

دانش اگر در ثریا هم باشد مردمانی از سرزمین پارس بر آن دست خواهند یافت.

پیامبر اعظم (ص)

شرح جامع

حسابداری مالی ۲

«حسابداری»

مولف: مهدی اتحاد فرد

انتشارات ارشد

پیشگفتار ناشر

خداوند بزرگ را شاکریم که فرصتی عنایت فرمود تا بتوانیم قدمی در جهت گسترش علم و فرهنگ کشور عزیزمان برداریم و مسیری هموار را در اختیار مخاطبان و داوطلبان علاقمند به ادامه تحصیل قرار دهیم. از آنجائی که درحوزه کتاب‌های درسی و کمک درسی کارشناسی ارشد کتاب‌های زیادی به رشته تحریر در آمده است با این حال وجود یک مجموعه جامع، دقیق، کامل و دارای رفرنس(منابع) مستند احساس می‌شود.

همیشه دغدغه داشتیم که ای کاش می‌شد تمامی منابع پراکنده و گاهاً دست نایافتنی کنکور در یک مجموعه به گونه‌ای جذاب و شیوا آماده می‌شد و همچنین سوالات دوره‌های قبل کنکور نیز به گونه‌ای تشریحی پاسخ داده می شدند، که خدشه‌ای بر آنها وارد نشود و خیال داوطلبان عزیز آنقدر آسوده باشد که اطلاعات مندرج در پاسخنامه‌ها را برای بهره‌گیری در آزمون خود بکار گیرند. این کار با یاری خداوند بزرگ و همکاری نخبه‌ترین دانشجویان و اساتید کشور در انتشارات ارشد هماهنگ گردید و در تمامی مقاطع تحصیلی از کاردانی به کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری در حوزهٔ آزمون‌های سراسری – آزاد و پیام نور بسته‌های آموزشی شامل کتاب‌های بانک سوالات و کتاب‌های شرح جامع درس آماده گردید. در تهیه مجموعه‌های فوق‌الذکر از فارغ‌التحصیلان کارشناسی ارشد و دکتری که حائز رتبه‌های تک رقمی کنکور می‌باشند، استفاده کرده‌ایم، تا شما عزیزان بتوانید در راستای افزایش توان علمی خود در جهت نیل به مقصود خویش نایل آیید. بدون تردید می‌توان گفت که برای اولین بار در نظام آموزشی کشور مجموعه‌ای به این سبک عرضه می‌شود که در کیفیت و کمیت بی‌نظیر بوده و تمامی نیازهای دانشجویان و داوطلبان عزیز را پوشش می‌دهد. امید است که استفاده از این مجموعه عزیزان را در جهت موفقیت در آزمون یاری رسانده باشد. در پایان لازم به ذکر است که بی نقصی محض از آن خداوند متعال می‌باشد، بنا براین از تمامی خوانندگان و داوطلبان عزیز خواهشمندیم نظرات سازنده خود را در مورد این کتاب به سایت انتشارات ارشد اعلام نمایند تا ما را در جهت هر چه بهتر آماده کردن این محصولات یاری رسانند.

با تشکر

ناشـــــر

www.arshadbook. ir

تقدیم به

پدر دلسوزم

مادر مهربانم

و همسر فداکارم

پیشگفتار مولف

به نام خداوند خوبی‌ها، آرامش‌دهنده قلبها، به نام او که عزیز و بزرگ است و به نام آنکس که در جستجوی عزت و بزرگی، خوبیها و آرامش قلبهاست.

یکی از آرزوهایی که هر انسانی در زندگی خویش طالب آن است کسب موفقیت می‌باشد. موفقیت به معنای آنکه از عمری که بر ما گذشته غبطه نخورده و در جایگاهی که ایستاده‌ایم از خویشتن رضایت داشته باشیم و این جز در سایه بکارگیری هوشمندانه امکانات محیط و استعدادهای خویش میسر نخواهد شد. به تعبیر دقیقتر باید بتوانیم از موقعیت خود اطلاع صحیح پیدا کنیم و با در نظر داشتن توانائیها، از موقعیت‌ها در جهت رسیدن به هدف مطلوب استفاده نمائیم. این هدف را با همکاری انتشارات ارشد به کار بستیم و توانستیم مجموعهٔ حسابداری مالی را به تألیف برسانیم.

درس حسابداری مالی شاید مهمترین و سرنوشت‌سازترین درس در کنکور رشته حسابداری می‌باشد. هدف از تألیف این کتاب، علاوه بر کمک به دانشجویان رشته حسابداری برای آمادگی در کنکور کارشناسی ارشد، آشنایی بیشتر دانشجویان با استانداردهای حسابداری ایران می‌باشد.

باتوجه به تمام تلاشی که اینجانب برای تألیف یک کتاب کامل و بی‌نقص نموده‌ام لذا از همهٔ اندیشمندان و بزرگان علم حسابداری تقاضامندم که پیشنهادات و نظرات خود را در جهت ارتقاء کتاب حاضر با اینجانب در میان بگذارند.

