

فهرست مطالب

صفحه

عنوان

	مقدمه
	تعریف حسابداری
۱-	حسابداری به عنوان یک فعالیت خدماتی
۲-	حسابداری به عنوان زیان واحد اقتصادی
۳-	حسابداری به عنوان ثبت تاریخی
۴-	حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی
۵-	حسابداری به عنوان واقعیت اقتصاد جاری
۶-	حسابداری به عنوان دانشی نوین
	فصل اول شرکتهای تعاونی

	حسابداری شرکتهای تعاونی
	- اهداف کلیه شرکتهای تعاونی
	- انواع شرکتهای تعاونی از لحاظ عضویت
	- تفاوت شرکت تعاونی عام با خاص در هنگام تشکیل
	- انواع شرکت تعاونی از نظر نوع فعالیت
	- سرمایه در شرکتهای تعاونی
	- حسابداری شرکتهای تعاونی
	- تغییرات سرمایه
	- انحلال و تصفیه

ب.

صفحه	عنوان
	فصل دوم شرکتهای سهامی
	تعریف شرکت سهامی
	مزایای شرکتهای سهامی
	معایب شرکتهای سهامی
	سازمان شرکتهای سهامی
	ضرورت تشکیل شرکتهای سهامی
	سهام
	عملیات حسابداری در هنگام شروع بکار شرکتهای سهامی
	حقوق صاحبان سهام
	دلایل بازخرید کردن سهام توسط شرکت
	حسابهای لازم در شرکتهای سهامی

فصل سوم شرکتهای تضامنی

	- شرکتهای تجاری
	- شرکتهای تضامنی
	مقررات - تمیل - حسابها - تقسیم سود
	- ثبت های اولیه تشکیل شرکت تضامنی
	- حسابهای شرکت تضامنی
	- ورود شریک جدید
	- خروج شریک و فوت
	- تصفیه (انحلال شرکت)

مقدمه

بخش اول

تعریف حسابداری (سنتی)

حسابداری عبارتست از: فن ثبت، طبقه بندی و تلخیص فعالیت‌های مالی یک مؤسسه در قالب اعداد قابل سنجش به پول و تفسیر نتایج حاصله از بررسی این اعداد.<sup>۱</sup>

بطوری که از تعریف مذکور استنباط می‌شود، حسابداری به عنوان یک فن شناخته شده است. ممکن است حسابداری یک فن باشد ولی دیدگاه‌های جدیدتری نیز اخیراً برای حسابداری مطرح شده است که به ذکر هر یک از آنها می‌پردازیم.

#### ۱- حسابداری به عنوان یک فعالیت خدماتی

انجمن حسابداری رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۷۰ حسابداری را تحت عنوان یک فعالیت خدماتی که وظیفه آن تهیه اطلاعات مقدری (ماهیتاً مالی) می‌باشد، تلقی نموده است.

#### ۲- حسابداری به عنوان زبان واحد اقتصادی

حسابداری به عنوان وسیله ارتباط اطلاعات مطرح شده و فعالیت‌های مختلف یک واحد اقتصادی از طریق گزارش‌های مالی که در زبان حسابداری به کار گرفته شده است، ارائه می‌گردد. کمیته تحقیقات حسابداری (ARS) شماره ۱۰، حسابداری را به عنوان زبان واحد اقتصادی مطرح نموده است.

۱- اصول حسابداری جلد دوم (عزیز نبوی)

### ۳- حسابداری به عنوان ثبت تاریخی<sup>۱</sup>

حسابداری به عنوان وسیله ای که تاریخچه سازمان و معاملاتی که به وقوع پیوسته را نشان می دهد، تلقی می گردد.

### ۴- حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی<sup>۱</sup>

حسابداری همیشه به عنوان یک سیستم اطلاعاتی مطرح بوده است. در این نظریه فرض شده است که در یک فرآیند، اطلاعاتی هستند که باید در سیستمی منظم به استفاده کنندگان منتقل شود.

### ۵- حسابداری به عنوان واقعیت اقتصاد جاری<sup>۲</sup>

حسابداری به عنوان وسیله ای که منعکس کننده واقعیتهای اقتصادی است بیان شده...

### ۶- حسابداری به عنوان دانشی نوین

چنانچه حسابداری را به دو بخش کلی (الف) مالی ب) صنعتی تقسیم نمود، حسابداری مالی می تواند به عنوان دانشی<sup>۳</sup> نوین مطرح شود و حسابداری صنعتی به عنوان فن مطرح گردد، از اینرو نمی توان تعریف واحدی برای حسابداری در نظر گرفت. به هر صورت اکنون موضوع

۱- تئوری حسابداری - هندریکسون

۲- تئوری حسابداری - هندریکسون

۳- مؤلف در نظر فوق در این کتاب مصر نمی باشد ولی اساتید بسیاری از دانشگاههای معتبر دنیا نظریه فوق را اظهار نموده و در کتاب حسابداری میانه ۱ (براساس نظام دانشگاهی) مؤلف اقدام به جمع آوری مدارک کافی در این زمینه نموده است که بیاری خداوند در آینده نزدیک چاپ خواهد گردید.

مشخصی در تعریف حسابداری وجود ندارد. شاید در آینده تعریف یا دیدگاه جدیدتری بتواند تعریف جامعی از حسابداری بنماید.

\* کلیات :

شرکتهای تعاونی متشکل از گروهی از اعضاء است که براساس نیاز مشترک دور هم جمع شده، با پیروی از قوانین تدوین شده به فعالیت می پردازند، در شرکت تعاونی نیاز مشترک مبنای تشکیل و ایجاد شرکت است، هدف اصلی آن حذف واسطه های غیر لازم در کسب و کار می باشد، تفاوت اساسی بین شرکتهای تعاونی و سهامی به اختصار به شرح زیر است:

شرکت تعاونی	شرکت سهامی
سرمایه در تشکیل نقشی ندارد.	۱_ سرمایه در تشکیل آن حاکم است.
مبنا تأمین حداکثر نیاز مشترک اعضاء.	۲_ مبنا تحصیل حداکثر سود براساس مبلغ سرمایه گذاری.
نقش اعضاء در مالکیت به طور یکسان است.	۳_ نقش سهامداران در مالکیت محدود به میزان سهام است.
حق رأی اعضاء به طور مساوی	۴_ حق رأی سهامداران به نسبت



سهام است.

است.

۵\_ ارزش سهام بستگی به میزان

هدف اصلی شرکت سودآوری نیست،

سودآوری شرکت دارد.

بنابراین ارزش سهام براساس

سودآوری ارزش گذاری نمی شود.

۶\_ از تسهیلات دولت برخوردار

از تسهیلات دولت برخوردار است.

نیست.

۷\_ از معافیت های مالیاتی

از معافیت مالیاتی برخوردار

برخوردار نیست.

است.

۸\_ تشکیل و ثبت شرکتهای به عهده

از حمایت های دولتی برخوردار

مؤسسين است.

می شود.

\* اهداف کلی شرکتهای تعاونی

۱. ایجاد و تأمین شرایط و امکانات کار برای همه به منظور رسیدن به

اشتغال کامل.

۲. قرار دادن وسایل کار در اختیار کسانی که قادر به کارند ولی وسایل کار

ندارند.

۳. پیشگیری از تمرکز و تداول ثروت در دست افراد و گروههای خاص جهت تحقق عدالت اجتماعی.

۴. جلوگیری از کارفرمای مطلق شدن دولت.

۵. قرار گرفتن مدیریت و سرمایه و منافع حاصله در اختیار نیروی کار و

تشویق

بهره برداری مستقیم از حاصل کار خود.

۶. پیشگیری از انحصار، احتکار، تورم، و اضرار به غیر

۷. ترویج و تحکیم مشارکت و همکاری و تعاون عمومی

۸. تأمین نیازهای مشترک اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، اعضاء و کمک به

تحقق عدالت اجتماعی

۹. تأمین نیازهای حرفه ای و شغلی، مصرفی، رفاهی اعضاء

\* انواع شرکت تعاونی از لحاظ عضویت

۱\_ شرکت تعاونی عام

۲\_ شرکت تعاونی خاص

\***شرکت تعاونی عام.** نوعی از تعاونی است که عضویت در آن آزاد بوده، مؤسسين می توانند قسمتی از سرمایه اولیه و یا افزایش آن را از طریق عرضه سهام به عامه مردم تأمین نمایند.<sup>۱</sup>

\***شرکت تعاونی خاص.** نوعی از تعاونی است که عضویت در آن برای گروهی از طبقات خاص (کارگران، کارمندان، کشاورزان، دانشجویان، ایثارگران، زنان، مشاغل خاص...) پیش بینی شده، بدیهی است این نوع شرکت تعاونی در صورت داشتن ظرفیت، موظف به پذیرش متقاضیان واجد شرایط بوده و از این نظر محدودیتی برای عضویت وجود ندارد.<sup>۲</sup>

تفاوت شرکت تعاونی عام با خاص در هنگام تشکیل

۱. تشکیل تعاونی خاص نیاز به اخذ مجوز صرفاً از اداره کل تعاون یا اداره تعاون دارد. در حالی که تشکیل شرکت تعاونی عام نیاز به اخذ مجوز از وزارت تعاون دارد.<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> - بند الف ماده ۲ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها  
<sup>۲</sup> - بند ب ماده ۲ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها  
<sup>۳</sup> - ماده ۹ قانون بخش تعاون

۲. در تعاونی های عام هیچگونه محدودیتی برای عضویت وجود ندارد. در شرکتهای تعاونی خاص عضو باید جز یک گروه خاص از قبیل کارگران، کارمندان، کشاورزان، دانشجویان، ایثارگران، زنان، مشاغل خاص و نظائر اینها باشد.<sup>۱</sup>

**نکته: ذکر نام تعاونی در تابلوها و سربرگ های شرکت تعاونی**

**بدون ذکر نام عام و خاص ضروری است.**

۳. تعداد اعضاء در شرکت تعاونی عام حداقل ۵۰۰ نفر<sup>۲</sup> و در تعاونی خاص حداقل ۷ نفر،

۴. در تعاونی عام عرضه سهام به عموم مردم مجاز است و هیچگونه محدودیتی در این زمینه وجود ندارد، در صورتی که در تعاونی های خاص جذب سرمایه به عموم مجاز نیست.

۵. حداقل سرمایه لازم در هنگام تشکیل تعاونی های عام ۱۰۰ میلیون ریال و در تعاونی های خاص ۱۰ میلیون ریال می باشد.

<sup>۲</sup> - بند ب ماده ۲ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها  
<sup>۱</sup> - ماده ۴ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها

نکته: اعضاء در هنگام تشکیل شرکت تعاونی باید حداقل ۳ ۱ مبلغ تعهد را

نقداً به حساب بانک شرکت تعاونی در شرف تأسیس واریز نمایند.

۶. عضویت کارکنان دولت در کلیه شرکتهای تعاونی عام و خاص مجاز است.

۷. کارکنان دولت در قبول مسؤلیت به عنوان اعضاء هیئت مدیره و

مدیریت عامل در تعاونی های خاص مجاز بوده، در حالی که در شرکتهای

تعاونی عام مجاز \_\_\_\_\_

نمی باشند.

\* انواع شرکتهای تعاونی از نظر نوع فعالیت

تعاونی ها برحسب نوع فعالیت به سه دسته تقسیم می شوند:

۱. تولیدی

۲. توزیعی

### ۳. ترکیبی از تولیدی و توزیعی (چند منظوره)

- \* شرکت تعاونی تولید. نوعی از شرکت تعاونی است که اعضاء آن در امور مربوط به کشاورزی، دامداری، دامپروری، پرورش صید ماهی، شیلات، معدن، عمران شهری و روستایی و عشایری و... اشتغال دارند.
- \* شرکت تعاونی توزیع. نوعی از شرکت تعاونی است که اعضاء آن در امور مربوط به تهیه و توزیع کالا، خدمات، مسکن و.. فعالیت می نمایند.
- \* شرکت تعاونی تولیدی و توزیعی. نوعی از شرکت تعاونی است که اعضاء آن به فعالیت تولیدی و توزیعی به طور مشترک می پردازند.

## □ مقایسه تعاونی های تولیدی با توزیعی

تولیدی	توزیعی
۱_ از لحاظ اهداف.	اشتغال زائی برای اعضاء تهیه و توزیع کالا، خدمات، مسکن و...
۲_ از لحاظ طرح توجیهی.	نحوه اشتغال زائی، سرمایه ثابت، سرمایه در گردش، درآمد زائی، و بررسی فنی و اقتصادی در طرح باید ارائه شود.
۳_ از لحاظ تسهیلات و حمایت.	اولویت با تعاونی هایی است که تعداد اعضاء شاغل بیشتری دارد. اولویت با تعاونی هایی است که تعداد اعضاء بیشتر همراه با ارائه خدمات بیشتر می باشد.
۴_ تعداد اعضاء.	حداقل ۵۰۰ نفر برای تولیدی عام. حداقل ۵۰۰ نفر برای توزیعی عام. <sup>۱</sup>
حداقل ۷ نفر برای تولیدی	حداقل ۷ نفر برای

۱- حداقل تعداد اعضاء در شرکت تعاونی مسکن عام در هنگام تشکیل ۵۰۰ نفر. در تعاونی توزیعی مسکن خاص کمتر از ۵۰۰ نفر مجاز است (تبصره ۴ ماده سه دستورالعمل تشکیل تعاونی ها).

توزیعی خاص.<sup>۲</sup>

خاص.<sup>۱</sup>

### \* سرمایه در شرکتهای تعاونی

میزان سرمایه لازم در هنگام تشکیل تعاونی براساس نوع فعالیت

متفاوت

می باشد. حداقل ارزش اسمی هر سهم در تعاونی های عام بدون در نظر گرفتن نوع فعالیت یکصد هزار ریال، و با توجه به نوع فعالیت در تعاونی های عام میزان سرمایه متغیر می باشد.

\* حالات مختلف حداقل سهام و سرمایه لازم در تعاونی های توزیعی

عام به شرح زیر است:

۱. تعاونی مسکن:

۲- در تعاونی های عام ترکیبی (تولیدی - توزیعی) .. عضویت آزاد است، قسمتی از سرمایه شرکت به عموم عرضه می شود، حداقل تعداد اعضاء ۵۰۰ نفر (تبصره ۱ ماده سه دستورالعمل تشکیل تعاونیها)، و حداقل تعداد اعضاء در تعاونی تولیدی و توزیعی خاص ۷ نفر.

۳- تعداد اعضاء در تعاونی توزیعی مسکن حداقل ۷ و حداکثر ۵۰۰ نفر می باشد. تعداد اعضاء در تعاونی توزیعی مصرف حداقل ۲۵۰ نفر است.



تعداد اعضاء دقیقاً ۵۰۰ نفر، حداقل ارزش هر سهم ۶ میلیون ریال، حداقل

تعداد سهام برای هر عضو یک سهم، حداقل سرمایه لازم ۳ میلیارد ریال.

۲. سایر تعاونی های توزیع عام:

الف) اگر تعداد اعضاء ۵۰۰ نفر باشد: حداقل ارزش اسمی هر سهم یکصد

هزار ریال، حداقل تعداد سهام برای هر عضو دو سهم، حداقل سرمایه لازم

یکصد میلیون ریال.

ب) اگر تعداد اعضاء بین ۵۰۰ تا ۱۰۰۰ نفر باشد: حداقل ارزش اسمی هر

سهم یکصد هزار ریال،

\* اگر تعداد اعضاء فقط ۵۰۰ نفر باشد، حداقل تعداد سهام برای هر عضو

برابر دو سهم خواهد بود.

\* اگر تعداد اعضاء ۱۰۰۰ نفر باشد، حداقل تعداد سهام برای هر عضو

برابر دو سهم خواهد بود.

\* اگر تعداد اعضاء ۱۰۰۰ نفر باشد، حداقل تعداد سهام برای هر عضو

بین یک یا دو سهم خواهد بود.

\* حداقل سرمایه لازم در این طبقه بندی یکصد میلیون ریال است.

ج) اگر تعداد اعضاء بیش از ۱۰۰۰ نفر باشد، حداقل ارزش اسمی هر سهم یکصد هزار ریال است.

\* حداقل تعداد سهام برای عضو یک سهم می باشد.

\* حداقل سرمایه لازم، حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در ارزش اسمی هر سهم مشروط بر اینکه حداقل مبلغ سرمایه یکصد میلیون ریال باشد.

\* حالات مختلف حداقل سهام و سرمایه لازم در تعاونی های تولیدی یا تولیدی توزیعی عام به شرح زیر است:

۱. اگر تعداد اعضاء حداقل ۵۰۰ نفر باشد: حداقل ارزش اسمی هر سهم یکصد هزار ریال، حداقل تعداد سهام برای هر عضو ۲ سهم و حداقل سرمایه لازم معادل یکصد میلیون ریال می باشد.

۲. اگر تعداد اعضاء بیش از ۵۰۰ نفر باشد: حداقل ارزش اسمی یکصد هزار ریال، حداقل تعداد سهام برای هر عضو یک سهم، و حداقل سرمایه لازم، حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در ارزش اسمی هر سهم مشروط بر این که حداقل مبلغ سرمایه یکصد میلیون ریال باشد.

\* حالات مختلف حداقل سهام و سرمایه لازم در تعاونی های توزیعی خاص به شرح زیر می باشد:

۱. تعاونی مصرف: حداقل ارزش اسمی هر سهم ۳۰۰۰۰۰ ریال، حداقل تعداد سهام برای هر عضو یک سهم، حداقل سرمایه لازم در صورتی که تعداد اعضاء ۲۵۰ نفر باشد معادل ۷۵۰۰۰۰۰۰ ریال و اگر تعداد اعضاء بیش از ۲۵۰ نفر باشد، میزان سرمایه معادل حاصل ضرب تعداد سهام در ارزش اسمی هر سهم خواهد بود.

۲. تعاونی مسکن: حداقل ارزش اسمی هر سهم شش میلیون ریال، حداقل تعداد سهام برای هر عضو یک سهم، حداقل سرمایه لازم در صورتی که تعداد اعضاء ۷ نفر باشد معادل چهل و دو میلیون ریال، و اگر تعداد اعضاء بیش از ۷ نفر باشد میزان سرمایه معادل حاصل ضرب تعداد سهام در ارزش اسمی هر سهم خواهد بود.

۳. سایر تعاونی ها: حداقل ارزش اسمی هر سهم ۳۰۰۰۰۰ ریال، اگر تعداد سهامداران ۷ نفر باشد: حداقل تعداد سهام برای هر عضو ۵ سهم و حداقل سرمایه لازم معادل ۱۰۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. چنانچه تعداد اعضاء

تعاونی بیش از ۷ نفر باشد: حداقل تعداد سهام برای هر عضو یک سهم و میزان سرمایه لازم معادل حاصل ضرب تعداد سهام در ارزش اسمی هر سهم مشروط بر اینکه حداقل مبلغ سرمایه ۱۰ میلیون ریال باشد.

\* حالات مختلف حداقل سهام و سرمایه لازم در تعاونی های تولیدی یا تولیدی توزیعی خاص به شرح زیر خواهد بود:

\* حداقل ارزش اسمی هر سهم ۳۰۰۰۰۰ ریال، اگر حداقل تعداد اعضاء ۷ نفر باشد: حداقل تعداد سهام برای هر عضو ۵ سهم و اگر تعداد اعضاء بیش از ۷ نفر باشد: حداقل تعداد سهام برای هر عضو یک سهم خواهد بود.

\* حداقل سرمایه لازم، در صورتی که تعداد اعضاء ۷ نفر باشد، معادل ۱۰۵۰۰۰۰۰ ریال و چنانچه تعداد اعضاء بیش از ۷ نفر باشد، میزان سرمایه معادل حاصل ضرب تعداد سهام در ارزش اسمی هر سهم مشروط بر اینکه از ۱۰ میلیون ریال کمتر نباشد.

نکته: تعداد سهام اعضاء تعاونی یکسان است، مگر اینکه مجمع عمومی عادی برای برخی از اعضاء تعداد سهام بیشتری تصویب نموده باشد.

قانون تعاون ماده ۲۰، در مورد سهم اعضاء در تأمین سرمایه چنین مقرر می دارد، سهم اعضای تعاونی در تأمین سرمایه مساوی است مگر «مجمع عمومی عادی تصویب نماید که برخی از اعضاء سهم بیشتری تادیه نمایند که در این صورت حداقل و حداکثر سهام باید در حدودی باشد که وزارت تعاون متناسب با نوع و تعداد اعضاء تعاونی ها تعیین می نماید.»

با توجه به آئین نامه اجرائی وزارت تعاون، حداکثر میزان سهام هر عضو نباید از ۱۵ درصد کل سهام شرکت تجاوز نماید.<sup>۱</sup> در این گونه موارد، محدودیت های دیگری که میزان سهام برای بای مانده اعضاء نیز وجود دارد باید مورد توجه قرار گیرد و نحوه تقسیم باید به گونه ای عمل شود که حداقل های لازم را پوشش دهد.

#### \* تأمین سرمایه

«سرمایه تعاونی اموال و دارائی هایی است که برای تأسیس تعاونی یا

افزایش سرمایه قبلی در اختیار آن قرار می گیرد.»<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> - ماده ۵ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها .

ماده ۱۷ قانون تعاون در زمینه سرمایه چنین مقرر می دارد:

«شرکتهای تعاونی شرکتهایی است که تمام یا حداقل ۵۱ درصد سرمایه به وسیله اعضاء در اختیار شرکت تعاونی قرار می گیرد و وزارت خانه ها، سازمان ها، شرکتهای دولتی و وابسته به دولت و تحت پوشش دولت، بانکها، شهرداریها، شوراهای اسلامی کشوری، بنیاد مستضعفان و سایر نهادهای عمومی می توانند در اجرای بند ۲ اصل ۴۳ از راه وام بدون بهره یا هر راه مشروع دیگر از قبیل مشارکت، مضاربه، مزارعه، مساقات، اجاره، اجاره به شرط تملیک، بیع شرط، فروش اقساطی، صلح، اقدام به کمک در تأمین یا افزایش سرمایه شرکتهای تعاونی نمایند بدون آنکه عضو باشند.»

تبصره - «در مواردی که دستگاههای دولتی در تأسیس شرکتهای تعاونی شریک می شوند ظرف مدتی که با موافقت طرفین در ضمن عقد شرکت تعیین خواهد شد سهم سرمایه گذاری دولت به تدریج بازپرداخت، و صد درصد سرمایه به تعاونی تعلق خواهد گرفت.» دولت می تواند طبق قانون اساسی واحدهای صنعتی یا کشاورزی یا خدماتی و نظیر آن را که

از اموال عمومی است و در اختیار دارد، در اختیار شرکت تعاونی قرار دهد.<sup>۱</sup>

«هر تعاونی وقتی ثبت و تشکیل می شود که حداقل  $\frac{۱}{۳}$  سرمایه آن تأدیه و در صورتی که به صورت نقدی و جنبی باشد تقدیم و تسلیم شده باشد. اعضاء تعاونی مکلفند مبلغ پرداخت نشده سهم خود را ظرف مدت مقرر در اساسنامه تأدیه نمایند.»<sup>۲</sup> هر عضو با هر مقدار سهام فقط یک رأی دارد و مسئولیت مالی اعضاء محدود به میزان سرمایه آنان در شرکت می باشد،<sup>۳</sup> مگر آنکه در قرارداد ترکیب دیگری شرط شده باشد.

#### \* فرآیند تأسیس شرکت تعاونی

عده ای از متقاضیان واجد شرایط عضویت در تعاونی با توجه به اهداف آن به عنوان هیئت مؤسس دور هم جمع شده، به مراجع قانونی جهت تأسیس شرکت مراجعه می نمایند،<sup>۴</sup> برای این منظور هیئت مؤسس نسبت به تهیه طرح پیشنهادی و تنظیم اساسنامه منطبق با قانون تعاون، دعوت

۱- ماده ۱۸ قانون تعاون

۲- ماده ۲۱ قانون تعاون

۳- ماده ۲۳ قانون تعاون

۴- ماده ۳۱ قانون تعاون

به عضویت افراد واجد شرایط، و تشکیل اولین مجمع عمومی عادی جهت تصویب اساسنامه و تعیین هیئت مدیره، بازرس یا بازرسان و سایر وظایف مجمع عادی اقدام می نماید.

#### \* وظایف هیئت مؤسس

۱. تهیه طرح پیشنهادی ضرورت تأسیس شرکت تعاونی مبتنی بر ارائه دلایل توجیهی متناسب با اهداف تعاون با ذکر میزان سرمایه ثابت و در گردش مورد نیاز، تعداد و مشخصات داوطلبان، میزان سهم هر عضو، سوابق کاری و مهارت های اعضاء، نام شعبه صندوق تعاون برای افتتاح حساب های تعاونی.

۲. دریافت مجوز فعالیت مربوط به فعالیت طرح پیشنهادی از سازمانهای مربوط پس از اخذ موافقت نامه تشکیل تعاونی.

۳. تدوین و پیشنهاد اساسنامه طبق قانون و مقررات.

۴. افتتاح حساب جاری به نام شرکت تعاونی در شرف تأسیس.



۵. دعوت به عضویت افراد واجد شرایط. مهلت پذیرش تقاضا و مبلغ لازم جهت واریز به حساب جاری شرکت تعاونی در شرف تأسیس.
۶. بررسی شرایط داوطلبان و پذیرش واجدین شرایط عضویت و دریافت گواهی واریز وجه لازم پرداختی توسط اعضاء، صدور برگه اجازه ورود به جلسه اولین مجمع عمومی عادی.
۷. ارزیابی آورده های غیرنقدی داوطلبان عضویت توسط کارشناس رسمی همراه با انجام تشریفات قانونی.
۸. انتشار آگهی دعوت اولین مجمع عمومی عادی.
۹. ثبت نامنامه های تصدی سمتهای هیئت مدیره و بازرسین و بررسی شرایط احراز (با توجه به دستورالعمل چگونگی احراز صلاحیت کاندیداها مصوب انجمن نظارت بر انتخابات تعاونی ها).
۱۰. ارسال یک نسخه از آگهی دعوت به منظور درخواست از اداره تعاون جهت معرفی ناظر در اولین جلسه مجمع عمومی عادی.
۱۱. تشکیل اولین مجمع عمومی عادی جهت تصویب و ثبت اساسنامه و تعیین هیئت مدیره و سایر وظایف مجمع عمومی عادی.

\* هیئت مؤسس هنگام تشکیل اولین مجمع عمومی عادی، ورقه ورود به جلسه را از داوطلبان عضویت اخذ نموده اسامی حاضرین را با امضای آنان تکمیل و پس از انتخاب هیئت رئیسه مجمع، مدیریت جلسه در اختیار آنان قرار می گیرد.

هیئت رئیسه بعد از برگزاری مجمع: صورت جلسه تشکیل مجمع مؤسس و اولین مجمع عمومی، اسامی اعضاء و هیئت مدیره منتخب و بازرسان، اساسنامه مصوب، طرح پیشنهادی و سایر مدارک لازم<sup>۱</sup> را امضاء و مجموع مدارک را به هیئت مدیره منتخب تحویل می دهد. هیئت مدیره مزبور اسناد و مدارک را جهت تشکیل قانونی شرکت به اداره تعاون تحویل می دهد. هیئت مدیره مزبور اسناد و مدارک را جهت تشکیل قانونی شرکت به اداره تعاون تحویل داده، و از طریق آن اداره به اداره ثبت شرکتها ارسال می گردد. اداره تعاون پس از اقدامات اداره ثبت شرکتها و صدور آگهی تأسیس، نسبت به صدور پروانه تأسیس تعاونی اقدام می نماید.

تبصره ۱. پس از تشکیل اولین جلسه مجمع عمومی عادی و تعیین هیئت مدیره، وظایف هیئت مؤسس خاتمه می یابد.

تبصره ۲. اعضای که با مصوبه اولین جلسه مجمع عمومی در مورد اساسنامه موافقت نداشته باشند، می توانند در همان جلسه تقاضای عضویت خود را پس بگیرند.

تبصره ۳. تصویب اساسنامه تعاونی با حداقل دو سوم اعضای اولین مجمع عمومی عادی می باشد.<sup>۱</sup>

#### □ حسابداری شرکتهای تعاونی

به موجب قانون تعاون، شرکتهای تعاونی: شرکتهایی هستند که تمام یا حداقل ۵۱ درصد سرمایه به وسیله اعضاء تأمین می گردد،<sup>۲</sup> وزارتخانه ها، سازمان ها، شرکتهای دولتی و وابسته و تحت پوشش دولت، بانکها، شهرداریها، بنیاد مستضعفان و سایر نهادهای عمومی می توانند در تأمین یا افزایش سرمایه شرکتهای تعاونی مشارکت نمایند. هنگامی شرکت

<sup>۲</sup>- ماده ۳۲ قانون تعاون  
<sup>۱</sup>- ماده ۱۷ قانون تعاون

تعاونی به ثبت قانونی می رسد که حداقل یک سوم سرمایه آن تادیه شده باشد.<sup>۱</sup>

عملیات حسابداری قبل از تشکیل و به ثبت رسیدن، به صورت آماری و اطلاعاتی می باشد، به منظور جمع آوری اطلاعات لازم و ارقامالی با توجه به نوع تعاونی (عام، خاص) هیئت مؤسس یک حساب جاری بنام شرکت تعاونی در شرف تأسیس، در بانک افتتاح نموده، داوطلبان عضویت حداقل  $\frac{1}{3}$  مبلغ سرمایه تعهد شده را به حساب جاری واریز و رسید بانکی بانضمام تقاضای عضویت به عیئت مؤسس تحویل می دهند. کلیه هزینه‌های پرداختی در طی دوران تدسیس، توسط مؤسسین پرداخت می گردد.

هنگامی که شرکت تعاونی به ثبت قانونی رسید، نظام مالی براساس اصول پذیرفته شده حسابداری با توجه به نوع فعالیت به گوه ای طراحی می شود، که نیاز تعاونی ها برآورده شده و مبانی لازم برای پردازش اطلاعات، به سهولت و جامعیت، جهت انعکاس در گزارش های مالی فراهم گردد.

<sup>۲</sup> - ماده ۲۱ قانون تعاون

سیستم عملیات حسابداری تعهد مؤسسين و واریز حداقل یک سوم آن

به قرار زیر می باشد:

\*\*\*

۱. حساب تعهد اعضاء

\*\*\*

سرمایه تعهد شده

\*\*\*

۲. بانک شرکت تعاونی در شرف تأسیس

\*\*\*

حساب تعهد اعضاء

چنانچه سرمایه تأدیه شده به صورت غیرنقد باشد، دارائی های غیرنقد

طبق نظر کارشناس رسمی ارزیابی شده، ثبت آن به قرار زیر است:

\*\*\*

۳. بانک شرکت تعاونی در شرف تأسیس

\*\*\*

دارائی غیرنقد به تفکیک

\*\*\*

حساب تعهد اعضاء

۴. اگر در طول دوران تأسیس شرکت تعاونی، هزینه هایی تحقق یابد، از

آنجا که شرکت هنوز به ثبت نرسیده و نمی توان از دارائی های شرکت

تعاونی در شرف تأسیس برداشت نمود، مبلغ هزینه توسط هیئت مؤسس

پرداخت گردیده، نحوه ثبت به قرار زیر خواهد بود:

هزینه تأسیس

\*\*\*

حسابهای پرداختی - هیئت مؤسس

\*\*\*

۵. با ثبت شرکت تعاونی، دفاتر مؤسسين بسته شده، مانده حسابها به دفاتر قانونی انتقال می یابند:

بانک

\*\*\*

دارائی غیرنقد به تفکیک

\*\*\*

تعهد اعضاء

\*\*\*

هزینه تأسیس

\*\*\*

حسابهای پرداختی - هیئت مؤسس

\*\*\*

سرمایه - سهام تعهد شده

\*\*\*

ثبت افتتاح حسابها در دفاتر قانونی

۶. حسابهای پرداختنی - هیئت مؤسس

\*\*\*

بانک

\*\*\*

۷. در صورتی که تمام سرمایه تعهد شده وصول گردد:

سرمایه - سهام تعهد شده

\*\*\*

سرمایه - سهام<sup>۱</sup>

\*\*\*

<sup>۱</sup> - سهام تعاونی با نام و غیرقابل تقسیم است و انتقال آن به اعضاء یا متقاضیان واجد شرایط جدید با موافقت هیئت مدیره و مشروط بر این که حداکثر سهم خریداری شده هر عضو از ۱۵ درصد

۸. تأمین منابع مالی شرکت از طرف ارگان های رسمی و دولتی وام بدون بهره (ماده ۲۴ - تبصره ۱):

\*\*\*

بانک

\*\*\*

تسهیلات بلندمدت پرداختنی

۹. چنانچه اموال منقول یا غیرمنقول و وسایل و امکانات لازم از طرف ارگان های دولتی به قیمت ارزش متعارف (قیمت عادلانه) در اختیار شرکت قرار گیرد، ثبت تحصیل آن به قرار زیر می باشد: (ماده ۲۴ قانون تعاون - تبصره ۱)

\*\*\*

موجودی ها

\*\*\*

دارائی اموال و ماشین آلات

\*\*\*

وجوه نقد / تسهیلات بلندمدت پرداختنی

ثبت فروش اموال توسط دولت به شرکت تعاونی

---

کل سهام تجاوز نکند (ماده ۱۰ اساسنامه تیپ شرکتهای تعاونی و ماده ۵ دستورالعمل تشکیل تعاونی ها).

به موجب ماده ۱۱ اساسنامه تیپ شرکتهای تعاونی: تعاونی ظرف مدت یک سال از تاریخ ثبت یا افزایش سرمایه، حسب مورد به هر یک از سهامداران به میزان سهامی که خریداری یا تعهد نموده اند ورقه سهم صادر و تحویل خواهد نمود.

۱۰. چنانچه دارائی (منقول یا غیرمنقول) به صورت اجاره به شرط تملیک

در اختیار شرکت تعاونی قرار گیرد، ثبت تحصیل:

دارائی در اجاره سرمایه ای \*\*\*

تعهدات در اجاره سرمایه ای \*\*\*

ثبت اجاره دارائی های سرمایه ای به ارزش متعارف

۱۱. پرداخت اقساط به ارگان های دولتی مربوط به دارائی های استجاری:

تعهدات در اجاره سرمایه ای \*\*\*

تعهدات در اجاره سرمایه ای \*\*\*

بانک \*\*\*

نکته: چنانچه دارائی در اجاره سرمایه ای استهلاك پذیر باشد، ثبت

استهلاك دارائی های استیجاری با فرض اینکه در پایان مدت اجاره مالکیت

دارائی به شرکت تعاونی انتقال یابد، براساس عمر مفید برآوردی مستهلاك

می شود:<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup>- برای اطلاع بیشتر درباره اجاره به شرط تملیک در دفاتر اجاره کننده (شرکت تعاونی) به کتاب مباحث جاری در حسابداری تألیف حسن همتی مراجعه شود.



\*\*\* هزینه استهلاک دارائی در اجاره سرمایه ای

\*\*\* استهلاک انباشته دارائی در اجاره سرمایه ای

۱۲. چنانچه سهام شرکتهای و مؤسسات دولتی و وابسته به دولت، بانکها، مصادره و ملی شده، به تعاونی ها انتقال یابد، ثبت تحصیل سهام در دفاتر به شرح زیر است (ماده ۲۴ قانون تعاون - تبصره ۱):

\*\*\* سرمایه گذاری در اوراق بهادار

\*\*\* وجوه نقد / تسهیلات بلندمدت پرداختنی

۱۳. گاه ممکن است دارائی هایی از طرف مؤسساتی نظیر: سازمان های دولتی، مؤسسات غیرانتفاعی و یا سایر اشخاص (حقیقی یا حقوقی) به طور رایگان در اختیار شرکت تعاونی قرار گیرد.<sup>۱</sup> اهدای این گونه دارائی ها در تاریخ واگذاری به ارزش متعارف در دفاتر ثبت می شود:

\*\*\* دارائی های اهدایی

\*\*\* سرمایه اهدایی

<sup>۱</sup> - کلیه اموالی که از منابع عمومی دولتی و بانکها در اختیار تعاونی قرار گرفته با انحلال آن باید مسترد شود (ماده ۶۴ اساسنامه تیپ شرکت تعاونی).

چنانچه دارائی های اهدایی استهلاک پذیر باشند، براساس یکی از روش های متداول مستهک می شوند:

هزینه استهلاک

\*\*\*

استهلاک انباشته

\*\*\*

در صورتی که اهدای دارائی ها منوط به ایتفای تعهداتی از طرف دریافت کننده (شرکت تعاونی) باشد، تا تحقق تمامی شرایط دارائی تحصیل شده به طور رایگان باید به عنوان دارائی های احتمالی تنها در یادداشت همراه صورتهای مالی افشا شود.

نکته: هدایا و کمک های بلاعوض در صورتی که از طرف اعطا کننده برای مصرف خاصی تعیین نشده باشد، اعم از نقدی یا غیرنقدی (تقویم به ارزش متعارف) به حساب درآمد منظور می شود.<sup>۱</sup>

۱۴. گاه ممکن است، بانکها جهت سرمایه گذاری، یا افزایش سرمایه و یا تقویت بنیه مالی، وام و یا سایر تسهیلات در اختیار تعاونی قرار دهند، چنانچه در قرارداد تأکید گردد که دارائی هایی که از محل وام و یا سایر تسهیلات اعطایی تأمین می شود، به عنوان ضمانت، وثیقه و یا رهن در

۲- ماده ۵۸ اساسنامه تیب شرکت تعاونی

نزد مؤسسات اعتباری باشد، در صورت عدم پرداخت وام (بازپرداخت) توسط تعاونی، بانکها اقدام به فروش اموالی که در رهن یا وثیقه آنهاست، نموده، سهم خود را برداشت می نمایند.<sup>۱</sup> ثبت تأمین منابع مالی در دفاتر به قرار زیر می باشد:

وجود نقد

\*\*\*

تسهیلات بلندمدت پرداختنی - رهنی \*

\*\*\*

دارائی ها \*

\*\*\*

وجوه نقد

\*\*\*

\* دارائی هایی که از طریق تسهیلات اعطایی خریداری شده و به عنوان وثیقه و یا رهن در اختیار مؤسسه اعتباری است، باید در یادداشت های همراه صورتهای مالی افشاء شود.

۱۵. چنانچه در مواردی دولت واحدهای صنعتی، کشاورزی و خدماتی... که از اموال عمومی است در اختیار تعاونی قرار داده تا از منافع آتی آن برخوردار گردد، در این گونه موارد شرکت تعاونی تسهیلات دریافتی را باید از طریق یادداشت های همراه صورتهای مالی افشاء نماید. (کلیه

<sup>۱</sup> - ماده ۲۴. تبصره ۲

اموالی که از منابع عمومی دولتی در اختیار تعاونی قرار گرفته با انحلال آن باید مسترد شود).<sup>۱</sup>

### ▣ تغییرات سرمایه

سرمایه در شرکت تعاونی در زمان تأسیس با توجه به فعالیت محدود آن در دوره راه اندازی محدود می باشد، جهت توسعه عملیات نیاز به وجوه اضافی دارد، که می توان از طریق روش سهام به اعضای تعاونی یا قبول اعضای جدید به میزان سرمایه افزود و یا با پرداخت بهای سهم اعضاء، سرمایه شرکت را کاهش داد. هیئت مدیره شرکتهای تعاونی موظفند تغییرات سرمایه را در شرکت مورد رسیدگی قرار داده، پیشنهاد خود را به مجمع عمومی به شرح زیر ارائه دهند:

\*میزان افزایش یا کاهش در سرمایه.

\*نحوه فروش سهام جدید.

\*ارزش روز هر سهم.<sup>۲</sup>

۱- ماده ۵۴ قانون تعاون، تبصره ۴  
۲- ارزش روز هر سهم توسط هیئت ارزیاب منتخب هیئت مدیره برآورد می شود. هیئت مدیره می تواند در سنوات بعد با توجه به

مجمع عمومی پس از استماع گزارش هیئت مدیره و بازرسان شرکت و

وزارت تعاون در مورد زیر تصمیم گیری می نماید:

۱. تصویب میزان افزایش یا کاهش در سرمایه شرکت.

۲. نحوه فروش سهام جدید.

۳. دادن مأموریت به هیئت مدیره جهت ابطال سهام اعضاء خارج شده و

پرداخت ارزش روز سهام آنان

۴. تصویب ارزش روز هر سهم برای دوره مالی آینده.

۵. تصویب تغییرات سرمایه در دوره مالی گذشته.<sup>۱</sup>

\* ارزیابی سهام در شرکت تعاونی

ارزش روز هر سهم در شرکتهای تعاونی عبارت است از حاصل مابه

التفاوت دارائی های تجدید ارزیابی شده و بدهی ها تقسیم بر تعداد سهام

شرکت. نحوه ارزیابی و ثبت تغییرات به شرح زیر می باشد:

---

وضعیت مالی شرکت و سایر عوامل ارزش روز را رأساً به مجمع عمومی پیشنهاد نماید.

۲- در صورت انتقال اعضاء به کیدیکر (با موافقت هیئت مدیره) و یا افراد جدید، تبدیلی در دفاتر قانونی صورت نمی گیرد و مشخصات عضو جدید در دفتر سهام درج می گردد.

الف) ارزیابی دارائها و بدهی ها:

۱. دارائها

۱-۱. موجودی نقد ریالی، اوراق بهادار، سپرده بانکی به ارزش دفتری و با احتساب سود متعلقه، وجوه ارزی به نرخ قابل تسعیر اعلام شده توسط بانک مرکزی.

۱-۲. حسابها و اسناد دریافتنی، پیش پرداختها متکی به جدول سنی با در نظر گرفتن ذخیره مطالبات مشکوک الوصول به ارزش دفتری.

۱-۳. موجودی کالا با در نظر گرفتن ذخیره کاهش ارزش موجودی (اقلام ضایعاتی) به ارزش دفتری، در صورت تفاوت فاحش (بیش از ۲۰ درصد) بین ارزش دفتری و ارزش روز، ملاک محاسبه ارزش روز خواهد بود.

۱-۴. سفارشات مواد و کالا براساس مخارج انجام شده.

۱-۵. سرمایه گذاریها

- سهام سایر شرکتها و مؤسسات در صورت قیمت گذاری در بورس به قیمت بازار در غیر این صورت براساس کارشناسی قیمت روز.

- سایر مشارکتهای براساس ارزیابی قیمت روز در صورتی که امکان محاسبه ارزش روز وجود نداشته باشد. ملاک ارزش ویژه مذکور در آخرین صورتهای مالی شرکتهای مزبور می باشد.

۱-۶. زمین، ساختمان، تأسیسات، ماشین آلات، اثاثه اداری، وسائط نقلیه به قیمت قابل تبدیل به نقد در زمان ارزیابی (با فرض تداوم فعالیت و با رعایت اصل احتیاط و پیش بینی مالیات و هزینه های تبدیل با فرش انجام معامله).

۱-۷. سایر دارائیهای از قبیل امتیاز آب، برق، گاز، به قیمت روز و سایر امتیازات و سرقفلی و علائم تجاری به قیمت قابل به نقد (با رعایت اصل احتیاط و پیش بینی هزینه های تبدیل با فرش انجام معامله)

۲. ارزیابی بدهی ها

۲-۱. حسابهای پرداختنی، پیش دریافتهای، وامها (با احتساب کارمزد متعلقه تا زمان ارزیابی) به قیمت دفتری.

۲-۲. محاسبه ذخیره مالیات «سوابق مالیاتی شرکت در ۳ سال ماقبل زمان ارزیابی (مالیات ابرازی، تشخیصی، قطعی) می تواند ملاک محاسبه قرار گیرد.»

۲-۳. محاسبه ذخیره سنوات خدمت کارکنان معادل متوسط مقرر در قانون کار در ازای سالهای خدمت آنان.

۲-۴. محاسبه ذخیره قانونی وضع شده قبل از تطبیق اساسنامه با قانون تعاون (مصوب سال ۷۰) و سود تقسیم نشده سنوات قبل به قیمت دفتری.

توضیح: ارزش افزوده حاصل از تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت و نامشهود ابتیاع شده قبل از تطبیق اساسنامه شرکت با قانون تعاون (مصوب سال ۱۳۷۰) در صورتی که خارج از حدود عملیات جاری آنان باشد به عنوان ذخیره قانونی محسوب می گردد.

