

### صورت‌های مالی

هدف‌های رفتاری : در پایان این فصل از فراگیر انتظار می‌رود :

- ۱- انواع صورت‌های مربوط به سود و زیان را شرح دهد.
- ۲- ترازنامه و عناصر مندرج در آن را بیان نماید.
- ۳- خصوصیات صورت‌های مالی نمونه یک شرکت سهامی عام را بیان نماید.

صورت‌های مالی در کلیه شرکت‌ها (بدون توجه به نوع و ماهیت فعالیت آن‌ها) عبارت‌اند از :

– صورت سود و زیان

– ترازنامه

– صورت سود و زیان انباشته

برای آشنایی بیشتر دانش‌آموزان با صورت‌های مالی که مطابق آخرین استانداردهای حسابداری در ایران تهیه می‌شود در صفحات آخر کتاب، نمونه کامل آن را درج کرده‌ایم. اما از آنجا که این صورت‌های مالی موضوع درس این کتاب نیستند، ذیلاً کوشش خواهد شد به‌طور خلاصه صورت‌های مالی مورد نیاز مؤسسات کوچک توضیح داده شود. در این گونه مؤسسات صورت‌های مالی عبارت‌اند از :

#### ۱-۶- صورت سود و زیان

در مؤسسات بازرگانی، به جای اصطلاح صورت سود و زیان، بعضاً از اصطلاح صورت عملکرد و سود و زیان استفاده می‌شود. بخش عملکرد شامل ارقام مربوط به درآمد فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته و سود ناخالص فروش و بخش سود و زیان شامل هزینه عملیات و سود خالص دوره مالی است.

اطلاعات مورد نیاز، برای تعیین نتایج عملیات در مؤسسات بازرگانی معمولاً در دو حساب (حساب عملکرد و حساب سود و زیان) جمع‌آوری می‌شوند. به‌طور خلاصه، محتوای حساب عملکرد در شرکت بازرگانی (بر اساس ادواری) به شرح صفحه بعد نمایش داده شده است.

| حساب خلاصه سود و زیان     |                             |
|---------------------------|-----------------------------|
| موجودی کالا ابتدای دوره   | موجودی کالا پایان دوره      |
| برگشت از فروش             | برگشت از خرید و تخفیفات     |
| تخفیفات نقدی فروش         | تخفیفات نقدی خرید           |
| خرید                      | هزینه حمل کالای خریداری شده |
| جمع اقلام راست            | جمع اقلام چپ                |
| مانده (زیان ناویژه)       | مانده (سود ناویژه)          |
| هزینه‌های توزیع و فروش    |                             |
| هزینه‌های اداری و عمومی   |                             |
| مانده (زیان عملیاتی)      | مانده (سود عملیاتی)         |
| هزینه‌های مالی            | درآمدهای غیرعملیاتی         |
| سایر هزینه‌های غیرعملیاتی |                             |
| مانده (زیان ویژه)         | مانده (سود ویژه)            |

## ۲-۶ حساب سود و زیان

گفتنی است که مانده حساب سود (زیان) پس از کسر مالیات بر درآمد، چنانچه مؤسسه انفرادی (تک مالکی) باشد به حساب سرمایه مالک، در شرکت‌های غیرسهامی به حساب جاری شرکا و در شرکت‌های سهامی به حساب تقسیم سود و زیان انتقال می‌یابد.

مثال نمونه ۱: اگر سود ویژه شرکت سهامی خاص روناک ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال و مالیات شرکت ۲۵٪ باشد، مطلوب‌بست: ثبت این رویداد مالی در دفتر روزنامه شرکت روناک

$$۲/۰۰۰/۰۰۰ \times ۲۵\% = ۵۰۰/۰۰۰$$

دفتر روزنامه شرکت سهامی ...

| ردیف | تاریخ |     | شرح                                       | عطف | بدهکار | بستانکار |
|------|-------|-----|---|-----|--------|----------|
|      | روز   | ماه |   |     |        |          |
| ۱    | ۲۹    | ۱۲  | تقسیم سود و زیان<br>ذخیره مالیات بر درآمد |     | ۵ /    | ۵ /      |

## ۳-۶ ترازنامه

ترازنامه، عبارت است از صورتی که وضعیت مالی یک مؤسسه را در یک تاریخ معین نمایش می‌دهد.

## ۴-۶- طبقه‌بندی ترازنامه

در ترازنامه شرکت‌ها و مؤسسات دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام (سرمایه) در سه گروه جداگانه طبقه‌بندی و نمایش داده می‌شود تا افرادی که علاقه‌مند هستند بتوانند وضعیت مالی آن شرکت یا مؤسسه را در یک تاریخ معین، بهتر مشاهده کنند. اقلام تشکیل‌دهنده ترازنامه عبارت‌اند از:

۱- ۴-۶- دارایی‌ها: دارایی‌های هر شرکت معمولاً در چهار گروه فرعی زیر، به ترتیب قابلیت تبدیل به نقد، طبقه‌بندی

می‌شوند:

- دارایی جاری

- دارایی غیر جاری:

- دارایی ثابت مشهود

- دارایی نامشهود

- سرمایه‌گذاری بلند مدت

- سایر دارایی‌ها

۲- ۴-۶- بدهی‌ها: بدهی‌های هر شرکت نیز در دو گروه فرعی زیر به ترتیب تاریخ سررسید طبقه‌بندی می‌شوند:

- بدهی جاری

- بدهی بلندمدت

۳- ۴-۶- حقوق صاحبان سهام: حق مالی صاحبان سرمایه یا دارندگان سهام شرکت، مازاد دارایی‌های یک شرکت بر

بدهی‌های آن است. حقوق صاحبان سهام در شرکت‌ها معمولاً عبارت‌اند از:

- سرمایه صاحبان سهام

- اندوخته قانونی

- سایر اندوخته‌ها

- سودهای انباشته تقسیم نشده و یا زیان انباشته

در صفحه بعد نمونه‌ای از ترازنامه ساده، برای اطلاع هنرجویان درج گردیده است.

شرکت فروش

ترازنامه در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۰۰

ارقام فرضی است

دارایی

|               |          |        |                                    |
|---------------|----------|--------|------------------------------------|
|               |          |        | دارایی جاری :                      |
|               | ۲۱ /     |        | موجودی نقد                         |
|               | ۱ /      |        | سرمایه گذاری کوتاه مدت             |
|               | ۱۲۴ /    |        | اسناد دریافتنی                     |
|               | ۲۶۱ /    |        | حساب های دریافتنی                  |
|               | ۳۵۲ /    |        | موجودی های کالا                    |
|               | ۱۲ /     |        | پیش پرداخت های هزینه               |
| ۱ / ۵۹ / ریال |          |        | جمع دارایی جاری                    |
|               |          |        | دارایی ثابت :                      |
|               | ۱ / ریال |        | زمین                               |
|               |          | ۲۴ /   | ساختمان                            |
|               | ۲۲ / ۸   | ۱۹ / ۲ | کسر می شود : استهلاک انباشته       |
|               |          | ۹۴ /   | اثاثه اداری                        |
|               |          | ۱۸ / ۸ | کسر می شود : استهلاک انباشته       |
| ۳۹۶ /         |          |        | جمع دارایی ثابت                    |
|               |          |        | دارایی نامشهود :                   |
|               | ۲۱ /     |        | سرقفلی محل                         |
|               |          |        | سایر دارایی ها :                   |
|               | ۱۶۵ /    |        | اسناد دریافتنی بلندمدت             |
| ۱ / ۶۴۱ /     |          |        | جمع دارایی ها :                    |
|               |          |        | بدهی و حقوق صاحبان سهام            |
|               |          |        | بدهی جاری :                        |
|               | ۱۱۵ /    |        | اسناد پرداختنی                     |
|               | ۱۹ / ۴   |        | حساب های پرداختنی                  |
|               | ۱۴ / ۱   |        | حقوق پرداختنی                      |
| ۵ / ۳۳        |          | ۱۱ /   | پیش دریافت از مشتریان              |
|               |          |        | بدهی بلندمدت :                     |
|               | ۲۵ /     |        | اسناد پرداختنی بلندمدت             |
| ۵۸ / ۵        |          |        | جمع بدهی ها                        |
|               |          |        | حقوق صاحبان سهام :                 |
|               | ۹ /      |        | سرمایه ( ۹ سهم عادی یک هزار ریالی) |
|               |          | ۱۲ /   | اندوخته قانونی                     |
|               |          | ۲ / ۵  | اندوخته احتیاطی                    |
|               |          | ۲ /    | سود انباشته                        |
|               | ۱۶ / ۵   |        | جمع بدهی و حقوق صاحبان سهام :      |
| ۱ / ۶ / ۵     |          |        |                                    |
| ۱ / ۶۴۱ /     |          |        |                                    |

شرکت سهامی عام نمونه

صورت سود و زیان

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳×۲

| (تجدید ارائه شده) | سال ۱۳×۲ |             | یادداشت   |
|-------------------|----------|-------------|---|
|                   | سال ۱×۱۳ | میلیون ریال |   |
| .....             | .....    | .....       | ۲۴ فروش خالص<br>کسر می شود                                      |
| (.....)           | (.....)  | .....       | ۲۵ بهای تمام شده کالای فروش رفته<br>سود ناخالص<br>کسر می شود:   |
| (.....)           | .....    | (.....)     | ۲۶ هزینه های فروش، اداری و عمومی                                |
| (.....)           | (.....)  | .....       | ۲۷ خالص سایر درآمدها و هزینه های عملیاتی                        |
| .....             | .....    | .....       | سود عملیاتی<br>اضافه (کسر) می شود:                              |
| (.....)           | .....    | (.....)     | ۲۸ هزینه های مالی   |
| .....             | .....    | .....       | ۲۹ خالص سایر درآمدها و هزینه های غیر عملیاتی                    |
| .....             | .....    | .....       | سود ناشی از فعالیت های عادی قبل از مالیات                       |
| (.....)           | (.....)  | .....       | مالیات سود فعالیت های عادی                                      |
| .....             | .....    | .....       | سود خالص ناشی از فعالیت های عادی                                |
| (.....)           | .....    | (.....)     | ۳۰ اقلام غیر مترقبه<br>کسر می شود: اثر مالیاتی اقلام غیر مترقبه |
| -                 | .....    | .....       | سود خالص  |
| -                 | .....    | .....       |   |
| .....             | .....    | .....       | گردش حساب سود (زیان) انباشته                                    |
| .....             | .....    | .....       | سود خالص  |
| (.....)           | .....    | .....       | سود انباشته در ابتدای سال                                       |
| (.....)           | (.....)  | .....       | ۳۱ تعدیلات سنواتی<br>سود انباشته در ابتدای سال - تعدیل شده      |
| .....             | .....    | .....       | سود قابل تخصیص<br>تخصیص سود:                                    |
| (.....)           | .....    | (.....)     | ۲۲ اندوخته قانونی   |
| (.....)           | (.....)  | (.....)     | ۲۳ سایر اندوخته ها  |
| (.....)           | (.....)  | (.....)     | ۱۷ سود سهام پیشنهادی  |
| (.....)           | (.....)  | .....       | سود انباشته در پایان سال  |

یادداشت های توضیحی ۱ تا ۳۷ مندرج در صفحات ۶ تا ۳۳، جزو لاینفک صورت های مالی است.

شرکت سهامی عام نمونه  
ترازنامه  
در تاریخ ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

| دارایی‌ها                       | یادداشت | (تجدید ارائه شده)<br>۱۳۰۲/۱۲/۲۹ | ۱۳۰۱/۱۲/۲۹  | بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام                    | یادداشت | (تجدید ارائه شده)<br>۱۳۰۱/۱۲/۲۹ | ۱۳۰۲/۱۲/۲۹  |
|---------------------------------|---------|---------------------------------|-------------|---|---------|---------------------------------|-------------|
|                                 |         | میلیون ریال                     | میلیون ریال |   |         | میلیون ریال                     | میلیون ریال |
| دارایی‌های جاری                 |         |                                 |             | بدهی‌های جاری :                               |         |                                 |             |
| ۴ موجودی نقد                    |         | ۴                               | .....       | ۱۳ حساب‌ها و اسناد پرداختی تجاری              |         | .....                           | .....       |
| ۵ سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت    |         | ۵                               | .....       | ۱۴ سایر حساب‌ها و اسناد پرداختی               |         | .....                           | .....       |
| ۶ حساب‌ها و اسناد دریافتی تجاری |         | ۶                               | .....       | ۱۵ پیش‌دریافت‌ها                              |         | .....                           | .....       |
| ۷ سایر حساب‌ها و اسناد دریافتی  |         | ۷                               | .....       | ۱۶ ذخیره مالیات                               |         | .....                           | .....       |
| ۸ موجودی مواد و کالا            |         | ۸                               | .....       | ۱۷ سود سهام پیشنهادی و پرداختی                |         | .....                           | .....       |
| ۹ سفارش‌ها و پیش‌پرداخت‌ها      |         | ۹                               | .....       | ۱۸ تسهیلات مالی دریافتی                       |         | .....                           | .....       |
| جمع دارایی‌های جاری             |         | .....                           | .....       | جمع بدهی‌های جاری                             |         | .....                           | .....       |
| دارایی‌های غیر جاری :           |         |                                 |             | بدهی‌های غیر جاری :                           |         |                                 |             |
| ۱۰ دارایی‌های ثابت مشهود        |         | ۱۰                              | .....       | ۱۹ حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت            |         | .....                           | .....       |
| دارایی‌های نامشهود              |         | .....                           | .....       | تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت                  |         | .....                           | .....       |
| ۱۱ سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت     |         | ۱۱                              | .....       | ۲۰ ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان            |         | .....                           | .....       |
| ۱۲ سایر دارایی‌ها               |         | ۱۲                              | .....       | جمع بدهی‌های غیر جاری                         |         | .....                           | .....       |
| جمع دارایی‌های غیر جاری         |         | .....                           | .....       | جمع بدهی‌ها                                   |         | .....                           | .....       |
| جمع دارایی‌های غیر جاری         |         | .....                           | .....       | حقوق صاحبان سهام                              |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | سرمایه (××× سهم ××× ریالی تمام پرداخت شده) ۲۱ |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | ۲۲ اندوخته قانونی                             |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | ۲۳ سایر اندوخته‌ها                            |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | مازاد تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت ۲-۱۰      |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | سود انباشته                                   |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | جمع حقوق صاحبان سهام                          |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             | جمع بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام                |         | .....                           | .....       |
|                                 |         |                                 |             |   |         | .....                           | .....       |

