



کنترل های حسابرسی اندوخته ها

نام واحد مورد رسیدگی : سال مالی : / / 13

صفحه 1:

شرح مختصری در رابطه با کنترل های حسابرسی اندوخته ها

- 1- آیا اندوخته ها بر اساس مبانی تعیین شده تخصیص و به نحو مناسب در تراز نامه افشا شده اند.
- 2- اقلامی که باید به اندوخته ها منظور شوند به حساب سود و زیان منظور نگردیده اند و بالعکس.
- 3- سوابق مناسبی در رابطه با منابع و مصارف اندوخته ها نگهداری شده است .
- 4- بررسی اندوخته ها برحسب نوع شرکت مورد رسیدگی

مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری

مؤسسات تخصصی سرمایه گذاری که از توزیع سود حاصل از واگذاری سرمایه گذاری منع شده اند، باید سود یا زیان حاصل از واگذاری سرمایه گذاری و نیز تغییرات ارزش سرمایه گذاریها را که طبق الزامات این استاندارد به سود و زیان منظور می شود، نخست در صورت سود و زیان منعکس و سپس از طریق تخصیص سود به حساب اندوخته های غیرقابل تقسیم منتقل کنند.

اندوخته قانونی

نحوه برخورد حسابرس در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی با تخصیص سود سال به حساب اندوخته احتیاطی (شامل اندوخته طرح توسعه و تکمیل و ...) و نیز توزیع سود سهام در صورتیکه زیان انباشته مستهلک نشده باشد، چگونه است ؟

طبق مفاد ماده 239 اصلاحیه قانون تجارت، سود قابل تقسیم عبارت از سود خالص سال مالی شرکت منهای مانده زیان انباشته سنوات قبل و اندوخته قانونی و سایر اندوخته های اختیاری می باشد. بعلاوه بر اساس ماده 240، توزیع هر گونه سود بدون رعایت اصلاحیه مزبور، توزیع منافع موهوم تلقی می گردد. بنابراین در نظر گرفتن هر گونه مبلغی بعنوان اندوخته های اختیاری یا توزیع سود بین صاحبان سهام صرفاً پس از پوشش مانده زیان انباشته سنوات قبل و همچنین وضع اندوخته قانونی مجاز می باشد. در نتیجه، در صورت عدم رعایت موارد فوق، موضوع باید با اشاره به ماده قانونی مربوط در گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی بصورت انحراف از استانداردهای حسابداری مطرح گردد. بدیهی است در صورتی که آثار مالی موضوع با اهمیت نباشد ذکر آن در سایر موارد گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی کافی خواهد بود.

نحوه محاسبه اندوخته قانونی در شرایطی که شرکت زیان انباشته (سنواتی) دارد با توجه به الزامات اصلاحیه قانون تجارت چگونه است ؟

طبق ماده 140 اصلاحیه قانون تجارت، یک بیستم سود خالص هر سال باید به عنوان اندوخته قانونی در نظر گرفته شود. ازطرف دیگر، طبق ماده 238 همان اصلاحیه، مبنای محاسبه اندوخته قانونی، سود خالص پس از وضع زیان های وارده در سالهای قبل تعیین شده است. بنابراین، در شرایطی که شرکت زیان انباشته (سنواتی) دارد، تنها، رقم سود خالص سال جاری نباید مبنای محاسبه اندوخته قانونی قرار گیرد بلکه لازم است جمع زیان سنواتی از رقم سود خالص سال جاری کسر و یک بیستم مازاد محاسبه و به عنوان اندوخته قانونی در نظر گرفته شود.

