

## مقدمه

در چند دهه گذشته، گسترش تکنیکهای جدید حسابداری در تمامی رشته ها و کاربرد آن، نوآوری و دگرگونیهای بسیاری را در زمینه های اقتصادی و بازرگانی پدید آورده است. به خوبی آشکار است که حسابداری شرکتها نیز طی سالهای اخیر، تحولات شگرفی را پذیرا شده و، علاوه بر ارائه اطلاعات و ارقام مربوط به عملکردها، توانسته است با بهره گیری از روشهای جدید، به فرآینگی پرداخته و جهت حرکت موسسات بازرگانی و شرکتهای دولتی و غیر دولتی را به نحو مشخصی ترسیم نماید.

از سوی دیگر استحکام مبانی مالی که به تعبیر حضرت علی (ع) رگ حیات و رشته جان ملت محسوب می شود از اهمیت فوق العاده ای برخوردار بوده که باید با استفاده از جدیدترین یافته های علمی به نحوی مطلوب و منظم برقرار گردد.

تحقق این هدف البته نیازمند بکارگیری نیروی انسانی ماهر و کارآمد و بهره گیری از روشها و ابزار مناسب می باشد که این امر اهمیت مسئولیت و رسالت مرکز

آموزش مدیریت دولتی را در ایجاد زمینه های مناسب برای پرورش و تجهیز کارگزاران و افزایش توانایی های علمی و مهارتهای تخصصی آنان بیش از پیش آشکار می سازد.

نظام اقتصادی و مالی هر جامعه و نحوه و میزان فعالیت های بازرگانی موسسات

تجاری در بخش خصوصی، یکی از معیارهای قابل تحقیق و پژوهش در وضعیت رشد

اقتصادی و درجه توسعه یافتگی آن جامعه است.

اقتصاد بخش غیر دولتی، در نظام های مختلف سیاسی و حکومتی، جایگاه ویژه و متفاوتی پیدا کرده است مثلاً، در نظام سرمایه داری، سهام داران و سرمایه گذاران عمده ترین نقش را در نظام اقتصادی دارا می باشند و زمینه ساز بسیاری اتفاقات و حوادث مهم اجتماعی، سیاسی، اداری و غیره نیز می گردند. در نظام سوسیالیستی، بیشترین مسئولیت به عهده نهادهای دولتی است و اقتصاد بخش خصوصی بسیار کم رنگ و ضعیف عمل می کند.

در بخش چهارم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، تحت عنوان نظام اقتصادی و مالی، ضمن بیان هدفهای کلی و زیر بنائی، نظام اقتصادی را بر سه پایه دولتی، تعاونی و بخش خصوصی استوار ساخته است (اصل چهل و چهارم قانون اساسی). بنابراین جایگاه قانونی اقتصاد بخش خصوصی از اهمیت خاصی برخوردار می باشد و می باید به عنوان مکمل دو بخش دیگر، رسالت بسیار مهم و موثر خود را به عهده بگیرد و انجام دهد.

در بخش نخست، نظام های مختلف حسابداری، قوانین و مقررات جاری کشور در مورد نحوه ثبت و نگهداری دفاتر قانونی، چگونگی تشکیل و انواع شرکت های تجاری و ویژه گیهای شرکت های دولتی مورد بحث قرار گرفته است.

بخش دوم به عملیات حسابداری شرکتهای سهامی اختصاص یافته است که حاوی سرمایه گذاری و تغییرات آن، انتشار اوراق قرضه، تبدیل و انحلال و تصفیه و

ادغام و جذب شرکتهای سهامی و در نهایت استخراج گزارش های مالی و مباحث مربوط به آن می باشد .

برای اداره صحیح نظام اقتصادی در بخش های مختلف تولید، توزیع و مصرف ، استفاده و بکارگیری سرمایه گذاریهای دولتی و غیر دولتی به صورت برنامه ریزیهای بلند مدت اقتصادی از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشد . بدیهی است ایجاد تشکیلات مناسب اداری و سازمانی و استفاده از ابزار و فنون موثر از جمله نظام حسابداری و مالی کاربردی، می تواند مدیران و سرمایه گذاران را در این امر مهم یاری نماید .

حسابداری امروزی را بدرستی «زبان تجارت» می نامند . این زبان که برای ثبت و تفسیر اطلاعات مالی بکار می رود از زمان تحریر الفبای اولیه آن، یعنی ثبت دو طرفه بر اساس تمایز شخصیت واحد تجاری از شخصیت صاحب یا صاحبان آن، در جریان تغییرات شتاب آمیز و شگرف اقتصادی - اجتماعی جوامع پسری در طول چند قرن گذشته روز به روز تکامل یافته و به مثابه ابزاری کارآمد در خدمت پیشرفتهای صنعتی، پیدایش و گسترش شرکتهای بزرگ سهامی و توسعه فعالیتهای اقتصادی قرار گرفته است .

زبان تجارت یا حسابداری در جریان تحول و تکامل خود، متناسب با نیازها و در واکنش به ضرورتها، پذیرای ابتکارات و نوآوریهای فراوانی شده و با انباشت واژگانی از

روشها و رویه ها، اینک به فرهنگی گسترده و پیچیده مبدل گردیده است که شاخه ها و رشته های گوناگونی را در بر دارد .

برای این زبان نیز ، همانند دیگر زبانها ، دستور زبانی به شکل اصول و ضوابط پذیرفته شده تدوین گردیده است که شیوه صحیح نوشتن، راحت بیان کردن و استفاده درست را فراهم می سازد و درک اطلاعات مالی را برای افراد، واحدهای اقتصادی، سازمانها و موسسات خصوصی و عمومی تسهیل و استفاده دلخواه از آن را امکان پذیر می سازد. در تدوین دستور زبان حسابداری؛ یعنی اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری؛ شرط اساسی، پذیرش همگانی بوده و هست، اما در چند دهه اخیر توصیف و تبیین ضوابط و کوشش در سنجش اصول مزبور بر مبنای استدلال و برخورد منطقی رایج شده است که این مقوله " تئوری حسابداری " نام دارد .

تئوری در معنای عام آن چنین تعریف شده است : " مجموعه ای منسجم از اصول مفروض، مفهوم و عملی که چارچوبی کلی برای استدلال منطقی و آگاهی و تحقیق در زمینه خاصی از دانش را تشکیل می دهد . " تئوری حسابداری در معنای خاص آن چنین تعریف شده است : " مجموعه ای مستدل از اصول فراگیر حسابداری که چارچوبی کلی برای استدلال منطقی در زمینه درک مفاهیم، سنجش و ارزیابی رویه ها و عملکردهای حسابداری را فراهم می آورد و راهنمای پژوهش ، توسعه و ابداع رویه های نوین حسابداری قرار می گیرد . "

شاید برای ما که هنوز در نخستین مراحل آگاهی از دانش حسابداری هستیم و از لحاظ کتابهای پایه حسابداری با کمبودها و نارسائیهای فراوان مواجهیم، پرداختن به مباحثی چون تئوری حسابداری بلند پروازی و نابجا جلوه کند، اما تئوری حسابداری می تواند:

- بستر تاریخی ضرورتها و نیازهای اقتصادی - اجتماعی جوامع پیشرفته صنعتی را که به ابداع، رشد و تکامل دانش حسابداری انجامیده به ما بنمایاند و از این راه انتخاب، انطباق، تدوین و کاربرد اصول، رویه ها و روشهای متناسب با اوضاع و احوال خاص اقتصادی - اجتماعی کشورمان را تسهیل کند .

- چگونگی پیدایش، شکل گیری و توسعه اصول ، میثاقها، مبانی، ضوابط و استانداردهای حسابداری را توصیف کند و از این طریق مفاهیم و کاربردهای اصول و معیارهای مزبور را روشن سازد و بدین ترتیب، امکان انتخاب منطقی رویه ها و استانداردهای متناسب را از بین استانداردهای وضع شده توسط مجامع حرفه ای بین المللی و ملی فراهم آورد .

- و بالاخره تئوری حسابداری ما را با ابزار کارآمد استدلال منطقی در این رشته از دانش آشنا می سازد و می تواند از تعصب و پیش داوریهای ناشی از پیشینه های متفاوت آموزشی جلوگیری و راه انتخاب مستدل از بین متون و منابع گوناگون را هموار سازد .

از این رو تدوین و انتشار مباحثی از تئوری حسابداری در برنامه کار این مرکز قرار گرفت . اما چون امکانات و نیروی کافی برای عرضه یک کتاب کامل تئوری حسابداری را نداشتیم بر آن شدیم که مباحث مختلف تئوری حسابداری را به صورت نشریات جداگانه و با توجه به اولویت رفع نیاز های جاری و در محدوده امکانات موجود تهیه و منتشر نماییم تا در نهایت کتابی جامع فراهم آید، اگرچه به درستی می دانیم که در طول زمانی که این کتاب آماده می شود ، روند شتاب آمیز پیشرفت دانش حسابداری بسیاری از مطالب را کهنه و رنگ باخته خواهد کرد .

## بخش اول

### آشنائی با نظام و مقررات جاری شرکت باربری وحیدبار

#### قسمت اول: نظام حسابداری شرکت باربری وحیدبار

در موسسات اقتصادی کشور نظام حسابداری با توجه به نوع کار و هدفهای مورد نظر، ظرفیت تولید کالا و خدمات، قوانین و مقررات و سایر شرایط و اوضاع و احوال حاکم بر جامعه به صورت گوناگون تنظیم و مورد استفاده قرار می گیرد. ذیلاً “هریک از نظام های مورد استفاده در بخش های مختلف اقتصادی مختصراً”

تعریف می شود:

۱- نظام حسابداری دولتی: در این نظام عملیات مالی سازمان های دولتی با

توجه به:

الف) قانون و مقررات مالی؛

ب) اعتبارات و بودجه دولت،

ج) عدم انگیزه کسب سود در فعالیت های دولتی،

د) روش ها و فرم ها و اسناد و مدارک تعیین شده در سازمان های دولتی،

طراحی و بکار گرفته می شود.

بنابراین ، نظام حسابداری دولتی مجموعه عملیاتی است که با توجه به وظایف قانونی سازمانهای دولتی ، کلیه فعالیتهای مالی را پس از تنظیم اسناد در دفاتر ثبت و نتایج حاصل را به صورت گزارش های مالی استخراج می کند .

این گزارش ها پس از رسیدگی و حسابرسی های قانونی به صورت لایحه تفریح بودجه تقدیم قوه مقننه می گردد .

۲- نظام حسابداری صنعتی یا قیمت تمام شده : نظامی است که درباره عوامل هزینه تولید و تسهیم هزینه های غیر مستقیم تولید و مقایسه هزینه های استاندارد

و ارائه گزارش های مالی جهت تصمیم گیری مدیران بحث می کند . در نظام حسابداری صنعتی مراحل انجام عملیات مالی ، سرفصل های حساب با نظام حسابداری بازرگانی کاملاً متفاوت می باشد .

۳- نظام حسابداری مالیاتی : در این نظام رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات و میزان مالیات شرکتها و موسسات اقتصادی مطرح می باشد . بنابراین در

نظام حسابداری مالیاتی نه تنها می بایست نسبت به نظام های مختلف حسابداری آگاهی داشت بلکه در مورد قوانین و مقررات مالیاتی نیز لازم است اطلاعات کافی در اختیار حسابداران قرار گیرد .



۴- نظام حسابرسی : یعنی رسیدگی به اسناد و مدارک و دفاتر به منظور تعیین صحت عملیات مالی و اطمینان از مطلوب بودن نظام کنترل داخلی در موسسات کاربرد فنون حسابرسی مستلزم طی دوره های آموزشی خاص و استفاده از اصول حسابرسی می باشد .

۵- نظام بودجه بندی : بودجه به معنی طراحی و برنامه ریزی عملیات آتی سازمان به صورت اعداد و ارقام قابل سنجش به پول می باشد ، بدین ترتیب که هدف ها و برنامه های سازمان به صورت برنامه های کوتاه مدت میان مدت و بلند مدت بررسی شده و برای انجام آنها اعتبارات مورد نیاز پیش بینی می شود .  
کارشناس بودجه علاوه بر آشنایی با نظام های مختلف مالی و حسابداری می بایست از اصول و فنون بودجه نویسی نیز آگاهی داشته باشد .

