



فصل اول

« حسابداری شرکت‌های تضامنی »

مقدمه‌ای بر شرکت‌های تضامنی

مؤسسات انتفاعی از نظر نحوه تأسیس، نوع مالکیت، نوع روابط بین مالکین و ... به اشکال حقوقی زیر تقسیم می‌شوند:

- ۱- مؤسسات انفرادی (تک مالکی)
 - ۲- شرکت‌های تضامنی
 - ۳- شرکت‌های سهامی
- در سه گروه فوق نحوه انجام عملیات حسابداری براساس مفاهیم، اصول و روش‌های حسابداری در رابطه با دارایی‌ها و بدهی‌ها بطور تقریباً مشابه انجام می‌شود، ولی انجام عملیات حسابداری مرتبط با ترکیب و ساختار سرمایه بستگی به نوع شرکت دارد.
- نحوه انجام عملیات حسابداری در شرکت‌های سهامی در فصل دوم کتاب تشریح می‌گردد و در این فصل عملیات حسابداری در شرکت‌های تضامنی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نکته ۱: طبق ماده ۲۰ قانون تجارت شرکت‌ها به ۷ نوع زیر تقسیم می‌شوند:

- ۱- شرکت‌های تضامنی
- ۲- شرکت‌های سهامی
- ۳- شرکت‌های با مسئولیت محدود
- ۴- شرکت‌های مختلط سهامی
- ۵- شرکت‌های مختلط غیرسهامی
- ۶- شرکت‌های نسبی
- ۷- شرکت‌های تعاونی

نکته ۲: در قانون تجارت شرکت تعریف نشده و قانون مدنی در ماده ۵۷۱ شرکت را به شرح زیر تعریف نموده است:

« شرکت عبارت است از اجتماع حقوق مالکین متعدد در شیئی واحد به نحو اشاعه »

از تعریف فوق چنین می‌توان نتیجه‌گیری کرد که:

مؤسسه‌ای که از اجتماع دو یا گروهی از افراد تشکیل شده و هر یک از افراد دارایی‌های نقدی و غیرنقدی خود را به منظور تحصیل سود در اختیار آن قرار داده‌اند، شرکت نامیده می‌شود.

تعریف شرکت‌های تضامنی

بر اساس ماده ۱۱۶ قانون تجارت شرکت تضامنی به صورت زیر تعریف شده است :

« شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوص، برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود و اگر دارایی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت می‌باشند.» در شرکت تضامنی هر یک از شرکا به تنهایی در مقابل اشخاص ثالث نظیر اعتباردهندگان مسئولیت کامل دارند. از دید حسابداری، شرکت تضامنی شباهت زیادی به مؤسسات انفرادی دارد، لذا مفاهیم حسابداری مؤسسات انفرادی و حتی شرکت‌های سهامی در شرکت تضامنی نیز کاربرد دارند.

نکته ۳: عبارت «شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص بوده» به این مفهوم است که در اسم شرکت باید اسامی همه شرکا (مانند شرکت تضامنی کامران و کاوه) و

یا اسم یک شریک بیان شود و برای بقیه شرکا از عبارت « و برادران » و یا « و شرکا » استفاده شود. (مانند شرکت تضامنی کامران و شرکا)

نکته ۴: در فعالیت‌های شرکت‌های تضامنی شخصیت اعتباری و ضمانت شرکا از اهمیت زیادی برخوردار است.



نکته ۵: شخصیت اعتباری و ضمانت شرکا در شرکت‌های نسبی نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. با این تفاوت که در شرکت‌های تضامنی هر شریک به تنهایی مسئول کلیه قروض و تعهدات شرکت می‌باشد در صورتی که در شرکت‌های نسبی هر یک از شرکا به نسبت سرمایه‌ای که در شرکت دارد مسئول قروض و تعهدات شرکت می‌باشد. برای مثال در صورتی که در یک شرکت سرمایه شریک اول ۲ میلیون ریال و سرمایه شریک دوم ۳ میلیون ریال باشد و شرکت منحل شود و پس از تبدیل کلیه دارایی‌های غیر نقدی به وجه نقد و پرداخت بخشی از بدهی، مبلغ ۱/۵ میلیون ریال از بدهی‌ها تسویه نشده باشد و شرکت تضامنی باشد، هر شریک به تنهایی مسئول پرداخت ۱/۵ میلیون بدهی شرکت می‌باشد ولی اگر شرکت نسبی باشد هر شریک به نسبت سرمایه خود باید بدهی شرکت را پرداخت نماید. در این صورت سهم شریک اول ۶۰۰,۰۰۰ ریال $(\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱,۵۰۰,۰۰۰)$ و سهم شریک دوم ۹۰۰,۰۰۰ ریال $(\frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} \times ۱,۵۰۰,۰۰۰)$ می‌باشد.

نکته ۶: شرکت با مسئولیت محدود شرکتی است که بین دو یا چند نفر برای امور تجاری تشکیل شده و هر یک از شرکا فقط تا میزان سرمایه خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات شرکت می‌باشد.

