

فصل دوم

تشکیل شرکت تضامنی و نحوه تقسیم سود و زیان در آن

مؤسسات انفرادی در مراحل اولیه توسعه خود معمولاً با قبول یک یا چند نفر شریک به صورت شرکت تضامنی ظاهر می‌شوند. شرکت تضامنی یکی از مهمترین انواع شرکت‌های تجاری است و در مواردی تشکیل می‌شود که ترکیبی از سرمایه، مدیریت، تخصص یا تجربه افراد لازم باشد. (

تعریف شرکت تضامنی

طبق ماده ۱۱۶ قانون تجارت "شرکت تضامنی شرکتی است که تحت اسم مخصوصی برای امور تجارتی بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می‌شود. اگر دارایی شرکت برای تأدیه تمام قروض کافی نباشد هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض شرکت است و هر قراری که بین شرکا برخلاف این ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث کانلم یکن خواهد بود".

اسم شرکت تضامنی

شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص به خود بوده و ممکن است مشتمل بر اسم تمام شرکا باشد، مانند "شرکت تضامنی محمد و علی" که بیانگر آن است که شرکت دارای دو شریک است، و یا ممکن است اسم یکی از شرکا را شامل گردد. در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسمی تمام شرکا نباشد، باید بعد از اسم شریک یا شرکایی که ذکر شده است عبارتی از قبیل (و شرکا) یا (و برادران) قید شود، مانند "شرکت تضامنی حسن و شرکا" یا "شرکت تضامنی حسین و برادران".

ویژگی‌های شرکت تضامنی

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

۱- عمر محدود - از آنجا که شرکت تضامنی براساس 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 شرکا 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 شرکا 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.

۲- نمایندگی متقابل - نمایندگی متقابل یا دوجانبه در شرکت تضامنی بدین معناست که هر شریک از جانب خود و به نمایندگی از جانب سایر شرکا اختیار دارد نسبت به عقد قرارداد با اشخاص ثالث، که در محدوده عملیات عادی شرکت تضامنی خود باشد، اقدام نماید.

۳- مسئولیت نامحدود - مسئولیت شرکای شرکت تضامنی محدود به سهم‌الشرکه آنها نیست و طلبکاران می‌توانند برای وصول طلب خود به تک تک شرکا مراجعه کنند و کلیه طلب خود را بدون توجه به نسبت سهم‌الشرکه هر شریک مطالبه نمایند. بنابراین چنانچه دارایی‌های شرکت برای تأدیه بدهی‌های شرکت کافی نباشد، هر یک از شرکا در مقابل تمام بدهی‌های شرکت مسئول است و نه تنها سهم‌الشرکه هر شریک، بلکه دارایی‌های شخصی او نیز وثیقه بدهی‌های شرکت است.

۴- مالکیت مشترک دارایی‌ها - هر نوع دارایی نظیر وجوه نقد، موجودی کالا، ساختمان و ... که توسط هر یک از شرکا به شرکت آورده می‌شود یا در طول فعالیت شرکت خریداری یا ایجاد می‌گردد، به عنوان دارایی مشترک کلیه شرکا تلقی می‌شود. سهم هر یک از شرکا از دارایی‌های مذکور هنگام انحلال شرکت و با توجه به مانده سرمایه آنها تعیین می‌شود.

۵- سهولت تشکیل - با توجه به این که تعداد شرکای شرکت تضامنی محدود بوده و 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.

۶- محدودیت فعالیت شرکا - طبق قانون تجارت، در شرکت‌های تضامنی برای شرکا محدودیت‌هایی در نظر گرفته شده است. از جمله این که هیچ‌یک از شرکا نمی‌تواند بدون موافقت و رضایت سایر شرکا (به حساب شخص خود یا به حساب شخص ثالث) تجارتي از نوع فعالیت تجاری شرکت تضامنی انجام دهد و یا این که هیچ‌یک از شرکا نمی‌تواند بدون رضایت سایر شرکا به عنوان شریک ضامن یا با مسئولیت محدود در شرکت دیگری که فعالیت تجاری مشابه با شرکت تضامنی دارد، داخل شود.^۱

شرکت نامه

شرکت نامه قراردادی است کتبی که کلیه توافقات انجام شده بین شرکا قبل از ثبت شرکت در آن قید می‌شود. شرکت نامه پایه و اساس هر شرکت تضامنی است و کلیه روابط مالی و حقوقی بین شرکا، نحوه تقسیم سود و زیان، شرایط ورود و خروج

شرکا، انحلال شرکت، وظایف، اختیارات، تعهدات، امتیازات، میزان برداشت هر یک از شرکا 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 شرکا بوده و در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد.^۱

تشکیل شرکت تضامنی

از آنجا که شرکت تضامنی دارای شخصیت حقوقی می‌باشد، برای آن که بتواند به طور رسمی شروع به فعالیت نماید، مانند سایر شرکت‌های تجاری الزاماً باید در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد. این کار زمانی صورت می‌گیرد که:

- ۱- شرکت‌نامه مطابق قانون تنظیم شده باشد.
- ۲- تمام سرمایه نقدی تأدیه و سهم‌الشرکه غیرنقدی نیز تقویم و تسلیم شده باشد.^۲

