



مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

محاضرات
في مقياس محاسبة الشركات

مقدمة لطلبة: اليسانس:
تخصص: محاسبة و جباية
محاسبة و مراجعة

قسم: العلوم التجارية

من إعداد الدكتور: بن الصالح بوجمعة
أستاذ محاضر (ب)

تعتبر محاسبة الشركات أحد فروع المحاسبة المالية، فهي تمثل ترجمة محاسبية لمختلف التشريعات المتضمنة في القانون المدني و التجاري و النظام المحاسبي المالي. حيث تهتم المحاسبة المالية بالعمليات اليومية التي تحدث في الشركة بشكل يومي، بينما تهتم محاسبة الشركات بالعمليات التي تمر بها الشركة مرة واحدة في حياتها كعملية التأسيس و التصفية، أو تلك العمليات التي تحدث بشكل دوري كتوزيع النتيجة و تعديل رأس المال، حيث تستجيب هذه التسجيلات بشكل أساسي للأحكام التشريعية المحلي لكل دولة.

و في هذا الإطار نضع بين يدي الطالب هذه المطبوعة و المتمثلة في مجموعة من المحاضرات في مقياس محاسبة الشركات التي كنت أدرسها لطلبة السنة الثالثة ليسانس (ل.م.د) تخصص محاسبة و جباية قسم العلوم المالية و المحاسبة بكلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير بجامعة الجزائر 3 - إبراهيم سلطان شيبوط-.

وقد قمنا بتحديثها وفق مستجدات القانون التجاري الجزائري و النظام المحاسبي المالي، في إطار برنامج وزارة التعليم العالي و البحث العلمي لمقياس محاسبة الشركات، مراعين في ذلك البرنامج الزمني للمقياس و هو سداسي واحد (السداسي الخامس). تحتوي هذه المطبوعة على خمسة محاور رئيسية، تتمثل فيما يلي:

- المحرر الأول: مدخل لمحاسبة الشركات.
- المحرر الثاني: محاسبة تأسيس الشركات.
- المحرر الثالث: عمليات توزيع النتيجة
- المحرر الرابع: العمليات الواقعة على رأس مال.
- المحرر الخامس: تصفية الشركات.

سوف يتم التطرق إلى محاسبة الاندماج و المجمعات، في مشاريعنا المستقبلية في طور الماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة، وفق برنامج وزارة التعليم العالي و البحث العلمي لمقياس محاسبة الشركات المعمقة.

د. بن الصالح بوجمعة

أستاذ محاضر "ب"

فهرس المحتويات	
رقم الصفحة	البينــــــــــــــــــــان
01	المحر الأول : مدخل لمحاسبة الشركات
02	1 مدخل تاريخي.....
03	2 تعريف الشركة.....
03	3 الأركان الموضوعية الخاصة بالشركة.....
05	4 أشكال الشركات التجارية و خصائصها.....
13	المح ور الثاني : محاسبة تأسيس الشركات
14	1 إجراءات تأسيس الشركات التجارية.....
16	2 محاسبة تأسيس شركات الأشخاص (شركة التضامن).....
27	3 محاسبة تأسيس شركات الأموال (شركة المساهمة).....
37	المحر الثالث : عمليات توزيع النتيجة
38	1 توزيع النتيجة في شركة التضامن (SNC).....
49	2 توزيع النتيجة في شركة المساهمة (SPA).....
61	المحر الرابع : العمليات الواقعة على رأس مال
62	1 العمليات الواقعة على رأس مال شركة التضامن (زيادة أو تخفيض).....
84	2 العمليات الواقعة على رأس مال شركة المساهمة (زيادة، تخفيض).....
106	المحر الخامس : تصفية الشركات
107	1 تعريف التصفية.....
107	2 أسباب التصفية إنقضاء (حل) الشركة.....
109	3 إجراءات التصفية (المصفي، تعيينه، عزله و الإعلان عنه).....
111	4 مهام المصفي.....
112	5 المعالجة المحاسبية للتصفية.....

المحور الأول: مدخل لمحاسبة الشركات:

يهدف هذا المحور إلى إعطاء الطالب فكرة عامة عن التطور التاريخي للشركات، أنواع الشركات و خصائصها، وكذلك الأركان الموضوعية الخاصة اللازمة لصحة عقد الشركة، وفق ما نص عليه القانون التجاري الجزائري.

الكفاءات المستهدفة من المحور:

نسعى من خلال هذا المحور إلى تمكين الطالب من:

- التعرف على ماهية الشركة.
- التعرف على الأركان الموضوعية الخاصة بالشركات.
- التعرف على أشكال (أنواع) الشركات وفق القانون التجاري الجزائري.
- التعرف على خصائص الشركات التجارية وفق القانون التجاري الجزائري.

سوف نتطرق من خلال هذا المحور مدخل عام لمحاسبة الشركات إلى النقاط التالية:

- 1 مدخل تاريخي.
- 2 تعريف الشركة.
- 3 الأركان الموضوعية الخاصة بالشركة.
- 4 أشكال الشركات التجارية و خصائصها.

1. مدخل تاريخي:

إن فكرة الشركة ليست حديثة العهد، بل عرفت الشعوب القديمة، و إن اختلفت تنظيماتها باختلاف العصور، فلو رجعنا إلى عصور التاريخ القديم لوجدنا أن الشركة قد نظمت بموجب نصوص قانونية في شريعة حمورابي في عهد البابليين في العراق (*)، إذ نظمت هذه الشريعة أربعة و أربعين مادة تخص العقود التجارية منها ثمان عقود تتعلق بعقد الشركة، ومن صور الشركات المعروفة في ذلك العصر شركة المضاربة، وفي هذه الصورة يتعهد الشخص بإعطاء مبلغ من المال إلى شخص آخر يتجر به على أن يقتسما الربح بينهما.

كما عرف الرومان عقد الشركة على الرغم من احتقارهم لمهنة التجارة واعتبارها من المهن التي لا تليق بالأشراف وتركوها للأجانب، ويرى بعضهم أن فكرة الشركة عند الرومان قد استمدت جذورها من نظام الملكية المشتركة لأفراد الأسرة الحاكمة، و الذي أصبح يسمح بعد تطوره بدخول أشخاص من غير أفراد الأسرة إلى هذه الشركة متى كانت لديهم نية المشاركة، إذ أن الشركة عند الرومان كانت عقداً رضائياً لا ينشأ عنه شخص معنوي مستقل عن أشخاص الشركاء.

و بعد ظهور الإسلام أقرت الشريعة الإسلامية فكرة الشركة وتناول الفقهاء المسلمون بالشرح و التحليل أحكام الشركات وقسموها إلى ثلاثة أقسام و هي:

- **شركات الأموال:** وهي عبارة عن اتفاق بين شخصين أو أكثر يتاجرون كلهم أو بعضهم بالمال المقدم منهم أو من بعضهم على أن يقتسموا الأرباح بينهم.
- **شركات الأعمال:** وهي الشركة التي يتفق بموجبها شخصان أو أكثر من ذوي الحرف على تقبل الأعمال ويكون الربح مقسما بينهم كما ذكر في العقد.
- **شركة الوجوه:** وهي الشركة التي يتفق بموجبها شخصان أو أكثر على القيام بشراء سلعة في ذمتها بالنسيئة (أي بئمن مؤجل) بناءً على اعتبارهم الشخصي وثقة البائع بينهم، على أن يبيعها بالنقد حالاً، وبعد ذلك يدفعان ثمن السلعة و يقتسمان الربح فيما بينهم.

وسميت هذه الشركة شركة الوجوه، لأن الشريكين أو الشركاء اعتمدوا على وجاهتهم للقيام بهذه العملية، مع أن رأس المال لم يكن متوفراً لديهم ابتداءً.

وفي القرن 12 عشر ازدهرت التجارة في المدن الإيطالية وتطورت الحياة الاقتصادية بها، في هذا العصر بدأت قواعد شركات التضامن في التبلور، و تحددت المسؤولية التضامنية للشركاء عن ديون الشركة، و التي استمدت

(*) تعتبر شريعة حمورابي - سادس ملوك مملكة بابل القديمة - من أقدم الشرائع المكتوبة في التاريخ البشري . و تعود إلى العام 1790 قبل الميلاد وتتكون من مجموعة من القوانين.

أصولها التاريخية من عقد القرض البحري و عقد التوصية الذي كان يرم بين صاحب المال وربان السفينة، وهكذا برزت معالم شركات الأشخاص في هذا العصر.

أما شركات الأموال وصورتها المثلى شركات المساهمة فلم تظهر معالمها إلا في نهاية القرن 16 و بداية القرن 17، عهد التوسع الاستعماري، غير أن ظهور هذه الشركات و أنواعها المختلفة في شكلها الحالي كان نتيجة للثورة الصناعية التي شهدتها أوروبا في القرن 18، والتي فتحت المجال أمام مشاريع كبيرة تحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة بالإضافة إلى المتطلبات الفنية و الإدارية و التي لا تتوفر في المشاريع الفردية.

2. تعريف الشركة:

عرفت المادة 416 من القانون المدني الجزائري " الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذو منفعة عامة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجز عن ذلك (*) ". يتميز عقد الشركة عن غيره من العقود بأنه ينتج عنه كائن قانوني جديد له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، تخصص لتحقيق أغراض معينة و يعرف هذا الكائن القانوني بالشخصية المعنوية.

3. الأركان الموضوعية الخاصة بالشركة:

انطلاقاً من المادة 416، يتضح لنا أن المشرع ينظر إلى الشركة على أساس أنها عقد أي تصرف قانوني إداري يجب أن تتوفر لصحته الأركان الموضوعية العامة، و هي: الرضا، الأهلية، المحل، السبب.

لكن لإبرام عقد الشركة لا يكفي توافر الأركان الموضوعية العامة فحسب، بل لا بد أيضاً من توفر الأركان الموضوعية الخاصة و التي تميز هذا العقد عن سائل العقود و تتمثل فيما يلي:

1.3. تعدد الشركاء:

يستخلص ركن تعدد الشركاء من نص المادة 416 من القانون المدني الجزائري التي تقضي بنصها: " الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر...."، لذا يشترط المشرع شريكين على الأقل لكي يتكون عقد الشركة. و منذ إنشاء المؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (EURL)، خفف هذا الشرط بالنسبة لهذا النوع من المؤسسات. و وفق المادة 564 من القانون التجاري معدلة وفق الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، خفف هذا الشرط بالنسبة لهذا النوع من المؤسسات.

(*) :عدلت بالقانون رقم 88-14 المؤرخ في 03 مايو 1988.

2.3. تقديم الحصص:

لا يكفي لإبرام عقد الشركة تعدد الشركاء، بل لا بد على كل متعاقد -شريك- أن يلتزم بتقديم حصة للشركة سواء كانت الحصة نقدية أو عينية أو حصة عمل، و من مجموع هذه الحصص يتكون الضمان العام لدائني الشركة، و فيما يلي بيان هذه الحصص:

❖ **الحصة النقدية:** غالبا ما تتمثل حصص الشركاء في تقديم مبلغ من المال، فإذا تعهد الشريك بمثل هذا الالتزام و جب عليه تقديم الحصة النقدية في الميعاد المحدد له، فإذا تأخر في تقديمها خضع للقواعد العامة المتعلقة بتنفيذ الالتزام، فتصبح الشركة دائنة له بهذه الحصة، ويلتزم الشريك بالتعويض عن هذا التأخير، وهذا ما قضت به المادة 412 من القانون المدني الجزائري بقولها: "إذا كانت حصة الشريك مبلغ من النقود يقدمها للشركة و إن لم يقدم هذا المبلغ ففي هذه الحالة يلتزم بالتعويض".

❖ **الحصة العينية:** أجاز المشرع الجزائري أن تكون الحصة المقدمة من الشريك من غير النقود سواء كانت عقاراً كقطعة أرض أو منقولاً مادياً أو معنوي، كآلة أو تجهيزات أو براءة اختراع أو علامة تجارية..... إلخ.

وترد الحصة العينية إما على سبيل الانتفاع(*) التملك (**) أو في شكل دين في ذمة الغير(***)..

❖ **الحصة من العمل:** أجاز المشرع الجزائري للشريك أن يقدم عمله حصة في الشركة، وهذا ما نصت عليه المادة 423 من القانون المدني "إذا كانت حصة الشريك عملاً يقدمه للشركة و جب عليه أن يقوم بالخدمات التي تعهد بها".

و العمل المقصود به و الذي يصح اعتباره حصة في الشركة هو العمل الفني. في هذه الحالة يمنع على الشريك أن يقوم لحسابه الخاص بعمل من نفس نوع العمل الذي التزم بتقديمه للشركة، وهذا حتى لا يصبح منافساً لها.

أجاز المشرع الجزائري حصة العمل فقط في شركة التضامن (SNC)، و الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL) وفق آخر تعديل للقانون التجاري، حسب المادة 3 من القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدلة و المتممة للمادة 567 من القانون التجاري.

(*) في حالة تقديم الحصص على سبيل الانتفاع، فالأصل هو تطبيق أحكام عقود الإيجار في علاقة الشريك بالشركة.

(**) في حالة تقديم الحصص على سبيل التملك، فإن هذه الحصص تخرج من ذمة الشريك وتنقل إلى ذمة الشركة كشخص معنوي.

(***) تنص المادة 424 من ق م "إذا كانت الحصص التي قدمها الشريك هي ديون له في ذمة الغير فلا ينقض التزامه للشركة إلا إذا استوفيت هذه الديون و مع ذلك يبقى الشريك مسؤولاً عن تعويض الضرر إذا لم توفي الديون عند حلول أجلها".

3.3. اقتسام الأرباح و الخسائر:

الغرض من إنشاء الشركة هو تحقيق الأرباح عن طريق استغلال المشروع و اقتسام أرباحه و خسائره بين جميع الشركاء. وقد نصت المادة 425 من القانون المدني أنه في حالة لم يبين عقد الشركة نصيب كل واحد من الشركاء في الأرباح و الخسائر كان نصيب كل واحد منهم بنسبة حصته في رأس المال.

و حسب المادة 426 من القانون المدني " لا يجوز أن يتضمن عقد الشركة شرطاً يقضي بعدم مشاركة أحد الشركاء في أرباح الشركة أو في خسائرها". و في حالة وجود هذا الشرط وهو ما يسمى "شرط الأسد"، كان عقد الشركة باطلاً كقاعدة عامة.

إلا أنه يجوز الاتفاق على إعفاء الشريك الذي قدم حصة عمل، من المساهمة في الخسائر.

4. أشكال الشركات التجارية و خصائصها:

قبل التطرق إلى أنواع الشركات التجارية و التي هي موضوع دراستنا، يجب التفرقة بين الشركة المدنية و التجارية و يكمن المعيار الأساسي للتفرقة في الغرض المستهدف من إنشاء الشركة، وعلى هذا إذا كان الغرض من إنشاء الشركة هو القيام بالأعمال التجارية كعمليات الشراء لأجل البيع أو عمليات البنوك أو النقل أو التصنيع فإن الشركة تكون تجارية، أما إذا كان الغرض من الشركة هو احتراف القيام بالأعمال المدنية مثل شركات المحاسبة و الاستشارة القانونية أو الهندسية التي يقوم بها المحاسبون أو المحامون أو المهندسون.

فيما يخص الشركات التجارية، أخذ القانون التجاري بنوعين من الشركات: شركات الأشخاص و شركات الأموال:

1.4. شركات الأشخاص:

تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي و الثقة المتبادلة بين الشركاء، وهم مسئولون من غير تحديد و بالتضامن عن ديون الشركة. و يترتب على ذلك أنه لا يجوز للشريك أن يتصرف في حصته من غير رضا باقي الشركاء. كما أن الشركة تنتهي بموت أحد الشركاء أو الحجز عليه أو إفلاسه، وذلك لأن الشركاء وثقوا بشخص معين و قد لا تتعدى هذه الثقة إلى ورثته أو مثله القانوني. تشمل شركات الأشخاص حسب القانون التجاري الجزائري على ما يلي:

1. شركة التضامن Société en Nom Collectif (SNC)
2. شركة التوصية البسيطة Société en Commandité Simple (SCS)
3. شركة المحاصة Société en Participation (SP)

و فيما يلي عرض إلى ماهية، و خصائص هذه الشركات و ما يميزها عن غيرها من الشركات، وفق القانون التجاري الجزائري.

1.1.4. شركة التضامن Société en Nom Collectif (SNC)

لقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى شركة التضامن في المواد 551 إلى غاية 563، إلا أنه لم يحدد لها تعريفاً واضحاً. و إنما تطرق إلى خصائصها، و فيما يلي عرض للأهم خصائصها. (أنظر الجدول رقم 01).

- **مسؤولية الشركاء:** تنص المادة 551 من ق ت ج على أن: ".... الشركاء مسئولون من غير تحديد و بالتضامن عن ديون الشركة". و يشترط لقيام هذه المسؤولية أن يحصل التوقيع على العقد، و ي كون التضامن بين الشركاء و الشركة، كما يكون بين الشركاء أنفسهم.
- **اكتساب الشريك صفة التاجر:** و هو ما نصت عليه المادة 551 من ق ت ج " للشركاء بالتضامن صفة التاجر...."، بحيث يكتسب الشريك صفة التاجر بمجرد انضمامه إلى شركة التضامن حتى وإن لم تكن له هذه الصفة من قبل.
- **تسمية الشركة:** تنص المادة 552 من ق ت ج " يتألف عنوان الشركة من أسماء جميع الشركاء أو من أسم أحدهم متبوع بكلمة (وشركائهم)". مثل - شركة فلان وشركائه-. و ذلك للإعلان أن هناك شركاء آخرون في الشركة. و إذا ما تكونت الشركة من أفراد عائلة واحدة أجاز أن يقتصر عنوانها على اسم العائلة مع بيان درجة القرابة بإضافة كلمة أولاد أو أبناء أو إخوة، مثلاً- شركة فلان و إخوانه. كما لا يجوز أن يتضمن عنوان الشركة إلا أسماء الشركاء.

- **عدم جواز التنازل عن حصة الشريك إلى الغير أو إنتقالها بالوفاة :** وهو ما نصت عليه المادة 560 من ق ت ج: " لا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في سندات قابلة للتداول ، ولا يمكن إحالتها إلا برضى جميع الشركاء، ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأنه لم يكن".
كما أنه لا تنقل حصة الشريك المتوفى إلى ورثة إلا برضى جميع الشركاء. لذلك كان موت أحد الشركاء سبباً من أسباب انقضاء الشركة، إلا أنه يجوز للشركاء الإتفاق في عقد الشركة على أنه لا تحل بوفاة أحد الشركاء بل تقول حصة الشريك المتوفى إلى ورثته.
حيث يعتبر القاصر أو القصر من ورثة الشريك المتوفى، في حالة استمرار الشركة، غير مسؤولين عن ديون الشركة مدة قصورهم إلا بقدر تركة مورثهم حسب المادة 562 من ق ت ج.
- **إدارة شركة التضامن:** تعود إدارة شركة التضامن إلى مدير واحد أو عدة مدراء، حسب إتفاق الشركاء. حسب المادة 553 من القانون التجاري الجزائري " تعود إدارة الشركة لكافة الشركاء ما لم يشترط في القانون الأساسي على خلاف ذلك. و يجوز أن يعين في القانون المشار إليه مدير أو أكثر من الشركاء أو غير الشركاء، أو ينص على هذا التعيين بموجب عقد لاحق".

2.1.4. شركة التوصية البسيطة: Société en Commandité Simple (SCS)

تتألف من فرقتين من الشركاء: شركاء متضامنين لهم نفس النظام القانوني للشركاء في شركة التضامن، أي يكونون مسؤولين مسؤولية تضامنية ومطلقة عن ديون الشركة. و شركاء موصين(*)، لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود قيمة حصصهم فقط ولا يكتسبون صفة التاجر و ليس لهم الحق في إدارة الشركة ، و لا يذكر أسمهم في عنوان الشركة. (أنظر الجدول رقم 01).

3.1.4. شركة المحاصة: Société en Participation (SP)

و هي الشركة التي يمكن أن تنشأ بين شخصين طبيعيين أو أكثر لإنجاز عمليات تجارية، وهذه الشركة لا توجد إلا في العلاقات القائمة بين الشركاء ، فلا تكشف للغير و لا تقيد في السجل التجاري (لا تتمتع بالشخصية المعنوية)، و يمكن إثباتها بكل الوسائل. هذا ما نصت عليه المواد 795 مكرر 1 و 2، من القانون التجاري الجزائري. (أنظر الجدول رقم 01).

(*) : معناها مسؤولية الشركاء تكون في حدود الحصص التي قدموها.

2.4. شركات الأموال:

لا تقوم هذه الشركة على الاعتبار الشخصي بل على الاعتبار المالي، فلا يعتد بشخصية الشريك بل العبرة بما يقدمه كل شريك من المال، و تسمى الحصص في رأس مال هذه الشركات بالأسهم، ويسمى الشركاء فيها بالمساهمين، وهؤلاء المساهمون ليسوا تجار و لا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود قيمة أسهمهم. و تشمل شركات الأموال حسب القانون التجاري الجزائري:

1. شركة المساهمة Société Par Actions (SPA)
2. شركة التوصية بالأسهم Société en Commandité Par Actions (SCA)
3. شركات ذات المسؤولية المحدودة Société à Responsabilité Limitée (SARL,EURL)

و فيما يلي عرض إلى ماهية، و خصائص هذه الشركات و ما يميزها عن غيرها من الشركات، وفق القانون التجاري الجزائري.

1.2.4. شركة المساهمة Société Par Actions (SPA)

تعرف شركة المساهمة حسب المادة 592 من ق.ت.ج بأنها " الشركة التي ينقسم رأس مالها إلى أسهم و تكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم، و لا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة (07)". كما تطرق القانون التجاري الجزائري في العديد من المواد إلى خصائص شركات المساهمة، نلخصها فيما يلي : (أنظر الجدول رقم 01).

- **رأس مال شركات المساهمة:** حسب المادة 594 من ق ت ج، يجب أن يكون رأس مال شركة المساهمة بمقدار 05 ملايين دج على الأقل إذا ما لجأت الشركة علنية للادخار(و الذي يضم المؤسسون بالإضافة إلى الغير)، و 01 مليون دينار جزائري على الأقل دون اللجوء العلني للادخار (و الذي يقتصر على المؤسسين فقط)^(*).
- **عدد الشركاء:** و ضع المشرع حد أدنى لعدد الشركاء، و الذي لا يقل عن 07 شركاء، إلا أنه لم يحدد حدا أقصى لعدد الشركاء.
- يستثنى من هذا الشرط الشركات ذات رؤوس أموال عمومية، حسب المادة 592 من ق،ت،ج (بمعنى الشركات التي تكون الدولة طرفاً فيها).
- **قابلية حصص رأس المال للتداول:** يتكون رأس مال شركة المساهمة من حصص نقدية أو عينية أو هما معاً، يطلق على كل منها "أسهم" و هذه الأسهم قابلة للتداول، فيجوز للشريك أي المساهم التصرف فيها بالبيع أو التنازل.

- **المسؤولية المحدودة للشركاء:** أن مسؤولية الشركاء في شركة المساهمة محدودة بقدر مساهمة كل شريك في رأس المال، و هذا ما يفسر انفصال الشخصية المعنوية للشركة عن الشركاء .
- **اسم و عنوان الشركة:** نصت المادة 593 من ق، ت، ج على ما يلي: " يطلق على شركة المساهمة تسمية الشركة، ويجب أن تكون مسبوقة أو متبوعة بذكر شكل الشركة و رأس مالها. و يجوز إدراج أسم أحد الشركاء أو أكثر في تسمية الشركة.
- **تسيير شركة المساهمة:** يقرر القانون التجاري الجزائري كيفيتين لتسيير شركة المساهمة: التسيير بمجلس إدارة أو التسيير بمجلس مديرين(*)، و كيفية التسيير المعمول بها أكثر هي التسيير بمجلس إدارة.
- يتكون مجلس الإدارة من ثلاثة (03) أعضاء على الأقل و من اثني عشرة (12) عضواً على الأكثر، و يجب أن يكون مالكاً لعدد من الأسهم يمثل على الأقل 20% من رأس مال الشركة. كما يمكن أن يكونوا عبارة عن أشخاص طبيعيين أو معنويين.

2.2.4. شركة التوصية بالأسهم: (SCA) Société en Commandité Par Actions

و هي شركة تستمد أغلب قواعد تسييرها من شركة المساهمة، وتكمن خاصيتها الأساسية في وجود نوعان من الشركاء:

- **شركاء متضامنين:** يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يخضع له الشركاء في شركة التضامن، يكتسبون صفة التاجر، وهم مسئولون مسئولية تضامنية فيما بينهم عن ديون الشركة. (أنظر الجدول رقم 01).
- **شركاء موصين:** يكون عددهم ثلاثة على الأقل، لا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم. و لا يذكر أسم أحدهم في أسم الشركة. و لا يتدخلون في التسيير. (أنظر الجدول رقم 01).

(*)-يستدعي اللجوء إلى مجلس المديرين إدراجه في القانون الأساسي بموجب قرار من الجمعية العامة. و الذي يمارس مهامه تحت رقابة مجلس مراقبة، عكس مجلس الإدارة الذي يقوم بالإدارة و التسيير و المراقبة في نفس الوقت.

3.2.4. الشركات ذات المسؤولية المحدودة Société à Responsabilité Limitée

حسب المادة 564 (معدلة) من ق.ت.ج "تؤسس الشركات ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص، لا يحتملون الخسائر إلا في حدود حصصهم". إذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة لا تضم إلا شخص واحد "كشريك وحيد"، تسمى هذه الشركة "مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة". (EURL – Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée).

و فيما يلي عرض لأهم خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة، وفق القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدل و المتمم للأمر رقم 75-90، المتضمن القانون التجاري: (أنظر الجدول رقم 01).

■ **رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة:** يحدد رأس مال الشركة بحرية تامة من طرف الشركاء في القانون الأساسي للشركة و يقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية. و يجب أن يشار إلى رأس مالها في جميع وثائق الشركة. حسب المادة 3 من القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدلة و المتممة للمادة 566 من ق.ت.ج.

يجب أن تدفع قيمة الحصص العينية بالكامل يوم الإكتتاب، فيما يخص الحصص المالية تدفع بقيمة لا تقل عن (1/5) أي 20%، يوم الإكتتاب، و يدفع رأسمال الباقي على دفعة واحدة أو عدة دفعات و ذلك في مدة أقصاها 05 سنوات من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري. حسب المادة 3 من القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدلة و المتممة للمادة 567 من ق.ت.ج. كما يمكن أن تكون المساهمة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة، **تقديم عمل** (حصة عمل). حسب المادة 3 من القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدلة و المتممة للمادة 566 من ق.ت.ج.

■ **عدد الشركاء:** لا يتجاوز عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة 50 شريكا. و إذا أصبحت الشركة مشتملة على أكثر من (50) وجب تحويلها إلى شركة مساهمة في أجل سنة واحدة. حسب المادة 4 من القانون 15-20 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، المعدلة و المتممة للمادة 590 من ق.ت.ج. يستثنى من هذا الشرط المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة (EURL)، حسب المادة 546 من القانون التجاري الجزائري.

■ **عدم قابلية حصص رأس المال للتداول (البيع):** يجب أن تكون حصص الشركاء اسمية و لا يمكن أن تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول. حسب المادة 569 من ق.ت.ج. إلا أن للحصص قابلية الانتقال عن طريق الإرث، كما أنه يمكن إحالتها بكل حرية بين الأزواج و الأصول و الفروع. حسب المادة 570 من ق.ت.ج.

