

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مطبوعة في محاسبة الشركات وفق scf دروس وتمارين

إعداد:

د/ يوسف خروبي

أستاذ: جامعة جيجل

السنة الدراسية : 2017/2016

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
04	الفصل الأول:
05	I- محاسبة شركات الأشخاص
05	أولاً- مفاهيم
05	1. المظاهر القانونية
06	2. المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن
13	ثانياً- توزيع الأرباح والخسائر
13	1. الحسابات الجارية للشركاء
14	2. طرق توزيع الأرباح والخسائر
15	ثالثاً- تعديل عقد الشركة
15	1. تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر
18	2. تعديل رأس مال الشركة
28	3. تغيير الشركاء
34	الفصل الثاني: محاسبة شركات الأموال
35	I- محاسبة شركة ذات المسؤولية المحدودة
35	أولاً- مفاهيم
35	1. المظاهر القانونية
36	2. المظاهر المحاسبية
38	ثانياً- توزيع الأرباح
	
41	ثالثاً: تعديل عقد الشركة
41	1. زيادة رأس المال
43	2. تخفيض رأس المال
45	II- محاسبة شركة المساهمة
45	أولاً- مفاهيم
45	1. تعريف الشركة
45	2. خصائص الشركة
45	3. الأسهم

46	4. تكوين شركة المساهمة
47	5. إدارة شركة المساهمة
48	6. المعالجة المحاسبية لتكوين شركة المساهمة
52	7. نفقات التأسيس
53	8. المساهم المتأخر
54	ثانياً- توزيع النتيجة
54	1. توزيع الأرباح
56	2. تخصيص الخسائر
56	ثالثاً- تعديل عقد الشركة
56	1. زيادة رأس المال
62	2. تخفيض رأس المال
64	الفصل الثالث: تصفية الشركات وإدماجها
65	I- تصفية الشركات
65	1. تعريف التصفية
65	2. أسباب التصفية
65	3. المظاهر القانونية
65	4. إجراءات التصفية
65	5. مهام المصفي
66	6. المعالجة المحاسبية
75	قائمة المصادر والمراجع

الفصل الأول: محاسبة شركات الأشخاص

مراحل سير الفصل

أولاً: محاسبة شركات الأشخاص

أولاً- مفاهيم

1. المظاهر القانونية

2. المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن

ثانياً- توزيع الأرباح والخسائر

1. الحسابات الجارية للشركاء

2. طرق توزيع الأرباح والخسائر

ثالثاً- تعديل عقد الشركة

1. تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر

2. تعديل رأس مال الشركة

3. تغيير الشركاء

I- محاسبة شركات الأشخاص:

أولاً- مفاهيم:

1. المظاهر القانونية:

1.1- تعريف شركة التضامن:

شركة التضامن هي عقد بين اثنين أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة، يتضامن الشركاء في جميع تعهدات الشركة ولو لم يحصل التوقيع إلا من أحدهم، كما لها شخصية معنوية مستقلة تقوم بين أشخاص يجمعهم طابع التعارف كما لا يجوز أن تنتقل حصة الشريك المتوفي إلى ورثته إلا برضاء جميع الشركاء الآخرين.

- لجميع الشركاء صفة التاجر، بحيث يتعين عليهم التسجيل التجاري، كما أن إفلاس الشركة يؤدي إلى إفلاسهم بالضرورة.

- يكون الشركاء جميعاً مسؤولين بكل ما يملكون، عن التزامات الشركة شخصياً، ومتضامنين بلا حدود. تقسم الأموال الجماعية إلى حصص اجتماعية، لا يمكن تداولها، لا يمكن التنازل عنها ولا تحويلها، إلا بموافقة جميع الشركاء.

- يتألف عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء أو أحدهم متبوع بكلمة "وشركائهم".

- يمكن أن يؤدي موت أحد الشركاء إلى حل الشركة.

2.1- تأسيس شركة التضامن:

- يجب تثبيت توقيع الشركة بعقد رسمي من طرف جميع الشركاء وإلا كانت باطلة حيث يخضع العقد للتسجيل والإشهار، كما يعتبر بمثابة القانون النظامي لا ويشتمل على كل ما ينظم علاقة الشركاء ببعضهم وعلاقتهم بالغير والغرض من الشركة، تاريخ بدايتها ونهايتها؛

- رأس مال الشركة والحصص المتضمنة لرأس المال والفائدة على رأس مال الشركة؛

- نسب توزيع الأرباح والخسائر ومرتببات الشركاء أو مكافآتهم مقابل القيام بإدارة الشركة؛

- انفصال أحد الشركاء وطريقة احتساب وسداد حقوقه وأحل الشركة والطريقة التي تتبع في تصفياتها؛

3.1- القيد بالسجل التجاري:

يجب على كل شركة تجارية في بحر شهر من تكوينها القيام بجانب الإشهار بالقيد في السجل التجاري.

4.1- إثبات حصص لشركاء في رأس المال:

قد يقوم الشركاء بتقديم حصصهم في رأس المال والمنصوص عليها في عقد تكوين شركة التضامن في أي من الصور الآتية:

- حصص نقدية؛

- حصص عينية؛

- حصص عمل.

5.1- إدارة الشركة:

تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء ما لم يشترط في القانون الأساسي على خلاف ذلك. يمكن أن يدير الشركة مدير أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء، وسواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين يعينهم عادة العقد التأسيسي {مسيرون قانونيين}.

يجوز للمدير، في العلاقات بين الشركاء، وعند عدم تحديد سلطاته في القانون الأساسي، أن يقوم بكافة أعمال الإدارة لصالح الشركة.

يجوز عزل المسير من مهامه ألا بقرار يتخذه الشركاء الآخرون بالإجماع، ويترتب على هذا العزل حل الشركة ما لم ينص على استمرارها في القانون الأساسي أو أن يقرر الشركاء الآخرون حل الشركة بالإجماع.

2. المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن:

بعد انتهاء إجراءات تكوين أو تأسيس الشركة يسدد كل شريك تعاقده من خلال تقديم الحصة المتفق عليها من رأس مال، حيث لم يحدد المشرع حد أدنى لرأس المال المكتتب، أو مهلة لتقديم المساهمات المودوعة. ولذلك تسجل قيود التأسيس على مرحلتين:

- وعود المساهمات؛

- سداد أو تقديم المساهمات

يتم إثبات المساهمات التي وعد بها الشركاء في الطرف المدين من الحساب 456 "الشركاء العمليات عن رأس مال" الذي يفتح باسم شريك وذلك بجعل حساب 101 "رأس مال الشركة" دئنا.

يستقبل الحساب 456 "الشركاء" في طرفه المدين قيمة المساهمات المودوعة عينا أو نقداً، ويستقبل في طرفه الدائن قيمة المساهمات المقدمة، وذلك مقابل التسجيل في الحسابات الموافقة للقيم المقدمة {تثبيات، مخزونات،...} ويكون رصيده:

- معدوماً في حالة تقديم جميع المساهمات المودوعة؛

- مديناً بقيم المساهمات التي لم تقدم بعد عند إعداد الميزانية.

يكون الحساب 101 "مساهمات الأفراد" دائناً بالقيمة الإسمية للحصص المكتتبة، كما يظهر هذا الحساب في مطالب الميزانية بقيمة ثابتة طبقاً لمبدأ ثبات رأس المال.

456	101	شركاء: مساهمات مساهمات الأفراد المساهمات المودوعة	×	×
2		التبثبات العينية	×	
3		المخزونات	×	
5		الموجودات	×	
456		مساهمات الأفراد تقديم المساهمات الموعودة	×	×

1.2- الحصص النقدية:

1.1.2- سداد الحصص النقدية في تاريخ التعاقد:

مثال:

في جانفي من السنة ن اتفق عمر ومصطفى وأيمن على تكوين شركة التضامن لتجارة الأقمشة برأس مال قدره 300000 دج، مقسوم بينهم بالتساوي، وقد أودع الشركاء حصصهم في رأس مال في بنك الشركة في تاريخ التعاقد.

المطلوب:

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات تكوين الشركة؛
- إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل:

1. تثبت المساهمات الموعودة

01/02/ن				
4560	من د/عمر الخاص بمساهمته	100000		
4561	د/ مصطفى بمساهمته	100000		
4562	د/ أيمن بمساهمته	100000		
101	إلى د/مساهمات الأفراد تأسيس شركة التضامن طبقاً لعقد الموثق بتاريخ 01/02/ن مساهماتهم الموعودة	300000		

2. تقديم المساهمات

		01/02/ن			
	300000		من د/البنك		512
100000		من د/عمر الخاص بمساهمته	4560		
100000		د/ مصطفى بمساهمته	4561		
100000		د/ أيمن بمساهمته	4562		
		تقديم مجمل المساهمات من طرف الشركاء			

الميزانية الافتتاحية:

الأصول	الخصوم
الموجودات البنك	رؤوس الأموال الخاصة رأس المال الشركة
300000	300000
300000	300000

2.1.2- سداد الحصص النقدية في تواريخ لاحقة:

مثال:

- اتفق الشريكان حسين وعمر في 01/02/ن على تكوين شركة التضامن على أن يكون رأس مال الشريك حسين 250000 دج، ورأس مال الشريك عمر 200000 دج، وأن يتم السداد كما يلي:
- يسدد الشريك حسين نصف رأس ماله بصندوق الشركة في 01/02/ن على أن يسدد النصف الباقي ببنك الشركة في 15/06/ن.
 - يسدد الشريك عمر نصف رأس ماله بصندوق الشركة في تاريخ التعاقد، والنصف الباقي ببنك الشركة في 05/01/ن
- المطلوب:

إجراء قيود اليومية لإثبات تكوين الشركة، وتصوير حسابي حصص الشركاء ورأس مال الشركة

الحل:

250000 200000 250000 200000 125000	250000 200000	01/02 من د/حسين الخاص بمساهمته	101	4560
		د/ عمر بمساهمته		4561
		إلى د/مساهمات حسين		
		د/ مساهمات عمر		
		المساهمات الموعودة طبقا للعقد الموثق		
	225000	01/02 من د/الصندوق	4560	53
من د/عمر الخاص بمساهمته				

100000		د/ مصطفى بمساهمته تقديم نصف المساهمات التي وعد بها الشريكين حسين وعمر	4561	
--------	--	---	------	--

الميزانية الافتتاحية في 01/02/ن

الخصوم	الأصول
رؤوس الأموال الخاصة	الأصول الجارية
101: رأس مال الشركة	4560: حسين الخاص بمساهماته
250000	4561: عمر الخاص بمساهماته
200000	الموجودات
1010: مساهمات حسين	53: الصندوق
1011: مساهمات عمر	225000
450000	450000

يظهر حساب 4560 "حسين، الخاص بمساهماته" رصيداً مدينا بمبلغ 125000 دج وحساب 4561 "عمر، الخاص بمساهماته" رصيداً مدينا بـ 100000 دج الذي يطابق مبلغ النقود الموعودة والتي تقدم حتى تاريخ 01/02/ن

بينما الحسابان 1010 "مساهمات حسين" و 1011 "مساهمات عمر" دائنان في المجموع بمبلغ 450000 دج الذي يطابق الرأس المال الاجتماعي.

2.2- الحصص العينية:

قد يقوم بعض الشركاء عند تكوين شركة التضامن بتقديم حصتهم في رأس المال في شكل عيني، وذلك عن طريق تقديم والتزامات له وعليه للغير، ويتم تقييم الأصل على أساس سعر السوق السائد في تاريخ نقل الملكية، وتثبت في دفاتر الشركة بالقيم المعدلة.
مثال:

في 01/02/ن تكون شركة التضامن بين "س" و "ع" برأس مال قدره 400000 دج، حصة س 130000 دج و ع 270000 دج وقد سدد الشريكان حصتهما على الوجه التالي:

- في 02 جانفي دفع الشريك س 30000 دج نقداً عن طريق الصندوق وقدم بضائع بقيمة باقي حصته.
- الشريك ع فقد تنازل للشركة يوم 01/02/ن عن آلة قيمتها السوقية 200000 دج وأودع الباقي في بنك الشركة.

المطلوب:

1. تسجيل عمليات تكوين الشركة؛
2. إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل:

1. تثبيت المساهمات الموعودة:

		01/02/ن		
130000 270000	130000	من ح/س، الخاص بمساهمته	4560	
	270000	ح/ع، بمساهمته	4561	
		إلى ح/مساهمات س	1010	
		ح/مساهمات ع	1011	
		المساهمات الموعودة طبقاً للعقد الموثق		

2. تقديم المساهمات

		01/02/ن		
130000 270000	30000	من ح/الصندوق	53	
	100000	ح/البضاعة	30	
		إلى ح/مساهمات	4560	
		تقديم مجمل المساهمات الموعودة من طرف		
		01/02/ن		
270000	200000	من ح/معدات وأدوات	215	
	70000	ح/البنك		
		من ح/ع، الخاص بمساهمته	4561	
		تقديم مجمل المساهمات الموعودة من طرف ع		

الميزانية الافتتاحية في 01/02/ن

الأصول	الخصوم
الأصول المثبتة	رؤوس الأموال الخاصة
215: معدات وأدوات	101: رأس مال الشركة
الأصول الجارية	
30: بضائع	
الموجودات	
512: البنك	
53: الصندوق	
400000	400000

قد يقدم الشريك حصته في رأس المال في صورة منشأة قائمة بما فيها من أصول وخصوم، والفرق بين الأصول المقدمة والخصوم المتعهد بها تمثل ما يقدمه الشريك سداداً لحصته، ويلاحظ أن الأرقام الواردة في مثل هذه الميزانية تمثل أرقام تاريخية قد لا تعبر عن القيم الحقيقية لأصول وخصوم المنشأة من أجل ذلك يجب فحص وإعادة تقويم الأصول والخصوم، واحتمالات نتيجة الفحص تكون واحدة من الآتي:

- قبول الميزانية المقدمة كما هي بدون تعديل؛

- قبول الميزانية بعد إدخال بعض التعديلات على بعض مفردات الأصول والخصوم؛
- قد تدفع الشركة ثمناً للمنشأة يفوق القيمة الدفترية لصافي الأصول، وفي هذه الحالة فإن الفرق يدفع مقابل أصل مستتر وغير ملموس وهو شهرة المحل.

حصة الشريك = الأصول - الخصوم المتعهد بها

مثال:

اتفق عبد الحميد والهادي على تكوين شركة التضامن برأس مال قدره 500000 دج، تكون حصة عبد الحميد 400000 دج يسدها بتقديم صافي أصول محله بعد إعادة التقدير، أما الهادي فيدفع حصته في الصندوق فوراً، وكانت ميزانية عبد الحميد في يوم الاتفاق 02/20/ن كما يلي:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
215: معدات وأدوات	101: أموال شخصية
2182: معدات النقل	430000
<u>الأصول الجارية</u>	<u>الخصوم الجارية</u>
30: البضاعة	401: الموردين
411: الزبائن	403: موردو السندات الواجب دفعها
413: الزبائن: السندات المطلوب تحويلها	18000
<u>الموجودات</u>	
53: الصندوق	
6000	
361000	361000

وتم الاتفاق على تقدير المعدات بمبلغ 140000 دج، ومعدات النقل 120000 دج، البضائع 90000 دج، وقدرت الديون المعدومة بـ 2000 دج.

المطلوب:

1. تحديد شهرة المحل؛
2. تسجيل عملية تكوين الشركة؛
3. إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل:

1. تحديد شهرة المحل:

قبل تحديد شهرة المحل ينبغي أولاً تحديد حصة الشريك عبد الحميد بعد إعادة التقدير

الأصول	الخصوم
215: معدات وأدوات	101: أموال شخصية
2182: معدات النقل	403: موردو السندات الواجب دفعها
30: البضاعة	43000
411: الزبائن	18000
413: الزبائن: السندات المطلوب تحويلها	
53: الصندوق	
6000	
379000	61000

حصة الشريك عبد الحميد = الأصول المقدمة - الخصوم المتعهد بها

$$= 379000 - 61000 = 318000 \text{ دج}$$

إذن حصة عبد الحميد من خلال المنشأة التي قدمها هي 318000 دج.

