



دانشگاه ساه نور

حسابداری پیشرفته ۱

(قسمت اول)

(رشته حسابداری)

دکتر حسین کرباسی یزدی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و **کمک درسی** (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

فهرست مطالب کتاب

۱	فصل اول. شرکت تضامنی
۶۹	فصل دوم. کناره‌گیری یا فوت و خروج شریک در شرکت‌های تضامنی
۱۲۳	فصل سوم. انحلال شرکت‌های تضامنی، ترکیب، فروش و تبدیل آنها به شرکت‌های سهامی

فصل اول

شرکت تضامنی

مقدمه

قبل از بحث در مورد شرکت تضامنی لازم است سیر تکاملی آن بررسی گردد. تاجر شخصی است که مالکیت و ادارهٔ یک مؤسسهٔ انفرادی را به عهده دارد. سازمان تشکیلاتی عملیات وی ساده‌ترین شکل را دارد، لکن موقعی که عملیات تجارتي او گسترش می‌یابد، او نیاز به سرمایه بیشتر و سازماندهی بهتر خواهد داشت. بدین ترتیب است که جمع چند نفر برای ادارهٔ کار و فعالیت لازم می‌شود، می‌توانیم نمونه و شواهدی از این مؤسسات را بیان نماییم که چند نفر با یکدیگر جمع شده و ادارهٔ آن مؤسسات را به عهده می‌گیرند. شرکت تضامنی یک نمونهٔ عادی از این سازمان‌های بازرگانی و تجاری است که دو یا چند نفر دور هم جمع شده و آن را اداره می‌نمایند و سود و زیان را به یک نسبت معینی بین خودشان تقسیم می‌کنند. قانون تجارت ایران شرکت تضامنی را چنین تعریف کرده است:

مادهٔ ۱۱۶: شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوص برای امور تجارتي بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. اگر دارایی شرکت برای تأدیهٔ تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت می‌باشند. هر قراری که بین شرکاء برخلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود.

ماده ۱۱۷: در اسم شرکت تضامنی باید عبارت «شرکت تضامنی» و لااقل یک نفر از شرکاء ذکر شود. در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمام شرکاء نباشد باید بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده باشد عبارتی از قبیل «و شرکاء» یا «و برادران» قید شود.

ماده ۱۱۸: شرکت تضامنی وقتی تشکیل می‌شود که تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم‌الشرکه غیرنقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.

ماده ۱۱۹: در شرکت تضامنی منافع به سهم‌الشرکه بین شرکاء تقسیم می‌شود، مگر آنکه شرکت‌نامه غیر از این ترتیب را مقرر داشته باشد.

شرکت تضامنی مشابه مؤسسات انفرادی است به جز آنکه در مالکیت‌های انفرادی فقط شخص مالک است که مؤسسه را اداره می‌نماید، در حالی که در شرکت‌های تضامنی دو یا چند نفر مالک وجود دارد که در مالکیت آن سهیم می‌باشند. هر عضو شرکت را شریک می‌نامند. تعداد شرکاء در مورد بانک‌های تجاری محدود به ۱۰ نفر و در سایر موارد انواع تجارت محدود به ۲۰ نفر می‌باشد. در واقع اشخاص، شرکت تضامنی را تشکیل می‌دهند؛ هر چند آنها به‌طور انفرادی شریک هستند ولی جمعاً «شرکاء» نامیده می‌شوند.

انواع شرکاء

در شرکت تضامنی شرکاء به‌صور مختلفی ظاهر می‌شوند که مهم‌ترین آنها به‌شرح زیر می‌باشد:

۱. **شریک فعال:** شرکایی می‌باشند که به‌طور فعال در هدایت امور تجارت مشارکت دارند که در این صورت به آنها شریک فعال یا واقعی گویند.
۲. **شریک غیرفعال:** شرکایی هستند که در اداره امور تجارت به‌طور فعال شرکت نمی‌نمایند که آنها را شریک غیرفعال (خفته Dormant) می‌نامند.
۳. **شریک اسمی یا ظاهری:** شریکی است که نام خود را به شرکت تضامنی اعطا می‌کند بدون آنکه مبلغی در شرکت سرمایه‌گذاری نماید و یا در منافع سهیم باشد.
۴. **شریکی که فقط در سود مشارکت دارد:** شریکی است که مخاطره زیان را نمی‌پذیرد و فقط در سود شرکت مشارکت دارد.

۵. **شریک فرعی:** موقعی که شریکی با توافق، سهم سود خود در شرکت تضامنی را با شخص دیگری خارج از شرکت تسهیم نماید، شخص خارج از شرکت را شریک فرعی می‌نامند.

