

1-4 تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به

2-4 انسحاب الشريك من المؤسسة

3-4 تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية

4-4 حساب المستغل

4-1 تأسيس المؤسسة غير الفردية: الوعد بالمساهمة والوفاء به

تتخذ الشركات في الغالب شكل شركات المساهمة أو الشركات ذات المسؤولية المحدودة، نظرًا لما يميز هذين الشكلين من تقسيم واضح لرأس المال واعتماد مبدأ المسؤولية المحدودة، وهو ما ينعكس مباشرة على المعالجة المحاسبية لعمليات الاكتتاب وتحرير رأس المال. وانطلاقًا من ذلك، يهدف هذا العنصر إلى توضيح الأسس المحاسبية لتسجيل قيود تأسيس الشركة، مع التركيز على كيفية إثبات رأس المال ومختلف المساهمات وفقًا لقواعد النظام المحاسبي المالي. تمر عادة المعالجة المحاسبية لعمليات تأسيس الشركات التجارية بمرحلتين أساسيتين، وهما:

- مرحلة الوعد بالمساهمة: هو عبارة عن وعود مقدمة في العقد التأسيسي للشركة من قبل الأطراف المؤسسين لها حول تحديد قيمة ونوعية المساهمات (نقدية وعينية) لكل طرف، ويترتب عن ذلك التزام الشركاء تجاه الشركة، مع تحديد تاريخ تسديدها.

- مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة: يتم في هذه المرحلة تسديد مختلف المساهمات المتفق عليها في مرحلة الوعد بالمساهمة.

يختلف التسجيل المحاسبي لمرحلتين الوعد بالمساهمة وتنفيذ الوعد بالمساهمة في شركة ذات مسؤولية محدودة عنه في شركة مساهمة.

أولاً- التسجيل المحاسبي لإنشاء شركة ذات مسؤولية محدودة (طلب رأس المال رأس المال دفعة واحدة):

تنص المادة 566 من القانون التجاري الجزائري على أن رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة يُحدّد بحرية في النظام الأساسي للشركة، ويُقسّم إلى حصص متساوية بين الشركاء، مع إلزامية الإشارة إلى رأس مال في جميع الوثائق الرسمية. في هذه الحالة يتم الطلب الكلي لرأس المال، حيث يتم دفع رأس المال العيني والنقدي اللذان تم الوعد بدفعهما.

أ- مرحلة الوعد بالمساهمة: إن التسجيل المحاسبي للوعد بالمساهمة في حالة الطلب الكلي لرأس المال يكون بجعل الحساب 456 "الشركاء-عمليات على رأس المال" مدينا بقيمة الوعود بالمساهمات النقدية والعينية المقدمة من طرف كل شريك، مقابل الحساب 101 من جهة الدائن بنفس المبلغ، ونسجل في اليومية ما يلي:

xxx	xxx	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص	101	4561
	xxx	عينية)		4562
		الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص		
		نقدية)		
		رأس المال الصادر		
		مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الاكتتاب الكلي		

ب- **مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة:** يتم تنفيذ الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الكلي لرأس المال بترصيد الحساب 456 ليظهر من جهة الدائن مع الحسابات 2×، 3×، 5×، وهي بذلك تمثل المساهمات التي أحضرها المساهمون فعلا، وتسجل محاسبيا كما يلي:

2×	أصول ثابتة	xxx	
3×	مخزونات	xxx	
4561	الشركاء-عمليات على رأس المال(حصص عينية)	xxx	
	استلام الحصص العينية (100%)		
5×	حسابات مالية	xxx	
4562	الشركاء-عمليات على رأس المال (حصص نقدية)	xxx	
	استلام الحصص النقدية (100%)		

ملاحظة: يتم استلام حصص الشركاء في تواريخ مختلفة لذلك يتم تكرار القيد الخاص بتنفيذ الوعد بالمساهمة عند استلام كل حصة بقيمة ما تم استلامه، من حصص عينية ونقدية.

