

حسابداری شرکتهای غیر سهامی (تضامنی)

کلیات :

اولین قانونی که در کشور ایران در آن از شرکتهای تجاری صحبت به میان آورده است قانون مصوب ۱۳۰۳ می باشد در سال ۱۳۰۴ قانون دیگری وضع شد که وضعیت انواع شرکتهای تجاری مانند شرکتهای تضامنی، سهامی و غیره به اختصار بیان شد اما آنچه که در مورد شرکتهای تجاری و تحت نظم و قاعده در آوردن انواع شرکتهای مطرح شده است قانون مصوب ۱۳۱۰ می باشد

انواع شرکتهای از نظر هدف:

۱- انتفاعی

۲- غیر انتفاعی

انواع شخصیت از دیدگاه قانون:

۱- حقیقی

۲- حقوقی

شخصیت حقیقی:

شخصیتی است که دارای ذات حقیقی و عینی می باشد و دارای ذات ابوییت است . اما شخصیت حقوقی : یک شخصیت فرضی می باشد که تنها به واسطه قانون بوجود می آید شخصیت حقوقی کلیه حقوق شخصیتهای حقیقی را دارا می باشد بجزء حقوقی که فقط مختص انسان می باشد مانند ابوت و بنوت

شرکتهای تجاری: قرارداد یا اجتماع بین دو یا چند نفر که هر کدام از آنها منابعی را (دارایی) به داخل این اجتماع می آورند و یک فعالیت مشترک را به قصد کسب سود انجام می دهند و سپس منافع حاصله را به نسبت معین بین خود تقسیم می نمایند

شرکت از دیدگاه قانون مدنی: اجتماع حقوق مالکین در شی واحد به نحو اشاعه

عناصر تشکیل دهنده شرکت:

- ۱- همکاری دو یا چند نفر
- ۲- آوردن منابع (دارایی) نقدی یا غیر نقدی به درون شرکت
- ۳- نحوه تقسیم سود یا زیان
- ۴- ماهیت حقوقی شرکت

انواع شرکتهای تجاری:

- ۱- شرکتهای سهامی (عام و خاص)
- ۲- شرکتهای با مسؤلیت محدود
- ۳- شرکتهای تضامنی
- ۴- شرکتهای نسبی
- ۵- شرکتهای مختلط سهامی
- ۶- شرکتهای مختلط غیر سهامی
- ۷- شرکتهای تعاونی (تولیدی ، مصرف)

از دیدگاه مسؤلیت و اهمیت شرکاء و سرمایه ، شرکتهای تجاری به چند گروه تقسیم می گردند.

- ۱- شرکتهای که شخصیت اعضاء در آنها نقش و اهمیت فراوانی دارد نه سرمایه مانند شرکتهای تضامنی و نسبی
- ۲- شرکتهای که در آنها سرمایه از اهمیت بالایی برخوردار است مانند شرکتهای سهامی و شرکتهای با مسؤلیت محدود
- ۳- شرکتهای که هم سرمایه و هم شخصیت شرکاء در آنها دارای اهمیت می باشند مانند شرکتهای مختلط سهامی و غیر سهامی
- ۴- شرکتهای که تعداد اعضاء صرف نظر از میزان سرمایه نقش مهم و اساسی دارند مانند شرکتهای تعاونی

مشخصات شرکتهای تجاری :

۱- محل و اقامتگاه و تابعیت معین

۲- نام مخصوص

۳- ورشکستگی شرکت موجب ورشکستگی شرکاء نمی باشد و بالعکس

۴- حساب دارایی های که شرکت دارد از دارایی های شرکاء جدا می باشد

شرکتهای که سرمایه به سهام تبدیل نشده :

شرکتهای غیر سهامی: شرکتهای هستند که سرمایه آنها به سهام تبدیل نشده است و از دیدگاه حسابداری ، حسابداری اینگونه شرکتهای مانند هم می باشد و یادگیری حسابداری یک نوع از این شرکتهای می تواند تا حدود زیادی مفاهیم حسابداری سایر شرکتهای غیر سهامی را توضیح دهد .

چرا حسابداری شرکتهای تضامنی مهم است:

چون شرکتهای زیادی هستند که در جامعه به ثبت نرسیده اند که اگر ورشکسته شوند و دارایی های آنها برای تعدیه بدهی ها کافی نباشد مسؤلیت آنها در برابر اشخاص مانند شرکتهای تضامنی نامحدود می باشد. (مسؤلیت نامحدود و تضامنی دارند)

تشکیل شرکت تضامنی :

تشکیل اولیه شرکت تضامنی بر اساس توافق دو یا چند نفر برای انجام امور تجاری مشترک و سرمایه گذاری برای تحصیل سود می باشد بعد از توافق ابتدا یک حساب جاری به نام «شرکت در شرف تأسیس» افتتاح و سرمایه نقدی به آن واریز و سرمایه غیر نقدی تقویم و تسلیم می گردد(به ارزش متعارف در زمان انتقال) بعد با انتخاب مدیر یا مدیران به همراه شرکت نامه و سایر مدارک لازم جهت ثبت به اداره ثبت شرکتهای مراجعه و بعد از طی مراحل قانونی شرکت رسماً طی اسم مخصوص و شماره معین به ثبت می رسد.

پس شرکت تضامنی زمانی تشکیل می شود که :

الف: شرکتنامه مطابق قانون تنظیم شده باشد

ب: تمام سرمایه نقدی تحویل و سهم الشرکه غیر نقدی تقویم و تسلیم شده باشد.

حسابداری شرکتهای تضامنی:

برای هر شریک یک حساب سرمایه در دفاتر افتتاح می شود که نشان دهنده میزان سهم الشرکه هر شریک بوده و مانده آن نماینده حق مالکیت آن شریک در شرکت تضامنی می باشد.

