



محاسبة شركات الأشخاص

خطة تنفيذ المقرر

خطة تنفيذ المقرر

1- معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص - الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً
المستوى : الثاني القسم: العلوم المحاسبية . البرنامج : جميع البرامج
مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

2- وصف المقرر:

يتناول هذه المقر المفاهيم النظرية للشركات التجارية وأهمية التمييز بينها، وتوضيحاً لأنواع شركات الأشخاص وخصائص كل منها مع التركيز على شركات التضامن، كذلك يتناول المعالجات المحاسبية التي يقوم بها الجهاز المحاسبي لشركات التضامن والتوصية البسيطة والمحاصة وعلاقة الشركاء بالشركة.

3- الأهداف العامة للمقرر:

يتوقع منك -عزيزي الدارس- بعد دراسته هذا المقرر أن تكون قادراً على أن:

- 1- تميز بين أنواع الشركات التجارية والإمام بشروط تكوينها .
- 2- تتعرف على طبيعة الشهرة وكيفية قياسها محاسبياً.
- 3- تفرق بين الأسباب العامة والخاصة لانقضاء شركات الأشخاص وتصنيفاتها.
- 4- تتمكن من إجراء المعالجات المحاسبية لتكوين شركات التضامن والتوصية البسيطة والمحاصة.
- 5- تقوم بإعداد الحسابات الختامية.
- 6- تتعرف على إجراءات إعادة تنظيم شركات التضامن.

4- جدول توزيع موضوعات المقرر على اللقاءات خلال الفصل الدراسي

رقم المحاضرة	الموضوعات التي سيتم تناولها في اللقاء
الأولى	مدخل إلى محاسبة شركات الأشخاص المحاسبة على رأس المال
الثانية	قياس الأرباح والخسائر
الثالثة	المعالجة المحاسبية لإعادة تنظيم الشركات
الرابعة	المعالجة المحاسبية لإعادة تنظيم الشركات
الخامسة	المعالجة المحاسبية للشهرة تصفية الشركات
السادسة	تصفية الشركات
السابعة	المحاسبة في شركات المحاصة مراجعة عامة

5- المراجع:

المرجع الرئيسي الكتاب المقرر : الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص - اصدار
جامعة العلوم والتكنولوجيا - المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي
المفردات : الكتاب كاملا.

مراجع أخرى:

في الوحدة الأولى :

1. شحاته. حسين، أصول محاسبة الشركات في الفكر الإسلامي، مطابع دار الطباعة

والنشر الإسلامية، القاهرة، بدون تاريخ، ص. ص. (13-24).
 2. عطيه. محمد كمال، محاسبة الشركات والمصارف الإسلامية في النظام الإسلامي ،
 دار المعارف بالإسكندرية 1404هـ، ص. ص. (49-60).

في الوحدة الثانية :

1-دبيان. السيد عبد المقصود، عبد اللطيف. ناصر نور الدين، المحاسبة في الشركات
 (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003/2004 م)، ص. ص. (25-56).
 2-زواتي. عبد الكريم، جي. سامي قلعة، المحاسبة في شركات الأشخاص من الناحيتين
 العلمية والعملية، (عمان: ط2، 1990 م)، ص. ص. (55-174).

في الوحدة الثالثة :

1- د. قوته. بكر محمد، محاسبة شركات الأشخاص، (جدة: مكتبة دار زهرات، الطبعة
 الثالثة 1414 هـ - 1993 م)، ص. ص. (111-196).
 2- د. بامشموس. أحمد عمر ، د. الزعيتري. محمد غالب، أ. البعداني. رشاد نعمان،
 محاسبة الشركات - الجزء الأول: شركات الأشخاص، (صنعاء: مركز الأمين للنشر
 والتوزيع، الطبعة الثالثة 2007م)، ص. ص. (57-128).

في الوحدة الرابعة :

1. الصحن،د. عبد الفتاح، "المحاسبة في شركات الأشخاص وتطبيقاتها" مؤسسة شباب
 الجامعة، الإسكندرية، 1993،(بدون رقم الطبعة) ص.ص(129-206).
 2. زواتي ،د. عبد الكريم، وقلعه جي،د.سامي" المحاسبة في شركات الأشخاص من
 الناحيتين العلمية والعملية"،دار الفكر للنشر والتوزيع،عمان،الأردن،الطبعة
 الثانية،1415هـ-1995م،ص.ص(230-344).
 3. قوته،د.بكر"محاسبة شركات الأشخاص- الجزء الأول" مكتبة دار زهران،
 جدة،المملكة العربية السعودية،الطبعة الثالثة،1414هـ-1993م، ص.ص(197-
 391).
 4. خليل،د.عطا الله،والرزق،د.صالح،"محاسبة شركات الأشخاص" دار زهران للنشر
 والتوزيع،عمان،الأردن،(بدون تاريخ أو رقم الطبعة) ص.ص (239-291).
 5. الصبان،د.محمد سمير،وهلال،د. عبدالله عبد العظيم،"الأسس العلمية والعملية
 لمحاسبة شركات الأشخاص والأموال"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2005م،
 (بدون رقم الطبعة)، ص. ص (162-217).

في الوحدة الخامسة :

1- خليل ،د. عطا الله،والرزق،د. صالح عبدالله،"محاسبة شركات الأشخاص" دار زهران للنشر والتوزيع، عمان،الأردن(بدون تاريخ أو رقم الطبعة).ص.ص(259-271).

2-الصحن،د. عبد الفتاح"المحاسبة في شركات الأشخاص وتطبيقاتها" مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1993،(بدون رقم الطبعة).ص.ص(154-172).

3-بامشموس،د.أحمد عمر،وآخرون،"محاسبة الشركات - الجزء الأول : شركات الأشخاص، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، الجمهورية اليمنية ، 2007م،الطبعة الثالثة. ص.ص(129-145).

4-أبو عاصي، حمزة بشير،"المحاسبة المتقدمة في الشركات" دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،(بدون تاريخ أو رقم الطبعة).ص.ص (76-93).

في الوحدة السادسة :

1- سرايا. د محمد السيد، المحاسبة المالية في شركات الأشخاص وشركات الأموال والشركات القابضة والتابعة، (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية ، 2008 م) ، ص.ص (217-293).

2- الصبان. د محمد سمير، هلال. د.عبد الله عبد العظيم، الأسس العلمية والعملية المحاسبة شركات الأشخاص والأموال، (الإسكندرية: الدار الجامعية 2004 / 2005م)، ص.ص (307-397).

في الوحدة السابعة :

1. قوته، د.بكر محمد،"محاسبة شركات الأشخاص" مكتبة دار زهران للنشر، جدة، المملكة العربية السعودية،الطبعة الثالثة، 1414هـ-1993م، ص.ص (585-617).

2. خليل، د.عطا الله وراذ، والرزق، د.صالح عبدالله،"محاسبة شركات الأشخاص"، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، (بدون تاريخ ورقم الطبعة)، ص.ص (351-367).

3. زواتي،د.عبد الكريم،وقلعه جي، د.سامي، "المحاسبة في شركات الأشخاص" دار الفكر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1415هـ- 1995م، ص.ص(421-

(473).

4. العكشة، وائل عودة، وصيام، د. وليد زكريا، "محاسبة الشركات: أشخاص - أموال" دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 1423هـ - 2002م، ص. ص (217-230).

5. عبد العال، د. أحمد رجب، "محاسبة الشركات: أشخاص - أموال - قابضة وتابعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر، 1992م ص. ص (229-249).

6- روابط لمواقع وصفحات إنترنت متعلقة بالمادة:

http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=1957

<http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/18471->

<http://mouhasaba.3oloum.org/t19-topic>

اكتب اسم المقرر (محاسبة شركات الأشخاص) على موقع

<http://www.google.com>

7- وسائط مساندة لتدريس المقرر:

- اللقاءات العلمية المباشرة.

- اللقاءات التعليمية عبر برنامج LMS

- التعلم الذاتي بواسطة الكتاب المقرر.

- جمع المعلومات من مصادر مختلفة: المكتبة - الانترنت...



المحاضرة الأولى مدخل إلى محاسبة شركات الأشخاص معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

مقدمة:

نقدم لك عزيزي الدارس المحاضرات الالكترونية لكتاب محاسبة شركات الأشخاص
للمؤلف د محمد عبده نعمان و د عبدالوهاب الشامي ، آمليين أن يوفقنا الله في تقديم هذا المقرر بشكل
مفيد ومختصر ، ونحقق الأهداف المرجوة منه ، مع تنبيهنا إلى أن هذه المحاضرات لا تغني
عن الكتاب المقرر ويمكن الاستعانة بها للمراجعة.

عزيزي الدارس : ينقسم المقرر إلى سبع وحدات تناولت الوحدة الأولى مدخل إلى محاسبة شركات
الأشخاص والوحدة الثانية تناولت المحاسبة على رأس المال أما الوحدة الثالثة فقد تناولت قياس الأرباح
والخسائر والوحدة الرابعة المعالجة المحاسبية لإعادة تنظيم الشركات بينما تناولت الوحدة الخامسة
المعالجة المحاسبية للشهرة أما الوحدة السادسة فقط تناولت تصفية الشركات وأخيراً تناولت الوحدة
السابعة المحاسبة في شركات المحاصنة .



الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

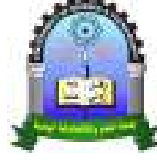
عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :

1. تعرف الشركات التجارية في الفقه الإسلامي والقانون اليمني.
2. تميز بين أنواع الشركات التجارية في الفقه الإسلامي والقانون اليمني.
3. تعرف شركات التضامن وشركة التوصية البسيطة.
4. تتعرف على خصائص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.
5. تتعرف على عملية تكوين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

توزيع عناصر المحاضرة.

تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

القسم الأول: مفهوم الشركات التجارية، ومشروعيتها.
القسم الثاني: أنواع الشركات التجارية، والقواعد والمقاصد الأساسية التي تنظم الشركات في الفقه الإسلامي، وشروط عقد الشركة في الفقه الإسلامي والقانون اليمني.
القسم الثالث: طبيعة شركات الأشخاص، وأقسام شركات الأشخاص، خصائص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.



تعريف الشركات التجارية :

عزيزي الدارس لقد ظهرت الشركات التجارية بمختلف أنواعها نظراً لعجز الموارد الفردية عن تمويل المشروعات الضخمة التي تحتاج إلى اجتماع أكثر من ممول لتمويل هذه المشروعات. كما إن الشركات كانت موجودة عند العرب من قبل الإسلام، وعندما جاء الرسول صلى الله عليه وسلم أقر بعض هذه الشركات التي تتفق مع أحكام الشريعة الإسلامية ولم يجز البعض الآخر التي تتنافى مع أحكام الشريعة الإسلامية.

وسوف يتم تناول تعريف الشركات التجارية فيما يلي:

1- تعريف الشركات في اللغة وفي الفقه الإسلامي:

الشركة في اللغة " خلط الأموال أو الأعمال أو هما معاً " وقد ورد في لسان العرب: شاركت فلاناً

: أي صرت شريكه، وأشتركنا في كذا وشركته في البيع والميراث، والشركة: مخالطة الشريكين. أما المقصود بالشركة في الفقه الإسلامي: الاشتراك في رأس المال والعمل والربح والخسارة.

2- تعريف الشركات في القانون التجاري اليمني:

لقد عرف قانون الشركات التجارية اليمني في المادة رقم (4) الشركات التجارية بأنها:

" عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر يشترك كل منهم في مشاريع الشركة التجارية بحصة من

مال أو عمل، ويقتسم مع غيره ما ينشأ عن هذه المشاريع من ربح أو خسارة".

تدريب

1. عرف الشركة التجارية كما جاء في قانون الشركات اليمني؟

2. عرف الشركات في اللغة؟

3. عرف الشركة في الفقه الإسلامي؟



مشروعية الشركة:

عزيزي الدارس الشركة في الإسلام مشروعة وفقا للكتاب والسنة والإجماع.

1- مشروعية الشركة في الكتاب:

قال تعالى "وَلَكُمْ نِصْفُ مَا تَرَكَ أَزْوَاجُكُمْ إِنْ لَمْ يَكُنْ لَهُنَّ وَلَدٌ فَإِنْ كَانَ لَهُنَّ وَلَدٌ فَلَكُمْ الرُّبْعُ مِمَّا تَرَكَنَّ مِنْ بَعْدٍ وَصِيَّةٍ يُوصِينَ بِهَا أَوْ ذَيْنَ وَلَهُنَّ الرُّبْعُ مِمَّا تَرَكَنَّ إِنْ لَمْ يَكُنْ لَكُمْ وَلَدٌ فَإِنْ كَانَ لَكُمْ وَلَدٌ فَلَهُنَّ الثُّمُنُ مِمَّا تَرَكَنَّ مِنْ بَعْدٍ وَصِيَّةٍ تُوصُونَ بِهَا أَوْ ذَيْنَ وَإِنْ كَانَ رَجُلٌ يُورَثُ كَلَالَةً أَوْ امْرَأَةٌ وَلَهُ أَخٌ أَوْ أُخْتٌ فَلِكُلِّ وَاحِدٍ مِنْهُمَا السُّدُسُ فَإِنْ كَانُوا أَكْثَرَ مِنْ ذَلِكَ فَهُمْ شُرَكَاءُ فِي الثُّلُثِ مِنْ بَعْدِ وَصِيَّةٍ يُوصَى بِهَا أَوْ ذَيْنَ غَيْرَ مُضَارٍّ وَصِيَّةٍ مِنْ"

اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَلِيمٌ (سورة النساء آية 12).

وقوله تعالى: " وإن كثيراً من الخلقاء ليبغي بعضهم على بعض إلا اللذين ءامنوا وعملوا الصالحات

وقليل ما هم " (سورة ص آية 24).

2- مشروعية الشركة في السنة النبوية:

عزيزي الدارس، لقد ورد في الحديث القدسي عن النبي صلى الله عليه وسلم أنه قال: يقول الله

تعالى: " أنا ثالث الشريكين ما لم يخن أحدهما صاحبه، فإذا خان أحدهما صاحبه خرجت من بينهما"

رواه أبو داود والحاكم.



كما ورد عن الرسول صلى الله عليه وسلم أنه قال : " يد الله مع الشريكين ما لم يتخاونا " متفق عليه.

3- مشروعية الشركة من إجماع الفقهاء:

لقد أجمع الفقهاء على مشروعية الشركة في الجملة، ولكن اختلف العلماء في مشروعية بعض الشركات.

تدريب

- 1- ما هي الأحكام التي يمكن استنباطها من تعريف الشركات التجارية وفقاً لقانون الشركات اليمني؟
- 2- تكلم عن مشروعية الشركة في القرآن والسنة؟

أنواع الشركات التجارية :



أولاً: أنواع الشركات التجارية في الفقه الإسلامي:

1- شركة الملك أو شركة الأملاك:

يقصد بهذا النوع من الشركات هي الشركات التي تنشأ عن الإرث أو الغنيمة أو الوصايا.

2- شركة العقد:

يقصد بهذا النوع من الشركات هي الشركات التي تنشأ بتعاقد اثنين أو أكثر للاشتراك في مال

أو عمل أو هما معاً واقتسام ما ينتج عن ذلك من ربح أو خسارة.

عزيزي الدارس يمكن تقسيم شركة العقد إلى عدة أنواع وقد اختلف الفقهاء في أنواع شركات

العقد من حيث العدد والجواز.

أ. شركة المفاوضة.

يقصد بشركة المفاوضة عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من مال

وأن يساهم بعمله وأن يقتسما الربح والخسارة بالتساوي، ويشترط فيها التساوي في المال والتصرف

والتكافل والدين، ويتم فيها المساواة بين الشركاء من جميع النواحي سواء كانت تصرفاً أو ديناً أو مالاً

أو ربحاً، وقد سميت (مفاوضة) لأن كل شريك قد فوض الآخر في حضوره أو غيابه، لذا فإنه يلتزم بما

يعمله شريكه ويتحمل مسؤولية أعماله.

ب- شركة العنان.

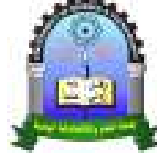
يقصد بشركة العنان عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من المال

وأن يساهم بعمله على أن يقتسما الربح والخسارة بحسب ما يتفق عليه ولا يشترط التساوي في المال ولا في

التصرف ولا في الربح ولا في الدين، وسميت هذه الشركة (عنان) لأنها تقع على حسب ما يعني للشركاء

من تجاوزات في جميع أنواع التجارة، وقد تتضمن فروقاً بين نسب رأس المال أو الربح أو السلطة في الإدارة.

3 - شركة الأعمال.



يقصد بشركة الأعمال عقد اتفاق بين اثنين للقيام بعمل من الأعمال وأن تكون أجرة هذا العمل بينهما حسب الإنفاق، وقد سمها البعض (شركة صنائع) حيث يمكن أن يتفق صانعان أو أكثر على إنتاج معين مثل الخياط لإنتاج سلعة معينة.

أ. شركة الوجوه.

يقصد بشركة الوجوه عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر ممن يتمتعون بسمعة طيبة على أن يقومون بشراء بضاعة بالنسيئة من الشركات وبيعها نقداً على أن يكون لصاحب البضاعة ثمنها كاملاً دون زيادة أو نقصان بغض النظر عن نتيجة نشاطهم من ربح أو خسارة، وأن يقتسما الربح والخسارة فيما بينهم حسب الإنفاق.

ب. شركة المضاربة.

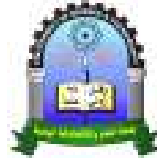
يقصد بشركة المضاربة عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر بحيث يقدم أحد الشركاء المال والأخر يقدم العمل والربح مشترك بينهما بحسب الاتفاق.

ثانياً. أنواع الشركات التجارية في القانون اليمني:

عزيزي الدارس، لقد حدد قانون الشركات التجارية اليمني في المادة رقم (9) نوعين من الشركات التجارية وكل نوع من هذا الأنواع تتضمن مجموعة من الشركات، حيث نصت هذه المادة إلى أن الشركات التجارية المشروعة بموجب القانون تتألف من النوعين التاليين من الشركات هي:

1. شركات الأشخاص وتضم الشركات التالية:

- شركة التضامن.
- شركة التوصية البسيطة.
- شركة المحاصة



2. شركات الأموال وتضم الشركات التالية:

- شركة المساهمة.
- شركة التوصية بالأسهم.
- الشركات ذات المسئولية المحدودة.

القواعد والمقاصد الأساسية التي تنظم الشركات في الفقه الإسلامي :

عزيزي الدارس، أن القواعد الأساسية التي تنظم الشركات في الفقه الإسلامي هي:

1. الشريك وكيل في تصرفاته وأمين على تحقيق أهداف الشركة.
2. الخراج بالضمان والريح بالمال والعمل.
3. الغنم بالغرم والوضيعة على رب المال.
4. تحقيق العدل بين الشركاء.
5. تحقيق مقصد تنمية المال لعمارة الأرض ابتغاء مرضاة الله.
6. مراعاة الأولويات وتقديم المصالح العامة على الخاصة.

عزيزي الدارس إن شروط عقد الشركة في الفقه الإسلامي هي:

1. الإيجاب والقبول عند الشركاء.
2. أن يكون الشركاء مؤهلين للشراكة.
3. أن يكون رأس المال نقداً أو عيناً.



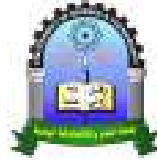
4. أن يقدم الشريك مال أو عمل أو كليهما في الشركة.
5. أن يكون رأس مال الشركة حاضراً.
6. أن يكون نشاط الشركة مباحاً.
7. عدم إضرار الشريك بنشاط الشركة.
8. عدم الإهمال أو التقصير من قبل الشريك.

الشروط التي يجب مراعاتها عند تكوين الشركات التجارية وهي:

- 1- أن يكون العقد مكتوباً :
نصت المادة رقم (10) من قانون الشركات اليمني أنه، يجب إثبات جميع الشركات التجارية باستثناء شركات المحاسبة بعقد مكتوب .
- 2- أن تكون للشركة شخصية اعتبارية:
نصت المادة رقم (11) من قانون الشركات اليمني على تمتع جميع الشركات التجارية المؤلفة بموجب هذا القانون باستثناء شركة المحاسبة بالشخصية الاعتبارية.

عزيزي الدارس يترتب على استقلال ذمة الشركة ما يلي:

- يصبح ما يقدمه الشركاء كرأس المال في الشركة ملكاً للشركة وليس للشريك علاقة فيما قدمه من رأس مال الشركة.
- تصبح الشركة ضامنة لدائنها.
- استقلالية الذمة المالية للشركة عن الذمة المالية للشركاء.
- إذا كان للشركة ديون أو عليها التزامات ولم تتمكن من الاستمرار في عملها يجوز أن يستوفي كل شريك حقه في الدين بعد سداد الالتزامات.



تدريب

ما هي الشركات المعاصرة التي تقابل الشركات في الفقه الإسلامي؟

طبيعة شركات الأشخاص:

تعتبر شركات الأشخاص من الشركات التي تعتمد على الأشخاص الطبيعيين، حيث يتم إعطاء العلاقة الشخصية بين الشركاء الاعتبار الأول، باعتبار أن تكوين وإدارة وتنظيم هذه الشركات تعتمد على العلاقة الشخصية التي تربط الشركاء بعضهم ببعض.

أقسام شركات الأشخاص:

1. شركات التضامن: General Partnership

تعريف شركات التضامن: عرف قانون الشركات اليمني في المادة رقم (14) شركة التضامن: "هي الشركة التي يكون جميع الشركاء فيها مسئولين بصفة شخصية وبالتضامن والتكافل عن ديون الشركة وجميع عقودها و التزاماتها".



2. شركات التوصية البسيطة: Limited Partnership

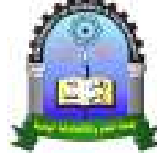
- جاء في المادة رقم (51) من قانون الشركات اليمني أن شركة التوصية البسيطة هي شركة أشخاص تشمل فئتين من الشركاء هما:
- فئة الشركاء المتضامنين: تسري قانون الشركات اليمني أحكام الشركاء المتضامنين في شركات التضامن، ويكونون مسؤولين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة في أموالهم الخاصة كما لهم دون غيرهم إدارة الشركة وفقاً لأحكام عقدها.
 - فئة الشركاء الموصيين: هم الشركاء الذين يقدمون المال للشركة وتكون مسؤوليتهم محدودة بما قدموه للشركة من مال فقط كلاً بنسبة حصته من رأس مال الشركة.
- عزيزي الدارس يتضح من التعاريف السابقة ما يلي:
- الشركاء المتضامنين سواءً في شركة التضامن أو التوصية البسيطة يكونون مسؤولين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة، بحيث إذا لم تف أموال الشركة في سداد ما عليها للدائنين فيتم تسديد الدائنين من الأموال الشخصية للشركاء.
 - إن الشريك المؤسر يسدد عن الشريك المعسر.
 - الشركاء الموصيين تنحصر مسؤوليتهم بحدود حصتهم في رأس مال الشركة فقط.

3 شركات المحاصة: Joint Ventures

عزيزي الدارس: عرف القانون التجاري اليمني شركة المحاصة في المادة رقم (55) "بأنها شركة مستترة غير ظاهرة ينحصر كيانها بين المتعاقدين لصفقة أو صفقات محددة".

خصائص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة:

1 خصائص شركات التضامن :



- أ. يتألف اسم شركة التضامن من أسماء جميع الشركاء وألقابهم فقط أو من أسماء وألقاب عدد منهم مع إضافة عبارة وشركاه أو شركائهم وأن يتوافق اسم الشركة مع نشاطها.
- ب. اكتساب الشريك المتضامن صفة التاجر القانونية، لذا يعتبر كل شريك كأنه يمارس التجارة بنفسه.
- ج. يعتبر الشريك مسئولاً مسئولية شخصية مطلقة بالتضامن مع سائر الشركاء عن التزامات الشركة وتطال هذه المسئولية جميع ثروته، كما يؤدي إفلاس الشركة إلى إفلاس كل الشركاء شخصياً .
- د. يعتبر كل شريك متضامن وكيلاً ومسئولاً عن الشركة وعن سائر شركائه في إدارة أعمالها وتلتزم الشركة والشركاء بكل عمل يقوم به هذا الشريك لتصريف أعمالها، ما لم يحدد عقد الشركة أو أية وثيقة لاحقة له مودعة ومسجلة وفقاً لأحكام هذا القانون خلاف ذلك.
- هـ. إذا خول عقد تأسيس الشركة أو أية وثيقة له وفق أحكام هذا القانون اسم شريك أو أكثر لإدارة الشركة والتوقيع عنها دون سائر الشركاء تلتزم الشركة فقط بما قام به المدير المخول دون سائر الشركاء.
- و. يعتبر كل شريك مسئولاً بالتضامن والتكافل مع سائر الشركاء وبالإنفراد أيضاً عن جميع الديون والالتزامات التي ترتبت على الشركة أثناء وجوده شريكاً فيها، كما يصبح ورثته بعد وفاته في حدود تركته مسئولين بالتضامن عن تلك الديون والالتزامات إلى أن توفى هذه الديون، ولا يجوز مطالبة الشريك إلا بعد ثبوت عدم كفاية أموال الشركة لتسديد الدين.
- ز. إذا أفلس أحد الشركاء تعطى ديون دائني الشركة حق امتياز على ديونه الخاصة وإذا أفلست الشركة تعطى ديون دايئها حق امتياز على ديون الشركاء، شريطة انتفاء الاحتيال أو الخداع.
- ح. لا يجوز ضم شريك جديد إلى شركة التضامن إلا بموافقة سائر الشركاء.
- ط. لا يجوز للشريك التنازل للغير عن حصته في الشركة إلا بموافقة جميع الشركاء أو بموافقة أغلبيتهم إذا أجاز عقد الشركة ذلك صراحة.



تنحل شركة التضامن في حالة وفاة أحد الشركاء إذا نص عقد الشركة على ذلك وفي حالة إفلاس أحد الشركاء أو انسحاب أحد الشركاء بناء على مشيئته أو فقد أحد الشركاء للأهلية العامة، يجوز لبقية الشركاء أن يقرروا بإجماع الآراء استمرار الشركة فيما بينهم بمعزل عن الشريك المنسحب

2. خصائص شركات التوصية البسيطة :

- أ. يجب أن يكون لشركات التوصية اسم لا يشتمل إلا على أسماء الشركاء المتضامين أو بعضهم دون أسماء الشركاء الموصيين، وإذا أذن الشريك الموصي إدراج اسمه في اسم الشركة أصبح مسؤولاً كالشريك المتضامن عن ديون الشركة.
- ب. ينحصر حق إدارة شركة التوصية البسيطة بالشركاء المتضامين، ولا يجوز للشريك الموصي التدخل في إدارة أعمال الشركة ولو كان تدخله بموجب توكيل، وإذا خالف هذا الحكم أصبح مسؤولاً بالتضامن مع الشركاء المتضامين.

