

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 این 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.

- 3- نگهداری مبلغی وجه نقد بابت هزینه‌های تصفیه و مخارج احتمالی که به نسبت سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء تخصیص می‌یابد.
- 4- اگر شریکی بعد از سه مرحله فوق با مانده بدهکار سرمایه مواجه بود باید فرض شود وی توان جبران کسری را ندارد و بدین ترتیب با توجه به مسئولیت تضامنی شرکاء این مانده بدهکار (کسری) باید به حساب بدهکار سایر شرکاء منظور شود.
- 5- پس از طی مراحل مذکور، وجوه مازاد به میزان مانده بستانکار سرمایه هر شریک بین آن‌ها تقسیم می‌شود.
- باید دقت شود که ابتدا می‌بایست 5 گام تصفیه تدریجی انجام شود تا وجوه نقد قابل تقسیم بدست آید سپس جهت تعیین وجوه نقد مازاد قابل پرداخت به شرکاء 5 گام بعدی انجام می‌شود.
- مثال: الف و ب و ج شرکای شرکت تضامنی با نسبت 5، 3 و 2 در تسهیم سود و زیان هستند که قصد تصفیه شرکت را دارند. ترازنامه شرکت در پایان سال 1390 به قرار زیر است:

شرکت تضامنی الف و شرکا

ترازنامه

به تاریخ 90/12/29

1.000	حساب های پرداختنی	480	وجوه نقد
40	وام پرداختنی به ب	80	وام دریافتنی از ج
680	سرمایه الف	2.240	دارایی‌های غیر جاری
680	سرمایه ب		
400	سرمایه ج		
2.800	جمع	2.800	جمع

مراحل تصفیه شرکت بصورت تدریجی و طی سه مرحله انجام گرفت. ثبت‌های لازم در هر مرحله و نحوه تعیین وجوه قابل توزیع بین شرکا به شرح زیر می‌باشد

مرحله اول: در تاریخ 91/1/1 نیمی از دارایی‌های غیرنقد به مبلغ 640 ریال به فروش می‌رسد، ضمن آنکه بدهی‌های شرکت تسویه می‌گردد.

ابتدا طبق مراحل 5 گانه اول ثبت‌های زیر تنظیم می‌شود:

80	سرمایه ج
80	وام دریافتنی از ج (91/1/1-1)
40	وام پرداختنی به ب
40	سرمایه ب (91/1/1-2)

1000	حساب های پرداختنی
1000	وجوه نقد
640	وجوه نقد
240	سرمایه الف
144	سرمایه ب
96	سرمایه ج
1120	دارایی های غیر نقد

حال جدول وجه نقد قابل تقسیم به شرکاء طبق مراحل 5 گانه دوم به شرح زیر می باشد البته اعداد جدول مانده ها بعد از انجام ثبت های 5 گام اول می باشد:

شرح	الف 50%	ب 30%	ج 20%
خالص سرمایه شرکاء	440	576	224
تخصیص زیان فرضی دارایی های غیر نقدی (1120-2240)	(560)	(336)	(224)
مانده سرمایه شرکاء (سرمایه شرکاء منهای سهم از زیان فرضی)	(120)	240	0
جذب مانده بدهکار شریک الف (چون مانده الف بدهکار شده به سرمایه دیگر شرکاء که مانده بستانکار دارند منظور می شود)	120	(120)	0
وجوه مازاد قابل توزیع	0	120	0

توضیحات جدول:

1- خالص سرمایه شرکاء، مانده سرمایه هر شریک بعد از انجام ثبت های 1 تا 4 بالا است مثلاً سرمایه ب در ترازنامه 680 می باشد که طی ثبت شماره 2 مقدار 40 ریال افزایش و طبق ثبت شماره 4 مبلغ 144 ریال کاهش یافته بنابر این مانده آن در جدول بالا مبلغ 576 ریال منظور شده.