- المسؤولية المحدودة للشركاء: أن مسؤولية الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL)، محدودة بقدر مساهمة كل شريك في رأس المال.
 - اسم و عنوان الشركة: يمكن إدراج إسم واحد من الشركاء أو أكثر في إسم الشركة، على أن تكون هذه التسمية مسبقة أو متبوعة بكلمة " شركة ذات مسؤولية محدودة أو الأحرف الأولى منها (ش.ذ.م.م)، و بيان رأس مال الشركة.
 - إدارة الشركة: يدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة شخص أو عدة أشخاص طبيعيين. و يجوز إختيارهم خارجا عن الشركاء. و يعينهم الشركاء في القانون الأساسي أو بعقد لاحق. حسب المادة 576 من ق.ت.ج.
- وفيما يلي ملخص للأهم خصائص الشركات التجارية ، و فق متطلبات التشريع الجزائري، كما هو موضح في الجدول رقم (01) أسفله.

الجدول رقم (01): خصائص الشركات التجارية.

شركات الأموال			شركات الأشخاص			
شركة ذات المسؤولية المحدودة	شركة التوصية بالأسهم	شركة المساهمة	شركة المحاصة	شركة التوصية البسيطة	شركة التضامن	
تحقيق الربح			تضامني (الهدف ليس تحقيق الربح بالدرجة الأولى)			الهدف من تأسيس الشركة
غير محدد	1.000.00 دج: حالة عدم الإيداع العلني. 5.000.00: حالة الإيداع العلني.	غير محدد	غير محدد	غير محدد	غير محدد	رأس مال الشركة
لا يقل عن: 02 ولا يفوق: 50	عدد الشركاء الموصين: لا يقل عن 03	لا يقل عن 07	لا يقل عن 02			عدد الشركاء
غير تضامنية	<u>تضامنية:</u> بالنسبة للشركاء المتضامنون. <u>محدودة:</u> بالنسبة للشركاء الموصين.	غير تضامنية	تضامنية	<u>تضامنية:</u> بالنسبة للشركاء المتضامنون. <u>محدودة:</u> بالنسبة للشركاء الموصين.	تضامنية	مسؤولية الشركاء
لا يكتسب	المتضامن: يكتسب الموصي: لا يكتسب	لا يكتسب	لا يكتسب	المتضامن: يكتسب الموصي: لا يكتسب	يكتسب	صفة التاجر
مدير واحد أو عدة مدراء، يمكن إختيارهم خارجا عن الشركاء	الشركاء الموصين: ليس لهم الحق في التسيير	مجلس الإدارة أو مجلس المدراء	مدير واحد أو عدة مدراء، من بين الشركاء	الشركاء الموصين: ليس لهم الحق في التسيير	مدير واحد أو عدة مدراء، من بين الشركاء	تسيير الشركة

المصدر: من إعداد الباحث، اعتمادا على الأمر رقم 75-95، المتضمن القانون التجاري الجزائري، و القانون رقم 15-20، المتضمن تعديل القانون التجاري.

المحور الثاني: محاسبة تأسيس الشركات:

يهدف هذا المحور إلى تمكين الطالب من فهم الإجراءات الشكلية اللازمة لتأسيس الشركة، و المعالجة المحاسبية الخاصة بتكوين شركات الأشخاص و شركات الأموال، وفق ما نص عليه القانون التجاري الجزائري، و النظام المحاسبي المالي (SCF).

الكفاءات المستهدفة من المحور:

نسعى من خلال هذا المحور إلى تمكين الطالب من:

- التعرف على الإجراءات الشكلية اللازمة لصحة عقد تأسيس الشركة.
- التعرف على المعالجة المحاسبية الخاصة بتأسيس شركات الأشخاص (شركة التضامن).
- التعرف على المعالجة المحاسبية الخاصة بتأسيس شركات الأموال (شركة المساهمة)

سوف نتطرق من خلال هذا المحور محاسبية تأسيس الشركات، إلى النقاط التالية:

- 1 إجراءات تأسيس الشركات التجارية.
- 2 محاسبة تأسيس شركات الأشخاص (شركة التضامن).
- 3 محاسبة تأسيس شركات الأموال (شركة المساهمة).

1. إجراءات تأسيس الشركات التجارية:

نشير إلى أن توفر الأركان الموضوعية العامة و الخاصة (التي تطرقنا لها في المحور الأول)، لا تكفي وحدها لصحة عقد الشركة، بل يجب إضافة إلى ذلك توافر الأركان الشكلية (الإجراءات الشكلية)، التي نص عليها القانون المدني و القانون التجاري، و هي: كتابة عقد الشركة، الإشهار، القيد في السجل التجاري و التصريح بالوجود.

1.1. كتابة القانون الأساسي للشركة:

بمقتضى نص المادة 418 من ق.م.ج فإن الكتابة(*) (شرط أساسي لانعقاد عقد الشركة سواء تعلق الأمر بالشركة المدنية أو التجارية و إلا كان باطلاً.

و بذلك فشرط الكتابة ضروري في جميع عقود الشركات، باستثناء شركة المحاصة التي أعفاها المشرع صراحة من هذا الشرط بمقتضى نص المادة 795 مكرر2 من القانون التجاري الجزائري(**).

يقم الموثق بتحضير القانون الأساسي، و الذي عادة ما يتم حسب نموذج جاهز معد مسبقاً، ينبغي أن يتضمن القانون الأساسي للشركة، عددا من البيانات منها ما هو إجباري، و منها ما هو مكمل، نذكر منها:

- شكل الشركة؛
- تسمية الشركة؛
- المقر الاجتماعي للشركة؛
- رأسمال الشركة؛
- مدة حياة الشركة التي لا يمكن أن تتجاوز 99 سنة؛
- حصص كل شريك مع التوضيح إن كانت الحصة عينية أو نقدية أو حصة عمل،
- كيفية الوفاء بالحصص؛
- هيئة التسيير أو مجلس الإدارة،
- كيفية زيادة أو تخفيض رأسمال الشركة؛
- كيفية توزيع الأرباح و تحمل الخسائر.
- دورية إنعقاد الجمعية العامة العادية وغير العادية؛

(*) : لم يصرح المشرع بنوع الكتابة (رسمية أو عرفية) بالنسبة للشركات المدنية، لكنه أشتط الكتابة الرسمية في الشركات التجارية نظراً لخطورة هذا العقد.

(**): المادة 795 مكرر2 من ق.ت.ج " لا تكون شركة المحاصة إلا في العلاقات الموجودة بين الشركاء ولا تكشف للغير. فهي لا تتمتع بالشخصية المعنوية و لا تخضع للإشهار. ويمكن إثباتها بكل الوسائل."

- حل الشركة،
- تصفية الشركة،
- تحويل الشركة،

في الأخير يحرص الموثق على أن يوقع كل شريك أو وكيله (ممثل القانوني)، على القانون الأساسي للشركة⁽¹⁾، حتى يتمكن (الموثق)، من إتمام إجراءات التأسيسي المتبقية الخاصة بالشركة.

ملاحظة:

الأفضل بالنسبة للمؤسسين أن يشاركوا بأنفسهم في مناقشة مشروع القانون الأساسي مادة بمادة، وتحت إشراف مستشار مختص في هذا المجال. هذه الطريقة تسمح بإيجاد صيغة لقانون أساسي يتيح أفضل أفق للشركة.

2.1. تسجيل القانون الأساسي:

بعد التوقيع على القانون الأساسي من قبل الشركاء أو وكلائهم، يقوم الموثق بالقيام بإجراءات تسجيل القانون الأساسي لدى مصلحة التسجيل بإدارة الضرائب. و ينبغي أن يكون التسجيل في أجل شهر واحد ابتداء من تاريخ التوقيع على القانون الأساسي⁽²⁾.

3.1. القيد في السجل التجاري:

اشتطت المادة 549 ق.ت.ج القيد في السجل التجاري حتى تتمتع الشركات التجارية بالشخصية المعنوية على عكس الشركات المدنية التي تتمتع بالشخصية المعنوية بمجرد تكوينها أي دون شرط القيد في السجل التجاري. يتم القيد في السجل التجاري بعد التسجيل لدى إدارة الضرائب.

4.1. الإشهار:

ويقصد به الإعلان ويتم بطريقتين هما: الإيداع و النشر، وهذا ما نصت عليه المادة 548 من ق.ت.ج بالقول أنه " يجب أن تودع العقود التأسيسية و العقود المعدلة للشركات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري و تنشر حسب الأوضاع الخاصة بكل شكل من أشكال الشركات و إلا كانت باطلة".

(1): حسب المادة 565 من القانون التجاري .

(2): حسب المادة 58 من قانون التسجيلات.

5.1. التصريح بالوجود:

هذا التصريح منصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، ويتمثل في الإلزام الذي يقع على عاتق المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي بتقديم تصريح بالوجود مطابق للنموذج الذي تقدمه مصلحة الضرائب، وذلك في 15 يوم الأولى من بداية مزاولة النشاط.

ملاحظة:

ينبغي الإشارة إلى أنه يمكن إبطال عقد الشركة ما إذا كانت الأركان الموضوعية العامة أو الخاصة المنصوص عليها سابقاً غير متوفرة وقت إبرام العقد، كما يمكن إبطال العقد بعد التوقيع عليه في الحالة إكتشاف غلط جوهري في العقد أو التدليس من طرف أحد الشركاء أو التوقيع تحت الإكراه.

2. محاسبة تأسيس شركات الأشخاص (شركة التضامن).

تقوم شركات الأشخاص على الاعتبار الشخصي و الثقة المتبادلة بين الشركاء، وهم مسئولون من غير تحديد و بالتضامن عن ديون الشركة. كما تم توضيحه من خلال المحور الأول. حيث تشمل شركات الأشخاص حسب القانون التجاري الجزائري على ما يلي:

- 1 -شركات التضامن: La Société en Nom Collectif (SNC)
- 2 -شركة التوصية البسيطة: La Société en Commandité Simple (SCS)
- 3 -شركة المحاصة: La Société en Participation (SP)

سوف نقتصر في هذا المحور على دراسة المعالجة المحاسبية الخاصة بتكوين شركة التضامن (SNC)، باعتبارها أفضل نموذج عن شركات الأشخاص.

1.2. المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن (SNC)

بعد انتهاء الإجراءات القانونية لتكوين شركة التضامن تأتي المرحلة المحاسبية و التي تتم عن طريق تسديد كل شريك ما تعهد به (تقديم حصته المتفق عليها). و عليه قد يقوم الشركاء بتقديم حصصهم المتعهد بها بإحدى أو بكل الطرق التالية:

- الحالة رقم (01): تقديم حصة نقدية (شيك، نقداً)،
- الحالة رقم (02): تقديم حصة عينية (أصل عيني أو معنوي)،
- الحالة رقم (03): تقديم حصة نقدية و أصل عيني.
- الحالة رقم (04): تقديم حصة عمل (لا تسجل محاسبياً)،
- الحالة رقم (05): تقديم ميزانية شركة قائمة بذاتها في شكل أصول و خضوم.

حسب القانون التجاري الجزائري يكون رأس المال شركة التضامن مطلوب بالكامل يوم تأسيس الشركة. ما لم ينص على خلاف ذلك في القانون الأساسي. و من هذا نري أن المعالجة المحاسبية لتكوين رأس المال شركة التضامن تتم على مرحلتين منفصلتين.

1.1.2. الوعد: (Promesse)

و هو توقيع الشركاء على عقد الشركة و تعهد كل منهم بصفته الشخصية بتقديم حصة في رأسمال الشركة باعتبارها شخصاً معنوياً، ويثبت محاسبياً كما يلي:

يجعل ح/ 456X: شركاء: حصص على رأس مال (حصص عينية أو مالية) مديناً بقيمة ما تعهد الشريك بتقديمه كحصة في رأس المال، مع جعل ح/ 101: رأس المال الصادر دائناً بنفس القيمة أي:

XXX	XXX	شركاء: حصة عينية	ح/ 101	ح/ 45611
	XXX	شركاء: حصص مالية		ح/ 45615
		رأس المال الصادر		
		الوعد بالمساهمة		

ملاحظة: أنظر الملحق رقم (1)، يضم أهم الحسابات التي سوف نعتمد عليها في هذا المقياس.

2.1.2. الوفاء بالوعد (Réalisation des promesses)

قيام الشركاء بتنفيذ تعهدهم وذلك بتقديم الحصة فعلاً، إما في تاريخ واحد أو في تواريخ مختلفة، وتعد الحصة المؤجل دفعها ديناً للشركة في ذمة الشريك، وتثبت محاسبياً كما يلي:

1.2.1.2. الوفاء بالحصص العينية:

يجعل ح/45611: شركاء حصص عينية ، دائناً بقيمة ما قدمه الشريك، و يجعل حساب الأصل المقدم مديناً بنفس القيمة أي:

XXX	XXX	تثبيات (عينية أو معنوية) مخزونات	ح/45611	ح/2X
	XXX			ح/3X
XXX		شركاء: حصة عينية الوفاء بالحصص العينية		

2.2.1.2. الوفاء بالحصص النقدية:

تودع الحصة النقدية لدى الموثق أولاً، يجعل ح/516: الموثق، مديناً بقيمة الحصة مع جعل ح/45615: شركاء حصص مالية، دائناً بنفس القيمة. ثم يقوم الموثق بتحويل المبالغ إلى البنك، يجعل ح/512: البنك، مديناً ويرصد حساب الموثق في الجانب الدائن بنفس القيمة كما يلي:

XXX	XXX	الموثق	ح/45615	ح/516
	XXX			ح/512
XXX		شركاء: حصص مالية إيداع الأموال لدى الموثق		
XXX	XXX	البنك	ح/516	ح/512
	XXX			ح/516
XXX		الموثق تحويل المبالغ إلى الحساب البنكي للشركة		

فيما يخص أتعاب الموثق الخاصة بتأسيس الشركة، يمكن أن تقتطع مباشرة من الأموال المودعة لدى الموثق و الفرق يحول إلى حساب الشركة. كما يمكن أن تقوم الشركة بدفع أتعاب الموثق بعد تحويل المبالغ إلى الشركة وتسجل كما يلي:

XXX	XXX XXX	البنك (الفرق) أجور الوسطاء و الأتعاب -الموثق-	ح/512 ح/622
XXX		الموثق حالة خصم الأتعاب	ح/516
XXX	XXX	أجور الوسطاء و الأتعاب -الموثق-	ح/622
XXX		البنك حالة: تسديد أتعاب الموثق بشيك	ح/512

مثال رقم (1): (خاص بالحالة رقم 01، إلى الحالة رقم 04)

بتاريخ N/02/01، تكونت شركة تضامن بين أربع شركاء: أ، ب، ج، د، برأس مال يقدر بـ 600 000 دج موزعة بينهم كما يلي:

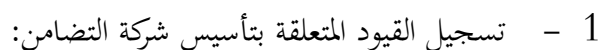
- الشريك "أ": حصة نقدية تقدر بـ 200 000 دج، بشيك بنكي،
- الشريك "ب" حصة عينية تقدر بـ 100 000 دج تتمثل في تجهيزات مكتب بـ 50 000 دج و الباقي عبارة بضاعة.
- الشريك "ج": حصة تقدر بـ 300 000 دج تتمثل فيما يلي: 100 000 دج دفعت بشيك بنكي، و الباقي عبارة مبني للإدارة.
- الشريك "د": حصة عمل.

فيما يخص أتعاب الموثق، قدرت بـ 10 000 دج، دفعت بشيك، بتاريخ N/02/10.

المطلوب:

- 1 تسجيل قيود تأسيس الشركة؟
- 2 إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن؟

لدينا المعلومات التالية: بتاريخ: 01/02/ن تأسست شركة التضامن:



ح/مدين	ح/دائن	البيان	م/مدين	م/دائن
45611	101	ح/شركاء: حصة عينية (ب + ج)	300.000	600.000
45615		ح/شركاء: حصص مالية (أ + ب)	300.000	
		ح/ رأس المال الصادر الوعد بالمساهمة		
218x	45611/ح	ح/تجهيزات مكتب	50.000	100.000
30		ح/بضاعة	50.000	
		ح/شركاء: حصة عينية (ب)		
		الوفاء بالحصص العينية للشريك (ب)		
213x	45611/ح	ح/مباي	200.000	200.000
		ح/شركاء: حصة عينية (ج)		
		الوفاء بالحصص العينية للشريك (ج)		

300.000	300.000	الموثق	ح/45615	ح/516
300.000		شركاء: حصص مالية (أ + ج) إيداع الأموال لدى الموثق		
300.000	300.000	البنك	ح/516	ح/512
300.000		الموثق تحويل المبالغ إلى الحساب البنكي للشركة		

2 - إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة التضامن:

الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن: بتاريخ 01/02/ن			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600.000	رؤوس الأموال - رأس مال الصادر <u>الخصوم الغير جارية</u> <u>الخصوم الجارية</u>	200.000 50.000 50.000 300.000	<u>الأصول الغير جارية</u> - مباني - تجهيزات مكتب <u>الأصول الجارية</u> - مخزونات - البنك
600.000	مجموع الخصوم	600.000	مجموع الأصول

الحالة رقم (05): حالة تقديم أصول وخصوم منشأة قائمة:

قد يقوم أحد الشركاء أو جميعهم بتقديم أصول و خصوم شركته القائمة سداداً لحصته في رأس المال المتعهد بها، بعد تعديلها (إعادة تقييمها من طرف محافظ الحصص) أو بدون تعديل، حسب إتفاق الشركاء. و في هذه الحالة يجب حساب صافي المركز المالي: " هو القيمة المحاسبية الصافية لممتلكات الشركة في تاريخ معين" و يحسب بالعلاقة التالية:

$$\begin{aligned} \text{صافي المركز المالي (ص م م)} &= \text{مجموع الأصول} - \text{مجموع الخصوم الحقيقية} \\ \text{الخصوم الحقيقية} &= \text{الخصوم الجارية} + \text{الخصوم غير الجارية} \quad \text{بمعنى أن} \\ \text{صافي المركز المالي} &= \text{مجموع رؤوس الأموال.} \end{aligned}$$

و الذي يمكن أن يكون في إحدى الحالات التالية:

الحالة 1: قد يكون صافي المركز المالي مساوياً لحصة الشريك، في هذه الحالة، في هذه الحالة نقوم بإثبات الأصول و الخصوم، مع ترصيد حصة الشريك في الجانب الدائن.

الحالة 2: قد يكرن صافي المركز المالي أقل من حصة الشريك المتفق عليها، في هذه الحالة تتم المعالجة بإحدى الطريقتين:

- **الطريقة 1:** الإتفاق على دفع الشريك الفرق عن طريق الصندوق أو البنك، حيث يجعل أحد هذه الحسابات أو كلها مديناً، مع جعل ح/ 4561: شركاء حصص على رأس المال دائناً.
- **الطريقة 2:** الإتفاق على عدم دفع الشريك للفرق و بالتالي اعتبار الفرق شهرة محل، يجعل ح/ 207: فارق الإقتناء مديناً بقيمة الفرق، مع جعل ح/ 4561: شركاء حصص على رأس المال دائناً.

الحالة 3: قد يزيد صافي المركز المالي للميزانية المنتقلة إلى الشركة عن حصة الشريك المتفق عليها في رأس المال، و في هذه الحالة تتم المعالجة بإحدى الطريقتين:

- **الطريقة 1:** الاتفاق على جواز سحب الفرق من الصندوق أو البنك، حيث يجعل ح/ 555: الحساب الجاري للشركاء دائناً بالفرق، ثم يرصد في المدين عن طريق البنك أو الصندوق.
- **الطريقة 2:** الاتفاق على عدم جواز سحب الفرق و اعتباره فرق التقييم (ح/ 104) مع جعله دائناً بقيمة الفرق.

ملاحظة: الحساب الجاري للشركاء (ح/455):

يفتح حساب خاص لكل شريك تظهر فيه معاملاته مع الشركة، كما تظهر فيه حقوقه والتزاماته تجاهها، يسمى بالحساب الجاري للشريك (ح/455). تسجل فيه العمليات التالية: (المسحوبات من الشركة، قرض الشريك، توزيع الأرباح و الخسائر، مكافئة الشريك، فائدة رأس المال،.....الخ).

مثال رقم (02): (حالة تقديم أصول وخصوم منشأة قائمة)

بتاريخ 2012/07/01 تأسست شركة تضامن بين "أ" و "ب" و "ج"، وكانت الحصص على الشكل التالي :

- الشريك "أ" : حصة نقدية بمبلغ 2.500.000 دج؛
- الشريك "ب" : تعهد بمبلغ 3.000.000 دج ، وقد ساهم بتقديم مجموع أصول وخصوم مؤسسته وهذا بعد عملية التقييم التي تمت من طرف محافظ التقييم والمبينة في الملحق رقم 01، ولتكتملة المبلغ المتفق عليه من طرف الشريك منحت له شهرة محل بمقدار ما ينقصه عن المساهمة المتفق عليها.
- الشريك "ج" : حصة عمل.

الملحق رقم 01 الميزانية الختامية للمؤسسة الشريك "ب"

المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهت - مؤونة	المبلغ الاجمالي	البيان
	حسابات ر.أموال				الأصول غير الجارية
2.300.000	رأسمال الصادر	110.000	270.000	380.000	التشبيات المعنوية
300.000	فرق إعادة التقييم	400.000		400.000	أراضي
40.000	نتيجة السنة المالية	1.450.000	800.000	2.250.000	المنشآت التقنية
		10.000	70.000	80.000	تشبيات عينية أخرى
	خصوم غير جارية				الأصول الجارية
30.000	المؤونات	180.000	100.000	280.000	مواد ولوازم
0,00	قروض مصرفية				حسابات الغير
		2.015.000	200.000	2.215.000	الزبائن
	خصوم جارية	205.000		205.000	الدولة والجماعات المحلية
1.560.000	موردون المخزونات				الخزينة
500.000	موردون التشبيات	360.000		360.000	البنك
4.730.000	المجموع	4.730.000	1.440.000	6.170.000	المجموع

المطلوب:

- 1 - تحديد رأس مال شركة التضامن؟
- 2 - تسجيل قيود تكوين شركة التضامن؟
- 3 - إعداد الميزانية الافتتاحية؟

حل مثال رقم (02): (حالة تقديم أصول وخصوم منشأة قائمة):

- 1 - تحديد رأس مال شركة التضامن: لدينا المعلومات التالية:

يقدر برأس مال الشركة بـ: 5.500.000 دج : موزع كما يلي:		
الشريك (ج):	الشريك (ب):	الشريك (أ):
حصة عمل لا تسجل محاسبياً	3.000.000 دج حصة عينية في شكل ميزانية في هذه الحالة يجب: حساب: صافي المركز المالي (ص.م.م) ص.م.م = مجموع الأصول - مجموع الخصوم الحقيقية ص.م.م = مجموع الأصول - مجموع الخصوم (غير جارية + الجارية) ص.م.م = 4.730.000 - (2.060.000 + 30.000) ص.م.م = 4.730.000 - 2.090.000 ص.م.م = 2.640.000 دج نقارن بين ص.م.م و حصة الشريك ص.م.م - حصة الشريك 3.000.000 - 2.640.000 = 360.000 - عجز يعتبر كشهرة محل للشريك (ب) تسجل في ح/205:	2.500.000 دج حصة نقدية

2 تسجيل القيود المتعلقة بتأسيس شركة التضامن:

ح/مدين	ح/دائن	البيان	م/مدين	م/دائن
45615		ح/شركاء: حصة مالية (أ)	2.500.000	
45611		ح/شركاء: حصص عينية (ب)	3.000.000	
	101	ح/ رأس المال الصادر الوعد بالمساهمة		5.500.000
ح/516		الموثق	2.500.000	
	ح/45615	شركاء: حصص مالية (أ) إيداع الأموال لدى الموثق		2.500.000
ح/512		البنك	2.500.000	
	ح/516	الموثق تحويل المبالغ إلى الحساب البنكي للشركة		2.500.000
20		التشبيات المعنوية	380.000	
205		شهرة محل	360.000	
211		أراضي	400.000	
215		المنشآت التقنية	2.250.000	
218		تشبيات عينية أخرى	80.000	
31		مواد ولوازم	280.000	
411		الزبائن	2.215.000	
444		الدولة و الجماعات المحلية	205.000	
512		البنك	360.000	
	280	إهلاك التشبيات المعنوية		270.000
	2815	إهلاك المنشآت التقنية		800.000
	2818	إهلاك التشبيات العينية الأخرى		70.000
	391	مؤونات المخزونات		100.000
	4911	مؤونات للزبائن		200.000
	15	المؤونات الأخطار المحتملة		30.000
	401	مودون المخزونات		1.560.000

500.000		مودون التثبيات	404	
3.000.000		حصص عينية للشريك "ب"	45611	
		الوفاء بالحصص العينية للشريك "ب"		

3 إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن:

الميزانية الإفتتاحية لشركة التضامن: بتاريخ 2012/07/01					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهت-مؤونة	المبلغ الاجمالي	المبيان
	حسابات ر.أموال				الأصول غير الجارية
5.500.000	رأسمال الصادر	470.000	270.000	740.000	التثبيات المعنوية
		400.000		400.000	أراضي
		1.450.000	800.000	2.250.000	المنشآت التقنية
		10.000	70.000	80.000	تثبيات عينية أخرى
	خصوم غير جارية				الأصول الجارية
30.000	المؤونات	180.000	100.000	280.000	مواد ولوازم
0,00	قروض مصرفية				حسابات الغير
		2.015.000	200.000	2.215.000	الزبائن
	خصوم جارية	205.000		205.000	الدولة والجماعات المحلية
1.560.000	موردون المخزونات				الخزينة
500.000	موردون التثبيات	2.860.000		2.860.000	البنك
7.590.000	المجموع	7.590.000	1.440.000	9.030.000	المجموع

3. محاسبة تأسيس شركات الأموال (شركة المساهمة).

تقوم هذه الشركات على الاعتبار المالي و ليس على الاعتبار الشخصي ، و هذا ما تم توضيحه من خلال المحور الأول، تضم شركات الأموال حسب القانون التجاري الجزائري ما يلي :

- شركة المساهمة (شركة ذات أسهم) Société Par Actions (SPA)
- شركة التوصية بالأسهم Société en Commandité Par Actions(SCA)
- الشركة ذات المسؤولية المحدودة Société à Responsabilité Limitée(SARL/ EURL)

سوف نقتصر في هذا المحور على دراسة المعالجة المحاسبية الخاصة بتكوين شركة المساهمة، باعتبارها أفضل نموذج عن شركات الأموال. من خلال تركيزنا على النقاط التالية:

1.3. المعالجة المحاسبية لتكوين شركات المساهمة.

بعد انتهاء الإجراءات القانونية لتكوين شركة المساهمة والتوقيع على القانون الأساسي بعد تعيين أعضاء مجلس الإدارة و محافظ الحسابات كما ذكرنا في الدروس المحور الأول، تأتي المرحلة المحاسبية و التي تتم عن طريق تسديد كل شريك حصته المتفق عليها. ومن هذا نري أن المعالجة المحاسبية لتكوين رأس المال الشركة تتم وفق القيود التالية:

- 1 - الوعد بالمساهمة (قيد الاكتتاب)،
 - 2 - الوفاء بالوعد (م. عينية + الجزء المطلوب من م. مالية يوم الاكتتاب)،
 - 3 - تعديل رأس المال (الجزء المدفوع يوم الاكتتاب)،
 - 4 - طلب الجزء المتبقى (الجزء الغير المطلوب يوم الاكتتاب) 75%،
 - 5 - تعديل رأس المال (الجزء المطلوب).
 - 6 - تحصيل الجزء المتبقى 75%،
 - 7 - تعديل رأس المال.
- قبل التطرق إلى القيود المحاسبية، تذكير بأهم الحسابات المستعملة (أنظر الملحق رقم-01-).

1.1.3. الوعد بالمساهمة (قيد الاكتتاب):

يتعين الاكتتاب في جميع أسهم رأس مال الشركة (العينية و النقدية)، تكون الأسهم العينية مطلوبة بالكامل يوم تأسيس الشركة، كما في شركة التضامن و تعالج بنفس الطريقة بعد تقييمها من طرف مندوب الحصص. أما الأسهم المالية (النقدية) فيتعين على كل مساهم أن يسدد ربع (1/4) القيمة الاسمية لأسهمه أي (25%) على الأقل يوم الاكتتاب (تاريخ تأسيس الشركة)، أما الباقي فيسدد دفعة واحدة أو على عدة دفعات حسب اتفاق الشركاء خلال فترة أقصاها 05 سنوات من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري (كما تم التطرق إليه في المحور 1).