تدريب

- 1- ما هي جوانب الاختلاف بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟
- 2- أذكر خصائص شركات التضامن؟
- 3- أذكر خصائص شركات التوصية البسيطة؟

ننتقل اعزائي الدارسين الى العنصر الأخير المتمثل في الريادة الداخلية :

تكوين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة:

1. تكوين شركات التضامن:



1. صياغة عقد الشركة:

عزيزي الدارس حتى تتكون شركة التضامن فقد ألزم قانون الشركات اليمني في المادة رقم (19) على ضرورة أن يتضمن في عقد الشركة البيانات التالية:

- أ. تاريخ إجراء العقد ومكانه.
- ب. أسماء الشركاء وعناوينهم وجنسياتهم.
- ج. اسم الشركة.
- د. مركز الشركة الرئيسي.
- هـ. نوع الشركة.
- و. هدف الشركة ونطاق عملها.
- ز. مقدار رأس مال الشركة وحصص كل شريك، وإذا لم يعين العقد حصص كل شريك تعتبر حصص الشركاء متساوية القيمة ما لم يوجد اتفاق أو عرف يقضي بغير ذلك.
- ح. أسماء الشركاء المفوضين بإدارة شؤون الشركة والتوقيع عنها.
- ط. مدة الشركة إذا كانت هذه المدة محددة.

2. تسجيل شركات التضامن:

عزيزي الدارس لقد حدد قانون الشركات التجارية اليمني رقم (22) في المواد من (20) إلى المادة

(25) عملية تسجيل شركات التضامن ويمكن تلخيص ذلك من خلال ما يلي:

أولاً: يقدم طلب التسجيل إلى المراقب أو مدير عام مكتب وزارة التجارة والصناعة بالمحافظة ومرفق

معه نسخة العقد الأصلية. بحيث يجب أن يتضمن طلب التسجيل ما يلي:

- أ. تاريخ تقديم الطلب.
- ب. اسم الشركة.
- ج. نوعها.



- د. غايتها ونطاق عملها.
هـ. رأسمالها.
و. أسماء الشركاء وحصص كل منهم في رأس المال.
ز. مركزها الرئيس وعنوانها.
ح. المدير أو المدراء المفوضين بالتوقيع عن الشركة بموجب عقدها.
ط. مدة الشركة إذا كانت محددة المدة.
- ثانياً:** يتم تسجيل عقد تأسيس شركة التضامن وأي تعديلات تطرأ عليه في سجل الشركات التضامنية بمراكز المحافظات.
- ثالثاً:** يشهر السجل التجاري في مركز المحافظة التي يكون فيها المركز الرئيس للشركة خلال شهر من تاريخ تسجيل عقد التأسيس أو تعديله.
- رابعاً:** لا يجوز لشركة التضامن أن تباشر أعمالها إلا بعد استكمال إجراءات تسجيلها لدى إدارة الشركات وشهرها في السجل التجاري.
- 2. تكوين شركات التوصية البسيطة:**
- تؤسس شركة التوصية البسيطة بعقد مكتوب يوقعه جميع الشركاء المتضامين والموصيين مع مراعاة انه يجب أن يوضح العقد:
- أ. اسم الشركة.
ب. نوع الشركة.
- أسماء الشركاء المتضامين مع تعيين مسؤوليتهم كمتضامين وأسماء الشركاء الموصيين مع تعيين صفتهم كموصيين ونصيب ما قدمه كل منهم في رأس مال الشركة



ماهي عناصر تكوين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟

وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن :

1. تعرف الشركات التجارية في الفقه الإسلامي والقانون اليمني؟
2. تميز بين أنواع الشركات التجارية في الفقه الإسلامي والقانون اليمني؟
3. تعرف شركات التضامن وشركة التوصية البسيطة؟
4. تتعرف على خصائص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟
5. تتعرف على عملية تكوين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟

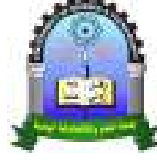


الأسئلة والتدريبات

- ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخاطئة، مع تصحيح الخطأ.
1. لقد أجمع الفقهاء على مشروعية الشركة.
 2. تتكون شركة المفاوضة من خلال عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من مال وأن يساهم بعمله وعلى أن يقتسما الربح والخسارة بالتساوي.
 3. تتكون شركة المفاوضة من خلال عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من مال فقط.
 4. تتكون شركة المفاوضة من خلال عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من مال أو أن يساهم بعمله وعلى أن يقتسما الربح والخسارة حسب رأس المال.
 5. يقصد بشركة العنان: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من المال وأن يساهم بعمله على أن يقتسما الربح والخسارة بحسب ما يتفقان عليه ولا يشترط التساوي في المال ولا في التصرف ولا في الربح ولا في الدين.
 6. يقصد بشركة العنان: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر على أن يشارك كل منهما بحصة من المال وأن يساهم بعمله على أن يقتسما الربح والخسارة بحسب ما يتفقان عليه ويشترط التساوي في المال وفي التصرف وفي الربح وفي الدين.
 7. يقصد بشركة الأعمال: عقد اتفاق بين اثنين للقيام بعمل من الأعمال وأن تكون أجرة هذا العمل بينهما حسب الاتفاق.
 8. يقصد بشركة الأعمال: عقد اتفاق بين اثنين للقيام بعمل من الأعمال وأن تكون أجرة هذا العمل بينهما بالتساوي.
 9. يقصد بشركة الأعمال: عقد اتفاق بين اثنين للقيام بعمل من الأعمال وأن تكون أجرة هذا العمل بينهما ثلثين للأول وثلثاً للثاني.



10. يقصد بشركة الوجوه: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر ممن يتمتعون بسمعة طيبة على أن يقوموا بشراء بضاعة بالنسيئة من الشركات وبيعها نقداً.
11. يقصد بشركة الوجوه: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر ممن يتمتعون بسمعة طيبة على أن يقوموا بشراء بضاعة نقداً من الشركات وبيعها بالنسيئة.
12. يقصد بشركة الوجوه: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر ممن يتمتعون بسمعة طيبة على أن يقوموا بشراء بضاعة نقداً من الشركات وبيعها نقداً.
13. يقصد بشركة المضاربة: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر بحيث يقدم أحد الشركاء المال والأخر يقدم العمل والربح مشترك بينهما بحسب الاتفاق.
14. يقصد بشركة المضاربة: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر بحيث يقدم جميع الشركاء المال والربح مشترك بينهما بحسب الاتفاق.
15. يقصد بشركة المضاربة: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر بحيث يشركا جميع الشركاء في العمل والربح مشترك بينهما بحسب الاتفاق.
16. يقصد بشركة المضاربة: عقد اتفاق بين اثنين أو أكثر بحيث يقدم أحد الشركاء المال والأخر يقدم العمل والربح مشترك بينهما بالتساوي.
17. إن الخراج بالضمان: يعني أن العائد المترتب من المشروع يكون بضمانة، فمن لا يضمن الخسارة في المشروع فإنه يستفيد من ريعه.
18. الخراج بالضمان: يعني أن العائد المترتب من المشروع يكون بضمانة، فمن يضمن الخسارة في المشروع فإنه يستفيد من ريعه.
19. الخراج بالضمان: يعني أن العائد المترتب من المشروع يكون بضمانة، فمن يضمن الخسارة في المشروع فإنه لا يضمن ريعه.



20. قاعدة الغنم بالغرم والوضيعة على رب المال تبين أن الذي يستفيد من مغانم الشيء عليه أن يتحمل تبعاته ومغارمه، أي تقبل خسارته.
21. قاعدة الغنم بالغرم والوضيعة على رب المال تبين أن الذي يستفيد من مغانم الشيء لا يتحمل تبعاته ومغارمه، ولا تقبل خسارته.
22. يجب إثبات جميع الشركات التجارية باستثناء شركات المحاصة بعقد مكتوب .
23. يجب إثبات جميع الشركات التجارية بما في ذلك شركات المحاصة بعقد مكتوب.
24. تتمتع جميع الشركات التجارية المؤلفة بموجب هذا القانون باستثناء شركة المحاصة بالشخصية الاعتبارية.
25. تتمتع جميع الشركات التجارية المؤلفة بموجب قانون الشركات التجارية اليمني رقم (22) لسنة 1997م، باستثناء شركة المحاصة بالشخصية الاعتبارية.
26. تتمتع جميع الشركات التجارية المؤلفة بموجب قانون الشركات التجارية اليمني رقم (22) لسنة 1997م، بما في ذلك شركة المحاصة بالشخصية الاعتبارية.
27. إن شركة التوصية البسيطة هي شركة أشخاص تشمل فئتين من الشركاء هما فئة الشركاء المتضامنين، فئة الشركاء الموصيين.
28. إن شركة التوصية البسيطة هي شركة أشخاص تشمل فئة الشركاء المتضامنين فقط.
29. إن شركة التوصية البسيطة هي شركة أشخاص تشمل فئة الشركاء الموصيين فقط.
30. فئة الشركاء المتضامنين: يكونون مسئولين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة في أموالهم الخاصة كما لهم دون غيرهم إدارة الشركة وفقاً لأحكام عقدها.
31. فئة الشركاء الموصيين: هم الشركاء الذين يقدمون المال للشركة وتكون مسئوليتهم محدودة بما قدموه للشركة من مال فقط كل بنسبة حصته من رأس مال الشركة.



32. الشركاء المتضامنين سواءً في شركة التضامن أو التوصية البسيطة يكونون مسؤولين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة.
33. الشركاء المتضامنين سواءً في شركة التضامن أو التوصية البسيطة يكونون غير مسؤولين بالتضامن عن جميع التزامات الشركة.
34. إذا لم تف أموال الشركة في سداد ما عليها للدائنين فيتم سديد الدائنين من الأموال الشخصية للشركاء المتضامنين.
35. إذا لم تف أموال الشركة في سداد ما عليها للدائنين لا سديد الدائنين من الأموال الشخصية للشركاء المتضامنين.
36. الشركاء الموصون تنحصر مسؤوليتهم بحدود حصتهم في رأس مال الشركة فقط.
37. الشركاء الموصون تتعدى مسؤوليتهم حصتهم في رأس مال الشركة.
38. تتحل شركة التضامن في حالة وفاة أحد الشركاء إذا نص عقد الشركة على ذلك.
39. لا تتحل شركة التضامن في حالة وفاة أحد الشركاء إذا نص عقد الشركة على ذلك.
40. يجب أن يكون لشركات التوصية اسم لا يشتمل إلا على أسماء الشركاء المتضامنين أو بعضهم دون أسماء الشركاء الموصيين.
41. يجب أن يكون لشركات التوصية اسم يشتمل على أسماء الشركاء المتضامنين أو بعضهم، و أسماء الشركاء الموصيين.



نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhuri@hotmail.com



المحاضرة الثانية المحاسبة على رأس المال معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

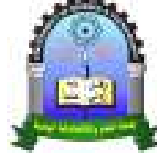
الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

- عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :
1. إجراء قيود إثبات رأس المال في الشركة.
 2. تمييز بين طرق إثبات رأس المال النقدية والعينية.
 3. تفرق بين طريقتي دفع رأس المال دفعة واحدة وعلى دفعات.
 4. تمييز بين الطرق المختلفة لمعالجة تقديم أصول والتزامات منشأة فردية كسداد لحصة الشريك في رأس المال.

توزيع عناصر المحاضرة.

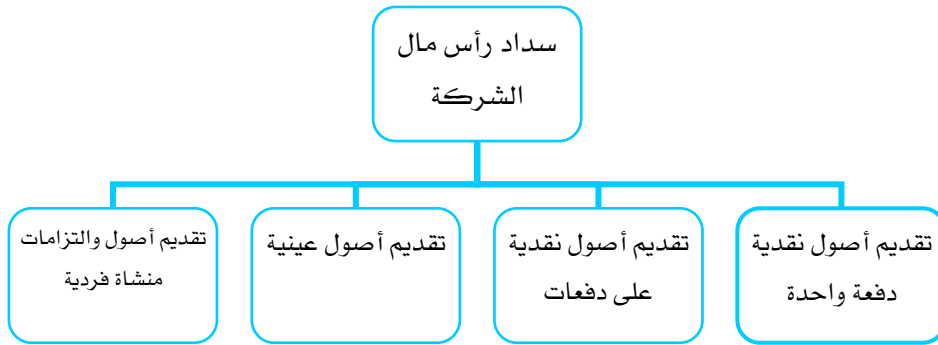
تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

القسم الأول: إثبات رأس المال في الشركات.
القسم الثاني: طرق سداد الشركاء لرأس المال.



عزيزي الدارس، لقد تطرق قانون الشركات اليمني رقم (22) إلى أنه يجب أن يتضمن عقد الشركة مقدار رأس مال الشركة وحصّة كل شريك فيه، وميعاد وكيفية سداده من قبل الشركاء.

المعالجة المحاسبية لعمليات تكوين رأس المال :



1- تقديم رأس المال على هيئة أصول نقدية دفعة واحدة :

عند قيام الشركاء بتقديم حصصهم في رأس مال الشركة يفتح حساب واحد لرأس المال للشركة مقسم إلى عدة خانة فرعية لكل شريك على حدة، أما في حالة تعهد الشريك بدفع حصته في رأس المال يفضل توسط حساب حصة الشريك بحيث يفتح في تاريخ التعهد ويقفل في تاريخ التقديم الفعلي لحصته في رأس المال



تدريب

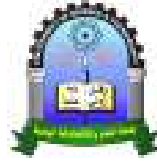
متى يتم توسيط حساب حصة الشريك ؟

- عند سداد رأس مال الشريك نقداً للصندوق أو لحساب الشركة بالبنك:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الصندوق أو البنك		xx
	إلى ح/ رأس المال - الشريك (...)	xx	
	تسديد رأس مال الشريك () نقداً للصندوق أو لحساب الشركة بالبنك		

مثال :

في 2010/1/1 م اتفق محمد وأسامة والبراء على تكوين شركة البراء وشركاه التضامنية، برأس مال مقدراه 6,000,000 ريال موزع بينهم بالتساوي ، فإذا علمت أن كل من الشركاء قد قدم حصته في رأس المال على النحو التالي :



- (1) قدم محمد حصته نقداً في صندوق الشركة في 2010/1/1 م
- (2) قدم أسامه حصته في حساب الشركة بالبنك في 2010/1/2 م
- (3) قدم البراء حصته مناصفة في صندوق وبنك الشركة في 2010/1/3 م

المطلوب :

1. إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة البراء وشركاه تنفيذاً للاتفاق أعلاه .
2. تصوير حساب الصندوق والبنك وحساب رأس المال لكل شريك .
3. تصوير الميزانية الافتتاحية بعد تنفيذ الاتفاق مباشرةً.

الحل :

- نصيب كل شريك في رأس المال = $\frac{6,000,000}{3}$ = 2,000,000 ريال

1. قيود اليومية :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1 م	من ح/ الصندوق إلى ح/ رأس المال - محمد إثبات سداد الشريك محمد لحصته في رأس مال الشركة نقداً بصندوق الشركة.	2,000,000	2,000,000
2010/1/2 م	من ح/ البنك إلى ح/ رأس المال - أسامة	2,000,000	2,000,000



	إثبات سداد الشريك أسامة لحصته في رأس مال الشركة بحساب الشركة بالبنك.		
2010/1/3م	من مذكورين ح/ الصندوق ح/ البنك إلى ح/ رأس المال - البراء	2,000,000	1,000,000 1,000,000
	أثبات سداد الشريك البراء لحصته في رأس مال الشركة نقداً بصندوق الشركة وبحساب الشركة بالبنك.		

2. تصوير حساب الصندوق والبنك ورأس المال :

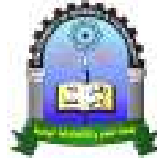
دائن	ح/ الصندوق		مدين		
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
			2010/1/1م	إلى ح/ رأس المال - محمد	2,000,000
			2010/1/2م	إلى ح/ رأس المال - البراء	1,000,000
2010/1/3م	رصيد مرحل	3,000,000			
	الإجمالي	3,000,000		الإجمالي	3,000,000



دائن	ح/البنك			مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
			2010/1/1م	إلى ح/رأس المال - أسامة	2,000,000
			2010/1/2م	إلى ح/رأس المال - البراء	1,000,000
2010/1/3م	رصيد مرحل	3,000,000			
	الإجمالي	3,000,000	الإجمالي		3,000,000

دائن	ح/ رأس مال:						مدين				
التاريخ	البيان	الشريك البراء	الشريك أسامة	الشريك محمد	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك البراء	الشريك أسامة	الشريك محمد	إجمالي
2010/1/1	من ح/الصندوق			2,000,000	2,000,000						
2010/1/2	من ح/ البنك		2,000,000		2,000,000						
2010/1/3	من مذكورين ح/ الصندوق ح/ البنك	1,000,000 1,000,000			1,000,000 1,000,000						
						2010/1/3	رصيد مرحل	2,000,000	2,000,000	2,000,000	6,000,000
	الإجمالي	2,000,000	2,000,000	2,000,000	6,000,000		الإجمالي	2,000,000	2,000,000	2,000,000	6,000,000

التاريخ	البيان	دائن	ملاحظة :
			عززي الدارس، نلاحظ أننا



		قمنا بإجراء ثلاثة قيود يومية مختلفة لكل شريك قيد مستقل نظراً لأن تاريخ سداد حصص الشركاء مختلف، أما إذا قام الشركاء بسداد حصصهم في رأس المال في نفس التاريخ فيمكن إجراء قيد واحد لسداد الحصص كما يلي مدين:
--	--	--



من مذكورين		
ح/ الصندوق		3,000,000
ح/ البنك		3,000,000
إلى ح/ رأس المال	6,000,000	
2,000,000 الشريك محمد		
2,000,000 الشريك أسامة		
2,000,000 الشريك البراء		
إثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال نقداً في الصندوق والبنك.		

ويتم فتح ح/ البنك وح/ الصندوق و ح/ رأس مال الشركاء بنفس الطريقة السابقة، ويتم ترحيل هذا القيد إلى هذه الحسابات بنفس الطريقة المتعارف عليها وفي النهاية سوف تظهر نفس الأرصدة في الحسابات السابقة.

3. الميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية للشركة في 2010/1/3 م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية			أصول متداولة		
رأس المال			نقدية بالصندوق	3,000,000	
الشريك محمد	2,000,000		نقدية بالبنك	3,000,000	
الشريك أسامة	2,000,000				6,000,000
الشريك البراء	2,000,000				
		6,000,000			
		6,000,000			6,000,000



2- تقديم رأس المال على هيئة أصول نقدية على دفعات:

عزيزي الدارس ، أعلم انه قد لا تتوفر النقدية الكافية لسداد حصة بعض الشركاء بالكامل عند تكوين شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة ، وفي هذه الحالة يمكن الاتفاق على سداد بعض الشركاء لنصيبهم في رأس المال على دفعات أو أقساط محددة التواريخ بحسب ظروف كل شريك ، وفي هذه الحالة يتم توسط حساب خاص يسمى حساب حصص الشركاء ، ويتم معالجة ذلك محاسبيا كما يلي:

عندما يتم الاتفاق على سداد رأس المال دفعات:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ حصص الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...)		××
	إلى ح/ رأس المال ×× الشريك (...) ×× الشريك (...)	××	
	إثبات حصص الشركاء في رأس مال الشركة تنفيذاً للعقد المبرم بينهم .		

- عند سداد الشركاء لرأس مال الشركة



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ النقدية (الصندوق / البنك) إلى ح/ حصص الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إثبات سداد الشركاء لخصصهم في رأس المال حسب الاتفاق وتواريخ كل قسط أو دفعة.	××	××

مثال:

في 1/3/2010م اتفق عبده وعلي وعبد الله على تكوين شركة عبده وشركاه التضامنية، برأس مال قدره 12,000,000 ريال يقسم بينهم 3 : 2 : 1 على التوالي، فإذا علمت أن كل شريك قدم حصته في رأس المال على النحو التالي:

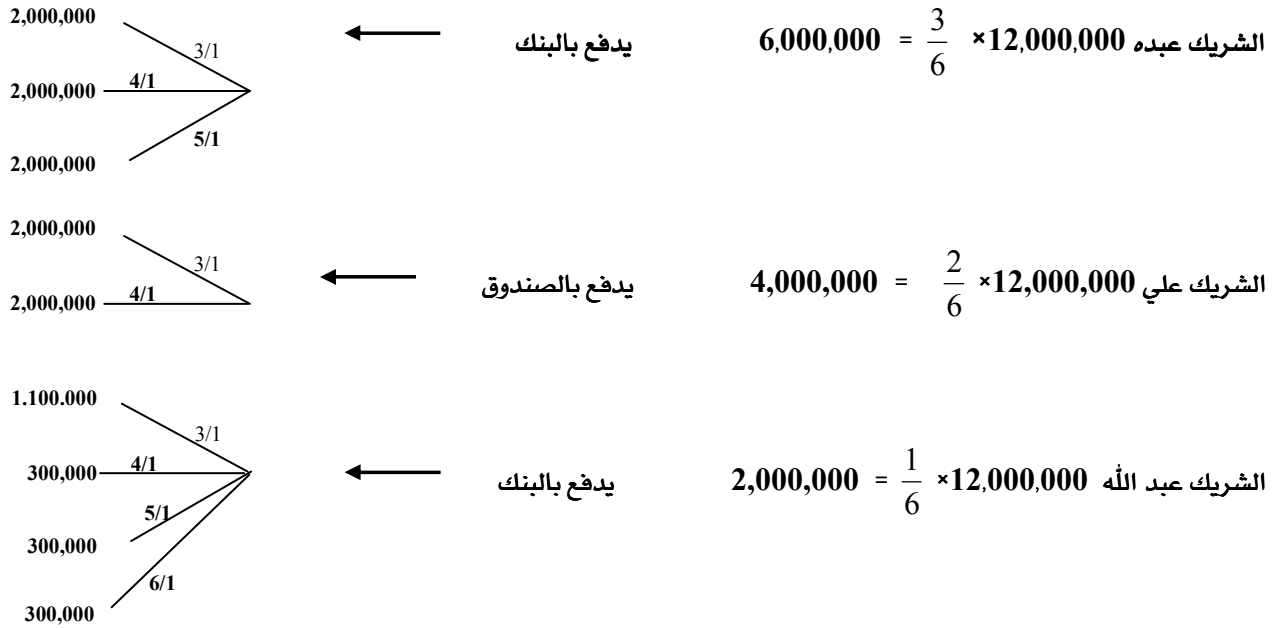
- 1- يقدم عبده حصته نقداً في حساب الشركة بالبنك على ثلاثة أقساط شهرية متساوية اعتباراً من 1/3/2010م.
- 2- يقدم علي حصته نقداً في صندوق الشركة على قسطين متساوية تدفع خلال شهرين الأول في 1/3/2010م.
- 3- يقدم عبد الله حصته نقداً في حساب الشركة بالبنك على أن يدفع 1,100,000 ريال في 1/3/2010م والباقي على ثلاثة أقساط متساوية في بداية كل شهر ميلادي.

المطلوب:

- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة عبده وشركاه تنفيذاً للاتفاق أعلاه.

تمهيد الحل :

كيفية سداد لشركا لخصصهم في رأس المال:

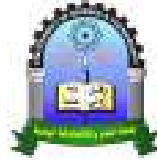


القيود اليومية في دفاتر شركة عبده وشركاه.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/3/1م	من ح/ حصص الشركاء 6,000,000 حصة الشريك عبده 4,000,000 حصة الشريك علي 2,000,000 حصة الشريك عبد الله إلى ح/ رأس مال الشركاء 6,000,000 الشريك عبده	12,000,000	12,000,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	4,000,000 الشريك علي 2,000,000 الشريك عبد الله إثبات حصص الشركاء من خلال توسيط ح/ الحصص تنفيذاً للعقد.		
2010/3/1م	من مذكورين ح/ الصندوق ح/ البنك إلى ح/ حصص الشركاء 2,000,000 حصة الشريك عبده 2,000,000 حصة الشريك علي 1,100,000 حصة الشريك عبد الله إثبات سداد الشركاء للقسط الأول.	5,100,000	2,000,000 3,100,000
2010/4/1م	من مذكورين ح/ الصندوق ح/ البنك إلى ح/ حصص الشركاء 2,000,000 حصة الشريك عبده 2,000,000 حصة الشريك علي 300,000 حصة الشريك عبد الله إثبات سداد الشركاء للقسط الثاني من رأس مال الشركة حسب العقد.	4,300,000	2,000,000 2,300,000
2010/5/1م	من ح/ البنك		2,300,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/6/1م	إلى ح/ حصص الشركاء 2,000,000 حصة الشريك عبده 300,000 حصة الشريك عبد الله إثبات سداد الشريك عبده للقسط الأخير والشريك عبد الله للقسط الثالث حسب العقد.	2,300,000	300,000
	من ح/ البنك إلى ح/ حصص الشركاء 300,000 حصة الشريك عبد الله إثبات سداد الشريك عبد الله لحصته المتبقية من رأس المال حسب العقد.	300,000	

3- تقديم رأس المال على هيئة أصول عينية:

عزيزي الدارس: أن تقديم حصة رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة لا يقتصر على الأصول النقدية بل يمكن أن يكون أحد الشركاء يمتلك أصولاً عينية ويرغب في تقديمها كحصة في رأس مال الشركة وفي هذه الحالة فأن هناك بعض القواعد التي تنظم عملية إثبات الأصول العينية في دفاتر شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة.

أ- الأصول الثابتة:



- إذا اتفق الشركاء على عدم إعادة تقدير الأصول الثابتة، يتم نقل الأصول الثابتة للشركة بقيمتها الدفترية و يتم إثباتها في شركة التضامن أو التوصية البسيطة بهذه القيمة، وإذا كان هناك مجمع إهلاك للأصول الثابتة ففي هذه الحالة تثبت تلك الأصول في دفاتر الشركة بصافي القيمة الدفترية مع استبعاد مجمعات الإهلاك.
- إذا اتفق الشركاء على إعادة تقدير الأصول الثابتة يتم نقل الأصول الثابتة بالقيمة الجديدة المتفق عليها وتثبت في دفاتر الشركة بالقيمة الجديدة.