في حين أن حصة عبد الحميد من خلال الاتفاق هي 400000 دج دون دفع أي شيء زيادة عنها في

الأصول، إذن الفرق يمثل شهرة المحل الذي يقدره 82000 دج.

$$\text{د/207 شهرة المحل} = 400000 - 318000 = 82000 \text{ دج.}$$

2. تسجيل عملية التكوين:

400000 100000 100000 400000 43000 18000	400000	من د/عبد الحميد، الخاص بمساهماته	4560
	100000	د/الهادي، الخاص بمساهماته	4561
		إلى د/مساهمة عبد الحميد	1010
		د/مساهمات الهادي	1011
		المساهمات الموعودة طبقا للعقد الموثق	
	100000	من د/الصندوق	53
		إلى د/الهادي، الخاص بمساهماته	
		تقديم مجمل المساهمات الموعودة من طرف الهادي	
	82000	من د/شهرة المحل	207
	140000	د/معدات وأدوات	215
	120000	د/معدات نقل	2182
	90000	د/البضائع	30
	3000	د/الزبائن	411
	20000	د/الزبائن: السندات المطلوب تحصيلها	413
	6000	د/الصندوق	53
		إلى د/عبد الحميد، الخاص بمساهماته	4560
		د/الموردين	401
		د/موردو السندات الواجب دفعها	403
		تقديم مجمل المساهمات الموعودة من طرف عبد الحميد	

3. الميزانية الافتتاحية:

الخصوم	الأصول
رؤوس الأموال الخاصة	الأصول المثبتة
500000	207: شهرة المحل
101: رأس مال الشركة	215: معدات نقل
الخصوم الجارية	2182: معدات نقل
43000	الأصول الجارية
401: الموردين	30: البضاعة
403: موردو السندات الواجب دفعها	411: الزبائن
18000	413: الزبائن: السندات المطلوب تحويلها
	90000
	3000

		2000	الموجودات
		106000	53: الصندوق
561000	561000		

3.2- حصص العمل:

قد يتفق الشركاء على أنه نظرا لما ينفرد به أحدهم من خبرة فنية تمكن الشركة من ممارسة نشاطها بسهولة، على إشراكه في اقتسام أرباح وخسائر الشركة بالنسبة المتفق عليها بين الشركاء، ودون أن يقدم حصة نقدية أو عينية في رأس المال، في هذه الحالة لا يجري قيد دفترى لعدم وجود واقعة مالية تثبت رأس المال على أن يكتفي بالتسجيل البياني في دفتر اليومية وذلك على النحو التالي:

{الشريك مقيد شريك بعمله في الشركة طبقا للعقد}

ثانياً- توزيع الأرباح والخسائر:

1. الحسابات الجارية للشركاء:

يتعرض مركز الشركاء في شركات التضامن إلى التغيير المستمر وذلك نتيجة العمليات المختلفة التي تقوم بها الشركة، ورغبة في إبقاء حصص الشركاء في رأس المال ثابتة في الدفاتر، فيفتح حسابا جاريا حساب 455 "حسابات جارية للشركاء" مستقلا لكل من الشركاء، تثبت في التغييرات التي تحدث في حقوقهم طرف الشركة، يقيد في هذا الحساب مسحوبات الشريك أو نصيبه من الأرباح والفوائد المختلفة به.

يكون هذا الحساب دائنا بمجموع ما يستحقه الشركاء على الشركة، ويكون مدين بما تستحقه الشركة عليهم، أما تحصيلات الديون المدينة وتسديد الديون الدائنة، فإنها تسجل عكسيا.

مثال 1:

سددت الشركة لحساب الشريك عمر، تأمين سيارته الشخصية بمبلغ 3000 دج عن طريق شيك بنكي.

4560	التاريخ	من د/حساب حاري عمر	3000	3000
512	إلى د/البنك	تسديد شيك رقم... لفائدة شركة التأمين تسديد حساب الشريك عمر		

مثال 02:

وضع الشريك مصطفى مبلغ 50000 دج تحت تصرف الشركة بشيك بنكي.

512	التاريخ	من د/البنك	50000	50000
4550	إلى د/حساب جاري مصطفى	شيكا قدمه مصطفى مؤقتا لصالح الشركة		

مثال 03:

قام كل من الشريكين حسين، ومحمود بسحب ما قيمته 10000 دج، و 15000 دج من البضائع لاستعمالها الشخصية.

25000	10000	التاريخ	700	4550
	15000	من د/ حساب جاري حسين		
		د/ حساب جاري محمود		
		إلى د/ مبيعات بضاعة		4551
		بيع بضاعة		

2. طرق توزيع الأرباح والخسائر:

بعد أن يتم تحديد نتيجة أعمال شركة التضامن عن سنة مالية معينة، هذه الأخيرة تبقى مسجلة في حساب 12 نتيجة الدورة.

يسجل جزء النتيجة {الرابحة أو العاجزة} الذي أرجأت الجمعية العامة تخصيصه إلى قرار تخصيص نهائي لاحق في الحساب 11 "ترحيل من جديد".
وقد يأخذ توزيع الأرباح والخسائر أيا من الصور الآتية:

- التوزيع بنسب متفق عليها؛
 - التوزيع بنسب رؤوس الأموال؛
 - منح الشركاء فائدة على رأس المال وتوزيع الرصيد بنسب محددة؛
 - منح الشركاء مرتبات أو مكافآت مقابل خدماتهم، وتوزيع الرصيد بنسب محددة؛
 - منح الشركاء فائدة على رأس المال ومرتبات مقابل خدماتهم، وتوزيع الرصيد بنسب محددة.
- كما نشير إلى أن النصوص لا تلزم شركاء شركة التضامن بتكوين احتياطات قانونية تقتطع من الأرباح، وذلك نظرا للمسؤولية الشركاء المتضامنة بلا حدود.

مثال:

في 02 جانفي تكونت شركة التضامن بين أ، و ب برأس مال قدره 800000 دج، حصة أ=600000 دج، وفي نهاية السنة المالية سجلت نتيجة إيجابية في الميزانية العمومية قدرها 120000 دج وحسب قانون الشركة توزع النتيجة كمكافأة للشريك المسير "ب" بنسبة 10% من النتيجة وتمنح فائدة على رأس المال بنسبة 5%، واقتطاع مبلغ 30000 دج من الأرباح لتكوين احتياطات، وذلك طبقا للأحكام التأسيسية.

توزيع الرصيد أو الأرباح على الشريكين بنسبة 2.3 على التوالي.

المطلوب:

1. إعداد جدول توزيع الأرباح؛
2. تسجيل القيود الخاصة بتوزيع الأرباح في اليومية العامة.

الحل:

1. جدول توزيع الأرباح:

120000		الأرباح الصافية للدورة
- 82000		الإقتطاعات
	12000	مكافأة للشريك المسير بـ $10\% \times 120000$
	30000	فائدة على رأس المال:
	10000	أ = $5\% \times 600000$
	30000	ب = $5\% \times 200000$
		احتياطات نظامية
38000		أرباح قابلة للتوزيع
- 38000	22800	حصة أ = $\frac{5}{3} \times 38000$
00	15200	حصة ب = $\frac{5}{2} \times 38000$

بعد التوزيع، نحسب حصة كل شريك كما يلي:

البيان	أ	ب
مكافأة	12000	
فائدة على رأس المال	30000	10000
الربح	22800	15200
	64800	25200

2. التسجيل المحاسبي:

120	من د/ نتيجة السنة {ربح}	120000	
106	إلى د/ احتياطات نظامية	30000	
4550	د/ أ، حساب جاري	64800	
4551	د/ ب، حساب جاري	25200	
	تخصيص أرباح دورة ن وفقا لقرارات الجمعية العامة العادية بتاريخ...		

ثالثاً- تعديل عقد الشركة:

قد يأخذ تعديل عقد شركة التضامن صوراً عديدة مثل تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء أو زيادة رأس المال أو تخفيضه أو انسحاب شريك أو انضمام شريك جديد.

1. تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر:

يمكن للشركاء الإنفاق على تعديل أسس توزيع الأرباح والخسائر ليس فقط عن السنوات اللاحقة للاتفاق وإنما امتداد تطبيق هذا التعديل على السنوات السابقة بأثر رجعي، ويتم التعديل بتصوير مذكرة تسوية في كسوف خارجية لتوزيع صافي الدخل {أو خسارة} السنة أو السنوات التي يراد تعديلها وفقاً

للاتفاق الجديد، ومقارنتها بالمبالغ التي قيدت لحساب الشركاء طبقا للاتفاق القديم، وحصر الفروق الموجبة والسالبة تمهيدا لإجراء التسويات المحاسبية اللازمة.

مثال:

عمر، مصطفى وليلى شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4، 3، 3 على التوالي.

وقد اتفق الشركاء في أول فيفري من السنة ن على تعديل أساس توزيع الأرباح والخسائر بحيث يمنح الشريك عمر مرتبا سنويا قدره 10000 دج واقتسام الرصيد بالتساوي بين الشركاء الثلاثة، وتعديل معدل الفائدة على رأس المال من 4% إلى 4.5%، حيث كانت مساهمات الشركاء في صندوق الشركة كما يلي: عمر 600000 دج، مصطفى 800000 دج، ليلي 1000000 دج ويطبق هذا الاتفاق بأثر رجعي اعتبارا من السنة ن-2.

فإذا علمت أن صافي دخل {أو خسارة} الشركة عن السنوات موضوع الاتفاق كانت كما يلي:

- سنة ن-2 = 90000 دج.

- سنة ن-1 = 13000 دج.

المطلوب:

1. تصوير مذكرة التسوية؛

2. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات التعديل السابق.

الحل:

1. مذكرة التسوية:

قبل إجراء مذكرة التسوية يجب التذكير بالتوزيع القديم وإجراء التوزيع الجديد.

نتيجة سنة ن-2 خسارة بمقدار 90000 دج.

التوزيع القديم	التوزيع الجديد
نسبة الفائدة 4%	نسبة الفائدة 4%
نسبة توزيع الأرباح والخسائر 3-3-4 على التوالي	نسبة توزيع الأرباح والخسائر 1-1-1 1
نصيب عمر = $90000 \times \frac{10}{4} = 36000$	متتبا سنويا قدره 10000 دج للشريك عمر نصيب كل
نصيب مصطفى = $90000 \times \frac{10}{3} = 27000$	شريك من الخسارة هو:
نصيب ليلي = $90000 \times \frac{10}{3} = 27000$	$36000 = \frac{3}{90000}$
أي الحسابات الجارية مدينة بمبالغ 36000، 27000، 27000 على التوالي	أي الحسابات الجارية مدينة بقيمة 30000 دج

نتيجة إيجابية صافية مقدارها 130000 دج لسنة ن-1.

التوزيع القديم:

الفائدة على رأس مال لكل شريك:

$$\begin{aligned} - \text{فائدة عمر} &= 600000 \times 4\% = 24000 \text{ دج} \\ - \text{فائدة مصطفى} &= 800000 \times 4\% = 32000 \text{ دج} \\ - \text{فائدة عمر} &= 1000000 \times 4\% = 40000 \text{ دج} \\ \text{الربح} &= 130000 - \text{الفائدة} \\ &= 130000 - 96000 = 34000 \text{ دج} \end{aligned}$$

نصيب كل شريك من الربح:

$$\begin{aligned} \text{عمر} &= 34000 \times \frac{10}{4} = 13600 \text{ دج} \\ \text{مصطفى} &= 34000 \times \frac{10}{3} = 10200 \text{ دج} \\ \text{ليلى} &= 34000 \times \frac{10}{3} = 10200 \text{ دج} \\ \text{الحسابات الجارية للشركاء دائنة بالمبالغ التالية:} \\ \text{د/ 4550 عمر} &= 24000 + 13600 = 37600 \text{ دج} \\ \text{د/ 4551 مصطفى} &= 32000 + 10200 = 42200 \text{ دج} \\ \text{د/ 4552 ليلى} &= 40000 + 10200 = 50200 \text{ دج} \end{aligned}$$

التوزيع الجديد:

الفائدة على رأس المال لكل شريك:

$$\begin{aligned} \text{فائدة عمر} &= 600000 + 4.5\% = 27000 \text{ دج} \\ \text{فائدة مصطفى} &= 800000 + 4.5\% = 36000 \text{ دج} \\ \text{فائدة ليلى} &= 1000000 + 4.5\% = 45000 \text{ دج} \\ \text{مكافأة للشريك عمر بقيمة 1000 دج} \\ \text{الربح} &= 130000 - \{10000 + 108000\} \\ &= 12000 \text{ دج.} \\ \text{نصيب كل شريك من الربح: } 12000 / 3 &= 4000 \text{ دج.} \\ \text{الحسابات الجارية للشركاء دائنة بالمبالغ التالية:} \\ \text{د/ 4550 عمر} &= 27000 + 10000 + 4000 = 41000 \text{ دج} \\ \text{د/ 4551 مصطفى} &= 36000 + 4000 = 40000 \text{ دج} \\ \text{د/ 4552 ليلى} &= 40000 + 10200 = 49000 \text{ دج} \end{aligned}$$

البيان	سنة ن -2				سنة ن -2			
	التوزيع القديم	التوزيع الجديد	فرق موجب	فرق سالب	التوزيع القديم	التوزيع الجديد	فرق موجب	فرق سالب
عمر	36000	30000	6000		376000	41000	3400	
مصطفى	27000	30000		30000	42200	40000		2200
ليلى	27000	30000		30000	50200	49000		1200

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بالنسبة لسنة ن-2 وحسب التوزيع القديم أن الشريك عمر تحمل خسارة بمقداره 36000 دج، أما حسب التوزيع الجديد فإنه يتحمل خسارة بمقدار 30000 دج، إذن التسوية تكون بإعطاء للشريك عمر ما مقداره $36000 - 30000 = 6000$ دج.

أما بالنسبة لسنة ن-1 وحسب التوزيع القديم كان نصيب عمر من الفائدة والربح 37600 دج، أما حسب التوزيع الجديد، فنصيبه من الفائدة والربح والمكافأة هو 41000 دج، إذن التسوية تكون بإضافة ما مقداره $41000 - 37600 = 3400$ دج.

إذن فالمبلغ الذي يجب أن يضاف إلى رصيد عمر هو $3400 + 6000 = 9400$ دج حسب ما تبينه الحسابات الجارية التالية:

4552/د ليلى		4551/د مصطفى		4550/د عمر	
ر م 4200	3000	ر م 5200	3000	6000	ر.د 9400
	1200		2200	3400	
4200	4200	5200	5200	9400	9400

من خلال الأرصدة نلاحظ أن الشريك عمر يجب أن يتحصل على مبلغ إضافي قدره 9400 دج، وأن لشريكين مصطفى وليلى عليهم بإرجاع ما قيمته $4200 + 5200 = 9400$ دج

2. قيود التسوية:

4551	من د/ حساب جاري مصطفى	120000	
4552	د/ حساب جاري ليلى		
4550	إلى د/ حساب جاري عمر		30000

2. تعديل رأس مال الشركة:

1.2 - زيادة رأس المال:

قد يتفق الشركاء في ضوء توسع شركة التضامن في حجم نشاطها، طلب جديد لموارد مالية دائمة وقد يرى الشركاء أن السياسة التمويلية تستدعي زيادة رأس المال بدلا من التوسع في الاقتراض بآجال مختلفة وقد يقوم كل شريك أو بعض الشركاء بتقديم هذه الزيادة في رأس المال في صورة نقدية أو عينية

ولكن يجب في جميع الحالات قيام الشركاء بسداد حساباتهم الجارية المدنية قبل سداد حصتهم في الزيادة في رأس مال الشركة، ويكون قيد سداد الحسابات الجارية المدنية كآلاتي:

53 أو 512	من د/ نقدية بالبنك أو الصندوق	×	×
455	إلى د/ جاري الشركاء	×	×
	تسوية الحساب الجاري المدين		

2.1.1 زيادة رأس المال بتقديم الشركاء لمساهمات جديدة:

المعالجة المحاسبية لإثبات اتفاق الشركاء على زيادة رأس المال لا تختلف عنها في حالة تكوين الشركة أي:

- المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة؛

- المرحلة الثانية: تسجيل المساهمات المقدمة.

456	من د/ حساب جاري مصطفى	×	×
101	إلى د/ مساهمات الأفراد	×	×
	المساهمات الموعودة حسب القرار المتخذ في الجمعية العامة الطارئة بتاريخ... وحسب العقد الموثق		
(2) (3) (5)	من د/ (التثبيات) (المخزونات) (الموجودات)	×	×
101	إلى د/ شركاء، الخاص بمساهمات		
	تنفيذ الوعد		

2.1.2 - زيادة رأس المال بتحويل قرض الشريك

قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية الحساب الجاري الدائن لأحد الشركاء أو بعضهم حيث يعالج السداد كآلاتي:

455	من د/ حسابات جارية للشركاء	×	×
456	إلى د/ شركاء مساهمات	×	×
	تحويل الحساب الجاري لرأس مال		

3.1.2 - زيادة رأس المال بتحويل قرض الشريك:

كما قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية حساب قرض الشريك حيث يعالج السداد في هذه الحالة على النحو التالي:

1681	من د/ قرض الشريك	×	×
456	إلى د/ شركاء مساهمات	×	×
	تحويل الحساب الجاري لرأس مال		

4.12- زيادة رأس المال بدمج الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات:

قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال عن طريق دمج الأرباح غير الموزعة والاحتياطات، حيث يوزع الاحتياطي بنسبة توزيع أرباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة، يكون التسجيل كما يلي:

11	التنبيات العينية	×	
106	المخزونات	×	
456	شركاء مساهمات	×	
	دمج الأرباح غير الموزعة والاحتياطات لرأس المال		

5.1.2- إعادة تقدير ممتلكات الشركة وزيادة رأس المال بها:

قد يتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول الشركة واستخدام الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير في السداد الجزئي لحصتهم في رأس المال، ويجب في هذه الحالة فتح حساب 105 "فرق إعادة التقييم" في دفاتر الشركة حيث يجعل ذلك الحساب دائما بالزيادة في تقدير الأصول حسب القيد التالي:

3- 2	التنبيات العينية- المخزونات	×	
105	فرق إعادة التقييم	×	
	زيادة رأس المال باستعمال فرق إعادة التقييم		

ويقل الرصيد الناتج في الحسابات الجارية للشركاء، ويتم تسوية السداد الجزئي في هذه الحالة يجعل حساب 455 "حسابات جارية للشركاء" مدينة وحساب 456 "شركاء مساهماتهم" دائناً".

