

محاسبة شركات

الجزء الاول (شركات الاشخاص) - تكوين شركات التضامن واعداد القوائم المالية وتوزيع الارباح والخسائر فيها، والتغير في ملكية شركات التضامن

تقسم المشاريع التجارية الى:

1- شركة فردية : شخص واحد يمتلكها وهو من يتولى ادارتها بالعادة وهو من يتحمل الربح او الخسارة في مشروعه، كما ان المالك للمشروع الفردي يتحمل جميع التزامات المشروع والتي قد تطل امواله الخاصة من اجل تسديد تلك الالتزامات ، ليس هناك شخصية اعتبارية للمشروع مستقلة عن المالك (شخصية المنشأة وشخصية المالك واحدة)

2- شركات اشخاص: يمتلكها أكثر من شخص، وتوزع الارباح والخسائر حسب حصة كل شريك، ويكون الجميع أو بعضهم مسئولون عن التزامات الشركة والتي قد تطل اموالهم الخاصة من اجل تسديد تلك الالتزامات، ليس هناك شخصية اعتبارية للشركة مستقلة عن المالك (شخصية الشركة وشخصية المالك واحدة)، ويتم تمويل الشركة نقدا وعن طريق اصول ايضا مثل سيارة او مبنى.

من الامثلة على شركات الاشخاص حسب القانون:

اولا - شركة التضامن: تتكون من شريكين الى 20 شريك مسئولين بالتضامن في جميع أموالهم عن ديون الشركة .

ثانيا - شركة التوصية البسيطة: تتكون من فريقين من الشركاء:

- فريق يضم على الاقل شريكا متضامنا مسئولا في جميع أمواله عن ديون الشركة،

- فريق آخر يضم على الاقل شريكا موصيا مسئولا عن ديون الشركة بقدر حصته في رأس المال

ثالثا - شركات المحاصة: تتكون من شخصين او اكثر يمارس اعمالها شريك ظاهر، وليست مسجلة، واساس الشركة هي العلاقة بين الشركاء، ويرجع الفير الى الشريك الظاهر.

3- شركات اموال: يملكها شخص او أكثر من شخص، ولا تطل التزامات الشركة اموال الملاك الخاصة، بل تعتبر الشركة شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الملاك، وتوزع الارباح والخسائر حسب حصة كل مالك بالشركة، وتقوم على الاعتبار المالي الي يقوم على تمويل الشركة نقدا من قبل الملاك.

من الامثلة على شركات الاموال حسب القانون:

اولا - الشركة المساهمة العامة: لا يقل عدد الشركاء عن اثنين ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة ، وقابلة للتداول وال يسأل الشركاء الا بقدر قيمة أسهمهم .

ثانيا - الشركة المساهمة الخاصة: تتكون من شركين او اكثر ويمكن ان تتكون من واحد بموافقة الوزير، مستقلة بالذمة عن المساهم.

ثالثا - الشركة ذات المسؤولية المحدودة: شركة تتكزن من شريكين او اكثر، مسئولين عن ديون الشركة بمقدار حصصهم في رأس المال، وينقسم رأس المال الى حصص متساوية.

رابعا - شركة التوصية بالاسهم: : تتكون من فريقين من الشركاء، كل فريق يضم على الاقل:

1- شركاء متضامنون مسئولون في جميع أمواله عن ديون الشركة الا يقل عن اثنين،

2- شركاء مساهمين لا يقل عددهم عن ثلاثة، ولا يسألون عن ديون الشركة الا بقدر حصصهم في رأس المال

ملاحظة - لم يقسم القانون الشركات الى اشخاص واموال، بل حددها بالشركات السبعة السابقة، ولكن الاكاديمين قسموها الى شركات اشخاص وشركات اموال.

عزيزي الطالب - ان الاختلاف بين الشركات السابقة هو عدد الملاك والشخصية الاعتبارية للشركة بالاضافة الى طريقة التمويل هل هي نقدا او نقدا واصول بالاضافة الى المعالجة المحاسبية لكل من الشركات السابقة والتي سيتم شرحه لاحقا.

فتتشابه الشركة الفردية وشركة الاشخاص بان الشخصية الاعتبارية للشركة هي نفسها الملاك، والاختلاف بينهم هو عدد الملاك، في حين ان وجه الشبه بين شركة الاموال وشركة الاشخاص هو عدد الملاك الذي يزيد عن شخص في حين ان الاختلاف بينهم ان شركة الاموال لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشخصية الاعتبارية للملاك.

ماذا نعى عندما نقول ان للشركة شخصية اعتبارية مستقلة عن الملاك؟

افترض ان لديك شركة وقمت بشراء بضاعة على الحساب قيمتها 5,000 دينار، فهنا اصبح عليك التزام تستطيع سداه من خلال نقدية الشركة او بيع اصول شركتك لسداد قيمة البضاعة، ولكن للاسف ليس لديك نقدية وقيمة اصول شركتك بلغت 3,000 دينار وفعلا قمت ببيع اصول شركتك وسددت من الالتزام 3,000 دينار وتبقى عليك 2,000 دينار، اذن كيف سيتم تسديد 2,000 دينار؟؟

هنا ياتي دور تصنيف شركتك، فاذا كانت شركتك فردية او اشخاص فيحق لصاحب الدين ان ياخذ حقه من اموالك الخاصة مثل بيتك سيارتك الخاصة باعتبار ان شركتك وشخصك واحد، اما اذا كانت شركة اموال فلا يستطيع صاحب الدين ان ياخذ حقه من اموالك الخاصة بل فقط من اصول شركتك (مقدار حصة رأس مالك بالشركة) لان الشركة لها شخصية مستقلة عن شخصيتك كمالك للشركة.

سيتم شرح تكوين شركات التضامن واعداد القوائم المالية وتوزيع الارباح والخسائر فيها،
والتغير في ملكية شركات التضامن

اولا - شركة التضامن

تتكون من اشخاص طبيعيين لا يقل عن شريكين الى 20 شريك (في حال وفاة شريك قد يزيد العدد بالميراث) ، وان لا يقل الشريك عن 18 سنة، ويكتسب الشريك صفة التاجر ويمارس التجارة باسم الشركة، وجميع الشركاء مسئولين عن جميع التزامات وديون الشركة بضمانهم تسديد تلك الالتزامات من اموالهم الخاصة.

ويتألف اسم الشركة من اسماء او كنية او لقب جميع الشركاء، ويمكن استخدام اسم او كنية احدى الشركاء وازضافة كلمة وشركائه.

ويتطلب القانون تسجيل الشركة ودفع الرسوم قبل البدء بممارسة اعمالها، ويتم تقديم الطلب الى مراقب الشركات في وزارة الصناعة والتجارة مرفقا بعقد الشركة موقعا من الشركاء جميعا، يتضمن عقد الشركة مايلى:

1. عنوان الشركة واسمها التجاري اذا وجد
 2. اسماء الشركاء وجنسية كل منهم وعمره وعنوانه
 3. المركز الرئيسي للشركة
 4. راس المال وحصة كل شريك
 5. غايات الشركة
 6. مدة الشركة اذا كانت محدودة
 7. اسم الشريك المفوض او اسماء الشركاء المفوضين بإدارة الشركة والتوقيع عنها وصلالحياتهم
 8. الوضع التي ستؤول اليه الشركة في حالة وفاة اي شريك او افالسة او الحجز عليا او وفاة الشركاء جميعا
- اما ادارة شركة التضامن فقد اعطى القانون الحق لكل شريك فيها بالاشتراك في الادارة على ان يحدد بعقد الشركة اسماء الشركاء الذين تم تفويضهم بالتوقيع والادارة والصلاحيات الممنوحة لهم.

المعالجة المحاسبية عند تأسيس شركة التضامن

عرفنا الان ان شركة التضامن تتكون من شخصين الى 20 شخص، وعند فتح الشركاء لشركة التضامن عليهم اثبات حصة كل منهم مقابل النقدية المدفوعة والاصول المقدمة والالتزامات المنقولة واحيانا نقل شهرة لاحدى الشركاء وفي بعض الاحيان يحصل على ارباح مقابل عمله. ويتم فتح حساب لكل شريك بقيمة حصته يطلق عليه (ح/راس المال الشريك) ويكون بالجانب الدائن لانه يعتبر التزام على الشركة اتجاه الشركاء، ويظهر في الميزانية في حقوق الملكية.

اولا - يقوم الشركاء بتسديد حصصهم براس المال باحدى الطرق التالية:

1- التسديد نقدا

يثوم الشركاء بتسديد حصصهم براس المال نقدا، وهي اكثر الطرق شيوعا، ويتم فتح حساب بالبنك باسم الشركة ويتم ايداع النقدية المستلمة من الشركاء فيه.

مثال (1): في 2021/1/1 اتفق احمد وجميل وسامي على تكوين شركة تضامن برأس مال يبلغ 120,000 دينار، وتكون حصص الشركاء في راس المال متساوية، وسدد الشركاء حصصهم نقدا. المطلوب: اثبات قيد تأسيس الشركة وتسديدهم حصصهم براس المال.

حصة كل شريك من راس المال = $120,000 / 3 = 40,000$ دينار

120,000	من ح/ النقدية او البنك	(زيادة اصل متداول)
40,000	الى ح/ راس مال احمد	(زيادة حقوق ملكية)
40,000	الى ح/ راس مال جميل	(زيادة حقوق ملكية)
40,000	الى ح/ راس مال سامي	(زيادة حقوق الملكية)

نلاحظ من القيد السابق ان الشركاء الثلاث اصبح لهم راس مال بالشركة يبلغ 120,000 دينار مقسمة بالتساوي بينهم مقابل النقدية التي دفعوها، ويعتبر راس المال التزام على الشركة يجب سداؤه للشركاء في حال تم افلاسها او تصفيتها.

ويتم فتح حساب مستقل في دفتر الاستاذ لكل راس مال خاص بكل شريك لبيان حركة راس مال كل منهم كما يلي:

مدین	ح/ راس مال احمد	دائن
	40,000	من ح/ النقدية

* يتم فتح نفس الحساب للشريك جميل وسامي.

كما يمكن فتح حساب راس مال واحد يظهر مجموع راس المال للشركاء بدلا من حسابات مستقلة كما يلي:

مدین	ح/راس المال للشركاء	دائن
	120,000	من ح/النقدية

2- تسديد الشركاء او بعضهم حصصهم براس المال عن طريق تقديم اصول عينية:

يقوم بعض الشركاء بتقديم اراضي او سيارات او معدات او بضاعة كتسديد لحصصهم براس المال، ويجب تقييم الاصول بالقيمة العادلة لها بتاريخ تقديمها للشركة من مبدأ العدالة، ففي حال وجود اصل له قيمة عادلة عالية فان ذلك سيزيد من حصة الشريك، وفي حال لم تثبت بقيمتها العادلة العادلة وقررت الشركة بيعه فان الارباح ستوزع بالتساوي بين الشركاء وهذا يعتبر ظلم للشريك.

مثال (2): في 2021/1/1 اتفق احمد وجميل وسامي على تكوين شركة تضامن برأس مال يبلغ 120,000 دينار، وتكون حصص الشركاء في راس المال بالشكل التالي:

احمد	جميل	سامي
60,000	20,000	40,000

سدد احمد وجميل حصصهم نقدا، اما الشريك سامي فقدم الاصول التالية:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
بضاعة	8,000	7,500
سيارات	5,000	4,500
اراضي	10,000	14,000
اثاث	2,000	2,200
ذمم مدينة	4,000	3,800
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	250	

المطلوب: اثبات قيد تأسيس الشركة وتسديدهم حصصهم براس المال.

بالنسبة للشريك احمد وجميل فسددوا حصصهم نقدا بالقيد التالي:

80,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
60,000	الى ح/راس مال احمد	(زيادة حقوق الملكية)
20,000	الى ح/راس المال جميل	(زيادة حقوق الملكية)

اما بالنسبة للشريك سامي فيتم احتساب مجموع القيمة العادلة للاصول المقدمة منه بالشكل التالي:

البيان	القيمة العادلة
بضاعة	7,500
سيارات	4,500
اراضي	14,000
اثاث	2,200
ذمم مدينة (دفترى)	4,000
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(200)
المجموع	32,000

ملاحظة هامة - يتم اخذ جميع الاصول بالقيمة العادلة ماعدا الذمم المدينة تؤخذ بالقيمة الدفترية لانه سيتم طرح المخصص منها ليكون صافي الذمم المدينة بالقيمة العادلة، ويتم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالفرق بين القيمة العادلة والدفترية (4,000 - 3,800) ولا يتم احتساب مخصص الديون بالقيمة الدفترية والبالغ 250 دينار (يتم تجاهله).

نجد ان قيمة الاصول العادلة المقدمة من الشريك سامي بلغت 32,000 دينار، في حين ان حصته يجب ان تكون 40,000 دينار، مما يعني ان هناك نقص على الشريك سامي ان يسدده نقدا والبالغ (40,000 - 32,000) 8,000 دينار

ويتم اثبات حصة الشريك سامي براس المال والبالغة 40,000 دينار بالشكل التالي:

من ح/ البضاعة	(زيادة اصل متداول)	7,500
من ح/سيارات	(زيادة اصل غير متداول)	4,500
من ح/الاراضي	(زيادة اصل غير متداول)	14,000
من ح/الاثاث	(زيادة اصل غير متداول)	2,200
من ح/الذمم المدينة	(زيادة اصل غير متداول)	4,000
من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)	8,000
الى ح/راس مال سامي	(زيادة حقوق الملكية)	40,000
الى ح/مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	(مقابل للذمم المدينة)	200

✓ يمكن دمج القيد الاول الخاص بتسديد احمد وجميل حصصهم مع قيد تسديد سامي حصته في راس المال.

ستظهر الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن بعد تسديد الشركاء حصصهم في راس المال بالشكل التالي:

الميزانية الافتتاحية كما في 2021/1/1	
الالتزامات وحقوق الملكية	الاصول
60,000 رأس مال احمد	88,000 النقدية
20,000 رأس مال جميل	4,000 الذمم المدينة
40,000 رأس مال سامي	(200) مخصص ديون مشكك في تحصيلها
	3,800 صافي الذمم المدينة
	7,500 البضاعة
	2,200 الاثاث
	4,500 سيارات
	14,000 الاراضي
120,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	120,000 مجموع الاصول

3- تسديد الشركاء حصصهم فس رأس المال باصول عينية والتزامات

نقل الاصول العينية تم شرحه سابقا فهي تزيد من حصة الشريك، اما اذا قام الشريك بتقديم التزامات فان ذلك يقلل من حصته في رأس المال او سيقوم بدفع النقدية ليغطي رأس ماله المطلوب.

مثال (3): قرر احمد وجميل تأسيس شركة تضامن ويبلغ رأس مال الشركة 50,000 دينار، حيث تكون حصة احمد 30,000 دينار وحصة جميل 20,000 دينار، وفام احمد بتسديد حصته في رأس المال نقدا، في حين قدم الشريك جميل الاصول والالتزامات التالية:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
سيارات	15,000	13,000
اثاث	10,000	12,000

وكان هناك اوراق دفع على السيارة (تم شراء السيارات على الاقساط) بقيمة 7,000 دينار يجب على جميل سدادها، كما كان الاتفاق على ان يسدد جميل المستحق عليه من حصته نقدا.

المطلوب: اثبات قيد تسديد الشركاء لحصصهم في رأس المال واثبات تأسيس الشركة.

الشريك احمد سدد حصته نقدا، اما الشريك جميل يجب علينا احتساب قيمة الاصول العادلة بالشكل التالي:

$$\text{قيمة الاصول العادلة} = 12,000 + 13,000 = 25,000 \text{ دينار}$$

$$\text{وعليه التزام بقيمة } 3,000 \text{ دينار فيصبح الرصيد } = 25,000 - 7,000 = 18,000 \text{ دينار.}$$

ولكن الحصة المطلوبة من الشريك جميل هي 20,000 دينار وهناك نقص في حصته قيمته (20,000 - 18,000) 2,000 دينار يجب ان يسدده نقداً، بناءً على ما سبق فان قيد اثبات حصص الشركاء كما يلي:

(زيادة اصل متداول)	من ح/ النقدية		32,000
(زيادة اصل غير متداول)	من ح/ السيارات		13,000
(زيادة اصول غير متداولة)	من ح/ الاثاث		12,000
(زيادة في حقوق الملكية)	الى ح/ راس مال احمد	30,000	
(زيادة في حقوق الملكية)	الى ح/ راس مال جميل	20,000	
(زيادة التزامات متداولة)	الى ح/ اوراق دفع	7,000	

4- تقديم احد الشركاء عمله كحصة في راس المال:

في بعض الحالات يتم قبول شريك في شركة التضامن ويحصل على نسبة ارباح او خسائر دون ان يدفع نقدية او يقدم اصول كحصة له في راس مال الشركة وفي هذه الحالة لا يثبت للشريك راس مال بل يكتفي بحصوله على الارباح او الخسائر عند توزيع ارباح الشركة، وفي حالات اخرى يحصل الشريك على ربح دون ان يتحمل اي خسارة في حال تحققها على اعتبار ان حصة الشريك في الربح مقابل العمل او الجهد الذي قدمه للشركة.

5- وجود شهرة لاحد الشركاء:

قد يتمتع احد الشركاء بسمعة ومهارة جيدة في مجال عمل الشركة، مما يعتبر شهرة للشريك، ولذلك تقوم الشركات احيانا باحتساب الشهرة لذلك الشريك في حصته في راس ماله، ويتم معالجة شهرة الشريك باحدى الطريقتين اما طريقة الشهرة واما طريقة المكافأة.

• طريقة الشهرة:

ويتم اثبات شهرة الشريك باعتبارها اصل بالاضافة الى النقدية والاصول المقدمة منه بالجانب المدين، وحصته في راس المال في الجانب الدائن.

مثال (4): في 2021/1/1 اتفق الشريكان احمد وجميل على تأسيس شركة تضامن براس مال يبلغ 40,000 دينار توزع بالتساوي بينهم، كما تم الاتفاق على توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي ايضا، قام احمد بتسديد 20,000 دينار مقابل حصته براس المال، وقام جميل 14,000 دينار مقابل حصته براس المال.

المطلوب: اثبات قيد الشركة باتنباع طريقة الشهرة.

نلاحظ ان احمد سدد ما عليه بالكامل، اما الشريك جميل فقد دفع 14,000 دينار من اصل 20,000 دينار، اي ان هناك 6,000 دينار ستحسب للشريك جميل على انها شهرة مقدمة منه كاصل للشركة، وبناءا على ماسبق يكون قيد اثبات التأسيس للشريكين بطريقة الشهرة كمايلي:

34,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
6,000	من ح/الشهرة	(زيادة اصل غير ملموس)
20,000	الى ح/راس مال احمد	(زيادة حقوق الملكية)
20,000	الى ح/راس مال جميل	(زيادة حقوق الملكية)

• طريقة المكافأة:

حسب طريقة المكافأة لا يتم اثبات الشهرة بل يتم تعويض الشريك بمكافأة تخصم من راس مال الشركاء الاخرين.

مثال (5): في 2021/1/1 اتفق الشريكان احمد وجميل على تأسيس شركة تضامن براس مال يبلغ 40,000 دينار توزع بالتساوي بينهم، كما تم الاتفاق على توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي ايضا، قام احمد بتسديد 20,000 دينار مقابل حصته براس المال، وقام جميل 14,000 دينار مقابل حصته براس المال.

المطلوب: اثبات قيد الشركة باتنباع طريقة **المكافأة**.

نحسب مجموع النقدية والاصول المقدمة من الشركاء جميعا بالاضافة ما قدمه الشريك صاحب الشهرة ولكن بدون اضافة الشهرة، والتي تبلغ (20,000 + 14,000) 34,000 دينار.

وسيعتبر مجموع ما دفعه الشركاء جميعا راس مال جديد للشركة بـ 34,000 دينار بدلا من 40,000 دينار، وبما ان العقد ينص ان حصص الشركاء متساوية، يتم تقسيم راس المال الجديد على عدد الشركاء، وبذلك تكون حصة كل شريك $34,000 / 2 = 17,000$ دينار.

34,000	من ح/النقدية	
17,000	الى ح/راس مال احمد	
17,000	الى ح/راس مال جميل	

نلاحظ ان الشركة عندما الغت الشهرة البالغة 6,000 دينار عوضت الشريك صاحب الشهرة برفع راس ماله من 14,000 دينار الى 17,000 دينار مقابل تخفيض راس مال الشريك الاخر من 20,000 دينار الى 17,000 دينار، حيث ان الفرق بين الزيادة والتخفيض 6,000 دينار.

وفي دفاتر الشركة لن تظهر الشهرة، الا اذا قررت اثباتها لاحقا فيتم زيادة حساب كل من الشريكين بقيمة 3,000 دينار ليصبح رصيد راس المال لكل منهم 20,000 دينار.

المعالجة المحاسبية للمسحوبات الشخصية للشركاء

يقوم بعض الشركاء باستخدام النقدية او الاصول التابعة للشركة لاستخداماتهم الخاصة، مثل اخذ مبلغ من نقدية الشركة لسداد قسط جامعة ابنه او اخذ سيارة الشركة لاستخدامه الخاص، وهذه الاستخدامات يطلق عليها المسحوبات الشخصية لان الشريك قام بسحب نقدية او اصول من الشركة لاستخدامه الشخصي.

وهذه المسحوبات الشخصية يجب على الشريك ان يسدها، وفي حال لم يسدها ستؤثر على رصيد راس مال الشريك من خلال تخفيضه بقيمة المسحوبات الشخصية (بمعنى اخر، عند التأسيس قام الشريك بادانة الشركة نقدية فاصبحت التزام عليها مقابل حصة في الشركة، وبعد ذلك قام الشريك بسحب جزء من النقدية فان ذلك سيخفض من التزام الشركة اتجاه الشريك من خلال تخفيض راس ماله).

كما ان بعض الشركات تضع فوائد على المسحوبات باعتبارها انها تقرض الشريك ذلك المبلغ وعلى الشريك سداد المبلغ والفائدة.

ويتم اثبات المسحوبات الشخصية بجعل حسابها مدين والاصل المسحوب بالجانب الدائن، وفي حال السداد يتم عكس القيد، وتظهر القيود كما يلي:

XX	من ح/المسحوبات الشخصية للشريك أ الى ح/الاصل (النقدية،سيارة،بضاعة..)	(زيادة مقابل راس المال أ) (انخفاض بالاصول)
XX		

وفي حال سداد الشريك مسحوباته الشخصية:

XX	من ح/الاصل (النقدية، سيارة، بضاعة..) الى ح/المسحوبات الشخصية أ	(زيادة بالاصول) (الغاء او تخفيضه)
XX		

اما في حال عدم سداد الشريك مسحوباته الشخصية او تبقى جزء لم يسدهه بالكامل فهناك طريقتان لاقفال حساب المسحوبات الشخصية:

1- طريقة اقفال المسحوبات الشخصية في حساب راس مال الشريك مباشرة، بجعل رصيد راس مال الشريك مدين والمسحوبات الشخصية دائنة، وبذلك ينخفض راس مال الشريك بشكل مباشر

XX	من ح/راس مال الشريك أ الى ح/المسحوبات الشخصية للشريك أ	(انخفاض حقوق الملكية) (الغاءه)
XX		

2- طريقة فتح حساب جديد يسمى جاري الشريك بالجانب المدين ويتم اقفال المسحوبات الشخصية فيه بجعله بالجانب الدائن، ويعتبر حساب جاري الشريك حساب بجانب حساب راس مال الشريك يطرح او يضاف حسب طبيعته الى حساب راس المال (**مدين يطرح، دائن يجمع**)، ويظهر في حساب الجاري اثر المسحوبات الشخصية وتوزيعات الارباح والقروض في حين يبقى حساب راس المال ثابتا للشريك، وهذه الطريقة المفضلة والاكثر شيوعا.

XX	من ح/جاري الشريك أ	(بجانب راس مال الشريك أ)
XX	الى ح/المسحوبات الشخصية للشريك أ	(الغاءه)

*** نلاحظ ان الجاري للشريك أ في الجانب المدين وهذا يعني انه سيطرح من راس مال الشريك للوصول الى مجموع حقوق الشريك أ.**

وهناك ثلاث انواع من المسحوبات الشخصية:

1- النقدية: ويتم اثبات المسحوبات الشخصية بقيمة النقدية.

2- بضاعة ويتم اثباتها:

سعر البيع: بجعل الجانب المدين ح/المسحوبات الشخصية بقيمة سعر البيع والجانب الدائن ح/المبيعات

بتكلفة البضاعة (سعر الشراء) : بجعل الجانب المدين ح/المسحوبات الشخصية بقيمة تكلفة البضاعة والجانب الدائن ح/المشتريات (تكلفة البضاعة)

3- اصول غير متداولة ويتم اثبات المسحوبات الشخصية بالقيمة العادلة (سعر البيع) للاصول المتداولة، واذا لم تتوفر بالقيمة الدفترية.

مثال (6): لدى احمد وجميل شركة تضامن براس مال يبلغ 50,000 دينار، وحصص الشريكان في راس المال متساوية، وخلال عام 2021 قام الشريكان بالعمليات التالية:

- 2021/4/1 سحب الشريك جميل مبلغ 300 دينار نقدا لدفع مشتريات منزله.

- 2021/5/5 سحب الشريك احمد بضاعة من الشركة تقدر تكلفتها ب 200 دينار وسعر بيعها 250 دينار، وسياسة الشركة تقوم على اثبات المسحوبات بسعر البيع.

- 2021/8/10 كان لدى الشركة سيارة تكلفتها التاريخية 10,000 دينار، ومجمع اهتلاكها 6,000 دينار، وتم الاتفاق على بيع السيارة للشريك جميل بقيمة 3,500 دينار لغايات استخدامه الخاص.

- 2021/11/1 سحب الشريك احمد مبلغ 600 دينار لتسديد قسط جامعة ولده.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة للعمليات السابقة، واقفال حساب المسحوبات الشخصية.

قيود العمليات السابقة:

سحب الشريك جميل مبلغ 300 دينار نقدا في 2021/2/1		
300	من ح/المسحوبات الشخصية للشريك جميل الى ح/النقدية	300
سحب الشريك احمد بضاعة من الشركة وسعر بيعها 250 دينار في 2021/5/5		
250	من ح/المسحوبات الشخصية الى ح/المبيعات	250
سحب جميل سيارة قيمتها الدفترية 4,000 دينار وبخسارة للشركة 500 دينار		
3,500	من ح/المسحوبات الشخصية للشريك جميل	10,000
6,000	من ح/مجمع الاهتلاك-السيارة (الغاءه)	
500	من ح/خسارة بيع سيارة	
	الى ح/السيارة (الغاء الاصل)	
سحب الشريك احمد 600 دينار نقدا في 2021/11/1		
600	من ح/المسحوبات الشخصية للشريك احمد الى ح/النقدية	600

قيود اقفال المسحوبات الشخصية لانه لم يتم سدادها، نقوم باحتساب مجموع المسحوبات الشخصية لكل من الشريك احمد والشريك جميل:

- الشريك احمد = 250 بضاعة بسعر البيع + 600 نقدا = 850 دينار
- الشريك جميل = 300 نقدا + 3,500 سيارة = 3,800 دينار

850	من ح/جاري الشريك احمد	3,800
3,800	من ح/جاري الشريك جميل	
850	الى ح/المسحوبات الشخصية للشريك احمد (الغاءه)	3,800
3,800	الى ح/المسحوبات الشخصية للشريك جميل (الغاءه)	

*** نلاحظ ان حساب الجاري بالجانب المدين مما يعني انه سيخفف من مجموع حقوق الشريكين.**

ستظهر العمليات السابقة في جانب حقوق الملكية بالشكل التالي:

حقوق الملكية	
25,000	راس مال الشريك احمد
(850)	جاري الشريك احمد
24,150	مجموع حقوق الشريك احمد
25,000	راس مال الرشيك جميل
(3,800)	جاري الشريك جميل
21,200	مجموع حقوق الشريك جميل

*** نلاحظ ان حقوق الملكية انخفضت بمقدار انخفاض الاصول على شكل مسحوبات شخصية**

المعالجة المحاسبية لقروض الشركاء

قد تلجأ الشركة للاقتراض من الشركاء مقابل ان تدفع للشركاء فوائد على تلك المبالغ التي اقترضتها منهم، او قد يقترض الشركاء مبالغ من الشركة مقابل ان يدفعوا فوائد للشركة مقابل المبالغ المقرضة.

أولاً - قروض الشركاء على الشركة (الشركة تقترض من الشريك)

يقوم الشريك بتقديم قرض للشركة مقابل فوائد سيحصلها من الشركة نقداً او اضافتها في حساب جاري الشريك وتعتبر الفوائد مصروف على الشركة، ولا يعتبر القرض زيادة في راس مال الشريك بل يعتبر التزام على الشركة اتجاه الشريك باعتبار القرض كأي قرض تأخذه الشركة من اي ممول خارجي ولكن في هذه الحالة الشريك هو المقرض (الممول).

مثال (7): احمد وجميل شريكان في شركة التضامن براس مال يبلغ 40,000 دينار وحصصهم متساوية في راس المال، في 2021/5/1 اقرض الشريك احمد الشركة قرض بلغت قيمته 6,000 دينار لمدة 4 سنوات بفائدة 10% تدفع للشريك مرتان بالسنة نقداً.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة للقرض وفوائد القرض.

• اثبات قيد تقديم القرض للشركة في 2021/5/1

6,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
6,000	الى ح/قرض الشريك احمد	(زيادة التزام غير متداول)

الفائدة تدفع للشريك احمد مرتان بالسنة، اي تدفع مرة في تاريخ 2021/11/1 والمرة الثانية تدفع في 2022/5/1، ولكن في نهاية عام 2021 سيتم احتساب فائدة مستحقة الدفع عن شهرين.

$$\text{الفائدة عن سنة} = 6,000 * 10\% * 1 \text{ سنة} = 600 \text{ دينار}$$

$$\text{الفائدة عن الدفعة الاولى} = 600 * (12/6) = 300 \text{ دينار ستدفع للشريك احمد.}$$

$$\text{فائدة مستحقة الدفع للشريك عن شهران} = 600 * (12/2) = 100 \text{ دينار.}$$

• قيد اثبات دفع الفائدة للشريك احمد في 2021/11/1

300	من ح/مصرف فائدة قرض شريك احمد	(مصرف - قائمة الدخل)
300	الى ح/النقدية	

- قيد اثبات الفائدة مستحقة الدفع للشريك احمد في 2021/12/31 (قيد تسوية)

100	من ح/مصرف فائدة قرض الشريك احمد الى ح/فائدة مستحقة الدفع	100
	(التزام متداول)	

ثانياً - اقتراض الشركاء من الشركة (الشريك يقترض من الشركة)

تقوم الشركة باقتراض الشريك مبلغاً مقابل تحصيلها فوائد على القرض وتعتبر ايراد فائدة للشركة، حيث يقوم الشريك بتسديد الفوائد نقداً او خصمها من حسابه الجاري، ويظهر القرض الممنوح للشريك كاصل في الميزانية العمومية.

مثال (8): احمد وجميل شريكان متضامنان، وفي 2021/6/30 اخذ الشؤيك احمد قرض من الشركة قيمته 5,000 دينار لمدة ثلاث سنوات بفائدة 12%، وتدفع الفائدة مرتان بالسنة، على ان تخصمها الشركة من الحساب الجاري للشريك احمد.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة بالقرض والفوائد

- قيد اثبات حصول الشريك احمد على القرض في 2021/6/30

5,000	من ح/قرض الشريك خلدون الى ح/النقدية	5,000
	(زيادة الاصول) (انخفاض الاصول)	

- قيد اثبات ايراد الفائدة في 2021/12/30

ايراد الشركة من فوائد القرض = $5,000 \times 12\% = 600$ دينار في السنة

وتدفع الفوائد مرتان بالسنة، مرة في 2021/12/30 ومرة في 2022/6/30، لذلك سيتم اثبات قيد واحد وهو للدفعة الاولى عن 6 اشهر في 2021/12/31 $= 600 \times (12/6) = 300$ دينار، والتي سيتم خصمها من جاري الشريك احمد كما هو متفق عليه.

300	من ح/جاري الشريك احمد الى ح/ايراد فائدة	300
-----	--	-----

المعالجة المحاسبية للاضافات والتخفيضات على حقوق الشركاء

أولاً - الاضافات الى رؤوس الاموال

قد يقرر الشركاء لاحقاً زيادة رأس مال الشركة وذلك عن طريق زيادة حصص الشركاء أو بعضهم، وذلك عن طريق النقدية أو تقديم أصول عينية بقيمتها العادلة والتي تم شرحها سابقاً.

مثال (9): أحمد وجميل شريكان في شركة تضامن، وقررت الشركة في 2021/5/1 شراء معدات بقيمة 20,000 دينار، فقام الشريك جميل بدفع نقدية 20,000 دينار من أمواله الخاصة مقابل زيادة حصته في رأس المال، ليتم بعد ذلك شراء المعدات بذلك المبلغ.

المطلوب: اثبات المبلغ المقدم من الشريك جميل

يعتبر مبلغ 20,000 دينار المقدمة من الشريك جميل زيادة في رأس ماله، ويتم اثباتها بال قيد التالي:

20,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
20,000	الى ح/رأس مال الشريك جميل	(زيادة حقوق الملكية)

ثانياً - التخفيضات من رؤوس الاموال

قد يقوم الشركاء أو أحدهم بتخفيض حصته في رأس المال من أجل الحصول على نقدية، أو لوجود فائض نقدية في الشركة لا تستطيع استثماره.

مثال (10): أحمد وجميل شريكان متضامنان برأس مال يبلغ 40,000 دينار، حيث يبلغ رأس مال الشريك أحمد 25,000 دينار، والشريك جميل 15,000 دينار، وفي 2021/11/10 قررت الشركة تخفيض رأس مالها بقيمة 10,000 دينار لوجود فائض نقدية، ووافق الشريكان على أن الشريك أحمد سيحصل على 10,000 دينار مقابل تخفيض رأس ماله بذلك المبلغ.

المطلوب: اثبات قيد تخفيض رأس مال الشريك أحمد

10,000	من ح/رأس مال الشريك أحمد	(تخفيض حقوق الملكية)
10,000	الى ح/النقدية	(تخفيض اصل متداول)

اعداد القوائم المالية لشركة التضامن

بعد تأسيس شركة التضامن وبدئها نشاطها، تقوم في نهاية الفترة المالية باعداد القوائم المالية وهي (قائمة الدخل ، قائمة توزيع الارباح والخسائر، قائمة الميزانية، قائمة التدفقات النقدية)، ولا تختلف القوائم المالية لشركات التضامن عن الشركات الاخرى من حيث الشكل والمبادئ المحاسبية.

اولا - قائمة الدخل الشامل

• قائمة الدخل

تظهر قائمة الدخل نتيجة اعمال الشركة خلال الفترة المالية، حيث تبدأ بإيراداتها مطروح منها تكاليف تلك الإيرادات ومن ثم يطرح المصاريف الادارية والبيعية والتشغيلية للوصول الى الربح التشغيلي، ثم يضاع إيرادات الشركة الاخرى او غير المستمرة ومن ثم طرح المصاريف الاخرى او غير المستمرة للوصول الى صافي الربح/الدخل.

ويتم اقفال الربح او الخسارة في قائمة توزيع الارباح والخسائر بالقيد التالي:

XX	XX	من ح/ملخص الدخل (الربح) الى ح/ قائمة توزيع الارباح والخسائر
----	----	--

* يتم عكس القيد في حال حققت الشركة خسارة

• قائمة الدخل الشامل

تشمل ما تم التوصل اليه من صافي الربح/الدخل من قائمة الدخل سابقا بالاضافة الى البنود التي تشملها المعايير المحاسبية والابلاغ المالي مثل التغييرات في فانص اعادة التقييم وارباح وخسائر ترجمة القوائم المعدة بعملات اجنبية.

ملاحظة - ان رواتب ومكافآت وعمولات الشركاء تعتبر توزيعا من ارباح الشركة ولا تخصم كمصاريف في قائمة الدخل، كما ان الفوائد على ارصدة رؤوس اموال الشركاء او مسحوباتهم لا تعتبر ايراد للشركة بل تعتبر توزيعا من ارباح الشركة، اما فوائد الاقتراض من الشركاء تعتبر مصروف يدخل في قائمة الدخل كما ان ايراد الفوائد على اقتراض الشركاء من الشركة تعتبر ايراد يدخل في قائمة الدخل. (سيتم شرحه في قائمة توزيع الارباح والخسائر)

ثانيا - قائمة توزيع الارباح والخسائر

ثاني قائمة يتم اعدادها بعد قائمة الدخل، حيث يتم تحويل الربح او الخسارة من قائمة الدخل اليها، ومن خلالها يتم تحديد حصة كل شريك من توزيعات الارباح والخسائر وحسب ما ينص عليه عقد الشركة بالاضافة الى رواتب الشركاء والمكافآت والفوائد على رؤوس الاموال وعلى المسحوبات الشخصية خلال الفترة المالية، ويتم اثبات حصة كل شريك في حسابه الجاري.

أذن، لنقسم ماسبق الى اقسام حتى نفهم كيفية توزيع كل من حصص الشركاء من الارباح والخسائر وكيفية احتساب الرواتب والمكافآت بالاضافة الى الفوائد.

القسم الاول - طرق توزيع الارباح بين الشركاء، ويتم بعدة طرق اهمها حسب نسب رؤوس الاموال وحسب النسب المتفق عليها.

• توزيع الارباح والخسائر حسب نسبة رؤوس الاموال:

يتم من خلال هذه الطريقة توزيع الارباح حسب نسبة كل راس مال شريك الى مجموع راس مال الشركة، وتعتبر الاكثر استخداما اذا كان الشركاء يقدمون جهودا متساوية او تدار من غير الشركاء، وفي حال تغير راس المال للشركاء خلال الفترة المالية (زيادة او تخفيض) فيتم تحديد نسب توزيع الارباح والخسائر حسب احدى الارصدة التالية:

- المتوسط المرجح لرؤوس الاموال خلال الفترة المالية.

- ارصدة رؤوس الاموال في بداية الفترة المالية.

- رصيد رؤوس الاموال في نهاية الفترة المالية.

مثال (11): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة التضامن، وحققت الشركة ارباحا بلغت 10,000 دينار، وخلال عام 2021 كانت حركة رؤوس اموالهم بالشكل التالي:

البيان	احمد	جميل	سامي
ارصدة رؤوس الاموال 2021/1/1	15,000	20,000	20,000
اضافات في 4/1	2,000		
تخفيضات 7/1		(3,000)	
اضافات 7/1			4,000
تخفيضات 11/1			(6,000)
ارصدة رؤوس الاموال في 2021/12/31	17,000	17,000	18,000

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من ارباح الشركة البالغة 10,000 دينار، باستخدام الثلاث طرق في توزيع ارباح الشركة حسب نسبة رؤوس الاموال.

ا- توزيع الارباح حسب المتوسط المرجح لرؤوس اموال الشركاء

من خلال المتوسط المرجح يتم اخذ رصيد اول المدة وضربه بالفترة التي بقى فيها ثابتا، وفي حال الانخفاض او الزيادة يتم جمع الرصيد بعد الاضافة او الانخفاض ويتم ضربه بالفترة التي بقى فيها الرصيد الجديد ثابتا وهكذا.

رصيد الشريك احمد = $(12/3) * 15,000 + (12/9) * 17,000 = 16,500$ دينار

رصيد الشريك جميل = $(12/6) * 20,000 + (12/6) * 17,000 = 18,500$ دينار

رصيد الشريك سامي = $(12/6) * 20,000 + (12/4) * 24,000 + (12/2) * 18,000 = 21,000$ دينار
 $21,000 = 3,000 + 8,000 + 10,000 =$

بعد تحديد المتوسط المرحج لكل رأس مال لكل شريك، يتم توزيع الأرباح حسب نسبة رأس مال كل شريك من رأس المال الكلي بالشكل التالي

الشريك	رأس المال حسب المتوسط المرحج	نصيب كل شريك من الأرباح
احمد	16,500	$10,000 * (56,000/16,500) = 2,946$ دينار
جميل	18,500	$10,000 * (56,000/18,500) = 3,304$ دينار
سامي	21,000	$10,000 * (56,000/21,000) = 3,750$ دينار
المجموع	56,000	

2- توزيع الأرباح حسب رصيد رؤوس الأموال في بداية الفترة:

الشريك	رأس المال بداية الفترة	نصيب كل شريك من الأرباح
احمد	15,000	$10,000 * (55,000/15,000) = 2,727$ دينار
جميل	20,000	$10,000 * (55,000/20,000) = 3,636$ دينار
سامي	20,000	$10,000 * (55,000/20,000) = 3,636$ دينار
المجموع	55,000	

3- توزيع الأرباح حسب رصيد رؤوس الأموال في نهاية المدة:

الشريك	رأس المال نهاية الفترة	نصيب كل شريك من الأرباح
احمد	17,000	$10,000 * (52,000/17,000) = 3,269$ دينار
جميل	17,000	$10,000 * (52,000/17,000) = 3,269$ دينار
سامي	18,000	$10,000 * (52,000/18,000) = 3,462$ دينار
المجموع	52,000	

ويتم تحويل رصيد كل شريك من الأرباح الى حسابه الجاري، بجعل الجانب المدين ح/قائمة توزيع الأرباح وفي الجانب الدائن ح/جاري الشريك.

• توزيع الارباح والخسائر حسب نسب متفق عليها

يتم الاتفاق بين الشركاء على تحديد نسبة كل شريك من الارباح والخسائر وبغض النظر عن حصته في راس ماله في الشركة.

مثال (12): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة التضامن، وحققت الشركة ارباحا بلغت 10,000 دينار خلال عام 2021، وبلغ راس مال الشركة 60,000 دينار وحصص الشركاء متساوية بينهم، في حين نص عقد الشركة ان نسبة توزيع الارباح والخسائر على الشركاء وبالتالي 30% ل احمد، 20% ل جميل، 50% ل سامي.

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من الارباح والخسائر عن طريق النسب المتفق عليها.

نلاحظ انه سيتم تجاهل رصيد راس مال كل شريك، لان عقد الشركة يحدد ان توزيع الارباح حسب النسب المتفق عليها.

الشريك	النسبة	نصيب كل شريك من الارباح
احمد	30%	$10,000 * 30\% = 3,000$ دينار
جميل	20%	$10,000 * 20\% = 2,000$ دينار
سامي	50%	$10,000 * 50\% = 5,000$ دينار

القسم الثاني – رواتب ومكافآت الشركاء

قد يقوم احد الشركاء بادارة الشركة او الاشراف عليها او تقديم خدمات لها، ويتم تعويضهم من خلال رواتب او مكافآت على شكل مبلغ معين او نسبة من ارباح الشركة، واشترط قانون الشركات في الاردن موافقة الشركاء جميعا على الراتب او المكافآت.

وهناك وجهتين نظر في معالجة الرواتب، الاولى باعتبارها مصروف رواتب كأى راتب موظف في الشركة، ووجهة النظر الثانية وهي الاكثر ترجيحاً ان راتب الشريك يحصل عليه من ارباح الشركة عند التوزيع.

مثال (13): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة التضامن، ينص هقد الشركة حصول الشريك احمد على راتب قدره 5,000 دينار، ويحصل الشريك جميل على مكافأة بنسبة 10% من ارباح الشركة، ثم يتم توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي 1:1:1، وحققت الشركة عام 2021 ارباحا بلغت 18,200 دينار.

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من ارباح عام 2021

دائما يتم البدء بالرواتب ثم المكافآت ثم توزيع الارباح بالشكل التالي:

البيان	نتيجة الاعمال	احمد	جميل	سامي
صافي الربح قبل التوزيع	18,200			
راتب احمد	(5,000)	5,000		
المتبقي بعد راتب احمد	13,200			
مكافأة جميل 10%	(1,320)		1,320	
المتبقي بعد المكافأة	11,880			
يوزع على الشركاء بالتساوي	(11,880)	3,960	3,960	3,960
حصة كل شريك من الارباح	00	8,960	5,280	3,960

القسم الثالث - الفوائد على رؤوس اموال الشركاء ومسحوباتهم الشخصية

قد يتفق الشركاء على احتساب فائدة على رؤوس اموالهم حيث تعتبر هذه الفائدة مثل المكافأة على رؤوس اموالهم، ويتم استخدام ارصدتهم اول المدة او اخر المدة او المتوسط المرحح عند احتساب الفائدة على قيمة رؤوس اموال كل شريك.

وقد يتفق الشركاء ايضا فيما بينهم احتساب فوائد على مسحوباتهم الشخصية والذي بدوره يحد من المغالاة في المسحوبات الشخصية، حيث تعتبر هذه الفوائد زيادة على الربح الذي سيتم توزيعه في قائمة توزيع الارباح والخسائر.

ملاحظة هامة - يتم البدء بالرواتب ثم المكافأة ثم فائدة على رؤوس الاموال ثم القائدة على المسحوبات الشخصية ثم توزيع الباقي من الربح على الشركاء حسب ما هو متفق (حسب نسبة رؤوس الاموال او حسب نسب متفق عليها)

مثال (14): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن، وحققت الشركة ارباح بلغت 25,000 دينار، وينص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر بينهم كما يلي:

- يحصل الشريك سامي على راتب 3,000 دينار مقابل تقديم خدمات للشركة.
- يحصل الشريك احمد على مكافأة قدرها 10% من ارباح الشركة مقابل خدمات للشركة.
- يحتسب فائدة على متوسط ارصدة رؤوس اموال الشركاء في الشركة بمعدل 6% سنويا، حيث بلغ متوسط ارصدتهم لعام 2021 كما يلي:
- 20,000 دينار للشريك احمد ، 50,000 دينار للشريك جميل، 40,000 دينار للشريك سامي.
- تحتسب فائدة على المسحوبات الشخصية بمعدل 8%، وكانت المسحوبات بالشكل التالي:

- 2021/4/1 سحب الشريك احمد 1,000 دينار. (9 اشهر حتى نهاية السنة)
- 2021/7/1 سحب الشريك جميل 1,300 دينار. (6 اشهر حتى نهاية السنة)

- 2021/8/1 سحب الشريك جميل 1,400 دينار. (5 اشهر حتى نهاية السنة)
- 2021/11/1 سحب الشريك سامي 2,000 دينار. (شهران حتى نهاية السنة)

- يوزع باقي الارباح والخسائر بين الشركاء 20% الشريك احمد، 50% الشريك جميل، 30 الشريك سامي.

المطلوب: اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر للشركة للفترة المنتهية في 2021/12/31.

عزيزي الطالب ان السؤال ليس صعب خاصة انك تعلم ما ترتيب قائمة توزيع الارباح والخسائر، حيث يتم البدء بالرواتب، ثم المكافاة، ثم الفوائد على رؤوس الاموال ثم الفوائد على المسحوبات الشخصية واخيرا توزيع الربح المتبقي بين الشركاء حسب النسبة المتفق عليها.

الرواتب والمكافاة سيتم احتسابها مباشرة في القائمة، والان لنقم باحتساب الفوائد على المتوسط المرجح لرؤوس اموال الشركاء بمعدل 6% كما يلي:

- الفائدة على راس مال احمد = $20,000 * 6\% = 1,200$ دينار
- الفائدة على راس مال جميل = $50,000 * 6\% = 3,000$ دينار
- الفائدة على راس مال سامي = $40,000 * 6\% = 2,400$ دينار

حيث ان مجموع الفوائد على رؤوس الاموال 6,600 دينار سيخفض رصيد الارباح التي سيتم توزيعها على الشركاء، لانه سيتم اضافتها لرصيد راس مال كل شريك.

والان لنقم باحتساب الفوائد على المسحوبات الشخصية لكل شريك، والتي تبلغ قيمة المسحوبات * الفائدة * فترة المسحوبات لنهاية السنة

- فائدة على مسحوبات الشريك احمد = $1,000 * 8\% * (12/9) = 60$ دينار
- فائدة على مسحوبات الشريك جميل = $1,300 * 8\% * (12/6) + 1,400 * 8\% * (12/5) = 99$ دينار.
- فائدة على مسحوبات الشريك سامي = $2,000 * 8\% * (12/2) = 27$ دينار.

ويكون مجموع الفوائد على المسحوبات الشخصية 186 دينار، والتي ستزيد من الارباح التي سيتم توزيعها على الشركاء، لانه سيتم تخفيضها من رصيد راس مال كل شريك.

حاليا اوجدنا الفوائد على رؤوس الاموال والفوائد على المسحوبات الشخصية، فلنقم بترتيب ما اوجدناه في قائمة توزيع الارباح والخسائر بالشكل التالي:

البيان	نتيجة الاعمال	احمد	جميل	سامي
صافي ربح الشركة قبل التوزيع	25,000			
راتب سامي	(3,000)			3,000
المتبقي بعد راتب سامي	22,000			
مكافأة احمد 10% * 22.000	(2,200)	2,200		
المتبقي بعد المكافأة	19,800			
الفائدة على رؤوس الاموال	(6,600)	1,200	3,000	2,400
فائدة المسحوبات الشخصية	186	(60)	(99)	(27)
المتبقي من الربح	13,386			
توزيع الربح حسب النسب المتفق عليها 20:50:30	(13,386)	4,016	6,693	2,677
حصة كل شريك من الارباح		7,356	9,594	8,050

وبعد الانتهاء من توزيع الارباح على الشركاء يتم اثبات توزيع الارباح على الشركاء الى الرصيد الجاري لكل شريك حسب حصته من الارباح بالقيد التالي:

25,000	من ح/قائمة توزيع الارباح والخسائر	(اقفالها)
7,356	الى ح/جاري الشريك احمد	(زيادة حقوق الملكية)
9,594	الى ح/جاري الشريك جميل	(زيادة حقوق الملكية)
8,050	الى ح/جاري الشريك سامي	(زيادة حقوق الملكية)

وبذلك تظهر ارصدة الجاري الدائنة في قائمة المركز المالي في الحقوق الملكية، بجانب كل حساب راس مال لكل شريك، وبما ان الجاري دائن فانه يزيد من مجموع حقوق الملكية لكل شريك؟

ثالثاً - قائمة المركز المالي

تظهر الميزانية الوضع المالي للشركة في لحظة معينة، وما تمتلكه الشركة من اصول وما عليها من التزامات للغير، واهم ما تختلف فيه شركة التضامن عن الشركات الاخرى ظهور بند مستقل لراس مال كل شريك وظهور حساب الجاري للشريك ضمن حقوق الملكية.