مثال ۱: در یک شرکت سرمایه شریک «الف»، ۴۰۰,۰۰۰ ریال و سرمایه شریک «ب»، ۶۰۰,۰۰۰ ریال بوده و این شرکت پس از انحلال اقدام به فروش کلیه دارایی‌های غیر نقدی نموده و از این طریق فقط بخشی از بدهی‌های شرکت تسویه شده و مبلغ ۵۰۰,۰۰۰ ریال از بدهی شرکت باقیمانده است. مبلغ قابل پرداخت شریک «الف» در هر یک از حالت‌های بیان شده در زیر به چه صورتی است؟

شرکت تضامنی	شرکت نسبی	شرکت با مسئولیت محدود
۱) ۵۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال
۲) ۵۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۴۰۰,۰۰۰ ریال
۳) ۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال	۲۰۰,۰۰۰ ریال
۴) ۴۰۰,۰۰۰ ریال	۵۰۰,۰۰۰ ریال	۴۰۰,۰۰۰ ریال

پاسخ: گزینه «۲»

خصوصیات شرکت‌های تضامنی

- ۱- مسئولیت نامحدود شرکا
- ۲- عمر محدود
- ۳- مالکیت مشاع (مشترک) در دارایی‌ها
- ۴- تلفیق مدیریت و مالکیت
- ۵- انتخاب آزادانه شرکا
- ۶- سهولت در تشکیل

نکته ۷: با توجه به این که در شرکت‌های تضامنی مسئولیت شرکا نامحدود می‌باشد، تعداد شرکت‌های تضامنی به ثبت رسیده در ایران نسبت به سایر اشکال حقوقی قانون تجارت زیاد نیست.

نکته ۸: طبق ماده ۲۲۰ قانون تجارت ایران شرکت‌هایی که برای اشتغال به امور تجاری تشکیل می‌شوند، بدون این که آن‌ها را به صورت یکی از انواع شرکت‌های تجاری درآورده باشند، تعیین تکلیفشان تابع قوانین شرکت تضامنی می‌باشد. این موضوع باعث شده است که حسابداری فعالیت‌های تضامنی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد زیرا تعداد واحدهای تجاری که در قالب یکی از اشکال حقوقی هفتگانه قانون تجارت به ثبت نرسیده‌اند بی‌شمار می‌باشد و برعکس به دلیل مسئولیت نامحدود شرکا، تعداد شرکت‌های تضامنی به ثبت رسیده بسیار محدود است.

نکته ۹: مدیریت شرکت‌های تضامنی و کنترل آن در اختیار مالکین شرکت می‌باشد و هرگونه تصمیم‌گیری با رضایت کلیه شرکا صورت می‌گیرد.

نکته ۱۰: تلفیق مدیریت و مالکیت یکی از ویژگی‌های شرکت‌های تضامنی می‌باشد و با فرض تفکیک شخصیت در حسابداری مالی تناقض دارد. ویژگی تلفیق مدیریت و مالکیت همچنین باعث می‌شود که روابط بین شرکا براساس توافق تعیین شود.

نکته ۱۱: سهولت در تشکیل و انتخاب آزادانه شرکا از عمده‌ترین مزیت‌های شرکت‌های تضامنی می‌باشد و مسئولیت نامحدود از عمده‌ترین معایب شرکت‌های تضامنی است.

شرکتنامه: شرکتنامه قراردادی است که به صورت کتبی تنظیم می‌گردد و حاوی توافقات انجام شده بین شرکا قبل از ثبت شرکت می‌باشد. شرکتنامه باید حاوی موارد زیر باشد:

- ۱- اسم و مرکز شرکت، اسامی شرکا، تاریخ افتتاح شرکت، موضوع فعالیت شرکت، اهداف کلی و مدت شرکت.
- ۲- مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا.
- ۳- میزان سرمایه و سهم‌الشرکه هر یک از شرکا اعم از نقدی یا غیرنقدی با ذکر نام شرکا.
- ۴- مقررات مربوط به تقسیم سود و زیان شرکت.
- ۵- سایر نکات و محدودیت‌های احتمالی که پاسخ آن‌ها مبهم می‌باشد.

انواع حسابها در شرکت های تضامنی

عمده ترین حساب هایی که در عملیات حسابداری شرکت های تضامنی به کار گرفته می شود عبارتند از:

۱- حساب سرمایه شرکا: برای ثبت سرمایه شرکا در دفاتر شرکت های تضامنی دو روش وجود دارد که عبارتند از:

الف - روش ثبت سرمایه ثابت: در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می شود و هرگونه تغییر در سرمایه منع قانونی دارد مگر آن که تغییرات سرمایه در اداره ثبت شرکتها به ثبت رسیده باشد. لذا در این حالت معمولاً سرمایه به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت می شود.

نکته ۱۲: در ایران به دلیل این که شرکت های تضامنی به طور رسمی به ثبت می رسند، حساب سرمایه شرکا به روش ثابت، ثبت و نگهداری می شود.

ب - روش ثبت سرمایه متغیر: در این روش حساب سرمایه شرکا معادل مبلغی که در شرکتنامه قید شده بستانکار می گردد و هرگونه تغییرات ناشی از سهم شرکا از سود و زیان، حقوق شرکا، برداشت و... بر این حساب اثر می گذارد.

نکته ۱۳: در شرکت هایی که در انجام فعالیت های تجاری در قالب یک شخصیت حقوقی در اداره ثبت شرکتها به ثبت نرسیده باشند، از روش ثبت سرمایه متغیر استفاده می کنند.

نکته ۱۴: در روش ثبت سرمایه متغیر از صورت حساب سرمایه استفاده می شود.

صورت حساب سرمایه (روش متغیر)

×××	سرمایه ابتدای دوره شرکا
×××	+ سرمایه گذاری مجدد
×××	+ سود (زیان) خالص
(×××	- برداشت
×××	سرمایه پایان دوره شرکا

۲- حساب جاری شرکا: زمانی که تغییرات سرمایه منع قانونی داشته باشد (روش ثبت سرمایه ثابت) برای هر یک از شرکا یک حساب با عنوان حساب جاری شرکا افتتاح می گردد، که هرگونه برداشت، سهم سود و زیان و حقوق شرکا در این حساب ثبت می شود. حساب جاری شرکا یک حساب دائمی می باشد و هرگاه این حساب دارای مانده بدهکار باشد جزء سایر حسابهای دریافتی و اگر مانده بستانکار داشته باشد معمولاً در بالای حساب سرمایه شرکا منظور می شود و حاصل جمع حساب جاری شرکا و سرمایه شرکا بیانگر سرمایه واقعی هر یک از شرکا می باشد.