(ب) تغییرات در دفاتر قانونی



۱. هیچگونه ثبتي در خصوص تجديد آريزايي انجام شده در دفاتر قانوني شرکت صورت نمي گيرد.

۲. مابه التفاوت ارزش اضافه سهام دريافتي و پرداختي به حساب «اعضاء بابت تجديد آريزايي» منتقل مي شود.

توضيح: با توجه به عدم محدوديت ورود و خروج عضو در تعاونيها به لحاظ رعايت اصل احتياط و اصل تداوم فعاليت مانده بستانكار حساب اعضاء بابت تجديد آريزايي ماهيت اندوخته دارد.

۳. در صورت فروش سهام بيش از مبلغ اسمي و دريافت وجه «حساب بانك» معادل ارزش روز سهام خريداري بدهكار «حساب سرمايه» معادل ارزش اسمي سهام و «حساب اعضاء بابت تجديد آريزايي» معادل ارزش اضافه بستانكار مي شود.

۴. در صورت خروج عضو و پرداخت ارزش سهام بيش از مبلغ اسمي «حساب سرمايه» معادل مبلغ اسمي سهام باطل شده و «حساب اعضاء بابت تجديد آريزايي» معادل ارزش اضافه بدهكار، حساب بانك معادل

ارزش ویژه پرداختی (و حساب مالیات معادل مالیات متعلقه) بستانکار می شود.

\* روش ارزیابی فوق براساس مصوبه و دستورالعمل مورخه ۷۵/۷/۲ شورای معاونین و مدیران کل (وزارت تعاون) درخصوص سرمایه در شرکتهای تعاونی است. شرکتهای تعاونی می توانند با رعایت قوانین، مقررات و اصول پذیرفته شده حسابداری بجای روش قیمت روز، از روش ارزش اسمی، میانگین ارزش روز و ارزش دفتری، ارزش ویژه (مجموع ارزش اسمی و اندوخته ها تقسیم بر سهام) و یا روش مناسب دیگر استفاده نمایند در صورت عدم تراضی عضو (یا ورثه وی) و شرکت در تعیین قیمت روز سهم، نحوه ارزیابی سهم براساس مفاد مصوبه فوق الذکر خواهد بود.

\* افزایش سرمایه

افزایش سرمایه به دو طریق امکان پذیر است:

۱. صدور سهام جدید. شرکت می تواند سهام جدید را برابر مبلغ اسمی یا بیش از مبلغ اسمی به عنوان اضافه ارزش از خریداران دریافت کند. ثبت

حسابداری صدور سهام جدید به اعضاء سابق یا جدید به ازاء وجوه نقد دریافتی معادل مبلغ اسمی به حساب سرمایه سهام بستانکار و مازاد بر مبلغ اسمی سهام به حساب صرف سهام منظور می شود. علاوه بر این تأدیه مبلغ سهاماز محل سود تقسیم نشده و یا  $\frac{1}{2}$  اندوخته قانونی<sup>۱</sup> امکان پذیر است. بدین ترتیب، در صورت واگذاری سهام جدید به اعضاء به نسبت سهامی که مالکند، خواهد بود (این نوع افزایش سرمایه از محل سود انباشته و اندوخته قانونی در واقع موجب ورود منابع مالی جدید به شرکت تعاونی نبوده و یک نوع اصلاح در بخش حقوق صاحبان سهام اعضاء شرکت است. سهام صادر شده اصطلاحاً سود سهمی نامیده می شود):

سود انباشته

\*\*\*

اندوخته قانونی

\*\*\*

سرمایه - سهام

\*\*\*

ثبت انتقال سود انباشته و اندوخته قانونی به سهام شرکت تعاونی

<sup>۱</sup> - استفاده از  $\frac{1}{2}$  اندوخته قانونی با رعایت دستورالعمل مربوط صورت می گیرد (بخشنامه شماره ۵/۴۸۷۶ مورخ ۱۳۷۵/۵/۱ معاون امور تعاونی ها)

۲. افزایش ارزش اسمی سهام. افزایش سرمایه از طریق بالا بردن مبلغ اسمی سهام موجود، در صورتی که برای صاحبان سهام ایجاد تعهد کند ممکن نخواهد بود مگر آنکه کلیه صاحبان سهام با آن موافق باشند. در این صورت افزایش سرمایه باید نقداً پرداخت شود. بدیهی است، تصمیم گیری در این خصوص از اختیارات مجمع عمومی فوق العاده می باشد که بایستی با حضور تمامی اعضاء تشکیل و با رأی مثبت آنان به تصویب برسد. وقتی سرمایه شرکت از طریق بالا بردن مبلغ اسمی سهام افزایش می یابد، سهام قبلی باید باطل و در ازاء آن، سهام جدید با ارزش اسمی جدید صادر گردد. در این حالت تعداد سهام قبل و بعد از افزایش، تفاوت نمی کند ولی مبلغ کل سرمایه افزایش می یابد. ثبت حسابداری افزایش ارزش اسمی سهام به ازاء وجوه دریافتی از بابت تغییر ارزش اسمی به حساب بانک و سهام قدیم بدهکار، حساب سرمایه - سهم جدید بستانکار می شود.

\* کاهش سرمایه

کاهش سرمایه در شرکت تعاونی ممکن است در حالت های مختلف رخ

دهد:

۱. لغو عضویت به سبب فوت، استفتاء، خروج،<sup>۱</sup> اخراج، در این حالت شرکت کلیه حقوق و مطالبات عضو برابر مقررات اساسنامه قرارداد منعقد محاسبه پس از کسر بدهی عضو حداکثر ظرف مدت ۳ ماه پرداخت خواهد شد.

\* مثال: سرمایه شرکت تعاونی توزیع خاص پویا متشکل از ۱۰۰۰۰ سهم با ارزش اسمی ۱۰۰۰۰ ریالی است، عضو (الف) دارنده ده سهم با نام ۱۰۰۰۰ ریالی است که از شرکت کناره گیری کرد. ارزیابی دارائی و بدهی های شرکت به ترتیب ۱۶۰۰۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد. ثبت حسابداری کناره گیری (الف) در دفاتر تعاونی به قرار زیر است:

خالص دارائی ها  $\square 160000000 - 40000000 = 120000000$

ارزش روز یک سهم  $\square 120000000 \div 10000 = 12000$

<sup>۱</sup> - ماده ۱۲ - تبصره ۲: در صورتی که خروج عضو موجب ضروری برای تعاونی باشد وی ملزم به جبران است.

ارزش روز سهام (الف)  $\square 100 * 12000 = 1200000$

ارزش اسمی سهام (الف)  $\square 100 * 10000 = 1000000$

حساب سرمایه - سهام ۱۰۰۰۰۰۰

حساب تجدید ارزیابی ۲۰۰۰۰۰

حسابهای پرداختنی (الف) ۱۲۰۰۰۰۰

ثبت کاهش سرمایه به علت کناره گیری عضو (الف)

نکته: حساب تجدید ارزیابی به عنوان دارائی شرکت تلقی نمی گردد، بلکه

مبلغ آن در صورت بدهکار بودن، در ترازنامه از حقوق صاحبان سهام کسر

می شود.<sup>۱</sup>

۲. عدم مطالبه به موقع باقی مانده تعهد سهامداران<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> - کاهش سرمایه به علت کناره گیری طبق دستورالعمل تعاون می باشد، بهتر است به جای حساب تجدید ارزیابی از حساب سود انباشته یا صرف سهام استفاده شود (از آنجا که قانون تعاون اجازه داده که سهام اعضاء توسط تعاونی بازخرید شود می توان روش حسابداری سهام خزانه را در مورا آن به کار گرفت و به جای ثبت فوق از ثبت حسابداری زیر استفاده گردد):  
به جای ثبت فوق می توان براساس روش معمول سهام خزانه (روش ارزش اسمی) صورت گیرد.

حساب سهام خزانه (مبلغ اسمی سهام) \* ۱۰۰۰۰۰۰  
صرف سهام / سود انباشته ۲۰۰۰۰۰  
حسابهای پرداختنی - الف ۱۲۰۰۰۰۰

ثبت کاهش سرمایه به علت کناره گیری عضو (الف)  
\* حساب سهام خزانه کاهنده حقوق صاحبان تلقی می گردد.

۳. اگر بر اثر زیان های وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود، با تصویب مجمع عمومی فوق العاده سرمایه شرکت به مبلغ سرمایه موجود کاهش می یابد. در این صورت رعایت تساوی حقوق صاحبان سهام الزامی است. بنابراین کاهش سرمایه از طریق کاهش مبلغ اسمی سهام صورت می گیرد.

به موجب ماده ۱۴۱ قانون تجارت «اگر بر اثر زیان ها، بیش از ۵۰ درصد سرمایه شرکت از بین برود، هیئت مدیره مکلف است مجمع عمومی فوق العاده صاحبان سهام را دعوت تا موضوع انحلال یا بقاء شرکت مورد شور و رأی واقع شود، هرگاه شرکت رأی به انحلال ندهد، باید در همان جلسه مبلغ سرمایه موجود را کاهش دهد.» (مشروط بر این که سرمایه شرکت از حداقل مقرر در قانون تعاون کمتر نشود).

معمولاً شرکت زیان ده، در این مرحله اعتبار خود را از دست داده، در این شرایط به منظور کمبود نقدینگی باید سرمایه را افزایش داده، و در مواردی جهت ادامه کار می بایستی سرمایه شرکت معادل زیان انباشته تقلیل داده شود. مناسبت ترین روش برای حذف زیان انباشته، ارزیابی

دارائی و بدهیها، کاهش ارزش اسمی سهام به نسبت مساوی است. از لحاظ ثبت در دفاتر حسابداری:

۱. کلیه اقلام دارائی که باید کاهش یابد و یا از حسابها حذف شود، به بدهکار حساب تجدید سازمان و بستانکار حساب دارائی مربوط منظور می شود.

۲. کلیه اقلام دارائی که باید افزایش یافته یا شناسایی شود، به بدهکار حساب دارائی مربوط و بستانکار حساب تجدید سازمان منظور می شود.

۳. کلیه اقلام بدهی که باید کاهش یابد، به بدهکار حساب بدهی مربوط و بستانکار حساب تجدید سازمان منظور می شود.

۴. کلیه اقلام بدهی که باید شناسایی شود، به بدهکار حساب تجدید سازمان و بستانکار بدهی مربوط منظور می شود.

۵. کاهش ارزش اسمی سهام، حساب سرمایه قدیم بدهکار، حساب سرمایه جدید بستانکار، تفاوت به حساب تجدید سازمان منظور می شود.

۶. پس از ثبت کلیه تعدیلات فوق، مانده تجدید سازمان معادل زیان انباشته با حساب سود (زیان) انباشته تهاتر می شود. در صورتی که



مانده حساب تجدید سازمان مزاد داشته باشد، به حساب صرف سهام منظور می شود.<sup>۱</sup>

نکته: چنانچه حسابهای دارائی و بدهی تجدید ارزیابی نشود، می توان زان های وارده را، از طریق کاهش ارزش اسمی سهام، با بدهکار کردن حساب سرمایه - سهام و بستانکار نمودن حساب سود (زیان) انباشته (که مانده بدهکار دارد) جبران کرد.

\* مثال: فرض کنید شرکت تعاونی تولیدی مانا با سرمایه ای متشکل از ۱۰۰۰ سهم ۲۲۰۰۰۰ ریالی است. زیان انباشته تعاونی در پایان سال ۱۳۷۸ بالغ بر ۱۲۰ میلیون ریال می باشد. به علت زیان های وارده، طبق قانون شرکت ملزم به کاهش سرمایه خود (زیان انباشته بیش از ۵۰ درصد سرمایه) شده و این کاهش از طریق کاهش ارزش اسمی سهام از ۲۲۰۰۰۰ ریال به ۱۰۰۰۰۰ ریال صورت گیرد، ثبت این رویداد به شرح زیر است:

حساب سرمایه (قدیم)	۲۲۰۰۰۰۰۰
حساب سرمایه (جدید)	۱۰۰۰۰۰۰۰

۱- جهت اطلاع بیشتر به فصل مربوط به ورشکستگی و تجدید سازمان شرکتهای سهامی رجوع شود.

۱۲۰۰۰۰۰۰۰

سود (زیان) انباشته

ثبت بابت کاهش ارزش اسمی هر سهم

□ تقسیم سود

در شرکتهای تعاونی بعد از بستن حسابهای موقت مانده بستانکار خلاصه حساب سود و زیان بیانگر سود سال جاری می باشد، از سود خالص شرکتهای تعاونی در صورتی که مشمول مالیت باشد کسر و بقیه به موجب ماده ۲۵ قانون تعاون توزیع می گردد:

\* از سود خالص بعد از کسر مالیات بعد از تصویب مجمع عمومی عادی معادل حداقل پنج درصد به عنوان اندوخته قانونی موضوع می شود، هر تصمیمی بر خلاف این ماده باطل است.

\*\*\*

خلاصه حساب سود و زیان

\*\*\*

اندوخته قانونی

تبصره ۱- اندوخته قانونی تا زمانی که مبلغ کل اندوخته حاصل از درآمدهای مذکور به میزان میانگین سرمایه ۳ سال اخیر نرسیده باشد الزامی است.

تبصره ۲- تعاونی ها می تواند تا حداکثر یک دوم اندوخته قانونی را جهت افزایش سرمایه خود به کار ببرند. استفاده مجدد از باقی مانده آن جهت افزایش سرمایه مجاز نخواهد بود. مانده اندوخته قانونی در زمان انحلال به حساب صندوق تعاون واریز خواهد شد.

\* از سود خالص بعد از کسر مالیات حداکثر پنج درصد به عنوان اندوخته احتیاطی به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی عادی به حساب مربوط منظور می گردد و نحوه مصرف آن با مجمع عمومی است. (خلاصه حساب سود و زیان بدهکار، اندوخته احتیاطی بستانکار می گردد).

به موجب تبصره ۳ ماده ۶۰ اساسنامه تعاونی ها، هیئت مدیره می تواند از محل اندوخته احتیاطی با تصویب مجمع عمومی عادی مبلغی را برای انجام امور خیریه و عام المنفعه تخصیص دهد.

\* از سود خالص چهار درصد به عنوان حق تعاون و آموزش به صندوق تعاون واریز می گردد. (خلاصه حساب سود و زیان بدهکار، حسابهای پرداختی - حق تعاون و آموزش بستانکار). کلیه تعاونی ها موظفند

حداکثر ظرف مدت ۶ ماه پس از پایان سال مالی نسبت به پرداخت چهاردرصد به حسابی که صندوق معین می کند اقدام نمایند.<sup>۱</sup> سود خالص حاصل از سرمایه گذاری و عضویت تعاونی در سایر شرکتها و اتحادیه های تعاونی که حق تعاون و آموزش آن توسط تعاونی سرمایه پذیر پرداخت شده و گواهی آن ارائه گردد. از سود سالانه تعاونی کسر و مشمول وصول ۴٪ مضاعف نخواهد شد.<sup>۲</sup>

\* از سود خالص درصدی به عنوان پاداش به اعضاء، کارکنان، مدیران و بازرسان پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی عادی تخصیص داده می شود.

\* سود قابل تقسیم عبارت است از سود خالص بعد از کسر اندوخته ها، حق تعاون آموزش و پاداش به ترتیبی که در اساسنامه و شرایط عقد پذیرفته شده، به طریق زیر ممکن است توزیع گردد:<sup>۳</sup>

۱. در تعاونی های تولیدی به نسبت سهام

۱- ماده ۳- آیین نامه نحوه وثوا و پرداخت حق تعاون و «آموزش»  
۲- ماده ۴- آیین نامه نحوه وصول و پرداخت حق تعاون و آموزش  
۳- ماده ۶۰ اساسنامه تیب شرکتهای تعاونی

۲. در تعاونی های توزیعی به عنوان مثال ۵۰ درصد به نسبت سهام و ۵۰ درصد بقیه به نسبت معاملات اعضاء با تعاونی (مازاد برگشتی) توزیع سود سهام می تواند به شکل نقد یا غیرنقد به تناسب سهام انجام گیرد. توزیع سود سهام مستلزم بدهکار کردن حساب سود انباشته و بستانکار کردن حسابی نظیر وجوه نقد، دارائی غیرنقد می باشد. توزیع دارائی های غیرنقدی به عنوان سود غیرنقدی، در تاریخ اعلام سود سهام و قبل از ثبت سود سهام باید به ارزش متعارف بازار دارائی واگذار شده شناسایی و ثبت گردد.

ارزش متعارف دارائی های غیرپولی معادل ارزش تحقق یافته اموال فروخته شده در روزهای نزدیک به تاریخ توزیع سود سهام بین سهامداران می باشد. از نظر حسابداری در تاریخ اعلام سود سهام، حساب سود انباشته بدهکار، و متقابلاً حساب سود سهام غیرنقدی پرداختنی بستانکار می گردد. تفاوت بین ارزش متعارف و دفتری دارائی غیرنقدی به حساب دارائی مورد نظر، بدهکار و حساب سود ناشی افزایش دارائی

غیرنقد بستانکار، در زمان توزیع، سود سهام غیرنقدی پرداختنی بدهکار و  
مقابلاً دارائی غیرنقد بستانکار می گردد.<sup>۱</sup>

صورت تقسیم سود - شرکت تعاونی توزیعی سال مالی منتهی به

X۵/۱۲/۲۹

سود خالص بعد از کسر مالیات

\*\*\*

کسر می شود:

تخصیص حداقل ۵ درصد سود خالص به اندوخته قانونی

\*\*\*

تخصیص معادل ۵ درصد سود خالص به اندوخته احتیاطی

\*\*\*

تخصیص معادل ۴ درصد سود خالص به عنوان حق تعاون و آموزش

\*\*\*

<sup>۱</sup>- در بخش حسابداری شرکتهای سهامی، سود سهام غیرنقدی به طور کامل تشریح شده است.

تخصیص درصدی از سود خالص به عنوان پاداش<sup>۱</sup>

\*\*\*

تخصیص مزاد برگشتی به نسبت معاملات سهامداران با تعاونی (توزیع)

\*\*\*

\*\*\*

تخصیص سود سهام پیشنهادی به نسبت سهام

\*\*\*

مانده نقل به سود انباشته

\*\*\*

\* مثال: شرکت تعاونی توزیع کارکنان دولت (خاص) دارای ۲۵۰ سهم  
۳۰۰۰۰۰۰ ریالی است. مانده خلاصه حساب سود و زیان شرکت تعاونی پس  
از بستن حسابهای موقت معادل ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد. فروش شرکت  
به اعضاء ۵۰ میلیون و به غیر اعضاء ۳۰ میلیون ریال است. ضوابط  
تقسیم سود به شرح زیر پیشنهاد گردید:

۱۰ درصد

۱- نرخ مالیات بر درآمد شرکت

۲- از دیدگاه مالیاتی به عنوان هزینه قابل قبول تلقی می شود.

۲- اندوخته قانونی ۵ درصد بعد از کسر

مالیات

۳- اندوخته احتیاطی ۴ درصد بعد از کسر

مالیات

۴- حداقل تعاون و آموزش ۴ درصد بعد از کسر

مالیات

۵- پاداش مدیران و بازرسان ۶ درصد بعد از کسر

مالیات

۶. مازاد برگشتی نسبت به باقی مانده سود ۶۰ درصد آن به نسبت معاملات اعضاء با تعاونی و بقیه به نسبت سهام بین سهامداران توزیع می شود.

محاسبات، صورت تقسیم سود و ثبت حسابداری تقسیم سود براساس مفروضات فوق به شرح زیر است:



$$۲۰۰۰۰۰۰ * \%۱۰ = ۲۰۰۰۰۰۰$$

مالیات بر درآمد  
شرکت

$$۲۰۰۰۰۰۰ - ۲۰۰۰۰۰۰ = ۱۸۰۰۰۰۰۰$$

سود بعد از کسر  
مالیات

$$۱۸۰۰۰۰۰۰ * \%۵ = ۹۰۰۰۰۰$$

انداخته قانونی

$$۱۸۰۰۰۰۰۰ * \%۴ = ۷۲۰۰۰۰$$

انداخته احتیاطی

$$۱۸۰۰۰۰۰۰ * \%۶ = ۱۰۸۰۰۰۰$$

پاداش مدیران

$$۱۸۰۰۰۰۰۰ * \%۴ = ۷۲۰۰۰۰$$

حق تعاون و آموزش

$$+ ۷۲۰۰۰۰ + ۱۰۸۰۰۰۰ + ۷۲۰۰۰۰ = ۳۴۲۰۰۰۰$$

$$۹۰۰۰۰۰$$

$$- ۳۴۲۰۰۰۰ = ۱۴۵۸۰۰۰۰$$

باقی مانده سود

$$۱۸۰۰۰۰۰۰$$

$$۱۴۵۸۰۰۰۰ * \%۶۰ = ۸۷۴۸۰۰۰$$

مزداد برگشتی

$$۵۰ + ۳۰ = ۸۰$$

مجموع نسبت فروش

$$۵۰/۸۰ = \%۶۲/۵$$

نسبت معاملات با اعضاء

$$۳۰/۸۰ = \%۳۷/۵$$

نسبت معاملات با غیر اعضاء

$$۸۷۴۸۰۰۰ * \%۶۲/۵ = ۵۴۶۷۵۰۰$$

مزداد برگشتی حاصل از معاملات

### اعضاء

۸۷۴۸۰۰۰۰ \*  $\frac{۳۷}{۵}\%$  = ۳۲۸۰۵۰۰      مازاد برگشتی حصال از معاملات با

غیراعضاء

- ۸۷۴۸۰۰۰۰ = ۵۸۳۲۰۰۰      سود قابل تقسیم بین سهامداران

۱۴۵۸۰۰۰۰

۵۸۳۲۰۰۰۰ ÷ ۲۵۰ = ۲۳۳۲۸      سود هر سهم پرداختنی

صورت تقسیم سود شرکت تعاونی توزیع کارکنان دولت سال مالی XXX

سود خالص قبل از کسر مالیات

۲۰۰۰۰۰۰

کسر می شود مالیات بر درآمد

۲۰۰۰۰۰۰

سود خالص بعد از کسر مالیات

۱۸۰۰۰۰۰۰

کسر می شود:

تخصیص ۵ درصد سود خالص به اندوخته قانونی ۹۰۰۰۰۰

تخصیص ۴ درصد سود خالص به اندوخته احتیاطی ۷۲۰۰۰۰۰

تخصیص ۴ درصد سود خالص به عنوان حق تعاون و آموزش ۷۲۰۰۰۰۰

تخصیص ۶ درصد سود خالص به حساب پاداش ۱۰۸۰۰۰۰۰

تخصیص مازاد برگشتی حاصل از معاملات با اعضاء ۵۲۶۷۵۰۰

تخصیص مازاد برگشتی حاصل از معاملات به غیر اعضاء (اندوخته

۳۲۸۰۸۵۰۰

تخصیص سود سهام پرداختنی به نسبت سهام ۵۸۳۲۰۰۰

۱۸۰۰۰۰۰۰

مانده

۰

۲۰۰۰۰۰۰

۱- خلاصه حساب سود و زیان

مالیات بر درآمد پرداختنی

۲۰۰۰۰۰۰

ثبت بابت مالیت بر درآمد شرکت

۱۸۰۰۰۰۰۰

۲- خلاصه حساب سود و زیان

اندوخته قانونی

۹۰۰۰۰۰

اندوخته احتیاطی

۷۲۰۰۰۰

اندوخته عمومی - مازاد برگشتی به غیر اعضاء

۳۲۸۰۵۰۰

حسابهای پرداختی - حق تعاون و آموزش

۷۲۰۰۰۰

حسابهای پرداختی - پاداش

۱۰۸۰۰۰۰

سود سهام پرداختی - مازاد برگشتی به اعضاء

۵۴۶۷۵۰۰

سود سهام پرداختی - سهامداران

۵۸۳۲۰۰۰

ثبت بابت تقسیم سود طبق مصوبه مجمع عمومی

\* ادغام

یکی شدن منافع دو یا چند واحد تجاری در یک شخصیت حسابداری

یگانه را ادغام گویند. در چنین مواردی شرکتهای ادغام شده (ترکیب) منحل

و دارائی و بدهی آنها به طور مستقل ارزیابی شده به شرکت جدید منتقل می گردد.<sup>۱</sup>

به موجب ماده ۸، آئین نامه اجرائی چگونگی ادغام: شرکتهای تعاونی در

صورتی

می توانند با یکدیگر ادغام شوند که مجموع زیان انباشته شرکتهای ترکیب

شونده از مجموع سرمایه، اندوخته قانونی و یا سایر اندوخته ها بیشتر

نباشد، و به موجب قانون تعاون، شرکتهای تعاونی در صورت تصویب

۱- ادغام یا ترکیب ممکن است چندین شکل قانونی داشته باشد:  
- ادغام قانونی: نوعی ترکیب دو شرکت است که پس از ترکیب دو شخصیت حقوقی یکی از آنها بعد از ادغام (جذب) به فعالیت ادامه داده و دیگری منحل می شود. شرکت (الف) و (ب) را در نظر بگیرید، که شرکت (ب) در شرکت (الف) ادغام شده و تنها شرکت (الف) به فعالیت اقتصادی ادامه می دهد. در این حالت دارائی و بدهی شرکت (ب) به شرکت (الف) منتقل و شرکت جذب شده، منحل و تصفیه می شود:

( شرکت الف = شرکت ب + شرکت

الف)

- تلفیق قانونی: ترکیب دو یا چند شخصیت حقوقی مستقل به یک شخصیت حقوقی جدید را گویند، که پس از ترکیب، هر کدام از شرکتهای قبلی منحل شده، دارائی ها و بدهیهای شرکت منحل شده به شرکت جدید منتقل می شود (ترکیب ج = شرکت ب + شرکت الف)  
- تحصیل سهام: زمانی اتفاق می افتد که شرکت ترکیب کننده سهام دارای حق رأی شرکت ترکیب شونده را تحصیل نموده (پرداخت به صورت نقد یا صدور سهام...) دو واحد تجاری، شخصیت حقوقی خود را به صورت جداگانه حفظ می نمایند.

\*جهت اطلاع بیشتر حالات مختلف ترکیب به کتاب حسابداری مالی پیشرفته جلد دوم حسن همتی مراجعه شود.

مجمع عمومی فوق العاده و طبق مقررات و آئین نامه اجرائی این قانون می توانند با یکدیگر ادغام شوند.<sup>۱</sup>

با انجام و عمل ادغام، دارائی و بدهی و تعهدات مندرج در دفاتر هر یک از دو تعاونی به طور جداگانه براساس اصول پذیرفته شده ارزشیابی شده، بلافاصله در دفاتر قانونی شرکت جدید ثبت می شود، تعاونی جدید از هر جهت باید مسؤول تعهدات و دیون شرکتهای ادغام شده باشد. سرمایه، اندوخته قانونی و سایر اندوخته های تعاونی جدید نباید از مجموع سرمایه، اندوخته های قانونی و سایر اندوخته های شرکتهای ادغام شده کمتر باشد.<sup>۲</sup>

قبل از ادغام شرکتهای تعاونی، مانده حسابهای موقت بسته شده، نتیجه به حساب سود انباشته انتقال می یابد. از مانده حسابهای دو تعاونی به طور جداگانه تهیه و اقلام ترازنامه ارزیابی نموده، نتایج حاصل به حساب

۱- برای ادغام شرکتهای تعاونی لازم است هیئت مدیره یا بازرس شرکت یا دست کم یک سوم اعضای آنها، پیشنهاد ادغام را همراه گزارش توجیهی لازم، جهت تصمیم گیری به مجمع عمومی فوق العاده تعاونی که براساس تبصره ۱ ماده ۳۵ قانون تشکیل می شود، ارائه نمایند. (ماده ۹ آئین نامه اجرائی چگونگی ادغام شرکتهای تعاونی).

۲- تبصره ماده ۱۱ آیین نامه اجرائی چگونگی ادغام شرکتهای تعاونی

سرمایه اعضاء منتقل می گردد. مدارک لازم بانضمام صورت جلسه مجمع عمومی فوق العاده به اداره ثبت شرکتهای تسلیم، و پس از به ثبت رسیدن شرکت تعاونی جدید، واحدهای تعاونی قدیم منحل و مانده حسابها به دفاتر تعاونی جدید انتقال می یابد. سیستم عملیات حسابداری ادغام شرکت تعاونی قدیم و انتقال به تعاونی جدید به قرار زیر می باشد:

۱. سود انباشته به نسبت تعداد سهام به حساب سرمایه اعضاء انتقال می یابد. (سود انباشته بدهکار، حساب سرمایه اعضاء به تفکیک بستانکار)  
۲. دارائی و بدهی های ارزیابی شده، سود یا زیان حاصل از تجدید ارزیابی به نسبت تعداد سهام به حساب سرمایه اعضاء انتقال می یابد:

\* افزایش دارائی ها یا کاهش بدهیها:

\*\*\*

دارائی ها / بدهی ها به تفکیک

\*\*\*

حساب تجدید ارزیابی

\* کاهش دارائی ها یا افزایش بدهی ها:

\*\*\*

حساب تجدید ارزیابی

\*\*\*

دارائی ها / بدهی ها به تفکیک

\* مانده حساب تجدید ارزیابی به نسبت تعداد سهام به حساب سرمایه

اعضاء انتقال می یابد:

\*\*\*

حساب تجدید ارزیابی

\*\*\*

سرمایه اعضاء به تفکیک

\* انتقال دارائی ها و بدهی ها به شرکت تعاونی جدید:

\*\*\*

حساب شرکت تعاونی جدید

\*\*\*

بدهی ها به تفکیک

\*\*\*

دارائی ها به تفکیک

\*\*\*

حساب اندوخته ها

\*\*\*

حساب سرمایه اعضاء

\*\*\*

حساب شرکت تعاونی جدید

\* دفاتر شرکت تعاونی جدید:

\*\*\*

دارائی ها به تفکیک

\*\*\*

بدهی ها به تفکیک



اندوخته ها

\*\*\*

سرمایه

\*\*\*

\* انحلال و تصفیه

انحلال شرکت تعاونی پایان فعالیت تعاونی مجود می باشد، شرکت

تعاونی به دلایل زیر منحل می شود:<sup>۱</sup>

۱. تصمیم مجمع عمومی فوق العاده

۲. کاهش تعداد اعضاء از حد نصاب مقرر، در صورتی که حداکثر ظرف مدت

۳ ماه تعداد اعضاء به نصاب مقرر نرسیده باشد.

۳. انقضای مدت تعیین شده در اساسنامه مربوط در صورتی که در

اساسنامه مدت تعیین شده باشد و مجمع عمومی مدت را تعیین نکرده

باشد.

۴. توقف فعالیت بیش از یک سال بدون عذر موجه

۵. عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط

۶. ورشکستگی طبق قوانین مربوط

<sup>۱</sup> - ماده ۵۴، ۵۵ و ۵۶ قانون تعاون

شرکت تعاونی مکلف است پس از تصمیم گیری مجمع عمومی فوق العاده به انحلال، موافقت کتبی دستگاههای عمومی یا دولتی، بانکها یا شهرداریهایی را که از آنها امتیازات یا اعتباراتی کسب کرده یا در قبال گرفتن سرمایه یا اموال (اعم از منقول یا غیرمنقول)، تعهداتی که به آنها نموده است جلب و به همراه مدارک مربوط به تشکیل و تصمیم گیری مجمع عمومی فوق العاده، جهت گرفتن مجوز انحلال، به وزارت تعاون ارائه نماید.

در صورت عدم دریافت امکانات، امتیازات و اعتبارات، تعاونی می تواند نسبت به انحلال اقدام نماید.

#### □ مراحل تصفیه

فرآیند فروپاشی یا عدم فعالیت واحد تجاری موجود را تصفیه گویند. مفهوم تصفیه معمولاً با تبدیل دارائی های غیرنقد به نقد، تسویه حساب بدهی ها، پرداخت هزینه های تصفیه، شناسائی سود یا زیان حصال از

تصفیه و انتقال مانده این حساب به حساب سهامواران (اعضاء) و سرانجام توزیع وجوه بین اعضاء بر مبنای مانده حساب سرمایه آنها می باشد، در تصفیه تعاونی کلیه اموالی که از منابع عمومی، دولتی، بانکها، شهرداریها سپرده شده باید به سازمانهای مربوط مسترد گردد.

#### \* فرآیند عملیات حسابداری تصفیه

۱. چنانچه هیئت تصفیه نسبت به وصول و فروش دارائی ها به صورت تدریجی اقدام نماید، یک حساب سود (زیان) تصفیه در دفاتر افتتاح شده، به تدریج که دارائی های غیر نقد وصول یا فروخته می شود، حساب بانک معادل وجوه دریافتی بدهکار، ارزش دفتری دارائی های غیر نقد بستانکار، تفاوت بین مبلغ وصولی و دفتری دارائی های وصول و فروخته شده به حساب سود (زیان) تصفیه منظور می شود.

۲. چنانچه در موقع پرداخت بدهیها، هیئت تصفیه مبلغی کمتر یا بیشتر نسبت به ارزش دفتری بدهیها پرداخت نماید تفاوت به حساب سود (زیان)

تصرفیه انتقالی

می یابد.

۳. هزینه های مربوط به دوران تصفیه نیز معادل مبلغ پرداختی، حساب سود (زیان) تصفیه بدهکار، و حساب بانک بستانکار می گردد.

۴. حساب اندوخته ها، سود انباشته و مانده سایر حسابها به استثناء حساب سرمایه - سهام به حساب سود (زیان) تصفیه منظور می شود.

۵. مانده حساب سود (زیان) تصفیه به نسبت، به حساب سرمایه - سهام انتقال و معادل ارزش دفتری هر سهم به دارندگان آن وجوه نقد پرداخت می گردد.<sup>۱</sup>

مثال: ترازنامه شرکت تعاونی (الف) در ۲۹/۱۲/۸۵ به شرح زیر است: (واحد

هزار ریال)

۳۵۰۰	حسابهای پرداختی	۱۵۰۰	وجوه نقد
------	-----------------	------	----------

<sup>۱</sup> - به موجب ماده ۲۲۸ قانون تجارت، پس از اعلام ختم تصفیه مدیران تصفیه باید وجوهی را که باقی مانده است در حساب مخصوصی نزد یکی از بانک های ایران تودیع و صورت اساسی بستانکاران و صاحبان سهامی حقوق خود را استیفاء نکرده اند نیز به آن بانک تسلیم و مراتب را طی آگهی مزبور در همان ماده به اطلاع اشخاص ذینفع برسانند تا برای گرفتن طلب خود به بانک مراجعه کنند. پس از انقضای ده سال از تاریخ انتشار آگهی ختم تصفیه هر مبلغ از وجوه که در بانک باقی مانده باشد، در حکم مال بلاصاحب بوده و از طرف بانک با اطلاع دادستان شهرستان محل به خزانه دولت منتقل خواهد شد.

۲۰۰۰	تسهیلات بلندمدت	۵۲۰۰	حسابهای دریافتی
	پرداختنی		ذخیره م.م.
۵۵۰۰	جمع	۲۰۰	موجودی کالا
	حقوق صاحبان سهام:	۴۰۰۰	ساختمان
	سرمایه	۳۰۰۰	اسـتهـلاک
۴۰۰۰	اندرخته قانونی	۱۰۰۰	انباشته
۱۰۰۰	سایر اندرخته ها	۲۵۰۰	نقلیه
۹۰۰۰	سود انباشته	۲۰۰۰	اسـتهـلاک
۲۵۰۰		۵۰۰	انباشته
۱۴۵۰۰	جمع بدهی و سرمایه	۱۴۵۰۰	جمع دارائی ها

طبق رعایت کلیه موارد قانونی انحلال شرکت با اکثریت آراء به تصویب

رسد. عملیات تصفیه به شرح زیر است:

۱. وصول کل مطالبات به مبلغ ۵۱۰۰ ریال.

۲. کل موجودی کالا به مبلغ ۴۵۰۰ ریال فروخته شد.

۳. ساختمان به مبلغ ۳۵۰۰ ریال فروش رسید.

۴- نقلیه به مبلغ ۱۲۰۰ ریال به فروش رسید.

۵. بدهیها به کسر ۳۲۰۰ ریال (حسابهای پرداختنی) پرداخت گردید.

۶. تسهیلات بلندمدت بعلاوه بهره (سود تضمین شده) ثبت نشده جمعاً به

مبلغ ۲۱۰۰ ریال تسویه گردید.

۷. هزینه های تصفیه بالغ بر ۸۰۰ ریال پرداخت گردید.

۸. مبلغ ۴۰۰ ریال بابت بازخرید کارکنان پرداخت گردید.

ثبت های مربوط به تصفیه به قرار زیر می باشد:

۵۱۰۰	۱- وجوه نقد
۲۰۰	ذخیره م.م
۵۲۰۰	حسابهای دریافتنی
۱۰۰	سود (زیان) تصفیه
۴۵۰۰	۲- وجوه نقد
۴۰۰۰	موجودی کالا
۵۰۰	سود (زیان) تصفیه
۳۵۰۰	۳- وجوه نقد
۱۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۳۰۰۰	ساختمان
۱۵۰۰	سود (زیان) تصفیه
۱۲۰۰	۴- وجوه نقد
۵۰۰	استهلاک انباشته نقلیه
۸۰۰	سود (زیان) تصفیه

وسائط نقلیه

۲۵۰۰



۳۵۰۰	۵- حسابهای پرداختنی
۳۲۰۰	وجوه نقد
۳۰۰	سود (زیان) تصفیه
۲۰۰۰	۶- تسهیلات بلند مدت پرداختنی
۱۰۰	سود (زیان) تصفیه
۲۱۰۰	وجوه نقد
۸۰۰	۷- سود (زیان) تصفیه
۸۰۰	وجوه نقد
۴۰۰	۸- سود (زیان) تصفیه
۴۰۰	وجوه نقد
۱۵۰۰	۹- اندوخته قانونی
۱۵۰۰	سایر اندوخته ها
۲۵۰۰	سود انباشته
۵۰۰۰	سود (زیان) تصفیه

وجوه نقد		سود (زیان) تصفیه		سرمایه	
۳۲۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰	۸۰۰	۴۰۰۰	۹۳۰۰
۲۱۰۰	۵۱۰۰	۵۰۰	۱۰۰	۵۳۰۰	
۸۰۰	۴۵۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰	۹۳۰۰ مانده	۹۳۰۰
۲۰۰	۳۵۰۰	۳۰۰	۴۰۰		
	۱۲۰۰	۵۰۰۰			
۶۵۰۰	۱۵۸۰۰	۷۴۰۰	۲۱۰۰		
		مانده			
۹۳۰۰	مانده				
	۹۳۰۰				
	۵۳۰۰			۱۰- سود (زیان) تصفیه	
۵۳۰۰				سرمایه	

شرکتهای حسابداری

۷۵

۹۳۰۰

۱۱- سرمایه

۹۳۰۰

وجوه نقد

### پرسش

۱. تفاوت شرکتهای سهامی با تعاونی کدام است؟
۲. اهداف کلی شرکتهای تعاونی کدام است؟
۳. تفاوت شرکتهای تعاونی عام یا خاص کدام است؟
۴. انواع شرکتهای تعاونی از نظر نوع فعالیت کدام است؟
۵. وظایف هیئت مؤسس کدام است؟
۶. فرآیند تأسیس شرکتهای تعاونی کدام است؟
۷. تغییرات سرمایه در شرکتهای تعاونی کدام است؟
۸. کاهش سرمایه را با مثال ثبت نمایید؟
۹. نحوه تقسیم سود و ثبت حسابداری آن کدام است؟
۱۰. فرآیند عملیات حسابداری تصفیه کدام است؟

### تمرین و مسائل

۱. آقایان (الف) و (ب) در تاریخ ۱/۲/۵۵ تصمیم به تشکیل یک شرکت تعاونی توزیع الفبا بنام شرکت تعاونی توزیع خاص گرفتند که سرمایه

آن ۷۵۰۰۰۰۰۰ ریال منقسم به ۲۵۰ سهم با نام ۳۰۰۰۰۰۰ ریالی می باشد.  
مؤسسين با همکاری اهالی یک منطقه پیش نویس اساسنامه مطابق با  
قانون تعاون تنظیم و بر طبق آن تعهد خرید یک سهم به ارزش اسمی  
۳۰۰۰۰۰۰ ریال برای هر عضو الزامی و واریز حداقل  $\frac{1}{3}$  وجه سهام تعهد  
گردید. بدین منظور یک حساب شرکت تعاونی در شرف تأسیس نزد بانک  
افتتاح گردید. تعداد ۲۵۰ نفر از اهالی منطقه ۱۰۰ درصد (هر کدام یک سهم)  
و  $\frac{1}{3}$  مبلغ اسمی سهام به شرح زیر تأدیه نمودند:

وجوه نقد

۱۰۰۰۰۰۰۰

۸۰۰۰۰۰۰

اثاثه و تجهیزات

۷۰۰۰۰۰۰

نقلیه

هیأت مؤسسين با ارائه مدارک لازم به اداره تعاون در اول تیرماه X۵  
مجمع عمومی مؤسس تشکیل گردید. اساسنامه تصویب و اعضاء هیأت  
مدیره و بازرسین انتخاب شدند. هزینه های تأسیس شرکت تعاونی جمعاً

به مبلغ ۸۰۰۰۰۰ ریال قبل از ثبت شرکت تعاونی توسط آقای (الف) پرداخت شده بود.

در تاریخ ۵/۱ بنا بر مفاد اساسنامه هیأت مدیره ۲/۳ ارزش اسمی سهام را مطالبه نمودند، متعهدین تمام تعهد خود را در تاریخ اول شهریور ماه واریز نمودند. در تاریخ اول مهرماه ۸۵ ساختمانی به ارزش ۲۰ میلیون ریال به شرکت تعاونی از طرف سازمانهای دولتی به صورت اجاره به شرط تملیک به مدت ۱۰ سال واگذار گردید. (بر آورد عمر مفید ساختمان ۲۰ سال) مبلغ اقساط اجاره سالانه ۲۰۰۰۰۰۰ ریال (شروع اقساط اول مهر ماه ۸۶) می باشد. در اول بهمن ماه ۸۵ شرکت تعاونی مبلغ ۳۰ میلیون ریال وام بلندمدت ۵ ساله از بانک دریافت و از محل آن دارائی ثابت مورد نیاز خریداری و بابت تضیم وام در رهن بانک قرار گرفت. (عمر سفید دارائی بابت ۱۰ سال)

درآمد حاصل از فروش طی سال ۸۵ بالغ بر ۴۲۸۰۰۰۰۰ ریال و هزینه های اداری و فروش طی همان سال شرکت تعاونی بالغ بر ۲۸۰۰۰۰۰۰ ریال (بدون استهلاك)

مطلوبست:

۱. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر
۲. بستن حسابها
۳. رویدادهای مربوط به تقسیم سود با توجه به مفروضات زیر:
  - الف) ۶٪ اندوخته قانونی
  - ب) ۵٪ اندوخته احتیاطی
  - ج) ۴٪ حق تعاون و آموزش
  - د) ۱۰٪ به عنوان پاداش هیأت مدیره
  - هـ) مانده سود قابل تقسیم به نسبت سهام
۴. تهیه تراز نامه در تاریخ ۲۹/۱۲/۵۵
۵. با توجه به مفروضات مثال (۱) رویدادهای سال ۱۳۵۶ به قرار زیر می باشد:

۱. فروش کالا طی سال ۱۲۵ میلیون ریال

۲. پرداخت اقساط اجاره

۳. پرداخت اقساط وام

۴. هزینه های اداری و فروش طی سال بالغ بر ۷۵۰۰۰۰۰۰ ریال (بدون استهلاک)

۵. دو نفر از اعضاء تعاونی از شرکت کناره گیری نموده شرکت معادل ارزش دفتری هر سهم وجه نقد به آنها پرداخت نمود.