با سپاس

مهدی اتحاد فرد

مهر ۱۳۸۸

فهرست مطالب

عنوان **صفحه**

فصل اول: حسابداری شرکت‌های تضامنی

مقدمه ۱۳
تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی: ۱۴
ورود شریک جدید: ۱۵
خروج شریک: ۱۹
تصفیه در شرکت تضامنی: ۲۱
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۲۶
سؤالات تألیفی ۲۷
پاسخ سؤالات تألیفی ۲۸
سؤالات دانشگاه سراسری ۲۹
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری ۳۲
سؤالات دانشگاه آزاد ۳۵
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد ۳۶

فصل دوم: حسابداری مشارکت خاص

مقدمه ۴۱
عملیات تحت کنترل مشترک ۴۱
دارایی‌های تحت کنترل مشترک ۴۲
واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک ۴۲
مشارکت‌های مخصوص فاقد دفاتر مستقل: ۴۲
مشارکت مخصوص دارای دفاتر مستقل ۴۶
مشارکت مخصوص الف ۴۸
دفاتر مشارکت ۴۸
دفاتر مشارکت (مشترک) ۵۱
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۵۳
سؤالات تألیفی ۵۴
پاسخ سؤالات تألیفی ۵۵
سؤالات دانشگاه سراسری ۵۶
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری ۵۸
سؤالات دانشگاه آزاد ۶۰
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد ۶۱

عنوان **صفحه**

فصل سوم : حسابداری شرکت‌های سهامی

مقدمه ۶۵
انواع سهام: ۶۶
فروش به‌طور غیرنقد و اعتباری: ۶۸
تقسیم سود بین سهامداران عادی و ممتاز: ۷۰
سود سهمی: ۷۳
تجزیه سهام: ۷۵
سهام ممتاز قابل بازخرید: ۷۷
سهام خزانه: ۷۸
اختیار حق تقدم خرید سهام: ۸۰
محاسبه سود هر سهم در ساختار ساده سرمایه: ۸۱
محاسبه سود هر سهم در ساختار پیچیده سرمایه ۸۲
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۸۵
سوالات تألیفی ۸۶
پاسخنامه تألیفی ۸۷
سوالات دانشگاه سراسری ۸۸
پاسخنامه دانشگاه سراسری ۹۵
سوالات دانشگاه آزاد ۱۰۱
پاسخنامه سوالات دانشگاه آزاد ۱۰۳

فصل چهارم : حسابداری اجاره‌ها

مقدمه ۱۰۷
حسابداری اجاره توسط اجاره کننده: ۱۰۹
حسابداری اجاره‌های عملیاتی از دید اجاره کننده: ۱۱۵
حسابداری اجاره توسط اجاره دهنده: ۱۱۵
حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای از دید اجاره دهنده: ۱۱۶
اجاره از نوع فروش: ۱۱۶
اجاره از نوع تأمین مالی مستقیم: ۱۲۰
حسابداری اجاره‌های عملیاتی از دید اجاره دهنده: ۱۲۲
فروش و اجاره مجدد: ۱۲۲
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۱۲۴
سؤالات تألیفی ۱۲۵
پاسخ سؤالات تألیفی ۱۲۶
سؤالات دانشگاه سراسری ۱۲۷
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری ۱۳۱
سؤالات دانشگاه آزاد ۱۳۴
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد ۱۳۵

عنوان **صفحه**

فصل پنجم: حسابداری پیمانکاری

مقدمه: ۱۳۹
شناسایی درآمدها و هزینه‌های یک فعالیت پیمانکاری ۱۴۰
روش درصد پیشرفت کار ۱۴۲
روش کار تکمیل شده ۱۴۲
شناسایی زیان در قراردادهای پیمانکاری ۱۴۷
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۱۵۲
تست‌های تألیفی ۱۵۳
پاسخ تست‌های تألیفی ۱۵۴
سؤالات دانشگاه سراسری ۱۵۵
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری ۱۵۷
سؤالات دانشگاه آزاد ۱۵۹
پاسخ سؤالات دانشگاه آزاد ۱۶۰

فصل ششم: حسابداری اوراق قرضه پرداختنی

مقدمه ۱۶۳
انواع اوراق قرضه: ۱۶۳
انواع انتشار اوراق قرضه ۱۶۴
روش‌های تخصیص صرف یا کسر اوراق قرضه ۱۶۶
بازخرید اوراق قرضه قبل از سررسید: ۱۶۸
اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام: ۱۶۸
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۱۷۰
سؤالات تألیفی ۱۷۱
پاسخ سؤالات تألیفی ۱۷۳
سؤالات دانشگاه سراسری ۱۷۴
پاسخ سؤالات دانشگاه سراسری ۱۷۶
سؤالات دانشگاه آزاد ۱۷۸
پاسخ تست‌های آزاد ۱۷۹

فصل هفتم : حسابداری سرمایه‌گذاری

مقدمه ۱۸۳
اوراق بهادار معاملاتی (قابل داد و ستد) ۱۸۴
اوراق بهادار آماده برای فروش: ۱۸۶
اوراق بهادار نگهداری تا سررسید: ۱۸۸
حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام به روش بهای تمام شده ۱۸۸
حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام به روش ارزش ویژه ۱۸۹
حسابداری اوراق قرضه در دفاتر شرکت سرمایه‌گذار: ۱۹۱
نکات کلیدی و اصطلاحات مهم ۱۹۳
سؤالات تألیفی ۱۹۴

فصل اول

حسابداری شرکت‌های تضامنی

عناوین اصلی

- مقدمه
- تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی
- ورود شریک جدید
- خروج شریک
- تصفیه در شرکت تضامنی
- نکات کلیدی
- سؤالات تألیفی
- سؤالات دانشگاه سراسری و آزاد

فصل اول

حسابداری شرکت‌های تضامنی

مقدمه

شرکت تضامنی شرکتی است که از اجتماع دو یا چند نفر تحت نام مخصوص به قصد کسب سود با مسؤلیت تضامنی تشکیل می‌شود. در این شرکت‌ها هر یک از شرکاء به تنهایی در برابر کلیه تعهدات شرکت مسؤلیت کامل و نامحدود دارنـد در ایـران اساس شرکت تضامنی، شرکتنامه آن می‌باشد و برای تشکیل شرکت بایستی شرکتنامه به تایید همه شرکاء برسد.

