

محاسبة

شركات الأشخاص


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

منشورات جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
التعليم المفتوح
قسم المحاسبة

محاسبة شركات الأشخاص

لطلاب السنة الثانية

الدكتور نضال العربيد
الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

الدكتور تيسير المصري
المدرس في قسم المحاسبة

الدكتورة رشا حماده
الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

جامعة دمشق


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

محتويات الكتاب

- **محتويات الكتاب** ٥
- **المقدمة** ٩
- **الفصل الأول: مفهوم شركات الأشخاص** ١١

أولاً: المدخل إلى شركات الأشخاص ١٣

١. نشوء الشركات ١٣

٢. مفهوم الشركة ١٦

٣. أنواع الشركات ١٨

٤. مفهوم شركة التضامن..... ١٩

ثانياً: تكوين شركات الأشخاص ٢١

أسئلة الفصل ٢٥

- **الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية لتكوين شركات التضامن** ٢٧

أولا : التعهد بتقديم الموجودات..... ٢٩

ثانيا : تقديم الموجودات النقدية أو العينية. ٣٠

١. سداد الحصص بشكل نقدي..... ٣٠

٢. سداد الحصص بشكل عيني..... ٣١

ثالثاً : سداد الحصص بتقديم ميزانية منشأة فردية..... ٤٥

أسئلة ومسائل عامة ٤٩

- **الفصل الثالث : العمليات المرتبطة بحقوق الشركاء**..... ٥٥

أولاً- الحسابات الشخصية للشركاء..... ٥٧

١- حـ/جاري الشركاء ٥٧

٢- حـ/توزيع الأرباح والخسائر..... ٥٩

ثانياً- العمليات التي تؤثر في حقوق الشركاء..... ٦٠
١- المسحوبات وفوائدها..... ٦١
٢- قروض الشركاء وفوائدها..... ٦٨
٣- رواتب ومكافآت الشركاء..... ٧٩
٤- توزيع الأرباح والخسائر..... ٨١
٥- التأمين على حياة الشركاء ١٠٤
٦- تغيّر نسب توزيع الأرباح والخسائر..... ١٢١
أسـئلة ومسائل عامة ١٢٦
• **الفصل الرابع : التغيير في عقد شركة التضامن**..... ١٣١
أولاً- موجبات وأنواع التغيير..... ١٣٣
ثانياً- زيادة رأس المال..... ١٣٤
ثالثاً- تخفيض رأس المال ١٤٤
رابعاً- التغير في أشخاص العقد (الشركاء)..... ١٥٣
١-انضمام شريك جديد أو أكثر. ١٥٤
٢-انفصال شريك ١٧٠
٣- معالجة الشهرة عند تغير أشخاص العقد ١٧٧
خامساً : حالات تطبيقية محلولة ١٨٨
أسئلة ومسائل عامة ٢١٠
• **الفصل الخامس : الحسابات الختامية والقوائم المالية في شركات التضامن** ٢٢٥
أولا : نشأة الحسابات الختامية وظهور القوائم المالية ٢٢٧
ثانيا : أسس إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية ٢٢٩
ثالثا : الحسابات الختامية التقليدية وقائمتا الدخل والتوزيع ٢٣٣

١. حساب المتاجرة ٢٣٣
٢. حساب الأرباح والخسائر ٢٤٥
٣. حساب توزيع الأرباح أو الخسائر..... ٢٥١
٤. قائمتا الدخل والتوزيع ٢٥٢
رابعا : قائمة المركز المالي ٢٥٩
خامسا : حالات تطبيقية ٢٦٢
أسئلة و مسائل عامة ٢٧٥
• **الفصل السادس : تصفية شركات التضامن** ٢٨٧
أولا : مفهوم التصفية ٢٨٩
ثانيا : المعالجات المحاسبية للتصفية ٢٩٠
١ – أنواع المعالجات المحاسبية ٢٩٠
٢ – التصفية السريعة ٢٩١
٣ – التصفية التدريجية ٣٠٩
٤ – المعالجة المحاسبية لنتائج التصفية ٣١٩
ثالثا : التصفية لغرض الاندماج ٣٣٥
١ – اندماج شركة التضامن في شركة تضامن أخرى ٣٣٦
٢ – انضمام شركة تضامن إلى شركة مساهمة ٣٤١
أسئلة ومسائل عامة ٣٤٧
• **الفصل السابع : محاسبة شركات التوصية البسيطة** ٣٦١
أولا:مفهوم التوصية البسيطة ٣٦٣
ثانيا:المعالجات المحاسبية في شركات التوصية البسيطة ٣٦٤
أسئلة ومسائل عامة..... ٣٧٣

- **الفصل الثامن : محاسبة شركات المحاصة** ٣٨١

أولاً : تعريف شركة المحاصة ٣٨٣

ثانياً : تكوين شركات المحاصة وإدارتها ٣٨٤

ثالثاً : إنقضاء شركات المحاصة ٣٨٥

رابعاً : المعالجة المحاسبية في شركات المحاصة ٣٨٥

أسـئلة ومسائل عامـة ٤٣٢

قائمة المصطلحات ٤٣٧

قائمة المراجـع ٤٤٣

مقدمة

تمثل الشركات وحدات اقتصادية منتجة للسلع والخدمات ، يقع على عاتقها مهمة تأمين الاحتياجات المادية والمعنوية للمجتمع . ولما كانت هذه الشركات تخضع لمجموعة من العوامل الاقتصادية والإجتماعية والعلمية التقنية ، في تطورها ، فقد كان لابد لها من أن تتطور ، وبشكل خاص من الناحية الإدارية لكي تتمكن من مواكبة التطورات المحيطة بعملها. وهذا كله يتطلب من إدارة الشركة اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة وحاسمة أحياناً .

ولا شك في أن اتخاذ القرارات السليمة يتطلب توفّر معلومات كافية ومناسبة وخالية من كل ما يضعف محتواها وقدرتها على إشباع الحاجة إلى المعلومات ، وخاصة لدى الإدارة . هذه المعلومات وإن كانت تتنوع من حيث محتواها ومصادرها ، فإن جانباً هاماً منها يتم إعداده داخل الشركة . وهنا تأتي أهمية نظام المعلومات المحاسبي ،الذي يقوم بتوليد المعلومات وتزويد المهتمين بها ، وفي مقدمتهم الإدارة لمساعدتها في تخطيط ، تنفيذ ورقابة تنفيذ العمليات .

ولما كانت شركات الأشخاص تمثل النمط الأكثر شيوعاً للوحدات الاقتصادية داخل الاقتصاد الوطني ، ويقع عليها بالتالي مسؤولية المساهمة في عملية النهوض التنموي الاقتصادي والاجتماعي ، فقد كان لابد لها ، للقيام بهذه المسؤوليات ، من أن تتجه نحو إدارة عملياتها إدارةً علمية . والإدارة العلمية تبني قراراتها دوماً استناداً إلى معلومات تتمتع بالموثوقية والمصداقية ، يقوم النظام المحاسبي بتوفير قدرٍ كبيرٍ منها . ولكي يستطيع النظام المحاسبي توفير المعلومات بالمواصفات المطلوبة ، فإنه لابد من تطويره باستمرار ليواكب التطورات المحيطة بالشركة وعملياتها الإنتاجية من جهة ، والتطورات الكبيرة التي تحدث في الفكر والممارسة المحاسبية من جهةٍ أخرى . هذا التطوير لنظام المعلومات المحاسبي يستوجب بالضرورة تطوير المعارف العلمية ، بما فيها المحاسبية ، لدى القائمين على تطوير وتشغيل النظام . وهنا تكمن أهمية هذا الكتاب ، الذي جهد المؤلفون لجعله مرجعاً علمياً ، فيه من الحداثة ما يمكّنه من تقديم المساهمة العلمية والفعالة في هذا الإطار .

لقد راعى المؤلفون في إعداد هذا الكتاب المنهجية العلمية في عرض المعلومات ، والتسلسل المنطقي في عرض موضوعاته . فقد تم التركيز على الجانبين : الفكري النظري

والتطبيقي العملي ، لخلق فهم واسع وشامل للمشكلات المحاسبية في شركات الأشخاص . كما تم عرض موضوعات الكتاب بأسلوب علمي انتقادي لإضفاء الطبيعة العلمية عليه . كما روعيت مسألة الوضوح والبساطة في عرض المعلومات والأفكار ليسهل فهمها على القارئ .

وقد تم عرض موضوعات الكتاب في فصولٍ ثمانٍ : بيّن الأول مفاهيمَ أساسية حول نشأة الشركات وتطورها ، والثاني عرضَ المعالجة المحاسبية المتعلقة بتكوين الشركة . في حين استعرض الفصل الثالث العمليات التي تؤثر بشكلٍ مباشر في حقوق الشركاء (غير المتعلقة بتعديل نص عقد الشركة) والتي تنعكس آثارها مباشرة على حساب جاري الشركاء وحساب توزيع الأرباح والخسائر . ثم عرضَ الفصل الرابع التغيرات التي تطرأ على عقد الشركة والتي يترتب عليها تعديل رأس المال ، انضمام أو انفصال شريك . كما تعرّض هذا الفصل لمشكلات الشهرة الناجمة عن تعديل عقد الشركة وكيفية معالجتها محاسبياً . أما الفصل الخامس فقد تناول الحسابات الختامية التقليدية والقوائم المالية حيث عرضَ وبأسلوب انتقادي الحسابات الختامية التقليدية وبيّن جدوى إعدادها . كما استعرض القوائم المالية وبيّن امكانية اعدادها في شركات الأشخاص . ثم تناول الفصل السادس مسألة تصفية شركات التضامن . فأشار إلى مفهوم التصفية وموجباتها ومعالجاتها المحاسبية المختلفة . ثم انتقل إلى محاسبة شركات التوصية البسيطة في الفصل السابع ومحاسبة شركات المحاصة في الفصل الثامن .

ويأمل المؤلفون أن يكونوا قد وُفّقوا في تقديم كتاب علمي ، جامعي يكون عوناً للدارسين ومرجعاً جيداً للمحاسبين والمهتمين .

والله ولي التوفيق

دمشق في ٣١ / ١٠ / ٢٠٠٤

المؤلفون



الفصل الأول

مفهوم شركات الأشخاص

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

أولاً: المدخل إلى شركات الأشخاص

١- نشوء الشركات :

ساهمت التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي رافقت تطور المجتمعات البشرية في تكتل الأموال وتمركزها في وحدات اقتصادية سمّيت "الشركات" لأنها نجمت عن مشاركة مجموعة من الأشخاص والمشروعات الفردية في مشروع واحد. والتحليل العلمي لنشأة الشركات يشير إلى أن المشاركة في الأموال لإنجاز عمل أو مجموعة أعمال، بدأت تظهر إلى الوجود في مراحل متطورة من عصر النهضة وبداية عصر الثورة الصناعية. فالمشروعات الفردية لم يعد بمقدورها مواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي رافقت ظهور التجمعات البشرية الكبيرة وازدياد احتياجاتها المادية التي كان لا بد من إشباعها من خلال توفير السلع والخدمات اللازمة. ولما كانت المشروعات الفردية عاجزة عن تلبية هذه الاحتياجات، فقد كان لا بد من توحيد الإمكانيات المادية والإدارية لبعض المشروعات الفردية في مشروع واحد يقوم على المشاركة بين شخصين أو أكثر ، تربط بينهما الإرادة الواحدة والثقة المتبادلة.

وبذلك فقد ظهر إلى الوجود أول شكل من أشكال شركات الأشخاص وهو شركات المحاصة[1] ، ثم ظهرت شركات التضامن والتوصية البسيطة ثم شركات الأموال . إن ظهور الشركات خلال هذه المرحلة من تطور المجتمعات البشرية يعود إلى مجموعة من العوامل أهمها:

١- صغر رأس مال المشروع الفردي وعدم قدرته على تأمين الاحتياجات المتزايدة باطراد، فكانت "المشاركة" الحل الأمثل لتوفير رأس مال أكبر.

٢- ارتباط المشروع الفردي بشخصية مالكه؛ وعليه فإن التعامل مع المشروع (وخاصة فيما يتعلق بالعمليات الآجلة من بيع وشراء وكذلك بعمليات الاقتراض والإقراض) يستوجب معرفة صاحبه معرفة شخصية. ولكن اتساع المبادلات التجارية وكثرة المشروعات الفردية، التي تضطر لأن تدخل فيما

---

[1] راجع الفصل (الثامن).

بينها بتعاملات ائتمانية، أدى إلى تضاؤل وجود المعرفة الشخصية والثقة المتبادلة. ولهذا فإن وجود شريك ذي سمعة تجارية وائتمانية جيدة، يعزز ثقة الآخرين بالمشروع ويسهّل معاملاته التجارية والائتمانية المتبادلة معه.

٣- ازدياد المخاطر المرافقة للأعمال في المشروعات الفردية، فمع كِبر حجم الأعمال نسبياً ازدادت صعوبة اتخاذ القرارات، التي قد ينطوي بعضها على مخاطر يصعب على شخص واحد تحمُّلها. هذه المخاطر دفعت أصحاب المشروعات الفردية نحو التشارك في الأعمال لتوزيع المخاطر وتقاسم أرباح هذه المشاركة.

ومع قيام الثورة الصناعية وظهور القطاع الصناعي كأحد القطاعات الاقتصادية المنتجة، بدأت تتوجه نحو هذا القطاع اهتمامات المستثمرين ، وظهرت المصانع التي تحتاج إلى موارد اقتصادية كبيرة تفوق قدرة المشروع الفردي ؛ فكان الحل بأن ظهرت إلى الوجود وحدات اقتصادية إنتاجية مارست النشاط الصناعي والتجاري والخدمي بشكل واسع وعلني. وبذلك تطورت شركات المحاصة التي بدأت تأخذ شخصيتها الاعتبارية إذ أصبح لها عنوانها التجاري ورأسمالها الخاص وظهرت بالتالي إلى الوجود شركات التضامن تلاها فيما بعد ظهور التوصية البسيطة كأحد أنواع شركات الأشخاص.

وقد تميّزت شركات الأشخاص بعدة خصائص أهمها:

١- تعدُّد الشركاء (اثنين فأكثر) ؛ وهذا يعني ثقة أكبر بالشركة وتوزع مخاطر العمل على عدة أشخاص ، وتجمّع القدرات المالية لبعض الشركاء مع القدرات الفنية والإدارية لشركاء آخرين.

٢- توحيد إمكانيات اقتصادية كبيرة في مشروع واحد، وهذا يمكّن المشروع من توسيع أعماله وجني أرباح أكبر كما يعني قدرة أكثر على المنافسة.

٣- كفاءة أكبر في إدارة الأموال ؛ فالمشروعات الكبيرة بحاجة إلى قدرات وكفاءات إدارية وفنية جيدة قد لا تتوافر في شريك واحد.

٤- تكتسب الشركة شخصيتها الاعتبارية (عدا شركات المحاصة) حين يصبح لها رأس مال خاص بها؛ ولم تعد الذمّة المالية للشركة هي نفسها الذمة المالية للشركاء. ويزيد من ثقة التعامل مع هذه الشركات ضرورة تسجيلها لدى الدوائر الحكومية المختصة، بما يشير إلى شرعيتها وقانونيتها، بالإضافة إلى الصفة التضامنية بين الشركاء عن أعمال الشركة والالتزامات المترتبة عليها.

ثم جاء التطور العلمي والتقني ليخدم تطور عمليات الإنتاج في المشروعات الاقتصادية . فقد أصبحت هذه العمليات أكثر تعقيداً من الناحية التقنيّة وتحتاج إلى إدارة متخصصة. وقد تطلب هذا التطور الذي رافقه ظهور نظام الإنتاج الكبير وجود شركات ذات قدرات اقتصادية تعجز شركات الأشخاص عن توفيرها. في الوقت نفسه ازدادت شدة المنافسة بين الشركات للسيطرة على الأسواق ؛ الأمر الذي استوجب ليس فقط وجود مشروعات ضخمة بل أيضاً وجود إدارة علمية متخصصة. وأمام جملة هذه المتغيرات وعجز شركات الأشخاص عن توفير الإمكانيات المالية الضخمة ، فقد ظهر إلى الوجود نوع جديد من الشركات عُرِفَ بشركات الأموال التي تميزت بعدة خصائص أهمها:

١ – لم يعد للصفة الشخصية أي اعتبار لقيام الشركة ؛ فالعبرة للأموال وليس ضرورياً وجود المعرفة الشخصية. بالتالي فقد أطلق على المالك في شركة الأموال صفة مساهم بدلاً من شريك.

٢ – ضخامة رأسمالها الذي يقسّم إلى حصص صغيرة تسمى " أسهم" يمكن تداولها في أسواق خاصة دون قيد أو شرط ، عُرفت بأسواق المال .

٣ – انفصال الملكية في الشركة عن إدارتها: فكثرة المساهمين وتوزُّعهم في مناطق جغرافية واسعة ، واحتمال عدم توافر المعرفة لديهم في الأعمال التجارية والمالية ، بالإضافة إلى إمكانية بيع المساهم لأسهمه وتحوّله إلى مساهم في مشروع منافس، كل هذه الأسباب جعلت من إمكانية مشاركة المساهمين في الإدارة أمراً صعباً. ثم تدخلت التشريعات وحصرت مشاركة المساهمين بعضوية مجلس الإدارة. وكان الحل الأمثل لمسألة الإدارة هو الاعتماد

على إداريين متخصصين يتمتعون بصفات شخصية وكفاءات علمية جيدة، وأصبحت بالتالي الإدارة مهنة لفئة من المتخصصين، تمارس العمل بالنيابة عن المساهمين ولمصلحتهم.

استنادا إلى ما سبق يمكن استخلاص العوامل التي دفعت باتجاه ظهور الشركات وتعدد أنواعها والتي يمكن إيجازها بما يلي:

١- التطور الاجتماعي والاقتصادي: أي الانتقال من تشكيلة اقتصادية واجتماعية إلى أخرى ، وما يفرضه هذا التطور على المشروعات من ضرورة توفير موارد اقتصادية كبيرة لتلبية احتياجات المجتمع المادية والمعنوية.

٢- التطور العلمي والتقني الذي دفع باتجاه ظهور مشروعات ضخمة ذات عمليات إنتاجية معقدة ، والتي تحتاج إلى إدارة علمية متخصصة وإلى أساليب إدارية حديثة لإدارة عملياتها.

٣- تطور التشريعات القانونية الناظمة لعمل الشركات.

غير أن الانتقال من مشروع فردي إلى شركات أشخاص ثم شركات أموال عبر التطور التاريخي للشركات لا يعني أن النمط الجديد حلَّ مكان النمط الذي كان سائداً. فالأنماط جميعها لا تزال موجودة ولا تزال هناك حاجة لوجود أنواع المشروعات كافة في آن معاً.

وتجدر الإشارة إلى أن التشريعات الاقتصادية لها تأثيرها في النمط السائد من أنماط الشركات. ففي بعض الدول تكثر الشركات المساهمة وفي بعضها الآخر تكثر شركات الأشخاص. ويؤثر في نمط الشركات السائد عوامل مختلفة أخرى كالوعي الاجتماعي وثقة المجتمع بهذا النمط أو ذاك وغيرها.

٢ - مفهوم الشركة (Definition of Company)

إن التمعن في نشأة وتطور الشركات يشير إلى إن ظهور الشركات جاء لتحقيق أغراض مختلفة أهمها:

١- تحقيق مصالح المجتمع والمتمثلة في تقديم السلع والخدمات لأفراده، والمساهمة في إشباع حاجاته المادية والمعنوية ، والتي تتبدل وتتغير من زمن لآخر بتأثير عوامل

مختلفة كتطور مستوى المعيشة والوعي الاجتماعي والتطور العلمي والتقني .... أضف إلى ذلك فإن مصلحة المجتمع تتمثل في إيجاد فرص عمل لأكبر شريحة من شرائحه؛ وهذا ما وفرته الشركات ولعل أكبر دليل على ذلك ارتفاع نسبة العاملين في شركات الصناعة في الدول الصناعية.

٢- تحقيق مصالح المالكين وذلك من خلال حصولهم على عائد مناسب مقابل المخاطر التي يتحمّلونها في أثناء أداء مشروعهم لوظائفه الاقتصادية والاجتماعية.

والشركات على اختلاف أنواعها، تتمتع بخصائص أهمها:

١- الشركة وحدة اقتصادية منتجة تقوم بإنتاج السلع والخدمات لإشباع حاجات المجتمع . ولتحقيق هذا الغرض لا بد من توفير الموارد المادية (التي يقوم المالكون بتأمينها) والكفاءات الإدارية العلمية المتخصصة.

٢- تمثل الشركات أجزاء متكاملة داخل هيكل الاقتصاد الوطني. لذلك فإن نجاح أو فشل إحداها ينعكس على المجتمع بأشكال مختلفة . ومن هنا كان تدخل الدولة بأن وضعت تشريعات مناسبة تنظم عمل الشركات.

استناداً إلى ما سبق يمكن تحديد ***مفهوم الشركة*** بأنها" وحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات تهدف إلى تحقيق مصالح المجتمع والمالكين" .

وقانون التجارة السوري لم يضع تعريفا للشركة، غير أن القانون المدني، عرّف الشركة بأنها «عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي بتقديم حصة من مال أو من عمل، لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة»[1].

ولما كان اشتراك أكثر من فرد في أية شركة مهما كان غرضها يؤدي إلى تعدد مصالح وحقوق وواجبات المشتركين في المشروع، وفي الوقت نفسه المحافظة على مصالح

---

[1] القانون المدني السوري المادة (٤٧٢).

الجمهور عامة، فإن المشرع وضع القوانين والتشريعات اللازمة لذلك، وبشكل يؤمن إلى حد كبير حماية هذه المصالح والحقوق.

غير أن تلك القوانين ليس لها تشريع خاص، فهي مبعثرة بين مواد قانون التجارة وتعديلاته، ومواد القانون المدني التي تتعلق بأركان الشركة، وإدارتها، وآثارها، وطرق انقضائها ثم تصفيتها[٢].

٣- أنواع الشركات: Types of Companies

لقد أفرزت التطورات الاقتصادية والاجتماعية، وكذلك البيئة التشريعية لعمل الشركات، أنواعاً مختلفة منها، يختلف تصنيفها باختلاف وجهة النظر التي ينظر من خلالها إليها. فقد تصنف بحسب حجم الأموال المستثمرة فيها إلى شركات كبيرة ومتوسطة وصغيرة ؛ أو بحسب طبيعة عملها إلى شركات صناعية أو تجارية أو زراعية أو خدمية؛ أو بحسب التوزّع الجغرافي لعملها إلى شركات محلية وشركات متعددة الجنسية. وقد تصنف حسب شكل المشاركة في رأس المال ، حيث يمكن أن تأخذ المشاركة شكل حصص كبيرة ومحدودة العدد نسبياً ، كما في شركات الأشخاص أو شكل حصص صغيرة وكثيرة العدد (تسمى أسهم) كما في شركات الأموال. وقد تصنف حسب ملكيتها إذ تقسم إلى شركات خاصة تعود ملكيتها لأشخاص طبيعيين ، وشركات عامة تعود ملكيتها للدولة ، وشركات مشتركة تساهم فيها الدولة والأفراد معاً. وقد تصنف حسب الشكل القانوني لها ، فتتوزع إلى شركات ذات شخصية معنوية ، وهي الشركات التي ينبغي إشهارها ، وبالتالي فإنها تعمل طبقاً لما تفرضه القوانين الناظمة لعمل الشركات؛ وإلى شركات ليس لها شخصية اعتبارية ولا تستوجب إشهارها وإخضاعها إلى إجراءات تأسيس قانونية (كما في شركات المحاصة)؛ وقد تصنف الشركات حسب المقوّمات الأساسية لوجودها، فإذا قامت استناداً إلى الاعتبارات الشخصية سمّيت شركة أشخاص وإذا قامت على اعتبارات مالية، حيث يعتبر وجود المال هو مبرّر وجودها، سميت شركات أموال.

---

[٢] القانون المدني السوري، المواد من (٤٧٠) إلى (٥٧٥).

وتتوزع شركات الأشخاص إلى : شركات تضامن وشركات توصية بسيطة وشركات محاصة.

أما شركات الأموال فتتوزع إلى شركات مساهمة وشركات محدودة المسؤولية وشركات التوصية بالأسهم(*).

٤ – مفهوم شركة التضامن:

تتكون شركة التضامن من عدة أشخاص طبيعيين ، تربط بينهم المعرفة الشخصية والثقة المتبادلة والإرادة المشتركة ، لتكوين شركة ، يتقاسمون نتائج أعمالها ويتحملون مخاطرها. ولتعزيز ثقة ذوي المصالح بالشركة ظهرت صفة التكافل والتضامن بين الشركاء بحيث امتدت المسؤولية التضامنية لتشمل أموالهم الخاصة في مواجهة ديون الشركة. وبذلك تميزت شركات التضامن عن غيرها من أنواع الشركات من خلال المسؤولية التضامنية بين الشركاء. وقد عرف قانون التجارة السوري شركة التضامن[١] «بأنها تلك التي تعمل تحت عنوان معين لها، وتؤلف ما بين شخصين، أو عدة أشخاص مسؤولين بصفة شخصية وبوجه التضامن عن ديون الشركة». كما نص القانون نفسه[٢] على أن كل شريك في شركة التضامن يعد وكأنه يتعاطى بنفسه التجارة تحت عنوان الشركة، فكل منهم يكتسب صفة التاجر القانونية.

وباعتبار أن لشركة التضامن شخصية اعتبارية ، فقد اكتسبت كل شركة عنواناً خاصاً بها ، يحمل أسماء الشركاء أو اسم أحدهم مع عبارة وشركاه. ويكون الشركاء أشخاصاً طبيعيين وليس اعتباريين ، يتمتعون بالأهلية القانونية ويكتسبون صفة تاجر . وإضافة إلى العنوان التجاري فإن لشركة التضامن رأس مالها الخاص المحدد في عقد الشركة ، والذي يتكون من حصص عددها يساوي عدد الشركاء (إلا إذا كان هناك شريك بالعمل ليس له رأسمال).

(*) – يتناول هذا المؤلف شركات الأشخاص بأنواعها. أما شركات الأموال فإنها المادة العلمية لكتب شركات الأموال.

[١] قانون التجارة السوري، المادة (٥٩).

[٢] قانون التجارة السوري، المادة (٧٥).

وتختلف قيمة كل حصة حسب مساهمة كل شريك في رأس المال. ولا يحق للشريك التنازل عن حصته إلى الغير إلاّ بموافقة جميع الشركاء.

وبما أن للشركة ذمّتها المالية الخاصة المنفصلة عن الذمة الماليّة للشركاء، فإن جميع المعاملات التجارية والمالية والقانونية يتم إبرامها باسم الشركة ولحسابها ؛ وبالتالي فإنها تتحمل جميع المسؤوليات تجاه الغير باسمها الخاص ، ويظل الشركاء كفلاء متضامنين تجاه ديون الشركة في حال عجزها عن السداد.

استناداً إلى ما سبق يمكن تعريف شركة التضامن على أنها ((**وحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات ، لها شخصيتها الاعتبارية المستقلة ، تمارس عملاً اقتصادياً محدداً، تقوم على المعرفة الشخصية للشركاء والثقة المتبادلة بينهم والمسؤولية التضامنية المطلقة عن جميع التزاماتها**)) .

انطلاقاً من هذا التعريف لشركة التضامن يمكن الإشارة بإيجاز إلى أهم خصائصها:

١- لشركة التضامن **شخصية معنوية مستقلة** (Entity Concept). أهم مظاهر هذه الشخصية هو وجود رأس مال خاص مستقل عن أموال الشركاء ، وعنوان تجاري يستخدم للتعريف بها في جميع معاملاتها مع الغير.

٢- يعتبر الشركاء في شركة التضامن كفلاء **متضامنين** فيما بينهم عن جميع التزامات الشركة تجاه الغير ، في حال عجزت عن تسديد ديونها. وهذه الصفة التضامنية تعني أن الشريك الموسر ملزم بسداد حصة الشركاء الآخرين من الديون ، في حال عجزهم عن السداد.

٣- لا يجوز لأحد الشركاء التنازل عن حصته في رأس المال لأحد الشركاء أو لشريك جديد ، إلاّ بموافقة جميع الشركاء. وإذا توفي أحد الشركاء أو انسحب من الشركة فإنها تعتبر منحلة إلا إذا نص عقد الشركة على غير ذلك.

٤- يمكن لجميع الشركاء إدارة الشركة . وهذا يكون في مصلحتها خاصة إذا تنوعت خبرات الشركاء الإدارية والفنية وغيرها.. ويمكن لهم تفويض أحدهم وتحديد صلاحياته على أن ينص عقد الشركة على ذلك.

ثانيا : تكوين شركات الأشخاص:

لابد أن يمر تكوين الشركة بمراحل معينة نص عليها القانون، وجاء ذلك صريحاً في قانون التجارة [1]: «إن القواعد التي نص عليها القانون المدني فيما يختص بعقد الشركة تطبق على الشركات التجارية، بشرط أن لا تكون تلك القواعد مخالفة لقواعد هذا القانون مخالفة صريحة، أو ضمنية». «وإن جميع الشركات التجارية[2] – ما عدا شركات المحاصة – يجب إثباتها بعقد مكتوب، على أنه يجوز للغير عند الاقتضاء أن يثبت بجميع الوسائل وجود الشركة، أو وجود نص يختص بها».

بعد اتفاق الشركاء على تأسيس الشركة يتم إبرام عقد قانوني فيما بينهم ينظم علاقاتهم داخل الشركة ويكون مرجعهم في حال ظهور أي خلاف مستقبلاً. ويجب أن تتوافر في العقد كافة الشروط القانونية كالرضا والأهلية والغرض، فلا يكون العقد صحيحاً إلا إذا رضي به كافة الشركاء وبمحض إرادتهم دون إكراه. كما يجب أن يتمتع الشريك بالأهلية القانونية كشرط لتحمل المسؤولية فلا يجوز أن يكون قاصراً أو محكوماً بجناية مثلاً. أما العمل الذي ستمارسه الشركة فإنه يجب أن يكون موافقاً للنظام العام وغير مخالف للتشريعات والقوانين. ويتضمن عقد الشركة ما يلي:

١- عنوان الشركة واسمها التجاري (إذا وجد).

٢- أسماء الشركاء وجنسية كلٍ منهم وعمره وعنوانه.

٣- المركز الرئيسي للشركة.

٤- مقدار رأس مال الشركة وحصة كل شريك فيه.

٥- غايات الشركة.

٦- مدة الشركة إذا كانت محدودة.

٧- اسم الشريك المفوض أو أسماء الشركاء المفوضين بإدارة الشركة والتوقيع عنها وصلاحياتهم.

---

[1] قانون التجارة السوري، المادة (٥٥).

[2] قانون التجارة السوري، المادة (٥٦).

٨- الوضع الذي ستؤول إليه الشركة في حال وفاة أي شريك فيها أو إفلاسه أو الحجر عليه أو وفاة الشركاء جميعاً . وبعد إبرام العقد يتم تسجيله لدى مراقب الشركات .

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للشركاء تعديل عقد الشركة عند الضرورة، كما في حالة انضمام أو انفصال أو وفاة شريك ، أو في حالة تعديل نسب توزيع الأرباح أو الخسائر، أو تعديل رأس المال. وبطبيعة الحال يشترط في هذه الحالة موافقة جميع الشركاء وتوثيق هذا التعديل لدى مراقب الشركات .

ويحدد عقد الشركة عنوانها التجاري الذي تتعامل به مع الغير والذي يتألف من أسماء جميع الشركاء فيها، أو من لقب أو كنية كل منهم أو اسم واحد أو أكثر منهم أو لقبه على أن تضاف في هذه الحالة إلى اسمه أو أسمائهم عبارة (وشركاه) أو (وشركاهم) حسب مقتضى الحال، أو ما يفيد معنى هذه العبارة، ويجب أن يكون عنوان الشركة متفقاً مع هيئتها القائمة. ويمكن لشركة التضامن أن تتخذ لها اسماً تجارياً خاصاً على أن يقترن بعنوانها التجاري في جميع الوثائق والمستندات التي تصدر عنها أو تتعامل بها وفي جميع مراسلاتها. وإذا توفي جميع الشركاء أو بعضهم وكان عنوان الشركة مسجلاً بأسمائهم، فلورثتهم الحق بالاحتفاظ بعنوان الشركة واستعماله، خاصة إذا اكتسب شهرة تجارية.ويجوز لشركة التضامن أن تغير عنوانها أو تدخل تعديلاً عليه بموافقة جميع الشركاء وبعد استكمال جميع الإجراءات القانونية. وبعد إبرام العقد ينبغي إشهار الشركة عن طريق إيداع نسخة من عقد الشركة، في ديوان المحكمة الابتدائية التي تقع في المنطقة التابع لها مركز الشركة ، وجاء ذلك صراحة في قانون التجارة[1].

«يجب، خلال الشهر الذي تتأسس فيه الشركة، أن تودع قلم المحكمة الابتدائية المدنية في منطقة مركز الشركة، صورة أو نسخة من وثيقة التأسيس، وإذا جرى فيما بعد تعديل في وثيقة التأسيس، وجب إيداع نسخة جديدة عنها في قلم المحكمة».

و قد تلزم بعض التشريعات، إشهار الشركة أيضاً عن طريق نشر ملخص لعقد الشركة

---

[1] قانون التجارة السوري، المادة (٦٦).

في إحدى الصحف اليومية، التي تصدر في منطقة عمل الشركة، أو في صحيفتين يوميتين تصدران في منطقة أخرى، غير التي تقع في دائرتها الشركة. ويحوي ملخص العقد عادة جميع البيانات الهامة التي يهم الغير معرفتها.

وقد ألزم المشرع السوري جميع الشركات[٢] التي يكون مركزها الرئيس في سورية، ومهما كانت جنسيتها، تسجيلها في السجل التجاري المختص بمنطقة مركزها الرئيسي، ويجب على مديري أعمال الشركة، أو أعضاء مجلس إدارتها أن يطلبوا التسجيل خلال الشهر الذي يلي تأسيسها. ويقدم طالبو التسجيل إلى أمين السجل التجاري خلاصة لوثيقة التأسيس متضمنة أهم البيانات (أسماء الشركاء – عناوينهم – اسم الشركة التجاري – موضوع الشركة – أسماء المديرين – رأس المال وحصص الشركاء منه.. الخ). كما يجب أن يذكر في السجل التجاري جميع التعديلات التي تطرأ على عقد الشركة[٣]، وفور التسجيل تصبح الشركة تاجراً، ويصبح الشركاء تجاراً أيضاً، ما عدا الشركاء الموصين، وتكون الشركة باطلة إذا لم تسجل في السجل التجاري، ويكون جميع الشركاء فيها، عند وقوع ضرر على الغير، مسؤولين على وجه التضامن، وعلى أمين السجل التجاري أن يرفض إجراء القيود المطلوبة إذا تبين له أن التصحيحات المقدمة لا تشتمل على كل البيانات المنصوص عليها، أو كانت تتعارض مع الوثائق الثبوتية المرفقة بها، أو مع أحكام القانون[١].

وقد اعتبر قانون التجارة ان الشركة تعتبر باطلة إذا لم يتوفر عند تكوينها أحد الشروط الشكلية، وبالتالي فإنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الشركاء. فقد جاء في النص[٢] أن التخلف عن إيداع وثيقة التأسيس في قلم المحكمة، أو عدم تسجيله في سجل التجارة يؤدي إلى بطلان الشركة، ويجعل جميع الشركاء عند وقوع ضرر على الغير مسؤولين على وجه التضامن. كما أن التخلف عن ذكر نص هام للغير في وثيقة التأسيس المودعة في قلم المحكمة، أو في الخلاصة المدرجة في السجل التجاري، يجعل هذا النص غير نافذ في حق ذوي الشأن. أضف إلى ذلك، أن التخلف عن شهر التعديلات التي أدخلت على وثيقة التأسيس يجعل هذه التعديلات غير نافذة بحق الغير أيضاً. ويلاحظ أن البطلان

---

[٢] قانون التجارة السوري، المادة (٢٦) (٦٢ فقرة ١).

[٣] قانون التجارة السوري، المادة (٢٧) (الفقرة ٢ من المادة ٦٢).

[١]+[٢] قانون التجارة السوري، المادة (٣٣).

الناشئ عن عدم الشهر، لا يسقط بالتقادم ويحق لجميع ذوي الشأن أن يحتجوا بـه، كمـا لا يجوز للشركاء أنفسهم أن يحتجوا به ضد الغير، وفي حالة إجراء معاملات الشـهر متـأخرة يحق للذين عاقدوا الشركة قبل التصحيح الاحتجاج بالبطلان، يضاف إلى ذلـك أن للشـركاء أنفسهم الحق في أن يحتج بعضهم على بعضهم الآخر بالبطلان، وتعتبر الشركة بين الشركاء، إذا حكـم بـالبطلان، شـركة فعليـة بالنسـبة للماضـي، ولا يـذهب أثـر الـبطلان إلا بالنسبة للمستقبل، كما يجوز لدائني الشركة الاحتجاج بالبطلان. ويمتد أثر الـبطلان هـذا – في حال وقوعه – إلى أعمال الشركة في الماضي، ومنذ تاريخ نشوء الدين. أما بالنسـبة لدائني الشركاء الشخصيين، فيحق لهم الاشتراك مع دائني الشركة فـي التمسـك بـالبطلان لصالحهم، ويكون حتماً لدائني الشركة حق الأفضلية في جميع الأحوال.

أسئـــــلة الفصل

١ ــ ما هي العوامل التي دفعت باتجاه نشوء الشركات وساهمت في تطورها ؟

٢ ــ ما هي الشركة ؟

٣ ــ ما هي شركة الأشخاص ؟

٤ ــ ما هي أنواع الشركات ؟

٥ ــ ما الذي ميَّــزَ الشركات عن المشروعات الفردية ؟

٦ ــ إذا اتفق شخصان على تأسيس شركة تضامن ، فما هي الأعمال التي عليهم إنجازها للتمكن من مباشرة العمل باسم الشركة ؟

٧ ــ لماذا لا يحق لأي شريك في شركات الأشخاص التنازل عن حصتة في رأس المال؟

٨ ــ وضح الخصائص التي تتمتع بها شركات الأشخاص.

٩ ــ ناقش فكرة المسؤولية التضامنية بين الشركاء في شركات التضامن.

١٠ ــ حدد العبارة الصحيحة والعبارة الخاطئة مما يأتي:

- يجوز أن يسهم الشريك بعمله فقط في تكوين شركة التضامن.
- إذا حدّد عقد الشركة نسبة نصيب الشركاء من الربح وجب استخدام هذه النسبة لتوزيع الخسارة.
- لا يصح أن يقدم الشريك أصولاً معنوية (كشهرة المحل) عند تكوين الشركة.
- جنسية الشركة تتحد بجنسية الدولة التي يوجد فيها مركز إدارتها، وليس مكان نشاطها.

١١ ــ ما الاعتبارات التي تقوم عليها شركات الأشخاص؟

١٢ ــ ما الهدف من إشهار الشركة؟ وما المعلومات التي يجب أن يتضمنها ملخص العقد؟


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University



الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية

لتكوين شركات التضامن

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

المعالجة المحاسبية لتكوين شركات التضامن

عند تكوين الشركة في بداية نشاطها تنحصر الإجراءات المحاسبية في حسابات رأسمال الشركاء، تجعل حسابات الأصول المختلفة المقدمة من الشركاء مدينة، وحسابات رأسمال الشركاء دائنة. وقد تقدم الحصص نقداً عند التكوين أو قد تقدم على أقساط ، يحدد العقد تواريخ الوفاء بها، وجزاء الإخلال بتلك الشروط. و يمكن أن يقدم الشركاء كلهم أو بعضهم حصصهم أو جزءا منها في صورة أصول عينية، حيث يتفق الشركاء على قيمتها. وإذا تم تقديم حصص رأس المال على دفعات ، أي بعد تاريخ التكوين الفعلي، فإنه يمكن في هذه الحالة توسيط حساب للحصص المستحقة على كل شريك . وبمجرد تقديم الحصص النقدية أو العينية تصبح جميع الأموال والممتلكات التي يقدمها الشركاء ملكاً للشركة. و تعالج هذه الحصص محاسبياً على النحو الآتي:

١) التعهد بتقديم الموجودات :

يلتزم الشريك بسداد حصته المتفق عليها في عقد تكوين الشركة في التاريخ المحدد. وهنا يتم توسيط حساب حصص الشركاء، فيجعل هذا الحساب /مديناً/ بمبلغ الحصة التي تعهّد بها الشريك تجاه الشركة، وحساب رأس المال /دائناً/ . وهذا القيد يمثل التكوين القانوني للشركة، حتى ولو لم تحدث واقعة مالية تبرر المعالجة الدفترية . ويفضل استخدام حساب الحصص في حال سداد الحصص على دفعات ، لأن رصيد هذا الحساب يمثل المبلغ غير المدفوع من الحصة.

ويكون القيد المحاسبي:

		حـ/حصص الشركاء
××		×× الشريك آ
		×× الشريك ب
	××	حـ/رأس المال
		×× الشريك آ
		×× الشريك ب
		تعهد الشركاء بتكوين الشركة

٢) تقديم الموجودات النقدية أو العينية :

بعد تثبيت التعهد بتكوين الشركة يصبح لزاماً على كل شريك تسديد حصته المتفق عليها في الموعد المحدد. وتقدم هذه الحصص بأشكال مختلفة: فقد تكون حصة الشريك نقدية أو قد تكون حصة عينية، فإذا كانت نقدية يجعل حـ/النقدية مديناً بالمبالغ المسددة وحساب حصص الشركاء دائناً بمقدار ما دفعه كل شريك :

أ- سداد الحصص بشكل نقدي

في ٢٠٠٤/١/١ تكونت شركة أشخاص من آ، ب شريكين متضامنين برأس مال مقداره ٥٠٠٠٠٠ ، موزع بينهما بالتساوي، على أن يسددا حصتيهما، نقداً بتاريخ ٢٠٠٤/١/١٥ بالكامل.

المطلوب:

إثبات هذه العملية في سجلات الشركة.

الحل:

١- إثبات قيد تكوين الشركة (التعهد) بتاريخ ٢٠٠٤/١/١:

٥٠٠٠٠٠		حـ/حصص الشركاء
		٢٥٠٠٠٠ الشريك آ
		٢٥٠٠٠٠ الشريك ب
	٥٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال
		٢٥٠٠٠٠ الشريك آ
		٢٥٠٠٠٠ الشريك ب
		إثبات تكوين الشركة

٢ – سداد الحصص نقداً بتاريخ ٢٠٠٤/١/١٥:

٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	حـ/النقدية
		حـ/حصص الشركاء
		٢٥٠٠٠٠ الشريك آ
		٢٥٠٠٠٠ الشريك ب
		سداد الحصص نقداً

ب– سداد الحصص بشكل عيني:

إذا كان الاستثمار في صورة ممتلكات وأصول غير نقدية (عينية)، فإنه يتم تقـويم هـذه الأصول على أساس قيمتها السوقية غالبا ، بموافقة الشركاء على هذه القيمة.

مثال:

بافتراض أن الشريكين (آ، ب) متضامنان وقد قدما الموجودات التالية لتكوين الشركة :

	القيمة السوقية للاستثمارات	
	الشريك آ	الشريك ب
النقدية	–	٧٠٠٠٠
أراضي (قيمتها الدفترية ٥٠٠٠٠)	١٠٠٠٠٠	–
مباني (قيمتها الدفترية ٣٠٠٠٠٠)	٤٠٠٠٠٠	–
المخزون السلعي (قيمته الدفترية ٢٨٠٠٠٠)	–	٣٥٠٠٠٠
إجمالي الاستثمارات	٥٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠

وقد تم الاتفاق بين الشريكين على انتقال تلك الأصول بالقيمة السوقية.

المطلوب:

إثبات العملية السابقة (الاتفاق) في سجلات الشركة.

الحل:

١ – إثبات التعهد:

٩٢٠٠٠٠		حـ/حصص الشركاء
		٥٠٠٠٠٠ الشريك آ
		٤٢٠٠٠٠ الشريك ب
	٩٢٠٠٠٠	حـ/رأس المال
		٥٠٠٠٠٠ الشريك آ
		٤٢٠٠٠٠ الشريك ب
		تكوين الشركة

٢– إثبات تقديم الحصص العينية بقيمها السوقية المتفق عليها:

١٠٠٠٠٠		حـ/الأراضي
٤٠٠٠٠٠		حـ/المباني
٧٠٠٠٠		حـ/النقدية
٣٥٠٠٠٠		حـ/المخزون السلعي
	٩٢٠٠٠٠	حـ/حصص الشركاء
		٥٠٠٠٠٠ الشريك آ
		٤٢٠٠٠٠ الشريك ب

ومن الأسباب الأساسية لإثبات القيمة السوقية لهذه الأصول في سجلات الشركة هو نقل ملكيتها القانونية من الشركاء إلى الشركة (باعتبارها شخصية اعتبارية تملك الأصول اللازمة للقيام بنشاط اقتصادي معين)، وبذلك إذا قامت الشركة ببيع هذه الأصول أو التخلص منها في وقت لاحق، فإنه يتم توزيع أي أرباح أو خسائر تنتج عن هذه العمليات على الشركاء طبقاً لنسب التوزيع المتفق عليها بينهم، أو طبقاً لتعليمات نظام الشركات أوقانون الشركات إذا لم يكن هناك اتفاق بهذا الشأن. ويمكن توضيح الفرق بين تقويم الأصول على أساس قيمتها السوقية وقيمتها الدفترية من خلال المقارنة التالية:

الحالة	القيود اليومية على أساس القيمة الدفترية	القيود اليومية على أساس القيمة السوقية
١- إثبات استثمار الشركاء عند تكوين الشركة	٥٠٠٠٠ حـ/أراضي ٣٠٠٠٠٠ حـ/مباني ٢٨٠٠٠٠ حـ/مخزن سلعي ٧٠٠٠٠ حـ/نقدية حـ/ رأس المال ٣٥٠٠٠٠ أ ٣٥٠٠٠٠ ب	١٠٠٠٠٠ حـ/أراضي ٤٠٠٠٠٠ حـ/مباني ٣٥٠٠٠٠ حـ/مخزن سلعي ٧٠٠٠٠ حـ/نقدية حـ/رأس المال ٥٠٠٠٠٠ أ ٤٢٠٠٠٠ ب
٢- إثبات بيع الشركة للأصول بقيمتها السوقية	٨٥٠٠٠٠ حـ/النقدية ٥٠٠٠٠ حـ/أراضي ٣٠٠٠٠٠ حـ/مباني ٢٨٠٠٠٠ حـ/مخزون سلعي ٢٢٠٠٠٠ حـ/مكاسب (البيع)	٨٥٠٠٠٠ حـ/النقدية ١٠٠٠٠٠ حـ/أراضي ٤٠٠٠٠٠ حـ/مباني ٣٥٠٠٠٠ حـ/مخزون سلعي
٣- إثبات توزيع المكاسب على الشركاء (بفرض نسبة التوزيع التساوي)	٢٢٠٠٠٠حـ/المكاسب ح/جاري الشركاء ١١٠٠٠٠ أ ١١٠٠٠٠ ب ترحيل المكاسب على الحسابات الجارية للشركاء	لا يوجد قيد
٤- إثبات توزيع أصول الشركة على الشركاء (في حال تصفيتها)	حـ/رأس المال ٣٥٠٠٠٠ أ ٣٥٠٠٠٠ ب حـ/جاري الشركاء ١١٠٠٠٠ أ ١١٠٠٠٠ ب ٩٢٠٠٠٠ حـ/النقدية	حـ/رأس المال ٥٠٠٠٠٠ أ ٤٢٠٠٠٠ ب ٩٢٠٠٠٠ حـ/النقدية

يتبين من المقارنة السابقة أن الشريك (أ) قام باستثمار أصول قيمتها السوقية ٥٠٠٠٠٠ عند تكوين شركة التضامن مع الشريك (ب) ولكنه استرد مبلغ ٤٦٠٠٠٠ (٣٥٠٠٠٠ + ١١٠٠٠٠) بعد تصفية أعمال الشركة (الذي يبلغ نصف القيمة السوقية للأصول المستثمرة في الشركة)بافتراض أن استثمارات الشركاء أثبتت بقيمتها الدفترية كما كانت في سجلاتهم ودفاترهم، بينما استرد الشريك (ب) مبلغ ٤٦٠٠٠٠ أيضاً مع العلم بأن القيمة السوقية لاستثماراته في الشركة تبلغ ٤٢٠٠٠٠ فقط، وهنا تتضح عدم العدالة المتمثلة في حصول الشريك (ب) على مبلغ ٤٠٠٠٠ زيادة عن استثماره في الشركة (٤٦٠٠٠٠ - ٤٢٠٠٠٠) نتج عن تحويل مكاسب الشركاء الخاصة بأصولهم قبل الانضمام إلى الشركة ، إلى مكاسب ناتجة عن نشاط الشركة، والتي سيقتسمها الشركاء فيما بينهم حسب نسبة التوزيع المتفق عليها.

أما إذا تم إثبات هذه الاستثمارات العينية بقيمتها السوقية في دفاتر الشركة، فإن أي مكاسب تحققها الشركة فيما بعد عند استخدام أو بيع تلك الأصول ستكون مرتبطة بنشاط الشركة نفسها، وسيتم توزيعها على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها سلفاً بصورة صحيحة.

وقد تنتج المشاكل المحاسبية حين يتفق الشركاء على توزيع حصص رأسمال الشركة فيما بينهم بنسب مختلفة عن نسب استثماراتهم في أصول الشركة.

فعلى سبيل المثال قد يتفق الشريك (أ) والشريك (ب) على أن توزع حصتاهما في رأس مال الشركة بالتساوي، علماً بأن الشريك (أ) قام باستثمار أصول قيمتها السوقية ٥٠٠٠٠٠ بينما استثمر (ب) أصول قيمتها ٤٢٠٠٠٠ ، ويمكن أن يستخلص من ذلك الاتفاق أن الشريك (ب) قد حصل على حصة في رأسمال الشركة تفوق مقدار استثماره النقدي والعيني من أصول قابلة للتحديد، مقابل أصول أخرى غير قابلة للتحديد ذات أهمية اقتصادية كبيرة لنشاط الشركة، مثل خبراته الإدارية والتسويقية، أو علاقاته الطيبة بالعملاء أو رجال البنوك وموردي المواد الأولية الخ (قد تعتبر مثل هذه الصفات أصلاً غير ملموس)، لكنه قد يفترض البعض عكس ذلك الاستنتاج، مؤداه أن الشريك (أ) قدم منحة (مكافأة) إلى الشريك (ب) تتمثل في شكل زيادة استثماراته في الشركة عن تلك التي قدمها (ب)، ولكن هذا الافتراض يعوزه الإقناع والمنطق وراء هذا التصرف من جانب الشريك (أ)، ولهذا السبب يتجنب اتباع هذا الأسلوب عند إثبات تلك المعاملات في السجلات المحاسبية.

وفي المثال السابق يجب تعديل أرصدة حسابات رأسمال الشريكين لتعكس الاتفاق الذي يقضي بتساوي حصتيهما في رأسمال الشركة (علماً بأن استثماراتهما تبلغ ٥٠٠٠٠٠ و٤٢٠٠٠٠) ، ويوجد هناك طريقتان لتسوية أرصدة حسابات رأسمال الشركاء يمكن استخدام إحداها ، وهما: طريقة «المكافأة» وطريقة «الشهرة» تبعاً لطريقة «المكافأة» لا تسجل قيم تلك الأصول غير الملموسة، (وهي تعادل الفرق بين قيمة استثمارات الشركاء وحصصهم في رأسمال الشركة) في دفاتر الشركة، ويتم إعداد القيد التالي لمعادلة حصص الشركاء في رأس المال لتصبح ٤٦٠٠٠٠ لكل منهما:

٤٠٠٠٠ حـ/رأس المال (أ)

٤٠٠٠٠ حـ/رأس المال (ب)

أما عند اتباع طريقة «الشهرة» فيتم إثبات قيمة الشهرة التي تعادل الفرق بين قيمة استثمارات الشريكين كأصل من أصول الشركة.

وكقاعدة عامة يتم احتساب قيمة الشهرة على أساس الفرق بين مجموع رأس مال الشركاء وقيمة استثماراتهم، كما يتضح مما يلي:

{ إذا كانت حصة رأسمال (آ) تعادل ٥٠% من رأسمال الشركة }

فإن رأسمال الشركة = ٥٠٠٠٠٠ × ٢ = ١٠٠٠٠٠٠

مجموع استثمارات الشركاء = ٥٠٠٠٠٠ + ٤٢٠٠٠٠ = ٩٢٠٠٠٠

قيمة الشهرة = ١٠٠٠٠٠٠ – ٩٢٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠

رأس مال (ب) = ١٠٠٠٠٠٠ × ٥٠% = ٥٠٠٠٠٠

أو = ٤٢٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠

ويترتب على ذلك إعداد قيد يومية لإثبات قيمة الشهرة والزيادة في رأسمال (ب) كما يلي:

٨٠٠٠٠ حـ/الشهرة

٨٠٠٠٠ حـ/رأس المال (ب)

وفي الطريقتين يتم تعديل حسابات رأسمال الشركاء. فطبقاً لطريقة «المكافأة» يمنح الشريك (أ) ٤٠٠٠٠ من استثماراته لاستكمال استثمارات الشريك (ب) في رأسمال الشركة،

ويمكن القول هنا إن الشريك (أ) قام بشراء نصف قيمة الأصول غير الملموسة التي قدمها الشريك (ب)، والذي بدوره استثمر هذا المبلغ في رأسمال الشركة.

أما في طريقة «الشهرة» فكانت المعاملة مباشرة بين الشركة والشريك (ب) دون التدخل من جانب الشريك (أ) حيث إن الشريك (ب) قام باستثمار مبلغ قيمته ٨٠٠٠٠ في صورة أصول غير ملموسة، مما أدى إلى زيادة حصته في رأسمال الشركة بهذا المقدار.

مثال (١):

بتاريخ ٢٠٠٠/١/١ اتفق (أ) و(ب) على تكوين شركة تضامن للاتجار في الملابس الجاهزة، و كان (أ) يملك محلاً لبيع السجائر والخردوات يقع في سوق تجاري ممتاز، وعرض أن يقدم هذا المحل بما فيه من أثاث وتجهيزات لمزاولة أعمال الشركة فيه، وقدرت قيمة المحل بمبلغ ٧٥٠٠٠٠ منها ١٥٠٠٠٠ قيمة الأثاث والباقي يمثل قيمة مباني المحل، وقد نص الاتفاق على أن يكون رأس مال الشركة ٢٠٠٠٠٠٠ موزّعاً بالتساوي بين الشريكين. فإذا قدم (أ) باقي المستحق عليه نقداً وقدم (ب) المستحق عليه نقداً بالكامل،

المطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة لهذا الاتفاق. ٢- إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ ١/١.

الحل:

قيود اليومية

٦٠٠٠٠٠		حـ/المباني
١٥٠٠٠٠		حـ/الأثاث
١٢٥٠٠٠٠		حـ/النقدية
	٢٠٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال
		١٠٠٠٠٠٠ أ
		١٠٠٠٠٠٠ ب
		إثبات الحصول على رأس المال بواقع ١٠٠٠٠٠٠ لكل شريك

حـــ/رأسمال الشركاء

المجموع	أ	ب	البيان	التاريخ	المجموع	أ	ب	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	رصيد	١/١	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	مذكورين	١/١
٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	الميزانية		٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		

الميزانية الافتتاحية لشركة أ و ب التضامنية

موجودات		مطاليب وحقوق ملكية	
٦٠٠٠٠٠	مباني	٢٠٠٠٠٠٠	رأس المال
١٥٠٠٠٠٠	أثاث		١٠٠٠٠٠٠ الشريك أ
١٢٥٠٠٠٠	نقدية		١٠٠٠٠٠٠ الشريك ب
٢٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠	

مثال (٢):

بفرض أنه في المثال السابق تم الاتفاق على أن يقدم (أ) المحل في ١/١ ويقدم (ب) ٨٠٠٠٠٠ في ١/١ ثم يؤجل تقديم باقي الحصة حتى ٢/١٥ .

الحل: في هذه الحالة يمكن توسيط حـــ/حصص الشركاء كالآتي:

قيود اليومية

٢٠٠٠٠٠٠		حـــ/حصص الشركاء
		١٠٠٠٠٠٠ الشريك أ
		١٠٠٠٠٠٠ الشريك ب
	٢٠٠٠٠٠٠	حـــ/رأس المال
		١٠٠٠٠٠٠ أ
		١٠٠٠٠٠٠ ب
		إثبات استحقاق حصص الشركاء في رأس المال عند تكوين الشركة بتاريخ ١/١
٦٠٠٠٠٠		حـــ/المباني
١٥٠٠٠٠٠		حـــ/الأثاث
٨٠٠٠٠٠		حـــ/النقدية
	١٥٥٠٠٠٠	حـــ/حصص الشركاء
		٧٥٠٠٠٠ أ
		٨٠٠٠٠٠ ب
		إثبات الحصول على الحصة العينية للشريك أ وجزء من الحصة النقدية للشريك ب بتاريخ ١/١

يترتب على القيد الأول جعل كل شريك مديناً بمقدار حصته في رأس المال كما وردت في عقد التكوين، وبالتالي فإنه حساب حصص الشركاء يعتبر من حسابات الأصول في دفاتر شركة التضامن، ويمثل رصيده مستحقات الشركة على الشركاء فيها ، ويعدّ القيد الثاني قيداً لسداد الجزء الذي قدمه كل شريك من حصته في رأسماله بمقدار ما قام بتقديمه فعلاً من أصول عينية مقدرة بقيمتها السوقية العادلة أو أصول نقدية، (لاحظ أن الشريك (أ) قدم أصولاً عينية بينما قدم الشريك (ب) أصولاً نقدية).

ويتخذ حساب حصص الشركاء في رأس المال الصورة المجزأة نفسها في الأستاذ العام على نمط حساب رأس المال، ويجعل مديناً بالقيد الأول مقابل جعل رأس المال دائناً، ثم يجعل دائناً بالقيد الثاني مقابل جعل حسابات الأصول الواردة بالقيد مدينة، ويمثل الرصيد بعد ذلك مقدار المستحق على كل شريك من الشركاء، وبالتالي يظهر حساب حصص الشركاء كما يلي:

المجموع	أ	ب	البيان	التاريخ	المجموع	أ	ب	البيان	التاريخ
٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	حـ/رأس المال		١٥٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	مذكورين	١/١
					٤٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	الرصيد المستحق	
٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠		

وإذا قام الشركاء بسداد المستحق عليهم في التاريخ المتفق عليه، يُجعل حـ/النقدية مديناً، وحساب حصص الشركاء في رأس المال دائناً فيتم إقفاله، ولذلك فهو حساب وسيط.

وفي الحالات التي يتم فيها سداد الحصص عينياً، فإن عقد الشركة يجب أن يظهر قيمة الموجودات العينية المقدمة من كل شريك حسب الاتفاق وهنا يجب التمييز بين نوعي الموجودات:

١- *الموجودات الثابتة*:

إذا انتقلت بقيمتها الدفترية إلى شركة تضامن ، فإنها تثبت في دفاتر الشركة. أما إذا انتقلت قيمتها الدفترية، وكان لها قبل انتقالها حساب مخصص للاستهلاك، فإن القيمة الدفترية الصافية

هي التي تثبت بدفاتر الشركة مع إهمال حسابات المخصصات المذكورة، أما إذا تم الاتفاق على تقدير قيمة جديدة للأصل الثابت، فإننا نجد أن القيمة الجديدة المقدر بها الأصل الثابت تثبت بدفاتر الشركة، سواء أكان للأصل المذكور حسابٌ للمخصص أم عدمه، وسواء أكانت القيمة الدفترية له أكبر، أم أقل من القيمة الجديدة المقدرة له.

٢ – *الموجودات المتداولة*:

إذا انتقلت بقيمتها الدفترية إلى شركة التضامن (أو التوصية البسيطة)، فإنها تثبت بهذه القيم، أما إذا انتقلت بقيمها الدفترية، وكان لبعض منها كالذمم المدينة أو أوراق القبض حساباً للمخصص، فإنها تثبت بدفاتر الشركة بقيمتها الدفترية مع إثبات حساب المخصص المعمول لها، أما إذا انتقلت بقيمة جديدة مقدرة حسب اتفاق الشركاء، فإن جميع الأصول المتداولة تثبت بدفاتر الشركة بقيمها الجديدة المقدرة، ما عدا الذمم وأوراق القبض فإنها تثبت بالقيمة الدفترية القديمة، ويعمل بالفرق بين القيمة الدفترية القديمة والتقدير الجديد لها حساباً للمخصص يثبت أيضاً بدفاتر الشركة. أما إذا انتقلت – حسابات الذمم وأوراق القبض – بقيمة جديدة اتفق عليها، وكان لها سابقاً مخصصٌ، فإنها تثبت بدفاتر الشركة بالقيمة الدفترية، ويعدّل حساب المخصص القديم المعمول لها، ويجعل مساوياً للفرق بين القيمة الدفترية، والتقدير الجديد لها ويثبت بدفاتر الشركة أيضاً.

مثال (٣):

تكونت شركة تضامن بتاريخ ٢٠٠٠/١/١ بين كل من أ و ب و ج برأسمال قدره ٤٥٠٠٠٠ ، ويقسم بينهم بنسبة ٤ : ٣ : ٢ على التوالي وقد كان من بين نصوص عقد الشركة ما يلي: ١– يقدم الشريك أ الموجودات التالية كما وردت بميزانية محله:

٧٠٠٠٠	الأراضي		(وقدرت بمبلغ ٥٠٠٠٠)
	المباني	٨٠٠٠٠	(وقدرت بمبلغ ٥٠٠٠٠)
	– مخصص استهلاك مباني	(٢٠٠٠٠)	
٦٠٠٠٠			
	الآلات	٩٠٠٠٠	
	– مخصص استهلاك آلات	(٤٠٠٠٠)	
٥٠٠٠٠			

وعلى أن يقوم (أ) بسداد المتبقي عليه نقداً الى مصرف الشركة بتاريخ ٢٠٠٠/٢/١.

٢- يقدم الشريك (ب) حصته في رأسمال الشركة في ٢٠٠٠/١/١ كالتالي:

	٧٠٠٠٠	ذمم مدينة
	(٢٠٠٠٠)	مخصص ديون مشكوك فيها
٥٠٠٠٠		
٥٦٠٠٠		أوراق قبض، ويعمل لها مخصص خصم أوراق قبض بمقدار ٦٠٠٠

وعلى أن يقوم بسداد المتبقي عليه نقداً إلى مصرف الشركة بتاريخ ٢٠٠٠/٣/١.

٣- يقدم الشريك (ج) حصته في رأسمال الشركة في ٢٠٠٠/١/١ الموجودات التالية كما وردت بميزانية محله التجاري:

	٨٠٠٠٠	آلات
	(٤٠٠٠٠)	- مخصص استهلاك آلات
٤٠٠٠٠		
	٨٠٠٠٠	المدينون
	(٣٠٠٠٠)	- مخصص ديون مشكوك فيها (ويزاد ليصبح ٤٠٠٠٠ ل.س)
٥٠٠٠٠		
	٤٠٠٠٠	أوراق قبض
	(٥٠٠٠)	- مخصص خصم أوراق قبض (ويعمل لها مخصص خصم أوراق قبض بمقدار ١٠٠٠٠)
٣٥٠٠٠		
٣٠٠٠٠		دائنون

على أن يسدد إلى الشركة الباقي عليه من حصته في رأس المال إلى مصرف الشركة، وذلك بتاريخ ٢٠٠٠/٢/١.

والمطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة التضامن.

٢- تصوير حسابات الأستاذ اللازمة.

٣- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة بتاريخ ٢/٣/٢٠٠٠.

الحل:

١- قيود اليومية:

		حـ/حصص الشركاء	٤٥٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠ أ	
		١٥٠٠٠٠ ب	
		١٠٠٠٠٠ ج	
	٤٥٠٠٠٠	حـ/رأس المال	
		٢٠٠٠٠٠ أ	
		١٥٠٠٠٠ ب	
		١٠٠٠٠٠ ج	
		إثبات استحقاق حصص الشركاء في رأس المال عند تكوين الشركة	
		٥٠٠٠٠ حـ/الأراضي	
		٥٠٠٠٠ حـ/المباني	
		٥٠٠٠٠ حـ/الآلات	
	١٥٠٠٠٠	حـ/حصص الشركاء	
		١٥٠٠٠٠ الشريك (أ)	
		سداد الشريك (أ) لجزء من حصته في رأس المال في ١/١	
٧٠٠٠٠		حـ/الذمم المدينة	
٥٦٠٠٠		حـ/أوراق القبض	
	٢٠٠٠٠	حـ/م.د.م. فيها	
	٦٠٠٠	حـ/م.خصم أوراق قبض	
	١٠٠٠٠٠	حـ/حصص الشركاء	
		١٠٠٠٠٠ الشريك (ب)	
		سداد الشريك (ب) لجزء من حصته في رأس المال بتاريخ ١/١	

٤٠٠٠٠		حـــ/الآلات
٨٠٠٠٠		حـــ/الذمم
٤٠٠٠٠		حـــ/أوراق القبض
	٤٠٠٠٠	حـــ/م.د.م فيها
	١٠٠٠٠	حـــ/مخصص خصم أ.قبض
	٣٠٠٠٠	حـــ/دائنون
	٨٠٠٠٠	حـــ/حصص الشركاء (ج)
		سداد الشريك (ج) لجزء من حصته في رأس مال الشركة بتاريخ ١/١
٥٠٠٠٠		حـــ/المصرف
	٥٠٠٠٠	حـــ/حصص رأس المال (أ)
		سداد الشريك أ للمتبقي عليه نقدا في ٢/١
٥٠٠٠٠		حـــ/المصرف
	٥٠٠٠٠	حـــ/حصص رأس المال (ب)
		سداد الشريك (ب) للمتبقي عليه نقدا في ٣/١
٢٠٠٠٠		حـــ/المصرف
	٢٠٠٠٠	حـــ/حصص الشركاء (ج)
		سداد الشريك (ج) للمتبقي عليه نقدا في ٢/١

٢- حسابات الأستاذ:

حـ/ حصص الشركاء

التاريخ	البيان	ج	ب	أ
١/١	مذكورين	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
١/١	مذكورين	-	١٠٠٠٠٠	-
١/١	مذكورين	٨٠٠٠٠	-	-
٢/١	ح/المصرف	-	-	٥٠٠٠٠
٣/١	ح/المصرف	-	٥٠٠٠٠	-
٢/١	ح/المصرف	٢٠٠٠٠	-	-
		١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

التاريخ	البيان	ج	ب	أ
١/١	مذكورين	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

حـ/ رأس المال

التاريخ	البيان	ج	ب	أ
١/١	مذكورين	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

التاريخ	البيان	ج	ب	أ
٣/٢	رصيد	١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠

حـ/ الأراضي			
	٥٠٠٠٠	حـ/حصص الشركاء (أ)	٥٠٠٠٠
		رصيد ٣/٢	٥٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

حـ/المباني			
	٥٠٠٠٠	حـ/ حصص الشركاء (أ)	٥٠٠٠٠
		رصيد ٣/٢	٥٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

حـ/ الآلات			
	٥٠٠٠٠	حـ/حصص الشركاء (أ)	٩٠٠٠٠
		رصيد ٣/٢	٩٠٠٠٠
	٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠

حـ/ الذمم المدينة			
	٧٠٠٠٠	مذكورين	١٥٠٠٠٠
	٨٠٠٠٠	مذكورين	
		رصيد ٣/٢	١٥٠٠٠٠
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها			
	٢٠٠٠٠	مذكورين	٦٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠	مذكورين	٦٠٠٠٠
		رصيد ٣/٢	
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠

حـ/ مخصص خصم أوراق القبض			
	٦٠٠٠	مذكورين	
	١٠٠٠٠	مذكورين	١٦٠٠٠
		رصيد ٣/٢	١٦٠٠٠
	١٦٠٠٠		١٦٠٠٠

حـ/ أوراق القبض			
	٥٦٠٠٠	مذكورين	
	٤٠٠٠٠	مذكورين	٩٦٠٠٠
		رصيد ٣/٢	٩٦٠٠٠
	٩٦٠٠٠		٩٦٠٠٠

حـ/ الدائنون			
		٣٠٠٠٠ مذكورين	
	٣٠٠٠٠	رصيد ٣/٢	
	٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠

حـ/ المصرف			
	٥٠٠٠٠	حصص الشركاء (أ) ٢/١	
	٥٠٠٠٠	حصص الشركاء (ب) ٣/١	
	٢٠٠٠٠	حصص الشركاء (ج) ٢/١	
	١٢٠٠٠٠	رصيد ٣/٢	١٢٠٠٠٠
	١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠

الموجودات		الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن من ٢٠٠٠/٣/٢		المطاليب	
٥٠٠٠٠			الأراضي		رأس المال
٥٠٠٠٠			المباني	٢٠٠٠٠٠	أ
٩٠٠٠٠			الآلات	١٥٠٠٠٠	ب
	١٥٠٠٠٠		الذمم المدينة	١٠٠٠٠٠	ج
	(٦٠٠٠٠)	٤٥٠٠٠٠	م.د.م فيها		
٩٠٠٠٠					
	٩٦٠٠٠		أوراق القبض		
	(١٦٠٠٠)		م.خصم أ قبض		الدائنون
٨٠٠٠٠		٣٠٠٠٠			
١٢٠٠٠٠			مصرف		
٤٨٠٠٠٠		٤٨٠٠٠٠			

ج- سداد الحصة بتقديم ميزانية منشأة فردية:

قد يتفق الشركاء على أن يدخل معهم شريك متضامن (أو موصٍ)، ويقدم ميزانية محله التجاري (أي موجودات ومطاليب منشأته الفردية) سداداً لحصته في رأس المال، ويجب في هذه الحالة أن يبين ذلك صراحة في عقد الشركة، ويحدد إضافة إلى ذلك فيما إذا كانت أصول هذا الشريك ستنتقل بقيمتها الدفترية أو سيعاد تقدير قيمتها كلها أو بعضها، وتحديد المبالغ التي قدرت بها تلك الأصول، وكذلك يجب أن يتحدد في عقد الشركة فيما إذا كانت الشركة ستلتزم بجميع تعهدات المحل التجاري أو بعضاً منها فقط.

مثال (٤):

(أ) و(ب) اتفقا على تكوين شركة تضامن اعتباراً من ٢٠٠٠/٣/١ برأسمال مقداره ٢٧٠٠٠٠ بواقع الثلث لـ (أ) والثلثين لـ (ب)، حيث يقوم (أ) بسداد حصته نقداً، ويقدم (ب) موجودات ومطاليب المنشأة المملوكة له لتجارة السيارات، والتي تظهر أرصدتها في دفاتره في ذلك التاريخ كالآتي:

٩٨٠٠٠	٤٦٠٠٠	أثاث وتركيبات ، مخصص اهتلاك
٤٩٠٠٠	٣٠٠٠	مدينون ، مخصص ديون مشكوك فيها
٦٠٠٠٠	–	أوراق قبض
	٢٩٠٠٠	دائنون
	٣٢٠٠٠	أوراق دفع
٢٠٧٠٠٠	١١٠٠٠٠	
	٩٧٠٠٠	حقوق (ب) في المنشأة الفردية (دفترياً)
٢٠٧٠٠٠	٢٠٧٠٠٠	

وقد قدرت القيمة السوقية للأثاث والتركيبات بمبلغ ٥٧٠٠٠، كما قدرت لمنشأة (ب) شهرة محل بمبلغ ١٢٠٠٠ ، أما باقي الأصول والخصوم فقدرت قيمته السوقية بقيمتها الدفترية، (فالعملاء مثلاً تقدر بـ (٤٩٠٠٠ – ٣٠٠٠ = ٤٦٠٠٠)، وأوراق القبض كما هي والدائنون وأوراق الدفع تنتقل مسؤولية الوفاء بها للشركة الجديدة)، وقام (ب) بسداد الفرق بين صافي أصول منشأته على هذا الأساس، وحصته في رأس المال نقداً. ويترتب على ذلك أن القيود في دفاتر شركة التضامن أ و ب تكون كالآتي:

قيود اليومية

٥٧٠٠٠		حـ/الأثاث و التركيبات
٤٩٠٠٠		حـ/المدينون
٦٠٠٠٠		حـ/أوراق القبض
١٢٠٠٠		حـ/شهرة المحل
١٥٦٠٠٠		حـ/النقدية
	٢٧٠٠٠٠	حـ/رأس المال
		٩٠٠٠٠ (أ)
		١٨٠٠٠٠ (ب)
	٣٠٠٠	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٩٠٠٠	حـ/الدائنون
	٣٢٠٠٠	حـ/أوراق دفع
		إثبات تكوين الشركة والحصول على رأس المال في صورة حصص عينية مقترنة بالتزامات وحصص نقدية

يلاحظ أن (ب) سوف يسدد نقداً في هذه الحالة ٦٦٠٠٠ تمثل الفرق بين القيمة السوقية للأصول التي قدمها بعد خصم الالتزامات (١٧٨٠٠٠ - ٦٤٠٠٠)، وهي ١١٤٠٠٠ وحصته في رأس المال ، وهي ١٨٠٠٠٠ .

وقد يتم تقدير الحصة العينية التي يقدمها أحد الشركاء من أصول مختلفة بصفة إجمالية، وليس على الصورة التفصيلية الواردة في المثال أعلاه، وفي هذه الحالة إذا زادت القيمة المقدرة لصافي الأصول عن صافي القيم الدفترية لها في دفاتر الشريك الذي قدمها للشركة، فإن الفرق يعتبر في دفاتر الشركة بمثابة شهرة محل.

ففي المثال السابق مثلاً، قدرت الأصول بصفة فردية وحدّدت قيمتها على هذا الأساس. أما إذا قدرت القيمة الإجمالية لصافي أصول منشأة (ب) بمبلغ ١٢٠٠٠٠ مثلاً دون تخصيص على أصول معينة، بينما صافي القيمة الدفترية للأصول ٩٧٠٠٠ (٢٠٧٠٠٠ - ١١٠٠٠٠)، فإن الفرق البالغ ٢٣٠٠٠ في هذه الحالة يمثل شهرة محل في دفاتر شركة التضامن، وتجعل الأصول المقدمة من (ب) مدينة بصافي قيمتها الدفترية في دفاتر شركة التضامن، فيجعل حساب الأثاث والتركيبات مديناً بمبلغ ٥٢٠٠٠ (٩٨٠٠٠ - ٤٦٠٠٠)، وتجعل حسابات المدينين وأوراق القبض والشهرة مدينة بمبلغ ٤٩٠٠٠ ، - ٦٠٠٠٠ ، - ٢٣٠٠٠ على التوالي، وتجعل النقدية مدينة بمبلغ ١٥٠٠٠٠ (٩٠٠٠٠ حصة (أ) + ٦٠٠٠٠ باقي حصة (ب))، ويبقى الطرف الدائن للقيد السابق كما هو.

أما إذا قدرت صافي الأصول بأقل من صافي قيمتها الدفترية دون تخصيص على أصول معينة، فإن الفرق يعامل محاسبياً على اعتبار أنه يمثل شهرة سالبة، وهذا ما أشارت التوصية الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة (APB) في رأيه رقم (١٦)[١]، والتي مفادها أنه في حال وجود شهرة سالبة، فإنه يجب عدم إثباتها في الدفاتر، وإنما اتباع الإجراءات التالية بشأنها:

يتم توزيع قيمة الشهرة السالبة أو الرصيد الدائن على الأصول طويلة الأجل (فيما عدا الاستثمارات طويلة الأجل) المنتقلة للمشتري بحيث تخفض القيمة السوقية لهذه الأصول، وذلك على أساس قيمة كل أصل بالنسبة لإجمالي الأصول، وفي ذلك تحديد لقيمتها

---

[١] "Business Combinations", opinions of the Accounting Principles Board No. ١٦ (New York: AICPA, ١٩٧٠), par ٩١.

السوقية العادلة.

ب- إذا أدى توزيع الشهرة السالبة على الأصول طويلة الأجل إلى وصول هذه الأصول إلى الصفر، ومازال هناك فرقٌ متبقٍ غير موزع، فإن ما يتبقى يظهر في الميزانية كرصيد دائن على أن يتم استنفاذه سنوياً كإيراد خلال فترة لا تتجاوز /٤٠/ عاماً، ويجب الإفصاح عن طريقة الاستنفاذ والفترة التي يتم خلالها.

فإذا قدر صافي أصول منشأة (ب) في المثال السابق بصفة إجمالية بمبلغ ٩٠٠٠٠ ، فيكون القيد:

٤٥٠٠٠		حـ/أثاث وتركيبات (٥٢٠٠٠-٧٠٠٠)
٤٩٠٠٠		حـ/المدينون
٦٠٠٠٠		حـ/أ. قبض
١٨٠٠٠٠		حـ/النقدية
	٩٠٠٠٠	حـ/رأس المال (أ)
	١٨٠٠٠٠	حـ/رأس المال (ب)
	٣٠٠٠	حـ/م.د.م فيها
	٢٩٠٠٠	حـ/دائنون
	٣٢٠٠٠	حـ/أ. دفع
		إثبات تكوين الشركة

وتصبح شركة التضامن (أ) و(ب) مسؤولة عن الالتزامات المنتقلة إليها من منشأة الشريك (ب) أي (الدائنون وأوراق الدفع)، كما يتحمل (ب) بصفته الشخصية أيضاً ما يتم إعدامه من ديون من حسابات المدينين، فيما زاد عن مخصص الديون المشكوك فيها، ويحمل الحساب الجاري للشريك في دفاتر المنشأة الفردية بمقدار الفرق بين المخصص والديون التي يتم إعدامها فعلاً، ويجري إقفال دفاتر المنشأة الفردية لـ (ب) التي انتقل صافي أصولها لشركة التضامن، وذلك في دفاتر المنشأة الفردية بالقيد الآتي:

٣٠٠٠		حـ/م.د.م فيها
٢٩٠٠٠		حـ/دائنون
٣٢٠٠٠		حـ/أوراق دفع
٤٦٠٠٠		حـ/مخصص اهتلاك أثاث وتركيبات
٩٧٠٠٠		حـ/حقوق (ب)
	٩٨٠٠٠	حـ/أثاث وتركيبات
	٤٩٠٠٠	حـ/المدينون
	٦٠٠٠٠	حـ/أوراق القبض
		إقفال دفاتر المنشأة بانتقال الأصول والخصوم لشركة التضامن

المسائل العامة

المسألة الأولى :

في ٢٠٠٠/١/١ اتفق كل من أ و ب و ج على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره /١٠٠٠٠٠٠/ مقسم بنسبة ٢-٢-١ على التوالي. قدم (أ) حصته في رأسمال الشركة في شكل أصول وخصوم محله التجاري وكانت كما يلي:

الأصول: ٢٧٠٠٠٠ عقار – ١٠٠٠٠٠ أثاث – ٤٠٠٠٠ بضاعة – ٢٠٠٠٠ مدينون ٧٠٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٤٠٠٠٠ دائنون – ١٠٠٠٠ أ. دفع.

كما قدم الشريك (ب) حصته في شكل أصول وخصوم محله التجاري وكانت كما يلي:

الأصول: ٩٠٠٠٠ سيارة – ٤٠٠٠٠ أثاث – ١٢٠٠٠٠ بضاعة – ٥٠٠٠٠ مصرف ١٠٠٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٥٠٠٠٠ دائنون – ١٠٠٠٠ أ. دفع.

كما قدم الشريك (ج) حصته في شكل أصول وخصوم محله التجاري وكانت كما يلي:

الأصول: ٢٠٠٠٠٠ أراضٍ – ٥٠٠٠٠ بضاعة – ٥٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٥٠٠٠٠ دائنون – ٥٠٠٠٠ أ. دفع.

هذا وقد انتدب خبير لتقدير القيم الحقيقية لعناصر الأصول والخصوم المقدمة من الشركاء أ و ب و ج، وقد تضمن تقرير الخبير التعديلات الآتية:

١- بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم المقدمة من الشريك (أ):

الأصول: ٣٠٠٠٠٠عقارات – ٨٠٠٠٠ أثاث – ٣٠٠٠٠بضاعة – ٣٠٠٠٠ مدينون ٧٠٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٥٠٠٠٠ دائن – ١٠٠٠٠ أ. دفع.

٢- بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم المقدمة من الشريك (ب):

الأصول: ٨٠٠٠٠ سيارة – ٣٠٠٠٠ أثاث – ١٠٠٠٠ بضاعة – ٥٠٠٠٠ مصرف ١٠٠٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٨٠٠٠٠ دائنون – ٢٠٠٠٠ أ. دفع.

٣- بالنسبة لعناصر الأصول والخصوم المقدمة من الشريك (ج):

الأصول: ٢٣٠٠٠٠ أراضٍ – ٢٠٠٠٠ بضاعة – ٥٠٠٠٠ صندوق.

الخصوم: ٦٠٠٠٠ دائنون – ٤٠٠٠٠ أ. دفع.

وقد وافق الشركاء على ما جاء بتقرير الخبير وتعهد الشركاء بتسوية الفرق بين صافي الأصول المقدمة وحصة كل منهم نقداً عن طريق الصندوق.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات وفاء الشركاء بحصصهم في رأس المال.

٢- تصوير المركز المالي بعد وفاء الشركاء بحصصهم في رأس المال مباشرة.

المسألة الثانية:

في ٢٠٠٠/١٢/٣١ اتفق كل من أ و ب على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره /٦٠٠٠٠٠/ فقسم بينهم بالتساوي، وقد قدم الشريك (أ) حصته نقداً في مصرف الشركة، بينما قدم الشريك (ب) حصة في شكل أصول وخصوم محله التجاري، وكانت كما يلي:

الأصول: أراضٍ ومبانٍ ٢٠٠٠٠٠ – أثاث ٣٠٠٠٠ – سيارات ٦٠٠٠٠ – بضاعة ٢٠٠٠٠ – مدينون ٥٢٠٠٠ – مصرف ٨٠٠٠٠ – إعلان مدفوع مقدماً ٨٠٠٠.

الخصوم: دائنون ٢٠٠٠٠ – أ. دفع ٣٠٠٠٠ – مخصص استهلاك مبانٍ ٢٣٧٠٠ – مخصص استهلاك أثاث ١٣٠٠٠٠ – مخصص استهلاك سيارات ١٥٠٠٠ – مخصص ديون مشكوك فيها ٥٠٠٠.

فإذا علمت أن:

أ) تقرير الخبير الذي انتدب لفحص العناصر المقدمة من الشريك (ب) تضمن الملاحظات الآتية:

(١) في ٢٠٠٠/١/١ قام (ب) ببناء طابق جديد للمباني تكلف /٦٠٠٠٠/ وقد حملت هذه التكلفة لحساب الأرباح والخسائر، علماً بأن معدل استهلاك المباني ١٠%.

(٢) معدل الاستهلاك السنوي للسيارات ١٠% وقد تبين للخبير أن المعدل المناسب هو ٢٠% سنوياً.

(٣) يتضمن المخزون السلعي بضاعة تالفة قدرها /٥٠٠٠/

(٤) تبين من فحص حسابات العملاء أن هناك ديوناً معدومة غير مثبتة في الدفاتر قدرها /٢٠٠٠/، وأن الديون الجيدة تقدر بـ/٤٥٠٠٠/ .

(٥) الإعلان المدفوع مقدماً لا يمكن للشركة الإفادة منه مستقبلاً.

ب) سيحتفظ الشريك (ب) بالأثاث لنفسه، كما سيقوم بسداد الدائنين.

ج) يقوم الشريك (ب) بتعديل رصيد النقدية (المصرف) بالسحب أو الإضافة، حتى تصبح صافي الأصول المقدمة تعادل حصته في رأس المال.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة التضامن لإثبات وفاء الشريكين بحصتيهما في رأسمال الشركة.

٢- تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

المسألة الثالثة : بتاريخ ٢٠٠٤/٣/١٥ اتفق جميل وعدنان وحسان على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠٠٠ موزعة بين الشركاء

بنسبة ٣ – ٣ – ٢ على التوالي وقد تم الاتفاق على ما يلي:

أولاً: يقدم جميل وعدنان موجودات ومطاليب منشأتيهما التجارية لقاء حصتيهما في رأس المال. و كانت ميزانية الشريكين بتاريخ ٢٠٠٤/٤/١٥

كما يلي:

الشريك جميل	الشريك عدنان	البيان
٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	مبانٍ
٦٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠	سيارات
١٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	عدد وأدوات مختلفة
٦٠٠٠	١٥٠٠٠	الأثاث
١٢٠٠٠	٦٠٠٠	الشهرة
١٠٨٠٠٠	٧٥٠٠٠	بضائع
١٤٤٠٠	١٨٠٠٠	العملاء
٨٠١٠	١٢٠٠٠	أوراق قبض
٣٣٩٩٠	٥٤٠٠٠	البنك
٦٠٠٠	١٠٨٠٠	مصروفات تأسيسية
—	٢١٠٠٠	خسائر مدورة
٣٦٠٠	١٢٠٠	مصروفات مدفوعة مقدماً
٣٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	

الشريك جميل	الشريك عدنان	البيان
١٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	راس المال
٢٤٠٠٠	—	أرباح مدورة
٣٠٠٠٠	—	قرض قصير الأجل
٣٠٠٠٠	٢٧٠٠٠	دائنون
١٢٠٠٠	٢٥٢٠٠	أوراق دفع
٩٣٠٠	٣٠٠٠	مخصص اهتلاك مباني
٩٦٠٠	١٠٨٠٠	مخصص اهتلاك سيارات
١٢٠٠	٣٠٠٠	مخصص اهتلاك أثاث
٢٤٠٠	٣٠٠٠	مخصص د . م فيها
١٥٠٠	٣٠٠٠	مخصص خصم أ . ق.
٣٠٠٠٠٠	٣٧٥٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء على ما يلي:

أ ــ تنتقل موجودات ومطاليب الشريك جميل بالشروط التالية :

- المباني قدرت بمبلغ ٤٨٠٠٠
- السيارات بمبلغ ٣٦٠٠٠
- العدد والأدوات المختلفة بمبلغ ٦٠٠٠
- البضائع بمبلغ ١٢٠٠٠٠
- النقدية لا تنتقل للشركة
- يتم تسديد القرض قصير الأجل من أموال الشريك جميل الخاصة
- لا يعتد بالمصروفات المدفوعة مقدماً

ب ــ تنتقل موجودات ومطاليب عدنان بالشروط التالية :

أعيد تقدير الموجودات كما يلي :

- قدرت المباني بمبلغ ٤٥٠٠٠ والسيارات بمبلغ ٧٢٠٠٠ والعِدد والأدوات المختلفة بمبلغ ٢١٠٠٠ والبضائع بمبلغ ٩٠٠٠٠ .
- لا يعتد بالشهرة ولا بالمصروفات المدفوعة مقدماً.
- يتم تخفيض مخصص خصم أوراق القبض بمقدار ١٨٠٠ وبالمقابل يتم زيادة مخصص الديون المشكوك فيها إلى ٦٠٠٠ .
- أما باقي العناصر فتنتقل بالقيمة الدفترية.

ثانياً: يقدم الشريك حسان حصته في رأس المال على دفعتين الأولى عند توقيع العقد وقدرها ٩٠٠٠٠ نقداً والباقي بعد شهرين.

المطلوب:

١- إثبات قيود الإقفال في دفاتر الشريك جميل وعدنان.

٢- إثبات قيود اليومية في دفاتر شركة التضامن.

٣- إعداد الحسابات اللازمة.

٤ــ إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University


الفصل الثالث
العمليات المرتبطة بحقوق
الشـــركاء


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

العمليات المرتبطة بحقوق الشركاء:

أولا : الحسابات الشخصية للشركاء (Partners Accounts)

١- حساب جاري الشركاء:

تمثل حصص الشركاء في رأس المال أحد حسابات حقوق الملكية والتي لا يجوز تعديلها إلا إذا تم تعديل عقد الشركة وإشهار هذا التعديل أصولاً. لذلك فإن باقي حقوق الشركاء في شركات التضامن تعالج في حساب خاص يسمى "حساب جاري الشركاء". هذا الأمر يشابه إلى حد ما ماهو مطبق في شركات الأموال ،حيث لا يجوز تعديل رأس المال الاسمي للشركة إلا إذا تم التعديل أصولاً، أما باقي حقوق المساهمين فإنها تظهر في حسابات أخرى كالاحتياطيات والأرباح غير الموزعة. غير أن المعالجات المحاسبية المتعلقة بحقوق الملكية في شركات الأموال تخضع لمبادئ ومعايير ثابتة لا يجوز الخروج عنها ،أما في شركات الأشخاص فإن الأمر يختلف من شركة لأخرى ولكن مهما اختلفت هذه المعالجات فلا بد من مسك حساب واحد هو حساب جاري الشركاء، تعالج فيه جميع حقوق والتزامات الشركاء تجاه الشركة، والناجمة عن توزيعات الأرباح وفوائد القروض المقدمة من الشريك للشركة أو المكافأة والرواتب الممنوحة له من الشركة ، بالإضافة إلى مسحوبات الشريك من الشركة وفوائد هذه المسحوبات وغيرها.

وبناء عليه فإن رصيد حساب جاري الشركاء يمكن أن يكون مديناً أو دائناً. ويمكن للشريك أن يقوم بسحب رصيد حسابه الجاري الدائن ، كما يقوم بتسديد رصيده المدين لتسوية حسابه الجاري. وقد يتفق الشركاء على إبقاء رصيد الحساب الجاري المدين أو الدائن ليتم تسويته في السنوات اللاحقة ،مع مراعاة أنه قد يتفق الشركاء على منح الرصيد الدائن لجاري الشريك فائدة، أو تحميل الشريك فائدة على رصيد حسابه الجاري المدين.

وعليه فإن حساب جاري الشركاء يظهر في الطرف المدين منه ما يلي:

١- مسحوبات الشريك.

٢- فائدة مسحوبات الشريك.

٣- فائدة قرض الشريك الممنوح له من الشركة.

٤ ـ فائدة الحساب الجاري المدين.

٥ ـ توزيعات الخسائر على الشركاء.

أما الطرف الدائن فيظهر فيه:

١- فائدة رأس مال الشريك.

٢- المكافأة الممنوحة للشركاء.

٣- الرواتب المستحقة للشركاء.

٤- فائدة القرض المقدم من الشريك للشركة.

٥- فائدة الحساب الجاري الدائن.

٦- توزيعات الأرباح على الشركاء.