۶. صدور ۵۰ سهم ۳۰۰۰۰۰۰ ریالی جدید و فروش آن به سهامداران جدید به مبلغ ارزش اسمی

۷. دارندگان ۵ سهم از اعضای تعاونی از شرکت استعفاء داده شرکت با آنها بر مبنای ارزش روز سهام تسویه حساب نمود (ارزیابی دارائی های شرکت ۱۰٪ بیش از ارزش دفتری و بدهی ها معادل ارزش دفتری ارزیابی گردید)

۸. صدور ۲۰ سهم ۳۰۰۰۰۰۰ ریالی جدید به ارزش روز هر سهم (۵ درصد بیش از ارزش دفتری)

۹. خروج ۴ نفر از اعضاء شرکت که دارنده ۴ سهم می باشند، مبلغ سهام آنها در سال بعد قابل استرداد است. (معادل ارزش روز ردیف ۷)



**مطلوبست:**

۱. ثبت رویدادهای فوق در دفاتر

۲. رویدادهای مربوط به تقسیم سود با توجه به مفروضات زیر:

الف) اندوخته قانونی ۶٪

ب) اندوخته احتیاطی (مطابق با ماده ۲۵ قانون تعاون)

ج) حق تعاون و آموزش (مطابق با ماده ۲۵ قانون تعاون)

د) پاداش هیأت مدیره ۱۰ درصد

ه) مانده سود قابل تقسیم ۴۰ درصد به نسبت اسمی سهام و بقیه به

عنوان مزاد برگشتی به سهامدارانی که با تعاون یمبادلات انجام داده اند.

(معادل ۶۰ درصد سهم سود کالا به ارزش ۱۰ درصد بیش از ارزش دفتری

واگذار گردید.)

۳. گروهی از اهالی یک منطقه در تاریخ ۱/۹/۷۷ تصمیم به تأسیس

شرکت تعاونی تولید را گرفتند. تعداد سهام اولیه شرکت ۱۵۰ سهم

۳۰۰۰۰۰ ریالی تعیین گردید. هر عضو می تواند حداقل ۲ سهم و حداثر ۵ تا

۷٪ کل سهام را خریداری نماید. ۳۰ نفر از متقاضیان عضویت حداقل تعداد

سهام را تعهد و ۱۳ مبلغ تعهد را به حساب بانک شرکت در شرف تأسیس پرداخت نموده، و ۲۰ نفر از متقاضیان هر یک ۳ سهم و بقیه سهام توسط ۵ نفر تعهد و حداقل مبلغ لازم به حساب جاری شرکت واریز نمودند. در تاریخ ۱۱/۱/۱ مجمع عمومی تشکیل گردید. اعضاء هیأت مدیره و بازرسان تعیین گردید، هزینه تأسیس تا تاریخ ۱۱/۱ بالغ بر ۲۵۰۰۰۰ ریال شد که توسط مؤسسين پرداخت گردید.

#### مطلوبست:

ثبت رویدادهای فوق در دفاتر

۴. سود خالص شرکت تعاونی توزیع بهاران در سال ۱۳۴۴ بالغ بر ۶۲۰۰۰۰۰ ریال بوده است. طبق اساسنامه و رأی مجمع عمومی مقرر شد

که سود خالص سال ۱۳۴۴ به ترتیب زیر تقسیم شود:

۱. تخصیص ۸٪ به اندوخته قانونی
۲. تخصیص ۳٪ به اندوخته احتیاطی
- ۳- تخصیص ۴٪ به حق تعاون و آموزش

۴. تخصیص ۲٪ به عنوان پاداش به کارکنان و مدیران

۵. مانده سود به نسبت تعداد سهام بین اعضاء تقسیم می شود.

مطلوبست:

۱. ثبت تقسیم سود در دفاتر

۲. ثبت پرداخت سود به اعضاء

۵. مانده اقلام ترازنامه شرکت تعاونی (ج) در ۲۹/۱۲/۸۴ به شرح زیر می

باشد:

۲۰۰۰۰	حسابهای	۵۲۰۰۰	وجوه
۰	پرداختنی	۰	نقد
۱۸۰۰۰	تسهیلات بلندمدت	۲۰۰۰۰	حسابهای
۰۰	پرداختنی	۰۰	دریافتنی
۲۰۰۰۰	جمع بدهی ها	۱۸۰۰۰	نخیره م.م.
۰۰		۰۰	۰
	حقوق صاحبان	۲۲۰۰۰	موجودی
	سهام:	۰۰	کالا
۷۰۰۰۰	سرمایه (۱۰۰ هزار	۴۰۰۰۰	ماشین آلات
۰۰	ریالی)	۰۰	
۷۰۰۰۰	اندوخته قانونی	۳۰۰۰۰	استهلاک
۰		۰۰	انباشته

وسائط	۶۰۰۰۰	سود انباشته	۱۸۲۰۰
نقلیه	۰۰	۰۰	۰۰
استهلاک	۲۰۰۰۰	جمع	۴۰۰۰۰
انباشته	۰۰	۰۰	۰۰
جمع دارائی	۱۱۵۲۰	جمع بدهی و	۱۱۵۲۰
ها	۰۰۰	سرمایه	۰۰۰

در تاریخ ۲۹/۱۲/۹۴ مجمع عمومی فوق العاده تشکیل و انحلال شرکت به تصویب رسید و در این جلسه هیأت تصفیه انتخاب شده، دارائی ها به تدریج به فروش رسیده، بدهیها پرداخت گردیده است:

۱. فروش موجودی کالا به مبلغ ۱۸۰۰۰۰۰ ریال

۲. وصول کلیه مطالبات به مبلغ ۱۹۰۰۰۰ ریال

۳. ماشین آلات شرکت بابت تسهیلات بلند مدت به مبلغ ۳۲۰۰۰۰۰ ریال

ارزیابی و طبق توافق به صاحبان بدهی بانضمام بهره ثبت نشده به مبلغ ۱۴۰۰۰۰ ریال واگذار گردیده تفاوت وجوه نقد دریافت گردید.

۴. وسائط نقلیه به مبلغ ۴۸۰۰۰۰۰ ریال به فروش رسید.

۵. پرداخت هزینه های تصفیه بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ریال

۶. بدهیها به کسر ۳۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید.

۷. بابت بازخرید خدمت کارکنان به مبلغ ۱۳۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید.

۸. پرداخت طلب سهامداران

مطلوبست:

ثبت عملیات انحلال شرکت تعاونی

۶- ترازنامه شرکت تعاونی سامان در ۲۹/۱۲/۷۷ به قرار زیر می باشد:

۸۰۰۰۰۰	حسابهای پرداختنی	۱۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۵۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۷۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
		۶۵۰۰۰۰	ذخیره م.م
۱۶۵۰۰۰۰	جمع بدهی ها	۷۵۰۰۰۰	موجودی کالا
	حقوق	۵۰۰۰۰۰	زمین

صاحبان

سهام:

ساختمان	۴۰۰۰۰۰	سرمایه	۱۲۰۰۰۰۰
		(۱۰۰ هزار ریالی)	
استهلاک	۲۵۰۰۰۰	اندرخته	۱۲۰۰۰۰
انباشته		قانونی	
وسائط	۸۰۰۰۰۰	اندرخته	۸۰۰۰۰۰
نقلیه		احتیاطی	
استهلاک	۳۰۰۰۰۰	جمع	۱۴۰۰۰۰۰
انباشته			
اثاثه	۶۵۰۰۰۰		
استهلاک	۲۵۰۰۰۰		
انباشته			
جمع	۳۰۵۰۰۰۰	جمع بدهی	۳۰۵۰۰۰۰
دارائی ها		و سرمایه	

براساس تصمیم مجمت عمومی فوق العاده انحلال شرکت با اکثریت

آراءبه تصویب رسد، هیأت تصفیه انتخاب، عملیات تصفیه عبارت است از:

۱. وصول قسمتی از مطالبات به مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال
۲. فروش قسمتی از کالا ۳۵۰۰۰۰ ریال
۳. فروش تمامی زمین و ساختمان ۸۵۰۰۰۰ ریال
۴. فروش تمامی بقیه کالا ۳۰۰۰۰۰ ریال
۵. واگذاری اثار معادل نصف طلب دارندگان اسناد پرداختنی
۶. هیأت تصفیه با پرداخت ۶۵۰۰۰۰ ریال با صاحبان حسابهای پرداختنی و ۴۰۰۰۰۰ ریال با دارندگان اسناد پرداختنی با آنها تصفیه حساب نمود.
۷. وصول بقیه مطالبات به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال
۸. فروش نقلیه معادل ارزش دفتری
۹. مخارج تصفیه بالغ بر ۱۵۰۰۰۰ ریال پرداخت گردید.
۱۰. پرداخت کلیه طلب اعضاء تعاونی

مطلوبست :

ثبت عملیات انحلال شرکت تعاونی



۷. تراز نامه دو شرکت تعاونی (الف) و (ب) در تاریخ ۶/۱۲/۲۹ به قرار زیر می باشد:

ترازنامه شرکت تعاونی (الف) در تاریخ ۶/۱۲/۲۹

۴۵۰۰۰۰	حسابهای پرداختی	۱۲۰۰۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰۰۰۰	وام بانکی	۸۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتی
۱۲۵۰۰۰۰	جمع بدهی ها	۶۸۰۰۰۰	ذخیره م.م.
	حقوق صاحبان سهام:	۷۲۰۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۰۰۰۰۰	سرمایه (۱۰۰ هزار ریالی)	۱۴۰۰۰۰۰	وسائط نقلیه
۲۵۰۰۰۰	اندراخته قانونی	۱۰۰۰۰۰۰	اسـتهـلاک انباشته
۳۰۰۰۰۰	سود انباشته	۹۵۰۰۰۰	تجهیزات
۳۰۵۰۰۰۰	جمع	۷۰۰۰۰۰	اسـتهـلاک انباشته

جمع دارائی ها ۴۳۰۰۰۰۰ جمع بدهی و سرمایه ۴۳۰۰۰۰۰

## ترازنامه شرکت تعاونی (ب) در ۲۹/۱۲/۸۶

۲۵۰۰۰۰	اسناد پرداختنی	۹۵۵۰۰۰	وجوه نقد
۱۸۰۰۰۰۰	وام بانکی	۴۰۰۰۰۰	حسابهای دریافتنی
۲۰۵۰۰۰۰	جمع	۳۸۰۰۰۰۰	ذخیره م.م.
	حقوق صاحبان سهام:	۱۴۵۰۰۰۰	موجودی کالا
۱۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه (۱۰۰ هزار ریالی)	۸۲۰۰۰۰۰	نقلیه
۱۲۰۰۰۰۰	اندرخته قانونی	۸۰۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۸۰۰۰۰۰	سایر اندرخته ها	۲۵۰۰۰۰۰	تجهیزات
۱۴۰۰۰۰۰	جمع	۷۵۰۰۰۰۰	استهلاک انباشته
۳۴۵۰۰۰۰۰	جمع بدهی و	۳۴۵۰۰۰۰۰	جمع دارائی

## ها سرمایه

پیشنهاد ادغام در مجامع فوق العاده و شرکت تعاونی به تصویب رسیده است. سایر اطلاعات:

۱. موجودی کالا تعاونی (الف) به مبلغ ۷۵۰۰۰۰ و تعاونی (ب) ۱۲۳۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

۲. ارزش دفتری نقلیه هر دو تعاونی به ترتیب ۹۵۰۰۰۰ و ۸۲۰۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.

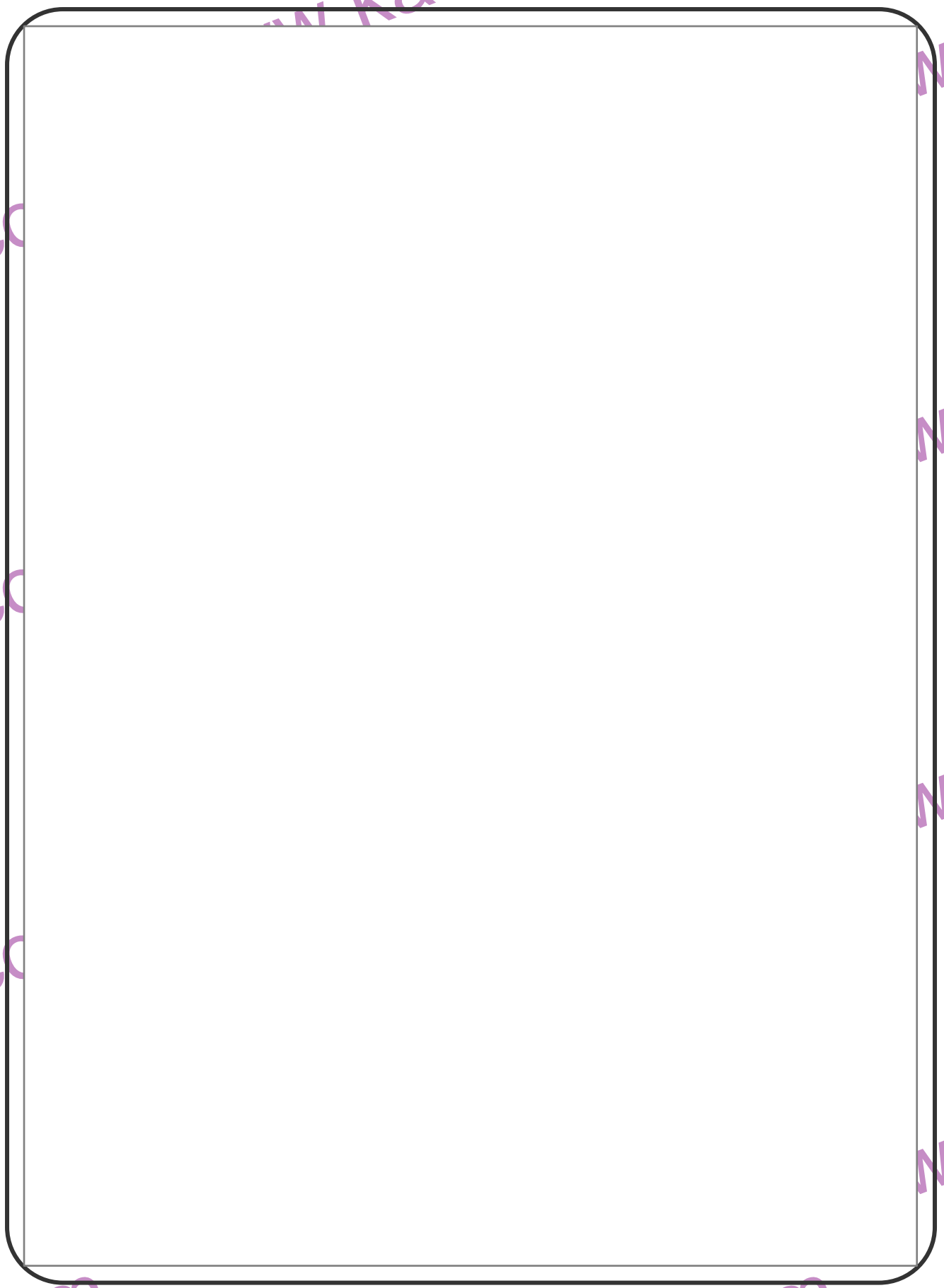
۳. صاحبان بدهی (اسناد پرداختنی) شرکت تعاونی (ب) با ادغام مخالفت نموده، بدین ترتیب با صاحب بدهی به کسر ده درصد تصفیه حساب به عمل آمد.

۴. دارندگان ۲ سهم شرکت تعاونی (الف) نسبت به امر ادغام مخالف بوده با آنها براساس ارزیابی دو شرکت قبل از ادغام با آنها تصفیه حساب گردید.

مطلوبست:

۱- ثبت رویدادهای مربوط به ادغام دو شرکت تعاونی (الف) و (ب)

۲- تهیه ترازنامه بعد از ادغام



## تشکیل شرکت سهامی

تعریف شرکت سهامی: معمولاً در هر کشوری عملیات تجاری که از طریق اجتماع خاص متعدد انجام می گیرد، بر چگونگی تشکیل و نحوه فعالیت های شرکتها براساس نین تجاری خاص که از طریق قوه مقننه وضع می گردد، نظارت می شود. قوانین و مقررات حاکم بر عملیات تجاری در شرکتهای سهامی تعیین کننده شرایط تشکیل، انتشار صدور انواع سهام، محدودیت در توزیع سود سهام و... می باشد. در لایحه قانون اصلاح .... از قانون تجارت مصوب ۱۳۴۷/۱۲/۲۳، مقررات و تشریفات مربوط به تشکیل شرکتهای سهامی به شرح زیر بیان شده است.

ماده (۱): «شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی سهام آنها است» و همچنین طبق ماده (۲) لایحه .... تجارت: «شرکت سهامی شرکت بازرگانی محسوب می شود ولو اینکه موضوع عملیات آن امور بازرگانی نباشد».

طبق قانون تجارت شرکت سهامی دارای شخصیت حقوقی است که جداز شخصیت افرای که آن شرکت را تشکیل داده اند، می باشد.

شخصیت، دارای حقوق و تعهداتی است، که می تواند مالک دارائی باشد و برای ادامه مالکیت خود بدهی نیز تقبل نماید.

دارائی های شرکت، مستقل از دارائی های صاحبان سهام بوده، و در هر

بدهی های شخصی صاحبان سهام قرار نمی گیرد. بدیهی است که شرکت سهامی با بکارگیری از دارائی ها و سرمایه خود، درآمد کسب نموده، و به عنوان یک شخصیت حقوقی، برای درآمد تحصیل شده خود مالیت می پردازد. تأسیس شرکت سهامی مستلزم تنظیم شناسنامه ای است که براساس قوانین موضوعه متبوعه کشوری که در آن به ثبت رسیده، تعیین می شود. اساسنامه معمولاً شامل<sup>۱</sup> نام و هدف از تأسیس شرکت، نام مؤسسين، مبلغ سرمایه شرکت اعم از نقدی و غیرنقدی، تعداد سهام با نام و بی نام، نحوه انتقال و طریقه تبدیل سهام، نحوه افزایش و کاهش سرمایه شرکت، نحوه اداره شرکت و تعیین وظایف و حدود اختیارات مدیران، تعیین آغاز و پایان سال مالی شرکت، نحوه تغییر اساسنامه، نحوه انحلال و تصفیه آن، محل شرکت و ... می باشد.

۱- ماده ۸ قانون تجارت

\* طبق قانون تجارت<sup>۱</sup> شرکتهای سهامی به دو نوع تقسیم می شود:

۱. شرکت سهامی عام: شرکتی است که مؤسسن آن قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می کنند.

۲. شرکت سهامی خاص:<sup>۲</sup> شرکتهایست که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصراً توسط مؤسسین تأمین می گردد.

تبصره: در شرکتهای «سهامی عام» عبارت «شرکت سهامی عام» و در شرکتهای سهامی خاص عبارت «شرکت سهامی خاص» باید قبل از نام شرکت یا بعد از آن بدون فاصله با ذکر نام شرکت در کلیه اوراق و اطلاعیه ها و آگهی های شرکت بطور روشن و خوانا قید شود.

\* تفاوت شرکتهای سهامی عام و خاص

۱. مؤسسین شرکتهای سهامی عام، باید حداقل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را تعهد و حداقل ۳۵ درصد مبلغ تعهد شده را در یک حساب بانکی بنام

۲- ماده ۴ قانون تجارت

۳- Public Coporation

۴- Closly hetd Corporation



شرکت در شرف تأسیس<sup>۱</sup> واریز نمایند، ولی در شرکتهای سهامی خاص، تمام سرمایه شرکت در زمان تأسیس توسط مؤسسين تعهد و حداقل ۳۵ درصد مبلغ تعهد به حساب بانک واریز می گردد.

هر گاه قسمتی از تعهدات مؤسسين به صورت غیر نقد باشد، باید عین مال غیر نقد یا مدارک مالکیت آن در همان بانکی که برای پرداخت مبلغ نقدی حساب بانکی افتتاح شده، تودیع و گواهی بانک را همراه اظهارنامه و ضامناً آن به مرجع ثبت شرکتهای تسلیم نمایند.

۲. حداقل سرمایه لازم برای تأسیس شرکتهای سهامی عام ۵ میلیون ریال و در شرکتهای سهامی خاص یک میلیون ریال می باشد.

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

\* فرآیند تشکیل شرکت سهامی عام

۱- حساب بانک شرکت در شرف تأسیس بدون حق برداشت بوده و تا زمان تشکیل شرکت سهامی استفاده از آن مجاز نمی باشد، بعد از به ثبت رسیدن شرکت و تعیین هیئت مدیره و مدیریت شرکت حساب جاری جدید بنام شرکت سهامی افتتاح و براساس مدارک قانونی برای هزینه ها و فعالیت شرکت از آن برداشت می گردد.

**الف) مرحله مقدماتی:** در این مرحله صاحبان سرمایه (مؤسسين) مدارک لازم شامل تکمیل اظهارنامه ثبت شرکتها،<sup>۱</sup> طرح اساسنامه،<sup>۲</sup> طرح اعلامیه پذیره نویسی<sup>۳</sup> تهیه نموده و همچنین گزارش کارشناس رسمی مبنی بر تقویم آورده های غیرنقدی و رسید نقدی مبتنی بر واریز سرمایه نقدی را به ثبت شرکتها تسلیم می نمایند. اداره ثبت شرکتها پس از مطالعه اظهارنامه و ضوابط آن و تطبیق مندرجات آنها با قانون، اجازه انتشار اعلامیه پذیره نویسی را صادر خواهد نمود.

**ب) مرحله تکمیلی:** مؤسسين، اعلام پذیره نویسی را در روزنامه رسمی آگهی نموده و نیز حساب «بانک شرکت در شرف تأسیس» که تعهد سهام نزد آن صورت می گیرد را به اطلاع عموم مردم می رسانند. علاقمندان ظرف مهلتی که در اعلامیه پذیره نویسی تعیین شده، به بانک مراجعه و ورقه تعهدسهام را امضاء و مبلغ لازم را نقداً به بانک واریز و رسید آنرا دریافت می نمایند. امضای ورقه تعهد سهم بخودی خود مستلزم قبول اساسنامه شرکت و تصمیمات مجامع عمومی صاحبان سهام

۱- ماده ۷ قانون تجارت

۲- ماده ۸ قانون تجارت

۳- ماده ۹ قانون تجارت

می باشد.<sup>۱</sup> پس از اتمام مهلت پذیره نویسی، بانک لیست پذیرفه نویسان را برای مؤسسين ارسال می نماید. مؤسسين حداکثر تا یکماه به تعهدات پذیرفه نویسان رسیدگی و پس از احراز تعهد تمام سرمایه شرکت و واریز حداقل ۳۵ درصد آن، تعداد سهام هر ی کاز تعهد کنندگان را تعیین و اعلام نموده و مجمع عمومی مؤسس را دعوت می نمایند.<sup>۲</sup> مجمع عمومی مؤسس پس از تشکیل و رسمیت جلسه نسبت به وظایف زیر تصمیم گیری می نماید:<sup>۳</sup>

۱. رسیدگی و احراز پذیرفه نویسی کلیه اوراق تعهد سهام.
  ۲. تصویب اساسنامه شرکت.
  ۳. انتخاب مدیران و بازرس یا بازرسان شرکت.
- پس از پایان جلسه مجمع عمومی مؤسس، اساسنامه به ضمیمه صورتجلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیرانو بازرسان جهت ثبت شرکت به مرجع ثبت شرکتهها تسلیم خواهد شد.<sup>۴</sup>

---

۱- ماده ۱۵ قانون تجارت  
۲- ماده ۱۶ قانون تجارت  
۳- ماده ۱۷ قانون تجارت  
۴- ماده ۱۸ قانون تجارت

هرگاه شرکت ظرف مدت ۶ ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه نسبت به تأسیس قطعی آن اقدام ننماید، به درخواست هر یک از مؤسسين یا پذیره نویسان مرجع ثبت شرکتهای که اظهارنامه آن تسلیم شده است گواهینامه ای حاکی از عدم ثبت شرکت صادر و به بانکی که تعهد سهام و تأدیه وجوه در آن بعمل آمده است ارسال می گردد، تا مؤسسين و پذیره نویسان به بانک مراجعه و تعهدنامه و وجوه پرداختی خود را مسترد دارند. در این صورت هرگونه هزینه ای که برای تأسیس شرکت پرداخت یا تعهد شده باشد به عهده مؤسسين خواهد بود.<sup>۱</sup>

\* تشکیل و ثبت شرکت سهامی خاص یک مرحله ای بوده و فقط تسلیم اظهارنامه مبنی بر ثبت شرکت به امضاء کلیه سهامداران به ضمیمه مدارک زیر به مرجع ثبت شرکتهای کافی خواهد بود.<sup>۲</sup>

الف) ارائه قبولی اساسنامه شرکت به امضاء کلیه سهامداران و تسلیم اظهارنامه ای حاکی از تعهد کلیه سهام توسط صاحبان سرمایه.

۱- ماده ۱۹ قانون تجارت

۲- ماده ۲۰ قانون تجارت

ب) ارائه گواهینامه بانکی حاکی از تأدیه بخش نقدی آن (حداقل ۳۵ درصد کل سهام).

ج) تسلیم گزارش کارشناس رسمی مبنی بر تقویم آوردههای غیرنقدی.

د) ارائه اسامی اولین مدیران و بازرسان به همراه اعلامیه قبولی آنها.

ه) ذکر نام روزنامه کثیرالانتشار که هرگونه آگهی راجع به شرکت تا تشکیل اولین مجمع عمومی عادی در آن منتشر خواهد شد.

\* مؤسسين شرکت نسبت به کلیه اعمال و اقداماتی که به منظور تأسیس و به ثبت رسانیدن شرکت انجام می دهند مسئولیت تضامنی دارند.<sup>۱</sup>

۴. حداکثر مبلغ اسمی در شرکتهای سهامی عام ده هزار ریال می باشد و در شرکتهای سهامی خاص محدودیتی وجود ندارد.

۵. در شرکتهای سهامی عام دعوت مجمع عمومی مؤسس الزامی است ولی در شرکت سهامی خاص الزامی نیست.

۶. افزایش سرمایه در شرکتهای سهامی عام فقط بطور نقد مجاز است. حال آنکه، در شرکت سهامی خاص بطور غیرنقدی هم امکان پذیر است.

<sup>۱</sup> ماده ۲۳ قانون تجارت

۷. تعداد سهامداران در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر و در شرکت سهامی خاص حداقل ۳ نفر می باشد.
۸. تعداد اعضاء هیئت مدیره در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر و در شرکت سهامی خاص حداقل ۳ نفر می باشد.
۹. نقل و انتقال سهام در شرکت سهامی عام منوط به موافقت مدیران یا مجمع عمومی نیست، حال آنکه در شرکت سهامی خاص معمولاً منوط به موافقت مدیران و یا مجمع عمومی خواهد بود.
۱۰. شرکت سهامی عامی تواند مبادرت به صدور اوراق قرضه نماید، حال آنکه شرکت سهامی خاص چنین اختیاری را ندارد.
۱۱. تبدیل شرکت سهامی خاص طی شرایطی خاص به شرکت سهامی عام امکان پذیر خواهد بود.
۱۲. فروش سهام شرکت سهامی عام، تحت شرایطی خاص در بازار بورس امکان پذیر بوده، در صورتی که چنین مجوزی در مورد سهام شرکت سهامی خاص وجود ندارد.

### تعریف و خصوصیات سهام

در شرکت سهامی، سرمایه متشکل از تعدادی سهام می باشد. ورقه سهام مدرک مالکیت در شرکت سهامی است. طبق ماده ۲۴ قانون تجارت، سهم قسمتی از سرمایه شرکت سهامی است که نشانگر میزان مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی است. ورقه سهم سند قابل معامله ایست که نماینده تعداد سهامی است که صاحب آن در شرکت دارد. تا زمانی که تمامی مبلغ اسمی سهام توسط دارنده آن پرداخت نشده، برگ سهام صادر نمی شود.

طبق ماده ۲۷ قانون تجارت، تا زمانی که اوراق سهام صادر نشده است، شرکت باید به صاحبان سهام گواهینامه موقت سهم صادر و در اختیار آنان قرار دهد.<sup>۱</sup> این گواهینامه معرف تعداد و نوع سهام و مبلغ پرداخت شده آنمی باشد. شرکت پس از دریافت تمامی مبلغ اسمی سهم از دارندگان آن، اوراق سهام صادر و به صاحبان سهام تسلیم می گردد و گواهینامه موقت سهام را مسترد و باطل اعلام می نماید.

<sup>۱</sup> - تا وقتی که شرکت به ثبت نرسیده صدور ورقه سهم یا گواهینامه موقت سهم ممنوع می باشد (ماده ۲۸ قانون تجارت).

مالکیت در شرکت سهامی شامل تعداد زیادی سهام به قطعات مساوی می باشد، که هر سهم بیانگر مالکیت نسبی واحد تجاری است. هنگامی که سهامداران دارائی های نقد و غیرنقد را به عنوان سرمایه در مؤسسه سرمایه گذاری می نمایند، این مبلغ در حسابی تحت عنوان سرمایه (سهام) بستانکار می شود. اگر شرکت سهامی متشکل از ۱۰۰ سهم منتشر شده باشد، و شما مالک ۱۰ سهم آن باشید، ده درصد منافع شرکتدر مالکیت شما خواهد بود. به دارندگان ورقه سهام که یک قطعه کاغذی بیش نیست، این حق را می دهد تا از مزایائی که براساس نوع سهام در اساسنامه شرکت پیش بینی شده، استفاده نماید.

\* انواع سهام: انواع سهام با توجه به مزایائی که در قانون پیش بینی

شده به قرار زیر می باشد:

۱. سهام با نام

۲. سهام بی نام



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

**سهام بی نام:** نام دارنده در آن درج نمی شود و به صورت سند در وجه حامل تنظیم شده و دارنده آن، مالک آن شناخته می شود. سهم بی نام به سهولت، قابل نقل و انتقال بوده و انتقال مالکیت با قبض و اقباض تحقق می یابد.<sup>۲</sup> سهولت نقل و انتقال سهام بی نام موجب رونق مبادلات در بورس اوراق بهادار می گردد.

#### □ **سهام عادی مبنای اولیه مالکیت واحد تجاری**

سهام عادی به منزله حقوق مازاد<sup>۳</sup> اولیه در شرکت سهامی است که معرف حقوق سهامداران عادی در خالص دارائی های واحد تجاری می باشد. در شرکتهائی که یک نوع سهم منتشر و مزایای خاصی برای آن

۱- ماده ۴۰ قانون تجارت

۲- ماده ۳۹ قانون تجارت

۳- Residual Ownership

پیش بینی نشده باشد، سهام عادی نامیده می شود. مالکیت، اصلی و اساسی در هر شرکت مربوط به سهامداران عادی است. صاحبان سهام عادی دارای حقوق و مزایای خاصی به قرار زیر می باشند:

۱. حق سهام شدن در سود و زیان شرکت. صاحبان سهام عادی انتظار دریافت سود سهام به نسبت تعداد سهامی که در اختیار دارند می باشند، سیاست توزیع سود سهام اعلام و تصویب نشده، به عنوان بدهی شرکت تلقی نمی شود. سود سهام را می توان بصورت نقدی یا غیرنقدی بین سهامداران توزیع نمود.

۲. حق سهام شدن در مدیریت شرکت. هر سهم عادی دارای یک رأی بوده، و طبق مفاد اساسنامه صاحبان سهام عادی می توانند اعضاء هیئت مدیره را انتخاب، و از طریق داشتن حق رأی، مجامع عمومی و فوق العاده شرکت را کنترل و اداره می نمایند.

۳. حق سهام شدن در دارائی های شرکت در زمان انحلال. در زمان انحلال شرکت، مدیر تصفیه یا تبدیل دارائی های غیرنقد به نقد و تسویه حساب با بدهی ها و پرداخت هزینه های تصفیه، آنچه که باقی می ماند،

بین صاحبان سهام عادی به نسبت تعداد سهامی که دارا می باشند، توزیع می نماید.

۴. حق سهام شدن در حق تقدم خرید سهام در هنگام افزایش سرمایه. در برخی موارد شرکتهای سهامی اختیار خرید تعداد معینی سهام با قیمت معینی در مدت زمانی مشخص برای دارندگان سهام عادی قائل می شوند. هرگاه چنین حقی برای سهامداران عادی در نظر گرفته شود، سهامداران فعلی برای خرید سهام حق اولویت داشته، به نسبت سهامی که در اختیار دارند، از این مزایا بهره مند می شوند.

\* **سهام ممتاز:** معرف نوعی محدود از مالکیت در شرکت سهامی است، که دارندگان این نوع سهام علاوه بر دریافت مبلغی محدود و معین از سود، دارای امتیازاتی بوده، که براساس آن قبل از توزیع هرگونه دارائی بین دارندگان سهام عادی، از این مزایا برخوردار می گردند. تساوی حقوق سهامداران یکی از اصول اساسی شرکتهای سهامی است. ولی در مواردی که ضرورت ایجاب کند، شرکت سهامی مبادرت به صدور سهام ممتاز می نماید، یعنی اگر شرکت نتواند به آسانی به منابع مالی دسترسی پیدا کند،

ناچاراً امتیازات بیشتری برای سهامداران جدید قائل می شود، و همچنین در هنگام افزایش سرمایه شرکت، واحد تجاری از اندوخته های مالی خود برای این منظور استفاده می نماید.

سهام ممتاز ممکن است در چندین مرحله منتشر شده، دارای مزایای متنوع باشد، برخی از آنها ممکن است فقط در منافع شرکت بیش از سایر سهامسهمی بوده، و نوع دیگر ممکن است. علاوه بر داشتن منافع در سود شرکت، مزایای حق تقدم در دریافت دارائی ها در زمان انحلال شرکت را دارا باشند. معمولاً در این نوع سهام، ردیف ممتاز هر یک و به علامت (الف) و (ب) یا علامت دیگر مشخص می شود.

از این رو، بایستی حقوق بیشتری به سهامداران سابق شرکت در نظر گرفته شود، و حتی در مواردی ممکن است سهامممتاز در بدو تأسیس شرکت توسط مؤسسين ایجاد شود.

قانون تجارت، تبصره ۲ ماده ۲۴، صدور سهامممتاز را مشروط به رعایت کلیه مقررات مندرج در لایحه اصلاحی از قانون تجارت نموده است. ماده ۴۲ همان قانون اعلام می نماید که: «هر شرکت سهامی می تواند به

موجب اساسنامه و همچنین تا موقعی که شرکت منحل نشده است، طبق

تصویب مجمع عمومی فوق العاده سهامداران، سهام ممتاز ترتیب دهد.»

«اجازه انقار سهام ممتاز و امتیازات وابسته به آن باید در اساسنامه

شرکت بطور وضوح پیش بینی شده، و باید به تصویب مجمع عمومی

فوق العاده شرکت با جلب موافقت نصف بعلاوه یک اینگونه سهام انجام

گیرد.» پاره ای از امتیازات سهام ممتاز به قرار زیر می باشد:

۱. اولویت در دریافت سود سهام. این اولویت ها، معرف حقوق دارندگان

سهام ممتاز برای دریافت سود سهام سالانه بر مبنای مبلغ ریالی یا

درصدی از مبلغ اسمی سهام تعیین می گردد. حق تقدم در دریافت سود

سهام ممتاز در مقایسه با سهامداران عادی، بدین معنی است که، در زمان

تصویب سود سهام توسط مجمع عمومی، ابتدا سود سهام ممتاز بر مبنای

تعیین شده پرداخت و باقی مانده سود بین سهامداران عادی تقسیم می

گردد. حق تقدم دریافت سود سهام ممتاز و نحوه برخورد با آن تابع

ویژگی خاصی به شرح زیر خواهد بود:

الف) سهام ممتاز با سود انباشته.<sup>۱</sup> سهام ممتاز با مزیت انباشت در سود، بدین معنی است که شرکت به هر دلیلی (زبان های وارده یا برای گسترش عملیات شرکت) سود سهام را اعلام و توزیع ننماید،<sup>۲</sup> سهم سود سهامداران ممتاز با توجه به نرخ سود از پیش تعیین شده، مبلغ آن انباشت می گردد. مبلغ انباشته شده سال (سالهای) قبل، در هنگام اعلام سود، ابتدا سود سهام ممتاز انباشته که معوق مانده، پرداخت و باقی مانده سود بین سهامداران عادی توزیع می گردد. مبلغ انباشته سود متعلق به سهامداران ممتاز را «سود سهام معوق»<sup>۳</sup> گویند. در صورتی که قسمتی از سود سهام ممتاز تأمین و پرداخت گردد، مابقی آن که پرداخت نشده معوق خواهد ماند. سود سهام معوق برای شرکت سهامی بدهی شناخته نمی شود، زیرا هیچگونه تعهدی تا زمانی که پرداخت سود تصویب نشده، برای شرکتها ایجاد نخواهد شد. عدم پرداخت سود سهامداران ممتاز، از طریق یادداشت های همراه صورت های مالی افش

<sup>۱</sup> - Cumulated Preferred Stock

<sup>۲</sup> - به موجب ماده ۹۰ قانون تجارت در صورت وجود سود در یک سال مالی، تقسیم ده درصد از سود خالص سالانه بین صاحبان سهام الزامی است.

<sup>۳</sup> - Dividends in arrears

می گردد. (بطور مثال تا پایان سال مالی، سود سهام ممتاز ۱۰٪ سال های X۱ و X۲ که بالغ بر ... ریال می باشد پرداخت نشده است).

ب) سهام ممتاز بدون سود انباشته<sup>۱</sup> سود سهام رد شده و تصویب نشده انباشت نمی شود، سهامداران ممتاز فقط محق به دریافت سود سهامممتاز با توجه به نرخ از پیش تعیین شده در سال جاری می باشند، از بابت سود سهام معوق هیچ مبلغی دریافت نمی نمایند. بنابراین، این گونه سهام ممتاز از دیدگاه صاحبان سرمایه مطلوب نمی باشد.

ج) سهام ممتاز مشارکت در کل سود<sup>۲</sup>. بدین معنی است که، این نوع سهام علاوه بر دریافت مبلغ سود بر مبنای نرخ از پیش تعیین شده برای هر سال، در کل سود سهام بوده و از آن بابت سود سهام اضافی دریافت می نمایند. بطور مثال سهامممتاز ۱۰٪ با مشارکت در کل سود، ابتدا سود سهامممتاز و عادی معادل ۱۰٪ مبلغ اسمی (سهام ممتاز و عادی) مشابه هم دریافت نموده، در صورتی که مازاد وجود داشته باشد (سود اضافی)، به نسبت مبلغ اسمی سرمایه، بین سهام عادی و ممتاز توزیع می گردد. به

۱ - Noncumulated Preferred stock

۲ - July Participating

موجب اساسنامه شرکت سهامی، برخی از سهام ممتاز ممکن است هر دو مزایا با هم یعنی با سود انباشته و حق مشارکت در کل سود را دارا باشند. در مواردی ممکن است سهام ممتاز دارای حق مشارکت<sup>۱</sup> جزئی در کل سود باشد، در این گونه موارد، صاحبان این نوع سهام، علاوه بر دریافت سود سهام با نرخ از پیش تعیین شده، فقط تا درصد محدودی که در اساسنامه شرکت و ورقه سهام پیش بنی شده، در باقی مانده سود سهمیم می باشند.

\* از آنجا که سهام ممتاز ۸٪ با حق مشارکت جزئی تا ۳ درصد اضافی بر نرخ سود سهام ممتاز در سود مازاد مشارکت دارد. نرخ مشارکت را محاسبه تا مشخص شود که نرخ، بیش از ۳ درصد اضافی بر نرخ سود سهام ممتاز می باشد. در این گونه موارد سهم سود سهام ممتاز محدود تا ۳ درصد اضافی بر سود سهام ممتاز محاسبه و بقیه متعلق به سهامداران عادی است. نرخ مشارکت اضافی سود سهام متعلق به سهامداران عادی:

$$\square \text{ نرخ مشارکت} = ۳۴۰۰۰ + ۱۱/۳۳\%$$



۲. حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی. در برخی از کشورها، داشتن حق رأی برای سهامداران ممتاز در نظر گرفته نشده، و بدون حق رأی می باشند. ولی در قانون تجارت ایران، در اغلب موارد برای سهامداران ممتاز حق رأی بیشتری نسبت به سهامداران عادی در نظر گرفته شده است.

۳. حق تقدم به سهام ممتاز در بازیافت سرمایه هنگام انحلال شرکت. در زمان انحلال شرکت سهامی، دارندگان سهام ممتاز نسبت به سهامداران عادی، نسبت به بازیافت سرمایه خود حق تقدم دارند.<sup>۱</sup> مدیر تصفیه در زمان انحلال پس از پرداخت بدهیها و تعهدات شرکت، با سهامداران ممتاز تسویه حساب نموده (معادل ارزش اسمی سهام ممتاز، سود سهام معوق و هرگونه ادعای دیگر)، باقی مانده دارائیها بین سهامداران عادی توزیع می گردد.

در صورتی که سهام ممتاز در بازیافت سرمایه در زمان انحلال نسبت به سایر سهام اولویت داشته باشد، این مزایا باید در قسمت حقوق صاحبان

<sup>۱</sup> - Liquidation Preference

سهامترانامه در داخل پرانتز یا از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا گردد.<sup>۱</sup>

۴. سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی.<sup>۲</sup> برخی از شرکتهای سهامی برای جذب سرمایه بیشتر، اقدام به صدور سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی را در اساسنامه پیش بینی می نمایند. این نوع سهام در صورت تمایل دارندگان آن با یک نرخ از پیش تعیین شده، به سهام عادی تبدیل می شوند. خریداران چنین اوراق بهاداری علاوه بر ویژگی قابلیت تبدیل از مزایای سود سهام... هم بهره مند می گردند. بدین ترتیب اگر قیمت بازار سهام عادی افزایش یابد، یا نرخ سود سهام عادی بیش از سود سهام ممتاز گردد، صاحبان سهام ممتاز به اختیار می توانند با تبدیل سهام خود به سهام عادی از افزایش قیمت بازار سهام عادی و نیز از سایر مزایا بهره مند گردند. حق قابلیت تبدیل، شرایط و نسبت تبدیل سهام ممتاز به سایر اوراق بهادار باید در متن صورتهای مالی یا از طریق یادداشتهای

۱ - (APB # 10)

۲ - Convertible Preferred stock

همراه افشا گردد. شرایط تبدیل و قیمت بازار سهام تأثیری بر نحوه حسابداری در زمان صدور ندارد، و در زمان تبدیل به سهام عادی ارزش دفتری سهام ممتاز (ارزش اسمی و صرف سهام ممتاز) از دفاتر حذف و باطل شده، سهام عادی و صرف سهام عادی جایگزین می گردد. از نظر تئوری هیچگونه سود یا زیانی در ارتباط با سرمایه شناسایی نمی شود. در مواردی اگر ارزش اسمی سهام عادی منتشر شده بیش از ارزش دفتری سهام ممتاز باشد، در چنین حالتی تفاوت معمولاً به حساب سود انباشته بدهکار می شود. به منظور تشریح نحوه حسابداری هنگام تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی، فرض کنید که شرکت (الف) ۱۰۰۰ سهم عادی ۲ ریالی را جهت تبدیل با ۱۰۰۰ سهم ممتاز یک ریالی قابل تبدیل به سهام عادی منتشر نمود. صرف سهام ممتاز در زمان انتشار ۲۰۰ ریال بود. ثبت حسابداری تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی به شرح زیر است:

سهام ممتاز قابل تبدیل (۱۰۰۰ سهم \* ۱ ریال) ۱۰۰۰

صرف سهام ممتاز ۲۰۰

سود انباشته ۸۰۰

سهام عادی (۱۰۰۰ سهم \* ۲ ریال) ۲۰۰۰

۵. سهام ممتاز قابل بازخرید به اختیار صادر کننده در برخی از کشورها سهام ممتاز: قابل بازخرید<sup>۱</sup> می باشد، که در این صورت شرکت می تواند در مدت زمانی بعد از تاریخ انتشار، سهام را با قیمت معینی بازخرید کند. هنگامی که نرخ بهره حالت نزولی داشته و کمتر از نرخ سود ممتاز در زمان انتشار سهام باشد، در چنین شرایطی، برای شرکت مطلوب خواهد بود، که براساس این حق سهام ممتازی را که هنگام بالا بودن نرخ بهره صادر کرده، با اوراق قرضه ای ارزان تر جایگزین کند، یعنی شرایط هر وقت به زیان شرکت باشد، شرکت این حق را دارد که سهام صادر شده خود را بازخرید نماید. قیمت بازخرید معمولاً بیش از بهای انتشار سهام هنگام صدور می باشد. در هنگام بازخرید سهام ممتاز با سود انباشته، شرکت باید کلیه سودهای معوق را (با داشته شرایط) پرداخت نماید. چنانچه قیمت بازخرید سهام از ارزش دفتری سهام بیشتر باشد، تفاوت به حساب سود انباشته بدهکار می شود، و اگر قیمت بازخرید سهام از ارزش دفتری

<sup>۱</sup> - Callable Preferred stock

سهام ممتاز قابل بازخريد کمتر باشد، مازان به حساب صرف سهام حاصل از بازخريد سهام ممتاز بستانکار می گردد.