اندوخته قانونی طبق قانون تجارت باید هر ساله $\frac{1}{20}$ معادل 5% سود شرکت جهت اندوخته قانونی ذخیره شود تا به 10% سرمایه برسد و این اندوخته اجباری است (در صورت سودده بودن شرکت) ولی اندوخته عمومی و احتیاطی اختیاری و بسته به نظر هیات مدیره میباشد

نکته مهم در خصوص اندوخته قانونی این است که در صورتی که یک واحد تجاری مبلغ اندوخته قانونی خود را از سقف تعیین شده (5 درصد سرمایه) بیشتر در نظر گرفته باشد (مثلا 7 درصد) تحت هیچ عنوان اجازه کاهش مبلغ اندوخته خود را نخواهد داشت-تبصره 2 ماده 158 قانون تجارت((انتقال اندوخته قانونی به سرمایه ممنوع می باشد))



کنترل های حسابرسی اندوخته ها

نام واحد مورد رسیدگی : سال مالی : / / 13

صفحه 2:

نکته مهم در خصوص اندوخته قانونی این است که در صورتی که یک واحد تجاری مبلغ اندوخته قانونی خود را از سقف تعیین شده (10 درصد سرمایه) بیشتر در نظر گرفته باشد (مثلا 12 درصد) تحت هیچ عنوان اجازه کاهش مبلغ اندوخته خود را نخواهد داشت - تبصره 2 ماده 158 قانون تجارت ((انتقال اندوخته قانونی به سرمایه ممنوع می باشد))

حقوق صاحبان سهام :

حقوق صاحبان سهام معرف علایق صاحبان اصلی موسسه نسبت به خالص دارائیهای موسسه است . حقوق صاحبان سهام باقیمانده منافع صاحبان اصلی موسسه را در دارائیهای موسسه که پس از کسر بدهیهای آن موسسه بدست آمده است نشان می دهد . دریک موسسه تجاری حقوق صاحبان سهام دراصل منافع صاحبان اصلی موسسه را نشان می دهد . درحسابداری حقوق صاحبان سهام اهداف اصلی زیر دنبال می شود :

• تعیین منابع سرمایه موسسه

• تعیین سرمایه قانونی وثبت شده

• تعیین سود سهامی که می تواند بین صاحبان سهام توزیع شود

• حقوق صاحبان سهام دریک موسسه شامل موارد زیر است :

• سهام سرمایه

• صرف (کسر) سهام

• اندوخته ها

• سود (زیان) انباشته

سهام سرمایه :

برابراست با ارزش اسمی سهام منتشر شده .

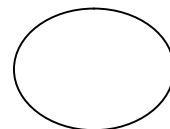
ارزش اسمی هر سهم به مبالغ ریالی معین شده هر سهم که بر روی گواهینامه سهام چاپ شده است اشاره می کند . ارزش های اسمی غالبا تنها مبالغ صوری منعکس شده در گواهینامه سهام هستند . ارزش اسمی هر سهم ارتباط مستقیمی با ارزش بازار آن سهام ندارد . هر چند ارزش اسمی غالبا سرمایه قانونی شرکتها را بیان می کند ولی مبلغ آن توسط قوانین دولتی تعیین می شود . سهام عادی عموما بخش عمده ای از سهام منتشر شده را تشکیل می دهد . دارندگان سهام عادی صاحبان اصلی موسسه هستند . هر سهامدار عادی در مقابل هر سهم یک حق رای دارد و می تواند در اداره و کنترل نمودن موسسه از طریق حق رای خود دخالت کنند . سهام عادی فاقد سود تضمین شده هستند و در صورتی که موسسه سود تحصیل کند در سود موسسه سهیم خواهند بود .

سرمایه قانونی به حداقل مبلغی که موسسه می بایست در تاسیس خود پرداخت و یا تعهد به پرداخت نماید اشاره می کند . افزایش سرمایه پرداخت شده به مبالغ اضافی پرداخت شده توسط سهامداران نسبت به سرمایه قانونی ثبت شده اشاره می کند .