2- زیان فرضی دارایی غیر جاری همان مبلغ دارایی هایی است که فروش نرفته اند و چون مانده آن ها در ترازنامه 2240 ریال بوده و نصف آن ها یعنی مبلغ 1120 ریال فروش رفته است بنابر این مانده 1120 ریال آن به عنوان زیان فرضی به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکا تقسیم می شود

3- اگر شرکا مقرر کرده بودند که مبلغی نیز به عنوان هزینه های تصفیه و مخارج احتمالی منظور شود، این مبلغ نیز مانند زیان احتمالی دارایی ها از مانده سرمایه شرکاء به نسبت تقسیم سود و زیان کسر می گردید.

4- مانده شریک الف بعد از کسر زیان فرضی بدهکار (منفی) شده است بنابر این مبلغ کسری می بایست به نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکایی که مانده سرمایه آن ها بستانکار (مثبت) است تقسیم شود البته دقت شود که نسبت تقسیم سود و زیان جدیدی بین شرکاء با مانده سرمایه مثبت ایجاد می شود بدین صورت که نسبت شرکاء با مانده منفی و صفر در نظر گرفته نمی شود در اینجا مانده سرمایه ج صفر شده است بنابر این نسبت تقسیم فقط به شریک ب (100%) تعلق می گیرد.

5- در پایان مبلغ 120 ریال به شریک ب قابل پرداخت است که ثبت زیر تنظیم می‌گردد:

91/1/1-5) وجوه نقد 120 سرمایه ب 120

باید دقت شود که مانده سرمایه ب در مراحل بعدی تصفیه مبلغ 456 ریال می‌باشد و بقیه شرکاء با همان مبلغ مرحله اول در مرحله دوم منظور می‌شوند.

مرحله دوم: در تاریخ 91/6/18 مبلغ 600 ریال از دارایی‌های غیر نقد به مبلغ 780 ریال به فروش رسید.

91/6/18-6) دارایی غیر نقد 600 وجوه نقد 780
سرمایه الف 90
سرمایه ب 54
سرمایه ج 36

جدول تعیین وجوه نقد مازاد قابل تقسیم به شرح زیر می‌باشد:

شرح	الف 50%	ب 30%	ج 20%
خالص سرمایه شرکاء (بعد از اعمال سند شماره 6)	530	510	260
تخصیص زیان فرضی دارایی‌های غیر نقد (600-1120-2240)	(260)	(156)	(104)
مانده سرمایه شرکاء	270	354	156
وجه مازاد قابل تقسیم	270	354	156

در جدول بالا چون سرمایه هیچکدام از شرکاء بدهکار (منفی) نشده مبلغ قابل تقسیم برابر با مانده سرمایه شرکاء شده است. ثبت مربوط به پرداخت وجه نقد مازاد به شرح زیر می‌باشد:

91/6/18-7) سرمایه ب 354 سرمایه الف 270
سرمایه ج 156 وجوه نقد 780

مرحله سوم (پایان): در تاریخ 91/11/7 دارایی‌های غیر نقد باقی مانده به مبلغ 640 ریال به فروش رفت.

91/11/7-8) دارایی غیر نقد 520 وجوه نقد 640
سرمایه الف 60
سرمایه ب 36
سرمایه ج 24

در این مرحله چون هیچ دارایی غیر نقد، بدهی و مواردی از این قبیل نداریم، کل وجوه نقد موجود بدون هیچ محدودیتی بین شرکاء تقسیم می‌شود:

320	سرمایه الف
192	سرمایه ب (91/11/7-9)
128	سرمایه ج
640	وجوه نقد

می‌بایست بعد از تنظیم ثبت حسابداری آخر، مانده کلیه حساب‌ها صفر شوند.
مثال: اکبر و اصغر و احمد شرکای شرکت تضامنی با نسبت 5، 3 و 2 می‌باشند. در تاریخ 91/6/31 تصمیم گرفتند شرکت را منحل کنند. ترازنامه شرکت در این تاریخ به شرح زیر می‌باشد:

شرکت تضامنی اکبر و برادران

ترازنامه

به تاریخ 91/6/31

500.000	حساب‌های پرداختنی	100.000	وجوه نقد
45.000	جاری اصغر	1.200.000	حساب‌های دریافتنی
155.000	جاری احمد	100.000	جاری اکبر
800.000	سرمایه اکبر	300.000	اثاثه
200.000	سرمایه اصغر	(100.000)	استهلاک انباشته اثاث
500.000	سرمایه احمد	200.000	ارزش دفتری اثاثه
200.000	اندوخته عمومی	1.200.000	ساختمان
100.000	سود تقسیم نشده	(300.000)	استهلاک انباشته سا
		900.000	ارزش دفتری ساختمان
2.500.000	جمع	2.500.000	جمع

با توجه به طولانی شدن مدت عملیات تصفیه، شرکاء تصمیم گرفتند که در پایان هر ماه پس از نگهداری وجه نقد کافی جهت تسویه بدهی - ها و همچنین لحاظ کردن مبلغ 150.000 ریال ذخیره احتیاطی، مازاد وجه نقد بین آن‌ها توزیع گردد. خلاصه رویدادهای هر ماه و ثبت‌های لازم به شرح زیر می‌باشد:

مرحله اول، مهرماه: مبلغ 1.150.000 ریال از مطالبات شرکت وصول شده و بقیه سوخت گردید. همچنین مبلغ 50.000 ریال بابت هزینه - های تصفیه پرداخت گردید. وجه نقد مازاد بین شرکا توزیع گردید.

ابتدا باید 5 گام اول انجام شود ثبت‌های این 5 گام به شرح زیر می‌باشد:

100.000	سرمایه اکبر
45.000	91/7/30-1 جاری اصغر
155.000	جاری احمد
100.000	جاری اکبر
45.000	سرمایه اصغر
155.000	سرمایه احمد
200.000	اندوخته عمومی
100.000	91/7/30-2 سود تقسیم نشده
150.000	سرمایه اکبر
90.000	سرمایه اصغر
60.000	سرمایه احمد
1.150.000	وجوه نقد
25.000	91/7/30-3 سرمایه اکبر
15.000	سرمایه اصغر
10.000	سرمایه احمد
1.200.000	حساب‌های دریافتنی
25.000	سرمایه اکبر
15.000	91/7/30-4 سرمایه اصغر
10.000	سرمایه احمد
50.000	وجوه نقد

حال می‌بایست طبق 5 گام دوم وجه نقد قابل تقسیم بین شرکاء را بدست آوریم.

شرح	اکبر 5/10	اصغر 3/10	احمد 2/10
مانده سرمایه شرکاء	800.000	305.000	695.000
زیان فرضی دارایی‌های غیر نقد (1100000 ریال اثاثه و ساختمان)	(550.000)	(330.000)	(220.000)
تسهیم ذخیره احتیاطی (150000 ریال)	(75.000)	(45.000)	(30.000)
مانده سرمایه شرکاء	175.000	(70.000)	445.000
تسهیم کسری اصغر بین شرکاء با سرمایه مثبت (5/7 و 2/7)	(50.000)	0	(20.000)
وجه نقد مازاد	125.000	0	425.000

نکته: در جدول بالا وقتی می‌خواهیم مانده منفی شریک ب را تقسیم کنیم دیگر نسبت 5 و 2 اکبر و احمد را در نظر نمی‌گیریم بلکه با حذف نسبت 3/10 اصغر، نسبت بین دو شریک دیگر تغییر می‌کند. حال مبلغ 550.000 ریال طبق جدول به اکبر و احمد تعلق می‌گیرد.

125.000 سرمایه اکبر

425.000 (91/7/30-5) سرمایه احمد

550.000 وجوه نقد

مرحله دوم، آبان ماه: ساختمان به مبلغ 1,100,000 ریال به فروش رسید و مبلغ 300,000 ریال از بدهی‌های شرکت پرداخت گردید، مبلغ 100,000 ریال بابت هزینه‌های تصفیه پرداخت گردید و وجه نقد مازاد بین شرکاء توزیع گردید.

