

حسابداری شرکت‌های تضامنی

تهیه کننده:

رسول زارع مهرجردی

(مدرس دانشگاه پیام نور میبد)

www.rasoolzare.ir

1- تعریف شرکت تضامنی

طبق ماده 116 قانون تجارت، شرکت تضامنی شرکتی است که در تحت اسم مخصوص برای امور تجاری بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. منظور از مسئولیت محدود این است که اگر دارایی شرکت برای تسویه تمام بدهی‌های شرکت کافی نباشد هر یک از شرکاء مسئول پرداخت تمام بدهی‌های شرکت هستند و هر قراردادی که بین شرکاء برخلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کان لم یکن خواهد بود. بنابراین شرکاء شرکت مسئول پرداخت کلیه دیون و تعهدات شرکت می‌باشند. علاوه بر آن شرکاء مسئولیت تضامنی نیز دارند، یعنی در صورت کسر سرمایه، هر یک از آنها به تنهایی در مقابل طلبکاران و اشخاص ثالث برای تأدیه تمام حقوق آنها مسئول هستند.

اهمیت شرکت تضامنی به قدری است که هرگاه شرکاء بر خلاف آن در شرکتنامه توافق نمایند گرچه باطل نبوده و بین خودشان مؤثر و نافذ است ولی در مقابل بستانکاران به هیچ وجه ارزشی نخواهد داشت.

مثلاً، هرگاه در یک شرکت تضامنی بین شرکاء توافق شود که یکی از شرکاء از نفع و ضرر به میزان نصف سهمی که به سهم شرکت او تعلق می‌گیرد استفاده نماید، این توافق در بین شرکاء مؤثر است ولی در مقابل طلبکاران تأثیری نداشته و بستانکاران می‌توانند آن را کان لم یکن دانسته و به هر یک از شرکاء که مایل باشند مراجعه نمایند.

طبق ماده 117 قانون تجارت، در اسم شرکت تضامنی باید عبارت "شرکت تضامنی" و لاقلاً اسم یکی از شرکاء ذکر شود و در صورتیکه اسم شرکت مشتمل بر اسمی تمام شرکاء نباشد باید بعد از اسم شریک یا شرکایی که نامشان ذکر شده است عبارتی از قبیل "و شرکاء" یا "و برادران" قید شود. بنابر شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص به خود بوده و ممکن است مشتمل بر اسم تمام شرکاء باشد، مانند "شرکت تضامنی محمد و علی" که بیانگر آن است که شرکت دارای دو شریک است، و یا "شرکت تضامنی حسن و شرکاء" یا "شرکت تضامنی حسین و برادران".

2- نحوه تشکیل شرکت تضامنی

شرکت تضامنی هنگامی تشکیل می‌شود که:

1- شرکت نامه مطابق قانون تنظیم شده و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد.

2- تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم شرکت غیر نقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.

شرکتنامه:

شرکتنامه قراردادی است کتبی که کلیه توافقات انجام شده بین شرکاء در آن قید می‌شود. شرکتنامه پایه و اساس هر شرکت تضامنی است و کلیه روابط مالی و حقوق بین شرکاء، نحوه تقسیم سود و زیان، شرایط ورود و خروج شرکاء، انحلال شرکت، وظایف، اختیارات، تعهدات، امتیازات، میزان برداشت هر یک از شرکاء و ... در آن مشخص می‌گردد. شرکتنامه حتماً باید به صورت مکتوب بوده و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت رسیده باشد. هرگونه تغییر در شرکتنامه نیز باید با رضایت کلیه شرکاء بوده و تغییرات در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد. معمولاً در شرکتنامه امور اساسی شرکت قید می‌شود از قبیل:

1- اسم شرکت

2- موضوع شرکت

3- سرمایه و حصه هر یک از شرکاء اعم از نقدی و غیر نقدی با ذکر نام شرکاء

4- تقسیم سود و زیان

5- مقررات راجع به فسخ شرکت و فوت شرکاء

3- تفاوت شرکت تضامنی با سایر شرکت‌ها

ویژگی‌هایی که شرکت تضامنی را از سایر شرکت‌ها در قانون تجارت متمایز می‌کند عبارتند از:

- 1- عمر محدود: از آنجا که شرکت تضامنی بر اساس یک قرارداد (شرکتنامه) تشکیل می‌گردد عمر آن محدود می‌باشد. در صورتی که قرارداد برای مدت محدودی تنظیم شده باشد، عمر شرکت در پایان این مدت به پایان می‌رسد و چنانچه شرکت برای انجام عملیاتی تشکیل گردیده باشد، عمر شرکت پس از انجام عملیات مذکور خاتمه می‌یابد. عمر شرکت همچنین ممکن است بنا به درخواست هر یک از شرکاء به پایان رسیده و منحل گردد. علاوه بر این، عمر یک شرکت تضامنی ممکن است با فوت، ورشکستگی و یا عدم صلاحیت هر یک از شرکاء خاتمه یابد. لازم به توضیح است که ورود یک شریک جدید به شرکت تضامنی به طور قانونی به منزله خاتمه فعالیت شرکت تضامنی قبلی و تأسیس یک شرکت تضامنی جدید تلقی می‌گردد، حتی اگر شرکت تضامنی جدید همان فعالیت‌های تجاری شرکت تضامنی قبلی را ادامه دهد.
- 2- نمایندگی دو جانبه (متقابل): نمایندگی متقابل یا دوجانبه در شرکت تضامنی بدین معناست که هر شریک از جانب خود و به نمایندگی از جانب سایر شرکاء اختیار دارد نسبت به عقد قرارداد با اشخاص ثالث، که در محدوده عملیات عادی شرکت تضامنی خود باشد اقدام نماید.
- 3- مسئولیت نامحدود: مسئولیت شرکای شرکت تضامنی محدود به سهم الشرکه آنها نیست و طلبکاران می‌توانند برای وصول طلب خود به تک تک شرکاء مراجعه کنند و کلیه طلب خود را بدون توجه به نسبت سهم الشرکه هر شریک مطالبه نمایند. بنابراین چنانچه دارایی‌های شرکت برای تأدیه بدهی‌های شرکت کافی نباشد، هر یک از شرکاء در مقابل تمام بدهی‌های شرکت مسئول است و نه تنها سهم الشرکه هر شریک، بلکه دارایی‌های شخصی او نیز وثیقه بدهی‌های شرکت است.
- 4- مالکیت مشترک دارایی‌ها: هر نوع دارایی نظیر وجوه نقد، موجودی کالا، ساختمان و ... که توسط هر یک از شرکاء به شرکت آورده می‌شود یا در طول فعالیت شرکت خریداری یا ایجاد می‌گردد، به عنوان دارایی مشترک کلیه شرکاء تلقی می‌شود. سهم هر یک از شرکاء از دارایی‌های مذکور هنگام انحلال شرکت و با توجه به مانده سرمایه آنها تعیین می‌شود.
- 5- سهولت تشکیل: با توجه به این که تعداد شرکای شرکت تضامنی محدود بوده بیشتر بین اشخاصی که شناخت قبلی نسبت به یکدیگر دارند و بر اساس یک قرارداد مکتوب تشکیل می‌شود، لذا در مقایسه با شرکت‌های سهامی که تشکیل آنها مراحل متعدد قانونی را ایجاب می‌نماید، تشکیل شرکت‌های تضامنی ساده‌تر بوده و به مقررات کمتری نیاز دارد.
- 6- محدودیت فعالیت شرکاء: طبق قانون تجارت، در شرکت‌های تضامنی برای شرکاء محدودیت‌هایی در نظر گرفته شده است. از جمله اینکه هیچ یک از شرکاء نمی‌تواند بدون موافقت و رضایت سایر شرکاء فعالیت تجاری از نوع فعالیت تجاری شرکت تضامنی انجام دهد و یا اینکه هیچ یک از شرکاء نمی‌تواند بدون رضایت سایر شرکاء به عنوان شریک ضامن یا با مسئولیت محدود در شرکت دیگری که فعالیت تجاری مشابه با شرکت تضامنی دارد، داخل شود.
- 7- انتخاب آزادانه شرکاء: از آنجا که هر شریک مسئول اعمال تجاری شرکای خود می‌باشد، از این رو قانون به شرکاء اجازه می‌دهد شرکای خود را انتخاب نمایند.

4- حساب‌های مورد استفاده در شرکت‌های تضامنی

حساب‌های مورد استفاده برای ثبت دارایی‌ها و بدهی‌ها در شرکت‌های تضامنی مشابه سایر شرکت‌های تجاری می‌باشد، اما حساب‌های مورد استفاده برای حقوق صاحبان سرمایه آنها متفاوت از شرکت‌های سهامی می‌باشد. در شرکت‌های تضامنی، برای هر یک از شرکاء معمولاً حساب‌های زیر در دفاتر افتتاح می‌شود:

- 1- حساب سرمایه شرکاء
- 2- حساب جاری شرکاء
- 3- حساب برداشت شرکاء
- 4- حساب وام شرکاء

1- حساب سرمایه شرکاء:

در شرکت‌های تضامنی برای هر یک از شرکاء حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "حساب سرمایه" در دفاتر ایجاد شده و سرمایه‌گذاری نقدی و غیرنقدی هر شریک در بستانکار آن ثبت می‌شود. حساب سرمایه هر شریک نشان دهنده میزان سهم الشرکه وی بوده و معمولاً به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می‌شود و تغییرات ناشی از برداشت شرکاء یا تغییرات ناشی از سود و زیان در حساب‌های دیگری که برای این منظور در نظر گرفته شده است، ثبت می‌گردد.

سرمایه‌گذاری شرکاء می‌تواند به صورت نقدی یا غیر نقدی باشد، چنانچه تمام یا بخشی از آورده یا سهم الشرکه هر یک از شرکاء به صورت غیر نقدی باشد این دارایی‌ها باید با موافقت کلیه شرکاء ارزیابی شود به دین معنی که آورده غیرنقدی شرکاء به ارزش منصفانه (ارزش بازار) که با موافقت کلیه شرکاء باشد ارزیابی می‌شود و همان مبلغ به عنوان آورده شرکاء در حساب سرمایه شرکاء منظور می‌گردد. مثال: آقایان احمد پور و گلنار در ابتدای سال 95 شرکت تضامنی گلنار و احمد پور را تشکیل دادند آورده نقدی و غیرنقدی آنها به شرح ذیل می‌باشد:

- آقای احمد پور مبلغ 5,000,000 ریال وجه نقد و یک دستگاه خودرو به ارزش بازار 60,000,000 ریال تحویل شرکت داد.

- آقای گلنار مبلغ 30,000,000 ریال وجه نقد و یک دستگاه کپی به ارزش بازار 35,000,000 ریال تحویل شرکت داد.

حال اگر شرکاء توافق کنند که آورده غیرنقدی به ارزش بازار در دفاتر ثبت شود ثبت حسابداری سرمایه‌گذاری به شرح ذیل می‌باشد:

	صندوق (بانک‌ها)	35,000,000
	ماشین آلات (95/1/5)	60,000,000
	لوازم اداری	35,000,000
65,000,000	سرمایه آقای احمد پور	
65,000,000	سرمایه آقای گلنار	

حال فرض کنید که دستگاه خودرو به مبلغ 50,000,000 ریال و دستگاه کپی به مبلغ 25,000,000 ریال مورد موافقت شرکاء باشد بنابراین این ثبت مربوط به سرمایه گذاری با حالت قبل تفاوت دارد :

35,000,000	صندوق (بانک‌ها)
50,000,000	ماشین آلات (85/1/5)
25,000,000	لوازم اداری
55,000,000	سرمایه آقای احمد پور
55,000,000	سرمایه آقای گلنار

بنابر این، حساب سرمایه شرکاء معادل مبلغی که در شرکتنامه مقرر شده است و شرکاء نیز سرمایه‌گذاری کرده‌اند بستانکار می‌گردد. مطابق قانون تجارت ایران، تغییرات سرمایه حتما باید در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد، بنابراین حساب سرمایه شرکاء معمولا به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می‌شود و تغییرات ناشی از برداشت شرکاء یا تغییرات ناشی از سود و زیان در حسابهای دیگری (حساب جاری شرکاء) که برای این منظور ایجاد شده است ثبت می‌گردد.

2- حساب جاری شرکاء:

در شرکت‌های تضامنی به ثبت رسیده در اداره ثبت شرکت‌ها با توجه به اینکه تغییر در سرمایه باید به اطلاع اداره ثبت شرکت‌ها برسد، جهت انجام برخی مبادلات مالی بین شرکاء و شرکت، برای هر کدام از شرکاء حساب جاری جداگانه‌ای نگهداری می‌شود. برداشت و سهم زیان هر یک از شرکاء در قسمت بدهکار حساب جاری وی و سهم بهره سرمایه (در صورتی که در شرکتنامه پیش‌بینی شده باشد)، سهم سود، حقوق و کمیسیون هر یک از شرکاء در بستانکار حساب جاری او ثبت می‌شود. این حساب از حساب‌های دائمی بوده و مانده آن از سالی به سال دیگر منتقل و محل نمایش آن در ترازنامه، در کنار سرمایه شرکاء می‌باشد. در واقع این حساب نشان‌دهنده قسمتی از سرمایه است. بنابر این مواردی چون حقوق، پاداش، سود تضمین شده (بهره) سرمایه و سهم سود هر شریک در بستانکار حساب جاری شرکاء و برداشت‌های نقدی و غیرنقدی و سهم زیان هر شریک در بدهکار حساب جاری شرکاء ثبت می‌شود. مانده بدهکار حساب جاری شرکت در هر زمان نشانگر میزان مطالبات شرکت از شریک و مانده بستانکار آن نشان‌دهنده بدهی شرکت به شریک می‌باشد.

3- حساب برداشت شرکاء:

در برخی موارد طبق مفاد شرکتنامه ممکن است شرکاء مجاز باشند وجوه یا کالای مورد نیاز خود را تا حد مقرر در شرکتنامه از شرکت برداشت نمایند. در این‌گونه موارد، برای هر یک از شرکاء یک حساب جداگانه تحت عنوان "برداشت" در دفاتر ایجاد شده و کلیه برداشت‌های نقدی و غیرنقدی شریک در طول دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می‌شود. این حساب یک حساب موقت بوده و مانده آن در پایان دوره مالی به حساب جاری هر شریک منتقل می‌شود. از آنجایی که برداشت هر شریک به منزله دریافت وام از شرکت می‌باشد، لذا ممکن است در شرکتنامه نسبت به برداشت شرکاء بهره‌ای در نظر گرفته شود.