و يكون قيد الوعد أو الاكتتاب كما يلي: يجعل.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ تأسيس الشركة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45611		شركاء: مساهمات عينية	Xxx	
45615		شركاء: مساهمات مالية 25%	Xxx	
109		شركاء: رأس مال غير مطلوب 75%	Xxx	
	1011	رأس مكتتب غير مطلوب (يوم الإكتتاب 75% م.م)	Xxx	
	1012	رأس مال مكتتب مطلوب غير مدفوع (يوم الإكتتاب 25% م.م + م عينية)	Xxx	
		الوعد بالمساهمة		

2.1.3. الوفاء بالوعد (الجزء المطلوب يوم الاكتتاب)

يقصد بالوفاء تحصيل الجزء المطلوب من رأس مال الشركة يوم الاكتتاب و الذي يمثل المساهمات العينية المطلوبة بالكامل، بالإضافة إلى الحد الأدنى القانوني من المساهمات المالية 25 %.

1.2.1.3. الوفاء بالمساهمات العينية:

يجعل ح/45611: شركاء حصص عينية دائناً بقيمة ما قدمه الشريك، و تجعل حسابات الأصول المقدم مديناً بنفس القيمة، كما هو موضح في القيد أسفله:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ تأسيس الشركة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
2X/ح		شركاء: تثبيات	XXX	
3X/ح		شركاء: مخزونات	XXX	
	45611/ح	شركاء: مساهمات عينية		XXX
		الوفاء بالمساهمات العينية		

2.2.1.3. الوفاء بالمساهمات المالية:

تودع المساهمات المالية المطلوبة يوم الاكتتاب لدى الموثق أولاً، بجعل ح/ 516: الموثق مديناً بقيمة الجزء المدفوع 25% مع جعل ح/ 45615: شركاء مساهمات مالية دائناً بنفس القيمة. ثم يقوم الموثق بتحويل المبالغ إلى الحساب البنكي للشركة، بجعل ح/ 512: البنك مديناً، و يرصد حساب الموثق في الجانب الدائن بنفس القيمة، كما يلي: يجعل.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ تأسيس الشركة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
516/ح		الموثق	XXX	
	45615/ح	شركاء: مساهمات مالية		XXX
		إيداع 25% من م.م لدى الموثق		
512/ح		البنك	XXX	
	516/ح	الموثق		XXX
		تحويل المبالغ إلى حساب الشركة		

3.1.3. تعديل رأس المال (الجزء المدفوع يوم الاكتتاب):

بعد الوفاء بالجزء المطلوب من رأس المال يوم الاكتتاب (المساهمات العينية 100% + 25% مساهمات مالية) يجب تعديل أو إعادة ترتيب حسابات رأس المال و يكون ذلك كما يلي: يجعل.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ تأسيس الشركة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
1012/ح		رأس مال مطلوب غير مدفوع يوم الإكتتاب (25% م.م + م عينية)	XXX	
	1013/ح	رأس مال مطلوب و مدفوع		XXX
		تعديل رأس المال		

4.1.3. طلب الجزء المتبقى (الجزء الغير المطلوب يوم الاكتتاب):

كما ذكرنا سابقاً يتم تحصيل الجزء الباقي من المساهمات المالية دفعة واحدة ، أو على عدة دفعات خلال فترة أقصاها 05 سنوات. و عليه عند طلب الجزء المتبقى يجعل:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الطلب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45615		شركاء: مساهمات مالية	Xxx	
	109	شركاء: رأس مال غير مطلوب 75%		Xxx
		طلب الجزء المتبقى 75%		

5.1.3. تعديل رأس المال (الغير مطلوب يوم الاكتتاب):

بعد طلب الجزء المتبقى (بمعنى رأس المال الغير مطلوب يوم الاكتتاب) يجب تعديل رأس المال كما يلي: يجعل.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الطلب	مبلغ مدين	مبلغ دائن
1011		رأس غير مطلوب 75% م.م	Xxx	
	1012	رأس مال مطلوب غير مدفوع		xxx
		تعديل رأس المال		

6.1.3. تحصيل الجزء المتبقى 75%:

بعد طلب الجزء المتبقى من الشركاء في تاريخ الطلب و الذي يمكن أن يكون نفسه تاريخ التحصيل، يجعل:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الوفاء بالجزء المتبقى	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512		البنك	Xxx	
	45615	شركاء: مساهمات مالية		xxx
		الوفاء بالجزء المتبقى 75%		

7.1.3. تعديل رأس المال.

بعد تحصيل الجزء المتبقى يجب تعديل رأس المال المدفوع وذلك: يجعل.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الوفاء بالجزء المتبقى	مبلغ مدين	مبلغ دائن
1012		رأس مال مطلوب غير مدفوع	Xxx	
	1013	رأس مال مطلوب و مدفوع		Xxx
		تعديل رأس المال		
1013		رأس مال مطلوب و مدفوع	Xxx	
	101	رأس مال الصادر		Xxx
		تعديل رأس المال		

مثال رقم (03): (حالة: تأسيس شركة المساهمة)

بتاريخ 2009/01/02 تم تكوين شركة مساهمة (X) برأسمال يقدر بـ 8 000 000 دج (2 000 دج X 4 000 سهم) مقسم إلى 2000 سهم عينية و الباقي أسهم مالية. علماً أن عملية الاكتتاب تمت بالكامل، و أن مجلس الإدارة بعد تنصيبه قرر تحصيل رأس المال كما يلي:

❖ **الأسهم العينية:** تم تحصيلها يوم الإكتتاب، و تتمثل في ما يلي:

- مباني بـ 1 500 000 دج
- معدات و أدوات بـ 500 000 دج
- تجهيزات مكتب بـ 1 000 000 دج
- بضاعة بـ 200 000 دج
- مواد ولوازم بـ 800 000 دج

❖ **الأسهم المالية:** يتم تحصيلها على دفعتين:

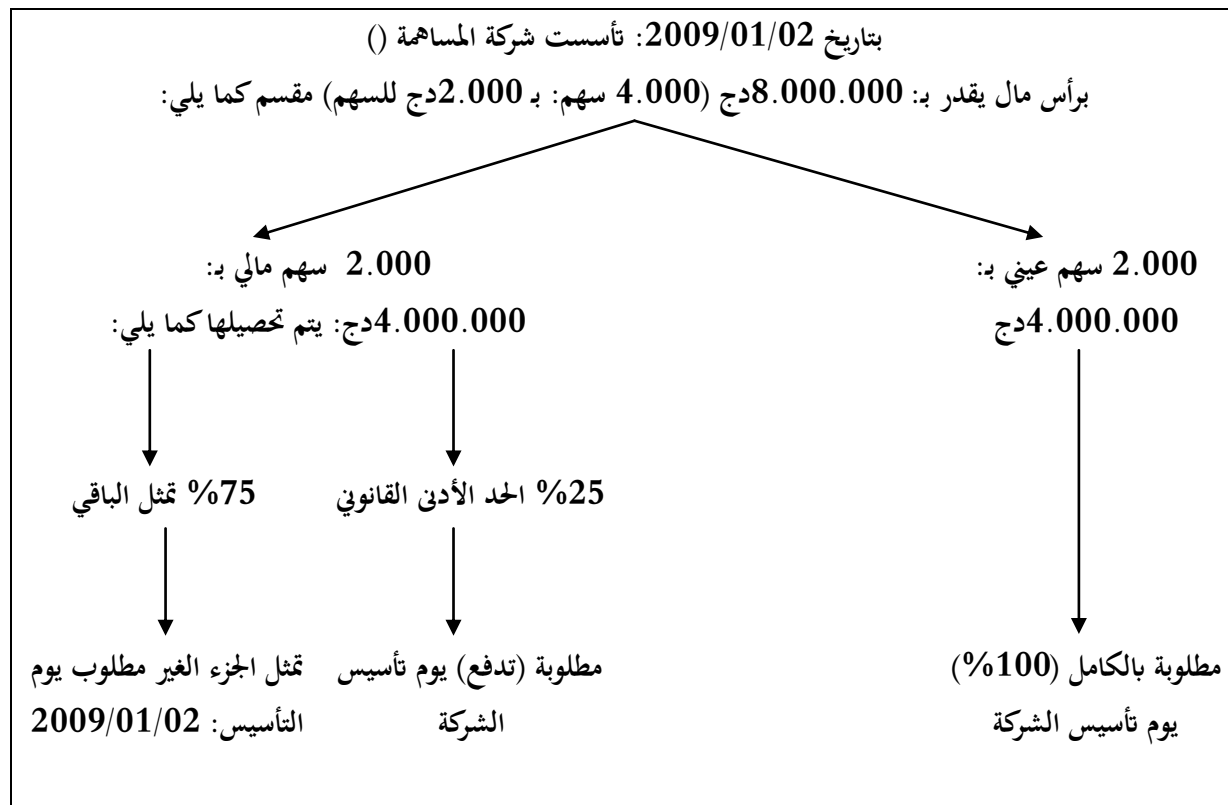
- الدفعة الأولى: تم تحصيلها يوم الإكتتاب حسب الحد الأدنى القانوني.
- بتاريخ 2009/06/15 تم طلب الدفعة الثانية.
- بتاريخ 2009/07/01 تم تحصيل الدفعة الثانية.

المطلوب:

- 1 تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بتأسيس شركة المساهمة (X)؟
- 2 إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة مساهمة (X)؟

حل المثال رقم (03): (حالة: تأسيس شركة المساهمة):

- من خلال المعطيات لدينا المعلومات التالية:



1- تسجيل القيود المحاسبية المتعلقة بتأسيس شركة المساهمة (X)؟

ح. مدین	ح. دائن	تاریخ تأسيس الشركة	مبلغ مدین	مبلغ دائن
		02/01/2009		
45611		شركاء: مساهمات عينية	4.000.000	
45615		شركاء: مساهمات مالية 25%	1.000.000	
109		شركاء: رأس مال غير مطلوب 75%	3.000.000	
	1011	رأس مكتتب غير مطلوب (75% م.م)		3.000.000
	1012	رأس مال مكتتب مطلوب غير مدفوع (يوم الإكتتاب 25% م.م + 100% م عينية)		5.000.000
		الوعد بالمساهمة		

	1.500.000	مباني		213
	500.000	معدات و أدوات		215x
	1.000.000	تجهيزات مكتب		218x
	200.000	بضاعة		30x
	800.000	مواد ولولزم		31x
4.000.000		شركاء: مساهمات عينية	45611	
		الوفاء بالمساهمات العينية		
	1.000.000	الموثق		516
1.000.000		شركاء: مساهمات مالية	45615	
		إيداع 25% من م.م لدى الموثق		
	1.000.000	البنك		512
1.000.000		الموثق	516	
		تحويل المبالغ إلى حساب الشركة		
	5.000.000	رأس مال مطلوب غير مدفوع يوم الإكتتاب (25% م.م + م عينية)		1012
5.000.000		رأس مال مطلوب و مدفوع	1013	
		تعديل رأس المال		
		2009/06/15		
	3.000.000	شركاء: مساهمات مالية		45615
3.000.000		شركاء: رأس مال غير مطلوب 75%	109	
		طلب الجزء المتبقى 75%		

	3.000.000	رأس غير مطلوب %75 م.م		1011
3.000.000		رأس مال مطلوب غير مدفوع تعديل رأس المال	1012	
		2009/07/01		
	3.000.000	البنك		512
3.000.000		شركاء: مساهمات مالية الوفاء بالجزء المتبقى %75	45615	
	3.000.000	رأس مال مطلوب غير مدفوع		1012
3.000.000		رأس مال مطلوب و مدفوع تعديل رأس المال	1013	
	8.000.000	رأس مال مطلوب و مدفوع		1013
8.000.000		رأس مال الصادر تعديل رأس المال (%100)	101	

1 إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة مساهمة (X):

الميزانية الافتتاحية للشركة (X): بتاريخ 2009/01/02:			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
	<u>رؤوس الأموال</u>		<u>الأصول الغير جارية</u>
5.000.000	- رأس مال مكتتب مطلوب	1.500.000	- مباني
	و مدفوع (ح/1013)	500.000	- المنشآت التقنية
3.000.000	- رأس مال مكتتب غير	1.000.000	- تثبيات عينية أخرى
	مطلوب (ح/1012)		
(3.000.000)	- رأس مال غير مطلوب		<u>الأصول الجارية</u>
	75% (ح/109)	1.000.000	- مخزونات
		1.000.000	- البنك
-	<u>الخصوم الغير جارية</u>		
-	<u>الخصوم الجارية</u>		
5.000.000	مجموع الخصوم	5.000.000	مجموع الأصول

المحور الثالث: توزيع النتيجة

يهدف هذا المحور إلى إعطاء الطالب فكرة عامة عن عمليات تخصيص النتيجة في الشركة، وفق ما نص عليه القانون التجاري الجزائري. و النظام المحاسبي المالي (SCF).

الكفاءات المستهدفة من المحور:

نسعى من خلال هذا المحور إلى تمكين الطالب من:

- التعرف إجراءات توزيع النتيجة.
- التعرف على مخصصات توزيع النتيجة.
- التعرف على المعالجة المحاسبية لمخصصات توزيع النتيجة.

سوف نتطرق في هذا المحور إلى عمليات تخصيص النتيجة في الشركة، من خلال النقاط التالية:

- 1 توزيع النتيجة في شركة التضامن (SNC)
- 2 توزيع النتيجة في شركة المساهمة (SPA)

1. توزيع النتيجة في شركة التضامن (SNC)

تنص المادة 720 من ق ت ج " تتشكل الأرباح الصافية من الناتج الصافي بعد طرح المصاريف العامة و تكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الإستهلاكات و المؤونات". و لا يتم توزيع الأرباح و تحمل الخسائر إلا بقرار من الجمعية العامة العادية للشركاء، وفق طريقة التوزيع المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة. حيث يتم توزيع النتيجة الصافية في شركة التضامن إذا ما كانت ربح، وفق ما يلي:

- 1 - مكافأة الشريك المسير،
- 2 - فائدة على رأس المال،
- 3 - إحتياطات إن وجدت،
- 4 - الوبح الموزع على الشركاء.

أما إذا كانت النتيجة خسارة فإنها تحمل إلى الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح ، المنصوص عليها في العقد التأسيسي للشركة.

1.1. مكافأة الشريك المسير:

الشريك المدير له صفتان في الشركة و عليه فهو يستحق مكافأة عن مجهذاته الإدارية بغض النظر عن نصيبه كشريك في الأرباح. و فائدة عن حصته في رأس المال ، إذا كان مساهماً في رأس المال. و التي يمكن أن تكون عبارة عن مبلغ محدد مسبقاً أو نسبة مئوية من النتيجة.

و انطلاقاً من هذا فإن المكافأة تعتبر توزيعاً للنتيجة تختلف عن المرتبات التي هي عبارة عن تكلفة أو مصروف يسجل في حسابات الصنف 6. و عليه يمكن أن تكون المكافأة عبارة عن مبلغ محدد مسبقاً، أو نسبة مئوية (%):

1.1.1. حالة المكافأة عبارة عن مبلغ محدد:

إذا تم الاتفاق على أن تكون المكافأة عبارة عن مبلغ محدد مسبقاً، في هذه الحالة يمكن أن تسحب من قبل المدير المسير شهرياً، أو كل ثلاثي، أو كل سداسي.

مثال رقم (04): (حالة المكافأة عبارة عن مبلغ محدد):

نفرض أن مُجَّد شريك مدير في شركة تضامن يقوم بالإدارة مقابل مكافأة سنوية قدرها 5 000 دج، سحبها بالكامل بتاريخ N/12/31. يكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

5 000	5 000	N/12/31	455X/ح	12/ح
		النتيجة الصافية		
5 000		ح ج للشريك المسير إثبات مكافئة الشريك		
5 000	5 000	N/12/31	455X/ح	53/ح
		البنك		
5 000		الصندوق سحب مكافئة الشريك		

مثال رقم (05): (حالة المكافأة عبارة عن مبلغ محدد):

إذا فرضنا في المثال السابق أن الشريك مُجَّد سحب مبلغ 3 000 دج نقدا بتاريخ N/10/01، و الباقي سحبه بتاريخ N+1/01/01.

3 000	3 000	N/10/01	455X/ح	53/ح
		ح ج للشريك المسير		
3 000		الصندوق سحب شريك جزء من المكافئة		
5 000	5 000	N/12/31	455X/ح	12/ح
		النتيجة الصافية		
5 000		ح ج للشريك المسير إثبات مكافئة الشريك		

2 000	2 000	N+1/01/01	455X/ح
		ح ج للشريك المسير	
2 000		الصندوق سحب الجزء المتبقى من مكافئة الشريك	53/ح

2.1.1. حالة المكافأة نسبة مئوية:

إذا كان الاتفاق على أن تكون المكافأة نسبة مئوية من النتيجة لا يجوز للشريك المدير سحب أي شيء منها حتى نهاية السنة المالية. وفي هذه الحالة يمكن حساب المكافئة بطريقتين:

1.2.1.1. الطريقة الأولى: (احتساب المكافأة من النتيجة مباشرة):

أي احتساب المكافئة بنسبة (%) معينة، بضرب معدل المكافئة في مبلغ النتيجة الصافية مباشرة، مع مراعاة المدة الزمنية (لتحصيل رأس المال)، و المعدل (سنوي، سداسي، ثلاثي، شهري).

مثال رقم (06): (حالة احتساب المكافأة من النتيجة مباشرة):

نفرض أن شركة تضامن تكونت بتاريخ 2010/01/02 و أن الشريك المدير يقوم بإدارة الشركة مقابل نسبة قدرها 10% سنويا من النتيجة الصافية. إذا علمت أن الشركة حققت نتيجة صافية خلال الدورة قدرها 66.000 دج.

المطلوب: حساب مكافئة المدير و تسجيلها؟

$$\text{■ المكافئة} = \text{نتيجة الصافية} * 10\%$$

$$= 66.000 * 0.1 = 6.600 \text{ دج}$$

6 600	6 600	N/12/31	455X/ح	12/ح
		النتيجة الصافية		
6 600		ح ج للشريك المسير إثبات مكافئة الشريك المسير		

6 600	6 600	N/12/31	53/ح	455X/ح
		البنك الصندوق دفع مكافئة الشريك		

2.2.1.1.. الطريقة الثانية: (احتساب المكافئة من الرصيد بعد المكافئة):

بمعنى تحسب المكافئة من الرصيد بعد اقتطاع مبلغ المكافئة من النتيجة، أي تحسب المكافئة من رصيد النتيجة الخالي من المكافئة.

مثال رقم (07): (حالة احتساب المكافئة من الرصيد بعد المكافئة):

نفس المثال السابق سوف نحسب مبلغ المكافئة من الرصيد بعد المكافئة. ومنه لدينا.

الرصيد = النتيجة الصافية - المكافئة.....(1)
المكافئة = 10% الرصيد.....(2)

و منه: نعوض (2) في (1) نجد:

الرصيد	=	النتيجة الصافية - 10% الرصيد
الرصيد	=	66 000 - 0.1 الرصيد
الرصيد (1 + 0.1)	=	66 000
الرصيد	=	66 000 / 1.1
الرصيد	=	60 000 دج

بتعويض قيمة الرصيد في المعادلة (2) نجد:

المكافئة	=	الرصيد * 10%
المكافئة	=	60 000 * 0.1
المكافئة	=	6 000 دج

$$\begin{aligned} \text{نقارن بين الطريقتين نجد} &= \text{المكافأة حسب الطريقة 1} - \text{المكافأة حسب الطريقة 2} \\ &= 6\,600 - 6\,000 = 600 \end{aligned}$$

و عليه فإن مبدأ الطريقة الثانية هو استبعاد مبلغ المكافأة من النتيجة التي سوف تحسب منها المكافأة حتى لا يتضخم مبلغ المكافأة. كما هو موضح في المثال السابق:

2.1. الفائدة على رأس المال:

تحدد الفائدة على رأس المال بمقدار الفائدة التي يستطيع الشريك الحصول عليها إذا ما وظف أمواله في بنك معين ، أو إذا ما استثمارها في أوراق مالية مثل السندات. حيث تنعدم المخاطر و يكون رأس المال مضموناً. يجب احترام القواعد التالية عند احتساب فائدة على رأس المال في شركة التضامن:

- تحسب الفائدة على رأس المال المدفوع في نهاية السنة؛
- إذا كانت النتيجة خسارة فلا تحتسب الفائدة على رأس المال؛
- إذا كانت نتيجة الدورة ربحاً أقل من الفائدة الإجمالية على رأس المال فتعتبر النتيجة بالكامل كأنها فائدة على رأس المال و توزع بين الشركاء على هذا الأساس.

أما من حيث المعالجة المحاسبية للفائدة، فبعد تحديد قيمة الفائدة و التي تمثل حقاً للشركاء، يجعل ح/ 457: شركاء الحصص الواجب دفعها دائناً، مع جعل ح/ 12: النتيجة الصافية مديناً، بقيمة الفائدة في المرحلة الأولى. ثم تنقل هذه الفائدة إلى ح/ 455: الحساب الجاري للشركاء بما أنهما من حقهم. و الذي يجعل دائناً مع جعل حساب الفائدة مديناً.

مثال رقم (08): (حساب الفائدة على رأس المال):

بتاريخ 2011/01/10 تكونت شركة تضامن بين أ، ب، ج، برأس مال قدره 300 000 دج عبارة عن حصص مالية، مقسم بينهم بالتساوي حيث تم الاتفاق على تحصيله كما يلي:

- قام الشريك "أ" بتسديد حصته بالكامل يوم التأسيس.
- قام الشريك "ب" بسداد حصته في بداية السداسي 2.
- الشريك "ج" سدد حصته بالكامل في بداية السنة الموالية 2012/01/05.

المطلوب:

1 حساب فائدة على رأس المال تقدر بـ 8% سنوياً؟

2 التسجيل المحاسبي للفائدة على رأس المال؟

حل المثال رقم (09): (حساب الفائدة على رأس المال):

1 - حساب الفائدة على رأس المال.

فائدة "أ"	$0.08 * 100\ 000 =$	$= 8\ 000$ دج	12 شهر
فائدة "ب"	$12/6 * 0.08 * 100\ 000 =$	$= 4\ 000$ دج	ل 06 شهر
فائدة "ج"	دفع في السنة ن+1	$= 0.00$ دج	
		$= 12\ 000$ دج	

2 - التسجيل المحاسبي للفائدة على رأس المال:

12/ح	457X/ح	N/12/31	12 000	12 000
		النتيجة الصافية		
		شركاء: حصص واجبة الدفع تسجيل فائدة على رأس المال		
457X/ح	4551/ح 4552/ح	N/12/31	12 000	8 000 4 000
		شركاء: حصص واجبة الدفع		
		ح ج ش "أ" فائدة على رأس المال ح ج ش "ب" فائدة على رأس المال توزيع الفائدة على الشركاء		

3.1. الاحتياطات إن وجدت: (ح/106: الاحتياطات).

إن المشرع الجزائري، لم يلزم شركات التضامن بتكوين احتياطي كما فعل في شركات الأموال، وترك الحرية للشركاء في تكوينه أم لا. لذا قد ينص عقد تأسيس الشركة على تكوين احتياطي اختياري - و الذي هو عبارة عن مبلغ يقتطع من النتيجة إذا كانت موجبة لادخاره أو لتوزيعه في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة أرباحاً -.

يتم تحديد طريقة حساب الاحتياطي في عقد الشركة التأسيسي، و يكون ذلك باقتطاع مبلغ محدد (قيمة ثابتة) أو نسبة معينة من نتيجة الدورة. بعد استبعاد كل من المكافأة و الفائدة.

أما من الناحية المحاسبية يجعل ح/ 106: احتياطات دائناً، بقيمة الاحتياط مقابل جعل ح/ 12: النتيجة الصافية مديناً، بنفس القيمة.

12/ح	106/ح	N/12/31	
		النتيجة الصافية	XXX
		احتياطات	XXX
		تسجيل الاحتياطات	

4.1. الربح الموزع على الشركاء:

يتم حساب الربح الموزع بين الشركاء بعد خصم المكافأة و الفائدة و الاحتياطي إن وجد، و الرصيد يتم توزيعه على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح و الخسائر المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة، وقد تكون هذه النسب متساوية أو مختلفة.

- و في حالة سكوت عقد الشركة عن تحديد نصيب كل شريك من ربح أو خسارة، يتم توزيع الأرباح و الخسائر، على أساس نسبة مساهمة كل شريك في رأس المال.
- أما بالنسبة للشريك الذي ساهم بحصة عمل، فإن نصيبه من الأرباح و الخسائر يكون مساوياً لنصيب الشريك الذي يساهم بأقل حصة في رأس المال. بمعنى:

نسبة (%) نصيب الشريك صاحب حصة العمل من الربح الموزع.	=	نسبة (%) نصيب أقل شريك مساهم في رأس مال الشركة.
---	---	--

مثال رقم (10): (شامل لتوزيع النتيجة في شركة التضامن):

بتاريخ 2010/1/02 تأسست شركة تضامن الأمل بين ثلاثة شركاء مُجَّد، أحمد و محمود برأس مال يقدر بـ 500 000 دج، مقسم كما يلي:

- مُجَّد بـ 300 000 دج،
- أحمد بـ 200 000 دج
- محمود حصة عمل.

في نهاية السنة حققت الشركة نتيجة موجبة تقدر بـ 90 000 دج، و حسب القانون الأساسي توزع نتيجة الدورة إذا كانت موجبة كما يلي:

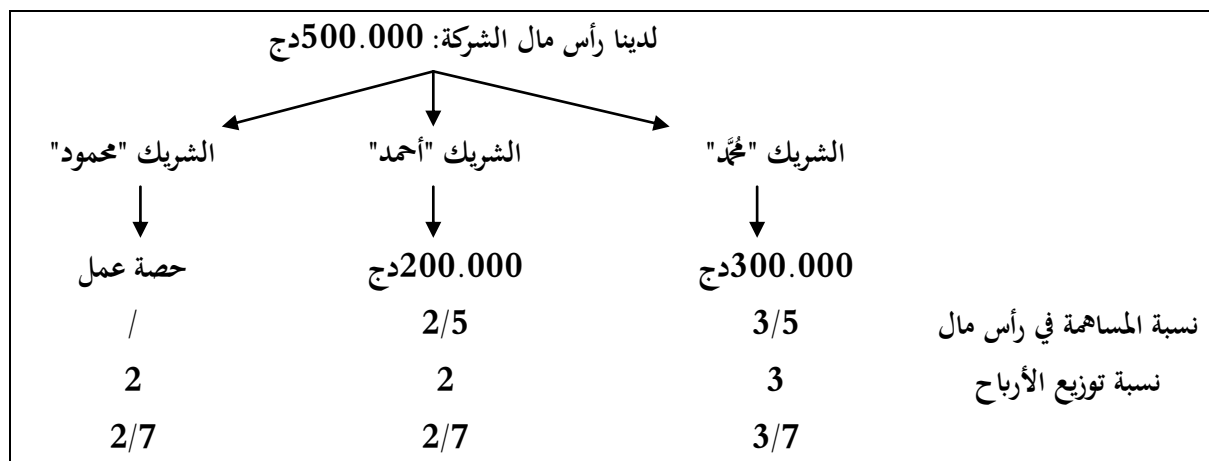
- مكافأة الشريك المسر بقيمة 10 000 دج،
- فائدة على رأس المال 6%،
- احتياطي إختياري 10%،
- ربح موزع على الشركاء.