ویژگی‌های یک شرکت تضامنی:

۱) مسؤلیت نامحدود شرکا: هر یک از شرکاء شرکت تضامنی به تنهایی در مقابل کلیه تعهدات شرکت مسؤلیت کامل و نامحدود دارند.

۲) مالکیت مشاع: در شرکت تضامنی همه شرکاء نسبت به تمام دارایی‌های شرکت مالکیت مشاع دارند و هیچ شـریکی نمی‌تواند ادعای خاصی بر دارایی مشخصی داشته باشد.

۳) عمر محدود: عمر شرکت تضامنی محدود به عمر شرکای آن‌ها می‌باشد.

۴) جدا نبودن مدیریت از مالکیت: در شرکت تضامنی مالکان شرکت تضامنی همان مدیران و اداره‌کنندگان شرکت می‌باشند.

۵) مشارکت در تسهیم سود: هر یک از شرکاء شرکت تضامنی بر اساس درصدی که در اساسنامه شـرکت قیـد گردیـده است در سود شرکت سهیم می‌باشند.

در هنگام تشکیل شرکت تضامنی تمام آورده‌های نقدی و غیرنقدی به شرکت تضامنی می‌بایستی به ارزش متعارف ثبت گردد و بدهی‌های شرکاء که شرکت تضامنی آن را تقبل می‌نماید می‌بایستی به ارزش فعلی ثبت گردد.

مثال

آقایان محمدی و رضایی در تاریخ ۸۷/۱/۱ اقدام به تاسیس یک شرکت تضامنی نموده‌اند. برای تاسیس شرکت تضامنی آقای محمدی ۲۰۰/۰۰۰ ریال و آقای رضایی ۳۰۰/۰۰۰ ریال وجه نقد پرداخت کرده‌اند، همچنین آقای محمدی یک ساختمان که ارزش متعارف آن ۵۵۰/۰۰۰ و آقای رضایی مقداری اثاثه که ارزش متعارف آن ۱۵۰/۰۰۰ ریال می‌باشد در اختیار شرکت قرار داده‌اند. مطلوبست ارائه ثبت حسابداری لازم:

حل)

۸۷/۱/۱	وجوه نقد	۵۰۰/۰۰۰	
	ساختمان	۵۵۰/۰۰۰	
	اثاثه	۱۵۰/۰۰۰	
	سرمایه آقای محمدی		۷۵۰/۰۰۰
	سرمایه آقای رضایی		۴۵۰/۰۰۰

تقسیم سود و زیان در شرکت تضامنی:

تقسیم سود و زیان بین شرکاء ممکن است به نسبت مشخصی که در اساسنامه معین گردیده است صورت گیرد و یا ممکن است با استفاده از مبانی متعددی از جمله اختصاص حقوق و پاداش به شرکاء و یا ترکیبی از هر دو مورد صورت گیرد.

مثال

شرکت تضامنی احمدی و محمودی سود خالص سال ۸۷ خود را ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال اعلام کرده‌اند اگر طبق اساسنامه شرکت تقسیم سود در این شرکت تضامنی به نسبت ۱ و ۲ به ترتیب برای آقایان احمدی و محمودی انجام گیرد مطلوبست تعیین سهم سود هر شریک؟

حل)

سهم سود آقای احمدی $۱/۲۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۴۰۰/۰۰۰$

سهم سود آقای محمودی $۱/۲۰۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۳} = ۸۰۰/۰۰۰$

مثال

آقایان محمودی و رضایی شرکای شرکت تضامنی به ترتیب با مانده سرمایه ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشند اگر سود شرکت در سال ۸۶ مبلغ ۲/۴۰۰/۰۰۰ ریال بوده باشد و نحوه تقسیم سود و زیان در این شرکت به شرح زیر باشد، مطلوبست تعیین سهم هر شریک از سود شرکت؟

۱) به آقای محمودی مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال و آقای رضایی مبلغ ۳۰۰/۰۰۰ ریال بعنوان حقوق تعلق می‌گیرد.

۲) به آقای رضایی مبلغ ۱۶۰/۰۰۰ ریال بعنوان پاداش تعلق می‌گیرد.

۳) ۱۲٪ بهره به مانده سرمایه هر شریک تعلق می‌گیرد.

۴) باقیمانده سود به نسبت ۱ و ۲ به ترتیب برای آقایان محمودی و رضایی تقسیم می‌گردد.

حل)

شرح	آقای محمودی	آقای رضایی	باقیمانده
سود خالص شرکت	-	-	۲/۴۰۰/۰۰۰
حقوق ثابت	۲۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۱/۹۰۰/۰۰۰
پاداش سالانه	-	۱۶۰/۰۰۰	۱/۷۴۰/۰۰۰
بهره سرمایه	۳۶۰/۰۰۰ (۱)	۴۸۰/۰۰۰ (۲)	۹۰۰/۰۰۰
باقیمانده به نسبت ۱ و ۲	۳۰۰/۰۰۰ (۳)	۶۰۰/۰۰۰ (۴)	-
جمع	۸۶۰/۰۰۰	۱/۵۴۰/۰۰۰	

(۱) بهره سرمایه آقای محمودی: $۳/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰/۱۲ = ۳۶۰/۰۰۰$

(۲) بهره سرمایه آقای رضایی: $۴/۰۰۰/۰۰۰ \times ۰/۱۲ = ۴۸۰/۰۰۰$

(۳) سهم آقای محمودی از باقیمانده سود $۹۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۳۰۰/۰۰۰$