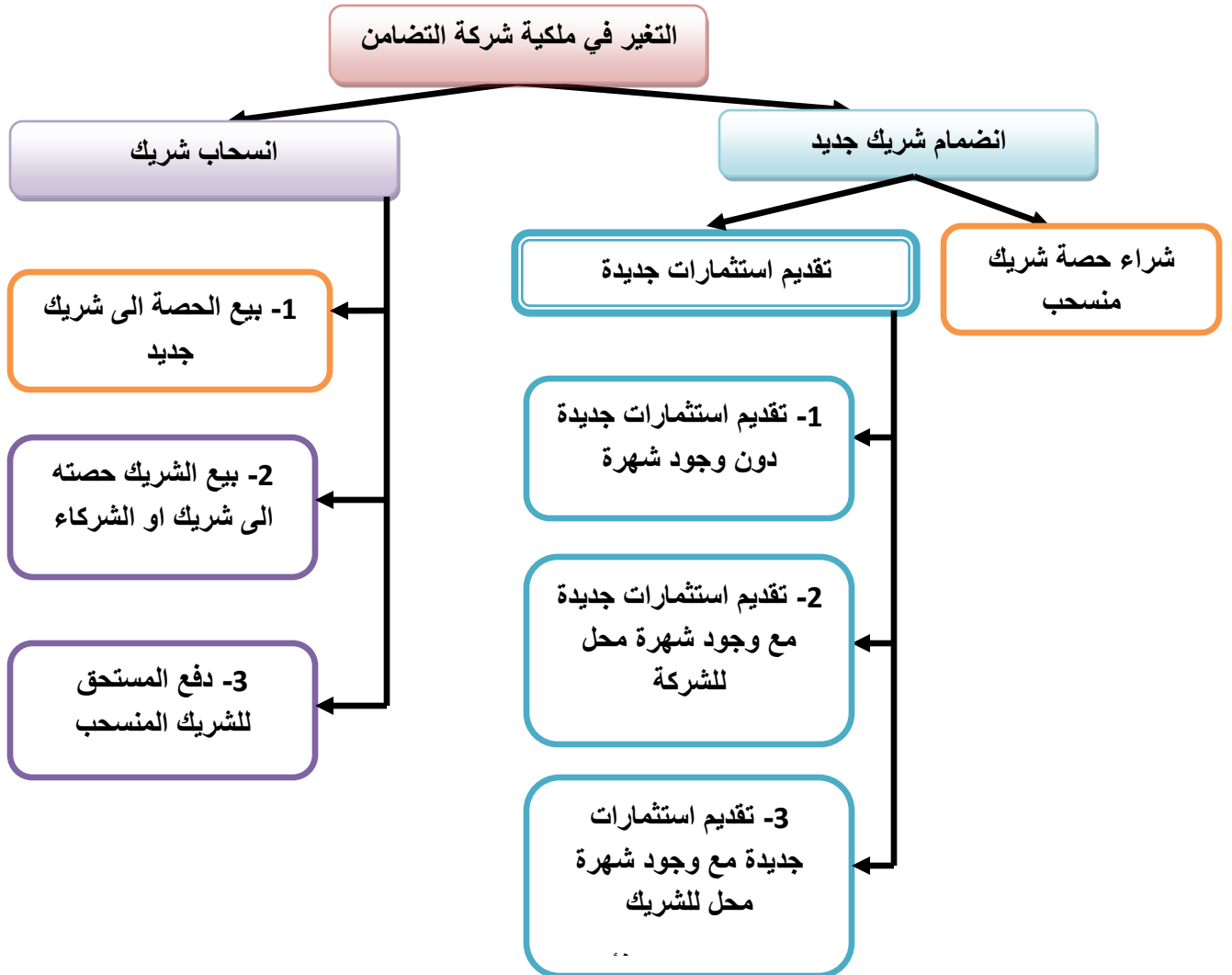
رابعاً - قائمة التدفقات النقدية

تظهر قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال الفترة المالية وتقسّمها الى أنشطة تشغيلية وأنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية.

التغير في ملكية شركات التضامن

سيتم شرح المعالجة المحاسبية في حال قام انضمام شريك جديد او اكثر الى شركة التضامن، وفي حال قام احدى الشركاء بالانسحاب من الشركة او توفي احد الشركاء، وفي جميع الحالات على الشركة القيام بما يلي:

- 1- تدقيق دفاتر وسجلات الشركة للتأكد من عدم وجود اخطاء بها.
- 2- اعداد الحسابات الختامية للشركة حتى لو تم التغير خلال السنة فيجب اعداد الحسابات التي تغطي الفترة المالية لتاريخ التغير واستخراج نتيجة الاعمال وتوزيعها على الشركاء الاصليين.
- 3- اعادة تقدير اصول الشركة واظهارها بالقيمة العادلة من مبدأ العدالة بين الشركاء الاصليين والجدد.



اولا - انضمام شريك جديد الى الشركة:

يتم قبول الشريك الجديد باحدى الطريقتين، الاولى تقديم الشريك الجديد استثمارات جديدة للشركة مع بقاء الشركاء الاصليين، والثانية هي شراء الشريك الجديد حصة احد الشركاء الاصليين.

تقديم الشريك الجديد استثمارات جديدة للشركة لها ثلاث حالات:

الحالة الاولى - انضمام شريك جديد بتقديم استثمارات جديدة للشركة بدون شهرة :

حيث يقدم الشريك الجديد نقدية او اصول عينية او التزامات الى الشركة مما يزيد من اصول الشركة ورأس مالها، ويتم قياس الاصول المقدمة بالقيمة العادلة والتي تم شرحها سابقا عند تأسيس شركة التضامن، وقبل انضمام الشريك تقوم الشركة باعداد الحسابات الختامية حتى تاريخ الانضمام وتوزيع الارباح على الشركاء الاصليين، ومن اثبات اعادة تقييم الاصول ومن ثم اثبات انضمام الشريك الشريك.

مثال (15): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة التضامن، ويقتسمون الارباح والخسائر على التوالي بنسبة 30% : 20% : 50%، في 2021/8/1 قرر الشركاء قبول شريك جديد اسمه راكان بحيث يحصل على ربع (25%) من ارباح وخسائر الشركة، وقد تم اعداد الحسابات الختامية وبلغ صافي الربح 5,000 دينار من تاريخ 2021/1/1 لحتى 2021/8/1.

وكانت قائمة الميزانية بعد توزيع الارباح على الشركاء الاصليين بالشكل التالي:

قائمة المركز المالي كما في 2021/8/1 (بعد توزيع الارباح 5,000 على الشركاء الرئيسيين)			
الاصول		الالتزامات	
النقدية	15,000	ذمم دائنة	3,000
بضاعة	30,000	قرض بنك	14,000
ذمم مدينة	10,000	حقوق الملكية	
سيارات بالصافي	20,000	راس مال الشريك احمد	13,000
معدات بالصافي	5,000	راس مال الشريك جميل	20,000
		راس مال الشريك سامي	30,000
اجمالي الاصول	80,000	اجمالي الالتزامات و ح.م	80,000

وفي تاريخ الانضمام 2021/8/1 كانت القيمة العادلة للاصول قبل الانضمام كما يلي:

البضاعة	32,000 دينار
سيارات	17,000 دينار
معدات	4,600 دينار
تم تقدير مخصص الديون	500 دينار

وقدم الشريك الجديد راكان الاصول والالتزامات التالية على ان يسدد المتبقي نقدا:

البيان	القيمة التاريخية	القيمة السوقية العادلة
بضاعة	12,000	10,000
سيارات	9,000	10,000
ذمم دائنة	0	8,000
صافي قيمة الاصول المقدمة		12,000

المطلوب: تحديد حصة كل شريك من ارباح الشركة واثبات قيود التوزيع.

خطوات الحل:

الاولى- نبدأ باعداد الحسابات الختامية حتى تاريخ 2021/8/1، والتي اعطيت جاهزة من معطيات المثال، حيث ان صافي الدخل 5,000 دينار (**محولة وجاهزة**)

الثانية- نوزع صافي الدخل على الشركاء الاصليين (**الميزانية بعد التوزيع موجودة بالمعطيات**)

الثالثة- اعادة تقدير الاصول بالقيمة العادلة وتوزيع اعادة التقدير على رؤوس اموال الشركاء الاصليين، واعداد قائمة الميزانية بعد توزيع الارباح واعداد التقدير وقبل انضمام الشريك.

الرابعة- احتساب راس مال الشريك الجديد راكان المطلوب حسب نسبته (الرابع).

الخامسة- اثبات انضمام الشريك الجديد راكان باصوله والتزامات المقدمة بالقيمة العادلة بالاضافة الى النقدية التي سيدفعها في حال كانت الاستثمارات المقدمة اقل من راس ماله المطلوب.

السادسة- اعداد الميزانية بعد انضمام الشريك الجديد واحتساب نسبة توزيع الارباح والخسائر لكل الشركاء مع الشريك الجديد.

الخطوة الثانية: يتم اقفال قائمة الدخل وتحويل الربح الى قائمة توزيع الارباح والخسائر في 2021/8/1:

5,000	من ح/ملخص الفترة (الربح)	(اقفال)
5,000	الى ح/قائمة توزيع الارباح والخسائر	

يتم توزيع الارباح على الشركاء الاصليين حسب نسبة التوزيع 30%:20%:50%

5,000	من ح/قائمة توزيع الارباح والخسائر	(اقفال)
1,500	الى ح/راس مال الشريك احمد	(زيادة حقوق الملكية)
1,000	الى ح/راس مال الشريك جميل	(زيادة حقوق الملكية)
2,500	الى ح/راس مال الشريك سامي	(زيادة حقوق الملكية)

الخطوة الثالثة: اعادة تقدير الاصول بالقيمة العادلة وتوزيع اعادة التقدير على رؤوس اموال الشركاء الاصليين، واعداد قائمة الميزانية بعد توزيع الارباح واعداد التقدير وقبل انضمام الشريك

• يتم اعادة تقدير الاصول باحدى الطريقتين:

الاولى - توسط حساب اعادة التقدير: ويتم فتح حساب اعادة التقدير بفرق القيمة العادلة والدفترية للاصول ومن ثم توزيع الحساب بين الشركاء الاصليين بنسبة الارباح والخسائر المتفق عليها.

الثانية - معالجة فروقات اعادة التقدير مباشرة في رؤوس اموال الشركاء الاصليين: يتم معالجة الفروق مباشرة في حسابات رؤوس اموال الشركاء ودون فتح حساب جديد اعادة التقدير.

والطريقتان تؤدي الى نفس النتيجة، ولكن في المثال سيتم استخدام الطريقة الاولى (فتح حساب جديد - اعادة تقدير الاصول)، ويكون الفرق بين الاصول الدفترية والعادلة للشركة كما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الفرق
البضاعة	30,000	32,000	2,000
سيارات	20,000	17,000	(3,000)
معدات	5,000	4,600	(400)
مخصص الديون		500	(500)

وتظهر قيود اعادة التقدير في حساب اعادة التقدير في 2021/8/1 كما يلي:

اعادة تقدير البضاعة		
2,000	من ح/البضاعة الى ح/اعادة التقدير	2,000
اعادة تقدير السيارات		
3,000	من ح/اعادة التقدير الى ح/السيارات	3,000
اعادة تقدير المعدات		
400	من ح/اعادة التقدير الى ح/المعدات	400
تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها		
500	من ح/اعادة التقدير الى ح/مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	500

يبلغ رصيد حساب اعادة التقدير = 2,000 - 3,000 - 400 - 500 = 1,900 دائن

• قيد توزيع اعادة التقدير على رؤوس اموال الشركاء الاصليين:

انخفاض قيمة الاصول يؤدي الى انخفاض رؤوس الاموال للشركاء، ويكون التوزيع حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر المتفق عليها 30%، 20%، 50% على التوالي للشركاء احمد وجميل وسامي:

570	من ح/راس مال الشريك احمد (تخفيض حقوق الملكية)	
380	من ح/راس مال الشريك جميل (تخفيض حقوق الملكية)	
950	من ح/راس مال الشريك سامي (تخفيض حقوق الملكية)	
1,900	الى ح/ اعادة التقدير (اقفال)	

الميزانية بعد توزيع الارباح واعداد التقدير وقبل انضمام الشريك الجديد راكان:

قائمة المركز المالي كما في 2021/8/1 (بعد توزيع الارباح واعداد التقدير)			
الاصول		الالتزامات	
15,000	النقدية	3,000	ذمم دائنة
32,000	بضاعة	14,000	قرض بنك
10,000	ذمم مدينة	حقوق الملكية	
(500)	مخصص ديون مشكوك بتحصيلها	12,430	راس مال الشريك احمد
9,500	صافي الذمم المدينة	19,620	راس مال الشريك جميل
17,000	سيارات بالصافي	29,050	راس مال الشريك سامي
4,600	معدات بالصافي	61,100	مجموع حقوق الملكية
78,100	اجمالي الاصول	78,100	اجمالي الالتزامات و ح.م

الخطوة الرابعة- احتساب راس مال الشريك الجديد راكان المطلوب حسب نسبته (الربع):

بما ان الشريك الجديد يود الانضمام على ان تكون نسبته 25% من راس مال الشركة ككل، فان الشركاء الاصليين ستكون نسبتهم مجتمعين 75%، لذلك نقوم بمعادلة رياضية لمعرفة قيمة حصة الشريك الجديد المطلوبة.

$$20,367 = 75\% / (25\% * 61,100) \text{ دينار الحصة المطلوبة من الشريك راكان.}$$

$$\text{للتأكد } 20,367 + 61,100 = 81,467 = 75\% * 61,100 \text{ دينار.}$$

الخطوة الخامسة- اثبات انضمام الشريك الجديد راكان باصوله والالتزامات المقدمة بالقيمة العادلة بالاضافة الى النقدية التي سيدفعها في حال كانت الاستثمارات المقدمة اقل من راس ماله المطلوب:

وهي مشابهة للطريقة اثبات الشريك عند التأسيس، يتم احتساب الاستثمارات المقدمة بالقيمة العادلة ويتم تغطية الفرق بالنقدية، وكانت القيمة العادلة للاصول المقدمة من الشريك راكان 12,000 دينار (10,000 بضاعة، 10,000 سيارات، 8,000 ذمم دائنة)، ورأس المال المطلوب من الشريك الجديد بلغت 20,367 دينار، اذن هناك نقدية يجب ان يدفعها الشريك وقيمتها (12,000 - 20,367) = 8,367 دينار، ويكون قيد اثبات الشريك الجديد كما يلي:

10,000	من ح/البضاعة	(زيادة اصل متداول)
10,000	من ح/السيارات	(زيادة اصل غير متداول)
8,367	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
8,000	الى ح/الذمم الدائنة	(زيادة التزام متداول)
20,367	الى ح/رأس مال الشريك راكان	(زيادة حقوق الملكية)

السادسة- اعداد الميزانية بعد انضمام الشريك الجديد واحتساب نسبة توزيع الارباح والخسائر لكل الشركاء مع الشريك الجديد.

قائمة المركز المالي كما في 2021/8/1 (بعد انضمام الشريك الجديد راكان)			
الاصول		الالتزامات	
23,367	النقدية	11,000	ذمم دائنة
42,000	بضاعة	14,000	قرض بنك
10,000	ذمم مدينة	حقوق الملكية	
(500)	مخصص ديون مشكوك بتحصيلها	12,430	رأس مال الشريك احمد
9,500	صافي الذمم المدينة	19,620	رأس مال الشريك جميل
27,000	سيارات بالصافي	29,050	رأس مال الشريك سامي
4,600	معدات بالصافي	20,367	رأس مال الشريك راكان
		81,467	مجموع حقوق الملكية
106,467	اجمالي الاصول	106,467	اجمالي الالتزامات و ح.م

اما نسب توزيع الارباح والخسائر على الشركاء باعتبار ان الشريك الجديد يحصل على 25%، فسيضحي كل من الشركاء الاصليين ب 25% من النسب الخاصة بهم بالشكل التالي:

- نسبة الشريك احمد بعد الانضمام = 30% - (30% * 25%) = 22.5%
- نسبة الشريك جميل بعد الانضمام = 20% - (20% * 25%) = 15%
- نسبة الشريك سامي بعد الانضمام = 50% - (50% * 25%) = 37.5%
- نسبة الشريك راكان = 25%.

الحالة الثانية - لانضمام شريك بتقديم استثمارات للشركة مع وجود شهرة محل للشركة:

تتشابه هذه الحالة مثل السابقة في تقديم الشريك الجديد استثمارات للشركة مقابل راس مال معين بالشركة، ولكن في هذه الحالة هناك شهرة للشركة قبل انضمام الشركة مما يزيد قدرتها على تحقيق الارباح بسبب السمعة الجيدة لها وكفاءة الادارة، ومن مبدأ العدالة يجب على الشركة قبل انضمام الشركة تقدير تلك الشهرة وتوزيع قيمتها بين الشركاء الاصليين بنسبة توزي الارباح والخسائر على اعتبار ان الشهرة ارباح تحققت للشركاء الاصليين.

ويتم توزيع الشهرة بطريقتين:

الطريقة الاولى - اثبات الشهرة دفتريا

الطريقة الثانية - عدم اثبات الشهرة بالدفاتر ومنح الشركاء الاصليين مقابل ذلك مكافأة من حصة الشريك المنضم.

مثال (16): احمد وجميل شركاء في شركة تضامن، راس مال الشريك احمد 40,000 دينار والشريك سامي 60,000 دينار، يتم توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم 30% : 70% على التوالي، في 2021/1/1 تم قبول الشريك الجديد راكان مقابل حصولة على 50% من ارباح وخسائر الشركة مقابل استثماره مبلغ 130,000 دينار نقدا.

المطلوب: اثبات انضمام الشريك الجديد راكان بطريقة اثبات الشهرة دفتريا، وبطريقة المكافأة.

• طريقة اثبات الشهرة دفتريا

يتم اثبات الشهرة بجعلها مدينة ورؤوس اموال الشركاء الاصليين دائنة حسب نسبة توزيع الارباح فيما بينهم بالشكل التالي:

بما ان رصيد الشركاء الاصليين كان 100,000 دينار مقابل 50% من راس مال الشركة ككل، وقام الشريك الجديد بدفع 130,000 دينار مقابل 50% من راس مال الشركة ككل بدلا ان يدفع 100,000 دينار، فهذا يعني انه قام بدفع نقدية زيادة لوجود شهرة للشركة وقيمتها 30,000 دينار، وبناء على طريقة اثبات الشهرة دفتريا سيتم اثبات الشهرة كأصل ويتم توزيع قيمتها بين الشركاء الاصليين حسب نسبة توزيع الارباح، مما سيزيد من حصة كل شريك في راس المال حتى يصبح رصيد الشركاء الاصليين 50% من راس مال الشركة مساوي لراس مال الشريك الجديد 50%.

حصة الشريك احمد من الشهرة = $30,000 \times 30\% = 9,000$ دينار

حصة الشريك جميل من الشهرة = $30,000 \times 30\% = 21,000$ دينار

• قيد اثبات الشهرة في 2021/1/1 :

30,000	من ح/ الشهرة (تم اثباتها كأصل)	
9,000	الى ح/ راس مال الشريك احمد (زيادة حقوق الملكية)	
21,000	الى ح/ راس مال الشريك جميل (زيادة حقوق الملكية)	

• قيد اثبات انضمام الشريك الجديد راكان في 2021/1/1

130,000	من ح/ النقدية (زيادة اصل متداول)	
130,000	الى ح/ راس مال الشريك راكان (زيادة حقوق الملكية)	

ويظهر رصيد الشركاء في حقوق الملكية كما يلي:

49,000	راس مال الشريك احمد
81,000	راس مال الشريك جميل
130,000	راس مال الشريك راكان
260,000	مجموع حقوق الملكية

وبعد الانضمام ستصبح نسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء كما يلي:

$$\text{الشريك احمد} = 30\% - (30\% * 50\%) = 15\%$$

$$\text{الشريك جميل} = 70\% - (70\% * 50\%) = 35\%$$

$$\text{الشريك راكان} = 50\%.$$

• طريقة المكافأة

لا يتم اثبات الشهرة بالدفاتر وانما يتم منح مكافأة للشركاء الاصليين عند طريق تخفيض حصة الشريك الجديد بنسبة حصته من مجموع راس مال الشركاء الاصليين والشريك الجديد، واطافة قيمة التخفيض الى رؤوس اموالهم، وتكون كما يلي:

100,000	راس مال الشركاء الاصليين احمد وجميل
130,000	راس مال الشريك الجديد راكان
230,000	مجموع راس المال
115,000	ما سيثبت للشريك الجديد راكان 50% من مجموع راس المال
15,000	قيمة المكافأة للشركاء الاصليين (115,000 - 130,000)

يتم توزيع قيمة المكافأة بين الشركاء الاصليين حسب نسبة توزيع الارباح، واثبات انضمام الشريك الجديد براس مال 115,000 دينار بالشكل التالي:

130,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
4,500	الى ح/راس مال الشريك احمد	(زيادة حقوق الملكية)
10,500	الى ح/راس مال الشريك جميل	(زيادة حقوق الملكية)
115,000	الى ح/راس مال الشريك راكان	(زيادة حقوق الملكية)

الحالة الثالثة - لانضمام شريك جديد بتقديم استثمارات جديدة مع وجود شهرة محل للشريك الجديد:

اوضحنا سابقا كيف يتم توزيع شهرة الشركة على الشركاء الاصليين اما باثباتها بالدفاتر او عن طريق المكافأة، اما الان سيتم شرح في حالة ان الشريك المنضم له شهرة بسبب سمعته الجيدة او خبراته الكبيرة، حيث يقوم الشريك الجديد بتقديم استثمارات اقل من المطلوب منه مقابل الحصة التي يريدها.

يتم معالجة شهرة الشريك المنضم بطريقتين:

الطريقة الاولى - طريقة الشهرة

الطريقة الثانية - طريقة المكافأة

مثال (17): احمد وجميل شركاء في شركة تضامن، راس مال الشريك احمد 50,000 دينار والشريك سامي 70,000 دينار، يتم توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم 30% : 70% على التوالي، في 2021/1/1 تم قبول الشريك الجديد راكان مقابل حصوله على 25% من ارباح وخسائر الشركة مقابل استثماره مبلغ 30,000 دينار نقداً.

المطلوب: اثبات انضمام الشريك الجديد راكان بطريقة الشهرة، وبطريقة المكافأة

• طريقة الشهرة

يتم اثبات الشهرة بمقدار الفرق الذي يقدمه الشريك الجديد من استثمارات وماتم الاتفاق على اثباته كراس مال له ولا تتناثر حقوق الشركاء الاصليين.

نلاحظ ان الشريك الجديد قد قدم استثمارات بقيمة 30,000 دينار مقابل 25% من راس مال الشركة ككل، في حين انه يجب ان يدفع $(120,000 * 25\%) = 75\%$ = 40,000 دينار، ولكن الفرق والبالغ 10,000 دينار اعتبر شهرة الشريك الجديد.

ويتم اثباتها بالشكل التالي:

30,000	من ح/النقدية (زيادة اصل متداول)	
10,000	من ح/الشهرة (زيادة اصل غير ملموس)	
40,000	الى ح/راس مال الشريك راكان (زيادة حقوق الملكية)	

ويصبح مجموع حقوق الملكية للشركة ككل = 120,000 + 40,000 = 160,000 دينار.

طريقة المكافأة

يحصل الشريك المنضم على مكافأة مقابل شهرته التي لن تثبت بالدفاتر عن طريق زيادة راس مال الشريك الجديد بنسبة حصته من مجموع راس المال الكلي مقابل تخفيض رؤوس اموال الشركاء الاصليين.

راس مال الشركاء الاصليين	120,000
راس مال الشريك الجديد المستثمر فعليا	30,000
مجموع راس المال الكلي	150,000
ما سيثبت للشريك الجديد 25%	37,500
مكافأة الشريك الجديد (30,000 - 37,500)	7,500

سيتم تخفيض راس اموال الشركاء الاصليين بقيمة المكافأة وحسب نسبة توزيع الارباح:

الشريك احمد = 7,500 * 30% = 2,250 دينار (مدين)

الشريك جميل = 7,500 * 70% = 5,250 دينار (مدين)

قيد اثبات الشريك الجديد وتخفيض رؤوس اموال الشركاء في 2021/1/1

30,000	من ح/النقدية (زيادة اصل متداول)	
2,250	من ح/راس مال الشريك احمد (تخفيض حقوق الملكية)	
5,250	من ح/راس مال الشريك جميل (تخفيض حقوق الملكية)	
37,500	الى ح/راس مال الشريك راكان (زيادة حقوق الملكية)	

وبالتالي يصبح مجموع حقوق الملكية بعد انضمام الشريك الجديد كما يلي:

راس مال الشريك احمد	47,750
راس مال الشريك جميل	64,750
راس مال الشريك راكان	37,500
مجموع حقوق الملكية	150,000

انضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة شريك اصلي يريد الانسحاب

اوضحنا سابقا ان الشريك الجديد يمكنه الانضمام الى الشركة عن طريق تقديم استثمارات جديدة مع او بدون وجود شهرة سواء للشركة او الشريك مع بقاء الشركاء الاصليين، اما الان سيتم شرح انضمام شريك جديد للشركة مقابل انسحاب شريك اصلي منها وشراء حصته او جزء منها، كما يمكن ان يشتري احد الشركاء الاصليين حصة الشريك المنسحب.

وبما انها عملية شراء حصة فليس هناك نقل للاصول او الالتزامات، ويتم اثباتها بجعل راس مال الشريك المنسحب مدينا، وجعل حساب الشريك الجديد دائنا وذلك بالقيمة الدفترية للشريك المنسحب وبغض النظر عن النقدية المدفوعة للشريك المنسحب.

مثال (18): في 2021/1/1 قرر احد الشركاء الاصليين في شركة التضامن الانسحاب من الشركة وبلغ راس مال الشريك احمد المنسحب 20,000 دينار، وقام الشريك الجديد راكان بشراء حصته مقابل 15,000 دينار نقداً.

المطلوب: اثبات عملية البيع.

يتم غرض النظر عن القيمة المدفوعة، ويتم اثبات احلال شريك محل شريك بالقيمة الدفترية لراس مال الشريك المنسحب (البائع)، ويبقى مجموع حقوق الملكية كما هو.

20,000	من ح/راس مال الشريك احمد-منسحب (انخفاض حقوق الملكية)	
20,000	الى ح/راس مال الشريك راكان - المنضم (زيادة حقوق الملكية)	

ثانيا - انسحاب احد الشركاء الاصليين

اوضحنا سابقا عملية انضمام الشريك الجديد سواءا بتقديم استثمارات جديدة او شراء حصة احد الشركاء الاصليين، اما الان سنقوم بشرح الحالات التي يتم انسحاب الشريك الاصلي من شركة التضامن:

1- بيع الشريك المنسحب حصته الى شريك جديد

2- بيع الشريك المنسحب حصته الى احد الشركاء الاصليين

3- دفع المستحق للشريك المنسحب من اموال الشركة (لا يوجد انضمام شريك جديد ولا بيع حصة لشريك اصلي اخر)

بالنسبة للحالة الاولى والثانية وهي بيع حصة الشريك المنسحب لشريك جديد او احد الشركاء الاصليين فيتم اثباتها بالقيمة الدفترية لراس مال الشريك المنسحب وبغض النظر عن النقدية التي

سيستلمها الشريك المنسحب، وذلك بجعل حسابه مدين، وحساب راس مال الشريك الجديد او الشريك الاصلي دائن. (هي نفسها انضمام شريك عن طريق شراء حصة شريك اصلي)

اما الحالة الثالثة وهي دفع المستحق للشريك المنسحب من اموال الشركة فانها ستخفف الاصول وحقوق الملكية للشركة، حيث يتم تسديد الشريك المنسحب نقدا او عن طريق تقديم اصول وذلك حسب الاتفاق ما بين الشركاء، كما يمكن تسديد جزء من المستحق للشريك المنسحب عند الانسحاب وتسديد المبلغ المتبقي لاحقا وذلك حسب الاتفاق ما بينهم.

ويأخذ دفع المستحق للشريك المنسحب ثلاث حالات وهي:

- 1- ان يكون المبلغ المدفوع للشريك المنسحب مساوي لحقوقه في دفاتر الشركة.
- 2- ان يكون المبلغ المدفوع للشريك المنسحب اقل من حقوقه في دفاتر الشركة.
- 3- ان يكون المبلغ المدفوع للشريك المنسحب اكبر من حقوقه في دفاتر الشركة.

مثال (19): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بالتساوي، وفي 2021/1/1 قرر الشريك سامي الانسحاب من الشركة، وكانت ارصدة رؤوس اموالهم كمايلي:

راس مال الشريك احمد	20.000
راس مال الشريك جميل	30,000
راس مال الشريك سامي	40,000
جاري الشريك سامي (مدين)	(4,500)

افترض الحالات التالية:

- 1- تم دفع 35,500 دينار للشريك سامي
- 2- تم دفع 30,000 دينار للشريك سامي
- 3- تم دفع 40,000 دينار للشريك سامي

المطلوب: اثبات انسحاب الشريك سامي في الحالات الثلاث السابقة.

اولا نحسب القيمة الدفترية لراس مال الشريك سامي $= 40,000 - 4,500 = 35,500$ دينار

1- تم دفع 35,500 دينار للشريك سامي (القيمة المدفوعة مساوية للقيمة الدفترية لرأس ماله)

40,000	من ح/رأس مال الشريك سامي (الغاءه - تخفيض حقوق الملكية)	
35,500	الى ح/النقدية (تخفيض اصل متداول)	
4,500	الى ح/جاري الشريك سامي (الغاءه)	

2- تم دفع 30,000 دينار للشريك سامي (القيمة المدفوعة اقل من القيمة الدفترية لرأس ماله)

يتم دفع قيمة اقل من القيمة الدفترية لرأس مال الشريك المنسحب لسببين اما بسبب ان القيمة العادلة لاصول الشركة اقل من القيمة الدفترية فلم يتم اجراء اعادة تقدير، والسبب الاخر ان انسحاب الشريك قد يؤثر سلبي على الشركة.

فيعتبر الفرق بين القيمة المدفوعة والقيمة الدفترية لرأس مال الشريك المنسحب مكافأة للشركاء المتبقين توزع حسب نسبة توزيع الارباح قبل الانسحاب 1:1:1.

الفرق = 35,500 الدفترية - 30,000 المدفوعة = 5,500 دينار

نصيب الشريك احمد = $5,500 \times (2/1) = 2,750$ دينار

نصيب الشريك جميل = $5,500 \times (2/1) = 2,750$ دينار

40,000	من ح/رأس مال الشريك سامي (الغاءه - انخفاض حقوق الملكية)	
2,750	الى ح/رأس مال الشريك احمد (زيادة حقوق الملكية)	
2,750	الى ح/رأس مال الشريك جميل (زيادة حقوق الملكية)	
4,500	الى ح/جاري الشريك سامي (الغاءه)	
30,000	الى ح/النقدية (انخفاض اصل متداول)	

3- تم دفع 40,000 دينار للشريك سامي (القيمة المدفوعة اكبر من القيمة الدفترية لرأس ماله)

تقوم الشركة بدفع مبلغ اكبر من القيمة الدفترية لرأس مال الشريك المنسحب لعدة اسباب منها ان القيمة العادلة لاصول الشركة اكبر من القيمة الدفترية ولم يتم اجراء اعادة تقدير، او لاغراء الشريك على الانسحاب، او لوجود شهرة للشركة غير مثبتة بالدفاتر.

وتعالج الزيادة في القيمة المدفوعة والبالغة (40,000 مدفوعة - 35,500 دفترية) 4,500 دينار باحدى الطرق التالية، طريقة الشهرة او طريقة المكافأة.

• طريقة الشهرة

تستخدم بالعادة عندما يكون هناك شهرة غير مثبتة بالدفاتر، ومن مبدأ العدالة فان للشريك المنسحب نصيبا فيها، وفي هذه الحالة يتم اثبات الشهرة كاملا، او بنصيب الشريك المنسحب، او عدم اثباتها بالدفاتر.

أ- اثبات كامل الشهرة

يتم تحديد الشهرة بالكامل ويتم توزيعها بين الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح ثم يجري اثباتها بالدفاتر، وفي المثال تبلغ قيمة الشهرة الخاصة بالشريك سامي فقط 4,500 دينار مقابل حصته البالغة (3/1).

اذن بما ان الارباح توزع بالتساوي فلكل شريك نفس النصيب في الشهرة والبالغة 4,500 دينار، وتبلغ قيمة الشهرة كاملة للشركة = $3 * 4,500 = 13,500$ دينار

قيد اثبات الشهرة كاملة

13,500	من ح/ الشهرة	(زيادة اصل غير ملموس)
4,500	الى ح/راس مال احمد	(زيادة حقوق الملكية)
4,500	الى ح/راس مال جميل	(زيادة حقوق الملكية)
4,500	الى ح/راس مال سامي	(زيادة حقوق الملكية)

* يصبح رصيد راس مال الشريك سامي بعد الشهرة 44,500 دينار والجاري 4,500 دينار

قيد اثبات دفع المستحق للشريك سامي

44,500	من ح/راس مال الشريك سامي	(الغاء - انخفاض حقوق الملكية)
40,000	الى ح/النقدية	(انخفاض اصل متداول)
4,500	الى ح/جاري الشريك سامي	(الغاء)

ب - اثبات الشهرة جزئيا (نصيب الشريك المنسحب فقط)

يتم اثبات نصيب الشريك المنسحب فقط من الشهرة والبالغة 4,500 دينار مع تجاهل نصيب الشركاء الاخرين كما يلي:

40,000	من ح/راس مال الشريك سامي	(الغاء - تخفيض حقوق الملكية)
4,500	من ح/الشهرة	(زيادة اصل غير ملموس)
40,000	الى ح/النقدية	(انخفاض اصل متداول)
4,500	الى ح/جاري الشريك سامي	(الغاء)

ج - عدم اثبات الشهرة بالدفاتر

لا يتم اثبات الشهرة بالدفاتر ويتم خصم حصة الشريك من الشهرة من رؤوس اموال الشركاء الباقين حسب نسبة توزيع الارباح المتفق عليها، وتشبه المعالجة المحاسبية لطريقة المكافأة التي سيتم شرحها لاحقا.

- نصيب الشريك احمد = $4,500 \times (2/1) = 2.250$ دينار

- نصيب الشريك جميل = $4,500 \times (2/1) = 2,250$ دينار

• قيد اثبات دفع المستحق للشريك المنسحب

من ح/راس مال الشريك سامي (الغاءه - تخفيض حقوق الملكية)	40,000	
من ح/راس مال الشريك احمد (تخفيض حقوق الملكية)	2,250	
من ح/راس مال الشريك جميل (تخفيض حقوق الملكية)	2,250	
الى ح/النقدية (تخفيض اصل متداول)	40,000	
الى ح/جاري الشريك سامي (الغاءه)	4,500	

• طريقة المكافأة

يتم اثبات مبلغ الزيادة المدفوع للشريك المنسحب عن طريق تخفيض رؤوس اموال الشركاء الباقين وتوزيع المبلغ بين الشركاء الباقين حسب نسبة توزيع الارباح المتفق عليها.

وتشبه طريقة (الشهرة - عدم اثبات الشهرة) الا ان الفرق يطلق عليه في طريقة الشهرة بالشهرة، اما في طريقة المكافأة يطلق عليها مكافأة للشريك المنسحب، **ولها نفس القيد.**

• قيد اثبات دفع المستحق للشريك المنسحب

من ح/راس مال الشريك سامي (الغاءه - تخفيض حقوق الملكية)	40,000	
من ح/راس مال الشريك احمد (تخفيض حقوق الملكية)	2,250	
من ح/راس مال الشريك جميل (تخفيض حقوق الملكية)	2,250	
الى ح/النقدية (تخفيض اصل متداول)	40,000	
الى ح/جاري الشريك سامي (الغاءه)	4,500	

محاسبة شركات

الجزء الثاني (شركات الاشخاص) – انقضاء شركة التضامن وتصفيتها

تصفية الشركة يعني انقضاء الشركة والغاءها او زوال وجود الشركة الاعتباري والقانوني والمادي لها.

❖ اسباب / حالات تصفية شركة التضامن:

- 1- اتفاق جميع الشركاء على حل الشركة او دمجها في شركة اخرى
- 2- انتهاء المدة المحددة للشركة اذا كان هناك مدة محددة لها
- 3- انتهاء الغاية التي تأسست من اجلها الشركة
- 4- بقاء شريك واحد بالشركة
- 5- اشهار افلاس احد الشركاء في الشركة او الحجز عليه مل لم يقرر بقية الشركاء جميعهم استمرار الشركة.
- 6- افلاس الشركة ويترتب على ذلك افلاس الشركاء فيها.
- 7- صدور حكم قضائي بفسخ الشركة.
- 8- صدور قرار من مراقب الشركات بشطب الشركة
- 9- اذا توقفت الشركة عن العمل لمدة ثلاثون يوما، فيقوم مراقب الشركات باهمالهم مهلة للعودة الى العمل او يطلب باجراء تصفية اجبارية للشركة.

❖ اذا قدم احد الشركاء دعوى ونظرت المحكمة بتلك الدعوى بفسخ شركة التضامن في الحالات التالية:

- 1- اذا اخل احد الشركاء بعقد الشركة اخلايا جوهريا مستمرا او الحق ضررا جسيما.
- 2- اذا استمرت الشركة بعملها بخسارة لاي سبب من الاسباب.
- 3- اذا وقع خلاف بين الشركاء واصبح استمرار الشركة معه متعذرا.
- 4- اذا اصبح اي من الشركاء عاجزا بشكل دائم عن القيام باعماله اتجاه الشركة او الوفاء بالتزاماتها.

وفي هذه الحالات تقوم المحكمة بالنظر الى الدعاوي وتقرر اما بفسخ الشركة او الاستمرار باعمالها بعد اخراج الشريك اذا كان ذلك سيؤدي الى استمرار الشركة باعمالها بصورة طبيعية تحقيقا لمصلحة الشركة والشركاء.

تصنف حالات التصفية السابقة الى نوعين:

- 1- التصفية الاختيارية: وهي التي تتم بارادة واختيار الشركاء، مثل انتهاء الغاية او المدة للشركة، او الاتفاق ما بين الشركاء على حلها.
 - 2- التصفية الاجبارية: هي التي تتم بظروف خارجة عن ارادة الشركاء، مثل صدور حكم قضائي بتصفية الشركة او افلاس احد الشركاء.
- وتحتفظ الشركة خلال عملية التصفية بشخصيتها الاعتبارية وذلك بالقدر والمدى اللازمين لاتمام التصفية، وبعد اتمام عملية التصفية تشطب الشركة وتلغى الشخصية الاعتبارية لها.
- كما ان صلاحية المدير المفوض تنتهي عند البدء بمراحل التصفية وتنتقل الصلاحيات الى المصفي.

واجبات ومهام المصفي

- يتم تعيين المصفي للقيام باجراءات التصفية، اذا كانت التصفية اختيارية يتم تعيين المصفي وتحديد اتعابه من قبل الشركاء ويكون بالعادة احد الشركاء هو المصفي، واذا كانت التصفية اجبارية يتم تحديد المصفي واتعابه من قبل المحكمة.
- يجب على المصفي عند تعيينه ان يبدأ بالاعلان عن تصفية الشركة في صحيفة يومية محلية واحدة على الاقل واعداد قائمة بموجودات الشركة ومطلوباتها، وان يحدد مالها من حقوق وما عليها من التزامات، ولا يحق للمصفي التنازل او التصرف بالموجودات والاموال الا بموافقة خطية من الشركاء او موافقة المحكمة.
- كما لا يحق للمصفي القيام باي عمل باسم الشركة، الا انه يحق له اتمام اعمال تم البدء بها سابقا ولم تنتهي، كما يتحمل المصفي وبصفة شخصية اي مخالفات يتركبها بخصوص ذلك.
- ويترب على المصفي الالتزام بالاجراءات القانونية لتصفية الشركة بما في ذلك تحصيل الديون المستحقة للشركة وتسديد ديونها الشركة ايضا حسب الاولويات.
- وبعد اتمام عملية التصفية، يقدم المصفي حسابا ختاميا لكل شريك يبين فيه الاعمال والاجراءات التي قام بها خلال عملية التصفية، كما يتم تقديم الحساب الختامي للمحكمة اذا كانت التصفية اجبارية.

اجراءات التصفية:

اولا - يتم بيع اصول الشركة وتحصيل الديون المستحقة لها على الغير

ثانيا - سداد الالتزامات المستحقة على الشركة للغير وبالترتيب التالي:

1- نفقات التصفية واتعاب المصفي، وتشمل نفقات التصفية على الرسوم والنفقات القضائية ونفقات الاعلان، اما بالنسبة لاتعاب المصفي اذا كانت التصفية اختيارية فيحددها الشركاء، اما اذا كانت التصفية اجبارية فتحدد المحكمة اتعاب المصفي.

2- المبالغ المستحقة على الشركة للعاملين غيها مثل الرواتب والمكافآت والتعويضات.

3- المبالغ المستحقة على الشركة للخرينة العامة مثل الضرائب والرسوم والقروض المستحقة على الشركة للحكومة.

4- الديون المستحقة على الشركة لغير الشركاء مع مراعاة تسديد حقوق الامتياز اولا، مثل فيتم سداد الديون المضمونة باصول او ممتلكات للشركة ومن ثم سداد الديون التجارية العادية؟

5- قروض الشركاء وليست جزءا من رؤوس اموالهم (القروض المقدمة من الشركاء للشركة)

ثالثا - توزيع النقدية المتبقية بين الشركاء حسب ارصدة رؤوس الاموال النهائية لكل شريك.

المعالجة المحاسبية للتصفية

يجب على المصفي قبل البدء بمراحل واجراءات التصفية ان يقوم بتحضير القوائم المالية من بداية العام وحتى تاريخ بداية التصفية، فيتم اعداد قائمة الدخل لتلك الفترة ليتم توزيع الربح (الخسارة) على الشركاء حسب نسب التوزيع المتفق عليها، ومن ثم اعداد الميزانية وتعتبر من المتطلبات القانونية من اجل تحديد ممتلكات واصول الشركة وما عليها من التزامات وحقوق على الغير بتاريخ البدء بالتصفية، ومن ثم البدء باجراءات التصفية السابقة من بيع الاصول وحتى توزيع النقدية المتبقية على الشركاء حسب ارصدة رؤوس اموالهم في نهاية التصفية.

وحسب المعالجة المحاسبية لتصفية الشركة، يتم تصنيف التصفية حسب طريقة ومدة اجرائها الى:

1- التصفية البسيطة: هي القيام ببيع اصول الشركة وتحصيل مستحقاتها من الغير خلال فترة قصيرة من خلال عرضها بالمزاد العلني، وتكون بالغالب النقدية المحصلة لتلك الاصول اقل من قيمتها الفعلية، بالاضافة الى استغلال المشتريين حاجة ووضع الشركة

2- التصفية التدريجية (المراحل): هي القيام ببيع اصول الشركة وتحصيل مستحقاتها من الغير على فترات زمنية اطول من التصفية البسيطة، مما يعطي الشركة فرصة افضل ببيع اصولها بقيمة افضل من التصفية البسيطة.

المعالجة المحاسبية للتصفية البسيطة

وضحنا سابقا ان التصفية البسيطة هي بيع الاصول وتحصيل المستحقات للشركة خلال وقت قصير، لتسديد التزاماتها والمتبقي من النقدية يتم توزيعه على الشركاء حسب الاتفاق الموجود بينهم في حالة التصفية، وفي حال لم يتم الاتفاق على كيفية توزيع نقدية التصفية فيتم توزيعها حسب نسب توزيع الارباح والخسائر المستخدمة قبل التصفية، وفي حال لم يكن عقد الشركة يحدد نسب توزيع الارباح والخسائر فيتم توزيع النقدية المتبقية حسب ارصدة رؤوس اموال الشركاء. وينتج عن عملية التصفية ربح في حال تم بيع الاصول بسعر اكبر من قيمتها الدفترية، في حين تحدث الخسارة في حال تم بيع الاصول بسعر اقل من قيمتها الدفترية.

اما المعالجة المحاسبية للتصفية فهناك ثلاث طرق مقبولة لتسجيل ومعالجة التصفية:

الطريقة الاولى - توسط حساب التصفية بجعله مدينا بالقيمة الدفترية للاصول ما عدا النقدية واتعاب المصفي، ودائنا بمتحصلات بيع الاصول.

من ح/التصفية الى ح/القيمة الدفترية للاصول الى ح/ راس مال الشريك اذا كان هو المصفي	XXX XX X	
---	----------------	--

*** اي كان حسابات الاصول بقيمتها الدفترية تم اقفالها بحساب جديد اسمه التصفية (ماعداء النقدية)**

في حال دفع نقدية لاتعاب المصفي يكون الجانب المدين حساب التصفية لانه من اولويات التسديد هو المصفي، كما هو الحال اذا تم دفع النقدية لحساب راس مال الشريك المصفي بجعل حساب التصفية مدينا، وجعل حساب النقدية دائنا. **(قد لا يتم دفع النقدية للشريك، بل تظهر في رصيده في اخر التصفية ثم يأخذ اتعابه عند توزيع الباقي من النقدية)**

من ح/التصفية الى ح/النقدية	XX XX	
-------------------------------	----------	--

وعند بيع الاصول يتم اثبات قيمة البيع بجعل حساب النقدية مدين وحساب التصفية دائن

من ح/النقدية الى ح/التصفية	XX XX	
-------------------------------	----------	--

وبعد اثبات عملية بيع الاصول وتحصيل مستحقات الشركة على الغير، يتم اظهار رصيد حساب التصفية بدفتر الاستاذ لمعرفة الربح او الخسارة من عملية بيع الاصول وتحصيل مستحقات الشركة، فقد ينتج ربح في حال بيع الاصول بسعر اعلى من قيمتها الدفترية مما سيزيد من رصيد راس مال كل شريك، وفي حالة الخسارة نتيجة بيع الاصول بسعر اقل من القيمة الدفترية فهذا سيخفض رصيد راس مال كل شريك، وفي حالة الربح من البيع يظهر القيد كما يلي:

XXX	من ح/ التصفية	(اقفال الحساب)
XX	الى ح/ راس مال الشريك 1	(زيادة)
XX	الى ح/ رصيد الشريك 2	(زيادة)

*** في حالة الخسارة يتم عكس القيد**

اما في حساب النقدية في دفتر الاستاذ ستظهر النقدية الموجودة في الميزانية والنقدية المتحصلة من بيع الاصول ومتحصلات الشركة من الغير، بالاضافة الى النقدية المدفوعة الى المصفي، واذا كان هناك نقدية فيتم تسديد الالتزامات المستحقة على الشركة وحسب ترتيب الاولويات كما وضعناها سابقا، ويكون بالقيد التالي:

XX	من ح/ رواتب
XX	من ح/ ضرائب مستحقة الدفع
XX	من ح/ اوراق دفع وذمم مدينة
XXX	الى ح/ النقدية

وبعد تسديد التزامات الشركة يظهر حساب النقدية بالرصيد النهائي بعد مقابلة التحصيلات مقابل التسديدات، وتظهر النقدية الباقية والتي سيتم توزيعها بين الشركاء حسب ارصدهم في نهاية المدة **وفي حال كانت النقدية المتبقية مساوية لرؤوس اموال الشركاء، فيتم اقفال حسابات الشركاء بالنقدية التي حصلوها.**

XX	من ح/ راس مال الشريك 1 (اقفال)
XX	من ح/ راس مال الشريك 2 (اقفال)
XXX	الى ح/ النقدية (اقفال)

الطريقة الثانية - يتم اثبات عملية بيع الاصول بالقيمة الدفترية والمتحصلات النقدية من الغير في حساب النقدية مباشرة، ويتم اثبات الفرق بين القيمة الدفترية وسعر البيع (الربح والخسارة) في حساب التصفية، حيث في نهاية عمليات البيع سيظهر رصيد التصفية كما في الطريقة الاولى.

XXX	من ح/ النقدية (متحصلات البيع بسعر البيع)
XX	الى ح/ الاصل بالقيمة الدفترية
X	الى ح/ التصفية (في حالة الربح)

يتم عكس ح/التصفية في حالة البيع بخسارة.

وفي حال تحصيل الذمم المدينة وبوجود ديون معدومة تعتبر خسارة، فتظهر كما يلي:

من ح/النقدية	XX	
من ح/التصفية (الخسارة من الديون المعدومة)	X	
الى ح/الذمم المدينة	XXX	

اما اتعاب المصفي فتظهر كما بالقيود السابق، بجعل حساب التصفية مدينا، والنقدية دائنا

من ح/التصفية	XX	
الى ح/النقدية	XX	

وبعد اثبات الفرق ببيع الاصول بربح او خسارة واثبات الديون المعدومة يتم الوصول الى الرصيد النهائي لحساب التصفية، والمساوي للطريقة الاولى، ويتم توزيع الرصيد ربح او خسارة على الشركاء حسب الاتفاق بين الشركاء، وفي حالة الربح سيزيد من رصيد راس مال الشركاء، وفي حالة الخسارة سيخفص من رصيد حساب راس اموال الشركاء مثل قيد الطريقة الاولى

من ح/التصفية (حالة الربح)	XXX	
الى ح/راس مال الشريك 1	XX	تم اقفاله (زيادة)
الى ح/راس مال الشريك 2	XX	(زيادة)

اما بالنسبة لتسديد التزامات الشركة وتوزيع النقدية المتبقية على الشركاء فيتم اجرائها مثل الطريقة الاولى وبنفس القيود.

الطريقة الثالثة - لا يتم استخدام حساب التصفية، بل يتم توزيع ارباح وخسائر بيع الاصول مباشرة في حسابات رؤوس اموال الشركاء مباشرة، فعند بيع الاصل بربح فان الفرق سيتم اضافته الى حساب رؤوس اموال الشركاء حسب النسب المتفق عليها بجعل حسابهم دائن.

من ح/النقدية (متحصلات بيع الاصل بسعر البيع اكبر من الدفترية - ربح)	XXX	
الى ح/الاصل (القيمة الدفترية)	XX	
الى ح/راس مال الشريك 1	XX	(زيادة)
الى ح/راس مال الشريك 2	XX	(زيادة)

*** في حال بيع الاصل بخسارة يتم تخفيض حساب رؤوس اموال الشركاء بجعلهم بالجانب المدين.**

وكذلك لاتعاب المصفي، يتم تخفيض رصيد رؤوس اموال الشركاء حسب النسب المتفق عليها بين الشركاء بالفيد التالي:

XX		من ح/راس مال الشريك 1 (تخفيض)
XX		من ح/راس مال الشريك 2 (تخفيض)
XXX		الى ح/النقدية

تسديد الالتزامات وتوزيع النقدية المتبقية فيتم استخدام نفس المعالجة والقيود بالطرق السابقة.

ولتلخيص الطرق الثلاث السابقة، فان الفرق فقط في اثبات بيع الاصول واتعاب المصفي والديون المعدومة:

الطريقة الاولى - يتم نقل الاصول بالقيمة الدفترية الى حساب التصفية، ثم بيعها من حساب التصفية والفرق بين القيمة الدفترية وسعر البيع يظهر في حساب التصفية من ربح او خسارة يتم توزيعه على رؤوس اموال الشركاء

الطريقة الثانية - بيع الاصول مباشرة من حساب الاصول واثبات الفرق من ربح او خسارة البيع في حساب التصفية، ومن ثم توزيع الفرق في حساب التصفية من ربح او خسارة على رؤوس اموال الشركاء.

الطريقة الثالثة - يتم بيع الاصول مباشرة من حساب الاصول واثبات الفرق من ربح او خسارة البيع في حساب رؤوس اموال الشركاء.

مثال (1): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 20% ، 30% ، 50% على التوالي، في 2021/1/1 تقرر تصفية الشركة وتم تعيين الشريك سامي مصفي للشركة، وظهرت الميزانية العمومية كما في 2021/1/1 وقبل البدء بالتصفية كمايلي:

قائمة المركز المالي كما في 2021/1/1 (قبل التصفية)			
4,000	النقدية	2,000	ذمم دائنة
6,000	ذمم مدينة	1,000	مصاريف مستحقة الدفع
10,000	بضاعة		مجموع الالتزامات
	10,000 معدات بالتكلفة التاريخية		حقوق الملكية
	(6,000) مجمع اهتلاك معدات	6,000	راس مال الشريك احمد
4,000	القيمة الدفترية للمعدات	8,000	راس مال الشريك جميل
		7,000	راس مال الشريك سامي
		21,000	مجموع حقوق الملكية
24,000	مجموع الاصول	24,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وتمت العمليات التالية:

- 1- تم تحصيل 5,000 دينار من الذمم المدينة، وتم اعتبار 1,000 دينار ديون معدومة.
 - 2- بيعت كامل البضاعة بقيمة 12,000 دينار.
 - 3- تم بيع المعدات بقيمة 3,000 دينار.
 - 4- تم تحديد اتعاب المصفي (الشريك سامي) بقيمة 1,000 دينار، ولم تدفع له الا عند توزيع النقدية الباقية.
 - 5- تم تسديد كامل الالتزامات على الشركة (الذمم الدائنة والمصتريف مستحقة الدفع)
 - 6- تم توزيع ارباح وخسائر التصفية حسب نسب توزيع الارباح والخسائر للشركة، وتم توزيع النقدية الباقية على الشركاء (في بعض الاحيان يتم اعطاء نسب مختلفة لتوزع التصفية والنقدية المتبقية)
- المطلوب: اثبات قيود التصفية اللازمة حسب الطرق الثلاث.

الحل: نلاحظ من معطيات المثال انه تم توزيع ارباح الشركة لعام 2020 على الشركاء، وتم اعداد الميزانية قبل التصفية في 2021/1/1 ، وبذلك يكون تم اعداد الحسابات الختامية قبل التصفية، والان سنقوم باجراءات التصفية حسب الطرق الثلاث.

