

کلیات

پس از انقلاب صنعتی در اروپا دامنه فعالیت‌های تولیدی رو به فزونی نهاده و به منظور کاهش هزینه‌های تولید یک واحد محصول و افزایش قدرت رقابتی، نیاز به سرمایه‌گذاری عظیم جهت احداث کارخانجات بزرگ و خرید ماشین‌آلات مدرن پدید آمد، اولین شرکت سهامی بزرگ در کشور انگلستان در سال 1830 برای احداث شبکه‌های سراسری راه آهن تشکیل شد. در شرکت‌های سهامی همواره صاحبان سرمایه از طریق انتخاب هیئت مدیره و اعضای هیئت مدیره از طریق انتخاب مدیران موظف بر امور شرکتها نظارت دارند.

تعریف شرکت:

در قانون تجارت شرکت تعریف نشده ولی در ماده 571 قانون مدنی آمده «شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه» یعنی مؤسسه‌ای که از اجتماع دو یا گروهی افراد تشکیل شده و هر یک دارائیهای نقدی و غیر نقدی خود را بمنظور تحصیل سود در اختیار آن قرار داده‌اند، شرکت نامیده می‌شود. طبق قانون تجارت (ماده 36) شرایط اختصاصی شرکت‌های تجاری شامل:

- 1- وجود شرکاء
- 2- همکاری شرکاء
- 3- سرمایه‌گذاری مشترک
- 4- اشتغال به معاملات تجاری
- 5- تقسیم سود و زیان

طبقه بندی شرکتها بر اساس روابط شرکاء در قبال اشخاص ثالث:

با توجه به اعتبار روابط شرکاء با یکدیگر و ارتباط شرکاء در قبال اشخاص ثالث، شرکت‌های تجاری را میتوان به 4 طبقه زیر تقسیم نمود:

1- شرکت‌های سرمایه‌ای

شرکت‌هایی هستند که مسئولیت صاحبان سرمایه محدود به مبلغ اسمی سرمایه‌ای است که در اختیار شرکت قرار داده‌اند. به عبارت دیگر صاحبان سرمایه در قبال قروض و تعهدات شرکت مسئولیت شخصی ندارند که عبارت‌اند از: شرکت‌های سهامی و با مسئولیت محدود.

2- شرکت‌های شخصی

شرکت‌هایی هستند که در آنها شخصیت شرکاء و روابط نزدیک آنان با یکدیگر اهمیت داشته و مسئولیت هر یک از شرکای ضامن در قبال اشخاص ثالث نامحدود و تضامنی است، یعنی اگر دارائیهای شرکت تکاپوی پرداخت دیون آنرا نداشته باشد، بستانکاران میتوانند مطالبات خود را از اموال شخصی شرکاء تامین نمایند که عبارت‌اند از: شرکت‌های تضامنی و نسبی.

3- شرکتهای مختلط

شرکتهایی هستند که مسئولیت برخی از شرکاء محدود به مبلغ اسمی سرمایه آنها (شریک عادی) و مسئولیت پاره ای دیگر نامحدود (شریک ضامن) است که عبارت اند از: شرکتهای مختلط سهامی و مختلط غیر سهامی.

4- شرکتهای کمیته

شرکتهای هستند که تعداد شرکاء در آن دخالت داشته و شرکاء (اعضاء) هیچگونه مسئولیتی در قبال مقررات شرکت ندارند و شرکت بخاطر رفاه و رفع نیاز آنها تشکیل می شود که عبارت اند از: شرکتهای تعاونی تولید و توزیع و.....

طبق قانون تجارت هر یک از شرکتهای تجارتي فوق دارای شخصیت حقوقی جدا از شخصیت مالکان خود می باشند و هر یک از شرکتهای پس از تولد (ثبت در اداره ثبت شرکتهای) می توانند مالک دارائیهها و یا پذیرنده دیون و تعهد گردند و فرض تفکیک شخصیت (separate Entity Assumption) که از اصول پذیرفته شده حسابداری است به مفهوم جدا بودن دارایی و بدهی شرکت از دارایی و بدهی مالکان و صاحبان سرمایه آنست و ورشکستگی یکی از شرکاء الزاماً ورشکستگی شرکت را ایجاد نمی کند و بالعکس.

* انواع شرکتهای تجاری:

طبق قانون تجارت ایران ماده 20، شرکتهای تجارتي به هفت نوع تقسیم می شوند که عبارت اند از:

1- شرکت سهامی

2- شرکت با مسئولیت محدود

3- شرکت تضامنی

4- شرکت مختلط سهامی

5- شرکت مختلط غیر سهامی

6- شرکت نسبی

7- شرکت تعاونی تولید و توزیع

* چگونگی تشکیل شرکتهای تجاری

1- شرکت با مسئولیت محدود

شرکتی است که بین دو یا چند نفر جهت انجام امور تجاری تشکیل شده و هر شریک فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت می باشد، مهمترین ویژگی های این شرکت عبارتست از:

1- سرمایه به قطعات سهام تقسیم نشده است.

2- عبارت «با مسئولیت محدود» باید در اسم شرکت درج شده باشد.

3- شرکتنامه اساس تشکیل این نوع شرکت است که در آن سهم الشرکه هر شریک / نحوه تقسیم سود و زیان / وظایف مدیران و غیره قید می گردد.

4- شرط تشکیل این نوع شرکت تأدیه سرمایه نقدی و تقویم و تسلیم سهم الشرکه غیر نقدی هر یک از شرکاء می باشد.

5- انتقال سهم الشرکه به دیگران با رضایت اکثریت عددی شرکاء که حداقل سه چهارم سرمایه متعلق به آنهاست امکان پذیر است.

6- حداقل افراد لازمه جهت تشکیل این شرکت دو نفر می باشد.

2- شرکت تضامنی

شرکتی است که بین دو یا چند نفر با مسئولیت نامحدود برای انجام امور تجاری تشکیل شده و چنانچه دارائیهای شرکت برای پرداخت کلیه دیون و تعهدات آن کافی نباشد، هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام تعهدات شرکت میباشد و مهمترین ویژگی این شرکت عبارتست از:

1- سرمایه به قطعات سهام تقسیم نشده است.

2- عبارت «شرکت تضامنی» باید در نام شرکت قید شده باشد.

3- حداقل نام یکی از شرکاء باید در نام شرکت ذکر گردد.

4- شرکتنامه اساس تشکیل این نوع شرکت می باشد.

5- هر نوع تغییرات و تصمیم گیری در شرکت تضامنی با موافقت کلیه شرکاء جنبه قانونی دارد.

6- حداقل شرکاء جهت تشکیل این نوع شرکت دو نفر می باشد

3- شرکت نسبی

شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و مسئولیت هر یک از شرکاء به نسبت سرمایه ای است که در اختیار شرکت قرار داده اند، تا زمانیکه شرکت نسبی منحل نشده، قروض شرکت از خود شرکت مطالبه شده و پس از انحلال بستانکاران می توانند به فرد فرد شرکاء مراجعه کنند و هر شریک به نسبت سرمایه خود در قبال قروض شرکت مسئول است. مهمترین ویژگی این شرکت عبارت است از:

1- سرمایه به قطعات سهام تقسیم نشده است.

2- عبارت «شرکت نسبی» باید در نام شرکت قید شده باشد.

3- حداقل نام یکی از شرکاء باید در نام شرکت ذکر گردد.

4- شرکتنامه اساس تشکیل این نوع شرکت می باشد.

5- انتقال سهم الشرکه به دیگران با موافقت تمامی شرکاء امکان پذیر می باشد.

6- حداقل شرکاء برای تشکیل شرکت نسبی دو نفر می باشد.

4- شرکت مختلط غیر سهامی

شرکتی است که بین یک یا چند شریک ضامن و یا چند شریک با مسئولیت محدود جهت انجام امور تجاری تشکیل می شود، مسئولیت شرکت ضامن تابع قوانین شرکت تضامنی و شریک با مسئولیت محدود تابع قانون شرکت با مسئولیت محدود میباشد.

5- شرکت مختلط سهامی

شرکتی است که بین یک تعداد شرکاء سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن جهت انجام امور تجاری تشکیل می شود، مسئولیت شرکای سهامی تابع قانون شرکت سهامی و مسئولیت شرکای ضامن تابع قانون شرکت تضامنی می باشد.

6- شرکت سهامی

شرکتی است که سرمایه آن به قطعات مساوی تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام محدود به مبلغ اسمی آنها نیست اساس تشکیل شرکت سهامی اساسنامه بوده و به دو نوع سهامی عام و خاص تقسیم می شود.

* تفاوت شرکتهای سهامی عام و خاص

1- موسسین شرکتهای سهامی عام حداقل 20٪ کل سرمایه شرکت را تعهد و 35٪ آنرا پرداخت ولی سهامی خاص کل سرمایه تعهد و 35٪ پرداخت میشود.

2- حداقل سرمایه در شرکت سهامی عام پنج میلیون ریال و در شرکت سهامی خاص یک میلیون ریال می باشد.

3- شرکت سهامی عام در دو مرحله و شرکت سهامی خاص در یک مرحله تشکیل می گردد.

توضیح آنکه: در تشکیل شرکت سهامی عام در مرحله اول مؤسسین مدارک لازم جهت تاسیس شرکت (اظهارنامه ثبت شرکتهای طرح اساسنامه و طرح اعلامیه پذیره نویسی_ گزارش کارشناس داد گستری برای تقویم دارایی غیر نقدی) را تهیه و به مرجع ثبت شرکتهای تسلیم و این مرجع پس از تطبیق مستندات با قوانین اجازه انتشار اعلامیه پذیره نویسی را صادر می نماید، سپس در مرحله دوم اعلامیه پذیره نویسی در روز نامه رسمی آگهی و حساب بانک در شرف تأسیس جهت تعهد سهام به اطلاع عموم می رسد و سرمایه گذاران با واریز سهم نقدی سرمایه و امضاء تعهد سهام که خود نشانه قبول مفاد اساسنامه و تصمیمات مجامع صاحبان سهام است، نسبت به سرمایه گذاری اقدام می نمایند. پس از اطمینان از واریز 35٪ کل سرمایه و تعهد مابقی آن مجمع عمومی مؤسس تشکیل و این مجمع پس از تصویب اساسنامه و انتخاب مدیران و بازرسان شرکت نتایج را به اداره ثبت شرکتهای ارسال و ظرف 6 ماه باید ثبت قطعی شرکت انجام شود. چنانچه پس از 6 ماه شرکت سهامی عام ثبت نشود مرجع ثبت شرکتهای با درخواست هر یک از مؤسسین یا پذیره نویسان گواهی عدم ثبت شرکت صادر و به بانک مربوطه تسلیم می نمایند تا در خصوص عودت وجه سرمایه گذاران اقدام نماید. کلیه هزینه ها در این حالت بعهده مؤسسین خواهد بود.