۶- طراحی نظام های مالی : به منظور طرح نظام مالی برای موسسات مختلف اعم از سازمانهای دولتی، بازرگانی، صنعتی، خدماتی و غیره می بایست آگاهی های مختلف در زمینه های تخصصی بدست آورد . این آگاهی ها برای طرح ریزی نظام های مالی مورد استفاده قرار می گیرد .

اصول تهیه و تنظیم اسناد مالی و دفاتر حسابداری در شرکتها و واحدهای اقتصادی که بموجب قوانین و مقررات جاری مملکت ایجاد و فعالیت می نمایند با

اغلب نظامهای مالی فوق الذکر در ارتباط و وابسته می باشد. از آنجایی که مبانی و زیربنای نظامهای مالی فراگیری " اصول حسابداری " یا " حسابداری عمومی " و یا " حسابداری بازرگانی " و یا هر نام و عنوان دیگری می باشد ، توصیه می شود علاقمندان به یادگیری حسابداری شرکتها ابتدا به مطالعه اصول و مفاهیم حسابداری بپردازند .

### دفاتر قانونی شرکت

دفاتر قانونی که شرکتهای و سایر اشخاص ملزم به نگهداری هستند عبارتست از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر که به فارسی تحریر و قبل از ثبت هر گونه معامله در آن مطابق مقررات مواد ۱۱ و ۱۲، قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ از طرف نماینده اداره ثبت اسناد امضاء و پلمب شده باشد . هرگاه شرکت از ارائه کلیه دفاتر پلمب شده خدرداری نماید یا دفاتر ارائه شده فاقد یک یا چند برگ باشد مورد مشمول بند ۱ ماده ۶۱ بوده و دفاتر ابزاری مردود تلقی می شود .

اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمب دفاتر در اداره ثبت موجب بی اعتباری دفاتر خواهد بود .

دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقوقی یا حقیقی کلیه عملیات مالی و پولی را اعم از خرید و فروش و دیون و مطالبات و ظهر نویسی و هر گونه فعالیتی که ایجاد دین یا طلب کند؛ و سایر عملیات محاسباتی که طبق رویه حسابداری و عرف متداول دفترداری در پایان دوره مالی برای تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه لازم است بلا استثناء به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت کنند.

برای کلیه معاملات یک دفتر یا برای هر طبقه از آنها دفتر روزنامه جداگانه ممکن است نگاهداری شود از قبیل دفتر روزنامه صندوق، دفتر روزنامه بانک و دفاتر روزنامه غیرنقدی مانند خرید و فروش نسیه و اقساطی و غیره.

دفتر کل دفتری است که کلیه عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کد گذاری حسابها در صفحات مخصوص آن ثبت شده می شود به ترتیبی که نتیجتاً تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکان پذیر باشد.

دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزی ساختن هر یک از حسابهای دفتر کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگاهداری شود، کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است.

کارتها یا اوراق چاپ شده که با دست تکمیل می شود "سیستم کارت" و اوراق چاپ شده که توسط ماشینهای حسابگر مکانیکی یا الکترونیکی تهیه می شوند بر حسب مورد سیستمهای مکانیکی یا الکترونیکی نامیده می شوند .

دفتر مشترک روزنامه و کل دفتری است که برای حسابهای مورد نیاز موسسه بر طبق اصول متداول دفترداری متضمن ستونهای سرفصل حساب باشد بطوریکه با ثبت و نگاهداری دفتر مذکور بتوان نتایج تمام عملیات را از آن استخراج و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه کرد . برگه یا مدرک حساب عبارت از نوشته ای است که در آن یک یا چند دادو ستد انجام شده به مناسبت حسابهاییکه بدهکار یا بستانکار شده تجزیه و صادر می شود و چنین مدرکی پس از امضاء مرجع ذیصلاح قابل ثبت در دفاتر معین و روزنامه و کل است .

### اصول ثبت دفاتر قانونی شرکت

شرکت باید کلیه عملیات مالی و پولی و محاسباتی خود را طبق مقررات و اصول قابل قبول در دفاتر روزنامه و کل ثبت کند ولوآنکه برای نگاهداری حساب از ماشینهای مکانیکی یا الکترونیکی و کارتهای حساب استفاده شود . اشتباهات حساب حاصل در ثبت عملیات در صورتیکه بعداً در اثناء عملیات سال مربوط مورد توجه

واقع و باصلاح آن در دفتر مبادرت و مستندات آن ارائه شود به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد .

کلیه معاملات شرکت باید در همان روز انجام در دفتر روزنامه ثبت شود . تاریخ مذکور در مدارک یا فاکتور فروش یا خرید و غیر ملاک قطعی تاخیر تحریر شناخته نمی شود و هرگاه انجام و ختم معامله با توجه به طرز و سیستم کار شرکت تابع تشریفات و طی مراحل باشد تا معامله آماده برای ثبت در دفتر روزنامه شود ، فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن معامله برای ثبت در دفتر مزبور، تاخیر ثبت تلقی نخواهد شد .

#### مواردیکه در دفتر نویسی ممنوع می باشد

۱- قلم زدن مندرجات دفاتر روزنامه و کل بین سطور و حاشیه نوشتن آنها.

۲- تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر روزنامه و کل .

۳- جای سفید گذاشتن در هر صفحه بیش از حد معمول در دفاتر روزنامه یا

کل و همچنین سفید ماندن تمام یک یا چند صفحه از دفاتر روزنامه ، در اثناء عملیات .

۴- محو کردن مندرجات ، در دفتر روزنامه یا کل با وسائل شیمیائی و نظایر

آن .

۵- استفاده از دفاتر ناتمام ثبت و پلمب شده سال یا سالهای قبل و ثبت

عملیات سال مالیاتی بعد در آنها. شرکت ها مکلفند برای هر سال دفاتر جدیدی به

منظور نگاهداری حساب دادو ستد خود ثبت و پلمپ نمایند .

باید توجه داشت در مواردی که سفید ماندن تمام صفحه دفتر برای ثبت تراز

افتتاحی باشد، و همچنین سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر ماه به

شرطی که اسناد دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود به

اعتبار دفتر خللی وارد نمی سازد .

#### مواردیکه موجب رد دفاتر قانونی می شود

۱- ثبت تمام یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور.

۲- تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر روزنامه و کل به منظور سوء استفاده .

۳- بین سطور نوشتن در دفتر روزنامه یا دفتر کل و همچنین جای سفید

گذاشتن در هر صفحه دفتر روزنامه بیش از حد معمول یا سفید ماندن تمام یک یا چند

صفحه از دفتر روزنامه به منظور سوء استفاده.

۴- محو کردن مندرجات دفتر روزنامه یا کل با وسایل شیمیائی و نظایر آن.

۵- بستانکار شدن حساب های بانکی و نقدی مگر این که حساب های بانکی با

صورت حساب بانک مطابقت نماید یا بستانکار شدن حساب های بانکی یا نقدی ناشی از تقدم و تاخر ثبت حساب ها باشد .

۶- تاخیر تحریر معاملات تا یک هفته : این تاخیر در موارد استثنایی در صورتیکه

به منظور سوء استفاده نباشد به تشخیص ممیز مالیاتی یا حسابدار رسمی حسب مورد و پیش از آن به تشخیص هیئت سه نفری (موضوع قانون مالیاتی) به قانونی بودن دفتر خللی وارد نخواهد کرد .

در مواردیکه دفاتر پلمب شده از طرف مقامات قضائی توقیف و از اختیار موسسه خارج شود و صاحب دفتر حداکثر ظرف دو هفته از تاریخ توقیف دفاتر جدید پلمب و داد و ستد های آن مدت را در دفاتر جدید ثبت کند تاخیر ثبت داد و ستدها در این مدت موجب غیر قانونی شناختن دفاتر نخواهد بود .

در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتاسیس تاخیر ثبت دفاتر برای اولین سال تاسیس تا بیست روز از تاریخ ثبت شخص حقوقی مجاز خواهد بود .

کلیه عملیات ثبت شده در دفاتر روزنامه هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل نقل شود .

موسساتی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روشهای حسابداری خود خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر پلمب شده باشند لااقل سالی یکبار و در غیر این صورت ماه به ماه در دفاتر مرکز موسسه ثبت کنند .

اشخاصی که حسابهای خود را در دفتر مشترک روزنامه و کل نگهداری می کنند مکلفند برای ثبت کلیه داد و ستدهای خود دفتر کل جداگانه نیز نگهداری کنند .

شرکتهائی که از سیستمهای مکانیکی یا الکترونیکی استفاده می کنند موظفند حداقل ماهی یکبار خلاصه اسنادی را که به ماشینهای مکانیکی یا الکترونیکی داده اند در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پایان ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند و علاوه براین به منظور تسهیل رسیدگی باید آئین نامه یا دستورالعمل های کار ماشین و برنامه های آن را در اختیار ماموران رسیدگی قرار دهند .

۷- عدم ارائه آئین نامه یا دستورالعمل های کار ماشین و برنامه های آن در مورد اشخاصی که از وسایل مکانیکی یا الکترونیکی استفاده می کنند .

۸- اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات موسسه به جز موارد استثنایی تشخیص علی الراس برای درآمد مشمول مالیات شرکتها و دارندگان کارت بازرگانی موکول به آن است که هیئت سه نفری با رسیدگی به دلایل ممیز مالیاتی بر رد دفتر(نسخه از آن برای اطلاع شرکت فرستاده خواهد شد) و رعایت اطراف و جوانب و نحوه تنظیم و



نگاهداری دفاتر و اسناد و با توجه به اوضاع و احوال، دفاتر و مدارک شرکت را برای تشخیص سود و زیان واقعی کافی نداند و یا قابل اعتماد تشخیص ندهد.

### تعریف شرکت :

شرکت عبارت است از اجتماع دو یا گروهی از افراد که هر یک امکاناتی را اعم از وجه نقد یا وسائل و ماشین آلات و زمین و ساختمان و غیره با خود آورده و به منظور کسب سود فعالیت مشترکی را انجام می دهند و منافع را به نسبت های معین تقسیم می کنند.

### شخصیت حقیقی و شخصیت حقوقی:

افراد شرکت کننده در شرکت دارای شخصیت فردی و حقیقی می باشند که این شخصیت با شخصیت شرکت متفاوت بوده و شخصیت شرکت را شخصیت حقوقی می گویند. هر یک از شرکاء می توانند به موجب مقررات با شرکت معامله انجام دهند و به نام شرکت خرید و فروش نمایند و احد وام کنند. بنابراین شخصیت فردی شرکاء با شخصیت حقوقی شرکت از لحاظ مسائل مالی و اجتماعی و اقتصادی کاملاً جدا می باشد.

## انواع شرکت ها

در قانون تجارت ایران شرکتهای حقوقی به انواع زیر تقسیم شده است:

۱- شرکت های سهامی

۲- شرکت های تضامنی

۳- شرکت های نسبی

۴- شرکت های با مسئولیت محدود

۵- شرکت های مختلط سهامی

۶- شرکت های غیر سهامی

۷- شرکت های تعاونی تولید و مصرف

علاوه بر شرکتهای فوق شرکت های دیگری در بخش های کشاورزی و ساختمانی

و اعتبار ممکن است تشکیل شده باشد. در شرکت های سهامی (خاص و عام)

به "سرمایه" اهمیت داده می شود و مسئولیت شرکاء محدود به میزان سهام آنهاست،

در شرکت های مختلط سهامی نیز میزان سرمایه گذاری معیار مسئولیت افراد در مقابل

اشخاص ثالث می باشد.

شرکت های تضامنی و نسبی ، شرکت هایی هستند که شخصیت شرکاء در درجه اول اهمیت قرار دارد و دارای مسئولیت مشترک می باشند ، شرکتهای با مسئولیت محدود و شرکت های مختلط غیر سهامی نیز از این جمله می باشند .