(۴) سهم آقای رضایی از باقیمانده سود $۹۰۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۳} = ۶۰۰/۰۰۰$

مثال

با استفاده از اطلاعات مثال قبل فرض کنید که سود شرکت در سال ۸۶ مبلغ ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد مطلوبست تعیین سهم هر شریک از سود شرکت؟

حل)

شرح	آقای محمودی	آقای رضایی	باقیمانده
سود خالص شرکت	-	-	۱/۲۰۰/۰۰۰
حقوق ثابت	۲۰۰/۰۰۰	۳۰۰/۰۰۰	۷۰۰/۰۰۰
پاداش سالانه	-	۱۶۰/۰۰۰	۵۴۰/۰۰۰
بهره سرمایه	۳۶۰/۰۰۰	۴۸۰/۰۰۰	(۳۰۰/۰۰۰)
باقیمانده به نسبت ۱ و ۲	(۱۰۰/۰۰۰)	(۲۰۰/۰۰۰)	-
جمع	۴۶۰/۰۰۰	۷۴۰/۰۰۰	

مثال

اگر سود خالص قبل از کسر پاداش شرکت تضامنی محمودی و رضایی مبلغ ۱/۱۰۰/۰۰۰ ریال باشد و پاداش آقای رضایی برابر با ۱۰٪ سود خالص پس از کسر پاداش باشد مطلوبست تعیین سهم پاداش آقای رضایی و سود خالص شرکت پس از کسر پاداش؟

حل)

پاداش = B

$$B=(۱/۱۰۰/۰۰۰-B)\times ٪۱۰ \Rightarrow B=۱۱۰/۰۰۰-۰/۱B \Rightarrow ۱/۱B=۱۱۰/۰۰۰ \Rightarrow B=۱۰۰/۰۰۰$$

سود خالص پس از کسر پاداش = ۱/۱۰۰/۰۰۰ − ۱۰۰/۰۰۰ = ۱/۰۰۰/۰۰۰

ورود شریک جدید:

مطابق با قانون تجارت ورود شرکت جدید می‌بایست با توافق کلیه شرکای شرکت تضامنی صورت پذیرد. شریک جدیدی که وارد شرکت می‌شود در قبال تعهدات شرکت مسؤلیت نامحدود پیدا می‌کند چه این تعهدات قبل از ورود شریک جدید باشد و چه تعهدات بعد از ورود شریک جدید باشد. ورود شریک جدید ممکن است بدین صورت باشد که تمام یا قسمتی از سرمایه شرکای قدیم را خریداری کند و یا به طور مستقیم در شرکت سرمایه‌گذاری نماید. پس دو حالت در هنگام ورود شریک جدید ممکن است رخ دهد:

۱) ورود شریک جدید از طریق تحصیل تمام یا قسمتی از سرمایه شرکای قدیم (سرمایه‌گذاری غیرمستقیم)

۲) ورود شریک جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم

ورود شریک جدید از طریق تحصیل تمام و یا قسمتی از سرمایه شرکای قدیم:

در حالتی که شریک جدید از طریق خرید تمام و یا قسمتی از سرمایه شرکای قدیم وارد شرکت شود، سرمایه شرکت هیچگونه تغییری نمی‌کند و تنها مالکیت و ترکیب سرمایه تغییر می‌کند. در این حالت قیمت مورد توافق بین شریک جدید و شریک قدیم ربطی به شرکت نداشته است و این مبادله یک معامله شخصی بوده است.

مثال

در اول مهر سال ۸۷ شرکای شرکت تضامنی محمد و رضا توافق نمودند که آقای احمد را در شرکت تضامنی خود پذیرش نمایند. در این مورد آقای احمد $\frac{۱}{۳}$ از سرمایه آقای رضا را با پرداخت مبلغ ۲۵۰/۰۰۰ ریال تحصیل نمود اگر مانده سرمایه آقایان محمد و رضا به ترتیب مبلغ ۵۰۰/۰۰۰ ریال و ۶۰۰/۰۰۰ ریال باشد مطلوبست ثبت حسابداری ورود شریک جدید.

حل)

سهم سرمایه آقای رضا که به آقای احمد واگذار شده است. $۶۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۲۰۰/۰۰۰$

در این حالت آقای رضا، سرمایه خود را به مقداری بیشتر به آقای احمد فروخته است، همانطور که گفته شد، قیمت مورد توافق ربطی به شرکت نداشته و ثبت براساس مانده سرمایه انجام می‌گیرد:

سرمایه آقای احمد ۲۰۰/۰۰۰

سرمایه آقای رضا ۲۰۰/۰۰۰

ورود شرکت جدید از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم:

در برخی موارد شرکاء توافق می‌کنند که شریک جدید بدون خرید سهم الشرکه شرکای قدیمی به طور مستقیم در حساب شرکت سرمایه‌گذاری نماید. در این حالت ممکن است ورود شریک جدید با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت همراه باشد یا بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت همراه باشد.

ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی:

زمانیکه ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت صورت می‌گیرد سه حالت به شرح زیر ممکن است رخ دهد:

حالت اول: مقدار سرمایه‌گذاری شده توسط شریک جدید با منافع مطالبه شده توسط او برابر باشد.

حالت دوم: مقدار سرمایه‌گذاری شده توسط شریک جدید کمتر از منافع مطالبه شده توسط او باشد.

حالت سوم: مقدار سرمایه‌گذاری شده توسط شریک جدید بیشتر از منابع مطالبه شده توسط او باشد.

در حالت اول سرقفلی یا پاداش ایجاد نمی‌شود ولی برای دو حالت بعد می‌توان از دو روش زیر استفاده کرد.