ولنقم باعداد جدول اضافي نوضح به الفرق بين القيمة الدفترية للاصول والقيمة المحصلة لها بالاضافة الى اتعاب المصفي (لتسهيل الحل)

البيان	القيمة الدفترية	القيمة المحصلة	الفرق
الذمم المدينة	6,000	5,000	(1,000) خسارة ديون معدومة
البضاعة	10,000	12,000	2,000 ربح
المعدات	4,000	3,000	(1,000) خسارة
اتعاب المصفي	1,000		(1,000) خسارة
الفرق الكلي الذي سيتم توزيعه			(1,000) خسارة

الطريقة الاولى - يتم نقل الاصول بالقيمة الدفترية الى حساب التصفية، ثم يبيعها من حساب التصفية والفرق بين القيمة الدفترية وسعر البيع يظهر في حساب التصفية من ربح او خسارة يتم توزيعه على رؤوس اموال الشركاء

- قيد اقفال الاصول بالقيمة الدفترية (ماعدات النقدية) في حساب التصفية

20,000	من ح/ التصفية	(فتح حساب جديد)
6,000	من ح/ مجمع الاهتلاك -معدات	(اقفال)
6,000	الى ح/ الذمم المدينة	(اقفال)
10,000	الى ح/ البضاعة	(اقفال)
10,000	الى ح/ المعدات	(اقفال)

- قيد اثبات اتعاب المصفي الشريك سامي في حساب التصفية

1,000	من ح/ التصفية	
1,000	الى ح/ اراس مال الشريك سامي	(زيادة)

***يمكن دمج القيدتين السابقين بقيد واحد**

- قيد تحصيل المبالغ المستحقة للشركة وبيع الاصول

قيد تحصيل الذمم المدينة		
5,000	من ح/ النقدية	
5,000	الى ح/ التصفية	
قيد بيع البضاعة		
12,000	من ح/ النقدية	
12,000	الى ح/ التصفية	
قيد بيع المعدات		
3,000	من ح/ النقدية	
3,000	الى ح/ التصفية	

الان تم نقل الاصول بالقيمة الدفترية واتعاب المصفي الى حساب التصفية، بالاضافة الى بيع الاصول وتحصيل الذمم المدينة ولم يتم دفع اتعاب المصفي سامي بل ستظهر في رصيده وسيأخذ اتعابه عند توزيع النقدية الباقية، فيظهر رصيد التصفية كمايلي حتى يتم توزيع ارباح او خسارة التصفية على الشركاء:

مدین	ح/ التصفية	دائن
6,000 الى ح/ الذمم المدينة	5,000 من ح/ النقدية (الذمم المدينة)	
10,000 الى ح/ البضاعة	12,000 من ح/ النقدية (بيع بضاعة)	
4,000 الى ح/ المعدات	3,000 من ح/ النقدية (بيع معدات)	
1,000 الى ح/ اراس مال سامي	1,000 رصيد مدين	
21,000	21,000	

- يتم توزيع خسارة التصفية بين الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر، مما يؤدي الى تخفيض رصيد رؤوس اموالهم بالقيد التالي:

200		من ح/راس مال الشريك احمد (1,000 * 20%)
300		من ح/راس مال الشريك جميل (1,000 * 30%)
500		من ح/راس مال الشريك سامي (1,000 * 50%)
1,000		الى ح/التصفية (تم اقفاله)

- قيد تسديد التزامات الشركة المستحقة للغير

2,000		من ح/الذمم الدائنة (اقفال)
1,000		من ح/مصاريف مستحقة الدفع (اقفال)
3,000		الى ح/النقدية

بعد تحصيل الذمم المدينة وتحصيل مبالغ بيع الاصول وتسديد التزامات الشركة على الغير، يظهر حساب النقدية بالاضافة الى رصيد اول المدة بالشكل التالي، ليتم توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.

مدین	ح/النقدية	دائن
4,000	رصيد اول المدة	2,000 من ح/الذمم الدائنة
5,000	الى ح/التصفية (الذمم المدينة)	1,000 من ح/مصرف مستحق الدفع
12,000	الى ح/التصفية (بيع بضاعة)	
3,000	الى ح/التصفية (بيع معدات)	21,000 دائن
24,000		24,000

سيظهر راس مال كل شريك وقبل التوزيعات النقدية كما يلي:

مدین		ح/راس مال احمد		دائن	
200 الى ح/التصفية		6,000 رصيد اول المدة			
		5,800 الرصيد			

مدین	ح/اراس مال جمیل	دائن
300	8,000	رصيد اول المدة
	7,700	الرصيد

مدین	ح/راس مال سامی	دائن
500 الى ح/التصفية	7,000	
	1,000 من ح/التصفية (اتعاب)	
	7,500 الرصيد	

- يتم توزيع النقدية والبالغة 21,000 دينار على الشركاء حسب ارصدهم في نهاية التصفية ويتم اقفال رصيد رؤوس اموالهم جميعا بالقيد التالي:

5,800	من ح/راس مال الشريك احمد	(اقفال)
7,700	من ح/راس مال الشريك جميل	(اقفال)
7,500	من ح/راس مال الشريك سامي	(اقفال)
21,000	الى ح/النقدية	(اقفال)

وبهذا القيد تم اقفال جميع حسابات الشركة وانتهت مرحلة التصفية.

الطريقة الثانية - بيع الاصول مباشرة من حساب الاصول واثبات الفرق من ربح او خسارة البيع
في حساب التصفية، ومن ثم توزيع الفرق في حساب التصفية من ربح او خسارة على رؤوس اموال الشركاء.

قيد بيع البضاعة (12,000 - 10,000 = 2,000 فرق ربح الى ح/التصفية)		
12,000	من ح/النقدية	
10,000	الى ح/البضاعة	
2,000	الى ح/التصفية (فرق الربح)	
قيد بيع المعدات (3,000 - 4,000 = 1,000 فرق خسارة من ح/التصفية)		
3,000	من ح/النقدية	
1,000	من ح/التصفية	
6,000	من ح/مجمع الاهتلاك-معدات	
10,000	الى ح/المعدات	
قيد تحصيل الذمم المدينة (5,000 - 6,000 = 1,000 فرق الخسارة ديون معدومة)		
5,000	من ح/النقدية	
1,000	من ح/التصفية	
6,000	الى ح/الذمم المدينة	
قيد اثبات اتعاب المصفي الشريك سامي (لن يتم دفعها بل ستظهر في رصيده عند توزيع النقدية)		
1,000	من ح/التصفية	
1,000	الى ح/راس مال الشريك سامي	

يتم توزيع ربح او خسارة التصفية بين الشركاء حسب نسب توزيع الارباح والخسائر، ويظهر حساب التصفية بتلك الفروقات بالشكل التالي:

مدین	ح/التصفية	دائن
1,000 الى ح/المعدات	2,000 من ح/النقدية (بضاعة)	
1,000 الى ح/الذمم المدينة		
1,000 الى راس مال سامي	1,000 مدين	
3,000	3,000	

- يتم توزيع خسارة التصفية على الشركاء حسب نسب توزيع الارباح والخسائر لاقفال حساب التصفية، مما سيخفض من رصيد رؤوس اموالهم بالقيد التالي:

200	من ح/راس مال الشريك احمد (1,000 * 20%)	
300	من ح/راس مال الشريك جميل (1,000 * 30%)	
500	من ح/راس مال الشريك سامي (1,000 * 50%)	
1,000	الى ح/التصفية (تم اقفاله)	

وبعد اقفال حساب التصفية بالطريقة الثانية، يتم تسديد الالتزامات وتوزيع النقدية على الشركاء لاقفال حساباتهم كما في الطريقة الاولى.

- قيد تسديد التزامات الشركة المستحقة للغير

2,000	من ح/الذمم الدائنة (اقفال)	
1,000	من ح/مصاريف مستحقة الدفع (اقفال)	
3,000	الى ح/النقدية	

بعد تحصيل الذمم المدينة وتحصيل مبالغ بيع الاصول وتسديد التزامات الشركة على الغير، يظهر حساب النقدية بالاضافة الى رصيد اول المدة بالشكل التالي، ليتم توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.

مدین	ح/النقدية	دائن
4,000 رصيد اول المدة	2,000 من ح/الذمم الدائنة	
5,000 الى ح/الذمم المدينة	1,000 من ح/مصرف مستحق الدفع	
12,000 الى ح/البضاعة		
3,000 الى ح/المعدات	21,000 دائن	
24,000	24,000	

سيظهر راس مال كل شريك وقبل التوزيعات النقدية كما يلي:

مدین	ح/راس مال احمد	دائن
200 الى ح/التصفية	6,000 رصيد اول المدة	
	5,800 الرصيد	

مدین	ح/راس مال جميل	دائن
300	8,000 رصيد اول المدة	
	7,700 الرصيد	

مدین	ح/راس مال سامي	دائن
500 الى ح/التصفية	7,000	
	1,000 من ح/التصفية (اتعاب)	
	7,500 الرصيد	

- يتم توزيع النقدية والبالغة 21,000 دينار على الشركاء حسب ارصدهم في نهاية التصفية ويتم اقفال رصيد رؤوس اموالهم جميعا بالقيد التالي:

5,800	من ح/راس مال الشريك احمد	(اقفال)
7,700	من ح/راس مال الشريك جميل	(اقفال)
7,500	من ح/راس مال الشريك سامي	(اقفال)
21,000	الى ح/النقدية	(اقفال)

الطريقة الثالثة - يتم بيع الاصول مباشرة من حساب الاصول وتحصيل مستحقات الشركة من الغير واثبات الفرق من ربح او خسارة البيع في حساب رؤوس اموال الشركاء، فالربح يزيد من رؤوس اموال الشركاء والخسارة تخفض من رصيد رؤوس اموالهم.

- قيد بيع البضاعة (12,000 - 10,000 = 2,000 دينار ربح، تزيد من رصيد رؤوس اموالهم حسب نسب توزيع الارباح)

12,000	من ح/النقدية	
10,000	الى ح/البضاعة	
400	الى ح/راس مال الشريك احمد (2,000*20%)	
600	الى ح/راس مال الشريك جميل (2,000*30%)	
1,000	الى ح/راس مال الشريك سامي (2,000*50%)	

- قيد بيع المعدات (3,000 – 4,000 = 1,000 خسارة، تخفض من رؤوس اموال الشركاء)

من ح/النقدية		3,000
من ح/اراس مال الشريك احمد (20*1,000%)		200
من ح/اراس مال الشريك جميل (30*1,000%)		300
من ح/اراس مال الشريك سامي (50*1,000%)		500
من ح/مجمع الاهتلاك-معدات		6,000
الى ح/المعدات	10,000	

- قيد تحصيل الذمم المدينة (5,000 - 6,000 = 1,000 ديون معدومة، تخفض من رؤوس اموال الشركاء)

من ح/النقدية		5,000
من ح/اراس مال الشريك احمد (20*1,000%)		200
من ح/اراس مال الشريك جميل (30*1,000%)		300
من ح/اراس مال الشريك سامي (50*1,000%)		500
الى ح/الذمم المدينة	6,000	

- قيد اثبات اتعاب المصفي 1,000 دينار كتخفيض من رؤوس اموال الشركاء وبزيادة حساب الشريك سامي لانه هو المصفي كما انه سيتم دفعها عند توزيع النقدية الباقية عليهم.

من ح/اراس مال الشريك احمد (20*1,000%)		200
من ح/اراس مال الشريك جميل (30*1,000%)		300
من ح/اراس مال الشريك سامي (50*1,000%)		500
الى ح/اراس مال الشريك سامي	1,000	

اما تسديد الالتزامات وتوزيع النقدية ستظهر كما في الطريقتين السابقتين مع مراعاة حسابات الشركاء (دفتر الاستاذ) وبالشكل التالي:

- قيد تسديد التزامات الشركة المستحقة للغير

من ح/الذمم الدائنة (اقفال)		2,000
من ح/مصاريف مستحقة الدفع (اقفال)		1,000
الى ح/النقدية	3,000	

بعد تحصيل الذمم المدينة وتحصيل مبالغ بيع الاصول وتسديد التزامات الشركة على الغير، يظهر حساب النقدية بالاضافة الى رصيد اول المدة بالشكل التالي، ليتم توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.

مدین	ح/النقدية	دائن
4,000 رصيد اول المدة	2,000 من ح/الذمم الدائنة	
5,000 الى ح/الذمم المدينة	1,000 من ح/مصرف مستحق الدفع	
12,000 الى ح/البضاعة		
3,000 الى ح/المعدات	21,000 دائن	
24,000	24,000	

سيظهر راس مال كل شريك وقبل التوزيعات النقدية كما يلي:

مدین	ح/راس مال احمد	دائن
200 الى ح/المعدات	6,000 رصيد اول المدة	
200 الى ح/ذمم مدينة	400 من ح/البضاعة	
200 الى ح/راس مال سامي		
	5,800 الرصيد	

مدین	ح/راس مال جميل	دائن
300 الى ح/المعدات	8,000 رصيد اول المدة	
300 الى ح/ذمم مدينة	600 من ح/البضاعة	
300 الى ح/راس مال سامي		
	7,700 الرصيد	

مدین	ح/راس مال سامي	دائن
500 الى ح/المعدات	7,000	
500 الى ح/الذمم المدينة	1,000 من ح/البضاعة	
500 الى ح/راس مال سامي	1,000 من ح/راس مال الشركاء (الاتعاب)	
	7,500 الرصيد	

- يتم توزيع النقدية والبالغة 21,000 دينار على الشركاء حسب ارصدتهم في نهاية التصفية ويتم اقفال رصيد رؤوس اموالهم جميعا بالقيد التالي:

5,800		من ح/راس مال الشريك احمد	(اقفال)
7,700		من ح/راس مال الشريك جميل	(اقفال)
7,500		من ح/راس مال الشريك سامي	(اقفال)
21,000		الى ح/النقدية	(اقفال)

قائمة التصفية

هي قائمة توضح المراحل والاجراءات التي يقوم بها المصفي من بيع الاصول وتحصيل مستحقات الشركة من الغير، وتسديد التزامات الشركة للغير وتوزيع النقدية المتبقية على الشركاء، واثـر المراحل السابقة مباشرة على ارصدة الشركاء.

وقائمة التصفية لا تلغي اعداد القوائم المالية الختامية واجراء القيود اللازمة لعملية التصفية.

مثال (2): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 20% ، 30% ، 50% على التوالي، في 2021/1/1 تقرر تصفية الشركة، وظهرت الميزانية العمومية كما في 2021/1/1 وقبل البدء بالتصفية كمايلي:

قائمة المركز المالي كما في 2021/1/1 (قبل التصفية)			
20,000	النقدية	17,000	ذمم دائنة
10,000	بضاعة	20,000	قرض بنك
20,000	سيارات		حقوق الملكية
30,000	معدات	10,000	راس مال الشريك احمد
		15,000	راس مال الشريك جميل
		18,000	راس مال الشريك سامي
		43,000	مجموع حقوق الملكية
80,000	مجموع الاصول	60,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وتمت العمليات التالية:

- 1- بيعت كامل البضاعة بقيمة 8,000 دينار.
- 2- تم بيع السيارات بقيمة 15,000 دينار
- 3- تم بيع المعدات بقيمة 33,000 دينار دينار.
- 4- تم تسديد كامل الالتزامات على الشركة.

5- تم توزيع ارباح وخسائر التصفية حسب نسب توزيع الارباح والخسائر للشركة

المطلوب: اعداد قائمة التصفية

قائمة التصفية							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
سامي %50	جميل %30	احمد %20	مصرف مستحق الدفع	الذمم الدائنة	اصول غير نقدية	النقدية	
18,000	15,000	10,000	20,000	17,000	60,000	20,000	الرصدة 2021/1/1
(1,000)	(600)	(400)			(10,000)	8,000	بيع البضاعة
(2,500)	(1,500)	(1,000)			(20,000)	15,000	بيع السيارات
1,500	900	600			(30,000)	33,000	بيع المعدات
16,000	13,800	9,200	20,000	17,000	0	76,000	الرصدة بعد بيع الاصول
			(20,000)	(17,000)		(37,000)	تسديد الالتزامات
16,000	13,800	9,200	0	0		39,000	الرصدة بعد تسديد الالتزامات
(16,000)	(13,800)	(9,200)				(39,000)	توزيع النقدية على الشركاء
0	0	0	0	0	0	0	الرصدة النهائية

نلاحظ انه تم توزيع فرق بيع الاصول بالقيمة الدفترية والقيمة المحصلة على الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر بالشكل التالي:

بيع البضاعة = $10,000 - 8,000 = 2,000$ خسارة $(400 - 600 - 1,000)$

بيع السيارات = $20,000 - 15,000 = 5,000$ خسارة $(1,000 - 1,500 - 2,500)$

بيع المعدات = $30,000 - 33,000 = 3,000$ ربح $(600 - 900 - 1,500)$

حالات قد تظهر عند التصفية

الحالة الاولى - عدم كفاية رصيد شريك او اكثر لتغطية نصيبه من خسائر التصفية مع وجود اموال شخصية للشريك تكفي لتسديد المستحق عليه

شرحنا سابقا كيف ان اموال الشركاء تكفي لسداد التزامات الشركة، ولكن في بعض الاحيان قد يكون هناك نقدية تكفي لسداد التزامات الشركة ولكن احد الشركاء سيظهر رصيده مدين (لايكفي لسداد ما عليه من التزامات على الشركة) عندما يكون نصيبه من خسارة التصفية اكبر من رصيد راس ماله، وبما انه شريك متضامن فعليه ان يسدد ما عليه من امواله الخاصة بمقدار رصيده المدين اذا كان مقتدرا.

مثال (3): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 20% ، 30% ، 50% على التوالي، في 2021/1/1 تقرر تصفية الشركة، مع العلم ان جميع الشركاء ميسورين (اي يوجد لديهم اموال شخصية لتسديد المستحق عليهم للشركة اذا لزم) وظهرت الميزانية العمومية كما في 2021/1/1 وقبل البدء بالتصفية كمايلي:

قائمة المركز المالي كما في 2021/1/1 (قبل التصفية)			
النقدية	20,000	ذمم دائنة	17,000
بضاعة	10,000	قرض بنك	20,000
سيارات	20,000	حقوق الملكية	
معدات	30,000	راس مال الشريك احمد	20,000
		راس مال الشريك جميل	15,000
		راس مال الشريك سامي	8,000
		مجموع حقوق الملكية	43,000
مجموع الاصول	80,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	60,000

وتمت العمليات التالية:

- 1- بيعت كامل البضاعة بقيمة 4,000 دينار.
- 2- تم بيع السيارات بقيمة 5,000 دينار
- 3- تم بيع المعدات بقيمة 25,000 دينار.
- 4- تم تسديد كامل الالتزامات على الشركة.
- 5- تم توزيع ارباح وخسائر التصفية حسب نسب توزيع الارباح والخسائر للشركة

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

الحل: سنطبق الطريقة الثالثة في معالجة التصفية لرؤية اثر العمليات السابقة على رؤوس اموال الشركاء اول بأول

• قيد بيع البضاعة (10,000 – 4,000 = 6,000 خسارة)

من ح/النقدية	4,000	
من ح/راس مال الشريك احمد (20%*6,000) (تخفيض)	1,200	
من ح/راس مال الشريك جميل (30%*6,000) (تخفيض)	1,800	
من ح/راس مال الشريك سامي (50%*6,000) (تخفيض)	3,000	
الى ح/البضاعة (افعال)	10,000	

- قيد بيع السيارات (20,000 – 5,000 = 15,000 خسارة)

من ح/النقدية		5,000
من ح/راس مال الشريك احمد (20*15,000%) (تخفيض)		3,000
من ح/راس مال الشريك جميل (30*15,000%) (تخفيض)		4,500
من ح/راس مال الشريك سامي (50*15,000%) (تخفيض)		7,500
الى ح/السيارات	20,000	

- قيد بيع المعدات (30,000 – 5,000 = 25,000 خسارة)

من ح/النقدية		25,000
من ح/راس مال الشريك احمد (20*5,000%) (تخفيض)		1,000
من ح/راس مال الشريك جميل (30 * 5,000%) (تخفيض)		1,500
من ح/راس مال الشريك سامي (50 * 5,000%) (تخفيض)		2,500
الى ح/المعدات	30,000	

اثر عمليات البيع على ارصدة رؤوس الاموال للشركاء:

البيان	احمد	جميل	سامي
الارصدة 1/1	20,000	15,000	8,000
بيع البضاعة	(1,200)	(1,800)	(3,000)
بيع السيارات	(3,000)	(4,500)	(7,500)
بيع المعدات	(1,000)	(1,500)	(2,500)
الارصدة بعد البيع	14,800	7,200	(5,000)

نلاحظ ان رصيد الشريك سامي مدين (5,000) دينار، وبما انه مقتدر سيقوم بدفع 5,000 دينار للشركة كزيادة في راس ماله حتى يقوم بتسديد ماعليه من التزامات الشركة.

من ح/النقدية		5,000
الى ح/راس مال الشريك سامي (زيادة)	5,000	

بذلك يصبح رصيد الشريك سامي صفر.

• قيد تسديد التزامات الشركة

17,000	من ح/الذمم الدائنة	(اقفال)
20,000	من ح/القروض	(اقفال)
37,000	الى ح/النقدية	

• يظهر حساب النقدية بالشكل التالي:

مدین	ح/النقدية	دائن
20,000 رصيد 1/1	17,000 من ح/الذمم الدائنة	
4,000 الى ح/البضاعة	20,000 من ح/القروض	
5,000 الى ح/السيارات	22,000 الرصيد	
25,000 الى ح/المعدات		
5,000 الى ح/راس مال الشريك سامي		
59,000	59,000	

• يتم توزيع النقدية 22,000 دينار على الشركاء حسب ارصدتهم النهائية لاقفال حسابات الشركة، حيث لن يحصل الشريك سامي على نقدية لان راس ماله صفر.

14,800	من ح/راس مال الشريك احمد	(اقفال)
7,200	من ح/راس مال الشريك جميل	(اقفال)
22,000	الى ح/النقدية	

الحالة الثانية - عدم كفاية رصيد شريك او اكثر لتغطية نصيبه من خسائر التصفية مع عدم كفاية اموال شخصية للشريك تكفي لتسديد المستحق عليه

في بعض الاحيان قد يكون هناك نقدية تكفي لسداد التزامات الشركة ولكن احد الشركاء سيظهر رصيده مدين (لايكفي لسداد ما عليه من التزامات على الشركة) عندما يكون نصيبه من خسارة التصفية اكبر من رصيد راس ماله، وبما انه شريك متضامن فعليه ان يسدد ما عليه من امواله الخاصة بمقدار رصيده المدين اذا كان مقتدرا، واحيانا لا يكون لدى الشريك اموال خاصة لسداد ما عليه (شريك معسر) ففي هذه الحالة يتحمل الشركاء الموصرون ذلك الجزء المدين، لانهم متكافلين ومتضامنين بالشركة بتحمل خسائر وديون الشركة.

مثال (4)، بناء على معطيات المثال (3)، وبافتراض ان الشريك سامي لم يمتلك الا 1,000 دينار من امواله الخاصة وقد قام بدفعها للشركة، وكان الشركاء السابقين موسرين.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لما سبق.

- نقوم باثبات نفس القيود السابقة ببيع الاصول، ودفع الشريك سامي 1,000 دينار من ماله الخاص:

1,000	من ح/النقدية	الى ح/راس مال الشريك سامي (زيادة)
1,000		

نقوم بتوزيع الرصيد المدين المتبقي للشريك سامي (5,000 - 1,000 = 4,000) على الشركاء احمد وجميل وحسب نسبة توزيع الارباح 20%، 30% (دفعوا رصيد سامي من حصتهم من النقدية الخاصة بهم من الشركة)

البيان	احمد	جميل	سامي
الارصدة 1/1	20,000	15,000	8,000
بيع البضاعة	(1,200)	(1,800)	(3,000)
بيع السيارات	(3,000)	(4,500)	(7,500)
بيع المعدات	(1,000)	(1,500)	(2,500)
الارصدة بعد البيع	14,800	7,200	(5,000)
سداد الشريك سامي			1,000
الارصدة	14,800	7,200	(4,000)
توزيع رصيد سامي	(1,600)	(2,400)	4,000
الارصدة النهائية	13,200	4,800	0

- يتم اثبات توزيع رصيد الشريك سامي المدين على ارصدة الشركاء بالقيد التالي:

1,600	من ح/راس مال الشريك احمد 4,000 * (20% / 50%)	(تخفيض)
2,400	من ح/راس مال الشريك جميل 4,000 * (30% / 50%)	(تخفيض)
4,000	الى ح/راس مال الشريك سامي	(اقفال)

- يتم تسديد التزامات الشركة بالقيد التالي:

17,000	من ح/الذمم الدائنة	(اقفال)
20,000	من ح/القروض	(اقفال)
37,000	الى ح/النقدية	

- يظهر حساب النقدية بالشكل التالي:

مدین	ح/النقدية	دائن
20,000 رصيد 1/1	17,000 من ح/الذمم الدائنة	
4,000 الى ح/البضاعة	20,000 من ح/القروض	
5,000 الى ح/السيارات	18,000 الرصيد	
25,000 الى ح/المعدات		
1,000 الى ح/راس مال الشريك سامي		
55,000	55,000	

- يتم توزيع النقدية المتبقية على الشريكين احمد وجميل والبالغة 18,000 دينار حسب ارصدتهم النهائية واقفال حسابات الشركة بالقيد التالي:

13,200	من ح/راس مال الشريك احمد	(اقفال)
4,800	من ح/راس مال الشريك جميل	(اقفال)
18,000	الى ح/النقدية	

الحالة الثالثة - التصفية في حال وجود قروض للشركاء (او عليهم)

في حال وجود قرض على الشركة من الشركاء او قرض للشركاء من الشركة، فان الاجراءات المتبعة كالتالي:

1- اذا كان للشريك قرض على الشركة (الشريك مقرض الشركة) فتؤجل عملية تسديد قرضه في نهاية التصفية (عند توزيع النقدية المتبقية) وتظهر بالجانب الدائن في رصيد راس ماله.

2- اذ كان للشركة قرض على الشريك (الشركة مقرضة الشريك) فيطالب من الشريك تسديد قرضه حتى تتمكن الشركة من تسديد التزاماتها اذا كانت النقدية لا تكفي لسدادها، اما في حال وجود نقدية تكفي لسداد التزامات الشركة فيؤجل المطالبة بقيمة القرض بعد الانتهاء من التصفية وتظهر بالجانب المدين لراس مال الشريك المقترض.

مثال (5): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن، يتقاسمون الارباح والخسائر بنسبة 20%، 30%، 50% على التوالي، في 2021/1/1 وبعد اجراء عملية تصفية الاصول **(بعد بيع الاصول وتوزيع خسارة البيع على رؤوس اموال الشركاء)** ظهرت ميزانية الشركة بالشكل التالي، مع العلم ان الشريك احمد وجميل موسران والشريك سامي معسر (لايوجد لديه اموال خاصة لتسديد ماعليه من التزامات الشركة):

الميزانية كما في 2021/1/1	
60,000 النقدية	45,000 الذمم الدائنة
15,000 قرض الشريك جميل	10,000 قرض الشريك احمد
	حقوق الملكية
	(2,000) راس مال الشريك احمد
	26,000 راس مال الشريك جميل
	(4,000) راس مال الشريك سامي
	20,000 مجموع حقوق الملكية
75,000 مجموع الاصول	75,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب: اثبات القيود اللازمة لاتمام عملية التصفية

نلاحظ ان الشركة قامت باقراض الشريك جميل بقرض قيمته 15,000 دينار، في حين اقترضت الشركة من الشريك احمد قرض قيمته 10,000 دينار.

- قيد تسديد التزامات الشركة (الذمم الدائنة) ووجود نقدية تكفي لسدادها

45,000	من ح/الذمم الدائنة الى ح/النقدية	(اقفال)
45,000		

نلاحظ ان الشريك سامي معسر وليس له او عليه قرض، فسيتم تحميل الشركاء الاخرين برصيد المدين والبالغ 4,000 دينار حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم بالقيد التالي:

1,600	من ح/راس مال الشريك احمد 4,000 * (20% / 50%) (تخفيض)	
2,400	من ح/راس مال الشريك جميل 4,000 * (30% / 50%) (تخفيض)	
4,000	الى ح/راس مال الشريك سامي (اقفاله)	

اما الشريك احمد فان رصيده مدين (2,000 + 1,600) 3,600 دينار، وله قرض للشركة بقيمة 10,000 دينار، فيتم تسديد القرض له اولاً اذا كان رصيده مدين (يتم تسديد القروض ثم توزيع حصص الشركاء).

- يتم تسديد رصيده المدين من قرضه المستحق على الشركة بالقيد التالي:

3,600	من ح/قرض الشريك احمد	(تخفيض)
3,600	الى ح/راس مال الشريك احمد (اقفال)	

- يصبح رصيد قرض الشريك احمد المستحق على الشركة (10,000 – 3,600) 6,400 دينار، وتقوم الشركة بتسديده بالقيد التالي:

6,400	من ح/قرض الشريك احمد الى ح/النقدية	(اقفاله)
6,400		

- اما الشريك جميل فعليه قرض بقيمة 15,000 دينار فيتم خصم قيمة قرضه من راس ماله بالقيد التالي:

15,000	من ح/راس مال الشريك جميل الى ح/قرض الشريك جميل	(تخفيض) (اقفال)
15,000		

- تظهر ارصدة الشركاء بالشكل التالي:

البيان	احمد	جميل	سامي (معسر)
الارصدة بعد بيع الاصول	(2,000)	26,000	(4,000)
توزيع رصيد الشريك سامي	(1,600)	(2,400)	4,000
الارصدة بعد توزيع رصيد الشريك سامي	(3,600)	23,600	0
قرض الشريك احمد	3,600		
قرض الشريك جميل		(15,000)	
الارصدة	0	8,600	0

- يظهر حساب النقدية بالشكل التالي:

مدین	ح/النقدية	دائن
60,000 رصيد بعد بيع الاصول	45,000 من ح/الذمم الدائنة	
	6,400 من ح/قرض الشريك احمد	
	8,600 الرصيد	
60,000	60,000	

- يتم تسديد الشريك جميل النقدية المتبقية لغلاق راس ماله بالشركة، وبذلك يتم اقفال جميع حسابات الشركة

8,600	من ح/راس مال الشريك جميل الى ح/النقدية	(اقفال)
8,600		

التصفية التدريجية

هو قيام الشركة ببيع اصولها على دفعات، ويأخذ فترة زمنية اطول من التصفية البسيطة، ولكن مع امكانية بيع اصولها بسعر افضل من التصفية البسيطة، ويتم الاتفاق بالعادة مع الشركاء على توزيع النقدية المتاحة عليهم بعد تسديد الالتزامات وذلك بدلا من الاحتفاظ بالنقدية لنهاية عملية التصفية.

هناك قاعدتان رئيسيتان يجب مراعاتهما عند توزيع النقدية المتاحة بالتصفية الاجبارية على الشركاء:

- 1- اعتبار جميع الاصول غير النقدية التي لم تبع بعد على انها خسارة محتملة بالكامل.
 - 2- الا يدفع نقدية لاحد الشركاء ثم يعاد ويطلب منه تسديد نقدية للشركة.
- ولمزيد من الاحتياط يتم الاحتفاظ بجزء من النقدية يطلق عليها نقدية الطوارئ لمواجهة ظهور التزامات او اعباء مالية غير مثبتة بالدفاتر.
- اجراءات التصفية الاجبارية بعد اعداد الحسابات الختامية من اول المدة حتى تاريخ التصفية:
- 1- اثبات القيود اليومية للعمليات من بيع اصول وتسديد التزامات واتعاب التصفية.
 - 2- اعداد قائمة التصفية بعد كل نهاية مرحلة تحتوي على (الارصدة في اول المرحلة وعمليات بيع الاصول وتحصيل النقدية المستحقة للشركة وتسديد التزامات الشركة واتعاب التصفية للوصول الى الارصدة النهائية)
 - 3- اعداد قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء والتي تحتوي على (الارصدة النهائية من قائمة التصفية للمرحلة، ونقدية الطوارئ ان وجدت، واعتبار الاصول غير النقدية التي لم تبع بعد على انها خسارة محتملة تخفض من ارصدة رؤوس اموال الشركاء حسب نسبة توزيع ارباح وخسائر التصفية، ومن ثم توزيع رصيد الشريك المدين ان وجد للوصول الى ارصدة الشركاء النهائية حتى يتم توزيع النقدية المتاحة في نهاية المرحلة عليهم حسب ارصدتهم الظاهرة في القائمة)
 - 4- تكرار ما سبق في كل مرحلة مع مراعاة الارصدة لكل اول مرحلة (تعديل النقدية وارصدة الشركاء التي قبضت نقدية متاحة)
- واذا كان رصيد احد الشركاء مدين فيعتبر معسر حتى واذا كان ميسورا وقادرا على السداد من امواله الخاصة، ويوزع رصيده على الشركاء الآخرين، ومن ثم يتم توزيع النقدية الباقية على الشركاء والتي ارصدتهم دائنة بناءا على قيمة ارصدتهم في نهاية التصفية.

مثال (6): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 20% ، 30% ، 50% على التوالي، في 2021/1/1 تقرر تصفية الشركة، وظهرت الميزانية العمومية كما في 2021/1/1 وقبل البدء بالتصفية كمايلي:

قائمة المركز المالي كما في 2021/1/1 (قبل التصفية)			
النقدية	25,000	ذمم دائنة	17,000
بضاعة	20,000	قرض بنك	20,000
سيارات	10,000	حقوق الملكية	
معدات	25,000	راس مال الشريك احمد	20,000
		راس مال الشريك جميل	15,000
		راس مال الشريك سامي	8,000
		مجموع حقوق الملكية	43,000
مجموع الاصول	80,000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	60,000

وتمت التصفية على دفعات بالشكل التالي:

- 1- في شهر كانون الثاني (1) بيعت كامل البضاعة بقيمة 25,000 دينار، وتسديد كامل التزامات الشركة، وتوزيع النقدية المتاحة بعد الاحتفاظ بنقدية طوارئ بقيمة 6,000 دينار.
- 2- في شهر شباط (2) تم بيع السيارات بقيمة 8,000 دينار، ودفع اتعاب التصفية 2,000 دينار، وتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء بعد الاحتفاظ بنقدية طوارئ بقيمة 10,000 دينار
- 3- في شهر اذار (3) تم بيع المعدات بقيمة 22,000 دينار، ودفع 1,000 دينار اتعاب تصفية، وتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة واعداد قائمة التصفية.

الحل: نلاحظ ان عملية بيع الاصول كانت على مراحل، فسيتم استخدام التصفية التدريجية (على مراحل)، واظهار اثر البيع والعمليات لكل شهر على ارصدة رؤوس اموال الشركاء مباشرة.

شهر كانون الثاني 2021/2

- قيد بيع البضاعة (25,000 – 20,000 = 5,000 ربح)

25,000	من ح/النقدية	
20,000	الى ح/البضاعة	(اففال)
1,000	الى ح/راس مال الشريك احمد (20%*5,000) (زيادة)	
1,500	الى ح/راس مال الشريك جميل (30%*5,000) (زيادة)	
2,500	الى ح/راس مال الشريك سامي (50% * 5,000) (زيادة)	

● قيد تسديد الالتزامات

17,000	من ح/الذمم الدائنة	(اففال)
20,000	من ح/قروض	(اففال)
37,000	الى ح/النقدية	

يتم اعداد قائمة التصفية لبيان ارصدة الشركاء بعد العمليات السابقة واطهار الارصدة النهائية لشهر كانون الثاني بالشكل التالي:

قائمة التصفية لشهر كانون الثاني							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
سامي %50	جميل %30	احمد %20	القرض	الذمم الدائنة	الاصول غير النقدية	النقدية	
8,000	15,000	20,000	20,000	17,000	55,000	25,000	الارصدة 1/1 قبل التصفية
2,500	1,500	1,000			(20,000)	25,000	بيع البضاعة
10,500	16,500	21,000			35,000	50,000	الارصدة بعد بيع البضاعة
			(20,000)	(17,000)		(37,000)	تسديد الالتزامات
10,500	16,500	21,000	0	0	35,000	13,000	الارصدة بعد تسديد الالتزامات

يتم اعداد قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لتحديد كيفية توزيع النقدية المتاحة عليهم:

قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر كانون الثاني							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
سامي %50	جميل %30	احمد %20	القرض	الذمم الدائنة	الاصول غير النقدية	النقدية	
10,500	16,500	21,000	0	0	35,000	13,000	الارصدة من قائمة التصفية
(3,000)	(1,800)	(1,200)				(6,000)	نقدية طوارئ
(17,500)	(10,500)	(7,000)			(35,000)		خسائر محتملة من عدم بيع الاصول
(10,000)	4,200	12,800	0	0	0	7,000	الارصدة
10,000	(6,000)	(4,000)					توزيع رصيد سامي
0	(1,800)	8,800	0	0	0	7,000	الارصدة
0	1,800	(1,800)					توزيع رصيد جميل
0	0	7,000	0	0	0	7,000	الارصدة
0	0	(7,000)	0	0	0	(7,000)	دفع النقدية المتاحة لاحمد
0	0	0	0	0	0	0	الارصدة النهائية

نلاحظ ان الخسائر المحتملة من عدم بيع الاصول وزعت على الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر.

نلاحظ ان رصيد الشريك سامي المدين تم توزيعه على الشريكان احمد وجميل باعتباره معسر حتى لو كان ميسورا حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر بالشكل التالي:

نصيب الشريك احمد من رصيد سامي المدين = $10,000 * (20\% * 50\%) = 4,000$ دينار

نصيب الشريك جميل من رصيد سامي المدين = $10,000 * (30\% / 50\%) = 6,000$ دينار

• قيد دفع النقدية للشريك احمد في كانون الثاني 2021/1

7,000	من ح/راس مال الشريك احمد	
7,000	الى ح/النقدية	

ملاحظة هامة – بالنسبة لنقدية الطوارئ والخسائر المحتملة من عدم بيع الاصول لا يتم اجراء قيود محاسبية لها باعتبارها خطوات افتراضية وليست حقيقية.

التصفية خلال شهر شباط 2021/2

• قيد بيع السيارات (10,000 – 8,000 = 2,000 خسارة)

8,000	من ح/النقدية	
400	من ح/راس مال الشريك احمد (2,000 * 20%)	(تخفيض)
600	من ح/راس مال الشريك جميل (2,000 * 30%)	(تخفيض)
1,000	من ح/راس مال الشريك سامي (2,000 * 50%)	(تخفيض)
10,000	الى ح/السيارات	(اقفال)

• قيد اثبات دفع اتعاب التصفية 2,000 دينار

400	من ح/راس مال الشريك احمد (2,000 * 20%)	(تخفيض)
600	من ح/راس مال الشريك جميل (2,000 * 30%)	(تخفيض)
1,000	من ح/راس مال الشريك سامي (2,000 * 50%)	(تخفيض)
2,000	الى ح/النقدية	

• يتم اعداد قائمة التصفية لشهر شباط لبيان ارصدة الشركاء بعد العمليات السابقة:

قائمة التصفية لشهر شباط					
البيان	الاصول		حقوق الملكية		
	النقدية	اصول غير نقدية	احمد 20%	جميل 30%	سامي 50%
الارصدة 2/1	6,000	35,000	14,000	16,500	10,500
بيع السيارات	8,000	(10,000)	(400)	(600)	(1,000)
مصاريف التصفية	(2,000)		(400)	(600)	(1,000)
الارصدة	12,000	25,000	13,200	15,300	8,500

ملاحظة هامة - ان الارصدة في 2021/2/1 كانت كما ظهرت في في نهاية قائمة التصفية لشهر كانون الثاني باستثناء حسابين وهما:

- 1- النقدية والتي كانت عبارة عن رصيد النقدية في نهاية كانون الثاني مطروحا منها النقدية المدفوعة للشريك احمد (7,000 - 13,000 = 6,000 دينار)، اما نقدية الطوارئ فكانت مشمولة بالنقدية في 2021/2/1 لانها افتراضية وفعليا لم يتم استخدام تلك النقدية في اي شيء.
 - 2- رصيد الشريك احمد والذي كان رصيده في نهاية كانون الثاني 21,000 دينار وتم خصم النقدية المتاحة التي تم دفعها له والبالغة 7,000 دينار، ليظهر رصيده 14,000 دينار.
- كما ان بنود الالتزامات لم يظهر بالجدول لان الشركة قامت بسداد ما عليها من التزامات في شهر كانون الثاني.

- يتم اعداد قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر شباط بالشكل التالي:

قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر شباط					
البيان	الاصول		حقوق الملكية		
	النقدية	الاصول غير النقدية	احمد 20%	جميل 30%	سامي 50%
ارصدة قائمة التصفية	12,000	25,000	13,200	15,300	8,500
نقدية الطوارئ	(10,000)		(2,000)	(3,000)	(5,000)
خسائر محتملة من عدم بيع الاصول		(25,000)	(5,000)	(7,500)	(12,500)
الارصدة	2,000	0	6,200	4,800	(9,000)
توزيع رصيد سامي			(3,600)	(5,400)	9,000
الارصدة	2,000	0	2,600	(600)	0
توزيع رصيد جميل			(600)	600	
الارصدة	2,000	0	2,000	0	0
توزيع النقدية المتاحة	(2,000)		(2,000)		
الارصدة النهائية	0	0	0	0	0

تم توزيع خسائر بيع محتملة على الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر لكل شريك.

تم توزيع رصيد الشريك سامي المدين حسب نسبة توزيع الارباح والخسائر بالشكل التالي:

➤ رصيد الشريك احمد = $9,000 \times (20\% / 50\%) = 3,600$ دينار

➤ رصيد الشريك جميل = $9,000 \times (30\% / 50\%) = 5,400$ دينار

• قيد توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر شباط:

2,000	من ح/راس مال الشريك احمد الى ح/النقدية	2,000
-------	---	-------

التصفية خلال شهر اذار 2021/3

• قيد بيع المعدات ($22,000 - 25,000 = 3,000$ خسارة)

22,000	من ح/النقدية	
600	من ح/راس مال الشريك احمد ($3,000 \times 20\%$) (تخفيض)	
900	من ح/راس مال الشريك جميل ($3,000 \times 30\%$) (تخفيض)	
1,500	من ح/راس مال الشريك سامي ($3,000 \times 50\%$) (تخفيض)	
25,000	الى ح/المعدات	

• قيد مصاريف اتعاب التصفية 1,000 دينار

200	من ح/راس مال الشريك احمد ($1,000 \times 20\%$) (تخفيض)	
300	من ح/راس مال الشريك جميل ($1,000 \times 30\%$) (تخفيض)	
500	من ح/راس مال الشريك سامي ($1,000 \times 50\%$) (تخفيض)	
1,000	الى ح/النقدية	

• يتم اعداد قائمة التصفية لشهر اذار بالشكل التالي:

قائمة التصفية لشهر اذار					
البيان	الاصول			حقوق الملكية	
	النقدية	اصول غير نقدية	احمد 20%	جميل 30%	سامي 50%
ارصدة 3/1	10,000	25,000	11,200	15,300	8,500
بيع المعدات	22,000	(25,000)	(600)	(900)	(1,500)
مصاريف التصفية	(1,000)		(200)	(300)	(500)
الارصدة	31,000	0	10,400	14,100	6,500
توزيع النقدية المتاحة	(31,000)		(10,400)	(14,100)	(6,500)
الارصدة	0	0	0	0	0

ملاحظة هامة - ان الارصدة في 2021/3/1 كانت كما ظهرت في نهاية قائمة التصفية لشهر شباط باستثناء حسابين وهما:

1- النقدية والتي كانت عبارة عن رصيد النقدية في نهاية شباط مطروحا منها النقدية المدفوعة للشريك احمد (12,000 - 2,000 = 10,000 دينار)، اما نقدية الطوارئ فكانت مشمولة بالنقدية في 2021/3/1 لانها افتراضية وفعليا لم يتم استخدام تلك النقدية في اي شيء.

2- رصيد الشريك احمد والذي كان رصيده في نهاية شباط 13,200 دينار وتم خصم النقدية المتاحة التي تم دفعها له والبالغة 2,000 دينار، ليظهر رصيده 11,200 دينار.

• قيد دفع النقدية المتاحة للشركاء واغلاق حسابات الشركة في 2021/3

من ح/راس مال الشريك احمد (اقفال)	10,400
من ح/راس مال الشريك جميل (اقفال)	14,100
من ح/راس مال الشريك سامي (اقفال)	6,500
الى ح/النقدية (اقفال)	31,000

وبهذا القيد تم اقفال جميع حسابات الشركة وانتهت التصفية.

نلاحظ ان الشريك احمد كان لديه قدرة اعلى من شركائه الاخرين في تحمل الخسارة، وذلك بسبب عاملين:

- 1- كلما زاد راس مال الشريك زادت قدرته على تحمل الخسارة بشكل افضل من الشركاء الاخرين، فالشريك احمد كان راس ماله 20,000 دينار وهو الاعلى.
- 2- كلما قلت نسبة توزيع الارباح والخسائر للشريك قلت نسبة الخسارة التي سيتحملها، والشريك احمد كانت نسبة تحمله للارباح والخسائر 20%.

وبعد الشريك احمد نلاحظ ان الشريك جميل لديه قدرة افضل في تحمل الخسارة من الشريك سامي.

محاسبة شركات – تمارين محلولة عن شركات التضامن (الجزء الاول والثاني)

عزيزي الطالب – سيتم حل السؤال بشكل كامل رغم ان المطلوب من السؤال قد يكون جزء من الحل، ولكن لزيادة فهم محاسبة الشركات، لذلك في الامتحان قم بالتركيز على المطلوب فقط.

للمراجعة فقط – انضمام شريك جديد بوجود شهرة للشركة وشهرة للشريك الجديد **بطريقة الشهرة**.

اولا- عند السؤال يجب تحديد من صاحب الشهرة، من خلال المعادلات التالية يمكن تحديد اذا كان الشريك يدفع اكثر او اقل مما هو مطلوب منه مقابل حصته.

مجموع راس مال الشركاء الاصليين + ما دفعه الشريك الجديد = **مجموع راس المال**

محموع راس المال * نسبة الشريك الجديد = الناتج

- اذا دفع الشريك الجديد اكثر من الناتج فهناك شهرة للشركة (الشركاء)
- اذا دفع الشريك الجديد اقل من الناتج فهناك شهرة للشريك.

الشهرة للشركة (الشركاء الاصليين)	الشهرة للشريك الجديد
دفع الشريك اكثر مما يجب	دفع الشريك اقل مما يجب
راس مال الشريك الجديد يساوي ما قام بدفعه	راس مال الشريك الجديد تساوي ما هو مطلوب منه
يتم تحديد راس مال الشركة بعد الانضمام بناء على ما دفعه الشريك الجديد = ما دفعه الشريك الجديد * (1/نسبة الشريك الجديد)	يتم تحديد راس مال الشركة بعد الانضمام بناء على راس مال الشركاء الاصليين، بالتعويض: راس مال الشركاء الاصليين ← نسبتهم راس مال الشريك المطلوب ← نسبته راس مال الشركة بعد الانضمام = راس مال الاصليين + راس مال المطلوب من الشريك الجديد
الشهرة = راس مال الشركة بعد الانضمام – مجموع راس المال	الشهرة = راس مال الشركة بعد الانضمام – مجموع راس المال
يتم اثبات الشهرة كأصل مقابل زيادة ارصدة رؤوس اموال الشركاء حسب نسبة توزيع الارباح	يتم اثبات الشهرة كأصل مقابل زيادة رصيد الشريك الجديد ليصل الى ما هو مطلوب منه

اما في حال في استخدام **طريقة المكافاة** فيتم احتسابها بالجدول التالي:

xxx	راس مال الشركاء الاصليين
xx	ما دفعه الشريك الجديد
xxxx	مجموع راس المال الشركة بعد انضمام الشريك الجديد
xx	ما سيثبت للشريك الجديد كراس مال (راس المال بعد الانضمام * نسبة الشريك الجديد)
xx	قيمة المكافاة (ما دفعه الشريك الجديد – ما سيثبت للشريك كراس مال)

وفي حال دفع الشريك الجديد اكثر مما سيثبت له فتكون المكافأة من نصيب الشركاء الاصليين، ويتم اثبات راس مال الشريك الجديد حسب ما سيثبت له، ويتم زيادة راس مال الشركاء الاصليين بقيمة المكافأة حسب نسبة توزيع الارباح المتفق عليها.

وفي حال دفع الشريك الجديد اقل مما سيثبت له فتكون المكافأة من نصيب الشريك الجديد، ويتم اثبات راس مال الشريك الجديد حسب ما سيثبت له، ويتم تخفيض راس مال الشركاء الاصليين بقيمة المكافأة حسب نسب توزيع الارباح المتفق عليها.

ملاحظة هامة – اذا لم يوضح السؤال طريقة اثبات الشريك الجديد يتم استخدام طريقة المكافأة

التمارين التالية (1- 4) توضيحيا لما سبق:

تمرين (1): احمد وجميل شريكان متضامنان، وكانت رؤوس اموالهم في 2021/1/1 على التوالي 35,000 دينار، 25,000 دينار، وتوزع الارباح والخسائر بالتساوي بينهم، انضم في ذلك التاريخ شريك جديد اسمه سامي علما انه دفع نقدا 75,000 دينار مقابل حصوله على 50% من راس مال الشركة بعد الانضمام.

المطلوب: احتساب قيمة راس مال الشركة بعد انضمام الشريك سامي بطريقة الشهرة.

اولا - سنجد لمن الشهرة الشركة ام الشريك الجديد.

راس مال الشركاء الاصليين + ما دفعه الشريك الجديد = مجموع راس المال * نسبة الشريك الجديد

$$(25,000 + 35,000) + 75,000 = 135,000 * 50\% = 67,500 \text{ دينار الناتج.}$$

قام الشريك الجديد بفع نقدية 75,000 دينار وهي اكبر من الناتج 67,500 دينار، اذن هناك شهرة للشركة (الشركاء الاصليين)

راس مال الشركة بعد الانضمام سيكون بناء على ما قام الشريك الجديد بدفعه = $75,000 * (1/50\%) = 150,000$ دينار.

الشهرة = راس مال الشركة بعد الانضمام – مجموع راس المال

$$150,000 - 135,000 = 15,000 \text{ دينار يتم توزيعها زيادة على رؤوس اموال الشركاء}$$

• قيد اثبات الشهرة

15,000	من ح/الشهرة	
7,500	الى ح/راس مال الشريك احمد (زيادة)	
7,500	الى ح/راس مال الشريك جميل (زيادة)	

- قيد اثبات انضمام الشريك الجديد سامي (مساوي بما بدفعه)

75,000	من ح/النقدية (زيادة)	
75,000	الى ح/راس مال الشركسك سامي (اثبات)	

تظهر ارصدة الشركاء بعد الانضمام بالشكل التالي:

البيان	احمد	جميل	سامي	المجموع
الارصدة قبل الانضمام	35,000	25,000		60,000
اثبات الشهرة	7,500	7,500		15,000
اثبات انضمام سامي			75,000	75,000
الارصدة بعد الانضمام	42,500	32,500	75,000	150,000

رصيد راس مال الشركة بعد انضمام الشريك سامي = 150,000 دينار

تمرين (2): احمد وجميل شريكان في شركة تضامن، يبلغ راس مالهما 45,000 دينار و 25,000 دينار على التوالي، تم قبول الشريك الجديد سامي مقابل دفعه 30,000 دينار تستثمر في الشركة مقابل حصوله على 25% من راس مال الشركة بعد الانضمام.

المطلوب: ايجاد مقدار الشهرة التي ستثبت في دفاتر الشركة للشركاء احمد وجميل نتيجة انضمام الشريك الجديد سامي بطريقة الشهرة.

من صاحب الشهرة = راس مال الشركاء الاصليين + ما دفعه الشريك الجديد = مجموع راس المال * نسبة الشريك الجديد = الناتج

صاحب الشهرة = $(25,000 + 45,000) + 30,000 = 100,000 \times 25\% = 25,000$ دينار، نلاحظ ان الشريك قام بدفع اكثر من الناتج، هناك شهرة للشركاء

يتم احتساب راس مال الشركة بعد الانضمام بناء على ما دفعه الشريك الجديد $30,000 \times (1/25\%) = 120,000$ دينار.