در خصوص ثبت شرکت سهام خاص تنها ارائه اظهار نامه ثبت که به امضاء کلیه سهامداران رسیده باشد همراه گواهی پذیرش اساسنامه و گزارش کارشناس رسمی مبنی بر تقویم آورده های غیر نقدی و گواهی نامه بانک مبنی بر واریز 35٪ کل سرمایه و ارائه اسامی اولین مدیران و بازرسان همراه قبولی ایشان جهت ثبت شرکت کافی می باشد.

4- حداکثر مبلغ اسمی سهام در شرکت سهامی عام ده هزار ریال و در شرکت سهامی خاص محدودیتی وجود ندارد.

5- افزایش سرمایه در شرکت سهامی عام فقط نقدی ولی در شرکت سهامی خاص غیر نقدی هم امکان پذیر است.

6- تعداد مؤسسین (سهامداران) در شرکت سهامی عام حداقل 5 نفر و در شرکت سهامی خاص 3 نفر می باشد

7- حداقل تعداد مدیران (اعضای هیئت مدیره) در شرکت سهامی عام 5 نفر و در شرکت سهامی خاص 3 نفر می باشد.

8- انتشار اوراق قرضه در شرکت سهامی عام مجاز ولی در شرکت سهامی خاص مجاز نمی باشد.

9- فروش سهام شرکت سهامی عام در بازار سرمایه (بورس اوراق بهادار) امکان پذیر می باشد ولی شرکت سهامی خاص چنین محدودیتی را ندارد.

7- شرکت تعاونی

شرکتی است که بین گروهی از اعضاء بر اساس نیاز مشترک، براساس قوانین تعاون تشکیل می گردد. در این شرکت وجود نیاز مشترک در اعضاء اساس تشکیل و ایجاد آنست و اعضاء به دنبال حذف واسطه ها در کسب و کار خود می باشند.

اهداف عمده تشکیل شرکت تعاونی عبارت اند از :

- 1- ایجاد شرایط کار برای همه به منظور نیل به اشتغال کامل
- 2- در اختیار قرار دادن وسایل کار برای کسانی که مهارت دارند ولی ابزار در اختیار ندارند
- 3- جلوگیری از تمرکز ثروت نزد افراد و گروههای خاص با هدف نیل به عدالت اجتماعی
- 4- قرار دادن سرمایه و مدیریت و سود حاصل از فعالیت در اختیار نیروی کار با هدف افزایش بهره وری
- 5- ترویج مشارکت و همکاری و تعاون عمومی
- 6- تامین نیازهای مشترک حرفه ای / شغلی / مصرفی / رفاهی / اجتماعی / فرهنگی و اقتصادی اعضاء

طبقه بندی شرکتها از نظر نحوه نگهداری حسابهای مرتبط با صاحبان شرکت

1- **شرکتهای سهامی و تعاونی:** نحوه نگهداری و عناوین حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سهام در این شرکتها با توجه به ماهیت مالکان یکسان و متفاوت با شرکتهای غیر سهامی (تضامنی، با مسئولیت محدود و نسبی) می باشد که نحوه حسابداری حقوق صاحبان شرکتهای سهامی همراه با شرکتهای تعاونی در درس حسابداری شرکتهای (2) مورد توجه قرار خواهد گرفت.

2- **شرکتهای غیر سهامی:** صرف نظر از نحوه تشکیل و تفاوتهای قانونی در مسئولیت مالکان شرکتهای غیر سهامی با یکدیگر، نحوه نگهداری و عناوین حسابهای مربوط به حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای غیر سهامی که شامل شرکتهای تضامنی، نسبی و با مسئولیت محدود می باشد یکسان بوده و قابل تعمیم میباشد. لذا در فصل بعد حسابداری شرکتهای تضامنی (بعنوان یک نمونه از شرکتهای غیر سهامی) مورد توجه قرار گرفته که در شرکتهای نسبی و با مسئولیت محدود نیز کاربرد دارند.

فصل دوم) حسابداری شرکتهای تضامنی:

تعاریف

1- شرکت: عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه. (ماده 571 قانون مدنی)

2- شرکت تجاری: عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه توسط شخص یا اشخاصی که فعالیت معمول خود را در معاملات تجاری قرار دهند. به عبارت ساده تر شرکت تجاری شرکتی است که به امور تجاری اشتغال دارد.

انواع شرکتهای طبق ماده 20 قانون تجارت:

شرکت سهامی / شرکت با مسئولیت محدود / شرکت تضامنی / شرکت مختلط غیر سهامی / شرکت مختلط سهامی / شرکت نسبی / شرکت تعاونی تولید و مصرف.

طبق قانون تجارت هر یک از شرکتهای تجاری فوق دارای شخصیت حقوقی جدا از شخصیت مالکان خود می باشند و با ثبت در اداره ثبت شرکتهای شخصیت حقوقی آنها شکل گرفته، می توانند مالک داراییها شده و بدهیها را تقبل نمایند. بنابر فرض تفکیک شخصیت، دارائیها و بدهیهای هر شرکت جدای از دارائیها و بدهیهای صاحبان آنست و ورشکستگی شرکاء الزاماً ورشکستگی شرکت را ایجاد نمی کند و بالعکس.

4- شرایط اختصاصی شرکتهای تجاری طبق قانون تجارت (ماده 36):

وجود شرکاء / همکاری شرکاء / سرمایه گذاری مشترک / اشتغال به معاملات تجاری و تقسیم سود و زیان.

5- تعریف شرکت تضامنی:

شرکتی است که تحت نام خاصی برای انجام امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل میگردد. بدین مفهوم که اگر دارائیهای شرکت برای تأدیه کلیه دیون و تعهدات کافی نباشد، هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام بدهیهای شرکت خواهد بود. هر قراری میان شرکاء بر خلاف این امر گذاشته شود در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن تلقی میشود (ماده 116 قانون تجارت)

مقررات تشکیل و سایر شرایط در شرکت تضامنی:

1- ویژگیهای مهم شرکت تضامنی:

- سرمایه در این شرکت به قطعات سهام تقسیم نشده است.

- عبارت (شرکت تضامنی) باید در نام شرکت ذکر شود.

- حداقل نام یکی از شرکاء باید در نام شرکت ذکر شود.

- شرکتنامه اساس تشکیل شرکت تضامنی است.

- هر نوع تغییرات و تصمیم گیری در این نوع شرکت با موافقت کلیه شرکاء جنبه قانونی دارد.

- حداقل افراد لازم برای تشکیل این نوع شرکت دو نفر می باشد.

2- شرکت تضامنی از لحاظ اعتبار از سایر شرکتهای معتبر تر بوده و از نظر اشخاص ثالث بهترین نوع شرکت برای انجام معاملات می باشد

3-اساس تشکیل شرکت تضامنی،شرکتنامه است و هر گونه مغایرت در شرکتنامه با قانون تجارت باطل بوده و مبنای حل اختلاف میان شرکاء می باشد، در شرکتنامه باید موارد زیر قید گردد:

-نام و ادرس شرکت و هر یک از شرکاء.

-تاریخ تشکیل ،تشریح اهداف،موضوع اصلی فعالیت، مدت و حقوق و وظایف هر یک از شرکاء.

-مقررات مربوط به ورود و خروج شرکاء،تقسیم سود میان شرکاء،ارزیابی دارائیهای غیر نقد،فوت شریک و انحلال شرکت.

-نحوه پرداخت بهره وام دریافتی از شرکاء و چگونگی پرداخت حقوق به شرکاء و میزان سرمایه گذاری اولیه هر یک از شرکاء.

4-اداره امور شرکت در شرکت تضامنی با یک مدیر که از طرف شرکاءتعیین میشود و می تواند از میان شرکاءیا خارج از ایشان باشد صورت می پذیرد، انتخاب هیئت مدیره نیز قانوناً مجاز بوده و باید حدود اختیارات مدیران در شرکتنامه قید گردد.

5-فرایند تشکیل شرکت تضامنی:

-اولین مرحله جهت تشکیل یک شرکت تضامنی وجود توافق میان دو یا چند شریک جهت انجام امور تجاری در قالب شرکت تضامنی می باشد.

- افتتاح یک حساب جاری بانکی بنام شرکت تضامنی در شرف تأسیس و واریز سهم الشرکه نقدی شرکاء به این حساب..

- انتقال مالکیت آورده هایی غیر نقدی بنام شرت پس از تقویم ارزش متعارف (روز آنها).

- انتخاب مدیر یا مدیران شرکت از میان شرکاء یا خارج از شرکاء

- تهیه شرکتنامه بر اساس قانون تجارت.

- تحویل مدارک فوق به اداره ثبت شرکتهای و اخذ یک شماره ثبت از آن اداره و پلمپ دفاتر قانونی شرکت.

حسابداری شرکتهای تضامنی:

1)حسابهای مرتبط با حقوق صاحبان سرمایه در شرکت تضامنی:

- **حساب سرمایه شرکاء:** این حساب به ازاء آورده های نقد و ارزش متعارف آورده های غیر نقداولیه شرکاء بستانکار گردیده و در کشورهایی که شرکت ها در اداره ثبت شرکتهای به ثبت می رسند (مانند ایران) هرگونه تغییر در این حساب باید در روزنامه رسمی آگهی گردیده و به اداره ثبت شرکتهای اطلاع داده شود. بدین ترتیب مانده حساب سرمایه هر شریک (**بصورت ثابت**) بیانگر سهم الشرکه وی خواهد بود. در کشورهایی که تشکیل تضامنی بدون اطلاع اداره ثبت شرکتهای امکان پذیر است حساب سرمایه (**بصورت متغیر**) به ازاء برداشت / سهم سود و زیان / بهره برداشت / پاداش و شرکاء دائماً تغییر می کند.

- **حساب جاری شرکاء:** در شرکتهایی که حساب سرمایه بصورت ثابت نگهداری می شود حساب جاری شرکاء بنام هر شریک در دفاتر افتتاح و برای ثبت کلیه رویدادهای مالی میان شرکت و شرکاء (مانند برداشت نقدو غیر نقد / سهم سود و زیان / حقوق و پاداش و کمیسیون / بهره برداشت و سرمایه و وام و ...) از حساب جاری شرکاء استفاده و در پایان

دوره در صورت داشتن مانده بدهکار جزو دارائیهای جاری و در صورت داشتن بستانکار جزو بدهیهای جاری طبقه بندی می شود.

- **حساب برداشت شرکاء:** این حساب برای هر شریک در دفاتر افتتاح و کلیه برداشتهای نقد و غیر نقد شرکاء طی سال در آن ثبت شده و در پایان سال مانده بدهکار این حساب در روش حساب سرمایه ثابت به حساب جاری شرکاء و در روش حساب سرمایه متغیر به حساب سرمایه شرکاء بسته می شود.