۳- حساب برداشت شرکا: برداشت های شخصی (نقدی یا غیرنقدی) هر شریک در طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می شود. حساب برداشت یک حساب موقت است که در پایان دوره مالی به حساب جاری شرکا بسته می شود. البته لازم به توضیح است که عمدتاً در شرکت هایی که از حساب جاری شرکا استفاده می شود دیگر نیازی با حساب برداشت شرکا نیست، زیرا برداشت شرکا را می توان مستقیماً در حساب جاری شرکا ثبت نمود.

۴- حساب وام شرکا: گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد احتیاج داشته باشد و شرکا تمایلی به افزایش سرمایه نداشته باشند، در این حالت یکی از شرکا مبلغی را تحت شرایط خاص بعنوان وام در اختیار شرکت قرار می دهد. حساب وام یک حساب دائمی است و در ترازنامه جزء بدهی های شرکت طبقه بندی می شود.

۵- حساب تقسیم سود: در شرکت های تضامنی بعد از تعیین مبلغ سود یا زیان، مبلغ فوق به حساب تقسیم سود منتقل شده و سپس با استفاده از نسبت هایی که در شرکتنامه تعیین شده سهم هر شریک از سود یا زیان مشخص شده و به حساب جاری شرکا منتقل می شود.

۶- حساب اندوخته عمومی: اصطلاح اندوخته به مفهوم محدودیت در توزیع سود است. لذا اندوخته عمومی سودهای تقسیم نشده ای است که جهت مقاصد خاص در شرکت های تضامنی نگهداری می شود. برای محاسبه اندوخته عمومی درصد خاصی وجود ندارد و بستگی به توافق شرکا دارد. حساب اندوخته عمومی یک حساب دائمی می باشد. در زمان احتساب اندوخته عمومی، حساب تقسیم سود بدهکار و حساب اندوخته عمومی بستانکار می شود.

مثال ۲: در شرکت های تضامنی به ثبت رسیده، مانده کدام یک از حساب های مربوط به شرکا نمی تواند از دوره ای به دوره بعد تغییر داشته باشد؟

۱) سرمایه ۲) وام ۳) برداشت ۴) جاری

پاسخ: گزینه «۱» در صورتی که شرکتی به ثبت رسیده باشد، در ثبت عملیات مربوط به شرکا نمی توان از حساب سرمایه به روش متغیر استفاده کرد، لذا حساب سرمایه از دوره ای به دوره دیگر ثابت می ماند.

عملیات حسابداری شرکت های تضامنی

به طور کلی عملیات حسابداری شرکت های تضامنی به ۶ گروه زیر تقسیم می شود:

- ۱- نحوه تشکیل شرکت های تضامنی
- ۲- نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت های تضامنی
- ۳- ورود شریک جدید
- ۴- خروج شریک
- ۵- انحلال شرکت های تضامنی
- ۶- تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی



نحوه تشکیل شرکت‌های تضامنی

در شرکت تضامنی شرکا به دو صورت نقدی و غیر نقدی اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند. در سرمایه‌گذاری‌های غیر نقدی باید تمام دارایی‌های غیر نقدی انتقال یافته به شرکت تضامنی به ارزش متعارف ارزیابی شده و سپس با توافق شرکا ثبت شوند و بدهی‌های شخصی شرکا نیز که شرکت تقبل نموده به ارزش فعلی به ثبت برسند. برای محاسبه سرمایه شرکا در زمان ورود می‌توان از فرمول زیر استفاده کرد:

بدهی‌های مورد قبول - دارایی‌های غیر نقدی + موجودی کالا + (ذخیره. م. م - حسابهای دریافتی) + وجه نقد = سرمایه شرکا

نکته ۱۵: در ارزیابی دارایی‌های آورده شده توسط شرکا، حساب استهلاک انباشته دارایی مورد نظر که در دفاتر شریک، قبل از ورود به شرکت تضامنی وجود داشته است نباید به دفاتر شرکت تضامنی منتقل شود.

مثال ۳: کامران و کاوه با آورده‌هایی به شرح زیر اقدام به تأسیس شرکت تضامنی نمودند:

کاوه	کامران	شرح
۲۵۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۵۰,۰۰۰	-	موجودی کالا
-	۷۰۰,۰۰۰	ساختمان
-	۱۰۰,۰۰۰	استهلاک انباشته ساختمان
۱,۰۰۰,۰۰۰	-	زمین
۲۰۰,۰۰۰	-	حسابهای پرداختی

توافقات شرکا در رابطه با آورده‌ها به شرح زیر بوده است:

- قرار شد برای حسابهای دریافتی کامران ۱۰٪ ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در نظر گرفته شود.
 - موجودی کالای آورده شده توسط کاوه به مبلغ ۴۸۰,۰۰۰ ریال ارزیابی گردید.
 - ساختمان آورده شده توسط کامران به مبلغ ۶۵۰,۰۰۰ ریال مورد توافق شرکا قرار گرفت.
 - فقط ۱۵۰,۰۰۰ ریال از حسابهای پرداختی کاوه مورد پذیرش قرار گرفت.
- مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه بابت تأسیس شرکت تضامنی

پاسخ:

جمع	کاوه	کامران	شرح
۵۵۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
(۵۰,۰۰۰)	-	(۵۰,۰۰۰)	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۴۸۰,۰۰۰	۴۸۰,۰۰۰	-	موجودی کالا
۶۵۰,۰۰۰	-	۶۵۰,۰۰۰	ساختمان
۱,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰	-	زمین
(۱۵۰,۰۰۰)	(۱۵۰,۰۰۰)	-	حسابهای پرداختی
<u>۳,۲۸۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۸۸۰,۰۰۰</u>	<u>۱,۴۰۰,۰۰۰</u>	جمع کل

ثبت حسابداری:

۵۵۰,۰۰۰	وجوه نقد
۸۰۰,۰۰۰	حسابهای دریافتی
۴۸۰,۰۰۰	موجودی کالا
۶۵۰,۰۰۰	ساختمان
۱,۰۰۰,۰۰۰	زمین
۵۰,۰۰۰	ذخیره مطالبات مشکوک الوصول
۱۵۰,۰۰۰	حسابهای پرداختی
۱,۴۰۰,۰۰۰	سرمایه کامران
۱,۸۸۰,۰۰۰	سرمایه کاوه

مثال ۴: سرمایه یک شرکت تضامنی در بدو تأسیس ۲۰ میلیون ریال بوده و آورده شریک اول شامل ۱ میلیون ریال وجه نقد و ۹ میلیون ریال موجودی کالا بوده که توافق گردید سرمایه وی ۹/۵ میلیون ریال ثبت شود. شریک دوم نیز مبلغی وجه نقد همراه با ساختمانی به بهای تمام شده ۸ میلیون ریال و بدهی به مبلغ ۴ میلیون ریال آورده است که ساختمان به مبلغ ۶ میلیون ریال و بدهی به مبلغ ۳ میلیون ریال مورد توافق قرار گرفت. وجوه نقد منعکس شده در ثبت رویداد تأسیس شرکت «چه مبلغی» است؟

- (۱) ۱/۵ میلیون ریال (۲) ۷/۵ میلیون ریال (۳) ۸/۵ میلیون ریال (۴) ۹/۵ میلیون ریال
- پاسخ: گزینه «۳»

$$20 - 9/5 = 10/5 \quad \text{سرمایه شریک دوم}$$

$$10/5 = x + 6 - 3 \Rightarrow x = 7/5 \quad \text{وجه نقد آورده شده توسط شریک دوم}$$

$$1 + 7/5 = 8/5 \quad \text{وجه نقد آورده شده به شرکت}$$

مثال ۵: در دفاتر خانم ب؛ بهای تمام شده ساختمان ۱۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و استهلاک انباشته آن ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. وی در زمره یکی از مؤسسين شرکت تضامنی بوده و مبلغ ۱۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال وجه نقد و ساختمان خود را به عنوان آورده به شرکت منتقل نموده که ارزش مورد توافق آن با سایر شرکا ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال تعیین گردیده است. در این صورت سهم الشرکه وی چند ریال است؟

- (۱) ۲۹,۰۰۰,۰۰۰ (۲) ۲۱,۰۰۰,۰۰۰ (۳) ۳۲,۰۰۰,۰۰۰ (۴) ۱۲,۰۰۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۳» در زمان تأسیس شرکت، حساب استهلاک انباشته ساختمان به دفاتر شرکت منتقل نمی‌شود و سهم الشرکه شریک جدید برابر با وجه نقد آورده شده به علاوه ارزش مورد توافق ساختمان می‌باشد.

$$12,000,000 + 20,000,000 = 32,000,000 \quad \text{سهم الشرکه شریک جدید}$$

نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت‌های تضامنی

طبق ماده ۱۱۲ قانون تجارت، چنانچه در مورد روش‌های تقسیم سود (زیان) در شرکتنامه توافقی صورت نگرفته باشد، سود (زیان) به نسبت سرمایه شرکا قابل تقسیم خواهد بود.

نکته ۱۶: در شرکت‌های تضامنی هم سود و هم زیان تقسیم می‌شود.

نکته ۱۷: در شرکت‌های تضامنی در پایان دوره مالی مانده بدهکار و یا بستانکار حساب خلاصه سود و زیان به حسابی با عنوان حساب تقسیم سود منتقل شده و براساس نسبتی که در شرکتنامه تعیین گردیده بین شرکا تقسیم می‌شود.

در زمان تقسیم سود یا زیان باید به دو نکته زیر توجه شود:

الف - طبق توافق شرکا ممکن است قسمتی از سود حاصل شده در دوره مالی به عنوان حق الزحمه به شرکایی که در شرکت خدماتی انجام داده‌اند تعلق گیرد، و حتی ممکن است بابت خدماتی که توسط شرکا انجام می‌شود، درصدی به عنوان پاداش برای شرکا در نظر گرفته شده باشد. باید توجه داشت که آنچه به عنوان حق الزحمه و یا پاداش به شرکا پرداخت می‌شود جزء هزینه‌های عملیاتی محسوب نمی‌شود (هزینه‌های غیر قابل قبول)، بلکه به عنوان بخشی از تقسیم سود تلقی می‌گردد.

ب - ممکن است شرکا توافق نمایند برای ترغیب شرکا به سرمایه‌گذاری بیشتر در شرکت به مانده حساب سرمایه شرکا مبلغی به عنوان بهره تعلق گیرد. چنانچه تعلق بهره (سود تضمین شده) به شرکا در شرکتنامه قید شده باشد، بهره باید بدون توجه به سود و زیان شرکت به حساب شرکا منظور شود.

نکته ۱۸: چنانچه پرداخت حق الزحمه به شرکا در شرکتنامه قید شده باشد، بدون توجه به وجود سود و زیان، باید مبلغ حق الزحمه به حساب شرکا منظور شود. اما پاداش فقط در صورت وجود سود به حساب شرکا منظور می‌شود.