مثال 1:

عبد الحميد، عبد الهادي وهبة شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وكانت ميزانية الشركة في 12/31 ن كما يلي:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
مباني	35000 مساهمة عبد الحميد
<u>الأصول الجارية</u>	30000 مساهمة عبد الهادي
البضاعة	45000 مساهمة هبة
العملاء	<u>الخصوم غير الجارية</u>
<u>الموجودات</u>	29000 قرض الشريك عبد الهادي
البنك	<u>الخصوم الجارية</u>
	31000 المورد
	48000 حساب جاري عبد الحميد
	32000 حساب جاري عبد الهادي
250000	561000

وفي تاريخ الميزانية العمومية اتفق الشركاء على زيادة رأس المال إلى 300000 دج موزعة بين الشركاء بالتساوي، على أن تسدد الزيادة كالاتي:

- استخدام الحسابات الجارية الدائنة في السداد الجزئي لحصص الشركاء في الزيادة؛
- استخدام قرض الشريك عبد الهادي في السداد الجزئي لحصته في الزيادة في رأس المال؛

- سداد الرصيد المستحق من حصص الشركاء في زيادة رأس المال الشركة.

1. إجراء القيود اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق؛

2. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الإنفاق.

الحل:

رفع رأس المال من 11000 دج إلى 300000 دج على أن يوزع بينهم بالتساوي أي تصبح
حصة كل شريك 100000 دج إذن يضيف الشركاء ما يلي:

- د/عبد الحميد = 35000 + 65000 = 100000 دج.

- د/عبد الهادي = 30000 + 70000 = 100000 دج.

- د/هبة = 45000 + 55000 = 100000 دج.

1. قيود اليومية:

التاريخ			
	65000	من د/عبد الحميد، الخاص بمساهمته	4560
	70000	د/عبد الهادي، الخاص بمساهمته	4461
	55000	د/هبة، الخاص بمساهمتها	4562
65000		إلى د/مساهمة عبد الحميد	1010
70000		د/مساهمة عبد الهادي	1011
55000		د/مساهمة هبة	1012
		إثبات إتفاق الشركاء على زيادة رأس المال	
التاريخ			
	48000	من د/جاري الشريك عبد الحميد	4560
	32000	د/جاري الشريك عبد الهادي	4461
48000		إلى د/عبد الحميد الخاص بمساهمته	4560
32000		د/عبد الهادي الخاص بمساهمته	4561
		استخدام الحسابات الجارية للسداد الجزئي لحصص الشريكين عبد الحميد، عبد الهادي	
التاريخ			
	29000	من د/قرض الشريك عبد الهادي	168
29000		إلى د/عبد الهادي، الخاص بمساهمته	4561
		استخدام قرض الشريك عبد الهادي للسداد الجزئي لحصته	

4562/د		4561/د		4560/د	
55000 ر.م	55000	32000	70000	48000	65000
		29000		17000 ر.م	
55000	55000	9000 ر.م		65000	65000
		250000	250000		

17000	81000	من د/البنك	456	11
9000		إلى د/ عبد الحميد، الخاص بمساهماته		
55000		د/ عبد الهادي، الخاص بمساهماته		
		د/ هبة، الخاص بمساهماتها		
		إثبات سداد الشركاء لحصصهم في زيادة رأس المال ببنك الشركة		

2. الميزانية العمومية بعد تنفيذ الاتفاق:

الخصوم	الأصول
<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>	<u>الأصول المثبتة</u>
100000 مساهمة عبد الحميد	76000 مباني
100000 مساهمة عبد الهادي	الأصول الجارية
100000 مساهمة هبة	البضاعة
<u>الخصوم الجارية</u>	العملاء
31000 المورد	الموجودات
31000	البنك
331000	331000

مثال:

فالزهاء، هبة، عبد الحميد شركاء في شركة التضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2-2-1 على التوالي، وكانت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ 31/12/ن كالاتي:

الخصوم	الأصول
<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>	<u>الأصول المثبتة</u>
60000 مساهمة فالزهاء	42000 مباني
60000 مساهمة هبة	73000 آلات
30000 مساهمة عبد الحميد	35000 أثاث
<u>الخصوم غير الجارية</u>	<u>الأصول الجارية</u>
25000 قرض الشريك فالزهاء	34000 البضاعة
<u>الخصوم الجارية</u>	الموجودات
18000 حساب جارية هبة	31000 البنك
22000 المورد	
331000	331000

وفي أول جانفي ن+1 اتفق الشركاء على الآتي:

1. زيادة رأس مال الشركة بنسبة 75% مع المحافظة على نسبة رأس المال بين الشركاء؛

2. إعادة تقدير أصول الشركة كما يلي:

مباني 61000 دج، آلات 95000 دج، بضائع 43000 دج

3. استخدام الحسابات الجارية الدائنة، وحساب قرض الشريك في سداد الزيادة في رأس المال؛

4. سداد باقي الزيادة في رأس المال نقدا.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق السابق؛

2. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق.

التاريخ				
45000	45000	من د/ فالزهراء، الخاص بمساهمتها	4560	
	45000	د/ هبة، الخاص بمساهمتها	4461	
	22500	د/ عبد الحميد، الخاص بمساهماته	4562	
45000		إلى د/ مساهمة ع فالزهراء	1010	
45000		د/ مساهمة هبة	1011	
22500		د/ مساهمة عبد الحميد	1012	
		إثبات اتفاق الشركاء على زيادة رأس المال		
التاريخ				
	19000	من د/ مباني	213	
	22000	د/ آلات	215	
	9000	د/ بضائع	30	
50000		إلى د/ فرق إعادة التقييم	105	
		إثبات الزيادة في تقدير حسابات الأصول		
التاريخ				
	50000	من د/ فرق إعادة التقييم	105	
20000		إلى د/ فالزهراء، الخاص بمساهمتها	4560	
20000		د/ هبة، الخاص بمساهمتها	4561	
10000		د/ عبد الحميد، الخاص بمساهمته	4562	
		السداد الجزئي، لحصص الشركاء برصيد إعادة التقييم		
التاريخ				
	18000	من د/ حساب جاري هبة	4551	
	25000	د/ قرض الشريك فالزهراء	168	
18000		إلى د/ هبة، الخاص بمساهمتها	4561	
25000		د/ فالزهراء، الخاص بمساهماتها	4560	
		استخدام الحسابات الجارية وقرض الشريك للسداد الجزئي لحصص الشريكين هبة فالزهراء -		

4562/د		4561/د		4560/د	
10000	22500	20000	45000	20000	45000
12500 ر.م		18000		25000	
22500	22500	7000 ر.م		45000	45000
		250000	250000		
		التاريخ		53	
		من د/الصندوق		4561	
		إلى د/ هبة، الخاص بمساهماته		4562	
		د/ عبد الحميد، الخاص بمساهمته			
		سداد الشريكين لحصتهم في زيادة رأس المال			
7000	19500				
12500					

2. الميزانية العمومية بعد تنفيذ الاتفاق:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
مباني	مساهمة فالزهراء
آلات	10500
أثاث	10500
<u>الأصول الجارية</u>	مساهمة هبة
البضاعة	52500
<u>الموجودات</u>	مساهمة عبد الحميد
البنك	<u>الخصوم الجارية</u>
الصندوق	22000
	الموردين
	43000
	31000
	19500
284500	284500

2.2- تخفيض رأس المال:

يلجأ إلى تخفيض رأس المال الاجتماعي، عادة للأسباب التالية:

1.2.2- الزيادة في رأس المال نقدا:

قد يرى الشركاء المال زائد عن احتياجات الشركة، أي هناك أموال سائلة كبيرة ولا تحتاج إليها الشركة في تمويل نشاطها.

إذن عند اتخاذ القرار بالرد يجعل د/101 مدينا، والحسابات الجارية للشركاء دائنة وذلك بمقدار

التخفيض.

101	من د/مساهمات الأفراد	×	×
455	إلى د/ الحسابات الجارية للشركاء	×	×
	اتخاذ القرار بالتخفيض		

وعند الدفع تجعل الحسابات الجارية مدينة وحساب النقديات دائنة.

455	من د/الحسابات الجارية للشركاء إلى د/ النقديات تنفيذ الوعد	×	×
-----	---	---	---

2.2.2- إقفال الحسابات الجارية المدينة:

قد تكون الحسابات الجارية مدينة نتيجة توالي خسائر الشركة وبلوغها حدا تعجز معه ماليتهم الخاصة عن سدادها أو نتيجة المسحوبات، وتظل هذه الحسابات مدينة لعدم كفاية أرباح الشركة وقد يعجز الشركاء عن مطالبتهم بسداد هذه الأرصدة المدينة فينفقون على إقفال الحسابات الجارية المدينة في رأس المال ويثبت ذلك في الدفاتر بجعل حساب رأس المال مدينا والحسابات الجارية للشركاء دائنة.

101	من د/مساهمات الأفراد إلى د/ الحسابات الجارية للشركاء إقفال الحسابات الجارية المدينة	×	×
-----	---	---	---

3.2.2- إعادة تقدير ممتلكات الشركة وتخفيض رأس المال بها:

قد تكون القيمة الدفترية لممتلكات الشركة تزيد بكثير عن قيمتها السوقية، إذ يجب إعادة تقدير الأصول وتخفيض رأس المال بالمبلغ الناتج بين الشركاء، حيث يجعل حساب 105 فرق إعادة التقييم "مدينا بالنقص في تقدير الأصول، ويلى ذلك ترصيد حساب 105 "فرق إعادة التقييم" وإقفال الرصيد الناتج في الحساب الجاري للشركاء وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أو حسب حصة كل شريك في رأس المال.

مثال:

علي ومحمود وحמיד شركاء في شركة التضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1-2-3، على التوالي، وكانت الميزانية العمومية للشركة في 12/31/ن كما يلي:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
مباني	مساهمة علي
آلات	مساهمة محمود
<u>الأصول الجارية</u>	مساهمة حميد
البضاعة	<u>الخصوم الجارية</u>
عملاء	الموردين
أوراق القبض	أوراق الدفع
<u>حسابات الجارية المدينة:</u>	
حساب الجاري علي	
حساب الجاري محمود	
حساب جاري حميد	
39000	
37500	
35000	
357000	357000

ورغبة في تحسين الوضع المالي للشركة في ضوء الخسائر التي حققتها على مدار السنوات الماضية، فقد اتفق الشركاء في أول جانفي ن+1 على تخفيض رأس المال كآلاتي:

1. إقفال الحسابات الجارية المدينة؛
 2. إعادة تقييم الأصول كآلاتي: المباني 57500 دج، الآلات 79000 دج، المخزون السلعي 35000 دج، العملاء 25000 دج.
 3. خفض رأس المال إلى 105000 دج مع احتفاظ الشركاء بنفس نسبة رأسمالهم؛
 4. أن يسحب الشريك أو يدفع نقدا الزيادة أو النقص في حصته في رأس المال.
- المطلوب:**

1. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق؛
 2. إعداد الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق مباشرة.
- الحل:**

1. قيود اليومية:

$$\text{نسبة التخفيض} = \frac{210000}{105000} = 0.5 = 50\%$$

كل شريك يخفض 50% من حصته.

$$\text{حصة الشريك على} = 0.5 \times 100000 = 50000 \text{ دج}$$

$$\text{حصة الشريك محمود} = 0.5 \times 100000 = 35000 \text{ دج}$$

$$\text{حصة الشريك حميد} = 0.5 \times 100000 = 20000 \text{ دج}$$

التاريخ				
	50000	من د/ مساهمات علي	4560	1010
	35000	د/ مساهمات محمود	4561	1011
	20000	د/ مساهمات حميد	4562	1012
50000		إلى د/ علي، الخاص بمساهماته	4560	
35000		د/ محمود، الخاص بمساهماته	4561	
20000		د/ حميد، الخاص بمساهماته	4562	
إثبات اتفاق الشركاء على زيادة رأس المال				
التاريخ				
	39000	من د/ علي، الخاص بمساهماته	4560	
	37500	د/ محمود، الخاص بمساهماته	4561	
	35000	د/ حميد، الخاص بمساهماته	4562	
39000		إلى د/ جاري الشريك علي	4550	
37500		د/ جاري الشريك محمود	4551	
35000		د/ جاري الشريك حميد	4552	
إقفال رصيد حساب جاري للشركاء المدينة				

105	من د/ فرق إعادة التقدير	39000	التاريخ
213	إلى د/ مباني	16000	
215	د/ آلات	13000	
30	د/ بضائع	9000	
411	د/ العملاء	1000	
	إثبات التخفيض في، تقدير حسابات الأصول		
4551 168	من د/ علي، الخاص بمساهماته	19500	التاريخ
	د/ محمود، الخاص بمساهماته	13000	
	د/ حميد، الخاص بمساهماته	6500	
105	إلى د/ فرق إعادة التقييم	39000	
	إقفال حساب فرق إعادة التقييم		

4562/د		4561/د		4560/د	
20000	35000	35000	37500	50000	39000
21500 ر.م	5600	15500 ر.م	13000	8500	19500
40600	40600	50500	50500	58500	58500

53	من د/ الصندوق	45500	التاريخ
4560	إلى د/ علي، الخاص بمساهماته	8500	
4561	د/ محمود، الخاص بمساهماته	15500	
4562	د/ حميد، الخاص بمساهماته	21500	
	إثبات سداد الشركاء لباقي حصتهم في رأس المال		

2. الميزانية العمومية:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
مباني	مساهمة علي
آلات	مساهمة محمود
<u>الأصول الجارية</u>	مساهمة حميد
البضاعة	<u>الخصوم الجارية</u>
عملاء	الموردين
أوراق القبض	أوراق الدفع
<u>الموجودات</u>	
الصندوق	
57500	50000
79000	35000
	20000
	85000
	62000
45500	
252000	252000

3. تغيير الشركاء:

1.3- انضمام شريك جديد إلى الشركة:

قد يتفق الشركاء على انضمام شريك جديد إليهم لسبب كفاءة أو خبرة تتوفر لديه أو بسبب حاجاتهم إلى موارد مالية، ويجب في ضوء ذلك الانضمام تحرير عقد جديد للشركة ينظم حصص الشركاء في رأس المال، وتوزيع الأرباح والخسائر بينهم، وغير ذلك من البنود المنظمة.

وغالباً ما تستمر الشركة الجديدة في استخدام نفس المجموعة الدفترية التي تستخدمها الشركة القديمة، كما أنه يتطلب الأمر إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة القديمة لتعكس القيم السوقية، مع توزيع ما قد يظهر من ربح أو خسارة إعادة تقدير بين الشركاء الأصليين بنسب توزيع الأرباح والخسائر المنصوص عليها في عقد الشركة الأصلي، وقد يتم انضمام شريك جديد إلى شركة تضامن قائمة إما:

1. شراء حصة في رأس المال الحالي للشركة/أو

2. بإضافة حصة جديدة لرأس مال الشركة.

1.1.3- شراء حصة جديدة في رأس المال الحالي:

قد يقوم الشريك المنضم بشراء حصة واحدة أو أكثر من الشركاء الأصليين بشرط موافقة باقي الشركاء، وبشراء الشريك الجديد لحصة أو أكثر في رأس المال لا يتغير رأس المال بل يقتصر التغيير على مراكز الشركاء حيث يترتب ذلك الانضمام زيادة عدد الشركاء.

تقتصر المعالجة المحاسبية على تخفيض رأس مال الشركاء المتنازلين عن حصصهم بقيمتها الدفترية وزيادة رأس مال الشريك المنضم بنفس القيمة.

التاريخ		من د/الشريك القديم	إلى د/ الشريك الجديد	101	101
×	×	انضمام شريك جديد بشراء حصة من الشركاء المتنازلين		101	×

مثال:

عمر، مصطفى، فاروق، شركاء في شركة تضامن برأس مال قدره 360000 دج، حصص الشركاء 140000 دج، 120000 دج، 100000 دج، على التوالي، وقد اتفق الشركاء على انضمام عبد الحميد إلى الشركة مقابل شراءه حصة في رأس المال الأصلي قدرها 72000 دج، ويتنازل كل شريك عن جزء من حصته بنسبة التوزيع الأصلي لرأس المال.

المطلوب:

تسجيل العمليات.