ويأخذ الحساب الجاري للشركاء الشكل التالي:

حـ/ جاري الشركاء

الشريك أ	الشريك ب	البيان	الشريك أ	الشريك ب	البيان
xxx	—	رصيد مدوّر (مديـن)	—	xxx	رصيد مدور (دائن)
xxx	xxx	حـ/فوائد المسحوبات	xxx	xxx	حـ/فائدة رأس المال
xxx	xxx	حـ/فوائد القرض	xxx	xxx	حـ/مكافأة الشريك
—	xxx	حـ/فائدة الحساب الجاري	—	xxx	حـ/رواتب الشريك
xxx	—	حـ/توزيع الأرباح أوالخسائر (نصيب الشريك من الخسارة)	xxx	—	حـ/فوائد القرض
xxx	—	رصيد ١٢/٣١ (دائن)	—	xxx	حـ/فائدة الحساب الجاري
			—	xxx	حـ/توزيع الأرباح أوالخسائر (نصيب الشريك من الأرباح)
			—	xxx	رصيد ١٢/٣١ (مدين)
xxxx	xxxx		xxxx	xxxx	

٢ ــ حساب توزيع الأرباح والخسائر:

ويُمسك حساب جاري الشركاء بالتوافق مع " حساب توزيع الأرباح أو الخسائر" والذي يظهر بدوره في الطرف الدائن منه، صافي الدخل المرحل من حسابات النتائج، فوائد المسحوبات وفوائد الحساب الجاري المدين للشركاء. وفي الطرف المدين يظهر فائدة رأس المال الممنوحة للشركاء؛ بالإضافة إلى مكافأة ورواتب الشركاء وفائدة الحساب الجاري الدائن. أما رصيد هذا الحساب فإنه يقفل في حساب جاري الشركاء . ويأخذ حساب توزيع الأرباح أو الخسائر الشكل التالي:

حـ/التوزيـــــــع

صافي الدخل (صافي الخسارة)		xxx	صافي الدخل (صافي الربح)		xxx
فائدة رأس المال :			فائدة المسحوبات :		
الشريك أ	xx		الشريك أ	xxx	
الشريك ب	xx	xxx	الشريك ب	xxx	xxx
مكافأة الشركاء		xxx			
رواتب الشركاء		xxx			
فائدة حـ/جاري الشركاء		xxx	فائدة حـ/جاري الشريك		xxx
جاري الشركاء:		xxx	جاري الشركاء		
الشريك أ	xx		الشريك أ	xx	
الشريك ب	xx		الشريك ب	xx	
(توزيعات صافي الربح على الشركاء)			(توزيعات صافي الخسارة على الشركاء)		
	xxxx	xxxx		xxxx	xxxx

ثانيا : العمليات التي تؤثر في حقوق الشركاء

تتنوع العمليات المرتبطة بالحسابات الشخصية للشركاء والتي تؤثر بشكل مباشر في حقوقهم في الشركة . منها :

١- المسحوبات وفوائدها.

٢- قروض الشركاء وفوائدها.

٣- رواتب ومكافآت الشركاء.

٤- الأرباح والخسائر وطرق توزيعها.

٥- التأمين على حياة الشركاء.

٦- تغير نسب توزيع الأرباح والخسائر .

وفيما يلي عرض لهذه العمليات وكيفية تأثيرها

١- المسحوبات وفوائدها:

المسحوبات هي المبالغ النقدية أو القيم العينية التي يقوم الشريك بسحبها خلال السنة المالية، لأغراضه الشخصية. ويجب أن ينص عقد الشركة صراحة على الحد الأقصى المسموح به من المسحوبات لكل شريك. وتعالج مسحوبات الشركاء في حساب خاص يسمى «حـ/المسحوبات» يفتح (بخانات تحليلية عادة) بعدد الشركاء، بحيث يجعل مديناً بالمبالغ النقدية المسحوبة أو بالقيم العينية (كالبضائع مثلاً)، حيث يجعل حساب المسحوبات مدينا بتكلفة البضاعة المسحوبة ، ويجعل حـ/المشتريات دائناً بالقيمة ذاتها ، أما إذا اتفق الشركاء على معالجة البضائع من المسحوبات على أساس ثمن البيع، فتسجل البضاعة بثمن البيع في الطرف المدين من حساب المسحوبات، والطرف الدائن من حساب المبيعات، والقيود التالية تبين ما سبق شرحه.

مسحوبات نقدية:

حـ/ المسحوبات		×××
حـ/ الصندوق	××	
حـ/ المصرف	××	
المسحوبات من صندوق الشركة أو من المصرف		

مسحوبات عينية (بضائع مثلاً):

حـ/المسحوبات		××
حـ/ المشتريات	××	
المسحوبات من البضائع بثمن الكلفة		

حـــ/المسحوبات		××
حـــ/ المبيعات	××	
المسحوبات من البضائع بثمن البيع		

ويعد حساب المسحوبات كما يلي:

شريك أ	شريك ب	البيـــان	تاريخ السحب	شريك أ	شريك ب	البيـــان	تاريخ السحب
×	×	حـــ/الصندوق					
×	×	حـــ/المصرف					
×	×	حـــ/المشتريات					
×	×	حـــ/المبيعات		×	×	رصيد مدين	
×××	×××			×××	×××		

إن لحساب المسحوبات رصيداً مديناً بطبيعته، حيث يقفل في نهاية الفتـــرة فـــي حســـاب جاري الشركاء بالقيد التالي:

حـــ/ جاري الشركاء		××
×× الشريك (أ)		
×× الشريك (ب)	××	
حـــ/ المسحوبات		
×× الشريك (أ)		
×× الشريك (ب)		

وإذا زادت مسحوبات الشريك عن الحد الأقصى المسموح به فقد يتفق الشركاء على تحميل تلك الزيادة لحساب رأس مال الشريك بجعله مديناً بتلك الزيادة، ويعتبر ذلك الإجراء غير ضروري عندما تحتسب فائدة على المسحوبات.

يجب أن تكون المسحوبات من نصيب الشركاء المتضامنين فقط، حيث يمنع الشريك الموصي(في شركات التوصية) من سحب أية مبالغ نقدية أو قيم عينية من الشركة بسبب مسؤوليته المحدودة، غير أن العرف سمح للشريك الموصي بسحب بعض المبالغ أو القيم كالشريك المتضامن، وهنا يكون الشركاء المتضامنون مسؤولين بشكل مباشر – وبوجه التضامن – عن مسحوبات الشريك الموصي عند عدم تحقق أرباح وتعذر رد المبالغ المسحوبة منه للشركة.

إن ما يسحبه الشركاء كلهم أو بعضهم في شركات التضامن، من أموال الشركة يعني حرمان الشركة من استثمار تلك المبالغ المسحوبة في أعمالها، مما يؤدي إلى تخفيض أرباح الشركة بشكل غير مباشر، وبنسبة ما كانت ستدره هذه الأموال المسحوبة من أرباح فيما لو استغلت واستثمرت في الشركة. ومن أجل تعويض ذلك ولتحقيق العدالة بين الشركاء، ينص عادة عقد الشركة على احتساب **فائدة على مسحوبات الشركاء** وبمعدل معين حتى لا يستفيد بعض الشركاء على حساب بعضهم الأخر. وتحسب الفائدة وفقاً للنسبة المتفق عليها من تاريخ السحب حتى نهاية السنة المالية، وذلك ابتداء من أول شهر السحب فيما لو تم السحب خلال النصف الأول من الشهر، ومن أول الشهر التالي لعملية السحب فيما لو تم السحب خلال النصف الثاني من الشهر. أما إذا تكررت مسحوبات الشريك خلال فترات متلاحقة ضمن السنة المالية، فيؤخذ إما متوسط تاريخ السحب أو المتوسط المرجح زمنياً للمسحوبات، وذلك عند احتساب الفائدة على المسحوبات ويمكن بيان ذلك كما يلي:

السحب لمرة واحدة:

فائدة المسحوبات = المسحوبات × معدل الفائدة × عدد الأشهر من تاريخ السحب حتى نهاية السنة / ١٢

السحب لفترات متكررة:

تحسب فائدة المسحوبات إما على أساس متوسط تاريخ السحب حيث إن:

فائدة المسحوبات = إجمالي المسحوبات × معدل الفائدة × عدد أشهر متوسط تاريخ السحب / ١٢

أو على أساس المتوسط المرجح زمنياً، الذي يتم احتسابه كما يلي إلى الجدول التالي لكل شريك:

التاريخ	المبلغ (١)	عدد الأشهر (٢)	المرجح شهرياً (١) × (٢)
٢/١٣	س	١١	ع
٣/١٧	س١	٩	ع١
			المجموع

المتوسط السنوي = المجموع / ١٢

الفائدة على المسحوبات = المتوسط السنوي للمسحوبات × معدل الفائدة

وتعالج الفائدة على المسحوبات في حساب جاري الشركاء ، حيث يجعل حساب جاري الشركاء مديناً بقيمة الفوائد وحساب فائدة المسحوبات دائناً وذلك بالقيد التالي:

حـــ/ جاري الشريك ...		××
حـــ/ فائدة المسحوبات	××	
إثبات فائدة المسحوبات		

ثم يقفل حساب فائدة المسحوبات في حساب توزيع الأرباح أو الخسائر بالقيد:

حـــ/ فائدة المسحوبات		××
حـــ/ ت.أ.خ	××	
إقفال حساب الفائدة على المسحوبات		

مثال: بافتراض أن شركة تضامن مؤلفة من الشريكين (أ) و(ب) وقد نص عقد الشـــركة على أنه يحق لكل شريك سحب مبالغ أو قيم خلال السنة المالية بحدود ٤٠٠٠٠ سنوياً، على أن تحتسب فائدة عليها بمعدل ٥% سنوياً وقد ظهر حساب مسحوبات الشريكين فـــي ١٢/٣١ على الشكل التالي:

حـــ / مسحوبات الشركاء

شريك (أ)	شريك (ب)	البيـــان	تاريخ السحب	شريك (أ)	شريك (ب)	البيـــان	تاريخ السحب
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	حـــ/الصندوق	٣/١٤	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	حـــ/جاري الشركاء	١٢/٣١
١٥٠٠٠	-	حـــ/الصندوق	٦/١٠				
-	١٥٠٠٠	حـــ/الصندوق	٦/٢٧				
-	١٠٠٠٠	حـــ/الصندوق	٩/١٢				
١٥٠٠٠	-	حـــ/الصندوق	١١/٢٢				
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠			٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		

إحتساب فائدة على المسحوبات على أساس متوسط تاريخ السحب:

$$\text{إن متوسط تاريخ السحب للشريك (أ)} = \frac{(١٠\times١٠٠٠٠) + (٧\times١٥٠٠٠) + (١\times١٥٠٠٠)}{١٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠}$$

$$\frac{٢٢٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠} = ٥,٥ \text{ أشهر}$$

الفائدة على مسحوبات الشريك (أ) = ٤٠٠٠٠ × $\frac{٥,٥}{١٢}$ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٩١٧

إن متوسط تاريخ السحب للشريك (ب) = $\frac{(١٠\times٥٠٠٠) + (٦\times١٥٠٠٠) + (٤\times١٠٠٠٠)}{٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠}$

$$\frac{١٨٠٠٠٠}{٣٠٠٠٠} = ٦ \text{ أشهر}$$

الفائدة على مسحوبات الشريك (ب) = ٣٠٠٠٠ × $\frac{٦}{١٢}$ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٧٥٠

أما عند احتساب الفائدة على المسحوبات على أساس المتوسط المرجح زمنياً فيمكن وضع الجدول التالي:

مسحوبات الشريك (أ)				مسحوبات الشريك (ب)			
التاريخ	المبلغ	الأشهر	المرجح شهرياً	التاريخ	المبلغ	الأشهر	المرجح شهرياً
٣/١٤	١٠٠٠٠	١٠	١٠٠٠٠٠	٣/١٤	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
٦/١٠	١٥٠٠٠	٧	١٠٥٠٠٠	٦/٢٧	١٥٠٠٠	٦	٩٠٠٠٠
١١/٢٢	١٥٠٠٠	١	١٥٠٠٠	٩/١٢	١٠٠٠٠	٤	٤٠٠٠٠
			٢٢٠٠٠٠				١٨٠٠٠٠

المتوسط السنوي لمسحوبات الشريك (أ) = $\frac{٢٢٠٠٠٠}{١٢}$ = ١٨٣٣٣

الفائدة على مسحوبات الشريك (أ) = ١٨٣٣٣ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٩١٧

المتوسط السنوي لمسحوبات الشريك (ب) = $\frac{١٨٠٠٠٠}{١٢}$ = ١٥٠٠٠

الفائدة على مسحوبات الشريك (ب) = ١٥٠٠٠ × $\frac{٥}{١٠٠}$ = ٧٥٠

ويتم إقفال الفائدة على المسحوبات بالقيد التالي:

١٦٦٧		حـ/فوائد المسحوبات
		٩١٧ الشريك (أ)
		٧٥٠ الشريك (ب)
	١٦٦٧	حـ/ت.أ.خ
		إقفال الفائدة على المسحوبات

بعد أن تكون قد حمّلت على حـ/جاري الشركاء بالقيد:

١٦٦٧	١	حـ/جاري الشركاء
		٩١٧ الشريك أ
		٧٥٠ الشريك ب
	١٦٦٧	حـ/فوائد المسحوبات

وقد ينص عقد الشركة أحياناً على احتساب فائدة على المسحوبات بمعدلات مختلفة تخص شرائح من المسحوبات. في هذه الحالة ينبغي على المحاسب الالتزام بتلك النسب عند احتساب المسحوبات، حسب الشرائح الواردة في نص عقد الشركة. وفي الحالات التي لا يرد فيها نص صريح لمعدل الفائدة ولا يوجد أي اتفاق عليها، فإن القاعدة العامة في تحديد معدل الفائدة هي معدل الفائدة السائد في السوق، وكذلك عند عدم النص على تواريخ السحب أو متوسط تاريخ السحب، فإن احتساب الفائدة يتم على أساس أن متوسط تاريخ السحب هو نصف سنة، وأن المبالغ المسحوبة تتم شهرياً، وإذا كانت المسحوبات متساوية الدفعات، وتتم بمواعيد منتظمة شهرياً، يمكن اتباع القواعد الآتية:

١ . إذا كانت المسحوبات أول كل شهر يعتبر متوسط تاريخ السحب ستة أشهر ونصف.

٢. إذا كانت المسحوبات في منتصف كل شهر يعتبر متوسط تاريخ السحب ستة أشهر.

٣. إذا كانت المسحوبات في آخر كل شهر يعتبر متوسط تاريخ السحب خمسة أشهر.

٢- قروض الشركاء وفوائدها: Loans and its Interests

ترغب الشركات في بعض الأحيان بالتوسع في أعمالها واستثماراتها سواءً أكان عند تكوينها أم في أثناء حياتها، الأمر الذي يتطلب توفير أموال إضافية تلبي الحاجة للتوسع، وقد يرى الشركاء أنه من الممكن تحقيق التوسع عن طريق الاقتراض الذي يكون في بعض الأحيان الحل المناسب لمواجهة الأزمات المالية الحادة التي قد تتعرض لها الشركة، ويكون الاقتراض إما من مصادر خارجية كالبنوك وغيرها، أو من مصادر داخلية كالقروض التي يقدمها الشركاء للشركة، ويكون القرض الذي تحصل عليه الشركة من الشركاء،(قرضاً دائناً)، فهو يظهر في طرف المطاليب . و يحرر عقد القرض بين الشركة والشريك صاحب القرض، يحدد فيه مبلغ القرض، وتاريخ تقديمه وتاريخ سداده، ومعدل الفائدة السنوي، وطرق سداد القرض وفوائده.. الخ.

والقرض الدائن لا يرحل إلى حساب رأس المال لأنه لا يعتبر زيادة لرأسمال الشريك، كما لا يعتبر ذلك القرض زيادة في حساب جاري الشريك، لأن الحساب الجاري يتضمن مبالغ مؤقتة معرضة لأن يسحبها الشريك في أي وقت، بينما مبلغ القرض يكون لأجل محدد متفق عليه، وعلى طريقة سداده وبشروط معينة، لذلك يُخَصَّص حساب مستقل يسمى «حساب قرض الشريك» يجعل دائناً بقيمة القرض المقدم من قبل الشريك للشركة.

كما أنه يمكن لشريك معين أن يحصل على قرض من الشركة لأغراضه الخاصة، فيسمى : (قرضاً مديناً) إي انه يمثل إقراض للشركاء، ويظهر في الميزانية في طرف الموجودات . وعند منح القرض يجعل ح/ القرض الممنوح للشريك مديناً بقيمة القرض.

أما المعالجة المحاسبية لكل من قرض الشريك(الدائن) و القرض الممنوح للشريك(المدين) فهي كما يلي:

في حالة الاقتراض (القرض الدائن) يكون القيد:

حـ/الصندوق(أو المصرف)		××
حـ/قرض الشريك	××	
إثبات الحصول على القرض		

وعندما تسدد الشركة القرض في تاريخ الاستحقاق يجعل حساب قرض الشريك مديناً وحساب الصندوق أو المصرف دائناً بالمبلغ وذلك بالقيد:

حـ/قرض الشريك	××	××
حـ/الصندوق	××	
أو حـ/ المصرف		
تسديد كامل مبلغ القرض		

وبمكن للشركة أن تسدد قرض الشريك وبالاتفاق معه على أقساط ثابتة، في هذه الحالـــة يثبت القسط المسدد بقيمته حسب القيد السابق، وتظهر باقي الأقساط من القرض غير المســددة في الميزانية الختامية بطرف المطاليب.

أما فيما يخص فائدة(القرض الدائن) ، فإنها تعالج كما يلي:

	حـــ/فائدة القرض	xx
	حـــ/الصندوق	
xx	أو حـــ/ المصرف	
	دفع فائدة القرض للشريك...	

أما إذا لم يتم دفع قيمتها للشريك بتاريخ استحقاقها فإن المبلغ يسجل لمصلحة الشريك في حسابه الجاري بالقيد :

	حـــ/فائدة القرض	xx
xx	حـــ/جاري الشريك	
	إثبات كامل مبلغ فائدة القرض المستحقة	

و تقفل فائدة قرض الشريك في حساب الأرباح أو الخسائر في نهاية السنة المالية سواء سددت بكامل قيمتها أم بجزء منها ، أم لم تسدد، لأن فائدة القرض الدائن تعد بمثابة عبئاً على الإيراد وتقفل في حـــ/أ.خ بالقيد:

	حـــ/فائدة القرض	xx
xx	حـــ/أ.خ	
	إقفال حـــ/فائدة القرض	

أما فيما يخص القرض الممنوح للشريك (المدين) فيثبت بالقيد:

	حـــ/القرض الممنوح للشريك (المدين)	xx
xx	حـــ/الصندوق	
xx	(او حـــ/المصرف)	
	إثبات تقديم القرض للشريك	

وعندما يسدد الشريك القرض في موعد استحقاقه يثبت بالقيد:

حـ/الصندوق (أو ح/المصرف)		××
حـ/القرض الممنوح للشريك	××	
تسديد كامل مبلغ القرض		

وقد يتفق الشريك مع الشركة على تسديد مبلغ القرض على أقساط ثابتة في هذه الحالة يثبت القسط المسدد من القرض بقيمته وفق القيد السابق، وباقي الأقساط غير المسددة من مبلغ القرض تظهر بجانب الأصول في الميزانية الختامية.

أما ما يخص فائدة القرض(المدين) ، فإنها تعالج حسب ما يلي في تاريخ استحقاق فائدة القرض ودفع قيمتها بالكامل يتم قيد:

حـ/الصندوق		××
أو حـ/المصرف		××
حـ/فائدة القرض	××	
استلام فائدة القرض من الشريك		

وعند استحقاق الفائدة ولم يتم استلام قيمتها يسجل المبلغ في حساب جاري الشريك بالقيد:

حـ/جاري الشريك		××
حـ/فائدة القرض	××	
إثبات كامل مبلغ فائدة القرض المستحقة		

و تقفل فائدة قرض الشريك في حساب الأرباح أو الخسائر بالقيد:

حـــ/فائدة القرض		×××
حـــ/أ.خ	×××	

إقفال فائدة القرض

مثال (١):

اقترضت شركة (أ) و(ب) التضامنية في ١٩٩٩/١/١ مبلغ ١٠٠٠٠٠ ، لمدة سنتين من الشريك (أ) بفائدة معدّلها (٦%) سنوياً تدفع مرة كل (٦) أشهر.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة لذلك بدفاتر الشركة في عـــامي ١٩٩٩ و٢٠٠٠،علمـــاً بـــأن الفوائد كانت تدفع نقداً للشريك المقرض.

الحل:

عام ١٩٩٩:

١٩٩٩/١/١		
١٠٠٠٠٠		حـــ/الصندوق
	١٠٠٠٠٠	حـــ/قرض الشريك (أ)
		استلام القرض من الشريك (أ)
١٩٩٩/٦/٣٠		
٣٠٠٠		حـــ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٣٠٠٠	حـــ/الصندوق
	١٠٠٠٠٠×٦%× ٦/١٢	
		إثبات الفائدة المستحقة لغاية ٦/٣٠

١٩٩٩/١٢/٣١

٣٠٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٣٠٠٠	حـ/الصندوق
		١٠٠٠٠٠×٦%× ٦/١٢
		إثبات الفائدة لغاية ١٢/٣١

١٩٩٩/١٢/٣١

٦٠٠٠		حـ/أ.خ
	٦٠٠٠	حـ/فائدة قرض الشريك
		إقفال الفائدة على قرض الشريك

عام ٢٠٠٠:

٢٠٠٠/٦/٣٠

٣٠٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٣٠٠٠	حـ/الصندوق
		١٠٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٦/١٢

٢٠٠٠/١٢/٣١

١٠٠٠٠٠		حـ/قرض الشريك (أ)
٣٠٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	١٠٣٠٠٠	حـ/الصندوق
		سداد القرض مع الفائدة المتوجبة

٢٠٠٠/١٢/٣١		
٦٠٠٠		حـ/أ.خ
	٦٠٠٠	حـ/فائدة قرض الشريك
		إقفال حـ/الفائدة قرض الشريك

مثال (٢):

بافتراض أنه في المثال السابق، تقرر تسديد القرض على قسطين متساويين، يستحق القسط الأول في ١٩٩٩/١٢/٣١ والثاني في ٢٠٠٠/١٢/٣١.

المطلوب:

تسجيل القيود اللازمة بدفاتر الشركة في العامين المذكورين.

الحل:

عام ١٩٩٩:

١٩٩٩/١/١		
١٠٠٠٠٠		حـ/الصندوق
	١٠٠٠٠٠	حـ/قرض الشريك (أ)
		الحصول على القرض
١٩٩٩/٦/٣٠		
٣٠٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٣٠٠٠	حـ/الصندوق
		١٠٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٦/١٢

١٩٩٩/١٢/٣١

٥٠٠٠٠		حـ/قرض الشريك (أ)
٣٠٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٥٣٠٠٠	حـ/الصندوق

١٩٩٩/١٢/٣١

٦٠٠٠		حـ/أ.خ
	٦٠٠٠	حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
		إقفال الفوائد

عام ٢٠٠٠:

٢٠٠٠/٦/٣٠

١٥٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	١٥٠٠	حـ/الصندوق
		٥٠٠٠٠ × ٦/١٠٠ × ٦/١٢

٢٠٠٠/١٢/٣١

٥٠٠٠٠		حـ/قرض الشريك (أ)
١٥٠٠		حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
	٥١٥٠٠	حـ/الصندوق
		سداد القسط الثاني والفوائد المتوجبة

٢٠٠٠/١٢/٣١

٣٠٠٠		حـ/أ.خ
	٣٠٠٠	حـ/فائدة قرض الشريك (أ)
		إقفال الفوائد

مثال (٣):

اقترضت شركة (أ) و(ب) التضامنية في ١٩٩٤/٣/١ مبلغ ٥٠٠٠٠ بفائدة (٦%) سنوياً من الشريك (ب) بالشروط الآتية:

١- تسدد الفوائد على أقساط نصف سنوية.

٢- يسدد القرض بدفعات متساوية في أول آذار من كل عام ابتداء من عام ١٩٩٥، ولمدة خمس سنوات وقيمة الدفعة ١٠٠٠٠ سنوياً.

فإذا علمت بأن السنة المالية للشركة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام.

المطلوب:

تصوير حساب القرض للشريك (ب) وفائدة القرض عن خمس السنوات.

الحل:

حـ / قرض الشريك (ب)

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
٥٠٠٠٠	الرصيد (للميزانية)	١٩٩٤/١٢/٣١	٥٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٤/٣/١
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		
١٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٥/٣/١	٥٠٠٠٠	الرصيد	١٩٩٥/١/١
٤٠٠٠٠	الرصيد (للميزانية)	١٩٩٥/١٢/٣١			
٥٠٠٠٠			٥٠٠٠٠		
١٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٦/٣/١	٤٠٠٠٠	الرصيد	١٩٩٦/١/١
٣٠٠٠٠	الرصيد (للميزانية)	١٩٩٦/١٢/٣١			
٤٠٠٠٠			٤٠٠٠٠		
١٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٧/٣/١	٣٠٠٠٠	الرصيد	١٩٩٧/١/١
٢٠٠٠٠	الرصيد (للميزانية)	١٩٩٧/١٢/٣١			
٣٠٠٠٠			٣٠٠٠٠		
١٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٨/٣/١	٢٠٠٠٠	الرصيد	١٩٩٨/١/١
١٠٠٠٠	الرصيد (للميزانية)	١٩٩٨/١٢/٣١			
٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠		
١٠٠٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٩/٣/١	١٠٠٠٠	الرصيد	١٩٩٩/١/١

حـ / فائدة القرض

المبلغ	البيـان	التاريخ	المبلغ	البيـان	التاريخ
١٥٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٤/٩/١	٢٥٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٤/١٢/٣١
١٠٠٠	الرصيد	١٩٩٤/١٢/٣١			
٢٥٠٠			٢٥٠٠		
١٥٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٥/٣/١	١٠٠٠	الرصيد	١٩٩٥/١/١
١٢٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٥/٩/١	٢٥٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٥/١٢/٣١
٨٠٠	الرصيد	١٩٩٥/١٢/٣١			
٣٥٠٠			٣٥٠٠		

حـ/ فائدة القرض(تتمة)

المبلغ	البيـان	التاريخ	المبلغ	البيـان	التاريخ
١٢٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٦/٣/١	٨٠٠	الرصيد	١٩٩٦/١
٩٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٦/٩/١	١٩٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٦/١٢/٣١
٦٠٠	الرصيد	١٩٩٦/١٢/٣١			
٢٧٠٠			٢٧٠٠		

حـ / فائدة القرض (تتمة)

المبلغ	البيـان	التاريخ	المبلغ	البيـان	التاريخ
٩٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٧/٣/١	٦٠٠	الرصيد	١٩٩٧/١/١
٦٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٧/٩/١	١٣٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٧/١٢/٣١
٤٠٠	الرصيد	١٩٩٧/١٢/٣١			
١٩٠٠			١٩٠٠		
٦٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٨/٣/١	٤٠٠	الرصيد	١٩٩٨/١/١
٣٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٨/٩/١	٧٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٨/١٢/٣١
٢٠٠	الرصيد	١٩٩٨/١٢/٣١			
١١٠٠			١١٠٠		
٣٠٠	حـ/الصندوق	١٩٩٩/٣/١	٢٠٠	الرصيد	١٩٩٩/١/١
			١٠٠	حـ/أ.خ	١٩٩٩/١٢/٣١
٣٠٠			٣٠٠		

يلاحظ أن الفائدة المترتبة على القرض في السنة الأولى، والتي تحملها حساب الأرباح والخسائر للعام ، تبلغ ٢٥٠٠ ، لأن هذه الفترة استفادت من القرض لمدة (١٠) أشهر فقط، ولما كانت الفائدة تدفع مرة كل (٦) أشهر، لذلك تم سداد مبلغ ١٥٠٠ في ١٩٩٤/٩/١، وحملت الدورة بمبلغ ٢٥٠٠ ، مما ترتب عليه أن ظهر رصيد دائن للفوائد المستحقة وغير المدفوعة والتي ستدرج في ميزانية ١٩٩٤/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠ ، أو أن ترحل إلى حساب جاري الشريك، ويظهر رصيد الحساب الجاري عوضاً عن حساب الفوائد المستحقة وغير المدفوعة، وبتاريخ ١٩٩٥/٣/١ يكون قد ترتب على الشركة سداد فوائد على القرض البالغ ٥٠٠٠٠ لمدة (٦) أشهر أي مبلغ ١٥٠٠ ، فتقوم الشركة بدفعها بالإضافة إلى سداد ١٠٠٠٠ من القرض، وبتاريخ ١٩٩٥/٩/١ ينبغي على الشركة فائدة على رصيد القرض البالغ ٤٠٠٠ أي مبلغ ١٢٠٠ تقوم بسدادها، أما في ١٩٩٥/١٢/٣١ فيجب تحميل الدورة بفائدة مقدارها:

٥٠٠٠٠ ×	٦/١٠٠ × ٢/١٢ =	٥٠٠
٤٠٠٠٠ ×	٦/١٠٠ × ١٠/١٢ =	٢٠٠٠
		٢٥٠٠
يضاف رصيد الفوائد المدوّر من عام ١٩٩٤		١٠٠٠
المجموع		٣٥٠٠
يخصم من المجموع المبالغ المدفوعة خلال عام ١٩٩٥ ومقدارها		٢٧٠٠
رصيد الفوائد الذي سيظهر بميزانية ١٩٩٥		٨٠٠

ويتم تدوير هذا الرصيد لعام ١٩٩٦ وهكذا..

مع ملاحظة بأن الفوائد السنوية تقل سنة بعد أخرى، لأن الشركة تقوم في نهاية كل سنة من سنوات القرض بسداد مبلغ ١٠٠٠٠ من أصل القرض، وبالتالي فالفائدة تحسب على الرصيد المتبقي من القرض.

ملاحظة : عند التصفية يتم إجراء تقاص بين القروض الدائنة للشريك وبين الرصيد المدين لحساب رأس المال (حصة الشريك)، وبين القرض المدين للشركة والرصيد الدائن لحساب رأس المال (حصة الشريك)، لذلك كثيراً ما يعالج رصيد قرض الشريك في حساب رأس المال (حصة الشريك) عند تصفية الشريك وعند تحديد حقوق الشركاء، وسنأتي على دراستها لاحقاً.

٣ – رواتب ومكافآت الشركاء: Salaries and Bonus of Partners

إن ما يحصل عليه الشركاء المتضامنون من رواتب ومكافآت مقابل خدماتهم وإدارتهم لشركة التضامن يعتبر توزيعاً للربح، وليست من العناصر المكونة لبنود المصروفات، لذلك فهي تعالج في حساب توزيع الأرباح والخسائر باعتبار أنها توزيع للربح وليست تحميلاً عليه، وعادة ما تكون المكافآت بنسبة معينة من الأرباح الصافية، أو من الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة، فإذا كانت المكافأة نسبة معينة من صافي الربح فإنها تساوي حاصل ضرب النسبة المتفق عليها في صافي الأرباح، أما إذا كانت المكافأة من الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة فإن:

المكافأة + صافي الربح بعد خصم المكافأة = صافي الربح القابل للتوزيع

فإذا كانت النسبة المتفق عليها ١٠% من صافي الربح بعد خصم المكافأة، وكان صافي الربح بعد خصم المكافأة (س)، فإن المعادلة السابقة تصبح:

١٠% × س + س = صافي الربح القابل للتوزيع (وليكن ٧٠٠٠٠)

إذاً:

١٠% × س + س = ٧٠٠٠٠

١,١٠ س = ٧٠٠٠٠

$$س = \frac{٧٠٠٠٠ \times ١٠٠}{١١٠} = ٦٣٦٣٦ \text{ صافي الربح النهائي}$$

إذاً قيمة المكافأة = صافي الربح النهائي × نسبة المكافأة

= ٦٣٦٣٦ × ١٠% = ٦٣٦٤

أو المكافأة = صافي الربح قبل خصم المكافأة × ١٠ / ١١٠

= ٧٠٠٠٠ × ١٠ / ١١٠ = ٦٣٦٤

أما الرواتب فينص عقد الشركة على مقدار الراتب الشهري للشريك، وقد يستحق راتب الشريك السداد دفعة واحدة في نهاية العام، أو كل شهر، أو على دفعات خلال السنة المالية، وعند دفع الراتب للشريك (او عند تقديم المكافأة) يجعل حساب الراتب أو المكافأة مدينا وحساب النقدية (الصندوق أو البنك) دائنا ثمّ يتم إقفال المكافأة والراتب في حساب توزيع الأرباح أو الخسائر وفق القيد التالي:

حـ/ت.أ.خ		××
حـ/مكافأة الشريك	××	
حـ/راتب الشريك	××	
إقفال المكافأة والراتب بالكامل		

وإذا كان الراتب أو المكافأة مستحقا فإنه يسجل لصالح الشركاء في حساب جاري الشركاء بالقيد:

حـ/المكافأة		××
حـ/الراتب (الجزء المستحق)		××
حـ/جاري الشركاء	××	
×× الشريك (أ)		
×× الشريك (ب)		

ومن الجدير بالذكر أن شرط المكافأة غير قابل للتطبيق في حالة الخسارة، فإذا حققت الشركة خسائر يتم تجاهل شرط المكافأة.

٤ - توزيع الأرباح والخسائر: Losses and Profits Distributions

عند تحديد طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر لابد من التمييز بين حصة الشريك في صافي موجودات الشركة (حصة رأس المال)، وبين حصته في الأرباح أو الخسائر، وليس من الضروري أن تتفق حصته في صافي موجودات الشركة مع حصته في الأرباح أو الخسائر، فقد تكون أكبر أو أصغر منها، كما أنه ينبغي عند تحديد طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر أن يؤخذ بعين الاعتبار مجموعة من العوامل التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في نتيجة الأعمال منها:

١- الملاءة المالية الكبيرة لأحد الشركاء المتضامنين التي توفر للشركة مركزاً ائتمانياً جيداً، وتمنح الشركة درجة كبيرة من الثقة بنظر العملاء باختلاف طبيعتهم.

٢- السمعة الطيبة أو الشهرة المهنية أو الخبرة العالية لأحد الشركاء تساهم بشكل كبير في تحقيق نجاح للشركة، حتى ولو كان الشريك موصياً، مع العلم أنه لا يجوز أن تقتصر حصة الشريك على ما يكون له من نفوذ أو على ما يتمتع به من ثقة مالية، وذلك انسجاماً مع ما ورد في القانون المدني للجمهورية العربية السورية في المادة (٤٧٧) منه.

٣- الاختلاف في حجم ونوعية الخدمات الفردية المقدمة من الشركاء، وكذلك الاختلاف في حجم رأس المال المستثمر لكل منهم.

إن دراسة العوامل آنفة الذكر تحدد الطريقة العادلة لتوزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء، والتي يجب أن ينص عقد الشركة صراحة عليها، أما إذا لم يبين العقد طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء، فإنها إما أن توزع بالتساوي كما هو في الولايات المتحدة الأمريكية، أو على أساس حصص رأس المال كما هو وارد في القانون المدني (المادة ٤٨٢) منه، وإذا كان أحد الشركاء شريكاً بعمله، فإن حصته من الربح أو الخسارة تقدر تبعاً لما تفيده الشركة من هذا العمل، فإذا قدم فوق عمله حصة نقدية أو عينية كان له نصيب عن

العمل وآخر عما قدمه فوق ذلك، حسب ما ورد في القانون المدني في (المادة ٤٨٢) منـــه، ونادراً ما تتجاهل عقود الشركات طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر.

وتوزع الأرباح أو الخسائر بواحدة أو أكثر من الطرق التالية:

١- التوزيع بنسبة محددة يتفق عليها الشركاء.

٢- التوزيع بنسبة حصص رأس المال .

٣- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم فائدة على حـــ/رأس المال.

٤- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم رواتب الشركاء.

٥- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم مكافأة لأحد الشركاء.

٦- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم رواتب الشركاء وفائدة على رأس المال.

٧- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم فائدة على رصيد حـــ/جاري الشـــركاء بتـــاريخ معين.

وسيتم توضيح كيفية تطبيق كل طريقة من الطرق آنفة الـــذكر عنـــد توزيـــع الأربـــاح أو الخسائر مؤيدة بمثال تطبيقي:

أ- التوزيع بالتساوي أو بأي نسبة يتفق عليها الشركاء:

عندما يرد في عقد الشركة أن توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء سيتم بالتساوي، فغالباً ما تكون الاختلافات في حجم ونوعية الخدمات الفردية المقدمة من قبل الشركاء ضئيلة جداً، وكذلك بالنسبة لحجم رأسمال كل منهم،فلو أن شركة تضامن مؤلفة من الشريكين (أ – ب) قد حققت في نهاية العام ربحاً صافياً قدره ٨٠٠٠٠ ، فإن ذلك المبلغ سيرحل إلى حـــ/جاري الشركاء بالقيد بالتالي:

٨٠٠٠٠		حـــ/ت.أ.خ
	٤٠٠٠٠	حـــ/جاري الشريك (أ)
	٤٠٠٠٠	حـــ/جاري الشريك (ب)
		توزيع صافي الربح بين الشريكين بالتساوي

لو أن الشركة حققت خسارة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ، فإن تلك الخسارة سترحل إلى حـ/جـاري الشركاء بالقيد التالي:

٣٠٠٠٠		حـ/جاري الشركاء
	١٥٠٠٠	الشريك (أ)
	١٥٠٠٠	الشريك (ب)
		حـ/ت.أ.أو.خ
		تحميل الشريكين الخسارة بالتساوي

أما إذا كانت نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر نسبة أخرى متفق عليهـا بـين الشـريكين، كأن تكون ٤-٦ على التوالي فإن حصة الشريك (أ) من الربح ستكون ٣٢٠٠٠ ، بدلاً مـن ٤٠٠٠٠ ، وحصـة الشـريك (ب) مـن الـربح سـتكون ٤٨٠٠٠ بـدلاً مـن ٤٠٠٠٠ ، ويبقى القيد قبل السابق كما هو مع تغير حصص الشركاء في الربح، ولـو طبقنـا النسبة نفسـها فـي حالـة الخسـارة فـإن حصـة الشـريك (أ) مـن الخسـارة سـتكون ١٢٠٠٠ بدلاً من ١٥٠٠٠ وحصة الشريك (ب) منها ١٨٠٠٠ بدلاً من ١٥٠٠٠ ، ويبقـى القيد السابق كما هو مع تغير حصص الشركاء من الخسارة.

ويلاحظ أنه عندما توزع الأرباح أو الخسائر بالنسبة نفسها فإن الشريك الذي له الحصـة الأكبر من نسبة التوزيع يحصل على أرباح أكبر من تلك التي يحصل عليها الآخرون عنـدما تحقق الشركة ربحاً، كما هي الحال بالنسبة للشريك (ب)، وربما يعود ذلك لخبرته العالية أو لملاءته المالية أو لأسباب أخرى متعلقة بشخصيته أو لحجم حصته في رأس المال المسـتثمر، ولكن عندما تحقق الشركة خسارة فإن ذلك الشريك نفسه يتحمل الجزء الأكبر من الخسـارة، فالشريك (ب) حصل على ربح قدره ٤٨٠٠٠ عندما حققت الشركة ربحـاً، بينمـا تحمـل ١٨٠٠٠ خسارة عندما حققت الشركة خسارة، وهو الجزء الأكبر من مبلغ الخسـارة ممـا لا يدعو للعدالة ولتجنب ذلك فإن بعض عقود الشركات (تضامن أو توصية بسيطة) تتضمن بأن توزع الأرباح الصافية فيها بنسبة متفق عليها بين الشركاء في حالة الربح، وبالتساوي في حالة

الخسارة أو بأي نسبة أخرى مختلفة، وذلك للتعويض عن الاختلافات في حجم ونوعية الخدمات الفردية المقدمة أو في حجم رأس المال المستثمر، أو لأي سبب آخر إذ إنه من غير الموضوعي عند توزيع الأرباح أو الخسائر على أساس رصيد حـ/رأس المال أن يتحمل الشريك الذي تكون له الحصة الأكبر في رأس المال الجزء الأكبر في الخسارة، لأن استثمار رأس المال المفترض أن لا يكون السبب في تحقق خسائر.

لو أن عقد شركة التضامن في المثال السابق نصّ على توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشريكين (أ – ب) بنسبة ٤-٦ على التوالي في حال تحقق ربح، وبالتساوي في حالة تحقق خسارة، لكانت حصة الشريك (ب) من الربح ٤٨٠٠٠ عندما تحقق الشركة ربحاً وحصته من الخسارة ١٥٠٠٠ عندما تحقق الشركة خسارة في حين أن حصة (أ) من الربح ٣٢٠٠٠ عندما تحقق الشركة ربحاً وحصته من الخسارة ١٥٠٠٠ عندما تحقق الشركة خسارة، كما أن بعض العقود تتضمن نسبة لتوزيع الأرباح المنتظرة، ونسبة أخرى لتوزيع الأرباح الأعلى من المنتظرة، وثالثة لتوزيع الأرباح الأقل من المنتظرة ورابعة لتوزيع الخسارة.

ب- توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة حصص رأس المال :

تطبق هذه الطريقة حين يكون هناك اختلاف في حجم رأس المال المستثمر بين الشركاء، وحين يكون الاستثمار هو العامل الأساس والأكبر لنجاح الشركة، وهذا ما تفرضه طبيعة النشاط التجاري لشركة التضامن أو التوصية البسيطة،(كأن تقوم مثلاً شركة تضامن بشراء الأراضي بغرض الاستثمار، فمن الطبيعي أن يكون توزيع صافي الربح أو الخسارة في هذه الشركة على أساس حصص رأس المال المستثمر) . ويجب أن يحدد عقد الشركة ما المقصود بعبارة حصص رأس المال فهل هو الرصيد في أول المدة أو أنه الرصيد في آخر المدة أو متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام ؟ . إن أي تغيير في حجم رأس المال سواءً أكان بالزيادة أم بالنقصان يعني تغيير عقد الشركة، فإذا رغب الشركاء في زيادة رأس المال أو تخفيضه لجؤوا إلى تغيير عقد الشركة بما يتناسب مع رغباتهم،

ففي المثال التوضيحي للشركة التي حققت ربحاً قدره ٨٠٠٠٠ ولنفرض أن عقد الشركة تضمن على توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة حصص رأس المال في أول السنة والتي كانت ٩٠٠٠٠ للشريك (أ) و١٣٠٠٠٠ للشريك (ب) فإن:

$$\text{حصة الشريك (أ) من الأرباح} = \frac{٩٠٠٠٠}{٢٢٠٠٠٠} \times ٨٠٠٠٠ = ٣٢٧٢٧$$

$$\text{حصة الشريك (ب) من الأرباح} = \frac{١٣٠٠٠٠}{٢٢٠٠٠٠} \times ٨٠٠٠٠ = ٤٧٢٧٣$$

ويتم كتابة القيد التالي:

٨٠٠٠٠		حـ/ت.أ.خ
		حـ/جاري الشركاء
	٣٢٧٢٧	الشريك (أ)
	٤٧٢٧٣	الشريك (ب)
		توزيع الأرباح بين الشركاء بنسبة رصيد رأس المال بأول المدة

أما إذا تضمن عقد الشركة توزيع الأرباح أو الخسائر على أساس رصيد حساب رأس المال في نهاية العام، فيتم احتساب حصص الشركاء من الربح أو الخسارة بالطريقة السابقة نفسها. ويمكن القول إن توزيع الأرباح أو الخسائر على أساس رصيد حساب رأس المال في أول المدة أو في آخر المدة يؤدي إلى عدم العدالة في التوزيع، خصوصاً إذا حدثت تغييرات جوهرية في حـ/رأس المال خلال السنة، لذلك وتحقيقاً للعدالة يتم توزيع الأرباح أو الخسائر على أساس متوسط أرصدة حـ/رأس المال (المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال)، وبناء على ذلك فإن كل تغير في رأس المال، سواء أكان بالزيادة أم بالنقصان حدث خلال النصف الأول من الشهر يعتبر كما لو جرى في بداية الشهر، أما التغير في رأس المال الذي يجري في النصف الثاني من الشهر فإنه يعتبر كما لو جرى في بداية الشهر الذي يليه. وبذلك يتم تحديد عدد الأشهر التي بقي خلالها رصيد حـ/رأس المال ثابتاً بالنسبة لكل السنة، إذ يضرب برصيد حـ/رأس المال بعد التغير لنحصل على المرجح زمنياً، وفيما يلي توضيح لما تم شرحه بمتابعة المثال السابق لشركة التضامن المؤلفة من الشريكين (أ – ب) والتي حققت ربحاً قدره ٨٠٠٠٠.

وبافتراض أن عقد الشركة نص على توزيع الأرباح أو الخسائر على أساس متوسط أرصدة حـ/رأس المال خلال السنة، مع العلم أن حـ/رأس المال في ١٢/٣١ ظهر كما يلي:

حـ/رأس المال

الشريك (أ)	الشريك (ب)	البيان	التاريخ	الشريك (أ)	الشريك (ب)	البيان	التاريخ
–	٥٠٠٠	حـ/المصرف	٢/٢٠	٩٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	رصيد	١/١
٦٠٠٠	–	حـ/المصرف	٦/١٢	٦٠٠٠٠	–	حـ/المصرف	٣/٥
–	١٥٠٠٠	حـ/المصرف	٩/٢٥	–	١٠٠٠٠	حـ/المصرف	٧/١٧
١٤٤٠٠٠	٢٣٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١	–	–		
١٥٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠			١٥٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠		

وفيما يلي كيفية تحديد متوسط رصيد حـ/رأسمال كل من الشريكين (أ) و(ب)، ثم توزيع الربح وفقاً لمتوسط أرصدة حـ/رأس المال.

تحديد متوسط أرصدة حـ/رأس المال عن السنة المنتهية في ١٢/٣١

اسم الشريك	التاريخ	الزيادة (النقص) في رأس المال	رصيد حـ/ رأس المال	فترة بقاء الرصيد ثابتاً		متوسط رصيد حساب رأس المال
أ	١/١	٩٠٠٠٠	× ٩٠٠٠٠	٢/١٢	١/٦	= ١٥٠٠٠
	٣/٥	٦٠٠٠٠	× ١٥٠٠٠٠	٣/١٢	١/٤	= ٣٧٥٠٠
	٦/١٢	(٦٠٠٠)	× ١٤٤٠٠٠	٧/١٢		= ٨٤٠٠٠
						١٣٦٥٠٠
						متوسط حـ/رأسمال الشريك (أ)
ب	١/١	١٣٠٠٠٠	× ١٣٠٠٠٠	٢/١٢	١/٦	= ٢١٦٦٧
	٢/٢٠	(٥٠٠٠)	× ١٢٥٠٠٠	٥/١٢		= ٥٢٠٨٢
	٧/١٧	١٠٠٠٠	× ١٣٥٠٠٠	٢/١٢	١/٦	= ٢٢٥٠٠
	٩/٢٥	(١٥٠٠٠)	× ١٢٠٠٠٠	٣/١٢	١/٤	= ٣٠٠٠٠
						١٢٦٢٥٠
						متوسط حـ/رأسمال الشريك (ب)
مج وسطي أرصدة حـ/رأسمال الشريكين						٢٦٢٧٥٠

يوزع صافي الربح البالغ ٨٠٠٠٠ بين الشريكين على أساس وسطي أرصدة حـــ/رأس المال وفق التالي:

حصة الشريك (أ) من الربح = $\frac{١٣٦٥٠٠ \times ٨٠٠٠٠}{٢٦٢٧٥٠}$ = ٤١٥٦٠

حصة الشريك (ب) من الربح = $\frac{١٢٦٢٥٠ \times ٨٠٠٠٠}{٢٦٢٧٥٠}$ = ٣٨٤٤٠

ويتم إقفال الربح وفق التالي:

		حـــ/ت.أ.خ ٨٠٠٠٠
		حـــ/جاري الشركاء
	٤١٥٦٠	الشريك (أ)
	٣٨٤٤٠	الشريك (ب)
		توزيع الأرباح بين الشريكين على أساس وسطي أرصدة حـــ/رأس المال

ح- التوزيع بنسبة محددة بعد خصم فائدة رأس المال:

يتحقق الربح عن ثلاثة عوامل هي عائد رأس المال – عائد العمل – عائد المخـــاطرة (أو العائد الاقتصادي)، فعندما تختلف حصص الشركاء في رأس المال عن نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر لابد من توزيع جزء من الربح على أساس حصص رأس المال بمعدل معين لإظهار العائد على رأس المال، ثم يوزع الباقي الناتج على عائد العمل وعائد المخاطرة بنسبة معينـــة متفق عليها، ويمثل ذلك الجزء من الربح الموزع على أساس حصص رأس المال الفائدة على رأس المال التي تطبق بنسبة معينة على رصيد حـــ/رأس المال في تاريخ محدد، على أن يرد ذلك صراحة في عقد الشركة وتقفل الفائدة على رأس المال في حـــ/ت.أ.خ بجعله مديناً بقيمة الفائدة، وليس في حـــ/أ.خ لأنها لا تعتبر مصروفاً تحميلياً كما هي الحـــال بالنســبة لفوائـــد

القرض التي تعالج في حـــ/أ.خ، بعد ان تكون قد سجلت لمصلحة الشركاء في حـــ/جـــاري الشركاء بجعله دائناً بقيمتها . وتسجل القيود كما يلي :

حـــ/الفائدة على رأس المال حـــ/جاري الشركاء xx الشريك (أ) xx الشريك (ب) إثبات الفائدة على رأس المال	xx	xx
حـــ/ت.أ.خ حـــ/الفائدة على رأس المال xx الشريك (أ) xx الشريك (ب) إقفال الفائدة على رأس المال	xx	xx

ثم يوزع الباقي من الربح بنسبة يتفق الشركاء عليها بعد خصم الفائدة على رأس المال بالقيد:

حـــ/ت.أ.أو.خ حـــ/جاري الشركاء xx الشريك (أ) xx الشريك (ب) توزيع الربح بنسبة معينة بعد خصم الفائدة على رأس المال	xx	xx

إن توزيع جزء من الربح كفائدة على رأس المال، ثم توزيع الباقي بنسبة معينة يتفق الشركاء عليها، إنما له دلالة اقتصادية لأنه يظهر مدى مساهمة العوامل الأخرى المتمثلة

بعائد العمل والعائد الاقتصادي في تحقيق الربح، ويمكن من قياس كفاءة الإدارة بدقة ويحقق العدالة بين الشركاء، وخصوصاً عند وجود شركاء بحصص العمل واختلاف الخبرات بين الشركاء المتضامنين الذين يساهمون بشكل قد يكون متفاوتاً في إدارة الشركة، إضافة إلى اختلاف حجم ونوعية الخدمات الفردية التي يقدمها الشركاء وللاختلاف في ملاءتهم وسمعتهم فقد تستمد الشركة شهرتها من شريك معين دون الآخرين.

ولا يجوز لشريك أن يطالب بفائدة على رأسماله إلا إذا سمح عقد الشركة صراحة بذلك، ويتم احتساب الفائدة على رأس المال بناء على معدل معين منصوص عليه في عقد الشركة، ويجب أن يحدد العقد أيضاً رصيد حـ/رأس المال الذي تحسب على أساسه الفائدة فهل هو رصيد حـ/رأس المال في أول المدة؟ أم رصيد حـ/رأس المال في آخر المدة؟ أم أنه المتوسط المرجح زمنياً؟ وقد يتفق الشركاء على احتساب الفائدة على رأس المال عندما تسمح الأرباح بذلك، أو قد يتفق على احتساب فائدة على رأس المال مهما كانت نتيجة الأعمال، أو احتساب فائدة على رأس المال بما لا يتجاوز الأرباح المحققة ويمكن القول إن:

صافي الربح = الفائدة على رأس المال + الجزء الباقي من صافي الربح

ويرى بعضهم أنه لا حاجة لاحتساب الفائدة على رأس المال عندما تكون حصص رأس المال متفقة مع نسبة ت.أ.خ طالما أن الربح كله سيوزع بنسبة حصص رأس المال، لأننا بذلك سنحصل على النتيجة نفسها، إلا أن هذا الرأي لا يستند إلى أساس محاسبي بل حسابي، لذلك لابد من إبراز عائد رأس المال لاحتساب الفائدة على رأس المال وإقفاله في حـ/ت.أ.خ بجعله مديناً بالقيمة وإثبات الفائدة على رأس المال في حـ/جاري الشركاء بجعله دائماً بالقيمة، ثم توزيع الباقي من صافي الربح بنسبة متفق عليها، لما لذلك من أهمية من وجهة النظر الاقتصادية والمحاسبية، بمعنى آخر أنه لابد من احتساب فائدة على رأس المال سواء كانت حصص رأس المال متفقة مع نسبة ت.أ.خ أم غير متفقة معها، فعندما تحقق الشركة ربحاً فإن احتساب الفائدة على رأس المال يقتطع من الربح المحقق، أما إذا حققت الشركة خسارة فإن احتساب الفائدة على رأس المال ستزيد من حصة الشريك من الخسارة لأنها تضاف إلى الخسارة، ويمكن التمييز بين ثلاث حالات لاحتساب الفائدة على رأس المال.

١- أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، إذا سمحت الأرباح بذلك.

٢- أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، بما لا يتجاوز الأرباح المحققة.

٣- أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، مهما كانت نتيجة الأعمال.

وفيما يلي عرض لكل حالة على حدة.

١) احتساب فائدة على رأس المال إذا سمحت الأرباح بذلك، أي أنه يجب أن تكون الأرباح المحققة أكبر من مبلغ الفائدة على رأس المال، ليتم احتسابها وفق ما ورد في عقد الشركة من معدل فائدة على أساس رصيد حـ/رأس المال بتاريخ معين، أما إذا كانت الأرباح المحققة أقل من مبلغ الفائدة على رأس المال فلا تحتسب الفائدة على رأس المال، ويوزع صافي الربح بين الشركاء بنسبة توزيع أ.خ بمعنى أن احتساب الفائدة مشروط بكونها أقل من الأرباح المحققة.

٢) احتساب فائدة على رأس المال بما لا يتجاوز الأرباح المحققة، فعندما يكون مبلغ الفائدة على رأس المال أكبر أو مساوياً للأرباح المحققة، فإن الأرباح المحققة تعتبر بمثابة فائدة على رأس المال، ويتم احتسابها وتوزيعها على الشركاء بنسبة حصصهم في رأس المال، أما إذا كان مبلغ الفائدة أقل من صافي الربح، فيتم احتسابها ويوزع الباقي من صافي الربح بين الشركاء بنسبة توزيع أ.خ، بمعنى أن احتساب الفائدة في هذه الحالة حتمي سواء أكانت مساوية للأرباح المحققة أم أكبر منها أم أصغر.

٣) احتساب فائدة على رأس المال مهما كانت نتيجة الأعمال وهنا نميز بين حالتين:

٣-١- احتساب فائدة على رأس المال في حال تحقق ربح.

٣-٢- احتساب فائدة على رأس المال في حال تحقق خسارة.

وفيما يلي عرض لكل حالة على حدة:

٣-١- احتساب فائدة على رأس المال في حال تحقق ربح:

يتم احتساب فائدة على رأس المال في هذه الحالة بغض النظر عن رقم الربح المتحقق، ولكن عندما يكون مبلغ الفائدة المحسوب أكبر من مبلغ الربح، فإن حـ/ت.أ.خ سيظهر خسائر ستحمل إلى حـ/جاري الشركاء كل حسب حصته في التوزيع، فلو كانت الفائدة على رأسمال

الشركاء ١٢٠٠٠٠ وحققت الشركة ربحاً بلغ ١٠٠٠٠٠ وكانت نسبة ت.أ.خ بالتساوي بين الشريكين أ و ب ونسبة حصص رأس المال ٣-٢ بينهما على التوالي فإن حـ/ت.خ سيظهر على الشكل التالي:

حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر

حـ/فائدة رأس المال	١٢٠٠٠٠	حـ/أ.خ	١٠٠٠٠٠
		حـ/جاري الشركاء	٢٠٠٠٠
		الشريك (أ)	١٠٠٠٠
		الشريك (ب)	١٠٠٠٠
	١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠

٣-٢- احتساب فائدة على رأس المال إذا حققت الشركة خسارة:

يتم احتساب فائدة على رأس المال في هذه الحالة بغض النظر عن نتيجة الأعمال ولكن احتساب الفائدة على رأس المال في حال تحقق خسائر سيزيد من حصة الشركاء من الخسارة، فلو أن الشركة حققت خسارة بدلاً من الربح في المثال السابق، فإن حـ/ت.أ.خ سيظهر على الشكل التالي:

حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر

حـ/أ.خ	١٠٠٠٠٠	حـ/جاري الشركاء	٢٢٠٠٠٠
حـ/فائدة رأس المال	١٢٠٠٠٠	الشريك (أ)	١١٠٠٠٠
		الشريك (ب)	١١٠٠٠٠
	٢٢٠٠٠٠		٢٢٠٠٠٠

يلاحظ أن حصة الشريك من الخسارة كانت ٥٠٠٠٠ قبل احتساب الفائدة على رأس المال وأصبحت ١١٠٠٠٠ بعد احتساب الفائدة، أي إن احتساب الفائدة على رأس المال في حال تحقق خسارة سيزيد في حصة الشريك من الخسارة.

قد يرى بعض المحاسبين أنه لا ضرورة لاحتساب الفائدة على رأس المال في حال تحقق خسارة، على اعتبار أن الفائدة على رأس المال هي توزيع جزئي للربح، وطالما أنه لا يوجد ربح فلا مبرر لاحتساب الفائدة . ولا شك أن هذا الرأي هو الأنسب والأكثر منطقية ، لأن احتساب الفائدة على رؤوس أموال الشركاء لا يؤثر حقوق الشركاء .

إن احتساب الفائدة على رأس المال في حالة الخسارة يتوقف على شروط الاتفاق بين الشركاء، فإن نص عقد الشركة على ذلك تم احتسابها وبشكل خاص عندما تختلف نسبة ت.أ.خ عن نسبة حصص رأس المال، لأنه في هذه الحالة تتأثر حصة كل شريك من الخسارة، أما إذا توافقت نسبة حصص رأس المال مع نسبة ت.أ.خ، فإن نصيب الشركة من الربح أو الخسارة لا يتأثر سواء حسبت الفائدة أم لم تحتسب.

مثال:

شركة تضامن مؤلفة من الشريكين (آ-ب) ، يقتسمان الأرباح و الخسائر بنسبة ٣-٢ على التوالي، وقد حققت الشركة في ١٢/٣١ ربحاً صافياً بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ونص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال إذا سمحت الأرباح بذلك بمعدل ٦%، وعلى أرصدة حـ/رأس المال في أول المدة والتي كانت ٣٠٠٠٠٠ للشريك (أ) ٢٠٠٠٠٠ للشريك (ب).

المطلوب: توزيع الأرباح بين الشريكين بعد خصم الفائدة على رأس المال.

حـ/ ت.أ.خ		٣٠٠٠٠
حـ/ الفائدة على رأس المال		
الشريك (أ)	١٨٠٠٠	
الشريك (ب)	١٢٠٠٠	
اقفال الفائدة على رأس المال (بمعدل ٦% وعلى رصيد أول المدة)		

ح/ الفائدة على رأس المال		٣٠٠٠٠
ح/ جاري الشركاء		
الشريك (أ)	١٨٠٠٠	
الشريك (ب)	١٢٠٠٠	
تسجيل الفائدة على رأس المال لصالح الشركاء		
حـ/ ت.أ.خ		٧٠٠٠٠
ح/ جاري الشركاء		
الشريك (أ)	٤٢٠٠٠	
الشريك (ب)	٢٨٠٠٠	
توزيع الأرباح بنسبة ٣-٢ بعد خصم الفائدة على رأس المال		

يلاحظ أن الربح الصافي بلغ ١٠٠٠٠٠ تم احتساب الفائدة على رأس المال، والتي بلغت ٣٠٠٠٠ حصة الشريك (أ) منها ١٨٠٠٠، وحصة الشريك (ب) منها ١٢٠٠٠ ، وإن الربح الباقي بعد خصم مبلغ الفائدة هو ٧٠٠٠٠ وزع على الشريكين أ - ب بنسبة ت. أ.أو.خ والتي هي ٣-٢ كما ورد في عقد الشركة، حيث كانت حصة الشريك أ من الربح بعد خصم الفائدة ٤٢٠٠٠ وحصة الشريك ب منه ٢٨٠٠٠ ويمكن القول إن:

الفائدة على رأس المال + صافي الربح بعد خصم الفائدة = صافي الربح

بالنسبة للشريك (أ) ١٨٠٠٠ + ٤٢٠٠٠ = ٦٠٠٠٠

بالنسبة للشريك (ب) ١٢٠٠٠ + ٢٨٠٠٠ = ٤٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠

حـ/ ت. أ.خ

٣٠٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال	١٠٠٠٠٠	حـ/ أ.خ
٧٠٠٠٠	رصيد(صافي الربح بعد خصم الفائدة)		
	حـ/ جاري الشركاء		
	٤٢٠٠٠ الشريك أ		
	٢٨٠٠٠ الشريك ب		
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

ملاحظة: لو أنه لم تحتسب فائدة على رأس المال، وتم توزيع صافي الربح بين الشريكين بنسبة ت.أ./خ والمساوية لنسبة حصص رأس المال، لكانت حصة الشريك (أ) من الربح ٦٠٠٠٠ وحصة الشريك (ب) منه ٤٠٠٠٠.

ولو أن الشركة حققت ربحاً بمبلغ ٢٠٠٠٠ مع ثبات باقي المعطيات، فإنه لا يتم احتساب فائدة على رأس المال، لأن عقد الشركة نص على احتسابها إذا سمحت الأرباح بذلك، وهنا يلاحظ أن الأرباح أصغر من مبلغ الفائدة بمعنى أن الأرباح لا تسمح باحتساب فائدة على رأس المال، فلا يتم احتسابها ويتم توزيع مبلغ ٢٠٠٠٠ على الشركاء بنسبة ت. أ.خ، أما لو أن عقد الشركة نص على احتساب فائدة على رأس المال بما لا يتجاوز الأرباح المحققة فإن مبلغ الربح ٢٠٠٠٠ يعتبر بمثابة فائدة على رأس المال ولو أن الشركة حققت ربحاً بمبلغ يساوي مبلغ الفائدة على رأس المال مع ثبات باقي المعطيات، فإن ذلك الربح المحقق يعتبر بمثابة فائدة على رأس المال يوزع بين الشركاء بنسبة حصص رأس المال يثبت في حـ/ جاري الشركاء ويقفل في حـ/ التوزيع .

ولو أن الشركة حققت خسارة ١٠٠٠٠٠ ونص عقد الشركة على احتساب فائدة رأس المال مهما كانت نتيجة الأعمال فإن احتسابها يتم وفق القيود التالية :

٣٠٠٠٠		حـــ/ ت.أ.خ
		حـــ/ الفائدة على رأس المال
	١٨٠٠٠	الشريك أ
	١٢٠٠٠	الشريك ب
		إقفال الفائدة في حـــ/ التوزيع
٣٠٠٠٠		حـــ/ الفائدة على رأس المال
		حـــ/ جاري الشركاء
	١٨٠٠٠	الشريك أ
	١٢٠٠٠	الشريك ب
		تسجيل الفائدة على رأس المال لمصلحة الشركاء
	١٣٠٠٠٠	حـــ/ جاري الشركاء
٧٨٠٠٠		الشريك أ
٥٢٠٠٠		الشريك ب
		حـــ/ ت.أ.خ
		تحميل الخسارة للشريكين بنسبة ت.أ.أو.خ
		بعد احتساب الفائدة على رأس المال

Damascus University

ويمكن توضيح ما سبق من خلال حـ/ ت.أ.أو.خ

حـ/ ت. أ.أو.خ

١٠٠٠٠٠	حـ/ أ.خ	١٣٠٠٠٠	رصيد (خسارة)
٣٠٠٠٠	حـ/ فائدة رأس المال		حـ/ جاري الشركاء
			٧٨٠٠٠ الشريك أ
			٥٢٠٠٠ الشريك ب
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	

يلاحظ أنه عند احتساب الفائدة على رأس المال في حال تحقق خسارة فإن مبلغ الفائدة قد أضيف إلى الخسارة المحققة، وأصبحت ١٣٠٠٠٠: نصيب الشريك أ منها ٧٨٠٠٠ ، ونصيب الشريك ب ٥٢٠٠٠ ، فلو أنه لم يتم احتساب فائدة على رأس المال لكان نصيب الشريك أ من الخسارة ٦٠٠٠٠ ونصيب الشريك بـ ٤٠٠٠٠ ، بمعنى آخر إن احتساب فائدة على رأس المال في حال تحقق خسارة سيزيد من حصة الشريك من الخسارة.

لو أن عقد الشركة تضمن نسبة ت.أ.أو.خ في حال تحقق ربح ٣-٢، وفي حال تحقق خسارة توزع النتيجة بالتساوي بين الشريكين، فإن حصة الشريك أ من الخسارة ٦٥٠٠٠، وكذلك حصة الشريك ب منها، ويبدو ذلك أكثر عدالة لأنه في حال احتساب الفائدة علي رأس المال، فإن الشريك صاحب الحصة الأكبر في رأس المال هو الذي يتلقى عائداً أكبر على رأسماله، ويتحمل مقداراً أقل من الخسارة الصافية.

د - التوزيع بنسبة محددة بعد خصم رواتب الشركاء:

تعتبر رواتب الشركاء من وجهة النظر المحاسبية ، بمثابة توزيع للربح وليست تحميلاً عليه، وتعالج في حساب توزيع الأرباح أو الخسائر، وعادة ما يمنح الشركاء في شركات الأشخاص رواتب متباينة نظراً لاختلاف حجم ونوعية الخدمات الشخصية المقدمة من قبلهم، وعند مناقشة موضوع احتساب راتب الشريك في شركات التضامن (أو التوصية البسيطة) وتوزيع صافي الربح بنسبة معينة بعد خصم راتب الشريك، لا بد من التمييز بين راتب

الشريك وبين مسحوبات الشريك، فالراتب بالمفهوم العام له يفترض أنه يدفع على شكل دفعات نقدية لقاء خدمات شخصية، وبشكل دوري. يعالج الراتب محاسبياً في شركات الأشخاص كأداة لتوزيع صافي الدخل، ولإظهار عائد العمل، وبصرف النظر عما إذا دفع الراتب أم لم يدفع. بينما مسحوبات الشريك هي قيم عينية أو نقدية تؤدي إلى تخفيض حقوق الشريك في الشركة، ولكن ليس لها أثر على نسب توزيع الأرباح أو الخسائر.

بشكل عام لا بد أن يتضمن عقد الشركة عند اختيار طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة معينة، بعد خصم راتب الشريك المبلغ المخصص كراتب للشريك، وكيفية استحقاقه، هل هو شهري أو على دفعات خلال السنة المالية أو دفعة واحدة؟ ويتم تحديد رواتب الشركاء بعد الأخذ بعين الاعتبار الخدمات الشخصية غير المتساوية المقدمة من قبلهم . وبعد دفع الراتب يتم خصم قيمته من صافي الربح ثم يتم توزيع الباقي بنسبة معينة أو بالتساوي في حال تحقيق خسارة ؛ وبنسبة أخرى في حال تحقيق ربح ، ويمكن معالجة ذلك كما يلي :

عند دفع الراتب يجعل ح/الراتب مديناً وحـ/النقدية دائنا. ثم يتم اقفال الرواتب في ح/ ت. أ/خ بالقيد :

حـ/ ت.أ.خ		××
حـ/ راتب الشريك	××	
إقفال الراتب بالكامل		

أما إذا لم تدفع الشركة الراتب (كله أو جزء منه)، فإن المبلغ المستحق يسجل لمصلحة الشريك في حساب جاري الشركاء بالقيد :

حـ/ راتب الشريك		××
حـ/ جاري الشريك	××	
تسجيل الراتب المستحق		

وبعد خصم الراتب من صافي الربح يوزع الباقي بين الشركاء بالنسبة المتفق عليهـا بالقيـد التالي:

××		حـ/ ت.أ.خ
	××	حـ/ جاري الشركاء
		×× الشريك أ
		×× الشريك ب
		توزيع صافي الربح بعد خصم الراتب بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر

أما في حالة الخسارة فيكون القيد:

		حـ/ جاري الشركاء
		×× الشريك أ
		×× الشريك ب
		حـ/ ت.أ.خ
		تحميل الشركاء بالخسائر بعد خصم الراتب للشريك، وبنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر

هـ- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم المكافأة:

تعتبر المكافأة في شركات التضامن أو التوصية البسيطة توزيعاً للربح وليست عبئاً عليه، لذلك فهي تعالج في حساب توزيع الأرباح أو الخسائر، وغالباً ما تكون المكافأة بنسبة معينة من الأرباح الصافية، أو من الأرباح الصافية بعد خصم المكافأة، وتقفل المكافأة في نهاية العام في حساب جاري الشركاء .

ويجب أن ينص عقد الشركة صراحة على كيفية احتساب المكافأة، وشروط منحها، وعادة ما يكون الشريك الذي يمنح المكافأة شريكاً قد قدم خدمات مميزة أدت إلى زيادة أرباح

الشركة، أو لأي سبب آخر من شأنه زيادة أرباح الشركة، أما القيود المحاسبية عند اختيار توزيع الأرباح بنسبة معينة بعد خصم المكافأة فهي التالية:

حـ/ مكافأة الشريك حـ/ جاري الشركاء إثبات المكافأة	×× ××	
حـ/ ت أ.خ حـ/ مكافأة الشريك إقفال المكافأة في حساب التوزيع	×× ××	××
حـ/ ت.أ.خ حـ/ جاري الشركاء ×× الشريك أ ×× الشريك ب توزيع الربح بنسبة معينة بعد خصم المكافأة	×× ××	××

إن شرط المكافأة غير قابل للتطبيق في حالة الخسارة، إذ يتم تجاهله عندما تحقق الشركة خسائر.

و- التوزيع بنسبة محددة بعد خصم راتب الشريك والفائدة على رأس المال:

غالباً ما تعتمدها شركات التضامن لأنها الطريقة الأكثر عدالة، فهي تأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في حجم ونوعية الخدمات الشخصية المقدمة من قبل الشركاء، إضافة إلى الاختلاف في حجم رأس المال المستثمر لكل شريك، وتكون المعالجة المحاسبية من خلال القيود التالية:

حـــ/ ت.أ.خ		××
حـــ/ فائدة رأس المال	××	
حـــ/ الراتب	××	
إقفال الفائدة على رأس المال والراتب بحساب التوزيع		
حـــ فائدة رأس المال		××
حـــ/ الراتبد		××
<u>ح/جاري الشركاء</u>	××	
×× الشريك أ		
×× الشريك ب		
إثبات الفائدة على رأس المال والراتب		
حـــ/ ت.أ.خ		××
<u>حـــ/ جاري الشركاء</u>	××	
×× الشريك أ		
×× الشريك ب		
توزيع صافي الربح بعد خصم الفائدة على رأس المال والراتب بنسبة معينة		

أما إذا حققت الشركة خسارة فيكون القيد:

حـــ/ جاري الشركاء		××
×× الشريك أ		
×× الشريك ب		
حـــ/ ت.أ.خ	××	
تحميل الشركاء بالخسائر بنسبة معينة بعد خصم الفائدة على رأس المال والراتب		

ز- التوزيع بنسبة متفق عليها بعد خصم فائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء:

قد ينص عقد الشركة أحياناً على توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة معينة، بعد خصم فائدة على أرصدة حساب جاري الشركاء وفي أول المدة، وذلك إمعاناً في تحقيق العدالة بين الشركاء، ويجب أن ينص عقد الشركة أيضاً على معدل الفائدة المطبق على رصيد حـــ/ جاري الشريك المدين، ومعدل الفائدة المطبقة على رصيد حـــ/ جاري الشريك الدائن، فالرصيد الدائن لحساب جاري الشريك تحتسب له فائدة مدينة تتحملها الشركة بالقيد التالي:

حـــ/ الفوائد المدينة		××
حـــ/ جاري الشريك	××	
احتساب فائدة بمعدل % على رصيد حـــ/ جاري الشريك الدائن		

ثم تقفل الفائدة في حـــ/توزيع الأرباح أو الخسائر بالقيد:

حـــ/ ت.أ.خ		××
حـــ/ الفوائد المدينة	××	
إقفال الفائدة		

وهي بذلك تعتبر توزيعاً للربح.

أما إذا كان رصيد حـــ/ جاري الشريك مديناً حسبت له فائدة دائنة، وذلك بالقيد التالي:

حـــ/ جاري الشريك		xx
حـــ/ الفوائد الدائنة	xx	
إثبات الفائدة المستحقة للشركة على الشريك		

ثم تقفل الفائدة في حـــ/التوزيع :

حـــ/ الفوائد المدينة		xx
حـــ/ ت.أ.أو.خ	xx	
ترحيل الفوائد إلى حـــ/التوزيع		

ثم يوزع صافي الربح بعد خصم الفائدة على رصيد حـــ/ جاري الشركاء بنسبة متفق عليهـــا بين الشركاء.

٥ – التأمين على حياة الشركاء: Insurance Partners Life

تؤدي وفاة أحد الشركاء عادة إلى تصفية الشركة، إلا إذا نص العقد على استمرارها بعد الوفاة. ولتجنب مخاطر عدم قدرة الشركة على سداد حقوق الورثة في حال استمرارها فإنها تلجأ إلى التأمين على حياة أحد أو بعض أو كل الشركاء. بحيث يكفل المبلغ المحصّل من شركة التأمين ، في حال حدوث الوفاة، تسديد حقوق الورثة. وبعد إبرام العقد مع شركة التأمين، والذي يحدد مبلغ التأمين ومقدار القسط ومدة التأمين وجميع شروطه ، ينبغي على الشركة دفع أقساط دورية (غالباً سنوية). هذه الأقساط تتحملها الشركة ككل. وليس الشريك المؤمَّن على حياته. وتستمر الشركة بدفعها حتى انتهاء مدة التأمين ، أو حدوث الوفاة خلال فترة التأمين؛ وهنا يتوقف الدفع. وتحصّل الشركة مبلغ التأمين كاملاً. والمبلغ المحصل يجري توزيعه على الشركاء بمن فيهم المتوفى ،الذي تؤول حقوقه إلى ورثته. وتجدر الإشارة إلى أن الشركة قد تتوقف عن دفع الأقساط في حال فسخ عقد التأمين. وهنا يتم تحديد مقدار المبلغ المسترد حسب شروط العقد.

وتتوقف المعالجة المحاسبية لأقساط التأمين على الحياة حسب الطريقة المستخدمة في الشركة. فبعضهم يعتبر أن لا ضرورة لإظهار بوليصة (وثيقة) التأمين في الدفاتر. وعليه فإن الأقساط المدفوعة لا تعتبر نفقة رأسمالية، بل نفقة إيرادية تقفل في نهاية العام في حسابات النتائج. ويرى بعضهم الآخر أن الأقساط تساهم في تكوين أصلٍ يمثل أحد عناصر الموجودات ، التي يجب أن تظهر ضمن عناصر المركز المالي. وعليه فإن الأقساط المدفوعة تعامل معاملة المصروفات الرأسمالية.

وقد تنازع أنصار هذا الرأي ، عند تحديد قيمة بوليصة (وثيقة) التأمين ، اتجاهان:

الأول: يرى أن قيمة الوثيقة تزداد بمقدار الأقساط المدفوعة وبالتالي فإنها يجب أن تظهر بالقيمة المدفوعة ، أما **الثاني:** فيرى أن الوثيقة يجب أن تظهر بقيمتها الاستردادية بتاريخ الميزانية.

أ- اعتبار قسط التأمين نفقة إيرادية:

إذا أعتبرت أقساط التأمين نفقة مرتبطة بأنشطة الشركة ، كالنفقات الإدارية والمالية وغيرها ، فإنها تعامل معاملتها.

فتثبت بالقيد:

×××		حـــ/ قسط التأمين على الحياة
	×××	حـــ/النقدية
		دفع قسط التأمين

وتقفل في حـــ/ملخص الدخل (أو حـــ/ أ وخ) بالقيد :

×××		حـــ/ملخص الدخل
	×××	حـــ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال أقساط التأمين

غير أن إقفال الأقساط في حـــ/ملخص الدخل (أو حـــ/ أ. خ)يعيد كل البعد عن الموضوعية. لأن مثل هذه النفقة غير ضرورية لممارسة أعمال الشركة، فهي تدفع لغرض تنظيم الشؤون المالية بين الشركاء ، عند الضرورة. ولهذا فإن من الأفضل إقفالها في حساب توزيع الأرباح أو الخسائر، إذ تعتبر بمثابة توزيع للربح وليست عبئاً عليه.

ويكون قيد الإقفال:

×××		حـــ/توزيع الأرباح أو الخسائر
	×××	حـــ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال قسط التأمين في حـــ/ التوزيع

ويرى بعض آخر أن أقساط التأمين يجب أن تقفل في الحسابات الجارية للشركاء بالقيد:

×××		حـــ/جاري الشركاء
	×××	الشريك ..
		الشريك ..
		حـــ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال قسط التأمين في الحسابات الجارية

وهذا يعني أن حسابات النتائج يجب ألا تتأثر نهائياً بها وإنما حـــ/جاري الشـــركاء إذ تـــوزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر.

المهم أن وثيقة التأمين في كل هذه المعالجات لا يظهر لها أي أثر في الدفاتر ويتحملهـــا فـــي النهاية الشركاء.

أما مبلغ التعويض الذي يجري استلامه فإنه يثبت بالقيد:

×××		حـــ/النقدية
	×××	حـــ/بوليصة التأمين
		استلام مبلغ التأمين

ثم يوزع على الشركاء بالقيد:

×××		حـــ/بوليصة التأمين
	×××	حـــ/جاري الشركاء
		الشريك ..
		الشريك ..
		توزيع قيمة البوليصة

مثال: شركة تضامن مؤلفة من سامر وشاهين وماهر؛ أبرمت عقداً مع شركة التأمين لمدة ١٠ سنوات للتأمين على حياة الشريك سامر.

تبلغ قيمة العقد ٦٠٠٠٠ وقسطه السنوي ٤٥٠٠ يدفع في بداية كل عام، يسري مفعول العقد اعتباراً من ١٩٩٩/١/١.

وبتاريخ ٢٠٠٣/١١/١٨ توفي الشريك سامر، فاستلمت الشركة في ٢٠٠٣/١٢/١٥ مبلغ التأمين ووزعته على الشركاء الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢-١-٢ على التوالي.

وعليه فإن المعالجة المحاسبية لوثيقة التأمين، باعتبار أن الأقساط مدفوعة نفقة إيرادية تظهر كما يلي:

١- قيود اليومية لعام ١٩٩٩:

		١٩٩٩/١/١
٤٥٠٠		حـ/قسط التأمين على الحياة
	٤٥٠٠	حـ/البنك
		دفع قسط التأمين عن عام ١٩٩٩
		١٩٩٩/١٢/٣١
٤٥٠٠		حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر
	٤٥٠٠	حـ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال قسط التأمين في حـ/التوزيع

يتضح من القيود السابقة أن قسط التأمين على الحياة قد أقفل، ولم يظهر أي حساب لبوليصة التأمين في الدفاتر.

وتستمر الشركة بإعداد هذه القيود كل عام حتى عام الوفاة.

٢- قيود اليومية لعام ٢٠٠٣

		٢٠٠٣/١/١
٤٥٠٠		حـــ/قسط التأمين على الحياة
	٤٥٠٠	حـــ/البنك
		دفع قسط التأمين عن عام ٢٠٠٣
		٢٠٠٣/١٢/١٥
٦٠٠٠٠		حـــ/البنك
	٦٠٠٠٠	حـــ/بوليصة التأمين
		٢٠٠٣/١٢/١٥
٤٥٠٠		حـــ/بوليصة التأمين
	٤٥٠٠	حـــ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال قسط التأمين في حـــ/البوليصة
٥٥٥٠٠		حـــ/بوليصة التأمين
	٥٥٥٠٠	حـــ/جاري الشركاء
		٢٢٢٠٠ الشريك سامر
		١١١٠٠ الشريك شاهين
		٢٢٢٠٠ الشريك ماهر
		توزيع البوليصة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

يلاحظ أن قسط التأمين على الحياة قد أقفل في حـــ/البوليصة باعتبار أن هذه الأخيرة ظهـــرت بالدفاتر، وأنه تم تصفيتها قبل نهاية العام. وهذا يوجب بالضرورة تصفية حـــ/القســـط كونـــه

مرتبطاً بها. ثم جرى توزيع ما تبقى من وثيقة التأمين على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

ب- اعتبار أقساط التأمين نفقة رأسمالية:

حسب هذه الطريقة يتم رسملة الأقساط المدفوعة بحيث تظهر كعنصر من عناصر المركز المالي، مقوماً إما بالقيمة الاسمية للأقساط .

أو بالقيمة الاستردادية لوثيقة التأمين بتاريخ المركز المالي.

١- تقويم لوثيقة التأمين بالقيمة الاسمية:

إذا تم تقويم وثيقة التأمين بالقيمة الاسمية ، فإن رصيد حساب بوليصة التأمين سوف يزداد سنوياً بمقدار قسط التأمين ، حيث يتساوى في هذه الحال المبلغ المدفوع على مدار سنوات العقد مع قيمة العقد. ويتم إثبات ذلك محاسبياً كما يلي:

حـ/قسط التأمين على الحياة حـ/النقدية دفع قسط التأمين عن عام ..	×××	×××
حـ/بوليصة التأمين حـ/قسط التأمين على الحياة إقفال القسط في حـ/البوليصة	×××	×××

وتتكرر هذه القيود طوال سنوات عقد التأمين أو لحين حدوث الوفاة. وعند استلام مبلغ التأمين بكامل قيمته يثبت بالقيد:

حـ/النقدية حـ/بوليصة التأمين استلام مبلغ التأمين	×××	×××

وعند تصفية وثيقة التأمين يتم ترصيد حسابها حيث يمثل الرصيد المبالغ التي لم تدفع بعد بسبب حدوث الوفاة.(أو أن تكون قيمة الرصيد صفراً في نهاية مدة التأمين) ثم يوزع الرصيد على الشركاء.

فبالعودة إلى المثال السابق ، وبافتراض أن الشركة تقوم برسملة الأقساط المدفوعة على أساس القيمة الاسمية فإن المعالجة المحاسبية تظهر كما يلي:

١ – قيود عام ١٩٩٩

٤٥٠٠		حـــ/قسط التأمين على الحياة
	٤٥٠٠	حـــ/البنك
		دفع القسط عن عام ١٩٩٩
٤٥٠٠		حـــ/بوليصة التأمين
	٤٥٠٠	حـــ/قسط التأمين على الحياة
		إقفال القسط

وعليه فإن رصيد حـــ/البوليصة سيظهر في ميزانية عام ١٩٩٩ بقيمة ٤٥٠٠ وفي الأعوام التالية تتكرر القيود السابقة وينجم عن ذلك تزايد قيمة وثيقة التأمين سنوياً بمقدار ٤٥٠٠

٢ – قيود عام ٢٠٠٣

		٢٠٠٣/١/١	
٤٥٠٠			حـــ/قسط التأمين على الحياة
	٤٥٠٠		حـــ/البنك
			دفع القسط من عام ٢٠٠٣
		٢٠٠٣/١٢/١٥	
٤٥٠٠			حـــ/بوليصة التأمين
	٤٥٠٠		حـــ/قسط التأمين
			إقفال القسط في حـــ/ البوليصة
		٢٠٠٣/١٢/١٥	
٦٠٠٠٠			حـــ/البنك
	٦٠٠٠٠		حـــ/بوليصة التأمين
			استلام قيمة البوليصة
٣٧٥٠٠			حـــ/بوليصة التأمين
	٣٧٥٠٠		حـــ/جاري الشركاء
			١٥٠٠٠ سامر
			٧٥٠٠ شاهين
			١٥٠٠٠ ماهر
			توزيع رصيد البوليصة على الشركاء

٣ – يظهر حـــ/بوليصة التأمين من تاريخ العقد وحتى تاريخ تصفية البوليصة كما يلي:

حـــ/بوليصة التأمين

المبلـــغ	البيان	التـــاريخ	المبلـــغ	البيـــــان	التـــــاريخ
٤٥٠٠	حـــ/قســـط التأمين على الحياة	٩٩/١٢/٣١	٤٥٠٠	رصيد	١٩٩٩/١٢/٣١
٤٥٠٠			٤٥٠٠		
٤٥٠٠	رصيد	٢٠٠٠/١/١		رصيد	٢٠٠٠/١٢/٣١
٤٥٠٠	حـــ/قســـط التأمين على الحياة	٢٠٠٠/١٢/٣١	٩٠٠٠		
٩٠٠٠			٩٠٠٠		
٩٠٠٠	رصيد	٢٠٠١/١/١	١٣٥٠٠	رصيد	٢٠٠١/١٢/٣١
٤٥٠٠	حـــ/قســـط التأمين على الحياة	٢٠٠١/١٢/٣١			
١٣٥٠٠			١٣٥٠٠		
١٣٥٠٠	رصيد	٢٠٠٢/١/١	١٨٠٠٠	رصيد	٢٠٠٢/١٢/٣١
٤٥٠٠	حـــ/قســـط التأمين على الحياة				
١٨٠٠٠			١٨٠٠٠		
١٨٠٠٠	رصيد	٢٠٠٣/١/١	٦٠٠٠٠	حـــ/البنك	٢٠٠٣/١٢/١٥
٤٥٠٠	حـــ/قسط التأمين	٢٠٠٣/١٢/١٥			
٣٧٥٠٠	رصيد	٢٠٠٣/١٢/١٥			
٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠		
٣٧٥٠٠	حـــ/جاري الشركاء		٣٧٥٠٠	رصيد	٢٠٠٣/١٢/١٥
	١٥٠٠٠ سامر				
	٧٥٠٠ شاهين				
	١٥٠٠٠ ماهر				
٣٧٥٠٠			٣٧٥٠٠		

٢ – تقويم وثيقة التأمين الاستردادية:

تمثل القيمة الإستردادية المبلغ الذي تتقاضاه الشركة من شركة التأمين في حال فسخ عقد التأمين . تتحدد القيمة الإستردادية من قبل شركة التأمين، عند أبرام عقد التأمين، حسب نـوع العقد. فقد تستخدم قوانين القيمة الحاليـة لتحديـد القيمـة الاسـترداديـة. فـي هـذه الحالـة

تظهر وثيقة التأمين في الدفاتر بقيمتها الحالية وليس الاسمية وإذا تم تقييم الوثيقة بالقيمة الحالية فإن المعالجة المحاسبية تختلف إلى حد ما. فالقيمة الاسمية تتمثل بمجموع الأقساط المدفوعة خلال سنوات عقد التأمين. أما القيمة الحالية فإنها تمثل المبلغ الصافي الذي يمكن استرداده من الأقساط المدفوعة، فيما لو تم تصفية البوليصة قبل انتهاء العقد، أو قبل وفاة الشريك المؤمن على حياته. لذلك فإن المبلغ المدفوع كقسط تأمين يقسم إلى قسمين: الأول يعتبر جزءاً من القيمة الحالية والثاني يعتبر بمثابة نفقة إيرادية لتقفل في نهاية العام في حسابات النتائج (ح/ت.أ.خ) وعليه فإن قيد دفع قسط التأمين لا يتغير عما ورد سابقاً. أما قيد إقفال القسط في نهاية كل عام فيكون:

حـ/بوليصة التأمين		××××
حـ/ت.أ.خ		××××
حـ/قسط التأمين على الحياة	××××	

ولتحديد القيمة الحالية لبوليصة التأمين يتم العودة إلى قانون القيمة الحالية للدفعات الفورية الدورية المنتظمة ،غير العادية:

$$د(١+ع) \left[\frac{١ - (١+ع)^{-ن}}{ع} \right]$$

د: مقدار الدفعة . حيث تمثل:

ع: معدل الخصم

ن: عدد السنوات(الفترات الزمنية)

ونراعى، عند تحديد القيمة الاستردادية لوثيقة التأمين ، شروط عقد التأمين. فقد ينص مثلاً على عدم احتساب أي قيمة استردادية للوثيقة ، في حال تصفيتها خلال السنوات الثلاث الأولى من تاريخ نفاذ العقد، فيما لو رغبت الشركة فسخ عقد التأمين قبل انتهائه.

مثال(١): أبرمت شركة تضامن مع شركة تأمين ،عقداً للتأمين على حياة أحد الشركاء بمبلغ ٢٤٠٠٠ اعتباراً من بداية عام ١٩٩٩. تدفع بموجبه الشركة دفعات سنوية في بداية كل عام مقدار كل دفعة ٤٠٠٠ وكان معدل الخصم المتفق عليه ٢,٥% ومدة العقد ست سنوات. وقد توفي الشريك في ٢٠٠٣/١/٢٥ إذ تم تحصيل قيمة العقد من شركة التأمين في ٢٠٠٣/٢/١٥ وكانت الشركة تقيم وثيقة التأمين في دفاترها بالقيمة الحالية. وكان الشركاء (أ- ب – جـ) يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢-١-١ على التوالي.

المطلوب: إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة التضامن.

الحل: أولاً: جدول القيمة الحالية للبوليصة خلال سنوات العقد، وبيان المبلغ الواجب تحويله من كل قسط إلى بوليصة التأمين.

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
السنة	الدفعة	مقدارها	معامل الخصم	القيمة الحالية	القيمة الاسمية	F-E	C-G	ق.حالية للقسط	فرق القسط
١٩٩٩	١	٤٠٠٠	١,٠٢٥*٠,٩٧٥٦١٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٠
٢٠٠٠	٢	٤٠٠٠	١,٠٢٥*١,٩٢٧٤٢٤	٧٩٠٢	٨٠٠٠	٩٨	٣٩٠٢	٣٩٠٢	٩٨
٢٠٠١	٣	٤٠٠٠	١,٠٢٥*٢,٨٥٦٠٢٤	١١٧٠٩	١٢٠٠٠	٢٩١	٣٧٠٩	٣٨٠٧	١٩٣
٢٠٠٢	٤	٤٠٠٠	١,٠٢٥*٣,٧٦١٩٧٤	١٥٤٢٤	١٦٠٠٠	٥٧٦	٣٤٢٤	٣٧١٥	٢٨٥
٢٠٠٣	٥	٤٠٠٠	١,٠٢٥*٤,٦٤٥٨٢٨	١٩٠٤٨	٢٠٠٠٠	٩٥٢	٣٠٤٨	٣٦٢٤	٣٧٦
٢٠٠٤	٦	٤٠٠٠	١,٠٢٥*٥,٥٠٨١٢٥	٢٢٥٨٣	٢٤٠٠٠	١٤١٧	٢٥٨٣	٣٥٣٥	٤٦٥
		٢٤٠٠٠				٣٣٣٤	٢٠٦٦٦	٢٢٥٨٣	١٤١٧

ملاحظات حول الجدول:

١ - الحقل D = معامل الخصم :

$$\left[\frac{١-(١+ع)^{-ن}}{ع}\right](١+ع)$$

٢ - الحقل E = القيمة الحالية لوثيقة التأمين (الحقل D ضرب C)

٣ - الحقل (F) يظهر القيمة الإسمية للوثيقة .

٤ - الحقل (G) يظهر الفرق بين القيمة الحالية والقيمة الاسمية للوثيقة (E-F) .

٥ - الحقل (H) = C-G وهو يمثل مبدئيا القيمة الحالية لكل قسط ولكن دون أن يأخذ بالاعتبار فروقات العام السابق ؛ أي : H=C – G

٦- الحقل (ا) : يمثل هذا الحقل القيمة الحالية للقسط بعد أخذ فروقات العام السابق بالاعتبار وقد احتسبت بياناته كما يلي: H + فرق السنة السابقة في الحقل G

٧ - الحقل (G) = الحقل (C) - الحقل (I) وهو يمثل جزء القسط السنوي الذي يحول إلى حـــ/ت.أ.خ

وبالتالي يتم إقفال هذه المبالغ في حـــ/بوليصة التأمين لكل عام من الأعوام ذات العلاقة.

٨ - يلاحظ أن القيمة الحالية لوثيقة التأمين في العام السادس (الحقل E) تساوي مجموع القيم الحالية لأقساط السنوات الست (مجموع الحقل I). الأمر ذاته يمكن ملاحظته لو تم احتساب القيمة الحالية لأي عام من الأعوام.

