**الفصل الأول**

**المحاسبة في الشركات التضامنية**

 تُعرف الشركة التضامنية بأنها "عقد بين إثنين أو أكثر للقيام بعمل معين وتقسيم الأرباح أو الخسائر الناتجة فيما بينهم ويكون جميع الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وغير محددة عن جميع التزامات الشركة" .

 وتعد الشركات التضامنية من أنواع شركات الأشخاص التي تقوم على الإعتبار الشخصي كونها شركة تتألف من عدد محدود من الأشخاص يشترط وجود المعرفة السابقة والثقة المتبادلة فيما بينهم والتي تعد الأساس في إستمرار الشركة , وتتسم الشركات التضامنية بعدة خصائص تنعكس في المعالجات المحاسبية لبعض الأحداث والعمليات التي تخص إستمرار نشاطاتها من بينها :

1. يتم إدارة الشركة من قبل مجموعة الشركاء أو من خلال الأتفاق فيما بينهم على إختيار أحدهم ليتولى مهام الإدارة على أن يتم إحتساب رواتب أو مكافئات للشريك المعني يتم إحتجازها من الأرباح المتحققة للشركة قبل توزيعها على الشركاء بحسب الإتفاق .
2. إنتقال الملكية بين الشركاء عند إنضمام أو إنسحاب شريك يؤثر في سير نشاطات الشركة ويؤدي إلى توقفها بشكل مؤقت بسبب أن الشركة قائمة على الإعتبارات الشخصية أي أن وجودها وإستمرار وجودها يرتبط بإستمرار العلاقات الشخصية بين الشركاء .
3. مسؤولية الشركاء عن ديون الشركة تعد مسؤولية غير محدودة وبشكل متضامن فيما بينهم أي يحق للدائنين والمقرضين مطالبة الشركاء بسداد ديونهم من أموال الشركاء الشخصية في حال إعسار أو تصفية الشركة .

 وفيما يأتي توضيح مفصّل للمعالجات المحاسبية لبعض نشاطات الشركة التضامنية والتي تتمثل بالآتي :

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بتكوين رأس المال وقيود إثباته**

 تبدأ مرحلة تكوين الشركة التضامنية بتقديم الشركاء لحصصهم في رأس المال على شكل أصول نقدية أو عينية مقومّة بالقيمة العادلة بتاريخ تحويلها إلى ملكية الشركة , شرط أن تكون هذه القيمة متفق عليها من قبل كافة الشركاء , كذلك يمكن أن يقدم الشريك أصول ومطلوبات محله التجاري إذا كان يملك محلا تجاريا مقابل حصته المحددة في رأس مال الشركة التضامنية شرط أن تخضع الأصول والمطلوبات إلى التقييم , وأخيرا يمكن للشريك أن يقدم حصته في الشركة التضامنية في شكل عمل شرط أن يتم توثيق ذلك في عقد تأسيس الشركة لضمان حقوق الشريك المعني بسبب صعوبة تقييم العمل الذي سيقدمه ذلك الشريك إلى الشركة التضامنية مستقبلا . وبذلك يمكن للشركاء تقديم حصتهم في رأس المال بعدة أشكال وهي :

* سداد الحصة نقداً.
* سداد الحصة في شكل أصول عينية بشرط ان تخضع الأصول العينية إلى التقييم بالقيمة العادلة في تاريخ الاتفاق.
* سداد الحصة في شكل أصول ومطلوبات (محل تجاري) شرط ان تخضع الأصول والمطلوبات للتقييم بالقيمة العادلة في تاريخ الاتفاق.
* سداد الحصة في شكل عمل.

مثال 1 :

 في بداية سنة 2017 تأسست احدى الشركات التضامنية بمشاركة كل من (أ، ب، ج، د) وبرأسمال قدره 1680000 دينار موزع بينهم كما يلي: 680000 حصة الشريك (أ) والباقي يوزع بين الشريكين (ب، ج) بنسبة (2:3) على التوالي، اما الشريك (د) فتكون حصته بما يقدمه من عمل إلى الشركة، هذا وقد تم الاتفاق على تسديد الحصص كما يلي:

1. يقدم الشريك (أ) قطعة أرض مشيد عليها مباني بقيمة عادلة 350000 دينار , 275000 دينار للأرض والمباني على التوالي .
2. يسدد الشريك (ب) حصته نقداً.
3. يقدم الشريك (ج) بضاعة قيمتها العادلة 475000 دينار.

فإذا علمت أن الشركاء يستلموا أو يسددوا الفرق في ارصدة رؤوس موالهم نقداً , **المطلوب** :

1. إثبات القيود اللازمة .
2. تصوير الميزانية الافتتاحية .

الحل:

رأس المال الكلي

1680000 دينار

حصة الشريك (أ)

680000

حصة الشريك (ب) و(ج)

1000000 بنسبة 2:3

حصة الشريك (د)

عمل

سداد حصة الشريك (أ):

350000 + 275000 = 625000 دينار قيمة الارض والمباني

680000 – 625000 = 55000 دينار النقص في حصة الشريك (أ) ويجب على الشريك سدادها نقدا

 مذكورين

350000 حـ/ الارض

275000 حـ/ المباني

 625000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

55000 حـ/ النقدية

 55000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

أو يسجل القيدين السابقين بقيد واحد وكما يلي :

 مذكورين

350000 حـ/ الارض

275000 حـ/ المباني

55000 حـ/ النقدية

 680000 حـ/ رأس المال الشريك (أ)

سداد حصة الشريك (ب)

1000000 × 3/5 =600000 دينار

600000 حـ/ النقدية

 600000 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

سداد حصة الشريك (جـ)

1000000 × 2/5 = 400000 دينار

400000 – 475000 = (75000) قيمة الزيادة الحاصلة في حصة الشريك ج والتي يجب على الشركة سدادها نقدا :

475000 حـ/ البضاعة

 475000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

75000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

 75000 حـ/ النقدية

د . سداد حصة الشريك (د)

لا يسجل قيد محاسبي لان العمل غير خاضع للتقييم .

شركة أ، ب، ج، د، التضامنية

الميزانية الافتتاحية كما في 1/1/2017

|  |  |
| --- | --- |
| الأصـــول | المطلوبات وحقوق الملكية |
| النقدية 580000بضاعة 475000الأرض 350000المباني 275000 | رأس مال أ 680000رأس مال ب 600000 رأس مال ج 400000  |
| المجمــوع 1680000 | المجمــوع 1680000  |

مثال 2 :

 في 1/5/2017 اظهرت ميزانية محلات (س) التجارية الارصدة التالية: (المبالغ بالدينار )

1100000 بنك، 400000 المدينون، 8000000 البضاعة، 1200000 الدائنون، وفي نفس التاريخ اتفقت محلات (س) مع (ص) و(ع) على تأسيس شركة تضامنية يدفع (ص) حصته فيها مبلغاً نقدياً يعادل حصوله على (20%) من رأس مال الشركة الكلي وتكون حصة (ع) على شكل عمل شرط أن يتم إعادة تقييم أصول محلات (س) وكما يأتي :

1. تقييم البضاعة بمبلغ 9664000 دينار.

2. تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة (5%) من رصيد المدينين.

**المطلوب** : إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل :

نفرض ان رأس مال الشركة الكلي = × وهو يعادل نسبة 100%

حصة الشريك (ص) = 20% ( كما ورد في السؤال )

إذن حصة الشريك (س) = 100% - 20% = 80%

حصة الشريك (ع) = عمل

إثبات قيود التعديل في سجلات محلات (س) التجارية

1. 9664000 – 8000000 =1664000 مقدار الزيادة الحاصلة في قيمة البضاعة

 1664000 حـ/ البضاعة

 1664000 حـ/ رأس المال

2- المخصص المطلوب للديون المشكوك في تحصيلها = 400000× 5% = 20000

20000 حـ/ رأس المال

 20000 حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

رأس المال المعدلّ = رأس المال قبل التعديل بعد الأخذ بالتعديلات

رأس المال قبل التعديل = الأصول - المطلوبات

رأس المال قبل التعديل = 9500000 – 1200000 = 8300000

رأس المال المعدّل = 8300000 + 1664000 – 20000 =

إثبات القيود الإفتتاحية في سجلات الشركة التضامنية

إثبات حصة الشريك (س)

1100000 حـ/ البنك

9664000 حـ/ البضاعة

400000 حـ/ المدينون

 1200000 حـ/ الدائنون

 20000 حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

 9944000 حـ/ رأس مال الشريك (س)

إثبات حصة الشريك (ص)

حصة (س) 80% 9944000

حصة (ص) 20% ؟

حصة الشريك (ص) = 9944000 ×20%/80% = 2486000 دينار

 2486000 حـ/ النقدية

 2486000 حـ/ رأس مال الشريك (ص)

إثبات حصة الشريك (ع)

لا يسجل قيد محاسبي لأن العمل غير خاضع للتقييم .

**شركة س، ص، ع**

**قائمة الميزانية الافتتاحية كما في 1/5/2017**

|  |  |
| --- | --- |
| الأصـــول | المطلوبات وحقوق الملكية |
| النقدية 3586000مدينون 400000مخصص د.م.فيها (20000) 380000 البضاعة 9664000 | الدائنون 1200000رأس مال س 9944000رأس مال ص 2476000 124300000  |
| المجمــوع 13630000 | المجمــوع 13630000  |

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء**

 يتم توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في ظل إختيار الإسلوب أو الخطة المناسبة للتوزيع والتي يتم تبنيها وفقاً للإعتبارات الآتية :

1. حجم رؤوس أموال الشركاء والتغييرات التي طرأت عليها خلال السنة, ( ويتم في هذا المجال تقسيم الربح أو الخسارة بين الشركاء حسب نسب رأس المال أو يتم من خلال إحتجاز فائدة على رأس مال كل شريك كخطوة أولى في خطة ت أ.خ .
2. المهام التي يقوم بها كل شريك في الشركة ومن بينها مهام إدارة الشركة ( رواتب الشركاء) وتحتجز بالكامل في جدول ت أ.خ بغض النظر عن ترتيب الإستلام إن كان في نهاية السنة أم خلال السنة .
3. الخدمات الاضافية التي يقدمها الشركاء إلى الشركة التضامنية وتتسبب في تحقيق أرباح اضافية للشركة ( مكافآت الشركاء) وتكون صيغ المكافأة أما نسبة مئوية من صافي الربح أو نسبة مئوية من صافي الربح بعد تنزيل الراتب وفائدة رأس المال .

مثال 1:

في 31/12/2017 حققت شركة (أ، ب، جـ) التضامنية صافي ربح قدره 824250 دينار، وقد كانت رؤوس أموال الشركاء 525000 دينار، 675000 دينار، 900000 دينار على التوالي.

المطلوب : توزيع صافي الربح بين الشركاء بافتراض الحالات الاتية وبشكل مستقل:

أ- ينص عقد تأسيس الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي :

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ت.أ.خ

824250 ÷ 3= 274750 نصيب كل شريك من الارباح

824250 حـ/ ت.أ.خ

 274750 حـ/ جاري الشريك (أ)

 274750 حـ/جاري الشريك (ب)

 274750 حـ/ جاري الشريك (حـ)

**جانب من الميزانية**

 **المطلوبات:**

 **274750 جاري الشريك (أ)**

 **274750 جاري الشريك (ب)**

 **274750 جاري الشريك (جـ)**

 ب - توزيع الربح بنسبة 7:5:3 بين الشركاء (أ، ب،جـ) على التوالي:

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ ت.أ.خ

نصيب الشريك (أ) من الأرباح = 824250 × 3/15 = 164850

نصيب الشريك (ب) من الأرباح = 824250 × 5/15 = 274750

نصيب الشريك (جـ) من الأرباح = 824250 × 7/15 = 384650

 824250

824250 حـ/ ت.أ.خ

 164850 حـ/جاري الشريك (أ)

 274750 حـ/ جاري الشريك (ب)

 384650 حـ/جاري الشريك (جـ)

**جانب من الميزانية**

 **المطلوبات:**

 **164850 جاري الشريك (أ)**

 **274750 جاري الشريك (ب)**

 **384650 جاري الشريك (جـ)**

ت - توزيع صافي الربح حسب حصص رأس المال :

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ ت.أ.خ

**جدول ت.أ.خ بين الشركاء**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك (أ) | الشريك (ب) | الشريك (جـ) | المجموع |
| توزع الأرباح حسب حصص رأس المال | 206063 | 264937 | 353250 | 824250 |
|  | 206063 | 264937 | 353250 | 824250 |

525000

000 2100

675000

000 2100

000 900

000 2100

نصيب الشريك (أ) من الأرباح = 824250 × = 206063

نصيب الشريك (ب) من الأرباح = 824250 × = 264937

نصيب الشريك (جـ) من الأرباح = 824250 × = 353250

 824250

824250 حـ/ ت.أ.خ

 206063 حـ/ جاري الشريك (أ)

 264937 حـ/ جاري الشريك (ب)

 353250 حـ/ جاري الشريك (جـ)

ث- يوزع صافي الربح بعد احتساب فائدة على رؤوس الأموال بنسبة 10% والباقي بالتساوي:

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك (أ) | الشريك (ب) | الشريك (جـ) | المجموع |
| أ-احتساب فائدة راس المال بنسبة 10%\*ب- المتبقي من الأرباح يوزع بالتساوي824250 – 210000=614250 | 52500204750 | 67500204750 | 90000204750 | 210000614250 |
| المجموع | 257250 | 272250 | 294750 | 824250 |

عمليات الإحتساب :

\* فائدة رأس المال للشريك (أ) = 525000 × 10% = 52500

فائدة رأس المال للشريك (ب) = 675000 × 10% = 67500

فائدة رأس المال للشريك (جـ) = 900000 × 10% = 90000

نصيب كل شريك في المتبقي من الأرباح = 614250 ÷ 3 = 204750

824250 حـ/ ت.أ.خ

 257250 حـ/ جاري الشريك (أ)

 272250 حـ/ جاري الشريك (ب)

 294750 حـ/ جارب الشريك (جـ)

 ج - يوزع الربح بعد منح الشريك ب مكافأة بنسبة 30% من صافي الربح . وكذلك فائدة على رؤوس أموال الشركاء بنسبة 10% والباقي بالتساوي.

