

جزوه درس : حسابداران شرکتها

تضامین و سهام

تسهیل کننده : بهرام بابانزمانی تبار

[www.irhesabdaran.ir](http://www.irhesabdaran.ir)

تعریف شرکتهای تضامنی :

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

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

در اسم شرکت تضامنی باید عبارت (شرکت تضامنی) و حداقل یک نفر از شرکاء ذکر شود. در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمامی شرکاء نباشد باید بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده است عباراتی از قبیل (و شرکاء) یا (و برادران) قید شود.

شرکت تضامنی وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تادیه و سهم الشرکه غیر نقدی نیز تقویم (ارزیابی به قیمت نقد) و تسلیم (تحویل) شده باشد.

در شرکتهای تضامنی منافع کسب شده طبق نسبت مقرر در شرکت نامه (نسبت سود یا زیان) بین شرکا تقسیم می شود و چنانچه نسبت سود یا زیان در شرکت نامه مشخص نشده باشد منافع کسب شده هر سال می بایست به نسبت مانده سرمایه شرکا تقسیم شود.

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

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

در بعضی از کشور ها شرکت تضامنی در قالب هیچ شرکتی و شخصیت حقوقی جداگانه ای قرار نگرفته و بدون تشریفات خاصی بین شرکا، تشکیل می شود اما در ایران شرکت تضامنی زمانی رسمیت یافته و تشکیل می شود که قرارداد مکتوب و به ثبت برسد.

- ✓ قرارداد شرکت که همان شرکتنامه است قابلیت تغییر در مفاد وجود ندارد مگر با رضایت کلیه شرکاء
- داشتن قرارداد شرکت (شرکتنامه) در شرکت تضامنی ضروری است اما داشتن اساسنامه (قانون اداره شرکت) ضروری نیست البته ممکن است این دو با هم یکی باشد.
- ✓ انتقال سهم الشرکه در شرکت تضامنی صرفاً با رضایت تمامی شرکاء مجاز می باشد.
- ✓ با توجه به ماهیت تضامنی بودن شرکت شرکاء نمی توانند بدون رضایت کلیه شرکاء از شرکت خارج و سهم الشرکه خود را به دیگری واگذار کنند.
- ✓ شریکی که سهم الشرکه شریک قبلی به وی واگذار گردیده است و با عنوان شریک جدید وارد شرکت می شود همانند شرکای قبلی مسئول قروض و بدهی هایی است که شرکت قبل از او داشته است و هر قراری برخلاف این موضوع از درجه اعتبار ساقط است.

تفاوت شرکت تضامنی و سهامی: نمونه هایی از تفاوت شرکتهای تضامنی و سهامی در جدول ذیل آورده شده است.

ردیف	عنوان	شرکت تضامنی	شرکت سهامی
۱	استمرار و تداوم	در شرکت تضامنی عمر شرکت محدود است و با هر نوع تغییری در ساختار شرکاء موجب ارزیابی مجدد دارایی های شرکت می شود.	در شرکت سهامی عمر شرکت نامحدود و با تغییر سهامداران هیچ اتفاق خاصی نمی افتد.
۲	وجود مقررات و تشریفات	در شرکت تضامنی آیین نامه ها و مقررات تاحدی در شکل گیری شرکت دخالت دارند که تنها مقدمات اولیه تشکیل شرکت حاصل گردد.	در شرکت سهامی قوانین و مقررات بیشتری از جمله قانون تجارت در اداره امور شرکت دخالت دارد.
۳	بدهی ها و تعهدات	در شرکت تضامنی هر شریک در مقابل کل بدهی ها مسئول است	در شرکت سهامی میزان مسئولیت شرکا حداکثر تا میزان ارزش اسمی سهام می باشد.
۴	مدیریت شرکت	در شرکت تضامنی مدیریت در اختیار صاحبان شرکت است	در شرکت سهامی مدیریت شرکت در اختیار هیئت مدیره است و سهامداران بطور مستقیم در اداره امور شرکت دخالت ندارند.
۵	توانایی جذب سرمایه	در شرکت تضامنی سرمایه محدود به میزان سرمایه گذاری شرکاء می باشد.	در شرکت سهامی امکان جذب سرمایه از طریق انتشار سهام به مردم میسر می باشد.

فرآیند تشکیل شرکت تضامنی:

تشکیل اولیه شرکت تضامنی توافق ۲ یا چند نفر برای امور تجاری مشترک و سرمایه گذاری آنها برای کسب سود در امور تجاری عنوان شده می باشد.

برای این منظور بعد از توافق اولیه شرکاء جهت ایجاد شرکت تضامنی ابتدا یک حساب جاری در یکی از بانکها بنام "شرکت تضامنی .... در شرف تاسیس" افتتاح و سرمایه نقدی خود را بدان حساب واریز می کنند.

آن قسمت از سرمایه غیر نقدی که وارد شرکت می شود می بایست بر اساس ارزش کارشناسی (ارزش منصفانه) با توافق کلیه شرکاء ارزیابی شده در اختیار شرکت قرار می گیرد.

سرمایه گذاری توسط شرکاء اگر نقد باشد وجه نقد را بدهکار و حساب سرمایه شریک را بستانکار می نماییم.

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

اطلاعات زیر درباره شرکت تضامنی آلفا و شرکاء که دارای ۳ شریک به نام های علی و حسن و حسین می باشد در دست است مطلوب است :

انجام ثبت اولیه حسابداری

شرح	سرمایه علی	سرمایه حسن	سرمایه حسین	جمع
وجه نقد	۱,۵۰۰,۰۰۰	۳,۵۰۰,۰۰۰	۲,۸۰۰,۰۰۰	۷,۸۰۰,۰۰۰
زمین (پهای تمام شده ۵۰۰,۰۰۰)	۱,۸۰۰,۰۰۰	۰	۰	۱,۸۰۰,۰۰۰
ساختمان (پهای تمام شده ۵۰۰,۰۰۰)	۰	۰	۶,۵۰۰,۰۰۰	۶,۵۰۰,۰۰۰
موجودی کالا (پهای تمام شده ۵۰۰,۰۰۰)	۰	۶,۲۰۰,۰۰۰	۰	۶,۲۰۰,۰۰۰
جمع	۳,۳۰۰,۰۰۰	۹,۷۰۰,۰۰۰	۹,۳۰۰,۰۰۰	۲۲,۳۰۰,۰۰۰

ثبت سرمایه گذاری

۷,۸۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۱,۸۰۰,۰۰۰	زمین
۶,۵۰۰,۰۰۰	ساختمان
۶,۲۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳,۳۰۰,۰۰۰	سرمایه علی
۹,۷۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن
۹,۳۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین

اگر سرمایه گذاری غیر نقدی شرکاء به بهای تمام شده اولیه در دفاتر شرکت ثبت شود و دارایی های غیر نقد شرکت به ارزش منصفانه خود به فروش روند و شرکت بعد از فروش دارایی های خود فوراً تسویه شود، مطلوب است :

انجام تمامی ثبت های لازم

در این حالت ثبت های زیر صورت می گیرد

۱- ثبت سرمایه گذاری

۷,۸۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۱,۵۰۰,۰۰۰	زمین
۵,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۵,۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه علی
۹,۱۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن
۷,۸۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین

۲- ثبت فروش دارایی به ارزش منصفانه

مبلغ ثبت شده در حساب وجه نقد (۱۴,۵۰۰,۰۰۰) حاصل جمع ارزش منصفانه دارایی های غیر نقد است که برابر است با:

۱۴,۵۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۵,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۱,۵۰۰,۰۰۰	زمین
۵,۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲,۴۰۰,۰۰۰	سود حاصل از فروش

$$۱.۸۰۰.۰۰۰+۶.۵۰۰.۰۰۰+۶.۲۰۰.۰۰۰=۱۴.۵۰۰.۰۰۰$$

۳- توزیع سود حاصل از فروش دارایی به نسبت های (علی- ۲) و (حسن - ۳) و (حسین- ۳)

جمع نسبت شرکا		۲+۳+۳=۸
سهم علی از سود فروش دارایی های غیر نقد	$*\frac{۲}{۸}=۶۰۰.۰۰۰$	۲,۴۰۰,۰۰۰
سهم حسن از سود فروش دارایی های غیر نقد	$*\frac{۳}{۸}=۹۰۰.۰۰۰$	
سهم حسین از سود فروش دارایی های غیر نقد	$*\frac{۳}{۸}=۹۰۰.۰۰۰$	

۴- توزیع وجه نقد باقی مانده بین شرکاء

پانک		۲+۳+۳=۸		جمع نسبت شرکا
۷,۸۰۰,۰۰۰	۲۲,۳۰۰,۰۰۰	*۲/۸=۵,۵۷۵,۰۰۰	۲۲,۳۰۰,۰۰۰	سهم علی از مانده حساب پانک
۱۴,۵۰۰,۰۰۰		*۳/۸=۸,۳۶۲,۵۰۰		سهم حسن از مانده حساب پانک
۲۲,۳۰۰,۰۰۰		*۳/۸=۸,۳۶۲,۵۰۰		سهم حسین از مانده حساب پانک

۵,۵۷۵,۰۰۰	سرمایه علی
۸,۳۶۲,۵۰۰	سرمایه حسن
۸,۳۶۲,۵۰۰	سرمایه حسین
۲۲,۳۰۰,۰۰۰	پانک

حساب های موجود در شرکت سهامی :

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

I. حساب سرمایه شرکاء: برای ثبت حساب سرمایه شرکاء در دفاتر شرکت تضامنی ۲ روش وجود دارد:

a. روش ثابت : در این روش حساب سرمایه شرکاء معادل مبلغی که در شرکتنامه ثبت شده است در دفاتر ثبت می شود.

b. روش متغیر : در این حساب سرمایه شرکاء معادل مبلغ ثبت شده در شرکتنامه نمی باشد. رویداد هایی نظیر برداشت، بهره برداشت، سهم از زیان در بدهکار حساب سرمایه و رویداد هایی نظیر سهم بهره سرمایه، سهم سود، حق الزحمه شرکاء در بستانکار این حساب ثبت می شود. ✓ در ایران صرفاً استفاده از روش ثابت مجاز می باشد.

II. حساب جاری شرکاء : تمامی شرکاء می بایست دارای یک حساب جاری به نام خود در دفاتر داشته باشد و تمامی تغییرات در حساب سرمایه در آن ثبت شود و دائماً نشان دهنده مانده حساب سرمایه شرکاء در شرکت می باشد. رویداد های برداشت نقدی و غیر نقدی، بهره برداشت، سهم زیان در بدهکار این حساب ثبت می شود و رویداد های بهره سرمایه، حق الزحمه، سهم سود در بستانکار این حساب ثبت می شود. حساب جاری شرکاء جزو حساب های دائمی می باشد.

III. حساب برداشت: حسابی است که در دفاتر به نام هر یک از شرکاء افتتاح می شود و در حقیقت در مقام اخذ وام از شرکت می باشد و به همین دلیل شرکاء بایستی بهره ایی نسبت به مبلغ برداشت شده به شرکت بپردازد.

IV. حساب وام: گاهی ممکن است که شرکت احتیاج مبرم به وجه نقد داشته باشد و یکی از شرکاء وجه نقد مورد نیاز را در اختیار داشته باشد ولی تمایل به افزایش سرمایه خود نداشته باشد از این رو شریک مذکور مبلغ مورد نیاز شرکت را تحت عنوان وام در اختیار شرکت قرار می دهد و در ازای پرداخت وام به شرکت هر ساله بهره ای دریافت می کند.

تقسیم سود یا زیان: برطبق قانون تجارت هر گونه سود یا زیان بایستی براساس نسبت سرمایه تقسیم شود و مگر اینکه در شرکت نامه ترتیب دیگری نیز مقرر شده باشد.

در برخی موارد ممکن است که حق الزحمه ای نیز جهت سرپرستی شرکاء در شرکت در نظر گرفته شود و بایستی توجه شود در شرکت های تضامنی حق الزحمه جزو هزینه های عملیاتی محسوب نمی شود ولی در شرکتهای سهامی حق الزحمه پرداختی به مدیران جزو هزینه های عملیاتی می باشد. و همچنین جهت تشویق جهت سرمایه گذاری در شرکت تضامنی بهره ای به سرمایه موجود شرکاء محاسبه و پرداخت شود.

تغییرات در مالکیت شرکت تضامنی: هر گونه انجام تغییر در ساختار مالکیت شرکتهای تضامنی تحت تاثیر مقررات موجود در شرکت نامه و رضایت کلیه شرکاء بایستی صورت گیرد در این گونه موارد شرکت تضامنی اولیه منحل و شرکت تضامنی جدیدی (شخصیت حقوقی جدید) به وجود می آید.

انحلال شرکت تضامنی و ایجاد یک شرکت تضامنی جدید نیاز به ارزیابی مجدد دارایی های شرکت دارد.

ارزیابی مجدد ممکن است نتایج زیر را در بر داشته باشد:

- a. ارزیابی مجدد دارایی های شرکت بر مبنای ارزشهای متعارف که بر مبنای بهای تمام شده در دفاتر ثبت شده است.
- b. شناسایی دارایی های نامشهود ثبت نشده متعلق به شرکای قدیمی.
- c. تعیین سهم هر یک از شرکاء از مجموع دارایی های ارزیابی شده.
- d. تعیین سرقفلی متعلق به شریک جدید (که چندان صحیح نیست).
- e. تعدیل نسبت تقسیم سود یا زیان.

ورود شریک جدید: ورود شریک جدید که به ۲ روش زیر صورت می گیرد نیاز به موافقت کلیه شرکای قدیمی دارد:

- a. از طریق سرمایه گذاری مستقیم: در این حالت دارایی های شرکت معادل مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید افزایش می یابد

b. از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم الشرکه شرکای قدیمی: در این حالت هیچ تغییری در دارایی های شرکت صورت می گیرد.

✓ شریک جدید در مقابل تمامی تعهداتی که از قبل از ورود وی در شرکت وجود داشته است نیز مسئول است.

در هنگام ورود شریک جدید باید به این نکته توجه شود که میزان پرداختی شریک جدید بیشتر از سهم او از سرمایه شرکت است یا نه در صورتی که مبلغ آورده شریک جدید بیشتر از سهم وی از سرمایه شرکت باشد با این موضوع می توان به ۲ روش زیر برخورد کرد:

I. اختصاص مبلغ اضافه پرداختی به عنوان پاداش به شرکای قدیمی که به نسبت سود یا زیان بین شرکای قدیمی تقسیم می شود.

II. احتساب مبلغ اضافه پرداخت شده به عنوان سرقفلی در نظر گرفت که به نسبت سود و زیان بین شرکای قدیمی تقسیم می شود. لازم به ذکر است که سرقفلی یک دارایی نامشهود است .

شرکت تضامنی بتا و شرکاء دارای ۳ شریک به نام های حسین، رضا و مهدی است که سرمایه آنها به ترتیب ۲۵۰،۰۰۰ و ۳۶۰،۰۰۰ و ۲۹۰،۰۰۰ ریال است سود یا زیان به نسبت سرمایه بین شرکاء تقسیم می شود .

علی به عنوان شریک جدید با سرمایه ایی بالغ بر ۳۶۰،۰۰۰ ریال وارد شرکت و در ۲۵٪ سرمایه شرکت سهام می شود.

مطلوب است : انجام ثبتهای لازم با فرض های فوق

۱- روش پاداش

سرمایه شرکت پس از ورود شریک جدید (علی)
$۲۵۰.۰۰۰ + ۳۶۰.۰۰۰ + ۲۹۰.۰۰۰ + ۳۶۰.۰۰۰ = ۱.۲۶۰.۰۰۰$

سرمایه اولیه شرکت
$۲۵۰.۰۰۰ + ۳۶۰.۰۰۰ + ۲۹۰.۰۰۰ = ۹۰۰.۰۰۰$

۴۵۰،۰۰۰	$*۲۵۰.۰۰۰ / ۹۰۰.۰۰۰ = ۲۷.۷۷\%$	پاداش حسین از ورود علی
	$*۳۶۰.۰۰۰ / ۹۰۰.۰۰۰ = ۴۰.۰۰\%$	پاداش رضا از ورود علی
	$*۲۹۰.۰۰۰ / ۹۰۰.۰۰۰ = ۳۲.۲۲\%$	پاداش مهدی از ورود علی

سهم علی از سرمایه شرکت $۳۶۰.۰۰۰ * ۲۵\% = ۹۰.۰۰۰$
اضافه پرداختی $۳۶۰.۰۰۰ - ۹۰.۰۰۰ = ۲۷۰.۰۰۰$

۳۶۰،۰۰۰	بانک
۱۲۰،۰۰۰	سرمایه حسین
۱۸۰،۰۰۰	سرمایه رضا
۱۴۰،۰۰۰	سرمایه مهدی
۳۶۰،۰۰۰	سرمایه علی



نام شریک	سرمایه شریکای قدیمی	پاداش	سرمایه شریک جدید	اضافه پرداختی	سرمایه شرکا، پس از ورود علی
حسین	۲۵۰,۰۰۰	۱۲,۵۰۰			۲۶۲,۵۰۰
رضا	۳۶۰,۰۰۰	۱۸,۰۰۰			۳۷۸,۰۰۰
مهدی	۲۹۰,۰۰۰	۱۴,۵۰۰			۳۰۴,۵۰۰
علی			۳۶۰,۰۰۰	(۴۵,۰۰۰)	۳۱۵,۰۰۰
جمع	۹۰۰,۰۰۰	۴۵,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰	(۴۵,۰۰۰)	۱,۲۶۰,۰۰۰

۲- روش سرقفلی

در این روش سرقفلی از فرمول زیر بدست می آید:

جمع سرمایه شرکت پس از ورود شریک جدید	علی	مهدی	رضا	حسین
۱,۲۶۰,۰۰۰	+۳۶۰,۰۰۰	+۲۹۰,۰۰۰	+۳۶۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰

سرقفلی	= ۱۸۰,۰۰۰	- ۱,۲۶۰,۰۰۰	۳۶۰,۰۰۰
			۲۵%

جمع سرمایه پس از ورود شریک جدید -	مبلغ آورده شریک جدید
	نسبت سهم وی از سرمایه

بانک	۳۶۰,۰۰۰
سرقفلی	۱۸۰,۰۰۰
سرمایه حسین	۵۰,۰۰۰
سرمایه رضا	۷۲,۰۰۰
سرمایه مهدی	۵۸,۰۰۰
سرمایه علی	۳۶۰,۰۰۰

سهم حسین از سرقفلی	$250,000 / 900,000 = 27.78\%$
سهم رضا از سرقفلی	$360,000 / 900,000 = 40\%$
سهم مهدی از سرقفلی	$290,000 / 900,000 = 32.22\%$

با فرض اینکه نسبت تقسیم سود بین شرکا به ترتیب برای حسین ۲، رضا ۴، مهدی ۳ باشد مطلوب است: محاسبه نسبت جدید تقسیم سود یا زیان

$$75\% = 3/4$$

$$نسبت سهم باقی مانده که بین شرکای قدیمی تقسیم می شود = 75\% = 1 - 25\%$$

نسبت های قدیمی	
۲/۹	نسبت حسین از سود یا زیان
۴/۹	نسبت رضا از سود یا زیان
۳/۹	نسبت مهدی از سود یا زیان

برای سادگی محاسبات نسبت های جدید به ۳ تقسیم می شود.