۶. **شریک لفظی یا حرفی:** این نوع شریک، شریک واقعی نبوده اما به‌طور لفظی یا کتبی و یا با جنبه رفتاری خودش را شریک معرفی می‌نماید، یا با آگاهی و شناخت به خودش اجازه می‌دهد که به‌عنوان یک شریک در شرکت مطرح باشد.

اساس و پایه یک شرکت تضامنی عبارتست از:

۱. **توافقنامه یا شرکت‌نامه:** شرکت تضامنی با امضای شرکت‌نامه بین اشخاص یا شرکاء موجودیت پیدا می‌کند. در واقع شرکت تضامنی با توافق یا بیان (توافق کتبی یا شفاهی) بین چند نفر ایجاد می‌شود.

۲. **تجارت:** شرکت تضامنی برای اینکه به‌طور قانونی فعالیت تجارتي نماید ایجاد و شکل می‌یابد.

۳. **شرکاء:** شرکت تضامنی دارای حداقل ۲ نفر و حداکثر ۲۰ نفر شریک (در بعضی از کشورها) می‌باشد.

۴. **تسهیم سود:** اصولاً در شرکت تضامنی مانند سایر امور تجارتي تلاش می‌شود که منجر به کسب درآمد و سود شود تا آن را میان شرکاء به‌عنوان یک حق و حقوق مکتسب تسهیم نمایند. گاهی ممکن است دو یا چند شریک از زیان معاف باشند.

۵. **تضامن و نمایندگی تضمینی:** تضامن و نمایندگی تضمینی متقابل مهم‌ترین اصل شرکت تضامنی است و هر شریک، هر دو وظیفه وکیل و موکل را در مقابل سایر شرکاء به‌عهده دارد. شرکاء در مقابل تمام طلبکاران شرکت متضامناً مسئول بوده و هر یک از طلبکاران می‌توانند به هر یک از شرکاء مراجعه نموده و طلب خود را مطالبه نمایند و در صورت اقامه دعوی علیه هر شریک می‌توان با اجازه دادگاه از تمام دارایی‌های شخصی وی برداشت نمود.

همان‌طوری که قبلاً اشاره شد، اساس و پایه هر شرکت تضامنی شرکت‌نامه است. شرکت‌نامه ممکن است توافق شفاهی یا مکتوب باشد، اما لازم نیست که حتماً به صورت کتبی باشد، ولی به‌منظور جلوگیری از هرگونه تعارضات بعدی بهتر است به صورت کتبی درآید. در قانون تجارت ایران به مکتوب بودن و ثبت آن تصریح شده

است. یادآور می‌شود که در شرکت تضامنی داشتن شرکت‌نامه اساسی است ولی داشتن اساس‌نامه اختیاری است.

شرکت‌نامه شامل موارد و مفاد زیر می‌باشد:

۱. نام و نشانی شرکت و نام تمام شرکایی که در شرکت مشارکت دارند همراه با نشانی کامل آنها

۲. نوع فعالیت شرکت

۳. تاریخ تأسیس و مدت شرکت

۴. میزان سرمایه هر یک از شرکاء و جمع سرمایه شرکت و سیستم نگهداری سرمایه اعم از ثابت و متغیر (حساب جاری)

۵. روش تقسیم سود و زیان، مخصوصاً نسبت‌هایی که سود و زیان بر آن اساس باید تسهیم شوند.

۶. نرخ سود تضمین شده برای سرمایه در صورت توافق شرکاء

۷. حقوق و یا حق‌العمل قابل پرداخت به شرکاء

۸. حقوق و وظایف شرکاء

۹. روش محاسبه سرقفلی برای موارد ورود شریک جدید به شرکت و یا کناره‌گیری و یا فوت شرکاء

۱۰. مقررات مربوط به فوت شریک و حقوق متوفی

۱۱. نحوه نگهداری حساب‌ها، بازرسی و حسابرسی آنها

۱۲. مقررات در مورد نحوه ارزیابی و تقویم دارایی‌های نقدی

۱۳. مقررات در ارتباط با انحلال شرکت

۱۴. مقررات مربوط به ورود و یا خروج شریک

به‌طور کلی شرکت‌نامه باید به نحوی تنظیم و تدوین شود که در آینده بتواند کلیه مشکلات شرکت را حل و فصل نماید و تا حد ممکن از اختلافات بین شرکاء بکاهد.

واژه‌هایی که مورد استفاده قرار می‌گیرد:

حساب سرمایه ثابت: حساب سرمایه شرکاء که معادل مبلغی که در شرکت‌نامه قید شده، در دفاتر شرکت ثبت می‌شود. هرگونه تغییر در سرمایه می‌بایست در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد.

حساب سرمایه متغیر: سرمایه شرکاء تنها شامل رقم ثابت مندرج در شرکت‌نامه نبوده و هرگونه برداشت، سهم سود و زیان، پاداش و حقوق شرکاء در این حساب منظور می‌شود.

