



## فصل هفتم

# تهیه صورت حساب های مالی شرکت های برنامه نویسی

### هدف های رفتاری

- ۱- انواع شرکت ها را نام ببرد.
- ۲- مفاهیم مرتبط با حسابداری را تعریف نماید.
- ۳- اصطلاحات صورت حساب های مالی را شرح دهد.
- ۴- اصول ثبت مبادلات روزانه و تهیه تراز را توضیح دهد.



## ۷-۱ مقدمه

در تحلیل بنیادی، اگر کسی بخواهد بداند که وضعیت مالی یک شرکت چگونه است باید به بررسی صورت‌های مالی آن پردازد. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی کار تخصصی و دقیق است که تنها خبرگان مالی از عهده انجام آن برمی‌آیند. پس از این بررسی‌هاست که مشخص می‌شود گذشته شرکت از لحاظ قدرت فروش، سرمایه و سوددهی چگونه بوده است و آینده آن احتمالاً چگونه خواهد بود.

هنگامی که یک شرکت اصلی، شرکت‌های فرعی زیر مجموعه را کنترل می‌کند به نوعی صورت‌حساب احتیاج است که صورت‌حساب تلفیقی نام دارد و با توجه به روابط بین شرکت‌های گروه تنظیم شده است. در این نوع صورت‌حساب مبادلات داخل گروهی مشخص می‌شود و امکان نشان دادن سود موهومی از میان می‌رود.

صورت‌حساب تغییرات وضعیت مالی نیز بیان‌کننده منابع مالی و مصارف مالی یک شرکت است. به وسیله این صورت‌حساب امکان کشف واقعیات شرکت ممکن می‌شود و سهامدار می‌فهمد که شرکت منابع مالی مورد نیاز برای اجرای برنامه‌ها را چگونه فراهم می‌کند و این منابع را چگونه صرف می‌کند.

حسابداری زبان تجارت خوانده می‌شود زیرا از طریق گزارش‌های مالی که فرایند نهایی حسابداری است اطلاعات لازم درباره هر واحد اقتصادی در اختیار اشخاص و مؤسسات ذینفع و ذی‌علاقه قرار می‌گیرد. این اشخاص شامل صاحبان سرمایه - اعتبار دهندگان و سازمان‌های مالی و اقتصادی دولتی می‌باشد. بنابراین منظور از حسابداری فراهم آوردن گزارش‌های مالی در مورد یک مؤسسه است.

در این فصل، انواع شرکت‌ها، چگونگی ثبت آنها و مطالب مرتبط با حسابداری از جمله اصول و مفاهیم بنیادی آن بررسی شده است.

## ۷-۲

### انواع شرکت‌ها

بر طبق ماده ۲۰ قانون تجارت شرکت‌های تجاری هفت نوع می‌باشد:

۱- شرکت سهامی

۲- شرکت با مسئولیت محدود

۳- شرکت تضامنی

۴. شرکت مختلط غیرسهامی

۵. شرکت مختلط سهامی

۶. شرکت نسبی

۷. شرکت تعاونی تولید و مصرف

در ذیل تعریف این شرکت ها آورده شده است.

## تعریف شرکت سهامی عام

شرکت سهامی عام، شرکتی است بازرگانی (ولو اینکه موضوع عملیات آن، امور بازرگانی نباشد) که سرمایه آن به سهام، تقسیم شده که بخشی از این سرمایه از طریق فروش سهام به مردم تأمین می شود. در شرکت سهامی عام، تعداد سهامداران نباید از سه نفر کمتر باشد و مسئولیت سهام داران، محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست. در این شرکت، عبارت «شرکت سهامی عام» باید قبل از نام شرکت یا بعد از آن، بدون فاصله با نام شرکت در کلیه اوراق و اطلاعیه ها و آگهی های شرکت به طور روشن و خوانا قید شود.

## تعریف شرکت سهامی خاص

شرکتی است بازرگانی (ولو اینکه موضوع عملیات آن، امور بازرگانی نباشد) که تمام سرمایه آن منحصراً توسط مؤسسين، تأمین گردیده و سرمایه آن به سهام، تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام، محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست. تعداد سهامداران نباید از سه نفر کمتر باشد و عنوان «شرکت سهامی خاص» باید قبل از نام شرکت یا بعد از آن بدون فاصله با نام شرکت، به طور روشن و خوانا قید شود.

در شرکت های سهامی خاص حداقل تعداد مؤسسين نباید از سه نفر کمتر باشد (ماده ۳ قانون تجارت).

پذیره نویسی در شرکت های سهامی خاص ممنوع است (ماده ۲۱ قانون تجارت).

تشکیل مجمع عمومی مؤسس در شرکت های سهامی خاص الزامی نمی باشد (ماده ۸۲).

یک نفر بازرس اصلی و یک نفر بازرس علی البدل برای سال مالی شرکت سهامی خاص انتخاب شده باشد و بازرسان

نیز با رعایت ماده ۱۴۷ قانون تجارت برای مدت یک سال انتخاب می شوند.

## تعریف شرکت با مسئولیت محدود

شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکا بدون اینکه سرمایه به سهام یا

قطعات سهام تقسیم شده باشد؛ فقط به میزان سرمایه خود مسئول قروض و تعهدات شرکت هستند. در نام شرکت باید عبارت «با مسئولیت محدود» قید شود.