	$\frac{2}{9} \times 3 = \frac{2}{3}$	$\frac{4}{9} \times 3 = \frac{4}{3}$	$\frac{3}{9} \times 3 = 1$	نسبت سهم جدید حسین
	$\frac{4}{9} \times 3 = \frac{4}{3}$	$\frac{3}{9} \times 3 = 1$	$\frac{2}{9} \times 3 = \frac{2}{3}$	نسبت سهم جدید رضا
	$\frac{3}{9} \times 3 = 1$	$\frac{2}{9} \times 3 = \frac{2}{3}$	$\frac{4}{9} \times 3 = \frac{4}{3}$	نسبت سهم جدید مهدی
$\frac{2}{3} + \frac{4}{3} + 1 = 3$				کل نسبت سهم شرکای قدیمی

کل نسبت موجود	نسبت باقی مانده که به شریک جدید تعلق می یابد
$3 = 12/3$	$3 - 12/3 = 3/3$

$$3/3 = 25\%$$

چنانچه مبلغ آورده شریک جدید از سهم وی از سرمایه شرکت کمتر باشد مبلغ مابه التفاوت در حکم پاداش شرکای قدیمی به شریک جدید است که می بایست به نسبت تقسیم سود یا زیان از طرف شرکای قدیمی تامین گردد.

شرکت تضامنی بتا دارای ۲ شریک به نامهای علی با ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال سهم الشرکه و حسین با سهم الشرکه ایی معادل ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال تاسیس شده است که نسبت تقسیم سود یا زیان بین شرکا ۳ و ۵ است .

مهدی با سرمایه نقدی ۱.۱۰۰.۰۰۰ ریال و غیر نقدی (ساختمان) ۷۰۰.۰۰۰ ریال وارد شرکت شد و در ۵۰٪ سرمایه شرکت سهیم شد.

مطلوب است انجام ثبت های لازم

$$1.000.000 + 700.000 = 1.800.000$$

کل آورده مهدی (شریک جدید)

$$4.000.000 \times 50\% = 2.000.000$$

سهم مهدی از سرمایه شرکت

۲.۰۰۰.۰۰۰	$\frac{3}{8} \times 750.000 = 281.250$	مبلغی که توسط علی چپران می شود
	$\frac{5}{8} \times 750.000 = 468.750$	مبلغی که توسط حسین چپران می شود

$$2.000.000 - 1.800.000 = 200.000$$

کسر پرداخت مهدی که پایستی  
توسط شرکای قدیمی چپران  
شود

بانک	۱,۱۰۰,۰۰۰
ساختمان	۷۰۰,۰۰۰
سرمایه علی	۷۵,۰۰۰
سرمایه حسین	۱۲۵,۰۰۰
سرمایه مهدی	۲,۰۰۰,۰۰۰

علی و حسین و مهدی شرکای شرکت تضامنی گاما می باشند .

سهام شرکت علی ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال ، حسین ۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و مهدی ۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال می باشد در شرکت نامه این شرکت موارد زیر درج شده است:

تعلق ۱۰٪ سود تضمین شده به سرمایه

تخصیص حق الزحمه سالیانه برای علی ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال و مهدی ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال

توزیع سود باقی مانده بین شرکا به ترتیب به نسبت‌های ۳ و ۴ و ۵

مطلوب است انجام ثبت‌های لازم با فرض های زیر

۱- سود فعالیت شرکت ۷۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

۲- سود فعالیت شرکت ۵۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

۳- زیان فعالیت شرکت ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال باشد.

فرض اول:

کل بهره سرمایه (سود تضمین شده) سرمایه شرکا
$۱۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ + ۱۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۳۷.۰۰۰.۰۰۰$

بهره سرمایه علی	$۱۰.۰۰۰.۰۰۰ = ۱۰\% * ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰$
بهره سرمایه حسین	$۱۲.۰۰۰.۰۰۰ = ۱۰\% * ۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰$
بهره سرمایه مهدی	$۱۵.۰۰۰.۰۰۰ = ۱۰\% * ۱۵۰.۰۰۰.۰۰۰$

کل سود	۷۵,۰۰۰,۰۰۰
بهره سرمایه	(۳۷,۰۰۰,۰۰۰)
حق الزحمه سالیانه	(۳۰,۰۰۰,۰۰۰)
سود باقی مانده که به نسبت‌های مقرر تقسیم می شود	۸,۰۰۰,۰۰۰

حق الزحمه سالیانه علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
حق الزحمه سالیانه مهدی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
کل حق الزحمه سالیانه شرکا	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

خلاصه حساب سود یا زیان	۷۵,۰۰۰,۰۰۰
حساب تقسیم سود	۷۵,۰۰۰,۰۰۰

سهم علی از باقی مانده سود	$۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۳/۱۲ * ۸,۰۰۰,۰۰۰$
سهم حسین از باقی مانده سود	$۲,۶۶۶,۶۶۷ = ۴/۱۲ * ۸,۰۰۰,۰۰۰$
سهم مهدی از باقی مانده سود	$۳,۳۳۳,۳۳۳ = ۵/۱۲ * ۸,۰۰۰,۰۰۰$

حساب تقسیم سود	۷۵,۰۰۰,۰۰۰
چاری علی	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
چاری حسین	۱۴,۶۶۶,۶۶۷
چاری مهدی	۳۸,۳۳۳,۳۳۳

جدول نهایی تقسیم سود:

نام شریک	پهره سرمایه	حق الزحمه	سهم از باقی مانده سود	جمع دریافتی
علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	۲۲,۰۰۰,۰۰۰
حسین	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۰	۲,۶۶۶,۶۶۷	۱۴,۶۶۶,۶۶۷
مهدی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	۳,۳۳۳,۳۳۳	۳۸,۳۳۳,۳۳۳
جمع	۳۷,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	۸,۰۰۰,۰۰۰	۷۵,۰۰۰,۰۰۰

فرض دوم:

کل بهره سرمایه (سود تضمین شده) سرمایه شرکت  
 $۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۱۷,۰۰۰,۰۰۰$

بهره سرمایه علی	$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ * ۱۰\% = ۱,۰۰۰,۰۰۰$
بهره سرمایه حسین	$۱۲,۰۰۰,۰۰۰ * ۱۰\% = ۱,۲۰۰,۰۰۰$
بهره سرمایه مهدی	$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ * ۱۰\% = ۱,۵۰۰,۰۰۰$

کل سود	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
بهره سرمایه	(۱۷,۰۰۰,۰۰۰)
حق الزحمه سالانه	(۳۰,۰۰۰,۰۰۰)
کمبود سود	-۱۷,۰۰۰,۰۰۰

حق الزحمه سالانه علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
حق الزحمه سالانه مهدی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
کل حق الزحمه سالانه شرکت	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

سهم علی از کمبود سود	$۴,۲۵۰,۰۰۰ = ۳/۱۲ * ۱۷,۰۰۰,۰۰۰$
سهم حسین از کمبود سود	$۵,۶۶۶,۶۶۷ = ۴/۱۲ * ۱۷,۰۰۰,۰۰۰$
سهم مهدی از کمبود سود	$۷,۰۸۳,۳۳۳ = ۵/۱۲ * ۱۷,۰۰۰,۰۰۰$

حساب تقسیم سود	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
چاری علی	۱۵,۷۵۰,۰۰۰
چاری حسین	۶,۳۳۳,۳۳۳
چاری مهدی	۲۷,۹۱۶,۶۶۷

جدول نهایی تقسیم سود:

نام شریک	بهره سرمایه	حق الزحمه	سهم از کمپود سود	جمع دریافتی
علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	(۴,۲۵۰,۰۰۰)	۱۵,۷۵۰,۰۰۰
حسین	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۰	(۵,۶۶۶,۶۶۷)	۶,۳۳۳,۳۳۳
مهدی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰	(۷,۰۸۳,۳۳۳)	۲۷,۹۱۶,۶۶۷
جمع	۳۷,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	(۱۷,۰۰۰,۰۰۰)	۵۰,۰۰۰,۰۰۰

✓ مبلغ ۱۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال تفاوت بین سود بدست آمده و حاصل جمع بهره سرمایه و حق الزحمه به معنای زیان نیست سود بدست آمده ابتدا تحت عناوین سود تضمین شده و حق الزحمه بین شرکاء تقسیم می شود و در آخر اگر سودی باقی مانده بود به نسبت های مقرر بین شرکاء تقسیم می شود.

فرض سوم:

کل بهره سرمایه (سود تضمین شده) سرمایه شرکا
$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۷,۰۰۰,۰۰۰$

بهره سرمایه علی	$۱۰,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰\% = ۰,۰۰۰,۰۰۰$
بهره سرمایه حسین	$۱۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰\% = ۰,۰۰۰,۰۰۰$
بهره سرمایه مهدی	$۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times ۰\% = ۰,۰۰۰,۰۰۰$

$۳۷,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ = ۸۲,۰۰۰,۰۰۰$	
کل کسری	۸۲,۰۰۰,۰۰۰

حق الزحمه سالیانه علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰
حق الزحمه سالیانه مهدی	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
کل حق الزحمه سالیانه شرکا	۳۰,۰۰۰,۰۰۰

چاری علی	۵۰۰,۰۰۰
چاری حسین	۱۵,۳۳۳,۳۳۳
حساب تقسیم سود	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
چاری مهدی	۸۳۳,۳۳۳

جدول نهایی تقسیم زیان:

نام شریک	پهरे سرمایه	حق الزحمه	سهم از زیان	جمع دریافتی
علی	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۰,۰۰۰,۰۰۰	(۲۰,۵۰۰,۰۰۰)	(۵۰۰,۰۰۰)
حسین	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	۰	(۲۷,۳۳۳,۳۳۳)	(۱۵,۳۳۳,۳۳۳)
مهدی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰	(۳۴,۱۶۶,۶۶۷)	۸۳۳,۳۳۳
جمع	۳۷,۰۰۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰,۰۰۰	(۸۲,۰۰۰,۰۰۰)	(۱۵,۰۰۰,۰۰۰)

خروج شریک: هر یک از شرکاء می توانند با دریافت وجه یا سایر دارایی ها سهم الشرکه خود را به سایر شرکاء واگذار و یا به افراد خارج از شرکت با توافق تمامی شرکاء بفروشند.

لازم به ذکر است که شریک خارج شده از شرکت در مقابل تعهدات و بدهی هایی که بعد از خروج وی به وجود می آید مسئولیتی ندارد اما در مقابل تعهدات و بدهی های قبلی (زمان حضور) مسئول می باشد.

حالتهای خروج شریک:

- ۱- سهم الشرکه شریک خارج شونده با موافقت شرکاء از طریق منابع شرکت پرداخت گردد که در این صورت هرگونه اختلاف بین مانده سهم الشرکه و مبلغ پرداخت شده به نسبت سود و زیان بین شرکا تقسیم می شود.
- ۲- چنانچه سهم الشرکه فرد خارج شده با رضایت کلیه شرکاء به افراد خارج از شرکت واگذار شود. که در این صورت هر گونه وجه یا دارایی که بین طرفین مبادله شود تاثیری در منابع شرکت ندارد.

حسن ، حسین ، سجاد و رضا شرکای یک شرکت تضامنی می باشند که به نسبت مساوی در سود و زیان شریک می باشند. سرمایه حسن ۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال سرمایه حسین ۲۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال سرمایه سجاد ۲۴.۰۰۰.۰۰۰ ریال سرمایه رضا ۲۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال است. در تاریخ ۱۳۹۳/۰۷/۰۱ حسین با دریافت ۳۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال از شرکت خارج می شود.

مطلوب است : انجام محاسبات و ثبتهای لازم

$۶,۰۰۰,۰۰۰/۳=۲,۰۰۰,۰۰۰$	سهم هر شریک	$۳۰,۰۰۰,۰۰۰-۲۴,۰۰۰,۰۰۰=۶,۰۰۰,۰۰۰$	اضافه پرداختی به حسین که توسط سایر شرکا تامین می شود
-------------------------	-------------	-----------------------------------	--

۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن
۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه سجاد
۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه رضا
۲۴,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین
۳۰,۰۰۰,۰۰۰	بانک

حسن و حسین و علی شرکای یک شرکت تضامنی می باشند که به ترتیب به نسبت های ۳ - ۲ - ۶ در سود و زیان سهم دارند که مانده حساب شرکاء به ترتیب ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۷۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال می باشد. علی با فرض های زیر از شرکت خارج می شود.

۱- علی ۴۵٪ از سهم خود را به مبلغ ۴۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال به حسین می فروشد و مابقی به حسن واگذار نمود.

۲- علی تمام سهم شرکت خود را به مبلغ ۸۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال با اخذ رضایت از کلیه شرکاء به رضا واگذار می نماید. مطلوب است :

ارائه محاسبات و انجام ثبتهای لازم

-۱

$75.000.000 * 45\% = 33.750.000$
میزان سهم شرکت و اگذار شده
$40.000.000 - 33.750.000 = 6.250.000$
میزان اضافه پرداختی

سرمایه علی	۷۵.۰۰۰.۰۰۰
سرمایه حسین	۳۳.۷۵۰.۰۰۰
سرمایه حسن	۴۱.۲۵۰.۰۰۰

✓ میزان اضافه پرداختی یک مبادله شخصی محسوب می شود و ملاک ثبتهای حسابداری میزان سهم شرکت و اگذار شده می باشد نه مبلغ مبادله شده

-۲

سرمایه علی	۷۵.۰۰۰.۰۰۰
سرمایه رضا	۷۵.۰۰۰.۰۰۰

مثال : نسبت تقسیم سود و زیان داریوش بعد از ورود سیاوش ۱۰٪ کاهش پیدا کرده است . اگر نسبت اولیه تقسیم سود داریوش ۳۰٪ باشد . سهم سود سیاوش (شریک جدید)

$$\text{نسبت سود یا زیان بعد از ورود شریک جدید} = \text{درصد باقی مانده شرکای قبلی} * \text{نسبت سود یا زیان قبل از ورود شریک جدید}$$

$$\frac{\text{نسبت سود یا زیان بعد از ورود شریک جدید}}{\text{نسبت سود یا زیان قبل از ورود شریک جدید}} = \text{درصد باقی مانده شرکای قبلی}$$

۳۰٪	۱۰٪
۱۰۰	۳۴٪

$$1 - 66\% = 34\%$$

$$30\% - 10\% = 20\%$$

$$30\% * a = 20\%$$

$$20\% / 30\% = 66\%$$

$$66\% = a$$

مثال: سرمایه شرکت تضامنی علی و شرکاء مبلغ ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. شروین به عنوان شریک جدید چه مبلغی در شرکت سرمایه گذاری نماید تا سهم الشرکه او برابر ۱/۴ سرمایه شرکت باشد و ۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال نیز به عنوان سرقفلی شناسایی و ثبت گردد.

$2,500,000 = \frac{X}{1/4} - (X + 20,000,000)$	$2,500,000 = 4X - X - 20,000,000$	$22,500,000 = 3X$	$X = 7,500,000$
--	-----------------------------------	-------------------	-----------------

انحلال و تسویه:

انحلال شرکت تضامنی به معنای پایان فعالیت واحد تجاری می باشد و معمولاً شرکت تضامنی به دلایل زیر منحل می شود:

- i. انقضای مدت شرکت
- ii. رسیدن به هدف مشخص شده در اساسنامه
- iii. ورشکستگی
- iv. توافق کلیه شرکاء

مراحل تسویه:

- i. فروش تمام دارایی ها
- ii. وصول مطالبات
- iii. پرداخت بدهی های شرکت به استثنای مطالبات شرکا
- iv. پرداخت بدهی های شرکا
- v. تقسیم سود یا زیان حاصل از فروش دارایی
- vi. تعیین مانده نهایی و پرداخت سهم هر یک از شرکا

✓ در مواردی که نقدینگی واحد تجاری برای پرداخت بدهی ها و تعهدات کافی نباشد میزان کسری از اموال شخصی شرکا تامین می شود.

✓ در مواردی که زیان فروش دارایی ها به قدری زیاد باشد که بعد از تخصیص به حساب شرکاء، حساب شریک مذکور بدهکار شود شریک مذکور می بایست میزان کسری حساب خویش (مانده بدهکار) را در شرکت سرمایه گذاری نماید و اگر شریک قادر به پرداخت بدهی نباشد میزان کسری سهم وی از حساب سایر شرکاء تامین می شود.

مثال علی و حسن و حسین شرکای شرکت تضامنی علی و شرکاء می باشند که در ابتدای مرداد ماه ۱۳۹۳ تصمیم به انحلال شرکت گرفتند. سود یا زیان به نسبت ۳-۴-۵ بین شرکاء تقسیم می شود.