ب- الأصول المتداولة :

- إذا تم الاتفاق بين الشركاء على عدم تعديل قيمة لأصول المتداولة يتم إثباتها بدفاتر الشركة بالقيمة الدفترية، ويتم اخذ مخصصات الأصول المتداولة بعين الاعتبار عند انتقال تلك الأصول للشركة حيث تثبت بالقيمة الدفترية بالإضافة إلى إثبات المخصصات كما هي.
- إذا تم الاتفاق على تعديل قيمة الأصول المتداولة فأنه يتم إثباتها بدفاتر الشركة بالقيم الجديدة باستثناء أوراق القبض والمديون فإنها تسجل بالقيم الدفترية القديمة وتعديل القيمة القديمة لتتناسب مع القيمة الجديدة من خلال إثبات أو تعديل مخصصاتها على أن يتم إظهارها في دفاتر شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

عزيزي الدارس ، في حالة اتفاق الشركاء على إعادة تقييم الأصول العينية المقدمة من أحد الشركاء سداداً لحصته في رأس المال، فإنه يجب مراعاة أن يتم إثبات الأصول العينية بدفاتر الشركة بالقيمة العادلة لها بتاريخ تقديمها للشركة، وللوصول للقيمة العادلة للأصول يتم إعادة تقييم هذه الأصول التي قدمها أحد الشركاء سداداً لحصته في رأس مال الشركة، كما يتم المقارنة بين كل من حصة الشريك في رأس المال المطلوب سدادها وصافي قيمة الأصول العينية التي قدمها الشريك بعد إعادة تقييمها، وفي هذه الحالة ينتج عن إعادة التقييم أحد الاحتمالات التالية :



الاحتمال الأول:

تتساوى قيمة الأصول المقدمة من الشريك مع حصته المطلوبة في رأس المال وفي هذه الحالة يتم إجراء

القيود المحاسبية الآتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ العقارات		xx
	ح/ السيارات		xx
	ح/		xx
	إلى ح/ رأس المال	xx	
	xx الشريك (...)		
	إثبات سداد الشريك حصته في رأس المال بشكل أصول		

الاحتمال الثاني:

أن تكون قيمة الأصول المقدمة من الشريك بعد إعادة تقييمها أقل من حصته المطلوبة في رأس المال وفي

هذه الحالة يكون على الشريك دفع باقي القيمة نقداً في الصندوق أو حساب الشركة بالبنك ويكون

القيود المحاسبية كما يلي:



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ العقارات ح/ السيارات ح/ ح/ النقدية بالصندوق / البنك (بالفارق بين الحصة المقدمة والحصة المطلوبة) إلى ح/ رأس مال الشركاء ×× رأس مال الشريك (...) إثبات سداد الشريك لحصته في رأس المال في شكل أصول عينية ودفع الفارق في حساب الشركة بالبنك أو الصندوق.	×× ×× ×× ××	

الاحتمال الثالث :

أن تكون قيمة الأصول المقدمة من الشريك بعد إعادة تقييمها أكبر من حصته المطلوبة في رأس المال، وفي هذه الحالة يحق للشريك سحب الفرق نقداً، ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ العقارات ح/ السيارات ح/ إلى مذكورين ح/ رأس مال الشركاء ×× الشريك (...) ح/ النقدية بالصندوق / أو البنك (بالفارق بين الحصة المقدمة والحصة المطلوبة)	×× ×× ×× ××	



إثبات تقديم الشريك (...) أصول عينية سداداً لحصته في رأس مال الشركة وسحب المبالغ الزائدة عن حصته من صندوق الشركة نقداً.		
---	--	--

مثال:

في 2010/1/1م اتفق أ ، ب على تكوين شركة توصية بسيطة برأس مال قدره 5,000,000 ريال مقسم بينهما بنسبة 2:3 على التوالي وان يكون الشريك (أ) موصي وكان الاتفاق بين الشريكين كما يلي:

- 1- يسدد الشريك (أ) جزء من حصته بالتنازل عن سيارة يملكها قدرت قيمتها بمبلغ 500,000 ريال ويودع بقية الحصة في حساب الشركة بالبنك .
- 2- يسدد الشريك (ب) جزء من حصته كما يلي:

تتنازل عن عقار يمتلكه قدرت قيمته بمبلغ 1,000,000 وسيارة قدرت قيمتها بمبلغ 500,000 ريال وأثاث قدرت قيمته بمبلغ 500,000 ريال، على أن يقوم الشريك بسداد بقية الحصة في رأس المال في 2011/1/1 م .

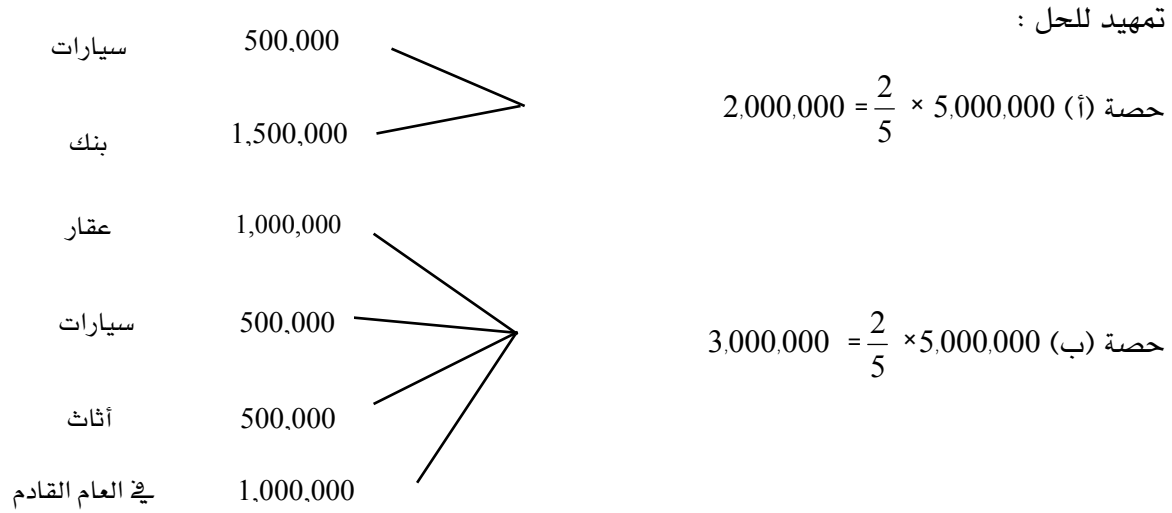
المطلوب :

- 1- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .



2- تصوير ح/رأس المال و ح/حصة الشركاء .

3- إعداد ميزانية الشركة الافتتاحية .



قيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من مذكورين		
	ح/ السيارات		500,000
	ح/ البنك		1,500,000



2010/1/1	إلى ح/ رأس المال - الشريك (أ) سداد الشريك (أ) الحصة في رأس المال بالتنازل عن سياراته والباقي في سداد بالبنك.	2,000,000	
2010/1/1	من ح/ حصة الشريك (ب) إلى ح/ رأس المال - الشريك (ب) إثبات حصة الشريك (ب) في رأس المال.	3,000,000	3,000,000
2010/1/1	من مذكورين ح/ العقار ح/ السيارات ح/ الأثاث إلى ح/ حصة الشريك (ب) إثبات سداد الشريك (ب) لجزء من حصته في رأس المال.	2,000,000	1,000,000 500,000 500,000

-2

دائن		ح/ رأس المال			مدين				
التاريخ	البيان	الشريك (ب)	الشريك (أ)	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك (ب)	الشريك (أ)	إجمالي
2010/1/1	من مذكورين من ح/ حصة الشريك (ب)	3,000,000	2,000,000	2,000,000 3,000,000	2010/1/1	رصيد مرحل	3,000,000	2,000,000	5,000,000

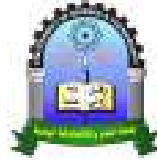


		3,000,000	2,000,000	5,000,000			3,000,000	2,000,000	5,000,000
--	--	-----------	-----------	-----------	--	--	-----------	-----------	-----------

دائن		ح/ حصة الشريك (ب)		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/1/1	من مذكورين	2,000,000	2010/1/1	إلى ح/ رأس المال	3,000,000
	رصيد مرحل	1,000,000			
	الإجمالي	3,000,000		الإجمالي	3,000,000

3- ميزانية الشركة في 2010/1/1 م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول ثابتة:		
رأس المال			عقارات	1,000,000	
الشريك (أ)	2,000,000		سيارات	1,000,000	
الشريك (ب)	3,000,000		أثاث	500,000	
		5,000,000	أصول متداولة:		2,500,000
			بنك		1,500,000
			أرصدة مدينة أخرى:		
			حصة الشريك (ب)		1,000,000
		5,000,000			5,000,000



تدريب

ما هي القواعد التي تنظم عملية إثبات الأصول العينية في دفاتر شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟

4- تقديم رأس المال على هيئة أصول والتزامات منشأة فردية:

عزيزي الدارس، عندما يمتلك أحد الشركاء منشأة فردية ويرغب في تقديمها كحصة في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة يتم إقفال حسابات المنشأة الفردية، ويتم معالجة ذلك محاسبياً كما يلي:

1- المعالجة المحاسبية للحسابات في دفاتر المنشأة الفردية:

عزيزي الدارس، إن انتقال أصول والتزامات المنشأة الفردية يعني نهاية حياة المنشأة الفردية، لذا فإن الخطوة الأولى التي يجب إتباعها هي إقفال حسابات هذه المنشأة كما يلي:

أ- حسابات الأصول:

يتم إقفال حسابات الأصول بالمنشأة الفردية بجعل حسابات الأصول دائنة وحساب شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة مديناً.



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ شركة التضامن / شركة التوصية البسيطة إلى مذكورين ح/ السيارات ح/ البضاعة ح/	xx xx xx	xx
	إقفال أصول منشأة الشريكالفردية		

ب- حسابات الالتزامات:

بالنسبة لالتزامات المنشأة الفردية للشريك التي تلتزم بها شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة فإنه يتم إقفال حساباتها بجعلها مدينة وحساب شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة دائناً.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		xx
	ح/ الدائنين		xx
	ح/ أوراق الدفع		xx
	إلى شركة التضامن / شركة التوصية البسيطة إقفال التزامات منشأة الشريك ...	xx	

ج- الأصول التي لا تنتقل إلى الشركة لاحتفاظ الشريك بها.



عزيزي الدارس ، الأصول التي لا تنتقل إلى شركة التضامن أو التوصية البسيطة لاحتفاظ الشريك بها تسوى قيمتها في حساب رأس المال حيث يجعل حساب رأس المال مدينا وحساب الأصل دائنا.

إقفال الأصول التي احتفظ بها الشريك:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال إلى ح/ الأصول إقفال حسابات الأصول التي احتفظ بها الشريك ولم يتم نقلها للشركة.	xx	xx

- د - الالتزامات التي يتعهد صاحب المنشأة بسدادها قبل انتقال الأصول والالتزامات الأخرى للشركة:
بالنسبة للالتزامات التي يتعهد صاحب المنشأة بسدادها قبل انتقال الأصول والالتزامات الأخرى لشركة
التضامن أو شركة التوصية البسيطة فإن الشريك صاحب المنشأة الفردية أما أن يقوم بسداد هذا الالتزام
أو إقفاله في حساب رأس مال المنشأة الفردية.
- الالتزامات التي يسدها من صندوق أو بنك المنشأة:



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الالتزامات إلى ح/ الصندوق / أو البنك إثبات سداد الالتزامات التي لم تنتقل لشركة من قبل الشريك.	xx	xx

- إقفال الالتزامات التي يتعهد الشريك بسدادها:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الالتزامات إلى ح/ رأس المال إقفال حسابات الالتزامات لسدادها بمعرفة صاحب المنشأة في رأس مال المنشأة الفردية.	xx	xx

- إقفال رأس مال المنشأة الفردية:

يتم إقفال رأس مال المنشأة الفردية بجعله مديناً وحـ / شركة التضامن أو التوصية البسيطة دائناً كما يلي:



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس مال الشريك إلى ح/ شركة التضامن / شركة التوصية البسيطة إثبات إقفال رأس مال الشريك (...) بنقله إلى شركة التضامن التوصية البسيطة.	xx	xx

2- المعالجة المحاسبية لأصول والتزامات منشأة الشريك الفردية في دفاتر الشركة:

عزيزي الدارس، أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية في دفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة فإن الشركاء قد يتفقوا بخصوص أصول والتزامات المنشأة الفردية المقدمة من الشركاء ما يلي :

أ- قبول أصول والتزامات المنشأة الفردية بدون إعادة تقييم:

عزيزي الدارس، إذا اتفق الشركاء على عدم إعادة تقييم أصول والتزامات المنشأة الفردية، فآنة في هذه الحالة ينتج عن هذا الاتفاق عدة احتمالات :

الاحتمال الأول :

أن يقدم الشريك صافي أصول (الأصول - الالتزامات) تساوى حصته في رأس مال الشركة، وفي هذه الحالة لا يوجد أي مشكلة، وتكون المعالجات المحاسبية عند تقديم أصول والتزامات المنشأة الفردية بدون إعادة تقييم سداد لرأس مال الشريك كما يلي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
---------	--------	------	------



من مذكورين		
ح/ الأصول المختلفة		xx
إلى ح/ مذكورين		
ح/ الالتزامات	xx	
ح/ رأس المال	xx	
إثبات سداد الشريك (... لأصول والتزامات منشاته الفردية سداداً لحصته في رأس المال.		

عزيزي الدارس تذكر:

- 1- أن طبيعة حسابات الأصول مدينة، لذا عند إقفالها في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة يتم وضعها عكس طبيعتها يعني في الجانب الدائن
- 2- أن طبيعة حسابات الالتزامات دائنة لذا عند إقفال هذه الحسابات الخاصة بالمنشأة الفردية في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة يتم وضعها عكس

مثال:

اتفق يونس وعبد على تكوين شركة يونس وشريكه التضامنية في 2010/1/1 م برأس مال قدرة 24,000,000 ريال مقسم بينهما بالتساوي، وقد سدد يونس حصته في رأس المال نقداً، أما عبد فقد



سدد حصته بالتنازل عن أصول والتزامات محلة التجاري، وقد ظهرت ميزانيته في 2009/12/31 م كما يلي :

المركز المالي لمحل عبده التجاري في 2009/12/31م

الالتزامات وحقوق الملكية			أصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية			أصول ثابتة:		
رأس المال		12,000,000	مباني	6,000,000	10,000,0000
الالتزامات			آلات	4,000,0000	
دائتئون		8,000,000	أصول متداولة:		
			بضاعة	5,000,000	
			مدينون	4,000,000	
			صندوق	1,000,000	10,000,0000
		20,000,000			20,000,000

فإذا علمت أنه تم قبول أصول والتزامات محل عبده التجاري كما هي بدون إعادة تقييم.

المطلوب:

- 1- إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من:
 - أ- منشأة عبده التجارية.
 - ب- شركة يونس وشريكه التضامنية.
- 2- تصوير قائمة المركز المالي الافتتاحية لشركة يونس وشريكه التضامنية.



تمهيد الحل:

حصة الشريك يونس = $\frac{24.000.000}{2}$ ريال 12,000,000 — يدفع نقداً

حصة الشريك عبده = $\frac{24.000.000}{2}$ ريال 12,000,000 ← يدفع صافي أصول محلة التجاري

1- القيود اليومية في دفاتر محل عبده التجاري:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
1/1	من ح/ شركة التضامن إلى مذكورين ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدنين ح/ الصندوق إقفال أصول محل عبده التجاري ينقلها لشركة يونس وشريكه التضامنية.	6,000,000 4,000,000 5,000,000 4,000,000 1,000,000	20,000,000
1/1	من ح/ الدائنين إلى ح/ شركة التضامن إقفال التزامات محل عبده التجاري بنقلة إلى شركة يونس وشريكه التضامنية.	8,000,000	8,000,000
	من ح/ رأس مال عبده		12,000,000



1/1	إلى ح/ شركة التضامن إثبات نقل رأس مال عبده إلى شركة يونس وشريكه التضامنية.	12,000,000	
-----	--	------------	--

2- قيود اليومية في شركة يونس وشريكه التضامنية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
1/1	من ح/ الصندوق إلى ح/ رأس المال - الشريك يونس إثبات تقديم يونس لحصته في رأس مال الشركة نقداً.	12,000,000	12,000,000
1/1	من مذكورين ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدنين ح/ الصندوق إلى مذكورين ح/ رأس المال - الشريك عبده ح/ الدائنين إثبات تقديم عبده لأصول والتزامات محلة التجاري سداداً لحصته في رأس المال.	12,000,000 8,000,000	6,000,000 5,000,000 4,000,000 4,000,000 1,000,000



4- قائمة المركز المالي الافتتاحية الشركة يونس وشركائه التضامنية في 2010/1/1م

الالتزامات وحقوق الملكية			أصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية			أصول ثابتة:		
رأس مال الشركاء			المباني	6,000,000	10,000,000
الشريك يونس	12,000,000		الألات	4,000,000	
الشريك عبده	12,000,000		أصول متداولة:		
الالتزامات			البضاعة	5,000,000	22,000,000
الدائنين		24,000,000	المدينون	4,000,000	
		8,000,000	الصندوق	13,000,000	
		32,000,000			32,000,000

الاحتمال الثاني:

أن يقدم الشريك صايفي أصول (الأصول - الالتزامات) اقل أو أكثر من حصته في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة، وفي هذه الحالة قد يتفق الشركاء على أن يقوم الشريك الذي يقدم صايفي أصول منشأته الفردية سداداً لحصته في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة على أن يسحب أو يدفع الزيادة أو النقص عن حصته في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة.



مثال :

اتفق أ ، ب في 2010/1/1م على تكوين شركة توصية بسيطة برأس مال قدرة 4,000,000 ريال مقسم بينهما بالتساوي وقد قام كل شريك بسداد حصته كما يلي :

- 1- سدد الشريك (أ) حصته نقداً بصندوق الشركة .
- 2- قدم الشريك (ب) أصول والتزامات منشأته الفردية على أن يقوم بدفع أو قبض ما يقل أو ما يزيد عن حصته في رأس مال الشركة نقداً من خلال صندوق الشركة.

ميزانية منشأة الشريك في 1992/12/31 م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
حقوق الملكية			أصول ثابتة		
رأس المال		2,000,000	سيارات	300,000	
			الأثاث	200,000	
الالتزامات					500,000
الدائنون	100,000		أصول متداولة		
أوراق دفع	50,000	150,000	البضاعة	1,000,000	
أرصدة دائنة أخرى			المدينون	200,000	
مصرفات مستحقة		50,000	الصندوق	500,000	
					1,700,000
		2,200,000			2,200,000



فإذا علمت أنه تم قبول أصول والتزامات منشأة الشريك (ب) كما هي بدون بدون إعادة تقييم، وأن الشركة التزمت بمطلوبات منشأة الشريك (ب) ،
المطلوب:

- 1- إثبات قيود اليومية اللازمة لإقفال حسابات منشأة الشريك (ب).
- 2- تصوير ح/ شركة التضامن و ح/ رأس المال في دفاتر المنشأة الفردية .
- 3- إجراء قيود اليومية اللازمة لفتح دفاتر شركة التضامن .

تمهيد الحل :

إقفال دفاتر المنشأة الفردية:

- 1- إذا اتفق الشركاء على عدم إدخال أي تعديل على أصول والتزامات المنشأة الفردية:
حصة الشريك (أ) = 2,000,000 ← تدفع نقداً لصندوق الشركة
حصة الشريك (ب) = 2,000,000 ← أصول والتزامات منشأته الفردية.
قيود اليومية الإقفال حسابات منشأة الشريك (ب) :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ شركة التضامن إلى المذكورين		2,200,000
	ح/ السيارات	300,000	
	ح/ الأثاث	200,000	
	ح/ البضاعة	1,000,000	
	ح/ المدينين	200,000	



2010/1/1	ح/ الصندوق	500,000	
	إقفال أصول منشأة الشريك (ب).		
	من مذكورين		
	ح/ الدائنين		100,000
2010/1/1	ح/ أوراق دفع		50,000
	ح/ مصروفات مستحقة		50,000
	إلى ح/ شركة التضامن	200,000	
	إقفال التزامات المنشأة الفردية فـ شركة التضامن.		
2010/1/1	من ح/ رأس المال		2,000,000
	إلى ح/ شركة التضامن	2,000,000	
	إقفال ح/ رأس مال المنشأة الفردية		
	لشريك (ب) في شركة التضامن.		

قيود اليومية لفتح دفاتر شركة التضامن:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ الصندوق		2,000,000
	إلى ح/ رأس المال - الشريك (أ)	2,000,000	
	إثبات سداد الشريك (أ) لحصته في رأس المال.		
2010/1/1	من مذكورين		
	ح / السيارات		300,000
	ح/ الأثاث		200,000
	ح/ البضاعة		1,000,000
	ح/ المدينين		200,000



ح/ الصندوق		500,000
إلى مذكورين		
ح/ الدائنين	100,000	
ح/ أوراق دفع	50,000	
ح/ مصروفات مستحقة	50,000	
ح/ رأس المال - الشريك (ب)	2,000,000	
إثبات سداد الشريك (ب) لحصته في رأس المال بالتنازل عن أصول والتزامات منشأته الفردية .		

- تصوير الحسابات في دفاتر المنشأة الفردية:

دائن			ح/ رأس المال		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ	
2010/1/1	رصيد	2,000,000		إلى ح/ شركة التضامن	2,000,000	
		2,000,000			2,000,000	

دائن			ح/ شركة التضامن		دائن	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ	
2010/1/1	من مذكورين	200,000		إلى	2,200,000	
	من ح/ رأس المال	2,000,000		مذكورين		
		3,000,000			300,000	



الاحتمال الثالث:

إن يقدم الشريك صايفي أصول (أصول - الالتزامات) أقل أو أكثر من حصته في رأس مال شركة التضامن، وإذا اتفق الشركاء على أن تكون صايفي أصول منشأته الفردية سداداً لحصته في رأس مال شركة التضامن فإنه ينتج عن هذه العملية ما يلي:

1- إن تكون صايفي أصول منشأة الشريك المقدمة سداداً لحصته في رأس المال أقل من حصته المطلوبة يعني أن باقي الشركاء اعتبروا إن صايفي قيمة الأصول المقدمة من الشريك تغطي حصته في رأس المال، وهذا يعني إن هذه الأصول تتضمن أصولاً غير ظاهرة (أصول غير ملموسة)، لذا فإن الفرق يعتبر بمثابة شهرة محل للشريك الجديد، ويتم إضافتها إلى رأس ماله وتظهر هذه الشهرة في جانب الأصول في ميزانيه شركة التضامن.



- صايف الأصول اقل من حصة الشريك:

التاريخ	البيان	دائن	مدین
2010/1/1م	من مذكورين		
	ح/ الأصول المختلفة		xx
	ح / شهرة المحل		xx
	إلى مذكورين		
	ح/الالتزامات	xx	
	ح/ رأس مال الشريك	xx	
	إثبات سداد الشريك لحصته في رأس المال عن طريق تقديم أصول والتزامات منشاته واحتساب النقص في صايف الأصول شهرة المحل.		

2- أن تكون صايف أصول منشأة الشريك المقدمة سداداً لحصته في رأس المال أكبر من حصته المطلوبة، يعني أن باقي الشركاء لم يعترفوا بتغطية صايف الأصول المقدمة من الشريك لحصته في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة، لذا فإن هذا الفرق يعتبر بمثابة احتياطي تضخم أسعار الأصول يظهر في ميزانية الشركة في جانب الالتزامات وحقوق الملكية، مما يجعل لجميع الشركاء الحق في هذا الاحتياطي.



- سداد الشريك لحصته في رأس المال:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1م	من مذكورين ح/ الأصول المختلفة إلى مذكورين ح/ الالتزامات ح/ رأس المال ح/ احتياطي ضخم (ارتفاع) أسعار الأصول إثبات سداد الشريك لحصته في رأس المال عن طريق تقديم أصول والالتزامات منشاته واعتبار الزيادة في صافي الأصول احتياطي رأس المال.	xx xx xx xx	xx

مثال:

في 2010/1/1م اتفق سالم وسعيد على تكوين شركة توصية بسيطة باسم شركة سالم وشريكه برأس مال قدرة 10,000,000 ريال موزع بينهما بالتساوي، بحيث يقدم كل منهما صافي أصول منشاته سداداً لحصته في رأس مال الشركة كما يلي:

ميزانية منشأة سالم

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
<u>حقوق الملكية:</u> رأس المال		4,500,000	<u>الأصول الثابتة:</u> مباني		2,500,000



الالتزامات		الأصول المتداولة		
دائنون	500,000	بضاعة	1,500,000	
		صندوق	500,000	
		مدينون	500,000	2,500,000
				5,000,000

ميزانية منشأة سعيد

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			الأصول الثابتة:		
رأس المال		5,500,000	مباني		2,000,000
الالتزامات			الأصول المتداولة:		
دائنون		500,000	بضاعة	2,500,000	
			صندوق	750,000	
			مدينون	750,000	4,000,000
		6,000,000			6,000,000

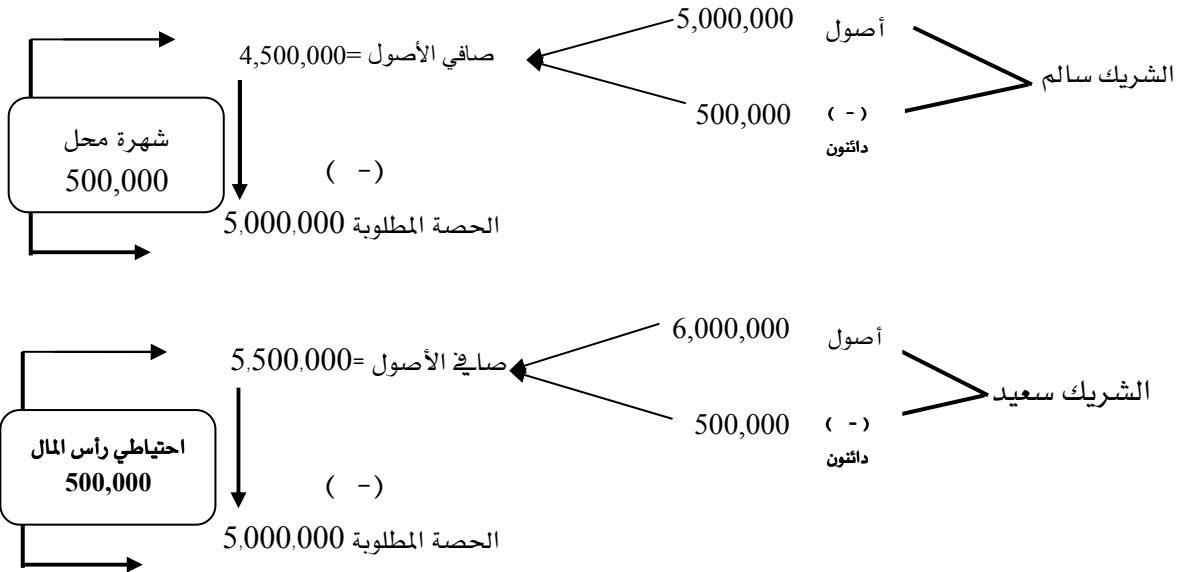
المطلوب:

- 1- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة سالم وشريكة.
- 2- تصوير ميزانية الشركة الافتتاحية شركة سالم وشريكة.