در صورتی که سهم الشرکه هر شریک به صورت نقد تأدیه شود حساب وجوه نقد (صندوق، بانک) بدهکار و حساب سرمایه بستانکار می گردد

و در صورتی که تمام یا قسمتی از سهم الشرکه هر شریک از طریق آوردن داراییهای غیر نقدی مورد نیاز شرکت تأدیه شود پس از ارزیابی آن داراییها (ارزش روز یا متعارف) با بدهکار کردن ارزش آن داراییها و بستانکار کردن حساب سرمایه هر شریک به صورت تفکیک شده در دفاتر شرکت ثبت می گردند.

نکته: سرمایه گذاری مجدد مانند سرمایه گذاری اولیه می باشد.

انواع حسابها در شرکت تضامنی :

۱. حساب سرمایه شرکاء
۲. حساب جاری شرکاء
۳. حساب برداشت شرکاء
۴. حساب وام شرکاء

حساب سرمایه شرکاء

برای ثبت سرمایه شرکاء دو روش وجود دارد

الف: روش سرمایه ثابت که در این روش حساب سرمایه معادل مبلغی که در شرکتنامه مقرر شده بستانکار که این مبلغ چون در ثبت شرکتهای به ثبت رسیده ثابت می باشد 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 می گردند.

ب: روش سرمایه متغیر که در این روش سرمایه به مبلغ معینی که در شرکتنامه قید شده ثابت نمی ماند و برداشت شرکاء و سهم شرکاء از سود و زیان مستقیماً در حساب سرمایه منظور می شوند. در ایران چون شرکت تضامنی به ثبت می رسد بنابراین از روش اول در حسابداری استفاده می گردد.

حساب جاری شرکاء زمانی کاربرد دارد که تغییرات سرمایه منع قانونی داشته باشد.

حساب برداشت: حسابی است که برای هر شریک در دفاتر افتتاح و برداشت شخصی (نقدی یا غیر نقدی) وی در طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می شود. چون این حساب یک حساب موقت می باشد در پایان دوره مالی مانده آن به حساب جاری هر شریک منتقل می شود. چون برداشت شخصی بمنزله دریافت وام از شرکت است لذا ممکن است نسبت به برداشت شرکاء بهره ای در شرکتنامه در نظر گرفته شود.

حساب وام: حسابی است که ممکن است شرکاء از شرکت دریافت و یا در صورت نیاز شرکت به شرکت پرداخت نمایند.

تقسیم سود و زیان در شرکتهای تضامنی :

- به نسبت ثابتی که بین شرکاء مورد توافق قرار گرفته است
- به نسبت سرمایه (سهم الشرکه) شرکاء
- الف) تقسیم سود به نسبت سرمایه اول یا پایان دوره
- ب) تقسیم سود به نسبت میانگین اول و پایان دوره
- ج) تقسیم سود به نسبت میانگین سرمایه طی دوره
- تخصیص حقوق (پاداش) و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت
- تخصیص بهره سرمایه و تقسیم باقیمانده سود به نسبت ثابت
- تقسیم سود بر اساس مبانی مختلف

تقسیم سود و زیان به نسبت ثابت:

ساده ترین روش برای تقسیم سود و زیان ارائه یک نسبت ثابت برای هر یک از شرکاء بدون توجه به میزان سرمایه و تخصص آنها می باشد این روش در شرایطی که اهمیت سرمایه گذاری و تخصص شرکاء برای شرکت یکسان باشد ، مناسب است.

این نسبت ممکن است یک نسبت مساوی برای تمام شرکاء باشد یا برای هر کدام نسبتی متفاوت مقرر گردد. مثلاً ممکن است نسبت تقسیم سود و زیان در شرکتی که دو شریک دارد به صورت مساوی (۵۰٪) یا به صورت یک چهارم و سه چهارم یا دو پنجم و سه پنجم و یا به نسبت دیگری باشد. به هر حال هر نسبتی که شرکاء آنرا منصفانه بدانند و روی آن توافق نمایند نسبتی ثابت تلقی می گردد.

مثال: آرمین و نیما شرکای شرکت تضامنی «آرمین و نیما» سود و زیان را طبق شرکتنامه به ترتیب به نسبت دو سوم و یک سوم بین خود تقسیم نمایند. سود خالص و قابل تقسیم سال جاری ۹۰۰/۰۰۰ ریال می باشد نحوه تقسیم سود بین شرکاء به شرح جدول زیر می باشد.

شرکت تضامنی آرمین و نیما

صورت تقسیم سود (زیان) برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳ XX

شرح	سهم آرمین	سهم نیما	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۹۰۰/۰۰۰
تقسیم سود به نسبت.....	۶۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	(۹۰۰/۰۰۰)
سهم نهایی هر شریک	۶۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	.

برای بستن خلاصه حساب سود و زیان ثبت آرتیکل های زیر در دفتر روزنامه صورت میگیرد

خلاصه حساب سود و زیان ۹۰۰/۰۰۰

حساب تقسیم سود ۹۰۰/۰۰۰

بابت بستن سود سال جاری به حساب تقسیم سود

حساب تقسیم سود ۹۰۰/۰۰۰

حساب جاری آرمین ۶۰۰/۰۰۰

حساب جاری نیما ۳۰۰/۰۰۰

بابت انتقال سود به حساب جاری شرکاء

ثبت مثال فوق در روش سرمایه متغیر:

خلاصه سود وزیان ۹۰۰/۰۰۰ تقسیم سود ۹۰۰/۰۰۰

تقسیم سود ۹۰۰/۰۰۰ سرمایه آرمین ۶۰۰/۰۰۰

سرمایه نیما ۳۰۰/۰۰۰

توجه : در مثال فوق در روش سرمایه ثابت چون شرکت به ثبت رسیده است و هرگونه تغییر در سرمایه باید در اداره ثبت شرکتها به ثبت برسد و تابع مقررات قانونی خاصی می باشد بابت سهم سود حساب جاری شرکاء بستانکار می گردد. اما در روش سرمایه متغیر چون شرکت به ثبت نرسیده است می توان با استفاده از حساب سرمایه سهم سود هر کدام از شرکاء را در حساب آنها منظور نمود.