مثال: آقای داورپور یکی از شرکاء شرکت تضامنی داورپور و برادران در تاریخ 95/ 5/20 مبلغ 1,000,000 ریال طبق شرکتنامه از حساب شرکت برداشت نمود ثبت لازم بدین صورت می‌باشد:

1,000,000	برداشت آقای داور پور
1,000,000	صندوق (بانک‌ها) (85/5/20)

در پایان سال اگر برداشت دیگری صورت نگرفته باشد ثبت بستن حساب برداشت بدین صورت است:

	حساب جاری آقای داور پور
1.000.000	
1.000.000	برداشت آقای داور پور
	(85/12/29)

4- حساب وام شرکاء :

گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد نیاز داشته باشد و این وجوه از طریق یکی از شرکاء تأمین گردد و به دلایلی شرکاء تمایل به افزایش سرمایه نداشته باشند. بنابراین وجوه مذکور به صورت وام در اختیار شرکت قرار گرفته و با توافق سایر شرکاء هر ساله از این بابت مبلغی به عنوان سود تضمین شده (بهره) به شریک وام‌دهنده پرداخت می‌شود. مبلغی که به عنوان وام از طرف شریک در اختیار شرکت قرار می‌گیرد در حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "وام دریافتی از شرکاء" ثبت می‌شود و مانده وام در تراز نامه به عنوان یکی از اقلام حساب-های پرداختی منعکس می‌گردد. لازم به ذکر است سود تضمین شده‌ای که به وام تعلق می‌گیرد در حساب وام شریک ثبت نمی‌شود، بلکه به حساب جاری آن شریک منظور می‌گردد.

در برخی موارد نیز ممکن است شرکت از وضعیت نقدینگی خوبی برخوردار باشد و شرکاء نیاز به وام داشته باشند در این‌گونه موارد، وام پرداختی به هر شریک در بدهکار حسابی تحت عنوان "وام پرداختی به شرکاء" ثبت می‌شود و مانده وام در ترازنامه به عنوان یکی از اقلام حساب‌های دریافتی منعکس می‌گردد.

مثال: آقای ایمانی در تاریخ 95/5/1 بعلت وضعیت بد نقدینگی شرکت تضامنی ایمانی و شرکاء مبلغ 10,000,000 ریال به صورت وام در اختیار شرکت قرارداد و مقرر شد ماهیانه مبلغ 250,000 ریال بعنوان سود تضمین شده (بهره) دریافت نماید ثبت‌های لازم به صورت زیر می‌باشد:

صندوق (بانک‌ها) 10,000,000

(95/5/1) وام دریافتی از آقای ایمانی 10,000,000

حال اگر در پایان ماه اول بهره وام بصورت نقدی از حساب شرکت به آقای ایمانی پرداخت شود ثبت مربوطه بدین صورت می‌شود:

هزینه بهره وام دریافتی 250,000

(85/5/30) صندوق (بانک‌ها) 250,000

اما اگر بهره وام آقای ایمانی به حساب جاری وی منظور شود ثبت مربوطه بدین صورت خواهد بود:

هزینه بهره وام دریافتی 250,000

(85/5/30) حساب جاری آقای ایمانی 250,000

بدیهی است تا زمان بازپرداخت مبلغ وام در پایان هر ماه سند بالا تنظیم می‌شود و در هنگام بازپرداخت وام به آقای ایمانی حساب وام دریافتی از آقای ایمانی بدهکار و حساب صندوق یا بانک‌ها بستانکار می‌شود.

5- فعالیت‌های شرکت تضامنی

فعالیت‌های شرکت تضامنی که با فعالیت‌های سایر واحدهای تجاری تفاوت دارد را می‌توان به قسمت‌های زیر تقسیم کرد:

1- تسهیم (تخصیص) سود و زیان

2- تغییر در ترکیب شرکاء (ورود یا خروج شریک)

3- تغییر در نسبت تقسیم سود و زیان

4- حسابداری انحلال و تصفیه

1- تسهیم (تخصیص) سود و زیان:

هدف اصلی شرکاء از سرمایه‌گذاری در شرکت‌های تضامنی کسب سود و به حداکثر رساندن آن است. از طرفی حقوق ماهانه و بهره سرمایه هم به نوبه خود ممکن است به هر یک از شرکاء بر اساس توافق‌های به عمل آمده تعلق گیرد. برای اینکه سود شرکت به طور صحیح محاسبه شده و منصفانه بین شرکاء تقسیم گردد لازم است برای خدمات و سرمایه‌گذاری شرکاء، حقوق و بازدهی مناسبی در نظر گرفته شود. مثلاً اگر در یک شرکت تضامنی یکی از شرکاء چند برابر سایر شرکاء سرمایه‌گذاری کرده یا دارای تخصصی است که می‌تواند خدمات زیادی را به شرکت ارائه دهد روش تخصیص سود باید به گونه‌ای باشد که بتواند جوابگو میزان سرمایه و خدمات ارائه شده وی باشد.

طبق قانون تجارت ایران چنانچه شرکتنامه در مورد تقسیم سود و زیان به موضوعی اشاره نکرده باشد، سود و زیان به نسبت سرمایه بین شرکاء تقسیم می‌شود. به عنوان مثال اگر یکی از شرکاء دو برابر دیگر شریک سرمایه‌گذاری کرده باشد سهم وی از سود و زیان شرکت هم دو برابر می‌باشد. در شرکت‌های تضامنی معمولاً تقسیم سود و زیان به یکی از دو روش زیر می‌باشد:

1- تسهیم به نسبت مساوی:

ساده‌ترین روش برای تقسیم سود و زیان، ارائه یک نسبت ثابت برای هر یک از شرکاء بدون توجه به میزان سرمایه و تخصص آنها است.

مثال: الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سود و زیان را به ترتیب به نسبت 2 و 1 بین خود تقسیم می‌کنند اگر در سال 1395 سود شرکت 6,000,000 ریال باشد ثبت مربوط به تقسیم سود به شکل زیر می‌باشد:

شرح	سهم الف از سود 85	سهم ب از سود 85	جمع
سود خالص 1395			6,000,000
تسهیم سود به نسبت 2 و 1	4,000,000	2,000,000	(6,000,000)
سهم هر شریک	4,000,000	2,000,000	0

خلاصه حساب سود و زیان 6,000,000

95/12/29 تقسیم سود 6,000,000

تقسیم سود 6,000,000

95/12/29 حساب جاری آقای الف 4,000,000

حساب جاری آقای ب 2,000,000

نکته: همانگونه قبلاً در حسابداری شرکت‌های خدماتی و بازرگانی آموختیم هزینه‌ها و درآمدهای شرکت به حساب خلاصه حساب سود و زیان بسته می‌شوند و در پایان مانده حساب خلاصه سود و زیان به سرمایه بسته می‌شود. در شرکت‌های تضامنی، مانده خلاصه حساب سود و زیان به حساب تقسیم سود منتقل و این حساب به حساب جاری شرکا بسته می‌شود.

2- تسهیم با استفاده از مبانی متعدد:

معمولاً میزان سرمایه و تخصص و خدماتی که شرکاء به شرکت ارائه می‌دهند متفاوت است برای همین تسهیم به نسبت مساوی عادلانه نخواهد بود در چنین مواردی معمولاً برای تقسیم سود و زیان ترکیب موزونی از مبانی نظیر سرمایه نسبی شرکاء، خدمات شرکاء، پاداش شرکاء، نسبت‌های معین و ... استفاده می‌شود. در اینجا سعی می‌کنیم با ارائه مثال‌هایی حالت‌های مختلف تسهیم سود و زیان را شرح دهیم:

مثال: الف و ب و ج شرکای یک شرکت تضامنی با مانده سرمایه به ترتیب 10.000 ریال، 20.000 ریال و 70.000 ریال می‌باشند. طبق مفاد شرکتنامه نحوه تقسیم سود و زیان به قرار زیر است:

- 1- الف و ج هر یک به ترتیب 6.000 ریال و 7.000 ریال به عنوان حق الزحمه خدمات دریافت می‌کنند.
 - 2- به مانده سرمایه هر یک از شرکاء 10 درصد بهره تعلق می‌گیرد.
 - 3- باقیمانده سود یا زیان به نسبت مساوی بین شرکاء تقسیم می‌شود.
- اگر سود شرکت در پایان سال 95 مبلغ 14.000 ریال باشد ثبت تسهیم سود به شرح زیر می‌باشد:

شرح	سهم الف	سهم ب	سهم ج	مانده سود یا زیان
سود خالص 1395				14.000
تخصیص حق الزحمه	6.000	0	7.000	1.000
تخصیص بهره	1.000	2.000	7.000	(9.000)
تقسیم باقیمانده سود یا زیان به نسبت مساوی	(3.000)	(3.000)	(3.000)	0
سهم هر شریک	4.000	(1.000)	11.000	0

نکته: همانگونه که در جدول بالا مشاهده می‌کنید می‌بایست کلیه مراحل ذکر شده در شرکتنامه برای تقسیم سود یا زیان طی شود و در گام آخر باقیمانده (سود یا زیان) به نسبت تعیین شده بین شرکا تقسیم شود.

ثبت تسهیم سود در این حالت که شرکت 14.000 سود داشت به این شرح است:

حساب جاری شریک ب	1.000	
تقسیم سود	14000	
حساب جاری شریک الف	4.000	(95/12/28)
حساب جاری شریک ج	11.000	

در حالتی که شرکت زیان داشته باشد نیز می‌بایست مراحل تقسیم سود و زیان طبق شرکتنامه طی شود و در پایان مانده زیان به نسبت تعیین شده تقسیم شود. فقط در هنگامی که شرکت زیان داشته باشد و طبق شرکتنامه به چند شریک پاداش در نظر گرفته شده باشد این پاداش تخصیص نمی‌یابد به عبارتی در حالت زیان شرکت، پاداش پرداخت نمی‌شود.

مثال: در مثال قبل فرض کنید در سال 95 شرکت 10.000 ریال زیان داشته باشد مراحل تسهیم زیان به شرح زیر می‌باشد:

شرح	سهم الف	سهم ب	سهم ج	مانده زیان
زیان 95				(10.000)
تخصیص حق الزحمه	6.000	0	7.000	(23.000)
تخصیص بهره	1.000	2.000	7.000	(33.000)
تقسیم باقیمانده	(11.000)	(11.000)	(11.000)	0
سهم هر شریک	(4.000)	(9.000)	3.000	0

ثبت تسهیم زیان بین شرکا بدین صورت می‌باشد:

4.000	حساب جاری شریک الف
9.000	حساب جاری شریک ب (95/12/29)
10.000	تقسیم سود
3.000	حساب جاری شریک ج

مثال: الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی می‌باشند که سرمایه هر کدام به ترتیب 4.000 و 13.000 ریال می‌باشد. طی سال 95 سود شرکت بالغ بر 66.000 ریال می‌باشد و نحوه تخصیص سود به شرح زیر است:

- 1- به الف و ب به ترتیب 20.000 ریال و 24.000 ریال به عنوان حق الزحمه تعلق می‌گیرد.
 - 2- 24 درصد بهره به مانده سرمایه شرکا تعلق می‌گیرد.
 - 3- تخصیص پاداش به آقای ب معادل 10 درصد سود شرکت بعد از کسر پاداش.
- باقیمانده به نسبت 1 و 3 بین شرکا تقسیم می‌شود
مراحل تسهیم سود به شرح زیر می‌باشد.

مانده زیان	سهام ب	سهام الف	شرح
66.000			سود 1395
22.000	24.000	20.000	تخصیص حق الزحمه
17.920	3.120	960	تخصیص بهره
11.920	6.000		تخصیص پاداش
0	8.940	2.980	تخصیص باقیمانده
0	42.060	23.940	سهام هر شریک

تقسیم سود 66.000

حساب جاری الف (95/12/28) 23.940

حساب جاری ب 42.060

توجه داشته باشید که اگر شرکت زیان داشت 6.000 پاداش پرداخت نمی‌شد.

نحوه محاسبه پاداش شریک ب:

اگر پاداش را با B نشان دهیم طبق صورت مسئله داریم:

$$B = \%10(66000 - B)$$

$$B = 6600 - \%10B$$

$$B = 6000$$

مثال: حسن و حسین شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سرمایه هر یک از آنها 2,000,000 ریال می‌باشد. طبق شرکتنامه سود و زیان به ترتیب به نسبت 2/3 و 1/3 بین شرکاء تقسیم می‌شود و برای حسن و حسین به ترتیب 120,000 و 150,000 ریال حق الزحمه در نظر گرفته می‌شود و به سرمایه شرکاء 15 درصد سود تضمین شده تعلق می‌گیرد. اگر در پایان سال 95 سود شرکت 840,000 ریال باشد مطلوبست ثبت سند تسهیم سود:

شرح	سهم حسن	سهم حسین	مانده سود
سود 1395			840.000
تخصیص حق الزحمه	120.000	150.000	570.000
سود تضمین شده	300.000	300.000	(30.000)
تخصیص باقیمانده	(20.000)	(10.000)	0
سهم هر شریک	400.000	440.000	0

همانگونه که در جدول بالا مشاهده می‌کنیم در هر حالت مراحل تسهیم سود را طی می‌کنیم (حتی اگر مانده سود منفی شود) و در پایان سهم هر شریک را معین می‌کنیم.

840.000	حساب خلاصه سود و زیان
840.000	تقسیم سود (95/12/28)
840.000	تقسیم سود
400.000	حساب جاری حسن (95/12/28)
440.000	حساب جاری حسین

2- تغییر در ترکیب شرکاء (ورود و خروج شریک)

ورود شریک جدید به شرکت تضامنی

هر چند که ورود شریک جدید به شرکت تضامنی به منزله خاتمه فعالیت شرکت تضامنی و ایجاد یک شرکت تضامنی جدید تلقی می‌گردد، اما از نظر حسابداری و گزارشگری مالی فرض می‌شود که شرکت تضامنی به فعالیت خود ادامه داده و فقط تغییراتی در ساختار حقوق صاحبان سرمایه ایجاد می‌شود. ورود شریک جدید به شرکت تضامنی نیاز به موافقت کلیه شرکاء دارد و به یکی از طرق زیر صورت می‌گیرد:

الف: خرید تمام یا قسمتی از سهم الشرکه یک یا چند شریک قدیم

ب: سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

الف) خرید تمام یا قسمتی از سهم الشرکه یک یا چند شریک قدیم

هر گاه شریک جدید از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم الشرکه (سرمایه) شرکای قدیم به شرکت تضامنی وارد شود هیچ‌گونه تغییری در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت صورت نمی‌گیرد و تنها ترکیب سرمایه شرکاء تغییر می‌کند. در این حالت فروش سهم الشرکه شریک قدیم و خرید آن توسط شریک جدید یک معامله شخصی بوده و قیمت مورد توافق و مبلغ تحصیل شده توسط شریک قدیم هیچ ارتباطی به شرکت ندارد.