۱) روش پاداش ۲) روش سرقفلی

مثال از حالت اول:

در ابتدای سال ۸۷ آقایان علی و محمد توافق می‌کنند که آقای رضا با پرداخت ۳۰۰/۰۰۰ ریال مالک $\frac{۱}{۳}$ سرمایه شرکت گردد.

اگر در این تاریخ مانده سرمایه علی، ۲۵۰/۰۰۰ ریال و محمد ۳۵۰/۰۰۰ ریال باشد و سود و زیان بین آقایان علی و محمد به ترتیب به نسبت ۱ و ۲ باشد مطلوبست ثبت حسابداری ورود شریک جدید.

حل)

خالص سرمایه پس از ورود رضا = $۲۵۰/۰۰۰ + ۳۵۰/۰۰۰ + ۳۰۰/۰۰۰ = ۹۰۰/۰۰۰$

سهم رضا از سرمایه شرکت = $۹۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳} = ۳۰۰/۰۰۰$

مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط رضا = (۳۰۰/۰۰۰)

پاداش یا سرقفلی = ۰

وجوه نقد ۳۰۰/۰۰۰

سرمایه رضا ۳۰۰/۰۰۰

مثال از حالت دوم:

اگر در مثال قبل فرض کنید رضا با پرداخت ۳۰۰/۰۰۰ ریال مالک $\frac{۲}{۵}$ سرمایه شرکت گردد و به همین نسبت نیز در سود و زیان شرکت سهم داشته باشد، مطلوبست ثبت حسابداری ورود شریک جدید با استفاده از دو روش پاداش و سرقفلی

حل) روش پاداش به شریک جدید

خالص سرمایه پس از ورود رضا = ۲۵۰/۰۰۰ + ۳۵۰/۰۰۰ + ۳۰۰/۰۰۰ = ۹۰۰/۰۰۰

سهم رضا از سرمایه شرکت = ۹۰۰/۰۰۰ × $\frac{۲}{۵}$ = ۳۶۰/۰۰۰

مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط رضا = (۳۰۰/۰۰۰)

پاداش تعلق گرفته به شریک جدید = ۶۰/۰۰۰

وجوه نقد	۳۰۰/۰۰۰	
سرمایه علی	(۶۰/۰۰۰ × $\frac{۱}{۳}$)	۲۰/۰۰۰
سرمایه محمد	(۶۰/۰۰۰ × $\frac{۲}{۳}$)	۴۰/۰۰۰
سرمایه رضا		۳۶۰/۰۰۰

روش سرقفلی به شریک جدید:

خالص سرمایه شرکت قبل از ورود رضا = ۲۵۰/۰۰۰ + ۳۵۰/۰۰۰ = ۶۰۰/۰۰۰

نسبت مالکیت علی و محمد در سرمایه = (۱ − $\frac{۲}{۵}$) = $\frac{۳}{۵}$

ارزش منصفانه شرکت = ۶۰۰/۰۰۰ ÷ $\frac{۳}{۵}$ = ۱/۰۰۰/۰۰۰

خالص سرمایه شرکت پس از ورود رضا = ۲۵۰/۰۰۰ + ۳۵۰/۰۰۰ + ۳۰۰/۰۰۰ = (۹۰۰/۰۰۰)

سرقفلی تعلق گرفته به شریک جدید = ۱۰۰/۰۰۰

وجوه نقد	۳۰۰/۰۰۰	
سرقفلی	۱۰۰/۰۰۰	
سرمایه رضا	(۱) ۴۰۰/۰۰۰	

(۱) سرمایه شریک جدید = ارزش منصفانه شرکت × نسبت مالکیت شریک جدید

= ۱/۰۰۰/۰۰۰ × $\frac{۲}{۵}$ = ۴۰۰/۰۰۰

مثال از حالت سوم:

اگر در مثال قبل فرض کنید رضا با پرداخت ۳۰۰/۰۰۰ ریال مالک $\frac{۱}{۴}$ از سرمایه شرکت گردد و به همین نسبت نیز در سود یا زیان شرکت سهم داشته باشد، مطلوبست ثبت حسابداری ورود شریک جدید با استفاده از دو روش پاداش و سرقفلی.

حل)

روش پاداش به شرکای قدیم:

خالص سرمایه پس از ورود رضا = ۲۵۰/۰۰۰ + ۳۵۰/۰۰۰ + ۳۰۰/۰۰۰ = ۹۰۰/۰۰۰

سهم رضا از سرمایه شرکت = ۹۰۰/۰۰۰ × $\frac{۱}{۴}$ = ۲۲۵/۰۰۰

(۳۰۰/۰۰۰) = مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط رضا

۷۵/۰۰۰ = پاداش تعلق گرفته به شرکای قدیم

وجوه نقد	۳۰۰/۰۰۰
سرمایه رضا	۲۲۵/۰۰۰
سرمایه علی	۲۵/۰۰۰ (۷۵/۰۰۰ × $\frac{۱}{۳}$)
سرمایه محمد	۵۰/۰۰۰ (۷۵/۰۰۰ × $\frac{۲}{۳}$)

روش سرقفلی به شرکای قدیم:

۳۰۰/۰۰۰ = مبلغ سرمایه‌گذاری شده توسط رضا

$\frac{۱}{۴}$ ÷ = نسبت مالکیت رضا در سرمایه

۱/۲۰۰/۰۰۰ = ارزش منصفانه شرکت

(۹۰۰/۰۰۰) = خالص سرمایه پس از ورود رضا

۳۰۰/۰۰۰ = سرقفلی

وجوه نقد	۳۰۰/۰۰۰
سرقفلی	۳۰۰/۰۰۰
سرمایه رضا	۳۰۰/۰۰۰ (۱)
سرمایه علی	۱۰۰/۰۰۰ (۳۰۰/۰۰۰ × $\frac{۱}{۳}$)
سرمایه محمد	۲۰۰/۰۰۰ (۳۰۰/۰۰۰ × $\frac{۲}{۳}$)