مانده حسابهای شرکت به قرار ترازنامه زیر می باشد:

ترازنامه			
۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد
		۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه علی	۷,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن	۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان
۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین		
۱۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۱۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	جمع دارایی ها

سایر اطلاعات به شرح زیر است:

فروش موجودی کالا به بهای تمام شده

فروش ساختمان به قیمت ۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

وصول مطالبات به قیمت ۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

پرداخت بدهی ها به میزان ۴,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

هزینه های تسویه بالغ بر ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱- فروش موجودی کالا

۷,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۷,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	موجودی کالا

۲- فروش ساختمان

۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد
۷۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه علی
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن
۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین
۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	ساختمان

۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰ - ۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	* ۳ / ۲ = ۷۵,۰۰۰,۰۰۰
	* ۴ / ۲ = ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
	* ۵ / ۲ = ۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰

۳- وصول مطالبات

)۰.۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰-۰.۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰=)۵۰,۰۰۰,۰۰۰	
)۵۰,۰۰۰,۰۰۰	*۳/۱۲=۳۷.۵۰۰,۰۰۰
	*۴/۱۲=۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	*۵/۱۲=۶۲.۵۰۰,۰۰۰

وجه نقد	۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه علی	۳۷,۵۰۰,۰۰۰
سرمایه حسن	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه حسین	۶۲,۵۰۰,۰۰۰
حسابهای دریافتی	۱,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۴- پرداخت بدهی

۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰-۴,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰=۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰	*۳/۱۲=۷۵,۰۰۰,۰۰۰
	*۴/۱۲=۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
	*۵/۱۲=۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰

حسابهای پرداختی	۵,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه علی	۷۵,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه حسن	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه حسین	۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰
وجه نقد	۴,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰

۵- پرداخت هزینه های تسویه

۶۰,۰۰۰,۰۰۰	*۳/۱۲=)۵,۰۰۰,۰۰۰
	*۴/۱۲=۲۰,۰۰۰,۰۰۰
	*۵/۱۲=۲۵,۰۰۰,۰۰۰

سرمایه علی	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه حسن	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه حسین	۲۵,۰۰۰,۰۰۰
وجه نقد	۶۰,۰۰۰,۰۰۰

۶- تقسیم وجوه باقی مانده بین شرکاء

سرمایه حسن	
۳,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	
۳,۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰,۰۰۰
۳,۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰	

سرمایه علی	
۲,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۳۷,۵۰۰,۰۰۰
۷۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۵,۰۰۰,۰۰۰
۷۵,۰۰۰,۰۰۰	
۲,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۵۲,۵۰۰,۰۰۰
۲,۵۹۷,۵۰۰,۰۰۰	

وجه نقد	
۴,۷۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۷,۵۰۰,۰۰۰,۰۰۰
	۲,۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰
	۱,۳۵۰,۰۰۰,۰۰۰
۴,۷۶۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۲,۶۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	۷,۸۹۰,۰۰۰,۰۰۰

۲,۵۹۷,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه علی
۳,۱۳۰,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه حسن
۲,۱۶۲,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه حسین
۷,۸۹۰,۰۰۰,۰۰۰	وجه نقد

سرمایه حسین	
۶۲,۵۰۰,۰۰۰	۲,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۲۵,۰۰۰,۰۰۰	۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰
	۱۲۵,۰۰۰,۰۰۰
۸۷,۵۰۰,۰۰۰	۲,۲۵۰,۰۰۰,۰۰۰
	۲,۱۶۲,۵۰۰,۰۰۰

تقسیم وجوه در تسویه تدریجی؛

در مواردی که فرآیند تسویه بصورت تدریجی و بلند مدت انجام می شود شرکاء ممکن است مبالغی که حاصل فروش دارایی های شرکت بدست آمده را از مدیران تسویه درخواست نمایند لذا مدیران تسویه می توانند این مبالغ را با در نظر گرفتن حقوق بستانکاران و سایر تعهدات و هزینه های تسویه بین شرکاء توزیع نمایند.

مراحل تقسیم وجوه در روش تسویه تدریجی:

۱- فرض کنیم کلیه دارایی های غیر نقد شرکت بدون ارزش می باشند که این زیان احتمالی به نسبت سهم سود یا زیان بین شرکاء تقسیم می شود (بدترین حالت ممکن در نظر گرفته شود)

۲- نگهداری مبالغ کافی وجوه نقد (معادل بدهی های شرکت به استثنای بدهی مربوط به شرکاء)

۳- نگهداری یک مبلغ کافی وجه نقد معادل پیش بینی هزینه های تسویه و مخارج احتمالی

۴- هرگاه یک حساب شریک بعد از انجام مراحل قبلی بدهکار شود مانده بدهکار فرضی شریک بایستی به نسبت سود یا زیان بین سایر شرکاء منظور شود.

۵- هر نوع وجوه اضافی مازاد بر مبالغ ذخیره شده برای مراحل ۲ و ۳ که بدست آمده می توان بین شرکایی که مانده حساب سرمایه آنها بستانکار است را تقسیم نمود.

✓ باید توجه داشت که مبالغ پرداخت شده به هیچ عنوان نبایست از مانده بستانکار حساب سرمایه شرکاء بیشتر باشد.

اتومبیلی با ارزش دفتری ۵۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال در جریان عملیات تسویه با ۱۰٪ تخفیف نسبت به بهای تمام شده فروخته شد.

مطلوب است : ثبت فروش

پانک	۵۷,۶۰۰,۰۰۰	استهلاک (نباشته) - بهای تمام شده = ارزش دفتری
استهلاک (نباشته)	۱۲,۰۰۰,۰۰۰	$۵۲,۰۰۰,۰۰۰ = X - ۱۲,۰۰۰,۰۰۰$
اتومبیل	۶۴,۰۰۰,۰۰۰	$X = ۶۴,۰۰۰,۰۰۰$
سود یا زیان تسویه	۵,۶۰۰,۰۰۰	$۶۴,۰۰۰,۰۰۰ - (۱ - ۱۰\%) = ۵۷,۶۰۰,۰۰۰$

## شرکتهای سهامی :

شرکتهایی هستند که سرمایه آنها به قطعات مساوی بنام سهام تقسیم شده است و مسئولیت هر یک از مالکین (سهامداران) در قبال تعهدات شرکت حداکثر به میزان مبلغ اسمی سهام می باشد. (یعنی مسئولیت مالکان در شرکتهای سهامی محدود است)

مواردی از قانون تجارت در خصوص شرکتهای سهامی :

### ۱- انواع شرکتهای سهامی:

۱. شرکت سهامی خاص شرکتی است که کل سرمایه آن از طریق مالکین و موسسین شرکت تامین می شود.
۱۱. شرکت سهامی عام شرکتی است که همواره بخشی از سرمایه شرکت از طریق موسسین و مابقی از طریق اعلان پذیره نویسی از عموم مردم تامین می گردد.
- ۲- حداقل میزان سرمایه برای تاسیس شرکت سهامی عام ۵.۰۰۰.۰۰۰ ریال و برای شرکت سهامی خاص ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال می باشد.
- ۳- حداقل اعضای هیئت مدیره در شرکتهای سهامی عام ۵ نفر و در شرکتهای سهامی خاص ۳ نفر می باشد.
- ۴- در شرکت سهامی عام حداقل ۲۰٪ کل سرمایه شرکت می بایست از طریق موسسین تامین شده و مابقی از طریق عموم مردم تامین گردد. از کل مبلغی که توسط موسسین تامین می گردد ۳۵٪ آن می بایست در حسابی تحت عنوان شرکت در شرف تاسیس در بانک سپرده گذاری شود.
- ۵- حداکثر مبلغ اسمی یک سهم در شرکت سهامی عام می تواند ۱۰.۰۰۰ ریال باشد و در شرکتهای سهامی خاص محدودیتی از این بابت وجود ندارد.
- ۶- در حال حاضر کلیه شرکتهایی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده اند می بایست بصورت سهامی عام باشند و به عبارت ساده تر هر شرکت بورسی سهامی عام نیز است ولی هر شرکت سهامی عام الزاماً بورسی نمی باشد.

### مزایای شرکتهای سهامی

۱. عدم تاثیر مهم فوت یا ورود
۱۱. جدایی مالیکت از مدیریت
۱۱۱. قدرت بالای جذب سرمایه و سهامداران جدید
۱۱۱۱. شخصیت حقوقی مستقل
۱۱۱۱۱. تداوم فعالیت
۱۱۱۱۱۱. سهولت نقل و انتقال سهام

ارزش سهام:

## ۱. ارزش اسمی :

منظور از ارزش اسمی مبلغی است که روی برگه سهم درج شده است و سرمایه شرکت بر مبنای این ارزش در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسیده است و همواره ثابت است. کلیه ثبتهای حسابداری که در رابطه با سهام در دفاتر و حسابها انجام می شود بر مبنای ارزش اسمی سهم می باشد زیرا این مبلغ ثابت بوده و با گذشت زمان تغییری نمی یابد

✓ همواره سهام عادی و ممتاز در یک شرکت بر مبنای ارزش اسمی بستانکار می شود.

## ۲. ارزش بازار :

ارزشی است که یک سهم در بازار آزاد بر اساس عرضه و تقاضا پیدا می کند و معامله می شود.

## ۳. ارزش دفتری:

ارزشی است که از تقسیم خالص دارایی ها (حقوق صاحبان سهام) بر تعداد کل سهام شرکت که براساس فرمول زیر بدست می آید:

انباشته +	سهام + سایر اندوخته ها + اندوخته قانونی + سرمایه تعهد
	میانگین کل سهام شرکت

## هزینه های تاسیس:

برای تاسیس یک واحد تجاری فعالیتهای خاصی انجام می شود. این فعالیتها مستلزم صرف مخارجی است که در ابتدا توسط مؤسسين پرداخت می شود. این مخارج شامل مخارج حقوقی برای تهیه اساسنامه و شرکت نامه، حق مشاوره، حق الزحمه حسابداری، مالیات، مخارج ثبت و سایر مخارج مربوط به تاسیس است. پرداخت این مخارج با هدف کسب منافع آتی در طول عمر واحد تجاری صورت می گیرد، لیکن به خودی خود منافع اقتصادی آتی ندارد. در واقع این مخارج منجر به جریان ورودی وجوه نقد یا کاهش جریان خروجی وجوه نقد نمی شود و بنابراین در تعریف داراییها قرار نمی گیرد. اگرچه در عمل شرکتها این مخارج را مطابق با قوانین مالیاتی یا دوره های اختیاری به حساب هزینه منظور می کنند، لیکن براساس الزامات استاندارد، در زمان تحمل به عنوان هزینه دوره منظور می شود.

✓ طبق استانداردهای حسابداری هزینه تاسیس بایستی به عنوان هزینه دوره تلقی شده و در دوره

وقوع (اولین دوره فعالیت شرکت) به حساب سود و زیان منظور شود و یا حداکثر طی ۱۰ سال مستهلک شود.

طبق قانون تجارت در خصوص شرکتهای سهامی ۳ مجمع وجود دارد:

۱- مجمع عمومی موسس :

این مجمع کلاً یکبار در طول عمر شرکت برگزار می شود پس از آنکه موسسین اولیه شرکت سرمایه اولیه خود را جهت تامین سرمایه شرکت پرداخت نموده ند می بایست مابقی سرمایه را از طریق مردم پذیره نویسی نمایند که در نهایت پس از دریافت بخشی از مبلغ پذیره نویسی و تعهد مابقی مبلغ توسط پذیره نویسان ، موسسین می بایست از کلیه پذیره نویسان جهت شرکت در مجمع عمومی موسس دعوت به عمل آورند . در این مجمع اساسنامه شرکت به رای گیری گذاشته شده و تصویب می شود و اعضای هیئت مدیره شرکت در شرف تاسیس تعیین می گردد و بازرس قانونی و حسابرس شرکت برای دوره یکساله تعیین خواهد شد . پس از برگزاری این مجمع اعضای هیئت مدیره منتخب سهامداران مکلف هستند با قبول سمت کتبی و مراحل ثبت شرکت را انجام دهند و شرکت را به ثبت رسانند.

۲- مجمع عمومی فوق العاده :

این مجمع از بابت ۴ وظیفه زیر و تصمیم گیری در خصوص آنها تشکیل خواهد شد :

i. تصمیم گیری در خصوص افزایش سرمایه

ii. تصمیم گیری در خصوص کاهش سرمایه

iii. تصمیم گیری در خصوص تغییر در مفاد اساسنامه

iv. تصمیم گیری در خصوص انحلال شرکت

✓ مجمع عمومی فوق العاده با حضور بیش از نصف سهام دارای حق رای رسمیت خواهد یافت و کلیه تصمیمات در این مجمع به اکثریت ۲/۳ آرا حاضر در مجمع تصویب خواهد شد.

✓ در قانون تجارت منظور از تعداد آرای صاحبان سهام این است که هر شخص به تعداد سهامی که دارد دارای حق رای می باشد و به عبارت دیگر هر برگه سهم دارای یک رای می باشد نه هر نفر یک رای دارد.

۳- مجمع عمومی عادی سالیانه:

طبق قانون تجارت هیئت مدیره مکلف در پایان سال مالی شرکت و حداکثر ظرف مدت ۴ ماه از پایان سال مالی صاحبان سهام شرکت را جهت شرکت در مجمع عمومی عادی دعوت نماید . در این مجمع که باحضور حداقل نصف صاحبان سهام رسمیت می یابد ابتدا گزارش بازرس قانونی و حسابرس شرکت در خصوص صورتهای مالی سال گذشته شرکت و عملکرد هیئت مدیره قرات می شود سپس پس از رای گیری از صاحبان سهام در خصوص صورتهای مالی و توضیحات اعضای هیئت مدیره در خصوص ابهامات و سئوالات سهامداران می بایست از طریق رای گیری بازرس قانونی و حسابرس شرکت برای سال مالی بعد انتخاب شود و همچنین روزنامه کثیر الانتشاری که می بایست آگهی ها و اطلاعات شرکت در آن درج شود انتخاب می شود.

در صورت موافقت سهامداران مبلغی به عنوان پاداش اعضای هیئت مدیره به مدیران شرکت تعلق خواهد گرفت و در نهایت میزان سودی که به ازای هر سهم به سهامداران تعلق می گیرد توسط اعضای مجمع مورد رای گیری و تصویب قرار می گیرد

- ✓ مطابق ماده ۹۰ تقسیم حداقل ۱۰٪ سود خالص بین سهامداران اجباری است.
- ✓ مبلغ پاداش هیئت مدیره در صورت سودآوری و تصویب مجمع عمومی در شرکت سهامی عام حداکثر ۵٪ سود پرداختی به سهام داران و در شرکت سهامی خاص حداکثر ۱۰٪ سود پرداختی به سهام داران می باشد.
- ✓ البته در خصوص مجمع سالیانه این نکته قابل ذکر است که چنانچه مواردی جهت تصمیم گیری که در صلاحیت مجمع عمومی عادی است و می بایست در طی سال تصمیم گیری شود می بایست مجمع عمومی عادی تشکیل شود و چون مازاد بر یکبار است از این رو به این مجمع اصطلاحاً مجمع عمومی عادی به شکل فوق العاده می گویند.

کاهش سرمایه:

(۱) کاهش اجباری سرمایه

- ✓ در کاهش اجباری سرمایه به علت زیانهای وارده هم می توان ارزش اسمی سهام را کاهش داد هم تعداد سهام صادره را کاهش داد

(a) بر اثر زیانهای وارده

هرگاه زیانهای وارده به شرکت حداقل به میزان ۵۰٪ سرمایه اسمی شرکت گردد میبایست هیات مدیره مجمع عمومی فوق العاده را تشکیل تا نسبت به انحلال و یا کاهش سرمایه تصمیم گیری نمایند. چنانچه رای مجمع عمومی عدم انحلال شرکت باشد می بایست در همان جلسه تصویب نماید و سرمایه شرکت را تا مبلغ سرمایه موجود کاهش یابد.

(b) عدم مطالبه به موقع مبلغ باقی مانده تعهد سهامداران:

بر اساس ماده ۸ قانون تجارت وصول تعهد صاحبان سهام نباید از ۵ سال تجاوز نماید، بنابراین چنانچه در زمان مقرر مطالبات مربوط به تعهد صاحبان سهام دریافت نگردید هیات مدیره موظف است با تشکیل مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را نسبت به تقلیل سرمایه دعوت نماید، این کاهش از طریق کاهش تعداد سهام و یا کاهش مبلغ اسمی سهام صورت میگیرد.

(۲) کاهش اختیاری سرمایه

شرکتهای سهامی می تواند با اختیار نسبت به کاهش سرمایه تصمیم گرفته مشروط به اینکه به حقوق صاحبان سهام لطمهای وارد نگردد، ضمن اینکه حداقل مقرر در ماده ۵ قانون تجارت در مورد سرمایه شرکت رعایت شود.

کاهش اختیاری

کاهش سرمایه به یک از روش های زیر و یا توأم انجام می پذیرد

a. کاهش بهای اسمی سهام به نسبت مساوی

b. پرداخت مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحبان سهام

جهت کاهش سرمایه به روش های فوق تحت شرایط و مقررات خاص ضمن اینکه شرکت موظف است حداقل ظرف مدت یک ماه در روزنامه کثیرالانتشار که آگهی های شرکت در آن منتشر میگردد آگهی کرده و جهت انجام کاهش سرمایه ۲ ماه از تاریخ انتشار آگهی گذشته باشد.

ارکان حقوق صاحبان سهام :

در شرکتهای سهامی معادله حسابداری بصورت زیر می باشد.

دارایی = بدهی ها + حقوق صاحبان سهام

حقوق صاحبان سهام شامل قسمت های زیر است :

(۱) سرمایه پرداخت شده

i. سهام عادی

ii. صرف سهام عادی

iii. سهام ممتاز

iv. صرف سهام ممتاز

v. سرمایه اهدایی

(۲) سود انباشته

(۳) سایر انباشت های سود

i. اندوخته قانونی

ii. اندوخته احتیاطی

سهام عادی :

سهام عادی در حقیقت سهامی است که بدون هیچ گونه اولییتی در اختیار مالکان شرکت قرار دارد . دارندگان سهام عادی صاحبان اصلی و نهایی شرکت محسوب می شوند از این رو وضعیت سهامداران عادی در مقایسه با اعتبار دهندگان و طلبکاران شرکت و همچنین سهامداران ممتاز شرکت با مخاطرات بیشتری مواجه است بدین معنی که در صورت ورشکستگی ابتدا می بایست مطالبات طلبکاران و اعتبار دهندگان تسویه گردد سپس در صورتی که منابعی در شرکت باقی مانده باشد سهم سهامداران ممتاز پرداخت خواهد شد و در آخرین مرحله تکلیف سهامداران عادی مشخص می شود به عبارت دیگر سهامدار عادی ، سهامداری است که تمایل دارد در شرکت ما سرمایه گذاری نماید در حالی که سهامدار ممتاز ، سهامداری است که شرکت تمایل دارد وی سهامدارش باشد بنابراین در هنگام تسویه و همچنین پرداخت سود این سهامدار ممتاز است که نسبت به سهامدار عادی اولویت دارد.