مثال: فرشاد و فرهاد و فرزاد شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $1/5$ و $1/5$ و $3/5$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر یک از آنها به ترتیب 1.000.000 و 2.000.000 و 3.000.000 ریال می‌باشد. در تاریخ 95/2/21 فرشاد با موافقت سایر شرکا نصف سهم شرکت خود را به مبلغ 700.000 ریال به فرشید فروخت. ثبت لازم در دفتر روزنامه به شرح زیر می‌باشد:

	سرمایه فرشاد	500,000
(85/2/21)	سرمایه فرشید	500,000

ب) ورود شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم در شرکت تضامنی

در شرایطی که شرکت به سرمایه بیشتری نیاز داشته باشد ممکن است با توافق شرکاء، شریک جدیدی از طریق آوردن وجه نقد یا سایر اقلام دارایی به عنوان سرمایه، در شرکت پذیرفته شود. ورود شریک جدید از این طریق باعث افزایش دارایی‌ها و سرمایه شرکت تضامنی شده و می‌تواند به دو صورت زیر انجام شود:

1- بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

2- با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

1- ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در مواردی که شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم وارد شرکت تضامنی می‌شود و مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد توافق شرکای قدیم و جدید می‌باشد، دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار نمی‌گیرند. در این گونه موارد، برای ثبت رویداد مالی مربوط به ورود شریک جدید یکی از روش‌های زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

1- اختصاص پاداش به شرکای قدیم

2- اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

3- اختصاص پاداش به شریک جدید

4- عدم اختصاص پاداش به طرفین

از روش اول و دوم معمولاً هنگامی که مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید بیش از منافع (سرمایه) تحصیل شده توسط وی باشد استفاده می‌شود، با این تفاوت که در روش اول مبلغی که شریک جدید وارد شرکت می‌کند بیشتر از مبلغی است که به حساب سرمایه وی منظور می‌شود، ولی در روش دوم، مبلغی که شریک جدید وارد شرکت می‌کند معادل مبلغی است که به حساب سرمایه وی منظور می‌شود، ولی برای شرکت سرقفلی در نظر گرفته می‌شود. در روش سوم مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید کمتر از منافع (سرمایه) تحصیل شده توسط وی می‌باشد و در روش چهارم مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید مساوی با منافع (سرمایه) تحصیل شده وی می‌باشد

1- اختصاص پاداش به شرکای قدیمی

در مواردی که شرکت تضامنی از وضع مطلوب مالی و روند سودآوری مناسبی برخوردار است مبلغی که شرکای قدیمی برای ورود شریک جدید مطالبه می‌کنند از آنچه به بستانکار حساب سرمایه وی منظور خواهد شد بیشتر است. این مابه‌التفاوت پاداش زحمات گذشته شرکای قدیمی برای اداره مطلوب شرکت تضامنی است که به نسبت مقرر در شرکت نامه برای تقسیم سود محاسبه و به حساب بستانکار سرمایه آنها منظور می‌شود. نحوه محاسبه سهم شرکت شریک جدید و مبلغ پاداش به صورت زیر است:

نسبت مشارکت شریک جدید × مجموع سرمایه شرکاء پس از ورود شریک جدید = سهم شرکت شریک جدید

سهم شرکت شریک جدید - مبلغ پرداختی توسط شریک جدید = مبلغ پاداش

مثال: احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت 2/5 و 3/5 در سود و زیان شرکت سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب 1.600.000 و 2.000.000 ریال می‌باشد. در تاریخ 91/3/31 شرکا توافق نمودند که محمد با پرداخت مبلغ 1.800.000 ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در 1/4 سرمایه و سود و زیان سهیم گردد. انجام ثبت لازم به شرح زیر می‌باشد:

سرمایه شرکاء قدیم $1.600.000 + 2.000.000 = 3.600.000$

مجموع سرمایه شرکا پس از ورود محمد $1.800.000 + 3.600.000 = 5.400.000$

سهام شرکت محمد $5.400.000 \times 1/4 = 1.350.000$

پاداش شرکای قدیم $1.800.000 - 1.350.000 = 450.000$

	1.800.000	وجوه نقد
	1.350.000	سرمایه محمد
(91/3/31)	180.000	سرمایه احمد ($450.000 \times 2/5 =$)
	270.000	سرمایه محمود ($450.000 \times 3/5 =$)

پس از ورود شریک جدید، نسبت مشارکت شرکای قدیم در سود و زیان نیز تغییر می‌کند. در این حالت، برای محاسبه نسبت سود و زیان شرکای قدیم، نسبت مشارکت شریک جدید را از عدد یک کسر نموده و حاصل به دست آمده را در نسبت‌های مشارکت اولیه ضرب می‌کنیم تا نسبت جدید به دست آید.

در مثال بالا نسبت‌های جدید به شرح زیر محاسبه می‌شوند:

مجموع نسبت‌های شرکای قدیم پس از ورود محمد $1 - 1/4 = 3/4$

نسبت سود و زیان احمد $3/4 \times 2/5 = 6/20 = 30\%$

نسبت سود و زیان محمود $3/4 \times 3/5 = 9/20 = 45\%$

همانگونه که مشاهده می‌کنید جمع نسبت‌های سه شریک می‌بایست همواره برابر عدد یک شود. ($100 = 25 + 45 + 30$)

مثال: حمید و وحید شرکاء یک شرکت تضامنی هستند و سهم شرکت هر یک معادل 500.000 ریال است. آنها توافق می‌کنند که سعید با پرداخت مبلغ 600.000 ریال شریک جدید و مالک 1/4 سرمایه شرکت شود و با همین نسبت در سود و زیان شریک باشد. پاداش شرکاء قدیمی و سهم شرکت جدید و نسبت جدید تقسیم و سود و زیان به صورت زیر محاسبه می‌شود:

خالص دارایی‌ها پس از ورود شریک جدید $500.000 + 500.000 + 600.000 = 1.600.000$

سهم شرکت سعید $1.600.000 \times 1/4 = 400.000$

پاداش شرکای قدیمی $600.000 - 400.000 = 200.000$

600.000	وجوه نقد (صندوق)
400.000	سرمایه سعید
100.000	سرمایه حمید
100.000	سرمایه وحید

$$1 - 1/4 = 3/4$$

$$3/4 \times 1/2 = 3/8 \quad \text{نسبت تقسیم سود و زیان حمید}$$

$$3/4 \times 1/2 = 3/8 \quad \text{نسبت تقسیم سود و زیان وحید}$$

2- اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم

ممکن است شرکت تضامنی به خاطر دارا بودن عواملی از قبیل موقعیت محلی مناسب، برتری کیفیت محصولات و حسن شهرت و تخصص مدیران، سودی بیش از سود متعارف شرکت‌های مشابه کسب نماید. در این صورت شریک جدید برای ورود به شرکت حاضر به پرداخت مبلغی بیش از سهم الشرکه خود خواهد بود. مجموعه عواملی که موجب می‌شود شریک جدید مبلغ بیشتری را وارد شرکت کند اصطلاحاً "سرقفلی" نامیده می‌شود. چون سرقفلی به تدریج ایجاد می‌شود، لذا با توجه به اصل تحقق و اصل بهای تمام شده تاریخی، شناسایی و در دفاتر ثبت نمی‌گردد، اما هنگام ورود شریک جدید می‌تواند با موافقت شرکاء ارزیابی و در حساب‌ها ثبت شود.

در این روش، برخلاف روش قبل، مبلغی که به حساب سرمایه شریک جدید منظور می‌شود معادل مبلغی است که وی وارد شرکت می‌کند، ولی برای شرکت سرقفلی در نظر گرفته می‌شود. نحوه محاسبه سرقفلی به صورت زیر است:

نسبت مشارکت شریک جدید ÷ مبلغ پرداختی توسط شریک جدید = ارزش متعارف شرکت تضامنی

مجموع سرمایه شرکاء پس از ورود شریک جدید - ارزش متعارف شرکت تضامنی = ارزش سرقفلی

مثال: احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $2/5$ و $3/5$ در سود و زیان شرکت سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب 1.600.000 و 2.000.000 ریال می‌باشد. در تاریخ 91/3/31 شرکاء توافق نمودند که محمد با پرداخت مبلغ 1.800.000 ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در $1/4$ سرمایه و سود و زیان سهیم گردد. شرکاء توافق کردند که حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح شود. محاسبه سرقفلی و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به شرح زیر می‌باشد:

$$1.800.000 \div (1/4) = 720.000 \quad \text{ارزش متعارف شرکت تضامنی}$$

$$7.200.000 - (1.800.000 + 2.000.000 + 1.600.000) = 1.800.000 \quad \text{ارزش}$$

	1.800.000	وجوه نقد(صندوق)	
	1.800.000	سرمایه محمد	(91/3/31)
	1.800.000	سرقفلی	
(1.800.000 × 2/5 =)	720.000	سرمایه احمد	(91/3/31)
(1.800.000 × 3/5 =)	1.080.000	سرمایه محمود	

حساب سرقفلی در ترازنامه جزء دارایی‌های نامشهود طبقه‌بندی می‌شود.

مثال: افشین و رامین شرکای یک شرکت تضامنی هستند و سهم الشرکه هر یک از آن‌ها 500,000 ریال می‌باشد. آن‌ها به ترتیب به نسبت 2/5 و 3/5 در سود و زیان سهیم هستند. در 91/5/21 شرکاء توافق کردند سعید با پرداخت مبلغ 800,000 ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و مالک 1/4 سرمایه شرکت شود و به همین نسبت در سود و زیان شرکت سهیم گردد. شرکاء توافق کردند که حساب سرقفلی در دفاتر افتتاح گردد. محاسبه سرقفلی و ثبت‌های لازم به شرح زیر می‌باشد:

$$\text{سرقفلی} = 1,400,000 = (500,000 + 500,000 + 800,000) - \{800,000 \times (1/4)\}$$

800,000	وجوه نقد
800,000	سرمایه سعید (91/5/21)
1,400,000	سرقفلی
560,000	سرمایه افشین (91/5/21)
840,000	سرمایه رامین

3- اختصاص پاداش به شریک جدید

هنگامی که شریک جدید دارای تخصص و یا توانایی ویژه‌ای باشد، شرکای قدیم به منظور استفاده از تخصص و توانایی وی در جهت پیشرفت و سوددهی شرکت، ممکن است توافق نمایند شریک جدید با پرداخت مبلغ کمتری نسبت به آنچه به بستانکار حساب سرمایه‌اش منظور می‌شود، وارد شرکت شود. این امر به منزله پاداش و امتیازی است که شرکای قدیم برای شریک جدید قایل شده‌اند و مبلغ اضافی، به بدهکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور می‌گردد. همچنین در شرایطی که شرکت از وضع مطلوبی برخوردار نبوده این امر متصور است.

محاسبه مبلغ پاداش مانند محاسبه پاداش در حالت قبلی است فقط در این حالت مبلغ پرداختی شریک جدید کمتر از سهم الشرکه وی می‌باشد.

مثال: احمد و محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت 2/5 و 3/5 در سود و زیان شرکت سهیم بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب 1,600,000 و 2,000,000 ریال می‌باشد. در تاریخ 91/3/31 شرکا توافق نمودند که محمد با پرداخت مبلغ 1,000,000 ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در 1/4 سرمایه و سود و زیان سهیم گردد. محاسبه پاداش و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به شرح زیر می‌باشد:

$$1,150,000 = (2,000,000 + 1,600,000 + 1,000,000) \times 1/4$$

$$150,000 = 1,150,000 - 1,000,000 \quad \text{پاداش شریک جدید}$$

1,000,000	وجوه نقد
60,000	سرمایه احمد (91/3/31)
90,000	سرمایه محمود
1,150,000	سرمایه محمد

مثال: سعید و نوید شرکای یک شرکت تضامنی با سهم شرکت هر کدام 1,800,000 ریال هستند و به نسبت مساوی در سود و زیان شریک هستند. در تاریخ 91/8/20 آن‌ها به علت رکود عملیات شرکت توافق می‌کنند که امید با پرداخت مبلغ 1,200,000 ریال وارد شرکت شود و مالک 1/3 سرمایه شرکت و به نسبت مساوی با دو شریک دیگر (1/3) در سود و زیان شرکت شریک باشد. محاسبه پاداش و ثبت‌های لازم به شرح زیر می‌باشد:

$$(1,200,000 + 1,800,000 + 1,800,000) \times 1/3 = 1,600,000$$

$$1,600,000 - 1,200,000 = 400,000 \quad \text{پاداش شریک}$$

1,200,000	وجوه نقد
200,000	سرمایه سعید (91/8/20)
200,000	سرمایه نوید
1,600,000	سرمایه امید

4- عدم اختصاص پاداش به طرفین

گاهی اوقات امتیازات شریک جدید و مطلوبیت شرکت تضامنی جبران کننده یکدیگر هستند، بدین صورت که شریک جدید دارای تخصص و امتیازات خوبی برای شرکت تضامنی است و شرکت تضامنی نیز دارای سوددهی و وضعیت مطلوبی است، در چنین شرایطی شریک جدید معادل آورده خود مالک سرمایه شرکت می‌گردد به این معنی که در محاسبه پاداش، مبلغ پاداش طرفین صفر می‌شود، در این حالت، برای ثبت رویداد مالی مربوط به ورود شریک جدید، حساب دارایی‌های آورده شده توسط وی معادل ارزش آن‌ها که مورد توافق کلیه شرکا می‌باشد بدهکار گردیده و حساب سرمایه شریک جدید بستانکار می‌شود.

مثال: محمود شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت 2/5 و 3/5 در سود و زیان شرکت سهام بوده و سرمایه هر یک از آن‌ها به ترتیب 1,600,000 و 2,000,000 ریال می‌باشد. در تاریخ 91/3/31 شرکا توافق نمودند که محمد با پرداخت مبلغ 1,200,000 ریال به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و در 1/4 سرمایه و سود و زیان سهام گردد. محاسبه پاداش و ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه به شرح زیر می‌باشد:

$$(1,200,000 + 2,000,000 + 600,000 \cdot 1) \times 1/4 = 1,200,000$$

$$1,200,000 - 1,200,000 = 0 \quad \text{پاداش شرکاء}$$

1,200,000	وجوه نقد
1,200,000	سرمایه محمد (91/3/31)

2- ورود شریک جدید و تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

در کلیه مثال‌های قبلی فرض بر این بود که دارایی‌ها و بدهی‌های ثابت شده در دفاتر با ارزش واقعی آن‌ها برابر بوده و مورد توافق شرکای قدیم و جدید می‌باشد. ممکن است، در زمان ورود شریک جدید، ارزش دارایی و بدهی‌های ثابت شده در دفاتر شرکت مورد توافق شرکای قدیم و جدید قرار نگیرد. شاید شرکای قدیم ادعا نمایند ارزش واقعی دارایی‌های شرکت بیش از ارزشی است که در دفاتر ثبت شده است و یا شریک جدید ادعا نماید ارزش دارایی‌های شرکت در اثر گذشت زمان کاهش یافته است. همچنین در مورد بدهی‌ها نیز ممکن است عدم توافق‌هایی وجود داشته باشد. برای مثال شریک جدید با میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول موافق نباشد، یا اینکه در اثر حسن انجام کار و یا دلایل دیگر سرقفلی در شرکت ایجاد شده باشد که تا کنون شناسایی نشده و با ورود شریک جدید شرکاء توافق نمایند این دارایی شناسایی و مورد ارزیابی قرار گیرد.

