزان ۵۰ درصد

۱/ ۱۳۳۱/۷/۱ خرید سهام خزانه به میزان ۱۵,۰۰۰ سهم

۱/ ۱۳۳۱/۱۱/۱ فروش مجدد سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳۳۱ مبلغ ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی شرکت جاسم در سال ۱۳۳۱

(۲) محاسبه سود پایه هر سهم برای سال ۱۳۳۱

۴-۱۰- تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت جسیم در ابتدای سال ۱۳۳۱ معادل ۱۲۰,۰۰۰ سهم بود. اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۳۱ به شرح زیر است:

۱/ ۱۳۳۱/۳/۱ صدور سهام جدید به میزان ۲۵ درصد سهام قبلی

۱/ ۱۳۳۱/۴/۱ تحصیل ۱۲,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

۱/ ۱۳۳۱/۷/۱ تجزیه سهام ۱ به ۲

۱/ ۱۳۳۱/۸/۱ اعلام و توزیع ۵۰ درصد سود سهمی

۱/ ۱۳۳۱/۹/۱ تحصیل ۲۴,۰۰۰ سهم به عنوان سهام خزانه

با فرض این که سود خالص سال ۱۳۳۱ مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،
مطلوبست:

(۱) محاسبه میانگین موزون تعداد سهام عادی شرکت جسیم در سال ۱۳۳۱

(۲) محاسبه سود پایه هر سهم برای سال ۱۳۳۱

۴-۱۱- سرمایه شرکت قاسم در ابتدای سال ۱۳۳۱ متشکل از اجزای زیر می باشد:

سهام ممتاز ۹ درصد ۲,۰۰۰ ریالی بدون سود انباشته ۲۵,۰۰۰ سهم

سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی ۵۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۳۱ به شرح زیر بوده است:

۱/ ۱۳۳۱/۴/۱ صدور سهام جدید به میزان ۴۰ درصد

۱/ ۱۳۳۱/۷/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۱۰,۰۰۰ سهم

۱/ ۱۳۳۱/۸/۱ صدور سود سهمی به میزان ۵۰ درصد

سود خالص سال ۱۳۳۱ مبلغ ۱۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست: محاسبه سود پایه هر سهم برای سال ۱۳۳۱، با فرض این که:

(۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

(۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

۱۲-۴- سرمایه شرکت قسیم در ابتدای سال ۱۳۴۱ متشکل از اجزای زیر می‌باشد:

سهام ممتاز ۸ درصد ۲,۵۰۰ ریالی با سود انباشته ۶۰,۰۰۰ سهم
سهام عادی ۱,۰۰۰ ریالی ۱۲۰,۰۰۰ سهم

اطلاعات مربوط به تغییرات سهام عادی در سال ۱۳۴۱ به شرح زیر بوده است:

۱۳۴۱/۳/۱ صدور سود سهمی به میزان ۷۵ درصد

۱۳۴۱/۵/۱ تحصیل سهام خزانه به میزان ۴۵,۰۰۰ سهم

۱۳۴۱/۷/۱ صدور سهام جدید به میزان ۱۲۰,۰۰۰ سهم

سود خالص سال ۱۳۴۱ مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و در دو سال گذشته (به استثنای سال جاری) هیچ‌گونه سودی بین سهامداران توزیع نشده است.

مطلوبست: محاسبه سود پایه هر سهم برای سال ۱۳۴۱، با فرض این که:

(۱) برای سال جاری سود سهام اعلام شده باشد.

(۲) برای سال جاری سود سهام اعلام نشده باشد.

۱۳-۴- تعداد سهام عادی شرکت سهامی ایران در ابتدای سال ۱۳۴۱ معادل ۴۰,۰۰۰ سهم ۱,۰۰۰ ریالی می‌باشد. مجمع

عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام در تاریخ ۱۳۴۲/۳/۱ افزایش سرمایه ۱۰۰ درصدی را از طریق اعمال حق تقدم

به قیمت اسمی تصویب نمود که پذیره‌نویسی سهام جدید در تاریخ ۱۳۴۲/۶/۲۵ پایان یافت و افزایش سرمایه

در تاریخ ۱۳۴۲/۶/۳۱ در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسید. ارزش بازار هر سهم بلافاصله قبل از تصویب انتشار

حق تقدم ۳,۰۰۰ ریال می‌باشد. با فرض این که سود خالص شرکت در سال‌های ۱۳۴۱ و ۱۳۴۲ به ترتیب

۱۶۸,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۱۲۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال باشد،

مطلوبست:

(۱) محاسبه سود پایه هر سهم در سال ۱۳۴۲

(۲) محاسبه سود پایه هر سهم تجدید ارائه شده در سال ۱۳۴۱

۱۴-۴- تعداد سهام عادی شرکت سهامی جهان در ابتدای سال ۱۳۴۱ معادل ۱,۰۰۰,۰۰۰ سهم عادی ۱,۰۰۰ ریالی بود.

شرکت در ابتدای مهر ماه همان سال مبلغ ۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت سه ساله قابل تبدیل به سهام عادی

با نرخ سود تضمین شده ۱۶ درصد سالانه صادر نمود. سود خالص قابل انتساب به سهامداران عادی در سال ۱۳۴۱

مبلغ ۶۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و نرخ مالیات بر درآمد شرکت ۲۵ درصد می‌باشد.

مطلوبست: محاسبه سود پایه و سود تقلیل یافته هر سهم در سال ۱۳۴۱، با فرض این که:

(۱) هر ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت قابل تبدیل به ۲۵۰ سهم عادی باشد.

(۲) هر ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال اوراق مشارکت قابل تبدیل به ۱۲۵ سهم عادی باشد.