ثانياً: قيود اليومية:

٩٩/١/١ حـــ/قسط التأمين حـــ/البنك دفع القســـــــط	٤٠٠٠	٤٠٠٠

٤٠٠٠	٤٠٠٠	٩٩/١٢/٣١ حـ/بوليصة التأمين حـ/قسط التأمين تحويل كامل القسط إلى البوليصة
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠/١/١ حـ/قسط التأمين حـ/البنك دفع القسط
٣٩٠٢ ٩٨	٤٠٠٠	٢٠٠٠/١٢/٣١ حـ/بوليصة التأمين حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر حـ/قسط التأمين تحويل جزء من القسط إلى حـ/البوليصة
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠١/١/١ حـ/قسط التأمين حـ/البنك دفع القسط
٣٨٠٧ ١٩٣	٤٠٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١ حـ/بوليصة التأمين حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر حـ/قسط التأمين تحويل جزء من القسط إلى حـ/البوليصة
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٢/١/١ حـ/قسط التأمين حـ/البنك دفع القسط
٣٧١٥ ٢٨٥	٤٠٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١ حـ/بوليصة التأمين حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر حـ/قسط التأمين تحويل جزء من القسط إلى حـ/البوليصة
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٣/١/١ حـ/قسط التأمين حـ/البنك دفع القسط
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٣/٢/١٥ حـ/بوليصة التأمين حـ/قسط التأمين تحويل كامل القسط لحساب البوليصة
٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠	٢٠٠٣/٢/١٥ حـ/البنك حـ/بوليصة التأمين قبض قيمة البوليصة

٤٥٧٦	٤٥٧٦	٢٠٠٣/٢/٢٠ حـ/بوليصة التأمين حـ/جاري الشركاء ٢٢٨٨ الشريك أ ١١٤٤ الشريك ب ١١٤٤ الشريك جـ توزيع رصيد البوليصة على الشركاء

ثالثاً: يظهر حـ/البوليصة خلال السنوات ١٩٩٩ وحتى ٢٠٠٣ كما يلي:حـ/بوليصة التأمين

المبلغ	البيـــان	التاريخ	المبلغ	البيـــان	التاريخ
٤٠٠٠	حـ/قسط التأمين	٩٩/١٢/٣١	٤٠٠٠	رصيد	٩٩/١٢/٣١
٤٠٠٠		٢٠٠٠/١/١	٤٠٠٠		
٤٠٠٠	رصيد	٢٠٠٠/١٢/٣١	٧٩٠٢	رصيد	٢٠٠٠/١٢/٣
٣٩٠٢	حـ/قسط التأمين				
٧٩٠٢		٢٠٠١/١/١	٧٩٠٢		
٧٩٠٢	رصيد	٢٠٠١/١٢/٣١	١١٧٠٩	رصيد	٢٠٠١/١٢/٣١
٣٨٠٧	حـ/قسط التأمين				
١١٧٠٩			١١٧٠٩		
١١٧٠٩	رصيد	٢٠٠٢/ ١/١	١٥٤٢٤	رصيد	٢٠٠٢/١٢/٣١
٣٧١٥	حـ/قسط التأمين	٢٠٠٢/١٢/٣			
١٥٤٢٤			١٥٤٢٤		
١٥٤٢٤	رصيد	٢٠٠٣/ ١/١	٢٤٠٠٠	حـ/البنك	٢٠٠٣/٢/١٥
٤٠٠٠	حـ/قسط التأمين	٢٠٠٣/١/٢٥			
٤٥٧٦	حـ/جاري الشركاء:	٢٠٠٣/٢/٢٠			
	٢٢٨٨ الشريك طلال				
	١١٤٤ الشريك نضال				
	١١٤٤ الشريك كمال				
٢٤٠٠٠			٢٤٠٠٠		

ملاحظة: كان رصيد البوليصة بتاريخ التصفية ١٥٤٢٤ وأضيف إليه كامل قيمة القسط الخامس الذي لم تحتسب له قيمة حالية بسبب اقتراب موعد دفع القسط من موعد تصفية وثيقة التأمين . ثم جرى توزيع رصيد البوليصة على الشركاء بحسب نسبة توزيع الأرباح (١/١/٢).

مثال (٢):

أبرمت شركة تضامن عقداً مع شركة تأمين للتأمين على حياة الشريك عمر لمدة ٥ سنوات. ونص العقد على ما يلي:

١- مبلغ التأمين ٦٠٠٠٠

٢- تسدد أقساط التأمين على دفعات سنوية قيمة الدفعة ١٢٠٠٠

٣- لا يحق للشركة فسخ عقد التأمين خلال السنتين الأولى والثانية وفي حال توقف الشركة عن الدفع يسقط حقها بالمبالغ المدفوعة.

٤- تكون القيمة الاستردادية للمبالغ المدفوعة في نهاية كل سنة كما يلي:

السنة	القيمة الاستردادية
الأولى	ـــــ
الثانية	ـــــ
الثالثة	٣٠٠٠٠
الرابعة	٤٧٠٠٠
الخامسة	٦٠٠٠٠

وكانت الشركة تعتمد طريقة رسملة أقساط التأمين بالقيمة الاستردادية والمطلوب: تسجيل القيود للسنوات الخمس.

السنة الأولى :

		١/١
١٢٠٠٠		حـ/قسط التأمين
	١٢٠٠٠	حـ/البنك
		دفع القسط الأول
		١٢/٣١
١٢٠٠٠		حـ/ت.أ.خ
	١٢٠٠٠	حـ/قسط التأمين
		إقفال قسط التأمين

السنة الثانية:

		١/١
١٢٠٠٠		حـ/قسط التأمين
	١٢٠٠٠	حـ/البنك
		دفع القسط الثاني
		١٢/٣١
١٢٠٠٠		حـ/ت.أ.خ
	١٢٠٠٠	حـ/قسط التأمين
		إقفال القسط

السنة الثالثة:

١٢٠٠٠		١/١ حـــ/قسط التأمين حـــ/البنك دفع القسط الثالث
٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠ ١٨٠٠٠	١٢/٣١ حـــ/بوليصة التأمين حـــ/قسط التأمين حـــ/ت.أ.خ فتح حـــ/البوليصة بالقيمة الاستردادية وإقفال حـــ/قسط التأمين فيه وتحويل باقي المبلغ إلى حـــ/ت.أ.خ

السنة الرابعة:

١٢٠٠٠		١/١ حـــ/قسط التأمين حـــ/البنك دفع القسط الرابع
١٧٠٠٠	٥٠٠٠ ١٢٠٠٠	١٢/٣١ حـــ/بوليصة التأمين حـــ/ت.أ.خ حـــ/قسط التأمين إقفال حـــ/قسط التأمين

السنة الخامسة:

		١/١
١٢٠٠٠		حـــ/قسط التأمين
	١٢٠٠٠	حـــ/البنك
		دفع القسط الخامس
		١٢/٣١
١٣٠٠٠		حـــ/بوليصة التأمين
	١٢٠٠٠	حـــ/قسط التأمين
	١٠٠٠	حـــ/ت.أ.خ
		اقفال القسط وإثبات الزيادة في قيمة البوليصة الإستردادية

وعند استلام وثيقة التأمين :

٦٠٠٠٠		حـــ/البنك
	٦٠٠٠٠	حـــ/بوليصة التأمين
		استلام قيمة وثيقة التأمين

ملاحظة:

١- يلاحظ أن قيمة وثيقة التأمين في السنوات الخمس في ميزانية الشركة كانت كما يلي:

صفر السنة الأولى

صفر السنة الثانية

٣٠٠٠٠ السنة الثالثة

٤٧٠٠٠ السنة الرابعة

٦٠٠٠٠ السنة الخامسة

٢- عند ظهور القيمة الاستردادية في الدفاتر في السنة الثالثة تم تسجيل هذه القيمة في حـ/البوليصة مقابل دائنية حـ/القسط وحـ/ت.أ.خ. حيث سجّل الفرق بين القيمة الاستردادية وقيمة القسط في حـ/ت.أ.خ

أما في السنة الرابعة فقد تم احتساب الفرق بين القيمة الاستردادية للسنة السابقة والقيمة الاستردادية للسنة الرابعة وسجل المبلغ الناتج في حـ/البوليصة والفرق بين المبلغ المسجل في حـ/البوليصة وقيمة القسط المدفوع سجل أيضاً في حـ/ت.أ.خ وكذلك الأمر في السنة الخامسة.

٦- تغير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

يمكن أن يتفق الشركاء فيما بينهم على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر، بعد انقضاء عدة فترات زمنية على مزاولة الشركة لنشاطها، ويترتب على هذا الوضع ظهور مشكلتين: إحداهما تتعلق بإمكانية اختلاف القيمة الجارية لأصول الشركة عن قيمتها الدفترية التاريخية، وما يترتب على ذلك من اختلاف الكيفية التي على أساسها يتحدد نصيب كل شريك في الفرق بين القيمة التاريخية والقيمة الجارية للأصول، وهل يتم تحديد أنصبة الشركاء طبقاً لنسب التوزيع السابقة أو طبقاً لنسب التوزيع المعدّلة؟ أما المشكلة الثانية فتتعلق بكيفية معالجة الأخطاء الخاصة بفترات سابقة على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر، والتي أثرت في أرباح تلك الفترة التي وزعت على الشركاء بالنسب القديمة، إذا اكتشفت هذه الأخطاء في فترة لاحقة للاتفاق على تعديل نسب التوزيع.

أ- اختلاف القيم الجارية:

يقتضي المنطق، كما تقتضي العدالة، أن يعاد تقويم أصول الشركة بقيمتها الجارية وقت تغيير نسب التوزيع، لكي يحصل كل شريك على نصيبه من الفرق بين القيمة الجارية للأصول وقيمتها الدفترية، طبقاً للنسب القديمة التي نشأ هذا الفرق أثناء اتباعها، حتى لا يتضرر شريك أو أكثر لحساب شريك آخر أو أكثر، ولتوضيح ذلك نفرض المثال الآتي:

مثال:

في ١٩٩٧/١/١ تكونت شركة أ و ب التضامنية للاتجار في مواد البناء، وفي ١٩٩٨/٧/١ قامت الشركة بشراء قطعة أرض بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ، عندما كانت النسب المتفق عليها لتوزيع الأرباح بين الشركاء هي بالتساوي.

وفي ١٩٩٩/١/١ اتفق الشركاء على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر، بحيث تصبح ٢:٣ لكل من أ و ب، وفي ذلك التاريخ كانت القيمة السوقية للأرض التي تمتلكها الشركة ١٢٥٠٠٠ ، وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ قامت الشركة ببيع الأرض بمبلغ ١٥٠٠٠٠ .

هذا يعني إذا لم تعدل التكلفة الدفترية للأرض بقيمتها السوقية في ٩٩/١/١ عند الاتفاق على تعديل نسب التوزيع، فإن الأرباح الناتجة عن بيع الأرض في ٢٠٠٠/١٢/٣١ سوف يتم توزيعها بالكامل على الشركاء بنسب التوزيع الجديدة، أي إن الأرباح البالغة ٥٠٠٠٠ في هذه الحالة سوف توزع على أساس ٣٠٠٠٠ لـ(أ) ، و ٢٠٠٠٠ لـ(ب) ، ذلك بالرغم من أن نصف هذه الأرباح قد تحقق في ظل النسب القديمة، وتحقق النصف الآخر في ظل النسب الجديدة، وتقتضي العدالة في هذه الحالة إعادة تقويم الأراضي إلى قيمتها الجارية وقت تعديل نسب التوزيع وتعديل التكلفة التاريخية لها على هذا الأساس، وتوزيع الأرباح الناتجة عن هذا التقييم (أو الخسائر) بين الشركاء بالنسب القائمة قبل الاتفاق على تعديلها، ذلك لأن تلك النسب هي التي تحققت في ظلها أرباح حيازة الأراضي خلال الفترة السابقة على الاتفاق بتعديل نسب التوزيع. وعلى هذا الأساس ففي ١٩٩٩/١/١ نجري التسوية التالي:

٢٥٠٠٠		حـ/ الأراضي
	٢٥٠٠٠	حـ/ أرباح إعادة تقويم الأراضي
		إعادة تقويم الأراضي بقيمتها الجارية وقت الاتفاق على تعديل نسب توزيع الأرباح في ٩٩/١/١
٢٥٠٠٠		حـ/ أرباح إعادة تقويم الأراضي
	٢٥٠٠٠	حـ/ جاري الشركاء
	١٢٥٠٠	الشريك أ
	١٢٥٠٠	الشريك ب
		توزيع أرباح إعادة التقويم بالتساوي من الشريكين على أساس النسب قبل التعديل ٩٩/١/١

ويترتب على ذلك أن تصبح القيمة الدفترية للأرض مساوية لقيمتها الجارية وقت الاتفاق على تعديل نسب التوزيع وعند بيع الأراضي، في ٢٠٠٠/١٢/٣١ تصبح الأرباح الناتجة عن عملية البيع وقدرها ٢٥٠٠٠ فقط، في هذه الحالة قد تم اكتسابها كلية خلال الفترة المنقضية بعد الاتفاق على تعديل نسب التوزيع (١٥٠٠٠٠-١٢٥٠٠٠)، بدلاً من ٥٠٠٠٠ التي تجمع بين الأرباح المكتسبة قبل وبعد الاتفاق على تعديل النسب، وتوزيع مبلغ الأرباح المكتسبة (والمحققة أيضاً) منذ إجراء التعديل على نسب التوزيع، حتى تاريخ التصرف بالنسب الجديدة، لأنها تحققت خلال سريان هذه النسب، وتصبح حصة أ ١٥٠٠٠ وحصة ب ١٠٠٠٠ ، وعلى هذا الأساس يصبح مجموع ما حصل عليه أ على دفعتين ٢٧٥٠٠ ، بالمقارنة بحالة عدم إعادة تقويم الأراضي والتي كان يحصل فيها على مبلغ ٣٠٠٠٠ ويحصل ب على مبلغ ٢٢٥٠٠ بالمقارنة بمبلغ ٢٠٠٠٠ التي كان يحصل عليها في ظل إعادة تقييم الأراضي.

لذلك يبدو واضحاً أهمية وضرورة إعادة تقويم الأصول في حالة الاتفاق على تغيير نسب الأرباح والخسائر، وهذا هو المبدأ الذي يجب اتباعه بصفة عامة ما لم يتفق الشركاء على خلاف ذلك.

ب- مشكلة الأخطاء المتعلقة بفترات سابقة على تعديل نسب التوزيع:

لتوضيح هذه المشكلة نسوق المثال الآتي:

مثال:

لنفرض أنه في السنة المالية المنتهية في ٩٨/١٢/٣١ حققت شركة التضامن والمكونة من أ و ب أرباحاً صافية قدرها ٥٠٠٠٠ تم توزيعها بين الشريكين بنسبة ٣:٢ على التوالي، وقد اتفق الشركاء اعتباراً من السنة المنتهية في ٩٩/١٢/٣١ على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر لتصبح بالتساوي فيما بينها، وفي تلك السنة اكتشف المحاسب وجود خطأ في كشوف جرد بضاعة آخر المدة لسنة ١٩٩٨، أدى إلى زيادة قيمتها عما كان من الواجب أن تكون عليه، بمبلغ ١٠٠٠٠ ، حيث تتبع الشركة طريقة الجرد الدوري لتحديد تكلفة البضاعة المبيعة، ويترتب على هذا الخطأ قطعاً زيادة الأرباح بمبلغ ١٠٠٠٠ دون وجه حق، تم توزيعها في عام ١٩٩٨ ضمن الأرباح بنسبة ٣:٢.

ويقتضي تصحيح الخطأ سنة ١٩٩٩ إنقاص مخزون أول المدة (آخر المدة ٩٨) بمبلغ ١٠٠٠٠ بجعل حساب المخزون أول المدة دائناً بها، وفي الحالات العادية حيث يكون الأمر متعلقاً بشركات بخلاف شركات الأشخاص يكون الطرف المدين من قيد تصحيح الخطأ هو حساب الأرباح المحتجزة، أما في شركات التضامن والتوصية البسيطة فلا يمكن علاج هذا الخطأ إلا بإحدى طريقتين هما:

الطريقة الأولى:

تحميل أرباح العام بالخطأ، أو تحميل الحسابات الجارية للشركاء (أو حسابات رأس المال) بهذا الخطأ، وتتبع هذه الطريقة إذا لم تتغير نسب توزيع الأرباح في السنة التي اكتشف فيها الخطأ عن السنة التي وقع فيها.

الطريقة الثانية:

تستخدم إذا تغيرت نسب التوزيع، والواقع أن استخدامها باستمرار لمعالجة الأخطاء الخاصة بالسنوات السابقة حتى إذا لم تتغير نسب التوزيع يفضل بكثير عن الطريقة الأولى، إذ يترتب عليها إبراز الأرباح الحقيقية للفترة دون أن تتأثر بأخطاء الفترات السابقة.

بفرض أن الأرباح عام ١٩٩٩ بلغت ٤٠٠٠٠ قبل تصحيح الخطأ (مخزون أول المدة أكثر من اللازم بمبلغ ١٠٠٠٠ فإن توزيع الأرباح لعام ١٩٩٩ولتصحيح الخطأ يكون كالآتي:

	أ	ب	مجموع
أرباح ٩٩ بعد تصحيح الخطأ	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
يخصم خطأ تقويم مخزون ٩٨ بنسبة ٣:٢	(٤٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
المجموع	٢١٠٠٠	١٩٠٠٠	٤٠٠٠٠

ويجعل الحساب الجاري للشريك أ مديناً بمبلغ ٤٠٠٠ والشريك ب مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ وحساب مخزون أول المدة دائناً بمبلغ ١٠٠٠٠ فيترتب على ذلك زيادة أرباح عام ١٩٩٩ بتصحيح حساب مخزون أول المدة فيها من ٤٠٠٠٠ إلى ٥٠٠٠٠ توزع بالتساوي بين الشريكين طبقاً لنسبة التوزيع الجديدة.

وخلاصة القول: إنه يلزم عند تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر أن يعاد تقويم الأصول

وتوزع الأرباح (أو خسائر) إعادة التقويم بنسب التوزيع القائمة قبل التعديل، ما لم يرغب الشركاء بخلاف ذلك، أما معالجة الأخطاء المتعلقة بسنوات سابقة، والتي حدثت في ظل نسب توزيع مغايرة لنسب التوزيع السائدة في الفترة أو الفترات التي تم اكتشافها فيها، فتكون "هناك نقص" في الحسابات الجارية للشركاء بنسب التوزيع التي كانت قائمة وقت حدوث الخطأ، وذلك تمشياً مع المنطق السليم والعدالة الموضوعية.

أسئلة ومسائل عامة

١ ــ الأســـئلة :

١. تتأثر حقوق الشركاء بمجموعة واسعة من العمليات التي تنجم عـن تغييـر عقـد الشركة، فما هي ؟ وما هي الحسابات التي يظهر أثرها فيها ؟

٢. اذكر أربعة أساليب على الأقل يتم في ظلها تقسيم الأرباح بين الشركاء.

٣. ما العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار، عند تحديـد طريقـة توزيـع الأربـاح أو الخسائر، والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر في نتيجة الأعمال؟

٤. ما المعالجة المحاسبية لفائدة رأس المال وفق الاحتمالات المختلفة؟

٥. ما الهدف من التأمين على حياة الشركاء ؟

٦. أيهم برأيك أفضل ولماذا : اعتبار قسط التأمين على الحياة نفقـة إيراديـة أم نفقـة رأسمالية ؟

٧ . ما الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية " الإستردادية " لوثيقة التأمين .

٢ – المسائل العامة :

المسألة الأولى : ظهرت المعلومات التالية في دفاتر إحدى شركات التضـامن المؤلفـة مـن الشريكين أ – ب بتاريخ ١٩٩٩/١٢/٣١ وقبل توزيع رصيد حساب الأرباح أو الخسائر:

حساب جاري مدين الشريك (أ) ٤٠٠٠٠ – حساب جاري مدين الشـريك (ب) –٥٤٠٠٠

قرض دائن الشريك (أ) ١١٢٥٠٠

رأسمال الشريك (أ) ٣٧٥٠٠٠ – رأسمال الشريك (ب) ٣٧٥٠٠٠

رصيد حساب الأرباح أو الخسائر (ربح) ١٤٦٢٥٠ فإذا علمت ما يلي:

١– قدم الشريك (أ) القرض في ١٩٩٩/٣/١ وبمعدل فائدة سنوي ٦%، ولم يجر تسـجيل الفائدة بعد.

٢– بلغت مسحوبات الشريكين على التوالي: ١٧٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ ، وكان معـدل الفائـدة

على المسحوبات ٦% سنوياً، وقد كان متوسط تاريخ السحب ٦ أشهر.

نص العقد على ما يلي:

أ- منح الشريك (أ) راتباً شهرياً قدره ٥٠٠٠ ، وقد قبضه الشريك كاملاً خلال العام.

ب- منح الشريك (ب) مكافأة بنسبة ١٥% من صافي الربح بعد خصم المكافأة.

ج- توزيع الأرباح أو الخسائر بالتساوي بين الشريكين وعلى معدل فائدة على رأس المال ٧% سنوياً.

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة لما سبق.

٢- إعداد حساب توزيع الأرباح أو الخسائر وحساب جاري الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١.

المسألة الثانية : شركة تضامن مكونة من الشركاء أ – ب – ج برأسمال قدره ١٢٠٠٠٠٠ موزع بينهم بنسبة ٦ – ٤ - ٢ على التوالي ، وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٢ – ٢- ١ على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٧% وفائدة على المسحوبات بمعدل ١٠% في السنة وفي ١٩٩٩/١٢/٣١ حققت الشركة أرباحاً بمبلغ ٨٠٠٠٠ ، كما بلغت مسحوبات الشركاء على التوالي ١٣٠٠٠ – ١٤٠٠٠ – ١٢٠٠٠ ومتوسط تاريخ السحب ستة أشهر والمطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة.

٢- وضع حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر وحـ/ جاري الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١ وذلك حسب الافتراضات الثلاثة التالية:

١- إذا نص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، إذا سمحت الأرباح بذلك.

٢- إذا نص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، بما لا يتجاوز الأرباح المحققة.

٣- إذا نص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال، مهما كانت نتيجة الأعمال .

المسألة الثالثة : شركة تضامن مؤلفة من الشـريكين أ – ب برأسـمال قـدره ١٤٠٠٠٠٠ موزع بينهما بنسبة ٣-٢ على التوالي، وقد تضمن عقد الشركة ما يلي:

١- توزيع الأرباح أو الخسائر بالتساوي بين الشريكين.

٢- احتساب راتب الشريك (أ) بمبلغ ٣٠٠٠ شهرياً يستحق السداد دفعة واحـدة آخـر العام، ومكافأة ١٠% من صافي الدخل بعد خصم المكافأة للشريك ب.

٣- تحتسب فائدة على رأس المال وعلى المسحوبات بمعدل ٨% على أسـاس متوسـط رصيد حساب رأس المال، ومتوسط عدد أشهر السحب.

٤- تحتسب فائدة على القرض المدين للشريك بمعدل ٧%، وفائدة على القـرض الـدائن للشريك بمعدل ٦% وتقفل في حـ/ جاري الشركاء آخر العام فإذا علمت أنه:

١- بلغ رصيد حـ/ الأرباح أو الخسائر في ١٩٩٩/١٢/٣١ (ربـح) ٢٧٥٠٠٠.

٢- للشريك (أ) قرض دائن ١٢٥٠٠٠ ، أما الشريك (ب) فعليـه قرض مدين بمبلغ ٨٠٠٠٠ .

٣- كان حـ/ رأس المال وحساب مسحوبات الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١ كما يلي:

أ	ب	البيان	التاريخ	أ	ب	البيان	التاريخ
٤٠٠٠٠	-	حـ/ الصرف	٩٩/٧/٢٢	٨٤٠٠٠٠	٥٦٠٠٠٠	رصيد	٩٩/١/١
٨٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	رصيد	٩٩/١٢/٣١	٤٠٠٠٠	-	حـ/ الصرف	٩٩/٣/١
				-	٤٠٠٠٠	حـ/ المباني	٩٩/٦/١٤
٨٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠			٨٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠		

حـ/ المسحوبات

أ	ب	البيان	التاريخ	أ	ب	البيان	التاريخ
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/٢/١	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	حـ/ جاري الشركاء	٩٩/١٢/٣١
١٥٠٠٠	٧٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/٤/١				
١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/٥/١٩				
١٣٠٠٠	١٤٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/٧/١٣				
١٧٠٠٠	٧٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/٨/٢٣				
١٠٠٠٠	٥٠٠٠	حـ/ الصرف	٩٩/١٠/١٤				
٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠			٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠		

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة.

٢- إعداد حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر وحـ/ جاري الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١.

المسألة الرابعة بافتراض ثبات المعطيات في التمرين السابق، وأن الشركة مكونة منذ ١٩٩٦، وأن أرصدة حساب جاري الشركاء في ١٩٩٩/١/١ كانت:

الشريك (أ) ٤٠٠٠٠ رصيد مدين – الشريك (ب) رصيد دائن ٣٠٠٠٠ ،

وأن عقد الشركة ينص على احتساب فائدة على أرصدة حساب جاري الشركاء أول المدة بمعدل ٩%

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة.

٢- إعداد حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر وحـ/ جاري الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١.

المسألة الخامسة : في ١٩٩٩/١٢/٣١ أظهرت دفاتر شركة التضامن المؤلفة من الشريكين أ و ب، وقبل توزيع الأرباح البالغة ١٥٠٠٠٠ المعلومات التالية:

قرض الشريك أ ١٢٠٠٠٠ – رأسمال الشريك أ ٨٠٠٠٠٠ – رأسمال الشريك ب ٥٠٠٠٠٠ فإذا علمت:

١- قدم الشريك أ قرضه في ١٩٩٩/٣/٣١ بمعدل فائدة سنوية **٦%** سنوية، ولم تثبت الفائدة في الدفاتر بعد.

٢- تم تحميل تكلفة تركيب آلات حياتها الإنتاجية ١٠ سنوات وقدرها ١٥٠٠٠ على النفقات لعام ١٩٩٩.

٣- نص عقد الشركة على منح الشريك ب مكافأة ١٥% من صافي الربح، بعد خصم المكافأة ورواتب شهرية للشريكين بمبلغ ٥٠٠٠ لكل منهما لم تقبض بعد.

٤- نص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٧%، وعلى المسحوبات بمعدل ٨% سنوياً، وكانت مسحوبات الشريكين أ و ب على التوالي خلال العام

٤٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠ ومتوسط تاريخ السحب ٦ أشهر.

٥- توزع الأرباح أو الخسائر بين الشريكين بالتساوي .

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة لتعديل أخطاء التسجيل وتنفيذ ما نص عليه العقد.

٢- إعداد قائمة توزيع الأرباح أو الخسائر في ١٩٩٩/١٢/٣١.

٣- إعداد حساب جاري الشركاء في ١٩٩٩/١٢/٣١.



الفصل السابع

التغيير في عقد شركة التضامن

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

التغيير في عقد شركة التضامن

أولاً- موجبات وأنواع التغيير في عقد الشركة :

إن الاتفاق الكتابي بين الشركاء في شركة التضامن (ممثلاً في عقد الشركة) له صفة الإلزام القانوني، ويستتبع إبرام العقد القيام بإجراءات الشهر القانونية بغية إعلام الغير بوجود الشركة، ولا تتحقق للشركة الشخصية المعنوية المستقلة، إلا بعد استيفاء إجراءات الشهر لعقد الشركة[1].

ولقد أوجب القانون على الشركاء إشهار كل تعديل أو تبديل في نصوص العقد كلها أو بعضها، وبالطريقة نفسها التي كان عقد الشركة قد أشهر بها، وذلك بإبرام ملحق للعقد يبين جميع التعديلات المتفق عليها، ثم إشهار ذلك الملحق، ولا يجوز للشركاء تغيير ما كانوا قد اتفقوا عليه في عقد الشركة، إلا إذا نص فيه على خلاف ذلك، أو كان هناك إجماع بين الشركاء على التغيير.

وقد يحدث في أثناء في حياة الشركة، وباتفاق الشركاء، تعديل لبعض نصوص العقد، كزيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه أو دخول شريك جديد أو انفصال أحد الشركاء مع استمرار الشركاء الباقين في الشركة، أو أية تعديلات أخرى، قد تختص باحتساب فوائد على رؤوس الأموال، أو مكافآت للمديرين من الشركاء أو بهدف تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر.. الخ.

وواضح من هذا أن هناك بعض التعديلات التي تهم الغير (كدخول شريك جديد أو زيادة رأس المال أو تخفيضه) لا تستطيع الشركة أن تحتج على الغير بها إلا بعد استيفاء إجراءات الشهر المقررة، ويجوز لأحد الشركاء في حالة عدم موافقته على

---

[1] قانون التجارة.. المادة (٥٨).

إجراء التعديل في العقد أن يطالب ببطلان التعديل، ولا يكون للبطلان أثر فيما بين الشركاء إلا حين يطلب الشريك الحكم بالبطلان من المحكمة.

والمهم في تغيير عقد الشركة محاسبياً هو بيان كيفية إثبات ذلك التعديل في الدفاتر، حتى يكون عقد الشركة وتعديلاته متفقاً مع ما هو مثبت بالدفاتر . ويلاحظ أن هناك بعض التعديلات في العقد لا تستوجب الإثبات الدفتري لها، وقد لا يهم الغير معرفتها؛ لذا فلا ضرورة لإعلام الغير بها عن طريق إشهارها ، ويكتفى بتعديل نص العقد حسب مضمونها.

ويتناول تعديل العقد ثلاثة أنواع وهي:

١- تعديل رأس المال: زيادة رأس المال أو تخفيضه

٢- انضمام شركاء جدد إلى الشركة.

٣- انفصال شريك من الشركة.

يرافق هذه التعديلات الثلاثة مسألة الشهرة ، وكيفية معالجتها محاسبيا حسب كل نوع من أنواع التعديل . لهذا سوف يعرض هذا المؤلف ، في الصفحات التالية، أنواع التعديل المذكورة ومشكلاتها المحاسبية .

ثانياً - زيادة رأس المال:

إن رأسمال شركة التضامن ثابت لا يجوز تغييره بالزيادة أو النقص، إلا أنه يجوز للشركاء الاتفاق على تعديل رأسمال الشركة، إذا نص عقد الشركة على جواز ذلك، على إن يثبت اتفاق الشركاء على ذلك في ملحق العقد، ويشهر قانوناً .

قد تحتاج الشركة إلى التوسع في أعمالها ، وبالتالي إلى أموال إضافية قد لا تتوفر في المشروع ، أو قد تحتاج الشركة إلى أموال إضافية لمقابلة بعض الالتزامات التي حل موعد استحقاقها أو أوشك أن يحل ، وقد يتعذر على الشركة تأمين هذه الأموال عن طريق الاقتراض، لذلك قد يلجأ الشركاء إلى الاتفاق على زيادة رأسمال الشركة وتحديد نصيب كل شريك من مقدار الزيادة، وكيفية سداد الزيادة للشركة، ويتبع في إثبات مبلغ الزيادة في حصص الشركاء في رأس المال الطريقة نفسها المستخدمة عند تكوين الشركة وإثبات رؤوس الأموال، وذلك إما بتوسيط حساب حصة الشريك بمقدار نصيبه من الزيادة ، إذا كانت ستدفع

على دفعات متتابعة. وهنا يجعل حساب حصة الشريك مديناً، وحساب رأسمال الشريك دائناً، ثم تجعل الأصول النقدية أو العينية المقدمة مدينة، وحساب حصة الشريك دائناً، أو تضاف إلى حساب رأسماله ، مباشرة ، الحصة العينية أو النقدية المقدمة منه سداداً لنصيبه في الزيادة دون توسيط حساب الحصص، إذا سددت للشركة فور الاتفاق على ذلك. وفيما يلي أهم الطرق المستخدمة في زيادة رأس المال:

أ – دفع الزيادة في الحصص نقداً أو عيناً:

قد يتفق الشركاء على دفع الزيادة في رأسمال الشركة نقداً أو عيناً. ولا تختلف المعالجة المحاسبية هنا عمّا سبق ذكره عند الحديث عن تكوين شركة التضامن ، بحيث إن نصيب كل شريك من الزيادة، وعند دفعه لها ، تجعل الحصة النقدية المقدمة مدينة بقيمتها ، وحساب رأسمال الشريك دائناً . وفي حالة تقديم أصول متفق على قيمتها، يجعل ح/رأسمال الشريك دائناً، وحسابات تلك الأصول مدينة بقيمتها المتفق عليها .

ب – استخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة:

تمثل الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء المبالغ المستحقة لهم على الشركة، كما تمثل الأرصدة المدينة لهذه الحسابات المبالغ المستحقة عليهم لمصلحة الشركة، ويمكن في حال وجود رصيد دائن لحساب الشريك الجاري استخدام هذا الرصيد كله، أو جزء منه لسداد كامل حصة الشريك في الزيادة أو جزء منها، وهنا نجعل الحساب الجاري الدائن للشريك مديناً، وحساب رأسمال الشريك دائناً وبالمبلغ المتفق عليه، وإذا لم يكن رصيد الحساب الجاري للشريك كافياً لتغطية مبلغ الزيادة بالكامل، فإنه غالباً ما يدفع الباقي نقداً، وفي حالة وجود رصيد مدين للحساب الجاري للشريك، فإنه يجب أن يُسدد إلى الشركة قبل سداد الزيادة في رأس المال، إذ طالما أن الهدف من الزيادة هو توفير نقدية للشركة، فإن وجود رصيد مدين للحساب الجاري يتنافى مع الغرض من زيادة حصص الشركاء برأس المال.

ج – استخدام الاحتياطيات العامة والأرباح المحتجزة غير الموزعة:

قد يتفق الشركاء على أن تدفع الزيادة في رؤوس أموال الشركاء كلها أو بعضها عن طريق الاحتياطيات، وتعتبر الاحتياطيات توزيعاً للربح لا عبئاً عليه، ولذلك يتم تشكيل هذه الاحتياطيات لغرض دعم المركز المالي للمشروع، وتحتجز الاحتياطيات من الأرباح السنوية

المحققة ولا توزع على الشركاء، وإنما تستثمر في الأصول المختلفة بهدف زيادة قدرات الشركة المالية، وبناء عليه فإن أرصدة هذه الاحتياطيات تمثل أرباحاً محجوزة من سنوات سابقة، وتسمى الاحتياطيات العامة أو أحياناً (الحرة)، لأنها لا تكوّن لغرض خاص ولا تخضع في تكوينها أو التصرف بها لأي قيد، وإنما لإدارة الشركة – الملاّك –، ولهم مطلق الحرية في التصرف بهذه الاحتياطيات حسب ما تمليه إرادة الشركاء . وقد يكون قرار توزيع كل أو جزء من هذه الاحتياطيات نقداً على الشركاء أمراً مربكاً للشركة، وسياسة غير حكيمة قد تسيء للوضع المالي للشركة، لأن الاحتياطيات تكون موظفة في توظيفات يصعب تحويلها إلى نقد في وقت قصير ؛ لذلك قد يكون من الحكمة أن يقرر الشركاء تجميد هذه الاحتياطيات واستخدامها في زيادة رأس المال، عندئذ تكون الزيادة قد غطيت من الاحتياطيات.

وقد يحدث أحياناً أن يقرر الشركاء عدم توزيع أرباح إحدى السنوات واستخدامها لتغطية كل أو بعض الزيادة في رأس المال، وتكون المعالجة المحاسبية في كلتا الحالتين بجعل حساب الاحتياطي العام أو حساب توزيع الأرباح والخسائر (رصيد) مديناً، وحساب رأسمال الشريك دائنا، وفق القيد الآتي:

xxx		حـ/ الاحتياطي العام
xxx		حـ/ توزيع الأرباح والخسائر (رصيد)
	xxx	حـ/ رأسمال الشركاء
		أ xx
		ب xx
		استخدام الاحتياطي العام أو التوزيع في سداد الزيادة أو جزء من الزيادة في رأس المال حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

يوزع الاحتياطي العام والأرباح المحتجزة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، مع مراعاة أي تعديل لهذه النسبة بين الشركاء خلال المدة التي كوّن بها الاحتياطي في الشركة، أو التي احتجزت بها الأرباح.

مثال:

أ، ب، جـ شركاء متضامنون في شركة تضامن رأسمالها ٥٠٠٠٠٠ موزع بين الشركاء بنسبة ١:٢:٢ على التوالي، وقد اتفق الشركاء بتاريخ ٢٠٠٠/١/١ على زيادة رأسمال الشركة ليصبح ٨٠٠٠٠٠ ، وفق الشروط الآتية:

آ- نصيب كل شريك بالزيادة يحدد بنسبة الحصص في رأس المال.

ب- يحوّل رصيد الاحتياطي الظاهر بالدفاتر إلى حسابات رؤوس الأموال. وكان قد كوّن بدءاً من عام ١٩٩٥ وحجز سنوياً من الأرباح كالآتي:

١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩
٢٥٠٠٠	٣٢٥٠٠	٣٨٥٠٠	٤٩٠٠٠	٣٥٠٠٠

علماً بأنّ نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء كانت بنسبة رؤوس الأموال حتى نهاية عام ١٩٩٧، ثم عدّلت بعدها لتصبح بالتساوي اعتباراً من أول عام ١٩٩٨.

جـ- يسدد الشريك (أ) المتبقي عليه من حصته في رأس المال من رصيد حسابه الجاري الدائن بالشركة، والشريك (ب) يسدد المتبقي عليه في الزيادة بتقديم بضاعة، أما الشريك (جـ) فإنه سيسدد الباقي من الزيادة في رأسماله نقداً عن طريق مصرف الشركة.

المطلوب: إجراء قيود اليومية لإثبات الاتفاق السابق في دفاتر الشركة التضامنية.

الحل:

١ – توزيع الاحتياطي على الشركاء تمهيداً لإضافته إلى حسابات رؤوس الأموال كالآتي:

	أ	ب	جـ	المجموع
١– الاحتياطي المكوّن من عام ١٩٩٥ وحتى ١٩٩٧ يوزع بين الشركاء بنسبة رؤوس الأموال (النسبة القديمة)	٣٨٤٠٠	٣٨٤٠٠	١٩٢٠٠	٩٦٠٠٠
٢– الاحتياطي المكوّن من ١٩٩٨ وحتى ١٩٩٩ يوزع بين الشركاء بالتساوي (النسبة الجديدة)	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٨٠٠٠	٨٤٠٠٠
	٦٦٤٠٠	٦٦٤٠٠	٤٧٢٠٠	١٨٠٠٠

٢– قيود اليومية:

٦٦٤٠٠		حـ/ الاحتياطي العام
٥٣٦٠٠		حـ/ جاري الشريك (أ)
	١٢٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
		سداد الشريك (أ) لحصته من الزيادة عن طريق نصيبه من الاحتياطي العام، والباقي من حسابه الجاري الدائن
٦٦٤٠٠		حـ/ الاحتياطي العام
٥٣٦٠٠		حـ/ البضاعة
	١٢٠٠٠٠	حـ/ رأس المال (ب)
		سداد الشريك (ب) لحصته من الزيادة عن طريق نصيبه في الاحتياطي العام والباقي قدم به بضاعة للشركة

٤٧٢٠٠		حـــ/ الاحتياطي العام
١٢٨٠٠		حـــ/ المصرف
	٦٠٠٠٠	حـــ/ رأس المال (جـــ)
		سداد الشريك (جـــ) لحصته في الزيادة عن طريق نصيبه من الاحتياطي العام والباقي سدده نقداً عن طريق المصرف

د – استخدام قرض الشريك:

قد يكون لأحد الشركاء قرض في ذمة الشركة، ويرغب في أن يسدد من حساب قرضه في الشركة حصته في الزيادة برأس المال المتفق عليها، ويجوز ذلك إذا كان موعد سداد القرض متفقاً مع موعد اتفاق زيادة رأس المال، أما إذا كان أجل القرض لم يحل بعد، فلا يجوز للشريك المقرض أن يحول حساب قرضه، أو جزءاً منه ليسدد به حصته في الزيادة برأس المال، إلا بموافقة باقي الشركاء، وبطبيعة الحال فإن سريان الفائدة على القرض يتوقف منذ تاريخ الاتفاق على تحويله إلى رأس المال، ويبدأ منذ هذا التاريخ سريان احتساب الفائدة على رأس المال، إذا كان هناك نص يفيد ذلك. ويكون القيد:

×××		حـــ/ قرض الشريك (أ)
	×××	حـــ/ رأسمال الشريك (أ)
		أو
		حـــ/ حصة الشريك (أ)
		تحويل حساب قرض الشريك لسداد الزيادة أو جزء منها

هـ – استخدام الأرباح الناتجة عن إعادة التقدير لقيم الموجودات:

قد ترتفع بمرور الزمن قيم الموجودات نتيجة المبالغة في احتساب أقساط اهتلاكها، أو لأي سبب آخر، وبالتالي تصبح قيمتها الحقيقية أكبر من قيمتها الدفترية، وقد يتفق الشركاء على إعادة تقييم هذه الموجودات ، لذلك يفتح في الدفاتر حساب إعادة التقدير، ويجعل مديناً بالنقص ودائناً بالزيادة، وإن كان الرصيد دائناً فإن ذلك يعني وجود أرباح نتيجة إعادة التقدير، وقد يتفق الشركاء على استخدام هذه الأرباح لسداد الزيادة في رأس المال

أو جزء منها، ويكون القيد:

×××		حـــ/ إعادة التقدير (الرصيد الدائن)
		حـــ/ رأسمال الشركاء
	××	الشريك أ
	××	الشريك ب
	××	الشريك جـــ
		توزيع أرباح إعادة التقدير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

مثال:

أ، ب، جـــ شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٣:٢ على التوالي، وقد اتفقوا بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة على زيادة رأسمال الشركة، ليصبح مبلغ ١٨٠٠٠٠٠ حسب الشروط الآتية:

آ- تستخدم قروض الشركاء لسداد جزء من الزيادة في رؤوس أموال الشركاء.

ب- تحول أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء إلى حسابات رؤوس أموالهم.

جـــ- يحول رصيد حساب الاحتياطي العام إلى حسابات رؤوس الأموال.

د- حصص الشركاء بالزيادة تكون بنسبة حصصهم في توزيع الأرباح والخسائر.

هـــ- يسدد الشركاء المتبقي عليهم نقداً بمصرف الشركة.

علماً بأنهم رغبوا في إعادة تقدير قيم بعض الأصول كالآتي:

المباني ٣٠٠٠٠٠ – الآلات ٣٥٠٠٠٠ – سيارات ٢٥٠٠٠٠ – بضاعة ٣٥٠٠٠٠

وعلى أن تستخدم أرباح إعادة التقدير في سد جزء من الزيادة برأسمال الشركة المتفق عليها.

وقد ظهرت الميزانية العمومية للشركة بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ كالآتي:

٢٢٥٠٠٠	المباني	٨٠٠٠٠٠	رأس المال
٣٧٠٠٠٠	الآلات		٢٠٠٠٠٠ أ
٢٨٣٠٠٠	السيارات		٤٠٠٠٠٠ ب
٢٤٢٠٠٠	البضاعة		٢٠٠٠٠٠ جـ
٩٤٥٠٠	الذمم المدينة (مدينون)	١٨٠٠٠٠	الاحتياطي العام
٥٥٥٠٠	أوراق القبض	١٠٠٠٠٠	الحسابات الجارية
٣٠٠٠٠	المصرف		٥٨٢٠٠ أ
٥٠٠٠٠	جاري الشريك (جـ)		٤١٨٠٠ ب
		١١٥٠٠٠	قرض الشريك (جـ)
		٥٠٠٠٠	قرض الشريك (ب)
		٨٩٥٠٠	الدائنون
		١٥٥٠٠	أوراق الدفع
١٣٥٠٠٠٠		١٣٥٠٠٠٠	

المطلوب:

١- تسجيل القيود اليومية اللازمة لتنفيذ الاتفاق.

٢- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق.

الحل:

١- قيود اليومية:

		حـ/إعادة التقدير ٥٣٠٠٠
	٢٠٠٠٠	حـ/ الآلات
	٣٣٠٠٠	حـ/ السيارات
		إثبات النقص في الأصول (خسارة إعادة التقدير)
٧٥٠٠٠		حـ/ المباني
١٠٨٠٠٠		حـ/ البضاعة
	١٨٣٠٠٠	حـ/ إعادة التقدير
		إثبات الزيادة في الأصول (ربح إعادة التقدير)
١٣٠٠٠٠		حـ/ إعادة التقدير
	١٣٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
		أ ٤٣٣٣٣
		ب ٦٥٠٠٠
		جـ ٢١٦٦٧
		إقفال حساب إعادة التقدير بتوزيعه على الشركاء بنسبة ت.أ.خ
٤١٨٠٠		حـ/ جاري الشريك (ب)
٥٠٠٠٠		حـ/ قرض الشريك (ب)
	٩١٨٠٠	حـ/ رأس المال الشريك (ب)
		تحويل قرض الشريك وحساب الجاري الدائن إلى حساب رأسماله

٥٠٠٠٠		الموجودات حـ/ المصرف
	٥٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك (جـ)
		سداد الشريك (جـ) لرصيد حسابه الجاري المدين
١١٥٠٠٠		حـ/ قرض الشريك (جـ)
	١١٥٠٠٠	حـ/ رأس مال الشريك (جـ)
		تحويل قرض الشريك (جـ) إلى حساب رأسماله
٥٨٢٠٠		حـ/ جاري الشريك (أ)
	٥٨٢٠٠	حـ/ رأسمال الشريك (أ)
		تحويل رصيد الحساب الجاري الدائن للشريك (أ) إلى حساب رأسماله
١٨٠٠٠٠		حـ/ الاحتياطي العام
	١٨٠٠٠٠	حـ/ رأس المال :
		٦٠٠٠٠ أ
		٩٠٠٠٠ ب
		٣٠٠٠٠ جـ
		توزيع الاحتياطي العام على الشركاء بزيادة رأسمالهم وبنسبة توزيع الأرباح والخسائر
٤٢٥٠٠٠		حـ/ المصرف
	٤٢٥٠٠٠	حـ/ رأس المال :
		١٧١٨٠٠ أ
		٢٥٣٢٠٠ ب
		سداد الشركاء للمتبقي عليهم نقداً عن طريق مصرف الشركة

٢- الميزانية الافتتاحية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

٣٠٠٠٠٠	المباني	١٨٠٠٠٠٠	رأس المال
٣٥٠٠٠٠	الآلات		٥٣٣٣٣٣ أ
٢٥٠٠٠٠	السيارات		٩٠٠٠٠٠ ب
٣٥٠٠٠٠	بضاعة		٣٦٦٦٦٧ جـ
٩٤٥٠٠	الذم المدينة (مدينون)	٨٩٥٠٠	الدائنون
٥٥٥٠٠	أوراق القبض	١٥٥٠٠	أوراق الدفع
٥٠٥٠٠٠	مصرف		
١٩٠٥٠٠٠		١٩٠٥٠٠٠	

ثالثا – تخفيض رأس المال:

قد يتفق الشركاء على تخفيض رأسمال الشركة لأسباب توجب هذا التخفيض، وتتبع في هذه الحالة الإجراءات القانونية نفسها المتبعة في حالة الزيادة، ولدائني الشركة رفض مبدأ التخفيض إذا كان مضراً بمصالحهم، ويمكن أن نوجز أسباب تخفيض رأس المال في الآتي:

أ – وجود رصيد مدين لحساب الأرباح والخسائر:

نتيجة حساب الأرباح والخسائر، إذا كانت الخسارة محققة فيجب أن توزع على الشركاء بنسبة التوزيع، وتجعل بها حساباتهم الجارية مدينة، وفي هذه الحالة عليهم أن يسددوا للشركة الأرصدة المدينة للحسابات الجارية، وفي حالة عجزهم عن ذلك فقد يتفقون على تخفيض رؤوس أموالهم بمقدار أرصدة حساباتهم الجارية، والناتجة عن خسارة الشركة، وفي حالات أخرى قد يتفق الشركاء على عدم توزيع الخسارة عليهم في إحدى السنوات، وإبقاء رصيدها بالدفاتر على أمل تحقيق أرباح في السنة التالية يخصم منها مبلغ الخسارة، وفي حالة تحقيق الشركة لخسارة في السنة التالية أيضاً، فإن مبلغ الخسائر سيتضخم بالدفاتر، وقد يبلغ رقماً يعجز الشركاء عن تحمله، لذا فغالباً ما يتفقون على تخفيض رؤوس أموالهم برصيد حساب

الخسائر الظاهر بالدفاتر، ويعالج التخفيض في هذه الحالة محاسبياً، بجعل حساب رأسمال الشركاء مديناً، وحساب توزيع الأرباح والخسائر دائناً بنصيب كل شريك في مبلغ الخسائر بالقيد الآتي:

		حـ/ رأس المال
		أ ××
		ب ××
		جـ ××
	×××	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر
		تخفيض رأسمال الشركاء بنصيبهم من الخسائر السابقة
×××		

ب – وجود أرصدة مدينة للحسابات الجارية:

مسحوبات الشركاء خلال المدة المالية تحمل للحسابات الجارية بجعلها مدينة بها، حيث إن المسحوبات تسحب على أمل تحقيق الشركة لأرباح في نهاية المدة المالية، فإن تحقيق الشركة لخسارة يحول دون استيفاء مبلغ المسحوبات من الشركاء، وقد تبقى الحسابات الجارية للشركاء مدينة بمسحوباتهم حتى السنة التالية، وعلى أمل تحقيق أرباح، وفي حالة تحقيق خسائر في السنة التالية أيضاً فإن الحسابات الجارية للشركاء ستتضخم بمبلغ المسحوبات الجديدة، وقد تصل الأرصدة المدينة للحسابات الجارية إلى مبالغ كبيرة، وهنا قد يتفق الشركاء فيما بينهم على تخفيض رأس المال بها، وتكون المعالجة المحاسبية لذلك بجعل حساب رأسمال الشركاء مديناً، والحساب الجاري للشركاء دائناً برصيده وفق القيد التالي:

		حـ/ رأس المال
		أ ××
		ب ××
	×××	حـ/ جاري الشركاء
		أ ××
		ب ××
		جـ ××
×××		

ح – خسائر إعادة التقدير لقيم الأصول:

في حالة اتفاق الشركاء على إعادة تقدير قيم الموجودات من الأصول الثابتة بالشركة، أو زيادة في المخصصات المعمولة لبعض الأصول المتداولة، وتكون نتيجة إعادة التقدير سالبة، فإن الشركاء قد يتفقون فيما بينهم على تخفيض رؤوس أموالهم بخسائر إعادة التقدير، وذلك لعدم رغبتهم في سدادها من أموالهم الخاصة، أو لعدم تمكنهم من دفعها للشركة، وخسائر إعادة التقدير تحصل عادة حينما تكون الأصول مقوّمة بالدفاتر بقيم أكبر من قيمها الحقيقية، وقد يكون سببها عدم كفاية الاهتلاكات للأصول الثابتة، أو عدم كفاية المخصصات للأصول المتداولة، ويترتب على ذلك أن توزيع الأرباح في السنوات السابقة كان ينطوي على تخفيض مقنع لرأس المال، وهذا يجيز لدائني الشركة الاحتجاج على الشركاء به لما فيها من ضرر بمصالحهم، وتثبت خسائر إعادة التقدير بالدفاتر بتعديل قيم الأصول بالتقديرات الجديدة لها، ثم توزع الخسائر الإجمالية لإعادة التقدير على الشركاء بنسبة توزع الأرباح والخسائر فيما بينهم، وذلك بجعل حساب رأسمال الشريك مديناً، وحساب إعادة التقدير دائناً بنصيب كل شريك من خسائر إعادة التقدير، وفق القيد الآتي:

xxx		حـ/ رأس المال
		أ xx
		ب xx
		جـ xx
	xxx	حـ/ إعادة التقدير (رصيد)
		تخفيض رأس المال بخسائر إعادة التقدير حسب
		نسبة توزيع الأرباح والخسائر

د – زيادة رأس مال الشركة عن حاجتها:

قد يزيد رأسمال الشركة المدفوع عن حاجتها ، وهذا يقود إلى وجود أموال سائلة في الشركة وعاطلة، مما ينتج عنه تخفيض للمعدل الاستثماري لرأس المال في الشركة، ومعدل

العائد على الأموال المستثمرة بها، فإذا اتفق الشركاء على تخفيض رأسمال الشركة بمبلغ معين، ليبقى رأس المال بها متفقاً مع حاجتها، فإن الشركاء يسحبون مبالغ من الشركة بمقدار ما اتفق على تخفيض رأس المال به، وتكون المعالجة المحاسبية لذلك، بجعل حساب رأسمال الشركاء مديناً، والحساب الجاري للشركاء دائناً، ثم عند سحب الأموال من الشركة بجعل حساب جاري الشركاء مديناً، وحساب النقدية (صندوق أو مصرف) دائناً، وفق القيد الآتي:

	حـ/ رأسمال الشركاء	xxx
	أ xx	
	ب xx	
xxx	حـ/ جاري الشركاء	
	أ xx	
	ب xx	
	تخفيض رأس المال	
	حـ/ جاري الشركاء	xx
	أ xx	
	ب xx	
	حـ/ المصرف(الصندوق)	
	سحب الشركاء للمبالغ نقداً	

مثال:

أ، ب، جـ شركاء متضامنون بشركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢:٣

على التوالي وفي ٢٠٠٠/١/١ اتفق الشركاء على تخفيض رأسمال الشركة للأسباب التالية:

١- وجود أرصدة مدينة للحسابات الجارية للشركاء، ولم يتمكن الشركاء من سدادها للشركة.

٢- توالي الخسائر في الشركة منذ عامين، إذ بلغ رصيدها بالدفاتر ٣٣٦٥٠٠ .

٣- وجود نقدية سائلة بالشركة لم تستثمر بسبب الركود الاقتصادي في النشاط التجاري.

٤- بعض الأصول بالشركة مقوّمة بأكثر من قيمتها الحقيقية، وقد قوّمت بعضها باتفاق الشركاء كالآتي:

المباني ٣٥٠٠٠٠ – البضاعة ٢٠٠٠٠٠ – الآلات ٢٠٠٠٠٠ – المدينون ٨٠٠٠٠

بعد أن أعدم دين مقداره ٤٥٠٠ لإفلاس صاحبه.

وقد كانت الميزانية العمومية للشركة في ٢٠٠٠/١/١ كما يلي:

٤٠٢٥٠٠	المباني	١٧٥٠٠٠٠	رأس المال
٣٠٨٤٠٠	الآلات	٧٥٠٠٠٠	أ
٢٥١١٠٠	البضاعة	٥٠٠٠٠٠	ب
٨٩٥٠٠	المدينون	٥٠٠٠٠٠	جـ
٤٥٢٨٠٠	المصرف	١٥٢٨٠٠	دائنون
١٥٩٢٠٠	جاري الشركاء	٩٧٢٠٠	أوراق الدفع
	٥٤٢٠٠ (أ)		
	١٠٠٠٠ (ب)		
	٩٥٠٠٠ (جـ)		
٣٣٦٥٠٠	حـ/ توزيع الأرباح والخسائر (رصيد)		
٢٠٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠٠	

فإذا علمت أن اتفاق الشركاء ينص على تخفيض رأسمال الشركة ليصل إلـى ٣٠٠٠٠٠ و٢٠٠٠٠٠ و ١٠٠٠٠٠ لكل منهم وعلى التوالي، على أن يسدد للشركاء من مصرف الشركة المستحق لهم نتيجة تخفيض رؤوس أموالهم.

المطلوب:

أ- تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

ب- تصوير حساب إعادة التقدير وحساب رأسمال الشركاء.

جـ- إعداد كشف الميزانية الافتتاحية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق.

الحل:

أ- قيود اليومية:

٢٢١٥٠٠		حـــ/ إعادة التقدير
	٥٢٥٠٠	حـــ/ المباني
	١٠٨٤٠٠	حـــ/ الآلات
	٥١١٠٠	حـــ/ البضاعة
	٤٥٠٠	حـــ/ المدينون
	٥٠٠٠	حـــ/ مخصص ديون مشكوك فيها
		إثبات نقص الأصول بحساب إعادة التقدير
٢٢١٥٠٠		حـــ/ رأسمال الشركاء
		أ ١١٠٧٥٠
		ب ٧٣٨٣٣
		جـــ ٣٦٩١٧
	٢٢١٥٠٠	حـــ/ إعادة التقدير
		توزيع رصيد إعادة التقدير (خسائر) بتخفيض
		حسابات رؤوس أموال الشركاء
١٥٩٢٠٠		حـــ/ رأسمال الشركاء
		أ ٥٤٢٠٠
		ب ١٠٠٠٠
		جـــ ٩٥٠٠٠
	١٥٩٢٠٠	حـــ/ جاري الشركاء
		أ ٥٤٢٠٠
		ب ١٠٠٠٠
		جـــ ٩٥٠٠٠
		تخفيض رؤوس أموال الشركاء بأرصدة حساباتهم الجارية المدينة

		٣٣٦٥٠٠
حـ/ رأسمال الشركاء		
١٦٨٢٥٠ أ		
١١٢١٦٧ ب		
٥٦٠٨٣ جـ		
	٣٣٦٥٠٠	
حـ/ توزيع الأرباح والخسائر		
توزيع رصيد الخسائر على الشركاء، وتخفيض		
رؤوس أموالهم بنصيب كل منهم		
حـ/ رأسمال الشركاء		٤٣٢٨٠٠
١١٦٨٠٠ أ		
١٠٤٠٠٠ ب		
٢١٢٠٠٠ جـ		
	٤٣٢٨٠٠	
حـ/ المصرف		
السداد النقدي للمستحق لكل شريك نتيجة التخفيض		

ب- الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ:

حـ/ رأسمال الشركاء

البيان	أ	ب	جـ
حـ/ إعادة التقدير	١١٠٧٥٠	٧٣٨٣٣	٣٦٩١٧
حـ/ جاري الشركاء	٥٤٢٠٠	١٠٠٠٠	٩٥٠٠٠
حـ/ توزيع أرباح وخسائر (خسائر)	١٦٨٢٥٠	١١٢١٦٧	٥٦٠٨٣
حـ/ المصرف	١١٦٨٠٠	١٠٤٠٠٠	٢١٢٠٠٠
الرصيد ٢٠٠٠/١/١	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

البيان	أ	ب	جـ
الرصيد ٢٠٠٠/١/١	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
	٧٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

حـــ / إعادة التقدير

٥٢٥٠٠	حـــ/ المباني	٢٢١٥٠٠	حـــ/ رأسمال الشركاء	
١٠٨٤٠٠	حـــ/ الآلات		أ	١١٠٧٥٠
٥١١٠٠	حـــ/ البضاعة		ب	٧٣٨٣٣
٤٥٠٠	حـــ/ المدينون		جـــ	٣٦٩١٧
٥٠٠٠	حـــ/ م.د.م.فيها			
٢٢١٥٠٠		٢٢١٥٠٠		

ج- الميزانية الافتتاحية:

موجودات		الميزانية الافتتاحية ٢٠٠٠/١/١		مطاليب	
٣٥٠٠٠٠	المباني	٦٠٠٠٠٠	رأسمال الشركاء		
٢٠٠٠٠٠	الآلات		أ	٣٠٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠	البضاعة		ب	٢٠٠٠٠٠	
٨٥٠٠٠	المدينون		جـــ	١٠٠٠٠٠	
٨٠٠٠٠	٥٠٠٠ – م.د.م.فيها	١٥٢٨٠٠	الدائنون		
		٩٧٢٠٠	أوراق الدفع		
٢٠٠٠٠	المصرف				
٨٥٠٠٠٠		٨٥٠٠٠٠			

رابعا: التغير في أشخاص العقد(الشركاء) : Change in the Contract Persons:

يعني هذا التغير انضمام شريك جديد أو انفصال شريك(**Admission or Retirement of a partner**).أي التغير في ملكية الشركة، فانفصال أحد الشركاء أو دخول شريك جديد للشركة يعني أن الشركة انتهت من الناحية القانونية، إلا أن الشركة في الواقع مستمرة في أعمالها وأنشطتها دون انقطاع، وحتى تتمكن الشركة من الاستمرار في الاستثمار مع المحافظة على كيانها القانوني، فإنها تقوم بتضمين عقد الشركة (وقت تحريره) بنود تسمح لها بالاستمرار مع المحافظة على كيانها القانوني، وذلك عند اتخاذ إجراءات التغيير في أشخاص العقد، أما في مجال المعالجة المحاسبية فحصة الشريك تمثل حصة مستمرة في نشاط الشركة، ويمكن أن تنتقل هذه الحصة من شخص إلى آخر، وذلك بعد موافقة جميع الشركاء على ذلك، إذ تصبح حصة قابلة للتداول كما هو الحال بالنسبة للأسهم التي يمكن أن تنتقل ملكيتها من مالك إلى آخر في الشركات المساهمة.

إن التغيير في عقد الشركة يتطلب معالجة عدد من الأمور المحاسبية والإدارية، كتنفيذ شروط الاتفاق على انضمام شريك جديد مثلاً، كالقيام بإجراءات إعادة التقدير على قيم الموجودات قبل الانضمام أو الانضمام على أساس القيم الدفترية، دون إعادة تقديرها أو تحديد المبلغ الواجب دفعه للشريك المنفصل، إضافة لدراسة تغير نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر عند دخول شريك جديد أو انفصال شريك قديم، وفي كل الأحوال فإن التغير في أشخاص العقد يتطلب موافقة جميع الشركاء على ذلك.

١ – انضمام شريك جديد أو أكثر Admission of new partners:

إن انضمام شريك جديد أو أكثر للشركة كثير الحدوث في شركات التضامن (والتوصية البسيطة) لعدد من الأسباب، أهمها حاجة الشركة لأموال إضافية لا تتوافر مع الشركاء القدامى وعدم رغبتهم في الاقتراض من الغير تجعلهم يتفقون على انضمام شريك جديد، وزيادة رأس المال.

وقد يكون سبب الانضمام رغبة الشركاء القدامى في القضاء على المنافسة، وتوحيد الجهود مع الشريك الجديد المنضم، وخاصة حين يكون ممن تتوافر لديهم خبرات فنية ومهارات إدارية وتنظيمية عالية، أو أن لدى الشريك الجديد اختراعاً أو امتيازاً أو علامات تجارية ترغب الشركة في استثمارها عن طريق انضمام الشريك إليها.

ومهما كان سبب الانضمام فإنه ينبغي على الشركة دراسة ومراجعة السياسة المحاسبية المستخدمة والمطبقة فيها، وذلك للتأكد من عدالتها وكفايتها ومدى الحاجة لتصحيح القيم الواردة في البيانات المحاسبية قبل انضمام شريك جديد، لأن حصته في رأس المال بعد الانضمام تساوي حصته في صافي أصول الشركة التي يجب أن تعبر عن قيم عادلة جارية، بمعنى آخر فإن دراسة السياسات المحاسبية في الشركة يضعها أمام احتمالين:

- الاحتمال الأول: تقرر الشركة إعادة تقدير القيم الدفترية للموجودات والمطاليب قبل انضمام الشريك، وتقوم بتعديل السجلات المحاسبية وفقاً للقيم المعدلة ويتم تحديد حصة الشريك الجديد المنضم في رأس المال (حصته في صافي موجودات الشركة) بقيمة عادلة جارية، إذ يقوم الشريك بسداد قيمة مساوية تماماً لحصته في رأس المال، لأنه تمثل قيمة حالية لحصته في الاستثمار.
- الاحتمال الثاني: تقرر الشركة عدم القيام بإجراءات إعادة التقدير عند انضمام شريك جديد، وفي هذه الحالة فإن السجلات المحاسبية تعكس القيم الدفترية، أي إن حصص رأس المال هي حصص بقيم دفترية مغايرة للقيم العادلة الجارية، والشركة حين تتخذ مثل هذا القرار ينبغي عليها تحديد الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الجارية للأصول، واستخدام الفرق في تحديد شروط انضمام الشريك الجديد. بمعنى أن الشريك الجديد سيدفع مقابل حصته في رأس المال في ضوء القيمة الجارية لصافي موجودات الشركة،

مع بقاء القيمة الدفترية للأصول في السجلات المحاسبية كما هي عليه دون إعادة التقدير، أي إن الشريك الجديد سيسدد قيمة أكبر من القيمة الدفترية لحصته في رأسمال الشركة، وما يقدمه الشريك الجديد في هذه الحالة إنما يمثل القيمة العادلة الجارية لحصته في رأس المال التي ستظهر في الدفاتر بالقيمة نفسها، إذا اتفق الشركاء على إثبات الشهرة بالدفاتر قبل الانضمام، في حين تظهر حصة الشريك الجديد في رأس المال بالقيمة الدفترية في حال الاتفاق على عدم إظهار الشهرة ، ويتم الانضمام إلى الشركة مع بقاء رأس المال الأصلي ثابتاً دون زيادة، إذ يبيع الشركاء القدامى جزءاً من حصصهم في رأس المال إلى الشريك الجديد المنضم الذي يسدد لهم الثمن نقداً، عن طريق الشركة ولحساب جاري الشركاء كل حسب الجزء المبيع من حصته في رأس المال، أو يتم السداد بصورة شخصية بعيدة عن الشركة، ويمكن أن يتم الانضمام إلى الشركة بإضافة حصة جديدة لرأس المال، إذ يقوم بإضافة استثمار جديد للشركة يتمثل بتقديم أموال نقدية أو أصول عينية، ويجب على الشركة الاتفاق مع الشريك الجديد على حصته في الأرباح أو الخسائر، وعلى الانضمام على أساس القيم الدفترية للموجودات والمطاليب دون إعادة تقديرها، أو الانضمام إلى الشركة على أساس القيم العادلة الجارية للموجودات والمطاليب بعد إعادة تقديرها، وذلك لتحديد الثمن الذي سيدفعه سداداً لحصة رأس المال.

ويذبغي على الشركاء القدامى القيام بالإجراءات التالية قبل الانضمام سواء أكان الانضمام مع بقاء رأس المال ثابتاً أم الانضمام بزيادة رأس المال :

١- إقفال الاحتياطيات والأرباح المحتجزة في حـ/ رأس المال أو في حـ/ جاري الشركاء.

٢- تسوية حـ/ جاري الشركاء في حـ/ المصرف إن تم الاتفاق على ذلك.

٣- إقفال حـ/ إعادة التقدير في حـ/ رأس المال إن تم الاتفاق على إعادة تقدير موجودات الشركة ومطاليبها.

إن المعالجة المحاسبية لموضوع انضمام شريك جديد أو أكثر للشركة، يتطلب التمييز بين:

أ- انضمام شريك جديد للشركة، مع بقاء رأس المال الأصلي ثابتاً.

ب- انضمام شريك جديد للشركة، على أساس إضافة حصة جديدة لرأس المال.

جـ- انضمام شريك جديد خلال السنة المالية.

أ - انضمام شريك جديد للشركة مع بقاء رأس المال الأصلي ثابتاً:

إن انضمام شريك جديد للشركة مع بقاء رأس المال الأصلي ثابتاً، إنما يترتب عليه تغير في حقوق ملكية الشركاء، وفي عددهم، ويبقى رأس المال ثابتاً في الشركة دون زيادة إذ يقوم الشريك المنضم بشراء حصته في رأس المال من الشركاء القدامى كلهم، أو بعضهم بشرط موافقة باقي الشركاء على ذلك. وتتم المعالجة المحاسبية لعملية بيع الشركاء القدامى لجزء من حصصهم في رأس المال للشريك الجديد بالقيد التالي:

حـ/ رأسمال الشريك (أ)		××
(الشركاء القدامى كلهم أو بعضهم) حـ/ رأسمال الشريك د (الجديد)	××	
إثبات بيع الشركاء القدامى لجزء من حصصهم من رأس المال للشريك الجديد		

يلاحظ من القيد السابق أن الشريك الجديد حصل على حق ملكية من شريك أو أكثر من الشركاء القدامى، لذلك تم تخفيض رأس المال للشركاء القدامى البائعين، الجزء المبيع من حق ملكيتهم، وذلك يجعل حـ/ رأس المال مديناً بقيمة الجزء المبيع من الحصص، وبالمقابل تمت إضافة خانة إلى حـ/ رأس المال تخص الشريك الجديد المنضم، وجعلت دائنة بالمبلغ نفسه (قيمة الحصة المشتراة)، ويعني ذلك أن حـ/ رأس المال في الشركة بقي ثابتاً، فالشركة لم تحصل على أصول لأنه ينبغي على الشريك الجديد في هذه الحالة أن يقدم مقابل حصته في حق الملكية مبلغاً نقدياً ولا يمكن أن يقدم أصلاً عينياً لأن تقديم الأصل يعني تقديم استثمار جديد للشركة، فالعملية هنا اقتصرت على المبادلة بين الشركاء أنفسهم دون التأثير في أصول الشركة بالزيادة، ويقوم الشريك الجديد بدفع مقابل الحصة المشتراة إلى الصندوق أو المصرف لحساب الشركة، حيث يرحل المبلغ إلى حساب جاري الشركاء القدامى، وذلك بالاتفاق معهم ووفق القيد التالي:

حـــ/ الصندوق		××
أو حـــ/ المصرف		
حـــ/ جاري الشركاء (القدامى)	××	
سداد الشريك الجديد مقابل حصة رأس المال المشتراة للشركاء القدامى		
كل حسب الجزء المباع من حصته		

يلاحظ من القيد السابق أن حـــ/ جاري الشركاء (القدامى) أصبح دائناً لكل شريك بمبلـــغ يعادل مقدار ما باعه من حق ملكيته إلى الشريك الجديد، ويكـــون للشـــركاء القـــدامى الحـــق بسحب ذلك المبلغ النقدي في أي وقت، حيث يُجعل حـــ/ جـــاري الشـــركاء القـــدامى مـــديناً و حـــ/ الصندوق دائناً وفق القيد التالي:

حـــ/ جاري الشركاء (القدامى)		××
حـــ/ الصندوق	××	
أو حـــ/ المصرف	××	
سحب الشركاء القدامى ثمن الجزء المباع من حصصهم في رأس المال		

قد يتفق الشركاء القدامى مع الشريك الجديد على الدفع مباشرة لهم، وليس عـــن طريـــق صندوق أو مصرف الشركة، وفي هذه الحالة لا يمكن إثبات قيود من أجل إثبات دفع الـــثمن، وذلك لعدم وجود واقعة مالية بين الشريك الجديد وبين الشركة كشخصية اعتباريـــة منفصـــلة عن شخصية الشركاء، وإنما نكتفي بكتابة مذكرة تفيد بأن الشريك الجديد قد سدد مقابل حصته في رأس المال للشركاء القدامى وبصورة شخصية.

مثال:

- ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح و الخسائر بالتساوي، وكانت ميزانية شركتهما بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ كالتالي:

١٦٠٠٠٠٠		موجودات ثابتة	١٨٠٠٠٠٠		رأس المال
	٨٠٠٠٠٠	أراضي		٩٠٠٠٠٠	الشريك أ
	٨٠٠٠٠٠	سيارات		٩٠٠٠٠٠	الشريك ب
٢٠٠٠٠٠		م. متداولة	٣٠٠٠٠		احتياطي عام
	١٠٠٠٠٠	مدينون	١٧٠٠٠٠		مطالب متداولة
	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض		٧٠٠٠٠	دائنون
		أموال جاهزة		١٠٠٠٠٠	أوراق دفع
٢٠٠٠٠٠		صندوق			
٢٠٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠٠		

اتفق الشريكان على انضمام الشريك الجديد (ج) للشركة، وعلى أن يتم الانضمام في ٢٠٠٤/١/١ وذلك وفق الشروط التالية:

١- يعاد تقدير كل من الأراضي والسيارات بحيث تقدر الأرض بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ والسيارة بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ .

٢- يبيع الشريكان (أ - ب) نصف حصصهما في صافي الموجودات بعد إعادة تقديرها للشريك الجديد (ج) ، حيث يدفع الشريك (ج) مقابلها نقداً إلى صندوق الشركة.

المطلوب: إثبات ما سبق في دفتر اليومية لشركة التضامن وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل:

حـــ/ إعادة التقدير	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
حـــ/ الأراضي		
إثبات النقص في قيمة الأرض		
حـــ/ السيارات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
حـــ/ إعادة التقدير		
إثبات الزيادة في قيمة السيارة		
حـــ/ رأس المال	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
٥٠٠٠٠ الشريك (أ)		
٥٠٠٠٠ الشريك (ب)		
حـــ/ إعادة التقدير		
إقفال حـــ/ إعادة التقدير في حـــ/ رأس المال وتحميل الشريكين خسائر إعادة التقدير بنسبة (ت.أ.و.خ)		
حـــ/ الاحتياطي العام		٣٠٠٠٠
حـــ/ رأس المال	١٥٠٠٠	
الشريك (أ)	١٥٠٠٠	
الشريك (ب)		
إقفال حـــ/ الاحتياطي في حـــ/ رأس المال وتوزيعه على الشريكين بنسبة (ت.أ.و.خ)		
حـــ/ رأس المال	٨٦٥٠٠٠	٨٦٥٠٠٠
٤٣٢٥٠٠ الشريك (أ)		
٤٣٢٥٠٠ الشريك (ب)		
حـــ/ رأسمال الشريك الجديد ج		
بيع الشريكين (أ و ب) لحصصهما في رأس المال للشريك الجديد (ج)		

٨٦٥٠٠٠		حـ/ الصندوق	حـ/ جاري الشركاء
	٤٣٢٥٠٠		الشريك (أ)
	٤٣٢٥٠٠		الشريك (ب)
			سداد الشريك الجديد (ج) لحصته في رأس
			المال ، المشتراة من الشريكين (أ و ب) ، نقداً

الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٤/١/١

١٥٠٠٠٠٠		موجودات ثابتة	١٧٣٠٠٠٠		رأس المال
	٦٠٠٠٠٠	أراضي		٤٣٢٥٠٠	الشريك أ
	٩٠٠٠٠٠	سيارات		٤٣٢٥٠٠	الشريك ب
				٨٦٥٠٠٠	الشريك ج
٢٠٠٠٠٠		م. متداولة	١٧٠٠٠٠		مطالب متداولة
	١٠٠٠٠٠	مدينون		٧٠٠٠٠	دائنون
	١٠٠٠٠٠	أوراق قبض		١٠٠٠٠٠	أوراق دفع
		أموال جاهزة	٨٦٥٠٠٠		جاري الشركاء
١٠٦٥٠٠٠		صندوق		٤٣٢٥٠٠	الشريك أ
				٤٣٢٥٠٠	الشريك ب
٢٧٦٥٠٠٠			٢٧٦٥٠٠٠		

ملاحظة: إن الشريك الجديد (ج) دفع مبلغاً نقدياً يعادل حصته في رأس المال، وذلك لأن الشركة قامت بإجراءات إعادة التقدير قبل الانضمام، وبالتالي فإن حصته في صافي موجودات الشركة بعد الانضمام (حصته في رأس المال) إنما تمثل قيمة جارية، ولا حاجة لدفع أكبر منها عند السداد.

ب – انضمام شريك جديد إلى الشركة على أساس إضافة حصة جديدة إلى رأس المال:

Admission of a partner by adding a new share of capital:

إن انضمام شريك جديد للشركة على أساس إضافة حصة جديدة لـرأس المـال، يعنـي استثمار أموال جديدة وزيادة في رأس المال وأصول الشركة، وزيـادة فـي عـدد الشـركاء أيضاً، بمعنى أن هناك تغيراً في حجم رأس المال المستثمر في الشركة مـع بقـاء حصـص الشركاء القدامى فيه ثابتة، إذ إن رأس المال سيزيد بمقدار ما يقدمه الشريك الجديـد كأصـل عيني أو ما يدفعه كمبلغ نقدي مقابل انضمامه للشركة، وتـتم المعالجـة المحاسـبية لإثبـات الانضمام بإضافة حصة جديدة لرأس المال بالقيد التالي:

حـ/ الصندوق		××
أو حـ/ المصرف		××
أو حـ/ الأصـل		××
حـ/ رأسمال الشريك الجديد	××	
ما قدمه الشريك الجديد مقابل حصته في رأس المال		

ويمكن للشريك الجديد المنضم أن يقدم ميزانية منشأته الفردية سداداً لحصته في رأسـمال الشركة.

ملاحظة:

في حال الانضمام بإضافة حصة جديدة لرأس المال يمكـن أن يكـون الشـريك الجديـد المنضم شريكاً موصياً أو متضامناً، والشركة في هذه الحالة إما أن تبقـى كمـا هـي عليـه أو تصبح شركة توصية بسيطة.

مثال: س، ع شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح أو الخسائر بنسبة ١ – ٢، وقد كانت ميزانية شركتهما بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية الختامية ٢٠٠٣/١٢/٣١

١٤٠٠٠٠٠		موجودات ثابتة		٢٠٠٠٠٠٠	رأس المال
	٧٠٠٠٠٠	مباني		٦٠٠٠٠٠	الشريك س
	٧٠٠٠٠٠	آلات		١٤٠٠٠٠٠	الشريك ع
١١٠٠٠٠٠		م. متداولة		١٥٠٠٠٠	أرباح محتجزة
	٦٠٠٠٠٠	بضاعة		٧٠٠٠٠٠	مطالب متداولة
	٣٠٠٠٠٠	مدينون		٣٠٠٠٠٠	دائنون
	٢٠٠٠٠٠	أوراق قبض		٤٠٠٠٠٠	أوراق دفع
		حـ/ جاري الشركاء			حـ/ جاري الشركاء
١٠٠٠٠٠		الشريك ع		١٥٠٠٠٠	الشريك س
٤٠٠٠٠٠		أموال جاهزة			
	٢٠٠٠٠٠	صندوق			
	٢٠٠٠٠٠	مصرف			
٣٠٠٠٠٠٠				٣٠٠٠٠٠٠	

رغب الشركاء بزيادة الاستثمار في الشركة وزيادة أصولها، فاتفقا على انضمام الشريك ص كشريك ثالث إلى الشركة بتاريخ ٢٠٠٤/١/١، وذلك وفقاً للشروط التالية:

١- يسدد الشريك الجديد ص حصته في رأس المال بتقديم ميزانية متجره، والتي كانت بتاريخ الانضمام كالتالي:

٢٠٠٠٠٠	أثاث	٩٠٠٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠٠	بضاعة	٨٠٠٠٠	دائنون
١٥٠٠٠٠	مدينون	٢٠٠٠٠	أوراق دفع
١٥٠٠٠٠	أوراق قبض		
١٠٠٠٠٠	صندوق		
١٠٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	

٢ – يعاد تقدير موجودات الشركة كالتالي:

تقدر المباني بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ – الآلات ٥٦٠٠٠٠ – البضاعة بمبلغ ٧٠٠٠٠٠

٣- ينبغي على الشركاء القدامى تسديد الأرصدة المدينة، أو سحب الأرصدة الدائنة لحساب جاري الشركاء عن طريق المصرف قبل انضمام الشريك الجديد.

٤- للشريك الجديد الحق في ثلث الأرباح، مع بقاء نسبة التوزيع للأرباح أو الخسائر كما هي عليه بين الشريكين القديمين.

المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لتنفيذ الاتفاق وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل:

حـ/ إعادة التقدير	١٤٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
حـ/ الآلات		
إثبات النقص في قيمة الآلات		
حـ/ المباني		١٠٠٠٠٠
حـ/ البضاعة		١٠٠٠٠٠
حـ/ إعادة التقدير	٢٠٠٠٠٠	
إثبات الزيادة في قيمة المباني والبضاعة		
حـ/ إعادة التقدير		٦٠٠٠٠
حـ/ رأس المال	٦٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠ الشريك (س)		
٤٠٠٠٠ الشريك (ع)		
توزيع أرباح إعادة التقدير (ت.أ.و.خ)		
حـ/ الأرباح المحتجزة		١٥٠٠٠٠
حـ/ رأس المال		
الشريك (س)	٥٠٠٠٠	
الشريك (ع)	١٠٠٠٠٠	
توزيع الأرباح المحتجزة على الشريكين بنسبة (ت.أ.و.خ)		
حـ/جاري الشريك (س)		١٥٠٠٠٠
حـ/ المصرف	١٥٠٠٠٠	
سحب الشريك س للرصيد الدائن في حسابه الجاري		

حـــ/ المصرف		١٠٠٠٠٠
حـــ/ جاري الشريك (ع)	١٠٠٠٠٠	
تسوية الشريك ع للرصيد المدين لحسابه الجاري		
حـــ/ الأثاث		٢٠٠٠٠٠
حـــ/ البضاعة		٤٠٠٠٠٠
حـــ/ المدينين		١٥٠٠٠٠
حـــ/ أوراق القبض		١٥٠٠٠٠
حـــ/ الصندوق		١٠٠٠٠٠
حـــ/ الدائنين	٨٠٠٠٠	
حـــ/ أوراق الدفع	٢٠٠٠٠	
حـــ/ رأسمال الشريك (ص)	٩١٠٠٠٠	
الموجودات والمطالب المقدمة من الشريك ص سداداً لحصته في رأس المال		

الميزانية الافتتاحية

رأس المال		٣١١٠٠٠٠	موجودات ثابتة		١٥٦٠٠٠٠
الشريك س	٦٧٠٠٠٠		مباني	٨٠٠٠٠٠	
الشريك ع	١٥٤٠٠٠٠		آلات	٥٦٠٠٠٠	
الشريك ص	٩٠٠٠٠٠		أثاث	٢٠٠٠٠٠	
مطالب متداولة		٨٠٠٠٠٠	م. متداولة		١٩٠٠٠٠٠
دائنون	٣٨٠٠٠٠		بضاعة	١١٠٠٠٠٠	
أوراق دفع	٤٢٠٠٠٠		مدينون	٤٥٠٠٠٠	
			أوراق قبض	٣٥٠٠٠٠	
			أموال جاهزة		٤٥٠٠٠٠
			صندوق	٣٠٠٠٠٠	
			مصرف	١٥٠٠٠٠	
		٣٩١٠٠٠٠			٣٩١٠٠٠٠

ملاحظة:

نسبة (ت.أ.أو.خ) بعد الانضمام تتمثل بثلث للشريك الجديد و ٣/٢ للشركاء القدامى بنسبة (ت.أ.أو.خ) القديمة، بمعنى تصبح نسبة (ت.أ.أو.خ) الجديدة بعد الانضمام ٢ – ٤ – ٣ بين الشركاء (أ – ب – ج) على التوالي.

ج – انضمام شريك جديد إلى الشركة خلال السنة المالية:

Admission of a new Partner During the financial year

لقد عولج موضوع انضمام شريك جديد للشركة على أساس أن الانضمام تم في بداية السنة المالية، أي بعد إقفال الحسابات ووضع الميزانية الختامية للسنة السابقة لعام الانضمام، وذلك لتحديد مراكز الشركاء في الشركة قبل انضمام الشريك لأن انضمام شريك جديد يعني انتهاء الشركة من الناحية القانونية، وتكوين شركة جديدة، لذلك من الضروري تحديد حقوق الشركاء في الشركة قبل الانضمام، ولكن قد يحدث أن يتفق الشركاء على انضمام شريك جديد للشركة خلال السنة المالية الأمر الذي يستدعي تحديد نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة عن الفترة السابقة لتاريخ الانضمام، والتي تكون من نصيب الشركاء القدامى، إذ توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر عن تلك الفترة وبين الربح أو الخسارة المتحقق عن الفترة اللاحقة لتاريخ الانضمام، والتي تكون من نصيب الشركاء القدامى والجدد، إذ توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر عن تلك الفترة.

وللوصول إلى ذلك ينبغي على الشركة الوقوف عن متابعة نشاطها وأعمالها خلال فترة تحديد نتائج الأعمال في تاريخ انضمام الشريك، وذلك من أجل ترصيد الحسابات وإجراء الجرد الفعلي والتسويات الجردية اللازمة، إلا أن ذلك في الواقع يكبد الشركة خسائر كبيرة نتيجة التوقف عن متابعة نشاطها وأعمالها خلال فترة تحديد نتائج الأعمال خلال السنة المالية، الأمر الذي يجعل ذلك غير موضوعي وبعيداً عن المنطق، مما يوجب إهمال هذه الطريقة والانتظار حتى نهاية السنة المالية لتحديد نتائج الأعمال وتوزع الأرباح أو الخسائر عن سنة الانضمام كما يلي:

- توزيع صافي الربح على أساس زمني.
- توزع صافي الربح على أساس بيعي.

- توزيع صافي الربح على أساس زمني بيعي.

١- توزيع صافي الربح على أساس زمني:

إن تاريخ انضمام الشريك إلى الشركة هو النقطة التي يرتكز عليها توزيع صافي الربح على أساس زمني، إذ يوزع الربح الصافي في نهاية السنة المالية إلى:

أ- صافي الربح قبل الانضمام:

= صافي الربح في نهاية السنة المالية × عدد الأشهر قبل الانضمام / ١٢

ب- صافي الربح بعد الانضمام:

= صافي الربح في نهاية السنة × عدد الأشهر بعد الانضمام / ١٢

ويتم توزيع صافي الربح قبل الانضمام بين الشركاء القدامى، وبنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر قبل الانضمام، بينما يوزع صافي الربح بعد الانضمام بين الشركاء القدامى والجدد بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر بعد الانضمام.

٢- توزيع صافي الربح على أساس بيعي:

إن رقم المبيعات المتحقق في الشركة لفترة ما قبل الانضمام ولفترة ما بعد الانضمام، هو النقطة التي يرتكز عليها توزيع صافي الربح على أساس بيعي، إذ يوزع صافي الربح في نهاية السنة المالية إلى:

أ ـ صافي الربح قبل الانضمام:

= صافي الربح في نهاية السنة المالية × مبيعات فترة ما قبل الانضمام / المبيعات السنوية

ب ـ صافي الربح بعد الانضمام:

= صافي الربح في نهاية السنة المالية × مبيعات فترة ما بعد الانضمام / المبيعات السنوية

ويتم توزيع صافي الربح قبل الانضمام على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر قبل الانضمام، في حين يوزع صافي الربح بعد الانضمام بين الشركاء القدامى والجدد بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر بعد الانضمام.

٣- توزيع صافي الربح على أساس زمني بيعي:

نتيجة لوجود مجموعة من العوامل والمعطيات في الشركة، والتي يتطلب بعضها اعتماد الأساس الزمني في توزيع نتيجة الأعمال واعتماد الأساس البيعي للبعض الآخر، وليكون توزيع صافي الربح في نهاية السنة المالية على الشركاء القدامى والجدد أكثر عدالة، لا بد من التوفيق بين الطريقتين معاً وتوزيع صافي الربح على أساس زمني بيعي، فهناك نفقات ترتبط ارتباطاً مباشراً وطردياً بحجم المبيعات التي تسمى بالنفقات المتغيرة، كمخصص الديون المشكوك فيها وعمولة وكلاء البيع، وهناك نفقات ثابتة لا تتغير بتغير حجم المبيعات كالرواتب والإيجار والتأمين، لذلك لا بد من تقسيم مجمل الربح على أساس بيعي، وتقسيم المصروفات الثابتة على أساس زمني.

مثال:

شركة تضامن مؤلفة من الشريكين أ و ب برأسمال قدره ١٢٠٠٠٠٠ حصة الشريك (أ) منه ٤٨٠٠٠٠ وحصة الشريك (ب) منه ٧٢٠٠٠٠ ، ويقتسم الشريكان الأرباح أو الخسائر بالتساوي.

في ١٩٩٩/٧/١ قرر الشريكان انضمام الشريك الجديد ج لهما، وبشراء ثلث رأس المال الأصلي للشركة وتغير نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر لتصبح بعد الانضمام على التوالي ٢-٢-١، وعلى أن تعدل الفائدة على رأس المال من ٤% قبل الانضمام إلى ٥% بعد الانضمام، كما اتفق الشريكان على منح مكافأة سنوية للشركاء القدامى بعد الانضمام على التوالي ٦٠٠٠-٧٠٠٠ ، علماً بأن الشريك ب كان يتقاضى مكافأة سنوية بمبلغ ٥٠٠٠ وقد بلغت مبيعات الشركة عن عام ١٩٩٩ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ يخص فترة قبل الانضمام منها ٦٠%،

وقد أظهر حـــ/ الأرباح أو الخسائر في تاريخ ٩٩/١٢/٣١ وما يلي:

حـــ/ الأرباح أو الخسائر في ١٩٩٩/١٢/٣١

١٢٠٠٠٠	حـــ/ رواتب إدارية	٦٠٠٠٠٠	مجمل الربح
٥٠٠٠٠	حـــ/ إيجار	٢٨٢٠٠٠	حـــ/ إيرادات استثمار أوراق مالية
٦٠٠٠٠	حـــ/ اهتلاكات		
١٥٠٠٠	حـــ/ خصم مسموح به		
٦٥٠٠٠	حـــ/ عمولة وكلاء بيع		
٥٥٠٠٠	حـــ/ إعلانات		
١٧٠٠٠	حـــ/ مخصص ديون مشكوك بها		
٥٠٠٠٠٠	صافي الربح		
٨٨٢٠٠٠		٨٨٢٠٠٠	

المطلوب:

تحديد صافي الربح لفترة ما قبل الانضمام وما بعده، على أساس زمني وبيعي ووضع حساب التوزيع في ١٩٩٩/١٢/٣١ على أساس زمني بيعي أيضاً.

الحل:

حـــ/ الأرباح أو الخسائر

٧/١-١/١	١٢/٣١-٧/١	البيان	٧/١-١/١	١٢/٣١-٧/١	البيان
٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	حـــ/ رواتب إدارية	٣٦٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	مجمل الربح
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	حـــ/ إيجار	١٤١٠٠٠	١٤١٠٠٠	حـــ/ إيرادات استثمار أوراق مالية
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	حـــ/ اهتلاكات			
٩٠٠٠	٦٠٠٠	حـــ/ خصم مسموح به			
٣٩٠٠٠	٢٦٠٠٠	حـــ/ عمولة وكلاء بيع			
٣٣٠٠٠	٢٢٠٠٠	حـــ/ إعلانات			
١٠٢٠٠	٦٨٠٠	حـــ/ مخصص ديون مشكوك بها			
٢٩٤٨٠٠	٢٠٥٢٠٠	صافي الربح			
٥٠١٠٠٠	٣٨١٠٠٠		٥٠١٠٠٠	٣٨١٠٠٠	

حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر

١/١-٧/١	٧/١-١٢/٣١	البيـــان	١/١-٧/١	٧/١-١٢/٣١	البيـــان
		فائدة رأس المال		٢٩٤٨٠٠	صافي الربح
٩٦٠٠	٨٠٠٠	الشريك أ			
١٤٤٠٠	١٢٠٠٠	الشريك ب			
-	١٠٠٠٠	الشريك ج			
		المكافأة			
-	٣٠٠٠	الشريك أ			
٢٥٠٠	٣٥٠٠	الشريك ب			
٢٦٨٣٠٠	١٦٨٧٠٠	الرصيد			
٢٩٤٨٠٠	٢٠٥٢٠٠			٢٠٥٢٠٠	

١/١-٧/١	٧/١-١٢/٣١	البيـــان	١/١-٧/١	٧/١-١٢/٣١	البيـــان
		حـ/ جاري الشركاء		٢٦٨٣٠٠	رصيد
١٣٤١٥٠	٦٧٤٨٠	الشريك أ			
١٣٤١٥٠	٦٧٤٨٠	الشريك ب			
-	٣٣٧٤٠	الشريك ج			
٢٦٨٣٠٠	١٦٨٧٠٠			١٦٨٧٠٠	

Damascus University

٢- انفصال شريك Retirement of a Partner:

تتضمن عقود شركات التضامن(والتوصية البسيطة)- غالباً - مجموعة البنود التي تسمح باستمرار الكيان القانوني والاقتصادي للشركة عند انفصال أحد الشركاء فيها بسبب الوفاة، أو الإفلاس أو الإعسار أو المرض أو حتى عند البيع أو التنازل، وذلك بعد موافقة جميع الشركاء على ذلك شريطة ألا يقل عددهم في الشركة بعد الانفصال عن الشريكين أو الثلاثة حسب نوع الشركة، وتلجأ الشركات إلى ذلك ضماناً لاستمرار نشاطها وفعاليتها من الناحية القانونية، لأن انفصال أحد الشركاء يعني حل الشركة وتصفيتها، بحيث تجد الشركة نفسها أمام مشكلة تتطلب حلاً مما يؤثر في النهاية على أعمالها، ولتجاوز هذه المشكلة تقوم الشركة عند بداية تكوينها وتحرير العقد بتضمينه مجموعة من البنود تسمح لها بالاستمرار في مزاولة نشاطها وأعمالها عند انفصال أحد الشركاء.