ثانيا- مراحل التسجيل المحاسبي لإنشاء شركة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال

نصت المادة 596 من القانون التجاري الجزائري بأن رأس مال شركة المساهمة يجب أن يكتب بكامله، وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بالكامل حين إصدارها (مطلوبة كليا)، في حين تكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة 25% على الأقل (مطلوبة جزئيا). في هذه الحالة يظهر حساب جديد عند التسجيل في دفتر اليومية وهو الحساب 109 "المساهمون، رأس مال مكتتب غير مطلوب" ليضم 75% من الأسهم النقدية التي تأجل طلبها بعد عملية الاكتتاب. ومنه يمكن القول أن المساهمات النقدية تشمل جزء مطلوب وجزء غير مطلوب حيث:

الجزء المطلوب ← يسجل في الحساب 4562

الجزء غير المطلوب ← يسجل في الحساب 109

أ- **مرحلة الوعد بالمساهمة:** إن التسجيل المحاسبي للوعد بالمساهمة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال يكون بتسجيل الحساب 4561 "الشركاء-عمليات على رأس المال-حصص عينية" مدينا بقيمة الحصص العينية الموعود المساهمة بها والتي سيتم تقديمها عند تنفيذ الوعد بالمساهمة بنسبة 100%، وتسجيل الحساب 4562 "الشركاء-عمليات على رأس المال-حصص نقدية" مدينا بقيمة الحصص النقدية الموعود المساهمة بهي والتي سيتم تقديمها عند تنفيذ الوعد بالمساهمة بنسبة 25% على الأقل، وتسجيل الحساب 109 "رأس مال مكتتب غير مطلوب" مدينا أيضا بقيمة الحصص النقدية الموعود المساهمة بها والتي سيتم تقديمها في فترات لاحقة بخلاف تاريخ تنفيذ الوعد بالمساهمة أي غير المطلوبة حالا والتي

يمكن دفعها في مدة يصل أقصاها إلى خمس سنوات والتي تبلغ نسبتها 75% على الأكثر، مقابل الحساب 101 من جهة الدائن بمجموع المبالغ السابقة ونسجل محاسبيا ما يلي:

4561	الشركاء-المساهمات العينية مطلوبة 100%	xxx	
4562	الشركاء-المساهمات النقدية مطلوبة 25% على الأقل	xxx	
109	المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب 75%	xxx	
101	رأس المال الصادر مرحلة الوعد بالمساهمة في حالة الطلب الجزئي لرأس المال	xxx	

ب- مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة: يتم تسجيل تنفيذ الوعد بالمساهمة بالعناصر التي تم المساهمة بها فعلا، سواء كانت عينية أو نقدية، دون تسجيل المساهمات غير المطلوبة (المؤجلة) ويكون التسجيل كما يلي:

2x	أ. ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
4561	الشركاء-المساهمات العينية	xxx	
5x	إثبات تسديد المساهمات العينية المطلوبة 100%	xxx	
4562	الحسابات المالية المساهمات النقدية	xxx	
	إثبات تسديد 25% على الأقل من المساهمات النقدية المطلوبة	xxx	

عند استدعاء الحصص النقدية المؤجلة، أي عندما تصبح المساهمات النقدية المؤجل تسديدها (75%) مستحقة التسديد في الآجال المحددة يتم طلب المساهمات المؤجلة لتسدد من طرف المساهمين المعنيين حيث تسجيل القيد المحاسبي التالي:

4562	الشركاء-المساهمات النقدية (75%)	xxx	
109	المساهمون، رأس المال مكتتب غير مطلوب	xxx	
	طلب المساهمات المؤجلة 75%	xxx	

وعند دفع الحصص النقدية المؤجلة في التاريخ المتفق عليه يتم تسجيل القيد التالي:

512	البنك	xxx	xxx
4562	الشركاء-المساهمات النقدية		
	إثبات تسديد المساهمات النقدية (75%)		

ملاحظة: تمت معالجة التسجيل المحاسبي لتأسيس شركة بطلب جزئي على رأس المال بطريقة مبسطة ، وذلك لتسهيل الفهم على الطالب، ليتم التعمق فيه لاحقاً في مقاييس أخرى.