حساب‌های مورد استفاده در شرکت‌های تضامنی

حساب‌های مورد استفاده برای ثبت دارایی‌ها و بدهی‌ها در شرکت‌های تضامنی مشابه مؤسسات تک مالکی است، اما حساب‌های مورد استفاده برای حقوق صاحبان سرمایه آن‌ها متفاوت از مؤسسات تک مالکی می‌باشد. همان‌طور که می‌دانیم، در مؤسسات تک مالکی در پایان دوره مالی کلیه رویدادهای مالی مربوط به سرمایه و برداشت صاحب مؤسسه و سود و زیان ناشی از عملیات در حساب واحدی به نام "سرمایه صاحب مؤسسه" در ترازنامه منعکس می‌گردد. اما در شرکت‌های تضامنی به دلیل آن که هر نوع تغییر در سرمایه شرکت باید در اداره ثبت شرکت‌ها به ثبت برسد، لذا برای هر یک از شرکا معمولاً حساب‌های زیر در دفاتر افتتاح می‌شود:

- ۱- حساب سرمایه شرکا
- ۲- حساب برداشت شرکا
- ۳- حساب جاری شرکا
- ۴- حساب وام شرکا

حساب سرمایه شرکا

در شرکت‌های تضامنی برای هر یک از شرکا 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 نشان‌دهنده میزان سهم‌الشرکه وی بوده و معمولاً به یک مبلغ ثابت در دفاتر ثبت و نگهداری می‌شود و تغییرات ناشی از برداشت شرکا یا تغییرات ناشی از سود و زیان در حساب‌های دیگری که برای این منظور در نظر گرفته شده است، ثبت می‌گردد. شایان ذکر است تغییرات در حقوق مالکیت در نتیجه ورود و خروج و یا فوت شریک از جمله مواردی هستند که می‌توان آن را به حساب سرمایه شرکا منظور نمود.

۱- در شرکت‌نامه باید نام شرکت و نوع آن، موضوع شرکت، مرکز اصلی شرکت و نشانی کامل آن، اسامی شرکا و محل اقامت آن‌ها، مبدأ تشکیل شرکت و مدت آن، سرمایه شرکت اعم از نقدی و غیرنقدی، میزان سهم‌الشرکه هر یک از شرکا، مدیران شرکت و اختیارات آن‌ها، نحوه تقسیم سود و زیان، مقررات مربوط به ورود و خروج شرکا، انحلال شرکت و ... مشخص گردد.

۲- در شرکت‌های تضامنی اگر سهم‌الشرکه یک یا چند نفر غیرنقدی باشد، باید سهم‌الشرکه مزبور قبلاً به تراضی تمام شرکا تقویم شود. (ماده ۱۲۲ قانون تجارت)

حساب برداشت شرکا

در برخی موارد طبق مفاد شرکت‌نامه ممکن است شرکا مجاز باشند وجوه یا کالای مورد نیاز خود را تا حد مقرر در شرکت‌نامه از شرکت برداشت نمایند. در این گونه موارد، برای هر یک از شرکا 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 شرکا بهره‌ای در نظر گرفته شود.

حساب جاری شرکا

در شرکت‌های تضامنی جهت انجام برخی از مبادلات مالی بین شرکت و شرکا، برای هر یک از شرکا حساب جداگانه‌ای تحت عنوان "حساب جاری" در دفاتر ایجاد می‌شود. حقوق، پاداش، سود تضمین شده (بهره) سرمایه و سهم سود هر شریک در بستانکار این حساب و برداشت‌های نقدی و غیرنقدی و سهم زیان هر یک از شرکا در بدهکار آن ثبت می‌شود.^۱ مانده بدهکار حساب جاری شریک در هر زمان نشانگر میزان مطالبات شرکت از شریک و مانده بستانکار آن نشان‌دهنده بدهی شرکت می‌باشد. حساب جاری شرکا یک حساب دائمی بوده و مانده آن در پایان دوره مالی به دوره بعد منتقل می‌شود.

حساب وام شرکا

گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد نیاز داشته باشد و این وجوه از طریق یکی از شرکا تأمین گردد و به دلایلی شرکا تمایل به افزایش سرمایه نداشته باشند. بنابراین وجوه مذکور به صورت وام در اختیار شرکت قرار گرفته و با توافق سایر شرکا 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 شرکا" ثبت می‌شود و مانده وام در ترازنامه به عنوان یکی از اقلام حساب‌های پرداختنی 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 شرکا نیاز به وام داشته باشند. در این گونه موارد، وام پرداختی به هر شریک در بدهکار حسابی تحت عنوان "وام پرداختی به شرکا" ثبت می‌شود و مانده وام در ترازنامه به عنوان یکی از اقلام حساب‌های دریافتنی منعکس می‌گردد.

۱. برخی از حسابداران ترجیح می‌دهند که حساب جداگانه‌ای برای برداشت شرکا ایجاد نگردد، بلکه برداشت‌های شخصی شرکا نیز در حساب جاری شرکا منظور شود.