حساب جاری شرکاء: برای هر یک از شرکای شرکت تضامنی در دفاتر حساب جداگانه‌ای تحت عنوان «حساب جاری شرکاء» افتتاح می‌گردد که هرگونه برداشت، سهم سود و زیان، پاداش و حقوق شرکاء در این حساب منظور می‌شود.

حساب وام شرکاء: گاهی اوقات شرکت‌های تضامنی دچار تنگنای مالی شده و شرکاء حاضر نمی‌شوند که افزایش سرمایه بدهند. در این حالت توافق می‌شود که یکی از شرکاء نسبت به رفع تنگنای مالی موجود اقدام نماید و مبلغی به‌عنوان وام به شرکت بدهد و در مقابل سود تضمین شده‌ای با توافق دریافت نماید. در این حالت چنین حسابی در دفاتر شرکت افتتاح می‌گردد.

حساب اندوخته عمومی: ممکن است در شرکت تضامنی هر ساله بخشی از سود جاری را به‌عنوان اندوخته عمومی کناره بگذارند. متذکر می‌شود که در موقع ورود، خروج شریک و یا انحلال باید این اندوخته بین شرکای ذی‌نفع تسهیم گردد.

تسهیم سود و زیان: همان‌طوری که قبلاً اشاره شد، سود و زیان به نسبت سرمایه‌ای که شرکاء در شرکت آورده‌اند بین آنها تقسیم می‌گردد، مگر آنکه شرکت‌نامه ترتیب دیگری را معین کرده باشد. ذیلاً طرق مختلف تقسیم سود و زیان در شرکت‌های تضامنی با ذکر یک مثال تشریح می‌گردد.

مثال: آقایان الف و ب و ج تشکیل یک شرکت تضامنی الف و شرکاء را می‌دهند و به امر تجارت کالا می‌پردازند. سرمایه شرکاء به ترتیب عبارت است از: الف ۱۰۰۰۰۰۰ ریال ب ۶۰۰۰۰۰ ریال و ج ۴۰۰۰۰۰ ریال. وضعیت سرمایه آنها در تاریخ ۱۳۹۰/۱۲/۱ به‌شرح زیر می‌باشد:

حساب سرمایه الف			
۱۰۰۰۰۰۰	۱۳۹۰/۱/۱ سرمایه اولیه	۲۰۰۰۰۰	۱۳۹۱/۳/۱ برداشت
۱۰۰۰۰۰	۱۳۹۰/۹/۱ سرمایه‌گذاری مجدد	۲۰۰۰۰۰	۱۳۹۱/۷/۱ برداشت
۱۰۰۰۰۰	۱۳۹۱/۱۰/۱ سرمایه‌گذاری مجدد		
۱۲۰۰۰۰۰	جمع	۴۰۰۰۰۰	

حساب سرمایه ب	
۱۰۰۰۰۰	X۱/۱۰/۱ برداشت
۶۰۰۰۰۰	X۱/۱/۱ سرمایه اولیه
۳۰۰۰۰۰	X۱/۲/۱ سرمایه گذاری مجدد
۲۰۰۰۰۰	X۱/۱۱/۱ سرمایه گذاری مجدد
۱۱۰۰۰۰۰	جمع

حساب سرمایه ج	
۴۰۰۰۰۰	X۱/۱/۱ سرمایه اولیه

حالت اول: تقسیم سود و زیان در شرکت به طور مساوی صورت پذیرد. به فرض آنکه سود خالص حاصل از عملیات شرکت ۲۴۰۰۰۰۰ ریال باشد، نحوه ثبت در دفاتر شرکت به شرح زیر است:

۲۴۰۰۰۰۰	حساب سود و زیان
۸۰۰۰۰۰	حساب سرمایه الف
۸۰۰۰۰۰	حساب سرمایه ب
۸۰۰۰۰۰	حساب سرمایه ج
تقسیم سود به نسبت مساوی بین شرکاء	
$2400000 \div 3 = 800000$	سهم هر یک از شرکاء

همان طوری که ملاحظه می کنید، با وجود آنکه تفاوت فاحشی بین سرمایه شرکاء وجود دارد، تقسیم سود و زیان به طور مساوی و براساس شرکت نامه صورت گرفته است و چنین تلقی می شود که عامل دیگری به جز سرمایه در تحصیل سود دخالت داشته است. اگر عامل سرمایه شرکاء موجب تحصیل سود باشد، این نحوه تقسیم سود و زیان نتایج خوبی نخواهد داشت و بهتر است موضوع تقسیم سود و زیان در شرکت نامه با دقت و امعان نظر بیشتری در نظر گرفته شود.

حالت دوم: تقسیم سود و زیان در شرکت به یک نسبت معینی صورت پذیرد. فرض کنیم تسهیم سود و زیان در شرکت فوق الذکر به ترتیب الف ۲ و ب ۲ و ج ۱ باشد، نحوه ثبت چنین خواهد بود.