إن انفصال الشريك عن الشركة يعني زوال صفة الشريك من الناحية القانونية والاقتصادية وحصوله بالمقابل على بعض الأصول من الشركة أو على أموال نقدية تساوي حقوقه في الشركة حتى تاريخ الانفصال.

وتحدد حقوق الشريك المنفصل في حساب الشريك المنفصل، إذ يمثل رصيده مقدار ما يجب على الشركة دفعه، ويتضمن الجانب المدين من الحساب كل ما يجب على الشريك دفعه للشركة (التزاماته تجاه الشركة) من حساب جار مدين، وفوائد مستحقة على حساب الجاري المدين، والمسحوبات إذا لم تقفل في حساب جاري الشركاء، وفوائد المسحوبات حتى تاريخ الوفاة وحصته من خسائر إعادة التقدير وخسائر سنوات سابقة، وخسائر عام الانفصال، ويجعل حساب الشريك المنفصل دائناً بكل ما يجب على الشركة دفعه للشريك (مستحقاته على الشركة) من حـ/ رأس المال بحصة الشريك، وقرض الشريك والفائدة المستحقة على القرض، ورصيد حـ/ جاري الشريك الدائن، وفوائده ورواتبه المستحقة ومكافأته غير المقبوضة، وحصته من أرباح إعادة التقدير ومن أرباح سنوات سابقة، واحتياطات وأرباح عام الانفصال إضافة إلى حصته من شهرة المحل. ويمكن تصوير ما يمكن أن يكون عليه حساب الشريك المنفصل على الشكل التالي:

حـ/ الشريك المنفصل

	حـ/ جاري الشريك المدين		حـ/ رأس المال
	حـ/ فوائد مستحقة على الحساب الجاري		حـ/ جاري الشريك الدائن
	حـ/ المسحوبات		حـ/ فوائد حساب جاري الشريك الدائن
	حـ/ فوائد المسحوبات		حـ/ الاحتياطي العام
	حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر		حـ/ قرض الشريك
	حـ/ إعادة التقدير		حـ/ فوائد القرض المستحقة
	حـ/ قرض الشريك		حـ/ مكافأة الشريك
	حـ/ فوائد قرض مستحقة		حـ/ فائدة رأس المال
	حـ/ بوليصة التأمين		حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر
	حـ/ الأصل المقدم له		حـ/ إعادة التقدير
			حـ/ التوزيع المؤقت
			حـ/ شهرة المحل
			حـ/ رأس المال (الشركاء الباقون كلهم أو بعضهم) شهرة أو بوليصة ممتازين
			حـ/ بوليصة التأمين
	رصيد دائن		رصيد مدين
	(حقوق للشريك)		(حقوق على الشريك)

ملاحظة:

يتضمن حساب الشريك المنفصل بالجانب الدائن منه حصة الشريك المنفصل (المتوفى) من وثيقة (عقد) التأمين حين يكون سبب الانفصال هو الوفاة، أما عندما يكون الانفصال لأي سبب آخر فإن حساب الشريك المنفصل قد يتضمن في الجانب المدين منه حصة الشريك المنفصل من مبلغ الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية للبوليصة، وذلك بعد تخفيض قيمة الوثيقة من القيمة الاسمية إلى القيمة الحالية (أي إن الشركة كانت تعالج البوليصة على

أنها نفقة رأسمالية بالقيمة الاسمية، وترغب بمناسبة انفصال شريك تصحيح معالجة البوليصة واعتبارها نفقة رأسمالية بالقيمة الحالية).

أ – تحديد حقوق الشريك المنفصل **Computation of the retired Partner's rights**

إذا لم يتضمن عقد الشركة شروطاً تتعلق بتحديد حقوق الشريك المنفصل، فيمكن للشركاء الاتفاق على أسلوب معين لتحديد حقوق الشريك المنفصل، ونلاحظ من حساب الشريك المنفصل أن حقوقه في الشركة تشمل على ما يلي:

١- حصته من صافي الربح أو الخسارة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال.

٢- حصته من أرباح أو خسائر السنوات السابقة، وما في حكمها من احتياطات.

٣- مستحقاته والتزاماته تجاه الشركة من مكافآت وروانب وفوائد وقروض.

٤- حصته من صافي الموجودات الشركة الظاهرة والمستترة بقيمتها الحالية.

٥- رصيد حسابه الجاري.

١ – حصته من صافي الربح أو الخسارة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال:

غالباً ما يتضمن عقد الشركة طريقة تحديد حصة الشريك المنفصل من صافي الربح أو الخسارة من بداية السنة حتى تاريخ الانفصال، ويقدر على أساس نسبة معينة من حصته في رأس المال أو على أساس نصيبه من أرباح السنة السابقة، أو على أساس متوسط أرباح سنوات سابقة، وذلك عندما ينص عقد الشركة على عدم الانتظار حتى نهاية السنة المالية لتحديد نصيب الشريك المنفصل من أرباح عام الانفصال، وفي هذه الحالة يفتح حـ/ توزيع مؤقت يحدد فيه نصيب الشريك من الربح أو الخسارة من بداية سنة الانفصال حتى تاريخ الانفصال وتعالج محاسبياً بقيود اليومية التالية:

	×××	حـ/ التوزيع (المؤقت)
		حـ/ الشريك المنفصل
×××		إثبات نصيب الشريك المنفصل من أرباح عام الانفصال

وفي نهاية السنة المالية يقفل حساب التوزيع المؤقت في حساب التوزيع النهائي كما يلي:

		حـ/ ت. أ.أو.خ
		حـ/ التوزيع (المؤقت)
xxx	xxx	إقفال حـ/ التوزيع المؤقت في حـ/ ت.أ.أو.خ

أما عندما يتضمن عقد الشركة الانتظار حتى نهاية السنة المالية، فإن نصيب الشريك المنفصل من أرباح أو خسائر عام الانفصال يحدد على أساس ما تظهره الحسابات الختامية في نهاية عام الانفصال، ويعد لهذا الغرض حساب الأرباح أو الخسائر وحساب توزيع الأرباح أو الخسائر بشكل مجزأ لفترتي ما قبل الانفصال وما بعده، وذلك للتفريق بين أرباح فترة ما قبل الانفصال والتي تكون من حق الشركاء جميعاً بما فيهم المنفصل، حيث توزع بينهم بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر المتفق عليها، وبين أرباح فترة ما بعد الانفصال، وهي تكون من حق الشركاء الباقين فقط.

٢ - حصته من أرباح أو خسائر السنوات السابقة وما في حكمها من احتياطات:

يتم تحديد حصة الشريك المنفصل من أرباح أو خسائر السنوات السابقة وما في حكمها من احتياطات عن طريق توزيعها بين الشركاء جميعاً، بما فيهم الشريك المنفصل بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر المتفق عليها، ويرحل نصيب الشريك منها إلى الحساب الجاري أو حساب رأس المال أو حساب الشريك المنفصل.

٣- مستحقاته والتزاماته تجاه الشركة من مكافآت ورواتب وفوائد وقرض:

يتم تحديد المكافآت والرواتب المستحقة والقروض للشريك المنفصل حتى تاريخ الانفصال وتقفل في حساب جاري الشركاء أو في حساب الشريك المنفصل، أما فوائد القروض وفوائد رأس المال وفوائد المسحوبات وفوائد الحساب الجاري، فتحدد على أساس نسبتها الواردة في عقد الشركة عن عام الانفصال من بدايته حتى تاريخ الانفصال كنسبة مئوية من (١٢) شهراً، أو تقفل في حساب جاري الشركاء بالنسبة لفوائد القروض، وفوائد

المسحوبات وفوائد رأس المال، أو تقفل مباشرة في حساب الشريك المنفصل.

٤- حصته من صافي موجودات الشركة الظاهرة والمستترة بقيمتها الحالية:

يتم تحديد حصة الشريك المنفصل من صافي موجودات الشركة الظاهرة بعد تقييمها بقيمتها الحالية، أي بعد إعادة تقديرها ومعالجتها في حساب إعادة التقدير، وتمثل حصة الشريك المنفصل من صافي موجودات الشركة الظاهرة بقيمتها الحالية حصته من رأسمال الشركة الذي يقفل في حساب الشريك المنفصل.

أما رصيد حساب إعادة التقدير الذي يمثل أرباح أو خسائر إعادة التقدير، فيتم توزيعه على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر المتفق عليها، إذ تقفل حصة الشريك المنفصل منها في حساب الشريك المنفصل، إذا لم يتم إقفالها في حـ/ رأس المال (حصة الشريك) أو في حـ/ جاري الشركاء.

٥- رصيد الحساب الجاري للشريك المنفصل (أو المتوفى):

يقفل حـ/ جاري الشركاء (حصة الشريك المنفصل) بتاريخ الوفاة أو الانفصال في حـ/ الشريك المنفصل، وتحسب عليه فائدة كنسبة مئوية من (١٢) شهراً ابتداء من أول السنة المالية حتى تاريخ الانفصال ، وذلك بأحد القيدين التاليين:

القيد الأول:

حـ/ الشريك المنفصل		xxx
حـ/ جاري الشركاء (الشريك المنفصل)	xxx	
حـ/ فوائد الحساب الجاري	xxx	
إقفال رصيد حـ/ جاري الشركاء (الشريك المنفصل)		
وفوائده المدينة في حـ/ الشريك المنفصل		

القيد الثاني:

حـــ/ جاري الشركاء (الشريك المنفصل)		××
حـــ/ فوائد الحساب الجاري		××
حـــ/ الشريك المنفصل	××	
إقفال رصيد حـــ/ جاري الشركاء (الشريك المنفصل) وفوائده في حـــ/ الشريك المنفصل		

ومن الجدير بالذكر أن انفصال الشريك من الشركة لا يعفيه من المسؤولية الشخصية عن الديون الموجودة على الشركة حتى تاريخ الانفصال.

لقد تمت معالجة ما سبق من تحديد حقوق الشريك المنفصل في الشركة، على أساس أن المبلغ المقدم للشريك المنفصل يساوي حصته أو أكبر من حصته في صافي موجودات الشركة، إلا أن هناك حالات أخرى نجد فيها أن أحد الشركاء في الشركة يسعى إلى الانفصال، ويقبل بمبلغ أقل من القيمة الدفترية لحصته في الشركة، ويعود ذلك لمجموعة من الأسباب منها شعور الشريك بحالة مرضية في الشركة وإمكانية تدهورها في المستقبل القريب، أو لنتيجة وجود مشاكل شخصية بينه وبين الشركاء الآخرين، أو لقناعته بأن صافي أصول الشركة مقدّرة بأكثر من قيمتها الحقيقية.

وفي هذه الحالة عندما يقبل الشريك المنفصل مبلغاً أقل من رصيد حساب رأسماله عند انسحابه، فإن المعالجة المحاسبية في هذه الحالة تتم باعتبار الفرق بين حساب رأسمال الشريك المنفصل والمبلغ المدفوع إليه، مكافأة للشركاء الباقين في الشركة كل حسب حصته في صافي الربح.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن انفصال الشريك الموصي في شركة توصية بسيطة يؤدي إلى

تحول الشركة إلى شركة تضامن، كما أن انفصال شريك متضامن في شركة تضامن وإلقاء حقوقه في الشركة لاستثمارها يؤدي إلى تحول الشركة من شركة تضامن إلى شركة توصية بسيطة، ولا يمكن للشركاء الاتفاق على ذلك إلا في حدود ما تضمنه العقد الأصلي للشركة من بنود تسمح بإجراء مثل هذه التعديلات.

ب – سداد حقوق الشريك المنفصل: Computation of the settlement Price

يتم سداد حقوق الشريك المنفصل، إما من موارد الشركة أو من موارد الشركاء الشخصية.

١ – السداد من موارد الشركة: Repayment from the Income of the Company

عندما يتفق الشركاء على سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة، فيجب عليهم إيجاد الطريقة الملائمة لسداد حقوق الشريك المنفصل، بحيث لا يؤثر السداد من موارد الشركة في سيولتها النقدية، ويؤدي إلى اضطراب في أعمالها ويزجها في مأزق مالي، لذلك يلجأ الشركاء لعدة طرق من أجل سداد حقوق الشريك المنفصل ومنها:

١ – التأمين على حياة الشركاء لضمان تأمين المبلغ النقدي الكافي لسداد حصة الشريك المنفصل في حالة الوفاة.

٢ – سداد حقوق الشريك المنفصل عن طريق اعتبار المستحق للشريك بمثابة قرض على الشركة، وذلك بعد الاتفاق مع الورثة في حالة الانفصال بسبب الوفاة، أو مع الشريك المنفصل على ذلك، وعلى شروط سداد القرض وأقساطه وفوائده وذلك بالقيد التالي:

حـ/ الشريك المنفصل	××	
حـ/ القرض		××
إثبات حقوق الشريك المنفصل كقرض له		

٣– تحويل الأوراق المالية للشركة من الدرجة الأولى إلى أوراق نقدية ومواجهة الظروف المالية الطارئة، كما في حالة انفصال الشريك، إذ تقوم الشركة بسداد حقوقه فيها بالقيد التالي:

حـ/ الشريك المنفصل		××
حـ/ الصندوق أو المصرف	××	
سداد حقوق الشريك المنفصل		

٢- السداد من موارد الشركاء الشخصية: Repayment the Partner's Personal resources

قد يلجأ الشركاء الباقون إلى سداد حقوق الشريك المنفصل من مواردهم الشخصية بهدف المحافظة على رأسمال الشركة، وعدم الإخلال بمركزها الاستثماري، ويتم ذلك عن طريق قيام شريك أو أكثر من الشركاء الباقين بشراء حصة الشريك المنفصل من أموالهم الشخصية، وبذلك تنقل حقوق الشريك المنفصل إلى الشركاء الذين اشتروا حصته في الشركة، وتتم المعالجة المحاسبية بالقيد التالي:

حـ/ الشريك المنفصل		××
حـ /رأس المال	××	
(حصص الشركاء المشترين)		
شراء الشركاء الباقين لحصة الشريك المنفصل		

أما ما يدفعه الشركاء المشترون للشريك المنفصل مقابل حصته في الشركة، ومن مواردهم الشخصية فلا يظهر له أثر محاسبي في دفاتر الشركة لعدم وجود واقعة مالية تخص الشركة كشخصية اعتبارية منفصلة عن شخصية الشركاء فيها، وإنما نكتفي بكتابة مذكرة تثبت أن الشركاء الباقين المشترين قد دفعوا للشريك المنفصل مقابل حصته من مواردهم الخاصة.

٣-معالجة الشهرة عند تغير أشخاص العقد

أ-مفهوم الشهرة :

تمثل الشهرة أحد الأصول المعنوية التي ليس لها وجود مادي ملموس ، وهي تعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح يفوق معدلها معدل الأرباح في المنشآت المماثلة وتتميز الشهرة عن غيرها من الأصول بأن قيمتها تتزايد غالباً كما أنه لا يمكن بيعها بمعزل عن المشروع. غير

أنها تتفق مع باقي الأصول المعنوية بخاصية احتمال فقدان قيمتها بشكل مفاجئ عند زوال أسباب وجودها.

تساهم عوامل مختلفة في خلق الشهرة للمشروع منها:

١- موقع مراكز تسويق منتجات المنشأة: فقد يكون الموقع في تجمع سكني كبير أو في شارع مزدحم ولذلك تكون المبيعات أكبر .

٢- المظهر الجمالي لصالات مراكز التسويق لمنتجات الشركة.

٣- جودة المنتجات وسعرها المناسب وثقة المستهلك بها.

٤- القوة الاحتكارية لمنتجات الشركة وغياب المنافس لها.

٥- السمعة الحسنة لأحد الشركاء والعاملين فيها.

٦- حسن معاملة الزبائن واحترامهم وتقديم التسهيلات المميزة لهم.

غير أن الشهرة يمكن أن تأخذ طابعاً معاكساً تماماً لما ورد سابقاً فإذا كانت الشهرة على الشكل المذكور تشكل أحد عناصر الموجودات المعنوية. لكنها قد تكون أحد عناصر المطاليب، لتشكل مجتمعة مع رأس المال الاسمي والاحتياطي والأرباح غير الموزعة مجموعة حقوق الملكية. وفي هذه الحالة تعرف " بالشهرة السالبة " التي تشكل مصدراً من مصادر الاحتياطي الرأسمالي. وتنجم الشهرة السالبة عادة عن عمليات رأسمالية كأن يقدم أحد الشركاء عناصر منشأته الفردية بحيث تكون القيمة الصافية لهذه المنشأة أكبر من حصة صاحبها في رأس المال.

ب- قياس الشهرة:

مع ظهور الشهرة لسبب من الأسباب المذكورة نظهر مشكلة قياسها لتحديد قيمتها . هذه المشكلة قد يكون حلها ليس صعباً في حال ظهورها نتيجة عملية اندماج مع شركة. إذ تتحدد قيمتها كنتيجة للاتفاق الحاصل بين الشركة الدامجة والشركة المندمجة، هذه القيمة تمثل الفرق بين قيمة الشركة المندمجة والقيمة المدفوعة ثمناً لهذا الاندماج بحيث يكون هذا الثمن أكبر من صافي قيمة موجودات الشركة المندمجة.

فإذا اتفقت مثلاً شركة تضامن على أن تندمج في شركة تضامن أخرى مقابل مبلـغ ٨٥٠٠٠ وتبين أن صافي قيمة موجودات الشركة المندمجة (الموجودات – الالتزامات المنتقلة) ٧٥٠٠٠ فهذا يعني أن الشركة دفعت مبلغاً إضافياً مقداره ١٠٠٠٠ مقابل شهرة كانت تتمتع بها الشركة المندمجة.

غير أن المشكلة الأكبر في تحديد قيمة الشهرة تظهر بشكل جلي عندما تبني الشركة شـهرتها بنفسها. أي أنه ليس هناك طرف ثان ، تتحدد بالاتفاق معه قيمة الشهرة لكن هذا الأمر يبقـى منوطاً بالشركاء أنفسهم وتتوقف أحياناً على الطريقة المستخدمة في تحديد قيمة الشهرة . وأهم هذه الطرق:

١- تقويم الشهرة استناداً إلى أرباح السنوات السابقة: تستخدم أرباح السنوات السابقة كأسـاس لاحتساب قيمة الشهرة . إذ يتم تحديد عدد السنوات السابقة (ويفضل أن تكون عـدة سـنوات وليس سنة واحدة لضمان موضوعية التقييم). ثم يجري تقييم الشهرة على أساس مجموع أرباح هذه السنوات أو على أساس متوسط أرباح السنوات السابقة أو على أساس الزيادة في متوسط الأرباح عن متوسط الأرباح في المشروعات المماثلة أو أن تحتسب على أساس عدة أمثال هذه الزيادة.

فبافتراض أن أرباح شركة تضامن في سنوات سابقة كانت حسب التسلسل التالي:

٣٣٠٠٠ ، ٣٧٥٠٠ ، ٣٦٠٠٠ ، ٤٦٥٠٠ ، ٤٩٥٠٠ فإن قيمة الشهرة علـى أسـاس مجمـوع الأربـاح المحققـة فـي السـنوات الأربـع الأخيـرة = (٣٧٥٠٠+٣٦٠٠٠+٤٦٥٠٠+٤٩٥٠٠) = ١٦٩٥٠٠ .

وإذا احتسبت على أساس متوسط أرباح السنوات الخمس فإنها تساوي:

$$\frac{٣٣٠٠٠+٣٧٥٠٠+٣٦٠٠٠+٤٦٥٠٠+٤٩٥٠٠}{٥} = ٤٠٥٠٠ .$$

وإذا اتفق الشركاء على تقدير قيمة الشهرة على أساس متوسط أرباح السنوات الخمس السابقة مضروباً بالعدد (٤) مثلاً فإنها تساوي

٤٠٥٠٠×٤ = ١٦٢٠٠٠ .

وإذا احتسبت الشهرة استناداً إلى الزيادة في متوسط الأرباح المحققة في خمس سنوات ماضية عن متوسط أرباح سنوات سابقة للفترات نفسها لمشروعات مماثلة فإن الشهرة تتحدد قيمتها كما يلي:

أ- متوسط صافي الربح للسنوات الخمس = ٤٠٥٠٠ .

ب- بافتراض أن متوسط أرباح المشروعات المماثلة للسنوات الخمس ذاتها كانت ٣٠٠٠٠ .

فإن قيمة الشهرة = ٤٠٨٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ١٠٥٠٠

وقد تتحدد قيمة الشهرة استناداً إلى عدة أمثال هذه الزيادة كأن تكون خمسة أضعاف مثلاً أي أنها تساوي ١٠٥٠٠ × ٥ = ٥٢٥٠٠ .

ويذكر هنا أنه في حال العودة إلى أرباح السنوات الماضية يجب استبعاد الأرباح التي لا علاقة لها بالنشاط الأساسي(كإيرادات الأسهم والسند ات وأرباح بيع أصول ثابتة ..)

٢- تقويم الشهرة استناداً إلى العلاقة بين أرباح الشركة ومتوسط الأرباح في المشروعات المماثلة: تقوم هذه الطريقة على أساس التمييز بين الأرباح الاعتيادية التي تحققها المشروعات الأخرى المماثلة ، والتي يتم احتسابها غالباً على أساس متوسط أرباح المشروعات الأخرى، وبين الأرباح التي تحققها الشركة. ويفترض طبعاً هنا أن الشركة تحقق أرباحاً أعلى . ويمكن هذه الطريقة بأن يتحدد عدد من السنوات لتقارن الأرباح المتحققة فيها مع متوسط الأرباح في المشروعات المماثلة. ويكون مجموع الفروقات هو قيمة الشهرة.

فبافتراض أن متوسط الربح في المشروعات المماثلة هو ٣٠٠٠٠ . وإن الشركة حققت الأرباح التالية الواردة في الجدول أدناه فإن قيمة الشهرة تحتسب كما يلي:

العام	الأرباح الصافية	متوسط الربح في المشروعات المماثلة	الزيادة في أرباح الشركة عن متوسط الأرباح في المشروعات المماثلة
١٩٩٩	٣٣٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠
٢٠٠٠	٣٧٥٠٠	٣٠٠٠٠	٧٥٠٠
٢٠٠١	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠
٢٠٠٢	٤٦٥٠٠	٣٠٠٠٠	١٦٥٠٠
٢٠٠٣	٤٩٥٠٠	٣٠٠٠٠	١٩٥٠٠
		المجموع	٥٢٥٠٠

إذا قيمة الشهرة /٥٢٥٠٠/.

٤- تقويم الشهرة على أساس القيمة الرأسمالية المنتجة لفائض الأرباح غير الاعتيادية:

تفترض هذه الطريقة وجود رأس مال ينتج الفائض في الأرباح عن أرباح المشروعات المماثلة هذا الرأسمال يعبِّر عن قيمة الشهرة.

وعند تحديد قيمة الشهرة يجب التميز بين حالتين:

أ- أن تكون هذه الزيادة في الأرباح لها صفة الديمومة: في هذه الحالة يتم رسملة هذه الزيادة في الأرباح بالقانون :

الزيادة في الأرباح × ١٠٠ / معدل الربح في المشروعات المماثلة

فإذا كان معدل الفائدة في المشروعات المماثلة ١٠% وكان رأس مال شركة تضامن ٥٠٠٠٠ . وبافتراض أن الشركة تحقق أرباحاً لها صفة الديمومة بلغ متوسطها ٢٠٠٠٠ .

فإن الربح الذي يفترض أن تحققه الشركة ١٥٠٠٠×١٠% = ١٥٠٠٠ .

الفائض في الأرباح المحققة ٢٠٠٠٠-١٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ .

قيمة الشهرة ـ ٥٠٠٠ × ١٠٠ / ١٠ ـ ٥٠٠٠٠ .

ب- ألاَّ يكون للزيادة في الأرباح صفة الديمومة:

أي أن الفائض في الأرباح قد يتحقق لعدد من السنوات وليس بشكل دائم. في هذه الالة يتم تقييم الشهرة على أساس القيمة الحالية للزيادة في الأرباح المتوقعة للسنوات المقبلة كما في المثال التالي:

بافتراض أن الأرباح الاعتيادية في المشروعات المماثلة بلغت ٢٥٠٠٠ . وإن الشركة تتوقع أن تكون أرباحها للسنوات المقبلة كما يلي:

العام	الأرباح الصافية
٢٠٠٤	٢٨٠٠٠
٢٠٠٥	٣٠٠٠٠
٢٠٠٦	٢٦٠٠٠

وبافتراض أن معدل الفائدة ١٠% فإن قيمة الشهرة تتحدد كما يلي:

١- الزيادة في الأرباح : ٢٠٠٤ = ٢٨٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ = ٣٠٠٠

٢٠٠٥ = ٣٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ = ٥٠٠٠

٢٠٠٦ = ٢٦٠٠٠ - ٢٥٠٠٠ = ١٠٠٠

٢- القيمة الحالية للزيادة في بداية عام ٢٠٠٤

$$= \frac{١}{(١+٠.١)^{١}} \times ٣٠٠٠ = ٠.٩٠٩ \times ٣٠٠٠ = ٢٧٢٧$$

القيمة الحالية للزيادة في بداية عام ٢٠٠٥

$$= \frac{١}{(١+٠.١)^{٢}} \times ٥٠٠٠ = ٠.٨٢٦ \times ٥٠٠٠ = ٤١٣٢$$

القيمة الحالية للزيادة في بداية عام ٢٠٠٦

$$= \frac{١}{(١+٠.١)^{٣}} \times ١٠٠٠ = ٠.٧٥١ \times ١٠٠٠ = ٧٥١$$

تحسب القيمة الحالية بالعلاقة : المبلغ × معامل القيمة الحالية لوحدة النقد الواحدة ولزمن محدد ويحسب المعامل من العلاقة:

$$\frac{١}{(١+ع)^{ن}}$$

حيث ع : هي معدل الفائدة و ن: هي عدد الفترات الزمنية.

ج- معالجة الشهرة عند انضمام شريك جديد: Goodwill in Admission

تظهر مشكلات الشهرة في شركات الأشخاص في حالات متعددة كانضمام أو انفصال شريك ،أو في حالة تصفية الشركة أو اندماجها. والمعالجة المحاسبية لها تتوقف على ما يتفق عليه الشركاء حول كيفية التعامل مع الشهرة . ففي حال انضمام شريك جديد يمكن أن يتفق الشركاء على إظهار كامل قيمة الشهرة بالدفاتر ، فيجعل حـ/الشهرة مديناً

وحـ/رأس مال الشركاء (القدامى)دائناً. ولا يترتب على الشريك الجديد دفع أي مبلـغ مقابل الشهرة.

وقد يتفق الشركاء على عدم إظهار الشهرة (أو الزيادة في قيمتها) فـي الـدفاتر، إذ يجـب على الشريك الجديد سداد حصته من الشهرة ،على أن يقرر الشركاء ما إذا كانـت النقديـة المحصلة ستبقى في الشركة أم ستوزع على الشركاء القدامى ؛ وهنا يؤخذ بعين الاعتبار نسب توزيع الأرباح قبل وبعد الانضمام لدى تحديد حصة كل شريك قديم من حصة الشريك الجديد من الشهرة.

وفيما يلي المعالجة المحاسبية للشهرة:

١- إذا تم الاتفاق على إثبات قيمة الشهرة (أو الزيادة في قيمتها) في الدفاتر:

عندئذ يجعل حـ/الشهرة مديناً وحـ/رأس المال دائناً على أن يتم زيادة حصة كل شريك فـي رأس المال بحصته من الشهرة ، المحتسبة طبقاً للنسبة المتفق عليها ويكون قيد الإثبات:

×××	×××	حـ/الشهرة حـ/رأس المال ×× الشريك أ ×× الشريك ب إثبات الشهرة بالدفاتر وتوزيعها على رأس مال الشركاء القدامى حسب النسبة المتفق عليها.

فإذا كان الشريكان أمين وباسم يقتسمان أرباح شركتيهما بالتساوي ؛ واتفقا على أن ينضم جميل إلى الشركة بحصة مقدارها ٢٠٠٠٠ يدفعها نقداً وبلغت الشهرة المقدرة ٤٠٠٠ وتم الاتفاق على إثباتها بالدفاتر فإن قيود الإثبات تكون كما يلي:

٤٠٠٠	٤٠٠٠	حـ/الشهرة حـ/رأس المال ٢٠٠٠ الشريك أمين ٢٠٠٠ الشريك باسم إثبات قيمة الشهرة بالدفاتر
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	حـ/الصندوق حـ/رأس مال الشريك جميل استلام حصة جميل في رأس المال نقداً

٢-إذا تم الاتفاق على عدم إثبات قيمة الشهرة (أو الزيادة) في الدفاتر .

عندئذٍ لا تظهر الشهرة في الدفاتر . ويجب على الشريك الجديد دفع حصته من الشهرة فإذا تم الاتفاق على استثمار المبلغ في الشركة جُعِل حـ/النقدية مديناً وحـ/رأس المال دائناً . أما إذا تم الاتفاق على توزيع المبلغ على الشركاء القدامى فإن المبلغ الواجب سداده يحول إلى الحسابات الجارية للشركاء بالقيد:

حـ/النقدية		×××
حـ/جاري الشركاء	×××	
×× الشريك أ		
×× الشريك ب		

أما المبلغ الواجب دفعه للشركة من قيمة الشهرة فإنه يتحدد استناداً إلى نسب التوزيع الجديدة بعد الانضمام ، ونسب التوزيع قبل الانضمام فيتم أولاً توزيع قيمة الشهرة على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح قبل الانضمام ؛ ثم يعاد توزيعها على أساس النسبة الجديدة بعد الانضمام ثم تقارن حصة كل شريك قبل وبعد الانضمام والناتج يمثل حصة كل شريك من الشهرة.

فإذا كان شاكر ويحيى يتقاسمان أرباح شركتيهما بنسبة ٦٠% للأول و٤٠% للثاني ثم انضم إليهما حسان بحيث تصبح نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر ٤٥% لشاكر و٢٥% ليحيى و٣٠% لحسان.

وقد قدرت الشهرة بمبلغ ١٠٠٠٠ يدفع حسان حصته منها نقداً على أن تستثمر في أعمال الشركة.

فإن حصة الشريك حسان من الشهرة تحتسب كما يلي:

حصة الشركاء من الشهرة	شاكر	يحيى	حسان	الإجمالي
قبل الانضمام	٦٠٠٠	٤٠٠٠	—	١٠٠٠٠
بعد الانضمام	(٤٥٠٠)	(٢٥٠٠)	٣٠٠٠	١٠٠٠٠
فروقات حصص الشركاء (القدامى)	١٥٠٠	١٥٠٠		

يلاحظ أن مجموع الفروقات بلغ ٣٠٠٠ وهو يساوي حصة الشريك حسان من الشهرة على أساس نسب التوزيع بعد الانضمام.

وهذا يعني أن كلاً من الشركاء القدامى تنازل عن مبلغ ١٥٠٠ من حصته في الشهرة ، فقام حسان بتعويض المبلغ بأن دفعه للشركة ليضاف إلى حصص القدامى وذلك بالقيد:

حـ/النقدية		٣٠٠٠
حـ/رأس المال	٣٠٠٠	
١٥٠٠ شاكر		
١٥٠٠ يحيى		

د- معالجة الشهرة عند انفصال شريك من الشركة :

يحق للشريك المنسحب عند تصفية حقوقه الحصول على حصته من الشهرة سواء كانت الشهرة ظاهرة بالدفاتر أم مستترة وعند معالجة الشهرة محاسبياً يجب التمييز بين حالتين:

- أن يكون للشهرة رصيد في الدفاتر قبل تاريخ الانسحاب.
- أن تكون الشهرة مستترة قبل تاريخ الانسحاب وليس لها رصيد دفتري.

فإذا كانت مستترة يمكن أن يتم الاتفاق على إظهار كامل قيمتها بالدفاتر إذ يجعل حـ/الشهرة مديناً وحـ/رأس المال أو حـ/الشريك المنفصل دائناً ويمكن أن يتم الاتفاق على إثبات جزء من قيمة الشهرة ، بما يعادل حصة الشريك المنفصل منها . فيُجعل ؛ حـ/الشهرة مديناً وحـ/الشريك المنفصل دائناً . وقد يتم الاتفاق على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر ، وهنا يجري تخفيض حـ/رأس مال الشركاء بحصة الشريك المنفصل وذلك بجعل حـ/رأس مال الشركاء مديناً وحـ/الشريك المنفصل دائناً ؛ مع ملاحظة احتمال اتفاق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح.

أما إذا كان للشهرة قيمة بالدفاتر قبل إعادة تقديرها، فإنه يتم مقارنة القيمة الجديدة لها مع القيمة الدفترية . فإذا تساوت القيمتان فإن الأمر لا يستوجب أي معالجة محاسبية. وإذا كانت القيمة الجديدة أصغر من القيمة الدفترية، فإنه يجري تخفيض رصيد الشهرة بالفرق ، بجعل حـ/الشهرة دائناً مقابل مدينونية حـ/رأس مال الشركاء ويوزع بين الشركاء بنسبة توزيع

الأرباح ... أما إذا كانت القيمة الجديدة أكبر من القيمة الدفترية، فإن الفرق يعالج تماماً كما في الحالة الأولى ، إذ يمكن إثبات كامل الفرق أو ما يعادل حصة الشريك المنفصل من هذا الفرق. أو لا يعالج هذا الفرق نهائياً.

فبافتراض أن حسان وعدنان وعوني شركاء في شركة تضامن ، يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تقرر انسحاب الشريك عوني من الشركة، فقدّرت الشهرة بـ ١٨٠٠٠ واتفق على عدم إظهارها بالدفاتر فإن:

حصة الشريك عوني من الشهرة = ١٨٠٠٠÷٣ = ٦٠٠٠ توزع على حسان وعدنان بنسبة توزيع الأرباح فتكون حصة كل منهما منها : ٦٠٠٠÷ ٢ = ٣٠٠٠ ويكون القيد:

٦٠٠٠		حـ/رأس المال
		٣٠٠٠ الشريك حسان
		٣٠٠٠ الشريك عدنان
	٦٠٠٠	حـ/الشريك (المنفصل) عوني
		تخفيض رأس مال الشريكين حسان وعدنان بمقدار حصة الشريك عوني من الشهرة.

وتظهر مذكرة التسوية للشهرة على الشكل التالي:

حصص الشركاء من الشهرة	حسان	عدنان	عواني	المجموع
بعد الانسحاب	٩٠٠٠	٩٠٠٠	ـــــ	١٨٠٠٠
قبل الإنسحاب	(٦٠٠٠)	(٦٠٠٠)	٦٠٠٠	١٨٠٠٠
الفروقات	٣٠٠٠	٣٠٠٠	(٦٠٠٠)	ـــــ

وهي تظهر أن حصة كل من الشريكين حسان وعدنان من الشهرة زادت بمقدار ٣٠٠٠ بما يعادل حصة الشريك المنسحب عوني.

وبما أن الاتفاق نص على عدم إظهار رصيد الشهرة بالدفاتر ، فقد تم تخفيض حصة كل شريك في رأس المال بمقدار الزيادة في قيمة الشهرة.

وبافتراض أن الاتفاق نص على تعديل نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر بعد الانسحاب ؛ إذ يتم توزيع حصة الشريك المنسحب من الشهرة على الشركاء الباقيين في الشركة بنسبة استفادة كل منهم من الشهرة ، بحيث تصبح (٣) لحسان و(٢) لعدنان فإن مذكرة تسوية الشهرة تظهر كما يلي:

حصص الشركاء من الشهرة	حسان	عدنان	عوني	المجموع
بعد الانسحاب	١٠٨٠٠	٧٢٠٠	ـــــ	١٨٠٠٠
قبل الانسحاب	(٦٠٠٠)	(٦٠٠٠)	٦٠٠٠	
الفروقات	٤٨٠٠	(١٢٠٠)	(٦٠٠٠)	ـــــ

وهي تبين أن الشريك حسان زادت حصته من الشهرة بعد الانسحاب بمقدار ٤٨٠٠ وكذلك عدنان بمبلغ ١٢٠٠ أي ما يعادل ٦٠٠٠ لكلّ منهما ؛ وهي حصة الشريك المنسحب من الشهرة. ويسجل قيد تخفيض رأس مال كل من حسان وعدنان بمقدار حصة الشريك المنسحب كما يلي:

٦٠٠٠		حـ/رأس المال
		٤٨٠٠ الشريك حسان
		١٢٠٠ الشريك عدنان
	٦٠٠٠	حـ/الشريك عوني (المنفصل)

هـ - اهتلاك الشهرة:

تتميز الشهرة بأن قيمتها قد تتزايد بمرور الزمن ، وقد تتضاءل مع زوال الأسباب التي أدت إلى خلقها. وفي حال زوال الشهرة يجب إزالة قيمتها من الدفاتر إذا كانت ظاهرة فيها . وبما أن الشهرة كأصل معنوي يمكن أن تفقد قيمتها بشكل مفاجئ ، فإن من المستحسن اهتلاكها تدريجياً خلال فترة من الزمن . وهنا تنشأ مسألة تحديد المدة الزمنية لاهتلاك الشهرة. فقد

نصت المعايير الدولية على اهتلاكها في شركات الأموال خلال مدة لا تزيد عن سنة وتختلف هذه المدة باختلاف تشريعات الدول.

- غير أن السائد والمتعارف عليه في كثير من الدول يقضي بضرورة اهتلاكها من ٥ إلى ٧ سنوات ..

وتنشأ مسألة أخرى لدى اهتلاك الشهرة ، وتنتج عن اعتراف أو عدم اعتراف بعض التشريعات الضريبية بالمبالغ المهتلكة منها كعنصر من عناصر الدخل. فبعض التشريعات ترى في اهتلاك الشهرة وسيلة تستخدمها الشركة للتلاعب في الأرباح ، وتشكيل الاحتياطيات السرية ، وتقليل الأرباح الخاضعة للضريبة.

وتجدر الإشارة إلى أن اهتلاك الشهرة لا يستوجب تشكيل مخصصات اهتلاك لها. إذ تخفض قيمة الشهرة مباشرة بقيمة قسط الاهتلاك. وتبعاً لذلك فإن حساب الشهرة يجعل دائناً بقسط الاهتلاك لقاء مديونية حـ/قسط اهتلاك الشهرة الذي يقفل بدوره في حساب ملخص الدخل أو حـ/ أ . خ.

٥٠٠٠		حـ/قسط اهتلاك الشهرة
	٥٠٠٠	حـ/الشهرة
		إثبات قيد الاهتلاك
٥٠٠٠		حـ/ملخص الدخل
	٥٠٠٠	حـ/قسط اهتلاك الشهرة
		إقفال قسط الاهتلاك

خامساً- حالات تطبيقية :

الحالة الأولى : شركة تضامن مؤلفة من بسام وغسان اللذين يقتسمان الأرباح أو الخسائر بنسبة (٢-١) على التوالي وفي ٢٠٠٤/١/١ كانت ميزانية الشركة كما يلي :

٢١٠٠٠	أراضي	٢٦٢٥٠	رأس المال
٧٥٠٠	بضائع		١٥٠٠٠ الشريك بسام
٤٥٠٠	مدينون		١١٢٥٠ الشريك غسان
٣٠٠٠	أوراق قبض	١٥٣٠٠	دائنون
٩٠٠٠	صندوق		جاري الشركاء
			٢٧٠٠ الشريك بسام
			٧٥٠ الشريك غسان
		٣٤٥٠	
٤٥٠٠٠		٤٥٠٠٠	

وقد تم الاتفاق على أن ينضم الشريك جلال إلى الشركة وذلك بالشروط التالية:

١- يعاد تقدير الموجودات على النحو التالي: ١٧٧٠٠ أراضٍ

بضائع. ٨١٠٠

٢- يكوّن مخصص د.م.فيها بمقدار ٣٠٠ ومخصص خصم أوراق قبض بمبلغ ١٥٠

٣- تقدر الشهرة بمبلغ ١١٢٥٠ وتثبت في الدفاتر.

٤- يتم زيادة رأس مال الشركة إلى مبلغ ٩٠٠٠٠ ويوزع بين الشركاء الثلاثة بالتساوي.

٥- يسدد كل شريك ما يترتب عليه نقداً أو يسحب المستحق له نقداً.

٦ ــ تعدل نسبة توزيع الأرباح والخسائر لتصبح بالتساوي.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة.

٢- فتح الحسابات التالية: حـــ/إعادة التقدير، حـــ/جاري الشركاء، حـــ/رأس المال

٣- إعداد الميزانية العمومية بعد تنفيذ الاتفاق.

الحل:

١- قيود اليومية:

٣٧٥٠		حـــ/إعادة التقدير
	٣٣٠٠	حـــ/الأراضي
	٣٠٠	حـــ/مخصص د.م.فيها
	١٥٠	حـــ/مخصص خصم أوراق قبض
		إثبات خسائر إعادة التقدير
٦٠٠		حـــ/البضائع
	٦٠٠	حـــ/إعادة التقدير
		إثبات أرباح إعادة التقدير
٣١٥٠		حـــ/جاري الشركاء
		٢١٠٠ الشريك بسام
		١٠٥٠ الشريك غسان
	٣١٥٠	حـــ/إعادة التقدير
		توزيع رصيد إعادة التقدير بين الشريكين حسب نسبة التوزيع
١١٢٥٠		حـــ/الشهرة
	١١٢٥٠	حـــ/رأس المال
		٧٥٠٠ الشريك بسام
		٣٧٥٠ الشريك غسان
		إثبات الشهرة
٦٠٠		حـــ/جاري الشريك بسام
	٦٠٠	حـــ/رأس مال الشريك غسان
		إقفال الحساب الجاري
٣٠٠٠		حـــ/ رأس مال الشريك غسان
	٣٠٠٠	حـــ/ جاري الشريك غسان
٥٢٢٠٠		حـــ/الصندوق
	٥٢٢٠٠	حـــ/رأس المال
		٦٩٠٠ الشريك بسام
		١٥٣٠٠ الشريك غسان
		٣٠٠٠٠ الشريك جلال
		تسوية رأس المال وانضمام الشريك جلال

٢ : أ- حـ/إعادة التقدير

٣٣٠٠	حـ/الأراضي	٦٠٠	حـ/البضائع
٣٠٠	حـ/مخصص د.م.فيها	٣١٥٠	رصيد
١٥٠	حـ/مخصص خصم أوراق قبض		
٣٧٥٠		٣٧٥٠	
٣١٥٠	رصيد		حـ/جاري الشركاء
			٢١٠٠ الشريك بسام
		٣١٥٠	١٠٥٠ الشريك غسان
٣١٥٠		٣١٥٠	

ب- حـ/جاري الشركاء:

الشريك بسام	الشريك غسان	البيان	الشريك بسام	الشريك غسان	البيان
٢١٠٠	١٠٥٠	حـ/إعادة التقدير	٢٧٠٠	٧٥٠	رصيد
٦٠٠	ـــ	حـ/رأس المال	ـــ	٣٠٠	حـ/رأس المال
٢٧٠٠	١٠٥٠		٢٧٠٠	١٠٥٠	

جـ/ حـ/رأس المال:

الشريك بسام	الشريك غسان	الشريك جلال	البيان
—	٣٠٠	—	حـ/جاري الشريك غسان
٢٣١٠٠	١٤٧٠٠	—	رصيد
٢٣١٠٠	١٥٠٠٠	—	
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	

الشريك بسام	الشريك غسان	الشريك جلال	البيان
١٥٠٠٠	١١٢٥٠	—	رصيد
٧٥٠٠	٣٧٥٠	—	حـ/الشهرة
٦٠٠	—	—	حـ/جاري الشريك بسام
٢٣١٠٠	١٥٠٠	—	
٢٣١٠٠	١٤٧٠٠	—	رصيد
٦٩٠٠	١٥٣٠٠	٣٠٠٠٠	صندوق
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	

Damascus University

٣- الميزانية العمومية بعد الاتفاق:

١٧٧٠٠	أراضٍ	٩٠٠٠٠	رأس مال
٨١٠٠	بضائع		٣٠٠٠ الشريك بسام
١١٢٥٠	الشهرة		٣٠٠٠ الشريك غسان
	٤٥٠٠ مدينون		٣٠٠٠ الشريك جلال
	(٣٠٠) مخصص د.م.فيها	١٥٣٠٠	دائنون
٤٢٠٠			
	٣٠٠٠ أوراق قبض		
	(١٥٠) مخصص خصم		
٢٨٥٠	أوراق قبض		
٦١٢٠٠	صندوق		
١٠٥٣٠٠		١٠٥٣٠٠	

الحالة الثانية : شركة تضامن مؤلفة من شاهر وياسر اللذين يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة (٢-٣) على التوالي:

وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ كانت ميزانية الشركة على النحو التالي:

١٢٠٠	عقارات	١٠٥٠٠	رأس المال
٤٨٠٠٠	بضاعة		٦٠٠٠٠ الشريك شاهر
	٣٠٠٠ عملاء		٤٥٠٠٠ الشريك ياسر
	(٣٠٠٠)مخصص د.م.فيها	١٨٠٠٠	موردون
٢٧٠٠٠		٢١٠٠٠	أوراق دفع
١٨٠٠٠	أوراق قبض	١٢٠٠	إيجار مستحق
٦٠٠٠	قرض الشريك ياسر		
١٢٠٠	جاري الشريك ياسر		
٣٣٠٠٠	صندوق		
١٤٥٢٠٠		١٤٥٢٠٠	

وفي ٢٠٠٤/١/١ اتفق الشريكان على أن ينضم إلى الشركة الشريك رواد وفق الشروط الآتي:

١- يعاد تقدير العقارات بمبلغ ٩٦٠٠ البضائع بمبلغ ٦٧٢٠٠

٢- يُكوَّن مخصص للديون المشكوك فيها بمبلغ ١٥٠٠ مخصص خصم أوراق قبض ٣٠٠

٣- يعدّل رأس مال الشريك شاهر إلى ٧٥٠٠٠ على أن يدفع أو يسحب الفرق نقداً.

٤- تعدل نسبة توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بحيث تصبح بنسبة رأس المال.

٥- تكون حصة الشريك رواد مساوية لثلث رأس مال الشركة الكلي بعد انضمامه ويتم دفعها نقداً.

٦- تقدر الشهرة بمبلغ ٣٦٠٠٠ وقد اتفق على عدم تسجيلها في الدفاتر. على أن يدفع الشريك رواد نصيبه منها نقداً ، وأن لا تستثمر في أعمال الشركة.

٧- يقفل حساب قرض الشريك ياسر في حسابه الجاري.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة .

٢- فتح الحسابات التالية:

حـــ/إعادة التقدير، حـــ/جاري الشركاء، حـــ/رأس المال.

٣- إعداد جدول توزيع الشهرة.

٤- إعداد الميزانية بعد الاتفاق.

الحل:

١- قيود اليومية:

قيود اليومية

٢٧٠٠		حـــ/إعادة التقدير
	٢٤٠٠	حـــ/العقارات
	٣٠٠	حـــ/مخصص خصم أوراق القبض
		إثبات خسائر إعادة التقدير
١٩٢٠٠		حـــ/البضاعة
١٥٠٠		حـــ/مخصص د.م.فيها
	٢٠٧٠٠	حـــ/إعادة التقدير
		إثبات أرباح إعادة التقدير
١٨٠٠٠		حـــ/إعادة التقدير
	١٨٠٠٠	حـــ/جاري الشركاء
		١٠٨٠٠ الشريك شاهر
		٧٢٠٠ الشريك ياسر
		توزيع رصيد حساب إعادة التقدير بين الشريكين بنسبة ٣-٢
١٢٠٠٠		حـــ/الصندوق
	١٢٠٠٠	حـــ/جاري الشركاء
		٦٦٠٠ شاهر
		٥٤٠٠ ياسر
		استلام حصة الشريك رواد من الشهرة
٦٠٠٠٠		حـــ/الصندوق
	٦٠٠٠٠	حـــ/رأس مال الشريك رواد
		سداد الشريك رواد لحصته في رأس المال
١٧٤٠٠		حـــ/جاري الشريك شاهر
	١٥٠٠٠	حـــ/رأس المال الشريك شاهر
	٢٤٠٠	حـــ/الصندوق
		زيادة رأس مال شاهر وتسديد حسابه الجاري
٥٤٠٠		حـــ/جاري الشريك ياسر
	٥٤٠٠	حـــ/الصندوق
		تسديد حساب جاري الشريك ياسر

٢- أ- حـــ/إعادة التقدير:

٢٤٠٠	حـــ/ العقارات	١٩٢٠٠	حـــ/البضاعة
٣٠٠	حـــ/مخصص خصم	١٥٠٠	حـــ/مخصص د.م.فيها
	حـــ/ أوراق القبض		
١٨٠٠٠	رصيد (أرباح إعادة التقدير)		
٢٠٧٠٠		٢٠٧٠٠	
	حـــ/جاري الشركاء	١٨٠٠٠	رصيد
١٠٨٠٠	شاهر		
٧٢٠٠٠	ياسر		
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

ب – حـــ/جاري الشركاء:

الشريك شـــاهر	الشريك ياســـر	البيان	الشريك شـــاهر	الشريك ياســـر	البيان
ـــ	١٢٠٠	رصيد	١٠٨٠٠	٧٢٠٠	حـــ/إعادة التقدير
ـــ	٦٠٠٠	حـــ/قرض الشريك ياسر	٦٦٠٠	٥٤٠٠	حـــ/الصندوق
١٧٤٠٠	٥٤٠٠	رصيد			
١٧٤٠٠	١٢٦٠٠		١٧٤٠٠	١٢٦٠٠	
١٥٠٠٠	ـــ	حـــ/رأس مال شاهر	١٧٤٠٠	٥٤٠٠	رصيد
٢٤٠٠	٥٤٠٠	حـــ/الصندوق			
١٧٤٠٠	٥٤٠٠		١٧٤٠٠	٥٤٠٠	

جـ- حـ/رأس المال:

الشريك شاهر	الشريك ياسر	الشريك رواد	البيان	الشريك شاهر	الشريك ياسر	الشريك رواد	البيان
٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد	٦٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	ـــ	رصيد
				ـــ	ـــ	٦٠٠٠٠	حـ/الصندوق
				١٥٠٠٠	ـــ	ـــ	حـ/جاري الشريك شاهر
				٧٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠	

٣- جدول توزيع الشهرة:

جدول توزيع الشهرة

البيان	الإجمالي	الشريك شاهر	الشريك ياسر	الشريك رواد	ملاحظات
الشهرة قبل الانضمام	٣٦٠٠٠	٢١٦٠٠	١٤٤٠٠	ـــ	بنسبة ٣-٢
الشهرة بعد الانضمام	٣٦٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٩٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	بنسبة ٥-٣-٤
		٦٦٠٠	٥٤٠٠	(١٢٠٠٠)	

إن نسبة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة هي نسبة رأس المال إذاً:

رأس مال الشريك شاهر بعد الزيادة = ٧٥٠٠٠

رأس مال الشريك ياسر بعد الزيادة = ٤٥٠٠٠

رأس المال الكلي قبل انضمام رواد = ١٢٠٠٠٠

الشريك رواد له ١/٣ رأس مال الشركة إذاً للشريكين شاهر وياسر ٢/٣ رأس المال بقيمة ١٢٠٠٠٠ فتكون حصة الشريك رواد

١٢٠٠٠٠ ÷ ٢ = ٦٠٠٠٠

وبذلك تصبح نسبة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة متطابقة مع نسب رأس المال أي :
(٧٥٠٠٠ / ٤٥٠٠٠ / ٦٠٠٠٠) أي. (٥ / ٣ / ٤) على التوالي

٤- الميزانية العمومية:

٩٦٠٠	عقارات	١٨٠٠٠٠	رأس المال
٦٧٢٠٠	بضاعة		٧٥٠٠٠ شاهر
	٣٠٠٠٠ العملاء		٤٥٠٠٠ ياسر
٢٨٥٠٠	(١٥٠٠) مخصص		٦٠٠٠ رواد
	د.م.قبضها	١٨٠٠٠	موردون
		٢١٠٠٠	أوراق دفع
	١٨٠٠٠ أوراق قبض	١٢٠٠	إيجار مستحق
١٧٧٠٠	(٣٠٠) مخصص		
	خصم أوراق قبض		
٩٧٢٠٠	صندوق		
٢٢٠٢٠٠		٢٢٠٢٠٠	

الحالة الثالثة :

في ٢٠٠٤/١/١ كانت ميزانية شركة أحمد وباسم وجميل التضامنية (الذين يقتسمون الأرباح والخسائر حسب نسب حصصهم في رأس المال) كما يلي:

الميزانية في ٢٠٠٠/١/١

١٤٤٠٠	عقارات	٥٤٠٠٠	رأس المال
٢١٦٠٠	سيارات		١٨٠٠٠ الشريك أحمد
٧٢٠٠	أثاث		١٨٠٠٠ الشريك باسم
١٤٤٠٠	بضاعة		١٨٠٠٠ الشريك جميل
٥٤٠٠	زبائن	٣٣٠٠٠	دائنون
٣٣٠٠٠	صندوق	٩٠٠٠	جاري الشركاء
			١٨٠٠ الشريك أحمد
			١٤٤٠ الشريك باسم
			٥٧٦٠ الشريك جميل
٩٦٠٠٠		٩٦٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء على انسحاب الشريك جميل من الشركة بالشروط التالية:

١- يعاد تقدير الموجودات على النحو التالي:

١٥١٢٠ عقارات

١٨٠٠٠ سيارات

٦٠٠٠ الأثاث

١٦٣٢٠ البضاعة.

٢- تقدر الشهرة بمبلغ ٧٢٠٠ و تسجل في بالدفاتر .

٣- يرحل رصيد حساب إعادة التقدير إلى الحسابات الجارية للشركاء.

٤- تدفع حقوق الشريك جميل نقداً.

المطلوب

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة.

٢- فتح الحسابات التالية:

حـــ/إعادة التقدير. حـــ/جاري الشركاء. حـــ/رأس المال. حـــ/الشريك المنفصل جميل.

٣- إعداد الميزانية العمومية بعد انسحاب الشريك جميل.

الحل:

١٨٠٠٠		حـــ/رأسمال الشريك جميل
٥٧٦٠		حـــ/جاري الشريك جميل
	٢٣٧٦٠	حـــ/الشريك (المنفصل)
		إقفال حـــ/رأس المال وحـــ/جاري الشريك في حـــ/الشريك المنفصل جميل
٤٨٠٠		حـــ/إعادة التقدير
	٣٦٠٠	حـــ/السيارات
	١٢٠٠	حـــ/الأثاث
		إثبات خسائر إعادة التقدير
٧٢٠		حـــ/العقارات
١٩٢٠		حـــ/البضاعة
	٢٦٤٠	حـــ/إعادة التقدير
		إثبات أرباح إعادة التقدير
١٤٤٠		حـــ/جاري الشركاء
		٧٢٠ الشريك أحمد
		٧٢٠ الشريك باسم
٧٢٠		حـــ/الشريك جميل (المنفصل)
	٢١٦٠	حـــ/إعادة التقدير
		توزيع خسائر إعادة التقدير بالتساوي حسب نسب رأس المال
٧٢٠٠		حـــ/الشهرة
	٤٨٠٠	حـــ/رأس المال
		٢٤٠٠ الشريك أحمد
		٢٤٠٠ الشريك باسم
	٢٤٠٠	حـــ/الشريك جميل (المنفصل)
		إثبات الشهرة
٢٥٤٤٠	٢٥٤٤٠	حـــ/الشريك المنفصل (جميل)
		حـــ/الصندوق
		سداد حساب الشريك المنفصل جميل نقداً

٢- أ- حـــ/إعادة التقدير:

٣٦٠٠	حـــ/السيارات	٧٢٠	حـــ/ العقارات
١٢٠٠	حـــ/الأثاث	١٩٢٠	حـــ/البضاعة
		٢١٦٠	رصيد (خسائر إعادة التقدير)
			مرحل
٤٨٠٠		٤٨٠٠	
٢١٦٠	رصيد	١٤٤٠	حـــ/جاري الشركاء
			٧٢٠ أحمد
			٧٢٠ باسم
		٧٢٠	حـــ/الشريك جميل
٢١٦٠		٢١٦٠	

د- حـــ/جاري الشركاء:

الشريك أحمد	الشريك باسم	البيان	الشريك أحمد	الشريك باسم	البيان
٧٢٠	٧٢٠	حـــ/إعادة التقدير	١٨٠٠	١٤٤٠	رصيد (أول الفترة)
١٠٨٠	٧٢٠	رصيد			
		(بعد انسحاب الشريك)			
١٨٠٠	١٤٤٠		١٨٠٠	١٤٤٠	

جـــ- حـــ/رأس المال:

الشريك أحمد	الشريك باسم	البيان	الشريك أحمد	الشريك باسم	البيان
			١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	رصيد
			٢٤٠٠	٢٤٠٠	حـــ/الشهرة
٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	رصيد			
٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠		٢٠٤٠٠	٢٠٤٠٠	

د- حقوق الشريك المنفصل:

٧٢٠	حـ/إعادة التقدير	١٨٠٠٠	حـ/رأس المال
٢٥٤٤٠	رصيد	٥٧٦٠	حـ/جاري الشريك
		٢٤٠٠	حـ/الشهرة
٢٦١٦٠		٢٦١٦٠	
٢٥٤٤٠	حـ/الصندوق	٢٥٤٤٠	رصيد
٢٥٤٤٠		٢٥٤٤٠	

٣- الميزانية العمومية:

٧٢٠٠	الشهرة	٤٠٨٠٠	حـ/رأس المال
١٥١٢٠	عقارات		٢٤٠٠ الشريك أحمد
١٨٠٠٠	سيارات		٢٠٤٠٠ الشريك باسم
٦٠٠٠	الأثاث	١٨٠٠	حـ/جاري الشركاء
١٦٣٢٠	بضاعة		١٠٨٠ الشريك أحمد
٥٤٠٠	زبائن		٧٢٠ الشريك باسم
٧٥٦٠	صندوق	٣٣٠٠٠	دائنون
٧٥٦٠٠		٧٥٦٠٠	

الحالة الرابعة :

شركة تضامن مؤلفة من إيهاب وبيان وجواد يقتسم فيها الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي، كانت ميزانيتها في ٢٠٠٤/١/١ كما يلي :

٧٢٠٠٠	مبـــاني	١٦٨٠٠٠	رأس المال
٤٨٠٠٠	بضاعة		٤٨٠٠٠ الشريك إيهاب
	١٩٢٠٠ مدينون		٤٨٠٠٠ الشريك بيان
١٦٨٠٠	(٢٤٠٠) مخصص		٧٢٠٠٠ الشريك جواد
	د.م.فيها	١٤٤٠٠	احتياطي عام
٧٢٠٠	أوراق قبض	١٢٠٠٠	حـ/جاري الشركاء
٧٢٠٠٠	صندوق		٢٤٠٠ الشريك إيهاب
٢١٦٠٠	صافي الخسارة		٩٦٠٠ الشريك بيان
		٤٣٢٠٠	الدائنون
٢٣٧٦٠٠		٢٣٧٦٠٠	

وقد انفصل الشريك إيهاب عن الشركة إذ تم الاتفاق على مايلي :

١- تقدير المباني بـ ١٠٨٠٠٠ والبضائع بـ ٦٠٠٠٠

٢- تكوين مخصص د.م.فيها بمبلغ ٥٢٨٠ ومخصص خصم أ.ق ١٢٠٠

٣ـ تقدير الشهرة بـ ٥٤٠٠٠ دون أن تسجل في الدفاتر .

٤- تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين بيان وجواد لـتصبح (٣-٢) على التوالي.

٥- إقفال حساب الاحتياطي العام والحسابات الجّارية وحساب إعادة القدير في حـ/رأس المال.

٦- يدفع الشريكان بيان وجواد نصف المبلغ المستحق للشريك المنسحب عن طريق الصندوق والباقي يعتبر قرضاً يسدد على قسطين متساويين الأول في ٢٠٠٤/٧/١ والثاني في ٢٠٠٥/١/١.

المطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية للعمليات السابقة.

٢- فتح حـ/إعادة التقدير، حـ/رأس المال ، و حـ/ الشريك المنفصل.

٣- إعداد الميزانية العمومية بعد انفصال الشريك إيهاب.

الحل:

١- قيود اليومية:

٤٠٨٠		حـــ/إعادة التقدير
	٢٨٨٠	حـــ/مخصص ديون مشكوك فيها.
	١٢٠٠	حـــ/مخصص خصم أ.ق
		إثبات خسائر إعادة التقدير
٣٦٠٠٠		حـــ/المباني
١٢٠٠٠		حـــ/البضاعة
	٤٨٠٠٠	حـــ/إعادة التقدير
		إثبات أرباح إعادة التقدير
٤٣٩٢٠		حـــ/إعادة التقدير
	٢٩٢٨٠	حـــ/رأس المال
		١٤٦٤٠ الشريك بيان
		١٤٦٤٠ الشريك جواد
		حـــ/الشريك المنفصل إيهاب
		توزيع رصيد إعادة التقدير بالتساوي
١٢٠٠٠		حـــ/جاري الشركاء
		٢٤٠٠ الشريك إيهاب
		٩٦٠٠ الشرك بيان
	٢٤٠٠	حـــ/الشريك إيهاب (المنفصل)
	٩٦٠٠	حـــ/رأس مال الشريك بيان
		إقفال الحسابات الجارية للشركاء
١٤٤٠٠		حـــ/الاحتياطي العام
	٩٦٠٠	حـــ/رأس المال
		٤٨٠٠ الشريك بيان
		٤٨٠٠ الشريك جواد
		حـــ/الشريك إيهاب (المنفصل)
		توزيع الاحتياطي بالتساوي

١٤٤٠٠		حـــ/رأس المال
		٧٢٠٠ الشريك بيان
		٧٢٠٠ الشريك جواد
٧٢٠٠		حـــ/الشريك المنفصل إيهاب (المنفصل)
	٢١٦٠٠	حـــ/ملخص الدخل (أو حـــ/ أ. خ)
		توزيع الخسائر بالتساوي
١٨٠٠٠		حـــ/رأس المال
		١٤٤٠٠ الشريك بيان
		٣٦٠٠ الشريك جواد
	١٨٠٠٠	حـــ/الشريك إيهاب (المنفصل)
		تخفيض رأس مال الشريكين بيان وجواد بحصة الشريك إيهاب من الشهرة
٤٨٠٠٠		حـــ/رأس مال الشريك إيهاب
	٤٨٠٠٠	حـــ/الشريك إيهاب (المنفصل)
		إقفال رأس مال (إيهاب) في حـــ/الشريك المنفصل
٨٠٦٤٠		حـــ/الشريك إيهاب (المنفصل)
	٤٠٣٢٠	حـــ/الصندوق
	٤٠٣٢٠	حـــ/قرض الشريك إيهاب
		تسديد حقوق الشريك المنفصل إيهاب

٢- حـــ/إعادة التقدير :

٢٨٨٠	حـــ/ مخصص الديون	٣٦٠٠٠	حـــ/ المباني
١٢٠٠	حـــ/ مخصص خصم أ. ق	١٢٠٠٠	حـــ/ البضاعة
٤٣٩٢٠	رصيد		
٤٨٠٠٠		٤٨٠٠٠	
٢٩٢٨٠	حـــ/ رأس المال	٤٣٩٢٠	رصيد
	١٤٦٤٠ الشريك بيان		
	١٤٦٤٠ الشريك جواد		
١٤٦٤٠	حـــ/ الشريك إيهاب (المنفصل)		
٤٣٩٢٠		٤٣٩٢٠	

مذكرة التسوية للشهرة:

البيان	الشريك إيهاب	الشريك بيان	الشريك جواد	الإجمالي
الشهرة قبل الانسحاب	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	٥٤٠٠٠
الشهرة بعد الانسحاب	ـــ	(٣٢٤٠٠)	(٢١٦٠٠)	٥٤٠٠٠
		١٤٤٠٠	٣٦٠٠	١٨٠٠٠

ب- حـ/رأس المال:

الشريك بيان	الشريك جواد	البيان	الشريك بيان	الشريك جواد	البيان
٧٢٠٠	٧٢٠٠	حـ/ أ . خ	٤٨٠٠٠	٧٢٠٠٠	رصيد
١٤٤٠٠	٣٦٠٠	حـ/الشريك المنفصل إيهاب	١٤٦٤٠	١٤٦٤٠	حـ/إعادة التقدير
			٩٦٠٠	ـــ	حـ/رأس مال الشريك بيان
٥٥٤٤٠	٨٠٦٤٠	رصيد	٤٨٠٠	٤٨٠٠	حـ/الاحتياطي العام
٧٧٠٤٠	٩١٤٤٠		٧٧٠٤٠	٩١٤٤٠	

حـ/الشريك إيهاب (المنفصل)

٧٢٠٠	حـ/ أ . خ	٤٨٠٠٠	حـ/رأسمال الشريك إيهاب
		١٤٦٤٠	حـ/إعادة التقدير
		٢٤٠٠	حـ/جاري الشريك إيهاب
		٤٨٠٠	حـ/الاحتياطي العام
		١٨٠٠٠	حـ/رأس المال
			١٤٤٠٠ بيان
٨٠٦٤٠	رصيد		٣٦٠٠ جواد
٨٧٨٤٠		٨٧٨٤٠	
٨٠٦٤٠	٤٠٣٢٠ حـ/الصندوق	٨٠٦٤٠	رصيد (صافي حقوق الشريك إيهاب)
	٤٠٣٢٠ حـ/قرض الشريك إيهاب		
٨٠٦٤٠		٨٠٦٤٠	

الميزانية بعد انفصال الشريك إيهاب:

١٠٨٠٠٠	عقارات	١٣٦٠٨٠	رأس المال
٦٠٠٠٠	بضائع		٥٥٤٤٠ الشريك بيان
	١٩٢٠٠ مدينون		٨٠٦٤٠ الشريك جواد
١٣٩٢٠	٥٢٨٠ مخصص الديون	٤٠٣٢٠	قرض الشريك إيهاب
	٧٢٠٠ أوراق قبض	٤٣٢٠٠	دائنون
	(١٢٠٠) مخصص خصم أ.ق		
	٦٠٠٠		
٣١٦٨٠	صندوق		
٢١٩٦٠٠		٢١٩٦٠٠	

الحالة الخامسة :

يقتسم وائل وعدنان وصالح أرباح وخسائر شركتهم التضامنية بالتساوي وقد انفصل الشريك صالح عن الشركة في ٢٠٠٣/٦/٣٠، إذ اتفق الشركاء على ما يلي:

١- تقدر الشهرة بـ ١٦٢٠٠ وتقرر إثبات حصة الشريك صالح .

٢- تحسب للشريك صالح فائدة على المسحوبات بمعدل ٦% وكان متوسط مدة السحب ٣ أشهر والمسحوبات بلغت ٩٠٠٠ خلال النصف الأول من عام ٢٠٠٣ .

٣- تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٥% سنوياً مع العلم أن رأس مال الشريك صالح بلغ حسب آخر ميزانية ٧٢٠٠٠

٤- بلغ نصيب الشريك صالح من الأرباح ٣٦٠٠

٥- للشريك صالح حـ/جاري مدين بـ ٥٤٠٠

٦- تدفع حقوق الشريك المنسحب عن طريق الصندوق.

المطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة.

٢- فتح حـــ/الشريك المنفصل صالح.

الحل:

١- قيود اليومية:

٧٢٠٠٠		حـــ/رأسمال الشريك صالح
	٧٢٠٠٠	حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
		اقفال حـــ/ رأس مال صالح لحسابه الخاص
٥٤٠٠		حـــ/الشهرة
	٥٤٠٠	حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
		إثبات حصة صالح من الشهرة
٥٤٠٠		حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
	٥٤٠٠	حـــ/جاري الشريك صالح
		إقفال حـــ / جاري الشريك
٩٠٠٠		حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
	٩٠٠٠	حـــ/المسحوبات
		إقفال المسحوبات
١٣٥		حـــ/الشريك المنفصل
	١٣٥	حـــ/فائدة المسحوبات
		فائدة المسحوبات بمعدل ٦% ولمدة ٣ أشهر
١٨٠٠		حـــ/فائدة رأس المال
	١٨٠٠	حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
		فائدة رأس المال بمعدل ٥% ولمدة ٦أشهر

٣٦٠٠		حـــ/توزيع الأرباح أو الخسائر
	٣٦٠٠	حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
		حصة صالح من الأرباح
٦٨٢٦٥		حـــ/الشريك صالح (المنفصل)
	٦٨٢٦٥	حـــ/الصندوق
		سداد حقوق الشريك المنفصل

حـــ/الشريك المنفصل صالح

٥٤٠٠	حـــ/جاري الشريك صالح	٥٤٠٠	حـــ/الشهرة
٩٠٠٠	حـــ/المسحوبات	٧٢٠٠٠	حـــ/ الشريك صالح
١٣٥	حـــ/فائدة المسحوبات	١٨٠٠	حـــ/فائدة رأس المال
٦٨٢٦٥	رصيد	٣٦٠٠	حـــ/توزيع الأرباح أوالخسائر
٨٢٨٠٠		٨٢٨٠٠	
٦٨٢٦٥	حـــ/الصندوق	٦٨٢٦٥	(صافي حقوق الشريك صالح)
٦٨٢٦٥		٦٨٢٦٥	

أسئلة ومسائل عامة

١- الأسئلة:

١ ــ ما هي الأسباب الموجبة لتعديل عقد الشركة ؟

٢ ــ ما هي أشكال زيادة رأس المال الاسمية والحقيقية ؟

٣ ــ ما هي أشكال تخفيض رأس المال الاسمية والحقيقية ؟

٤ ــ ما هي الشهرة ؟ وكيف تنشأ ؟

٥ ــ ما هي أهم الطرق المستخدمة لتحديد قيمة الشهرة ؟

٦ ــ سجل قيد إثبات ثم إقفال قسط إهتلاك الشهرة ؟

٧ ــ اذكر طرق سداد حساب الشريك المنفصل، وما المعالجة المحاسبية لكل منها؟ وأي طريق تنصح اتباعها؟ ولماذا؟

٨ ــ كيف يؤثر حصول الشريك المنفصل على بعض أصول الشركة في حقوقه فيها، وما المعالجة المحاسبية لتلك الحالة؟

٢ – المسائل العامة:

المسألة الأولى:

شركة تضامن مؤلفة من سامر وشاهر اللذين يقتسمان الأرباح والخسائر حسب نسبة رأس المال وكانت ميزانية شركتهما بتاريخ ٢٠٠٤/١/١ على الشكل التالي:

الميزانية في ٢٠٠٤/١/١

	٦٠٠٠٠ مباني	٨٠٠٠٠	رأس المال
٥٤٠٠٠	(٦٠٠٠) مخصص إ.مباني	٥٠٠٠٠	الشريك سامر
		٣٠٠٠٠	الشريك شاهر
	٦٠٠٠ أثاث	٣٢٠٠٠	الموردون
٤٤٠٠	(١٦٠٠) مخصص أ.أثاث	١٥٨٠٠	أوراق الدفع
	٢٤٠٠٠ سيارات		
١٥٦٠٠٠	(٨٤٠٠) مخصص أ.سيارات		
٣٠٠٠٠	بضاعة		
	١٦٤٠٠ عملاء		
١٤٨٠٠	(١٦٠٠) مخصص د.م.فيها		
	٧٦٠٠ أوراق قبض		
٧٢٠٠	(٤٠٠) مخصص خصم أ.ق		
١٨٠٠	صندوق		
١٢٧٨٠٠		١٢٧٨٠٠	

وبتاريخه اتفق الشريكان على إعادة تقدير الموجودات وتعديل رأس المال بنتيجة إعادة التقدير.

وقد نجم عن عملية إعادة التقدير ما يلي:

١- قدرت الشهرة بـ ٤٠٠٠٠ والمباني بـ ٦٤٠٠٠ والأثاث بـ ٤٠٠ والسيارات بـ ١٤٠٠٠ والبضاعة بـ ٣٥٢٠٠ .

٢- يشكل مخصص للديون المشكوك بتحصيلها بـ ١٢٠٠ ومخصص خصم أوراق قبض ٢٠٠ .

المطلـــــــوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة.

٢- إعداد حـ/إعادة التقدير.

٣- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة.

المسألة الثانية :

شركة تضامن مؤلفة من ماهر وصالح (يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي) كانت ميزانيتها في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

٢٤٠٠٠	مبـــــان		حقوق الشركاء :
٨٤٠٠٠	آلات		٧٠٠٠٠ رأس مال الشريك ماهـــر
١٨٠٠٠	بضـــاعة		(٥٢٠٠) جـــاري الشريك ماهـــر
١٥٢٠٠	زبائـــن	٦٤٨٠٠	----- صافي حقوق الشريك ماهـر
١١٢٠٠	بنـــك		٧٠٠٠٠ رأس مـال الشريك صالح
			(١٣٠٠٠) جـــاري الشريك صالح
		٥٧٠٠٠	----- صافي حقوق الشريك صالح
		١٩٦٠٠	الموردون
		١١٠٠٠	أوراق الدفع
١٥٢٤٠٠		١٥٢٤٠٠	

فإذا :

١- أعيد تقدير المباني بما يعادل ٨٠% من قيمتها الدفترية ، الآلات بما يعادل ٦٠% والبضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ .

٢- تم تشكيل مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل ٥% من المدينين بعد أن تم إعدام ديون قدرها ٨٠٠ .

٣- تبين من كشف البنك أنه سجل لصالح الشركة فوائد قدرها ٨٠٠ لم تكن مثبتة في الدفاتر.

٤ ـ تبين من فحص الموردين أن هناك ديناً قدره ٤٠٠ غير مثبت بالدفاتر.

وقد قرر الشريكان تخفيض رأس المال إلى مبلغ ١٠٠٠٠٠ على أن تبقى حصص الشريكين متساوية ، واتفقا على أن يسدد كل منهما رصيد حسابه الجاري المدين إن وجد.

والمطلـــــــــوب:

١- تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية.

٢- فتح حـ/إعادة التقدير ، و حـ/جاري الشركاء.

٣- إعداد الميزانية العمومية المعدّلة .

المسألة الثالثة :

جابر ومسعود شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة (٣-٢) على التوالي وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ كانت ميزانية شركتهما كما يلي:

الميزانية العمومية

١٢٠٠٠	أثـــــــاث	١٠٣٨٠٠	حقوق الشركاء
٤٨٠٠٠	بضاعة		رأسمال الشريك جابر ٦٠٠٠
	٣٠٠٠٠ مدينون		٤٥٠٠٠ رأسمال الشريك مسعود
٢٧٠٠٠	(٣٠٠٠) مخصص	٤٣٨٠٠	(١٢٠٠) جاري الشريك مسعود
	د.م.فيها	٧٨٠٠	دائنـــــــون
		٢١٠٠٠	أوراق دفع
١٨٠٠٠	أوراق قبض	١٢٠٠	إيجار مستحق

٦٠٠٠	قرض ممنوح للشريك مسعود		
٢٢٨٠٠	الصندوق		
١٣٣٨٠٠		١٣٣٨٠٠	

وبتاريخه وافق الشريكان على انضمام محمود شريكاً ثالثاً بالشروط التالية:

١- يقدر الأثاث بـ ٩٦٠٠ والبضاعة بـ ٦٦٠٠٠ .

٢- تقدر الديون المشكوك بتحصيلها بـ ١٥٠٠ ومخصص خصم أ.ق بـ ٣٠٠ .

٣- تقدر الشهرة بـ ٣٦٠٠٠ على ألا يتم تسجيلها بالدفاتر .

٤- يعالج قرض الشريك مسعود مع حصته في أرباح إعادة التقدير ، ويدفع ما يترتب علية أو يسحب الزيادة.

٥- يزداد رأس مال الشريك جابر إلى ٧٥٠٠٠ على أن يدفع ما يترتب عليه أو أن يسحب ما يزيد له.

٦- تكون حصة الشريك محمود مساوية لثلث رأس المال الكلي بعد الانضمام وتوزع الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال.

٧- يسدد الشريك محمود ما يترتب عليه عن طريق الصندوق .

المطلـــــــــوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة.

٢- فتح حـــ/إعادة التقدير.

٣- فتح حـــ/جاري الشركاء.

٤- إعداد الميزانية العمومية بعد الانضمام.

المسألة الرابعة :

شركة تضامن مؤلفة من صلاح وعوني اللذين يقتسمان الأرباح و الخسائر بنسبة (٢-١) على التوالي. وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ كانت ميزانيتها كما يلي:

الميزانية العمومية

١٢٠٠٠	الشهرة	١٠٦٨٠٠	رأس المال
٧٢٠٠٠	مبانـــي		٦٢٤٠٠ الشريك صالح
٢٤٠٠٠	آلات		٤٤٤٠٠ الشريك عوني
١٢٠٠٠	أثاث	٣٧٨٠٠	دائنون
٢٦٤٠٠	بضاعة	٤٣٢٠٠	أوراق دفع
	١٦٨٠٠ عملاء		
١٥٠٠٠	١٨٠٠ ـــ مخصص د.م.فيها		
٩٦٠٠	أوراق قبض		
١٦٨٠٠	بنـــــك		
١٨٧٨٠٠		١٨٧٨٠٠	

وفي ٢٠٠٤/١/١ انضم جلال كشريك ثالث حسب الشروط الآتية:

١- قدرت العقارات بـــ ٦٧٢٠٠ والآلات بـــ ١٦٨٠٠ والأثاث بـــ ٩٦٠٠ والبضاعة بـــ ٣١٢٠٠ .

٢- أعدم دين قدره ١٢٠٠ .

٣- قدرت الشهرة بـــ ١٩٢٠٠ واتفق الشركاء على عدم إثبات الزيادة في الدفاتر ، وعلى أن يدفع جلال حصته من الزيادة لتستثمر في الشركة.

٤- يصبح رأس المال بعد انضمام الشريك جلال ١٨٠٠٠٠ موزعاً كما يلي:

- حصة صلاح : ٧٢٠٠٠
- حصة عوني : ٤٨٠٠٠
- حصة جلال : ٦٠٠٠٠

على أن تسدد الفروق عن طريق البنك ، وأن يدفع جلال نصيبه من رأس المال والشهرة أيضاً عن طريق البنك.

٥- تعدل نسبة توزيع الأرباح و الخسائر بين صلاح وعوني وجلال لتصبح (٣-١-٢) على التوالي.

المطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية اللازمة.

٢- فتح حـ/إعادة التقدير، حـ/رأس المال، و حـ/البنك

٣- إعداد مذكرة التسوية للشهرة.

٤- إعداد الميزانية العمومية للشركة بعد انضمام الشريك جلال.

المسألة الخامسة :

إحسان وبهاء وجابر شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح و الخسائر بنسبة (٣-٢-١) على التوالي . وقد اتفق الشركاء على انضمام زياد كشريك رابع للشركة مقابل ١/٣ رأس المال والأرباح . وقد أعيد تقدير الشهرة بمبلغ يزيد عن الرصيد الدفتري بـ ٢٧٠٠٠ على أن يسدد زياد نصيبه منها إلى الشركاء القدامى .

المطلوب:

تسجيل قيود اليومية اللازمة لهذه العملية وذلك وفق الاحتمالات التالية:

١- أن تبقى نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى على حالها.

٢- أن تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى متساوية.

٣- أن تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء القدامى (٤-٣-٢) على التوالي.

المسألة السادسة :

الشريكان بهاء ومسعود يقتسمان أرباح وخسائر شركتهما بنسبة (٣-٢) على التوالي . وكانت موجودات ومطاليب الشركة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

الموجودات:

الأراضي ٥٤٠٠ - آلات ١٤٤٠٠ - بوليصة تأمين على الحياة ٢٥٢٠٠ - بضاعة ٤٥٠٠٠ - العملاء ٢٤٠٠٠ - أوراق قبض ١٢٠٠٠ - جاري الشريك مسعود ٥٤٠٠ - بنك ١٥٠٠٠ - صندوق ٣٠٠٠

المطاليب:

رأس المال ٩٩٠٠٠ موزع كما يلي: ٤٨٠٠٠ لبهاء و٥١٠٠٠ لمسعود. الاحتياطي ١١٢٥٠ – الموردون ٨٦١٠٠ – جاري الشريك بهاء ١٦٥٠ .

وقد وافق الشريكان على انضمام " شريف " كشريك ثالث ضمن الشروط التالية:

١- تقدر الشهرة بـ ١٨٠٠٠ على ألا تظهر بالدفاتر.

٢- تقدر الأراضي بـ ٤٥٠٠٠ والآلات بـ ١٠٥٠٠ والبضاعة بمبلغ ٣٧٥٠٠

٣- أعدم دين قدره ١٥٠٠ وتقرر تشكيل مخصص للديون المشكوك فيها بمعدل ٨% من رصيد المدينين.

٤- بلغت القيمة الحالية لبوليصة التأمين ١٢٦٠٠

٥- ترحل أرصدة الحسابات الجارية وإعادة التقدير والاحتياطي إلى رأس المال.

٦- يصبح رأس مال الشركة ١٨٠٠٠٠ يوزع بين الشركاء بالتساوي.

٧- توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة بالتساوي.

٨- حصة الشريك شريف من الشهرة ورأس المال تدفع بشيك .

٩- يقبض أو يدفع الشريكان بهاء ومسعود المستحق لهما أو عليهما بشيك.

المطلوب :

١ . إعداد الحسابات اللازمة لإظهار العمليات السابقة .

المسألة السابعة :

شركة تضامن مؤلفة من فادي وشاهر، كانت ميزانيتها في ٢٠٠٣/٧/١ كما يلي:

الميزانية العمومية

٧٥٠٠	شهرة	٩٠٠٠٠	رأس المال
	٢٢٥٠٠ مباني		٤٥٠٠٠ الشريك فادي
٢١٣٠٠	(١٢٠٠) مخصص إ.مباني		٤٥٠٠٠ الشريك شاهر
		٣٠٠٠	احتياطي عام
	١٥٠٠٠ الأثاث	١٣٥٠٠	الموردون
١٣٥٠٠	(١٥٠٠) مخصص أ.أثاث	١٢٠٠٠	أوراق دفع
١٨٠٠٠	سيارات	٦٠٠	مصاريف مستحقة

١٨٧٥٠	بضائع		
	١٤٢٥٠ عـملاء		
١٣٢٠٠	(١٠٥٠) مخصص د.م.فيها		
	١٢٠٠٠ أوراق قبض		
١١٢٥٠	(٧٥٠) مخصص خصم أ.ق		
١٠٣٥٠	أوراق مالية		
١٥٠٠	جاري الشريك شاهر		
٣٧٥٠	صندوق		
١١٩١٠٠		١١٩١٠٠	

وقد اتفق الشريكان على انضمام عادل شريكاً ثالثاً للشركة وذلك حسب الشروط التالية :

١- يقدر الأثاث بـ ١٢٠٠٠ والمباني بـ ٢٧٠٠٠ وزادت قيمة السيارات بمعدل ١٠% وقدرت الأوراق المالية بمبلغ ١٢٧٥٠ .

٢- قدرت الشهرة بـ ١٦٥٠٠ على أن يدفع الشريك عادل نصيبه منها ليستثمر في أعمال الشركة.

٣- أعدم دين قدره ٢٢٥٠ ورفضت ورقة قبض قيمتها ٧٥٠ .

٤- تشكّل المخصصات التالية ، بالقيمة المدونة ، كما يلي:

أ- مخصص د.م.فيها ٢٢٥٠

ب - مخصص خصم أوراق قبض ١٥٠٠ .

٥- تصبح حصة الشريك فادي في رأس المال ٦٠٠٠٠ وشاهر ٥٢٥٠٠ على أن تسوى الفروقات عن طريق الصندوق.

٦- تحدد حصة عادل من رأس المال ومن الأرباح والخسائر كما يلي:

أ- تكون حصة عادل في رأس المال ٤/١ رأس المال الكلي بعد انضمامه يدفعها نقداً.

ب- تكون حصته من الأرباح والخسائر ٢٥%.

٧- تعدل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين فادي وشاهر من (١-١) إلى (٢-١) على التوالي.

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة.

٢- فتح حـــ/إعادة التقدير ـــ حـــ/رأس المال ـــ و حـــ/الصندوق.

٣- إعداد مذكرة التسوية للشهرة.

٤- إعداد الميزانية العمومية بعد الانضمام

المسألة الثامنة : أ و ب شريكان في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣-٢، وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١

			أصول ثابتة		
	٦٠٠٠٠		سيارات (بعد الاستهلاك)		رأسمال الشركة
	٢٠٠٠٠		أثاث (بعد الاستهلاك)	٦٠٠٠٠	أ
٨٠٠٠٠				٤٠٠٠٠	ب
		١٠٠٠٠٠	أصول متداولة		
	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	بضاعة		احتياطي عام
	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	مدينون		حـــ/ جاري (أ)
	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	حـــ/ جاري ب		قرض الشريك (ب)
	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	صندوق		دائنون
١٢٠٠٠٠					
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠			

وفي ذلك التاريخ قرر الشريكان مضاعفة رأسمال الشركة، إذ تصبح حصة كل منهما مساوية للآخر، على أن يستخدم في زيادة الحصص رصيد الاحتياطي العام، ورصيد الحساب الجاري الدائن، وقرض الشريك ويقوم كل شريك بسداد الباقي نقداً.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات زيادة رأس المال.

٢- تصوير قائمة المركز المالي بعد زيادة رأس المال مباشرة.

المسألة التاسعة : أ و ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣-٢ على التوالي. وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١:

			أصول ثابتة		
		٤٠٠٠٠٠	أراضٍ ومبانٍ (بعد الاستهلاك)		
		٢٠٠٠٠٠	أثاث (بعد الاستهلاك)		
٦٠٠٠٠٠					
			أصول متداولة		
		١٢٠٠٠٠	بضاعة		
		٤٠٠٠٠	مدينون		
		٥٠٠٠٠	حـ/ جاري (أ)		
		٣٠٠٠٠	حـ/ جاري (ب)		
		٣٢٠٠٠٠	صندوق		
٥٦٠٠٠٠					
			أرصدة مدينة أخرى :		
١٥٠٠٠٠			خسائر تجارية		
١٣١٠٠٠٠					
			رأس المال		
		٦٠٠٠٠٠	أ		
		٤٠٠٠٠٠	ب		
	١٠٠٠٠٠٠				
			خصوم متداولة		
		٢١٠٠٠٠	دائنون		
		١٠٠٠٠٠	أ. دفع		
	٣١٠٠٠٠				
	١٣١٠٠٠٠				

وقد قرر الشركاء في ذلك التاريخ تخفيض رأسمال الشركة إلى النصف، على أن تصبح حصص الشريكين متساوية، وذلك باستخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة والخسائر التجارية غير الموزعة، ورد ما تبقى من التخفيض في الحصة نقداً.

والمطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات تخفيض رأس المال.

٢- تصوير حساب رأس المال.

٣- تصوير قائمة المركز المالي بعد التخفيض مباشرة.

المسألة العاشرة : أ و ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢-١ على التوالي، وفي ٢٠٠١/١/١ كان المركز المالي للشركة كما يلي:

أصول ثابتة :			رأسمال الشركة		
عقارات	٨٠٠٠٠		أ	١٢٠٠٠٠	
- م. أ. عقارات	١٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	ب	٦٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠
سيارات	٢٠٠٠٠		خصوم متداولة		
- م. أ. سيارات	٦٠٠٠	١٤٠٠٠	دائنون	٢٠٠٠٠	
أصول متداولة			أ.دفع	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
بضاعة		٣٠٠٠٠			
مدينون	٢٥٠٠٠				
- م.د.م. فيها	٢٠٠٠	٢٣٠٠٠			
أ. مالية	٣٠٠٠٠				
- م.هبوط أسعار أ. مالية	٥٠٠٠	٢٥٠٠٠			
حسابات جارية					
أ	٧٠٠٠				
ب	١٠٠٠٠	١٧٠٠٠			
بنك		٢٥٠٠٠			
خسائر تجارية غير مدفوعة		٦٠٠٠			٢١٠٠٠٠
		٢١٠٠٠٠			

وفي ذلك التاريخ قرر الشريكان إعادة تقويم أصول الشركة وخصومها، وإثبات نتيجة إعادة التقدير بالدفاتر وتعديل رأسمال الشركة بقيمة إعادة التقدير، واستخدام الأرصدة المدينة للحسابات الجارية والخسائر التجارية غير المدفوعة في تعديل حصص الشركاء في رأس المال هذا وقد انتدب خبير لإعادة تقويم عناصر المركز المالي وأبدى الخبير الملاحظات التالية:

١- هناك مصروفات صيانة أجريت على المباني في ٢٠٠٠/١/١ قيمتها ٥٠٠٠ ، وأضيفت خطأ لحساب العقارات، وبلغ الاستهلاك المحتسب عن هذا المبلغ ٥٠٠ .

٢- هناك نقص في احتساب مخصص استهلاك السيارات ويراد زيادة مخصص استهلاك السيارات إلى الضعف.

٣- هناك بضاعة تالفة قيمتها ٥٠٠٠ .

٤- تقدر الديون المعدومة بمبلغ ٢٠٠٠، والديون الجيدة بمبلغ ٢٠٠٠٠ .

٥- تقدر القيمة السوقية للأوراق المالية بمبلغ ٢٨٠٠٠ .

٦- وجد أن على الشركة ديوناً للغير لم تثبت بالدفاتر قيمتها ٤٠٠٠ .

٧- بلغت أتعاب الخبير ١٥٠٠ تم سدادها بشيك على البنك.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما جاء بتقرير الخبير.

٢- تصوير حساب إعادة التقدير.

٣- تصوير حساب رأس المال.

٤- إعداد قائمة المركز المالي بعد إعادة التقدير مباشرة.

Damascus University

المسألة الحادية عشرة : اتفق الشركاء أ – ب – ج على شراء حصة الشريك ج في ٢٠٠٠/١/١، وكانت الميزانية العمومية للشركة بذلك التاريخ كما يلي:

٥٠٠٠٠٠	شهرة المحل	٤٣٠٠٠٠٠		رأس المال:
٢٦٠٠٠٠٠	آلات		٢٣٠٠٠٠٠	الشريك أ
٦٢٠٠٠٠	مدينون		١١٠٠٠٠٠	الشريك ب
١٣٨٠٠٠٠	نقدية		٩٠٠٠٠٠	الشريك ج
		٨٠٠٠٠٠		دائنون
٥١٠٠٠٠٠		٥١٠٠٠٠٠		

فإذا علمت أن الأرباح أو الخسائر توزع بنسبة ٣-٢-١ على التوالي بين الشركاء أ – ب – ج.