در این شرایط، کلیه ارقام دارایی و بدهی به ارزش منصفانه (ارزش بازار مورد توافق کلیه شرکاء قدیم و جدید) ارزیابی و اثرات ناشی از تجدید ارزیابی در حسابی تحت عنوان "حساب تجدید ارزیابی" منظور می‌شود. مانده حساب تجدید ارزیابی که سود یا زیان ناشی از تجدید ارزیابی می‌باشد، به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه به حساب سرمایه شرکای قدیم منتقل می‌گردد.

در صورت عدم برابری مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید با منافع تحصیل شده توسط وی (با مبلغ منصفانه ارزیابی شده) باید با تفاوت، مشابه حالت ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی برخورد نمود. یعنی نظیر حالت قبل با استفاده از روش پاداش یا سرقفلی اقدام به ثبت ورود شریک جدید نماییم.

عملیات حسابداری مربوط به ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها را می‌توان به صورت زیر مطرح کرد:

- 1- تجدید ارزیابی دارایی‌ها: در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی بیشتر از مبلغ دفتری آن باشد، مابه التفاوت به بدهکار حساب دارایی مربوطه و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش دارایی‌ها مصداق دارد.
- 2- تجدید ارزیابی بدهی‌ها: در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک بدهی بیشتر از مبلغ دفتری آن باشد، مابه التفاوت به بدهکار حساب تجدید ارزیابی و بستانکار حساب بدهی مربوطه منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش بدهی مصداق دارد.
- 3- شناسایی سرقفلی: در صورتی که در فرایند تجدید ارزیابی سرقفلی شناسایی شود، ارزش سرقفلی به بدهکار حساب سرقفلی و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. بعضی از حسابداران، ارزش سرقفلی را مستقیماً به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه) منظور می‌کنند.
- 4- بستن حساب اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده: حساب‌های اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده (در صورت وجود) بدهکار شده و حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه) بستانکار می‌شود.
- 5- ثبت هزینه‌های تجدید ارزیابی: هزینه‌های تجدید ارزیابی طبق توافق شرکاء اگر بر عهده شریک جدید باشد به بدهکار حساب جاری وی و چنانچه به عهده شرکای قدیم باشد به بدهکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌گردد.

6- بستن سود یا زیان حاصل از تجدید ارزیابی به سرمایه شرکاء: پس از انجام ثبت‌های فوق، حساب تجدید ارزیابی مانده‌گیری می‌شود، اگر مانده بستانکار داشته باشد نشان دهنده سود تجدید ارزیابی است که در این صورت، حساب تجدید ارزیابی بدهکار و در مقابل حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکتنامه) بستانکار می‌شود و اگر مانده بدهکار داشته باشد نشان دهنده زیان تجدید ارزیابی است که در این حالت حساب تجدید ارزیابی بستانکار و حساب سرمایه شرکای قدیم (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر در شرکت نامه) بدهکار می‌شود.

مثال: ترازنامه شرکت تضامنی عباس و مهدی که به نسبت 2/3 و 1/3 در سود و زیان سهام هستند در تاریخ 91/4/31 به شرح زیر است:

شرکت تضامنی عباس و مهدی

ترازنامه

به تاریخ 91/4/31

300000	حساب‌های پرداختی	350000	وجوه نقد
200000	جاری عباس	650000	حساب‌های دریافتی
2000000	سرمایه عباس	700000	موجودی کالا
1000000	سرمایه مهدی	1800000	ساختمان
3500000	جمع	3500000	جمع

در تاریخ فوق با توافق شرکا صادق به عنوان شریک جدید وارد شرکت گردید و عملیات زیر انجام گردید:

- صادق مبلغ 2,000 ریال وجه نقد و یک دستگاه وسیله نقلیه به مبلغ 800,000 ریال وارد شرکت نمود و در 1/5 سود و زیان سهام گردید.
- برای حساب‌های دریافتی مبلغ 30,000 ریال ذخیره م. م. و در نظر گرفته شد.
- ساختمان به مبلغ 2,000,000 ریال و موجودی کالا به مبلغ 750,000 ریال ارزیابی گردید.
- سرقفلی شرکت به مبلغ 300,000 ریال ارزیابی گردید که صادق از این بابت مبلغی پرداخت نکرد.
- هزینه‌های تجدید ارزیابی دارایی‌ها بالغ بر 70,000 ریال گردید که مقرر شد به عهده شرکای قدیم باشد.

ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ورود صادق به شرح زیر می‌باشد:

200,000	وجوه نقد
800,000	وسایل نقلیه (91/4/31-1)
1,000,000	سرمایه صادق

30.000	تجدید ارزیابی	30.000	ذخیره م.م.و
(91/4/31-2)			
200.000	ساختمان	50.000	موجودی کالا
(91/4/31-3)			
250.000	تجدید ارزیابی	300.000	سرقفلی
(91/4/31-4)			تجدید ارزیابی

به جای ثبت شماره 4 ، سرقفلی را می‌توان مستقیم به حساب سرمایه شرکای قدیم برد.

70.000	تجدید ارزیابی	70.000	وجوه نقد
(91/4/31-5)			

حال از حساب تجدید ارزیابی مانده‌گیری می‌کنیم چون مانده بستانکار شده است پس سود تجدید ارزیابی داریم.

450.000	تجدید ارزیابی	300.000	سرمایه عباس
(91/4/31-6)			
150.000	سرمایه مهدی		

مثال: الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی هستند که به ترتیب به نسبت 3 و 2 در سود و زیان سهمیه هستند. ترازنامه این شرکت در 91/12/29 به شرح زیر است

شرکت تضامنی الف و ب

ترازنامه

به تاریخ 91/12/29

110.000	حساب‌های پرداختی	60.000	وجوه نقد
	سرمایه شرکاء:	100.000	حساب‌های دریافتی
200.000	سرمایه الف	200.000	ساختمان
100.000	سرمایه ب	50.000	تجهیزات
410.000	جمع	410.000	جمع

در تاریخ فوق شرکاء توافق نمودند آقای ج با شرایط زیر وارد شرکت گردد:

1- آقای ج با پرداخت 100.000 ریال مالک 1/5 سرمایه شرکت شود و به همین نسبت در سود و زیان سهمیه گردد.

2- ذخیره‌ای معادل 20.000 ریال برای حساب‌های دریافتی منظور گردد.

3- ساختمان شرکت به مبلغ 300.000 ریال و تجهیزات شرکت به مبلغ 35.000 ریال ارزیابی شد. هزینه تجدید ارزیابی بالغ بر 40.000 ریال گردید که قرار شد به عهده شریک جدید بوده و وی باید طی سال جاری آن را به شرکت پرداخت نماید.

4- سرقفلی در صورت وجود در دفاتر ثبت می‌شود.

ثبت‌های لازم با ورود شریک جدید و تجدید ارزیابی دارایی‌ها به شرح زیر می‌باشد:

	100.000	وجوه نقد	
100.000	100.000	سرمایه ج	(91/12/29-1)
	20.000	تجدید ارزیابی	
20.000	20.000	ذخیره م.م.و	(91/12/29-2)
	100.000	ساختمان	
100.000	100.000	تجدید ارزیابی	(91/12/29-3)
	15.000	تجدید ارزیابی	
	15.000	تجهیزات	(91/12/29-4)
40.000	40.000	حساب‌های دریافتنی (آقای ج)	
40.000	40.000	وجوه نقد	(91/12/29-5)

در ثبت 5، می‌توانستیم مبلغ را به حساب جاری شریک ج ببریم اما چون متعهد شده طی سال جاری پرداخت نماید به حساب بدهکاری وی منظور نمودیم.

حال از حساب تجدید ارزیابی مانده‌گیری می‌کنیم چون مانده آن بستانکار است بنابر این سود تجدید ارزیابی داریم

	65.000	تجدید ارزیابی	
39.000	39.000	سرمایه الف	(91/12/29-6)
26.000	26.000	سرمایه ب	

همانگونه که قبلاً مطرح شد اگر ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها باشد مراحل بالا را طی می‌کنیم و در پایان اگر سرقفلی یا پاداش داشتیم می‌بایست مانند حالت ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی عمل کنیم فقط در اینجا قیمت‌های تجدید ارزیابی شده ملاک قرار می‌گیرند. بنابر این در این مثال می‌بایست سرقفلی محاسبه و به حساب سرمایه شرکا قدیمی منظور گردد.

$$100.000 \div (1/5) = 500.000$$

$$500.000 - (65.000 + 100.000 + 100.000 + 200.000) = 35.000 \quad \text{سرففلی}$$

	35.000	سرففلی	
21.000	21.000	سرمایه الف	(91/12/29-7)
14.000	14.000	سرمایه ب	

نکته: در حالت ورود شریک جدید با تجدید ارزیابی دارایی‌ها بعد از انجام ثبت‌های مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌ها باید همواره مبلغ سرمایه‌گذاری شریک جدید با منافع تحصیل شده توسط وی مقایسه شود اگر برابر نبود باید سرقفلی یا پاداش برای شریک جدید یا شرکاء قدیم در نظر گرفته شود. مثلاً در مثال بالا اگر ردیف 4 در مورد سرقفلی مطرح نشده بود می‌بایست طبق فرمول زیر پاداش در نظر می‌گرفتیم:

$$(100.000 + 65.000 + 100.000 + 200.000) \times 1/5 = 93.000$$

$$100.000 - 93.000 = 7.000 \quad \text{پاداش برای شرکای قدیم}$$

خروج شریک از شرکت تضامنی

در شرکت تضامنی شخصیت و اعتبار شرکاء اهمیت به سزایی دارد، لذا خروج هر یک از شرکاء می‌تواند تأثیری مهمی در سرنوشت شرکت داشته باشد. شرکایی که تشکیل شرکت تضامنی می‌دهند حق ندارند بدون رضایت سایر شرکاء از شرکت خارج شده و سهم الشرکه خود را به اشخاص ثالث واگذار نمایند. ماده 123 قانون تجارت در این مورد چنین مقرر داشته است: "در شرکت تضامنی هیچ یک از شرکاء نمی‌تواند سهم خود را به دیگری واگذار نماید مگر با رضایت تمام شرکاء."

هر چند که خروج یک شریک از شرکت تضامنی، همانند ورود شریک جدید به شرکت تضامنی، به منزله خاتمه فعالیت شرکت قبلی و ایجاد شرکت جدید تلقی می‌گردد، ولی در عمل ممکن است با رضایت سایر شرکاء، شرکت مذکور به صورت دیگری یا با نام دیگری به فعالیت خود ادامه دهد. در این صورت چنانچه نام شریک مذکور در شرکتنامه قید شده باشد، باید حذف گردد.

خروج شریک از شرکت تضامنی، همانند ورود شریک جدید بر یکی از دو طریق زیر انجام می‌شود:

1- واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک شرکت

2- دریافت دارایی‌های شرکت

خروج شریک با واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک

خروج شریک با واگذاری سهم الشرکه به یک یا چند شریک قدیمی و دریافت مبلغ مورد توافق از آنها، موضوعی کاملاً شخصی است و به افزایش یا کاهش دارایی‌ها و حقوق صاحبان سرمایه شرکت نمی‌انجامد، فقط به جابجایی حساب سرمایه شرکاء می‌انجامد.

مثال: کامران و کیومرث و کاوه شرکای شرکت تضامنی با سهم الشرکه مساوی 2,000,000 ریال هستند آنها به نسبت مساوی در سود و زیان شریک هستند. در تاریخ 91/5/20 کاوه با دریافت 2,800,000 ریال از کامران و کیومرث از شرکت خارج و سهم الشرکه خود را به نسبت مساوی به آنها واگذار کرد. ثبت مربوط به خروج کاوه بدین شرح می‌باشد:

سرمایه کاوه 2,000,000

1,000,000 سرمایه کامران (91/5/20)

1,000,000 سرمایه کیومرث

خروج شریک با دریافت دارایی‌های شرکت

ممکن است شریک خارج شونده، سهم خود از واحد تجاری را از دارایی‌های نقد یا غیرنقد شرکت تضامنی دریافت نماید. در صورتی که سهم شریک خارج شونده از محل وجوه نقد یا سایر دارایی‌های شرکت پرداخت گردد، دارایی‌ها و سرمایه شرکت کاهش می‌یابد. اما سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که ارزش دارایی‌های شرکت تضامنی با کدام مبلغ محاسبه شود. ارزش دفتری یا ارزش منصفانه و بازار؟ بنابراین خروج شریک با دریافت دارایی‌های شرکت به دو طریق امکان‌پذیر است:

1- خروج شریک بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

2- خروج شریک با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها

1- خروج شریک بدون تجدید ارزیابی :

در صورتی که در زمان خروج شریک، مبلغ دفتری دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد توافق کلیه شرکاء باشد، دارایی‌ها و بدهی‌ها مورد تجدید ارزیابی قرار نمی‌گیرند. در این صورت مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده بر اساس میزان سهم الشرکه وی تعیین می‌شود و ممکن است به یکی از سه حالت زیر صورت گیرد:

1- دریافت دارایی‌های شرکت معادل سهم الشرکه

2- دریافت دارایی‌های شرکت بیشتر از سهم الشرکه

3- دریافت دارایی‌های شرکت کمتر از سهم الشرکه

در حالت اول، حساب سرمایه شریک خارج شونده به میزان سهم الشرکه وی بدهکار و حساب وجوه نقد یا سایر دارایی‌هایی که به وی پرداخت شده بستانکار می‌شود.

در حالت دوم، حساب سرمایه شریک خارج شونده به میزان سهم الشرکه وی بدهکار و حساب وجوه نقد یا سایر دارایی‌هایی که به وی پرداخت شده بستانکار می‌شود و مبلغ اضافه پرداختی به نسبت مقرر تقسیم سود و زیان به حساب بدهکار سرمایه شرکا باقی‌مانده می‌رود.