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك (أ) | الشريك (ب) | الشريك (جـ) | المجموع |
| مكافأة الشريك (ب) 30% من صافي الربح \*فائدة على رؤوس اموال الشركاء بنسبة 10%\*\*المتبقي يوزع بالتساوي \*\*\*824250 – 457275 = 366975 | ---52500 122325  | 24727567500122325 | ----90000122325 | 247275210000366975 |
| المجموع الكلي | 174825 | 437100 | 212325 | 824250 |

\* مكافأة الشريك (ب) = 824250 × 30% = 247275

\*\* الفائدة على رأس مال الشريك (أ) = 525000 × 10% = 52500

الفائدة على رأس مال الشريك (ب) = 675000 × 10% = 67500

الفائدة على رأس مال الشريك (ج) = 900000 × 10% = 90000

\*\*\* نصيب كل شريك في المتبقي من الأرباح = 366975 ÷ 3 = 122325

824250 حـ/ ت.أ.خ

 174825 حـ/ جاري الشريك (أ)

 437100 حـ/ جاري الشريك (ب)

 212325 حـ/ جاري الشريك (جـ)

ح- منح الشريك (ب) مكافأة بنسبة 25% من صافي الربح بعد احتساب فائدة على رأس المال بنسبة 5% , ورواتب لكل من (أ، جـ) وبمقدار 38960 دينار، 35000 دينار على التوالي والباقي يوزع بالتساوي .

824250 حـ/ الأرباح والخسائر

 824250 حـ/ ت.أ.خ

جدول توزيع أ.خ بين الشركاء

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **التفاصيل** | **الشريك (أ)** | **الشريك (ب)** | **الشريك (جـ)** | **المجموع** |
| **رواتب الشركاء** **فائدة على رأس المال بنسبة 5%****مكافأة إلى الشريك (ب) بنسبة 25% \*****المتبقي يوزع بالتساوي 483967** | **38960****26250****-----****161323** | **----****33750****161323****161322** | **35000****45000****----****161322** | **73960****105000****161323****483967** |
| **المجموع الكلي** | **2265333** | **356395** | **241322** | **824250** |

فائدة على رأس مال الشريك (أ) = 525000 × 5% = 26250

فائدة على رأس مال الشريك (ب) = 675000 × 5% = 33750

فائدة على رأس مال الشريك (ج) = 900000 × 5% = 45000

نصيب الشريك من متبقي صافي الأرباح = 483967 ÷ 3 = 161322.3

\*مكافأة الشريك (ب) = 824250 – [(105000 + 38960 + 35000)] × 25% = 161323

824250 حـ/ ت.أ.خ

 226533 حـ/ جاري الشريك (أ)

 356395 حـ/ جاري الشريك (ب)

 241322 حـ/ جاري الشريك (جـ)

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بإنضمام شريك جديد إلى الشركة**

 بسبب حاجة الشركة التضامنية إلى أموال اضافية لا يمكن توفيرها من قبل الشركاء الحاليين في الشركة أو بسبب رغبة الشركاء في الاستفادة من خبرات الشريك الجديد في مجالات النشاط , وربما لأ سباب شخصية , يتفق الشركاء فيما بينهم على القبول بإنضمام شريك جديد إلى الشركة , هذا ويتطلب انضمام شريك جديد إلى الشركة التضامنية تعديل عقد تأسيس الشركة وتوقف مؤقت في ممارسة نشاطاتها لحين تغيير نسب رؤوس أموال الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم بعد الإنضمام .

 ويكون الإنضمام في نوعين :

* 1. **شراء حصة شريك (الإنضمام بالشراء)** :

 ويتم ذلك من خلال شراء حصة أو جزء من حصة شريك واحد أو أكثر من الشركاء الحاليين في الشركة التضامنية في معاملة غالبا ما يضفي عليها الطابع الشخصي ، بحيث يتم التفاوض على السعر المدفوع من قبل الشريك الجديد إلى الشركاء القدامى خارج الشركة لقاء تنازلهم عن ملكيتهم أو جزء من ملكيتهم إلى الشريك الجديد , بمعنى أن تنازل الشركاء عن حصصهم أو جزء منها سوف لن يؤثر في رأس مال الشركة الكلي , بل أن الأمر ببساطة يتطلب فقط من الناحية القانونية تعديل نسب رؤوس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد إنضمام الشريك الجديد , في حين يتطلب الأمر من الناحية المحاسبية تخفيض رؤوس أموال الشركاء القدامى بمقدار الحصص التي تم التنازل عنها مقابل إثبات حصة للشريك الجديد بنفس المقدار .

مثال 1 :

(أ، ب ،ج) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر بتاريخ 1/1/2017 كالآتي :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| الشريك | الحصة في رأس المال | نسب توزيع الأرباح والخسائر |
| أ | 800000 دينار | 6 |
| ب | 400000 دينار | 3 |
| ج | 200000 دينار | 1 |

 وفي ذلك التاريخ , اتفق الشركاء فيما بينهم على انضمام (د) كشريك رابع عن طريق تنازل كل منهم عن 1/4 حصته في الشركة (رأس المال والأرباح والخسائر) مقابل ثمن إجمالي قدره 400000 دينار يدفع مباشرة للشركاء خارج الشركة , المطلوب : إثبات قيد إنضمام الشريك (د) وإستخراج نسب توزيع أ.خ بعد الإنضمام.

الحل :

جدول حصص رؤؤس الأموال بعد الإنضمام

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك ( أ) | الشريك (ب) | الشريك (ج) | الشريك (د) | المجموع |
| رأس المال قبل الإنضماممقدار التنازل ( 25% )14 | 800000( 200000 ) | 400000( 100000 ) | 200000(50000) | ------3500000 | 1400000------ |
| رأس المال بعد الإنضمام | 000 600 | 000 300 | 000 150 | 000 350 | 1400000 |

مقدار تنازل الشريك (أ) = 800000 × 1/4 = 200000

مقدار تنازل الشريك (ب) = 400000 × 1/4 = 100000

مقدار تنازل الشريك (جـ) = 200000 × 1/4 = 50000

200000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

100000 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

50000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

 350000 حـ/ رأس مال الشريك (د)

نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الإنضمام

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك ( أ) | الشريك (ب) | الشريك (ج) | الشريك (د) | المجموع |
| رأس المال قبل الإنضمام14مقدار التنازل ( 25% ) 14 | 624(6) | 312(3) | 14(1) | ــــــ10 | 10]× 440 ----- |
| النسب الجديدة  | 18 | 9 | 3 | 10 | 40 |

­­

النسب على التوالي لكل من (أ، ب، جـ، د) 18: 9: 3: 10

 وتجدر الإشارة إلى إن الفرق بين المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد والبالغ 400000 دينار وبين الحصة المحددة له في رأس المال والبالغة 350000 دينار لا يتم معالجته في السجلات المحاسبية وفقا لطريقة الإنضمام بالشراء حيث يعزى الفرق كما مر ذكره إلى الصفقة الشخصية بين الشريك الجديد والشركاء القدامى والذي سيتم توزيعه خارج الشركة وكما يلي :

400000 × 600/1050 = 228571 حصة الشريك (أ) من المبلغ المدفوع

400000 × 300/1050 = 114286 حصة الشريك (ب) من المبلغ المدفوع

400000 × 150/1050 = 57143 حصة الشريك (جـ) من المبلغ المدفوع

1. **الإستثمار في صافي الأصول (الإنضمام بالإستثمار) :**

ويتم ذلك من خلال قيام الشريك الجديد باستثمار أصول نقدية أو عينية في الشركة التضامنية بما يؤدي إلى زيادة رأسمال الشركة التضامنية وبالتالي تغيير نسب رؤوس أموال الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الإنضمام , وقد يؤدي دخول شريك جديد إلى الشركة التضامنية حصول تغييرات إضافية عندما يختلف مبلغ استثمار الشريك عن رأس المال المكتسب من قبله ( الحصة المحددة للشريك في رأس المال ) الأمر الذي يتطلب معالجة الفروقات ( حسب طبيعتها ) وكما يوضحها الشكل في أدناه :

المقارنة بين المبلغ المستثمر من الشريك الجديد وبين حصته في رأس المال بعد الإنضمام

**المبلغ المستثمر يساوي الحصة المحددة للشريك**

**المبلغ المستثمر اكبر من الحصة المحددة للشريك وللأسباب الآتية :**

**مكافأة للشركاء القدامى**

**ارتفاع الأقيام السوقية لأصول الشركة**

**شهرة محل للشركة**

**المبلغ المستثمر اقل من الحصة المحددة للشريك وللأسباب الآتية :**

**مكافأة للشريك الجديد**

**إنخفاض الأقيام السوقية لأصول الشركة**

**شهرة محل للشريك الجديد إذا قدم ميزانية محل تجاري**

مثال 1:

أ، ب شريكان في شركة تضامنية يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 60%، 40% على التوالي , وقد اتفقا على إنضمام (جـ) إلى الشركة ليستثمر مبلغ 120000 دينار ويكون له 1/4 رأس المال بعد الإنضمام و 1/3 الأرباح والخسائر فإذا علمت بأن رؤوس اموال الشريكين أ، ب بلغت 100000 دينار للشريك (أ) , 200000 دينار للشريك (ب).

المطلوب :

1. إثبات قيد إنضمام (جـ) إلى الشركة .
2. إستخراج النسب الجديدة لتوزيع الأرباح والخسائر بعد الإنضمام .

الحل :

1. حصة الشريك (جـ) = 1/4 × (رأس مال الشريك (أ) + رأس مال الشريك (ب) + المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج) )

 1/4 × (100000 + 200000 + 120000)

 1/4 × (420000 = 105000 دينار

1. المبلغ المستثمر من قبل الشريك (جـ) = 120000 دينار
2. الفرق = المبلغ المستثمر من قبل الشريك (جـ) – الحصة المحددة للشريك (جـ)

 = 120000 – 105000 = 15000 دينار

أ- إذا تم معالجة الفرق باعتباره مكافأة للشركاء القدامى , يكون قيد الإنضمام كما يلي :

مكافأة الشريك (أ) = الفرق × 60% = 15000×60% = 9000 دينار

مكافأة الشريك (ب) = الفرق× 40% = 15000 × 40% = 6000 دينار

120000 حـ/ النقدية

 105000 حـ/ رأس مال للشريك (جـ)

 9000 حـ/ رأس مال للشريك (أ)

 6000 حـ/ رأس مال للشريك (ب)

ب- إذا تم معالجة الفرق بعدّه ارتفاع في الأقيام السوقية لأصول الشركة , يكون قيد أو ( قيود ) الإنضمام كما يلي :

حصة الشريك (جـ) من ارتفاع الأقيام السوقية 15000 25%

الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للأصول ؟ 100%

15000 = 1/4 × الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للموجودات

الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للأصول = 15000 × 4 = 60000 دينار

رأس مال للشريك أ

رأس مال الشريك أ و ب

حصة الشريك (أ) من ارتفاع الأقيام السوقية للأصول = 60000 ×

000 100

300000

 = 60000 × = 20000 دينار

000 200

300000

رأس مال للشريك ب

رأس مال الشريك أ و ب

حصة الشريك (ب) من ارتفاع الأقيام السوقية للأصول = 60000 ×

 = 60000 × = 40000 دينار

60000 حـ/ الأصول

 20000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

 40000 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

حصة الشريك (جـ) بعد التعديل = 1/4 × (000 120 + 240000 + 120000)

 = 1/4 × 480000 = 120000 دينار

120000 حـ/ النقدية

 120000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

ت- إذا تم معالجة الفرق بعدّه شهرة محل للشركة التضامنية يكون قيد (قيود) الإنضمام كما يلي:

حصة الشريك (جـ) من شهرة المحل 15000 25%

شهرة المحل الكلية ؟ 100%

شهرة المحل = 15000 × 4 = 60000 دينار

000 100

000 300

حصة الشريك (أ) من شهرة المحل = 60000 × = 20000 دينار

000 200

000 300

حصة الشريك (ب) من شهرة المحل = 60000 × = 40000 دينار

60000 حـ/ شهرة المحل

 20000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

 40000 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

120000 حـ/ النقدية

 120000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

جدول نسب أ.خ بعد الإنضمام

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| التفاصيل | الشريك ( أ) | الشريك (ب) | الشريك (ج) | المجموع |
| النسب القديمة14مقدار التنازل 1/314 | 618(6) | 412(4) | ----10 |  ]\* 3 1030----- |
| النسب بعد الإنضمام | 12 | 8 | 10 | 30 |

النسب الجديده [12: 8: 10] أو 6: 4: 5 لكل من أ: ب: جـ على التوالي

**مثال 2 :**

 (أ، ب، جـ) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر كما يأتي :

 الشريك الحصة في رأس المال نسب توزيع أ.خ

 أ 000 800 دينار 6

 ب 000 400 دينار 3

 جـ 000 200 دينار 1

 وقد أتفق الشركاء على إنضمام (د) كشريك رابع وذلك ليستثمر مبلغ 300000 دينار في الشركة ويكون له 1/5 رأس المال بعد الإنضمام و1/4 الأرباح والخسائر .

المطلوب : إثبات قيد انضمام الشريك (د) إلى الشركة.