یادداشت‌های توضیحی ۱ تا ۳۷ مندرج در صفحات ۶ تا ۳۳، جزو لاینفک صورت‌های مالی است

جدول ویژگی‌های اساسی و احدهای انتفاعی

| شرکت‌های تعاونی   | مؤسسات غیر تجاری (دفاتر حقوقی - مؤسسات حسابرسانی)                                   | شرکت‌های سرمایه (سهامی - با مسئولیت محدود - دولتی)   | شرکت‌های ضمانتی (تضامنی - نسبی - مختلط)   | مؤسسات انفرادی (تجار - واحدهای صنفی - پیشموران)   | مالکیت                               |
|---|---|--|---|---|--------------------------------------|
| حداقل هفت نفر عضو دارد.   | مؤسسه به یک یا چند نفر تعلق دارد.   | شرکت به تعدادی سهامدار (بیش از سه نفر) یا تعدادی شریک با مسئولیت محدود (بیش از دو نفر) و با دولت و مؤسسات دولتی تعلق دارد.   | شرکت به دو شریک یا بیشتر تعلق دارد.   | مؤسسه به یک نفر تعلق دارد.  | شخصیت حقوقی<br>عمر واحد انتفاعی      |
| عمر شرکت در موارد زیر خاتمه می‌یابد:<br>انحلال طبق تصمیم مجمع فوق‌العاده<br>کاهش تعداد اعضا کمتر از هفت نفر<br>اتمام مدت شرکت و توقف فعالیت<br>پیش از یک سال - ورشکستگی | عمر مؤسسه در موارد زیر خاتمه می‌یابد:<br>- انحلال اختیاری<br>- انحلال به حکم دادگاه | فصلیت شرکت می‌تواند برای همیشه ادامه یابد و مالکیت آن از طریق فروش سهام یا سهم‌النشرکه به دیگران منتقل می‌شود. عمر شرکت در موارد زیر خاتمه می‌یابد:<br>- ورشکستگی شرکت<br>- انحلال و تصفیه اختیاری شرکت<br>- در مورد شرکت‌های دولتی به حکم قانون | عمر شرکت در موارد زیر خاتمه می‌یابد:<br>- فوت یا مهاجرت هر یک از شرکای ضامن<br>- ورشکستگی شرکت<br>- انحلال و تصفیه اختیاری به تراضی شرکای ضامن<br>- ورشکستگی شرکای ضامن<br>- تبدیل شرکت | عمر مؤسسه در موارد زیر خاتمه می‌یابد:<br>- فوت صاحب سرمایه<br>- خاتمه دادن به عملیات مؤسسه<br>- ورشکستگی یا اعسار     | مسئولیت نسبت به پرداخت بدهی‌های واحد |
| اعضا نسبت به بدهی دولتی مسئولیت تضامنی دارند.   | تشکیل دهندگان نسبت به پرداخت بدهی‌های مؤسسه، مسئولیت تضامنی دارند.                  | مسئولیت سهامداران با شرکا با مسئولیت محدود، منحصر به مبلغی است که در شرکت سرمایه‌گذاری کرده‌اند و بیش از آن نسبت به بدهی‌های شرکت تعهد یا مسئولیتی ندارند.   | مسئولیت هر یک از شرکای ضامن در تأدیه دیون شرکت نامحدود است. اگر دارای شرکت برای پرداخت بدهی‌ها کافی نباشد، بستاکاران می‌توانند مطالبات خود را از اموال شخصی شرکا تأمین کنند.            | اگر مؤسسه قادر به پرداخت بدهی‌های خود نباشد، بستاکاران می‌توانند مطالبات خود را از اموال شخصی صاحب سرمایه تأمین کنند. | مسئولیت نسبت به پرداخت بدهی‌های واحد |

بخش سوم

# حسابداری شرکتهای تعاونی



### آشنایی با شرکت‌های تعاونی

هدف‌های رفتاری: در پایان این فصل از فراگیر انتظار می‌رود:

- ۱- تعریف شرکت‌های تعاونی و انواع آن را بیان نماید.
- ۲- نحوه عضویت در شرکت تعاونی را شرح دهد.
- ۳- خروج یا فوت اعضا را در شرکت تعاونی توضیح دهد.
- ۴- سرمایه در شرکت‌های تعاونی را تعریف نماید.
- ۵- مشخصات شرکت‌های تعاونی و موارد انحلال آنها را توضیح دهد.

#### ۱-۷- مقدمه

نظام تعاونی، بر بنیاد آرمان‌هایی استوار است که خصوصیتی به مراتب انسانی و اجتماعی در آن وجود دارد. تعاون یک اهرم مناسب برای توسعه اقتصادی است که می‌تواند همگام با سیاست‌های دولت در بهبود شرایط کار، زندگی، تولید، ارتقاء سطح درآمد و وضعیت اجتماعی مردم مؤثر باشد چنانچه به‌طور اصولی مورد حمایت قرار گیرد، بار هزینه‌های دولتی را کاهش داده و به تدریج استقرار شرایطی را سبب می‌شود که طبقات مختلف مردم در مسائل مربوط به خود تصمیم‌گیرنده بوده و متناسب با برنامه‌های دولت امور اقتصادی مربوطه را عهده‌دار گردند. نظام تعاونی، در ابتدا در ناحیه «روچدیل» انگلستان شکل گرفت و بعدها گسترش یافت. به طوری که در قانون اساسی جمهوری اسلامی نیز اقتصاد کشور به سه بخش دولتی، تعاونی و خصوصی تقسیم شده است. در ایران، قانون تشکیل شرکت‌های تعاونی در تاریخ ۱۳۵۰/۳/۱۶ تصویب شد و «وزارت تعاون و امور روستاها» نیز به‌عنوان بانی بخش تعاونی کشور شناخته شد. پس از پیروزی انقلاب اسلامی و انحلال وزارت تعاون و امور روستاها و بنا به ضرورت‌های اجتماعی مجدداً در سال ۱۳۷۰ قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی به تصویب مجلس رسید که به موجب ماده ۶۵ همین قانون، به منظور اعمال نظارت دولت در اجرای قوانین و مقررات مربوط به بخش تعاونی و پشتیبانی از این بخش، وزارت تعاون تشکیل شد.<sup>۱</sup>

سازمان بین‌المللی کار (ILO) نیز در سال ۱۹۶۶ در تعریف شرکت تعاونی چنین اظهار داشته است:

«شرکت تعاونی، جمعیتی است مرکب از اشخاصی که داوطلبانه برای وصول به هدفی مشترک گرد هم جمع شده، سازمانی اقتصادی که بر اساس دموکراسی اداره می‌گردد، تشکیل می‌دهند و هر یک از اعضای آن، به‌طور منصفانه در تأمین سرمایه لازم سهیم می‌شوند و نسبت به سهم خود، مسئولیت سود و زیان ناشی از عملیات و کارهایی را که خود به نحو مؤثر در آن شرکت داشته‌اند برعهده می‌گیرند.»

۱- برای مطالعه بیشتر در مورد شرکت‌های تعاونی، دانش‌آموزان عزیز می‌توانند کتاب حسابداری شرکت‌های تعاونی تألیف شادروان خانم فریده بوررضوان‌روح را مطالعه

نمایند.

در ایران نیز براساس اصل ۴۴ قانون اساسی شرکت تعاونی این گونه تعریف شده است :  
«بخش تعاونی شامل شرکت‌ها و مؤسسات تعاونی تولید و توزیع است که در شهر و روستا بر طبق ضوابط اسلامی تشکیل می‌شود.»

## ۲-۷- مزیت شرکت‌های تعاونی در اقتصاد اسلامی از دیدگاه شهید بهشتی

گرچه همگان از شهید بهشتی بسیار می‌دانند اما کمتر کسانی هستند که از دیدگاه‌های اقتصادی وی آگاهی داشته باشند. شهید بهشتی از جمله مدافعان واقعی تعاون در زمان خویش بود. ایشان بر این عقیده بودند که بهره‌گیری از شیوه تعاونی رضایت نهایی مردم و خیر و صلاح جامعه را به همراه دارد چرا که تعاون شیوه‌ای ارزشی است و کارگزاران و بلند پایگان نظام در راستای حصول به عدالت اجتماعی می‌باید آن را به کار ببندند. شهید بزرگوار در یکی از سخنرانی‌هایش در مورد اهمیت شیوه تعاونی در اقتصاد اسلامی می‌گوید :

«مسئله اقتصاد تعاونی که در عصر ما و در جمهوری اسلامی ما مورد توجه قرار گرفته در حقیقت بر همان پایه‌هایی استوار است که امروز در جوامع مختلف در رابطه با اختصار تعاونی گفته می‌شود. یعنی در نظام اسلامی لزومی ندارد به آن چیزی بیافزاییم» ایشان می‌گویند مسئله اول در اقتصاد آزاد براساس رقابت است هر پیشه‌وری هر کارخانه‌داری، هر مزرعه‌داری می‌کوشد تا با دیگران رقابت کند. در این میان شیوه تعاونی این افراد را در بخش تولید وارد یک مجموعه می‌کند و از آنها می‌خواهد تا با تعاون با یکدیگر، وضعیت تولید را بهتر کنند، یعنی همان‌هایی که تا قبل از تشکیل شرکت تعاونی رقیب هم بودند، حالا همکار یکدیگر شده‌اند. بنابراین می‌بینیم که در اسلام هم به اداره شرکت‌ها به شیوه تعاونی تأکید شده است.

## ۳-۷- تعریف شرکت تعاونی

به موجب ماده (۱۹۰) قانون تجارت، شرکت تعاونی تولید، شرکتی است که بین عده‌ای از ارباب حرف تشکیل می‌شود و شرکا مشاغل خود را برای تولید و فروش اشیا یا اجناس به کار می‌برند و همین قانون درباره شرکت تعاونی مصرف اظهار می‌دارد : «شرکت تعاونی مصرف، شرکتی است که برای مقاصد زیر تشکیل می‌شود :»

۱- فروش اجناس لازمه برای مصارف زندگانی اعم از این که اجناس مذکور را شرکا ایجاد کرده یا خریده باشند.

۲- تقسیم نفع و ضرر بین شرکا به نسبت خرید هر یک از آنها

اما ماده (۲) قانون تشکیل شرکت‌های تعاونی مصرف ۱۳۵۰/۳/۱۶ اعلام داشته است : «شرکت تعاونی، شرکتی است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که به منظور رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضا از طریق خودیاری و کمک متقابل و همکاری آنان موافق اصولی که در این قانون مطرح است، تشکیل می‌شود.»

از طرف دیگر به موجب ماده (۲) قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۰ «شرکت‌هایی که با رعایت مقررات این قانون تشکیل و به ثبت برسند تعاونی شناخته می‌شوند.»

ماده اول قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران که به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، اهداف بخش تعاونی سیستم اقتصادی ایران و شرکت‌های تعاونی را به شرح زیر معرفی می‌کند :

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 به منظور 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 بهره‌برداری مستقیم از حاصل کار خود.

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

۷- توسعه و تحکیم مشارکت و تعاون عمومی بین همه مردم.

## ۴-۷- ارزش‌ها و اصول تعاون

۴-۱- ارزش‌ها در تعاونی: ساختار شرکت‌های تعاونی بر ارزش‌هایی چون خودباوری، دموکراسی، برابری، عدالت

و همبستگی بنا شده است. اعضای تعاونی به ارزش‌های اخلاقی نظیر صداقت، آزاداندیشی، مسئولیت‌پذیری و احترام رأی پایبند می‌باشند.

۴-۲- اصول تعاون: اصول تعاون رهنمودهایی است که طبق آن تعاونی‌ها تحقق ارزش‌ها را عملی می‌سازند که براساس

بازنگری اتحادیه بین‌المللی تعاون (۱۹۹۵) به قرار ذیل است:

**اصل یک - عضویت اختیاری و آزاد:** تعاونی‌ها سازمان‌هایی، اختیاری هستند و عضویت در آنها برای تمام افرادی که

بتوانند از خدمات آنها استفاده کنند و مسئولیت‌های ناشی از عضویت را بپذیرند بدون تبعیضات جنسیتی، اجتماعی، نژادی، سیاسی یا مذهبی آزاد است.

**اصل ۲ - کنترل دموکراتیک توسط اعضا:** تعاونی‌ها سازمان‌هایی، دموکراتیک هستند و توسط اعضای خود که

فعالانه در سیاست‌گذاری و اتخاذ تصمیمات مشارکت می‌کنند، کنترل می‌شوند. مردان و زنانی که به‌عنوان نماینده منتخب خدمت می‌کنند در مقابل اعضا مسئول هستند، اعضا از حق رأی مساوی برخوردارند که هر عضو یک رأی صرف‌نظر از میزان سهام سرمایه دارد.

**اصل ۳ - مشارکت اقتصادی اعضا:** اعضا به‌طور منصفانه و با کنترل دموکراتیک سرمایه تعاونی خود را تأمین می‌کنند آنها

معمولاً متناسب با سرمایه پرداخت شده خود که یکی از شرایط عضویت می‌باشد سود محدودی در صورت وجود دریافت می‌دارند. اعضا مازاد درآمد را برای تأمین هریک از مقاصد زیر اختصاص می‌دهند. توسعه تعاونی خود حتی‌المقدور از طریق تخصیص ذخایری که حداقل قسمتی از آن غیرقابل تقسیم می‌باشد برخوردار می‌باشند. اعضا به نسبت معاملات هریک از آنها با تعاونی و حمایت از سایر فعالیت‌هایی که به تصویب اعضا رسیده است.

**اصل ۴ - خودگردانی و عدم وابستگی:** تعاونی‌ها سازمان‌هایی، خودگردان و خودبار هستند که توسط اعضا کنترل می‌شوند

اگر آنها با سایر سازمان‌ها از جمله دستگاه‌های دولتی موافقت‌نامه‌ای امضا کنند یا از منابع دیگر سرمایه تأمین نمایند این کار را آزاد و به شرطی انجام می‌دهند که متضمن کنترل دموکراتیک توسط اعضا و حافظ خودگردانی تعاونی باشد.

**اصل ۵ - آموزش، کارورزی و اطلاع‌رسانی:** تعاونی‌ها برای اعضا نمایندگان منتخب، مدیران و کارکنان خود آموزش

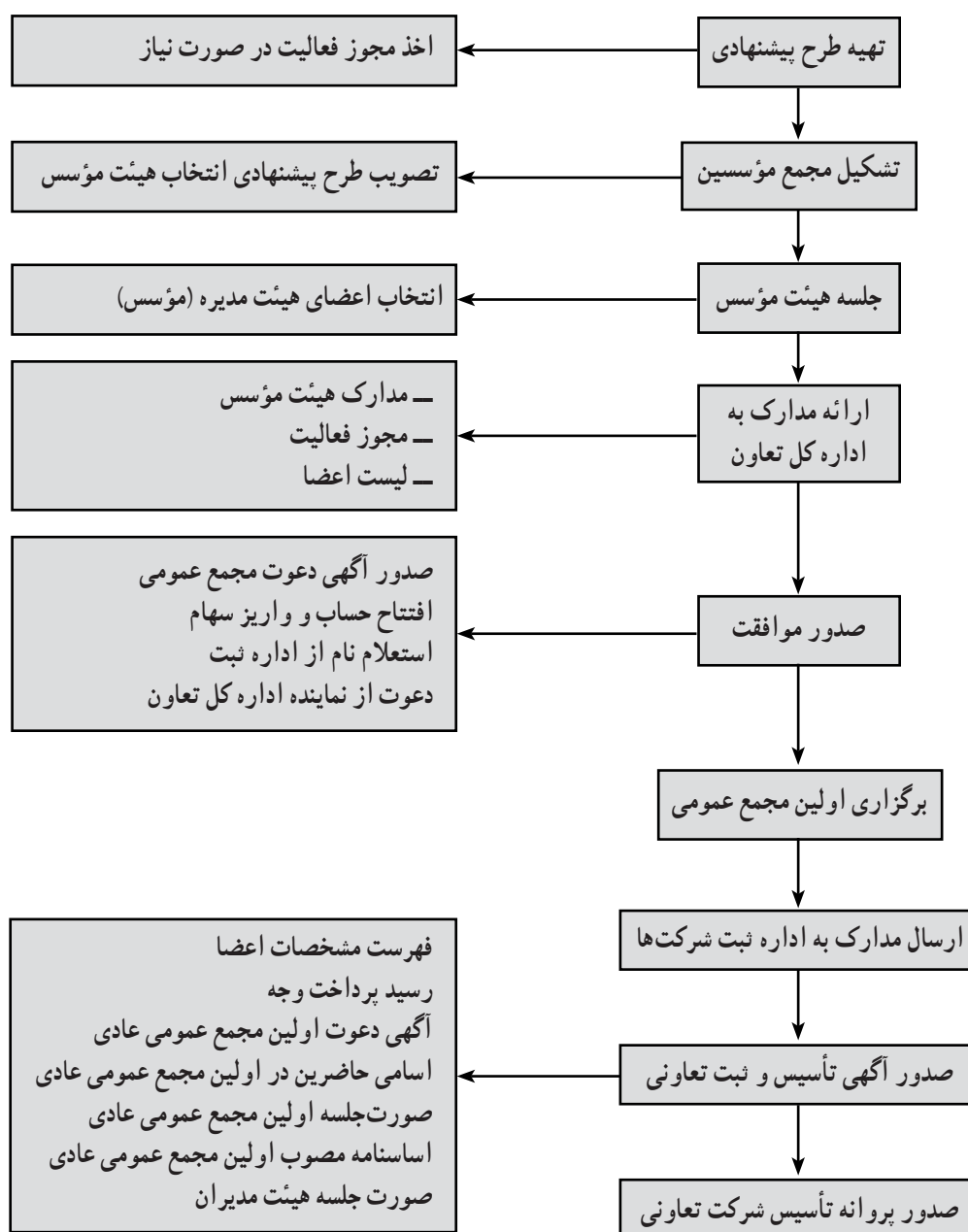
و کارورزی فراهم می‌آورند به طوری که آنها بتوانند به‌نحو مؤثر به پیشرفت تعاونی خود کمک نمایند. آنها عموم مردم بخصوص افراد جوان و رهبران افکار عمومی را نسبت به ماهیت و فواید تعاونی ترغیب می‌کنند.