عملیات حسابداری ثبت سرمایه

پس از تعیین میزان سهم الشرکه هر یک از شرکا، اعم از نقدی یا غیرنقدی، اقلام دارایی که توسط شرکا در اختیار شرکت گذاشته می شود در بدهکار حساب های دارایی شرکت و مبلغ خالص سرمایه گذاری هر یک از شرکا در بستانکار حساب سرمایه مربوط به شریک ثبت می گردد.

مثال ۱-۲- احمد و محمود در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴ شرکت تضامنی احمد و محمود را تأسیس نمودند. سرمایه گذاری اولیه شرکا به شرح زیر است:

احمد	محمود	
ریال	ریال	
۲۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	وجه نقد
۴۰۰,۰۰۰		موجودی کالا
	۱۵۰,۰۰۰	اثاثه و منصوبات
۶۰۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	ساختمان
	۹۰۰,۰۰۰	
		مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۲۴

حل:

۴۵۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۲/۲۴ وجوه نقد
۴۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۱۵۰,۰۰۰	اثاثه و منصوبات
۵۰۰,۰۰۰	ساختمان
۶۰۰,۰۰۰	سرمایه احمد
۹۰۰,۰۰۰	سرمایه محمود

گاهی اوقات شرکت تضامنی از ادغام دو یا چند مؤسسه تک مالکی به وجود می آید. در چنین مواردی علاوه بر دارایی های مؤسسات مذکور بدهی های آن ها نیز به شرکت جدید منتقل می شود. در این صورت دارایی ها و بدهی های مذکور پس از ارزیابی تحت سرفصل های مناسب در دفاتر ثبت گردیده و مابه التفاوت آن ها به حساب سرمایه شرکا منظور می شود.

مثال ۲-۲- سعید و مجید که هر کدام صاحب یک فروشگاه لوازم خانگی می باشند، در تاریخ ۱۳۸۱/۳/۳۱ تصمیم گرفتند برای گسترش فعالیت های خود با ادغام دو فروشگاه یک شرکت تضامنی تشکیل دهند. ترازنامه هر یک از فروشگاه ها قبل از ادغام به شرح زیر می باشد:

فروشگاه سعید

ترازنامه

۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۱

ریال		ریال	
۷۵۰,۰۰۰	حساب های پرداختنی	۴۰۰,۰۰۰	وجوه نقد
۲,۰۰۰,۰۰۰	سرمایه سعید	۳۰۰,۰۰۰	حساب های دریافتنی
<u>۱,۲۵۰,۰۰۰</u>		۸۵۰,۰۰۰	موجودی کالا
		۱,۵۰۰,۰۰۰	ساختمان
		<u>۳,۷۵۰,۰۰۰</u>	
<u>۲,۷۵۰,۰۰۰</u>		<u>۲,۷۵۰,۰۰۰</u>	

فروشگاه مجید

ترازنامه

۳۱ خرداد ماه ۱۳۸۱

ریال		ریال	
۴۵۰,۰۰۰	حساب های پرداختنی	۵۷۰,۰۰۰	وجوه نقد
۱,۵۰۰,۰۰۰	سرمایه مجید	۲۸۰,۰۰۰	حساب های دریافتنی
<u>۱,۰۵۰,۰۰۰</u>		۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
		۳۰۰,۰۰۰	اثاثه و منصوبات
		<u>۱,۹۵۰,۰۰۰</u>	
<u>۱,۹۵۰,۰۰۰</u>			

در مورد دارایی ها و بدهی های دو فروشگاه توافقی هایی به شرح زیر صورت گرفت:

- ۱- موجودی کالای فروشگاه سعید به مبلغ ۷۵۰,۰۰۰ ریال و ساختمان آن به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت.
- ۲- حساب های دریافتنی فروشگاه مجید مبلغ ۲۳۰,۰۰۰ ریال و اثاثه و منصوبات آن به مبلغ ۲۵۰,۰۰۰ ریال مورد توافق قرار گرفت.
- ۳- بقیه دارایی ها و بدهی های هر دو فروشگاه عیناً معادل مبلغ دفتری مورد توافق قرار گرفت.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه شرکت تضامنی و تعیین سرمایه هر یک از شرکا

حل:

۲,۹۵۰,۰۰۰

۴۰۰,۰۰۰

(۱) ۱۳۸۱/۳/۳۱ وجوه نقد

۳۰۰,۰۰۰

حساب های دریافتنی

۷۵۰,۰۰۰

موجودی کالا

۱,۵۰۰,۰۰۰

ساختمان

۷۵۰,۰۰۰

حساب های پرداختنی

۲,۲۰۰,۰۰۰

سرمایه سعید

۲,۹۵۰,۰۰۰

۵۷۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۳/۳۱ (۲) وجوه نقد
۲۳۰,۰۰۰	حساب‌های دریافتی
۶۰۰,۰۰۰	موجودی کالا
۲۵۰,۰۰۰	اثاثه و منصوبات
۲۵۰,۰۰۰	حساب‌های پرداختی
۱,۴۰۰,۰۰۰	سرمایه مجید

لازم به توضیح است که ارزش دارایی‌هایی که هر شریک به شرکت تضامنی وارد می‌کند با بهای تمام شده آن که قبلاً در دفاتر فروشگاه هر شریک ثبت شده بود قطعاً تفاوت خواهد داشت و مبالغی که بابت ارزش آن در دفاتر شرکت تضامنی ثبت شده است مبالغ ارزیابی شده و مورد توافق دو شریک است.