۲۴۰۰۰۰۰

حساب سود و زیان

۹۶۰۰۰۰

حساب سرمایه الف

۹۶۰۰۰۰

حساب سرمایه ب

۴۸۰۰۰۰

حساب سرمایه ج

تقسیم سود و زیان بین شرکاء

$$۲+۲+۱=۵$$

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۹۶۰۰۰۰$$

سهم الف

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۹۶۰۰۰۰$$

سهم ب

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۱}{۵} = ۴۸۰۰۰۰$$

سهم ج

مزیت این روش بر سایر روش‌های دیگر سادگی آن است.

حالت سوم: تقسیم سود و زیان در شرکت به نسبت سرمایه صورت پذیرد.

تعیین میزان سرمایه برای تسهیم سود و زیان، حالت‌های زیر را دربر دارد:

۱. به نسبت سرمایه اولیه شرکاء

۲. به نسبت سرمایه پایان دوره مالی

۳. به نسبت میانگین سرمایه‌ها

۱. منظور از سرمایه اولیه عبارت است از میزان سرمایه‌گذاری اولیه در بدو تأسیس

شرکت است. این روش نمی‌تواند مبنای صحیح و دقیقی باشد، چون بعید نیست که

یکی از شرکاء بعد از سرمایه‌گذاری، در روزهای بعدی اقدام به برداشت نماید.

در مثال بالا، تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه اولیه انجام می‌گیرد:

$$۱۰۰۰۰۰۰ + ۶۰۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰۰ = ۲۰۰۰۰۰۰$$

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۱۰۰۰۰۰۰}{۲۰۰۰۰۰۰} = ۱۲۰۰۰۰۰$$

سهم الف

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۲۰۰۰۰۰۰} = ۷۲۰۰۰۰$$

سهم ب

$$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۴۰۰۰۰۰۰}{۲۰۰۰۰۰۰} = ۴۸۰۰۰۰$$

سهم ج

۲۴۰۰۰۰۰

حساب سود و زیان

۱۲۰۰۰۰۰

حساب سرمایه الف

۷۲۰۰۰۰

حساب سرمایه ب

۴۸۰۰۰۰

حساب سرمایه ج

تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه اولیه

معایب این روش هنگامی بروز می‌کند که مثلاً آقای الف فردای روز بعد اقدام به برداشت تمام و یا قسمتی از سرمایه خود بنماید.

۲. تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه پایان دوره توافق شود. در مثال فوق‌الذکر، سرمایه پایان دوره شرکاء به ترتیب عبارتست از:

$۱۲۰۰۰۰۰ - ۴۰۰۰۰۰ = ۸۰۰۰۰۰$	سرمایه پایان دوره الف
$۱۱۰۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰$	سرمایه پایان دوره ب
۴۰۰۰۰۰	سرمایه پایان دوره ج
$۸۰۰۰۰۰ + ۱۰۰۰۰۰۰ + ۴۰۰۰۰۰ = ۲۲۰۰۰۰۰$	جمع سرمایه پایان دوره شرکاء
$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۸۰۰۰۰۰}{۲۲۰۰۰۰۰} = ۸۷۲۷۲۷$	سهم سود الف
$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۱۰۰۰۰۰۰}{۲۲۰۰۰۰۰} = ۱۰۹۰۹۱۰$	سهم سود ب
$۲۴۰۰۰۰۰ \times \frac{۴۰۰۰۰۰}{۲۲۰۰۰۰۰} = ۴۳۶۳۶۳$	سهم سود ج
۲۴۰۰۰۰۰	حساب سود و زیان

۸۷۲۷۲۷	حساب سرمایه الف
۱۰۹۰۹۱۰	حساب سرمایه ب
۴۳۶۳۶۳	حساب سرمایه ج
	تقسیم سود بین شرکاء

تمام معایب روش تقسیم سود نسبت به سرمایه اولیه شرکاء در این روش نیز مصداق دارد. معذالک می‌توان با ایجاد محدودیت در مورد برداشت، تا اندازه‌ای از حساب‌سازی در مورد سرمایه شرکاء جلوگیری گردد.

۳. تقسیم سود به نسبت میانگین سرمایه انجام می‌گیرد.

این روش تقسیم سود، شاید بهترین طریقه و عادلانه‌ترین روش محسوب می‌شود. برای به‌دست آوردن میانگین سرمایه، میزان متوسط سرمایه شرکاء که در ظرف سال مورد استفاده قرار گرفته مبنای ترسیم سود و زیان خواهد بود.