الحل:

المقدار الذي يتنازل عنه كل شريك.

$$\text{عمر} = 72000 \times (360000 / 140000) = 28000 \text{ د.ج.}$$

$$\text{مصطفى} = 72000 \times (360000 / 120000) = 24000 \text{ د.ج.}$$

$$\text{فاروق} = 72000 \times (360000 / 100000) = 20000 \text{ د.ج.}$$

التسجيل المحاسبي:

72000	28000	التاريخ	من د/مساهمة عمر	1010
	24000		د/مساهمة مصطفى	1011
	20000		د/مساهمة فاروق	1012
			إلى د/مساهمة عبد الحميد	1013
انضمام شريك جديد بشراء حصة من الشركاء المتنازلين				

2.1.3 - إضافة حصة جديدة لرأس المال:

يترتب على انضمام شريك جديد إلى شركة تضامن وذلك بإضافة حصة جديدة لرأس المال، زيادة أصول ورأس مال الشركة.

مثال:

جمال شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وحصة كل منهما في رأس المال 400000 دج، 200000، على التوالي. وقد اتفق الشريكان مع محمود على انضمامه إلى الشركة على أن يدفع 240000 دج بشيك وعلى أن توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة.

المطلوب: تسجيل العمليات.

240000	240000	التاريخ	من د/محمود، الخاص بمساهماته	4563
			إلى د/مساهمة محمود	1013
المساهمات الموعودة				
240000	240000		من د/البنك	512
			إلى د/محمود الخاص بمساهماته	4563
تقديم المساهمة الموعودة				

عند انضمام شريك جديد يجب أن تحدد حقوق الشركاء في الشركة القديمة وخاصة:

- تقدير الأرباح والخسائر للشركة الأصلية عن الفترة من بداية السنة المالية إلى تاريخ الانضمام؛

- إعادة تقدير الأصول والخصوم؛

- تقييم شهرة المحل، حيث يجب أن ينص الاتفاق على إظهار أو عدم إظهار شهرة المحل في دفاتر الشركة.

2.3- انفصال الشريك:

قد يترتب على انفصال الشريك أو وفاته حل الشركة، إلا أنه غالباً ما ينص في عقد الشركة على عدم حل الشركة واستمرارها في النشاط رغم انفصال أو وفاة الشريك، ويجب في هذه الحالة تحديد حقوق الشريك المنفصل أو المتوفي حتى تاريخ الانفصال أو الوفاة على الوجه التالي:

- تحديد نصيبه في أرباح أو خسارة الشركة حتى تاريخ الانفصال؛
- تحديد نصيبه في صافي الأصول الظاهرة في الدفاتر؛
- تحديد نصيبه في الأصول المستترة (شهرة المحل).

مثال 01:

هلال وبلال وجلال شركاء متضامنون ويقتسمون الأرباح بالتساوي وكانت ميزانية شركة التضامن في 31 أكتوبر من السنة ن كما يلي:

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
معدات وأدوات	مساهمة هلال
200000	100000
<u>الأصول الجارية</u>	مساهمة بلال
البضاعة	100000
600000	مساهمة جلال
حساب جاري بلال	360000
85000	احتياطات نظامية
زبائن	نتيجة الدورة
160000	180000
أوراق القبض	<u>الخصوم الجارية</u>
100000	الموردين
<u>الموجودات</u>	600000
البنك	
280000	
الصندوق	
15000	
1440000	1440000

وفي ذلك التاريخ اتفق الشركاء الثلاثة على انفصال الشريك جلال عن الشركة على أن تعوض له الشركة حقوقه الاجتماعية، بشيك بنكي.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتحديد مركز الشريك جلال في تاريخ الانفصال.

الحل:

1. تحديد صافي الموجودات الذي يعبر عن حقوق كل شريك، وفي هذا المثال يستحق كل شريك 3/1 قيمة كل عنصر طبقاً لحصته في رأس المال.

أ- الموجودات الحقيقية:

200000	معدات وأدوات
600000	بضائع
85000	الشريك جلال، حسابه الجاري
160000	زبائن
100000	أوراق القبض

280000	البنك
15000	الصندوق
1440000	

ب- المطالب الحقيقية:

- الموردون 600000؛

- صافي الموجودات (أ- ب) = 600000 - 1440000 = 840000 دج؛

- تبلغ حقوق الشريك جلال = 3/840000 = 280000 دج.

لكن نظراً، للرصيد الذي يظهره حسابه الجاري والذي يشكل ديناً عليه للشركة، فإنها تقتطعه ولا تسدد له سوى الفرق أي:

280000	حقوق مستحقة
85000	رصيد الحساب الجاري لفائدة الشركة
195000	للتسديد بشيك

2- قنود اليومية:

التاريخ					
	100000	من د/مساهمة الشريك جلال	1010		
	120000	د/احتياطات نظامية	1011		
	60000	د/الترحيل من جديد	1012		
85000		إلى د/جاري الشريك جلال	1013		
195000		د/البنك			
		انسحاب الشريك جلال حسب القرار المتخذ بإجماع الشركاء			

مثال 02:

عمر ومصطفى وحسين شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2-21-21 بغد توزيع الفائدة بنسبة 5% وفيما يلي ميزان المراجعة للشركة في 31/12/ن.

ميزان المراجعة في 31/12/ن:

ر ح	البيان	مدين	دائن
1010	مساهمة عمر		267200
1011	مساهمة مصطفى		267200
1012	مساهمة حسين		169000
215	معدات وأدوات	250000	
30	محزون في 01/01/ن	102000	
38	المشتريات	335000	
512	البنك	549900	

6	المصاريف	135100	
7	الإيرادات		671600
	المجموع	1375000	1375000

وفي 12/31/ن قدر المخزون السلعي ببلغ 91000 دج وتم الاتفاق بين الشركاء الثلاثة في ذلك التاريخ على انفصال عمر عن الشركة وسداد الصافي حقوقه في الشركة بشيك بنكي.
المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات اتفاق انفصال الشريك.

الحل:

1. البحث عن النتيجة؛

2. البحث عن استهلاك البضاعة.

د/60 = 1م (مخزون أول مدة) + المشتريات - 2م (مخزون آخر مدة)

$$349000 = 91000 - 335000 + 105000 =$$

$$187500 = (135100 + 349000) - 671600 = \text{النتيجة}$$

النتيجة = 187500 دج

2. توزيع النتيجة:

الفائدة:

حصة عمر من الفائدة	$267200 \times 5\% = 13360$ دج
حصة مصطفى	$267200 \times 5\% = 13360$ دج
حصة حسين	$267200 \times 5\% = 13360$ دج
	35170 دج

$$\text{الرصيد (الربح)} = 187500 - 35170 = 152330 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب عمر من الربح} = 152330 \times \frac{5}{2} = 60932 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب مصطفى من الربح} = 152330 \times \frac{5}{2} = 60932 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب حسين من الربح} = 152330 \times \frac{5}{1} = 30446 \text{ دج}$$

3. التسجيل المحاسبي:

التاريخ	من د/الترحيل من جديد	11
74292	إلى د/ جاري الشريك عمر	4550
74292	د/ جاري الشريك مصطفى	4551
38916	د/ جاري الشريك حسين	4552
	توزيع النتيجة	

4. تسجيل حقوق الشريك المنفصل

341492	267200	من ح/مساهمة عمر	512	1010
	74292	ح/ جاري عمر		4550
		إلى ح/ البنك تسديد حقوق الشريك المنفصل		

الفصل الثاني: محاسبة شركات الأموال

مراحل سير الفصل

I- محاسبة شركة ذات المسؤولية المحدودة

أولاً- مفاهيم

1. المظاهر القانونية

2. المظاهر المحاسبية

ثانياً- توزيع الأرباح

ثالثاً: تعديل عقد الشركة

1. زيادة رأس المال

2. تخفيض رأس المال

II- محاسبة شركة المساهمة

أولاً-

1. تعريف الشركة

2. خصائص الشركة

3. الأسهم

4. تكوين شركة المساهمة

5. إدارة شركة المساهمة

6. المعالجة المحاسبية لتكوين شركة المساهمة

7. نفقات التأسيس

8. المساهم المتأخر

ثالثاً- تعديل عقد الشركة

1. زيادة رأس المال

2. تخفيض رأس المال

I- محاسبة شركة ذات المسؤولية المحدودة:

أولاً- مفاهيم:

1. المظاهر القانونية:

1.1- تعريف الشركة:

تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموا من حصص، وتتميز الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن الشركات الأخرى بالأحكام التالية:

- لا يمكن أن يقل رأس مال الشركة عن 100000 دج، وينقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية لا تقل قيمة الواحدة عن 1000 دج؛
- عدد الشركاء لا يقل عن 2 ولا يزيد عن 20؛
- يجب أن تكون حصص الشركاء إسمية ولا يمكن أن تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول؛
- يجب أن يتدخل جميع الشركاء في العقد المؤسس للشركة؛
- يجب أن يكون للشركة اسم يمكن أن يضاف إليه اسم شريك أو عدة أسماء على أن يسبق ذلك عبارة "شركة ذات المسؤولية محدودة"، أو اختصاراً ش.م.م ويمكن ذكرها بعد التسمية وكذلك تبيان رأس مالها؛
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة هي شركة تجارية، وتخضع للقانون التجاري ولا يطبق عليها أي قانون آخر.

2.1- إنشاء ش.م.م:

تتكون هذه الشركة بعقد رسمي، حيث يوقع الشركاء على العقد أمام الموثق، وبعد التوقيع يجب اكتتاب جميع الحصص من طرف الشركاء وأن تدفع قيمتها كاملة سواء كانت حصص عينية أو نقدية، ولا يجوز أن تمثل الحصص بتقديم عمل، ويذكر توزيع الحصص في القانون الأساسي.

ويجب في حالة المساهمة العينية تعيين محافظ للمساهمات بغية إعداد تقرير عن القيمة الممنوحة لها.

إن المال الناتج عن تسديد قيمة الحصص المودعة بمكتب التوثيق تسلم إلى مدير الشركة بعد قيدها في السجل التجاري.

3.1- الجمعية العامة:

يمكن للشركاء أن يجتمعوا في إطار ثلاثة أنواع من الجمعيات العامة:

- جمعية تأسيسية وهي تتشكل من الذين اكتتبوا حصص المشاركة أو من وكلائهم؛
- جمعية عامة عادية، وهي تجتمع على الأقل مرة في السنة، وذلك لتخصيص الأرباح، أو لمراقبة الشركة ...؛
- جمعية عامة طارئة وهي تستدعى لغرض تغيير القانون الأساسي.

4.1- تسيير ش.م.م:

يدير ش.م.م شخص أو عدة أشخاص طبيعيين ويجوز اختيارهم خارج عن الشركة، ويحدد القانون الأساسي سلطات المديرين والعلاقات بين الشركاء، وفي العلاقات مع الغير.

للمدير أوسع السلطات للتصرف في جميع الظروف باسم الشركة، فإن الشركة ملزمة بتصرفات المدير حتى ولم تكن في نطاق موضع الشركة، ومن حق المدير أن يعارض في كل عملية قبل إبرامها.

5.1- المراقبة:

لكل شريك الحق في:

- الحصول في أي وقت كلن بمركز الشركة على نسخة مطابقة للأصل من القانون الأساسي الساري المفعول يوم الطلب؛
- الإطلاع في أي وقت كان بمقر الشركة وبنفسه على الوثائق التالية: الميزانية، دفتر الجرد، وجدول حسابات النتائج، وكذلك تعيين محافظ الحسابات؛
- الإطلاع أو أخذ نسخة خلال الخمسة عشر يوما لانعقاد كل جمعية من نص القرارات المعروضة وتقرير إدارة الشركة وكذلك عند الاقتناء مندوب الحسابات.

2. المظاهر المحاسبية:

1.2- تكوين ش.م.م:

سبق أن ذكرنا أنه يجب اكتتاب جميع حصص المشاركة، وكذلك الفاء بالحصص الموعودة.

يتم تثبيت إنشاء الشركة محاسبيا على مرحلتين وفقا لمرحلتين الوعد والتقديم، أما الحسابات المستعملة لهذا الغرض، فهي مماثلة لتلك التي تطرقنا لها والتي تخص شركة التضامن.

مثال:

بتاريخ 01/15/ن أسس الشركاء، علي، عمر ومصطفى، شركة ذات المسؤولية المحدودة برأس مال قدره 890000 دج، مقسم إلى حصص قيمة الواحدة منها 1000 دج، وقد ساهم الشركاء بما يلي:

- الشريك على قدم منشأة بما فيها من أصول وخصوم بتاريخ تكوين الشركة:

الأصول		الخصوم	
<u>الأصول المثبتة</u> معدات وأدوات <u>الأصول الجارية</u> البضاعة زبائن الزبائن: السندات المطلوب تحصيلها		<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> أموال شخصية <u>الخصوم الجارية</u> الموردون	
	400000		410000
	80000		120000
	34000		
	16000		
530000		530000	

حيث تم إعادة تقييم الآلات بـ 500000 دج، والبضائع 60000 دج، شهرة المحل 100000 دج.

- الشريك عمر، قدم معدات نقل قيمها محافظ الحسابات بمبلغ 200000 دج؛
- الشريك مصطفى قدم 100000 دج نقدا تم إيداعها الموثق.

المطلوب:

تسجيل القيود الخاصة بتكوين ش.م.م

الحل:

1. تحديد حصة الشريك علي:

$$590000 = 120000 - (16000 + 34000 + 10000 + 60000 + 500000) \text{ دج}$$

2. التسجيل المحاسبي للوعد بالمساهمة:

التاريخ				
590000	من د/علي، الخاص بمساهمته	4560		
200000	د/ عمر، الخاص بمساهمته	4561		
100000	د/ مصطفى، الخاص بمساهمته	4562		
890000	إلى د/ مساهمة الأفراد	101		
	تأسيس ش.م.م وفقا للعقد			

3. تقديم المساهمات:

التاريخ				
100000	من د/شهرة المحل	207		
500000	د/ معدات وأدوات	215		
60000	د/ بضائع	30		
34000	د/ زبائن	411		
16000	د/ السندات المطلوب تحصيلها	413		
590000	إلى د/ علي، الخاص بمساهمته	4560		
120000	د/ الموردين	401		
	تقديم المساهمة من طرف الشريك علي			
200000	من د/معدات النقل	2182		
200000	د/ عمر، الخاص بمساهمته	4561		
	تقديم المساهمة من طرف الشريك عمر			
100000	من د/أموال لدى الموثق	467		
100000	إلى د/ مصطفى، الخاص بمساهمات	4562		
	تقديم المساهمة من طرف الشريك مصطفى			
100000	من د/البنك	4560		
100000	إلى د/ أموال لدى الموثق	101		
	إيداع الأموال المسحوبة من الموثق في البنك			

2.2- النفقات المتعلقة بعقد الشركة:

هي تلك المصاريف التي تتحملها الشركة أثناء فترة التكوين مثل أتعاب الموثق وحقوق التسجيل، حيث يتم تسجيلها في الحسابات الخاصة بها حسب طبيعتها.
مثال:

تم دفع مصاريف تكوين الشركة ذات المسؤولية المحدودة "عبد الحميد وشركائه" التي تبلغ 30000 دج بشيك بنكي وهي تخص:
- أتعاب الموثق 20000 دج؛
- حقوق التسجيل 10000 دج.
المطلوب:

تسجيل النفقات المتعلقة في يومية ش.م.م "عبد الحميد وشركائه"
الحل:

تسجيل المصاريف حسب طبيعتها بتاريخ تسديدها:

التاريخ	من ح/أتعاب الموثق	6226
20000	ح/ أداءات التسجيل	645
10000	إلى ح/ البنك	512
30000	شيك رقم.....لفائدة....تسوية....	

ثانياً- توزيع الأرباح

توزيع الأرباح التي تحققها شركة ذات المسؤولية المحدودة، على الشركاء حسب الشروط التي ينص عليها عقد التأسيس، وذلك بعد تكوين الاحتياطات القانونية بنسبة 5% التي تقتطع من الأرباح الصافية الخاصة بالدورة، وهذه الاقتطاعات غير إجبارية عندما تبلغ الاحتياطات نسبة 10% من رأس مال الشركة (المادة 721 من القانون التجاري).

يتم توزيع الأرباح القانونية:

- الاحتياطات القانونية؛
- فوائد عن المساهمة؛
- مكافأة المسيرين؛
- الاحتياطات النظامية والاختيارية؛
- الربح.

ملاحظة:

الاقتطاعات التي تقررها قوانين الشركة تسمى "الاحتياطات النظامية"، أما الاقتطاعات التي تقررها الجمعية العامة تسمى "الاحتياطات الاختيارية".

مثال:

شركة ذات المسؤولية المحدودة مكونة برأس مال قدره 500000 دج مقسم إلى 500 حصة قيمة الواحدة 1000 دج يملكها الشركاء كما يلي:

- المسير عبد الحميد 250 حصة؛
- الهادي 150 حصة؛
- محمد 100 حصة.