صرف / کسر سهام :



کنترل های حسابرسی اندوخته ها



نام واحد مورد رسیدگی : سال مالی : / / 13

صفحه 3:

هرگاه موسسه سهام خود را به قیمتی بیش از ارزش اسمی آن به فروش رساند اصطلاحاً گفته می شود سهام با صرف به فروش رسیده و اختلاف بین ارزش اسمی و قیمت فروش را صرف سهام می گویند . در صورتی که سهام موسسه به قیمت کمتر از ارزش اسمی به فروش برسد اصطلاحاً می گویند سهام باکسر به فروش رسیده و اختلاف بین ارزش اسمی و قیمت فروش را کسر سهام گویند . البته صدور سهام به قیمت کمتر از ارزش اسمی در ایران ممنوع است .

اندوخته ها :

ان بخش از سود را که به دلیل الزام قانونی و یا به اختیار صاحبان سهام موسسه برای مقاصد خاص یا مصارف عمومی کنار گذاشته می شود را اندوخته می گویند .

اندوخته ها به دلایل زیر ممکن است ایجاد شوند :

1. الزامات و محدودیتهای قانونی (مثل اندوخته قانونی)

2. برای مقاصد خاص (مثل اندوخته توسعه و تکمیل)

3. برای مصارف عمومی و احتیاطی (مثل اندوخته عمومی و احتیاطی)

اندوخته قانونی :

شرکتهای سهامی طبق مفاد ماده 140 قانون تجارت مصوب اسفند ماه 1347 موظف اند همه ساله معادل 5% سود خالص خود را به عنوان اندوخته قانونی در نظر بگیرند . به موجب این ماده احتساب اندوخته قانونی تا زمانی که به میزان 10% سرمایه قانونی شرکت بالغ گردد الزامی است . اندوخته قانونی قابل انتقال به حساب سرمایه شرکت نبوده و قابل تقسیم نیز نمی باشد .

اندوخته توسعه و تکمیل :

محدودیت در توزیع سود سهام ممکن است از تصمیمات مدیریت یا مجمع عمومی صاحبان سهام موسسه ناشی شده باشد . مثلاً مدیریت موسسه ممکن است بخشی از سود انباشته را برای توسعه اتی موسسه در نظر بگیرد . این اندوخته از نوع اختیاری می باشد . این نوع اندوخته ها در بعضی موارد از معافیتهای مالیاتی نیز برخوردار می گردند و در اصطلاح یک نوع اندوخته سرمایه ای است .

اندوخته عمومی و احتیاطی :

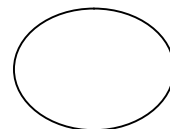
اندوخته احتیاطی برای تقویت بنیه مالی موسسه جهت مقابله در برابر زیانهای احتمالی یا استثنایی در اتی منظور گردد . اصولاً اندوخته احتیاطی برخلاف اندوخته قانونی الزامی نیست و به همین جهت نرخ یا مبلغ این اندوخته در اساسنامه یا در مجمع عمومی صاحبان سهام تعیین می گردد و به همین اعتبار لازم الاجرا می باشد

سود (زیان) انباشته:

اصطلاح سود انباشته به سود خالص تقسیم نشده موسسه اطلاق می شود که این سود از محل سود سال جاری یا سالهای قبل به شکل سود سهام بین سهام داران توزیع نشده است . در توزیع این سود محدودیتی وجود ندارد . زیان انباشته نیز معرف زیانهای سال جاری یا سالهای قبل است . این نکته را باید به یاد داشته باشیم که حساب سود و زیان انباشته بیانگر وجه نقد در شرکت نیست . نگهداری سود خالص تحصیل شده و عدم توزیع آن بین سهامداران عمدتاً به خاطر حفظ قدرت نقدینگی مالی آن نیز اجازه دهد می توان سود سهام را به شکل نقد و به میزان آن کل سود انباشته بین سهامداران توزیع کرد و در این



کنترل های حسابرسی اندوخته ها



نام واحد مورد رسیدگی : سال مالی : / / 13

صفحه : 4

مورد هیچ منع قانونی نیز وجود ندارد . لازم به یاد آوری است که طبق ماده 90 قانون تجارت در صورت تحصیل سود توسط موسسه توزیع حداقل 10% از سود خالص سالانه بین سهامداران الزامی است .