المطلوب:

- 1 - إعداد جدول توزيع النتيجة لسنة 2010، حسب قرار الجمعية العامة؟
- 2 - تسجيل القيود المحاسبية اللازمة؟ إذا علمت أن تسديد الأرباح تمت بشيك بنكي لكل مساهم؟
- 3 - تحديد دخل كل شريك؟

حل المثال رقم (10): (شامل لتوزيع النتيجة):

من خلال معطيات التمرين لدينا المعلومات التالية:



1. إعداد جدول توزيع النتيجة لسنة 2010:

المبلغ	البيان
90 000	النتيجة الصافية
-10 000	مكافئة المسير
80 000	الرصيد 1
-18 000	فائدة على رأس المال:
-12 000	فائدة الشريك "محمد" 300 000 * 6%
	فائدة الشريك "أحمد" 200 000 * 6%
50 000	الرصيد 2
-5 000	احتياطي اختياري 10%
45 000	الرصيد 3
-19 285.714	الربح الموزع:
-12 857.143	محمد = 45 000 * 3/7
-12 857.143	أحمد = 45 000 * 2/7
	محمود = 45 000 * 2/7
0.00	الرصيد 4

2. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة:

	90.000	N/12/31		12/ح
		النتيجة الصافية		
10.000		مكافئة الشريك المسير "محمود"	4553/ح	
30.000		شركاء: فائدة على رأس المال	4571/ح	
5.000		احتياطي اختياري	106/ح	
45.000		ربح موزع	4572/ح	
		توزيع نتيجة الصافية لسنة 2010.		
	30.000	شركاء: فائدة على رأس المال		4571/ح
18.000		فائدة على رأس المال للشريك (محمد)	4551/ح	
12.000		فائدة على رأس المال للشريك (أحمد)	4552/ح	
		تحديد نصيب كل شريك من الفائدة		
	30.000	شركاء: ربح موزع		4572/ح
19.285,714		ح.ج. للشريك (محمد): ربح موزع	4551/ح	
12.857,143		ح.ج. للشريك (أحمد): ربح موزع	4552/ح	
12.857,143		ح.ج. للشريك (محمود): ربح موزع	4553/ح	
		تحديد نصيب كل شريك من الربح الموزع		
	37.285.714	ح.ج. للشريك (محمد):		4551/ح
	24.857.143	ح.ج. للشريك (أحمد):		4552/ح
	22.857.143	ح.ج. للشريك (محمود):		4553/ح
85.000		البنك	512	
		تسديد نصيب (دخل) كل شريك من الأرباح الموزعة لسنة 2011		

3. تحديد دخل كل شريك:

دخل الشريك	=	نصيب الشريك من المكافأة + نصيب الشريك من الفائدة + نصيب الشريك من الربح الموزع على الشركاء.
------------	---	---

كما هو موضح في الجدول أسفله:

الجدول رقم (02): تحديد دخل الشريك.

البيــــــــــــان	مكافأة المسير	فائدة على رأس مال	ربح موزع	المجموع
الشريك محمد	/	18.000	19.285,714	37.285.714
الشريك أحمد	/	12.000	12.857,143	24.857.143
الشريك محمود	10.000	/	12.857,143	22.857.143
المجموع	10.000	30.000	45.000	85.000

المصدر: من إعداد الباحث

2. توزيع النتيجة في شركة المساهمة (SPA)

تعتبر شركة المساهمة شركة أموال، لذا يختلف توزيع النتيجة فيها عن شركة التضامن (شركات الأشخاص)، حيث يتم توزيع النتيجة الصافية، بقرار من الجمعية العامة العادية للمساهمين (AGO)، بناءً على اقتراح من مجلس الإدارة (CA)، وفق ما ينص عليه القانون الأساسي للشركة (Statue)، و القانون التجاري. و بصفة عامة يتم توزيع النتيجة في شركة المساهمة وفقاً لما يلي:

1. إحتياطي قانوني؛
2. فائدة على رأس المال؛
3. إحتياطيات (تعاقدي، اختياري)؛
4. المبالغ المرحلة من السنة (ن-1)؛
5. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة؛
6. الربح الموزع على الشركاء؛
7. المبالغ المرحلة إلى السنة (ن+1).

أما إذا كانت النتيجة خسارة، فترحل إلى ح/ 11: ترحيل من جديد، كما يمكن للجمعية العامة أن تقرر استخدام الاحتياطيات المكونة سابقاً كلياً أو جزئياً في إطفاء خسائر الدورات السابقة، كما يمكنها استخدامها بعد ذلك في توزيع الأرباح.

1.2. الإحتياطي القانوني:

حسب المادة 721 من ق ت ج " يجب على شركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة، اقتطاع نصف العشر (5%) من النتيجة الصافية الخاصة بالدورة، و يخصص هذا الإقتطاع لتكوين مال إحتياطي يدعى - إحتياطي قانوني-. و يصبح هذا الإحتياطي غير إلزامي إذا بلغ عشر رأس مال الشركة (10%). كما هو موضح في العلاقة التالية:

مجموع الإحتياطي القانوني	=	10% من رأس مال الشركة
في هذه الحالة يصبح تكوين الإحتياطي القانوني غير إلزامي (نتوقف عن تكوين إحتياطي قانوني)، إلا إذا تغير رأس مال الشركة		

مثال رقم (11): (متعلق بالإحتياطي القانوني):

بتاريخ 2010/01/02 تم تكوين شركة مساهمة برأسمال يقدر بـ 1 000 000 دج، مقسم إلى (1 000 سهم بـ 1 000 دج)، دفعت بالكامل يوم الإكتتاب. وفي نهاية السنة حققت الشركة نتيجة صافية تقدر بـ 300 000 دج. و في 01/05/01، قررت الجمعية العامة للمساهمين توزيع النتيجة كما يلي:

- تكوين إحتياطي قانوني،
- الرصيد يوزع على الشركاء.

المطلوب:

- توزيع النتيجة لسنة 2010. وفق قرار الجمعية العامة للمساهمين؟

حل المثال رقم (11): (متعلق بالإحتياطي القانوني):

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين	مبلغ مدين	مبلغ دائن
12/ح		النتيجة الصافية	300 000	
	106/ح	احتياطي قانوني		15 000
	457/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع		285 000
		توزيع نتيجة السنة N، حسب قرار الجمعية العامة للمساهمين (AGO)		

مثال رقم (12): (الإحتياطي القانوني –تابع-):

نفس المثال السابق، خلال سنة 2014 حققت الشركة نتيجة موجبة تقدر بـ 600 000 دج.

المطلوب :

- توزيع النتيجة لسنة 2014، علماً أن مجموع الإحتياطي القانوني للسنوات الماضية قدر بـ 80 000 دج.

حل المثال رقم (12): (الإحتياطي القانوني -تابع-):

في البداية يجب التأكد من العلاقة السابقة الذكر، حسب المادة 721 من ق.ت.ج، المشار إليها أعلاه:

مجموع الإحتياطي القانوني	=	10% من رأس مال الشركة
--------------------------	---	-----------------------

لدينا:

- مجموع الإحتياطي القانوني للسنوات السابقة يساوي: 80.000 دج.
- رأس مال الشركة = 1.000.000 دج (أنظر المثال 01).
- 10% * رأس مال الشركة = (1.000.000 دج * 0.1 = 100.000 دج).

التأكد من القاعدة (الشرط):

مجموع الإحتياطي القانوني	=	10% من رأس مال الشركة
80.000	-	100.000
	=	-20.000
هذا يعني أن مجموع الإحتياطات أقل من 10% من رأس مال الشركة		
هذا يعني أنه خلال سنة 2014 يجب أن لا يتعدى مبلغ الإحتياطي القانوني مبلغ: 20.000 دج و إلا سوف يكون أكبر من 10% من رأس مال الشركة.		

وعليه:

- الإحتياطي القانوني لسنة 2014 = 5% * نتيجة الصافية لسنة 2014.
- الإحتياطي القانوني لسنة 2014 = 5% * 600.000 دج
- الإحتياطي القانوني لسنة 2014 = 30.000 دج.

و لكن من خلال المعادلة أعلاه: يكون الإحتياطي القانوني لسنة 2014 = 20.000 دج، بدل من 30.000 دج، و الفرق يضم للرصيد و يدخل في التوزيعات المتبقية. كما هو موضح في القيد:

■ التسجيل المحاسبي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين	مبلغ مدين	مبلغ دائن
12/ح		النتيجة الصافية	600.000	
	106/ح 457X/ح	احتياطي قانوني شركاء: حصص واجبة الدفع (فائدة على رأس المال) توزيع نتيجة السنة N، حسب قرار الجمعية العامة للمساهمين (AGO)	20.000 580.000	

2.2. فائدة على رأس المال:

تحدد الفائدة على رأس المال بمقدار الفائدة التي يستطيع الشريك الحصول عليها إذا ما وظف أمواله في بنك، أو إذا ما استثمارها في أوراق مالية مثل السندات. حيث تنعدم المخاطر و يكون رأس المال مضموناً. كما رأينا في شركة التضامن. يجب احترام القواعد التالية عند احتساب فائدة على رأس المال في شركة المساهمة:

■ تحسب الفائدة على رأس المال المدفوع في نهاية السنة؛

■ المدة الزمنية لمعدل الفائدة (سنوي، سداسي، ثلاثي، شهري)؛

يحظر (يمنع) إشتراط فائدة ثانية أو إضافية للشركاء، حسب المادة 725 من القانون التجاري الجزائري. فيما يخص المعالجة المحاسبية للفائدة، فبعد تحديد قيمة الفائدة و التي تمثل حقاً للشركاء، يجعل /ح 457X: شركاء الحصص الواجب دفعها (فائدة) دائناً، مع جعل /ح 12: النتيجة الصافية مديناً. كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين	مبلغ مدين	مبلغ دائن
12/ح		نتيجة الصافية	XXX	
	457X/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (فائدة على رأس مال) تسجيل فائدة على رأس المال، حسب قرار الجمعية العامة للمساهمين (AGO)	XXX	

3.2. احتياطات (تعاقدية، اختياري):

الاقطاعات من النتيجة الصافية التي تقررها القوانين الأساسية للشركة تسمى "الاحتياطات التعاقدية" أو النظامية"، أما الاقطاعات التي تقررها الجمعية العامة تسمى "الاحتياطات الاختيارية".

يتم تحديد طريقة حساب الاحتياطي في عقد الشركة، و يكون ذلك باقتطاع مبلغ محدد (قيمة ثابتة) أو نسبة معينة من نتيجة الدورة. بعد استبعاد كل من الاحتياطي القانوني و الفائدة. كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين	مبلغ مدين	مبلغ دائن
12/ح		النتيجة الصافية	XXX	
	106x/ح	احتياطي تعاقدية		XXX
	106x/ح	احتياطي إختياري		XXX
		توزيع نتيجة السنة N، حسب قرار الجمعية العامة للمساهمين (AGO)		

4.2. المبالغ المرحلة من السنة (ن-1):

يقصد بالمبالغ المرحلة الأرباح غير الموزعة، أي الفائض عن التوزيعات للسنة (ن-1)، يجب إضافتها إلى الأرباح القابلة للتوزيع خلال السنة (ن). بما أن النتيجة الصافية للسنة الماضية (ن-1)، خضعت لجميع الإقطاعات السابقة الذكر و المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة.

5.2. مكافأة أعضاء مجلس الإدارة:

تمنح مكافأة إلى أعضاء مجلس الإدارة حسب القانون، لا تتجاوز عشر الأرباح القابلة للتوزيع (أي 10% من الربح القابل للتوزيع)، بعد اقتطاع كل من الاحتياطات و الفائدة و إضافة المبالغ المرحلة من جديد . هذا ما نصت عليه المادة 728 من القانون التجاري الجزائري.

إن دفع المكافأة لأعضاء مجلس الإدارة متوقف على كل حال، على دفع الأرباح للمساهمين. حسب المادة 727 من القانون التجاري الجزائري.

6.2. الأرباح الموزعة على الشركاء:

تحدد الجمعية العامة بعد الموافقة على الحسابات النهائية و التحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع، الحصص الممنوحة للشركاء في شكل أرباح موزعة، وكل ربح يوزع خلافاً لهذا يعتبر ربحاً صورياً.

تقدر الأرباح الموزعة على الشركاء بـ 90% من الأرباح القابلة للتوزيع، بعد اقتطاع المكافأة إن وجدت. و عليه يتم تحديد ربح السهم و دخل السهم الواحد كما يلي:

ربح السهم الواحد	=	الربح الموزع على الشركاء	=	(الربح الموزع + الفائدة على رأس مال)
		عدد الأسهم		عدد الأسهم
		دخل السهم الواحد		

4.2. المبالغ المرحلة إلى السنة (ن+1):

يقصد بالمبالغ المرحلة الأرباح غير الموزعة، أي الفائض عن التوزيعات للسنة (ن)، يجب إضافتها إلى الأرباح القابلة للتوزيع خلال السنة (ن+1). بما أن النتيجة الصافية للسنة الماضية (ن)، خضعت لجميع الإقتطاعات السابقة الذكر و المنصوص عليها في القانون الأساسي للشركة.

مثال رقم (13): (شامل لعمليات توزيع النتيجة في شركة المساهمة):

نفس المثال السابق، خلال سنة 2015 حققت الشركة نتيجة موجبة تقدر بـ 800.000 دج. وحسب قرار الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 15 جوان 2016، تقرر توزيع نتيجة سنة 2015 كما يلي:

- تكوين احتياطي قانوني،
- فائدة على رأس المال 6%،
- تكوين احتياطي اختياري 10%
- تمنح مكافئة لمجلس الإدارة حسب القانون.
- يوزع ربح السهم بالدينار الكامل.

المطلوب:

- حل المثال رقم (13): (شامل لعمليات توزيع النتيجة في شركة المساهمة):**

1 إحصاء جدول توزيع النتيجة لسنة 2015.

المبلغ	البيان
800 000	نتيجة الصافية
0.00	احتياطي قانوني 5%
800 000	رصيد 1
48 000	فائدة على رأس المال 6%
752 000	رصيد 2
75 200	احتياطي اختياري
676 800	رصيد 3
67 680	مكافئة مجلس الادارة 10%
609.120	ربح موزع على الشركاء 90%
0.00	رصيد 4

2 تسجيل المحاسبي:

ح. مدین	ح. دائن	2016/06/15	مبلغ مدین	مبلغ دائن
12/ح		نتیجة الصافیة	800 000	
	4571/ح	شركاء: فائدة على رأس المال		48 000
	1062/ح	احتياطي اختیاري		75 200
	4572/ح	مكافأة مجلس الإدارة		67 680
	4573/ح	شركاء: الربح الموزع		609 120
		توزيع النتيجة الصافیة لسنة 2015		

3 تحديد دخل السهم الواحد:

■ من خلال العلاقة التالية:

(48.000 + 609.120)	=	(الربح الموزع + الفائدة على رأس مال)	=	دخل السهم الواحد
1.000 سهم		عدد الأسهم		
657,120 دج/للسهم	=			

مثال رقم (14): (حالة الربح المصحح و المكافأة المصححة):

في حالة تم توزيع الأرباح بمضاعف معين، في هذا الحالة يجب إعادة حساب الربح المصحح للسهم الواحد وفقاً للمضاف المحدد. و إعادة حساب المكافأة المصححة وفقاً للربح المصحح.

يقصد بالمضاعف، بمعنى أن ربح السهم يقبل القسمة على المضاعف المحدد (ربح السهم الواحد من مضاعفات هذا المضاعف).

نأخذ نفس المثال السابق رقم (09)، لنفرض أنه تم توزيع ربح السهم بمضاعف العدد 10.

المطلوب:

1 إعداد جدول توزيع النتيجة لسنة 2015؟

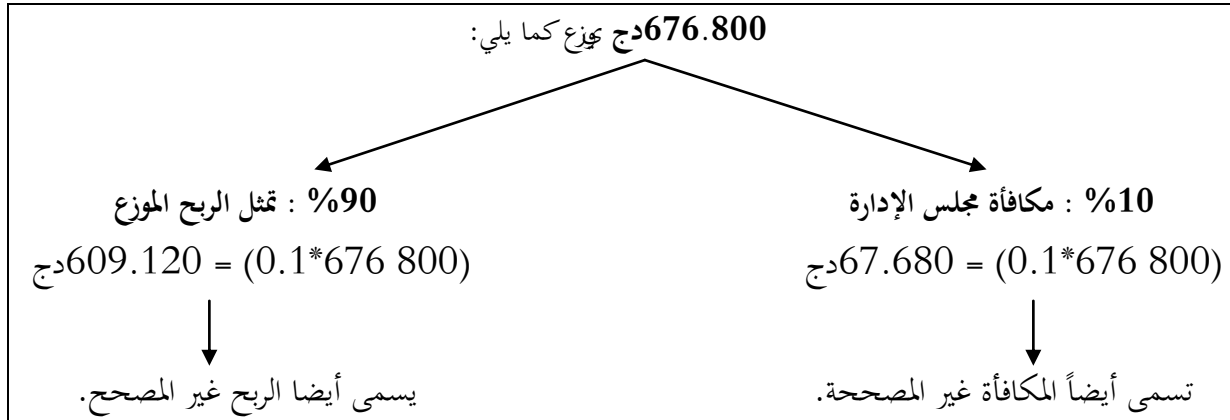
2 تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بتوزيع النتيجة؟

3 تحديد دخل السهم الواحد؟

حل المثال رقم (14): (حالة الربح المصحح و المكافأة المصححة):

من خلال معطيات التمرين لدينا المعلومات التالية:

- يوزع الربح بمضاعف العدد 10؛
- من خلال جدول توزيع النتيجة أعلاه لدينا الرصيد 3: يمثل الربح القابل للتوزيع:



- لتحديد ربح المضاعف 10 نتبع الخطوات التالية:

أولاً: تحديد ربح السهم الواحد:

- ربح السهم الواحد = عدد الأسهم / الربح الموزع على الشركاء (90%)
- ربح السهم الواحد = $609\ 120 / 1\ 000$ دج

$$\text{ربح السهم الواحد} = 609.12 \text{ دج للسهم}$$

ثانياً: تحديد ربح السهم الواحد المصحح وفق المضاعف (10)

- تحديد ربح المضاعف (10) = المضاعف / ربح السهم الواحد = $609.12 / 10 = 60.912$ دج، و عليه سوف نأخذ فقط الرقم الصحيح قبل الفاصلة و هو (60 دج)
- ربح السهم الواحد المصحح = $60 \text{ دج} * \text{المضاعف } (10)$

$$\text{ربح السهم الواحد المصحح} = 600 \text{ دج، وعليه}$$

ثالثاً: تحديد الربح المصحح:

- الربح المصحح = ربح السهم المصحح * عدد الأسهم
- الربح المصحح = 600 دج * 1 000 سهم

$$\text{الربح المصحح} = 600\,000 \text{ دج}$$

رابعاً: تحديد المكافأة المصححة:

- المكافأة المصححة = $1/9$ * الربح المصحح
- المكافأة المصححة = $1/9$ * 600 000 دج

$$\text{المكافأة المصححة} = 66\,666.67 \text{ دج}$$

خامساً: تحديد المبالغ المرحلة للسنة (N+1):

- المبالغ المرحلة = (الربح غير المصحح - الربح المصحح) + (المكافأة غير المصححة - المكافأة المصححة)
- المبالغ المرحلة = (600 000 - 609 120) + (66 666.67 - 67 680)
- المبالغ المرحلة = (9 120 دج) + (1 013.33 دج)

$$\text{المبالغ المرحلة للسنة (N+1)} = 10\,133.33 \text{ دج}$$

1 - إعادة إعداد جدول توزيع النتيجة لسنة 2015.

المبلغ	البيان
800 000	نتيجة الصافية
0.00	احتياطي قانوني 5%
800 000	رصيد 1
-48 000	فائدة على رأس المال 6%
752 000	رصيد 2
-75 200	احتياطي اختياري
676 800	رصيد 3
<u>-66 666.67</u>	مكافئة مجلس الإدارة 10%
<u>-600 000</u>	ربح موزع على الشركاء 90%
10 133.33	رصيد 4
<u>-10 133.33</u>	مبالغ مرحلة للسنة (N+1)
0.00	الرصيد 5

2 - إعادة التسجيل المحاسبي:

ح. مدين	ح. دائن	2016/06/15	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/12		نتيجة الصافية	800 000	
	ح/4571	شركاء: فائدة على رأس المال		48 000
	ح/1062	احتياطي اختياري		75 200
	ح/4572	مكافأة مجلس الإدارة		66 666.67
	ح/4573	شركاء: الربح الموزع		600 000
	ح/11x	ترحيل من جديد		10 133.33
		توزيع النتيجة الصافية لسنة 2015		

3 - تحديد دخل السهم الواحد:

من خلال العلاقة التالية:

(48.000 + 600.000)	=	(الربح الموزع + الفائدة على رأس مال)	=	دخل السهم
1.000 سهم		عدد الأسهم		الواحد
648,00 دج/للسهم	=			

المحور الرابع: العمليات الواقعة على رأس المال

يهدف هذا المحور إلى إعطاء الطالب فكرة عامة عن العمليات الواقعة على رأس مال الشركات التجارية، فيما يخص زيادة أو تخفيض رأس مالها، وفق ما متطلبات القانون التجاري الجزائري، و النظام المحاسبي المالي (SCF).

الكفاءات المستهدفة من المحور:

نسعى من خلال هذا المحور إلى تمكين الطالب من:

- التعرف على العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال شركات الأشخاص (شركة التضامن).
- التعرف على العمليات المتعلقة بتخفيض رأس مال شركات الأشخاص (شركة التضامن).
- التعرف على العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال شركات الأموال (شركة المساهمة).
- التعرف على العمليات المتعلقة بتخفيض رأس مال شركات الأموال (شركة المساهمة).

سوف نتطرق من خلال هذا المحور إلى:

- 1 -العمليات الواقعة على رأس مال شركة التضامن (SNC)
- 2 -العمليات الواقعة على رأس مال شركة المساهمة (SPA)

1. العمليات الواقعة على رأس مال شركة التضامن (SNC)

بعد تأسيس الشركة يمكن أن تدخل تعديلات على قانونها الأساسي (عقد الشركة)، لأسباب شتى من بينها زيادة أو تخفيض رأسمالها الاجتماعي، وهذا ما ينتج عنه أن القيمة الاسمية لرأس مال سوف تزيد أو تنخفض، و هو ما يستوجب معالجة محاسبية لهذه العمليات، و هذا ما سنتطرق إليه في هذا المحور.

1.1. العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال شركة التضامن

مع توسع الشركة في أعمالها، وبغرض دعم مركزها المالي و زيادة مقدرتها على الوفاء بالتزاماتها النقدية، قد يرى الشركاء أن أفضل سياسة تمويلية يعتمدونها لمواجهة تلك المستجدات تتمثل في زيادة رأس مالها بدلا من طلب قروض جديدة. و يلئون ذلك بكل أو بإحدى الطرق التالية:

- 1 سداد الزيادة في رأس المال نقداً أو عيناً،
- 2 إنضمام شريك جديد،
- 3 الزيادة باستخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء،
- 4 الزيادة باستخدام الاحتياطات،
- 5 الزيادة باستخدام فرق إعادة التقييم (إعادة تقييم أصول الشركة).

يمكن تصنيف الطرق المؤدية إلى زيادة رأس مال الشركة إلى نوعان: طرق تؤدي إلى زيادة حقيقية في رأس مال الشركة (الزيادة نقداً أو عيناً، إنضمام شريك جديد) بمعنى وجود تدفق حقيق للنقدية، وطرق تؤدي إلى زيادة اسمية في رأس مال الشركة (الزيادة باستخدام الأرصدة الدائنة للحساب الجاري للشركاء، الزيادة باستخدام الإحتياطات، الزيادة باستخدام فرق إعادة التقييم)، بمعنى لا يوجد تدفق حقيق للنقدية.

ملاحظة:

إذا تقرر زيادة رأس مال الشركة يجب أولاً وقبل تسديد مقدار الزيادة على كل شريك أن يسدد رصيد حسابه المدين. لأن وجود مثل هذا الحساب يتنافى مع ما هو مطلوب من تعزيز ودعم المركز المالي للمؤسسة.

1.1.1. سداد الزيادة في رأس المال نقداً أو عيناً

قد يتفق الشركاء على سداد حصصهم في مقدار الزيادة في رأس المال عن طريق تقديم حصص نقدية أو عينية، وفي هذه الحالة لا تختلف القيود المحاسبية عن قيود تكوين شركة التضامن (تعهد بالزيادة، الوفاء بالزيادة). كما رأيناه في المحور الثاني "محاسبية تأسيس الشركات".

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/45611		شركاء: حصة عينية	XXX	
ح/45615		شركاء: حصص مالية	XXX	
	ح/101	رأس المال الصادر		XXX
		الوعد بالزيادة في رأس مال		
		تاريخ الوفاء بالزيادة		
ح/2X		تثبيات	XXX	
ح/3X		مخزونات	XXX	
ح/45611		شركاء: حصة عينية		XXX
		الوفاء بالزيادة "حصص العينية"		
ح/512		الهنك	XXX	
ح/45615		شركاء: حصص مالية		XXX
		الوفاء بالزيادة "حصص المالية"		

2.1.1. إنضمام شريك جديد.

يمكن أن تتم الزيادة في رأس مال الشركة وذلك بتقديم حصة نقدية أو عينية و إما بشراء حصة من أحد أو جميع الشركاء القدامى، و هنا نشير إلى أنه يجب موافقة جميع الشركاء القدامى بالإجماع على بيع هذه الحصة للشريك الجديد. وهذا ما نصت عليه المادة 560 من القانون التجاري.

نشير إلى أنه في حالة إنضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من أحد الشركاء أو جميعهم بعد موافقتهم، فإن رأس مال الشركة لا يتغير و إنما فقط حصص كل شريك تتغير. و تسجل محاسبياً كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101X/ح		رأس مال الشركة: الحصة المتنازل عنها للشريك (X)	XX	
101X/ح		رأس مال الشركة: الحصة المتنازل عنها للشريك (X)	XX	
101X/ح		رأس مال الشركة: الحصة المتنازل عنها للشريك (X)	XX	
	101X/ح	رأس مال الشركة: حصة الشريك الجديد (X) إنضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من رأس مال الشركاء القدامى		XX

المثال رقم (15): (حالة إنضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من أحد الشركاء):

الحسن و الحسين شركاء متضامنون برأسمال يقدر بـ 800.000 دج يتكون من 800 حصة، بـ 1.000 دج للحصة، موزعة بالتساوي بينهما، إجتمع الشريكين في جمعية عامة غير عادية "AGEX"، و اتفق على إنضمام شريك جديد "مراد" من خلال شراء 200 حصة من رأس المال الأصلي للشركة.

المطلوب:

- 1 تحديد الحصص المتنازل من طرف الشركاء؟
- 2 تسجيل العمليات اللازمة في اليومية؟
- 3 حساب الحصص الجديدة للشركاء؟

حل المثال رقم (15): (حالة إنضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من أحد الشركاء):

- 1 - تحديد الحصص المتنازل من طرف كل شريك للشريك "مراد":

▪ الحصة المتنازل عنها من طرف الشريك "الحسن" = $200 \text{ حصة} * \frac{400}{800} = 100 \text{ حصة} \dots (1)$
▪ الحصة المتنازل عنها من طرف الشريك "الحسين" = $200 \text{ حصة} * \frac{400}{800} = 100 \text{ حصة} \dots (2)$
▪ نصيب الشريك "مراد" في رأس مال = $(1) + (2) = (100 \text{ حصة} + 100 \text{ حصة})$
▪ نصيب الشريك "مراد" في رأس مال = $200 \text{ حصة} * 1.000 \text{ دج}$
▪ نصيب الشريك "مراد" في رأس مال = 200.000 دج.

2 - تسجيل العمليات اللازمة في اليومية.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101x/ح		رأس مال الشركة: الحصة المتنازل عنها للشريك (الحسن)	100.000	
101x/ح		رأس مال الشركة: الحصة المتنازل عنها للشريك (الحسين)	100.000	
101x/ح		رأس مال الشركة: حصة الشريك الجديد (مراد)		200.000
		إنضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من رأس مال الشركاء القدامى		

3 - حساب الحصص الجديدة للشركاء.

