

حسابداری شرکتهای تضامنی

حسابداری شرکتهای تضامنی مشابه حسابداری مؤسسات تک مالکی است و تنها حسابداری حقوق صاحب سرمایه در مؤسسات تک مالکی با حسابداری حقوق صاحبان سرمایه در شرکتهای تضامنی به دلیل تعدد سرمایه‌گذاران متفاوت است.

در مؤسسات تک مالکی، کلیه رویدادهای مالی مربوط به سرمایه و برداشت صاحب موسسه و سود و زیان ناشی از عملیات در پایان سال مالی در حساب واحدی به نام سرمایه صاحب موسسه در تراز نامه منعکس می‌گردد.

در شرکتهای تضامنی برای هر یک از شرکاء یک حساب سرمایه در دفتر کل افتتاح می‌شود که نشان‌دهنده میزان سهم‌الشرکه وی بوده و مانده آن نشان‌دهنده حقوق مالکیت وی در شرکت تضامنی است. برداشتهای طی دوره مالی هر یک از شرکاء، مانند مؤسسات تک مالکی در حساب برداشت جداگانه‌ای برای هر یک از آنها نگهداری می‌شود.

سرمایه‌گذاری شرکاء

به موجب قانون تجارت سهم‌الشرکه هر شریک ممکن است به صورت وجه نقد و یا اموال منقول و یا غیر منقول باشد.

سهم‌الشرکه نقدی

در صورتی که سهم‌الشرکه شرکاء به صورت وجه نقد تأدیه شده باشد، حساب

صندوق (بانک) معادل جمع سرمایه شرکت بدهکار و حساب سرمایه هر یک از شرکاء بستانکار می‌گردد.

مثال (۱-۶) - سهیل و سپهر در ۱۳۷۵/۱۱/۲۱ شرکت تضامنی سهیل و برادر " را تأسیس نمودند. سرمایه این شرکت ۱'۶۰۰'۰۰۰ ریال بوده و سهم الشرکه هر یک از شرکاء ۸۰۰'۰۰۰ ریال می‌باشد که به صندوق شرکت واریز شده است. ثبت رویداد مالی تأسیس شرکت تضامنی سهیل و برادر در دفتر روزنامه شرکت مذکور به صورت زیر است:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	روز	ماه				
۱	۲۱	۱۳۷۵ بهمن	صندوق سرمایه سهیل سرمایه سپهر		۱'۶۰۰'۰۰۰	۸۰۰'۰۰۰ ۸۰۰'۰۰۰

سهم الشرکه غیر نقدی

در صورتی که تمام یا بخشی از سهم الشرکه هر یک از شرکاء از طریق داراییهای غیر نقدی تأدیه شود که در قانون تجارت به آورده غیر نقدی معروف است، مطابق ماده ۱۲۲ قانون مذکور بایستی با موافقت شرکاء ارزیابی شود. به موجب اصول متداول حسابداری ارزیابی آورده غیر نقدی شرکاء به معنی تعیین «ارزش منصفانه بازار» آنها است.

مثال (۲-۶) - سهیل و سپهر که هر کدام مالک یک فروشگاه ورزشی می‌باشند، برای گسترش فعالیتهای خود تصمیم گرفتند که در تاریخ ۱۳۷۵/۱۱/۲۱ با ادغام

۱۱. «در اسم شرکت تضامنی باید عبارت (شرکت تضامنی) و لااقل اسم یک نفر از شرکاء ذکر شود. در صورتی که اسم شرکت مشتمل بر اسامی تمام شرکاء نباشد باید بعد از اسم شریک یا شرکائی که ذکر شده است عبارتی از قبیل (و شرکاء) یا (برادران) قید شود». قانون تجارت، همان مآخذ، ماده ۱۱۷.

فروشگاههای خود شرکت تضامنی سهیل و برادر را تأسیس نمایند. سهم الشرکه هر یک پس از ارزیابی که شامل دارائیهها و بدهیهای فروشگاههای آنها است، به صورت زیر تأمین شده است:

سهیل	سهیل	
ریال	ریال	
۲۰۰'۰۰۰	۵۰'۰۰۰	وجه نقد
-	۳۰۰'۰۰۰	زمین
-	۵۰۰'۰۰۰	ساختمان
۳۰۰'۰۰۰	-	حسابهای دریافتنی
۴۵۰'۰۰۰	۳۰۰'۰۰۰	موجودی کالا
(۱۵۰'۰۰۰)	(۳۵۰'۰۰۰)	حسابهای پرداختنی
۸۰۰'۰۰۰	۸۰۰'۰۰۰	سهم الشرکه هر یک از شرکاء