تمرین: آرمین و نیما سود وزیان را به نسبت ۳۰٪ و ۷۰٪ بین خود تقسیم می نمایند :

سود سال جاری شرکت ۷۰۰/۰۰۰ ریال می باشد : مطلوب است تعیین سهم سود هر کدام از شرکاء و نسبت تقسیم سود به هر دو روش سرمایه ثابت و سرمایه متغیر:

تذکر: اگر در شرکتنامه هیچ گونه توافقی در رابطه با نحوه تقسیم سود وجود نداشته باشد تقسیم سود بر مبنای سرمایه خواهد بود (تقسیم سود به نسبت سرمایه اول یا پایان دوره)

مثال: آرمین و نیما دارای سرمایه هر کدام ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال در شرکت تضامنی آرمین و نیما می باشند سود سال جاری ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال است مطلوب است: تقسیم سود به نسبت سرمایه و انجام ثبت های دفتر روزنامه به روش سرمایه ثابت:

جمع کل سرمایه: $۴/۰۰۰/۰۰۰ + ۶/۰۰۰/۰۰۰ = ۱۰/۰۰۰/۰۰۰$

$۱/۰۰۰/۰۰۰ \times ۴/۰۰۰/۰۰۰ = ۴۰۰/۰۰۰$

$۱/۰۰۰/۰۰۰ \times ۶/۰۰۰/۰۰۰ = ۶۰۰/۰۰۰$

مرکز آموزش علمی کاربردی فرهنگ و هنر واحد ۴

شرح	سهم آرمین	سهم نیما	سود و زیان قابل تقسیم
سود و زیان قابل تقسیم			۱/۰۰۰/۰۰۰
تقسیم سود به نسبت سرمایه	۴۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	(۱/۰۰۰/۰۰۰)
سهم نهایی هر شریک	۴۰۰/۰۰۰	۶۰۰/۰۰۰	.
خلاصه سود و زیان ۱/۰۰۰/۰۰۰ تقسیم سود ۱/۰۰۰/۰۰۰			
تقسیم سود ۱/۰۰۰/۰۰۰		جاری آرمین ۴۰۰/۰۰۰	
		جاری نیما ۶۰۰/۰۰۰	

تقسیم سود به نسبت میانگین سرمایه اول دوره و پایان دوره:

در این روش ابتدا سرمایه اول دوره و پایان دوره را با هم جمع می‌نمائیم و بر دو تقسیم می‌شود تا میانگین سرمایه هر شریک بدست آید. سپس همانند روش قبل میانگین سرمایه‌ها را با هم جمع و مبنای تقسیم سود قرار می‌گیرند.

مثال: سرمایه اول دوره و پایان دوره آرمین به ترتیب ۶/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ۷/۰۰۰/۰۰۰ ریال و سرمایه اول دوره و پایان دوره نیما به ترتیب ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد اگر سود سال جاری ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد مطلوب است: محاسبه سهم سود هر شریک و انجام ثبت‌های لازم:

$$\text{میانگین سرمایه الف} = ۶/۵۰۰/۰۰۰$$

$$\text{میانگین سرمایه ب} = ۴/۵۰۰/۰۰۰$$

$$\text{کل سرمایه} = ۱۱/۰۰۰/۰۰۰ = ۶/۵۰۰/۰۰۰ + ۴/۵۰۰/۰۰۰$$

$$\text{سهم سود الف} = ۵۹۰/۹۰۹$$

$$\text{سهم سود ب} = ۴۰۹/۰۹۱$$

خلاصه سود و زیان	۱/۰۰۰/۰۰۰
تقسیم سود	۱/۰۰۰/۰۰۰
بابت بستن خلاصه حساب سود و زیان	
تقسیم سود	۱/۰۰۰/۰۰۰
سرمایه الف	۵۹۰/۹۰۹
سرمایه ب	۴۰۹/۰۹۱
بابت تقسیم سود بین شرکاء	

تقسیم سود و زیان به نسبت میانگین سرمایه طی دوره:

زمانی که شرکت دارای شرکای می باشد که در طی دوره سرمایه آنها دچار تغییرات مختلفی می شود می توان از میانگین سرمایه طی دوره بعنوان مبنای جهت تقسیم سود استفاده نمود .

مثال: الف و ب شرکای یک شرکت تضامنی می باشند و سود سال جاری ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده تغییرات سرمایه طی دوره به شرح زیر می باشد

شرح	الف	ب
سرمایه در مورخه ۱/۱	۴/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰
برداشت مورخه ۴/۳۱	۳/۰۰۰/۰۰۰
سرمایه گذاری ۶/۱	۵/۰۰۰/۰۰۰	۷/۰۰۰/۰۰۰
برداشت ۹/۳۰	۶/۰۰۰/۰۰۰

مطلوب است تقسیم سود بر اساس میانگین سرمایه طی دوره

حل:

میانگین سرمایه الف	میانگین سرمایه ب
--------------------	------------------

مرکز آموزش علمی کاربردی فرهنگ و هنر واحدا

$5/000/000 \times 5/12 = 2/083/333$	$4/000/000 \times 4/12 = 1/333/333$
$7/000/000 \times 4/12 = 2/333/333$	$3/000/000 \times 1/12 = 250/000$
$6/000/000 \times 3/12 = 1/500/000$	$5/000/000 \times 7/12 = 2/916/667$
$5/916/666$	معدل سرمایه: $4/500/000$

جمع میانگین: $4/500/000 + 5/916/666 = 10/416/666$

جدول تقسیم سود

مانده	سود ب	سود الف	شرح
$1/000/000$			سود سال جاری
$(1/000/000)$			کسر شود:
			تقسیم سود بر مبنای..
.	$568/000$	$432/000$	سهم سود هر کدام
	$568/000$	$432/000$	جمع

تقسیم سود یا زیان با تخصیص پاداش به شرکاء و تقسیم مابقی به نسبت معین:

۱- تخصیص پاداش از سود قبل از کسر پاداش $I \% X =$ پاداش B
 $B = I$ سود = پاداش $B = X\%$ درصد پاداش

۲- تخصیص پاداش از سود پس از کسر پاداش $(B-I)\%X = B$

تخصیص سود تضمین شده سرمایه به شرکاء و تقسیم مابقی سود به نسبت معین:

بعضی مواقع ممکن است که شرکاء توافق نمایند درصدی بعنوان سود تضمین شده سرمایه (چه سود باشد چه زیان) به حساب سرمایه شرکاء تخصیص داده شود و مانده سود هم به نسبت تعیین شده در شرکتنامه بین آنها تقسیم گردد.