در این نوع شرکت مؤسسين قبلاً اوراق مخصوصی که شامل شرکت نامه و اظهارنامه می باشد و از قسمت اوراق بهادار خریداری نموده اند تکمیل نموده، همراه با ضمايم که شامل دو نسخه اساسنامه و دو نسخه صورت جلسه مؤسسين و هیأت مدیره می باشد به مسئول اداره ارائه می دهند. مسئول مربوطه مدارک تأسیس را جهت رسیدگی نزد ممیز ثبت شرکت ها ارسال می دارد.

## تعریف شرکت مختلط غیر سهامی

شرکت مختلط غیر سهامی، شرکتی است که برای امور تجاری تحت نام مخصوصی 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 دارایی شرکت پیدا شود. شریک با مسئولیت محدود، کسی است که مسئولیت او فقط به میزان سرمایه ای است که در شرکت گذارده و یا بایستی بگذارد. در اسم شرکت باید عبارت «شرکت مختلط» و لااقل اسم یکی از شرکای ضامن، قید شود. در شرکت غیر سهامی، هیئت مدیره شرکت باید پس از اتمام سال مالی، صورت دارایی شرکت (در پایان سال) و تراز نامه و حساب عملکرد و سود و زیان را به ضمیمه گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور تنظیم کند. اسناد مذکور باید حداقل بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود.

## تعریف شرکت مختلط سهامی

شرکت مختلط سهامی، شرکتی است که تحت نام مخصوص بین یک عده شرکای سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن تشکیل می شود. شرکای سهامی کسانی هستند که سرمایه آنها به صورت سهام یا قطعات سهام متساوی القیمة درآمده و مسئولیت آنها تا میزان همان سرمایه ای است که در شرکت دارند. شریک ضامن کسی است که سرمایه او به صورت سهام درنیامده و مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارایی شرکت پیدا شود. در صورت تعدد شریک ضامن، مسئولیت آنها در مقابل طلبکاران و روابط آنها با یکدیگر، تابع مقررات شرکت تضامنی خواهد بود. در نام شرکت باید عبارت «شرکت مختلط» و لااقل اسم یکی از شرکای ضامن قید شود.

## تعریف شرکت تضامنی

شرکتی است که تحت نام مخصوص برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. اگر دارایی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد؛ هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است. هر قراری که بین شرکا برخلاف این، ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث، کان لم یکن خواهد بود. در نام شرکت تضامنی باید عبارت «شرکت تضامنی» و لاقبل اسم یک نفر از شرکا ذکر شود.

شرکت‌های سهامی و تضامنی را درست در مقابل یکدیگر قرار می‌دهند. در شرکت سهامی شخصیت و اعتبار شرکا به هیچ وجه دخالتی در وجهه و اعتبار شرکت ندارد و فقط سرمایه نقش اساسی را دارد. ولی در شرکت تضامنی اعتبار و شخصیت شرکا بیش از هر چیز شاخص شرکت است.

## تعریف شرکت نسبی

شرکت نسبی شرکتی است که برای امور تجاری، تحت نام مخصوص بین دو یا چند نفر تشکیل می‌شود و مسئولیت هر یک از شرکا به نسبت سرمایه‌ای است که در شرکت گذاشته است. در اسم شرکت نسبی عبارت «شرکت نسبی» و لاقبل اسم یکی از شرکا باید ذکر شود؛ در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسمی تمام شرکا نباشد؛ بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده عبارتی از قبیل «و شرکا» و «و برادران» ضروری است.

## تعریف شرکت تعاونی

به موجب ماده ۱۷ قانون تجارت جمهوری اسلامی ایران، «شرکت تعاونی» شرکتی است که تمام یا حداقل ۵۱٪ سرمایه آن به وسیله اعضا در اختیار شرکت تعاونی قرارگیرد و وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت و تحت پوشش دولت، بانک‌ها، شهرداری‌ها، شوراهای اسلامی‌کشوری، بنیاد مستضعفان و سایر نهادهای عمومی می‌توانند جهت 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 و صلح، اقدام به کمک در تأمین یا افزایش سرمایه شرکت‌های تعاونی نمایند؛ بدون آنکه عضو باشند.

**تبصره:** در مواردی که دستگاه‌های دولتی در تأسیس تعاونی، شریک می‌شوند؛ ظرف مدتی که با موافقت طرفین در ضمن عقد شرکت، تعیین خواهد شد؛ سهم سرمایه‌گذاری دولت به تدریج بازپرداخت و صد درصد سرمایه به تعاونی تعلق خواهد گرفت.

مطابق ماده ۲۶ همان قانون: «تعاونی‌های تولیدی، شامل تعاونی‌هایی است که در امور مربوط به کشاورزی، دامداری، دام پروری، پرورش و صید ماهی، شیلات، صنعت، معدن، عمران شهری و روستایی و نظایر اینها فعالیت می‌نمایند.» و به موجب ماده ۲۷: «تعاونی‌های توزیع، عبارتند 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.»

