

# نقدی و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکت های غیر سهامی

چندی است که به تبع شغل معلمی و در طول چندین ترم تدریس حسابداری شرکت ها با پارامی از نارسائیهای خاص در مطالب، کتب و جزوات این درس مواجه بوده ام. اگر چه در یک مقایسه نسبی مطالب با اهمیت تر و قابل بحث تر از آنچه در این گفتار به آن پرداخته خواهد شد می توان یافت.<sup>(۱)</sup> لیکن علت اصلی انتخاب بحث خاص تقسیم سود در شرکت های غیر سهامی<sup>(۲)</sup> عمدتاً خلاء بیشتری است که در این رابطه احساس می شود و در مجموع مطالب و کتب موجود حسابداری کمتر از آنچه باید به آن پرداخته شده است و در عین حال، در کمتر جایی سعی شده است مبنای مربوط به این موضوع بطور اصولی تشریح شود. یکی از مؤخرترین این نوشته ها نشریه حسابداری مالی (جلد دوم) سازمان حسابرسی است که مسئولیت تدوین آنرا استاد گرانقدر جناب آقای دکتر شباهنگ بعهده داشته اند، اینجانب علیرغم بهره های فراوانی که از مجموع آثار ایشان برده ام، نقدگونه ای بر مطالب ایشان در زمینه یاد شده را بهانه ای یافتیم برای بیان نقطه نظرات خودم و نیز گشودن بابی در این بحث، اما مستقماً ذکر این نکته را ضروری می دانم که مباحث عنوان شده عمدتاً بر پایه عرف و رویه های معمول حسابداری بوده است و اگر چه دامنه این بحث از نظر حقوقی گسترده می باشد، اینجانب با بضاعت علمی مختصر، خود را محق به وارد شدن در این مقوله (بطور خاص) نمی بینم و مسلماً باب بحث در این مورد نیز برای خبرگان و صاحب نظران حقوقی در جای خود گشوده خواهد بود. این نوشته در سه بخش به شرح زیر مباحث تقسیم سود در شرکت های غیر سهامی را مورد نقد و بررسی قرار خواهد داد.

- الف) تقسیم سود و زیان جاری
- ب) تقسیم سود و زیانهای سرمایه ای شناسایی شده در زمان تغییر در نسبت های سود و زیان
- ج) تقسیم سود و زیان و قانون تجارت ایران.