نسبت مالکیت شریک جدید × ارزش منصفانه شرکت = سرمایه شریک جدید (۱)

$= ۱/۲۰۰/۰۰۰ \times \frac{۱}{۴} = ۳۰۰/۰۰۰$

ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت:

ممکن است در زمان ورود شریک جدید ارزش دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت مورد توافق شریک جدید و شرکای قدیم قرار نگیرد و شرکاء توافق نمایند که تمام دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت تجدید ارزیابی گردد و پس از عمل تجدید ارزیابی، میزان سرمایه‌گذاری شریک جدید در دفاتر ثبت گردد. در این زمان یک حساب تحت عنوان حساب تجدید ارزیابی مورد استفاده قرار می‌گیرد که همانند حساب خلاصهٔ سود و زیان می‌باشد. در زمان تجدید ارزیابی اگر ارزش یک دارایی افزایش داشته باشد، به اندازهٔ افزایش ارزش، دارایی را بدهکار کرده و حساب تجدید ارزیابی را بستانکار می‌کنیم و برای کاهش ارزش دارایی عکس این عمل را انجام می‌دهیم و اگر بدهی افزایش ارزش داشته باشند بدهی مربوطه را بستانکار می‌کنیم و حساب تجدید ارزیابی را بدهکار می‌کنیم در پایان حساب تجدید ارزیابی را مانده‌گیری می‌کنیم اگر مانده آن بستانکار بود نشاندهنده سود تجدید ارزیابی است و اگر مانده آن بدهکار باشد نشاندهندهٔ زیان تجدید ارزیابی می‌باشد. که به نسبت سود و زیان شرکای قدیم به حساب سرمایه آن‌ها بسته می‌شود.

مثال

شرکای شرکت تضامنی الف و ب توافق نمودند که ج با پرداخت مبلغ ۴۰۰/۰۰۰ ریال بعنوان شریک جدید وارد شرکت شود. با توجه به توافقی که بین شرکاء انجام شد، دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت قبل از ورود شریک ج مورد تجدید ارزیابی قرار گرفت. قبل از ورود شریک ج، الف و ب به ترتیب به نسبت ۱ و ۲ در سود و زیان شرکت سهیم بوده‌اند. با توجه به اطلاعات زیر مطلوبست ثبت‌های لازم مربوط به تجدید ارزیابی دارایی‌های شرکت و ثبت ورود شریک جدید.

۱) ارزش موجودی کالای شرکت مبلغ ۵۰/۰۰۰ ریال افزایش یافته است.

۲) ارزش ساختمان شرکت مبلغ ۱۰۰/۰۰۰ ریال کاهش یافته است.

۳) سرقفلی شناسایی شده در شرکت مبلغ ۶۲/۰۰۰ ریال می‌باشد.

حل)

۱) حساب موجودی کالا	۵۰/۰۰۰		
	حساب تجدید ارزیابی		۵۰/۰۰۰
۲) حساب تجدید ارزیابی	۱۰۰/۰۰۰		
	حساب ساختمان		۱۰۰/۰۰۰
۳) سرقفلی	۶۲/۰۰۰		
	حساب تجدید ارزیابی		۶۲/۰۰۰
۴) حساب تجدید ارزیابی	۱۲/۰۰۰		
	سرمایه الف	$۴/۰۰۰ (۱۲/۰۰۰ \times \frac{۱}{۳})$	
	سرمایه ب	$۸/۰۰۰ (۱۲/۰۰۰ \times \frac{۲}{۳})$	
۵) وجوه نقد	۴۰۰/۰۰۰		
	سرمایه ج	۴۰۰/۰۰۰	

	حساب تجدید ارزیابی		
۱)	۵۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰	۲)
۳)	۶۲/۰۰۰		
مانده	۱۲/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۴)

خروج شریک:

بر اساس قانون تجارت در شرکت تضامنی هیچ‌یک از شرکاء نمی‌تواند سهم خود را به دیگری واگذار نمایند مگر با رضایت تمام شرکا. در صورتی که یک شریک فوت نماید، بر اساس قانون تجارت ایران، بقای شرکت وابسته به رضایت سایر شرکاء و قائم مقام متوفی خواهد بود. خروج شریک جدید ممکن است به دو حالت زیر رخ دهد:

۱) مبادله شریک خارج شونده با شرکت تضامنی (مبادله بین اشخاص حقیقی و حقوقی)

۲) مبادله شریک خارج شونده با شرکای موجود یا شریک جدید (مبادله بین اشخاص حقیقی)

مبادله شریک خارج شونده با شرکت تضامنی:

در این حالت خروج شریک از طریق دریافت دارایی‌های خود از شرکت تضامنی می‌باشد که در این حالت دارایی‌ها و سرمایه شرکت کاهش می‌یابد. خروج شریک در این حالت ممکن است همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت و یا بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت باشد. که در اینجا به توضیح هر کدام می‌پردازیم.

خروج شریک همراه با تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت:

در این حالت همانند ورود شریک جدید همراه با تجدید ارزیابی عمل می‌شود. دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت تجدید ارزیابی شده و سود یا زیان تجدید ارزیابی به حساب سرمایه شرکاء بسته می‌شود پس شریک خارج شونده به اندازهٔ ماندهٔ سرمایهٔ خود، دارایی از شرکت دریافت می کند. و ثبت حسابداری زیر در دفاتر انجام می‌شود.