**تبصره ماده ۲۸:** «تعاونی‌های موضوع این قانون با رعایت قوانین و مقررات می‌توانند به امر صادرات و واردات در موضوع خود بپردازند.»

- اولین هیأت مدیره منتخب شرکت تعاونی، مکلف است، پس از اعلام قبولی با انجام تشریفات مقرر نسبت به ثبت تعاونی اقدام نماید.

## ۷-۳

### اصول و مفروضات حسابداری

اصول و مفروضات پذیرفته شده حسابداری: مفاهیم و اصول حسابداری عبارت است از: میثاق‌ها - قواعد و رویه‌هایی که توسط بشر در طول زمان و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری نسبت به اطلاعات مالی بنا شده و به تدریج تکامل یافته است. حسابرس‌هایی که برای حسابرسی دفاتر و صورت‌های مالی به شرکت مراجعه می‌کنند، باید صورت‌های مالی و دفاتر را از نظر مطابقت صورت‌های مالی با این اصول بررسی کنند. شرط اصلی معتبر بودن اصول حسابداری، پذیرفته شدن این اصول توسط حسابداران می‌باشد. مفهوم قابلیت پذیرش اصول، خود به سه ویژگی مهم زیر بستگی دارد:

۱- مربوط بودن Relevance

۲- عینی بودن Objective

۳- عملی بودن Feasibility

**مربوط بودن:** وجود یا عدم وجود آن در نتیجه تصمیمات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مؤثر می‌باشد.

**عینی بودن:** زمانی تحقق می‌یابد که قضاوت شخصی تهیه‌کنندگان، اطلاعات مالی را کاهش داده و یا آن را حذف کند.

**عملی بودن:** عملی بودن یک اصل حسابداری منوط به قابلیت اجرای آن بدون تحمل هزینه‌های گزاف و نامعقول و غیرقابل توجیه می‌باشد.

## مفاهیم یا مفروضات بنیادی حسابداری

**فرض تفکیک شخصیت (Separate Entity Assumption):** یعنی هر واحد اقتصادی به عنوان یک واحد مستقل از مالک یا مالکان آن و نیز جدا از مؤسسات دیگر در نظر گرفته می شود.

**فرض تداوم فعالیت (Going Concern Assumption):** یعنی واحد اقتصادی تا آینده قابل پیش بینی به فعالیت های خود ادامه دهد مگر آنکه عکس آن ثابت شود.

**فرض واحد اندازه گیری (Unit-of-measure Assumption):** یعنی عملیات، معاملات و رویدادهای مالی باید بر حسب پول مورد سنجش قرار گرفته و محاسبه شود.

**فرض دوره مالی (Time-Period Assumption):** عمر یک واحد اقتصادی به واحدهای زمانی نسبتاً کوتاهی به نام دوره حسابداری تقسیم می شود. این دوره ها ممکن است یک ماهه، سه ماهه، شش ماهه یا یکساله باشد. اما متداول ترین آنها دوره مالی یک ساله است که اصطلاحاً «سال مالی» خوانده می شود.

**نکته:** یکی از مزایای تقسیم عمر یک واحد اقتصادی به قطعات زمانی کوچک تر این است که ویژگی قابلیت مقایسه را فراهم کرده و امکان سنجش و ارزیابی نتایج حاصل از فعالیت های مؤسسات اقتصادی را در دوره های زمانی مختلف ایجاد می کند.

**فرض تعهدی (Accrual Assumption):** در حسابداری درآمدها به محض تحقق، و هزینه ها به محض وقوع باید شناسایی و در حساب ها ثبت گردد.

## اصول حسابداری

۱. اصل بهای تمام شده Cost Principle
۲. اصل تحقق درآمد Revenue Realization Principle
۳. اصل تطابق (مقابله) هزینه با درآمد Matching Principle
۴. اصل افشا Disclosure Principle

**اصل بهای تمام شده:** طبق این اصل، دارایی های تحصیل شده در مبادلات باید به جای قیمت های جاری بازار، بر حسب بهای تمام شده ثبت و بر همین اساس نیز، در صورت های مالی منعکس گردد. بهای تمام شده که به آن بهای تاریخی نیز می گویند، مبلغی است که نشان دهنده ارزش ارقام تحصیل شده در معاملات حقیقی و شرایط عادی بوده و به هیچ وجه مبتنی بر برآورد و یا حدس و گمان نمی باشد.

**اصل تحقق درآمد:** براساس این اصل درآمد هنگامی شناسایی می‌شود که فرایند کسب سود کامل شده باشد. مبادله‌ای انجام گرفته باشد.

**استثنایی برای اصل تحقق درآمد:** در قراردادهای بلندمدت پیمانکاری، درآمد متناسب با پیشرفت کار یا خدمات مورد قرارداد و قبل از تکمیل عملیات شناسایی می‌شود که استثنایی بر اصل تحقق درآمد تلقی می‌گردد.

**اصل تطابق (مقابله) هزینه با درآمد:** در بکارگیری این اصل، ابتدا اقلام تشکیل دهنده درآمد شناسایی شده و سپس شناخت هزینه‌ها انجام می‌گیرد.