### تشکیل شرکت

برای تشکیل شرکت افراد تشکیل دهنده هر یک مبالغی را به عنوان سهم در حساب جاری بانک و به نام شرکت .....در شرف تاسیس واریز می کنند . افرادی که به عنوان مدیران شرکت انتخاب می شوند نوشته ای مبنی بر دریافت کلیه سهام نقدی و غیر نقدی صادر نموده و همراه با سایر مدارک جهت ثبت شرکت و طی تشریفات قانونی در تهران به ثبت شرکت ها و در شهرستان ها به دفاتر اسناد رسمی مراجعه می کنند .

چنانچه قسمتی از تعهد موسسین به صورت غیر نقد باشد می باید عین آن، یا مدارک مالکیت به بانک مربوطه تودیع و گواهی بانک به ثبت شرکت ها تسلیم شود .

### پذیره نویسی سهام شرکت

پذیره نویسی سهام تعهدی است که اعضای موسس شرکت نسبت به میزان سهام تعهد نشده اعلام می نمایند . بعد از صدور این اطلاعیه سایر افراد می توانند نسبت به

خرید و تکمیل اوراق تعهد سهام اقدام کنند. بمنظور ایجاد سهولت و نظم بیشتر در این کار، معمولاً امور مربوطه را به شعبات مختلف بانک ها واگذار و هزینه متعلقه را در حساب هزینه های تاسیس منظور می نمایند. در طرح پذیره نویسی سهام که توسط موسسین شرکت در روزنامه ها آگهی می شود مشخصات کامل شرکت، میزان سرمایه پرداخت شده و تعهد شده قید می گردد.

### هزینه های تاسیس شرکت

کلیه هزینه هایی که برای ایجاد و شکل گیری شرکت لازم می باشد و توسط موسسین خرج می شود به عنوان هزینه های تاسیس شرکت تلقی و در همان حساب ثبت می شود. نمونه هایی از هزینه های تاسیس که قسمتی از هزینه های سرمایه ای هستند عبارتند از:

- هزینه های اولیه تجمع و مذاکره و موافقت های اعضای موسسین.
- هزینه ها تهیه و تنظیم شرکت نامه و اساسنامه و موافقت نامه های اصولی.
- هزینه های ثبتی و حق الثبت شرکت و کارشناسان و مشاوران حقوقی.
- هزینه های مربوط به ارزیابی سرمایه غیر نقدی.
- هزینه های چاپ و انتشار اوراق سهام و تعهد نامه های سهام و اوراق قرضه.

- هزینه های بانکی و کارمزد پذیره نویسی.

بطوریکه فوقاً اشاره شد ، هزینه های تاسیس به عنوان هزینه های سرمایه ای

تلقى می شود و می باید در ظرف چند سال مستهلک شود ( معمولاً ۳-۵ سال ) مانده

حساب هزینه های تاسیس تا زمانیکه مستهلک شود به صورت نوعی دارایی موهوم

تلقى و در تراز نامه منعکس می شود.

### اساسنامه قانونی شرکت

برای تشکیل شرکت می بایست مراحل قانونی خاصی طی شود تا شخصیت

حقوقی شرکت محرز گردد. یکی از ارکان ایجاد شرکت ها تهیه اساسنامه می باشد که

به امضای کلیه موسسین می رسد و به اداره ثبت شرکت ها تسلیم می شود تا پس از

طی مراحل ثبت در روزنامه رسمی و یکی از روزنامه های کثیرالانتشار منتشر گردد

همراه با اساسنامه اظهارنامه ای نیز ضمیمه می شود که در آن مشخصات و آدرس و

سرمایه (نقد و غیرنقد) و تعداد سهام و انواع آن و میزان تعهدات موسسین قید شده

است. در اساسنامه شرکت علاوه بر اطلاعات ذکر شده اطلاعات دیگری در زمینه نحوه

اداره شرکت و چگونگی تغییر در وضعیت سرمایه یا اساسنامه و همچنین ترتیب تقسیم

سود و تبدیل سهام و انتشار اوراق قرضه و غیره قید می گردد. اساسنامه مهمترین سند

شرکت سهامی و همانند شناسنامه شرکت می باشد و می باید با دقت و مطالعه کافی تهیه و تنظیم شود .

### مجمع عمومی موسس شرکت

اعضای موسسین شرکت پس از پرداخت حداقل ۳۵ درصد سهام و تعهد بقیه سهام می باید مبادرت به تشکیل مجمع عمومی موسس نمایند .

در شرکت های سهامی عام که سهام شرکت به عموم افراد عرضه شده است می

باید از طریق انتشار آگهی در روزنامه های کثیرالانتشار تمامی پذیره نویسان برای

حضور در مجمع عمومی موسس دعوت شوند . وظیفه اصلی مجمع عمومی موسس

بررسی و رسیدگی به وضعیت شرکت در موارد زیر می باشد :

- وضعیت سهام نقدی پرداخت شده

- وضعیت سهام تعهد شده

- وضعیت سهام پذیره نویسان

- وضعیت سهام غیر نقدی و تقویم و تحویل آن

- اساسنامه شرکت

- انتخاب و تعیین مدیران و بازرسان

موسسین شرکت تا قبل از تشکیل قانونی شرکت نسبت به کلیه زیانهای احتمالی

مسئولیت تضامنی دارند .

### مدارک لازم برای ثبت شرکت

۱- تائید نام شرکت بوسیله ثبت مرکزی نام شرکت

۲- اساسنامه شرکت در دو نسخه

۳- صورت جلسه مجمع عمومی یک نسخه

۴- قبولی سمت مدیر یا مدیران یک نسخه

۵- قبولی سمت بازرسی یا بازرسان یک نسخه

۶- گواهی سرمایه بوسیله بانک ها در مورد سرمایه پرداخت شده

۷- اظهار نامه شرکت عام یا خاص دو نسخه

۸- تقاضا نامه کتبی مدیر عامل

## بخش دوم

### شرکتهای سهامی

شرکتهای سهامی شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست. در شرکت سهامی تعداد شرکاء نباید از سه نفر کمتر باشد.

### انواع شرکتهای سهامی

۱- شرکت سهامی عام: که موسسین آن قسمتی از سرمایه را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کنند.

۲- شرکت سهامی خاص: که تمام سرمایه شرکت در موقع تاسیس منحصرأ توسط موسسین آن تامین می شود. هنگام تاسیس شرکت سرمایه شرکت سهامی عام از ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و سرمایه شرکت سهامی خاص از ۱۰۰۰۰۰۰ ریال نباید کمتر باشد.

برای تاسیس شرکت سهامی عام موسسین باید لااقل ۲۰٪ سرمایه شرکت را خود تعهد کرده و ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام " شرکت در شرف تاسیس" نزدیکی از بانکها بسپارند. مجمع عمومی موسس شرکت پس از رسیدگی به سهام و



پرداخت مبالغ لازم و تصویب اساسنامه اولین مدیران و بازرسان را انتخاب می کند و پس از قبولی مدیران شرکت رسماً تشکیل می گردد .

اساسنامه ای که به تصویب مجمع عمومی موسس رسیده است به ضمیمه صورت جلسه مجمع عمومی و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان جهت ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت ها ارسال خواهد شد . موسسین شرکت نسبت به کلیه اعمال و اقداماتی که به منظور تاسیس و ثبت شرکت انجام می دهند مسئولیت تضامنی دارند .

### سهام

“سهام” قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که تعیین کننده میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی است .

### انواع سهام

در شرکت سهامی سهام ممکن است با نام باشد یا بی نام ، ممتاز باشد یا عادی، پرداخت شده باشد یا تعهد شده، نقدی باشد یا غیر نقدی و بالاخره سهام ممکن است به صورت سهم موسس منتشر و در اختیار موسسین شرکت قرار گیرد . در شرکت های

سهامی عام مبلغ اسمی هر سهم نباید از ۱۰۰۰۰ ریال بیشتر باشد. مبلغ اسمی سهام و همچنین قطعات سهام در صورت تجزیه باید متساوی باشد.

سهام بی نام به صورت سند در وجه حامل بوده و نقل و انتقال آن به قبض (گرفتن) و اقباض (دادن) صورت می گیرد. انتقال سهام با نام باید در دفتر ثبت شرکت به ثبت برسد و امضاء گردد.

### علل انتشار سهام با نام

سهام با نام بعد از جنگ جهانی دوم و بنابر دلایل زیر معمول شده است :

الف : حفظ مصالح و منافع شرکت و جلوگیری از ورود اشخاص ناباب

ب : حفظ مصالح و منافع دولت از نظر شناخت سرمایه گذاران و مودیان

مالیاتی

ج : حفظ حقوق و مالکیت سهام داران در موارد مفقود شدن و از بین رفتن

اوراق

سهام

### علل انتشار سهام ممتاز

الف : برای جبران زحمات و خدمات موسسین

ب : جذب افراد متخصص و با نفوذ

ج : جلب مخترعین و نوآوران

د : جلب سرمایه گذاران

### انواع امتیازات سهام ممتاز

۱- حق تقدم در تقسیم سود ویژه مثلاً ممکن است چند درصدی برای سهام

داران ممتاز در نظر گرفته شود و سپس بقیه بین کلیه سهام داران تقسیم شود .

۲- حق تقدم در تقسیم دارایی ها هنگام انحلال شرکت

۳- حق تقدم در خرید سهام جدید

۴- سایر امتیازاتی که ممکن است در اساسنامه شرکت پیش بینی شده باشد .

### تفاوتهای شرکت سهامی عام و شرکت سهامی خاص

۱- میزان سرمایه شرکت سهامی عام در زمان تاسیس حداقل ۵ ،۰۰۰ ،۰۰۰

ریال و سرمایه شرکت سهامی خاص حداقل ۱،۰۰۰،۰۰۰ ریال می باشد .

۲- تعداد سهام داران در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر و در شرکت سهامی خاص حداقل سه نفر می باشد .

۳- شرکت سهامی عام می تواند سهام خود را در بازار بورس عرضه نماید در صورتی که شرکت سهامی خاص از چنین امکاناتی محروم شده است .

۴- شرکت سهامی عام برای افزایش سرمایه شرکت می تواند از طریق پذیره نویسی اقدام کند و آنرا به عموم افراد عرضه نماید در صورتی که چنین موضوعی برای شرکت سهامی خاص مورد پیدا نمی کند .

۵- شرکت سهامی عام مجاز به انتشار اوراق قرضه می باشد و شرکت سهامی خاص مجاز نمی باشد .

۶- در شرکت سهامی عام معمولاً خرید و فروش اوراق سهام (سهام بی نام) بدون مراجعه به شرکت صورت می گیرد لیکن در شرکت سهامی خاص می بایست با موافقت شرکت صورت گیرد .

۷- در شرکت سهامی عام غالباً مدیریت شرکت و صاحبان سرمایه از یکدیگر تفکیک شده و هر یک وظایف و تمایلات خاص خود را دنبال می کنند در صورتیکه در شرکت سهامی خاص معمولاً مدیریت شرکت به سهام داران واگذار می گردد .

۸- شرکت های سهامی عام دارای طرح اساسنامه می باشند لیکن شرکت های

سهامی خاص نیازی به آن ندارند .

### عملیات حسابداری ثبت سرمایه

شرکت سهامی تا زمانی که به ثبت نرسیده است نمی تواند تقاضای دریافت دفاتر

قانونی نماید. چنانچه در این مرحله هزینه هایی برای شرکت ایجاد شود می بایست به

نام شرکت در شرف تاسیس ثبت و پس از دریافت دفاتر قانونی تحت سر فصل های

مناسب ثبت کند . از لحاظ سرمایه گذاری و هزینه های تاسیس نحوه ثبت به شرح زیر

است :

حساب بانک.....در شرف تاسیس xxx

حساب تعهدات صاحبان سهام xxx

حساب دارایی ها xxx

حساب سرمایه xxx

حساب هزینه های تاسیس xx

حساب بانک / بستانکاران متفرقه xxx

مراحل قانونی مطالبه و پرداخت بقیه بهای سهام

برای مطالبه بقیه بهای اسمی سهام که توسط سهام داران تعهد شده است شرکت می بایست از طریق انتشار آگهی در روزنامه موضوع را به اطلاع سهام داران برساند که مثلاً در ظرف مدت یک ماه نسبت به پرداخت بدهی خود به شرکت اقدام کنند. اگر بعضی از سهام داران در یک ماه تعیین شده اقدام نکردند یک ماه دیگر را نیز به آنان مهلت داده می شود. مجمع عمومی شرکت می تواند در این مورد مبلغی را نیز بعنوان خسارت تاخیر تعیین نماید تا از این قبیل افراد اخذ شود. چنانچه در مدت مذکور باز هم سهامداری باز هم بدهی خود را پرداخت نکرد؛

سهام ایشان توقیف شده و در بازار بورس سهام به فروش می رسد. از نظر عملیات حسابداری می بایست حسابی تحت عنوان سهام توقیف شده در دفاتر باز شده و بهای فروش سهام در آن حساب بستانکار و هزینه های فروش و خسارت تاخیر تادیه در آن بدهکار شود. مانده این حساب که حاکی از طلب سهم می باشد به ایشان پرداخت می گردد.