سرمایه شریک خارج شونده ××

دارایی ××

خروج شریک بدون تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت:

در حالتی که در زمان خروج شریک جدید، تجدید ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت صورت نگیرد، ممکن است مبلغ پرداختی به شریک خارج شونده با ارزش دفتری سرمایه او اختلاف داشته باشد.

در این حالت سه وضعیت زیر ممکن است رخ دهد:

۱) پرداخت به شریک خارج شونده برابر با ارزش دفتری سرمایه او باشد.

۲) پرداخت به شریک خارج شونده کمتر از ارزش دفتری سرمایه او باشد.

۳) پرداخت به شریک خارج شونده بیشتر از ارزش دفتری سرمایه او باشد.

در حالت سوم می‌توان از دو روش پاداش و سرقفلی استفاده کرد.

مثال از حالت اول:

مهر، آبان و آذر شرکای یک شرکت تضامنی می‌باشند که به نسبت ۱ و ۲ و ۲ در سود و زیان شرکت سهیم می‌باشند و مانده سرمایه آن‌ها، به ترتیب، ۲۰۰/۰۰۰، ۲۵۰/۰۰۰ و ۳۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد. در ابتدای سال مهر، مبلغ ۲۰۰/۰۰۰ ریال سرمایه خود را از شرکت دریافت کرد مطلوبست ثبت حسابداری خروج شریک جدید.

حل)

سرمایه مهر ۲۰۰/۰۰۰

وجوه نقد ۲۰۰/۰۰۰

مثال از حالت دوم:

در صورتی که مهر در هنگام خروج از شرکت مبلغ ۱۸۰/۰۰۰ ریال از شرکت دریافت کند مطلوبست ثبت حسابداری خروج شریک جدید.

حل)

سرمایه مهر ۲۰۰/۰۰۰

وجوه نقد ۱۸۰/۰۰۰

سرمایه آبان $(۲۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۴})$ ۱۰/۰۰۰

سرمایه آذر $(۲۰/۰۰۰ \times \frac{۲}{۴})$ ۱۰/۰۰۰

مثال از حالت سوم:

در صورتی که مهر در هنگام خروج از شرکت مبلغ ۲۴۰/۰۰۰ ریال از شرکت دریافت کند مطلوبست ثبت حسابداری خروج شریک جدید

حل)

روش پاداش:

سرمایه مهر		۲۰۰/۰۰۰
سرمایه آبان	(۴۰/۰۰۰×$\frac{۲}{۴}$)	۲۰/۰۰۰
سرمایه آذر	(۴۰/۰۰۰×$\frac{۲}{۴}$)	۲۰/۰۰۰
وجوه نقد		۲۴۰/۰۰۰

روش سرقفلی:

بدلیل اینکه مبلغ دریافتی شریک خارج شونده بیشتر از مبلغ سرمایهٔ وی می‌باشد، می‌توان سرقفلی را شناسایی کرد. سرقفلی را می‌توان از رابطه زیر شناسایی کرد:

نسبت مالکیت شریک خارج شونده ÷ مازاد مبلغ دریافتی شریک خارج شونده = سرقفلی

$= ۴۰/۰۰۰ \div \frac{۱}{۵} = ۲۰۰/۰۰۰$

۱) سرقفلی		۲۰۰/۰۰۰
سرمایه مهر	(۲۰۰/۰۰۰×$\frac{۱}{۵}$)	۴۰/۰۰۰
سرمایه آبان	(۲۰۰/۰۰۰×$\frac{۲}{۵}$)	۸۰/۰۰۰
سرمایه آذر	(۲۰۰/۰۰۰×$\frac{۲}{۵}$)	۸۰/۰۰۰
۲) سرمایه مهر		۲۴۰/۰۰۰
وجوه نقد		۲۴۰/۰۰۰

مبادله شریک خارج شونده با شرکای موجود یا شریک جدید:

در این حالت جمع دارایی‌ها و سرمایه شرکت تغییری نمی‌کند و فقط ترکیب سرمایه شرکت تغییر می‌کند. و مبلغ تحصیل شده توسط شریک قدیم ربطی به شرکت ندارد ثبت مربوط به این رویداد به شرح زیر می‌باشد.

سرمایه شریک خارج شده	××
سرمایه شرکای موجود یا شریک جدید	××

تصفیه در شرکت تضامنی:

تضفیه به معنی پایان دادن فعالیت‌های شرکت می‌باشد که معمولاً با فروش دارایی‌ها و پرداخت بدهی‌ها و توزیع دارایی‌های باقیمانده بین شرکاء همراه است.

تقسیم سود و زیان در فرآیند تصفیه: تقسیم سود و زیان در فرآیند تصفیه معمولاً به نسبت سود و زیان بین شرکاء انجام می‌گیرد مگر اینکه ترتیبات دیگری در هنگام انجام عملیات تصفیه بین شرکاء وجود داشته باشد.

حسابداری تصفیه در شرکت تضامنی:

تصفیه در شرکت تضامنی به دو حالت زیر انجام می‌گیرد.

الف) تصفیه آنی

ب) تصفیه تدریجی

در تصفیه آنی، معمولاً به صورت یکجا تمام دارایی‌ها به فروش می‌رسد و تمام بدهی‌ها پرداخت می‌شود و از محل وجوه باقیمانده، حق مالی شرکاء پرداخت می‌شود.