در این حالت ثبت رویداد مالی تأسیس شرکت تضامنی سهیل و برادر در دفتر روزنامه شرکت مذکور به صورت زیر است:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	روز	ماه				
۱	۲۱	۱۳۷۵ بهمن	صندوق		۲۰۰'۰۰۰	
			حسابهای دریافتنی		۳۰۰'۰۰۰	
			موجودی کالا		۴۵۰'۰۰۰	
			حسابهای پرداختنی			۱۵۰'۰۰۰
			سرمایه سهیل			۸۰۰'۰۰۰
۱	۲۱	بهمن	صندوق		۵۰'۰۰۰	
			زمین		۳۰۰'۰۰۰	
			ساختمان		۵۰۰'۰۰۰	
			موجودی کالا		۳۰۰'۰۰۰	
			حسابهای پرداختنی			۳۵۰'۰۰۰
			سرمایه سپهر			۸۰۰'۰۰۰

توجه دارید که ارزش داراییهایی که توسط هر شریک وارد شرکت تضامنی گردیده با بهای تمام شده آنها که قبلاً در دفاتر فروشگاه هر شریک ثبت شده بود قطعاً تفاوت خواهد داشت و مبالغی که بابت ارزش آنها در دفاتر شرکت تضامنی ثبت گردیده مبالغ ارزیابی شده و مورد توافق دو شریک می باشد. به عنوان مثال، زمین که به عنوان بخشی از سهم الشرکه غیر نقدی آقای سپهر وارد شرکت تضامنی شده حدود ده سال قبل خریداری و در دفاتر فروشگاه وی به مبلغ ۶۰'۰۰۰ ریال ثبت شده و یا ارزش دفتری^{۱۲} ساختمان در دفاتر فروشگاه سپهر ۸۰'۰۰۰ ریال بوده است که در دفاتر شرکت تضامنی سهیل و برادر به مبلغ ارزیابی شده (منصفانه) ۵۰۰'۰۰۰ ریال ثبت شده و این مبلغ مبنای محاسبه استهلاك ساختمان در شرکت تضامنی قرار می گیرد.

سرمایه گذاری اضافی^{۱۳}

فرض کنید پس از یک ماه فعالیت شرکت تضامنی سهیل و برادر، شرکاء تصمیم گرفتند که برای گسترش فعالیت شرکت هر یک مبلغ ۵۰'۰۰۰ ریال به طور نقدی مجدداً سرمایه گذاری نمایند. سرمایه گذاری اضافی به بدهکار حساب صندوق و بستانکار حساب سرمایه شرکاء ثبت می شود:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	روز	ماه				
۲۹۱	۲۱	۱۳۷۵ اسفند	صندوق (وجوه نقد) سرمایه سهیل سرمایه سپهر سرمایه گذاری اضافی شرکاء به طور نقدی		۱۰۰'۰۰۰	۵۰'۰۰۰ ۵۰'۰۰۰

۱۲. Book Value

۱۳. افزایش سرمایه بایستی به تصویب مجمع عمومی فوق العاده برسد.

حساب برداشت شرکاء

برای هر یک از شرکاء یک حساب به نام حساب برداشت در دفتر کل شرکت افتتاح می شود. وجوه نقد و یا سایر دارائیهایی که توسط شرکاء طی دوره مالی برای مصارف شخصی استفاده می شود، در بدهکار این حساب ثبت می گردد. در پایان سال مالی پس از تقسیم سود شرکت تضامنی و ثبت آن در بستانکار حساب جاری هر یک از شرکاء مانده بدهکار حساب برداشت به حساب جاری آنها منتقل می شود.

بستن حسابهای موقت در شرکتهای تضامنی

در شرکتهای تضامنی، مانند موسسات تک مالکی در پایان دوره مالی حسابهای سود و زیانی (موقت) به حساب خلاصه سود و زیان منظور و سود یا زیان شرکت تعیین می شود. سپس مانده حساب خلاصه سود و زیان به حساب تقسیم سود منتقل شده و بر اساس نسبتی که در شرکتنامه ذکر شده به حساب جاری هر یک از شرکاء منتقل می گردد. در صورتی که در شرکتنامه ترتیبی برای تقسیم سود و زیان بین شرکاء پیش بینی نشده باشد، سود یا زیان به نسبت مانده اول دوره حساب سرمایه هر یک از شرکاء بین آنها تقسیم می شود.