در حالت سوم، حساب سرمایه شریک خارج شونده به میزان سهم الشرکه وی بدهکار و حساب وجوه نقد یا سایر دارایی‌هایی که به وی پرداخت شده بستانکار می‌شود و مبلغ اضافه پرداختی به نسبت مقرر تقسیم سود و زیان به حساب بستانکار سرمایه شرکا باقی‌مانده می‌رود.

مثال: مرتضی و مجتبی و مصطفی شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت $2/10$ و $3/10$ و $5/10$ در سود و زیان سهیم بوده و سرمایه هر کدام به ترتیب 2,000,000، 2,000,000 و 6,000,000 ریال می‌باشد در تاریخ 91/8/30 مرتضی به دلیل عدم تفاهم با سایر شرکاء تصمیم گرفت از شرکت خارج شود. انجام ثبت‌های در سه حالت زیر بدین شرح می‌باشد:

1- مرتضی با دریافت مبلغ 2,000,000 ریال وجه نقد از شرکت خارج شود:

سرمایه مرتضی 2,000,000

(91/8/30) وجوه نقد 2,000,000

2- مرتضی با دریافت مبلغ 2,400,000 ریال وجه نقد از شرکت خارج شود.

سرمایه مرتضی 2,000,000

(91/8/30) سرمایه مجتبی 150,000 $(400,000 \times 3/8)$

سرمایه مصطفی 250,000 $(400,000 \times 5/8)$

وجوه نقد 2,400,000

3- مرتضی با دریافت مبلغ 1,800,000 ریال وجه نقد از شرکت خارج شود.

2,000,000	سرمایه مرتضی	
1,800,000	وجوه نقد	(91/8/30)
75,000	سرمایه مجتبی	(200,000 × 3/8)
125,000	سرمایه مصطفی	(200,000 × 5/8)

نکته: با ورود و خروج شریک نسبت‌های تقسیم سود و زیان بین شرکاء نیز تغییر می‌کند که در مورد ورود شریک قبلاً محاسبه نسبت جدید بین شرکاء مطرح شد در مورد خروج شریک برای محاسبه نسبت جدید بین شرکاء باقی‌مانده، نسبت سود و زیان شریک باقی‌مانده (قبل از خروج شریک) را بر مجموع نسبت‌های شرکای باقی مانده (قبل از خروج شریک) تقسیم می‌کنیم، مثلاً در مثال بالا برای محاسبه نسبت تقسیم سود و زیان جدید مجتبی می‌بایست عدد 3 را بر عدد 8 (3+5) تقسیم کنیم تا 3/8 بدست آید. مثال: الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی هستند و به نسبت 3 و 5 در سود و زیان سهیم هستند. اگر ج به عنوان شریک جدید وارد شرکت شده و مالک 1/5 سرمایه شرکت شود و به همین نسبت نیز در سود و زیان سهیم گردد، نسبت سود و زیان جدید بین شرکاء بدین صورت خواهد شد:

$$1 - 1/5 = 4/5$$

$$3/8 \times 4/5 = 12/40 = 30\% \quad \text{سهام الف از سود و زیان پس از ورود ج}$$

$$5/8 \times 4/5 = 20/40 = 50\% \quad \text{سهام ب از سود و زیان پس از ورود ج}$$

بنابر این سهام الف و ب و ج به ترتیب 30% و 50% و 20% می‌شود که جمع هر سه برابر یک می‌شود.

مثال: الف و ب و ج شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سود و زیان را به ترتیب به نسبت 30%، 45% و 25% بین خود تقسیم می‌کنند. چنانچه ج از شرکت خارج شود، محاسبات مربوط به تعیین نسبت سود و زیان جدید به شرح زیر می‌باشد:

$$40\% = (30\% + 45\%) \div 30\% = \text{سهام الف از سود و زیان پس از خروج شریک ج}$$

$$60\% = (30\% + 45\%) \div 45\% = \text{سهام ب از سود و زیان پس از خروج شریک ج}$$

همانگونه که مشاهده می‌کنید جمع سهام الف و ب بعد از خروج شریک ج باز برابر با یک می‌شود.

2- خروج شریک با تجدید ارزیابی:

در صورتی که در مورد ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها ثبت شده در دفاتر بین شرکاء توافق به وجود نیاید، در زمان خروج شریک، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و اثرات ناشی از آن، همانند حالت ورود شریک جدید، در حساب "تجدید ارزیابی" منظور می‌شود. همچنین برای تعیین سهم شریک خارج شونده، حسابی تحت عنوان "سهم الشرکه شریک خارج شونده" در دفاتر ایجاد و کلیه حقوق متعلق به وی در آن منعکس می‌گردد.

عملیات حسابداری مربوط به تجدید ارزیابی و تعیین سهم شریک خارج شونده و بستن حساب‌های وی در دفاتر به صورت زیر است:

1- تجدید ارزیابی دارایی‌ها: در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک دارایی بیشتر از مبلغ دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب دارایی مربوطه و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش دارایی مصداق دارد.

2- تجدید ارزیابی بدهی‌ها: در صورتی که مبلغ تجدید ارزیابی یک بدهی بیشتر از مبلغ دفتری آن باشد، مابه‌التفاوت به بدهکار حساب تجدید ارزیابی و بستانکار حساب بدهی مربوطه منظور می‌شود. عکس این حالت برای کاهش ارزش بدهی مصداق دارد.

- 3- شناسایی سرقفلی: در صورتی که در فرایند تجدید ارزیابی سرقفلی شناسایی شود، ارزش سرقفلی به بدهکار حساب سرقفلی و بستانکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود.
- 4- ثبت هزینه‌های تجدید ارزیابی: در صورتی که این هزینه‌ها بر عهده یکی از شرکاء باشد به بدهکار حساب جاری وی و چنانچه به عهده کل شرکا باشد به بدهکار حساب تجدید ارزیابی منظور می‌شود.
- 5- بستن حساب تجدید ارزیابی به سرمایه شرکاء: مانده حساب تجدید ارزیابی تعیین و به نسبت تقسیم سود و زیان (مقرر در شرکتنامه) به حساب سرمایه شرکاء منتقل می‌گردد. لازم به توضیح است که سهم شریک خارج شونده از مانده حساب تجدید ارزیابی به حساب سهم الشرکه وی منظور می‌شود.
- 6- مانده کلیه حساب‌های مربوط به شریک خارج شونده، اعم از حساب سرمایه، حساب برداشت، حساب جاری و حساب وام، به حساب سهم الشرکه وی منتقل می‌گردد.
- 7- کلیه حقوقی که طبق شرکتنامه در زمان خروج شریک به وی تعلق می‌گیرد، مانند سود تضمین شده سرمایه، حق الزحمه و سهم شریک خارج شونده از سود و زیان تا تاریخ خروج محاسبه و به بدهکار حساب تقسیم سود و بستانکار حساب سهم الشرکه وی منظور می‌شود. سهم شریک خارج شونده از اندوخته‌ها نیز در صورت وجود به نسبت تقسیم سود و زیان محاسبه و به حساب سهم الشرکه وی منتقل می‌گردد.
- 8- پس از انجام ثبت‌های فوق، مانده حساب سهم الشرکه شریک خارج شونده که نشان دهنده حقوق متعلق به وی می‌باشد، تعیین گردیده و به میزان مانده این حساب از دارایی‌های شرکت به وی پرداخت می‌شود. بدین ترتیب کلیه حساب‌های مربوط به شریک خارج شونده در دفاتر بسته می‌شود.
- نکته: می‌توان بجای افتتاح حساب سهم الشرکه شریک خارج شونده، کلیه مانده حساب‌های مربوط به شریک خارج شونده را به حساب سرمایه وی منتقل کرده و در پایان معادل مانده حساب سرمایه وی از دارایی‌های شرکت به وی پرداخت شود.
- مثال: پیمان و پژمان و پرهام شرکای یک شرکت تضامنی به نسبت مساوی در سود و زیان سهیم می‌باشند. ترازنامه شرکت در 91/8/30 به شرح زیر است:

شرکت تضامنی پیمان و شرکا

ترازنامه

به تاریخ 91/8/30

700.000	حساب‌های پرداختنی	750.000	وجوه نقد
300.000	جاری پیمان	200.000	جاری پرهام
1.000.000	سرمایه پیمان	700.000	حساب‌های دریافتنی
1.000.000	سرمایه پژمان	850.000	موجودی کالا
1.000.000	سرمایه پرهام	1.500.000	تجهیزات
4.000.000	جمع	4.000.000	جمع

در تاریخ فوق پرهام با موافقت سایر شرکاء خارج گردید. و موارد زیر به توافق شرکاء رسید:

- 1- موجودی کالا به مبلغ 900.000 ریال و تجهیزات به مبلغ 1.600.000 ریال ارزیابی شد.
- 2- مقرر شد برای حساب‌های دریافتنی ذخیره‌ای معادل 5 درصد در نظر گرفته شود.

3- طبق توافق شرکا مقرر شد سرقفلی معادل میانگین سود سه سال گذشته شناسایی و در دفاتر ثبت شود. سود سه سال گذشته به ترتیب 300,000، 320,000 و 370,000 ریال بوده است.

4- هزینه‌های تجدید ارزیابی بالغ بر 25,000 ریال گردید که مقرر شد به عهده کل شرکاء باشد.

5- مقرر شد بخشی از موجودی کالا به مبلغ 300,000 ریال به پرهام واگذار و بقیه سهم الشرکه ایشان به طور نقد به وی پرداخت شود.

ثبت‌های لازم در هنگام خروج پرهام به شرح زیر می‌باشد:

50.000	موجودی کالا	
100.000	تجهیزات	(91/8/30-1)
150.000	تجدید ارزیابی	
35.000	تجدید ارزیابی	
35.000	ذخیره م.م.و	(91/8/30-2) (700.000 × %5 =)
330.000	سرقفلی	
330.000	تجدید ارزیابی	(91/8/30-3)
25.000	تجدید ارزیابی	
25.000	وجوه نقد	(91/8/30-4)
420.000	تجدید ارزیابی	
140.000	سرمایه پیمان	(91/8/30-5)
140.000	سرمایه پژمان	
140.000	سرمایه پرهام	
1.000.000	سرمایه پرهام	
1.000.000	سهم الشرکه پرهام	(91/8/30-6)
200.000	سهم الشرکه پرهام	
200.000	جاری پرهام	(91/8/30-7)
940.000	سهم الشرکه پرهام	
300.000	موجودی کالا	(91/8/30-8)
640.000	وجوه نقد	

نکته: اگر در پایان، مبلغ پرداختی کمتر یا بیشتر از سهم الشرکه شریک خارج شونده بود، مابه‌التفاوت مانند حالت بدون تجدید ارزیابی به حساب بدهکار یا بستانکار سرمایه شرکاء باقی مانده منظور می‌شود.

فوت شریک

فوت شریک، دقیقاً مشابه خروج شریک، موجب انحلال شرکت تضامنی می‌شود. در چنین حالتی، شریک متوفی خود به خود از شرکت خارج می‌شود. به طور کلی در صورت فوت شریک دو حالت را می‌توان متصور شد: 1) وراثت شریک متوفی سهم شرکت را دریافت نموده و از شرکت خارج شوند یا 2) وراثت شریک متوفی جانشین وی در شرکت شوند. در حالت اول دقیقاً مشابه با خروج شریک از طریق دریافت دارایی‌های شرکت، فوت شریک را به حساب می‌گیریم، البته با این تفاوت که در صورت فوت شریک، سهم شرکت‌اش به وراثت تعلق می‌گیرد. در حالت دوم یعنی زمانی که وراثت شریک متوفی جانشین وی در شرکت می‌شوند با موضوع نظیر خروج شریک از طریق واگذاری سهم شرکت به یک یا تعدادی از شرکای باقی مانده برخورد می‌شود. بدین معنا که حساب سرمایه شریک متوفی بدهکار و در مقابل حساب سرمایه وراثت بستانکار می‌شود.

6- صورت‌های مالی شرکت‌های تضامنی

1- صورت حساب سود و زیان

شکل و روش تهیه صورت حساب سود و زیان در شرکت‌های تضامنی مشابه شکل و روش تهیه صورت حساب سود و زیان در شرکت‌های تک مالکی (مانند شرکت‌های بازرگانی) است، با این تفاوت که در پایان صورت سود و زیان شرکت‌های تضامنی نحوه تقسیم سود و زیان بین شرکاء نشان داده می‌شود.

2- ترازنامه

ترازنامه شرکت‌های تضامنی نیز مانند ترازنامه شرکت‌های تک مالکی است فقط می‌بایست در ترازنامه شرکت‌های تضامنی مانده سرمایه هر یک از شرکاء به تفکیک نشان داده شود و در مورد جاری شرکاء نیز از این مانده بدهکار باشد در قسمت دارایی‌های جاری و اگر بستانکار باشد در قسمت بدهی‌های جاری گزارش می‌شود.

مثال: تراز آزمایشی شرکت تضامنی امیر و حسین که به نسبت 3 و 2 در سود و زیان سهیم هستند در پایان سال 1391 به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی امیر و حسین

ترازنامه

به تاریخ 91/12/29

شرح	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	120.000	
بدهکاران	650.000	
موجودی کالا	700.000	
ساختمان	5.000.000	
استهلاک انباشته ساختمان		50.000
اسناد پرداختنی	800.000	
سرمایه امیر		1.200.000
سرمایه حسین		1.400.000
جاری امیر		100.000
جاری حسین	120.000	
فروش		5.890.000
برگشت از فروش و تخفیفات	600.000	
خرید	2.200.000	
تخفیفات نقدی خرید		200.000
هزینه حقوق	150.000	
هزینه اجاره	50.000	
هزینه استهلاک ساختمان	50.000	
جمع	9.640.000	9.640.000

با توجه به اینکه طبق شمارش موجودی پایان سال مشخص شده مبلغ 750,000 ریال کالا در انبار موجود است، ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت تضامنی در پایان سال 1391 به شرح زیر می‌باشد:

طبق چرخه حسابداری ابتدا می‌بایست صورت‌سور و زیان تهیه شود، سپس حسابهای موقت بسته شوند و در پایان ترازنامه تهیه می‌شود.