تمهيد الحل :

$$\frac{10,000,000}{2} = 5,000,000 \text{ ريال} = \text{حصة الشريك سالم}$$
$$\frac{10,000,000}{2} = 5,000,000 \text{ ريال} = \text{حصة الشريك سعيد}$$





1- القيود اليومية في دفاتر شركة سالم وشريكة - توصية بسيطة:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1م	من مذكورين ح/ المباني ح/ البضاعة ح/ الصندوق ح/ المدينين ح / شهرة المحل إلى مذكورين ح/ الدائنين ح/ رأس المال - الشريك سالم إثبات سداد سالم لحصته في رأس المال عن طريق تقديم أصول والتزامات منشأته واحتساب النقص في صافي الأصول شهرة المحل.	500,000 5,000,000	2,500,000 1,500,000 500,000 500,000 500,000
2010/1/1م	من مذكورين ح/ المباني ح/ البضاعة ح/ الصندوق ح/ المدينين إلى مذكورين ح/ الدائنين ح/ رأس المال - الشريك سعيد	500,000 5,000,000	2,000,000 2,500,000 750,000 750,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ح/ احتياطي تضخم أسعار الأصول إثبات سداد سعيد لحصته في رأس المال عن طريق تقديم أصول والتزامات منشاته واعتبار الزيادة في صافي الأصول احتياطي رأس المال.	500,000	

الميزانية الافتتاحية كما هي في 2010/1/1 م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول الثابتة:		
رأس مال الشركاء			شهره المحل	500,000	
الشريك سالم	5,000,000		مباني	4,500,000	5,000,000
الشريك سعيد	5,000,000	10,000,000			
احتياطي رأس المال		500,000	أصول متداولة:		
الالتزامات			بضاعة	4,000,000	
دائنون		1,000,000	مدينون	1,250,000	
			صندوق	1,250,000	6,500,000
		11,500,000			11,500,000



ب- قبول أصول والتزامات المنشأة الفردية بعد إعادة تقييمها:

عزيزي الدارس، عند تقديم أحد الشركاء لأصول والتزامات منشأته الفردية واتفق الشركاء على إعادة تقييم قيم الأصول والتزامات بواسطة محاسب قانوني أو خبير، حتى يمكن نقل الأصول والتزامات إلى شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة بقيمتها الحقيقية أي بقيمتها السوقية العادلة، فإنه ينطبق في عملية تقييم أصول والتزامات المنشأة الفردية القواعد التي تنطبق على تقييم الأصول العينية التي سبق الإشارة إليها.

في حالة الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقييم أصول والتزامات المنشأة الفردية فإن المعالجات المحاسبية في دفاتر المنشأة ودفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة تتم كما يلي:

1- حساب إعادة التقدير:

يتم توسط حساب إعادة التقييم (التقدير) وهذا الحساب يتم فتحه في دفاتر المنشأة الفردية، ولا يفتح في دفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة ويثبت في حساب إعادة التقدير الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية إعادة التقدير وطالما وان الأرباح في عملية إعادة التقدير تتمثل في الزيادة في الأصول والنقص في الالتزامات والمخصصات فأنة يتم تسجيل هذه الأرباح في الجانب الدائن من حساب إعادة التقدير ويكون القيد المحاسبي.

- إثبات أرباح إعادة التقدير:

تاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ الأصول المختلفة (القيمة الجديدة أكبر من القيمة القديمة) = زيادة بقيم الأصول		××
	ح/ الالتزامات المختلفة (القيمة الجديدة أصغر من القيمة القديمة) = نقص بقيم الالتزامات		××
	ح/ المخصصات المختلفة (القيمة الجديدة أصغر من القيمة القديمة) = نقص بقيم المخصصات		××
	إلى ح/ إعادة التقدير (إجمالي الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم)	××	
	إثبات أرباح إعادة التقدير الناتجة من الزيادة في قيم الأصول والنقص في قيم الالتزامات		



	والمخصصات	
--	-----------	--

أما الخسائر الناتجة عن عملية إعادة التقدير فأنها تتمثل في النقص في الحسابات التي طبيعتها مدينة والمتمثلة في الأصول والزيادة في الحسابات التي طبيعتها دائنة والمتمثلة في الالتزامات والمخصصات، ويجعل حساب إعادة التقدير مدين بهذه الخسائر.

- إثبات خسائر إعادة التقدير :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين		xx
	ح/ الأصول المختلفة (القيمة الجديدة [أصغر من] القيمة القديمة) = نقص في قيم الأصول	xx	
	ح/ الالتزامات المختلفة (القيمة الجديدة [أكبر من] القيمة القديمة) = زيادة بقيم الالتزامات	xx	
	ح/ المخصصات المختلفة (القيمة الجديدة [أكبر من] القيمة القديمة) = الزيادة بقيم مخصصات	xx	

ويكون نتيجة عملية إعادة التقدير صافي ربح أو صافي خسارة يتم إقفالها في حساب رأس المال:

- إقفال صافي ربح إعادة التقدير:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ رأس المال		xx
	إقفال صافي ربح إعادة التقدير في حساب رأس مال المنشأة الفردية.	xx	



- إقفال صافي خسارة إعادة التقدير :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال		xx
	إلى ح/ إعادة التقدير	xx	
	إقفال صافي خسائر إعادة التقدير في ح/ رأس المال.		

2- الأصول الثابتة:

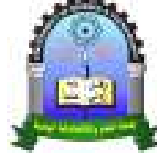
عزيزي الدارس: لقد سبق أن تطرقنا لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة والمتداولة، وللتذكير فإنه عند إعادة تقييم الأصول الثابتة أو مجمع الإهلاك إن وجد فإنه يتم إثباتها في دفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة بقيمتها الجديدة بغض النظر عن قيمتها الدفترية أو مجمع الإهلاك إن وجد.

3- الأصول المتداولة:

عند إعادة تقييم الأصول المتداولة فإنه يتم إثباتها في دفاتر شركة التضامن بقيمتها الجديدة بغض النظر عن قيمتها الدفترية فيما عدا الأصول المتداولة التالية:

- المدينون:

عزيزي الدارس، يتم إثباتها في دفاتر شركة التضامن أو التوصية البسيطة بقيمتها الدفترية القديمة ثم يتم عمل مخصص بالفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها المقدرة الجديدة (وهي القيمة الأقل)، أما بالنسبة للمدينون المعدومة يخفض بها المدينون مباشرة قبل نقلها لشركة التضامن أو التوصية البسيطة. بالنسبة للمخصص يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من المدينون أو يظهر في جانب الخصوم، ويرجع اختلاف معالجة المدينون عن بقية الأصول المتداولة وذلك لأن إعادة تقييم المدينين يتطلب دراسة قدرة المدينين على سداد ما عليهم من ديون في تاريخ استحقاقها، كما أن إثبات المدينين بقيمتها الجديدة يعني



إن الفارق ديون معدومة، وهي أصلاً ليست كذلك هذا بعكس بقية الأصول المتداولة التي لها قيمة سوقية جارية مثل البضاعة.

- أوراق القبض:

ينطبق عليها ما ينطبق على المدينون وذلك بإثباتها بدفاتر الشركة بقيمتها القديمة ويتم عمل مخصص قطع أوراق القبض بالفارق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية المقدرة الجديدة (وهي القيمة الأقل) ويظهر هذا المخصص في قائمة المركز المالي مطروحاً من أوراق القبض في جانب الأصول أو يظهر في جانب الخصوم.

4- معالجة الفرق بين حصة الشريك وصايف الأصول المقدمة:

- سحب أو إيداع الفرق بين حصة الشريك وصايف الأصول المقدمة نقداً بالصندوق أو البنك كما تم تناول ذلك سابقاً.

- إذا تم اعتبار صايف الأصول المقدمة سداداً لحصة الشريك في رأس المال ففي هذه الحالة عندما تقل صايف أصول منشأة الشريك عن حصته في رأس المال يعتبر الفارق شهره محل وقد تم التطرق لذلك سابقاً عند الحديث عن صايف الأصول بدون إعادة التقدير.

أما إذا كانت صايف أصول منشأة الشريك أكبر من حصته في رأس المال في هذه الحالة يتم اعتبار الزيادة احتياطي تقويم أصول المنشأة الفردية نتيجة إعادة تقدير الأصول، ويظهر هذا الحساب في الجانب الدائن من قيد اليومية، ويظهر ضمن أرصدة الالتزامات بالميزانية الافتتاحية للشركة، وقد تم تناول ذلك فيما سبق.

مثال:

في 2010/1/1 م اتفق أ ، ب، ج على تكوين شركة توصية بسيطة بالشروط الآتية :

1- رأس مال الشركة 3,000,000 ريال (مقسم بينهما بالتساوي)



2- يقدم الشريك المتضامن (أ) أصول والتزامات منشاته الفردية بعد إعادة تقييمها بواسطة خبير محاسبي.

3- يقدم الشريك المتضامن (ب) أصول والتزامات منشاته الفردية سداداً لحصته في رأس المال.

4- يقدم الشريك الموصي (ج) حصته نقداً بصندوق الشركة:

وقد كانت ميزانية منشأة الشريك (أ) في 2010/12/31م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول ثابتة:		
رأس المال		1,300,000	عقارات (صافي القيمة الدفترية)	300,000	
الالتزامات:			سيارات (صافي القيمة الدفترية)	200,000	
أوراق الدفع		100,000	الأثاث (صافي القيمة الدفترية)	100,000	
أرصدة دائنة أخرى:			أصول متداولة:		600,000
مصروفات مستحقة		20,000	بضاعة		400,000
			مدينون	130,000	
			(-) مخصص ديون مشكوك فيها	10,000	
					120,000
			بنك		300,000
		1,420,000			1,420,000

وقد تضمن تقرير الخبير المحاسبي ما يلي :

- 1- تقدر قيمه العقارات بمبلغ 200,000 ريال.
- 2- قدرت قيمة السيارات بمبلغ 150,000 ريال.
- 3- تتضمن البضاعة ما قيمته 50,000 ريال بضاعة سبق بيعها ولم تسلم للعميل.



4- تبين إن هناك فاتورة مشتريات آجلة لم تكن مشته في دفاتر المنشأة تقدر قيمتها بمبلغ 20,000 ريال ولكن أدرجت ضمن الجرد.

5- تبلغ الديون المعدومة بمبلغ 10,000 ريال و مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مبلغ 20,000 ريال.

وقد وافق الشركاء على تقرير الخبير المحاسبي كما اتفقوا على ما يلي :

- أ- عدم صلاحية السيارات لإعمال الشركة.
ب- تتعهد الشركة بمطلوبات منشأة الشريك (أ) فيما عدا المصروفات المستحقة يتم سدادها من قبل المنشأة.

ج- يقوم الشريك(أ) بتعديل رصيد البنك بالسحب أو بالإضافة بما يجعل صافي الأصول المقدمة منه بعد إعادة تقديرها وفي ضوء الاتفاق السابق معادل لحصته المتفق عليها في رأس مال الشركة.

أصول والتزامات منشأة الشريك(ب)

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول ثابتة:		
رأس المال		1,100,000	سيارات(صافي القيمة الدفترية)	300,000	
الالتزامات			أثاث (صافي القيمة الدفترية)	200,000	
دائنون		100,000	أصول متداولة:		500,000
			بضاعة	500,000	
			مدينون	200,000	
					700,000
		1,200,000			1,200,000

المطلوب:

أولاً: قي دفاتر منشأة الشريك (أ)



- إجراء قيود اليومية اللازمة بما في ذلك إقفال الحسابات.
ثانياً: قي دفاتر منشأة الشريك (ب)
- تصوير ح/ إعادة التقدير و ح/ رأس المال و ح/ شركة التوصية البسيطة.
ثالثاً: 1- إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة التوصية البسيطة.
2- تصوير الميزانية الافتتاحية لشركة التوصية البسيطة

تمهيد الحل:

رأس مال الشريك (أ) $\frac{3,000,000}{3} = 1,000,000$ يقدم أصول والتزامات منشاته الفردية.

رأس مال الشريك (ب) $\frac{3,000,000}{3} = 1,000,000$ يقدم أصول والتزامات منشاته الفردية.

رأس مال الشريك (ج) $\frac{3,000,000}{3} = 1,000,000$ يسد حصته بصندوق الشركة.

تظهر قائمة المركز المالي بعد إعادة التقدير كما يلي، حيث تمثل الأرقام المضللة القيم الجديدة للأصول.

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
رأس المال	1,300,000		عقارات (نقص)	300,000	
م.د.م. فيها	20,000		سيارات (نقص)	200,000	
(زيادة 10000)	10,000		أثاث	100,000	
أوراق دفع	100,000		بضاعة (نقص)	350,000	
دائنون	20,000				
	صفر				



			400,000
		مدينون (نقص)	120,000
			130,000
مصروفات مستحقة	20,000	بنك (نقص)	280,000
			300,000

القيود اليومية في دفاتر منشأة الشريك (أ):

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين ح/ العقار ح/ البضاعة ح/ المدينين ح/ مخصص ديون مشكوك فيها ح/ الدائنين إثبات خسائر إعادة تقدير.	100,000 50,000 10,000 10,000 20,000	190,000
2010/1/1	من ح/ رأس المال إلى ح/ إعادة التقدير إفصال ح/ إعادة التقدير في ح/ رأس المال.	190,000	190,000
2010/1/1	من ح/ المصروفات المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد المصروفات المستحقة.	20,000	20,000
2010/1/1	من ح/ رأس المال إلى ح/ السيارات إثبات تخفيض رأس المال بقيمته السيارات.	200,000	200,000
2010/1/1	من ح/ شركة التوصية البسيطة		1,050,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	إلى مذكورين ح/ العقارات	200,000	
	ح / الأثاث	100,000	
	ح/ البضاعة	350,000	
	ح/ المدينين	120,000	
	ح/ البنك	280,000	
2010/1/1	إفصال حسابات الأصول في شركة التوصية البيسيطة.		
	من مذكورين		
	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها		20,000
	ح/ أوراق الدفع		100,000
2010/1/1	ح/ الدائنين		20,000
	إلى ح/ شركة التوصية البيسيطة	140,000	
	إفصال التزامات منشأة الشريك (أ) في شركة التوصية البيسيطة.		
2010/1/1	من ح/ رأس المال		910,000
	إلى ح/ شركة التوصية البيسيطة	910,000	
	إفصال ح/ رأس المال في ح/ شركة التوصية البيسيطة.		

- تصوير حساب إعادة التقدير:

دائن	ح/ إعادة التقدير		مدين		
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/1/1	من ح/ رأس المال	190,000	2010/1/1	إلى مذكورين	190,000



		190,000			190,000
--	--	---------	--	--	---------

- تصوير حساب شركة التوصية البسيطة:

دائن		ح/ شركة التوصية البسيطة		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/1/1	من مذكورين	140,000	2010/1/1	إلى مذكورين	1,050,000
	من ح/ رأس المال	910,000			
		1050000			1050000

- تصوير حساب رأس المال:

دائن		ح/ رأس المال		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
	رصيد	1,300,000		إلى ح/ إعادة التقدير	190,000
				إلى ح/ السيارات	200,000
				إلى ح/ شركة التضامن	910,000
		1,300,000			1,300,000

القيود اليومية في دفاتر شركة التوصية البسيطة:

- حصة الشريك (أ) 1,000,000 ← أصول والتزامات بعد إعادة تقييمها.
حصة الشريك (ب) 1,000,000 ← أصول والتزامات سداداً لحصة الشريك
حصة الشريك (ج) 1,000,000 ← بصندوق الشركة



سداد الشريك (أ) لحصته :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من المذكورين		
	ح/ العقارات		200,000
	ح/ الأثاث		100,000
	ح/ البضاعة		350,000
	ح/ المدينين		120,000
	ح/ البنك		370,000
	إلى المذكورين		
	ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	20,000	
	ح/ أوراق الدفع	100,000	
	ح/ دائنين	20,000	
ح/ رأس المال - الشريك (أ)	1,000,000		
	إثبات سداد الشريك (أ) لحصته في رأس المال.		
2010/1/1	من المذكورين		
	ح/ السيارات		300,000
	ح/ الأثاث		200,000
	ح/ البضاعة		500,000
	ح/ المدينون		200,000
	إلى المذكورين		
ح/ دائنون	100,000		



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	ح/ رأس المال - الشريك (ب) ح/ احتياطي تضخم الأصول إثبات سداد الشريك (ب) لحصته في رأس المال.	1,000,000 100,000	1,000,000
	من ح/ الصندوق إلى ح/ المال - الشريك (ج) إثبات سداد الشريك (ج) لحصته في رأس المال.	1,000,000	

- تصوير ميزانية الشركة الافتتاحية:

ميزانية شركة التوصية البسيطة الافتتاحية

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول ثابتة:		
رأس المال			عقارات	200,000	800,000
الشريك (أ)	1,000,000		سيارات	300,000	
الشريك (ب)	1,000,000		أثاث	300,000	
الشريك (ج)	1,000,000	3,000,000	أصول متداولة:		
احتياطي تضخم الأصول		100,000	بضاعة	850,000	
الالتزامات			320,000 مدينون		
دائنون	120,000		20,000 مخصص ديون مشكوك فيها	300,000	
أوراق الدفع	100,000	220,000			



			بنك	370,000	
			صندوق	1,000,000	
					2,520,000
		3,320,000			3,320,000

تدريب

1. وضح الفرق بين الربح والخسارة الناتجة من تقييم أصول والتزامات المنشأة الفردية؟
2. كيف يتم إثبات الأصول الثابتة والأصول المتداولة في دفاتر شركة التضامن؟



وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن :

1. إجراء قيود إثبات رأس المال في الشركة؟
2. تمييز بين طرق إثبات رأس المال النقدية والعينية؟
3. تفرق بين طريقتي دفع رأس المال دفعة واحدة وعلى دفعات؟
4. تمييز بين الطرق المختلفة لمعالجة تقديم أصول والتزامات منشأة فردية كسداد لحصة الشريك في رأس المال؟

الخلاصة :

عزيزي الدارس، هدفت هذه الوحدة إلى التعرف على طرق إثبات رأس المال والطرق المختلفة لتقديم

الحصص كسداد لرأس مال الشريك في الشركة ويمكن أن نخلص من هذه الوحدة إلى ما يلي:

- يتم تقديم حصة الشركاء في رأس مال الشركة إما بصورة نقدية أو عينية.
- إن تقديم الشركاء لحصصهم في رأس مال الشركة إما دفعة واحدة أو على دفعات، وفي حالة سداد رأس مال الشركاء على دفعات يتم توسط حساب حصص الشركاء بجعله مدينياً وحساب رأس مال الشركاء دائناً.
- **عزيزي الدارس**، عند تقديم أحد الشركاء أصول وخصوم منشأته الفردية كسداد لرأس المال وتم قبول هذه الأصول والالتزامات بدون إعادة تقدير وكان صافي أصول المنشأة يساوي حصته في رأس مال الشركة فإنه لا يوجد مشكلة، أما إذا كان صافي الأصول المقدمة أكبر من حصة الشريك في رأس المال اعتبر الزيادة احتياطي تضخم أسعار الأصول ويظهر في جانب الالتزامات في قائمة المركز المالي؛ أما إذا كان صافي الأصول المقدمة أقل من حصة الشريك في رأس المال اعتبر النقص شهرة محل تظهر في جانب الأصول في قائمة المركز المالي.
- **عزيزي الدارس**، عند إعادة تقييم أصول والتزامات المنشأة الفردية المقدمة من الشريك سداداً لحصته في رأس مال شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة فإنه يجعل حساب إعادة التقدير دائناً



بالزيادة بالأصول والنقص في الالتزامات والمخصصات باعتبار أن هذا يمثل ربحاً من إعادة التقدير، ويجعل حساب إعادة التقدير لدينا بالنقص في الأصول والزيادة في الالتزامات والمخصصات باعتبار أن هذا يمثل خسارة من إعادة التقدير، ويتم إثبات الأصول الثابتة في دفاتر الشركة بقيمتها الجديدة بغض النظر عن قيمتها الدفترية أو مجمع الإهلاك إن وجد، ويتم إثبات الأصول المتداولة في دفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة بقيمتها الجديدة عدا المدينين وأوراق القبض يتم إثباتها بقيمتها القديمة (الدفترية) ويتم تكوين مخصص بالفرق .

نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhori@hotmail.com



المحاضرة الثالثة قياس الأرباح والخسائر معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف : د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

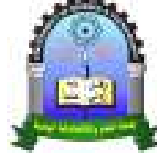
- عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :
- 1- تتعرف على الحسابات الجارية للشركاء، والحسابات الختامية في شركات الأشخاص.
 - 2- تميز بين أنواع الحسابات التي تتم بين الشريك و الشركة .
 - 3- تتعرف على المعالجات المحاسبية للمعاملات.
 - 4- تعد الحسابات الختامية في شركات الأشخاص .

توزيع عناصر المحاضرة.

تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

القسم الأول: المعالجة المحاسبية لقروض الشركاء وفوائدها والحسابات الجارية الشخصية للشركاء وفائدتها.

القسم الثاني: المعالجة المحاسبية لمسحوبات الشركاء وفوائدها ومرتبات ومكافآت الشركاء والفائدة على



رأس مال الشركاء.

القسم الثالث: المعالجة المحاسبية لعملية التأمين على حياة الشركاء.

القسم الرابع: الحسابات الختامية والمعالجة المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

مسحوبات الشركاء : Drawing Account

عزيزي الدارس، يقصد بمسحوبات الشركاء ما يحصلون عليه خلال الفترة المالية من الشركة من مبالغ وبضائع لاستعمالهم الشخصي، وذلك لمقابلة مصاريفهم واحتياجاتهم الشخصية، ويفترض من الشركاء عدم القيام بسحب أي مبالغ إلا بعد تحديد نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة، بحيث لا يسمح للشريك سحب أكثر من نصيبه من الشركة. وعادة يتفق الشركاء على تحديد الحد الأقصى لهذه المسحوبات وكيفية تسعير البضاعة المسحوبة وتحديد الأعباء المترتبة على المسحوبات وغيرها.

- المعالجة المحاسبية لمسحوبات الشركاء:

يتم معالجة مسحوبات الشركاء محاسبيا سواء كانت نقدية أو عينية بتوسيط حساب خاص يسمى حساب مسحوبات الشركاء ويكون القيد المحاسبي كما يلي:



- إذا كان السحب نقدي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مسحوبات الشريك (...) إلى ح/ النقدية (الصندوق/ البنك) إثبات مسحوبات الشريك (...) النقدية.	xx	xx

- إذا كان السحب في نفس التاريخ لأكثر من شريك:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ المسحوبات xx الشريك (...) xx الشريك (...) إلى ح/ النقدية (الصندوق/ البنك) إثبات مسحوبات الشركاء (...). النقدية.	xx	xx

- سحب البضاعة بسعر التكلفة:

إذا كان السحب في شكل بضاعة وكان الاتفاق على تقييم البضاعة المسحوبة بسعر التكلفة فإنه

يتم إثبات ذلك محاسبيا بإجراء القيد الآتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مسحوبات الشركاء xx الشريك (...) xx الشريك (...) إلى ح/ المشتريات (البضاعة)	xx	xx



	إثبات مسحوبات البضاعة بسعر التكلفة.		
--	-------------------------------------	--	--

- سحب البضاعة بسعر البيع:

إذا قام أالشريك بسحب البضاعة وكان الاتفاق على تقييم البضاعة المسحوبة بسعر البيع أو بسعر يزيد عن التكلفة ففي هذه الحالة يتم معاملة الشركاء مثلهم مثل العملاء بدون إعطائهم أي مميزات، ويتم إثبات ذلك محاسبيا بإجراء القيد الآتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مسحوبات الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إلى ح/ المبيعات (البضاعة) إثبات مسحوبات الشركاء للبضاعة بسعر البيع.	××	××

- إذا كانت المسحوبات العينية في شكل أصول ثابتة:

في حالة قيام أحد الشركاء بأخذ أصل ثابت من الشركة لحسابه الخاص فإنه يتم الاتفاق على تقييم الأصل بالتكلفة أو بسعر يزيد عن التكلفة أو بسعر يقل عن التكلفة، ويتم معالجة ذلك محاسبيا كما يلي:

أ- في حالة الاتفاق على تقييم المسحوبات من الأصول الثابتة بالتكلفة :



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ مسحوبات الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) ح/ مخصص إهلاك الأصل الثابت إلى ح/ الأصل الثابت إثبات مسحوبات الشركاء من الأصول الثابتة مقيمة بسرر التكلفة.	××	××

ب- في حالة الاتفاق على تقييم المسحوبات من الأصول الثابتة بسرر يزيد عن التكلفة، ففي هذه الحالة يتم إعطاء الشريك الأصل وحصول الشركة على ربح من عملية المسحوبات، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ مسحوبات الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) ح/ مخصص إهلاك الأصل الثابت إلى مذكورين ح/ الأصل الثابت ح/ ربح بيع الأصل الثابت	×× ××	×× ××



	إثبات مسحوبات الشركاء من الأصول الثابتة مقيمة بسعر يزيد عن التكلفة.		
--	---	--	--

ج - في حالة الاتفاق على تقييم المسحوبات من الأصول الثابتة بسعر يقل عن التكلفة، ففي هذه الحالة يتم إعطاء الشريك الأصل وتحمل الشركة خسارة نتيجة هذه المسحوبات، ويكون القيد المحاسبي كما يلي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ مسحوبات الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...)		××
	ح/ مخصص إهلاك الأصل الثابت		××
	ح/ خسارة بيع الأصل الثابت		××
	إلى ح/ الأصل الثابت	××	
	إثبات مسحوبات الشركاء من الأصول الثابتة مقيمة بسعر يقل عن التكلفة.		