- **حساب وام شرکاء:** گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی با کسری یا مازاد وجه نقد روبرو شده و برای جبران آن به شرکاء وام داده و یا از ایشان وام دریافت نمایند. در خصوص بهره این وامها باید تمامی شرکاء توافق داشته و در شرکت نامه قید گردد. در هر حال مانده وام دریافتی از شرکاء جزو بدهیها و مانده وام پرداخت شده به شرکاء جزو دارائیهای در تراز نامه شرکت طبقه بندی گردیده و در آمد یا هزینه بهره مربوط به آن در حساب سود و زیان دوره منظور می گردد.

2) ثبت عملیات سرمایه گذاری اولیه شرکاء در دفاتر:

وجه نقد / دارائیهای غیر نقد (به ارزش متعارف) ×× (بد)

سرمایه شرکاء (به تفکیک سهم ایشان) ×× (بس)

- **توضیح:** آنکه ارزش متعارف دارائیهای غیر نقد بر اساس نظر کارشناسان مستقل تقویم گردیده و چنانچه استهلاک پذیر باشند بلافاصله پس از انتقال مالکیت به شرکت و ثبت در دفاتر باید استهلاک آنها محاسب و در دفاتر ثبت شود.

- **مثال:** شرکت تضامنی الف و شرکاء در اول آبان 13×8 تأسیس و هر یک از شرکاء دارائیهای زیر را به عنوان سرمایه در اختیار شرکت قرار دادند، ارزش متعارف کلیه دارائیهای غیر نقد توسط کارشناسان تعیین شده است.

شرح	الف	ب	ج	جمع
واریز وجه نقد به حساب بانک شرکت	10/000	5/000	-	15/000
انتقال مالکیت ساختمان به شرکت (ارزش متعارف)	-	-	25/000	25/000
انتقال ائانه اداری به شرکت (ارزش متعارف)	5/000	-	-	5/000
انتقال مالکیت وسایل نقلیه به شرکت (ارزش متعارف)	15/000	10/000	25/000	50/000

مطلوبست ثبت آورده شرکاء در دفتر روزنامه شرکت و تهیه جدول مانده و نسبت سرمایه هر یک از ایشان؟

بانک 13×8/08/01 15/000 بد

ساختمان 25/000 بد

ائانه اداری 5/000 بد

وسایل نقلیه 5/000 بد

سرمایه الف 15/000 بس

سرمایه ب 10/000 بس

سرمایه ج 25/000 بس

بابت ثبت سرمایه گذاری اولیه شرکاء

جدول سرمایه شرکاء

نام شریک	مانده سرمایه - ریال	درصد سرمایه
آقای الف	15/000	30% (15/000 ÷ 50/000 × 100)
آقای ب	10/000	20%
آقای ج	25/000	50%
جمع	50/000	100%

3) تقسیم سود و زیان میان شرکاء در شرکتهای تضامنی:

سود یا زیان ناشی از فعالیت در پایان دوره مالی باید میان شرکاء تقسیم شود. در ایران طبق ماده 119 قانون تجارت سود یا زیان به نسبت سرمایه هر یک از شرکاء میان ایشان قابل تقسیم است که این روش متداولترین روش تقسیم سود میان شرکاء در جهان می باشد. روشهای دیگری مانند به نسبت معین، به نسبت خدمات ارائه شده توسط شرکاء، اختصاص سود تضمین شده به مانده سرمایه شرکاء نیز ممکن است در شرکتنامه تعیین گردد که در ادامه به آنها اشاره می شود:

- تقسیم سود به نسبت سرمایه هر شریک:

مثال) شرکت تضامنی الف و ب با سرمایه 10/000/000 ریال شامل 6/000/000 ریال شریک الف و 4/000/000 ریال شریک ب، طی سال 13×× سودی معادل 1/200/000 ریال کسب نموده است، **مطلوب است**: 1- تعیین سهم هر یک از شرکاء از سود سال؟ 2- صدور سند حسابداری تقسیم سود میان شرکاء؟

حل: سهم سود شریک الف: $1/200/000 \times (6/000/000 \div 10/000/000) = \underline{720/000}$

سهم سود شریک ب: $1/200/000 \times (4/000/000 \div 10/000/000) = \underline{480/000}$

1/200/000 (بد)

حساب خلاصه سود و زیان

720/000 (بس)

حساب جاری شریک الف

480/000 (بس)

حساب جاری شریک ب

چنانچه مانده حساب سرمایه متغیر باشد برای تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه ممکن است در شرکتنامه یکی از سه حالت (مانده اول دوره حساب سرمایه / مانده پایان دوره حساب سرمایه / میانگین ساده یا میانگین موزون حساب سرمایه) تعیین گردد که منصفانه ترین آنها میانگین حساب سرمایه می باشد.

میانگین ساده سرمایه شرکاء:

برای محاسبه میانگین ساده سرمایه هر شریک از رابطه زیر استفاده می شود:

$$2) \text{ (مانده سرمایه در ابتدای دوره + مانده سرمایه در پایان دوره) } = \text{ میانگین ساده حساب سرمایه}$$

از آنجاییکه در روش میانگین ساده مدت زمانی که مانده سرمایه هر شریک در اختیار شرکت بوده است در محاسبات منظور نمی شود، هر شریک می تواند با آورده پایان اسفند ماه میانگین سرمایه خود را بالا برده و در نتیجه

سود بیشتری دریافت کند برای حذف این ضعف از روش میانگین ساده لازم است از مدت زمان مانده سرمایه طی سال بعنوان وزن در محاسبه میانگین استفاده نمود که در روش میانگین موزون مورد توجه قرار می گیرد.

میانگین موزون سرمایه شرکاء:

برای محاسبه میانگین موزون سرمایه شرکاء مدت زمان حفظ مانده سرمایه طی سال بصورت ماه یا روز بعنوان وزن در مانده سرمایه تأثیر می گذارد. به مثال زیر توجه کنید:

مثال) تغییرات حساب سرمایه شرکاء در شرکت تضامنی الف و ب بشرح جدول زیر بوده است. شرکت طی سال $13 \times \times$ سودی معادل $1/200$ ریال کسب نموده است. **مطلوب است:** 1- تعیین میانگین موزون سرمایه هر یک از شرکاء؟ 2- تقسیم سود بر اساس میانگین موزون سرمایه هر شریک؟ 3- صدور سند حسابداری تقسیم سود میان شرکاء؟ گردش حساب سرمایه شرکاء

شرح	شریک الف	شریک ب
مانده اول دوره	20/000	20/000
سرمایه گذاری اول خرداد ماه	2/000	-
برداشت اول مهر ماه	-	(5/000)
سرمایه گذاری اول آذرماه	4/000	-
سرمایه گذاری پایان اسفند ماه	-	2/000
مانده پایان دوره	26/000	19/000

حل: محاسبه میانگین حساب سرمایه شرکاء:

جدول محاسبه میانگین سرمایه ب				جدول محاسبه میانگین سرمایه الف			
مانده × تعداد	تعداد ماه	مانده	شرح	مانده × تعداد	تعداد ماه	مانده	شرح
120/000	6	20/000	از اول سال تا اول مهر	40/000	2	20/000	از اول سال تا اول خرداد
90/000	6	15/000	از اول مهر تا پایان سال	132/000	6	22/000	از اول خرداد تا اول آذر
210/000	12		جمع	104/000	4	26/000	از اول آذر تا پایان سال
$210/000 \div 12 = 17/500$			میانگین حساب سرمایه:	276/000	12		جمع
				$376/000 \div 12 = 23/000$			

$$\{23/000 \div (17/500 + 23/000)\} = 682$$

سهم سود شریک الف:

$$1/200 \times$$

$$\{17/500 \div (17/500 + 23/000)\} = 518$$

سهم سود شریک ب:

$$1/200 \times$$

$$1/200 \text{ (بد)}$$

حساب خلاصه سود و زیان $13 \times \times / 12/29$

$$682 \text{ (بس)}$$

حساب جاری / سرمایه شریک الف

بابت تقسیم سود سال 13×× میان شرکاء

- تقسیم سود به نسبت معین:

ممکن است شرکاء مبنای تقسیم سود را نسبتهای معینی تعیین و در شرکتنامه قید نمایند که معمولاً بصورت درصد بیان می شود، به مثال زیر توجه نمایید.

مثال سود سال 13×× شرکت تضامنی الف و ب مبلغ 200/000 ریال می باشد. طبق شرکتنامه نسبت تقسیم سود و زیان شرکت 60٪ شریک الف و 40٪ شریک ب می باشد. **مطلوبست 1** - تقسیم سود میان شرکاء؟ **2** - ثبت حسابداری تقسیم سود میان شرکاء؟

$$200/000 \times 60\% = 120/000$$

حل: سهم سود شریک الف:

$$200/000 \times 30\% = 80/000$$

سهم سود شریک ب:

$$200/000 \text{ (بد)}$$

13××/12/29 حساب خلاصه سود و زیان

$$120/000 \text{ (بس)}$$

حساب جاری شریک الف:

$$80/000 \text{ (بس)}$$

حساب جاری شریک ب:

- تقسیم سود به نسبت خدمات ارائه شده توسط شرکاء:

ممکن است در شرکتنامه بابت خدمت شرکاء به شرکت بخشی از سود و یا (حق الزحمه) پاداشی ثابت صرف نظر از تحقق سود یا زیان به شرکاء تخصیص یابد، در چنین حالتی ابتدا سهم این شرکاء از سود بابت خدمات ایشان محاسبه و از مبلغ سود شرکت کسر گردیده و باقیمانده سود میان شرکاء به نسبت سرمایه یا به نسبت معین (طبق شرکتنامه) تسهیم می گردد.