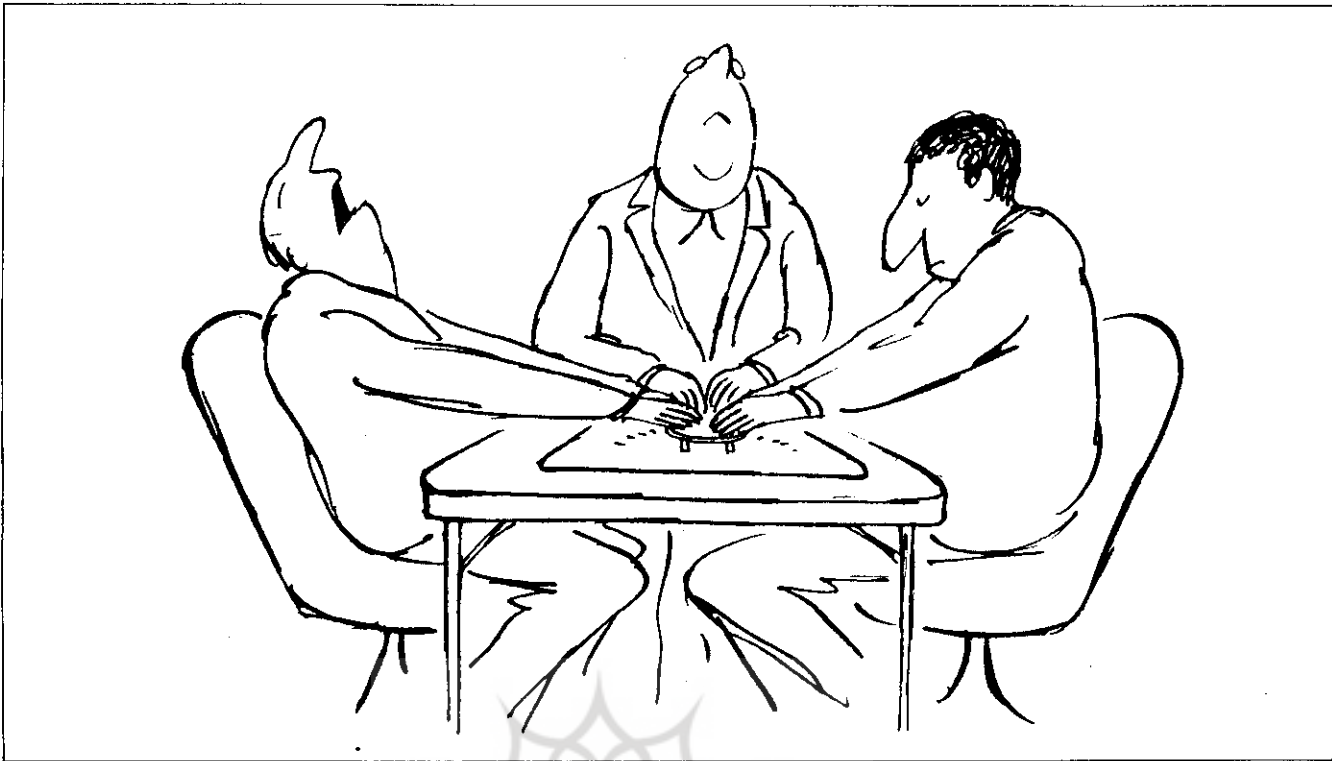
## الف) نحوه تقسیم سود و زیان جاری

اساساً عمده شرکت های غیر سهامی نظیر شرکت تضامنی و... را «شرکت های شخص» می نامند، اطلاق این اصطلاح به شرکت هایی از این قبیل در مقابل اصطلاح «شرکت های سرمایه» است که برای شرکت های سهامی بکار برده می شود. وجه تسمیه کاربرد این اصطلاح، تأکید بر نقش فردی شرکا در اعتبار، مدیریت و هدایت شرکت های غیر سهامی است در مقابل نقش عامل سرمایه و اصولاً این چنین مبنایی به بیان دیگر، تفاوت نقش شخصی هریک از شرکا را در ایجاد سودآوری در شرکت روشن می سازد. نمونه هایی از این تفاوتها را می توان تخصص و مهارت های فردی، حسن شهرت تجاری،

## مقدمه:

پیش کنونی دانش حسابداری در واقع مرهون دستیابی آن به روشها و شیوه های تحلیلی است، گسترش دامنه مباحث حسابداری به منظور حفظ نقش این دانش در جوابگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیران، سهامداران و سایر استفاده کنندگان گزارشهای مالی همراه با پیچیده شدن ماهیت تکنولوژی و صنعت و نیز روابط تجاری و اقتصادی و اجتماعی اجتنابناپذیر می نماید. بنابراین نقش و وظیفه حسابداران در تمسک به شیوه های تفکر و استدلال منطقی و منظم امری ضروری بنظر می رسد. بدون تردید تئوریهای، اصول و رویه های حسابداری، زمانی جایگاه واقعی خود را می یابد که از نیازهای اطلاعاتی و مشکلات محیط واقعی حسابداری منتزع نباشد و بر این مبنا مسلماً لزوم تعدیل و انعطاف در انطباق این تئوریهای و رویه ها با شرایط و نیازهای محیطی مختلف یک ضرورت انکارناپذیر است. تحقیقاً ایجاد زمینه مناسب بحث و گفتگوی متقابل صاحب نظران به هر شکل آن (نقد و بررسی، سمینار و کنفرانس) یکی از طرق مؤثر در دستیابی به این اهداف است، موضوعی که تا بحال در ایران کمتر به آن بها داده شده است و امید آنکه در آینده به این مهم توجه بیشتری شود. موضوع مورد بحث نیز تا حدی به همین بهانه تهیه شده است.

(۱) مسلماً بر اکثر خوانندگان روشن است که مباحث قابل طرح در شرکت های سهامی بدلیل کثرت و نیز اهمیت در مقابل شرکت های غیر سهامی نظیر شرکت های تضامنی از اولویت بیشتر برخوردار است.  
(۲) این اصطلاح عمدتاً برای شرکت های تضامنی، نسبی و با مسئولیت محدود بکار برده می شود.



تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

تجربه تجاری و دیگر خصوصیات فردی شریک نامید. به رسمیت شناختن این تفاوت‌ها عامل منطقی تخصیص سود به نسبت‌هایی متفاوت با نسبت سرمایه است. اما از سوی دیگر، ندیده گرفتن عامل سرمایه در سودآوری و ملحوظ نکردن آن در مبنای بکار گرفته شده تقسیم سود نیز منصفانه نمی‌نماید. بنابراین نتیجه اصولی حاصل از بررسی نقش دو عامل فرد و سرمایه در ایجاد بازدهی معمولاً به بکارگیری مبنای خاصی برای تقسیم سود در این گونه شرکت‌ها منجر گردیده است، که بطور همزمان نقش هر دو عامل ذکر شده را ملحوظ نماید. به بیان روشن‌تر، بر این اساس منطقی می‌نماید که بخشی از سود به نسبت سرمایه شرکا و بخش دیگر به نسبت‌های توافقی فی‌مابین و بر مبنای نقش هر یک از شرکا در سودآوری تقسیم گردد. با توجه به توضیحات فوق اگر چه تنوع زیادی در موافقت‌نامه‌های تقسیم سود قابل تصور است، اما در عمل اشکال متداول و شناخته شده‌ای به شرح زیر در این رابطه وجود دارد.

#### ۱- بهره سرمایه:

اصولاً در مواقعی که نسبت تقسیم سود و زیان در این شرکت‌ها با نسبت سرمایه شرکا متفاوت باشد و در صورت توافق قبلی شرکا، تخصیص قسمتی از سود تحت عنوان بهره سرمایه مورد خواهد یافت. بر اساس مفاهیم و منطق متداول حسابداری، اتخاذ چنین مبنایی اصولاً به منظور ایجاد تعادل نسبی در تقسیم سود است. نرخ بهره سرمایه عموماً رقمی مساوی یا نزدیک به نرخ بازدهی سرمایه‌گذارهای بدون ریسک انتخاب می‌شود و این بدان معنی است که اگر بنا باشد، تفاوت‌های فردی شرکا بعنوان عامل مؤثر در سودآوری تلقی گردد. منصفانه آن خواهد بود که ابتدا سودی معادل یا نزدیک به سود حاصل از سرمایه‌گذارهای بدون خطر به نسبت سرمایه‌ها کنار گذاشته شود و مابقی آن به نسبت‌های متفاوت و بدون توجه به میزان سرمایه شرکا تقسیم گردد. و اگر در چنین حالتی پس از تخصیص بهره سرمایه، سود قابل ملاحظه‌ای برای تقسیم در مرحله بعد باقی نماند این تلوبا به آن معنی خواهد بود که ادعای شرکت یا برخی از شرکا مبنی بر نقش مؤثر آنان در سودآوری مورد نداشته و در حقیقت سود کسب شده حد اقل سودی است که از بکارگیری سرمایه حاصل شده است و بنابراین این، منطقی خواهد بود که در این حالت سود صرفاً به نسبت‌های

(۱) نشریه حسابداری مالی (جلد دوم) سازمان حسابرسی ص ۳۹  
 (۲) منظور نمودن بهره سرمایه و سایر منافع حاصل از سودجاری به حسابهای سرمایه شرکاء که مؤلف در تمامی موارد اینگونه عمل نموده خود بحث دیگری را می‌طلبد که جهت پرهیز از خلط مباحث در بخش سوم این نوشته به آن خواهیم پرداخت.

# نقدی و نظری بر مباحث تقسیم سود در شرکت‌های غیر سهامی

صرفنظر از این که سود خالص شرکت کافی برای پرداخت آن باشد یا نه به بستانگار حساب سرمایه شریک<sup>۷</sup> منظور شود». ص ۳۸.  
ایراد وارد به تعریف و چگونگی تخصیص حق الزحمه به دلایل زیر بیشتر از بحث بهره سرمایه جلب نظر می‌نماید.

اولاً علت و ماهیت اختصاص حق الزحمه<sup>۸</sup> به یک شریک، متفاوت با علت ذکر شده در عبارت فوق است، زیرا تا آنجائیکه موضوع حق الزحمه محدود به صرفوقت شریک در اداره امور شرکت است، این چنین پرداختی (به عنوان حق مدیریت) به ماهیت هزینه نزدیکتر است.  
ثانیاً - صرفنظر از اشکال اول اگر آنگونه که بیان شده است، تخصیص حق الزحمه، جزئی از موافقتنامه تقسیم سود است، اختصاص آن در صورت وجود زیان چگونه قابل توجیه است؟

واقعیت آن است که منظور داشتن حق الزحمه برای شریکی که در اداره امور شرکت نقش مستقیم دارد، منطقی و براساس اصول متداول شناخت هزینه، بیشتر ماهیت هزینه‌ای دارد و باید در سود و زیان منظور شود تا در تقسیم سود، اما خارج از محدوده فوق<sup>۹</sup>، منظور داشتن حق الزحمه<sup>۱۰</sup> در شرکتنامه به علت پاره‌ای خصوصیات فردی