میانگین سرمایه الف چنین است:

تاریخ	سرمایه الف	ماه‌هایی که سرمایه لا یتغیر باقی مانده	ریال در ماه
	<u>بدهکار</u>	<u>بستانکار</u>	<u>مانده</u>
x۱/۱/۱	—	۱۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰
x۱/۳/۱	۲۰۰۰۰	—	۳۲۰۰۰۰
x۱/۷/۱	۲۰۰۰۰	—	۱۲۰۰۰۰
x۱/۹/۱	—	۱۰۰۰۰	۷۰۰۰۰
x۱/۱۰/۱	—	۱۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰
			<u>۹۵۰۰۰۰</u>
			۱۲

میانگین سرمایه الف

$$۹۵۰۰۰۰ \div ۱۲ = ۷۹۱۶۶۷$$

میانگین سرمایه ب عبارتست از:

تاریخ	سرمایه ب	ماه‌هایی که سرمایه بدون تغییر باقی مانده	ریال در ماه
	<u>بدهکار</u>	<u>بستانکار</u>	<u>مانده</u>
x۱/۱/۱	—	۶۰۰۰۰	۶۰۰۰۰
x۱/۲/۱	—	۳۰۰۰۰	۷۲۰۰۰۰
x۱/۱۰/۱	۱۰۰۰۰	—	۸۰۰۰۰
x۱/۱۱/۱	—	—	۲۰۰۰۰۰
			<u>۱۰۶۰۰۰۰</u>
			۱۲

میانگین سرمایه ب

$$۱۰۶۰۰۰۰ \div ۱۲ = ۸۳۳۳۳۳$$

میانگین سرمایه ج: چون سرمایه ج در طی سال تغییری حاصل نشده است، بنابراین میانگین سرمایه ج همان رقم اولیه ۴۰۰۰۰۰ ریال است.

حال با توجه به مثال فوق‌الذکر، نحوه ثبت تقسیم سود و زیان به شرح زیر می‌باشد:

$$۷۹۱۶۶۷ + ۸۳۳۳۳۳ + ۴۰۰۰۰۰ = ۲۰۲۵۰۰۰$$

جمع سرمایه شرکاء

$$۲۴۰۰۰۰ \times \frac{۷۹۱۶۶۷}{۲۰۲۵۰۰۰} = ۹۳۸۲۷۲$$

سهم سود الف

$$۲۴۰۰۰۰ \times \frac{۸۳۳۳۳۳}{۲۰۲۵۰۰۰} = ۹۸۷۶۵۴$$

سهم سود ب

$$۲۴۰۰۰۰ \times \frac{۴۰۰۰۰۰}{۲۰۲۵۰۰۰} = ۴۷۴۰۷۴$$

سهم سود ج

$$۲۴۰۰۰۰۰$$

حساب سود و زیان

حساب سرمایه الف
حساب سرمایه ب
حساب سرمایه ج
تقسیم سود براساس میانگین سرمایه

۹۳۸۲۷۲
۹۸۴۶۵۴
۴۷۴۰۷۴

سود تضمین شده سرمایه

اگر سرمایه شرکاء نامساوی باشد و تقسیم سود و زیان بین آنان به طور مساوی صورت گیرد، در صورت تساوی سایر شرایط؛ حق شریکی که سرمایه زیادتری دارد، از بین می رود. برای رفع این نقیصه، در شرکت نامه قید می شود که به سرمایه شرکاء سود تضمین شده داده شود. البته اصطلاح سود تضمین شده اصطلاح مناسبی محسوب نمی شود، زیرا شرکاء به قصد تحصیل سود سرمایه گذاری نموده اند نه آنکه سرمایه را به صورت وام در آورند و سود تضمین شده دریافت نمایند. با این توضیح سود تضمین شده سرمایه هزینه محسوب نمی شود، بلکه این رقم سود تضمین شده قسمتی از تقسیم سود و زیان است.

مثال: در شرکت تضامنی احمد و شرکاء سود و زیان به نسبت احمد $\frac{2}{5}$ و محمود $\frac{2}{5}$ و حامد $\frac{1}{5}$ انجام می گیرد. سرمایه شرکاء به ترتیب ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰۰۰ ریال و ۷۰۰۰۰۰ ریال می باشد. در سال ۱۳۷۷ سود خالص ۲۰۰۰۰۰۰ ریال می باشد. به سرمایه شرکاء ۱۲٪ سود تضمین شده داده می شود. مطلوبست تقسیم سود و زیان در این شرکت

$1000000 \times 12\% = 120000$	سود تضمین شده سهم احمد
$800000 \times 12\% = 96000$	سود تضمین شده سهم محمود
$700000 \times 12\% = 84000$	سود تضمین شده سهم حامد
$120000 + 96000 + 84000 = 300000$	جمع سود تضمین شده شرکاء
$2400000 - 300000 = 2100000$	ریال بقیه سود
$2100000 \times \frac{2}{5} = 840000$	سود سهم احمد
$2100000 \times \frac{2}{5} = 840000$	سود سهم محمود
$2100000 \times \frac{1}{5} = 420000$	سود سهم حامد