**اصل افشا:** واحدهای اقتصادی موظفند کلیه واقعیات و اطلاعات با اهمیت مربوط به فعالیت‌های مالی خود را به نحو مناسب در متن مناسب، در متن صورت‌های مالی اساسی و در صورت عدم امکان، در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی گزارش و افشا نمایند.

## اصول محدودکننده حسابداری

\* فزونی منافع بر مخارج

\* اهمیت

\* خصوصیات صنعت

\* محافظه کاری

۱. فزونی منافع بر مخارج: تهیه اطلاعات حسابداری باید توجیه اقتصادی داشته باشد.

۲. اهمیت: واحدهای اقتصادی مجازند در خصوص اقلامی که با توجه به وضعیت، محیط و عملکرد واحد از جهت ارزش، ناچیز و کم اهمیت می‌باشند از به‌کار گرفتن روش‌های صحیح تئوریک اجتناب کرده و به جای آن از روش‌هایی استفاده کنند که کم هزینه‌تر، عملی‌تر و راحت‌تر باشد.

۳. خصوصیات صنعت: در صنایع مختلف با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیات خاص آن صنعت می‌توان اقدام به تعدیل و یا اصلاح روش‌های حسابداری نموده و یا از روش‌های جدیدی استفاده کرد به شرط آنکه اثبات گردد روش‌های اصلاح شده و یا جدید اطلاعات سودمندتری نسبت به روش‌های پذیرفته شده حسابداری ارائه نموده و یا جهت جلوگیری از نتیجه‌های گمراه کننده، ضروری می‌باشد.

۴. محافظه کاری: واحدهای تجاری نباید از روش‌هایی استفاده کنند که آن روش‌ها درآمد و دارایی‌ها را بیش از واقع و هزینه‌ها و بدهی‌ها را کمتر از واقع نمایش دهد.



## اصطلاحات حساب‌ها

## سرمایه‌گذاری مجدد

به مفهوم آن است که بانک یا مؤسسه پس از تأسیس مؤسسه و سرمایه‌گذاری اولیه در آن، دارائی‌های دیگری در اختیار مؤسسه قرار دهد که آن موجب افزایش دارائی‌ها و سرمایه مالک گردد.

**برداشت:** مالک مؤسسه به منظور رفع نیازهای خود مقداری از دارائی‌های مؤسسه را برای استفاده شخصی بر می‌دارد، به این رویداد مالی «برداشت» می‌گویند. برداشت از یک طرف باعث کاهش سرمایه مالک در مؤسسه و از طرف دیگر باعث کاهش دارائی‌های مؤسسه می‌شود.

**صورت حساب سرمایه:** صورت حسابی است که تغییرات سرمایه یک مؤسسه را طی یک دوره مالی نشان می‌دهد.

## انواع گزارش مالی:

• صورت‌های مالی (شامل تراز نامه - صورت حساب سود و زیان - صورت حساب تغییرات سرمایه)

• اظهارنامه مالیاتی

• گزارش‌های خاص مدیریت

• گزارش‌های خاص به سازمان‌های دولتی

**چرخه حسابداری:** سیستم حسابداری باید به طور منظم تمام اطلاعات مالی مربوط به یک مؤسسه را اندازه‌گیری، ثبت، طبقه‌بندی و آثار اقتصادی آن را در صورت‌های مالی تلخیص کند.

عملیات حسابداری شامل، یک سری مراحل پیاپی است که در هر دوره مالی تکرار می‌شوند و به مجموعه آنها «چرخه حسابداری» گفته می‌شود که شامل مراحل زیر است:

۱- جمع‌آوری اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی

۲- تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی و تنظیم سند حسابداری

۳- ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه

۴- انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل

۵- تهیه تراز آزمایشی

۶- اصلاح حساب‌های دفتر کل (از طریق صدور سند حسابداری و ثبت دفاتر روزنامه و کل)

۷- تهیه تراز آزمایشی اصلاح شده

۸- تهیه صورت های مالی

۹- بستن حساب های موقت (از طریق صدور سند حسابداری و ثبت دفاتر روزنامه و کل)

۱۰- تهیه تراز آزمایشی اختتامی

در این چرخه حسابداری مراحل ۱ تا ۴ به طور مستمر در طول دوره مالی و مراحل ۵ تا ۹ در پایان دوره مالی انجام می گیرد. این مراحل در چرخه حسابداری، امکان ترکیب و تلخیص معاملات و عملیات مالی را در دو گزارش مختصر و موجز یعنی ترازنامه و سود و زیان فراهم می کند.

## مرحله اول: جمع آوری اطلاعات مالی

در یک سیستم حسابداری باید امکان جمع آوری اطلاعات مربوط به معاملات و عملیات مالی جهت ثبت در دفاتر وجود داشته باشد. این اطلاعات از روی اسناد و مدارک اولیه مربوط به معاملات و عملیات مالی وجود داشته باشد. غالب رویدادهای مالی از معاملات مؤسسه با اشخاص دیگر ناشی می شود که اطلاعات مربوط به آن در اسناد و مدارک مثبت و نظیر فاکتور خرید و فروش منعکس است. برخی دیگر از رویدادهای مالی از عملیات داخلی یک سازمان ناشی و اطلاعات مربوط به آن در اسناد و مدارک داخلی مانند کاربرگ تحویل کالا از انبار و اسناد مربوط به اصلاح حساب ها، درج می شود. اسناد و مدارک اولیه مربوط به معاملات و عملیات مالی اهمیت زیادی دارند، چون اطلاعات لازم را برای تجزیه و تحلیل معاملات و عملیات مالی و ثبت در دفتر روزنامه فراهم می کنند. مدارک عینی هستند که امکان ثبت معاملات و عملیات مالی را در آینده فراهم می آورند. از این رو این گونه اسناد و مدارک برای مراجعات و رسیدگی های بعدی بایگانی و نگهداری می شوند.