الشهرة = راس مال الشركة بعد الانضمام - مجموع راس المال

$100,000 - 120,000 = 20,000$ دينار شهرة، تثبت كأصل وتوزع على الشركاء الاصليين بزيادة راس مالهم حسب نسب التوزيع المتفق عليها

تمرين (3): احمد وجميل شريكان متضامنان، يبلغ راس مالهما 480,000 دينار و 360,000 دينار على التوالي، وتوزع الارباح والخسائر بالتساوي، انضم اليهما الشريك الجديد سامي ودفع مبلغ 200,000 دينار مقابل حصوله على ربع راس مال الشركة (25%).

المطلوب: اثبات قيمة الشهرة والقيود اللازمة لاثبات الشريك الجديد سامي

صاحب الشهرة = $(360,000 + 480,000) + 200,000 = 1,040,000 \times 25\% = 260,000$ دينار
الناتج ، نلاحظ ان الشريك الجديد دفع 200,000 دينار وهي اقل من الناتج 260,000 دينار، اذن هناك
شهرة للشريك الجديد.

ايجاد المطلوب من الشريك الجديد لاثبات حصته في راس مال الشركة، بالتعويض بالشكل التالي:

$$280,000 \text{ دينار ما سيثبت} = 840,000 \times 25\% / 75\% = \text{كحصة الشريك الجديد في الشركة}$$

$$\begin{array}{l} 840,000 \\ \swarrow \searrow \\ 75\% \quad 25\% \end{array} \begin{array}{l} \text{ماسي ثبت للشريك} \\ \end{array}$$

راس مال الشركة بعد انضمام الشريك الجديد = راس مال الشركاء الاصليين + ماسي ثبت للشريك الجديد

$$1,120,000 \text{ دينار} = 280,000 + 840,000 =$$

الشهرة = راس مال الشركة بعد الانضمام - مجموع راس المال

$$80,000 \text{ دينار شهرة} = 1,040,000 - 1,120,000 =$$

كما يمكن احتساب الشهرة بطريقة اخرى = $200,000 - 280,000 = 80,000$ دينار

• قيد اثبات الشريك الجديد والشهرة

من ح/النقدية	200,000
من ح/الشهرة	80,000
الى ح/راس مال الشريك سامي	280,000

تظهر ارصدة الشركاء بعد الانضمام بالشكل التالي:

البيان	احمد	جميل	سامي	المجموع
الارصدة قبل الانضمام	480,000	360,000		840,000
الشهرة			80,000	80,000
ما دفعه الشريك سامي			200,000	200,000
الارصدة بعد الانضمام	480,000	360,000	280,000	1,120,000

تمرين (4): احمد وجميل شريكان متضامنان، ينص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر فيما بينهما بنسبة 60% : 40% على التوالي، ويبلغ راس مال الشريكان 60,000 دينار و 50,000 دينار على التوالي، في هذا التاريخ تم قبول الشريك سامي مقابل ان يدفع 40,000 دينار على ان يحصل على ثلث راس مال الشركة، بلغ راس مال الشركة بعد الانضمام 150,000 دينار.

المطلوب: ايجاد قيمة راس مال الشريك احمد بعد الانضمام.

لم يحدد التمرين طريقة اثبات الشريك الجديد لذلك سيتم استخدام طريقة المكافأة.

110,000	راس مال الشركاء الاصليين قبل الانضمام (50,000 + 60,000)
40,000	ما قام بدفعه الشريك الجديد سامي
150,000	مجموع راس المال
50,000	ما سيثبت للشريك الجديد سامي (3/1) الثلث (150,000 * 30%)
10,000	ما سيثبت مكافأة للشريك الجديد (50,000 - 40,000)

نلاحظ ان ما سيثبت كراس مال للشريك الجديد هو 50,000 دينار وهو اكبر مما دفعه والبالغ 40,000 دينار، مما يعني ان للشريك شهرة بالغة 10,000 دينار، وبما ان الشركة تتبع طريقة المكافأة فان الشهرة لا تثبت بل سيتم زيادة راس مال الشريك الجديد مقابل تخفيض الشركاء الاصليين بنفس القيمة وحسب نسبة توزيع الارباح والخسائر فيمنا بينهم.

• قيد اثبات انضمام الشريك الجديد

40,000	من ح/النقدية	
6,000	من ح/راس مال الشريك احمد (10,000 * 60%) (تخفيض)	
4,000	من ح/راس مال الشريك جميل (10,000 * 40%) (تخفيض)	
50,000	الى ح/راس مال الشريك الجديد سامي	

تظهر ارصدة الشركاء بعد الانضمام بالشكل التالي:

البيان	احمد	جميل	سامي	المجموع
ارصدة الشركاء قبل الانضمام	60,000	50,000		110,000
مكافأة الشريك	(6,000)	(4,000)		(10,000)
راس مال الشريك الجديد			50,000	50,000
الارصدة بعد الانضمام	54,000	46,000	50,000	150,000

راس مال الشريك احمد بعد الانضمام = 54,000 دينار

تمرين (5): أ و ب و ج شركاء فس شركة تضامن، ينص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر بالتساوي، وحققت الشركة ارباح سنوية بلغت 100,000 دينار، وتحتسب مكافأة الشريك (أ) بنسبة 10% من صافي الارباح، وتحتسب فوائد على رؤوس الاموال الشركاء بنسبة 6% من رصيد راس مال كل شريك والتي بلغت على التوالي 80,000 دينار، 50,000 دينار، 30,000 دينار.

المطلوب: ايجاد نصيب الشريك (ج) من ارباح الشركة.

يجب مراعاة ترتيب بنود قائمة توزيع الارباح والخسائر.

قائمة توزيع الارباح والخسائر				
البيان	نتيجة الاعمال	الشريك (أ) 80,000	الشريك (ب) 50,000	الشريك (ج) 30,000
صافي الارباح قبل التوزيع	100,000			
مكافأة الشريك (أ) 10%	(10,000)	10,000		
المتبقي	90,000			
فائدة رؤوس اموال 6%	(9,600)	4,800	3,000	1,800
باقي الربح يوزع 1:1:1	80,400	26,800	26,800	26,800
حصة كل شريك من الارباح	0	41,600	29,800	28,600

تم احتساب مكافأة الشريك (أ) $100,000 * 10\% = 10,000$ دينار

تم احتساب فائدة رؤوس اموال الشركاء بالشكل التالي:

- الشريك (أ) $80,000 * 6\% = 4,800$ دينار
- الشريك (ب) $50,000 * 6\% = 3,000$ دينار
- الشريك (ج) $30,000 * 6\% = 1,800$ دينار.

تم توزيع الارباح والبالغة 80,400 دينار بالتساوي بين الشركاء كما ينص عقد الشركة

حصة كل شريك من الارباح الباقية $80,400 / 3 = 26,800$ دينار.

حصة الشريك (ج) من ارباح الشركة $= 28,600$ دينار

تمرين (6): احمد وجميل شريكان متضامنان، راس مال الشريك احمد 200,000 دينار، ورأس مال الشريك جميل 300,000 دينار، ينص عقد الشركة على تقاضي الشريك احمد مكافأة قيمتها 10% من ارباح الشركة، على ان يتم توزيع الارباح والخسائر فيما بينهم حسب نسبة رؤوس اموالهم، اذا كانت الحصة الكاملة للشريك احمد من الربح 23,000 دينار.

المطلوب: ايجاد الربح الذي حققته الشركة.

نسبة توزيع الارباح والخسائر بين الشريكين حسب رؤوس اموالهم، وعليه تكون نسبهم بالشكل التالي:

$$\text{نسبة الشريك احمد} = 200,000 / 500,000 = 40\%$$

$$\text{نسبة الشريك جميل} = 300,000 / 500,000 = 60\%$$

نعبر عن صافي الربح س، المكافأة = س * 10% = 10%س

اذن الباقي من الربح بعد خصم المكافأة = 90%س، وللشريك احمد 40% من باقي الارباح

حصة الشريك احمد من الارباح = 23,000 = 10% س + (90% س * 40%)

$$23,000 = 10\% \text{ س} + 36\% \text{ س}$$

اذن 23,000 = 46% س، وبالتعويض س = 23,000 / 46% = 50,000 دينار صافي الربح.

تمرين (7): قرر الشريكان احمد وجميل تصفية شركة التضامن، وعند التصفية كانت الميزانية المختصرة للشركة كمايلي:

45,000 النقدية	120,000 ذمم دائنة
625,000 اصول اخرى	348,000 راس مال الشريك احمد
30,000 قرض للشريك جميل	232,000 راس مال الشريك جميل
700,000 مجموع الاصول	700,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

تم بيع الاصول الاخرى بقيمة 500,000 دينار.

المطلوب: ما مقدار النقدية التي سيستلمها الشريك احمد اذا كان الشركاء يفتسمان الارباح والخسائر بنسبة 60% : 40% على التوالي لاحد وجميل

بيع الاصول الاخرى = 500,000 - 625,000 = 125,000 خسارة توزع على الشركاء

قائمة التصفية						
البيان	النقدية	اصول اخرى	قرض جميل	الذمم الدائنة	احمد 60%	جميل 40%
الارصدة قبل التصفية	45,000	625,000	30,000	120,000	348,000	232,000
بيع الاصول الاخرى	500,000	(625,000)			(75,000)	(50,000)
الارصدة بعد البيع	545,000	0	30,000	120,000	273,000	182,000
تسديد الالتزامات	(120,000)			(120,000)		
قرض جميل			(30,000)			(30,000)
الارصدة	425,000	0	0	0	273,000	152,000
توزيع النقدية	(425,000)				(273,000)	(152,000)
الارصدة النهائية	0	0	0	0	0	0

يمكن احتسابها بطريقة رياضية النقدية التي سيستلمها الشريك احمد = 45,000 + 500,000

$$120,000 - 30,000 = 90\% * 425,000 = 273,000 \text{ دينار}$$

تمرين (8): احمد وجميل شريكان متضامنان يفتسمان الارباح والخسائر بنسبة 6 : 4 على التوالي، بلغ

راس مالهما 60,000 دينار و 20,000 دينار على التوالي، في هذا التاريخ تم قبول الشريك سامي مقابل تقديمه قطعة ارض تكلفتها 12,000 دينار، وقيمتها العادلة 15,000 دينار، مقابل حصوله على 20% من راس مال الشركة بعد الانضمام، تم استخدام طريقة المكافأة في اثبات انضمام الشريك سامي.

المطلوب: ايجاد راس مال الشريك سامي بعد الانضمام.

80,000	راس مال الشركاء الاصليين
15,000	ما قدمه الشريك سامي (القيمة العادلة)
95,000	مجموع راس المال
19,000	ما سيثبت للشريك سامي (95,000 * 20%)
4,000	المكافأة للشريك الجديد (15,000 - 19,000)

• قيد اثبات الشريك سامي

15,000	من ح/الارض	
2,400	من ح/راس مال الشريك احمد (تخفيض)	
1,600	من ح/راس مال الشريك جميل (تخفيض)	
19,000	الى ح/راس مال الشريك الجديد سامي	

راس مال الشريك سامي = 19,000 دينار

تمرين (9): قامت احدى الشركات بعملية اعادة تقييم لموجوداتها، وقرر المخمن ان المخزون يخفض من 42,000 دينار الى 35,000 دينار، وان قيمة الاراضي تزداد من 60,000 دينار الى 100,000 دينار.

المطلوب: بيان اثر اعادة التقييم على راس مال الشريك له ربع حصة في الشركة.

البيان	الفرق	حصة الشريك 25%
انخفاض المخزون	(7,000)	(1,750)
زيادة الاراضي	40,000	10,000
الاثر على حصة الشريك		زيادة 8,250

تمرين (10): اتفق احمد وجميل على تأسيس شركة تضامن براس مال متساوي لكل منهما، على الرغم من ان الشريك احمد دفع 100,000 دينار، وقام الشريك جميل بدفع 84,000 دينار.

المطلوب: باستخدام طريقة المكافأة وحتى تتساوى الرؤوس اموال الشريكين اوجد قيمة الاصول غير الملموسة التي ستنبت بدفاتر الشركة.

قيد التأسيس

184,000	من ح/النقدية	
92,000	الى ح/راس مال الشريك احمد	
92,000	الى ح/راس مال الشريك جميل	

بموجب طريقة المكافأة لا يتم اثبات الشهرة، ولكن اذا تم الاتفاق على اثباتها فان قيمتها ستوزع بالتساوي بين الشركاء او يحصل كل شريك على نصف قيمتها نقداً وهو مشابه لطريقة الشهرة.

قيد اثبات الاصول غير الملموسة (100,000 – 84,000 = 16,000 دينار)

16,000	من ح/الاصول غير الملموسة	
8,000	الى ح/راس مال الشريك احمد	
8,000	الى ح/راس مال الشريك جميل	

تمرين (11): في 2021/1/1 قام احمد وجميل وسامي بتأسيس شركة تضامن، وتم الاتفاق على ان يكون راس مالها 60,000 دينار، حصة الشريك احمد 30,000 دينار، وحصة الشريك جميل 20,000 دينار، وحصة الشريك سامي 10,000 دينار، وقام جميل وسامي بدفع حصتهما نقداً، اما الشريك احمد قدم قطعة ارض تكلفتها 15,000 دينار وقيمتها العادلة 28,000 دينار، وسدد الباقي نقداً.

المطلوب: اثبات قيد التأسيس ، وتصوير الميزانية الافتتاحية في 2021/1/1

حصة الشريك احمد = 30,000 دينار، قدم ارض قيمتها العادلة 28,000 دينار فعليه ان يسدد نقداً 2,000 دينار.

قيد التأسيس

32,000	من ح/النقدية (2,000 + 10,000 + 20,000)	
28,000	من ح/الارض	
30,000	الى ح/راس مال الشريك احمد	
20,000	الى ح/راس مال الشريك جميل	
10,000	الى ح/راس مال الشريك سامي	

تظهر الميزانية الافتتاحية كما يلي:

الميزانية الافتتاحية كما في 2021/1/1	
32,000 النقدية	30,000 راس مال الشريك احمد
28,000 الارض	20,000 راس مال الشريك جميل
	10,000 راس مال الشريك سامي
60,000 مجموع الاصول	60,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

تمرين (12): احمد وجميل شريكان متضامنان، كانت رؤوس اموالهما في 2021/1/1 للشريك احمد 48,000 دينار، والشريك جميل 24,000 دينار، وتمت العمليات التالية:

- في 2021/4/1 قام الشريك جميل باضافة راس مال بقيمة 12,000 دينار

- في 2021/5/1 سحب الشريك احمد مبلغ 6,000 دينار لاستخدامه الشخصي

- في 2021/7/1 قام الشريك احمد بسحب 6,000 دينار لاستخدامه الشخصي

- في 2021/10/1 سحب الشريك جميل مبلغ 8,000 دينار لاستخدامه الشخصي

المطلوب: ايجاد المتوسط المرجح لحساب راس مال الشريك جميل لعام 2021.

المتوسط المرجح لحساب راس مال الشريك جميل =

$$24,000 * (12/3) + 36,000 * (12/9) = 6,000 + 27,000 = 33,000 \text{ دينار}$$

ملاحظة – المسحوبات الشخصية لا تعتبر تخفيضات على رؤوس الاموال.

تمرين (13): احمد وجميل وسامي شركاء في شركة تضامن، ويتقاسمون الارباح والخسائر بالتساوي، قاموا بتصفية الشركة وبعد بيع الاصول وتسديد الالتزامات وز توزيع خسائر التصفية، ظهرت ارصدتهم بالشكل التالي: الشريك احمد 20,000 رصيد دائن، الشريك جميل 57,500 رصيد دائن، الشريك سامي 17,500 رصيد مدين.

المطلوب: ايجاد النقدية الباقية بدون توزيع على الشركاء.

$$\text{النقدية الباقية} = (57,500 + 20,000) - 17,500 = 60,000 \text{ دينار}$$

تمرين (14): في 2021/10/1 تقرر تصفية شركة التضامن التي يمتلكها الشركاء أ ، ب ، ج والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2,5 : 2,5 : 5 على التوالي وفي هذا التاريخ ظهرت قائمة المركز المالي للشركة على النحو التالي :

الميزانية كما في 2021/10/1	
10,000 النقدية	5,000 دائنون
15,000 سيارات	15,000 قرض بنك
20,000 مخزون	7,500 راس مال أ
5,000 المعدات	7,500 راس مال ب
	15,000 راس مال ج
50,000 مجموع الاصول	50,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

ونتيجة لتصفية هذه الشركة ظهر ما يلي :

1- تم بيع السيارات بمبلغ 12,500 والمخزون السلعي 15,000، وتم بيع المعدات بمبلغ 6,000 دينار

2- تم تسديد جميع الالتزامات للغير ووزعت النقدية الباقية على الشركاء

المطلوب : إعداد قائمة التصفية

ملاحظة هامة - عزيزي الطالب اعد حسابات (دفتر الاستاذ) للنقدية ورؤوس اموال الشركاء واثبت كل قيد فيها حتى تستوعب ما الارصدة لتلك الحسابات وخاصة في التصفية التدريجية.

بيع السيارات = 15,000 - 12,500 = 2,500 خسارة توزع بين الشركاء

بيع المخزون = 20,000 - 15,000 = 5,000 خسارة توزيع بين الشركاء

بيع المعدات = 6,000 - 5,000 = 1,000 ربح يوزع بين الشركاء

قائمة التصفية							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
ج %50	ب %25	أ %25	قرض البنك	الدائنون	اصول غير نقدية	النقدية	
15,000	7,500	7,500	15,000	5,000	40,000	10,000	الارصدة في 10/1
(1,250)	(625)	(625)			(15,000)	12,500	بيع السيارات
(2,500)	(1,250)	(1,250)			(20,000)	15,000	بيع المخزون
500	250	250			(5,000)	6,000	بيع المعدات
11,750	5,875	5,875			0	43,500	الارصدة بعد البيع
			(15,000)	(5,000)		(20,000)	تسديد الالتزامات
11,750	5,875	5,875	0	0	0	23,500	الارصدة بعد التسديد
(11,750)	(5,875)	(5,875)				(32,500)	توزيع النقدية الباقية على الشركاء
0	0	0	0	0	0	0	الارصدة النهائية

تمرين (15): أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة 4:3:3 علماً أن الشريك أ ، ب ميسوران أما الشريك ج فهو شريك معسر وفي 2021/8/1 تقرر تصفية الشركة وظهرت قائمة المركز المالي في ذلك التاريخ على النحو التالي :

2,500 النقدية	20,000 قرض سندات
20,000 مدينون	16,500 اوراق دفع
24,000 بضاعة	8,500 رأس مال أ
10,000 اراضي	7,500 رأس مال ب
	4,000 رأس مال ج (شريك موصي)
56,500 مجموع الاصول	56,500 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وقد توفرت المعلومات التالية عند التصفية :

1- تم تحصيل 12,500 دينار من المدينين واعتبر الباقي ديناً معدوماً.

2- بيعت الأراضي بمبلغ 11,000 دينار، وبيعت البضاعة بمبلغ 15,000 دينار، وبلغت مصاريف التصفية 2,000 دينار.

3- تم سداد كافة الديون المستحقة على الشركة، وتم سداد المستحق لكل شريك بالشركة وقد تمت جميع العمليات نقداً

المطلوب : إعداد قائمة التصفية مع المعالجة المحاسبية لكافة العمليات ذات العلاقة .

الحل: سيتم استخدام الطريقة الثالثة في المعالجة المحاسبية للتصفية (اثبات ربح وخسارة بيع الأصول وتحصيل مستحقات الشركة في رؤوس أموال الشركاء مباشرة)

• قيد تحصيل الذمم المدينة (20,000 – 12,500 = 7,500 ديون معدومة)

من ح/النقدية		12,500
من ح/اراس مال أ (30% * 7,500)		2,250
من ح/اراس مال ب (30% * 7,500)		2,250
من ح/اراس مال ج (40% * 7,500)		3,000
الى ح/الذمم المدينة	20,000	

• قيد بيع البضاعة (24,000 – 15,000 = 9,000 خسارة)

من ح/النقدية		15,000
من ح/اراس مال أ (30% * 9,000)		2,700
من ح/اراس مال ب (30% * 9,000)		2,700
من ح/اراس مال ج (40% * 9,000)		3,600
الى ح/البضاعة	24,000	

• قيد بيع الاراضي (11,000 – 10,000 = 1,000 ربح)

من ح/النقدية		11,000
الى ح/الاراضي	10,000	
الى ح/اراس مال أ (30% * 1,000)	300	
الى ح/اراس مال ب (30% * 1,000)	300	
الى ح/اراس مال ج (40% * 1,000)	400	

• قيد اثبات اتعاب التصفية

من ح/اراس مال أ (30% * 2,000)		600
من ح/اراس مال ب (30% * 2,000)		600
من ح/اراس مال ج (40% * 2,000)		800
الى ح/النقدية	2,000	

• قيد تسديد التزامات الشركة

من ح/قرض السندات	20,000
من ح/اوراق الدفع	16,500
الى ح/النقدية	36,500

• قيد توزيع رصيد الشريك ج المدين على الشركاء أ وب

من ح/راس مال أ	1,500
من ح/راس مال ب	1,500
الى ح/راس مال ج	3,000

• قيد دفع النقدية الباقية واقفال حسابات الشركة

من ح، راس مال أ	1,750
من ح/راس مال ب	750
الى ح/النقدية	2,500

تظهر قائمة التصفية بالشكل التالي:

قائمة التصفية						
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول	
ج معسر %40	ب %30	أ %30	اوراق دفع	السندات	اصول غير نقدية	النقدية
4,000	7,500	8,500	16,500	20,000	54,000	2,500
(3,000)	(2,250)	(2,250)			(20,000)	12,500
400	300	300			(10,000)	11,000
(3,600)	(2,700)	(2,700)			(24,000)	15,000
(2,200)	2,850	3,850	16,500	20,000	0	41,000
(800)	(600)	(600)				(2,000)
(3,000)	2,250	3,250	16,500	20,000	0	39,000
			(16,500)	(20,000)		(36,500)
(3,000)	2,250	3,250	0	0	0	2,500
3,000	(1,500)	(1,500)				
0	750	1,750	0	0	0	2,500
	(750)	(1,750)				(2,500)
0	0	0	0	0	0	0

تمرين (16): في 2021/10/31 تقرر تصفية شركة تضامن العائدة للشركاء احمد وجميل وسامي، والذين يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 5 : 2 : 3 وقد ظهرت قائمة المركز المالي في 2021/10/31 على النحو التالي :

قائمة المركز المالي كما في 2021/10/31	
10,000 النقدية	5,000 داننون
15,000 سيارات	15,000 قرض بنك
20,000 مخزون	7,500 رأس مال احمد
5,000 معدات	7,500 رأس مال جميل
	15,000 رأس مال سامي
50,000 مجموع الاصول	50,000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

قد تمت التصفية على النحو التالي :

- 1- خلال شهر 11 من نفس السنة تم بيع السيارات بمبلغ 17,500 دينار، وقد سددت الالتزامات المستحقة على الشركة وتقرر توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.
 - 2- خلال شهر 12 من نفس السنة تم بيع المخزون بمبلغ 10,000 دينار وقد تم دفع نفقات تصفية 2,500 دينار، وتقرر توزيع النقدية المتبقية على الشركاء
 - 3- خلال شهر 2022/1 تم بيع المعدات بمبلغ 4,000 دينار، وقد تم دفع 500 مصاريف تصفية وتقرر توزيع الباقي على الشركاء
- المطلوب : اعداد قائمة التصفية

التصفية خلال شهر 2021/11

- بيع السيارات ($17,500 - 15,000 = 2,500$ ربح)

17,500	من ح/النقدية	
	الى ح/السيارات	15,000
	الى ح/رأس مال احمد ($2,500 * 50\%$)	1,250
	الى ح/رأس مال جميل ($2,500 * 20\%$)	500
	الى ح/رأس مال سامي ($2,500 * 30\%$)	750

- قيد تسديد التزامات الشركة

5,000	من ح/الذمم الدائنة	
15,000	من ح/قرض البنك	
	الى ح/النقدية	20,000

يتم اعداد قائمة التصفية لشهر 2021/11

قائمة التصفية لشهر 2021/11							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
سامي %30	جميل %20	احمد %50	قرض بنك	الدائنون	اصول غير نقدية	النقدية	
15,000	7,500	7,500	15,000	5,000	40,000	10,000	الارصدة 10/31
750	500	1,250			(15,000)	17,500	بيع السيارات
			(15,000)	(5,000)		(20,000)	تسديد الالتزامات
15,750	8,000	8,750	0	0	25,000	7,500	الارصدة النهائية

يتم اعداد قائمة توزيع النقدية المتاحة لشهر 2021/11 على الشركاء

قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء 2021/11							
حقوق الملكية			الالتزامات		الاصول		البيان
سامي %30	جميل %20	احمد %50	قرض بنك	الدائنون	اصول غير نقدية	النقدية	
15,750	8,000	8,750	0	0	25,000	7,500	ارصدة التصفية
(7,500)	(5,000)	(12,500)			(25,000)		توزيع خسائر محتملة من عدم بيع الاصول
8,250	3,000	(3,750)	0	0	0	7,500	الارصدة
(2,250)	(1,500)	3,750					توزيع رصيد احمد
6,000	1,500	0	0	0	0	7,500	الارصدة

قيد توزيع النقدية المتاحة على الشركاء

من ح/اراس مال جميل	1,500
من ح/اراس مال سامي	6,000
الى ح/النقدية	7,500

التصفية خلال شهر 2021/12

- قيد بيع المخزون (20,000 - 10,000 = 10,000 خسارة)

من ح/النقدية	10,000
من ح/اراس مال احمد (10,000 * 50%)	5,000
من ح/اراس مال جميل (10,000 * 20%)	2,000
من ح/اراس مال سامي (10,000 * 30%)	3,000
الى ح/المخزون	20,000

• قيد اثباتات اتعاب التصفية

من ح/راس مال احمد (2,500 * 50%)		1,250
من ح/راس مال جميل (2,500 * 20%)		500
من ح/راس مال سامي (2,500 * 30%)		750
الى ح/النقدية	2,500	

يتم اعداد قائمة التصفية لشهر 2021/12 بالارصدة النهائية لقائمة التصفية لشهر 2021/11 مع مراعاة ما يلي: (يرجى منك دائما اعداد حسابات - دفتر الاستاذ للنقدية ورؤوس اموال الشركاء لتتبع الارصدة)

تعديل النقدية والبالغة 7,500 لتصبح صفر، بسبب النقدية المدفوعة للشركاء.

يتم تعديل رصيد راس مال الشريكان جميل وسامي بتخفيضه بالنقدية المحصلة في شهر 11، فيصبح راس مال جميل (8,000 - 1,500) 6,500 دينار، وراس مال سامي (15,750 - 6,000) 9,750 دينار.

قائمة التصفية لشهر 2021/12					
حقوق الملكية			الاصول		البيان
سامي 30%	جميل 20%	احمد 50%	اصول غير نقدية	النقدية	
9,750	6,500	8,750	25,000	0	ارصدة التصفية 11/31
(3,000)	(2,000)	(5,000)	(20,000)	10,000	بيع المخزون
(750)	(500)	(1,250)		(2,500)	اتعاب التصفية
6,000	4,000	2,500	5,000	7,500	الارصدة النهائية

يتم اعداد قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر 2021/12

قائمة توزيع النقدية المتاحة على الشركاء لشهر 2021/12					
حقوق الملكية			الاصول		البيان
سامي 30%	جميل 20%	احمد 50%	اصول غير نقدية	النقدية	
6,000	4,000	2,500	5,000	7,500	ارصدة قائمة التصفية
(1,500)	(1,000)	(2,500)	(5,000)		توزيع خسائر محتملة من عدم بيع الاصول
4,500	3,000	0	0	7,500	الارصدة
(4,500)	(3,000)	0	0	(7,500)	توزيع النقدية على الشركاء
0	0	0	0	0	الارصدة النهائية

• قيد توزيع النقدية المتاحة على الشركاء

3,000		من ح/راس مال جميل
4,500		من ح/راس مال سامي
7,500		الى ح/النقدية

التصفية خلال شهر 2022/1

• قيد بيع المعدات (5,000 - 4,000 = 1,000 خسارة)

4,000		من ح/النقدية
500		من ح/راس مال احمد (1,000 * 50%)
200		من ح/راس مال جميل (1,000 * 20%)
300		من ح/راس مال سامي (1,000 * 30%)
5,000		الى ح/المعدات

• قيد اتعاب التصفية

250		من ح/راس مال احمد (500 * 50%)
100		من ح/راس مال جميل (500 * 20%)
150		من ح/راس مال سامي (500 * 30%)
500		الى ح/النقدية

يتم اعداد قائمة التصفية لشهر 2022/1، مع مراعاة تعديل النقدية من 7,500 لتصبح صفر بسبب دفع نقدية للشركاء، بالاضافة الى تعديل راس مال جميل وسامي بالنقدية المدفوعة لهم ليصبح رصيد جميل (3,000 - 4,000) 1,000 دينار ، ورصيد سامي (4,500 - 6,000) 1,500 دينار.

قائمة التصفية لشهر 2022/1					
حقوق الملكية			الاصول		النقدية
سامي 30%	جميل 20%	احمد 50%	اصول غير نقدية	النقدية	
1,500	1,000	2,500	5,000	0	ارصدة التصفية 12/31
(300)	(200)	(500)	(5,000)	4,000	بيع المعدات
(150)	(100)	(250)		(500)	اتعاب التصفية
1,050	700	1,750	0	3,500	الارصدة
(1,050)	(700)	(1,750)		(3,500)	توزيع النقدية المتاحة
0	0	0	0	0	الارصدة النهائية

• قيد دفع النقدية للشركاء واقفال حسابات الشركة

من ح/راس مال احمد		1,750
من ح/راس مال جميل		700
من ح/راس مال سامي		1,050
الى ح/النقدية	3,500	

محاسبة الشركات

الجزء الثالث (شركات الاموال) - الشركات المساهمة العامة

تأسيس الشركة المساهمة العامة واعداد الحسابات الختامية

نتيجة الثورة الصناعية وحاجة الشركات الى رؤوس اموال كبيرة مقارنة بأنواع الشركات الاخرى ظهرت الشركة المساهمة العامة والتي يتكون رأس مالها من حصص يطلق على عليها سهم، تكون قابلة للتداول في السوق المالي، اي ان مالك السهم يستطيع بيع وشراء اسهم الشركة المساهمة بسهولة، ويتم تداول الاسهم في كل بلد في بورصة الاوراق المالية.

مثال للتوضيح: تم تأسيس شركة برأس مال 1,000,000 دينار نقدا، افترض الحالات التالية:

1- تم تأسيس الشركة من قبل شخص واحد اسمه سامي وهو المالك الوحيد.

اذن تعتبر منشأة فردية وتكون حقوق الملكية 1,000,000 دينار.

1,000,000	من ح/النقدية الى ح/راس مال المالك	1,000,000
-----------	--------------------------------------	-----------

• يظهر بند حقوق الملكية في الميزانية العمومية بالشكل التالي:

المبلغ	حقوق الملكية
1,000,000	راس المال

2- تم تأسيس الشركة من قبل شركاء بالتضامن، احمد و جميل وسامي، ودفع كل منهم على التوالي 200,000 دينار، 300,000 دينار ، 500,000 دينار.

اذن تعتبر الشركة تضامن، ويكون مجموع حقوق الملكية 1,000,000 دينار.

1,000,000	من ح/النقدية الى ح/راس مال الشريك احمد الى ح/راس مال الشريك جميل الى ح/راس مال الشريك سامي	200,000 300,000 500,000
-----------	---	-------------------------------

• يظهر بند حقوق الملكية في الميزانية العمومية بالشكل التالي:

المبلغ	حقوق الملكية او حقوق الشركاء
200,000	راس مال الشريك احمد
300,000	راس مال الشريك جميل
500,000	راس مال الشريك سامي
1,000,000	مجموع حقوق الملكية

3- افترض تم تأسيس الشركة عن طريق تقسيم رأس المال الى اسهم (حصص) بلغت 1,000,000 سهم والقيمة الاسمية للسهم 1 دينار، وتم بيع الاسهم بالكامل بسعر بدينار واحد من قبل الجمهور.

اذن تعتبر الشركة مساهمة، لان رأس المال عبارة عن اسهم، وعدد كبير من الجمهور ساهم في تأسيس الشركة (قد يقوم 1,000 شخص بشراء الاسهم لذلك لا يتم وضع اسمائهم)

1,000,000	من ح/النقدية في البنك الى ح/راس مال الاسهم	1,000,000
-----------	---	-----------

• تظهر حقوق الملكية بمسمى (حقوق المساهمين) في الميزانية العمومية بالشكل التالي:

المبلغ	حقوق المساهمين
1,000,000	راس مال الاسهم
1,000,000	مجموع حقوق المساهمين

نلاحظ من المثال ان رأس مال الشركة في الحالات السابقة لانواع الشركات كان مجموعه متساوي، وان القيود المحاسبية هي نفسها مع اختلاف بنود حقوق الملكية (راس مال، راس مال الشريك، راس مال الاسهم)، ويظهر رأس المال في الميزانية لجميع الشركات في بند حقوق الملكية مع اختلاف المسمى (حقوق المساهمين) للشركة المساهمة بالاضافة الى بنود جديدة سيتم شرحها لاحقا.

ان الاختلاف في الشكل القانوني للشركات يؤثر على طريقة ومعالجة تأسيس الشركة وقائمة التغيير في حقوق الملكية بالاضافة الى بنود حقوق الملكية في الميزانية وطرق معالجة تصفية الشركات.

تعريف الشركة المساهمة العامة (joint-stock company): هي شركة تجارية (هادفة للربح) مملوكة بشكل مشترك لجميع مستثمريها، إذ يمتلك المساهمين حصة معينة من الأسهم وتمثل هذه الأسهم بدورها نسبة الملكية التي يمتلكها كل فرد في الشركة.

خصائص الشركات المساهمة العامة (ما يميز الشركة عن الشركات الاخرى):

1- قابلية اسهمها للتداول في السوق المالي

حدد قانون الشركات الاردني ان الشركة المساهمة العامة تتألف من عدد من المؤسسين لا يقل عن اثنين يكتبون فيها باسمهم قابلية للدراج في اسواق للاوراق المالية وللتداول والتحويل وفقا لاحكام هذا القانون واي تشريعات اخرى معمول بها.

ان مؤسسين الشركة: هم الاشخاص الذين لهم مصلحة واهتمام في تأسيس شركة مساهمة وحددوا طبيعة نشاط الشركة، ويقومون بطرح اسهم الشركة للاكتتاب في السوق المالي، ويمكن للمؤسسين الاكتتاب في اسهم الشركة ليصبحوا مساهمين ايضا فيها وذلك حسب عدد المؤسسين ونسب حصصهم بموجب القانون.

المساهمين: هم الاشخاص الذين يكتتبون في اسهم الشركة المساهمة ليصبح لهم حصة في ملكيتها.

الاكتتاب: طرح الشركة لأسهمها وتوزيعها لأول مرة على الإطلاق للجمهور، الأمر الذي يمكن المساهمين من امتلاك جزء كبير من الشركة، وبذلك تنتهي مسألة ملكية الشركة لمالك واحد أو مجموعة محدّدة من الشركاء.

2- تستمد الشركة المساهمة اسمها من غاياتها

فحسب القانون الاردني يجب ان تستمد الشركة المساهمة العامة اسمها من غاياتها وتورد عبارة بعد اسمها (شركة مساهمة عامة محدودة)، ويمكن ان تسمى باسم شخص طبيعي اذا كانت غاية الشركة الاستثمار في براءة اختراع مسجلة بصورة قانونية باسم ذلك الشخص.

من الامثلة على اسماء شركات مساهمة عامة اردنية:

الالبان الاردنية، العامة للتعدين، مصانع الورق والكرتون الاردنية، مناجم الفوسفات الاردنية، تلاحظ ان الغاية موجودة في الاسم.

3- استمرارية الشركة وعدم وجود مدة محددة لها:

تكون مدة الشركة المساهمة العامة غير محددة، الا اذا كانت غاياتها القيام بعمل معين، فتقتضي الشركة بانتهائه.

4- الذمة المالية المستقلة للشركة (الشخصية الاعتبارية للشركة مستقلة عن المساهم)

نعبر الذمة المالية للشركة مستقلة عن الذمة المالية لكل مساهم فيها، اي ان الشركة مسئولة عن ديونها والتزاماتها بما لديها من اصول، ولا يطلب من المساهم تسديد اي التزام من امواله الخاصة.

5- المسؤولية المحدودة للمساهم:

بما ان الشركة المساهمة لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهم، فان المساهم غير مسئول عن سداد التزامات وديون الشركة الا بمقدار الاسهم التي يمتلكها (اي اقصى ما يتحمله المساهم هو القيمة التي دفعها في السهم).

6- طرح الاسهم للاكتتاب العام:

حيث ان اسهم الشركة يتم طرحها للاكتتاب العام على الجمهور من خلال عدد من البنوك والشركات المالية المتخصصة.

الفرق بين اشكال (انواع) الشركات القانونية:

الصفة	المشروع الفردي	شركات التضامن	شركات مساهمة
طريقة التكوين	شخص واحد	(2 - 20 شخص)	بموجب عقد التأسيس
الوضع القانوني	لا تعتبر وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها	لا تعتبر وحدة قانونية مستقلة عن مالكيها	تعتبر الشركة شخصية معنوية مستقلة عن الذمة المالية لمالكيها (المساهمين)
مسؤولية الملاك	غير محددة	غير محددة	حسب راس مال الاسهم
العمر الزمني	ينتهي بموت صاحب المشروع او حسب رغبته	ينتهي حسب الاتفاقية بين الشركاء، او موت شريك او اكثر او انسحاب شريك او اكثر.	غير محددة (اي انها مستمرة لاجل غير معلوم)
تحويل الملكية	تتم برغبة المالك	يمكن تحويلها بموافقة جميع الشركاء	يمكن التحويل ببيع الاسهم او الهبة
الادارة	يدار من قبل صاحب المشروع	كل شريك له حق الادارة الا اذا نص عقد الشركة عكس ذلك	ينتخب المساهمون اعضاء مجلس الادارة
راس المال	يمتلكه شخص واحد وهو صاحب المشروع	عبارة عن مجموع حصص الشركاء	يتكون من اسهم عادية لها قيمة اسمية
الضريبة	تفرض على صاحب المشروع	تفرض على كل شريك بشكل انفرادي حسب نصيب كل شريك من ارباح الشركة	تفرض على صافي ارباح الشركة

الاعمال المقتصرة على الشركات المساهمة العامة:

يمكن تأسيس شركة بحاجة الى راس مال كبير على اساس شركة مساهمة عامة، مثل مصانع الورق والكرتون الاردنية والالبان الاردنية، وغيرها من الانشطة الي يمكن تأسيس شركة مساهمة عامة، ولكن قانون الشركات الاردني اجبر عملياً لا يتم فتح شركة لهما الا بشكل شركة مساهمة عامة فقط، حيث اوجب قانون الشركات الاردني لايحوز القيام باي عمل من الاعمال التالية الا من قبل شركة مساهمة عامة يتم تأسيسها وتسجيلها وفقاً لاحكام هذا القانون، وتتمثل في:

1- اعمال البنوك والشركات المالية مثل البنك العربي، وشركات التأمين بانواعه.

2- الشركات ذات الامتياز، والامتياز يكون مأخوذ من الحكومة للتنقيب مثلاً عن النفط أو غيره من الثروات، مثل شركة لافارج للاسمنت.

اجراءات تأسيس الشركات المساهمة العامة:

يتولى اجراءات تأسيس الشركة المساهمة العامة مجموعة من الاشخاص ممن لهم مصلحة واهتمام في تأسيس شركة تمارس نشاط معين، ويطلق عليهم هيئة المؤسسين، تتولى هيئة المؤسسين القيام باجراءات دراسة الجدوى الاقتصادية للشركة، والقيام بالاجراءات المتعلقة بتقديم طلب التأسيس الى الجهات المعنية ومتابعتها والتي تشمل عقد تأسيس الشركة والنظام الاساسي لها والذي يحتوي على البيانات التالية:

اسم الشركة، مركزها الرئيسي، غايات الشركة واسماء مؤسسي الشركة وجنسياتهم وعناوينهم المختارة للتبليغ وعدد الاسهم المكتتب بها، ورأس مال الشركة المصرح به والجزء المكتتب به **فعلا (المؤسسين والجمهور)**، وتحديد البنك الذي سيتم من خلاله الاكتتاب، بيان بالمقدمات **العينية** في الشركة ان وجدت وقيمتها، واذا كان للمساهمين وحاملي اسناد القرض القابلة للتحويل حق اولوية للاكتتاب في اي اصدارات جديدة للشركة، وكيفية ادارة الشركة والمفوضين بالتوقيع في الفترة ما بين تأسيسها **واجتماع الهيئة العامة الاول** الذي يجب ان يعقد خلال ستين يوما من تاريخ تأسيس الشركة، وتحديد اسلوب وشكل **وطريقة دعوة مجلس ادارة الشركة للاجتماع**. **واختيار محامي ومدقق للشركة.** (سيتم لاحقا شرح اللون الاحمر بالتفصيل)

يتم توقيع عقد تأسيس الشركة ونظامها الاساسي من كل مؤسس امام المراقب او من يفوضه خطيا بذلك. ويجوز توقيعها امام الكاتب العدل او احد المحامين المجازين.

بعد تسلم مراقب الشركات لطلب التأسيس مع مرفقاته (العقد ، النظام الاساسي و اسماء مؤسسي الشركة ومحضر اجتماع المؤسسين و اسم مدقق الحسابات خلال فترة التأسيس) عليه أن ينسب للوزير خلال 30 يوم من تاريخ تقديم الطلب ، قبولا تسجيل الشركة أو رفضه، حيث يصدر قرار وزير الصناعة والتجارة يصدر خلال 30 يوم من التنسيب، وفي حال لم يصدر القرار خلال المدة يعتبر السكوت قبولا، وإذا صدر الرفض يحق لمؤسسي الشركة الممثلين بلجنة المؤسسي الطعن في قرار الوزير، وللوزير سلطة تقديرية مطلقة في الموافقة والرفض

يتم صدور شهادة التأسيس: عند موافقة الوزير على تأسيس الشركة يقوم مراقب الشركات بإبلاغ ذلك إلى لجنة المؤسسين وبعد استيفاء الرسوم القانونية منهم ، يسجل الشركة في سجل الشركات وتعتبر قائمة بشخصيتها المستقلة من تاريخ تسجيلها وتعتبر أردنية الجنسية ومركزها الأردن.

وتنتهي مهمة هيئة التأسيس بعد اكتمال تأسيس الشركة وبمجرد **انتخاب مجلس الادارة الاول للشركة**، الا ان المسؤولية القانونية للهيئة التأسيسية تستمر لمدة اربع سنوات بعد الاعلان عن تأسيس الشركة.

ملاحظة - الشركة المساهمة العامة والمعالجة المحاسبية لها سواء عند التأسيس او التصفية فهي مشابهة في كل الدول تقريبا، الان الفرق يكون بالقوانين الخاصة بكل دولة، حيث يختلف راس مال الشركة المصرح به من دولة الى اخرى والقيمة الاسمية للسهم.

راس مال الشركات المساهمة العامة

يتكون راس مال الشركة المساهمة من عدد من الاسهم يتم طرحها للاكتتاب العام للجمهور وبقيمة اسمية قدرها دينار واحد لكل سهم، اي ان المساهم تتحدد حصته في الشركة بعدد الاسهم التي اشتراها، يمكن التمييز بين الانواع التالية لراس مال الشركات المساهمة:

1- راس مال المصرح به: وهو راس المال الذي تم التصريح به للشركة من قبل الجهات المختصة بمنح ترخيص الشركة (وزارة الصناعة والتجارة)، وحدد القانون ان لا يقل راس مال الشركة المصرح به عن 500,000 دينار (الحد الأدنى)، والقيمة الاسمية للسهم الواحد دينار واحد.

تحدد الشركة راس مالها الذي تحتاجه من اجل تاسيس الشركة والقيام بنشاطها على ان لا يقل عما حدده القانون والبالغ 500,000 دينار، فقد تحتاج شركة مساهمة صناعية الى راس مال كبير مثل 10,000,000 دينار للبدء بنشاطها، وشركة مساهمة اخرى الى 800,000 دينار للبدء بنشاطها وهكذا، على ان لا يقل عن 500,000 دينار.

2- راس المال المطروح للاكتتاب العام: ويمثل راس المال الذي تم طرحه للجمهور، والذي قد يتساوى مع راس المال المصرح به او قد يقل عنه في حال رغبة الشركة في تاجيل طرح جزء من راس مالها المصرح به لفترات قادمة،

بعد ان حددت الشركة المساهمة العامة عن راس مالها المصرح به (وهو راس المال الذي تحتاجه للشركة للبدء بنشاطها)، تقوم بتحديد عدد الاسهم التي تريد طرحها للاكتتاب العام حتى يتمكن الجمهور من شرائها، ولنفترض ان الشركة قد صرحت ان راس مالها 10,000,000 دينار، ولكنها طرحت 7,000,000 دينار فيعتبر هذا المبلغ راس المال المطروح للاكتتاب مع مراعاة ان القيمة الاسمية للسهم دينار فيصبح عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب 7,000,000 سهم.

3- راس المال المكتتب به: يمثل راس المال الذي تم الاكتتاب به، اي تم شرائه من قبل الجمهور، ويجب ان يبلغ راس المال المكتتب به 100,000 دينار او 20% من راس المال المصرح به ايهما اكبر.

افترض ان الشركة قد صرحت عن راس مال بلغ 10,000,000 دينار، وطرحت للاكتتاب (راس مال مطروح للاكتتاب) 7,000,000 دينار فبناء على ذلك يجب ان يكون راس المال المكتتب به على الاقل هو 100,000 دينار او $(10,000,000 * 20\%)$ 2,000,000 دينار ايهما اكبر وفي هذه الحالة يجب ان يبلغ راس المال المكتتب به على الاقل 2,000,000 دينار.

وقد يزيد راس المال المكتتب به عن راس المال المطروح للاكتتاب، مثل ان يكون راس مالها المصرح 10,000,000 دينار وطرحت الشركة للاكتتاب 7,000,000 دينار وقام الجمهور بالاكتتاب (شراء) فعليا بقيمة 8,000,000 دينار وفي هذه الحالة يجري تخصيص الاسهم (توزيعها) على المكتتبين ويتم رد قيمة الاسهم الزائدة الى اصحابها.

اما اذا كان راس المال المكتتب به اقل من راس المال المطروح للاكتتاب فيجب على الشركة ان تسدد الجزء غير المكتتب به (من راس المال المصرح به) ان وجد خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسجيل الشركة او زيادة راس مال الشركة، وفي حال التخلف عن تسديد الجزء غير المكتتب به خلال تلك المدة يراعى مايلي:

- اذا كان راس مال المكتتب به يزيد عن 500,000 دينار عن انتهاء المدة فيصبح راس مال الشركة المصرح به هو راس مالها المكتتب به.

صرحت الشركة ان راس مالها 10,000,000 دينار، وطرحت للاكتتاب (راس مال مطروح للاكتتاب) 7,000,000 دينار وتم الاكتتاب (راس المال المكتتب به) بقيمة 5,000,000 دينار، فان راس المال المكتتب به يزيد عن 500,000 دينار، فيصبح راس مال الشركة المصرح به هو راس مال المكتتب به وهو 5,000,000 دينار.

- اذا كان راس المال المكتتب به يقل عن 500,000 دينار عند انتهاء المدة فعلى مراقب الشركات انذار الشركة بضرورة تسديد فرق المبلغ اللازم حتى يصبح راس مال الشركة المكتتب به فعليا 500,000 دينار، وذلك خلال 30 يوم من تاريخ تبليغ الانذار، فاذا تخلفت الشركة عن سداد الفرق فيحق للمراقب ان يطلب من المحكمة بتصفية الشركة.

صرحت الشركة ان راس مالها 10,000,000 دينار، وطرحت للاكتتاب (راس مال مطروح للاكتتاب) 7,000,000 دينار وتم الاكتتاب (راس المال المكتتب به) بقيمة 400,000 دينار، فان راس المال المكتتب به يقل عن 500,000 دينار، فيتم تصفية الشركة.

مع مراعاة المعالجة المحاسبية لقيود الاكتتاب (قبل التأسيس) والقيود المحاسبية لاثبات راس مال الشركة (الانتهاء من تأسيس الشركة) عندما يكون راس المال المطروح للاكتتاب يزيد او يقل عن راس المال المكتتب به.

القيم المختلفة للسهم

يتكون راس مال الشركة المساهمة العامة من اسهم تكون قابلة للتداول، وهناك عدة قيم للسهم تعرض بها:

1- القيمة الاسمية للسهم Par value per stock

وهي القيمة التي يباع فيها السهم في العادة عند التأسيس، وفي الاردن تبلغ القيمة الاسمية للسهم 1 دينار، وتبقى القيمة الاسمية للسهم ثابتة للفترة التالية لتأسيس الشركة، وفي العادة تصبح القيمة الاسمية للسهم خلال الفترات التالية غير معبرة عن قيمته الحقيقية (قد تزيد او تقل)

2- القيمة الدفترية للسهم Book value per stock:

حيث ان القيمة الدفترية للسهم = مجموع حقوق المساهمين / عدد الاسهم المتداولة (قائمة) والاسهم المتداولة هي الاسهم المصدرة والمباعة للمساهمين، وتتغير القيمة الدفترية للسهم بالزيادة والانخفاض مع زيادة او انخفاض الارباح المحتجزة للشركة ومع تكوين الاحتياطات، ويجب الانتباه ان راس مال الاسهم للشركة يبقى ثابتا في حيث تتغير بنود الارباح المحتجزة والاحتياطات.

مثال: افترض ان راس مال الاسهم بلغ 10,000,000 دينار (اي 10,000,000 سهم)، وبلغت الارباح المحتجزة 2,000,000 دينار، والاحتياطات 1,000,000 دينار، فان القيمة الدفترية للسهم = $(10,000,000 + 2,000,000 + 1,000,000) / 10,000,000$ سهم = 13 دينار.

افترض ان راس مال الاسهم 10,000,000 دينار، وان الارباح المحتجزة زادت لتصبح 2,500,000 دينار، والاحتياطات زادت لتصبح 1,500,000 دينار، فان القيمة الدفترية للسهم = $(10,000,000 + 2,500,000 + 1,500,000) / 10,000,000$ سهم = 14 دينار، اي ان القيمة الدفترية للسهم تزيد عندما تزيد الارباح المحتجزة والاحتياطات والعكس صحيح.

3- القيمة السوقية للسهم Market value per stock:

وهي القيمة التي يباع فيها السهم في السوق المالي، وتعتبر اكثر قيم الاسهم تغيرا بسبب تاثيرها بنتيجة اعمال الشركة والاضاع المالية لها والاضاع الاقتصادية لها في الدولة، بالاضافة الى العرض والطلب على السهم.

انواع الاسهم

هناك نوعان من الاسهم وهما الاسهم العادية والاسهم الممتازة، وتعتبر الاسهم العادية هي الاكثر انتشارا وهي المصدر الرئيسي لراس مال الشركات المساهمة العامة، اما الاسهم الممتازة فتتميز عن الاسهم العادية بانها تحصل على توزيعات الارباح قبل الاسهم العادية، وانخفاض نسبة المخاطرة فيها بسبب تحصيل حاملين الاسهم الممتازة حقوقهم قبل الاسهم العادية عن تصفية الشركة، بالاضافة على حصولهم على ارباح شبه محددة ومعروفة سابقا واكثر ضمانا، وعند اصدار الاسهم الممتازة يتم تحديد قيمتها الاسمية بالاضافة الى تحديد نسبة توزيعات الارباح عليها كنسبة مئوية من القيمة الاسمية للسهم الممتاز، مثل اصدار الشركة اسهم ممتازة 12%

وبقيمة اسمية 100 دينار، وهذا يعني ان حامل السهم الممتاز وفي حال تحقيق الشركة الارباح سيحصل على عائد يبلغ 12 دينار لكل سهم.