شرکت تضامنی امیر و حسین

صورت سود و زیان

برای دوره مالی منتهی به 1391/12/29

	5.890.000	فروش
		کسر می شود:
	(600.000)	برگشت از فروش و تخفیفات
5.290.000		فروش خالص
		کسر می شود: بهای تمام شده کالای فروش رفته
	700.000	موجودی کالای اول دوره
	2.200.000	خرید طی دوره
		کسر می شود:
	(200.000)	تخفیفات نقدی خرید
	2.000.000	بهای تمام شده کالای خریداری شده
	(750.000)	موجودی کالای پایان دوره
	(1.950.000)	بهای تمام شده کالای فروش رفته
3.340.000		سود (زیان) خالص
		کسر می شود هزینه های عملیاتی:
	(150.000)	هزینه حقوق
	(50.000)	هزینه اجاره
	(50.000)	هزینه استهلاک ساختمان
3090000		سود خالص
		تقسیم سود:
	1.854.000	امیر
	1.236.000	حسین
3.090.000		جمع

بستن حساب های موقت:

	3.050.000	خلاصه حساب سود و زیان	
150.000		هزینه حقوق	(91/12/29)
50.000		هزینه اجاره	
50.000		هزینه استهلاک ساختمان	
2.200.000		خرید	
600.000		برگشت از فروش و تخفیفات	
	5.890.000	فروش	
	200.000	تخفیفات نقدی خرید	(91/12/29)
6.090.000		خلاصه حساب سود و زیان	
	750.000	موجودی کالا	
750.000		خلاصه حساب سود و زیان	(91/12/29)
	700.000	خلاصه حساب سود و زیان	
700.000		موجودی کالا	(91/12/29)
	3.090.000	خلاصه حساب سود و زیان	
3.090.000		تقسیم سود	(91/12/29)
	3.090.000	تقسیم سود	
(3.090.000 × 3/5)	1.854.000	سرمایه امیر	(91/12/29)
(3.090.000 × 2/5)	1.236.000	سرمایه حسین	

شرکت تضامنی امیر و حسین

ترازنامه

برای تاریخ 91/12/29

	بدهی های جاری:		دارایی های جاری:
800.000	اسناد پرداختنی	120.000	وجوه نقد
<u>100.000</u>	جاری امیر	650.000	بدهکاران
900.000	جمع بدهی های جاری	750.000	موجودی کالا
	سرمایه:	<u>120.000</u>	جاری حسین
3.054.000	سرمایه امیر	1.640.000	جمع دارایی های جاری
<u>2.636.000</u>	سرمایه حسین		دارایی های غیر جاری:
5.690.000	جمع سرمایه	5.000.000	ساختمان
		<u>(50.000)</u>	استهلاک انباشته ساختمان
		4.950.000	ارزش دفتری ساختمان
<u>6.590.000</u>	جمع بدهی ها و سرمایه	6.590.000	جمع دارایی ها

7- انحلال و تصفیه شرکت تضامنی

ورود شریک جدید، خروج یا فوت یکی از شرکاء موجب انحلال شرکت تضامنی می شود. با این وجود، ممکن است واحد تجاری بدون تغییری آشکار در روابط خود با مشتریان و اعتباردهندگان به فعالیت خود ادامه دهد. اما تصفیه واحد تجاری زمانی رخ می دهد که واحد تجاری به پایان کار خود برسد. این فرآیند با فروش دارایی ها و پرداخت بدهی ها همراه است. قدم نهایی در تصفیه یک واحد تجاری، توزیع وجوه نقد باقی مانده بین شرکاء می باشد.

بطور کلی شرکت تضامنی در دو مورد تصفیه می شود:

1- به علت ورشکستگی که در این وضعیت، به موجب ماده 202 قانون تجارت، تصفیه شرکت بر اساس قوانین و مقررات ورشکستگی انجام می شود.

2- بر اثر انحلال (به تصمیم شرکاء یا سایر موارد که در ماده 136 قانون تجارت مطرح شده است).

پس اعلام انحلال شرکت، عملیات تصفیه شروع می شود که معمولاً شامل مراحل زیر است:

1- فروش دارایی ها و وصول مطالبات شرکت

2- پرداخت بدهی های شرکت

3- تعیین سود و زیان حاصل از تصفیه شرکت و انتقال آن به حساب سرمایه شرکاء

4- توزیع وجوه نقد باقی مانده بین شرکاء

فاصله زمانی بین اعلام انحلال شرکت و توزیع وجوه نقد باقی‌مانده بین شرکاء، دوره تصفیه نامیده می‌شود. در این دوره مسئولیت اداره امور شرکت و عملیات تصفیه به عهده مدیر یا مدیران تصفیه است که ممکن است از بین شرکاء یا از افراد خارج از شرکت انتخاب شوند. مدیر تصفیه باید دارایی‌های شرکت را فروخته، مطالبات شرکت را وصول، بدهی‌های شرکت را پرداخت نموده، باقی‌مانده وجوه نقد را به میزان سهم الشرکه (سرمایه) بین شرکاء تقسیم نماید و حساب‌های دفاتر شرکت را ببندد. اگر نقدینگی واحد تجاری پس از تبدیل دارایی‌ها به نقد، برای تسویه حساب بدهی‌ها و تعهدات شرکت کافی نباشد، کسری نقدینگی باید از اموال شخصی شرکاء تامین گردد.

حسابداری عملیات تصفیه به دو روش زیر صورت می‌گیرد:

1- روش تصفیه آنی

2- روش تصفیه تدریجی

1- روش تصفیه آنی در انحلال شرکت تضامنی

در این حالت فروش دارایی و پرداخت بدهی‌ها در مدت زمان معینی (دوره زمانی کوتاه) صورت می‌گیرد. در این روش ممکن است کلیه دارایی‌ها به صورت یکجا در یک مرحله فروخته شده و کلیه بدهی‌های شرکت پرداخت گردد. در این روش تا پایان دوره تصفیه، یعنی زمانی که کلیه دارایی‌های غیر نقد به وجه نقد تبدیل شده و از محل آن بدهی‌های شرکت پرداخت گردد، هیچ گونه وجه نقدی بین شرکاء توزیع نمی‌شود.

در این روش برای تعیین سود یا زیان تصفیه حسابی تحت عنوان "سود و زیان تصفیه" در دفاتر ایجاد شده و مراحل به شرح زیر طی می‌شود:

1- بستن حساب‌های جاری، برداشت و وام شرکاء به حساب سرمایه آن‌ها

2- بستن حساب اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده به حساب سرمایه شرکاء (به نسبت تقسیم سود و زیان مقرر)

3- فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات که حساب وجه نقد معادل قیمت فروش یا میزان مبلغ دریافت شده بدهکار گردیده و حساب دارایی مربوطه بستنکار می‌شود و مابه‌التفاوت به حساب سود و زیان تصفیه منظور می‌گردد. در ضمن حساب‌های استهلاک انباشته و ذخیره م.م.و نیز همراه با فروش دارایی‌ها یا وصول مطالبات بسته می‌شوند.

4- بازپرداخت بدهی‌های شرکت از محل فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات

5- ثبت هزینه‌های تصفیه در بدهکار حساب سود و زیان تصفیه

6- بستن حساب سود و زیان تصفیه به حساب سرمایه شرکاء

7- توزیع وجوه نقد موجود بین شرکاء و بستن حساب سرمایه

مثال: هادی و مهدی شرکای یک شرکت تضامنی هستند که به نسبت 3/5 و 2/5 در سود و زیان سهیم هستند. در تاریخ 91/6/31 تصمیم گرفتند شرکت را منحل کنند. ترازنامه شرکت در تاریخ انحلال به شرح زیر می باشد:

شرکت تضامنی هادی و مهدی

ترازنامه

به تاریخ 91/6/31

420.000	حساب های پرداختی	890.000	موجودی کالا
250.000	جاری مهدی	230.000	حساب های دریافتی
1.000.000	سرمایه هادی	650.000	موجودی کالا
000,1.000	سرمایه مهدی	1.000.000	ساختمان
500.000	اندوخته عمومی	(200.000)	استهلاک انباشته س
		800.000	ارزش دفتری ساختمان
		600.000	زمین
3,170.000	جمع	3,170.000	جمع

در جریان تصفیه عملیات زیر انجام گرفت:

- 1- موجودی کالا به مبلغ 620.000 ریال به فروش رسید
 - 2- ساختمان به مبلغ 950.000 ریال به فروش رسید
 - 3- زمین به مبلغ 750.000 ریال به مهدی واگذار شد
 - 4- مبلغ 200.000 ریال از مطالبات شرکت وصول گردیده و بقیه لاوصول تلقی شد
 - 5- حساب های پرداختی از محل وجوه نقد شرکت پرداخت گردید
 - 6- هزینه های تصفیه بالغ بر 40.000 ریال گردید که توسط هادی پرداخت شد
- ثبتهای لازم جهت تصفیه شرکت و بستن حساب ها به شرح زیر می باشد:

250.000 جاری مهدی

250.000 سرمایه مهدی (91/6/31-1)

500.000 اندوخته عمومی

300.000 سرمایه هادی (91/6/31-2)

200.000 سرمایه مهدی

620.000	وجوه نقد
30.000	سود و زیان تصفیه (91/6/31-3)
650.000	موجودی کالا
950.000	وجوه نقد
200.000	استهلاک انباشته سا (91/6/31-4)
1.000.000	ساختمان
150.000	سود و زیان تصفیه
750.000	سرمایه مهدی
600.000	زمین (91/6/31-5)
150.000	سود و زیان تصفیه
200.000	وجوه نقد
30.000	سود و زیان تصفیه (91/6/31-6)
230.000	حساب‌های دریافتنی
420.000	حساب‌های پرداختنی
420.000	وجوه نقد (91/6/31-7)
40.000	سود و زیان تصفیه
40.000	سرمایه هادی (91/6/31-8)
200.000	سود و زیان تصفیه
120.000	سرمایه هادی (91/6/31-9)
80.000	سرمایه مهدی
1.460.000	سرمایه هادی
780.000	سرمایه مهدی (91/6/31-10)
2.240.000	وجوه نقد

مثال: مانده‌های زیر از دفاتر شرکت تضامنی الف و شرکاء استخراج شده است:

شرح	الف	ب	ج
سرمایه	700	340	460
حساب جاری شرکا	(120)	(100)	(80)
نسبت تسهیم سود و زیان	%50	%25	%25
جمع دارایی‌های شرکت	2,800		
جمع بدهی شرکت	1,500		
اندوخته عمومی شرکت	100		

شرکت در تاریخ 91/5/1 در مقابل 1,600 ریال وجه نقد واگذار می‌شود. مراحل انحلال و تصفیه به شرح زیر می‌باشد:

وجوه نقد 1,600

91/5/1-1 بدهی‌های شرکت 1,500

دارایی‌های شرکت 2,800

سود و زیان تصفیه 300

سرمایه الف 120

91/5/1-2 سرمایه ب 100

سرمایه ج 80

جاری شریک الف 120

جاری شریک ب 100

جاری شریک ج 80

اندوخته عمومی 100

91/5/1-3 سرمایه الف 50

سرمایه ب 25

سرمایه ج 25

سود و زیان تصفیه 300

91/5/1-4 سرمایه الف 150

سرمایه ب 75

سرمایه ج 75

780	سرمایه الف
340	سرمایه ب (91/5/1-5)
480	سرمایه ج
1600	وجوه نقد

نکته 1: اگر به جای وجه نقد، دارایی غیرنقد دریافت شود، در محاسبه سود و زیان تصفیه باید این دارایی‌ها بر اساس ارزش منصفانه (متعارف- بازار) در نظر گرفته شود.

نکته 2: هنگام تصفیه شرکت تضامنی ممکن است به دلیل زیان حاصل از فروش دارایی‌ها و یا عدم وصول مطالبات، مانده حساب سرمایه یک از شرکاء بدهکار شود. در این موارد دو حالت پیش می‌آید:

1- شریک بدهکار توانایی پرداخت بدهی خود را نداشته باشد: در این حالت شریکی که سرمایه‌اش بدهکار شده وجه نقد مورد نیاز را به شرکت می‌دهد که حساب وجوه نقد بدهکار و حساب سرمایه وی بستانکار می‌شود.

2- شریک بدهکار توانایی پرداخت بدهی خود را نداشته باشد: در این حالت جهت بستن حساب سرمایه شریکی که دارای مانده بدهکار می‌باشد، حساب سرمایه بقیه شرکاء به نسبت تقسیم سود و زیان بدهکار شده و حساب سرمایه آن شریک بستانکار می‌شود.

مثال: محمود و مسعود و منصور شرکای شرکت تضامنی به ترتیب به نسبت $3/7$ و $2/7$ و $2/7$ در سود و زیان سهیم هستند. مانده‌های زیر در خاتمه عملیات تصفیه (پس از بستن حساب تصفیه) از دفاتر شرکت استخراج شده است:

شرح	بدهکار	بستانکار
وجوه نقد	600.000	
سرمایه محمود		450.000
سرمایه مسعود		270.000
سرمایه منصور	120.000	

انجام ثبت‌های لازم در دو حالت گفته شده به شرح زیر می‌باشد:

1- منصور بدهی خود را به صندوق شرکت پرداخت نماید.

120.000	وجوه نقد
120.000	سرمایه منصور (1)
450.000	سرمایه محمود
270.000	سرمایه مسعود (2)
720.000	وجوه نقد

2- منصور به دلیل ورشکستگی قادر به پرداخت بدهی خود نباشد.

72.000	سرمایه محمود
48.000	1) سرمایه مسعود
120.000	سرمایه منصور
378.000	سرمایه محمود
222.000	2) سرمایه مسعود
600.000	وجوه نقد

روش تصفیه تدریجی در انحلال شرکت تضامنی

ممکن است انحلال شرکت و تصفیه حساب‌های آن بطور تدریجی و به مرور صورت گیرد. در این حالت که روش تدریجی نامیده می‌شود عملیات اجرایی تصفیه از جمله فروش دارایی و وصول مطالبات به تدریج و طی چند مرحله و در مدت زمان طولانی صورت می‌گیرد. در این روش، سود یا زیان ناشی از فروش دارایی‌ها یا وصول مطالبات و همچنین هزینه‌های پرداختی بابت تصفیه، مستقیماً به حساب سرمایه شرکاء منظور می‌شود. نحوه عمل حسابداری در روش تصفیه تدریجی به شرح زیر است:

1- بستن حساب‌های جاری، برداشت و وام شرکاء با حساب سرمایه شرکاء

2- بستن حساب‌های اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده با حساب سرمایه شرکاء

3- فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات و منظور نمودن سود یا زیان به حساب سرمایه شرکاء

4- بازپرداخت بدهی‌ها

5- ثبت هزینه‌های تصفیه و منظور نمودن این هزینه‌ها به حساب سرمایه شرکاء

6- تقسیم وجوه نقد بین شرکاء

بعد از طی کردن مراحل 1 تا 5 ممکن است شرکاء تمایل داشته باشند طی هر دوره از تصفیه بخشی از وجوه نقد را دریافت کنند بنابراین این می‌توان طبق قانون تجارت مقداری از وجوه نقد را بدون ایجاد مخاطره برای طلبکاران و سایر شرکاء، بین آن‌ها توزیع کرد. لذا در تعیین میزان وجوه قابل تقسیم بین شرکاء باید دقت کافی به عمل آورد، به گونه‌ای که مانده حساب‌های سرمایه شرکاء در مقاطع مختلف برای جذب هرگونه زیان احتمالی در مراحل بعدی کافی باشد تا زیانی متوجه بستانکاران و اعتباردهندگان نگردد. نحوه عمل برای تعیین وجوه قابل توزیع به شکل زیر است:

1- باید فرض شود کلیه دارایی‌های غیر نقد باقی مانده فاقد ارزش هستند و تنها وجوه نقد را به عنوان دارایی شرکت در نظر گرفت. این زیان فرضی (همان مبلغ دارایی‌های غیرنقدی) به نسبت سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء منظور می‌شود.