## مرحله دوم: تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی

این تجزیه و تحلیل براساس اطلاعات منعکس در اسناد و مدارک اولیه صورت می گیرد. در این مرحله به منظور انعکاس معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه باید تصمیم گیری شود که چه حساب یا حساب هایی بدهکار و چه حساب یا حساب هایی بستانکار می باشند.

## مرحله سوم: ثبت رویدادهای مالی در دفتر روزنامه

در این مرحله اطلاعات منعکس در اسناد و مدارک مربوط به معاملات و عملیات مالی برحسب تأثیری که بر معده

حسابداری (ترازنامه) دارند تجزیه و تحلیل و سپس در دفتر روزنامه ثبت می‌شوند.

**نکته:** در تاریخ ثبت معاملات و عملیات مالی، در ستون عطف دفتر روزنامه چیزی نوشته نمی‌شود، بلکه هنگامی که اقلام بدهکار و بستانکار به حساب‌های مربوط در دفتر کل انتقال می‌یابند، هم‌زمان شماره این حساب‌ها در ستون عطف دفتر روزنامه و شماره صفحه دفتر روزنامه در ستون عطف دفتر کل نوشته می‌شود.

### مرحله چهارم: انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر کل

پس از ثبت معاملات و عملیات مالی در دفتر روزنامه، مرحله بعدی که طی یک دوره مالی انجام می‌شود، انتقال اطلاعات به دفتر کل است. انتقال مبالغ از دفتر روزنامه به دفتر کل به طبقه‌بندی اطلاعات در حساب‌ها منجر می‌شود که مطابق طبقه‌بندی اطلاعات در صورت‌های مالی است. در هر مؤسسه، تجزیه و تحلیل معاملات و نوشتن دفتر روزنامه معمولاً براساس فهرست حساب‌های دفتر کل انجام می‌شود. فهرست حساب‌ها شامل عنوان و شماره تمام حساب‌های دفتر کل است.

### مرحله پنجم: تهیه تراز آزمایشی

یکی از وسایلی که حسابداران برای آزمون صحت مدارک مالی مورد استفاده قرار می‌دهند تراز آزمایشی است. تهیه تراز آزمایشی به حسابداران امکان می‌دهد که از تساوی جمع مانده‌های بدهکار و جمع مانده‌های بستانکار دفتر کل، مطمئن شوند. برای آنکه بتوان تراز آزمایشی تهیه کرد، باید معاملات و عملیات مالی یک دوره، کلاً از دفتر روزنامه به حساب‌های دفتر کل منتقل شده باشد.

### اشکال تهیه تراز آزمایشی

اشکال تهیه تراز آزمایشی گوناگون است که بنا به نیاز هر مؤسسه تهیه می‌شود و متداول‌ترین آن به شرح زیر است:

۱. تراز آزمایشی دوستونی

۲. تراز آزمایشی چهارستونی

### تراز آزمایشی دو ستونی

۱ - نوشتن عنوان تراز آزمایشی که شامل مواد صفحه بعد است:

الف) نام مؤسسه

ب) نام گزارش

پ) تاریخ گزارش

۲ - نقل مانده حساب‌ها به تراز آزمایشی: در مقابل نام هر حساب، مانده هر حساب بر حسب مورد در ستون بدهکار و یا بستانکار تراز آزمایشی نوشته می‌شود. نام و مانده تمام حساب‌ها اعم از اینکه مانده داشته و یا نداشته باشند باید در تراز نوشته شود و این کار به حسابدار اطمینان می‌دهد که حسابی از قلم نیفتاده باشد.

۳ - آزمون توازن تراز آزمایشی: پس از آنکه مانده تمام حساب‌ها به تراز آزمایشی انتقال یافت توازن تراز آزمایشی به ترتیب زیر آزمون می‌شود:

الف) کشیدن یک خط ذیل ستون‌های بدهکار و بستانکار

ب) محاسبه و نوشتن حاصل جمع عمودی هر ستون

پ) کشیدن دو خط موازی ذیل ستون مانده بدهکار و بستانکار (در صورتی که جمع افقی ستون مانده بدهکار با ستون مانده بستانکار مساوی باشد) و اگر جمع مانده ستون بدهکار و بستانکار مساوی نباشد باید اختلاف موجود تعیین و رفع شود و کشیدن دو خط بدین معنی است که جمع مانده‌های بدهکار و جمع مانده‌های بستانکار مساوی است و کار تهیه تراز آزمایشی به اتمام رسیده است.

## تراز آزمایشی اصلاح نشده

آخرین تراز آزمایشی که قبل از ثبت اقلام اصلاحی پایان سال تهیه می‌شود را تراز آزمایشی اصلاح نشده (UNADJUSTED TRIAL BALANCE) گویند.