در صورت عدم مراجعه صاحب سهم مانده حساب سهام توقیف شده تا مدت ۱۰ سال از هر سال به سال بعد منتقل می شود و پس از آن به عنوان وجوه بلاصاحب به حساب دولت در خزانه داریکل کشور منتقل می گردد.

چنانچه مانده حساب سهام توقیف شده بدهکار باشد برای شرکت یک نوع هزینه

تلقى شده و به حساب هزینه انتشار سهام منظور می گردد .

### اوراق قرضه

شرکت سهامی عام می تواند اوراق قرضه منتشر کند . ورقه اوراق قرضه برگ قابل

معامله ای است که مصرف آن بصورت دریافت نوعی وام است با سود معین دارندگان

اوراق قرضه در اداره امور شرکت هیچ گونه دخالتی نخواهد داشت و فقط به عنوان

بستانکار شرکت تلقی می شوند . موضوع فروش اوراق قرضه و شرایط صدور و انتشار آن

می بایست همراه با اطلاعیه انتشار اوراق قرضه کتباً به اداره ثبت شرکتها اعلام و در

روزنامه رسمی آگهی شود .

اوراق قرضه ممکن است قابل تعویض با سهام شرکت باشد که در این صورت می

باید با نام صادر گردد .

شرکت سهامی عام زمانی می تواند اوراق قرضه منتشر نماید که در شرایط زیر

باشد :

۱- کلیه مبلغ اسمی سهام پرداخت شده باشد .

۲- دو سال تمام از تاسیس شرکت گذشته باشد .

۳- در اساسنامه شرکت انتشار اوراق قرضه پیش بینی شده باشد .

۴- مبالغ اوراق قرضه متساوی باشد .

۵- دو ترازنامه متوالی شرکت به تصویب مجمع عمومی رسیده باشد .

۶- موضوع انتشار و فروش اوراق قرضه از طریق آگهی در روزنامه به اطلاع عمومی

مردم برسد .

اوراق قرضه ممکن است بی نام یا با نام باشد و هر یک از آنها عادی یا ممتاز باشد

. در سر رسید می توان بهای اوراق قرضه و سود متعلقه را نقداً پرداخت نموده و یا با

سهام جدید و اوراق قرضه جدید تبدیل و تعویض نمود .

### مجامع عمومی صاحبان سهام

مجمع عمومی شرکت سهامی از اجتماع صاحبان سهام تشکیل می شود و

عبارتند از :

۱- مجمع عمومی موسس

۲- مجمع عمومی عادی

۳- مجمع عمومی فوق العاده



در شرکت های سهامی خاص تشکیل مجمع عمومی موسس الزامی نیست. هرگونه تغییر در مورد اساسنامه یا در سرمایه شرکت یا انحلال شرکت قبل از موعد منحصراً در صلاحیت مجمع عمومی فوق العاده می باشد. مجمع عمومی عادی می تواند نسبت به کلیه امور شرکت به جز آنچه در صلاحیت مجمع عمومی موسس و فوق العاده است تصمیم بگیرد. مجمع عمومی عادی باید سالی یک بار در زمانی که اساسنامه پیش بینی کرده است برای رسیدگی به ترازنامه و ارسال سود و زیان سال مالی قبل و صورت دارایی و مطالبات و دیون شرکت و صورت حساب دوره عملکرد سالیانه شرکت و رسیدگی به گزارش مدیران و بازرسان و سایر امور مربوط به حساب های سال مالی تشکیل شود. بدون قرائت گزارش بازرسان در مجمع عمومی اخذ تصمیم نسبت به ترازنامه و حساب سود و زیان سال مالی معتبر نخواهد بود. تقسیم سود و اندوخته بین صاحبان سهام فقط پس از تصویب مجمع عمومی حائز اهمیت خواهد بود و در صورت وجود منافع تقسیم ۱۰٪ از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است. تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان هر دوره مالی شرکت به منزله مفاسد حساب به مدیران برای همان دوره مالی می باشد. مدیر عامل و اعضای هیئت مدیره حق ندارند هیچگونه وام یا اعتبار از شرکت تحصیل نمایند و شرکت نمی تواند دیون آنها را تضمین یا تعهد کند. مدیر عامل و مدیران نمی توانند معاملاتی نظیر

معاملات شرکت که متضمن رقابت با عملیات مالی شرکت باشد انجام دهند . مجمع عمومی عادی می تواند با توجه به ساعات حضور اعضای غیر موظف هیئت مدیره مبلغی بطور محدود پرداخت نماید یا چنانچه در اساسنامه پیش بینی شده باشد مجمع عمومی می تواند تصویب کند که نسبت معینی از سود خالص سالانه به عنوان پاداش به آنان پرداخت شود . هیئت مدیره شرکت می بایست لااقل هر شش ماه یک بار خلاصه صورت دارایی و قروض شرکت را تنظیم کرده و به بازرسان ارائه دهد . هر صاحب سهمی می تواند از ۱۵ روز قبل از انعقاد مجمع عمومی در مرکز شرکت به حسابها مراجعه و از ترازنامه و حساب سود و زیان و گزارش عملیات مدیران و بازرسان رونوشت تهیه کند . هیئت مدیره مکلف است هر سال ۱/۲۰ از سود خالص شرکت را به عنوان اندوخته قانونی در نظر بگیرد و زمانی که اندوخته قانونی به ۱/۱۰ سرمایه شرکت رسید تعیین مجدد آن اختیاری می باشد . چنانچه برابر زیان های وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود ؛ هیئت مدیره مکلف است فوراً مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را دعوت کند تا نسبت به انحلال یا بقای شرکت مشورت نموده و در صورت بقای شرکت کاهش سرمایه را جبران یا این که به مبلغ موجود سرمایه تبدیل نمایند .

## تغییرات در سرمایه شرکت سهامی

سرمایه شرکت را می توان از طریق صدور سهام جدید و یا از طریق بالا بردن

مبلغ اسمی سهام موجود افزایش داد . پرداخت مبلغ اسمی سهام جدید به یکی از طرق

زیر امکان پذیر است :

۱- پرداخت مبلغ اسمی سهم بطور نقد.

۲- تبدیل مطالبات اشخاص از شرکت به سهام جدید.

۳- انتقال سود تقسیم نشده یا اندوخته یا عواید حاصله از اضافه ارزش سهام

جدید به سرمایه شرکت.

۴- تبدیل اوراق قرضه به سهام

فقط در شرکت سهامی خاص پرداخت مبلغ اسمی سهام جدید به غیر نقد مجاز

است انتقال اعتبار اندوخته قانونی به حساب سرمایه مجاز نیست .

افزایش سرمایه از طریق بالا بردن مبلغ اسمی سهام موجود در صورتی که برای

صاحبان سهام ایجاد تعهد کند مجاز نیست . مگر اینکه کلیه صاحبان سهام با آن موافق

باشند .

شرکت می تواند سهام جدید را برابر مبلغ اسمی بفروشد یا این که مبلغی علاوه

بر مبلغ اسمی سهم به عنوان اضافه ارزش سهم از خریداران دریافت کند . شرکت می

تواند عواید حاصله از ارزش سهام فروخته شده را به اندوخته منتقل سازد یا نقداً بین صاحبان سهام سابق تقسیم کند یا در ازای آن سهام جدید به صاحبان سهام سابق بدهد. اساسنامه شرکت نمی تواند متضمن اختیار افزایش سرمایه برای هیئت مدیره باشد.

مادام که سرمایه قبلی شرکت تماماً پرداخت نشده است افزایش سرمایه شرکت تحت هیچ عنوانی مجاز نخواهد بود.

وجوهی که به حساب افزایش سرمایه پرداخت می شود باید در حساب سپرده مخصوص نگهداری شود. تامین و توصیف و انتقال وجوه مزبور به حساب شرکت ممکن نیست مگر پس از به ثبت رساندن سرمایه شرکت مزبور. کاهش اجباری سرمایه از طریق کاهش تعداد یا مبلغ اسمی سهام صورت می گیرد. کاهش اختیاری سرمایه از طریق کاهش بهای اسمی سهام به نسبت مساوی و در مبلغ کاهش یافته هر سهم به صاحب آن انجام می شود.

#### موارد افزایش سرمایه شرکت

شرکتها در موارد زیر سرمایه خود را افزایش می دهند:

۱- در مواردی که به منظور اجرای طرح های توسعه و گسترش فعالیت ها و تولیدات به سرمایه جدیدی نیاز باشد .

۲- هنگامی که شرکت از لحاظ بنیه مالی و امکانات اقتصادی در وضعیت نامطلوبی باشد .

۳- در مواردی که به علت بدهی های زیاد لازم باشد از طریق سرمایه گذاری جدید آن را پرداخت کنند .

۴- در موارد خرید موسسات اقتصادی یا ادغام در شرکت دیگر سرمایه افزایش می یابد .

### موارد تبدیل سهام شرکت

تبدیل سهام شرکت از جمله مواردی است که می باید مجمع عمومی با انجام آن موافقت و نحوه و چگونگی آن را تصویب کند . جهت آگاهی سهام داران لازم است موضوع تبدیل سهام از طریق انتشار آگهی در روزنامه ها اعلام شود . چنانچه سهام با نام باشد جهت تبدیل دو ماه و اگر سهام بی نام باشد ۶ ماه مهلت داده می شود . اگر در مدت تعیین شده تعدادی از سهام تبدیل نشود شرکت می تواند نسبت به تبدیل آن اقدام نماید و سپس آن را به فروش برساند .

بهای فروش سهامی که شرکت راساً به تبدیل و فروش آن اقدام نموده در حساب سپرده سهام داران یا بستانکاران متفرقه منظور و اگر از این بابت هزینه ای متقبل شده باشد به همان حساب ثبت می گردد . مانده حساب سپرده سهام داران طلب سهامدار مربوطه می باشد و هر زمان که مراجعه نمود به ایشان پرداخت می گردد . در صورت عدم مراجعه سهامدار تا مدت ۱۰ سال همانند اموال بلاصاحب به حساب خزانه داریکل کشور منظور می شود .

ممکن است مانده حساب در یکی از بانک ها به صورت سپرده کوتاه مدت به ودیعه گذاشته شود تا سودی نیز عاید سهامدار گردد .

### موارد کاهش سرمایه شرکت

کاهش سرمایه شرکت موجب تقلیل ارزش اسمی سهام شده و در موارد زیر ممکن است انجام شود :

- ۱- کاهش سرمایه به علت زیان های وارد شده معادل نصف سرمایه شرکت در چنین حالتی می باید سرمایه شرکت مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد . این نوع را کاهش اجباری سرمایه می گویند و هیئت مدیره پس از تصویب مجمع عمومی فوق العاده ، تعداد سهام را معادل سرمایه جدید تقلیل می دهد . ممکن است بجای کاهش تعداد

سهام ، مبلغ اسمی سهام تقلیل یابد که در این صورت لازم می باشد اوراق سهام جدید منتشر شود .

۲- کاهش سرمایه به علت افزایش دارایی های شرکت . این در حالی است که بعلت عدم تناسب منطقی بین دارایی های شرکت و دیون و سایر اقلام ارزش ویژه ( اندمخته ها و ذخائر) و سرمایه شرکت، لازم می شود مقداری از دارایی ها را بین سهام داران توزیع نمود و سرمایه شرکت را تقلیل داد . این نوع را کاهش اختیاری سرمایه می گویند .