**اصل ۶ - همکاری بین تعاونی‌ها:** تعاونی‌ها از طریق همکاری با یکدیگر در سازمان‌های محلی، ملی، منطقه و بین‌المللی به

اعضای خود به مؤثرترین طریق خدمت کرده و نهضت تعاونی را تقویت می‌کنند.

**اصل ۷ - توجه به جامعه:** تعاونی‌ها با تصویب سیاست‌ها توسط اعضا برای توسعه پایدار جوامع خود فعالیت می‌کنند.

## ۷-۵- نمودار نحوه تشکیل شرکت های تعاونی



## ۷-۶- انواع شرکت های تعاونی

در کشور ما ایران اگرچه ثبت قانونی شرکت های تعاونی از سال ۱۳۱۴ آغاز گردیده از سال ۱۳۷۱ با شروع به کار رسمی وزارت تعاون این بخش مورد توجه قرار گرفت، براساس آمار رسمی منتشره تعاونی ها ۲۰٪ از اقتصاد جهانی را به خود اختصاص داده اند و بیشتر از ۳ میلیارد نفر از جمعیت جهان و ۱۵ میلیون نفر از جمعیت ۷۴ میلیونی ایران نیازهای خود را از طریق تعاونی تأمین می نمایند.

در فصل پنجم قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران، به دو نوع شرکت تعاونی اشاره می‌شود:

الف) تعاونی‌های تولید

ب) تعاونی‌های توزیع

۱-۶-۷- تعاونی‌های تولید: تعاونی‌های تولید، شامل تعاونی‌هایی است که در امور مربوط به کشاورزی، دامداری، دامپروری، پرورش و صید ماهی، شیلات، صنعت، معدن، عمران شهری و روستایی و عشایری و نظایر این‌ها فعالیت می‌نمایند. تعاونی‌های تولید در کلیه اولویت‌ها و حمایت‌های مربوط به تعاونی‌ها حق تقدم دارند. در تعاونی‌های تولید، عضو باید در تعاونی، به کار اشتغال داشته باشد.

۲-۶-۷- تعاونی‌های توزیع: تعاونی‌های توزیع عبارت‌اند از تعاونی‌هایی که نیاز مشاغل تولیدی و یا مصرف‌کنندگان عضو خود را در چهارچوب مصالح عمومی و به منظور کاهش هزینه‌ها و قیمت‌ها تأمین می‌نمایند. تعاونی‌های توزیع مربوط به تأمین کالا و مسکن و سایر نیازمندی‌های روستاییان و عشایر و کارگران و کارمندان از نظر گرفتن سهمیه کالا و حمایت‌های دولتی و بانکی و سایر حمایت‌های مربوط به امور تهیه و توزیع اولویت دارند. در تعاونی‌های توزیع، احتیاجی نیست که عضو در تعاونی به کار اشتغال داشته باشد. غیر از این دو نوع تعاونی، در قانون فوق‌الذکر، به تعاونی‌های چند منظوره نیز اشاره شده است و به نظر می‌رسد که منظور، تعاونی‌هایی است که ترکیبی از فعالیت‌های تولیدی و توزیعی دارند. مثلاً شرکت تعاونی که با هدف عمران روستای خاص و تهیه آذوقه برای ساکنان همان روستا ایجاد شده است. در چنین شرکتی که عضویت آن برای همه ساکنان روستا آزاد است، داشتن عضو غیر شاغل مجاز است اما هیئت مدیره و مدیرعامل باید از میان اعضای شاغل انتخاب شوند.

## ۷-۷- عضویت در تعاونی

عضویت در تعاونی، مخصوص اشخاص حقیقی است و اعضا باید حایز شرایط زیر باشند:

۱- تابعیت جمهوری اسلامی ایران

۲- عدم ممنوعیت قانونی و حجر و ورشکستگی به تقصیر

۳- عدم سابقه ارتشا، اختلاس و کلاهبرداری

۴- درخواست کتبی عضویت و تعهد رعایت مقررات اساس نامه تعاونی

۵- عدم عضویت در تعاونی مشابه

اعضا در کلیه امور تعاونی، طبق اساس نامه حق نظارت دارند و مکلف‌اند به وظایف و مسئولیت‌هایی که در حدود قوانین و مقررات تعهد کرده‌اند عمل کنند.

مسئولیت‌های مالی اعضا در شرکت‌های تعاونی محدود به میزان سهم آنان است مگر آن‌که در اساس نامه ترتیب دیگری شرط شده باشد.

خروج عضو از تعاونی اختیاری است و نمی‌توان آن را منع کرد.

اعضای متخصص تعاونی‌های تولید، حداقل شش ماه قبل از استعفا باید مراتب را کتباً به اطلاع تعاونی برسانند و در صورتی که خروج عضو موجب وارد آمدن ضرری به تعاونی باشد، وی ملزم به جبران آن خواهد بود.

## ۷-۸- اخراج از عضویت

در موارد زیر، عضو از شرکت تعاونی اخراج می‌شود:

- ۱- از دست دادن هر یک از شرایط عضویت
  - ۲- عدم رعایت مقررات اساس نامه و سایر تعهدات قانونی پس از دو اخطار کتبی از سوی هیئت مدیره به فاصله ۱۵ روز و گذشتن ۱۵ روز از تاریخ اخطار دوم با تصویب مجمع عمومی فوق العاده.
  - ۳- ارتکاب اعمالی که موجب وارد آمدن زیان مادی به تعاونی شود و وی نتواند ظرف مدت یک سال آن را جبران نماید یا اعمالی که به حیثیت و اعتبار تعاونی لطمه وارد کند یا اقدام به عملی که با تعاونی رقابتی ناسالم به وجود آورد.
- تشخیص موارد فوق، بنا به پیشنهاد هر یک از مدیران و تصویب مجمع عمومی خواهد بود.

## ۷-۹- فوت اعضای تعاونی

در صورت فوت عضو، ورثه وی که واجد شرایط و ملتزم به رعایت مقررات تعاونی باشد، عضو تعاونی شناخته می‌شود و در صورت تعدد وراثت، آن‌ها باید مابه‌التفاوت افزایش سهم ناشی از تعدد خود را به تعاونی بپردازند. اما اگر کتباً اعلام نمایند که مایل به ادامه عضویت در تعاونی نیستند و یا هیچ کدام واجد شرایط نباشند، عضویت لغو می‌گردد.

اگر تعداد ورثه بیش از ظرفیت تعاونی باشد، یک یا چند نفر به تعداد مورد نیاز تعاونی و با توافق سایر وراثت، عضو تعاونی شناخته می‌شوند. مطابق این قانون، در صورت لغو عضویت به سبب فوت، استعفا، انحلال یا اخراج، طبق اساس نامه و قرارداد منعقد، سهم و کلیه حقوق و مطالبات عضو به قیمت روز تقویم و به دیون تعاونی تبدیل می‌شود که پس از کسر دیون وی به تعاونی، به او یا ورثه‌اش پرداخت خواهد شد.

در صورتی که ورثه، تقاضا نماید که سهم عضو متوفی از عین اموال تعاونی پرداخت شود و تراضی یا مصالحه ممکن نباشد چنانچه عین قابل واگذاری باشد و موجب اخلال و ضرر فاحش به اعضای تعاونی نگردد آن قسمت از مطالبات، تسلیم ورثه می‌گردد.

## ۷-۱۰- سرمایه تعاونی‌ها

سرمایه تعاونی، اموال و دارایی‌هایی است که برای تأسیس تعاونی یا افزایش سرمایه قبلی در اختیار آن قرار می‌گیرد.

طبق قانون بخش تعاون، هر تعاونی وقتی ثبت و تشکیل می‌شود که حداقل یک سوم سرمایه آن تأدیه و مواردی که به صورت نقدی و جنسی باشد تقویم و تسلیم شده باشد.

اعضای تعاونی مکلف‌اند مبلغ پرداخت نشده سهم خود را ظرف مدت مقرر در اساس نامه تأدیه نمایند.

سهم اعضا در تأمین سرمایه شرکت‌های تعاونی مساوی است مگر آن که مجمع عمومی تصویب نماید که اعضا سهم بیشتری تأدیه نمایند که در این صورت، حداقل و حداکثر سهم باید در حدودی باشد که وزارت تعاون متناسب با نوع و تعداد اعضای تعاونی‌ها تعیین می‌نماید. توضیح این که سرمایه هر یک از اعضای تعاونی نباید بیش از  $\frac{1}{7}$  کل سرمایه شرکت باشد.

ممکن است در ابتدای تأسیس، اعضای شرکت تعاونی قادر نباشند کلیه سرمایه شرکت را تأمین کنند. در چنین حالتی، طبق قانون حداقل ۵۱٪ سرمایه باید به وسیله اعضا تأمین شود و در اختیار شرکت تعاونی قرار گیرد و بقیه را ادارات و شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت می‌توانند از راه وام بدون بهره یا استفاده از تسهیلات مالی دیگر، از قبیل مشارکت، مضاربه، اجاره به شرط تملیک و ...، به عنوان کمک در تأمین یا افزایش سرمایه در اختیار تعاونی قرار دهند بدون آن که خود عضو آن باشند. در چنین مواردی، در

ظرف مدتی که با موافقت طرفین در ضمن عقد شرکت تعیین خواهد شد، سهم سرمایه‌گذاری دولت به تدریج بازپرداخت و صددرصد سرمایه به تعاونی تعلق خواهد گرفت.

## ۱۱-۷- ویژگی‌های شرکت‌های تعاونی

با بررسی مواد قانون تجارت، قانون تشکیل شرکت‌های تعاونی و قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی، ویژگی‌های شرکت‌های تعاونی به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- تعداد اعضای شرکت‌های تعاونی حداقل هفت نفر است.
- ۲- سرمایه شرکت تعاونی نامحدود و سهام آن با نام و مسئولیت هر عضو محدود به میزان سهمی‌ست که از سرمایه شرکت خریداری و یا تعهد نموده است.
- ۳- انتقال سهام شرکت تعاونی به غیرعضو شرکت، مجاز نیست.
- ۴- هر عضو؛ صرف‌نظر از مالکیت، هر تعداد سهم، فقط دارای یک رأی می‌باشد.

## ۱۲-۷- انحلال شرکت تعاونی

شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی در موارد زیر منحل می‌شوند:

- ۱- تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده
  - ۲- کاهش تعداد اعضا از حدّ نصاب مقرر، در صورتی که حداکثر ظرف سه ماه تعداد اعضا به حدّ نصاب مقرر نرسیده باشد.
  - ۳- انقضای مدت تعیین شده در اساس‌نامه، مشروط بر این که مجمع عمومی مدت را تمدید نکرده باشد.
  - ۴- توقف فعالیت بیش از یک سال بدون عذر موجه
  - ۵- عدم رعایت قوانین و مقررات مربوط پس از ۳ بار اخطار کتبی در سال از سوی وزارت تعاون
  - ۶- ورشکستگی
- در صورتی که هر تعاونی منحل گردد، قبل از انحلال باید به تعهداتی که در برابر اخذ سرمایه و اموال و امتیازات از منابع عمومی و دولتی و بانک‌ها و شهرداری سپرده است عمل نماید. مسئولیت اعضای هر تعاونی در این مورد تضامنی است. برای تصفیه امور شرکت، سه نفر به عنوان مدیر تصفیه انتخاب خواهند شد که نسبت به امر تصفیه اقدام نمایند.

### حسابداری شرکت‌های تعاونی

هدف‌های رفتاری : در پایان این فصل از فراگیر انتظار می‌رود :

- ۱- ثبت‌های مربوط به تشکیل شرکت را انجام دهد.
- ۲- روش‌های افزایش سرمایه در شرکت‌های تعاونی را شرح دهد.
- ۳- حسابداری انواع افزایش سرمایه در شرکت تعاونی را انجام دهد.
- ۴- کاهش سرمایه در شرکت‌های تعاونی و انواع آن را بیان نماید.
- ۵- تقسیم سود در شرکت‌های تعاونی را شرح دهد.
- ۶- حسابداری تقسیم سود در شرکت‌های تعاونی را انجام دهد.

اغلب، در همه شرکت‌ها قبل از تأسیس، هماهنگی‌های اولیه بین مؤسسان به وجود می‌آید، به طوری که مشخصات کلی شرکت شامل سرمایه، نحوه واریز و بهای سهم و مسئولیت افراد مشخص می‌گردد. همین مراحل در شرکت تعاونی نیز طی می‌شود. از این رو، در آغاز و قبل از تأسیس، یک حساب جاری به نام «شرکت در شرف تأسیس» نزد یکی از بانک‌های کشور افتتاح می‌شود و اعضای شرکت، حداقل  $\frac{1}{3}$  بهای سهام مورد نظر خود را به آن حساب واریز و رسید بانکی مربوط را به هیئت مؤسس تحویل می‌دهند و کلیه عملیات در دفاتر آماری مؤسسان ثبت می‌گردد. با ثبت شرکت و تهیه دفاتر رسمی، «حساب شرکت در شرف تأسیس» به حساب بانک شرکت تعاونی منتقل و عملیات در دفاتر قانونی منعکس می‌گردد.

#### ۱-۸- تشکیل شرکت

مثال نمونه ۱ : شرکت تعاونی حسابداران، در تاریخ  $13 \times \frac{2}{1}$  با سرمایه اولیه  $30/000/000$  ریال با مشارکت  $3/000$  نفر حسابدار تشکیل شده است. بهای هر سهم  $1000$  ریال است و هر یک از اعضا دارای ده سهم می‌باشند. هر یک از اعضا  $\frac{1}{3}$  سرمایه را نقداً پرداخت و مابقی در تعهد آنان است. در تاریخ  $13 \times \frac{4}{1}$  اعضا، کلیه سرمایه تعهد شده خود را پرداخت کرده‌اند. مطلوبست : ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه شرکت.



حل :

دفتر روزنامه تعاونی حسابداران

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار         | بستانکار |
|------|-------|-----|---|-----|----------------|----------|
|      | روز   | ماه |   |     |                |          |
| ۱    | ۱     | ۲   | موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>سرمایه<br>تأسیس شرکت و واریز $\frac{1}{3}$ سرمایه به طور نقدی |     | ۱ / /<br>۲ / / | ۳ / /    |
| ۲    | ۱     | ۴   | موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>واریز مابقی وجوه سرمایه توسط سهامداران                        |     | ۲ / /          | ۲ / /    |

مثال نمونه ۲: شرکت تعاونی دانش آموزان، در تاریخ ۱۳۰۰/۳/۱ با عضویت ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ دانش آموز و سرمایه ۱۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال تأسیس شد. سهامداران  $\frac{1}{3}$  سرمایه را نقداً پرداخت نموده اند و مابقی در تعهد آنان است. عملیات زیر در خردادماه در شرکت روی داده است.