تراز آزمایشی اصلاح نشده دو هدف کلی زیر را تأمین می‌کند:

- اثبات تساوی اقلام بدهکار و بستانکار

- فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تهیه کاربرگ و ثبت‌های اصلاحی پایان سال

بعد از اینکه تراز آزمایشی اصلاح نشده تنظیم شد، مراحل بعدی چرخه حسابداری ادامه می‌یابد.

## ضرورت اصلاح حساب‌ها

هدف کلی از تهیه اطلاعات مالی کمک به استفاده‌کنندگان مختلف برای قضاوت و تصمیم‌گیری اقتصادی است. این

هدف زمانی به دست می‌آید که اطلاعات مالی تهیه شده به هنگام، واقعی و درست باشد. برای شناخت چگونگی اصلاح حساب‌ها لازم است با چند مفهوم اساسی در حسابداری آشنا شویم:

**روش نقدی:** در این روش درآمدها و هزینه‌ها در زمان دریافت و پرداخت وجه نقد شناسایی و ثبت می‌شوند. اگر روش نقدی مورد استفاده قرار گیرد، سود خالص یک دوره مالی برابر است با وجوه نقد دریافتی بابت درآمدها منهای وجوه نقد پرداختی بابت هزینه‌ها.

**روش تعهدی:** درآمدها به هنگام تحقق و هزینه‌ها در زمان وقوع، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند؛ هر چند وجه نقدی بابت درآمدها و هزینه‌ها دریافت و پرداخت نشده باشد.

## ثبت‌های اصلاحی

اگر برخی درآمدها یا هزینه‌های دوره در حساب‌ها ثبت نشده باشد ابتدا آنها را شناسایی و سپس از طریق ثبت‌های مناسب در دفتر روزنامه و انتقال به دفتر کل حساب‌ها اصلاح می‌شوند که به آنها ثبت‌های اصلاحی گفته می‌شود. انواع ثبت‌های اصلاحی به شرح زیر است:

**۱- اصلاح پیش پرداخت هزینه:** عبارت است از مبالغی که بابت دریافت خدمات در آینده پرداخت می‌شود. مانند پیش پرداخت اجاره.

**۲- اصلاح حساب ملزومات:** تمام اجناس مصرفی که برای استفاده در جریان عملیات یک مؤسسه خریداری می‌شود در حساب ملزومات ثبت می‌گردد. مانند تمبر و پاکت پستی.

**۳- اصلاح حساب پیش دریافت درآمد:** مؤسسات قبل از ارائه خدمات به مشتریان، وجوهی را از این بابت دریافت می‌کنند. این وجوه را نمی‌توان جزو درآمدهای مؤسسه قلمداد نمود زیرا هنوز خدمتی به مشتری ارائه نشده است. چنین مبالغی در پیش دریافت درآمد ثبت می‌شود.

**۴- ثبت هزینه‌ها و درآمدهای ثبت نشده:** ممکن است در پایان دوره مالی برخی از هزینه‌ها و درآمدها در حساب‌ها ثبت نشده باشد. برای ثبت هزینه‌های ثبت نشده، ابتدا مبلغ آن برآورده شده، سپس در حساب هزینه مربوط، بدهکار و در مقابل در حساب بدهی، بستانکار می‌گردد.

**مثال:** تراز آزمایشی مؤسسه خدماتی حقوقی نصر در پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۶ و قبل از انجام ثبت‌های اصلاحی تهیه شده است. سایر اطلاعات به شرح زیر است:

۱- پیش پرداخت بیمه مربوط به بیمه آتش سوزی آپارتمان مؤسسه از اول دی ماه ۱۳۷۶ تا پایان آذرماه ۱۳۷۷ می‌باشد.

۲- در پایان سال ۱۳۷۶ موجودی ملزومات اداری ۲۵۰/۰۰۰ ریال است.

۳- مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال از پیش دریافت درآمد که خدمات مربوط به آن ارائه گردیده باید جزو درآمدهای سالی ۷۶ باشد.

۴- حقوق اسفند ماه کارکنان به مبلغ ۷۵۰/۰۰۰ ریال هنوز پرداخت و در حساب‌ها ثبت نشده است.

۵- بابت خدمات ارائه شده به یکی از مشتریان صورت‌حسابی به مبلغ ۴۷۰/۰۰۰ ریال برای وی ارسال گردیده که در حساب‌ها ثبت نشده است.

۶- مبلغ پیش پرداخت اجاره مربوط به اجاره دو ماهه اسفند ماه ۱۳۷۶ و فروردین ۱۳۷۷ یک دستگاه رایانه است.