مثال سود شرکت تضامنی رضا و فرهاد طی سال 13×× معادل 110/000 ریال بوده است، طبق توافق همه ساله به شریک رضا بابت خدمات وی به شرکت معادل 10٪ سود به عنوان پاداش تعلق گرفته و باقیمانده سود به نسبت 30٪ رضا و 70٪ فرهاد تقسیم می گردد. **مطلوب است: 1** - تعیین سهم هر یک از شرکاء از سود سال 2 - صدور سند حسابداری تقسیم سود میان شرکاء؟

$$110/000 \times 10\% = 11/000$$

پاداش:

حل سهم سود شریک رضا:

$$\{110/000 - 11000\} \times 30\% = 29/700$$

سهم از باقیمانده سود:

$$\underline{40/700}$$

جمع:

$$\{110/000 - 11000\} \times 70\% = \underline{69/300}$$

سهم سود شریک فرهاد:

$$110/000 \text{ (بد)}$$

13××/12/29 حساب خلاصه سود و زیان

$$40/700 \text{ (بس)}$$

حساب جاری شریک رضا

$$69/300 \text{ (بس)}$$

حساب جاری شریک فرهاد

بابت تقسیم سود سال 13×× میان شرکاء

توضیح: ممکن است پاداش بر اساس درصدی از سود پس از کسر پاداش تعیین گردد که در این صورت با یک تناسب ساده می توان رقم پاداش را مشخص نمود. پاداش شریک رضا در مثال 4 با فرض اینکه 10٪ سود پس از کسر پاداش باشد بشرح زیر قابل محاسبه است:

$$\begin{array}{l} 110/000 \quad (10\%+100\%) \quad \{ \text{مبلغ سود (درصد پاداش } +100\%) \} \\ \times=110/000 \times 10\% + 110 = 10/000 \quad 10\% \quad \{ \text{مبلغ پاداش} \times = \text{درصد پاداش} \} \end{array}$$

- تعلق بهره به مانده حساب سرمایه شرکاء:

ممکن است شرکاء در شرکتنامه تعلق بهره به مانده حساب سرمایه (اول دوره / پایان دوره / میانگین طی دوره) را توافق نموده باشد، در این صورت در زمان تقسیم سود باید ابتدا بهره سرمایه هر شریک محاسبه و در صورت تقسیم سود لحاظ گردیده و سپس مانده سود به نسبت معین یا سرمایه (طبق شرکتنامه) میان ایشان تقسیم گردد.

مثال: سود شرکت تضامنی الف و ب طی سال 13×× معادل 150/000 ریال و میانگین موزون سرمایه شرکاء به ترتیب 750/000 ریال و 450/000 ریال بوده است. طبق توافق همه ساله از محل سود معادل 5٪ بهره به میانگین موزون سرمایه هر شریک تعلق گرفته و باقیمانده سود به نسبت 60٪ الف و 40٪ ب تقسیم می گردد. **مطلوب است: 1-** تعیین

سهم هر یک از شرکاء از سود سال 2- صدور سند حسابداری تقسیم سود میان شرکاء؟

محاسبه سهم سود بابت بهره میانگین سرمایه: سهم الف:	37/500	(750/000 × 5٪)
سهم ب:	22/500	(450/000 × 5٪)
جمع بهره:	60/000	
باقیمانده سود پس از کسر بهره:	90/000	(150/000 – 60/000)
سهم الف:	54/000	(90/000 × 60٪)
سهم ب:	36/000	(90/000 × 40٪)

شرکت تضامنی الف و ب - صورت تقسیم سود (سال 13××)			
جمع	شریک ب	شریک الف	
150/000			سود قابل تقسیم
(60/000)	22/500	37/500	بابت بهره به میانگین موزون سرمایه
90/000			باقیمانده سود پس از کسر بهره
(90/000)	36/000	54/000	تقسیم باقیمانده سود
.	58/500	91/500	جمع

150/000 (بد)

13××/12/29 حساب خلاصه سود و زیان

91/500 (بس)

حساب جاری شریک الف

580/500 (بس)

حساب جاری شریک ب

بابت تقسیم سود سال $13 \times \times$ میان شرکاء

- تعلق بهره به مانده وام شرکاء:

گاهی اوقات ممکن است جهت تأمین نقدینگی، شرکاء مبلغی به عنوان وام در اختیار شرکت قرار دهند. در این صورت ممکن است بخشی از سود بابت بهره مانده وام دریافتی از هر شریک بر اساس نرخ بهره معین تخصیص یابد. برای محاسبه مبلغ بهره از رابطه زیر استفاده می شود.

(بر اساس کسری از سال) مدت \times نرخ بهره سالانه وام \times مبلغ وام = بهره وام

مثال) شریک الف در تاریخ $13 \times 7/05/01$ مبلغ $400/000$ ریال وام در اختیار شرکت تضامنی الف و شرکاء قرارداد.

طبق شرکت نامه به مبلغ وام دریافتی از شرکاء معادل 18% بهره بصورت سالیانه تعلق می گیرد. **مطلوب است 1** - ثبت

حسابداری لازم در تاریخ اول مرداد ماه؟ 2- محاسبه مبلغ بهره متعلق به وام شریک الف طی سال 13×7 ؟

حل) $13 \times 7/05/01$ بانک $400/000$ بد
وام پرداختی به الف $400/000$ بس

بابت دریافت وام از شریک الف

مبلغ بهره وام شریک الف: $48/000$ $(8 \times 12) \times 18\% \times 400/000$

-تقسیم سود بر اساس مبانی متعدد:

در اکثر مواقع توافق برای تقسیم سود میان شرکاء ترکیبی از روشهای پیش گفته است، به مثال زیر توجه کنید:

مثال) سود سال $13 \times \times$ شرکت تضامنی الف و ب و ج مبلغ $8/000$ ریال و مبانی تقسیم سود طبق شرکتنامه بشرح زیر

می باشد:

- شریک الف و ج سالیانه به ترتیب مبلغ 500 و 600 ریال حقوق دریافت می نماید.

- به میانگین موزون سرمایه هر شریک طی سال 10% بهره تعلق می گیرد.

- شریک ب همه ساله به عنوان پاداش معادل 12% سود شرکت پس از کسر پاداش را دریافت می نماید.

-باقیمانده سود پس از کسر موارد فوق به ترتیب به نسبت 40% الف، 35% ب و 25% ج تسهیم می گردد.

-تغییرات حساب سرمایه هر یک از شرکاء طی سال بشرح جدول زیر بوده است:

شرح	الف	ب	ج	جمع
مانده اول دوره	10/000	12/000	9/000	31/000
سرمایه گذاری اول تیر ماه	3/000	-	5/000	8/000
برداشت اول مهر ماه	(5/000)	(4/000)	(1/000)	(10/000)
سرمایه گذاری اول دیماه	1/000	3/000	2/000	6/000
مانده پایان دوره	9/000	11/000	15/000	35/000

مطلوب است : 1- تهیه صورت تقسیم سود برای سال 13××؟ 2- صدور سند حسابداری تقسیم سود در دفاتر روزنامه شرکت؟

حل) محاسبه میانگین موزون حساب سرمایه شرکاء:

ج			ب			الف			شرح
سرمایه × ماه	ماه	سرمایه	سرمایه × ماه	ماه	سرمایه	سرمایه × ماه	ماه	سرمایه	
27/000	3	9/000	36/000	3	12/000	30/000	3	10/000	اول دوره تا اول تیرماه
42/000	3	14/000	36/000	3	12/000	39/000	3	13/000	اول تیر تا اول مهر ماه
39/000	3	13/000	24/000	3	8/000	24/000	3	8/000	اول مهر تا اول دی ماه
45/000	3	15/000	33/000	3	11/000	27/000	3	9/000	اول دی تا پایان اسفند
153/000	12		129/000	12		120/000	12		جمع
153/000+12 = 12/750			129/000+12 = 10/750			120/000+12 = 10/000			میانگین موزون

شرکت تضامنی الف و ب و ج - صورت تقسیم سود - برای سال مالی منتهی به پایان اسفند 13××

شرح	الف	ب	ج	جمع
سود قابل تقسیم	-	-	-	8/000
سهم حقوق شرکاء	500	-	600	(1/100)
سهم بهره شرکاء	(10/000×%.10)=1/000	(10/750×%.10)=1/075	(12/750×%.10)=1/275	(3/350)
سهم پاداش شرکاء	-	(8/000÷112%×12%)=857	-	(857)
باقیمانده سود				2/693
سهم از باقیمانده سود	(2/693×%.40)=1/077	(2/693×%.35)=943	(2/693×%.25)=679	(2/693)
جمع سود شرکاء	2/577	2/875	2/548	0

13××/12/29 حساب خلاصه سود و زیان
 حساب جاری شریک الف
 حساب جاری شریک ب
 حساب جاری شریک ج
 8/000 (بد)
 2/577 (بس)
 2/875 (بس)
 2/548 (بس)

بابت تقسیم سود سال 13×× میان شرکاء

4) تغییرات در مالکیت شرکت تضامنی:

تغییرات در مالکیت شرکتهای تضامنی مستلزم رعایت موارد زیادی است که مهمترین آنها بشرح زیر می باشد:

اول اینکه هر تغییری در ساختار مالکیت باید منطبق با شرکتنامه باشد.

دوم اینکه تمامی شرکاء باید نسبت به تغییر مورد نظر رضایت داشته باشند.

سوم اینکه در تغییر ساختار مالکیت شرکتهای تضامنی فرض می شود شرکت موجود منحل و شرکت جدیدی تأسیس می

شود لذا تغییر در ساختار مالکیت نتایج زیر را به دنبال دارد:

الف) ارزیابی مجدد کلیه دارائیه‌ها و بدهیهای شرکت به ارزش روز(متعارف)

ب) شناسایی دارائیه‌های نامشهود مربوط به شرکاء قدیم.

ج) تعیین سهم شرکاء از دارائیه‌های تجدید ارزیابی شده.

د) تعیین سهم در سرقفلی متعلق به شریک جدید.

ه) تبدیل نسبت تقسیم سود و زیان.

تغییر در مالکیت شرکتهای تضامنی در دو بخش ورود شریک جدید به شریک و خروج یا فوت شریک موجود از شرکت مورد توجه قرار می‌گیرد:

4-1) ورود شریک جدید به شرکت تضامنی:

ورود شریک جدید به شرکت تضامنی از دو طریق می‌تواند انجام شود:

روش اول) خرید سهم الشرکه شرکاء قدیم توسط شریک جدید: در این حالت تنها قسمتی یا تمام سرمایه شریک قدیم به شریک جدید منتقل می‌گردد.

روش دوم) سرمایه‌گذاری مستقیم شریک جدید در شرکت: در این حالت شریک جدید اقدام به آورده نقد یا غیر نقد به شرکت نموده که طبق قانون باید شرکت تضامنی موجود منحل و شرکت تضامنی جدید با توافق کلیه شرکاء تشکیل و ثبت گردد.

4-1-1) ورود شریک جدید از طریق واگذاری سهم الشرکه شرکاء قدیم:

در این حالت با توجه به نوع تفاهم میان شرکاء ممکن است یکی از سه روش زیر جهت ثبت تغییر در شرکاء بکار گرفته شود:

حالت اول) انتقال سهم الشرکه: در این روش قسمتی یا تمام سهم الشرکه شریک قدیم با دریافت از شریک جدید به وی منتقل می‌گردد و حسابداری شرکت به مبلغ مبادله شده میان شریک قدیم و جدید کاری نداشته و صرفاً با یک سند حسابداری بشرح زیر سهم الشرکه مبادله شده را به ارزش دفتری به شریک جدید منتقل می‌نماید:

حساب سرمایه شریک قدیم	××	(بد)
حساب سرمایه شریک جدید	××	(بس)

بابت انتقال سرمایه شریک قدیم به شریک جدید

در این روش پس از شریک جدید باید نحوه تقسیم سود و زیان در شرکتنامه اصلاح گردد.