- المعالجة المحاسبية لمردودات المسحوبات:

إذا قام الشريك برد المسحوبات أو جزء منها، فإنه يتم إثبات ذلك محاسبياً بإجراء القيد التالي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين ح/ النقدية (الصندوق أو البنك)		××



	ح/ المشتريات (إذا كان السحب بسعر الشراء)		××
	أو ح/ المبيعات (إذا كان السحب بسعر البيع)		××
	إلى ح/ مسحوبات الشركاء	××	
	×× الشريك (...)		
	×× الشريك (...)		
	إثبات مردودات المسحوبات سواء كانت نقدية أو عينية.		

- المعالجة المحاسبية لإقفال المسحوبات:

إن الهدف من حساب مسحوبات الشركاء هو التعرف على قيمة مسحوبات كل شريك، ونظراً لأن طبيعة حساب مسحوبات الشركاء مدين فإنه عند إقفاله يجعل دائناً وحساب جاري الشركاء مديناً بالقيود التالي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ جاري الشركاء		××
	×× الشريك (...)		
	×× الشريك (...)		
	إلى ح/ مسحوبات الشركاء	××	
	×× الشريك (...)		
	×× الشريك (...)		
	إقفال حساب مسحوبات الشركاء في حساب جاري الشركاء.		



مثال :

حسن والبناء شركاء في شركة توصية بسيطة رأس مالها 15.000.000 ريال، والشريك البناء موصي، وينص عقد الشركة على السماح للشركاء بالسحب من الشركة، وكانت هذه المسحوبات كما يلي :

1- في 2010/6/1 م قام حسن بسحب بضاعة بمبلغ 600.000 ريال وقد اتفقا على أن تسعر بسعر الشراء.

2- في 2010/6/30 م قام البناء بسحب بضاعة بمبلغ 900.000 ريال وقد اتفقا على أن تسعر بسعر البيع.

المطلوب :

1- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

2- تصوير حساب جاري الشركاء.

الحل

القيود اليومية :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/6/1م	من ح/ مسحوبات الشركاء - الشريك حسن إلى ح/ المشتريات إثبات مسحوبات الشريك حسن.	600,000	600,000
2010/6/30م	من ح/ مسحوبات الشركاء - الشريك البناء إلى ح/ المبيعات إثبات مسحوبات الشريك البناء.	900,000	900,000



2010/12/31	<p>من ح/ جاري الشركاء 600,000 الشريك حسن 900,000 الشريك البناء</p> <p>إلى ح / مسحوبات الشركاء 600,000 الشريك حسن 900,000 الشريك البناء</p> <p>إقفال حسابات مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية لهم.</p>	150,000
------------	---	---------

دائن					مدين				
التاريخ	البيان	الشريك البناء	الشريك حسن	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك البناء	الشريك حسن	إجمالي
12/31	رصيد مرحل	900,000	600,000	1,500,000	12/31	إلى ح/ المسحوبات	900,000	600,000	1,500,000
		900,000	600,000	1,500,000	12/31		900,000	600,000	1,500,000
						رصيد منقول	900,000	600,000	1,500,000

مكافآت الشركاء:

عزيزي الدارس، قد يتفق الشركاء على قيام أحد الشركاء أو أكثر بإدارة الشركة وتحتسب للشركاء مكافآت نظير قيامهم بهذه الأعمال الموكلة لهم، ويكون العائد في شكل مكافأة بنسبة معينة من الأرباح التي تحققها الشركة، وفي هذه الحالة يحرم الشريك من المكافأة إذا حققت الشركة خسارة.

أ- إثبات استلام الشركاء لمكافآتهم نقداً:

عند قيام الشريك بسحب نصيبه في المكافآت نقداً يكون القيد كما يلي :



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مكافآت الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إلى ح/ الصندوق / البنك إثبات سحب الشركاء للمكافآت نقداً.	××	××

ب- إثبات المكافآت المستحقة:

عند عدم قيام الشركاء باستلام المكافآت نقداً فإنه يتم إقفال الرصيد المستحق للشركاء من المكافآت في حساب جاري الشركاء ويتم إثبات ذلك بالقيود الآتي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مكافآت الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إلى ح/ جاري الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إقفال المكافآت المستحقة في حسابات جاري الشركاء.	××	××

د - إقفال مكافأة الشريك نهاية العام:



في نهاية السنة المالية يتم احتساب مبلغ مكافآت الشركاء وتحميل حساب توزيع الأرباح والخسائر بها، وذلك لاعتبار مكافآت الشركاء بمثابة تنظيم لتوزيع الأرباح بين الشركاء أي توزيعاً للربح بين الشركاء، حيث يخصم من صافي الربح قبل تحديد صافي الربح القابل للتوزيع بين الشركاء كل حسب عمله وقدرته، لذا يتم إقفال المكافأة السنوية بالكامل في حساب توزيع الأرباح والخسائر بالقيود المحاسبي التالي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ مكافأة الشركاء ×× الشريك (...) ×× الشريك (...) إقفال مكافآت الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر.	××	××

- كيفية احتساب مكافآت الشركاء عندما تكون في شكل نسبة مئوية:
عندما تكون في شكل مكافآت الشركاء في شكل نسبة مئوية لا تحتسب إلا إذا حققت الشركة أرباحاً، وفي هذه الحالة يمكن احتساب المكافأة كنسبة مئوية من صافي الربح قبل احتساب المكافأة أو بعد احتساب المكافأة.

أ- احتساب المكافأة كنسبة مئوية من صافي الربح قبل احتساب المكافأة:
يتم احتساب مكافأة الشريك على أساس نسبة مئوية من صافي الربح قبل احتساب المكافأة وذلك بضرب نسبة المكافأة السنوية في صافي الربح.

$$\text{مكافأة الشريك} = \text{صافي الربح} \times \text{نسبة مكافأة الشريك}$$



ب- احتساب المكافأة كنسبة مئوية من صافي الربح بعد احتساب المكافأة:

يتم احتساب مكافأة الشريك على أساس نسبة مئوية من صافي الربح بعد احتساب المكافأة من خلال

المعادلة التالية:

صافي الربح قبل احتساب المكافأة = صافي الربح بعد احتساب المكافأة + المكافأة.

وعلى افتراض أن صافي الربح بعد احتساب المكافأة = س

صافي الربح قبل احتساب المكافأة = س + (نسبة المكافأة × س).

المكافأة = صافي الربح بعد المكافأة × نسبة المكافأة.

ويمكن احتساب المكافأة من صافي الربح بعد احتساب المكافأة أيضا من خلال ما

يلي:

إذا افترضنا أن صافي الربح بعد خصم المكافأة = 100%

وأن نسبة المكافأة 10% من صافي الربح بعد خصم المكافأة.

نسبة صافي الربح قبل خصم المكافأة = نسبة صافي الربح بعد خصم المكافأة + نسبة

المكافأة

$$110\% = 100\% + 10\%$$

فتكون المكافأة = صافي الربح قبل خصم المكافأة × نسبة المكافأة للشريك

$$\text{المكافأة} = \text{صافي الربح قبل خصم المكافأة} \times \frac{10\%}{110\%}$$



تدريب

متى يحرم الشريك المدير من المكافأة ؟

مثال :

في 2009/1/1 م تكونت شركة الفاتح التضامنية وشركائه من الشركاء الفاتح وعثمان وعمر، وقد اتفق الشركاء على أن يحصل الفاتح على مكافأة شهرية 20,000 ريال، وأن يحصل عثمان على مكافأة سنوية بنسبة 10% من الأرباح قبل خصم المكافأة وأن يحصل عمر على مكافأة سنوية بنسبة 25% من الأرباح بعد خصم المكافأة، علماً بأن الأرباح قبل خصم المكافأة 2,000,000، وان الشريك الفاتح لم يقيم بسحب نصف مرتبة عن شهر ديسمبر والباقي سحبه نقداً من الصندوق، أما الشريكان عثمان وعمر فقد سحبوا مكافأتهما من خلال البنك.



المطلوب:

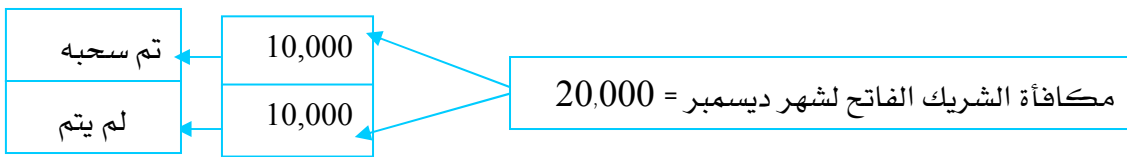
- 1- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات وإقفال المكافأة خلال شهر ديسمبر 2009 م
- 2- إجراء قيود اليومية في 2009/12/31 م.

تمهيد الحل :

مكافأة الشريك عثمان = الأرباح قبل خصم المكافأة × نسبة المكافأة

$$2,000,000 = \frac{10}{100} \times 200,000 \text{ ريال.}$$

مكافأة الشريك الفاتح خلال السنة = $240,000 = 12 \times 20,000$ ريال.



مكافأة الشريك عمر = 25% من الأرباح بعد خصم المكافأة.

الطريقة الأولى لاحتساب مكافأة الشريك عمر:

صافي الربح قبل احتساب المكافأة = الربح بعد احتساب المكافأة + المكافأة
وعلى افتراض أن الربح بعد احتساب المكافأة = س

$$2,000,000 = س \text{ } 25\%$$

$$1,25 = س \text{ } 2,000,000$$

$$1,600,000 \text{ ريال} = \frac{2,000,000}{1.25} = \text{ (الأرباح بعد خصم المكافأة) س}$$

$$400,000 \text{ ريال} = \frac{25}{100} \times 1,600,000 = \text{ مكافأة الشريك عمر}$$

الطريقة الثانية لاحتساب مكافأة الشريك عمر:



صافي الربح بعد خصم المكافأة = 100%.

مكافأة الشريك عمر = 25%.

نسبة صافي الربح قبل خصم المكافأة = نسبة صافي الربح بعد خصم المكافأة + نسبة المكافأة

$$125\% = 25\% + 100\%$$

المكافأة = الربح قبل خصم المكافأة × $\frac{\text{نسبة المكافأة للشريك}}{\text{نسبة الربح قبل خصم المكافأة}}$

$$= 2,000,000 \times \frac{25\%}{125\%} = 400,000 \text{ ريال}$$

1- قيود اليومية للسنة المنتهية 2009/12/31 م.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2009/12/31	من ح / مكافأة الشركاء الفاتح إلى مذكورين ح / الصندوق ح / جاري الشركاء الفاتح إثبات استلام الفاتح لنصف مكافأته نقداً والباقي حمل على حسابه الجاري.	10,000 10,000	20,000
2009/12/31	من ح / مكافأة الشركاء 200,000 الشريك عثمان 400,000 الشريك عمر إلى ح / البنك إثبات استلام الشريكان لمكافأتهما.	600,000	600,000
2009/12/31	من ح / توزيع الأرباح والخسائر		840,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	إلى ح/ مكافأة الشركاء 240000 الشريك الفاتح 200000 الشريك عثمان 400000 الشريك عمر إقفال مكافأة الشركاء في ح/ توزيع الأرباح والخسائر.	840,000	

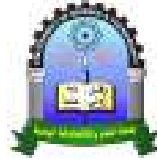
قرض الشريك وفائدة القرض:

قد تلجأ الشركة للاقتراض من الشركاء بدلاً من الغير، وتعامل قروض الشركاء معاملة الاقتراض الخارجي، حيث يخصص حساب مستقل لقرض الشريك، يجعل (دائناً) عند الحصول على القرض، ويجعل (مديناً) عند سداد القرض في ميعاد استحقاقه، ويتم احتساب فائدة على القرض وفقاً لعقد القرض الذي يحدد مقدارها وميعاد استحقاقها، وتعتبر فوائد القروض أحد بنود المصروفات وتقفّل في حساب الأرباح والخسائر، ويتم تحميل السنة بنصيبها من فائدة القرض وفقاً لأساس الاستحقاق بغض النظر عن أنه تم سدادها أم لا.

وتتم المعالجة المحاسبية للقرض وفائدته على النحو التالي:

(أ) في تاريخ الحصول على القرض: يتم إثبات القيد المحاسبي التالي:

من ح/ النقدية في الصندوق أو البنك	xx	xx
إلى ح/ قرض الشريك	xx	
(إثبات الحصول على القرض).		



(ب) في تاريخ استحقاق القرض: يتم سداده نقداً أو بشيك، أو بإضافته للحساب الجاري للشريك مع ملاحظة أنه قد يتم سداد القرض دفعة واحدة أو على أقساط دورية، وبموجب القيد المحاسبي التالي:

من ح/قرض الشريك.....	xx	xx
إلى ح/النقدية في الصندوق أو البنك	xx	
أو إلى ح/جاري الشريك....		
(إثبات سداد القرض).		

(ج) إثبات فائدة القرض: يتم إضافة الفائدة في تاريخ استحقاقها إلى الحساب الجاري للشريك أو سدادها نقداً بموجب القيد المحاسبي التالي:

من ح/فائدة القرض	xx	xx
إلى ح/جاري الشريك	xx	
أو إلى ح/النقدية	xx	
(إثبات فائدة القرض).		

وفي حالة انتهاء السنة المالية قبل حلول أجل الفائدة: يتم إثبات الفائدة المستحقة في 12/31 بموجب القيد التالي:

21/31	من ح/فائدة القرض	xx
-------	------------------	----



إلى ح/فائدة القرض المستحقة (إثبات الفائدة المستحقة).	××	
---	----	--

ويتم إقفال حساب فائدة القرض في حساب الأرباح والخسائر (كأحد بنود المصروفات) بينما يظهر حساب فائدة القرض المستحقة في الميزانية العمومية (كأحد بنود الالتزامات).

• مثال:

بافتراض أن س، ص شريكان في شركة تضامن وأن الشركة اقترضت من الشريك (س) في 4/1/2010م مبلغ 10,000,000 ريال نقداً لمدة سنتين بفائدة سنوية 10٪ تسدد نهاية كل ستة أشهر.
المطلوب:

- 1- إثبات قيود اليومية الخاصة بالحصول على القرض والفوائد عن السنة المنتهية في 2010/12/31م.
- 2- بيان الأثر على كل من حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية في 2010/12/31م.

• حل المثال:

تمهيد الحل:

$$\text{الفائدة المستحقة في } 9/30 = 10,000,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{6}{12} = 500,000 \text{ ريال}$$

$$\text{الفائدة المستحقة في } 12/31 = 10,000,000 \times \frac{10}{100} \times \frac{3}{12} = 250,000 \text{ ريال}$$



- المطلوب : (1)

4/1	من ح/ النقدية في الصندوق إلى ح/ قرض الشريك (س). (إثبات الحصول على القرض نقداً).	10,000,000	10,000,000
9/30	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ النقدية (إثبات سداد فائدة القرض).	500,000	500,000
12/31	من ح/ فائدة القرض إلى ح/ فائدة القرض المستحقة). (إثبات فائدة القرض المستحقة).	250,000	250,000
12/31	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ فائدة القرض (إقفال حساب فائدة القرض).	750,000	750,000

المطلوب (2) ببيان الأثر:

ح/ الأرباح والخسائر



عن السنة المنتهية في 2010/12/31م

دائن	مدين
	750,000
إلى ح/فائدة القرض	

الميزانية العمومية

في 2010/12/31م

الالتزامات + حقوق الملكية

الميزانية العمومية

الأصول

في 2010/12/31م

الالتزامات			
قرض الشريك (س)	10,000,000		
أرصدة دائنة أخرى			
فائدة القرض المستحقة.	250,000		

فائدة رصيد الحساب الجاري :

تظهر الحسابات الجارية للشركاء المعاملات المالية بين الشركة والشركاء، وفيما بين الشركاء، حيث يشير الرصيد المدين على وجود ديون للشركة في ذمة الشريك، والعكس في حالة الرصيد الدائن. ويمكن تدوير أرصدة الحسابات الجارية من سنة لأخرى، مما يعني عدم استغلال بعض أموال الشركة (حالة الرصيد المدين) أو استغلال أموال الشركاء (حالة الرصيد الدائن)، وتقتضي العدالة بين الشركاء



احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية سواء المدينة أو الدائنة. مما يجعل هذا النوع من الفائدة أحد بنود حساب توزيع الأرباح والخسائر.

ويجب أن ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء مع تحديد معدلات هذه الفائدة.

وتختلف المعالجة المحاسبية حسب نوع الرصيد على النحو التالي:

(أ) إثبات الفائدة على الرصيد المدين:

من ح/ جاري الشريك.....	xx	xx
إلى ح/ فائدة الحساب الجاري المدين (إثبات الفائدة على الحساب الجاري المدين).	xx	
من ح/ فائدة الحساب الجاري المدين	xx	xx
إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (إقفال حساب الفائدة).	xx	

(ب) إثبات الفائدة على الرصيد الدائن:

من ح/ فائدة الحساب الجاري الدائن	xx	xx
إلى ح/ جاري الشريك.....	xx	
(إثبات الفائدة على الحساب الجاري الدائن).		
من ح/ توزيع الأرباح والخسائر	xx	xx
إلى ح/ فائدة الحساب الجاري الدائن (إقفال حساب الفائدة).	xx	



• مثال :

بافتراض وجود رصيد مدين لجاري الشريك (س) مبلغ 1,000,000 ريال، ورصيد دائن لجاري الشريك (ص) مبلغ 500,000 ريال.

وأن عقد الشركة ينص على احتساب فائدة بنسبة 10% على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء.
المطلوب:

1. تحديد الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء.
2. إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بفائدة الحسابات الجارية.

• حل المثال:

فائدة الحساب الجاري = الرصيد × معدل الفائدة.

- فائدة الرصيد المدين (س) = $1,000,000 \times 10\% = 100,000$ ريال.

- فائدة الرصيد الدائن (ص) = $500,000 \times 10\% = 50,000$ ريال.

قيود اليومية:

12/31	من ح/ جاري الشريك (س) إلى ح/ فائدة الحساب الجاري المدين (إثبات فائدة الحساب الجاري المدين).	100,000	100,000
12/31	من ح/ فائدة الحساب الجاري المدين إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (إقفال حساب الفائدة).	100,000	100,000
12/31	من ح/ فائدة الحساب الجاري الدائن إلى ح/ جاري الشريك (ص) (إثبات فائدة الحساب الجاري الدائن).	50,000	50,000
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر		50,000



إلى ح/فائدة الحساب الجاري الدائن (إقفال حساب الفائدة).	50,000
---	--------

فائدة رأس المال:

قد يتفق الشركاء في شركة التضامن على احتساب فائدة على رأس المال، وهذا الإجراء قد يكون الهدف منه تحقيق العدالة في توزيع الأرباح بين الشركاء، خصوصاً إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر تختلف عن نسبة حصصهم في رأس المال.

وعادة ما ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال وتحديد معدل الفائدة.

وقد أجازت المادة (40) من قانون الشركات رقم (22) لسنة 1997م في الجمهورية اليمنية احتساب فائدة على رأس المال بما لا يتجاوز 5% من حصة الشركاء المدفوعة منه، ولمدة ثلاث سنوات اعتباراً من تاريخ إكمال إجراءات تأسيس الشركة، على أن تخصم هذه النسبة من الأرباح عندما تتحقق. وتعد فائدة رأس المال توزيعاً للربح (أحد بنود حساب توزيع الأرباح والخسائر) وليست تخفيضاً للربح، أي ليست أحد بنود حساب الأرباح والخسائر.

ويؤخذ في الاعتبار عند احتساب فائدة رأس المال نوع الفائدة المتفق عليها بين الشركاء، حيث توجد نوعين من الفائدة هما:



- الفائدة التخصيضية: لا يحسب هذا النوع من الفائدة إلا إذا حققت الشركة أرباح، وإذا حققت خسائر فلا تحسب، أما إذا كانت الأرباح المحققة أقل من فائدة رأس المال فلا تحسب الفائدة إلا في حدود الأرباح المحققة.
- الفائدة التحميلية: يتم احتساب الفائدة في هذه الحالة بغض النظر عن نتيجة النشاط (أي حتى لو حققت الشركة صافي خسارة).
- وتتم المعالجة المحاسبية لفائدة رأس المال على النحو التالي:
- تحديد مقدار الفائدة على رأس مال كل شريك وفق المعادلة التالية:
رأس المال × معدل الفائدة.
- إجراء القيد المحاسبي التالي لإثبات فائدة رأس مال كل شريك (المستخرجة في الخطوة السابقة) وذلك في نهاية الفترة المالية:

	من ح/فائدة رأس المال	xx	xx
	إلى ح/جاري الشركاء	xx	
	xx الشريك أ.....		
	xx الشريك.....		

- يتم إقفال حساب الفائدة في حساب توزيع الأرباح والخسائر بموجب القيد التالي:

12/31	من ح/توزيع الأرباح والخسائر	xx	xx
	إلى ح/فائدة رأس المال	xx	
	(إقفال حساب فائدة رأس المال).		

وقد يفضل البعض معالجة فائدة رأس المال في حساب الشركاء مباشرة، بدلاً من تخصيص حساب مستقل، وبالتالي يتم إثبات الفائدة بموجب قيد واحد بدلاً من القيد السابقين يجعل فيه ح/توزيع الأرباح والخسائر (مديناً) وح/جاري الشركاء (دائناً).



• مثال :

س، ص شريكان في شركة تضامن رأس مالها 20,000,000 ريال موزع بينهما بنسبة 3:2 ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. فإذا علمت أن الشركة حققت صافي ربح في 12/31 مبلغ 9,000,000 ريال.
المطلوب:

- أولاً: قارن بين نصيب كل شريك في الأرباح بافتراض أن:
- 1- عقد الشركة لا يتضمن احتساب فائدة على رأس المال.
 - 2- عقد الشركة ينص على احتساب فائدة على رأس المال بنسبة 5٪.
- ثانياً: إثبات قيود اليومية المتعلقة بفائدة رأس المال فقط.

- حل المثال:

أولاً: 1- تحديد نصيب كل شريك في الربح بدون احتساب فائدة رأس المال:

$$\text{نصيب الشريك (س)} = \frac{1}{2} \times 9,000,000 = 4,500,000 \text{ ريال}$$

$$\text{نصيب الشريك (ص)} = \frac{1}{2} \times 9,000,000 = 4,500,000 \text{ ريال}$$

وفي هذه الحالة تم توزيع الربح بالتساوي بين الشريكين.

2- تحديد نصيب كل شريك مع احتساب فائدة رأس المال.

(أ): نصيب كل شريك من فائدة رأس المال = حصة الشريك في رأس المال × معدل الفائدة.

$$\text{نصيب الشريك س} = 20,000,000 \times \frac{2}{5} \times 5\% = 400,000 \text{ ريال}$$

$$\text{نصيب الشريك ص} = 20,000,000 \times \frac{3}{5} \times 5\% = 600,000 \text{ ريال}$$

(ب) نصيب كل شريك من صافي الربح:

صافي الربح القابل للتوزيع = صافي الربح - مجموع فائدة رأس المال



$$=9,000,000 - (600,000+400,000) = 8,000,000 \text{ ريال.}$$

ويتم توزيعه بين الشريكين بالتساوي بواقع 4,000,000 ريال لكل منهم.
ومن خلال المقارنة نجد أن الشريك (س) حقق في ظل الافتراض الثاني ربح قدره (400,000+4,000,000) ريال فقط، بينما حقق في ظل الافتراض الأول ربح قدره 4,500,000 ريال.
كما نجد أن الشريك (ص) حقق ربح في ظل الافتراض الثاني قدره (600,000+4,000,000) ريال فقط، فيما حقق ربح في ظل الافتراض الأول 4,500,000 ريال فقط.
ثانياً: القيود المحاسبية المتعلقة بالفائدة (في ظل الافتراض الثاني).

12/31	من ح/فائدة رأس المال إلى ح/جاري الشركاء 400,000 الشريك (س) 600,000 الشريك (ص) (إثبات فائدة رأس المال).	1,000,000	1,000,000
12/31	من ح/توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/فائدة رأس المال (إقفال حساب فائدة رأس المال).	1,000,000	1,000,000

تدريب



ما هو الهدف من احتساب فائدة على رأس المال؟

التأمين على حياة الشركاء :

عزيزي الدارس، قد تلجأ شركة التضامن إلى استثمار جزء من أموالها في عقد بوليصة تأمين مشتركة على حياة الشركاء مع شركة تأمين بحيث يتم تحصيل قيمتها في نهاية فترة محددة أو عند وفاة أحد الشركاء، بحيث تتمكن الشركة من سداد حقوق الشريك المتوفى دون الحاجة إلى تصفية الشركة، ولكن يجب الإشارة إلى أن التأمين إذا لم يكن تأمين تعاوني (تكافلي) فإن الفقهاء لم يجيزوا غير التأمين التعاوني.

تعريف بوليصة التأمين :

هي عقد بين طرفين هما شركة التأمين الطرف الأول بصفقتها المؤمن والطرف الثاني (شركة التضامن أو التوصية البسيطة) بصفقتها المؤمن على الشركاء، حيث يلتزم الطرف الثاني بدفع أقساط تأمين سنوية متفق عليها، ويلتزم الطرف الأول بدفع مبلغ التأمين في تاريخ وقوع خطر الوفاة أو انتهاء أجل البوليصة أيهما أقرب.

عزيزي الدارس، اعلم أن بوليصة التأمين على الحياة تعتبر ذات طبيعة خاصة تختلف عن غيرها من بوالص التأمين، حيث يغطي القسط الأول والثاني المصاريف الإدارية لشركة التأمين، ومن ثم لا يستحق الشركاء أية قيمة استردادية خلال السنتين الأوليتين، أما بعد سداد القسط الثالث يبدأ ظهور قيمة استردادية (قيمة التصفية)، ويصبح للبوليصة قيمة حالية بعد سداد القسط الثالث مباشرةً.

- المعالجة المحاسبية لأقساط التأمين على حياة الشركاء:



عزيزي الدارس، هناك معاملات محاسبية مختلفة لأقساط التأمين على حياة الشركاء، وتتمثل هذه المعالجات فيما يلي:

أولاً: اعتبار قسط التأمين مصروفًا إيرادياً.