شریکی است که به دلایل قابل قبولی<sup>۱۱</sup>، نظیر داشتن اعتبار یا حسن شهرت تجاری، تخصصهای ویژه فردی و مسائلی از این قبیل منظور می‌شود که در جهت افزایش سودآوری شرکت موثر و مفید تشخیص داده شده است و سایر شرکا بر این باور توافق می‌نمایند که قسمتی از سود حاصل شرکت تحت این عنوان و اختصاصاً به شریکی با مشخصات یاد شده تخصیص یابد. حال اگر فرض کنیم که در شرکتی سود کافی حتی برای پوشش حق الزحمه مقرر نیز حاصل نشده یا بالاخص حالتی که عملیات شرکت منجر به زیان گردیده باشد، در این صورت، این واقعیت چه مفهومی خواهد داشت؟

منطقی است که تصور کنیم خلاف پیش فرض اولیه در توافقنامه شرکا حاصل شده است و تخصیص کامل حق الزحمه در این حالت مبتنی بر منطق قابل قبولی نخواهد بود. زیرا این واقعیت تلویحاً موجب بطلان عقد اولیه است که منطقیاً دلالت بر این دارد که در صورت وجود سود قسمتی از آن اختصاصاً به شریکی با مشخصات ذکر شده و آنهم به دلیل نقش وی<sup>۱۲</sup> تخصیص یابد. نتیجه بکارگیری چنین مبنائی همانگونه که در مثال مؤلف نیز کاملاً نشان داده شده این است که عملیات در مرحله‌ای از تقسیم سود منجر به زیان گردیده است و نهایتاً زیان حاصل به نسبت‌های مقرر به حسابهای شرکا اختصاص می‌یابد و در این حالت، تنها توجیه آنست که بگوئیم: «آهوی ناگرفته به دشت را نیز می‌توان فروخت».

نتیجه آنکه در چنین حالتی بسته به اینکه تخصیص حق الزحمه براساس شرکتنامه در چه مرحله‌ای پیش‌بینی شده باشد (مثلاً قبل یا بعد از بهره‌سرمایه ممکن است هیچ حق الزحمه‌ای به شریک مورد نظر تعلق نگیرد یا اینکه مانده سود پس از تخصیص بهره سرمایه به هر میزان که باشد، به عنوان حق الزحمه به حساب شریک منظور شود.

### ۳- موارد خاص:

#### آنچه گفته شد ناظر بر شرکتنامه‌های معمول و مبتنی بر رویه‌های متداول

- (۷) همان اشکالی که قبلاً نیز به آن اشاره شد و در بخش سوم بحث به آن خواهیم پرداخت.
- (۸) به همان مفهومی که قبلاً اشاره شد و مؤلف نیز به همین اعتبار از آن استفاده نموده است، یعنی جزئی از موافقتنامه تقسیم سود و نه هزینه.
- (۹) یعنی نه پرداخت‌هایی نظیر حق مدیریت یا حقوق که به لحاظ صرفوقت شریک در اداره امور شرکت به وی پرداخت می‌شود.
- (۱۰) به همان مفهوم که قبلاً به آن اشاره شد.
- (۱۱) از نقطه نظر سایر شرکا.
- (۱۲) به دلایلی که توضیح داده شد.

غیر کافی) نیز سهم بیشتری را متحمل شود، به بیانی دیگر به هر دلیلی تخصیص سود کمتر به شریک با سرمایه کمتر (در صورت وجود سود کافی) متناقض است با تخصیص زیان بیشتر به همان شریک (در صورت وجود زیان) مگر آنکه بگوئیم «آنکه بامش بیش برفش بیشتر، در مواقعی معادل است با آنکه بامش کم برفش بیشتر».