2-4 المعالجة المحاسبية لانسحاب شريك من المؤسسة:

تطرقنا سابقاً إلى كيفية المعالجة المحاسبية لإنشاء مؤسسة جماعية، والتي تتم على مرحلتين الوعد بالمساهمة وتنفيذ الوعد بالمساهمة. يمكن لأحد المساهمين أو أكثر الانسحاب من المساهمة في رأس المال ، سواء انسحاب جزئي أو كلي.

يمكن أن ينسحب الشريك بعد مرحلة الوعد بالمساهمة وقبل مرحلة تنفيذ الوعد بالمساهمة. كما يمكن أن ينسحب بعد مرحلتين الوعد وتنفيذ الوعد بالمساهمة، ويختلف التسجيل المحاسبي في كل حالة.

1-2-4 انسحاب الشريك من المؤسسة قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة: عند الوعد بالمساهمة ن سجل الحساب 456 "الشركاء – عمليات على رأس المال" من جهة المدين مع رأس المال الخاص بكل شريك من جهة الدائن، وعند انسحاب الشريك قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة نعكس قيد الوعد بالمساهمة، ليظهر الحساب 456 من جهة الدائن والحساب 101 الخاص بالشريك المنسحب من جهة المدين، وذلك بالمبلغ المراد سحبه. ونسجل في اليومية القيد التالي:

101	رأس المال الصادر	xxx	
456	الشركاء-عمليات على رأس المال		xxx
	انسحاب الشريك قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة		

1-2-4 انسحاب الشريك من المؤسسة بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة: تختلف المعالجة المحاسبية لانسحاب الشريك بحسب ما إذا تمّ الانسحاب قبل تنفيذ الوعد بالمساهمة أو بعد تنفيذه. ففي حالة انسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة، يتعين عليه تقديم طلب انسحاب يُعرض على الهيئة المختصة داخل الشركة، سواء كانت الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة، حسب الشكل القانوني للشركة. وبعد المصادقة على الطلب، يتم تحديد حقوق الشريك المنسحب محاسبياً، ثم تُسوى هذه الحقوق وفق الإجراءات المعتمدة.

تتم المعالجة المحاسبية لانسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة مع مراعات التسلسل الزمني للأحداث الاقتصادية كما يلي:

أ-طلب انسحاب الشريك: عند طلب الشريك الانسحاب الجزئي أو الكلي من رأس مال الشركة يظهر الحساب 101 مدين مع الحساب 456 دائن بالمبلغ المراد سحبه، وهذا القيد يعد عكس لقيد الوعد بالمساهمة ونسجل ما يلي:

101	رأس المال الصادر	xxx	xxx
456	الشركاء-عمليات على رأس المال		
	طلب انسحاب الشريك بعد تنفيذ الوعد بالمساهمة		

ب- إثبات حقوق الشريك المنسحب: بعد تحديد حقوق الشريك المنسحب والمصادقة على طلب انسحابه من طرف الجهة المختصة في الشركة، يتم إثبات هذه الحقوق محاسبياً. ويتم ذلك بتسجيل مبلغ حقوق الشريك في الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية" في الجانب الدائن، مقابل ترصيد الحساب 456 "الشركاء-عمليات على رأس المال"، وذلك لإظهار الالتزام المالي للشركة تجاه الشريك المنسحب. ونسجل القيد التالي:

456	الشركاء-عمليات على رأس المال	xxx	xxx
455	الشركاء - الحسابات الجارية		
	إثبات حقوق الشريك المنسحب		

ج- تسديد حقوق الشريك المنسحب: بعد إثبات حقوق الشريك المنسحب محاسبياً في الحسابات الجارية للشركاء، يتم الانتقال إلى مرحلة تسديد هذه الحقوق وفق الوسيلة المعتمدة من طرف الشركة. ويتم التسديد عادةً إما نقداً عن طريق الصندوق أو عن طريق البنك. ويترتب عن هذه العملية انقضاء الالتزام المسجل في ذمة الشركة تجاه الشريك المنسحب، وذلك بترصيد الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية" من الجهة المدينة، مقابل تسجيل عملية الدفع في حساب الصندوق أو البنك من الجهة الدائنة. ونسجل القيد التالي:

455	الشركاء-عمليات على رأس المال	xxx	xxx
5x	حسابات الخزينة		
	تسديد حقوق الشريك المنسحب		