الحل:

رأس المال بعد الإنضمام = رؤوس اموال الشركاء القدامى + المبلغ المستثمر من الشريك (د) = 800000 + 400000 + 200000 + 300000

 = 1700000 دينار

تحديد حصة الشريك (د) = رأس المال بعد الإنضمام × 1/5

 = 1700000 × 1/5 = 340000 دينار

الفرق = المبلغ المستثمر من قبل الشريك (د) – حصة الشريك (د)

 = 300000 – 340000 = - 40000 دينار

أ- إذا تم اعتبار الفرق مكافأة للشريك الجديد :

حصة الشريك (أ) من المكافأة = 40000 × 6/10 = 24000 دينار

حصة الشريك (ب) من المكافأة = 40000 × 3/10 = 12000 دينار

حصة الشريك (ج) من المكافأة = 40000 × 1/10 = 4000 دينار

300000 حـ/ النقدية

24000 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

12000 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

4000 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

 340000 حـ/رأس مال الشريك (د)

ب- إذا تم عدّ الفرق إنخفاض في الأقيام السوقية لأصول الشركة التضامنية :

حصة الشريك (د) من الإنخفاض = 1/5 × الإنخفاض الكلي

الإنخفاض الكلي = 40000 × 5 = 000 200 دينار

**000 800**

**000 1400**

حصة الشريك (أ) من الإنخفاض = 200000 × = 114286

**000 400**

**000 1400**

حصة الشريك (ب) من الإنخفاض = 200000 × = 57143

**000 200**

**000 1400**

حصة الشريك (جـ) من الإنخفاض = 200000 × = 28571

114286 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

57143 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

28571 حـ/ رأس مال الشريك (جـ)

 200000 حـ/ الأصول

رأس المال بعد الإنضمام = (800000 – 114286) + (400000 – 57143) + (200000 – 28571) + 300000

 = 685714 + 342857 + 171429 +300000 = 1500000 دينار

حصة الشريك (د) بعد التعديل = 1500000 × 1/5 = 300000 دينار

300000 حـ/ النقدية

 300000 حـ/ رأس مال الشريك (د)

ت- إذا تم عدّ الفرق شهرة محل وعلى فرض إن الشريك (د) صاحب محل تجاري وقدم صافي أصول تعادل قيمتها 300000 دينار , كم تبلغ شهرة المحل الكلية للشريك (د) ؟

40000 = حصة الشركاء أ، ب ، جـ من شهرة محل الشريك د

40000 = شهرة محل الشريك (د) الكلية

شهرة محل الشريك (د) الكلية = 40000 × 4 / 5 = 50000 دينار

وعليه يكون قيد الإنضمام كما يلي :

300000 حـ/ صافي الموجودات

50000 حـ/ شهرة المحل

 350000 حـ/ رأس مال الشريك (د)

1. **المعالجات المحاسبية لإنسحاب شريك من الشركة التضامنية**

 يمكن أن ينسحب الشريك من الشركة اختياريا من خلال بيع حصته في الشركة إلى الشركاء الآخرين أو إلى الغير , ويمكن أن يكون الإنسحاب اجباريا لبلوغه السن القانوني للتقاعد أو الوفاة أو لحصول خلافات مع بقية الشركاء , وتجدر الإشارة إلى أن الإنسحاب من الشركة التضامنية يتطلب كما هو الحال في الإنضمام توقف مؤقت في نشاطات الشركة لحين تعديل عقد تأسيسها ليتضمن نسب توزيع رأس المال والأرباح والخسائر بعد الإنسحاب . ويكون الإنسحاب في نوعين :

* + 1. أن يتم دفع حصة الشريك المنسحب من الأصول الشخصية للشركاء

 ويعد ذلك بمثابة صفقة شخصية بين الشركاء مشابهه لانضمام شريك جديد الذي يتم بشراء حصة شريك موجود بالفعل حيث يتم دفع حصة الشريك المنسحب مباشرة من الأصول الشخصية للشركاء الباقين في الشركة ، وعليه فأن أصول الشركة لن تتأثر بأي حال من الأحوال وإجمالي رأس المال لن يتغير , حيث ينحصر التأثير على حصص الشركاء الاخرين ( الذين اشتروا حصة الشريك المنسحب ) في رأس المال .

* + 1. أن يتم دفع حصة الشريك المنسحب من أصول الشركة

 ويؤثر ذلك في إنخفاض الأصول واجمالي رأس المال , كما هو الحال في انضمام الشريك بالاستثمار ولكن بتأثيرات عكسية تماما , وتجدر الإشارة هنا إلى أن المبلغ المدفوع للشريك المنسحب يجب أن يكون على أساس القيمة العادلة للأصول في وقت إنسحاب الشريك وأن تطبيق ذلك يتطلب إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية للأصول وقيمتها االسوقية أولا ومن ثم تخصيص الفروقات إن وجدت إلى رؤوس أموال الشركاء قبل إثبات قيد الإنسحاب .

 وتتمثل حصة الشريك المنسحب بالفقرات الآتية على سبيل المثال وليس الحصر :

* رصيد رأسمال الشريك المنسحب وحسابه الجاري إن وجد .
* حصة الشريك المنسحب من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة ( الخسائر المتراكمة ) .
* حصة الشريك المنسحب في اعادة تقييم أصول الشركة الملموسة وغير الملموسة .
* حصة الشريك المنسحب من الأرباح أو الخسائر المتحققة للشركة من تاريخ أخر ميزانية ولغاية تاريخ الإنسحاب إذا تم الإنسحاب خلال السنة المالية , ويتم ما سبق أما من خلال اعداد قوائم مالية مرحلية أو تقدير الأرباح أو الخسائر بالاعتماد على خبرة الشركة ونتائج السنوات السابقة .

وبعد تحديد حصة الشريك المنسحب وفقا لما جاء في أعلاه يتم مقارنتها مع المبلغ المدفوع للشريك وحسب نوع الإنسحاب ومعالجة الفرق إن وجد على أنه مكافأة للشركاء الاخرين إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن الحصة المحددة للشريك المنسحب أو مكافأة للشريك المنسحب إذا كان المبلغ المدفوع يزيد على الحصة المحددة له في الشركة .

**مثال 1 :**

 يرغب الشريكان (ج، د) في شراء حصة الشريك (هـ) وذلك في 1/4/2017 وسيتم استخدام أصول الشركة في شراء حصة (هـ) , وكانت ميزانية شركة (جـ، د، هـ) في ذلك التاريخ كما يلي:

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

740000 نقدية 450000 دائنون

360000 مدينون 1200000 رأس مال (جـ)

1350000 معدات (بالصافي) 600000 رأس مال (د)

300000 شهرة محل 500000 رأس مال (هـ)

 2750000 2750000

هذا وتوزع أ.خ بين الشركاء (جـ، د، هـ) بنسبة (3: 2: 1) على التوالي.

المطلوب : إثبات قيد ( قيود )إنسحاب الشريك (هـ) من الشركة في ظل كل افتراض من الافتراضات التالية وبشكل مستقل :

1. يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينار ويسجل الفرق مكافأة إلى (ج، د).
2. يدفع إلى (هـ) مبلغ (540000) دينار وتسجل الزيادة المدفوعة له مكافأة من (ج، د).
3. يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينارعلى أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في السجلات المحاسبية للشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد حـ/ رأس مال (هـ).

الحل:

الحالة رقم (1)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) – حصة الشريك (هـ)

 = 450000 – 500000 = - 50000 دينار

قيد الإنسحاب

500000 حـ/ رأس المال الشريك (هـ)

 450000 حـ/ النقدية

 30000 حـ/رأس المال الشريك (جـ)

 20000 حـ/رأس المال الشريك (د)

مكافأة الشريك (جـ) = الفرق × 3/5 = 50000 × 3/5 = 30000 دينار

مكافأة الشريك (د) = الفرق × 2/5 = 50000 × 2/5 = 20000 دينار

 الميزانية بعد إنسحاب الشريك (هـ)

الأصول المطلوبات +حقوق الملكية

290000 النقدية 450000 دائنون

360000 المدينون 1230000 رأس مال الشريك (جـ)

1350000 معدات (بالصافي) 620000 رأس مال الشريك (د)

300000 شهرة المحل

2300000 2300000

الحالة رقم (2)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) – حصة الشريك (هـ)

 = 540000 – 500000 = 40000 دينار

حصة الشريك (جـ) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ) = 40000× 3/5 = 24000

حصة الشريك (د) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ) = 40000 × 2/5 = 16000

500000 حـ/ رأس المال للشريك (هـ)

24000 حـ/ رأس المال للشريك (جـ)

16000 حـ/ رأس المال للشريك (د)

 540000 حـ/ النقدية

الحالة رقم (3)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) – حصة الشريك (هـ)

 = 450000 –500000= - 50000 دينار

1- قيد تخفيض شهرة المحل

50000 حـ/ رأس المال للشريك (هـ)

 50000 حـ/ شهرة المحل

2- قيد إنسحاب الشريك (هـ)

450000 حـ/ رأس المال للشريك (هـ)

 450000 حـ/ النقدية

 حـ/ رأس المال للشريك (هـ)

000 50 شهرة المحل 000 500 رصيد

000 450

000 500 000 500

000 450 حـ/ النقدية 000 450 الرصيد المعدل

000 450 000 450

1. **المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات التضامنية**

 تمثل التصفية إنهاء الشكل القانوني للشركة وكذلك إنهاء للشخصية المعنوية لها للعديد من الاسباب منها :

* عدم مباشرة الشركة نشاطها رغم مرور سنة على تأسيسها دون عذر مشروع , أو توقفها عن ممارسة النشاط مدة متصلة تزيد عن السنة دون عذر مشروع .
* إنجاز الشركة المشروع الذي تأسست لتنقيذه أو استحالة تنفيذه , أو بسبب إندماج الشركة أو تحولها وفق أحكام هذا القانون .
* فقدان الشركة 75% من رأس مالها الأسمي وعدم أتخاذ إجراء زيادة أو تخفيض رأس المال خلال مدة ستين يوما من تاريخ ثبوته , كما يتم تصفية الشركة التضامنية بقرار من الهيئة العامة للشركة .
* يمكن تصفية الشركة عند حصول خلافات كبيرة بين الشركاء تجعل من الصعوبة بمكان الاستمرار في ممارسة نشاطاتها .

 وأيا كانت أسباب تصفية الشركة فأن الأمر يتطلب تعيين مصفي لتصفية الشركة يعّد وكيلا عن الشركة في حدود الأختصاصات المسموح بها والتي تستوجب تحديد ودراسة وضع الشركة المالي في تاريخ اتخاذ القرار بتصفيتها , وكما يأتي :

* حصر أصول الشركة النقدية وغير النقدية وتحديد امكانية تصفيتها والمدة الزمنية اللازمة للتصفية.
* تحديد مطلوبات الشركة المتداولة وغير المتداولة ودرجة امتيازها واولوية السداد مع الاخذ بنظر الإعتبار مصاريف التصفية وأجور المصفي .
* تحديد حقوق الشركاء وامكانية سدادها فيما بعد في ضوء مايسفر عن عملية التصفية من نتائج التي يمكن تحديدها بالاتي :
* تحقيق أرباح من عملية بيع الأصول .
* تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة .
* تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع عدم كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة , ويجب في هذه الحالة دراسة الموقف المالي الشخصي للشركاء وبشكل متضامن فيما بينهم ليتحمل كل منهم مسؤوليته تجاه سداد ديون الغير على الشركة .

 هذا وتتحدد الاجراءات المحاسبية المناسبة في ضوء تحديد نوع التصفية والطريقة المناسبة لإثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات إذا تم استخدام طريقة أ.خ التصفية أم طريقة التصفية , وهناك نوعين من التصفية كما مر ذكره سابقا هما التصفية السريعة التي يتم في ضوئها بيع أصول الشركة وتصفيتها دفعة واحدة أو على عدة دفعات وخلال فترة زمنية قصيرة نسبيا , والتصفية التدريجية التي يتم في ضوئها بيع أصول الشركة وتصفيتها في دفعات وخلال فترة زمنية طويلة نسبيا , الأمر الذي يتطلب اعداد خطة لتوزيع النقد مقدما بين الشركاء والناتج من بيع الأصول وبعد سداد مصاريف التصفية وأجور المصفي فضلا عن سداد ديون الشركة لا سيما اذا اختلفت نسب رؤوس أموال الشركاء عن نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم كما سيرد ايضاحه لاحقا من خلال الأمثلة العملية .

مثال 1 :

 فيما يلي ميزانية الشركة التضامنية المكونة من (أ، ب، جـ) كما في 1/1/2017 علماً أن الشركاء يقتسمون أ.خ بنسبة (4: 3 : 3) على التوالي :

|  |  |
| --- | --- |
| الأصول  | الإلتزامات وحقوق الملكية |
| 850000 النقدية | 2000000 دائنون |
| 5150000 أصول أخرى | 2320000 رأس مال الشريك أ |
| 6000000 المجموع | 1260000 رأس مال الشريك ب |
| 420000 رأس مال الشريك ج |
| 6000000 المجموع |

 وفي ذلك التاريخ تقرر تصفية الشركة بسبب الخلافات المستمرة بين الشركاء والآتي اجراءات تصفية الشركة :

1. تم بيع الأصول الأخرى بخسارة 20% من القيمة الدفترية.
2. بلغت مصاريف التصفية وأجور المصفي 000 130 دينار دفعت نقدأ.
3. تنازل الدائنون عن ما يعادل 10% من ديونهم إلى الشركاء.

المطلوب : إعداد تقرير التصفية وإثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة اذا علمت ان جميع الشركاء موسرين.