سرمایه‌گذاری مجدد

چنانچه شرکا در طول دوران فعالیت شرکت، به هر دلیلی اقدام به سرمایه‌گذاری مجدد نمایند، حساب سرمایه هر یک از آنها معادل مبلغ خالص سرمایه‌گذاری بستانکار شده و حساب دارایی مربوطه بدهکار می‌شود.

مثال ۲-۳. با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۲، فرض کنید سعید و مجید در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۳۰ تصمیم گرفتند برای گسترش فعالیت‌های شرکت به ترتیب مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۳۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد مجدداً سرمایه‌گذاری نمایند.

مطلوبست: انجام ثبت لازم در دفتر روزنامه در تاریخ ۱۳۸۱/۹/۳۰

حل:

۹۰۰,۰۰۰	۱۳۸۱/۹/۳۰ وجوه نقد
۶۰۰,۰۰۰	سرمایه سعید
۳۰۰,۰۰۰	سرمایه مجید

بستن حساب‌های موقت در شرکت‌های تضامنی

نحوه بستن حساب‌های موقت در شرکت‌های تضامنی همانند مؤسسات تک مالکی است، بدین ترتیب که در پایان دوره مالی ابتدا اقلام درآمد و هزینه به ترتیب به بستانکار و بدهکار حساب خلاصه سود و زیان منظور می‌شود تا سود یا زیان شرکت تعیین گردد. سپس مانده حساب خلاصه سود و زیان به حسابی به نام "تقسیم سود" منتقل شده و براساس نسبتی که در شرکت‌نامه مشخص گردیده، به حساب جاری هر یک از شرکا انتقال می‌یابد. حساب برداشت شرکا نیز به حساب جاری شرکا بسته می‌شود.

مثال ۴-۲- حمید و حامد شرکای یک شرکت تضامنی بوده و به نسبت مساوی در سود و زیان شرکت سهامی مشارکت مانده برخی از حساب‌های شرکت در پایان سال ۱۳۸۱ به شرح زیر است:

ریال

خلاصه سود و زیان	۸۵۰,۰۰۰
برداشت حمید	۱۳۰,۰۰۰
برداشت حامد	۱۷۰,۰۰۰

مطلوبست: انجام ثبت‌های مربوط به بستن حساب‌های موقت در دفتر روزنامه

حل:

۱۳۸۱/۱۲/۲۹	خلاصه سود و زیان	۸۵۰,۰۰۰
	تقسیم سود	۸۵۰,۰۰۰
(۱)	(بستن حساب خلاصه سود و زیان)	
	تقسیم سود	۸۵۰,۰۰۰
	جاری حمید	۴۲۵,۰۰۰
	جاری حامد	۴۲۵,۰۰۰
(۲)	(انتقال سود به حساب جاری شرکا)	
	جاری حمید	۱۳۰,۰۰۰
	جاری حامد	۱۷۰,۰۰۰
	برداشت حمید	۱۳۰,۰۰۰
	برداشت حامد	۱۷۰,۰۰۰
(۳)	(بستن حساب برداشت شرکا)	

$$۸۵۰,۰۰۰ \times \frac{1}{3} =$$

$$۸۵۰,۰۰۰ \times \frac{1}{3} =$$

صورت‌های مالی شرکت‌های تضامنی

صورت سود و زیان شرکت‌های تضامنی مشابه صورت سود و زیان مؤسسات تک مالکی است، با این تفاوت که در صورت سود و زیان شرکت‌های تضامنی نحوه تقسیم سود و زیان بین شرکا در انتهای صورت سود و زیان نشان داده می‌شود.

ترازنامه شرکت‌های تضامنی نیز همانند مؤسسات تک مالکی است. لازم به ذکر است که در ترازنامه شرکت‌های تضامنی و در بخش حقوق صاحبان سرمایه باید مانده سرمایه هر یک از شرکا به تفکیک نشان داده شود. حساب جاری شرکا نیز در صورتی که مانده بدهکار داشته باشد در قسمت دارایی‌های جاری و در صورتی که مانده بستانکار داشته باشد در قسمت بدهی‌های جاری گزارش می‌شود.