تقسیم سود در حالت‌های مختلف بین شرکاء:

در این حالت ابتدا سود تضمین شده و حق الزحمه محاسبه و به شرکاء تخصیص داده می شود و اگر پاداش وجود داشته باشد در صورت وجود سود به نسبت معین شده در شرکتنامه بین شرکاء تسهیم و تقسیم می گردد.

نکته: شرکت چه سود داشته باشد و چه زیان سود تضمین شده و حق الزحمه باید محاسبه گردد اما پاداش تنها زمانی محاسبه می شود که شرکت سود داشته باشد

نکته: در شرکتهای تضامنی مالیات بر درآمد شرکت ۲۵٪ می باشد بنابراین اگر شرکت دارای سود قبل از کسر مالیات باشد ابتدا مالیات محاسبه و از سود کسر و پس از کسر مالیات بین شرکاء تقسیم می گردد.

تقسیم زیان:

در تقسیم زیان پاداش به شرکاء تعلق نمی گیرد اما حق الزحمه و سود تضمین شده محاسبه و به حساب سرمایه یا جاری شرکا منظور می شود مبالغ حق الزحمه و سود تضمین شده با زیان جمع و سپس حاصل به نسبت تعیین شده در شرکت نامه بین شرکاء تقسیم می شوند و ثبت های زیر در دفتر روزنامه ثبت می گردد.

تقسیم سود و زیان ×

× خلاصه سود و زیان

× جاری (سرمایه)

× تقسیم سود یا زیان

نکته: بعضی از مواقع که شرکت زیان دارد ممکن است که جاری (سرمایه) بعضی از شرکاء بستانکار گردد.

نکته: در زمان تقسیم سود یا زیان اگر نهایتاً سهم شریک یا شرکاء مثبت باشد سرمایه یا حساب جاری وی بستانکار می گردد و اگر منفی باشد حساب سرمایه یا جاری وی بدهکار می گردد.

ورود شریک جدید

۱- ورود شریک جدید و خرید تمام یا قسمتی از سهم شرکت شریک قبلی (بدون افزایش سرمایه): در این حالت صرف نظر از اینکه شریک جدید و شرکای قبلی چه مبلغی را جهت معامله خرید و فروش سرمایه در نظر بگیرند به اندازه نسبتی که شریک جدید در سود و زیان یا سرمایه سهم می شود سرمایه شرکت قبلی بدهکار و سرمایه شریک جدید بستانکار می گردد.

۲- ورود شریک جدید با سرمایه گذاری مستقیم در شرکت (با افزایش سرمایه)

۱-۲- بدون تجدید ارزیابی دارائیهها و بدهی های شرکت

۲-۲- با تجدید ارزیابی دارائیهها و بدهی های شرکت

۱-۱-۲- تخصیص پاداش به شرکای قبلی

۲-۱-۲- تخصیص پاداش به شرکای جدید

۳-۱-۲- عدم تخصیص پاداش به طرفین

۴-۱-۲- ثبت سرقفلی و تخصیص آن به شرکای قبلی

حالت ۱-۱-۲ (ورود شریک جدید با سرمایه گذاری مستقیم بدون تجدید ارزیابی و تخصیص پاداش به شرکاء قبلی): زمانی که شرکت از نظر سود آوری در وضعیت مناسبی باشد و شرکت دارای سرقفلی باشد و شرکاء دوست نداشته باشند سرقفلی در دفاتر ثبت شود شریک جدید باید مبلغی بیشتر از سهم شرکت خود بعنوان پاداش به شرکای قبلی پرداخت نماید و ثبت های مربوطه به صورت زیر می باشد.

دارایی

××

سرمایه شریک جدید

××

سرمایه شرکاء قبلی

××

مثال: آرمین و نیما شرکای یک شرکت می باشند سرمایه هر کدام ۱۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال می باشد آقای پارسا وارد شرکت شد و با پرداخت ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالک یک دوم سرمایه نیما شد مطلوب است ثبت رویداد مربوط به ورود آقای پارسا.

۵/۰۰۰/۰۰۰

سرمایه نیما

ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها (۲-۲): بعضی مواقع شریک جدید و یا شرکای قبلی ارزش ثبت شده داراییها و بدهی ها را قبول ندارند به همین منظور مجدداً کلیه داراییها و بدهی ها مورد ارزیابی قرار می گیرند . مراحل زیر جهت تجدید ارزیابی داراییها و بدهی ها صورت می پذیرد

۱- حسابی تحت عنوان حساب تجدید ارزیابی در دفاتر افتتاح می گردد

۲- اگر ارزش دارایی ارزیابی شده افزایش یابد به اندازه افزایش حساب دارایی بدهکار و حساب تجدید ارزیابی بستانکار می شود.

دارایی

xx

تجدید ارزیابی

xx

۳- بدهی ها مورد ارزیابی قرار می گیرند اگر افزایش یابند به اندازه افزایش حساب تجدید ارزیابی بدهکار و حساب بدهی بستانکار می گردد و اگر بدهی ها کاهش ارزش پیدا نمایند حساب بدهی بدهکار و حساب تجدید ارزیابی بستانکار می گردد .

۴- اگر بابت تجدید ارزیابی هزینه ای پرداخت شود حساب تجدید ارزیابی بدهکار و حساب وجوه نقد بستانکار می گردد

۵- حساب تجدید ارزیابی مانده گیری می شود ، اگر مانده بستانکار داشته باشد (سود تجدید ارزیابی) که این سود به نسبت سود و زیان بین شرکاء قبلی تقسیم می شود و ثبت زیر در دفاتر انجام می گیرد

تجدید ارزیابی

xx

سرمایه شرکاء

xx

و اگر مانده بدهکار داشته باشد (زیان تجدید ارزیابی) که این زیان هم به نسبت سود و زیان بین شرکاء قبلی تقسیم می گردد.