نکته ۱۹: در شرکتنامه شرکت تضامنی نحوه تخصیص پاداش ممکن است براساس سود قبل از کسر پاداش و یا سود بعد از کسر پاداش باشد.

نکته ۲۰: نحوه برخورد با بهره سرمایه شرکا همانند نحوه برخورد با حقوق (حق الزحمه) و پاداش شرکا می‌باشد.

نکته ۲۱: زمانی که روش ثبت سرمایه ثابت باشد، بعد از محاسبه سهم سود (زیان) هر یک از شرکا، مبلغ فوق به حساب جاری شرکا منتقل می‌شود و اگر روش ثبت سرمایه متغیر باشد، می‌توان مبلغ سود (زیان) را به حساب سرمایه منتقل نمود. در ایران به دلیل استفاده از روش ثبت سرمایه ثابت سهم شرکا از سود و زیان به حساب جاری شرکا منظور می‌شود.

کلمه مثال ۶: در شرکت تضامنی کیوان و شرکا سود خالص دوره جاری ۴۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. نسبت تقسیم سود و زیان به صورت، کیوان ۲، کاوه ۳ و کیوان ۵ می‌باشد. کیوان و کاوه به دلیل فعالیت در شرکت به ترتیب ۸۰,۰۰۰ و ۱۲۰,۰۰۰ ریال حق الزحمه دریافت می‌کنند و سهم پاداش کیوان معادل ۲۵٪ سود خالص قبل از کسر پاداش می‌باشد. سهم هر یک از شرکا از کل سود خالص دوره جاری چند ریال است؟

	کیوان	کاوه	کیان
(۱)	۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
(۲)	۱۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰
(۳)	۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
(۴)	۱۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۲»

جدول تقسیم سود بین شرکا

شرح	کیوان	کاوه	کیان	جمع
حق الزحمه شرکا	۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	-	۲۰۰,۰۰۰
پاداش شرکا	-	-	۱۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
تقسیم باقیمانده سود	۲۰,۰۰۰	۳۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
جمع منافع شرکا	۱۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰

$$۴۰۰,۰۰۰ \times ۲۵\% = ۱۰۰,۰۰۰$$

$$۴۰۰,۰۰۰ - (۲۰۰,۰۰۰ + ۱۰۰,۰۰۰) = ۱۰۰,۰۰۰$$

پاداش کیوان

باقیمانده سود

ثابت احتساب حق الزحمه:

تقسیم سود ۲۰۰,۰۰۰

جاری کیوان ۸۰,۰۰۰

جاری کاوه ۱۲۰,۰۰۰

ثابت احتساب پاداش:

تقسیم سود ۱۰۰,۰۰۰

جاری کیوان ۱۰۰,۰۰۰

ثابت تقسیم باقیمانده سود:

تقسیم سود ۱۰۰,۰۰۰

جاری کیوان ۲۰,۰۰۰

جاری کاوه ۳۰,۰۰۰

جاری کیان ۵۰,۰۰۰

کلمه مثال ۷: در یک شرکت تضامنی مبلغ سود خالص دوره جاری ۷۲۰,۰۰۰ ریال بوده و پاداش محمد، یکی از شرکای شرکت معادل ۲۰٪ سود خالص که پاداش نیز از آن کسر شده است می‌باشد. مبلغ پاداش محمد چند ریال است؟

(۱) ۶۰۰,۰۰۰	(۲) ۱۴۴,۰۰۰	(۳) ۱۶۲,۰۰۰	(۴) ۱۲۰,۰۰۰
-------------	-------------	-------------	-------------

پاسخ: گزینه «۴» رابطه سود خالص قبل از کسر پاداش و سود خالص بعد از کسر پاداش به صورت زیر است:

پاداش - سود خالص قبل از کسر پاداش = سود خالص بعد از کسر پاداش

$$۷۲۰,۰۰۰ - ۲۰\% \times X = X \Rightarrow ۱۲\% \times X = ۷۲۰,۰۰۰ \Rightarrow X = ۶۰۰,۰۰۰$$

سود خالص بعد از کسر پاداش

$$۶۰۰,۰۰۰ \times ۲۰\% = ۱۲۰,۰۰۰$$

پاداش محمد

کلمه مثال ۸: وحید و سعید شرکای یک شرکت تضامنی بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ و ۴۰۰,۰۰۰ ریال است. سود قابل تقسیم شرکت در سال جاری ۱۵۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. نرخ سود تضمین شده سرمایه شرکا ۱۰٪ است. سهم هر یک از شرکا از سود چند ریال است؟

	سعید	وحید
(۱)	۹۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
(۲)	۴۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰
(۳)	۳۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰
(۴)	۶۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۱»

جدول تقسیم سود بین شرکا

شرح	وحدید	سعید	جمع
سود تضمین شده سرمایه	۶۰,۰۰۰	۴۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
تقسیم باقیمانده سود	۳۰,۰۰۰	۲۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰
جمع منافع شرکا	۹۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰

$$۵۰,۰۰۰ \times \frac{۶۰۰,۰۰۰}{۱,۰۰۰,۰۰۰} = ۳۰,۰۰۰$$

سهام وحدید از باقیمانده سود

$$۵۰,۰۰۰ \times \frac{۴۰۰,۰۰۰}{۱,۰۰۰,۰۰۰} = ۲۰,۰۰۰$$

سهام سعید از باقیمانده سود

در مثال فوق به دلیل این که نسبت سود و زیان شرکا مشخص نشده است، سود و زیان به نسبت مانده سرمایه بین شرکا تقسیم می‌شود.