تقسیم سود	
سود تضمین شده شرکاء	سود خالص
احمد ۱۲۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰
محمود ۹۶۰۰۰	
حامد ۸۴۰۰۰	
جمع ۳۰۰۰۰۰	
سهم خود شرکاء	
احمد ۸۴۰۰۰۰	
محمود ۸۴۰۰۰۰	
حامد ۴۲۰۰۰۰	
جمع ۲۱۰۰۰۰۰	
توازن ۲۴۰۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰

حساب سود و زیان	
سرمایه احمد	۲۴۰۰۰۰۰
سرمایه محمود	۹۶۰۰۰۰
سرمایه حامد	۹۳۶۰۰۰
	۵۰۴۰۰۰
	$۱۲۰۰۰۰ + ۸۴۰۰۰۰ = ۹۶۰۰۰۰$
	$۹۶۰۰۰۰ + ۸۴۰۰۰۰ = ۹۳۶۰۰۰$
	$۸۴۰۰۰۰ + ۴۲۰۰۰۰ = ۵۰۴۰۰۰$

جایزه و پاداش

در بسیاری از شرکت‌های تضامنی، بعضی از شرکاء مسئولیتی در شرکت به‌عهده می‌گیرند. در این مورد شرکاء توافق می‌کنند که جهت تشویق و قدردانی از خدمات این شریک، چند درصد از سود خالص سالیانه به‌عنوان جایزه و پاداش به وی پرداخت گردد. لازم است این چند درصد در شرکت‌نامه قید گردد و حدود و ثغور سود نیز مشخص گردد. مواردی مانند سود حاصل از فروش دارایی‌های اموال، تجهیزات و زمین و ساختمان که ارتباطی با مدیریت شرکت ندارد نباید در این محاسبه دخالت داده شود. میزان سود تضمین شده سرمایه شرکاء نیز در تعیین مقدار پاداش و جایزه مؤثر خواهد بود.

مثال: فرض کنیم که در شرکت تضامنی الف و شرکاء که سود و زیان را به نسبت ۳ و ۲ تقسیم می‌کنند، سود خالص سال ۱۳۸۲ مبلغ ۳۵۰۰۰۰۰ ریال باشد. سرمایه شرکاء به ترتیب الف مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰ ریال و ب ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. آقای ب مدیر شرکت است و مقرر شده که ۲۰٪ سود خالص را به‌عنوان پاداش به نامبرده پرداخت نمایند.

این پاداش هزینه عملیاتی شرکت محسوب نخواهند شد.

$$۳۵۰۰۰۰۰ \times ۲۰\% = ۷۰۰۰۰۰$$

پاداش آقای ب

$$۳۵۰۰۰۰۰ - ۷۰۰۰۰۰ = ۲۸۰۰۰۰۰$$

$$۳ + ۲ = ۵$$

$$۲۸۰۰۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} = ۱۶۸۰۰۰۰$$

ریال سود سهم الف

$$۲۸۰۰۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۱۱۲۰۰۰۰$$

ریال سود سهم ب

یادآور می‌شود در صورت پرداخت سود تضمین شده به سرمایه شرکاء ابتدا پاداش شریک داده می‌شود، سپس سود تضمین شده سرمایه شرکاء و آنگاه مابقی سود بین شرکاء برحسب نسبت‌ها و یا هر ترتیب دیگر که مقرر شده است تسهیم خواهد شد. نحوه ثبت تقسیم سود در شرکت فوق‌الذکر چنین است:

$$۳۵۰۰۰۰۰$$

حساب سود و زیان

$$۱۶۸۰۰۰۰$$

حساب سرمایه الف

$$۱۸۲۰۰۰۰$$

حساب سرمایه ب

تقسیم سود و زیان شرکت

$$۱۱۲۰۰۰۰ + ۷۰۰۰۰۰ (\text{پاداش}) = ۱۸۲۰۰۰۰$$

سهم ب

در مثال فوق‌الذکر اگر پاداش آقای ب هزینه عملیاتی محسوب گردد، نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت به شرح زیر است:

چون پاداش آقای ب هزینه عملیاتی است بنابراین در سود اعلام شده هنوز هزینه پاداش کسر نشده است بنابراین پاداش آقای ب را B می‌نامیم و چنین محاسبه می‌کنیم:

$$B = ۲۰\% (\text{سود} - B) \Rightarrow B = ۲۰\% (۳۵۰۰۰۰۰ - B) \Rightarrow B = ۷۰۰۰۰۰ - ۲۰\% B$$

$$B + \frac{1}{2} B = 700000 \Rightarrow \frac{3}{2} B = 700000 \Rightarrow B = \frac{700000 \times 2}{3} = 466666 \text{ ریال}$$

$$350000 - 466666 = -116666$$

سود خالص پس از کسر پاداش ب

برای پاداش ب چون هزینه عملیاتی است چنین سند صادر می‌کنیم:

۵۸۳۳۳۳

۱/۱۲/۲۹ حساب هزینه پاداش

۵۸۳۳۳۳

پاداش پرداختنی

ثبت پاداش

سهم الف

$$291666 \times \frac{3}{5} = 175000$$

سهم ب

$$291666 \times \frac{2}{5} = 116666$$

۲۹۱۶۶۶

حساب سود و زیان

۱۷۵۰۰۰

حساب سرمایه الف

۱۱۶۶۶۶

حساب سرمایه ب

تسهیم سود و زیان

بدین ترتیب لازم است در شرکت‌نامه قید شود که پاداش مدیران آیا هزینه تلقی می‌شود و یا اینکه از سود پرداخت شده و جزء هزینه‌های عملیاتی نیست.

بهتر است چند درصد سود که به‌عنوان پاداش و یا جایزه و یا حقوق پرداخت می‌شود، جزء هزینه‌های استخدامی و پرسنلی شرکت باشد.

حقوق شرکاء

نظر به اینکه بعضی از شرکاء تمام وقت خود را صرف اداره شرکت نموده و عده‌ای دیگر وقت خود را مصروف اموری خارج از شرکت نموده و یا به علت عدم توانایی از اجرای عملیات در شرکت خودداری می‌نمایند، مناسب‌تر این است که قبل از تقسیم سود برای شرکایی که دارای مشاغل موظف در شرکت می‌باشند، حقوقی در نظر گرفته شود. میزان حقوق باید متناسب با فعالیت‌های انجام شده و تقریباً مشابه با سایر مؤسسات باشد.

مثال: احمد و محمود در یک شرکت تضامنی شریکند و سود و زیان را به نسبت

مساوی تقسیم می‌کنند. محمود به‌عنوان مدیر فروش انجام وظیفه می‌نماید و هر ماهه

معادل ۳۰۰۰۰۰ ریال حقوق دریافت می‌نماید. سرمایه شرکای احمد و محمود به ترتیب ۶۰۰۰۰۰۰ ریال و ۴۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. سود خالص شرکت ۱۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد. نحوه تقسیم سود و زیان در این شرکت عبارتست از:

چون حقوق محمود پایان هر ماه پرداخت می‌گردد (از محاسبات بیمه و مالیات صرف‌نظر شده است) سندی که در هر ماه صادر می‌شود چنین است:

حساب هزینه حقوق	۳۰۰۰۰۰
حساب جاری محمود	۳۰۰۰۰۰

ثبت حقوق آقای محمود و واریز به حساب جاری او

برای تقسیم سود و زیان در پایان سال این سند صادر می‌گردد:

$$۱۰۰۰۰۰۰ \div ۲ = ۵۰۰۰۰۰$$

حساب سود و زیان	۱۰۰۰۰۰۰
حساب جاری احمد	۵۰۰۰۰۰
حساب جاری محمود	۵۰۰۰۰۰

ثبت سند تقسیم سود محمود

ورود شریک جدید به شرکت تضامنی

یک شریک جدید می‌تواند با تراضی تمام شرکای دیگر به شرکت وارد شود. واضح است یک شرکت تضامنی زمانی تصمیم می‌گیرد شریک جدیدی را بپذیرد که نیاز به سرمایه بیشتر و یا مهارت خاصی داشته باشد. هر تغییر در روابط شرکاء منجر به تجدیدنظر در اساسنامه شرکت تضامنی خواهد شد. از این‌رو، در اساسنامه و یا شرکت‌نامه‌های شرکت تضامنی درباره ورود شریک جدید، کناره‌گیری، فوت یا ورشکستگی شرکاء و یا موقعی که با سایر شرکت‌های دیگر ترکیب می‌شوند، مواد و یا بندهایی می‌آورند. موقعی که شرکت تضامنی نیاز به افزایش سرمایه، توانایی مدیریت بهتر و یا تکنیک جدید و نوین داشته باشد، کاملاً طبیعی است که شریک و یا شرکای جدیدی را وارد شرکت کند. گسترش و توسعه تجارت یا از طریق قرضه داخلی و یا از روش سرمایه‌گذاری و افزایش سرمایه صورت می‌گیرد. طریقه مناسب و ممکن برای به‌دست آوردن سرمایه اضافی، پذیرش شریک جدید است. موقعی که شریک جدید

پذیرفته شد، او ضامن بدهی‌های شرکت قبل از ورود وی به شرکت نخواهد بود و از زمان ورود در سود و زیان سهیم می‌شود. نظر به اینکه امکان دارد که در زمان ورود شریک جدید به واسطه اینکه در شرکت سودی ابراز نشده و یا دارایی‌ها کمتر ارزیابی شده و یا بعضی از دارایی‌ها حذف شده و یا اینکه بدهی‌ها زیاده‌تر اعلام شده باشند و یا در مواردی زیان‌های انباشته ابراز نشوند، قسمتی از سود شرکت مخفی باشد، برای جلوگیری از این موارد، با ورود شریک جدید دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد ارزیابی مجدد قرار می‌گیرد.