وفي نهاية السنة المالية ن حققت الشركة نتيجة إيجابية (صافية) مقدارها 200000 دج حيث ينص القانون الأساسي للشركة على توزيع الأرباح كما يلي:

- 5% احتياطي قانوني؛
- 42000 دج احتياطات اختيارية؛
- يمنح عشر الرصيد إلى الشريك المسير كمكافأة؛
- ربح يوزع بالتناسب مع حصص الشركاء؛
- يقرب مبلغ كل حصة إلى الدينار الأقل مع ترحيل المبالغ المتحصل عليها.

المطلوب:

1. إعداد جدول توزيع الأرباح؛
2. التسجيل في اليومية العامة للشركة.

الحل:

1. جدول توزيع الأرباح:

200000		أرباح الدورة
52000		احتياطات قانونية
	10000	 $5\% \times 200000$
	42000	احتياطات نظامية.....
148000		الأرباح القابلة للتوزيع.....
	14800	مكافأة المسير:
		$10\% \times 148000$
133200		الربح:
	133200	$266.4 = 500 / 133200$
		500×266 حصة
	200	محول من جديد:
		500×0.4 حصة

تحديد حصة كل شريك:

البيان / الشريك	عبد الحميد 250 حصة	عبد الحميد 250 حصة	عبد الحميد 250 حصة	مجموع 500 حصة
مكافأة			14800	14800
الربح			66500	133000
عبد الحميد	26600	39900		
$500/250 \times 133000$				
الهادي				
$500/150 \times 133000$				
محمد				
$500/100 \times 133000$				
	26600	39900	81300	147800
أرباح موزعة	26600	39900	81300	147800
محول من جديد				200
الأرباح المرصودة للتوزيع				148000

2. تسجيل القيود في اليومية:

التاريخ	من د/نتيجة الدورة	120
200000	إلى د/ احتياطات قانونية	1061
10000	د/ احتياطات اختيارية	1062
42000	د/ الحصة الواجب دفعها لعبد الحميد	4570
81300	د/ الحصة الواجب دفعها للهادي	4571
39900	د/ الحصة الواجب دفعها لمحمد	4572
26600	د/ محول من جديد	110
200	تخصيص أرباح دورة ن وفقا لقرار جمعية الشركاء العامة	
	المجموعة في ...	

مكافأة المسيرين الشركاء:

يتحصل الشريك أو الشركاء على أجور، حيث تسجل هذه الأجور في الطرف المدين من الحساب

638 "أجور الشركاء"

مثال:

يتحصل الشريك عبد الحميد، الذي يسير ش.م.م على أجرة شهرية قدرها 20000 دج.

التاريخ	من د/أجور الشركاء	120
200000	إلى د/ الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من	422
2100	أطراف أخرى	431
1800	د/ اقتطاعات الضمان الإجتماعي	47
16100	د/ الحصة الواجب دفعها للشريك	
	أجر المسير	

ملاحظة:

يحسب أجر المسير غير الشريك الذي يربطه بالشركة عقد عمل، حسب الشروط المعتمدة لحساب أجور عمال الشركة، وكذلك الحال فيما يخص القيود المحاسبية أي ان المسير غير الشريك هو أجبر الشركة.

ثالثاً- تعديل عقد الشركة:

1. زيادة رأسمال الشركة:

قد تحتاج الشركة ذات المسؤولية المحدودة كغيرها من الشركات الأخرى، إلى موارد مالية جديدة سواء لزيادة وسائلها الإنتاجية وتنمية نشاطها، أو لتطهير وضعيتها المالية. وزيادة رأس المال قد تتم بالطرق التالية:

- تحويل حساب الشريك الدائن في رأس المال؛
- أن يقدم الشركاء حصص جديدة؛
- أن تدمج الاحتياطات في رأس المال؛
- أن تقوم الشركة بتحويل الديون وذلك بأن تعرض على مدينتها حصص مشاركة في رأس المال مقابل ديونها.

إجراءات زيادة رأس المال فهي مماثلة لإجراءات التأسيس، ومن الناحية المحاسبية فإن القيود التي يجب تسجيلها هي مطابقة لتلك تعرضنا لها في شركة التضامن.

مثال:

في 31/12/ن، كانت ميزانية شركة ذات المسؤولية المحدودة "عطور الغرب" كالتالي:

الأصول	الخصوم
أراضي	100000
آلات	76000
شاحنات	38000
أثاث	18000
بضاعة	28000
عملاء	70000
أوراق القبض	30000
البنك	26000
	386000
	386000

تتوزع الحصص بين الشركاء كآتي:

- حصة الشريك عبد الهادي 80 حصة؛
- حصة الشريك عبد الحميد 40 حصة؛
- حصة الشريك هبة 40 حصة.

وقد قرر الشركاء بالإجماع في جمعية عامة طارئة، زيادة رأس مال الشركة ليبلغ 460000 دج، أي بزيادة قدرها 300000 دج كما يلي:

- تحويل فروقات إعادة التقييم إلى حساب رأس المال؛
 - تحويل الاحتياطات النظامية إلى حساب رأس المال؛
 - تقييم حصص نقدية قدرها 240000 دج بواسطة بالتناسب مع حصصهم القديمة؛
- وقد تم إصدار 300 حصة قيمة الواحدة 1000 دج، توزع على الشركاء بالتناسب مع حصصهم القديمة.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية لإثبات التعديلات المتفق عليها.

الحل:

1. تثبيت الوعد بزيادة رأس المال:

التاريخ	من د/فرق إعادة التقييم	105
40000	د/ احتياطات نظامية	1063
20000	إلى د/الهادي، الخاص بمساهماته	4560
30000	د/ عبد الحميد، الخاص بمساهماته	4561
15000	د/ هبة، الخاص بمساهماته	4562
15000	دمج كل من الاحتياطات النظامية وفرق إعادة التقييم مجسدة في 60 حصة	

- الهادي: $60 \times 160/80 = 30$ حصة.

- عبد الحميد: $60 \times 160/40 = 15$ حصة.

- هبة: $60 \times 16/40 = 15$ حصة.

التاريخ	من د/البنك	105
240000	إلى د/الهادي، الخاص بمساهماته	4560
120000	د/ عبد الحميد، الخاص بمساهماته	4561
60000	د/ هبة، الخاص بمساهماته	4562
60000	تقديم 240 حصة بشيكات الهادي: $160/80 \times 240000 = 120000$ دج-	
	$1000/120000 = 120$ حصة	

توزيع الحصص الجديدة على الشركاء والتي تبلغ 300 حصة كما يلي:

- الهادي: $300 \times 160/80 = 150$ حصة.

- عبد الحميد: $300 \times 160/40 = 75$ حصة.

- هبة: $300 \times 160/40 = 75$ حصة.

2. تخفيض رأس المال:

يتخذ الشركاء قرار تخفيض رأس المال في الحالات التالية:

- تحقيق الشركة خسائر بحيث يستوجب تخفيض رأس المال؛

- المبالغة في تقدير قيمة المساهمات العينية؛

- زيادة الأموال السائلة عن احتياجات الشركة.

ويتم تخفيض رأس المال بطرق عديدة حسب الإجراءات التي تحددها جمعية الشركاء العامة

الطارئة.

- بتخفيض القيمة الاسمية لكل حصة مع ضرورة الاحتفاظ بالقيمة الاسمية للوحدة (عدم تخفيضها إلى أقل من 1000 دج).

- بتخفيض عدد الحصص المشاركة؛

- بتعويض نفس المبلغ إلى كل شريك.

مثال 1:

شركة ذات المسؤولية المحدودة "البركة" اتخذت قرار بتخفيض رأس مالها بمبلغ 2000000 دج.

التاريخ	من د/مساهمة الأفراد	101
2000000	إلى د/الشركاء: مساهمات تحت التسديد	4567
	تخفيض رأس المال	

مثال 2:

شركة ذات المسؤولية المحدودة "تجوم الشرق" لاحظت في ميزانيتها الختامية أن رصيد حسب 11" الترحيل من جديد " مدين بمبلغ 3500000 دج وعليه اتخذت الشركة قرار بامتصاص هذه الخسارة وذلك بتخفيض رأس المال.

101	من د/مساهمة الأفراد	التاريخ	3500000	
119	إلى د/الترحيل من جديد (مدين)			3500000
	تخفيض رأس المال			

مثال 3:

تكونت شركة ذات المسؤولية المحدودة برأس مال قدره 900000 دج، يتكون من 900 حصة، قيمة الواحدة 1000 دج، منها 450 حصة تمثل مساهمات عينية يملكها شريك عن مساهماته بمعدات وأدوات، وقد تم الإعتراف بالمبالغة في قيمتها وكذلك الاتفاق على إعادة تقييمها بـ 300000 دج ومنه تخفيض رأس المال بمبلغ 150000 دج.

101	من د/مساهمة الأفراد	التاريخ	150000	
215	إلى د/معدات وأدوات			150000
	تخفيض رأس المال			

II- محاسبة شركة المساهمة Société par actions

أولاً- مفاهيم

1. تعريف الشركة:

هي شركة مكونة من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، ولا يمكن أن يكون عدد الشركاء أقل من 7.

يجب أن يكون رأسمال شركة، المساهمة بمقدار (5) خمسة ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار، ومليون دينار في حالة المخالفة (المادة 594 من القانون التجاري).

2. خصائص الشركة:

- الشخصية المعنوية للشركة مستقلة عن شخصية الشركاء؛
- ينقسم رأسمالها إلى حصص متساوية تسمى سهم؛
- مسؤولية الشريك محدودة بمقدار مساهمته في رأس المال؛
- يطلق على شركة المساهمة تسمية الشركة، ويجب أن تكون مسبوقة أو متبوعة بذكر شكل الشركة ومبلغ رأسمالها، يجوز إدراج اسم شريك واحد أو أكثر في تسمية الشركة؛
- انفصال الإدارة عن الملكية فيقوم بإدارة مجلس إدارة ينتخبه المساهمين في الجمعية العمومية للمساهمين.

3. الأسهم:

السهم هو حق المساهمة في شركة أموال وهو الصك الذي يثبت هذا الحق القابل للتداول وفقاً لقواعد القانون التجاري، ويمثل حق المساهم في الاشتراك في الجمعيات العمومية، وحق التصويت فيها وحق الانتخاب وحق الأولوية في الاكتتاب عند زيادة رأس المال كما أنه يعطي حق الحصول على جزء من أرباح الشركة عند تصفيتها بسبب الانقضاء.

2.3- أنواع الأسهم:

تنقسم الأسهم إلى ثلاث فئات:

1. من حيث الشكل: إلى أسهم اسمية، لحاملها ولأمر؛
 2. من حيث نوع الحصة التي يدفعها: إلى أسهم نقدية وعينية؛
 3. من حيث الحقوق التي يتمتع بها أصحابها: إلى أسهم عادية، أسهم ممتازة، أسهم تمتع.
- 1.2.3- السهم الاسمي:** هو الذي لا يذكر فيه اسم صاحبه وتدون فيه البيانات المقيدة في السجل، ولا يجوز تداوله إلا بإثبات ذلك كتابياً بدفاتر الشركة.
- 2.2.3- السهم لحامله:** هو الذي لا يذكر فيه اسم المساهم ويعتبر حامله مالكا له بسبب الحياة المادية، ويتم تداوله بدون الحاجة إلى إثبات كتابي.

3.2.3- السهم لأمر: للشركة أن تصدر أسما لأمر وتشتترط فيها أن تكون كاملة الوفاء أي دفعت كل قيمتها الاسمية إذ أن الشركة لا تستطيع أن تتعقب تداول السهم ولا تستطيع أن تتعرف على المساهم الأخير الملزم برصيد القيمة التي لم تدفع من قيمة السهم.

4.2.3- السهم العادي: هو السهم الذي لا يتمتع بامتياز معين، يتحصل حامل هذا السهم على حقه من نتائج الشركة بعد استثناء حملة الأسهم الممتازة لحقوقهم.

5.2.3- السهم الممتاز: هو السهم الذي يختص دون غيره من الأسهم ببعض المزايا ويطلق عليه اسم سهم الأولوية أو سهم الأفضلية، ويتخذ الامتياز الممنوح لهذا السهم كمنح حامله حق الأولوية في الأرباح، وحق الأولوية عند تصفية الشركة فتستوفي حملة الأسهم العادية، كأن يحق لحملة هذه الأسهم أن يحصلوا على مبلغ محدد من الأرباح أو نسبة مئوية منها في آخر كل سنة مالية قبل توزيع أية أرباح على حملة الأسهم العادية.

6.2.3- سهم التمتع: فهي تلك الأسهم التي يكون حملتها قد استردوا كل أو بعض قيمة الأسهم العادية أو الممتازة التي في حوزتهم (وهو يطلق عليه اسم "استهلاك الأسهم")، ثم يحصلون على أسهم أخرى عوضا عن الاسم المستهلكة، وهي أسهم التمتع التي تعطيهم نفس حقوق الأسهم الأخرى، وأن كانت للأخير بعض الأولوية في توزيع الأرباح، وقد تكون الأسهم اسمية، أو أسهم لحاملها، يحصل بموجبها حامل السهم على نصيبه من الأرباح.

3.3- تفويم الأسهم:

السهم له أكثر من قيمة و كل قيمة تخدم أغراض معينة و لها مجالات استعمالها.

1.3.3- القيمة الاسمية: تعبر القيمة الاسمية إلى القيمة التي تظهر على وجه السهم وتمثل جزء من رأس مال الشركة، ويتم احتساب رأس مال الشركة بضرب عدد الأسهم المصدرة من كل نوع في القيمة الاسمية للسهم.

2.3.3- قيمة إصدار السهم: عند إنشاء الشركة تكون مماثلة للقيمة الاسمية، وعدد الزيادة في رأس المال قد تكون بقيمة أعلى من القيمة الاسمية، ويمثل الفرق بين القيمة الاسمية وقيمة الإصدار علاوة الإصدار.

3.3.3- القيمة الدفترية للسهم: تمثل القيمة الدفترية للسهم، نصيب السهم من صافي أصول الشركة كما تظهر في ميزانيتها.

4.3.3- القيمة السوقية للسهم: تمثل قيمة السهم في سوق الأوراق المالية حسب العرض والطلب.

4. تكوين شركة المساهمة:

يجب إعداد القانون الأساسي لشركة المساهمة بعقد يحرره موثق أو بعقد صحيح، ومن بين الأحكام التي تنص عليها القوانين النموذجية لشركات المساهمة ما يلي:

- معرفة الموثق؛

- معرفة المؤسسين؛
 - تعيين أعضاء مجلس الإدارة ومحفظي الحسابات؛
 - شكل الشركة؛
 - موضوع الشركة؛
 - اسم الشركة؛
 - مقر الشركة؛
 - عمر الشركة؛
 - مبلغ رأس المال وعدد الأسهم، وقيمتها الاسمية، وكذلك حصص المساهمين؛
 - تعيين هيأت الإدارة والتسيير وصلاحياتها؛
 - الأمور التي تتعارض مع عضوية مجلس الإدارة؛
 - مكافآت أعضاء مجلس الإدارة (مكافآت الحضور)؛
 - القواعد التي تضبط الجمعيات العامة ومداولتها سواء كانت جمعيات عادية أو طارئة؛
 - تعيين محافظ واحد للحسابات، أو أكثر، وتحديد مهمته، ومدة تكليفه؛
 - الدورة المحاسبية؛
 - تخصيص الأرباح وشروط تكوينها.
- يجب أن يكتتب رأس المال بكامله، وتكون الأسهم المالية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع (4/1) على الأقل من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحد أو عدة مرات بناء على قرار من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمس (5) سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري (المادة 596 من القانون التجاري).
- 5. إدارة شركة المساهمة:**
- يتولى إدارة شركة المساهمة، مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضواً على الأكثر.
- يجب على مجلس الإدارة أن يكون مالكا لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال الشركة.
- تنتخب الجمعية العامة التأسيسية أو الجمعية العامة العادية القائمين بالإدارة، وتحدد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون أن يتجاوز ذلك سنة (6) سنوات، وللجمعية العامة العادية أن تسقط هذه العضوية في أي وقت.
- لا تصح مداولة مجلس الإدارة إلا حضر نصف الأعضاء على الأقل من أعضائها، وتتخذ القرارات بأغلبية الأعضاء الحاضرين.
- ومن صلاحيات مجلس الإدارة:

- إعداد الحسابات والتقارير السنوي لعرضها على الجمعية العامة؛

- التوقيع على الاتفاقيات المبرمة؛

- استدعاء الجمعيات العامة؛

- إجراءات زيادات رأْي المال أو تخفيضاته التي تقرها الجمعية العامة الطارئة؛

- تحويل مقر الشركة إن كان ذلك في نفس المدينة.

6. المعالجة المحاسبية لتكوين شركات المساهمة:

يتم تثبيت تكوين شركة المساهمة محاسبيا بواسطة عمليتين أساسيتين هما:

- وعد المساهمات وذلك بجعل السحاب 456 "الشركاء العمليات عن رأس المال" مدين بمبلغ المساهمات

الموعدة، وجعل الحساب 101 "رأس مال لشركة" دائن؛

- تقديم المساهمات، التي ممكن أن تكون مساهمات عينية، ومساهمات نقدية؛

ويتم التسجيل في هذه الحسابات طبقا للقواعد التي تم التزأ لها والتي تخص شركة التضامن

وشركة ذات المسؤولية المحدودة.