المطلوب:

إثبات انفصال الشريك ج وفق الاحتمالات التالية:

١- يدفع الشريكان أ – ب إلى الشريك ج مبلغ ٩٨٠٠٠٠ ، وتسجل الزيادة المدفوعة له كمكافأة من قبلهما.

٢- يدفع الشريكان أ – ب إلى الشريك ج مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ، ويسجل الفرق كمكافأة منه للشريكين أ و ب.

٣- يدفع الشريكان أ – ب إلى الشريك ج مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ، على أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في سجلات الشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد حـ/ رأسمال الشريك ج.

٤- وافق الشريك ج على قبض ٨٠٩٩٠٠ نقداً، وعلى استلام آلة قيمتها العادلة الجارية ٨٠٠٠٠ ، وكانت تكلفتها التاريخية ٢٩٠٠٠٠ ، وحسب

استهلاك لها بنسبة ٦٠% من تكلفتها وليس لها قيمة نفاية.

المسألة الثانية عشرة : (أ – ب – ج) شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح أو الخسائر بالتساوي، وفي ٢٠٠٠/٣/٣١ توفي الشريك ج، وقد اتفق الشريكان أ – ب على الاستمرار في الشركة، وهو ما يسمح به العقد، على أن تحتسب حقوق الشريك المتوفى كما يلي:

١- له من صافي موجودات الشركة ما يعادل حصته منها حسب آخر ميزانية للشركة.

٢- له من الأرباح عن المدة من أول السنة المالية إلى تاريخ الوفاة ربع أرباح السنة السابقة، أو ١٠% من رأسماله أيهما أكبر.

٣- تقدر الشهرة على أساس ضعف متوسط أرباح السنوات الثلاث السابقة.

فإذا علمت :

١- كان رأسمال الشريك ج حسب آخر ميزانية للشركة ٢٠٠٠٠٠٠ .

٢- كانت أرباح السنوات الثلاث السابقة كما يلي، وعلى التوالي:

٦٠٠٠٠٠ – ٩٠٠٠٠٠ – ٧٥٠٠٠٠ .

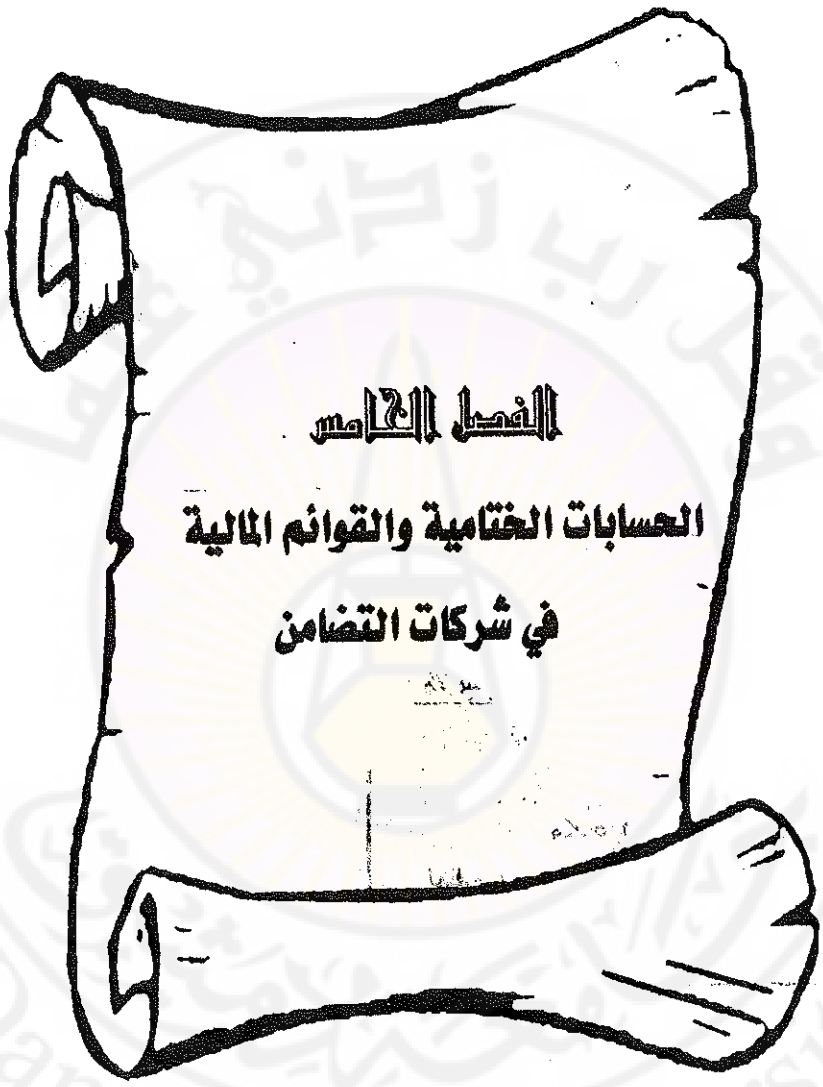
٣_ تحسب للشريك فائدة على رأس المال بمعدل ٥% وعلى المسحوبات بمعدل ٨%، علماً بأن مسحوباته خلال العام حتى تاريخ الوفاة ١٠٠٠٠٠ ، ومتوسط السحب ثلاثة أشهر.

٤- عليه رصيد مدين في حـ/ جاري الشركاء ٤٠٠٠٠ .

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة لتنفيذ ما سبق في ظل إثبات الشهرة بنصيب الشريك المتوفى ج منها فقط.

٢- وضع حساب الشريك المتوفى علماً بأن الشركة دفعت له نصف المستحق بشيك على المصرف، واعتبرت الباقي بمثابة قرض لمدة ٣ سنوات بذمة الشركة، وبفائدة سنوية ٤% تحسب من تاريخ الوفاة.



الفصل الخامس

الحسابات الختامية والقوائم المالية

في شركات التضامن

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الحسابات الختامية والقوائم المالية

في شركات التضامن

Accounts And Financial Statements

أولا – نشأة الحسابات الختامية وظهور القوائم المالية:

ساهمت عوامل مختلفة في ظهور الحسابات الختامية ثم القوائم المالية ويأتي في مقدمتها:

أ- تفويض الصلاحيات: إن كبر حجم المشروعات الاقتصادية ، وتعقيد العمليات الإدارية والإنتاجية فيها، خلق صعوبات كثيرة أمام الملاّك، دفعتهم باتجاه تفويض صلاحياتهم للغير، ومن ثم تحميل المسؤوليات للمفوضين بإنجاز الأعمال، في إطار الصلاحيات الممنوحة لهم. وللتمكن من رقابة التصرفات والأعمال التي يقوم بها المفوضون من مدراء أو موظفين أو عاملين، ومحاسبتهم عن هذه الأعمال، فقد ظهرت الحاجة إلى توثيق وإثبات كلّ التصرفات الاقتصادية الناجمة عن التفويض الممنوح ، وإلى بيان الآثار الاقتصادية لها في أموال المشروع.

وقد ظهرت في مجرى عملية التوثيق المستندات. ثم استخدم القيد المزدوج (Double Entry System) لتنظيم ورقابة عملية التوثيق، إذ أمكن تسجيل العمليات الموثقة في سجل خاص عرف بدفتر اليومية. وبذلك ظهرت حسابات النفقات والإيرادات و حسابات الأصول الملموسة وحسابات حقوق الملكية بالإضافة إلى حسابات الدائنية والمديونية . ثم كان لا بد من التخلص من حسابات النفقات والإيرادات في نهاية العام ، نظراً لاستحالة إبقائها مفتوحة للعام التالي، كما كان لا بد من معرفة نتائج الأعمال من ربح أو خسارة ومن معرفة مصادر هذه الأرباح أو الخسائر، فظهر حـ/المتاجرة (Trading Account) وحـ /الأرباح والخسائر (Profit and Loss account).

ب- تطور الحاجة إلى المعلومات: إن اتساع حاجات الفئات المختلفة من المستخدمين إلى المعلومات وظهور الحاجة لدى الكثيرين منهم للتمييز بين الربح العادي المحقق من الأنشطة الاعتيادية، والأرباح الأخرى المتولدة عن عمليات استثنائية غير اعتيادية، دفع بالمحاسبة إلى ضرورة توفير هذه المعلومات فجاء حـ/المتاجرة ليبيّن .الدخل المتولد من الأنشطة الاعتيادية المتكررة معبراً عنه بمجمل الربح أو ربح المتاجرة، وجاء حـ/أ.خ ليبين النفقات والإيرادات الأخرى غير الاعتيادية أوغير المتكررة ثم صافي الدخل المحقق. عرف هذان الحسابان بـ (الحسابات الختامية) (Final Accounts) كونهما يعدان في ختام الدورة المحاسبية، ليظهرا أرباح أو خسائر المشروع عن الفترة الممتدة من بداية الفترة حتى نهايتها . ثم انضم إلى هذين الحسابين حساب ختامي آخر عرف باسم "حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر" وذلك بتأثير الحاجة لمعرفة أوجه استخدام الأرباح وكيفية توزيع الأرباح أو الخسائر المتحققة.

مما سبق يلاحظ أن للحسابات الختامية وظيفتين أساسيتين:

١- **وظيفة تقديم المعلومات** للمستخدمين.

٢- **وظيفة إقفال حسابات النفقات والإيرادات** ، وتحويلها إلى ربح أو خسارة للوصول إلى نتائج أعمال المشروع.

ونظراً للتوسع الدائم في الحاجة إلى المعلومات لدى فئات المستخدمين، ومع صعوبة فهم الطبيعة المحاسبية الفنيّة للحسابات الختامية لدى بعض المستخدمين، فقد اتجه الاهتمام المحاسبي نحو عرض المعلومات بشكل سهل، يمكن معه استيعابها، فظهرت " قائمة الدخل" لتحل مكان حـ/المتاجرة وحـ/أ.خ في عملية تقديم المعلومات للمستخدمين. ثم ظهرت " **قائمة الأرباح المحتجزة**" لتحل مكان حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر في عملية تقديم المعلومات.

هذا التحول باتجاه تبسيط عرض المعلومات فصل الوظائف التقليدية للحسابات الختامية بعضها عن بعض . فقائمة الدخل تقوم بوظيفة تقديم المعلومات عن نتائج الأعمال بأنواعها. وقائمة الأرباح المحتجزة تقدم معلومات عن كيفية استخدام الأرباح المحققة. لكن هذه القوائم ليست حسابات ، ولا يمكن إقفال حسابات النفقات والإيرادات فيها ، ولهذا فإنه لا يمكنها القيام بوظيفة إقفال لهذه الحسابات. وهذا يعني أنه لا بد من وجود حسابات ختامية لتحقيق غرض

الإقفال إلى جانب القائمة ، في الوقت الذي لا ضرورة فيها لوجود حسابي المتاجرة وحـ/أ.خ، لذلك فقد تم استبدال هذين الحسابين بحساب وحيد عرف بـ "حساب الدخل" أو " ملخص الدخل" تقفل فيه جميع النفقات والإيرادات دون أي تبويب ، ويظهر رصيده صافي الدخل ، وبقي حـ/توزيع الأرباح موجوداً للغرض نفسه.

ثانيا - أسس إعداد الحسابات و القوائم الختامية :

يهدف إعداد القوائم المالية إذاً، إلى إظهار نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي ، لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي تساعدهم في اتخاذ القرارات. والمستخدمون فئات مختلفة منها :

- المالكون: وهم الشركاء في شركات الأشخاص أو المساهمون في شركات الأموال.
- المدراء: في جميع المستويات الإدارية.
- المقرضون، وهم الفئة التي تقدم أموالها للمشروع على شكل قروض قصيرة أو طويلة الأجل.
- الدائنون: يمثلون الجهات المختلفة التي ترتبط مع المشروع بمصالح مادية تقدم له تسهيلات ائتمانية مختلفة ، ويأتي في مقدمتها الموردون.
- المدينون: الذين تربطهم مصالح مادية مع المشروع يقدم لهم المشروع بعض التسهيلات الائتمانية ، ويأتي في مقدمتهم العملاء.
- الدوائر الحكومية ، كدائرة ضريبية الدخل أو الجهات التخطيطية في الدولة وغيرها..
- جهات أخرى متنوعة: كهيئة الأوراق المالية بالنسبة للشركات المساهمة ومراجعي الحسابات الخارجيين والمحللين الماليين والعاملين وغيرهم.

وتتنوع المعلومات التي تحتاجها هذه الفئات، فهي تتعلق مثلاً بـ :

١- سيولة المشروع وقدرته على سداد التزاماته.

٢- ربحية المشروع وقدرته على توليد الأرباح.

٣- إنتاجية المشروع وقدرته على تقديم سلع وخدمات بمواصفات جيدة وأسعار منافسة.....

ولما كانت القوائم المالية تعد لخدمة فئات المستخدمين ، فقد كان لا بد لها من أن تراعي احتياجاتهم ومتطلباتهم . فالمعلومات التي تعدها يجب أن تكون كافية ، ملائمة وخالية من الأخطاء الجوهرية. لهذا فإنها تعد استناداً إلى مبادئ وقواعد محاسبية محددة متعارف عليها.

غير أن إعداد القوائم المالية في شركات الأشخاص يخضع لاعتبارات تختلف عنها نسبياً في شركات الأموال. فالقوائم المالية في شركات الأشخاص يتم إعدادها لخدمة أصحاب المشروع (الشركاء) أساساً. أما الجهات الخارجية فإن متطلباتها محدودة جداً في هذا الإطار. فهي تنحصر بشكل أساسي بمتطلبات القوانين والتشريعات النافذة الناظمة لعمل الشركات . أما الدائنون والمدينون فإن متطلباتهم تكون محدودة جداً، لأن التعامل مع الشركة يستند أساساً إلى الثقة المتبادلة غالباً ،وبكفالة الصفة التضامنية بين الشركاء تجاه ديون الشركة... أما المقرضون، وخاصة البنوك، فإن متطلباتهم تتحقق من خلال الاتصال المباشر مع المشروع ، الذي يوفر لهم المعلومات التي يحتاجونها (بالإضافة إلى الضمانات المطلوبة).

لهذا كله فإن القوائم المالية في شركات الأشخاص، لا تعد استناداً إلى القواعد والاعتبارات ذاتها التي يخضع لها إعداد هذه القوائم في شركات الأموال.

فشركات الأموال مثلاً ملزمة بنشر قوائمها ،بعد إخضاعها للمراجعة والتدقيق من مراجع خارجي مستقل مرخص قانوناً، وبعد المصادقة عليها من الهيئة العامة للمساهمين.. ويشترط في إعدادها ،تطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها، المحلية أو الدولية. كما يشترط في إعدادها مراعاة قانون وتعليمات ومتطلبات هيئة الأوراق المالية والسوق المالي، وكذلك الحاجة إلى المعلومات لدى فئات كثيرة ممن لها مصالح مادية مع الشركة. أما شركات الأشخاص فإنها ملزمة بتحقيق إرادة الشركاء في إطار التشريعات المحلية النافذة والمنظمة لعملها.

يستخلص مما سبق : أن هناك بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد الحسابات والقوائم في شركات الأشخاص ومن أهم هذه الاعتبارات:

١- تتنوّع وتتعدّد في شركات الأموال الفئات الخارجية التي تربطها مصالح وعلاقات مع الشركة الأموال (مع مراعاة نوع شركة الأموال)، والتي تفرض على الشركة متطلباتها واحتياجاتها إلى المعلومات عند إعداد قوائمها. أما في شركات الأشخاص فإن هذه الفئات، وإن تعددت، فإن متطلباتها عند إعداد القوائم المالية تكون غالباً محدودة ، ويتم تلبيتها بوسائل مختلفة وليس حصراً عن طريق القوائم المالية. ولا بد هنا أيضا من الأخذ بالاعتبار المتطلبات القانونية، عند مسك الدفاتر وإعداد القوائم في شركات الأشخاص.

٢- تتنوّع المتطلبات القانونية التي ينبغي على شركات الأموال مراعاتها عند إعداد قوائمها. لكن هذا التنوع ينخفض كثيراً في شركات الأشخاص عنه في شركات الأموال. إذ لا تخضع شركات الأشخاص مثلاً لقانون هيئة الأوراق المالية وقانون بورصة الأوراق المالية ، كما هو الحال بالنسبة لشركات الأموال. في حين أن شركات الأشخاص تخضع كشركات الأموال، تماماً لقانون الشركات وقانون الضرائب وغيرها..

٣- يجب على شركات الأموال إخضاع قوائمها الختامية للتدقيق والمراجعة من مراجع خارجي مستقل . ثم يجب بعد ذلك المصادقة عليها من الهيئة العامة للمساهمين ، ومن ثم نشرها وعرضها على المستخدمين عبر وسائل الإعلام الممكنة. لكن هذا لا ينطبق غالباً على شركات الأشخاص . فهي غير ملزمة بإخضاع قوائمها للتدقيق والمراجعة ،إلا إذا كان هناك إلزام قانوني في حالات محدّدة . والقوائم المالية لا تقدم إلا للشركاء ،إلا إذا نص القانون على غير ذلك. أما التصديق عليها فيكون من الجهة التي قامت بإعدادها(قسم الحسابات، مدير مالي...) وبإشراف الشريك المدير (المسؤول) على أن تنال موافقة باقي الشركاء.

٤- تلتزم شركات الأموال بتطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها محلياً ،إن وجدت ، أو بالمعايير الدولية، أو بالأعراف والمبادئ والقواعد المحاسبية في حال عدم وجود معايير محلية ، أو في حال عدم تطبيق المعايير الدولية.

أما شركات الأشخاص فإنه لا ينطبق عليها صفة الإلزام فيما يختص بالمعايير،إلا إذا ألزم القانون بذلك. وعليه فإنها تطبق مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها دون أن تكون ملزمة بالتقيد التام بهذه المبادئ والقواعد إلا إذا نصّ القانون على ذلك .

٥- تعد القوائم المالية في شركات الأموال استناداً إلى مجموعة من الافتراضات، ظهرت في الفكر المحاسبي التقليدي ،كانت قد نجمت عن محاولات تفسير الظواهر المحاسبية المختلفة. ويذكر هنا عدة فروض منها فرض الشخصية المعنوية المستقلة للشركة، فرض استمرار المشروع، فرض الدورية . فرض التوازن المحاسبي، فرض ثبات وحدة النقد إلخ...غير أن بعض هذه الافتراضات لا تقدم تفسيراً لواقع الحال في شركات الأشخاص ، وبالتالي لا يمكن إجراء القياس المحاسبي استناداً إليها. فالشخصية المعنوية المستقلة ، وإن كانت من الناحية القانونية متوفرة ، من حيث تمتع الشركة باسم تجاري وعلامة تجارية ورأس مال خاص وغير ذلك . إلا أنها في حقيقة الأمر مرتبطة بالمالكين . فانسحاب أحد الشركاء يؤثر بشكل مباشر في وجود هذه الشخصية المعنوية واستمراريتها أو مقوماتها الأخرى ، كأن يتغير الاسم أوالعنوان التجاري أو العلامة التجارية أو رأس المال . إن استمرارية شركات الأشخاص متوقف على إرادة الشركاء وعلى الأهلية القانونية للشريك وكذلك على بقائه على قيد الحياة ، إذ يمكن أن يتم تصفية الشركة في حال انفصال شريك أو وفاته. وعليه فإن فرض الاستمرارية في شركات الأشخاص مرتبط بإرادة الشركاء . وبالتالي فإن القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية، التي تستند أساساً إلى هذا الفرض، قد لا يكون مرغوباً في شركات الأشخاص في حين أنه مفروض في شركات الأموال في إطار ما نصت عليه المعايير المحاسبية. وما ينطبق على فرض الاستمرار ينطبق كذلك على فرض ثبات وحدة النقد، الذي أدى إلى ظهور التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ، والذي قد لا يؤخذ به في شركات الأشخاص ، إلا إذا نصت التشريعات على غير ذلك.

ثالثا- الحسابات الختامية التقليدية وقائمتا الدخل والتوزيع:

١- حساب المتاجرة:

ظهر هذا الحساب بتأثير الحاجة لمعرفة نتائج العمليات المرتبطة بالنشاط الأساسي للشركة، كنشاط المتاجرة بالسلع المادية المصنعة أو المشتراة لغرض البيع أو المنتجة زراعياً أو للأنشطة الخدمية ... وتفتح الشركة حساب متاجرة لكل صنف أو سلعة، أو خدمة تبيعها الشركة، لمعرفة ربح أو خسارة كلٍّ منها ويعرف هذا النوع من الربح بالربح المجمل والذي يمكن أن تنزّل منه مصاريف البيع والتوزيع (لكل صنف أو نوع) لمعرفة ربح المتاجرة. لهذا فإنه يمكن أن يعد على مرحلتين بحيث تظهر الأولى مجمل الربح والثانية ربح المتاجرة . يشكل مجمل الربح (الخسارة) الفرق بين إيرادات النشاط (المبيعات + إيرادات أخرى تنتج عن النشاط) وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات (تكلفة المبيعات) . وتحسب التكلفة في حال استخدام الجرد النهائي كما يلي:

(رصيد بضاعة أول المدة + المشتريات – رصيد البضاعة في نهاية المدة). أما في حال استخدام طريقة الجرد الدائم ، فإنه يتم احتساب تكلفة البضاعة لكل عملية بيع، وتسجل مباشرة في "حـ/تكلفة المبيعات". وبذلك فإنه يُسجل لكل عملية بيع قيدان : قيد بيع بالقيمة البيعية ، وقيد إخراج من المخازن بالتكلفة.

٢٠٠٠٠		حـ/النقدية
	٢٠٠٠٠	حـ/المبيعات
		بيع البضاعة نقداً
١٥٠٠٠		حـ/تكلفة المبيعات
	١٥٠٠٠	حـ/مخزن البضاعة
		إثبات خروج البضاعة المباعة من المخزن

وتختلف محتويات حـ/المتاجرة باختلاف طريقة الجرد ونوع النشاط الاقتصادي (تجاري، صناعي، زراعي، خدمي). ففي حالة الجرد النهائي (الدوري) فإن حـ/المتاجرة يظهر في الجانب الدائن منه رصيد المخزن آخر المدة بالإضافة إلى الإيرادات الناجمة عن بيع السلعة. أما الجانب المدين منه فإنه يظهر رصيد المخزن أول المدة وقيمة المشتريات التي تمت خلال العام، وغير ذلك من نفقات ،كان لا بد من تحملها في سبيل الحصول على إيرادات المبيعات. وفي حال استخدام طريقة الجرد الدائم (المستمر) فإن الحساب لا تظهر فيه أرصدة أول وآخر المدة للمخزن وكذلك المشتريات خلال العام ويستعاض عنها " بتكلفة المبيعات " (قيمة إخراجات المخازن) في الجانب المدين . وفيما يلي نموذج حـ/المتاجرة حسب الجرد النهائي والجرد الدائم:

١ــ في حالة الجرد الدوري (النهائي):

حـ/المتاجرة

××	رصيد المخزن ١/١	××	رصيد المخزن ١٢/٣١
××	مشتريات (خلال العام)	××	مبيعات (خلال العام)
××	مصاريف أخرى	××	إيرادات أخرى
××	رصيد (مجمل الربح)	××	رصيد (مجمل الخسارة)
×××		×××	

٢ ــ في حالة الجرد الدائم (المستمر) :

حـ/المتاجرة

××	تكلفة المبيعات	××	المبيعات
	مجمل الربح		
×××		×××	

مثال:

شركة تجارية تقوم بتسويق منتجات غذائية، فإذا كان رصيد مخزن أحد الأصناف في بداية الفترة ١٠٠٠٠ . وكانت الشركة اشترت على مدار العام بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠ . وباعت خلال العام بضاعة بلغت قيمتها ١٢٠٠٠٠ . فما هو الربح الإجمالي المحقق من المتاجرة بهذا الصنف بافتراض:

أ- إن الشركة تطبق طريقة الجرد النهائي.

ب- إن الشركة تطبق طريقة الجرد الدائم.

الحل:

أ - بافتراض تطبيق طريقة الجرد النهائي:

يتمثل مجمل الربح بالفرق بين إيراد المبيعات ١٢٠٠٠٠ . وتكلفة المبيعات، والتي تستوجب إجراء الجرد الفعلي على مخازن هذا الصنف لمعرفة المتبقي فيها. وبافتراض أن الجرد الفعلي أظهر وجود بضاعة في المخزن تكلفتها ١٨٠٠٠ فإن تكلفة المبيعات = رصيد ١/١ + المشتريات - رصيد آخر المدة

= ١٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠

= ٧٢٠٠٠ .

وبذلك يظهر حـ/المتاجرة كما يلي:

حـ/المتاجرة

١٠٠٠٠	بضاعة ١/١	١٨٠٠٠	بضاعة ١٢/٣١
٨٠٠٠٠	مشتريات	١٢٠٠٠٠	مبيعات
٤٨٠٠٠٠	مجمل الربح		
١٣٨٠٠٠		١٣٨٠٠٠	

ب - بافتراض تطبيق طريقة الجرد المستمر:

إن قيمة المشتريات حسب هذه الطريقة تسجل على حـ/مخزن البضاعة مباشرة بدلاً من حـ/المشتريات . وعند البيع يجب تحديد تكلفة البيع لكل عملية ثم يتم تسجيل قيد بيع بالقيمة

البيعية و قيد إخراج من المخازن بتكلفة البضاعة الخارجة (والتي تحتسب حسب طريقة صرف المواد : Fifo – Lifo إلخ ..) وبفرض أنها بلغت ٧٢٠٠٠. وبذلك فإن رصيد المخزن يظهر كما يلي:

حـ/مخزن البضاعة

١٠٠٠٠	رصيد ١/١	٧٢٠٠٠	تكلفة المبيعات
٨٠٠٠٠	مشتريات	١٨٠٠٠	رصيد آخر المدة
٩٠٠٠٠		٩٠٠٠٠	

وتكون القيود على الشكل التالي:

٨٠٠٠٠		حـ/ المخزن
	٨٠٠٠٠	حـ/ النقدية
		شراء بضاعة
١٢٠٠٠٠		حـ/ النقدية
	١٢٠٠٠٠	حـ/ المبيعات
		بيع بضاعة
٧٢٠٠٠		حـ/تكلفة المبيعات
	٧٢٠٠٠	حـ/ مخزن البضاعة
		إخراج البضاعة من المخزن

حـ/المتاجرة

٧٢٠٠٠	تكلفة المبيعات	١٢٠٠٠٠	المبيعات
٤٨٠٠٠	رصيد (مجمل الربح)		
١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	

ونوع النشاط الاقتصادي للشركة ، يؤثر كذلك محتويات حـ/المتاجرة . ففـي المشـروعات التجارية يتم التعامل مع بضاعة مشتراة بهدف إعادة بيعها، دون إجـراء عمليـات صـناعية عليها. وبالتالي فإنه يمكن تحديد الإيرادات والنفقات المترتبة لكل صنف أو سلعة بسهولة. وهنا يُظهر حـ/المتاجرة إيراد المبيعات بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى في الجانب الدائن منه. أما في الجانب المدين فإنه يظهر جميع المبالغ التي جرى إنفاقها في سبيل الحصول علـى هـذه الإيرادات. وفيما يلي نموذج تفصيلي حسب طريقة الجرد النهائي:

حـ/المتاجرة (بالبرّادات)

×××	مخزن البرّادات في أول المدة		×××		مخزن البرادات في نهاية المـــــــدة
	صافي قيمة المشتريات:				صافي قيمة المبيعات:
×××	إجمالي المشتريات			××	إجمالي المبيعات
	ينزل:				ينزل :
	××× مردودات مشتريات				×× الحسم الممنوح
	××× مسموحات مشتريات				×× المسموحات على المبيعات
(×)	××× الحسم المكتسب			(×××)	×× مردودات المبيعات
×××					
	مصاريف الشراء:		×××		مجمل الخسارة
×××	مصاريف نقل وتحميل وتنزيل				
××	مشتريات				
××	عمولة وكلاء شراء البرادات				
××	أقساط تأمين على البرادات				
××	رسوم جمركية				
×××					
×××	مجمل الربح				
×××			×××		
×××	مجمل الخسارة		×××		مجمل الربح
	مصاريف البيع والتوزيع:				
××	دعاية وإعلان				
××	لف وحزم				
××	مصاريف نقل				
××	عمولة وكلاء بيع				
×××	×× اهتلاكات قســـم البيع		×××		خسارة المتاجرة
×××	ربح المتاجرة (حـ/ أ.خ)				(حـ/ أ.خ)
×××			×××		

أما في المشروعات الصناعية ، فإن دورة تحوّل الأموال من شكلها النقدي إلى السلعي ، ثـم مجدداً إلى الشكل النقدي يمر في مراحل ثلاث:

١- شراء المواد والمستلزمات المادية والخدمية .

٢- تحويل المستلزمات المشتراة إلى منتجات تامة الصنع .

٣- بيع المنتجات ثُم الحصول على النقدية.

لذلك فإن المشروعات الصناعية تقوم بفتح حساب خاص يظهر تكاليف التصنيع لكل سـلعة أو مُنتج يُعرف بـ " حـ/التشغيل " ، يحتوي في جانبه المدين جميع المصـاريف التـي أنفقتهـا الشركة لإنتاج السلعة ، بالإضافة إلى رصيد أول المدة للإنتاج غير التام. أما في جانبه الدائن فإنه يظهر رصيد آخر المدة للإنتاج غير التام ، بالإضافة إلى تكلفـة الصـنع والتـي تمثـل الرصيد. وفيما يلي نموذج مختصر لحساب التشغيل:

حـ/التشغيل (تصنيع) البرادات

×××	برادات قيد الصنع (أو نصف مصنعة) أول المدة	×××	البرادات قيد الصنع (أو نصف المصنعة) رصيد آخر المدة
	تكاليف مباشرة		
	×× تكلفة المواد المستخدمة		
	×× تكلفة الخدمات المستخدمة		
×××	×× تكلفة الأجور المدفوعة		
		×××	الرصيد (ثمن التكلفة المباشر)
×××		×××	
×××	الرصيد (ثمن التكلفة المباشر)		
	حصـــة البـــرادات مـــن		
	المصاريف الصناعية غير المباشرة:		
	×× مصاريف الطاقة		
	×× مصاريف صيانة	×××	الرصيد (تكلفة الصنع)
×××	×× إلخ		
		×××	الرصيد (ثمن تكلفة الصنع)
×××		×××	(يرحل إلى حساب المتاجرة)

ويظهر حـــ/المتاجرة كما يلي:

حـــ/المتاجرة

××	إنتاج تام أول المدة	×××	إنتاج تام آخر المدة
××	تكلفة الصنع (تشغيل)		صافي مبيعات البرادات
×××	رصيد (مجمل الربح)	×××	إجمالي مبيعات البرادات
			ينزل :
			×× مردودات المبيعات
			×× الخصم الممنوح
			×× المسموحات على المبيعات
		×××	(×××)
		×××	رصيد (مجمل الخسارة)
×××		×××	
×××	رصيد (مجمل الخسارة)	×××	رصيد (مجمل الربح)
×××	مصاريف البيع والتوزيع :	×××	خسارة المتاجرة
	×× دعاية وإعلان		
	×× عمولة وكلاء بيع		
	××		
×××	ربح المتاجرة		
×××		×××	

وتجدر الإشارة عند عرض مكونات حـــ/المتاجرة إلى أمرين:

الأول: يتعلق بالجدل الذي كان يدور طويلاً حول إقفال أو عدم إقفال بعض حسابات النفقات والإيرادات فيه .

والثاني: يتعلق بكيفية عرض محتوياته لغرض تقديم المعلومات .

ولا شك أن هذين الأمرين مترابطان فبالعودة إلى محتويات حـــ/المتاجرة يلاحظ أن

الخلاف كان يدور حول الحسم الممنوح والحسم المكتسب والمسموحات على المشتريات والمبيعات وكذلك مصاريف البيع. وقد ذهب الكثيرون إلى ضرورة معالجة هذه البنود ضمن حـ/أ.خ، على اعتبار أن الحسم أو المسموحات على المشتريات تمثل إيرادات مالية عارضة. أما الحسم الممنوح والمسموحات على المبيعات ومصاريف البيع فإنها تمثل مصاريف مالية، وبالتالي تقفل جميعها في حـ/أ.خ. غير أن هذه النظرة تفتقد إلى المنطق العلمي الذي يوجب الأخذ بمبدأ السببية ،الذي يعني ضرورة الأخذ بالاعتبار- عند إقفال هذه الحسابات - العلاقة السببية . فالحسم المكتسب هو تخفيض للمشتريات، وليس إيراداً رافقه تدفق نقدي داخل إلى المشروع ، وإنما تخفيض للتدفق النقدي الخارج (أي المشتريات) . والأمر نفسه ينطبق على المسموحات على المشتريات حيث يتنازل الموردون عن بعض المبالغ المطلوب دفعها لهم، وهذا أيضاً تخفيض للتدفق النقدي الخارج. وعلى عكس ما ذكر عن الحسم المكتسب والمسموحات على المشتريات ، فإن الحسم الممنوح والمسموحات على المبيعات يمثلان تخفيضاً للمبالغ التي يطالب بها المشروع العملاء ، وليس مبالغ تنفقها الشركة. أما مصاريف البيع فإن علاقتها السببية قوية جداً مع المبيعات ،لأن هذه النفقات كان لها دور أساسي في تحقيق الربح من عمليات المتاجرة ، وهي متممة لها. فهي إذاً ساهمت في تحقيق إيراد المبيعات. لذلك كان لا بد من معالجة هذه العناصر ضمن حـ/المتاجرة. واستناداً إلى هذا التفسير فإنه من غير المنطق أيضاً إدراج الحسم المكتسب والمسموحات على المشتريات كإيرادات في الجانب الدائن من حـ/المتاجرة ، كذلك الحسم الممنوح ومسموحات المبيعات لا يجوز اعتبارها مصاريف تتحملها الشركة لأنها تحمل مضامين الإنفاق .

لذلك كان يجب أن تنزّل من قيمة المشتريات ومن قيمة المبيعات للوصول إلى الصافي.

يضاف إلى هذين الحسابين في مثل هذه المعالجة ، حـ/المردودات سواء للمشتريات أو للمبيعات فكلاهما تخفيض للحساب ذي العلاقة ، ولا يمثلان في أي حال من الأحوال إيراداً أو إنفاقاً على العمليات المرتبطة بكلٍّ منهما. وتطبيقاً لما سبق يمكن أن تطرح ، شكلياً ، عند إعداد حـ/المتاجرة :

أ- مردودات المشتريات والحسم المكتسب والمسموحات على المشتريات ، من قيمة المشتريات في الطرف المدين من الحساب.

ب- مردودات المبيعات والحسم الممنوح والمسموحات على المبيعات ، من قيمة المبيعات في الطرف الدائن من الحساب وذلك كما في المثال السابق.

ولكن من المفضل فتح حـ/صافي المشتريات وحـ/صافي المبيعات كحسابين انتقاليين ، قبل إعداد الحسابات الختامية ، ثم يرحل رصيد كل منهما إلى حـ/المتاجرة . ويظهر هذان الحسابان كما يلي:

حـ/صافي المشتريات

×××	إجمالي المشتريات	××	مردودات المشتريات
		××	الحسم المكتسب
		××	المسموحات على المشتريات
		×××	حـ/المتاجرة (رصيد)
×××		×××	

حـ/صافي المبيعات

××	مردودات المبيعات	×××	إجمالي المبيعات
××	الحسم الممنوح		
××	المسموحات على المبيعات		
×××	حـ/ المتاجرة (رصيد)		
×××		×××	

وتختلف كذلك محتويات حـ/المتاجرة باختلاف طريقة الجرد، كما ورد سابقاً. ولكن تجدر الإشارة هنا إلى أنه في حال تطبيق طريقة الجرد الدائم (المستمر) فإن الشركات غالباً لا تستخدم حسابات مرتبطة بمصاريف الشراء مثل: مصاريف النقل والتأمين والرسوم الجمركية وغيرها. حيث تجمع كافة هذه النفقات لتضاف إلى ثمن الشراء ، ثم تسجل على حـ/المخزن.

وعليه فإن النفقات التي يجري تحميلها على حـ/المخزن، تتضمن ثمن الشراء. و للتخلص من مشكلات الحسم المكتسب ، عند تحديد تكلفة المبيعات بطريقة الجرد الدائم ، يتم تقييم المشتريات بطريقة " صافي الفاتورة " إذ تُخفَّض مثل هذه المبالغ من قيمة الفاتورة ثم تسجَّل في الدفاتر أما مصاريف النقل والرسوم الجمركية ، وغيرها من نفقات لازمة لحين دخول البضاعة إلى المخازن فإنها تضاف إلى ثمن الشراء وتسجل في حـ/ المخزن . وهذا يعني أن، حـ/المتاجرة لن تظهر فيه هذه النفقات منفردة، بل في حساب " تكلفة المبيعات" الذي يعبر عن (تكلفة إخراجات المخازن) . وفي حال اعتماد مثل هذه المعالجة عند تطبيق الجرد الدائم ، تواجه الشركة أحياناً بعض المشكلات مثل وصول البضاعة المشتراة بالأجل قبل وصول الفواتير. في هذه الحالة . تلجأ عادة الشركات إلى تقدير النفقات للتمكن من إجراء قيود الإدخال إلى المخازن. وعند معرفة النفقات الحقيقية ، يتم مقارنتها مع القيم التقديرية التي سبق أن سجلت في الدفاتر ثم تعمد إلى تسجيل الفروقات في حساب خاص بها " يمكن تسميته حـ/ تسوية مصروفات البضائع " بحيث يكون مديناً بزيادة قيمة الفاتورة عن المبلغ المسجَّل . والعكس بالعكس . ويتم تسوية رصيد هذا الحساب دورياً (في نهاية كل شهر أو في نهاية العام) إذ يمكن أن يقفل في حـ/أخ إذا كان الرصيد غير ذي أهمية. أو أن يوزع جزء منه على رصيد المخزن لتعديل تكلفة البضاعة المتبقية في المخازن ، وجزء آخر يحمّل على تكلفة المبيعات لتعديل التكلفة بالفروقات هذا إذا كان الرصيد ذا أهمية . ويذكر هنا أن رصيد حـ/التسوية يمكن أن يكون مديناً أو دائناً قبل إقفاله على النحو المذكور.

<u>مثال:</u>

تقوم شركة تضامن باستجرار بضائعها من أحد الموردين ، الذي يعد كشفاً شهرياً بمبيعاته للشركة مرفقاً بالفواتير في نهاية كل شهر ليتم سداد رصيد الكشف بعد مطابقته مع رصيد المورد في دفاتر الشركة . وفي ٢٠٠٤/٤/١٣ قامت الشركة بطلب بضاعة من المورد، حيث وصلت في ٤/٢٣ وأدخلت المخازن بقيمة تقديرية بلغت ١٢٩٠٠ .

احتسبت كما يلي:

١- ثمن البضاعة المقدر ١١١٥٠

٢- مصاريف الشحن المدفوعة عن طريق الصندوق ٨٥٠ .

٣- رسوم جمركية مدفوعة بشيك ٩٠٠

١٢٩٠٠

أما الفاتورة فقد وصلت في ٤/٣٠ مرفقه مع الكشف الشهري. وكانت قيمتها ١١٢٥٠ .

وفي ٥/٢ سددت الشركة قيمة البضاعة بشيك، وفي ٥/٤ طلبت الشركة كمية أخرى من البضاعة وصلت في ٥/١٢ سجلت بقيمة تقريبية بلغت ٩٦٠٠ . أما الفاتورة فقد وصلت في ٥/٢٠ وكانت قيمتها ٩٥٦٠ .

وكانت الشركة تطبق طريقة الجرد الدائم على مخازن البضائع.

الحل:

تكون القيود على الشكل التالي:

١٢٩٠٠		٤/٢٣ حـ/مخزن البضاعة حـ/الموردين حـ/الصندوق حـ/البنك استلام البضاعة وإدخالها بالسعر التقديري
	١١١٥٠ ٨٥٠ ٩٠٠	
١٠٠		٤/٣٠ حـ/ تسوية مصروفات البضائع حـ/الموردين إثبات فروقات تقويم البضائع
	١٠٠	
١١٢٥٠		٥/٢ حـ/الموردين حـ/البنك سداد المستحق للموردين بشيك
	١١٢٥٠	
٩٦٠٠		٥/١٢ حـ/مخزن البضاعة حـ/الموردين استلام البضاعة وإدخالها المخازن
	٩٦٠٠	
٤٠		٥/٢٠ حـ/الموردين حـ/تسوية مصروفات البضائع
	٤٠	

أما عن جدوى إعداد حـ/المتاجرة في شركات الأشخاص ، فإنه لا بد من العودة إلى وظيفتي هذا الحساب: المحاسبية الفنية المتعلقة بإقفال بعض حسابات النفقات والإيرادات ، والإعلامية المتمثلة بتقديم المعلومات إلى المستخدمين. فالوظيفة الأولى لا جدل حولها. وإن ما أشير إليه في الصفحات السابقة حول ضرورة ، أو عدم ضرورة إقفال بعض حسابات النفقات والإيرادات فيه ، (وحول كيفية عرض هذا الحساب)، فإنه وإن كان يختص بالوظيفة الفنية، فإنه يمس كذلك وظيفة تقديم المعلومات. فالمعلومات التي يعدّها حـ/المتاجرة تقدم أساساً للمالكين ، للوقوف على ربح أو خسارة المتاجرة لكل نوع أو صنف من البضاعة ، أو المنتج المصنّع أو الخدمة المقدمة، وبالتالي اتخاذ القرار المناسب حول التوسع في إنتاج صنف معين مثلاً أو التوقف عن إنتاج صنف آخر. ويمكن أن يتم تقييم السياسة البيعية للشركة ، فيما يتعلق بالبيع النقدي أو الآجل أو منح الحسم ،أو فيما يتعلق باختيار الزبائن ، وشروط التسليم وغير ذلك. فالمعلومات التي يقدمها هذا الحساب هامة جداً للمالكين. ولكن تبقى المسألة المطروحة ، حول ضرورة عرض مثل هذه المعلومات على شكل حساب أو على شكل قائمة في إطار قائمة الدخل ، مسألةً هامةً . فهي موضع جدل. غير أن الحسم في هذه المسألة مرتبط ، في شركات الأشخاص بالمالكين أنفسهم دون غيرهم. فإذا توفرت للشركاء جميعاً المعرفة الفنية لهذا الحساب ومحتوياته ، فقد يكون الأفضل لهم إعداد حـ/متاجرة بدلاً من القائمة. وإذا لم تتوفر هذه المعرفة ، فقد يكون من الأفضل عرض هذه المعلومات على شكل قائمة. إن هذا الحل لهذه المسألة وإن كان منطقياً، إلا أنه يجب ربطه بحساب ختامي آخر هو حـ/أ.خ فمن غير المنطقي مثلاً عرض المعلومات التي يقدمها حـ/المتاجرة على شكل حساب أما المعلومات التي يقدمها حـ/أ.خ فعلى شكل قائمة . وهذا ما تبينه الصفحات التالية.

٢- حساب الارباح والخسائر :

ظهر هذا الحساب بالتوافق والتزامن مع حـ/المتاجرة ، لتقفل فيه جميع النفقات والإيرادات الأخرى ، التي لا علاقة لها بالأنشطة الأساسية ، بالإضافة إلى أرصدة حسابات المتاجرة ، لمعرفة صافي الدخل المتحقق للمشروع خلال فترة محاسبية محددة. ومن أمثلة النفقات التي

تقفل في هذا الحساب ، المصروفات الإدارية والمصروفات المالية والمصروفات الأخرى ، التي يطلق عليها غالباً اسم المصروفات العمومية كمصروفات السنوات السابقة أو الخسائر الرأسمالية أو التبرعات والإعانات وأقساط الاهتلاك والمبالغ المقتطعة لتشكيل المخصصات .

أما الإيرادات التي تقفل في هذا الحساب فهي متنوعة ، ولا ترتبط ، كذلك، بالأنشطة الأساسية، منها الفوائد والإيجارات الدائنة، وإيرادات الاستثمارات في الأسهم والسندات، أرباح بيع الأسهم والسندات والأصول الثابتة ، وإيرادات السنوات السابقة وغيرها. ويمثل رصيد حـ/أ خ صافي الربح أو الخسارة المتحققه للمشروع ، خلال فترة زمنية محددة . وعند إعداد هذا الحساب يستخدم عادة أساس الاستحقاق ، إذ يجب تحميل هذا الحساب بجميع النفقات والإيرادات التي تخص الفترة ، سواء كانت مستحقة ، أو مقبوضة أو مدفوعة مقدماً. وهذا يعني ضرورة إجراء التسويات اللازمة وإثبات المستحقات والمقدمات قبل إعداده . أما ضريبة الدخل والتي تشكل اقتطاعاً للربح بعد قياسه وبيان قيمته، فإنها تسجل في مرحلة ثانية منه . إن إعداد الحساب على الشكل المذكور يمكن من معرفة الربح الصافي قبل الضريبة في المرحلة الأولى ، والربح الصافي القابل للتوزيع في المرحلة الثانية منه.

ويأخذ حـــ/أ.خ الشكل التالي:

×××		حـــ/المتاجرة(خسارة المتاجرة)	×××		حـــ/المتاجرة (ربح المتاجرة)
		المصروفات الإدارية:			إيرادات متنوعة:
	××	رواتب إدارية		××	فوائد دائنة لوالحساب الجاري
	××	بريد وبرق وهاتف		××	فوائد قروض ممنوحة
	××	قرطاسية		××	إيرادات تأجير العقارات
		الخ ...		××	إيرادات استثمارات قصيرة الأجل (فوائد سندات أو أرباح أسهم مشتراة)
×××					
		المصروفات العمومية:			
	××	أقســـــاط الإهتلاك		××	أرباح تحويل عملات أجنبية
	××	مصروفات المؤونات			
	××	والمخصصات		××	أرباح رأسمالية
	××	مصروفات سنوات سابقة		××	إيرادات سنوات سابقة
	××	خسائر رأسمالية	×××		
×××	××	ديون معدومة			
		المصروفات المالية:	××		رصيد (صافي الخسارة)
	××	عمولات مصرفية			ترحل إلى حـــ/ ت.أ.خ
	××	فوائد قرض			
×××	××	خسائر تحويل عملات أجنبية			
×××		رصيد (صافي الربح)			
××			××		
××		ضريبة الدخل			
××		حـــ/توزيع الأرباح أو الخسائر (صافي الربح القابل للتوزيع)	×××		رصيد (صافي الربح)
×××			×××		

وتبقى مسألة جدوى إعداد حـــ/أ خ حتى وقتنا الحاضر قائمة، رغم التطـــور الكبيـــر الـــذي وصلت إليه الممارسة المحاسبية. فبعض المحاسبين يرى أن لا ضرورة لإعداد هذا الحســـاب ،لأن قائمة الدخل حلّت مكانه فيما يختص بوظيفته الأولى المتعلقة بتقديم المعلومات . في حين حل حـــ/ملخص الدخل مكانه فيما يتعلق بالوظيفة الفنية. وهذا الاتجـــاه نحـــو التخلـــي عـــن حـــ/أ.خ مقبولٌ بشكل عام، لأنه يواكب التطور الحاصل في الفكر والممارسة المحاسبية. لكن الجزم وبشكل قاطع حول عدم جدوى إعداد هذا الحساب، أمر غير صحيح تماماً.

فجدوى إعداد أي حساب (أو قائمة) مرتبط أساساً بالمعلومات التي ينتجها، وبفعالية هذه **المعلومات** ، في تقييم الأداء ورسم السياسات واتخاذ القرارات. إن إعداد المعلومات للمستخدمين يجب أن يحاكي احتياجاتهم إليها، إذ كلما لبّت المعلومات احتياجات مستخدميها بشكل أفضل كانت فعالة أكثر. وهذا يعني أن الحاجة إلى المعلومات لدى المستخدمين هي الجانب الحاسم في مسألة جدوى إعداد حـ/أ خ في شركات الأشخاص . فالمستخدمون في شركات الأشخاص هم المالكون ، واحتياجاتهم إلى المعلومات مرتبطة أصلاً بعدة عوامل أهمها:

١- المستوى المعرفي للمالكين بالأمور المحاسبية المالية، الإدارية وغيرها ..

٢- حجم عمل الشركة.

٣- الأهمية النسبية لعناصر النفقات والإيرادات التي لا ترتبط بالنشاط الأساسي.

وفيما يلي عرض سريع لتأثير هذه العوامل على الحاجة إلى المعلومات في شركات الأشخاص:

أ: <u>المستوى المعرفي للمالكين:</u>

لا شك أن إدارة أي مشروع اقتصادي ، تحتاج إلى معرفة كافية للجوانب المتعلقة بإدارة المشروع ، وعملياته الاقتصادية ، وتحول الأموال من شكل نقدي إلى شكل مادي ومن ثم إلى الشكل النقدي ، والمتعلقة كذلك بعمليات إثبات وتوثيق الأحداث الاقتصادية ، واستخراج المعلومات اللازمة لإدارة المشروع. ويختلف مستوى المعرفة الفردية من شريك لآخر، وحتى من شركة إلى أخرى. وبديهي عند إعداد أي نظام محاسبي لأي شركة أشخاص أن يتم مراعاة المستوى المعرفي للمالكين ، وخاصة فيما يتعلق بالأمور المحاسبية؛ فإذا كان هذا المستوى عالياً ، فإنه يمكن الاستغناء عن حـ/أ .خ لتحل محله قائمة الدخل، بمضامينها المتطورة ومجالاتها المعرفية المتنوعة والتفصيلية. أما إذا كان المستوى المعرفي محدوداً، فإنه قد يكون كافياً إعداد حـ/أ .خ بمفاهيمه التقليدية أو عرض بياناته على شكل قائمة مبسطة

مختصرة . غير أن هذا الأمر (إعداد حساب أو قائمة) خاضع لإرادة الشركاء أنفسهم كما أنه مرتبط بجوانب أخرى كحجم عمل الشركة.

ب: **حجم عمل الشركة:**

يساهم هذا العامل بشكل حاسم في هذه المسألة. فالشركة الصغيرة أو المتوسطة الحجم يكون حجم عملها وحجم الأموال المستثمرة فيها أصغر من الشركات الكبيرة ذات القدرات المالية والاقتصادية الكبيرة. وبديهي أنه كلما كان حجم الأموال وحجم العمل كبيراً استوجب الأمر تفويضاً للصلاحيات والمسؤوليات بشكل أكبر، وزادت بالتالي المستويات الإدارية وتعقدت العمليات الإقتصادية وهذا كله يستوجب توفير كوادر مؤهلة (وخاصة في الأمور الإدارية والمحاسبية) ، تكون قادرة على إدارة العمليات والأموال بشكل عقلاني وفي مصلحة المالكين،كونها تمتلك قدراً كبيراً من المعارف العلمية ذات الصلة بأعمالها . مثل هذه الكوادر الإدارية تكون ذات قدرة عالية على فهم واستيعاب جوانب التطور في الفكر والممارسة المحاسبية لذلك فإنه من الأفضل إعداد قائمة دخل بدلاً من حـ/أ.خ أما في الشركات الصغيرة أو المتوسطة فإن الأمر قد يكون مختلفاً.

ج: **الأهمية النسبية لعناصر حـ/أ.خ :**

ظهر حساب المتاجرة وحـ/أ خ بتأثير الحاجة لمعرفة الأرباح العادية وغير العادية. لهذا فإن حـ/المتاجرة (كما سبق الإشارة إليه) يبين ربح المتاجرة وهذا يمكن من معرفة جدوى النشاط الأساسي المتكرر. أما النفقات الأخرى التشغيلية كالمصاريف الإدارية والعمومية والمالية فإنها تقفل في حـ/أ.خ باعتبار أن هذه النفقات لا تتأثر ولا تؤثر بعمليات المتاجرة، فهي نفقات غير منتجة. والأرباح أو الخسائر التي تنجم عن أعمال غير متكررة وغير منتظمة ، فإنها تقفل في حـ/أ خ ، لأنه لا يعتدُ بها عند اتخاذ القرارات كونها استثنائية وغير متكررة وقد يكون حجمها ضئيلاً نسبيـــاً.

هذا المنظور لهذين الحسابين ظهر في العقدين الثاني والثالث من القرن الماضي وكان وليد حالة من التطور المعرفي لدى المهتمين ، والتطور الحاصل آنذاك في مجال الأعمال وإدارة الأموال..

لكن التطور المعرفي ازداد واتسع، وأصبح بالتالي هذا المنظور قاصراً. فقد ازداد اهتمام المستخدمين بالأنشطة الأخرى التي تقوم بها الشركة والتي لا ترتبط بالنشاط الأساسي. وقد أخذت بعض الأنشطة الأخرى سمة الاستمرار، وأصبحت مصدراً رديفاً للدخل ، بالإضافة إلى الأنشطة الأساسية. ومن هنا ظهر الاهتمام " بالأنشطة " لمعرفة نفقات وإيرادات (وبالتالي ربح أو خسارة) كل نشاط. وقد جاءت قائمة الدخل لتوزّع الدخول حسب الأنشطة: النشاط الأساسي (التشغيلي)، الاستثنائي، المستمر، المتوقف والعادي. أما الأرباح أو الخسائر المتأتية بشكل عارض ولم تنجم عن نشاط مارسته الشركة بإرادتها، فإنها تظهر، إذا كانت قيمتها ذات أهمية نسبية عالية، وفي مرحلة خاصة ضمن القائمة ، ليظهر في النهاية الدخل الصافي. هذه المفاهيم الأكثر تطوراً ، قياساً بتلك التي أوجدت حـ/أ خ لا يمكن تجاهلها في الوقت الراهن حتى في شركات الأشخاص. غير أن الأهمية النسبية للنفقات والإيرادات التي يظهرها عادة حـ/أ.خ تلعب دوراً هاماً في مسألة المحافظة على الحساب أو الانتقال إلى قائمة الدخل وحـ/ملخص الدخل. فكلما كانت الأهمية النسبية ضئيلة كانت المعلومات المتولدة عنها قليلة الأهمية ، وهذا يعزز ، ربّما ، فكرة الإبقاء على حـ/أ.خ. أما إذا كانت الأهمية النسبية عالية فالأفضل إعداد قائمة دخل وحـ/ ملخص الدخل.

وتؤثر في الأهمية النسبية عوامل مختلفة لنوع عمل الشركة. فالمصاريف الإدارية والعمومية والأنشطة الاستثنائية في بعض الشركات ، قد تكون ضئيلة. وهنا يفضل إعداد حـ/أ.خ. أما إذا كانت هامة فيفضل إعداد قائمة دخل. ففي القطاع الصناعي مثلاً تكون المصروفات العمومية ذات أهمية عالية ، بسبب الاهتلاكات

والمخصصات المشكلة ، بينما يكون مثلاً أقل أهمية في قطاع البنوك، أو في المنشآت التجارية أو الخدمية.

٣- حساب توزيع الأرباح أو الخسائر:

تُحوّل إلى هذا الحساب أرباح أو خسائر الشركة الصافية ، لتوزيعها على الشركاء، بعد إجراء التسويات اللازمة حسب شروط العقد (فيما يتعلق بفوائد رأس المال أوالمكافآت أو فوائد الحساب الجاري أو بفوائد المسحوبات..) ويأخذ حـ/ توزيع الأرباح أو الخسائر الشكل التالي:

حـ/ ت.أ /خ

×××	رواتب (مكافئات) الشركاء	×××	الأرباح الصافية (حـ/أ.خ)
×××	فوائد رأس المال	×××	فوائد مسحوبات الشركاء
×××	فوائد الحساب الجاري الدائن	×××	فوائد الحساب الجاري المدين
×××	رصيد (الربح القابل للتوزيع)	×××	رصيد(الخسارة الواجب توزيعها)
×××		×××	
×××	رصيد (الخسارة الصافية)	×××	رصيد(الربح القابل للتوزيع)
	جاري الشركاء (حصة كل شريك من الأرباح)		جاري الشركاء (حصة كل شريك من الخسارة)
	×× الشريك أ		×× الشريك أ
	×× الشريك ب		×× الشريك ب
×××	×× الشريك جـ	×××	×× الشريك جـ
×××		×××	

ويفضل بعضهم بيان توزيعات الأرباح أو الخسائر على شكل قائمة تظهر على الشكل التالي:

قائمة توزيع الأرباح أو الخسائر

البيـــــان	المبلغ	المبلغ
صافي الربح		xxx
يضاف:		
فائدة المسحوبات	xxx	xxx
فوائد الحساب الجاري المدين للشركاء	xxx	
		xxx
الإجمالي		xxx
ينزل:		
فائدة رأس المال	xxx	
مكافأة الشريك	xxx	
رواتب الشركاء	xxx	
فوائد الحساب الجاري الدائن للشركاء	xxx	
		(xxx)
الربح القابل للتوزيع		xxx
جاري الشركاء : (الأرباح الموزّعة)		(xxx)
..... أ		
..... ب		
	xxx	xxx

٤- قائمتا الدخل والتوزيع:

ظهرت قائمة الدخل كإحدى أهم وسائل الإفصاح المحاسبي ، التي تختص بتقديم المعلومات إلى المستخدمين ، حول قدرة المشروع على تحقيق الأرباح. وقد حلّت هذه القائمة مكان حسابي المتاجرة وأ.خ ، فيما يختص بوظيفتيهما الإعلامية، لتبطل بالتالي مفعول هذين الحسابين وتبين عدم جدواهما فيما يتعلق بتقديم المعلومات إلى المستخدمين. فقائمة الدخل وإن

كانت تظهر نتائج أعمال المشروع تماماً كحسابي المتاجرة وأ.خ ، فإنها تبين إضافة لذلك مصادر الأرباح المتحققة، حسب نوع النشاط الذي تمارسه الشركة. لذلك فهي تعد على مراحل بحيث تظهر كل مرحلة نتيجة النشاط من ربح أو خسارة . وفي النهاية تُظهر الدخل المتحقق من الأنشطة . أما الأنشطة التي تظهرها القائمة فهي:

- النشاط التشغيلي (الأساسي) (كأنشطة التصنيع، المتاجرة، ....)
- النشاطات الاستثنائية (المتاجرة بالأسهم والسندات ، إقراض الأموال ، تأجير أصول الشركة الخ .....)
- النشاط المستمر ويتكون من مجموعة الأنشطة التشغيلية والاستثنائية المستمرّة .
- النشاط المتوقف (نشاط تشغيلي أو استثنائي كان مستمراً و توقف بإرادة الشركة).
- النشاط العادي يتكون من النشاط المستمر والمتوقف معاً.

إضافة إلى هذه الأنشطة تُظهر القائمة الدخول المتأتية من خارج الشركة (سواء كانت ربحاً أم خسارة) ، والتي لم تنجم عن أي نشاط مارسته الشركة بإرادتها ، (كالخسائر الناجمة عن كوارث طبيعية أو حروب أو عن تأميم ممتلكات الشركة وما شابه ذلك ، أو الأرباح الناجمة عن تعويضات من شركات التأمين ....)

كما تظهر القائمة التغيرات في الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية ، والأثر الناجم عن ذلك على دخل الشركة.

فيما يلي نموذج قائمة الدخل التفصيلية : والجداول المكملة لها :

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ١٢/٣١

صافي المبيعات (انظر الجدول رقم ١)	××	
– تكلفة المبيعات (انظر الجدول رقم ٢)	(××)	
مجمل الربح		×××
– مصاريف التشغيل		
المصاريف التسويقية (انظر الجدول رقم ٣)	××	
المصاريف الإدارية والعمومية (انظر الجدول رقم ٤)	××	
		(×××)
دخل التشغيل (ربح أو خسارة النشاط الأساسي)		×××
+ دخل الأنشطة الاستثنائية		
إيرادات استثنائية (انظر الجدول رقم ٥)	××	
– مصاريف استثنائية (انظر الجدول رقم ٦)	(××)	××× ±
دخل النشاط المستمر قبل الضريبة		×××
– ضريبة الدخل على النشاط المستمر		(×××)
دخل النشاط المستمر بعد الضريبة		×××
+ دخل النشاط المتوقف		
أ.خ النشاط المتوقف (بالقيمة الصافية)	××	
أ.خ التصرف بالنشاط المتوقف (بالقيمة الصافية)	××	××× ±
دخل النشاط العادي		×××
± دخول استثنائية (أرباح وخسائر استثنائية)		××× ±
+ الدخول الناجمة عن التغيرات في الطرق والتقديرات المحاسبية		××× ±
صافي الدخل (المعدل طبقاً لمبدأ الثبات)		×××

ـ الجداول الملحقة بقائمة الدخل :

جدول رقم (١)

جدول صافي المبيعات		
xxx		إجمالي المبيعات
		ينزل
	xxx	مردودات المبيعات
	xxx	الحسم الممنوح (تجاري/نقدي)
(xxx)	xxx	المسموحات على المبيعات
xxx		صافي المبيعات

Damascus University

جدول رقم (٢)

جدول تكلفة المبيعات			
رصيد ١/١			xxx
يضاف :			
صافي المشتريات :			
إجمالي المشتريات		xxx	
ينزل :			
مردودات المشتريات	xx		
الحسم المكتسب	xx		
المسموحات على المشتريات	xx	(xxx)	
إجمالي تكلفة البضاعة المتاحة للبيع			xxx
ينزل : رصيد ١٢/٣١			xxx
تكلفة المبيعات			(xxx)
			xxx

جدول رقم (٣)

جدول مصاريف البيع	
دعاية وإعلان	xxx
رواتب قسم البيع	xxx
أقساط اهتلاك قسم البيع	xxx
..... إلخ	
إجمالي مصاريف البيع	xxx

جدول رقم (٤)

جدول المصاريف الإدارية والعمومية	
×××	رواتب إدارية
×××	قرطاسية وغيرها
×××	اهتلاك مباني الإدارة والتجهيزات المكتبية
×××	الإنارة والمياه
×××	إلخ
×××	المجموع

جدول رقم (٥)

جدول الإيرادات الاستثنائية	
×××	أرباح / وبيع أصول ثابتة
×××	أرباح بيع الاستثمارات
×××	فوائد دائنة
×××	أرباح تحويل عملات
×××	إيجارات دائنة
	.... إلخ
×××	المجموع

جدول رقم (٦)

جدول المصاريف الاستثنائية	
×××	خسائر بيع أصول ثابتة
×××	خسائر بيع استثمارات
×××	فوائد مدينة
×××	خسائر تحويل عملات
×××	.... إلخ
×××	المجموع

وتعد بالإضافة إلى قائمة الدخل في الشركات المساهمة قائمة تعرف " **بقائمة الأرباح المحتجزة** " تبين الأرباح المحتجزة في بداية الفترة ثم الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة بعد أن تعـرض كيفية توزيع الأرباح. وفيما يلي نموذج لها:

قائمة الأرباح المحتجزة

××	رصيد الأرباح المحتجزة ١/١ (الأرباح المدورة من عام سابق)
××	± تسويات السنوات السابقة
××	رصيد الأرباح المحتجزة المعدل
××	+ الأرباح الصافية
××	الربح القابل للتوزيع
	تخصم الأرباح الموزعة
	×× حصة المساهمين
	×× حصة العمال
(××)	×× حصص أخرى
×××	الأرباح المحتجزة
	تخصم الأرباح المحتجزة المقيدة
(××)	(الاحتياطيات)
×××	رصيد الأرباح المحتجزة آخر المدة (أرباح مدورة للعام التالي)

رغم أهمية هذه القائمة في شركات الأموال ، فإن المعلومات التي تعرضها تكون غالباً غيـر ذات أهمية في شركات الأشخاص. فهي تهتم بشكل أساسي بالأرباح المحتجزة وتبين تطـور الأرباح المحتجزة سواء المقيدة أو غير المقيدة. وهذا هام للشركات المساهمة ،لأنه يشير إلـى السياسات التي تعتمدها الشركة لتدعّم مركزها في السوق. ومثل هذه المعلومات هامة لكثيـر

من المستثمرين ، لدى اتخاذ قرار شراء أسهم هذه الشركة ، أو الإبقاء على الأسهم المملوكة فيها .. وهذا يعني أن المعلومات التي تنتجها القائمة موجهة للاستخدام خارج الشركة ، وليس فقط للمساهمين. في حين أن المالكين في شركات الأشخاص يصب اهتمامهم على توزيع الأرباح فيما بينهم، بالنسب المتفق عليها، وليس على ما يحتجز من أرباح. لذلك تعد في شركات الأشخاص قائمة لتوزيع الأرباح أو الخسائر وليست قائمة للأرباح المحتجزة. وتظهر القائمة حسب النموذج المعروض وإذا أعدت شركة التضامن قائمة دخل وقائمة توزيع أرباح (بدلاً من قائمة الأرباح المحتجزة) وجب معالجة تسويات السنوات السابقة مع صافي الأرباح في قائمة توزيع الأرباح قبل إجراء أي تعديل لتوزيعها .

رابعا- قائمة المركز المالي:

مع ظهور معادلة الميزانية ظهرت الميزانية . وكان الهدف من إعدادها معرفة حقوق الملكية ثم نتائج الأعمال ، إذ لم تكن تُمسك آنذاك حسابات ودفاتر نظامية . فقد اقتصر التسجيل على إثبات علاقات الدائنية والمديونية فقط استناداً إلى القيد المفرد. ولغرض إعداد الميزانية كان يجري جرد الموجودات المادية بأنواعها ثم يضاف إليها الديون على (حسابات المدينين)، ثم يطرح من المجموع الالتزامات (حسابات الدائنين) ، للوصول إلى حقوق الملكية. وبذلك أخذت الميزانية شكل الميزان لتبوّب كما يلي:

الميـــــزانية

الموجودات		المطاليب	
xx	موجودات مادية	xx	حقوق الملكية
xx	ديون على الغير	xx	التزامات تجاه الغير
xxx		xxx	

وبعد أن استخدم القيد المزدوج ، وبشكل واسع خاصة في مطلع القرن الماضي ،لإثبات جميع الأحداث الاقتصادية ، أصبحت الميزانية مجرد ميزان للحسابات التي تدوّر للعام التالي. ولم يعد الهدف منها معرفة حقوق الملكية التي أصبح لها حساباتها الدفترية بل معرفة المركز المالي وقدرة المشروع على سداد التزاماته. ولهذا الغرض تمَّ تبويب الموجودات حسب سرعة تحولها إلى نقد ، أما المطاليب فبحسب درجة استحقاقها. وعرف بالتالي التبويب المعروف حالياً للميزانية وهذا نموذج مختصر له :

الموجودات		الميزانية	المطاليب
××	موجودات وهمية	××	حقوق الملكية
××	موجودات معنوية	××	التزامات طويلة الأجل
××	موجودات ثابتة مادية	××	التزامات قصيرة الأجل
××	موجودات متداولة		
××	نقدية جاهزة		
×××		×××	

ثم تطور الشكل الذي يعرض فيه المركز المالي بهدف تبسيط المعلومات التي تقدمها الميزانية، من جهة ، وتقديم معلومات أكثر من جهة أخرى. فظهرت قائمة المركز المالي ، التي تعرض الموجودات بمجموعاتها المختلفة في المرحلة الأولى ، منها ثم الالتزامات وحقوق الملكية في المرحلة الثانية. ثم تطور شكل هذه القائمة بحيث أمكن من خلالها معرفة رأس المال العامل والمستثمر بالإضافة إلى (إجمالي وصافي حقوق الملكية) وهذا نموذج القائمة:

قائمة المركز المالي في ١٢/٣١

الموجودات المتداولة والجاهزة :	xxx
ينزل:الالتزامات قصيرة الأجل :	(xxx)
رأس المال العامل	xxx
يضاف الموجودات الثابتة : (بعد تنزيل مخصصات الإهلاك)	xxx
رأس المال المستمر	xxx
ينزل الالتزامات طويلة الأجل :	
حقوق الملكية وتتكون من :	(xxx)
رأس المال	xxx
احتياطات	xxx
أرباح مدّورة (أو تنزّل الخسائر)	xxx
حقوق الملكية	xxx

ولعله من المناسب إعداد هذه القائمة في شركات الأشخاص، كما في شركات الأموال، لأن المعلومات التي تنتجها ذات أهمية بالغة، للمالكين على وجه الخصوص. غير أنه ليس من السهولة إعدادها نظراً لخصوصية العلاقة بين الذمة المالية للشركاء والذمة المالية للشركة. إذ يجب بداية وضع حدود واضحة للذمتين قبل إعدادها. وكمثال على ذلك يمكن الإشارة إلى الحسابات الجارية للشركاء، فهل تعتبر جزءاً من حقوق المالكين ، أم تعتبر من التزامات الشركة إذا كانت دائنة، ومن ديونها على الغير إذ كانت مدينة. لا شك أن هذه المسألة يمكن النظر إليها من زوايا مختلفة لكنه من الأفضل اعتبارها جزءاً من حقوق الملكية استناداً إلى الصفة التضامنية للشركاء .

خامساً : حالات تطبيقية :

الحالة الأولى :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى شركات التضامن بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١

والمطلوب:

١- إعداد الحسابات الختامية التقليدية.

٢- إعداد قائمة الدخل وحـ/ملخص الدخل.

٣- إعداد قائمة الأرباح المحتجزة.

أولاً: الحسابات المدينة:

٩٠٠٠	مردودات مبيعات
١٠٠٠	خصم ممنوح
٥٠٠٠	بضاعة أول المدة
٦٠٠٠	إجمالي المشتريات
٣٥٠٠	مصاريف بيع
٦٥٠٠	مصاريف إدارية
٦٠٠	خسائر بيع استثمارات
٣٠٠٠	فوائد قرض الشريك أ
١٣٠٠	خسائر بيع منتجات توقفت الشركة عن إنتاجها
١٤٩٠٠	خسائر ناجمة عن استملاك أراضي تملكها الشركة
٨٥٠٠	مصاريف عمومية
٨٠٠٠	مسحوبات الشريك أ
٥٠٠٠	مسحوبات الشريك ب
٧٣٠٠	جاري الشريك ب

ثانياً: الحسابات الدائنة:

٢٠٠٠٠٠	رأس مال الشريك أ
١٥٠٠٠٠	رأس مال الشريك ب
١٢٠٠٠٠	إجمالي المبيعات
٢٥٠٠	مردودات مشتريات
١٥٠٠	خصم مكتسب
٨٠٠	إيرادات استثمارات
٤٠٠٠	فوائد دائنة
٢٥٠٠٠	أرباح بيع خطوط إنتاج متوقف
٦٨٠	أرباح ناجمة عن سداد قرض طويل الأجل قبل موعده
٥٢٠٠	جاري الشريك أ

ثالثاً: بلغت بضاعة آخر المدة ٣٠٠٠ .

رابعاً: تحولت الشركة في صرف مخزونها من طريقة Fifo إلى Lifo مما أدى إلى زيادةتكلفة المبيعات بقيمة ٤٦٠٠ وهذا حقق وفراً ضريبياً مقداره ٦٠٠.

خامساً: تبين وجود خطأ في أقساط اهتلاك العام الماضي ناجم عن تسجيلها في الدفاتر بقيمة ٤٥٠٠. بينما كانت في الواقع ٥٤٠٠.

سادساً: قرر الشركاء احتجاز ٢٠% من الأرباح المتبقية للشركاء بعد احتساب الفوائد على رأس المال والمسحوبات والحسابات الجارية للشركاء . يقتطع منها ٤٠% على شكل احتياطيات والباقي يدور للعام التالي.

سابعاً: تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٣% سنوياً وعلى المسحوبات ٤% متوسط السحب ٦ أشهر.

ثامناً: توزع الأرباح بنسبة رأس المال ٥-٣

تاسعاً: تحسب فائدة على متوسط أرصدة الحسابات الجارية للشركاء بواقع ٣% وكان متوسط أرصدة الحسابات الجارية كما يلي:

الشريك أ ٧٠٠٠ دائن

الشريك ب ٩٠٠٠ مدين

عاشراً: بلغت ضريبة الدخل ٩٦١٠ جرى احتسابها كما يلي:

	٨٧٠٠	الضريبة على دخل النشاط المستمر
	٣٥٠٠	الضريبة على أرباح بيع خطوط إنتاج
	٨٠	الضريبة على أرباح سداد قروض
١٢٢٨٠		مجموع الضرائب
		ينزل :
	١٥٠	إعفاء ضريبي على خسائر بيع منتجات متوقفة.
	٢٤٠٠	إعفاء ضريبي على خسائر استملاك أراضي
	١٢٠	وفر ضريبي ناجم عن أخطاء سنوات سابقة لدى احتساب أقساط الاهتلاك
(٢٦٧٠)		
٩٦١٠		الضريبة المستحقة للدوائر المالية

Damascus University

الحل:

أولاً: الحسابات الختامية التقليدية:

حـ/المتاجرة

٥٠٠٠	حـ/بضاعة ١/١	٣٠٠٠	حـ/بضاعة ١٢/٣١
٩٠٠٠	حـ/مر.مبيعات	١٢٠٠٠٠	حـ/المبيعات
١٠٠٠	حـ/الحسم الممنوح	٢٥٠٠	حـ/مردودات المشتريات
٦٢٠٠٠	حـ/المشتريات	١٥٠٠	حـ/الحسم المكتسب
٥٠٠٠٠	رصيد (مجمل الربح)		
١٢٧٠٠٠		١٢٧٠٠٠	
٣٥٠٠	حـ/مصاريف البيع	٥٠٠٠٠	رصيد
٤٦٥٠٠	حـ/أ.خ (ربح المتاجرة)		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

حـ/أ.خ

٦٥٠٠	حـ/مصاريف إدارية	٤٦٥٠٠	حـ/المتاجرة (ربح المتاجرة)
٦٠٠	حـ/خسائر بيع استثمارات		
٣٠٠٠	حـ/فوائد قرض	٨٠٠	حـ/إيرادات استثمارات
١٣٠٠	حـ/خسائر بيع منتجات	٤٠٠٠	حـ/فوائد دائنة
١٤٩٠٠	حـ/خسائر استملاك	٢٥٠٠٠	حـ/أرباح بيع خطوط
٩٠٠	حـ/خسائر سنوات سابقة	٦٨٠	حـ/أرباح سداد قروض
٨٥٠٠	حـ/مصاريف عمومية		
٤١٢٨٠	رصيد (الربح الصافي)		
٧٦٩٨٠		٧٦٩٨٠	
٩٦١٠	حـ/ضريبة دخل	٤١٢٨٠	رصيد (الربح الصافي)
٣١٦٧٠	حـ/ت.أ.خ		
	(الربح القابل للتوزيع)		
٤١٢٨٠		٤١٢٨٠	

حـ/توزيع الأرباح

١٠٥٠٠	حـ/فوائد رأس المال	٣١٦٧٠	حـ/أ.غ (صافي الربح)
	٦٠٠٠ الشريك أ	٢٦٠	حـ/فوائد المسحوبات
	٤٥٠٠ الشريك ب		١٦٠ الشريك أ
٢٤٠	حـ/فوائد حـ/جاري الشريك أ		١٠٠ الشريك ب
٢١٤٦٠	رصيد	٢٧٠	حـ/فوائد حـ/جاري الشريك ب
٣٢٢٠٠		٣٢٢٠٠	
١٧١٧	حـ/احتياطيات	٢١٤٦٠	رصيد
١٧١٦٨	حـ/جاري الشركاء		
	١٠٧٣٠ الشريك أ		
	٦٤٣٨ الشريك ب		
٢٥٧٥	رصيد (أرباح محتجزة آخر المدة)		
٢١٤٦٠		٢١٤٦٠	

حـ/جاري الشركاء

أ	ب	البيان	أ	ب	البيان
—	٧٣٠٠	رصيد	٥٢٠٠	—	رصيد
٨٠٠٠	٥٠٠٠	حـ/ المسحوبات	٦٠٠٠	٤٥٠٠	حـ/فوائد رأس المال
١٦٠	١٠٠	حـ/فوائد المسحوبات	٢٤٠	—	حـ/فوائد حـ/جاري
—	٢٧٠	حـ/فوائد حـ/جاري	١٠٧٣٠	٦٤٣٨	حـ/توزيع الأرباح
١٤٠١٠	—	رصيد	—	١٧٣٢	رصيد
٢٢١٧٠	١٢٦٧٠		٢٢١٧٠	١٢٦٧٠	

ثانياً: قائمة الدخل:

١١٠٠٠٠		صافي المبيعات (انظر الجدول رقم ١)
(٦٠٠٠٠)		تكلفة المبيعات (انظر الجدول رقم ٢)
٥٠٠٠٠		مجمل الربح
		مصاريف التشغيل :
	٣٥٠٠	مصاريف بيع وتوزيع
	٦٥٠٠	مصاريف إدارية
	٨٥٠٠	مصاريف عمومية
(١٨٥٠٠)		
٣١٥٠٠		دخل النشاط الأساسي
		يضاف: دخل الأنشطة الإستثنائية :
		الإيرادات الإستثنائية :
		٨٠٠ إيرادات استثمارات
		٤٠٠٠ فوائد دائنة
	٤٨٠٠	
		يطرح: المصاريف استثنائية
		٣٠٠٠ فوائد قرض
		٦٠٠ خسائر بيع استثمارات
	(٣٦٠٠)	
١٢٠٠		
٣٢٧٠٠		دخل النشاط المستمر
(٨٧٠٠)		ضريبة دخل نشاط مستمر
٢٤٠٠٠		دخل النشاط المستمر بعد الضريبة
		دخل النشاط المتوقف
	٢١٥٠٠	أرباح بيع خطوط إنتاج متوقف
		(٢٥٠٠٠-٣٥٠٠)
	(١١٥٠)	خسائر بيع منتجات متوقفة (١٣٠٠ – ١٥٠)
٢٠٣٥٠		
٤٤٣٥٠		دخل النشاط العادي
		دخول استثنائية :
	٦٠٠	أرباح سداد قروض (٦٨٠ – ٨٠)
	(١٢٥٠٠)	خسائر استملاك أراضي الشركة١٤٩٠٠ - ٢٤٠٠
(١١٩٠٠)		
٣٢٤٥٠		صافي الدخل
		تفسيرات في الطرق والمبادئ والتقديرات المحاسبية:
٤٠٠٠		زيادة تكلفة المشتريات
		(٤٦٠٠-٦٠٠)
٣٦٤٥٠		صافي الدخل المعدل حسب طرق العام السابق

الجدول رقم (١):

صافي المبيعات:

إجمالي المبيعات		١٢٠٠٠٠
ينزل		
مر.مبيعات	٩٠٠٠	
حسم ممنوح	١٠٠٠	
		(١٠٠٠٠)
		١١٠٠٠٠

الجدول رقم (٢):

بضاعة ١/١		٥٠٠٠
يضاف: صافي المشتريات		
إجمالي المشتريات	٦٢٠٠٠	
ينزل :		
٢٥٠٠ مردودات المشتريات		
١٥٠٠ حسم مكتسب		
	(٤٠٠٠)	
		٥٨٠٠٠
إجمالي التكاليف		٦٣٠٠٠
بضاعة ١٢/٣١		(٣٠٠٠)
تكلفة المبيعات		٦٠٠٠٠

حـ/ملخص الدخل

٥٠٠٠	حـ/بضاعة ١/١	٣٠٠٠	حـ/بضاعة ١٢/٣١
٩٠٠٠	حـ/مر.مبيعات	١٢٠٠٠٠	حـ/المبيعات
١٠٠٠	حـ/الحسم الممنوح	٢٥٠٠	حـ/مر. مشتريات
٦٢٠٠٠	حـ/المشتريات	١٥٠٠	حـ/الحسم المكتسب
٣٥٠٠	حـ/مصاريف البيع	٨٠٠	حـ/إيرادات استثمارات
٦٥٠٠	حـ/مصاريف إدارية	٤٠٠٠	حـ/فوائد دائنة
٦٠٠	حـ/خسائر بيع استثمارات	٢٥٠٠٠	حـ/أرباح بيع خطوط
٣٠٠٠	حـ/فوائد قرض	٦٨٠	حـ/أرباح سداد قروض
١٣٠٠	حـ/خسائر بيع منتجات		
١٤٩٠٠	حـ/خسائر استملاك		
٩٠٠	حـ/خسائر سنوات سابقة		
٨٥٠٠	حـ/مصاريف عمومية		
٩٦١٠	حـ/ضريبة الدخل		
٣١٦٧٠	رصيد (صافي الدخل القابل للتوزيع)		
١٥٧٤٨٠		١٥٧٤٨٠	

ويظهر حـــ/ت.أ.غ في حال إعداد حـــ/ملخص دخل تماماً كما ظهر في الحسابات الختاميـــة التقليدية

ثالثاً: قائمة الأرباح المحتجزة

		رصيد الأرباح المحتجزة (المدوّرة) أول المدة
		±تسويات السنوات السابقة
(٧٨٠)		مصاريف سنوات سابقة
		(١٢٠-٩٠٠)
(٧٨٠)		رصيد أول المدة المعدّل
٣٢٤٥٠		+ صافي الدخل المحقق
٣١٦٧٠		الأرباح الصافية المعدة للتوزيع
		يضاف:
	٢٦٠	فوائد مسحوبات الشركاء
	٢٧٠	حـــ/جاري الشريك ب
٥٣٠		
٣٢٢٠٠		مجموع الأرباح الصافية المعدة للتوزيع
		ينزل:
		فوائد رأس المال
		٦٠٠٠ الشريك أ
	١٠٥٠٠	٤٥٠٠ الشريك ب
(١٠٧٤٠)	٢٤٠	فائدة حـــ/جاري الشريك أ
٢١٤٦٠		المبلغ المتبقي للتوزيع
		ينزل: المبالغ الموزعة على الشركاء
	١٠٧٣٠	حـــ / جاري الشريك أ
(١٧١٦٨)	٦٤٣٨	حـــ / جاري الشريك ب
٤٢٩٢		الأرباح المحتجزة
(١٧١٧)		ينزل : الاحتياطيات
٢٥٧٥		أرباح محتجزة (مدورة) آخر المدة

ملاحظة: قد لا يفضّل بعضهم إعداد قائمة أرباح محتجزة . في هذه الحالة تعد قائمة توزيـــع للأرباح ، يظهر شكلها كما ورد سابقاً.

الحالة الثانية: فيما يلي بيانات المركز المالي المستخرجة من دفاتر شركة طـلال وشـركاه التضامنية بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ والمطلوب:

١- إعداد الميزانية الختامية لشركة التضامن بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢- إعداد قائمة المركز المالي لشركة التضامن بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ مبيناً فيها رأس المال العامل والمستثمر وصافي الحقوق الملكية.

١٥٠٠٠		نقدية في الصندوق
٥٤٢٠٠		بنوك
١٩٧٠٠		أوراق مالية (قيمة السوقية ١٨٧٠٠)
٨٠٢٠٠		العملاء (الديون المشكوك في تحصيلها ٣٢٠٠)
٣٦٠٠		ديون على العاملين
١٥٠٠٠		مدينو بيع أصول ثابتة
٢٢٠٠٠		أوراق قبض (تبلغ القيمة الحالية لأوراق القبض ٢٠٠٠٠)
———		المخزون :
٥٢٠٠٠		المواد الخام
٤٤٥٠٠		إنتاج قيد الصنع
١٥٦١٠٠		إنتاج تام الصنع (قيمته السوقية ١٥٠٠٠٠)
٧٠٠٠		مصاريف مدفوعة مقدماً
٨٦٠٠٠		استثمارات طويلة الأجل قيمتها السوقية ٨٠٠٠٠
٢٧٦٠٠٠		آلات ومعدات (تبلغ مخصصات اهتلاكها ٨٠٠٠٠)
٣٣٠٠٠٠		مبانٍ وإنشاءات (تبلغ مخصصات اهتلاكها ١٧٥٠٠٠)
٣٥٠٠٠		أراضٍ
١١٠٠٠		حملات إعلانية

٣١٠٠٠		علامة تجارية
٢٩٠٠٠		اعتمادات مصرفية لاستيراد آلات صناعية
	١٤٨٠٠٠	الموردون
	٨٠٠٠٠	أوراق الدفع
	٣٠٠٠	مصاريف مستحقة الدفع
	٢٨٠٠٠	دوائر مالية (ضريبة دخل مستحقة)
	٩٠٠٠	قرض قصير الأجل
	١٠٠٠٠٠	قرض طويل الأجل برهن الآلات
	٧٩٠٠٠	أوراق دفع طويلة الأجل
	١٤٠٠٠	تأمينات مستحقة الدفع
	١٩٠٠٠	إيرادات مقبوضة مقدماً
	٤٠٠٠٠٠	رأس المال:
		١٥٠٠٠٠ رأسمال الشريك طلال
		١٥٠٠٠٠ رأسمال الشريك عامر
		١٠٠٠٠٠ رأسمال الشريك ياسر
	٥٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك طلال (دائن)
	٤٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك عامر (دائن)
٢٠٠٠٠		حـ/جاري الشريك ياسر (مدين)
	٥٠٠٠٠	احتياطيات عامة

الحل: أولا: الميزانية الختامية لشركة طلال وشركاه التضامنية بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١:

			الموجودات الثابتة		
	١١٠٠٠		حملات إعلانية		
	٣١٠٠٠		علامة تجارية		
	٢٩٠٠٠		اعتمادات لاستيراد آلات		
	٣٥٠٠٠		أراضي		
		٣٣٠٠٠٠	مبانٍ وإنشاءات		
		(١٧٥٠٠٠)	مخصص اهتلاك مبانٍ		
	١٥٥٠٠٠				
		٢٧٦٠٠٠	آلات ومعدات		
		(٨٠٠٠٠)	مخصص اهتلاك آلات		
	١٩٦٠٠٠				
	٨٦٠٠٠		استثمارات طويلة الأجل		
٥٤٢٠٠٠					
			الموجودات المتداولة الجاهزة		
	٥٢٠٠٠		مواد خام		
	٤٤٥٠٠		إنتاج قيد الصنع		
		١٥٦١٠٠	انتاج تام الصنع		
		(٦١٠٠)	مخصص هبوط أسعار		
	١٥٠٠٠٠				
	٧٠٠٠		مصاريف مدفوعة مقدماً		
		٨٠٢٠٠	العملاء		
		(٣٢٠٠)	مخصص د.م.شبها		
	٧٧٠٠٠				
	٣٦٠٠		ديون على العاملين		
	١٥٠٠٠		مدينو بيع أصول ثابتة		
		٢٢٠٠٠	أوراق قبض		
	٢٠٠٠٠	(٢٠٠٠)	مخصص خصم		
		١٩٧٠٠	أوراق مالية		
	١٨٧٠٠	(١٠٠٠)	مخصص هبوط أسعار		
	٥٤٢٠٠				
	١٥٠٠٠		نقدية في البنك		
٤٥٧٠٠٠			نقدية في الصندوق		
١٠٠٠٠٠٠					

			حقوق الملكية		
			رأس المال		
		١٥٠٠٠٠	الشريك طلال		
		١٥٠٠٠٠	الشريك عامر		
		١٠٠٠٠٠	الشريك ياسر		
	٤٠٠٠٠٠				
	٥٠٠٠٠		احتياطيات عامة		
			حسابات جارية دائنة		
		٥٠٠٠٠	الشريك طلال		
		٤٠٠٠٠	الشريك عامر		
	٩٠٠٠٠				
			حسابات جارية مدينة		
	(٢٠٠٠٠)		الشريك ياسر		
٥٢٠٠٠٠			صافي حقوق الملكية		
			مطاليب طويلة الأمد		
	١٠٠٠٠٠		قرض طويل أجل برهن آلات		
	٧٩٠٠٠		أوراق دفع طويلة الأجل		
١٧٩٠٠٠					
			مطاليب قصيرة الأجل		
	١٤٨٠٠٠		الموردون		
	٨٠٠٠٠		أوراق الدفع		
	٣٠٠٠		مصاريف مستحقة الدفع		
	٢٨٠٠٠		دوائر مالية (ضريبة دخل مستحقة)		
	٩٠٠٠		قرض قصير الأجل		
	١٤٠٠٠		تأمينات للغير مستحقة الدفع		
	١٩٠٠٠		إيرادات مقبوضة مقدماً		
٣٠١٠٠٠					
١٠٠٠٠٠٠					

ثانياً: قائمة المركز المالي لشركة طلال وشركاه بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١:

		الموجودات المتداولة والجاهزة
	١٥٠٠٠	نقدية في الصندوق
	٥٤٢٠٠	نقدية في البنوك
		١٩٧٠٠ أوراق مالية
		(١٠٠٠) م.هبوط أسعار
	١٨٧٠٠	
		٨٠٢٠٠ العملاء
		(٣٢٠٠) م.ديون مشكوك فيها
	٧٧٠٠٠	
	٣٦٠٠	ديون على العاملين
	١٥٠٠٠	مدينو بيع أصول ثابتة
		٢٢٠٠٠ أوراق قبض
		(٢٠٠٠)م.خصم أوراق قبض
	٢٠٠٠٠	
		المخزون:
	٥٢٠٠٠	مواد خام
	٤٤٥٠٠	إنتاج قيد الصنع
		١٥٦١٠٠ إنتاج تام الصنع
		(٦١٠٠) م. هبوط أسعار
	١٥٠٠٠٠	
	٧٠٠٠	مصاريف مدفوعة مقدماً
٤٥٧٠٠٠		مجموع الموجودات المتداولة والجاهزة
		ينزل:
		المطلوبات المتداولة (قصيرة الأجل):
	١٤٨٠٠٠	الموردون
	٨٠٠٠٠	أوراق الدفع
	٣٠٠٠	مصاريف مستحقة الدفع
	٢٨٠٠٠	دوائر مالية (ضريبة دخل مستحقة)
	٩٠٠٠	قرض قصير الأجل
	١٤٠٠٠	تأمينات للغير مستحقة الدفع
	١٩٠٠٠	إيرادات مقبوضة مقدماً
(٣٠١٠٠٠)		مجموع المطلوبات المتداولة
١٥٦٠٠٠		رأس المال العامل

يضاف :		
الموجودات الثابتة:		
استثمارات طويلة الأجل	٨٦٠٠٠	
٢٧٦٠٠٠ آلات ومعدات		
(٨٠٠٠٠) مخصص اهتلاك آلات		
	١٩٦٠٠٠	
٣٣٠٠٠ مبانٍ وإنشاءات		
(١٧٥٠٠٠)مخصص اهتلاك مبانٍ		
	١٥٥٠٠٠	
أراضي	٣٥٠٠٠	
اعتمادات لاستيراد آلات	٢٩٠٠٠	
علامة تجارية	٣١٠٠٠	
حملات إعلانية	١١٠٠٠	
مجموع الموجودات الثابتة		٥٤٣٠٠٠
رأس المال المستثمر		٦٩٩٠٠٠
ينزل		
مطالب طويلة الأجل:		
قرض طويل الأجل برهن آلات	١٠٠٠٠٠	
أوراق دفع طويلة الأجل	٧٩٠٠٠	
مجموع المطلوبات طويلة الأجل		(١٧٩٠٠٠)
صافي حقوق الملكية:		٥٢٠٠٠٠
رأس المال:		
رأسمال الشريك طلال	١٥٠٠٠٠	
رأسمال الشريك عامر	١٥٠٠٠٠	
رأسمال الشريك ياسر	١٠٠٠٠٠	
		٤٠٠٠٠٠
+ احتياطيات عامة		٥٠٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية		٤٥٠٠٠٠
+ حسابات جارية دائنة		
الشريك طلال	٥٠٠٠٠	
الشريك عامر	٤٠٠٠٠	
		٩٠٠٠٠
– حسابات جارية مدينة الشريك ياسر		(٢٠٠٠٠)
صافي حقوق الملكية		٥٢٠٠٠٠

أسئلة ومسائل عامة :

١. الأسئلة :

١. كيف نشأت الحسابات الختامية والقوائم المالية ؟ وما هي العوامل الأساسية وراء ظهورها ؟

٢. هل تعد الحسابات الختامية والقوائم المالية استناداً إلى الأسس ذاتها كما في شركات الأموال ؟ دعّم رأيك .