۳- کاهش سرمایه به علت بازخرید اوراق سهام توسط شرکت .

#### حساب صرف سهام یا کسر سهام

چنانچه شرکتی سهام خود را بیش از بهای اسمی آن به فروش رساند حساب سرمایه شرکت بر مبنای مبلغ اسمی سهام ثبت می شود و مابه التفاوت در حساب صرف سهام بستانکار می گردد . این حساب مانند سود ویژه متعلق به سهام داران می باشد و به موجب تصمیم مجمع عمومی شرکت بین سهام داران تقسیم می شود و یا اینکه در شرکت باقی می ماند و به عنوان اندوخته تلقی می گردد .

اگر شرکت سهام خود را کمتر از بهای اسمی آن بفروشد، تفاوت به عنوان زیان حاصل از فروش سهام در حساب کسر سهام بدهکار می شود، مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به تامین محل تامین آن تصمیم خواهد گرفت.

### موارد انحلال و تصفیه شرکت های سهامی

شرکت سهامی در موارد زیر منحل می شود:

۱- وقتی موضوع شرکت انجام یافته یا غیر ممکن شده باشد.

۲- پس از انقضای مدت شرکت

۳- در صورت ورشکستگی

۴- هر موقع مجمع عمومی فوق العاده رای به انحلال بدهد.

۵- در صورت صدور حکم قطعی دادگاه

امر تصفیه با مدیران شرکت است مگر این که اساسنامه یا مجمع عمومی فوق

العاده ترتیب دیگری مقرر داشته باشد. آن قسمت از دارایی نقدی شرکت که در مدت

تصفیه مورد احتیاج نیست بین صاحبان سهام به نسبت سهام تقسیم می شود به شرط

آنکه معادل دیونی که هنوز موعد پرداخت آن نرسیده است کنار گذاشته شده باشد.

پس از ختم تصفیه و انجام تعهدات دارایی شرکت در ابتدا به مصرف باز پرداخت مبلغ



اسمی سهام خواهد رسید و مازاد به ترتیب مقرر در اساسنامه شرکت یا به نسبت سهام بین سهام داران تقسیم خواهد شد .

### عملیات مربوط به تصفیه شرکت سهامی

تصفیه امور شرکت سهامی به ترتیب زیر انجام می شود :

- ۱- پرداخت کلیه دیون و بدهی های شرکت منحل شده
  - ۲- وصول مطالبات شرکت
  - ۳- فروش دارایی ها و اموال منقول و غیر منقول
  - ۴- تقسیم آنچه که از عملیات فوق الذکر حاصل می شود بین سهام داران شرکت منحل شده
- باید توجه داشت که در دوران تصفیه شخصیت حقوقی شرکت منحل شده حفظ می شود و به دنبال نام شرکت اصطلاح " در حال تصفیه " اضافه می گردد . همچنین نام مدیران تصفیه در روی اوراق و اسناد مربوطه ذکر می شود .
- نکته ای که می باید مورد توجه قرار گیرد این است که در پرداخت بدهی های شرکت؛ بدهی مالیاتی ، بدهی بابت دستمزد کارگران، بدهی به سازمان تامین اجتماعی، بدهی به بانک مرکزی و ..... در اولویت می باشد .

## سود شرکت و موارد پرداخت آن

هزینه های تاسیس شرکت باید قبل از تقسیم هر گونه سود مستهلک شود .

سود خالص شرکت در هر سال مالی عبارت است از درآمد حاصل در همان سال

مالی منهای کلیه هزینه ها و استهلاکات و ذخائر .

(ذخائر + استهلاکات + هزینه ها) - درآمد = سود

سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص منهای زیان های سال های مالی

قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته ها به علاوه سود قابل تقسیم سال های قبل که

تقسیم نشده است .

سود مانده قبل + ( اندوخته ها + زیان های مالی قبل) - سود = سود قابل تقسیم

پاداش هیئت مدیره نباید در شرکت سهامی عام از ۵٪ و در شرکت سهامی خاص

از ۱۰٪ سود پرداخت شده به سهام داران تجاوز کند .

## تبدیل شرکت سهامی خاص به شرکت سهامی عام

شرکت سهامی خاص در صورتی می تواند به شرکت سهامی عام تبدیل شود که

اولاً: موضوع به تصویب مجمع عمومی فوق العاده شرکت سهامی خاص رسیده باشد .

ثانیاً: سرمایه آن حداقل به میزانی باشد که برای شرکت سهامی عام مقرر شده است و یا

شرکت به آن میزان سرمایه خود را افزایش دهد. ثالثاً: دو سال تمام از تاریخ تاسیس و ثبت شرکت گذشته و دو ترازنامه آن به تصویب مجمع عمومی رسیده باشد. رابعاً:

اساسنامه شرکت با رعایت مقررات اصلاح شده باشد و در مدت یک ماه از تاریخ تصویب مجمع عمومی فوق العاده صورت جلسه و مدارک زیر به اداره ثبت شرکت ها تسلیم شود:

- اساسنامه جدید شرکت سهامی عام تصویب شده توسط مجمع عمومی فوق العاده.

- گزارش های مالی دو سال که به تصویب رسیده باشد.

- صورت وضعیت اموال منقول و غیر منقول تقویم شده توسط کارشناس رسمی دادگستری.

- فرم تقاضای تبدیل که حاوی کلیه اطلاعات مربوط به شرکت و سهام داران و مدیران می باشد.

چنانچه شرکت سهامی عام سرمایه اش از مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰ ریال و سرمایه شرکت سهامی خاص از مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال کمتر شود و در مدت یک سال نیز نتوانند سرمایه را افزایش دهند می باید شرکت را به انواع دیگر شرکت تبدیل نمایند.

## گزارش های مالی شرکت

گزارش های مالی ، گزارش هایی هستند که یک سری اطلاعات مالی را در

محدوده زمانی معین ارائه می دهند و مورد استفاده مدیران و کارکنان و سهام داران و

سایر افراد قرار می گیرد. این گزارش ها عملکرد مالی و فعالیت های تجاری شرکت

می باشد .

اولین دوره عملکرد شرکت از تاریخ تاسیس شرکت شروع و به پایان همان سال

مالی ختم می شود . مدیران شرکت موظف هستند هر شش ماه خلاصه صورت دارایی

و بدهی های شرکت را مرتب کرده به بازرسان ارائه دهند . همچنین پس از انقضای

سال مالی ترازنامه و حساب عملکرد و سود و زیان را تهیه و به مجمع عمومی شرکت

گزارش نمایند .

گزارش های مذکور می بایست لااقل بیست روز قبل از تشکیل مجمع عمومی

سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود .

## صورت نهائی شرکت سهامی

درآمد ویژه هر موسسه پیوسته مورد توجه کلیه اشخاصی است که بنحوی در

موسسه ذینفع هستند. برای قضاوت صحیح نسبت به عملیات موسسه لازم است که در

صورت حساب درآمد و هزینه ها اولاً منابع مختلف درآمد به تفکیک مشخص و ثانیاً هزینه های موسسه بر حسب نوع فعالیت و محل استفاده طبقه بندی شود و هزینه های عملیاتی از هزینه های غیر عملیاتی مجزا گردد . در موسسات تولیدی بازرگانی معمولاً حساب درآمد موسسات تولیدی در سه قسمت گزارش تولید، گزارش عملکرد و گزارش سود و زیان منعکس می شود و در موسسات غیر تولیدی این گزارش ها صرفاً به صورت گزارش عملکرد و گزارش سود و زیان ارائه می گردد .

#### گزارش عملکرد:

گزارشی است که نتیجه فعالیت های مالی را تا مرحله سود نا ویژه نشان می دهد. این گزارش را نیز می توان به فرم حساب تهیه کرد .

شرکت .....

گزارش عملکرد

سال ۱۳۶۶

درآمد حاصل از فروش:

۳۳۵۰۰۰۰۰

فروش

(۱۵۰۰۰۰۰۰)

کسر می شود: برگشت از فروش

۳۲۰۰۰۰۰۰

فروش خالص

قیمت تمام شده کالای فروش رفته:

۲۸۰۰۰۰۰۰

موجودی کالای ساخته شده اول سال

۲۵۰۰۰۰۰۰۰

کالای ساخته شده نقل از گزارش تولید

۲۷۸۰۰۰۰۰۰

قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش

کسر می شود: موجودی کالای ساخته شده (۵۸۰۰۰۰۰۰۰)

در پایان سال

(۲۲۰۰۰۰۰۰۰)

قیمت تمام شده کالای فروش رفته

۱۰۰۰۰۰۰۰۰

سود ناویژه نقل به گزارش سود و زیان

## گزارش سود و زیان

گزارشی است که نتیجه فعالیت های مالی را تا مرحله سود و زیان ویژه نشان می

دهد، بدیهی است این سود ویژه چون قبل از کسر مالیات می باشد به آن سود ویژه قبل

از مالیات می گویند. نتیجه گزارش سود و زیان به گزارش تقسیم سود منتقل شده تا بر

حسب مفاد اساسنامه یا تصمیمات مجمع عمومی و یا قانون کار و قانون تجارت نسبت

به تقسیم آن تصمیم گیری بعمل آید. در گزارش سود و زیان هزینه ها به دو دسته

هزینه های عملیاتی و هزینه های غیر عملیاتی تقسیم می شود که هر یک اقلام هزینه

خاصی را در بر میگیرد.

هزینه های عملیاتی شامل هزینه های اداری و تشکیلاتی و هزینه های توزیع و

فروش می باشد.

هزینه های غیر عملیاتی شامل زیان های حاصله از اقلامی مانند مطالبات سوخت

شده، تجدید ارزیابی دارایی ها، فروش دارایی های ثابت، کسری انبار و کسری صندوق

تحفیفات نقدی فروش می باشد. متقابلاً ممکن است شرکت دارای درآمدهای غیر

عملیاتی نیز باشد مانند: درآمد حاصله از سود سهام در شرکت های فرعی و سایر

شرکت ها، بهره وام های اعطائی، سود فروش دارایی های ثابت و مطالبات سوخت شده

ای که بعداً وصول شود، تخفیفاً نقدی خرید و غیره.

شرکت باربری وحیدبار

گزارش سود و زیان

سال ۱۳۶۶

۱۰۰۰۰۰۰

سود نا ویژه نقل از عملکرد

کسر می شود هزینه های خدمات :

۲۰۰۰۰۰

سوخت و روشنایی و آب و تلفن

۷۵۰۰۰۰

کمیسیون فروشندگان

۳۵۰۰۰۰

مسافرت و پذیرائی

۹۰۰۰۰۰

آگهی و تبلیغات

۱۵۰۰۰۰

حق بیمه فروشگاه

۳۰۰۰۰۰۰

هزینه استهلاك ساختمان شرکت

۱۵۰۰۰۰

هزینه استهلاك ماشین آلات

۳۰۰۰۰۰۰

جمع هزینه های خدمات

هزینه های عمومی و تشکیلاتی:

۱۵۰۰۰۰

سوخت و روشنایی و آب بهاء

۹۵۰۰۰۰

حقوق کارکنان



۲۰۰۰۰۰	مطالبات سوخت شده
۵۰۰۰۰	حق بیمه قسمت اداری
۲۲۰۰۰۰	مالیات مستغلات ساختمان اداری
۲۸۰۰۰۰	هزینه استهلاک ساختمان اداری
۱۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک لوازم اداری
۵۰۰۰۰	هزینه متفرقه اداری
۲۰۰۰۰۰۰	جمع هزینه های عمومی و تشکیلاتی
(۵۰۰۰۰۰۰)	جمع هزینه های عملیاتی
۵۰۰۰۰۰۰	سود ویژه عملیاتی
	درآمد های غیر عملیاتی:
۶۵۰۰۰۰	کارمزد دریافتی
	هزینه های غیر عملیاتی:
(۱۵۰۰۰۰۰)	زیان حاصل از فروش ماشین آلات
۵۰۰۰۰۰	افزایش خالص در سود ویژه عملیاتی
۵۵۰۰۰۰۰	سود ویژه قبل از کسر مالیات
(۱۰۶۰۰۰۰۰)	کسر می شود : ذخیره مالیات

سود ویژه بعد از کسر مالیات نقل به گزارش تقسیم سود ۴۴۴۰۰۰۰

پس از تهیه گزارش های مالی حسابدار شرکت می باید میزان مالیاتی را که به

موجب قوانین و مقررات مالیاتی محاسبه نموده است به شرح زیر در دفاتر ثبت نماید:

حساب تقسیم سود ۱۰۶۰۰۰۰

حساب ذخیره مالیاتی ۱۰۶۰۰۰۰

تا پایان تیر ماه که آخرین مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات بر

درآمد شرکت می باشد لازم است میزان مالیات محاسبه شده از حساب ذخیره مالیاتی

یا مالیات پرداختنی به حساب مخصوص مالیات در بانک پرداخت شود ، ممکن است

پرداخت مالیات ابتدا به صورت علی الحساب و با مبلغی متفاوت با مبلغ ذخیره شده

انجام گیرد .