مثال) شرکت تضامنی الف و ب دارای سرمایه ای به ترتیب معادل 8/000 و 10/000 ریال بوده و سود و زیان شرکت به نسبت مساوری میان ایشان تسهیم می‌گردد. **مطلوب است** ثبت حسابداری انتقال حقوق شرکاء قدیم به شریک جدید(ج) در هر یک از حالت‌های زیر؟

1- شریک ب با دریافت مبلغ 7/000 ریال 50٪ حقوق خود را به شریک جدید با رضایت شریک الف منتقل نمود؟

نام شریک	قبل از ورود شریک جدید	پس از ورود شریک جدید

نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	
60%	8/000	50%	8/000	الف
25%	5/000	50%	10/000	ب
25%	5/000	0	0	ج
100%	18/000	100%	18/000	جمع

سرمایه شریک ب 5/000 (بد)

سرمایه شریک ج 5/000 (بس)

بابت انتقال 50% از سرمایه شریک ب به شریک ج

2- شریک الف با دریافت مبلغ 3/500 ریال 50% حقوق خود را به شریک جدید با رضایت شریک ب منتقل نمود؟

پس از ورود شریک جدید		قبل از ورود شریک دید		نام شریک
نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	
25%	4/000	50%	8/000	الف
50%	10/000	50%	10/000	ب
25%	4/000	0	0	ج
100%	18/000	100%	18/000	جمع

سرمایه شریک الف 4/000 (بد)

سرمایه شریک ج 4/000 (بس)

بابت انتقال 50% از سرمایه شریک الف به شریک ج

3- شریک الف و ب به ترتیب با دریافت مبلغ 3/500 و 7/000 ریال 50% حقوق خود را به شریک جدید منتقل نمودند؟

پس از ورود شریک جدید		قبل از ورود شریک دید		نام شریک
نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	نسبت تقسیم سود	سهام الشركه / سرمایه	
25%	4/000	50%	8/000	الف
25%	5/000	50%	10/000	ب
50%	9/000	0	0	ج
100%	18/000	100%	18/000	جمع

سرمایه شریک الف 4/000 (بد)

سرمایه شریک ب 5/000 (بد)

سرمایه شریک ج 9/000 (بس)

بابت انتقال 50٪ از سرمایه شریک الف و شریک ب به شریک ج

حالت دوم) تجدید ارزیابی دارائیهای شرکت (روش سرقفلی)

در این حالت بخشی از حقوق تمام شرکاء قدیم در قبال دریافت وجه از اشخاص ثالث پس از تفاهم کلیه شرکاء قدیم به ایشان منتقل می نمود و برای تعیین قیمت ابتدا کلیه دارائیها و بدهیهای شرکت به ارزش روز تجدیدارزیابی گردیده و تفاوت ارزش روز با ارزش دفتری به حساب سرقفلی یا حساب دارایی تجدید ارزیابی شده منظور می شود. سپس سرقفلی یا مازاد تجدید ارزیابی بر اساس نحوه تقسیم سود به حساب شرکاء قدیم منظور و نهایتاً سند انتقال سرمایه شرکاء قدیم به شریک جدید در دفتر صادر می شود. حساب سرقفلی حداقل طی حداکثر 20 سال باید مستهلک ولی مازاد تجدید ارزیابی دارائیها طی عمر مفید باقیمانده دارایی مربوطه مستهلک می شود.

مثال) شرکت تضامنی الف و ب دارای سرمایه ای به ترتیب معادل 8/000 و 10/000 ریال بوده و سود و زیان شرکت به نسبت مساوی میان ایشان تسهیم می گردد. شرکاء تصمیم به ورود شریک ج نموده شریک ج با پرداخت 50٪ ارزش روز خالص دارائیها در 50٪ سرمایه و حقوق هر یک از شرکاء قدیم سهمی گردد. چنانچه خالص دارائیهای شرکت به ارزش 20/000 ریال ارزیابی گردد. **مطلوب است:**

1- محاسبه مبلغ و صدور سند حسابداری شناسایی سرقفلی در دفاتر شرکت؟

2- صدور سند حسابداری انتقال سرمایه به شریک جدید(ج)؟

3- تنظیم جدول مانده حساب سرمایه شرکاء قبل و مانده سرمایه بعد از ورود شریک ج؟

حل 1) محاسبه و ثبت سرقفلی:

$$2/000 = \{ 20/000 - (8/000 + 10/000) \} \text{ (ارزش دفتری خالص دارائیها - ارزش متعارف خالص دارائیها) = سرقفلی}$$

حساب سرقفلی 2/000 (بد)

حساب سرمایه الف 1/000 (بس)

حساب سرمایه ب 1/000 (بس)

بابت ثبت مازاد تجدیدارزیابی دارائیهای شرکت به حساب شرکاء

حل 2) محاسبه 50٪ ارزش کل شرکت: $10/000 = (20/000 / 2) = (2/ارزش متعارف خالص دارائیها)$

حساب سرمایه شریک الف 4/500 (بد)

حساب سرمایه شریک ب 5/500 (بد)

حساب سرمایه شریک ج 10/000 (بس)

بابت انتقال 50٪ از سرمایه شریک الف و شریک ب به شریک ج

حل 3)

نام شریک	سرمایه قبل تجدید ارزیابی	مازاد تجدیدارزیابی	سرمایه پس از تجدید ارزیابی	انتقال سرمایه	سرمایه بعد از انتقال	در صدر سرمایه
الف	8/000	1/000	9/000	(4/500)	4/500	22/5٪
ب	10/000	1/000	11/000	(5/500)	5/005	27/5٪
ج	0	0	0	10/000	10/000	50٪
جمع	18/000	2/000	20/000	0	20/000	100٪

حالت سوم) تخصیص پاداش (بدون تجدید ارزیابی):

در این روش تفاوت مبلغ دریافتی شرکاء قدیم نسبت به ارزش دفتری سهم الشرکه منتقل شده ایشان به حساب شریک جدید بعنوان پاداش تلقی شده و مانند حالت اول حسابداری شرکت صرفاً سند حسابداری انتقال سهم الشرکه شرکاء قدیم به شریک جدید را در دفاتر ثبت نموده و با مبلغ اضافه پرداختی شریک جدید کاری نخواهد داشت.

مثال) چنانچه با توجه به اطلاعات مثال بالا، شریک جدید با پرداخت مبلغ 10/000 ریال در 50٪ حقوق شرکاء قدیم سهمیم گردد، از آنجائیکه ارزش دفتری 50٪ حقوق شرکاء قدیم برابر 9/000 ریال $\{ 50\% \times (8/000 + 10/000) \}$ است حسابداری با مازاد پرداختی شریک جدید کاری نداشته و صرفاً سند حسابداری زیر را در دفاتر صادر می کند:

حساب سرمایه شریک الف	4/000	(بد)	$(8/000 \times 50\% - 4/000)$
حساب سرمایه شریک ب	5/000	(بد)	$(10/000 \times 50\% = 5/000)$
حساب سرمایه شریک ج	9/000	(بس)	

بابت انتقال 50٪ از سرمایه شریک الف و شریک ب به شریک ج

جدول مانده سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	سرمایه قبل از انتقال	انتقال سرمایه	سرمایه پس از انتقال	در صد سرمایه
الف	8/000	(4/000)	4/000	22٪
ب	10/000	(5/000)	5/000	28٪
ج	0	9/000	9/000	50٪
جمع	18/000	0	18/000	100٪

4-1-2) ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی:

در این روش شریک جدید با آورده نقد یا غیر نقد بخشی از حقوق شرکت را تملک می نماید و طبق قانون باید شرکت تضامنی موجود منحل گردیده و یک شرکت تضامنی جدید ثبت گردد. در این روش مبلغ پرداخت شده توسط شریک جدید که می تواند بصورت نقد و یا دارائیهای غیر نقد به ارزش متعارف باشد ممکن است برابر، بیشتر و یا کمتر از درصد حقوق (سرمایه) وی در شرکت باشد. چنانچه مبلغ پرداختی شریک جدید بیش از سرمایه وی در شرکت باشد بیانگر وجود سرقفلی و یا مازاد ارزش متعارف دارائیهای شرکت نسبت به ارزش دفتری آنها می باشد. بنابراین در ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت سه حالت بشرح زیر می تواند متصور باشد:

حالت اول) در این حالت مبلغ پرداختی شریک جدید برابر است با سهم وی از جمع سرمایه شرکت پس از ورود که ثبت حسابداری ورود شریک به مبلغ پرداختی وجه نقد بدهکار و سرمایه وی بستانکار می شود، به مثال زیر توجه نماید:

مثال) شرکت تضامنی الف و ب در حالیکه سرمایه 16/000 ریال (هر شریک 50٪) و حقوق شرکت بطور مساوی میان ایشان تقسیم می شود، تصمیم به ورود شریک ج نموده اند، توافق شده که شریک جدید با پرداخت 8/000 ریال در یک سوم حقوق (سرمایه) شرکت سهمیم گردد. از آنجائیکه پس از ورود شریک ج سهم ایشان (یک سوم) با درصد سرمایه وی نسبت به کل سرمایه شرکت $(8/000 + 24/000)$ برابر است، لذا بدون نیاز به تجدید ارزیابی بابت ورود شریک ج ثبت حسابداری زیر در دفاتر صادر می شود:

وجه نقد	8/000	(بد)
---------	-------	------

8/000 سرمایه شریک ج (بس)

بابت سرمایه گذاری شریک ج جهت کسب یک سوم از منافع و سرمایه شرکت

جدول مانده سرمایه شرکاء قبل و بعد از ورود شریک ج بشرح زیر می باشد:

نام شریک	سرمایه قبل از ورود	سرمایه گذاری جدید	سرمایه پس از ورود	درصد سرمایه
الف	8/000	-	8/000	1/3
ب	8/000	-	8/000	1/3
ج	-	8/000	8/000	1/3
جمع	16/000	8/000	24/000	%100

جدول مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	سرمایه قبل تجدیدارزیابی	سرقفلی	سرمایه پس از سرقفلی	سرمایه گذاری جدید	سرمایه بعد از انتقال	درصد سرمایه
الف	8/000	2/000	10/000	0	10/000	1/3
ب	8/000	2/000	10/000	0	10/000	1/3
ج	0	0	0	10/000	10/000	1/3
جمع	16/000	4/000	20/000	10/000	30/000	%100

مثال 2) با توجه به اطلاعات مثال 1 بالا، چنانچه شرکاء بابت ثبت و شناسایی حساب سرقفلی به توافق نرسند باید اضافه پرداختی شریک جدید نسبت به سهم وی از سرمایه پس از ورود محاسبه و بعنوان پاداش میان شرکاء قدیم به نسبت سهم بودن در منافع شرکت تسهیم گردد:

محاسبه پاداش شرکاء قدیم:

$$(8/000 + 8/000 + 10/000) = 26/000$$

مبلغ سرمایه شرکت پس از ورود شریک ج

$$(26/000 \div 3) = 8/666$$

سهم شریک جدید بابت یک سوم منافع شرکت

$$(10/000 - 8/666) = 1/334$$

اضافه پرداختی شریک جدید = پاداش شرکاء قدیم

$$(1/334 \div 2) = 667$$

سهم هر یک از شرکاء قدیم از اضافه پرداختی شریک جدید

$$10/000$$

حساب وجه نقد

(بس)

667

حساب سرمایه شریک الف

(بس)

667

حساب سرمایه شریک ب

(بس)

8/666

حساب سرمایه شریک ج

بابت سرمایه گذاری شریک ج جهت کسب یک سوم از منافع و سرمایه شرکت

جدول مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	سرمایه اولیه	سرمایه گذاری جدید	سرمایه پس از ورود	در صد سرمایه
الف	8/000	667	8/667	1/3
ب	8/000	667	8/667	1/3
ج	0	8/666	8/666	1/3
جمع	16/000	10/000	26/000	%100

حالت سوم در این حالت مبلغ پرداختی شریک جدید کمتر از سهم وی از جمع سرمایه شرکت پس از ورود می باشد که بیانگر وجود سرقفلی منفی یا کسری ارزش متعارف دارائیهها نسبت به ارزش دفتری آنها است. برای ثبت حسابداری ورود شریک جدید در این حالت نیز ممکن است شرکاء نسبت به ثبت سرقفلی به توافق رسیده و یا تفاهم نمایند که در صورت مبلغ کسری پرداختی شریک جدید به عنوان حساب سرقفلی و یه به عنوان پاداش به حساب سرمایه شریک جدید منظور می شود.

به مثال 1 زیر در صورت توافق برای ثبت سرقفلی و مثال 2 در صورت عدم توافق برای ثبت سرقفلی توجه نمایید:
مثال 1 شرکت تضامنی الف و ب در حالیکه دارای سرمایه 16/000 ریال (هر شریک 50٪) و حقوق شرکت بطور مساوی میان ایشان تقسیم می شود، تصمیم به ورود شریک ج نموده اند. توافق شده که شریک جدید با پرداخت 10/000 ریال در 40٪ حقوق (سرمایه) شرکت سهیم گردیده و حساب سرقفلی در دفاتر شناسایی گردد. از آنجائیکه مبلغ پرداختی وی کمتر از سهم او از سرمایه شرکت خواهد شد یعنی $\{ 10/000 < 0.40 \times (10/000 + 8/000) + 8/000 \}$ ، لذا باید ابتدا نسبت به شناسایی سرقفلی برای شریک جدید بشرح زیر اقدام و سپس ثبت سرمایه گذاری شریک ج صادر گردد:

محاسبه سرقفلی:

- 1- کل ارزش شرکت پس از ورود شریک ج: 16/000 (حقوق شرکت) %60
 × 1 (کل حقوق شرکت)
- 2- محاسبه سرقفلی 667 = $\{ (8/000 + 8/000 + 10/000) - 26667 \}$ = (مبلغ سرمایه پس از ورود شریک - ارزش کل شرکت)

حساب سرقفلی	667	(بد)
حساب وجه نقد	10/000	(بد)
حساب سرمایه شریک ج	10/667	(بس)

بابت ثبت سرقفلی و ورود شریک ج در دفاتر شرکت

جدول مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	سرمایه قبل ورود شریک	سرمایه گذاری جدید	سرقفلی	سرمایه قبل ورود شریک	درصد سرمایه
الف	8/000	0	0	8/000	30%
ب	8/000	0	0	8/000	30%
ج	0	10/000	667	10/667	40%
جمع	16/000	10/000	667	26/667	100%

توضیح معمولاً زمانیکه شرکاء قدیم نیازمند ورود شریک جدید بواسطه تخصص و ... باشند ممکن است بجای ثبت سرقفلی منفی به حساب شریک جدید، مبلغ کسری پرداخت شریک جدید نسبت به سهم وی را شرکاء قدیم بعنوان پاداش شریک جدید تقبل نموده و از سرمایه ایشان کسر شود. مثال زیر را توجه نمایید:

مثال 2 چنانچه در مثال 1 بالا شرکاء در خصوص ثبت و شناسایی سرقفلی به توافق نرسند، باید مبلغ کسر پرداختی شریک جدید بعنوان پاداش به حساب سرمایه وی منظور شده سپس ثبت ورود شریک ج در دفاتر شرکت صادر شود: محاسبه پاداش مربوط به شریک جدید:

$$26/000 = (8/000 + 8/000 + 10/000)$$

1- کل ارزش شرکت پس از ورود شریک ج :

$$26/000 \text{ - پاداش شریک جدید: } 1 \text{ (کل حقوق شرکت)}$$

$$40 = 26/000 \times \% 40 = 10/400 \quad X \% \text{ (سهم شریک جدید)}$$

کسر پرداختی شریک ج = پاداش شریک ج به حساب شرکاء قدیم : $10/000 - 10/400 = 400$

حساب وجه نقد 10/000 (بد)

حساب سرمایه شریک الف 200 (بد)

حساب سرمایه شریک ب 200 (بد)

حساب سرمایه شریک ج 10/400 (بس)

بابت ثبت سرمایه گذاری شریک ج و تخصیص پاداش به ایشان در دفاتر شرکت

جدول مانده حساب سرمایه قبل و بعد از ورود شریک جدید بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	سرمایه قبل ورود شریک	سرمایه گذاری جدید	تخصیص پاداش	سرمایه بعد ورود شریک	درصد سرمایه
الف	8/000	0	(200)	7/800	30%
ب	8/000	0	(200)	7/800	30%
ج	0	10/000	400	10/400	40%
جمع	16/000	10/000	0	26/000	100%

خلاصه حالت‌های مختلف ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت تضامنی در جدول زیر نشان داده شده است:

حالت	شرح	تجدید ارزیابی	سرقتی یا پاداش	سرقتی یا پاداش به حساب
1	اگر مبلغ پرداختی شریک جدید مساوی سهم وی از حقوق (سرمایه) شرکت باشد.	لازم نیست	تعلق نمیگیرد	-
2	اگر مبلغ پرداختی شریک جدید بیشتر از سهم وی از حقوق (سرمایه) شرکت باشد.	بر اساس توافق	تعلق میگیرد	شرکاء قدیم
3	اگر مبلغ پرداختی شریک جدید کمتر از سهم وی از حقوق (سرمایه) شرکت باشد.	بر اساس توافق	تعلق میگیرد	شرکاء جدید

نکاتی در خصوص تجدید ارزیابی خالص دارائیه‌ها:

در بسیاری از موارد ارزش متعارف دارائیه‌ها و بدهی‌های شرکت بدون نظر کارشناسان مستقل مورد پذیرش کلیه شرکاء قدیم و جدید قرار نمیگیرد. شرکاء قدیم معمولاً مدعی ارزشهای متعارف بالاتر برای دارائیه‌ها و شرکاء جدید مدعی ارزشهای کمتر هستند. بنابراین پذیرش ارزشهای متعارف توسط کلیه شرکاء تک تک دارائیه‌ها و بدهی‌های شرکت در لحظه ورود شریک جدید، تجدید ارزیابی می شود. در این خصوص نکات زیر باید مورد توجه باشد:

- تجدید ارزیابی دارائیه‌ها معمولاً توسط کارشناسان مستقل و معتمد کلیه شرکاء قدیم و جدید صورت گرفته و در تجدید ارزیابی باید کلیه بدهی‌ها نیز تا تاریخ ورود شریک جدید به روز شوند. در این خصوص معمولاً بهره ثبت نشده وامها/ مزایای پایان خدمت کارکنان و یا بدهی‌های ثبت نشده باید در دفاتر ثبت و در صورت وجود بدهی باید حذف گردد.

- چنانچه سود (زیان) انباشته / تقسیم نشده در ترانزنامه وجود داشته باشد باید به نسبت سهم بری میان شرکاء قدیم تقسیم و به حساب سرمایه ایشان منظور گردد.

- معمولاً کلیه اضافه / کسری ارزش دارائیه‌ها و بدهی‌ها در حسابی بنام تجدید ارزیابی منظور گردیده و در نهایت مانده این حسای پس از کسر مالیات متعلقه با حساب سرمایه شرکاء قدیم به نسبت سهم ایشان از سود و زیان بسته می شود.

- هزینه‌های مربوط به کارشناسی تجدید ارزیابی بر اساس توافق شرکاء به حساب ایشان منظور می شود. در این خصوص ممکن است شرکاء قدیم به نسبت سهمیم بودن در منافع و یا شریک جدید و یا بر مبنای توافق شده میان کلیه شرکای قدیم و جدید تسهیم گردد.

ثبتهای حسابداری عملیات فوق بشرح زیر می باشد:

شرح	عنوان حساب بدهکار	عنوان حساب بستانکار	توضیحات
افزایش ارزش دارائیه‌ها	دارایی مربوطه	تجدید ارزیابی	مازاد ارزش متعارف بر ارزش دفتری
کاهش ارزش دارائیه‌ها	تجدید ارزیابی	دارایی مربوطه	مازاد ارزش دفتری بر ارزش متعارف
ثبت بدهی‌های ثبت نشده	تجدید ارزیابی	بدهی مربوطه	به مبلغ بدهی
حذف بدهی‌های واهی	بدهی مربوطه	تجدید ارزیابی	به مبلغ بدهی واهی

بستن حساب سود تقسیم نشده	سود انباشته	سرمایه شرکاء قدیم	به نسبت سهم بودن در منافع
بستن حساب زیان تقسیم نشده	سرمایه شرکاء قدیم	زیان انباشته	به نسبت سهم بودن در منافع
ثبت هزینه های کارشناسی	سرمایه شرکاء	وجه نقد	براساس توافق
بستن حساب تجدید ارزیابی	تجدید ارزیابی	سرمایه شرکاء قدیم	براساس مانده حساب تجدید ارزیابی
ثبت حساب سرقفلی	سرفقلی	سرمایه شرکاء	براساس توافق

4-2) خروج (فوت) شریک از شرکت تضامنی :

خروج شریک از شرکت تضامنی مستلزم رضایت کلیه شرکاء و منحل شدن شرکت موجود و ایجاد شرکت جدیدی پس از خروج شریک بوده و طبق قانون شریک خارج شده نسبت به کلیه دیون و تعهدات شرکت تا لحظه خروج مسئول می باشد.