اما مزايا الاسهم العادية تحصيل حاملينها بالغالب على نسبة عائد افضل، كما ان الادارة محصورة في حملة الاسهم العادية.

انواع الاسهم الممتازة

1- الاسهم الممتازة المجمعة للارباح Cumulative preferred stocks:

يمتاز هذا النوع من الاسهم الممتازة بان حصته السنوية من توزيعات الارباح يتم تجميعها وتدويرها الى الفترات التالية في حال قررت الشركة عدم توزيع الارباح في سنة من السنوات ولاي سبب كان، اي ان صاحب السهم الممتاز المجمع للارباح لا يفقد حقه في الارباح وحتى لو حققت الشركة خسائر او قررت عدم توزيع ارباح فيتم تجميع ارباحه للفترات التالية وتكون واجبة السداد على الشركة.

مثال للتوضيح: في عام 2019 اصدرت الشركة المساهمة العامة سهم ممتاز مجمع للارباح 15% وبقيمة اسمية 100 دينار، وفي نهاية 2019 حققت الشركة خسائر، وفي عام 2020 حققت الشركة ارباح وقررت توزيع الارباح على حملة الاسهم الممتازة.

في عام 2019 ورغم تحقيق الخسارة في الشركة الا ان ذلك لايفقد حق صاحب السهم الممتاز المجمع للارباح حقه في ارباح سهمه والبالغة (100 * 15%) 15 دينار، لذلك يتم تدويرها للعام التالي 2020، **ولا يتم اثبات التزام على الشركة بل يتم الافصاح** عنها في الايضاحات الخاصة بالقوائم المالية لعام 2019.

وفي عام 2020 حققت الشركة ارباح وقررت توزيع الارباح على حملة الاسهم الممتازة المجمعة للارباح، فيكون نصيب حامل السهم 15 دينار لعام 2019 و 15 دينار لعام 2020، فيحصل على توزيعات ارباح قدرها 30 دينار.

مثال (1): يوجد لدى شركة الصناعات الحديدية 100,000 سهم ممتاز مجمع للارباح (10%) مصدر بقيمة اسمية 10 دنانير للسهم، كما يوجد لديها 2,000,000 سهم عادي بقيمة اسمية 1 دينار، وقد دفعت توزيعات الارباح عن كل سنة ماعدا عام 2019، وحققت الشركة عام 2020 ارباحا بلغت 500,000 دينار، وقررت توزيع 300,000 دينار من تلك الارباح على المساهمي من حملة الاسهم العادية والممتازة. المطلوب: ايجاد حصة حملة الاسهم الممتازة المجمعة للارباح لعام 2020.

نلاحظ ان في عام 2019 لم يوزع ارباح على حملة الاسهم الممتازة والبالغة (10 * 100,000) * 10% = 100,000 دينار، اما في عام 2020 بلغت ارباح حملة الاسهم الممتازة 100,000 دينار، فيكون مجموع الارباح المجمعة لحملة الاسهم الممتازة 200,000 دينار.

قررت الشركة توزيع ارباح بلغت 300,000 دينار، وبما ان حملة الاسهم الممتازة لهم الاولوية في التوزيع فيحصلون على 200,000 دينار، اما الباقي 100,000 دينار يتم توزيعها على حملة الاسهم العادية.

2- الاسهم الممتازة المشاركة Participating preferred stocks:

يحق لحامل الاسهم الممتازة المشاركة ان يشارك حملة الاسهم العادية الحصول على توزيعات ارباح اضافية في حال حصول حملة الاسهم العادية على توزيعات ارباح تزيد نسبة توزيعات ارباح الاسهم الممتازة.

مثال (2): لديك البيانات التالية لشركة مساهمة عامة في 2020/12/31:

2,000,000 دينار راس مال اسهم ممتازة مشاركة 6%، 8,000,000 دينار راس مال اسهم عادية، وقررت الشركة توزيع ارباح بلغت 1,000,000 دينار.

المطلوب: بيان كيفية توزيع الارباح على حملة الاسهم الممتازة والعادية.

توزيعات الارباح	1,000,000
حصة حملة الاسهم الممتازة من التوزيعات $2,000,000 * 6\% = 120,000$ دينار	(120,000)
يتم اعطاء حملة الاسهم العادية نفس النسبة اذا كانت التوزيعات قادرة على تغطيتها $8,000,000 * 6\% = 480,000$ دينار	(480,000)
الباقي من توزيعات الارباح، يوزع بين حملة الاسهم الممتازة والعادية حسب نسبة راس مالهم ومجموعها 10,000,000 دينار	400,000
نسبة حملة الاسهم الممتازة = $10,000,000 / 2,000,000 = 20\%$ حصتهم من الارباح = $400,000 * 20\% = 80,000$ دينار	(80,000)
نسبة حملة الاسهم العادية = $10,000,000 / 8,000,000 = 80\%$ حصتهم من التوزيعات = $400,000 * 80\% = 320,000$ دينار	(320,000)
تم توزيع كامل الارباح.	0

حصة حملة الاسهم الممتازة من توزيعات الارباح = $80,000 + 120,000 = 200,000$ دينار.

حصة حملة الاسهم العادية من توزيعات الارباح = $320,000 + 480,000 = 800,000$ دينار.

3- الاسهم الممتازة القابلة للتحويل :Convertible preferred stocks

هي اسهم ممتازة قابلة للتحويل الى اسهم عادية، حيث يحصلون عند تنازلهم عنها على عدد من الاسهم العادية وبنسبة محددة مسبقا، مثل ان يكون معدل تحويل السهم الممتاز الواحد هو 5 اسهم عادية، ووعند التحويل يجب الحصول على موافقة حملة الاسهم الممتازة.

4- الاسهم الممتازة القابلة للاسترداد :Redeemable preferred stocks

ويطلق عليها ايضا (الاسهم الممتازة القابلة للاسترداد)، وهي اسهم تعطي الحق للشركة في اطفاء تلك الاسهم واعادة قيمتها لاصحابها بعد مرور فترة زمنية معينة من اصدارها، وتكون قيمة الاطفاء اكبر من القيمة الاسمية للسهم، ويعطي ميزة للشركة في التخلص من تلك الاسهم في حال توفر النقدية لديها، واي توزيع للارباح غير مدفوعة تصبح واجبة السداد، كما انها تظهر **ضمن الالتزامات** بعكس الاسهم الممتازة الاخرى والتي تظهر ضمن بنود حقوق المساهمين، اي انها تعتبر كقرض اقترضته الشركة من حملة الاسهم ومن ثم قامت بسداده.

الاكتتاب باسهم الشركة المساهمة العامة وتغطيتها

يتألف راس مال الشركة من عدد من الاسهم وقيمتها الاسمية دينار واحد للسهم، **ويتم بيعه عند التأسيس دينار واحد**، ويتم الاكتتاب بتلك الاسهم من قبل المؤسسين والجمهور.

❖ اكتتاب المؤسسين:

يكون للمؤسسين الاولوية في الاكتتاب بالاسهم وعلى ان يقوموا بتسديد قيمة الاسهم التي اكتتبوها بالكامل وذلك عند توقيع عقد التأسيس، واشترط القانون على المؤسسين ان لا تزيد حصتهم عند تأسيسهم لبنك عن 50% من راس المال المصرح به، وان لا يقل عدد المؤسسين عن 50 شخصا، كما اشترط ان تكون حصة المؤسسين عند تأسيسهم الشركات الاخرى ان لا تزيد عن 75% من راس المال المصرح به للشركة، ويترتب على المؤسسين طرح باقي الاسهم للاكتتاب العام.

كما يحظر على المؤسسين الاكتتاب بالاسهم المطروحة للاكتتاب العام في مرحلة التأسيس، الا انه يجوز لهم تغطية ماتبقى من الاسهم بعد انقضاء 3 ايام على اغلاق الاكتتاب.

ويحظر على المؤسسين التصرف باسهمهم قبل مرور 2 سنتين على الاقل من تأسيس الشركة، الا في حال وفاة احد المؤسسين فتنتقل مكلية الاسهم الى الورثة، ونقل السهم بين الزوجين، او بين المؤسسين، او بقرار قضائي.

❖ اكتتاب الجمهور

يتم الاعلان عن الاكتتاب العام للشركة المساهمة العامة في الصحف اليومية، وتكون مدة الاكتتاب من 20 – 90 يوم، ويقوم الشخص المكتتب بتعبئة نموذج خاص يحدد به عدد الاسهم التي يرغب الاكتتاب بها ويقوم بتسديد قيمتها لدى البنك دفعة واحدة ونقداً، ويجدر الملاحظة ان البنوك تستقبل طلبات الاكتتاب حتى لو تجاوزت عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب وهذا يعني ان راس المال المكتتب به اكبر من راس المال المطروح للاكتتاب وهنا تقوم الشركة بالتخصيص.

المعالجة المحاسبية لتكوين الشركات المساهمة العامة

عند الاكتتاب وخلال عملية التأسيس يتم اثبات القيمة المستلمة من المؤسسين والجمهور مقابل الاسهم التي اكتتبوها، ويكون القيد المحاسبي بالشكل التالي:

اثبات الاسهم المكتتب بها من قبل المؤسسين		
XX	من ح/النقدية في البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم – المؤسسين
XX		
اثبات الاسهم المكتتب بها من قبل الجمهور		
XX	من ح/النقدية	الى ح/المكتتبين في الاسهم – الجمهور
XX		

ويتم مقارنة عدد الاسهم المكتتبه بعدد الاسهم المطروحة للاكتتاب من قبل الجمهور، وتظهر احدى الاحتمالات التالية:

- ان يكون عدد الاسهم المكتتب بها تساوي عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب وهذه الحالة نادرة الحدوث.
 - ان يكون عدد الاسهم المكتتب بها (تم شرائها) اقل من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب، وتكتفي الشركة بالاسهم المكتتب بها طالما تلبي متطلبات القانون (تزيد عن 500,000 دينار راس مال مكتتب به).
 - ان يكون عدد الاسهم المكتتب بها اكبر من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب، وهنا يتم رد الزيادة للمكتتبين عن طريق التخصيص، ولا يتم تخصيص اسهم المؤسسين.
- عند الانتهاء من عملية الاكتتاب وتم تسجيل الشركة قانونيا كشركة مساهمة عامة ولها شخصيتها الاعتبارية، يتم اثبات راس مال الشركة في حقوق المساهمين عن طريق التخصيص، وقبل اثبات راس مال الشركة يجب مراعاة ما اذا كانت الاسهم المطروحة للاكتتاب اقل او اكثر من الاسهم المكتتب بها.

وفي حال تساوي عدد الاسهم المكتتب بها من قبل المؤسسين والجمهور مع عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب فيكون قيد اثبات راس مال الشركة المساهمة العامة في سجلاتها بالغاء حساب المكتتبين بالاسهم وانشاء حساب جديد يظهر مجموع راس مال الاسهم (مؤسسين وجمهور معا) بالقيد التالي:

XX	من ح/المكتتبين بالاسهم – مؤسسين (اقفال)	
XX	من ح/المكتتبين بالاسهم – جمهور (اقفال)	
	الى ح/راس مال الاسهم	

* بذلك يصبح المؤسسين والجمهور مساهمين.

مثال (3) عدد الاسهم المكتتب بها يساوي عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب

في 2020/1/1 تم تأسيس شركة مساهمة عامة براس مال يبلغ 6,000,000 دينار عبارة عن 6,000,000 سهم وبقيمة اسمية دينار واحد للسهم، قام المؤسسين بالاكتتاب ب 2,000,000 دينار سدّدوا قيمتها في حساب الشركة لدى البنك، وقام المؤسسون بطرح الباقي للاكتتاب العام، وعند اغلاق باب الاكتتاب في 2020/2/28 تبين ان الجمهور اكتتب 4,000,000 دينار وسدّدوا قيمتها في حساب الشركة البنكي، وفي 2020/3/12 تقرر الاكتفاء بالاسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة للاكتتاب، وقيد التخصيص (راس مال الاسهم).

• قيد اثبات اكتتاب المؤسسين

2,000,000	من ح/النقدية في البنك	
2,000,000	الى ح/المكتتبين في الاسهم – مؤسسين	

• قيد اثبات اكتتاب الجمهور

4,000,000	من ح/النقدية في البنك	
4,000,000	الى ح/المكتتبين في الاسهم – الجمهور	

• وبما ان عدد الاسهم المكتتب بها مساوي لعدد الاسهم المطروحة للاكتتاب فيكون قيد التخصيص كمايلي:

2,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم – مؤسسين (اقفال)	
4,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم – جمهور (اقفال)	
6,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	

*يمكن تسمية راس مال الاسهم براس المال المدفوع

مثال (4): عدد الاسهم المكتتب بها اكبر من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب العام

في 2020/1/1 تم تأسيس شركة مساهمة عامة براس مال يبلغ 6,000,000 دينار عبارة عن 6,000,000 سهم وبقيمة اسمية دينار واحد للسهم، قام المؤسسين بالاكتتاب ب 2,000,000 دينار سدّدوا قيمتها في حساب الشركة لدى البنك، وقام المؤسسون بطرح الباقي للاكتتاب العام، وعند اغلاق باب الاكتتاب في 2020/2/28 تبين ان الجمهور اكتتب 5,000,000 دينار وسدّدوا قيمتها في حساب الشركة البنكي، وفي 2020/3/12 تقرر الاكتفاء بالاسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة للاكتتاب، وقيد التخصيص (راس مال الاسهم).

• قيد اثبات اكتتاب المؤسسين

2,000,000	من ح/النقدية في البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم – مؤسسين
2,000,000		

• قيد اثبات اكتتاب الجمهور

5,000,000	من ح/النقدية في البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم – الجمهور
5,000,000		

نلاحظ ان عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب العام بلغت 4,000,000 سهم في حين قام الجمهور باكتتاب (شراء) 5,000,000 سهم، اي انه تم الاكتتاب باكثر من الاسهم المطروحة بعدد اسهم بلغ 1,000,000 سهم، لذلك يتم تخصيص الاسهم على الجمهور وفقاً للقوانين والتشريعات، ويجب رد المبالغ الزائدة الى الجمهور خلال مدة 30 يوم، وفي حال تخلف الشركة عند اعادة تلك المبالغ يترتب فائدة على تلك المبالغ من بداية الشهر التالي مباشرة لمدة 30 يوماً المنصوص عليها، ويتم استخدام اعلى فائدة سائدة بين البنوك على الودائع خلال ذلك الشهر.

(لا يتم تخصيص اسهم المؤسسين)

وعند التخصيص سيحصل كل مكتتب على (4 مليون سهم / 5 مليون سهم) 80% من الاسهم التي اكتتب بها كحصه له في راس مال الاسهم، اي لو قمت انت باكتتاب 50 سهم في هذه الشركة فبعد التخصيص ستحصل على حصة في راس المال (50 سهم * 80%) 40 سهم قيمتهم الاسمية 40 دينار.

بناءً على التخصيص سيتم اعادة 1,000,000 دينار الى الجمهور، واثبات راس مال 6,000,000 دينار

• قيد اثبات التخصيص

2,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم – المؤسسين (اقفال)	
4,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم – الجمهور (اقفال)	
6,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	

• قيد اعادة الزيادة في الاسهم المكتتب بها الى الجمهور

1,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم – الجمهور (اقفال)	
1,000,000	الى ح/النقدية في البنك (تخفيض)	

تظهر الميزانية الافتتاحية بالشكل التالي:

الشركة المساهمة العامة الميزانية الافتتاحية كما في 2020/1/1	
الاصول	حقوق المساهمين
6,000,000 النقدية في البنك	6,000,000 راس مال الاسهم
6,000,000 مجموع الاصول	6,000,000 مجموع حقوق المساهمين

مثال (5): عدد الاسهم المكتتب بها اقل من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب العام

في 2020/1/1 تم تأسيس شركة مساهمة عامة براس مال يبلغ 6,000,000 دينار عبارة عن 6,000,000 سهم وبقيمة اسمية دينار واحد للسهم، قام المؤسسين بالاكتتاب ب 2,000,000 دينار سدّدوا قيمتها في حساب الشركة لدى البنك، وقام المؤسسون بطرح الباقي للاكتتاب العام، وعند اغلاق باب الاكتتاب في 2020/2/28 تبين ان الجمهور اكتتب 3,000,000 دينار وسدّدوا قيمتها في حساب الشركة البنكي، وفي 2020/3/12 تقرر الاكتفاء بالاسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة للاكتتاب، وقيد التخصيص (راس مال الاسهم).

• قيد اثبات اكتتاب المؤسسين

2,000,000	من ح/النقدية في البنك	
2,000,000	الى ح/المكتتبين في الاسهم – مؤسسين	

• قيد اثبات اكتتاب الجمهور

3,000,000	من ح/النقدية في البنك	
3,000,000	الى ح/المكتتبين في الاسهم - الجمهور	

نلاحظ ان عدد الاسهم المكتتب بها اقل من عدد الاسهم المطروحة بالاكتتاب بفرق 1,000,000 سهم، وبما انقيمة الاكتتاب 3,000,000 دينار وهي اكبر من 500,000 دينار بموجب القانون، يصبح راس المال المكتتب به هو راس المال المصرح به. (لو كانت قيمة الاكتتاب اقل من 500,000 دينار يتم تصفية الشركة)

• قيد التخصيص:

2,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - المؤسسين (اقفال)	
3,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - الجمهور (اقفال)	
5,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	

الاسهم العينية

اجاز القانون للمؤسسين تقديم اصول عينية تقوم بالنقد مقابل اسهم في الشركة المساهمة العامة، ويجب الحصول على موافقة الهيئة العامة غير العادية على قيمة المقدمات العينية، ويتم الحصول على اسهم مقابلها بعد اتمام الاجراءات القانونية الخاصة بتسليم المقدمات الى الشركة ونقل ملكيتها لها.

ويتمتع اصحاب الاسهم العينية بنفس الحقوق التي يتمتع بها اصحاب الاسهم النقدية، ويطبق عليها القيود المطبقة على اسهم المؤسسين (لايتم تداولها الا بعد سنتين)

اما المعالجة المحاسبية فتكون بفتح حساب المكتتبين في الاسهم العينية، وعند اثبات التخصيص يتم الغاءه.

مثال (6): في 2020/1/1 تم تأسيس شركة مساهمة عامة براس مال يبلغ 6,000,000 دينار، وقام المؤسسين بالاكتتاب ب 3,000,000 مليون دينار، تم دفع 2,000,000 نقدا لدى حساب الشركة في البنك، وتم تقديم اصول عينية مقابل اسهم بالشكل التالي:

اراضي	600,000
براءة اختراع	400,000

وقامت الشركة بطرح باقي الاسهم للاكتتاب العام وعند اغلاق باب الاكتتاب في 2020/2/20 تبين ان عدد الاسهم المكتتب بها بلغ 3,000,000 دينار.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة، واعداد الميزانية الافتتاحية للشركة

• قيد اكتتاب المؤسسين

من ح/النقدية لدى البنوك	2,000,000	
من ح/الاراضي	600,000	
من ح/براءة الاختراع	400,000	
الى ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين	2,000,000	
الى ح/المكتتبين في الاسهم العينية - مؤسسين	1,000,000	

• قيد اكتتاب الجمهور

من ح/النقدية لدى البنوك	3,000,000	
الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	3,000,000	

• قيد التخصيص (الغاء حسابات المكتتبين جميعا، وفتح حساب راس المال الاسهم بالمجموع)

من ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين (اقفال)	2,000,000	
من ح/المكتتبين في الاسهم العينية - مؤسسين (اقفال)	1,000,000	
من ح/المكتتبين في الاسهم - الجمهور (اقفال)	3,000,000	
الى ح/راس مال الاسهم	6,000,000	

تظهر الميزانية الافتتاحية كما يلي:

الشركة المساهمة العامة	
الميزانية الافتتاحية كما في 2020/1/1	
5,000,000 النقدية لدى البنوك	حقوق المساهمين
600,000 اراضي	6,000,000 راس مال الاسهم
400,000 براءة الاختراع	
6,000,000 مجموع الاصول	6,000,000 مجموع حقوق المساهمين

مصاريف التأسيس

تشمل مصاريف التأسيس كل المصاريف التي انفقت خلال مرحلة التأسيس للشركة وقبل الاعلان عن اشهار تأسيسها، ومن تلك المصاريف التأسيسية نفقات دراسة الجدوى الاقتصادية للمشروع ومصاريف تسجيل الشركة ومصاريف الاعلان عنها وغيرها من المصاريف، وتكزن قيمتها بالعادة مرتفعة.

وفي اجتماع الهيئة العامة لأول مرة يتم مناقشة تلك المصاريف الموجودة في تقرير لجنة المؤسسين والمصادق عليها من قبل مدقق الحسابات، فيقوم المساهمون بالاطلاع عليها ومراجعتها، وفي حال الاعتراض عليها يجب ان تكون نسبة حملة الاسهم لا تقل عن 20% حتى يقوم مراقب الشركات بمراجعتها والتحقق من صحتها، وفي حال عدم تمكنه من التأكد من صحتها يستطيع مقدمي الاعتراض اقامة دعوى قضائية في المحكمة.

المعالجة المحاسبية لمصاريف التأسيس

يتم اطفاء كامل مصاريف التأسيس وما قبل التشغيل خلال السنة التس تتحقق فيها بموجب معيار المحاسبة الدولي 38 – الاصول غير الملموسة وبموجب قانون ضريبة الدخل.

مثال (7): في 2020/4/1 تم الاعلان عن تأسيس الشركة المساهمة العامة، وتم حصر مصاريف التأسيس التالية، ووافق عليها من قبل الهيئة العامة للمساهمين:

دراسة الجدوى الاقتصادية	30,000
اتعاب قانونية	1,500
رسوم التسجيل	10,000
مصاريف اعلان	500
المجموع	42,000

المطلوب: اثبات قيود اللازمة لاثبات مصاريف التأسيس.

• قيد اثبات دفع المصاريف السابقة

من ح/مصرف دراسة الجدوى	30,000
من ح/اتعاب قانونية	1,500
من ح/رسوم تسجيل	10,000
من ح/مصرف اعلان	500
الى ح/النقدية	42,000

- قيد اثبات المصاريف السابقة كمصاريف تأسيس وبعد الموافقة عليها، يتم اقفالها في حساب جديد مصروف التأسيس:

42,000	من ح/مصروف التأسيس	
30,000	الى ح/دراس الجدوى (اقفال)	
1,500	الى ح/اتعاب قانونية (اقفال)	
10,000	الى ح/رسوم التسجيل (اقفال)	
500	الى ح/مصروف اعلان (اقفال)	

- يتم اقفال حساب مصروف التأسيس في ملخص الدخل في 2020/12/31

42,000	من ح/ملخص الدخل	
42,000	الى ح/مصروف التأسيس (اقفال)	

اما السبب في نقل المصاريف الى حساب مصروف التأسيس هو الافصاح عن قيمة مصاريف التأسيس خلال الفترة وعدم دمجها مع المصاريف الاخرى خلال فترة مابعد التأسيس.

ادارة الشركات المساهمة العامة

شرحنا سابقا ان لجنة المؤسسين تقوم بادارة الشركة حتى يتم تسجيلها قانونيا والقيام باجتماع الهيئة العامة للمساهمين لأول مرة ليتم اختيار مجلس الادارة، وبذلك فان اول اجتماع للشركة بعد تسجيلها هو **اجتماع الهيئة العامة لأول مرة**.

❖ اجتماع الهيئة العامة لأول مرة

وتقوم الهيئة العامة بالاجتماع لأول مرة في هذا الاجتماع للقيام بما يلي:

اولا - الاطلاع على تقرير لجنة مؤسسي الشركة المكلفين بادارة الشركة الذي يجب ان يتضمن معلومات وبيانات وافية عن جميع اعمال التأسيس واجراءاته مع الوثائق المؤيدة لها، والتثبت من صحتها، ومدى موافقتها للقانون و لنظام الشركة الاساسي.

ثانيا - الاطلاع على نفقات التأسيس المدققة والمصادق عليها من مدقق حسابات الشركة ومناقشتها واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

ثالثا - انتخاب مدقق او مدققي حسابات الشركة وتحديد اتعابهم او تفويض مجلس الادارة بتحديدھا، **وتكون مهام المدقق كالتالي:**

1- مراقبة اعمال الشركة.

2- تدقيق حساباتها وفقا لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة واصولها العلمية والفنية.

3- فحص الانظمة المالية والادارية للشركة وانظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملاءمتها لحسن سير اعمال الشركة والمحافظة على اموالها.

4- التحقق من موجودات الشركة وملكيته لها والتأكد من قانونية الالتزامات المترتبة على الشركة وصحتها.

5- الاطلاع على قرارات مجلس الادارة والهيئة العامة والتعليمات الصادرة عن الشركة واي بيانات يتطلب عملهم ضرورة الحصول عليها والتحقق منها.

6- اي واجبات اخرى يترتب على مدقق الحسابات القيام بها بموجب هذا القانون وقانون مهنة تدقيق الحسابات والانظمة الاخرى ذات العلاقة.

7- يقدم مدققو الحسابات تقريراً خطياً موجهاً للهيئة العامة وعليهم او من ينتدبونهم ان يتلو التقرير امام الهيئة العامة.

ومن الامور الواجب ان يشملها تقرير مدقق الحسابات:

1- انه قد حصل على المعلومات والبيانات والايضاحات التي رآها ضرورية لاداء عمله.

2- ان الشركة تمسك بحسابات وسجلات ومستندات منظمة وان بياناتها المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة، تمكن من اظهار المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها وتدفعاتها النقدية بصورة عادلة، وان الميزانية وبيان الارباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر.

3- ان اجراءات التدقيق التي قام بها لحسابات الشركة تعتبر كافية برأيه لتشكيل اساساً معقولاً لاداء رأيه حول المركز المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية للشركة وفقاً لقواعد التدقيق المتعارف عليها عالمياً.

4- ان البيانات المالية الواردة في تقرير مجلس الادارة الموجه للهيئة العامة تتفق مع قيود الشركة وسجلاتها.

5- المخالفات لاحكام هذا القانون او لنظام الشركة الواقعة خلال السنة موضوع التدقيق ولها اثر جوهري على نتائج اعمال الشركة ووضعها المالي وما اذا كانت هذه المخالفات لا تزال قائمة، وذلك في حدود المعلومات التي توفرت لديه او التي يتوجب عليه معرفتها بحكم واجباته المهنية.

كما يجب على المدقق ان يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الارباح والخسائر للشركة والذي سيظهر بتقرير المدقق باحدى التوصيات التالية:

1. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب ارباحها وخسائرها وتدفعاتها النقدية بصورة مطلقة.

2. المصادقة على الميزانية وحساب الارباح والخسائر وتدفقاتها النقدية مع التحفظ مع بيان اسباب هذا التحفظ واثره المالي على الشركة.

3. عدم المصادقة على الميزانية وحساب الارباح والخسائر وتدفقاتها النقدية، وردها الى مجلس الادارة وبيان الاسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية.

رابعا - انتخاب مجلس الادارة الاول للشركة.

يتم انتخاب مجلس الادارة الذي سيقوم بادارة الشركة المساهمة العامة من قبل الهيئة العامة للمساهمين عن طريق الاقتراع السري، ويتكون مجلس الادارة من اعضاء عددهم يتراوح 3 - 12 عضو، ومدة الادارة 4 سنوات، ولا يجوز لاي عضو في الادارة التداول باسهمه خلال مدة ولاية المجلس ولمدة 6 اشهر بعد انتهائ ولايته في الادارة.

المهام الاساسية لمجلس الادارة:

1- يترتب على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة ان يعد خلال مدة لا تزيد على ثلاثة اشهر من انتهاء السنة المالية للشركة الحسابات والبيانات التالية لعرضها على الهيئة العامة:

- الميزانية السنوية العامة للشركة وبيان الارباح والخسائر وبيان التدفقات النقدية والايضاحات حولها مقارنة مع السنة المالية السابقة مصدقة جميعها من مدققي حسابات الشركة.
- التقرير السنوي لمجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها المستقبلية للسنة القادمة.

2- يزود مجلس الإدارة المراقب بنسخ عن الحسابات والبيانات قبل الموعد المحدد لاجتماع الهيئة العامة للشركة لمدة لا تقل عن واحد وعشرون يوماً.

3- نشر الميزانية العامة للشركة، على مجلس الإدارة للشركة المساهمة العامة ان ينشر الميزانية العامة للشركة وحساب ارباحها وخسائرها وخلاصة وافية عن التقرير السنوي للمجلس وتقرير مدققي حسابات الشركة خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ انعقاد الهيئة العامة.

4- الدعوة إلى اجتماع الهيئة العامة وجدول أعمالها:

أ- يوجه مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة الدعوة إلى كل مساهم فيها لحضور اجتماع الهيئة العامة ترسل بالبريد العادي قبل اربعة عشر يوماً على الاقل من التاريخ المقرر لعقد الاجتماع ويجوز تسليم الدعوة باليد للمساهم مقابل التوقيع بالاستلام.

ب- يرفق بالدعوة جدول أعمال الهيئة العامة وتقرير مجلس إدارة الشركة وميزانيتها السنوية العامة وحساباتها الختامية وتقرير مدققي الحسابات والبيانات الايضاحية.

وبعد تأسيس الشركة المساهمة العامة وعقد الهيئة العامة لاجتماعها الاول والذي اختارت به مجلس الادارة والمدقق وبدء الشركة نشاطها، تقوم الهيئة العامة للمساهمين بعقد اجتماعات تقسم الى اجتماع الهيئة العامة العادي ، واجتماع الهيئة العامة غير العادي.

❖ اجتماع الهيئة العامة العادي:

وهو اجتماع دوري يعقد مرة واحدة كل سنة على الاقل، وبدعوة من مجلس ادارة الشركة، ويكون خلال الاشهر الاربعة التالية لانتهاء السنة المالية للشركة، ويكون الاجتماع قانونيا اذا حضره مساهمون يمثلون اكثر من نصف الاسهم المكتتب بها، وفي حال كان العدد اقل من ذلك بعد مضي ساعة من الاجتماع يقوم رئيس مجلس الادارة بتوجيه دعوة ثانية لعقد الاجتماع خلال 10 ايام من تاريخ الاجتماع الاول، ويتم نشره في صحيفتين محليتين قبل 3 ايام من موعد الاجتماع، ويتم عقد الاجتماع مهما كان عدد الاسهم الممثلة به (لو كان اقل من العدد القانوني)

ومن اهم الامور التي يتم بحثها في الاجتماع العادي:

- 1- تقرير مجلس الادارة عن اعمال الشركة خلال السنة والخطة المستقبلية لها.
 - 2- تقرير مدققي حسابات الشركة عن ميزانية وحسابات الشركة الختامية واحوالها واطاوعها المالية.
 - 3- الميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر وتحديد الارباح التي يقترح توزيعها على المساهمين، والاحتياطات والمخصصات التي نص عليها القانون ونظام الشركة.
 - 4- انتخاب مجلس الادارة في حال انقضاء 4 سنوات.
 - 5- انتخاب مدققي حسابات الشركة للسنة المالية المقبلة وتحديد اتعاوبهم.
- 2- اجتماع الهيئة العامة للمساهمين غير العادي

❖ اجتماع الهيئة العامة غير العادي

في الاجتماعات الغير عادية يتم النظر في الامور الطارئة والجوهرية، ويتم عقد الاجتماع غير العادي بناء على طلب مجلس الادارة او بطلب خطي مقدم لمجلس الادارة م قبل مساهمين يملكون ما لا يقل عن 25% من الاسهم المكتتب بها، او بطلب خطي من قبل مدققي حسابات الشركة او المراقب اذا طلب منه ذلك عدد من المساهمين يملكون ما لا يقل عن 15% من الاسهم المكتتب بها.

ويكون الاجتماع قانونيا اذا حضره مساهمون يمثلون اكثر من نصف الاسهم المكتتب بها، وفي حال كان العدد اقل من ذلك بعد مضي ساعة من الاجتماع يقوم رئيس مجلس الادارة بتوجيه دعوة

ثانية لعقد الاجتماع خلال 10 ايام من تاريخ الاجتماع الاول، ويتم نشره في صحيفتين محليتين قبل 3 ايام من موعد الاجتماع، ويعتبر الاجتماع غير العادي قانونيا اذا حضره ما لا يقل عن 40% من اسهم الشركة المكتتب بها، واذا لم يتوفر النصاب القامومي يلغى الاجتماع، وفي حالة تصفية الشركة فيجب ان لا يقل النصاب القانوني عن ثلثي الاسهم المكتتب بها سواءا في الاجتماع الاول والاجتماع الثاني.

من اهم الامور التي يتم البحث فيها في اجتماع الهيئة العامة غير العادي:

- 1- تعديل عقد الشركة ونظامها الاساسي.
 - 2- دمج الشركة او اندماجها.
 - 2- تصفية الشركة او فسخها.
 - 4- اقالة مجلس الادارة او رئيسه او احد اعضائه.
 - 5- بيع الشركة
 - 6- زيادة راس مال الشركة المصرح به او تخفيضه
 - 7- اصدار سندات قابلة للتحويل الى اسهم
 - 8- تمليك العاملين في الشركة اسهم في راس مالها.
 - 9- شراء الشركة لاسهمها وبيع تلك الاسهم.
- وتكون قرارات الشركة على تلك الامور بأكثرية 75% من مجموع الاسهم الممثلة في الاجتماع.

اعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية للشركات المساهمة العامة

بموجب القانون على الشركات المساهمة العامة مسك حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية المعتمدة، منا حدد السنة المالية للشركة والتي تبدأ من 1/1 وتنتهي في 12/31 لنفس الفترة المالية ما لم ينص نظام الشركة غير ذلك.

كما لزم القانون مجلس الادارة على ان تعرض القوائم المالية والحسابات الختامية وذلك خلال مدة 3 اشهر من انتهاء السنة المالية على الهيئة العامة، ونشرها مع تقرير المدقق خلال مدة لا تزيد عن 30 يوم من تاريخ انعقاد اجتماع الهيئة العامة العادي.

كما لزم القانون الشركات المساهمة العامة على ادراج قوائمها المالية لكل ربع سنوي في البورصة وذلك خلال شهر من انتهاء الربع المعني.

القوائم المالية للشركات المساهمة العامة الواجب اعدادها بموجب القانون:

1- قائمة الدخل (حساب الارباح والخسائر)

2- قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)

3- قائمة التدفقات النقدية

بالاضافة الى القوائم السابقة تقوم الشركات باعداد قائمة الدخل الشامل الاخر وقائمة التغير في حقوق الملكية بموجب المعايير المحاسبية الدولية، وبشكل عام لا تختلف القوائم المالية للشركة المساهمة العامة عن الشركات الاخرى الا في بنود قليلة، كما قد تكون الشركة المساهمة العامة قابضة او تابعة (سيتم شرح القوائم المالية حسب القانون والمعايير المحاسبية)

Income statement (حساب الارباح والخسائر)

تظهر قائمة الدخل ايرادات الشركة ومصاريفها خلال فترة مالية للوصول الى صافي الربح او الخسارة، ورغم اختلاف تفاصيل قائمة الدخل حسب نوع نشاط الشركة (صناعي، تجاري،خدمي...) الا انها تظهر بالشكل التالي:

اولا - الجزء التشغيلي

حيث يظهر هذا الجزء ايرادات ومصاريف النشاط التشغيلي الرئيسي للشركة، وحسب طبيعة نشاط الشركة، فتظهر بنود الجزء التشغيلي بالشكل التالي:

1- الايرادات - الايراد في الشركة الخدمية كإيرادات، اما الشركات التجارية والتي تقوم بشراء بضاعة لاعادة بيعها والشركات الصناعية فتظهر بصافي المبيعات (المبيعات - مردودات المبيعات ومسموحاتها - خصم مبيعات).

2- تكاليف النشاط التشغيلي فتظهر في الشركات الخدمية كمصاريف ونفقات، اما الشركات التجارية والتي تقوم بشراء البضاعة لاعادة بيعها فتظهر كتكلفة بضاعة مباعة حسب الجرد المستخدم (دوري، مستمر)، اما الشركات الصناعية فتظهر المصاريف كتلفة بضاعة مباعة والتي تشمل تكاليف مواد واجرو وتكاليف صناعية غير مباشرة بالاضافة الى مخزون اول المدة واخر المدة لكل مخزون.

*** مجمل الربح = الايرادات التشغيلية - التكاليف التشغيلية**

3- المصاريف البيعية:

هي كافة المصروفات البيعية والتسويقية الخاصة بالشركة ويدخل في ذلك إيجار معارض البيع وعملوله مندوبي المبيعات وكذلك مصاريف نقل المبيعات، رواتب طاقم المبيعات

4- المصاريف الادارية والعمومية:

المصاريف الادارية: ويندرج تحت هذا التصنيف المصروفات الادارية مثل المكافآت الادارية، رواتب المديرين، الادوات المكتبية.

المصاريف العمومية: وتشمل على المصاريف الشركة مثل الرواتب وفواتير الكهرباء وفواتير المياه والنظافة وغيرها.

*** صافي الربح التشغيلي = الايرادات - التكاليف التشغيلية - مصاريف بيعية - مصاريف ادارية وعمومية.**

ثانيا - الجزء غير التشغيلي

يطلق عليها الايرادات والمصاريف الاخرى والمكاسب والخسائر الاخرى، وهي الايرادات والمصاريف الناتجة من الانشطة الثانوية او غير الرئيسية للشركة، وتعتبر أنشطة غير متكررة **او** غير عادية (النشاط لا يكون غير متكرر وغير عادي معا، بل النشاط يحمل صفة واحدة اما نشاط غير متكرر او نشاط غير عادي).

1- ايرادات ومكاسب اخرى (غير عادية): هي ايرادات او مكاسب تحصل عليها المنشأة نتيجة عمليات وأنشطة ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للشركة، مثل المكاسب التي تأتي من خلال استثمار المنشأة في البورصة، او مكاسب بيع الاصول الثابتة، او ايراد تاجير جزء من عقارها، ايراد فوائد دائنة.

2- مصاريف وخسائر الاخرى (غير العادية)

وهي المصروفات والخسائر التي تتكبدها المنشأة نتيجة عمليات وأنشطة ليست لها علاقة بالنشاط الرئيسي للشركة، مثل الخسائر الناتجة من استثمار المنشأة لاموالها في البورصة، والخسائر المتأتية من بيع الاصول الثابتة، مصروف فوائد مدينة مدفوعة (فوائد التمويل).

*** صافي الربح من العمليات المستمرة = الايرادات - التكاليف التشغيلية - المصاريف البيعية والادارية والعمومية - الايرادات والمصاريف الاخرى**

*** لا تظهر بالعادة الضريبة في قائمة الدخل للشركة المساهمة العامة الاردنية، بل تظهر ضمن مخصص ضريبة الدخل في قائمة توزيع الارباح والخسائر.**

ثالثاً - العمليات الخاصة بالانشطة غير المستمرة (العمليات المتوقفة):

تعريف العملية المتوقفة (غير المستمرة) هي : مكون للمنشأة إما أنه قد تم استبعاده أو أنه مُصنَّف على أنه محتفظ به لغرض البيع إضافة إلى ما يلي:

- ا- يمثل خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو
 - ب- يعد جزءاً من خطة واحدة منسقة لاستبعاد خط أعمال رئيسي منفصل أو منطقة عمليات جغرافية منفصلة؛ أو
 - ج- يعد منشأة تابعة تم الاستحواذ عليها حصرياً بغية إعادة بيعها.
- يظهر هذا الجز الربح أو الخسارة الناتجة عن التخلص من أو التوقف عن عمليات قسم أو خط انتاجي لدى الشركة، ويجب ان يكون الخط الملغى قابل للتمييز من ناحية الامور التشغيلية والتدفقات النقدية ويمكن فصلها عن الاجزاء الاخرى في المنشأة.
- ويظهر بصافي القيمة للخط الانتاجي والتي تساوي مكاسب او خسائر بيع خط انتاجي مستقل لدى الشركة مطروحا منه الضريبة على ارباح البيع.
- كما يتم اظهر مكاسب وخسائر البنود غير الاستثنائية (غير متكررة وغير عادية) مثل الزلازل والفيضانات.

رابعاً - التغييرات في السياسات والمبادئ المحاسبية

فقد تقوم الشركة بتغير سياستها مثل تغيير طريقة الاهتلاك، فيتم اظهار الفروقات واثر الضريبة عليها.

* صافي الربح = الايرادات - تكاليف تشغيلية - مصاريف بيعية وادارية وعمومية (+/-)
ايرادات ومصاريف اخرى (+/-) صافي العمليات المتوقفة - البنود الاستثنائية (+/-) صافي فروقات التغير في السياسات المحاسبية.

خامساً - ربحية السهم

يجب اظهار ربحية السهم في نهاية قائمة الدخل، وربحية السهم = صافي الربح مقسوم على المتوسط المرجح لعدد الاسهم القائمة (المتداولة) في تاريخ اعداد الميزانية.

ملاحظة - اذا كانت الشركة المساهمة العامة شركة تابعة، يجب اظهر ربحية السهم للشركة القابضة وربحية السهم للحقوق غير المسيطر عليها (الاقلية) ضمن قائمة الدخل.

الجزء التشغيلي	الايادات التشغيلية	
	المصاريف التشغيلية المباشرة (تكلفة البضاعة المباعة)	-
	مجمّل الربح	=
	المصاريف البيعية	-
	المصاريف الادارية والعمومية	-
	الربح التشغيلي	=
الجزء الغير تشغيلي (غير عادية)	الايادات والمصاريف الاخرى	-/+
	صافي الربح من العمليات المستمرة	=
العمليات غير المستمرة (متوقفة) والبنود استثنائية	صافي الربح او الخسارة نتيجة وقف الاصل الاخذ باثر الضريبة	-/+
	صافي الربح من العمليات غير المستمرة	=
	بنود استثنائية مثل الفيضيان، الزلازل	-
التغير في السياسات والمبادئ المحاسبية	الفروقات عند تغير طريقة الاهتلاك بعد الاخذ باثر الضريبة	-/+
	صافي الربح	=
حصة السهم من الارباح	صافي الربح/ المتوسط المرجح لعدد الاسهم القائمة	*

يجب الانتباه ان مصروف الضريبة بالغالب لا يظهر ضمن بنود قائمة الدخل للشركات المساهمة العامة الاردنية، وفي حال ظهوره يتم احتسابه من صافي الربح من العمليات المستمرة.

كما ان قائمة الدخل السابقة يجب اعدادها بموجب القانون، ولكن توافقا مع المعايير المحاسبية الدولية يتم اعداد قائمة الدخل الشامل الاخر ايضا بشكل منفصل عن قائمة الدخل، او يتم اعداد قائمة الدخل الشامل (قائمة الدخل السابقة بالاضافة الى الدخل الشامل الاخر كقائمة واحدة).

وتظهر بنود الدخل الشامل الاخر بالشكل التالي (معلومات اضافية):

قائمة الدخل الشامل الاخر	
التغيرات في فائض اعادة تقييم الاصول	xx
الارباح والخسائر في الاستثمارات التكلفة المطفأة	xx
الارباح والخسائر الناتجة عن ترجمة العملات الاجنبية	xx
المكاسب والخسائر من ادوات التحوط	xx
اعادة قياس خطط المنافع المحددة	xx
= الدخل الشامل الاخر للسنة	xxx

قائمة توزيع الارباح والخسائر للشركات المساهمة العامة

بعد اعداد قائمة الدخل والوصول الى ربح او خسارة السنة، يتم اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر المستخرجة من قائمة الدخل، لظهار اين تم توزيع ربح السنة للشركة المساهمة العامة، لذلك يتم جمع الارباح المحتجزة لسنة السابقة والتي تظهر كأرباح محتجزة في 1/1 للسنة الحالية مع صافي الربح او الخسارة من قائمة الدخل (قبل طرح مخصص الضريبة) ليكون الناتج هو **الارباح المعدة للتوزيع**.

ووفق قانون الشركات الاردنية يتم توزيع الارباح المعدة للتوزيع على مايلي وبالتسلسل التالي:

1- الاحتياطي الاجباري (الالزامي - قانوني):

ويقصد به الاحتياطي الذي ينص على وجوب تكوينه صراحة في قانون الشركات، ويحتل هذا النوع اهمية بالغة لانه بمثابة ضمان لدائني الشركة فهو يأخذ حكم رأس المال ويكتسب صفته القانونية لانه مخصص اساساً لتكاملته وجبره إذا اصاب بخسارة، استناداً إلى مبدأ ثبات رأس المال، ولا يجوز للشركة التصرف فيه أو توزيعه ارباحاً في السنوات التي لا تسفر عن أرباح.

يقطع ما نسبته 10% من الارباح السنوية الصافية لحساب الاحتياطي الاجباري ليظهر مجموع الاحتياطي الاجباري برصيد اخر المدة في حقوق المساهمين في الميزانية العمومية (رصيد اول المدة + ما تم اقتطاعه من الارباح) ، وعلى الشركة الاستمرار بالاقتطاع حتى يصل الاحتياطي الاجباري ربع راس مال الشركة المكتتب به، ويجوز اذا وافقت الهيئة العامة للمساهمين الاستمرار في الاقتطاع حتى يصل ما يعادل راس مال الشركة المكتتب به.

2- الاحتياطي الاختياري (غير الزامي):

وهو الاحتياطي الذي يترك امر تكوينه إلى الهيئة العامة، ويستعمل الاحتياطي الاختياري للاغراض التي يقرها مجلس الادارة: مثل التوسعة والاستثمار أو ما يحقق غايات الشركة، ويحق للهيئة العامة توزيعه كاملاً أو جزء منه ارباح على المساهمين اذا لم يستعمل للاغراض التي حددها مجلس الإدارة، كما ان هناك الاحتياطي الخاص الذي يستعمل لاغراض الطوارئ أو التوسع أو لتقوية مركز الشركة المالي ومواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها.

يتم اقتطاع ما لايزيد عن 20% من صافي الارباح السنوية لحساب الاحتياطي الاختياري اي يمكن اقتطاع 10% مادامت النسبة لا تزيد عن 20%، كما يمكن للشركة عدم الاقتطاع في اي سنة لانه اقتطاع اختياري، ويظهر في بنود حقوق المساهمين في الميزانية كرسيد الاحتياطي الاختياري في نهاية المدة (رصيد الاحتياطي اول المدة + ما تم اقتطاعه من الارباح)

ويعتبر الاحتياطي الاجباري والاحتياطي الاختياري كالارباح المحتجزة ولكن الغاية منهم هي دعم الوضع المالي للشركة، وهي اصلا حق للمساهمين.

3- مخصص ضريبة الدخل

يتم تقدير ضريبة الدخل المستحقة على الشركة عن السنة الحالية، ويتم اقتطاع مبلغ الضريبة يطلق عليه مخصص ضريبة الدخل، نظرا لعدم امكانية تحديد ضريبة الدخل بشكل دقيق (لاختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي).

4- استدراك ضريبة دخل لسنوات سابقة:

يقتطع هذا المبلغ في حالة كون المبلغ المقتطع لضريبة الدخل عن السنة او السنوات السابقة غير كافي.

5- مكافأة اعضاء مجلس الادارة

يتم احتساب المكافأة بنسبة 10% من الارباح القابلة للتوزيع بعد اقتطاع ماسبق شرحه وبحد اقصى 5,000 دينار لكل عضو في مجلس الادارة.

وفي حال تغيب عضو مجلس الادارة عن احدى الجاسات فيتم خصمها من المكافأة بنسبة وتناسب مع عدد الجلسات الكلي.

6- ارباح مقترح توزيعها على المساهمين

هي المبالغ التي ستوزع على المساهمين من الارباح الصافية، وتكون قيمة التوزيعات عبارة عن نسبة مئوية من راس مال الشركة المكتتب به، افترض ان راس مال الشركة 5,000,000 دينار، واعلنت الشركة عن ارباح مقترح توزيعها بنسبة 10%، فان قيمة التوزيعات المقترح توزيعها ستبلغ $(5,000,000 * 10\%) = 500,000$ دينار.

يتم فقط الافصاح عن توصيات توزيعات الارباح ضمن الايضاحات فقط ولا يتطلب ذلك التعديل في القوائم المالية للشركة

7- الارباح المحتجزة (المدورة)

هي رصيد الارباح المتبقي بعد طرح ما سبق من الارباح القابلة للتوزيع، وتظهر ضمن بنود حقوق المساهمين برصيد اخر المدة (رصيد اول المدة + الباقي من الارباح بعد التوزيع).

مثال (8): في 2020/12/31 اظهرت قائمة الدخل للشركة المساهمة العامة صافي ربح بلغ 600,000 دينار، وبلغ رصيد الارباح المحتجزة في 2020/1/1 قيمة 12,000 دينار، وقد اعطيت المعلومات التالية للاقتطاعات وفق القانون:

احتياطي اجباري	10%
احتياطي اختياري	20%
تكوين مخصص ضريبة الدخل	85,000
استدراك ضريبة دخل سنوات سابقة	5,000
عدد اعضاء مجلس الادارة، لك يكن هناك غياب للجلسات	9 اشخاص
نسبة الارباح المقترح توزيعها، راس المال المكتتب به 3,500,000 دينار	6%

المطلوب: اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر لعام 2020

الشركة المساهمة العامة قائمة توزيع الارباح والخسائر لعام 2020	
صافي الربح السنوي	600,000
رصيد ارباح محتجزة 1/1	12,000
الارباح القابلة للتوزيع	612,000
الاحتياطي الاجباري (10% * 612,000)	61,200
الاحتياطي الاختياري (20% * 612,000)	122,400
مخصص ضريبة الدخل	85,000
استدراك ضريبة لسنوات سابقة	5,000
10% مكافأة اعضاء الادارة حسب 10% = 338,400 * 10% = 33,840 دينار حسب الحد الاعلى 5,000 = 9 * 5,000 = 45,000 دينار يتم الاخذ بالنسبة لان الشركة قررت هذه النسبة، وفي حال كان المبلغ من النسبة اكبر من 45,000 دينار يتم الاخذ بالحد الاعلى 45,000 دينار	33,840
ارباح مقترح توزيعها على المساهمين (6% * 3,500,000)	210,000
الباقى كارباح محتجزة (517,440 – 612,000)	94,560
المجموع	612,000

وتوافقا مع المعايير المحاسبية يتم اعداد قائمة التغير في حقوق الملكية والتي تظهر اجمالي الدخل الشامل، والاثر الرجعي للتغير في السياسات المحاسبية حسب معيار المحاسبة (8)، تسوية البنود التالية والتي تظهر برصيد اول المدة والتغيرات الحاصلة عليها (الارباح والخسائر، بنود الدخل الشامل، زيادة راس المال، وتوزيعات الارباح)

وتظهر قائمة التغير في حقوق الملكية بشكل عام (قد تحذف بنود وقد تضاف بنود وذلك حسب الحسابات الموجودة لدى الشركة) كمايلي:

فيما يلي مثال توضيحي لقائمة التغيرات في حقوق الملكية وفق ما يتطلبه معيار رقم (1) "عرض القوائم المالية".

شركة الصناعات الكيماوية المساهمة العامة							
قائمة التغيرات في حقوق الملكية للسنة المنتهية في 2010/12/31							
(بآلاف الدينانير)							
البيان	رأس مال الأسهم	رأس المال الإضافي	فائض إعادة التقييم	إحتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	حقوق الأقلية	المجموع
أرصدة 1/1	200000	30000	30000	38000	60000	20000	378000
فائض إعادة التقييم			5000				5000
ربح الفترة					120000		120000
توزيعات أرباح					(40000)		(40000)
إحتياطي قانوني				12000	(12000)		000
إصدار أسهم	100000	15000					115000
صافي الزيادة في حقوق الأقلية						10000	10000
أرصدة 12/31	300000	45000	35000	50000	128000	30000	588000

ستلاحظ ان **عامود الارباح المحتجزة** يحتوي على صافي الربح والتوزيعات والاحتياطي القانوني والذي يعتبر توزيع الارباح والخسائر للشركة.

قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية):

يشار إليها أيضاً باسم الميزانية العمومية، وهي قائمة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية لشركة في تاريخ محدد (ليست عن فترة مالية، بل في تاريخ معين)، وتوفر قائمة المركز المالي معلومات حول طبيعة ومبالغ الاستثمارات في موارد المؤسسة، والالتزامات تجاه الدائنين، وحقوق الملكية في صافي الموارد، وتستخدم معلومات الميزانية من قبل مستخدمي تلك المعلومات مثل المستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية وغيرها.

اي انها قائمة تظهر ما تمتلكه الشركة من اصول وحقوق على الغير كأصول، وتظهر ما عليها من حقوق والتزامات للغير كالتزامات، وتظهر ما عليها من حقوق والتزامات اتجاه الملاك (اصحاب

الشركة) كحقوق ملكية، وتعتبر كالميزان يجب ان يتساوى الجانب المدين (الاصول) مع الجانب الدائن (الالتزامات وحقوق الملكية)، والقاعدة الاساسية للميزانية هي:

$$\text{مجموع الاصول} = \text{مجموع الالتزامات} + \text{مجموع حقوق الملكية}$$

تعتبر الميزانية العمومية من اهم القوائم المالية، حيث يتم اولا اعداد قائمة الدخل للشركة لظهار نتيجة اعمالها خلال الفترة المالية (بالعادة سنة) من ربح او خسارة، وبعد ذلك يتم اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر على المساهمين ليتم الوصول الى الارصدة النهائية لراس مال الشركة والذي سيظهر في الميزانية العمومية، فبعد اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر يتم اعداد الميزانية العمومية لتظهر اصول والتزامات وحقوق الملكية للشركة في تاريخ معين، ليتم بعد ذلك اعداد قائمة التدفقات النقدية.

تظهر قائمة المركز المالي بالشكل التالي:

الالتزامات (طبيعتها دائنة) هي المسؤوليات الناشئة عن المعاملات السابقة ، والتي يتعين على الشركة سدادها من خلال الأصول المملوكة، وتقسم الى التزامات متداولة، والتزامات غير متداولة.	الاصول (طبيعتها مدينة) الموارد التي تسيطر عليها المنشأة نتيجة لأحداث سابقة والتي من المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية إلى المنشأة.
حقوق الملكية (طبيعتها دائنة) الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد خصم جميع مطلوباتها، وتحتوي على راس مال الملاك بالاضافة الى بنود اخرى. يطلق على حقوق الملكية في الشركة المساهمة بحقوق المساهمين	وتنقسم الى اصول متداولة، واصول غير متداولة.

ماذا نعني بان الاصول مدينة بطبيعتها والالتزامات وحقوق الملكية دائنة بطبيعتها؟!

لنأخذ مثال من حياتنا الواقعية، افترض انك قمت باقتراض مبلغ من صديقك، فانت اصبحت مدين، وصديقك صاحب المال اصبح دائن.

ونفس المبدأ يطبق في المحاسبة، حيث يعتبر كل من الالتزامات وحقوق الملكية هي مصادر للاموال فتعتبر دائنة، باعتبار ان الشركة قامت بالاقتراض من اصحاب الشركة ومن الغير اموال لتستخدمها في الشركة، وتظهر استخدامات المصادر مدينة كأصول ومن تلك الاستخدامات شراء اصول ثابتة مثل السيارات والمعدات والاحتفاظ بنقدية او الاستثمار وغيرها من الاصول.

وبذلك الاصول (الاستخدامات) مدينة = الالتزامات وحقوق الملكية (المصادر) دائنة

لنسترجع اول قيد محاسبي للشركة وهو عبارة عن قيد التأسيس، والذي يتم اثبات فتح الشركة به، لنفترض انه تم تأسيس شركة مساهمة، وقررت الشركة طرح 1,000,000 سهم بقيمة اسمية دينار في السوق، وتم شراء الاسهم من قبل الجمهور، فان قيد التأسيس هو:

1,000,000	من ح/النقدية	(زيادة اصل متداول)
1,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	(زيادة حقوق المساهمين)

فعند زيادة الاصول تصبح بالجانب المدين وعند انخفاضها تصبح بالجانب الدائن، اما الالتزامات وحقوق الملكية فتظهر بالجانب الدائن عند زيادتها وتظهر بالجانب المدين عند انخفاضها.

ملاحظة هامة - معيار المحاسبة الدولي (1) - عرض القوائم المالية بين البنود وتصنيفها التي تعرض في القوائم المالية ومنها قائمة المركز المالي.

ملاحظة هامة - يجب على كل قائمة مالية (الدخل والتوزيعات والميزانية والتدفقات النقدية) ان تحتوي على اسم القائمة، واسم الشركة والفترة الزمنية التي تغطيها، بالاضافة الى تحديد القائمة اذا كانت قوائم موحدة، والعملة المستخدمة، ومستوى تجميع او اختصار القيمة في القوائم (الارقام بالالاف او بمئات الالاف).

تصنيف بتود قائمة المركز المالي

يتم تصنيف كل من الاصول والالتزامات وحقوق الملكية كما يلي:

الاصول Assts:

اولا - الاصول المتداولة Current assets

يتم تصنيف الاصل كأصل متداول عندما ينطبق عليه واحدة مما يلي:

1- تحتفظ الشركة بالاصل لغايات تحصيله او بيعه او استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية للشركة، والدورة التشغيلية هي عبارة عن المدة الزمنية المقدرة لشراء المواد الخام وتحويلها الى سلعة وبيعها وتحصيل قيمتها نقدا.

2- تحتفظ الشركة بالاصل لغايات المتاجرة به خلال فترة قصيرة او مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية.

3- في حالة كون الاصل عبارة عن نقدية او نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استخدامها.

ويعتبر المخزون والذمم المدينة من الاصول المتداولة وحتى اذا كان من غير المتوقع تحصيلها او تحققها خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

اما الاصول التي لا تنطبق عليه الشروط السابقة يعتبر اصل غير متداول.

❖ من الامثلة على الاصول المتداولة:

1- النقدية والنقد المكافىء Cash & cash equivalents:

النقدية هي النقدية بالصندوق والبنك، والنقد المكافىء مثل النقدية بالعملات الاجنبية، والشيكات، والايداعات لدى البنوك، الاستثمارات قصيرة الاجل جاهزة للتحويل الى سيولة (نقدية) وبقيمة محددة وتاريخ استحقاقها ثلاثة اشهر او اقل من تاريخ اقتنائها.

2- الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة Trading investments:

هي الاصول المالية التي يتم اقتنائها بهدف تحقيق الارباح من التذبذبات في اسعارها خلال فترة قصيرة، حيث يتم شرائها ليتم بيعها خلال فترة قصيرة والفرق بين سعر الشراء والبيع هو ربح، ومنها الاستثمار في حقوق الملكية مثل الاسهم (شراء الشركة اسهم شركة اخرى للمتاجرة)، والاستثمار في ادوات الدين مثل السندات (شراء الشركة سندات شركة اخرى)، والمشتقات المالية.

3- المخزون Inventory:

ويظهر بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل، وفي الشركات التجارية تعتبر المشتريات كمخزون، وفي الشركات الصناعية يظهر المخزون بانواعه (مخزون مواد خام، مخزون انتاج تحت التشغيل، مخزون بضاعة تامة الصنع)، ويتم اثبات المخزون بالجرد الدوري او الجرد المستمر.

4- الذمم المدينة (المدينون) Receivables:

وتعتبر الذمم المدينة مبالغ للشركة على الغير تنشأ عن العمليات التي تحدث ضمن النشاط الاعتيادي للمنشأة (بيع بضاعة او تقديم خدمة) ويجب تحصيلها من الغير في تاريخ استحقاقها، وتشمل الحسابات المدينة واوراق القبض والذمم المدينة من الشركات الحليفة، ذمم وسلف الموظفين.

كما يتم انشاء مخصص للديون المشكوك في تحصيلها والتي عبارة عن حساب يظهر قيمة الذمم المدينة التي يمكن عدم تحصيلها من اصحابها، ويكون نسبة من المبيعات او نسبة من الذمم المدينة. (يجب مراجعة شرح الديون المعدومة والديون المشكوك في تحصيلها)

5- مصاريف مدفوعة مقدما Prepaid expenses:

هي اصول ناتجة عن مدفوعات نقدية مقابل مصاريف الشركة ولكن لم يتم الاستفادة من المصروف بعد، مثل دفع الشركة مقدما ايجار مبنى الشركة لمدة عامين وفي نهاية العام الاول تم

اعتبار ايجار السنة الاولى مصروف ايجار يظهر في قائمة الدخل، وعند اعداد الميزانية في نهاية العام الاول سيظهر باقي الايجار المدفوع مقدما كأصل متداول لان الشركة لم تستفد بعد من المبنى في اول السنة الثانية، وفي نهاية السنة الثانية يعتبر المصروف المدفوع مقدما مصروف ايجار، ومن الامثلة التأمين المدفوع مقدما. **(يجب مراجعة قيود التسوية)**

6- ايراد مستحق القبض (ايراد مكتسب) : Revenue receivable

وهو عبارة عن تقديم الشركة خدمات للغير ولكن لم يتم قبضها من الغير، فاصبحت اصل متداول يجب على الغير سداده خلال السنة القادمة. **(يجب مراجعة قيود التسوية)**

7- الاصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع :Non-current assets held for sale

قد تقرر الشركة بيع اصل غير متداول مثل معدات كانت تستخدمها في الانتاج، او سيارة للشركة، فيجب اعادة تصنيفها من اصول غير متداولة الى الاصول المتداولة شرط بيعها خلال 12 شهر وتقاس بالقيمة المسجلة بالدفاتر او القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ايهما اقل.

ثانيا - الاصول غير المتداولة :Non – current assets

هي باقي الاصول التي لا تعتبر اصول متداولة، وليست للاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للشركة، بل يتم الاحتفاظ بها لتسيير اعمال الشركة وللاستفادة من طاقتها الانتاجية.

❖ من الامثلة على الاصول غير المتداولة:

1- الممتلكات والمصانع والمعدات :Property, Plant and Equipments

هي اصول ملموسة تحتفظ بها الشركة لاستخدامها في عمليات الانتاج او في توريد السلع والخدمات، او لتأجيرها للغير، او لاستخدامها للاغراض الادارية، وهي اصول يحتفظ بها لأكثر من فترة مالية منها الاراضي والمباني والمصانع والسيارات والمعدات، ويجب الافصاح عن مجمع الاهلاك لكل اصل (ما عدا الاراضي لا تستهلك)، ويظهر مجمع الاهلاك كحساب مقابل (يطرح) للاصل حتى يظهر الاصل بالقيمة الدفترية (المسجلة / المرحلة) في نهاية السنة.

(يجب مراجعة الاهلاك وطرق الاهلاك الثابتة والمضاعف ومجموع ارقام السنين)

2- الاصول غير الملموسة :Intangible assets

هي اصول غير متداولة وليس لها جوهر مادي ملموس، ويتوقع منها تدفق منافع مستقبلية، ومنها الشهرة، وبراءات الاختراع وحقوق الملكية الفكرية والعلامات التجارية، كما ان لها مخصص اطفاء (مثل مجمع الاهلاك) يظهر كحساب مقابل للاصل غير الملموس.

3- استثمارات مالية طويلة الاجل Long term investments:

وعى اصول مالية تستحق بعد 12 شهر من تاريخ اقتنائها، ومن اشهرها الاستثمار في السندات المحتفظ بها لتاريخ استحقاقها (الاستثمار في ادوات الدين بالتكلفة المطفأة).

4- الممتلكات الاستثمارية Investments property:

هي الممتلكات التي يتم اقتنائها لغايات تأجيرها للغير، او للاستفادة من ارتفاع سعرها بالمستقبل ولا يتم استخدامها في الانتاج او لتسير اعمال المنشأة.

5- الاصول الاخرى Other assets:

وهي الاصول التي لا تنطبق عليها الفئات السابقة مقل مصروف مدفوع مقدما طويل الاجل.

الالتزامات (الخصوم) Liabilities:

اولا – الالتزامات المتداولة Current liabilities:

يتم تصنيف الالتزام على انه التزام متداول عندما ينطبق عليه واحدة ممايلي:

1- يستحق الالتزام سداذه خلال الدورة التشغيلية العادية للشركة، او

2- يستحق سداذه خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية، او

3- يحتفظ به لغايات المتاجرة

4- لا تستطيع الشركة تأجيل سداذه لمدة تتجاوز 12 شهر.

❖ من الامثلة على الالتزامات المتداولة:

1- الالتزامات الناشئة عن الحصول على السلع والخدمات الداخلة في الدورة التشغيلية للشركة، مثل الذمم الدائنة (مبالغ على الشركة للغير)، اوراق دفع، مصاريف مستحقة الدفع (مصاريف تم الاستفادة منها ولم تدفع خلال سنة حدوثها فنظهر كالتزام يجب سداذه خلال السنة القادمة مثل اجور مستحقة او ايجار مستحق الدفع (يجب مراجعة قيود تسوية)).

2- ايرادات مقبوضة مقدما (ايراد غير مكتسب): وهي النقدية التي قبضتها الشركة من الغير ولم تقدم الشركة خدماتها بعد للغير، فيظهر كالتزام على الشركة واجب تقديم الخدمة خلال السنة القادمة. (يجب مراجعة قيود تسوية)

3- الالتزامات المالية المحتفظ بها للمتاجرة مثل المشتقات المالية.

4- الحسابات الجارية المكشوفة.

5- توزيعات الارباح مستحقة الدفع.

6- ضرائب الدخل مستحقة الدفع

7- الجزء المتداول من الالتزامات المالية غير المتداولة (قرض طويل الاجل، القسط الخاص للسنة القادمة يعتبر التزام متداول).

ثانيا - الالتزامات غير المتداولة Non – current liabilities:

هي التزامات تتصف بواحدة من التالي:

- 1- لا يتم تسديدها او تسيلها خلال الدورة التشغيلية العادية
- 2- تستحق خلال فترة اكثر من 12 شهرا
- 3- لا يتم اقتنائها لاغراض المتاجرة.
- 4- يكون للشركة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لاكثر من 12 شهرا.

❖ من الامثلة على الالتزامات غير المتداولة:

- 1- الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الاجل للشركة، اي قيام الشركة بالتمويل طويل الاجل عن طريق الغير، مثل السندات طويلة الاحل (اصدار الشركة سندات وبيعها للغير لها تاريخ استحقاق طويل الاجل)، اوراق دفع طويلة الاجل، عقود ايجار تمويلي طويل الاجل، قروض البنوك.
- 2- الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية او التشغيلية للشركة، مثل التزامات تقاعد الموظفين، مخصصات طويلة الاجل، الضرائب المؤجلة.

* لا يتم الاعتراف بالالتزامات الطارئة.

حقوق الملكية Equity :

تمثل قيمة مايمتلكه اصحاب الشركة من اصول المنشأة بعد طرح الالتزامات، وتبين صافي النتائج التراكمية الناجمة عن احداث وعمليات سابقة.

قبل البدء بالامثلة على حقوق الملكية عليك ان تعرف ان الشركة الفردية يظهر بند راس المال لصاحب المشروع، اما شركة التضامن فيظهر راس مال كل شريك لوحده ويقابله رصيد الجاري لكل شريك، اما الشركة المساهمة فيظهر بند راس مال الاسهم.

لذلك سنقوم باعطاء امثلة على بنود حقوق الملكية في الشركة المساهمة (يطلق على حقوق

الملكية بحقوق المساهمين Stockholders equity):

1- راس مال الاسهم **Share capital**: وهي الاسهم المصدرة والمسددة بالقيمة الاسمية للسهم (دينار واحد)، وتشمل الاسهم العادية والممتازة، كما تشمل الاسهم الممتازة مجمعة للارباح.

2- راس المال الاضافي **Additional Paid-In Capita**: وهو المبلغ الاضافي عن مبلغ القيمة الاسمية للسهم (القيمة البيعية - القيمة الاسمية).

3- الارباح المحتجزة (**Retained earning** (الدورة): هي اجمالي الارباح التراكمية خلال الفترات السابقة مطروحا منها التوزيعات، فعند اعداد قائمة الدخل تجد الشركة ربح السنة فتقوم بتوزيعه على المساهمين او الاحتفاظ بجزء من تلك الارباح لشراء اصول او حسب مخططاتها.

4- الاحتياطي الاجباري **Legal reserve**: هو مبلغ يتم اقتطاعه اجباري كنسبة من الارباح المتحققة بناء على نسب تحددها التشريعات المحلية في بعض الدول.

5- الاحتياطي الاختياري **Optional reserve**: هو مبلغ يتم اقتطاعه اختياريًا من الارباح المتحققة بناء على رغبة الادارة.

6- اسهم الخزينة **Treasury stock**: وهي قيمة اسهم الشركة التي اصدرتها وباعتها في السوق وبعد ذلك قامت الشركة بشرائها، وتظهر **مطروحة** من بنود حقوق الملكية.

7- بعض بنود الدخل الشامل التي تظهر ضمن حقوق الملكية **Comprehensive income**

مثل الارباح والخسائر غير المتحققة عند ترجمة القوائم المالية للشركة الاجنبية المعدة بالعملة الاجنبية، وفائض اعادة تقييم الاصول (الممتلكات والمصانع والمعدات)

8- الحقوق غير المسيطر عليها (الاقلية) **Non – controlling interests**:

ويظهر هذا البند للشركات القابضة والتابعة عند توحيد القوائم المالية، وهي صافي حصة الاقلية في اصول الشركة التابعة.

عرض الميزانية العمومية

الان وبعد ان قمنا بتوضيح بنود الميزانية العمومية وماهي تصنيفات بنودها، لنقم بشرح كيف يتم عرض الميزانية العمومية.

لم يحدد معيار المحاسبة كيفية عرض بنود الميزانية، فهناك عدة طرق مثل الافقي مايلي:

الالتزامات	الاصول
حقوق الملكية	

كما يمكن عرضها طوليا:

الاصول
الالتزامات
حقوق الملكية

اما بالنسبة للاصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة، فيمكن ترتيب الاصول المتداولة اولا ثم الاصول غير المتداولة او العكس، ونفس الشيء للالتزامات.

على ان يتم ترتيب الاصول المتداولة حسب درجة سيولتها (القدرة على تحويل الاصل المتداول الى نقدية باسرع وقت) مثل النقدية ثم الذمم المدينة ثم المخزون، كما يمكن ترتيبها بالعكس طالما هي مرتبة حسب درجة سيولتها مثل المخزون ثم الذمم المدينة ثم النقدية، وكذلك بالنسبة للالتزامات المتداولة.

كيف يتم اعداد الميزانية العمومية؟!

يتم اعداد الميزانية العمومية حسب الدورة المحاسبية، والتي تبدأ بتسجيل القيود اليومية للعمليات اليومية، ومن ثم ترحيل القيود اليومية الى دفتر الاستاذ في كل حساب، وبعد ذلك اعداد ميزان المراجعة بارصدة حسابات دفتر الاستاذ الذي جرى عليها تغيير، ومن ثم اجراء قيود التسوية، وتعديل حسابات دفتر الاستاذ بقيود التسوية واعداد ميزان المراجعة المعدل، ومن ثم اعداد قيود الاقفال للحسابات المؤقتة، ومن ثم اعداد القوائم المالية.

هناك نوعان من الارصدة تظهر في حسابات دفتر الاستاذ، فالنوع الاول هي ارصدة مؤقتة وتقفل في نهاية السنة فيظهر رصيدها في دفتر الاستاذ صفر مثل الايرادات والمصاريف والمسحوبات الشخصية، والنوع الثاني ارصدة دائمة لا تقفل بل يعاد تدويرها للسنة القادمة وحيانا يتم اقفالها واعادة فتحها في اول السنة الجديدة، ويظهر رصيدها بالتغييرات التي حدثت لها خلال الفترة المالية وتنقل الى الميزانية مثل بنود الاصول والالتزامات وحقوق الملكية.

الحسابات دائمة	الحسابات مؤقتة
حسابات الأصول	حسابات الإيرادات
حسابات الخصوم	حسابات المصاريف
حساب رأس المال	المسحوبات الشخصية

اذن بعد اعداد قيود الاقفال يتم اعداد قائمة الدخل للوصول الى ربح او خسارة الشركة ، وبعد ذلك يتم اعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالربح او الخسارة ليظهر ارصدة بنود حقوق الملكية في الميزانية اول الفترة مع التغيرات التي حدثت عليها خلال الفترة للوصول الى الارصدة النهائية في نهاية الفترة والتي تنقل الى الميزانية العمومية، بالإضافة الى نقل ارصدة الحسابات الدائمة الى الميزانية العمومية.

مثال توضيحي للميزانية العمومية لشركة مساهمة عامة:

شركة الصناعات الكيماوية الأردنية (شركة مساهمة عامة) قائمة المركز المالي (بالدينار الأردني)		
كما في 31 كانون الاول		
2017	2018	إيضاح
		الموجودات
		الموجودات المتداولة
232,715	325,797	5 نقد ونقد معادل
800,928	615,000	6 شيكات برسم التحصيل
699,362	583,710	7 ذمم مدينة تجارية (بالصافي)
286,987	910,045	8 مطلوب من أطراف ذات علاقة
2,135,304	377,510	9 بضاعة
208,624	66,954	10 أرصدة مدينة أخرى
4,363,920	2,879,016	مجموع الموجودات المتداولة
		الموجودات غير المتداولة
849,557	842,097	11 موجودات مالية من خلال الدخل الشامل الآخر
2,403,298	2,137,448	12 ممتلكات ومعدات (بالصافي)
3,252,855	2,979,545	مجموع الموجودات غير المتداولة
7,616,775	5,858,561	مجموع الموجودات
		المطلوبات المتداولة
1,302,673	1,272,420	13 بنوك دائنة
324,052	461,067	أوراق دفع وشيكات آجلة
627,990	661,779	ذمم دائنة تجارية
39,640	-	مخصص ضريبة الدخل
204,455	229,802	آليات مساهمين
-	86,443	14 مطلوب لأطراف ذات علاقة
527,364	-	16 قرض قصير الأجل
499,580	908,045	15 أرصدة دائنة أخرى
3,525,754	3,619,556	مجموع المطلوبات المتداولة
		المطلوبات غير المتداولة
956,809	1,251,631	16 قرض طويل الأجل
956,809	1,251,631	مجموع المطلوبات غير المتداولة
4,482,563	4,871,187	مجموع المطلوبات
		حقوق الملكية
1,799,624	1,799,624	رأس المال المكتتب به والمنفوخ
804,474	804,474	إحتياطي إيجاري
100,000	100,000	إحتياطي خاص
37,662	30,202	حقوق الملكية الأخرى
392,452	(1,748,926)	(خسائر) أرباح مدورة
3,134,212	987,374	
7,616,775	5,858,561	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

إن الإيضاحات المرفقة من صفحة 10 إلى 25 تشكل جزءاً لا يتجزأ من هذه القوائم المالية و تقرأ معها

قائمة التدفقات النقدية

غطى معيار المحاسبة الدولي 7 - قائمة التدفقات النقدية كيفية اعدادها، وتبلغ الاهمية في هذه القائمة لوجود قصور في قائمة الدخل والميزانية، وتعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقدير قدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادلات النقد، واحتياجات المنشأة لاستغلال تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل المستخدمين تقويم القدرة المنشأة على توليد النقد ومُعادلات النقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك.

يتم اعداد قائمة التدفقات النقدية (التدفقات التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية) لفترة زمنية معينة عن طريق:

اولا - الطريقة غير المباشرة:

حيث يُعدل الربح أو الخسارة ب اثر المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية وبأي مبال غ موجلة أو مستحقة ع ن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية وبين ود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

ثانيا - الطريقة المباشرة

حيث يُفصح ع ن الفئات الرئيس ية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية وبموجب المعيار المحاسبي فانه يفضل استخدام الطريقة المباشرة.

(تختلف الطريقتان في اعداد التدفقات النقدية التشغيلية ، بينما تبقى التدفقات النقدية الاستثمارية والتمويلية كما هي).

شرح قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة

❖ التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية

اولا _ نقوم بعمل التسويات/التعديلات على صافي الربح المأخوذ من قائمة الدخل:

حيث صافي الدخل تم اعداده **على اساس الاستحقاق ولذلك سنقوم بتحويله الى الاساس النقدي** من خلال طرح الفوائد والضرائب من صافي الدخل ليصبح لدينا صافي الدخل قبل الضريبة والفوائد.

بعد ذلك نقوم بالتسويات على صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة الناتجة عن الانشطة التشغيلية لانها قامت بتخفيض/زيادة قيمة صافي الدخل في حين انها ليست نقدية وهي:

- مصروف الاهتلاك للاصول الثابتة والغير ملموسة: ان هذا المصروف يعتبر قيمة غير نقدية وتم طرحه من صافي الدخل ليخفص قيمته النقدية ولذلك يجب اضافته قيمة المصروف الى صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب.

5000 مجمل الربح يطرح 2000 مصروف اهتلاك = 3000 صافي الدخل

نلاحظ انه تم تخفيض صافي الدخل ب 2000 دينار بقيمة غير نقدية ، لذلك يجب اضافتها الى صافي الدخل ليصبح نقدي ، اي 3000 صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة + 2000 مصروف اهتلاك = 5000 دينار نقدي.

- خسارة الانخفاض/التدني في قيمة الاصول الثابتة (شرحه مثل ماسبق)
- مصروف الاطفاء للشهرة (شرحه مثل ماسبق)
- المخصصات مثل فروقات تقييم العملات ومصروف الديون المدومة والديون المشكوك في تحصيلها (في حال تم الاخذ بالفرق بين الذمم المدينة اول المدة و اخر المدة وليس بالقيمة الصافية لها بعدد طرح المخصص منها).
- الارباح/الخسائر من بيع الاصول غير المتداولة والاستثمارات المالية: حيث يتم الغاء اثر هذه العمليات بمبالغها لانها تعتبر أنشطة استثمارية وستظهر بقيمتها الكاملة هناك ، منعا للازدواجية.
- الفائدة المقبوضة وتوزيعات الارباح المقبوضة :حيث تم اضافتها الى صافي الربح لذلك لا يتم تعديلها بالطريقة غير المباشرة ، اما في الطريقة المباشرة يتم اضافتها .(يمكن اعتبارها نشاط استثماري كمعالجة بديلة)

ثانيا نقوم بالتسويات/التعديلات المأخوذة من قائمة المركز المالي:

- التغيير في الاصول المتداولة: ان الزيادة في الاصول المتداولة يعتبر تدفقات نقدية سالبة اي اننا قمنا باستخدام النقدية للحصول عليها (مثل شراء بضاعة ، ففي هذه الحالة قلت النقدية وزاد المخزون وعليه يتم طرح الزيادة من صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب) والعكس صحيح فالنقص في الاصول المتداولة يعتبر تدفقات نقدية موجبة ويتم اضافته لصافي الدخل قبل الفوائد والضرائب (عند بيع المخزون تزيد النقدية ويقل المخزون)
- التغير في المطلوبات المتداولة: ان الزيادة في المطلوبات المتداولة يعتبر تدفقات نقدية موجبة اي ان النقدية زادت او لم تستخدم (مثل زيادة الذمم الدائنة فان ذلك قد وفر علينا استخدام النقدية لسداد ديوننا) والعكس صحيح فن الانخفاض/النقصان في المطلوبات المتداولة يعتبر تدفقات نقدية سالبة لاننا قمنا باستخدام النقدية (مثل انخفاض الذمم الدائنة فان ذلك يعني اننا قمنا باستخدام النقدية لسداد ديوننا).

ثالثا – احتساب الفوائد والضرائب المدفوعة والمأخوذة من قائمة الدخل وقائمة المركز المالي:

- النقدية المدفوعة كمصروف فائدة (يمكن اعتبارها نشاط تمويلي كمعالجة بديلة) وهي عبارة عن:
 - قيمة الفوائد الحالية (قائمة الدخل) + مصروف مستحق الدفع اول المدة (ميزانية-التزام) - مصروف مستحق الدفع اخر المدة (ميزانية-التزام)
 - قيمة الفوائد الحالية (قائمة الدخل) + مصروف مدفوع مقدما اخر المدة (ميزانية-اصل) - مصروف مدفوع مقدما اول المدة (ميزانية-اصل)
 - النقدية المدفوعة كضرائب على الدخل (تعتبر نشاط تشغيلي الا اذا كان من الممكن تحديد الجزء المتعلق بنشاط استثماري او تمويلي) وهي عبارة عن
 - قيمة الضريبة الحالية (قائمة الدخل) + الضريبة المستحقة اول المدة (ميزانية-التزام) - الضريبة المستحقة اخر المدة (ميزانية-التزام).
- ❖ التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية**

يشمل التغير في الاصول الغير متداولة/الثابتة والاستثمارات المالية، حيث يعتبر الزيادة في الاصول غير المتداولة (المعدات والاراضي والاثاث والممتلكات والسيارات ...الخ) والاستثمارات المالية تدفقات نقدية سالبة ، اي تم استخدام النقدية مما ادى الى تخفيضها بقيمة الاصول المشتراه (مثل شراء سيارة يؤدي الى تخفيض النقدية وزيادة الاصول غير المتداولة) والعكس صحيح يعتبر النقص في الاصول غير المتداولة والاستثمارات المالية تدفقات نقدية موجبة، اي تم زيادة النقدية من خلال التخلص من تلك الاصول (مثل بيع سيارة وتحصيل مبلغ البيع مما زاد النقدية وقلل من الاصول غير المتداولة).

- كما يجب الانتباه ان مبلغ البيع الذي يظهر في التدفقات النقدية الاستثمارية يكون شامل للربح او الخسارة لذلك يتم طرح ارباح/مكاسب البيع من صافي الدخل او زيادة خسارة البيع من صافي الدخل للانشطة التشغيلية منعا للازدواجية.
- تم بيع ارض بمبلغ 20000 دينار حيث ان تكلفتها 15000 دينار ، فان الارباح التي ستظهر في قائمة الدخل بالزيادة 5000 دينار ، لذلك عند اعداد قائمة التدفقات النقدية يتم طرح 5000 دينار من صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب للانشطة التشغيلية وتسجيل مبلغ 20000 دينار بالزيادة بالانشطة الاستثمارية.

❖ التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية

يشمل التغير في المطلوبات/الالتزامات غير المتداولة والتغير في حقوق الملكية ، حيث يعتبر الزيادة في الالتزامات غير متداولة /حقوق الملكية تدفقات نقدية موجبة ، اي تم زيادة النقدية من خلال زيادة الديون ،(مثال الاقتراض يعني زيادة النقدية وزيادة الالتزامات) (زيادة راس المال يعني زيادة النقدية من خلال طرح الاسهم) والعكس صحيح يعتبر النقصان في الالتزامات غير المتداولة / حقوق الملكية تدفقات نقدية سالبة ، اي تم استخدام النقدية لسداد ديون او تخفيض راس المال، (مثل سداد قرض طويل الاجل مما ادى الى تخفيض النقدية وتخفيض المطلوبات غير المتداولة) (توزيعات ارباح نقدية تؤدي الى تخفيض النقدية).

- يجب الانتباه على ان التوزيعات يجب ان تكون نقدية ، اما في حال قررت المنشأة توزيع ارباح فان ذلك لا يحتسب في قائمة التدفقات لانه قرار وليس توزيع فعلي للنقدية.

قائمة المركز المالي	
الاصول	المطلوبات حقوق الملكية
الاصول المتداولة	المطلوبات
النقدية و البنك	المطلوبات المتداولة
ذمم مدينة	سحب على المكشوف
اوراق قبض	قروض وتسهيلات قصيرة الاجل
مصاريف مدفوعة مقدما	التزامات تاخير
ذمم مدينة اخرى	ايراد مدفوع مقدما
فوائد مدفوعة مقدما	ضريبة الدخل المستحقة
مخزون - بضاعة	ذمم دائنة وذمم دائنة اخرى
استثمارات قصيرة الاجل	اوراق دفع ، شيكات مؤجلة
الاصول غير المتداولة	مزايا نهاية خدمة الموظفين
ممتلكات ومعدات والات	المطلوبات غير المتداولة
- الاستهلاك المتراكم	قروض وتسهيلات
صافي قيمة الممتلكات والمعدات والات	حقوق الملكية
موجودات غير ملموسة	راس المال
منح قروض	راس مال اضافي
استثمارات في شركة زميلة ومشاريع مشتركة	اسهم خزينة
الاستثمار بطريقة حقوق الملكية	ارباح مدورة / مبقاة او خسائر متراكمة

الانشطة التمويلية



الانشطة الاستثمارية



الانشطة التشغيلية



شركة XXXXXXXX	
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2019/12/31	
البيان	القيمة
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
صافي الدخل المحاسبي الظاهر قبل الفوائد والضرائب في قائمة الدخل	XXX
يضاف له:	
خسائر بيع الاصول الثابتة	XXX
مصاريف اهلاك الاصول غير المتداولة	XXX
الزيادة في حسابات الدائنون	XXX
الزيادة في المصاريف مستحقة الدفع	XXX
النقص في حسابات المدينون	XXX
النقص في حساب البضاعة	XXX
النقص في المصروفات المدفوعة مقدما	XXX
يخصم منه:	
ارباح بيع الاصول الثابتة	XXX
الزيادة في حسابات المدينون	XXX
الزيادة في حساب البضاعة	XXX
الزيادة في المصروفات المدفوعة مقدما	XXX
النقص في حسابات الدائنون	XXX
النقص في الضرائب و المصاريف مستحقة الدفع	XXX
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية(1)	XXX

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
المقبوضات النقدية من بيع الاصول الثابتة	xxx
المقبوضات النقدية من بيع الاستثمارات في الاسهم والسندات	xxx
المدفوعات النقدية على شراء الاصول الثابتة	(xxx)
المدفوعات النقدية على شراء الاسهم	(xxx)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية(2)	xxx
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
المقبوضات النقدية من اصدار الاسهم والسندات	xxx
المقبوضات النقدية من الاقتراض من الغير	xxx
المدفوعات النقدية من توزيع الارباح على حملة الاسهم	(xxx)
المدفوعات النقدية من تسديدات القروض	(xxx)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية(3)	xxx
صافي التدفق النقدي من جميع الأنشطة (1+2+3) او (4-5)	xxx
النقدية في بداية الفترة(4)	xxx
النقدية في نهاية الفترة(5)	

قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة

تختلف الطريقة المباشرة عن غير المباشرة في طريقة اعداد التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية، اما الانشطة الاستثمارية والتمويلية تبقى كما هي في الحالتين.

يتم اظهار المدفوعات والمقبوضات للأنشطة التشغيلية من خلال احتساب مايلي:

اولا- المقبوضات النقدية من بيع البضاعة

المبيعات + الذمم المدينة اول المدة - الذمم المدينة اخر المدة

ثانيا - المدفوعات النقدية لشراء البضاعة او تسديد الموردين

تكلفة المبيعات + ذمم دائنة اول المدة - ذمم دائنة اخر المدة + مخزون اخر المدة - مخزون اول المدة

او المشتريات + ذمم دائنة اول المدة - ذمم دائنة اخر المدة

ثالثا - المدفوعات النقدية للمصاريف التشغيلية:

المصاريف التشغيلية - مصروف الاهتلاك - مصروف الاطفاء - مصروف مدفوع اول المدة + مصروف مدفوع اخر المدة + مصروف مستحق اول المدة - مصروف مستحق اخر المدة.

(ي طرح من المصاريف التشغيلية الاهتلاك اذا كان مشمولاً به، اما اذا كانت المصاريف التشغيلية ببند مستقل و الاهتلاك ببند مستقل نحسب المصاريف التشغيلية لوحدها دون طرح الاهتلاك)

رابعا - النقدية المدفوعة كمصروف فوائد

خامسا - النقدية المدفوعة كضريبة دخل

سادسا - المقبوضات النقدية عن الفوائد المقبوضة وارباح التوزيعات المستلمة

الشكل النهائي لقائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة

شركة XXXXXXXX قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2019/12/31	
البيان	القيمة
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	
المقبوضات النقدية من بيع السلع والخدمات	xxx
المدفوعات النقدية على شراء البضائع والخدمات	(xxx)
المدفوعات النقدية على المصروفات التشغيلية	(xxx)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1)	xxx
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	
المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة	xxx
المقبوضات النقدية من بيع الاستثمارات في الاسهم والسندات	xxx
المدفوعات النقدية على شراء الأصول الثابتة	(xxx)
المدفوعات النقدية على شراء الاسهم	(xxx)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (2)	xxx
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	
المقبوضات النقدية من اصدار الاسهم والسندات	xxx
المقبوضات النقدية من الاقتراض من الغير	xxx
المدفوعات النقدية من توزيع الارباح على حملة الاسهم	(xxx)
المدفوعات النقدية من تسديدات القروض	(xxx)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (3)	xxx
صافي التدفق النقدي من جميع الأنشطة (1+2+3) او (4-5)	xxx
النقدية في بداية الفترة (4)	xxx
النقدية في نهاية الفترة (5)	xxx

تمرين (9) قم باعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة والطريقة المباشرة .

شركة الحق			
قائمة المركز المالي في 2020/12/31			
التغير	2020	2019	الاصول
60,000	204,000	144,000	نقدية
240,000	720,000	480,000	المدينون
168,000	1,008,000	840,000	المخزون
24,000	72,000	48,000	مصرف مدفوع مقدما
480,000	3,000,000	2,520,000	اصول ثابتة
144,000	(720,000)	(576,000)	مجمع الاهتلاك
	2,280,000	1,944,000	صافي قيمة الاصول الثابتة
	4,284,000	3,456,000	اجمالي الاصول
			الالتزامات
(60,000)	420,000	480,000	الموردون / الذمم الدائنة
(12,000)	36,000	48,000	فوائد مستحقة الدفع
120,000	264,000	144,000	ضرائب مستحقة الدفع
312,000	1,080,000	768,000	قرض سندات
			حقوق الملكية
180,000	1,140,000	960,000	راس مال الاسهم
288,000	1,344,000	1,056,000	ارباح محتجزة / مدورة
	4,284,000	3,456,000	اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

شركة الحق	
قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31	
7,080,000	المبيعات
(3,600,000)	تكلفة المبيعات
3,480,000	مجمل الربح
(2,592,000)	مصاريف تشغيلية
(288,000)	مصرف الاهتلاك
(84,000)	مصرف الفوائد
(72,000)	خسائر بيع اصول ثابتة
192,000	مكاسب استهلاك قرض سندات
636,000	صافي الدخل قبل الضريبة
(180,000)	الضريبة
456,000	صافي الدخل

ملاحظات:

- قامت الشركة بتوزيع الارباح البالغة 168,000 دينار.
- اشترت اصول ثابتة تكلفتها 840,000 دينار عن طريق سداد 120,000 دينار نقدا والباقي عن طريق اصدار سندات.
- باعت الشركة اصول ثابتة بمبلغ 144,000 دينار علما بان تكلفتها التاريخية بلغت 360,000 دينار ومخصص اهتلاكها 144,000 ، وبلغت خسارتها 72,000 دينار.
- اصدرت الشركة 300 سهم مقابل 180,000 دينار.
- حققت الشركة مكاسب قدرها 192,000 دينار من استهلاك السندات قيمتها الدفترية 408,000 دينار وردت/تم تسديدها بقيمة 216,000 دينار.

الحل:

اولا- الطريقة غير المباشرة

شركة الحق		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة		720,000
+ الاستهلاك		288,000
+ خسائر بيع اصل ثابت		72,000
- مكاسب اهتلاك سندات		(192,000)
- الزيادة في المدينون		(240,000)
- الزيادة في المخزون		(168,000)
- الزيادة مصروف مدفوع مقدما		(24,000)
- الانخفاض في الذمم الدائنة /الموردون		(60,000)
- النقدية المدفوعة كفوائد		(96,000)
- النقدية المدفوعة كضريبة		(60,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	240,000	
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
- شراء اصل ثابت		(120,000)
+ بيع اصل ثابت		144,000
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	24,000	
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
+ اصدار اسهم		180,000
- توزيعات نقدية		(168,000)
- سداد سندات		(216,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	(204,000)	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة	60,000	
النقدية وما يعادلها في اول السنة 2020/1/1	144,00	
النقدية وما يعادلها في اخر السنة 2020/12/31	204,000	
العمليات غير النقدية : شراء اصول ثابتة تكلفتها 840000 دينار عن طريق سداد 120000 دينار نقدا و720000 عن طريق اصدار سندات		

ملاحظات على الحل:

- صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب = صافي الدخل + مصروف الفوائد + الضريبة

$$720,000 = 180,000 + 84,000 + 456,000 \text{ دينار}$$

- النقدية المدفوعة كفوائد = الفائدة الحالية (الدخل) + فوائد مستحقة اول المدفوعات مستحقة اخر المدة

$$96,000 = 36,000 - 48,000 + 84,000 \text{ دينار}$$

- النقدية المدفوعة كضريبة = الضريبة الحالية + ضريبة مستحقة اول المدفوعات مستحقة اخر المدة

$$60,000 = 264,000 - 144,000 + 180,000 \text{ دينار}$$

- تم احتساب مبلغ 120,000 دينار في شراء اصل ثابت لانه مبلغ مدفوع نقدي في الانشطة الاستثمارية ، اما الباقي مقابل سندات فيظهر بجدول العمليات غير النقدية كايضاح.

ثانيا - الطريقة المباشرة

شركة الحق قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
المقبوضات النقدية من العملاء		6,840,000
المدفوعات النقدية من الموردون		(3,828,000)
المدفوعات على المصاريف التشغيلية		(2,616,000)
المدفوعات النقدية كفوائد		(96,000)
المدفوعات النقدية كضريبة		(60,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	240,000	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	24,000	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	(204,000)	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة	60,000	
النقدية وما يعادلها في اول السنة 2020/1/1	144,000	
النقدية وما يعادلها في اخر السنة 2020/12/31	204,000	

ملاحظات على الحل:

- تم اختصار القائمة لوجود الحل الكامل في الطريقة المباشرة ، وعليه اكمال الجدول بالتفصيل للأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

- تم احتساب مايلي :

- النقدية المدفوعة للعملاء = المبيعات + مدينون اول المدة - مدينون اخر المدة

$$6,840,000 = 720,000 - 480,000 + 7,080,000$$

- النقدية المدفوعة للموردون = المشتريات + دائنون اول المدة - دائنون اخر المدة

$$3,828,000 = 420,000 - 480,000 + 3,768,000$$

او النقدية المدفوعة للموردون = تكلفة البضاعة المباعة + دائنون اول المدة - دائنون اخر المدة + مخزون اخر المدة - مخزون اول المدة

$$3,828,000 = 840,000 - 1,008,000 + 420,000 - 480,000 + 3,600,000$$

- النقدية المدفوعة على مصاريف التشغيل = مصاريف التشغيل + مصروف مدفوع مقدما اخر المدة - مصروف مدفوع مقدما اول المدة

$$2,616,000 = 48,000 - 72,000 + 2,592,000$$

خامسا - الايضاحات المرفقة مع القوائم المالية:

حيث تعتبر الايضاحات جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، فهي تقدم معلومات تفصيلية عن السياسات المحاسبية المتبعة والمعايير المحاسبية المطبقة، كما تقدم معلومات تفصيلية لبعض بنود الميزانية وقائمة الدخل، فالارقام الموجودة بجانب كل بند تعني ان هناك توضيح للبند، فتظهر بعض البنود بقيمتها الصافية او الدفترية مثل الممتلكات والمعدات، وهذا يعني ان القيمة الظاهرة في الميزانية العمومية هي القيمة الدفترية للاصل الثابت بعد طرح مجمع الاهتلاك من التكلفة التاريخية للاصل الثابت، او صافي الذمم المدينة يظهر بالميزانية بعد طرح مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من الذمم المدينة، مثال على ايضاح بند المخزون:

9 - بضاعة		البيان
2017	2018	
دينار اردني	دينار اردني	
1,709,510	338,243	مواد أولية وتعبئة وتغليف
425,794	39,267	بضاعة تامة الصنع
2,135,304	377,510	المجموع

محاسبة الشركات

تمارين محلولة عن الجزء الثالث - تكوين الشركات المساهمة العامة واعداد الحسابات الختامية

تمرين (1): لدى شركة الاتحاد للتأمين 20,000 سهم ممتاز (8%) مصدر بقيمة اسمية 10 دنانير للسهم الواحد، بالإضافة الى 100,000 سهم عادي بقيمة اسمية 3 دنانير للسهم، وقد تم دفع التوزيعات النقدية لكل سنة عدا السنة الحالية والسنة الماضية.

الافتراض الاول - اذا كانت الاسهم الممتازة هي مجمعة وغير مشاركة وانه تم توزيع 80,000 دينار، فما مقدار ما سيستلمه حملة الاسهم العادية من توزيعات الارباح؟

ارباح الاسهم الممتازة السنوية = $(10 * 20,000) * 8\% = 16,000$ دينار لكل سنة.

بما ان الاسهم الممتازة مجمعة فان لهم توزيعات ارباح عن العام السابق والحالي والتي تبلغ = $2 * 16,000 = 32,000$ دينار.

والاولوية لحملة الاسهم الممتازة في التوزيعات فتصبح حصة حملة الاسهم العادية من الارباح = $80,000 - 32,000 = 48,000$ دينار.

الافتراض الثاني - ان الاسهم الممتازة هي غير مجمعة ومشاركة كاملة، وتم توزيع 90,000 دينار، ما مقدار ما سيستلمه حملة الاسهم العادية من توزيعات الارباح؟

بما ان الاسهم الممتازة غير مجمعة فلن يتم تجميع الارباح السابقة لرصيد السنة الحالية، ولكنها اسهم مشاركة، وهذا يعني ان سيتم دفع توزيعات الارباح الى حملة الاسهم الممتازة للسنة الحالية قبل حملة الاسهم العادية لان لهم الاولوية، وبعد ذلك توزيع الارباح على الاسهم العادية بنفس نسبة الاسهم الممتازة 8%، والباقي سيتم توزيعه نسبة وتناسب بين حملة الاسهم الممتازة والعادية.

توزيعات الارباح	90,000
حصة حملة الاسهم الممتازة من التوزيعات	16,000
ارباح الاسهم الممتازة للسنة الحالية = $(10 * 20,000) * 8\% = 16,000$ دينار	
حصة حملة الاسهم العادية	24,000
$(3 * 100,000) * 8\% = 24,000$ دينار	
باقي التوزيعات التي سيتم المشاركة في توزيعها	50,000
حصة الاسهم الممتازة	20,000
$(500,000 / 200,000) * 50,000 = 20,000$ دينار	
حصة الاسهم العادية	30,000
$(500,000 / 300,000) * 50,000 = 30,000$ دينار	
مقدار ما سيستلمه حملة الاسهم العادية = $30,000 + 24,000 = 54,000$ دينار	

تمرين (2): في 2020/7/1 تم الاعلان عن تأسيس شركة مساهمة عامة، وتم حصر مصاريف التأسيس التالية والتي تمت الموافقة عليها من قبل الهيئة العامة للمساهمين:

دراسة الجدوى الاقتصادية	60,000
اتعاب استشارات قانونية	7,000
مصاريف التسجيل	10,000
مصاريف اعلان	4,000
المجموع	81,000

المطلوب اثبات القيود اللازمة

• قيد اثبات المصاريف عند دفعها

من ح/مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية	60,000	
من ح/اتعاب استشارات قانونية	7,000	
من ح/مصاريف التسجيل	10,000	
من ح/مصاريف الاعلان	4,000	
الى ح/النقدية	81,000	

• قيد اثبات المصاريف كمصاريف تأسيس بعد موافقة الهيئة العامة

من ح/مصاريف التأسيس	81,000	
الى ح/مصاريف دراسة الجدوى الاقتصادية (اقفال)	60,000	
الى ح/اتعاب استشارات قانونية (اقفال)	7,000	
الى ح/مصاريف التسجيل (اقفال)	10,000	
الى ح/مصاريف الاعلان (اقفال)	4,000	

تمرين (3): في 2020/1/1 تم تأسيس الشركة الصناعية كشركة مساهمة عامة، براس مال يبلغ 10 مليون دينار مقسم الى 10 مليون سهم (القيمة الاسمية للسهم 1 دينار)، قام المؤسسون بالاككتاب ب 4 مليون سهم وسددوا القيمة نقدا في حساب الشركة البنكي، وتم طرح باقي الاسهم المصرح بها للاكتتاب العام على الجمهور، وعند غلق باب الاكتتاب في 2020/3/3 تبين ان عدد الاسهم المكتتب بها بلغ 5,250,000 سهم، وفي 2020/3/20 تقرر الاكتفاء بالاسهم المكتتب بها وتخصيصها على المكتتبين.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة، وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

راس المال المصرح به يبلغ 10,000,000 سهم بقيمة 10,000,000 دينار

راس المال المطروح للاكتتاب 10,000,000 دينار

راس المال المكتتب به 9,250,000 سهم بقيمة 9,250,000 دينار

(4,000,000 مؤسسين، 5,250,000 جمهور)

نلاحظ ان عدد الاسهم المكتتب بها اقل من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب، كما ان عدد الاسهم المكتتب بها اعلى من الحد القانوني (500,000 دينار) لذلك لا يوجد مانع من ان يكون راس مال الشركة المساهمة العامة 9,250,000 دينار.

قيد اكتتاب المؤسسين		
4,000,000	من ح/البنك الى ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين	4,000,000
قيد اكتتاب الجمهور		
5,250,000	من ح/البنك الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	5,250,000

• قيد اثبات تخصيص راس المال

4,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين (اقفال)	
5,250,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (اقفال)	
9,250,000	الى ح/راس مال الاسهم/المدفوع	

الميزانية الافتتاحية كما في 2020/3/20	
الاصول	حقوق المساهمين
9,250,000 البنك	9,250,000 راس مال الاسهم
9,250,000 مجموع الاصول	9,250,000 مجموع حقوق المساهمين

تمرين (4): في 2020/1/1 تم تأسيس شركة مساهمة عامة براس مال يبلغ 10 مليون سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم، قام المؤسسون بالاكتتاب ب 4 مليون سهم، تم دفع 3 مليون دينار نقداً، وتم تقديم 400,000 اراضي و 600,000 دينار مباني، وتم طرح باقي الاسهم للاكتتاب العام للجمهور، وعند اغلاق باب الاكتتاب في 2020/3/5 تبين ان عدد الاسهم المكتتب بها 8 مليون سهم، وتقرر تخصيص الاسهم في 2020/3/13.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية.

راس المال المصرح به 10,000,000 دينار بعدد اسهم 10,000,000 سهم.

راس المال المطروح للاكتتاب 10,000,000 دينار

راس المال المكتتب به 12,000,000 دينار (4 مليون مؤسسين، 8 مليون جمهور)

نلاحظ ان المؤسسين اكتتبوا بنقدية واصول عينية

قيد اكتتاب المؤسسين		
من ح/البنك		3,000,000
من ح/الاراضي		400,000
من ح/المباني		600,000
الى ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين	3,000,000	
الى ح/المكتتبين بالاسهم العينية - مؤسسين	1,000,000	
قيد اكتتاب الجمهور		
من ح/البنك		8,000,000
الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	8,000,000	

نلاحظ ان عدد الاسهم المكتتب بها من قبل الجمهور اكبر من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب العام والبالغة 2,000,000 دينار. (لا يتم تخصيص اسهم المؤسسين).

لذلك يتم تخصيص الاسهم على الجمهور بقيمة 6 مليون دينار، ورد الباقي لهم والبالغ 2 مليون دينار.