الحصة الجديدة للشريك "الحسن" = الحصة القديمة - الحصة المتنازل عنها للشريك "مراد".	
$400 \text{ حصة} - 100 \text{ حصة} = 300 \text{ حصة جديدة}$	
الحصة الجديدة للشريك "الحسين" = الحصة القديمة - الحصة المتنازل عنها للشريك "مراد".	
$400 \text{ حصة} - 100 \text{ حصة} = 300 \text{ حصة جديدة}$	
الحصة الجديدة للشريك "مراد" = الحصة المتنازل عنها "الحسن" + الحصة المتنازل عنها "الحسين".	
$100 \text{ حصة} + 100 \text{ حصة} = 200 \text{ حصة جديدة}$	

إما في حالة إنضمام شريك جديد في إطار زيادة في رأس مال الشركة عن طريق دفع حصة عينية أو نقدية، تعالج محاسبياً مثل حالة سداد الزيادة في رأس المال نقداً أو عيناً، كما هو موضح أعلاه في العنصر (1.1.1. سداد الزيادة في رأس المال نقداً أو عيناً).

المثال رقم (16): (حالة إنضمام شريك جديد عن طريق دفع حصة عينية أو نقدية):

نفس المثال رقم (11) السابق، إجتماع الشريكين (الحسن و الحسين) في جمعية عامة غير عادية "AGEX"، و اتفق على إنضمام شريك جديد "مراد" من خلال تقديم حصة جديدة 200 حصة بـ 1.000 دج للحصة، متمثلة في: معدات مكتب بقيمة 100.000 دج، مخزونات بقيمة 50.000 دج، الباقي قدم شيك بنكي بقيمة 50.000 دج.

المطلوب:

1 تسجيل العمليات اللازمة في اليومية؟

2 تحديد رأس مال الجديد للشركة؟

حل المثال رقم (16): (حالة إنضمام شريك جديد عن طريق دفع حصة عينية أو نقدية):

1 تسجيل العمليات اللازمة في اليومية؟

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/45611		شركاء: حصة عينية	150.000	
ح/45615		شركاء: حصص مالية	50.000	
	ح/101	رأس المال الصادر		200.000
		زيادة رأس مال الشركة عن طريق إنضمام شريك جديد بتقديم حصة عينية و مالية		
ح/218x		تجهيزات مكتب	100.000	
ح/30		بضاعة	50.000	
	ح/45611	رأس مال الشركة: حصة الشريك الجديد (مراد)		150.000
		الوفاء بالزيادة "حصص العينية"		
ح/512		البنك	50.000	
	ح/45615	رأس مال الشركة: حصة الشريك الجديد (مراد)		50.000
		الوفاء بالزيادة "حصص المالية"		

2 تحديد رأس مال الجديد للشركة؟

رأس مال الجديد للشركة	= حصة الشريك "الحسن" + حصة الشريك الحسين + حصة الشريك الجديد "مراد"
	= (400 حصة * 1.000 دج) + (400 حصة * 1.000 دج) + (200 حصة * 1.000 دج)
	= 400.000 دج + 400.000 دج + 200.000 دج
	= 1.000.000 دج

3.1.1. سداد الزيادة باستخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء:

قد يتفق الشركاء على تحويل أرصدة حساباتهم الجارية (رصيد دائن) إلى حساب رأس المال الشركة، عند اتخاذ قرار الزيادة، و ذلك في إطار توفير السيولة للشركة بدل من سحبها. و يكون القيد المحاسبي عندئذ كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
455X/ح		الحساب الجاري للشركاء	XXX	
	101/ح	رأس مال الشركة زيادة رأس مال الشركة عن طريق دمج الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية للشركاء		XXX

4.1.1. سداد الزيادة باستخدام الاحتياطات:

إذا إتفق الشركاء على تحويل الاحتياطات المكونة أو جزء منه إلى رأس المال، فيجعل عندئذ ح/ 106: الاحتياطات مديناً، بعد تقسيمه بين الشركاء حسب نسب إقتسام الأرباح و الخسائر، بهدف تحديد نصيب كل شريك، و يجعل ح/ 101: رأس المال الصادر دائناً بنفس القيمة. كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
106X/ح		الإحتياطات	XXX	
	101X/ح	رأس مال الشركة: نصيب الشريك (X)		XXX
	101X/ح	رأس مال الشركة: نصيب الشريك (X)		XXX
	101X/ح	رأس مال الشركة: نصيب الشريك (X)		XXX
		زيادة رأس مال الشركة عن طريق تحويل الإحتياطات		

5.1.1. سداد الزيادة باستخدام فارق إعادة التقييم.

قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال عن طريق إعادة تقييم أصول و خصوم الشركة، في حالة ما إذا كانت القيمة الدفترية (VNC) لممتلكات الشركة أقل بكثير من قيمتها السوقية (الحالية)، مما سيتوجب إعادة تقييم الأصول و زيادة رأس مال الشركة، بنتيجة عملية إعادة التقييم كما يلي:

- يفتح ح/105: فارق إعادة التقييم، ويجعل دائناً بقيمة الزيادة في الأصول، و النقص في الخصوم. و يجعل مديناً بالنقص في الأصول و الزيادة في الخصوم.
- في هذه الحالة يكون رصيد ح/105: فارق إعادة التقييم دائناً، تماشياً مع قرار الزيادة في رأس المال، ثم يوزع ذلك الرصيد على الشركاء بنفس نسب توزيع الأرباح و الخسائر (بهدف تحديد نصيب كل شريك).
- في الأخير يجعل ح/105: فارق إعادة التقييم مديناً، مع جعل ح/101: رأس المال الصادر دائناً بنفس القيمة. مع تحديد نصيب كل شريك.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/105		فارق إعادة التقييم	XXX	
	ح/101X	رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
	ح/101X	رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
	ح/101X	رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
		زيادة رأس مال الشركة عن طريق فارق إعادة التقييم		

مثال (18): (شامل عن الحالات الثلاثة (03 أعلاه):

الحسن و الحسين شركاء متضامنون برأسمال يقدر بـ 800.000 دج يتكون من 800 حصة، بـ 1.000 دج للحصة، موزعة بالتساوي بينهما، و بتاريخ N/12/31، أظهرت ميزانية الخصوم العناصر التالية:

- ح/101: رأس المال الصادر = 800.000 دج،
- ح/105: فارق إعادة التقييم = 40.000 دج،
- ح/106: إحتياطات اختيارية = 60.000 دج،
- ح/4551: الحساب الدائن للشريك "الحسن" = 50.000 دج،
- ح/4552: الحساب الدائن للشريك "الحسين" = 50.000 دج،

إجتمع الشريكين في جمعية عامة غير عادية " AGEX"، و اتفق على زيادة رأس مال الشركة بقيمة 200.000 دج، من خلال ضم: فارق إعادة التقييم، الإحتياطات، و الحسابات الدائنة للشركاء.

المطلوب:

1 حساب الحصص الجديدة للشركاء؟

2 تسجيل العمليات اللازمة في اليومية؟

حل مثال (18): (شامل عن الحالات 03 حالات أعلاه):

1 - حساب الحصص الجديدة للشركاء:

■ تحديد الزيادة في رأس المال:	= فارق إعادة التقييم + الإحتياطات + الحسابات الدائنة للشركاء
	= 40.000 + 60.000 + 50.000 + 50.000
	= 200.000 دج
■ عدد الحصص الجديدة:	= سعر الحصة / زيادة في رأس مال.
	= 200.000 / 1.000
	= 200 حصة جديدة
■ تحديد نصيب كل شريك:	بما أن رأس مال مقسم بالتساوي بين الشريكين فإن الزيادة في رأس مال يتم تقسيمها بنفس الطريقة (بالتساوي بين الشريكين)

تحديد نصيب كل شريك:	= 2 / الحصص الجديدة
	= 200 / 2 حصة
	= 100 حصة لكل منهما.
	الحسن 100 حصة، الحسين 100 حصة.
الحصص الجديد للشركاء:	= الحصص القديمة + نصيب الشريك في الزيادة
الشريك "الحسن"	= 400 حصة + 100 حصة = 500 حصة.
الشريك "الحسين"	= 400 حصة + 100 حصة = 500 حصة.
تحديد رأس مال الجديد	= رأس مال القديم + رأس مال الجديد
	= 800.000 دج + 200.000 دج
	= 1.000.000 دج

2 - تسجيل العمليات اللازمة في اليومية.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ الزيادة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
105/ح		فارق إعادة التقييم	40.000	
106/ح		إحتياطات اختيارية	60.000	
4551/ح		الحساب الدائن للشريك "الحسن"	50.000	
4551/ح		الحساب الدائن للشريك "الحسين"	50.000	
	101X/ح	رأس مال الشركة نصيب الشريك (الحسن)		100.000
	101X/ح	رأس مال الشركة نصيب الشريك (الحسين)		100.000
		زيادة رأس مال الشركة عن طريق ضم فارق إعادة التقييم، الإحتياطات، ح. ج الدائنة للشركاء		

■ للتوضيح: أنظر دفتر الأستاذ للحسابات المعنية أسفله:

م/مدین	ح/4551: ح.ج. "الحسن"	م/دائن
	50.000	50.000
مرصد		

م/مدین	ح/105: فارق إعادة التقييم	م/دائن
	40.000	40.000
مرصد		

م/مدین	ح/4552: ح.ج. "الحسين"	م/دائن
	50.000	50.000
مرصد		

م/مدین	ح/106: احتياطي اختياري	م/دائن
	60.000	60.000
مرصد		

م/مدین	ح/101: رأس مال الصادر	م/دائن
	800.000	ر.دائن: 1.000.000
	100.000	
	100.000	
	1.000.000	1.000.000

2.1. العمليات المتعلقة بخفض رأس مال شركة التضامن.

قد يتفق الشركاء في شركة التضامن على خفض رأس مال الشركة لعدة أسباب أهمها:

- زيادة رأس المال عن حاجة الشركة، أي وجود سيولة فائضة عن حاجة الشركة غير مستغلة و لا يمكن للشركاء استغلالها،
- وجود أرصدة حسابات جارية مدينة للشركاء و لمدة طويلة،
- زيادة القيمة الدفترية للأصول عن قيمتها الحقيقية.

و في كل حالة من الحالات السابقة، يمكن إجراء التخفيض في رأس المال بواحد أو أكثر من الطرق التالية:

- 1 رد الزيادة (التخفيض المقرر في رأس المال) نقداً للشركاء،
- 2 انسحاب أو وفاة أحد الشركاء.
- 3 استخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء لتخفيض رأس المال،
- 4 -إعادة تقييم الأصول المختلفة لتخفيض رأس المال.

يمكن تصنيف الطرق المؤدية إلى خفض رأس مال الشركة إلى نوعان: طرق تؤدي إلى خفض حقيقي في رأس مال الشركة (رد الزيادة نقداً، انسحاب أو وفاة أحد الشركاء) بمعنى وجود تدفق (خروج) حقيقي للنقدية، وطرق تؤدي إلى التخفيض الإسمي في رأس مال الشركة (التخفيض باستخدام الأرصدة المدينة للحساب الجاري للشركاء، التخفيض باستخدام فارق إعادة التقييم للأصول)، بمعنى لا توجد تدفقات حقيقية للنقدية.

1.2.1. رد الزيادة (التخفيض المقرر في رأس المال) نقداً للشركاء.

إذا رأى الشركاء أن رأس مال الشركة زائد عن الاحتياجات المالية للشركة، أي وجود سيولة فائضة عن حاجة الشركة غير مستغلة و لا يمكن للشركاء استغلالها في مشاريع جديدة، يمكن أن يتفق الشركاء على خفض رأس مال الشركة و ترد هذه الزيادة نقداً للشركاء بعد تحديد نصيب كل شريك. و تسجل محاسبياً كما يلي:

يجعل ح/101: رأس مال الشركة مدينياً، مع جعل ح/457: شركاء حصص واجبة الدفع دائئاً.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
	457X/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
	457X/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
	457X/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
		تخفيض رأس مال الشركة عن طريق رد الزيادة للشركاء		
		تاريخ تنفيذ القرار		
457X/ح		شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
457X/ح		شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
457X/ح		شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
	512/ح	البنك، أو	XXX	
	53/ح	الصندوق	XXX	
		تسديد حصص تخفيض رأس مال إلى الشركاء		

1.2.2. إنسحاب أو وفاة أحد الشركاء.

تنص المادة 562 من القانون التجاري الجزائري " تنتهي الشركة بوفاة أحد الشركاء ما لم يكن هناك شرط مخالف في القانون الأساسي...."، كما تنص المادة 563 على أنه "في حالة إفلاس أحد الشركاء أو منعه من ممارسة مهنته التجارية أو فقدان أهليته تنحل الشركة، ما لم ينص القانون الأساسي على إستمرارها أو يقرر باقي الشركاء ذلك بإجماع الآراء..."

و في حالة الاستمرار تحدد حقوق الشريك الفاقدة لهذه الصفة و أدائها له. وفق ما نصت عليه المادة 559 من القانون التجاري الجزائري.

يتم تحديد نصيب الشريك المنسحب من الشركة و وفق العلاقة التالية:

- تحديد مجموع الحقوق الجماعية (المستحقة) للشريك المنسحب: و التي تمثل نصيبه في (مجموع رؤوس الأموال + الرصيد الدائن للحساب الجاري للشريك المنسحب (ح/ 455X)، نصيبه في شهرة المحل،.....الخ).

- تحديد المبالغ المطلوبة من الشريك المنسحب: تتمثل في الرصيد المدين للحساب الجاري للشريك المنسحب (ح/ 455X)، نصيبه في النتيجة إذا كانت خسارة، نصيبه في خسارة شهرة المحل.....الخ).

- تحديد المبالغ المدفوعة للشريك المنسحب: تمثل الرصيد الدائن للحساب الجاري (ح/ 455) للشريك المنسحب.

نصيب الشريك المنسحب (المبالغ المدفوعة)	=	مجموع الحقوق الجماعية (المستحقة) للشريك المنسحب	-	مجموع المبالغ المطلوبة من الشريك المنسحب
---	---	--	---	---

تقوم الشركة بسداده فوراً عن طريق البنك أو الصندوق، أو تحويله إلى قرض إذا كانت الشركة غير قادرة على الوفاء. و التي يمكن أن نلخصها في القيود المحاسبية التالية:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101X/ح		رأس مال الشركة: نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
105X/ح		فارق إعادة التقييم نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
106X/ح		الاحتياطات نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
12X/ح		النتيجة الصافية نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
455X/ح		الحساب الجاري الدائن للشريك المنسحب (X)	XXX	
455X/ح		شهرة المحل: نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
	457X/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (X)		XXX
		تحديد الحقوق الجماعية للشريك المنسحب		

457X/ح		شركاء: حصص واجبة الدفع (X)	XXX	
455X/ح		الحساب الجاري للمدين للشريك المنسحب (X)	XXX	
455X/ح		ح.ج: الرصيد الدائن للشريك المنسحب (X)	XXX	
		تحديد المبالغ الواجبة الدفع للشريك المنسحب		
455X/ح		ح.ج: الرصيد الدائن للشريك المنسحب (X)	XXX	
512/ح		البنك، أو	XXX	
53/ح		الصندوق، أو	XXX	
168X/ح		قرض الشريك المنسحب (في حالة عدم القدرة على التسديد)	XXX	
		تسديد المبالغ الواجبة الدفع للشريك المنسحب		

كما نصت المادة 562 من القانون التجاري الجزائري "... في حالة استمرار الشركة يعتبر القاصر أو القصر من ورثة الشريك المتوفى غير مسئولين عن ديون الشركة مدة قصورهم إلا بقدر تركت مورثهم".

المثال رقم (19): (حالة: إنسحاب أو وفاة أحد الشركاء):

(أ)، (ب)، (ج)، شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، و بتاريخ 2018/12/31، كانت ميزانية شركة التضامن كما يلي:

ح/رقم	الأصول	المبلغ	ح/رقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير متداولة	100.000		رؤوس الأموال الخاصة	420.000
215	معدات وأدوات	100.000	101	رأس مال الصادر	150.000
	أصول متداولة	620.000	106	احتياطات	180.000
30	بضاعة	30.000	12	النتيجة الصافية	90.000
411	الزبائن	400.000		خصوم غير متداولة	-
4553	ح ج مدين للشريك (ج)	42.500		خصوم متداولة	300.000
512	البنك	147.500	401	موردون	300.000
	مجموع الأصول	720.000		مجموع الخصوم	720.000

برضى كل الشركاء و بالإجماع اتفقوا على أنه إذا انسحب أحدهم استمرت الشركة و تسدد له بشيك جميع حقوقه الجماعية حسب ما يورد في الميزانية. مع العلم أن رأسمال الشركة مقسم بالتساوي بين الشركاء . ونظرا للظروف المالية الصعبة للشريك (ج)، قرر الإنسحاب من الشركة بتاريخ 2018/12/31.

المطلوب:

- 1 حساب الحقوق الجماعية للشريك (ج) المنسحب.
- 2 تحديد المبالغ المدفوعة للشريك (ج) المنسحب.
- 3 التسجيل المحاسبي للعمليات الواقعة.
- 4 إعادة إعداد الميزانية بعد إنسحاب الشريك (ج) بتاريخ 2018/12/31.

حل المثال رقم (14): (حالة إنسحاب أو وفاة أحد الشركاء):

1. حساب الحقوق الجماعية (مستحققاته) الشريك المنسحب (ج).
- تتمثل الحقوق الجماعية للشريك (ج) في نصيبه من مجموع رؤس الأموال = $101/ح + 106/ح + 12/ح$
- بما أن رأس المال مقسم بالتساوي بين الشركاء و عليه فإن نصيب الشريك C يتمثل فيما يلي:

101/ح: رأس المال = 150.000/3	106/ح: الإحتياجات = 180.000/3	12/ح: النتيجة الصافية = 90.000/3
(أ): 50.000 دج	(أ): 60.000 دج	(أ): 30.000 دج
(ب): 50.000 دج	(ب): 60.000 دج	(ب): 30.000 دج
(ج): 50.000 دج	(ج): 60.000 دج	(ج): 30.000 دج

وعليه:

الحقوق الجماعية للشريك المنسحب (ج)	= نصيبه في 101/ح + نصيبه في 106/ح + نصيبه في 12/ح
	= 50.000 دج + 60.000 دج + 30.000 دج
	= 140.000 دج

2. تحديد المبالغ المدفوعة للشريك (ج) المنسحب.

المبالغ المدفوعة للشريك المنسحب	= الحقوق الجماعية للشريك (ج) - ح ج للشريك C (ر مدين)
	= 140.000 دج - 42.500 دج
	= 97.500 دج

3. التسجيل المحاسبي للعمليات الواقعة.

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح		رأس مال الشركة: نصيب الشريك المنسحب (ج)	50.000	
106/ح		الاحتياطات نصيب الشريك المنسحب (ج)	60.000	
12/ح		النتيجة الصافية نصيب الشريك المنسحب (ج)	30.000	
	457/ح	شركاء: حصص واجبة الدفع (ج)		140.000
		تحديد الحقوق الجماعية للشريك المنسحب		
457/ح		شركاء: حصص واجبة الدفع (ج)	140.000	
	4553/ح	الحساب الجاري المدين للشريك المنسحب (ج)	42.500	
	455X/ح	ح.ج: الرصيد الدائن للشريك المنسحب (ج)	97.500	
		تحديد المبالغ الواجبة الدفع للشريك المنسحب		
455X/ح		ح.ج: الرصيد الدائن للشريك المنسحب (ج)	97.500	
	512/ح	البنك		97.500
		تسديد المبالغ الواجبة الدفع للشريك المنسحب		

4. إعادة إعداد الميزانية بعد انسحاب الشريك (ج) بتاريخ 2018/12/31

للتوضيح: قبل إعداد الميزانية، نقوم بإعداد دفتر الأستاذ بالنسبة للحسابات التي عرفت تغيرات:

م/مدين	ح/106: احتياطات	م/دائن	م/مدين	ح/101: رأس مال الصادر	م/دائن
	60.000	180.000		50.000	150.000
	ر.د: 120.000			ر.د: 100.000	
	180.000	180.000		150.000	150.000

م/مدين	ح/12: النتيجة الصافية	م/دائن	م/مدين	ح/4552: ج.مدين للشريك "ج"	م/دائن
	30.000	90.000		42.500	42.500
	ر.د: 60.000				
	90.000	90.000		مرصد	

م/مدين	ح/512: البنك	م/دائن
	ر.دائن: 147.500	97.500
		ر.م: 50.000
	147.500	147.500

■ الميزانية الختامية بتاريخ 2018/12/31 . بعد انسحاب الشريك (ج).

ح/رقم	الأصول	المبلغ	ح/رقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير متداولة	100.000		رؤوس الأموال الخاصة	280.000
215	معدات وأدوات	100.000	101	رأس مال الصادر	100.000
	أصول متداولة	480.000	106	احتياطات	120.000
30			12	النتيجة الصافية	60.000
411	بضاعة	30.000		خصوم غير متداولة	-
512	الزبائن	400.000		خصوم متداولة	300.000
	البنك	50.000	401	موردون	300.000
	مجموع الأصول	580.000		مجموع الخصوم	580.000

1.2.3. استخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء لتخفيض رأس المال.

قد تكون الحسابات الجارية للشركاء مدينة نتيجة للمسحوبات التي قاموا بها خلال السنوات الماضية، أو من الخسائر السابقة التي تم تحميلها للشركاء، لعدم كفاية أرباح الشركة لتغطية هذه الخسائر، و قد يعجز الشركاء عن السداد، ففي هذه الحالة قد يتفق الشركاء على استخدام أرصدة الحسابات الجارية المدينة لتخفيض رأس مال الشركة و رصيدها. تسجل محاسبياً كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك المنسحب (X)	XXX	
	457/ح	شركاء: الحصص الواجب دفعها		XXX
		قرار تخفيض رأس مال الشركة		
457X/ح		شركاء: الحصص الواجب دفعها	XXX	
	455X/ح	الحساب الجاري المدين للشريك (X)	XXX	
	455X/ح	الحساب الجاري المدين للشريك (X)	XXX	
		ترصيد الحسابات الجارية المدينة للشركاء		

1.2.4. إعادة تقييم الأصول المختلفة لتخفيض رأس المال.

قد يتفق الشركاء على تخفيض رأس مال الشركة عن طريق إعادة تقييم أصولها، في حالة ما إذا كانت القيمة الدفترية (VNC) لممتلكات الشركة أكبر بكثير عن قيمتها السوقية (الحالية)، مما سيتوجب إعادة تقييم الأصول و تخفيض رأس مال الشركة، ويتم توزيع رصيد حساب فارق إعادة التقييم الناتج عن عملية إعادة التقييم على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح و الخسائر المتفق عليها ضمن القانون الأساسي للشركة. كما يلي:

- يفتح ح/105: فارق إعادة التقييم، ويجعل دائناً بقيمة الزيادة في الأصول، و النقص في الخصوم. و يجعل مديناً بالنقص في الأصول و الزيادة في الخصوم.
- في هذه الحالة يكون رصيد ح/ 105: فارق إعادة التقييم مديناً، تماشياً مع قرار تخفيض رأس المال، ثم يوزع ذلك الرصيد على الشركاء بنفس نسب توزيع الأرباح و الخسائر (بهدف تحديد نصيب كل شريك).

- في الأخير يجعل ح/105: فارق إعادة التقييم دائماً، مع جعل ح/101: رأس المال الصادر مديناً بنفس القيمة. مع تحديد نصيب كل شريك.

كما موضح في القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
101X/ح		رأس مال الشركة نصيب الشريك (X)	XXX	
	105/ح	فارق إعادة التقييم (رصيد مدين)		XXX
		تخفيض رأس مال الشركة عن طريق فارق إعادة التقييم		

مثال رقم (20): (إعادة تقييم الأصول المختلفة لتخفيض رأس المال):

نفس المثال رقم (14) أعلاه، لنفرض أنه بعد سنتين و بتاريخ 2020/12/31، كانت ميزانية شركة التضامن للشركاء المتضامنون (أ)، (ب)، كما يلي:

ح/رقم	الأصول	المبلغ	ح/رقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير متداولة	300.000		رؤوس الأموال	400.000
215	معدات وأدوات	100.000	101	رأس المال	300.000
218	معدات نقل	200.000	106	احتياطات	60.000
			12	النتيجة الصافية	40.000
	أصول متداولة	600.000		خصوم غير جارية	150.000
30	بضاعة	30.000	158	مؤونة الأخطار المحتملة	150.000
37	مخزون لدى الغير	20.000			
411	زبائن	400.000		خصوم متداولة	350.000
425	تسبيقات للعمال	50.000	401	موردون	300.000
512	البنك	100.000	421	مستحقات العمال	50.000
	المجموع	900.000		المجموع	900.000

وفي جمعية عامة غير عادية (AGEX)، إتفق الشركاء على تخفيض رأس مال الشركة من خلال إعادة تقييم أصولها و إستعمال فارق التقييم في تخفيض رأس مال الشركة. حيث كانت القيم السوقية للأصول بتاريخ 2020/12/31، كما يلي: معدات و أدوات بـ 90.000 دج، بضاعة: بـ 25.000 دج، زبائن بـ

البيان	القيمة السوقية
معدات و أدوات	75.000 دج
معدات نقل	150.000 دج
بضاعة	15.000 دج
مخزون لدى الغير	10.000 دج

المطلوب:

- 1 تحديد قيمة فارق إعادة التقييم (ح/105)؟
- 2 التسجيل المحاسبي للعمليات اللازمة؟
- 3 إعداد الميزانية بعد تخفيض رأس مال الشركة بتاريخ 2020/12/31؟

حل المثال رقم (20): (إعادة تقييم الأصول المختلفة لتخفيض رأس المال):

1. تحديد قيمة فارق إعادة التقييم (ح/105):

من خلال معطيات التمرين لدينا المعلومات التالية:

البيان	القيمة الدفترية (المحاسبية)	القيمة السوقية	فارق إعادة التقييم
معدات و أدوات	100.000 دج	75.000 دج	-25.000
معدات نقل	200.000 دج	150.000 دج	-50.000
بضاعة	30.000 دج	15.000 دج	-15.000
مخزون لدى الغير	20.000 دج	10.000 دج	-10.000
المجموع	350.000 دج	250.000 دج	-100.000

2. تسجيل العمليات اللازمة في يومية شركة التضامن:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار التخفيض	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/105		فارق إعادة التقييم (رصيد مدين)	100.000	
	ح/215	معدات و أدوات		25.000
	ح/218	معدات نقل		50.000
	ح/30	بضاعة		15.000
	ح/37	مخزون لدى الغير		10.000
		تسجيل فارق إعادة التقييم		
ح/101X		رأس مال الشركة: نصيب الشريك (أ)	50.000	
ح/101X		رأس مال الشركة: نصيب الشريك (ب)	50.000	
	ح/105	فارق إعادة التقييم (رصيد مدين)		100.000
		تخفيض رأس مال الشركة عن طريق فارق إعادة التقييم		

3. إعادة الميزانية الختامية للشركة بعد تخفيض رأس مال الشركة بتاريخ 2020/12/31:

ح/رقم	الأصول	المبلغ	رقم	الخصوم	المبلغ
	أصول غير متداولة	225.000		رؤوس الأموال	300.000
215	معدات وأدوات	75.000	101	رأس المال	200.000
218	معدات نقل	150.000	106	احتياطات	60.000
			12	النتيجة الصافية	40.000
	أصول متداولة	575.000		خصوم غير جارية	150.000
30	بضاعة	15.000	158	مؤونة الأخطار المحتملة	150.000
37	مخزون لدى الغير	10.000			
411	زبائن	400.000		خصوم متداولة	350.000
425	تسبيقات للعمال	50.000	401	موردون	300.000
512	البنك	100.000	421	مستحقات العمال	50.000
	المجموع	800.000		المجموع	800.000

2. العمليات الواقعة على رأس مال شركة المساهمة (SPA)

كما ذكرنا سابقاً، بعد تأسيس الشركة يمكن أن تدخل تعديلات على رأس مالها بالزيادة أو التخفيض، وهذا ما ينتج عنه أن القيمة الاسمية لرأس مالها سوف تزيد أو تنخفض، و هو ما يستوجب معالجة محاسبية خاصة لهذه العمليات، و هذا ما نسعى إلى توضيح من خلال النقاط التالية :

1.2. العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال شركة المساهمة.