٣. هل ينطبق " فرض الاستمرار " على شركات الأشخاص ؟

٤. ما هي الوظائف التي يقع على عاتق حسابي المتاجرة وأ.خ . تحقيقها ؟ وهل مازال لهذين الحسابين الوظائف ذاتها في الوقت الراهن ؟ وهل تعتقد أن هناك مبرّراً حتى الآن للمحافظة عليهما ؟

٥. مَنْ هي الجهة المستفيدة من إعداد الحسابات والقوائم المالية في شركات الأشخاص ؟

٦. هناك اتجاه واسع لدى المحاسبين لإعداد قائمة الدخل . فهل تعتقد أن إعداد هذه القائمة أفضل في الشركات كبيرة الحجم والصغيرة الحجم على حدّ سواء ، من ناحية جدوى إعدادها ؟

٧. ما هي المعلومات التي تقدمها قائمة الدخل ؟

٨. هل تؤيد الاتجاه القائل بضرورة تخفيض الحسم الممنوح والمسموحات على المبيعات من قيمة المبيعات ؟ ولماذا ؟

٩. ما هي المعلومات التي تقدمها قائمة المركز المالي .

١٠. يفضل بعضهم عرض المركز المالي للشركة على شكل ميزانية عمومية ، فهل تعتقد أن عرضها على شكل قائمة تظهر رأس المال العامل والمستثمر وصافي حقوق الملكية ، أفضل ؟ ولماذا ؟

٢ ــ المسائل العامة :

المسألة الأولى :

في ٢٠٠٣/١/١ ظهرت أصول وخصوم منشأة سعيد وبهجت التضامنية كما يلي:

الموجودات : - ١٦٠٠٠ سيارات - ٣٢٠٠ أثاث

- ٢٣٢٠٠ زبائن - ٢٨٠٠٠ بضاعة

- ١٢٠٠٠ أوراق قبض- ١٠٤٠٠ بنك

- ٣٢٠٠ صندوق.

المطاليب : - ٢٤٠٠٠ رأس مال الشريك سعيد

- ٢٤٠٠٠ رأسمال الشريك بهجت

- ٢٢٤٠٠ دائنون - ١١٢٠٠ أوراق دفع

- ٣٢٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها.

- ٨٠٠ مخصص خصم أوراق قبض.

- ٨٨٠٠ مخصص استهلاك سيارات.

- ١٦٠٠ مخصص استهلاك أثاث.

وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

١- يخصص راتب سنوي للشريك سعيد قدره ٤٠٠٠ مقابل إدارته للشركة.

٢- توزع الأرباح والخسائر بين الشريكين بالتساوي.

وكانت العمليات خلال عام ٢٠٠٣ كما يلي:

١- تم شراء بضائع بمبلغ ٢٥٦٠٠ وقد سدد من أصل المبلغ ٩٦٠٠ بشيك على البنك ومبلغ ١٣٦٠٠ بكمبيالات.

٢- بلغت مسحوبات الشريكين خلال العام كما يلي:

الشريك سعيد : ٢٤٠٠ نقداً متوسط السحب ٨ أشهر، سحبت من الصندوق

الشريك بهجت ٦٠٠٠ متوسط السحب ٥ أشهر ، سحبت على شكل بضاعة.

٣- تم تسديد مبلغ ١٧٦٠٠ للدائنين ، بشيك على البنك.

٤- سحب الشريك سعيد مبلغ ٢٤٠٠ من راتبه السنوي بشيك .

٥- بلغت مبيعات الشركة ٥٧٦٠٠ منها ١٩٢٠٠ بشيكات و ٤٠٠٠ أودعت الصندوق و ٢٠٨٠٠ بكمبيالات.

٦- بلغت الفوائد البنكية للشركة ٨٠٠

٧- سددت الشركة من الكمبيالات المسحوبة عليها مبلغ ١٤٤٠٠ بشيك وحصلت كمبيالات لصالحها بقيمة ١٧٦٠٠ بشيك .

٨- دفعت الشركة المصروفات التالية:

- ٣٢٠٠ رواتب من الصندوق. - ٤٨٠ نقل مبيعات من الصندوق .

- ١٩٢٠ إيجار بشيك. - ٤٠٠ نقل مشتريات بشيك.

٩- سدد العملاء خلال العام - ١٢٠٠٠ بشيك و ٢٤٠٠ أودعت الصندوق وتم إعدام دين مقداره ٤٠٠ .

وفي ١٢/٣١/ظهرت المعلومات التالية:

١- تستهلك السيارات والأثاث بمعدل ١٠% سنوياً.

٢- يشكل مخصص للديون المشكوك فيها بقيمة ٨٠٠ .

٣٠- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢٢٨٠٠ .

المطلوب:

١- إعداد ميزان المراجعة في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢- إعداد الحسابات الختامية التقليدية والحسابات الشخصية للشركاء .

٣- إعداد قائمة الدخل عن المدة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٤- إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

المسألة الثانية :

في ٢٠٠٤/٧/١ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر شركة أسعد وشركاه :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٣٣٦٠٠	٢٠٠٠٠	الآلات — رأس مال الشريك أسعد
٢٤٠٠	٢٠٠٠٠	الأثـاث — رأس مال الشريك سامر
٢١١٨٤	٢٠٠٠٠	المدينون — رأس مال الشريك أمجد
٣١٢٠٠		أوراق قـبض (المتوسـط اسـتحقاقها ٢٠٠٤/١٠/١ معدل حسمها٨%)
—		المبيعات
	٧٣٦٠٠	مصاريف نقل مشتريات — مخصص استهلاك آلات
٨٠٠	١٧٦٠٠	مصاريف خصم — مخصص استهلاك أثاث
٦٤٠	٨٠٠	مصاريف بيع وتوزيع — فوائد دائنة
١٧٦٠	١١٢٠	بضاعة أول المدّة — مردودات مشتريات
١٢٨٠٠	١٦٠٠	ديون معدومة — إيرادات أوراق مالية
٤٠٠	١٦٨٠	الإيجار (الايجار الشهري ٤٠٠) — دائنون.
٥٦٠٠	١٤٤٠٠	تأمينات — مخصص ديون مشكوك فيها
٥٧٦٠	١٩٢٠	راتب الشريك أسعد — مخصص حسم ممنوح
١٦٠٠	٤٨٠	راتب الشريك سامر — قرض الشريك أسعد
٢٤٠٠	١٦٠٠٠	(أبرم في ١ / ١ / ٢٠٠٤ بفائدة سنوية ٨ %)
		البنك
٦٤٠٠	—	مردودات مبيعات — مخصص خصم أوراق قبض
١٦٠٠	٤٠٠	— حسم مكتسب
—	٨٠٠	حسم ممنوح — أوراق دفع
٧٦٠٠	٩٦٠٠	الرواتب (الرواتب الشهرية ٤٨٠)
٣٢٠٠		الأوراق المالية
١٣٥٢٠		الصندوق
٣٢٠٠		المشتريات
٤١٦٠٠		عمولة وكلاء شراء
١٢٠٠		مسحوبات الشريك أسعد
٣٢٠٠		مسحوبات الشريك سامر
٢٤٠٠		مسحوبات الشريك أمجد
٤٠٠٠		
٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	

وعند الجرد في ٢٠٠٤/٧/١ تبين ما يلي:

١- أعدم دين قدره ٣٨٤ وتقرر تشكيل مخصص بمعدل ٥% ، ومخصص حسم ممنوح بمقدار ١٦٠ .

٢- تم تحصيل مبلغ ٧٢٨ كان قد اعتبر ديناً معدوماً في العام الماضي.

٣- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ١٤٨٠٠ .

وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

١- تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٥% سنوياً.

٢- يخصص للشريك أسعد راتب سنوي مقداره ٤٠٠٠ راتب شهري للشريك سامر قدره ٢٠٠ .

٣- توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي.

المطلوب:

١- إعداد حـ/ملخص الدخل ، والحسابات الختامية التقليدية.

٢- إعداد قائمة الدخل.

٣- إعداد حـ/ت.أ.خ، حـ/جاري الشركاء.

٤ - إعداد قائمة المركز المالي مبيّنا فيها رأس المال العامل والمستثمر.

المسألة الثالثة :

بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية في ميزان المراجعة لشركة أمجد وعلاء التضامنية:

مدين	دائن	اسم الحساب	
٨٠٠٠٠	٧٠٤٠٠	مباني	- رأس مال الشريك أمجد
٦١٦٠٠		أراضي	
٨٨٠٠٠	٧٠٤٠٠	المشتريات	- رأس مال الشريك علاء
٣٢٠٠	٤٠٠٠	حسم ممنوح	- مخصص ديون مشكوك فيها
٣٢٠٠	٢٠٠٠٠	مسحوبات الشريك أمجد	- قرض الشريك علاء
٤٨٠٠	١٧٣٦٠٠	مسحوبات الشريك علاء	- المبيعات

١٧٦٠٠	٩٦٠٠	الصندوق	– مخصص استهلاك أثاث
٣٢٠٠٠	٤٨٨٠٠	بضاعة أول المدة	ـــ دائنون
٦٤٠٠	٥٦٠٠	راتب الشريك أمجد	ـــ مخصص استهلاك أثاث
٢٤٠٠٠	٨٠٠٠	المدينون	ـــ أوراق دفع
٢٤٠٠٠	٤٠٠٠	مصاريف مختلفة	ـــ مخصص حسم ممنوح
٦٠٠٠٠		البنك	
٩٦٠٠		الأثاث	
٤١٤٤٠٠	٤١٤٤٠٠		

وقد تبين عند الجرد ما يلي:

١- ظهر دين معدوم قيمته ١٦٠٠ ويراد تشكيل مخصص د.م.فيها بمبلغ للعام المقبل بمبلـغ ١٦٠٠ د. ومخصص للحسم الممنوح بمبلغ ٢٤٠٠

٢- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% والمباني بنسبة ٢,٥% .

٣- بلغت المصاريف المختلفة المستحقة ٤٠٠٠

٤- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٦٠٨٠٠

فإذا علمت أن عقد الشركة نص على الآتي:

١- تحسب فائدة على رأس مال الشركاء بمعدل ٥% سنوياً ، وعلى المسحوبات بمعـدل ٨% سنوياً ،علماً أن متوسط مسحوبات الشريكين هو ٢٠٠٣/٧/١.

٢- أبرم عقد قرض الشريك علاء بتاريخ ٢٠٠٣/٥/١ وبفائدة ٦% سنوياً.

٣- يتقاضى الشريك أمجد راتب شهري مقداره ٦٠٠

٤- يتقاسم الشريكان الأرباح والخسائر بالتساوي.

المطلـــــــوب:

١- فتح حـــ/ملخص الدخل ثم إعداد قائمة الدخل عن المدة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢- إعداد حسابي توزيع الأرباح أو الخسائر حـــ/جاري الشركاء.

٣- إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

المسألة الرابعة :

شركة تضامن مؤلفة من عادل وخليل وخالد ، ينص عقدها على ما يلي:

١- تحتسب فائدة عن المسحوبات بمعدل ٤% سنوياً.

٢- يمنح كل من الشريكين عادل وخليل راتباً سنوياً قدره ٤٠٠٠

٣- متوسط سحب الشركاء لمسحوباتهم كان كما يلي:

أ- الشريك عادل ٢٠٠٣/٧/١

ب- الشريك خليل ٢٠٠٣/٣/١

جـ - الشريك خالد ٢٠٠٣/١٠/١

٤- توزع الأرباح والخسائر بنسبة (٢-٢-١) على التوالي.

وفي ٢٠٠٣/١٢/٣١ ظهرت الأرصدة التالية:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٢٨٨٠٠	١٦٠٠٠	بضاعة أول المدة - رأس مال الشريك عادل
٢٤٠٠	١٦٠٠٠	راتب الشريك خليل - رأس مال الشريك خليل
٢٠٠٠	١١٢٠٠	راتب الشريك عادل - راس مال الشريك خالد
٣٢٠٠	٥٤٤٠٠	الاثاث - المبيعات
٨٠٠	١٢٠٠	مصاريف نقل مشتريات - مخصص استهلاك أثاث
٣٢٠٠	٧٢٠	الإيجار - مخصص خصم أوراق قبض
٤٨٠٠	١٢٠٠	الآلات - مردودات مشتريات
٢٢٤٠٠	١٦٠٠	المشتريات - مخصص استهلاك الآلات
٢٠٠٠	٣٢٠	مسحوبات الشريك عادل - مخصص حسم ممنوح
٣٢٠٠	٣٦٠	مسحوبات الشريك خليل - فوائد بنكية
٤٠٠٠	١٢٠٠	مسحوبات الشريك خالد - مخصص د.م.فيها
٨٠٠	١٥٢٠٠	مصاريف خصم أوراق القبض - دائنون
٣٢٠٠	٦٨٤٠	الصندوق - أوراق دفع
٧٢٠		أقساط تأمين ضد الحريق

٦٤٠		حسم ممنوح
٧١٢٠		البنك
٨٠٠		رسوم وضرائب مختلفة
١٢٨٠٠		أوراق قبض
٨٠٠		ديون معدومة
٤٩٦٠		رواتب وأجور
١٧٦٠٠		مدينون
١٢٦٢٤٠	١٢٦٢٤٠	

فإذا علمت :

١- يُشكل مخصص د.م.فيها بمعدل ٥ % خصم ومخصص حسم ممنوح بمبلغ قدره ٣٢٠ .

٢- يستهلك الأثاث بمعدل ١٠% سنوياً والآلات ١٠ % سنوياً علماً بأن هناك آلة مشتراة في ٢٠٠٣/٧/١ قيمتها ١٦٠٠ .

٣- هناك رسوم وضرائب مستحقة ٤٠٠ .

٤- هناك فوائد بنكية للشركة قيمتها ١٢٠ . غير مسجلة بالدفاتر .

٥- متوسط استحقاق أوراق القبض ٢٠٠٣/٤/١ ومعدل الحسم ٨%.

٦- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢٥٦٠٠ .

المطلوب:

١- إعداد حـ/ملخص الدخل ثم قائمة الدخل عن المدة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.

٢- فتح حسابي توزيع الأرباح أو الخسائر و حـ/جاري الشركاء.

٣- إعداد قائمة المركز المالي في ٢٠٠٣/١٢/٣١

المسألة الخامسة :

ظهرت البيانات التالية في دفاتر شركة أحمد وشركاه التضامنية بعد احتساب أقساط الاهتلاك وفوائد قروض الشركاء.

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب	
١٢٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	إجمالي المشتريات	ـــ إجمال المبيعات
٣٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	مر.مبيعات	ـــ مر. مشتريات
١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	حسم ممنوح	ـــ حسم مكتسب
٣٠٠٠	٥٠٠٠	مسموحات على المبيعات	ـــ مسموحات على المشتريات
١٧٥٠٠	٩٠٠٠	دعاية وإعلان	ـــ أرباح بيع استثمارات
٢٣٠٠٠	٦٥٠٠	رواتب قسم البيع	ـــ فوائد دائنة
٢٨٤٠٠	١٨٣٠٠	رواتب إدارية	ـــ أرباح بيع منتجات متوقفة
٥١٠٠		ديون معدومة	
٦٠٠٠٠		أقساط اهتلاك الموجودات الثابتة المادية	
٤٢٠٠		مصاريف خصم أ.القبض	
١٢٥٠	٢٥٠٠٠	فوائد قرض الشريك أحمد	ـــ قرض الشريك أحمد
٨٦٠٠		خسائر تحويل عملات أجنبية	
١٨٥٠٠		خسائر بيع خطوط إنتاج متوقفة	
٣٢٤٠٠		خسائر ناجمة عن كوارث طبيعية	
٢٧٥٠		مصاريف مدفوعة عن عام سابق	
١٢٥٠٠		مسحوبات الشريك أحمد	
٨٦٠٠		مسحوبات الشريك بلال	
١٠٠٠٠		مسحوبات الشريك سامر	
٨٠٠٠		راتب الشريك بلال	
٣٥٠٠	٨٢٠٠	حـ/جاري الشريك أحمد	- حـ/جاري الشريك بلال
٧٨٥٠		حـ/جاري الشريك سامر	
١٢٨٠٠	٦٥٠	قرض الشريك بلال	- فوائد قرض الشريك بلال
٧٥٠٠٠		شهرة	
٦٨٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	موجودات ثابتة مادية	- مخصصات اهتلاك الموجودات المادية
١٥٠٠٠٠		استثمارات طويلة الأجل	
٦٢٨٠٠		مخزن البضاعة	
٢٦٤٣٥٠	٦٣٥٠	العملاء	ـــ مخصص ديون مشكوك فيها
٢٢٨١٥٠	٨١٥٠	أوراق القبض	ـــ مخصص خصم أوراق القبض
٢٣٦٥٠	٢٢٥٠	استثمارات قصيرة الأجل	ـــ مخصص هبوط أسعار الاستثمارات
١٦٥٠٠	ـــــ	نقدية في الصندوق	

– رأس المال :		—	
الشريك أحمد	نقدية في البنك	٢٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠
الشريك بلال	مصاريف مدفوعة مقدماً	١٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠
الشريك سامر	فوائد قروض (مدينة)	١٠٠٠٠٠	١١٢٠٠
- احتياطيات عامة		٦٠٠٠٠	
- قرض طويل الأجل		١٢٠٠٠٠	
- الموردون		١٤٠٠٠٠	
- أوراق الدفع		١٣٥٠٠٠	
- قرض قصير الأجل		٢٠٠٠٠	
- مصاريف مستحقة		٥٠٠٠	
- دوائر مالية (ضريبة دخل مستحقة)		٨٢٢٠٠	
		٣١٨٤٦٠٠	٣١٨٤٦٠٠

إذا علمت ما يلي:

١- تبلغ بضاعة آخر المدة ٥٨٤٠٠.

٢- الراتب الشهري للشريك بلال ٨٠٠.

٣- تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٤% سنوياً وعلى الحساب الجاري للشركاء ٦% سنوياً.

٤- تحتسب فائدة على مسحوبات الشركاء بمعدل ٥% سنوياً .وكان متوسط تاريخ السحب كما يلي: الشريك أحمد ٦ أشهر – الشريك بلال ٨أشهر – الشريك سامر ٣ أشهر.

٥- يمنح الشريك سامر مكافأة سنوياً بمعدل ٥% من دخل الأنشطة التشغيلية.

٦- يشكل مخصص للديون بمعدل ٥% من العملاء، ومخصص خصم أ.ق بقيمة ١١٢٥٠ ومخصص هـ.أ. استثمارات بقيمة ٢٠٠٠.

٧- تبلغ الضرائب المستحقة للدوائر المالية ٨٢٢٠٠ جرى احتسابها كما يلي:

	٨٥٥٠٠	ضريبة دخل النشاط المستمر
٨٧٣٥٠	(١٨٥٠)	ضريبة أرباح منتجات متوقفة
		<u>ينزل</u> :
	١٦٠٠	إعفاء ضريبي عن خسائر بيع خطوط إنتاج
	٣٤٠٠	إعفاء ضريبي عن كوارث طبيعية.
(٥١٥٠)	١٥٠	وفر ضريبي ناجم عن مصاريف استثمارات سابقة
٨٢٢٠٠		الضريبة المستحقة للدوائر المالية

٨- يتم احتجاز احتياطي عام بمعدل ١٠% من الربح الصافي قبل احتساب الفوائد (في البند ٣و٤).

٩- توزع الأرباح أو الخسائر بين الشريكين بنسبة ٤٠% لأحمد – ٣٥% لبلال – ٢٥% لسامر.

والمطلوب:

١- إعداد الحسابات الختامية التقليدية والميزانية العمومية.

٢- إعداد قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة وحـ/ملخص الدخل.

إعداد قائمة المركز المالي مبيناً فيها رأس المال العامل والمستثمر وصافي حقوق الملكية.


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University



الفصل السادس

تصفية شركات التضامن

Damascus University


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

تصفية شركات التضامن

Dissolution and Liquidation

أولا : مفهوم التصفية:

يقصد بالتصفية زوال الشخصية الاعتبارية للشركة ، وشطب اسمها من سجل الشركات ، ثم بيع موجوداتها وتحصيل ديونها ، وتسديد التزاماتها وتوزيع المبالغ المتبقية على الشركاء.

تنقضي شركات الأشخاص في الأحوال التالية:

١- اتفاق الشركاء جميعهم على حل الشركة أو دمجها في شركة أخرى.

٢- انتهاء المدة المحددة للشركة.

٣- انتهاء الغاية التي أسست من أجلها.

٤- بقاء شريك واحد بعد انسحاب الشريك الآخر الوحيد.

٥- إشهار إفلاس الشركة عند عجزها عن تسديد الديون ، وهذا الإفلاس يعني إفلاس الشركاء.

٦- إشهار إفلاس أحد الشركاء فيها أو الحجر عليه ما لم يقرر باقي الشركاء جميعهم استمرار الشركة بينهم وفقاً لعقد الشركة.

٧- فسخ الشركة بحكم قضائي.

٨- شطب تسجيل الشركة بقرار المراقب بمقتضى أحكام القانون

عند انقضاء الشركة يتم تصفيتها طبقاً لما نص عليه عقد الشركة بهذا الخصوص . وإذا لم يتوافر هذا النص في العقد تمّ تصفيتها طبقاً للقانون.

تحتفظ الشركة خلال فترة التصفية بشخصيتها ، وتستمر فيها الأعمال التي تؤدي إلى التصفية ، وليس تلك التي تؤدي إلى إنشاء التزامات جديدة . وإذا كانت تصفية شركة التضامن اختيارية ، أي باتفاق جميع الشركاء ، فإن الشركاء أنفسهم يعينون المصفي ويحددون أجره. وإذا لم يتفقوا عيّنت المحكمة المختصة المصفي ، وحدّدت أجره . وهذا هو الحال إذا انقضت الشركة بحكم قضائي .

يقوم المصفي فور تعيينه بالإعلان في صحيفة محلية واحدة على الأقل، عن تصفية الشركة . ويقوم بإعداد قائمة بموجودات والتزامات الشركة. ثم يقوم ببيع موجوداتها وسداد التزاماتها . ولا يحق له التنازل عن أي جزء من ديونها على الغير ، إلا بموافقة جميع الشركاء ، أو بإذن من المحكمة كما أنه لا يحق له إبرام عقود جديدة باسم الشركة إلا إذا كان ذلك لأغراض التصفية.

وقد ألزم القانون المصفي باتباع الأولويات التالية عند سداد التزامات الشركة:

١- نفقات التصفية وأتعاب المصفي.

٢- المبالغ المستحقة على الشركة للعاملين فيها.

٣- المبالغ المستحقة على الشركة للخزينة العامة.

٤- الديون المستحقة على الشركة لغير الشركاء فيها على أن تراعى في دفعها حقوق الامتياز.

٥- القروض التي قدمها الشركاء للشركة ولم تكن من حصصهم في رأس مالها.

وبعد انتهاء التصفية يتم تحديد أرباح أو خسائر التصفية لتوزع حسب نسب توزيع الأرباح أو الخسائر إذا نص العقد، وإذا لم ينص فبنسبة رأس المال. والمبلغ المتبقي بعد ذلك من أموال الشركة وموجوداتها يوزع بين الشركاء حسب حصصهم في رأس المال.

ثانيا : **المعالجات المحاسبية للتصفية:**

١ ــ أنواع المعالجات المحاسبية للتصفية :

تختلف المعالجة المحاسبية للتصفية باختلاف طريقة التصفية ، فقد يتم بيع الشركة بكامل موجوداتها والتزاماتها دفعة واحدة. أو أن يتم بيع موجودات الشركة دفعة واحدة أو كل أصل على حدة ثم يتم سداد الالتزامات. وقد تتم التصفية بشكل تدريجي لفترة طويلة حيث يتم بيع كل أصل على حدة ، ثم يستخدم المبلغ المقبوض لسداد الالتزامات وهكذا حتى تنتهي عملية التصفية.

وقد ينتج عن عملية التصفية تحقيق أرباح أو خسائر توزع على الشركاء بنسبة حصصهم في رأس المال إذا لم ينص عقد الشركة على غير ذلك . وإذا تجاوزت حصة أحد الشركاء من الخسارة صافي حقوقه ، فإن عليه سداد الفرق ؛ إلا إذا كان معسراً إذ يوزع الفرق على باقي الشركاء . و إذا

تجاوزت الخسارة صافي حقوق الشركاء جميعاً ، وجب عليهم سداد الالتزامات المترتبة على الشركة من أموالهم الخاصة.

ولإظهار نتائج التصفية وإقفال الحسابات ، يقوم المصفي بفتح الحسابات التالية:

حـ/ التصفية أو حـ/أ.خ التصفية، حـ/البنك، حـ/رأس مال الشركاء .

يظهر رصيد حـ/التصفية أو حـ/نتيجة التصفية ، الربح أو الخسارة الناجمة عن عملية التصفية . ثم يقفل الرصيد في حـ/رأس مال الشركاء. أما حـ/البنك فإنه يظهر حركة النقدية من مقبوضات ومدفوعات ناجمة عن عملية التصفية ويمثل رصيده ، النقدية المتبقية بعد سداد الإلتزامات تجاه الغير. وهذا الرصيد يقفل في حـ/رأس مال الشركاء . أما حـ/رأس مال الشركاء فتقفل فيه ، كما ورد سابقاً ، أرباح أو خسائر التصفية بالإضافة إلى الأرباح أو الخسائر المدورة من سنوات سابقة، والاحتياطيات والحسابات الجارية للشركاء والقروض الممنوحة للشركاء . ويمثل رصيد حـ/رأس مال الشركاء صافي الحقوق المتبقية لهم ، أو الخسائر التي ينبغي سدادها من أموالهم الخاصة. ويجب أن يتساوى رصيد حـ/رأس المال الشركاء مع رصيد النقدية. وإذا كانت التصفية بسبب الاندماج فإن حسابات أخرى تفتح لتظهر عملية الاندماج وانعكاساتها على دفاتر الشركة.

وسوف يستعرض الكتاب في أجزائه التالية الحالات التفصيلية للتصفية كما يلي:

- التصفية السريعة.
- التصفية التدريجية.
- معالجة نتائج التصفية.
- التصفية بسبب الاندماج.

وفيما يلي عرض تفصيلي للمعالجات المحاسبية المتعلقة بالحالات المذكورة:

٢- التصفية السريعة Gradual Liquidation

تكون التصفية سريعة حين يتم إنهاء عملية التصفية خلال فترة قصيرة من الزمن. وفي هذه الحالة إما أن يتم بيع الشركة بكاملها بجميع موجوداتها والتزاماتها دفعة واحدة ، إذ يتكفل المشتري

بتحصيل الديون وسداد الالتزامات أو أن يتم بيع كلّ الأصول دفعة واحدة واستلام قيمتها ثم تستخدم المتحصلات النقدية لسداد الالتزامات ؛ أو أن يتم بيع كل أصل على حدة ثم تستخدم النقدية المحصلة لسداد الالتزامات وفيما يلي عرض لهذه الحالات:

الحالة الأولى: بيع الشركة دفعة واحدة مقابل مبلغ محدد:

فقد يتم بيع الشركة بجميع موجوداها والتزاماتها دفعة واحدة حيث تنتقل ملكية الموجودات إلى المشتري الذي يتعهد بتحصيل الديون وسداد الالتزامات. وهنا يتم فتح حـ/التصفية، وتقفل فيه جميع الحسابات التي تظهر في ميزانية الشركة ، عدا النقدية وحقوق الملكية، كما تقفل فيه مصاريف التصفية،ويسجل فيه المبلغ المحصل من المشتري في الطرف الدائن.ويأخذ حـ/التصفية الشكل التالي:

حـ/التصفيـــــــة

×××	الموجودات الثابتة	×××	الالتزامات طويلة الأجل تجاه الغير
×××	الموجودات المتداولة (عدا النقدية)	×××	الالتزامات قصيرة الأجل تجاه الغير
×××	مصاريف التصفية	×××	الحسابات الدائنة الأخرى
		×××	المخصصات بجميع أشكالها
		×××	البنك (القيمة البيعية للشركة)
×××	الرصيد (ربح التصفية)	×××	الرصيد (خسارة التصفية)
×××		×××	
×××	الرصيد (خسارة التصفية)	×××	الرصيد (ربح التصفية)
×××	حـ/رأس المال		حـ/ رأس المال
	×× أ		×× أ
	×× ب		×× ب
	×× جـ		×× جـ
×××		×××	

وتكون القيود على الشكل التالي:

×××		حـــ/التصفية
	×××	حـــ/عقارات
	×××	حـــ/مبانٍ
	×××	حـــ/مخزون
	×××	حـــ/زبائن
	×××	حـــ/أ.ق
	×××	حـــ/استثمارات قصيرة الأجل (أ.مالية)
		إقفال الحسابات المدينة في حـــ/التصفية
×××		حـــ/قرض طويل الأجل
×××		حـــ/موردين
×××		حـــ/أ.دفع
×××		حـــ/مصاريف مستحقة
×××		حـــ/مخصص مبانٍ
×××		حـــ/مخصص ديون مشكوك فيها
	×××	حـــ/التصفية حـــ/ .....
		إقفال الحسابات الدائنة في حـــ/التصفية
×××		حـــ/مصاريف التصفية
	×××	حـــ/النقدية
		دفع مصاريف التصفية
×××		حـــ/التصفية
	×××	حـــ/مصاريف التصفية
		إقفال مصاريف التصفية
×××		حـــ/البنك
	×××	حـــ/التصفية
		استلام القيمة البيعية للشركة

مثال: شركة تضامن مؤلفة من سامر وهمام وجمال الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي .

كانت ميزانيتها بتاريخ ٢٠٠٤/٦/٣١ كما يلي:

الميزانية

٥٠٠٠٠	أراضٍ	١٠٠٠٠٠	رأس المال
	٤٠٠٠٠ مباني		٥٠٠٠٠ الشريك سامر
١٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠) مخصص أ.مبانٍ		٣٠٠٠٠ الشريك همام
			٢٠٠٠٠ الشريك جمال
	٣٠٠٠٠ أثاث	٢١٠٠٠	أرباح غير موزعة
٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠) مخصص أ.أثاث	٢٢٠٠٠	قرض الشريك سامر
	١٢٠٠٠٠ بضائع	١٠٠٠٠٠	قروض بنكية
١١٠٠٠٠	(١٠٠٠٠) مخصص هبوط	٤٢٠٠٠	الموردون
	.....أسعار بضائع	٣٠٠٠	إيرادات مقبوضة مقدماً
		٥٠٠٠	ضرائب مستحقة
	٧٠٠٠٠ زبائن		
٦٥٠٠٠	(٥٠٠٠) مخصص ديون		
	.....مشكوك فيها		
٣٠٠٠٠	بنك		
١٠٠٠٠	جاري الشريك جمال		
٦٠٠٠	إيرادات مستحقة		
٢٠٠٠	مصاريف مدفوعة مقدماً		
٢٩٣٠٠٠		٢٩٣٠٠٠	

وقد تقرر تصفية الشركة . وقام المصفي ببيع الشركة مقابل مبلغ ١٦٠٠٠٠ حيث تعهد المشتري بتحصيل الديون وسداد الالتزامات ، وبلغت مصاريف التصفية ٧٠٠٠ وقد تم الاتفاق على توزيع أرباح أو خسائر التصفية حسب حصص الشركاء في رأس المال.

المطلوب: فتح الحسابات التالية:

أ- حـ/التصفية.

ب- حـ/رأس المال.

ت- حـ/البنك.

الحل:

حـ/التصفية

٥٠٠٠٠	حـ/الأراضي	١٠٠٠٠٠	حـ/قروض بنكية
٤٠٠٠٠	حـ/المباني	٤٢٠٠٠	حـ/الدائنين
٣٠٠٠٠	حـ/الأثاث	٥٠٠٠	حـ/الضرائب المستحقة
١٢٠٠٠٠	حـ/البضائع	٣٠٠٠	حـ/إيرادات مقبوضة مقدماً
٧٠٠٠٠	حـ/الزبائن	٢٥٠٠٠	حـ/مخصص أ.مبانٍ
٦٠٠٠	حـ/إيرادات مستحقة	٢٥٠٠٠	حـ/مخصص أ.أثاث
٢٠٠٠	حـ/مصاريف مدفوعة	١٠٠٠٠	حـ/مخصص هبوط أسعار بضائع
٧٠٠٠	حـ/مصاريف التصفية		
٥٠٠٠٠	رصيد (ربح التصفية)	٥٠٠٠	ح/مخصص د.م.فيها
		١٦٠٠٠٠	حـ/البنك
٣٧٥٠٠٠		٣٧٥٠٠٠	
	حـ/رأس المال :	٥٠٠٠٠	رصيد
٢٥٠٠٠	الشريك سامر		
١٥٠٠٠	الشريك همام		
١٠٠٠٠	الشريك جمال		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

حـ/البنك

٣٠٠٠٠	رصيد	٧٠٠٠	حـ/مصاريف التصفية
١٦٠٠٠٠	حـ/التصفية	١٨٣٠٠٠	رصيد
١٩٠٠٠٠		١٩٠٠٠٠	
١٨٣٠٠٠	رصيد		
		١٠٤٠٠٠	الشريك سامر
		٥٢٠٠٠	الشريك همام
		٢٧٠٠٠	الشريك جمال
١٨٣٠٠٠		١٨٣٠٠٠	

حـــ/رأس المال

سامر	همام	جمال	البيان	سامر	همام	جمال	البيان
ـــ	ـــ	١٠٠٠٠	حـــ/جاري جمال	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد
				٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	حـــ/التصفية
				٢٢٠٠٠	ـــ	ـــ	حـــ/قـــرض الشـــريك سامر
١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	رصيد	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠	أرباح غير موزعة
١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٣٧٠٠٠		١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٣٧٠٠٠	
١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	حـــ/البنك	١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	رصيد
١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٢٧٠٠٠		١٠٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	٢٧٠٠٠	

Damascus University

الحالة الثانية: بيع موجودات الشركة دفعة واحدة وسداد الالتزامات:

في هذه الحالة يتم إقفال حسابات الموجودات (عدا النقدية) في الطرف المدين من حـــ/الصفية ، ويثبت في الجانب الدائن المبلغ المحصل كثمن لها ، كما تقفل في هذا الجانب المخصصات المشكلة لعناصر الموجودات. ثم تعالج باقي العمليات كما ورد سابقاً.

ويأخذ حـــ/التصفية في هذه الحالة الشكل التالي:

حـــ/التصفية

xxx	حـــ/عقارات	xxx	حـــ/البنك (قيمة الأصول المباعة)
xxx	حـــ/أثاث	xxx	حـــ/مخصص استهلاك أثاث
xxx	حـــ/بضائع	xxx	حـــ/مخصص ديون مشكوك فيها
xxx	حـــ/الزبائن	xxx	حـــ/ الدائنين (تنازل الدائنين عن جزء من ديونهم)
xxx	حـــ/أوراق القبض		
xxx	حـــ/مصاريف التصفية	xxx	رصيد (خسارة التصفية)
xxx	حـــ/الدائنين(ديون غير مسجلة عند التصفية)		
xxx		xxx	
xx	رصيد (خسارة التصفية)		حـــ/رأس المال
		xx	الشريك أ
		xx	الشريك ب
		xx	الشريك جـــ
xxx		xxx	

		حـــ/التصفية
	xxx	حـــ/العقارات
	xxx	حـــ/الأثاث
	xxx	حـــ/البضائع
	xxx	حـــ/الزبائن
	xxx	حـــ/أوراق القبض
		الخ .....
		إقفال الموجودات في حساب التصفية
xxx		حـــ/مخصص استهلاك أثاث
xxx		حـــ/مخصص ديون مشكوك فيها
	xxx	الخ .....
		حـــ/التصفية
		إقفال المخصصات بالتصفية
xxx		حـــ/النقدية
	xxx	حـــ/التصفية
		بيع موجودات الشركة

ثم تثبت مصاريف التصفية وتقفل ، وتسدد الديون بقيود ، تماماً كما وردت سابقاً ويأخـذ حـــ/رأس المال الشكل التالي:

حـــ/رأس المال

الشريك أ	الشريك ب	البيان	الشريك أ	الشريك ب	البيان
ـــــ	xxx	حـــ/جاري الشركاء	xxx	xxx	رصيد
xxx	xxx	حـــ/خسائر غير	xxx	ـــــ	حـــ/جاري الشركاء
		موزعة	xxx	xxx	حـــ/الاحتياطيات
xxx	xxx	حـــ/التصفية	xxx	xxx	حـــ/أرباح غير موزعة
		(خسائر التصفية)	xxx	xxx	حـــ/التصفية
xxx	xxx	رصيد			(أرباح التصفية)
		(حـــ/البنك)	xxx	ـــــ	رصيد
					(حـــ/البنك)
xxx	xxx		xxx	xxx	

مثال: كانت ميزانية شركة التضامن المؤلفة من عوني وغالب في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

	٤٠٠٠٠ مبان	٨٨٠٠٠	رأس المال
٣٥٢٠٠	(٤٨٠٠) مخصص أ.مبانٍ		٤٨٠٠٠ الشريك عوني
			٤٠٠٠٠ الشريك غالب
	٨٠٠٠٠ سيارات	١٦٠٠٠	أرباح غير موزعة
٦٤٠٠٠	(١٦٠٠٠) مخصص أ.سيارات	٨٠٠٠	احتياطيات
		٦٧٢٠٠	دائنون
١٦٠٠٠	بضاعة		حـــ/جاري الشركاء
	٢٤٠٠٠ مديون		٤٨٠٠ الشريك عوني
٢٠٨٠٠	(٣٢٠٠) مخصص د.م.فيها		٤٠٠٠ الشريك غالب
٥٢٠٠٠	بنك	٨٨٠٠	
١٨٨٠٠٠		١٨٨٠٠٠	

وبسبب انقضاء مدة الشركة تقرر تصفيتها في ٢٠٠٤/١/١ ، حيث باع المصفي موجودات الشـركة وحقوقها تجاه الغير بمبلغ ٣٠٤٠٠٠ وسدد ديونها بالكامل ، ودفع مصاريف التصفية ٨٠٠٠ ثـم سدد حقوق الشركاء .

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لتصفية الشركة:

أولا: قيود اليومية:

١٦٠٠٠٠		حـ/التصفية
	٤٠٠٠٠	حـ/المباني
	٨٠٠٠٠	حـ/السيارات
	١٦٠٠٠	حـ/البضاعة
	٢٤٠٠٠	حـ/المدينين
		إقفال الموجودات في حساب التصفية
٤٨٠٠		حـ/مخصص استهلاك مباني
١٦٠٠٠		حـ/مخصص استهلاك سيارات
٣٢٠٠		حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٤٠٠٠	حـ/التصفية
		إقفال مخصصات حساب التصفية
٣٠٤٠٠٠		حـ/البنك
	٣٠٤٠٠٠	حـ/التصفية
		بيع موجودات الشركة
٨٠٠٠		حـ/مصاريف التصفية
	٨٠٠٠	حـ/البنك
		دفع مصاريف التصفية

٨٠٠٠		حـ/التصفية
	٨٠٠٠	حـ/مصاريف التصفية
		إقفال مصاريف التصفية
١٦٠٠٠٠		حـ/التصفية
	١٦٠٠٠٠	حـ/رأس المال
		٨٠٠٠٠ الشريك عوني
		٨٠٠٠٠ الشريك غالب
		توزيع أرباح التصفية
٦٧٢٠٠		حـ/الدائنين
	٦٧٢٠٠	حـ/البنك
		تسديد ديون الشركة
٨٠٠٠		حـ/الاحتياطيات
	٨٠٠٠	حـ/رأس المال
		٤٠٠٠ الشريك عوني
		٤٠٠٠ الشريك غالب
		توزيع الاحتياطيات على الشركة
١٦٠٠٠		حـ/الأرباح غير الموزعة
	١٦٠٠٠	حـ/رأس المال
		٨٠٠٠ الشريك عوني
		٨٠٠٠ الشريك غالب
		توزيع الأرباح غير الموزعة على الشركاء

٨٨٠٠		حـ/جاري الشركاء ٤٨٠٠ الشريك عوني ٤٠٠٠ الشريك غالب
	٨٨٠٠	حـ/رأس المال ٤٨٠٠ الشريك عوني ٤٠٠٠ الشريك غالب إقفال الحسابات الجارية
٢٨٠٨٠٠		حـ/رأس المال ١٤٤٨٠٠ الشريك عوني ١٣٦٠٠٠ الشريك غالب
	٢٨٠٨٠٠	حـ/البنك توزيع حقوق الشركاء

ثانياً: حـ/التصفية

حـ/التصفية

٤٠٠٠٠	حـ/المباني	٤٨٠٠	حـ/مخصص استهلاك مباني
٨٠٠٠	حـ/السيارات	١٦٠٠٠	حـ/مخصص استهلاك سيارات
١٦٠٠٠	حـ/البضاعة	٣٢٠٠	حـ/م. ديون مشكوك فيها
٢٤٠٠٠	حـ/المدينين	٣٠٤٠٠٠	حـ/البنك
٨٠٠٠	حـ/مصاريف التصفية		
١٦٠٠٠٠	رصيد (أرباح التصفية)		
٣٢٨٠٠٠		٣٢٨٠٠٠	
١٦٠٠٠٠	حـ/رأس المال	١٦٠٠٠٠	رصيد (أرباح التصفية)
	٨٠٠٠٠ الشريك عوني		
	٨٠٠٠٠ الشريك غالب		
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠	

ثالثا: حـــ/البنك

حـــ/البنك

٥٢٠٠٠	رصيد	٨٠٠٠	حـــ/مصاريف التصفية
٣٠٤٠٠٠	حـــ/التصفية	٦٧٢٠٠	حـــ/الدائنين
		٢٨٠٨٠٠	رصيد
٣٥٦٠٠٠		٣٥٦٠٠٠	
٢٨٠٨٠٠	رصيد	٢٨٠٨٠٠	حـــ/رأس المال
			١٤٤٨٠٠ الشريك عوني
			١٣٦٠٠٠ الشريك غالب
٢٨٠٨٠٠		٢٨٠٨٠٠	

رابعاً: حـــ/رأس المال:

حـــ/رأس المال

الشريك عوني	الشريك غالب	البيان	الشريك عوني	الشريك غالب	البيان
			٤٨٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيد
			٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	حـــ/التصفية
			٤٠٠٠	٤٠٠٠	حـــ/الاحتياطي العام
			٨٠٠٠	٨٠٠٠	حـــ/الأرباح غير الموزعة
١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠	رصيد (صافي حقوق الشركاء)	٤٨٠٠	٤٠٠٠	حـــ/جاري الشركاء
١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠		١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠	
١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠	حـــ/البنك	١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠	رصيد
١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠		١٤٤٨٠٠	١٣٦٠٠٠	

الحالة الثالثة: بيع موجودات الشركة منفردة وسداد الالتزامات:

قد يباع كل أصل على حدة ،أو تباع أجزاء الأصل ، وتحصل قيمتها خلال فترات زمنية قصيرة ، عندئذٍ يفتح حـ/أ.خ التصفية لتثبت فيه الأرباح أو الخسائر الناجمة عن بيع كل أصل ،أو عن تحصيل الديون، بعد إقفال المخصصات الخاصة بالأصول الثابتة في حـ/الأصل ، والمخصصات الأخرى المشكلة لمواجهة خسائر محتملة مع الخسائر المتحققة، والمخصصات التي تزيد عن الخسائر تقفل في حـ/نتيجة التصفية.

ويمثل رصيد حـ/أ.خ التصفية الأرباح أو الخسائر الناجمة عن عملية التصفية.

حـ/أ.خ التصفية

×××	خسارة بيع عقارات	×××	أرباح بيع أثاث
×××	خسارة تحصيل ديون	×××	أرباح سداد الالتزامات
×××	إلخ		(مبالغ تنازل عنها الدائنون)
×××	مصاريف تصفية	×××	مخصص الديون
			(فائض المخصصات)
××	الرصيد (ربح تصفية)	×××	مخصص هبوط
			أسعار بضائع
			إلخ ...
×××		×××	
×××	حـ/رأس المال	××	رصيد (ربح التصفية)
	الشريك أ		
	الشريك ب		
	الشريك جـ		
×××		×××	

مثال: شركة تضامن مؤلفة من وائل ويسري اللذين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي .وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية العمومية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

٢٤٠٠٠	عقارات	٩٠٠٠٠	رأس المال
	٤٠٠٠ أثاث		٦٠٠٠٠ الشريك وائل
٣٠٠٠	(١٠٠٠) مخصص أ.أثاث		٣٠٠٠٠ الشريك يسري
		١٤٠٠٠	احتياطي عام

	٣٢٠٠٠ بضاعة		١٥٠٠٠	دائنون
٣٠٠٠٠	(٢٠٠٠) مخصص هبوط		٣٠٠٠	أوراق دفع
	أسعار بضاعة		٣٢٠٠	مصاريف مستحقة
	١٥٠٠٠ العملاء			
١٠٠٠٠	(٥٠٠٠) مخصص د.م.فيها			
٩٠٠٠	أوراق قبض			
٦٠٠٠	حـ/جاري الشركاء			
	٤٨٠٠ وائل			
	١٢٠٠ يسري			
٣٦٠٠٠	خسائر مدورة			
٧٢٠٠	بنك			
١٢٥٢٠٠			١٢٥٢٠٠	

وفي ٢٠٠٤/١/١ ونظراً لوقوع خسائر كبيرة ، فقد تقرر تصفية الشركة .ثم قام المصفي بالأعمال التالية:

١- باع العقارات بمبلغ ٣٠٠٠٠ والأثاث بمبلغ ٦٠٠ والبضاعة بمبلغ ١٦٢٠٠

٢- حصّل من العملاء مبلغ ١٠٢٠٠

٣- حصّل أوراق القبض بالكامل.

٤- سدد ديون الشركة . وقد تنازل الدائنون عن ١٠% من ديونهم.

٥- بلغت مصاريف التصفية ٢١٠٠

٦- سدد حقوق الشركاء بالكامل.

المطلوب:

١- تسجيل قيود اليومية.

٢- فتح الحسابات التالية: حـ/أ.خ التصفية.

حـ/رأس المال

حـ/البنك

الحل: ١- قيود اليومية:

٣٠٠٠٠		حـ/البنك
	٢٤٠٠٠	حـ/العقارات
	٦٠٠٠	حـ/أ.خ.التصفية
		بيع العقارات بربح
١٠٠٠		حـ/مخصص اهتلاك الأثاث
	١٠٠٠	حـ/الأثاث
		إقفال المخصص في حـ/ الأصل
٦٠٠		حـ/البنك
٢٤٠٠		حـ/أ.خ التصفية
	٣٠٠٠	حـ/الأثاث
		بيع الأثاث بخسارة
١٦٢٠٠		حـ/البنك
٢٠٠٠		حـ/مخصص هبوط أسعار بضاعة
١٣٨٠٠		حـ/أ.خ التصفية
	٣٢٠٠٠	حـ/البضاعة
		بيع البضاعة بخسارة وإقفال جزء من الخسارة في حـ/ المخصص
١٠٢٠٠		حـ/البنك
٤٨٠٠		حـ/مخصص د.م.فيها
	١٥٠٠٠	حـ/ العملاء
		تحصيل جزء من الديون وتحميل الديون غير المحصلة على حـ/مخصص الديون
٢٠٠		حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	٢٠٠	حـ/أ.خ. التصفية
		إقفال المتبقي من المخصص
٩٠٠٠		حـ/البنك
	٩٠٠٠	حـ/ أ. القبض
		تحصيل أوراق القبض
١٥٠٠٠		حـ/الدائنين
	١٣٥٠٠	حـ/البنك
	١٥٠٠	حـ/أ.خ. التصفية
		تسديد المستحق الدائنين بعد تنازلهم عن ١٠% من ديونهم
٣٦٠٠٠		حـ/رأس المال
		١٨٠٠٠ الشريك وائل
		١٨٠٠٠ الشريك يسري
	٣٦٠٠٠	حـ/ملخص الدخل (حـ/ أ. خ)
		توزيع الخسائر بين الشريكين حسب نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر

١٤٠٠٠		حـ/الاحتياطي العام
	١٤٠٠٠	حـ/رأس المال :
		٧٠٠٠ الشريك وائل
		٧٠٠٠ يسري
		توزيع الاحتياطي حسب نسبة التوزيع
٦٠٠٠		حـ/رأس المال
		٤٨٠٠ الشريك وائل
		١٢٠٠ الشريك يسري
	٦٠٠٠	حـ/جاري الشركاء
		٤٨٠٠ الشريك وائل
		١٢٠٠ الشريك يسري
		إقفال الحسابات الجارية
٢١٠٠		حـ/مصاريف التصفية
	٢١٠٠	حـ/البنك
		دفع مصاريف التصفية
٢١٠٠		حـ/أ.خ. التصفية
	٢١٠٠	حـ/مصاريف التصفية
		إقفال مصاريف التصفية
٥١٤٠٠		حـ/رأس المال
		٣٨٩٠٠ الشريك وائل
		١٢٥٠٠ الشريك يسري
	٥١٤٠٠	حـ/البنك
		تسديد حقوق الشركاء

Damascus University

إعداد الحسابات :

حـ/أ.خ التصفية

٢٤٠٠	حـ/الأثاث	٦٠٠٠	حـ/البنك
١٣٨٠٠	حـ/البضاعة	٢٠٠	حـ/مخصص د.م.فيها
٢١٠٠	حـ/مصاريف التصفية	١٥٠٠	حـ/الدائنين
		١٠٦٠٠	رصيد
١٨٣٠٠		١٨٣٠٠	
١٠٦٠٠	رصيد	١٠٦٠٠	حـ/رأس المال
			٥٣٠٠ الشريك وائل
			٥٣٠٠ الشريك يسري
١٠٦٠٠		١٠٦٠٠	

حـ/البنك

٧٢٠٠	رصيد	١٣٥٠٠	حـ/الدائنين
٢٤٠٠٠	حـ/العقارات	٣٠٠٠	حـ/أ.دفع
٦٠٠	حـ/أ.خ التصفية	٣٢٠٠	حـ/المستحقات
٦٠٠	حـ/الأثاث	٢١٠٠	حـ/مصاريف التصفية
١٦٢٠٠	حـ/البضاعة	٥١٤٠٠	رصيد
١٠٢٠٠	حـ/المدينين		
٩٠٠٠	حـ/أ.ق		
٧٣٢٠٠		٧٣٢٠٠	
٥١٤٠٠	رصيد	٥١٤٠٠	حـ/رأس المال
			٣٨٩٠٠ الشريك وائل
			١٢٥٠٠ الشريك يسري
٥١٤٠٠		٥١٤٠٠	

حـ/رأس المال

وائل	يسري	البيان	وائل	يسري	البيان
١٨٠٠٠	١٨٠٠٠	حـ/ملخص الدخل	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد
٤٨٠٠	١٢٠٠	حـ/جاري الشركاء	٧٠٠٠	٧٠٠٠	حـ/الاحتياطي العام
٥٣٠٠	٥٣٠٠	حـ/أ.خ التصفية			
٣٨٩٠٠	١٢٥٠٠	رصيد			
٦٧٠٠٠	٣٧٠٠٠		٦٧٠٠٠	٣٧٠٠٠	
٣٨٩٠٠	١٢٥٠٠	حـ/البنك	٣٨٩٠٠	١٢٥٠٠	رصيد
٣٨٩٠٠	١٢٥٠٠		٣٨٩٠٠	١٢٥٠٠	

٣- التصفية التدريجية: Gradual Liquidation

تتم التصفية بشكل تدريجي حين تستغرق عملية التصفية زمناً طويلاً ، بسبب صعوبات بيع الأصـــول وتحصيل الديون وما يرافق هذه العملية من مشكلات قانونية وغيرها. لذلك يلجأ المصفي إلى استخدام النقدية المتوفرة من بيع الأصول و ومن تحصيل بعض الديون لسداد ديون الشركة تـــدريجياً حســـب أولوية السداد. وعند الانتهاء من سداد الالتزامات تجاه الغير بكاملها ، بما فيها مصاريف التصـــفية ، يلجأ المصفي إلى توزيع النقدية المتحصلة تدريجياً على الشركاء ، فيما إذا اتفق الشركاء على ذلـــك. والجدير بالذكر أن توزيع النقدية على الشركاء يتم قبل معرفة أرباح أو خسائر التصفية ، وهنا تظهر مشكلة اختلاف نسبة توزيع الأرباح عن نسب حقوق الملكية عند إجراء التوزيع ، فإذا تـــم التوزيـــع حسب نسب الأرباح وتم إهمال نسب حقوق الملكية فقد يحدث أن يسترد أحد الشركاء كامل حقوقه ،أو يزيد عنها قبل أن يستردها شركاء آخرون. وفي حال كانت نتيجة التصفية خسارة يكون قد نال هـــذ الشريك أرباحاً والآخرون خسائر . وهذا كله يوجب إجراء التسويات بين الحقوق . ولحل هذه المسألة لا بد من التميز بين الحالتين:

الأولى: توافق نسب توزيع الأرباح مع نسب حصص رأس المال.

الثانية: عدم توافق النسبتين.

الحالة الأولى: توافق نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر مع نسبة حصص الشركاء في رأس المال (P&L Ration Same as Capital Ration) :

في هذه الحالة توزع النقدية في كل دفعة حسب نسبة حقوق الملكية لكل شريك. والمبلغ المتبقي بعد سداد كامل حقوق الشركاء يمثل ربح التصفية ويوزع أيضاً بنسبة الحقوق . وإذا لم تكف النقدية لسداد حقوق الشركاء بعد انتهاء التصفية تكون النتيجة خسارة يتحملها الشركاء بنسبة حقوقهم أيضاً.

مثال: بافتراض أن أمجد وماهر شركاء في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح بنسبة رأس المال . وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

٩٦٠٠٠	موجودات مختلفة	٩٦٠٠٠	رأس المال
٤٨٠٠٠	بنك	٦٤٠٠٠	الشريك أمجد
		٣٢٠٠٠	الشريك ماهر
		١٨٠٠٠	دائنون
		٣٠٠٠٠	أوراق دفع
١٤٤٠٠٠		١٤٤٠٠٠	

وقد جرى تصفية الشركة تدريجياً ، حيث باع المصفي الموجودات على مراحل وسدد الالتزامات ومصاريف التصفية كما يلي:

الفترة	المبلغ المتحصل	مصاريف التصفية
كانون ثاني	٥٦٠٠٠	٣٢٠٠
شباط	١٦٠٠٠	١٦٠٠
آذار	٨٨٠٠	١٦٠٠

المطلوب:

- إعداد قائمة التوزيع،
- إعداد الحسابات التالية:

أ- حـــ/التصفية.

ب- حـــ/رأس المال.

ت- حـــ/البنك.

الحل:

قائمة التوزيع

البيان	الشريك ماهر	الشريك أمجد
رصيد رأس المال في ٢٠٠٣/١٢/٣١	٣٢٠٠٠	٦٤٠٠٠
الدفعة الأولى (المتحصلة في نهاية شهر كانون ثاني)		
٤٨٠٠٠ رصيد حـــ/البنك في بداية التصفية		
٥٦٠٠ (+) المبالغ المتحصلة خلال الشهر		
١٠٤٠٠٠ الإجمالي		
(٣٢٠٠) (-) مصارف تصفية لشهر كانون الثاني		
١٠٠٨٠٠ الباقي		
(٤٨٠٠٠) (ــ) حقوق الدائنين و أوراق الدفع		
٥٢٨٠٠ المبلغ المتبقي جرى توزيعه بنسبة حقوق الشركاء	١٧٦٠٠	٣٥٢٠٠
حقوق الشركاء بعد توزيع الدفعة الأولى	١٤٤٠٠	٢٨٨٠٠
الدفعة الثانية (المتحصلة في نهاية شهر شباط)		
١٦٠٠٠ المبالغ المتحصلة خلال الشهر		
(١٦٠٠) (-) مصاريف التصفية لشهر شباط.		
١٤٤٠٠ المبلغ الباقي وزع بنسبة حقوق الشركاء	٤٨٠٠	٩٦٠٠

١٩٢٠٠	٩٦٠٠	الدفعة الثالثة المتحصلة في نهاية شهر آذار
		٨٨٠٠ المبالغ المحصلة خلال الشهر
		(١٦٠٠) (-) مصاريف التصفية لشهر آذار
٤٨٠٠	٢٤٠٠	٧٢٠٠ المبلغ الباقي (وزع بنسبة حقوق الملكية)
١٤٤٠٠	٧٢٠٠	المبلغ المتبقي من حقوق الملكية ويمثل خسارة التصفية موزعة بنسبة حقوق الملكية.

وفيما يلي توضيح لكيفية تحديد الخسارة وتوزيعها على الشركاء:

١- خسائر التصفية بلغت:

أ- مصاريف التصفية: ٣٢٠٠ + ١٦٠٠ + ١٦٠٠ = ٦٤٠٠ .

ب- خسارة بيع الأصول : تكلفة الأصول ٩٦٠٠٠ - المقبوضات من بيع الأصول. (٥٦٠٠٠ + ١٦٠٠٠ + ٨٨٠٠) = ١٥٢٠٠ .

جـ - إجمالي الخسارة: ٦٤٠٠ + ١٥٢٠٠ = ٢١٦٠٠ .

توزع بين الشريكين بنسبة حقوقهم كما يلي:

- حصة أمجد من الخسارة : ٢١٦٠٠ × ٢ / ٣ = ١٤٤٠٠ .
- حصة ماهر من الخسارة: ٢١٦٠٠ × ١ / ٣ = ٧٢٠٠ .

٢- صافي حقوق الشركاء: (رأس المال - الخسارة)

- الشريك أمجد: ٦٤٠٠٠ - ١٤٤٠٠ = ٤٩٦٠٠
- الشريك ماهر : ٣٢٠٠٠ - ٧٢٠٠ = ٢٤٨٠٠

٧٤٤٠٠

وهي المبالغ نفسها التي حصل عليها عند توزيع المبالغ المحصلة على دفعات.

٣- المبالغ التي استلمها الشركاء:

- الشريك أمجد : ٣٥٢٠٠ + ٩٦٠٠ + ٤٨٠٠ = ٤٩٦٠٠ .

- الشريك ماهر: ١٧٦٠٠ + ٤٨٠٠ + ٢٤٠٠ = ٢٤٨٠٠ .

٧٤٤٠٠ وهي عبارة عن صافي حقوق الشركاء في الشركة.

حسابات التصفية:

حـ/التصفية

٩٦٠٠٠	حـ/الموجودات	٥٦٠٠٠	حـ/البنك
٣٢٠٠	حـ/مصاريف التصفية	٤٣٢٠٠	رصيد ٢٠٠٤/١/٣١
٩٩٢٠٠		٩٩٢٠٠	
٤٣٢٠٠	رصيد ٢٠٠٤/٢/١	١٦٠٠٠	حـ/البنك
١٦٠٠	حـ/مصاريف التصفية	٢٨٨٠٠	رصيد ٢٠٠٤/٢/٢٩
٤٤٨٠٠		٤٤٨٠٠	
٢٨٨٠٠	رصيد ٢٠٠٤/٣/١	٨٨٠٠	حـ/البنك
١٦٠٠	حـ/مصاريف التصفية	٢١٦٠٠	رصيد ٢٠٠٤/٣/٣١
٣٠٤٠٠		٣٠٤٠٠	
٢١٦٠٠	رصيد ٢٠٠٤/٤/١	٢١٦٠٠	حـ/رأس المال
			١٤٤٠٠ الشريك أمجد
			٧٢٠٠ الشريك ماهر
٢١٦٠٠		٢١٦٠٠	

حـ/البنك

٤٨٠٠٠	رصيد	٣٢٠٠	حـ/مصاريف التصفية
٥٦٠٠٠	حـ/التصفية	٤٨٠٠٠	حـ/الدائنين
		٥٢٨٠٠	حـ/رأس المال
			٣٥٢٠٠ الشريك أمجد
			١٧٦٠٠ الشريك ماهر
١٠٤٠٠٠		١٠٤٠٠٠	
١٦٠٠٠	حـ/التصفية	١٦٠٠	حـ/مصاريف التصفية
		١٤٤٠٠	حـ/رأس المال
			٩٦٠٠ الشريك أمجد
			٤٨٠٠ الشريك ماهر
١٦٠٠٠		١٦٠٠٠	
٨٨٠٠	حـ/التصفية	١٦٠٠	حـ/مصاريف التصفية
		٧٢٠٠	حـ/رأس المال
			٤٨٠٠ الشريك أمجد
			٢٤٠٠ الشريك ماهر
٨٨٠٠		٨٨٠٠	

حـ/راس المال

المجموع	أمجد	ماهر	البيان
٥٢٨٠٠	٣٥٢٠٠	١٧٦٠٠	حـ/البنك
			٢٠٠٤/١/٣١
٤٣٢٠٠	٢٨٨٠٠	١٤٤٠٠	رصيد
			٢٠٠٤/١/٣١
٩٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	٣٢٠٠٠	
١٤٤٠٠	٩٦٠٠	٤٨٠٠	حـ/البنك
			٢٠٠٤/٢/٢٨
٢٨٨٠٠	١٩٢٠٠	٩٦٠٠	رصيد
			٢٠٠٤/٢/٢٨
٤٣٢٠٠	٢٨٨٠٠	١٤٤٠٠	
٧٢٠٠	٤٨٠٠	٢٤٠٠	حـ/البنك
			٢٠٠٤/٣/٣١
٢١٦٠٠	١٤٤٠٠	٧٢٠٠	حـ/التصفية
٢٨٨٠٠	١٩٢٠٠	٩٦٠٠	

المجموع	أمجد	ماهر	البيان
٩٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	٣٢٠٠٠	رصيد
٣٤٢٠٠	٢٨٨٠٠	١٤٤٠٠	رصيد
			٢٠٠٤/٢/١
٤٣٢٠٠	٢٨٨٠٠	١٤٤٠٠	
٢٨٨٠٠	١٩٢٠٠	٩٦٠٠	رصيد
			٢٠٠٤/٣/١
٢٨٨٠٠	١٩٢٠٠	٩٦٠٠	

Damascus University

الحالة الثانية: اختلاف نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر عن نسبة حصص الشركاء في رأس المال

P&L Radios different from capital ratias

في هذه الحالة يتم تعديل حقوق الشركاء لكي تتوافق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر. لذلك فإنه يتم دفع مبالغ لبعض الشركاء دون بعضهم الآخر لكي تصبح حقوق الشركاء متطابقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر. بعد ذلك يجري توزيع المبالغ المتحصلة تدريجياً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

تتم التصفية حسب هذه الحالة حسب الخطوات التالية :

١- يتم تحديد صافي حقوق كل شريك عند التصفية، وذلك بتعديل رأسماله برصيد حسابه الجاري وحصته من الأرباح أو الخسائر غير الموزعة قبل التصفية بالاحتياطيات وغيرهم...

٢- يتم تحديد الأولوية في الدفع: ويتم ذلك بقسمة حقوق كل شريك على النسبة التي تخصه من نسب توزيع الأرباح . والشريك ذو الناتج الأكبر لعملية القسمة يكون له الأولوية في استرداد جزء من حقوقه .. ثم يليه في الأولوية الشريك ذو الناتج الأقل وهكذا .. حتى تتطابق نسب توزيع الأرباح مع حقوق الشركاء.

٣- تحديد المبلغ الواجب دفعه لصاحب الأولوية الأولى قبل الدفع لباقي الشركاء ، ثم تحديد المبلغ الواجب دفعه لصاحبي الأولوية الأولى والثانية قبل الدفع للآخرين وهكذا ..

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية تحديد المبالغ:

ليكن سمير وعولي وأكرم شركاء متضامنين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (٥-٣-٢) على التوالي وكانت حقوقهم كما يلي:

حصة الشريك سمير : في رأس المال: ٧٠٠٠٠ + ٢٠٠٠ جاري دائن = ٧٢٠٠٠

حصة الشريك عولي : في رأس المال: ٦٠٠٠٠ ــ ٦٠٠٠ جاري مدين = ٥٤٠٠٠

حصة الشريك أكرم:في رأس المال: ٤٠٠٠٠ + ٣٢٠٠ قرض للشريك = ٤٣٢٠٠

١٦٩٢٠٠

فإن المبالغ الواجب دفعها حسب الأولوية للشركاء تحتسب حسب الخطوات التالية:

١- تحدد الأولوية في الدفع بين الشركاء كما يلي:

	سمير	عوني	أكرم	المجموع
حقوق الشركاء	٧٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٤٣٢٠٠	= ١٦٩٢٠٠
÷	÷	÷	÷	
نسب توزيع الأرباح	٥	٣	٢	= ١٠
	١٤٤٠٠	١٨٠٠٠	٢١٦٠٠	
الأولوية في الدفع	الثالث	الثاني	الأول	

إذاً الدفع يجب أن يكون أولاً لأكرم ثم عوني . بعد ذلك يتم الدفع بحسب نسب توزيع الأرباح.

٢- يحدد المبلغ الواجب سداده أولاً لأكرم قبل عوني ويتم ذلك كما يلي:

أ- تحدد الحصص بينهما على أساس نسب التوزيع:

البيان	عوني	أكرم	المجموع
حقوق الشركاء	٥٤٠٠٠	٤٣٢٠٠	٩٧٢٠٠
نسب التوزيع بينهما	٣	٢	٥
حقوق الشركاء بعد تسويتها للتوافق مع نسب التوزيع	$\frac{٣}{٥} \times ٩٧٢٠٠$ = ٥٨٣٢٠	$\frac{٢ \times ٩٧٢٠٠}{٥}$ = ٣٨٨٨٠	٩٧٢٠٠
فرق حقوق الشركاء قبل وبعد التعديل	(٤٣٢٠)	٤٣٢٠	ـــــ

يستخلص مما سبق أن أكرم يجب أن يخفض حصته ، أي أن يسترد مبلغ ٤٣٢٠ وأن عوني يجب أن يزيد حصته أي أن يدفع ٤٣٢٠ لكن الشركة قيد التصفية لذلك يجب تخفيض حصة أكرم للتناسب مع حقوق عوني وبالقيمة نفسها .

ب- تحديد المبلغ الواجب سداده لأكرم وذلك كما يلي:

الشريك	عوني	أكرم
نسب التوزيع	٣	٢
حقوق الشركاء بعد التخفيض	٥٤٠٠٠	س

$$\text{س} = \frac{٢ \times ٥٤٠٠٠}{٣} = ٣٦٠٠٠$$

إذاً المبلغ الواجب دفعه لأكرم قبل عوني:

حقوق أكرم قبل التخفيض = ٤٣٢٠٠

حقوق أكرم بعد التخفيض = ٣٦٠٠٠

٧٢٠٠

يستخلص مما سبق أن الشريك أكرم يجب أن يحصل على مبلغ ٧٢٠٠ أولاً قبل غيره.

٣- يحدد المبلغ الواجب سداده أولاً لكل من عوني وأكرم معاً بعد أن يكون قد حصل أكرم على ٧٢٠٠ نتبع هذا الخطوات نفسها كما في المرحلة السابقة:

أ- تحدد الحصص على أساس نسب التوزيع للشركاء الثلاثة:

البيان	سمير	عوني	أكرم	الإجمالي
حقوق الشركاء قبل التعديل	٧٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٦٢٠٠٠
نسب التوزيع	٥	٣	٢	١٠
حقوق الشركاء حسب نسب التوزيع	٨١٠٠٠	٤٨٦٠٠	٣٢٤٠٠	١٦٢٠٠٠
التعديل الواجب إجراؤه على الحصص	٩٠٠٠	٥٤٠٠	٣٦٠٠	—

إذاً يجب تخفيض حقوق عوني بـ ٥٤٠٠ وأكرم بـ ٣٦٠٠ وزيادة حصة سمير بـ ٩٠٠٠ .

وكون الشركة قيد التصفية فإن حصة سمير لن يتم زيادتها لذلك يجب تخفيض حصة عوني وأكرم بحيث يتم المحافظة على التناسب والتوافق مع نسب التوزيع.

ب- تحديد المبلغ الواجب سداده لتخفيض حقوق عوني وأكرم وتحسب كما يلي:

	سمير	عوني		أكرم
نسب التوزيع	٥	٣		٢
حقوق الشركاء	٧٢٠٠٠	س		ص

حصة عوني: س = $\frac{٣\times٧٢٠٠٠}{٥}$ = ٤٣٢٠٠

حصة أكرم :ص = $\frac{٢\times٧٢٠٠٠}{٥}$ = ٢٨٨٠٠

أي يجب خفض حقوق عوني من ٥٤٠٠٠ إلى ٤٣٢٠٠ أي مبلغ ١٠٨٠٠ وخفض حقوق أكرم من ٣٦٠٠٠ إلى ٢٨٨٠٠ أي بمبلغ ٧٢٠٠

٤- أصبحت حقوق الشركاء كما يلي:

البيان	سمير	عوني	أكرم	الإجمالي
حقوق الشركاء قبل توزيع أي مبلغ لهم	٧٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٤٣٢٠٠	١٦٩٢٠٠
المبلغ المدفوع في الأولوية الأولى	ـــ	ـــ	٧٢٠٠	٧٢٠٠
حقوق الشركاء بعد السداد للشريك أكرم	٧٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٦٢٠٠٠
المبلغ المدفوع للأولوية الأولى والثانية	ـــ	١٠٨٠٠	٧٢٠٠	١٨٠٠٠
حقوق الشركاء المتناسبة مع نسب توزيع الأرباح	٧٢٠٠٠	٤٣٢٠٠	٢٨٨٠٠	١٤٤٠٠٠
نسب التوزيع	٥	٣	٢	١٠

٥- بعد دفع هذه المبالغ للشركاء عوني وأكرم ،يتم توزيع باقي المبالغ حسب نسب توزيع الأرباح.

٤- المعالجة المحاسبية لنتائج التصفية:

ينتج عن التصفية ربحٌ أو خسارة ، ويتحدد مقدار الربح أوا لخسارة بمقدار الفرق بين النقدية المتبقية وحقوق الشركاء. فإذا كانت النقدية أكبر من حقوق الشركاء كانت النتيجة ربحاً والعكس بالعكس. وعلد توزيع الأرباح أو الخسائر يجب الرجوع إلى نسب التوزيع وحصص رأس المال وهنا تنشأ احتمالات التوزيع:

١- أن يكون هناك بند خاص في عقد الشركة يحدد كيفية توزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء. في هذه الحالة .تطبق النسب المنصوص عليها في العقد. وإذا لم يشر العقد لنسبة توزيع الأرباح فيؤخذ بنسبة رأسمال الشركاء.

٢- ألاّ يحوي عقد الشركة على نص خاص يحدد نسبة توزيع أرباح وخسائر التصفية . في هذه الحالة يتم الرجوع إلى التشريع المحلي لموطن الشركة لتوزيع أرباح أو خسائر التصفية بالنسبة المنصوص عنها في القانون .

غير أن توزيع نتائج التصفية بحسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر يفتقد إلى الموضوعية وذلك لعدة أسباب:

أ- إن التصفية حالة استثنائية وبالتالي فهي من طبيعة رأسمالية وليست تشغيلية.

ب- إن بعض أرباح أو خسائر التصفية قد تنجم عن الأصول الثابتة وخاصة في الشركات الصناعية إذ يكون حجم رأس المال الثابت أكبر من رأس المال العامل ، وذلك بسبب تغيرات الأسعار وتغير القوة الشرائية لوحدة النقد . وبذلك فإن الأرباح أو الخسائر الناجمة تكون من منشأ رأسمالي.

ت- إذا جرى توزيع أرباح أو خسائر التصفية حسب نسبة توزيع الأرباح وكانت هذه النسبة تختلف عن نسبة رأس المال ، فإن هذا التوزيع سيضر بمصالح أحد أو بعض الشركاء . فإذا كانت نسبة رأس المال ٢/٣/٥ وكانت نسبة توزيع الأرباح بالتساوي ، فإن توزيع أرباح

وخسائر التصفية بالتساوي سيكون ضد مصلحة الشريك ذي الحصة الأكبر في رأس المال لأنه سيحصل على ثلث الأرباح بدلاً من نصفها. وبالتالي يكون قد خسر جزءاً من ماله.

وتنشأ بعض المشكلات عند توزيع الخسائر على الشركاء ، بغض النظر عن النسبة المستخدمة في التوزيع. فقد تكون حصة كل شريك من الخسارة أقل من حقوقه أو أن تكون حصة أحد الشركاء من الخسارة أكبر من حقوقه . في هذه الحالة يتم توزيع باقي حصته من الخسارة على باقي الشركاء إذا كان معسراً. وإذا تجاوزت الخسارة حقوق كامل الشركاء وجب عليهم سداد الالتزامات المتبقية من أموالهم الخاصة. وهنا يجب الأخذ بالاعتبار الكفاءة المالية لكل شريك ، فإذا كان جميعهم موسرين فإن كل منهم يسدد ما يعادل حصته من الخسارة ، وإذا كان أحدهم معسراً يتحمّل باقي الشركاء الموسرين حصته من الخسائر. وإذا كان جميعهم معسرين ، فإن الدائنين يتحملون الخسارة المتبقية، ويتنازل كل منهم عن حصة من ديونه بحسب نسبة المبلغ المستحق لكل منهم إلى مجموع الديون. وفي حال تحسن القدرة المالية للشركاء أو لأحدهم مستقبلاً يحق للدائنين مطالبتهم ــ وفيما يلي أمثلة تطبيقية للحالات المذكورة أعلاه:

أ : بافتراض أن نتيجة التصفية ربح In case of Profit:

أي أن المبلغ المتبقي في الشركة بعد سداد التزاماتها أكبر من مجموع حقوق الشركاء .

مثال: كانت ميزانية شركة تحسين وحسان التضامنية واللذين يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة (٣-٢) على التوالي كما يلي:

الميزانية العمومية للشركة

	١٢٥٠٠ مبانٍ	٢٧٥٠٠	رأس المال
١١٠٠٠	(١٥٠٠) مخصص أ.مبانٍ		١٥٠٠٠ الشريك تحسين
	٢٠٠٠٠ آلات		١٢٥٠٠ الشريك حسان
١٦٠٠٠	(٤٠٠٠) مخصص أ.آلات	٧٥٠٠	الاحتياطي العام
	٥٠٠٠ عدد وأدوات	١٠٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠	(١٠٠٠) مخصص أ.عدد	١١٠٠٠	دائنون
	وأدوات		
٥٠٠٠	بضاعة		
	٧٥٠٠ مدينون		
٦٥٠٠	(١٠٠٠)مخصص د.م.فيها		
١٢٥٠٠	بنك		
١٠٠٠	إعلان مقدم		
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠	

وقد جرى تصفية الشركة كما يلي:

١- يحصل حسان على المباني بقيمة ١٥٠٠٠ .

٢- بيعت موجودات الشركة بمبلغ٨٠٠٠٠ وسدد أوراق الدفع والدائنين.

٣- وزعت النقدية المتبقية على الشركاء حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر وفيما يلي المعالجة المحاسبية لتصفية الشركة:

٤- ١- قيود اليومية:

٥١٠٠٠		حـ/التصفية
	١٢٥٠٠	حـ/المباني
	٢٠٠٠٠	حـ/الآلات
	٥٠٠٠	حـ/عدد وأدوات
	٥٠٠٠	حـ/البضاعة
	٧٥٠٠	حـ/المدينين
	١٠٠٠	حـ/الإعلان المقدم
١٥٠٠٠		حـ/رأس مال الشريك حسان
	١٥٠٠٠	حـ/التصفية
١٥٠٠		حـ/مخصص استهلاك المباني
٤٠٠٠		حـ/مخصص استهلاك آلات
١٠٠٠		حـ/مخصص استهلاك عدد وأدوات
١٠٠٠		حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
	٧٥٠٠	حـ/التصفية
		إقفال المخصصات
٨٠٠٠٠		حـ/البنك
	٨٠٠٠٠	حـ/التصفية
		قبض قيمة الموجودات
٧٥٠٠		حـ/الاحتياطي العام
	٧٥٠٠	حـ/رأس المال
		٤٥٠٠ الشريك تحسين
		٣٥٠٠ الشريك حسان
		توزيع الاحتياطي حسب نسبة التوزيع
١١٠٠٠		حـ/الدائنين
١٠٠٠٠		حـ/أوراق الدفع
	٢١٠٠٠	حـ/البنك
		تسديد ديون الشركة
٥١٥٠٠		حـ/التصفية
	٥١٥٠٠	حـ/رأس المال
		٣٠٩٠٠ الشريك تحسين
		٢٠٦٠٠ الشريك حسان
		إقفال ح/ التصفية
٧١٥٠٠		حـ/رأس المال
		٥٠٤٠٠ الشريك تحسين
		٢١١٠٠ الشريك حسان
	٧١٥٠٠	حـ/البنك
		إقتسام النقدية بين الشركاء

٢- حسابات التصفية

حـ/التصفية

١٢٥٠٠	حـ/المباني	١٥٠٠٠	حـ/رأس مال الشريك حسان
٢٠٠٠٠	حـ/الآلات	١٥٠٠	حـ/مخصص استهلاك المباني
٥٠٠٠	حـ/عدد وأدوات	٤٠٠٠	حـ/مخصص استهلاك آلات
٥٠٠٠	حـ/البضاعة	١٠٠٠	حـ/مخصص استهلاك عدد وأدوات
٧٥٠٠	حـ/المدينين	١٠٠٠	حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
١٠٠٠	حـ/الإعلان المقدم	٨٠٠٠٠	حـ/البنك
٥١٥٠٠	رصيد		
١٠٢٥٠٠		١٠٢٥٠٠	
٥١٥٠٠	حـ/رأس المال	٥١٥٠٠	رصيد
	٣٠٩٠٠ الشريك تحسين		
	٢٠٦٠٠ الشريك حسان		
٥١٥٠٠		٥١٥٠٠	

حـ/البنك

١٢٥٠٠	رصيد	١١٠٠٠	حـ/الدائنين
٨٠٠٠٠	حـ/التصفية	١٠٠٠٠	حـ/أ.دفع
		٧١٥٠٠	رصيد
٩٢٥٠٠		٩٢٥٠٠	
٧١٥٠٠	رصيد		حـ/رأس المال :
			٥٠٤٠٠ الشريك تحسين
			٢١١٠٠ الشريك حسان
٧١٥٠٠		٧١٥٠٠	

حـــ/رأس المال

تحسين	حسان	البيان	تحسين	حسان	البيان
ـــــ	١٥٠٠٠	حـــ/التصفية	١٥٠٠٠	١٢٥٠٠	رصيد
			٤٥٠٠	٣٠٠٠	حـــ/الاحتياطي العام
٥٠٤٠٠	٢١١٠٠	رصيد	٣٠٩٠٠	٢٠٦٠٠	حـــ/التصفية
٥٠٤٠٠	٣٦١٠٠		٥٠٤٠٠	٣٦١٠٠	
٥٠٤٠٠	٢١١٠٠	حـــ/البنك	٥٠٤٠٠	٢١١٠٠	رصيد
٥٠٤٠٠	٢١١٠٠		٥٠٤٠٠	٢١١٠٠	

ب: بافتراض أن نتيجة التصفية خسارة لا تتجاوز إجمالي حقـوق الشـركاء Result Is Loss Less Than Capital

في هذه الحالة تكفي النقدية المحصلة من عملية التصفية لسداد حقوق الدائنين. لكن المبلغ المتبقي بعد ذلك لا يكفي لسداد كامل حقوق الشركاء في رأس المال. بافتراض أن ميزانية شركة عصـام وهيـثم التضامنية كانت في بداية عملية التصفية كما يلي:

الميزانية

٢٣٥٠٠	آلات	٣٠٠٠٠	رأس المال
٤٣٥٠	أثاث		٢٠٠٠٠ عصام
٥٦٠٠	بضاعة		١٠٠٠٠ هثيم
٥٥٠	البنك	١١٠٠٠	دائنون
٧٠٠٠	خسائر مدورة		
٤١٠٠٠		٤١٠٠٠	

وقد جرى تصفيتها كما يلي:

١- بيعت موجودات الشركة دفعة واحدة بمبلغ ٢٧٥٠٠ .

٢- سددت ضرائب مستحقة لم تكن مثبتة بالدفاتر بلغت ١٥٠٠ وسدد رصيد الدائنين.

٣- بلغت مصروفات التصفية ٢٠٠٠ .

فإن حسابات التصفية تظهر كما يلي:

حـ/التصفية

٢٣٥٠٠	حـ/آلات	٢٧٥٠٠	حـ/البنك
٤٣٥٠	حـ/الأثاث	٩٤٥٠	رصيد (مدين)
٥٦٠٠	حـ/البضاعة		
١٥٠٠	حـ/الضرائب		
٢٠٠٠	حـ/مصروفات التصفية		
٣٦٩٥٠		٣٦٩٥٠	
٩٤٥٠	رصيد	٩٤٥٠	حـ/رأس المال
			٣٧٨٠ الشريك عصام
			٥٦٧٠ الشريك هيثم
٩٤٥٠		٩٤٥٠	

حـ/ البنك

٥٥٠	رصيد	١٥٠٠	حـ/ الضرائب
٢٧٥٠٠	حـ/ التصفية	٢٠٠٠	حـ/ مصروف
		١١٠٠٠	حـ / الدائنين
		١٣٥٥٠	رصيد (مدين)
٢٨٠٥٠		٢٨٠٥٠	
١٣٥٥٠	رصيد	١٣٥٥٠	حـ/ رأس المال
			١٣٤٢٠عصام
			١٣٠ هيثم
١٣٥٥٠		١٣٥٥٠	

حـ / رأس المال

عصام	هيثم	البيان	عصام	هيثم	البيان
٢٨٠٠	٤٢٠٠	حـ/ الخسائر المدورة	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد
٣٧٨٠	٥٦٧٠	حـ / التصفية			
١٣٤٢٠	١٣٠	رصيد (دائن)			
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	
١٣٤٢٠	١٣٠	حـ/ البنـــك	١٣٤٢٠	١٣٠	رصيد
١٣٤٢٠	١٣٠		١٣٤٢٠	١٣٠	

ج: بافتراض أن نتيجة التصفية خسارة لا تزيد عن إجمالي حقوق الشركاء لكنها تتجاوز حقوق أحدهم.

في هذه الحالة تقل الخسارة عن إجمال حقوق الشركاء . لكن أحدهم أو بعضهم قد تكون حصته من الخسارة أكبر من حقوقه في الشركة. وهنا يظهر احتمالان فإما أن يكون هذا الشريك موسراً أو معسراً.

فإذا كان موسراً وجب عليه سداد مقدار الزيادة في حصته من الخسارة عن حقوقه في الشركة، من أمواله الخاصة، لكي يتمكن المصفي من سداد باقي ديون الشركة.

أما إذا كان هذا الشريك معسراً وأمواله الخاصة لا تكفي لسداد هذه الزيادة في الخسارة فإن باقي الشركاء يتحملون المبالغ التي يعجز هذا الشريك عن سدادها. وهنا توزع هذه المبالغ على باقي الشركاء بحسب حصص رأس المال قبل التصفية وليس بنسبة توزيع الأرباح والخسائر؛ وذلك لأن هذه الخسارة تعتبر رأسمالية ناتجة عن إعسار الشريك وليست ناشئة عن أعمال الشركة التجارية. والجدير بالذكر هنا أن بعض التشريعات تعتبر هذه الخسارة عادية، وتوزع على الشركاء الموسرين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال: أحمد وبهاء وجميل شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (٤-٣-١) على التوالي. وقد قرروا تصفية الشركة. وكانت ميزانية الشركة بعد بيع الموجودات وسداد الديون كما يلي:

الميزانية العمومية

١٠٥٠٠	بنك	٣٠٠٠٠	حـ/رأس المال
٢٢٠٠٠	خسائر تصفية	٥٠٠٠	الشريك أحمد
		١٠٠٠٠	الشريك بهاء
		١٥٠٠٠	الشريك جميل
		٢٥٠٠	احتياطي عام
٣٢٥٠٠		٣٢٥٠٠	

وبافتراض أن الشريك أحمد موسر فإن عليه سداد العجز في حقوقه ويظهر حـــ/رأس مال الشـــركاء كما يلي:

الشريك أحمد	الشريك بهاء	الشريك جميل	البيان	الشريك أحمد	الشريك بهاء	الشريك جميل	البيان
٨٨٠٠	٦٦٠٠	٦٦٠٠	حـــ/ التصفية	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد
				١٠٠٠	٧٥٠	٧٥٠	حـــ/الاحتياطي العام
ـــــ	٤١٥٠	٩١٥٠	رصيد	٢٨٠٠	ـــ	ـــ	رصيد
٨٨٠٠	١٠٧٥٠	١٥٧٥٠		٨٨٠٠	١٠٧٥٠	١٥٧٥٠	
٢٨٠٠	ـــ	ـــ	رصيد	ـــ	٤١٥٠	٩١٥٠	رصيد
	٤١٥٠	٩١٥٠	حـــ/البنك	٢٨٠٠	ـــ	ـــ	حـــ/البنك
٢٨٠٠	٤١٥٠	٩١٥٠		٢٨٠٠	٤١٥٠	٩١٥٠	

ويظهر حـــ/البنك كما يلي:

حـــ/البنك

١٠٥٠٠	رصيد	١٣٣٠٠	حـــ/رأس المال
٢٨٠٠	حـــ/رأس مال الشريك أحمد		٤١٥٠ الشريك بهاء
			٩١٥٠ الشريك جميل
١٣٣٠٠		١٣٣٠٠	

وبافتراض أن الشريك أحمد معسر فإن باقي الشركاء يتحملون العجز في حقوقه ويظهـــر حـــــ/رأس المال كما يلي:

حـــ/رأس المال

الشريك أحمد	الشريك بهاء	الشريك كميل	البيان	الشريك كميل	الشريك بهاء	الشريك أحمد	البيان
٨٨٠٠	٦٦٠٠	٥٠٠٠	حـــ/ التصفية	٦٦٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد
ـــــ	١١٢٠	١٠٠٠	حـــ/رأس مال احمد	١٦٨٠	٧٥٠	٧٥٠	حـــ/الاحتياطي العام
ـــــ	٣٠٣٠	٢٨٠٠	رصيد	٧٤٧٠	ـــــ	ـــــ	حـــ/رأس المال
٨٨٠٠	١٠٧٥٠	٨٨٠٠		١٥٧٥٠	١٠٧٥٠	١٥٧٥٠	
ـــــ	٣٠٣٠	ـــــ	حـــ/البنك	٧٤٧٠	٣٠٣٠	٧٤٧٠	رصيد (صافي حقـــوق الشركاء)
ـــــ	٣٠٣٠	ـــــ		٧٤٧٠	٣٠٣٠	٧٤٧٠	

وقد وزّع العجز في حقوق أحمد على باقي الشركاء بنسبة حصص رأس المال قبل التصـفية ولـيس بنسبة حقوق الشركاء.

د : بـــافتراض أن نتيجـــة التصـــفية خســـارة تزيـــد عـــن حقـــوق الشـــركاء جميعـــا

Loss More Than Capital

في هذه الحالة تتجاوز حصة كل شريك من خسائر التصفية حقوقه في الشركة. وهذا يعني أن النقدية المتحصلة لا تكفي لسداد كامل التزامات الشركة. ويتم معالجة باقي حقوق الدائنين وفق الاحتمـــالات التالية:

أ- أن يكون جميع الشركاء موسرين: All Partners Solvent

هنا ينبغي على الشركاء سداد التزامات الشركة المتبقية عليها ، من أموالهم الخاصة.

ب – أن يكون جميع الشركاء معسرين : All Partners Insolvent

أي لا يستطيعون سداد الديون المترتبة عليهم من أموالهم الخاصة ، وبالتالي يتحمـل الـدائنون هـذا العجز فيتم تسديد الديون حسب الأولويات المذكورة سابقاً . وفئة الدائنين التي لا يمكنها استرداد جميع

ديونها على الشركة ، تضطر للتنازل عن ديونها أو عن جزءٍ منها لمصلحة الشركة. لكنهـا تحـتفظ بحقها بالرجوع على الشركاء إذا تحسنت ظروفهم المالية.

ويتم التنازل من قبل الدائنين كل بنسبة دينه إلى مجموع ديون فئة الدائنين.

جـ أن يكون بعض الشركاء معسرين One Partner Insolvent

في هذه الحالة يقوم الشركاء الموسورون بتسديد المستحق على الشركاء المعسرين.

بافتراض أن سامر وصالح وعدنان شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي .

وقد تم تصفية شركتهم وكانت ميزانية الشركة قبل التصفية كما يلي:

الميزانية

٢٥٠٠	الموجودات المتفرقة	٢٢٥٠٠	رأس المال
٢٥٠٠	البنك		٧٥٠٠ الشريك سامر
			٧٥٠٠ الشريك صالح
			٧٥٠٠ الشريك عدنان
		٥٥٠٠	دائنون
٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠	

ثم بيعت الموجودات بـ ٢٠٠٠ ودفعت مصاريف التصفية ١٠٠٠ .

وفيما يلي حسابات التصفية معدّة وفق الاحتمالات التالية:

أ- بافتراض أن جميع الشركاء موسرون:

حـــ/التصفية

٢٥٥٠٠	الموجودات مختلفة	٢٠٠٠	حـــ/البنك
١٠٠٠	حـــ/مصاريف تصفية	٢٤٥٠٠	رصيد
٢٦٥٠٠		٢٦٥٠٠	
٢٤٥٠٠	رصيد		حـــ/رأس المال
			٨١٦٧ الشريك سامر
			٨١٦٧ الشريك صالح
			٨١٦٦ الشريك عدنان
٢٤٥٠٠		٢٤٥٠٠	

حـــ/رأس المال

سامر	صالح	عدنان	البيان	سامر	صالح	عدنان	البيان
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	حـــ/التصفية	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	رصيد
				٦٦٧	٦٦٧	٦٦٦	حـــ/ البنك
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦		٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	

لقد قام الشركاء جميعاً بسداد العجز في حقوقهم من أموالهم الخاصة.

ب- بافتراض أن جميع الشركاء معسرون:

حـــ/التصفية

٢٥٥٠٠	حـــ/الموجودات المختلفة	٢٠٠٠	حـــ/البنك
١٠٠٠	حـــ/م.تصفية	٢٤٥٠٠	رصيد
٢٦٥٠٠		٢٦٥٠٠	
٢٤٥٠٠	رصيد		حـــ/رأس المال
			٨١٦٧ الشريك سامر
			٨١٦٧ الشريك صالح
			٨١٦٦ الشريك عدنان
٢٤٥٠٠		٢٤٥٠٠	

حـ/البنك

٢٥٠٠	رصيد	١٠٠٠	حـ/مصاريف تصفية
٢٠٠٠	تصفية	٣٥٠٠	حـ/الدائنين
٤٥٠٠		٤٥٠٠	

سدد للدائنين فقط ٣٥٠٠ أي أنهم تنازلوا عن ٢٠٠٠ لمصلحة الشركاء لذا أقفل هذا المبلغ في حـ/رأس مال الشركاء، وكأنه مكسب لهم :

حـ/رأس المال

سامر	صالح	عدنان	البيان	سامر	صالح	عدنان	البيان
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	حـ/التصفية	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	رصيد
				٦٦٧	٦٦٧	٦٦٦	حـ/الدائنين
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦		٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	

إن عجز الشركاء عن سداد المستحق عليهم ، تحمله الدائنون . ويفضل بعضهم معالجة المبالغ التي تم تنازل عنها الدائنون بسبب عدم كفاية أموال الشركة لسداد مستحقاتها ، في حـ/التصفية. إذ يظهر المبلغ كربح ناجم عن عملية التصفية ، وهذا يقلل خسارة التصفية. لكن هذه المعاجلة غير مفضلة ، لأن الحسابات لا تظهر مقدار العجز كما أنها لا تميز بين المبالغ التي تنازل عنها الدائنون بإرادتهم والتي تنازلوا عنها رغماً عنهم بسبب إعسار الشركاء.