علی الحساب ها- مالیات بر درآمد ۵۰۰۰۰۰

بانک ۵۰۰۰۰۰

چنانچه مالیات قطعی شرکت بیشتر از میزان ذخیره شده باشد ، مابقی از حساب

تقسیم یا سود انباشته یا سود و زیان های جاری و یا به حساب صاحبان سهام تامین

می شود. این وضعیت غالباً به علت عدم قبول مقداری از هزینه های شرکت توسط

وزارت دارایی و عدم توافق در معافیت ها و درآمدها و غیره ایجاد می شود .

حساب ذخیره مالیاتی

۱۰۶۰۰۰

حساب سود انباشته

۱۴۰۰۰۰

علی الحساب ها - مالیات بر درآمد

۵۰۰۰۰۰

بانک

۷۰۰۰۰۰

در صورتی که مالیات قطعی شرکت کمتر از میزان ذخیره شده باشد ، مابقی به حساب تقسیم سود یا سود انباشته منظور می شود و یا در همان حساب ذخیره مالیاتی باقی می ماند تا به سال بعد منتقل و برای پرداخت مالیات بر درآمد سال آتی مورد استفاده قرار گیرد .

حساب ذخیره مالیاتی

۱۰۶۰۰۰۰

علی الحساب ها - مالیات بر درآمد

۵۰۰۰۰۰

بانک

۵۰۰۰۰۰

حساب سود انباشته

۶۰۰۰۰۰

### گزارش تقسیم سود یا تامین زیان

منظور از تهیه گزارش تقسیم سود یا تامین زیان که آن را حساب مازاد یا سود انباشته نیز می گویند این است که نشان داده شود چه میزان از درآمد شرکت به شکل

سود سالیانه بین شرکاء تقسیم می شود و چه مبلغی از آن در شرکت باقی می ماند .  
سود انباشته شرکت ممکن است کلاً یا بعضاً به مصارف زیر تخصیص داده شود .

الف : انتقال به حساب اندوخته قانونی و یا اندوخته های اختیاری

ب : پرداخت سود سهام

ج : استهلاک سرقفلی ، هزینه تاسیس ، دارایی های ثابت غیر مادیو یا هزینه های

مستهلك نشده.

گزارش تقسیم سود می تواند طبق نمونه زیر تهیه شود :

شرکت.....

گزارش تقسیم سود

سال ۱۳۶۶

مانده سود ویژه نقل از سال گذشته ( سود انباشته ) ۳۷۵۰۰۰۰

سود ویژه سال ۶۶ ۴۴۴۰۰۰۰

جمع سود ۸۱۹۰۰۰۰

کسر می شود :

اندوخته قانونی (۵٪ سود ویژه) ۲۲۲۰۰۰

اندوخته عمومی (۱۰٪ سود ویژه) ۴۴۴۰۰۰

سود سهام ممتاز (۶٪ سهام ممتاز) ۶۰۰۰۰۰

سود سهام عادی (۱۰٪ سهام عادی) ۴۰۰۰۰۰۰

جمع کسور ۵۲۶۶۰۰۰

مانده سود ویژه نقل به سال بعد ۲۹۲۴۰۰۰

تقسیم سود نوعی بازدهی سرمایه گذاری است و اگر شرکتی در یک یا چند دوره مالی سودی نداشته باشد ممکن است از لحاظ سرمایه گذاران دلسرد کننده و از نظر شرکت زیانبار باشد. با توجه به این مسئله مجمع عمومی شرکت حداقل سودی را برای سهام در نظر می گیرند تا از محل ذخائر و اندوخته های شرکت پرداخت شود.

اندوخته های قانونی و اندوخته های توسعه نمی تواند محل مناسبی جهت تامین سود سهام باشد، لیکن سایر اندوخته ها و سود انباشته سال های قبل با تصویب مجمع عمومی شرکت می تواند مورد استفاده قرار گیرد. بعضی از شرکت ها همراه با ورقه سهام اوراق سود سهام را نیز به خریداران تحویل می دهند تا اطمینان خاطر بیشتری ایجاد نمایند.

صورت خلاصه سود و زیان

در عمل لزومی ندارد که حساب های تولید ، عملکرد و سود و زیان با تمام جزئیاتی که در مثال های قبل نشان داده شد منتشر و یا در مجامع عمومی شرکت مطرح شود کافی است حساب سود و زیان را بطور خلاصه نشان داده و جزئیات بهای کالای فروخته شده و هزینه های عملکرد را در پیوست های جداگانه ضمیمه صورت حساب نمود .

شرکت.....

صورت خلاصه سود و زیان

سال ۱۳۶۶

۳۳۵۰۰۰۰۰

فروش کالا

کسر می شود:

(۱۵۰۰۰۰۰)

برگشت از فروش و تخفیفات

۳۲۰۰۰۰۰۰

فروش خالص

کسر می شود:

(۲۲۰۰۰۰۰۰)

قیمت تمام شده کالای فروش رفته (پیوست شماره ۱)

۱۰۰۰۰۰۰۰

سود ناویژه

کسر می شود:

۳۰۰۰۰۰۰۰

هزینه های فروش (پیوست شماره ۲)

۲۰۰۰۰۰۰۰

هزینه های عمومی و تشکیلاتی (پیوست شماره ۳)

(۵۰۰۰۰۰۰۰)

جمع هزینه

۵۰۰۰۰۰۰۰

سود ویژه عملیاتی

درآمد های غیر عملیاتی:

۶۵۰۰۰۰۰۰

کارمزد دریافتی

	هزینه های غیر عملیاتی:
(۱۵۰۰۰۰)	زیان حاصل از فروش دارایی ها
۵۰۰۰۰۰	افزایش خالص
۵۵۰۰۰۰۰	سود ویژه قبل از کسر مالیات
(۱۰۶۰۰۰۰)	پیش بینی مالیات بر درآمد (پیوست شماره ۴)
۴۴۴۰۰۰۰	سود ویژه پس از کسر مالیات
	اضافه می شود:
۳۷۵۰۰۰۰	سود ویژه سال قبل
۸۱۹۰۰۰۰	سود ویژه قابل تقسیم
	کسر می شود :
۲۲۲۰۰۰	اندوخته قانونی (۵٪)
۴۴۴۰۰۰	اندوخته عمومی (۱۰٪)
۶۰۰۰۰۰	سود سهام ممتاز (۶٪)
۴۰۰۰۰۰۰	سود سهام عادی (۱۰٪)
(۵۲۶۶۰۰۰)	جمع کسور
۲۹۲۴۰۰۰	مانده سود ویژه نقل به سال بعد



## گزارش ترازنامه

ترازنامه گزارشی است که وضعیت دارایی ها ، بدهی ها و ارزش ویژه شرکت را در

تاریخ معین نشان می دهد. حساب های ترازنامه عموماً حساب های دائمی بوده و مانده

آن ها از یک دوره مالی به دوره مالی بعد منتقل می شود. دارایی های مندرج در

ترازنامه به سه دسته دارایی های جاری، ثابت، و غیر مشهود تقسیم می شود. دارایی

های جاری دارایی های هستند که یا نقد می باشند و یا قدرت تبدیل به نقد آن ها زیاد

است مانند موجودی های نقدی در بانک و یا صندوق ( اعم از مسکوک ، اسکناس،

اوراق قرضه، اسناد خزانه و غیره) بدهکاران ، اسناد دریافتنی موجودی های مواد نیمه

ساخته و ساخته شده ، پیش پرداختها ، ملزومات اداری.

## دارایی های ثابت:

دارایی هایی هستند که یا طبیعتاً ثابت می باشند مانند زمین و ساختمان و یا به

علت استفاده شرکت به صورت ثابت تلقی می شوند . دارایی های ثابت به استثناء زمین

که تحلیل می رود بقیه استهلاک پذیر می باشند .

بنابراین لازم است در پایان دوره مالی با استفاده از یکی از روشهای قابل قبول

میزان استهلاک هر دارایی جداگانه محاسبه شود . خصوصیت دیگر دارایی های ثابت

عمر طولانی آن می باشد ، بدین معنی که غالباً عمر آنها بیش از یک دوره مالی و در چندین سال سپری می شود .

### دارایی های غیر مشهود :

دارایی های هستند که شرکت برای تحصیل آن ها مبالغی پرداخت نموده است لیکن از نظر فیزیکی قابل مشاهده نمی باشند . مانند سرقفلی . بدهی ها طلب سایر اشخاص از شرکت می باشد و به دو دسته جاری و ثابت تقسیم می شود . بدهی های جاری دیونی هستند که در ظرف یک دوره مالی می بایست پرداخت شود ، مانند بستانکاران ، اسناد پرداختی و هر حساب پرداختنی دیگر .

### بدهی های ثابت :

دیونی هستند که معمولاً در بیش از یک دوره مالی می بایست واریز گردد لیکن قسط پرداخت آن دیون به صورت بدهی جاری در ترازنامه منعکس می شود .

## ارزش ویژه :

عبارت است از حقوق و مالکیتی که متعلق به صاحبان سهام است مانند اندوخته

ها ، سود سهام سود سنواتی یا مازاد و غیره .

حساب سرمایه یکی از اقلام ارزش ویژه می باشد که می بایست در ترازنامه قید

شود .

هزینه های تاسیس به مبلغ اولیه پس از وضع مبالغی که تاریخ ترازنامه مستهلک

شده است نیز در ترازنامه منعکس می شود . (سمت دارایی ها )

## طرز ثبت دفاتر در مراحل مختلف تعهد و پرداخت سرمایه

الف : در دفاتر قانونی شرکت :

۱- پس از تشکیل شرکت می بایست موجودی بانکی به حساب بانک شرکت

منتقل گردد و یا این که از همان حساب جاری بانک استفاده شود . در این صورت ثبت

زیر در دفاتر انجام می گیرد :

حساب جاری بانک      xxx

حساب سرمایه              xxx

حساب دارایی ها            xxx

حساب سرمایه

xxx

۲- پس از انجام تعهدات صاحبان سهام و پرداخت بقیه بهای سهام بانک بدهکار و

حساب سرمایه یا حساب تعهد صاحبان سهام بستانکار می گردد .

### تبدیل موسسات و شرکت های تضامنی به صورت شرکت سهامی

هرگاه موسسه ای به صورت شرکت سهامی تبدیل شود و یا به یک شرکت

سهامی موجود انتقال یابد معمولاً دارایی های موسسه ارزیابی شده و به قیمت ارزیابی

به شرکت واگذار می گردد. از نظر مالی ارزش سرقفلی عبارت خواهد بود از مابه التفاوت

قیمت خرید موسسه نسبت به ارزش دارایی ها منهای بدهی های موسسه .

در دفاتر شرکت خریدار برای هر قلم دارایی و بدهی یک حساب جداگانه افتتاح

می شود و جمع بهای خرید به حساب خرید موسسه بستانکار می گردد .

حساب خرید موسسه به مبلغ وجه نقد یا سهام یا اوراق قرضه ای که در ازای

بهای خرید به فروشنده داده می شود بدهکار و حساب بانک یا سرمایه یا سهام یا اوراق

قرضه بستانکار می شود .