طبق استاندارهای حسابداری<sup>۱</sup> شرکت سهامی باید مدت بازخريد سهام ممتاز، تغییرات در مبالغ سهام ممتاز قابل بازخريد طی دوره مالی و کل یا مبلغ هر سهم را که باید سهام ممتاز قابل بازخريد به آن مبلغ بازخريد شود، در متن صورتهای مالی یا از طریق یادداشتهای همراه افشا کند.

سهام ممتاز قابل بازخريد به اختیار شرکت بازخريد می شود. دارندگان چنین سهامی می توانند در صورت تمایل سهام خود را به جای فروش به شرکت، به سهام عادی تبدیل نمایند، در این گونه موارد، ارزش بازار سهام ممتاز قابل تبدیل با نوسانات قیمت بازار سهام عادی شرکت تغییر می کند. در زمان تبدیل یا بازخريد سهام ممتاز ارزش دفتری سهام ممتاز قابل بازخريد باید از حسابها حذف گردد.

۶. سهام ممتاز قابل بازخريد با اختیار دارنده سهم<sup>۲</sup> در برخی موارد بازخريد سهام ممتاز در زمانی بعد از تاریخ انتشار (تاریخ مشخص) با

<sup>۱</sup> - APB-No.10Par.11  
- Redeemable Preferred Stock

قیمتی از پیش تعیین شده (معین) به اختیار صاحب سهم به شرکت فروخته می شود. در این گونه شرایط، شرکت صادر کننده سهام ممتاز کنترلی بر تاریخ بازخرید ندارد.

استانداردهای حسابداری (SEC) تصویب نموده، شرکتهای سهامی که دارای سهام ممتاز قابل بازخرید می باشند، این گونه سهام را نباید در سرفصل حقوق صاحبان سهام (ترازنامه) همراه با سایر سهام ممتاز و سهام عادی گزارش نمایند، زیرا نوعی بدهی پنهان<sup>۱</sup> به شمار آمده و باید در صورتهای مالی بطور مجزا بین بدهیها و حقوق صاحبان سهام گزارش گردد. به منظور تشریح نحوه گزارش سهام ممتاز قابل بازخرید با اختیار دارنده سهم در ترازنامه شرکت سهامی که دارای سهام عادی، صرف سهام و سود انباشته است به قرار یزر خواهد بود: (ارقام فرضی است)

ترازنامه شرکت سهامی \*\*\*

سهام ممتاز قابل بازخرید با اختیار دارنده سهم

۱۰۰۰۰۰

حقوق صاحبان سهام:

سهام عادی (ارزش اسمی هر سهم ۵ ریال، سرمایه مجاز

۱۰۰۰۰۰۰

سهم، سهام منتشر شده ۴۰۰۰۰ سهم)

۲۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی

۲۵۰۰۰۰

جمع سرمایه پرداخت شده

۴۵۰۰۰۰

سود انباشته

۳۰۰۰۰۰

### جمع حقوق صاحبان سهام

۷۵۰۰۰۰

مقایسه حقوق سهامداران ممتاز و عادی با بدهی های ناشی از استقراض، هرچند حقوق و اولویت های ببعضی از طبقات سهام ممکن است نظیر حقوق بدهی های بلندمدت باشد، اما اهم اختلاف بین حقوق صاحبان سهام و صاحبان بدهی (طلبکاران شرکت) عبارتند از:

۱. صاحبان بدهی (طلبکاران شرکت) نسبت به صاحبان سهام در دریافت سهم (حق) خوق اولویت دارند.

۱-۱- سود تضمین شده (بهره) بدهیهای ناشی از استقراض حتما باید در سررسید پرداخت شود، و حال آنکه شرکت ملزم به پرداخت سود به سهامداران ممتاز \_\_\_\_\_ از نمی باشد.

۲. صاحبان بدهی ناشی از استقراض در مجامع عمومی دارای حق رای نمی باشند، در صورتی که سهامداران ممتاز و عادی می توانند دارای حق رأی باشند.



۳. بدهی ها دارای تاریخ سررسید با مبلغی ثابت که از قبل تعیین شده می باشند و پرداخت بهره معمولاً به عنوان درصدی از ارزش اسمی تعیین می گردد. در حالی که حقوق سهامداران ممتاز دارای سررسیدی مشخص نمی باشد و عمر آن به عمر شرکت بستگی دارد.

۴. دارندگان سهام ممتاز موجب ورشکستگی شرکت سهامی نمی شوند، اگر شرکتی پرداخت سود سهام ممتاز را به تأخیر اندازد، مجبور به اعلام ورشکستگی نخواهد بود و علاوه بر این تحت پیگرد قانونی قرار نمی گیرد.

۵. انتشار سهام ممتاز برخلاف بدهی هایی نظیر اوراق قرضه به وثیقه ی دارائی های شرکت نیاز ندارند، زیرا سهامداران ممتاز دارای حق مالکانه می باشند.

۶. به سهامداران ممتاز بازده بالتری نسبت به بدهی هایی نظیر اوراق قرضه تعلق می گیرد.

۷. سود سهام ممتاز یک هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی نمی شود. حال آنکه هزینه بهره بدهیهای ناشی از استقراض جز هزینه های قابل قبول مالیاتی است.

۸. سهام ممتاز جانشین مناسبی برای بدهیهای نظیر اوراق قرضه می باشد و در هر زمان که اوراق قرضه مطلوب نباشد، شرکتها اقدام به انتار سهام ممتاز می نمایند.

۹. سهامداران ممتاز نسبت به سهامداران عادی در دریافت حقوق خود دارای اولویت می باشند، حال آنکه هر دو گروه در ارتباط با ادعای صاحبان بدهی (طلبکاران شرکت) حق باقی مانده<sup>۱</sup> در خالص دارائی ها را دارند.

۱۰. پرداخت سود سهام به سهامداران عادی و ممتاز معمولاً به سود گزارش شده دوره مالی یا سود انباشته، و در اختیار داشتن وجه نقد کافی و اعلام رسمی توسط هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی سهامداران دارد، و بعد از تصویب، سود سهام به یک تعهد تبدیل می شود.

۱۱. سهام ممتاز به عنوان یکی از ابزارهای تأمین مالی نقش بسیار مهمی را ایفا می کند.

\* **سهام عادی:** در تشکیل شرکتهای سهامی سرمایه به قطعات مساوی تقسیم شده و شرکتهائی که دارای یک نوع سهام منتشر شده باشد، سهام عادی تلقی می شود. دارندگان سهام عادی به نسبت تعداد سهامی که دارا می باشند، از مزایای آن به شرح زیر برخوردارند:

۱. سهم شدن در منافع و مالکیت شرکت

۲. داشتن حق رای به نسبت تعداد سهام جهت شرکت در مجامع عمومی و انتخاب اعضاء هیئت مدیره، حسابرسان مستقل و بازرس قانونی و تصمیم گیری در امور جاری شرکت.

۳. داشتن حق تقدم در خرید سهام در هنگام افزایش سرمایه.

۴. حق فروش یا واگذاری سهام به اشخاص ثالث.

۵. سهم شدن از دارائی‌های شرکت در زمان انحلال به نسبت تعداد سهام

۶. عمر این اوراق، نا محدود است و بستگی به طول عمر شرکت دارد .

\* واحد تجاری باید موارد زیر را در ترازنامه یا در یادداشتهای

توضیحی افشا کند<sup>۱</sup> . \* الف ) برای هر یک از طبقات سهام :

۱. تعداد سهام مصوب

۲. تعداد سهام منتشر شده و میزان سرمایه پرداخت شده

۳. ارزش اسمی هر سهم

۴. حقوق، مزایا و محدودیتهای مربوط و ...

۵. سهام واحد تجاری که در مالکیت واحدهای تجاری فرعی و وابسته است .

ب ) مبالغ دریافتی بابت افزایش سرمایه قبل از ثبت قانونی آن .

ج ) صرف سهام .

د ) ماهیت و موضوع هر یک از اندوخته‌ها و

هـ - ) مبالغ منظور شده در صورتهای مالی بابت سود سهام پیشنهادی .

\* طبقه‌بندی حقوق صاحبان سهام

۱- بند ۵۷، استاندارد حسابداری شماره (۳) . سازمان حسابرسی

در طبقه بندی حقوق صاحبان سهام، روش تامین منابع که از طریق سهامداران در اختیار شرکت قرار داده شده، محدودیت های قانونی توزیع سرمایه سهامداران، توزیع سود سهام بین سهامداران جاری، آتی، و تقدم طبقات مختلف سهامداران در تصفیه نهائی یا تصفیه جزئی، (بازخرید سهام - سهام خزانه) برای استفاده کنندگان باید بطور جداگانه افشا شود. منابع اصلی حقوق صاحبان سهام شامل اقلام زیر می باشد:

۱. مبلغ پرداختی توسط سهامداران

۲. منابع ناشی از تجدید ارزیابی دارائی ها به دلیل تغییرات قدرت خرید

پول

۳. مازاد سود خالص بر سود سهام پرداختی به سهامداران (سود انباشته)

۴. تحصیل دارائی ها بطور رایگان (اهداء) به غیر از سهامداران

حقوق مادی سهامداران: از تفاوت بین دارائی ها و بدهیهای ترازنامه یک واحد تجاری بدست می آید، و در زمان سرمایه گذاری مجدد یا تحصیل سود یا زیان ... حقوق صاحبان سهام افزایش یا کاهش می یابد. اقلام اصلی

منابع حقوق صاحبان سهام متشکل از سرمایه پرداخت شده<sup>۱</sup> (جمع پرداختی توسط سهامداران) و حقوق مالی تحصیل شده<sup>۲</sup> حاصل از عملیات واحد تجاری (سود انباشته) است که شامل اقلام زیر می باشد:

\* الف) سرمایه پرداخت شده:

- سهام ممتاز (با ارزش اسمی - بدون ارزش اسمی).
  - سهام عادی (با ارزش اسمی - بدون ارزش اسمی).
  - سرمایه اضافی پرداخت شده نسبت به ارزش اسمی سهام یا ارزش تعیین شده.
  - سرمایه اهدایی (واگذاری بلاعوض دارائیها به واحد تجاری از طریق طرحهای عمرانی).
  - سرمایه - سهام تعهد شده (سهام پذیره نویسی شده).
  - سهام خزانه - (کاهنده سرمایه پرداخت شده).
- \* ب) اندوختهها (سود انباشته تخصیص یافته)
- \* ج) سود انباشته

- ۱ Paid-in Capital

- ۱ Earned Capital

\* (د) سود (زیان) تحقق نیافته ناشی از نگهداشت سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار آماده برای فروش .

\* تعاریف برخی از از واژه‌های مورد نیاز در بخش حقوق صاحبان سهام :

۱. سرمایه مجاز (ثابت شده) :<sup>۱</sup> عبارت از آن تعداد سهامی که توسط مقامات ثبت شرکتها به شرکت سهامی اجازه انتشار داده شده است ، اجازه انتشار سهام در دفاتر ثبت ندارد ، در اساسنامه شرکت<sup>۲</sup> معمولاً انواع سهام قابل انتشار و تعداد مجاز آن درج می‌شود .

۲. سرمایه قانونی : معمولاً معادن ارزش اسمی سهام (سهام با ارزش اسمی) بعلاوه ارزش تعیین شده (سهام بدون ارزش اسمی) می‌باشد . برخی از منابع ، سرمایه مجاز را به عنوان سرمایه قانونی و در برخی دیگر سهام صادر شده را به عنوان سرمایه قانونی تلقی می‌نمایند .

۱ - Authorized Capital stock (Authorized share)

۲ - Corporate charter

۳. سهام منتشر شده در دست مردم: عبارت از آن تعداد سهام مجازی که توسط شرکت سهامی صادر و فروخته شده است. به عبارت دیگر، آن تعداد سهامی که قبلاً صادر شده و در اختیار سهامداران شرکت می باشد. «سهام منتشر شده در دست مردم»<sup>۱</sup> گویند. در اغلب کشورهای صنعتی مساوی بودن تعداد سهام مجاز قابل انتشار با تعداد صادر و منتشر شده الزامی نمی باشد. در حالیکه در ایران تعداد سهام مجاز قابل انتشار با تعداد صادر و منتشر شده الزامی نمی باشد، در حالیکه در ایران تعداد سهام مجاز با تعداد سهام صادر و منتشر شده یکسان است.

۴. سرمایه - سهام تعهد شده (پذیره نویسی): سهام تعهد شده<sup>۲</sup> نماینده سرمایه مجاز است که طبق قرارداد پذیره نویسی جهت صدور برای پذیره نویسان تخصیص داده شده است. سهام تعهد شده تا زمانی که مبلغ تعهد (پذیره نویسی) بطور کامل دریافت نشود، سهام صادر نمی گردد.

۳ - Outstanding share  
۱ - Subscription Capital stock



۵. تعهد پذیره نویسان (حسابهای دریافتنی پذیره نویسی شده) : تعهد پذیره نویسان<sup>۱</sup> عبارت است از مانده مطالبات شرکت سهامی از سهامداران که قرار است وجه آن در تاریخ معینی به شرکت پرداخت گردد.

۶. صرف سهام : متداول ترین روش ایجاد صرف سهام، فروش سهام بیش از ارزش اسمی آن می باشد، به عبارت دیگر: هنگامی که شرکت سهام خورا به بهائی بیش از ارزش اسمی منتشر کند، مبلغ مازاد بر ارزش اسمی را صرف سهام<sup>۲</sup> گویند. توزیع صرف سهام بین سهامدارن به صورت وجه نقد از نظر قانونی دارای محدودیت است. در برخی از کشورها توزیع آن به صورت سود سهمی یا سهام جایزه مجاز شناخته شده است. در مواردی ممکن است مبادلات دیگری در حساب صرف سهام تاثیرگذار باشند، مبادلاتی که موجب تغییر در حساب صرف سهام می گردد، در حساب زیر نشان داده شده است:

### صرف سهام

۱- فروش سهام بیش از ارزش اسمی

۱- کسر سهام منتشر شده

۲- Subscription Receivable for capital

۳- Additional paid-in Capital or paid-in Capital Excess of par

سهام	
۲- فروش سهام خزانه کمتر از بهای تمام شده	۲- فروش سهام خزانه کمتر از بهای تمام شده
۳- سرمایه اضافی ناشی از تجدید نظر در ساختار سرمایه	۳- جذب کسری حساب تجدید سازمان
۴- ارزیابی اضافی حقوق صاحبان سهام	۴- اعلام سود سهام تصفیه
۵- تبدیل اوراق بهادار قابل تبدیل (اوراق قرضه، سهام ممتاز)	۵- هزینه‌های انتشار سهام
۶- اعلام سود سهام غیر قابل ملاحظه	

• در فصل بعدی تشریح خواهد شد.

اقلامی نظیر سود یا زیان غیر عملیاتی، سود یا زیان ناشی از اقلام غیر مترقبه، هرگز در بدهکار یا بستانکار این حساب ثبت نمی‌گردد. علاوه بر این، اقلامی نظیر حذف کسر اوراق قرضه، سرقتی، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات از رده خارج شده (اسقاط) هرگز در این حساب منظور نمی‌شود.

۷. سهام خزانه : آن تعداد سهام منتشر شده که توسط شرکت سهامی بازخرید شده و هنوز در اختیار شرکت می باشد را سهام خزانه<sup>۱</sup> گویند . طبق قانون تجارت ایران بازخرید سهام توسط شرکت سهامی (سهام خزانه) ممنوع است .<sup>۲</sup>

\* ارزش اسمی سهام : قوانین هر کشوری مقررات صدور سهام با ارزش<sup>۳</sup> اسمی را مشخص و تعیین می کند. ارزش اسمی هر سهم مبلغی است که در اساسنامه شرکت سهامی قید می گردد و این مبلغ روی ورقه سهم نیز درج شده است . انتشار سهام بدون ارزش اسمی<sup>۴</sup> در ایران مجاز نمی باشد . اما در قوانین برخی از کشورهای صنعتی انتشار سهام بدون ارزش اسمی نیز مجاز شناخته شده است . در این گونه موارد ارزش سهام بدون ارزش اسمی توسط مدیریت شرکت تعیین و در اساسنامه شرکت منعکس می گردد.

تعیین ارزش اسمی و درج آن روی ورقه سهم، هیچ ارتباطی با قیمت بازار سهام ندارد، بلکه به وضع اقتصادی شرکت، وضع بازار، نرخ بهره و

۱- Treasury stock

۲- ماده ۱۹۸ قانون تجارت

۱- stated value یا Par valuc

۲- No par valce

مالیات بستگی دارد، همین امر سبب می‌گردد که سهام به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی فروخته شود (در قانون تجارت ایران فروش سهام کمتر از ارزش اسمی ممنوع است).

در مواردی که سهام کمتر از مبلغ اسمی فروخته شود، در زمان ورشکستگی و انحلال شرکت، اگر مبلغ اسمی جوابگوی تمامی تعهدات شرکت نباشد، تنها سهامدارانی که سهام را به کسر از شرکت خریداری نموده‌اند، مکلفند بابت سهام معادل کسری سهام (تفاوت بین مبلغ اسمی و مبلغ خریداری سهام) به شرکت پرداخت، تا مدیری تصفیه بتواند در مقابل تعهدات شرکت جوابگو باشد. در این گونه موارد، «کسر سهام» نوعی بدهی احتمالی برای دارندگان این نوع سهام به شمار می‌آید. در واقع مبلغ اسمی سهام حداقل مبلغی از حقوق صاحبان سهام است که جهت حمایت از بستانکاران باید در شرکت وجود داشته باشد. ارزش اسمی سهام بیانگر ارزش شرکت نیست، بلکه فقط از لحاظ قانونی دارای اهمیت است، مجموع ارزش اسمی سهام بیانگر سرمایه قانونی ثبت شده شرکت می‌باشد. سرمایه قانونی غیر قابل تقسیم بوده، و نمی‌توان آنرا بین صاحبان سهام

تقسیم نمود، و فقط در زمان انحلال شرکت سرمایه قانونی بین صاحبان سهام توزیع می‌گردد. چنانچه سهام بدون ارزش اسمی باشد، سرمایه قانونی معادل مبلغ پرداخت شده نسبت به سهام بدون ارزش اسمی است. ارزش اسمی سهام ممتاز دارای نقش بیشتری از ارزش اسمی سهام عادی است، زیرا سود سهام ممتاز بر اساس درصدی از ارزش اسمی سهام ممتاز تعیین می‌گردد و علاوه بر این در زمان انحلال شرکت، مبلغی معادل ارزش اسمی سهام ممتاز به دارندگان آن پرداخت می‌شود و نسبت به سهام عادی از اولویت برخوردار است.

لازم به یادآوری است که در زمان انحلال شرکت، ابتدا طلب بستانکاران پرداخت شده و در مرحله بعدی طلب دارندگان سهام ممتاز، و در صورتی که مبالغی از دارائی‌ها باقی بماند، به صاحبان سهام عادی پرداخت می‌گردد.

هر یک از طبقات سهام اعم از عادی یا ممتاز باید به ارزش اسمی گزارش شوند و شرایط و خصوصیات هر یک نظیر مبلغ اسمی هر سهم، تعداد سهام، مبلغ پرداخت شده، مبلغ تعهد شده، امتیازات و شرایط باز خرید یا

تبدیل آن نیز باید به گونه‌ای مناسب درون پُرانتز در متن ترازنامه یا از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا شود.

چنانچه بخشی از سرمایه اسمی شرکت توسط سهامداران پرداخت شود، تفاوت بین سرمایه اسمی و سرمایه پرداخت شده را «تعهد پذیره نویسان» یا حسابهای دریافتی پذیره نویسی<sup>۱</sup> شده گویند. مانده این حساب بیانگر مبلغ مطالبات شرکت قبل از صدور سهام پذیره نویسی شده می‌باشد. مانده این حساب در ترازنامه به گونه‌های متفاوت طبقه‌بندی و گزارش می‌شود، چنانچه انتظار رود که واریزی مانده حساب تعهد پذیره نویسان طی چرخه عادی عملیات آتی (سال مالی آتی) انجام گیرد، در گروه دارائی‌های جاری مشابه حسابهای دریافتی تجاری طبقه‌بندی و گزارش می‌گردد. شیوه دیگری نیز در این مورد وجود دارد، که مانده حساب «تعهد پذیره نویسان» به عنوان کاهنده حقوق صاحبان سهام در ترازنامه طبقه‌بندی و گزارش آن در بخش حقوق صاحبان سهام به شرح زیر نشان داده می‌شود.

\* حقوق صاحبان سهام:

سهام عادی (ارزش اسمی هر سهم  $\times\times\times$  ریال، سهام مجاز ۹۰۰۰۰

سهام منتشر شده ۶۰۰۰۰ سهم)  $\times\times\times$

صرف سهام  $\times\times\times$

سود انباشته  $\times\times\times$

جمع  $\times\times\times$

کسر می شود تعهد پذیره نویسان  $\times\times\times$

جمع حقوق صاحبان سهام  $\times\times\times$

\* اندوخته ها

اصطلاح اندوخته ها در حسابداری برای توصیف محدودیت در توزیع سود سهام بین دارندگان سهام بکار گرفته می شود، این بدوای معنی است که اندوخته قسمتی از سود خالص قابل تخصیص می باشد که بین سهامداران تقسیم نشده، و در موسسه باقی می ماند. محدودیت در توزیع سود، ممکن است الزامات قانونی داشته باشد، ماده ۱۴۰ قانون تجارت

ایران تاکید می نماید. که شرکتهای سهامی موظفند همه ساله ۵ درصد سود خالص خود را به عنوان «اندوخته قانونی» در نظر گرفته، و به موجب مفاد همین ماده قانونی احتساب اندوخته قانونی تا زمانی که به میزان ده درصد سرمایه شرکت بالغ گردد الزامی است. اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نبوده و تا زمان انحلال شرکت غیر قابل تقسیم بین سهامداران می باشد، بدیهی است مبلغ اندوخته قانونی برای حمایت از منافع بستانکاران و اعتبار دهندگان شرکتهای سهامی صورت می گیرد. علاوه بر این محدودیت در توزیع سود ممکن است بنا به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی عادی به سهامداران سالانه قسمتی از سود تقسیم نشده شرکت به منظور اهداف خاص مثلا اندوخته توسعه و تکمیل ... کنار گذاشته شود، مبالغ محدود شده مذکور تحت عنوان اندوخته توسعه و تکمیل نامیده شده که افشاء جزئیات اینگونه محدودیتها از طریق یادداشت های همراه صورتهای مالی الزامی است.

جهت منظور نمودن قسمتی از سود انباشته، تحت عنوان اندوخته ها، سود انباشته بدهکار و اندوخته مورد نظر بستانکار می شود. در زمانی که



اندوخته‌ها مورد نیاز نباشد، ثبت معکوس فوق در دفاتر صورت می‌گیرد. بطور مثال اگر قرار باشد از طریق اندوخته توسعه و ساخت، ساختمانی تکمیل و ساخته شود، در طی دوران ساخت، دارایی در جریان ساخت بدهکار، وجوه نقد بستانکار، و در زمان تکمیل، ساختمان بدهکار، دارایی در جریان ساخت، بستانکار می‌شود. بعد از تکمیل، اندوخته توسعه و تکمیل بدهکار، سود انباشته بستانکار می‌گردد.

\* ارزش دفتری سهام: ارزش دفتری سهام بستگی به تعداد سهام منتشر شده شرکت سهامی دارد. در مواردی که شرکت سهامی دارای سهم ممتاز و عادی باشد، نحوه محاسبه ارزش دفتر یانندی متفاوت است. ارزش دفتری سهام عادی معرف حقوق هر سهم عدی نسبت به خالص دارایی‌های (بدهیها - دارایی‌ها) شرکت می‌باشد. در شرکتهایی که سرمایه آنها فقط از طریق صدور سهام عادی تامین شده است. ارزش دفتر یهر سهم عادی از

تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام به تعداد سهام عادی منتشر شده بدست می آید :

$$\frac{\text{ارزش دفتری هر سهم عادی برابر است با سود (زیان) انباشته + صرف (کسر) سهام + سایر اندوخته ها + اندوخته قانونی + سهام عادی}}{\text{تعداد سهام عادی منتشر شده}}$$

در مواردی که سرمایه شرکتهای سهامی از طریق سرمایه منتشر شده عادی و ممتاز تامین گردیده باشد ، نحوه محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی ابتدا ( الف ) ارزش دفتری سهام ممتاز ( ارزش اسمی + صرف سهام ممتاز ) بعلاوه سود سهام تضمین شده معوق ( در مورد سهام ممتاز با سود انباشته ) از جمع حقوق صاحبان سهام کسر و ( ب ) مانده حقوق صاحبان سهام بر تعداد سهام عادی منتشر شده تقسیم می گردد.

$$\text{ارزش دفتری سهام ممتاز - حقوق صاحبان سهام} = \text{ارزش دفتری هر سهم عادی} \times \text{تعداد سهام عادی منتشر شده}$$

### □ حسابداری انتشار سهام

صدور سهام بستگی به چگونگی انتشار آن دارد. صدور انواع سهام بر اساس مفاد قرارداد پذیره نویسی سهام شرکت و تابع قانون تجارت هر کشوری می باشد ، در مواردیکه سرمایه شرکت سهامی متشکل از دو یا چند سهام باشد ، باید حسابهای جداگانه ای برای هر یک از انواع سهام در دفاتر ایجاد نمود ، هر طبقه از سهام دارای حقوق و محدودیتهای یکسان می باشد ، شرکت برای جذب سرمایه ، سهام با مزایای مختل منتشر می نماید . نحوه عمل حسابداری صدور سهام بستگی به تامین منابع آن دارد ، که به قرار زیر تشریح می گردد:

۱. حسابداری صدور سهام مبتنی بر تعهد پرداخت .
۲. حسابداری صدور سهام بار ارزش اسمی .
۳. حسابداری صدور سهام بدون ارزش اسمی .
۴. حسابداری صدور سهام بصورت یکجا .
۵. حسابداری صدور سهام در مقابل اموال و خدمات (غیر نقدی) .
۶. حسابداری هزینه های صدور سهام .

## ۷. حسابداری ارزیابی سهام .

\* سیستم عملیات حسابداری انتشار سهام مبتنی بر تعهد پرداخت

عملیات حسابداری مربوط به شرکتهای سهام عام تا قبل از تشکیل رسمی شرکت در دفاتر غیر رسمی بنام دفاتر موسسین انجام می شود و پس از به ثبت رسیدن شرکت و دریافت دفاتر قانونی عملیات به آن دفاتر منتقل می شوند . فرایند ثبت عملیات حسابداری در دفاتر موسسین به قرار زیر می باشد :

۱. تعهد موسسین : در شرکتهای سهامی عام ، باید حداقل ۲۰ درصد سرمایه شرکت را تعهد و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده در یک حساب بانکی بنام شرکت در شرف تاسیس واریز نمایند . با تعیین میزان تعهد و حداقل واریزی به صورت نقد و یا غیر نقد ثبت های زیر در دفاتر موسسین انجام می گیرد :

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

سهام عادی پذیره نویسی شده<sup>۱</sup>

\*\*\*

ثبت بابت تعهد موسسین

Common stock subscribed - ۱

بانک شرکت در شرف تاسیس

\*\*\*

دارائی های غیر نقدی

\*\*\*

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

ثبت بابت واگذاری دارائی های نقو غیر نقد نزد بانک شرکت در شرف  
تاسیس

((در مواردی که موسسین آورده هایی غیر نقد به منظور تامین قسمتی از  
حداقل واریزی تعهدات نزد بانک تودیع می نمایند ، آورده های غیر نقد  
باید قبل از اقدام به دعوت مجمع عمومی موسس نظر کتبی کارشناس  
رسمی دادگستری را در مورد ارزیابی آورده های غیر نقد جلب و آنرا جزء  
گزارش اقدامات خود در اختیار مجمع عمومی موسس بگذارند.))

۲. سهام عادی پذیره نویسی شده (تعهد شده) بیانگر تعهد شرکت  
سهامی مبنی بر صدور سهام پس از اینکه تمامی مبلغ تعهد شده توسط  
پذیره نویس می باشد .

پرداخت مخارج تاسیس طی دوران قبل از به ثبت رسیدن شرکت : از آنجا که حساب بانک شرکت در شرف تاسیس ، بدون حق برداشت بوده و تا زمان تشکیل شرکت سهامی ، استفاده از آن مجاز نمی باشد ، کلیه مخارج تاسیس توسط هیئت موسس پرداخت و به صورت زیر ثبت میشود.

مخارج تاسیس

\*\*\*

حسابهای پرداختی - هیئت موسس

\*\*\*

۳. پس از اعلام پذیره نویسی در روزنامه رسمی ، مبلغ تعهد شده و واریز حداقل ۳۵٪ تعهد توسط عامه مردم ثبت زیر در دفاتر انجام می گیرد :

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

سهام عادی پذیره نویسی شده

\*\*\*

ثبت بابت پذیره نویسی عامه مردم

بانک شرکت در شرف تاسیس

\*\*\*

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

پس از واریز ۳۵٪ تعهد به بانک شرکت در شرف تاسیس، مجمع عمومی مؤسس با رعایت مقررات قانون تجارت تشکیل و پس از احراز پذیره نویسی از طریق بررسی اوراق تعهد سهام، اقدام به تصویب طرح اساسنامه می نماید. در این جلسه مدیران و بازرسان شرکت انتخاب می شوند.

پس از ختم جلسه مدارک لازم به ثبت شرکتها تسلیم شده و از این تاریخ شرکت رسماً به ثبت رسیده، تشکیل می گردد. بدیهی است با تشکیل شرکت سهامی، دفاتر قانونی به نام شرکت دریافت، و مانده حسابهای دفاتر مؤسسين عیناً به دفاتر قانونی شرکت انتقال می یابند.

\* فرایند عملیات حسابداری در دفاتر قانونی به شرح زیر است:

\*\*\*

بانک

\*\*\*

دارائی های غیر نقد به تفکیک

\*\*\*

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

مخارج تاسیس

حسابهای پرداختنی - هیئت مؤسس

\*\*\*

## سهام عادی پذیره نویسی

\*\*\*

بدیهی است ، مانده طلب هیئت موسس بابت مخارج تاسیس از

حسابداری شرکت پرداخت می گردد:

حسابهای پرداختی - هیئت موسس

\*\*\*

بانک

\*\*\*

\* مطالبه مبلغ پرداخت نشده سهام:

پذیره نویسان در هنگام امضا قرارداد پذیره نویسی ، مبلغی را طبق مقررات بابت سهام پذیره نویسی شده می پردازند و متعهد می شوند بقیه مبلغ تعهد را در چند قسط پرداخت نمایند. هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ تعهد شده<sup>۱</sup> را داشته باشد ، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه ، که مربوط به شرکت در آن منتشر می شود، به اطلاع کلیه سهامداران خواهد رسید . بدیهی است مبلغ مورد مطالبه از زمان نشر آگهی

<sup>۱</sup> ماده ۳۵ قانون تجارت



از حساب ((تعهد پذیره نویسان)) خارج و به حساب ((حسابهای دریافتی))  
انتقال می یابد :

\*\*\* حسابهای دریافتی پذیره نویسی شده

تعهد پذیره نویسان

\*\*\*

واریز تعهدات صاحبان سهام در مهلت مقرر ممکن است به صورت نقد یا  
غیر نقد ( بر مبنای ارزش متعارف بازار ) باشد ، در این حالت بر مبنای  
دریافتی وجوه نقد یا دارائی غیر نقد ، ثبت زیر در دفاتر انجام می گیرد :

\*\*\*

بانک

حسابهای دریافتی پذیره نویسی شده

\*\*\*

معمولا تا زمانی که کل مبلغ تعهد شده از طرف سهامداران پرداخت  
نگردد، ورقه سهام صادر نمی گردد. به موجب ماده ۳۰ قانون تجارت  
((مادام که تمامی مبلغ اسمی هر سهم پرداخت نشده صدور ورقه سهم بی  
نام یا گواهینامه موقت بی نام ممنوع است ، به تعهد کننده اینگونه سهام

گواهینامه موقت با نام داده خواهد شد که نقل و انتقال آن تابع مقررات مربوط به نقل و انتقال سهام با نام است.))

هنگامی که تعدادی از پذیره نویسان در پرداخت بقیه تعهدات در مهلت مقرر طبق اساسنامه نسبت به واریز آن خودداری نمایند، نحوه برخورد با آن به شرایط قرارداد پذیره نویسی و خط مشی شرکت سهامی بستگی دارد، در این گونه موارد ممکن است یکی از حالت‌های زیر اتفاق افتد:

۱. در صورت عدم پرداخت مبلغ تعهد توسط پذیره نویس، ثبت معکوس پذیره نویسی انجام می‌گیرد.

۲. صدور سهام معادل مبلغ پرداخت شده برای پذیره نویس /

۳. ضبط تمامی مبلغ پرداخت شده توسط پذیره نویس به نفع شرکت )

در این گونه موارد، از لحاظ حسابداری، سهام عادی ممتاز پذیره نویسی شده و صرف سهام بدهکار می‌شود و مانده حسابهای دریافتی پذیره نویسی شده معادل مبلغ تعهد شده وصول نشده بستانکار می‌شود. تفاوت بین سهام و صرف سهام پذیره نویسی شده و حسابهای دریافتی

پذیره نویسی شده به حساب سرمایه پرداخت شده ناشی از تعهدات انجام نشده، بستانکار می گردد.)

۴. تمامی مبالغ پرداخت شده پس از کسر هزینه های فروش و پذیره نویسی و صدور مجدد سهام به پذیره نویس برگشت داده می شود.

قانون تجارت ماده ۳۵ در این زمینه چنین مقرر می دارد: (هرگاه شرکت قصد مطالبه تمام یا قسمتی از مبلغ پرداخت نشده سهام را داشته باشد، مراتب از طریق نشر آگهی در روزنامه به اینگونه پذیره نویسان اطلاع داده شده، تا در مهلت مقرر و مقتضی نسبت به پرداخت تعهد خود اقدام نمایند، پس از انقضای مهلت تعیین شده، نسبت به هر مبلغی که تادیه نشده است، نسبت به آن خسارت دیرکرد از قرار نرخ رسمی بهره بعلاوه چهار درصد در سال به مبلغ تادیه نشده اضافه خواهد شد، و در صورتی که پذیره نویس (سهامدار) پس از گذشت یک ماه از تاریخ اخطار نسبت به مبلغ مورد مطالبه و خسارت تاخیر آن تماماً اقدام ننماید، شرکت اینگونه سهام را در صورتی که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد از طریق بورس اوراق بهادار و گرنه از طریق مزایده به فروش خواهد رساند. مبلغ

حاصل از فروش مجدد سهام ، ابتدا کلیه هزینه های مربوط ( هزینه های فروش و پذیره نویسی و صدور مجدد سهام و خسارت تاخیر ) کسر و مازاد به پذیره نویس پرداخت می گردد.

فرایند ثبت عملیات خودداری صاحبان سهام از ایفای تعهد طبق قانون تجارت ایران ، پس از تملیک سهام پذیره نویسی شده و فروش آن پس از کسر هزینه های فروش به قرار زیر می باشد :

\*\*\*

سهام پذیره نویسی شده

حسابهای دریافتنی پذیره نویسی شده

\*\*\*

حسابهای پرداختنی - پذیره نویس

\*\*\*

ثبت تملیک سهام پذیره نویسی شده به علت خودداری پذیره نویس

از ایفای تعهد :

\*\*\*

بانک

\*\*\*

سهام عادی

\*\*\*

درآمد ناشی از خسارت دیرکرد

حسابهای پرداختی - پذیره نویس

\*\*\*

بدیهی است مبلغ مقرر در مانده پرداختی - پذیره نویس در هنگام

پرداخت به شرح زیر ثبت می گردد:

\*\*\*

حسابهای پرداختی پذیره نویس

\*\*\*

بانک

طبق قانون تجارت ، هنگامی که تمامی مبلغ سرمایه پذیره نویسی شده

وصول گردد، حساب سرمایه سهام پذیره نویسی شده بسته شده ، سهام

صادر و در این حالت حسابهای مربوط به شرح زیر اصلاح می گردد:

\*\*\*

سهام عادی پذیره نویسی شده

\*\*\*

سهام ممتاز پذیره نویسی شده

سهام عادی

\*\*\*



شرکت جمعا بالغ بر ۲۰۰۰۰۰۰ ریال است که توسط یکی از موسسین پرداخت گردید. شرکت پس از انجام تشریفات قانونی در تاریخ ۱۳۸۶/۴/۱ به ثبت رسیده و دفاتر قانونی اخذ شده.

در تاریخ ۱۳۸۶/۶/۱ بنابر مفاد اساسنامه بقیه تعهد پذیره نویسان توسط مدیران مطالبه گردید، و برای پرداخت آن تا پایان شهریور ماه مهلت تعیین شد.

در مهلت مقرر همه سهامداران بجز دارندگان ۱۰۰ سهم، بقیه بدهی خود را واریز نمودند. در پایان مهرماه دارندگان ۷۰ سهم پس از اخطار مجدد، بدهی خود را به انضمام ۱۰۰۰ ریال بهره و جریمه دیرکرد به حساب شرکت واریز نمودند.

در تاریخ پایان آبان ماه بقیه سهامداران که از ایفای تعهد خودداری نموده اند، سهام آنها توسط مدیران ضبط گردید و به مبلغ هر سهم ۱۳۰۰ ریال به فروش رسید. هزینه های فروش بالغ بر ۱۰۰۰ ریال و بهره و جریمه دیرکرد تا تاریخ تملک به مبلغ ۲۰۰۰ ریال بالغ گردید. در تاریخ ۱۰/۱

چکی معادل مبلغ طلب سهامدارانی که از ایفای تعهد خودداری نموده، صادر شد.

نکته: در مواقعی که واحد تجاری به علت عدم ایفای تعهد، سهام پذیره نویسی شده تملک می نماید، و سهام آنها بی نام باشد، مانده طلب سهامدارانی که از شرکت طلب دارند به حساب سپرده ثابت بهره دار نزد بانک منظور نموده و تا ده سال طبق قانون تجارت، در حساب سپرده باقی می ماند. در زمان مراجعه مبلغ سپرده بعلاوه بهره مربوط به آن، به حساب جاری واریز، و از محل آن بدهی مربوط به سهامداران قبلی که تعهد خود را به موقع انجام نداده اند پرداخت می شود. در صورت عدم مراجعه سهامداران بی نام، مبلغ به حساب خزانه دولت منتقل می گردد.

#### \* حسابداری صدور سهام با ارزش اسمی

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



سهام دریافت می شود ، در حساب صرف سهام بستانکار می شود . برای مثال فرض کنید ، شرکت سهامی نمونه با ۵۰۰ سهم عادی با ارزش اسمی هزار ریال به مبلغ هر سهم ۳۰۰ ریال و ۲۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد با ارزش اسمی پانصد ریالی ، به مبلغ هر سهم ۷۰۰ ریال منتشر و نقدا فروخته شد . ثبت انتشار و فروش سهام به شرح زیر سات :

وجوه نقد ۲۰۵۰۰۰۰۰

سهام عادی (۵۰۰×۱۰۰۰) ۵۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۵۰۰×۳۰۰) ۱۵۰۰۰۰

سهام ممتاز ۱۰٪ (۲۰۰۰×۵۰۰) ۱۰۰۰۰۰۰

صرف سهام ممتاز (۲۰۰۰×۲۰۰) ۴۰۰۰۰۰۰

ثبت بابت انتشار ۵۰۰ سهم عادی با ارزش اسمی هزار ریال از قرار هر سهم ۳۰۰ ریال و انتشار ۲۰۰۰ سهم ممتاز ۱۰ درصد پانصد ریالی از قرار هر سهم ۷۰۰ ریال .

بدیهی است مجوز انتشار سهام ممتاز تابع تشریفات خاصی است ، که باید در اساسنامه شرکت پیش بینی شده باشد . در اساسنامه شرکت سهامی معمولاً در ارتباط با سهام ممتاز موارد زیر افشاء می گردد:

۱. ارزش اسمی سهام ممتاز
  ۲. تعداد قابل انتشار سهام ممتاز
  ۳. نرخ سود تضمین شده
  ۴. خصوصیات سهام ممتاز ، میزان رای ، سهام ممتاز با سود انباشته ، بدون سود انباشته و.....)
- صرف سهام معمولاً از محل انتشار تامین و در بستانکار حساب ثبت می شود.

بطور کلی صرف سهام از منابع زیر حاصل می شود :

۱. مازاد وجوه دریافتی نسبت به ارزش اسمی سهام صادر شده .
۲. فروش سهام خزانه بیش از بهای تمام شده .

۳. اعلام سود سهام غیر قابل ملاحظه ( مازاد ارزش متعارف بازار نسبت به ارزش اسمی سهام در مواردی که سود سهمی غیر قابل ملاحظه باشد )<sup>۱</sup>.

۴. تبدیل سهام ممتاز یا اوراق قرضه به سهام عادی .

۵. مازاد ارزیابی حقوق صاحبان سهام .

۶. سرمایه اضافی ایجاد شده در زمان تجدید ساختار سرمایه .

۷. هدایای دریافتی از سهامداران .

اقلامی نظیر سود یا زیان غیر عملیاتی یا غیر مترقبه ، کاهش ارزش اموال و ماشین آلات یا حذف سرقفلی هرگز در بدهکار یا بستانکار این حساب ثبت نمی شود.

اقلام مزبور بایستی به حساب سود یا زیان دوره مالی که اینگونه اقلام شناسائی شده اند، ثبت گردد.

طبق ماده ۱۶۰ قانون تجارت ایران، شرکتی که بعد از چند سال تأسیس اقدام به انتشار سهام جدید و فروش آن بنماید، می تواند عواید حاصل از اضافه ارزش اسمی سهم را به حساب اندوخته منتقل سازد یا نقداً بین

<sup>۲</sup>- در فصل دوم تشریح می شود .

صاحبان سهام سابق تقسیم کندها، یا در ازاء آن سهام جدید منتشر، در اختیار سهامداران قبلی قرار دهد.

\* اقسام نظیر «کسر سهام منتشر شده»، «فروش سهام خزانه به مبلغی کمتر از بهای تمام شده»، «جذب کسری تجدید سازمان»، «اعلام سود سهام تصفی»، «هزینه های صدور سهام نظیر هزینه های مشاوره مالی، حقوقی، چاپ و انتشار سهام» و «اعلام سود سهام مازاد بر سود قابل تقسیم» را می توان در بدهکار حساب صرف سهام ثبت نمود.

### \* حسابداری صدور سهام بدون ارزش اسمی<sup>۱</sup>

طبق قانون تجارت ایران صدور سهام بدون ارزش اسمی مجاز نمی باشد. اما در برخی از کشورها علاوه بر صدور سهام با ارزش اسمی، کل مبلغ دریافتی در بستانکار حساب سرمایه - سهام عادی بدون ارزش اسمی ثبت می شود و به دو دلیل صدور سهام بدون ارزش اسمی صادر می شود:

<sup>۱</sup> No par Valuc

۱. از ایجاد بدهی احتمالی که ممکن است سهام عادی با ارزش اسمی به

کسر صادر گردیاه، جلوگیری می نماید و

۲. برخی روابط گمراه کننده که بین ارزش اسمی و ارزش متعارف سهام

وجود دارد، در اینگونه سام صادر شده، به چشم نمی خورد.