ملاحظة: عند انسحاب أحد الشركاء وتحديد حقوقه المالية، يُسجل كامل المبلغ المستحق له في البداية ضمن الحساب 455 "الشركاء - الحسابات الجارية"، باعتباره التزاماً على عاتق الشركة تجاه الشريك المنسحب، سواء تم التسديد كلياً أو جزئياً. وفي حالة قيام الشركة بعدم التسديد أو بتسديد جزء فقط من هذه الحقوق وتأجيل تسديد الجزء المتبقي دون تحديد أجل طويل، يبقى المبلغ غير المسدد مسجلاً في الحساب 455. أما إذا تم الاتفاق بين الطرفين على تأجيل التسديد لفترة طويلة مع تحديد آجال واضحة، فإن المبلغ غير المسدد يُحوّل إلى الحساب 164 "قروض وديون مالية"، ويُعامل محاسبياً كدين طويل الأجل إلى غاية تسديده.

3-4 تأسيس المؤسسة الخاصة الفردية:

إن رأس المال في المؤسسة فردية يتمثل في الحساب الثانوي 101 "أموال الاستغلال" وهو يعبر عن رأس المال في مؤسسة فردية. وبما أن الملكية فردية للمؤسسة فإن المستغل وبصفته المالك الوحيد، له الحرية التامة في سحب إحدى قيم الأصول النقدية والعينية لاحتياجاته الخاصة أو زيادتها من حسابه الشخصي، ويتم متابعة هذا التغير باستعمال الحساب 108 "حساب المستغل". عند تأسيس مؤسسة فردية يتم تسجيل القيد التالي:

2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
5x	حسابات مالية	xxx	
	أموال الاستغلال		101
	القيد التأسيسي لمؤسسة فردية		

يظهر الحساب 101 من جهة الدائن أما جهة المدين فتشمل مختلف العناصر التي وضعها المستغل تحت تصرف المؤسسة.

4-4 حساب المستغل:

عندما يقوم المستغل بإضافة عناصر للمؤسسة (مدفوعات) أو سحب عناصر من المؤسسة (مسحوبات)، تسجل هذه العمليات محاسبيا كما يلي:

في حالة المدفوعات تظهر قيمتها من جهة المدين ليظهر الحساب 108 من جهة الدائن كما يلي:

2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
5x	حسابات مالية	xxx	
	حساب المستغل		108
	مدفوعات للمؤسسة		

أما في حالة المسحوبات فتظهر قيمتها من جهة الدائن ليظهر الحساب 108 من جهة المدين كما يلي:

108	حساب المستغل	xxx	
2x	أصول ثابتة	xxx	
3x	مخزونات	xxx	
5x	حسابات مالية	xxx	

مسحوبات من المؤسسة

في نهاية الدورة يستقبل الحساب 101 رصيد الحساب 108 والذي قد يكون مدين أو دائن، بحيث نميز ما يلي:

- إذا كان رصيد الحساب 108 دائن فهذا يعني أن قيمة الدفعات أكبر من قيمة المسحوبات، وبالتالي يرصد مع الحساب 101 من جهة الدائن وهذا ما يفسر بأنه زيادة في رأس مال المؤسسة. ونسجل ما يلي:

108	حساب المستغل	xxx	xxx
101	أموال الاستغلال		
	رصيد 108 دائن/ زيادة في رأس المال		

- إذا كان رصيد الحساب 108 مدين فهذا يعني أن قيمة المسحوبات أكبر من قيمة المدفوعات وبالتالي يرصد مع الحساب 101 من جهة المدين وهذا ما يفسر بأنه نقصان في رأس مال المؤسسة. ونسجل محاسبيا ما يلي:

101	أموال الاستغلال	xxx	xxx
108	حساب المستغل		
	رصيد 108 مدين/ انخفاض في رأس المال		

في نهاي الدورة المحاسبية تحقق المؤسسة نتيجة الدورة (ربح/خسارة) وهذه النتيجة بدورها تؤثر على رأس المال، حيث يستقبل الحساب 101 رصيد الحساب 12 والذي قد يكون مدين أو دائن، بحيث:

في حالة الربح يكون رصيد للحساب 12 دائن، وفي بداية الدورة الموالية يتم ترصيده ليظهر من جهة المدين مع الحساب 101 من جهة الدائن وبالتالي فإنه سيحدث زيادة في رأس المال، ونسجل القيد التالي:

12	نتيجة الدورة	xxx	xxx
101	أموال الاستغلال		
	النتيجة ربح/ زيادة في رأس المال		

في حالة الخسارة يكون رصيد للحساب 12 مدين، وفي بداية الدورة الموالية يتم ترصيده ليظهر من جهة الدائن مع الحساب 101 من جهة المدين وبالتالي فإنه سيحدث انخفاض في رأس المال، ونسجل القيد التالي:

101	أموال الاستغلال	xxx	
12	نتيجة الدورة	xxx	
	النتيجة خسارة/ انخفاض في رأس المال		

مثال توضيحي:

بتاريخ 2019/01/02 بدأ التاجر نشاطه التجاري برأس مال موزع كما يلي:

أراضي 1.500.000 دج، مباني 900.000 دج، معدات النقل 500.000 دج، بضاعة 250.000 دج، الحساب البنكي 300.000 دج، الصندوق 150.000 دج.

حيث قام خلال الدورة بالعمليات التالية:

- 1- شراء تجهيزات المكتب بقيمة 130.000 دج، دفع نصف المبلغ من أمواله الخاصة؛
 - 2- سحب من الصندوق 120.000 دج لتغطية مصاريف شخصية؛
 - 3- سحب من المخزن بضاعة بقيمة 50.000 دج للاستهلاك العائلي؛
 - 4- سدد فاتورة التأمين الخاصة بمعدات النقل بقيمة 15.000 دج من حسابه الخاص؛
 - 5- وضع في الحساب البنكي للمتجر مبلغ قدره 200.000 دج من أمواله الخاصة؛
- حقق هذا التاجر في نهاية الدورة نتيجة ربح بقيمة 175.000 دج.

المطلوب:

- 1- تسجل العمليات السابقة في دفتر يومية التاجر؛
- 2- بمتابعة إجراءات ترصيد الحساب 108، والحساب 12 ؛
- 3- بتحديد رأس المال الجديد.

الحل:

- 1- تسجيل العمليات في دفتر اليومية:

		2019/01/02	
211	أراضي	1.500.000	
213	مباني	900.000	
218	أصول ثابتة أخرى	500.000	

	250.000	بضاعة		30
	300.000	الحساب البنكي		512
	150.000	الصندوق		53
3.600.000		أموال الإستغلال	101	
		القيد التأسيسي		
		1		
	130.000	أصول ثابتة أخرى		218
65.000		حساب المستغل	108	
65.000		مورد الأصول الثابتة	404	
		فاتورة الشراء رقم.....		
		2		
	120.000	حساب المستغل		108
120.000		الصندوق	53	
		3		
	50.000	حساب المستغل		108
		بضاعة	30	
50.000		4		
	15.000	أقساط التأمينات		616
		حساب المستغل	108	
15.000		5		
	200.000	الحساب البنكي		512
		حساب المستغل	108	
200.000				

2- ترصيد الحساب 108، والحساب 12:

ح/ 108 حساب المستغل

65.000	120.000
15.000	50.000
200.000	رد: 110.000
280.000	280.000

نلاحظ من خلال الحساب 108 أن المدفوعات التي وضعها التاجر أكثر من المسحوبات، لذلك يظهر الرصيد دائنا بقيمة 110.000 دج، وهذا ما سيأثر على رأس المال بالزيادة.

		2019/12/31			
110.000	110.00	حساب المستغل	108	101	
		أموال الإستغلال			
		ترصيد الحساب 108			
		2020/01/02			
175.000	175.000	نتيجة الدورة	12	101	
		أموال الإستغلال			
		ترصيد الحساب 12			

3- حساب رأس المال الجديد: لمعرفة رأس المال الجديد نقوم بترصيد الحساب 101:

ح/ 101 أموال الاستغلال

3.600.000	
110.000	رد: 3.885.000
175.000	
3.885.000	3.885.000

رأس المال الجديد = 3.885.000 دج