شرکتهای تضامنی نیز می توانند با تصویب کلیه شرکاء به شرکت سهامی تبدیل

شود . در این صورت رعایت تمام مقررات راجع به شرکت سهامی الزامی است .

## ادغام و جذب شرکت های سهامی

شرکت های سهامی ممکن است در یکدیگر ادغام شوند که این حالت را اصطلاحاً

“اختلاط” شرکت ها گویند ، و یا این که یک شرکت در شرکت دیگر جذب شود . از

نظر حسابداری ، حسابدار هر یک از شرکت ها می بایست عملیات مالی را در دفاتر

روزنامه و کل ثبت نموده و گزارش های مالی لازم را استخراج کند .

طرز بستن دفاتر شرکت قدیم به شرح زیر است :

۱- دارایی ها و بدهی هایی که به شرکت جدید التاسیس واگذار می شود به

حساب تصفیه و انتقال ، هزینه ای پرداخت شود به حساب تصفیه بدهکار می شود .

۲- مانده حساب هایی که نماینده حقوق صاحبان سهام است مانند سرمایه ،

اندوخته ها ، سود و زیان سنواتی و غیره به حساب صاحبان سهام انتقال می یابد .

۳- بهای خالص فروش دارایی ها منهای بدهی های واگذار شده به حساب تصفیه

بستانکار و به حساب شرکت خریدار بدهکار می شود .

۴- مانده حساب تصفیه نماینده سود و زیان تصفیه است به حساب صاحبان سهام

منتقل می شود .

۵- بهای فروش پس از وصول به حساب شرکت جدید التاسیس بستانکار و به

حساب صاحبان سهام بدهکار شده و مانده حساب اخیر طبق حقوقی که شرکاء به

موجب اساسنامه و سایر مقررات دارند تقسیم شده و نتیجه در دفاتر شرکت بسته می

شود . دفاتر شرکت خریدار همانند عملیاتی که مورد انتقال یک مؤسسه دایر به صورت

شرکت گفته شد انجام می شود .

### فهرست موارد افشاء

در این فهرست هم موارد ضروری و هم موارد پیشنهادی مربوط به افشا که در عمل بکار گرفته می شود ، ارائه شده است . اگر چه این فهرست با دقت بسیار تهیه و تدوین گردیده است ، معهذا جایگزینی برای اعمال قضاوت حرفه ای و تخصصی محسوب نمی گردد . وضعیت‌های وجود دارد که در آن ، افشا نه ضروری است و نه توصیه می شود اما ممکن ایت به دلیل وجود پاره ای عوامل خاص ، قضاوت حرفه ای و تخصصی ، ایجاب کند مواردی که از لحاظ ارائه مطلوب صورتهای مالی ضروری است ، افشاء شود .

فهرست افشا به خاطر کمک به تهیه کننده یا بررسی کننده صورتهای مالی تعیین این که آیا موارد ضروری افشا رعایت شده است یا خیر ، طرح ریزی گردیده است . استفاده صحیح از این فهرست می تواند تهیه و بررسی صورتهای مالی را تسریع کند .

## ترازنامه

### موجودی نقد

- ۱- محدودیت در برداشت از وجوه نقد
- ۲- تفکیک وجوهی که در نظر است برای مقاصد خاص مصرف شود.

### سرمایه گذاری کوتاه مدت در سهام و اوراق بهادار

- ۱- روش ارزیابی
- ۲- بهای تمام شده و ارزش بازار
- ۳- سود یا زیان حاصل از ارزیابی سهام و اوراق بهادار با توجه به اعمال قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار
- ۴- سود یا زیان با اهمیت تحقق یافته بعد از تاریخ ترازنامه
- ۵- سرمایه گذاریهایی که حسابداری آنها مبتنی بر روش ارزش ویژه است نباید با این گروه از سرمایه گذاریها ترکیب شود.
- ۶- سرمایه گذاری در شرکتهای وابسته باید به طور جداگانه افشا شود.



۷- بهتر است سرمایه گذاری در اوراق قرضه دولتی از سرمایه گذاری در سایر

واحد های تجاری تفکیک شود .

### اسناد دریافتی

۱- اسناد دریافتی تجاری

۲- اسناد دریافتی غیر تجاری به تفکیک :

الف - اسناد دریافتی از شرکتهای فرعی و وابسته

ب - اسناد دریافتی از مدیران و کارکنان

۳- اسناد دریافتی اقساطی

۴- اسناد وثیقه داده شده به عنوان تضمین

۵- مبلغ اسمی اسناد دریافتی

۶- اسناد دریافتی تنزیل شده - بدهیهای احتمالی

۷- شرایط و تاریخهای وصول

۸- ذخیره زیانهای احتمالی

۹- طبقه بندی دقیق حصه های غیر جاری اسناد دریافتی

۱۰- مانده های با اهمیت اسناد دریافتی مربوط به یک یا چند مشتری مشخص

۱۱- اسناد دریافتی ارزی

## حسابهای دریافتنی

۱- حسابهای دریافتنی تجاری

۲- حسابهای دریافتنی غیر تجاری به تفکیک :

الف - مطالبات از شرکتهای فرعی و وابسته

ب - مطالبات از مدیران و کارکنان

ج - مطالبات دولت

۳- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول

۴- حسابهای دریافتنی ارزی

۵- حسابهای دریافتنی واگذار شده (بدهی احتمالی)

۶- حسابهای دریافتنی وثیقه گذاشته شده

۷- حسابهای دریافتنی با مانده های عمده و قابل توجه

۸- تفکیک حسابهای دریافتنی صورتحساب شده از دریافتنی های صورتحساب

نشده

۹- ذخیره برگشت از فروش و تحقیقات

۱۰- طبقه بندی دقیق حسابهای دریافتنی از شرکتهای فرعی یا وابسته به عنوان

اقلام جاری یا غیر جاری

## موجودیهای مواد کالا

- ۱- مبانی ارزیابی و روشهای محاسبه بهای تمام شده
- ۲- تغییرات عمده در مبانی ارزیابی و اثرات آن بر سود خالص
- ۳- مبلغ هر یک از گروههای عمده موجودیها
- ۴- مبلغ موجودیهای وثیقه گذاشته شده
- ۵- مبالغ ارزیابی شده مازاد بر بهای تمام شده موجودیهای نظیر فلزات گرانبها و غیره

۶- افشای جداگانه زیانهای قابل توجه یا غیر عادی

۷- زیانهای ناشی از تعهدات خرید واحد تجاری

۸- کالاهای امانی

۹- اصول و روشهای مختص به یک صنعت خاص

## پیش پرداختها

- ۱- تفکیک انواع پیش پرداختها
- ۲- طبقه بندی دقیق به عنوان اقلام جاری یا غیر جاری

## دارائیهای استهلاک پذیر و استهلاک

- ۱- مبنای ارزیابی
  - ۲- مانده های طبقات عمده دارائیهای استهلاک پذیر بر حسب نوع و کاربرد
  - ۳- استهلاک انباشته بر حسب طبقات عمده یا در کل
  - ۴- توصیف روشهای استهلاک مورد استفاده در مورد طبقات عمده
  - ۵- هزینه استهلاک دوره
  - ۶- تعهدات قابل توجه مربوط به تحصیل و احداث دارائیهای استهلاک پذیر
  - ۷- فروشهای اقلام عمده دارائیهها
  - ۸- تفکیک آن گروه از دارائیهای استهلاک پذیر که در عملیات واحد تجاری بکار گرفته نمی شود (نظیر تسهیلات بلا استفاده).
  - ۹- دارائیهای وثیقه گذاشته شده .
  - ۱۰- برآورد مخارج تکمیل دارائیهای استهلاک پذیر در جریان ساخت
- سرمایه گذاریهائی که از لحاظ حسابداری مشمول تلفیق نمی باشند
- ۱- نام هر یک از شرکتهای سرمایه پذیر
  - ۲- درصد مالکیت

۳- روش حسابداری در مورد هر یک از سرمایه گذاریها

۴- اختلاف بین ارزش دفتری و ارزش ویژه سرمایه گذاریها (سهام واحد سرمایه

گذار از خالص دارائیهای واحد سرمایه پذیر) و نحوه عمل در مورد این گونه اختلافات

۵- ارزش بازار هر یک از سرمایه گذاریها در بورس

۶- اگر درصد سرمایه گذاری ۲۰٪ یا بیشتر باشد و روش ارزش ویژه اعمال نشود،

دلیل یا دلایل آن باید افشا گردد.

۷- اگر درصد سرمایه گذاری کمتر از ۲۰٪ باشد و روش بهای تمام شده اعمال

نشود، دلیل یا دلایل آن باید افشا گردد.

۸- تغییرات در وضعیت این گونه سرمایه گذاریها طی دوره

### دارائیهای نامشهود

۱- روش استهلاك و برآورد عمر مفید

۲- ارزش دفتری

مالیات بر درآمد پرداختنی

۱- تفکیک مالیت پرداختنی جاری از اقلام غیر جاری

۲- ماهیت تفاوتهای عمده بین درآمد مشمول مالیات و سود قبل از مالیات

۳- اجزای متشکله مالیات منظور شده در دوره جاری

۴- اثرات مالیاتی اصلاحات دوره های قبل

۵- مبلغ زیان عملیاتی دوره های قبل که از لحاظ مالیاتی به دوره جاری

تخصیص یافته است

### اسناد پرداختنی

۱- انواع اسناد پرداختنی

۲- مبلغ اسناد پرداختنی

۳- تفکیک انواع اسناد پرداختنی برحسب :

الف - اسناد پرداختنی تجاری

ب - اسناد پرداختنی به بانکها

ج - اسناد صادره به عنوان تضمین

د - اسناد پرداختنی به اشخاص وابسته نظیر سهامداران ، مدیران و کارکنان

هـ - اسناد پرداختنی به شرکتهای عضو گروه

و - اسناد پرداختنی ارزی

## حسابهای پرداختنی

۱- تفکیک حسابهای پرداختنی بر حسب :

الف - تجاری

ب - غیر تجاری

ج - اشخاص وابسته

د - به شرکتهای عضو گروه

۲- حسابهای پرداختنی دارای وثیقه

۳- حسابهای پرداختنی ارزی

## سایر بدهیهای جاری

۱- بدهیهای جاری ناشی از هزینه های تحقق یافته

۲- حصة جاری تعهدات بلند مدت

۳- پیش دریافت یا سپرده های دریافتی از مشتریان

۴- بدهیهای احتمالی ناشی از ضمانت

۵- ذخیره باز خرید مرخصی کارکنان

## بدهیهای بلند مدت

۱- توصیف شرایط و نرخهای بهره

۲- دارائیهای مورد وثیقه ، محدودیتهای مقرر شده نسبت به سود سهام یا سود

انباشته ، ضرورتهای تامین وجوه جهت بازپرداخت بدهیهای بلند مدت و غیره

۳- انعکاس حصه های جاری به عنوان بدهی جاری

۴- قابلیت تبدیل به سهام و غیره

## حقوق صاحبان سهام

۱- سهام عادی :

الف - عنوان هر طبقه از سهام عادی

ب - ارزش اسمی

ج - تعداد سهام صادره

د - تعهد صاحبان سهام عادی نسبت به سرمایه پرداخت نشده

ه - تعهد صاحبان سهام ممتاز نسبت به سرمایه پرداخت نشده

و - سهام ممتاز با سود انباشته یا بدون سود انباشته

ز - سود عقب افتاده سهام ممتاز با سود انباشته

ح - سهام ممتاز دارای حق مشارکت یا بدون حق مشارکت در بقیه سود



ط - اولویت در باز یافت مبلغ اسمی سهام هنگام انحلال

۳ - صرف سهام

۴ - سود انباشته

الف - محدودیتهای توزیع

ب - سود سهمی توزیع شده

۵ - اندوخته قانونی

۶ - سایر اندوخته ها

### صورت تغییرات در وضعیت مالی

ارائه صورت تغییرات در وضعیت مالی از لحاظ تفهیم گزارش وضعیت مالی و نتایج عملیات طبق اصول پذیرفته شده حسابداری، الزامی است. این صورت باید بر مبنای مفهوم فراگیر وجه که معرف افشای کلیه فعالیت‌های مهم تامین مالی و سرمایه