در برخی از کشورها، شرکتهائی که سهام بدون ارزش اسمی صادر می

نمایند، مالیات بیشتری برای اینگونه سهام وضع گردیده است. از لحاظ

مقاصد حسابداری سهام بدون ارزش اسمی ممکن است بدون ارزش تعیین

شده یا با ارزش اعلام شده باشد. در مواری که سهام بدون ارزش اسمی و

ارزش تعیین شده صادر شود، کل مبلغ دریافتی به بستانکار سهام عادی

بدو ارزش اسمی ثبت گردیده و هیچگونه مازاد پرداختی تحت عنوان

صرف در نظر گرفته نمی شوده در صورتی که قانون حداقل مبلغ را برای

سهام بدون ارزش اسمی در هنگام صدور تعیین نمده باشد، هرگونه مازاد

دریافتی باینگر صرف سهام تلقی می شود. در کشورهایی که انتشار سهام

بدون ارزش اسمی مجاز شناخته شده است، صدور سهام بدون ارزش

اسمی بصورت یادداشت در دفاتر ثبت می شود. بطور مثال، سرمایه اسمی

(مجاز) شرکت سهامی (الف) متشکل از ۱۰۰۰۰ سهم عادی بدون ارزش

اسمی می باشد. طی سال اول فعالیت، ۵۰۰ سهم به ارزش هر سهم ۱۰۰

ریال صادر گردیده، که ثبت آن به شرح زیر خواهد بود:

وجوه نقد (۵۰۰\*۱۰۰) ۵۰۰۰۰

سهم عادی - بدون ارزش اسمی ۵۰۰۰۰

حال اگر سهام فوق به مبلغ هر سهم ۱۱۰ ریال صادر شود، ثبت آن به

شرح زیر خواهد بود:

وجوه نقد (۵۰۰\*۱۱۰) ۵۵۰۰۰

سهام عادی - بدون ارزش اسمی ۵۵۰۰۰

با توجه به مفروضات مثال فوق، اگر قانون حداقل مبلغ را برای سهام

بدون ارزش اسمی در هنگام صدور پیش بنی نماید و این مبلغ برای هر

سهم ۱۰۰ ریال و طی سال اول فعالیت ۵۰۰ سهم به مبلغ هر سهم ۱۵۰ ریال

فروخته باشد، ثبت آن به شرح زیر خواهد بود:

وجوه نقد (۵۰۰\*۱۵۰) ۷۵۰۰۰

سهام عادی بدون ارزش اسمی (۵۰۰\*۱۰۰) ۵۰۰۰۰

۲۵۰۰۰

صرف سهام با ارزش تعیین شده

\* حسابداری صدور سهام بصورت یکجا

در برخی موارد، واحدهای تجاری ممکن است سهام عادی و ممتاز را بطور یکجا و به مبلغی مشخص صادر نمایند، اگر قیمت هر یک از سهام منتشر شده بطور جداگانه مشخص نباشد، وجوه دریافتی با استفاده از روش نسبی<sup>۱</sup> یا تفاضلی<sup>۲</sup> بن انواع سهام تخصیص داده، در دفاتر ثبت می شود. برای تشریح نحوه ثبت صدور سهام که بطور یکجا فروخته شده، مثال هایی در زیر ارائه می شود:

۱. روش ارزش نسبی. در این روش، درآمد حاصل از فروش سهام بطور یکجا بایستی به نسبت ارزش متعارف هر یک از انواع سهام تخصیص داده، در دفاتر ثبت گردد.

\* مثال: شرکت سهامی نمونه ۵۰۰ سهم ممتاز با ارزش اسمی ۵۰ ریال و ۱۰۰۰ سهم عادی با ارزش اسمی ۱۰ ریال بصورت یکجا منتشر و جمعاً به مبلغ ۴۵۰۰۰ ریال فروخت. ارزش بازار سهام ممتاز هر سهم ۶۰ ریال و

Proportional Method - ۱

Incremental Method - ۲

ارزش بازار سهام عادی هر سهم ۲۰ ریال است. در این روش چون ارزش متعارف، سهام قابل تعیین و مشخص می باشد، مبلغ دریافتی به تناسب براساس ارزش بازار هر یک از انواع سهام بین آنها تخصیص داده، ثبت می شود.

تخصیص به نسبت

ارزش متعارف	ارزش متعارف	اوراق بهادار
۲۷۰۰۰*	۳۰۰۰۰	۵۰۰ سهم ممتاز (۵۰۰*۶۰)
<u>۱۸۰۰۰*</u>	<u>۲۰۰۰۰</u>	۱۰۰۰ سهم عادی (۱۰۰۰*۲۰)
<u>۴۵۰۰۰</u>	۵۰۰۰	
		* $\frac{۲۰۰۰۰ * ۴۵۰۰۰}{۵۰۰۰} = ۱۸۰۰۰$
		* $\frac{۳۰۰۰۰ * ۴۵۰۰۰}{۵۰۰۰} = ۲۷۰۰۰$
۵۰۰۰۰		وجوه نقد
	۴۵۰۰۰	سهام ممتاز (۵۰۰*۵۰)
۲۵۰۰۰		صرف سهام ممتاز
۲۰۰۰		



سهام عادی (۱۰\*۱۰۰۰)

۱۰۰۰۰

۸۰۰۰

صرف سهام عادی

۲. روش تفاضلی. هنگامی که ارزش متعارف برخی از اوراق بهادار نامشخص و قابل تعیین نباشد، از روش تفاضلی استفاده می شود. در روش تفاضلی وجوه دریافتی ابتدا برای سهامی که ارزش متعارف آنها قابل تعیین می باشد تخصیص داده شده، بقیه به سهامی که ارزش متعارف آن نامشخص است، تخصیص می یابد.

با توجه به مثال قبل، اگر ارزش متعارف سهام عادی هر سهم ۲۰ ریال و ارزش متعارف سهام ممتاز نامشخص باشد، نحوه تخصیص و ثبت در دفاتر به شرح زیر است:

۴۵۰۰۰

وجوه دریافتی بابت فروش سهام

۲۰۰۰۰

ارزش متعارف سهام عادی (۲۰\*۱۰۰۰۰)

۲۵۰۰۰

تخصیص به سهام ممتاز

۴۵۰۰۰

وجوه نقد

سهم ممتاز (۵۰\*۵۰۰) ۲۵۰۰۰

سهم عادی (۱۰\*۱۰۰۰) ۱۰۰۰۰

صرف سهام عادی ۱۰۰۰۰

\* در مواردی اگر، ارزش متعارف هر ی کاز انواع سهام غیرقابل تعیین باشد، وجوه دریافتی بابت صدور سهام براساس ارزش نسبی آنها تخصیص می یابد.

ارزش اسمی سهام ممتاز (۵۰۰\*۵۰) ۲۵۰۰۰

ارزش اسمی سهام عادی (۱۰۰۰\*۱۰) ۱۰۰۰۰

۳۵۰۰۰

ارزش تخصیص یافته به سهام ممتاز

$$* ۴۵۰۰۰ = ۳۲۱۴۲$$

\* □ ۲۵۰۰۰

۳۵۰۰۰

ارزش تخصیص یافته به سهام عادی

$$* ۴۵۰۰۰ = ۱۲۸۵۸$$

\* □ ۱۰۰۰۰

۳۵۰۰۰

۴۵۰۰۰

وجوه نقد

سهام ممتاز (۵۰۰\*۵۰) ۲۵۰۰۰

صرف سهام ممتاز (۳۲۱۴۲ - ۲۵۰۰۰) ۷۱۴۲

سهام عادی (۱۰۰۰\*۱۰) ۱۰۰۰۰

صرف سهام عادی (۱۲۸۵۸ - ۱۰۰۰۰) ۲۸۵۸

\* **حسابداری صدور سهام در مقابل اموال و خدمات**

در برخی موارد، واحدهای تجاری ممکن است سهام را در مقابل ارقام

اموال، ماشین آلات و تجهیزات یا خدمات تحصیل شده منتشر نمایند. در

این شرایط، اگر ارزش متعارف سهام به وضوح قابل تعیین، و بیش از ارزش متعارف دارائی ها یا خدمات تحصیل شده قاب لاتکار باشد، دارائی و خدمات تحصیل شده به ارزش متعارف سهام صادر شده، در دفاتر ثبت می گردد. در مواردی اگر، ارزش متعارف سهام به نحوی معقول قابل تعیین نباشد، بر مبنای ارزش متعارف بازار اموال و خدمات تحصیل شده در تاریخ مبادله در دفاتر ثبت می گردد. در صورتی که ارزش متعارف بازار برای سهام، درائی یا خدمات تحصیل شده، به سهولت امکان پذیر نباشد، ارزش این گونه دارائی ها یا خدمات تحصیل شده توسط هیئت مدیره تعیین می شود.

#### تعریف شرکت سهامی

در ماده (۱) قانون تجارت<sup>۱</sup> شرکت سهامی به صورت زیر تعریف شده است:

«شرکت سهامی، شرکتی است که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی آنها است.»

۱- قانون تجارت و اصلاحیه بعدی آن

هرچند که تعریف قو، تعریف جامعه و مانعی از شرکت سهامی نیست،<sup>۱</sup> با این وجود نشان می دهد که شرکت سهامی دارای شخصیت حقوقی مستقل از مالکان آن است. در ماده (۴) قانون مذکور، شرکت سهامی به دو نوع تقسیم شده اند:

نوع اول - شرکتهایی که مؤسسين آنها قسمتی از سرمایه را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می کنند. این گونه شرکتهای سهامی عام نامیده می شوند.

نوع دوم - شرکتهایی که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصراً توسط مؤسسين تأمین گردیده است. این گونه شرکتهای سهامی خاص نامیده می شود.

در شرکتهای سهامی عام عبارت «شرکت سهامی عام» و در شرکتهای سهام خاص عبارت «شرکت سهامی خاص» باید قبل از نام شرکت و یا بعد

<sup>۲</sup>- در قانون مدنی (ماده ۵۷۱ و ۵۷۲) تعریف جامع تری از شرکت شده و در تعریف کلی آمده است: «شرکت عبارت از اجتماع حقوق مالکین در شیئی واحد به نحو اشاعه»، «شرکت یا قهری است و یا اختیاری».

از آن فاصله با نام شرکت در کلیه اوراق و اطلاعیهها و آگهی های شرکت به طور روشن شود.<sup>۱</sup>

در موقع تأسیس، سرمایه .... سهامی عام ... میلیون ریال شرکتهای سهامی خاص از یک میلیون ... کمتر باشد.<sup>۲</sup>

#### مزایای شرکت سهامی

شرکتهای سهامی دارای مزایایی است که مؤسسات تک مالکی و یا شرکتهای تضامنی فاقد آن می باشند. عمده ترین مزایای شرکتهای سهامی به شرح زیر است:

#### ۱- محدودیت مسئولیت سهامداران

برخلاف مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی،<sup>۳</sup> طلبکاران شرکت سهامی، قانوناً ادعایی نسبت به داراییهای سهامداران نداشته و بدهیهای شرکت از محل داراییهای آن قابل وصول است. بنابراین، میزان تعهد و

۱- تبصره ذیل ماده ۶ قانون تجارت

۲- ماده ۵ قانون تجارت

۳- همچنین شرکاء ضامن شرکتهای مختلط غیرسهامی

مخاطره سرمایه گذاری سهامدارن، محدود به میزان سهام آنها است. برای اغلب سرمایه گذاران این مزیت یکی از مهمترین مزایای شرکتهای سهامی است.

## ۲- تجمع سرمایه های کوچک

شرکت سهامی محل مناسبی برای تجمع و به کارگیری سرمایه های کوچکی است که به تنهایی قادر به فعالیت عمده تجاری نیستند.

## معایب شرکتهای سهامی

برخلاف مزایای ذکر شده، شرکتهای سهامی دارای معایبی به شرح صفحه بعد است:

## ۱- مالیات بر درآمد شرکتهای سهامی

در مؤسسات تک مالکی، مالیت بر درآمد، متعلق به مالک آن بدو و مطابق قانون مالیاتهای مستقیم و براساس مالیات بر درآمد و مشاغل

محاسبه و وصول می گردد. <sup>۱</sup> در صورتی که در شرکتهای سهامی، <sup>۲</sup> ابتداء در صد درآمد (سود) درآمد مشمول مالیات شرکتهای به عنوان مالیات شرکت محاسبه و وصول شده و از درآمد (سود) سهامداران نزی با ترتیب مقرر در قانون مذکور، مالیات محاسبه و وصول می شود. <sup>۳</sup>

## ۲- رعایت مقررات بیشتر

تأسیس، اداره و انحلال شرکتهای سهامی تابع قوانین و مقررات خاصی است در حالی که مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی ساده تر تأسیس، اداره و منحل می شوند.

## سازمان شرکتهای سهامی

۲- برای مطالعه بیشتر در مورد مالیات بر درآمد مشاغل مراجعه کنید به : قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن، مواد ۹۳ تا ۱۰۴  
۱- در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، محاسبه و وصول مالیات بر درآمد شرکتهای تضامنی و مختلط غیرسهامی نیز، مشابه شرکتهای سهامی است.  
۲- برای مطالعه بیشتر در مورد مالیات بر درآمد شرکتهای مراجعه کنید به : قانون مالیاتهای مستقیم، ماده ۱۰۵ و تبصره ذیل آن



برای تأسیس شرکتهای سهامی، اساسنامه ای که شامل نام، موضوع، نام مؤسسين، مرکز اصلی و... است توسط مؤسسين تنظيم و به اداره ثبت شرکتهای تسليم می شود. اساسنامه که به موجب مواد قانون تجارت تنظيم می گردد، نوشته ای است که روابط حقوقی بين سهامداران را تعيين می کند.<sup>۱</sup>

پس از تصویب اساسنامه، توسط اداره ثبت شرکتهای و طی تشریفات مقرر در قانون تجارت شرکت سهامی تأسیس می شود.

### هزینه های تأسیس

در مراحل مختلف تأسیس شرکتهای سهامی، هزینه هایی از قبیل، هزینه های تهیه و تنظيم اساسنامه، هزینه های وکیل و مشاور حقوقی، هزینه های ثبت شرکت در اداره ثبت شرکتهای، هزینه های انتشار آگهی در روزنامه رسمی و کثیرالانتشار و... انجام می شود. این هزینه ها به عنوان

۳- برای مطالعه بیشتر در مورد اساسنامه شرکتهای مراجعه کنید  
به: قانون تجارت ماده ۸

یک دارایی و به نام هزینه های تأسیس در دفاتر شرکتهای سهامی ثبت شده و در ترازنامه تحت عنوان سایر داراییها طبقه بندی می گردد.<sup>۱</sup>

چون انتظار انتفاع از تأسیس شرکت بیش از یک سال مالی است، هزینه های تأسیس طی چند دوره مالی مستهلک می شوند.<sup>۲</sup> از آنجا که هزینه های تأسیس و استهلاک سالانه آن مبلغ عمده ای نبود و انتظار انتفاع از آن بیش از یک دوره مالی است، حسابداران مجاز به تسهیم هزینه های تأسیس به چند دوره مالی می باشند.<sup>۳</sup>

### حقوق قانونی سهامداران

سهامداران یک شرکت سهامی، معمولاً از حقوق و امتیازات زیادی برخوردارند:

#### ۱- حق رأی برای انتخاب هیئت مدیره

۱- در پایان این فصل، نمونه ای از ترازنامه شرکتهای سهامی و نحوه ارائه هزینه های تأسیس در آن نشان داده خواهد شد.

۲- به موجب تبصره ۴ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶، هزینه های تأسیس، حداکثر ۱۰ ساله به طور مساوی قابل استهلاک است.

۱- به موجب ماده ۲۳۶ قانون تجارت، هزینه های تأسیس شرکت باید قبل از تقسیم هر گونه سود مستهلک شود. مقایسه تبصره ۴ ماده ۱۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۲۳۶ قانون تجارت و تباین دیدگاه قوانین تجارت و مالیاتهای مستقیم در مورد هزینه های تأسیس قابل تأمل است.

هیئت مدیره با رأی سهامداران در مجامع مؤسس و عمومی برای اداره امور شرکت سهامی انتخاب می شوند.

## ۲- حق دریافت سهمی از سود شرکت

سهامداران به میزان سهام خود، سهمی از سود سالانه شرکت سهامی را دریافت می نمایند. برخلاف مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی، سهامداران شرکت سهامی حق برداشت از داراییهای شرکت را طی دوره مال ندارند.

## ۳- حق تقدم خرید سهام جدید

سهامداران شرکت سهامی به موجب مواد ۱۶۹ و ۱۷۰ قانون تجارت هنگام افزایش سرمایه از طریق انتشار سهام جدید نسبت به اسیرین حق تقدم خرید دارند.

## ۴- حق سهم بودن در داراییهای شرکت هنگام انحلال

در مواردی به شرکت سهامی منحل می شود، داراییهای شرکت فروخته شده، بدهیها پرداخت گردیده و باقیمانده به میزان سهم هر یک از سهامداران بین آنها تقسیم می شود.

### حسابداری حقوق صاحبان سهام

ارائه داراییها و بدهیها در ترازنامه شرکتهای سهامی، مشابه مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی است. تفاوت عمده در ترازنامه شرکتهای سهامی و «وسسات مذکور در قسمت سرمایه آنها است. سرمایه در ترازنامه مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی تحت عنوان حقوق صاحب (صاحبان) سرمایه و در ترازنامه شرکتهای سهامی تحت عنوان حقوق صاحبان سهام طبقه بندی می شود.

حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی مانند سرمایه سایر مؤسسات معادل تفاوت خالص داراییها و بدهیها است. دو منبع عمده حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی را شکل می دهند، این دو منبع عبارتند از:

۱. سرمایه گذاری سهامداران (سهام سرمایه پرداخت شده).

۲. مانده سود (زیان) انباشته.

سرمایه گذاری سهامداران به صورت نقد و یا سایر داراییها به عنوان منبع اصلی تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام شرکتهای سهامی است.

مالکان

سهامداران

از

بازرس یا بازرسان  
قانونی

تعیین کنندگان  
سیاستهای کلی و  
خط مشی ها

هیئت  
مدیره

نظارت

مجریان

مدیرعامل

مدیر امور  
اداری

مدیر فروش

مدیر مالی  
(کنترلر)

مدیر طرح و  
برنامه

کارکنان

### ضرورت تشکیل شرکتهای سهامی

ارائه خدمات و یا تولید محصولات در تعداد بسیاری از فعالیتهای اقتصادی به سرمایه ای نیاز دارد که فراهم آوردن آن معمولاً از طریق مؤسسات فردی و یا شرکتهای تضامنی و سایر شرکتهای غیرسهامی امکان پذیر نمی باشد، به همین علت شرکتهای سهامی که دارای تعداد زیادی سهامدار می باشند تشکیل می گردد. معمولاً اینگونه شرکتها در جذب سرمایه های عمومی موفقیت بیشتری دارند.

در شرکتهای سهامی تشکیل سرمایه محدود به تعداد شرکاء و دارائی شخصی آنها نمی باشد و به دلی لنداشتن مسئولیت اضافی برای سهامداران، این امکان برای شرکتهای سهامی فراهم می گردد تا بتوانند سرمایه های زیادی را با توجه به تعدد سهامداران کسب نمایند.

شرکت سهامی به دو نوع تقسیم می شود:

الف) شرکتهایی که تمام سرمایه آنها در موقع تأسیس منحصرأً توسط مؤسسين شرکت تأمین گردیده است، شرکت سهامی خاص نامیده می شود (ماده ۴ اصلاحیه ق.ت).

در موقع تأسیس، سرمایه شرکتهای سهامی خاص از یک میلیون ریال نباید کمتر باشد (ماده ۵ اصلاحیه ق.ت).

ب) شرکتهایی که مؤسسين آنها قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به درم تأمین می کنند، شرکت سهامی عام نامیده می شود. (ماده ۴ اصلاحیه ق.ت).

در موقع تأسیس، سرمایه شرکتهای سهامی عام از پنج میلیون ریال نباید کمتر باشد. (ماده ۵ اصلاحیه ق.ت).  
به طور کلی نکات زیر مشخصه شرکتهای سهامی می باشد:

۱. شخصیت حقوقی شرکت و شخصیت حقیقی سهامداران از یکدیگر جداست.

۲. سرمایه شرکت به سهام تقسیم می شود.

۳. صاحبان سهام دارای مسئولیت محدود هستند.

۴. در شرکتهای سهامی میزان سرمایه اهمیت دارد و نه شخصیت و اعتبار شرکاء.

۵. انتقال سهام از یک سهامدار به اشخاص دیگر آزاد می باشد.

۶. انتخاب یک یا چند بازرس قانونی الزامی است.

۷. مالیات بر درآمد مضاعف (بدین ترتیب که مالیات هم بر سود ویژه

تعا

می گیرد و هم به سودی که تقسیم می شود).

۸. تعداد سهامدار در شرکت سهامی عام حداقل ۵ نفر و تعداد سهامدار در

شرکت سهامی خاص حداقل ۳ نفر می باشد.

۹. شرکتهای سهامی دارای فعالیتی تقریباً مداوم هستند. یعنی عمر

ش

کناره گیری سهامدار پایان نمی یابد.

۱۰. مدیران و سهامداران وظائف تفکیک شده ای دارند.

۱۱. سهولت تشکیل سرمایه

برای تأسیس شرکت سهامی خاص. مؤسسين که همان سهامداران

شرکت می باشند، باید تمام سرمایه شرکت را تعهد کرده و حداقل سی و



پنج درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام شرکت در شرف تأسیس نزد یکی از بانکها بسپارند.

برای تأسیس شرکت سهامی عام، مؤسسين باید اقلأ بیست درصد سرمایه شرکت را تعهد کرده و حداقل سی و پنج درصد مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام شرکت در شرف تأسیس نزد یکی از بانکها بسپارند.

به عنوان مثال:

مؤسسین شرکت سهامی عام بعد از تصمیم به تشکیل یک شرکت سهامی با حداقل سرمایه که پنج میلیون ریال است. ابتدا، بیست درصد آن را تعهد نموده و سی و پنج درصد مبلغ تعهد شده را نقداً به یک بانک می سپارند.

سرمایه تعهد شده  $5,000,000 * 20\% = 1,000,000$

مبلغ نقدی  $1,000,000 * 35\% = 350,000$

سپس اقدام به انتشار برگ سهام و فروش بقیه سرمایه به مردم می نمایند.

## سهام

در شرکتهای سهامی، سرمایه به سهام متساوی تقسیم می شود و در برگهائی قید می شود که به آن ورقه سهام می گویند.

ورقه سهم، سندی است قابل معامله و معرف مالکیت تعداد سهامی است

که صاحب آن در شرکت سهامی دارد (ماده ۲۴ ق.ت).

هر ورقه سهم دارای مشخصات زیر می باشد:

۱. نام شرکت و شماره ثبت آن در دفتر ثبت شرکتها.

۲. تعیین نوع سهم.

۳. مبلغ سرمایه ثبت شده و مقدار پرداخت شده آن.

۴. مبلغ اسمی و مقدار پرداخت شده آن.

۵. تعداد سهامی که هر ورقه نماینده آنست (ماده ۲۶ ق.ت).

## انواع سهام

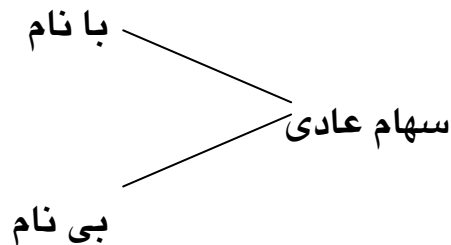
۱. سهام عادی

## ۲. سهام ممتاز

### سهام عادی

سهام عادی می تواند با نام و یا بی نام باشد.

یعنی:



### سهام با نام

سهام با نام سهامی است که نام صاحب سهم در روی ورقه سهم و همچنین در دفاتر سهام شرکت ثبت شده باشد.

انتشار سهام با نام در صورتی که حداقل ۳۵٪ از مبلغ اسمی آن پرداخت شده باشد مجاز است. نقل و انتقال سهام با نام باید در دفتر سهام شرکت ثبت گردد.

### سهام بی نام

سهام بی نام سهامی است که نام صاحب سهم در روی ورقه سهم ثبت نشده باشد و در وجه حام لتنظیم شده و دارنده آن مالک آن شناخته می شود. انتشار سهام بی نام در صورتی که تمام مبلغ اسمی آن پرداخت شده باشد مجاز است، نقل و انتقال سهام بی نام بدون هیچ ثبتی در دفاتر شرکت می تواند انجام گیرد.

#### سهام نقدی

چنانچه به طور مثال صدور سهام عادی با نام یک شرکت سهامی مستقیماً در مقابل پول نقد مبادله شود به آنها سهام عادی نقدی می گویند.

#### سهام غیر نقدی

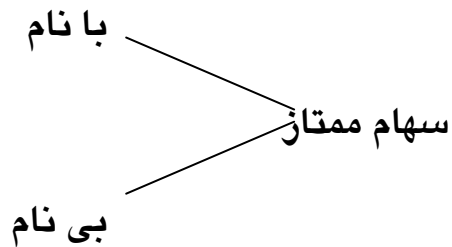
ولی چنانچه سرمایه گذاران به جای وجه نقد، دارائی دیگری بدهند سهام غیر نقدی می گویند.

### توجه

امکان دارد سهام عادی خود به دو نوع تقسیم گردد:  
سهام عادی از (نوع) الف و سهام عادی از نوع (ب)  
بعضی از شرکتهای سهام عادی منتشر شده خود را به دو نوع (الف) و  
(ب) منتشر می نمایند که برحسب مورد تفاوتهایی بین دو نوع سهم  
صادر وجود دارد.

### ۲- سهام ممتاز

سهام ممتاز سهامی است که نسبت به سهام عادی مزایائی داشته باشد  
که باید در اساسنامه شرکت قید شود، مانند:  
درصد سود تضمین شده  
حق تقدم در دریافت سود  
و یا در زمان انحلال، حق تقدم دریافت پول  
حق رأی بیشتر (کمتر مورد دارد)  
سهام ممتاز نیز می تواند با نام و یا بی نام باشد.



### توجه

سهام ممتاز انواع و اقسام دارد، مانند:

۱. سهام ممتاز جمع شونده (با شرط انباشت سود).
۲. سهام ممتاز غیر جمع شونده (بدون شرط انباشت سود).
۳. سهام ممتاز با حق مشارکت کامل.
۴. سهام ممتاز قابل تبدیل.
۵. سهام ممتاز دارای حق رأی.
۶. سهام ممتاز بدون حق رأی.
۷. سهام ممتاز قابل بازخرید.
۸. سهام ممتاز قابل مطالبه.

باید توجه شود شرکتی می تواند سهام ممتازی منتشر کند که از نوع ۱ و ۴ و ۵ توأم باشد، یعنی سهام ممتاز جمع شونده قابل تبدیل دارای حق رأی.

بنابراین سهام ممتاز می تواند خصوصیات متعددی داشته باشد.

#### پذیره نویسی

چنانچه شرکت در موقع فروش سهام بطور کامل پول یا دارائی دیگری دریافت ندارد «پذیره نویسی سهام» نامیده می شود. یعنی خریداران تعهد پرداخت پول سهام را می نمایند. عملیات حسابداری پذیره نویسی در بخش دوم مطرح شده است.

#### نکته ۱

پذیره نویسی می تواند برای سهام عادی یا سهام ممتاز و یا هر دو صورت بگیرد.

## نکته ۲

در هر دو شرکت سهامی عام و شرکت سهامی خاص، ورقه سهام منتشر می شود. لیکن در شرکتهای سهامی عام، شرکت می تواند از طریق پذیره نویسی سهام خود را به مردم بفروشد ولی در شرکت سهامی خاص پذیره نویسی وجود ندارد چون در شرکتهای سهامی خاص، سهام در مالکیت مؤسسين است یعنی مؤسسين شرکت سهامدار شرکت می باشند.

## ارزش سهام

هر سهم شرکت سهامی دارای چند ارزش با مفاهیم مختلف می باشد:

## الف) ارزش اسمی

ارزشی است که در روی ورقه هر سهم قید شده است.

## نکته:



جمع مبلغ اسمی کلیه سهام منتشر شده و پرداخت شده همان سرمایه شرکت در بدو تأسیس می باشد.

مثال:

چنانچه شرکتی ۱۰۰۰ سهم که بملغ هر سهم ۵۰۰۰ ریال باشد صادر کند، مبلغ اسمی هر سهم برابر با ۵۰۰۰ ریال می باشد.

ب) ارزش دفتری

ارزش سهام شرکت در حالت فعلی آن می باشد و یا حقی است که صاحب هر سهم نسبت به دارائیهای شرکت سهامی دارد. بنابراین سود تقسیم نشده و اندوخته ها نیز جزء ارزش دفتری محسوب خواهد شد.

اندوخته ها، سود تقسیم نشده، سرمایه = ارزش دفتری هر سهم

تعداد سهام

برای درک بهتر ارزش دفتری، باید به معادله حسابداری توجه نمود.

### نکته

۱. ارزش دفتری فوق فقط برای سهام عادی محاسبه می شود و غالباً با ارزش اسمی هر سهم عادی متفاوت است.
۲. معمولاً ارزش دفتری سهام ممتاز برابر با ارزش اسمی آن می باشد. یعنی برای بدست آوردن ارزش دفتری هر سهم (عادی) می بایست سهام ممتاز از سرمایه کسر شود (در بخش سوم توضیح داده شده است).

### ج) ارزش تصفیه

ارزشی است که در صورت انحلال شرکت به صاحبان سهام تعلق می گیرد.  
(سهام عادی)

سود و زیان تصفیه ، اندوخته ها، سود تقسیم نشده، سرمایه = ارزش

تصفیه هر سهم

تعداد سهام

۱. ارزش تصفیه سهام عادی و ارزش تصفیه سهام ممتاز با هم متفاوت می باشد که بعداً توضیح داده خواهد شد.

۲. غالباً ارزش تصفیه سهام ممتاز برابر با ارزش اسمی آن می باشد.

(د) ارزش روز

ارزشی است که هر سهم در نتیجه فعالیت شرکت پیدا می کند و یا ارزشی است که سهام در بازار یا بورس اوراق بهادار بین افراد معامله می شود که معمولاً متفاوت با ارزشهای سه گانه فوق می باشد.

اندوخته ها

در فصل دوم کتاب آشنائی مختصری با اندوخته ها حاصل شد.

اندوخته عبارت از مبالغی است که از محل سود ویژه مؤسسه یا اضافه ارزش دارائیهای آن کنار گذارده می شود.

و منظور از تخصیص اندوخته در واقع تأمین نیازمندیهای سرمایه ای آتی مؤسسه و یا برای ایجاد پشتوانه مالی برای مؤسسه در مقابل

زیانهای احتمالی و آتی می باشد. بنابراین اندوخته قسمتی از سود ویژه قابل تقسیم است که بین سهامداران مؤسسه تقسیم نشده و در مؤسسه باقی می ماند. لذا هرچه اندوخته های مؤسسه بیشتر باشد استحکام و اعتبار مالی آن بیشتر و قدرت آن در مقابله با صدمات و زیانهای احتمالی آتی افزایش می یابد.

#### انواع اندوخته ها

اندوخته ها به ۲ نوع تقسیم می شود:

الف) اندوخته های اجباری نظیر اندوخته های قانونی.

۱. هر سال ۵ درصد از سود خالص شرکت باید به عنوان اندوخته قانونی تخصیص یابد، تا زمانی که جمع اندوخته به ده درصد سرمایه شرکت رسید، موضوع کردن آن اختیاری است (در شرکتهای سهامی).
۲. در شرکتهای دولتی می بایست هر سال ۱۰٪ از سود به عنوان اندوخته قانونی اختصاص یابد تا جائی که با سرمایه اصلی برابری نماید.

ب) اندوخته ای اختیاری مانند اندوخته هایی که در مؤسسات به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی صاحبان مؤسسه از محل سود قابل تقسیم کنار گذاره می شود اندوخته اختیاری می باشد. مانند:

۱. اندوخته احتیاطی

۲. اندوخته سرمایه ای

۳. اندوخته مخصوص

۴. سود تقسیم نشده<sup>۱</sup>

۵. اندوخته عمومی

این اندوخته ها برعکس اندوخته قانونی، اجباری نیست بلکه جهت توسعه فعالیتهای شرکت می توان آنها ره به میزان دلخواه و با توجه به اساسنامه و یا رأی مجمع عمومی عادی تعیین نمود.

اندوخته های اختیاری خود به اندوخته های جاری و اندوخته های سرمایه ای تقسیم بندی می شوند.

۱- سود تقسیم نشده نیز در حقیقت نوعی اندوخته می باشد که از سود ویژه تخصیص یافته است و تحت عنوان اندوخته جاری مشخص می باشد یعنی برای تقسیم بین سهامداران آزاد است.

## مجامع شرکتهای سهامی<sup>۱</sup>

مجمع عمومی شرکت سهامی از اجتماع صاحبان سهام تشکیل می شود، مقررات مربوط به حضور عده لازم برای تشکیل مجمع عمومی و آراء لازم جهت اتخاذ تصمیمات در اساسنامه معین خواهد شد. مگر در مواردی که به موجب قانون تکلیفی خاص برای آن مقرر شده باشد.

مجامع عمومی به ترتیب عبارتند از:

۱. مجمع عمومی مؤسسين یا مؤسس

۲. مجمع عمومی عادی

۳. مجمع عمومی فوق العاده

## هیئت مدیره<sup>۲</sup>

شرکت سهامی به وسیله هیئت مدیره ای که از بین صاحبان سهام انتخاب می کنند و کلاً یا بعضاً قابل عزل می باشند اداره خواهد شد.

۲- دانشجویان می بایست قانون تجارت از ماده ۷۲ الی ۱۰۶ را مطالعه نمایند.

۱- قانون تجارت از ماده ۷ الی ۴۳ باید مطالعه شود.

تعداد اعضای هیئت مدیره در شرکتهای سهامی عام نباید از پنج نفر کمتر و تعداد اعضای هیئت مدیره در شرکتهای سهامی خاص نباید از سه نفر کمتر باشد.

#### بازرسان<sup>۱</sup>

مجمع عمومی عادی در هر سال یک یا چند بازرس انتخاب می کند تا بر طبق قانون تجارت به وظائف خود عمل کنند. انتخاب مجدد بازرس یا بازرسان بلامانع است.

مجمع عمومی عادی در هر موقع می تواند بازرس یا بازرسان را عزل کند به شرط اینکه جانشین آنها را نیز انتخاب نماید.

۲- به قانون تجارت از ماده ۱۴۴ الی ۱۵۶ مراجعه شود.

## بخش دوم

عملیات حسابداری در هنگام شروع به کار شرکتهای سهامی برای تشکیل شرکت سهامی یک یا چند نفر به عنوان مؤسس شرکت، پس از شروع و بررسی بین خودشان تصمیم به تشکیل یک شرکت سهامی می گیرند.

مؤسسين شرکت سهامی عام باید حداقل ۲۰٪ از سرمایه کل شرکت (شرکتی که بعداً ثبت خواهد شد) را تعهد نمایند و حداقل ۳۵٪ مبلغ تعهد شده را در یکی از بانکها به نام «شرکت سهامی در شرف تأسیس» بپردازند و سپس اظهارنامه ثبت شرکتها را به علاوه طرح اساسنامه و طرح اعلامیه پذیره نویسی سهام که به امضاء کلیه مؤسسين رسیده است به اداره ثبت شرکتها ارائه دهند. اداره ثبت شرکتها پس از مطالعه اظهارنامه و ضمائ آن و تطبیق مندرجات آن با قانون، اجازه انتشار اعلامیه پذیره نویسی را صادر خواهد نمود.



اعلامه پذیره نویسی باید توسط مؤسسين در جرايد آگهی گردیده و نیز در بانکی که تعهد سهام نزد آن صورت می گیرد در معرض دید علاقمندان قرار داده شود (ماده ۱۱ ق.ت).

تا این مرحله مؤسسين باید ۲۰٪ از سرمایه شرکت را تعهد کرده و ۳۵٪ آن را نقداً به حسابی در بانک واریز نمایند.  
بخش سوم

### حقوق صاحبان سهام

می دانیم که معادله حسابداری دارای ۲ طرف می باشد:

$$\text{دارائی} = \text{بدهی} + \text{سرمایه}$$

و نمایش معادله فوق نیز در ترازنامه چنین است:

### ترازنامه

*	بدهی	***	دارائی
---	------	-----	--------

\*\*\* سرمایه

\*\*\*

\*\*\*

سمت چپ ترازنامه شامل دو قسمت می باشد. که در این بخش موضوع مورد بحث، سرمایه می باشد.

در شرکتهای فردی به علت اینکه صاحب مؤسسه یک نفر می باشد، مقدار حق مالیکت صاحب مؤسسه نسبت به دارائیهها، به صورت یک حساب در سمت چپ ترازنامه منعکس می شود. در واقع:

سرمایه = دارائی - بدهی

←

برای مثال چنانچه آقای کریمی مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ ریال را (بعنوان سرمایه گذاری) برای شروع به فعالیتی اختصاص دهد، ترازنامه این شرکت فردی به صورت زیر می باشد:

ترازنامه	
۱۰۰۰۰۰۰	سرمایه
۱۰۰۰۰۰۰	بانک

ولی در شرکتهای تضامنی به تعداد شرکاء حساب سرمایه وجود دارد.  
برای مثال چنانچه ۲ نفر با سرمایه ۶۰۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰۰ ریال  
تشکیل یک شرکت تضامنی را بدهند، ترازنامه آنان به شرح زیر خواهد  
بود:

ترازنامه

		بانک	۱۰۰۰۰۰
سرمایه الف	۶۰۰۰۰۰		
سرمایه ب	۴۰۰۰۰۰		
	<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>		<u>۱۰۰۰۰۰۰</u>

بنابراین مشاهده می شود که مقدار آورده هر شخص دقیقاً مشخص می  
باشد و به عنوان سرمایه او در ترازنامه قید می شود.

ولی نحوه عمل در شرکتهای سهامی متفاوت می باشد.

برای مثال شکتی ۷۰۰ سهم عادی و ۲۰۰ سهم ممتاز ۵٪ را با قیمت اسمی

۱۰۰۰ ریال و ۱۵۰۰ ریال منتشر و نقداً به فروش می رساند:

ترازنامه

حقوق صاحبان سهام:	بانــــــــــــــــک
	۱۰۰۰۰۰۰
سرمایه - سهام ممتاز	
۲۰۰ سهم ۵٪ هر سهم ۱۵۰۰ ریال ۳۰۰۰۰۰	
سرمایه - عادی	
۷۰۰ سهم هر سهم ۱۰۰۰ ریال ۷۰۰۰۰۰	
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰

بنابراین سرمایه در شرکتهای سهامی به نام حقوق صاحبان سهام تلقی می گردد که در این مثال میزان حق مالکیت سهامداران عادی نسبت به دارائیهای شرکت  $\frac{7}{10}$  می باشد و میزان حق مالکیت سهامداران ممتاز  $\frac{3}{10}$  دارائیهای شرکت<sup>۱</sup> می باشد (بدهی وجود ندارد).

۱- با اطلاع از معادله حسابداری:  
دارائی = بدهی + سرمایه

حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی شامل اجزاء دیگر غیر از

سرمایه سهام عادی و سرمایه - سهام ممتاز می باشد. مانند:

صرف سهام.

کسر سهام.

اندوخته ها.

سود تقسیم نشده.

و در مواردی سهام خزانه<sup>۱</sup>

۱- صرف سهام

چنانچه یک شرکت سهامی مبادرت به فروش سهام به مبلغی بیش از

مبلغ اسمی هر سهم بنماید، در اینصورت شرکت، سهام فروخته شده را به

---

می توان تفسیر زیر را در مورد شرکتهای سهامی نمود:  
سمت راست معادله یعنی دارائی متعلق به شرکت است چون شرکت شخصیت حقوقی مستقل دارد. در سمت چپ معادله:  
الف) بدهیهای متعلق به شرکت می باشد و مقدار دین شرکت به افراد خارج از شرکت را در تاریخی معین (سر رسید معین) مشخص می نماید.

ب) حقوق صاحبان سهام نیز متعلق به شرکت می باشد و می توان بیان نمود دین شرکت به افرادی که سرمایه گذاری کردند می باشد.

۲- باز خرید سهام توسط شرکت سهامی طبق قانون تجارت مجاز نمی باشد.

صرف فروخته است، این مبلغ اضافی باید در حسابی تحت عنوان صرف سهام ثبت شود. حساب صرف یک حساب اندوخته سرمایه ای محسوب می شود و در سمت چپ ترازنامه در زیر ارزش اسمی سهام مربوطه نوشته می شود، (معمولاً صرف سهام ممتاز و عادی دو دو حساب مجزا ثبت می شود).

مثال:

شرکت سهامی عمرانی جهت تأسیس یک شرکت سهامی اقدام به انتشار برگ سهام می کند و ۱۰۰۰ سهم عادی به ارزش ۵۰۰۰ ریال و ۲۰ سهم ممتاز به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال منتشر می کند و به معرض فروش می گذارد. هر سهم عادی به مبلغ ۵۵۰۰ ریال و هر سهم ممتاز به مبلغ ۱۲۰۰ ریال نقداً به فروش می رسد.

حل مثال:

در مثال فوق چنانچه دقت شود شرکت از فروش سهام جدید خود صرف برده است که صرف مذکور تحت عنوان صرف سهام دفاتر ثبت می گردد:

ریال عدد

$$۱۰۰۰ * ۵۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰۰$$

مبلغ اسمی سهام عادی

$$۱۰۰۰ * ۵۵۰۰ = ۵۵۰۰۰۰۰$$

مبلغ فروخته شده سهام عادی

بانک ۵۵۰۰۰۰۰

سرمایه - سهام عادی

۵۰۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی ۵۰۰۰۰۰

و در مورد سهام ممتاز:

$$۲۰ * ۱۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰$$

مبلغ اسمی سهام ممتاز

$$۲۰ * ۱۲۰۰۰ = ۲۴۰۰۰۰$$

مبلغ فروخته شده سهام ممتاز

بانک ۲۴۰۰۰۰

سرمایه - سهام ممتاز

۲۰۰۰۰۰

صرف سهام ممتاز ۴۰۰۰۰

نمایش صرف سهام در ترازنامه در قسمت حقوق صاحبان سهام:

ترازنامه

ترازنامه	
حقوق صاحبان سهام:	بانک ۵۵۲۴۰۰۰
سرمایه - سهام ممتاز ۲۰۰۰۰	
<u>صرف سهام ممتاز ۴۰۰۰</u>	
۲۴۰۰۰	
سرمایه - سهام عادی ۵۰۰۰۰۰۰	
<u>صرف سهام عادی ۵۰۰۰۰۰</u>	
۵۵۰۰۰۰۰	
<u>۵۵۲۴۰۰۰</u>	<u>۵۵۲۴۰۰۰</u>

نکته



چنانچه فرض شود شرکت فوق هیچگونه بدهی و دارایی دیگر ندارد مبلغ ۵۵۲۴۰۰۰ ریال به عنوان حقوق صاحبان سهام می باشد ولی نکته ای که باید دقت شود اینست که صرف سهام متعلق به چه اشخاصی می باشد؟ (بستانکاران - سهامداران ممتاز - سهامداران عادی) یعنی ۵۵۲۴۰۰۰ ریال پول نقد در مثال فوق متعلق به چه اشخاصی است؟ در اینجا بحث ارزش اسمی و ارزش دفتری مطرح می شود:

#### ارزش اسمی

مبلغ هر سهم که در روی برگه سهم نوشته شده است ارزش اسمی هر سهم می باشد بنابراین ارزش اسمی هر سهم عادی برابر با ۵۰۰۰ ریال می باشد. و ارزش اسمی هر سهم ممتاز برابر با ۱۰۰۰ ریال می باشد.

ولی ارزش دفتری آنان به شرح زیر تعیین می گردد:

#### ارزش دفتری سهام ممتاز

#### عدد سهام ممتاز

۱- توجه شود سهام ممتاز خود انواع و اقسام دارد که در مثال مذکور منظور، فقط سهام ممتاز با درصد سود ثابت بوده و نه انواع دیگر

$$۲۰۰۰۰ \div ۲۰ = ۱۰۰۰ \text{ ریال}$$

صرف سهام ممتاز با وجودی که مربوط به فروش سهام ممتاز می باشد در محاسبه ارزش دفتری سهم ممتاز دخالتی ندارد و متعلق به سهامداران عادی می باشد چون سهامداران ممتاز فقط تا میزان ارزش اسمی خود در شرکت حق دارند به علاوه درصدی به عنوان سود. بنابراین ارزش اسمی و دفتری برابر است با سهم ممتاز از برابر می باشد.<sup>۱</sup>

۲- توجه شود سهام ممتاز مذکور سهام ممتاز با درصد سود ثابت می باشد.