الحل :

تقرير التصفية ( المبالغ بالاف الدنانير )

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **التفاصيل** | **الأصول** | **المطلوبات** | **حقوق الملكية** |
|  | النقدية | أصول اخرى | الدائنون | رأس مال(أ) | رأس مال (ب) | رأس مال (جـ) |
| الرصيد قبل التصفيةبيع الأصول الأخرى\* بخسارة 20% | 8504120 | 5150(5150 ) | 2000ــ | 2320( 412) | 1260(309) | 420(309) |
| الرصيد سداد (م.التصفية)\*\* | 4970( 130) | 0ـــ | 2000ـــ | 1908(52) | 951(39) | 111(39) |
| الرصيدسداد الدائنون \*\*\*  | 4840(1800) | 0-- | 2000(2000) | 185680 | 91260 | 7260 |
| الرصيدسداد حقوق الشركاء | 3040(3040) | 0-- | 0-- | 1936(1936) | 972(972) | 132(132) |
| الرصيد | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

\*خسائر بيع الأصول الاخرى = كلفة الأصول الاخرى × 20%

 = 000 5150 × 20% = 000 1030 دينار

النقد المتحصل من عملية البيع = الأصول الاخرى – خسائر البيع

 = 000 5150 – 000 1030 = 000 4120 دينار

توزيع خسارة بيع الأصول الاخرى :

نصيب الشريك (أ) من الخسارة = 000 1030 × 4/10 = 000 412

نصيب الشريك (ب,ج) من الخسارة = 000 1030 × 3/10= 000 309

\*\*توزيع مصاريف التصفية بين الشركاء :

نصيب الشريك (أ) من مصاريف التصفية = 000 130 × 4/10 = 000 52

نصيب الشريك (ب,ج) من مصاريف التصفية= 000 130× 3/10= 000 39

\*\*\*مقدار تنازل الدائنون عن ديونهم = مبلغ الدائنون × 10% = 000 2000× 10%

= 000 200 يوزع على الشركاء كما يلي :

نصيب الشريك (أ) من تنازل الدائنون = 000 200 × 4/10 = 80000

نصيب الشريك (ب,ج) من تنازل الدائنون = 000 200 × 3/10 = 000 60

النقد المدفوع إلى الدائنين = 000 2000 – 000 200 = 000 1800

إثبات القيود المحاسبية :

000 4120 حـ/ النقدية

000 1030 حـ/ أ.خ التصفية

 000 5150 حـ/ الأصول الاخرى

000 130 حـ/ أ.خ التصفية

 000 130 حـ/ النقدية

000 2000 حـ/ الدائنون

 000 200 حـ/ أ.خ التصفية

 000 1800 حـ/ النقدية

نصيب الشريك أ من خسائر التصفية = 412000 + 52000 – 000 80 = 384000

نصيب الشريك ب من خسائر التصفية = 309000 + 39000 – 000 60 = 000 288

نصيب الشريك ج من خسائر التصفية = 000 309 + 39000 – 60000 = 288000

000 384 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

000 288 حـ/رأس مال الشريك (ب)

000 288 حـ/رأس مال الشريك (جـ)

 000 960 حـ/أ.خ التصفية

 000 1936حـ/رأس مال الشريك (أ)

00 972 حـ/رأس مال الشريك (ب)

000 132 حـ/رأس مال الشريك (جـ)

 000 3040 حـ/ النقدية

 حـ/ النقدية

000 850 رصيد 000 130 حـ/ أ.خ التصفية

000 4120 أصول اخرى 000 1800 حـ/ دائنون

 000 3040 مذكورين

000 4970 000 4970

 حـ/أ.خ التصفية

000 1030 أصول اخرى 000 200 حـ/ الدائنون

000 130 حـ/ النقدية 000 960 رصيد مرحل

000 1160 000 1160

000 960 000 960 حـ/ مذكورين

000 960 000 960

 حـ/ رأس مال الشريك (أ)

000 384 أ.خ التصفية 000 2320 رصيد

000 1936 رصيد

000 2320 000 2320

000 1936 النقدية 000 1936رصيد

000 1936 000 1936

 حـ/ رأس مال الشريك (ب)

000 288 أ.خ التصفية 000 1260 رصيد

000 972 رصيد

000 1260 000 1260

000 972 النقدية 000 972 رصيد

000 972 000 972

 حـ/ رأس مال الشريك (ج)

000 288 أ.خ التصفية 000 420 رصيد

000 132 رصيد

000 420 000 420

132000 نقدية 000 132 رصيد

000 132 000 132

مثال 2 :

 بالرجوع إلى المثال 1 في أعلاه وعلى فرض أن الأصول بيعت بخسارة 80% من القيمة الدفترية , المطلوب إعداد تقرير التصفية وإثبات قيد سداد حقوق الدائننين وحقوق الشركاء إذا علمت أن جميع الشركاء موسرين .

تقرير التصفية ( المبالغ بالآف الدنانير )

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **التفاصيل** | **الأصول** | **المطلوبات** | **حقوق الملكية** |
|  | **النقدية** | **أصول اخرى** | **الدائنون** | **رأس مال****(أ)** | **رأس مال****(ب)** | **رأس مال (جـ)** |
| **الرصيد قبل التصفية****بيع الأصول الاخرى بخسارة 20%** | **850****1030** | **5150** **(5150 )** | **2000****ــ** | **2320** **(1648)** | **1260****(1236)** | **420****(1236)** |
| **الرصيد** **سدادم.التصفية** | **1880****( 130)** | **0****ـــ** | **2000****ـــ** | **672****(52)** | **24****(39)** | **(816 )****(39)** |
| **الرصيد****سداد جزء من الدائنين** | **1750****(1750)** | **0****--** | **2000****(1950)** | **620****80** | **(15)****60** | **(855)****60** |
| **الرصيد****تحصيل دين الشريك ج** | **0****795** | **0****--** | **50****--** | **700****--** | **45****--** | **(795)****795** |
| **الرصيد****سداد المتبقي من الدائنين وحقوق الشريكين أ و ب****الرصيد**  | **795****(795 )****0** | **0****\_\_****0** | **50****(50 )****0** | **700****(700)****0** | **45****(45 )****0** | **0****---****0** |

خسائر بيع الأصول الاخرى = قيمة الأصول الاخرى × 80%

 = 000 5150 × 80% = 000 4120

المبلغ النقدي المحصل من عملية بيع الأصول الاخرى = 000 5150 – 4120000

 = 000 1030

توزيع الخسائر على الشركاء :

نصيب الشريك (أ) من الخسائر = 000 4120 × 4/10 = 1648000

نصيب الشريك (ب,ج) من الخسائر =000 4120 × 3/10 = 000 1236

000 1950 حـ/ الدائنون

 000 200 حـ/ أ.خ التصفية

 000 1750 حـ/ النقدية

795000 حـ/النقدية

 795000حـ/ رأس مال الشريك ج

000 50 حـ/ الدائنون

000 700 حـ/ رأس مال الشريك أ

000 45 حـ/ رأس مال الشريك ب

 000 795 حـ/ النقدية

مثال 3 :

 بالرجوع إلى المثال 2 وعلى فرض أن الشريك ج كان معسرا, المطلوب إثبات قيد سداد الدائنين وحقوق الشركاء :

000 1950 حـ/ الدائنون

 000 200 حـ/ أ.خ التصفية

 000 1750 حـ/ النقدية

000 50 حـ/ النقدية

 46980 حـ/ رأس مال الشريك أ ( 50000 × 700/745 )

 3020 حـ/ رأس مال الشريك ب (50000 × 45/745 )

000 50 حـ/ الدائنون

 000 50 حـ/ النقدية

رأس مال الشريك أ = 700000 + 46980 = 746980

رأس مال الشريك ب = 45000 + 3020 = 48020

746980 حـ/ رأس مال الشريك أ

48020 حـ/ رأس مال الشريك ب

 795000 حـ/ رأس مال الشريك ج

مثال 4 : أ , ب , ج شركاء في شركة تضامنية يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 :2 :1 على التوالي , وكانت ميزانية الشركة بتاريخ 31/12/2016 عندما تم اتخاذ القرار بتصفيتها كما يلي :

 الميزانية كما في 31/12/2016

 الأصول المطلوبات وحقوق الملكية

000 300 نقدية 000 600 الدائنون

000 1900 أصول اخرى 000 900 رأس مال (أ)

 000 500 رأس مال (ب)

 000 200 رأس مال (ج )

 2200000 2200000

 هذا وقد تم تصفية الشركة تدريجيا وفيما يلي نتائج عملية التصفية :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| المدة | المتحصلات من تصفية الأصول الاخرى | مصاريف التصفية |
| 1/1 -1/4/2011 | 520000 | 20000 |
| 1/4 – 1/8/2011  | 1065000 | 25000 |
| 1/8 – 1/12/2011 | 672000 | 12000 |

المطلوب :

1. إعداد خطة توزيع النقد مقدما ( قبل التصفية ) .
2. إعداد جدول توزيع النقد بين الشركاء خلال مدة التصفية .
3. إثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة .

الحل :

 تم ومن خلال التصفية السريعة ( كما مر في الأمثلة السابقة ) بيع كافة الأصول , وتوزيع الأرباح والخسائر المترتبة على عملية البيع بين الشركاء ومن ثم توزيع النقد المتاح إلى أولئك الشركاء بعد سداد ديون الشركة بالكامل دون إثارة أي مشاكل بشأن توزيع النقد المتاح لأن فترة التصفية قصيرة نسبيا , وعلى أية حال قد تمتد إجراءات تصفية الشركة التضامنية إلى عدة أشهر, وفي هذه الحالة يرغب الشركاء عادة باستلام النقد عند توفره بدلا من الأنتظار لحين أن يتم بيع الأصول بالكامل , ويبدو من المناسب في هذه الحالة توزيع النقد إلى الشركاء في شكل دفعات شرط أن يتم سداد كافة ديون الشركة مع ضمان أن لا يستلم الشركاء أكثر من استحقاقاتهم وبعد تحديد أو معرفة إجمالي الخسائر الناتجة عن بيع كافة الأصول .

 أن العامل الحرج في التصفية التدريجية يتمثل في توزيع النقد المتاح بين الشركاء وبعد سداد الديون قبل معرفة إجمالي الخسائر التي سوف تنتج عن بيع كافة الأصول , فإذا ما تم توزيع النقد بين الشركاء وتبين بعدها أن الخسائر الناتجة عن بيع الأصول قد أحدثت عجزا في رأس مال أحد الشركاء أو أكثر , فأن على المصفي إستعادة المبالغ التي تم سدادها إلى الشريك ( أو الشركاء ) المعني أو مطالبة بقية الشركاء إذا كان الشريك المعني معسرا .

 وبناءا على ما جاء في أعلاه , على المصفي أن يأخذ بنظر الإعتبار ما يلي قبل توزيع النقد المتاح بين الشركاء :

1. إفتراض تحقيق خسائر عن بيع كافة الأصول غير المباعة في تاريخ إجراء التوزيعات , فضلا عن أية خسائر أخرى محتملة .
2. إفتراض أن الشريك الذي من المحتمل أن يكون رصيد رأس ماله مدينا سوف لن يكون قادرا على سداد ما عليه من إلتزامات إلى الشركة .

 وفي ظل هذين الإفتراضين سوف يقوم المصفي بتوزيع النقد بين الشركاء أصحاب الرصيد الدائن لرأس المال ( أو ممن لديهم رصيد دائن لرأس المال وكذلك قروض على الشركة التضامنية ) وقادرا على إستيعاب نصيب الشركاء من الخسائر المحتملة عند اتمام عملية التصفية وكذلك نصيب الشركاء من الرصيد المدين لرأس مال الشركاء الأخرين .

 ويمكن تحقيق ما سبق من خلال إعداد خطة تسمى بخطة توزيع النقد مقدما ( قبل التصفية ) التي تعد أمر ضروري لتوزيع النقد المتاح خلال مدة التصفية بعدالة فيما بينهم ,لا سيما إذا أختلفت نسب رؤوس الأموال عن نسب توزيع أ . خ , حيث تنشأ مشكلة توزيع ذلك النقد بعد سداد كافة التزامات الشركة , والسؤال الذي سيثار هنا يدور حول الكيفية التي سيتم بها توزيع النقد بعدالة , وببساطة فأن الأمر يتطلب خطة معدّة لهذا الغرض يتم من خلالها التوصل إلى الشريك صاحب الأستثمار الإضافي الأكبر بين الشركاء ليكون صاحب الأولوية باستلام النقد المتاح للتوزيع , وكما يلي :

خطة توزيع النقد بين الشركاء قبل التصفية

 أ ب ج

رؤوس أموال الشركاء 900000 500000 200000

نسب ت أ . 3 2 1

المبلغ المستثمر لكل وحدة ربح (خسارة) 300000 250000 200000

المبلغ المستثمر زيادة من قبل

الشريك أ مقارنة بالشريك ب (50000 ) ---- ----

الرصيد 250000 250000 200000

المبلغ المستثمر زيادة من قبل

الشريكين أ,ب مقارنة بالشريك ج (50000) (50000 ) ----

 200000 200000 200000

 وعليه هناك زيادة في رأس مال الشريكين أ , ب سيتم استلامها كما يلي :

عملية بيع الأصول في تاريخ 1/1-1/4 : توزيع النقد المتاح ( وبعد سداد كافة الديون ) والبالغ 200000 دينار كما يلي :

الشريك أ: 50000 × 3 =150000 دينار .

توزيع المبلغ المتبقي ( 50000 دينار) بين الشريكين أ , ب حسب نسب توزيع أ,خ .

عملية بيع الأصول في تاريخ 1/4-1/8 : توزيع النقد المتاح ( وبعد سداد مصاريف التصفية ) والبالغ 1040000 دينار وكما يلي :

الشريك أ : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

الشريك ب : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

 وبعد أن يتم سداد مستحقات الشريكين أ , ب سيتم توزيع أي نقد متاح بين الشركاء أ , ب , ج حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر والتي ستكون مساوية إلى نسب رؤوس أموال الشركاء , ويمكن إثبات ما سبق وكما يلي :

 أ ب ج مج

رؤوس الأموال قبل التخفيض 900000 500000 200000 1600000

المبلغ المستثمر زيادة (300000 ) (100000) ---- ( 400000 )

رؤوس الأموال بعد التخفيض 600000 400000 200000 1200000

نسب رؤوس الأموال 6/12 4/12 2/12 12/12

 3/6 2/6 1/6

 3 2 1

وفيما يلي كشف تفصيلي لكيفية توزيع النقد خلال مدة التصفية :

300000 الرصيد في 1/1/2011

520000 متحصلات بيع الأصول (1/1 – 1/4 )

820000 الرصيد

(20000) مصاريف التصفية

(600000) الدائنون

200000 المجموع

(150000) سداد جزء من استثمار الشريك أ الاضافي

(30000) سداد جزء من حصة الشريك أ ( 50000 × 3/5 )

(20000) سداد جزء من حصة الشريك ب ( 50000 × 2/5 )

 -0- الرصيد

1065000 متحصلات بيع الأصول (1/4 – 1/8)

(25000 ) مصاريف التصفية

1040000 الرصيد

(120000) سداد المتبقي من استثمار الشريك أ الاضافي

920000 الرصيد

(80000) سداد المتبقي من الاستثمار الاضافي للشريك ب

840000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3

(420000) الشريك أ

(280000) الشريك ب

(140000) الشريك ج

-0- الرصيد

672000 متحصلات بيع الأصول (1/8– 1/12 )

(12000) مصاريف التصفية

660000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3

(330000) الشريك أ

(220000) الشريك ب

(110000) الشريك ج

 -0-

 ولا تختلف القيود المحاسبية في هذا المثال عن القيود التي تم إثباتها عند مناقشة التصفية السريعة وكذلك الحال بالنسبة للحسابات ذات الصلة عدا ما يتصل باستخدام طريقة التصفية بدلا من طريقة أ. خ التصفية وذلك لان المعلومات المتاحة في المثال تتعلق بالمتحصلات النقدية من عملية بيع الأصول دون الاشارة إلى الأرباح أو الخسائر الناجمة عنها , هذا وتستوجب طريقة التصفية غلق حسابات الأصول (عدا حساب النقد) في حساب التصفية وكذلك غلق حسابات المطلوبات في حساب التصفية كخطوة أولى , ومن ثم يتم توسيط حساب التصفية عند إثبات قيود تحصيل النقد الناتج عن بيع الأصول وقيود سداد النقد الناتج عن سداد المطلوبات , وأخيرا يتم ترصيد حساب التصفية وغلق الرصيد في حسابات رؤوس أموال الشركاء تمهيدا لسداد حقوقهم في الشركة .