• قيد تخصيص راس المال

من ح/المكتتبين في الاسهم - مؤسسين (اقفال)		3,000,000
من ح/المؤسسين في اسهم عينية - مؤسسين (اقفال)		1,000,000
من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (تخفيض)		6,000,000
الى ح/راس مال الاسهم	10,000,000	

• قيد رد الزيادة الى المكتتبين من الجمهور

من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (اقفال)		2,000,000
الى ح/البنك	2,000,000	

• تظهر الميزانية الافتتاحية كما في 2020/3/13

الميزانية الافتتاحية كما في 2020/3/13	
الاصول	حقوق المساهمين
9,000,000 البنك	10,000,000 راس مال الاسهم (المدفوع)
400,000 اراضي	
600,000 مباني	
10,000,000 مجموع الاصول	10,000,000 مجموع حقوق المساهمين

تمرين (5): لديك ميزان المراجعة لشركة القمة للصناعات الغذائية وهي مساهمة عامة:

ملاحظات	ميزان المراجعة لشركة القمة في 2020/12/31		
	البيان	الجانب الدائن	الجانب المدين
الميزانية - اصل متداول	النقدية في الصندوق		12,000
ميزانية - اصل متداول	النقدية لدى البنوك		382,950
ميزانية - اصل متداول	ذمم مدينة		125,000
ميزانية - اصل غير متداول	سيارات		198,000
ميزانية - اصل غير متداول	اراضي		1,492,100
ميزانية - التزام متداول	ذمم دائنة	50,000	
ميزانية - حقوق مساهمين	راس المال 1/1	1,500,00	
ميزانية - حقوق مساهمين	راس المال الاضافي 1/1	500,000	
التوزيع ثم ميزانية ح. مساهمين	احتياطي اجباري 1/1	200,000	
التوزيع ثم ميزانية ح. مساهمين	احتياطي اختياري 1/1	290,000	
التوزيع ثم ميزانية ح. مساهمين	ارباح مدورة 1/1	10,000	
قائمة الدخل	مبيعات	890,000	
قائمة الدخل	مردودات المبيعات		3,000
قائمة الدخل	خصم مبيعات		2,500
قائمة الدخل	مصاريف نقل مبيعات		1,500
قائمة الدخل	مشتريات		650,000
قائمة الدخل	مردودات مشتريات	12,000	
قائمة الدخل	مصاريف نقل مشتريات		1,500
قائمة الدخل	بضاعة اول المدة		585,000
قائمة الدخل	ايراد تاجير عقار	21,500	
قائمة الدخل	مصروف رواتب		12,600
قائمة الدخل	مصروف ايجار		6,000
قائمة الدخل	مصروف مياه وكهرباء		1,350
	المجموع	3,473,500	3,473,500

واعطيت المعلومات التالية: بلغت قيمة بضاعة اخر المدة المقدرة 650,000 دينار (دخل وميزانية)

- تقرر اجراء الاقتطاعات التالية: (قائمة توزيع الارباح والخسائر):

10% احتياطي اجباري ، 20% احتياطي اختياري ، تكوين مخصص ضريبة الدخل 75,000 دينار، يبلغ عدد اعضاء مجلس الادارة 10 ولم يتغيب احد، تقرر توزيع ارباح على المساهمين بنسبة 8%، علما ان راس المال المكتتب به والمصرح به 1,500,000 دينار.

- تم تسديد توزيعات الارباح ومكافأة الاعضاء بعد اعداد قائمة توزيع الارباح والخسائر من البنك.

المطلوب: اعداد قائمة الدخل، وقائمة توزيع الارباح والخسائر، وقائمة الميزانية العمومية.

الحل: اكتب ملاحظة بجانب كل حساب في ميزان المراجعة اين سيتم ترحيله حتى لاتنسى اي حساب، وقمت بذلك **باللون الاحمر** في عامود ملاحظاتي.

• نقوم بقيود الاقفال للمبيعات والمشتريات والمصاريف والايرادات

قيد اقفال المبيعات		
من ح/المبيعات	890,000	890,000
الى ح/ملخص الدخل	890,000	
قيد اقفال مردودات المبيعات ومسموحاتها		
من ح/ملخص الدخل	3,000	3,000
الى ح/مردودات المبيعات ومشترياتها	3,000	
قيد اقفال خصم المبيعات		
من ح/ملخص الدخل	2,500	2,500
الى ح/خصم مبيعات	2,500	
قيد اقفال مصاريف نقل مبيعات (تعتبر مصاريف بيعية)		
من ح/ملخص الدخل	1,500	1,500
الى ح/مصاريف نقل مبيعات	1,500	
قيد اقفال المشتريات		
من ح/ملخص الدخل	650,000	650,000
الى ح/المشتريات	650,000	
قيد اقفال مردودات المشتريات		
من ح/مردودات المشتريات ومسموحاتها	12,000	12,000
الى ح/ملخص الدخل	12,000	
قيد اقفال مصاريف نقل مشتريات		
من ح/ملخص الدخل	1,500	1,500
الى ح/مصاريف نقل مشتريات	1,500	

قيد اقفال بضاعة اول المدة		
من ح/ملخص الدخل	585,000	585,000
الى ح/بضاعة اول المدة	585,000	

قيد اقفال ايرا تاجير عقار		
من ح/ايراد تاجير عقار الى ح/ملخص الدخل	21,500	21,500
قيد اقفال المصاريف التشغيلية		
من ح/ملخص الدخل الى ح/مصرف الرواتب الى ح/مصرف الايجار الى ح/مصرف مياه وكهرباء	12,600 6,000 1,350	19,950
قيد اقفال بضاعة اخر المدة (سنتظهر بالميزانية)		
من ح/بضاعة اخر المدة الى ح/ملخص الدخل	650,000	650,000

شركة القمة للصناعات الغذائية المساهمة العامة قائمة الدخل للفترة المنتهية في 2020/12/31		
البيان	الجزئي بالدينار	الكلي بالدينار
المبيعات	890.000	
- مردودات المبيعات ومسموحاتها وخصم المبيعات	(5,500)	
= صافي المبيعات		884,500
تكلفة البضاعة المباعة		
بضاعة اول المدة	585,000	
+ صافي المشتريات (المشتريات - المردودات والخصم)	638,000	
+ مصاريف نقل المشتريات	1,500	
= تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	1,224,500	
- بضاعة اخر المدة	(650,000)	
= تكلفة البضاعة المباعة		(574,500)
مجمل الربح		310,000
المصاريف التشغيلية		
المصاريف الادارية والتشغيلية		
مصرف الرواتب	12,600	
مصرف الايجار	6,000	
مصرف مياه وكهرباء	1,350	
المصاريف البيعية		
مصاريف نقل المبيعات	1,500	
مجموع المصاريف التشغيلية		(21,450)
صافي الربح التشغيلي		288,550
الايرادات والمصاريف الاخرى		
ايراد تاجير عقار		21,500
صافي الربح من العمليات المستمرة		310,050

* لم يتم احتساب ربحية السهم لعدم معرفتنا بعدد الاسهم.

- يتم اقفال صافي الربح من قائمة الدخل في حساب قائمة توزيع الارباح

310,050	310,050	من ح/ملخص الدخل (قائمة الارباح والخسائر) الى ح/قائمة توزيع الارباح والخسائر
---------	---------	--

ملاحظة - تعد الشركات المساهمة العامة قائمة التغير في حقوق الملكية والتي تظهر بنود حقوق المساهمين والتغير عليها ومن بينها عامود الارباح المحتجزة والمشباه لقائمة توزيع الارباح والخسائر.

قائمة توزيع الارباح والخسائر لعام 2020:

شركة القمة للصناعات الغذائية المساهمة العامة قائمة توزيع الارباح والخسائر للفترة المنتهية في 2020/12/31		المبلغ بالدينار
البيان	صافي الربح	310,050
	+ الارباح المدورة في 1/1	10,000
	= الارباح المعدة للتوزيع	320,050
	10% احتياطي اجباري (320,050 * 10%)	32,005
	20% احتياطي اختياري (320,050 * 20%)	64,010
	مخصص ضريبة الدخل	75,000
	مكافأة اعضاء مجلس الادارة (نأخذ القيمة الاقل) حسب 10% = 149,035 * 10% = 14,903.5 دينار حسب الحد الادنى = 10 * 5,000 = 50,000 دينار	14,903.5
	ارباح مقترح توزيعها على المساهمين (1,500,000 * 8%)	120,000
	ارباح مدورة (القيمة الباقية من الارباح) 12/31	14,131.5
	المجموع	320,050

- قيود اقفال قائمة توزيع الارباح والخسائر

320,050	من ح/قائمة توزيع الارباح والخسائر
32,050	الى ح/الاحتياطي الاجباري
64,010	الى ح/الاحتياطي الاختياري
75,000	الى ح/مخصص الضريبة
14,903.5	الى ح/مكافأة الاعضاء
120,000	الى ح/توزيعات ارباح
14,131.5	الى ح/الارباح المدورة

- يتم جمع الارصدة في بداية المدة من ميزان المراجعة مع قيمة السنة الحالية للوصول الى رصيد اخر المدة لارصدة حقوق المساهمين

احتياطي اجباري	232,005 = (32,005 + 200,000)
احتياطي اختياري	354,010 = (64,010 + 290,000)

اما حسابات مخصص الضريبة ومكافأة الاعضاء وتوزيعات الارباح ستظهر كالتزامات متداولة في الميزانية العمومية حتى يتم سدادها. وفي التمرين تم سداد التوزيعات والمكافآت عن طريق البنك

- قيد تسديد توزيعات الارباح والمكافآت

14,903.5	من ح/مكافأة الاعضاء	
120,000	من ح/توزيعات الارباح	
134,903.5	الى ح/البنك	

- اعداد قائمة الميزانية

شركة القمة للصناعات الغذائية مساهمة عامة	
قائمة المركز المالي كما في 2020/12/31	
الاصول المتداولة	الالتزامات المتداولة
12,000 النقدية في الصندوق	50,000 الذمم الدائنة
248,046.5 النقدية لدي البنوك	75,000 مخصص ضريبة الدخل
125,000 الذمم المدينة	125,000 مجموع الالتزامات المتداولة
650,000 بضاعة	حقوق المساهمين
1,035,046.5 مجموع الاصول المتداولة	1,500,000 رأس المال الاسهم
الاصول غير المتداولة	500,000 رأس مال الاضافي
198,000 سيارات	232,005 احتياطي اجباري
1,492,100 اراضي	354,010 احتياطي اختياري
1,690,100 مجموع الاصول غير متداولة	14,131.5 الارباح المدورة
	2,600,146.5 مجموع حقوق المساهمين
2,725,146.5 مجموع الاصول	2,725,146.5 مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين

ملاحظة - القيود اليومية السابقة غير مطلوبة في الحل، وتم كتابتها للتوضيح فقط

تمرين (6): من خلال قائمة الدخل والميزانية لعام 2020 ، المطلوب اعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة والطريقة المباشرة ، حيث انه لا توجد ملاحظات على السؤال.

ملاحظة - التمارين المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية ستكون بعضها قيمتها صغيرة مقارنة بواقع ان الشركات المساهمة العامة قيمها بالغالب تكون بالملايين، ولكن لتسهيل الحل وفهم الطرق.

شركة الامل		
قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31		
المبيعات		191,250
مخزون اول المدة	24,750	
المشتريات	132,750	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	157,500	
مخزون اخر المدة	(22,500)	
تكلفة المبيعات		(135,000)
مجمل الربح		56,250
مصاريف التشغيل		(33,750)
صافي الربح		22,500

شركة الامل			
قائمة المركز المالي في 2020/12/31			
البيان	2019/12/31	2020/12/31	التغير
اصول متداولة			
النقدية	4,500	6,750	2,250
المدينون	9,000	11,250	2,250
المخزون	24,750	22,500	(2,250)
اجمالي الاصول المتداولة	38,250	40,500	
الاصول غير المتداولة			
مباني	112,500	135,000	22,500
مخصص الاهتلاك	(22,500)	(33,750)	11,250
صافي قيمة المباني	90,000	101,250	11,250
اجمالي الاصول	128,250	141,750	
الالتزامات			
الدائنون	27,000	11,250	(15,750)
قروض	0	22,500	22,500
حقوق الملكية			
راس المال	90,000	90,000	0
الارباح المحتجزة / المدورة	11,250	18,000	6,750
اجمالي الالتزامات و حقوق الملكية	128,250	141,750	

اولا - الطريقة غير المباشرة

شركة الامل		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31 - الطريقة غير المباشرة		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة		22,500
+ مصروف الاهتلاك		11,250
- الزيادة في المدينون		(2,250)
+ الانخفاض في المخزون		2,250
- الانخفاض في الذمم الدائنة		(15,750)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	18,000	
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
- شراء مباني		(22,500)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	(22,500)	
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
- توزيعات ارباح		(15,750)
+ الزيادة في الاقتراض		22,500
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	6,750	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة	2,250	
النقدية وما يعادلها في اول السنة	4,500	
النقدية وما يعادلها في اخر السنة	6,750	

- تم احتساب توزيعات الارباح كالتالي: صافي الدخل + الارباح المحتجرة اول المدة - الارباح المحتجرة اخر المدة = 22500 + 11250 - 18000 = 15750 دينار

ثانيا - الطريقة المباشرة

شركة الامل		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31 - الطريقة المباشرة		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
النقدية المقبوضة من العملاء	189,000	
النقدية المدفوعة للموردين	(148,500)	
النقدية المدفوعة لمصاريف التشغيل	(22,500)	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		18,000
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		(22,500)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		6,750
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة		2,250
النقدية وما يعادلها في اول السنة 2020/1/1		4,500
النقدية وما يعادلها في اخر السنة 2020/12/31		6,750

طريقة الحل:

النقدية المدفوعة للعملاء = المبيعات + مدينون اول المدة - مدينون اخر المدة

$$191,250 + 11,250 - 9,000 = 189,000 \text{ دينار}$$

النقدية المدفوعة للموردون = المشتريات + دائنون اول المدة - دائنون اخر المدة

$$132,750 + 11,250 - 27,000 = 148,500 \text{ دينار}$$

او النقدية المدفوعة للموردون = تكلفة البضاعة المباعة + دائنون اول المدة - دائنون اخر المدة + مخزون اخر المدة - مخزون اول المدة

$$135,000 + 11,250 - 27,000 - 22,500 + 24,750 = 148,500 \text{ دينار}$$

النقدية المدفوعة على مصاريف التشغيل = مصاريف التشغيل - مصروف الاهتلاك

$$11,250 - 33,750 = 22,500 \text{ دينار}$$

تمرين (7) :

البيان	2019	2020
المخزون	50,000	70,000
الذمم الدائنة	30,000	20,000

اذا علمت ان تكلفة البضاعة المباعة 150,000 دينار ، فاوجد النقدية المدفوعة للموردين.

الحل :

النقدية المدفوعة للموردين = تكلفة البضاعة المباعة + دائنون اول المدة - دائنون اخر المدة + مخزون اخر المدة - مخزون اول المدة

$$150,000 + 20,000 - 30,000 + 70,000 - 50,000 = 180,000 \text{ دينار}$$

تمرين (8) : اذا كان صافي ربح شركة 2020/12/31 هو 100,000 دينار وقيمة الاهتلاك السنوي 15,000 دينار وصافي الزيادة في الاصول المتداولة 10,000 دينار و صافي الانقص في الالتزامات المتداولة 7,500 دينار ، ومكاسب بيع سيارة 2,500 دينار ، احسب التدفقات النقدية من العمليات / الانشطة التشغيلية للسنة المنتهية في 2020/12/31.

صافي ربح	100,000
+ الاهتلاك	15,000
- مكاسب بيع سيارة	(2,500)
- الزيادة في الاصول المتداولة	(10,000)
- الانخفاض في الالتزامات المتداولة	(7,500)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	95,000

تمرين (9) فيما يلي ارصدة للحسابات في 2020/12/31

350,000	نقدية في الحسابات الجارية لدى البنوك
250,000	نقدية في الصندوق
800,000	سندات حكومية تم شرائها في 2020/12/1 وتستحق في 2021/2/28
500,000	سندات حكومية تم شرائها في 2020/1/3 وتستحق في 2021/2/28

المطلوب ايجاد النقدية وما يعادلها التي سيتم اظهارها في قائمة التدفقات النقدية في 2020/12/31.

الحل: تعتبر النقدية في الحسابات الجارية والنقدية في الصندوق و السندات الحكومية التي تستحق خلال 3 اشهر من تاريخ اصدارها في حكم النقدية وما يعادلها

$$350,000 + 250,000 + 800,000 = 1,400,000 \text{ دينار}$$

تمرين (10): حدد طبيعة النشاط (تشغيلي، استثماري، تمويلي) لكل من العمليات التالية:

- 1 - شراء قطعة ارض (نشاط استثماري)
- 2 - الاعلان عن توزيع الارباح (لا شيء مما ذكر لانه اعلان وليس توزيع فعلي للنقدية)
- 3 - منح قروض للاخرين (نشاط استثماري)
- 4 - الاقتراض من البنوك (نشاط تمويلي)
- 5 - شراء سيارة مقابل اصدار اسهم (لا شيء مما ذكر، وتظهر في جدول بالانشطة غير النقدية)
- 6 - مكاسب بيع ارض (نشاط تشغيلي)
- 7 - شراء استثمارات مالية (نشاط استثماري)
- 8 - بيع سيارة بخسارة (مبلغ البيع نشاط استثماري ، ومبلغ الخسارة نشاط تشغيلي)

تمرين (11): قم باعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة والطريقة المباشرة .

شركة الحق			
قائمة المركز المالي في 2020/12/31			
التغير	2020	2019	الاصول
60,000	204,000	144,000	نقدية
240,000	720,000	480,000	المدينون
168,000	1,008,000	840,000	المخزون
24,000	72,000	48,000	مصرف مدفوع مقدما
480,000	3,000,000	2,520,000	اصول ثابتة
144,000	(720,000)	(576,000)	مجمع الاهتلاك
	2,280,000	1,944,000	صافي قيمة الاصول الثابتة
	4,284,000	3,456,000	اجمالي الاصول
			الالتزامات
(60,000)	420,000	480,000	الموردون / الذمم الدائنة
(12,000)	36,000	48,000	فوائد مستحقة الدفع
120,000	264,000	144,000	ضرائب مستحقة الدفع
312,000	1,080,000	768,000	قرض سندات
			حقوق الملكية
180,000	1,140,000	960,000	راس مال الاسهم
288,000	1,344,000	1,056,000	ارباح محتجزة / مدورة
	4,284,000	3,456,000	اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

شركة الحق	
قائمة الدخل للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31	
7,080,000	المبيعات
(3,600,000)	تكلفة المبيعات
3,480,000	مجمل الربح
(2,592,000)	مصاريف تشغيلية
(288,000)	مصرف الاهتلاك
(84,000)	مصرف الفوائد
(72,000)	خسائر بيع اصول ثابتة
192,000	مكاسب استهلاك قرض سندات
636,000	صافي الدخل قبل الضريبة
(180,000)	الضريبة
456,000	صافي الدخل

ملاحظات:

- قامت الشركة بتوزيع الارباح البالغة 168,000 دينار.

- اشترت اصول ثابتة تكلفتها 840,000 دينار عن طريق سداد 120,000 دينار نقدا والباقي عن طريق اصدار سندات.

- باعت الشركة اصول ثابتة بمبلغ 144,000 دينار علما بان تكلفتها التاريخية بلغت 360,000 دينار ومخصص اهتلاكها 144,000 ، وبلغت خسارتها 72,000 دينار.

- اصدرت الشركة 300 سهم مقابل 180,000 دينار.

- حققت الشركة مكاسب قدرها 192,000 دينار من استهلاك السندات قيمتها الدفترية 408,000 دينار وردت/تم تسديدها بقيمة 216,000 دينار

شركة الحق		
قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31 (غير المباشرة)		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
صافي الدخل قبل الفوائد والضريبة		720,000
+ الاستهلاك		288,000
+ خسائر بيع اصل ثابت		72,000
- مكاسب اهتلاك سندات		(192,000)
- الزيادة في المدينون		(240,000)
- الزيادة في المخزون		(168,000)
- الزيادة مصروف مدفوع مقدما		(24,000)
- الانخفاض في الذمم الدائنة /الموردون		(60,000)
- النقدية المدفوعة كفوائد		(96,000)
- النقدية المدفوعة كضريبة		(60,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	240,000	
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
- شراء اصل ثابت		(120,000)
+ بيع اصل ثابت		144,000
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	24,000	
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
+ اصدار اسهم		180,000
- توزيعات نقدية		(168,000)
- سداد سندات		(216,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	(204,000)	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة	60,000	
النقدية وما يعادلها في اول السنة 2020/1/1	144,00	
النقدية وما يعادلها في اخر السنة 2020/12/31	204,000	
العمليات غير النقدية : شراء اصول ثابتة تكلفتها 840000 دينار عن طريق سداد 120000 دينار نقدا و720000 عن طريق اصدار سندات		

ملاحظات على الحل:

- صافي الدخل قبل الفوائد والضرائب = صافي الدخل + مصروف الفوائد + الضريبة

$$456,000 + 84,000 + 180,000 = 720,000 \text{ دينار}$$

- النقدية المدفوعة كفوائد = الفائدة الحالية (الدخل) + فوائد مستحقة اول المدفوعات مستحقة اخر المدة

$$84,000 + 48,000 - 36,000 = 96,000 \text{ دينار}$$

- النقدية المدفوعة كضريبة = الضريبة الحالية + ضريبة مستحقة اول المدفوعات مستحقة اخر المدة

$$180,000 + 144,000 - 264,000 = 60,000 \text{ دينار}$$

- تم احتساب مبلغ 120,000 دينار في شراء اصل ثابت لانه مبلغ مدفوع نقدي في الانشطة الاستثمارية ، اما الباقي مقابل سندات فيظهر بجدول العمليات غير النقدية كايضاح.

ثانيا - الطريقة المباشرة

شركة الحق قائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في 2020/12/31		
التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية		
المقبوضات النقدية من العملاء		6,840,000
المدفوعات النقدية من الموردون		(3,828,000)
المدفوعات على المصاريف التشغيلية		(2,616,000)
المدفوعات النقدية كفوائد		(96,000)
المدفوعات النقدية كضريبة		(60,000)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	240,000	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	24,000	
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	(204,000)	
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها خلال السنة	60,000	
النقدية وما يعادلها في اول السنة 2020/1/1	144,000	
النقدية وما يعادلها في اخر السنة 2020/12/31	204,000	

ملاحظات على الحل:

- تم اختصار القائمة لوجود الحل الكامل في الطريقة المباشرة ، وعليه اكمل الجدول بالتفصيل للأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

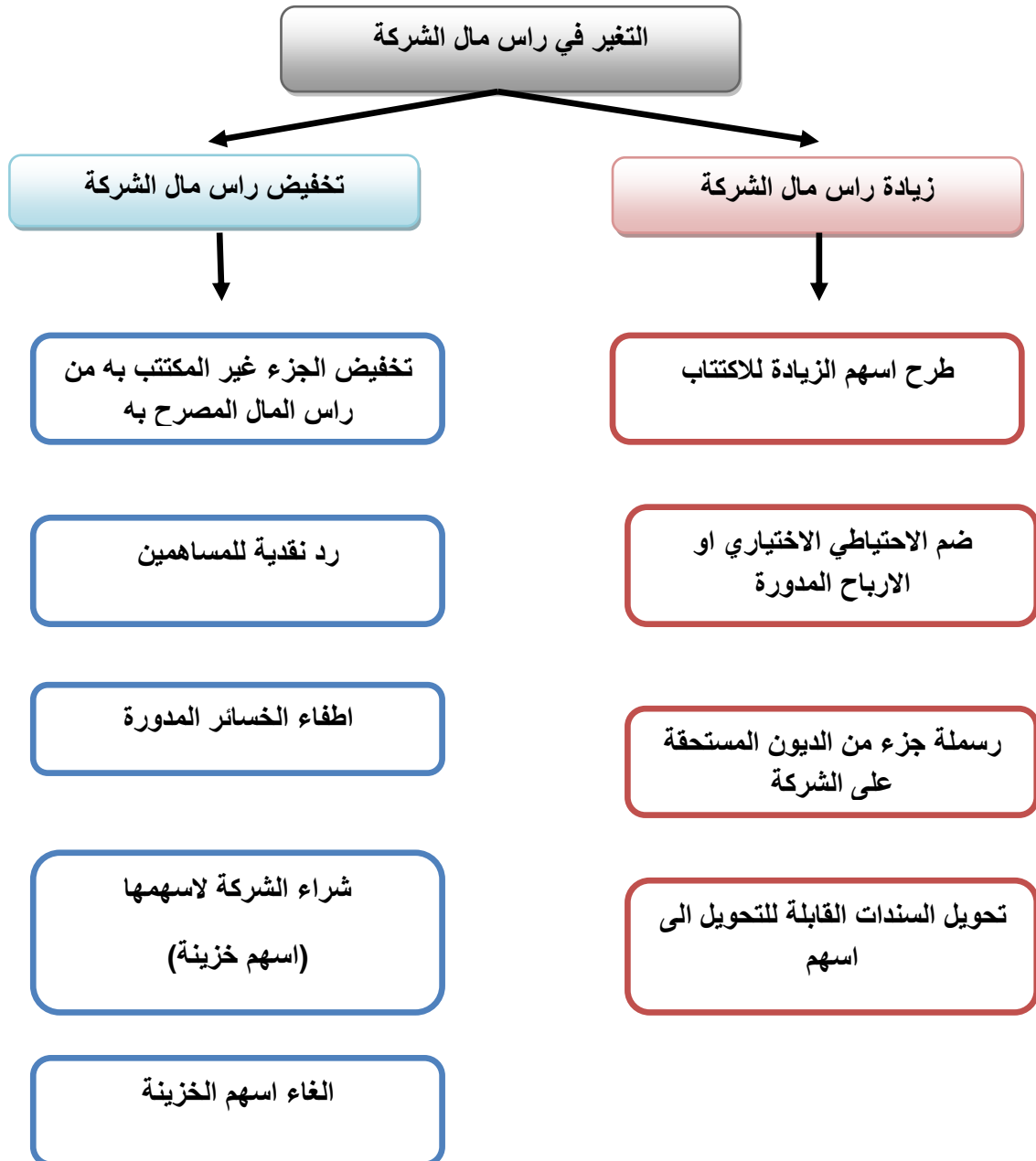
تم احتساب مايلي :

- النقدية المدفوعة للعملاء = المبيعات + مدينون اول المدة – مدينون اخر المدة
 $6,840,000 = 720,000 - 480,000 + 7,080,000$
- النقدية المدفوعة للموردون = المشتريات + دائنون اول المدة – دائنون اخر المدة
 $3,828,000 = 420,000 - 480,000 + 3,768,000$ دينار
- او النقدية المدفوعة للموردون = تكلفة البضاعة المباعة + دائنون اول المدة – دائنون اخر المدة + مخزون اخر المدة – مخزون اول المدة
 $3,828,000 = 840,000 - 1,008,000 + 420,000 - 480,000 + 3,600,000$
- النقدية المدفوعة على مصاريف التشغيل = مصاريف التشغيل + مصروف مدفوع مقدما اخر المدة – مصروف مدفوع مقدما اول المدة
 $2,616,000 = 48,000 - 72,000 + 2,592,000$ دينار

محاسبة الشركات

الجزء الرابع (شركات الاموال) – التغير في راس مال الشركات المساهمة العامة

شرحنا في الجزء الثالث من محاسبة الشركات المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركات المساهمة العامة، وكيف يتم اعداد القوائم المالية والحسابات الختامية لها، ولكن بعد مرور الوقت قد تحتاج الشركة الى اموال اضافية لتوسع باعمالها ، كما قد تلجأ الشركة الى تخفيض راس مالها نتيجة وجود نقدية فائضة لا تستطيع استغلالها لتوليد عائد مناسب للمستثمرين وبالتالي تقوم برد النقدية الفائضة للمساهمين مقابل تخفيض راس مالها.



الزيادة في راس مال الشركات المساهمة العامة

أولاً - زيادة راس مال الشركة عن طريق طرح اسهم جديدة للاكتتاب

وهي من أكثر الطرق شيوعاً، حيث تحصل الشركة على نقدية من خلال بيعها لاسهم جديدة، وتستخدم النقدية لتمويل مشاريع جديدة أو لتسديد ديون على الشركة لا تستطيع الأنشطة التشغيلية سدادها.

وتقوم الشركة بطرح الاسهم للاكتتاب اما من قبل المساهمين او الجمهور بالشكل التالي:

الاكتتاب الخاص: هو اكتتاب المساهمين فقط للاسهم المطروحة للاكتتاب.

الاكتتاب العام: هو اكتتاب الجمهور للاسهم المطروحة للاكتتاب.

وعند طرح الاسهم لزيادة راس مال الشركة، اجاز القانون طرحها بسعر اقل او مساوي او اعلى من القيمة الاسمية للسهم وقيمتها دينار واحد وذلك من خلال استرشاد الادارة من السعر السوقي للسهم في السوق المالي، ففي حالة بيع السهم بسعر اعلى من القيمة الاسمية يطلق عليه علاوة اصدار، اما في حال قررت الشركة بيع السهم بسعر اقل من القيمة الاسمية يطلق عليه خصم اصدار. (عند التأسيس يجب ان يكون سعر البيع دينار وهي القيمة الاسمية للسهم، اما عند زيادة راس المال يمكن بيعه بسعر مساوي او اقل او اكبر من القيمة الاسمية)

الحالة الاولى - بيع الاسهم بالقيمة الاسمية

مثال (1): يبلغ راس مال شركة الاتحاد للتأمين 7,000,000 دينار، وفي 2020/1/1 قررت الشركة زيادة راس مالها عن طريق طرح 1,000,000 سهم بالقيمة الاسمية دينار على الجمهور (اكتتاب عام)، وفي 2020/2/20 تم اغلاق باب الاكتتاب وبلغ عدد الاسهم المكتتب بها 500,000 سهم، وفي 2020/3/10 تم تخصيص الاسهم على المكتتبين والاكتفاء بالاسهم المكتتب بها.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة في دفاتر شركة الاتحاد.

قيمة الاسهم المكتتب بها = 500,000 سهم * 1 دينار = 500,000 دينار.

قيد اثبات المكتتبين من الجمهور في 2020/2/20		
500,000	من ح/البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور
500,000		
قيد التخصيص في 2020/3/10		
500,00	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (اقفال)	الى ح/راس مال الاسهم او المدفوع
500,000		

* نلاحظ ان القيود السابقة مشابهة لقيد تأسيس الشركة المساهمة العامة خاصة ان سعر بيع السهم يساوي القيمة الدفترية للسهم.

الحالة الثانية - بيع السهم بعلاوة اصدار (سعر بيع السهم اكبر من القيمة الاسمية)

عندما تقوم الشركة ببيع الاسهم المطروحة للاكتتاب لزيادة راس المال بسعر اكبر من القيمة الاسمية للسهم، فان الفرق بين القيمتين تعتبر علاوة اصدار والذي يطلق عليها ايضا راس المال الاضافي، ويظهر تحت بند راس مال الاسهم في حقوق المساهمين.

مثال (2): يبلغ راس مال شركة الاتحاد للتأمين 7,000,000 دينار، وفي 2020/1/1 قررت الشركة زيادة راس مالها عن طريق طرح 1,000,000 سهم على الجمهور (اكتتاب عام) بسعر بيع 1.5 دينار للسهم، وفي 2020/2/20 تم اغلاق باب الاكتتاب وبلغ عدد الاسهم المكتتب بها 500,000 سهم، وفي 2020/3/10 تم تخصيص الاسهم على المكتتبين والاكتفاء بالاسهم المكتتب بها.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة في دفاتر شركة الاتحاد.

يرجى منك تذكر ان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد.

قيمة الاسهم المكتتب بها = 500,000 سهم * 1.5 دينار = 750,000 دينار

قيد اثبات المكتتبين من الجمهور في 2020/2/20		
750,000	من ح/البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور
750,000		

اما عند التخصيص يجب مراعاة الفرق بين سعر السهم الاسمي وسعر بيع السهم، فالفرق سيظهر كراس مال اضافي والبالغ (1.5 - 1) * 500,000 سهم = 250,000 دينار.

في حين ان قيمة راس مال الاسهم = 500,000 سهم * 1 = 500,000 دينار.

قيد التخصيص في 2020/3/10		
750,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	(اقفال)
500,000	الى ح/راس مال الاسهم	
250,000	الى ح/راس مال الاضافي	

وتظهر حقوق المساهمين في الميزانية كمايلي:

7,500,000	راس مال الاسهم (7 مليون + 500,000 اسهم بالقيمة الاسمية)
250,000	راس مال الاضافي
7,750,000	مجموع حقوق المساهمين

الحالة الثالثة - طرح الاسهم بخصم اصدار (سعر بيع السهم اقل من القيمة الاسمية)

عندما تقرر الشركة المساهمة العامة طرح اسهم بسعر يقل عن القيمة الاسمية للسهم يطلق عليه خصم اصدار، ويتم اثبات الفرق بين سعر البيع والقيمة الاسمية بحساب خصم اصدار مطروح من راس المال الاسهم في حقوق المساهمين.

مثال (3): يبلغ راس مال شركة الاتحاد للتأمين 7,000,000 دينار، وفي 2020/1/1 قررت الشركة زيادة راس مالها عن طريق طرح 1,000,000 سهم على الجمهور (اكتتاب عام) بسعر بيع 0.75 دينار للسهم، وفي 2020/2/20 تم اغلاق باب الاكتتاب وبلغ عدد الاسهم المكتتب بها 500,000 سهم، وفي 2020/3/10 تم تخصيص الاسهم على المكتتبين والاكتفاء بالاسهم المكتتب بها.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة في دفاتر شركة الاتحاد.

قيمة الاسهم المكتتب بها = 500,000 سهم * 0.75 دينار = 375,000 دينار

قيد اثبات المكتتبين من الجمهور في 2020/2/20		
375,000	من ح/البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور
375,000		

اما عند التخصيص يجب مراعاة الفرق بين سعر السهم الاسمي وسعر بيع السهم، فالفرق سيظهر كخصم اصدار والبالغ (1 - 0.75) * 500,000 سهم = 125,000 دينار.

في حين ان قيمة راس مال الاسهم = 500,000 سهم * 1 = 500,000 دينار.

قيد التخصيص في 2020/3/10		
375,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	(اقتال)
125,000	من ح/خصم اصدار	
500,000	الى ح/راس مال الاسهم	

وتظهر حقوق المساهمين في الميزانية العمومية كما يلي:

7,500,000	راس مال الاسهم (7 مليون + 500,000 ساهم بالقيمة الاسمية)
(125,000)	خصم اصدار
7,375,000	مجموع حقوق المساهمين

ثانيا - زيادة رأس مال الشركة عن طريق ضم جزء من ارباح العام او الاحتياطي الاختياري او الارباح المحتجزة (اسهم مجانية)

يتم زيادة رأس المال من خلال اقتطاع مبلغ من الارباح الشركة او الاحتياطي الاختياري او الارباح المحتجزة، حيث يبقى مجموع حقوق المساهمين قبل الزيادة وبعد الزيادة هو نفسه، اي انه لا يوجد نقدية مستلمة وانما اعادة هيكلة لحقوق المساهمين، ويتم توزيع اسهم مجانية على المساهمين (توزيعات الاسهم) حسب نسبة حصة كل مساهم من اسهم الشركة.

مثال (4): في 2020/1/1 قررت شركة الاتحاد للتأمين زيادة رأس مالها بمقدار 1,000,000 دينار، وذلك من خلال ضم 750,000 دينار من الاحتياطي الاختياري، وضم 250,000 دينار من الارباح المحتجزة الى رأس مال الشركة، علما ان القيمة الاسمية للسهم دينار، وقد ظهرت حقوق المساهمين في ميزانية الشركة في 2020/1/1 وقبل اجراء عملية زيادة رأس المال كما يلي:

حقوق المساهمين قبل الزيادة في 2020/1/1	
رأس مال الاسهم	5,000,000
رأس المال الاضافي	1,200,000
الاحتياطي الاجباري	2,000,000
الاحتياطي الاختياري	1,500,000
الارباح المدورة (محتجزة)	500,000
مجموع حقوق المساهمين	10,200,000

المطلوب: اثبات القيود اللازمة، وتصوير الميزانية بعد الزيادة، تحديد حصة كل مساهم.

• قيد اثبات الزيادة في رأس المال

750,000	من ح/الاحتياطي الاختياري (انخفاض)	
250,000	من ح/الارباح المدورة (انخفاض)	
1,000,000	الى ح/رأس مال الاسهم (زيادة)	

• تظهر حقوق المساهمين بعد الزيادة في رأس المال بالشكل التالي:

حقوق المساهمين قبل الزيادة في 2020/1/1	
رأس مال الاسهم	6,000,000
رأس المال الاضافي	1,200,000
الاحتياطي الاجباري	1,250,000
الاحتياطي الاختياري	1,250,000
الارباح المدورة (محتجزة)	500,000
مجموع حقوق المساهمين	10,200,000

نلاحظ ان مجموع حقوق المساهمين لم يختلف قبل وبعد الزيادة، ولكن الاختلاف كان في قيم البنود.

$$\text{حصة كل مساهم من الاسهم المجانية} = 5,000,000 / 1,000,000 = 0.2 \text{ سهم}$$

اي كل مساهم يحصل مقابل سهمه القديم 0.2 سهم، فإذا كان يملك احدى المساهمين 1,000 سهم فبعد الزيادة سيحصل على اسهم مجانية تبلغ $1,000 * 0.2 = 200$ سهم مجاني، وبذلك يصبح مجموع اسهمه 1,200 سهم.

ملاحظة هامة – القيمة الدفترية للسهم = مجموع حقوق المساهمين / عدد الاسهم القائمة

$$\text{القيمة الدفترية للسهم قبل الزيادة} = 5,000,000 / 10,200,000 = 2.04 \text{ دينار}$$

$$\text{القيمة الدفترية للسهم بعد الزيادة} = 6,000,000 / 10,200,000 = 1.7 \text{ دينار}$$

نلاحظ ان توزيع الاسهم المجانية يخفض من قيمة السهم الدفترية بسبب زيادة عدد الاسهم.

ثالثاً – زيادة راس المال عن طريق رسملة جزء من الديون المستحقة على الشركة

يتم الاتفاق بين الشركة والدائنين على ان تسدد الشركة ما عليها مقابل اصدارها اسهم للدائنين، وبذلك لا يتم تحويل نقدية، وهكذا يتحول المقرض (الدائن) الى مساهم في الشركة.

ويتم استخدام السعر السوقي للسهم في تاريخ الاتفاق.

مثال (5): في 2020/1/1 كان هناك قرض على شركة الاتحاد للتأمين قيمته 1,000,000 دينار اقترضته من من البنك، وتم الاتفاق بين الشركة والبنك على ان تصدر الشركة 200,000 سهم بقيمة 400,000 دينار من اصل القرض علما ان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد،

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

قيمة ما ستم تسديده من القرض يبلغ 400,000 دينار مقابل 200,000 سهم، فالسعر السوقي للسهم = $400,000 / 200,000$ سهم = 2 دينار للسهم.

$$\text{قيمة الاسهم الاسمية} = 1 * 200,000 = 200,000 \text{ دينار وتظهر كراس مال اسهم}$$

الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الاسمية = $(2 - 1) * 200,000 = 200,000$ دينار تظهر كرأس مال اضافي، ويتم اثبات قيد الزيادة كما يلي:

400,000	من ح/قرض البنك (تخفيض)	
200,000	الى ح/راس مال الاسهم	
200,000	الى ح/راس مال اضافي	

تظهر الميزانية قبل الزيادة وبعد الزيادة كما يلي:

قبل الزيادة وتخفيض القرض	بعد زيادة رأس المال مقابل تخفيض القرض
الالتزامات	الالتزامات
1,000,000 قرض بنك	600,000 قرض بنك
	حقوق المساهمين
	200,000 رأس مال الاسهم
	200,000 رأس مال الاضافي
1,000,000 مجموع الالتزامات وح. المساهمين	1,000,000 مجموع الالتزامات وح. المساهمين

رابعا - زيادة رأس المال عن طريق تحويل الاسناد (السندات) القابلة للتحويل الى اسهم

تشبه بشكل كبير طريقة زيادة رأس المال عن طريق رسملة الديون المستحقة على الشركة، لأن السندات التي تصدرها الشركة تعتبر اداة دين، فهي سندات تصدرها الشركات قابلة للتحويل الى اسهم في حال قررت الشركة ذلك.

مثال (6): في 2020/1/1 كان لدى شركة الاتحاد للتأمين اسناد قرض عددها 800,000 سند قابلة للتحويل الى اسهم عادية بمعدل 8 اسهم لكل سند، اذا كانت القيمة الاسمية للسند 10 دنانير والقيمة الاسمية للسهم دينار واحد، وقامت الشركة في هذا التاريخ بتحويل 100,000 سند وقيمتهم (100,000 سند * 10) 1,000,000 دينار. المطلوب: اثبات القيود اللازمة

عدد الاسهم المحولة من السندات = 100,000 سند * 8 = 800,000 سهم

القيمة الاسمية للاسهم كراس مال الاسهم = 800,000 سهم * 1 = 800,000 دينار.

بما ان قيمة السندات المحولة 1,000,000 دينار ورأس مال الاسهم يبلغ 800,000 دينار فان الفرق بينهم هو رأس مال الاضافي والبالغ 200,000 دينار.

كما يمكن ايجاد سعر السهم السوقي = 1,000,000 دينار / 800,000 سهم = 1.25 دينار

وبذلك يمكن ايجاد رأس مال الاسهم ورأس المال الاضافي كما يلي:

رأس مال الاسهم = 800,000 * 1 = 800,000 دينار

رأس مال الاضافي (الفرق) = (1 - 1.25) * 800,000 = 200,000 دينار.

1,000,000	من ح/اسناد قرض قابلة للتحويل لاسهم (تخفيض)
800,000	الى ح/رأس مال الاسهم
200,000	الى ح/رأس مال الاضافي

تظهر الميزانية العمومية قبل وبعد زيادة رأس المال عن طريق تحويل اسناد الى اسهم كمايلي:

قبل التحويل	بعد التحويل
الالتزامات	الالتزامات
8,000,000 استاد قابلة للتحويل لاسهم	7,000,000 اسناد قابلة للتحويل لاسهم
	حقوق المساهمين
	800,000 رأس مال الاسهم
	200,000 رأس المال الاضافي
8,000,000 مجموع الالتزامات و ح. المساهمين	8,000,000 مجموع الالتزامات و ح. المساهمين

تخفيض رأس مال الشركة المساهمة العامة

يتم تخفيض رأس مال الشركة في حال وجود نقدية فائضة للشركة لا تستطيع ان تحقق عائد منها للمساهمين، او لوجود خسائر متراكمة.

أولاً - تخفيض رأس المال عن طريق تخفيض الجزء المكتتب به من رأس المال المصرح به

وضحنا سابقا ان رأس المال المصرح به هو رأس المال الذي تم التصريح به للشركة من قبل الجهات المختصة بمنح ترخيص الشركة (وزارة الصناعة والتجارة)، وقد يتم الاكتتاب برأس مال اقل من رأس المال المصرح به، لذلك تقوم الشركة بالغاء الاسهم المصرح بها والاكتفاء بالاسهم المكتتب بها، وبذلك لا توجد قيود محاسبية لاثبات العملية لان الاسهم المصرح بها غير مثبتة في دفاتر الشركة.

تمرين (7): في 2020/1/1 كان لدى شركة الاتحاد للتأمين 5,000,000 سهم مصرح بها، تم الاكتتاب ب 4,000,000 سهم، وفي هذا التاريخ قررت الشركة تخفيض رأس مال الشركة المصرح به الى 4,000,000 سهم وذلك من خلال الغاء الاسهم غير المكتتب بها.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لكا سبق.

لا يوجد معالجة محاسبية، بل يتم اثبات التخفيض في السجلات الاحصائية.

ثانياً - تخفيض رأس المال عن طريق رد نقدية للمساهمين

يتم دفع النقدية الى المساهمين بمقدار القيمة المراد تخفيضها من رأس مال الشركة، ويتم ذلك اما بتخفيض القيمة الاسمية للسهم في حال كونها تزيد عن دينار واحد مع بقاء عدد الاسهم كما هو، او عن طريق تخفيض عدد الاسهم مع ابقاء القيمة الاسمية للسهم بمقدار التخفيض.

تمرين (8): في 2020/1/1 كان لدى شركة الاتحاد للتأمين 4,000,000 سهم مصرح به ومكتتب به، والقيمة الاسمية للسهم دينار واحد، وقررت الشركة تخفيض رأس مالها بمقدار

1,000,000 دينار عن طريق رد مبلغ 1,000,000 دينار للمساهمين مقابل الغاء 1,000,000 سهم، وقد تم تخصيص ذلك الكبلغ (مليون دينار) في حساب خاص في البنك، وفي 2020/3/1 استلم جميع الشاهمين مستحقاتهم.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

قيد اثبات تخفيض رأس المال		
1,000,000	من ح/رأس مال الاسهم الى ح/المساهمين (ذمم دائنة)	1,000,000
تخصيص مليون دينار في البنك في حساب مستقل للمساهمين (بنك - مساهمين)		
1,000,000	من ح/البنك - مساهمون الى ح/البنك (حساب جديد)	1,000,000
دفع المستحقات للمساهمين		
1,000,000	من ح/المساهمين الى ح/البنك - مساهمون	1,000,000

نلاحظ ان قيمة رأس المال انخفض الى 3,000,000 دينار، مقابل الغاء مليون سهم قيمتهم الاسمية مليون دينار، وبناء على الغاء مليون سهم فان حصة كل مساهم من الاسهم بعد التخفيض ستصبح (4,000,000/3,000,000) 0.75 للسهم الواحد، والباقي 0.25 يعتبر ما تم تخفيضه من السهم، فاذا كان المساهم يمتلك 1,000 سهم في الشركة فبعد التخفيض يصبح عدد اسهمه (1,000 * 0.75) 750 سهم وبذلك بشطب 250 سهم من اسهمه في رأس مال الاسهم.

اما اذا قامت الشركة بتخفيض القيمة الاسمية للسهم بدلا من الغاء الاسهم، فيتم الابقاء على عدد الاسهم كما هو مقابل تخفيض قيمته بمقدار تخفيض رأس المال، وفي الاردن تعتبر هذه العملية مرفوضة لان القيمة الاسمية للسهم هي دينار واحد فان عملية التخفيض غير مقبولة، ولكن للتوضيح ستم شرح تخفيض رأس المال عن طريق رد النقدية مقابل تخفيض القيمة الاسمية للسهم.

تمرين (9): في 2020/1/1 كان لدى شركة الاتحاد للتأمين 2,000,000 سهم مصرح ومكتتب به وتبلغ القيمة الاسمية للسهم 5 دنانير، وقررت الشركة تخفيض رأس مالها بقيمة مليون دينار عن طريق رد نقدية للمساهمين **وتخفيض القيمة الاسمية للسهم مقابل ذلك**، وتم تخصيص مليون دينار في حساب جديد في البنك، وفي 2020/3/1 تم دفع المستحقات للمساهمين.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

قيد اثبات تخفيض راس المال		
1,000,000	من ح/راس مال الاسهم الى ح/المساهمين (ذمم دائنة)	1,000,000
تخصيص مليون دينار في البنك في حساب مستقل للمساهمين (بنك - مساهمين)		
1,000,000	من ح/البنك - مساهمون الى ح/البنك (حساب جديد)	1,000,000
دفع المستحقات للمساهمين 2020/3/1		
1,000,000	من ح/المساهمين الى ح/البنك - مساهمون	1,000,000

نلاحظ ان القيود في تخفيض القيمة الاسمية هي نفسها عند الغاء الاسهم.

اما عدد الاسهم يبقى كما هو، ولكن سعر السهم الاسمي بعد التخفيض يصبح 4.5 دينار للسهم

(9,000,000 سهم * 5) / 10,000,000 سهم = 4.5 دينار. (تعويض)

ثالثاً - تخفيض راس المال عن طريق اطفاء الخسائر المدورة

قد يكون للشركة خسائر مدورة لا تستطيع الارباح السنوية تغطيتها لان قيمتها مرتفعة، فتقوم الشركة بالغائها عن طريق تخفيض راس المال، حيث يبقى مجموع حقوق المساهمين قبل وبعد التخفيض متساوي، الا ان عدد الاسهم سينخفض.

مثال (10): في 2020/1/1 ظهرت حقوق المساهمين في شركة الاتحاد للتأمين كما يلي:

حقوق المساهمين قبل التخفيض	
5,000,000	راس مال الاسهم
200,000	الاحتياطي الاجباري
400,000	الاحتياطي الاختياري
(900,000)	خسائر مدورة
4,700,000	مجموع حقوق المساهمين

وقررت الشركة تخفيض راس مال الشركة مقابل اطفاء خسائر مدورة بقيمة 500,000 دينار، والقيمة الاسمية للسهم دينار واحد.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

500,000	من ح/راس مال الاسهم الى ح/خسائر مدورة	500,000
---------	---------------------------------------	---------

وتظهر حقوق المساهمين بعد التخفيض كمايلي:

حقوق المساهمين بعد التخفيض	
4,500,000	راس مال الاسهم
200,000	الاحتياطي الاجباري
400,000	الاحتياطي الاختياري
(400,000)	خسائر مدورة
4,700,000	مجموع حقوق المساهمين

نلاحظ ان مجموع حقوق المساهمين بقي كما هو، ولكن عدد الاسهم انخفض بعد تخفيض راس مال الشركة ليصبح 4,500,000 سهم لان القيمة الاسمية دينار واحد.

وبذلك تصبح حصة المساهم في السهم $(5,000,000/4,500,000)$ 0.9 للسهم بانخفاض مقداره 0.1 للسهم، ففي حال امتلاك المساهم 1,000 سهم قبل التخفيض، فان بعد التخفيض ستصبح $(0.9 * 1,000)$ 900 سهم حصته في راس مال الشركة.

رابعاً - تخفيض راس مال الشركة عن طريق شراء الشركة لاسهمها (اسهم خزينة)

اسهم الخزينة: هي اسهم الشركة المتداولة في السوق المالي والتي قامت الشركة بأعادة شرائها من السوق المالي، وتظهر اسهم الخزينة في حقوق المساهمين في يند مستقل يطرح من مجموع حقوق المساهمين، وتعتبر طبيعة اسهم الخزينة مدينة.

ملاحظة - عند تأسيس الشركة تقوم بطرح اسهمها للاكتتاب العام للجمهور وبعد اكتتاب المؤسسين، يكون الاكتتاب بالقيمة الاسمية للسهم (دينار واحد)، وبعد الموافقة على تأسيس الشركة من قبل الجهات المختصة يتم ادراج الشركة في السوق المالي، وتصبح الاسهم قابلة للتداول، وهنا يقوم المساهمون ببيع اسهم لملاك جدد من اجل تحقيق ارباح من فرق القيمة الاسمية والسعر السوقي للسهم وهكذا، لذلك تعتبر القيمة السوقية للسهم مهمة جدا للشركة.

وعند اعادة شراء الشركة لاسهمها فان الشركة تتصرف باسهم الخزينة باحدى الطرق التالية:

1- الاحتفاظ باسهم الخزينة لفترات مالية ثم اعادة بيعها في السوق المالي، وتقوم الشركة بذلك لعدة اسباب منها وجود فائض نقدية لديها غير مستغل، او عندما تكون القيمة السوقية للسهم منخفضة، او لتنشيط التداول على اسهم الشركة.

وفي هذه الحالة تفقد اسهم الخزينة حقها في التصويت او توزيعات الارباح، او الحصول على اي نقدية عند تصفية الشركة.

2- الاحتفاظ بها لاعادة توزيعها على الموظفين المتميزين كأحدى انواع التحفيز حيث يصبح الموظف مساهم بالشركة، او استخدامها في حالات الاندماج او الاتحاد.

3- عدم الاحتفاظ بها والغاءها وبالتالي تخفيض راس مال الشركة.

يمكن تلخيص اسباب اعادة شراء الشركة لاسهمها كما يلي:

1- محاولة رفع القيمة السوقية للسهم، حيث ان انخفاض عدد الاسهم المتداولة يجعل قيمتها اعلى لقلتها وان حصتها من الارباح ستكون اكبر مما سيزيد الطلب عليها ورفع قيمتها السوقية.

2-زيادة ربحية السهم، فهي تساوي (الارباح السنوية – حصة ارباح الاسهم الممتازة) / المتوسط المرجح لعدد الاسهم، وهذا يعني ان كلما قل عدد الاسهم زادت ربحية الاسهم.