ارزش دفتری هر سهم عادی:

جمع حقوق صاحبان سهام ۵۵۲۴۰۰۰

ارزش اسمی سهام ممتاز (۲۰۰۰۰)

حق سهامداران عادی ۵۵۰۴۰۰۰

عدد حقوق سهامداران عادی

ریال  $۵۵۰۴۰۰۰ \div ۱۰۰۰ = ۵۵۰۴$

بنابراین ارزش اسمی هر سهم عادی ۵۰۰۰ ریال و ارزش دفتری هر سهم عادی ۵۵۰۴ ریال می باشد. ایجاد صرف سهام طبق قانون تجارت ایران مجاز شناخته شده است و می توان آنرا نقداً بین صاحبان سهام عادی تقسیم کرد و یا در آآن سهام جدید بین صاحبان سهام (سود سهمی<sup>۱</sup>) توزیع نمود.

البته باید توجه داشت که صرف سهام را از لحاظ حسابداری نمی توان به عنوان سود شرکت تلقی نمود، بلکه فقط سرمایه گذاری سهامداران می باشد.

۱- بعبوض پول نقد جهت تقسیم سود، سهام جدید به سهامداران تعلق می گیرد، باید توجه داشت که در این حالت حقوق صاحبان سهام هیچ تغییری نمی کند.

## ۲- کسر سهام<sup>۱</sup>

چنانچه شرکت سهامی، سهام صادره خود را به مبلغی کمتر از ارزش اسمی به فروش برساند، یعنی به کسر فورخته است و باید تحت عنوان کسر سهام در یک حساب جدید ثبت نمود و یا به عبارتی دیگر امکان دارد گاهی اوقات خریداران سهام حاضر نباشند به ارزش اسمی سهام خریداری نمایند، و به ناچار شرکت پایین تر از ارزش اسمی هر سهم را به فروش می رساند.

مثال:

شرکت سهامی فرمانی اقدام به فروش سهام می نماید و ۳۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی هر سهم ۱۰۰۰ ریال به مبلغ هر سهم ۸۰۰ ریال به فروش می رساند.

حل مثال:

۱- طبق ماده (۱۶۰-ق.ت) فروش سهام به کسر در ایران ممنوع می باشد، چون قانون صریحاً بیان کرده است که شرکت می تواند سهام جدید را برابر مبلغ اسمی یا مبلغی علاوه بر مبلغ اسمی سهم به عنوان اضافه ارزش سهم به فروش رساند.

بانک ۲۴۰۰۰۰  
کسر سهام عادی ۶۰۰۰۰  
سرمایه - سهام عادی ۳۰۰۰۰۰

بنابراین:

۱. مدتی بعد از فعالیت شرکت امکان دارد شرکت مبادرت به افزایش سرمایه از طریق انتشار سهام جدید بنماید.
۲. چنانچه مبلغ فروش سهام توسط شرکت از ارزش اسمی آن بیشتر باشد حساب صرف سهام ایجاد می شود و در پایان دوره مالی در سمت چپ (در قسمت حقوق صاحبان سهام) ترازنامه در زیر سهام مربوطه (عادی یا ممتاز) به آن اضافه می شود.
۳. چنانچه مبلغ فروش سهام از ارزش اسمی آن کمتر باشد می بایست در حساب کسر سهام مربوطه (عادی یا ممتاز) ثبت گردد و در قسمت حقوق صاحبان سهام در سمت چپ ترازنامه آورده شود.

۴. علت ایجاد صرف سهام برای شرکت در حقیقت فعالیت خوب شرکت می باشد که در واقع نوعی دریافت از خریداران به عنوان شهرت و یا... می باشد که می توان شبیه سرقفی شرکت در نظر گرفت که شریک تازه وارد باید قسمتی از سرقفی مخفی<sup>۱</sup> شرکت را برای شریک شدن در شرکت بپردازد.

### ۳- اندوخته ها

#### ۴- سود تقسیم نشده

دو مبحث فوق در بخش بعدی مطرح شده است.

#### ۵- سهام خزانه - سهام اهدائی

قبل از تشریح سهام خزانه و سهام اهدائی لازم است چند نکته مورد بررسی قرار گیرد.

---

۱- سرقفی مخفی شرکت به معنی سرقفی و شهرت شرکت در حالتی که حسابی تحت این عنوان در دفاتر (دارائی) شرکت وجود ندارد می باشد.

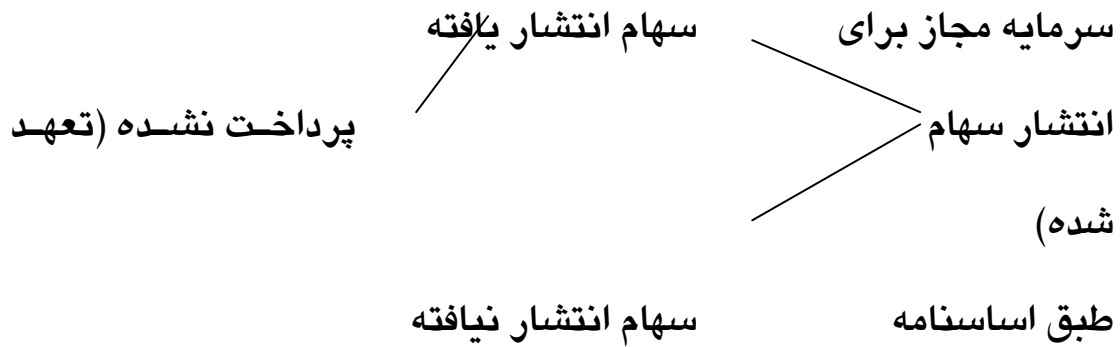
در اساسنامه شرکت معمولاً تعداد سهام قابل انتشار و ارزش اسمی انواع سهام مشخص می شود که سرمایه مجاز<sup>۱</sup> نامیده می شود. ولی امکان دارد بخشی از سرمایه مجاز تسوط شرکت به صورت سهام انتشار یابد و برای آن سهام پذیره نویسی شده باشد و در دفتر سهام ثبت شده باشد خواه خریداران سهام وجه آنرا پرداخت کرده باشند و یا وجه آن پرداخت نشده باشد (توسط خریداران تعهد شده باشد) که به این بخش سهام انتشار یافته می گویند.

سهام انتشار یافته خود به سهام پرداخت شده و تعهد شده تقسیم می گردد که در بخش دوم مورد بحث قرار گرفت.

یعنی:

### پرداخت شده

۱- در ایران سرمایه مجاز و سرمایه انتشار یافته برابر می باشد. قسمتی از ماده (۱۶-ق.ت.) اشعار می دارد که مؤسسه حداکثر تا یکماه به تعهدات پذیره نویسان رسیدگی و پس از احراز اینکه تمام سرمایه شرکت به طور صحیح تعهد گردیده است و اقلأ ۳۵٪ آن پرداخت شده است، تعداد سهام هر یک از تعهد کنندگان را تعیین و اعلام و مجمع عمومی مؤسس را دعوت خواهند نمود. مشخص می باشد که در مجمع عمومی مؤسس مدیران و بازرسان انتخاب خواهند شد و از این تاریخ شرکت تشکیل شده محسوب می شود.



حال چنانچه شرکت سهامی مدتی بعد از فعالیت خود اقدام به خرید سهام خود بنماید، سهام مزبور سهام خزانه نامیده می شود. (یعنی بازخرید سهام صادره توسط خود شرکت) و (همچنین چنانچه سهامداران تعدادی از سهام خود را به شرکت اهداء نمایند نیز سهام خزانه نامیده می شود ولی احتیاج به ثبت ندارد).

دلایل بازخرید کردن سهام توسط شرکت

۱. جهت حفظ ارزش سهام و کنترل آن

۲. برای معاوضه سهام خود با سهام شرکتهای دیگر (سرمایه گذاری در

سایر شرکتهای)



۳. برای واگذاری سهام خود (پاداش مدیران، کارمندان و...) بدون اینکه افزایش سرمایه بدهد.

۴. در ازای بدهی یکی از سهامداران به شرکت، قسمتی از سهام او را قبول کند (به منظور جوابگویی به اوراق قرضه یا سهام ممتاز قابل تبدیل انجام می گیرد).

#### بخش چهارم

#### حسابهای لازم در شرکتهای سهامی

در این مرحله باید حسابهای ذیل مجدداً مورد بررسی قرار گیرد:

۱. حساب تولید

۲. حساب عملکرد

۳. حساب سود و زیان

۴. حساب تقسیم سود (زیان)

صورت حسابهای فوق در فصل اول توضیح داده شده است.

## ۱. حساب تولید

چنانچه یک شرکت سهامی مبادرت به تولید یک یا چند کالا بنماید می بایست حسابی تحت عنوان حساب تولید در دفتر کل خود مفتوح نماید و در پایان دوره نیز صورت حساب تولید تهیه نماید. بحث در مورد صورت حساب تولید در فصل دوم بیان شده است. (شبیه به شرکتهای تضامنی).

## ویژگیهای سهام ممتاز

دارندگان سهام عموماً چهار مورد حقوق قانونی ذکر شده در ابتدای فصل را دارا می باشند، در صورتی که دارندگان سهام ممتاز غالباً از امتیازات و ویژگیهای زیر برخوردارند:

۱. اولویت سهام ممتاز از نظر تقسیم سود
۲. حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی
۳. اولویت در دریافت داراییها هنگام انحلال شرکت سهامی

#### ۴. سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

##### ۱- اولویت سهام ممتاز از نظر تقسیم سود

دارندگان سهام ممتاز نسبت به سهامداران عادی برای دریافت درصد ثابتی از سود شرکت سهامی اطمینان کامل دارند که معمولاً به صورت درصدی از ارزش اسمی سهام ممتاز بر روی اوراق سهام ممتاز مشخص شده و قبل از پرداخت سود به سهامداران عادی به سهامداران ممتاز تعلق می گیرد. به عنوان مثال، هنگام تقسیم سود در شرکت سهامی امید که دارای سهام ممتاز ۱۲٪ به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال می باشد، به هر ورقه سهام ممتاز ۱۲۰ ریال سود تضمین شده پرداخت می گردد.  
( $120 = 12\% * 1000$ ).

فرض کنید، مجمع عمومی عادی صاحبان سهام شرکت سهامی امید که دارای سهام ممتاز و عادی است تصویب نموده که در سالهای ۱۳۷۶ و ۱۳۷۵ به ترتیب ۳۰۰۰۰۰۰ ریال و ۶۰۰۰۰۰۰ ریال سود بین سهامداران تقسیم شود، تقسیم سود در سالهای مذکور به ترتیب زیر انجام می شود:

سال ۱۳۷۵

ریال

۶۰۰/۰۰۰

سال ۱۳۷۶

ریال

۳/۰۰۰/۰۰۰

## سود قابل تقسیم

سود سهام ممتاز ۱۲٪، به ارزش اسمی

۱۰۰۰ ریال و به تعداد ۵۰۰۰ سهم،

سود هر سهم ۱۲۰ ریال (۵۰۰۰\*۱۲۰)

(۶۰۰/۰۰۰)(۶۰۰/۰۰۰)—۲۴۰۰۰۰۰

سود باقیمانده، متعلق به سهامداران عادی

همان طوری که دیده می شود، ابتدا سود تضمین شده ۱۲٪ سهام ممتاز

محاسبه می شود. در صورتی که سود باقیمانده ای وجود داشته باشد،

بین سهامداران عادی تقسیم می گردد. در سال ۱۳۷۵، سود باقیمانده ای

برای تقسیم بین سهامداران عادی وجود ندارد ولی در سال ۱۳۷۶ مبلغ

۲۴۰۰۰۰۰ ریال سود باقیمانده بین سهامداران عادی تقسیم خواهد شد (به

۱۰۰۰۰ سهم عادی) و به هر ورقه سهم عادی ۲۴۰ ریال سود تعلق می گیرد.

(ریال ۲۴۰ = ۱۰۰۰۰ : ۲۴۰۰۰۰۰)

سهام ممتاز از نظر تقسیم سود اولویتهای دیگری از نظر میزان سود سهام و زمان پرداخت سود سهام، دارا می باشند که عمدتاً عبارتند از:

- سهام ممتاز با سود انباشته

- سهام ممتاز با حق مشارکت در کل سود

#### سهام ممتاز با سود انباشته

برای اطمینان بیشتر سهامداران ممتاز از نظر دریافت سود و تشویق خریداران این نوع سهام، ممکن است در اساسنامه شرکتهای سهامی قید شود، در صورتی که در یک یا چند سال مالی به علت زیانهای وارده و یا برای گسترش<sup>۱</sup> عملیات شرکت سهامی سود تضمین شده سهام ممتاز پرداخت نشود، سود تضمین شده این نوع سهام انباشته خواهد شد. این نوع سهام، سهام ممتاز یا سود انباشته نامیده می شود. هنگامی که شرکت سهامی پس از یک یا چند سال مالی که سود تضمین شده سهام ممتاز با سود انباشته را پرداخته نکرده، قادر به پرداخت سود سهام بین سهامداران

<sup>۱</sup>- به موجب ماده ۹۰ قانون تجارت در صورت وجود سود در یک سال مالی، تقسیم ده درصد از سود ویژه سالانه بین صاحبان سهام الزامی است

باشد، ابتدا سود سهام ممتاز انباشته که معوق مانده است پرداخت شده و در صورتی که سود باقیمانده وجود داشته باشد، بین سهامداران عادی توزیع می گردد.

به عنوان مثال، فرض کنید، سهام ممتاز ۱۲٪ شرکت سهامی امید از نوع سهام ممتاز با سود انباشته است و در سالهای ۷۲ و ۷۳ هیچگونه تقسیم سودی صورت نگرفته و سود قابل تقسیم در سال ۱۳۷۴ بالغ بر ۲/۰۰۵/۰۰۰ ریال می باشد، در این صورت تقسیم سود بین سهامداران شرکت مذکور به ترتیب زیر خواهد بود:

سال	سال ۱۳۷۳	سال ۱۳۷۲ ۱۳۷۴	
ریال	ریال	ریال	
	-	-	سود سهام ممتاز ۱۲٪ با سود انباشته
			۱۸۰۰۰۰۰*
۷۰۰۰۰۰	-	-	سود سهام عادی
۲۵۰۰۰۰۰	-	-	جمع سود تقسیم شده

\* محاسبه سود سهام ممتاز ۱۲٪ با سود انباشته به صورت زیر است:

سود سهام ممتاز ۱۲٪ معوق سال ۷۲  $(۱۲۰ * ۵۰۰۰) = ۶۰۰۰۰۰$  ریال

سود سهام ممتاز ۱۲٪ معوق سال ۷۳  $(۱۲۰ * ۵۰۰۰) = ۶۰۰۰۰۰$  ریال

سود سهام ممتاز ۱۲٪ سال ۱۳۷۲  $(۱۲۰ * ۵۰۰۰) = ۶۰۰۰۰۰$  ریال

۱۸۰۰۰۰۰ ریال

جمع

همان طوری که دیده می شود، در سال ۱۳۷۴ سود تضمین شده معوق سهام ممتاز مربوط به سالهای ۷۲ و ۷۳ قبل از محاسبه هر گونه سود برای سهامداران عادی تسویه شده و در صورتی که سود باقیمانده ای وجود داشته باشد بین سهامداران عادی تقسیم می شود. در این مثال سود باقیمانده ۷۰۰۰۰۰ ریال است که بین سهامداران عادی تقسیم می گردد. (ریال  $۷۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰ = ۷۰۰۰۰۰$  سود هر سهم عادی در سال ۷۴).

بایستی توجه نمود که سود تضمین شده معوق سهام ممتاز در سالهای ۷۲ و ۷۳ جزء بدهیهای شرکت سهامی امید نبوده و در سالهای مذکور از این بابت مثبتی در دفاتر شرکت انجام نمی گردد، با این وجود سود تضمین

شده معوق سهام ممتاز یکی از عوامل مؤثر در تصمیم گیری سرمایه گذاران و خریداران سهام شرکتهای سهامی است که لازم است همراه صورتهای مالی افشاء شود.

سود تضمین شده معوق سهام ممتاز به صورت یادداشت همراه صورتهای مالی افشاء می گردد. به عنوان مثال یادداشت زیر همراه صورتهای مالی سال ۱۳۷۳ شرکت سهامی امید ارائه شده است:

یادداشت شماره (۶) - سود تضمین شده

سهام ممتاز:

«تا پایان سال مالی، سود تضمین شده ۱۲٪ سهام ممتاز سالهای ۷۲ و ۷۳ که بالغ بر ۱۲۰۰۰۰۰ ریال می باشد، پرداخت نشده است.»

سهام ممتاز با حق مشارکت در کل سود



در مثالهای قبل، سود سهام ممتاز فقط درصدی از ارزش اسمی و به صورت سود تضمین شده محاسبه می گردید و از باقیمانده سود شرکت سهامی که بین سهامداران عادی تقسیم می شد، سهمی به آنها تعلق نمی گرفت. در برخی از شرکتهای سهامی ممکن است در اساسنامه قید شود که علاوه بر سود تضمین شده، سهامداران ممتاز مشابه سهامداران عادی در باقیمانده سود نیز سهیم می باشند. به عبارت دیگر سهامداران ممتاز حق مشارکت در کل سود شرکت سهامی را خواهند داشت. این نوت سهام، سهام ممتاز با حق مشارکت در کل سود نامیده می شود.

این نوع سهام ممتاز می تواند به صورت سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در کل سود و یا سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در کل سود باشد. به عنوان مثال فرض کنید سهام ممتاز ۱۲٪ شرکت سهامی امید از نوع سهام ممتاز با حق مشارکت کامل در کل سود بوده و سودی که در سال ۱۳۷۹ بین سهامداران تقسیم می شود معادل ۴۸۰۰۰۰۰ ریال باشد. در این صورت، تقسیم سود به شرح زیر انجام می شود:

سود سهامداران ممتاز      سود سهامداران عادی

ریال

ریال

۱۲۰۰۰۰۰

۶۰۰۰۰۰

۱۲۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰

۲۰۰۰۰۰۰

۳۲۰۰۰۰۰

۵۰۰۰\*۱۲۰

۱۰۰۰۰\*۱۲۰

۵۰۰۰\*۲۰۰

۱۰۰۰۰\*۲۰۰

۱۶۰۰۰۰۰

\* سود سهام ممتاز

\* سود سهام عادی

\*\* سود سهام ممتاز

(مشارکت کامل)

\*\* سود سهام عادی

محاسبات

\* ابتدا سود سهام ممتاز و عادی معادل ۱۲٪ ارزش اسمی محاسبه می شود (سهام عادی و ممتاز مشابه هم) سپس، \* سود سهام ممتاز (با حق مشارکت کامل) و سود سهام عادی به شرح زیر محاسبه می گردد:

$$4800000 - (600000 + 1200000) = 3000000$$

ریال سود هر سهم عادی و ممتاز (مشارکت کامل)

$$3000000 - (100000 + 50000) = 2000000$$

در صورتی که سهام ممتاز شرکت سهامی امید از نوع سهام ممتاز با حق مشارکت جزئی در کل سود باشد، صاحبان سهام ممتاز افزون بر دریافت سود معادل درصد تضمین شده (در مثال فوق ۱۲٪)، بر مبنای نرخ معین (مثلاً ۳٪) که در اساسنامه شرکت قید شده و بر روی اوراق سهام ممتاز درج می گردد، سود جزئی اضافی دریافت می کنند. در این صورت ابتداء سود سهام ممتاز و سهام عادی به نرخ ۱۲٪ محاسبه شده و سد اضافی جزئی سهامداران ممتاز و عادل معادل ۳٪ محاسبه و برای سهام ممتاز و

عادی منظور می شود و الباقی سود، متعلق به سهامداران عادی خواهد بود.<sup>۱</sup>

### ۲- حق رأی بیشتر نسبت به سهام عادی

در برخی از کشورها، در اندگان سهام ممتاز به علت اولویتی که در دریافت سود دارند از حقوق محدودی نسبت به سهامداران عادی برخوردارند. یکی از این محدودیتها، نداشتن حق رأی در مجامع شرکتها است ولی در ایران به موجب اساسنامه شرکتهای سهامی که براساس قانون تجارت تنظیم می شود در اغلب موارد برای سهامداران ممتاز حق رأی بیشتری نسبت به سهامداران عادی قایل می شوند.

### ۳- اولویت در دریافت داراییها هنگام انحلال شرکت

یکی دیگر از ویژگیهای سهام ممتاز، اولویت در دریافت داراییهای شرکت هنگام انحلال نسبت به سهامداران عادی است. در صورت انحلال

<sup>۱</sup>- در مورد تقسیم سود در شرکتهای سهامی مباحث دیگری مطرح است که موضوع دروس حسابداری میانه است.

شرکت سهامی، پس از پرداخت بدهیها، ابتدا حقوق سهام ممتاز نسبت به داراییهای شرکت پرداخت شده و سپس باقیمانده داراییها (در صورت وجود) بین سهامداران عادی توزیع می گردد.

#### ۴- سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی

در برخی از کشورها ممکن است به موجب اساسنامه شرکتهای سهامی سهام ممتازی منتشر شود که قبال تبدیل به سهام عادی باشد، تبدیل سهام ممتاز به سهام عادی که پس از ابطال سهام ممتاز صورت می گیرد ممکن است از نظر سهامدارن یکی از ویژگیهای با اهمیت این نوع سهام باشد.

#### انتشار سهام برای تحصیل داراییهای غیرنقدی

معمولاً شرکتهای سهامی در مقابل وجه نقد سهام عادی یا ممتاز منتشر می کنند و با آن سایر داراییهای مورد لزوم را خریداری می نمایند. در برخی از موارد ممکن است شرکتهای سهامی در مقابل تحصیل داراییهای غیرنقدی و یا دریافت خدمات اقدام به انتشار سهام نمایند. در صورتی که ارزش بازار سهام شرکت سهامی مشخص باشد (سهام شرکت در بورس

اوراق بهادار معامله شود)، مبنای اندازه گیری این نوع رویداد مالی، ارزش بازار سهام شرکت خواهد بود. در مواردی که ارزش بازار سهام شرکت مشخص نیست (سهام شرکت در بورس اوراق بهادار نمی شود)، قیمت بازار خدمات یا داراییها تحصیل شده، مبنای اندازه گیری این نوع رویداد مالی \_\_\_\_\_ می گیرد. فرض کنید که شرکت سهامی امید در مقابل تحصیل یک قطعه زمین برای انبار شرکت تعداد ۱۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال منتشر نموده است. سهام شرکت سهامی امید در بورس اوراق بهادار معامله می گردد. هر سهم عادی این شرکت در بورس اوراق بهادار در تاریخ معاضوه زمین با سهام عادی مبلغ ۱۵۰۰ ریال می باشد در این صورت ثبت زیر برای رویداد مالی مذکور دفتر روزنامه شرکت انجام می شود:

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	
				ماه	روز
				۱۳**	

	۱۵۰۰۰۰۰	زمین	
۱۰۰۰۰۰۰		سهام عادی	
۵۰۰۰۰۰		صرف سهام عادی	
		صدور ۱۰۰۰ سهام عادی به	
		ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال و	
		معاوضه آن با زمین، قیمت	
		بازار هر سهم ۱۵۰۰ ریال	

توجه نمایید که در ایران، هنگام انتشار سهام در مقابل تحصیل داراییهای غیرنقدی، به موجب مواد ۷۶ و ۷۷ قانون تجارت، داراییهای غیرنقدی تحصیل شده بایستی توسط کارشناس رسمی دادگستری ارزیابی شود و به موجب ماده ۷۸ قانون مذکور «مجمع عمومی شرکت سهامی نمی تواند آورده غیرنقد (داراییهای غیرنقدی) را بیش از آنچه که از طرف کارشناس رسمی دادگستری ارزیابی شده قبول نماید». بنابراین در کشورمان بهترین منابعی برای اندازه گیری رویداد مالی تحصیل داراییهای غیرنقدی در قبال انتشار سهام، ارزیابی فوق خواهد بود.

## سهام سرمایه تعهد شده

به موجب مواد ۱۶ و ۲۰ قانون تجارت، پرداخت نقدی حداقل ۳۵ درصد کل ارزش اسمی سهام ضروری است. در این موارد مابقی ارزش اسمی سهام (۶۵ درصد) در تعهد صاحبان سهام باقی خواهد ماند که به بدهکار حسابی به نام تعهد صاحبان سهام ثبت می گردد. به عنوان مثال فرض کنید که شرکت سهامی امید در ۲۰ خرداد ۱۳۷۶ تأسیس شده و سرمایه این شرکت مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال شامل ۱۰۰۰۰ سهم عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال می باشد. هنگام تأسیس شرکت ۳۵ درصد ارزش اسمی سهام به طور نقد پرداخت شده و مابقی در تعهد صاحبان سهام است. ثبت رویداد مالی مذکور در دفتر روزنامه شرکت سهامی امید به صورت زیر خواهد بود:

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	
				ماه	روز
	۳۵۰۰۰۰۰		صندوق (وجوه نقد)	۱۳۷۶	
	۶۵۰۰۰۰۰		تعهد صاحبان سهام عادی	خرداد	۲۰
۱۰۰۰۰۰۰۰			سهام عادی		



			صدور ۱۰۰۰۰ سهم عادی	
			ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال که	
			۳۵٪ آن نقداً واریز و مابقی	
			در تعهد صاحبان سهام می	
			باشد	

ترازنامه شرکت سهامی امید پس از ثبت مذکور به صورت صفحه بعد

خواهد بود:

ریالی ها:	ریال	حقوق صاحبان سهام:	ریال
صندوق (وجوه نقد)	۳۵۰۰۰۰۰	سهم عادی به ارزش	۱۰۰۰۰۰۰
		اسمی ۱۰۰۰ ریال به تعداد	
		۱۰۰۰۰ سهم کسر می شود:	
		تعهد صاحبان سهام عادی	(۶۵۰۰۰۰۰)
جمع	۳۵۰۰۰۰۰	جمع	۳۵۰۰۰۰۰

همان طوری که دیده می شود، حساب تعهد صاحبان سهام یک حساب کاهنده حقوق صاحبان سهام می باشد. مبلغ سرمایه تعهد شده (تعهد صاحبان سرمایه) بایستی ظرف مدت مقرر در اساسنامه شرکت که حداکثر ۵ سال است،<sup>۱</sup> از سهامداران مطالبه گردد. واریز مبلغ تعهد صاحبان سهام به ترتیبی که در اساسنامه شرکت پیش بینی می شود به سهامداران اطلاع داده شده و مهلتی برای واریز مبلغ مطالبه شده تعیین می گردد. در صورتی که تعدادی از سهامداران در مهلت تعیین شده به تعهد خود عمل نکنند، شرکت می تواند به موجب ماده ۳۵ قانون تجارت پس از اخطار به سهامداران و سپری شدن مهلت یک ماهه، اینگونه سهام را به فروش رسانده و مبلغ حاصل از فروش را پس از کسر هزینه های فروش و خسارت تأخیر به آنها پرداخت نماید.

فرض کنید که در ۲۵ آبان ماه ۱۳۷۷ شرکت سهامی امید نیازمند وجوه نقد برای ادامه فعالیت های خود می باشد و در این تاریخ به سهامداران اطلاع می دهد که تعهد سهام خود را واریز نمایند. در صورتی که تا ۲۵ آذر ۱۳۷۷

<sup>۱</sup> ماده ۳۳ قانون تجارت

سهامداران شرکت به تعهد خود عمل نمایند، ثبت زیر در تاریخ مذکور در دفاتر شرکت سهامی امید انجام خواهد شد:

بستانکار	بدهکار	عطف	شرح	تاریخ	
				روز	ماه
۶۵۰۰۰۰۰	۶۵۰۰۰۰۰		صندوق (وجوه نقد) تعهد صاحبان سهام عادی واریز نقدی ۶۵٪ تعهد سهام عادی تسوط صاحبان سهام عادی	۲۵	آذر ۱۳۷۷

پس از ثبت مذکور حساب تعهد صاحبان سهام عادی در دفتر کل بسته شده و سرمایه شرکت سهامی تماماً پرداخت شده خواهد بود.

### سرمایه اهداء شده

در موارد، دولت برای اعمال سیاستهای خاص از قبی لایجاد اشتغال در نقاط محروم و با حمایت از یک رشته از صنعت، ممکن است داراییهایی مانند زمین برای ایجاد کارخانه بدون دریافت وجهی در اختیار شرکتهای سهامی قرار دهد.

در گذشته، دارایی اهداء شده به ارزش یک ریال و به صورت آماری در دفاتر شرکتهای سهامی ثبت می شد، که این عمل مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری فعلی نیست. تحصیل داراییها از طریق اهداء، موجب افزایش داراییها و حقوق صاحبان سهام به میزان ارزش بازار داراییها اهداء شده می گردد و هیچگونه سودی از این بابت شناسایی نمی شود. داراییهای اهداء شده به حساب داراییهای مربوطه بدهکار و حساب سرمایه اهداء شده<sup>۱</sup> که بخشی از سرمایه پرداخت شده شرکت سهامی است، بستانکار می گردد.

<sup>۱</sup>- در ایران و طبق قانون تجارت موجود در این گونه موارد، مقوله ای به نام سرمایه اهداء شده که مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری فعلی باشد مطرح نیست.

در ترازنامه «شرکت سهامی سامان» که در پایان این فصل آمده، حساب سرمایه اهداء شده به عنوان بخشی از سرمایه پرداخت شده در قسمت حقوق صاحبان سهام نشان داده شده است.

#### ارزش دفتری سهام عادی

ارزش دفتری، معرف حقوق هر سهم عادی نسبت به خالص داراییهای شرکت سهامی است. در شرکتهای سهامی که فقط سهام عادی منتشر نموده اند، ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام به جمع تعداد سهام عادی بدست می آید. به عنوان مثال، فرض کنید که قسمت حقوق صاحبان سهام ترازنامه شرکت سهامی امید به صورت زیر باشد:

#### حقوق صاحبان سهام:

۱۰۰۰۰۰۰۰

سهام عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال

ریال

به تعداد ۱۰۰۰۰ سهم

ریال ۱۲۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی

ریال ۱۳۰۰۰۰۰

سود (زیان) انباشته

ریال ۱۲۵۰۰۰۰۰

جمع حقوق صاحبان سهام

ارزش دفتری سهام عادی مساوی ۱۲۵۰ ریال خواهد بود که از تقسیم

جمع حقوق صاحبان سهام به تعداد سهام عادی حاصل می شود.

$$۱۲۵۰۰۰۰۰ : ۱۰۰۰۰ = ۱۲۵۰$$

ریال ارزش دفتری هر سهم

ارزش دفتری سهام عادی در شرکتهایی که هر دو نوع سهم عادی و

ممتاز را منشتر نموده اند.

ارزش دفتری سهام، معمولاً برای سهام عادی محاسبه می گردد. در

صورتی که شرکتی هر دو نوع سهم عادی و ممتاز را منشتر نموده باشد،

محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی در دو مرحله انجام می شود:

۱. ارزش اسمی سهام ممتاز و هرگونه سود تضمین شده معوق از جمع

حقوق صاحبان سهام کسر می شود.

۲. باقیمانده حقوق صاحبان سهام به تعداد سهام عادی تقسیم و ارزش

دفتری هر سهم عادی تعیین می گردد.

محاسبه ارزش دفتری در دو مرحله فوق نشان دهنده آن است که سهام

عادی حقوق مالکیت باقیمانده در شرکتهای سهامی است.

به عنوان مثال، قسمت حقوق صاحبان سهام در ترازنامه شرکت سهامی

امید در ۱۳۷۷/۱/۲۰ به شرح زیر و شامل سهام عادی و ممتاز است:

حقوق صاحبان سهام:

ریال ۵۰۰۰۰۰۰

سهام ممتاز ۱۲٪ با سود انباشته به ارزش

اسمی ۱۰۰۰ ریال و به تعداد ۵۰۰۰ سهم

(ریال ۱۰۰۰۰۰۰)

کسر سهام ممتاز

۴۰۰۰۰۰۰

ریال

سهام عادی به ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال

۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال

و به تعداد ۱۰۰۰۰ سهم

صرف سهم عادی

۲۰۰۰۰۰۰ ریال

۱۲۰۰۰۰۰۰

ریال

جمع سرمایه پرداخت شده

۱۶۰۰۰۰۰۰

ریال

سود (زیان) انباشته

۴۰۰۰۰۰۰

ریال

جمع حقوق صاحبان سهام

۲۰۰۰۰۰۰۰

ریال

در صورتی که در سال قبل سود تضمین شده سهام ممتاز به مبلغ

۶۰۰۰۰۰۰ ریال (۵۰۰۰\*۱۲۰) پرداخت نشده باشد، ارزش دفتری سهام عادی

به ترتیب زیر محاسبه می گردد:

ریال

ریال



جمع حقوق صاحبان سهام

۲۰۰۰۰۰۰

کسر می شود:

حقوق صاحبان سهام ممتاز:

۵۰۰۰۰۰۰

۱. ارزش رسمی سهام ممتاز

۶۰۰۰۰۰

۲. سود تضمین شده معوق

۵۶۰۰۰۰۰

جمع حقوق صاحبان سهام ممتاز

حقوق باقیمانده متعلق به صاحبان

۱۴۴۰۰۰۰۰

سهام عادی

۱۰۰۰۰ سهم

تعداد سهام عادی

۱۴۴۰ ریال = ۱۴۴۰۰۰۰۰ : ۱۰۰۰۰

ارزش دفتری هر سهم

ارزش بازار سهام عادی<sup>۱</sup>

Market Price of Common Stock -<sup>۱</sup>

معمولاً ارزش اسمی سهام عادی و ارزش بازار آن با یکدیگر مساوی نبوده و غالباً ارزش بازار سهام عادی بیشتر از ارزش اسمی است. ارزش بازار سهام عادی به عوامل مختلفی بستگی دارد که عوامل زیر از مهمترین آنها می باشند:

الف) توان سودآوری شرکت.

ب) سیاست تقسیم سود و میزان سود هر سهم

ج) وضعیت مالی شرکت

د) چگونگی بازار سرمایه

پس از انتشار سهام، ارزش اسمی سهام در اثر عوامل بالا در دوره های مالی مختلف تغییر کرده و ارزش بازار سهام که ناشی از عکس العمل سرمایه گذاران نسبت به عوامل مذکور است، تعیین می گردد.

ترازنامه شرکتهای سهامی

ترازنامه شرکتهای سهامی به استثناء قسمت سرمایه (حقوق صاحبان سرمایه) مشابه ترازنامه مؤسسات تک مالکی و شرکتهای تضامنی است. ترازنامه «شرکت سهامی سامان» در ادامه نشان داده می شود، توجه کنید که قسمت حقوق صاحبان سهام آن شامل تمام موارد ذکر شده در مورد حقوق صاحبان سهام در شرکتهای سهامی است.

شرکت سهامی سامان

ترازنامه

۳۰ اسفند ۱۳۷۵

ریال

ریال

داراییها:

داراییهای جاری:

وجود نقد

۱۵۲۸۰۰۰

حسابهای دریافتنی پس از کسر

۶۰۷۶۰۰۰

ذخیره

مطالبات مشکوک الوصول

موجودیها (اقل بهای تمام شده با

۷۱۳۳۵۰۰

قیمت بازار)

جمع داراییها جاری

۱۴۷۳۷۵۰۰

ریال

ریال

دارائیهای ثابت:

۴۵۰۰۰۰۰

زمین

۲۶۴۱۵۰۰۰ ساختمان و تأسیسات

کسر می شود: استهلاک

۶۲۵۰۰۰۰

انباشته

۲۰۱۶۵۰۰۰

۲۴۶۶۵۰۰۰

جمع دارائیهای ثابت

سایر داراییها:

۷۰۰۰۰

هزینه های تأسیس

۳۹۴۷۲۵۰۰

جمع داراییها

بدهیها و حقوق صاحبان

سهام:

بدهیهای جاری

۶۶۱۲۰۰۰

حسابهای پرداختنی

۶۴۸۵۰۰

سود سهام پرداختنی

۷۲۶۰۵۰۰

جمع بدهیهای جاری

۵۰۰۰۰۰۰

بدهیهای بلندمدت

---

۱۲۲۶۰۵۰۰

جمع بدهیها

ریال

ریال

حقوق صاحبان سهام:

سهام ممتاز ۱۲٪ با سود انباشته

۵۰۰۰۰۰۰

به ارزش

اسمی ۱۰۰۰ ریال به تعداد ۵۰۰۰

سهام

سهام عادی به ارزش اسمی

۱۳۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰ ریال به

تعداد ۱۳۰۰۰۰ سهام

۴۵۰۰۰۰۰

صرف سهام عادی

۱۰۵۰۰۰۰۰

سرمایه اهداء شده

۱۹۵۰۰۰۰۰

جمع سرمایه پرداخت شده

۷۷۱۲۰۰۰

سود (زیان) انباشته

شرکتهای حسابداری

۲۴۰

۲۷۲۱۲۰۰۰

جمع حقوق صاحبان سهام

۳۹۴۷۲۵۰۰

جمع بدهیها و حقوق

صاحبان سهام



## مفاهیم استفاده شده در فصل دوم

### ۱. ارزش اسمی

مبلغی که هنگام انتشار سهام بر روی هر یک از اسهام درج شده و معرف ارزش قانونی هر سهم است.

### ۲. ارزش دفتری هر سهم عادی

معرف حقوق هر سهم عادی نسبت به خالص داراییها شرکت پس از کسر حقوق دارندگان سهام ممتاز که از تقسیم حقوق صاحبان سهام عادی به تعداد سهام عادی به دست می آید.

### ۳. سرمایه پرداخت شده

مبالغی که سهامداران در شرکت سهامی سرمایه گذاری نموده اند.

### ۴. سود (زیان) انباشته

مانده سود (زیان) شرکت سهامی از تاریخ تأسیس پس از کسر زیانهای وارده و سودهای تقسیم شده به سهامداران.

۵. سود نقدی سهام

توزیع سود به طور نقد بین سهامداران.

۶. سهام سرمایه

سرمایه شرکت سهامی که توسط سهامداران تأمین می شود. سهام سرمایه شرکتهای سهامی یا به صورت سهام عادی است و یا به صورت سهام ممتاز و یا ترکیب از این دو.

۷. سهام عادی

قسمتی از مالکیت شرکت سهامی که مشخص میران مشارکت و تعهدات و منافع صاحب آن در شرکت سهامی است.

۸. سهام ممتاز

قسمتی از مالکیت شرکت سهامی که امتیازات خاصی نسبت به سهام عادی دارد.

#### ۹. شرکت سهامی

شرکتی که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی آنها است.

#### ۱۰. شرکت سهامی خاص

شرکتی که تمام سرمایه آن در موقع تأسیس منحصراً توسط مؤسسن تأمین می گردد.

#### ۱۱. شرکت سهامی عام

شرکتی که مؤسسن آن قسمتی از سرمایه را از طریق فروش سهام به مردم تأمین می کنند.

#### ۱۲. صرف سهام

تفاوت قیمت فروش بیشتر از ارزش اسمی سهام (عادی یا ممتاز)

### ۱۳. کسر سهام

تفاوت قیمت فروش کمتر از ارزش اسمی سهام (عادی یا ممتاز)

### ۱۴. هزینه های تأسیس

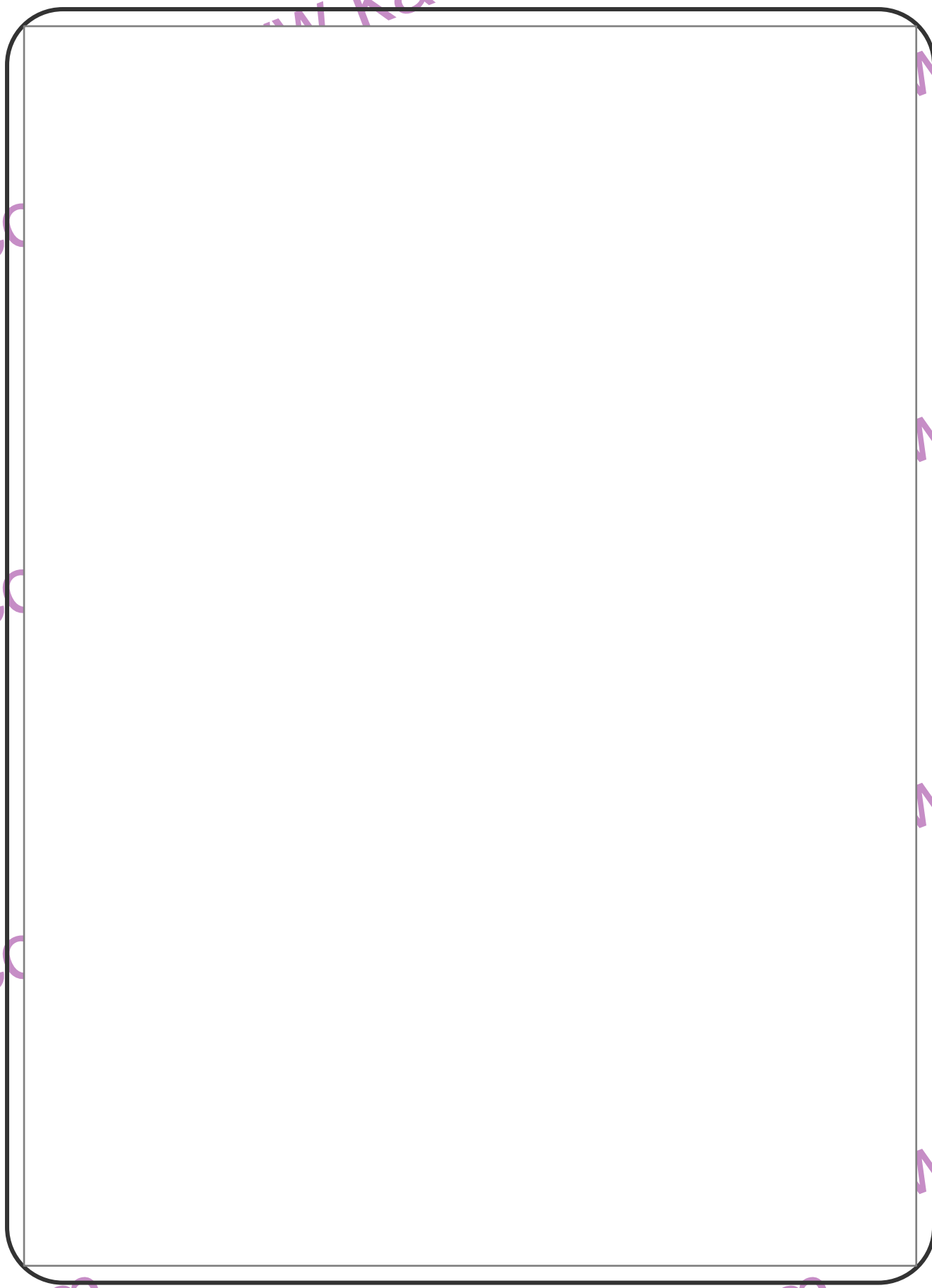
هزینه هایی که در مراحل مختلف تأسیس شرکت سهامی پرداخت می شود و تحت عنوان سایر داراییها در ترازنامه طبقه بندی می شود.

### ۱۵. هیئت مدیره

اشخاصی که توسط سهامداران برای اداره امور شرکت توسط مجامع مؤسس یا عمومی انتخاب می شوند.

شرکتهای حسابداری

۲۴۵



### بخش اول

### شرکتهای تجاری

#### تعریف:

تاجر کسی است که شغل معمولی خود را در معاملات تجاری قرار بدهد  
(ماده ۱ ق.ت).

کلیه معاملات تجار، تجارتی محسوب می شود مگر اینکه ثابت شود  
معامله مربوط به امور تجارتی نیست (ماده ۵ ق.ت).

شرکت عبارتست از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو  
اشاعه (ماده ۵۷۱ ق.م).

بنابراین شرکت تجارتی عبارتست از: اجتماع حقوق مالکین متعدد در  
شیئی واحد، به نحو اشاعه توسط شخص یا اشخاصی که شغل معمولی  
خود را در معاملات تجاری قرار بدهند و یا ساده تر:  
شرکت تجارتی عبارتست از: شرکتی که به امور تجارتی اشتغال داشته  
باشد.