نتیجه آنکه مبنای منطقی و قابل قبول در این حالت آن خواهد بود که در مواقع وجود سود غیر کافی برای پوشش بهره سرمایه، سود حاصل به نسبت سرمایه‌ها تقسیم گردد یا عبارات دیگر، نرخ بهره سرمایه به صورت خودکار پائین آورده شود.<sup>(۱۳)</sup> و در صورت زیان، زیان حاصل تحت همین عنوان انباشته و از محل سود سالهای بعد مستهلک شود.<sup>(۱۴)</sup>

#### ۲- حق الزحمه<sup>(۱۵)</sup> (پاداش سودآوری)

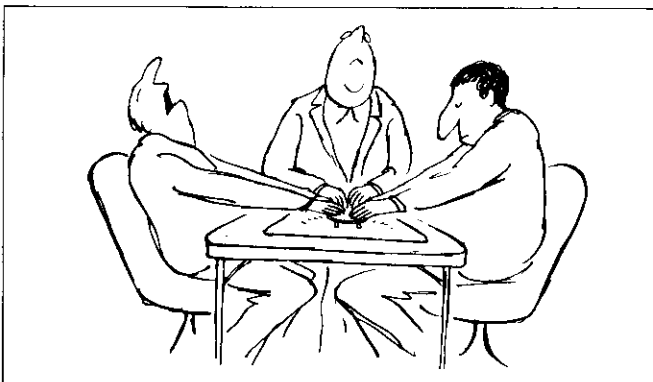
مؤلف،<sup>(۱۶)</sup> ماهیت قرارداد حق الزحمه را چنین توضیح داده است: «در برخی موارد ممکن است یک شریک اوقات بیشتری را به عملیات شرکت تخصیص دهد و سهم بیشتری را از سود دریافت نماید. شرکا ممکن است در مورد پرداخت حق الزحمه به شریکی که فعالیت بیشتری را در امور شرکت می‌کنند، توافق کنند. «این حق الزحمه هزینه عملیاتی شرکت محسوب نمی‌شود، بلکه جزئی از موافقتنامه تقسیم سود است.»  
و در ادامه چنین اضافه می‌نماید: «لازم است که مبلغ حق الزحمه

(۳) در اینجا بر خود واجب دانستم که به این بهانه یادی شود از زنده یاد استاد حسن سجادی‌نژاد که امثال این حقیر به افتخار خود را شاگرد او میدانیم و علیرغم قدمت تاریخی نوشته‌هایش هنوز هم در آن مطالب نو می‌یابیم. ایشان در ص ۶۳ کتاب اصول حسابداری بازرگانی جلد دوم به صراحت به این مفهوم اشاره دارند. «... در صورتیکه منافع برای این منظور کافی نباشد، می‌توان نرخ بهره را تقلیل داد، بطوریکه جمع بهره سرمایه از میزان منافع سالیانه تجاوز نکند.»

(۴) همانگونه که در ماده ۱۳۲ قانون تجارت ایران به آن اشاره شده است، «اگر در نتیجه ضررهای وارده سهم‌الشرکه شرکا کم شود، مادام که این کمبود جبران نشده، تادیه هر نوع منفعت به شرکا ممنوع است.»

(۵) لازم است توجه شود این اصطلاح در شرکت‌های غیرسهامی به معنایی متفاوت با حقوق و دستمزد بکار می‌رود و استفاده از اصطلاحات دیگری همچون «پاداش سودآوری» به مراتب مناسبتر است و در این نوشته هر جا کلمه حق الزحمه بکار رفته، مراد همین مفهوم است. لیکن بعلمت مصطلح شدن و کاربرد آن در اکثر کتب موجود کماکان از آن استفاده شده است.

(۶) نشریه حسابداری مالی (جلد دوم) سازمان حسابرسی، صفحه ۳۹.



#### ۴- یک نکته قابل ذکر و یک مثال

ظاهراً این چنین به نظر می‌رسد که مباحث عنوان شده در کتاب مورد بحث صرفاً ترجمای بوده است ساده و گذرا از متن اصلی کتاب، بدون اتخاذ یک شیوه تحلیلی یا حتی اشاره به قوانین و مقررات خاص حاکم بر کشور نویسنده که بکارگیری این چنین رویهای خصوصاً در نوشتن با عنوان «تالیف و ترجمه» برایاهام مطالب عنوان شده افزوده است.

لذا جهت روشن شدن ذهن خواننده ذکر نکته‌های همراه با یک مثال که در مباحث آتی نیز مورد استفاده خواهد بود، ضروری می‌نماید.