سود حاصل از افزایش این دارایی‌ها و یا کاهش بدهی‌ها تا قبل از ورود شرکت جدید به نسبت سود و زیان قبلی بین شرکای قبلی تسهیم خواهد شد و متقابلاً اگر زیانی از این تجدید ارزیابی نصیب شرکت بشود، به همان نسبت قبلی بین شرکاء تقسیم می‌گردد. این امر نه تنها برای شریک و یا شرکای جدید مفید است بلکه از نقطه نظر شرکای قبلی نیز ارزشمند است زیرا که ترازنامه آنها واقعی و صحیح خواهد بود. رویه حسابداری خاص پذیرش شریک جدید شامل اقدامات زیر می‌باشد:

۱. تعدیل در نسبت‌های تقسیم سود و زیان

۲. تعدیل در ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها و یا تجدید ارزیابی آنها

۳. تعدیل در حساب سرقفلی

۴. تعدیل در مورد سود انباشته یا تقسیم نشده

۵. تعدیل در حساب سرمایه‌ها

۱. تعدیل در نسبت‌های تقسیم سود و زیان

موقعی که شریک جدید پذیرفته می‌شود، ممکن است وی مطالبه نسبتی از سود شرکت را بنماید. به محض اینکه شریک جدید نسبت سود خود را اعلام نمود، سهم سود و منافع تمام و یا تعدادی از شرکای قدیم کاهش می‌یابد. حال اگر تمام شرکای قبلی فداکاری لازم را به عمل آورند، این از خودگذشتگی شرکای قدیم به نفع شریک جدید بوده و نسبت تقسیم سود و زیان در شرکت ضرورتاً تغییر خواهد کرد.

نسبت سود و زیانی که باید میان شرکای قدیم و جدید تقسیم شود را «نسبت جدید تسهیم سود و زیان» می‌نامند. بعد از ورود شریک جدید به شرکت، این نسبت

جدید تسهیم سود و زیان باید پیدا شود و بدون آن نمی‌توان سود و یا زیان را بین شرکاء از جمله شریک جدید تقسیم نمود. اقدامات زیر را می‌توان برای محاسبه نسبت جدید تقسیم سود و زیان به عمل آورد:

الف) موقعی که سهم سود شریک جدید به دست آمد، مابقی سود بین شرکای قدیم و به نسبت تقسیم سود و زیان قبلی آنها سرشکن گردد.

ب) موقعی که سهم شریک جدید از محل سهم یکی از شرکای قدیم خریداری شود، شریک قدیم نسبتی از سود را به نفع شریک جدید از دست می‌دهد.

ج) شرکای قدیم ممکن است بخشی از سهم خود از سود را به نفع شریک جدید با همان نسبت تسهیم سود و زیان قبلی و گذار نمایند.

د) سهم سود شریک جدید به‌طور مساوی از سود تمام شرکای قبلی تأمین گردد. در تمام موارد، نسبت تقسیم سود و زیان کاملاً تغییر می‌یابد که آن را در تمام یافته‌های زیر مورد بحث قرار می‌دهیم.

مثال ۱-۱- الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی می‌باشند که آنها سود و زیان را به نسبت ۳ و ۲ تقسیم می‌نمایند. آنها ج را به‌عنوان یک شریک جدید پذیرفتند. نسبت سود و زیان را در هر یک از حالات زیر تعیین نمایید:

الف) موقعی که آقای ج در $\frac{1}{6}$ سود و زیان سهیم گردد.

ب) موقعی که آقای ج در $\frac{1}{6}$ سود و زیان شریک الف سهیم گردد.

ج) موقعی که آقای ج در $\frac{1}{6}$ سود و زیان از الف و ب به نسبت ۱ و ۱ سهیم شود.

د) موقعی که آقای ج در $\frac{1}{6}$ سود و زیان از الف و ب و به نسبت تقسیم سود و زیان قبلی الف و ب سهیم گردد.

حل: حالت الف) اگر تمام سود را یک فرض کنیم، نسبت شریک جدید ج در

کل سود $\frac{1}{6}$ می‌باشد، مانده سود عبارتست از:

سهم ج در شرکت جدید

$$1 \times \frac{1}{6} = \frac{1}{6}$$

$$1 - \frac{1}{6} = \frac{5}{6}$$

$$3+2=5$$