۱۳۰۰/۳/۴ - پرداخت هزینه های تأسیس از سوی آقای فرهادی یکی از اعضای تعاونی به مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال

۱۳۰۰/۳/۷ - پرداخت طلب آقای فرهادی

۱۳۰۰/۳/۱۱ - سه نفر از اعضا به شرکت مراجعه کرده و تقاضای عضویت خود را پس گرفته اند و با ارائه سهام خود به شرکت (سه سهم) مبلغ پرداختی خود را دریافت نموده اند.

مطلوبست : ثبت عملیات مذکور در دفتر روزنامه شرکت

دفتر روزنامه تعاونی دانش آموزان

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار         | بستانکار   |
|------|-------|-----|---|-----|----------------|------------|
|      | روز   | ماه |   |     |                |            |
| ۱    | ۱     | ۳   | موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>سرمایه<br>تأسیس شرکت با پرداخت $\frac{1}{3}$ نقدی   |     | ۴ / /<br>۸ / / | ۱۲ / /     |
| ۲    | ۴     | ۳   | هزینه های تأسیس<br>حساب های پرداختی (فرهادی)<br>بابت ثبت شرکت                         |     | ۵ /            | ۵ /        |
| ۳    | ۷     | ۳   | حساب های پرداختی (فرهادی)<br>موجودی نقد - بانک<br>پرداخت هزینه های تأسیس              |     | ۵ /            | ۵ /        |
| ۴    | ۱۱    | ۳   | سرمایه<br>موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>انصراف سه نفر از داوطلبان عضویت در تعاونی |     | ۳ /            | ۱ /<br>۲ / |

## ۸-۲- افزایش سرمایه شرکت های تعاونی

در شرکت های تعاونی، به علت عدم محدودیت ورود اعضا، سرمایه نامحدود و متغیر است و با قبول اعضای جدید، شرکت می تواند سهام جدید صادر نماید. افزایش سرمایه در این گونه شرکت ها به شکل های زیر امکان پذیر می باشد:

۱- افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید به ارزش اسمی

۲- افزایش سرمایه از طریق افزایش ارزش اسمی سهام

۳- صدور سهام جدید جهت افزایش سرمایه با تجدید ارزیابی شرکت (به ارزش روز)

۴- افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده سنوات قبل و حساب های اندوخته

۱-۲-۸- افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید: با ورود اعضای جدید، سرمایه شرکت تغییر می کند. از این رو،

شرکت طبق اساس نامه خود و اجرای تشریفات قانونی و دعوت مجمع عمومی فوق العاده، نسبت به افزایش سرمایه اقدام خواهد کرد و برای اعضای جدید، سهام جدید مطابق سهام قبلی صادر خواهد نمود.

مثال نمونه ۳: شرکت تعاونی دانش آموزان، در تاریخ ۱۳۰۰/۲/۱ با سرمایه اولیه ده میلیون ریال منقسم به ده هزار سهم یک هزار

ریالی به ثبت رسیده است. سرمایه شرکت پس از اجرای تشریفات قانونی و بر اساس تصمیمات مجمع عمومی به مبلغ ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال منقسم به ۱۵/۰۰۰ سهم با نام یک هزار ریالی افزایش یافته است.

مطلوبست: ثبت حسابداری این افزایش سرمایه. (در صورتی که کل افزایش سرمایه نقداً تأمین شده باشد.)

### دفتر روزنامه شرکت تعاونی دانش آموزان

| بستانکار | بدهکار | عطف | شرح   | تاریخ |     | ردیف |
|----------|--------|-----|---|-------|-----|------|
|          |        |     |   | ماه   | روز |      |
| ۵ / /    | ۵ / /  |     | موجودی نقد - بانک<br>سرمایه<br>ثبت افزایش سرمایه از طریق صدور<br>جدید یک هزار ریالی |       |     |      |

۲-۲-۸- افزایش سرمایه از طریق افزایش ارزش اسمی سهام: در برخی مواقع، سهامداران شرکت به منظور افزایش

سرمایه تصمیم می گیرند، ارزش اسمی سهام را افزایش دهند و به این طریق با آورده نقدی، منابع مالی شرکت را افزایش دهند.

مثال نمونه ۴: شرکت تعاونی همکاران، در تاریخ ۱۳۰۰/۲/۱ با سرمایه اولیه ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال منقسم به شش هزار

سهم یک هزار ریالی از سوی دو هزار نفر از اعضا تشکیل و در حال حاضر کل سرمایه شرکت نقداً پرداخت شده است. مجمع عمومی فوق العاده شرکت، تصمیم گرفته است که به منظور توسعه عملیات شرکت و تأمین وجوه نقد، سرمایه شرکت را از طریق

افزایش بهای هر سهم به ۲/۰۰۰ ریال، افزایش دهد. اگر کلیه اعضا، در مهلت مقرر نسبت به واريز حق السهم خود اقدام نموده باشند مطلوبست: ثبت حسابداری مربوط

۲/۰۰۰ ۱/۰۰۰ ۱/۰۰۰

اضافه ارزش هر سهم

۱/۰۰۰ × ۶/۰۰۰ ۶/۰۰۰/۰۰۰

کل افزایش سرمایه

دفتر روزنامه شرکت تعاونی همکاران

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار | بستانکار |
|------|-------|-----|---|-----|--------|----------|
|      | روز   | ماه |   |     |        |          |
|      |       |     | موجودی نقد - بانک<br>سرمایه<br>واریز اعضا بابت مابه‌التفاوت ارزش اسمی سهام جدید |     | ۶ /    | ۶ /      |

۳-۲-۸- صدور سهام جدید جهت افزایش سرمایه با تجدید ارزیابی شرکت (به ارزش روز): شرکت‌های موفق، پس از تشکیل، خودبه‌خود مورد توجه مردم قرار می‌گیرند به طوری که سایر اشخاص نیز علاقه‌مند به خرید سهام آن‌ها می‌شوند. بدیهی است زمانی که اعضای جدیدی بخواهند وارد شرکت شوند باید بابت خرید هر سهم، مبلغی بیش از مبلغ قدیم پرداخت نمایند. این مبلغ همانطوری که قبلاً توضیح داده شد همان سرفلی ست اما از آنجا که در شرکت‌های تعاونی، حساب سرفلی وجود ندارد افزایش سرمایه‌ای که از محل تجدید ارزیابی دارایی‌های خالص شرکت صورت می‌گیرد در حسابی به نام «تجدید ارزیابی» منعکس می‌شود که این حساب متعلق به «اعضای تعاونی و غیرقابل تقسیم» می‌باشد.

لازم به ذکر است که در فروش یا واگذاری سهام جدید در شرکت تعاونی براساس ارزش روز می‌بایستی که ارزش روز هر سهم به صورت زیر محاسبه گردد:

$$\text{ارزش روز هر سهم} = \frac{\text{بدهی‌های تجدید ارزیابی شده} + \text{دارایی‌های تجدید ارزیابی شده}}{\text{تعداد کل سهام موجود}}$$

تذکر این نکته ضروری است که منظور از تعداد کل سهام موجود این است که اگر تعدادی از اعضا از عضویت در شرکت تعاونی انصراف داده و سهام خود را به شرکت باز پس داده باشند، تعداد این گونه سهام را از کل سهام شرکت کسر نماییم.

مثال نمونه ۵: سرمایه شرکت تعاونی روناک، ۹ میلیون ریال منقسم به ۹ هزار سهم یک هزار ریالی ست. این شرکت در سال جاری، ۳۰۰ سهم به ارزش روز به اعضای جدید واگذار نموده است. در صورتی که ارزیابی روز دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت به ترتیب ۹۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ۶۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد. **مطلوبست:** اولاً تعیین ارزش روز هر سهم. ثانیاً ثبت حسابداری مربوط در دفتر روزنامه

$$۹۵/۰۰۰/۰۰۰ - ۶۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۲۷/۰۰۰/۰۰۰$$

اضافه ارزش دارایی‌های خالص

$$۲۷/۰۰۰/۰۰۰ \div ۹/۰۰۰ = ۳/۰۰۰$$

ارزش روز هر سهم

$$۳/۰۰۰ \times ۳۰۰ = ۹۰۰/۰۰۰$$

ارزش روز سهام جدید

$$۳۰۰ \times ۱/ = ۳۰۰/۰۰۰$$

ارزش اسمی سهام جدید

دفتر روزنامه شرکت تعاونی روناک

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار | بستانکار   |
|------|-------|-----|---|-----|--------|------------|
|      | روز   | ماه |   |     |        |            |
|      |       |     | موجودی نقد - بانک<br>تجدید ارزیابی<br>سرمایه<br>بابت فروش ۳ سهم به ارزش روز |     | ۹ /    | ۶ /<br>۳ / |

۴-۲-۸- افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده و حساب‌های اندوخته : ممکن است به هر دلیلی، بر اساس تصمیم

ارکان صلاحیت‌دار شرکت تعاونی، مقرر گردد که مانده یا بخشی از حساب اندوخته‌ها (قانونی یا احتیاطی) بابت افزایش سرمایه در نظر گرفته شود. گفتنی است که در شرکت‌های تعاونی حداکثر  $\frac{1}{4}$  اندوخته قانونی تحت شرایطی قابل انتقال به حساب سرمایه می‌باشد اما در مورد اندوخته احتیاطی یا عمومی، محدودیتی وجود ندارد.

مثال نمونه ۶: شرکت تعاونی پدیده، با سرمایه اولیه ۵ میلیون ریال منقسم به  $\frac{2}{5}$  سهم دو هزار ریالی با نام، که کل سرمایه پرداخت شده، تأسیس شده است. مانده حساب‌های اندوخته قانونی و اندوخته عمومی شرکت در  $\frac{80}{231}$  به ترتیب معادل  $8/000/000$  و  $11/000/000$  ریال می‌باشد. طبق تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده شرکت مذکور، مقرر گردیده است افزایش سرمایه‌ای معادل ۱۵ میلیون ریال از محل  $\frac{1}{4}$  اندوخته قانونی و کل اندوخته احتیاطی صورت گیرد. گفتنی است که قیمت اسمی و قیمت روز سهام یکسان است. **مطلوبست** : ثبت حسابداری مربوط و محاسبه تعداد سهام جدید هر عضو.

دفتر روزنامه شرکت تعاونی پدیده

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار      | بستانکار |
|------|-------|-----|---|-----|-------------|----------|
|      | روز   | ماه |   |     |             |          |
| ۱    | ۳۱    | ۳   | اندوخته قانونی<br>اندوخته عمومی<br>سرمایه<br>افزایش سرمایه از محل $\frac{1}{4}$ اندوخته قانونی و<br>اندوخته عمومی |     | ۴ /<br>۱۱ / | ۱۵ /     |

سهم جدید  $15/000/000 \div 2/000 = 7/500$

سهم هر یک از اعضا  $7/500 \div 2/5 = 3$

با این افزایش سرمایه هر یک از اعضا به نسبت هر یک سهم قدیم، سه سهم جدید به دست می‌آورند.

بسیاری اوقات مشاهده می‌شود که شرکت‌ها به منظور تأمین مالی و نیازهای ضروری، از تقسیم سود خودداری می‌نمایند تا بعدها

در شرایط مناسبی بر اساس تصمیم ارکان صلاحیت‌دار شرکت، آن‌را به حساب افزایش سرمایه سهامداران منظور نمایند. در واقع با این عمل از یک طرف از کاهش نقدینگی شرکت جلوگیری می‌شود (چون سود تقسیم نمی‌شود و وجه آن در شرکت باقی می‌ماند) و از طرف دیگر، با تبدیل آن به افزایش سرمایه، بدون این‌که سهامداران وجه دیگری به شرکت آورند سرمایه آن‌ها افزایش می‌یابد.

مثال نمونه ۷: شرکت تعاونی پسته‌کاران، با سرمایه اولیه ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال منقسم به ۵/۰۰۰ سهم با نام ۶/ ریالی تأسیس شده است. مانده حساب‌های اندوخته و سود تقسیم نشده شرکت عبارت‌اند از:

– اندوخته قانونی ۱۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال

– اندوخته احتیاطی ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال

– سود تقسیم نشده ۲۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال

۶۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال

سهامداران شرکت تصمیم دارند سرمایه شرکت را معادل ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده افزایش دهند. چنانچه تشریفات قانونی این عمل صورت گرفته باشد مطلوب‌ست: اولاً، ثبت حسابداری مربوط، در ثانی، تعیین سهم هر یک از اعضا در این افزایش سرمایه.

حل: همان‌طوری‌که می‌دانید بیش از  $\frac{1}{4}$  اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه نیست.

$$۶۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۲۷/۰۰۰/۰۰۰ - ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{1}{4} = ۱۶/۰۰۰/۰۰۰$$

$$۱۰/۰۰۰ = ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ \div ۶/۰۰۰$$

سهم جدید

$$۲ = ۱۰/۰۰۰ \div ۵/۰۰۰$$

به هر یک از اعضای قدیم دو سهم جدید می‌رسد.

#### دفتر روزنامه شرکت تعاونی پسته‌کاران

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار              | بستانکار |
|------|-------|-----|---|-----|---------------------|----------|
|      | روز   | ماه |   |     |                     |          |
| ۱    |       |     | اندوخته قانونی<br>اندوخته احتیاطی<br>سود تقسیم نشده<br>سرمایه<br>افزایش سرمایه از محل اندوخته‌ها و سود تقسیم نشده |     | ۸ /<br>۲۵ /<br>۲۷ / | ۶ /      |

یادآوری: در این مثال، فرض بر این بوده که قیمت روز و قیمت اسمی سهام یکسان می‌باشند.

مثال نمونه ۸: سرمایه شرکت تعاونی زعفران‌کاران از ۳/ سهم دو هزار ریالی با نام تشکیل شده که کل آن نقداً پرداخت

گردیده است. شرکت در سال ۱۳××، تعداد ۵/ سهم جدید صادر و به اعضا واگذار نمود. اگر ارزش روز هر سهم ۴/۵۰۰ ریال باشد، مطلوب‌ست: ثبت عملیات حسابداری مربوط با مفروضات زیر

۱- افزایش سرمایه از محل  $\frac{1}{4}$  اندوخته قانونی تأمین شده باشد.

۲- افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده صورت گرفته باشد.

۳- افزایش سرمایه از محل  $\frac{1}{4}$  اندوخته قانونی (معادل ۷/۵۰۰/۰۰۰ ریال) و مابقی از محل سود تقسیم نشده تأمین گردیده باشد.

$$۵/ \times ۴/۵۰۰ \quad ۲۲/۵۰۰/۰۰۰$$

ارزش روز سهم

$$۵/ \times ۲/۰۰۰ \quad ۱۰/۰۰۰/۰۰۰$$

بهای اسمی سهام

حل ۱-

دفتر روزنامه شرکت تعاونی زعفران کاران

| ردیف | تاریخ |     | شرح   | عطف | بدهکار | بستانکار        |
|------|-------|-----|---|-----|--------|-----------------|
|      | روز   | ماه |   |     |        |                 |
| ۱    |       |     | اندوخته قانونی<br>سرمایه<br>تجدید ارزیابی<br>بابت صدور ۵/ سهم جدید به ارزش روز از محل<br>اندوخته قانونی |     | ۲۲/۵ / | ۱ / /<br>۱۲/۵ / |

حل ۲-

دفتر روزنامه شرکت تعاونی زعفران کاران

| ردیف | تاریخ |     | شرح                                    | عطف | بدهکار | بستانکار        |
|------|-------|-----|--|-----|--------|-----------------|
|      | روز   | ماه |  |     |        |                 |
| ۱    |       |     | سود انباشته<br>سرمایه<br>تجدید ارزیابی |     | ۲۲/۵ / | ۱ / /<br>۱۲/۵ / |

حل ۳-

دفتر روزنامه شرکت تعاونی زعفران کاران

| ردیف | تاریخ |     | شرح  | عطف | بدهکار         | بستانکار        |
|------|-------|-----|--|-----|----------------|-----------------|
|      | روز   | ماه |  |     |                |                 |
| ۱    |       |     | سود انباشته<br>اندوخته قانونی<br>سرمایه<br>تجدید ارزیابی |     | ۱۵/ /<br>۷/۵ / | ۱ / /<br>۱۲/۵ / |

یادآوری: عموماً به جای استفاده از حساب سود تقسیم نشده و یا مانده سود و زیان سنواتی، عنوان سود (زیان) انباشته به کار

می‌رود.