مثال للتوضيح: افترض ان الارباح السنوية بلغت 50,000 دينار ولك يكن هناك توزيعات ارباح لحملة الاسهم الممتازة، وكان عدد الاسهم القائمة 100,000 سهم، افترض ان الشركة قامت باعادة شراء اسهمها كاسهم خزينة 20,000 سهم واصبح عدد الاسهم لديها 80,000 سهم، فان اثر ذلك على ربحية السهم كمايلي:

ربحية السهم قبل شراء اسهم الخزينة = $100,000 / 50,000 = 0.5$ دينار للسهم

ربحية السهم بعد شراء اسهم الخزينة = $80,000 / 50,000 = 0.625$ دينار للسهم

نلاحظ انخفاض اعداد اسهم الشركة المتداولة يزيد من ربحية السهم (علاقة عكسية)

كما ان زيادة الارباح السنوية يزيد من ربحية السهم (علاقة طردية).

3- زيادة معدل العائد على حقوق المساهمين نتيجة انخفاض مجموع حقوق المساهمين للشركة.

4- استخدام اسهم الخزينة كحوافز للموظفين.

5- الحد من السيطرة على الشركة من الجهات الخارجية.

6- تخفيض عدد المساهمين.

وبموجب القانون فان شروط شراء الشركة لاسهمها كما يلي:

1- ان لا يتجاوز عدد الاسهم المراد شرائها 5% من اسهم الشركة المكتتب بها، ويجوز زيادتها الى 10% بعد موافقة الهيئة العامة، وان لا يزيد المبلغ المخصص لشراء الاسهم عن مجموع الارباح المدورة والاحتياطي الاختياري للشركة.

2- تتم عملية الشراء في البورصة.

3- لا تتمتع اسهم الخزينة بتوزيعات ارباح وتستثنى من التصويت في اجتماعات الهيئة العامة للشركة.

4- يجب ان لا تقل فترة الاحتفاظ باسهم الخزينة عن 6 اشهر من تاريخ اول عملية شراء وان لا تزيد عن 18 شهرا (سنة ونصف) من ذلك التاريخ.

5- لا يجوز للشركة اصدار اي اوراق مالية جديدة خلال فترة احتفاظ الشركة باسهم الخزينة.

6- في حال عد بيع اسهم الخزينة، يتم الاجتماع للهيئة العامة لتخفيض راس مال الشركة عن طريق الغائها بالقيمة الاسمية للاسهم غير المباعة.

المعالجة المحاسبية لاسهم الخزينة

سنقوم بشرح المعالجة المحاسبية عند اعادة شراء الشركة لاسهمها، ومن ثم المعالجة المحاسبية لاعادة بيع الشركة اسهم الخزينة بالكامل مرة واحدة، او بيعها على دفعات، والمعالجة المحاسبية عند الغاء اسهم الخزينة.

اعادة شراء الشركة لاسهمها

يتم اثبات عملية الشراء اما بطريقة القيمة الاسمية او طريقة التكلفة، تقوم الطريقة الاسمية باثبات اسهم الخزينة بالقيمة الاسمية للسهم المشتري ويظهر حساب اسهم الخزينة مطروحا من راس المال، وتقوم طريقة التكلفة باثبات اسهم الخزينة بتكلفة شرائها (اعلى او مساوي او اقل من القيمة الاسمية للسهم) بجعل حساب اسهم الخزينة مدينة وتظهر مطروحة من مجموع حقوق المساهمين، وتعتبر طريقة التكلفة اكثر شيوعا لذلك ستم شرحها والاعتماد عليها.

مثال (11): في 2020/1/1 ظهرت حقوق المساهمين لشركة الاتحاد للتأمين كما يلي:

حقوق المساهمين قبل شراء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
50,000	الارباح المدورة
3,550,000	مجموع حقوق المساهمين

وفي هذا التاريخ قامت الشركة بشراء 200,000 سهم من اسهمها من السوق المالي بتكلفة 3 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: اعداد القيود اللازمة، وتصوير حساب حقوق المساهمين في الميزانية بعد الشراء.

تكلفة الاسهم المشتراة (اسهم الخزينة) = 3 * 200,000 = 600,000 دينار

600,000	600,000	من ح/اسهم الخزينة الى ح/النقدية (حساب جديد)
---------	---------	--

تظهر حقوق المساهمين بعد الاعتراف باسهم الخزينة:

حقوق المساهمين بعد شراء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
50,000	الارباح المدورة
3,550,000	المجموع
(600,000)	اسهم الخزينة
2,950,000	مجموع حقوق المساهمين

نلاحظ ان راس مال الاسهم يبقى كما هو، لان اسهم الخزينة مازالت موجودة اي لم يتم بيعها او الغائها بعد ولكن عدد الاسهم المتداولة فعليا يبلغ 2,400,000 سهم، ويظهر اثر الشراء عن طريق طرح اسهم الخزينة كبند مستقل من مجموع حقوق المساهمين، وانخفاض مجموع حقوق المساهمين من 3,550,000 دينار الى 2,950,000 دينار.

بيع اسهم الشركة

بعد ان تقوم الشركة بشراء اسهمها من السوق المالي قد تقرر اعادة بيعها في السوق المالي، وتختلف المعالجة المحاسبية عند بيع كامل اسهم الخزينة مرة واحدة، وعند بيع جزء من اسهم الخزينة، وسيتم التوضيح كمايلي:

1- بيع اسهم الخزينة بالكامل:

عند بيع اسهم الخزينة فان الارباح او الخسائر المتحققة من عملية البيع تففل في حساب الارباح المدورة (لا تظهر في قائمة الدخل)

مثال (12): بناء على **حل** مثال (11)، افترض ان في 30/3/20 قامت الشركة ببيع كامل اسهم الخزينة بسعر 620,000 دينار.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة وتصوير حساب حقوق المساهمين بعد بيع اسهم الخزينة بالكامل.

تكلفة شراء اسهم الخزينة 600,000 دينار وسعر بيعها 620,000 دينار، اي ان عملية البيع حققت ربح بلغ 20,000 دينار، سيتم اقفاله في حساب الارباح المدورة، والغاء حساب اسهم الخزينة.

620,000	من ح/النقدية	(متحصلات بيع الاسهم)
600,000	الى ح/اسهم الخزينة	(اقفالها بالكامل)
20,000	الى ح/الارباح المحتجزة	(زيادة)

* يتم جعل حساب الارباح المحتجزة مدين في حال بيع اسهم الخزينة بالكامل بخسارة

حقوق المساهمين بعد بيع كامل اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
70,000	الارباح المدورة
3,570,000	مجموع حقوق المساهمين

نلاحظ ان عملية بيع الاسهم بالكامل يقلل الربح او الخسارة في الارباح المحتجزة، كما ان عملية البيع بربح تزيد من مجموع حقوق المساهمين بسبب ارتفاع الارباح المحتجزة، والعكس صحيح فان بيع اسهم الخزينة بخسارة يخفض من مجموع حقوق المساهمين نتيجة انخفاض الارباح المدورة.

2- بيع جزء من اسهم الخزينة او على دفعات

تختلف المعالجة المحاسبية عند بيع جزء م اسهم الخزينة عن بيعها بالكامل، حيث يتم معالجتها بالشكل التالي:

- اذا تم بيع جزء من اسهم الخزينة بربح فان الربح يثبت في حساب جديد يطلق عليه (راس المال الاضافي - اسهم خزينة) وهذا الحساب يختلف عن حساب راس مال الاضافي للاسهم العادية.
- اذا تم بيع جزء من اسهم الخزينة بخسارة، فان الخسارة تثبت في الارباح المدورة كتخفيض لها، وفي حال بيع جزء من اسهم الخزينة بخسارة وكان هناك (راس مال اضافي - اسهم خزينة) فيتم تخفيض هذا الحساب بمقدار الخسارة، وفي حال تجاوز الخسارة قيمة حساب راس المال الاضافي لاسهم الخزينة فيتم اثبات الباقي في الارباح المدورة.

الربح او الخسارة من بيع اسهم الخزينة = قيمة بيع الاسهم - قيمة تكلفة الاسهم

مثال (13): في 2020/1/1 ظهرت حقوق المساهمين لشركة الاتحاد للتأمين كما يلي:

حقوق المساهمين قبل شراء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
50,000	الارباح المدورة
3,550,000	مجموع حقوق المساهمين

وفي هذا التاريخ قامت الشركة بشراء 200,000 سهم من اسهمها من السوق المالي بتكلفة 3 دينار للسهم الواحد. وتمت العمليات التالية

- في 2020/2/10 تم بيع 20,000 سهم بسعر 2.5 دينار للسهم

- في 2020/2/20 تم بيع 60,000 سهم بسعر 3.5 دينار للسهم

- في 2020/3/1 تم بيع 70,000 سهم بسعر 2.4 دينار للسهم

المطلوب: اثبات القيود اللازمة وتصوير حقوق المساهمين بعد عمليات البيع

تكلفة شراء اسهم الخزينة = $3 \times 200,000 = 600,000$ دينار

• قيد اثبات شراء الشركة لاسهمها في 2020/1/1

600,000	من ح/اسهم الخزينة الى ح/النقدية	(حساب يطرح من حقوق المساهمين)
600,000		

نلاحظ ان الشركة تقوم ببيع اسهم الخزينة على اجزاء وليس بالكامل.

• قيد اثبات بيع اسهم الخزينة في 2020/2/10

سعر بيع الاسهم = $20,000 \times 2.5 = 50,000$ دينار

الربح او الخسارة = $(20,000 \times 2.5) - (20,000 \times 3) = 10,000$ دينار خسارة

50,000	من ح/النقدية	
10,000	من ح/الارباح المحتجزة الى ح/اسهم الخزينة	(اقلال الخسارة) (تخفيض)
60,000		

• قيد اثبات بيع اسهم الخزينة في 2020/2/20

سعر بيع الاسهم = 60,000 سهم * 3.5 = 210,000 دينار

الربح او الخسارة من البيع = (60,000 سهم * سعر بيع 3.5) - (60,000 سهم * 3 تكلفة) = 30,000 دينار ربح.

210,000	من ح/النقدية	
180,000	الى ح/اسهم الخزينة (تخفيض)	
30,000	الى ح/راس مال الاضافي-اسهم خزينة (حساب جديد)	

نلاحظ ان الربح من بيع اسهم الخزينة يظهر في حساب جديد اسمه راس المال الاضافي - اسهم خزينة، حيث ان هذا الحساب يزيد من مجموع حقوق المساهمين.

• قيد بيع اسهم الخزينة في 2020/3/1

قيمة بيع السهم الخزينة = 70,000 سهم * 2.4 = 168,000 دينار

الربح او الخسارة من بيع الاسهم = (70,000 * 2.4) - (3 * 70,000) = 42,000 خسارة.

بما ان للشركة حساب راس مال اضافي لاسهم الخزينة رصيده 30,000 دينار، فيتم اقفال الخسارة 30,000 دينار من ذلك الرصيد ليصبح صفر، اما باقي الخسارة 12,000 دينار فيتم اقفالها في حساب الارباح المدورة.

168,000	من ح/النقدية	
30,000	من ح/راس مال اضافي - اسهم خزينة (اقفال)	
12,000	من ح/الارباح المدورة (تخفيض)	
210,000	الى ح/اسهم الخزينة (تخفيض)	

حقوق المساهمين بعد بيع اجزاء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
28,000	الارباح المدورة (50,000 - 10,000 - 12,000)
3,528,000	المجموع
(150,000)	اسهم الخزينة (600,000 - 60,000 - 180,000 - 210,000)
3,378,000	مجموع حقوق المساهمين

تخفيض راس مال الشركة عن طريق الغاء اسهم الخزينة

عندما تقرر الشركة الغاء (شطب) اسهم الخزينة التي قامت بشرائها من السوق المالي، فإن ذلك سيخفض من راس مال الشركة المصرح به والمكتتب به، ويكون الغاء دائم، ويتم معالجة عملية الغاء اسهم الخزينة من خلال تخفيض كل من راس مال الاسهم ورأس المال الاضافي للاسهم والارباح المحتجزة بجعله مدينا مقابل اقبال اسهم الخزينة فيهم بجعله دائنا.

مثال (13): في 2020/1/1 ظهرت حقوق المساهمين كما يلي:

حقوق المساهمين قبل الغاء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم)
1,500,000	راس مال اضافي للاسهم العادية
200,000	احتياطي اجباري
350,000	الارباح المدورة
5,050,000	المجموع
(600,000)	اسهم الخزينة (200,000 سهم بتكلفة 3 دنانير)
4,450,000	مجموع حقوق المساهمين

وفي 2020/10/1 قررت الشركة الغاء جميع اسهم الخزينة البالغة 200,000 سهم وبشكل نهائي،

المطلوب: اثبات القيود اللازمة وتصوير حساب حقوق المساهمين بعد عملية الالغاء.

اولا يجب ان لا تنسى ان القيمة الاسمية للسهم هي دينار واحد الا اذا تم ذكر قيمة اخرى، وفي حال لم يتم ذكرها فالقيمة الاسمية للسهم العادي دينار واحد وتظهر في راس مال الاسهم، اما الزيادة عن القيمة الاسمية سيظهر في راس مال الاضافي.

لنجد قيمة السهم الموجودة في حقوق المساهمين قبل البدء بالحل:

قيمة السهم = $(1,500,000 + 3,000,000) / 3,000,000$ سهم = 1.5 دينار للسهم.

وللتأكد فان راس مال الاسهم = 3,000,000 سهم * 1 = 3,000,000 دينار

وراس المال الاضافي = $(1 - 1.5) * 3,000,000$ سهم = 1,500,000 دينار

كيف سنقوم بتخفيض قيمة اسهم الخزينة 600,000 دينار؟!

600,000 دينار عبارة عن 200,000 سهم مضروبة بتكلفة الشراء 3 دينار.

لذلك سنجد قيمة اسهم الخزينة والبالغة 200,000 سهم بالقيمة الاسمية والتي ستخفف من رأس مال الاسهم، بالإضافة الى قيمة اسهم الخزينة التي ستخفف من رأس المال الإضافي والباقي من الأرباح المدورة

قيمة اسهم الخزينة بالقيمة الاسمية = 200,000 سهم * 1 = 200,000 دينار ستخفف من رأس مال الاسهم.

قيمة اسهم الخزينة بالقيمة الإضافية = 200,000 * 0.5 الفرق = 100,000 دينا ستخفف من رأس مال الإضافي.

اما الباقي (300,000 – 600,000) 300,000 دينار ستخفف من الأرباح المحتجزة.

• قيد الغاء اسهم الخزينة

200,000	من ح/رأس مال الاسهم (تخفيض)	
100,000	من ح/رأس مال الإضافي (تخفيض)	
300,000	من ح/الأرباح المدورة (تخفيض)	
600,000	الى ح/اسهم الخزينة (الغاء- اقفال)	

تظهر حقوق المساهمين بعد الغاء اسهم الخزينة بالشكل التالي:

حقوق المساهمين بعد الغاء اسهم الخزينة	
2,800,000	رأس مال الاسهم (3,000,000 – 200,000)
1,400,000	رأس مال اضافي للأسهم العادية (1,500,000 – 100,000)
200,000	احتياطي اجباري
50,000	الأرباح المدورة (350,000 – 300,000)
4,450,000	مجموع حقوق المساهمين

نلاحظ ان مجموع حقوق المساهمين قبل الغاء اسهم الخزينة مساوي لمجموع حقوق المساهمين بعد الالغاء، لانه تم تخفيض رأس المال ورأس المال الإضافي والأرباح المحتجزة بنفس قيمة اسهم الخزينة التي تطرح من مجموع حقوق المساهمين.

كما نلاحظ ان عدد الاسهم المتداولة قد انخفض من 3 مليون سهم الى 2,800,000 سهم وهو مساوي لعدد الاسهم المتداولة قبل الغاء اسهم الخزينة، ولكن قيمة رأس المال انخفضت بعد الالغاء.

تجزئة السهم

يتم تجزئة السهم عندما تكون القيمة الاسمية للسهم تزيد عن دينار، اما في حال كانت القيمة الاسمية للسهم دينار فلا يجوز تجزئته، وعندما تقوم الشركة بتجزئة السهم فان ذلك سيزيد من عدد الاسهم المتداولة بالسوق المالي يقابلها انخفاض في القيمة الاسمية للسهم.

وعملية تجزئة السهم لا تتطلب اجراء قيود او معالجة محاسبية، وانما اصدار مذكرة داخلية وابلاغ الجهات المعنية (وزارة الصناعة والتجارة وبورصة الاوراق المالية).

وتتخفض القيمة السوقية والقيمة الدفترية للسهم بسبب زيادة عدد الاسهم المتداولة في السوق.

مثال (14): في 2020/1/1 ظهرت حقوق المساهمين لشركة الاتحاد للتأمين بالشكل التالي:

حقوق المساهمين قبل شراء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (1,000,000 سهم بقيمة اسمية 3)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
50,000	الارباح المدورة
3,550,000	مجموع حقوق المساهمين

وفي نفس التاريخ 2020/1/1 قامت الشركة بتجزئة السهم الى 3 اسهم لتصبح قيمته الاسمية دينار واحد.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة، وتصوير حساب حقوق المساهمين بعد التجزئة.

لا يوجد قيود يتم اثباتها لعملية التجزئة لان قيمة راس مال الاسهم تبقى كما هي، ولكن عدد الاسهم سيزيد من مليون سهم الى 3 مليون سهم مقابل انخفاض القيمة الاسمية للسهم من 3 دينار الى 1 دينار.

راس مال الاسهم بعد التجزئة = 3,000,000 سهم * 1 دينار = 3,000,000 دينار.

حقوق المساهمين قبل شراء اسهم الخزينة	
3,000,000	راس مال الاسهم (3,000,000 سهم بقيمة اسمية 1)
200,000	احتياطي اجباري
300,000	احتياطي اختياري
50,000	الارباح المدورة
3,550,000	مجموع حقوق المساهمين

الفرق بين تجزئة السهم وتوزيع اسهم مجانية:

ان تجزئة الاسهم وتوزيع اسهم مجانية على المساهمين تزيد من عدد الاسهم المتداولة مما يؤدي الى انخفاض القيمة السوقية والقيمة الدفترية للسهم، الا ان هناك اختلافات وهي:

- 1- تؤدي تجزئة السهم الى انخفاض القيمة الاسمية للسهم، الا ان توزيع اسهم مجانية لا يؤثر على القيمة الاسمية للسهم وتبقى كما هي.
- 2- يتطلب توزيع الاسهم المجانية اثبات قيود محاسبية في سجلات الشركة، اما تجزئة السهم فلا يتم اثبات اي قيد.
- 3- ينظر المساهمون على توزيع اسهم مجانية على انها ايجابية لانها تعتبر بديلا عن توزيعات الارباح النقدية، اما تجزئة السهم فلا تعتبر توزيعا للارباح.

تمارين شاملة

تمرين (1): يبلغ راس مال شركة الاتحاد للتامين 6,000,000 دينار بقيمة اسمية دينار، وفي 2020/1/1 قررت الشركة زيادة راس مالها بمقدار 1,000,000 سهم، وتقرر بيع السهم بقيمة 2.5 دينار للسهم الواحد، وعند اغلاق الاكتتاب في 2020/2/12 تبين انه تم الاكتتاب ب 800,000 سهم، وفي 2020/2/20 تقرر الاكتفاء بالاسهم المكتتب بها وتخصيصها.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

قيمة الاسهم المكتتب بها = 800,000 سهم * 2.5 = 2,000,000 دينار، مقسمة الى:

قيمة الاسهم كراس مال الاسهم = 800,000 سهم * 1 = 800,000 دينار.

قيمة الاسهم كراس مال اضافي = (1 - 2.5) * 800,000 سهم = 1,200,000 دينار

قيد اثبات المكتتبين في الاسهم في 2020/2/12

2,000,000	من ح/البنك الى ح/المكتتبين في الاسهم - الجمهور	2,000,000
-----------	---	-----------

قيد تخصيص راس المال في 2020/2/20

2,000,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (اقفال)	
800,000	الى ح/راس مال الاسهم	
1,200,000	الى ح/راس المال الاضافي	

تمرين (2): يبلغ رأس مال شركة الاتحاد للتأمين المصرح به 4 مليون دينا تمثل 4 مليون سهم (القيمة الاسمية للسهم دينار واحد)، وتم الاكتتاب بـ 2 مليون سهم فقط، في 2020/1/1 قررت الشركة زيادة رأس مالها بطرح مليون سهم للاكتتاب العام من رأس مالها المصرح به بسعر بيع 0.8 دينار للسهم الواحد، وفي 2020/2/20 أغلق باب الاكتتاب ليتبين أنه تم الاكتتاب بـ 2,200,000 سهم من قبل الجمهور من الاسهم بعدد يزيد عن الاسهم المطروحة للاكتتاب، في 2020/3/1 تقرر تخصيص الاسهم ورد الزيادة الى اصحابها.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

ملاحظة - يتم رد الزيادة في الاسهم المكتتب بها عن الاسهم المطروحة للاكتتاب وليس المصرح بها في التمرين.

نلاحظ ان عدد الاسهم المكتتب بها اكبر من عدد الاسهم المطروحة للاكتتاب بفارق (2,200,000 - 1,000,000) 1,200,000 سهم سيتم ردها.

قيمة الاكتتاب = 2,200,000 سهم * 0.8 دينار = 1,760,000 دينار

قيد اثبات اكتتاب الجمهور في 2020/2/20

1,760,000	من ح/البنك	الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور
1,760,000		

قيد تخصيص الاسهم لاصحابها في 2020/3/1

بما ان الشركة طرحت 1,000,000 سهم فسيتم اثباتها بالقيمة الاسمية كراس مال، والتي تبلغ 1,000,000 سهم * 1 = 1,000,000 دينار.

كما ان هناك فرق بين سعر بيع السهم والقيمة الاسمية للسهم والتي تظهر كخصم اصدار يطرح من رأس المال = (1 - 0.8) * 1,000,000 سهم = 200,000 دينار وسيتم تخفيض المكتتبين في الاسهم بالفرق بين رأس المال و الخصم.

800,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	(تخفيض)
200,000	من ح/خصم اصدار اسهم	
1,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	

• قيد رد الزيادة الى اصحابها في 2020/3/1

ما سيرد الى المكتتبين = 1,760,000 - 800,000 = 960,000 دينار

960,000	960,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور الى ح/البنك	(اقفال)
---------	---------	---	---------

• تظهر الميزانية العمومية بعد الزيادة كما يلي:

الاصول	حقوق المساهمين
800,000 البنك	1,000,000 رأس مال الاسهم
	(200,000) خصم اصدار اسهم
800,000 مجموع الاصول	800,000 مجموع حقوق المساهمين

تمرين (3): في 2020/1/1 قررت شركة الاتحاد للتأمين زيادة رأس مالها، وظهرت حقوق الملكية كما لي:

5,000,000	رأس مال الاسهم (القيمة الاسمية للسهم دينار واحد)
1,500,000	الاحتياطي الاجباري
1,000,000	الاحتياطي الاختياري
500,000	الارباح المحتجزة
8,000,000	مجموع حقوق المساهمين

قررت الشركة بنفس التاريخ ضم كامل الاحتياطي الاختياري والارباح المحتجزة لرأس المال.

تم طرح مليون سهم للاكتتاب العام وبيع السهم بسعر 2.5 دينار للسهم، وتم الاكتتاب بجميع الاسهم المطروحة للاكتتاب.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة وتصوير حساب حقوق المساهمين بعد العمليات السابقة.

• قيد زيادة رأس مال الشركة من خلال ضم الاحتياطي الاختياري والارباح المحتجزة

1,000,000	من ح/الاحتياطي الاختياري	
500,000	من ح/الارباح المدورة	
1,500,000	الى ح/رأس مال الاسهم	

ملاحظة - بذلك سيحصل المساهم على اسهم مجانية تبلغ (5,000,000 / 1,500,000) 0.3 سهم لكل سهم يمتلكه، فإذا كان يمتلك 100 سهم فسيحصل على اسهم مجانية (0.3 * 100) 30 سهم، وتصبح اجمالي حصته 130 سهم من اسهم الشركة.

• قيد اثبات المكتتبين في الاسهم

قيمة الاكتتاب = $1,000,000 \times 2.5 = 2,500,000$ دينار

2,500,000	من ح/البنك الى ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور	2,500,000
-----------	---	-----------

• قيد تخصيص راس المال (المكتتب به مساوي المطروح للاكتتاب)

قيمة راس مال الاسهم = $1,000,000$ سهم $\times 1$ دينار = $1,000,000$ دينار

قيمة راس مال الاضافي = $(1 - 2.5) \times 1,000,000 = 1,500,000$ دينار

2,500,000	من ح/المكتتبين في الاسهم - جمهور (اقفال)	
1,000,000	الى ح/راس مال الاسهم	
1,500,000	الى ح/راس المال الاضافي	

تظهر حقوق المساهمين بعد زيادة راس المال (ضم + طرح اسهم)

7,500,000	راس مال الاسهم $(1,000,000 + 1,500,000 + 5,000,000)$
1,500,000	راس المال الاضافي
1,500,000	الاحتياطي الاجباري
10,500,000	مجموع حقوق المساهمين

ان ضم الارياح المحتجزة والاحتياطي الاختياري لن يؤثر على مجموع حقوق المساهمين، في حين طرح اسهم للاكتتاب زاد من مجموع حقوق المساهمين.

تمرين (4): شركة مساهمة عامة بلغ عدد اسهمها المتداولة في السوق 80,000 سهم بقيمة اسمية دينارين للسهم الواحد، وقد اصدرت تلك الاسهم بسعر 10 دنانير للسهم الواحد، وتمت العمليات التالية:

1- اشترت الشركة 10,000 سهم كاسهم خزينة بسعر 40 دينار للسهم الواحد.

2- اعادة بيع 4,000 سهم خزينة بسعر 42 دينار للسهم الواحد

3- اعادة بيع 3,000 سهم خزينة بسعر 35 دينار للسهم الواحد.

المطلوب: اثبات القيود اللازمة

• قيد شراء الشركة اسهمها

تكلفة الشراء = 10,000 سهم * 40 دينار = 400,000 دينار

400,000	400,000	من ح/اسهم الخزينة الى ح/البنك
---------	---------	----------------------------------

نلاحظ ان الشركة قامت ببيع اسهم الخزينة على دفعات، ولم تقم ببيعها بالكامل مرو واحدة.

• قيد بيع اسهم الخزينة (4,000 سهم * 42) 168,000 دينار

الربح او الخسارة من عملية البيع = $(42 * 4,000) - (40 * 4,000) = 8,000$ ربح

الربح والخسارة بناء على سعر البيع وتكلفة السهم عند اعادة الشركة شرائه من السوق.

168,000	160,000	من ح/البنك الى ح/اسهم الخزينة
	8,000	الى ح/اراس المال الاضافي-اسهم خزينة (زيادة)

• قيد بيع اسهم خزينة (3,000 * 35) 105,000 دينار

الربح او الخسارة من عملية البيع = $(35 * 3,000) - (40 * 3,000) = 15,000$ خسارة

بما ان هناك رصيد راس مال اضافي-اسهم خزينة، فسيتم تخفيضه بالكامل بقيمة الخسارة، والباقي من الخسارة (15,000 - 8,000) يتم اقفاله في الارباح المدورة.

105,000		من ح/البنك
8,000		من ح/اراس مال الاضافي-اسهم خزينة (اقفال)
7,000		من ح/الارباح المحتجزة (تخفيض)
	120,000	الى ح/اسهم الخزينة (تخفيض)

تمرين (5): قامت الشركة المساهمة في 2020/12/31 بالاعلان عن توزيع اسهم، علما ان القيمة الدفترية للاسهم 60,000 دينار، والقيمة السوقية 78,000 دينار.

المطلوب: بيان اثر توزيعات الاسهم على الارباح المدورة للشركة في 2020/12/31.

توزيعات الاسهم هي اسهم مجانية، تيم تخفضي الارباح المدورة مقابل تلك الاسهم وبالقيمة الدفترية للاسهم، لذلك فان الاثر ان الارباح المدورة ستخفص بمقدار 60,000 دينار.

تمرين (6): في 2020/1/1 كان لدى شركة الإتصالات المساهمة العامة سندات مصدرة عددها 600,000 يند قابلة للتحويل الى اسهم بمعدل 3 اسهم عادية لكل سند، والقيمة الاسمية للسهم دينار واحد، وقامت الشركة في هذا التاريخ بتحويل 200,000 سند أي ما قيمته 800,000 دينار الى 600,000 سهم (200,000 سند * 3).

المطلوب: إثبات قيود اليومية

سيتم تخفيض السندات بقيمة 800,000 دينار مقابل زيادة رأس المال الاسهم (600,000 سهم * 1 دينار القيمة الاسمية) بقيمة 600,000 دينار والباقي 200,000 دينار سيعتبر رأس مال اضافي.

800,000	من ح/اسناد قرض قابلة للتحويل الى اسهم (تخفيض)
600,000	الى ح/رأس مال الاسهم (زيادة)
200,000	الى ح/رأس مال الاضافي (زيادة)

تمرين (7): في 2020/1/1 كان لدى شركة الحديد والصلب الصناعية 6,000,000 سهم مصرح ومكتتب بها وتبلغ القيمة الاسمية للسهم دينار واحد، وقد قررت الشركة تخفيض رأس المال بمقدار 2,000,000 دينار وذلك عن طريق رد مبلغ 2,000,000 دينار نقداً للمساهمين والغاء مليون سهم مقابل ذلك. وفي 2020/2/1 تم تخصيص مبلغ 2,000,000 دينار نقداً بحساب خاص في البنك الاسلامي وتبين في 2020/2/15 أن جميع المساهمين قد قبضوا مستحقاتهم.

المطلوب: توضيح المعالجة المحاسبية للحالة السابقة.

قيد اثبات تخفيض رأس المال 2020/1/1		
2,000,000	من ح/رأس مال الاسهم الى ح/المساهمين (ذمم دائنة)	2,000,000
تخصيص مليون دينار في البنك في حساب مستقل للمساهمين 2020/2/1		
2,000,000	من ح/البنك الاسلامي - مساهمون (حساب جديد) الى ح/البنك	2,000,000
دفع المستحقات للمساهمين 2020/2/15		
2,000,000	من ح/المساهمين الى ح/البنك الاسلامي	2,000,000

تم تخفيض عدد الأسهم المتداولة بمقدار 2 مليون سهم، بحيث يبقى لدى الشركة 4 مليون سهم متداول، وتم تخفيض الاسهم مما يعني ان حصة المساهم ستصبح (6,000,000/4,000,000)

0.666 للسهم الواحد، وستنخفض حصته بمقدار 0.3333، فإذا كان لدى احد المساهمين 1,500 سهم فستصبح $(1,500 * 0.6666666)$ 1,000 سهم بمقدار انخفاض 500 سهم.

وبناءً عليه يتم إصدار وثيقة أسهم جديدة بعدد الأسهم الجديد بعد التخفيض.

تمرين (8): في 2020/1/1 كان لدى شركة العروبة 100,000 سهم عادي بقيمة إسمية 6 دنانير للسهم، وفي ذلك التاريخ قامت الشركة بتجزئة السهم الواحد الى 3 أسهم.

المطلوب: إثبات كيفية معالجة الحالة السابقة في السجلات المحاسبية للشركة.

لا يوجد أي قيد محاسبي نتيجة عملية تجزئة سهم الشركة أعلاه وبالتالي فإن جميع حسابات حقوق المساهمين الظاهرة في قائمة المركز المالي للشركة تبقى كما هي. إلا أنه يتم إصدار مذكرة داخلية بذلك.

والاختلاف يظهر ان القيمة الاسمية للسهم ستصبح دينارين مقابل 300,000 سهم.

تمرين (9): اختر الاجابة الصحيحة

1. عند تخفيض رأس المال للشركة المساهمة العامة عن طريق إلغاء الجزء غير المكتتب به من رأس مال الشركة المصرح به، فإن هذا الإجراء:

أ. يؤدي إلى انخفاض عدد أسهم الشركة المتداولة في السوق المالي.

ب. يؤدي إلى انخفاض مجموع الأصول للشركة.

ج. لا يتطلب قيود محاسبية.

د. لا شيء مما ذكر.

2. عند توزيع أسهم مجانية للمساهمين يؤدي ذلك إلى:

أ. يزيد مجموع حقوق المساهمين بالشركة ويزيد عدد الأسهم.

ب. يزداد رأس المال وينخفض عدد الأسهم.

ج. تنخفض القيمة الإسمية لسهم الشركة.

د. يزيد رأس المال ويزيد عدد الأسهم.

3. عند تحويل بعض ديون الشركة المساهمة الى اسهم فان ذلك يمثل:

أ- تخفيضاً لرأس مال الشركة ب- زيادة لرأس مال الشركة

ج- لا يؤثر على رأس مال الشركة
د- زيادة في مطلوبات الشركة

4. الأسهم الممتازة التي تعطي الشركة المصدرة الحق في إعادة (رد) قيمتها لأصحابها خلال فترة محددة هي:

أ- الأسهم الممتازة القابلة للإستدعاء
ب- الأسهم الممتازة القابلة للتحويل
ج- الأسهم الممتازة المشاركة
د- الأسهم الممتازة المجمعة الأرباح

5. في حالة تخفيض رأس مال الشركة المساهمة العامة عن طريق رد نقدية للمساهمين، فإن هذا التخفيض يؤدي إلى:

أ- إنخفاض مجموع أصول الشركة
ب - إنخفاض مجموع حقوق المساهمين في الشركة
ج- إنخفاض رأس مال الشركة
د- جميع ما ذكر صحيح

6. عند بيع أسهم الخزينة بربح فإن مقدار الأرباح تظهر ضمن:

أ- قائمة الدخل
ب- رأس المال الإضافي- أسهم خزينة.
ج-حقوق المساهمين.
د- قائمة التدفق النقدي.

7. في 2020/1/1 كان لدى شركة القدس 100,00 سهم عادي بقيمة إسمية 8 دنانير للسهم، وفي ذلك التاريخ قامت الشركة بتجزئة السهم الواحد إلى 2 اسهم. إن القيمة الإسمية للسهم بعد التجزئة ستصبح:

أ- 4 دنانير
ب- 2 دينار
ج- 0 دنانير
د- 8 دنانير

8. الأسهم الممتازة التي يتم تجميعها وتدويرها للسنوات التالية في حالة عدم قيام الشركة بالإعلان عن توزيعات أرباح ولإصحابها الحق في مشاركة حملة الأسهم العادية في الحصول على توزيعات أرباح إضافية في حالة حصول الأسهم العادية على توزيعات أرباح تزيد عن نسبة توزيعات أرباح الأسهم الممتازة تسمى الأسهم الممتازة:

أ- المشاركة والمجمعة للأرباح
ب- المشاركة والقابلة للتحويل

ج- المجمعة للأرباح

د- المشاركة القابلة للإستدعاء

9. في حالة زيادة عدد الأسهم المكتتب بها عن عدد الأسهم المصرح بها يتم التصرف بقيمة الأسهم الزائدة المكتتب بها عن طريق:

أ- تحويل قيمتها للبنك المركزي. ب- إيداعها لدى البنوك لصالح أصحابها.

ج- إعادتها لأصحابها. د- أ + ب صحيحتان.

10. إن مجموع حقوق المساهمين مقسوما على عدد الأسهم المتداولة:

أ- حصة المساهم من الأسهم المتداولة. ب- نسبة حقوق المساهمين للأسهم المتداولة.

ج- القيمة الدفترية للسهم. د- كل ما ذكر صحيح

محاسبة الشركات

الجزء الخامس (شركات الاموال) – تصفية الشركات المساهمة العامة وفسخها

حالات تصفية الشركات المساهمة العامة

1- التصفية الاجبارية:

وهي التصفية الخارجة عن ارادة ورغبة المساهمين في الشركة مثل صدور قرار قضائي بتصفيتها، ومن حالات التصفية الاجبارية:

- ارتكاب الشركة مخالفات جسيمة للقانون او لنظامها الاساسي
- اذا عجزت الشركة عن تسديد التزاماتها
- اذا توقفت الشركة عن اعمالها لمدة سنة دون سبب مبرر
- زادت خسائر الشركة 75% من راس مالها المكتتب به، مالم تقرر الشركة زيادة راس مالها.

2- التصفية الاختيارية:

وهي التصفية التي تتم بارادة المساهمين في الشركة، كما في حالة انتهاء الغاية من انشاء الشركة اذا وجدت، ومن حالات التصفية الاختيارية:

- انتهاء المدة المحددة للشركة ما لم تقرر الهيئة العامة تمديدھا
- اتمام الغاية من انشاء الشركة
- صدور قرار من الهيئة العامة للشركة بفسخها ةتصفيتها
- الحالات الاخرى التي ينص عليها نظام الشركة

تعيين المصفي

اذا صدر قرار بتصفية الشركة وجب تعيين مصفي لها لمراقبة اعمالها والقيام باجراءات التصفية، وفي حال كانت التصفية اختيارية يتم تعيين مصفي او اكثر من قبل الهيئة العامة للمساهمين وفي حال لم تعين الهيئة مصفي للشركة يقوم مراقب الشركات بتعيين مصفي لها.

اما في حال التصفية الاجبارية فان المحكمة تعين مصفي او اكثر للشركة وذلك قبل صدور قرار التصفية.

يتولى المصفي تسوية حقوق الشركة والتزاماتها وتصفية موجوداتها وفقا للاجراءات التالية:

1- يمارس الصلاحيات المخولة بموجب القانون في التصفية الاجبارية للشركة

2- ينظم قائمة باسماء المدينين للشركة ويضع تقريراً يوضح به الاجراءات التي قام بها في تحصيل الاموال المستحقة للشركة من مدينيتها.

3- يقوم بدفع ديون الشركة وتسوية ما لها من حقوق وما عليها من التزامات.

4- اذا عين اكثر من مصفي تؤخذ قراراتهم حسب ما نص عليه قرار تعيينهم، وفي حال الاختلاف يؤخذ بقرار الاغلبية من المصفيين.

كما يقوم المصفي بادارة اعمال الشركة بحدود اجراءات التصفية، وجرد اصول الشركة واقامة دعاوي لتحصيل الديون من الغير للشركة.

اجراءات التصفية للشركة المساهمة العامة

اولا - اعداد الميزانية العمومية وذلك لحصر موجودات الشركة والتزاماتها في تاريخ البدء بالتصفية

ثانيا - اختيار طريقة التصفية (فتح حساب تصفية ، توسيط حساب ارباح وخسائر التصفية)، حيث يتم بيع الاصول غير النقدية واثبات الخسارة او الربح في حساب المساهمين.

ثالثا - تسديد التزامات الشركة بالنقدية المتوفرة، وتكزن اولويات تسديد التزامات الشركة المساهمة العامة تحت التصفية بالشكل التالي:

1- اتعاب المصفي

2- الرواتب المستحقة للعاملين

3- المبالغ المستحقة للحكومة

4- الايجار المستحق على الشركة

5- المبالغ الاخرى حسب امتيازاتها وفق القوانين المعمول بها.

رابعا - اقفال حسابات حقوق المساهمين في حساب المساهمين.

خامسا - توزيع النقدية المتبقية على المساهمين اذا كانت التصفية بربح.

مثال (1): في 2020/1/1 تقرر تصفية شركة القمة الصناعية المساهمة العامة، وظهرت الميزانية التالية عند البدء بالتصفية:

شركة القمة الصناعية المساهمة العامة الميزانية كما في 2020/1/1	
90,000 النقدية	المطلوبات
2,450,000 الذمم المدينة	ذمم دائنة 250,000
1,500,000 بضاعة	قرض بنك 755,000
1,000,000 اراضي	رواتب مستحقة الدفع 55,000
820,000 المعدات	مجموع الالتزامات 1,060,000
150,000 السيارات	حقوق المساهمين
	5,000,000 رأس مال الاسهم (5 مليون سهم)
	70,000 احتياطي اجباري
	10,000 احتياطي اختياري
	(130,000) خسائر مدورة
	4,950,000 مجموع حقوق المساهمين
6,010,000 مجموع الاصول	6,010,000 مجموع الالتزامات و ح.م

وقد تمت التصفية كما يلي:

- تم تحصيل مبلغ 1,855,000 دينار من الذمم المدينة واعتبر الباقي معدوما
 - تم بيع البضاعة بقيمة 1,685,000 دينار
 - تم بيع الاراضي بقيمة 1,300,000 دينار
 - تم بيع المعدات بقيمة 550,000 دينار
 - تم بيع السيارات بقيمة 130,000 دينار.
 - تم دفع 40,000 دينار اتعاب تصفية
 - تم تسديد المبالغ المستحقة للغير نقدا
 - تم توزيع النقدية الباقية على المساهمين.
- المطلوب: اثبات القيود الخاصة بالتصفية، وتصوير حسابات التصفية والمساهمين والنقدية.

أولاً - أقفال جميع حسابات الأصول في حساب التصفية ماعدا النقدية

من ح/التصفية	5,920,000	
الى ح/الذمم المدينة (أقفال)	2,450,000	
الى ح/بضاعة (أقفال)	1,500,000	
الى ح/اراضي (أقفال)	1,000,000	
الى ح/المعدات (أقفال)	820,000	
الى ح/ السيارات (أقفال)	150,000	

* سيتم ترحيل ماسبق الى الجانب المدين في حساب التصفية

ثانياً - اثبات بيع الأصول وتحصيل مستحقات الشركة واتعاب التصفية في 2020/1/1

قيد تحصيل الذمم المدينة		
من ح/النقدية	1,855,000	
الى ح/التصفية	1,855,000	
قيد بيع البضاعة		
من ح/النقدية	1,685,000	
الى ح/التصفية	1,685,000	
قيد بيع الاراضي		
من ح/النقدية	1,300,000	
الى ح/التصفية	1,300,000	
قيد بيع المعدات		
من ح/النقدية	550,000	
الى ح/التصفية	550,000	
قيد بيع السيارات		
من ح/النقدية	130,000	
الى ح/التصفية	130,000	
قيد اتعاب التصفية		
من ح/التصفية	40,000	
الى ح/النقدية	40,000	

يظهر حساب التصفية نتيجة ماسبق كمايلي:

مدین	ح/التصفية	دائن
2,450,000 الى ح/الذمم المدينة	1,855,000 من ح/النقدية (ذمم مدينة)	
1,500,000 الى ح/البضاعة	1,685,000 من ح/النقدية (بضاعة)	
1,000,000 الى ح/اراضي	1,300,000 من ح/النقدية (اراضي)	
820,000 الى ح/المعدات	550,000 من ح/النقدية (معدات)	
150,000 الى ح/السيارات	130,000 من ح/النقدية (السيارات)	
40,000 الى ح/النقدية		
	الرصيد (مساهمين) 440,000	
5,960,000 المجموع	5,960,000 المجموع	

نلاحظ ان قيمة بيع الاصول والتحصيلات كانت اقل من القيمة الدفترية لتلك الاصول مما يعني ان هناك خسارة في التصفية.

ثالثا - اقلل حساب التصفية في حساب المساهمين:

440,000	من ح/المساهمين الى ح/التصفية (اقفال)	440,000
---------	--------------------------------------	---------

رابعا - تسديد الالتزامات والديون المستحقة على الشركة حسب الاولويات

250,000	من ح/الذمم الدائنة (اقفال)	
755,000	من ح/قرض بنك (اقفال)	
55,000	من ح/رواتب مستحقة الدفع (اقفال)	
1,060,000	الى ح/النقدية	

خامسا - اقلل حسابات حقوق المساهمين في حساب المساهمين

5,000,000	من ح/راس مال الاسهم (اقفال)	
70,000	من ح/الاحتياطي الاجباري (اقفال)	
10,000	من ح/الاحتياطي الاختياري (اقفال)	
130,000	الى ح/خسائر مدورة	
4,950,000	الى ح/المساهمين	

يظهر حساب النقدية بالشكل التالي:

مدین	ح/النقدية	دائن
90,000 رصيد 1/1	40,000 من ح/التصفية (اتعاب)	
1,855,000 الى ح/التصفية (ذمم مدينة)	250,000 من ح/الذمم الدائنة	
1,685,000 الى ح/التصفية (بضاعة)	755,000 من ح/قرض بنك	
1,300,000 الى ح/التصفية (اراضي)	55,00 من ح/رواتب مستحقة الدفع	
550,000 الى ح/التصفية (معدات)		
130,000 الى ح/التصفية (سيارات)		
	الرصيد 4,510,000	
5,610,000 المجموع	5,610,000 المجموع	

ويظهر حساب المساهمين (هذه الحساب كذمم للمساهمين يظهر ما لهم من الشركة)

مدین	ح/المساهمين	دائن
440,000 الى ح/التصفية	5,000,000 من ح/راس المال	
130,000 الى ح/خسائر مدورة	70,000 من ح/احتياطي اجباري	
	10,000 من ح/احتياطي اختياري	
	الرصيد 4,510,000	
5,080,000 المجموع	5,080,000 المجموع	

سادسا - توزيع النقدية الباقية على المساهمين

نلاحظ ان رصيد النقدية مساوي لرصيد المساهمين، وبالتالي يتم توزيع النقدية على المساهمين، فيحصل كل مساهم على $(5,000,000 / 4,510,000)$ سهم = 0,902 دينار عن كل سهم يمتلكه المساهم.

• قيد توزيع النقدية على المساهمين

4,510,000	من ح/المساهمون (اقفال)	
4,510,000	الى ح/النقدية (اقفال)	

وبذلك يتم اقفال جميع حسابات الشركة.

تصفية الشركة المساهمة العامة بخسارة تفوق حقوق المساهمين

لاحظنا بالشرح السابق عند تصفية الشركة المساهمة العامة ووجود رصيد كاف لحقوق المساهمين ووجود نقدية كافية لتسديد جميع التزامات الشركة وتوزيع النقدية الباقية على المساهمين، وفي بعض الاحيان هناك شركات تعاني من عسر مالي كبير وعند تصفيتها تكون موجودات الشركة غير قادرة على تسديد التزامات الشركة كاملة وبهذه الحالة لن يحصل المساهمون اي نقدية، وتكون خسارة المساهمين تساوي قيمة الاسهم التي يمتلكونها فقط ولا تطل اموالهم الخاصة لتسديد باقي التزامات الشركة، مع مراعاة الاولويات في التسديد.

مثال (2): في 2020/1/1 تقرر تصفية شركة القمة الصناعية المساهمة العامة، وظهرت الميزانية التالية عند البدء بالتصفية:

شركة القمة الصناعية المساهمة العامة الميزانية كما في 2020/1/1	
90,000 النقدية	المطلوبات
2,450,000 الذمم المدينة	250,000 ذمم دائنة
1,500,000 بضاعة	5,275,000 قرض بنك
1,000,000 اراضي	55,000 رواتب مستحقة الدفع
820,000 المعدات	5,580,000 مجموع الالتزامات
150,000 السيارات	حقوق المساهمين
	5,000,000 رأس مال الاسهم (5 مليون سهم)
	70,000 احتياطي اجباري
	10,000 احتياطي اختياري
	(4,650,000) خسائر مدورة
	430,000 مجموع حقوق المساهمين
6,010,000 مجموع الاصول	6,010,000 مجموع الالتزامات و ح.م

وقد تمت التصفية كما يلي:

- تم تحصيل مبلغ 1,855,000 دينار من الذمم المدينة واعتبر الباقي معدوما

- تم بيع البضاعة بقيمة 1,685,000 دينار

- تم بيع الاراضي بقيمة 1,300,000 دينار

- تم بيع المعدات بقيمة 550,000 دينار

- تم بيع السيارات بقيمة 130,000 دينار.

- تم دفع 40,000 دينار اتعاب تصفية

- تم تسديد المبالغ المستحقة للغير نقدا

- تم توزيع النقدية الباقية على المساهمين.

المطلوب: اثبات القيود الخاصة بالتصفية

تصوير حسابات التصفية والمساهمين والنقدية.

اولا - اقفال جميع حسابات الاصول في حساب التصفية ماعدا النقدية

من ح/التصفية		5,920,000
الى ح/الذمم المدينة (اقفال)	2,450,000	
الى ح/بضاعة (اقفال)	1,500,000	
الى ح/اراضي (اقفال)	1,000,000	
الى ح/المعدات (اقفال)	820,000	
الى ح/ السيارات (اقفال)	150,000	

* سيتم ترحيل ماسبق الى الجانب المدين في حساب التصفية

ثانيا - اثبات بيع الاصول وتحصيل مستحقات الشركة واتعاب التصفية في 2020/1/1

قيد تحصيل الذمم المدينة		
من ح/النقدية		1,855,000
الى ح/التصفية	1,855,000	
قيد بيع البضاعة		
من ح/النقدية		1,685,000
الى ح/التصفية	1,685,000	
قيد بيع الاراضي		
من ح/النقدية		1,300,000
الى ح/التصفية	1,300,00	
قيد بيع المعدات		
من ح/النقدية		550,000
الى ح/التصفية	550,000	
قيد بيع السيارات		
من ح/النقدية		130,000
الى ح/التصفية	130,000	
قيد اتعاب التصفية		
من ح/التصفية		40,000
الى ح/النقدية	40,000	

يظهر حساب التصفية نتيجة ماسبق كمايلي:

مدین	ح/التصفية	دائن
2,450,000 الى ح/الذمم المدينة	1,855,000 من ح/النقدية (ذمم مدينة)	
1,500,000 الى ح/البضاعة	1,685,000 من ح/النقدية (بضاعة)	
1,000,000 الى ح/اراضي	1,300,000 من ح/النقدية (اراضي)	
820,000 الى ح/المعدات	550,000 من ح/النقدية (معدات)	
150,000 الى ح/السيارات	130,000 من ح/النقدية (السيارات)	
40,000 الى ح/النقدية		
	440,000 الرصيد (مساهمين)	
5,960,000 المجموع	5,960,000 المجموع	

نلاحظ ان قيمة بيع الاصول والتحصيلات كانت اقل من القيمة الدفترية لتلك الاصول مما يعني ان هناك خسارة في التصفية.

ثالثا - اقلل حساب التصفية في حساب المساهمين:

440,000	من ح/المساهمين الى ح/التصفية (اقفال)	440,000
---------	--------------------------------------	---------

رابعا - اقفال حسابات حقوق المساهمين في حساب المساهمين

5,000,000	من ح/اراس مال الاسهم (اقفال)	
70,000	من ح/الاحتياطي الاجباري (اقفال)	
10,000	من ح/الاحتياطي الاختياري (اقفال)	
4,650,000	الى ح/خسائر مدورة	
430,000	الى ح/المساهمين	

ويظهر حساب المساهمين (هذه الحساب كذمم للمساهمين يظهر ما لهم من الشركة)

مدین	ح/المساهمين	دائن
440,000 الى ح/التصفية	5,000,000 من ح/اراس المال	
4,650,000 الى ح/خسائر مدورة	70,000 من ح/احتياطي اجباري	
	10,000 من ح/احتياطي اختياري	
	10,000 الرصيد	
5,090,000 المجموع	5,090,000 المجموع	

يظهر حساب النقدية قبل تسديد الالتزامات بالشكل التالي:

مدین	ح/النقدية	دائن
90,000 رصيد 1/1	40,000 من ح/التصفية (اتعاب)	
1,855,000 الى ح/التصفية (ذمم مدينة)		
1,685,000 الى ح/التصفية (بضاعة)		
1,300,000 الى ح/التصفية (اراضي)		
550,000 الى ح/التصفية (معدات)		
130,000 الى ح/التصفية (سيارات)		
	الرصيد 5,570,000	
المجموع 5,610,000	المجموع 5,610,000	

ومجموع التزامات الشركة = 55,000 + 5,275,000 + 250,000 = 5,580,000 دينار

اما النقدية المتوفرة لتسديد تلك الالتزامات تبلغ 5,570 دينار، اي ان هناك نقص بالنقدية وهي مساوية للرصيد المساهمين 10,000 دينار

خامسا - قيد تسديد الالتزامات والديون المستحقة على الشركة وقفال حساباتها

250,000	من ح/الذمم الدائنة	(اقفال)
5,275,000	من ح/قرض بنك	(اقفال)
55,000	من ح/رواتب مستحقة الدفع	(اقفال)
5,570,000	الى ح/النقدية	(اقفال)
10,000	الى ح/المساهمين	(اقفال)

ملاحظة - ان ترتيب الحل بين المثال الاول والثاني لا يختلف طالما تقوم بترحيل القيود اليومية الى حسابات التصفية والمساهمون والنقدية (دفتر الاستاذ) اول بأول، فحينها ستلاحظ ان النقدية تكفي او لا تكفي لسداد الالتزامات.