مثال ۵-۲- تراز آزمایشی زیر در تاریخ ۱۳۸۱/۱۲/۲۹ از دفاتر شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل که در سود و زیان به نسبت مساوی سهام می‌باشند استخراج شده است:

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل

تراز آزمایشی

۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

نام حساب	مانده بدهکار	مانده بستانکار
وجوه نقد	۹۲۰,۰۰۰	
حساب‌های دریافتی	۷۵۰,۰۰۰	
موجودی کالا	۸۰۰,۰۰۰	
اثاثه	۴۰۰,۰۰۰	
استهلاک انباشته اثاثه		۱۲۰,۰۰۰
حساب‌های پرداختی		۳۰۰,۰۰۰
سرمایه ابراهیم		۱,۰۰۰,۰۰۰
سرمایه اسماعیل		۸۰۰,۰۰۰
جاری ابراهیم	۱۰۰,۰۰۰	
جاری اسماعیل		۲۵۰,۰۰۰
فروش		۳,۰۰۰,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۱۰۰,۰۰۰	
خرید	۲,۰۰۰,۰۰۰	
برگشت از خرید و تخفیفات		۱۵۰,۰۰۰
هزینه حقوق کارکنان	۲۵۰,۰۰۰	
هزینه اجاره ساختمان	۱۸۰,۰۰۰	
هزینه استهلاک اثاثه	۴۰,۰۰۰	
هزینه‌های متفرقه	۸۰,۰۰۰	
	۵,۶۲۰,۰۰۰	۵,۶۲۰,۰۰۰

موجودی کالای پایان سال ۹۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست:

(۱) تهیه صورت سود و زیان برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

(۲) تهیه ترازنامه به تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل

صورت سود و زیان

حل:

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۴۱

ریال	ریال	ریال
۳,۰۰۰,۰۰۰		فروش
(۱۰۰,۰۰۰)		- برگشت از فروش و تخفیفات
۲,۹۰۰,۰۰۰		فروش خالص
	۸۰۰,۰۰۰	- بهای تمام شده کالای فروش رفته:
		موجودی کالای ابتدای سال
	۲,۰۰۰,۰۰۰	خرید
	(۱۵۰,۰۰۰)	- برگشت از خرید و تخفیفات
	۱,۸۵۰,۰۰۰	خرید خالص
	۲,۶۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	(۹۰۰,۰۰۰)	- موجودی کالای پایان سال
(۱,۷۵۰,۰۰۰)		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱,۱۵۰,۰۰۰		سود ناخالص
		- هزینه های عملیاتی:
	۲۵۰,۰۰۰	هزینه حقوق کارکنان
	۱۸۰,۰۰۰	هزینه اجاره ساختمان
	۴۰,۰۰۰	هزینه استهلاک ائانه
	۸۰,۰۰۰	هزینه های متفرقه
(۵۵۰,۰۰۰)		
۶۰۰,۰۰۰		سود خالص
		تقسیم سود:
	۳۰۰,۰۰۰	ابراهیم ($۶۰۰,۰۰۰ \times \frac{1}{2}$)
	۳۰۰,۰۰۰	اسماعیل ($۶۰۰,۰۰۰ \times \frac{1}{2}$)
۶۰۰,۰۰۰		

جاری ابراهیم

۳۰۰,۰۰۰	سهم سود	۱۰۰,۰۰۰	مانده
		۲۰۰,۰۰۰	مانده پایان
۳۰۰,۰۰۰		۳۰۰,۰۰۰	
۲۰۰,۰۰۰	مانده پایان		

جاری اسماعیل

۲۵۰,۰۰۰	مانده		
۳۰۰,۰۰۰	سهم سود	۵۵۰,۰۰۰	مانده پایان
۵۵۰,۰۰۰		۵۵۰,۰۰۰	
۵۵۰,۰۰۰	مانده پایان		

شرکت تضامنی ابراهیم و اسماعیل

ترازنامه

۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

ریال	ریال	ریال	ریال
	دارایی های جاری:		بدهی های جاری:
موجودی نقد	۹۲۰,۰۰۰	حساب های پرداختنی	۳۰۰,۰۰۰
حساب های دریافتنی	۷۵۰,۰۰۰	جاری ابراهیم	۲۰۰,۰۰۰
موجودی کالا	۹۰۰,۰۰۰	جاری اسماعیل	۵۵۰,۰۰۰
	۲,۵۷۰,۰۰۰		۱,۰۵۰,۰۰۰
	دارایی های ثابت:		سرمایه شرکا:
اثاثه	۴۰۰,۰۰۰	ابراهیم	۱,۰۰۰,۰۰۰
- استهلاک انباشته اثاثه	(۱۲۰,۰۰۰)	اسماعیل	۸۰۰,۰۰۰
	۲۸۰,۰۰۰		۱,۸۰۰,۰۰۰
جمع دارایی ها	۲,۸۵۰,۰۰۰	جمع بدهی ها و سرمایه	۲,۸۵۰,۰۰۰

تقسیم سود و زیان در شرکت های تضامنی

نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت های تضامنی یکی از موضوعات بسیار مهم است که معمولاً در شرکت نامه مشخص می گردد^۱. به طور کلی، تقسیم سود در شرکت های تضامنی به سه عامل کار، سرمایه و قبول خطر (ریسک) بستگی دارد. به عنوان مثال، شریکی که وقت بیشتری را صرف اداره امور شرکت می کند معمولاً با توافق سایر شرکا، هنگام تقسیم سود، مبلغی را به عنوان حق الزحمه یا پاداش دریافت می کند و یا شریکی که سرمایه گذاری بیشتری در شرکت کرده است سهم بیشتری بابت سود تضمین شده (بهره) سرمایه و قبول خطر دریافت می کند.