### ۳-۸- کاهش سرمایه

با توجه به تعریف شرکت‌های تعاونی، کاهش سرمایه در این شرکت‌ها به دو دلیل صورت می‌گیرد:

۱- کاهش سرمایه به دلیل کاهش اعضا (خروج اعضا یا فوت برخی از آنها)

۲- کاهش سرمایه به علت زیان وارده

۱-۳-۸- کاهش سرمایه به دلیل کاهش اعضا: هرگاه یک یا چند نفر از اعضای تعاونی، به هر دلیلی (اخراج، استعفا، فوت) از شرکت خارج شوند بدهی است که معادل سرمایه آنان، سرمایه شرکت کاهش یابد. بر اساس قانون شرکت‌های تعاونی، چنانچه

عضوی از شرکت خارج شود باید سهام نامبرده به قیمت روز ارزیابی و به او یا ورثه‌اش پرداخت شود. برای ارزیابی سهام شرکت، از روش‌های متفاوتی استفاده می‌شود که خارج از موضوع این درس می‌باشد. اما به‌طور عمومی، کلیه دارایی‌های غیرنقدی از سوی کارشناس رسمی دادگستری ارزیابی و بدهی‌های شرکت نیز محاسبه و کسری ذخایر مربوط نیز در حساب‌ها منعکس می‌گردد سپس، تفاوت دارایی با بدهی به‌عنوان ارزش روز شرکت اعلام می‌شود.

مثال نمونه ۹: شرکت تعاونی ماهی‌گیران شمال با سرمایه ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال منقسم به ۲۰/۰۰۰ سهم با نام یک‌هزار ریالی که

تماماً تأدیه شده، تأسیس گردیده است. سه سال پس از تأسیس، ۸ نفر از اعضا که هر یک دارای ۵ سهم بوده‌اند از شرکت خارج شده‌اند.

اگر سهام مذکور در زمان خروج اعضا بلافاصله به مبلغ ۸۰/۰۰۰ ریال به‌اعضای جدید واگذار شده باشد و چنانچه در زمان خروج این

اعضا، دارایی‌های شرکت به قیمت ۸۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی‌های آن ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی شده باشد، مطلوب‌بست:

اولاً حق السهم اعضا خروجی

ثانیاً ثبت حسابداری عملیات مربوط

$$۸۰/۰۰۰/۰۰۰ - ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰/۰۰۰$$

ارزش روز سهام

$$۴۰/۰۰۰/۰۰۰ \div ۲۰/۰۰۰ = ۲/۰۰۰$$

ارزش روز هر سهم

$$۸ \times ۲ = ۱۶$$

تعداد سهام خروجی

$$۴۰ \times ۱/۰۰۰ = ۴۰/۰۰۰$$

ارزش اسمی سهام اعضای خروجی

$$۴۰ \times ۲/۰۰۰ = ۸۰/۰۰۰$$

ارزش روز سهام اعضای خروجی

#### دفتر روزنامه شرکت تعاونی ماهی‌گیران شمال

| ردیف | تاریخ |     | شرح               | عطف | بدهکار | بستانکار |
|------|-------|-----|-------------------|-----|--------|----------|
|      | روز   | ماه |                   |     |        |          |
| ۱    |       |     | سرمایه            |     | ۴ /    |          |
|      |       |     | تجدید ارزیابی     |     | ۴ /    |          |
|      |       |     | موجودی نقد - بانک |     |        | ۸ /      |
| ۲    |       |     | موجودی نقد - بانک |     | ۸ /    |          |
|      |       |     | سرمایه            |     | ۴ /    |          |
|      |       |     | تجدید ارزیابی     |     | ۴ /    |          |

مثال نمونه ۱۰: خانم پایدار با در دست داشتن ۹ سهم به قیمت اسمی هر سهم ۵/۰۰۰ ریال با نام کلاً پرداخت شده، سهامدار

شرکت تعاونی معلمان می‌باشد. او با فروش سهام خود به قیمت ۵۰/۰۰۰ ریال از شرکت خارج گردیده است. شرکت، سهام مذکور را

به قیمت ۶۰/۰۰۰ ریال به آقای فرهادی واگذار نموده است. **مطلوبست**: ثبت حسابداری عملیات مربوط

دفتر روزنامه شرکت تعاونی معلمان

| ردیف | تاریخ |     | شرح  | عطف | بدهکار    | بستانکار   |
|------|-------|-----|--|-----|-----------|------------|
|      | روز   | ماه |  |     |           |            |
| ۱    |       |     | سرمایه<br>تجدید ارزیابی<br>موجودی نقد - بانک<br>خروج خانم پایدار از شرکت |     | ۴۵/<br>۵/ | ۵ /        |
| ۲    |       |     | بانک (نقد)<br>سرمایه<br>تجدید ارزیابی<br>ورود آقای فرهادی به شرکت        |     | ۶ /       | ۴۵/<br>۱۵/ |

مثال نمونه ۱۱: سرمایه شرکت تعاونی توزیع ایثار از ۱/۵۰۰ سهم ۱۰/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است. در اول آبان سال جاری، یکی از اعضا فوت کرده است. ورثه وی که ۷ نفراند متقاضی عضویت در تعاونی گردیده‌اند. با توجه به واجد شرایط بودن ورثه و وجود ظرفیت تعاونی، با تقاضای آنان موافقت گردید. بر طبق اساس نامه حداقل ۳ سهم پذیره نویسی و  $\frac{1}{3}$  ارزش اسمی آن باید در موقع پذیره نویسی واریز گردد اگر ورثه طبق اساس نامه وجه مذکور را به حساب بانک واریز نموده باشند، **مطلوبست**:  
ثبت حسابداری لازم و سرمایه جدید شرکت تعاونی

حل:

۷ نفر عضو جدید، باید تعداد سهام ۶ عضو را پذیره نویسی نمایند زیرا یک نفر از آنان به جای عضو متوفی قرار می‌گیرد و الزامی به پذیره نویسی ندارد.

مبلغی که اعضای جدید بابت  $\frac{1}{3}$  وجه سهام خود واریز نمودند  $۶۰/۰۰۰ \times ۳ \times \frac{1}{3} \times ۱۰/۰۰۰ \times ۶$

افزایش سرمایه  $۱۸۰/۰۰۰ \times ۳ \times ۱۰/۰۰۰ \times ۶$

سرمایه جدید شرکت تعاونی  $۱۵/۱۸۰/۰۰۰ \quad ۱۸۰/۰۰۰ \quad (۱/۵۰۰ \times ۱۰/۰۰۰)$

دفتر روزنامه شرکت تعاونی ایثار

| ردیف | تاریخ |     | شرح  | عطف | بدهکار      | بستانکار |
|------|-------|-----|--|-----|-------------|----------|
|      | روز   | ماه |  |     |             |          |
|      |       |     | موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>سرمایه<br>بابت تأدیه و تعهد ۱۸ سهم توسط ورثه عضو متوفی |     | ۶ /<br>۱۲ / | ۱۸ /     |

۱- مثال برگرفته از کتاب حسابداری شرکت‌های تعاونی زنده‌یاد خانم فریده پوررضوان روح است.



اگر در مثال فوق، سهام به ارزش روز به ورثه واگذار گردد و دارایی‌های شرکت بر طبق ارزیابی بالغ بر ۲۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی‌های آن ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد که اعضا باید حداقل ۳ سهم را پذیره‌نویسی و  $\frac{1}{3}$  ارزش آن را در موقع پذیره‌نویسی باید به حساب بانک واریز نمایند، حل مسئله به صورت زیر خواهد بود :

مابه‌التفاوت دارایی‌ها و بدهی‌های ارزیابی شده  
 $۲۶/۰۰۰/۰۰۰ - ۸/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۸/۰۰۰/۰۰۰$   
 ارزش روز هر سهم  
 $۱۸/۰۰۰/۰۰۰ \div ۱۵۰۰ = ۱۲/۰۰۰$   
 مبلغی که اعضای جدید بابت  $\frac{1}{3}$  وجه سهام خود واریز نمودند.  
 $۶ \times ۱۲/۰۰۰ \times ۳ \times \frac{1}{3} = ۷۲/۰۰۰$   
 تعهد اعضا  
 $۶ \times ۱۲/۰۰۰ \times ۳ = ۲۱۶/۰۰۰$   
 افزایش سرمایه  
 $۶ \times ۱۰/۰۰۰ \times ۳ = ۱۸۰/۰۰۰$   
 سرمایه جدید شرکت تعاونی  
 $۱/۵۰۰ \times ۱۰/۰۰۰ = ۱۵/۱۸۰/۰۰۰$   
 مابه‌التفاوت ارزش بازار و ارزش اسمی  
 $۲۱۶/۰۰۰ - ۱۸۰/۰۰۰ = ۳۶/۰۰۰$

#### دفتر روزنامه شرکت تعاونی ایثار

| ردیف | تاریخ |     | شرح  | عطف | بدهکار      | بستانکار    |
|------|-------|-----|--|-----|-------------|-------------|
|      | روز   | ماه |  |     |             |             |
|      |       |     | موجودی نقد - بانک<br>تعهد اعضا<br>سرمایه<br>تجدید ارزیابی<br>بابت تأدیه و تعهد ۱۸ سهم توسط ورثه عضو متوفی به<br>ارزش روز |     | ۷۲/<br>۱۴۴/ | ۱۸ /<br>۳۶/ |

۲-۳-۸ - کاهش سرمایه به علت زیان : اگر بر اثر زیان‌های وارده، حداقل نصف سرمایه شرکت از بین برود با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده، سرمایه شرکت با رعایت تساوی حقوق صاحبان سهام، کاهش می‌یابد.

مثال نمونه ۱۲ : سرمایه شرکت تعاونی توزیع همکاران از ۲/۰۰۰ سهم ۳/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است و مانده حساب زیان سنواتی ۳/۵۰۰/۰۰۰ ریال است با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده مقرر گردید سرمایه شرکت به مبلغ سرمایه موجود کاهش یابد. توضیح : دیدگاه حسابدار این شرکت آن است که مانده حساب سود و زیان را به حساب سود و زیان انباشته منتقل می‌کند. مطلوبست : ثبت حسابداری مربوط  
 حل :

سرمایه قبل از کاهش  
 $۲/۰۰۰ \times ۳/۰۰۰ = ۶/۰۰۰/۰۰۰$   
 سرمایه پس از کاهش  
 $۶/۰۰۰/۰۰۰ - ۳/۵۰۰/۰۰۰ = ۲/۵۰۰/۰۰۰$

| ردیف | تاریخ |     | شرح                          | عطف | بدهکار | بستانکار |
|------|-------|-----|------------------------------|-----|--------|----------|
|      | روز   | ماه |                              |     |        |          |
| ۱    |       |     | سرمایه<br>سود و زیان انباشته |     | ۳/۵ /  | ۳/۵ /    |

#### سرمایه

|         |       |                  |
|---------|-------|------------------|
| ۶ / / م | ۳ / ۵ | (۱)              |
|         | ۲ / ۵ | مانده پایان دوره |
| ۶ / /   | ۶ / / |                  |
| ۲ / ۵   |       | مانده سرمایه     |

### ۴-۸- تقسیم سود در شرکت‌های تعاونی

تقسیم سود یا زیان، در شرکت‌های تعاونی، تابع مقررات خاص شرکت‌های مذکور می‌باشد. به موجب قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی، سود خالص شرکت‌ها و اتحادیه‌های تعاونی پس از اعمال مقررات مربوط به مالیات در هر سال مالی به ترتیب زیر تقسیم می‌شود.

۱- از حداقل پنج درصد (۵٪) به بالا با تصویب مجمع عمومی به عنوان ذخیره قانونی به حساب ذخیره قانونی منظور می‌شود. مبلغ ذخیره قانونی تا زمانی که مبلغ کل ذخیره حاصل از درآمدهای مذکور به میزان یک چهارم معدل سرمایه سه سال آخر شرکت نرسیده باشد الزامی است. تعاونی‌ها می‌توانند تا حداکثر یک دوم ذخیره قانونی را برای افزایش سرمایه خود به کار ببرند. (منظور قانونگذار، از ذخیره قانونی همان «اندوخته قانونی» است).

۲- حداکثر پنج درصد از سود خالص به عنوان اندوخته احتیاطی به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی به حساب مربوط منظور می‌گردد و نحوه مصرف آن با تصویب مجمع عمومی است.

۳- چهار درصد از سود خالص به عنوان حق تعاون و آموزش، به صندوق تعاون واریز می‌گردد.

۴- درصدی از سود برای پاداش به اعضا (شاغل در تعاونی)، کارکنان، مدیران و بازرسان، به پیشنهاد هیئت مدیره و تصویب مجمع عمومی، تخصیص داده می‌شود.

۵- پس از کسر موارد بالا، سود خالص به ترتیبی که در اساس نامه و شرایط ضمن عقد پذیرفته می‌شود تقسیم می‌گردد. تذکر: در شرکت‌های تعاونی توزیع، پس از وضع کسور مقرر در قانون از سود خالص، بخشی از سود به عنوان مازاد برگشتی و به نسبت میزان معاملات اعضا با شرکت بین آنان تقسیم و بخشی دیگر از مازاد برگشتی که حاصل از معاملات با غیر اعضا می‌باشد، تحت عنوان اندوخته عمومی نگهداری شده و سپس بقیه سود بین کلیه اعضا و به نسبت سهام آنان توزیع می‌گردد.

### ۵-۸- حسابداری تقسیم سود در شرکت‌های تعاونی

در شرکت‌های تعاونی نیاز به تذکر می‌باشد که بعضی از شرکت‌های تعاونی‌ها (تعاونی تولید) معاف از پرداخت مالیات هستند. چنانچه شرکت معاف از پرداخت مالیات نباشد (تعاونی توزیع که فروش آزاد هم دارد) به سود عملکرد شرکت ۲۵٪ مالیات تعلق گرفته و از سود خالص کسر می‌گردد. سپس از سود خالص پس از کسر مالیات کسورات لازم کسر شده و مابقی سود در صورت تصویب مجمع عمومی عادی بین اعضا توزیع می‌گردد البته بدون کسر مالیات.

برای اعمال مقررات خاص شرکت‌های تعاونی در مورد تقسیم سود (در صورت وجود) و کسور قانونی، به شرح زیر عمل می‌شود:

۱- حساب خلاصه سود و زیان بدهکار و معادل آن، حساب تقسیم سود و زیان، بستانکار می‌شود.

۲- مالیات شرکت موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم اعمال می‌شود.