در هنگام خروج شریک باید کلیه حسابهای مربوط به شریک خارج شونده (مثل جاری شرکاء/ برداشت و سود تقسیم نشده به نسبت سهم بودن در سود و زیان و ...) با حساب سرمایه شریک بسته شده و سود یا زیان شرکت تا لحظه خروج محاسبه و به نسبت سهم بری به حساب شریک منظور گردد. سپس در مقایسه با مانده سرمایه شریک ممکن است یکی از سه حالت زیر بوجود آید:

حالت اول) مبلغ پرداختی به شریک دقیقاً برابر مانده حساب سرمایه وی باشد که در اینصورت ثبت زیر بابت خروج شریک در دفاتر صادر می گردد:

حساب سرمایه شریک خارج شونده ×× (بد)

حساب وجه نقد / سایر داراییها ×× (بس)

بابت ثبت خروج شریک... از شرکت

مثال) جدول مانده حساب سرمایه تضامنی الف و شرکاء در تاریخ 1386/03/31 و درصد سرمایه و سهم بودن آنها در منافع شرکت بشرح زیر میباشد:

نام شریک	مانده حساب سرمایه	درصد سرمایه	درصد سهم بری از سود و زیان
الف	3/500/000	35%	35%
ب	2/500/000	25%	30%
ج	4/000/000	40%	35%
جمع	10/000/000	100%	100%

شریک ب با وصول مبلغ 2/500/000 ریال تصمیم به کناره گیری از شرکت نموده که مورد توافق سایر شرکاء میباشد.

مطلوبست :

ثبت حسابداری لازم بابت خروج شریک ب در دفتر روزنامه و تهیه جدول سرمایه پس از خروج شریک ب ؟

13×6/03/31 حساب سرمایه ب 2/500/000 بد

حساب وجه نقد 2/500/000 بس

بابت خروج شریک ب از شرکت

جدول مانده سرمایه و درصد های سرمایه و سهم بری شرکاء پس از خروج شریک ب بشرح زیر خواهد بود:

نام شریک	مانده حساب سرمایه	درصد سرمایه	درصد سهم بری از سود و زیان
الف	3/500/000	$(3/500 \div 7/500) = \% 47$	$(\% 35 \div \% 70) = \% 50$
ب	4/000/000	$(4/000 \div 7/500) = \% 53$	$(\% 35 \div \% 70) = \% 50$
جمع	7/500/000	$\% 100$	$\% 100$

حالت دوم (مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده بیشتر از مانده حساب سرمایه وی باشد که این اختلاف بیانگر وجود سرقفی و با اضافه ارزش متعارف خالص دارائیهها نسبت به بهای دفتری آنها می باشد. در اینصورت بسته به نوع توافق میان شرکاء یکی از دو حالت زیر میتواند اتفاق بیافتد:

الف) چنانچه کلیه شرکاء نسبت به شناخت حساب سرقفی در دفاتر تفاهم داشته باشند، پس از محاسبه و ثبت سرقفی سند خروج شریک بشرح زیر در دفاتر صادر میشود:

محاسبه سرقفی :

درصد سهم بودن وی در منافع شرکت + (مانده بستانکاری سرمایه وی - مبلغ دریافتی شریک خارج شده) = سرقفی

$$\text{حساب سرقفی} \times \times (\text{بد})$$

$$\text{حساب سرمایه کلیه شرکاء (به نسبت سهم بری)} \times \times (\text{بس})$$

بابت شناسایی و ثبت سرقفی

سپس با برابر شدن مانده حساب سرمایه شریک خارج شونده و وجه دریافتی وی سند زیر بابت خروج شریک صادر می شود:

$$\text{حساب سرمایه شریک خارج شونده} \times \times (\text{بد})$$

$$\text{حساب وجه نقد / سایر دارائیهها} \times \times (\text{بس})$$

بابت ثبت خروج شریک از شرکت

ب) چنانچه شرکاء در خصوص شناسایی و ثبت سرقفی در دفاتر به تفاهم نرسند میبایستی مبلغ اضافه دریافتی شریک خارج شده به نسبت سهم بری شرکاء باقیمانده میان ایشان تسهیم گردد، بنابراین در این حالت ثبت حسابداری خروج شریک بشرح زیر می باشد:

$$\text{حساب سرمایه شریک خارج شونده} \times \times (\text{بد}) \quad (\text{به مبلغ مانده بستانکاری})$$

$$\text{حساب سرمایه شرکاء باقیمانده} \times \times (\text{بد}) \quad (\text{به مبلغ اضافه دریافتی شریک و به نسبت سهم بری})$$

$$\text{حساب وجه نقد / سایر دارائیهها} \times \times (\text{بس})$$

بابت ثبت خروج شریک... از شرکت

مثال) جدول مانده حساب سرمایه شرکت تضامنی الف و شرکاء در تاریخ 13×6/03/31 و درصد سرمایه و سهم بودن آنها در منافع شرکت بشرح زیر میباشد:

نام شریک	مانده حساب سرمایه	درصد سرمایه	درصد سهم بری از سود و زیان
الف	3/500/000	$\% 35$	$\% 35$
ب	2/500/000	$\% 25$	$\% 30$
ج	4/000/000	$\% 40$	$\% 35$

جمع	10/000/000	% 100	% 100
-----	------------	-------	-------

شریک ب با وصول مبلغ 3/500/000 ریال تصمیم به کناره گیری از شریک را نموده که مورد توافق سایر شرکاء می باشد.

مطلوبست:

الف) ثبت عملیات حسابداری خروج شریک ب در صورتیکه شرکاء با شناسایی و ثبت سرقتی موافقت نموده باشند؟
ب) ثبت عملیات حسابداری خروج شریک ب بدون شناسایی و ثبت سرقتی در دفاتر؟
حل الف)

$$= \underline{3/333/333} \quad \{ 30\% \div (3/500/000 - 2/500/000) \} = \text{سرقتی}$$

حساب سرقتی	3/333/333	(بد)
حساب سرمایه الف	1/166/666	(بس)
حساب سرمایه ب	1/000/000	(بس)
حساب سرمایه ج	1/166/667	(بس)

بابت شناسایی و ثبت سرقتی

حساب سرمایه ب	3/500/000	(بد)
حساب وجه نقد	3/500/000	(بس)

بابت ثبت خروج شریک ب از شرکت

حل ب)

اضافه دریافتی شریک ب = $1/000/000 = (3/500/000 - 2/500/000)$ = (مانده حساب سرمایه ب - مبلغ دریافتی ب)

از آنجائیکه درصد سهم بودن دو شریک باقیمانده مساوی (هر کدام 35%) می باشد، لذا مبلغ اضافه دریافتی به نسبت مساوی میان ایشان تسهیم می گردد:

حساب سرمایه شریک ب	2/500/000	(بد)
حساب سرمایه شریک الف	500/000	(بد)
حساب سرمایه شریک ج	500/000	(بد)
حساب وجه نقد	3/500/000	(بس)

بابت ثبت خروج شریک ب از شرکت

حالت سوم) مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده کمتر از مانده حساب سرمایه وی باشد که در اینصورت مبلغ کسر دریافتی شریک خارج شونده بعنوان پاداش به حساب سرمایه شرکاء باقیمانده به نسبت سهم بودن در سود و زیان تقسیم میگردد.

معمولاً زمانیکه شرکت زیانده بوده و یا شرکاء با خروج شریکی مخالف باشند چنین حالتی می افتد. ثبت حسابداری خروج شریک در این حالت در مثال زیر آمده است:

مثال (اطلاعات مثال بالا در دست است ، چنانچه شریک ج با دریافت مبلغ 3/350/000 ریال با موافقت سایر شرکاء از شرکت کناره گیری نماید. مطلوبست ثبت عملیات حسابداری خروج شریک ج در دفاتر شرکت؟
حل کسر دریافتی شریک ج = 650/000 = (4/000/000 - 3/350/000) = (مانده حساب سرمایه ج - مبلغ دریافتی ج)

از آنجائیکه درصد سهم بودن دو شریک باقیمانده شامل (الف 35 از 65) و (ب 30 از 65) می باشد، لذا مبلغ کسر دریافتی شریک ج به نسبتهای فوق میان ایشان تسهیم می گردد:

$$\text{سهم شریک الف} = \frac{350}{000} = (65 \div 35 \times 650/000) \quad \text{I} \quad \text{سهم شریک ب} = \frac{300}{000} = (65 \div 65 \times 650/000)$$

حساب سرمایه شریک ج	4/000/000	(بد)
حساب سرمایه شریک الف	350/000	(بس)
حساب سرمایه شریک ب	300/000	(بس)
حساب وجه نقد	3/350/000	(بس)

بابت ثبت خروج شریک ج از شرکت

تجدید ارزیابی دارائیهها و بدهیها در زمان خروج شریک :

در زمان خروج شرکاء از شرکت نیز مانند زمان ورود شریک جدی ممکن است شرکاء در خصوص تعیین ارزش متعارف خالص دارائیهها به توافق نرسند. در اینصورت همانند موارد ذکر شده در زمان ورود شریک ، ابتدا باید دارائیهها و بدهیهای شرکت توسط کارشناسان مستقل ارزیابی گردیده و هر گونه اختلاف میان ارزش متعارف با ارزش دفتری آنها در حساب تجدید ارزیابی منعکس گردد. بدهی است حساب تجدید ارزیابی و سود تقسیم نشده باید بر اساس نسبت سهم بودن شرکاء در منافع شرکت به حساب سرمایه ایشان بسته شده و سایر حسابهای مرتبط با شریک خارج شونده (مثل وام شرکاء/حساب جاری شرکاء و...) نیز به حساب سرمایه وی منتقل گردیده و نهایتاً مانده نهایی حساب به شریک خارج شونده پرداخت شود.

5) انحلال و تصفیه در شرکت تضامنی :

انحلال شرکت تضامنی مانند هر شرکت دیگر پایان فعالیت تجاری آن می باشد که میتواند به دلایل زیر صورت

پذیرد:

- 1- پایان مدت شرکت طبق شرکتنامه.
- 2- رسیدن به هدف شرکت و یا عدم امکان نیل به هدف شرکت طبق شرکتنامه.
- 3- ورشکستگی شرکت یا شرکاء.
- 4- توافق کلیه شرکاء به انحلال شرکت.
- 5- درخواست انحلال توسط یک شریک و تایید آن توسط مقام قضایی.
- 6- فوت یا محجوریت هر یک از شرکاء .

7- تخلف شرکاء در اجرای مفاد شرکتنامه.

8- تقسیم نادرست منافع شرکت میان شرکاء.

پس از احراز هر یک از شرایط انحلال شرکت تضامنی، زمان تصفیه شرکت فرارسیده و باید یک مدیر تصفیه از داخل و یا خارج از شرکت تعیین شود. وظیفه مدیر تصفیه تبدیل دارائیهای غیر پولی به وجه نقد و پرداخت دیون شرکت به اشخاص ثالث و نهایتاً تقسیم باقیمانده به نسبت سرمایه میان شرکاء می باشد. باید دقت نمود مادامیکه شرکت دیون و تعهدات خود را به اشخاص ثالث ایفا ننموده تقسیم هرگونه وجوه میان شرکاء باید با دقت در حقوق بستانکاران انجام شده و همچنین در پرداخت به شرکاء مانده وام ایشان بر سرمایه تقدم دارد.