گذاری واحد تجاری است تهیه شود و شامل افشای موارد زیر نیز می باشد:

۱- سرمایه در گردش حاصل از "یا مصرف شده در" عملیات

۲- کل افزایش (کاهش) در سرمایه در گردش

۳- جدول تغییرات در اجزای تشکیل دهنده سرمایه در گردش

## صورت حساب سود و زیان

- ۱- فروشهای عمده به یک یا چند مشتری خاص
- ۲- روش شناخت درآمد در مورد قراردادهای بلند مدت پیمانکاری
- ۳- روش گزارش درآمد در مورد قراردادهای امانی
- ۴- روش گزارش درآمد حاصل از قرار دادهای اجاره بلند مدت
- ۵- سهم سود واحد سرمایه گذار از کل سود واحد سرمایه پذیر
- ۶- انعکاس هزینه های استهلاک به طور جداگانه
- ۷- درآمد ها یا هزینه های بهره قابل توجه
- ۸- روش تسعیر ارز
- ۹- سود یا زیان ناشی از تسعیر ارز
- ۱۰- زیان قابل توجه ناشی از تعهدات خرید واحد تجاری
- ۱۱- انعکاس جداگانه اقلام غیر عادی یا غیر مستمر
- ۱۲- هزینه های تحقیق و توسعه
- ۱۳- هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان
- ۱۴- عملیات متوقف شده
- ۱۵- اثرات انباشته ناشی از تغییر در روشهای پذیرفته شده حسابداری

۱۶- اقلام غیر مترقبه

۱۷- هزینه مالیات

۱۸- اختلافات عمده بین سود خالص و درآمد مشمول مالیات

۱۹- سود هر سهم

### موارد کلی

### رویه های حسابداری

۱- توصیف کلیه رویه های با اهمیت حسابداری تحت سر فصل "خلاصه اهم رویه

های حسابداری"

۲- روشهای کاربرد اصول حسابداری :

الف - انتخاب از میان چندین روش پذیرفته شده

ب - روشهای مختص به یک صنعت خاص

ج - بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری در موارد غیر تعارف در صنعت

مربوط

### تغییرات حسابداری

۱- توصیف تغییر

۲- ماهیت و توجیه تغییر

۳- اثر تغییر :

الف - اثر انباشته

ب - ارائه مجدد صورتهای مالی

۴- دلیل حذف مبلغ اثر انباشته و اطلاعات آماری

۵- اتخاذ روش استهلاک متفاوت در مورد داراییهای جدید :

الف - توصیف روش جدید

ب - اثر بر سود خالص در دوره تغییر

۶- تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر ( ارائه مجدد)

۷- اصلاح اشتباه در صورتهای مالی دوره های قبل :

الف - ماهیت اشتباه

ب - اثر بر اجزای تشکیل دهنده سود خالص

ترکیب واحدهای تجاری

۱- روش خرید

الف - شرح و جمع کل بهای تمام شده خرید

ب - ذکر روش حسابداری (روش خرید)

ج - دوره ای که برای آن نتایج عملیات به صورت ترکیبی ارائه می شود

د - سرقتی ترکیبی و استهلاک آن

ه - سایر اطلاعات مربوط

و - پرداختهای احتمالی

ز - نتایج آماری برای دوره جاری با فرض این که خرید از ابتدای دوره مالی

صورت گرفته است و همچنین برای سالهایی که صورتهای مالی آن همراه با صورتهای

مالی سال جاری به شکل مقایسه ای ارائه می شود .

۲- روش اتحاد منافع

الف - شرح مختصری از واحدهای ترکیب شونده

ب - مبنای ارائه صورتهای مالی در دوره جاری و ارائه مجدد دوره های قبل

ج - ذکر روش حسابداری (اتحاد منافع)

د - شرح و مبلغ سهام صادره

ه - نتایج عملیات هر یک از واحدهای تجاری ترکیب شونده به طور جداگانه

و - ماهیت تعدیلات در خالص دارائیهها هر یک از واحدهای ترکیب شونده که

به منظور اتخاذ رویه های حسابداری مشابه انجام شده است .

ز - تغییر سال مالی

ح - تهیه صورت تطبیق درآمد و سودی که قبلاً توسط واحد ترکیب کننده گزارش شده است با مبالغ درآمد و سود ترکیبی که در صورتهای مالی ارائه شده است .

ط - سود یا زیان ناشی از واگذاری بخش عمده ای از دارائیهها یا قسمتهای واحد ترکیب شونده

### تعهدات و بدهیهای احتمالی

۱- ضریب احتمال وقوع زیان هنگامی که مبلغ بدهی قابل تعیین است .

۲- ماهیت و حدود زیان

۳- زیانهای مربوط به تضمینها و اقلام مشابه هنگامی که احتمال تحقق بعید است

۴- ضمانتهای داده شده در مورد واحدهای فرعی و وابسته

۵- دعاوی مطروحه علیه واحد تجاری

۶- بدهیهای احتمالی ناشی از مالیات

۷- حسابها و اسناد دریافتنی که وصول آنها به سایرین واگذار شده است .

۸- زیانهای بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از انتشار صورتهای مالی

۹- کلیه تعهدات با اهمیت

۱۰- مبالغ تادیه نشده اعتبارات اسنادی

۱۱- ضمانت تادیه بدهیهای سار اشخاص

### اقلام غیر مترقبه

۱- ماهیت و مبلغ هر یک از اقلام غیر مترقبه

۲- سهم واحد سرمایه گذار از اقلام غیر مترقبه واحد سرمایه پذیر

### تسعیر اقلام ارزی

۱- توصیف روش حسابداری

۲- جمع سود یا زیان ناشی از تسعیر اقلام ارزی

۳- تغییرات نرخ ارز و اثرات آن بر معاملات ارزی بعد از تاریخ ترازنامه

### مخارج استقراض (تامین مالی) منظور شده به حساب دارائیهها

۱- کل مبلغ مخارج استقراض که طی دوره واقع و به عنوان هزینه شده است .

۲- مبلغ مخارج استقراض که طی دوره به حساب دارائیهها منظور شده است .

## مزایای پایان خدمت کارکنان

۱- توصیف روش حسابداری

۲- هزینه مزایای پایان خدمت برای دوره جاری و سایر دوره هائی که صورتهای مالی آن به شکل مقایسه ای ارائه می شود .

## موارد افشا در ارتباط با اشخاص وابسته

۱- ماهیت ارتباط با اهمیت اشخاص وابسته . علاوه بر این ، نام اشخاص وابسته

چنانچه از لحاظ تفهیم ارتباط ضروری تشخیص داده شود ، باید افشا گردد .

۲- شرح معاملات با اهمیت با اشخاص وابسته شامل مبالغ و سایر اطلاعات مربوط

برای هر یک از دوره هائی که صورت حساب سود و زیان آن ارائه می شود . عملیات یا اشخاص وابسته که فاقد مبلغ آن جزئی است نیز باید افشا شود .

۳- اثرات هر گونه تغییر در مناسبات با اشخاص وابسته در مقایسه با مناسبات

اعمال شده در دوره های قبل . علاوه بر این ، مبلغ معاملات هر یک از دوره هائی که صورت حساب سود و زیان آن ارائه می شود ، باید افشا گردد .

۴- اگر موارد زیر در صورتهای مالی آشکارا مشخص نشده باشد نیز باید افشا شود

:



الف - شرایط معاملات با اشخاص وابسته

ب - نحوه تصفیه معاملات با اشخاص وابسته

ج - مبلغ طلب یا بدهی اشخاص وابسته

۵- اگر نتایج عملیات یا وضعیت مالی یک واحد گزارشگر بتواند به علت اثرات

مالکیت مشترک با واحد های تجاری دیگر یا کنترل مدیریت آن توسط واحدهای مزبور

به نحو قابل ملاحظه ای تغییر کند ، حتی اگر هیچ گونه عملیاتی بین این گونه واحد ها

صورت نگرفته باشد ، ماهیت مالکیت یا کنترل مدیریت مزبور باید در صورتهای مالی

واحد گزارشگر افشا شود .

### گزارشگری در مورد قسمتهای مختلف واحد تجاری

۱- قسمتهای و عملیات خارجی

۲- فروش محصولات یا درآمد حاصل از ارائه خدمات برحسب :

الف - مشتریان غیر وابسته

ب - قسمتهای مختلف واحد های تجاری

ج - انواع محصولات

د - هر یک از قسمتها که به طور جداگانه به قابل گزارشگری

ه- رویه های حسابداری

۳- سود یا زیان عملیاتی

الف - چگونگی تسهیم مخارج و هزینه های عملیاتی مشترک

ب - تفکیک درآمدهای غیر مالیاتی

ج - تفکیک سربار عمومی و اداری ، هزینه سود تضمین شده و کارمزد ،

مالیت بر درآمد ، سود حاصل از سرمایه گذاری در واحد های فرعی که مشمول تلفیق

نمی شوند ، عملیات متوقف شده ، سهم اقلیت ، اقلام غیر مترقبه و اثرات انباشته تغییر

در روشهای پذیرفته شده حسابداری .

۴- سایر مقیاسهای اندازه گیری سود آوری که ممکن است بکار گرفته شود .

۵- دارائیهای مشهود و نامشهود قابل شناسائی :

الف - بر حسب قسمتهای تولیدی یا عملیات خارجی

ب - تفکیک دارائیهای مورد استفاده کلی واحد تجاری که در هیچ یک از

قستهائی که قابلیت گزارشگری جداگانه را دارند ، از آن دارائیها به نحو مشخص استفاده

نمی شود .

۶- سایر اطلاعات مربوط به قسمتهای مورد گزارش (بر حسب نوع صنعت) :

الف - اسهلاک اموال ، ماشین آلات و تجهیزات ، منابع طبیعی و معادن و

دارائیهای نامشهود

ب - مخارج سرمایه ای

ج - سود خالص از واحد های فرعی که مشمول تلفیق نمی شوند و آن گروه از

واحدهای سرمایه پذیر که عملیات آنها با عملیات واحد اصلی مراحل مختلف و پیوسته

ساخت و بازاریابی محصولات نهائی را تشکیل می دهد .

د - ماهیت ومبلغ ارقام غیر عادی یا غیر مستمر که ر محاسبه سود یا زیان

عملیاتی قسمت مورد گزارش ، منظور شده است .

ه - اثر تغییر در روشهای پذیرفته شده حسابداری بر سود یا زیان عملیاتی

قسمت مورد گزارش

و - روش یا روشهای مورد استفاده برای تسهیم مخارج مشترک بین قسمتهای

مختلف که گزارشگری آنها به طور جداگانه انجام می گیرد .

۷- فروشهای صادراتی

۸- فروش عمده به یک یا چند مشتری مشخص

۹- فروش عمده به دولتها اگر متجاوز از ۱۰ درصد فروش تلفیقی را تشکیل می

دهد .

کلیه اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف باید قابل تطبیق با اطلاعات منعکس در صورتهای مالی باشد .

تعهدات کوتاه مدتی که انتظار می رود تمدید شود

- ۱- شرح کلی توافق مربوط به تمدید
- ۲- شرایط تعهد جددی یا جزئیات سهام چنانچه قرار باشد تعهد مزبور جایگزین شود.

۳- مبلغی که در نتیجه تمدید ، از بدهیهای جاری حذف می شود .

اطلاعات مکمل مربوط به تغییر سطح قیمتها

- ۱- سود حاصل از عملیات مستمر بر مبنای قیمت ثابت واحد پول و قیمتهای (ارزشهای) جاری

۲- سود یا زیان حاصل از تغییر قدرت خرید اقلام پولی

۳- ارزش جاری موجودیهای مواد و کالا و اقلام اموال ، ماشین آلات و تجهیزات

۴- افزایش یا کاهش در ارزشهای جاری موجودیهای مواد و کالا و اقلام اموال ،

ماشین آلات و تجهیزات پس از احتساب تورم

۵- خلاصه اطلاعات مالی چند سال قبل (مثلاً ۵ سال) شامل :

الف - سود

ب - فروش سایر درآمدهای عملیاتی

د - سود اعلام شده هر سهم

ه - ارزش بازار هر سهم