سرمایه شرکاء

xx

تجدید ارزیابی

xx

۶- حساب برداشت ، جاری شرکاء ، سود یا زیان انباشته و اندوخته ها به حساب سرمایه شرکاء منتقل می شوند

۷- می توان تراز نامه را تهیه نمود .ثبت سرمایه گذاری شریک جدید در مرحله اول می باشد

نکته: در هنگام شناسایی سرقفلی به نسبت سود و زیان بین شرکاء قبلی تقسیم می گردد و به سرمایه آنها اضافه می شود بنابراین حساب وجوه نقد بدهکار و حساب سرمایه شرکاء بستانکار می گردد

خروج شریک

=====

الف- خروج شریک و خرید سهم الشرکه وی توسط شرکاء باقیمانده

ب- خروج شریک همراه با کاهش سرمایه (دریافت دارایی بابت سرمایه خود از شرکت) خروج شریک از این طریق ممکن است منجر به تجدید ارزیابی یا عدم تجدید ارزیابی داراییها و بدهیها گردد

ب-۱- خروج شریک بدون تجدید ارزیابی

ب-۱-۱- دریافت مبلغی بیشتر از سهم الشرکه توسط شریک خارج شده

ب-۱-۲- دریافت مبلغی کمتر از سهم الشرکه توسط شریک خارج شده

ب-۱-۳- دریافت مبلغی معادل سهم الشرکه توسط شریک خارج شده

ب-۲- خروج شریک با تجدید ارزیابی

خروج شریک و خرید سهم الشرکه وی توسط شرکاء باقیمانده

خروج شریک و واگذاری سهم الشرکه به یک یا تعدادی از شرکاء باقیمانده مبادله ای شخصی بوده و بر داراییها و بدهیهای شرکت هیچگونه تأثیری ندارد. این امر تنها به جابجایی نام شرکاء و تعویض و تغییر مالکیت آنان در دفاتر شرکت منجر می شود. زیرا دارایی که به شریک خارج شونده واگذار می گردد از محل داراییهای شخصی شرکاء بوده و یا بدهی که در این رابطه ایجاد می شود بدهی شخصی شرکاء می باشد و هیچ ارتباطی به شرکت ندارد. و ثبت زیر در دفاتر صورت میگیرد

××

حساب سرمایه شریک خارج شده

××

حساب سرمایه شرکاء باقیمانده

خروج شریک از طریق دریافت داراییهای شرکت (کاهش سرمایه)

در شرایطی که سهم شریک خارج شونده از محل داراییهای شرکت پرداخت گردد به طور همزمان داراییها و سرمایه شرکت کاهش می یابد. خروج شریک از این طریق ممکن است منجر به تجدید ارزیابی یا عدم تجدید ارزیاب داراییها و بدهیها گردد

ب- ۱- خروج شریک بدون تجدید ارزیابی

اگر هنگام خروج شریک هیچگونه تجدید ارزیابی در مورد داراییها و بدهیهای شرکت صورت نگیرد، مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده بر اساس میزان سهم الشرکه وی تعیین می گردد در این حالت ممکن است شریک خارج شونده:

ü با دریافت داراییهای شرکت معادل ارزش دفتری سهم الشرکه خود از شرکت خارج شود

ü با دریافت داراییهای شرکت بیشتر از ارزش دفتری سهم الشرکه خود، از شرکت خارج شود

ü با دریافت داراییهای شرکت کمتر از ارزش دفتری سهم الشرکه خود از شرکت خارج شود

ب- ۱- ۱- دریافت مبلغی بیشتر از سهم الشرکه توسط شریک خارج شده

هرگاه شرکت از سود آوری بالایی برخوردار بوده یا دارای ارزش نامشهودی باشد (سرقفلی)، شریک به هنگام خروج از شرکت ممکن است مبلغی بیشتر از مانده سرمایه خود از شرکت مطالبه نماید. مبلغ مازاد بر سرمایه شریک خارج شونده به وی پرداخت می گردد، به مثابه اختصاص پاداش به این شریک می باشد و به نسبت تقسیم سود و زیان به بدهکار سرمایه شرکای باقیمانده منتقل می گردد. وثبت زیر در دفتر روزنامه صورت می گیرد

سرمایه شریک خارج شونده xx

سرمایه شرکاء باقیمانده xx

وجوه نقد xx

ب- ۱- ۲- دریافت مبلغی کمتر از سهم الشرکه توسط شریک خارج شده

این حالت زمانی پیش می آید که مشارکت در شرکت تضامنی، برای شریک خارج شونده

مطلوبیتی نداشته باشد. در این حالت وی حاضر است با دریافت مبلغی کمتر از مانده سرمایه خود از شرکت خارج شود این امر به منزله اختصاص پاداش به شکاء باقیمانده بوده و موجب افزایش سرمایه آنها می گردد این عمل با بستانکار نمودن سرمایه شرکاء باقیمانده به نسبت مشارکت در سود و زیان و معادل مبلغی که کمتر از سرمایه شریک خارج شونده پرداخت گردیده صورت می گیرد. و ثبت زیر در دفتر روزنامه اعمال می شود.

حساب سرمایه شریک خارج شونده ××

حساب سرمایه شرکاء باقیمانده ××

وجه نقد ××

ب-۱-۳- دریافت مبلغی معادل سهم الشرکه (سرمایه) توسط شریک خارج شده

در صورتی که مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده معادل سهم الشرکه وی باشد ، عمل خروج شریک با بدهکار نمودن سرمایه وی و بستانکار نمودن وجه نقد یا سایر داراییها به همین مبلغ صورت می گیرد . در این حالت داراییها و سرمایه به یک نسبت کاهش می یابد.