شرکتهای تجارتی بر هفت قسم است (ماده ۲۰ ق.ت):

۱. شرکت سهامی
۲. شرکت با مسئولیت محدود
۳. شرکت تضامنی
۴. شرکت مختلط غیر سهامی
۵. شرکت مختلط سهامی
۶. شرکت نسبی
۷. شرکت تعاونی تولید و مصرف

۱- شرکت سهامی (در فصل سوم کتاب توضیح داده خواهد شد).

۲- شرکت با مسئولیت محدود<sup>۱</sup>

شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکاء بدون اینکه سرمایه آنها به سهام یا قطعات سهام تقسیم شده باشد، فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت است (ماده ۹۴ ق.ت).

<sup>۱</sup>- نحوه عملیات (حسابداری) در شرکت با مسئولیت محدود همانند شرکت تضامنی می باشد به غیر از مواردی که در قانون تجارت صریحاً بیان داشته است.

شرکت با مسئولیت محدود وقتی تشکیل می شود که تمام سرمایه نقدی تادیه و سهم شرکت غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد (همانند شرکتهای تضامنی و شرکتهای نسبی) (ماده ۹۶ ق.ت).

سهم شرکت شرکاء نمی تواند به شکل اوراق تجارتي قابل انتقال اعم از با اسم يابی اسم و غيره درآيد و سهم شرکت را نمی توان به غير منتقل نمود مگر با رضایت تعدادی از شرکاء که لااقل ۳۶ سرمایه متعلق به آنها بوده و اکثریت عددی نیز داشته باشند (متفاوت با شرکتهای تضامنی و شرکتهای نسبی) (ماده ۱۰۲ ق.ت).

همه ساله لااقل یک بیستم از عایدات خالص شرکت برای تشکیل سرمایه احتیاطی موضوع خواهد شد و همینکه سرمایه احتیاطی به عشر (۱/۱۰) سرمایه شرکت رسید، موضوع کردن این مقدار اختیاری است (به نظر مؤلف سرمایه احتیاطی را می توان تحت عنوان اندوخته احتیاطی منظور نمود).

۳. شرکت تضامنی (در بخش دوم همین فصل توضیح داده خواهد شد).



۴. شرکت مختلط غیر سهامی<sup>۱</sup> شرکتی است که برای امور تجاری، تحت نام مخصوص بین یک یا چند نفر شریک ضامن و یک یا چند نفر شریک با مسئولیت محدود بدون انتشار سهام تشکیل می شود. شریک ضامن مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارائی شرکت ایجاد شود، شریک با مسئولیت محدود کسی است که مسئولیت او فقط تا میزان سرمایه ایست که در شرکت گذارده و یا باید بگذار (ماده ۱۴۱ ق.ت).

هیچ شریک با مسئولیت محدود نمی تواند بدون رضایت سایر شرکاء تمام یا قسمتی از سهم الشرکه خود رابه غیرو واگذار نماید. (ماده ۱۴۸ ق.ت).

۵. شرکت مختلط سهامی شرکتی است که تحت نام خصوصی بین یک عده شرکاء سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن تشکیل می شود (ماده ۱۶۲ ق.ت).

۱- عملیات حسابداری در شرکت مختلط غیرسهامی همانند شرکتهای تضامنی می باشد مگر مواردی که در قانون تجارت صریحاً بیان شده باشد.

شرکاء سهامی کسانی هستند که سرمایه آنها به صورت سهام یا قطعات سهم متساوی القیمه درآمده و مسئولیت آنها تا میزان همان سرمایه ای است که در شرکت دارند.

شریک ضامن کسی است که سرمایه او به صورت سهام نمی باشد و مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارائی شرکت ایجاد شود.

در اسم شرکت باید عبارت (شرکت مختلط سهامی) و لااقل اسم یکی از شرکاء ضامن قید شود.

مدیریت شرکت مختلط سهامی مخصوص به شریک یا شرکاء ضامن است.

۶. شرکت نسبی<sup>۱</sup> شرکتی است که برای امور تجاری تحت نام مخصوص بین دو یا چند نفر تشکیل و مسئولیت هر یک از شرکاء به نسبت سرمایه ایست که در شرکت گذاشته است.

<sup>۱</sup> - عملیات حسابداری و نحوه عمل شرکتهای نسبی همانند شرکتهای تضامنی می باشد مگر مواردی که در قانون تجارت صریحاً بیان شده باشد.

۷. شرکتهای تعاونی تولید و مصرف شرکتهای استکه بین عده ای از ارباب حرف تشکیل می شود و شرکاء مشاغل خود را برای تولید و فروش اشیاء یا اجناس به کار می برند (ماده ۱۹۰ ق.ت).

یا: شرکتهای است که برای مدت نامحدود به منظور رفع احتیاجات مشترک شرکاء و بهبود وضع مادی و اجتماعی آنان برایی کیا چند منظور تشکیل می گردد.

#### ثبت شرکتهای

ثبت کلیه شرکتهای مذکور، الزامی و تابع جمیع مقررات قانون ثبت شرکتهای می باشد.

قسمتی از ماده ۲۲۰ قانون تجارت:  
هر شرکت ایرانی که فعلاً وجود داشته یا در آتییه تشکیل شود و با اشتغال به امور تجاری خود را به صورت یکی از شرکتهای مذکور در این قانون در نیآورده و مطابق مقررات مربوط به آن شرکت عمل ننماید شرکت تضامنی محسوب شده و احکام راجع به شرکتهای تضامنی در امور آن اجراء می گردد.

بخش دوم

شرکتهای تضامنی

مقررات - تشکیل - حسابها - تقسیم سود

مقررات

شرکت تضامنی، شرکتی است که تحت اسم مخصوصی برای امور

تجارتی بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود. اگر

دارائی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد، هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است.

هر قراری که بین شرکاء بر خلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن تلقی خواهد شد. (ماده ۱۱۶ ق.ت).

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

تمام سرمایه نقدی و غیرنقدی باید تقویم و تسلیم شده باشد،

«در شرکت تضامنی منافع به نسبت سهم الشرکه بین شرکاء تقسیم می شود مگر آنکه شرکت نامه غیر از این ترتیب را مقرر داشته باشد» (ماده ۱۱۹ ق.ت).

تشکیل شرکت

دو یا چند نفر بعد از تصمیم به تشکیل شرکت تضامنی، شرکتنامه ای بین خود تنظیم می نمایند و سپس اساسنامه تنظیم می گردد و بعد از آن کلیه سرمایه نقدی و غیرنقدی تقویم می شود.

در شرکت تضامنی شرکاء باید لااقل یک نفر از میان خود یا از خارج را به سمت مدیر عامل انتخاب نمایند.

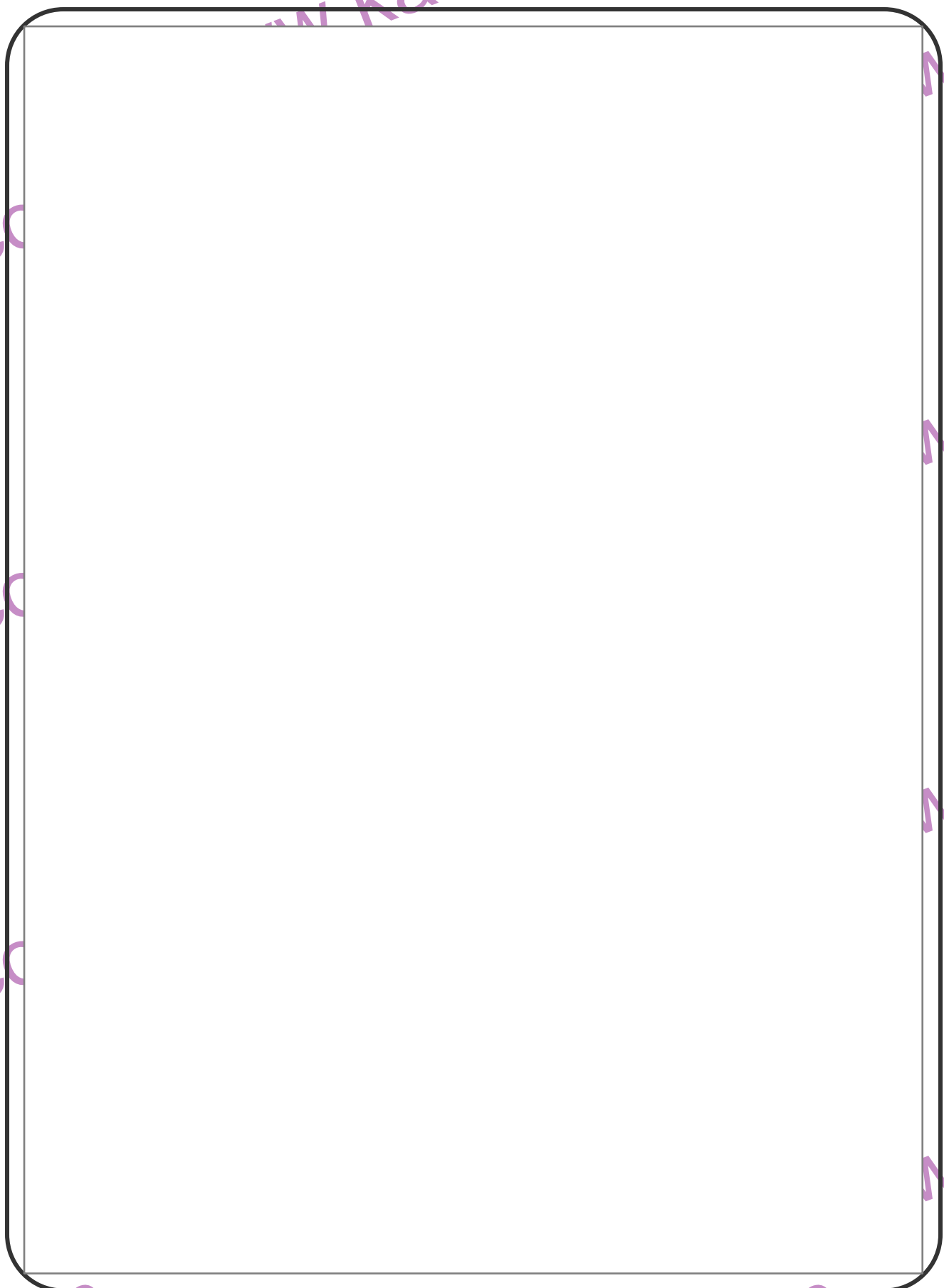
در شرکت تضامنی اگر سهم الشرکه یک یا چند نفر غیرنقدی باشد باید سهم الشرکه مزبور قبلاً به تراضی تمام شرکاء تقویم شود.

مؤسسات مورد بحث در (اصول حسابداری ۱) به صورت تک مالکی اداره می شدند ولی منبذ مؤسساتی که دارای چندین شریکت (شرکتهای تضامنی) یا دارای سهامدار (شرکتهای سهامی) می باشند مورد بحث قرار خواهند گرفت.

در مؤسسات تک مالکی سرمایه گذاری اولیه شخص تاجر به عنوان سرمایه شخص ثبت می گردید ولی در شرکتهای تضامنی به علت تعدد شرکاء می بایست به تعداد شرکاء حساب سرمایه ایجاد شود و حساب سرمایه هر شریک به صورت مجزا نگهداری شود.

شرکتهای حسابداری

۲۵۵



### ثبت های اولیه تشکیل شرکت تضامنی

مثال: آقایان محمدی، و ضرغام پس از انجام تشریفات قانونی به ترتیب زیر وجوه نقدی و غیرنقدی خود را با تراضی یکدیگر به عنوان سرمایه برای تأسیس یک شرکت تولیدی اختصاص دادند.

آقای محمدی (۱۰۰۰۰۰۰ ریال) شامل ۳۵۰۰۰۰ ریال کالای ساخته شده و ۲۹۵۰۰۰ ریال مواد اولیه و مابقی نقد.

آقای ضرغام (۲۰۰۰۰۰۰) شامل ۸۵۰۰۰۰ ریال کالای ساخته شده و مابقی نقد.

۱۵۰۵۰۰۰	صندوق
۲۹۵۰۰۰	مواد اولیه
۱۲۰۰۰۰۰	کالای ساخته شده
۱۰۰۰۰۰۰	سرمایه محمدی
۲۰۰۰۰۰۰	سرمایه ضرغام
	ثبت سرمایه گذاری اولیه شرکاء



عملیات شرکت مذکور که تولید و خرید و فروش یک نوع کالا می باشد در طی سال انجام می گیرد و نتیجه عملیات منتهی به سود یا زیان می گردد که دقیقاً مانند مؤسساتی است که به صورت تک مالکی اداره می شوند.

#### حسابهای شرکت تضامنی

به غیر از حسابهای لازم و ضروری مانند صندوق، سرمایه، بدهکاران و... حسابهای زیر برای شرکتهای تضامنی برحسب مورد، ضرورت پیدا می کند:

۱. حساب تولید (چنانچه شرکت تولیدی باشد)

۲. حساب عملکرد

۳. حساب سود و (زیان)

۴. حساب تقسیم سود و (زیان)

۵. حساب جاری هر شریک

۶. حساب برداشت هر شریک<sup>۱</sup>

---

۱- می توان از حساب برداشت استفاده نمود و فقط از حساب جاری استفاده کرد.

#### ۷. حساب وام هر شریک

در مورد سه حساب اول (تولید، عملکرد و سود و زیان) در فصل اول به طور مفصل توضیح داده شد.

#### ۴- حساب تقسیم سود و زیان

در اکثر موارد هدف اصلی از تشکیل یک شرکت تحصیل سود می باشد  
\_\_\_\_\_ه  
می بایست به حساب سرمایه شرکاء افزوده شود (چنانچه شرکت سودی  
تحصیل نماید).

در شرکتهای تضامنی شرکاء می توانند نسبت سودبری<sup>۱</sup> خود را با تراضی همدیگر مشخص نمایند، بنابراین بعد از حساب سود و (زیان) حسابی تحت عنوان حساب تقسیم سود و (زیان) باز کرده و حساب سود و زیان را بسته و در حساب تقسیم سود و (زیان) وارد می نمایند.

به طور مثال، چنانچه سود یک شرکت تضامنی در پایان دوره ۱۰۰ ریال باشد نحوه عمل بدین قرار است:

تقسیم سود (زیان)		سود و زیان	
نقل از		مانده ۱۰۰	
سود و زیان ۱۰۰			نقل به تقسیم سود ۱۰۰

بدین طریق مانده حساب تقسیم سود بستانکار می باشد که باید به

نسبت سرمایه شرکاء بین آنان تقسیم شود.<sup>۲</sup>

۵- حساب جاری

۱- نسبت سودبری = نسبت سود و زیان شرکاء = سهم هر شریک از

سود  
۲- چنانچه در اساسنامه نحوه تقسیم سود به نحو دیگری ذکر شده باشد.

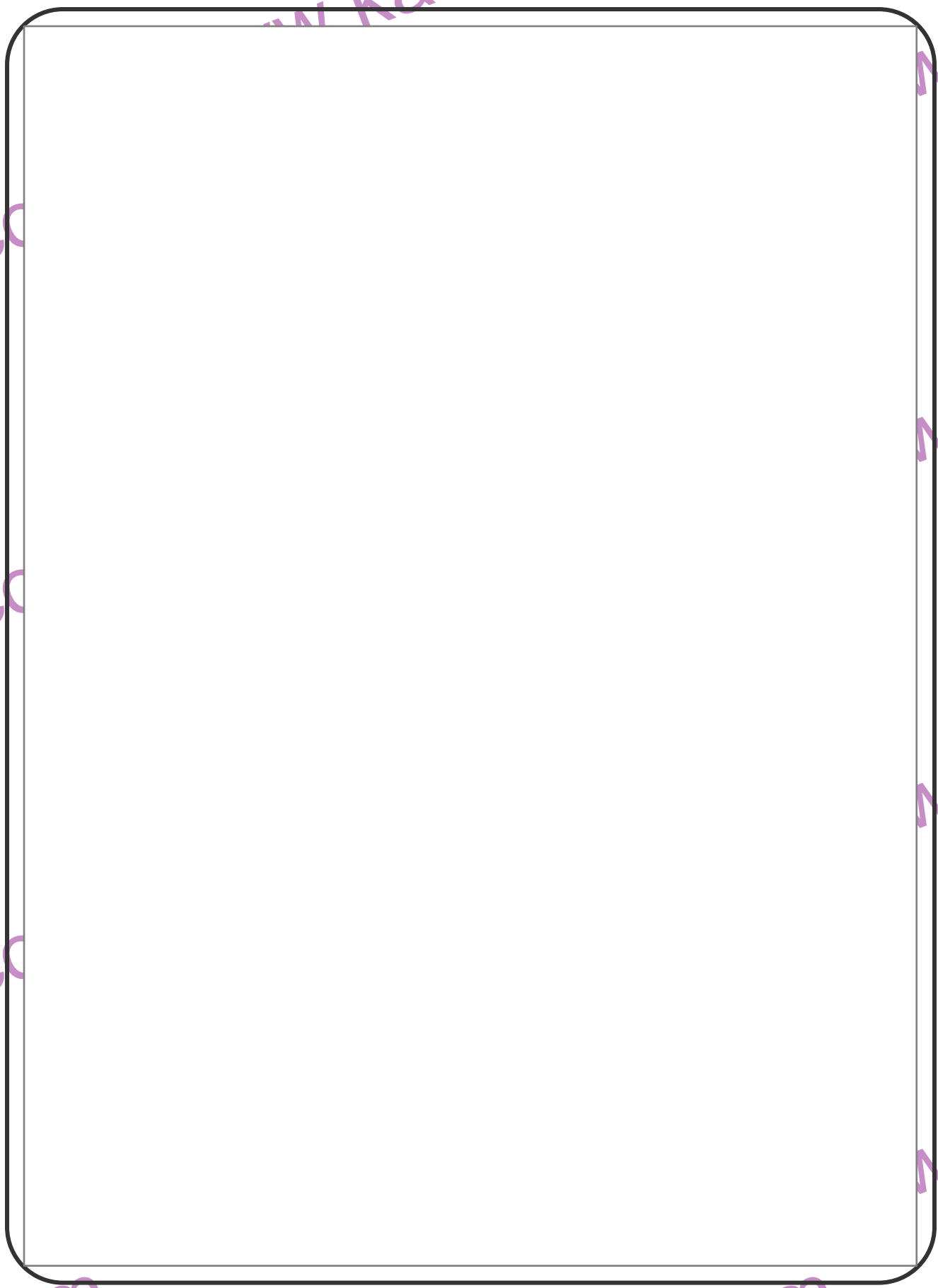
چون سود یا زیان باعث افزایش یا کاهش سرمایه هر شریک می شود، این عمل باعث می شود که همیشه حساب سرمایه کم و زیاد شود. چون این راه حل مناسب به نظر نمی رسد، بنابراین حسابی تحت عنوان حساب جاری برای هر شریک باز کرده و چنانچه شرکت سودی تحصیل نماید در حساب جاری هر شریک منظور می شود.

حساب تقسیم سود	**
حساب جاری شریک اول	**
حساب جاری شریک ب	**

بدین معنی که هر شریک یک حساب جاری در شرکت دارد که سود متعلقه در آن حساب وارد می شود و شریک مجاز به برداشت آن می باشد. حساب جاری یک حساب دائمی بوده و در مابین بدهیها و سرمایه در ترازنامه طبقه بندی می گردد و چنانچه مانده بدهکار داشت در داخل پرانتز ب معنی کسی که می شود طبقه بندی می گردد.

شرکتهای حسابداري

۲۶۱



ترازنامه نمایشی

دارائیهها:	بدهیها:
	۳۰۰
	<u>۴۰۰</u>
۷۰۰	
	جاری:
	الف ۲۰۰
	ب (۱۰۰)
	<u>ج ۵۰۰</u>
۶۰۰	
	سرمایه:
	الف ۲۰۰۰
	ب ۳۰۰۰
	<u>ج ۴۰۰۰</u>
<u>۹۰۰۰</u>	

۱۰۳۰۰

۱۰۳۰۰

مثال:

در شرکت تضامنی محمدی و ضرغام در پایان دوره مالی مانده حساب سود و زیان پس از کسر مالیات برابر با ۴۰۰۰۰۰ ریال بستانکار می باشد. چنانچه نسبت سودبری محمدی  $\frac{1}{4}$  و ضرغام  $\frac{3}{4}$  باشد، طرز عمل چنین می باشد:

حساب سود و مانده

	مانده
۴۰۰۰۰۰	

مرحله (۱) بستن حساب سود و زیان و باز کردن حساب تقسیم سود می

باشد که در آن حسابداری دو بل (دو طرفه) رعایت گردیده. (یادآوری)

سود و زیان

مانده	تقسیم سود
۴۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰

تقسیم سود

سود و زیان ۴۰۰۰۰۰

مرحله ۲) تسهیم سود به نسبت  $\frac{1}{4}$  و  $\frac{3}{4}$  از حساب تقسیم سود به

شرکاء.

جاری محمدی

جاری محمدی

تقسیم سود ۱۰۰۰۰۰

جاری ضرغام

تقسیم سود ۳۰۰۰۰۰

تقسیم سود

سود و زیان ۴۰۰۰۰۰

جاری محمدی ۱۰۰۰۰۰



جاری ضرغام ۳۰۰۰۰۰

۴۰۰۰۰۰

۴۰۰۰۰۰

حساب جاری، یک حساب دائم می باشد و چنانچه مانده داشته باشد در ترازنامه منعکس می گردد.

مفهوم حساب جاری از نظر شرکت

حساب جاری، یکنوع بدهی محسوب می شود و بدین معنی که شرکت می بایست مبالغی که در حساب جاری بستانکار می باشد بپردازد و در دین شرکت می باشد، از اینرو در طبقه بندی ترازنامه باید مانده حساب جاری هر شریک را بین بدهیها و سرمایه طبقه بندی نمائیم.

مفهوم حسابداری از نظر شریک

حساب جاری طلب از شرکت محسوب می شود که هر لحظه امکان برداشت آن وجود دارد.

## ۶- حساب برداشت

در موسسات تک مالکی حسابی تحت عنوان برداشت در دفتر کل وجود دارد که چنانچه در طی سال مالک مؤسسه مبالغی جهت مصارف شخصی خود از شرکت بردارد در حساب برداشت بدهکار می گردد.

در شرکتهای تضامنی از یک دیدگاه می توان علاوه بر حساب جاری، یک حساب برداشت نیز (چنانچه شرکاء برداشت داشته باشند) باز نمود، مدافعان این دیدگاه عقیده دارند که حساب جاری فقط شامل ارقام سود یا زیان یک یا چند دوره باشد و حساب برداشت شامل ارقام برداشت هر شریک باشد و در پایان دوره حساب برداشت با حساب جاری بسته می شود (به علت موقت بودن حساب برداشت)

از دیدگاه دیگر می توان ارقام سود و زیان مربوطه به هر شریک را به حساب جاری منظور نمود و در ضمن هر نوع برداشت نیز از حساب جاری به عمل آید که این عمل به نظر مؤلف مناسبتر می باشد. بدین معنی از سود پس از کسر مالیات را به حساب جاری هر شریک بستانکار می نمائیم و کلیه برداشتهای هر شریک نیز به بدهکار حساب جاری ثبت گردد و در پایان سال احتیاج به بستن یک حساب اضافی نیست و در ضمن از

جمع طرف بدهکار و جمع طرف بستانکار کاملاً مشخص می شود که چه مبلغی هر شریک در طی دوره برداشت نموده (جمع طرف بدهکار) و چه مبلغی هم از شرکت سود برده است (جمع طرف بستانکار).  
(بنابراین منبع در این کتاب از حساب برداشت استفاده نخواهد شد).

#### ۷- حساب وام شریک

چنانچه شرکت از لحاظ نقدینگی دچار مشکلاتی شود، امکان دارد یکی از شرکاء مبلغی به صورت وام برای بازپرداخت بدهیها و نظایر آن در اختیار شرکت قرار دهد که این عمل برای شرکت ایجاد دین یا تعهدی می نماید که همانند حساب بستانکاران غیرتجاری می باد که تحت عنوان حساب وام شریک مذکور ثبت می گردد و مانده حساب مذکور تحت عنوان یک بدهی در ترازنامه منعکس خواهد شد.

بنابراین حسابهای هر شریک با مؤسسه به قرار زیر می باشد:<sup>۱</sup>

الف) حساب سرمایه هر شریک

ب) حساب جاری هر شریک

<sup>۱</sup> - از حساب برداشت در این کتاب استفاده نمی شود.

### ج) حساب وام هر شریک

بنابراین هفت نوع حساب مذکور تشریح گردد.

نحوه تقسیم سود:

در شرکتهای تضامنی، معمولاً سودی به عنوان سود تضمین شده سرمایه، بین شرکاء تقسیم می گردد.

سود تضمین شده سرمایه، سودی است که در سرمایه گذاری های عادی مانند سود حاصل از خرید اوراق قرضه و یا سود حاصل از سپرده های بلندمدت نزد بانکها ایجاد می شود.

بدین معنی که هر شریک سودی به نسبت سرمایه خود تحصیل می نماید که چنانچه در بانک و یا... به صورت سپرده می گذاشت که بدون ریسک و خطر همه ساله یا ماهانه سودی دریافت می نمود (این امر در شرکتهای سهامی بین بانکی می باشد).

سود تضمین شده به دلیل جبران تفاوت‌های سرمایه شرکاء منظور می شود.

بنابراین ابتدا سود تضمین شده سرمایه بین شرکاء تقسیم می گردد و بعد چنانچه سودی باقی مانده باشد به نسبت سودبری تقسیم خواهد شد. می دانیم که نسبت‌های سودبری شرکاء می تواند ارتباطی با سرمایه شرکاء نداشته باشد بدین معنی که امکان دارد شریکی دارای سرمایه کمتری باد ولی سود بیشتری نسبت به بقیه شرکاء ببرد، علت این امر می تواند تجربه شخص مذکور و یا تخصص شریک و یا شهرت و یا... باشد که باید نرخ سودبری شرکاء در شرکتنامه پیش بینی گردد.<sup>۱</sup>

مثال قبل را (شرکت تضامنی محمدی و زرغام) با توجه به اطلاعات زیر

ح \_\_\_\_\_ ل

می نمائیم:

مثال:

<sup>۱</sup>- چنانچه در شرکتنامه نسبت‌های سودبری شرکاء مشخص نشده باشد، سهم سود شرکاء از سود قابل تقسیم به نسبت سرمایه می باشد.

در شرکت تضامنی محمدی و ضرغام حساب سود و زیان دارای مانده ای برابر با ۴۰۰۰۰۰ ریال بستانکار می باشد و سرمایه آقای محمدی ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و سرمایه آقای ضرغام ۲۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد.

(الف) سود تضمین شده سرمایه ۱۰٪ سرمایه می باشد.

(الف) سود تضمین شده سرمایه ۱۰٪ سرمایه می باشد.

(ب) نسبت سودبری شرکاء به ترتیب  $\frac{1}{4}$  و  $\frac{3}{4}$  می باشد.

مطلوبست:

عملیات لازم در دفتر روزنامه و نقل آن به دفتر کل.

حل:

حساب سود و (زیان)

مانده	۴۰۰۰۰۰
-------	--------

مرحله ۱) بستن حساب سود و زیان و باز نمودن حساب تقسیم سود.

سود (زیان)	۴۰۰۰۰۰
تقسیم سود	۴۰۰۰۰۰
بابت بستن حساب سود و (زیان) و نقل به تقسیم سود.	

سود و (زیان)

۴۰۰۰۰۰	مانده	۴۰۰۰۰۰	تقسیم سود
--------	-------	--------	-----------

تقسیم سود

۴۰۰۰۰۰	سود و زیان
--------	------------

مرحله ۲) بستن حساب موقت تقسیم سود توسط حسابهای جاری شرکاء.

۱۰۰۰۰۰	جاری محمدی	۲۰۰۰۰۰	جاری ضرغام	بابت سود تضمین شده سرمایه
--------	------------	--------	------------	---------------------------

۲۵۰۰۰	جاری محمدی	۷۵۰۰۰	جاری ضرغام	بابت سهم سود شرکاء
-------	------------	-------	------------	--------------------

جاری محمدی

۱۰۰۰۰۰	تقسیم سود
۲۵۰۰۰	تقسیم سود

جاری ضرغام

۲۰۰۰۰۰	تقسیم سود
۲۵۰۰۰۰	تقسیم سود

تقسیم سود

۴۰۰۰۰۰	سود و زیان	سود تضمین شده سرمایه:
		۱۰۰۰۰۰ محمدی
		۲۰۰۰۰۰ <u>ضرغام</u>



۳۰۰۰۰

سود سهم

	محمدی
	۲۵۰۰۰
	۵۰۰۰
	<u>۴۰۰۰۰</u>
<u>۴۰۰۰۰</u>	

اقلام حساب تقسیم سود :

حساب تقسیم سود<sup>۱</sup>

سود پس از کسر مالیات نقل از حساب سود و زیان	پاداش شرکاء سود تضمین شده سرمایه: الف ب
**	**
*	*
*	*

<sup>۱</sup>- چنانچه سود یا زیانی از سالهای قبل (سود سنواتی یا زیان سنواتی از خود ... باشد و شرکاء تقسیم نشده باشد باید در حساب تقسیم سود عمل نمود و بالعکس

چ \*

جمع سود تضمین شده \*\*

سهام سود:

الف \*\*

ب \*\*

ج \*

جمع سهام سود \*\*

\*\*

\*\*

حقوق شرکاء شاغل - حق مدیریت شرکاء

نحوه عمل در موارد مذکور در، وسوسات و کتب مختلف متفاوت می باشد،

لذا ابتدا به بیان نحوه عمل در ایران می پردازیم:

موارد مذکور به عنوان هزینه تلی می گردد و در حساب سود و زیان

بدین قرار عمل می شود:

الف) چنانچه در طی دوره مالی مبالغی به عنوان موارد مذکور به یک یا

چند شریک پرداخت گردد:

هزینه حقوق یا ... \*\*

صندوق یا بانک

\*\*

و در پایان دوره مالی هزینه حقوق با حساب سود و زیان به قرار زیر

بسته خواهد شد:

سود و زیان  
\*\* هزینه حقوق یا ...  
\*\*

ب) چنانچه در طی دوره مالی، هر ماهه مبلغ ثابتی به عنوان موارد بالا در نظر گرفته شود ولی پرداختی صورت نگرفته باشد، در پایان دوره مالی یکی از ثبتهای زیر صورت می گیرد:

هزینه حقوق  
\*\* حساب جاری شریک  
\*\*

یا:

هزینه حقوق  
\*\* حقوق پرداختنی  
\*\*

عمل مذکور به این معنی می باشد که مبلغی به عنوان حق مدیریت حقوق به شریک یا شرکائی که در شرکت شاغل می باشند تعلق دارد که باید حساب جاری آنان بستانکار گردد که در صورت لزوم برداشت نمایند. و در موقع پرداخت شرکت به شرکاء:

حساب جاری	**
صندوق یا بانک	**

یا:

حقوق پرداختنی	**
صندوق	**

نکته:

در نحوه عمل فوق، طرز عمل بدین قرار بود که کلیه پرداختها تحت عنوان حق مدیریت و حقوق در حساسود و زیان عمل شود، این نحوه عمل

مشکلات عدیده ای نظیر اثبات شاغل بودن شرکاء و یا حقوقهای زیاد را پدید می آورد که جزء هزینه ها ثبت گردیده است و مسائل مالیاتی و نظایر آنها نیز به مشکلات فوق اضافه می شود.

#### پاداش شرکاء

کلیه پرداختها اعم از سود تضمین شده و سهم سود و پاداش باید در حساب تقسیم سود عمل شود، چون شریک یک شرکت با اینکه شخصیت مجزا از شخصیت شرکت دارد (یکی از اصول حسابداری) ولی نمی تواند پاداش دریافتی را به عنوان هزینه در سود و زیان ثبت نماید و سود خالص قبل از مالیات را به مبلغ کمتری نشان دهد. بنابراین راه عملی و مناسب بدین قرار است:

در پایان دوره مالی به میزانی که باید پاداش دریافت نماید به حساب جاری شریک مذکور منظور می نمائیم.

تقسیم سود  
\*\* حساب جاری شریک الف  
\*\*

به معنی پاداشی که از محل تقسیم سود به شریک الف تعلق می گیرد.<sup>۱</sup>

مسئله:

در شرکت تضامنی الف و ب مانده های زیر در دست است (ارقام به هزار ریال).

سرمایه الف = ۲۰۰ بستانکار      سرمایه ب = ۴۰۰ بستانکار

جاری الف = ۱۰۰ بستانکار      جاری ب = ۲۵۰ بستانکار

۱- در مورد (حقوق شرکاء - حق مدیریت - پاداش).  
نظر مناسبتری وجود دارد که به بیان آن می پردازیم:  
« کلیه موارد فوق در حساب سود و زیان عمل نشود و در حساب تقسیم سود عمل گردد».

البته ماده ۱۲۰ قانون تجارت ایران چنین مقرر می دارد:  
« شرکاء باید لا اقل یک نفر از میان خود یا از خارج، به سمت مدیر معین نمایند».

بدیهی است طبق ماده فوق شرکاء می بایست حقوقی دریافت نمایند و چنانچه شرکت مورد فوق را در حساب سود و زیان عمل کند باعث افزایش هزینه و کاهش مالیات می شود ولی در اغلب کشورها هیچ پرداختی به شرکاء شرکت تضامنی را نمی توان در حساب سود و زیان عمل نمود که باعث کاهش مالیات شود. بنابراین به علت قبول مقداری از هزینه حقوق یا حق مدیریت شرکاء توسط مقامات مالیاتی، پرداختهای فوق می بایست در حساب سود و زیان عمل شود ولی راه حل مناسبی از نظر حسابداری شرکت تضامنی محسوب نمی شود و راه حل معقول آنیست که کلیه پرداختها به شرکاء (سود تضمین شده - بهره - حقوق - پاداش - حق مدیریت - سهم سود) باید در حساب تقسیم سود عمل شود.

نسبت سودبری شرکاء الف و ب به ترتیب ۳ و ۱ می باشد.

نرخ سود تضمین شده سرمایه ۵/۰ می باشد.

آقای الف در سال ۲۰ ریال به عنوان پاداش باید دریافت نماید. سود

خالص پس از کسر مالیات ۲۰۵۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود

ب) حسابهای جاری دو شریک

حل مسئله

مانده:

سرمایه الف

مانده	۲۰۰
-------	-----

سرمایه ب

مانده	۴۰۰
-------	-----

جاری الف

مانده	۱۰۰
-------	-----

جاری ب

مانده	۲۵۰
-------	-----

سود و زیان

مانده	۲۰۵۰
-------	------

مرحله ۱) بستن حساب سود و زیان و باز نمودن تقسیم سود

سود و زیان

نقل به تقسیم سود	۲۰۵۰	مانده	۲۵۰
------------------	------	-------	-----

تقسیم سود

--



نقل از سود و زیان ۲۰۰

مرحله ۲) تخصیص ۲۰۵۰ ریال به شرکاء

تقسیم سود (به صورت نمایشی برای درک مطلب)

۲۰۵۰	سود و زیان	۲۰	پاداش الف (جاری الف)
			سود تضمین شده:
			جاری الف ۱۰
			جاری ب ۲۰
		۳۰	
			سهم سود:
			جاری الف ۱۵۰۰
			جاری ب ۵۰۰
		۲۰۰۰	
		۲۰۵۰	
۲۰۵۰			

جاری الف

۱۰۰	مانده
۲۰	تقسیم سود
۱۰	تقسیم سود
۱۵۰۰	تقسیم سود

جاری ب

مانده	۲۵۰
تقسیم سود	۲۰
تقسیم سود	۵۰۰

نحوه عمل بدین قرار انجام گرفت:

۱. ابتدا پاداش الف از حساب تقسیم سود به حساب جاری منظور می

گردد.

۲. در دومین قدم سود تضمین شده سرمایه که ۵٪ می باشد محاسبه و

به حساب جاری منظور می گردد:

سود تضمین شده الف  $10 = 5\% * 200$  سرمایه الف

سود تضمین شده ب  $20 = 5\% * 400$  سرمایه ب

۳. در آخرین مرحله مابقی سود که مبلغ  $2000 = 2050 - (20 + 30)$  می

باشد به نسبت ۳ و ۱ بین دو شریک تقسیم می گردد و حساب تقسیم سود

بدهکار و حساب جاری شرکاء بستانکار می گردد.

سهم سود الف  $1500 = \frac{3}{4} * 2000$

سهم سود ب  $500 = \frac{1}{4} * 2000$

پس در پایان دوره مالی عملیات فوق به شرح زیر در دفاتر روزنامه

ثبت می گردد:

سود و زیان	۲۰۵۰
تقسیم سود	۲۰۵۰

تقسیم سود	۲۰۵۰
جاری الف	۱۵۳۰
جاری ب	۵۲۰

بابت پاداش آقای الف و سود تضمین شده هر دو شریک و سهم سود از

مابقی سود هر دو شریک.

دو نکته مهم دیگر نیز در این بخش بررسی می گردد:

نکته اول

سود تضمین شده سرمایه و جاری

نحوه علم در صفحات قبل یعنی سود براساس مانده سرمایه معمولاً

بسیار ساده می باشد و در پایان دوره مالی درصدی از سرمایه هر شریک

به عنوان سود تضمین شده منظور می گردد، لذا امکان دارد در اساسنامه چنین قید شود که به طور مثال هر ساله ۵٪ از مانده حساب سرمایه و جاری به عنوان سود تضمین شده هر شریک به عنوان سود تضمین شده سرمایه و جاری منظور شود که با طرح مسئله زیر بهتر تفهیم می گردد.

مثال:

مانده حسابهای سرمایه و حسابهای جاری سه شریک تضامنی، به قرار

زیر

می باشد:

جاری آلفا		سرمایه آلفا	
۲۰۰	۱۰۰	۱۰۰	مانده

جاری بتا		سرمایه بتا	
۳۰۰	۵۰۰	۳۰۰	مانده

جاری گاما		سرمایه گاما	
۱۰۰	۲۰۰	۴۰۰	مانده

مطلوبست:

محاسبه ۱۰٪ سود تضمین شده هر شریک.

حل:

مانده ای که سود به آن تعلق می گیرد = مانده جاری + مانده سرمایه.

نحوه محاسبه سود تضمین شده آلفا:

$$200 + (200 - 100) = 200$$

سود تضمین شده سرمایه و جاری آلفا

$$200 * 10\% = 20$$

نحوه محاسبه سود تضمین شده سرمایه و جاری بتا:

$$300 + (300 - 500) = 100$$

$$100 * 10\% = 10 \text{ بتا}$$

### نحوه محاسبه سود تضمین شده سرمایه و جاری گاما

$$400 + (100 - 200) = 300$$

$$300 + 10\% = 330 \text{ گاما}$$

تذکر:

غالباً نحوه عمل به راحتی مثال مذکور نمی باشد، چه بسا برداشت یک شریک امکان دارد در تاریخهای متفاوتی صورت پذیرد، پس باید تاریخ بستنکار شدن و بدهکار شدن حساب جاری را در نظر گرفت و به عنوان پارامتر مدت در محاسبه سود تضمین شده سرمایه و جاری منظور نمود.<sup>۱</sup>

نکته دوم

چنانچه شرکت در یک یا چند سال مالی سود تحصیل نکند و یا زیان برده باشد<sup>۲</sup> آیا می توان مبالغی به عنوان سود تضمین شده سرمایه برای

<sup>۱</sup>- چنانچه مانده حساب جاری بدهکار باشد اثر سود تضمین شده به صورت منفی خواهد بود.  
<sup>۲</sup>- البته کلاً می توان زیان حاصله را به حساب سود و زیان سنواتی منتقل نمود و از محل سودهای سال آینده جبران نمود و در نتیجه به حسابهای جاری هر شریکت منتقل نمود که نحوه عمل متفاوت دارد که در آخرین صفحه این بخش به صورت نمودار نشان داده شده است.

ش. ر. ک. ا. م. ن. ز. و. د.

یا خیر؟

الف) در اکثر کشورهای جهان بدین نحو عمل می نمایند.

مسئله

شرکت تضامنی آلفا و بتا در سال ۱۳۷۱ زیانی برابر با ۴۰۰ ریال داشته است و مانده حساب سرمایه آلفا و بتا به ترتیب ۲۰۰۰ و ۳۰۰۰ می باشد.

الف) در سال مذکور آلفا ۱۰۰ ریال به عنوان پاداش باید دریافت کند.

ب) سود تضمین شده سرمایه ۱۰٪ سرمایه هر ساله منظور می گردد.

ج) نسبت سهم از سود و زیان شرکاء به ترتیب  $\frac{1}{4}$  و  $\frac{3}{4}$  می باشد.

توجه:

پاداش آقای آلفا به علت کاهش در زیان سال می باشد.

حل مسئله

حساب تقسیم سود و زیان ۴۰۰
حساب سود و زیان
۴۰۰
بستن حساب سود و زیان و نقل زیان به حساب
تقسیم سود و زیان



حساب تقسیم سود و زیان ۱۰۰  
حساب جاری آلفا ۱۰۰  
منظور نمودن پاداش آقای آلفا

حساب تقسیم سود و زیان ۵۰۰  
حساب جاری آلفا ۲۰۰  
حساب جاری بتا ۳۰۰  
منظور نمودن ۱۰٪ سود تضمین شده سرمایه به حساب جاری شرکاء

شرح:

بنابراین ابتدا مانده زیان را به حساب تقسیم سود و زیان انتقال داده و بعد پاداش آقای آلفا و سپس سود تضمین شده سرمایه هر شریک را منظور نمائیم، بنابراین مانده بدهکار حساب تقسیم سود و زیان از ۴۰۰ ریال به ۱۰۰۰ ریال افزایش یافت.

$$۴۰۰ + ۱۰۰ + ۲۰۰ + ۳۰۰ = ۱۰۰۰$$

حال می بایست ۱۰۰۰ ریال را با نسبت سودبری  $\frac{1}{4}$  و  $\frac{3}{4}$  بین شرکاء تقسیم نمود.

جاری آلفا	۲۵۰
جاری بتا	۷۵۰
تقسیم سود و زیان	۱۰۰۰
بستن حساب موقت تقسیم سود و زیان با حساب جاری شرکاء	

نحوه عمل فوق، بدین معنی می باشد که شرکت در واقع ۴۰۰ ریال زیان برده است، ولی ۱۰۰۰ ریال باید به نسبت سودبری بین شرکاء تقسیم گردد، (در حقیقت ۶۰۰ ریال اضافی بین شرکاء تسهیم می شود ولی نتیجه

برای شرکت همان ۴۰۰ ریال زیان می باشد و فقط شریکی ضرر بیشتری نسبت به شریک دیگر متحمل می شود).

عملیات فوق را چنانچه به دفتر کل نقل نمائیم، مشخص خواهد شد:  
مرحله ۱) بستن حساب سود و زیان و باز نمودن حساب تقسیم سود و زیان.

حساب سود (زیان)

	۴۰۰
نقل به تقسیم سود و زیان ۴۰۰	
۴۰۰	۴۰۰

حساب تقسیم سود (زیان)

	۴۰۰
نقل از سود و زیان	

مرحله ۲) منظور نمودن حقوق آقای آلفا و سود تضمین شده هر دو شریک.

تقسیم سود و زیان

نقل از سود و زیان	۴۰۰
حقوق آلفا	۱۰۰
سود تضمین شده سرمایه:	
آلفا	۲۰۰
بتا	<u>۳۰۰</u>
	۵۰۰

جاری آلفا

حقوق	۱۰۰
سود تضمین شده	۲۰۰

منظور نمودن حقوق و سود تضمین شده آقای آلفا به حساب جاری

جاری بتا

--	--

سود تضمین شده ۳۰۰

منظور نمودن سود تضمین شده آقای بتا به حساب جاری

بنابراین در طرف بدهکار حساب تقسیم سود و زیان مانده ای برابر با

۱۰۰۰ ریال پدید آمده که باید:

مرحله ۳) به نسبت  $1/4$  و  $3/4$  تسهیم گردد:

تقسیم سود (زیان)

		۴۰۰	
		۱۰۰	
۲۵۰	(۱) جرای آلفا	۲۰۰	
۷۵۰	(۲) جاری بتا	<u>۳۰۰</u>	
		۵۰۰	
<u>۱۰۰۰</u>		<u>۱۰۰۰</u>	

جاری آلفا

۱۰۰	حقوق	۲۵۰	تقسیم سود
	سود تضمین		مانده نقل بزیر
<u>۲۰۰</u>	شده	<u>۵۰</u>	
۳۰۰		<u>۳۰۰</u>	
۵۰	مانده		

جاری بتا

	سود تضمین	۷۵۰	تقسیم سود
۳۰۰	شده		(زیان)
۴۵۰	مانده		
<u>۷۵۰</u>		<u>۷۵۰</u>	
		۴۵۰	مانده

از تفاوت مانده های حساب جاری آلفا و بتا همان ۴۰۰ ریال زیان اولیه شرکت به دست می آید (یعنی ۴۵۰ بدهکار بتا و ۵۰ ریال بستانکار آلفا) که در نتیجه آقای بتا متحمل تمام زیان (۴۰۰) ریال به علاوه (۵۰) ریال نیز بیشتر گردیده است یعنی ۴۵۰ ریال متضرر گردیده است ولی شرکت مذکور نیز در سال ۷۱ زبانی برابر با ۴۰۰ ریال داشته است.