ملاحظة:

في حالة تقديم الحصص العينية ينبغي تقييمها بواسطة محافظ الحسابات.

1.6- الأسهم النقدية:

بتاريخ 01/15/ن اتفق بعض رجال الأعمال على تأسيس شركة المساهمة برأس مال قدره

50000000 دج (1000 دج لسهم)، وتم تقديم المساهمات النقدية التي يبلغ عددها 5000 سهم بمقدار

الحد الأدنى القانوني أي 25%، والباقي يتم دفعه دفعة واحدة في آخر السنة.

المطلوب:

التسجيل المحاسبي لعملية تكوين شركة المساهمة

الحل:

01/15/ن				
45621	من د/شركاء مساهمات مطلوبة	1250000		
109	د/ شركاء مساهمات غير مطلوبة	3750000		
1012	إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	1250000		
1011	د/ مساهمات الأفراد غير المطلوبة	3750000		
	وعد المساهمات			
01/15/ن				
45621	من د/أموال موضوعة عند الموثق	1250000		
45621	إلى د/شركاء مساهمات مطلوبة	1250000		
	تقديم المساهمات بنسبة 25% من قيمتها			
01/15/ن				
512	من د/البنك	1250000		
467	إلى د/أموال لدى الموثق	1250000		
	استرجاع الشيكات من الموثق وتحصيلها لدى البنك			
01/15/ن				
1012	من د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	1250000		
1013	إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة	1250000		
	تسوية الجزء المدفوع لرأس المال			
01/15/ن				
45621	من د/شركاء مساهمات مطلوبة	3750000		
109	إلى د/شركاء، مساهمات غير مطلوبة	3750000		
	تحويل المساهمات غير المطلوبة أس مساهمات مطلوبة وغير مطلوبة			
01/15/ن				
1011	من د/مساهمات الأفراد غير المطلوبة	3750000		
1012	إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	3750000		
	تحويل المساهمات غير المطلوبة إلى مساهمات مطلوبة وغير محررة			
01/15/ن				
512	من د/البنك	3750000		
45621	إلى د/شركاء، مساهمات مطلوبة	3750000		
	تنفيذ الوعد			
01/15/ن				
1012	من د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	3750000		
1013	إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة	3750000		
	تسوية الجزء المدفوع لرأس المال			

2.6- الأسهم العينية:

هي أسهم التي يتم الوفاء بقيمتها بتقديم أصول عينية، وهذا النوع من الأسهم غالبا يحصل عليه المؤسسين عن طريق تقديم بعض الأصول العينية اللازمة مثل الأراضي والمباني وغيرها. يشترط القانون مجموعة من الإجراءات والضوابط لضمان تقدير الأصول النقدية، حيث قد يعتمد مقدمي الأصول العينية إلى المغالاة في تقدير قيم الأصول المقدمة للحصول على أكبر عدد ممكن من الأسهم في مقابلها ومن ثم التمتع بعدد أكبر من الأصوات في الجمعية العامة وينصيب أكبر في الأرباح. وتتمثل الإجراءات والضوابط التي حددها القانون في المادة 601 من القانون التجاري ما يلي:

"يعين في حالة ما إذا كانت الحصص المقدمة عينية، ما عدا في حالة وجود أحكام تشريعية خاصة، مندوب واحد للحصص أو أكثر بقرار قضائي بناء على طلب المؤسسين أو أحدهم، يقع تقدير قيمة الحصص العينية، على مسؤولية مندوبي الحصص ويوضع التقرير المودع لدى المركز الوطني للسجل التجاري مع القانون الأساسي تحت تصرف المكتتبين بمقر الشركة، يجب على الجمعية العامة التأسيسية أن تفصل في تقدير الحصص العينية، ولا يجوز لها أن تخفض هذا التقدير إلا بإجماع المكتتبين، وعند عدم الموافقة الصريحة عليه من مقدمي الحصص المشار إليها بالمحضر، تعد شركة غير مؤسسة".

مثال:

اتفق عدد من المؤسسين في 15/01/01ن على تكوين شركة مساهمة برأس مال قدره 50000000 دج مقسم إلى 3000 سهم نقدي مدفوعة بالحد الأدنى و 2000 سهم عيني مقابل شراء شركة تضامن التي قدر الخبراء قيمتها على الوجه التالي:

شهرة المحل 360000 دج، أراضي 200000 دج، تجهيزات 300000 دج، بضاعة 100000 دج، عملاء 375000 دج، أوراق القبض 300000 دج، موردون 300000 دج، أوراق الدفع 20000 دج، مخصص الديون 35000 دج.

وقد وافقت الجمعية العام للمكتتبين على ما جاء بتقرير اللجنة وصدر قرار التأسيس يوم 01/30 من السنة ن وهو يوم افتتاح عملية الاكتتاب التي دامت أسبوع، أما القسط الأخير سيدفع في آخر أسبوع من هذه السنة.

المطلوب:

قيود اليومية اللازمة لإثبات إصدار الأسهم العينية والنقدية.

الحل:

$$\begin{array}{l}
 \text{3000 سهم نقدي} \times 1000 \text{ دج} = 3000000 \text{ دج} \\
 \text{2000 سهم عيني} \times 1000 \text{ دج} = 2000000 \text{ دج} \\
 \text{5000000 دج} = 101 \text{ دج}
 \end{array}$$

د/ 45621 شركاء، مساهمات مطلوبة = $3000000 \times 25\% = 750000$ دج
 د/ 109 شركاء، مساهمات غير مطلوبة = $3000000 \times 75\% = 2250000$ دج
 د/ 45621 شركاء، مساهمات (عينية) مطلوبة = 2000000 دج

2750000	2750000	من د/شركاء، مساهمات مطلوبة د/شركاء، مساهمات غير مطلوبة إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة والمحرة د/ مساهمات الأفراد غير المطلوبة اكتتاب 5000 سهم بقيمة 1000 دج يكون كل منها رأس مال الشركة حسب التصريح المستلم في ... من السيد ... موثق بـ ...	1013	1012
2250000	2250000	من د/أموال موضوعة لدى الموثق إلى د/شركاء، مساهمات مطلوبة (نقدية) تقديم 3000 سهم عن المساهمات النقدية وذلك بنسبة 25% من قيمتها الاسمية	109	45621

750000	750000	من د/البنك إلى د/أموال موضوعة عند الموثق استرجاع الشيكات من الموثق وتحصيلها لدى البنك	467	512
300000	360000	من د/شهرة المحل		207
200000	200000	د/ أراضي		211
300000	300000	د/ تجهيزات		2183
1000000	1000000	د/ بضائع		30
375000	375000	د/ عملاء		411
300000	300000	د/ أوراق القبض		413
200000		إلى د/الموردين	401	
35000		د/ أوراق الدفع	403	
200000		د/ خسائر القيمة على حسابات الزبائن	491	
		د/ شركاء، مساهمات مطلوبة (عينية) تقديم الأسهم العينة التـ. تلغ 2000 سهم	45621	
2750000	2750000	من د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحرة إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة والمحرة تسوية الجزء المتبقي المدفوع لرأس المال	1013	1012
2250000	2250000	من د/شركاء، مساهمات مطلوبة إلى د/شركاء مساهمات غير مطلوبة تحويل المساهمات غير المطلوبة أس مساهمات مطلوبة وغير مطلوبة	109	45621

2250000	2250000	من د/ مساهمات الأفراد غير مطلوبة إلى د/ مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة تحويل المساهمات غير المطلوبة إلى مساهمات مطلوبة	1012	1011
3750000	3750000	من د/ البنك 01/15 إلى د/ شركاء مساهمات مطلوبة تسديد القسط المتبقي	45621	512
3750000	3750000	من د/ مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة إلى د/ مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة تسوية الجزء المدفوع لرأس المال	1013	1012

7. نفقات التأسيس:

يتطلب تأسيس شركة الأموال وإصدار حصص رأس المال فيها إنفاق بعض المصروفات، ويجب تسجيلها في الحسابات الخاصة بها، وتشمل مصاريف التأسيس على ما يلي:

- مصاريف بحث ودراسة المشروع؛
- أتعاب التسجيل والدمغة؛
- مصاريف انعقاد الجمعية العامة التأسيسية؛
- مصاريف الإصدار، كطبع الأسهم والدعاية للاكتتاب، مكافئة مراقب الحسابات، عمولة البنك الذي يقبل الاكتتاب؛
- مصاريف مختلفة مثل مصاريف المطبوعات والبريد.

01/15 ن

مثال:

عند تأسيس شركة المساهمة تم تسديد النفقات التالية بشيك بنكي:

طبع الأسهم 10000 دج، حقوق التسجيل 25000 دج، أتعاب الموثق 20000 دج، أتعاب محافظ الحسابات 37000 دج، الشهر القانوني 800 دج، نفقات انعقاد الجمعية 2200 دج.

المطلوب: إجراء القيود اللازمة في دفاتر الشركة.

الحل:

57000	من د/ الأتعاب	6226
25000	د/ أداءات التسجيل	645
10800	د/ مصاريف العقود والمنازعات	6227
2200	د/ أتعاب حضور	653
95000	إلى د/ البنك	512
	نفقات تأسيس الشركة	

8. المساهم المتأخر (المتخلف):

قد يتأخر أحد المساهمين أو أكثر سداد أقساط، وفي مثل الأحوال يكون من حق الشركة بيع أسهمه التي لم يقدمها وذلك في مزاد علني.

وبعد خصم النفقات وفوائد التأخير من سعر البيع، تسترجع الشركة من المتبقي القسط الذي تستحقه على الشريك المتخلف على أن يبقى مطالبا بالفرق أن لم يكف المبلغ المتبقي، أو يستفيد من الفرق الفائض. ولذلك تفتح الشركة حسابا باسم الشريك المتخلف.

مثال:

اكتتب المساهم عمر ب 500 سهما بقيمة 1000 دج للسهم قدمها بنسبة 75% وقد تخلف عن تقديم الربع المتبقي الذي طلبه مجلس الإدارة، وعليه قرر مجلس لإدارة بيع الأسهم وقد بيعت ب 550000 دج، وسددت المصاريف بشيك الذي بلغت 600 دج، علما بأن فوائد التأخير المطلوبة بلغات 3125 دج على أساس 5% لمدة 6 أشهر حيث تم تقديم الرصيد للمساهم عمر عن طريق شيك بنكي.

المطلوب:

تسجيل العملية وتصوير د/4566 "الشركاء المتخلفون عن الإيفاء بوعدهم"

الحل

بعد تصنيف عمر في قائمة "المساهمين المتخلفين" يصبح مطالبا بالربع الأخير والمصاريف

وفوائد التأخير.

التاريخ		من د/المساهمين المتخلفين		
125000	128725	إلى د/مساهمات نقدية	45621	6226
600		د/الخدمات المصرفية وما شابهها	627	
3125		د/إيرادات مالية	763	
		المطلوب من المساهم المتخلف		
550000	550000	من د/البنك	4566	512
		إلى د/المساهمين المتخلفين		
		بيع أسهم عمر		
421275	421275	من د/المساهمين المتخلفين	512	6226
421275		إلى د/البنك		
		تقديم الرصيد للمساهم عمر بشيك رقم		

ملاحظة:

قد يؤدي سعر التنازل إلى حدوث خسارة يتحملها المساهم المتخلف وعندئذ، يظهر الحساب 4566 "المساهمون المتخلفون" رصيذا مدنيا لصالح الشركة ولها أن تسترجعه بكل الطرق القانونية.

ثانياً- توزيع النتيجة:

1. توزيع الأرباح:

حسب المواد من 720 إلى 728 من القانون التجاري، تشكل الأرباح الصافية من الناتج الصافي من السنة المالية بعد طرح المصاريف العامة وتكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الإستهلاكات والمؤونات.

إن دفع المكافأة لأعباء مجلس الإدارة متوقف حسب كل حالة على دفع الأرباح للمساهمين ولا يمكن أن يتجاوز مبلغ المكافأة عشر الأرباح (1/10) القابلة للتوزيع بعد طرح الفائدة، الاحتياطات، المبالغ المرحلة من جديد وعليه يكون الترتيب كما يلي:

- الاحتياط القانوني 5% من النتيجة؛

- الفائدة على رأس المال؛

- الاحتياطات الأخرى؛

- المبالغ المرحلة من جديد؛

- مكافأة الإدارة؛

- الربح.

وتكون الأرباح القابلة للتوزيع من الربح الصافي للسنة المالية وبزيادة الأرباح المنقولة ولكن بعد أن تطرح الأرباح الموزعة على العمال والخسائر السابقة.

ويجوز للجمعية العامة علاوة على ذلك أن تقرر توزيع المبالغ المقطوعة من الاحتياطي ما عدا الاحتياطي ماعدا الاحتياطي القانوني، وتحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات النهائية والتحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصة الممنوحة للشركاء تحت شكل أرباح، وكل ربح يوزع خلافا لهذه القواعد يعد ربحا صوريا.

مثال:

في 31/12/ن ظهرت الميزانية لشركة المساهمة، نتيجة السنة المالية بـ 600000 دج (بعد الضريبة)، وبعد التصديق على السحابات، وتكوين الاحتياطات القانونية، قررت الجمعية العامة ما يلي:

- تكوين احتياطات اختيارية بمبلغ 206000 دج؛

- الفائدة بنسبة 5% على رأس المال؛

- منح أرباح وأجور تكميلية إلى المساهمين وإلى أعضاء مجلس الإدارة بمقدارها القانوني؛

- الربح بالدينار الكامل؛

- المبالغ المرحلة من جديد للسنة الماضية 33500 دج مع العلم أن رأس المال متكون من 5000 سهم بقيمة اسمية 1000 دج.

المطلوب:

توزيع وتسجيل لقيود اللازمة للنتيجة.

الحل:

إعداد جدول توزيع الأرباح:

بيان	مبالغ	مجاميع
الأرباح الصافية		60000
المخصومات		-486000
احتياطي قانوني $5\% \times 600000$	30000	
احتياطات إختيارية	206000	
الفائدة على رأس المال $5000000 \times 5\%$	250000	
المبالغ المرحلة من جديد		114000 +33500
الأرباح التي يمكن توزيعها		147500
رئائح عن الأسهم: $147500 \times 90\% = 132750$ $5000 / 132750 = 26.55$ دج بتقريب نصيب كل سهم إلى 26 دج $26 \times 5000 = 130000$	130000	
أجور تكميلية لأعضاء مجلس الإدارة	14750	
محول من جديد $26.55 - 26 = 0.55$ دج $5000 \times 0.55 = 2750$ سهم	2750	
	147500	-14750000

بعد قرارات الجمعية العامة، يسجل في الدورة اللاحقة القيد التالي:

التاريخ	من د/ نتيجة السنة المالية (ربح)	120
600000	د/ محول من جديد	110
33500	إلى د/ احتياطات قانونية	1061
30000	د/ احتياطات إختيارية	1062
206000	د/ الشركاء، الحصص الواجب دفعها	475
394750	د/ محول من جديد	110
2750	تخصيص النتيجة طبقاً للقرار رقم... الصادر عن الجمعية العامة العادية في اجتماعها بتاريخ...	

2. تخصيص الخسائر:

إذا كانت نتيجة الدورة خسارة يمكن للجمعية العامة أ، تقرر استخدام الاحتياطات المكونة سابقا كليا، أو جزئيا في إطفاء خسائر الدورات السابقة، كما يمكن استخدامها بعد ذلك في توزيع الربائح. مثال:

يبلغ رأس مال شركة المساهمة 500000 دج، وهو يتكون من 5000 سهم بقيمة 1000 دج، وقد بلغت خسائرها في نهاية الدورة 1500000 دج، ولهذا قررت الجمعية العامة، بناء على اقتراح مجلس الإدارة إطفاء هذه الخسارة، وتوزيع رباح قدرها 1000 دج عن كل سهم، وذلك باستعمال الاحتياطات الاختيارية التي كونتها سابقا، والتي تظهر في مطالب الميزانية بمبلغ 7000000 دج.