**الفصل الثاني**

**المحاسبة في الشركات المساهمة**

 تعرف الشركة المساهمة بصورة عامة بأنها شركة يتكون رأس مالها من أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول , ومسؤولية المساهمين فيها مسؤولية محدودة بقدر أسهمهم في رأس المال ويقوم بإدارتها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون فيما بينهم . وتعد الشركات المساهمة نوع من أنواع شركات الأموال التي تنقسم من حيث طبيعة الملكية إلى :

1. شركات مساهمة خاصة : وهي التي يتملك كامل أسهمها القطاع الخاص .
2. شركات مساهمة مختلطة : وهي التي تتكون باتفاق شخص أو أكثر من القطاع العام مع شخص او أكثر من غير هذا القطاع برأس مال مختلط لا تقل نسبة مساهمة القطاع العام فيه عن ( 25% ) .

 ويمكن تحديد الخصائص الأساسية للشركات المساهمة بما يأتي :

1. الوجود القانوني المستقل, حيث تعد الشركة المساهمة وحدة قانونية مستقلة ومتميزة عن مالكيها وتعمل تحت أسمها بدلاً من أسم مالكيها .
2. المسؤولية المحدودة للمساهمين, حيث أن مسؤولية المالكين عادة ما تكون محدودة بقدر إستثماراتهم في الشركة , وعليه لا يملك الدائنون حق أدعاء أو مطالبة قانونية تنسحب إلى الأصول الشخصية للمالكين .
3. إستخدام نظام أسهم رأس المال , حيث تمثل حقوق الملكية في الشركات المساهمة عموما على عدد كبير من الوحدات (الأسهم) التي تتسم بتساوي اقيامها وحقوق وواجبات حامليها , والتي تتمثل بالمشاركة النسبية في الأرباح والخسائر والمشاركة النسبية في الإدارة وكذلك المشاركة النسبية في الأصول عند تصفية الشركة .
4. التغير في حقوق الملكية , حيث يحق للمساهمين التصرف بجزء أو بكل ما يملكونه في الشركة المساهمة عن طريق بيع أسهمهم , فضلاً عن أن عملية انتقال الملكية في الشركات المساهمة لا تؤثر في إستمرار الأنشطة التشغيلية للشركة ولا تؤثر في أصولها والتزاماتها وإجمالي حق الملكية فيها .
5. إدارة الشركة بصورة غير مباشرة من خلال مجلس إدارة منتخب لممارسة مهام رسم سياسات الشركة ومتابعة عملية تنفيذها , فضلاً عن اختيار الموظفين المناسبين للتنفيذ خلال فترة حياتها التي لا تتأثر بقرار الإنسحاب أو الوفاة أو عدم أهلية المساهمين فيها .

وفيما يأتي توضيح مفصّل للمعالجات المحاسبية لبعض نشاطات الشركة المساهمة والتي تتمثل بالآتي :

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بتكوين رأس المال وقيود إثباته**

 يقسم رأس مال الشركة المساهمة عند اتخاذ قرار بتأسيسها إلى أجزاء تسمى بالأسهم والتي يتم إصدارها بالقيمة الأسمية التي تحددها قوانين الشركات التي تنظم أعمالها وتعبر الأسهم عن حصة معينة في رأس مال الشركة المساهمة وتتطلب اجراءات محددة لإصدارها مثل الحصول على ترخيص الإصدار من السلطات المختصة وعرض الأسهم من قبل الشركة للبيع والدخول في عقود بيع الأسهم , فضلا عن استلام مبالغ بيع الأسهم واصدارها .

 وسيتم التركيز في هذا الفصل على المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته في الشركات المساهمة العراقية ووفقا لمتطلبات قانون الشركات العراقي (21) لسنة 1997 المعدّل , وكما يأتي :

* يكتتب المؤسسون بنسبة من رأس المال تحدد حسب القانون وهي تتراوح ما بين 20% - 51% للشركات المساهمة الخاصة وما بين 30% - 55% للشركات المساهمة المختلطة بما فيها نسبة الدولة , ويحق للمؤسسين تقديم أصول عينية لقاء قيمة الأسهم التي إكتتبوا بها شرط أن تخضع الأصول للتقييم بالقيمة العادلة عند الإكتتاب على أن تتولى لجنة ( يوافق على خبرتها وموضوعيتها مسجل الشركات ) بتقييم الممتلكات التي تشكل حصصا عينية، وتتكون هذه اللجنة من خبراء في القانون وفي المحاسبة وفي مجال عمل الشركة.
* يكتتب الجمهور بالأسهم المتبقية بعد إكتتاب المؤسسين .
* تؤسس الشركة وتصدر شهادة تأسيسها إذا بلغت نسبة الإكتتاب من 75% - 100% حيث يعد ذلك الإكتتاب ناجحا , أما إذا بلغت نسبة الإكتتاب أقل من 75% , يعد عندها الإكتتاب فاشلاً، وأخيرا إذا بلغت نسبة الإكتتاب اكثر من 100% يعد الإكتتاب ناجحاً شرط إعادة الزيادة في الإكتتاب إلى المكتتبين .
* يجوز للمساهمين في الشركة المساهمة سداد راس المال في شكل أقساط , حيث يتم عند الإكتتاب سداد جزء من قيمة رأس المال وبما لا يقل عن 25% **و**تمثل الأقساط المستحقة دينا ممتازا واجب الأداء للشركة، وتفرض على المدين بها فائدة تأخيرية لا تقل عن 5% (خمس من المئة ) ولا تزيد على 7% (سبع من المئة سنويا)، عند التأخر عن التسديد في الموعد الذي يحدده مجلس الإدارة.
* وبخلاف ما جاء في أعلاه يحق للشركة المساهمة بيع كامل الأسهم التي إكتتب بها المساهم في حالة عجز الأخير عن سداد الاقساط في مواعيدها المحددة مسبقا وبالمزايدة العلنية .
* يتم عرض رأس المال في قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة المساهمة بناءا على ما ذكر في أعلاه بأكثر من صيغة واحدة حيث يتم الافصاح عن الصيغ الثلاثة لرأس لمال وهي , رأس المال الأسمي (المصرح به) , ويمثل قيمة الأسهم المصرح والمشار اليه في عقد تأسيس الشركة , ورأس المال المصدر (المكتتب به) ويمثل قيمة ما مكتتب به من راس المال المصرح به , ورأس المال المدفوع , ويمثل قيمة ما مدفوع فعلا من راس المال المكتتب به .
* إصدار الأسهم غير المصدرة عند التأسيس , حيث تمثل الأسهم غير المصدرة الفرق بين أسهم رأس المال الأسمي وأسهم رأس المال المصدر عندما تقل نسبة الإكتتاب عن 100% ويحق للشركة إصدار هذه الأسهم خلال 4 سنوات من تاريخ التأسيس عن طريق طرحها للإكتتاب العام أو بيعها في سوق الأوراق المالية ويحق للشركة ايضاً إصدار تلك الأسهم بسعر يزيد على القيمة الإسمية حيث يمثل الفرق بين سعر الإصدار وبين القيمة الإسمية علاوة اصدار الأسهم .

مثال1 : في بداية سنة 2017 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة المختلطة 000 10500 سهم للاكتتاب العام بعد أن أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الإسمية للسهم دينار عراقي واحد مدفوع بالكامل عند الإكتتاب وإن الجمهور إكتتبوا بنسبة 100% وبلغت مصاريف التأسيس 750000 دينار دفعت نقداً , المطلوب :

إثبات القيود المحاسبية اللازمة مع تصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل :

رأس المال الأسمي ؟

نسبة اكتتاب المؤسسون 30%

نسبة اكتتاب الجمهور 100%

نسبة رأس المال المطروح للجمهور= نسبة رأس المال الأسمي – نسبة اكتتاب المؤسسون = 100% - 30% = 70% نسبة رأس المال المطروح للجمهور من رأس المال الأسمي :

000 10500 70%

رأس المال الأسمي 100%

رأس المال الأسمي = 10500000 **×** 100/70 = 000 15000 سهم

1. إثبات اكتتاب المؤسسون

أسهم اكتتاب المؤسسون = رأس المال الأسمي × الحد الادنى للاكتتاب

 = 000 15000 × 30% = 000 4500 سهم

مبلغ اكتتاب المؤسسون = عدد أسهم اكتتاب المؤسسون × قيمة السهم

 = 000 4500 × 1 = 000 4500 دينار

000 4500 حـ/ النقدية

 000 4500 حـ/ المؤسسون

1. إثبات اكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح للجمهور = رأس المال الأسمي × 70%

 = 000 15000 × 70% = 000 10500 سهم

أسهم رأس المال المصدر = رأس المال المطروح × نسبة اكتتاب الجمهور

 = 000 10500 × 100% = 000 10500 سهم

مبلغ رأس المال المصدر = عدد اسهم اكتتاب الجمهور × قيمة السهم

 = 000 15000 × 1 = 000 10500 سهم

000 10500 حـ/ النقدية

 000 10500 حـ/ المكتتبون

1. إثبات مصاريف التأسيس

000 750 حـ/مصاريف التأسيس

 000 750 حـ/ النقدية

1. إحتساب نسبة الإكتتاب

**عدد اسهم اكتتاب المؤسسون + عدد أسهم اكتتاب الجمهور**

**عدد اسهم رأس المال الأسمى**

نسبة الإكتتاب =

**000 4500 + 000 10500**

**000 15000**

 **=** = = 100% الإكتتاب ناجح

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

000 4500 حـ/ المؤسسون

000 10500 حـ/ المكتتبون

 000 15000 حـ/ رأس المال

 الميزانية الأفتتاحية

الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 14250 نقدية 000 15000 رأس المال الأسمي

750 000 مصاريف التأسيس والمصدر والمدفوع

000 15000 000 15000

مثال 2 : بالرجوع إلى المثال (1) وعلى فرض إن نسبة إكتتاب الجمهور بلغت 80% بدلاً من 100% ، ما تأثير ذلك في القيود المحاسبية وقائمة الميزانية في المثال (1) أعلاه .

الحل:

1- إثبات إكتتاب المؤسسون

أسهم إكتتاب المؤسسون = رأس المال الأسمي × الحد الأدنى للإكتتاب

 = 000 15000 × 30% = 000 4500 سهم

مبلغ إكتتاب المؤسسون = عدد اسهم إكتتاب المؤسسون × قيمة السهم

 = 000 4500 × 1 = 000 4500 دينار

000 4500 حـ/ النقدية

 000 4500 حـ/ المؤسسون

2- إثبات إكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح للجمهور = رأس المال الأسمي × 70%

 = 000 15000 × 70% = 000 10500 سهم

أسهم رأس المال المصدر = رأس المال المطروح × نسبة إكتتاب الجمهور

 = 000 10500 × 80% = 000 8400 سهم

مبلغ رأس المال المصدر = عدد اسهم رأس المال المصدر × قيمة السهم

 = 000 8400 × 1 = 000 8400 دينار

000 8400 حـ/ النقدية

 000 8400 حـ/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

000 750 حـ/مصاريف التأسيس

 000 750 حـ/ النقدية

4- إحتساب نسبة الإكتتاب

**عدد اسهم اكتتاب المؤسسون + عدد أسهم اكتتاب الجمهور**

**عدد اسهم رأس المال الأسمي**

نسبة الإكتتاب =

**000 4500 + 000 8400**

**000 15000**

 = = 86% الإكتتاب ناجح

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

000 4500 حـ/ المؤسسون

000 8400 حـ/ المكتتبون

 000 12900 حـ/رأس المال

 الميزانية الأفتتاحية

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 12150 نقدية 000 12900 رأس المال المصدر والمدفوع

000 750 مصاريف التأسيس ويعادل 86% من رأس المال

 الأسمي البالغ ( 00015000)

12900000

000 12900

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال (1) وعلى فرض إن نسبة إكتتاب الجمهور بلغت 50% بدلاً من 100% , المطلوب : اجراء القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

الحل :

1- اسهم إكتتاب المؤسسون = 000 15000 × 30% = 000 4500 سهم

مبلغ إكتتاب المؤسسون = 000 4500 × 1 دينار = 000 4500 دينار

000 4500 حـ/ النقدية

 000 4500 حـ/ المؤسسون

2- رأس المال المطروح للإكتتاب = رأس المال الأسمي × 70%

 = 000 15000 × 70% = 000 10500 سهم

مقدار إكتتاب الجمهور = رأس المال المطروح للإكتتاب × 50%

 = 000 10500 × 50% = 000 5250 سهم

مبلغ إكتتاب الجمهور = 000 5250 × 1= 000 5250 دينار

000 5250 حـ/ النقدية

 000 5250 حـ/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

000 750 حـ/مصاريف التأسيس

 000 750 حـ/ النقدية

**مقدار اكتتاب المؤسسون + مقدار اكتتاب الجمهور**

**رأس المال الأسمي**

4- نسبة الإكتتاب =

**000 4500 + 000 5250**

**000 15000**

 = = 65% الإكتتاب فاشل

عندما يكون الإكتتاب فاشل يتم اللجوء إلى ثلاثة بدائل :

البديل (أ) : تمديد مدة الإكتتاب

على فرض أنه تم تمديد مدة الإكتتاب لشهر واحد وأثناء هذه المدة إكتتب الجمهور بـ 000 1750 سهم :

1. 000 1750 حـ/ النقدية

 000 1750 حـ/ المكتتبون

**000 4500 + 000 7000**

**000 15000**

6- نسبة الإكتتاب = = 77% الإكتتاب ناجح

 حـ/ المكتتبون

 0007000 رصيد 000 5250 النقدية

 000 1750 النقدية

000 12900 000 12900

 000 7000 رصيد

7- تأسيس الشركة وإثبات رأسمالها

000 4500 حـ/ المؤسسون

000 7000 حـ/ المكتتبون

 000 11500 حـ/ رأس المال

 الميزانية الافتتاحية

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 9750 النقدية 000 11500 رأس المال المصدر والمدفوع

 750 000مصاريف التأسيس ويعادل 77% من رأس المال

 الأسمي البالغ ( 00015000)

000 11500 000 11500

البديل (ب) : إذا تم تمديد مدة الإكتتاب ولم يكتتب أحد بأسهم الشركة يتم طلب موافقة الجهات المعنية على تخفيض رأس المال الشركة الأسمي لتصبح نسبة الإكتتاب مساوية للحد الأدنى البالغ 75%.