## مؤسسه خدماتی حقوق نصر

تراز آزمایشی قبل از اصلاحات

۱۳۷۶/۱۲/۲۹

مانده		
بستانکار	بدهکار	
	۲۰۵۰۰۰۰	نقد و بانک
	۳۳۷۰۰۰۰	حساب‌های دریافتی
	۷۰۰۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۳۵۰۰۰۰	ملزومات اداری
	۲۴۰۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
	۸۰۰۰۰۰۰	اثاثه اداری
۱۱۵۰۰۰۰		آپارتمان
۲۰۰۰۰۰۰		حساب‌های پرداختی
۴۲۵۵۰۰۰۰		پیش دریافت درآمد
	۸۵۰۰۰۰	سرمایه
۱۱۵۰۰۰۰۰	۵۲۲۰۰۰۰	برداشت
	۱۸۰۰۰۰	درآمد خدمات حقوقی
	۴۰۰۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان
	۲۳۰۰۰۰۰	هزینه مسافرت
	۵۴۰۰۰۰	هزینه تبلیغات
		هزینه آب و برق و تلفن
		هزینه تعمیرات
۵۷۲۰۰۰۰۰	۵۷۲۰۰۰۰۰	جمع

## تراز آزمایشی اصلاح شده

عبارت است از فهرست مانده حساب‌های دفتر کل پس از انجام ثبت‌های اصلاحی.

حساب‌های دفتر کل را می‌توان از لحاظ ارتباط با صورت‌های مالی به دو دسته تقسیم کرد:

۱- **حساب‌های دائمی:** حساب‌هایی هستند که مانده آنها در پایان دوره مالی به دوره بعد منتقل می‌شود. مانند نقد و بانک.

۲- **حساب‌های موقت:** حساب‌هایی هستند که مانده آنها از یک دوره مالی به دوره بعد انتقال نمی‌یابد. مانند: حساب‌های درآمد.

## بستن حساب‌های موقت

بستن حساب‌های موقت یعنی صفر کردن مانده آنها در پایان دوره مالی که شامل ۴ مرحله است:

۱- **بستن حساب‌های درآمد:** هر یک از حساب‌های درآمد که دارای مانده بستانکار می‌باشند بدهکار و حساب خلاصه سود و زیان به میزان مجموع مانده حساب‌های درآمد بستانکار می‌گردد.

۲- **بستن حساب‌های هزینه:** هر یک از حساب‌های درآمد که دارای مانده بدهکار می‌باشند، بستانکار و حساب خلاصه سود و زیان به میزان مجموع مانده حساب‌های هزینه بدهکار می‌گردد.

۳- **بستن حساب خلاصه سود و زیان:** مانده حساب‌های خلاصه سود و زیان نشان دهنده سود و زیان خالص دوره مالی است. اگر این مانده بستانکار باشد نشان دهنده سود خالص است و بالعکس.

۴- **بستن حساب برداشت:** حساب سرمایه به مبلغ مانده حساب برداشت بدهکار و حساب برداشت به همین مبلغ بستانکار می‌گردد.

**مثال:** تراز آزمایشی حقوقی نصر پس از اصلاح حساب ها در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۶ به شرح زیر است.

مؤسسه حقوقی نصر

تراز آزمایشی اصلاح شده ۲۹ اسفند ماه ۱۳۷۶

مانده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	
	۲/۰۵۰/۰۰۰	نقد و بانک
۱۱۵۰۰۰۰	۲۸۴۰/۰۰۰	حساب های دریافتی
۸۰۰۰۰۰	۳۵۰/۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
۴۲۵۵۰۰۰۰	۲۵۰/۰۰۰	ملزومات اداری
	۱۸۰/۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۷۵۰۰۰۰	۸/۰۰۰/۰۰۰	اثاثه اداری
۱۳۱۷۰۰۰۰	۳۴/۰۰۰/۰۰۰	آپارتمان
		حساب های پرداختی
		پیش دریافت درآمد
	۸۵۰/۰۰۰	سرمایه
		برداشت
	۵۹۷۰۰۰۰	حقوق پرداختی
	۱۸۰۰۰۰	درآمد خدمات حقوقی
	۴۰۰۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان
	۲۳۰۰۰۰۰	هزینه مسافرت
	۵۴۰۰۰۰	هزینه تبلیغات
	۶۰۰۰۰۰	هزینه آب و برق و تلفن
	۱۰۰۰۰۰	هزینه تعمیرات
	۳۵۰۰۰۰	هزینه بیمه آپارتمان
		هزینه ملزومات مصرفی
		هزینه اجاره رایانه
۵۸/۴۲۰/۰۰۰	۵۸/۴۲۰/۰۰۰	جمع



## تراز آزمایشی اختتامی

عبارت است از فهرست مانده حساب های دائمی پس از بستن حساب های موقت.

تراز اختتامی مؤسسه حقوقی نصر در پایان سالی مالی ۱۳۷۵ به شرح زیر است:

مؤسسه حقوقی نصر

تراز آزمایشی اختتامی ۲۹ اسفند ۱۳۷۶

مانده		نام حساب
بستانکار	بدهکار	
	۲۰۵۰۰۰۰	نقد و بانک
	۲۸۴۰۰۰۰	حساب های دریافتی
	۳۵۰۰۰۰	پیش پرداخت اجاره
	۲۵۰۰۰۰	ملزومات اداری
	۱۸۰۰۰۰	پیش پرداخت بیمه
۱۱۵۰۰۰۰	۸۰۰۰۰۰۰	اثاثه اداری
۷۵۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰۰۰	آپارتمان
۸۰۰۰۰۰		حساب های پرداختی
		حقوق پرداختی
		پیش دریافت درآمد
۴۴۹۷۰۰۰۰		سرمایه آقای نصر
۴۷۶۷۰۰۰۰	۴۷۶۷۰۰۰۰	جمع

## خلاصه فصل

در تحلیل بنیادی، اگر کسی بخواهد بداند که وضعیت مالی یک شرکت چگونه است باید به بررسی صورت‌های مالی آن پردازد. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی کار تخصصی و دقیق است که تنها خبرگان مالی از عهده انجام آن برمی‌آیند. پس از این بررسی‌هاست که مشخص می‌شود که گذشته شرکت از لحاظ قدرت فروش، سرمایه و سوددهی چگونه بوده است و آینده آن احتمالاً چگونه خواهد بود.