1,100.000 وجوه نقد

300.000 (91/8/30-6) استهلاک انباشته سا

1,200.000 ساختمان

100.000 سرمایه اکبر

60.000 سرمایه اصغر

40.000 سرمایه احمد

300.000 حساب‌های پرداختنی

300.000 (91/8/30-7) وجوه نقد

50.000 سرمایه اکبر

30.000 (91/8/30-8) سرمایه اصغر

20.000 سرمایه احمد

100.000 وجوه نقد

حال از مانده سرمایه شرکاء مانده‌گیری می‌کنیم و طبق جدول زیر وجه نقد مازاد را مشخص می‌کنیم:

شرح	اکبر 5/10	اصغر 3/10	احمد 2/10
مانده سرمایه شرکاء	725.000	335.000	290.000
زیان فرضی دارایی‌های غیرنقدی (200.000 ریال ائانه)	(100.000)	(60.000)	(40.000)
تسهیم مانده احتیاطی (150.000 ریال)	(75.000)	(45.000)	(30.000)
مانده سرمایه شرکاء	550.000	230.000	220.000
مانده مازاد (چون سرمایه شرکاء منفی نشده برابر با مانده سرمایه می‌شود)	550.000	230.000	220.000

550.000 سرمایه اکبر

230.000 (91/8/30-9) سرمایه اصغر

220.000 سرمایه احمد

1,000.000 وجوه نقد

مرحله سوم (پایانی)، آذر ماه: اثاثه به مبلغ 150,000 ریال به فروش رسید، مبلغ 100,000 ریال بابت مالیات ثبت نشده به اداره دارایی پرداخت گردید، با پرداخت 200,000 ریال بدهی‌های شرکت تسویه گردید، مبلغ 80,000 ریال بابت هزینه‌های تصفیه پرداخت گردید و مانده وجه نقد بین شرکاء توزیع و عملیات تصفیه خاتمه یافت.

150.000	وجه نقد
100.000	(91/9/30-10) استهلاک انباشته اث
25.000	سرمایه اکبر
15.000	سرمایه اصغر
10.000	سرمایه احمد
300.000	اثاثه
50.000	سرمایه اکبر
30.000	(91/9/30-11) سرمایه اصغر
20.000	سرمایه احمد
100.000	وجه نقد
200.000	حساب پرداختنی
200.000	(91/9/30-12) وجه نقد
40.000	سرمایه اکبر
24.000	(91/9/30-13) سرمایه اصغر
16.000	سرمایه احمد
80.000	وجه نقد

چون در مرحله پایانی هستیم و کلیه دارایی‌ها فروخته شده و بدهی‌ها پرداخت شده است نیازی به تهیه جدول نیست و کل مانده وجه نقد بین شرکاء تقسیم می‌شود البته با تهیه جدول هم به همین مانده خواهیم رسید. طبق مانده‌گیری از حساب‌ها، مانده وجه نقد 120,000 می‌شود.

60.000	سرمایه اکبر
36.000	(91/9/30-14) سرمایه اصغر
24.000	سرمایه احمد
120.000	وجه نقد

بعد از تنظیم این اسناد می‌بایست کلیه مانده حساب‌های شرکت بسته شده باشند.

8- ادغام شرکت‌های تضامنی

ممکن است شرکای دو یا چند شرکت تضامنی به منظور افزایش سرمایه و توان مالی خود جهت گسترش و توسعه فعالیت‌های تجاری در بازارهای رقابتی و همچنین انحصاری نمودن یک رشته تجاری خاص تصمیم بگیرند با ادغام شرکت‌های خود یک شرکت تضامنی جدید تشکیل دهند. در چنین مواردی دو یا چند شرکت تضامنی منحل و یک شرکت جدید تاسیس شده و دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت‌های ادغام