فرض کنید که نتیجه فعالیت شرکت تضامنی سهیل و برادر در پایان سال ۱۳۷۵ مبلغ ۳۰۰.۰۰۰ ریال سود باشد و در شرکتنامه مقرر شده باشد که سود به نسبت مساوی بین سهیل و سپهر، شرکاء شرکت تقسیم شود، ثبت تقسیم سود در دفتر روزنامه به شرح صفحه بعد خواهد بود:

۱۳۷۵/۰۵/۰۵

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	روز	ماه				
۵۲۹	۳۰	۱۳۷۵ اسفند	خلاصه سود و زیان		۳۰۰'۰۰۰	
			تقسیم سود		۳۰۰'۰۰۰	
۵۳۰	۳۰	اسفند	تقسیم سود		۳۰۰'۰۰۰	
			جاری سهیل		۱۵۰'۰۰۰	
			جاری سپهر		۱۵۰'۰۰۰	
			تقسیم سود سال ۱۳۷۵			
			به نسبت مقرر در			
			شرکتنامه (به نسبت			
			مساوی)			

مرحله بعدی بستن حسابهای موقت در شرکتهاى تضامنى، انتقال مانده حساب برداشت شرکاء به حساب جارى آنها است. فرض کنید: مانده بدهکار حساب برداشت شرکاء به صورت زیر باشد:

– مانده حساب برداشت سهیل ۱۲۰'۰۰۰ ریال (بدهکار)

– مانده حساب برداشت سپهر ۸۰'۰۰۰ ریال (بدهکار)

نحوه ثبت دفتر روزنامه انتقال حساب برداشت شرکاء به حساب جارى هر یک به

شرح صفحه بعد است:

ردیف	تاریخ		شرح	عطف	بدهکار	بستانکار
	روز	ماه				
۵۳۱	۳۰	۱۳۷۵ اسفند	جاری سهیل		۱۲۰'۰۰۰	
			جاری سپهر		۸۰'۰۰۰	
			برداشت سهیل			۱۲۰'۰۰۰
			برداشت سپهر			۸۰'۰۰۰

با انتقال ثبت روزنامه فوق به حسابهای دفتر کل، حسابهای برداشت سهیل و سپهر به عنوان آخرین حسابهای موقت پایان سال مالی ۱۳۷۵ بسته می‌شوند و مانده حساب جاری هر یک از شرکاء در دفتر کل به عنوان یک حساب ترازنامه‌ای که به سال بعد منتقل خواهد شد به شرح زیر خواهد بود:

بد	جاری سهیل	بس	بد	جاری سپهر	بس
بابت برداشت	۱۲۰'۰۰۰	۱۵۰'۰۰۰ سهم سود	بابت برداشت	۸۰'۰۰۰	۱۵۰'۰۰۰ سهم سود
مانده	۳۰'۰۰۰		مانده	۷۰'۰۰۰	
جمع	۱۵۰'۰۰۰	۱۵۰'۰۰۰	جمع	۱۵۰'۰۰۰	۱۵۰'۰۰۰
	۳۰'۰۰۰			۷۰'۰۰۰	

صورت سود و زیان شرکتهای تضامنی

شکل و روش تنظیم صورت سود و زیان در شرکتهای تضامنی، مشابه شکل و روش تنظیم صورت سود و زیان در موسسات تک مالکی است، با این تفاوت که در انتهای صورت سود و زیان شرکتهای تضامنی نحوه تقسیم سود و زیان بین شرکاء نشان داده می‌شود. برای روشن شدن موضوع صورت سود و زیان شرکت تضامنی سهیل و برادر در ادامه آمده است:

شرکت تضامنی سهیل و برادر
صورت سود و زیان
برای سال منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۷۵

ریال	ریال	فروش
۳'۰۰۰'۰۰۰		بهای تمام شده کالای فروش رفته:
	۷۵۰'۰۰۰	موجودی اول دوره (۱۳۷۵/۱۱/۱)
	۲'۳۰۰'۰۰۰	خرید
	۳'۰۵۰'۰۰۰	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش
	۱'۰۵۰'۰۰۰	کسر می شود: موجودی کالای پایان دوره
		(۱۳۷۵/۱۲/۳۰)
۲'۰۰۰'۰۰۰		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱'۰۰۰'۰۰۰		سود ناویژه فروش
		هزینه های عملیاتی:
	۵۰۰'۰۰۰	هزینه های توزیع و فروش
	۲۰۰'۰۰۰	هزینه های عمومی و اداری
۷۰۰'۰۰۰		جمع هزینه های عملیاتی
۳۰۰'۰۰۰		سود ویژه
		تقسیم سود:
۱۵۰'۰۰۰		سهم سود سهیل (۵۰٪)
۱۵۰'۰۰۰		سهم سود سبهر (۵۰٪)
۳۰۰'۰۰۰		جمع سود تقسیم شده