✓ شرکت سهامی از جمله شرکتهایی محسوب می شود که میزان تعهد صاحبان سهام حداکثر به میزان مبلغ اسمی سرمایه گذاری آنها می باشد بنابراین این شرکتها در قبال تعهدات شرکت برای مالکان خود مسئولیت محدودی ایجاد می کند.

آشنایی با چند اصطلاح:

I. سرمایه مجاز (اسمی) :

سرمایه مجاز عبارت است از تعداد سهام ضرب در ارزش اسمی هر سهم که در اساسنامه مشخص شده است. قانوناً یک شرکت سهامی اجازه دارد حداکثر تاسقف این تعداد سهام را منتشر نماید به عبارت دیگر مجموع سهام ممتاز و سهام عادی که در اساسنامه شرکت مندرج می باشد و شرکت قانوناً می تواند این تعداد را منتشر نماید سرمایه مجاز نامیده می شود.

II. سهام صادر شده :

عبارت است از تعداد سهامی که تا تاریخ معینی قانوناً صادر شده است . در ایران کل سهامی که شرکت مجاز به انتشار آن می باشد می بایست انتشار یافته و صادر شود در حالی که در برخی از کشورها تنها بخشی از سرمایه اسمی می تواند صادر گردد.

III. سهام صادر نشده :

عبارت است از تعداد سهامی که تاکنون انتشار نیافته است به عبارت دیگر سهام صادر نشده معرف تفاوت بین سهام مجاز و سهام صادر شده می باشد . ( در ایران وجود ندارد )

IV. سهام منتشره و در دست سهامداران:

سهام منتشره عبارت است از تعداد سهامی که قبلاً صادر و در اختیار سهام داران گذاشته شده است ( سهام رایج و در دست مردم).

V. سهام خزانه :

سهامی است که قبلاً صادر و بعداً توسط شرکت مجدداً خریداری شده است و هنوز در اختیار شرکت است . به عبارت دیگر سهام خزانه تفاوت بین سهام صادر شده و سهام منتشره است .

نکته همانطور که گفته شد طبق قانون تجارت ایران سهام مجاز با سهام صادر شده برابر است (در ایران سهام صادر نشده نداریم ) همچنین باز خرید سهام منتشره یک شرکت توسط خود شرکت ممنوع است(در ایران سهام خزانه نداریم ) بنابراین رابطه زیر برقرار است:

سهام منتشره = سهام صادر شده = سهام مجاز

ویژگی های سهام : سهام دارای انواع مختلفی نظیر سهام عادی و سهام ممتاز است.

ارزش اسمی هر سهم باید از قبل تعیین شده باشد اما در برخی کشورها سهام بدون ارزش اسمی نیز صادر می شود که البته در ایران صدور سهام بدون ارزش اسمی ممنوع است و مبنای ثبت سرمایه شرکت در اداره ثبت شرکتها و

همچنین مبنای ثبت کلیه ثبتهای حسابداری می باشد زیرا ارزش اسمی همانند ارزش بازار دائماً در حال نوسان نبوده و ثابت است.

a. سهام با ارزش اسمی :

همانطور که گفته شد ارزش اسمی یک برگه سهم مبلغ معینی است که طبق اساسنامه شرکت بر روی ورقه سهم چاپ می شود

در هنگام انتشار سهم توسط شرکت ، شرکت می تواند سهام منتشره خود را به مبلغی بیشتر یا کمتر یا معادل ارزش اسمی خود را به فروش برساند طبق قانون تجارت ایران فروش سهام به مبلغی کمتر از ارزش اسمی ممنوع بوده بنابراین در ایران کسر سهام نداریم در مواردی که سهام در بدو امر بیشتر از ارزش اسمی فروخته می شود ، مازاد مبلغ فروش نسبت به ارزش اسمی اصطلاحاً صرف سهام نامیده می شود .

b. سهام بی نام :

سهام بی نام بصورت سند در وجه حامل تنظیم و دارنده مالک آن سهم شناخته می شود و نقل و انتقال اینگونه سهام به راحتی صورت می گیرد.

c. سهام با نام :

نوعی دیگر از سهام است که نام دارنده سهم (خریدار) روی ورقه سهم درج می شود و نقل و انتقال سهم باید در دفاتر شرکت ثبت شود.

d. گواهی نامه سهام :

برگه ایی 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 می کند و این گواهی نامه در حکم سهام است .

e. سهام ممتاز :

در مقایسه با سهام عادی دارای امتیازات یا تفاوت هایی است . مزایا و تفاوت های مربوط به سهام ممتاز ممکن است در ارتباط با یک یا چند مورد از موارد زیر باشد.

i. حق رای

ii. سود سهام

iii. قابل انباشت یا غیر قابل انباشت بودن سود

iv. عدم مشارکت با سهامداران عادی در سود باقی مانده پس از تامین سود سهام

v. مشارکت جزیی با سهامداران عادی در سود باقی مانده پس از تامین سود سهام

vi. مشارکت کامل با سهامداران عادی در سود باقی مانده پس از تامین سود سهام

vii. تقدم در دریافت خالص دارایی ها به هنگام تسویه شرکت

viii. قابلیت تبدیل داشتن به سایر اوراق بهادار (نظیر سهام عادی)

ix. قابلیت بازخرید داشتن

ارزش اسمی سهام ممتاز بر روی برگه سهام مشخص می باشد . معمولاً هر ورقه سهام ممتاز دارای یک نرخ سود است که این نرخ سود در هنگام تقسیم سود میزان سودی را که به سهامدار ممتاز تعلق می گیرد نشان می دهد  
فرض کنید شرکتی دارای ۵۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰۰۰ ریالی می باشد. نرخ سهام ممتاز ۱۵٪ بوده است بنا براین کل سود سهامداران ممتاز عبارت است از :

نرخ سهام ممتاز  $\times$  ارزش اسمی سهام ممتاز = میزان سود متعلقه

$$۵۰۰۰ \times ۱۵\% = ۷۵۰۰۰$$

نرخه که بر روی سهام ممتاز درج می شود به مفهوم بهره سهام ممتاز نمی باشد بلکه به این معنی است که وقتی شرکت سود سهام اعلام می کند صاحبان سهام ممتاز می بایست قبل از سهامداران عادی سود سهام خود را دریافت کنند که در مثال بالا در مجموع ۷۵۰۰۰ به سهامداران ممتاز سود تعلق می گیرد.  
سهام ممتاز با سود انباشته (سهام جمع شونده):

سهامدار ممتاز همانند سهامدار عادی مالک شرکت می باشد بنابراین چنانچه در سالی مجمع صاحبان سهام تصمیم بگیرد در آن سال سود سهامی توزیع نکند هیچ یک از سهامداران عادی و ممتاز در خصوص عدم تقسیم سود نمی توانند اعتراضی داشته باشند . در سال مالی بعد ممکن است مجمع سهامداران تقسیم به توزیع سود بگیرد حال چنانچه ورقه سهام قابلیت جمع شونده داشته باشد سود سهامی که در سال یا سالهای گذشته به سهامداران پرداخت نشده است به عنوان یک سود سهام معوق تلقی شده و می بایست همزمان با توزیع سود امسال ، سود های توزیع نشده قبلی نیز به سهامداران ممتاز پرداخت گردد.

ولی چنانچه سهام ممتاز قابلیت جمع شونده نداشته باشد سود سهام سالهای گذشته که پرداخت نشده است ارتباطی به مجمع امسال نداشته و صرفاً به سهامداران ممتاز سود سهام همان سال تعلق می گیرد.  
شرکت سهامی آلفا ۱۰۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰۰۰ ریالی خود را (بانرخ ۵٪) به قیمت هر سهم ۱۳۰۰ ریال به فروش رساند همچنین در سال جاری ۴۰۰۰۰ سهم عادی ۵۰۰ ریالی این شرکت به قیمت هر سهم ۶۵۰ ریال منتشر می شود  
مطلوب است انجام ثبت لازم از بابت انتشار سهام :

$۴۰۰۰۰ \times ۶۵۰ = ۲۶۰۰۰۰۰۰$		$۱۰۰۰۰ \times ۳۰۰ = ۳۰۰۰۰۰۰$	
$۴۰۰۰۰ \times ۵۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰۰$		$۱۰۰۰۰ \times ۳۰۰ = ۳۰۰۰۰۰۰$	
	۲۶,۰۰۰,۰۰۰	پانک	۱۳,۰۰۰,۰۰۰
	سهم ممتاز	پانک	سهم عادی
۲۰,۰۰۰,۰۰۰		۱۰,۰۰۰,۰۰۰	
	صرف سهام ممتاز	۳,۰۰۰,۰۰۰	صرف سهام عادی
۶,۰۰۰,۰۰۰			

فرض کنید در پایان اولین سال فعالیت شرکت مبلغ ۲۴۰۰۰۰۰۰ سود برای شرکت حاصل شده است (مانده خلاصه حساب سود زیان)

نکته : در شرکتهای سهامی در پایان سال و در هنگام بستن حسابها پس از بسته شدن حسابهای درآمد و هزینه و انتقال مانده این حسابها به خلاصه سود زیان ، می بایست خلاصه سود زیان به حسابی بنام سود انباشته بسته می شود

	۲,۴۰۰,۰۰۰	خلاصه حساب سود زیان
۲,۴۰۰,۰۰۰	سود انباشته	

فرض کنید مجمع صاحبان سهام توزیع مبلغ ۱.۸۵۰.۰۰۰ ریال سود را بین سهامداران تصویب می کند .  
مطلوب است :

تعیین سهم سود سهامداران

سهم سود سهامدار ممتاز	$۵۰۰.۰۰۰ \times ۵\% = ۲۵.۰۰۰$
سهم سود سهامدار عادی	$۱.۸۵۰.۰۰۰ - ۲۵.۰۰۰ = ۱.۸۲۵.۰۰۰$

فرض کنید در طی ۲ سال گذشته به سهامدار ممتاز سودی پرداخت نشده بود حال اگر سهام ممتاز قابلیت جمع شونده نداشته باشد باز هم از کل سود ۱.۸۵۰.۰۰۰ ریالی فقط سود امسال (یعنی ۵۰۰.۰۰۰ ریالی) به سهامداران ممتاز تعلق می گیرد و مابقی سود نیز به سهامداران عادی پرداخت می شود . در ضمن سود سهامداران ممتاز در ۲ سال قبل نیز پرداخت نمی شود .

حال اگر سود سهام ممتاز قابلیت جمع شونده داشته باشد در آن صورت سود پرداخت نشده طی ۲ سال قبل نیز همراه سود امسال می بایست به سهامدار ممتاز تعلق بگیرد و چنانچه سودی باقی ماند به سهامدار عادی پرداخت می شود:

$۵۰۰.۰۰۰ +$	$(۵۰۰.۰۰۰ + ۵۰۰.۰۰۰) =$	۱,۵۰۰,۰۰۰
سود سهام سال جاری	سود سهام معوق ۲ سال	کل سود پرداختی به سهامدار ممتاز
۱,۸۲۵,۰۰۰	-۱,۵۰۰,۰۰۰	۳۲۵,۰۰۰
کل سود	پرداختی به سهامداران ممتاز	پرداختی به سهامداران عادی

نکته : چنانچه در مثال بالا مجمع صاحبان سهام تصمیم می گرفت که در مجموع ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال سود تقسیم نماید در آن صورت با فرض آنکه سهام ممتاز از نوع جمع شونده باشد داریم :

$$۵۰۰.۰۰۰ \times ۳ = ۱.۵۰۰.۰۰۰$$

سودی که می بایست در مجموع این ۳ سال به سهامدار ممتاز تعلق گیرد در مجموع ۱.۵۰۰.۰۰۰ ریال است ولیکن تنها ۱.۲۰۰.۰۰۰ ریال سود بین سهامداران بیشتر توزیع نشده است بنابراین این ۱.۲۰۰.۰۰۰ به سهامدار ممتاز پراخت شده

و ۳۰۰.۰۰۰ مابقی به عنوان سود سهام معوق برای وی در نظر گرفته می شود و به سهامدار عادی نیز چیزی تعلق نمی گیرد.

سهام ممتاز با حق مشارکت در سود اضافی :

در صورتی که سهام ممتاز دارای حق مشارکت در سود اضافی باشد این گونه برخورد می کنیم که ابتدا سود سهام ممتاز را طبق همان نرخ خودش محاسبه می کنیم پس از این میزانی که از سود به سهامدار عادی تعلق می گیرد ( نحوه محاسبه بعداً گفته می شود ) سپس چنانچه سودی باقی مانده باشد سهامدار عادی و ممتاز در سود باقی مانده باهم سهیم می شود .

سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی:

طبق این نوع ویژگی سهام ممتاز موجب می شود که صاحبان سهام ممتاز به نرخی بالاتر از نرخ سود سهام ممتاز ( بر اساس نرخ از پیش تعیین شده) همراه با صاحبان سهام عادی در سود سهیم شوند. به هر حال این نوع مشارکت تنها تا یک نرخ اضافی که بر روی برگه سهم و همچنین در اساسنامه درج شده است قابل اجرا می باشد .

مثلاً یک شرکت سهامی ممکن است سهام ممتاز ۵٪ که از طریق مشارکت در سود تا ۷٪ قابل افزایش باشد صادر کند. در این حالت حق مشارکت در سود همراه با صاحبان سهام عادی به میزان ۲٪ اضافی نسبت به نرخ سود سهام ممتاز ۵٪ می باشد.

سهام ممتاز با حق مشارکت کامل :

به این معنی است که صاحبان سهام ممتاز علاوه بر امتیاز دریافت سود سهام در هر سال به میزان نرخ سود سهام ممتاز ، بر مبنای نرخ معین و از پیش تعیین شده ایی می بایست علاوه بر سودی که دریافت نماید در صورت وجود سود بیشتر در باقی مانده سود نیز شریک شوند .

مثلاً به سهام ممتاز ۱۰۰۰ ریال با سود ۵٪ بدون قابلیت جمع شونده با حق مشارکت کامل است علاوه بر دریافت سود به میزان ۵٪ ارزش اسمی سهم مناسبی از هرگونه سود مازاد پس از پرداخت سود به صاحبان سهام عادی تعلق می گیرد.

روش کار در این حالت بدین گونه است که چنانچه سهام ممتاز دارای حق مشارکت کامل باشد ابتدا براساس نرخ از پیش تعیین شده (۵٪) سود سهام ممتاز پرداخت می شود و معادل همین سود نیز برای سهامدار عادی در نظر گرفته می شود. حال چنانچه پس از این نوع تخصیص سود به سهامداران عادی و ممتاز بازم سودی باقی مانده باشد آن سود باقی مانده به نسبت جمع ارزش اسمی سهام ممتاز و عادی بین آنها توزیع خواهد شد .

شرکتی دارای ۱۰۰۰۰ سهم ممتاز ۱.۰۰۰ ریال ۵٪ سود سهام برای ۲ سال اخیر پرداخت نشده است) و همچنین دارای ۴۰۰۰۰ سهم عادی ۵۰۰ ریال است.

حالت اول : سهام ممتاز جمع شونده نبوده و تا ۲٪ اضافه بر نرخ سود سهام ممتاز در سود مازاد مشارکت می نماید و سود سهام قابل تخصیص ۸۰۰.۰۰۰ ریال می باشد

مطلوب است تعیین سهم سود هریک از سهامداران عادی و ممتاز

سود باقی مانده نهایی که به سهامدار عادی می رسد
$۲,۸۰۰,۰۰۰ - (۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۶۰۰,۰۰۰) = ۷۰۰,۰۰۰$

کل سود سهامدار ممتاز	$۵۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ = ۷۰۰,۰۰۰$
کل سود سهامدار عادی	$۱,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۰۰,۰۰۰ + ۷۰۰,۰۰۰ = ۲,۱۰۰,۰۰۰$
کل سود	$۷۰۰,۰۰۰ + ۲,۱۰۰,۰۰۰ = ۲,۸۰۰,۰۰۰$

سهم سود مازاد سهامدار ممتاز	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۲۰۰,۰۰۰$
سهم سود مازاد سهامدار عادی	$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۲\% = ۴۰۰,۰۰۰$
سهم سود سهام ممتاز	$۱,۰۰۰ \times ۱۰۰۰ = ۱,۰۰۰,۰۰۰$
سهم سود سهام عادی	$۴۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۲,۰۰۰,۰۰۰$
میزان سود توزیع شده در مرحله اول	$۲۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۲,۲۰۰,۰۰۰$

حالت دوم : مفروضات سؤال قبل را در نظر گرفته با این تفاوت که کل سودی که می بایست بین سهامداران توزیع گردد ۱.۶۰۰.۰۰۰ باشد

سود مازاد	$۱,۶۰۰,۰۰۰ - ۱,۵۰۰,۰۰۰ = ۱۰۰,۰۰۰$
سهم سود سهام ممتاز	$۱,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۵۰۰,۰۰۰$
سهم سود سهام عادی	$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۵\% = ۱,۰۰۰,۰۰۰$
سود تقسیمی در مرحله اول	$۵۰۰,۰۰۰ + ۱,۰۰۰,۰۰۰ = ۱,۵۰۰,۰۰۰$

اگر نسبت سود باقی مانده به کل سرمایه شرکت (جمع سرمایه عادی و ممتاز) از ۲٪ بیشتر شد می بایست حداکثر ۲٪ سود مازاد به سهامدار ممتاز تعلق می گیرد و مابقی سود به سهامدار عادی پرداخت می شود. در غیر این صورت سود مازاد می بایست به نسبت مانده حساب سرمایه سهامداران عادی و ممتاز بین آنها توزیع گردد.