بر طبق ماده ۲۰ قانون تجارت شرکت‌های تجاری هفت نوع می‌باشد: شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت تضامنی، شرکت مختلط غیر سهامی، شرکت مختلط سهامی، شرکت نسبی، شرکت تعاونی تولید و مصرف. شرکت سهامی عام، شرکتی است بازرگانی (ولو اینکه موضوع عملیات آن، امور بازرگانی نباشد) که سرمایه آن به سهام، تقسیم شده که بخشی از این سرمایه از طریق فروش سهام به مردم تأمین می‌شود. در شرکت سهامی عام، تعداد سهام‌داران نباید از سه نفر کمتر باشد و مسئولیت سهام‌داران، محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست. شرکت سهامی خاص شرکتی است بازرگانی (ولو اینکه موضوع عملیات آن، امور بازرگانی نباشد) که تمام سرمایه آن منحصرأً توسط مؤسسين، تأمین گردیده و سرمایه آن به سهام، تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام، محدود به مبلغ اسمی سهام آنهاست.

شرکت با مسئولیت محدود شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکا بدون اینکه سرمایه به سهام یا قطعات سهام تقسیم شده باشد؛ فقط به میزان سرمایه خود مسئول قروض و تعهدات شرکت است. شرکت مختلط غیرسهامی، شرکتی است که برای امور تجاری تحت نام مخصوصی بین یک یا چند نفر شریک ضامن و یک یا چند نفر شریک با مسئولیت محدود، بدون انتشار سهام، تشکیل می‌شود. شریک ضامن، مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارایی شرکت پیدا شود. شریک با مسئولیت محدود، کسی است که مسئولیت او فقط به میزان سرمایه‌ای است که در شرکت گذارده و یا بایستی بگذارد.

شرکت مختلط سهامی، شرکتی است که تحت نام مخصوص بین یک عده شرکای سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن تشکیل می‌شود. شرکای سهامی کسانی هستند که سرمایه آنها به صورت سهام یا قطعات سهام متساوی القیمه درآمده و مسئولیت آنها تا میزان همان سرمایه‌ای است که در شرکت دارند. شریک ضامن کسی است که سرمایه او به صورت سهام درنیامده و مسئول کلیه قروضی است که ممکن است علاوه بر دارایی شرکت پیدا شود.

شرکت تضامنی شرکتی است که تحت نام مخصوص برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. اگر دارایی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد؛ هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت

می‌باشند. هر قرارى كه بين شركا برخلاف اين، ترتيب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث، كان لم يكن خواهد بود. شركت نسبى شركتى است كه براى امور تجارى، تحت نام مخصوص بين دو يا چند نفر تشكيل مى‌شود و مسئوليت هريك از شركا به نسبت سرمايه‌اى است كه در شركت گذاشته است.

شركت تعاونى، شركتى است كه تمام يا حداقل ۵۱٪ سرمايه آن به وسيله اعضا در اختيار شركت تعاونى قرارگيرد. عمليات حسابدارى شامل، يك سري مراحل پيائى است كه در هر دوره مالى تكرر مى‌شوند و به مجموعه آنها «چرخه حسابدارى» گفته مى‌شود كه شامل مراحل زير است:

- ۱- جمع آورى اطلاعات مربوط به رويداهاى مالى. ۲- تجزيه و تحليل رويداهاى مالى و تنظيم سند حسابدارى.
- ۳- ثبت رويداهاى مالى در دفتر روزنامه. ۴- انتقال اطلاعات از دفتر روزنامه به دفتر كل. ۵- تهيه تراز آزمائشى.
- ۶- اصلاح حساب‌هاى دفتر كل (از طريق صدور سند حسابدارى و ثبت دفاتر روزنامه و كل). ۷- تهيه تراز آزمائشى اصلاح شده. ۸- تهيه صورت‌هاى مالى. ۹- بستن حساب‌هاى موقت (از طريق صدور سند حسابدارى و ثبت دفاتر روزنامه و كل). ۱۰- تهيه تراز آزمائشى اختتامى.

## خودآزمائى

۱- شركت‌هاى زير را به طور مختصر تعريف كنيد:

شركت سهامى

شركت با مسئوليت محدود

شركت تضامنى

شركت مختلط غير سهامى

شركت مختلط سهامى

شركت نسبى

شركت تعاونى توليد و مصرف

۲- مفاهيم يا مفروضات بنيادى حسابدارى چيست؟

۳- چرخه حسابدارى چيست و شامل چه مراحلى است؟