در قوانین تجاری برخی از کشورها نظیر آمریکا برای این قبیل شرکتها<sup>(۱)</sup> اصولاً شخصیت حقوقی مستقل قائل نشده‌اند و روشن است که این موضوع از بعد حقوقی و به تبع آن در رویه‌های مورد عمل حسابداری در این شرکتها موثر بوده است و اگر چه ضرورت این چنین بحثی ایجاب می‌کند که نهایتاً قوانین و مقررات حقوقی نیز مورد بررسی واقع و پایه‌های استدلالی آن نیز مطرح شود که ما نیز در قسمت آخر گفتارمان به آن خواهیم پرداخت. لیکن به منظور قضاوت نهایی به دستیابی به پایه و منطق روشنی نیازمند خواهیم بود که مبنای ارزیابی واقع شود و لذا مباحث عنوان شده تا

اینجای بحث کاملاً مستقل از قوانین و مقررات خاص حاکم به ایران یا سایر کشورها بود و ما بدنبال مبنایی منطقی و قابل قبول مستقلی در این رابطه بودیم و هیچ جای اشکال نخواهد بود که اگر برای اساس، نتیجه‌گیری شود که پارامی از رویه‌ها در برخی از کشورها، اصولی و قابل قبول نمی‌باشد.

بعبارت دیگر، این قوانین و رویه‌هاست که باید بزرگ منطق روشن و قابل قبول متکی باشد و اگر در مواردی این چنین نیست، ایراد بر آن قوانین و رویه‌ها وارد است و بدیهی است که با تمسک به برخی از قوانین و رویه‌ها نمی‌توان حلاً ناشی از نبودن یک منطق اصولی و قابل قبول را پوشاند. برای بدست دادن نمونه‌ای از تصویر یک منطق قابل قبول به ارائه یک

مثال می‌پردازیم.

شرکای یک شرکت تضامنی توافق نموده‌اند که از سود حاصل شرکت ابتدا در صدی بعنوان بهره سرمایه منظور و باقیمانده به نسبت‌های خاص مقرر دیگری تقسیم شود.

حال با توجه به فرض فوق، ببینیم مقصود چیست؟

ورق بزنید

حسابداری است.<sup>(۲)</sup> ممکن است برخی به استناد قراردادی بودن این موارد یا به علت اختلاط بحث‌های حقوقی، بگونه‌ای دیگر و یا همسان بامولف نتیجه‌گیری نمایند. لذا لازم به ذکر است که این امکان وجود دارد که در پارامی موارد خاص، حق‌الزحمه شریکی، بصراحت در شرکتنامه تضمین شده باشد که در صورت اخیر و حالت‌های دیگر که ذیلاً به آن اشاره خواهد شد، قرارداد حالت خاصی دارد و اصولاً نتیجه با آنچه گفته شد متفاوت خواهد بود و جالب توجه اینکه حتی در این موارد نیز نتیجه حاصل با آنچه مولف بیان نموده است، یکسان نخواهد بود.

گاهی شرکا بدلائل خاصی که قبلاً نیز به آن اشاره شد، سعی در حفظ یا جذب شریک خاصی به شرکت دارند و به این منظور در شرکتنامه حق‌الزحمه، سهم سود یا جمع منافع سالانه وی را تا سقف رقم معینی تضمین می‌نمایند.

بدیهی است در این صورت، صرف ذکر تخصیص حق‌الزحمه یا نظائر آن به شریک کافی نیست و عبارت «تضمین کردن» یا مضامینی نظیر آن باید به صراحت در شرکتنامه قید شده باشد. در این گونه موارد:

اولاً: باید دانست که این گونه تضمینی توسط شرکت (به مفهوم شخصیت حقوقی مستقل) نه از جنبه حسابداری و نه از بعد حقوقی مورد ندارد و این در حقیقت سایر شرکا هستند که به نوعی سود شریک دیگری را تضمین می‌نمایند.

ثانیاً: در این حالت نیز نتیجه محاسبات بگونه دیگری خواهد شد، زیرا شریکی که قسمتی یا تمامی منافع ذکر شده وی (در هر صورت) تضمین شده باشد، منطقیاً خود حاضر به تحمل قسمتی از زیان حاصل<sup>(۱)</sup> و به گونه‌ای که در مثال<sup>(۲)</sup> مورد بحث مولف بوضوح نشان داده شده است، نخواهد بود و در حقیقت این شرکای تضمین کننده هستند که باید به نسبت‌های مقرر (تقسیم سود و زیان) یا حتی نسبت‌های خاص<sup>(۳)</sup> دیگری، زیان حاصل بعلت پرداخت حق‌الزحمه را به تنهایی تقبل نمایند و به بیانی دیگر اینگونه توافقات امری شخصی بین شرکا تلقی می‌شود و فی‌الواقع این برخی از شرکای شرکتند که به عنوان نوعی قبول مسئولیت شخصی و قراردادی باید منافع تضمین شده شریک دیگری<sup>(۴)</sup> را تا سقف مقرر و از حساب شخصی خودشان تأمین نمایند که اینگونه تعدیلات علی‌الاصول از طریق حساب جاری شرکا<sup>(۵)</sup> انجام می‌پذیرد.