سرمایه شریک خارج شونده ××

وجه نقد ××

ب-۲- خروج شریک با تجدید ارزیابی

اگر در مورد سهم الشرکه واقعی شریک خارج شونده بین شرکاء توافق صورت نپذیرد به ناچار داراییها و بدهیهای شرکت مورد تجدید ارزیابی قرار می گیرند مازاد به نسبت تقسیم سود و زیان و پس از کسر مالیات بین شرکاء تقسیم می شود که جهت این کار مراحلی به شرح زیر صورت می گیرد

∅ حسابی تحت عنوان تجدید ارزیابی در دفاتر افتتاح و نتیجه ارزیابیها در آن منعکس و مانده این حساب که سود یا زیان ارزیابی می باشد به نسبت تقسیم سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء منتقل می گردد

∅ حسابی تحت عنوان حساب سهم الشرکه برای شریک خارج شونده در دفاتر افتتاح می گردد

∅ مانده حساب سرمایه شریک خارج شونده را به حساب سهم الشرکه وی منتقل نموده و حساب سرمایه وی بسته می شود

Ø بهره سرمایه ، حق الزحمه (در صورتی که تعیین شده باشد) و سهم شریک خارج شونده از سود و زیان تا زمان حضور وی در شرکت محاسبه و به حساب سهم شرکت وی منتقل گردد

Ø سهم شریک خارج شونده از اندوخته به نسبت تقسیم سود و زیان محاسبه و به حساب سهم شرکت اش منتقل می گردد

Ø مانده حساب برداشت ، حساب جاری و حساب وام شریک خارج شونده به حساب سهم شرکت اش منتقل می گردد

Ø در پایان تنها حساب مربوط به شریک خارج شونده که هنوز در دفاتر شرکت بسته نشده (سهم شرکت) بدهکار و حساب دارایی واگذار شده بستانکار می شود و بدین ترتیب همه حسابهای شریک خارج شونده در دفاتر بسته می شوند.

انحلال شرکت:

طبق ماده ۱۳۶ قانون تجارت شرکت تضامنی در موارد زیر منحل می گردد :

۱. مقصودی که شرکت برای انجام آن تشکیل گردیده انجام شده باشد و یا انجام آن غیر ممکن گردد
۲. شرکت برای مدت معینی تشکیل و آن مدت منقضی شده باشد
۳. در صورت ورشکستگی شرکت
۴. در صورت توافق شرکاء
۵. به درخواست هر یک از شرکاء با در دست داشتن حکم انحلال از دادگاه
۶. در صورت فوت یا محجور شدن یکی از شرکاء و عدم موافقت قائم مقام قانونی وی به ادامه فعالیت شرکت
۷. در صورت ورشکستگی هر یک از شرکاء و گذشت شش ماه از تقاضای مدیر تصفیه

تصفیه

بطور کلی دو روش برای تصفیه شرکتهای تضامنی وجود دارد:

۱- روش تصفیه آنی

نکته : اگر دارایی توسط یکی از شرکاء برداشت شود حساب سرمایه شریک بدهکار و حساب تصفیه بستانکار می گردد.

×× سرمایه شریک

×× تصفیه

بابت برداشت دارایی توسط شریک

ü بدهی ها پرداخت می شوند یعنی بدهی بدهکار و وجوه نقد بستانکار می شوند

×× بدهی

×× وجوه نقد

نکته : اگر بدهی ها به مبلغی کمتر از ارزش دفتری تصفیه گردند مابه التفاوت در حساب تصفیه بستانکار می شود

×× بدهی

×× وجوه نقد

×× تصفیه

و بر عکس اگر مبلغ بدهی ها بیشتر از ارزش دفتری پرداخت شوند حساب تصفیه بدهکار می گردد

×× بدهی

×× تصفیه

×× وجوه نقد

ü اگر هزینه ای بابت تصفیه پرداخت شود ثبت زیر ثبت میگرد

×× تصفیه

×× وجوه نقد

بابت انجام هزینه تصفیه

نآ حساب تصفیه مانده گیری می شود اگر مانده بستانکار داشته باشد سود تصفیه و اگر مانده بدهکار داشته باشد زیان تصفیه داریم. مانده تصفیه به نسبت سود و زیان بین شرکاء تقسیم می گردد.

اگر سود باشد: تصفیه ×× اگر زیان باشد: سرمایه شرکاء ××

سرمایه شرکاء ×× تصفیه ××

نآ حساب جاری شرکاء ، وام شرکاء، برداشت، سود و زیان، انباشته ، اندوخته ها باحساب سرمایه شرکاء بسته می شوند

نآ در این مرحله تنها دو حساب در دفاتر مانده خواهند داشت ، حساب سرمایه و حساب وجوه نقد که مانده حساب سرمایه شرکاء با وجوه نقد باید برابر باشند بنابراین بابت بستن حساب سرمایه و وجوه نقد ثبت زیر در دفاتر انجام میگیرد

سرمایه شرکاء ××

وجوه نقد ××

نکته: بعضی مواقع ممکن است که بر اثر انجام مراحل تصفیه حساب سرمایه بعضی از شرکاء بدهکار شود در این حالت یکی از دو روش زیر مورد استفاده قرار خواهد گرفت:

الف) خود شریکی که مانده سرمایه اش بدهکار شده می تواند از محل دارائیهای شخصی خود مبلغ بدهکار را تأمین نماید که در این حالت ثبت زیر در دفاتر انجام می گیرد

وجوه نقد ××

سرمایه شریک ××

ب) خود شریک قادر به تأمین مانده بدهکار سرمایه اش نمی باشد که در این حالت سایر شرکاء به نسبت سود و زیان مانده بدهکار سرمایه این شریک را تأمین خواهند نمود و ثبت زیر انجام میگیرد:

سرمایه شرکاء ××

سرمایه شریک ××

ب) استفاده از حساب سود و زیان تصفیه:

در این روش حسابی به نام «حساب سود و زیان تصفیه» در دفاتر افتتاح و مراحل زیر انجام می پذیرد:

۱. در تاریخ فروش هر دارایی، حساب صندوق یا بانک معادل قیمت فروش بدهکار و حساب دارایی مربوطه معادل بهای تمام شده آن بستانکار و مابه التفاوت دو مبلغ مذکور که سود یا زیان حاصل از فروش این دارایی می باشد به حساب سود و زیان تصفیه انتقال می یابد.