باتوجه به مطالب بالا، براساس توافق شرکا روش های مختلفی را می توان برای تقسیم سود در شرکت های تضامنی مورد استفاده قرار داد که مهمترین آن ها عبارتند از:

۱- تقسیم سود به نسبت سرمایه (سهم الشرکه) شرکا

۲- تقسیم سود بر اساس نسبت های معین

۳- تخصیص حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین

۴- تخصیص سود تضمین شده سرمایه و تقسیم باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین

۵- تخصیص سود تضمین شده سرمایه و حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین

لازم به توضیح است که گاهی اوقات به منظور تقویت بنیه مالی یا حفظ نقدینگی و یا فراهم آوردن امکانات توسعه فعالیت های آتی شرکت ممکن است بخشی از سود قابل تقسیم برای اهداف خاصی کنار گذاشته شود که اصطلاحاً به آن "اندوخته" می گویند. در صورت تخصیص بخشی از سود قابل تقسیم به عنوان اندوخته، مابقی سود بر اساس یکی از روش های فوق بین شرکا تقسیم می شود.

۱- در صورتی که نحوه تقسیم سود و زیان در شرکت نامه مشخص نشده باشد، سود و زیان به نسبت سهم الشرکه بین شرکا تقسیم می شود. (ماده ۱۱۹ قانون

تقسیم سود به نسبت سرمایه شرکا

در مواردی که درآمد شرکت مستقیماً به میزان سرمایه‌گذاری‌های انجام شده در شرکت بستگی داشته باشد، تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکا روش مناسبی است. در این روش، سود یا زیان ممکن است به نسبت سرمایه ابتدای دوره، سرمایه پایان دوره و یا میانگین موزون سرمایه در طی دوره بین شرکا تقسیم شود.

مثال ۶-۲- محمد و علی شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سرمایه آن‌ها در ابتدای سال ۱۳۸۱ به ترتیب ۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال و ۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده است. در طی سال ۱۳۸۱ محمد و علی به شرح زیر سرمایه خود را افزایش دادند:

تاریخ افزایش سرمایه	مبلغ افزایش سرمایه
محمد ۱۳۸۱/۴/۱	ریال ۱,۲۰۰,۰۰۰
علی ۱۳۸۱/۷/۱	ریال ۱,۸۰۰,۰۰۰

سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مبلغ ۶۸۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و انجام ثبت‌های لازم در دفتر روزنامه، با فرض این که:

- سود بر اساس مانده سرمایه ابتدای دوره بین شرکا تقسیم شود.
- سود بر اساس میانگین موزون سرمایه شرکا در طی دوره بین آن‌ها تقسیم شود.

حل:

(۱)

$$۳,۰۰۰,۰۰۰ + ۲,۰۰۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰,۰۰۰ \quad \text{مجموع سرمایه ابتدای دوره شرکا}$$

$$\frac{۳,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = \frac{۳}{۵} \quad \text{نسبت سهم سود محمد}$$

$$\frac{۲,۰۰۰,۰۰۰}{۵,۰۰۰,۰۰۰} = \frac{۲}{۵} \quad \text{نسبت سهم سود علی}$$

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

جمع	علی	محمد	سود قابل تقسیم
۶۸۰,۰۰۰			تقسیم سود به نسبت سرمایه ابتدای دوره
(۶۸۰,۰۰۰)	۲۷۲,۰۰۰ ^(۲)	۴۰۸,۰۰۰ ^(۱)	
—	۲۷۲,۰۰۰	۴۰۸,۰۰۰	

$$۱) ۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۳}{۵} = ۴۰۸,۰۰۰$$

$$۲) ۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۲۷۲,۰۰۰$$

۶۸۰,۰۰۰	خلاصه سود و زیان ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۶۸۰,۰۰۰	تقسیم سود
۶۸۰,۰۰۰	تقسیم سود
۴۰۸,۰۰۰	جاری محمد
۲۷۲,۰۰۰	جاری علی

(۲)

تاریخ	سرمایه گذاری های انجام شده ریال	مدت ماه	میانگین موزون سرمایه ریال	
۱۳۸۱/۱/۱	۳,۰۰۰,۰۰۰	۱۲	$۳,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱۲} = ۳,۰۰۰,۰۰۰$	
۱۳۸۱/۴/۱	۱,۲۰۰,۰۰۰	۹	$۱,۲۰۰,۰۰۰ \times \frac{۹}{۱۲} = ۹۰۰,۰۰۰$	
				محمد ۳,۹۰۰,۰۰۰
۱۳۸۱/۱/۱	۲,۰۰۰,۰۰۰	۱۲	$۲,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۱۲}{۱۲} = ۲,۰۰۰,۰۰۰$	
۱۳۸۱/۷/۱	۱,۸۰۰,۰۰۰	۶	$۱,۸۰۰,۰۰۰ \times \frac{۶}{۱۲} = ۹۰۰,۰۰۰$	
				علی ۲,۹۰۰,۰۰۰
				جمع ۶,۸۰۰,۰۰۰