 رأس المال المصدر 75%

 رأس المال الأسمي 100%

**000 9750 × 100%**

**75%**

**رأس المال المصدر× 100%**

**75%**

رأس المال الأسمي = =

= 000 000 13 رأس المال الأسمي للشركة بعد التخفيض الذي سيتم بموجبه تغيير عقد تأسيس الشركة.

نسبة الإكتتاب الجديدة = = 75% الإكتتاب ناجح

**000 4500 + 000 5250**

**000 13000**

1. تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

000 4500 حـ/ المؤسسون

000 5250 حـ/ المكتتبون

 000 9750 حـ/رأس المال

 الميزانية الافتتاحية

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 9000 النقدية 000 9750 رأس المال المصدر والمدفوع

000 750 مصاريف التأسيس ويعادل 75% من رأس المال

 الأسمي البالغ 000 00013

000 9750 00009750

البديل (ج) : إذا لم ينجح الإكتتاب خلال مدة التمديد ولم تحصل الشركة على موافقة الجهات المعنية لتخفيض رأس المال يتم الغاء فكرة تأسيس الشركة من الناحية القانونية والمحاسبية :

5- قيد إعادة المبالغ إلى المؤسسين مع تحميلهم بمصاريف التأسيس

000 4500 حـ/ المؤسسون

 000 750 حـ/ مصاريف التأسيس

 000 3750 حـ/ النقدية

6- قيد إعادة المبالغ إلى الجمهور

000 5250 حـ/ المكتتبون

 000 5250 حـ/ النقدية

مثال 4 : بالرجوع إلى مثال (1) وعلى فرض إن نسبة اكتتاب الجمهور بلغت 110% , المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .

الحل:

1- 000 4500 حـ/ النقدية

 000 4500 حـ/ المؤسسون

2- 000 10500 سهم رأس المال المطروح للجمهور لغرض الإكتتاب

مقدار إكتتاب الجمهور = 000 10500 × 110% = 000 11550 سهم

مبلغ إكتتاب الجمهور = 000 11550 سهم × 1 دينار = 000 11550 دينار

000 11550 حـ/ النقدية

 000 11550 حـ/ المكتتبون

3- 000 750 حـ/ مصاريف التأسيس

 000 750 حـ/ النقدية

 4- نسبة الإكتتاب = = 107%

**000 4500 + 000 11550**

**000 15000**

الإكتتاب ناجح وسيتم إعادة الزيادة إلى الجمهور

5- مقدار زيادة الإكتتاب = 000 11550 – 000 10500 = 000 1050 دينار

000 1050 حـ/ المكتتبون

 000 1050 حـ/ النقدية

1. تأسيس الشركة وإثبات رأس مالها

000 10500 حـ/ المكتتبون

000 4500 حـ/ المؤسسون

 000 15000 حـ/ رأس المال

\* لو إن أحد المساهمين لديه 000 100 سهم، كم هو المبلغ الذي سيعاد إلى هذا المساهم ؟

**الزيادة في الاكتتاب**

**الاكتتاب الكلي للجمهور**

نسبة الغرماء =

**000 1050**

**000 11550**

 = = 9%

مقدار المبلغ المعاد إلى المساهم = قيمة الأسهم × نسبة الغرماء

 = 000 100 دينار × 9% = 9000 دينار

مثال 5 : في بداية سنة 2017 طرح مؤسسوا احدى الشركات المساهمة الخاصة 000 9000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الادنى المقرر لهم قانوناً ، فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 40% عند الإكتتاب والباقي على اربعة اقساط متساوية، هذا وقد بلغت مصاريف التأسيس 000 750 دينار دفعت نقداً وعليه تم صدور شهادة تأسيس الشركة.

المطلوب : إثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة إذا علمت أن نسبة إكتتاب الجمهور 100% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام.

الحل :

الحد الأدنى لإكتتاب المؤسسين هو 20% لأن الشركة مساهمة خاصة وعليه تكون نسبة رأس المال المطروح إلى الجمهور للإكتتاب العام 80% :

000 9000 80%

رأس المال الأسمي 100%

رأس المال الأسمي = 000 11250 سهم

1- إكتتاب المؤسسون

أسهم إكتتاب المؤسسون = 000 11250 × 20% = 000 2250 سهم

مبلغ إكتتاب المؤسسون = 000 2250 سهم × 1 دينار / سهم = 000 2250 دينار

المبلغ المدفوع من قبل المؤسسين = 000 2250 × 40% = 000 900 دينار

الاقساط غ.م من قبل المؤسسين = 000 2250 × 60% = 000 1350 دينار

000 900 حـ/ النقدية

000 1350 حـ/ اقساط غ.م

 000 2250 حـ/ المؤسسون

2- إكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح لإكتتاب الجمهور = 000 11250 × 80% = 000 9000 سهم

أسهم إكتتاب الجمهور = 000 9000 × 100% = 000 9000 سهم

مبلغ إكتتاب الجمهور = 000 9000 سهم × 1 دينار / سهم = 000 9000 دينار

رأس المال المدفوع من قبل الجمهور = 000 9000 × 40% = 000 3600 دينار

الاقساط غ.م من قبل الجمهور= 000 9000 – 000 3600 = 000 5400 دينار

000 3600 حـ/ النقدية

000 5400 حـ/ اقساط غ.م

 000 9000 حـ/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

000 750 حـ/ مصاريف التأسيس

 000 750 حـ/ النقدية

**000 2250 + 000 9000**

**000 11250**

4- نسبة الإكتتاب = = 100%

5- قيد تأسيس الشركة

000 9000 حـ/ المكتتبون

000 2250 حـ/ المؤسسون

1. 11250 حـ/ رأس المال

 الميزانية الافتتاحية

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 3750 النقدية 000 11250 رأس المال الاسمي والمصدر

000 750 مصاريف التأسيس (000 6750) اقساط غ.م (60%)

 000 4500 رأس المال المدفوع (40%)

000 4500 000 4500

مثال 6 : تأسست إحدى الشركات المساهمة وكانت الميزانية بعد التأسيس مباشرة كما يلي:

 الميزانية الافتتاحية كما في 1/1/2017

 الأصول المطلوبات + حق الملكية

000 2800 النقدية 000 250 22 رأس المال المصدر ويعادل

000 3500 البضاعة 90% من رأس المال الإسمي

000 000 11 المباني (000 4200) اقساط غير مقبوضة

000 750 مصاريف التأسيس 000 18050 رأس المال المدفوع

000 18050 000 18050

فإذا علمت بأن الاقساط غير المقبوضة تستلم على قسطين كل ثلاثة أشهر وبنسبة 40% للقسط الأول ، 60% للقسط الثاني... المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات ادناه مع تصوير حساب الاقساط غ.م كما في 1/10/ 2017 :

1. 1/4/ 2017 تم استلام القسط الأول من الاقساط غ.م عدا ما يخص أحد المساهمين الذي تبلغ قيمة قسطه الأول 000 270 دينار.
2. 1/7 /2017 تم استلام القسط الثاني من الاقساط غ.م عدا ما يخص أحد المساهمين الذي كان قد إكتتب بـ 000 500 سهم.
3. 1/9/ 2017 تم انذار المساهمين بسداد مبالغ الاقساط المترتبة بذمتهم كما في أعلاه.
4. 1/10/2017 تقدم المساهم الأول وسدد قيمة اقساطه خلال فترة الانذار، في حين تخلف المساهم الآخر عن السداد وتم بيع اسهمه في المزايدة العلنية بسعر 0.900 دينار/للسهم وبلغت مصاريف البيع 40000 دينار دفعت نقداً.

الحل :

 1/4/2017

القسط الأول = اجمالي الاقساط غ.م × 40%

 = 000 4200 × 40% = 000 1680 دينار

القسط الأول المسدد = 000 1680 – 000 270 = 000 1410 دينار

000 1410 حـ/ النقدية

 000 1410 حـ/ الأقساط غ.م

1/7/2017

القسط الثاني = 000 4200 × 60% = 000 2520 دينار

القسط الثاني المسدد = 000 2520 – [ اقساط المساهم الأول + اقساط المساهم الثاني]

= 000 2520 – [(000 270 × 60/40 ) + (000 500 × 19\*% ×60%)]

 = 000 2520 – [ 000 405 + 000 57]

 = 000 2058 دينار

\*نسبة الاقساط = = 19%

**000 4200**

**000 22500**

2058000 حـ/ النقدية

 2058000 حـ/ الاقساط غ.م

1/9/2017 لا يسجل قيد محاسبي

1/10/2017

سداد اقساط المساهم الأول

000 270 + 40500 = 675000

675000 حـ/ النقدية

 675000 حـ/ الاقساط غ.م

إثبات مصاريف البيع :

000 40 حـ/ مصاريف البيع

 000 40 حـ/ النقدية

إثبات بيع اسهم المساهم الثاني :

سعر بيع أسهم المساهم الثاني = عدد الأسهم التي ستباع × سعر بيع الأسهم

 = 000 500 × 0.900 = 000 450 دينار

000 450 حـ/ النقدية

 000 40 حـ/ مصاريف البيع

 57000 حـ/ الاقساط غ.م

 353000 حـ/ الدائنون (باسم المساهم)

 حـ/ الاقسام غ.م

000 4200 رصيد 000 1410 النقدية

 000 2058 النقدية

 000 675 النقدية

 000 57 النقدية

000 4200 000 4200

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بتوزيع الأرباح بين المساهمين**

 تمثل توزيعات الأرباح عملية تحويلية من الشركة إلى المساهمين يتم بمقتضاها تخفيض الأصول أو غيرها مقابل تخفيض الأرباح المحتجزة وعادة ما تتبع الشركة سياسة معينة في توزيع الأرباح يتم من خلالها توزيع جزء من الأرباح المحتجزة على المساهمين والاحتفاظ بالرصيد المتبقي لأسباب منها :

* مواجهة الخسائر المحتملة التي قد تتعرض لها الشركة المساهمة في المستقبل .
* تمويل عمليات الشركة واجراء التوسعات .
* ضمان حقوق الدائنين وحماية مصالحهم .
* الحفاظ على سياسة معتدلة لتوزيع الأرباح من سنة لأخرى .

وبصفة عامة تأخذ توزيعات الأرباح عدة أشكال وهي :

* توزيعات الأرباح النقدية , حيث يتم بعد موافقة مجلس إدارة الشركة المساهمة على اجراء التوزيعات النقدية البدء باجراءات الشركة في تحضير واعداد سجل المساهمين وتحديثه بأي عمليات نقل أو تحويل لملكية الأسهم خلال الفترة , ولهذا السبب هناك فترة زمنية بين تاريخ الاعلان عن توزيعات الأرباح النقدية وبين تاريخ التوزيع الفعلي للارباح , ويتم تحديد مبلغ التوزيعات النقدية إما بنسبة مئوية من القيمة الإسمية للاسهم أو مبلغ محدد لكل سهم .
* توزيعات الأرباح العينية , التي تكون في صيغة أصول اخرى للشركة قابلة للتوزيع على المساهمين بخلاف النقدية مثل البضاعة والإستثمارات , وعند الاعلان عن توزيعات عينية على المساهمين يجب اعادة تقييم الأصول العينية بالقيمة العادلة في تاريخ الاعلان والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن ذلك , ومن ثم إتمام عملية التوزيع على المساهمين وفقا للقيمة الجديدة لتلك الأصول .
* توزيعات الأسهم , ويقصد بها رسملة الأرباح , أي اعادة تصنيف جزء من الأرباح المحتجزة إلى رأس المال ولا يتم في هذا النوع من التوزيعات توزيع أي نوع من أنواع الأصول , وعند اجراء مثل هذه التوزيعات تثار قضية القيمة التي سيتم اعتمادها عند الاعلان عن التوزيعات إذا كانت القيمة الإسمية أم القيمة السوقية للسهم وقد أوصت المهنة في هذا المجال استخدام القيمة السوقية عندما تكون نسبة التوزيعات قليلة نسبيا بحيث لا تتجاوز (20%-25% ) من أسهم رأس المال , وبخلافه يتم اعتماد القيمة الإسمية للسهم .

مثال 1 : ظهرت الأرصدة التالية في سجلات إحدى الشركات المساهمة في 31/12/2017 :

30000000 دينار رأس المال الاسمي ( قيمة أسمية دينار واحد للسهم ) , 25000000 رأس المال المصدر مدفوع بنسبة 50% , 18900000 دينار الأرباح المحتجزة , 4150000 دينار الإحتياطيات وخلال السنة تمت العمليات الآتية :

1. استلمت الشركة الأقساط من المساهمين عدا مساهم كان يملك 250000 سهم عجز عن السداد وقد بيعت أسهمه في المزايدة العلنية وبمبلغ 0.800 دينار للسهم , وقد بلغت مصاريف البيع 150000 دينار دفعت نقدا .
2. تم إصدار الأسهم غير المصدرة وبسعر 1.300 دينار للسهم , وقد بلغت نسبة الإكتتاب 120% , وتم إعادة الزيادة في الإكتتاب إلى المساهمين .
3. أعلنت الشركة ووزعت أرباح نقدية على المساهمين بواقع 0.300 دينار للسهم .
4. بلغ صافي الدخل المتحقق في نهاية السنة بعد الضريبة (البالغة نسبتها 15%) 4250000 دينار , وقد قررت الشركة زيادة الإحتياطيات بمبلغ 250000 دينار كما أعلنت الشركة وأصدرت توزيعات أرباح في شكل أسهم بالقيمة الإسمية بما يعادل 1/2 صافي الدخل المتحقق بعد الضريبة والإحتياطيات .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .
2. إعداد كشف الأرباح المحتجزة عن الفترة المنتهية في 31/12/2017 وقائمة الميزانية الجزئية كما في 31/12/2017.