باید توجه داشت که در مورد داراییهای استهلاک پذیر علاوه بر حساب دارایی، حساب استهلاک انباشته دارایی مذکور نیز باید بسته شود. در نتیجه مازاد مبلغ فروش بر ارزش دفتری (استهلاک انباشته - بهای تمام شده) دارایی استهلاک پذیر سود و کسری مبلغ فروش بر ارزش دفتری آن، زیان حاصل از فروش دارایی خواهد بود. چنانچه در هنگام تصفیه، تمام یا قسمتی از یک دارایی به یکی از شرکاء واگذار گردد، به جای حساب بانک یا صندوق، باید حساب سرمایه آن شریک بدهکار شود.

۲. هنگام وصول مطالبات شرکت، حساب صندوق یا بانک بدهکار و حساب مطالبات (بدهکاران، حسابهای دریافتنی یا اسناد دریافتنی) بستانکار و مابه التفاوت احتمالی به حساب سود و زیان تصفیه منتقل می شود. البته باید توجه داشت که هنگام وصول مطالبات حساب ذخیره مطالبات مشکوک الوصول نیز بسته شود. در نتیجه کسری مبلغ وصول شده، نسبت به ارزش دفتری مطالبات (ذخیره مطالبات مشکوک الوصول - مطالبات)، به بدهکار حساب سود و زیان تصفیه منتقل می گردد.

۳. از محل نقدینگی موجود، بدهیهای شرکت باید پرداخت گردد. بنابراین حساب بدهیها بدهکار و حساب صندوق یا بانک معادل مبلغ پرداخت شده، بستانکار می گردد و هرگونه مابه التفاوت احتمالی به حساب سود و زیان تصفیه منتقل می شود. چنانچه پرداخت تمام یا قسمتی از یک بدهی توسط هر یک از شرکاء تقبل گردد به جای حساب بانک یا صندوق باید حساب سرمایه آن شریک بستانکار شود.

۴. چنانچه بابت عملیات تصفیه، هزینه ای تحقق یابد، حساب سود و زیان تصفیه بدهکار و حساب صندوق یا بانک بستانکار می شود.

۵. مانده حسابهای شخصی شرکاء مانند حساب جاری و حساب برداشت به سرمایه آنها منتقل و این حسابها بسته می شوند.

۶. مانده حساب سود و زیان تصفیه که بیانگر سود یا زیان ناشی از تصفیه می باشد، به نسبت تقسیم سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء منتقل و حساب تصفیه نیز بسته می شود.
۷. وجوه نقد موجود، به نسبت سرمایه شرکاء بین آنها توزیع شده و بدین ترتیب کلیه حسابهای شرکت بسته می شوند. ثبت لازم برای توزیع وجوه نقد، با بدهکار کردن حساب سرمایه شرکاء و بستانکار نمودن حساب بانک یا صندوق صورت می گیرد. چنانچه مانده حساب سرمایه شریکی پس از انجام مراحل تصفیه (قبل از توزیع وجوه نقد) دارای مانده بدهکار باشد به همان ترتیبی که در طریقه اول شرح داده شد با آن عمل می شود.

شرکتهای تعاونی

شرکتهای هستند که برای رفع نیازهای مشترک از طریق خودیاری، همکاری و کمک متقابل اعضا ایجاد می شوند

انواع شرکتهای تعاونی :

۱. شرکتهای تعاونی تولید
 ۲. شرکتهای تعاونی توزیع (مصرف)
 ۳. شرکتهای تعاونی چند منظوره
- شرکت تعاونی تولیدی: شرکتهای هستند که به منظور تأمین نهاده های مورد نیاز برای تولید بین افرادی که در یک حرفه مشترک فعالیت می کنند ایجاد می شود. در اینگونه شرکتهای تنها کسانی می توانند عضو شوند که شغل آنها همان موضوعی باشد که شرکت تعاونی برای انجام آن ایجاد شده است.
- شرکتهای تعاونی توزیع: شرکتهای هستند که نیازهای مصرفی روزمره اعضا را تأمین می نماید. عضویت در اینگونه شرکتهای برای عموم آزاد می باشد.
- شرکتهای تعاونی چند منظوره: شرکتهای هستند که از ترکیب شرکتهای تعاونی تولید و توزیع تشکیل می شوند.

ویژگی های شرکتهای تعاونی :

۱. حداقل تعداد اعضا در شرکتهای تعاونی ۷ نفر می باشد
۲. حداقل و حداکثر سرمایه در شرکتهای تعاونی محدودیتی ندارد

۳. صرف نظر از مقدار سرمایه هر عضو حق تنها یک رأی را دارد

۴. در این شرکتها مسؤلیت اعضا به اندازه سرمایه آنها می باشد

۵. اعضا حق فروش سهام را به اشخاص غیر عضو ندارند

نکته: تنها اشخاص حقیقی حق عضویت در شرکتها تعاونی را دارا می باشند

چه زمانی شرکتها تعاونی ایجاد می شوند:

زمانی ایجاد می شوند که حداقل یک سوم کل سرمایه نقدی تأدیه شده باشد و مابقی در تعهد سهامداران باقی

مانده باشد و کل سرمایه غیر نقدی و جنسی تقویم و تسلیم شده باشد

سرمایه شرکتها تعاونی :

سرمایه شرکتها تعاونی ، اموال و دارایی های هستند که در زمان تشکیل شرکت تعاونی یا به منظور افزایش

سرمایه توسط اعضا در اختیار شرکت داده می شوند.