در تصفیه تدریجی: معمولاً در این روش فروش دارایی‌ها و پرداخت بدهی‌ها طی دوره‌ای انجام می‌گیرد. و هیچ پرداختی به شرکاء انجام نمی‌شود. مگر در زمانی که اولویت پرداخت بدهی‌ها رعایت شده باشد.

📖 **نکته:** در تصفیه شرکت‌های تصامنی با توجه به مسؤلیت تضامنی شرکاء چنانچه دارایی‌های شرکت برای ایفای تعهدات کافی نباشد بایستی بدهی‌ها از محل دارایی‌های شخصی شرکاء و یا هر شریکی که اقدامات وی موجب انحلال یا درماندگی شرکت شده است (بدون توجه به مانده سرمایه وی) پرداخت گردد.

اولویت توزیع وجوه در فرآیند تصفیه تدریجی:

در فرآیند تصفیه تدریجی اولویت توزیع وجوه به شرح زیر می‌باشد:

الف) پرداخت بدهی‌های مربوط به بستانکاران بطور کامل

ب) پرداخت وام‌های شرکا

ج) پرداخت مانده سرمایه شرکا

پرداخت‌های نقدی تدریجی به شرکاء در فرآیند تصفیه تدریجی:

در مواردی که عملیات تصفیه طی چندین ماه بطول می‌انجامد، ممکن است شرکاء تمایل داشته باشند، وجه نقد قابل توزیع را در طول فرآیند تصفیه و قبل از اتمام عملیات تصفیه دریافت کنند. با توجه به اختیارات در نظر گرفته شده برای مدیر تصفیه، مدیر تصفیه بایستی ترتیبات توزیع وجوه را بین شرکاء به نحوی انجام دهد که حقوق بستانکاران رعایت شده و بتوان وجوه نقد مناسبی به شرکاء پرداخت کرد.

تنها راه‌حلی که مدیر تصفیه می‌تواند انتخاب کند، به نحوی که خطرات ناشی از عدم پرداخت بدهی‌ها متوجه وی نشود، انتخاب بدترین حالت ممکن است. در این حالت، دو فرض به صورت همزمان به شرح زیر مد نظر قرار می‌گیرد:

۱) فرض اینکه هیچ‌یک از دارایی‌های شرکت قابلیت بازیافت ندارد و یا به عبارت دیگر زیان کلی در رابطه با دارایی‌های باقیمانده در شرکت محتمل است. همچنین در این فرض، زیان‌هایی نیز از بابت بدهی‌های ثبت نشده و هزینه‌های تصفیه نیز در نظر گرفته می‌شود.

۲) فرض اینکه، در صورتی که مانده سرمایه هر شریکی منفی شود و یا به عبارتی مانده سرمایه وی پس از حداکثر زیان‌های احتمالی منفی شود، شریک مزبور از توانایی پرداخت مانده منفی سرمایه خود برنمی‌آید و مانده منفی سرمایهٔ وی بایستی توسط بقیه شرکاء تأمین شود.

با در نظر گرفتن موارد فوق مدیر تصفیه وجوه نقد مازاد را تنها در صورتی‌که مانده سرمایه شرکاء صفر و یا مثبت باشد بین شرکاء تقسیم می‌نماید. منظور از وجه نقد مازاد، وجوه نقد اضافی نسبت به بدهی‌های ثبت شده و نشده احتمالی و ذخیره‌های لازم بابت هزینه‌های تصفیه می‌باشد.

مثال

آقایان الف، ب و ج شرکای یک شرکت تضامنی که به ترتیب به نسبت ۴، ۳ و ۲ در سود و زیان شریک هستند می‌باشند. ترازنامه شرکت در تاریخ ۸۷/۱۰/۵ هنگام انحلال شرکت و در ابتدای فرآیند تصفیه به شرح زیر می‌باشد:

ترازنامه

۸۷/۱۰/۵

دارایی‌ها:		بدهی‌ها:	
وجوه نقد	۸/۰۰۰	حساب‌های پرداختنی	۶۱/۰۰۰
		حقوق صاحبان سهام:	
دارایی‌های غیر نقدی	۱۹۲/۰۰۰	سرمایه الف	۴۰/۰۰۰
		سرمایه ب	۴۵/۰۰۰
جمع دارایی‌ها	۲۰۰/۰۰۰	سرمایه ج	۵۴/۰۰۰
		جمع بدهی‌ها و سرمایه	۲۰۰/۰۰۰

مدیر تصفیه عملیات تصفیه را به شرح زیر انجام داده است:

الف) فروش قسمتی از دارایی‌ها در تاریخ ۸۷/۱۰/۳۰ به مبلغ ۴۸/۵۰۰ که ارزش دفتری آن ۶۲/۰۰۰ ریال بوده است.

ب) فروش قسمتی دیگر از دارایی‌ها در تاریخ ۸۷/۱۱/۳۰ به مبلغ ۳۰/۰۰۰ ریال که ارزش دفتری آن ۶۶/۰۰۰ ریال بوده است.

ج) فروش مابقی دارایی‌ها در تاریخ ۸۷/۱۲/۲۵ به مبلغ ۳۲/۵۰۰ ریال که ارزش دفتری آن ۶۴/۰۰۰ ریال بوده است.

با فرض اینکه سررسید بدهی‌ها به مبلغ ۱۵/۰۰۰ ریال در تاریخ ۸۷/۱۱/۲۵ و مبلغ ۴۶/۰۰۰ ریال در تاریخ ۸۷/۱۲/۲۰ بوده باشد و بر اساس بررسی‌های بعمل آمده شرکت بدهی‌های ثبت نشده نداشته باشد و همچنین هزینه تصفیه نیز صفر باشدمطلوبست تهیه صورت تصفیه و توزیع وجوه مازاد بین شرکا؟