في هذه الحالة فإنه عند دفع قسط التأمين يعتبر مصروفًا إيرادياً وبالتالي يعتبر عبئاً على نتائج الأعمال في نهاية السنة.

ونظراً لأن عملية التأمين تتم لصالح الشركاء وليس لصالح الشركة، وبالتالي يجب تحميل القسط على حساب توزيع الأرباح والخسائر، باعتبار أن عملية التأمين عملية لتنظيم توزيع الأرباح والخسائر، وفي هذه الحالة يتأثر حساب توزيع الأرباح والخسائر سنوياً بقيمة القسط، بينما لا تتأثر قائمة المركز المالي لأن هذه الطريقة تتجاهل وجود رصيد للبوليصة لأنها تعتبر بمثابة أصل مسترد بعد سداد القسط الثالث، ويكون التوجيه المحاسبي كما يلي :

أ- في تاريخ سداد قسط التأمين السنوي يتم إجراء القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ قسط التأمين		xx
	إلى ح/ النقدية بالصندوق / البنك	xx	
	إثبات سداد قسط التأمين على الحياة نقداً.		

ب- تحميل حساب توزيع الأرباح والخسائر في نهاية العام بقيمة القسط: وذلك بحجزه من الأرباح المحققة قبل إجراء عملية توزيع الأرباح ويتم ذلك بموجب القيد المحاسبي الآتي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر		xx
	إلى ح/ قسط التأمين	xx	
	إقفال ح/ القسط في حساب توزيع الأرباح والخسائر.		



ويتم تكرار هذين القيدين حتى تاريخ وفاة أحد الشركاء أو انتهاء مدة البوليصة أيهما أقرب حيث يتم تحصيل قيمة البوليصة.

ج - عند وفاة أحد الشركاء أو عند انتهاء مدة البوليصة:

عند وفاة أحد الشركاء أو انتهاء مدة البوليصة تقوم شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة بإثبات أحقية الشركاء لمبلغ التأمين ، وذلك من خلال توزيع مبلغ التأمين على الشركاء وتحميل الشركة بالمبلغ، وذلك بالقيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ شركة التأمين		xx
	إلى ح/ جاري الشركاء	xx	
	xx الشريك (...)		
	xx الشريك (...)		
	إثبات أحقية الشركاء لمبلغ التأمين .		

وعند قيام شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة بتحصيل قيمة البوليصة يتم إجراء القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ النقدية بالصندوق/ البنك		xx
	إلى ح/ شركة التأمين	xx	
	إثبات تحصيل قيمة بوليصة التأمين .		

ثانياً: اعتبار قسط التأمين مصروفاً رأسمالياً بالقيمة الاسمية:



في هذه الحالة يكون للبوليصة قيمة حالية بمجرد دفع قسط التأمين الأول، وبناء على ذلك يتم فتح حساب لبوليصة التأمين يجعل مديناً بما تم سداده من أقساط، بدلا من فتح حساب لقسط التأمين .
لذا فان رصيد القسط في نهاية العام لا يقفل في حساب توزيع الأرباح والخسائر، ولا يحمل للحسابات الجارية للشركاء، بل يبقى الحساب مفتوحا في الدفاتر ويزيد رصيد حساب بوليصة التأمين سنة بعد أخرى حتى وفاة أحد الشركاء أو انتهاء مدة البوليصة.

أ - المعالجة المحاسبية عند اعتبار قسط التأمين مصروفا رأسماليا:

- عند دفع القسط في السنة الأولى، يتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ بوليصة التأمين		xx
	إلى ح/ النقدية بالصندوق / البنك	xx	
	إثبات سداد قسط التأمين.		

في نهاية العام لا توجد حاجة لإجراء أي تسوية حيث نجد أن القسط يضاف لرصيد بوليصة التأمين في الدفاتر.

بالنسبة لرصيد حساب بوليصة التأمين على حياة الشركاء فإنه يظهر في نهاية كل عام في الميزانية العمومية ضمن الأصول المتداولة بقيمتها الاسمية (مجموع الأقساط المدفوعة).

- السنة الثانية: **عزيزي الدارس**، يتم تكرار هذا القيد وبنفس الأسلوب خلال فترة التأمين .

أ - عند دفع القسط في السنة الثانية يتم إجراء القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ بوليصة التأمين		xx
	إلى ح/ النقدية بالصندوق / البنك	xx	
	إثبات سداد القسط الثاني.		



وفي نهاية العام لا توجد أيضاً حاجة لإجراء أي تسوية حيث نجد أن القسط يضاف لرصيد بوليصة التأمين في الدفاتر.

مدین		دائن		ح/ بوليصة التأمين على الحياة	
المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
xx	رصيد منقول (رصيد السنة السابقة)		xx	رصيد مرحل	
xx	إلى ح/ النقدية (قيمة القسط)				
xx			xx		

ب- بالنسبة لرصيد حساب بوليصة التأمين على حياة الشركاء فإنه يظهر في نهاية كل عام في الميزانية العمومية ضمن الأصول المتداولة بقيمتها الاسمية (مجموع الأقساط المدفوعة).

في السنة الثالثة: عند دفع القسط يتم إثبات القيد المحاسبي التالي:

مدین	دائن	البيان	التاريخ
xx	xx	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ النقدية في الصندوق/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثالث.	

عند الوفاة أو عند استحقاق قيمة البوليصة يتم إثبات القيد المحاسبي التالي:

مدین	دائن	البيان	التاريخ
xx	xx	من ح/ البنك إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة	تاريخ الوفاة



	إثبات استلام قيمة البوليصة.		
--	-----------------------------	--	--

- توزيع رصيد بوليصة التأمين على الشركاء وذلك بموجب القيد المحاسبي التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى مذكورين ×× الشريك (أ) ×× الشريك (ب) إثبات توزيع رصيد البوليصة على الشركاء بما فيهم الشريك المتوفى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.	××	××

ويظهر حساب بوليصة التأمين على الحياة بعد ترحيل القيد السابق على النحو الآتي

دائن		ح/ بوليصة التأمين على الحياة		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
	من ح/ البنك (قيمة البوليصة)	××		رصيد سابق (منقول) إلى ح/ البنك رصيد مرحل	×× ×× ××
		××			××

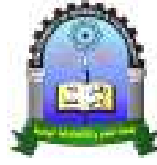


	رصيد منقول	**		إلى ح/ جاري الشركاء ** الشريك (أ) ** الشريك (ب) (توزيع الرصيد على الشركاء)	**
--	------------	----	--	---	----

عزيزي الدارس: اعلم انه يتم توزيع رصيد حساب بوليصة التأمين على الحياة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ويمثل الرصيد الفرق بين مجموع الأقساط المسددة حتى تاريخ الوفاة وقيمة بوليصة التأمين المستحقة على شركة التأمين نتيجة الوفاة.

ثالثاً: اعتبار قسط التأمين مصروفاً رأسمالياً بالقيمة الحالية:

لقد تلافت هذه المعالجة عيوب المعالجتين السابقتين فهي تقوم على اعتبار قسط التأمين خليط بين المصروفات الايرادية والرأسمالية، وذلك بتحميل الجزء الايرادي على حساب الأرباح والخسائر، أما فيما يتعلق بالجزء الرأسمالي والمتمثل في القيمة الحالية السنوية للبوليصة فإنه يتم إظهاره في قائمة المركز المالي في جانب الأصول بقيمته الحالية، حتى تعبر قائمة المركز المالي تعبيراً صادقاً عن قيمة البوليصة. ونظراً لأن قيمة البوليصة قد لا تمثل القيمة الحقيقية لها لذا يتم تقييم البوليصة، بقيمتها الحقيقية أي الحالية، والمتمثلة في القيمة التي يمكن الحصول عليها من شركة التأمين قبل انتهاء مدة البوليصة أي تصفية البوليصة، وبالتالي تظهر البوليصة، بقيمتها الحالية في الميزانية العمومية ويتم معالجة الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية كخسارة في حساب توزيع الأرباح والخسائر.



- في السنة الأولى: عند دفع القسط يتم إجراء القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ البنك سداد قيمة القسط الأول.	xx	xx

وفي نهاية العام الأول: يتم تخفيض قيمة البوليصة بالفرق بين تكلفتها وقيمتها الحالية كما يلي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ بوليصة التأمين ترحيل الفرق بين القيمة الحالية لبوليصة التأمين وتكلفتها إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (تخفيض البوليصة بالفرق).	xx	xx

ح/ بوليصة التأمين في السنة الأولى				مدين
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	المبلغ
	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر (بالفرق بين القيمة الحالية وتكلفتها)	xx		xx
	رصيد مرحل (قيمتها الحالية)	xx		xx
		xx		xx
			رصيد منقول	xx

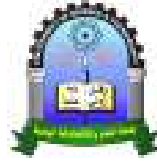


وتظهر بوليصة التأمين على الحياة في الميزانية العمومية في نهاية السنة بقيمتها الحالية. وفي السنة الثانية: عند دفع القسط يتكرر نفس القيد (يجعل ح/ البوليصة مديناً وح/ البنك دائناً):
وفي نهاية العام الثاني: يتم تخفيض قيمة البوليصة بالفرق بين تكلفتها وقيمتها الحالية (يجعل حساب التوزيع مديناً وحساب البوليصة دائناً):
وعند ترحيل القيد السابق إلى حساب البوليصة، يصبح رصيدها يمثل القيمة الحالية والذي سيظهر في الميزانية العمومية في نهاية السنة (في جانب الأصول المتداولة)
وفي السنة الثالثة: عند دفع القسط يتكرر نفس القيد (يجعل ح/ البوليصة مديناً وح/ البنك دائناً):
وعند الوفاة: يتم استلام قيمة البوليصة وإثبات ذلك بموجب القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
تاريخ الوفاة	من ح/ البنك إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة إثبات استلام قيمة البوليصة.	xx	xx

- توزيع رصيد بوليصة التأمين على الشركاء وذلك بموجب القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ جاري الشركاء xx الشريك (أ) xx الشريك (ب) إثبات توزيع رصيد البوليصة على الشركاء بما فيهم الشريك المتوفى بنسبة توزيع أ.ح.	xx	xx



ويظهر حساب البوليصه على النحو التالي بعد ترحيل القيد السابق:

دائن	ح/ بوليصة التأمين على الحياة			مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
	من ح/ البنك	xx		رصيد سابق(منقول)	xx
				إلى ح/ البنك	xx
				رصيد مرحل(رصيد البوليصه الذي يوزع على الشركاء)	xx
		xx			xx
	رصيد منقول	xx		من ح/ جاري الشريك (أ)	xx
				من ح/ جاري الشريك (ب)	xx
		xx			xx

عزيزي الدارس: اعلم انه يتم توزيع رصيد حساب بوليصة التأمين على الحياة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، ويمثل الرصيد الفرق بين مجموع الأقساط المسددة حتى تاريخ الوفاة وقيمة بوليصة التأمين المستحقة على شركة التأمين نتيجة الوفاة أو الاستحقاق..



مثال :

أ ، ب شريكان في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وفي 2010/1/1م أمنت الشركة على حياتهما مجتمعين لدى إحدى شركات التأمين بمبلغ 1,200.000 ريال مقابل قسط سنوي 100,000 ريال يدفع بشيك.

المطلوب:

1. إثبات قيود اليومية اللازمة وفقا لكل حالة من حالات التأمين الواردة ببند (3).
2. بيان التسويات اللازم اجراؤها آخر العام، والتسويات اللازمة في حالة افتراض انه توفى أحد الشركاء في نهاية العام الثالث وقيام شركة التأمين بدفع مبلغ التأمين بشيك.
3. حالات التأمين هي:
الحالة الأولى: اعتبار قسط التأمين مصروفا ايراديا .
الحالة الثانية: اعتبار قسط التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية.
الحالة الثالثة: اعتبار قسط التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الحالية، مع العلم أن القيمة الحالية للبوليصة في العام الأول 50,000 ريال، وفي العام الثاني 100,000 ريال.

الحل :

الحالة الأولى: اعتبار قسط التأمين مصروفا ايرادياً:

في هذه الحالة يحمل قسط التأمين على ح/ توزيع الأرباح والخسائر باعتبار التأمين يتم لصالح الشركاء ولا يظهر في ميزانية الشركة.

- السنة الأولى:

عند دفع القسط الأول:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
---------	--------	------	------



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ قسط التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الأول في السنة الأولى.	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ قسط التأمين على الحياة تحميل قسط التأمين على ح/ توزيع الأرباح والخسائر.	100,000	100,000
2011/1/1	من ح/ قسط التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثاني.	100,000	100,000
2011/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ قسط التأمين على الحياة تحميل قسط التأمين على ح/ توزيع الأرباح والخسائر.	100,000	100,000
2012/1/1	من ح/ قسط التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثالث.	100,000	100,000



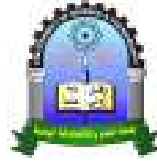
التاريخ	البيان	دائن	مدين
2012/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ قسط التأمين على الحياة تحميل قسط التأمين على ح/ توزيع الأرباح والخسائر في نهاية العام.	100,000	100,000
2012/12/31	من ح/ شركة التأمين إلى ح/ جاري الشركاء 600,000 الشريك (أ) 600,000 الشريك (ب) إثبات أحقية الشركاء لمبلغ التأمين نتيجة وفاة أحد الشركاء.	1,200,000	1,200,000
2012/12/31	من ح/ البنك إلى ح/ شركة التأمين إثبات استلام قيمة البوليصة.	1,200,000	1,200,000

الحالة الثانية: اعتبار قسط التأمين مصروفًا رأسماليًا بالقيمة الاسمية:

في هذه الحالة يضاف قسط التأمين إلى بوليصة التأمين من السنة الأولى بصفة تراكمية وتظهر البوليصة بمجموع الأقساط في جانب الأصول بالميزانية.

في السنة الأولى: عند دفع القسط:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ البنك	100,000	100,000



	إثبات سداد قيمة القسط الأول.		
--	------------------------------	--	--

في نهاية العام لا تجري أي تسوية ونجد أن القسط يضاف إلى بوليصة التأمين في الدفاتر.

دائن		ح/ بوليصة التأمين على الحياة		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/12/31	رصيد مرحل	100,000	2010/1/1	إلى ح/ البنك	100,000
		100,000			100,000

الأثر على ميزانية الشركة في 2010/21/31

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
			بوليصة التأمين على الحياة		100,000

وفي السنة الثانية: عند دفع القسط:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/1/1	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثاني.	100,000	100,000

في نهاية العام لا تجري أي تسوية ونجد ان القسط يضاف إلى بوليصة التأمين في الدفاتر.



مدین			ح/ بولیصة التأمین علی الحیاة			دائن		
المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ	المبلغ	البيان	التاريخ
100,000	رصيد سابق (منقول)	2011/1/1	200,000	رصيد مرحل	2011/12/31			
100,000	إلى ح/ البنك	2011/1/1						
200,000			200,000					

الأثر علی ميزانية الشركة فی 2011/12/31م

الأصول			الالتزامات وحقوق الملكية		
كلي	جزئي	البيان	كلي	جزئي	البيان
200,000		بولىصة التأمین علی الحیاة			

فی السنة الثالثة: عند دفع القسط:

مدین	دائن	البيان	التاريخ
100,000	100,000	من ح/ بولىصة التأمین علی الحیاة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثالث.	2012/1/1

عند الوفاة: استلام قيمة بولىصة التأمین

مدین	دائن	البيان	التاريخ
1,200,000	1,200,000	من ح/ البنك إلى ح/ بولىصة التأمین علی الحیاة	تاريخ الوفاة



	إثبات استلام قيمة البوليصة.		
--	-----------------------------	--	--

- توزيع رصيد بوليصة التأمين على الشركاء:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
عند الوفاة	من ح/ بوليصة التأمين إلى مذكورين 450,000 جاري الشريك (أ) 450,000 جاري الشريك (ب) إثبات توزيع رصيد البوليصة على الشركاء بما فيهم الشريك المتوفى بنسبة توزيع أ.ح.	900,000	900,000

داائن		ح/ بوليصة التأمين على الحياة		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
عند الوفاة	من ح/ البنك		2012/1/1	رصيد منقول	200,000
		1,200,000	2012/1/1	إلى ح/ البنك	100,000
			عند الوفاة	رصيد مرحل	900,000
		1,200,000			1,200,000
	رصيد منقول	900,000	عند الوفاة	إلى ح/ جاري الشركاء جاري الشريك (أ) جاري الشريك (ب)	450,000 450,000
		900,000			900,000



الحالة الثالثة: اعتبار قسط مصروفا رأسمالياً بالقيمة الحالية:

عزيزي الدارس: وفي هذه الحالة تظهر بوليصة التأمين على الحياة في الميزانية العمومية بقيمتها الحالية مع ترحيل الفرق بين تكلفة البوليصة وقيمتها الحالية إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر.
في السنة الأولى: عند دفع القسط:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/1/1	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الأول.	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ بوليصة التأمين ترحيل الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفتها إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (تخفيض البوليصة بالفرق).	50,000	50,000



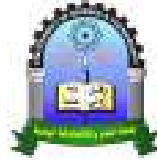
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر	50,000	2010/1/1	إلى ح/ البنك	100,000
2010/12/31	رصيد مرحل	50,000			
		100,000			100,000

الأثر على ميزانية الشركة في 2011/12/31

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
			بوليصة التأمين على الحياة		50,000

- في السنة الثانية: عند دفع القسط:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/1/1	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القسط الثاني.	100,000	100,000
2011/12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ بوليصة التأمين ترحيل الفرق بين القيمة الحالية للبوليصة وتكلفتها إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (تخفيض البوليصة بالفرق).	50,000	50,000



مدین / ح/ بولیصة التأمین علی الحیاة فی 2010/12/31م دائن

التاریخ	البیان	المبلغ	التاریخ	البیان	المبلغ
2011/12/31	من ح/ توزیع الأرباح والخسائر	50,000	2011/1/1	رصيد منقول	50,000
2011/12/31	رصيد مرهل	100,000	2011/1/1	إلی ح/ البنك	100,000
		150,000			150,000

الأثر علی میزانیة الشركة فی 2012/12/31م

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البیان	جزئي	كلي	البیان	جزئي	كلي
			بولیصة التأمین علی الحیاة		100,000
					100,000

فی السنة الثالثة: عند دفع القسط:

التاریخ	البیان	دائن	مدین
2012/1/1	من ح/ بولیصة التأمین علی الحیاة إلی ح/ البنك سداد قيمة القسط الثالث.	100,000	100,000
تاریخ الوفاة	من ح/ البنك إلی ح/ بولیصة التأمین علی الحیاة إثبات استلام قيمة البولیصة.	1,200,000	1,200,000

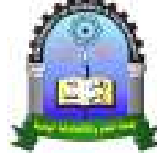


تاريخ الوفاة	من ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ جاري الشركاء 500,000 جاري الشريك (أ) 500,000 جاري الشريك (ب) إثبات توزيع رصيد البوليصة على الشركاء بما فيهم الشريك المتوفى.	1,000,000	1,000,000
--------------	---	-----------	-----------

مدين	ح/ بوليصة التأمين 2012/12/31 م	دائن
المبلغ	البيان	التاريخ
100,000	رصيد منقول	2012/1/1
100,000	إلى ح/ البنك	2012/1/1
100,000	رصيد مرحل	تاريخ الوفاة
1,200,000		
1,000,000	إلى ح/ جاري الشركاء	
500,000	ح/ جاري الشريك (أ)	
500,000	ح/ جاري الشريك (ب)	
1,000,000	رصيد منقول	
1,000,000		

تدريب

وضح المعالجة المحاسبية لبوليصة التأمين على الحياة في الاعتبارات الثلاثة ؟



الحسابات الختامية :

1- أنواع الحسابات الختامية:

تهدف الحسابات الختامية في كافة المنشآت على اختلاف أنواعها إلى تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة من خلال مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة مع التكاليف اللازمة للحصول على هذه الإيرادات.

ويتباين عدد وأنواع الحسابات الختامية فيما بين المنشآت بحسب نوع النشاط ونوع الملكية، فمثلاً نجد أن المنشآت التجارية تقوم بإعداد حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر للتوصل إلى صافي الربح، في حين تحتاج المنشأة الصناعية إلى إعداد حساب التشغيل والذي يسبق حساب المتاجرة... وهكذا.

وتؤول الأرباح والخسائر في المنشآت الفردية إلى المالك الوحيد للمنشأة، في حين تتميز شركات الأشخاص بوجود حاجة إلى تحديد كيفية توزيع هذه الأرباح أو الخسائر على أكثر من شخص والذين يمتلكون رأس مال الشركة أو ما يسمى بالشركاء، الأمر الذي تطلب إعداد حساب ختامي إضافي يوضح كيفية توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء.

وسوف نكتفي باستعراض الحسابات الختامية في المنشآت التجارية استكمالاً للمنهجية المتبعة في إعداد مقرر المحاسبة المالية بجزئيه الأول والثاني من جهة، ونظراً لأن الأنشطة الصناعية تكون محل دراسة موسعة في مقررات محاسبة التكاليف من جهة أخرى.

2- أساليب عرض الحسابات الختامية :

تقوم المنشأة التجارية بعرض حساباتها الختامية بإتباع أحد أسلوبين:

- الأول: أسلوب القائمة: ويتم عرض نتيجة الأعمال وتحديد صافي أرباح أو خسائر المنشأة وفقاً لهذا الأسلوب من خلال إعداد قائمة الدخل والتي تتضمن جميع العناصر التي تشكل كل من حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر.



- **الثاني:** أسلوب الحساب: ويتم عرض نتيجة أعمال المنشأة التجارية وفقاً لهذا الأسلوب في حسابين، الحساب الأول؛ يتم التعرف على مجمل الربح أو الخسارة الذي حققته المنشأة من مزاولتها النشاط التجاري خلال الفترة المالية، حيث يتم مقابلة إيرادات المبيعات بتلك هذه المبيعات، وذلك بإعداد حساب المتاجرة، والذي تؤول نتيجته إلى حساب الأرباح والخسائر الذي يمثل الحساب الثاني وفيه يتحدد صافي ربح أو خسارة المنشأة خلال نفس الفترة من خلال مقابلة مجمل الربح أو الخسارة مع الإيرادات الأخرى والمصروفات العمومية والإدارية. وسنكتفي بإتباع الأسلوب الثاني (أسلوب الحساب) في عرض الأمثلة العملية المتعلقة بالحسابات الختامية باعتباره الأسلوب المتبع في إعداد مقرري المحاسبة المالية بجزئية الأول والثاني. وفي ضوء ما سبق تتكون الحسابات الختامية في شركات الأشخاص من الحسابات التالية:

- حساب المتاجرة.
 - حساب الأرباح والخسائر.
 - حساب توزيع الأرباح والخسائر.
- وسيتم التركيز في الصفحات التالية على بيان كيفية إعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر باعتبار أنه سبق التعرف على كيفية إعداد حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر في مقرر المحاسبة المالية بجزئيه الأول والثاني.

3 - حساب توزيع الأرباح والخسائر:

يعتبر حساب توزيع الأرباح والخسائر أحد الحسابات التي تتفرد بها الشركات عن المنشآت الفردية، فبينما تؤول الأرباح والخسائر للمالك الوحيد في المنشأة الفردية، فإنه يجب توزيعها بين الشركاء في شركات الأشخاص.

وبالتالي يهدف هذا الحساب إلى بيان كيفية توزيع صافي الربح أو الخسارة بين الشركاء في ضوء ما تم الاتفاق عليه فيما بينهم والمنصوص عليه في عقد تأسيس الشركة.



ويفتح حساب توزيع الأرباح والخسائر بعد أن يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة التي تمثل النتيجة النهائية لحساب الأرباح والخسائر، وبالتالي يتم إقفال حساب الأرباح والخسائر في حساب التوزيع.

4- المعالجة المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر:

(أ) ترحيل صافي الربح أو الخسارة: يتم فتح حساب توزيع الأرباح والخسائر عند ترحيل صافي الربح أو الخسارة من حساب الأرباح والخسائر بموجب القيد المحاسبي التالي (في حالة الربح):

في حالة تحقيق	أما في	نهاية الفترة 12/31	من ح/ الأرباح والخسائر	xx
			إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر	xx

صافي خسارة فيصبح القيد على النحو التالي:

12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر	xx
	إلى ح/ الأرباح والخسائر	xx

ويعتبر القيد السابق بمثابة إقفال لحساب الأرباح والخسائر سواء في حالة الربح أو الخسارة، ويظهر صافي الربح في حساب التوزيع (في الجانب الدائن) أما صافي الخسارة فتظهر في حساب التوزيع (في الجانب المدين).

(ب) توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء: بعد احتساب البنود السابقة وإثباتها في دفاتر الشركة وفقاً للمعالجة المحاسبية الخاصة بها، يتم ترحيل القيود المحاسبية السابقة إلى حساب توزيع الأرباح والخسائر وترصيده، لتحديد صافي الربح أو الخسارة القابلة للتوزيع بين الشركاء وفقاً للنسبة المتفق عليها، أو وفقاً لحصصهم في رأس المال في حالة عدم النص على نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في عقد الشركة.

ويتم إثبات توزيع صافي الربح بين الشركاء بموجب القيد المحاسبي التالي:



12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر		xx
	إلى ح/ جاري الشركاء	xx	
	الشريك.....		
	الشريك.....		

وبموجب القيد السابق يصبح حساب توزيع الأرباح والخسائر مقفلاً.

أما في حالة تحقيق صافي خسارة فإنه يتم توزيعها بنفس نسبة توزيع الأرباح بين الشركاء (إذا لم ينص خلاف ذلك في عقد الشركة)، ويتم إثبات توزيع صافي الخسارة بين الشركاء بموجب قيد عكسي للقيد السابق يجعل فيه ح/ جاري الشركاء (مدينياً) وح/ توزيع الأرباح والخسائر (دائناً).