مثال ۹: الف، ب و ج شرکا یک شرکت تضامنی هستند که مانده سرمایه آن‌ها به ترتیب ۱۰۰، ۲۰۰ و ۵۰۰ ریال است. شرکا به ترتیب در ۲۰٪، ۴۵٪ و ۳۵٪ سود و زیان سهیم هستند. نرخ سود تضمین شده سرمایه ۱۵٪ است. حق الزحمه آقای الف ۱۰ ریال تعیین گردیده است. اگر کل سود شرکت ۴۰ ریال باشد، سهم الف از سود چند ریال است؟

۸ (۴)

۷ (۳)

۱۵ (۲)

۲۵ (۱)

پاسخ: گزینه «۳»

جدول تقسیم سود

جمع	ج	ب	الف	شرح
۱۲۰	۷۵	۳۰	۱۵	سود تضمین شده
۱۰	-	-	۱۰	حق الزحمه
(۹۰)	(۳۱/۵)	(۴۰/۵)	(۱۸)	تقسیم باقیمانده زیان
۴۰	۴۳/۵	(۱۰/۵)	۷	جمع

$$۴۰ - (۱۲۰ + ۱۰) = (۹۰)$$

زیان باقیمانده

$$۹۰ \times \% ۲۰ = ۱۸$$

سهم الف از زیان باقیمانده

$$۹۰ \times \% ۴۵ = ۴۰/۵$$

سهم ب از زیان باقیمانده

$$۹۰ \times \% ۳۵ = ۳۱/۵$$

سهم ج از زیان باقیمانده

مثال ۱۰: در یک شرکت تضامنی سرمایه شرکا به ترتیب ۱,۰۰۰,۰۰۰ و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و نرخ بهره سرمایه ۵٪ بوده است. سود خالص یک دوره فعالیت ۸۰۰,۰۰۰ ریال بوده که سهم هر یک از شرکا از مبلغ فوق با هم برابر می‌باشد. نسبت سود و زیان شرکا به ترتیب شریک اول ۲ و شریک دوم ۳ می‌باشد. مبلغ پاداش منظور شده برای شریک اول چند ریال است؟

۳۰۰,۰۰۰ (۴)

۱۰۰,۰۰۰ (۳)

۱۵۰,۰۰۰ (۲)

۵۰۰,۰۰۰ (۱)

پاسخ: گزینه «۲» برای حل سوال فوق باید جدول تقسیم سود به صورت زیر تهیه شود:

جدول تقسیم سود

جمع	دوم	اول	شرح
۱۵۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	بهره سرمایه
۱۵۰,۰۰۰ ^۳	-	۱۵۰,۰۰۰ ^۳	پاداش
۵۰۰,۰۰۰ ^۲	۳۰۰,۰۰۰ ^۱	۲۰۰,۰۰۰	تقسیم باقیمانده سود
۸۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	جمع

$$۱) ۴۰۰,۰۰۰ - ۱۰۰,۰۰۰ = ۳۰۰,۰۰۰$$

سهم شریک دوم از سود باقیمانده

$$۲) x \times \frac{۳}{۵} = ۳۰۰,۰۰۰ \Rightarrow x = ۵۰۰,۰۰۰$$

باقیمانده سود

$$۳) ۸۰۰,۰۰۰ - (۵۰۰,۰۰۰ + ۱۵۰,۰۰۰) = ۱۵۰,۰۰۰$$

پاداش شریک اول



نحوه عملیات حسابداری ورود شریک جدید

ورود شریک جدید منوط به رضایت تمام شرکا در شرکت تضامنی بوده و شریک جدید بعد از ورود، مسئول کلیه قروض شرکت تضامنی می‌باشد، خواه این قروض قبل از ورود و یا پس از ورود وی باشد.

در شرکت‌های تضامنی ورود شریک جدید به دو صورت امکان پذیر است که عبارتند از:

۱- تحصیل تمام یا قسمتی از سهم الشرکه شرکای قدیم (روش جایگزینی)

۲- سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت

۱- ورود شریک جدید از طریق تحصیل تمام یا قسمتی از سهم الشرکه شرکا قدیم (روش جایگزینی)

در این حالت هیچ گونه تغییری در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت صورت نمی‌گیرد و تنها مالکیت سرمایه تغییر می‌کند، معامله بین شریک جدید و شریک قدیم یک معامله شخصی است و ربطی به شرکت ندارد. بنابراین هنگام ورود شریک جدید، حساب سرمایه شریک قدیم معادل سهم‌الشرکه فروخته شده بدهکار و حساب سرمایه شریک جدید بستانکار می‌شود.

کج مثال ۱۱: سهیل و سینا شرکای یک شرکت تضامنی می‌باشند، سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

در ۳۱/۰۴/۱۳۸۱ سهیل با موافقت شریک خود، ۶۰٪ سهم الشرکه خود را به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به سارا واگذار کرد.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه بابت ورود شریک جدید.

پاسخ:

ثبت حسابداری در دفتر روزنامه:

$$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times ۶۰\% =$$

۱,۲۰۰,۰۰۰

سرمایه سهیل

۱,۲۰۰,۰۰۰

سرمایه سارا

ثبت ورود سارا از طریق خرید بخشی از سهم‌الشرکه سهیل

نکته ۲۲: در مثال (۱۱) مشاهده می‌شود که مبلغ مورد توافق بین سهیل (شریک قدیم) و سارا (شریک جدید) ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال برای انتقال مالکیت ۶۰٪ از سرمایه سهیل می‌باشد ولی سرمایه سارا به مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ بستانکار شده است. نتیجه اینکه توافقات بین شریک جدید و قدیم ربطی به شرکت ندارد و این موضوع هیچ تأثیری بر دارایی‌ها، بدهی‌ها و جمع سرمایه شرکت نمی‌گذارد.