$\frac{۱۰۰,۰۰۰}{۳,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۰.۳\%$	$\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۳,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱۰۰ = ۶۶.۶۶۶$
سهم سود مازاد سهام ممتاز	سهم سود مازاد سهام عادی

کل سود سهام ممتاز	$500,000 + 33,333 = 533,333$
کل سود سهام عادی	$1,000,000 + 66,667 = 1,066,667$
کل سود تقسیمی	$533,333 + 1,066,667 = 1,600,000$

$$100 * \frac{\text{سود مازاد باقی مانده}}{\text{کل سرمایه شرکت}}$$

در مثال قبل فرض کنید سود باقی مانده 750.000 ریال باشد

سهام سود سهامدار ممتاز	$200,000 = 2\% * 10,000,000$	750,000	100 *	= 2.5%
سهام سود سهامدار عادی	$750,000 - 200,000 = 550,000$	3,000,000		

حالت سوم: مفروضات اولیه سؤال را (سود 2.800.000 ریال) در نظر گرفته با این تفاوت که سهام ممتاز جمع شونده بوده و همچنین دارای حق مشارکت کامل در سود مازاد باشد:

$3,000,000 * \frac{1,000,000}{3,000,000} = 1,000,000$	$3,000,000 * \frac{2,000,000}{3,000,000} = 2,000,000$
سهام سود مازاد سهامدار ممتاز	سهام سود مازاد سهامدار عادی

$1,000,000 + 1,000,000 = 2,000,000$
کل سود سهامدار ممتاز
$1,000,000 + 2,000,000 = 3,000,000$
کل سود سهامدار عادی
$1,000,000 + 1,800,000 = 2,800,000$
کل سود تقسیمی

$$1,000,000 * 2\% = 20,000$$

- سالهای حقوق 200,000 + 200,000
- سال جاری 200,000

سود مازاد $2,800,000 - (1,000,000 + 1,000,000) = 800,000$
$1,000,000 = 2\% * 5,000,000$

حسابداری سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی:

سهام ممتاز ممکن است با ویژگی قابلیت تبدیل منتشر شود به این معنی که با درخواست و به اختیار صاحبان سهام این گونه سهام، سهام ممتاز می تواند با سایر اوراق بهادار از جمله با سهام عادی تعویض شود.

از آنجاییکه امتیاز تبدیل موجب می شود که صاحبان اینگونه سهام اختیار نگه داری سهام ممتاز اصلی را داشته باشند یا آنها را به سهام عادی تبدیل کنند لذا این مزیت برای سرمایه گذاران بسیار با اهمیت است.

طبق استاندارد های حسابداری شرایط تبدیل و تفاوت بین ارزش اسمی و ارزش بازار سهام ممتاز تاثیری بر نحوه حسابداری این گونه هنگام صدور ندارد.

در خصوص حسابداری تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی می بایست گفت که به دلیل اینکه در این تبدیل ارزش دفتری سهام ممتاز ملاک قرار می گیرد از این رو هیچ گونه سود زیانی از بابت تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی در دفاتر شناسایی نمی شود و صرفاً ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی + صرف سهام ممتاز) می بایست از دفاتر خارج شده و در ازای آن سهام عادی بستانکار می شود (به ارزش اسمی). مابه التفاوت این ۲ به عنوان صرف یا کسر سهام عادی در حسابها شناسایی می شود.

شرکت سهامی البرز ۵۰۰ سهم ممتاز ۱۰.۰۰۰ ریالی را که دارای قابلیت تبدیل به سهام عادی می باشد در تاریخ ۱۳۸۰/۰۲/۰۱ به مبلغ ۱۲.۰۰۰ ریالی منتشر نموده است طبق شرایط تبدیل هر یک از سهام ممتاز قابل تبدیل با ۴ سهم عادی ۲.۰۰۰ ریالی می باشد.

در تاریخ ۱۳۸۰/۱۲/۱۵ صاحبان سهام ممتاز، سهام ممتاز خود را جهت تبدیل نمودن به سهام عادی به شرکت تحویل می دهند

مطلوب است انجام کلیه ثبتهای لازم در تاریخ های فوق

تاریخ فروش:

ارزش اسمی سهام ممتاز
$500 * 10.000 = 5.000.000$
ارزش فروخته شده سهام ممتاز
$500 * 12.000 = 6.000.000$

بانک	۶.۰۰۰.۰۰۰
سهام ممتاز	۵.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۱.۰۰۰.۰۰۰

تاریخ تبدیل:

سهام ممتاز	۵.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۱.۰۰۰.۰۰۰
سهام عادی	۴.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۲.۰۰۰.۰۰۰

ارزش اسمی سهام عادی
$500 * 4 = 2.000 * 2.000 = 4.000.000$

حسابداری سهام ممتاز قابل بازفرید :

سهام ممتاز ممکن است در یک تاریخ معین یا قبل از تاریخ معینی قابل بازخرید باشد به عبارت دیگر شرکت صادر کننده این گونه سهام می تواند سهام ممتاز را به مبلغ مشخصی بازخرید کند.



در این حالت کلیه سود های معوق (به شرطی که سهام ممتاز جمع شونده باشد) باید قبل از بازخرید پرداخت شود. مبلغی که بابت باز خرید سهام پرداخت می شود معمولاً بیشتر از ارزش اسمی و در پاره اوقات بیشتر از بهای فروش سهام هنگام صدور است.

هنگام صدور سهام ممتاز قابل باز خرید همانند صدور سایر سهام های ممتاز عمل می شود و تفاوت بین قیمت فروش و ارزش اسمی سهام به حساب صرف سهام بستانکار می شود. توجه شود که هنگام باز خرید نباید تفاوت بین قیمت باز خرید و ارزش دفتری سهام به عنوان سود یا زیان دوره تلقی شود. بنابراین حسابهای سهام ممتاز قابل باز خرید پس از باز خرید شدن از دفاتر حذف می شود

چنانچه قیمت باز خرید سهام از ارزش دفتری سهام مربوطه بیشتر باشد مابه التفاوت به عنوان زیان به حساب سود یا زیان انباشته منظور می شود. در مواردی که قیمت باز خرید سهام از ارزش دفتری سهام ممتاز قابل باز خرید کمتر باشد مازاد به حساب صرف سهام منظور می شود.

شرکت سهامی آلفا در سال گذشته ۱۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰۰۰۰ ریالی را که دارای قابلیت باز خرید می باشد را به قیمت هر سهم ۱۱۰۰۰ ریالی صادر کرده است شرکت این اختیار را دارد که سهام مذکور را به بهای هر سهم ۱۱۲۰۰ ریال باز خرید نماید

مطلوب است انجام ثبت فروش و باز خرید سهام

$10.000.000 = 10.000.000 * 10.000$
$10.000.000 = 10.000.000 * 10.000$

بانک	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
سهام ممتاز	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
صرف سهام	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
ثبت فروش سهام		

سهام ممتاز	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
صرف سهام	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
زیان انباشته	۲۰۰.۰۰۰	
بانک	۱۱.۲۰۰.۰۰۰	
ثبت باز خرید سهام		

چنانچه قیمت باز خرید هر سهم در مثال بالا ۱۰.۵۰۰ ریال باشد ثبت روزنامه به شرح خواهد بود:

سهام ممتاز	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
صرف سهام	۱۰.۰۰۰.۰۰۰	
بانک	۱۰.۵۰۰.۰۰۰	
صرف سهام ناشی از باز خرید سهام	۵۰۰.۰۰۰	

پذیره نویسی سهام :

همزمان با تاسیس شرکتهای سهامی ، سهامداران آتی شرکت معمولاً قرارداد خرید تعداد معینی از سهام را بصورت نسیه که تاریخ پرداخت آن در آینده مشخص است امضاء می نمایند. همچنین یک شرکت ممکن است سهام خود را بعد از تشکیل به منظور فراهم آوردن امکان مشارکت کارکنان خود در مالکیت واحد تجاری ، بطور نسیه به فروش رساند ، در این گونه موارد تمام قیمت سهم در ابتدا دریافت نمی شود بلکه بخشی از قیمت سهام ابتدا پرداخت شده و مابقی مبلغ از طریق یک توافق قراردادی توسط سهامداران آتی شرکت تعهد می گردد. به این توافق نامه اصطلاحاً پذیره نویسی سهام می گویند.

در اینجا لازم است به نکاتی از قانون تجارت توجه شود:

- ۱- برای تاسیس شرکت سهامی عام موسسین باید حداقل ۲۰٪ سرمایه را تعهد کرده و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را در حسابی بنام شرکت در شرف تاسیس نزد بانکها سپرده نمایند.
- ۲- در اظهار نامه ثبت شرکتهای سهامی مبلغ سرمایه شرکت و مقدار نقد و غیر نقد آن به تفکیک مشخص شود.
- ۳- در ورقه تعهد سهام باید تعداد سهامی که مورد تعهد واقع شده است و مبلغ اسمی آن و همچنین مبلغی که از آن بابت نقداً در موقع پذیره نویسی باید پرداخت شود.

آقای الف ۱۲۰ سهم از سهام ممتاز شرکت ایران که ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰۰ ریال است به مبلغ هر سهم ۱۰۲۰۰ ریال تعهد می کند .

ثبت رویداد فوق در دفاتر شرکت به شرح زیر خواهد بود:

۱۲۰*۱۰۲۰۰=۱۲۲۴۰۰۰۰	
۱۲۰*۱۰۰۰۰=۱۲۰۰۰۰۰	
۱۲۲۴۰۰۰۰	تعهد صاحبان سهام ممتاز
۱۲۰۰۰۰۰	سهام ممتاز تعهد شده
۲۲۴۰۰۰۰	صرف سهام ممتاز

مانده بستانکار حساب سرمایه تعهد شده بیانگر تعهد شرکت ایران مبنی بر صدور ۱۲۰ سهم ممتاز پس از انجام شرایط قرارداد توسط تعهد کننده (پذیره نویسی) می باشد.

در برخی موارد مفاد قرارداد پذیره نویسی نحوه مطالبه مبلغ تعهد شده سهام را به اقساط مشخص می نماید. معمولاً تا زمانی که مبلغ تعهد شده بطور کامل پرداخت نشده است ورقه سهام صادر نمی گردد. در مثال قبل فرض کنید که کل مبلغ پذیره نویسی در ۳ قسط ۴۸۰۰۰۰ ریالی از پذیره نویسی مطالبه گردد. در آن صورت در هنگام دریافت آخرین قسط

سهام پذیره نویسی شده می بایست سهام ممتاز منتشر و به وی تحویل داده شود بنابراین ثبت زیر در دفاتر انجام می شود.

سهام ممتاز پذیره نویسی شده ۱۲۰.۰۰۰	بانک ۴۸.۰۰۰
سهام ممتاز ۱۲۰.۰۰۰	تعهد صاحبان سهام ۴۸.۰۰۰
هنگام انتشار سهام	

خودداری صاحبان سهام از ایفای تعهد:

هنگامی که یک پذیره نویس بعد از انجام بخشی از تعهدات قرارداد پذیره نویسی از ایفای بقیه تعهد خودداری می کند مسائل خاصی پیش می آید که در این خصوص می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- برگشت تمامی مبالغ پرداخت شده به پذیره نویس
- صدور سهام معادل مبلغ پرداخت شده
- برگشت مبلغ پرداخت شده پس از کسر هزینه های پذیره نویسی و صدور مجدد سهام به پذیره نویس
- ضبط تمامی مبلغ پرداخت شده توسط پذیره نویس به نفع شرکت

اگر چه شرکت ممکن است در صورت کاهش قیمت سهام متحمل زیان گردد اما اتخاذ تصمیم نسبت به هر یک از موارد بالا می تواند برای پذیره نویس مشکلاتی را ایجاد کند

فرض کنید در مثال قبل شرکت از کل مبلغ تعهد مبلغ ۴۸.۰۰۰ ریال از آقای الف دریافت می نماید در این حالت ثبت زیر زده می شود

۴۸.۰۰۰	بانک
۴۸.۰۰۰	تعهد صاحبان سهام ممتاز

پس از این حالت آقای الف از ایفای تعهد خودداری می کند بنابراین لازم است ثبت زیر در دفاتر شرکت ایران زده می شود

۱۲۰.۰۰۰	سهام ممتاز پذیره نویسی شده
۲۴.۰۰۰	صرف سهام ممتاز
۹۶.۰۰۰	تعهد صاحبان سهام
۴۸.۰۰۰	حساب آقای الف

پس از خارج کردن سهام پذیره نویسی شده آقای الف از دفاتر شرکت ایران هر سهم مذکور به قیمت ۱.۵۰۰ ریال مجدداً به فروش می رسد همچنین شرکت ایران از بابت هزینه های فروش مجدد سهام مبلغی بالغ بر ۵.۰۰۰ ریال پرداخت می نماید و به بدهکار حساب آقای الف منظور می نماید

۱۷۵.۰۰۰	بانک
۵.۰۰۰	حساب آقای الف
۱۲۰.۰۰۰	سهام ممتاز پذیره نویسی شده
۶۰.۰۰۰	صرف سهام ممتاز
$(120 * 1500) - 5000 = 175.000$	

✓ در حالت بالا واحد تجاری باید سهام را به فروش رساند و سپس مازاد خالص دریافتی را (یعنی جمع مبالغ نقدی دریافتی از فروش اولیه سهام به تعهد کننده + مبلغ فروش مجدد سهام به سرمایه گذار جدید- هزینه های واقع شده توسط شرکت برای فروش مجدد) نسبت به تعهد اصلی را به پذیره نویس اولیه باز پرداخت نماید. به منظور جلوگیری از ایجاد انگیزه برای خودداری از ایفای تعهد ، مبلغ قابل پرداخت به پذیره نویسی که از ایفای تعهد خودداری کرده است نباید از مبلغ پرداخت شده توسط وی پس از کسر هزینه های فروش مجدد سهام بیشتر باشد که در این صورت به محاسبات زیر توجه شود:

۴۸.۰۰۰	مبلغ دریافت شده از پذیره نویس اولیه
۱۸۰.۰۰۰	مبلغ دریافت شده بابت فروش مجدد سهام پذیره نویسی جدید
(۵.۰۰۰)	مبالغ مربوط به هزینه های فروش مجدد سهام
۲۲۳.۰۰۰	خالص مبلغ دریافت شده توسط شرکت
۱۴۴.۰۰۰	مبلغ اولیه تعهد شده سرمایه
۷۹.۰۰۰	حداکثر مبلغ قابل پرداخت به پذیره نویس اولیه

همانطور که در محاسبات بالا آمده در مجموع ۲۲۳.۰۰۰ ریال وجه نقد از بابت پذیره نویسی سهام بصورت خالص برای شرکت نقدینگی حاصل شده است که از این مبلغ ۱۴۴.۰۰۰ ریال می بایست جهت تامین سرمایه تعهد شده اولیه در نظر گرفته شود و مابقی آن یعنی ۷۹.۰۰۰ ریال قابل پرداخت به پذیره نویس اولیه می باشد. ولی همانطور که گفته شد جهت جلوگیری از رایج شده این موضوع در بین پذیره نویسان از مبلغ ۷۹.۰۰۰ ریال قابل پرداخت به آن صرف نظر و همان ۴۳.۰۰۰ ریال خالص طلب وی از شرکت پرداخت خواهد شد.

۴۳.۰۰۰	حساب آقای الف
۴۳.۰۰۰	بانک

فروش سهام بصورت غیر نقدی:

شرکتها ممکن است سهام خود را در قبال دریافت دارایی های غیر نقدی صادر کنند . طبق استاندارد های حسابداری هنگامی که یک شرکت سهام خود را در قبال دارایی ها یا خدمات غیر نقدی صادر می نماید لازم است جهت ثبت

دارایی دریافت شده از ارزش جاری سهام صادر شده (ارزش بازار سهام) یا ارزش منصفانه دارایی تحصیل شده هر کدام که از قابلیت اتکای بالاتری که برخوردار است استفاده شود.

به منظور تشکیل رویه ثبت صدور سهام در قبال دریافت دارایی ها اطلاعات مختلف در نظر گرفته می شود:  
شرکت سهامی آلفا یک دستگاه آپارتمان را در قبال صدور ۱.۰۰۰.۰۰۰ سهم ۱۰۰ ریالی خود تحصیل نمود که در این خصوص می توانیم ۲ فرض زیر را در نظر بگیریم:

در صورتی که سهام شرکت آلفا در بورس پذیرفته شده نباشد از این رو تعیین قیمت منصفانه سهام آن به سادگی امکان پذیر نمی باشد بنابراین می بایست مبنای ثبت ساختمان تحصیل شده بر اساس ارزش کارشناسی شده آن صورت گیرد. طبق نظر کارشناس رسمی دادگستری این دستگاه آپارتمان در حال حاضر دارای ارزش ۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال می باشد، ثبت حسابداری به قرار زیر است.

۱۲۰.۰۰۰.۰۰۰	ساختمان
۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی
۲۰.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام عادی

در صورتی که شرکت آلفا یک شرکت سهامی پذیرفته شده در بورس باشد و قیمت سهام آن در تاریخ رویداد به ازای هر سهم ۱۳۵ ریال در بورس قابل معامله باشد می بایست قیمت تابلوی بورس به نسبت قیمت کارشناسی از قابلیت اتکای بیشتری برخوردار است و باید مبنای ثبت قرار گیرد.

۱۳۵.۰۰۰.۰۰۰	ساختمان
۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سهام عادی
۳۵.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام عادی

فروش سهام بصورت یکجا:

معمولاً شرکتهای سهامی هر یک از انواع سهام خود را بطور جداگانه به فروش می رسانند اما گاهی اتفاق می افتد که یک شرکت سهامی دو یا چند نوع از سهام خود را بطور یکجا و به یک مبلغ مشخص می فروشد. در این گونه موارد، باید کل مبلغ فروش را به شرح زیر بین انواع سهام فروخته شده تخصیص داد:

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 بین سهام تخصیص می یابد.

در صورتی که ارزش بازار یکی از انواع سهام فروخته شده مشخص باشد و دیگری مشخص نباشد 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 باقی مانده مبلغ فروش به آن سهامی که ارزش بازار آن مشخص نیست تخصیص می یابد.

شرکت داریوش در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۲۴ تعداد ۳۰۰۰ سهم عادی ۱.۰۰۰ ریالی و ۱۰۰۰ سهم ممتاز ۲.۰۰۰ ریالی را یکجا به مبلغ ۷.۷۰۰.۰۰۰ ریال بطور نقد به فروش رساند.

مطلوب است : انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه با فرض اینکه:

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.