ب) می توان وقتی که شرکت زیان برده باشد، سود تضمین شده را محاسبه نکرد.

پس مثال مذکور را باید چنین حل نمود:

حل مسئله :

تقسیم سود و زیان ۴۰۰  
سود و زیان ۴۰۰  
نقل زیان به حساب تقسیم سود و زیان

حساب تقسیم سود و زیان ۱۰۰  
حساب جاری آلفا ۱۰۰  
منظور نمودن پاداش آقای آلفا

حال می بایست ۵۰۰ ریال را با نسبت  $\frac{1}{4}$  و  $\frac{3}{4}$  بین شرکاء تقسیم نمود.

جاری آلفا	۱۲۵
جاری بتا	۳۷۵
تقسیم سود و زیان	۵۰۰
بستن حساب موقت تقسیم سود و زیان با حساب جاری شرکاء	

عملیات فوق در دفتر کل به صورت زیر ثبت می گردد:

حساب سود (زیان)

نقل به تقسیم	۴۰۰
سود و زیان	<u>۴۰۰</u>



تقسیم سود (زیان)

	نقل از سود و	۴۰۰
	زیان	
	پاداش آقای آلفا	۱۰۰
جاری آلفا		۱۲۵
جاری بتا		۳۷۵
		<u>۵۰۰</u>

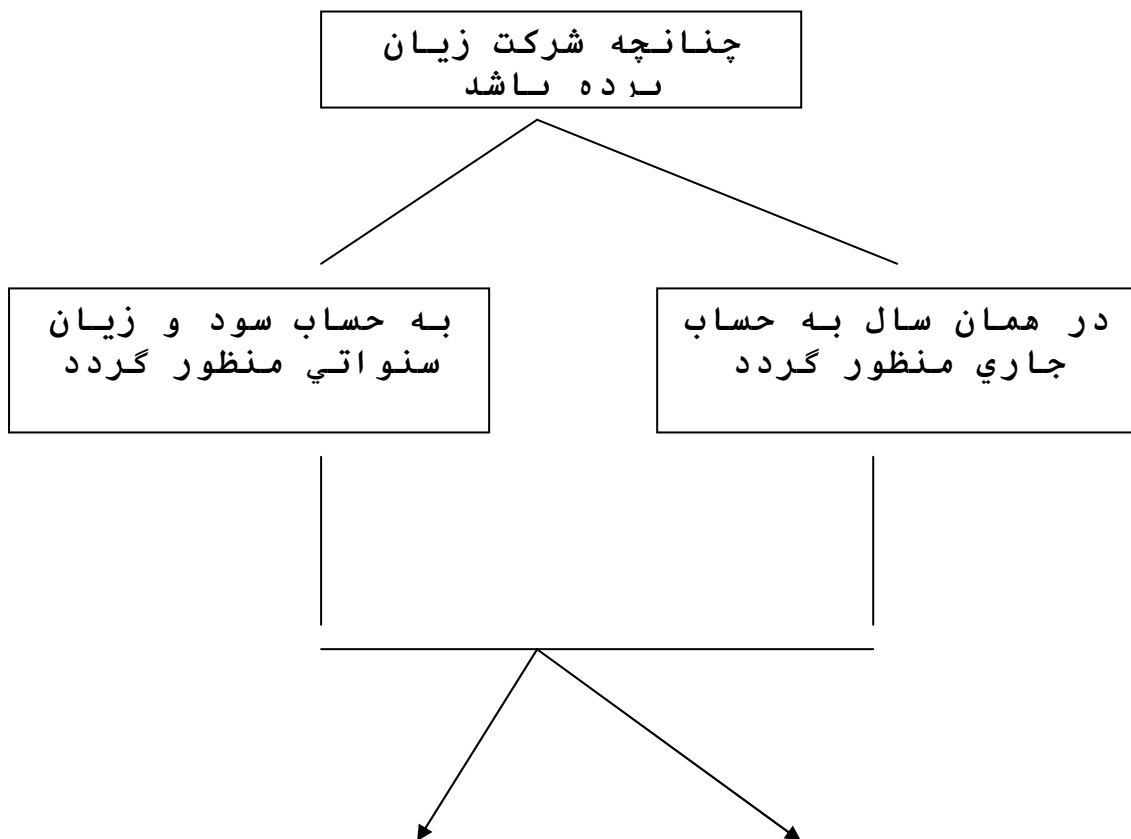
جاری آلفا

	تقسیم سود و	۱۲۵
	زیان	
پاداش		۱۰۰
م.ن.پ		۲۵
		<u>۱۲۵</u>
	مانده	۲۵

### جاری بقا

		تقسیم سود و زیان	
		۳۷۵	
		_____	
		مانده ۳۷۵	
م.ن.پ		_____	
۳۷۵		_____	
_____		_____	
۳۷۵		_____	
_____		_____	

نمودار عملیات شرکت در حالت زیان



سود تضمین  
شده محاسبه  
نشود

سود تضمین  
شده محاسبه  
شود

← می توان در سه دوره مالی به طور مساوی از سود جبران نمود که از  
معافیت مالیاتی برخوردار است.

بخش سوم

ورود شریک جدید<sup>۱</sup>

در شرکتهای تضامنی، هیچیک از شرکاء نمی توانند سهم خود را به  
دیگری منتقل کنند، مگر به رضایت تمام شرکاء (ماده ۱۲۳ ق.ت).

<sup>۱</sup>- ورود شریکت در سرفصل اصول حسابداری (۲) وجود ندارد و می  
باید در حسابداری پذیرفته (۱) مطالعه شود و فقط برای  
آشنایی دانشجویان، در این کتاب به طور خلاصه به تحریر درآمده  
است، ولی معمولاً توسط اساتید تدریس می شود.

هر کس به عنوان شریک ضامن در شرکت تضامنی داخل شود، متضامناً با سایر شرکاء مسئول قروضی خواهد بود که شرکت قبل از ورود او داشته، اعم از اینکه در اسم شرکت تغییر داده شده یا نشده باشد. هر قراری که بین شرکاء برخلاف این ترتیب داده شده باشد، در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود.

ورود شریک جدید به دو صورت زیر می باشد:

#### ۱- جایگزینی

یکی از شرکاء تمام سهم خود را به شخص دیگری واگذار نماید و یا قسمتی از سهم خود را به شخص دیگری واگذار کند. در این حالت سرمایه شرکت تغییر نمی یابد.

#### ۲- افزایش سرمایه

یک نفر از ازدیاد سرمایه، وارد شرکت می شود و شریک یا شرکاء قبلی سهم خود را نمی فروشند بلکه سرمایه شرکت افزایش می یابد.

### ۱- جایگزینی

در این حالت شریک یک شرکت تضامنی سرمایه خود را به شخص تازه وارد انتقال می دهد و در نتیجه سرمایه شرکت هیچگونه تغییر نمی کند و شریکت قبلی مبلغی که از شخص (شریک) جدید دریافت داشته است متعلق به خود او می باشد و در دفاتر شرکت فقط اسم شریک تغییر می کند.

مسئله :

آقای ناصری یکی از شرکاء یک شرکت تضامنی که سرمایه او ۱۵۰۰۰ ریال می باشد تمام سهم خود را به آقای سلفی به مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال می فروشد.

حل :

در شرکت تضامنی مذکور باید عمل فوق در دفاتر ثبت گردد:

سرمایه آقای ناصری	۱۵۰۰۰
سرمایه آقای سلفی	۱۵۰۰۰

مبلغ ۵۰۰۰ ریال تفاوت، ربطی به شرکت تضامنی ندارد و فقط به میزان سرمایه آقای ناصری ثبت انجام می گیرد.

مسئله :

آقای کشاورز با سرمایه ۴۰۰۰۰ ریال یکی از شرکاء شرکت تضامنی ۱/۴ از سرمایه خود را به آقای امیرخانی به مبلغ ۷۰۰۰ ریال می فروشد.

حل :

در حالت فوق جایگزینی شرکت می باشد منتهی به مقدار ۱/۴ سرمایه،

بنابراین:

$$\frac{1}{4} \text{ سرمایه آقای کشاورز } = 10000 = \frac{1}{4} * 40000$$

سرمایه آقای کشاورز ۱۰۰۰۰ سرمایه آقای امیرخانی ۱۰۰۰۰
--

۲- افزایش سرمایه

به معنی ورود شخص جدیدی به شرکت تضامنی بدون اینکه سرمایه شرکاء قدیم را خریداری نماید، در حالت دوم (افزایش سرمایه) ۳ حالت امکان پذیر می باشد:

- |   |                                      |
|---|--------------------------------------|
| ۱- سرقفلی شرکت مذکور صفر باشد و یا سرقفلی وجود دارد و به مبلغ ارزیابی شده در دفاتر منعکس می باشد. | ورود شریک جدید در حالت افزایش سرمایه |
| ۲- در شرکت مذکور سرقفلی وجود دارد ولی در دفاتر به مبلغ صحیحی ثبت نشده است.                        |                                      |
| الف) حساب سرقفلی در دفاتر باز شود و شریکت جدید سهم خود را از سرقفلی نپردازد.                      | افزایش سرمایه                        |
| ب) حساب سرقفلی در دفاتر باز شود و شریک جدید سهم خود را  |                                      |

از سرقفلی بپردازد.

ج) حساب سرقفلی در دفاتر باز

نشود و شریک جدید سهم خود

را از سرقفلی نپردازد.

د) حساب سرقفلی در دفاتر باز

شود و شریک جدید سهم خود را

از سرقفلی بپردازد.

۳- ارزیابی مجدد کلیه دارائیهها و بدهیهها انجام شود

(چنانچه ارزش دارائیهها و بدهیهها بیشتر یا کمتر از

قسمت دفتری ارزیابی گردد).



## بخش چهارم

### خروج شریک و یا فوت<sup>۱</sup>

۱. در شرکت تضامنی هیچیک از شرکاء نمی تواند سهم خود را به دیگری منتقل کند مگر به رضایت تمام شرکاء (ماده ۱۲۳ ق.ت).

۲. در صورت ورشکستگی یکی از شرکاء و همچنین در صورتی که یکی از شرکاء به موجب ماده ۱۲۹ انحلال شرکت را تقاضا کرد، سایر شرکاء می توانند سهم آن شریک را از دارائی شرکت نقداً تأدیه و او را از شرکت خارج کنند (ماده ۱۳۱ ق.ت).

۳. در صورت فوت یکی از شرکاء، بقاء شرکت موقوف به رضایت سایر شرکاء و قائم مقام متوفی خواهد بود. (ماده ۱۳۹ ق.ت).

اگر سایر شرکاء به بقاء شرکت تصمیم گرفته باشند قائم مقام متوفی باید در مدت یکماه از تاریخ فوت رضایت یا عدم رضایت خود را راجع به بقاء شرکت کتباً اعلام نماید، در صورتی که قائم مقام متوفی رضایت خود

<sup>۱</sup>- خروج یا فوت شریک در سرفصل اصول حسابداری (۲) وجود ندارد و می بایست در حسابداری پیشرفته (۱) مطالعه شود و فقط برای آشنائی دانشجویان در این کتاب به طور خلاصه به تحریر درآمده است. ولی معمولاً توسط اساتید تدریس می شود.

را اعلام نمود نسبت به اعمال شرکت در مدت مزبور از نفع و ضرر شرکت خواهد بود، ولی در صورت اعلام عدم رضایت در منافع حاصله در مدت مذکور شرکت یوده ولی نسبت به ضرر آن مدت سهم نخواهد بود. سکوت تا انقضای یکماه در حکم اعلام رضایت است.

مفاهیم کلی :

به طور کلی خروج شرکیت یک امر عادی و معمولی تلقی نیم شود چون تشکیل و ادامه شرکت تضامنی، بستگی به اعتبار و شخصیت شرکاء دارد. هر شریکی که خارج شود مسئول پرداخت قروض و تعهدات قبلی خود است و حتی بعد از خروج هم مسئول پرداخت تعهدات و قروض شرکت می باشد تا روز اعلان خروج شریک توسط شرکت.

سهم شریک خارج شونده یا فوت شده:

می بایست حسابی تحت عنوان سهم شریک خارج شونده یا سهم شریک فوت شده در دفاتر باز کنیم (سهم الشرکه شریک خارج شونده).

مانده حساب سرمایه شریکی که از شرکت خارج شده با حساب مذکور

بسته

می شود:

سرمایه شریک خارج شونده \*\*  
سهم الشركه شريك خارج شونده  
\*\*

ولی شریک مذکور فقط در شرکت صاحب سرمایه خود نمی باشد، بلکه باید علاوه بر منظور نمودن حساب سرمایه متعلق به او که با حساب سهم الشركه شريك خارج شونده بسته می شود، حساب جاری متعلق به او و اندوخته ها و سود سنواتی نیز به نسبتی به او تعلق می گیرد. بنابراین سهم شریک خارج شده را نیز از حسابهای مذکور به حساب سهم الشركه شريك خارج شونده منتقل می نمایم.

متن حساب شریک خارج شونده

سهم شریک خارج شونده یا فوت شده

۱- مانده حساب جاری اگر بدهکار بود	۴- مانده حساب سرمایه
۲- برداشت (اگر وجود داشت)	۵- مانده حساب جاری اگر بستانکار بود
۳- سهم شریک از زیان تا رزوی که در شرکت شریک بوده	۶- سهم شریک از اندوخته ها به نسبت سودبری او
	۷- سهم شریک از سرقتی (ثبت نشده) به نسبت سودبری او
	۸- سهم شریک از سود تا روزی که در شرکت شریک بوده
	۹- سهم شریک از سود تضمین شده تا روزی که خارج شده

بعد از اتمام عملیات فوق

حساب مذکور به عنوان یک بدهی برای شرکت محسوب می شود و جزء بدهیهای جاری در ترازنامه منظور می گردد و در موقعی که پرداخت شد، شرکت ثبت زیر را انجام می دهد:

حساب سهم شریک خارج شونده \*\*  
سندوق \*\*

البته امکان دارد سهم شریک خارج شونده در چند مرحله پرداخت گردد، به طور مثال در ۴ سال به صورت مساوری پرداخت گردد که  $\frac{1}{4}$  از کل مبلغ تحت عنوان بدهی جاری منظور می گردد و  $\frac{3}{4}$  بقیه به عنوان بدهی بلندمدت طبقه بندی می گردد.  
(در اولین ترازنامه).<sup>۱</sup>

<sup>۱</sup> - امکان دارد با توافق شرکاء سود تضمین شده بر این نوع بدهی بلندمدت نیز منظور گردد.

شرکتهای حسابداری

۳۱۰

## بخش پنجم

### تصفیه (انحلال شرکت)

شرکت در موارد زیر منحل می شود. (ماده ۱۳۶ ق.ت).

۱. بنا به تقاضای طلبکار هر شریک.
۲. در صورت فوت یا مجوریت و عدم موافقت قائم مقام متوفی.
۳. بنابر تراضی تمام شرکاء.
۴. شرکت ورشکست شود.
۵. شرکت جهت مقصدوی تشکیل شده باشد که غیر ممکن باشد.
۶. به موجب رأی دادگاه.
۷. اگر در اساسنامه قید شده باشد (شریک حق فسخ را دارد) و یک شریک تقاضای فسخ شرکت را بنماید.
۸. شرکت برای مدت معینی تشکیل شده باشد و مدت آن منقضی شده باشد.

بعد از تصمیم به انحلال شرکت فروش تمام دارائیهها و وصول مطالبات و تسویه حساب با بدهیهای شرکت انجام می پذیرد (به هم پاشیدن شرکت).

برای انجام این کار می بایست مدیر یا مدیرانی جهت انجام امور انحلال شرکت خواه از شرکاء، خواه از خارج شرکت انتخاب شوند که مدیر تصفیه یا مدیران تصفیه، کلیه امور مربوط به عملیات انحلال را با اختیاراتی که از شرکت بخواهد آنها تفویض می شود در اختیار می گیرند.

طرز عمل:

۱. یک حساب تصفیه (سود و زیان) در دفتر کل باز می کنیم.
۲. کلیه حسابهای دارائی را به جز صندوق و بانک با حساب تصفیه می بندیم.

حساب تصفیه	**	ساختمان	**
حساب تصفیه	**	بدهکاران	**

۱- طرز عمل انحلال در حالت فوری (انی) توضیح داده شده است



با انجام عمل فوق کلیه حسابهای دارائی شرکت بسته می شود و مانده حسابهای مذکور به حساب تصفیه منتقل می شود.

۳. کلیه بدهیهای شرکت را با حساب تصفیه می بندیم:

بستانکاران	**
تصفیه	**

وام رهنی	**
تصفیه	**

حال فقط + حسابهای جاری

شرکاء + حسابهای سرمایه شرکاء + اندوخته ها و سود سنواتی یا (زیان سنواتی) در دفتر کل باقی مانده است.

«عملیات انحلال شرکت بدین معنی می باشد که کلیه حسابها در دفتر کل باید بسته شود و هر مانده ای در صندوق وجود داشت به شرکاء داده شود.»

### مفهوم حساب تصفیه :

حساب تصفیه در حقیقت نوعی حساب سود (زیان) است بدین معنی که وقتی دارائیاها را در بدهکار حساب وارد کردیم یعنی قیمت تمام شده را در حساب تصفیه بدهکار کردیم، تا بعداً چنانچه به فروش رفت مبلغی که فروخته شده در حساب تصفیه به عنوان درآمد بستانکار کنیم.

وقتی که بدهیها را در بستانکار حساب تصفیه وارد کردیم یعنی مبالغی که شرکت باید بپردازد ولی هنوز نپرداخته است به عنوان درآمد در بستانکار حساب تصفیه وارد می کنیم (چون هنوز پرداخت نشده است) و وقتی که تسویه حساب شد به عنوان هزینه در بدهکار حساب تصفیه وارد می کنیم.

### ادامه عملیات :

۴. حسابهای جاری هر شریک را با حساب سرمایه در شریک می بندیم:

الف) چنانچه مانده حساب جاری شریک بستانکار بود.

سرمایه شریک الف \*\*  
جاری شریکت الف \*\*

ب) چنانچه مانده حساب جاری شریک بدهکار بود.

سرمایه شریک ب \*\*  
جاری شریک ب \*\*

حسابهای اندوخته و سود (زیان) سنواتی را نیز به نسبت سودبری

شرکاء با حساب سرمایه شرکاء می بندیم:

الف) به طور مثال اگر حساب اندوخته وجود داشته باشد.

اندوخته	
**	سرمایه الف
**	سرمایه ب
**	سرمایه ج

(ب) اگر زیان سنواتی وجود داشته باشد.

سرمايه	الف	**
سرمايه	ب	**
سرمايه	ج	**
زيان سنواتي		**

در پایان مرحله ۴ در دفتر کل فقط حسابهای زیر، مانده ای خواهند

داشت و بقیه حسابها بسته شده اند.

(الف) حساب تصفیه

(ب) حساب بانک (صندوق)

(ج) حسابهای سرمایه شرکاء

۵. حال مدیر تصفیه یا مدیران تصفیه می بایست ابتدا بدهیهای شرکت

را پرداخت نمایند (چنانچه صندوق موجودی داشت) اگر صندوق موجودی

نداشت باید ابتدا دارائیهها به فروش برسد و سپس بدهیهای شرکت تسویه

گردد.

چنانچه بدهیهای شرکت پرداخت گردد:

حساب تصفیه \*\*  
صندوق \*\*

به معنی (هزینه) در حساب تصفیه بدهکار می گردد.  
و در این مرحله نیز باید کلیه دارائیهای شرکت به فروش برسد.  
چنانچه یک یا چند دارائی به فروش رفت:

صندوق \*\*  
تصفیه \*\*

وقتی دارائی به فروش رفت به عنوان درآمد شناخته می شود و در  
بستانکار حساب تصفیه ثبت می گردد.  
در مرحله فوق (فروش دارائیها و تسویه با بستانکاران و غیره) دو  
حالت امکان پذیر است:

الف) بصورت آنی (در مدت کوتاهی انجام شود)

ب) بصورت تدریجی (در مدت طولانی انجام شود)

که حالت اول (بصورت آنی) مورد بحث این کتاب می باشد و حالت دوم

را در حسابداری پیشرفته (۱) مطالعه خواهید نمود.

## الف) بصورت آنی

پس از فروش دارائیهها و پرداخت بدهیها و وصول مطالبات حساب تصفیه را که می توان آن را سود و زیان انحلال نیز نامید، چنانچه مانده ای بدهکار پیدا کرد به معنی زیان انحلال است.

و چنانچه مانده ای بستانکار پیدا کرد، سود انحلال است.

و چنانچه مانده نداشت به معنی اینست که شرکت در پایان عملیات انحلال نه سود و نه زیان داشته است.<sup>۱</sup>

۶. مانده حساب تصفیه را با حساب سرمایه شرکاء می بندیم:

سود یا زیان حاصل از انحلال شرکت را به سرمایه هر شریک با نسبت

سودبری شرکاء، تقسیم می نمائیم.

چنانچه حساب تصفیه مانده بستانکار داشت (سود انحلال) برای تقسیم

سود فوق چنین عمل می کنیم:

حساب تصفیه **	
**	سرمایه شریک الف
**	سرمایه شریک ب
**	سرمایه شریک ج
	تقسیم سود به نسبت سودبری شرکاء

از بدو  
باید که  
بده است

۱- مانده  
تأسیس س  
دارائیهها  
بیشتر و یا کمتر فروخته شده است و بدهیهای شرکت نیز چگونه  
تسویه شده است.

درز این حالت حساب تصفیه نیز بسته می شود.

در پایان مرحله ۶ فقط دو نوع حساب در دفاتر دارای مانده می باشد:

۱. حساب سرمایه هر شریک

۲. حساب صندوق (بانک)

۷. (آخرین مرحله) هر آنچه که هر شریک از شرکت طلب داشت (مانده

حساب سرمایه هر شریک) از حساب صندوق به او پرداخت می گردد.

سرمایه	الف	**
سرمایه	ب	**
سرمایه	ج	**
صندوق		**

بنابراین:



مرحله ۷ (پرداخت به شرکاء) می باشد که پرداخت سرمایه شرکاء بعد از انجام عمل فوق کلیه حسابهای شرکت در دفتر کل مانده ای نخواهند داشت.

مسئله :

شرکت تضامنی حسنی و شرکاء با ترازنامه زیر در تاریخ ۷۲/۱/۱ انحلال یافت.

۳۰۰	بستانکاران	۱۰۰	صندوق
۴۰۰	سرمایه حسنی	۵۰۰	بدهکاران
۶۰۰	سرمایه آقاخانی	۷۰۰	وسائل نقلیه
۱۰۰۰			
۱۳۰۰		۱۳۰۰	

مطلوبست:

عملیات لازم برای تصفیه شرکت.

مدیر تصفیه عملیات زیر را انجام داد:

۱. با بستنکاران تسویه حساب نمود.

۲. مبلغ ۵۰۰ ریال از مطالبات دریافت شد.

۳. وسائط نقلیه به مبلغ ۷۰۰ ریال به فروش رفت.

حل مسئله :

با کمی دقت مشخص می شود که تسویه حساب با بستنکاران و فروش دارائیهها دقیقاً برابر با ارزش دفتری آنها بوده است، بنابراین سود یا زیانی از انحلال شرکت ایجاد نشده است.

عملیات حسابداری :

مرحله ۱ و ۲ (باز کردن حساب تصفیه و بستن حسابهای دارائی)

بدهکاران	
مانده	۵۰۰
تصفیه	۵۰۰

وسائط نقلیه

مانده	۷۰۰
تصفیه	۷۰۰

تصفیه

بدهکاران	۵۰۰
وسائط نقلیه	۷۰۰

مرحله ۳ (بستن حسابهای بدهی شرکت)

تصفیه

بستانکاران	۳۰۰
	۵۰۰
	۷۰۰

بستانکاران

بستانکاران	
مانده	۳۰۰
تصفیه	۳۰۰

مرحله ۴ (بستن حسابهای جاری - اندوخته - سود و زیان سنواتی) در

مسئله فوق وجود ندارد.

مرحله ۵ (فروش دارائیهها و پرداخت بدهیها)

صندوق

صندوق	
مانده	۱۰۰
(۲)	۵۰۰
(۳)	۷۰۰
(۱)	۳۰۰

تصفیه

۳۰۰	بستانکاران	۵۰۰	بدهکاران
۵۰۰	(۲)	۷۰۰	وسائط نقلیه
۷۰۰	(۳)	۳۰۰	(۱)
۱۵۰۰		۱۵۰۰	

چنانچه در پایان این مرحله از حساب تصفیه مانده گیری به عمل آید مانده ای نخواهد داشت (همانطور که از ابتدا مشخص بود شرکت در جریان عملیات تصفیه سود یا زیان نداشته است).

مرحله ۶ (بستن حساب تصفیه)

چون حساب تصفیه مانده ای ندارد، بنابراین این حساب تأثیری بر حساب سرمایه شرکاء ندارد.

مرحله ۷ (پرداخت به شرکاء)

فقط حسابهای زیر در دفتر کل وجود دارد:

سرمایه آقاخان

سرمایه حسنی

۶۰۰	مانده ۴۰۰	مانده ۶۰۰
<u>۶۰۰</u>		<u>۴۰۰</u>

صندوق

۳۰۰	پرداخت به	۱۰۰	مانده
	بستانکاران		
		۵۰۰	از وصول بدهکاران
		۷۰۰	از فروش وسائط نقلیه
۱۰۰۰	پرداخت به شرکاء	<u>۱۳۰۰</u>	
<u>۱۳۰۰</u>			

بنابراین کلیه حسابها در دفتر کل بسته شده و هیچ حسابی مانده ندارد.

مسئله خاص:

شرکت تضامنی محمدی و شرکاء تصمیم به انحلال شرکت خود گرفتند.

ترازنامه در تاریخ انحلال به شرح زیر بود:

۱۵۰۰	بستانکاران	۳۰۰	صندوق
------	------------	-----	-------

اسناد دریافتنی	۵۰۰	سرمایه:	
موجودی کالا	۱۲۰۰	محمدی	۷۰۰
اثاثه	۷۰۰	کریمی	۲۰۰
ذخیره		خلیلی	<u>۱۰۰</u>
استهلاک اثاثه	<u>(۲۰۰)</u>		
	۵۰۰		<u>۱۰۰۰</u>
	۲۵۰۰		<u>۲۵۰۰</u>

نسبت سودبری (زیان بری) شرکاء به ترتیب ۳ و ۲ و ۵ می باشد.

اطلاعات زیر در دست است:

۱. مبلغ ۱۰۰ ریال از مطالبات غیرقابل وصول می باشد و بقیه وصول

شد.

۲. کالا به مبلغ ۸۰۰ ریال به فروش رفت.

۳. اثاثه به مبلغ دفتری به محمدی واگذار شد.

۴. بدهیهای شرکت پرداخت شد.

مطلوبست:

عملیات لازم برای تصفیه شرکت.

حل مسئله :

مراحل ۱ و ۲ و ۳ و ۴

۱. تصفیه ۵۰۰

اسناد دریافتنی ۵۰۰

اسناد دریافتنی

	۵۰۰
۵۰۰	

۲. تصفیه ۱۲۰۰

موجودی کالا ۱۲۰۰

موجودی کالا

	۱۲۰۰
۱۲۰۰	



۳. تصفیه ۷۰۰

اثاثه ۷۰۰

اثاثه

	۷۰۰
۷۰۰	

۴. ذخیره استهلاک اثاثه ۲۰۰

تصفیه ۲۰۰

ذخیره استهلاک اثاثه

۲۰۰	
	۲۰۰

۵. بستانکاران ۱۵۰۰

تصفیه ۱۵۰۰

بستانکاران

--	--

۱۵۰۰

۱۵۰۰

حسابهائی که در دفتر کل مانده است به قرار زیر می باشد:

تصفیه

۲۰۰	(۴)	۵۰۰	(۱)
۱۵۰۰	(۵)	۱۲۰۰	(۲)
		۷۰۰	(۳)

سرمایه محمدی

۷۰۰	م
-----	---

صندوق

۳۰۰	م
-----	---

سرمایه خلیلی

۱۰۰	م
-----	---

سرمایه کریمی

۲۰۰	م
-----	---

عملیات انجام شده توسط مدیر تصفیه:

مرحله ۵

۴۰۰	۴۰۰	۱- صندوق
۴۰۰	تصفیه	بابت وصول مطالبات

۸۰۰	۸۰۰	۲- صندوق
۸۰۰	تصفیه	بابت فروش کالا

۵۰۰	۵۰۰	۳- سرمایه محمدی
۵۰۰	تصفیه	بابت واگذاری (فروش) اثاثه به محمدی

۱۵۰۰	۱۵۰۰	۴- تصفیه
۱۵۰۰	صندوق	بابت تسویه با بستانکاران

پس از نقل به دفتر کل خواهیم داشت:

صندوق

مانده	۳۰۰	(۴)	۱۵۰۰
(۱)	۴۰۰		
(۲)	۸۰۰		

تصفیه

اسناد دریافتنی	۵۰۰	ذخیره استهلاك	۲۰۰
اثاثه	۷۰۰	بستانکاران	۱۵۰۰
موجودی کالا	۱۲۰۰	(۱)	۴۰۰
(۴)	۱۵۰۰	(۲)	۸۰۰

۵۰۰

(۳)

سرمایه محمدی

۷۰۰	م	۵۰۰	(۳)
-----	---	-----	-----

مرحله ۶

پس از مانده گیری حساب تصفیه مشخص می شود که مبلغ ۵۰۰ ریال زیان حاصل از انحلال ایجاد شده است که باید به نسبت سودبری (زیان بری) شرکاء به سرمایه هر شریک تقسیم شود.

تصفیه

۲۰۰	۵۰۰
۱۵۰۰	۱۲۰۰
۴۰۰	۷۰۰
۸۰۰	۱۵۰۰

۵۰۰

۵۰۰ زیان نقل به سرمایه

شرکاء

۳۹۰۰

۳۹۰۰

سرمایه محمدی

۷۰۰

م

۵۰۰

(۳)

۱۵۰

زیان انحلال

سرمایه کریمی

۲۰۰

م

۱۰۰

زیان انحلال

سرمایه خلیلی

۱۰۰

م

۲۵۰

زیان انحلال

## تقسیم زیان به نسبت سود و زیان شرکاء

$$\text{سهم محمدی} \quad ۵۰۰ * \frac{۳}{۱۰} = ۱۵۰$$

$$\text{سهم کریمی} \quad ۵۰۰ * \frac{۲}{۱۰} = ۱۰۰$$

$$\text{سهم خلیلی} \quad ۵۰۰ * \frac{۵}{۱۰} = ۲۵۰$$

در این حالت مانده سرمایه آقای خلیلی مبلغ ۱۵۰ ریال بدهکار می باشد که شخص مذکور می بایست مبلغ وق را به شرکت بپردازد.

۱۵۰	صندوق
۱۵۰	سرمایه خلیلی
پرداخت آقای خلیلی به علت کمبود حساب سرمایه خود	

## مرحله ۷

سپس مانده صندوق که بادی برآیر جمع مانده های سرمایه محمدی و کریمی می باشد به آنها نقداً پرداخت می شود.

۵۰	سرمایه محمدی
۱۰۰	سرمایه کریمی
۱۵۰	صندوق
۱۵۰	بابت پرداخت به شرکاء
۱۵۰	کمیبود نسبت سرمایه
مانده بدهکار	در نظر

داشته باشد باید برای حذف آن مقدار کافی نقد ارائه کند، چنانچه توانائی آن را نداشته باشد باید مانده بدهکار به حسابهای سرمایه سایر شرکاء به نسبت سرمایه آنها انتقال یابد.

سرمایه محمدی

۷۰۰	۱۵۰
	۵۰۰
	۵۰ (۲)
<u>۷۰۰</u>	<u>۷۰۰</u>

سرمایه خلیلی

۱۰۰	۲۵۰
۱۵۰ (۱)	
<u>۲۵۰</u>	<u>۲۵۰</u>

صندوق

۱۵۰۰	۳۰۰
	۴۰۰
	۸۰۰
۱۵۰ (۲)	۱۵۰ (۱)
<u>۱۶۵۰</u>	<u>۱۶۵۰</u>

سرمایه کریمی

۲۰۰	۱۰۰
	۱۰۰ (۲)
<u>۲۰۰</u>	<u>۲۰۰</u>

جدول انحلال یک شرکت تضامنی - حسابداری دو طرفه



بستانکار	بدهکار	عملیات انحلال
حسابهای دارائی	تصفیه	قیمت تمام شده تمام دارائی ها به جز صندوق و بانک
تصفیه	حساب بدهی	ارزش بدهیها
صندوق	تصفیه	بازپرداخت بدهیها
تصفیه	صندوق	فروش دارائیها
سرمایه شریک	تصفیه	بستانکاران توسط یکی از شرکاء تحویل گرفته شده اند
سرمایه شرکاء	جاری شرکاء	انتقال حساب جاری شرکاء به حساب سرمایه (اگر بستانکار بود) (چنانچه بدهکار بود ثبت بلعکس)
تصفیه	سرمایه شریک	دارائی شرکت به یکی از شرکاء واگذار شد
صندوق	تصفیه	هزینه های تصفیه پرداخت شد

حسابهای سرمایه	تصفیه	سود تصفیه بین شرکاء به نسبت سهم سود تقسیم شد (ثبت برعکس برای زیان)
سرمایه	صندوق	پرداخت نقدی توسط شریک با مانده بدهکار در حساب سرمایه او
سرمایه شریک با مانده بدهکار	سرمایه شرکاء	عدم پرداخت شریک با مانده بدهکار (به نسبت سرمایه)
صندوق	حسابهای سرمایه	تقسیم باقیمانده بانک (صندوق) برای بستن حسابهای سرمایه

نکته ۱:

در بعضی مسائل شرکت تضامنی، ضروری است ترازنامه در زمان انحلال تهیه شود. در سؤال امتحان امکان دارد لازم باشد که سود یا زیان عملیات شرکت را تا تاریخ انحلال به دست آورد و سپس اقدام به تهیه

ترازنامه قبل از انحلال نمود که مطمئناً در سطح اصول حسابداری (۱) فرا گرفته شده است. فکر کنید که سود به دست آمده از عملیات باید حتماً بر دارائیهای شرکت اثر گذاشته باشد (بیشتر شود) و یا بدهیها به مبلغ کمتری منتج شده باشد.

به عبارت دیگر:

$$\text{دارائیهای خالص آخر دوره} = \text{دارائیهای خالص اول دوره} + \text{سود}$$

نکته ۲:

معادله زیر در مورد شرکتهای تضامنی صادق می باشد.

$$\text{دارائی} - \text{بدهی} = \text{سرمایه}$$

## مسائل فصل دوم

۱. تشکیل (تأسیس) شرکت تضامنی
۲. تقسیم سود (زیان)
۳. تقسیم سود (زیان)
۴. ترازنامه بعد از تقسیم سود
۵. حساب تقسیم سود (زیان و حساب جاری شرکاء)
۶. تقسیم زیان به شرکاء
۷. تقسیم سود (زیان) با احتساب سود تضمین شده سرمایه و جاری
۸. ورود شرکت (جایگزینی)
۹. ورود شریک (جایگزینی)
۱۰. ورود شریک (افزایش سرمایه) سرقلی دارای ارزش نیست.
۱۱. ورود شریک (افزایش سرمایه) سرقلی دارای ارزش است ولی در دفاتر منعکس نیست.
۱۲. ورود شریک (افزایش سرمایه) انتخاب یکی از ۴ حالت ممکنه
۱۳. ورود شریک (افزایش سرمایه)

۱۴. ورود شریک (افزایش سرمایه) حالت خاص

۱۵. ورود شریک (افزای سرمایه) و ارزیابی مجدد دارائی ها

۱۶. خروج (فوت) شریک

۱۷. خروج (فوت) شریک

۱۸. انحلال شرکت

۱۹. انحلال شرکت (خاص)

۲۰. انحلال شرکت (جامع)

۱. آقایان فرها و حسین در تاریخ ۷/۳/۷۲ تشکیل یک شرکت تضامنی

دادند. سرمایه آقای فرهاد ۲۰۰۰۰۰۰ ریال شمال (۲۹۵۰۰۰ ریال مواد اولیه و

۳۵۰۰۰۰ ریال کالای در جریان ساخت و مابقی نقد) آقای حسین ۳۰۰۰۰۰۰

ریال شامل (۸۵۰۰۰۰ ریال کالای ساخته شده و مابقی نقد) می باشد.

مطلوبست:

الف) ثبت دفتر روزنامه سرمایه گذاری هر دو نفر جداگانه.

ب) ثبت مرکب تشکیل شرکت.

۲. در شرکت تضامنی فردیون و شرکاء سود سال ۷۱ به مبلغ ۵۴۹۰۰۰ ریال می باشد، چنانچه سود (زیان) پس از منظور نمودن ۵٪ سود تضمین شده سرمایه به نسبت  $\frac{1}{4}$  به فریدون و  $\frac{3}{4}$  به حسین تقسیم شود و مانده حساب سرمایه فریدون ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و حسین ۲۰۰۰۰۰۰ ریال باشد. تخصیص سود در حساب جاری عمل شود.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود (زیان).

ب) حساب جاری هر دو شریک.

۳. با توجه به کلیه مفروضات مسئله قبل، حسین که ۲۰۰۰۰۰۰ ریال سرمایه داشت چنانچه ۵۰۰۰۰۰ ریال از ۲۰۰۰۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۱/۷/۱ پرداخت نموده باشد.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود (زیان).

ب) حساب جاری هر دو شریک.

ج) مقایسه مسئله سوم با مسئله دوم.

۴. طرف چپ ترازنامه مستوله دوم و سوم را تهیه نمائید و با هم مقایسه نمائید.

۵. مانده برخی از حسابهای شرکت متضامنی الف و شرکاء به قرار زیر است:

سرمایه الف ۱۰۰۰۰۰ ریال جاری الف = ۲۲۰۰۰۰ ریال  
بستانکار

سرمایه ب ۲۰۰۰۰۰ ریال جاری ب = ۱۴۰۰۰۰ ریال بستانکار

سرمایه ج ۳۰۰۰۰۰ ریال جاری ج = ۲۰۰۰۰۰ ریال بستانکار

نرخ سود تضمین شده سرمایه ۲۰٪ می باشد و آقای الف به عنوان پاداش ماهیانه باید مبلغ ۲۰۰۰۰ ریال دریافت کند که در سال ۷۱ دریافت نکرده است.

نسبت سودبری شرکاء:

الف ۱/۲ کل سود و ب ۱/۳ ج سود می برد و چنانچه سود خالص شرکت  
سال ۷۱ مبلغ ۳۳۶۰۰۰۰ ریال باشد.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود (زیان).

ب) حساب جاری هر سه شریک با مانده گیری.

ج) تهیه طرف چپ ترازنامه بعد از تقسیم سود.

۶. شرکت تضامنی ناصر و مهدی در سال ۷۱ مبلغ ۱۰۰۰۰۰ ریال زیان  
برده اند. سرمایه ناصر ۲۰۰۰۰۰ ریال و جاری ناصر ۴۰۰۰۰۰ ریال  
همچنین سرمایه مهدی ۱۰۰۰۰۰ ریال و جاری مهدی ۱۵۰۰۰۰ ریال می  
باشد، چنانچه سود تضمین شده ۱۰٪ سرمایه باشد.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود (زیان) و جاری هر دو شریک در صورتی که

سود تضمین شده سرمایه محاسبه نشود.



ب) حساب تقسیم سود (زیان) و جاری هر دو شریکت در صورتی که سود تضمین شده سرمایه محاسبه شود.

۷. مانده حسابهای سرمایه و جاری مجید و رسول به قرار زیر است:

سرمایه مجید ۲۵۰۰۰۰ جاری مجید ۱۵۰۰۰۰ بستانکار

سرمایه رسول ۲۵۰۰۰۰ جاری رسول ۵۰۰۰۰ بدهکار

سود تضمین شده به نسبت ۱۰٪ سرمایه و جاری می باشد و مابقی به

نسبت  $\frac{2}{7}$  به مجید و  $\frac{5}{7}$  به رسول تقسیم می شود.

سود خالص پس از کسر مالیات ۶۲۰۰۰۰ ریال می باشد.

مطلوبست:

الف) حساب تقسیم سود (زیان) و جاری هر دو شریکت

ب) طرح چپ ترازنامه

۸. ناصریان یکی از شرکاء یک شرکت تضامنی می باشد که در سود (زیان)  $\frac{1}{3}$  شرکت است و سرمایه او ۵۰۰۰۰۰ ریال می باشد. کل سهم خود را به آقای عباسیان واگذار می کند و مبلغ ۷۵۰۰۰۰ ریال دریافت می نماید.

مطلوبست:

ثابت روزنامه ورود شریک جدید.

۹. در مسئله قبل معامله ای انجام نشد و به شرح زیر معامله صورت گرفت: قرار شد آقای عباسیان مبلغ ۳۰۰۰۰۰ ریال برای  $\frac{2}{5}$  کل سهم ناصریان به او پرداخت کند.

مطلوبست:

الف) ثابت ورود شریک جدید

ب) تعیین نسبت سودبری ناصریان و عباسیان به سود کل

۱۰. ترازنامه شرکت تضامنی بهزاد و رسول که به نسبت  $\frac{3}{4}$  و  $\frac{1}{4}$  در

سود (زیان) شرکت هستند به شرح زیر است:

۵۰۰۰۰۰	بستانکاران	۵۰۰۰۰۰	صندوق
۸۰۰۰۰۰	سرمایه بهزاد	۳۰۰۰۰۰	بدهکاران
۲۰۰۰۰۰	سرمایه رسول	۴۰۰۰۰۰	موجودی کالا
		۳۰۰۰۰۰	ساختمان
<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>		<u>۱۵۰۰۰۰۰</u>	

شرکاء موافقت می نمایند که علی را ضمن دریافت ۴۰۰۰۰۰ ریال به عنوان

سرمایه بشرکت وارد نمایند و در  $\frac{1}{5}$  سود (زیان) سهم نمایند. در صورتی که

ارزش سرقفلی صفر باشد.

مطلوبست:

الف) ثبت ورود شریک جدید (روزنامه و کل).

ب) تهیه ترازنامه بعد از ورود شریک.

ج) تعیین نسبت سودبری هر یک از شرکاء.

۱۱. ترازنامه شرکت تضامنی بهزاد و رسول که به نسبت  $\frac{3}{4}$  و  $\frac{1}{4}$  در مورد (زیان) شریکند عیناً شبیه به مسئله قبل می باشد. (با مفروضات مسئله قبل)

در صورتی که ارزش کل سرقفلی (حسابی که ثبت نشده است) برابر با ۴۰۰۰۰۰ ریال باشد، علی باید برای  $\frac{1}{5}$  سودبری خود مبلغ ۸۰۰۰۰ ریال علاوه بر ۴۰۰۰۰۰ ریال سرمایه خود پرداخت نماید.

مطلوبست: ثبت ورود شریک جدید در چهار حالت زیر:

(الف) حساب سرقفلی باز شود و شریک جدید سهم خود را از سرقفلی نپردازد.

(ب) حساب سرقفلی باز نشود و شریک جدید سهم خود را از سرقفلی بپردازد.

(ج) حساب سرقفلی باز نشود و شریک جدید سهم خود را از سرقفلی نپردازد.

(د) حساب سرقفلی باز شود و شریک جدید سهم خود را از سرقفلی بپردازد.