حسابداری انحلال و تصفیه در شرکت تضامنی :

برای عملیات تصفیه در شرکت تضامنی دوروش آنی و تدریجی مورد استفاده قرار میگیرد:

(1) روش آنی:

در این روش ابتدا کلیه دارائیها فروخته شده سپس بدهیهای شرکت تسویه گردیده و نهایتاً باقیمانده میان شرکاء تقسیم میگردد، **مراحل اسناد حسابداری تصفیه در روش آنی بشرح زیر میباشد:**

1- بستن کلیه حسابهای ذخایر و استهلاکات به حساب اصلی مربوطه

2- افتتاح حساب کلی بنام تصفیه در دفاتر و بستن کلیه دارائیهای غیر نقد به آن حساب به ارزش دفتری.

3- بستن کلیه بدهیها به حساب کل تصفیه به ارزش دفتری.

4- فروش کلیه دارائیها و وصول کلیه مطالبات و پرداخت کلیه بدهیها به نحوی که طرف حساب وجه نقد حساب کل تصفیه می باشد.

5- چنانچه شرکاء پرداخت بدهی را تقبل نمایند و یا دارائیها را تملک نمایند طرف حساب تصفیه سرمایه شریک خواهد بود.

6- در صورتیکه وجود دارایی یا بدهی ثبت نشده در دفاتر، دارائی فروخته و بدهی تصفیه و طرف حساب وجه نقد حساب تصفیه خواهد بود.

7- بستن حساب کل تصفیه با حساب سرمایه شرکاء به نسبت سهم بودن در سود و زیان.

8- پرداخت مانده حساب وام شرکاء به شرطی که حساب سرمایه ایشان پس از اعمال ردیف 6 مانده بستانکار داشته باشد، در غیر اینصورت حساب وام ایشان با حساب سرمایه بسته میشود.

9- بستن حسابهای اندوخته و سود تقسیم نشده با حساب سرمایه شرکاء به نسبت سهم بودن در سود و زیان.

10- چنانچه پس از ردیف 9 مانده حساب سرمایه شریکی بدهکار باشد باید از طریق پرداخت وجه مانده راصفر نماید و اگر شریک دارای مانده بدهکار سرمایه ور شکسته باشد حساب سرمایه وی با حساب سرمایه سایر شرکاء به نسبت سهم بودن در سود و زیان بسته خواهد شد.

11- پرداخت مانده نهایی حساب سرمایه شرکاء به ایشان که موجب بسته شدن کلیه حسابها و پایان عملیات تصفیه خواهد بود.

(2) روش تدریجی:

این روش بیشتر با واقعیت سازگار است به این مفهوم که فروش دارائیهها و وصول مطالبات و پرداخت بدهیها به تدریج انجام شده و شرکاء حین عملیات تصفیه به شرط رعایت موارد زیر میتوانند وجوهی را برداشت نمایند:

1- در لحظه برداشت شرکاء با فرض عدم فروش دارائیهها غیر نقد و عدم وصول مطالبات ، منابع کافی جهت پرداخت بدهیها وجود داشته باشد.

2- شرکاء دارای مانده بستانکار سرمایه باشند.

3- در صورتیکه شریکی دارای مانده سرمایه بدهکار باشد باید ذخیره لازم به مبلغ مانده بدهکار سرمایه وی از حساب بانک کنار گذاشته شده و مبلغ قابل توزیع میان سایر شرکاء به تناسب مانده بستانکار حساب سرمایه ایشان تسهیم گردد.

از آنجائیکه حسابداری عملیات تصفیه بتواند به خوبی در این روش امکان برداشت شرکاء در هر لحظه را کنترل نماید میبایستی مراحل زیر طی شود:

الف- کلیه ذخایر و استهلاکات با حسابهای مربوطه بسته شود.

ب- کلیه حسابهای وام ، جاری شرکاء ، برداشت و ... با حساب سرمایه شرکاء بسته شود.

ج- حساب سود انباشته به نسبت سهم بودن شرکاء میان ایشان تسهیم و به حساب سرمایه شرکاء بسته شود.

د- بجای استفاده از حساب کل تصفیه در زمان فروش دارائیهها و وصول مطالبات و پرداخت بدهیها ، حساب دارائی یا بدهی مربوطه به ارزش دفتری و حساب سرمایه شرکاء (به نسبت سهم بودن در سود و زیان) به مبلغ سود یا زیان معامله طرف حساب وجه نقد خواهند بود.

باطی مراحل فوق در هر لحظه از مراحل تصفیه با کنترلهای ذکر شده در صورت احراز شرایط میتوان با رعایت حقوق بستانکاران و در حد مجاز به شرکاء پرداخت نمود.

مسائل حسابداری شرکتهای تضامنی

مسئله 1) شرکت تضامنی الف وب وج در تاریخ 15/2/13×× با سرمایه 150/000/000 ریال به ثبت رسید. آورده شرکاء به شرح جدول زیر بوده است:

شرح	الف	ب	ج	جمع
واریز وجه به حساب جاری شرکت	20/000/000	25/000/000	5/000/000	50/000/000
انتقال مالکیت ساختمان به ارزش متعارف	-	-	55/000/000	55/000/000
انتقال مالکیت سایر دارائیههای ثابت (ارزش متعارف)	42/000/000	20/000/000	3/000/000	45/000/000
جمع	42/000/000	45/000/000	63/000/000	150/000/000

مطلوبست صدور سند حسابداری آورده شرکاء در دفتر روزنامه شرکت و تعیین مانده و در صد سرمایه هر شریک؟

مسئله 2) شرکت تضامنی الف وب وج در تاریخ 15/2/13×× با سرمایه 100/000 ریال به ثبت رسید. آورده شرکاء به شرح جدول زیر بوده است:

شرح	الف	ب	ج	د	جمع
واريز وجه به حساب جاري شركاء	14/000	12/000		15/000	41/000
انتقال مالکیت ساختمان به ارزش متعارف			3/000		30/000
انتقال مالکیت ائانه اداری به ارزش متعارف	6/000			8/000	14/000
انتقال مالکیت ابزار الات به ارزش متعارف		8/000		2/000	10/000
انتقال مالکیت وسایط نقلیه به ارزش متعارف	5/000				5/000
جمع	25/000	20/000	30/000	25/000	100/000

مطلوبست صدور سند حسابداری آورده شرکاء در دفتر روزنامه شرکت و تعیین مانده و درصد سرمایه هر شریک؟
مسئله 3) تغییرات سرمایه شرکاء شرکت تضامنی الف و ب طی سال 7×13 بشرح زیر بوده است:

حساب سرمایه ب			حساب سرمایه الف		
بستانکار	بدهکار	شرح	بستانکار	بدهکار	شرح
20/000		اول فروردین	30/000		اول فروردین
5/000		اول شهریور		400	اول تیر
1/000		اول مهر	5/000		اول آذر
	3/000	اول دی		300	اول اسفند
26/000	3/000	جمع	35/000	700	جمع

سود خالص سال 7×13 شرکت 30/000 ریال بوده است. **مطلوبست:** تهیه صورت تقسیم سود میان شرکاء و ثبت حسابداری تقسیم سود در هر یک از شرایط زیر:

1) به نسبت میانگین موزون سرمایه شرکاء

2) 5٪ سود تضمین شده به میانگین موزون سرمایه شرکاء و باقیمانده به نسبت مساوی؟

3) 5٪ سود شرکت به شریک الف بعنوان پاداش، 5٪ سود تضمین شده (بهره) به میانگین موزون سرمایه شرکاء و باقیمانده به نسبت 40٪ الف و 60٪ ب؟

مسئله 4) سود سال $13 \times$ شرکت تضامنی الف و برادران مبلغ 15/000/000 ریال بوده است. چنانچه میانگین حساب سرمایه شرکاء بشرح جدول زیر باشد، **مطلوبست** تهیه صورت تقسیم سود شرکت و ثبت حسابداری آن در هر یک از شرایط زیر:

میانگین موزون حساب سرمایه شرکاء طی سال $13 \times$

نام شریک	میانگین حساب سرمایه
الف	8/000/000
ب	6/000/000
ج	3/000/000
د	4/000/000

جمع	21/000/000
-----	------------

1) شریک الف مبلغ 2/000/000 ریال پاداش و تعلق 10٪ سود تضمین شده (بهره) به میانگین حساب سرمایه و باقیمانده سود به نسبت مساوی؟

2) شریک ب مبلغ 4/000/000 ریال وام در تاریخ اول تیر ماه به شرکت پرداخت نموده و طبق شرکتنامه سالیانه 18٪ بهره به وام شرکاء تعلق می گیرد. همچنین حقوق شریک ج و د به ترتیب مبالغ 1/500/000 و 1/000/000 ریال سالیانه توافق گردیده و پاداش شریک الف نیز معادل 10٪ سود پس از کسر پاداش می باشد. باقیمانده سود به نسبت میانگین سرمایه میان شرکاء تقسیم می شود

مسئله 5) تغییرات سرمایه شرکاء شرکت تضامنی الف و ب طی سال 7×13 بشرح زیر بوده است:

حساب سرمایه ب			حساب سرمایه الف		
بستانکار	بدهکار	شرح	بستانکار	بدهکار	شرح
15/000		اول فروردین	20/000		اول فروردین
10/000		اول تیر		5/000	اول شهریور
	2/000	اول مهر	10/000		اول آبان
	1/000	اول دی		3/000	اول اسفند
25/000	3/000	جمع	30/000	8/000	جمع

سود خالص سال 7×13 شرکت 60/000 ریال بوده است. **مطلوبست:** تهیه صورت تقسیم سود میان شرکاء و ثبت حسابداری تقسیم سود در هر یک از شرایط زیر:

1) به نسبت میانگین موزون سرمایه شرکاء ؟

2) 10٪ سود تضمین شده به میانگین موزون سرمایه شرکاء و باقیمانده به نسبت مساوی ؟

3) 8٪ سود شرکت به شریک الف بعنوان پاداش 10٪ سود تضمین شده به میانگین موزون سرمایه شرکاء و باقیمانده به نسبت 35٪ الف و 65٪ ب؟

مسئله 6) میانگین حساب سرمایه شرکاء و شرکت تضامنی الف و شرکاء طی سال 7×13 بشرح جدول زیر می باشد:

میانگین موزون حساب سرمایه شرکاء طی سال 7×13

نام شریک	میانگین حساب سرمایه (ریال)
الف	36/000
ب	27/000
ج	18/000
د	45/000
جمع	126/000

شرایط تقسیم سود طبق شرکتنامه بشرح زیر می باشد:

1) شریک الف و ب به ترتیب مبلغ 600 ریال و 400 ریال بابت حق الزحمه از سود سال دریافت نمایند.