- ۳- کلیه کسور قانونی یا تکلیفی (مصوبات مجمع) در حساب تقسیم سود به ترتیب زیر منعکس می‌گردد.
- ۴- انعکاس ۵٪ از سود خالص به‌عنوان اندوخته قانونی با تصویب مجمع عمومی شرکت با توجه به قانون شرکت‌های تعاونی که اشعار می‌دارد میزان کل اندوخته قانونی باید معادل  $\frac{1}{4}$  معدل سرمایه سه سال آخر شرکت باشد و بیش از آن، اختیاری است.
- ۵- انعکاس اندوخته احتیاطی یا اندوخته عمومی در حساب تقسیم سود در صورت تصویب مجمع عمومی
- ۶- احتساب ۴٪ سود خالص شرکت به‌عنوان حق تعاون و آموزش که باید به حساب صندوق تعاون واریز شود.
- ۷- تخصیص درصدی از سود یا مبلغی به‌عنوان پاداش اعضای هیئت مدیره و کارکنان و بازرسان با تصویب مجمع عمومی
- ۸- پس از انجام بندهای ۲/۱ تا ۲/۵، باقیمانده وجوه تقسیم سود به‌عنوان سود سهامداران تلقی می‌شود که مشمول مالیات به‌نرخ مقرر در قانون مالیات‌های مستقیم می‌گردد و خالص آن بین سهامداران قابل توزیع و پرداخت می‌باشد. ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامه شرکت تعاونی، به شرح جدول زیر خواهد بود :

دفتر روزنامه شرکت تعاونی ...

| ردیف | تاریخ |     | شرح  | عطف | بدهکار | بستانکار |
|------|-------|-----|--|-----|--------|----------|
|      | روز   | ماه |  |     |        |          |
| ۱    | ۲۹    | ۱۲  | خلاصه سود و زیان<br>تقسیم سود و زیان   |     | ×      | ×        |
| ۲/۱  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>ذخیره مالیات بر درآمد<br>احتساب ۲۵٪ مالیات شرکت                  |     | ×      | ×        |
| ۲/۲  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>اندوخته قانونی<br>بابت احتساب ۵٪ به‌عنوان اندوخته قانونی         |     | ×      | ×        |
| ۲/۳  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>اندوخته احتیاطی<br>احتساب... درصد سود به‌عنوان اندوخته احتیاطی   |     | ×      | ×        |
| ۲/۴  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>صندوق تعاون<br>احتساب ۴٪ سود به‌عنوان حق تعاون و آموزش           |     | ×      | ×        |
| ۲/۵  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>پاداش پرداختی<br>احتساب... درصد پاداش مدیران - کارکنان و بازرسان |     | ×      | ×        |
| ۲/۶  |       |     | تقسیم سود و زیان<br>سود سهام پرداختی<br>انتقال سود به حساب سهامداران                 |     | ×      | ×        |

البته باید به یاد داشت که همه عملیات فوق را می‌توان با چند ثبت روزنامه مرکب در دفاتر به شرح صفحه بعد ثبت نمود.

دفتر روزنامه شرکت تعاونی ...

| ردیف | تاریخ |       | شرح  | عطف | بدهکار   | بستانکار |
|------|-------|-------|--|-----|----------|----------|
|      | روز   | ماه   |  |     |          |          |
| ۱    | ۲۹    | اسفند | خلاصه سود و زیان<br>تقسیم سود و زیان   |     | xxxxxxxx | xxxxxxxx |
| ۲    | ۲۹    | اسفند | تقسیم سود و زیان<br>ذخیره مالیات بر درآمد<br>اندوخته قانونی<br>اندوخته احتیاطی<br>صندوق تعاون<br>پاداش پرداختی<br>سود سهام پرداختی |     | xxxxxxxx | ×        |

مثال ۱- شرکت تعاونی توزیع کارکنان دولت دارای ۵۰۰ سهم ۲۰/۰۰۰ ریالی است که ۴۵۰/۰۰۰ ریال آن در تعهد اعضا می‌باشد. سود خالص شرکت قبل از کسر مالیات در سال ۱۳×۱ بالغ بر ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد. تصمیمات زیر مورد تصویب مجمع عمومی قرار گرفت:

الف) ۵ درصد سود خالص به‌عنوان اندوخته قانونی در نظر گرفته شود با توجه به این که مانده اندوخته قانونی به میزان یک چهارم معدل سرمایه سه سال اخیر شرکت نرسیده است.

ب) ۵ درصد از سود خالص به‌عنوان اندوخته احتیاطی منظور گردد.

پ) ۱۵ درصد از سود به‌عنوان پاداش به مدیران و بازرسان اختصاص یابد.

ت) سود پس از کسر وجوه فوق به نسبت سهام بین اعضا تقسیم می‌گردد.

مطلوبست: ثبت‌های حسابداری مربوطه و نمایش حساب تقسیم سود در دفتر کل و تعیین سود هر سهم

مالیات بردارآمد شرکت  $۲/۰۰۰/۰۰۰ \times \frac{۲۵}{۱۰۰} = ۵۰۰/۰۰۰$

سودخالص پس از کسر مالیات  $۲/۰۰۰/۰۰۰ - ۵۰۰/۰۰۰ = ۱/۵۰۰/۰۰۰$

اندوخته قانونی  $۱/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۵}{۱۰۰} = ۷۵/۰۰۰$

اندوخته احتیاطی  $۱/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۵}{۱۰۰} = ۷۵/۰۰۰$

پاداش مدیران و بازرسان  $۱/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱۵}{۱۰۰} = ۲۲۵/۰۰۰$

حق تعاون  $۱/۵۰۰/۰۰۰ \times \frac{۴}{۱۰۰} = ۶۰/۰۰۰$

باقیمانده سود  $۱/۵۰۰/۰۰۰ - (۷۵/۰۰۰ + ۷۵/۰۰۰ + ۲۲۵/۰۰۰ + ۶۰/۰۰۰) = ۱/۰۶۵/۰۰۰$

## دفتر روزنامه شرکت تعاونی کارکنان دولت

| بستانکار | بدهکار | عطف | شرح                          | تاریخ |     | ردیف |
|----------|--------|-----|------------------------------|-------|-----|------|
|          |        |     |                              | روز   | ماه |      |
| ۲/ /     | ۲/ /   |     | خلاصه سود و زیان             | ۲۹    | ۱۲  | ۱    |
|          |        |     | تقسیم سود و زیان             |       |     |      |
|          |        |     | انتقال سود به حساب تقسیم سود |       |     |      |
| ۲/ /     | ۲/ /   |     | تقسیم سود و زیان             | ۲۹    | ۱۲  | ۲    |
| ۵ /      |        |     | مالیات بر درآمد              |       |     |      |
| ۷۵/      |        |     | اندوخته قانونی               |       |     |      |
| ۷۵/      |        |     | اندوخته احتیاطی              |       |     |      |
| ۶ /      |        |     | صندوق تعاون                  |       |     |      |
| ۲۲۵/     |        |     | پاداش پرداختی                |       |     |      |
| ۱/ ۶۵/   |        |     | سود سهام پرداختی             |       |     |      |

## تقسیم سود و زیان

|      |      |
|------|------|
| ۲/ / | ۲/ / |
|------|------|

✓ پرسش‌های چهار گزینه‌ای ✕

۱- شرکت تعاونی عبارتست از :

الف) شرکت‌هایی که با رعایت قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی مصوب ۱۳۷۰ تشکیل و به ثبت رسیده باشند.

ب) شرکتی است از اشخاص حقیقی یا حقوقی که طبق قانون تجارت تشکیل می‌شود.

ج) یکی از شرکت‌های سهامی می‌باشد.

د) هیچ‌کدام از موارد بالا

۲- انواع شرکت‌های تعاونی کدامند؟

الف) تعاونی‌های تولید  
ج) تعاونی‌های چند منظوره

- ب) تعاونی‌های توزیع  
۳- عضویت در تعاونی مخصوص
- د) همه موارد فوق
- الف) اشخاص حقیقی  
ب) اشخاص حقوقی
- ج) اشخاص حقیقی و حقوقی  
د) هیچکدام
- ۴- هر تعاونی وقتی ثبت و تشکیل می‌شود که :  
الف) حداقل ۳۵٪ سرمایه آن تأدیه شده باشد.
- ب) حداقل  $\frac{1}{3}$  سرمایه آن تأدیه و در مواردی که به صورت نقدی و جنسی باشد تقویم و تسلیم شده باشد.  
ج) حداقل ۵۰٪ سرمایه آن تأدیه و پرداخته شده باشد.  
د) هیچکدام
- ۵- تعداد اعضای شرکت‌های تعاونی باید حداقل :  
الف) هفت نفر باشد  
ب) بیش از هفت نفر باشد  
ج) دو یا چند نفر باشد  
د) همه موارد بالا
- ۶- در شرکت‌های تعاونی سرمایه شرکت  
الف) نامحدودست  
ب) محدودست  
ج) حداقل یک میلیون ریال  
د) هیچکدام از موارد بالا
- ۷- انتقال سهام در شرکت‌های تعاونی  
الف) با موافقت هیئت مدیره امکانپذیرست  
ب) به غیر عضو مجاز نمی‌باشد  
ج) با رضایت طرفین امکانپذیرست  
د) همه موارد بالا
- ۸- موارد انحلال شرکت‌های تعاونی :  
الف) تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده، افزایش تعداد اعضا از حد نصاب، انقضای مدت شرکت  
ب) تصمیم مجمع عمومی، توقف فعالیت شرکت بیش از یکسال  
ج) ورشکستگی، تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده، انقضای مدت شرکت، کاهش تعداد اعضا از حد نصاب  
د) همه موارد بالا
- ۹- در افزایش سرمایه شرکت‌های تعاونی چنانچه سهام به قیمت روز به اعضا واگذار شود که بیش از قیمت اسمی باشد، مابه‌التفاوت مربوطه به چه حسابی بستانکار می‌شود؟  
الف) سرمایه اعضا  
ب) بانک  
ج) تجدید ارزیابی  
د) الف و ب
- ۱۰- چنانچه افزایش سرمایه در شرکت تعاونی از طریق تجدید ارزیابی باشد، مابه‌التفاوت مربوطه به چه حسابی منظور می‌شود؟  
الف) بستانکار اندوخته تجدید ارزیابی  
ب) بدهکار اندوخته تجدید ارزیابی  
ج) الف و ب  
د) هیچکدام از موارد بالا

## مسائل

۱- سرمایه شرکت تعاونی توزیع بابکان از ۲۰۰ سهم ۱۰/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت مذکور ۱۰۰ عضو دارد اخیراً حداقل سهام هر عضو ۵ سهم تعیین شده است لذا هر عضو باید ۳ سهم جدید را پذیرهنویسی نماید و حداقل  $\frac{1}{3}$  بهاء آن را نقداً به حساب بانک واریز کند و بقیه وجه را در سال بعد پرداخت نماید.

**مطلوبست:** ثبت‌های حسابداری لازمه و مانده حساب سرمایه پس از افزایش آن.

۲- سرمایه شرکت تعاونی توزیع پارچه‌فروشان از ۵۰۰ سهم ۱۵/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است ارکان صلاحیت‌دار شرکت تصویب نمودند ۶۰ نفر عضو جدید سهام صادره شرکت را به ارزش اسمی خریداری نمایند بر طبق اساس‌نامه شرکت تعاونی اعضا باید حداقل  $\frac{1}{3}$  وجه سهام را به حساب بانک واریز نمایند ۳۰ نفر از اعضای جدید هر یک ۳ سهم را پذیرهنویسی و وجه آن را کلاً به حساب بانک پرداختند ۲۰ نفر از آنان ۴ سهم را پذیرهنویسی و  $\frac{1}{3}$  وجه آن را به بانک واریز نمودند بقیه آنان ۳ سهم را پذیرهنویسی و  $\frac{1}{3}$  وجه آن را به بانک پرداختند.

**مطلوبست:** ثبت‌های حسابداری و تعیین سرمایه جدید شرکت.

۳- سرمایه شرکت تعاونی توزیع روستائیان دوان از ۶۰۰ سهم ۱۵/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است ارکان صلاحیت‌دار شرکت به منظور توسعه عملیات شرکت ارزش اسمی سهام را به مبلغ ۲۵/۰۰۰ ریال تصویب نمودند و کلیه اعضا ظرف مهلت دو ماهه تعیین شده مابه‌التفاوت ارزش اسمی جدید و قدیم سهام خود را پرداخت نمودند.

**مطلوبست:** ثبت حسابداری و تعیین سرمایه جدید شرکت.

۴- سرمایه شرکت تعاونی توزیع ایران پویا از ۸۰۰ سهم ۳/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت ۲۰۰ سهم صادر و به ارزش روز به اعضا جدید و قدیم شرکت نقداً واگذار نمود اگر ارزش ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت به ترتیب ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ و ۱۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:** تعیین ارزش روز هر سهم و ثبت حسابداری افزایش سرمایه.

۵- سرمایه شرکت تعاونی توزیع دانشجو از ۳/۰۰۰ سهم ۱/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت اخیراً ۳۰۰ سهم صادر و به اعضا واگذار نمود اگر ارزش روز هر سهم با توجه به ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها ۱/۵۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:** ثبت‌های حسابداری تحت هر یک از شرایط مستقل زیر:

(الف) افزایش سرمایه از محل اندوخته قانونی تأمین شود.

(ب) افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده تأمین شود.

۶- سرمایه شرکت تعاونی توزیع صنایع پتروشیمی از ۴/۰۰۰ سهم ۱۵/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است در پایان خرداد سال جاری یکی از اعضا که ۱۲۰ سهم داشت استعفا نمود بدین لحاظ دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد تجدید ارزیابی قرارگرفت که به موجب آن دارایی‌ها بالغ بر ۱۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی‌ها ۷۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی گردید و در پایان آبان سال جاری طلب وی تماماً پرداخت گردید.

**مطلوبست:** ثبت‌های حسابداری و تعیین سرمایه شرکت پس از خروج عضو مستعفی.

۷- سرمایه شرکت تعاونی توزیع روناک از ۵/۰۰۰ سهم ۱۱/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است و مانده حساب زیان

سنواتی ۴/۵۰۰/۰۰۰ ریال است با تصویب مجمع عمومی فوق العاده مقرر گردید سرمایه شرکت به مبلغ زیان سنواتی کاهش یابد.

**مطلوبست:** ثبت حسابداری مربوطه و تعیین سرمایه جدید شرکت.

۸- سرمایه شرکت تعاونی توزیع لوازم یدکی خودرو از ۱۵۰ سهم ۱۲/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت مذکور ۵۰ عضو دارد اخیراً حداقل سهام هر عضو ۵ سهم تعیین شده است لذا هر عضو باید ۲ سهم جدید را پذیره نویسی نماید و حداقل  $\frac{1}{3}$  بهاء آن را نقداً به حساب بانک واریز کند و بقیه وجه را در سال بعد پرداخت نماید.

**مطلوبست:** ثبت های حسابداری لازمه و مانده حساب سرمایه پس از افزایش آن

۹- سرمایه شرکت تعاونی ورزشکاران از ۴۰۰ سهم ۱۵/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است ارکان صلاحیت دار شرکت تصویب نمودند ۶۰ نفر عضو جدید سهام صادره شرکت را به ارزش اسمی خریداری نمایند برطبق اساسنامه شرکت تعاونی اعضا باید حداقل  $\frac{1}{3}$  وجه ۳ سهم را به حساب بانک واریز نمایند ۳۰ نفر از اعضا جدید هر یک ۳ سهم را پذیره نویسی و وجه آن را کلاً به حساب بانک پرداختند ۲۰ نفر از آنان ۴ سهم را پذیره نویسی و  $\frac{1}{3}$  وجه آن را به بانک واریز نمودند بقیه آنان ۳ سهم پذیره نویسی و وجه  $\frac{1}{3}$  آن را به بانک پرداختند.

**مطلوبست:** ثبت های حسابداری و تعیین سرمایه جدید شرکت

۱۰- سرمایه شرکت تعاونی چند منظوره امیر از ۳۰۰ سهم ۳۰/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است ارکان صلاحیت دار شرکت به منظور توسعه عملیات شرکت ارزش اسمی سهام را به مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال تصویب نمودند و کلیه اعضا ظرف مهلت دو ماهه تعیین شده مابه التفاوت ارزش اسمی جدید و قدیم سهام خود را پرداخت نمودند.