روش ارزش نسبی بازار:

ارزش بازار سهام عادی	$3,000,000 \times 1.5 = 4,500,000$
ارزش بازار سهام ممتاز	$1,000 \times 2.5 = 2,500,000$

کل ارزش بازار سهام	$4,500,000 + 2,500,000 = 7,000,000$
--------------------	-------------------------------------

ارزش تخصیص یافته به سهام عادی	$4,500,000 \times \frac{7,000,000}{7,000,000} = 4,500,000$
-------------------------------	--

ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز	$2,500,000 \times \frac{7,000,000}{7,000,000} = 2,500,000$
--------------------------------	--

پانک	۷.۷۰۰.۰۰۰
سهام عادی	۳.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۱.۹۵۰.۰۰۰
سهام ممتاز	۲.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۲۷۵.۰۰۰

صرف سهام عادی	$4,500,000 - (3,000,000 \times 1.5) = 1,500,000$
صرف سهام ممتاز	$2,500,000 - (1,000 \times 2.5) = 2,000,000$

روش تفاضلی

ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز	$2,900,000 - 4,800,000 = 2,900,000$
--------------------------------	-------------------------------------

ارزش بازار سهام عادی	$3,000 \times 1.6 = 4,800,000$
----------------------	--------------------------------

صرف سهام ممتاز	$2,900,000 - (2,000 \times 1.5) = 900,000$
----------------	--

صرف سهام عادی	$4,800,000 - (3,000 \times 1.6) = 4,800,000$
---------------	--

پانک	۷.۷۰۰.۰۰۰
سهام عادی	۳.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۱.۸۰۰.۰۰۰
سهام ممتاز	۲.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام ممتاز	۹۰۰.۰۰۰

سهام خزانه :

صرف نظر از صدور سهام ، شرکتهای سهامی ممکن است سهام خود را از سهامداران و یا از طریق بورس باز خرید نمایند.

طبق قانون تجارت ایران خرید سهام شرکت توسط همان شرکت ممنوع می باشد. قوانین برخی از کشورها خرید سهام یک شرکت توسط همان شرکت را تحت شرایط خاص مجاز می شمارد.  
سهام خزانه عبارت است از سهام (عادی یا ممتاز) یک شرکت سهامی که:

i. قبلاً توسط شرکت صادر شده است

ii. توسط همان شرکت مجدداً تحصیل گردیده است

iii. مجدداً به فروش نرسیده و یا بطور رسمی باطل نگردیده است

بنابراین خرید سهام خزانه موجب کاهش تعداد سهام صادره (منتشره) نمی گردد بلکه تعداد سهام در دست مردم کاهش می یابد.

سهام خزانه ممکن است به دلایل زیر تحصیل شود:

i. شرکت دارای وجوه نقد مازاد و بلا استفاده است و به نظر می رسد قیمت سهام کمتر از مبلغ سهام صادره می باشد

بنابراین در این گونه موارد شرکت سهامی سعی خواهد کرد که خالص دارایی ها را از طریق خرید سهام به قیمت پایین و فروش آن به قیمت بالاتر بهبود بخشد

ii. استفاده مجدد از سهام خزانه برای طرحهای تشویقی و فروش مستقیم به کارکنان

iii. استفاده از سهام خزانه در مبادله با دارایی ها و در هنگام تبدیل سهام ممتاز با اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی

iv. استفاده از سهام خزانه به منظور توزیع سود غیر نقدی سهام (اصطلاحاً به آن سود سهمی یا سهام جایزه می گویند)

v. کاهش تعداد سهام منتشر شده به منظور افزایش سود هر سهم

vi. کاهش پرداختهای مربوط به سود سهام

برای ثبت رویداد های مربوط به سهام خزانه دو روش حسابداری وجود دارد:

۱. روش بهای تمام شده: در ارتباط با این روش ۳ مرحله داریم:

i. تحصیل سهام خزانه :

سهام خزانه در تاریخ تحصیل به بهای تمام شده ثبت می شود.

ii. فروش سهام خزانه:

در هنگام فروش سهام خزانه حساب بانک به میزان خالص دریافتی بدهکار ، حساب سهام خزانه به بهای

تمام شده بستانکار می شود و در صورتی که مبلغ فروش بیشتر از بهای تمام شده باشد

مابه التفاوت به حساب (صرف سهام خزانه) بستانکار می شود یا در مواردی که مبلغ فروش کمتر از بهای تمام شده باشد؛

a. چنانچه صرف سهام خزانه داشته باشیم به بدهکار این حساب منظور می شود

b. چنانچه صرف سهام خزانه نداشته باشیم و یا تا میزان مابه التفاوت نداشته باشیم ابتدا به بدهکار

این حساب و مابقی مبلغ به بدهکار حساب سود و زیان انباشته منظور می شود.

iii. ابطال سهام خزانه:

در مواردی که شرکت اقدام به ابطال سهام خزانه خود می نماید حساب سهام عادی و صرف سهام عادی به نسبت مقداری که باطل شده بدهکار می شود و حساب سهام خزانه به بهای تمام شده بستانکار می شود و در صورت بروز مابه التفاوت :

a. در صورتی که مانده بستانکار باشد، به حساب صرف سهام خزانه منظور می شود.

b. در صورتی که مانده بدهکار باشد، چنانچه صرف سهام خزانه داشته باشیم به بدهکار این حساب

منظور می شود و در صورتی که مانده حساب صرف سهام خزانه به میزان مابه التفاوت نباشد

ابتدا به بدهکار این حساب و سپس مابقی مبلغ به بدهکار سود و زیان انباشته منظور می شود.

۲. روش ارزش اسمی:

i. تحصیل سهام خزانه :

به هنگام تحصیل سهام خزانه ، این حساب معادل ارزش اسمی سهام خریداری شده و صرف سهام مربوطه به نسبت مقداری که خریداری شده بدهکار شده و حساب وجوه نقد بستانکار می شود؛ و مابه التفاوت آن

a. در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از مجموع (ارزش اسمی + صرف سهام) کمتر باشد

مابه التفاوت به حساب صرف سهام خزانه منظور می گردد.

b. در صورتی که قیمت خرید سهام خزانه از مجموع ( ارزش اسمی + صرف سهام) بیشتر باشد

چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد مابه التفاوت به بدهکار می شود و اگر مانده

این حساب (صرف سهام خزانه) مانده ایی کمتر از مابه التفاوت به وجود آمده باشد ابتدا به

بدهکار این حساب منظور و سپس مابقی مبلغ مابه التفاوت به بدهکار حساب سود و زیان

انباشته منظور می گردد.

ii. فروش سهام خزانه:

به هنگام فروش سهام خزانه حساب بانک به مبلغ فروش سهام خزانه بدهکار و حساب سهام خزانه

معادل مبلغ اسمی بستانکار می گردد و در صورت تفاوت بین مبلغ فروش و ارزش اسمی:

a. اگر مبلغ فروش سهام خزانه از ارزش اسمی بیشتر باشد مابه التفاوت به حساب صرف سهام خزانه

منظور می گردد.



b. اگر مبلغ فروش سهام خزانه از ارزش اسمی کمتر باشد مابه التفاوت چنانچه حساب صرف سهام خزانه دارای مانده باشد به بدهکار این حساب و اگر حساب صرف سهام خزانه مانده نداشته باشد به بدهکار سود زیان انباشته منظور می شود.

### III. ابطال سهام خزانه:

در هنگام ابطال سهام خزانه ، حساب سهام عادی بدهکار می شود و حساب سهام خزانه بستانکار می شود و چون در هنگام خرید سهام خزانه حذف شده است سهام خزانه به روش ارزش اسمی نگهداری می شود پس هیچ گونه تفاوتی به وجود نمی آید .

حقوق صاحبان سهام شرکت آلفا در تاریخ ۱۳۹۳/۰۱/۰۱ به شرح زیر است:

سهام عادی ۱.۰۰۰ ریالی (۵۰۰۰ سهم)	۵.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۳.۰۰۰.۰۰۰
سود انباشته	۲.۰۰۰.۰۰۰

رویداد های مرتبط با سهام خزانه در طی سال به شرح زیر است:

۱ خرید ۳۵۰۰ سهم از سهام شرکت به قیمت هر سهم ۱.۶۵۰ ریال و خزانه نمودن سهم

۲ فروش ۲۳۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت ۱.۷۰۰ ریال

۳ فروش ۴۰۰ سهم از سهام خزانه به قیمت ۱.۲۵۰ ریال

۴ باطل نمودن مابقی سهام خزانه و از سهام خارج شدن سهام

مطلوب است :

انجام ثبتهای لازم به هر دو روش بهای تمام شده و ارزش اسمی

روش بهای تمام شده:

$۳۵۰۰ * ۱.۶۵۰ = ۵۷۷۵۰۰۰$	
سهم خزانه	۵,۷۷۵,۰۰۰
پانک	۵,۷۷۵,۰۰۰

$۴۰۰ * ۱.۲۵۰ = ۵۰۰.۰۰۰$	
$۴۰۰ * ۱.۶۵۰ = ۶۶۰.۰۰۰$	
$۶۶۰.۰۰۰ - (۵۰۰.۰۰۰ + ۱) ۵۰۰.۰۰۰ = ۱۶۰.۰۰۰$	
پانک	۵۰۰,۰۰۰
صرف سهام خزانه	۱۱۵,۰۰۰
سود و زیان انباشته	۴۵,۰۰۰
سهام خزانه	۶۶۰,۰۰۰

$۲۳۰۰ * ۱.۷۰۰ = ۳.۹۱۰.۰۰۰$	
$۲۳۰۰ * ۱.۶۵۰ = ۳.۷۹۵.۰۰۰$	
پانک	۳,۹۱۰,۰۰۰
سهم خزانه	۳,۷۹۵,۰۰۰
صرف سهام خزانه	۱۱۵,۰۰۰

$800 * 1000 = 800,000$	
$800 * 1600 = 1,280,000$	
$1,280,000 - (800,000 + 400,000) = 80,000$	
$3,000,000 * (800 * 1000) = 400,000$	
سهام عادی	800,000
صرف سهام عادی	400,000
سود و زیان انباشته	40,000
سهام خزانه	1,280,000

کل سهام خریداری شده به قصد خزانه نمودن	3,000
فروخته شده در مرحله اول	-2,300
فروخته شده در مرحله دوم	-400
تعداد سهام خزانه مانده به جهت باطل نمودن	800

روش ارزش اسمی:

$400 * 200 = 80,000$	
$400 * 100 = 40,000$	
$80,000 - 40,000 = 40,000$	
بانک	80,000
سهام خزانه	40,000
صرف سهام خزانه	10,000

$3000 * 1000 = 3,000,000$	
$3,000,000 * (3000 / 1000) = 9,000,000$	
$3000 * 1600 = 4,800,000$	
$4,800,000 - (3,000,000 + 2,000,000) = 1,800,000$	
سهام خزانه	3,000,000
صرف سهام خزانه	2,000,000
سود انباشته	1,800,000
بانک	4,800,000

$800 * 1000 = 800,000$	
سهام عادی	800,000
سهام خزانه	800,000

$2300 * 1700 = 3,910,000$	
$2300 * 1000 = 2,300,000$	
$3,910,000 - 2,300,000 = 1,610,000$	
بانک	3,910,000
سهام خزانه	2,300,000
صرف سهام خزانه	1,610,000

انواع نحوه های پرداخت سود سهام:

بطور کلی بعد از آنکه مجمع صاحبان سهام عادی تشکیل شد و میزان سود سهام قابل توزیع بین آنها مشخص گردید ۳ شیوه جهت پرداخت سود بین سهامداران مورد استفاده قرار می گیرد که قبل از توضیح این شیوه لازم است به چند اصطلاح در خصوص تاریخ های سود سهام توجه کرد

تاریخ اعلام:

تاریخی است که میزان سود سهام قابل توزیع بین سهام داران پیشنهاد می گردد. همانطور که می دانیم هرگونه توزیع بین سهامداران می بایست از طریق حساب سود انباشته صورت پذیرد. در تاریخ اعلام ثبت زیر زده خواهد شد:

سود انباشته	XX
سود سهام پرداختنی	XX

✓ قبل از تصویب شدن سود در مجمع صاحبان سهام هیچ کدام از سهامداران شرکت (عادی و ممتاز) نمی تواند ادعایی در خصوص شرکت داشته باشند ولیکن به محض تصویب سود در مجمع لازم است که این سود بین سهامداران توزیع گردد زیرا از این تاریخ به بعد سود تصویب شده به عنوان بدهی شرکت در قبال سهامداران تلقی می گردد.

تاریخ ثبت :

این تاریخ از لحاظ حسابداری هیچ ثبتی ندارد بلکه در این تاریخ صرفاً از لحاظ آماری تعداد و مشخصات سهامداران را جمع آوری می نمایند در تاریخ ثبت هر فردی که سهام شرکت را در اختیار داشته باشد سود سهام به وی تعلق خواهد گرفت.

تاریخ پرداخت:

تاریخی است که می بایست سود سهام تصویب شده در مجمع به سهامداران پرداخت گردد و بنابراین ثبت زیر زده خواهد شد.

XX	پانک
XX	سود سهام پرداختنی

✓ طبق قانون تجارت ایران از زمان تصویب سود در مجمع شرکت حداکثر ۸ ماه فرصت داده می شود که سود تصویب شده را بین سهامداران توزیع نماید.

انواع شیوه های تقسیم سود :

۱- تقسیم سود بصورت نقد:

در این حالت که عمده‌تاً در اکثر موارد مورد استفاده قرار می گیرد سود سهام مصوب مجمع به شکل نقدی بین سهامداران توزیع می گردد.

۲- توزیع سود به شکل دارایی :

شرکتهایی که دارای حجم موجودی بسیار بالا می باشند و ضمناً در صورت پرداخت سود به شکل نقد ممکن است با مشکل نقدینگی مواجه شوند از این شیوه تقسیم سود استفاده می نمایند.

در این حالت شرکت به جای دادن پول و وجه نقد به سهامداران خود از موجودی کالای شرکت و یا سهام و اوراق مشارکت سایر شرکتها استفاده می نمایند به دلیل اینکه این موجودی های کالا و یا سهام و اوراق سایر شرکتها از قبل خریداری شده است که معمولاً به قیمت‌های پایین تری نسبت به ارزش روز آنها در دفاتر نگهداری می شود لذا معمولاً میزانی سود نیز از این بابت برای شرکت حاصل می گردد.

در این شیوه در هنگام اعلام سود ثبت زیر زده خواهد شد:

XXX	سود انباشته
XX	موجودی کالا - سرمایه گذاری
XX	سود

۳- سود سهمی (سهم بایزه):

در این حالت شرکت بجای دادن پول نقد به سهامداران خود جهت توزیع سود ، سهام خود را منتشر نموده و به آنها می دهد سود سهمی درحقیقت نوعی افزایش سرمایه نیز می باشد.

هنگام اعلام سود		هنگام پرداخت سود (صدور سهام)	
سود انباشته	XX	سود سهمی قابل توزیع	XX
سود سهمی قابل توزیع	XX	سهام عادی	XX

✓ توزیع سود سهمی باعث تغییر در جمع حقوق صاحبان سهام نخواهد شد زیرا صرفاً یک جابجایی طبقاتی در بخش حقوق صاحبان سهام صورت می گیرد و مبلغی از سود انباشته کسر می گردد و همین مبلغ به حساب سهام عادی منظور می شود.

تجزیه سهام :

گاهی اوقات ممکن است قیمت یک سهم در بازار افزایش یابد در این هنگام ممکن است امکان رشد بیشتر سهم متوقف گردد از این رو مدیریت شرکت جهت به وجود آوردن پتانسیل رشد برای سهم مورد نظر ، ارزش اسمی هر سهم را کاهش می دهد و به همان نسبت تعداد سهام شرکت را افزایش می دهد بگونه ایی که کل سرمایه شرکت نسبت به حالت قبل تغییر نیابد این امر سبب می گردد که تعداد سهام شرکت افزایش یافته و قیمت هر سهم در بورس کاهش یابد که از این طریق جو روانی حاکم بر سهم مثبت شده و امکان رشد بیشتر سهم را فراهم می گردد.

✓ تجزیه سهام از لحاظ حسابداری هیچ ثبتي ندارد.

مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت در تاریخ ۱۳۸۲/۰۵/۲۵ تشکیل و تصمیمات زیر را اتخاذ نمود.

احتساب اندوخته قانونی طبق قانون تجارت

تخصیص مبلغ ۵۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان اندوخته توسعه و تکمیل تقسیم مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال به عنوان سود سهام

سرمایه - سهام	
عادی ۱.۰۰۰ (ریالی)	۵.۰۰۰.۰۰۰
صرف سهام عادی	۱.۰۰۰.۰۰۰
اندوخته قانونی	۱۵۰.۰۰۰
اندوخته توسعه و تکمیل	۸۰۰.۰۰۰
سود انباشته	۱.۲۰۰.۰۰۰
سود خالص	۲.۵۰۰.۰۰۰

مطلوب است :

انجام ثبتهای لازم در دفتر روزنامه و تشکیل قسمت حقوق صاحبان سهام

✓ نکته : همانطور که می دانیم در شرکتهای سهامی در هنگام بستن حسابها می بایست مانده خلاصه سود و زیان به حساب سود و زیان انباشته بسته شود . همچنین کلیه تخصیص هایی که از محل سود بابت در نظر

گرفتن اندوخته ها و توزیع سود بین سهامداران صورت می گیرد می بایست از طریق حساب سود انباشته انجام شود.

سود انباشته	
۱.۲۰۰.۰۰۰	۱۲۵.۰۰۰
۲.۵۰۰.۰۰۰	۵۰۰.۰۰۰
	۱.۰۰۰.۰۰۰
۲.۰۷۵.۰۰۰	

اندوخته قانونی	
۱۵۰.۰۰۰	
۱۲۵.۰۰۰	
۲۷۵.۰۰۰	

۸۱/۱۲/۲۹ بستن خلاصه حساب سود زیان	
۲.۵۰۰.۰۰۰	خلاصه سود زیان
۲.۵۰۰.۰۰۰	سود انباشته

ثبت سود سهام مصوب در مجمع	
۱.۰۰۰.۰۰۰	سود انباشته
۱.۰۰۰.۰۰۰	سود سهام پرداختی

اندوخته احتیاطی	
۸۰۰.۰۰۰	
۵۰۰.۰۰۰	
۱.۳۰۰.۰۰۰	

در نظر گرفتن اندوخته قانونی معادل ۵٪	
۱۲۵.۰۰۰	سود انباشته
۱۲۵.۰۰۰	اندوخته قانونی
۲.۵۰۰.۰۰۰ * ۵٪ = ۱۲۵.۰۰۰	

تراز نامه	
پدھی	دارایی
	حقوق صاحبان سهام:
۵.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه سهام عادی
۱.۰۰۰.۰۰۰	صرف سهام عادی
۶.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه پرداخت شده
۲۷۵.۰۰۰	اندوخته قانونی
۱.۳۰۰.۰۰۰	اندوخته احتیاطی
۲.۰۷۵.۰۰۰	سود انباشته
۹.۶۵۰.۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام

✓ اندوخته قانونی فقط در زمان انحلال قابل تقسیم است.