2- نگهداری وجوه نقد کافی معادل بدهی‌های شرکت، به استثنا طلب‌هایی که شرکاء از شرکت دارند. البته این مورد بر سرمایه شرکاء تأثیری ندارد.

- 3- نگهداری مبلغی وجه نقد بابت هزینه‌های تصفیه و مخارج احتمالی که به نسبت سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء تخصیص می‌یابد.
- 4- اگر شریکی بعد از سه مرحله فوق با مانده بدهکار سرمایه مواجه بود باید فرض شود وی توان جبران کسری را ندارد و بدین ترتیب با توجه به مسئولیت تضامنی شرکاء این مانده بدهکار (کسری) باید به حساب بدهکار سایر شرکاء منظور شود.
- 5- پس از طی مراحل مذکور، وجوه مازاد به میزان مانده بستانکار سرمایه هر شریک بین آن‌ها تقسیم می‌شود.
- باید دقت شود که ابتدا می‌بایست 5 گام تصفیه تدریجی انجام شود تا وجوه نقد قابل تقسیم بدست آید سپس جهت تعیین وجوه نقد مازاد قابل پرداخت به شرکاء 5 گام بعدی انجام می‌شود.
- مثال: الف و ب و ج شرکای شرکت تضامنی با نسبت 5، 3 و 2 در تسهیم سود و زیان هستند که قصد تصفیه شرکت را دارند. ترازنامه شرکت در پایان سال 1390 به قرار زیر است:

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه

به تاریخ 90/12/29

1.000	حساب های پرداختنی	480	وجوه نقد
40	وام پرداختنی به ب	80	وام دریافتنی از ج
680	سرمایه الف	2.240	دارایی‌های غیر جاری
680	سرمایه ب		
400	سرمایه ج		
2.800	جمع	2.800	جمع

مراحل تصفیه شرکت بصورت تدریجی و طی سه مرحله انجام گرفت. ثبت های لازم در هر مرحله و نحوه تعیین وجوه قابل توزیع بین شرکا به شرح زیر می باشد

مرحله اول: در تاریخ 91/1/1 نیمی از دارایی‌های غیرنقد به مبلغ 640 ریال به فروش می‌رسد، ضمن آنکه بدهی‌های شرکت تسویه می‌گردد.

ابتدا طبق مراحل 5 گانه اول ثبت‌های زیر تنظیم می‌شود:

80	سرمایه ج
80	وام دریافتنی از ج (91/1/1-1)
40	وام پرداختنی به ب
40	سرمایه ب (91/1/1-2)

1000	حساب های پرداختی	
1000	وجوه نقد	(91/1/1-3)
640	وجوه نقد	
240	سرمایه الف	(91/1/1-4)
144	سرمایه ب	
96	سرمایه ج	
1120	دارایی‌های غیر نقد	

(سهیم الف از زیان فروش دارایی که نصف دارایی‌ها 1120 ریال 640 فروخته شده و 480 زیان در 50 درصد ضرب شده)

حال جدول وجه نقد قابل تقسیم به شرکاء طبق مراحل 5 گانه دوم به شرح زیر می‌باشد البته اعداد جدول مانده‌ها بعد از انجام ثبت‌های 5 گام اول می‌باشد:

شرح	الف 50%	ب 30%	ج 20%
خالص سرمایه شرکاء	440	576	224
تخصیص زیان فرضی دارایی‌های غیرنقدی (1120-2240)	(560)	(336)	(224)
مانده سرمایه شرکاء (سرمایه شرکاء منهای سهم از زیان فرضی)	(120)	240	0
جذب مانده بدهکار شریک الف (چون مانده الف بدهکار شده به سرمایه دیگر شرکاء که مانده بستانکار دارند منظور می‌شود)	120	(120)	0
وجوه مازاد قابل توزیع	0	120	0

توضیحات جدول:

1- خالص سرمایه شرکاء، مانده سرمایه هر شریک بعد از انجام ثبت‌های 1 تا 4 بالا است مثلاً سرمایه ب در ترازنامه 680 می‌باشد که طی ثبت شماره 2 مقدار 40 ریال افزایش و طبق ثبت شماره 4 مبلغ 144 ریال کاهش یافته بنابر این مانده آن در جدول بالا مبلغ 576 ریال منظور شده.

2- زیان فرضی دارایی غیر جاری همان مبلغ دارایی‌هایی است که فروش نرفته اند و چون مانده آن‌ها در ترازنامه 2240 ریال بوده و نصف آن‌ها یعنی مبلغ 1120 ریال فروش رفته است بنابر این مانده 1120 ریال آن به عنوان زیان فرضی به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا تقسیم می‌شود

3- اگر شرکا مقرر کرده بودند که مبلغی نیز به عنوان هزینه‌های تصفیه و مخارج احتمالی منظور شود، این مبلغ نیز مانند زیان احتمالی دارایی‌ها از مانده سرمایه شرکاء به نسبت تقسیم سود و زیان کسر می‌گردید.

4- مانده شریک الف بعد از کسر زیان فرضی بدهکار (منفی) شده است بنابر این مبلغ کسری می‌بایست به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکایی که مانده سرمایه آن‌ها بستانکار (مثبت) است تقسیم شود البته دقت شود که نسبت تقسیم سود و زیان جدیدی بین شرکاء با مانده سرمایه مثبت ایجاد می‌شود بدین صورت که نسبت شرکاء با مانده منفی و صفر در نظر گرفته نمی‌شود در اینجا مانده سرمایه ج صفر شده است بنابر این نسبت تقسیم فقط به شریک ب (100%) تعلق می‌گیرد.

5- در پایان مبلغ 120 ریال به شریک ب قابل پرداخت است که ثبت زیر تنظیم می‌گردد:

سرمايه ب 120
 وجوه نقد 120 (91/1/1-5)

باید دقت شود که مانده سرمايه ب در مراحل بعدی تصفيه مبلغ 456 ریال می‌باشد و بقیه شرکاء با همان مبلغ مرحله اول در مرحله دوم منظور می‌شوند.

مرحله دوم: در تاریخ 91/6/18 مبلغ 600 ریال از دارایی‌های غیر نقد به مبلغ 780 ریال به فروش رسید.

وجوه نقد 780
 دارایی غیر نقد 600 (91/6/18-6)
 سرمايه الف 90
 سرمايه ب 54
 سرمايه ج 36

جدول تعیین وجوه نقد مازاد قابل تقسیم به شرح زیر می‌باشد:

شرح	الف 50%	ب 30%	ج 20%
خالص سرمايه شرکاء (بعد از اعمال سند شماره 6)	530	510	260
تخصیص زیان فرضی دارایی‌های غیر نقد (2240-1120-600)	(260)	(156)	(104)
مانده سرمايه شرکاء	270	354	156
وجه مازاد قابل تقسیم	270	354	156

در جدول بالا چون سرمايه هیچکدام از شرکاء بدهکار (منفی) نشده مبلغ قابل تقسیم برابر با مانده سرمايه شرکاء شده است. ثبت مربوط به پرداخت وجه نقد مازاد به شرح زیر می‌باشد:

سرمايه الف 270
 سرمايه ب 354 (91/6/18-7)
 سرمايه ج 156
 وجوه نقد 780

مرحله سوم (پایان): در تاریخ 91/11/7 دارایی‌های غیر نقد باقی مانده به مبلغ 640 ریال به فروش رفت.

وجوه نقد 640
 دارایی غیر نقد 520 (91/11/7-8)
 سرمايه الف 60
 سرمايه ب 36
 سرمايه ج 24

در این مرحله چون هیچ دارایی غیر نقد، بدهی و مواردی از این قبیل نداریم، کل وجوه نقد موجود بدون هیچ محدودیتی بین شرکاء تقسیم می‌شود:

320	سرمایه الف
192	سرمایه ب (91/11/7-9)
128	سرمایه ج
640	وجوه نقد

می‌بایست بعد از تنظیم ثبت حسابداری آخر، مانده کلیه حساب‌ها صفر شوند. مثال: اکبر و اصغر و احمد شرکای شرکت تضامنی با نسبت 5، 3 و 2 می‌باشند. در تاریخ 91/6/31 تصمیم گرفتند شرکت را منحل کنند. ترازنامه شرکت در این تاریخ به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی اکبر و برادران

ترازنامه

به تاریخ 91/6/31

500.000	حساب‌های پرداختی	100.000	وجوه نقد
45.000	جاری اصغر	1.200.000	حساب‌های دریافتی
155.000	جاری احمد	100.000	جاری اکبر
800.000	سرمایه اکبر	300.000	اثاثه
200.000	سرمایه اصغر	(100.000)	استهلاک انباشته اث
500.000	سرمایه احمد	200.000	ارزش دفتری اثاثه
200.000	اندوخته عمومی	1.200.000	ساختمان
100.000	سود تقسیم نشده	(300.000)	استهلاک انباشته سا
		900.000	ارزش دفتری ساختمان
2.500.000	جمع	2.500.000	جمع

با توجه به طولانی شدن مدت عملیات تصفیه، شرکاء تصمیم گرفتند که در پایان هر ماه پس از نگهداری وجه نقد کافی جهت تسویه بدهی-ها و همچنین لحاظ کردن مبلغ 150.000 ریال ذخیره احتیاطی، مازاد وجه نقد بین آن‌ها توزیع گردد. خلاصه رویدادهای هر ماه و ثبت‌های لازم به شرح زیر می‌باشد:

مرحله اول، مهرماه: مبلغ 1.150.000 ریال از مطالبات شرکت وصول شده و بقیه سوخت گردید. همچنین مبلغ 50.000 ریال بابت هزینه-های تصفیه پرداخت گردید. وجه نقد مازاد بین شرکا توزیع گردید.

ابتدا باید 5 گام اول انجام شود ثبت‌های این 5 گام به شرح زیر می‌باشد:

100.000	سرمايه اكبر
45.000	جاری اصغر (91/7/30-1)
155.000	جاری احمد
100.000	جاری اكبر
45.000	سرمايه اصغر
155.000	سرمايه احمد
200.000	اندوخته عمومي
100.000	سود تقسيم نشده (91/7/30-2)
150.000	سرمايه اكبر
90.000	سرمايه اصغر
60.000	سرمايه احمد
1.150.000	وجوه نقد
25.000	سرمايه اكبر (91/7/30-3)
15.000	سرمايه اصغر
10.000	سرمايه احمد
1.200.000	حساب‌های دریافتنی
25.000	سرمايه اكبر
15.000	سرمايه اصغر (91/7/30-4)
10.000	سرمايه احمد
50.000	وجوه نقد

حال می‌بایست طبق 5 گام دوم وجه نقد قابل تقسیم بین شرکاء را بدست آوریم.

شرح	اكبر 5/10	اصغر 3/10	احمد 2/10
مانده سرمايه شركاء	800.000	305.000	695.000
زيان فرضي دارایی‌های غير نقد (1100000 ريال ائانه و ساختمان)	(550.000)	(330.000)	(220.000)
تسهيم ذخيره احتياطي (150000 ريال)	(75.000)	(45.000)	(30.000)
مانده سرمايه شركاء	175.000	(70.000)	445.000
تسهيم كسري اصغر بين شركاء با سرمايه مثبت (5/7 و 2/7)	(50.000)	0	(20.000)
وجه نقد مازاد	125.000	0	425.000

نکته: در جدول بالا وقتی می‌خواهیم مانده منفی شریک ب را تقسیم کنیم دیگر نسبت 5 و 2 اکبر و احمد را در نظر نمی‌گیریم بلکه با حذف نسبت 3/10 اصغر، نسبت بین دو شریک دیگر تغییر می‌کند. حال مبلغ 550,000 ریال طبق جدول به اکبر و احمد تعلق می‌گیرد.

125.000 سرمایه اکبر

425.000 سرمایه احمد (91/7/30-5)

550.000 وجوه نقد

مرحله دوم، آبان ماه: ساختمان به مبلغ 1,100,000 ریال به فروش رسید و مبلغ 300,000 ریال از بدهی‌های شرکت پرداخت گردید، مبلغ 100,000 ریال بابت هزینه‌های تصفیه پرداخت گردید و وجه نقد مازاد بین شرکاء توزیع گردید.

1,100.000 وجوه نقد

300.000 استهلاک انباشته سا (91/8/30-6)

1,200.000 ساختمان

100.000 سرمایه اکبر

60.000 سرمایه اصغر

40.000 سرمایه احمد

300.000 حساب‌های پرداختی

300.000 وجوه نقد (91/8/30-7)

50.000 سرمایه اکبر

30.000 سرمایه اصغر (91/8/30-8)

20.000 سرمایه احمد

100.000 وجوه نقد

حال از مانده سرمایه شرکاء مانده‌گیری می‌کنیم و طبق جدول زیر وجه نقد مازاد را مشخص می‌کنیم:

شرح	اکبر 5/10	اصغر 3/10	احمد 2/10
مانده سرمایه شرکاء	725.000	335.000	290.000
زیان فرضی دارایی‌های غیرنقدی (200,000 ریال ائانه)	(100.000)	(60.000)	(40.000)
تسهیم مانده احتیاطی (150,000 ریال)	(75.000)	(45.000)	(30.000)
مانده سرمایه شرکاء	550.000	230.000	220.000
مانده مازاد (چون سرمایه شرکاء منفی نشده برابر با مانده سرمایه می‌شود)	550.000	230.000	220.000

550.000 سرمایه اکبر

230.000 سرمایه اصغر (91/8/30-9)

220.000 سرمایه احمد

1,000.000 وجوه نقد

مرحله سوم (پایانی)، آذر ماه: اثاثه به مبلغ 150,000 ریال به فروش رسید، مبلغ 100,000 ریال بابت مالیات ثبت نشده به اداره دارایی پرداخت گردید، با پرداخت 200,000 ریال بدهی‌های شرکت تسویه گردید، مبلغ 80,000 ریال بابت هزینه‌های تصفیه پرداخت گردید و مانده وجه نقد بین شرکاء توزیع و عملیات تصفیه خاتمه یافت.