تطرق المشرع الجزائري بموجب المادة 687، وما يليها من مواد إلى المادة 708، من القانون التجاري الجزائري المعدل و المتمم. إلى طرق زيادة رأس مال شركة المساهمة، فمنها ما يتم عن طريق التمويل الخارجي عن طريق إصدار أسهم جديدة، ومنها ما يتم عن طريق التمويل الداخلي في حالة ضم الاحتياطات أو في حالة تحويل الديون إلى أسهم، و التي نلخصها فيما يلي:

- 1 زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة.
- 2 زيادة رأس مال بإدماج الإحتياطات، الأرباح، علاوة الإصدار.
- 3 تحويل الديون إلى أسهم.

حيث أعطى المشرع الجزائري للجمعية العامة غير العادية للمساهمين (AGEX)، حق الاختصاص باتخاذ قرار زيادة رأس مال شركة المساهمة بناء على تقرير مجلس الإدارة (CA)، و توضيح الطريقة التي أختارتها الشركة لزيادة رأس مالها. إضافة إلى تقرير مندوب الحسابات.

1.1.2. زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة.

زيادة رأس مال بهذه الطريقة يعتبر بمثابة تأسيس جزئي للشركة، و هي زيادة حقيقية في رأس مال شركة المساهمة لكونها تزيد في أصولها، بحيث توضع تحت تصرفها أموال أو أصول عينية من مصدر جارجي، و تبعاً لذلك فإن هذه الزيادة تأخذ شكلين، إما أن تكون الحصص المقدمة حصص عينية أو حصص مالية:

1.1.1.2. الزيادة بحصص عينية:

تمثل الزيادة بحصص عينية، في إصدار أسهم عينية تمنح لمقدمي الحصص العينية، إن هدف الشركة بالزيادة في رأس مالها بحصص عينية يختلف عن الزيادة بحصص نقدية، فهي بهذه الطريقة لا تبحث عن الزيادة في قدراتها المالية و لكن تبحث عن الزيادة في ممتلكاتها العقارية و المنقولات.

و بالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة لعملية زيادة رأس مال شركة المساهمة، نجد أنه يجب على الشركة أن تتبع نفس الإجراءات المتعلقة بالخصص العينية أثناء مرحلة التأسيس (تقومها من طرف مندوب الخصص، و سدادها بالكامل عند إصدارها لإتمام هذه العملية). حسب المادة 707 من ق.ت.ج. وفي هذه الحالة لا تختلف القيود المحاسبية عن قيود تكوين الشركة (تعهد بالزيادة، الوفاء بالزيادة). كما رأينا في المحور الثاني "محاسبية تأسيس الشركات".

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45611/ح		شركاء: مساهمات عينية	Xxx	
	101/ح	رأس مال الصادر إثبات الزيادة في رأس مال الشركة بحصة عينية جديدة	Xxx	
2X/ح		شركاء: تثبيات	XXX	
3X/ح		شركاء: مخزونات	XXX	
45611/ح		شركاء: مساهمات عينية الوفاء بالزيادة في رأس مال الشركة	XXX	

2.1.1.2. الزيادة بخصص نقدية:

تنص المادة 687 من ق.ت.ج، يزداد رأس مال الشركة، إما بإصدار أسهم جديدة أو بإضافة قيمة إسمية للأسهم الموجودة. و لا يقرر زيادة رأس مال بإضافة قيمة إسمية للأسهم، إلا بقبول المساهمين بالإجماع، حسب المادة 789 من ق.ت.ج.

كما تشير المادة 693 من ق.ت.ج، يجب تسديد رأس مال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقداً (الأسهم النقدية) و ذلك تحت طائلة بطلان العملية.

و لتحقيق الزيادة قد تلجأ الشركة إلى زيادة رأس مالها باللجوء العلني للإدخار (الإكتتاب العام للجمهور) أو بغير اللجوء العلني للإدخار (المساهمين القدامى فقط)، وفي حالة ما لجأت الشركة إلى الإكتتاب العام وجب عليها إتباع إجراءات الإشهار عن طريق و سائل الإعلام، ليعلم بها الجمهور.

و كما ذكرنا أعلاه أن زيادة رأس مال الشركة بهذه الطريقة يعتبر تأسيس جزئي للشركة لذا، يكون بإتباع نفس الإجراءات أثناء مرحلة تأسيس الشركة سواء في عملية الإكتتاب أو بالوفاء بقيمة الأسهم. إلا أن هناك فوارق بينهما:

- لا يشترط أن يكتتب في الأسهم الجديد 07 أشخاص على الأقل. كما هو الحال عند التأسيس.
- الوفاء بقيمة الأسهم الجديدة جائز بطريقة المقاصة مع ديون معينة. حسب المادة 688 من ق.ت.ج. لأن هذه الأسهم قد صدرت من شركة موجودة و لها شخصية معنوية و لها حقوق و عليها ديون، عكس يوم التأسيس الشركة لم تكتسب بعد الشخصية المعنوية، و عليه لا يمكن تسديد قيمة الأسهم عند التأسيس عن طريق المقاصة.
- تنص المادة 690 من ق.ت.ج، " تصدر الأسهم الجديدة إما بقيمتها الإسمية و إما بتلك القيمة مع زيادة علاوة الإصدار "

1.2.1.1.2. حالة إصدار أسهم نقدية جديدة بقيمتها الإسمية.

يمكن زيادة رأس مال الشركة عن طريق إصدارها أسهم جديدة، تطرح للجمهور العام و المساهمين القدامى على حد سواء. و التي يمكن أن نحصل عليها بدفعة واحدة أو عدة دفعات، وفي هذه الحالة لا تختلف القيود المحاسبية عن قيود تكوين الشركة (تعهد بالزيادة، الوفاء بالزيادة). كما رأينا في المحور الثاني "محاسبية تأسيس الشركات".

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45615/ح	101/ح	شركاء: مساهمات مالية (الجزء المطلوب يوم الإصدار) شركاء: رأس مال غير مطلوب (الجزء غير المطلوب) رأس المال الصادر إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق إصدار أسهم مالية جديدة	Xxx Xxx	Xxx
512/ح	45615/ح	البنك شركاء: مساهمات مالية (الجزء المطلوب يوم الإصدار) تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المطلوب) بتاريخ الإصدار	XXX	XXX

Xxx	Xxx	تاريخ طلب الجزء المتبقى	109/ح	45615/ح
		شركاء: مساهمات مالية		
Xxx		شركاء: رأس مال غير مطلوب طلب الجزء المتبقى	109/ح	
xxx	Xxx	البنك شركاء: مساهمات مالية تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المتبقى)	45615/ح	512/ح

2.2.1.1.2. حالة إصدار أسهم نقدية جديدة بعلاوة إصدار.

تعرف علاوة الإصدار "على أنها حصة إضافية أو رسم للدخول في الشركة يدفعه المساهم الجديد مقابل الحصول على حقه في الإحتياطي الذي لم يشارك في تكوينه". و عليه فإن الشركة التي ترغب في زيادة رأسمالها تصدر أسهم بقيمة أعلى من قيمتها الاسمية إذ تعتبر الزيادة بمثابة علاوة إصدار، حيث تحسب على أساس الفرق بين القيمة الاسمية للسهم و قيمة إصداره. تسجل في ح/103: العلاوات المرتبطة برأسمال الشركة. حسب المادة 690 من ق.ت.ج، المذكورة أعلاه. كما هو موضح في القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45615/ح	109/ح	شركاء: مساهمات مالية (الجزء المطلوب يوم الإصدار)	Xxx	Xxx
		شركاء: رأس مال غير مطلوب (الجزء غير المطلوب)	Xxx	
	101/ح	رأس المال الصادر	Xxx	Xxx
	103/ح	علاوة الإصدار	Xxx	
		إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق إصدار أسهم مالية جديدة		
512/ح		البنك	XXX	XXX
45615/ح		شركاء: مساهمات مالية (الجزء المطلوب يوم الإصدار)		
		تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المطلوب بتاريخ الإصدار)		

Xxx	Xxx	تاريخ طلب الجزء المتبقى	45615/ح	109/ح
		شركاء: مساهمات مالية		
Xxx		شركاء: رأس مال غير مطلوب طلب الجزء المتبقى		
xxx	Xxx	البنك شركاء: مساهمات مالية تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المتبقى)	45615/ح	512/ح

مثال رقم (21): (حالة إصدار أسهم نقدية جديدة بعلاوة إصدار - من خلال اللجوء العلني للإدخار-):

تابع للتمرين رقم (03: المحور الثاني: تأسيس شركة المساهمة): بتاريخ 2009/01/02 تم تكوين شركة مساهمة (X) برأسمال يقدر بـ 8.000.000 دج مقسم إلى (4.000 سهم بـ 2.000 دج للسهم) مقسم إلى 2.000 سهم عينية و 2.000 سهم مالي. علماً أن عملية الاكتتاب تمت بالكامل، و أن رأس المال قد تم تحصيله بالكامل خلال سنة 2009:

لنفرض أنه خلال سنة 2015، قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) زيادة رأس مالها من خلال إصدار 1.000 سهم نقدي جديد، بقيمة إصدار تقدر بـ 3.000 دج للسهم، مع العلم إن عملية الإكتتاب تمت بالكامل في كامل الأسهم الجديدة، و قد تم الإتفاق على تسديد 40% من قيمة الأسهم عند الإكتتاب و الباقي في نهاية السنة.

المطلوب:

1 - التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟

حل المثال رقم (21): (حالة إصدار أسهم نقدية جديدة بعلاوة إصدار - من خلال اللجوء العلي للإدخار-):

1 - تسجيل العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/45615		شركاء: مساهمات مالية	1.200.000	
ح/109		شركاء: رأس مال غير مطلوب	1.800.000	
	ح/101	رأس المال الصدر	2.000.000	
	ح/103	علاوة الإصدار	1.000.000	
		إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق إصدار أسهم مالية جديدة		
ح/512		البنك	1.200.000	
	ح/45615	شركاء: مساهمات مالية	1.200.000	
		تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المطلوب بتاريخ الإصدار)		
ح/45615		تاريخ طلب الجزء المتبقى	1.800.000	
	ح/109	شركاء: مساهمات مالية	1.800.000	
		شركاء: رأس مال غير مطلوب		
		طلب الجزء المتبقى (60%)		
ح/512		البنك	1.800.000	
	ح/45615	شركاء: مساهمات مالية	1.800.000	
		تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة (الجزء المتبقى)		

■ و عليه يظهر جانب رؤوس الأموال من الخصوم لميزانية الشركة (X) بعد الزيادة كما يلي:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ قبل الزيادة	المبالغ بعد الزيادة
101	رأس مال الصادر	8.000.000	10.000.000
103	علاوة الإصدار	—	1.000.000
1061	إحتياطي قانوني	600.000	600.000
1062	إحتياطي إختياري	400.000	400.000
	مجموع رؤوس الأموال.....(01)	9.000.000	12.000.000
	عدد الأسهم.....(02)	4.000 سهم	5.000 سهم
	القيمة الحقيقية للسهم.....(02) / (01) = (03)	2.250 دج	2.400 دج

3.2.1.1.2. حق الأفضلية (حق الأولوية للمساهمين القدامى في الإكتتاب)

يعرف حق الأفضلية بأنه " تتمتع جميع المساهمين القدامى بحق الأولوية في الإكتتاب بالأسهم التي تصدرها الشركة عند زيادة رأسمالها و ذلك بنسبة ما يملكون من أسهم".

ولقد كرس المشرع الجزائري هذا الحق في نص المادة 694 من ق.ت.ج، و أن هذا الحق لا يكون إلا في حالة زيادة رأس مال عبر أسهم نقدية جديدة دون غيرها من طرق الزيادة. و عليه:

■ إن المساهمين القدامى يتمتعون بحق الأفضلية المقرر قانوناً تطبيقاً لمبدأ المساواة، كما يجب ألا تقل المدة التي يكون فيه للمساهمين القدامى ممارسة هذا الحق عن 30 يوم ابتداء من تاريخ فتح عملية الإكتتاب. طبقاً لأحكام المادة 702 من ق.ت.ج.

■ يتوقف حق الأفضلية على رغبة المساهم في الإكتتاب في أسهم الزيادة، وله الحق أيضاً في الإمتناع، و يعد باطلاً إذا أجبر المساهم على إستعمال حق الأفضلية على الإكتتاب في أسهم الزيادة. طبقاً لأحكام المادة 694 من ق.ت.ج.

يحق للجمعية العامة التي تقرر زيادة رأس المال أن تلغي حق التفاضل في الإكتتاب بالنسبة للمساهمين القدامى، إذا أقتضت مصلحة الشركة ذلك، بناءً على تقرير مجلس الإدارة أو المديرين حسب الحالة و تقرير مندوب الحسابات. وفق أحكام المادة 697 من ق.ت.ج. و عليه فأن:

حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة = الأسهم القديمة / الأسهم المصدرة (الجديدة)
قيمة حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة = القيمة الحقيقية للسهم قبل الزيادة - القيمة الحقيقية للسهم بعد الزيادة

مثال رقم (22): (حالة: حق الأفضلية في الإكتتاب).

نفس معطيات المثال رقم (21): أعلاه:

بعد الزيادة الأولى في رأس مال الشركة (X) خلال سنة 2015، لنفرض أنه خلال سنة 2017، قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) زيادة رأس مالها من خلال إصدار 1.000 سهم نقدي جديد، بقيمة إصدار تقدر بـ 2.500 دج للسهم، مع العلم إن عملية الإكتتاب تمت بالكامل في كامل الأسهم الجديدة، و قد تم الإتفاق على تسديد قيمة الأسهم عند الإكتتاب دفعة واحدة.

فإذا علمت أن توزيع الأسهم على الشركاء، كما يلي:

الشركاء	أ	ب	ج	د	هـ	و	خ	07 شركاء
توزيع الأسهم	1.000	625	575	750	875	675	500	5.000 سهم

المطلوب:

- 1 - التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟
- 2 - تحديد حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة؟
- 3 - توزيع الأسهم الجديدة على الشركاء؟

حل مثال رقم (22): (حالة: حق الأفضلية في الإكتتاب - مع عدم اللجوء العلي للإدخار-).

1. تسجيل العمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
45615/ح		شركاء: مساهمات مالية	2.500.000	
	101/ح	رأس المال الصادر		2.000.000
	103/ح	علاوة الإصدار		500.000
		إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق إصدار أسهم مالية جديدة		

512/ح	البنك	2.500.000	2.500.000
45615/ح	شركاء: مساهمات مالية		
	تحصيل الزيادة في رأس مال الشركة		

2. تحديد حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة:

من خلال العلاقة التالية:

حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة	=	الأسهم القديمة / الأسهم المصدرة (الجديدة)
	=	5.000 سهم قديم / 1.000 سهم جديد
	=	5 سهم قديم / 1 سهم جديد
يعني هذا أن كل مساهم يملك 05 أسهم قديمة، له الحق في الإكتتاب في 1 سهم جديد.		

3. توزيع الأسهم الجديدة على الشركاء:

■ من خلال النتائج التي توصلنا إليها أعلاه:

حق الإكتتاب لكل شريك في الأسهم الجديدة = (5 / عدد الأسهم القديمة) * 1 سهم جديد.								
الشركاء (مساهمين)	أ	ب	ج	د	هـ	و	ج	07 شركاء
الأسهم القديمة	1.000	625	575	750	875	675	500	5.000 سهم
حق الإكتتاب في الأسهم الجديدة	200	125	115	150	175	135	100	1.000 سهم
مجموع الأسهم	1.200	750	690	900	1.050	810	600	6.000 سهم

■ يظهر جانب رؤوس الأموال من الخصوم لميزانية الشركة (X) بعد الزيادة كما يلي:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ قبل الزيادة	المبالغ بعد الزيادة
101	رأس مال الصادر	10.000.000	12.000.000
103	علاوة الإصدار	1.000.000	1.500.000
1061	إحتياطي قانوني	600.000	1.000.000
1062	إحتياطي اختياري	400.000	500.000
	مجموع رؤوس الأموال	12.000.000	15.000.000
	عدد الأسهم	5.000 سهم	6.000 سهم
	القيمة الحقيقية للسهم	2.400 دج	2.500 دج
	(01) / (02) =		

2.1.2. زيادة رأس مال بإدماج الإحتياطيات، الأرباح، علاوة الإصدار.

تجيز المادة 691 من ق.ت.ج، للجمعية العامة غير العادية وحدها حق الإختصاص باتخاذ قرار زيادة رأس مال الشركة بناءً على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، إضافة إلى تقرير مندوب الحسابات، بالحق (إدماج) الإحتياطيات، أو الأرباح، أو علاوة الإصدار، في رأس مال الشركة. و التي يمكن أن تثبت محاسبياً كما يلي، يجعل:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
106x/ح		الإحتياطيات (قانوني، نظامي، إختياري)	Xxx	
11/ح		مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	Xxx	
103/ح		علاوة الإصدار	Xxx	
	101/ح	رأس المال الصادر		Xxx
		إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق دمج الإحتياطيات، أرباح غير موزعة، علاوة الإصدار.		

و بالرجوع إلى النصوص القانونية المنظمة لعملية زيادة رأس مال، بإدماج الإحتياطيات أو الأرباح أو علاوة الإصدار، ينتج عن هذه الزيادة تخصيص أسهم جديدة توزع على المساهمين مجاناً بنسبة ما يملكه كل مساهم من أسهم، أو بزيادة القيمة الإسمية للأسهم القديمة. حسب المادة 708 من ق.ت.ج. وعليه فإن:

حق الإختصاص = الأسهم القديمة / الأسهم المجانية (المصدرة)
قيمة حق الإختصاص = القيمة الحقيقية للأسهم قبل الزيادة - القيمة الحقيقية للأسهم بعد الزيادة

■ حالة: توزيع أسهم مجانية: و هو أن تصدر الشركة أسهم جديدة بقيمة الزيادة، و توزعها على المساهمين الأصليين بدون مقابل نقدي (مجاناً)، و تدفع قيمتها الإسمية من الإحتياطيات، أو الأرباح غير الموزعة، أو علاوة الإصدار.

■ حالة: رفع القيمة الإسمية للأسهم: تقوم هذه الطريقة بزيادة القيمة الإسمية للأسهم دون أن تطلب الشركة من المساهمين دفع الفرق في هذه الزيادات بل تقوم بدفعها من الإحتياطيات، و الأرباح غير الموزعة، و علاوة الإصدار.

مثال رقم (23): (حالة: زيادة رأس مال من خلال إدماج الإحتياطيات، الأرباح، علاوة الإصدار).

نفس معطيات المثال رقم (22): لنفرض أنه في نهاية سنة 2019، يظهر جانب رؤوس الأموال من الخصوم لميزانية الشركة (X) كما يلي:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ بعد الزيادة
101	رأس مال الصادر	12.000.000
103	علاوة الإصدار	1.500.000
1061	إحتياطي قانوني	1.000.000
1062	إحتياطي اختياري	500.000
11	مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة لسنة 2018)	3.000.000
	مجموع رؤوس الأموال.....(01)	18.000.000

في نهاية سنة 2019، قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) زيادة رأس مالها بقيمة: 6.000.000 دج، متمثلة في 3.000 سهم مجاني موزع على الشركاء، من خلال دمج كل من:

- علاوة الإصدار بالكامل.
- الإحتياطي القانوني بالكامل.
- الإحتياطي الإختياري بالكامل.
- المبالغ المرحلة (الأرباح غير الموزعة خلال سنة 2018) بالكامل.

فيذا علمت أن توزيع الأسهم على الشركاء، كما يلي:

الشركاء	أ	ب	ج	د	هـ	و	خ	07 شركاء
توزيع الأسهم	1.200	750	690	900	1.050	810	600	6.000 سهم

المطلوب:

- 1 - التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟
- 2 - تحديد حق الإختصاص في الأسهم المجانية؟
- 3 - توزيع الأسهم المجانية على الشركاء؟

حل المثال رقم (23): (حالة: زيادة رأس مال من خلال إدماج الإحتياطيات، الأرباح، علاوة الإصدار).

1. التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بزيادة رأس مال الشركة (X)؟

- من خلال معطيات التمرين لدينا المعلومات التالية:

المبالغ	البيانات
6.000.000 دج	مقدرا الزيادة في رأس مال :..... (01)
2.000 دج للسهم	القيمة الإسمية للسهم :..... (02)
3.000 سهم جديد مجاني	عدد الأسهم المجانية :..... = (02) / (01)

■ تثبت محاسبياً كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ إصدار الأسهم الجديدة	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/103		علاوة الإصدار	1.500.000	
ح/1061		إحتياطي قانوني	1.000.000	
ح/1062		إحتياطي إختياري	500.000	
ح/11		مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	3.000.000	
	ح/101	رأس المال الصادر		6.000.000
		إثبات الزيادة في رأس مال الشركة عن طرق دمج الاحتياطات، أرباح، علاوة الإصدار.		

2. تحديد حق الإختصاص في الأسهم المجانية؟

من خلال العلاقة التالية:

حق الإختصاص في الأسهم المجانية	=	الأسهم القديمة / الأسهم المجانية
	=	6.000 سهم قديم / 3.000 سهم مجاني
	=	2 سهم قديم / 1 سهم مجاني
هذا يعني هذا أن كل مساهم يملك 02 أسهم قديمة، يتحصل على 1 سهم مجاني.		

3. توزيع الأسهم المجانية على الشركاء:

■ من خلال النتائج التي توصلنا إليها أعلاه:

نصيب كل شريك من الأسهم المجانية = (2 / عدد الأسهم القديمة) * 1 سهم جديد.								
الشركاء (مساهمين)	أ	ب	ج	د	هـ	و	ج	07 شركاء
توزيع الأسهم القديمة	1.200	750	690	900	1.050	810	600	6.000 سهم
توزيع الأسهم المجانية	600	375	345	450	525	405	300	3.000 سهم
مجموع الأسهم	1.800	1.125	1.035	1.350	1.575	1.215	900	9.000 سهم

■ يظهر جانب رؤوس الأموال من الخصوم لميزانية الشركة (X) بعد الزيادة كما يلي:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ قبل الزيادة	المبالغ بعد الزيادة
101	رأس مال الصادر	12.000.000	18.000.000
103	علاوة الإصدار	1.500.000	0.00 دج
1061	إحتياطي قانوني	1.000.000	0.00 دج
1062	إحتياطي اختياري	500.000	0.00 دج
11	مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	3.000.000	0.00 دج
	مجموع رؤوس الأموال	18.000.000	18.000.000
	عدد الأسهم	6.000 سهم	9.000 سهم
	القيمة الحقيقية للسهم	3.000 دج	2.000 دج
	(01) / (02) =		

3.2.1. تحويل سندات الإستحقاق أو الديون إلى أسهم:

قد لا تستطيع شركة المساهمة بسبب ظروفها الإقتصادية و/أو المالية غير المستقرة سداد ما عليها من ديون، فتلجأ إلى زيادة رأس مالها بتحويل هذه الديون المستحقة عليها كلياً أو جزء منها، إلى أسهم رأس مال، بإصدار أسهم جديدة لصالح أصحاب هذه الديون. بشرط إتفاق الطرفان على عملية التحويل. و إثبات العملية بعقد موثق بين الطرفين. و تعالج محاسبياً كما يلي، يجعل:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التحويل	مبلغ مدين	مبلغ دائن
162x/ح		الإقتراضات السندية القابلة لتحويل	Xxx	
	101/ح	رأس المال الصادر		Xxx
		قيّد إثبات رسملة رأس المال بتحويل سندات أو الديون إلى أسهم		

من أهم ما يترتب عن هذا التحويل هو التحويل الجذري في المركز القانوني لأصحاب الديون، فيتحولون من مقرضين للشركة إلى مساهمين فيها.

مثال رقم (24): (حالة: تحويل سندات الإستحقاق أو الديون إلى أسهم):

لنفرض أن شركة المساهمة (X) لديها سندات بقيمة 3.000.000 دج متمثلة في (1.500 سند، بقيمة 2.000 دج للسند). و بعد الإتفاق مع أصحابها، قررت الجمعية العامة غير العادية (AGEX) للشركة (X) رسملة هذه السندات و تحويلها إلى أسهم رأس مال بقيمتها الإسمية.

المطلوب: - القيام بالتسجيلات المحاسبية المتعلقة بهذه العملية؟

حل المثال رقم (24): (حالة: تحويل سندات الإستحقاق أو الديون إلى أسهم):

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التحويل	مبلغ مدين	مبلغ دائن
162x/ح		الإقتراضات السندية القابلة لتحويل	3.000.000	
	101/ح	رأس المال الصادر		3.000.000
		إثبات رسملة 1.500 من السندات إلى أسهم		

2.2. العمليات المتعلقة بتخفيض رأس مال شركة المساهمة.

أعطى المشرع الجزائري لشركة المساهمة الحق في تخفيض رأس مالها، من خلال المواد: 712 و 713، من القانون التجاري الجزائري. لكنه لم يحدد طرق تخفيض رأس مال بشكل واضح — كما حددها في زيادة رأس مال شركة المساهمة—، و يمكن إرجاع ذلك للأسباب التي تؤدي إلى تخفيض رأس مال شركة المساهمة فيما يلي:

- **زيادة رأس المال عن حاجة الشركة:** قد يكون ذلك بسبب إخفاق تقدير المؤسسين لرأس مال الشركة، أو كساد الأعمال، أو قلة الطلب على منتجات المؤسسة. حينئذ يكون من مصلحة الشركة تخفيض رأس مالها بالقدر الزائد عن حاجتها. و يكون ذلك برد الزيادة في قيمة الأسهم إلى المساهمين، أو إعفائهم من دفع الجزء المتبقى من قيمة أسهمهم.
- **تخفيض رأس مال بسبب الخسائر:** إذا تبين للشركة أن الخسائر المتراكمة يستحيل تعويضها في المستقبل، بمعنى تصبح أصول الشركة غير متعادلة مع رأس مالها، ما ينتج عنه خلال في توازن ميزانية الشركة. تلجأ الشركة إلى تخفيض رأس مالها بما يعادل تغطية الخسائر.