وفي ضوء ما سبق يمكن تلخيص القيود المحاسبية التي تؤثر على حساب توزيع الأرباح والخسائر

كالتالي:

- يجعل مدينياً بالبنود أو العناصر التالية:
 - صافي الخسارة المرحلة من حساب الأرباح والخسائر.
 - الفائدة على رأس المال - الفائدة على الحسابات الجارية الدائنة - مكافأة الشريك - قسط التأمين على الحياة، بالإضافة إلى صافي الربح القابل للتوزيع بين الشركاء (الحسابات الجارية للشركاء).
- ويجعل (دائناً) بالبنود التالية:



صافي الربح (المرحل من حساب الأرباح والخسائر) - الفائدة على المسحوبات - الفائدة على الحسابات الجارية المدينة - صافي الخسارة القابلة للتوزيع بين الشركاء (الحسابات الجارية للشركاء).

وبالتالي يأخذ حساب توزيع الأرباح والخسائر الشكل التالي:

ح/توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في 12/31/

دائن		مدين	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
من ح/ الأرباح والخسائر (صافي الربح)	xxx	إلى ح/ الأرباح والخسائر (صافي الخسارة)	xxx
من ح/ فائدة المسحوبات		إلى ح/ (مكافأة) الشريك	xx
من ح/ فائدة الحساب الجاري المدين		إلى ح/ فائدة الحساب الجاري الدائن	xx
رصيد (صافي الخسارة)	xx	إلى ح/ قسط بوليصة التأمين على الحياة	xx
	xxx	رصيد (صافي الربح القابل للتوزيع)	xx
رصيد منقول (صافي الربح القابل للتوزيع)	xx		xxx
		إلى ح/ الحسابات الجارية	xx
		جاري الشريك.....	xx
		جاري الشريك.....	xx
		جاري الشريك.....	xx



		xx		xx
من ح/ الحسابات الجارية للشركاء		xx		xx
.....جاري الشريك	xx		رصيد منقول (صافي الخسارة)	xx
.....جاري الشريك	xx			
.....جاري الشريك	xx			
		xx		xx

مثال :

فيما يلي الأرصدة المستخرجة من دفاتر إحدى شركات التضامن التي يمتلك رأسمالها الشريكان أ، ب، بعد إعداد حساب المتاجرة وذلك في 2009/12/31م:

- أرصدة مدينة:

100,000 ريال فائدة القرض، 80,000 ريال مصاريف السيارات، 6,400,000 ريال السيارات، 60,000 ريال الديون المعدومة، 1,160,000 ريال المدينين، 120,000 ريال مصاريف المياه والكهرباء والهاتف 1,300,000 ريال المرتبات والأجور، 6,000,000 ريال بضاعة آخر المدة 2,000,000 ريال الأوراق المالية، 2,320,000 ريال النقدية في البنك، 1,000,000 ريال أوراق القبض، 2,000,000 ريال بوليصة التأمين على الحياة، 160,000 ريال مكافأة الإدارة، 200,000 ريال جاري (أ)، 1,200,000 ريال مسحوبات (أ) 900,000 ريال مسحوبات (ب).

- أرصدة دائنة:

مجمّل الربح، 2,000,000 ريال قرض الشريك (ب)، 1,080,000 ريال مجمع إهلاك السيارات، 120,000 ريال مخصص الديون المشكوك فيها، 1,210,000 ريال الدائنون، 160,000 ريال إيرادات الأوراق المالية، 20,000 ريال مخصص خصم أوراق القبض، 16,000,000 ريال رأس المال، 100,000 ريال جاري (ب).

فإذا علمت أن :

1. تم عقد قرض الشريك (ب) في 2009/4/1م بفائدة سنوية 10% تدفع كل ستة شهور .



2. يتم إهلاك السيارات بواقع 10% سنوياً (قسط ثابت).
3. تم إعدام دين عند الجرد قدره 80,000 ريال، وتقدر الديون الجيدة بمبلغ 1,000,000 ريال.
4. المرتبات الشهرية 100,000 ريال.
5. الأوراق المالية عبارة عن سندات بفائدة سنوية 10%.
6. أوراق القبض عبارة عن كمبيالات متوسط تواريخ استحقاقها 2010/5/1م ومعدل الخصم 12% .
7. رأس المال موزع بالتساوي بين الشريكين أ، ب، كما يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة 3: 2 على التوالي.
8. القيمة الحالية لبوليصة التأمين على الحياة 1,800,000 ريال.
9. يتقاضى الشريك (ب) مكافأة سنوية نظير إدارة الشركة بنسبة 10% من صافي الربح بعد خصم المكافأة.
10. تحتسب فائدة على الحسابات الجارية للشركاء بمعدل 6% سنوياً (بافتراض أنها تمثل أرصدة بداية السنة)، كما تحتسب فائدة على المسحوبات بنسبة 5% ، علماً بأن متوسط تواريخ مسحوبات الشركاء أ، ب : 2009/3/1م، 2009/9/1 على التوالي.

المطلوب:

- أ. إعداد ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 2009/12/31 م.
- ب. إثبات قيود اليومية اللازمة لتوزيع الأرباح والخسائر.
- ج. إعداد ح/ توزيع الأرباح والخسائر، وكذلك ح/ جاري الشركاء.
- د. إعداد الميزانية العمومية في 2009/12/31م.

الحل :

- المطلوب رقم (أ):

-

ح/ الأرباح والخسائر



عن السنة المالية المنتهية في 2009/12/31م.

دائن		مدين	
من ح/ المتاجرة (مجمّل الربح)	4,310,000	إلى ح/ فائدة القرض	150,000
من ح/ إيرادات الأوراق المالية	200,000	إلى ح/ مصاريف السيارات	80,000
		إلى ح/ إهلاك السيارات	640,000
		إلى ح/ الديون المدومة	20,000
		إلى ح/ مصروف الديون المشكوك فيها	80,000
		إلى ح/ مصاريف المياه والكهرباء والهاتف	120,000
		إلى ح/ المرتبات والأجور	1,200,000
		إلى ح/ مصروف خصم أوراق القبض	20,000
		إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (صافي الربح)	2,200,000
	4,510,000		4,510,000

المطلوب رقم (ب) قيود اليومية اللازمة لتوزيع الأرباح والخسائر:

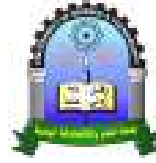
التاريخ	البيان	دائن	مدين
12/31	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (ترحيل صافي الربح إلى حساب التوزيع).	2,200,000	2,200,000
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة (إثبات الفرق في قيمة بوليصة التأمين).	200,000	200,000
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر		200,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	إلى ح/مكافأة الإدارة (إثبات مكافأة الإدارة).	200,000	
12/31	من ح/ مكافأة الإدارة إلى ح/ جاري الشركاء -الشريك (ب) (إثبات صافي مكافأة الشريك (ب)	40,000	40,000
12/31	من ح/ جاري الشركاء -الشريك (أ) إلى ح/فائدة جاري مدين (إثبات الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة).	12,000	12,000
12/31	من ح/ فائدة جاري مدين إلى ح/توزيع الأرباح والخسائر (إقفال فائدة جاري مدين).	12,000	12,000
12/31	من ح/فائدة جاري دائن إلى ح/ جاري الشركاء -الشريك (ب) إثبات الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة.	6,000	6,000
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ فائدة جاري دائن أقفال حساب فائدة جاري دائن	6,000	6,000
12/31	من ح/ جاري الشركاء (أ) 1,200,000 (ب) 900,000		2,100,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
12/31	إلى ح/ المسحوبات (أ) 1,200,000 (ب) 900,000 (إقفال حساب المسحوبات).	2,100,000	65,000
	من ح/ جاري الشركاء أ 50,000 ب 15,000 إلى ح/ فائدة المسحوبات إثبات الفائدة على مسحوبات الشركاء.	65,000	
12/31	من ح/ فائدة المسحوبات إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر (إقفال حساب فائدة المسحوبات).	65,000	65,000
12/31	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ جاري الشركاء (أ) 1,122,600 (ب) 748,400 توزيع صافي الربح بين الشركاء.	1,871,000	1,871,000



• المطلوب رقم (ج):

ح/توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في 2009/12/31م

دائن	مدين
من ح/الأرباح والخسائر(صافي الربح)	إلى ح/بوليصة التأمين على الحياة
من ح/ فائدة جاري مدين	إلى ح/ مكافأة الإدارة
من ح/فائدة المسحوبات	إلى ح/ فائدة جاري دائن
	رصيد مرحل (الربح القابل للتوزيع)
رصيد منقول	إلى ح/ جاري الشركاء
	(i) 1,122,600
	(ب) 748,400

دائن				ح/ جاري الشركاء		مدين	
البيان	ب	أ	المجموع	البيان	ب	أ	المجموع
رصيد	100,000		100,000	رصيد	-	200,000	200,000
من ح/ مكافأة الإدارة	40,000		40,000	إلى ح/ فائدة جاري مدين	-	12,000	12,000
من ح/ فائدة جاري دائن	6,000		6,000	إلى ح/ المسحوبات	900,000	1,200,000	2,100,000
من ح/توزيع الأرباح والخسائر	748,400	1,122,600	1,871,000	إلى ح/فائدة المسحوبات	15,000	50,000	65,000
رصيد مرحل (الميزانية)	20,600	339,400	360,000				
	915,000	1,462,000	2,377,000		915,000	1,462,000	2,377,000



• المطلوب (د):

الميزانية العمومية
في 2009/12/31

الالتزامات + حقوق الملكية		الأصول	
<u>الالتزامات</u>		<u>الأصول المتداولة</u>	
قرض الشريك (ب)	2,000,000	النقدية في البنك	2,320,000
الدائنون	1,210,000	الأوراق المالية	2,000,000
	3,210,000	بوليصة التأمين على الحياة	1,800,000
		أوراق القبض	1,000,000
		(-) مخصص خصم أوراق القبض	(40,000)
		المدينون	1,080,000
<u>حقوق الملكية</u>		(-) مخصص الديون المشكوك فيها	(80,000)
رأس المال		بضاعة آخر المدة	6,000,000
حصة الشريك (أ)	8,000,000	<u>الأصول الثابتة</u>	
حصة الشريك (ب)	8,000,000	السيارات	6,400,000
	16,000,000	(-) مجمع إهلاك السيارات	(1,720,000)
<u>أرصدة دائنة أخرى</u>		أرصدة مدينة أخرى:	
فائدة القرض المستحقة	50,000	حاري الشركاء	
	50,000	الشريك (أ)	339,400
		الشريك (ب)	20,600
		مرتبات مدفوعة مقدماً	100,000
		إيرادات أوراق مالية مستحقة	40,000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	19,260,000	مجموع الأصول	19,260,000

• إيضاحات الحل:



1- تم التعرف على مجمل الربح بطرح مجموع أرصدة الجانب الدائن من مجموع أرصدة الجانب المدين (25,000,000 - 20,690,000).

2- تبلغ الفائدة المستحقة للقرض وتخص سنة 2009م 150,000 ريال $(\frac{9}{12} \times \frac{10}{100} \times 2,000,000)$ وهي الفائدة التي ستظهر في ح/ الأرباح والخسائر) بينما دفعت المنشأة خلال السنة فقط 100,000 ريال (الرصيد الظاهر في التمرين وبالتالي هناك فائدة مستحقة قدرها 50,000 ريال (100,000 - 150,000) ينبغي إجراء تسوية بهذا المبلغ، وستظهر ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية.

3- ينبغي إجراء قيد تسوية لإثبات إهلاك السيارات عن سنة 2009م بمقدار 640,000 ريال $(6,400,000 \times 10\%)$ وهو المبلغ الذي سيظهر في ح/ الأرباح والخسائر، كما سيضاف إلى رصيد ح/ مجمع إهلاك السيارات في الميزانية العمومية.

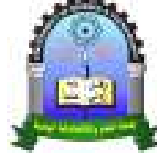
4- ينبغي إجراء قيد التسوية للديون التي أعدمتم في نهاية السنة بمبلغ 80,000 ريال، ويصبح مجموع الديون المعدومة خلال السنة 140,000 ريال $(80,000 + 60,000)$ ، ويتم إقفال هذا المبلغ، في حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ونظراً لأن رصيد المخصص لا يكفي $(120,000)$ ريال، فيتم إقفال الزيادة في ح/ الأرباح والخسائر $(140,000 - 120,000 = 20,000)$ ريال وبالتالي سيتم تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بكامل المخصص المطلوب والبالغ 80,000 ريال $(1,080,000 - 1,000,000)$ ريال¹، وهو المبلغ الذي سيظهر كمصروف في ح/ الأرباح والخسائر وكذلك سيظهر كمخصص في الميزانية العمومية.

5- يتم تحديد المرتبات التي تخص السنة كالتالي: المرتبات الشهرية $12 \times$ شهر $100,000 = 12 \times 1,200,000$ ريال، وهو المبلغ الذي سيظهر في ح/ الأرباح والخسائر، ونظراً لأن أرصدة ح/ المرتبات والأجور يبلغ 1,300,000 ريال (من واقع بيانات التمرين) مما يشير إلى أن

¹) يتم طرح الديون الجيدة والبالغة 1,000,000 ريال من رصيد المدنين بعد استبعاد الديون التي تم إعدامها عند الجرد $(1,160,000 - 80,000 = 1,080,000)$ ريال).



- هناك مرتبات مدفوعة مقدماً، وتخص السنة القادمة وقدرها 100,000 ريال (1,300,000 - 1,200,000) وستظهر ضمن الأرصدة المدينة الأخرى في جانب الأصول بالميزانية العمومية.
- 6- إيرادات الأوراق المالية التي تخص السنة = $2,000,000 \times 10\% = 200,000$ ريال (وهو المبلغ الذي سيظهر في ح/الأرباح والخسائر) ونظراً لأن رصيد ح/إيرادات الأوراق المالية فقط 160,000 ريال، فيعني ذلك أن هناك إيرادات مستحقة قدرها 40,000 ريال (200,000 - 160,000) ينبغي إجراء قيد تسوية بالمبلغ في نهاية السنة، كما سيظهر ضمن الأصول في الميزانية العمومية.
- 7- مخصص خصم أوراق القبض الذي يجب تكوينه في نهاية السنة بمبلغ 40,000 ريال $(1,000,000 \times 12\% \times \frac{4}{12})$ ونظراً لأن رصيد المخصص (من واقع بيانات التمرين) = 20,000 ريال ينبغي زيادة هذا الرصيد بمقدار 20,000 ريال (40,000 - 20,000). وستظهر هذه الزيادة كمصروف في ح/الأرباح والخسائر.
- 8- نظراً لأن بوليصة التأمين تظهر كأصل، ويتم تقييمها سنوياً بالقيمة الحالية، ينبغي أن يتم إثبات الفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها الحالية كمصروف بمبلغ 200,000 ريال (2,000,000 - 1,800,000) وسيظهر هذا المبلغ ضمن ح/ توزيع الأرباح والخسائر (الجانب المدين) وذلك بموجب قيد تسوية.
- 9- يتم تحديد مكافأة الشريك (ب) نظير الإدارة، كالتالي $(\frac{10}{110} \times 2,200,000) = 200,000$ ريال، وهو المبلغ الذي سيظهر كمصروف في ح/ توزيع الأرباح والخسائر ونظراً لأن الشريك (ب) قد سحب من هذه المكافأة خلال السنة مبلغ 160,000 ريال (وهو الرصيد الظاهر للمكافأة ضمن بيانات التمرين)، فينبغي أن يضاف إلى حسابه الجاري باقي المكافأة وقدرها 40,000 ريال (200,000 - 160,000).
- 10- تم احتساب فائدة الحسابات الجارية كالتالي (بافتراض أنها تمثل أرصدهم في بداية سنة 2009م)



- فائدة جاري مدين - الشريك (أ) = $200,000 \times 6\% = 12,000$ ريال، وسيظهر هذا المبلغ في الحساب الجاري للشريك (أ) في الجانب المدين، كما سيظهر في ح/ التوزيع (في الجانب الدائن - كإيراد).

- فائدة جاري دائن - الشريك (ب) = $100,000 \times 6\% = 6,000$ ريال، وسيظهر هذا المبلغ في الحساب الجاري للشريك (ب)، في الجانب الدائن، كما سيظهر في ح/ التوزيع (في الجانب المدين - كمصرف).

11- تم احتساب الفائدة على مسحوبات الشركاء كالتالي:

- الشريك (أ) = $1,200,000 \times 5\% \times \frac{10}{12} = 50,000$ ريال.

- الشريك (ب) = $900,000 \times 5\% \times \frac{4}{12} = 15,000$ ريال.

مجموع مسحوبات الشريكين = 65,000 ريال.

وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن :

1- تتعرف على الحسابات الجارية للشركاء، والحسابات الختامية في شركات الأشخاص؟

2- تميز بين أنواع الحسابات التي تتم بين الشريك و الشركة ؟



- 3- تتعرف على المعالجات المحاسبية للمعاملات؟
4- تعد الحسابات الختامية في شركات الأشخاص؟

نستقبل ملاحظتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhori@hotmail.com



المحاضرة الرابعة المعالجة المحاسبية لإعادة تنظيم الشركات

معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على اجراء المعالجات المحاسبية المتعلقة بالجوانب الآتية :

1. تعديل رأس مال الشركة بالزيادة أو النقصان.
2. تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.
3. انضمام شريك جديد وتسوية حقوق الشركاء القدامى.
4. انسحاب أو وفاة شريك وكيفية سداد حقوقه المالية.

توزيع عناصر المحاضرة.

تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

- القسم الأول: يتناول الظروف التي تستدعي تعديل رأس مال الشركة سواءً بالزيادة أو النقصان، وكيفية إثبات التعديل في دفاتر الشركة، وهذا يحقق الهدف الأول.
- القسم الثاني: يوضح الآثار المالية على حقوق الشركاء والتي تترتب نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، وكيفية إثبات ذلك في دفاتر الشركة، وهذا يحقق الهدف الثاني.



- القسم الثالث: يوضح الحالات التي تلجأ فيها الشركات إلى قبول شركاء جدد، وكيفية إثبات حصة الشريك الجديد في رأس مال الشركة، مع مراعاة تسوية حقوق الشركاء القدامى قبل عملية الانضمام، وإثبات ذلك في دفاتر الشركة، وهذا يحقق الهدف الثالث.
- القسم الرابع: يوضح كيفية تحديد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى بما في ذلك عملية سدادها، وإثبات ذلك في دفاتر الشركة. وهذا يحقق الهدف الرابع.

تعديل رأس المال:

يظل رأس المال ثابتاً في شركات التضامن على عكس المنشآت الفردية والتي يتأثر فيها بالمسحوبات الشخصية أو صافي الربح أو الخسارة.

ولكن لا يعني ذلك جمود رأس المال وعدم تعديله طوال مدة الشركة، فقد تطرأ بعض الظروف التي تتطلب إجراء تعديل على رأس المال إما بالزيادة أو بالنقصان، ولكن يراعى في ذلك تغيير عقد الشركة، واتخاذ كافة الإجراءات القانونية المنصوص عليها في قانون الشركات المتعلقة بتسجيل وإشهار تلك التعديلات.

1- زيادة رأس المال: Increase Capital

تطرأ بعض الظروف والمتغيرات التي تدفع الشركاء إلى زيادة رأس مال الشركة مثل التوسع في أنشطة الشركة وعدم كفاية رأس المال الحالي.

ويتم سداد الزيادة في رأس المال إما نقداً أو بتقديم أصول عينية، وقد يتفق الشركاء على استخدام حساباتهم الجارية الدائنة والاحتياطيات والأرباح المرحلة أو قروض الشركاء لتسوية حصة كل منهم في الزيادة، وعلى النحو التالي:

أ- سداد الزيادة نقداً أو عينياً:

يتم إثبات الزيادة في رأس المال بنفس الطريقة التي سبق شرحها عند إثبات تكوين رأس مال الشركة، ففي حالة سداد الزيادة نقداً أو بشيك يجرى القيد المحاسبي التالي:



	من ح/ النقدية في الصندوق أو البنك	xx	xx
	إلى ح/ رأس المال - الشريك.....	xx	

وفي حالة تقديم أصول عينية مقابل الزيادة في رأس المال يجرى القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ الأصل (عقار، مباني، بضاعة...)	xx	xx
	إلى ح/ رأس المال - الشريك.....	xx	

ب- استخدام أرصدة الحسابات الجارية:

يحق للشريك إذا كان رصيد حسابه الجاري (دائن) أن يطلب تحويله إلى حساب رأس المال لسداد الزيادة أو جزء منها. وفي هذه الحالة يجرى القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ جاري الشركاء - الشريك....	xx	xx
	إلى ح/ رأس المال - الشريك.....	xx	

أما إذا كان الحساب الجاري للشريك مدين، فيجب عليه أولاً القيام بسداد هذا الرصيد قبل سداد الزيادة في رأس المال.

ج - استخدام الاحتياطيات أو الأرباح المرحلة:

تمثل الاحتياطيات مبالغ محتجزة من أرباح السنوات السابقة، وبالتالي فهي أحد حقوق الشركاء، كما يمكن أن تظهر الأرباح المحتجزة تحت مسمى (أرباح مرحلة)، وفي حالة اتفاق الشركاء على تحويل هذه الأرباح أو الاحتياطيات إلى حساب رأس المال لسداد الزيادة أو جزء منها، يجرى بذلك القيد المحاسبي التالي:



	من ح / الاحتياطي العام أو من ح / الأرباح المرحلة إلى ح / رأس المال ×× الشريك..... ×× الشريك.....	×× ×× ××
--	---	----------------

مع مراعاة توزيع الاحتياطيات أو الأرباح المرحلة بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

د - استخدام قروض الشركاء: partners Loan

في حالة وجود قرض لأحد أو بعض الشركاء، فقد يتم الاتفاق على استخدامها لتسوية حصصهم في الزيادة في رأس المال أو جزء منها. ويجرى بذلك القيد المحاسبي التالي:

	من ح / القرض إلى ح / رأس المال - الشريك.....	×× ××
--	---	----------

هـ - إعادة تقدير الأصول والخصوم:

قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال بعد إعادة تقدير الأصول والالتزامات، وعادة ما يتطلب ذلك انتداب خبير محاسبي لإعادة تقييم الأصول والخصوم بما يتفق وقيمتها الحقيقية السائدة في ذلك التاريخ، وقد ينجم عن عملية إعادة التقدير أرباح أو خسائر، حيث يتطلب الأمر فتح حساب وسيط يسمى (حساب إعادة التقدير) يجعل مديناً بالخسائر ودائناً بالأرباح، ويقفل رصيده في حساب جاري الشركاء بتوزيعه بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، ويتم تنفيذ ذلك محاسبياً بموجب القيود التالية:

أ - قيد إثبات أرباح إعادة التقدير:

	من مذكورين ح / الأصول (بالزيادة في قيمتها) ح / الخصوم (بالنقص في قيمتها) إلى ح / إعادة التقدير	×× ×× ××
--	---	----------------



ب- قيد إثبات خسائر إعادة التقدير:

	من ح/ إعادة التقدير		xx
	إلى ح/ مذكورين		
	ح/ الأصول (بالنقص في قيمتها)	xx	
	ح/ الخصوم (بالزيادة في قيمتها)	xx	

ج- قيد الإقفال :

يتم إقفال حساب إعادة التقدير (في حالة تحقيق صافي أرباح) بموجب القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ إعادة التقدير		xx
	إلى ح/ جاري الشركاء	xx	
	xx الشريك /		
	xx الشريك /		

ويجرى قيد عكسي للقيد السابق (في حالة تحقيق صافي خسارة).

• مثال :

أ، ب شركاء في شركة تضامن وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في 12/31:

• أرصدة مدينة:

31,000,000 ريال العقار، 8,000,000 ريال الآلات، 4,000,000 ريال الأثاث 19,000,000 ريال

البضاعة، 16,000,000 ريال المدينون، 8,500,000 ريال النقدية في البنك، 2,500,000 ريال جاري

(ب).

• أرصدة دائنة:



50,000,000 ريال رأس المال (30,000,000 (i)، 20,000,000 (ب)). 7,000,000 ريال الاحتياطي العام، 23,500,000 ريال الدائون، 2,000,000 ريال قرض (i)، 3,000,000 ريال جاري (i)، 2,000,000 ريال مجمع إهلاك الآلات، 1,500,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث. وفي 1/1 اتفق الشريكان على توسيع أعمال الشركة وزيادة رأس المال ليصبح على النحو التالي: 45,000,000 ريال الشريك (i)، 30,000,000 ريال الشريك (ب). مع مراعاة الآتي:

- تغطية رأس المال بمقدار الاحتياطي العام.
- إعادة تقدير أصول والتزامات الشركة، حيث كانت نتائج إعادة التقدير كآتي:
- العقار 35,000,000 ريال، البضاعة 20,000,000 ريال، المدينون 15,000,000 ريال، الدائون 24,000,000 ريال، مجمع إهلاك الآلات 2,500,000 ريال، 1,300,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث.
- يقدم الشريك (ب) سيارة لاستخدامها في أعمال الشركة قدرت قيمتها بمبلغ 3,000,000 ريال.
- يدفع كل شريك المستحق عليه نقداً في بنك الشركة على أن تدخل أرصدة الحسابات الجارية للشريكين وقرض الشريك (أ) عند تسوية المركز المالي لكل شريك، فإذا علمت أن الشريكين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

المطلوب :

- أ. إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق.
- ب. تصوير حساب إعادة التقدير وحساب جاري الشركاء.
- ج. إعداد الميزانية العمومية بعد تنفيذ الاتفاق.