150.000	وجه نقد
100.000	استهلاک انباشته اث (91/9/30-10)
25.000	سرمایه اکبر
15.000	سرمایه اصغر
10.000	سرمایه احمد
300.000	اثاثه
50.000	سرمایه اکبر
30.000	سرمایه اصغر (91/9/30-11)
20.000	سرمایه احمد
100.000	وجه نقد
200.000	حساب پرداختنی
200.000	وجه نقد (91/9/30-12)
40.000	سرمایه اکبر
24.000	سرمایه اصغر (91/9/30-13)
16.000	سرمایه احمد
80.000	وجه نقد

چون در مرحله پایانی هستیم و کلیه دارایی‌ها فروخته شده و بدهی‌ها پرداخت شده است نیازی به تهیه جدول نیست و کل مانده وجه نقد بین شرکاء تقسیم می‌شود البته با تهیه جدول هم به همین مانده خواهیم رسید. طبق مانده‌گیری از حساب‌ها، مانده وجه نقد 120,000 می‌شود.

60.000	سرمایه اکبر
36.000	سرمایه اصغر (91/9/30-14)
24.000	سرمایه احمد
120.000	وجه نقد

بعد از تنظیم این اسناد می‌بایست کلیه مانده حساب‌های شرکت بسته شده باشند.

8- ادغام شرکت‌های تضامنی

ممکن است شرکای دو یا چند شرکت تضامنی به منظور افزایش سرمایه و توان مالی خود جهت گسترش و توسعه فعالیت‌های تجاری در بازارهای رقابتی و همچنین انحصاری نمودن یک رشته تجاری خاص تصمیم بگیرند با ادغام شرکت‌های خود یک شرکت تضامنی جدید تشکیل دهند. در چنین مواردی دو یا چند شرکت تضامنی منحل و یک شرکت جدید تاسیس شده و دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌های ادغام

شده (منحل شده) به شرکت تضامنی جدید منتقل می‌شود. در این راستا جهت تعیین سرمایه واقعی هر یک از شرکاء ابتدا دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌های ادغام شده به طور مستقل مورد ارزیابی قرار گرفته و سپس به شرکت جدید منتقل می‌شود. برای این منظور در دفاتر شرکت‌های ادغام شده حساب‌های جاری، برداشت، وام شرکاء، اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده به حساب سرمایه شرکاء منظور می‌شود. سپس حسابی تحت عنوان "تجدید ارزیابی" ایجاد شده و سود و زیان حاصل از تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها و سرقفلی شناسایی شده و هزینه‌های تجدید ارزیابی به این حساب برده می‌شود و در نهایت مانده این حساب با حساب سرمایه شرکاء بسته می‌شود. سپس در پایان دو مرحله زیر انجام می‌گیرد:

1- ثبت انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها به شرکت تضامنی جدید: در این مرحله حساب‌های دارایی معادل مبلغ مانده در دفاتر (پس از تجدید ارزیابی) به تفکیک بستانکار و حساب‌های بدهی معادل مبلغ مانده در دفاتر بدهکار می‌شوند و مابه‌التفاوت به حساب "شرکت تضامنی جدید" منظور می‌شود.

2- بستن حساب سرمایه شرکاء و حساب شرکت تضامنی جدید: بعد از انجام مراحل ادغام تنها حساب "سرمایه شرکاء" و حساب "شرکت تضامنی جدید" دارای مانده می‌باشند که این دو حساب با یکدیگر بسته می‌شوند.

مثال: شرکای دو شرکت تضامنی احمد و محمود و شرکت تضامنی حسن و محسن در تاریخ 1391/9/30 تصمیم گرفتند برای گسترش فعالیت خود با هم ادغام شوند و شرکت احمد و شرکا را تشکیل دهند. نسبت تقسیم سود و زیان در شرکت احمد و محمود 3 و 2 است و در شرکت حسن و محسن بطور مساوی است. اطلاعات ترازنامه این دو شرکت در تاریخ ادغام به شرح زیر است:

شرح	شرکت احمدو	شرکت حسن و	شرح	شرکت احمدو..	شرکت حسن و ..
وجوه نقد	240.000	320.000	حساب‌های پرداختی	250.000	170.000
دارایی‌های غیر نقد	400.000	250.000	سرمایه شرکاء	390.000	400.000
جمع	640.000	570.000		640.000	570.000

سایر اطلاعات :

1- سرمایه شرکاء در دو شرکت به شرح زیر می‌باشد:

احمد 190.000 ریال، محمود 200.000 ریال، حسن 200.000 ریال و محسن 200.000 ریال

2- دارایی‌های غیرنقد شرکت احمد و محمود به مبلغ 500.000 ریال و دارایی‌های غیرنقد شرکت حسن و محسن به مبلغ 300.000 ریال تجدید ارزیابی شد.

3- هزینه تجدید ارزیابی در شرکت احمد و محمود بالغ بر 25.000 ریال و در شرکت حسن و محسن بالغ بر 30.000 ریال می‌باشد. انجام مراحل ادغام در دو شرکت ادغام شده به شرح زیر می‌باشد:

ثبت‌ها در دفاتر شرکت احمد و محمود:

دارایی‌های غیر نقد 100.000

(91/9/30-1) تجدید ارزیابی 100.000

تجدید ارزیابی 25.000

(91/9/30-2) وجوه نقد 25.000

	75.000	تجدید ارزیابی
(91/9/30-3)	45.000	سرمایه احمد
	30.000	سرمایه محمود
	250.000	حساب‌های پرداختی
(91/9/30-4)	465.000	شرکت تضامنی احمد و شرکاء
	500.000	دارایی‌های غیر نقد
	215.000	وجوه نقد
	235.000	سرمایه احمد
(91/9/30-5)	230.000	سرمایه محمود
465.000		شرکت تضامنی احمد و شرکاء
		ثبت‌ها در دفاتر شرکت تضامنی حسن و محسن:
	50.000	دارایی‌های غیر نقد
(91/9/30-1)	50.000	تجدید ارزیابی
	30.000	تجدید ارزیابی
(91/9/30-2)	30.000	وجوه نقد
	20.000	تجدید ارزیابی
(91/9/30-3)	10.000	سرمایه حسن
	10.000	سرمایه محسن
	170.000	حساب‌های پرداختی
(91/9/30-4)	420.000	شرکت تضامنی احمد و شرکاء
	300.000	دارایی‌های غیر نقد
	290.000	وجوه نقد
	210.000	سرمایه حسن
(91/9/30-5)	210.000	سرمایه محسن
420.000		شرکت تضامنی احمد و شرکاء

ثبت‌ها در دفاتر شرکت تضامنی احمد و شرکاء (شرکت تضامنی جدید) :

دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌های ادغام شده به قیمت ارزیابی شده بدهکار و بستانکار می‌شوند و مابه‌التفاوت به حساب سرمایه شرکاء منظور می‌شود و اگر شرکاء سرمایه‌گذاری جدیدی نیز انجام دهند به قیمت مورد توافق به حساب سرمایه آن‌ها منظور می‌گردد.

505.000	وجوه نقد
800.000	دارایی‌های غیر نقد (91/9/30-1)
420.000	حساب‌های پرداختی
235.000	سرمایه احمد
230.000	سرمایه محمود
210.000	سرمایه حسن
210.000	سرمایه محسن

9- تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی

ممکن است شرکای یک شرکت تضامنی به منظور محدود کردن مسئولیت نامحدود خود، گردآوری سرمایه بیشتر، جذب مدیریت فعال و کارآمد و یا بنا به دلایل دیگر تصمیم بگیرند شرکت تضامنی خود را به شرکت سهامی تبدیل کنند. این امر طبق ماده 135 قانون تجارت با رعایت شرایط زیر مجاز می‌باشد:

1- با تصویب کلیه شرکاء

2- رعایت تمام مقررات مربوط به شرکت سهامی

با توجه به اینکه در شرکت‌های تضامنی مسئولیت شرکاء در مقابل طلبکاران نامحدود می‌باشد ولی در شرکت سهامی این مسئولیت محدود به مبلغ اسمی سهام است بنابر این قبل از تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی باید کلیه طلبکاران تسویه یا رضایت کلیه آن‌ها جهت تبدیل جلب شود.

عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت تضامنی

هنگام تبدیل شرکت تضامنی به شرکت سهامی، کلیه اقلام دارایی به قیمت روز ارزیابی گردیده و اثرات ناشی از آن در حسابی تحت عنوان "تجدید ارزیابی" منظور می‌گردد. برای این منظور مراحل زیر انجام می‌شود:

1- تجدید ارزیابی دارایی‌ها و منظور نمودن مابه التفاوت ارزش دفتری و ارزش ارزیابی شده به حساب تجدید ارزیابی

2- بستن سود یا زیان تجدید ارزیابی به سرمایه شرکاء

3- بستن حساب‌های جاری شرکاء، برداشت و وام شرکاء با حساب سرمایه آن‌ها

4- بستن حساب اندوخته عمومی و سود تقسیم نشده به حساب سرمایه شرکاء طبق نسبت تقسیم سود و زیان

5- ثبت انتقال دارایی‌ها و بدهی‌ها به شرکت سهامی: برای این منظور دارایی‌های شرکت تضامنی طبق مبلغ ارزیابی شده بستانکار و بدهی‌ها بدهکار می‌شوند و مابه التفاوت به حسابی تحت عنوان "شرکت سهامی" منظور می‌شود

6- بستن حساب سرمایه شرکاء با حساب "شرکت سهامی" که در مرحله 5 ایجاد شده.

عملیات حسابداری تبدیل در دفاتر شرکت سهامی

عملیات حسابداری در دفاتر شرکت سهامی به شرح زیر انجام می‌شود:

1- دارایی‌های انتقالی از شرکت تضامنی به ارزش ارزیابی شده بدهکار و بدهی‌های شرکت تضامنی بستانکار می‌شود و مابه التفاوت به حساب تحت عنوان "بدهی شرکت تضامنی" منظور می‌شود.

2- معادل ارزش ویژه شرکت تضامنی سهام صادر و به مالکین شرکت تضامنی تسلیم می‌گردد. برای ثبت این رویداد، حساب بدهی به شرکت تضامنی معادل مانده آن بدهکار و حساب "سرمایه-سهام" به همین میزان بستانکار می‌شود.

3- بعد از تسلیم سهام به شرکاء شرکت تضامنی مابقی سهام به فروش می‌رسد که در این حالت حساب وجوه نقد بدهکار و حساب "سرمایه- سهام" به مبلغ ارزش اسمی سهام بستانکار می‌شود حال اگر سهام به قیمتی بیش از ارزش اسمی فروخته شود مابه التفاوت به حساب صرف سهام و اگر کمتر از ارزش اسمی فروش رود مابه التفاوت به حسای کسر سهام منظور می‌شود.

مثال: ترازنامه شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد که به نسبت 3 و 1 در سود و زیان سهیم هستند در تاریخ 91/4/31 به شرح زیر است:

شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد

ترازنامه

به تاریخ 91/4/31

600.000	حساب‌های پرداختنی	770.000	وجوه نقد
150.000	جاری شهروز	230.000	حساب‌های دریافتنی
250.000	جاری شهرزاد	800.000	موجودی کالا
1.500.000	سرمایه شهروز	200.000	اثاثه اداری
1.000.000	سرمایه شهرزاد	1.500.000	ساختمان
3.500.000	جمع	3.500.000	جمع

در تاریخ فوق شرکت سهامی شهر باران با سرمایه 10.000.000 ریال شامل 10.000 سهم عادی 1.000 ریالی تاسیس گردید و مقرر شد کلیه اقلام دارایی و بدهی شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد به شرکت سهامی انتقال یافته و هر یک از شرکاء به میزان حقوق خود در شرکت تضامنی، سهام عادی شرکت سهامی را به مبلغ اسمی دریافت دارند. جهت انتقال دارایی‌ها به دفتر شرکت سهامی، موجودی کالا، اثاثه اداری و ساختمان به ترتیب به مبالغ 750.000 ریال، 180.000 ریال و 1.700.000 ریال ارزیابی گردید. همچنین مقرر شد برای حساب‌های دریافتنی مبلغ 30.000 ریال ذخیره م. و م. در نظر گرفته شود. ثبت عملیات زیر در دفاتر دو شرکت به شرح زیر می‌باشد:

دفاتر شرکت تضامنی شهروز و شهرزاد:

200.000	ساختمان
50.000	موجودی کالا (91/4/31-1)
20.000	اثاثه اداری
30.000	ذخیره م. و م.
100.000	تجدید ارزیابی
100.000	تجدید ارزیابی
75.000	سرمایه شهروز (91/4/31-2)
25.000	سرمایه شهرزاد

	150.000	جاری شهروز
	250.000	(91/4/31-3) جاری شهرزاد
150.000		سرمایه شهروز
250.000		سرمایه شهرزاد
	600.000	حساب‌های پرداختنی
	30.000	(91/4/31-4) ذخیره م م و
	3.000.000	شرکت سهامی شهر باران
770.000		وجوه نقد
230.000		حساب‌های دریافتنی
750.000		موجودی کالا
180.000		اثاثه اداری
1.700.000		ساختمان
	1.725.000	سرمایه شهروز
	1.275.000	(91/4/31-5) سرمایه شهرزاد
3.000.000		شرکت سهامی شهر باران
		دفاتر شرکت سهامی شهر باران
	770.000	وجوه نقد
	230.000	(91/4/31-1) حساب‌های دریافتنی
	750.000	موجودی کالا
	180.000	اثاثه اداری
	1.700.000	ساختمان
3.000		ذخیره م م و
600.000		حساب‌های پرداختنی
3.000.000		بدهی به شرکت تضامنی
	3.000.000	بدهی به شرکت تضامنی
3.000.000		(91/4/31-2) سهام عادی
	8.400.000	وجوه نقد
	7.000.000	(91/4/31-3) سهام عادی
	1.400.000	صرف سهام عادی

منابع:

- 1 نورو، ایرج، مهران، ساسان، کرمی، غلامرضا، مرادی، محمد، مروی جامع بر حسابداری مالی، انتشارات کتاب نو، جلد دوم، چاپ پنجم، 1388.
- 2- حساس یگانه، یحیی، اصول حسابداری 2، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ هفدهم، 1390.
- 3- اسکندری، جمشید، حسابداری شرکتها 1، انتشارات کتاب فرشید، چاپ سوم، 1391.
- 4- اسکندری، جمشید، اصول حسابداری 2، انتشارات کتاب فرشید، چاپ دهم، 1391.
- 5- کرباسی یزدی، حسین، حسابداری پیشرفته 1، انتشارات دانشگاه پیام نور، چاپ شانزدهم، 1391.

رسول زارع مهرجردی

بهار ۹۷