نکته : هرگاه در زمان تشکیل شرکتها تعاونی اعضا قادر به تأمین کل سرمایه شرکت نباشند دولت می تواند از

طریق اعطای تسهیلات ، ۴۹٪ سرمایه را بدون عضویت در شرکت در اختیار شرکت قرار می دهد و اعضا باید

۵۱٪ دیگر سرمایه را خود تأمین نمایند و در طی فعالیت شرکت تسهیلات دریافتی را باز پرداخت نمایند.

حسابداری شرکتها تعاونی:

۱. تشکیل شرکتها تعاونی

۲. افزایش سرمایه

۳. کاهش سرمایه

۴. تقسیم سود

در زمان تشکیل شرکتها تعاونی حسابی تحت عنوان حساب شرکت در شرف تأسیس ایجاد می گردد و

کلیه وجوه دریافتی از اعضا (سهامداران) در این حساب واریز می شود بنابراین در دفتر روزنامه حساب بانک به

اندازه وجه واریزی بدهکار و حساب تعهد اعضا یا سهامداران به اندازه مبلغ پرداخت نشده باز هم بدهکار و

حساب سرمایه به اندازه مبلغ دو حساب فوق بستانکار می شود.

××

بانک

تعهد اعضا ××

سرمایه ××

سرمایه شرکتهای تعاونی از رابطه زیر بدست می آید:

سرمایه = ارزش اسمی سهام × تعداد سهام منتشره

ارزش اسمی : ارزشی است که بر روی برگه سهام نوشته می شود

سهام : به هر قسم سرمایه شرکتهای تعاونی و شرکتهای سهامی سهم گفته می شود. بنابراین در شرکتهای تعاونی و سهامی سرمایه به قطعات سهام متساوی القیمه تقسیم می شود.

مثال: شرکت تعاونی دامداران ۱۰۲۹ فیروز آباد با ۱۰۰۰ سهم ۲۰۰۰ ریالی که ۳۰٪ آن پرداخت شد تشکیل گردید مطلوب است ثبت دفتر روزنامه :

$$2000 \times 1000 = 2/000/000$$

$$2000 \times 30\% = 600/000$$

بانک ۶۰۰/۰۰۰

تعهد اعضا ۱/۴۰۰/۰۰۰

سرمایه ۲/۰۰۰/۰۰۰

شرکت تعاونی ...

ترازنامه

برای تاریخ منتهی به

دارایی:		بدهی:
بانک	۶۰۰/۰۰۰	حقوق صاحبان سهام:
		سرمایه
		۲/۰۰۰/۰۰۰

کسر می شود:	
تعهد سهامداران	(۱/۴۰۰/۰۰۰)

سرمایه پرداخت شده :	۶۰۰/۰۰۰
جمع	۶۰۰/۰۰۰

هزینه های تأسیس :

در زمان تشکیل شرکتهای تعاونی چون تا زمانی که شرکت به ثبت نرسیده است حق برداشت وجه از حساب شرکت وجود ندارد بنابراین اگر هزینه ای برای تأسیس شرکت پرداخت شود توسط اعضاء پرداخت می گردد بنابراین ثبت زیر در دفاتر صورت می پذیرد.

×× هزینه های تأسیس

×× حسابهای پرداختنی

مثال: اگر هزینه های تأسیس شرکت تعاونی ۱۰۲۹ دامداران فیروزآباد ۱۰۰/۰۰۰ ریال باشد و توسط یکی از اعضاء پرداخت گردد ثبت مربوطه را انجام دهید

×× هزینه های تأسیس

×× حسابهای پرداختنی

انصراف از عضویت در شرکتهای تعاونی :

در زمان تشکیل شرکتهای تعاونی اگر عضو یا عضوهای از شرکت انصراف دهند ثبت زیر در دفاتر صورت می گیرد.

×× سرمایه

×× بانک

×× تعهد اعضاء

مثال : تعداد ۵ نفر از اعضاء تعاونی ۱۰۲۹ که هر کدام دارای ۱۰ سهم بودند از عضویت شرکت منصرف شده و وجه پرداختی آنها استرداد گردید.

$$۵ \times ۱۰ \times ۲/۰۰۰ = ۱۰۰/۰۰۰$$

$$۱۰۰/۰۰۰ \times ٪۳۰ = ۳۰/۰۰۰$$

$$۱۰۰/۰۰۰ - ۳۰/۰۰۰ = ۷۰/۰۰۰$$

سرمایه ۱۰۰/۰۰۰

بانک ۳۰/۰۰۰

تعهد اعضاء ۷۰/۰۰۰

بابت استرداد سهام اعضاء

افزایش سرمایه در شرکتهای تعاونی :

- ۱- افزایش سرمایه از طریق افزایش ارزش اسمی سهام
- ۲- افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید به ارزش اسمی
- ۳- افزایش سرمایه از طریق صدور سهام جدید به ارزش متعارف (تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها)
- ۴- افزایش سرمایه از محل سود انباشته و اندوخته ها

سوالات مهم این جزوه:

۱. شرکت تجاری تعریف کنید و عناصر تشکیل دهنده شرکت را نام ببرید؟
۲. انواع شرکتهای تجاری را نام برده و از دیدگاه مسئولیت و اهمیت شرکا، سرمایه به چند گروه تقسیم می شود؟
۳. مشخصات شرکتهای تجاری را نام ببرید؟
۴. چگونه شرکت تضامنی تشکیل می شود؟
۵. انواع حسابها در شرکت تضامنی را نام ببرید؟
۶. برای ثبت سرمایه شرکا، چند روش وجود دارد و توضیح دهید؟
۷. خروج شریک به چند صورت انجام می پذیرد؟
۸. انحلال شرکت چه مواقعی صورت می گیرد؟
۹. شرکتهای تعاونی را معرفی کنید و انواع آن را نام ببرید؟
- ۱۰- شرکتهای تضامنی به چند روش تصفیه می شوند؟
۱۱. ویژگی های شرکتهای تعاونی را بگویید؟
۱۲. هزینه تاسیس شرکتهای تعاونی را توضیح دهید؟
۱۳. افزایش سرمایه در شرکتهای تعاونی چگونه صورت می گیرد؟