صورت حساب سرمایه شرکاء

همان طوری که می دانیم در موسسات تک مالکی، در پایان سال مالی صورت حساب سرمایه مالک موسسه که نشان دهنده تغییرات حاصل در سرمایه وی است، تهیه می گردد. در شرکتهای تضامنی نیز در پایان سال مالی صورت حساب سرمایه شرکاء که تغییرات ایجاد شده در سرمایه هر یک از آنها را به تفکیک نشان می دهد تهیه و معمولاً همراه ترازنامه و به عنوان صورت ریز قسمت سرمایه ترازنامه ارائه می شود. به عنوان مثال، مانده حساب سرمایه در ترازنامه شرکت تضامنی سهیل و برادر مبلغ ۱۷۰۰'۰۰۰ ریال می باشد که صورت ریز آن به عنوان صورت حساب سرمایه شرکاء که تغییرات حاصل در طی دوره مالی و مانده سرمایه هر یک از شرکاء را به تفکیک در پایان دوره مالی نشان می دهد، در ادامه نشان داده شده است:

شرکت تضامنی سهیل و برادر صورت حساب سرمایه شرکاء برای سال منتهی به ۳۰ اسفند ۱۳۷۵

سهیل	سهیل	جمع
ریال	ریال	ریال
سرمایه اولیه در ۱۳۷۵/۱۱/۲۱ ۸۰۰'۰۰۰	۸۰۰'۰۰۰	۱۶۰۰'۰۰۰
اضافه می شود:		
سرمایه گذاری اضافی ۵۰'۰۰۰	۵۰'۰۰۰	۱۰۰'۰۰۰
جمع ۸۵۰'۰۰۰	۸۵۰'۰۰۰	۱۷۰۰'۰۰۰

ماهیت سود در شرکت تضامنی

ماهیت سود متعلق به هر یک از شرکاء شرکتهای تضامنی، مشابه موسسات تک مالکی، معمولاً ترکیبی از عوامل عمده زیر است:

۱- بابت جبران خدمات فردی که توسط هر یک از شرکاء به شرکت تضامنی ارائه شده

است.

۲- بابت جبران سود تضمین شده سرمایه هر یک از شرکاء.

۳- بابت جبران ریسک سرمایه گذاری شرکاء.

این سه عامل، اساس تعیین نحوه تقسیم سود در شرکتهای تضامنی است.

ممکن است یکی از شرکاء تمام وقت و دیگری نیمه وقت در شرکت تضامنی فعالیت داشته باشد. میزان سرمایه هر یک از شرکاء نیز ممکن است با میزان سرمایه شرکاء دیگر مساوی نباشد. از این رو در تعیین نحوه تقسیم سود در شرکتنامه، قاعدتاً میانگین خدمات فردی و سرمایه هر یک از شرکاء بایستی به عنوان مبنای اساسی در نظر گرفته شود.

حق الزحمه‌ای که بابت فعالیت تمام وقت یا نیمه وقت در شرکت به هر یک از شرکاء پرداخت می‌شود، به عنوان اولین مرحله تقسیم سود بوده و هزینه شرکت تضامنی تلقی نمی‌شود^{۱۴} به عبارت دیگر شرکاء شرکت تضامنی، صاحب سرمایه بوده و کارمند شرکت نیستند، بنابراین حق الزحمه آنها، هزینه حقوق و دستمزد نمی‌باشد. به همین دلیل برداشت هر یک از شرکاء به عنوان بدهی وی (علی الحساب سهم سود) در بدهکار حساب برداشت ثبت می‌گردد.^{۱۵}

در مثال شرکت تضامنی سهیل و برادر، فرض بر این بود که سهیل و سپهر به میزان مساوی سرمایه گذاری نموده و خدمات فردی مشابهی به شرکت ارائه می‌نمایند و سود و زیان به نسبت مساوی بین آنها تقسیم می‌شود. در ادامه این فصل به توضیح درباره نمونه‌هایی از شرکتهای تضامنی می‌پردازیم که سرمایه شرکاء و خدمات فردی ارائه شده

۱۴. باستی توجه نمود که در شرکتهای سهامی که در فصل بعدی در مورد آن گفتگو خواهیم کرد، حقوق پرداختی به مدیران به عنوان هزینه تلقی می‌شود. این عمل بر این فرض متکی است که آنها (مدیران) مالکان شرکت نبوده بلکه از طرف مالکان (سهامداران) شرکت برای اداره امور شرکت سهامی استخدام شده‌اند (مالکیت حدای از مدیریت).

۱۵. در ایران و برای ملاحظات مالیاتی شرکتهای تضامنی حق الزحمه هر یک از شرکاء را به عنوان هزینه شرکت منظور می‌کنند و به عبارت دیگر حق الزحمه شرکاء بخشی از هزینه‌های شرکت تضامنی است. لکن در کشورهای مثل آمریکا، حق الزحمه مذکور بخشی از بواقی شرکاء برای تقسیم سود است.