الحل :

1. رأس المال المدفوع = 25000000× 50/100 = 12500000 دينار

وعليه يبلغ رصيد الأقساط غير المقبوضة 12500000 دينار

12500000 – ( 250000 × 50/100 ) = 12375000 دينار المبلغ المستلم من رصيد الأقساط :

12375000 حـ / النقدية

 12375000 حـ / الأقساط غير المقبوضة

250000 سهم × 0.800 دينار للسهم = 200000 دينار سعر بيع الأسهم بالمزايدة العلنية :

150000 حـ / مصاريف البيع

 150000 حـ / النقدية

200000 حـ / البنك

75000 حـ / المدينون

 125000 حـ / الأقساط غير المقبوضة

 150000 حـ / مصاريف البيع

30000000 سهم – 25000000 = 5000000 سهم غير مصدرة

5000000 سهم × 120% = 6000000 الأسهم المكتتب بها

6000000 سهم × 1.300 دينار للسهم = 7800000 دينار

5000000 سهم × 1.300 دينار للسهم = 6500000 دينار

7800000 – 6500000 = 1300000 دينار الزيادة في الإكتتاب

7800000 حـ / النقدية

 7800000 حـ / المكتتبين

1300000 حـ / المكتتبين

 1300000 حـ / النقدية

6500000 حـ / المكتتبين

 5000000 حـ / رأس المال

 1500000 ح/ علاوة الإصدار

30000000 سهم × 0.300 دينار للسهم = 9000000 دينار الأرباح النقدية المعلن عن توزيعها :

 9000000 حـ /الأرباح المحتجزة

 9000000 حـ / توزيعات أرباح نقدية مستحقة

9000000 حـ / توزيعات أرباح نقدية مستحقة

 9000000 حـ / النقدية

صافي الربح المتحقق قبل الضريبة س = 4250000 + 15% س

 85% س = 4250000

 س = 4250000 × 100/85

 س = 5000000 دينار

مبلغ الضريبة = 5000000 × 15% = 750000 دينار

صافي الدخل بعد الضريبة والاحتياطي = 4000000 دينار

4000000 دينار × 1/2 = 2000000 دينار قيمة توزيعات الأسهم

 5000000 حـ / ملخص الدخل

 5000000 حـ / الأرباح المحتجزة

3000000 حـ / الأرباح المحتجزة

 2000000 حـ / توزيعات أسهم مستحقة

 750000 حـ / الضريبة المستحقة

 250000 حـ / الاحتياطي

2000000 حـ / توزيعات أسهم مستحقة

 2000000 حـ / رأس المال

1. كشف الأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في 31/12/2017 :

رصيد الأرباح المحتجزة 1/1 18900000 دينار

± صافي الربح (الخسارة) خلال الفترة 5000000

الأرباح المعدة للتوزيع على المساهمين 23900000

- توزيعات الأرباح على المساهمين :

توزيعات أرباح نقدية (9000000)

توزيعات أسهم (2000000)

 (11000000)

* الإحتياطيات (250000)
* الضريبة المستحقة (750000)

رصيد الأرباح المحتجزة في 31/12 11900000

قائمة الميزانية الجزئية كما في 31/12/2017 ( جانب حقوق الملكية ) :

 الأصول المطلوبات وحقوق الملكية

 المطلوبات المتداولة :

 750000 ضريبة مستحقة

 حقوق الملكية :

 32000000 رأس المال \*

 1500000 علاوة الإصدار

 11900000 الأرباح المحتجزة

 4400000 الإحتياطيات \*\*

\*25000000 رصيد أول المدة + 5000000 إصدار إضافي خلال المدة +2000000 توزيعات أرباح في شكل إصدار أسهم .

\*\* 4150000 رصيد أول المدة + 750000 إضافة خلال المدة .

1. **المعالجات المحاسبية التي تتصل بتصفية الشركات المساهمة**

يتم اتخاذ قرار تصفية الشركات المساهمة للعديد من الأسباب من بينها:

* إنتهاء العمر القانوني للشركة أو انجاز المشروع الذي تأسست من أجله.
* تحقيق خسائر متتالية تصل إلى 75% أو أكثر من رأس المال.
* إندماج الشركة المساهمة في شركة مساهمة أو شركات مساهمة اخرى.

 وأياً كانت أسباب التصفية فإن الاجراءات القانونية والمحاسبية لتصفية الشركات المساهمة تكون مماثلة لتصفية الشركات التضامنية عدا ما يخص الآتي :

* تكون مسؤولية المساهمين عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بمقدار عدد وقيمة الأسهم التي يمتلكونها في الشركة.
* يتم فتح حساب حقوق المساهمين عند تصفية الشركة المساهمة لإثبات حقوق المساهمين المتمثلة برأس المال وعلاوة إصدار الأسهم والأرباح المحتجزة فضلاً عن نتيجة حساب أرباح وخسائر التصفية وفي ضوء ذلك يتم توزيع النقد المتبقي بعد إنتهاء عملية التصفية على المساهمين وحسب ما يعرف بقيمة السهم عند التصفية :

قيمة السهم عند التصفية =

 **النقد المتاح للتوزيع في نهاية عملية التصفية**

 **عدد أسهم رأس المال المصدر**

مثال 1 : فيما يلي قائمة الميزانية لإحدى الشركات المساهمة كما في 1/1/2017 عندما تم إتخاذ قرار بتصفيتها بسبب بلوخ خسائرها المتراكمة 75% من رأس المال : ( المبالغ بالاف الدنانير)

 الأصول الألتزامات وحقوق الملكية

 2500 النقدية 2000 الدائنون وأوراق الدفع

 3000 المدينون وأوراق القيض 8000 قروض طويلة الأجل

 4500 المخزون 10000

10000 300000 رأس المال ( 1 دينار للسهم )

80000 الأثاث المعدات (بالصافي) 60000 علاوة رأس المال

10000 شهرة المحل (270000) خسائر متراكمة

 90000

100000 100000

وقد أظهرت نتائج تصفية الشركة ما يلي :

1. تم تحصيل ما يعادل 80% من قيمة المدينون وأوراق القيض .
2. تم بيع المخزون بخسارة بلغت 20% من القيمة الدفترية .
3. تم بيع الأثاث والمعدات بربح يعادل 25% من القيمة الدفترية .
4. شهرة المحل لا قيمة لها , وقد بلغت مصاريف التصفية 500000 دينار .
5. تم سداد ديون الشركة بالكامل .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية للتصفية وتصوير الحسابات اللازمة .
2. إحتساب قيمة السهم عند التصفية .

الحل :

القيود المحاسبية للتصفية : ( المبالغ بالاف الدنانير )

1. 300000 ﺤ/ رأس المال

 60000 ﺤ/ علاوة رأس المال

 270000 ﺤ/ الخسائر المتراكمة

 90000 ﺤ/ المساهمون

1. 10000 ﺤ/ أ.خ التصفية

 10000 ﺤ/ شهرة المحل

1. 2400 ﺤ/ النقدية

 600 ﺤ/ أ.خ التصفية

 3000 ﺤ/ المدينون وأ.ق

1. 3600 ﺤ/ النقدية

 900 ﺤ/ أ.خ التصفية

 4500 ﺤ/ المخزون

1. 100000 ﺤ/ النقدية

 20000 ﺤ/ أ.خ التصفية

 80000 ﺤ/ الأثاث والمعدات

1. 2000 ﺤ/ الدائنون وا.د

8000 ﺤ/ القروض

 10000 ﺤ/ النقدية

1. 8500ﺤ/ أ.خ التصفية

 8500 ﺤ/ المساهمون

1. 98500 ﺤ/ أ.خ التصفية

 98500 ﺤ/ النقدية

 ﺤ/ النقدية

 2500 الرصيد 10000 ﺤ/ مذكورين

 2400 ﺤ/ المدينون و ا.ق 98500 ﺤ/ المساهمون

 3600 ﺤ/ المخزون

 100000 ﺤ/ مذكورين

 108500 108500

 ﺤ/ أ.خ التصفية

 10000 ﺤ/ شهرة المحل 20000 ﺤ/ النقدية

 600 ﺤ/ المدينون و ا.ق

 900 ﺤ/ المخزون

 8500 ﺤ/ المساهمون

 20,000 20000

 ﺤ/ المساهمون

 98500 ﺤ/ النقدية 90000 ﺤ/ مذكورين

 8500 ﺤ/ أ.خ التصفية

 98500 98500

قيمة السهم عند التصفية = التقد المتاح في نهاية التصفية / عدد أسهم رأس المال

 = 98500/300000 = 0.328 دينار للسهم

**الفصل الثالث**

**المحاسبة عن إصدار السندات**

**أولا : مفهوم السندات**

 تمثل السندات أكثر أنواع الديون طويلة الأجل التي يتم الابلاغ عنها في قائمة الميزانية , ويعد الغرض الاساس من إصدار السندات هو الأقتراض طويل الأجل عندما يكون رأس المال المطلوب ضخما بدرجة لا يمكن معها لمقرض واحد أن يقدمه , وعليه يمكن ومن خلال إصدار سندات بقيمة إسمية معقولة للسند تقسيم مقدار الدين طويل الأجل إلى عدد كبير من وحدات الإستثمار الصغيرة في القيمة بما يمكن أكثر من مقرض من المساهمة في القرض .

 وتنشأ السندات من عقود يطلق عليها " عقود السندات " وتمثل وعدا بسداد :

1. مبلغ من المال في تاريخ استحقاق محدد .
2. فائدة دورية بمعدل محدد وعلى اساس القيمة الإسمية للسندات, وعادة ما تسدد الفوائد بصورة نصف سنوية رغم أن معدل الفائدة يحدد على أساس سنوي .

 ويمكن بيع إصدار كامل للسندات إلى أحد بنوك الإستثمار الذي يعمل كوكيل بيع في عملية تسوية السندات , وفي مثل هذه الإتفاقات أما أن يكتتب البنك الإستثماري في الإصدار بالكامل عن طريق ضمان مبلغ معين للشركة المصدرة ثم يتحمل البنك مخاطر بيع السندات بالسعر الذي يمكنه الحصول عليه , أو أن يقوم البنك ببيع السندات مقابل عمولة تستقطع من متحصلات البيع .

 وللشركة المساهمة بحسب متطلبات قانون الشركات العراقي 21 لسنة 1997 المعدّل أن تقترض عن طريق إصدار سندات وفق أحكام هذا القانون، بدعوة موجهة إلى الجمهور ويمنح المكتتب بالقرض سندات مقابل المبالغ التي اقرضها للشركة وله الحق باستيفاء فائدة معينة تدفع له في آجال محددة وتسترد قيمتها من أموال الشركة .

 وتِعد هذه السندات ذات قيمة إسمية واحدة قابلة للتداول وغير قابلة للتجزئة وترقم بارقام متسلسلة لكل إصدار ويجب ان تختم بختم الشركة , هذا ولا يجوز إصدار سندات القرض قبل إستكمال الشروط الآتية:

1. أن يكون راس مال الشركة مدفوعا بالكامل.
2. أن لا يتجاوز مجموع مبلغ القرض الصادر رأس مال الشركة.
3. موافقة الهيئة العامة للشركة على الإصدار بناء على توصية مجلس الإدارة.

 وتكون الدعوة للإكتتاب بسندات القرض بنشر بيان في النشرة وصحيفتين يوميتين يتضمن ما يلي على أن تدرج هذه البيانات في سند القرض عند الإصدار وهي:

1. اسم الشركة ورأس مالها.
2. تاريخ قرار الهيئة العامة بالموافقة على إصدار سندات القرض.
3. معلومات عن الوضع المالي للشركة وعن نتائج عملياتها، بما في ذلك ايراداتها.
4. سعر الفائدة وتواريخ إستحقاقها.
5. قيمة الإصدار ومدته والقيمة الإسمية للسندات.
6. طريقة الإكتتاب ومدته وطريقة الدفع.
7. مواعيد الوفاء بالقيمة الإسمية للسندات.
8. الغرض من قرض السندات.
9. ضمانات الوفاء بقرض السندات.
10. سندات القرض التي أصدرتها الشركة سابقا, وأية بيانات ومعلومات ضرورية.

 وعلى المصرف الذي يتولى عملية الإكتتاب بسندات القرض غلقه عند انتهاء مدته أو الإكتتاب بكامل السندات المطروحة، والإعلان عن ذلك في صحيفتين يوميتين وتزويد مسجل الشركات بجميع المعلومات عن عملية الإكتتاب بما في ذلك أسماء المكتتبين بها وعدد السندات التي أكتتب بها كل منهم وعناوينهم وجنسياتهم والمبالغ المدفوعة وقيمة السندات.

 وللشركة المساهمة بيع السندات التي لم يكتتب بها الجمهور بسعر تداولها في سوق قانوني للأوراق المالية، بما لا يقل عن قيمتها الإسمية, كما أن على الشركة المقترضة الوفاء بقيمة سندات القرض وفق الشروط التي وضعت عند الإصدار او قبله ولا يجوز تأخير ميعاد الوفاء بها.

**ثانيا : المعالجات المحاسبية لإصدار قروض السندات**

 يتضمن عقد إصدار السندات كما سبق ذكره شروط محددة من بينها , أن يدفع حامل السند مبلغاً في تاريخ إصدار السندات وعادة ما يمثل هذا المبلغ القيمة الإسمية أي القيمة المذكورة على وجه السند كان تكون 1000 دينار، 100 دينار، 10 دينار للسند الواحد , ويفضل ان يكون تاريخ إطفاء السندات في تاريخ أخر فائدة يستحقها حامل السند , كما يدفع لحامل السند فائدة دورية في مواعيد محددة كأن تكون سنوية أو نصف سنوية وبنسبة مئوية من القيمة الإسمية للسند .