$$\frac{۳,۹۰۰,۰۰۰}{۶,۸۰۰,۰۰۰} = \frac{۳۹}{۶۸}$$

نسبت سهم سود محمد

$$\frac{۲,۹۰۰,۰۰۰}{۶,۸۰۰,۰۰۰} = \frac{۲۹}{۶۸}$$

نسبت سهم سود علی

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

جمع	علی	محمد	
۶۸۰,۰۰۰			سود قابل تقسیم
(۶۸۰,۰۰۰)	۲۹۰,۰۰۰ ^(۲)	۳۹۰,۰۰۰ ^(۱)	تقسیم سود به نسبت میانگین موزون سرمایه در طی دوره
—	۲۹۰,۰۰۰	۳۹۰,۰۰۰	

$$۱) ۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۳۹}{۶۸} = ۳۹۰,۰۰۰$$

$$۲) ۶۸۰,۰۰۰ \times \frac{۲۹}{۶۸} = ۲۹۰,۰۰۰$$

۶۸۰,۰۰۰	خلاصه سود و زیان ۱۳۸۱/۱۲/۲۹
۶۸۰,۰۰۰	تقسیم سود
۶۸۰,۰۰۰	تقسیم سود
۳۹۰,۰۰۰	جاری محمد
۲۹۰,۰۰۰	جاری علی

تقسیم سود بر اساس نسبت های معین

ساده ترین و معمول ترین روش برای تقسیم سود و زیان تعیین نسبت های معین برای هر یک از شرکا می باشد. در این روش، سود یا زیان بدون توجه به میزان سرمایه شرکا بر اساس نسبت های معینی که مورد توافق شرکا بوده و در شرکت نامه قید می شود بین شرکا تقسیم می گردد.

حسابداری شرکت ماه ۱۳۳۱

مثال ۲-۷- حسن و حسین شرکای یک شرکت تضامنی هستند که سرمایه هر یک از آن‌ها ۲۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. طبق شرکت‌نامه سود و زیان به ترتیب به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$ بین شرکا تقسیم می‌شود. سود قابل تقسیم شرکت در سال ۱۳۳۱ مبلغ ۸۴۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا
حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۳۱

جمع	حسین	حسن	سود قابل تقسیم
۸۴۰,۰۰۰			تقسیم سود به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$
(۸۴۰,۰۰۰)	۲۸۰,۰۰۰	۵۶۰,۰۰۰	
—	۲۸۰,۰۰۰	۵۶۰,۰۰۰	

تخصیص حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین

ممکن است طبق توافق شرکا قسمتی از سود دوره به عنوان حق الزحمه یا پاداش به شریک یا شرکایی که مسئولیتی در اداره امور شرکت به عهده دارند تعلق گرفته و باقی‌مانده سود بر اساس نسبت‌های معین بین شرکا تقسیم گردد. چنانچه پرداخت حق الزحمه به شریک یا شرکا در شرکت‌نامه قید شده باشد، صرف‌نظر از وجود سود یا زیان، باید به حساب شرکا منظور شود. اما پاداش تنها در صورت وجود سود به شریک تعلق می‌گیرد و ممکن است بر اساس درصدی از سود قبل از کسر پاداش و یا سود بعد از کسر پاداش محاسبه گردد.

مثال ۲-۸- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۲-۷، با فرض این که شرکا توافق نمایند که مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال به ترتیب برای حسن و حسین بابت حق الزحمه سالانه تعلق گیرد،
مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا
حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۳۱

جمع	حسین	حسن	سود قابل تقسیم
۸۴۰,۰۰۰			حق الزحمه شرکا
(۲۷۰,۰۰۰)	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق الزحمه
۵۷۰,۰۰۰			تقسیم باقی‌مانده به نسبت $\frac{2}{3}$ و $\frac{1}{3}$
(۵۷۰,۰۰۰)	۱۹۰,۰۰۰	۳۸۰,۰۰۰	
—	۳۴۰,۰۰۰	۵۰۰,۰۰۰	

تخصیص سود تضمین شده سرمایه و تقسیم باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین

ممکن است طبق توافق شرکا ابتدا بخشی از سود به عنوان سود تضمین شده سرمایه شرکا (با ارجح مشخص) در نظر گرفته شده و سپس باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین بین شرکا تقسیم گردد. حالت مشابهی مورد تضمین شده آن است که مشخص گردد که متابع شرکا در شرکت تعاونی با توجه به خطرات احتمالی چه میزان بهای شرکاء سرمایه گذاری های مطمئن و بدون ریسک (مانند سپرده های بانکی و یا خرید اوراق مشارکت دولتی) می باشد. چنانچه بخشی سود تضمین شده به مانده حساب سرمایه در شرکت نامه تصریح شده باشد مبلغ سود تضمین شده، صرف نظر از وجود سود یا زیان، باید به حساب شرکا منظور شود.