المطلوب: تسجيل العملية

الحل:

تستقطع الشركة من الاحتياطات الاختيارية ما يلي:

الخسائر المتراكمة	1500000 دج
ربائح 5000×1000 دج	5000000 دج
المجموع	6500000

وذلك حسب التسجيل التالي:

التاريخ	من د/احتياطات اختيارية	إلى د/الشركاء، الحصص الواجب دفعها	1062
5000000	د/ نتيجة السنة المالية (خسارة)	457	
1500000	تخصيص النتيجة طبقا للقرار رقم... الصادر عن الجمعية العامة العادية في اجتماعها بتاريخ....	129	

ثالثاً- تعديل عقد الشركة:

1. زيادة رأس المال:

قد تكتشف الشركة بعد تكوينها عدم كفاية رأس مالها لمواجهة نشاطها، مما قد يدفعها إلى زيادة رأس مالها، وقد تكون زيادة رأس مال الشركة لتطهير وضعيتها المالية أو لزيادة وسائلها الإنتاجية وتنمية نشاطها، كما قد يزداد رأس المال نظرا لعدم مقدرة الشركة على سداد التزاماتها مما قد يدفعها إلى الاتفاق مع الدائنين على إعطائهم أسماها في الشركة نظير التنازل عن ديونهم أو تحويل سنداتهم إلى أسهم. كما قد يزداد رأس مال الشركة كذلك:

- رفع القيمة الاسمية لأسهم الموجودة؛
- إصدار أسهم نقدية؛
- إصدار أسهم عينية؛

تحويل الاحتياطات (المادتين 687، 688 من القانون التجاري).

1.1- الشروط العامة لزيادة رأس المال:

- يجب أن تكون زيادة رأس المال بقرار من الجمعية العامة الطائفة (المادة 691 من القانون التجاري الجزائري)؛
- يجب تحقيق زيادة رأس المال في آجال خمس سنوات ابتداء من تاريخ انعقاد الجمعية العامة الطائفة التي قررت ذلك (المادة 692 ق.ت.ج)؛
- يجب تسديد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة (693 ق ت ج)؛
- للمساهمين الدماء أفضلية في اكتتاب زيادات رأس المال (المادة 694 ق.ت.ج).

2.1- الزيادة بإصدار أسهم جديدة:

تلجأ إلى زيادة رأس مالها بإصدار أسهم جديدة، عندما تكون لها احتياطات عالية تساعد في تدعيم مركزها المالي. ونتيجة يرتفع سعر الأسهم المصدرة في سوق الأوراق المالية، إن القيمة الاسمية للسهم هي الحد الأدنى الذي لا يجوز إصدار الأسهم لأقل منها، ولكن أرباح في حالة زيادة المال بجواز إصدار الأسهم على أساس أسعار تزيد عن القيمة الاسمية، ويمثل الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم وسعر الإصدار بـ:

$$\text{علاوة الإصدار} = \text{سعر الإصدار} - \text{القيمة الاسمية}$$

أما بالنسبة لإجراءات زيادة رأس المال، فهي مماثلة لإجراءات التأسيس حيث يجب تقديم الأسهم النقدية عند الاكتتاب بنسبة الربع (4/4) على الأقل من قيمتها الاسمية (المادة 705 ق ت ج). ويتم إثبات وفاء الأسهم بالمقاصة لديون نقدية ومستحقة الأداء على الشركة بواسطة تصريح موثق صادر إما عن مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو موكلتهما.

مثال 1:

يبلغ رأس مال الشركة 5000000 دج مقسوم إلى 5000 سهم بقيمة اسمية 1000 دج، وإن الشركة نجحت خلال سنوات عملها في تكوين احتياطات قدرها 2000000 دج فإن القيمة الحقيقية للسهم على هذا الأساس هي:

$$1400 = 5000 / 7000000 = 5000 / (2000000 + 5000000) \text{ دج}$$

فالسهم الذي قيمته الاسمية 1000 دج، تصبح له قيمة اقتصادية تبادلية بـ 1400 دج، ولحماية المساهمين القدماء من أي ضرر فعلى الشركة أن تصدر الأسهم الجديدة بقيمة 1400 دج اعتباراً لعلاوة إصدار قدرها 400 دج.

مثال 2:

شركة مساهمة برأس مال قدره 5000000 دج قيمة اسمية 1000 دج، قررت رفع رأس مالها وذلك بإصدار 3000 سهم بقيمة 1000 دج، وقد تم دفع الحد الأدنى القانوني (25%)، وإيداعه في البنك، مع العلم أن القيمة الحقيقية للسهم قبل الزيادة هي 1200 دج.

المطلوب: تسجيل عملية زيادة رأس المال.

الحل:

1. حساب حق الاكتتاب **Calcul des droits de souscription**:

القيمة الحقيقية للسهم قبل الزيادة 1200 دج

القيمة الحقيقية للسهم بعد الزيادة:

$$(5000 \times \text{سهم} 1200 + 3000 \times \text{سهم} 1000) / (3000 + 5000) = 1125 \text{ دج}$$

قيمة حق الاكتتاب = القيمة الحقيقية للسهم قبل الزيادة - القيمة الحقيقية للسهم بعد الزيادة

$$= 1125 - 1200 = 75 \text{ دج.}$$

2. عدد حق الاكتتاب لكل سهم جديد **Nombre de droits de souscription pour une action nouvelle**:

$$\text{عدد الأسهم القديمة} / \text{عدد الأسهم الجديدة} = 5000 \text{ سهم قديم} / 3000 \text{ سهم جديد} = 5/3$$

المساهم الذي يشتري 3 أسهم جديدة عليه بدفع 5 حق الاكتتاب بقيمة 75 دج الحق.

التاريخ				
750000 2250000	750000	من د/الشركاء، مساهمات مستلمة عن زيادة رأس المال	4563	109
	2250000	د/ رأس المال المكتتب غير مطلوب		
		إلى د/مساهمة الأفراد المطلوبة وغير المحررة	1012	
		د/ مساهمة الأفراد غير المطلوبة	1011	
اكتتاب 3000 سهم جديد بـ1000 دج لزيادة رأس المال طبقا لقرار ج ع ط				
التاريخ				
750000	750000	من د/البنك	512	4563
		إلى د/الشركاء، مساهمات مستلمة عن زيادة رأس المال		
		تقديم ربع القيمة عن 3000 سهم جديد بقيمة اسمية 1000 دج		
التاريخ				
750000	750000	من د/مساهمة الأفراد المطلوبة وغير محررة	1012	1013
		إلى د/مساهمة الأفراد المطلوبة وغير المحررة		
		تسوية الجزء المدفوع من رأس المال		

3.1 - الزيادة بإصدار أسهم نقدية جديدة بعلاوة:

مثال:

لدينا شركة أموال بأس مال متكون من 4000 سهم بقيمة اسمية 2000 دج، ورغبة في توسيع نشاطها قامت الشركة بإصدار 500 سهم بقيمة 2500 دج للسهم، اعتبار لعلاوة قدرها 500 دج عن السهم المكتتب، ويقتصر اكتتابها على المساهمين القداماء، وقد قام المساهمون المكتتبون طبقا لأحكام

القانونية بتقديم 25% من القيمة الاسمية وإجمالي علاوة الإصدار، وذلك مبالغها عند الموثق التي يتم وضعها في بنك الشركة.

المطلوب: تسجيل عملية إصدار السهم.

يلتزم المساهمون بدفع 2500 دج عن كل سهم جديد.

زيادة رأس المال بمقدار 2000 دج:

5000 سهم $\times$ 2000 = 1000000 دج مدفوعة بالحد الأدنى القانوني.

د/ 4563 الشركاء، مساهمات مستلمة عن زيادة رأس المال:

$1000000 \times 25\% = 250000$ دج

د/ 109 رأس المال المكتتب غير مطلوب:

$1000000 \times 75\% = 750000$ دج

د/ 1031 علاوة الإصدار بمقدار 2500-2000 = 500 دج

500 سهم $\times$ 500 دج = 250000 دج التي تدفع مع قسط الاكتتاب وعليه يكون

د/ 4563 = 250000 + 250000 = 500000 دج

التاريخ				
	500000	من د/الشركاء، مساهمات مستلمة عن زيادة رأس المال	4563	
	750000	د/ رأس المال المكتتب غير مطلوب	109	
250000		إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	1012	
750000		د/ مساهمات الأفراد غير المطلوبة	1011	
250000		د/ علاوة الإصدار	1031	
		اكتتاب 500 سهم بسعر 2500 دج وقيمة اسمية 2000 دج طبقا لقرار ج.ع.ط بتاريخ.....		

تقديم المساهمات

التاريخ				
	500000	من د/أموال مودعة لدى الموثق	1062	
500000		إلى د/الشركاء، مساهمات مستلمة عن زيادة رأس المال	457	
		تقديم 25% من القيمة الاسمية وكذلك إجمالي علاوة الإصدار		
	500000	من د/البنك	512	
500000		إلى د/أموال موضوعة عند الموثق	467	
		استرجاع الشيكات من الموثق وتحصيلها لدى البنك		
	250000	من د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	1012	
250000		إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة	1013	
		تسوية رأس المال المطلوب		

4.1- الزيادة بإصدار أسهم عينية:

في حالة زيادة رأس المال بإصدار أسهم عينية، فإن سعر الإصدار مساوي للقيمة الحقيقية قبل زيادة رأس المال، وبالتالي لا يوجد حق الاكتتاب.

أما فيما يخص المعالجة المحاسبية، يجب إتباع نفس الإجراءات الخاصة بتكوين الشركة.

$$\text{علاوة المساهمات} = \text{سعر الإصدار} - \text{القيمة الاسمية}$$

مثال

شركة مساهمة برأس مال قدره 5000000 دج مقسم إلى 5000 سهم، قررت الشركة رفع رأسمالها وذلك بإصدار 800 سهم جديد بقيمة 2500 دج وهي القيمة الحقيقية للسهم، التي إكتبتها أحد المساهمين وذلك بتقديم الأصول التالية أكد محافظ الحسابات قيمتها:

أرضي 400000 دج، مباني 100000 دج، 500000 دج.

المطلوب: تسجيل عملية زيادة رأس المال.

الحل:

$$\text{د/ 1032 علاوة المساهمة} = 2500 - 1000$$

$$= 1500 \text{ دج} \times 800 = 1200000 \text{ دج}$$

$$\text{د/ 101 مساهمة الأفراد} = 800 \text{ سهم} \times 1000 \text{ دج} = 800000 \text{ دج}$$

المساهمات الموعودة

التاريخ	من د/ شركاء، مساهمات عينية	إلى د/ مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	د/ علاوة المساهمة	زيادة رأس المال للشركة بإصدار 800 سهم
45621	1012	1032		
800000				
1200000				

تقديم المساهمات:

التاريخ	من د/ أراضي	د/ مباني	د/ معدات وأدوات	إلى د/ شركاء، مساهمات عينية	تقديم الأسهم العينية
211	213	215	4561		
400000	1100000	500000			
2000000					
التاريخ	من د/ مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	إلى د/ مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة	استرجاع الشيكات من الموثق وتحصيلها لدى البنك		
1012	1013				
800000					

5.1- الزيادة في رأس المال بتحويل الديون إلى أسهم:

إن عجز الشركة عن الوفاء بديونها في الآجال المطلوبة، قد يؤدي بها إلى الإفلاس والتصفية فإن من مصلحة الشركة، تحويل هذه الديون إلى أسهم جديدة تسلمها إلى الدائنين مقاصة لديونها.
مثال:

يوم 01/02/2000 حصلت "س" على قرض مصرفي بمبلغ 2000000 دج وفي يوم 10/01/2001 عجزت الشركة على دفع القسط السنوي الأول بسبب مشاكل مالية، واتفقت مع مديرية البنك على تحويل القرض إلى مساهمة في رأس مال الشركة، حيث كانت القيمة الاسمية 1000 دج والقيمة الحقيقية 2500 دج.

المطلوب: تسجيل العملية

عدد الأسهم الممنوحة: $2500/2000000 = 800$ سهم

د/ 101 مساهمات الأفراد = 800×1000 دج = 800000 دج

د/ 1031 علاوات الإصدار = $1000 - 2500$ دج = 1500 دج

= $1500 \times 800 = 1200000$ دج

التاريخ		من د/قروض بنكية	إلى د/مساهمات الأفراد المطلوبة وغير المحررة	168
2000000	800000		د/ علاوة الإصدار	1013
	1200000		زيادة رأس المال للشركة بتحويل الديون إلى أسهم	1031

1-6 زيادة رأس المال عن طريق ضم الاحتياطات:

إن الشركة قد لا تكون في حاجة إلى موارد مالية إضافية، وإنما تحتاج إلى الاحتفاظ بما سبق احتجازه من احتياطات أو أرباح غير الموزعة، ضمانا لاستمرار مصادر التمويل الحالية. ويتم ذلك عن طريق تحويل جزء من تلك الأرباح المحجوزة إلى حساب رأس المال وإصدار أسهم التمتع للمساهمين الحاليين توزع عليهم مجانا.

مثال:

إحدى شركات المساهمة التي يبلغ رأس مالها 8000000 دج مقسوم إلى أسهم عادية ذات قيمة اسمية 1000 دج وأن حقوق الملكية تتضمن احتياطي تبلغ قيمته 400000 دج، وقد قررت الجمعية الطارئة بزيادة رأس المال عن طريق إدماج نصف الاحتياطي في رأس المال مقابل أسهم عادية يتم توزيعها على المساهمين بلا مقابل بمعدل معين.

المطلوب: تسجيل عملية زيادة رأس المال.

الحل:

1. حساب حق الاختصاص **Calcul des droit d'attribution** :

القيمة الحقيقية للسهم قبل الزيادة = $8000 / (4000000 + 8000000) = 1500$ دج

عدد الأسهم المجانية = $1000 / 2000000 = 2000$ سهم

القيمة الحقيقية للسهم بعد الزيادة = $(2000 + 8000) / 1200000 = 1200$ دج

قيمة حق الاختصاص = قيمة السهم قبل الزيادة - قيمة السهم بعد الزيادة

$$= 1200 - 1500 = 300 \text{ دج}$$

2. عدد حق الاختصاص لكل سهم:

عدد الأسهم القديمة/ عدد السهم الجديدة = $2000 / 8000 = 8/2 = 4$ سهم قديم/ 1 سهم جديد.

كل مساهم لديه 4 أسهم قديمة يتحصل على سهم مجاني بقيمة 1200 دج للسهم، وذلك بإعطاء ما قيمته

300 دج كحق اختصاص لكل سهم قديم (أي 4 أسهم قديمة).

4 سهم قديم $\times 300$ دج حق الاختصاص = قيمة السهم المجاني 1×1200 دج

$$12000 \text{ دج} = 1200 \text{ دج}$$

التاريخ	من ح/لاحتياطات	إلى ح/مساهمات الأفراد	168	1013
800000	2000000	زيادة رأس مال الشركة وذلك بضم نصف الاحتياطي بقيمة اسمية 1000 دج سلمت مجانا إلى المساهمين القدماء طبقا لقرار ج.ع.ط بتاريخ...		

2. تخفيض رأس المال:

قد تعتمد الشركة إلى تخفيض رأسمالها بهدف تغطية خسائر كبيرة، التي تحققت (نتيجة لتراكم الخسائر المحققة على مدار عدد من السنوات مثلا)، أو إلى وجود نقدية سائلة معطلة لا يتم استثمارها في تمويل النشاط مع عدم الحاجة لها في المستقبل، ويتم في هذه الحالة رد مبالغ فعلية للمساهمين، أي أن تخفيض رأس المال يكون تخفيضا حقيقيا، وللجمعية العامة الطارئة أن تحدد الإجراءات التي يتم بها تخفيض رأس المال:

- تخفيض القيمة الاسمية لكل سهم، ولذلك في حدود القيمة الدنيا؛
- رد القيمة الكاملة لعدد من الأسهم للمساهمين؛
- شراء الشركة لأسهمها من السوق المالية بغرض إلغائها أو إعادة بيعها؛
- المبالغة في تقييم المساهمات العينية.

مثال 01:

شركة مساهمة برأس مال قدره 7000000 دج بقيمة إسمية 1000 دج مكتتبه كلية، وقد سجلت هذه الشركة، في الدورات الأخيرة، خسائر كبيرة بلغت 4000000 دج ولذلك قررت الجمعية العامة الطائفة امتصاص هذه الخسائر وذلك بتخفيض رأس المال.

101	من د/مساهمات الأفراد	التاريخ	4000000
129	إلى د/نتيجة السنة المالية (خسارة)		4000000
	تخفيض رأس المال		

مثال 02:

قررت الجمعية العامة الطائفة لشركة المساهمة، بتخفيض رأسمالها بـ: 3000000 دج وذلك بردها للمساهمين.

101	من د/مساهمات الأفراد	التاريخ	3000000
4567	إلى د/مساهمات التسديد		3000000
	تخفيض رأس المال		
4567	من د/مساهمات التسديد	التاريخ	3000000
512	إلى د/البنك		3000000
	تسديد للمساهمين		

مثال 03:

شركة مساهمة برأس مال قدره 6000000 دج، قيمة اسمية 1200 دج، قررت الجمعية الطائفة بتخفيض رأس المال بـ 100000 دج، وذلك بشراء الشركة لأسهمها في السوق المالية لـ 900 سهم بقيمة 1100 دج للسهم.