ووفق هذه المعالجة يظهر حـ/التصفية وحـ/رأس المال كما يلي:

حـ/التصفية

٢٥٥٠٠	حـ/الموجودات مختلفة	٢٠٠٠	حـ/البنك
١٠٠٠	حـ/م.تصفية	٢٤٥٠٠	رصيد (مدين)
٢٦٥٠٠		٢٦٥٠٠	
٢٤٥٠٠	رصيد	٢٠٠٠	حـ/الدائنين
		٢٢٥٠٠	حـ/رأس المال
			٧٥٠٠ الشريك سامر
			٧٥٠٠ الشريك صالح
			٧٥٠٠ الشريك عدنان
٢٤٥٠٠		٢٤٥٠٠	

حـ/رأس المال

سامر	صالح	عدنان	البيان	سامر	صالح	عدنان	البيان
٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	حـ/التصفية	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	رصيد
٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠		٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	

جـ- بافتراض أن الشريك سامر موسر وبقية الشركاء معسرون:

حـ/التصفية

٢٥٥٠٠	حـ/الموجودات المختلفة	٢٠٠٠	حـ/البنك
١٠٠٠	حـ/ م.تصفية	٢٤٥٠٠	رصيد (مدين)
٢٦٥٠٠		٢٦٥٠٠	
٢٤٥٠٠	رصيد	٢٤٥٠٠	حـ/رأس المال
			٨١٦٧ الشريك سامر
			٨١٦٧ الشريك صالح
			٨١٦٦ الشريك عدنان
٢٤٥٠٠		٢٤٥٠٠	

حـــ/البنك

٢٥٠٠	رصيد	١٠٠٠	حـــ/م.تصفية
٢٠٠٠	حـــ/ التصفية	٥٥٠٠	حـــ/الدائنيـــن
٢٠٠٠	حـــ/رأس مال الشريك سامر		
٦٥٠٠		٦٥٠٠	

حـــ/رأس المال

سامر	صالح	عدنان	البيان	سامر	صالح	عدنان	البيان
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	حـــ/التصفية	٧٥٠٠	٧٥٠٠	٧٥٠٠	رصيد
				٦٦٧	٦٦٧	٦٦٦	رصيد(مدين)
٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦		٨١٦٧	٨١٦٧	٨١٦٦	
٦٦٧	٦٦٧	٦٦٦	رصيد				
١٣٣٣	ـــ	ـــ	حـــ/رأس مال صالح وعدنان	ـــ	٦٦٧	٦٦٦	حـــ/رأس مال سامر
				٢٠٠٠			رصيد (مدين)
٢٠٠٠	٦٦٧	٦٦٦		٢٠٠٠	٦٦٧	٦٦٦	
٢٠٠٠	ـــ	ـــ	رصيد	٢٠٠٠	ـــ	ـــ	حـــ/البنك

ملاحظة: تم إعداد حـــ/رأس المال على ثلاث مراحل . الأولى أظهرت العجز الحاصل في حقوق الشركاء بعد توزيع خسائر التصفية ، والثانية أظهرت عملية تحويل العجز الحاصل في حقوق كل من صالح وعدنان، كونهما معسرين، إلى الشريك سامر كونه موسراً. إذ جُعل حـــ/رأس مال صالح وعدنان دائناً وحـــ/رأس مال سامر مديناً. أما المرحلة الثالثة فقد بينت أن الشريك سامر سدد كامل المبلغ المستحق عليه كونه موسراً.

ثالثا : التصفية لغرض الاندماج

وكما أن المشروعات الفردية تتجمع بعضها مع بعض لتكوّن فيما بينها شركة تضامنية ، فإن شركات التضامن (وشركات التوصية البسيطة) قد تتجمع مع بعضها مع بعض لتكوين شركة تضامنية أكبر أو شركة توصية بسيطة أوسع أو شركة مساهمة يساهم بها جميع الشركاء في الشركات التضامنية المندمجة، ويتخذ التجمع هذا طرقاً مختلفة منها: اندماج شركتين أو أكثر، بهدف تكوين شركة جديدة، وهذا يستوجب حل الشركة المندمجة وتصفيتها، وقد يكون عن طريق انضمام شركة أو أكثر إلى شركة أخرى قائمة، وهنا فإن الشركات المنضمة يجب حلّها وتصفيتها تمهيداً لاتخاذ الشركة الدامجة الإجراءات الخاصة بزيادة رأسمالها، وانضمام شركاء جدد إليها هم أصلاً الشركاء القدامى في الشركات المندمجة.

وعليه فإن حل الشركة وتصفيتها واجب سواء كان في حالة الانضمام أم الاندماج، وهذا يستتبع زوال الشخصية المعنوية للشركة المنحلة وانتهائها، وتحديد حقوق الشركاء المختلفين في الشركة قبل الانضمام إلى شركة أخرى، أو الاندماج.

وتتخذ التصفية في هذه الحالة الطريقة المعتادة، وذلك بإجراء قيود التصفية في اليومية، ثم تصوير حسابات التصفية وإقفال دفاتر الشركة.

ويلاحظ أن موجودات الشركة المصفاة هنا لا تباع بهدف تحويلها إلى نقدية سائلة، بل إن جميع الأصول، أو بعضها ستنتقل ملكيتها إلى الشركة الجديدة، إما بقيمتها الدفترية أو بالقيمة السوقية لها حسب الاتفاق، وكذلك المطاليب فإنها تنتقل كلها أو بعضها إلى الشركة الجديدة، وعليه فإن حسابات التصفية يضاف إلى جانبها حساب جديد يسمى «حساب الشركة الجديدة». إذا كان هناك اندماج، و«حساب الشركة الدامجة» إذا كان هناك انضمام، ويجعل الحساب مديناً بقيمة الموجودات المنتقلة إليها، ودائناً بالمطاليب التي تتعهد بسدادها، ورصيد الحساب يمثل المبالغ التي تقدمها الشركة المندمجة إلى الشركة الجديدة (الدامجة).

١ - اندماج شركة تضامن في شركة تضامن أخرى:

يترتب على هذه الحالة انقضاء وتصفية كل من الشركتين، وقيام شركة جديدة قوامها الأصول والخصوم المنتقلة من كل من الشركتين المندمجتين، كما في المثال الآتي:

أمين وشوقي شريكان متضامنان، يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، اتفقا مع شركة سمير وصابر اللذين يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٣ على التوالي، على تكوين شركة أمين "وشركاه"، وفيما يلي الميزانية العمومية لكل من الشركتين في تاريخ الاندماج.

الأصول			الخصوم		
أمين وشوقي	سمير وصابر		أمين وشوقي	سمير وصابر	
٢٠٠٠٠٠		أراضي	٣٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	رأسمال أمين وسمير
١٥٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	صافي المباني والآلات	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رأسمال شوقي وصابر
١٢٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	مخزون	٥٠٠٠٠	-	جاري شوقي
٣٥٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠	صافي المدينين	-	١٠٠٠٠٠	قرض صابر
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	حـ/ جاري أمين وصابر	١٢٠٠٠٠	-	احتياطي عام
٢٥٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	نقدية	٣٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	دائنون
			٩٠٠٠٠	-	مصروفات مستحقة
١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠	

هذا وقد اتفق الشركاء جميعاً على أن تنتقل موجودات شركة أمين وشوقي بقيمتها السوقية كما ينتقل الدائنون والمصروفات المستحقة بقيمتها الدفترية، أما موجودات شركة سمير وصابر فتنتقل بقيمتها الدفترية فيما عدا المخزون الذي انخفض بمبلغ ٥٠٠٠٠ نتيجة انخفاض قيمته السوقية بشكل ملحوظ، وعلى أن يقوم سمير وصابر بسداد الدائنين من رصيد النقدية واستكمال الباقي من أموالهم الخاصة، وساهم صابر في سداد مبلغ ١٠٠٠٠ للدائنين من أمواله الخاصة.

وقد قدرت أصول شركة أمين وشوقي كالآتي:

أراضي ٣٠٠٠٠٠- صافي المباني والآلات ١٢٠٠٠٠- مخزون ١٥٠٠٠٠ -صافي المدينين بالقيمة الدفترية، واتفق الشركاء على أن تكون حصة كل منهم في رأس المال تعادل رصيد حقوقه بعد إتمام التصفية طبقاً للشروط السابقة، وعلى أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة بنسبة ٢٠%، ٣٠%، ٣٠%، ٢٠% لكل من أمين وشوقي وسمير وصابر على التوالي.

المطلوب:

١- تصوير حسابات التصفية اللازمة في دفاتر كل من الشركتين المندمجتين.

٢- إجراء القيود المحاسبية اللازمة لإثبات قيام الشركة الجديدة.

٣- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة بعد تنفيذ ما تقدم.

الحل:

١- تصوير حسابات التصفية:

أ- في دفاتر شركة أمين وشوقي:

حـ/ التصفية

٢٠٠٠٠٠	حـ/ الأراضي	١١٧٠٠٠٠	حـ/ الشركة الجديدة
١٥٠٠٠٠	حـ/ المباني والآلات (صافي)	٣٠٠٠٠٠	أراضٍ
١٢٠٠٠٠	حـ/ المخزون	١٢٠٠٠٠	مبانٍ وأراضٍ
٣٥٠٠٠٠	حـ/ المدينون (صافي)	١٥٠٠٠٠	مخزون
٢٥٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٣٥٠٠٠٠	مدينون
٤٣٠٠٠٠	حـ/ الشركة الجديدة	٢٥٠٠٠٠	نقدية
٣٤٠٠٠٠	دائنون	٣٤٠٠٠٠	حـ/ الدائنون
٩٠٠٠٠	مصروفات مستحقة	٩٠٠٠٠	حـ/ مصروفات مستحقة
١٠٠٠٠٠	حـ/ رأس المال		
	٥٠٠٠٠ أمين		
	٥٠٠٠٠ شوقي		
١٦٠٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠٠	

حـ/ رأس المال

أمين	شوقي	البيان	أمين	شوقي	البيان
٣٠٠٠٠	-	حـ/ جاري أمين	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	رصيد
٣٨٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	حـ/ الشركة الجديدة	-	٥٠٠٠٠	حـ/ جاري شوقي
			٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	حـ/ احتياطي عام
			٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	حـ/ التصفية
٤١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠		٤١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	

حـ/ الشركة الجديدة

١١٧٠٠٠٠	حـ/ التصفية	٤٣٠٠٠٠	حـ/ التصفية (الالتزامات المستحقة)
		٧٤٠٠٠٠	حـ/ رأس المال (أرصدة رأس المال المنتقلة)
١١٧٠٠٠٠		١١٧٠٠٠٠	

ويلاحظ أن حساب التصفية وحساب الشركة الجديدة قد تم استخدامها لأغراض التصفية وإقفال حسابات الشركة معاً، فقد جعل حساب التصفية مديناً بالتكلفة الدفترية لصافي الأصول وجعل دائناً بالقيمة المتفق عليها لانتقال هذه الأصول للشركة الجديدة. كما جعل حساب التصفية دائناً بالتكلفة الدفترية للالتزامات المنتقلة للشركة، وجعل مديناً بالقيمة التي انتقلت بها هذه الالتزامات للشركة الجديدة، ويمثل رصيده بعد ذلك أرباح أو خسائر الاندماج لتوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، هذا كما تم إقفال كل الحسابات المتعلقة بحقوق الشركاء من حسابات جارية وقروض (في حال وجودها) وأرباح غير موزعة، وما في حكمها من احتياطيات في حساب رأس المال، ويقفل رصيد حساب رأس المال في حساب الشركة الجديدة ليترتب على ذلك إقفاله هو الآخر .

ب – في دفاتر شركة سمير وصابر:

حـ/ التصفية

٢٢٠٠٠٠	حـ/ صافي مبانٍ وآلات	٦٢٠٠٠٠	حـ/ الشركة الجديدة
٢٨٠٠٠٠	حـ/ المخزون	٢٢٠٠٠٠	صافي مبانٍ وآلات
١٧٠٠٠٠	حـ/ المدينون (صافي)	٢٣٠٠٠٠	مخزون
		١٧٠٠٠٠	مدينون
		٥٠٠٠٠	حـ/ رأسمال الشركاء
		٣٠٠٠٠	سمير
		٢٠٠٠٠	صابر
٦٧٠٠٠٠		٦٧٠٠٠٠	

حـ/ الشركة الجديدة

٦٢٠٠٠٠	حـ/ التصفية (قيمة الأصول المنتقلة)	٦٢٠٠٠٠	حـ/ رأس المال
٦٢٠٠٠٠		٦٢٠٠٠٠	

حـ/ الدائنون

٣١٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٥٠٠٠٠٠	رصيد
١٩٠٠٠٠	حـ/ رأس المال		
	١٠٠٠٠٠ صابر		
	٩٠٠٠٠ سمير		
٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	

حـ/ رأسمال الشركاء

مجموع	سمير	صابر	البيان	مجموع	سمير	صبار	البيان
٢٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	حـ/ جاري صابر	٤٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	رصيد
٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	حـ/ التصفية	١٠٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	حـ/ قرض صابر
٦٢٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠	حـ/ الشركة الجديدة	١٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	حـ/ الدائنين
٦٩٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠		٦٩٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	

Damascus University

٢- قيود اليومية في دفاتر الشركة الجديدة:

٣٠٠٠٠٠		حـ/ أراضٍ
١٢٠٠٠٠		حـ/ مبانٍ وآلات
١٥٠٠٠٠		حـ/ المخزون
٣٥٠٠٠٠		حـ/ المدينون
٢٥٠٠٠٠		حـ/ النقدية
	٣٤٠٠٠٠	حـ/ الدائنون
	٩٠٠٠٠	حـ/ مصروفات مستحقة
	٧٤٠٠٠٠	حـ/ رأسمال الشركاء
	٣٨٠٠٠٠	أمين
	٣٦٠٠٠٠	شوقي
		إثبات أصول وخصوم شركة أمين وشوقي طبقاً لاتفاق الاندماج
٢٢٠٠٠٠		حـ/ مباني وآلات
٢٣٠٠٠٠		حـ/ المخزون
١٧٠٠٠٠		حـ/ المدينون
	٦٢٠٠٠٠	حـ/ رأسمال الشركاء
	٣١٠٠٠٠	سمير
	٣١٠٠٠٠	صابر
		إثبات انتقال أصول وخصوم شركة سمير وصابر طبقاً لاتفاق الاندماج

٣-

الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة بعد تنفيذ الاتفاق (الاندماج)

الموجودات		المطاليب	
٣٠٠٠٠٠	حـ/ الأراضي	١٣٦٠٠٠٠	حـ/ رأسمال الشركاء
٣٤٠٠٠٠	حـ/ المباني والآلات	٣٨٠٠٠٠	أمين
٣٨٠٠٠٠	حـ/ المخزون	٣٦٠٠٠٠	شوقي
٥٢٠٠٠٠	حـ/ المدينون	٣١٠٠٠٠	سمير
٢٥٠٠٠٠	حـ/ النقدية	٣١٠٠٠٠	صابر (موصي)
		٣٤٠٠٠٠	حـ/ الدائنون
		٩٠٠٠٠	حـ/ م. مستحقة
١٧٩٠٠٠٠		١٧٩٠٠٠٠	

٢ - اندماج شركة تضامن إلى شركة مساهمة:

قد يحدث اندماج شركة التضامن (أو التوصية البسيطة) إلى شركات مساهمة، إما عن طريق بيع الشركاء لشركتهم إلى شركة مساهمة، أو عن طريق رغبة الشركاء أنفسهم في الاندماج إلى شركة مساهمة، أو عن طريق اندماج شركتين أو أكثر بعضهما مع بعض لتكوين شركة مساهمة فيما بينهما.

وفي جميع الحالات، فإن شركة التضامن، (أو التوصية البسيطة،) تحل وتصفى، وعادة ما يحصل الشركاء فيها على أسهم ملكية أو سندات مقابل صافي حقوقهم في شركة التضامن، أو مقابل جزء منها، وتستخدم لغرض حلها وتصفيتها الإجراءات نفسها التي اتبعت عند اندماج شركة أشخاص في شركة أشخاص أخرى، كما يلي:

١- يجعل حساب التصفية مديناً بقيم جميع الموجودات، وحسابات تلك الموجودات دائنة.

٢- تجعل حسابات الخصوم المنتقلة إلى الشركة المساهمة مدينة، وحساب التصفية دائناً.

٣- يجعل حساب التصفية مديناً بمصاريف التصفية وحساب المصرف دائناً.

٤- يجعل حساب التصفية دائناً بقيمة الأصول المنتقلة إلى الشركة المساهمة، إما بقيمها الدفترية، أو بقيمها الجديدة المقدرة، وحساب الشركة المساهمة مديناً.

٥- رصيد حساب التصفية سيمثل أرباح أو خسائر التصفية، ويوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ويتم تخفيض أو زيادة رأسمال كل شريك بنصيبه من خسارة أو ربح التصفية.

٦- حسابات الأصول غير المنتقلة إلى الشركة المساهمة، إما أن يستولي عليها أحد الشركاء، فيجعل حـ/ رأسماله مديناً بقيمتها، وحساب التصفية دائناً، أو تباع، فيجعل حساب المصرف مديناً، وحساب التصفية دائناً بثمن البيع.

٧- حسابات الخصوم غير المنتقلة إلى الشركة المساهمة، تسدد عن طريق مصرف التصفية، فيجعل دائناً وحسابات تلك الخصوم مدينة.

٨- إذا سددت الشركة المساهمة قيمة صافي الموجودات المنتقلة إليها عن طريق أسهم أوسندات، أو نقدية، فإن حساب الشركة المساهمة يجعل دائناً وحساب الأسهم أو السندات أو الصندوق مديناً.

٩- حسابات الأسهم أو السندات تجعل دائنة بقيمة ما يحصل عليه كل شريك منها، وحسابات رؤوس أموال الشركاء مدينة.

١٠- رصيد حساب المصرف يمثّـل المبالغ المستحقة للشركاء، والتي تظهر كأرصدة مدينة في حسابات رؤوس أموالهم، وهذا يجعل حساب المصرف مديناً وحساب رأس المال دائناً بالمستحق لكل شريك.

وبهذا تكون جميع حسابات الشركة ، قد أقفلت بالكامل، ويتفق الشركاء فيما بينهم على كيفية اقتسام الأسهم أو السندات المقدمة من الشركة المساهمة فقد يتم اقتسامها ، فإما الاتفاق على توزيعهـا بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أو بنسبة الحصص في رأس المال، ويلاحظ أن الشركاء أن اتفقوا على التوزيع حسب إحدى الطريقتين فإن الاتفاق واجب التطبيق مهما كانت النتائج، أما إذا لم يتفق الشركاء على الطريقة التي سيوزعون بها الأسهم والسندات فيما بينهم، فإنه يفضل أن توزع علـى الشـركاء حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر وفي حدود حقوق كل شريك في الشركة المباعة فقط، وفي ذلك حفاظ على حقوق الشركاء ومصالحهم في الشركة في الماضي وفي المستقبل أيضاً.

مثال ١:

أ و ب و ج، شركاء متضامنون في شركة تضامن ويقتسمون الأربـاح والخسـائر بنسـبة ١:٣:٢ على التوالي، وقد صفيت الشركة بسبب بيعها إلى شركة مساهمة، فكانت حقوق الشركاء بعد التصفية كالآتي: ٤٦٢٦٠ و٦٩٧٤٠ و٢٠٠٠٠ على التوالي .

وقد قامت الشركة المساهمة بتسديد ثمن الشركة كالآتي:

١٥٠٠ سهم عادي سعر السهم الواحد ٥٠

٣٠٠٠ سند سعر السند الواحد ١٥

والباقي سدد نقداً.

فالمطلوب:

١- إعداد مذكرة تبين كيفية توزيع الأسهم والسندات والنقدية على الشركاء.

٢- تصوير حسابات رؤوس أموال الشركاء كما تظهر بعد التوزيع.

الحل:

١- مذكرة التوزيع

البيـــان	أ		ب		ج	
	عدد	قيمة	عدد	قيمة	عدد	قيمة
- توزيع الأسهم حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر	٥٠٠	٢٥٠٠٠	٧٥٠	٣٧٥٠٠	٢٥٠	١٢٥٠٠
- توزيع السندات حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر	١٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠	٢٢٥٠٠	٥٠٠	٧٥٠٠
- توزيع النقدية على الشـــريكين أ و ب بنسبة المتبقي لكل منهم		٦٢٦٠		٩٧٤٠		
		٤٦٢٦٠		٦٩٧٤٠		٢٠٠٠٠

حـــ/ رأسمال الشركاء

البيـــان	أ	ب	ج	البيـــان	أ	ب	ج
حـــ/ الأسهم	٤٦٦٢٠	٦٩٧٤٠	١٢٥٠٠	الرصيد	٢٥٠٠٠	٣٧٥٠٠	١٢٥٠٠
حـــ/ السندات			٧٥٠٠		١٥٠٠٠	٢٢٥٠٠	٧٥٠٠
حـــ/ المصرف					٦٢٦٠	٩٧٤٠	
	٤٦٦٢٠	٦٩٧٤٠	٢٠٠٠٠		٤٦٦٢٠	٦٩٧٤٠	٢٠٠٠٠

ملاحظات على الحل:

١- النقدية المقدمة من الشركة المساهمة تبلغ ١٦٠٠٠ ، إضافة إلى الأسهم والسندات.

٢- وزعت الأسهم والسندات بنسبة التوزيع، واكتمل حق الشريك (ج) بذلك، إذ وزعت النقدية بالكامل على الشريكين أ و ب بنسبة المتبقي لكل منهم سداداً لكامل حقوقهم.

مثال (٢): أ و ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢ على التوالي، وقد اتفقا مع مجلس إدارة الشركة العربية المساهمة المغفلة (ش.م.م) على بيع شركتهم بتاريخ ٢٠٠٠/١/١ وبالشروط الآتية:

١- تحويل ملكية جميع الموجودات إلى الشركة العربية بقيمتها الدفترية، ما عدا الأثاث فقد استولى عليه الشريك (ب) بقيمته الدفترية، كما استولى الشريك (أ) على السيارة بقيمتها الدفترية.

٢- اتفق على أن يكون ثمن الشراء مبلغاً إجمالياً وقدره ١١٠٠٠٠٠.

٣- تعهدت الشركة العربية بجميع الخصوم ما عدا رصيد حساب المصرف.

٤- بلغت مصاريف التصفية وأتعابها مبلغ ٢٠٧٠٠ .

٥- يسدد ثمن الشراء من الشركة العربية كالآتي:

٤٠٠ سهم عادي قيمة السهم الواحد ١٠٠٠ .

٩٠٠ سند (٥%) قيمة السند الواحد ٥٠٠ .

٢٥٠٠٠٠ نقداً.

فإذا علمت أن الشريكين اتفقا على اقتسام الأسهم والسندات فيما بينهما بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

فالمطلوب:

تصوير حسابات التصفية اللازمة، إذا علمت أن قائمة المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ كانت كالتالي:

قائمة المركز المالي لشركة التضامن بتاريخ ٢٠٠٠/١/١

الموجودات			المطاليب		
شهرة المحل		٨٠٠٠٠	رأس المال		
الآلات		٤٣٨٢٠٠	أ	٧٥٠٠٠٠	
السيارات		١٢٤٧٠٠	ب	٥٥٠٠٠٠	
الأثاث		٦٤٥٠٠			١٣٠٠٠٠٠
البضاعة		٣٨٩١٠٠	الاحتياطي العام		١٨٠٠٠٠
المدينون	٢٤٣٠٠٠		الدائنون	١٢٤٢٠٠	
- م.د.م.فيها	١٣٠٠٠		أوراق الدفع	٧١٩٠٠	
		٢٣٠٠٠٠	المصرف (مكشوف)	٢٣٩٠٠	
أوراق القبض		١٢٤١٠٠			٢٢٠٠٠٠
الصندوق		١٨٣٩٠٠			
جاري الشريك (ب)	٢٢٣٠٠				
جاري الشريك (أ)	٤٣٢٠٠				
		٦٥٥٠٠			
		١٧٠٠٠٠٠			١٧٠٠٠٠٠

الحل: حسابات التصفية:

حـ/ التصفية

٨٠٠٠٠	حـ/ شهرة المحل	١٣٠٠٠	حـ/ مخصص د.م.فيها
٤٣٨٢٠٠	حـ/ الآلات	١٢٤٢٠٠	حـ/ الدائنون
١٢٤٧٠٠	حـ/ السيارات	٧١٩٠٠	حـ/ أوراق الدفع
٦٤٥٠٠	حـ/ الأثاث	١١٠٠٠٠٠	حـ/ الشركة العربية
٣٨٩١٠٠	حـ/ البضاعة	١٢٤٧٠٠	حـ/ رأسمال الشريك (أ) (الأثاث)
٢٤٣٠٠٠	حـ/ المدينون	٦٤٥٠٠	حـ/ رأسمال الشريك (ب) (السيارة)
١٢٤١٠٠	حـ/ أوراق القبض		
٢٠٧٠٠	حـ/ م. التصفية		
١٤٠٠٠	الرصيد (ربح التصفية)		
١٤٩٨٣٠٠		١٤٩٨٣٠٠	
٩٣٣٠	حـ/ رأسمال الشركاء (أ)	١٤٠٠٠	الرصيد (ربح التصفية)
٤٦٧٠	حـ/ رأسمال الشركاء (ب)		
١٤٠٠٠		١٤٠٠٠	

حـ/ الصندوق

١٨٣٩٠٠	الرصيد	٢٠٧٠٠	حـ/ م. التصفية
٢٥٠٠٠٠	حـ/ الشركة العربية	٢٣٩٠٠	حـ/ المصرف (سحب على المكشوف)
		١٤٤٤٣٠	حـ/ رأسمال الشركاء (أ)
		٢٤٤٨٧٠	حـ/ رأسمال الشركاء (ب)
٤٣٣٩٠٠		٤٣٣٩٠٠	

حـ/ رأسمال الشركاء

البيان	ب	أ
حـ/ جاري الشركاء	٢٢٣٠٠	٤٣٢٠٠
حـ/ التصفية (سيارة)	-	١٢٤٧٠٠
حـ/ التصفية (أثاث)	٦٤٥٠٠	-
حـ/ الأسهم	١٣٣٠٠٠	٢٦٧٠٠٠
حـ/ السندات (٥%)	١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
حـ/ الصندوق	٢٤٤٨٧٠	١٤٤٤٣٠
	٦١٤٦٧٠	٨٧٩٣٣٠

البيان	ب	أ
الرصيد	٥٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠
حـ/ الاحتياطي العام	٦٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
حـ/ التصفية	٤٦٧٠	٩٣٣٠
	٦١٤٦٧٠	٨٧٩٣٣٠

حـ/ الشركة العربية (ش.م.م)

حـ/ التصفية	١١٠٠٠٠٠	حـ/ الأسهم	٤٠٠٠٠٠
		حـ/ السندات	٤٥٠٠٠٠
		حـ/ الصندوق	٢٥٠٠٠٠
	١١٠٠٠٠٠		١١٠٠٠٠٠

حـ/ الأسهم

حـ/ الشركة العربية (ش.م.م)	٤٠٠٠٠٠	حـ/ رأسمال (أ)	٢٦٧٠٠٠
		حـ/ رأسمال (ب)	١٣٣٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠

حـ/ السندات (٥%)

حـ/ الشركة العربية (ش.م.م)	٤٥٠٠٠٠	حـ/ رأسمال (أ)	٣٠٠٠٠٠
		حـ/ رأسمال (ب)	١٥٠٠٠٠
	٤٥٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠

رابعا : أسئلة و مسائـــــل عامة :

١ – الأسئلة :

١ . مالمقصود بالتصفية وما هي الأسباب التي تدعو إلى تصفية شركات الأشخاص ؟

٢. ما المقصود بالتصفية التدريجية؟ وما أهم القواعد الواجب الاسترشاد بها في هذا الصدد؟ ولماذا؟

٣. ما الاختلافات الرئيسة بين التصفية التدريجية والتصفية السريعة ؟

٤. متى يفتح حساب التصفية ومتى يفتح حساب أرباح وخسائر التصفية ؟

٥. علل لماذا تعتبر كل من العبارات التالية خطأ أو صواباً من وجهة نظرك ؟

أ- يمكن توزيع ما فاض من الدفعات الأولى من النقدية بعد سداد الدائنين ، على الشركاء في شركة التضامن بنسبة أرصدة رأس المال القائمة حينئذٍ.

ب- يكون لراتب الشريك في شركة التضامن أولوية خاصة على باقي حقوق الشركاء في توزيع حصيلة التصفية التدريجية على الشركاء.

جـ- يكون لقرض الشريك المتضامن في شركة التضامن أولوية خاصة على باقي حقوق الشركاء بخصوص توزيع حصيلة التصفية التدريجية.

د- لا يمكن توزيع أي نقدية على الشركاء ما دامت التزامات الشركة للغير لم تسدد بالكامل بعد، حتى ولو كانت القيمة الجارية للأصول التي لم يتم بيعها تزيد بكثير عن رصيد الالتزامات التي لم تسدد.

هـ- يمكن الاسترشاد بمقدار حصة كل شريك في رأس المال عند توزيع حصيلة التصفية التدريجية على الشركاء، لأن الشريك الذي ساهم بأقل حصة في رأس المال عادة ما يحصل على أقل حصة من حصيلة التصفية.

و- عادة ما يتم توزيع حصيلة التصفية التدريجية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، خاصة إذا كان هذا التوزيع يتم طبقاً لخطة موضوعة مسبقاً، حتى لو اختلفت نسب حقوق الشركاء عن نسب توزيع الأرباح والخسائر.

ز- رغم أن خطة التصفية التدريجية فيها وقاية للدائنين، إلا أنه قد يترتب عليها إضرار ببعض الشركاء لحساب بعضهم الآخر.

٦. هل تحافظ الشركة على شكلها القانوني خلال عملية التصفية؟ لماذا؟ دعم إجابتك بدليل.

٧ . ما أولوية السداد التي ينبغي على المصفي اعتمادها عند سداد التزامات الشركة ؟

٨. هل تمثل أرباح التصفية في شركة تضامن بدأت في التصفية في ٢٠٠٠/١/١، وانتهت في ٢٠٠٠/٥/١، أرباحا ناتجة عن النشاط الاستثماري للشركة عن تلك الفترة؟ ولماذا؟

٩. بلغ رصيد حـ/ رأسمال كل من الشريكين المتضامنين أ و ب على التوالي ٦٠٠٠٠ – ١٢٠٠٠٠ وقد قررا تصفية الشركة، فإذا علمت بأن للشريك أ قرض دائن بدون فوائد بمبلغ ٣٠٠٠٠ ، فما الأولوية التي يتمتع بها الشريك أ عند التصفية بخصوص قرضه؟

١٠ . بفرض أن نتيجة التصفية في السؤال السابق كانت خسارة تجاوز نصيب الشريك أ ملهـا حصته في رأس المال، فهل يحق للمصفي استخدام كامل القرض أو جزء منه لسداد تسوية رصيد حساب رأس المال؟

١١ . ما المقصود باندماج الشركات ، وما هي دوافعه وأشكاله ؟

٢ – المسائل العامة :

المسألة الأولـــى : شركة تضامن مؤلفة من شوقي وحسان وسمير الذين يقتسمون الأرباح والخســائر بنسبة (٤٠% – ٣٠%– ٢٠%) على التوالي. ونظراً لتوالي الخسائر تقرر تصفية الشركة. وكانــت ميزانيتها قبل التصفية كما يلي:

الميزانية العمومية

١٤٩٧٤٠	موجودات مختلفة	١٨٠٠٠٠	حـــ/رأس المال
٣٠٠٠	بنك		٦٠٠٠٠ الشريك شوقي
٣٠٢٦٠	حـــ/جاري الشركاء		٨٠٠٠٠ الشريك حسان
	١٠٦٤٠ الشريك شوقي		٤٠٠٠٠ الشريك سمير
	١٠٢٦٠ الشريك حسان	٥١٠٠٠	الموردون
	٩٣٦٠ الشريك سمير		
٤٨٠٠٠	خسائر مدورة		
٢٣١٠٠٠		٢٣١٠٠٠	

وقد بيعت الأصول المختلفة بمبلغ ٦٠٠٠٠ وبلغت مصاريف التصفية ٩٨٦٠ .

المطلوب:

إعداد الحسابات التالية:

حـــ/التصفية، حـــ/البنك، وحـــ/رأس المال . علماً بأن الشريك ســـمير معســـر وأن الشريكين الباقيين موسران.

المسألة الثانية : فادي ويحيى ومنصور شركاء في شركة تضامن ، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (٤٠%- ٤٠% - ٢٠%) على التوالي. وكانت ميزانية الشركة في تاريخ ٢٠٠٤/٧/٣١ كما يلي:

الميزانية العمومية في ٢٠٠٤/٧/٣١

٧٥٠٠٠	مباني	١٥٠٠٠٠	حـ/رأس المال
٢٥٠٠٠	سيارات		٥٠٠٠٠ الشريك فادي
١٢٥٠٠	أثاث		٥٠٠٠٠ الشريك يحيى
٦٢٥٠٠	بضاعة		٥٠٠٠٠ الشريك منصور
٢٥٠٠٠	عملاء	١٢٥٠٠	حـ/جاري الشريك منصور
٥٠٠٠	حـ/جاري فادي	٨٧٥٠٠	الموردون
١٢٥٠٠	بنك		
٣٢٥٠٠	خسائر مدورة		
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة ونتج عن ذلك ما يلي:

١- بيعت العقارات بمبلغ ١٥٠٠٠٠ والسيارات بمبلغ ١٢٥٠٠ والبضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ .

٢- تم تحصيل ٢٠٠٠٠ من العملاء .

٣- احتفظ منصور بجزء من الأثاث لنفسه قدرت قيمته بـ ١٠٠٠٠ .

٤- تنازل أحد الموردين عن ٥٠٠٠ من مجموع ديونه.

٥- بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ .

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة لإجراءات التصفية.

٢- إعداد حسابات التصفية .

المسألة الثالثة : شركة تضامن مؤلفة من أمجد وصلاح ووائل، الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة رأس المال وفيما يلي ميزانية الشركة بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١

الميزانية العمومية

	١٤٠٠٠	مبانٍ	١٨٠٠٠٠	رأس المال :	
١٣٤٠٠	(٦٠٠)	مخصص استهلاك مبانٍ		أمجد	٨٠٠٠٠
١٢٠٠		علامة تجارية		صلاح	٦٠٠٠٠
	٤٨٠٠	سيارة		وائل	٤٠٠٠٠
٣٤٢٤	(١٣٧٦)	مخصص استهلاك سيارة	٦٦٨٠٠	الموردون	
	١٨٠٠	الأثاث	١٠٤٠٠	قرض	
٩٠٠	(٩٠٠)	مخصص استلاك أثاث	٢٥٠	مصاريف مستحقة	
٢٤٨٠		تأمينات			
١١٠٩٠٠		بضاعة	١١٠	فوائد مستحقة	
	١٥٠٠٠	العملاء			
	(٣٠٠)	مخصص د.م.فيها			
١٤٥٥٣	(١٤٧)	مخصص حسم ممنوح			
	٥٠٠٠٠	أوراق قبض			
٤٩١٢٥	(٨٧٥)	مخصص مصاريف الخصم			
١٢٦٨		بنـــك			
٦٠٠٠٠		حـ/جاري الشركاء			
	٢٠٠٠٠	أمجد			
	١٥٠٠٠	صلاح			
	٢٥٠٠٠	وائل			
١٦٠		أيجار مقدم			
١٥٠		رواتب مقدمة			
٢٥٧٥٦٠			٢٥٧٥٦٠		

ونظراً لتفاقم الخلاف بين الشركاء تم الاتفاق على تصفية الشركة وكانت حصيلة التصفية على الشكل التالي:

١ – كانت الأموال المحصلة من الموجودات كما يلي:

١٦٠٠٠ مبانٍ ، ١٤٢٥ سيارة، ٢٠٠ أثاث، ٢٤٨٠ تأمينات، ٦٨٠٠٠ بضاعة، ١٤٢٠٠ عملاء ، ٤٨٠٠٠ أوراق قبض.

٢ – لم يتمكن المصفي من تحصيل الإيجار المقدم والرواتب المقدمة ومن بيع العلامة التجارية .

٣ – تم سداد المطاليب كافة . وقد تنازل الدائنون عن ١٠% من حقوقهم.

٤ – بلغت مصاريف التصفية ٤٨٦٠ .

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة .

٢ - إعداد حسابات التصفية (حـ/التصفية،حـ/رأس المال، حـ/البنك).

المسألة الرابعة : شركة تضامن مؤلفة من كامل وعوني **وفريد** . الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي ، كانت ميزانية شركتهم بتاريخ **٢٠٠٤/٤/٢٠ كما يلي:**

الميزانية العمومية

٢٠٠٠٠	مبانٍ	٨٠٠٠٠	رأس المال
٢٤٠٠٠	سيارات		٣٦٠٠٠ كامل
٨٠٠٠	أثاث		٣٦٠٠٠ عوني
٣٢٠٠٠	بضاعة		٨٠٠٠ فريد
١٢٠٠٠	العملاء	٢٠٠٠٠	الموردون
٤٠٠٠	بنك		
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

واتفق الشركاء على تصفية الشركة فكانت الأموال المحصلة من بيع الموجودات. وتحصيل الديون ٦٣٠٠٠ وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ .

المطلوب:

إثبات قيود اليومية اللازمة لعملية التصفية وإعداد حسابات التصفية اللازمة وفق الاحتمالين التاليين:

١- إذا كان الشريك فريد معسراً.

٢- إذا كان الشريك فريد موسراً.

المسألة الخامسة :

شركة تضامن مؤلفة من أشرف وفريد وقاسم يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (٥-٣-٢) على التوالي . وفي ٢٠٠٤/١/١ اتفق الشركاء على تصفية الشركة وتوزيع النقدية المحصلة تدريجياً في نهاية كل شهر.

وكانت حقوقهم في الشركة كما يلي:

٤٠٠٠٠ أشرف، ٢٤٠٠٠ فريد، ٢٠٠٠٠ قاسم . وبلغت الديون التي على الشركة ٣٦٠٠٠

أما المبالغ المحصلة خلال شهري أيار وحزيران فكانت:

٣٨٤٠٠ أيار، ٢٣٢٠٠ حزيران.

المطلوب:

١- إعداد كشف التوزيع الأولي الذي يبين الأولوية في التوزيع والدفعات التي يأخذها كل شريك قبل الآخر.

٢- إعداد كشف التوزيع الفعلي للمبالغ المحصلة خلال شهري أيار وحزيران.

٣- بيان مجموع ما قبضه كل من الشريكين فريد وقاسم من أموال التصفية علماً بأن مجموع ما قبضه الشريك أشرف من بدء التصفية وحتى نهايتها في شهر آذار بلغ ٤٤٨٠٠ .

المسألة السادسة : ثروت ورامي وأمين شركاء في شركة تضامن ، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥٠% - ٣٠% - ٢٠% على التوالي . وفي ٢٠٠٤/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت ميزانيتها في ذلك التاريخ كما يلي:

الميزانية العمومية

٣٨٤٠٠٠	موجودات مختلفة	٢٨٠٠٠٠	رأس المال
١٦٠٠٠	بنك		١٢٠٠٠٠الشريك ثروت
			١٠٠٠٠٠ الشريك رامي
			٦٠٠٠٠ الشريك أمين
		١٢٠٠٠	قرض الشريك ثروت
		٨٠٠٠	قرض الشريك رامي
		١٠٠٠٠	الموردون
٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠	

وقد بيعت الموجودات المختلفة ووزعت أموال التصفية في نهاية كل شهرحسب الجدول التالي

الشهر	القيمة الدفترية للموجودات	القيمة البيعية	مصاريف التصفية
تموز	١٠٤٠٠٠	٩٢٨٠٠	٨٠٠
آب	٩٠٠٠٠	٨١٢٠٠	١٢٠٠
أيلول	١٤٠٠٠٠	١٢٢٠٠٠	٢٠٠٠
تشرين أول	٥٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٠٠
المجموع	٣٨٤٠٠٠	٣٢٠٠٠٠	٤٤٠٠

المطلوب:

١- إعداد كشف يبين الأولوية في التوزيع والدفعات التي يأخذها كل شريك قبل الآخر.

٢- إعداد قائمة التصفية الفعلية وتوزيع صافي المبالغ المحصلة شهرياً بين الشركاء.

٣- إثبات قيود اليومية اللازمة في نهاية كل شهر لإتمام عملية التصفية.

٤- إعداد حسابات التصفية اللازمة.

المسألة السابعة : شركة تضامن مؤلفة من ماهر وحمدان وعلاء الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣٠% - ٣٠% - ٤٠% على التوالي. وقد اتفق الشركاء في ٢٠٠٤/٥/٣١ على تصفية الشركة. وكانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كما يلي:

الميزانية العمومية

٩٦٠٠٠	موجودات مختلفة	٨٥٠٠٠	رأس المال
١٦٠٠	حـ/جاري الشريك علاء		٨٠٠٠ الشريك ماهر
٢٤٨٠٠	بنك		٢٩٠٠٠ الشريك حمدان
			٤٨٠٠٠ الشريك علاء
		٤٠٠٠	قرض الشريك ماهر
		١٠٠٠	حـ/جاري الشريك حمدان
		٣٢٤٠٠	مطاليب مختلفة
١٢٢٤٠٠		١٢٢٤٠٠	

وفي شهر حزيران تم بيع ٤٠% من موجودات الشركة بمبلغ ٢٧٢٠٠ وبلغت مصاريف التصفية عنها ٣٢٠ وفي شهر تموز تم بيع ٣٠% من موجودات الشركة بمبلغ ٢٠٤٠٠ وبلغت مصاريف التصفية عنها ٢٤٠ وتم بيع الباقي خلال شهر آب بمبلغ ٥٤٢٠٠ وبلغت مصاريف التصفية عنها ٤٤٠ .

المطلوب:

١- إعداد كشف يبين أولوية التوزيع والدفعات التي يأخذها كل شريك قبل الآخر.

٢- إعداد قائمة التصفية الفعلية وتوزيع صافي المبالغ المحصلة شهرياً بين الشركاء.

٣- إعداد حسابات التصفية اللازمة.

المسألة الثامنة : كانت ميزانية شركة التضامن ، المؤلفة من شاهر وشوكت، اللذين يقتسمان الأرباح أو الخسائر بالتساوي ، كما يلي:

١٨٠٠٠	الشهرة	١٨٠٠٠٠	رأس المال
٤٨٠٠٠	مبانٍ	١٠٠٠٠٠	الشريك شاهر
١٠٠٠٠	أثاث	٨٠٠٠٠	الشريك شوكت
٩٤٠٠٠	بضاعة	١٦٤٠٠	جاري الشركاء
	٦٢٠٠ العملاء	٩٦٠٠	الشريك شاهر
٥٨٠٠٠	٤٠٠٠ مخصص د.م.فيها	٦٨٠٠	الشريك شوكت
٨٠٠٠	أوراق قبض	٥٦٠٠٠	الموردون
١٦٤٠٠	بنك		
٢٥٢٤٠٠		٢٥٢٤٠٠	

وكانت ميزانية شركة التضامن المؤلفة من وائل ورامي ، اللذين يقتسمان الأرباح أو الخسائر بنسبة (٢-١) كما يلي:

ميزانية وائل ورامي

٢٨٠٠٠	الشهرة	٢٢٠٠٠٠	رأس المال
٣٦٠٠٠	المباني	١٢٠٠٠٠	الشريك وائل
٥٦٠٠	الأثاث	١٠٠٠٠٠	الشريك رامي
٩٧٠٠٠	بضائع	٤٤٠٠	جاري رامي
	٣٠٠٠٠ العملاء	٩٤٠٠٠	الموردون
٢٨٤٠٠	١٦٠٠ مخصص د.م.فيها	٨٠٠٠	قرض الشريك وائل
١٦٠٠٠	أوراق قبض		
١٠٦٠٠٠	بنك		
٩٤٠٠	إعلان مقدم		
٣٢٦٤٠٠		٣٢٦٤٠٠	

وقد تم الاتفاق على دمج الشركتين في شركة واحدة بالشروط التالية:

أولاً: في شركة شاهر وشوكت:

تقدر الشهرة بمبلغ ٢٢٠٠٠ والمباني بمبلغ ٥٠٠٠٠ والأثاث بمبلغ ٧٠٠٠ والبضاعة بمبلغ ٨٤٠٠٠ والعملاء بمبلغ ٥٩٠٠٠ .

ثانياً: في شركة وائل ورامي:

١- تقدر الشهرة بمبلغ ٢٦٠٠٠ والمباني بمبلغ ٣٢٠٠٠ والأثاث بمبلغ ٤٤٠٠ تنتقل ملكيته للشريك رامي مقابل حسابه الجاري، والبضائع بمبلغ ٨٦٠٠٠ والعملاء بمبلغ ٢٦٤٠٠ وأوراق القبض بمبلغ ١٤٤٠٠ .

٢- لا يعتد بالإعلان المقدم وذلك لعدم إمكانية استرداده.

٣- لا تتعهد الشركة الجديدة بقرض وائل .

٤- يكون رأس المال في الشركة الجديدة على الشكل التالي:

٩٠٠٠٠ للشريك شاهر

١٠٠٠٠٠ للشريك شوكت

١١٠٠٠٠ للشريك وائل

١٠٠٠٠٠ للشريك رامي

٥- يقوم الشركاء بسداد باقي ما عليهم أو يقبضون الزيادة إن وجدت، لجعل صافي الموجودات المقدمة مساوياً لمجموع رأس المال المتفق عليه.

المطلوب:

أ – <u>في دفاتر شركة شاهر وشوكت:</u>

- إثبات القيود اليومية اللازمة لإقفال دفاترها وإعداد الحسابات التالية: حـ/التصفية، حـ/البنك، حـ/رأس المال .

ب – <u>في دفاتر شركة وائل ورامي:</u>

- إثبات قيود اليومية اللازمة لإقفال دفاترها وإعداد الحسابات التالية:

حـ/التصفية، حـ/البنك، حـ/رأس المال .

جـ – إثبات قيود تكوين الشركة الجديدة.

د – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة.

المسألة التاسعة :

كانت الميزانية العمومية لشركة التضامن المؤلفة من باسم وجميل ، اللذين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي ، كما يلي:

الميزانية العمومية

٨٠٠٠٠	المباني	٢٦٠٠٠٠	رأس المال
٧٠٠٠٠	الآلات		١٦٠٠٠٠ الشريك باسم
١٦٠٠٠	الأثاث		١٠٠٠٠٠ الشريك جميل
٢٥٠٠٠٠	البضاعة	٦٠٠٠٠	أرباح للتوزيع
	٩٥٢٠٠ مدينون	٦٠٠٠٠	جاري الشركاء
٩٢٠٠٠	٣٢٠٠ مخصص د.م.فيها		٥٠٠٠٠ الشريك باسم
٢٦٠٠٠	بنك		١٠٠٠٠ الشريك جميل
		١٣٠٠٠٠	الموردون
		٢٤٠٠٠	قرض
٥٣٤٠٠٠		٥٣٤٠٠٠	

وقد تم الاتفاق على أن تندمج شركة التضامن بشركة مساهمة بالشروط التالية:

١- تأخذ الشركة المساهمة جميع الموجودات عدا النقدية بالقيم التاليـــة: ١٢٠٠٠٠ المبـــاني، ٥٦٠٠٠ الآلات، ١٠٠٠٠ الأثاث ٢٨٠٠٠٠ البضاعة ، ٩٠٠٠٠ العملاء .

٢- تتعهد الشركة المساهمة بالموردين أما القرض فتسدده شركة التضامن.

٣- يكون ثمن الشراء ٥٠٠٠٠٠ تسدد الشركة المساهمة كما يلي:

ـــ ٣٠٠٠٠٠ سهم ، القيمة الاسمية لها ٣٠٠٠٠٠.

ـــ ٢٠٠٠٠ سند القيمة الاسمية للسند ١٠ .

٤- تتحمل شركة التضامن مصاريف التصفية البالغة ٢٠٠٠ .

المطلوب:

١- إثبات قيود اليومية اللازمة وإعداد الحسابات اللازمة في شركة التضامن.

٢- إثبات عمليات الشراء في يومية الشركة المساهمة.


وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University



الفصل السابع

محاسبة
شركات التوصية البسيطة

Damascus University

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

محاسبة شركات التوصية البسيطة
Limited Liability Partnerships

أولا : مفهوم التوصية البسيطة:

تعتبر شركات التوصية البسيطة شكلاً من أشكال تطور شركات التضامن . فهي تتميز عن شركة التضامن بأن الشركاء فيها نوعان: متضامنون وموصون. ينطبق على الشركاء المتضامنين كل ما ذكر عن الشركاء المتضامنين في شركة التضامن، وخاصة ما يتعلق باكتساب صفة التاجر والمسؤولية التضامنية وغيرها. أما الشركاء الموصون فهم مسؤولون عن ديون الشركة بمقدار حصصهم في رأس المال فقط دون أموالهم الخاصة. كما أنهم لا يكتسبون صفة التاجر. هذا النموذج المتطور لشركات التضامن مكّن مجموعة من المستثمرين من استثمار أموالهم ، ممن لا يمكنهم أو لا يرغبون اكتساب صفة التاجر أو تحمل مسؤولية تزيد عن حصصهم في رأس المال. ومن هؤلاء : الموظفون ، أو فاقدوا الأهلية وغيرهم... وبما أن الشريك الموصي لا يعتبر بحكم القانون تاجراً، بخلاف الشريك المتضامن ، فإنه لا يحق له إدارة الشركة. وإذا أنيطت به بعض الأعمال الإدارية في الشركة، فإن مسؤوليته عندئذٍ تمتد إلى أمواله الخاصة ، فيما يتعلق بالالتزامات التي رتبها على الشركة خلال فترة إدارته هذه الأعمال.. وبذلك فإن إدارة شركة التوصية البسيطة منوطة بالشركاء المتضامنين فقط. إضافة إلى ذلك فإنه لا يجوز أن يشمل عنوان الشركة على اسم شريك موصٍ، وإلا اعتبر مسؤولاً عن ديون الشركة وكأنه شريك متضامن . وإذا تكونت شركة توصية بسيطة من شريك متضامن واحد يجب أن تضاف عبارة وشركاه إلى عنوان الشركة (تجيز تشريعات بعض الدول كالأردن تكوين هذا النوع من الشركات).

ويحق للشريك الموصي في إطار الاعتبارات السابقة التنازل عن حصته في رأس المال ، دون الحاجة لأخذ موافقة الشركاء المتضامنين (وهذا بخلاف الشريك المتضامن) ، ويصبح بذلك الشريك الجديد شريكاً موصياً إلا إذا اتفق مع جميع الشركاء المتضامنين على أن يكون شريكاً متضامناً أما فيما يتعلق بالشركاء المتضامنين في شركة التوصية، مثل

انضمام أو انسحاب شريك متضامن وغير ذلك ، فإنه ليس بحاجة لموافقة الشركاء الموصين ، بل لموافقة جميع الشركاء المتضامنين أو أكثريتهم إذا أجاز عقد الشركة ذلك. . وهذا ينطبق كذلك على تغير أو تعديل غايات الشركة .

وتجدر الإشارة كذلك إلى أن وفاة أو إعسار أو انسحاب أو فقدان أهلية شريك موصٍ أو إصابته بعجز دائم لا يؤدي إلى فسخ عقد الشركة وتصفيتها ويبقى ذلك محصوراً بالشركاء المتضامين فقط .

وتتطابق إجراءات تكوين شركة التوصية البسيطة مع إجراءات تكوين شركة التضامن؛ فهي بحاجة إلى إشهار بعد استكمال عملية التسجيل لدى مراقب الشركات.

ثانيا : المعالجات المحاسبية في شركات التوصية البسيطة:

تتشابه المعالجات المحاسبية في شركات التوصية البسيطة مع تلك في شركات التضامن. ولكن يجب الأخذ بعين الاعتبار وجود نوعين للشركاء عند فتح الحسابات المتعلقة بحقوق الملكية (حـ/رأس المال، حـ/جاري الشريك، حـ/قرض الشريك ...) كما تفتح جميع حسابات النفقات والإيرادات وحسابات الموجودات والمطاليب دون أي اختلاف في معالجاتها المحاسبية . لكن حالة واحدة تستوجب الوقوف عندها وهي **تصفية شركات التوصية البسيطة:** Dissolution and Liquidation نظراً لاعتبارات وجود شركاء موصين عند توزيع أرباح أو خسائر التصفية. وتتم تصفية شركات التوصية البسيطة للأسباب نفسها المتعلقة بشركات التضامن ، على أن تخص هذه الأسباب الشركاء المتضامنين فقط. عندئذٍ يفتح حـ/التصفية وحـ/توزيع أرباح أو خسائر التصفية ، بالإضافة إلى حـ/راس مال الشركاء. وتراعى عند توزيع الخسائر ،المسؤولية المحدودة للشريك الموصي، إذ لا يجوز أن تتجاوز حصته من الخسارة مقدار حصته في رأس المال.

وعند تصفية شركات التوصية البسيطة يجب مراعاة ما يلي:

١ – يعتبر قرض الشريك الموصي المقدم للشركة ديناً عادياً كباقي الديون ، ولا يجوز إجراء مقاصة بينه وبين حساب رأس مال الشريك الموصي، بينما إذا كان القرض مقدماً من شريك متضامن، فإنه يجوز إقفال حساب قرض الشريك في حساب رأس ماله.

٢– إذا كان القرض ممنوحاً من الشركة إلى الشريك الموصي ، فإن هذا القرض يعامل معاملة الديون الأخرى ، ويجب على الشريك الموصي سداده قبل تصفية حقوقه في الشركة . وبذلك لا يجوز له مثلاً الاحتفاظ بهذا القرض باعتبار أنه سداد لجزء من حصته في رأس المال . وهذا ينطبق كذلك على الشركاء المتضامنين.

٣– إذا كانت حصة الشريك الموصي في رأس المال ، غير مدفوعة بالكامل، وكانت حصته من خسائر التصفية تتجاوز المبلغ المدفوع فعلياً ، وجب عليه سداد الفرق.

٤– في حال تصفية الشركة وكانت هناك خسائر مدورة غير موزعة قبل بدء عملية التصفية ،ثم نجم عن التصفية خسارة ، يجب أن لا يتحمل الشريك الموصي من نوعي الخسارة ما يزيد عن حصته في رأس المال.

٥– في حال وجود حساب جارٍ مدين للشريك الموصي ، وجب معرفة سبب المديونية، فإذا كانت ناجمة عن خسائر من سنوات ماضية ، فإن مسؤوليته عن خسائر التصفية تكون بحدود صافي حصته في رأس المال (أي بعد تنزيل هذه الخسائر من رأس المال).أما إذا كانت المديونية ناجمة عن مسحوبات شخصية وجب على الشريك الموصي سدادها للشركة.

٦– إذا كان رصيد الحساب الجاري للشريك الموصي دائناً ، فإنه يعتبر بمثابة دين على الشركة ، ويسدد مع باقي ديونها بغض النظر عن نتيجة التصفية.

٧– في حال تصفية الشركة، ونجم عن التصفية خسارة لا تتجاوز رأس مال الشركة ، وكان أحد الشركاء المتضامنين مفلساً ، فإن حصة هذا الشريك من خسائر التصفية توزع على باقي الشركاء بمن فيهم الموصين.

وفيما يلي استعراض لحالات التصفية:

<u>الحالة الأولى</u>: حالة وجود خسائر تصفية تفوق حصة الشريك الموصي في رأس المال وكان أحد الشركاء المتضامنين معسراً .

أيهم وشركائه يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠% لكل من أيهم وأسعد و٢٠% لحامد .

وكانت ميزانية الشركة كما يلي :

الميزانية العمومية

٦٠٠٠٠	مباني	٣٦٠٠٠٠	رأس المال
١٣٠٠٠٠	آلات		١٦٠٠٠٠ أيهم
١٠٠٠٠	أثاث		١٤٠٠٠٠ أسعد
٩٠٠٠٠	عملاء		٦٠٠٠٠ حامد (موصي)
٥٠٠٠٠	بضاعة	١٩٠٠٠٠	موردون
٢٠٠٠٠	بنك	١٠٠٠٠	قرض الشريك حامد
٢٠٠٠٠٠	خسائر تجارية		
٥٦٠٠٠٠		٥٦٠٠٠٠	

وقد اتفق أيهم وأسعد على تصفية الشركة بسبب توالي الخسائر فتم بيع موجودات الشركة بمبلغ ٢١٠٠٠٠ وبلغت مصاريف التصفية ١٢٠٠٠ وكان الشريك أسعد معسراً. وعليه فإن حسابات التصفية تظهر كما يلي:

حـ/التصفية

٦٠٠٠٠٠	حـ/المباني	٢١٠٠٠٠	حـ/البنك
١٣٠٠٠٠	حـ/الآلات	١٤٢٠٠٠	رصيد(خسائر التصفية)
١٠٠٠٠	حـ/الأثاث		
٩٠٠٠٠	حـ/العملاء		
٥٠٠٠٠	حـ/البضاعة		
١٢٠٠٠	حـ/م.التصفية		
٣٥٢٠٠٠		٣٥٢٠٠٠	
١٤٢٠٠٠	رصيد منقول		حـ/رأس المال
			٦٢٠٠٠ أيهم
			٦٠٠٠٠ أسعد
			٢٠٠٠٠ حامد
١٤٢٠٠٠		١٤٢٠٠٠	

حـــ/البنك

٢٠٠٠٠	رصيد	١٢٠٠٠	حـــ/م.تصفية
٢١٠٠٠٠	حـــ/التصفية	١٠٠٠٠	حـــ/قرض الشريك حامد
		١٩٠٠٠٠	حـــ/الموردين
		١٨٠٠٠	رصيد
٢٣٠٠٠٠		٢٣٠٠٠٠	
١٨٠٠٠	رصيد	١٨٠٠٠	حـــ/رأس مال أيهم
١٨٠٠٠		١٨٠٠٠	

حـــ/رأس المال

أيهم	أسعد	حامد (موصي)	البيان	أيهم	أسعد	حامد (موصي)	البيان
٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	حـــ/ت.أ.غ	١٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
٦٢٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	حـــ/التصفية				
١٨٠٠٠	ـــ	ـــ	رصيد				
١٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		٢٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رصيد
١٨٠٠٠	ـــ	ـــ	حـــ/البنك	١٨٠٠٠	ـــ	ـــ	
١٨٠٠٠				١٨٠٠٠			

ملاحظات حول الحل:

تبلغ حصة الشريك الموصي حامد من الخسائر التجارية ٤٠٠٠٠ في حين أن حصته في رأس المال ٦٠٠٠٠ وبذلك يتبقى من حصته في راس المال ٢٠٠٠٠ أما حصته من خسائر التصفية فكانت ١٤٢٠٠٠×٢% =٢٨٤٠٠ .

ولما كان لا يجوز تحميل الشريك الموصي بأكثر من حصته في رأس المال(٢٠٠٠٠)فإن الزيادة البالغة ٨٤٠٠ (٢٨٤٠٠-٢٠٠٠٠) توزع بين الشريكين الباقيين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ٨٤٠٠ ÷ ٢ = ٤٢٠٠ نصيب كل من أيهم وأسعد من خسائر الشريك

الموصي . وبما أن الشريك أســـعد معسر فقد تحولت صافي خسارته إلـى الشـريك أيهـم والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول تصفية حقوق الشركاء

أيهـــم	أســـعد	حامـــــد (موصي)	البيان
١٦٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	رأس المال
(٨٠٠٠٠)	(٨٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	(-) حصصهم من الخسائر التجارية
٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	صافي حقوق الشركاء قبل التصفية
(٥٦٨٠٠)	(٥٦٨٠٠)	(٢٨٤٠٠)	حصص الشركاء من خسائر التصفية
			(١٤٢٠٠٠×٤٠% لأيهم وأسعد
			(١٤٢٠٠٠)×٢٠% لحامد
٢٣٢٠٠	٣٢٠٠	(٨٤٠٠)	صافي الحقوق بعد التصفية
(٤٢٠٠)	(٤٢٠٠)	٨٤٠٠	توزيع زيادة خسائر الشريك حامد (الموصـي)
			عن حصته في رأس المال ، علـى الشـريكين
			الباقيين بنسبة توزيع أ.خ
١٩٠٠٠	(١٠٠٠)	—	صافي حقوق الشركاء المتضامنين بعد التسوية.
(١٠٠٠)	١٠٠٠		تحميل الزيادة ، في خسائر الشريك المتضـامن
			أسعد عن رأس ماله، إلى الشريك أيهـم كـون
			الشريك أسعد معسراً.
١٨٠٠٠	—	—	صافي حقوق الشريك أيهم
(١٨٠٠٠)	—	—	تسديد صافي حقوق الشريك أيهم عن طريق البنك
—	—	—	

الحالة الثانية: حالة وجود حـ/جاري مدين للشريك الموصي وحالة عدم سداد آخر لكامل حصته في رأس المال.

بافتراض أن شركة توصية بسيطة تتكون من إحسان متضامن وزهير وغالب موصين (*تجيز تشريعات بعض الدول تأسيس مثل هذه الشركة*) . وكانت الميزانية العمومية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي :

٦٦٠٠٠	الشهرة			رأس المال
	٢٠٠٠٠ الأثاث			٦٦٠٠٠ إحسان
١٥٦٠٠	(٤٤٠٠) مخصص			٣٠٠٠٠ زهير (موصي)
	أ.أثاث			٢٤٠٠٠ غالب (موصي)
٢٤٠٠٠	بضاعة			(١٢٠٠٠) حصة الشريك غالب
	٣٦٠٠٠ مدينون	١٠٨٠٠٠		١٢٠٠٠
٣٣٦٠٠	(٢٤٠٠) مخصص	٩١٢٠٠		دائنون
	م.د.م.فيها	٣٤٥٠٠		أوراق دفع
٦٣٠٠٠	أوراق مالية	١٥٠٠		جاري غالب
٢٦٤٠٠	بنك			
٦٦٠٠	جاري زهير			
٢٣٥٢٠٠		٢٣٥٢٠٠		

وقد قرر الشريك حسان تصفية الشركة فبيعت الشهرة بمبلغ ٢٠٠٠٠ والبضاعة بـ ١٦٠٠٠ والأثاث بـ ٤٨٠٠ والأوراق المالية بـ ٣٦٠٠٠ وحُصّل من المدينين فقط ٣٤٨٠٠ بلغت التعويضات المستحقة غير المسجلة في الدفاتر لمصلحة العمال ١٨٠٠٠ دفعت بالكامل ثم سددت جميع الديون.

- بلغت مصروفات التصفية ٧٢٠٠
- يتكوّن رصيد حـ/جاري زهير من ٣٦٠٠ مسحوبات شخصية والباقي خسائر من سنوات سابقة.

وعليه فإن حسابات التصفية تظهر كما يلي:

حـ/التصفية

٤٦٠٠٠	حـ/الشهرة	١٢٠٠	حـ/مخصص د.م.فيها
٨٠٠٠	حـ/البضاعة	١١٥٨٠٠	رصيد
١٠٨٠٠	حـ/الأثاث		
٢٧٠٠٠	حـ/أوراق مالية		
١٨٠٠٠	حـ/تعويضات للعمال		
٧٢٠٠	حـ/م.تصفية		
١١٧٠٠٠		١١٧٠٠٠	
١١٥٨٠٠	رصيد		حـ/راس المال
		٦٥١٢٠	إحسان (٦٣٦٩٠+١٤٣٠)
		٢٣٦٨٠	غالب (٢٣١٦٠+٥٢٠)
		٢٧٠٠٠	زهير
١١٥٨٠٠		١١٥٨٠٠	

حـ/ البنك

٢٦٤٠٠٠	رصيد	١٨٠٠٠	حـ / تعويضات العمال
٢٠٠٠٠	حـ/ الشهرة	٩١٢٠٠	حـ / دائنين
١٦٠٠٠	حـ/ البضاعة	٣٤٥٠٠	حـ / أ. دفع
٤٨٠٠	حـ/ الأثاث	١٥٠٠	حـ / جاري غالب
٣٦٠٠٠	حـ/ أ. مالية	٧٢٠٠	حـ / م . تصفية
٣٤٨٠٠	حـ/ المدينين	٨٨٠	حـ / رأس مال إحسان
٣٦٠٠	حـ/ جاري زهير		
١١٦٨٠	حـ/ حصة الشريك غالب		
١٥٣٢٨٠		١٥٣٢٨٠	

حـ/رأس المال

إحسان	زهير	غالب	البيان	إحسان	زهير	غالب	البيان
ـــ	٣٠٠٠	ـــ	حـ/جاري زهير	٦٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	رصيد
٦٥١٢٠	٢٧٠٠٠	٢٣٦٨٠	حـ/التصفية				
٨٨٠	ـــ	٣٢٠	رصيد				
٦٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠		٦٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	
٨٨٠	ـــ	ـــ	حـ/البنك	٨٨٠	ـــ	٣٢٠	رصيد
ـــ	ـــ	٣٢٠	حـ/حصة الشريك غالب في رأس المال				
٨٨٠	ـــ	٣٢٠		٨٨٠	ـــ	٣٢٠	

ملاحظات حول الحل:

١- الشريك الموصي زهير سدد جزءاً من حسابه الجاري المدين بما يعادل المسحوبات الشخصية . وباقي رصيد حسابه جرى تحويله إلى حساب رأس ماله.

٢- الشريك الموصي غالب سدد حسابه الجاري كباقي ديون الشركة. أما الحصة غير المدفوعة فقد سدد منها ١١٦٨٠ كما يلي:

الحصة غير المدفوعة = ١٢٠٠٠

صافي حقوقه بعد التصفية = (٣٢٠)

١١٦٨٠

٣- تم احتساب حصة الشركاء من خسائر التصفية كما يلي:

- الشريك زهير يتحمل فقط ٢٧٠٠٠ بما يعادل صافي حقوقه قبل التصفية.
- الشريك إحسان يتحمل حصته من خسائر التصفية ٦٣٦٩٠ بالإضافة إلى نصيبه من الزيادة في خسارة الشريك زهير ١٤٣٠.

– الشريك غالب تحمل حصة من خسائر التصفية ٢٣١٦٠ بالإضافة إلى نصيبه من الزيادة في خسارة الشريك زهير ٥٢٠ .

تم احتساب صافي حقوق الشركاء وتصفيتها حسب الجدول التالي :

البيـــــــــان	غالـــب (موصي)	زهيـــر (موصي)	إحسان
راس المال	٢٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	٦٦٠٠٠
جاري الشريك زهير (فقط بما يعادل حصته من خسائر السنوات السابقة)	ـــ	(٣٠٠٠)	ـــ
صافي حقوق الشركاء قبل التصفية	٢٤٠٠٠	٢٧٠٠٠	٦٦٠٠٠
حصة الشركاء من خسائر التصفية حسب حصصهم في رأس المال	٢٣١٦٠	٢٨٩٥٠	٦٣٦٩٠
صافي حقوق الشركاء بعد توزيع خسائر التصفية.	٨٤٠	(١٩٥٠)	٢٣١٠
زيادة الخسارة عن حصة الشريك زهير في رأس المال توزع بين الشريكين الباقيين حسب نسبة حصصهما في رأس المال	(٥٢٠)		(١٤٣٠)
نصيب إحسان من خسارة زهير = ١٩٥٠ × ٦٦/٩٠ = ١٤٣٠			
نصيب غالب من خسارة زهير = ١٩٥٠ × ٢٤/٩٠ = ٥٢٠			
	٣٢٠	ـــ	٨٨٠
حقوق الشركاء الصافية	٣٢٠	ـــ	٨٨٠
تسدد حصة الشريك إحسان عن طريق البنك بينما حصة الشريك غالب تخفض من حصته غير المدفوعة في رأس المال (١٢٠٠٠ – ٣٢٠ = ١١٦٨٠)			

أسئلة و مسائل عامة

١. الأسئلة :

١. عرف شركات التوصية البسيطة . وما أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين شركات التضامن ؟

٢. هل يمكن أن يحمل عنوان شركة التوصية اسم شريك موصٍ ؟ ولماذا ؟

٣. هل يعتبر الشريك الموصي تاجراً ولماذا ؟

٤. هل من الضروري أن يحدد عقد الشركة ما إذا كانت الشركة ، شركة تضامن أو توصية بسيطة ؟ ولماذا ؟

٥. هل يحق للشريك الموصي إدارة شركة التوصية البسيطة ؟ وإذا مارس أحد الشركاء الموصين عملاً إدارياً فما هي النتائج التي تترتب على ذلك ؟

٦. هل يعامل قرض الشريك الموصي معاملة قرض الشريك المتضامن عند التصفية؟ أم أنه يعامل معاملة ديون الغير ؟

Damascus University

٢. المســـــائل العامة

المسألة الأولى :

شركة توصية بسيطة مؤلفة من نعمان وكمال وزياد (موصي). يقتسمون الأرباح والخســائر بنسبة ٤-٣-٣ على التوالي . ونظراً لتوالي خسائر الشركة فقد اتفق الشركاء على تصــفيتها وكانت ميزانية الشركة بتاريخ بدء التصفية في ٢٠٠٤/٧/١ كما يلي:

الميزانية بتاريخ ٢٠٠٤/٧/١

١٧٠٤٠٠	موجودات مختلفة عدا النقدية	١٦٨٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك نعمان		٨٠٠٠٠ نعمان
٣٨٤٠٠	حـ/جاري الشريك كمال		٥٦٠٠٠ كمال
٢٢٤٠٠	حـ/جاري الشريك زياد (الموصي)		٣٢٠٠٠ زياد (موصي)
٢٤٠٠	بنك	١٦٠٠٠	قرض الشريك كمال
		٨٩٦٠٠	دائنون
٢٧٣٦٠٠		٢٧٣٦٠٠	

فإذا علمت :

١- تم بيع الموجودات بمبلغ ٩٦٠٠٠ .

٢- إن الحساب الجاري للشريك الموصي زياد يمثّـل حصته من الخسائر.

٣- بلغت مصاريف التصفية ٥٢٠٠ .

المطلوب:

إعداد حسابات التصفية اللازمة.

المسألة الثانية:

أسعد ومنجد وسامر شركاء في شركة توصية بسيطة، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣-٢-٢ على التوالي . وكانت الميزانية بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ كما يلي:

الميزانية في ٢٠٠٣/١٢/٣١

٦٢٥٠٠	موجودات مختلفة	٨٠٠٠٠	رأس المال
٧٥٠٠	حـ/جاري الشريك منجد		٤٠٠٠٠ أسعد
٨٠٠٠	بنك		٢٥٠٠٠ منجد
٣٨٥٠٠	خسائر		١٥٠٠٠ سامر (الموصي)
		١٢٥٠٠	قرض الشريك منجد
		٢٤٠٠٠	دائنون
١١٦٥٠٠		١١٦٥٠٠	

ونظراً لتوالي الخسائر فقد تقرر تصفية الشركة وبيعت الموجودات بمبلغ ٤٢٠٠٠ وتم تسديد حقوق الغير وبلغت مصاريف التصفية ٤٠٠٠ .

المطلوب:

إعداد حسابات التصفية : (حـ/التصفية – حـ/البنك – حـ/رأس المال).

المسألة الثالثة :

شركة توصية بسيطة مؤلفة من نعمان وممدوح وفواز (موصي)، يقتسمون الأرباح والخسائر حسب نسبة رأس المال ، وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة بتاريخ ٢٠٠٤/٨/١ .وكانت الميزانية العمومية في ذلك التاريخ كالآتي:

الميزانية كما في ٢٠٠٤/٨/١

	موجودات ثابتة	١٨٠٠٠٠	رأس المال
٣٠٠٠٠	أراضٍ		٨٠٠٠٠ نعمان
٤٠٠٠٠	مبانٍ		٦٠٠٠٠ ممدوح
٦٤٠٠	أثاث		٤٠٠٠٠ فواز (موصي)؛
	موجودات متداولة	٢٠٠٠	جاري الشريك نعمان
٥١٦٠٠	بضاعة	٨٠٠٠	قرض الشريك فواز (الموصي)
	٣٦٤٠٠ عملاء		
٣٥٠٠٠	(١٤٠٠) مخصص د.م.فيها		
٢٩٦٠٠	أ. قبض	٢٥٠٠٠	الموردون
	أموال جاهزة	٦٠٠٠	أ.دفع
٢٦٥٠٠	صندوق	٧٦٠٠	بنك (سحب على الكشوف)
	أرصدة مدينة أخرى		
٩٠٠٠	جاري الشريك ممدوح		
٥٠٠	مصروفات مدفوعة مقدماً		
٢٢٨٦٠٠		٢٢٨٦٠٠	

وقد قام المصفي بما يلي:

باع الأراضي بمبلغ ٢٤٠٠٠ والمباني بمبلغ ٣٠٠٠٠ وحصل الشريك فواز على الأثاث مقابل مبلغ ٤٠٠٠ أما البضاعة فقد امتلكها الشريك نعمان بقيمتها الدفترية. وقد حصّل المصفي من العملاء مبلغ ٣٤٠٠٠ ومن أوراق القبض ٢٤١٠٠ كما دفع للموردين كامل حقوقهم بعد خصم ١٠% وسدد أوراق الدفع بعد خصم ٥% ، وللبنك المستحق له بالكامل . واسترد من المصروفات المدفوعة مقدماً مبلغ ٤٠٠ وقد بلغت مصاريف التصفية ٨٠٠٠ .

المطلوب:

إعداد حسابات التصفية اللازمة.

المسألة الرابعة :

زاهر ولؤي ورواد شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣-٢-٢ على التوالي . وفي ٢٠٠٤/٧/١٢ كانت ميزانية الشركة كما يلي:

الميزانية في ٢٠٠٤/٧/١٢

٥٠٠٠٠	الشـــــــهرة	٢٨٠٠٠٠	رأس المال
٤٢٠٠٠	الأراضي		١٢٠٠٠ زاهر
	١٦٠٠٠٠ المباني		١٠٠٠٠٠ لؤي
١٠٦٠٠٠	(٥٤٠٠٠) مخصص أ.مبانٍ		٦٠٠٠٠ رواد (الموصي)
		٢٠٠٠	جاري الشريك رواد (الموصي)
	١٣٧٥٠٠ الآلات	٢٠٠٠٠	قرض الشريك زاهر
٨٥٠٠٠	(٥٢٥٠٠) مخصص أ.آلات	٢٥٠٠٠	قرض الشريك رواد
٤٠٠٠٠	البضاعة	١٠٥٠٠٠	الموردون
	٣٧٨٨٠ العملاء	١٧٥٠٠	مصاريف مستحقة
٢٨٤٠٠	(٩٤٨٠) مخصص د.م.فيها	٥٠٥٠٠	قرض
	٣٧٨٠٠ أ.قبض		
٣٦٠٠٠	(١٨٠٠) مخصص خصم أ. ق		
٣٢٦٨٠	جاري الشريك زاهر		
٢٩٥٠٠	جاري الشريك لؤي		
٥٠٤٢٠	خسائر مدورة		
٥٠٠٠٠٠		٥٠٠٠٠٠	

وفي التاريخ نفسه تقرر تصفية الشركة وبلغ المتحصل من بيع الموجودات الثابتة والمتداولة ١٥٩٥٠٠ ومصاريف التصفية ٩٥٠٠ وكان جميع الشركاء في حالة إعسار مالي. وقد قام المصفي بتوزيع النقدية المتوفرة على أصحاب الالتزامات لكلٍّ حسب حقوقه.

المطلوب: إعداد حسابات التصفية ، علماً بأن الحسابات الجارية للشركاء تمثل خسائر متوالية منذ سنوات.

المسألة الخامسة :

هشام وفواز وعلاء شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (٤٠% ، ٤٠ % ، ٢٠%) على التوالي:

وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٤/١٠/٣١ كما يلي :

الميزانية العمومية

	٦٠٠٠٠ مباني	١٥٢٠٠٠	رأس المال
٤٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠) مخصص استهلاك مبان		٧٢٠٠٠ هشام
	٣٢٠٠٠ آلات		٤٨٠٠٠ فواز
١٦٠٠٠	(١٦٠٠٠) م .استهلاك آلات		٣٢٠٠٠ علاء
	٢٠٠٠٠ أثاث		(موصي)
١٢٠٠٠	(٨٠٠٠) م استهلاك أثاث	٢٠٠٠٠	قرض الشريك علاء
٢٠٠٠٠	بضاعة	٨٠٠٠	جاري الشركاء
	٢٤٠٠٠عملاء		٤٨٠٠ هشام
٢٢٦٠٠	(١٦٠٠) ديون مشكوك فيها		٣٢٠٠ فواز
١٢٠٠٠	أوراق مالية	٣٦٠٠٠	موردون
٥٦٠٠	جاري علاء		
٨٠٠٠	بنك		
٨٠٠٠٠	خسائر مدورة		
٢١٦٠٠٠		٢١٦٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة . وتمت الإجراءات على النحو التالي:

١- كانت المبالغ المحصلة من تحويل الموجودات إلى نقدية كما يلي:

٢٤٠٠٠ مباني ٨٠٠٠ بضاعة.

٤٠٠٠ آلات ١٦٠٠٠ عملاء .

١٦٠٠ أثاث

٢- يحتفظ الشريك هشام بالأوراق المالية لحسابه الشخصي مقابل ٨٠٠٠ واحتفظ بجزء من الأثاث مقابل مبلغ ٤٨٠٠

٣- إن الحساب الجاري المدين للشريك علاء يمثّل مسحوباته النقدية من الشركة خلال العام.

٤- بلغت مصاريف التصفية ٤٠٠

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عمليات التصفية.

٢- إعداد حسابات التصفية اللازمة.

المسألة السادسة :

شركة توصية بسيطة مؤلفة من خلدون وعماد ووائل (شريك موصي)؛ توزّع فيها الأرباح والخسائر بنسبة (٢-٢-١) على التوالي . وقد اتفق الشركاء في ٢٠٠٤/٨/١ على تصفية الشركة. كانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كما يلي:

الميزانية العمومية

٩١٨٠٠	موجودات مختلفة	٤٢٠٠٠	رأس المال
٦٠٠٠	جاري خلدون		١٨٠٠٠ خلدون
٦٠٠٠	بنك		١٢٠٠٠ عماد
			١٢٠٠٠ وائل (الموصي)
		٤٨٠٠	قرض الشريك عماد
		٣٠٠٠	قرض الشريك وائل
		٥٧٠٠٠	مطاليب مختلفة
١٠٦٨٠٠		١٠٦٨٠٠	

[illegible] الشركة كما يلي:

[illegible] مقابل مبلغ ٢٤٦٠٠

[illegible]

[illegible] ٢٠٠٠

المطلوب:

١- إعداد كشف التوزيع الأولي لبيان كيفية توزيع أموال التصفية على الشركاء.

٢- إعداد قائمة التصفية الفعلية وتوزيع صافي المبالغ المحصلة شهرياً على الشركاء.

٣- إعداد حسابات التصفية اللازمة لإتمام عملية التصفية.


الفصل الثامن
محاسبة شركات المحاصة

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

محاسبة شركات المحاصة

أولا : تعريف شركة المحاصة: Definition of Joint Ventures

تمثل شركات المحاصة أحد أنواع شركات الأشخاص ، تنشأ بين شريكين أو أكثر، استناداً إلى العلاقات الشخصية والثقة المتبادلة . لا تخضع شركات المحاصة لإجراءات التسجيل والترخيص، ولا ضرورة لإشهارها لأنها لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية. تمارس عملها من خلال أحد الشركاء ، الذي يكتسب لذلك صفة التاجر. أما الآخرون فلا يكتسبون هذه الصفة ، إلا إذا قاموا بعمل تجاري لمصلحة الشركة . وبذلك فإن مسؤولية الشركاء محددة ، وليس للغير حق الرجوع عليهم ، وإنما فقط على الشريك الذي تعامل معه؛ إلا إذا مارس أحد هؤلاء الشركاء العمل لمصلحة الشركة ، أو اعترف بأنه شريك. في هذه الحال يتحمل المسؤولية كشريكه مع باقي الشركاء ، إذ يعتبرون جميعاً شركاء متضامنين .

والعلاقة بين الشركاء أنفسهم تنظم بموجب عقد يبرم بينهم، يحدد حقوق كل شريك والتزاماته تجاه شركائه، وتجاه الشركة (مثل توزيع الأرباح والخسائر) وتستخدم طرق الإثبات المختلفة لضمان الحقوق والالتزامات بين الشركاء.

مما سبق يتضح أن شركة المحاصة تتميز بعدة خصائص أهمها:

١- ليس لها شخصية اعتبارية، فهي مستترة ولا معرفة للغير بها. وهذا يعني أن :

أ – التعامل مع الغير يتم بصفة شخصية ولكن لحساب الشركاء . وبناء على ذلك فإن كلاً منهم مسؤولٌ عن العقود التي يبرمها.

ب – ليس للشركة جنسية أو عنوان أو موطن خاص بها.

جـ – ليس لها رأس مال، والحصص التي يقدمها الشركاء توضع بتصرف الشركة لاستغلالها واستعمالها، لكنها تبقى ملكاً لهم ولا تنتقل ملكيتها إلى الشركة.

د – ليس لها شخصية قانونية ، لذلك لا يمكنها التقاضي أو التعامل مع الغير بصفة مستقلة عن صفة الشركاء.

٢ – لا تخضع لأحكام وإجراءات التسجيل والترخيص. فتكوين شركات المحاصة يتم غالباً للقيام بعمل محدد (مقاولة مثلاً)، وليس بأعمال دائمة أو متكررة. ولكن ما من شيء يمنعها من الاستمرار في أعمال أخرى.

٣ – لا يشترط كتابة عقد لشركة المحاصة لإثبات وجودها، إذ يمكن إثبات ذلك عبر إبراز الدفاتر والسجلات المحاسبية والرسائل المتبادلة وغيرها من أدلة الإثبات.

٤ – تفقد شركة المحاصة صفتها المستترة من الناحية العملية، إذا علم الآخرون بوجودها ثم تعاملوا معها على أنها شركة وليس بصفة شخصية. وكذلك إذا صدر عن أحد الشركاء صراحةً وبإرادته ما يفيد بوجود الشركة؛ عندها تُعامل الشركة قانونياً معاملة شركة التضامن.

ثانيا : تكوين شركات المحاصة وإدارتها: Management of joint ventures:

إذا اجتمعت إرادة شخصين طبيعين أو أكثر ، على تأسيس شركة محاصة لإنجاز عمل أو مجموعة أعمال، يتم إبرام عقد بهذا الخصوص فيما بين الشركاء، يحدد مدة الشركة وكيفية إدارتها وطرق توزيع الأرباح أوالخسائر.فقد يتفق شخصان مثلاً على التشارك بمقاولة معينة ينجزها أحدهم باسمه الخاص بينما يساهم الآخر في تمويل هذا العمل؛ ويتم تقاسم الأرباح او الخسائر بالنسبة المتفق عليها ولا يتوجب على الشركاء تسجيل وإشهار العقد .

أما عن إدارة الشركة ، فإنه يمكن للشركاء الاتفاق على أن يقوم كل منهم بإدارة وإنجاز العمل الخاص به؛ إذ يتعاقد كل شريك مع الغير باسمه الخاص ويكون مسؤولاً شخصياً أمام الغير، دون أية مسؤولية للشركاء الآخرين. وقد يتم الاتفاق على أن يقوم أحد الشركاء بإدارة أعمال الشركة. وفي هذه الحالة فإنه يتعامل مع الغير باسمه الخاصة ويكون وحده مسؤولاً أمامهم، على أن يقوم بإعداد حسابات النتائج ويقدمها لشركائه، ليتم تقاسم الأرباح أو الخسائر حسب الاتفاق.

ثالثا : انقضاء شركات المحاصة:

تنتفي شركات المحاصة، كشركات التضامن، بمجرد وفاة أحد الشركاء أو انسحابه، أو بانتهاء العمل الذي أسست الشركة لإنجازه، وغير ذلك. وباعتبار أن الشركة ليس لها شخصية معنوية مستقلة وذمة مالية خاصة بها، فإن تصفيتها تتم بإرادة الشركاء؛ ولا تحتاج بالتالي إلى مصفٍ يقوم بأعمال التصفية. إذ يقوم مدير الشركة وكل شريك سبق له القيام باسمه بعمل ما لحساب الشركة ، بإنجاز أو تصفية العقود المبرمة مع الغير. ثم يقدم كل منهم حساباته ليتم مراجعتها من قبل الشركاء.ثم يتم تحديد أرباح أو خسائر الشركة، وصافي أموالها، ليتم بعد ذلك تقاسمها حسب الشروط المتفق عليها في العقد. وبذلك تنتهي العلاقة بين الشركاء. وتنقضي الشركة.

رابعا : المعالجة المحاسبية في شركات المحاصة:

تختلف المعالجة المحاسبية في شركات المحاصة باختلاف الطريقة المتبعة لإثبات علميات الشركة. وهناك **أربع طرق لإثبات عمليات المحاصة** في الدفاتر:

١- استخدام **دفاتر وسجلات خاصة بشركة المحاصة** تثبت فيها جميع عمليات الشركة.

٢- إثبات عمليات الشركة في **دفاتر أحد الشركاء** (المدير عادة الذي يقوم بإدارة وتنفيذ الأعمال باسمه الخاص) .

٣- قيام **كل شريك** بإثبات العمليات التي يقوم بها **هو وشركائه** لمصلحة الشركة في دفاتره الخاصة.

٤- قيام **كل شريك** بإثبات العمليات التي يقوم بها **هو فقط** ، لمصلحة الشركة في دفاتره.

١- استخدام دفاتر وسجلات خاصة بشركة المحاصة:

قد يتفق الشركاء على مسك سجلات محاسبية خاصة بالشركة، في حال تنوع أعمال المحاصة وكثرة عملياتها؛ تسجل فيها جميع العمليات التي يقوم بها جميع الشركاء لمصلحة الشركة.

ويتم اختيار أحد الشركاء مديراً للشركة، يقوم بالإشراف على أعمالها سواء قام بها شخصياً أو قام بها الشركاء الآخرون. وقد يتفق الشركاء على تسليم مبلغ من المال للشريك المدير يودع في البنك (في حساب خاص باسمه) لتمويل عمليات الشركة. ويُفتح في الدفاتر حساب خاص يسمى " حـ/بنك المحاصة" تثبت فيه عمليات القبض والدفع المرتبطة بهذا الحساب. وتفتح كذلك " حسابات جارية للشركاء "، تسجل فيها جميع العمليات المتعلقة بهم، من شراء لمصلحة الشركة أو سحب أموال نقدية أو عينية، أو احتساب فوائد على المسحوبات وغير ذلك. وتعامل الحسابات الجارية معاملة الحسابات الجارية في شركات التضامن. كما تفتح حسابات للنفقات والإيرادات المتعلقة بشركة المحاصة كالمشتريات والمبيعات والرواتب والمكافآت . كما تفتح حسابات للنفقات والفوائد وغيرها.

وفي نهاية الفترة المالية يفتح حـ/ يسمى " حـ/أ.خ المحاصة " يجعل مديناً بالمشتريات وجميع المصروفات والخسائر وغيرها. ويجعل دائناً بجميع الإيرادات كالمبيعات والفوائد الدائنة والبضاعة المتبقية (إن وجدت) وغيرهم. ويدل حـ/أ.خ المحاصة على نتيجة عمليات المحاصة من ربح أو خسارة، التي توزع بين الشركاء بالنسب المتفق عليها. وفي حال عدم اتفاقهم توزع بنسبة ما قدمه كل شريك من أموال. ثم ترحل حصة كل شريك من الربح أو الخسارة إلى حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر (في حال الضرورة) أو إلى حـ/جاري الشركاء وبذلك يقفل في حـ/أ.خ المحاصة.

أما أرصدة الحسابات الجارية فإن المدينة منها يجب أن تسدد. وبالتالي فإن النقدية المتبقية في حـ/بنك المحاصة تتساوى مع مجموع أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء.

مثال: في ٢٠٠٤/٧/١٥ تكونت شركة محاصة مؤلفة من عوني وسمير وغالب، تمـارس أعمالها التجارية باسم الشريك سمير. وقد اتفق الشركاء على مسك دفاتر خاصة بالشركة على أن تكون مساهمة الشركاء كما يلي:

- يقدم الشريك عوني بضاعة بقيمة ٣٦٠٠٠ .
- ويقدم الشريك سمير بضاعة بقيمة ٢٤٠٠٠ .
- يدفع الشريك غالب مبلغاً نقدياً مقداره ٢٠٠٠٠ أودعه في بنك المحاصة ، على أن يتقاضى الشريك سمير بصفته مديراً للشركة عمولة مقدارها ١٠% من المبيعـات ، وأن تحسب فائدة ٨% سنوياً على الأموال المقدمة من الشركاء وأن تُوزع الأربـاح المتبقية بين الشركاء بالتساوي.

وكان ملخص أعمال الشركة كما يلي:

- بلغت المصاريف المختلفة المدفوعة خلال فترة عمل الشركة٣٥٢٠٠ .
- بلغت قيمة المبيعات الآجلة ١٢٨٠٠٠ حُصّل منها ١٢٧٢٠٠ والباقي اعتبر ديناً معدوماً.
- حصلت الشركة على قرض من البنك قيمته ٨٠٠٠ بعد خصم فائدة قيمتها ٨٠ وقد تم سداد القرض عند تصفية الشركة بتاريخ ٢٠٠٤/١٠/١٥.

المطلوب:

١- إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة المحاصة.

٢- فتح الحسابات التالية في ٢٠٠٤/١٠/١٥.

أ- حـ/أ.خ المحاصة.

ب- حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر.

ج ـ حـ/ بنك المحاصة .

ء ـ حـ/جاري الشركاء.