 ويتحدد سعر بيع السندات المصدرة في ضوء طلب وعرض المشترين والبائعين والمخاطر النسبية لهذه السندات , فضلا عن أحوال السوق والاقتصاد , ويتم تقييم السند على أساس القيمة الحالية لتدفقاته النقدية المستقبلية والتي تشمل الفائدة وأصل مبلغ الدين باستخدام معدل الفائدة الذي يقدم عائد مقبول عن استثمار ممائل في درجة مخاطرته . وعليه ينشأ الاختلاف بين القيمة الإسمية للسند وبين قيمته االحالية (سعر اصداره) من اختلاف اسعار الفائدة في السوق ( الفائدة الفعالة ) مع سعر الفائدة المسماة على وجه السند فإذا كانت فائدة السند مساوية لفائدة السوق فان السندات تصدر بالقيمة الإسمية , وإذا كانت فائدة السند اكبر من فائدة السوق فان السندات تصدر بعلاوة , أما إذا كانت فائدة السند اقل من فائدة السوق فان السندات تصدر بخصم , وطالما ان هناك علاقة بين العلاوة والخصم وبين الفائدة فان العلاوة تعد تخفيضاً للفائدة بينما يعد الخصم إضافة عليها . وتعد حسابات الخصم والعلاوة حسابات مقابلة للسندات وتظهر في قائمة الميزانية ويتم إطفاءها دوريا خلال عمر السندات بطريقتين هما :

1. طريقة القسط الثابت , ويتم في ضوءها قسمة مبلغ الخصم أو العلاوة على عدد الأشهر الممتدة من تاريخ إصدار السندات ولغاية تاريخ استحقاقها , ومن ثم استخراج مبلغ القسط في كل تاريخ سداد أو استحقاق للفائدة والذي يكون ثابتا من فترة لأخرى .
2. طريقة الفائدة الفعالة ( طريقة القيمة الحالية ) , والتي يتم في ضوءها استخراج قسط الخصم أو العلاوة من خلال مقارنة حاصل ضرب القيمة الدفترية للسندات بمعدل الفائدة الفعالة مع حاصل ضرب القيمة الإسمية للسندات بمعدل الفائدة الاسمي , وتؤمن هذه الطريقة مقابلة أفضل بين الإيرادات والمصاريف . هذا وسيتم في هذا الفصل استخدام طريقة القسط الثابت لبساطتها في التطبيق .

وفيما يلي توضيح للمعالجات المحاسبية ذات الصلة بإصدار السندات بالقيمة الإسمية وكذلك إصدار السندات بخصم أو علاوة في تاريخ إستحقاق الفائدة وبين تواريخ إستحقاقها :

1. إصدار السندات بالقيمة الإسمية في تاريخ استحقاق الفائدة

 مثال 1 : أصدرت احدى الشركات سندات قيمتها الإسمية 2 مليون دينار , وتبلغ القيمة الإسمية للسند الواحد 100 دينار وبسعر فائدة 10% تدفع مرتين في السنة مرة في 1/7 ومرة اخرى في 31/12 فاذا علمت بان إصدار السندات كان في 1/1/2012 وان عمرها خمس سنوات .

المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى عمر السندات إذا علمت أن الإصدار تم بالقيمة الإسمية .

الحل :

عدد السندات المصدرة = 2000000 / 100 = 20000 سند

سعر الإصدار = 20000 × 100 = 2000000 دينار

1/1/2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  2000000حـ/ |  البنك |  |
|  | 2000000 حـ/ | السندات |

1/7/2012

 2000000 × 10% = 200000÷ 2 = 100000 دينار الفائدة نصف السنوية

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 100000حـ/  | الفائدة المدينة |  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

في 31/12 /2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 100000حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

ويتم إجراء نفس القيود للسنوات 2013 ،2014 ، 2015

1/7 / 2016

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 100000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

31/12/2016

2000000+100000= 2100000 دينار

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2000000 حـ/ | السندات  |  |
| 100000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 2100000حـ/ | البنك |

1. إصدار السندات بخصم أو علاوة في تاريخ استحقاق الفائدة

مثال 2 : بالرجوع إلى المثال 1 وعلى فرض أن إصدار السندات تم بخصم وبسعر إصدار 97 دينار للسند , المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى الخمس سنوات .

الحل :

20000 ×97 = 1940000 دينار سعر إصدار السندات

1940000 - 2000000 = 60000 دينار خصم إصدار السندات

1/1/2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1940000حـ/ | البنك  |  |
| 60000 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 2000000حـ/ | السندات |

1/7/ 2012

60000 ÷ 60 شهر = 1000 دينار الخصم الشهري

1000 × 6 شهر = 6000 دينار

100000+ 6000 = 106000 دينار

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 106000 حـ/ | الفائدة المدينة  |  |
|  | 6000 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

31/12/2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  106000 حـ/ | الفائدة المدينة  |  |
|  | 6000 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

ويتم إثبات نفس القيود للسنوات 2013 ،2014 ، 2015

1/7/2016

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 106000 حـ/ | الفائدة المدينة  |  |
|  | 6000 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

31/12/2014

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 106000 حـ/ | الفائدة المدينة  |  |
| 2000000 حـ/ |  السندات  |  |
|  | 6000 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 2100000 حـ/ | البنك |

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال 1 وعلى فرض أن إصدار السندات تم بعلاوة وبسعر إصدار 102 دينار للسند , المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى خمس سنوات .

الحل :

1/1/2012

20000 × 102= 2040000 دينار

2040000 – 2000000 = 40000 دينار العلاوة

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2040000 حـ/ | البنك  |  |
|  | 40000 حـ/ | علاوة إصدار السندات |
|    | 2000000 حـ/ | السندات |

1/7/2012

40000÷ 60 شهر = 666.7 دينار علاوة الشهر الواحد ×6 شهر

 = 4000 دينار العلاوة نصف السنوية

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 96000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
| 4000 حـ/ | علاوة إصدار السندات  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |
|  |  |  |

31/12/2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 96000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
| 4000 حـ/ | علاوة إصدار السندات  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

ويتم إثبات نفس القيود للسنوات 2013 ،2014 , 2015

1/7/2016

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 96000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
| 4000 حـ/ | علاوة إصدار السندات  |
|  | 100000 حـ/ | البنك |

31/12/2016

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 96000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
| 4000 حـ/ | علاوة إصدار السندات  |
| 2000000 حـ/ |  السندات |
|  | 2100000 حـ/ | البنك |

1. إصدار السندات بين تواريخ استحقاق الفائدة

مثال 4 : في 1/7/2012 أصدرت احدى الشركات 1000 سند والمطلوب من البيانات الآتية ولكل حالة بشكل مستقل , إثبات القيود المحاسبية اللازمة لسنة 2012:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **الحالات** | **قيمة السند** | **الفائدة الإسمية** | **تواريخ استحقاق الفائدة** | **تواريخ استحقاق السندات** | **سعر الإصدار** |
| **1** | **100** | **10%** | **30/6 ،31/12** | **1/7/2013** | **100** |
| **2** | **100** | **10%** | **30/4 ،31/10** | **31/10/2014** | **96** |
| **3** | **100** | **10%** | **1/3 ، 1/9** | **1/9/2012** | **105** |

الحل :

الحالة 1 : الإصدار بالقيمة الإسمية في 1/7/2012

1000× 100= 100000 دينار سعر إصدار السندات

احتساب الفائدة المستحقة في تاريخ الأصدار( 1/7- 31/12/2012 ) - لايوجد فائدة مستحقة

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 100000حـ/ | البنك |  |
|  | 100000 حـ/ | السندات |

31/12/2012

100000×10%= 10000÷2 = 5000 دينار الفائدة نصف السنوية

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 5000 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 5000 حـ/ | البنك |

الحالة 2 : الإصدار بخصم في 1/7/2012

1000×96 = 96000 دينار سعر إصدار السندات

 الخصم = 100000 – 96000 = 4000 دينار

مدة الفائدة الواجب سدادها من1 /7/ 2012 إلى 30/10 /2012 تعادل 4 أشهر

وعليه فأن مبلغ الفائدة المستحقة لمدة 2 شهر تساوي 5000×2/6= 1667 دينار :

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 97667 حـ/ | البنك  |  |
| 4000 حـ/ |  خصم إصدار السندات |
|  | 100000 حـ/ | السندات |
|  | 1667 حـ/ | الفائدة المستحقة |

المدة الزمنية من تاريخ إصدار السندات لغاية تاريخ الاستحقاق ( 1/7/2012 – 30/10/2014) = ( 6+12+12+12+10 ) = 52 شهر

4000/52 = 77 مبلغ الخصم الشهري

في 31/10/2012

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1667 حـ/ | الفائدة المستحقة |  |
| 3641 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 5000 حـ/ | البنك |
|  | 308حـ/ | خصم إصدار السندات(77×4) |
|  |  |  |

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |
|  |  |

31/12/2012

5000×2/6= 1667

الخصم =77×2= 154

1667+154= 1821

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1821 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 154 حـ/ | خصم إصدار السندات |
|  | 1667 حـ/ | الفائدة المستحقة  |

الحالة 3 : الإصدار بعلاوة قي 1/7/2012

1000×105= 105000 دينار

العلاوة = 105000 – 100000 = 5000 دينار

مدة الفائدة الواجب سدادها من 1/7/ إلى 1/9 /2012 تعادل2 اشهر , وعليه فأن مبلغ الفائدة المستحقة لمدة 4 أشهر = 5000 ×4/6= 3333 دينار

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 108333 حـ / | البنك |  |
|  | 5000 حـ/ | علاوة اصدار السندات |
|  | 3333 حـ/ | الفائدة المستحقة |
|  | 100000 حـ/ | السندات |

1/9 /2012

الفترة الزمنية من تاريخ إصدار السندات لغاية تاريخ الاستحقاق ( 1/7/2012 – 1/9/2012) = ( 6+12+8 ) = 26 شهر

5000 /26 = 192 دينار مبلغ العلاوة الشهري

|  |  |
| --- | --- |
| 384 حـ/ | علاوة إصدار السندات |
| 3333 حـ/ | الفائدة المستحقة |  |
| 1283 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
|  | 5000 حـ/ | البنك |

31/12/2012

5000×4/12= 3333

العلاوة = 192×4= 768

3333- 768= 2565

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 2565 حـ/ | الفائدة المدينة |  |
| 768 حـ/ | علاوة إصدار السندات |
|  | 3333 حـ/ | الفائدة المستحقة  |

**ثالثاَ : المعالجات المحاسبية لإستدعاء السندات وتسويتها**

 عندما يتم تسوية السندات في تاريخ الاستحقاق , فان الأمر لا يتطلب الإعتراف بأية مكاسب أو خسائر بسبب استنفاذ حسابات الخصم أو العلاوة بالكامل, فضلا عن تساوي القيمة الدفترية للسندات مع القيمة الإسمية لتلك السندات , وكذلك تساوي القيمة الإسمية للسندات مع قيمتها السوقية , أما في حالة إستدعاء السندات قبل تاريخ الاستحقاق فأن الأمر في هذه الحالة يتطلب الإعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية الإستدعاء والتي تنشأ من الفرق بين سعر الإستدعاء وبين القيمة الدفترية للسندات في تاريخ الأستدعاء وبشكل أخر فأن مكاسب أو خسائر الإستدعاء يمكن إيجادها من الآتي :

سعر استدعاء السندات \*\*\*\*

صافي القيمة الدفترية للسندات

 القيمة الإسمية \*\*\*\*

* الخصم ( + العلاوة ) غير المستنفذة \*\*\*\*
* تكاليف الإصدار غير المستنفذة \*\*\*

 (\*\*\*\*)

مكاسب أو خسائر استدعاء السندات \*\*\*

مثال 5 : في تاريخ 2/1/2012 أصدرت إحدى الشركات سندات تعادل قيمتها الإسمية 1500000 دينار بفائدة 10% تسدد في 31/12 من كل سنة وبسعر 97 دينار للسند تسدد في 31/12/2019 , وبلغت التكاليف القانونية والأخرى 24000 دينار تستنفذ على اساس القسط الثابت , وفي 2/1/2017 تم استدعاء ما يعادل 1000000 دينار من السندات بسعر استدعاء 101 دينار للسند بهدف اطفاءها .

المطلوب : اثبات قيد إصدار السندات وقيود سداد الفائدة وقيد استدعاء السندات مع توضيح عمليات الاحتساب .

الحل :

القيمة الإسمية للسندات المصدرة 1500000 دينار

القيمة الحالية للسندات المصدرة ( 1500000 ×0.97 ) 1455000

خصم إصدار السندات 45000 دينار

في تاريخ 2/1/2012 :

|  |  |
| --- | --- |
| 1431000 حـ/ | النقدية |
| 24000 حـ/ | تكاليف الإصدار  |  |
| 45000 حـ/ | خصم الأصدار |  |
|  | 1500000 حـ/ | السندات |

قيد سداد الفائدة في نهاية السنوات 2012- 2016

قسط استنفاذ الخصم السنوي = 45000 / 10 = 4500 دينار

قسط استنفاذ تكاليف الإصدار سنويا = 24000 /10 = 2400 دينار

مصاريف الفائدة النقدية = 1500000 ×10% = 150000 دينار

 154500 حـ/ الفائدة المدينة

2400 حـ/ مصاريف إصدار السندات

 2400 حـ/تكاليف إصدار السندات

 4500 حـ/خصم إصدار السندات

 150000 حـ/النقدية

في تاريخ 2/1/2017

رصيد الخصم غير المستنفذ : 45000-( 4500 ×5 ) = 22500 دينار

رصيد تكاليف الإصدار غير المستنفذة :24000-( 2400 ×5 )= 12000 دينار

صافي القيمة الدفترية للسندات = 1500000 -22500-12000

 = 1465500 دينار

نسبة السندات التي تم استدعاءها = 1/3

1000000 حـ/السندات

33000 حـ/خسائر استدعاء السندات \*

 15000 حـ/خصم الإصدار ( 22500×1/3 )

 8000 حـ/تكاليف الإصدار ( 12000×1/3 )

 1010000 حـ/النقدية

\* سعر استدعاء السندات (1000000×101 ) 1010000

صافي القيمة الدفترية للسندات

 القيمة الإسمية 1000000

* الخصم ( + العلاوة ) غير المستنفذة 15000
* تكاليف الإصدار غير المستنفذة 8000

 (977000)

مكاسب أو خسائر استدعاء السندات 33000