261	من د/سندات المساهمة	التاريخ	990000
512	إلى د/البنك		990000
	شراء 900 سهم بـ 1100 دج للسهم		
101	من د/مساهمة الأفراد	التاريخ	1000000
261	إلى د/سندات المساهمة		990000
1031	د/علاوات الإصدار		10000
	تخفيض رأس المال بشراء الشركة لأسهمها		

الفصل الثالث: تصفية الشركات

مراحل سير الفصل:

I- تصفية الشركات

1. تعريف التصفية

2. أسباب التصفية

3. المظاهر القانونية

4. إجراءات التصفية

5. مهام المصفي

6. المعالجة المحاسبية

I- تصفية الشركات la liquidation des sociétés:

1. تعريف التصفية:

معناها إنهاء نشاط الشركة وبيع جميع موجودات الشركة، واستخدام المتحصلات النقدية في سداد ما عليها من التزامات، ثم تقسيم ما يتبقى من أصول بين الشركاء حيث بانتهاء التصفية تنقضي أو تحل الشركة.

2. أسباب التصفية:

- يتم انقضاء الشركة وتصفيتها لأسباب عديدة منها:
- انقضاء أجل الشركة المنصوص عليه في العقد؛
- انتهاء غرض الشركة حيث أن هذا الغرض محدد في نظامها؛
- هلاك مال الشركة؛
- اتفاق الشركة على حل الشركة قبل الآجال؛
- إصدار حكم قضائي بحل الشركة.

3. المظاهر القانونية:

تعد تصفية الشركة بمثابة عملية لانقضائها وحلها حيث أن قرار انقضاء الشركة لا يفقدها شخصيتها المعنوية حيث تبقى قائمة لاحتياجات التصفية إلى أن يتم إقفالها. يتبع عنوان أو اسم الشركة بالبيان التالي "شركة في حالة تصفية". ولا ينتج حل الشركة آثاره على الغير إلا ابتداء من اليوم الذي تنشر فيه في السجل التجاري.

4. إجراءات التصفية:

عندما يتخذ قرار تصفية الشركة، يتولى التصفية شخص أو أكثر يتفق عليه أغلب الشركاء كما قد تقوم المحكمة بتعيين المصفي إذا لم يتفق الشركاء على تعيينه، وبمجرد تعيين المصفي يتولى إدارة أعمال الشركة.

5. مهام المصفي:

- احترام العقود التي بدأ إنجازها قبل التصفية؛
- تحصيل الديون المستحقة للشركة؛
- بيع ممتلكات الشركة بالطريقة الأنسب؛
- تسديد الديون المستحقة على الشركة؛
- تمثيل الشركة أمام القضاء في كل ما يتعلق بأعمال التصفية؛
- تقديم كشف حساب تفصيلي للشركاء عن أعمال التصفية لاعتماده وإبرام إدارة المصفي وإعفائه من الوكالة والتحقق من اختتام التصفية؛
- سداد ما على الشركة من التزامات على أن يراعي أولوية السداد وفقاً للترتيب الآتي:

* أتعاب المصفي ومصاريف التصفية: حيث تمتاز عن سائر التزامات الشركة؛
* الديون الممتازة: وتتمثل في المصاريف القضائية، والضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي والأجور والإيجار...؛

* الديون العادية المستحقة لدائني لشركة (كالموردين).

- توزيع أموال الشركة الباقية على الشركاء طبقاً لحقوقهم.

6. المعالجة المحاسبية للتصفية:

عندما يعين المصفي فإنه يطالب مدير الشركة أن يعد الميزانية في تاريخ لانقضائها، وذلك لإظهار المركز الصافي بهذا التاريخ، وفي ضوء هذه الميزانية يقوم المصفي بإنجازه مهامه. ينتج عن عمليات التصفية إما ربحاً أو خسارة التي يجب إظهارها في حساب 123 "نتيجة التصفية" التسجيل المحاسبي لعمليات التصفية:
- ترصيد حسابات الإهلاك والمؤنات:

التاريخ			
	×	من د/إهلاك التثبيات المعنوية	280
		د/إهلاك التثبيات العينية	281
		د/خسائر القيمة المخزونات	
		د/خسائر القيمة عن حسابات الغير	
	×	إلى د/التثبيات المعنوية	20
		د/التثبيات العينية	21
		د/المخزونات	3
		د/الزبائن والحسابات الملحقه	41

- بيع الأصول:

أ- الأرباح الناجمة عن بيع أصول الشركة للغير أو للشركاء حيث تتمثل هذه الأرباح في الفرق بين القيمة الصافية للأصول والقيمة المحققة نتيجة البيع.

	×	من د/البنك	512
×		إلى د/التثبيات المعنوية	20
×		د/التثبيات العينية	21
×		د/المخزونات	3
×		د/الزبائن	411
×		د/نتيجة التصفية	123

ب- الخسارة الناجمة عن بيع أصول الشركة.

التاريخ		من د/البنك	512
×		د/ نتيجة التصفية	20
×		إلى د/التثبيات المعنوية	20
×		د/ التثبيات العينية	21
×		د/ المخزونات	3
×		د/ الزبائن	411

- تسديد مصاريف وأتعاب المصفي:

التاريخ		من د/نتيجة التصفية	123
×		إلى د/البنك	512

- تسديد الديون:

التاريخ		من د/حسابات الغير (ديون)	123
×		إلى د/البنك	512

- ترصيد حساب 123 "نتيجة التصفية" وتوزيع الرصيد بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (أو حسب حصة كل شريك في رأس المال) في حساب رأس المال للشركة؛
- تحديد حقوق الشركاء؛
- اقتطاع الحقوق وإقفال الحسابات.

مثال 01:

فيما يلي ميزانية شركة التضامن "عبد الحميد والهادي" بتاريخ التصفية 12/31/ن ممثلة بالعناصر التالية:

الميزانية في 12/31/ن

الأصول	الخصوم
<u>الأصول المثبتة</u>	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>
مباني	مساهمة عبد الحميد
إهلاك المباني	مساهمة الهادي
معدات وأدوات	<u>الخصوم الجارية</u>
إهلاك معدات وأدوات	المرددين
تجهيزات مكتب	حساب جاري عبد الحميد
إهلاك تجهيزات مكتب	حساب جاري الهادي
<u>الأصول الجارية</u>	
بضائع	
مؤونة تدني الحقوق	
الزبائن	
مؤونة تدني الحقوق	
<u>الموجودات</u>	
البنك	
الصندوق	
1309300	1309300

حيث أن الشريكين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

1. تم تحقيق الأصول كما يلي:

- المباني بيعت بمبلغ 282000 دج؛

- المعدات والأدوات بيعت بمبلغ 250000 دج؛

- تجهيزات المكتب بـ 80000 دج

- البضائع 250000 دج؛

- تم تحصيل من الزبائن، ماعدا 3000 دج تعتبر ديون معدومة، كل العمليات تمت عن طريق شيك بنكي.

2. ديون المخزونات وكذلك مصاريف التصفية التي بلغت 30000 دج تم تسديدها عن طريق شيك بنكي.

المطلوب: تسجيل قيود التصفية.

الحل:

التاريخ			
	420000	من د/إهلاك المباني	2813
	275000	د/ إهلاك المعدات	2815
	35700	د/ إهلاك تجهيزات المكتب	2818
	34000	د/ مؤونة تدني المخزونات	390
	18000	د/ مؤونة الديون المشكوك فيها	491
420000		إلى د/المباني	213
275000		د/معدات وأدوات	215
35700		د/ تجهيزات مكتب	218
34000		د/ بضائع	30
18000		د/الزبائن	411
		من أجل ترصيد الحسابات المينة	

2. جدول تحليل نتيجة التصفية:

نتيجة		قيم التنازل	قيم محاسبية صافية	العناصر
خسارة	ربح			
	200	282000	280000	مباني
	25000	250000	225000	معدات وأدوات
4300		80000	84300	تجهيزات مكتب
	4000	250000	246000	بضائع
3000		21000	24000	زبائن
7300	31000	883000	859300	المجاميع

د/123 نتيجة التصفية = 31000 - 7300 = 23700 دج

التاريخ		من د/البنك		
893000			512	
280000		إلى د/المباني	213	
225000		د/معدات وأدوات	215	
84300		د/ تجهيزات مكتب	218	
246000		د/ بضائع	30	
24000		د/الزيائن	411	
10000		د/ الصندوق	53	
23700		د/ نتيجة التصفية	123	
تحقيق الأول وفق جدول تحليل النتيجة				
		التاريخ		
	148500	من د/الموردين	401	
	30000	د/ نتيجة التصفية	123	
178500		إلى د/البنك	512	
تحقيق الأول وفق جدول تحليل النتيجة				

3. الحسابات التي بقيت تظهر أرصدة:

د/4551		د/123		د/4560	
250000	رد	23700	30000	8500	440000
		رم		رم	893000
25000		6300		1154500	
د/4552		د/4552		د/4552	
1100000	رد		رد	35800	رد
		1100000		35800	

الميزانية:

الخصوم	الأصول
1100000	512 البنك
25000	123 نتيجة التصفية
35800	
1160800	1160800

6300	3150	التاريخ	من د/جاري عبد الحميد	4551
	3150		د/ جاري الهادي	4552
			إلى د/نتيجة التصفية	123
		123 ح/	ترصيد	
600000 500000	1100000	التاريخ	من د/أموال جماعية	101
			إلى د/جاري عبد الحميد	4551
			د/ جاري الهادي	
			ترصيد د/101	

4551/د		4551/د	
35800	3150	25000	3150
500000	رد	600000	رد
	352650		621850

الميزانية بعد تحديد حصص الشركاء

الخصوم		الأصول	
621850	101 رؤوس الأموال الخاصة	1154500	512 البنك
532650	4551 جاري عبد الحميد		
1154500		1154500	

1154500	621850	التاريخ	من د/جاري عبد الحميد	4551
	532650		د/ جاري الهادي	4552
			إلى د/البنك	512
			تسديد حقوق الشركاء	

بعد هذا القيد، كل الحسابات مقفولة في دفاتر الشركة

مثال 02:

صدر حكم قضائي بتصفية إحدى شركات المساهمة حيث كانت الميزانية العمومية للشركة في تاريخ صدور الحكم كالتالي:

الميزانية بتاريخ....

الأصول	الخصوم
الأصول المثبتة	رؤوس أموال الخاصة 5000000
التثبيات المعنوية	الاحتياطي القانوني 1000000
إهلاك التثبيات المعنوية	الخصوم الجارية
معدات وأدوات	الموردين 400000
إهلاك معدات وأدوات	
معدات النقل	
إهلاك معدات النقل	
تجهيزات مكتب	
إهلاك تجهيزات مكتب	
الأصول الجارية	
مواد ولوازم	
منتجات تامة	
زبائن	
مؤونة تدني الزبائن	
أوراق القبض	
الموجودات	
البنك	
الصندوق	
6400000	6400000

رأس مال الشركة مكون من 5000 سهم بقيمة اسمية 1000 دج.

وقد قام المصفي المعين من قبل المحكمة بتصفية الشركة حيث قام بالعمليات التالية:

- المعدات والأدوات بيعت بمبلغ 2500000 دج
- تجهيزات المكتب بيعت بمبلغ 180000 دج
- معدات النقل بيعت بـ 900000 دج
- المواد واللوازم بيعت بـ 210000 دج
- المنتجات التامة بيعت بمبلغ 1300000 دج
- تم التحصيل من الزبائن ما قيمته 650000 دج
- تحصيل أوراق القبض 350000 دج، كل العمليات تمت عن طريق البنك
- تم تسديد الديون وكذا مصاريف التصفية التي بلغت 80000 دج عن طريق شيك بنكي.

المطلوب:

إجراء قيود التصفية في: 1- دفاتر الشركة

2- دفاتر المصفي.

الحل:

جدول تحليل نتيجة التصفية

العناصر	قيم محاسبية صافية	قيم التنازل	نتيجة	
			ربح	خسارة
التبثبات المعنوية	10000	-	-	10000
معدات وأدوات	2200000	2500000	300000	-
معدات النقل	936000	900000	-	36000
تجهيزات مكتب	200000	180000	-	20000
مواد ولوازم	188000	210000	22000	-
منتجات تامة	1336000	1300000	-	36000
الزبائن	700000	650000	-	50000
أوراق القبض	350000	350000	-	-
المجاميع	5920000	6090000	322000	152000

1. تسجيل قيود التصفية في دفاتر الشركة المنحلة:

التاريخ			
280	من د/إهلاك التبثبات المعنوية	40000	
2815	د/ إهلاك المعدات والأدوات	180000	
2818	د/ إهلاك معدات النقل	624000	
2818	د/ إهلاك تجهيزات المكتب	800000	
491	د/ مؤونة تدني الزبائن	100000	
20	إلى د/التبثبات المعنوية	40000	
215	د/ معدات وأدوات	1800000	
2182	د/ معدات النقل	624000	
2183	د/ تجهيزات مكتب	800000	
411	د/ الزبائن	100000	
	تسديد حقوق الشركاء		التاريخ
4621	من د/المصفي	4800000	
512	إلى د/البنك	450000	
53	د/ الصندوق	30000	
	سحب الأموال من البنك والصندوق من طرف المصفي		التاريخ
4621	من د/المصفي	6090000	
215	إلى د/معدات وأدوات	2200000	
2182	د/ معدات النقل	936000	
2183	د/ تجهيزات مكتب	200000	

188000		د/ مواد ولوازم	31	
1336000		د/ منتجات تامة	355	
700000		د/ زبائن	411	
350000		د/ أوراق القبض	413	
180000		د/ نتيجة التصفية	123	
		تحقيق الأصول		
		التاريخ		
80000	80000	من د/نتيجة التصفية	123	
80000		إلى د/المصفي	4621	
		تسديد أتعاب المصفي		
		التاريخ		
400000	400000	من د/الموردين	401	
400000		إلى د/المصفي	4621	
		تسديد الموردين		
		التاريخ		
10000	10000	من د/نتيجة التصفية	123	
10000		إلى د/التثبيات المعنوية	20	
		من أجل ترصيد الحساب الدائن		

د/4621 المصفي		د/123 نتيجة النصية	
80000	480000	180000	80000
400000	6090000		10000
6090000 ر م			90000 د د

الميزانية:

الأصول	الخصوم
6090000	101 رؤوس الأموال الخاصة 5000000
	1061 إحتياط قانوني 1000000
	123 نتيجة التصفية 90000
6090000	6090000

6000000	5000000	التاريخ	من د/رؤوس الأموال الخاصة	101	4567
	1000000		د/ إحتياط قانوني	106	
90000	90000	التاريخ	إلى د/مساهمات التسديد	4567	4567
			تحويل د/101 ود/106 لحقوق المساهمين	123	
6090000	6090000	التاريخ	من د/مساهمات التسديد	4567	4621
			إلى د/مساهمات التسديد	4621	
			ترصيد د/4567		

حق السهم الواحد = $5000/6090000$ سهم = 1218 دج.

بعد هذا القيد، كل الحسابات مقفولة في دفاتر الشركة.

2. تسجيل قيود التصفية في دفاتر المصفي:

480000	480000	التاريخ	من د/البنك	512	4641
			إلى د/الشركة المنحلة	4641	
6090000	6090000	التاريخ	تحويل النقديات الموجودة في الصندوق والبنك في حساب البنك للمصفي	512	4641
			من د/البنك	4641	
400000	480000	التاريخ	إلى د/الشركة المنحلة	4641	512
			تحقيق الأصول للشركة المنحلة	706	
80000	480000	التاريخ	من د/الشركة المنحلة	512	706
			إلى د/البنك	706	
			د/ أداء خدمات		
			تسديد الموردين وكذا أتعاب المصفي		

د/4641 الشركة المنحلة ×

480000 480000

6090000

رد 6090000

6090000	6090000	التاريخ	من د/جاري عبد الحميد	4641
			إلى د/البنك	512
			تسديد حقوق الشركة	

قائمة المصادر والمراجع:

- 1- عبد الكريم زواتي، سامي قلعة، المحاسبة في شركات الأشخاص، دار الفكر، ط2، 1995.
- 2- عبد الوهاب نصر علي، محاسبة الشركات: الأسس النظرية و مشاكل الممارسة العملية المحاسبة عن عمليات شركات الأشخاص.
- 3- تيسير المصري - طلال الجريرة، محاسبة شركات الأشخاص: إطارها الفكري وتطبيقاتها العلمية.
- 4- محمد عباس والأميرة إبراهيم، محاسبة شركات الأموال في قطاع الأعمال العام و القطاع الخاص.
- 5- صادق الحسني، المحاسبة في شركات الأشخاص الطبعة الأولى.
- 6- بسيوني شحاتة أحمد، المحاسبة المالية لشركات الأشخاص والأموال، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- 7- وائل عودة العكشة، وليد زكريا صيام، محاسبة الشركات، دار المسيرة لنشر، الأردن، 1998.
- 8- khafrbi med zine ; **comptabilite socites** ; 3eme edition ;alger ;2002
- 9-Wolfgang Dick ,Frauk Mussanier,Piera,2 édition Pearson ,Education France,2009 **comptabilité Funancière en IFRS**.
- 10-Bernard Raffournier – **Les Normes comptables internationales (IAS/IFRS)** 2^e édition ,economica ,Paris ,France ,2005.
- 11-Béatrice et Francis Grandguillot , **Comptabilité générale** ,11 édition, Gualino éditeur, Paris , 2007.