**مطلوبست:** ثبت حسابداری و تعیین سرمایه جدید شرکت.

۱۱- سرمایه شرکت تعاونی تولیدی دو چرخه سازان از ۵۰۰ سهم ۵۰/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت ۲۰۰ سهم صادر و به ارزش روز به اعضا جدید و قدیم شرکت نقداً واگذار نمود اگر ارزش ارزیابی دارایی ها و بدهی های شرکت به ترتیب ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ و ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:** تعیین ارزش روز هر سهم و ثبت حسابداری افزایش سرمایه.

۱۲- سرمایه شرکت تعاونی فرزانه از ۱/۰۰۰ سهم ۱/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است شرکت اخیراً ۳۰۰ سهم صادر و به اعضا واگذار نمود اگر ارزش روز هر سهم با توجه به ارزیابی دارایی ها و بدهی ها ۱/۳۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:** ثبت های حسابداری تحت هر یک از شرایط مستقل زیر:

(الف) افزایش سرمایه از محل اندوخته قانونی تأمین شود.

(ب) افزایش سرمایه از محل سود تقسیم نشده تأمین شود.

۱۳- سرمایه شرکت تعاونی مشارکت از ۵۰۰ سهم ۲۰/۰۰۰ ریال تشکیل شده است در اول مهر ماه ۱۳×× یکی از اعضا فوت می نماید ورثه وی که ۶ نفر بودند متقاضی عضویت در تعاونی گردیدند با توجه به واجد شرایط بودن و وجود ظرفیت، شرکت تعاونی با عضویت آنان موافقت نمود برطبق اساسنامه اعضا باید حداقل ۵ سهم را پذیره نویسی و  $\frac{1}{3}$  ارزش روز سهام را در موقع پذیره نویسی به حساب بانک واریز نمایند اگر دارایی های شرکت برطبق ارزیابی بالغ بر ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ و بدهی ها ۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد و ورثه طبق اساسنامه وجه لازم را به حساب بانک واریز نموده باشند.

**مطلوبست:** ثبت حسابداری و سرمایه جدید شرکت تعاونی.



۱۴- سرمایه شرکت تعاونی دوانیان از ۴۰۰ سهم ۱۵/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است در پایان مهر ۱۳×× یکی از اعضا که ۲۰ سهم داشت استعفا نمود بدین لحاظ دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد تجدید ارزیابی قرار گرفت که به موجب آن دارایی‌ها بالغ بر ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی‌ها ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی گردید و در پایان آبان ۱۳×× طلب وی تماماً پرداخت گردید.

**مطلوبست:** ثبت‌های حسابداری و تعیین سرمایه شرکت پس از خروج عضو مستعفی

۱۵- سرمایه شرکت تعاونی روستاییان دوان از ۵۰۰ سهم ۱۰/۰۰۰ ریالی تشکیل شده است و مانده حساب زیان سنواتی ۲/۶۰۰/۰۰۰ ریال است با تصویب مجمع عمومی فوق‌العاده مقرر گردید سرمایه شرکت به مبلغ سرمایه موجود کاهش یابد.

**مطلوبست:** ثبت حسابداری مربوطه و تعیین سرمایه جدید شرکت.

۱۶- در شرکت تعاونی مصرف دوان، طبق اساس‌نامه ارزش اسمی هر سهم ۱۰/۰۰۰ ریال و حداقل سهام برای هر عضو ۲ سهم تعیین شده است و تعداد اعضا ۹۸ نفر می‌باشد اطلاعات زیر در پایان بهمن ۱۳×× از دفتر سهام شرکت استخراج گردیده: ۴۶ عضو دارای ۲ سهم - ۲۱ عضو دارای ۴ سهم - ۱۲ عضو دارای ۱۰ سهم و ۱۹ عضو دارای ۱۵ سهم که سهام مذکور تماماً پرداخت شده‌اند.

مجمع عمومی فوق‌العاده در اول اسفندماه ۱۳×× تشکیل و طی آن تصمیمات ذیل اتخاذ گردید:

الف) تعداد حداقل سهام هر عضو ۵ سهم تعیین شده

ب) ۵۰٪ ارزش اسمی سهام نقداً و بقیه طی دو قسط هر سه ماه یکبار پرداخت شود.

تا اول مهرماه اعضا شرکت تعداد سهام خود را به حداقل مصوب رسانند.

در تاریخ ۱۵ مهرماه ۱۰ نفر از اعضا که دارای ۵۸ سهم تمام پرداخته شده بودند از عضویت در شرکت انصراف دادند بدین لحاظ دارایی‌ها و بدهی‌ها به ترتیب ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ و ۹/۱۲۰/۰۰۰ ریال ارزیابی گردیدند در تاریخ ۲۰ مهرماه ۱۶ عضو شرکت ۳۴ سهم جدید را به ارزش روز پذیره‌نویسی خریداری و مبلغ تعیین شده را طبق اساس‌نامه به حساب بانک واریز نمودند.

**مطلوبست:** ثبت عملیات حسابداری، تعیین سرمایه قدیم و جدید شرکت و مانده حساب تعهد اعضا پس از

انجام ثبت‌های مذکور.

۱۷- شرکت تعاونی کشت و صنعت شمال با سرمایه‌ای معادل ۱۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال شامل ۱۲/۰۰۰ سهم با نام ده هزار ریالی در تاریخ ۱۳××/۲/۱ تأسیس گردید و فعالیت‌های زیر را انجام داد.

۲/۱- کلیه سهام‌داران که هر یک مالک ۱۲ سهم می‌باشند معادل  $\frac{1}{3}$  سرمایه خود را به حساب جاری شرکت واریز نموده و مابقی سرمایه در تعهد آنان می‌باشد.

۳/۱- هزینه‌های تأسیس شرکت به مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال توسط یکی از مؤسسان پرداخت شد.

۵/۱- ۲۰ نفر از اعضا از عضویت انصراف داده و معادل پرداختی آنان سفته سه ماه بدون بهره تسلیم گردید.

۶/۱- با تشکیل مجمع عمومی مؤسس و تصویب اساس‌نامه و انتخاب اعضای هیئت مدیره شرکت به‌طور رسمی تشکیل گردید.

۸/۱- کلیه اعضا تعهدات خود را انجام داده و وجوه لازم را به حساب شرکت واریز نمودند.

۸/۵- دارندگان اسناد پرداختی با مراجعه به شرکت طلب خود را وصول نمودند.

۹/۱- شرکت در این تاریخ دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت را ارزیابی نمود که دارایی‌ها به مبلغ ۱۷۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال و بدهی‌ها به مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزیابی شد و کلیه سهام انصرافی را به ارزش روز به فروش رساند.

۹/۱۵- بدهی مربوط به هزینه‌های تأسیس پرداخت شد.

**مطلوبست:** ثبت فعالیت‌ها در دفتر روزنامه عمومی شرکت تعاونی.

۱۸- سرمایه شرکت تعاونی توزیع کارکنان آموزش و پرورش شهر تهران از ۹۰۰/۰۰۰ سهم با نام یکصد هزار

ریالی تشکیل شده است و طبق اساسنامه تقسیمات زیر از ۱/۰ سود انجام خواهد شد:

۱- مالیات بر عملکرد شرکت ۲۵٪ سود خالص می‌باشد.

۲- اندوخته قانونی معادل ۸٪ سود خالص می‌باشد.

۳- اندوخته قانونی معادل ۵٪ سود خالص است.

۴- حق تعاون و آموزش معادل ۴٪ سود خالص است.

۵- پاداش پرداختی به مدیران و اعضای هیئت مدیره معادل ۱۰٪ سود خالص است.

۶- سود سهام پرداختی برای اعضا معادل ۶٪ کل سود خالص است.

۷- سود سهام به صورت نقدی بین اعضای سهام‌دار توزیع گردد.

چنانچه سود عملکرد سال مالی شرکت تعاونی معادل مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:**

۱- ثبت رویدادهای مربوط به تقسیم سود و زیان در دفاتر شرکت تعاونی.

۲- ثبت پرداخت سود به اعضای شرکت تعاونی

۳- محاسبه سود متعلقه به هر سهم.

۱۹- سرمایه شرکت تعاونی توزیع کارکنان سازمان بنادر و کشتیرانی مرکب از ۱۰۰/۰۰۰ سهم با نام ده هزار

ریالی است. طبق اساسنامه تصمیمات زیر برای تقسیم سود انجام می‌پذیرد:

۱- اندوخته قانونی و اندوخته احتیاطی و حق تعاون طبق حداقل قانونی لحاظ گردد.

۲- پاداش پرداختی مدیران و اعضای هیئت مدیره معادل ۱۴٪ سود لحاظ گردد.

۳- سود سهام پرداختی برای اعضا (سهام‌داران) معادل ۵٪ سود منظور گردد.

۴- سود سهام پرداختی بین اعضا (سهام‌داران) به صورت نقدی توزیع گردد.

اگر سود خالص شرکت قبل از کسر مالیات معادل مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست:**

۱- ثبت رویدادهای مربوط به تقسیم سود و زیان در دفاتر شرکت تعاونی.

۲- ثبت پرداخت سهم سود نقدی بین اعضا.

۳- محاسبه سود تعلق گرفته به هر سهم.

۲۰- سرمایه شرکت تعاونی تولیدی صیادان (معاف از پرداخت مالیات) مرکب از ۲۰۰/۰۰۰ سهم با نام ده هزار

ریالی می باشد و طبق اساسنامه از سود شرکت عوامل زیر کسر می گردد :

- ۱- اندوخته قانونی معادل ۹٪ سود خالص است.
- ۲- اندوخته احتیاطی معادل ۳٪ سود خالص است.
- ۳- اندوخته توسعه و تکمیل معادل ۲٪ سود خالص است.
- ۴- حق تعاون و آموزش طبق قانون اعمال می گردد.
- ۵- پاداش پرداختی مدیران و اعضای هیئت مدیره معادل ۱۲٪ سود خالص منظور گردد.
- ۶- معادل ۶٪ سود خالص جهت سود سهام پرداختی به اعضا منظور گردد.
- ۷- سود سهام پرداختی به صورت نقدی به اعضا پرداخت گردد.
- اگر سود خالص دوره مالی معادل ۱۸۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد.

**مطلوبست :**

- ۱- ثبت رویدادهای مربوط به تقسیم سود و زیان در دفاتر شرکت تعاونی.
- ۲- ثبت پرداخت سود سهام به اعضا.
- ۳- محاسبه سود هر سهم.

## پیوست شماره ۱

### شرکت نامه شرکت تضامنی

- ماده ۱- نام شرکت : شرکت تضامنی .....
- ماده ۲- نوع شرکت : .....
- ماده ۳- موضوع شرکت : .....
- ماده ۴- مرکز اصلی شرکت : .....
- هیئت مدیره می تواند مرکز شرکت را به هر کجا که صلاح و مصلحت بداند منتقل و یا شعبی تأسیس نماید.
- ماده ۵- مدت شرکت : .....
- ماده ۶- سرمایه شرکت : سرمایه شرکت مبلغ ..... که تماماً بصورت نقدی پرداخت شده و سرمایه غیر نقدی که معادل مبلغ ..... ریال است تقدیم و تسلیم شده است. (طبق ماده ۱۱۸)
- ماده ۷- تابعیت شرکت : .....
- ماده ۸- سهم الشرکه شرکا : .....
- ماده ۹- مدیران شرکت : اداره امور شرکت به عهده ..... نفر خواهد بود و مدت مدیریت آنان ..... سال است اولین مدیران شرکت عبارتند از : .....
- کلیه قراردادها و اوراق تعهدآور و اوراق بهادار اعم از چک سفته و اعتبارات بانکی و اسناد مالی و غیره با امضای مدیر عامل و یک نفر دیگر از مدیران متفقاً با مهر شرکت معتبر خواهد بود.
- ماده ۱۰- مسئولیت مدیران : حدود مسئولیت مدیر یا مدیران به تصریح ماده ۱۲۱ قانون تجارت همان است که در ماده ۵۱ مقرر شده است.
- ماده ۱۱- اختیارات مدیران : مدیران شرکت متفقاً نماینده قانونی و تام الاختیار شرکت بوده و بدون اجازه نامه مخصوص می توانند در تمام امور شرکت از هر قبیل اعم از انجام تشریفات قانونی، حفظ اموال و تنظیم فهرست دارایی رسیدگی به حسابها و پیشنهاد سود قابل تقسیم سالانه، قبول و واگذاری نمایندگی امضای دفاتر اسناد رسمی، تعیین وکیل یا حق توکیل ولو کراراً استخدام کارمند و اخراج آن، مشارکت با شخصیت های حقیقی و حقوقی و بانکها، استقراض با رهن و بدون رهن، تعیین اعتبار وام دادن، وام گرفتن از بانکها، اشخاص و شرکتها و ادارات و افتتاح حسابهای جاری و سپرده در کلیه بانکها و مؤسسات واردات و صادرات و خرید و فروش و توزیع کلیه کالاهای مجاز
- ماده ۱۲- انتقال سهم الشرکه : هیچ یک از شرکا نمی تواند سهم الشرکه خود را به دیگری منتقل کند مگر با رضایت تمام شرکا
- ماده ۱۳- تغییر اساس نامه : هر نوع تغییری در مورد این اساس نامه از قبیل ازدیاد یا کسر کردن سرمایه، تغییر نام شرکت، قبول شریک یا شرکای جدید برای شرکت و به طور کلی هر گونه اصلاحات و الحاقات مورد لزوم در مفاد اساس نامه با موافقت کلیه شرکا امکان پذیر است.
- ماده ۱۴- سال مالی : سال مالی شرکت از اول فروردین هر سال شروع و در پایان اسفند همان سال پایان می یابد و اولین سال مالی شرکت از روز شروع به کار آن (تاریخ ثبت شرکت) آغاز و با پایان اسفند همان سال پایان می یابد.

ماده ۱۵- ترتیب تقسیم سود شرکت : از کلیه درآمد شرکت بدواً تمام هزینه‌های اداری و انتفاعی و مصارف ضروری و حقوق کارکنان و استهلاک اثاثیه و مالیات کسر و بقیه آن که سود ویژه است پس از وضع ۵٪ ذخیره احتیاطی که برای جبران زیان‌های احتمالی در نظر گرفته می‌شود بقیه بین شرکا به نسبت سهم‌الشرکه با توجه به ماده ۱۳۲ تقسیم خواهد شد.

ماده ۱۶- حق الزحمه مدیران : مدیران شرکت می‌توانند با موافقت شرکا همه ماهه حقوق خود را از صندوق شرکت دریافت و به هزینه قطعی شرکت منظور نمایند.

ماده ۱۷- مجامع عمومی شرکا اعم از عادی یا فوق‌العاده به وسیله دعوت‌نامه کتبی از طرف هر یک از مدیران شرکت و ارسال آن از طریق پست سفارشی به نشانی شرکا و یا به وسیلهٔ درج آگهی در یکی از جراید کثیرالانتشار بعمل خواهد آمد فاصله دعوت از روز انتشار تا تشکیل جلسه ده روز خواهد بود.

ماده ۱۸- وظایف مجمع عمومی عادی به شرح زیر می‌باشد :

الف) استماع گزارش هیئت مدیره در امور مالی و ترازنامه سالانه شرکت و تصویب آن

ب) تصویب پیشنهاد سود قابل تقسیم از طرف هیئت مدیره

ج) تعیین خط مشی آینده شرکت و تصویب آن

د) انتخاب هیئت مدیره و در صورت لزوم بازرس

ماده ۱۹- وظایف مجمع عمومی فوق‌العاده به قرار زیر است :

الف) تغییر اساس‌نامه یا الحاق و یا حذف یا چند ماده اساس‌نامه

ب) تنظیم اساس‌نامه جدید یا تبدیل نوع شرکت

ج) افزایش یا تقلیل سرمایه شرکت با عنایت به ماده ۱۳۳ قانون تجارت

د) ورود شریک یا شرکای جدید به شرکت

ماده ۲۰- تصمیمات مجامع عمومی طبق دستور ماده ۱۰۶ قانون تجارت معتبر و لازم‌الاجرا خواهد بود.