الحل : أولاً قيود اليومية في دفاتر الشركة :

٦٠٠٠٠		حـ/البضاعة
	٦٠٠٠٠	حـ/جاري الشركاء
		٣٦٠٠٠ الشريك عوني
		٢٤٠٠٠ الشريك سمير
٢٠٠٠٠		حـ/بنك المحاصة
	٢٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك غالب
٣٥٢٠٠		حـ/المصاريف المختلفة
	٣٥٢٠٠	حـ/بنك المحاصة
١٢٨٠٠٠		حـ/العملاء
	١٢٨٠٠٠	حـ/المبيعات
		إثبات المبيعات الآجلة
١٢٧٢٠٠		حـ/بنك المحاصة
٨٠٠		حـ/الديون المعدومة
	١٢٨٠٠٠	حـ/العملاء
		تحصيل جزء من الديون وإعدام المتبقي منها
٧٩٢٠		حـ/بنك المحاصة
٨٠		حـ/الفوائد المدينة
	٨٠٠٠	حـ/القرض
		استلام القرض بعد خصم الفوائد
٨٠٠٠		حـ/القرض
	٨٠٠٠	حـ/البنك
		تسديد قيمة القرض
١٢٨٠٠٠		حـ/المبيعات
	١٢٨٠٠٠	حـ/أ.خ المحاصة
		إقفال المبيعات
٩٦٠٨٠		حـ/أ.خ المحاصة
	٦٠٠٠٠	حـ/البضاعة
	٣٥٢٠٠	حـ/المصاريف المختلفة
	٨٠٠	حـ/الديون المعدومة
	٨٠	حـ/الفوائد المدينة
		إقفال حسابات النفقات

٣١٩٢٠		حـــ/أ.خ المحاصة
	٣١٩٢٠	حـــ/توزيع أ.خ
		إقفال أرباح المحاصة في حـــ / التوزيع
١٢٨٠٠		حـــ/عمولة الشريك سمير
	١٢٨٠٠	حـــ/جاري الشريك سمير
		تسجيل العمولة لصالح الشريك سمير
١٦٠٠		حـــ/فائدة أموال الشركاء :
	١٦٠٠	حـــ/جاري الشركاء
		٧٢٠ الشريك عوني
		٤٨٠ الشريك سمير
		٤٠٠ الشريك غالب
		إثبات فائدة الأموال(المقدمة من الشركاء)
١٤٤٠٠		حـــ/توزيع أ.خ
	١٢٨٠٠	حـــ/عمولة الشريك سمير
	١٦٠٠	حـــ/فائدة أموال الشركاء
		إقتطاع العمولة والفائدة من الأرباح المحققة
١٧٥٢٠		حـــ/توزيع أ.خ
	١٧٥٢٠	حـــ/جاري الشركاء
		٥٨٤٠ الشريك عوني
		٥٨٤٠ الشريك سمير
		٥٨٤٠ الشريك غالب
		توزيع الأرباح بين الشركاء بالتساوي
١١١٩٢٠		حـــ/جاري الشركاء
		٤٢٥٦٠ الشريك عوني
		٤٣١٢٠ الشريك سمير
		٢٦٢٤٠ الشريك كمال
	١١١٩٢٠	حـــ/البنك
		سداد الحسابات الجارية الدائنة للشركاء

٢- فتح الحسابات في ٢٠٠٤/١٠/١٥:

حـ /أ.خ المحاصة

٦٠٠٠٠	حـ/البضاعة	١٢٨٠٠٠	حـ/المبيعات
٣٥٢٠٠	حـ/المصاريف المختلفة		
٨٠٠	حـ/الديون المعدومة		
٨٠	حـ/الفوائد المدينة		
٣١٩٢٠	رصيد		
١٢٨٠٠٠		١٢٨٠٠٠	
٣١٩٢٠	حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر	٣١٩٢٠	رصيد
٣١٩٢٠		٣١٩٢٠	

حـ/توزيع الأرباح أو الخسائر

١٢٨٠٠	حـ/عمولة الشريك سمير	٣١٩٢٠	حـ/أ.خ المحاصة
١٦٠٠	حـ/فائدة أموال الشركاء		
١٧٥٢٠	رصيد		
٣١٩٢٠		٣١٩٢٠	
١٧٥٢٠	حـ/ جاري الشركاء :	١٧٥٢٠	رصيد
	٥٨٤٠ الشريك عوني		
	٥٨٤٠ الشريك سمير		
	٥٨٤٠ الشريك غالب		
١٧٥٢٠		١٧٥٢٠	

حـ/ بنك المحاصة

٢٠٠٠٠	حـ/جاري غالب	٣٥٢٠٠	حـ/مصاريف مختلفة
١٢٧٢٠٠	حـ/العملاء	٨٠٠٠	حـ/القرض
٧٩٢٠	حـ/القرض	١١١٩٢٠	رصيد
١٥٥١٢٠		١٥٥١٢٠	
١١١٩٢٠	رصيد	١١١٩٢٠	حـ/ جاري الشركاء :
			٤٢٥٦٠ الشريك عوني
			٤٣١٢٠ الشريك سمير
			٢٦٢٤٠ الشريك غالب
١١١٩٢٠		١١١٩٢٠	

حـــ/جاري الشركاء

البيان	غالب	سمير	عوني	البيان	غالب	سمير	عوني
حـــ/البضاعة	ـــ	٢٤٠٠٠	٣٦٠٠٠	رصيد	٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠
حـــ/ بنك المحاصة	٢٠٠٠٠	ـــ	ـــ				
حـــ/عمولة الشريك سمير	ـــ	١٢٨٠٠	ـــ				
حـــ/فائدة أموال الشركاء	٤٠٠	٤٨٠	٧٢٠				
حـــ/ توزيع أ.خ	٥٨٤٠	٥٨٤٠	٥٨٤٠				
	٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠		٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠
رصيد	٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠	حـــ/بنك المحاصة	٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠
	٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠		٢٦٢٤٠	٤٣١٢٠	٤٢٥٦٠

ثانياً: إثبات عمليات الشركة في دفاتر أحد الشركاء:

يمكن أن ينفرد أحد الشركاء بالإشراف الكلي على العمليات الخاصة بشركة المحاصة، كالشراء والبيع وإبرام العقود وغير ذلك. وفي هذه الحالة يمكن أن يقوم بفتح حسابات خاصة بالشـــركة في دفاتره (بدلاً من مسك دفاتر خاصة بالشركة)ولا تحتوي هذه الحسابات حسابات للنفقـــات والإيرادات . وهي :

أ – **حـــ/المحاصة:** يفتح هذا الحساب لمعرفة نتائج أعمال الشركة، إذ تسجل فيه العمليات التي تنجز لمصلحة الشركة، سواء قام بها الشريك المـــدير أو الشـــركاء الآخـــرون ، الـــذين ينبغي عليهم إبلاغ الشريك عن كافة الأعمال التي قاموا بها لحســـاب الشـــركة ليتســـنّى لـــه تسجيلها.

يُجعل حـــ/المحاصة مديناً بما يلي:

١- جميع المصروفات والمشتريات التي قام بها الشريك الذي يمسك دفـــاتر المحاصـــة، مقابل دائنية حـــ/النقدية للعمليات النقدية وحـــ/موردي المحاصة للعمليات الآجلة.

٢- جميع المصروفات والمشتريات التي قام بها الشركاء الآخرون ، مقابل دائنية الحسابات الجارية للشركاء (بغض النظر إذا كانت هذه العمليات نقدية أم آجلة) ويجعل دائناً:

ا - بقيمة المبيعات التي يقوم بها الشريك ماسك دفاتر المحاصة مقابل مديونية حـ/النقدية (إذا كانت المبيعات نقدية) أو حـ/ عملاء المحاصة (إذا كانت المبيعات آجلة) أو حـ/جاري الشركاء إذا تمت المبيعات عن طريق الشركاء الآخرين.

ب - بقيمة البضاعة المتبقية في آخر المدة بحوزته أو بحوزة شركائه .

أما رصيد حـ/المحاصة ، الذي يمثل نتيجة أعمال الشركة ، فإنه يقفل في حـ/أ.خ المحاصة (بما يخص حصة الشريك ماسك الدفاتر) وفي حـ/جاري الشركاء (بما يعادل حصص الشركاء الآخرين) .

فإذا كان الرصيد دائناً يتم إقفال حـ/المحاصة بالقيد:

xxx		حـ/المحاصة
	xxx	حـ/أ.خ المحاصة (حصة الشريك ماسك الدفاتر)
	xxx	حـ/جاري الشريك ..
	xxx	حـ/جاري الشريك ..
		توزيع أرباح المحاصة علي الشركاء

أما إذا كان الرصيد مديناً فإن قيد إقفال حـ/المحاصة يكون:

xxx		حـ/أ.خ المحاصة (حصة الشريك ماسك الدفاتر)
xxx		حـ/جاري الشريك ..
xxx		حـ/جاري الشريك ..
	xxx	حـ/المحاصة
		توزيع الخسارة بين الشركاء

ب – حـ/جاري الشركاء: يفتح هذا الحساب في دفاتر الشريك (ماسك الدفاتر) بهدف تحديد حقوق كل شريك والتزاماته تجاه الشركة. يُجعل هذا الحساب مديناً:

١ – بالمبالغ المستحقة على الشريك لمصلحة الشركة مقابل دائنية حـ/المحاصة

xxx		حـ/جاري الشركاء
	xxx	حـ/المحاصة

٢ – بقيمة البضاعة المتبقية الموجودة لدى الشريك ، مقابل دائنية حـ/المحاصة :

xxx		حـ/جاري الشركاء
	xxx	حـ/المحاصة

٣. بقيمة البضاعة المتبقية (أو جزء منها) الموجودة بحوزة شريك أخر وينوي امتلاكها ، مقابل دائنيه حـ/ جاري ذلك الشريك .

ويجعل دائناً:

١– بالمبالغ النقدية التي يقدمها الشركاء للشركة مقابل مديونية حـ/النقدية . ويكون القيد:

xxx		حـ/النقدية
	xxx	حـ/جاري الشركاء

٢– بقيمة البضاعة المشتراة من قبل الشركاء الآخرين لحساب الشركة وبجميع المصروفات التي يدفعها باقي الشركاء لحساب الشركة مقابل مديونية حـ/المحاصة :

xxx		حـ/المحاصة
	xxx	حـ/جاري الشركاء

٣ – بحصة الشريك من الأرباح مقابل مديونية حـ/المحاصة.

ويمثل رصيد هذا الحساب ،المبلغ المستحق على الشريك نحو الشركة، إذا كان مديناً، أو المستحق للشريك على الشركة إذا كان دائناً.

وعليه فإن مجموع الأرصدة المدينة للحسابات الجارية للشركاء تساوي مجموع الأرصدة الدائنة.. وبالتالي يسدد الشركاء ذوو الأرصدة المدينة، للشركاء ذوي الأرصدة الدائنة، عن طريق التحويلات النقدية. وبذلك يتم إقفال هذه الحسابات.

وقد يفتح الشريك حـ/نقدية (بنك أو صندوق) خاص بالمحاصة يسجل فيه عمليات القبض والدفع المرتبطة بعمليات المحاصة.

مثال: اتفق ماهر وأسامة على تكوين شركة محاصة ، للقيام ببعض العمليات التجارية، على أن يقوم الشريك أسامة بعمليات الاتجار باسمه الخاص، وتسجيل عمليات الشركة في دفاتره، وعلى أن يتقاضى أسامة مقابل ذلك مكافأة قدرها ١٨٠٠ ؛ وعلى أن يقتسما الأرباح بنسبة ٢-١ على التوالي، وقد ساهم الشريك ماهر بمبلغ ٣٠٠٠٠ دفعها لأسامة ، الذي ساهم بمبلغ ٦٠٠٠ أودعها صندوق المحاصة. وقد تمت العمليات الآتية خلال فترة عمل الشركة:

١- شراء ألبسة بـ ٢٩٠٠٠ نقداً بيعت كما يلي:

١٤٧٠٠ نقداً، ٨٠٤٠ على الحساب لسمير و ٧٥٠٠ لهشام بكمبيالة تستحق بعد ٣ أشهر.

٢- دفع مصاريف بيع بلغت ٨٨٠ .

٣- شراء كمية أخرى من الألبسة بمبلغ ٣٦٠٠٠ من شركة محمود على الحساب . وبيع منها: ١٩٥٦٠ نقداً و ٢٣١٠٠ إلى جابر ، على الحساب.

٤- دفع مصاريف مختلفة بلغت ١٢٦٠

٥- خصم أسامة الكمبيالة المستحقة على هشام لدى البنك ، حيث بلغت عمولات الخصم ٣٠٠ .

٦- سدد العميل سمير المستحق عليه. ودفع هشام قيمة الكمبيالة المستحقة عليه في موعدها.

٧- سدَّد المستحق على الشركة إلى شركة محمود ، مستفيداً من حسم بنسبة ٥% من المبلغ المستحق وحصَّل من جابر المبلغ المستحق عليه .

وبانتهاء أعمال الشركة جرى تصفيتها حيث امتلك أسامة البضاعة المتبقية المقدرة بـ ٥٣٤٠.

وفيما يلي المعالجة المحاسبية في دفاتر الشريك أسامة:

أولاً: قيود اليومية لإثبات وإقفال العمليات المذكورة :

٦٠٠٠		حـ/صندوق المحاصة
	٦٠٠٠	حـ/الصندوق (انظر الملاحظة رقم ٣)
		تخصيص المبلغ لأعمال شركة المحاصة وإيداعه في صندوق المحاصة
٣٠٠٠٠		حـ/صندوق المحاصة
	٣٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك ماهر
		استلام مساهمة ماهر النقدية
٢٩٠٠٠		حـ/المحاصة
	٢٩٠٠٠	حـ/صندوق المحاصة
		شراء بضائع لصالح الشركة
١٤٧٠٠		حـ/صندوق المحاصة
٨٠٤٠		حـ/عملاء المحاصة (سمير)
٧٥٠٠		حـ/أ.ق المحاصة
	٣٠٢٤٠	حـ/المحاصة
		بيع البضائع
٨٨٠		حـ/المحاصة
	٨٨٠	حـ/صندوق المحاصة
		دفع مصاريف البيع
٣٦٠٠٠		حـ/المحاصة
	٣٦٠٠٠	حـ/ موردي المحاصة
		شراء بضاعة بالآجل
١٩٥٦٠		حـ/صندوق المحاصة
٢٣١٠٠		حـ/عملاء المحاصة (جابر)
	٤٢٦٦٠	حـ/المحاصة
		بيع البضاعة
١٢٦٠		حـ/المحاصة
	١٢٦٠	حـ/صندوق المحاصة
		دفع المصاريف المختلفة

٧٢٠٠ ٣٠٠		حـ/صندوق المحاصة حـ/المحاصة
	٧٥٠٠	حـ/أوراق القبض المحاصة خصم الكمبيالة وإيداع المبلغ المحصل في صندوق المحاصة
٨٠٤٠		حـ/صندوق المحاصة
	٨٠٤٠	حـ/عملاء المحاصة تحصيل المستحق على العميل سمير
٣٦٠٠٠		حـ/موردي المحاصة
	٣٤٢٠٠	حـ/صندوق المحاصة
	١٨٠٠	حـ/المحاصة سداد المستحق للمورد والاستفادة من خصم ٥%
٢٣١٠٠		حـ / صندوق المحاصة
	٢٣١٠٠	حـ/ عملاء المحاصة (جابر) تحصيل المستحق على جابر
١٨٠٠		حـ/المحاصة
	١٨٠٠	حـ/المكافأة (انظر الملاحظة رقم ٣) تحميل شركة المحاصة بالمكافأة المستحقة
٥٣٤٠		حـ/البضاعة (انظر الملاحظة رقم ٣)
	٥٣٤٠	حـ/المحاصة الاحتفاظ بالبضاعة المتبقية من أعمال شركة المحاصة
١٠٨٠٠		حـ/المحاصة
	٣٦٠٠	حـ/أ.خ المحاصة
	٧٢٠٠	حـ/جاري الشريك ماهر توزيع أرباح المحاصة بنسبة ٢-١
٦٠٦٠		حـ/الصندوق
٣٧٢٠٠		حـ/جاري الشريك ماهر
	٤٣٢٦٠	حـ/صندوق المحاصة تسديد رصيد حـ/الشريك ماهر واسترداد المبلغ المتبقي وتحويله الى الصندوق

ثانياً: الحسابات المفتوحة لأغراض المحاصة:

حـ/المحاصة

٢٩٠٠٠	حـ/صندوق المحاصة (مشتريات)	٣٠٢٤٠	مذكورين (مبيعات)
٨٨٠	حـ/صندوق المحاصة (مصاريف)	٤٢٦٦٠	مذكورين (مبيعات)
٣٦٠٠٠	حـ/موردي المحاصة (محمود)	١٨٠٠	حـ/موردي المحاصة
١٢٦٠	حـ/صندوق المحاصة (مصاريف)		(الحسم المكتسب)

٣٠٠	حـ/أ.ق (م.خصم)	٥٣٤٠	حـ/البضاعة (بضاعة آخر المدة المحتفظ بها.
١٨٠٠	حـ/المصاريف (مكافأة أسامة)		
١٠٨٠٠	رصيد	٨٠٠٤٠	
٨٠٠٤٠			
٣٦٠٠	حـ/أ.خ المحاصة	١٠٨٠٠	رصيد
٧٢٠٠	حـ/جاري الشريك ماهر		
١٠٨٠٠		١٠٨٠٠	

حـ/جاري الشريك ماهر

٣٧٢٠٠	حـ/صندوق المحاصة	٣٠٠٠٠	حـ/صندوق المحاصة
		٧٢٠٠	حـ/المحاصة
٣٧٢٠٠		٣٧٢٠٠	

حـ/صندوق المحاصة

٦٠٠٠	حـ/الصندوق	٢٩٠٠٠	حـ/المحاصة (المشتريات)
٣٠٠٠٠	حـ/جاري الشريك ماهر	٨٨٠	حـ/المحاصة (مصاريف بيع)
١٤٧٠٠	حـ/المحاصة (المبيعات)	١٢٦٠	حـ/المحاصة (مصاريف إجمالية)
١٩٥٦٠	حـ/المحاصة (المبيعات)	٣٤٢٠٠	حـ/موردي المحاصة
٢٣١٠٠	حـ/عملاء المحاصة (جابر)	٤٣٢٦٠	رصيد
٧٢٠٠	حـ/أ.ق المحاصة (الكمبيالة المخصومة)		
٨٠٤٠	حـ/عملاء المحاصة		
١٠٨٦٠٠		١٠٨٦٠٠	
٤٣٢٦٠	رصيد	٣٧٢٠٠	حـ / جاري الشريك ماهر
		٦٠٦٠	حـ/الصندوق
٤٣٢٦٠		٤٣٢٦٠	

ملاحظات حول الحل:

١- حقوق الشريك ماهر في الشركة ٣٧٢٠٠ (٣٠٠٠٠رأس ماله +٧٢٠٠ حصته من الربح).

٢- فتح الشريك أسامة حساباً خاصاً لتمويل عمليات المحاصة أسماه "**صندوق المحاصة**". وبذلك فإنه موّل عملياته الخاصة من حـ/الصندوق وعمليات المحاصة من صندوق المحاصة.

٣- باعتبار أن حسابات شركة المحاصة مفتوحة في دفاتر الشريك أسامة، فإنه يمكنه استخدام حساباته الخاصة (حـ/الصندوق، حـ/البضاعة وغيرهما) بشكل متداخل مع حسابات شركة المحاصة. وهذا ما ظهر في قيود تخصيص مبلغ لأعمال المحاصة، احتجاز المكافأة والاحتفاظ بالبضاعة.

٤- ما كسبه الشريك أسامة من شركة المحاصة تمثل في : أرباح المحاصة ٣٦٠٠، مكافأته ١٨٠٠، البضاعة التي احتفظ بها ٥٣٤٠ والمبلغ النقدي الذي زاد عن المبلغ الذي خصصه لأعمال المحاصة والبالغ ٦٠ (٦٠٦٠-٦٠٠٠= ٦٠) وبذلك يكون مجموع مكاسبه من الشركة ١٠٨٠٠ وهي تفوق مكاسب ماهر(٧٢٠٠).

٣ - إثبات عمليات المحاصة لكل شريك في دفاتر جميع الشركاء :

في هذه الحالة يفتح كل شريك في دفاتره حـ/محاصة وحـ/جاري للشركاء الآخرين :

أ - **حـ/المحاصة:** يسجل فيه جميع العمليات المتعلقة بالشركة والتي قام بها الشريك نفسه أو الشركاء الآخرون. ويظهر هذا الحساب تماماً كما ظهر حـ/المحاصة في الحالة السابقة (تسجيل العمليات في دفاتر أحد الشركاء).

ب **حـــ/جاري الشركاء:** يفتح كل شريك حـــ/جاري للشركاء الآخرين يسجل فيـــه العمليـــات التي تمت بينه وبين شركائه أو قام بها الشركاء وأثرت في أعمال الشركة. ويبين هذا الحساب مديونية أو دائنية كل شريك تجاه الشريك الذي يفتح هذه الحسابات.

ولتوضيح طريقة الإثبات في دفاتر كل شريك يمكن استعراض أهم العمليات التي يقـــوم بهـــا الشركاء:

١ – تخصيص جزء من البضاعة التي يمتلكها أحد الشركاء لاستخدامها في أغراض شركة المحاصة:

هذه العملية تثبت في دفاتر الشريك الذي قدم البضاعة بالقيد:

حـــ/المحاصة		×××
حـــ/المشتريات (في الجرد الدوري)	×××	
أو حـــ/البضاعة (في الجرد الدائم)		

أما في دفاتر الشركاء الآخرين فإن هذه العملية تثبت بالقيد:

حـــ/المحاصة		×××
حـــ/جاري الشريك ... (الذي قدم البضاعة)	×××	

٢ – قيام أحد الشركاء بدفع مبالغ نقدية لشراء بضائع أو لدفع مصروفات لأغراض الشـــركة:

هذه العمليات تثبت في دفاتر الشريك الذي دفع المبالغ النقدية بالقيد:

حـــ/المحاصة		×××
حـــ/الصندوق	×××	

وفي دفاتر الشركاء الآخرين تثبت بالقيد:

حـــ/المحاصة		×××
حـــ/جاري الشريك ... (الذي قام بالعملية)	×××	

٣ – قيام أحد الشركاء بتحويل مبلغ من المال لشريك آخر لاستخدامه في أعمـــال الشـــركة :

هذه العملية تثبت في دفاتر الشريك الذي دفع بالقيد:

×××		حـــ/جاري الشريك .. (الذي استلم المبلغ)
	×××	حـــ/الصندوق

وفي دفاتر الشريك الذي استلم المبلغ يسجل القيد:

×××		حـــ/الصندوق
	×××	حـــ/جاري الشريك ... (الذي دفع المبلغ)

وفي دفاتر الشركاء الآخرين يسجل القيد:

×××		حـــ/جاري الشريك ... (الذي استلم المبلغ)
	×××	حـــ/جاري الشريك ... (الذي دفع المبلغ)

٤ – بيع أحد الشركاء بضاعة نقداً أو على الحساب أو بموجب ورقة تجارية:

تثبت هذه العملية في دفاتر الشريك البائع بالقيد:

×××		حـــ/الصندوق
		أو حـــ/العميل ..
		أو حـــ/أوراق القبض
	×××	حـــ/المحاصة

أما الشركاء الآخرون فإنهم يسجلون في دفاترهم القيد التالي:

×××		حـــ/جاري الشريك ... (الذي قام بالبيع)
	×××	حـــ/المحاصة

٥ – تحصيل الذمم المدينة:

يسجل في دفاتر الشريك الذي حصّل الذمم القيد:

×××		حـــ/الصندوق
	×××	حـــ/العميل ...

أما الشركاء الآخرون فلا يسجلون أي قيد ، لأنه سبق لهم أن جعلوا حـــ/جـاري الشـريك (البائع) مديناً بقيمة المبيعات الآجلة مقابل دائنية حـ/المحاصة.

٦ – إعدام ديون على العملاء ناجمة عن بيع بضاعة بالآجل لمصلحة الشركة:

تسجل هذه العملية في دفاتر الشريك (البائع) الذي أعدم الدين بالقيد:

حـ/المحاصة		×××
حـ/العملاء	×××	

أما في دفاتر الشركاء الآخرين فإن القيد يكون:

حـ/المحاصة		×××
حـ/جاري الشريك ... (البائع)	×××	

٧ – احتساب راتب أو مكافأة لأحد الشركاء:

تسجل المكافأة في دفاتر الشريك الذي حصل عليها بالقيد:

حـ/المحاصة		×××
حـ/المكافأة الدائنة	×××	
حـ/الرواتب الدائنة		

وفي دفاتر الشركاء الآخرين يسجل القيد:

حـ/المحاصة		×××
حـ/جاري الشريك ... (الذي حصل على المكافأة)	×××	

٨ – سحب أحد الشركاء مبالغ نقدية لحسابه الخاص من شريك آخر: تسجل هذه العملية في دفاتر الشريك الذي استلم المبلغ بالقيد:

حـ/الصندوق		×××
حـ/جاري الشريك ... (الدافع)	×××	

وفي دفاتر الشريك الذي قام بالدفع:

حـ/جاري الشريك .. (الذي استلم المبلغ)		xxx
حـ/الصندوق	xxx	

وفي دفاتر الشركاء الآخرين يسجل القيد:

حـ/جاري الشريك ... (القابض)		xxx
حـ/جاري الشريك ... (الدافع)	xxx	

٩ – سحب أحد الشركاء بعض الموجودات غير النقدية الخاصة بالشركاء لحسابه الخاص:

إذا سحب أحد الشركاء بضاعة مثلاً لحسابه الخاص وكانت البضاعة خاصة بالشركة فإن الساحب يسجل:

حـ/المسحوبات (العينية)		xxx
حـ/المحاصة	xxx	

وفي دفاتر الشركاء الآخرين يسجل القيد:

حـ/جاري الشريك (الساحب)		xxx
حـ/المحاصة	xxx	

١٠ – قيام أحد الشركاء بالاقتراض لمصلحة الشركة:

تسجل عملية الاقتراض في دفاتر الشريك المقترض بالقيد:

حـ/الصندوق		xxx
حـ/القرض	xxx	

ولا يسجّل أي قيد في دفاتر الشركاء الآخرين لأن الحسابات الخاصة بهم لا علاقة لها بهذه العملية ، فهي تمت بالصفة الشخصية للشريك.

١١ – إقفال حـ/المحاصة: يقفل حـ/المحاصة إذا كان دائناً بجعل حـ/المحاصة مديناً مقابل دائنية كل من : حـ/أ.خ المحاصة بحصّه الشريك وحـ/جاري الشركاء الآخرين بما يخص كل منهم من أرباح المحاصة.

أما إذا كان الرصيد مديناً (أي نتيجة المحاصة خسارة) فإن القيد يكون معكوساً تماماً.

ثم يقفل حـــ/أ.خ المحاصة في حـــ/أ.خ لدى كل شريك.

مثال: شركة محاصة مؤلفة من أحمد ووائل يقتسمان الأرباح أو الخسائر بالتساوي . وقد اتفقا على تسجيل عمليات المحاصة كلٌّ في دفاتره الخاصة.

وفيما يلي العمليات التي قاما بها خلال شهر أيلول لعام ٢٠٠٤:

١- في ٩/١ استلم وائل بضاعة من أحمد قيمتها ٥٠٠٠ وذلك من أجل استخدامها في أغراض الشركة.

٢- في ٩/٦ دفع أحمد ١٠٠ مصاريف نقل البضاعة إلى الشريك وائل .

٣- في ٩/١٠ اشترى وائل بضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ لحساب الشركة.

٤- في ٩/١٤ استلم وائل مبلغ ١٠٠٠ من أحمد.

٥- في ٩/٢٠ باع وائل بضاعته نقداً بمبلغ ١٣٠٠٠

٦- في ٩/٢٣ باع وائل بضاعة على الحساب بمبلغ ٦٠٠٠

٧- في ٩/٢٥ دفع وائل ٣٠٠ مصاريف مختلفة.

٨- في ٩/٢٨ حصّل وائل مبلغ ٥٦٠٠ من العملاء وتم اعتبار الباقي ديوناً معدومة.

٩- في ٩/٣٠ باع وائل البضاعة الباقية نقداً مبلغ ٩٠٠٠

١٠- تم إقفال الحسابات ، إذ سدد الشريك ذو الحساب الجاري المدين لشريكه، المستحق عليه.

وفيما يلي قيود اليومية لإثبات هذه العمليات في دفاتر الشركاء والحسابات الخاصة بالشركة (حـــ/المحاصة ، حـــ/جاري الشركاء).

أولاً: قيود اليومية في دفاتر الشريك أحمد:

٥٠٠٠		٢٠٠٤/٩/١	
	٥٠٠٠	حـ/ المحاصة	
		حـ/المشتريات	
		قيمة البضاعة المقدمة لأغراض المحاصة	
١٠٠		٩/٦	
	١٠٠	حـ/ المحاصة	
		حـ/الصندوق	
		إثبات مصاريف نقل البضاعة	
١٥٠٠٠		٩/١٠	
	١٥٠٠٠	حـ/المحاصة	
		حـ/جاري الشريك وائل	
		إثبات البضاعة المشتراة من قبل وائل	
١٠٠٠		٩/١٤	
	١٠٠٠	حـ/جاري وائل	
		حـ/الصندوق	
		تحويلات نقدية لوائل	
١٣٠٠٠		٩/٢٠	
	١٣٠٠٠	حـ/جاري وائل	
		حـ/المحاصة	
		قيمة المبيعات النقدية التي قام بها وائل	
٦٠٠٠		٩/٢٣	
	٦٠٠٠	حـ/جاري وائل	
		حـ/المحاصة	
		قيمة المبيعات الآجلة التي قام بها وائل	
٣٠٠		٩/٢٥	
	٣٠٠	حـ/المحاصة	
		حـ/جاري وائل	
		ما دفعه من مصاريف مختلفة	
٤٠٠		٩/٢٨	
	٤٠٠	حـ/المحاصة	
		حـ/جاري وائل	
		إثبات الديون المعدومة	
٩٠٠٠		٩/٣٠	
	٩٠٠٠	حـ/جاري وائل	
		حـ/المحاصة	
		قيمة المبيعات النقدية التي قام بها وائل	
٧٢٠٠		٩/٣٠	
	٣٦٠٠	حـ/المحاصة	
	٣٦٠٠	حـ/أ.خ المحاصة	
		حـ/جاري وائل	
		توزيع الربح بين الشريكين	
٩٧٠٠		٩/٣٠	
	٩٧٠٠	حـ/الصندوق	
		حـ/جاري وائل	
		تحصيل المبلغ المستحق على الشريك وائل سداد لرصيد حسابه الجاري المدين.	

ثانياً: قيود اليومية في دفاتر الشريك وائل:

٥٠٠٠		٢٠٠٤/٩/١ حـ/المحاصة ٥٠٠٠ حـ/جاري أحمد ٥٠٠٠ قيمة البضاعة المقدمة من أحمد لاستخدامها في المحاصة
١٠٠		٩/٦ حـ/المحاصة ١٠٠ حـ/جاري أحمد ١٠٠ ما دفعه أحمد كمصاريف نقل
١٥٠٠٠		٩/١٠ حـ/المحاصة ١٥٠٠٠ حـ/الصندوق ١٥٠٠٠ إثبات البضاعة المشتراة
١٠٠٠		٩/١٤ حـ/الصندوق ١٠٠٠ حـ/جاري أحمد ١٠٠٠ المبلغ المحول من أحمد
١٣٠٠٠		٩/٢٠ حـ/الصندوق ١٣٠٠٠ حـ/المحاصة ١٣٠٠٠ إثبات المبيعات النقدية
٦٠٠٠		٩/٢٣ حـ/العملاء ٦٠٠٠ حـ/المحاصة ٦٠٠٠ إثبات المبيعات الآجلة
٣٠٠		٩/٢٥ حـ/المحاصة ٣٠٠ حـ/الصندوق ٣٠٠ تسديد المصاريف المختلفة
٥٦٠٠ ٤٠٠		٩/٢٨ حـ/الصندوق ٥٦٠٠ حـ/المحاصة ٤٠٠ حـ/العملاء ٦٠٠٠ تحصيل الديون وإثبات الديون المعدومة
٩٠٠٠		٩/٣٠ حـ/الصندوق ٩٠٠٠ حـ/المحاصة ٩٠٠٠ بيع البضاعة الباقية نقداً
٧٢٠٠		٩/٣٠ حـ/المحاصة ٧٢٠٠ حـ/أ.خ المحاصة ٣٦٠٠ حـ/جاري أحمد ٣٦٠٠ توزيع أرباح المحاصة
٩٧٠٠		حـ/جاري أحمد ٩٧٠٠ حـ/الصندوق ٩٧٠٠ دفع المبلغ المستحق لأحمد وفاءً لرصيد حسابه الجاري الدائن

ثالثاً: حسابات الشركة المفتوحة في دفاتر الشريك أحمد:

حـــ/المحاصة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٠٠٠	حـــ/المشريات	٢٠٠٤/٩/١	١٣٠٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/٢٠
١٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٩/٦	٦٠٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/٢٣
١٥٠٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/١٠	٩٠٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/٣١
٣٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/٢٥			
٤٠٠	حـــ/جاري وائل	٢٠٠٤/٩/٢٨			
٧٢٠٠	رصيد				
٢٨٠٠٠			٢٨٠٠٠		
٣٦٠٠	حـــ/أ.خ المحاصة		٧٢٠٠	رصيد	
٣٦٠٠	حـــ/جاري وائل				
٧٢٠٠			٧٢٠٠		

حـــ/جاري وائل

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
١٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/١٤	١٥٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/١٠
١٣٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٢٠	٣٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٢٥
٦٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٢٣	٤٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٢٨
٩٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٣٠	٣٦٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٩/٣٠
			٩٧٠٠	رصيد	٢٠٠٤/٩/٣٠
٢٩٠٠٠			٢٩٠٠٠		
٩٧٠٠	رصيد		٩٧٠٠	حـــ/الصندوق	
٩٧٠٠			٩٧٠٠		

رابعاً: الحسابات الخاصة بالشركة في دفاتر الشريك وائل:

حـــ/المحاصة

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
٥٠٠٠	حـــ/جاري أحمد	٢٠٠٤/٣/١	١٣٠٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٣/٢٠
١٠٠	حـــ/جاري أحمد	٢٠٠٤/٣/٦	٦٠٠٠	حـــ/العملاء	٢٠٠٤/٣/٢٣
١٥٠٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٣/١٠	٩٠٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٣/٣١
٣٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٣/٢٥			
٤٠٠	حـــ/العملاء	٢٠٠٤/٣/٢٨			
٧٢٠٠	رصيد				
٢٨٠٠٠			٢٨٠٠٠		
٣٦٠٠	حـــ/أ.خ المحاصة		٧٢٠٠	رصيد	
٣٦٠٠	حـــ/جاري أحمد				
٧٢٠٠			٧٢٠٠		

Damascus University

حـــ/جاري أحمد

المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
			٥٠٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٣/١
			١٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٣/٦
			١٠٠٠	حـــ/الصندوق	٢٠٠٤/٣/١٤
٩٧٠٠		رصيد	٣٦٠٠	حـــ/المحاصة	٢٠٠٤/٣/٣١
٩٧٠٠			٩٧٠٠		
٩٧٠٠	حـــ/الصندوق		٩٧٠٠	رصيد	
٩٧٠٠			٩٧٠٠		

٤ - قيام كل شريك بإثبات العمليات التي قام هو فقط بها لمصلحة الشركة:

في هذه الحالة يقوم كل شريك في شركة المحاصة بتسجيل العمليات التي يكون هو طرفاً فيها، على أن تكون هذه العمليات لمصلحة الشركة .. وبالتالي فهو لا يسجل العمليات التي يقوم بها الشركاء الآخرون، إذا لم يكن هوأحد أطرافها.

ولإثبات هذه العمليات ، يفتح الشركاء في دفاترهم حسابات محاصة بعدد الشركاء الآخرين يطلق عليه "حـ/المحاصة مع الشريك .. (اسم الشريك) ".

يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة المشتريات (النقدية والآجلة)وجميع المصروفات التي تنفق لمصلحة الشركة مقابل دائنية حـ/الصندوق للعمليات النقدية أو حـ/الموردين إذا كانت آجلة. ويجعل دائناً بقيمة المبيعات (النقدية أوالآجلة) مقابل مديونية حـ /الصندوق إذا كانت العمليات نقدية أو حـ/العملاء إذا كانت آجلة. كما يجعل دائناً كذلك بقيم البضاعة المتبقية في نهاية الفترة لدى الشريك ، والتي تخص شركة المحاصة.

يمثل " حـ/المحاصة مع الشريك " إذاً العمليات التي تمت مع الشريك الآخر. ولكنه لا يبين الربح أو الخسارة . لذلك كان لا بد من جمع العمليات المسجلة في حسابات المحاصة لدى كل شريك ، في قائمة خاصة أو جدول خاص يُعد على شكل حساب يُسمى " مذكرة المحاصة" خارج دفاتر الشركاء . ويبقى الهدف من هذه المذكرة معرفة الربح أو الخسارة لغرض توزيعها على الشركاء . لذلك يسجل في الجانب الأيمن من المذكرة المشتريات النقدية أوالآجلة التي قام بها الشركاء جميع المصروفات التي أنفقها الشركاء لمصلحة الشركة. أما الجانب الأيسر منها فإنه يسجل فيه المبيعات النقدية أو الآجلة التي قام بها الشركاء ، ورصيد البضاعة المتبقية آخر المدة لدى الشركاء جميعاً. وبمفاضلة الطرفين يمكن معرفة نتيجة أعمال المحاصة من ربح أو خسارة ليتحدد بعدها حصة كل شريك فيها بحسب النسب المتفق عليها.

والجدير بالذكر هنا أن بعض العمليات التي قام بها الشركاء لا تسجل في مذكرة المحاصة لأنها لا تؤثر في نتيجة العمليات ومن هذه العمليات:

١- التحويلات النقدية: فلو ظهرت في هذا الحساب فإنها ستظهر في الجانبين وبالقيمة نفسها.

٢- التحويلات غير النقدية (كالأوراق التجارية مثلاً) حيث تعامل معاملة التحويلات النقدية وتستبعد من مذكرة المحاصة.

فإذا حرر الشريك " باسم " كمبيالة لمصلحة الشريك " أحمد " بمبلغ ١٢٥٠ فإن الشريك أحمد يسجل في دفاتره القيد:

١٢٥٠		حـ/أوراق قبض
	١٢٥٠	حـ/المحاصة مع باسم

أما الشريك باسم فيسجل القيد التالي:

١٢٥٠		حـ/المحاصة مع أحمد
	١٢٥٠	حـ/أوراق الدفع

وإذا أدرجت هذه العملية في مذكرة المحاصة، فإنها ستظهر في طرفيها معاً وبالقيمة نفسها (١٢٥٠) . وبالتالي فإنها لا تؤثر في نتيجة المذكرة.

وقد يواجه إعداد مذكرة المحاصة حالة أن يكون هناك بضاعة متبقية لدى الشركاء، والتي يصعب تحديد قيمتها قبل القيام بعملية الجرد. وهنا قد يحدث أن أحد الشركاء قام بجرد البضاعة وأعد حساباته الختامية قبل إعداد المذكرة؛ في حين أن شريكاً آخر لم يقم بذلك بعد. ولذلك يصعب تحديد قيمة البضاعة المتبقية لدى جميع الشركاء ، لإدراجها في مذكرة المحاصة. وقد يحدث أن تتم بعض العمليات كالبيع أو الشراء لمصلحة الشركة بعد تاريخ الجرد وقبل إعداد مذكرة المحاصة . هذه الحالات لا بد من إجراء التسويات الخاصة بها قبل إعداد مذكرة المحاصة، على أن يؤخذ بالاعتبار طريقة تقويم البضاعة المتبقية، وأن تتحمل

البضاعة المتبقية بنصيبها من مصاريف الشراء، وأن يؤخذ بالاعتبار بحوزة مَن مِن الشركاء موجودة البضاعة، وكيف سيتم توزيعها..

فعند تقييم البضاعة المتبقية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس سعر التكلفة (أو التكلفة أوالسوق أيهما أقل) ، فإنه يجب الأخذ بالاعتبار المصاريف المدفوعة على المشتريات من كافة الشركاء لحصرها وتحميل البضاعة المتبقية بحصتّة منها . وبذلك فإن البضاعة المتبقية يضاف الى ثمن شرائها ، جزء من المصاريف المدفوعة لحيازة البضاعة كمصاريف الشحن والتحميل والتنزيل والرسوم الجمركية و التخزين وغير ذلك . ويتم احتساب هذا الجزء من المصاريف المدفوعة ، بعد أن يتم تحديد المصاريف المدفوعة من الشركاء ، و قيمة المشتريات التي تمت من قبلهم ، وثمن شراء البضاعة المتبقية. ثم يطبق التناسب التالي :

حصة البضاعة المتبقية من مصاريف اقتناء البضاعة =

إجمالي المصاريف المدفوعة × ثمن شراء البضاعة المتبقية

ثمن البضاعة المشتراة خلال المدة

أما عند تقييم البضاعة بسعر السوق ، فإن سعر التكلفة يهمل كليّاً وتظهر البضاعة المتبقية بقيمتها السوقية

غير ان المسألة الهامة ، عند تقييم البضاعة المتبقية في نهاية الفترة ، تتعلق باختيار طريقة التقويم . وهنا تلعب الطبيعة الخاصة لشركات المحاصة بالإضافة إلى إرادة الشركاء دوراً هاما . فإذا كانت المحاصة بين الشركاء مستمرة ولن تتوقف (بعد إعداد مذكرة المحاصة وتحديد أرباح أو خسائر الشركة) فإن هذه المسألة لا تكون ذات أهمية كبرى سواء قدّرت البضاعة بالتكلفة او بالتكلفة او السوق أيهما أقل ، او بسعر السوق ، لأن قيمة البضاعة المتبقية تظهر في دفاتر الشريك الذي يحوز على البضاعة في الجانب الدائن من" حساب المحاصة مع الشريك... " عند تصفية حسابات المحاصة في نهاية الدورة المحاسبية . ومع بداية الفترة التالية يجعل الحساب نفسه مديناً بالقيمة نفسها . وعليه فإن الشريك الذي يحوز

على البضاعة ويفتح في دفاتره " حـــ / المحاصة مع الشريك ..." يجعل هذا الحساب، عنـــد إثبات قيمة البضاعة المتبقية ، دائناً بالقيد :

حـــ/ المشتريات (في حالة الجرد الدوري)		××
حـــ / البضاعة (في حالة الجرد الدائم)		××
حـــ/ المحاصة مع الشريك ...	××	
(إثبات قيمة البضاعة المتبقية)		

ومع بداية الفترة التالية يسجل قيد عكسي :

حـــ / المحاصة مع الشريك ...		××
حـــ/ المشتريات	××	
أو حـــ/ البضاعة	××	

لا شك أن طريقة تقويم البضاعة المتبقية تؤثر في نتيجة أعمال الشركة التـــي تظهرهـــا مذكّرة المحاصة ، سلباً أو إيجاباً : ولكن في الفترة التالية يزول هذا الأثر لأن هذه البضـــاعة ستكون جزءاً من مصاريف التصفية . وعليه فإن أرباح أو خسائر المحاصـــة ، وإن كانـــت تتأثر، في فترة محاسبية واحدة ، بطريقة التقويم ، لكنها على مدار فتـــرات متتاليـــة لا تتـــأثر بالطريقة المتبعة .

أما إذا كانت شركة المحاصة غير مستمرّة . وكانت لا تزال هناك بضاعة متبقية لـــدى الشركاء لمصلحة الشركة ، فإن مسألة تقويم البضاعة المتبقية تكون مسألة هامة ، لأنها تحـــدد بشكل نهائي ربح أو خسارة المحاصة . ويُفضّل في حال عـــدم اســـتمرار الشـــركة ، تقـــويم البضاعة المتبقية بسعر السوق أو بسعر يتفق الشركاء عليه ، يكون قريباً من سعر الســـوق . وهذا يعني أن الشركة قدّرت البضاعة بهذا السعر ، لغرض نقل ملكيتها نهائياً إلـــى الشـــريك (أو الشركاء) . ولا يحق للشركاء الآخرين العودة على هذا الشريك لمطالبتـــه بحصـــة مـــن الأرباح الناجمة عن بيعها ، كما لا يحق لهذا الأخير مطالبة باقي الشركاء لتعويضه جزءاً من

خسارة بيعها . وقد يحدث أيضاً (في حال عدم استمرار الشركة) أن يتفق الشركاء على تقاسم قيمة البضاعة المتبقية فيما بينهم للاحتفاظ بحقهم فيها ، ريثما يتم بيعها ومعرفة ربحها أو خسارتها . لذلك فإنهم يفضلون تقييمها بالتكلفة غالباً . ثم يتقاسمون قيمتها حسب نسبة توزيع الأرباح . وبعد تحديد حصة كل شريك من البضاعة المتبقية تسجل في حسابات "المحاصة مع الشركاء " المفتوحة في دفاتر كل منهم ، حيث يجعل كل شريك " حـ/ المحاصة مع الشريك المفتوح لديه دائناً بمقدار حصته هو ، وليس بمقدار حصص الشركاء ،على أن تراعى هنا الحيازة المادية للبضاعة .

وفيما يتعلق بحيازة البضاعة المتبقية ، فقد يحدث مثلاً أن تكون موجودة مادياً لدى أحد الشركاء . الذي يجعل حسابات المحاصة مع الشركاء المفتوحة في دفاتره دائنة بكامل قيمة البضاعة المتبقية في مخازنة مقابل مديونية حـ/ البضاعة ويكون القيد :

حـ/ البضاعة		××
حـ/ المحاصة مع الشريك ...	××	

إثبات كامل قيمة البضاعة المتبقية الموجودة في المخازن لمصلحة شركة المحاصة في حـ/ المحاصة مع الشريك ...

ثم يتم تحديد حصة كل شريك من الشركاء الأخرين ، ليسجّل في الجانب المدين من حسابات المحاصة هذه ، مقدار حصة كل شريك من البضاعة مقابل دائنيه حـ / البضاعة . وعليه فإن الشريك الذي يحوز مادياً على البضاعة ، يسجل في دفاتره القيد :

(حصة الشريك من البضاعة) حـ / المحاصة مع الشريك....

حـ/ البضاعة

إثبات حصة الشريك ..... من البضاعة المتبقية

إن تسجيل هذا القيد يعني أن جزءاً من البضاعة تحولت ملكيته إلى الشريك الآخر ، لهذا تم تخفيض هذا الجزء (من قيمة البضاعة) ، من حـ/ البضاعة . ثم سجل المبلغ على

حـــ/المحاصة مع الشريك لمطالبته بقيمتها . غير أن هذا القيد لا يعني أن البضاعة خرجت فعلياً وسلمت للشريك ، لأنها بقيت في المخازن ، لتعامل معاملة البضاعة المستلمة برسم الأمانة . أي أنها تعتبر بمثابة بضاعة مملوكة من قبل الغير (الشركاء) ليبيعها لمصالحهم . والشركاء الآخرون ، أصحاب الحق في هذه البضاعة ، يسجل كل منهم في دفاتره في الطرف الدائن من حـــ / المحاصة مع الشريك .... (الشريك الذي توجد البضاعة في مخازنه) قيمة حصتّه هو من هذه البضاعة ، مقابل مديونيه حـــ / البضاعة لدى الغير :

حـــ/ البضاعة لدى الغير

حـــ / المحاصة مع الشريك ...(الذي يحوز البضاعة)

إثبات قيمة البضاعة المملوكة والموجودة بحوزة الشريك ....

إن تسجيل هذا القيد يعني أن الشريك الذي يفتح حـــ / المحاصة في دفاتره يملك بضاعة لكنها موجودة بحوزة شريكه برسم الامانة ، وبالتالي فان لـــه الحـــق باســـترداد هـــذه البضـــاعة أو استرداد القيمة البيعية لها في حال بيعها من قبل شريكه (الذي يحوز البضاعة) . وبذلك تكون علاقة الشراكة بين الشركاء قد انتهت ، لتتحول إلى علاقة خاصة خارج إطـــار عمـــل شركة المحاصة . ولتسوية حسابات المحاصة المفتوحة يتم الاتفاق بين الشركاء غالباً ، علـــى أن يقوم كل شريك بإجراء مقاصة بين حسابات المحاصة مع الشركاء المفتوحة في دفاتره (أي أن يقوم بإقفال حـــ /محاصة الشريك ... في حـــ/ محاصة الشريك الآخر) ثم يسدد رصـــيد حساب المحاصة المتبقي إذا كان دائناً . وتجري هذه التسويات في دفاتر كل شريك على حده . بمعنى أن إجراء مقاصة بين حسابات المحاصة في دفاتر أحد الشركاء ، لا يســـتوجب نهائيـــاً تسجيل عمليات المقاصة هذه في دفاتر الشركاء الآخرين ؛ ما عدا العمليات النقدية عند تسديد حسابات المحاصة ، إذ لا بد من تسجيلها في دفاتر الشركاء ذوي العلاقة . فالشـــريك الـــذي يدفع يسجل قيد الدفع :

حـــ / محاصة مع الشريك		
حـــ / الصندوق	xx	xx
تسديد رصيد حـــ/ محاصة الشريك		

أما في دفاتر الشريك الذي استلم المبلغ فيكون القيد :

حـــ / الصندوق		xx
حـــ / المحاصة مع الشريك	xx	
استلام المبلغ المستحق علي الشريك		

ويرى عند استلام المبالغ المستحقة على الشركاء ، حالة أن يكون المبلغ المقبوض مـن أحـد الشركاء أكبر أو أقل من المبلغ المسجل في حـــ / المحاصة المفتوح لدى الشريك ، الذي قبض المبلغ . في هذه الحالة يحوّل الفرق إلى حـــ/المحاصة مع الشريك الآخر.

ونتيجة تسوية حسابات المحاصة على الشكل المذكور آنفاً تكون حسابات المحاصة قـد أقفلت في دفاتر الشركاء ، وانتهت علاقة الشراكة بينهم . أما البضاعة المتبقيـة ، التـي قـد يتقاسمها الشركاء ، فانها تبقى لدى أحدهم على سبيل الأمانة ، ليبيعها لحسابهم ثم يدفع لهـم ثمن مبيعها . وهذا يتم بصفة شخصية بينهم ، على اعتبار أن الشركة لم تعد قائمـة بتـاريخ البيع. و الحالة التطبيقية التالية توضح ما سبق الإشارة إليه .

وقد يحدث أحياناً أن تكون المبالغ التي يقدمها كل شريك لتمويل عمليات الشركة متفاوتـة. وقد يتفق الشركاء على احتساب فائدة على فرق هذه الأموال. والشريك الذي تكـون الفائـدة لمصلحته ، يجعل حـــ/الفوائد الدائنة لديه دائناً وحـــ/المحاصة مع شريكه مديناً . وبذلك فـإن مذكرة المحاصة تتأثر نتيجتها بهذه الفوائد . بعد تحديد حصة كل شريك من أرباح أو خسـائر المحاصة يجعل حـــ/المحاصة مع الشريك .... مديناً أو دائناً (حسب نتيجة المحاصة) بمقـدار حصة الشريك نفسه الذي يفتح هذه الحسابات في دفاتره. وعليـه فـإن كـل شـريك يجعـل

حـــ/المحاصة مع الشريك (الشركاء) مديناً بحصته من الأرباح مقابل دائنية حـــ/أ.خ المحاصة المفتوح لديه ويكون القيد:

xxx	xxx	حـــ/المحاصة مع الشريك ...
		حـــ/أ.خ المحاصة
		توزيع أرباح المحاصة

أما إذا كانت المحاصة خسارة فيجعل حـــ/المحاصة مع الشريك .... دائناً وحـــ/أ.خ المحاصة المفتوح في دفاتره مديناً ويكون القيد:

xxx		حـــ/أ.خ المحاصة
	xxx	حـــ/المحاصة مع الشريك ....
		توزيع خسارة المحاصة

ثم يقوم بإقفال حـــ/أ.خ المحاصة المفتوح في دفاتره ، في حـــ/أ.خ في نهاية العام. وبعد توزيع أرباح أو خسائر المحاصة على الشركاء ، يقوم كل شريك بترصيد حـــ/المحاصة مع الشريك (الشركاء لديه). وهنا يلاحظ أن مجموع أرصدة حسابات المحاصة للشركاء المدينة تساوي مجموع الأرصدة الدائنة .. ولتسوية أرصدة هذه الحسابات يقوم الشريك صاحب الحساب المدين بالسداد للشريك صاحب الحساب الدائن.

مثال:

محمود ،أيمن وبهاء شركاء في شركة محاصة ويسجِّل كل منهم العمليات التي يقوم هو فقط بها. ويقتسمون أ.خ بنسبة ١/٢/٣. وقد ظهرت البيانات التالية:

	محمود	أيمن	بهاء	المجموع	المجموع
شراء بضاعة نقداً	٥١٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	١٣١٠٠	١٥٠٠٠
شـــراء بضـــاعة بالآجل	١٩٠٠	ـــ	ـ	١٩٠٠	
مصاريف شراء	١٥٠٠	١٦٠٠	٦٥٠	٣٧٥٠	٣٧٥٠
مصاريف بيع	٣٠٠	٣٠٠	١٥٠	٧٥٠	٧٥٠
مبيعات نقدية	٧٥٠٠	ـ	٣٥٠٠	١١٠٠٠	١٨٥٠٠
مبيعات آجلة	٣٠٠٠	٤٥٠٠	ـ	٧٥٠٠	
متحصلات من العملاء	٣٠٠٠	٤٥٠٠	ـ	٧٥٠٠	٧٥٠٠
مدفوعات للموردين	١٩٠٠	ـ	ـ	ـ	١٩٠٠
بضـــاعة متبقيـــة (بسعر الشراء)	ـــ	٣٠٠٠	ـ	٣٠٠٠	٣٠٠٠
تحويلات نقدية بـــين الشركاء	١٠٠٠(دافع)	١٦٠٠(قابض)	٦٠٠(دافع)	١٦٠٠	١٦٠٠

وبافتراض أن الشركة لن تستمر في المستقبل وأن البضاعة المتبقية تبقى ملكيتها للشركاء .

وقد قوّمت بسعر التكلفة .

المطلوب : فتح الحسابات اللازمة وفق الحالتين التاليتين :

- أن للشركة دفاتر وسجلات خاصة بها
- أن كل شريك يسجّـل في دفاتره فقط العمليات التي قام بها

الحل:

أولاً: تحديد تكلفة البضاعة المتبقية وتحميلها بالتالي بجزء من مصاريف الشراء كما يلي:

- قيمة المشتريات لجميع الشركاء ١٥٠٠٠
- قيمة مصاريف الشراء (لدى لجميع الشركاء) ٣٧٥٠
- البضاعة المتبقية (محتسبة بسعر الشراء) ٣٠٠٠
- نسبة البضاعة المتبقية إلى المشتريات = ٣٠٠٠/١٥٠٠٠= ١/٥
- حصة البضاعة المتبقية من مصاريف الشراء =٣٧٥٠×١/٥ =٧٥٠
- تكلفة البضاعة المتبقية = ٣٠٠٠+٧٥٠ = ٣٧٥٠ .

ثانياً: في دفاتر شركة المحاصة يظهر حـ/ أ. خ المحاصة ، وحـ/ جاري الشركاء بعد تسجيل القيود وفتح حسابات النفقات والإيرادات وغيرها ، كما يلي :

حـ / أ. خ المحاصة

		حـ/ المشتريات : نقدية + آجلة	
		٧٠٠٠مشتريات الشريك محمود	
		٦٠٠٠ مشتريات الشرك أيمن	
١٥٠٠٠		٢٠٠٠ مشتريات الشريك بهاء	
		حـ / مصاريف الشراء :	
	١٨٥٠٠	١٥٠٠ م . شراء الشريك محمود	
		١٦٠٠ م . شراء الشريك أيمن	
٣٧٥٠	٣٧٥٠	٦٥٠ م . شراء الشريك بهاء	
٧٥٠		حـ / مصاريف البيع :	
		٣٠٠ م . بيع الشريك محمود	
		٣٠٠ م . بيع الشريك أيمن	
		١٥٠ م . مبيع الشريك بهاء	
٢٧٥٠		رصيد (أرباح التصفية)	
٢٢٢٥٠	٢٢٢٥٠		
		جاري الشركاء :	
	٢٧٥٠	١٣٧٥ الشريك محمود	
		٩١٧ الشريك أيمن	
٢٧٥٠		٤٥٨ الشريك بهاء	رصيد
٢٧٥٠	٢٧٥٠		

	حـ / المبيعات (نقدية + آجلة) :
	١٠٥٠٠ مبيعات الشريك محمود
	٤٥٠٠ مبيعات الشريك أيمن
	٣٥٠٠ مبيعات الشريك بهاء
	حـ / جاري الشريك أيمن
	(قيمة البضاعة المتبقية بالتكلفة)

حـــ / جاري الشركاء

الشريك محمود	الشريك أيمن	الشريك بهاء	البيان
١٠٥٠٠	٤٥٠٠	٣٥٠٠	حـــ/المبيعات(نقدية+آجلة)
ـــــ	٣٧٥٠	ـــــ	حـــ/المحاسبة(قيمةالبضاعة المتبقية لدى أيمن)
ـــــ	١٦٠٠	ـــــ	جاري الشركاء (محمود + بهاء) (تحويلات نقدية)
٦٧٥	ـــــ	٣٥٨	رصيد (دائن)
١١١٧٥	٩٨٥٠	٣٨٥٨	
ـــــ	١٠٣٣	ـــــ	رصيد
١٨٧٥	ـــــ	٦٢٥	جاري الشريك أيمن (حصة الشركاء من البضاعة المتبقية)
ـــــ	١٤٦٧	ـــــ	رصيد (دائن)
١٨٧٥	٢٥٠٠	٦٢٥	
١٢٠٠	ـــــ	٢٦٧	رصيد
ـــــ	١٤٦٧	ـــــ	جاري الشركاء (أو حـــ / صندوق المحاصة)
١٢٠٠	١٤٦٧	٢٦٧	

الشريك محمود	الشريك أيمن	الشريك بهاء	البيان
٧٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	حـــ / المشتريات (نقدية ، آجلة)
١٥٠٠	١٦٠٠	٦٥٠	حـــ / م . الشراء
٣٠٠	٣٠٠	١٥٠	حـــ /م . البيع
١٠٠٠	ـــــ	٦٠٠	حـــ / جاري الشريك أيمن (تحويلات نقدية)
١٣٧٥	٩١٧	٤٥٨	حـــ / المحاصة (أرباح المحاصة)
ـــــ	١٠٣٣	ـــــ	رصيد (مدين)
١١١٧٥	٩٨٥٠	٣٨٥٨	
٦٧٥	ـــــ	٣٥٨	رصيد
ـــــ	٢٥٠٠	ـــــ	جاري الشركاء : (حصة محمود+ بهاء من البضاعة المتبقية)
١٢٠٠	ـــــ	٢٦٧	رصيد(مدين)
١٨٧٥	٢٥٠٠	٦٢٥	
ـــــ	١٤٦٧	ـــــ	رصيد
١٢٠٠	ـــــ	٢٦٧	حـــ / جاري الشركاء (أو حـــ / صندوق المحاصة)
١٢٠٠	١٤٦٧	٢٦٧	

ملاحظات حول الحل :

١. تم احتساب تكلفة البضاعة المتبقية وتسجيلها على حـ/ جاري الشريك أيمن باعتبار أن البضاعة المتبقية موجودة لديه .

٢. بعد تحديد أرباح المحاصة جرى توزيعها بنسبة توزيع الأرباح والخسائر على الحسابات الجارية للشركاء .

٣. تظهر المرحلة الأولى من حـ / جاري الشركاء أن حـ / جاري الشريك محمود وبهاء دائن بما مجموعه ١٠٣٣ . وهذا يعادل الرصيد المدين للشريك أيمن . ولو احتفظ الشريك أيمن بالبضاعة لنفسه يكون قد امتلكها بسعر التكلفة .

٤. في المرحلة الثانية من حـ/ جاري الشركاء ، تم تحديد حصة كل شريك من البضاعة المتبقية حسب نسبة توزيع الأرباح (٦/٣ لمحمود٦/٢لأيمن و ٦/١ لبهاء)، ثم جرى تخفيض حـ/ جاري الشريك أيمن بحصّة الشريك محمود / ١٨٧٥ / ، وحصة الشريك بهاء /٦٢٥ / ، بجعله دائناً وحـ/ جاري محمود وبهاء مديناً .

٥. نجم عن توزيع قيمة البضاعة المتبقية على الشركاء ، أن أصبح حـ/ جاري محمود وبهاء مديناً بما مجموعه / ١٤٦٧ / وحـ جاري أيمن دائناً بالقيمة نفسها . أي أنهما يجب أن يدفعها للشريك أيمن هذا المبلغ لتصفية علاقاتهم معه كشريك .

٦. تقفل الحسابات الجارية للشركاء كما يلي :

أ ــ في حال وجود صندوق محاصة ، يدفع الشريكان المبلغ ليودع في الصندوق ، ثم يقوم الشريك بسحب المبلغ المودع . ويتم ذلك بالقيود :

١٤٦٧ حـ / صندوق المحاصة

١٤٦٧ حـ / جاري الشركاء :

١٢٠٠ الشريك محمود

٢٦٧ الشريك بهاء

سداد الشركاء لأرصدة حساباتهم

١٤٦٧ حـــ / جاري الشريك أيمن

١٤٦٧ حـــ/ صندوق المحاصة

دفع المستحق للشريك أيمن

ب ــ في حال دفع الشركاء بعضهم لبعض دون العودة إلى صندوق المحاصة ، فإن قيـــد الأقفال يسجل كما يلي :

١٤٦٧ حـــ/ جاري الشريك أيمن

١٤٦٧ حـــ / جاري الشركاء :

١٢٠٠ الشريك محمود

٢٦٧ الشريك أيمن

ثالثاً : حسابات المحاصة في دفاتر الشريك محمود :

٣٤٠٠	حـــ/الصندوق (مشتريات نقدية)	٥٠٠٠	حـــ/الصندوق (مبيعات نقدية)
١٢٦٧	حـــ/الموردين (مشتريات آجلة)	٢٠٠٠	حـــ/العملاء (مبيعات آجلة)
١٠٠٠	حـــ/الصندوق (م . شراء)	٧٨٤	رصيد (مدين)
٢٠٠	حـــ/الصندوق (م . بيع)		
١٠٠٠	حـــ/الصندوق (تحويلات نقدية)		
٩١٧	حـــ/أ. خ. المحاصة		
٧٧٨٤		٧٧٨٤	
٧٨٤	رصيد	١٨٧٥	حـــ/بضاعة لدى الغير
١٠٩١	رصيد(دائن)		(المتبقية)
	حـــ/ الصندوق		
١٨٧٥		١٨٧٥	
١٢٠٠		١٠٩١	رصيد
		١٠٩	حـــ/ المحاصة مع الشريك بهاء
١٢٠٠		١٢٠٠	

حـــ/المحاصة مع الشريك بهاء

١٧٠٠	حـــ/الصندوق (مشتريات نقدية)	٢٥٠٠	حـــ/الصندوق (مبيعات نقدية)
٦٣٣	حـــ/الموردين (مشتريات آجلة)	١٠٠٠	حـــ/العملاء (مبيعات آجلة)
٥٠٠	حـــ/الصندوق (م. شراء)		
١٠٠	حـــ/الصندوق (م. بيع)		
٤٥٨	حـــ / أ. خ المحاصة		
١٠٩	رصيد(دائن)		
٣٥٠٠		٣٥٠٠	
١٠٩	حـــ / المحاصة مع الشريك أيمن	١٠٩	رصيد
١٠٩		١٠٩	

ملاحظات :

١. سجل الشريك محمود حصته من البضاعة المتبقية البالغة /١٨٧٥/ في حـــ / البضاعة لدى الغير، في المرحلة الثانية من الحساب ، ليثبت حقّه فيها . بالمقابل جعل حـــ/ المحاصة مع الشريك أيمن دائناً بالقيمة ذاتها . أي أسقط عن شريكه رصيده المدين البالغ (٧٨٤) في المرحلة الأولى ، ليستحق عليه لمصلحة هذا الشريك مبلغ / ١٠٩١ / مقابل انتفاعه من حصته من البضاعة التي يكون قد دفع قيمتها عند سداد رصيد حسابه كما في المرحلة الثالثة .

٢. يبلغ مجموع الذمم المدينة المستحقة على الشريك محمود لمصلحة شركائه أيمن وبهاء (١٠٩١ + ١٠٩ = ١٢٠٠) يجب عليه سدادها لهم لتصفية علاقات الشراكة . لهذا قام الشريك بتحويل رصيد حـــ/ المحاصة مع الشريك بهاء إلى حـــ / المحاصة مع

الشريك أيمن . ثم سدد المستحق عليه للشريك أيمن وهذا ما ظهر في المرحلة الثالثة من الحساب .

رابعاً : حسابات المحاصة في دفاتر الشريك أيمن:

حـــ/المحاصة مع الشريك محمود

٤٥٠٠	حـــ/الصندوق(مشتريات)	٣٣٧٥	حـــ/الصندوق (مبيعات)
١٢٠٠	حـــ/الصندوق(م .شراء)	١٠٠٠	حـــ/الصندوق (تحويلات نقدية)
٢٢٥	حـــ/الصندوق (م. بيع)	٢٨١٣	حـــ/ البضاعة (المتبقية)
٦٨٨	حـــ/ أ.غ المحاصة		
٥٧٥	رصيد (دائن)		
٧١٨٨		٧١٨٨	
١٨٧٥	حـــ/البضاعة (حصة الشريك)	٥٧٥	رصيد
		١٣٠٠	رصيد(مدين)
١٨٧٥		١٨٧٥	
١٣٠٠	رصيد	١٢٠٠	حـــ/ الصندوق
		١٠٠	حـــ / المحاصة مع الشريك بهاء
١٣٠٠		١٣٠٠	

حـــ/المحاصة مع بهاء

١٥٠٠	حـــ/الصندوق (المشتريات)	١١٢٥	حـــ/الصندوق (مبيعات)
٤٠٠	حـــ/الصندوق (م. الشراء)	٦٠٠	حـــ/الصندوق (تحويلات نقدية)
٧٥	حـــ/الصندوق (م . البيع)	٩٣٧	حـــ/ البضاعة (المتبقية)
٢٢٩	حـــ / أ. خ . المحاصة		
٤٥٨	رصيد (دائن)		
٢٦٦٢		٢٦٦٢	
٦٢٥	حـــ / البضاعة (المتبقية)	٤٥٨	رصيد
		١٦٧	رصيد (مدين)
٦٢٥		٦٢٥	
١٦٧	رصيد	٢٦٧	حـــ / الصندوق
١٠٠	حـــ / المحاصة مع الشـــريك محمود		
٢٦٧		٢٦٧	

خامساً : حسابات المحاصة في دفاتر الشريك بهاء:

حـــ/المحاصة مع الشريك محمود

١٢٠٠	حـــ/الصندوق (مشتريات)	٢١٠٠	حـــ/الصندوق (مبيعات)
٣٩٠	حـــ/الصندوق (م . شراء)		
٩٠	حـــ/الصندوق (م. بيع)		
٢٧٥	حـــ/ أ. خ . المحاصة		
٤٩٥	رصيد		
٢١٠٠		٢١٠٠	
١٤٥	حـــ / المحاصة مع الشريك أيمن	١٤٥	رصيد
١٤٥		١٤٥	

حـ/المحاصة مع أيمن

٨٠٠	حـ/الصندوق (مشتريات)	١٤٠٠	حـ/الصندوق (مبيعات)
٢٦٠	حـ/الصندوق (م. شراء)	٥٠٣	رصيد (مدين)
٦٠	حـ/الصندوق (م. بيع)		
٦٠٠	حـ/الصندوق (تحويلات نقدية)		
١٨٣	حـ/ أ.خ.المحاصة		
١٩٠٣		١٩٠٣	
٥٠٣	رصيد	٦٢٥	حـ/البضاعة لدى الغير
١٢٢	رصيد (دائن)		
٥٠٣		٥٠٣	
٢٦٧	حـ / الصندوق	١٢٢	رصيد
		١٤٥	حـ / المحاصة مع الشريك محمود
٢٦٧		٢٦٧	

سادساً : قائمة المحاصة

إيرادات المحاصة		
١) مبيعات المحاصة :		
مبيعات الشريك محمود	١٠٥٠٠	
مبيعات الشريك أيمن	٤٥٠٠	
مبيعات الشريك بهاء	٣٥٠٠	
		١٨٥٠٠
٢.) البضاعة المتبقية (بالتكلفة)		٣٧٥٠
مجموع إيرادات المحاصة		٢٢٢٥٠
ينزل: نفقات المحاصة :		
١ ــ مشتريات المحاصة:		
٧٠٠٠ مشتريات الشريك محمود		
٦٠٠٠مشتريات الشريك أيمن		
٢٠٠٠ مشتريات الشريك بهاء	١٥٠٠٠	
٢ــ مصاريف الشراء :		
١٥٠٠ مصاريف الشريك محمود		
١٦٠٠ مصاريف الشريك أيمن		
٦٥٠ مصاريف الشريك بهاء	٣٧٥٠	
٣ــ مصاريف البيع:		
٣٠٠ مصاريف الشريك محمود		
٣٠٠ مصاريف الشريك أيمن		
١٥٠ مصاريف الشريك بهاء	٧٥٠	(١٩٥٠٠)
أرباح المحاصة ، توزع كما يلي:		٢٧٥٠
حصة الشريك محمود	١٣٧٥	
حصة الشريك أيمن	٩١٧	
حصة الشريك بهاء	٤٥٨	
		(٢٧٥٠)
		ــ

A	B	C	D	E	F
أرباح المحاصة	اسم الشريك	نسبة التوزيع	حصة الشريك	نسبة التوزيع على الشريكين الآخرين	المبلغ الواجب تعديله طبقاً حساب محاصة الشركاء
٢٧٥٠	محمود	٦/٣	١٣٧٥	٣/٢ أيمن ٣/١ بهاء	= ٩١٧ = ٤٥٨
	أيمن	٦/٢	٩١٧	٤/٣ محمود ٤/١ بهاء	= ٦٨٨ = ٢٢٩
	بهاء	٦/١	٤٥٨	٥/٣ محمود ٥/٢ أيمن	= ٢٧٥ = ١٨٣

يتضح من الجدول ما يلي :

١ــ تم احتساب حصة كل شريك من أرباح المحاصة بالعلاقة :

ربح المحاصة × نسبة توزيع الربح للشريك

مجموع النســـــــــب

٢ــ بعد تحديد حصة كل شريك من الربح ، يقوم كل شريك بعمل حـ/ المحاصة مع الشريك الآخر المفتوح في دفاتره مديناً بحصتّه هو من الربح . وباعتبار أن كل شريك يفتح في دفاتره حسابين للمحاصة مع الشريكين الأخرين ، وجب على كل شريك توزيع حصته من الربح بين الشريكين الأخرين ، بحسب نسب توزيع الأرباح للشريكين الأخرين (كما فـي الحقـل E)

والناتج في (الحقل F) يسجل في الطرف المدين من حـ/ المحاصة مع كل شريك . ويكـون القيد (في دفاتر محمود مثلاً) :

١٣٧٥ حـ/ أ.خ المحاصة

٩١٧ حـ/ المحاصة مع الشريك أيمن

٤٨٥ حـ/ المحاصة مع الشريك بهاء

ثامناً : جدول توزيع البضاعة المتبقية على الشركاء :

تكلفة البضـاعة المتبقية	اسم الشريك	نسبة التوزيع	حصة الشريك
٣٧٥٠	محمود	٦/٣	١٨٧٥
	أيمن	٦/٢	١٢٥٠
	بهاء	٦/١	٦٢٥

تاسعاً : ملاحظات :

١. يفتح كل شريك في دفاتره حسابي محاصة مع الشريكين الآخـرين ، لـذلك فـإن نفقـات وإيرادات المحاصة توزع دائماً على حسابي المحاصة ، حسب نسب التوزيع . أنظر جـدول توزيع أرباح المحاصة . يلاحظ أن حصة الشريك محمود١٣٧٥ وزعت على أيمـن وبهـاء بنسبة ٢ / ١ وهي نسب توزيع الأرباح بينهما. والمبلغ الناتج سجل في الطرف المـدين مـن حسابي المحاصة باعتبار أن هذا المبلغ أصبح من حق الشريك على الشريك الآخر . والأمـر نفسه فيما يتعلق بالبضاعة المتبقية البالغة / ٣٧٥٠ / إذ وزعـت قيمتهـا علـى الشـريكين

الأخرين في دفاتر الشريك أيمن لتسجل في الطرف الدائن من حسابات المحاصة معهم:

٢٨١٣ في حـ/ محاصة الشريك محمود و ٩٣٧ في حـ / محاصة الشريك بهاء

وكذلك الأمر فيما يتعلق بالمشتريات والمبيعات والمصروفات الأخرى .

٢ـ يبلغ مجموع الارصدة المدينة لحساب المحاصة مع الشركاء في المرحلة الثانية في هذه الحسابات كما يلي :

حـ / المحاصة مع الشريك محمود في دفاتر أيمن + حـ / المحاصة مع الشريك بهاء في دفاتر أيمن

١٤٦٧ = ١٦٧ + ١٣٠٠

وهو يساوي مجموع الأرصدة الدائنة لحسابات المحاصةللمرحلة ذاتها :

حـ / محاصة أيمن لدى محمود	حـ / محاصة بهاء لدى محمود	حـ/ محاصة محمود لدى بهاء	محاصة أيمن لدى بهاء	المجموع
١٠٩١	١٠٩	١٤٥	= ١٢٢	١٤٦٧

٣ ـ مجموع حسابات المحاصة في المرحلة الثانية من هذه الحسابات ،

في دفاتر الشريك محمود = ١٠٩١ + ١٠٩ = ١٢٠٠ (دائن)

في دفاتر الشريك أيمن = ١٣٠٠ + ١٦٧ = ١٤٦٧ (مدين)

في دفاتر الشريك بهاء = ١٤٥ + ١٢٢ = ٢٦٧ (دائن)

وهي ذاتها الحقوق التي ظهرت عند تسجيل العمليات في دفاتر الشركة. وتعني إن على الشريكين محمود وبهاء تسديد مبلغ ١٤٦٧ للشريك أيمن لتصفية شركتهم .

٤ ـ لتصفية حسابات المحاصة المفتوحة في الدفاتر تم اجراء مقاصة بين حسابات المحاصة في دفاتر الشركاء ، ثم سداد الأرصدة الدائنة وتحصيل الأرصدة المدينة كما يلي :

أ ــ في دفاتر الشريك محمود :

١٠٩		حـــ / المحاصة مع الشريك بهاء
	١٠٩	حـــ/ المحاصة مع الشريك أيمن
		تحويل رصيد محاصة الشريك بهاء إلى الشريك أيمن
١٢٠٠		حـــ/ المحاصة مع الشريك أيمن
	١٢٠٠	حـــ / الصندوق
		سداد المبلغ المستحق للشريك أيمن

ب ــ في دفاتر الشريك بهاء :

١٤٥		حـــ/ المحاصة مع الشريك محمود
	١٤٥	حـــ / المحاصة مع الشريك أيمن
		إقفال حـــ/ محاصة الشريك محمود في حـــ/ الشريك أيمن
٢٦٧		حـــ / المحاصة مع الشريك أيمن
	٢٦٧	حـــ / الصندوق
		سداد المستحق للشريك أيمن

حـــ ــ في دفاتر الشريك أيمن :

١٤٦٧		حـــ / الصندوق
	١٢٠٠	حـــ المحاصة مع الشريك محمود
	٢٦٧	حـــ / المحاصة مع الشريك بهاء
		استلام النقدية من الشركاء
١٠٠		حـــ / المحاصة مع الشريك بهاء
	١٠٠	حـــ / المحاصة مع الشريك محمود
		إجراء مقاصة بين الحسابين المذكورين

وبذلك أقفلت حسابات المحاصة مع الشركاء المفتوحة في دفاتر جميع الشركاء . وبقيت علاقة وحيدة بين الشركاء بعد تصفية الشركة ، وهي المتعلقة ببيع البضاعة المتبقية لـدى الشـريك أيمن، ليتم بعدها تقاسم قيمتها البيعية سواء كانت اكبر أوأقل من التكلفة . ويتم ذلـك بصـفة شخصية بينهم .

أسئلة و مسائل عامة

١ – الأسئلة :

١. ما الاختلافات الرئيسة بين كل من شركات المحاصة وشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟

٢. إذا كانت عمليات المحاصة تسجّل في دفاتر جميع الشركاء ، فكيف يتم تسجيل العمليات التالية في دفاتر الشركاء :

آ– سداد شريك لحصة في رأس المال نقداً إلى شريك آخر .

ب– شراء بضاعة لحساب الشركة بالأجل .

ج– تقديم بضائع من المخزون الخاص إلى الشركة .

د– سداد مصروفات الشركة.

هـ– سحب نقدية من الشريك للاستخدام الخاص.

ز– اقتراض أحد الشركاء من البنك لمصلحة الشركة .

ح– سداد التزامات على الشركة لصالح موردي المحاصة .

ط– تحصيل من عملاء الشركة.

ي– ديون معدومة على عملاء الشركة؟

٢ – المسائل العامة :

المسألة الأولى: شركة محاصة مؤلفة من جودت وخليل اللذين اتفقا على ما يلي:

١- يتقاضى كل شريك عمولة بمعدل ١٨% على المبيعات التي تتم لمصلحة الشركة.

٢- يُوزع الربح بين الشريكين جودت وخليل بنسبة (٢-١) على التوالي وقد قامت الشركة بالعمليات التالية:

أ- اشترى جودت بضاعة قيمتها ٧٠٠٠ سدد منها ٤٠٠٠ نقداً والباقي يسدد خلال شهر وكانت مشتريات خليل النقدية ٣٥٠٠ .

ب- بلغت مبيعات جودت ٣٦٠٠ نقداً وخليل ٤٤٠٠ على الحساب.

ت- استلم جودت من خليل دفعة نقدية قيمتها ٥٠٠٠ وذلك لاستخدامها في أغراض الشركة .

ث- أعاد جودت البضاعة المتبقية وتكلفتها ٦٠٠ إلى الموردين وسدد لهم رصيد حسابهم نقداً.

ج- دفع خليل مصروفات تخص الشركة قيمتها ٣٠٠ نقداً وحصّل خليل مبلغ ٤٢٠٠ وأعدم باقي المبلغ .

ح- أجرى الشريكان التسويات النقدية فيما بينهم بعد تصفية أعمال الشركة .

المطلوب:

١- إثبات العمليات المذكورة في دفاتر كل من الشريكين بافتراض:

أ- أن كل شريك يسجل العمليات التي يقوم هو وشريكه بها.

ب- أن كل شريك يسجل العمليات التي يقوم هو فقط بها.

٢- فتح الحسابات اللازمة وفقاً لكل افتراض.

المسألة الثانية: أسعد وبهاء شريكان في شركة محاصة اتفقا على أن يتولى الشريك أسعد إدارة أعمال الشركة مقابل مكافأة مقطوعة مقدارها ٢٤٠٠ ، وعلى مسك دفاتر خاصة بالشركة، وعلى اقتسام الأرباح والخسائر بنسبة (٣-٢) على التوالي.

وكانت العمليات التي قامت بها الشركة كما يلي:

١- ساهم الشريك أسعد بمبلغ ٦٠٠٠٠ والشريك بهاء بمبلغ ٤٠٠٠٠ وقد تم إيداع هذه المبالغ في حساب بنكي خاص بعمليات المحاصة .

٢- بلغت قيمة المشتريات ٨٥٠٠٠ سددت عن طريق البنك.

٣- بلغت قيمة المبيعات ١١٠٠٠٠ كان منها ٤٠٠٠٠ على الحساب.

٤- حصلت الديون وأعدم دين مقداره ٦٠٠ .

٥- سحب الشريك بهاء مبلغ ٥٠٠٠ من البنك لحسابه الخاص.

٦- بلغت قيمة المصاريف كما يلي: مصاريف إدارية ١٠٠٠ مصاريف شراء ١٠٠٠ ومصاريف البيع ٣٠٠٠ دفعت كلها نقداً.

٧- تم احتساب عمولة للشريك أسعد بمعدل ٢% على تكاليف المشتريات.

٨- احتفظ أسعد بالبضاعة الباقية وقيمتها ٥٠٠٠ .

المطلوب:

إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة المحاصة.

المسألة الثالثة: اتفق تامر وجميل على تكوين شركة محاصة لاستثمار أموالهما في بورصة الأوراق المالية وقد نصّ الاتفاق على أن يمسك تامر الحسابات الخاصة بهذه العمليات ، وأن توزع الأرباح أو الخسائر بين تامر وجميل بنسبة (٢-٣) على التوالي. وقد قامت الشركة بالأعمال التالية:

١- استلم تامر من جميل مبلغ ٢٠٠٠٠ اشترى بها تامر أسهماً من أسهم إحدى الشركات المساهمة ثم اشترى اسهم شركة مساهمة أخرى بمبلغ ٤٢٠٠٠ .

٢- اشترى تامر أسهماً من أسهم شركة المقاولات الحديثة بمبلغ ٦٠٠٠٠ دفعها من جميل.

٣- بيعت أسهم الشركات المساهمة بمبلغ ٥٦٠٠٠ .

٤- اشترى تامر سندات حكومية بمبلغ ٣٠٠٠٠ .

٥- تم بيع أسهم شركة المقاولات بمبلغ ٧٦٠٠٠ .

٦- بيعت السندات الحكومية بمبلغ ٣٥٠٠٠ .

المطلوب:

فتح الحسابات اللازمة في دفاتر الشريك تامر وبيان حقوق كل شريك .

المسألة الرابعة :

اتفق حسان مع إحدى الشركات لتزويدها بتجهيزات تقنية بقيمة ١٠٠٠٠٠ . فطلب من معاذ التعاون معه لإتمام العمل المطلوب منه . وتم الاتفاق بين الشريكين على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة (١-٢) على التوالي وكانت العمليات التي قامت بها شركة المحاصة كما يلي:

١- اتفق حسان مع البنك على فتح حساب خاص لتمويل المشروع أودع فيه مبلغ ٧٠٠٠٠ دفع الشريك معاذ منه ٥٠٠٠٠ .

٢- تم استيراد تجهيزات بقيمة ٦٥٠٠٠ دفعت بشيك .

٣- بلغت أجور التركيب ١٠٠٠٠ دفعها حسان .

٤- بلغت المصاريف المختلفة ٤٠٠٠ دفع منها معاذ ١٥٠٠ .

٥- استلم حسان قيمة العقد أودعها البنك .

٦ ـــ بلغت الفوائد البنكية لمصلحة الشركة ٢٢٥ .

بلغت الفوائد و المصاريف البنكية حتى نهاية مدة العقد ٢٢٥ .

المطلوب:

١- فتح الحسابات اللازمة إذا كان حسان مختصاً بمسك دفاتر الشركة.

٢- فتح الحسابات اللازمة إذا كان كل شريك يسجّـل فقط العمليات التي قام بها .

قاموس المصطلحات عربي ـ انكليزي	
Accounting in Individual Establishments	المحاسبة في المنشآت الفردية
Legal Actions in Formation of the General Partnerships and Limited Partnerships	الإجراءات القانونية اللازمة لتكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة
The Legal Performances of Liquidation	الإجراءات القانونية للتصفية
Accounting in Partnerships	محاسبة شركات الأشخاص
Gradual Liquidation	التصفية التدريجية
Quick Liquidation	التصفية الفورية
Changing in the Contract persons	التغيير في أشخاص العقد
Changing in Partnerships shares	التغيير في حصص الشركاء
Accounting Reports	التقارير المحاسبية
Imputed Costs/implied Costs	التكاليف الضمنية
Forming and Capital	التكوين ورأس المال
Consistency	الثبات
The Final Accounts and the Balance Sheets	الحسابات الختامية والميزانية
Conservatism	الحيطة والحذر
Cash Repayment	السداد النقدي لحصة رأس المال
Real Repayment	حصة عينية
Capital in Assets	سداد رأس المال على شكل موجودات

Labor Repayment	حصة بالعمل
Commercial Companies	الشركات التجارية
Civilian Companies	الشركات المدنية
Goodwill	الشهرة
Positive Goodwill	الشهرة الموجبة
Basic Accounting Assumptions	الفروض المحاسبية الأساسية
The Substitute of Final Accounts in the Commercial Companies	بدائل الحسابات الختامية في الشركات التجارية
Face Value	القيمة الإسمية
PresentValue	القيمة الحالية
Book Value	القيمة الدفترية
Fair Value	القيمة العادلة
The Legal Principles of the Companies	المبادئ القانونية التي تحكم الشركات
Accounting Principles	المبادئ المحاسبية
Accounting in General and Limited Partnerships	محاسبة شركات التضامن والتوصية البسيطة
Withdrawals	المسحوبات
Liquidation of Incorporation of Partnership Company	التصفية بسبب الاندماج في شركة أشخاص
Liquidation of Incorporation of Shareholding Company	التصفية بسبب الاندماج في شركة مساهمة

Accounting of Liquidation when there is no Incorporation	المعالجة المحاسبية لتصفية الشركة ولأسباب لا تتعلق بالاندماج
Accounting the Liquidation of General and Limited Partnership	التصفية لأسباب أخرى لا تتعلق بالإندماج
Accounting of Formation of the General and limited Partnerships	المعالجة المحاسبية لتكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة
Accounting Entity	الوحدة المحاسبية
Admission of a Partner	انضمام شريك
Retirement of a Partner	انفصال شريك
Liquidation of General and Limited Partnerships	تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة
Company Bases	أركان الشركة
The Causes of Liquidation in General and Limited Partnerships	أسباب تصفية شركات التضامن والتوصية البسيطة
The Types of Companies	أنواع الشركات
Company Administration	إدارة الشركة
The Substitute of the Balance Sheet	البديل عن الميزانية الختامية
The Substitute of Profits and Losses Distribution Account	البديل عن حساب توزيع الأرباح والخسائر
Reorganization of General and Limited Partnerships	إعادة تنظيم شركات التضامن والتوصية البسيطة
Goodwill Amortization	اهتلاك الشهرة
Life Insurance	تأمين على الحياة

Reduction of Capital	تخفيض رأس المال
Definition of a Company	تعريف الشركة
The Cases in which the Company ends	حالات انقضاء الشركة
Profits and Losses Account	حساب الأرباح والخسائر
Trading Account	حساب المتاجرة
Profits and Losses Distribution Account	حساب توزيع الأرباح والخسائر
Corrent Account	حساب جاري
Personal Account	حساب شخصي
Characteristics of General Partnerships and Limited Partnerships	خصائص شركات التضامن والتوصية البسيطة
Increasing of Capital	زيادة رأس المال
Market Price	سعر السوق
Partnership Companies	شركات الأشخاص
Corporation Companies	شركات الأموال
Joint Ventures	شركات المحاصة
Corporation Company	شركة مساهمة
Characteristics, Formation and Management of Joint Ventures Companies	طبيعة شركات المحاصة ، تكوينها وإدارتها
Memorandumb of Association	عقد تأسيس الشركة

Bonus	علاوة ، مكافأة
Going Concern Assumptions	فرض الاستمرارية
Fixed Monetary Unit Assumption	فرض ثبات وحدة النقد
Materiality Principle	مبدأ الأهمية النسبية
Full Disclosure Principle	مبدأ الإفصاح الكامل
Consistency Principle	مبدأ الثبات
Objectivity Principle	مبدأ الموضوعية
Matching Principle	مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات
Accounting of Ownership's Rights and Distribution of Net Income	محاسبة حقوق الملكية وتوزيع صافي الدخل
Accounting of Joint Ventures	محاسبة شركات المحاصة
The Users Of Accounting Information	مستخدمو قوائم المعلومات المحاسبية
Meaning of Liquidation	مفهوم التصفية
Characteristics of General Partnerships and Limited Partnerships	طبيعة شركات التضامن والتوصية البسيطة وخصائصها

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

المراجع

- المراجع العربية:

١. د . عبد المقصود ذبيان ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مشاكل المحاسبة في شركات الأشخاص ، الدار الجامعية . الاسكندرية ، ٢٠٠٣ م .

٢. د . أحمد رجب عبد العال ، د . أحمد بسيوني شحاته ، المحاسبة في شركات الأشخاص ، دار الجامعة الجديدة . الاسكندرية ، ٢٠٠٢ م .

٣. د. محمد الجليلاتي - «**محاسبة الشركات (١)**» - **شركات الأشخاص**، منشورات جامعة دمشق الطبعة الخامسة.

٤. د. عبد الكريم الزواتي - د. سامي قلعة جي، «**المحاسبة في شركات الأشخاص من الناحيتين العلمية والعملية**» دار الفكر للنشر والتوزيع ١٩٩٥.

٥. د. حلمي محمود نمرّ، د. عبد المنعم محمود، «**الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات**» الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ.

٦. د. صادق الحسني «**محاسبة شركات الأشخاص - دراسة تحليلية انتقادية مقارنة**» دار مجدلاوي للنشر والتوزيع عمان، ١٩٩٧.

٧. د. رزق الله أنطاكي - د. نهاد السباعي - **الوجيز في الحقوق التجارية** - مطبعة جامعة دمشق - سورية - ١٩٦٥.

٨ . الدون س. هندريكسن، «**النظرية المحاسبية**»، ترجمة وتعريب د. كمال خليفة أبو زيد ١٩٩٠، جامعة الإسكندرية، مصر.

٩. الشيرازي، عباس مهدي، «**نظرية المحاسبة**»، الطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت ١٩٩٠.

١٠. د. محمد سامي راضي «**المحاسبة المتوسطة**» الجزء الأول، ١٩٩٤إصدار الجمعية السعودية للمحاسبة.

١١. دونالدكيسو، جيري ديجانت - «المحاسبة المتوسطة»، ترجمة الدكتور كمال الدين

سعيد، دار المريخ للنشر ١٩٨٨.

١٢. د. عبد الفتاح الصحن – د. أحمد بسيوني شحاته، **في محاسبة الشركات أشخاص وأموال**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ١٩٨٦.

١٣. **معايير المحاسبة الدولية**، سابا وشركاهم ٢٠٠٠.

١٤. لجنة الأصول الدولية للمحاسبة «**الأصول الدولية للمحاسبة**» تعريب ونشر المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان – الأردن ١٩٩٩.

١٥. د. عمر سيد حسين «**محاسبة الشركات**»، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٨٩.

١٦. قانون التجارة السوري.

١٧. القانون المدني السوري.

١٨. قانون الشركات الأردني رقم /١/ لسنة ١٩٨٩ وتعديلاته .

١٩. قانون الشركات المصري رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

المراجع الأجنبية:

أولاً ـ المراجع الألمانية:

١- Bechtel, w. "Moderne Fininzbuch führung" R.oldenbourg Verlag München W,en, ١٩٩٨.

٢- Baetge, J. «Bilarzen» IDW-Velag GMBH Düsseldorf, ١٩٩٦.

٣- Gross Schruff «Der Jahresabschluss nach neuen Recht» IDW-Velag GMBH Düsseldorf, ١٩٨٦.

ثانياً ـ المراجع الإنكليزية:

١- «Business Combination», opinions of the Accounting Principles Board No. ١٦ (New York: AICPA, ١٩٨٠) par ٩١.

٢- Kermit, D., Larson, «Findamental Accounting Pricipies», eillam W. Pyle, Eleventh Edition ١٩٨٨.

٣- D. Kieso and J. weygandt, «Intermediate Accounting», John Wiley & Sons. Ine. New York ٢٠٠٠.

٤- Meigs «Accounting: The Basis for Business Decision», Me Graw – Hill Publishing Co. New York ١٩٩٠.

٥- Haried, Andrew, and others, «Advanced Accounting» John Wiley & Sons inc, ١٩٩٤.

٦- J. Weygandt, Kieso, Kimmel, «Accounting Principles», John Wiley & Sons, Inc. New York, ٢٠٠٢.

٧- Horngren, Harrison, BAMBER, «Accounting», Pearson Education, Fifth Edition, Upper Saddle River, New Jersey ٢٠٠٣.

٨- T. Dyckman, J. Davis, E. Dukes, «Intermediate Accounting», Fifth Edition, Irwin Mc Grow hill, New York, ٢٠٠١.

٩- Okolo, M.N., «Book-Keeping and Accounts», Longman Group Ltd., London, ١٩٨٠.

اللجنة العلمية:

١ـ الأستاذ الدكتور نواف فخر

٢ـ الأستاذ الدكتور خالد الخطيب

٣ـ الدكتور عبد الرزاق قاسم

المدقق اللغوي:

- د . خليل الموسى

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة لمديرية الكتب والمطبوعات