

مثال: تراز آزمایشی شرکت تضامنی امیر و حسین که به نسبت 3 و 2 در سود و زیان سهم 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	
$(3.090.000 \times 3/5)$ 1.854.000	سرمایه امیر	(91/12/29)
$(3.090.000 \times 2/5)$ 1.236.000	سرمایه حسین	

شرکت تضامنی امیر و حسین

ترازنامه

برای تاریخ 91/12/29

دارایی‌های جاری:	بدهی‌های جاری:
وجوه نقد 120.000	اسناد پرداختنی 800.000
بدهکاران 650.000	جاری امیر 100.000
موجودی کالا 750.000	جمع بدهی‌های جاری 900.000
جاری حسین 120.000	سرمایه:
جمع دارایی‌های جاری 1.640.000	سرمایه امیر 3.054.000
دارایی‌های غیر جاری:	سرمایه حسین 2.636.000
ساختمان 5.000.000	جمع سرمایه 5.690.000
استهلاک انباشته ساختمان (50.000)	
ارزش دفتری ساختمان 4.950.000	
جمع دارایی‌ها 6.590.000	جمع بدهی‌ها و سرمایه 6.590.000

7- انحلال و تصفیه شرکت تضامنی

ورود شریک جدید، خروج یا فوت یکی از شرکاء موجب انحلال شرکت تضامنی می‌شود. 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 می‌دهد که واحد تجاری به پایان کار خود برسد. این فرآیند با فروش دارایی‌ها و پرداخت بدهی‌ها همراه است. قدم نهایی در تصفیه یک واحد تجاری، توزیع وجوه نقد باقی‌مانده بین شرکاء می‌باشد.

بطور کلی شرکت تضامنی در دو مورد تصفیه می‌شود:

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

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 می‌شود که معمولاً شامل مراحل زیر است:

1- فروش دارایی‌ها و وصول مطالبات شرکت

2- پرداخت بدهی‌های شرکت

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

4- توزیع وجوه نقد باقی‌مانده 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 بستانکار 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 می‌باشد:

شرکت تضامنی هادی و مهدی

ترازنامه

به تاریخ 91/6/31

420.000	حساب‌های پرداختنی	890.000	موجودی کالا
250.000	جاری مهدی	230.000	حساب‌های دریافتنی
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- حساب‌های پرداختنی از محل وجوه نقد شرکت پرداخت گردید
 - 6- هزینه‌های تصفیه بالغ بر 40.000 ریال گردید که توسط هادی پرداخت شد
- ثبتهای لازم جهت تصفیه شرکت و بستن حساب‌ها به شرح زیر می‌باشد:

250.000	جاری مهدی
250.000	سرمایه مهدی
91/6/31-1	
500.000	اندوخته عمومی
300.000	سرمایه هادی
200.000	سرمایه مهدی
91/6/31-2	

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: مانده های 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 دارایی های 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 می شود. مراحل انحلال و تصفیه به شرح زیر می باشد:

وجوه نقد 1.600

91/5/1-1 بدهی های شرکت 1.500

دارایی های 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	91/5/1-5 سرمایه ب
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 $\frac{3}{7}$ و $\frac{2}{7}$ و $\frac{2}{7}$ 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.

وجوه نقد 120.000
(1) سرمایه منصور 120.000

سرمایه محمود 450.000

(2) سرمایه مسعود 270.000

وجوه نقد 720.000

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 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 تاثیری ندارد.