کج مثال ۱۲: وحید، سعید و حمید شرکای یک شرکت تضامنی بوده که سرمایه هر کدام به ترتیب ۳۰۰,۰۰۰، ۴۰۰,۰۰۰ و ۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد شرکا موافقت نمودند ناصر به عنوان شریک جدید پذیرفته شده و از این بابت نیمی از سرمایه وحید و نیمی از سرمایه حمید را به ترتیب به مبلغ ۳۱۰,۰۰۰ ریال و ۵۲۰,۰۰۰ ریال خریداری نماید. بعد از ورود ناصر سرمایه شرکت چقدر تغییر می‌کند؟

(۴) تغییر نمی‌کند.

(۳) کاهش ۳۰۰,۰۰۰

(۲) کاهش ۴۰۰,۰۰۰

(۱) افزایش ۳۰۰,۰۰۰

پاسخ: گزینه «۴» ورود شریک جدید از طریق واگذاری سهم الشرکه شرکای قدیم به وی سرمایه شرکت را تغییر نمی‌دهد.

۲- ورود شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت: در شرایطی که شرکت نیاز به سرمایه بیشتری دارد ممکن است شریک جدید از طریق آورده نقدی و یا غیرنقدی و یا ترکیبی از هر دو، وارد شرکت شود. در این حالت به دو صورت زیر می‌توان عملیات حسابداری ورود شریک جدید را انجام داد:

الف: ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

ب: ورود شریک جدید با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

الف: ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

هنگامی که شریک جدید با سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی وارد شود ممکن است شرکای قدیم تمایلی به تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها نداشته باشند، لذا در این صورت شرکای قدیم به یکی از حالت‌های زیر شریک جدید را می‌پذیرند:

الف - ۱: اختصاص پاداش به شرکای قدیم

الف - ۲: اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

الف - ۳: اختصاص پاداش به شریک جدید

الف - ۴: عدم اختصاص پاداش به طرفین

الف - ۱: اختصاص پاداش به شرکای قدیم: هنگامی که یک شرکت تضامنی از نظر سود آوری و حسن شهرت در سطح مطلوبی قرار داشته باشد شرکای قدیم انتظار دارند شریک جدید از این بابت مبلغی را به عنوان امتیاز یا سرقفلی به شرکای قدیم پرداخت نماید. لذا شریک جدید مبلغ بیشتری به عنوان آورده نقدی و یا غیرنقدی به شرکت پرداخت می‌کند و شرکای قدیم بخشی از مبلغ فوق را به عنوان پاداش به نسبت سود و زیان بین خود تقسیم می‌کنند. به بیان دیگر هرگاه مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید از مبلغ سرمایه او بیشتر باشد، مابه‌التفاوت به عنوان پاداش بین شرکای قدیم تقسیم می‌شود.

نحوه محاسبه سرمایه (سهم الشرکه) شریک جدید به صورت زیر است:

نسبت سود و زیان شریک جدید \times (آورده شریک جدید + سرمایه شرکای قدیم) = سرمایه (سهم الشرکه) شریک جدید
 سرمایه (سهم الشرکه) شریک جدید - آورده شریک جدید = پاداش شرکای قدیم

مثال ۱۳: امیر و امین شرکا یک شرکت تضامنی می‌باشند. سرمایه هر یک از آنها به ترتیب ۲۰۰,۰۰۰ و ۵۰۰,۰۰۰ ریال است. نسبت سود و زیان امیر و امین بطور مساوی می‌باشد. در ۱۳/۱۲/۱۵ شرکا توافق نمودند امید با ۳۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه گذاری به عنوان شریک جدید پذیرفته شده و در $\frac{1}{5}$ سرمایه و سود و زیان شرکت سهیم شود.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه بابت ورود شریک جدید.

پاسخ:

$$(200,000 + 500,000 + 300,000) \times \frac{1}{5} = 200,000$$

سرمایه شریک جدید (امید)

$$300,000 - 200,000 = 100,000$$

پاداش شرکای قدیم

$$100,000 \div 2 = 50,000$$

سهم هر یک از شرکای قدیم از پاداش

وجه نقد ۳۰۰,۰۰۰

۲۰۰,۰۰۰

سرمایه امید

۵۰,۰۰۰

سرمایه امیر

۵۰,۰۰۰

سرمایه امین

نکته ۲۳: در حالت ورود شریک و تخصیص پاداش به شرکای قدیم، بعد از ورود شریک جدید سرمایه شرکت به اندازه مبلغ سرمایه شریک جدید و پاداش مرتبط با شرکا قدیم افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر سرمایه معادل آورده شریک جدید افزایش می‌یابد.

نکته ۲۴: بعد از ورود شریک جدید نسبت‌های سود و زیان شرکا تغییر می‌کند. برای محاسبه نسبت‌های جدید شرکا از فرمول زیر استفاده می‌شود:

نسبت سود و زیان شریک جدید - ۱ = جمع نسبت‌های باقیمانده

نسبت قدیم شرکای قدیم \times جمع نسبت‌های باقیمانده = نسبت جدید شرکای قدیم

لازم به توضیح است که در فرمول بالا عدد (۱) بیانگر جمع کل نسبت‌ها بعد از ورود شریک جدید می‌باشد.