ماده ۲۱- در صورت فوت یا محجوریت یکی از شرکا بقای شرکت موقوف به رضایت سایر شرکا و قائم مقام متوفی و یا قیم

محجور و طبق دستور ماده ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون تجارت خواهد بود.

ماده ۲۲- انحلال شرکت : شرکت مطابق ماده ۱۳۶ قانون تجارت منحل خواهد شد در صورتی که مجمع شرکا رأی به انحلال شرکت

دهد یک نفر از بین شرکا و یا خارج از شرکت به سمت مدیر تصفیه تعیین خواهد شد وظایف مدیر تصفیه طبق قانون تجارت می‌باشد.

ماده ۲۳- اختلافات بین شرکا در رابطه با امور شرکت از طریق حکمیت و داوری حل و فصل خواهد شد.

ماده ۲۴- موارد سکوت : درباره سایر موارد و موضوعاتی که در این اساس‌نامه قید و پیش‌بینی نشده طبق مقررات قانون

تجارت رفتار خواهد شد.

ماده ۲۵- تصویب اساس‌نامه : این اساس‌نامه در ۲۵ ماده تنظیم و با امضای شرکا در ذیل آن مورد تصویب و قبول شرکا

واقع گردیده است.

## پیوست شماره ۲

### اساسنامه

نام شرکت

مرکز اصلی شرکت

موضوع شرکت

مدت شرکت

اساسنامه مهمترین رکن شرکت سهامی و سندی است که شرکت فقط به آن بستگی دارد. کلیه شرکت‌های سهامی اعم از شرکت سهامی عام یا شرکت سهامی خاص باید دارای اساسنامه باشند. اساسنامه روابط شرکا با یکدیگر و حدود اختیارات مجامع عمومی و هیئت مدیره را تعیین و تکلیف سود و زیان شرکت و مدت انحلال آن را معین می‌نماید. اساسنامه تابع نظر مؤسسين و اکثریت دارندگان سهام است و قانون از لحاظ اهمیت، مواردی را در آن ذکر کرده که در هر حال لازم‌الرعایه است. به موجب ماده ۸ قانون اصلاحی، اساسنامه باید دارای موارد ذیل باشد:

نام شرکت

موضوع شرکت به طور صریح و منجر

مدت شرکت

مرکز اصلی شرکت و محل شعب آن، اگر تأسیس شعبه مورد نظر باشد.

مبلغ سرمایه شرکت و تعیین مقدار نقد و غیرنقد آن به تفکیک.

تعداد سهام بی‌نام و با نام و مبلغ اسمی آنها. در صورتی که ایجاد سهام مورد نظر باشد تعیین تعداد و خصوصیات و امتیازات این گونه سهام.

تعیین مبلغ پرداخته شده هر سهم و نحوه مطالبه بقیه مبلغ اسمی هر سهم و مدتی که ظرف آن باید مطالبه شود که به هر حال از پنج سال متجاوز نخواهد بود.

نحوه انتقال سهام با نام

طریقه تبدیل سهام با نام به سهام بی‌نام و بالعکس

در صورت پیش‌بینی امکان صدور اوراق قرضه، ذکر شرایط و ترتیب آن.

شرایط و ترتیب افزایش و کاهش سرمایه شرکت.

مواقع و ترتیب دعوت مجامع عمومی.

مقررات راجع به حد نصاب لازم برای معتبر بودن تصمیمات مجامع عمومی.

تعداد مدیران و طرز انتخاب و مدت مأموریت آنها و نحوه تعیین جانشین برای مدیرانی که فوت یا استعفا می‌کنند یا محجور یا معزول یا به جهات قانونی ممنوع می‌گردند.

طریقه شور و اخذ رأی و اکثریت لازم برای معتبر بودن تصمیمات مجامع عمومی.

تعیین وظایف و حدود اختیارات مدیران.

تعداد سهام تضمینی که مدیران باید به صندوق شرکت بسپارند.

قید این که شرکت یک بازرس خواهد داشت یا بیشتر و نحوه انتخاب و مدت مأموریت بازرس.  
تعیین آغاز و پایان سال مالی شرکت و موعد تنظیم ترازنامه و حساب سود و زیان و تسلیم آن به بازرسان و به مجمع عمومی سالانه.

نحوه انحلال اختیاری شرکت و ترتیب تصفیه امور آن.  
نحوه تغییر اساسنامه.

**نام شرکت:** شرکت باید دارای نام مخصوصی باشد. زیرا نامیدن شرکت به نام شرکا به علت این که مسئولیتی ندارند ممنوع است و چون هر شخص حقوقی مانند شخص طبیعی باید دارای نام باشد تا تشخیص داده شود از این جهت نام شرکت ضروری و از اقدامات اولیه است.

ذکر کلمه سهامی از این جهت است که اشخاص مخصوصاً معامله کنندگان متوجه محدود بودن مسئولیت مدیران بوده و بدانند که کسی ضمانت اضافه بر آنچه سرمایه شرکت است نموده است.

در شرکت های سهامی عام کلمه عام و در شرکت های سهامی خاص کلمه خاص بلافاصله بعد از اسم و یا قبل از اسم شرکت اضافه می شود و علت آن هم تشخیص نوع شرکت سهامی برای مراجعه کنندگان است.

در بعضی از کشورها مانند انگلستان و آلمان شرکت به نام شریک مؤسس از لحاظ زحماتی که در تأسیس شرکت کشیده است با ذکر کلمه محدود که معرف محدودیت مسئولیت او است نامیده می شود. ولی در برخی از ممالک مانند فرانسه قید آن ممنوع است.

نام شرکت ممکن است بستگی به موضوع شرکت داشته باشد، مانند شرکت سهامی عام پنبه ایران که برای خرید و فروش پنبه تشکیل شده است ممکن است نام دیگری باشد مانند شرکت سهامی عام تهران و نیز ممکن است به حروفی که به مناسباتی از موضوع شرکت اخذ شده نامیده می شود. مانند شرکت سهامی خاص ت.ث.ث.

نام تجارتي شرکت همان نام شرکت است بنابراین در صورتی که در محلی شرکتی به نامی تأسیس شده است نمی توان همان نام یا نامی که شباهت خیلی زیادی به آن دارد برای شرکت دیگر انتخاب نمود که باعث اشتباه مراجعه کنندگان باشد.

**مرکز اصلی شرکت:** مرکز اصلی شرکت یکی از مواردی است که باید در اساسنامه نوشته شود و معمولاً مجمع عمومی در آنجا منعقد و جلسات هیأت مدیره در آنجا تشکیل می شود. مرکز شرکت را مجمع عمومی فوق العاده می تواند تغییر دهد. ما به قدر کافی در این موضوع ذیل عنوان اقامتگاه اشخاص حقوقی بحث نموده ایم.

**موضوع شرکت:** موضوع شرکت چیزی است که شرکت برای آن تأسیس شده است. مثلاً شرکتی که برای خرید و فروش چرم یا استخراج مس تشکیل شده عمل خرید و فروش چرم و یا استخراج مس موضوع شرکت است.

موضوع شرکت ممکن است به طور کلی باشد مانند معاملات صرافی و بانکی و یا عمل به خصوصی، مثل تجارت پارچه های ابریشمی ولی در هر حال باید صریح و منجز باشد.

موضوع شرکت و همچنین جهت آن همان طوری که قبلاً هم ذکر شد باید مشروع و متضمن منافع عقلایی باشد والا از موارد ابطال شرکت خواهد بود. مثلاً شرکتی که برای اداره قمارخانه تشکیل می شود، موضوع آن نامشروع است و یا اگر شرکتی به جهت تغییر مسیر رودخانه ها بدون این که برای زراعت یا اخذ منافی باشد تشکیل گردد، چون متضمن منافع عقلایی نیست جهت آن صحیح نمی باشد.

مدیران نمی توانند در عمل از حد موضوع شرکت تجاوز نمایند و در صورت تجاوز عمل آنها اثر قانونی ندارد و در صورت تفریط یا تعدی کلیه مدیران متضامناً مسئول خسارت صاحبان سهام می باشند.

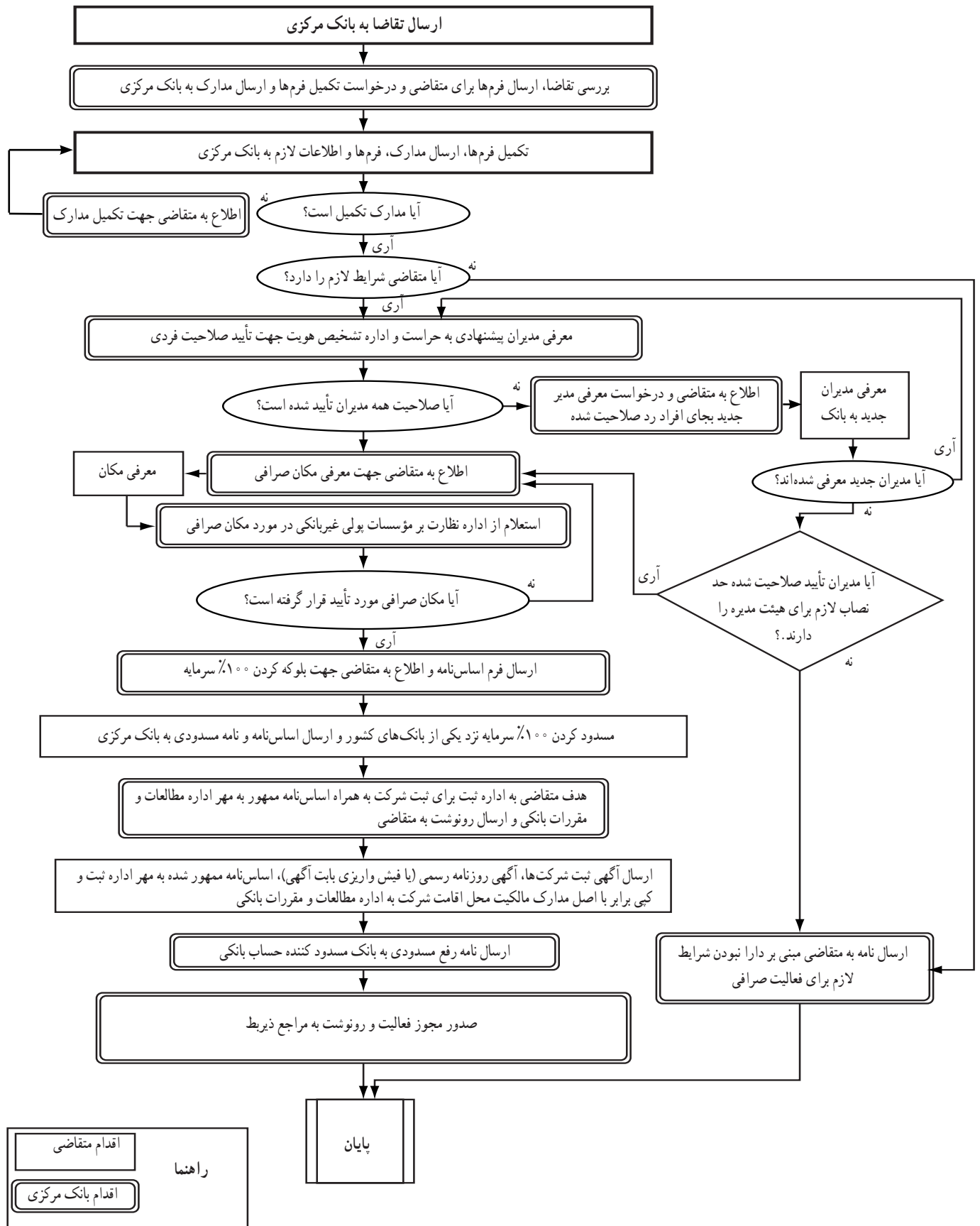
در بعضی از کشورها مانند انگلستان موضوع شرکت را نمی توان تغییر داد. علماء حقوق تجارت انگلستان معتقدند شرکتی که

برای موضوع معینی مثلاً پارچه بافی تشکیل شده، اگر موضوع آن تغییر داده شود، مثلاً به استخراج معادن تبدیل شود مسلماً شرکت دیگری خواهد بود که ارتباطی جز از لحاظ شرکا با شرکت اولی نخواهد داشت ولی قوانین ایران تغییر موضوع شرکت را منع ننموده و چون در مجمع عمومی فوق العاده مواد اساس نامه را می توان تغییر داد و موضوع شرکت هم جزئی از اساس نامه است از این جهت تغییر آن اشکالی ندارد.

**مدت شرکت :** شرکت ممکن است برای مدت محدودی مثلاً ۱۰ یا ۳۰ سال تشکیل شود و نیز ممکن است برای مدت نامحدودی باشد. در صورتی که برای مدت معین باشد باید آن مدت معلوم گردد. و اثر آن این است که با رسیدن تاریخ و انقضاء مدت، شرکت به خودی خود منحل و برچیده می شود ماده ۸۳ اصلاحی هرگونه تغییر در مواد اساس نامه را در صلاحیت مجمع عمومی فوق العاده قرار داده و مسلم است که مدت شرکت نیز یکی از مواد مذکور در اساس نامه است از این جهت مجمع عمومی می تواند مدت را تمدید و یا این که به ملاحظاتی مدت شرکت را تقلیل دهد.



فرایند صدور مجوز فعالیت: «صرافی»



راهنما  
 اقدام متقاضی  
 اقدام بانک مرکزی

## منابع و مأخذ

- ۱- سجّادی نژاد حسن، اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد دوم)، تهران، انتشارات دانشگاه علامه طباطبائی، ۱۳۷۱
- ۲- فس فیلیپ و نیس زُنگر رولین، اصول حسابداری (جلد دوم)، ترجمه مهدی تقوی و ایرج نیک‌نژاد، تهران، انتشارات پیشبرد، ۱۳۷۷
- ۳- علی مدد مصطفی و ملک‌آرایی نظام‌الدین، اصول حسابداری (جلد اول)، نشریه شماره ۷۸، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹
- ۴- علی مدد مصطفی و ملک‌آرایی نظام‌الدین، اصول حسابداری (جلد دوم)، نشریه شماره ۸۶، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴
- ۵- پور رضوان روح فریده، حسابداری شرکت‌های تعاونی، تهران، انتشارات صفّار، ۱۳۷۶
- ۶- غنیمی فرد سکینه، حسابداری شرکت‌ها، تهران، مؤسسه انتشارات صابرین، ۱۳۷۴
- ۷- اسکینی ربیعا، حقوق تجارت (جلد دوم)، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، ۱۳۷۷.
- ۸- عرفانی محمود، حقوق تجارت به زبان ساده، تهران، مؤسسه انتشارات جهاد دانشگاهی (ماجد)، ۱۳۷۵
- ۹- عبادی محمدعلی، حقوق تجارت، تهران، گنج دانش، ۱۳۵۳
- ۱۰- دوانی غلامحسین، مجموعه قوانین تجاری، تهران، انتشارات کیومرث، ۱۳۷۶
- ۱۱- دوانی غلامحسین، جزوه حسابداری شرکت‌ها، تهران، بی‌جا، بی‌تا، ۱۳۷۸
- ۱۲- همتی، شرکت‌های ۱
- ۱۳- فیروزیان نژاد، شرکت‌های ۱ و ۲، انتشارات کیومرث، ۱۳۸۸
- ۱۴- سایت وزارت تعاون