مثال ۹-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۹-۲-۷، با فرض این که طبق شرکت نامه سود و زیان پس از کسر ۱۴ درصد سود تضمین شده سرمایه بین شرکا تقسیم شود،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

جمع	حسن	حسین	مجموع
۸۳۰,۰۰۰			
(۳۸۰,۰۰۰)	(۲۳۰,۰۰۰) ^(۱)	(۲۳۰,۰۰۰) ^(۱)	
۳۵۰,۰۰۰			
(۳۵۰,۰۰۰)	۱۴۰,۰۰۰	۲۳۰,۰۰۰	
—	۳۵۰,۰۰۰	۲۸۰,۰۰۰	
	سود قابل تقسیم		
	سود تضمین شده سرمایه		
	مانده سود قابل تقسیم پس از کسر سود تضمین شده		
	تقسیم باقی مانده به نسبت $\frac{۱}{۳}$ و $\frac{۲}{۳}$		
۱) ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ۱٪ = ۲۰,۰۰۰	سود تضمین شده سرمایه حسن		
۲) ۲,۰۰۰,۰۰۰ × ۲٪ = ۴۰,۰۰۰	سود تضمین شده سرمایه حسین		

تخصیص سود تضمین شده سرمایه و حقوق (پاداش) سالانه و تقسیم باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین

در این روشی که ترکیبی از دو روش قبلی می باشد، ضمن تضمین بخشی حق الزحمه (پاداش) به شرکا می که مسئولیتی در اداره امور شرکت به عهده دارند، سود تضمین شده ای نیز به سرمایه شرکا تعلق می گیرد، سپس باقی مانده سود بر اساس نسبت های معین بین شرکا تقسیم می شود.

مثال ۱۰-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۱۰-۲-۷، با فرض این که طبق شرکت نامه برای حسن و حسین به ترتیب ۱۴۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال حق الزحمه در نظر گرفته شود و به سرمایه شرکا ۹ درصد سود تضمین شده تعلق گیرد،

مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

حسابداری شرکتها (۱)

جمع	حسین	حسن	سود قابل تقسیم
۸۴۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۱) حق الزحمه شرکا
(۲۷۰,۰۰۰)			مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق الزحمه
۵۷۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰ ^(۲)	۱۸۰,۰۰۰ ^(۱)	سود تضمین شده سرمایه
(۳۹۰,۰۰۰)			مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق الزحمه و سود تضمین شده
۲۱۰,۰۰۰	۷۰,۰۰۰	۱۴۰,۰۰۰	تقسیم باقی مانده به نسبت $\frac{1}{3}$ و $\frac{2}{3}$
(۲۱۰,۰۰۰)			
-	۲۰۰,۰۰۰	۴۴۰,۰۰۰	

۱) $۲,۰۰۰,۰۰۰ \times 9\% = ۱۸۰,۰۰۰$ سود تضمین شده سرمایه حسن

۲) $۲,۰۰۰,۰۰۰ \times 9\% = ۱۸۰,۰۰۰$ سود تضمین شده سرمایه حسین

حالت های خاص در تقسیم سود و زیان

هنگامی که برای شرکا حق الزحمه (پاداش) سالانه در نظر گرفته می شود و یا به سرمایه شرکا سود تضمین شده تعلق می گیرد، ممکن است شرایطی پیش بیاید که سود خالص تکافوی تخصیص حق الزحمه (پاداش) سالانه و سود تضمین شده سرمایه را نکند. در این گونه موارد، مابه التفاوت باید بر اساس نسبت های معین به صورت منفی به هر یک از شرکا تخصیص داده شود تا سهم نهایی هر شریک به دست آید. همچنین در مواردی که زیان وجود داشته باشد مزایای تعیین شده برای شرکا در نظر گرفته شده و به ترتیب فوق عمل می شود.

مثال ۱۱-۲- با در نظر گرفتن اطلاعات مثال ۷-۲، با فرض این که طبق شرکت نامه برای حسن و حسین به ترتیب ۱۲۰,۰۰۰ ریال و ۱۵۰,۰۰۰ ریال حق الزحمه در نظر گرفته شود و به سرمایه شرکا ۱۵ درصد سود تضمین شده تعلق گیرد، مطلوبست: تهیه صورت تقسیم سود و تعیین سهم سود هر یک از شرکا

حل:

صورت تقسیم سود برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۱

جمع	حسین	حسن	سود قابل تقسیم
۸۴۰,۰۰۰			حق الزحمه شرکا
(۲۷۰,۰۰۰)	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق الزحمه
۵۷۰,۰۰۰			سود تضمین شده سرمایه
(۶۰۰,۰۰۰)	۳۰۰,۰۰۰ ^(۲)	۳۰۰,۰۰۰ ^(۱)	مانده سود قابل تقسیم پس از کسر حق الزحمه و سود تضمین شده
(۳۰,۰۰۰)			تقسیم باقی مانده به نسبت $\frac{1}{3}$ و $\frac{2}{3}$
۳۰,۰۰۰	(۱۰,۰۰۰)	(۲۰,۰۰۰)	
-	۴۴۰,۰۰۰	۴۰۰,۰۰۰	

- سود تضمین شده سرمایه حسن
- ۱) $۲,۰۰۰,۰۰۰ \times 15\% = ۳۰۰,۰۰۰$
- سود تضمین شده سرمایه حسین
- ۲) $۲,۰۰۰,۰۰۰ \times 15\% = ۳۰۰,۰۰۰$