مثال ۱۴: با توجه به اطلاعات مثال (۱۳)، مطلوبست محاسبه نسبت‌های جدید امیر و امین

پاسخ:

$$1 - \frac{1}{5} = \frac{4}{5}$$

سهم شرکای قدیم از سود و زیان بعد از ورود امید

$$\frac{4}{5} \times \frac{1}{2} = \frac{4}{10} = \frac{2}{5}$$

سهم امیر از سود و زیان

$$\frac{4}{5} \times \frac{1}{2} = \frac{4}{10} = \frac{2}{5}$$

سهم امین از سود و زیان

مثال ۱۵: در کدام یک از حالت‌های ورود شریک جدید، سرمایه شرکای قدیم افزایش می‌یابد؟

(۱) واگذاری سرمایه شریک قدیم به شریک جدید به مبلغی بیشتر از ارزش دفتری سرمایه شریک واگذارنده.

(۲) سرمایه‌گذاری شریک جدید به مبلغی کمتر از ارزش دفتری سرمایه شریک جدید.

(۳) سرمایه‌گذاری شریک جدید به مبلغی بیشتر از ارزش دفتری سرمایه شریک جدید.

(۴) سرمایه‌گذاری شریک جدید به مبلغی معادل ارزش دفتری سرمایه شریک جدید.

پاسخ: گزینه «۳» زمانیکه شریک جدید مبلغی بیشتر از ارزش دفتری سرمایه خود در شرکت سرمایه‌گذاری کند، مابه‌التفاوت به حساب سرمایه شرکای

قدیم منظور شده و سرمایه آن‌ها افزایش می‌یابد.



الف - ۲: اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم: گاهی اوقات در زمان ورود شریک جدید شرکای قدیم تمایلی به دریافت پاداش ندارند و همچنین شریک جدید در نظر دارد آورده نقدی و غیرنقدی وی به عنوان سرمایه وی در شرکت تضامنی به ثبت برسد. به بیان دیگر هرگاه مبلغ سرمایه گذاری شریک جدید با مبلغ سرمایه وی برابر باشد مابه‌التفاوت ارزش شرکت و جمع سرمایه شرکای قدیم و جدید به عنوان سرقفلی شناسایی شده و بین شرکای قدیم تقسیم می‌شود.

نکته ۲۵: در یک تعریف جامع سرقفلی ممکن است شاخصی از تجارت باشد که شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا سود مازادی نسبت به بازده سرمایه‌گذاری به طور نرمال کسب نمایند. مازاد سود یعنی سود اضافی که بیشتر از سود معمولی باشد. مفهوم سرقفلی یعنی آنچه که سبب می‌شود مشتریان بیشتری برای شرکت جلب گردد. سرقفلی اساساً به موارد زیر بستگی دارد:

(الف) حسن شهرت مالکین شرکت

(د) موقعیت، جا و مکان مناسب

(ب) معروفیت محصولات

(ه) انحصاری بودن محصولات

(ج) اثر بخشی آگهی و تبلیغات

(و) در دسترس نبودن محصولات مشابه

سرقفلی فقط می‌تواند در امور تجاری بوجود آید. سرقفلی معروفیت و شهرتی است که یک فعالیت تجاری به کمک آن می‌تواند مشتریان زیادی را مجذوب خود نماید تا فروش را بیشتر و در نتیجه سود بیشتری را کسب نماید. بدین جهت سرقفلی نقش یک دارایی را ایفاء می‌کند. سرقفلی همانند یک دارایی اثر بخش عمل می‌نماید، سرقفلی بتدریج بدست می‌آید و غیر قابل رؤیت و نامحسوس است، لذا در ترازنامه جزء دارایی‌های نامشهود طبقه بندی می‌شود. نحوه محاسبه سرقفلی به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{نسبت سود و زیان شریک جدید} = \frac{\text{سرمایه‌گذاری شریک جدید}}{\text{ارزش ویژه شرکت}}$$

(سرمایه شریک جدید + سرمایه شرکای قدیم) - ارزش ویژه شرکت = سرقفلی

کلمه مثال ۱۶: با توجه به اطلاعات مثال (۱۳) در صورتی که امید با ۳۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری به عنوان شریک جدید پذیرفته شده و در $\frac{1}{4}$ سرمایه و سود و زیان شرکت سهامی شود و شرکا توافق نمودند که حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح شود. مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه بابت ورود شریک جدید و شناسایی و ثبت سرقفلی.

پاسخ:

$$\frac{300,000}{\frac{1}{4}} = 1,200,000 \quad \text{ارزش ویژه شرکت}$$

$$1,200,000 - (500,000 + 200,000 + 300,000) = 200,000 \quad \text{سرقفلی}$$

$$200,000 \times \frac{1}{4} = 100,000 \quad \text{سهم سرقفلی هر یک از شرکای قدیم}$$

ثبت مرتبط با شناسایی سرقفلی:

۱- سرقفلی ۲۰۰,۰۰۰

سرمایه امیر ۱۰۰,۰۰۰

سرمایه امین ۱۰۰,۰۰۰

ثبت مرتبط به ورود شریک جدید:

۲- وجه نقد ۳۰۰,۰۰۰

سرمایه امید ۳۰۰,۰۰۰

نکته ۲۶: در صورتی که شریک جدید سهم خود را از بابت سرقفلی پرداخت کند، امکان دارد یکی از دو حالت زیر رخ دهد:

الف - حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح نشود - در این حالت مبلغ پرداختی توسط شریک جدید به بدهکار حساب وجوه نقد و بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان) منظور می‌شود.

ب - حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح شود - در این حالت مبلغ سرقفلی به نسبت‌های جدید بین شرکای قدیم و جدید تقسیم و به حساب سرمایه آن‌ها منظور می‌شود.

کلمه مثال ۱۷: با در نظر گرفتن اطلاعات مثال (۱۶)، اگر امید (شریک جدید) سهم خود از بابت سرقفلی را پرداخت نماید،

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه بابت ورود شریک جدید با استفاده از دو فرض زیر:

۱- حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح نشود. ۲- حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح شود.