شرکت آلفا به دلیل اینکه با مشکل نقدینگی روبرو بود تصمیم گرفت تعداد ۵۰۰۰ سهم از سهام عادی شرکت البرز 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 البرز ۱.۰۰۰ ریال و قیمت بازار آن در تاریخ تصویب سود ۲.۲۰۰ ریال است.

مطلوب است : انجام ثبتهای لازم:

تجدید ارزیابی سرمایه گذاری ها	
سرمایه گذاری در شرکت البرز	۳.۰۰۰.۰۰۰
سود حاصل از سرمایه گذاری	۳.۰۰۰.۰۰۰
	$۲.۲۰۰ - ۱.۶۰۰ = ۶۰۰$
	$۶۰۰ * ۵.۰۰۰ = ۳.۰۰۰.۰۰۰$

  

تاریخ پرداخت سود	
سود سهام پرداختنی	۱۱.۰۰۰.۰۰۰
سرمایه گذاری ها	۱۱.۰۰۰.۰۰۰

  

سود انباشته	
سود انباشته	۱۱.۰۰۰.۰۰۰
سود سهام پرداختنی	۱۱.۰۰۰.۰۰۰

  

سرمایه گذاری ها	
سرمایه گذاری ها	۸.۰۰۰.۰۰۰
	۳.۰۰۰.۰۰۰
	۱۱.۰۰۰.۰۰۰

  

بهای تمام شده	$۵۰۰۰ * ۱.۶۰۰ = ۸.۰۰۰.۰۰۰$
سود حاصل از سرمایه گذاری	$۵۰۰۰ * ۶۰۰ = ۳.۰۰۰.۰۰۰$
قیمت بازار	$۵۰۰۰ * ۲.۲۰۰ = ۱۱.۰۰۰.۰۰۰$

بخش حقوق صاحبان سهام تراز نامه شرکت البرز در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ به شرح زیر است:

در تاریخ ۱۳۹۲/۰۳/۱۲ مجمع عمومی صاحبان سهام شرکت توزیع سود سهمی به میزان ۵۰٪ (یعنی صدور یک سهم اضافی جدید به ازای هر سهم) را تصویب نمود و سرمایه شرکت را از ۵.۰۰۰.۰۰۰ به ۷.۵۰۰.۰۰۰ افزایش داد افزایش سرمایه مذکور در تاریخ ۱۳۸۲/۰۵/۱۵ در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسید .

سرمایه - سهام عادی	۵.۰۰۰.۰۰۰
۱.۰۰۰ ریالی	
صرف سهام عادی	۱.۰۰۰.۰۰۰
اندوخته قانونی	۵۰۰.۰۰۰
سود انباشته	۳.۰۰۰.۰۰۰
جمع	۹.۵۰۰.۰۰۰

قیمت بازار هر سهم عادی در تاریخ های ۱۳۸۲/۰۳/۱۲ و ۱۳۸۲/۰۴/۱۵ به ترتیب ۱.۸۰۰ ریال و ۱.۴۰۰ ریال است

مطلوب است : انجام ثبتهای لازم در تاریخ های فوق

تاریخ تصویب ۱۳۸۲/۰۳/۱۲	
سود انباشته	۲.۵۰۰.۰۰۰
سود سهمی قابل توزیع	۲.۵۰۰.۰۰۰
	$۵.۰۰۰ * ۵۰\% = ۲.۵۰۰.۰۰۰$

تاریخ پرداخت ۱۳۸۲/۰۴/۱۵	
سود سهمی قابل توزیع	۲.۵۰۰.۰۰۰
سهام عادی	۲.۵۰۰.۰۰۰

چنانچه توزیع سود سهمی بیشتر از ۲۵٪ باشد ، سود انباشته بر مبنای ارزش اسمی بدهکار می گردد بنابراین از ارزشهای بازار استفاده ایی نمی گردد و در صورتی که توزیع سود سهمی کمتر از ۲۵٪ باشد سود انباشته به میزان ارزش بازار هر سهم بدهکار می شود.

لازم به ذکر است که از آنجاییکه سود انباشته بر مبنای ارزش اسمی بدهکار شده لذا هیچ گونه صرف سهامی ایجاد نمی گردد .

- ✓ توزیع سود سهمی بیش از ۲۵٪ سود انباشته را کاهش و سرمایه را افزایش می دهد.
- ✓ توزیع سود سهمی کمتر از ۲۵٪ سود انباشته را کاهش ، سرمایه و صرف سهام را افزایش می دهد.

حقوق صاحبان سهام :

روش گزارش حقوق صاحبان سرمایه به این نکته بستگی دارد که واحد تجاری از چه نوعی باشد که بر این اساس می توان شرکتهای را به ۲ گروه کلی سهامی و غیر سهامی تقسیم نمود .

شرکتهای تضامنی و نسبی نمونه هایی از شرکتهای غیر سهامی است که حقوق صاحبان سرمایه آنها معمولاً به تفکیک شرکا ارائه می شود.

مانده حساب سرمایه هر شریک در حقوق صاحبان سرمایه ارائه می شود و سهم هر شریک از سود یا زیانهای گذشته بوده و در انتها و در حساب جاری شرکا نشان داده می شود.

در شرکتهای سهامی تفاوت بین دارایی ها و بدهی ها ، حقوق صاحبان سهام نامیده می شود و در ترازنامه معمولاً سعی بر این است که حقوق صاحبان سهام بر اساس مبلغ تامین کننده تفکیک شود.

مثلاً سرمایه تا حدودی بیانگر مبلغ سرمایه گذاری شده توسط صاحبان سهام است و سود تقسیم نشده (سود انباشته) نشانگر آن بخش از حقوق صاحبان است که از طریق عملیات شرکت تامین شده است.

آنچه که باعث تفکیک اجزاء حقوق صاحبان می شود اساساً الزامات قانونی و به خصوص قانون تجارت است که طبق مفاد مواد ۱۴۰ و ۲۳۸ اصلاحیه قانون تجارت بخشی از سود خالص شرکت می بایست به اندوخته قانونی تخصیص یابد بنابراین اندوخته هم بهتر است به عنوان یک رقم جدا گزارش شود چون ماهیت خاص دارد.

طبق استاندارد های حسابداری ایران در متن ترازنامه باید حداقل سرمایه، اندوخته ها، سود انباشته و سهم اقلیت (در مورد صورتهای مالی تلفیقی) بطور مجزا ارائه گردد.

بعضی از اطلاعات مربوط به حقوق صاحبان سهام مانند تعداد سهام منتشره - ارزش اسمی هر سهم و صرف سهام باید در متن ترازنامه و یا یادداشتهای توضیحی افشاء شود.

سرمایه گذاری و خرید و فروش اوراق قرضه:

اوراق بهاداری هستند که توسط دولت یا شرکتهای سهامی عام به منظور تامین مالی صادر و فروخته می شود که و دارای مبلغ اسمی و نرخ بهره ثابت می باشد که در فواصل زمانی از پیش تعیین شده که دارندگان پرداخت می شود و در پایان مدت اوراق مبلغ اسمی به همراه بهره دوره آخر به دارندگان پرداخت می شود .

مبلغ فروش اوراق قرضه ممکن است بیشتر ، کمتر و یا برابر با مبلغ مندرج روی اوراق باشد.

- ✓ اوراق قرضه با اوراق مشارکت از لحاظ حسابداری هیچ گونه تفاوتی ندارد.
- ✓ دارندگان اوراق قرضه فقط بستانکار شرکت صادر کننده محسوب می شوند و هیچ گونه حق دخالت در امور مدیریتی در شرکت صادر کننده ندارند.
- ✓ دارندگان اوراق قرضه دریافتی ثابت و قطعی در مواعد مقرر دارند ولی صاحبان سهام دارای چنین موردی نیستند.
- ✓ خرید اوراق قرضه بیشتر از ارزش اسمی با صرف اوراق همراه خواهد بود.
- ✓ خرید اوراق قرضه کمتر از ارزش اسمی با کسر اوراق همراه خواهد بود.
- ✓ اگر نرخ بهره رایج در بازار بیشتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد ، اوراق با کسر خریداری می شود.
- ✓ اگر نرخ بهره رایج در بازار کمتر از نرخ بهره اوراق قرضه باشد ، اوراق با صرف خریداری می شود.

عملیات مالی	دفاتر صادر کننده (سرمایه پذیر) (فروشنده)	دفاتر سرمایه گذار (خریدار)
صدور اوراق به ارزش اسمی	بانک اوراق قرضه پرداختی	سرمایه گذاری بانک
صدور اوراق با صرف	بانک اوراق قرضه پرداختی صرف اوراق قرضه	سرمایه گذاری صرف اوراق قرضه بانک
صدور اوراق با کسر	بانک کسر اوراق قرضه اوراق قرضه پرداختی	سرمایه گذاری کسر اوراق قرضه بانک

شرکت آلفا تعداد ۱۰۰ برگ اوراق قرضه ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریالی شرکت بتا را جهت سرمایه گذاری بلند مدت خریداری کرد. نرخ بهره اوراق قرضه ۸٪ در سال و نرخ رایج بهره در بازار ۱۰٪ و همچنین اوراق ۳ ساله می باشد.

مطلوب است :

انجام محاسبات خرید و ثبتهای لازم در دفاتر خریدار و فروشنده

در مواقعی که صرف و کسر اوراق قرضه مشخص نباشد:

۱- با استفاده از فرمول ارزش فعلی یک ریال (نرخ رایج بهره در بازار و تعداد دوره پرداخت بهره) ارزش فعلی مبلغ سرمایه

گذاری که قرار است در پایان دوره به همراه بهره آخر که سرمایه گذار دریافت می کند را محاسبه می کنیم.



۲- با استفاده از فرمول ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریال ( نرخ رایج بهره در بازار و تعداد دوره پرداخت بهره) ارزش فعلی اقساط بهره های دریافتی را محاسبه می کنیم .

۳- و بعد از محاسبه ارزش فعلی های (مبلغ سرمایه گذاری و اقساط بهره ) را با یکدیگر جمع نموده و با مبلغ سرمایه گذاری مقایسه می کنیم تا صرف یا کسر اوراق قرضه مشخص شود.

$\frac{1}{(1+0\%)^3}$	$=0.909$	$\frac{1}{(1+0\%)^2}$	$0.826$	$\frac{1}{(1+0\%)^1}$	$0.75$
ارزش فعلی یک ریال با نرخ بهره ۱۰٪ و ۳ سال			ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریال نرخ بهره ۱۰٪ و ۳ سال		
$0.909 + 0.826 + 0.75 = 2.485$					

$\frac{1}{(1+0\%)^3}$	$0.75$	ارزش فعلی یک ریال با نرخ بهره ۱۰٪ و ۳ سال
-----------------------	--------	---

$100,000,000 * 0.75 = 75,000,000$	ارزش فعلی سرمایه گذاری
$100,000,000 * 8\% = 8,000,000$	بهره سالیانه
$8,000,000 * 2.485 = 19,880,000$	ارزش فعلی بهره دریافتی
$75,000,000 + 19,880,000 = 94,880,000$	کل ارزش فعلی
$100,000,000 - 94,880,000 = 5,120,000$	کسر اوراق قرضه

همانگونه که می دانیم در مواردی که نرخ سود اوراق قرضه با نرخ سود رایج در بازار متفاوت باشد طبعاً با صرف یا کسر اوراق مواجه خواهیم شد که در این گونه موارد صرف یا کسر اوراق قرضه بایستی در طول مدت اوراق قرضه به دو روش خط مستقیم یا نرخ موثر بهره مستهلک شود. ( در این مثال کسر اوراق به مبلغ ۴.۹۷۳.۳۱۶ ریال شناسایی گردید)

ثبت خرید در دفاتر سرمایه پذیر و سرمایه گذار

سرمایه پذیر		سرمایه گذار	
بانک	۹۵.۰۲۶.۳۱۶	سرمایه گذاری	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰
کسر اوراق قرضه	۴.۹۷۳.۶۸۴	بانک	۹۵.۰۲۶.۳۱۶
اوراق قرضه پرداختی	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	کسر اوراق قرضه	۴.۹۷۳.۶۸۴

ثبت پرداخت و دریافت بهره سالیانه در دفاتر سرمایه پذیر و سرمایه گذار

سرمایه پذیر		سرمایه گذار	
هزینه بهره	۸.۰۰۰.۰۰۰	بانک	۸.۰۰۰.۰۰۰
بانک	۸.۰۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	۸.۰۰۰.۰۰۰

ثبت مستهلک شدن کسر اوراق قرضه سالیانه در دفاتر سرمایه پذیر و سرمایه گذار

سرمایه پذیر		سرمایه گذار	
هزینه بهره	۱.۶۵۷.۸۹۴	کسر اوراق قرضه	۱.۶۵۷.۸۹۴
کسر اوراق قرضه	۱.۶۵۷.۸۹۴	درآمد بهره	۱.۶۵۷.۸۹۴
استهلاک سالیانه کسر اوراق قرضه		۴.۹۷۳.۶۸۴/۳=۱.۶۵۷.۸۹۴	

ثبت تسویه اوراق قرضه و برگشت مبلغ اصل سرمایه گذاری در دفاتر سرمایه پذیر و سرمایه گذار

سرمایه پذیر		سرمایه گذار	
اوراق قرضه پرداختی	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	بانک	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰
بانک	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰	سرمایه گذاری	۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰

روش مستهلک نمودن کسر اوراق قرضه با روش نرخ موثر بهره

در این روش با استفاده از فرمول زیر می توان کسر اوراق قرضه را در دفاتر سرمایه پذیر و سرمایه گذار مستهلک نمود.

(نرخ بهره اوراق \* مبلغ اسمی اوراق) - (نرخ رایج بهره \* ارزش دفتری سرمایه گذاری در ابتدای دوره)

$$(۹۵.۰۲۶.۳۱۶ * ۱۰\%) - (۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ * ۸\%) = ۱۵.۰۲۶.۳۱$$

سرمایه پذیر		سرمایه گذار	
هزینه بهره	۱.۵۰۲.۶۳۱	کسر اوراق	۱.۵۰۲.۶۳۱
کسر اوراق قرضه	۱.۵۰۲.۶۳۱	درآمد بهره	۱.۵۰۲.۶۳۱

بدیهی است که برای مستهلک نمودن کسر اوراق قرضه سالهای دوم و سوم نیز از همین روش استفاده می شود.

شرکت آلفا تعداد ۲۰۰ برگ اوراق قرضه ۵۰۰.۰۰۰ ریالی اوراق قرضه شرکت گاما را جهت سرمایه گذاری خریداری نمود. نرخ بهره اوراق ۱۸٪ و نرخ بهره رایج بازار ۱۲٪ و مدت اوراق ۳ سال می باشد و بهره اوراق نیز هر ۶ ماه یکبار پرداخت می شود.  
مطلوب است:

ارائه محاسبات و ثبت معامله و ثبت دریافت و پرداخت بهره و مستهلک نمودن صرف یا کسر اوراق قرضه (برای مستهلک نمودن کسر یا صرف اوراق از روش خط مستقیم استفاده شود).

$\frac{I}{(1+6\%)^6}$	۰.۷۰۵	ارزش فعلی یک ریال نرخ بهره ۶٪ و ۶ سال
$\frac{I}{(1+6\%)^2}$	۰.۹۴۳	
$\frac{I}{(1+6\%)^3}$	۰.۸۸۹	
$\frac{I}{(1+6\%)^4}$	۰.۷۹۲	
$\frac{I}{(1+6\%)^5}$	۰.۷۴۷	
$\frac{I}{(1+6\%)^6}$	۰.۷۰۵	
$۰.۹۴۳+۰.۸۸۹+۰.۸۴۰+۰.۷۹۲+۰.۷۴۷+۰.۷۰۵=۴.۹۱۷$		
ارزش فعلی اقساط مساوی یک ریال نرخ بهره ۶٪ و ۶ سال		

ارزش فعلی اصل مبلغ سرمایه گذاری	$۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ * ۰.۷۰۵ = ۷۰.۵۰۰.۰۰۰$
+ ارزش فعلی اقساط	$۹.۰۰۰.۰۰۰ * ۴.۹۱۷ = ۴۴.۲۵۳.۰۰۰$
= مبلغ واقعی سرمایه گذاری	۱۱۴,۷۵۳,۰۰۰

مبلغ واقعی سرمایه گذاری	۱۱۴,۷۵۳,۰۰۰
مبلغ اسمی سرمایه گذاری	$۲۰۰ * ۵۰۰.۰۰۰ = ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰$
صرف اوراق قرضه	۱۴,۷۵۳,۰۰۰

ثبت خرید

دفاثر صادر کننده (سرمایه پذیر) (فروشنده)	دفاثر سرمایه گذار (خریدار)
پانک	سرمایه گذاری
اوراق قرضه پرداختی	صرف اوراق قرضه
صرف اوراق قرضه	پانک
۱۱۴,۷۵۳,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰
۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۴,۷۵۳,۰۰۰
۱۴,۷۵۳,۰۰۰	۱۱۴,۷۵۳,۰۰۰

ثبت دریافت و پرداخت بهره اوراق

استهلاک اوراق قرضه	۲,۴۵۸,۸۳۳
در هر دوره ۶ ماهه	$\frac{۱۴,۷۵۳,۰۰۰}{۶}$

دفا تر صادر کننده (سرمایه پذیر) (فروشنده)		دفا تر سرمایه گذار (خریدار)	
هزینه بهره	۹.۰۰۰.۰۰۰	بانک	۹.۰۰۰.۰۰۰
بانک	۹.۰۰۰.۰۰۰	درآمد بهره	۹.۰۰۰.۰۰۰
صرف اوراق قرضه	۲,۴۵۸,۸۳۳	درآمد بهره	۲,۴۵۸,۸۳۳
هزینه بهره	۲,۴۵۸,۸۳۳	صرف اوراق قرضه	۲,۴۵۸,۸۳۳

سرمایه :

شرکت سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم می شود که طبق ماده ۲۵ قانون تجارت اوراق سهام باید متحد الشكل و چاپی و دارای شماره ترتیب بوده و به امضای حداقل ۲ نفر برسد که به موجب مقررات اساسنامه تعیین می شود.