نتیجه آنکه بدیهی است در اینگونه موارد خاص لازم است عملیات تقسیم سود بر مبنای توافق‌های خاص بعمل آمده انجام پذیرد. اما خوانندگان انصاف خواهند داد که در هیچ بحثی موارد خاص نباید و نمی‌تواند مبنای استنتاج یک رویه کلی و اصولی واقع شود، مگر آنکه بگوئیم تقسیم سود در شرکت‌های غیرسهامی تابع هیچ رویه اصولی و مشخص نمی‌باشد و صرفاً متأثر از قرار داد فی مابین شرکاست که در آن صورت نیز مولف نمی‌توانسته حکم قطعی صادر نماید (که نموده است).

شرکا که مولف در تمامی بحث خود توجهی به آن نداشته است و شاید همین مسئله یکی از عوامل نتیجه‌گیری‌های نادرست بوده باشد، خواهیم پرداخت.

(۱) فرض اصولی بر این است که شرکتنامه‌های معمول بر اساس شناخت و درک از مباحث حقوقی و رویه‌های متداول حسابداری تنظیم گردیده است.

(۲) که در حقیقت به علت اختصاص حق‌الزحمه تضمین شده خودش ایجاد شده است.

(۳) جدول (۳-۱۱) ص ۳۸ نشریه

(۴) در حالت‌هایی حتی ممکن است که در شرکتنامه تصریح شده باشد که در صورت بروز این چنین حالتی کسری منافع تضمین شده شریک به نسبت‌های خاصی غیر از نسبت‌های سود و زیان مقرر شرکای باقیمانده تأمین شود که طبیعی است به استناد قرارداد باید اینگونه عمل شود.

(۵) منظور شریک یا شرکائی است که منافع آنان تضمین گردیده باشد.

(۶) در بخش سوم گفتارمان به تفاوت اصولی در حساب جاری شرکا و حساب سرمایه

# نقدی و نظری

روشن است که این توافق به معنی اتخاذ دومینا برای تقسیم سود است. حال فرض می‌کنیم که این شرکت در سالی با زیان مواجه شده باشد. در این صورت آیا نتیجه‌گیری زیر منطقی خواهد بود؟

«بهره سرمایه‌داری (یکی از میناها) منظور شود و نتیجتاً زیان حاصله باز هم افزایش یابد و آنگاه مانده زیان بدست آمده به نسبت‌های مقرر تقسیم شود»<sup>(۱)</sup> از گجای آن توافق این چنین نتیجه‌ای حاصل میشود!

در حقیقت، نتیجه بکارگیری این چنین رویه‌ای آن است که یکی از مینایی مورد توافق تقسیم سود (بهره سرمایه) مینای تقسیم سود واقع شود و آن دیگری (نسبت‌های سود و زیان) مینای تقسیم زیان قرار گیرد. واقعیت این است که در چنین حالتی اصولاً سودی وجود ندارد که بحث در مورد تقسیم آن مطرح شود و آنگاه به چنین نتیجه جالب توجهی نیز منجر گردد. حال اگر ما نخواهیم بگونه‌ای که قبلاً عنوان شد<sup>(۲)</sup> این زیان انباشته شود و اصرار داشته باشیم آنرا تقسیم نمائیم، لازم است دقیقاً در عکس حالت تقسیم سود حرکت کنیم و این حرکت معکوس دقیقاً یعنی این‌گونه: قسمتی از زیان را به نسبت سرمایه‌ها سرشکن کنیم و حصه باقیمانده را به نسبت‌های مقرر سود و زیان به حساب‌های شرکت منظور نمائیم. این مطلب را بالا رفته یک مثال عددی پی می‌گیریم:

الف و ب در یک شرکت تضامنی سهامند، سرمایه الف ۲۰ و سرمایه ب ۱۰ میباشد. مفاد شرکتنامه مقرر میدارد که بهره سرمایه سالانه به میزان ۱۰٪ سرمایه شرکت تعلق گیرد و نسبت تقسیم سود و زیان بین شرکت مساوی باشد.