تنص المادة 715 مكرر 120، الفقرة 2 " في حالة تخفيض رأس مال بسبب الخسائر أو التقليل إما في المبلغ الإسمي للأسهم و إما في عددها، تخفض تبعاً لذلك حقوق أصحاب سندات الإشتقاق الذين يختارون تحول سندايم...."، و عليه تتمثل طرق تخفيض رأس مال شركة المساهمة، حسب الطرق المتعارف عليها فيما يلي:

1.2.2. تخفيض القيمة الإسمية للأسهم:

بحسب هذه الطريقة يتم تخفيض رأس مال شركة المساهمة، عن طريق تخفيض القيمة الإسمية لجميع الأسهم بطريقة نسبية، شريطة مراعاة الحد الأدنى القانوني لقيمة السهم. و يكون اعتماد هذه الطريقة:

1.1.2.2. بسبب زيادة رأس مال الشركة عن حاجتها (تخفيض حقيقي لرأس المال). تعالج محاسبياً كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التخفيض: حسب قرار الجمعية العامة غير العاديةية (AGEX)	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح	رأس المال الصادر		Xxx	
456x/ح	شركاء: عمليات على رأس مال		Xxx	
	قيد إثبات تخفيض رأس المال			
456x/ح	شركاء: عمليات على رأس مال		Xxx	
512/ح	البنك		Xxx	
	تسديد المبالغ المستحقة للشركاء			

2.1.2.2. بسبب الخسائر المتراكمة للشركة (التخفيض الإسمي لرأس مال): تعالج محاسبياً كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التخفيض: حسب قرار الجمعية العامة غير العاديةية (AGEX)	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح	رأس المال الصادر		Xxx	
119/ح	ترحيل من جديد: خسائر السنوات الماضية		Xxx	
	إطفاء خسائر السنوات السابقة			

مثال رقم (25): (حالة: تخفيض القيمة الإسمية للأسهم):

نفس معطيات المثال رقم (23): من خلال جانب الخصوم لميزانية الشركة (X) بتاريخ 2020/12/31 نستنتج المعلومات التالية:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ
101	رأس مال الصادر	18.000.000
103	علاوة الإصدار	0.00 دج
1061	إحتياطي قانوني	0.00 دج
1062	إحتياطي إختياري	0.00 دج
11	مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	0.00 دج
	مجموع رؤوس الأموال	18.000.000
	عدد الأسهم	9.000 سهم
	القيمة الإسمية للسهم	2.000 دج

لنفرض أنه في نهاية سنة 2020 قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) تخفيض رأس مال الشركة، من خلال تخفيض في القيمة الإسمية للسهم إلى 1.500 دج للسهم، و رد الفائض للمساهمين.

المطلوب:

1 - القيام بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية تخفيض رأس مال الشركة (X)؟

حل المثال رقم (25): (حالة: تخفيض القيمة الإسمية للأسهم):

■ تحديد قيمة التخفيض:

المبالغ	البيان
2.000 دج للسهم	القيمة الإسمية قبل التخفيض (01)
1.500 دج للسهم	القيمة الإسمية بعد التخفيض (02)
500 دج للسهم	قيمة التخفيض (02) - (01) = (03)
9.000 سهم	عدد الأسهم (04)
4.500.000 دج	القيمة الإجمالية للتخفيض (04) * (03) =

■ التسجيل المحاسبي:

ح. مدین	ح. دائن	تاریخ التخفض: 31/12/2020	مبلغ مدین	مبلغ دائن
101/ح	456x/ح	رأس المال الصادر شركاء: عمليات على رأس مال قيد إثبات تخفيض رأس المال	4.500.000	4.500.000
456x/ح	512/ح	شركاء: عمليات على رأس مال البنك تسديد المبالغ المستحقة للشركاء	4.500.000	4.500.000

■ لتوضيح: نقوم بإعداد دفتر الأستاذ لحساب 101: رأس مال الصادر:

م/مدین	ح/101: رأس مال الصادر	م/دائن
	4.500.000	18.000.000
ر.دائن:	13.500.000	
	18.000.000	18.000.000

■ يظهر جانب رؤوس الأموال من الخصوم لميزانية الشركة (X) بعد التخفض كما يلي:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ قبل التخفض	المبالغ بعد التخفض
101	رأس مال الصادر	18.000.000	13.500.000
103	علاوة الإصدار	0.00 دج	0.00 دج
1061	إحتياطي قانوني	0.00 دج	0.00 دج
1062	إحتياطي إختياري	0.00 دج	0.00 دج
11	مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	0.00 دج	0.00 دج
	مجموع رؤوس الأموال	18.000.000	13.500.000
	عدد الأسهم	9.000 سهم	9.000 سهم
	القيمة الإسمية للسهم	2.000 دج	1.500 دج
	(01) / (02) =		

مثال رقم (26): (حالة : التخفيض بسبب الخسائر المتراكمة للشركة):

نفس معطيات المثال (25) أعلاه:

لنفرض أنه في نهاية سنة 2021 قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) تخفيض رأس مال الشركة، من خلال إمتصاص (إطفاء) الخسائر المتراكمة لسنة 2020، و المقدرة بقيمة 4.500.000 دج.

المطلوب:

1 - القيام بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية تخفيض رأس مال الشركة (X) و إمتصاص الخسائر؟

حل المثال رقم (26): (حالة : التخفيض بسبب الخسائر المتراكمة للشركة):

■ التسجيل المحاسبي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التخفيض: حسب قرار الجمعية العامة غير العادية (AGEX)	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح		رأس المال الصادر	4.500.000	
	119/ح	ترحيل من جديد: خسائر السنوات الماضية		4.500.000
		إطفاء خسائر السنوات السابقة		

■ لتوضيح: نقوم بإعداد دفتر الأستاذ للحسابات: 101/ح و 119/ح:

م/مدين	101/ح: رأس مال الصادر	م/دائن	م/مدين	119/ح: مبالغ مرحلة (خسارة)	م/دائن
	4.500.000	18.000.000		4.500.000	4.500.000
ر.دائن:	13.500.000			4.500.000	4.500.000
	18.000.000				حساب مرصد

2.2.2. تخفيض عدد الأسهم:

تخفيض عدد الأسهم طريقة أخرى تلجأ إليها شركة المساهمة إلى تخفيض رأس مالها، عن طريق التخفيض من عدد الأسهم، بمقدار نسبة التخفيض في رأس المال مع إحتفاظ الأسهم بقيمتها الاسمية السابقة. يجب على الشركة مراعاة المساواة بين جميع المساهمين.

تعالج محاسبياً بنفس الطريقة أعلاه (تخفيض القيمة الاسمية للأسهم). كما هو موضح في المثال رقم (27) أسفله.

3.2.2. شراء الشركة لأسهما:

يقصد بشراء الشركة لأسهمها هو قيام الشركة بإعادة شراء أسهمها التي تكتسب ملكيتها في السوق المالية، تتم هذه الطريقة عن طريق شراء عدد من الأسهم بقيمة الجزء الذي تريد الشركة تخفيضه من رأس المال، ثم تلغى الأسهم المباعة، و يتم الشراء في هذه الحالة بمبالغ مقتطعة من رأس المال ذاته و ليس من الإحتياطيات، حتى يعد تخفيضاً لرأس المال.

نشير إلى أن المشرع الجزائري يمنع شركة المساهمة من شراء أسهمها، هذا مانصت عليه المادة 714 الفقرة 1 من ق،ت،ج. "يحظر على شركة المساهمة الإكتتاب لأسهمها الخاصة و شرائها إما مباشرة أو بواسطة شخص يتصرف باسمه الخاص لحساب الشركة..."

غير أن المشرع أعطى للشركة استثناءً بشراء أسهمها، و هذا مانصت عليه الفقرة 2 من نفس المادة "... يجوز للجمعية العامة التي قررت تخفيض رأس المال غير مبرر بخسائر أن تسمح لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين بشراء عدد من الأسهم قصد إبطاله".

تتم عملية شراء الشركة لأسهمها بإحدى الطريقتين:

1.3.2.2. الطريقة الأولى: و تسمى طريقة السوق المالي، حيث تتجه الشركة مباشرة إلى السوق المالي لشراء أسهمها وفق لأسعار السوق، وهذه الطريقة لا تلجأ إليها الشركة إلا إذا كانت مدرجة في السوق المالي (البورصة).

2.3.2.2. الطريقة الثانية: تسمى طريقة المناقصة، و في هذه الطريقة تقوم الشركة بطرح مناقصة لمساهميها لبيع جزء أو جميع الأسهم التي يمتلكونها، و تحدد الشركة ضمن هذه المناقصة عدد الأسهم المطلوبة و معدل السعر الذي ترغب في دفعه للسهم الواحد. عادة تلجأ الشركة إلى هذه الطريقة عندما لا تكون مدرجة في البورصة.

و في كلتا الحالتين تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التخفيض: حسب قرار الجمعية العامة غير العادية (AGEX)	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح	456x/ح	رأس المال الصادر شركاء: عمليات على رأس مال قيد إثبات تخفيض رأس المال بشراء أسهم المساهمين	Xxx	Xxx
456x/ح	512/ح	شركاء: عمليات على رأس مال البنك تسديد المبالغ المستحقة للشركاء	Xxx	Xxx

مثال رقم (27): (حالة: شراء الشركة لأسهمها):

نفس معطيات المثال رقم (26): من خلال جانب الخصوم لميزانية الشركة (X) بتاريخ 2020/12/31 نستنتج المعلومات التالية:

رقم الحساب	رؤوس الأموال الخاصة	المبالغ
101	رأس مال الصادر	18.000.000
103	علاوة الإصدار	0.00 دج
1061	إحتياطي قانوني	0.00 دج
1062	إحتياطي إختياري	0.00 دج
11	مبالغ مرحلة من جديد (أرباح غير موزعة)	0.00 دج
	مجموع رؤوس الأموال	18.000.000
	عدد الأسهم	9.000 سهم
	القيمة الاسمية للسهم	2.000 دج

لنفرض أنه في نهاية سنة 2020 قررت الجمعية العامة غير العادية لشركة المساهمة (X) تخفيض رأس مال الشركة، من خلال شرائها لـ 3.000 سهم من الأسهم المتداولة في البورصة.

المطلوب:

2 - القيام بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بعملية تخفيض رأس مال الشركة (X)؟

حل المثال رقم (27): (حالة: شراء الشركة لأسهمها):

■ تحديد قيمة التخفيض:

المبلغ	قيمة السهم	عدد الأسهم	البيان
18.000.000 دج	2.000 دج	9.000 سهم	عدد الأسهم قبل الشراء.....(01)
6.000.000 دج	2.000 دج	3.000 سهم	الأسهم المشتراة.....(02)
12.000.000 دج	2.000 دج	6.000 سهم	عدد الأسهم المتبقية..... (03) = (01) - (02)

■ التسجيل المحاسبي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ التخفيض: 31/12/2020	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101/ح	رأس المال الصادر	شركاء: عمليات على رأس مال	6.000.000	6.000.000
456x/ح	قيد إثبات تخفيض رأس المال بشراء أسهم المساهمين			
456x/ح	شركاء: عمليات على رأس مال	البنك	6.000.000	6.000.000
512/ح	تسديد المبالغ المستحقة للشركاء			

■ لتوضيح: نقوم بإعداد دفتر الأستاذ لحساب 101: رأس مال الصادر:

م/مدين	ح/101: رأس مال الصادر	م/دائن
6.000.000	18.000.000	
ر.دائن: 12.000.000		
18.000.000	18.000.000	

المحور الخامس: تصفية الشركات

يهدف هذا المحور إلى إعطاء الطالب فكرة عامة عن التصفية و إجراءاتها، وفق ما متطلبات القانون التجاري الجزائري، و النظام المحاسبي المالي (SCF).

الكفاءات المستهدفة من المحور:

نسعى من خلال هذا المحور إلى تمكين الطالب من:

- التعرف على المصفي، تعيينه، عزله و الإعلان عنه.
- التعرف على إجراءات التصفية في شركات الأشخاص (شركة التضامن).
- التعرف على إجراءات التصفية في شركات الأموال (شركة المساهمة).

سوف نتطرق من خلال هذا المحور إلى:

- 1 -تعريف التصفية؛
- 2 -أسباب التصفية إنقضاء (حل) الشركة؛
- 3 -إجراءات التصفية (المصفي، تعيينه، عزله و الإعلان عنه)؛
- 4 -مهام المصفي.
- 5 -المعالجة المحاسبية للتصفية.

1. تعريف التصفية:

لم يحدد المشرع الجزائري مفهوم محدد للتصفية بل أكتفى بتنظيم أحكامها من خلال المواد (من المادة: 443 إلى المادة: 449) من القانون المدني الجزائري، و المواد (من المادة: 765 إلى المادة: 795) من القانون التجاري الجزائري. تارك ذلك للباحثين، من بين التعاريف نجد.

- التصفية هي مجموعة الأعمال التي تهدف إلى إنهاء الأعمال الجارية للشركة و تسوية كافة حقوقها و ديونها بقصد تحديد الصافي من أموالها لقسمته بين الشركاء و تعد تصفية الشركة بمثابة عملية لانقضائها و حلها⁽¹⁾.
- كما تعرف التصفية بأنها إنهاء نشاط الشركة، و بيع جميع موجودات الشركة، و استخدام المتحصلات النقدية في سداد ما عليها من التزامات، ثم تقسيم ما تبقى من أصول بين الشركاء، حيث بإنهاء التصفية تنقضي أو تحل الشركة⁽²⁾.

2. أسباب التصفية إنقضاء (حل) الشركة:

تطرق المشرع الجزائري إلى أسباب إنقضاء (حل) الشركة في مجموعة من المواد في القانون المدني و القانون التجاري، و التي تنقسم إلى أسباب عامة مشتركة تؤدي إلى حل أو تصفية الشركات بصفة عامة مهما كان نوعها، و أسباب خاصة تقوم على الاعتبار الشخصي في شركات الأشخاص.

1.2. الأسباب العامة المشتركة للتصفية:

تتمثل الأسباب العامة التي تؤدي إلى حل أو تصفية الشركة فيما يلي:

- انقضاء أجل الشركة المنصوص عليها في القانون الأساسي، و التي لا يمكن أن تتجاوز 99 سنة حسب المادة 546 من القانون التجاري.
- تحقيق أو انقضاء الغرض الذي قامت من أجله الشركة و المحدد في العقد التأسيسي. هذا ما نصت عليه المادة 437 من القانون المدني.
- إتفاق جميع الشركاء على حل الشركة قبل الآجال المحددة في العقد. وفق المادة 440 من القانون المدني.

¹ - بن زواي محمد الشريف، براق محمد، محاسبة الشركات محاضرات و مسائل محلولة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان الجزائر، 2018، ص185.

² - أمينة بن بولجة، محاسبة الشركات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF، دار النشر: Pages Bleues، باب الزوار الجزائر، 2018، ص 106.

- هلاك مال الشركة أو خسارة 3/4 من رأس مال الشركة، بحيث لا تبقى فائدة من إستمرارها. هذا ما نصت عليه المادة 438 من القانون المدني. و المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري.
- حكم قضائي يقرر الحل (لأسباب متعلقة ببطالان عقد الشركة، أو بطلب من أحد الشركاء)، وفق المادة 441 من القانون المدني، و المادة 715 مكرر 19 من القانون التجاري.
- اجتماع كل حصص الشركة في يد شخص واحد - بإستثناء مؤسسة الشخص ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة (EURL)-، حسب نص المادة 590 مكرر 1، و مكرر 2، من القانون التجاري.
- إندماج الشركة أو إمتصاصها من طرف شركة أخرى، وفق نص المادة 744 من القانون التجاري.

2.2. الأسباب الخاصة بشركات الأشخاص:

بالإضافة إلى الأسباب العامة، هناك أسباب أخرى خاصة بشركات الأشخاص لأنها تقوم على الاعتبار الشخصي و الثقة المتبادلة بين الشركاء، و التي نلخصها فيما يلي:

- تنتهي الشركة بوفاة أحد الشركاء - إلا إذا نص القانون الأساسي على خلاف ذلك -، وفق نص المادة 439 من القانون المدني، و المادة 562 من القانون التجاري.
- فقدان الأهلية لأحد الشركاء أو إفلاسه - إلا إذا نص القانون الأساسي على خلاف ذلك -، حسب المادة 439 من القانون المدني، و المادة 563 من القانون التجاري.
- إذا كانت الشركة مسيرة من طرف مسير معين في القانون الأساسي واتخذ الشركاء الآخرون قرار العزل ضده، فتحل شركة التضامن - إلا إذا نص القانون الأساسي على خلاف ذلك -، هذا ما نصت عليه المادة 559 من القانون التجاري.
- انسحاب أحد الشركاء إذا كانت المدة غير محددة، أما إذا كانت المدة محددة ففي هذه الحالة لا يجوز للشريك الانسحاب من الشركة إلى غاية إنتهاء المدة المحددة في العقد، إلا إذا أستند على أسباب مبرر لهذا الانسحاب. وهذا ما أشارت إليه المادتين 440 و 442 من القانون المدني.

تعتبر الشركة في حالة تصفية من تاريخ حلها مهما كان السبب، حيث أن قرار إنقضاء (حل) الشركة لا يفقدها شخصيتها المعنوية حيث تبقى قائمة لإحتياجات التصفية، و يتبع عنوان أو إسم الشركة بالبيان التالي " شركة في حالة التصفية"، إلى أن يتم إفقائها.

3. إجراءات التصفية (المصفي، تعيينه، عزله، و الإعلان عنه)

بمجرد أن يتخذ قرار تصفية الشركة، تنتهي سلطة مديريها، فلا تعد لهم أي صفة في تمثيل الشركة، و يحل محلهم شخص يسمى المصفي (Le Liquidateur)، توكل إليه مهمة إجراء العمليات اللازمة للتصفية، وهو ليس وكيل عن الشركاء و لا الدائنين، بل يعتبر الممثل القانوني للشركة.

تنص المادة 765 من القانون التجاري "مع مراعاة أحكام هذه الفقرة، تخضع تصفية الشركة للأحكام التي يشتمل عليها القانون الأساسي".

كما تنص المادة 443 من القانون المدني " تتم تصفية أموال الشركة و قسمتها بالطريقة المبينة في العقد، فإن خلى من حكم تتبع الأحكام التالية".

1.3. تعريف المصفي:

هو الشخص أو الأشخاص المكلفون بإدارة العمليات اللازمة لتصفية الشركة، وقد يعين المصفي من قبل الشركاء في حالة التصفية الاختيارية، أو من قبل المحكمة في حالة التصفية الإجبارية.

2.3. تعيين المصفي:

إذا لم يرد في القانون الأساسي للشركة أو في عقد لاحق، أي بند يتعلق بطريقة تعيين المصفي، فإن مهمة تعيين مصفي أو أكثر توكل إلى الشركاء أنفسهم. و يظهر ذلك من خلال نص المادة 445 من القانون المدني " تتم التصفية عند الحاجة إما على يد جميع الشركاء، و إما على يد مصف واحد أو أكثر تعينهم أغلبية الشركاء "، و ذلك بحسب نوع الشركة المراد تصفيتها — تسمى بالتصفية الاختيارية (الإنفاقية) —، و يظهر ذلك من خلال مضمون نص المادة 782 من القانون التجاري، يعين المصفي:

- بإجماع الشركاء في شركة التضامن.
- بالأغلبية لرأس مال الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- و بشروط النصاب القانوني فيما يخص الجمعيات العامة العادية في شركات المساهمة.

و إذا لم يتفق الشركاء على تعيين مصفي، يعينه القضاء بناء على طلب أحدهم — تسمى بالتصفية القضائية (الإجبارية) —. هذا ما نصت عليه المادة 783 من القانون التجاري " إذا لم يمكن الشركاء من تعيين مصفي فإن تعيينه يقع بأمر من رئيس المحكمة بعد فصله في العريضة ".

يجوز لكل من يهمه الأمر أن يرفع معارضة ضد الأمر في أجل 15 يوم إعتباراً من تاريخ نشره، طبقاً للشروط المنصوص عليها في المادة 757، و ترفع هذه المعارضة أمام المحكمة التي يجوز لها تعيين مصفياً آخر.

3.3. عزل المصفي:

تبعا لأحكام المادة 786 من القانون التجاري، يتم عزل المصفي بنفس الطريقة التي تم تعيينه لأن القاعدة أن من يملك التعيين يملك العزل، واستثناء من هذه القاعدة يجوز أن يطلب أحد الشركاء عزل المصفي المعين بالإتفاق إذا قامت أسباب مشروعة تبرر ذلك⁽¹⁾.

4.3. الإعلان عن المصفي:

تنص المادة 767 من القانون التجاري "ينشر أمر تعيين مهما كان شكله في أجل شهر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية و فضلا عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية للولاية التي يوجد بها مقر الشركة" و يتضمن هذا الأمر البيانات التالية:

- عنوان الشركة أو اسمها متبوع عند الاقتضاء بمختصر اسم الشركة.
 - نوع الشركة متبوع بعبارة (في حالة التصفية).
 - مبلغ رأس المال.
 - عنوان مركز الشركة.
 - رقم قيد الشركة في السجل التجاري.
 - سبب التصفية.
 - اسم المصفيين و لقبهم وموطنهم.
 - حدود صلاحياتهم عند الإقتضاء.
 - تعيين المكان الذي توجه إليه المراسلات و المكان الخاص بالعقود و الوثائق المتعلقة بالتصفية.
 - المحكمة التي يتم في كتابتها إيداع العقود و الأوراق المتصلة بالتصفية بملحق السجل التجاري.
- و تبلغ نفس البيانات بواسطة رسالة عادية إلى علم المساهمين بطلب من المصفي.

¹ - بن زاوي محمد الشرف، براق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 191.

4. مهام المصفي:

يعتبر المصفي الممثل القانوني الوحيد للشركة الخاضعة للتصفية، و الذي يتمتع بسلطات و صلاحيات محدد و منصوص عليها في قرار تعيينه، و إما في الحكم الصادر عن المحكمة التي قامت بتعيينه.

وقد حددت المادة 788 من القانون التجاري الجزائري مهام المصفي و حصرتها إجمالاً فيما يلي:

- استيفاء حقوق الشركة من عند الغير أو الشركاء، بمطالبة الغير بالوفاء و الشركاء بتقديم الحصص أو الباقي منها.
- بيع ممتلكات الشركة بالطريقة المناسبة، سواء كان بالتراضي أو بالمزاد العلني.
- يقوم المصفي بسداد ديون الشركة، و بما أن المادة 788 الفقرة 2 من القانون التجاري لم تبين كيفية سداد الديون، على المراجع أن يراعي أولوية السداد وفقاً للأولويات التي يحددها القانون:

فإنه ينبغي الرجوع إلى القواعد العامة التي تقضي بضرورة دفع الديون الممتازة (

- 1 أتعاب المصفي و مصاريف التصفية: حيث تمتاز عن سائر التزامات الشركة،
- 2 الديون الممتازة: و تتمثل في المصاريف القضائية، الضرائب و الإشتراكات الإجتماعية، أجور العمال، و الديون المضمونة برهن أو إمتياز عقاري).
- 3 الديون العادية المستحقة لدائني الشركة (كالموردين، القروض).
- 4 حقوق الشركاء و تتمثل في نصيب كل شريك في أموال الشركة الباقية.

- لا يجوز للمصفي متابعة الدعاوى الجارية أمام القضاء -إذ لا تثبت له سلطة حلول محل أصحاب الصفقة حين رفع الدعاوى-، كما لا يمكنه القيام بدعاوى جديدة لصالح التصفية، إلا بترخيص أو إذن من الجهة التي عينته (الشركاء أو قرار قضائي).

- لا يحق للمصفي أن يباشر أعمال جديدة للشركة إلا إذا كانت لازمة لإتمام أعمال سابقة. وفق المادة 446 من القانون المدني.

تنص المادة 789 من القانون التجاري ، يضع المصفي في ظرف أربعة أشهر من قفل كل سنة مالية، الجرد و القوائم المالية، مع وضع تقرير مكتوب يتضمن حساب عمليات التصفية خلال السنة المالية المنصرمة. و إستدعاء الجمعية العامة العادية مرة على الأقل في السنة، و في أجل أقصاه ستة (06) أشهر من قفل السنة المالية، من أجل النظر في الحسابات السنوية ومنح التراخيص اللازمة، و إذا تعذر إنعقاد الجمعية العامة يقوم المصفي بإيداع التقرير المتضمن حسابات عمليات التصفية بكتابة المحكمة، و ذلك من أجل تمكين كل من يهمه الأمر من الإطلاع عليه.

5. المعالجة المحاسبية للتصفية:

يبدأ المصفي في عملية التصفية بالاعتماد على الميزانية المعدة من قبل مسيري الشركة بتاريخ الانقضاء (حل الشركة)، و في ضوء هذه الميزانية يقوم المصفي بجملة من التسجيلات المحاسبية نلخصها فيما يلي:

1. إفتتاح يومية التصفية: من خلال القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
xxx/ح		من حسابات/ الأصول	xxx	
	xxx/ح	إلى حسابات/ الخصوم		xxx
		قيد إفتتاح يومية التصفية: بناءا على الميزانية المعدة من قبل المسير بتاريخ حل الشركة		

2. يتم إقفال جميع حسابات الاهتلاكات و مخصصات المؤونات و خسائر القيمة: حيث ترصد في المدين، مقابل جعل حسابات التثبيتات و المخزونات و الحقوق و الأصول المالية الجارية دائنة، في إطار تحديد القيمة المحاسبية الصافية، وفق القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
28x/ح		إهلاك التثبيتات	xxx	
29x/ح		خسائر القيمة عن التثبيتات	xxx	
39x/ح		خسائر القيمة عن المخزونات	xxx	
49x/ح		خسائر القيمة عن حسابات الغير	xxx	
59x/ح		خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	xxx	
	2x/ح	حسابات التثبيتات		xxx
	3x/ح	حسابات المخزونات		xxx
	4x/ح	حسابات الغير		xxx
	5x/ح	الحسابات المالية		xxx
		ترصيد حسابات الإهلاكات و خسائر القيمة و المؤونات لتحديد القيمة المحاسبية الصافية		

3. فتح حساب التصفية (ح/ 123: نتيجة التصفية):

يفتح حساب جديد يسمى حساب نتيجة التصفية (ح/ 123) أين يتم إثبات الزيادة و النقصان في قيم أصول الشركة (مقارنة سعر بيعها مع القيمة المحاسبية الصافية)، كما يتم إثبات فيه أتعاب المصفي و جميع المصاريف المتعلقة بالتصفية.

4. بيع ممتلكات الشركة (الأصول):

- يجعل ح/123: نتيجة التصفية: دائماً بقيمة مبالغ الأرباح الناجمة عن بيع أصول الشركة للغير أو للشركاء إذا كانت نتيجة البيع موجبة (سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية) كما هو موضح في القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512/ح		من حساب البنك	xxx	
	2x/ح	إلى حسابات التثبيتات	xxx	xxx
	3x/ح	حسابات المخزونات	xxx	xxx
	4x/ح	حسابات الغير	xxx	xxx
	<u>123/ح</u>	<u>نتيجة التصفية</u>		xxx
		بيع جميع ممتلكات الشركة		

- يجعل ح/123: نتيجة التصفية: مديناً بقيمة مبالغ الخسائر الناجمة عن بيع أصول الشركة للغير أو للشركاء أو العمال، إذا كانت نتيجة البيع سالبة (سعر البيع أقل من القيمة المحاسبية الصافية)، كما هو موضح في القيد التالي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
512/ح		من حساب البنك	xxx	
<u>123/ح</u>		<u>نتيجة التصفية</u>		
	2x/ح	إلى حسابات التثبيتات	xxx	xxx
	3x/ح	حسابات المخزونات	xxx	xxx
	4x/ح	حسابات الغير	xxx	xxx
		بيع جميع ممتلكات الشركة		

5. تسديد مصاريف التصفية و أتعاب المصفي:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/123		من حساب: نتيجة التصفية	xxx	
	ح/512	إلى حساب: البنك		xxx
		تسديد مصاريف التصفية و أتعاب المصفي		

6. تسديد الديون:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/16x		من حسابات الإقتراضات و الديون المماثلة	xxx	
ح/4x		حسابات الغير (الديون)	xxx	
ح/5x		الحسابات المالية	xxx	
	ح/512	إلى حساب: البنك		xxx
		تسديد الديون		

7. تحديد الحقوق الجماعية للشركاء: مع تحديد نصيب كل شريك في مجموع رؤوس الأموال: ح/ 101: رأس المال، ح/106: الإحتياطيات، ح/11: الترحيل من جديد، و ترصيداها (قفلها) مع الحسابات التالية:

- حساب ح/455: الحساب الجاري للشركاء (بالنسبة لشركات الأشخاص)، أو
- حساب ح/457: شركاء: الحصص واجب دفعها (بالنسبة لشركات الأموال).

كما يتم قفل حساب ح/ 123: نتيجة التصفية، و توزيع الرصيد بنسبة توزيع الأرباح و الخسائر (أو حسب حصة كل شريك في رأس مال). إذا كان رصيد حساب نتيجة التصفية مديناً، فذلك يدل على وجود أرباح ناتجة عن أعمال التصفية، و إذا كان رصيد حساب نتيجة التصفية دائناً، فذلك يدل على وجود خسائر ناجمة عن أعمال التصفية.