در ورقه سهم (نام شرکت، شماره ثبت شرکتها، مبلغ پرداخت شده آن، نوع سهم، مبلغ اسمی هر سهم و تعداد سهام شرکت) باید مشخص شود.

در بعضی موارد مجمع عمومی صاحبان سهام افزایش شرکت را تصویب می کند و اجرای آنرا در اختیار هیئت مدیره قرار می دهد. هیئت مدیره ممکن است به تدریج این کار را انجام دهد و به همین دلیل ممکن است تعداد سهام تصویب شده در مجمع با تعداد سهام منتشره متفاوت باشد.

سافتار سرمایه :

۱. سافتار سرمایه ساره:

این حالت زمانی روی می دهد که سرمایه شرکت از (سهام عادی) یا (سهام عادی و سهام ممتاز غیر قابل تبدیل) تشکیل شده باشد.

۲. سافتار سرمایه پیمیره :

این حالت زمانی روی می دهد که سرمایه شرکت از اوراق بهادار قابل تبدیل (سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی و اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام عادی) تشکیل شده باشد.

واحد تباری فرعی:

واحدی است که تحت کنترل واحد دیگر باشد و مالکیت بیش از از ۵۰٪ سهام داری و حق رای نشانه وجود کنترل است.

گردش حساب سود انباشته	
۱۳۸۹/۱۲/۲۹	
XXX	سود انباشته در ابتدا
XX	تعدیلات سنواتی
XXX	سود انباشته اول دوره تعدیل شده
XX	سود خالص دوره
XXXX	سود قابل تخصیص
	تخصیص سود:
(XX)	اندوخته قانونی
(XX)	اندوخته اختیاری
(XX)	پاداش هیئت مدیره
(XX)	سود سهام مصوب مجمع
(XXX)	
XXX	سود انباشته پایان دوره

✓ اگر برای نمونه شرکت الف کنترل شرکت ب را در اختیار داشته باشد و شرکت ب نیز بخشی از سهام شرکت الف را تحصیل کرده باشد شرکت الف باید این موضوع را در متن ترازنامه یا در یادداشتهای توضیحی افشاء کند چنین سهامی ماهیت مشابه سهام خزانه را دارد.

انروخته ها :

اندوخته ها مبالغی است که به منظور تقویت بینه مالی شرکت ، ملاحظات مدیریتی ، الزامات قانونی و هم چنین حفظ حقوق بستانکاران از سود قابل تقسیم شرکتها کسر می شود به عبارت دیگر اندوخته ها نشانگر مبالغی است که توزیع آنها بین سهامداران محدود یا ممنوع شده است.

سود یا زیان انباشته :

سود انباشته بیانگر سود های تقسیم نشده یا تخصیص نیافته از آغاز فعالیت شرکت پس از کسر زیانهای متحمل شده می باشد. سود انباشته نشانگر منابع داخلی شرکت است که توسط صاحبان سهام مجدداً سرمایه گذاری شده و به نوعی نشان دهنده تامین مالی از محل فعالیت های شرکت می باشد.

سود هر سهم :

منظور از سود هر سهم مبلغی از سود خالص است که به هر سهم عادی تعلق می گیرد. سود هر سهم یکی از مهمترین معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران توسط سهامداران و سرمایه گذاران بالقوه برای خرید و فروش سهام شرکت و همچنین یکی از شاخص ترین معیارهای تعیین کننده ارزش سهام عادی در بازار اوراق بهادار است.

محاسبه سود هر سهم در انواع ساختارهای سرمایه ساده

برای محاسبه سود هر سهم در ساختار ساده سرمایه ۲ حالت وجود دارد:

۱. ساختار ساده سرمایه و ثابت بودن تعداد سهام عادی: در این حالت سود هر سهم از تقسیم سود خالص بر تعداد سهام عادی بدست می آید.

سود خالص
تعداد سهام عادی
= سود هر سهم

۲. ساختار سرمایه ساده و متغیر بودن تعداد سهام عادی: در مواردی که تعداد سهام عادی شرکت به دلایل زیر تغییر کرده باشد:

- a. صادر نمودن سهام جدید به دلیل افزایش سرمایه
- b. صادر نمودن سهام جدید به دلیل سود سهمی
- c. صادر نمودن سهام جدید به دلیل تجزیه سهام که ناشی از بالارفتن قیمت در بازار می باشد
- d. تحصیل و خزانه نمودن سهام
- e. فروش سهام خزانه
- f. کاهش سهام به دلیل ابطال آن
- g. کاهش سهام به دلیل تجزیه معکوس سهام

که در این حالت سود هر سهم از رابطه زیر بدست می آید:

سود خالص
میانگین موزون تعداد سهام عادی
= سود هر سهم

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 می شود. برای این منظور تعداد سهام عادی در دست سهامداران در ابتدای دوره و تغییرات طی دوره شامل (صدور سهام جدید - بازخرید ابطال سهام - تحصیل سهام خزانه - فروش سهام خزانه - تجزیه سهام - تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی) در نظر گرفته می شود.

لازم به توضیح است که تجزیه سهام و تجزیه سهام معکوس و توزیع سود سهمی عطف به ماسبق می شود، یعنی در هر تاریخی که این ۳ مورد رخ می دهد فرض می شود که سهام از ابتدای دوره جاری در دست سهامداران بوده است.

تعداد سهام عادی در دست سهامداران شرکت آلفا در آغاز سال ۱۳۹۱ معادل ۶۰۰۰ سهم بود در طی سال سهام عادی به شرح زیر تغییر داشت

مطلوب است محاسبه:

a. میانگین موزون تعداد سهام عادی

b. محاسبه سود هر سهم

۱۳۹۱/۰۴/۰۱ صادر نمودن سهام عادی جدید به تعداد ۲۰۰۰ عدد

۱۳۹۱/۰۸/۰۱ تحصیل سهام و خزانه نمودن سهام به تعداد ۵۰۰۰ عدد

سود خالص دوره ۱.۴۲۵.۰۰۰ ریال بوده است

تاریخ	مدت	تعداد سهام	میانگین تعداد سهام
۰۱/۰۴/۱۳۹۱	۳/۱۲	۶۰۰۰	۱۵۰۰
۰۸/۰۸/۱۳۹۱	۴/۱۲	$۶۰۰۰+۲۰۰۰=۸۰۰۰$	۲۰۰۰
۰۸/۰۸/۱۳۹۱	۵/۱۲	$۸۰۰۰-۵۰۰۰=۳۰۰۰$	۱۲۵۰
میانگین موزون تعداد سهام عادی			۴۷۵۰
		$۸۰۰۰*۴/۱۲=۲۰۰۰$	$۶۰۰۰*۳/۱۲=۱۵۰۰$
سود هر سهم عادی		$۱.۴۲۵.۰۰۰/۴۷۵۰=۳۰۰$	

انحلال شرکت سهامی:

انحلال به معنای پایان فعالیت شرکت است و شرکت سهامی به دلایل زیر منحل می شود:

- انجام موضوع فعالیت شرکت که شرکت سهامی برای انجام آن تشکیل شده باشد غیر ممکن باشد.
- در صورتی شرکت برای مدت معین تشکیل گردیده و آن مدت منقضی شده باشد مگر اینکه مدت قبل از انقضاء تمدید شده باشد.
- در صورت ورشکستگی.
- در زمان رأی مجمع عمومی فوق العاده مبنی بر انحلال.
- در صورت صدور حکم قطعی دادگاه.

مسابرداری عملیات تسویه:

در زمان تسویه شرکت سهامی که به وسیله مدیران تسویه انجام می گیرد یک حساب با نام (سود و زیان تسویه) در دفاتر ایجاد می گردد و مراحل زیر به ترتیب صورت می گیرد:

i. فروش دارایی ها و وصول مطالبات

ii. پرداخت بدهی ها

iii. پرداخت هزینه های تسویه

iv. توزیع وجوه باقی مانده بین صاحبان سهام عادی

شرکت تعاونی؛

شرکتی است که از اشخاص حقیقی یا حقوقی به منظور رفع نیازمندی های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضا از طریق خود یاری و کمک متقابل و همکاری آنها تشکیل می شود.

شرکت تعاونی در قانون تجارت یکی از ۷ دسته از انواع شرکتهای می باشد .

اهداف شرکت تعاونی :

- i. ایجاد و تامین شرایط و امکانات کار برای همه به منظور رسیدن به اشتغال کامل
- ii. قراردادان وسایل کار در اختیار کسانی که توانایی انجام کار دارند ولی وسایل کار ندارند
- iii. پیشگیری از تمرکز و دست به دست شدن ثروت در دست افراد و گروههای خاص
- iv. جلوگیری از کارفرمای مطلق شدن دولت

انواع شرکت تعاونی؛

تعاونی تولید؛

طبق ماده ۱۹۰ قانون تجارت شرکتی است که بین عده ایی از ارباب حرف (صاحبان مشاغل) تشکیل می شود و شرکای مشاغل خود را برای تولید و فروش اشیاء و اجناس به کار می برند.

تعاونی مصرف :

طبق ماده ۱۹۲ قانون تجارت شرکتی است که برای مقاصد زیر ایجاد می شود:

- i. فروش اجناس لازم برای مصارف زندگی اعم از اینکه اجناس مذکور را شرکاء ایجاد یا خریده باشند
- ii. تقسیم سود یا زیان بین شرکاء به نسبت خرید هر یک از آنها

تعاونی توزیع؛

تعاونی هایی هستند که جهت تامین نیاز مشاغل تولیدی و یا مصرف کنندگان عضو در چارچوب مصالح عمومی و به منظور کاهش هزینه ها و قیمت ها ایجاد می شود

ویژگی های شرکت تعاونی :



- i. تعداد اعضا حداقل ۷ نفر است.
- ii. سرمایه شرکت تعاونی نامحدود و سهام آن با نام است .
- iii. انتقال سهام به اعضای جدید تنها با موافقت هیئت مدیره و با رعایت سقف مجاز است.
- iv. هر عضو، صرف نظر از مالکیت هر تعداد سهام فقط دارای یک رای است.
- v. حداکثر میزان سهم هر عضو نباید از ۱۵٪ کل سرمایه شرکت بیشتر باشد .
- vi. حداقل سرمایه در شرکتهای تعاونی خاص ۱۰.۰۰۰.۰۰۰ و در تعاونی عام ۱۰۰.۰۰۰.۰۰۰ ریال است.

#### تشکیل و تامین سرمایه تعاونی ها:

براساس قوانین بخش تعاونی ها سرمایه تعاونی اموال و دارایی است که برای تاسیس تعاونی ویا افزایش سرمایه قبلی در اختیار آن قرار می گیرد . تعاونی وقتی ثبت و تشکیل می شود که حداقل ۱/۳ سرمایه آن پرداخت و در مواردی که بصورت غیر نقدی است که می بایست معادل ۱/۳ سرمایه تقویم شده کسب شده باشد.

باید توجه داشت که اگر تمام یا حداقل ۵۱٪ سرمایه شرکت تعاونی توسط اعضاء در اختیار شرکت تعاونی قرار گرفته باشد دیگر مشکلی از بابت ساختار سرمایه شرکت وجود نخواهد داشت اگر عضو شرایط عضویت در شرکت تعاونی را نداشته باشد از شرکت تعاونی اخراج می شود ضمناً اگر هر عضو مقررات اساسنامه و سایر تعهدات قانونی را رعایت نکند و ۲ اخطار کتبی از سوی هیئت مدیره به فاصله ۱۵ روز دریافت کند پس از ۱۵ روز از تاریخ اخطار دوم یا تصویب مجمع فوق العاده اخراج می شود

#### روش مسابرداری تشکیل شرکتهای تعاونی :

هیئت موسس میزان هر سهم را معین می کند و یک حساب جاری بنام شرکت تعاونی در شرف تاسیس افتتاح می کند . سهام اعضای تعاونی در تامین سرمایه مساوی و برابر است مگر با تصویب مجمع عمومی اعضا سهم بیشتری پرداخت نمایند که در این حالت باید حداقل و حداکثر سهام در حد تعیین شده توسط وزارت تعاونی باشد.

لازم به ذکر است که قبل از ثبت شرکت تعاونی برای انجام ثبتهای حسابداری از دفتر روزنامه و کل غیر رسمی استفاده می شود تا پس از ثبت شرکت تعاونی مانده حسابها از دفتر قبلی به دفاتر قانونی و رسمی انتقال یابد

#### روشهای افزایش سرمایه:

- i. افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید
- ii. افزایش سرمایه از طریق بالا بردن ارزش اسمی سهام موجود
- iii. افزایش سرمایه از محل سود انباشته و اندوخته ها

وظایف مجمع عمومی که بالاترین رکن در شرکتهای تعاونی است به شرح زیر می باشد :

- a. انتخاب هیئت مدیره و بازرسان  
 b. رسیدگی به صورتهای مالی و تصمیم گیری در قبال آنها  
 c. تعیین برنامه و خط مشی ها و تصویب بودجه جاری  
 d. تصمیم گیری در ارتباط با تقسیم سود و ذخایر

وظایف مجمع عمومی فوق العاده:

- a. تغییر در مواد اساسنامه  
 b. افزایش یا کاهش سرمایه  
 c. انحلال یا ادغام با شرکت تعاونی دیگر

روشهای افزایش سرمایه:

۱. افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید  
 i. فروش سهام جدید به همان ارزش اسمی موجود در سهام قدیم  
 ii. فروش سهام جدید به ارزش منصفانه:  
 در این حالت ارزش منصفانه هر سهم از رابطه زیر بدست می آید

دارایی - پدهی = خالص دارایی های شرکت	خالص دارایی های شرکت
	تعداد سهام شرکت

که ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد:

پانک	XXX	معادل مبلغ دریافتی
سرمایه	XX	معادل ارزش اسمی
اعضا بابت تجدید ارزیابی	XX	مايه التفاوت

✓ حساب اعضا بابت تجدید ارزیابی دارای ماهیت اندوخته بوده و برحسب مورد بستانکار یا بدهکار می شود.

۲. افزایش سرمایه از طریق بالا بردن ارزش اسمی سهام موجود:  
 در این حالت سهام قبلی باطل می گردد و سهام با ارزش اسمی جدید به اعضا تحویل می شود و اعضا بایستی که  
 مايه التفاوت سهام را به حساب شرکت واريز نمایند.  
 ۳. افزایش سرمایه از محل سود انباشته

✓ در شرکتهای تعاونی و در زمان افزایش سرمایه از محل اندوخته قانونی، حداکثر تا ۵۰٪ اندوخته قانونی قابل انتقال به سرمایه می باشد در صورتی که در شرکتهای سهامی انتقال اندوخته قانونی به سرمایه مجاز نمی باشد.

کاهش سرمایه:

۱. کاهش سرمایه به علت خروج اعضا:

ثبت خروج اعضا به شرح زیر است

معادل ارزش اسمی	XXX	سرمایه
مابه التفاوت	XX	اعضا پابست تجدید ارزیابی
معادل مبلغ پرداختی	XX	بانک

✓ چنانچه مبلغ پرداختی به عضو خارج شده کمتر از ارزش اسمی سهام وی باشد حساب اعضا بابت تجدید ارزیابی حسب مورد بستانکار می شود.

۲. کاهش سرمایه به دلیل زیانهای وارده

تقسیم سود در شرکتهای تعاونی:

سود خالص پس از کسر مالیات متعلقه به ترتیب زیر تخصیص می یابد:

- i. حداقل ۵٪ سود خالص با تصویب مجمع عمومی به حساب اندوخته قانونی منظور می شود و تا هنگامی که اندوخته مذکور به میزان ۲۵٪ معدل سرمایه ۳ سال آخر شرکت برسد الزامی است.
- ii. حداکثر ۵٪ سود خالص با تصویب مجمع عمومی به عنوان اندوخته احتیاطی منظور می شود.
- iii. معادل ۴٪ سود خالص به عنوان حق تعاون و آموزش به حساب صندوق تعاون واریز می شود
- iv. تخصیص درصدی از سود خالص توسط مجمع عمومی به عنوان پاداش اعضای شاغل (مدیران ، کارکنان، بازرسان) در نظر گرفته شود.
- v. پس از تخصیص کلیه اقلام فوق باقی مانده سود :

a- در شرکتهای تعاونی تولید کل مبلغ باقی مانده به نسبت سهام اعضا بین آنها تقسیم می شود.

b- در شرکتهای تعاونی توزیع ابتدا درصدی از باقی مانده سود به نسبت معاملات اعضا با شرکت تعاونی به عنوان مازاد برگشتی به اعضا در نظر گرفته می شود و مابقی به نسبت سهام اعضا بین آنها تقسیم می شود.

انحلال و تسویه شرکتهای تعاونی :

انحلال به معنای پایان فعالیت شرکت می باشد و شرکت تعاونی در موارد زیر منحل می شود:

- ۱- تصمیم مجمع عمومی فوق العاده
- ۲- کاهش حد نصاب اعضا به صورتی که در طی مدت ۳ ماه تعداد اعضا به حد نصاب نرسد
- ۳- اتمام عمر فعالیت شرکت در صورتی که مجمع عمومی آنرا تمدید نکرده باشد
- ۴- عدم فعالیت بیش از یک سال بدون دلیل موجه
- ۵- عدم رعایت قوانین و مقررات و دریافت ۳ اخطار کتبی از وزارت تعاون

حسابداری عملیات تسویه:

عملیات تسویه برعهده مدیران تسویه می باشد و در این مورد لازم به ذکر است که بعد از افتتاح حساب سود و زیان تسویه مراحل تسویه به ترتیب زیر صورت می گیرد:

- ۱- فروش دارایی ها و وصول مطالبات
- ۲- پرداخت بدهی ها
- ۳- پرداخت هزینه های تسویه
- ۴- توزیع وجوه مانده بین اعضا

# www.irhesabداران.ir