فرض کنیم که در یک سال مالی شرکت مورد بحث ۵ ریال سود داشته باشد. در این حالت نتیجه تقسیم سود بشرح زیر خواهد بود:

سهم بابت باقیمانده سود	۲+	مجموع سهم الف از سود	۱=۳
سهم سود بابت سرمایه			
سهم بابت باقیمانده سود	۱+	مجموع سهم ب از سود	
سهم سود بابت سرمایه			

حال فرض می‌کنیم که در همین سال بجای ۵ ریال سود، ۵ ریال زیان حاصل شده باشد. چون ۵ ریال زیان عکس هر ریال سود است، پس منطق قابل قبول در تقسیم زیان نیز معکوس حرکت تقسیم سود خواهد بود. بدین شرح:

سهم بابت باقیمانده زیان	۲+	مجموع سهم الف از زیان	۱=۳
سهم زیان بابت سرمایه			
سهم بابت باقیمانده زیان	۱+	مجموع سهم ب از زیان	
سهم زیان بابت سرمایه			

(۲) آنگونه که در نشریه حسابدار مالی جلد دوم و بعضی نوشته‌های دیگر آمده است.

(۳) همانگونه که قبلاً اشاره شد، رویه اصولی این است که زیان حاصل انباشته و از محل سود سالهای آتی مستهلک شود و منظور از فرض فوق نشان دادن نتیجه منطقی است که در صورت اصرار به تقسیم زیان حاصل خواهد شد.

بر این مبنا و برای توضیح بیشتر، اگر ما فرض کنیم در مثال فوق سال اول ۵ ریال زیان و سال دوم ۵ ریال سود حاصل شود و دوره مالی را دوساله فرض کنیم، نتیجه تقسیم سود در پایان دوره دو ساله دقیقاً مطابق نتیجه بدست آمده بشرح فوق خواهد بود. یعنی سود یا زیانی به هیچیک از شرکت‌ها تعلق نخواهد گرفت و باید اینگونه نیز باشد، زیرا نتیجه عملیات در پایان یک دوره دو ساله صفر است. این نتیجه دقیقاً مصداق بام بیش و برف بیش یا همان مفهوم منطقی ریسک پذیری در سرمایه‌گذاری تجاری است در صورتیکه بر اساس میناهای بکار گرفته شده در کتاب مورد بحث و سایر نظرات و نوشته‌های مشابه آن نتایج حاصل در تضاد آشکار با یک منطق قابل قبول خواهد بود و اگر دور مالی را دوساله فرض کنیم، نتیجه کاملاً با فرض دو دوره یکساله متفاوت خواهد بود، چون حالت وجود سود مشابه مینای ذکر شده فوق است. کفایت برای نشان دادن نتیجه، حالت زیان بر مینای فوق بشرح زیر ارائه شود:

سهم از زیان باقیمانده	۲-	مجموع سهم الف از زیان	۴=۲
سهم سود بابت سرمایه			
سهم از زیان باقیمانده	۱-	مجموع سهم ب از زیان	۴=۳
سهم سود بابت سرمایه			

تنها نکته قابل ذکر باقیمانده که شاید تنها توجیه بکارگیری رویه اخیر نیز باشد، این‌گونه:

ممکن است در برخی از کشورها، بر اساس قوانین، عرف و رویه‌های خاص متداول، و یاروشن‌تر از آن اصولاً بر اساس قرار داد فی‌مابین شرکت‌ها، تخصیص بهره سرمایه در هر صورت (حتی وجود زیان)، قانوناً، مقرر یا حتی عرفاً ضروری باشد.

در این حالت، صورت مسئله تغییر می‌یابد و بحث تضمین پرداخت بهره سرمایه مطرح میشود. بدیهی است که شرکت (با فرض تفکیک شخصیت) نمی‌تواند متعهد این چنین تضمینی باشد، زیرا اگر قبول داشته باشیم که در مفاهیم قابل قبول حسابداری برخلاف علم اقتصاد، بهره سرمایه هیچگاه هزینه تلقی نگردیده است و جزئی از موافقتنامه تقسیم سود است، آنگاه باید بپذیریم که این چنین تضمینی، مقرر یا عرفاً فی‌مابین شرکت‌هاست.

و روشن است که ما نیز معتقدیم در تمامی حالت‌های یاد شده در بالا لازم است بهره سرمایه تخصیص یابد. اما چگونه؟ نه از طریق صورت حساب تقسیم سود و کم کردن بهره سرمایه از زیان<sup>(۱)</sup> و مالاً افزایش زیان<sup>(۲)</sup> و جالبتر از آن سرشکن کردن زیان حاصل به سرمایه شرکت<sup>(۳)</sup>؟! بلکه در این صورت لازم است، تعدیلات مربوط به تخصیص بهره سرمایه از طریق حساب جاری شرکت<sup>(۴)</sup> انجام پذیرد. ■

(پایان بخش اول)