■ القيد الذي يسجل في حالة وجود أرباح ناجمة عن أعمال التصفية:

ح. مدين	ح. دائن	تاريخ قرار تعيين المصفي	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101x/ح		من حساب رأس مال الصادر	xxx	
106x/ح		حسابات الإحتياطيات	xxx	
11x/ح		حساب ترحيل من جديد	xxx	
123/ح		<u>حساب نتيجة التصفية (ربح)</u>	xxx	
	455x/ح	إلى حساب: ح ج للشركاء		xxx
	أو	أو		xxx
	457/ح	حساب: شركاء: الحصص واجب دفعها		
		تحويل حسابات رؤوس الأموال إلى حقوق المساهمين		

■ القيد الذي يسجل في حالة وجود خسائر ناجمة عن أعمال التصفية:

ح. مدين	ح. دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
101x/ح		من حساب رأس مال الصادر	xxx	
106x/ح		حسابات الإحتياطيات	xxx	
11x/ح		حساب ترحيل من جديد	xxx	
	455x/ح	إلى حساب: ح ج للشركاء		xxx
	أو	أو		xxx
	457/ح	حساب: شركاء: الحصص واجب دفعها		xxx
	123/ح	<u>حساب نتيجة التصفية (خسارة)</u>		xxx
		تحويل حسابات رؤوس الأموال إلى حقوق المساهمين		

- حساب ح/455: الحساب الجاري للشركاء (بالنسبة لشركات الأشخاص)، أو
- حساب ح/457: شركاء: الحصص واجب دفعها (بالنسبة لشركات الأموال).

مثال رقم (28): (تصفية شركات الأشخاص: دراسة حالة: شركة التضامن)

الحسن و الحسين شريكان في شركة تضامن (X) مختصة في توزيع الأدوية، يقتسمان الأرباح و الخسائر بالتساوي، و نظرا للمنافسة القوية في هذا القطاع و لتفادي الخسائر المتوقعة في المستقبل القريب و البعيد، أتفق الشريكان على تصفية الشركة (X) بتاريخ 2021/12/31، مع تعيين الخبير المحاسبي "محمد الصالح" كمصفي لها، وقد قدم مسير الشركة الميزانية التالية للجمعية العامة بتاريخ التصفية:

ميزانية شركة التضامن (X): بتاريخ: 2021/12/31					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهت-مؤونة	المبلغ الاجمالي	البيان
1.650.000	رؤوس الأموال الخاصة	1.400.000	1.400.000	2.800.000	الأصول غير الجارية
2.000.000	رأس مال الصادر	300.000	-	300.000	الأراضي
200.000	الإحتياطي الإختياري	200.000	600.000	800.000	المباني
(550.000)	نتيجة الدورة	100.000	100.000	200.000	تجهيزات مكتب
		800.000	700.000	1.500.000	معدات نقل
300.000	خصوم غير جارية	1.600.000	300.000	1.900.000	الأصول الجارية
300.000	قروض بنكية	300.000	100.000	400.000	مخزونات
		400.000	200.000	600.000	زبائن
1.050.000	خصوم جارية	150.000	-	150.000	ح جاري للشريك "الحسن"
600.000	الموردون				
250.000	الدولة: ضرائب	600.000	-	600.000	البنك
200.000	ح جاري للشريك "الحسين"	150.000	-	150.000	الصندوق
3.000.000	مجموع الخصوم	3.000.000	1.700.000	4.700.000	مجموع الأصول

وقد قام المصفي "مُجد الصالح" خلال فترة التصفية بالعمليات التالية:

- المباني بما فيها الأراضي بيعت في المزاد العلني بقيمة: 900.000 دج.
- تجهيزات مكتب بيعت في المزاد العلني بقيمة: 80.000 دج.
- معدات نقل بيعت في المزاد العلني بقيمة: 1.000.000 دج.
- المخزونات بيعت في المزاد العلني بقيمة: 250.000 دج.
- الزبائن: تم تحصيل ما قيمته: 400.000 دج.
- تم تسديد جميع الديون: الممتازة و المضمونة و العادية.
- قدرة مصاريف التصفية ب: 600.000 دج، و أتعاب المصفي ب: 400.000 دج.
- كل العمليات تمت عن طريق البنك.

المطلوب:

1 - تسجيل قيود التصفية في دفاتر شركة التضامن المنحلة ؟

حل المثال رقم (28): (حالة : تصفية شركات الأشخاص: دراسة حالة: شركة التضامن)

■ أولاً: من خلال معطيات التمرين نقوم بإعداد جدول تحليلي لنتيجة التنازل عن ممتلكات الشركة:

العناصر	القيمة المحاسبية الصافية	قيمة التنازل	نتيجة التنازل	
			ربح	خسارة
الأراضي	300.000	900.000	400.000	-
المباني	200.000			
تجهيزات مكتب	100.000	80.000	-	20.000
معدات نقل	800.000	1.000.000	200.000	-
مخزونات	300.000	200.000	-	100.000
المجموع	1.700.000	2.180.000	600.000	120.000
نتيجة التنازل عن ممتلكات الشركة		480.000 دج	480.000 دج	

■ ثانياً: تسجيل قيود التصفية في "يومية التصفية" لشركة التضامن المنحلة (X):

ح. مدين	ح. دائن	2021/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/211		الأراضي	300.000	
ح/213		المباني	800.000	
ح/218x		تجهيزات مكتب	200.000	
ح/218x		معدات نقل	1.500.000	
ح/3x		مخزونات	400.000	
ح/411		زبائن	600.000	
ح/4551		ح جاري للشريك "الحسن"	150.000	
ح/512		البنك	600.000	
ح/53		الصندوق	150.000	
	ح/2813	إهلاك المباني		600.000
	ح/2818x	إهلاك تجهيزات مكتب		100.000
	ح/2818x	إهلاك معدات نقل		700.000
	ح/39	مؤونة مخزونات		100.000
	ح/49	مؤونة زبائن		200.000
	ح/101	رأس مال الصادر		2.000.000
	ح/106	الإحتياطي الإختياري		200.000

(550.000)		نتيجة الدورة	12/ح	
300.000		قروض بنكية	164/ح	
600.000		الموردون	40x/ح	
250.000		الدولة: ضرائب	444/ح	
200.000		ح جاري للشريك "الحسين"	4552/ح	
		قيد إفتتاح يومية التصفية		
	600.000	إهلاك المباني		2813/ح
	100.000	إهلاك تجهيزات مكتب		2818x/ح
	700.000	إهلاك معدات نقل		2818x/ح
	100.000	مؤونة مخزونات		39/ح
	200.000	مؤونة زبائن		49/ح
600.000		المباني	213/ح	
100.000		تجهيزات مكتب	218x/ح	
700.000		معدات نقل	218x/ح	
100.000		مخزونات	3x/ح	
200.000		زبائن	411/ح	
		ترصيد حسابات الإهلاكات و المؤونات		
150.000	150.000	من حساب البنك		512/ح
		الصندوق	53/ح	
		تحويل المبالغ الموجودة في الصندوق إلى البنك		
	2.180.000	من حساب البنك		512/ح
300.000		الأراضي	213/ح	
200.000		المباني	213/ح	
100.000		تجهيزات مكتب	218x/ح	
800.000		معدات نقل	218x/ح	
300.000		مخزونات	3x/ح	
<u>480.000</u>		<u>نتيجة التصفية</u>	<u>123/ح</u>	
		بيع جميع ممتلكات الشركة		

400.000	400.000	من حساب البنك زبائن	ح/411	ح/512
		تحصيل من الزبائن		
1.000.000	1.000.000	من حساب: نتيجة التصفية إلى حساب: البنك	ح/512	ح/123
		تسديد مصاريف التصفية و أتعاب المحصفي		
	300.000 600.000 250.000	قروض بنكية الموردون الدولة: ضرائب واجبة الدفع		ح/164 ح/40x ح/444
1.150.000		إلى حساب: البنك تسديد الديون	ح/512	

■ للتوضيح: أنظر دفتر الأستاذ للحسابات التالية:

م/مدین	ح/512: البنك	م/دائن	م/مدین	ح/123: نتيجة التصفية	م/دائن
	600.000	1.000.000		1.000.000	480.000
	150.000	1.150.000			
	2.180.000				
	400.000				
	3.330.000	2.150.000		1.000.000	480.000
		1.180.000 ر.م			520.000 ر.م
	3.330.000	3.330.000		1.000.000	1.000.000

■ ثالثاً: تظهر ميزانية التصفية (قبل توزيع حصص الشركاء) كما يلي:

ميزانية التصفية لشركة التضامن (X): بتاريخ: 2021/12/31					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إه./مؤ	المبلغ الاجمالي	البيان
1.130.000	رؤوس الأموال الخاصة	0.00	-	0.00	الأصول غير الجارية
2.000.000	رأس مال الصادر				
200.000	الإحتياطي الإختياري				
(550.000)	نتيجة الدورة (خسارة)				
(520.000)	نتيجة التصفية (خسارة)				
0.00	خصوم غير جارية	980.000		980.000	الأصول الجارية
200.000	خصوم جارية	150.000	-	150.000	ح جاري للشريك "الحسن"
200.000	ح جاري للشريك "الحسين"	1.180.000	-	830.000	البنك
1.330.000	مجموع الخصوم	1.330.000	-	980.000	مجموع الأصول

■ رابعاً: تحديد الحصص الجماعية للشركاء: مع العلم أن الشريكين "الحسن" و "الحسين"، يقتسمان الأرباح و الخسائر بالتساوي. وعليه:

الحصص الجماعية				الشريك "الحسن"	الشريك "الحسين"
101	رأس مال الصادر	2.000.000		1.000.000	1.000.000
106	الإحتياطي الإختياري	200.000		100.000	100.000
12	نتيجة الدورة (خسارة)	(550.000)		(275.000)	(275.000)
123	نتيجة التصفية (خسارة)	(520.000)		(260.000)	(260.000)
4551	ح.ج للشريك "الحسن" (ر.مدن)	(150.000)		(150.000)	-
4552	ح.ج للشريك "الحسن" (ر.دائن)	200.000		-	200.000
	نصيب كل شريك من التصفية	1.180.000		415.000	765.000

■ خامساً: ترصيد حسابات رؤوس الأموال (الحقوق الجماعية للشركاء):

ح. مدين	ح. دائن	البيان	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/101		من حساب رأس مال الصادر	2.000.000	
	ح/4551	إلى حساب: ح ج للشريك "الحسن"	1.000.000	
	ح/4552	إلى حساب: ح ج للشريك "الحسين"	1.000.000	
		تحويل حساب رأس مال إلى حقوق المساهمين		
ح/106x		من حسابات الإحتياطات	200.000	
	ح/4551	إلى: حساب: ح ج للشريك "الحسن"	100.000	
	ح/4552	حساب: ح ج للشريك "الحسين"	100.000	
		تحويل حساب الإحتياطات إلى حقوق المساهمين		
ح/4551		من: حساب: ح ج للشريك "الحسن"	275.000	
ح/4552		حساب: ح ج للشريك "الحسين"	275.000	
	ح/12	إلى: حساب نتيجة الدورة (خسارة)	550.000	
		تحويل حساب نتيجة الدورة إلى حقوق المساهمين		
ح/4551		من: حساب: ح ج للشريك "الحسن"	260.000	
ح/4552		حساب: ح ج للشريك "الحسين"	260.000	
	ح/123	إلى: حساب نتيجة التصفية (خسارة)	520.000	
		تحويل حساب نتيجة التصفية إلى حقوق المساهمين		

■ للتوضيح: أنظر دفتر الأستاذ للحسابات المعنية أسفله:

م/مدین	ح/4552: ح.ج "الحسين"	م/دائن	م/مدین	ح/4551: ح.ج "الحسن"	م/دائن
200.000	275.000		1.000.000	150.000	
1.000.000	260.000		100.000	275.000	
100.000				260.000	
1.300.000	535.000		1.100.000	685.000	
	765.000 ر.د			415.000 ر.د	
1.300.000	1.300.000		1.100.000	1.100.000	

■ سادساً: تظهر ميزانية التصفية بعد تحديد حصص الشركاء، كما يلي:

ميزانية التصفية لشركة التضامن (X): بتاريخ: 2021/12/31					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إه.مؤ	المبلغ الاجمالي	البيــــــــــــــــان
0.00	رؤوس الأموال الخاصة	0.00	-	0.00	الأصول غير الجارية
0.00	خصوم غير جارية	1.180.000		1.180.000	الأصول الجارية
1.180.000	خصوم جارية	1.180.000	-	1.180.000	البنك
415.000	ح.جاري للشريك "الحسن"				
765.000	ح.جاري للشريك "الحسين"				
1.180.000	مجموع الخصوم	1.180.000	-	1.180.000	مجموع الأصول

■ سابعاً: تسديد حقوق الشركاء وقفل الحسابات:

مبلغ مدین	مبلغ مدین	البيــــــــــــــــان	ح. دائن	ح. مدین
	415.000	من: حساب: ح ج للشريك "الحسن"		ح/4551
	765.000	حساب: ح ج للشريك "الحسين"		ح/4552
1.180.000		إلى حساب: البنك	ح/512	
		تسديد حقوق الشركاء و إقفال الحسابات		

بعد هذا القيد كل الحسابات مقفولة في دفاتر الشركة، و بالتالي تكون قد تمت تصفية الشركة:

مثال رقم (29): (تصفية شركات الأموال: دراسة حالة: شركة المساهمة)

شركة مساهمة (X) تعمل في مجال الأشغال العمومية، بلغت الخسائر المتراكمة للسنوات السابقة (3/4) من رأسمالها أي (75%). و نظرا لعدم إتفاق الشركاء على الرفع أو تخفيض رأس مال الشركة أو تصفيتها. و بتاريخ 2019/10/31 صدر حكم قضائي بتصفية الشركة، و تعيين الخبير المحاسب "مُجد الصالح" كمصفي لها لمدة 02 سنوات، حيث كانت ميزانية الشركة (X) بتاريخ صدور الحكم كما يلي:

ميزانية شركة المساهمة (X): بتاريخ: 2019/10/31					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهت-مؤونة	المبلغ الاجمالي	البيـان
4.000.000	رؤوس الأموال الخاصة	2.250.000	5.550.000	7.800.000	الأصول غير الجارية
10.000.000	رأس مال الصادر	150.000	150.000	300.000	تثبيتات عينية
1.000.000	الإحتياطي القانوني	500.000	-	500.000	الأراضي
1.500.000	الإحتياطي الإختياري	400.000	600.000	1.000.000	المباني
		500.000	2.500.000	3.000.000	معدات و أدوات
(7.5000.000)	مبالغ مرحلة	200.000	800.000	1.000.000	تجهيزات مكتب
(1.000.000)	نتيجة الدورة	500.000	1.500.000	2.000.000	معدات نقل
1.800.000	خصوم غير جارية	9.250.000	2.750.000	12.000.000	الأصول الجارية
1.800.000	قروض بنكية	1.000.000	500.000	1.500.000	مواد أولية
		500.000	-	500.000	تموينات أخرى
5.200.000	خصوم جارية	1.000.000	1.500.000	2.500.000	منتجات تامة
2.400.000	الموردون	3.000.000	1.000.000	4.000.000	زبائن
1.800.000	مستحقات العمال	750.000	250.000	1.000.000	أوراق القبض
1.000.000	ضرائب خصوم	2.000.000	-	2.000.000	البنك
		500.000	-	500.000	الصندوق
11.000.000	مجموع الخصوم	11.000.000	8.300.000	19.800.000	مجموع الأصول

إذا علمت أن رأس مال الشركة مقسم إلى 5.000 سهم بقيمة 2.000 دج للسهم و أن المصفي قد قام خلال فترة التصفية بالعمليات التالية:

- تثبيات معنوية بيعت في المزاد العلني بقيمة: 200.000 دج
- المباني بما فيها الأراضي بيعت في المزاد العلني بقيمة: 2.000.000 دج.
- معدات و أدوات بيعت في المزاد العلني بقيمة: 1.000.000 دج
- تجهيزات مكتب بيعت في المزاد العلني بقيمة: 1.000.000 دج.
- معدات نقل بيعت في المزاد العلني بقيمة: 1.500.000 دج.
- المواد الأولية بيعت في المزاد العلني بقيمة: 800.000 دج
- تموينات أخرى بيعت بقيمة: 700.000 دج
- المنتجات التامة بيعت في المزاد العلني بقيمة: 2.000.000 دج.
- الزبائن تم تحصيل ما قيمته: 2.800.000 دج.
- أوراق القبض تم تحصيل ما قيمته: 700.000 دج
- الديون الممتازة و الديون المضمونة تم تسديدها بالكامل.
- الديون العادية (الموردون) تم تسديد ما قيمته: 2.000.000 دج
- قدرة مصاريف التصفية ب: 1.000.000 دج،
- قدرت أتعاب المصفي ب: 600.000 دج.
- كل العمليات تمت عن طريق البنك.

المطلوب:

1 - تسجيل قيود التصفية في دفاتر شركة المساهمة المنحلة ؟

حل المثال رقم (29): (حالة : تصفية شركات الأموال: دراسة حالة شركة المساهمة)

■ أولاً: من خلال معطيات التمرين نقوم بإعداد جدول تحليلي لنتيجة التنازل عن ممتلكات الشركة:

العناصر	القيمة المحاسبية الصافية	قيمة التنازل	نتيجة التنازل	
			ربح	خسارة
تثبيتات عينية	150.000	200.000	50.000	
الأراضي	500.000	2.000.000	1.100.000	-
المباني	1.000.000			
معدات و أدوات	500.000	1.000.000	500.000	-
تجهيزات مكتب	200.000	500.000	300.000	-
معدات نقل	500.000	1.500.000	1.000.000	-
مواد و لوازم	1.000.000	800.000	-	200.000
تموينات أخرى	500.000	700.000	200.000	-
منتجات تامة	1.000.000	2.000.000	1.000.000	-
الجميع	4.750.000	8.700.000	4.150.000	200.000
نتيجة التنازل عن ممتلكات الشركة	3.950.000 دج	3.950.000 دج		

■ ثانياً: تسجيل قيود التصفية في "يومية التصفية" لشركة التضامن المنحلة (X):

ح. مدين	ح. دائن	2021/12/31	مبلغ مدين	مبلغ دائن
ح/20		تثبيتات معنوية	300.000	
ح/211		الأراضي	500.000	
ح/213		المباني	1.000.000	
ح/215		معدات و أدوات	3.000.000	
ح/218x		تجهيزات مكتب	1.000.000	
ح/218x		معدات نقل	2.000.000	
ح/31		مواد أولية	1.500.000	
ح/32		تموينات أخرى	500.000	
ح/355		منتجات تامة	2.500.000	
ح/411		زبائن	4.000.000	
ح/413		أوراق القبض	1.000.000	
ح/512		البنك	2.000.000	
ح/53		الصندوق	500.000	

150.000		إهلاك تثبيئات معنوية	ح/280	
600.000		إهلاك المباني	ح/2813	
2.500.000		إهلاك معدات و أدوات	ح/2815	
800.000		إهلاك تجهيزات مكتب	ح/2818x	
1.500.000		إهلاك معدات نقل	ح/2818x	
500.000		مؤونة مواد الأولية	ح/391	
1.500.000		مؤونة المنتجات التامة	ح/3955	
1.000.000		مؤونة زبائن	ح/4911	
250.000		مؤونة أوراق القبض	ح/4913	
10.000.000		رأس مال الصادر	ح/101	
1.000.000		الإحتياطي القانوني	ح/106x	
1.500.000		الإحتياطي الإختياري	ح/106x	
-7.500.000		مبالغ مرحلة	ح/11	
-1.000.000		نتيجة الدورة (2021)	ح/12	
1.800.000		قروض بنكية	ح/164	
2.400.000		الموردون	ح/40x	
1.800.000		مستحقات العمال	ح/421	
1.000.000		الرسم على القيمة المضافة	ح/445	
		قيد إفتتاح يومية التصفية		
150.000	150.000	إهلاك تثبيئات معنوية	ح/280	
600.000	600.000	إهلاك المباني	ح/2813	
2.500.000	2.500.000	إهلاك معدات و أدوات	ح/2815	
800.000	800.000	إهلاك تجهيزات مكتب	ح/2818x	
1.500.000	1.500.000	إهلاك معدات نقل	ح/2818x	
500.000	500.000	مؤونة مواد الأولية	ح/391	
1.500.000	1.500.000	مؤونة المنتجات التامة	ح/3955	
1.000.000	1.000.000	مؤونة زبائن	ح/4911	
250.000	250.000	مؤونة على أوراق القبض	ح/4913	
150.000		تثبيئات معنوية	ح/20	
600.000		المباني	ح/213	

2.500.000		معدات و أدوات	ح/215	
800.000		تجهيزات مكتب	ح/218x	
1.500.000		معدات نقل	ح/218x	
500.000		مواد أولية	ح/31	
1.500.000		منتجات تامة	ح/355	
1.000.000		زبائن	ح/411	
250.000		أوراق القبض	ح/413	
		ترصيد حسابات الإهلاكات و و المؤونات لتحديد القيمة المحاسبية الصافية		
	500.000	من حساب البنك		ح/512
500.000		الصندوق	ح/53	
		تحويل المبالغ الموجودة في الصندوق إلى البنك		
	8.700.000	من حساب البنك		ح/512
150.000		تثبيات معنوية	ح/20	
500.000		الأراضي	ح/211	
400.000		المباني	ح/213	
500.000		معدات و أدوات	ح/215	
200.000		تجهيزات مكتب	ح/218x	
500.000		معدات نقل	ح/218x	
1.000.000		مواد أولية	ح/31	
1.000.000		قوانين أخرى	ح/32	
500.000		منتجات تامة	ح/355	
<u>3.950.000</u>		<u>نتيجة التصفية</u>	<u>ح/123</u>	
		بيع جميع ممتلكات الشركة		
	3.500.000	من حساب البنك		ح/512
	<u>250.000</u>	<u>نتيجة التصفية</u>		<u>ح/123</u>
3.000.000		زبائن	ح/411	

750.000		أوراق القبض	ح/413	
		تحصيل الزبائن و أوراق القبض		
	1.800.000	قروض بنكية	ح/164	
	2.400.000	الموردون	ح/401	
	1.800.000	الدولة: ضرائب واجبة الدفع	ح/421	
	1.000.000	ضرائب خصوم	ح/445	
6.600.000		إلى حساب: البنك	ح/512	
400.000		حساب: نتيجة التصفية	ح/123	
		تسديد الديون الممتازة و العادية		
	1.600.000	من حساب: نتيجة التصفية	ح/123	
1.600.000		إلى حساب: البنك	ح/512	
		تسديد مصاريف التصفية و أتعاب المصفي		

■ للتوضيح: أنظر دفتر الأستاذ للحسابات التالية:

م/مدین	ح/512: البنك	م/دائن	م/مدین	ح/123: نتيجة التصفية	م/دائن
	2.000.000	1.600.000		250.000	3.950.000
	500.000	6.600.000		1.600.000	400.00
	8.700.000				
	3.500.000				
	16.200.000	8.200.000		1.850.000	4.350.000
		6.500.000 ر.م			2.500.000 ر.م
	14.700.000	14.700.000		4.350.000	4.350.000

■ ثالثاً: تظهر ميزانية التصفية قبل تحديد حقوق الشركاء كما يلي:

ميزانية التصفية لشركة التضامن (X): بتاريخ: 2021/12/31					
المبلغ	البيان	المبلغ الصافي	إهـ/مؤ	المبلغ الاجمالي	البيـان
6.500.000	رؤوس الأموال الخاصة	0.00	–	0.00	الأصول غير الجارية
10.000.000	رأس مال الصادر				
1.000.000	الإحتياطي القانوني				
1.500.000	الإحتياطي الإختياري				
(7.500.000)	مبالغ مرحلة				
(1.000.000)	نتيجة الدورة (2021)				
2.500.000	نتيجة التصفية				
0.00	خصوم غير جارية	6.500.000		6.500.000	الأصول الجارية
0.00	خصوم جارية				
		6.500.000	–	6.500.000	البنك
6.500.000	مجموع الخصوم	6.500.000	–	6.500.000	مجموع الأصول

■ رابعاً: تحديد نصيب السهم من التصفية:

المبالغ	رؤوس الأموال	رقم الحساب
10.000.000	رأس مال الصادر	101
1.000.000	الإحتياطي الإختياري	1061
1.500.000	الإحتياطي الإختياري	1062
–7.500.000	مبالغ مرحلة	11
–1.000.000	نتيجة الدورة قبل التصفية	12
2.500.000	نتيجة التصفية	123
6.500.000	مجموع رؤوس الأموال : (01).....	
5.000 سهم	عدد الأسهم : (02).....	
1.300 دج/للسهم	نصيب السهم من التصفية : (03) = (01) / (02).....	

■ خامساً: ترصيد حسابات رؤوس الأموال (الحقوق الجماعية للشركاء):

ح. مدین	ح. دائن	البيان	مبلغ مدین	مبلغ دائن
ح/101		من ح/ رأس مال الصادر	10.000.000	
ح/106x		الإحتياطي القانوني	1.000.000	
ح/106x		الإحتياطي الإختياري	1.500.000	
ح/11		مبالغ مرحلة	-7.500.000	
ح/12		نتيجة الدورة (2021)	-1.000.000	
123		نتيجة التصفية	2.500.000	
ح/457		إلى حساب: الشركاء الحصص الواجب دفعها		6.500.000
		تحويل حساب رأس مال إلى حقوق المساهمين		

■ سادساً: تظهر ميزانية التصفية بعد تحديد نصيب السهم من التصفية، كما يلي:

ميزانية التصفية لشركة التضامن (X): بتاريخ: 2021/12/31					
البيان	المبلغ الاجمالي	إه./مؤ	المبلغ الصافي	البيان	المبلغ
الأصول غير الجارية:	0.00	-	0.00	رؤوس الأموال الخاصة:	0.00
الأصول الجارية:	6.500.000		6.500.000	خصوم غير جارية:	0.00
البنك	6.500.000	-	6.500.000	خصوم جارية:	6.500.000
				شركاء: حصص واجبة الدفع	6.500.000
مجموع الأصول	6.500.000	-	6.500.000	مجموع الخصوم	6.500.000

■ سابعاً: تسديد حقوق الشركاء وقفل الحسابات:

ح. مدین	ح. دائن	البيان	مبلغ مدین	مبلغ دائن
ح/4551		من: حساب: شركاء حصص واجبة الدفع	6.500.000	
ح/512		إلى حساب: البنك		6.500.000
		تسديد حقوق الشركاء و إقفال الحسابات		

بعد هذا القيد كل الحسابات مقفولة في دفاتر الشركة، و بالتالي تكون قد تمت تصفية الشركة:

قائمة المراجع:

- 1 - أمينة بن بوثلجة، محاسبة الشركات وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF، دار النشر: Pages Bleues، باب الزوار الجزائر، 2018.
- 2 - بن زواي محمد الشريف، براق محمد، محاسبة الشركات محاضرات و مسائل محلولة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، النشر الجامعي الجديد، تلمسان الجزائر، 2018.
- 3 - الأمر رقم 58-75 المؤرخ في 20 رمضان 1395 هـ الموافق لـ 27 سبتمبر 1975، المتضمن القانون المدني، المعدل و المتمم. لسنة 2007.
- 4 - الأمر رقم 95-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، الذي يتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم. لسنة 2007.
- 5 - القانون رقم 15-20 المؤرخ في 18 ربيع لأول عام 1437 هـ الموافق لـ 30 ديسمبر 2015، يعدل و يتمم الأمر رقم 95-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 هـ الموافق لـ 26 سبتمبر 1975، المتضمن القانون التجاري (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد/71).
- 6 - قانون رقم 07-11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 74 بتاريخ 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007.
- 7 - مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 27 بتاريخ 22 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 28 مايو 2008.