حل المثال:

المطلوب (أ) قيود اليومية:

1/1	من مذكورين ح/ العقار ح/ البضاعة ح/ مجمع إهلاك الأثاث إلى ح/ إعادة التقدير (إثبات أرباح إعادة التقدير).	4,000,000 1,000,000 200,000 5,200,000	
1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين ح/ المدينين ح/ الدائنين ح/ مجمع إهلاك الآلات (إثبات خسائر إعادة التقدير).	2,000,000 1,000,000 500,000 500,000	
1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ جاري الشركاء الشريك أ 1,600,000 الشريك ب 1,600,000 (توزيع صافي أرباح إعادة التقدير بين الشركاء).	3,200,000 3,200,000	3,200,000
1/1	من ح/ الاحتياطي العام إلى ح/ رأس المال الشريك أ 3,500,000 الشريك ب 3,500,000 (تعليق رأس المال بمقدار الاحتياطي العام).	7,000,000 7,000,000	7,000,000
1/1	من مذكورين ح/ جاري الشركاء + الشريك (أ)	4,600,000	



1/1	ح/ قرض الشريك (ب) ح/ النقدية في البنك إلى ح/ رأس المال - الشريك (أ) (تسوية المركز المالي للشريك (أ)).	11,500,000	2,000,000 4,900,000
	من مذكورين ح/ السيارات ح/ النقدية في البنك إلى مذكورين ح/ جاري الشركاء - الشريك (ب) ح/ رأس المال - الشريك (ب) (تسوية المركز المالي للشريك ب).	900,000 6,500,000	3,000,000 4,400,000

المطلوب (ب): دفتر الأستاذ

دائن	ح/إعادة التقدير	مدين	
من ح/العقار	4,000,000	إلى ح/المدينين	1,000,000
من ح/البضاعة	1,000,000	إلى ح/الدائنين	500,000
من ح/مجمع أهلاك الأثاث	200,000	إلى ح/مجمع أهلاك الآلات	500,000
		إلى ح/جاري الشركاء	3,200,000
	5,200,000		5,200,000

دائن				ح/رأس المال				مدين			
البيان	ب	أ	المجموع	البيان	ب	أ	المجموع				
رصيد	20,000,000	30,000,000	50,000,000								
من ح/الاحتياطي العام	3,500,000	3,500,000	7,000,000								
من مذكورين	-	11,500,000	11,500,000	رصيد مرحل (الميزانية)	30,000,000	45,000,000	75,000,000				
من مذكورين	6,500,000	-	6,500,000								
	30,000,000	45,000,000	75,000,000		30,000,000	45,000,000	75,000,000				



دائن	ح/جاري الشركاء			مدین			
	البيان	ب	أ	المجموع	البيان	ب	أ
رصيد	-	3,000,000	3,000,000	رصيد	2,500,000	-	2,500,000
من ح/إعادة التقدير	1,600,000	1,600,000	3,200,000	إلى ح/رأس المال		4,600,000	4,600,000
من مذكورين	900,000	-	900,000				
	2,500,000	4,600,000	7,100,000		2,500,000	4,600,000	7,100,000

• المطلوب: (ج).

الالتزامات + حقوق الملكية			الميزانية العمومية في 1/1		الأصول
<u>الالتزامات</u>			<u>الأصول المتداولة</u>		
الدائون		24,000,000	النقدية في البنك		17,800,000
<u>حقوق الملكية</u>			المدینون		15,000,000
رأس المال			البضاعة		20,000,000
الشريك (أ)	45,000,000		<u>الأصول الثابتة</u>		
الشريك (ب)	30,000,000	75,000,000	العقار		35,000,000
			الألات	8,000,000	
			(-) مجمع إهلاك الألات	2,500,000	5,500,000
			السيارات		3,000,000
			الأثاث	4,000,000	
			(-) مجمع إهلاك الأثاث	1,300,000	2,700,000
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		99,000,000	إجمالي الأصول		99,000,000



تدريب

ما الفرق بين رأس المال في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ؟

2- تخفيض رأس المال: Decrease Capital

قد تواجه الشركة بعض الظروف التي تستدعي تخفيض رأس المال منها زيادة رأس المال عن حجم النشاط، أو تراكم الخسائر التي تحققها الشركة، أو بسبب الزيادة في القيم الدفترية للأصول عن حقيقتها، مما يترتب عليه وجود نقص في رأس المال الفعلي.

ويتم تخفيض رأس المال إما برد الزيادة إلى الشركاء أو ترحيل الخسائر و أرصدة الحسابات الجارية للشركاء أو بإعادة تقدير أصول وخصوم الشركة مع مراعاة إتباع الإجراءات المنصوص عليها في قانون الشركات والمتعلقة بتخفيض رأس المال، وفيما يلي إيضاح المعالجة المحاسبية لكل حالة من الحالات السابقة.

أ- رد الزيادة إلى الشركاء.

في هذه الحالة يوجد رأس مال فائض يزيد عن حجم النشاط في الشركة، ويتطلب الأمر استغلال هذه الأموال في مشاريع أخرى، ويتم إثبات ذلك محاسبياً بموجب قيدين على النحو التالي:

- إثبات تخفيض رأس المال:

	من ح/ رأس المال		××
	×× الشريك		



	×× الشريك..... إلى ح/ جاري الشركاء ×× الشريك..... ×× الشريك.....	××	
--	---	----	--

- إثبات رد الزيادة إلى الشركاء:

	من ح/ جاري الشركاء ×× الشريك..... ×× الشريك..... إلى ح/ النقدية في البنك	××	××
--	---	----	----

ب- تراكم الخسائر:

قد تتراكم الخسائر التي تحققها الشركة ويتم ترحيلها من عام لآخر إما تحت مسمى (خسائر مدورة) أو تقفل في الحسابات الجارية للشركاء، وبالتالي تصبح أرصدة هذه الحسابات مدينة، وبمبالغ كبيرة، وهذه الخسائر في حقيقة الأمر تمثل نقصاً في رأس مال الشركة، قد يتفق الشركاء على تخفيض رأس المال بمقدار هذه الخسائر بحيث يعبر رأس المال عن حقيقته. ويتم إثبات ذلك محاسبياً بموجب القيد التالي:



	من ح/ رأس المال		xx
	xx الشريك		
	xx الشريك		
	إلى ح/ الخسائر المدورة	xx	
	أو إلى ح/ جاري الشركاء		
	xx الشريك		
	xx الشريك		

ج - المبالغة في القيم الدفترية للأصول:

عندما تكون القيم الحقيقية للأصول أقل من أرصدها المثبتة في دفاتر الشركة، فإن ذلك يعني وجود نقص في رأس مال الشركة بنفس المقدار ومن أمثلة ذلك:

- عدم احتساب بعض مخصصات الأصول المتداولة تطبيقاً لسياسة الحيطة والحذر.
- عدم احتساب إهلاك للأصول الثابتة أو إهلاكها بمعدلات أقل من المتعارف عليها.
- إضافة مصاريف الصيانة إلى حسابات بعض الأصول بالخطأ.
- اشتغال حسابات المدينين على ديون معدومة.
- إهمال احتساب بعض المصروفات المستحقة تطبيقاً لأساس الاستحقاق.

ويترتب على ذلك عدم تعبير الميزانية العمومية عن المركز المالي الحقيقي للشركة، ولذلك يتم إعادة التقييم بواسطة خبير محاسبي، ويتم إثبات تلك الخسائر في حساب إعادة التقدير، ومن ثم يتم إقفاله إما في الحساب الجاري للشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، أو تخفيض رأس المال بمقدارها والمثال التالي يوضح ذلك.



مثال :

س، ص شريكان في شركة تضامن، يقتسمان رأس المال والأرباح والخسائر بالتساوي، وقد قرر الشريكان تخفيض رأس المال ليصبح 4,000,000 ريال بحيث يتم إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة والتي كانت على النحو التالي في 12/31 :

- الأرصدة المدينة:

2,000,000 ريال النقدية في البنك، 1,500,000 ريال جاري الشركاء (600,000 س، 900,000 ص) 5,100,000 ريال المدينين، 3,000,000 ريال البضاعة، 800,000 ريال الأثاث.

- الأرصدة الدائنة:

6,240,000 ريال الدائنون، 100,000 ريال مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، 60,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث، 6,000,000 ريال رأس المال .

فإذا علمت أن:

1. كانت نتيجة إعادة التقدير والتي وافق عليها الشريكان على النحو التالي:
 - تقدر البضاعة بمبلغ 2,900,000 ريال، والدائنين بمبلغ 6,310,000 ريال.
 - هناك دين معدوم بمبلغ 150,000 ريال، والديون المشكوك في تحصيلها تقدر بمبلغ 200,000 ريال.
 - المعدل الصحيح لأهلاك الأثاث 20٪.
2. اتفق الشريكان على أن تبقى حصصهما في رأس المال متساوية بعد التخفيض.
3. يتم تسوية المركز المالي للشركاء عن طريق حساب الشركة بالبنك.

المطلوب:

- أ- إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية الشركة.
- ب- تصوير الحسابات التالية وترصيدتها:
 - ح/ إعادة التقدير، ح/ جاري الشركاء، ح/ رأس المال.
- ج- إعداد قائمة المركز المالي بعد قرار التخفيض.



• حل المثال:

- المطلوب (أ):

12/31	من ح/ اعادة التقدير إلى مذكورين ح/ البضاعة ح/ الدائنين ح/ المدينين ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ح/ مجمع إهلاك الأثاث (إثبات خسائر اعادة تقدير الأصول والخصوم)	100,000 70,000 150,000 100,000 100,000	520,000
12/31	من ح/ جاري الشركاء 260,000 الشريك (س) 260,000 الشريك (ص) إلى ح/ إعادة التقدير توزيع خسائر اعادة التدوير بين الشركاء بالتساوي	520,000	520,000
12/31	من ح/ رأس المال 1,000,000 الشريك (س) 1,000,000 الشريك (ص) إلى ح/ جاري الشركاء 1,000,000 الشريك (س) 1,000,000 الشريك (ص) (إثبات قرار تخفيض رأس المال).	2,000,000	2,000,000
12/31	من ح/ جاري الشركاء - الشريك (س) إلى ح/ النقدية في البنك	140,000	140,000



12/31	سداد الرصيد المستحق للشريك (س)	160,000	160,000
	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ جاري الشركاء - الشريك (ص) سداد الشريك (ص) الرصيد المستحق عليه.		

المطلوب (ب):

دائن	ح/إعادة التقدير	مدين
من ح/ جاري الشركاء.	520,000	إلى ح/ البضاعة 100,000
الشريك س 260,000		إلى ح/ الدائنين 70,000
الشريك ص 260,000		إلى ح/ المدينين 150,000
		إلى ح/ مخصص الديون المشكوك فيها 100,000
		إلى ح/ مجمع إهلاك الأثاث 100,000
	520,000	520,000

دائن				ح/ جاري الشركاء			مدين		
البيان	ص	س	المجموع	البيان	ص	س	المجموع		
من ح/ رأس المال	1,000,000	1,000,000	2,000,000	رصيد	900,000	600,000	1,500,000		
من ح/ النقدية في البنك	160,000	-	160,000	إلى ح/ إعادة التقدير	260,000	260,000	520,000		
				إلى ح/ النقدية في البنك	-	140,000	140,000		
	1,160,000	1,000,000	2,260,000		1,160,000	1,000,000	2,260,000		



دائن			مدين			ح/رأس المال	
البيان	ص	س	المجموع	البيان	ص	س	المجموع
رصيد	3,000,000	3,000,000	6,000,000	إلى ح/جاري الشركاء	1,000,000	1,000,000	2,000,000
				رصيد مرحل	2,000,000	2,000,000	4,000,000
	3,000,000	3,000,000	6,000,000	(الميزانية)	3,000,000	3,000,000	6,000,000

• المطلوب (ج):

الالتزامات وحقوق الملكية			الميزانية العمومية في 12/31			الأصول	
الالتزامات				الأصول المتداولة			
الدائنين		6,310,000		النقدية في البنك		2,020,000	
حقوق الملكية				المدينين	4,950,00		
رأس المال		4,000,000		(-) مخصص الديون المشكوك فيها	(200,000)	4,750,000	
الشريك س	2,000,000			البضاعة		2,900,000	
الشريك ص	2,000,000			الأصول الثابتة			
				الأثاث	800,000		
				(-) مجمع إهلاك الأثاث	(160,000)	640,000	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		10,310,000		إجمالي الأصول		10,310,000	



تدريب

متى تكون القيم الحقيقية للأصول أقل من أرصدها المثبتة في دفاتر الشركة ؟

3- تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء:

قد يتفق الشركاء على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم، ويستلزم الأمر تعديل عقد الشركة وفق الإجراءات المنصوص عليها في قانون الشركات في الجمهورية اليمنية رقم (22) لسنة 1997م.

ويترتب على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء إجراء بعض التسويات المتعلقة بالأرباح والخسائر المحققة خلال الفترة الماضية وذلك بهدف منع الغبن الذي قد يلحق ببعض الشركاء مقابل الاستفادة البعض الآخر.

ومن أمثلة الأرباح والخسائر التي تكون مجالاً للتسوية بين الشركاء نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم؛ الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن وجود فرق بين القيمة الدفترية لبعض الأصول وقيمتها وفقاً لأسعار السوق في تاريخ الاتفاق الجديد، كذلك الاحتياطيات والأرباح المحتجزة المرحلة من



سنوات سابقة أو الخسائر المدورة، باعتبار أن نصيب كل شريك منها ينبغي أن يحتسب على أساس نسبة التوزيع القديمة (قبل الاتفاق الجديد).

ويتفق الشركاء عادة على إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة بمناسبة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم وينجم عن ذلك أرباح أو خسائر يتم تجسيدها في حساب وسيط هو (ح/ إعادة التقدير) Revaluation Account بما في ذلك إعادة تقييم بوليصة التأمين على الحياة (إن وجدت).

وتتوقف المعالجة المحاسبية للعناصر المؤثرة على حقوق الشركاء حسب اتفاق الشركاء وهو ما يعني

أحد احتمالين:

الأول: رغبة الشركاء في الإيضاح عن كل أرباح وخسائر إعادة التقدير، بالإضافة إلى توزيع الاحتياطيات والأرباح المحتجزة والخسائر المرحلة بين الشركاء بحسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة وقت نشأة هذه العناصر.

الثاني: رغبة الشركاء في الإبقاء على الأصول والخصوم بقيمتها الدفترية على الرغم من إجراء إعادة تقييم لها وعدم إجراء أي توزيع للاحتياطيات والأرباح المحجوزة أو الخسائر المرحلة.

ويتم تسوية حقوق الشركاء في كلا الحالتين باستخدام الحسابات الجارية للشركاء. وسيتم توضيح المعالجة المحاسبية في ظل كل احتمال على حده.

3-1- إظهار أرباح وخسائر إعادة التقدير

في حالة الاتفاق على إظهار أرباح وخسائر إعادة تقييم الأصول والخصوم، وكذلك توزيع الاحتياطيات والأرباح المحتجزة أو الخسائر المرحلة.

ويتم تنفيذ ذلك محاسبياً على النحو التالي:

أ. إثبات الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للأصول والخصوم بتوسيط حساب إعادة

التقدير، حيث يجعل (دائناً) بأرباح إعادة التقدير مقابل جعل حساب الأصول أو الخصوم (مديناً)



بمقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الالتزامات أو المخصصات، والعكس بالنسبة لخسائر إعادة التقدير.

ويتم إقفال حساب إعادة التقدير بمقدار الأرباح المحققة (إذا كان رصيده دائماً) أو بخسائر إعادة التقدير (إذا كان رصيده مديناً) من خلال توزيعه بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر السابقة، وذلك بجعل ح/ إعادة التقدير (مديناً) وح/ جاري الشركاء (دائماً) في حالة الربح والعكس في حالة الخسارة.

ب. يتم توزيع الاحتياطيات والأرباح المحتجزة على الشركاء بالنسبة القديمة، وذلك بجعل ح/ الاحتياطيات أو الأرباح (مديناً)، وح/ جاري الشركاء (دائماً) وفي حالة وجود خسائر مدورة من سنوات سابقة يتم إجراء قيد يجعل فيه ح/ جاري الشركاء (مديناً) وح/ الخسائر المرحلة (دائماً).

ج. إثبات بوليصة التأمين على الحياة بقيمتها الحالية (توزيع قيمتها بين الشركاء كأرباح، في حالة ما إذا كانت قيمتها مستترة وغير ظاهرة في الدفاتر) أما إذا كانت ظاهرة في الدفاتر فيتم إعادة تقييمها بالقيمة الحالية وإثبات الفرق كخسارة توزع بين الشركاء بنسبة التوزيع القديمة.

مثال :

أ، ب، شريكان في شركة تضامن، يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في 2010/12/31 م :

الأصول

التزامات		أصول متداولة	
الدائنين	2,900,000	نقدية في البنك	1,600,000
حقوق الملكية		المدينين	1,100,000
رأس المال	3,100,000	مخزون البضاعة	1,900,000



(i) 1,400,000			
(ب) 1,700,000		أصول ثابتة	
الاحتياطيات	600,000	الأثاث	2,000,000
	6,600,000		6,600,000

وفي 2011/1/1م اتفق الشريكان على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما لتصبح 2:3 على التوالي.

فإذا علمت أن:

1. تم إعادة تقييم الأصول على النحو التالي:

المدينين 900,000 ريال، البضاعة 2,400,000 ريال، الأثاث 2,100,000 ريال.

2. سبق للشركة أن أمنت على حياة الشريكين، مقابل قسط تأمين يعالج كمصروف إيرادي، وتبلغ القيمة الحالية لبوليصة التأمين 400,000 ريال.

3. وافق الشريكان على نتيجة إعادة التقدير، بحيث تظهر الأصول وفق نتائج التقييم بما في ذلك بوليصة التأمين، كما تم الاتفاق على توزيع الاحتياطيات بينهما.

المطلوب:



أ. إثبات قيد اليومية اللازمة لتنفيذ الاتفاق.

ب. تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق.

• حل المثال:

- تمهيد الحل :
- أرباح إعادة التقدير = الزيادة في قيمة البضاعة والأثاث + القيمة الحالية لبوليصة التأمين = $500,000 + 100,000 + 400,000 = 1,000,000$ ريال.
- خسائر إعادة التقدير = النقص في قيمة المدينين = $200,000$ ريال.
- إذا حققت عملية إعادة التقدير صافي ربح $800,000$ ريال ($1,000,000 - 200,000$) يتم توزيعها بين الشريكين أ، ب، بنسبة التوزيع السابقة (أي بالتساوي): نصيب كل شريك $400,000$ ريال.
- بالنسبة للاحتياطيات يتم توزيعها أيضا بين الشريكين بالتساوي.
- وحيث أن رصيد الاحتياطيات $600,000$ ريال سيكون نصيب كل شريك منها $300,000$ ريال.
- المطلوب: (أ) قيود اليومية:

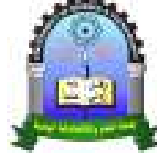
1/1	من ح/ مذكورين ح/ مخزون البضاعة ح/ الأثاث ح/ بوليصة التأمين على الحياة إلى ح/ إعادة التقدير (إثبات أرباح إعادة التقدير).	500,000 100,000 400,000 1,000,000
1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ المدينين (إثبات خسائر إعادة التقدير).	200,000 200,000
1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ جاري الشركاء 400,000 الشريك (أ)	800,000 800,000



1/1	400,000 الشريك (ب) (توزيع إرباح إعادة التقدير بين الشريكين)	600,000	600,000
	من ح/ الاحتياطيات إلى ح/ جاري الشركاء الشريك (أ) 300,000 الشريك (ب) 300,000 (توزيع الاحتياطيات بين الشركاء).		

المطلوب (ب):

الأصول	الميزانية العمومية في 2011/1/1م	الالتزامات حقوق الملكية
أصول متداولة		الالتزامات
النقدية في البنك	1,600,000	الدائنين
المدينين	900,000	حقوق الملكية
مخزون البضاعة	2,400,000	رأس المال
بوليصة التأمين على الحياة	400,000	(أ) 1,400,000
		(ب) 1,700,000
أصول ثابتة		جاري الشركاء
الأثاث	2,100,000	(أ) 700,000
		(ب) 700,000
	7,400,000	7,400,000



● ملاحظة:

في حالة ما إذا كانت بوليصة التأمين ظاهرة في الدفاتر مع وجود قيمة حالية لها، فيتم إثبات الفرق بينهما والذي يمثل خسارة، حيث يجعل ح/ جاري الشركاء (مدينًا) وح/ بوليصة التأمين (دائنًا) بالفرق، وستظهر البوليصة في الميزانية العمومية بعد ذلك بقيمتها الحالية. أما إذا كانت الشركة تقوم بإعادة تقييم البوليصة نهاية كل سنة بقيمتها الحالية فلا داعي لإجراء أي تسوية في تاريخ الاتفاق، وستظهر البوليصة في الميزانية العمومية بالقيمة الحالية، باعتبار أن المعالجة تتم سنويًا عبر ح/ توزيع الأرباح والخسائر، كما سبق إيضاحه في الوحدة السابقة.

2- عدم إظهار أرباح وخسائر إعادة التقدير

في حالة الاتفاق على الإبقاء على الأصول والخصوم بقيمتها الدفترية وعدم توزيع الاحتياطات أو الخسائر المرحلة.

قد يرغب الشركاء الإبقاء على الأصول والخصوم بالقيم الدفترية، مع الاتفاق على عدم إجراء توزيع للاحتياطات والأرباح المحتجزة أو الخسائر المرحلة. مما سيترتب على هذه الإجراءات إجراء عملية توزيع الأرباح والخسائر المتعلقة بهذه البنود إلى وقت لاحق (الفترة القادمة) وبالتالي ستتم عملية التوزيع بينهما وفقاً للنسبة الجديدة باعتبارها ستسري على جميع العناصر منذ تاريخ الاتفاق على تعديل نسبة التوزيع فيما بينهما. وبالتالي قد يؤدي ذلك إلى إلحاق الضرر ببعض الشركاء مقابل انتفاع الشركاء الآخرين، الأمر الذي يتطلب إجراء تسوية في وقت تنفيذ الاتفاق لتحقيق العدالة بين الشركاء، وذلك من



خلال إعداد ما يسمى بـ(مذكرة التسوية) والتي توضح نصيب كل شريك من عناصر الأرباح أو الخسائر تارة باستخدام نسبة التوزيع السابقة، وتارة أخرى باستخدام نسبة التوزيع الجديدة، مع تحديد مقدار الضرر أو الاستفادة لكل شريك على حده، مع مراعاة تساوي مجموع الضرر التي تصيب شريك أو أكثر مع مجموع الاستفادة التي يحصل عليها باقي الشركاء. وتتم نتيجة المعالجة في ضوء مذكرة التسوية، بجعل حـ/ جاري الشركاء المستفيدين (مديناً) وحـ/ جاري الشركاء المتضررين (دائناً). والمثال التالي يوضح ذلك.

• مثال :

بافتراض نفس بيانات المثال السابق مع مراعاة الآتي:

1. أن الشركاء اتفقوا على إبقاء الأصول بنفس قيمتها الدفترية.
2. عدم إظهار بوليصة التأمين على الحياة في الدفاتر بحيث تظل كأصل مستتر.
3. عدم توزيع الاحتياطيّات.

المطلوب:

- أ- إعداد مذكرة لتسوية حقوق الشركاء وفقاً للاتفاق.
- ب- إجراء قيود اليومية اللازمة المترتبة على مذكرة التسوية.
- ج- تصوير الميزانية العمومية للشركة بعد تنفيذ الاتفاق.

• حل المثال:

- تمهيد الحل:

ستتضمن مذكرة التسوية حقوق الشركاء في أرباح الإبقاء على بوليصة التأمين كأصل مستتر بقيمة البوليصة 400,000 ريال .
هذا إلى جانب تسوية حقوق الشركاء نتيجة عدم توزيع الاحتياطيّات.
- المطلوب (أ):



مذكرة التسوية:

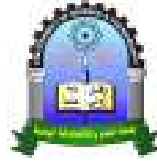
الإجمالي	ب	أ	البيان
			توزيع البنود بحسب النسبة القديمة (بالتساوي)
400,000	200,000	200,000	- قيمة بوليصة التأمين
600,000	300,000	300,000	- الاحتياطيات
1,000,000	500,000	500,000	إجمالي حقوق كل شريك بحسب النسبة القديمة
			توزيع البنود بحسب النسبة الجديدة (2:3)
400,000	160,000	240,000	قيمة بوليصة التأمين
600,000	240,000	360,000	- الاحتياطيات
1,000,000	400,000	600,000	إجمالي حقوق كل شريك بحسب النسبة الجديدة
-	-	+	مقدار الضرر (-) والاستفادة (+)
	100,000	100,000	

ويتبين من مذكرة التسوية وقوع ضرر على الشريك (ب) حيث ترتب على ذلك نقص في نصيبه من الأرباح بمقدار 100,000 (600,000 - 500,000) نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر، وبنفس المقدار استفاد الشريك (أ)، الأمر الذي يستوجب إجراء تسوية بنفس المبلغ (كما هو موضح في المطلوب الثاني).

المطلوب الثاني: (قيود اليومية).

1/1	من ح/ جاري الشركاء - الشريك (أ)	100,000	100,000
	إلى ح/ جاري الشركاء - الشريك (ب)		
	تسوية المراكز المالية للشركاء بمناسبة		
	تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما		

- المطلوب (ج):



الميزانية العمومية في 2011/1/1م

الالتزامات		أصول متداولة	
الدائنين	2,900,000	نقدية في البنك	1,600,000
حقوق الملكية		المدنين	1,100,000
رأس المال	3,100,000	مخزون البضاعة	1,900,000
(أ) 1,400,000			
(ب) 1,700,000		أصول ثابتة	
الاحتياطيات	600,000	الأثاث	2,000,000
أرصدة دائنة أخرى		أرصدة مدينة أخرى	
جاري الشريك(ب)	100,000	جاري الشريك(أ)	100,000
	6,700,000		6,700,000

تدريب

- 1- "إن تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، يتطلب بالضرورة إجراء بعض التسويات ضماناً لتحقيق العدالة بين الشركاء".
علق على العبارة السابقة، موضحاً ذلك ببعض الأمثلة.
- 2- إذا اتفق الشركاء على إظهار الأرباح والخسائر بمناسبة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم، فما هي الإجراءات العملية لتنفيذ الاتفاق؟
- 3- كيف يمكن تسوية الأرباح والخسائر الناجمة عن تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء إذا اتفقوا على ابقاء الأصول، والخصوم بالقسم الدفترية، وعدم توزيع الاحتياطيات والأرباح



4-انضمام شريك:

يمكن انضمام شركاء جدد إلى الشركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة، وذلك في حالة التوسع في نشاط الشركة وعدم كفاية رأس المال الحالي، أو رغبته في إدخال شريك جديد يتمتع بسمعة جيدة أو خبرة تجارية واسعة في مجال الشركة أو يمتلك حقوق امتياز معينة أو قد يكون أحد المنافسين للشركة...، وغير ذلك من الأسباب التي قد تؤدي إلى قبول الشركاء بانضمام شريك جديد أو أكثر. وقد نصت المادة (34) من القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية على أنه: "لا يجوز ضم شريك جديد إلى شركة التضامن إلا بموافقة سائر الشركاء"، كما نصت المادة (35) على: "لا يجوز للشريك التنازل إلى الغير عن حصته إلا بموافقة جميع الشركاء أو بموافقة أغلبيتهم إذا أجاز عقد الشركة ذلك صراحة، وفي جميع الأحوال بشرط القيام بإجراءات التسجيل والشهر لنفاذ التنازل بحق الغير".

ويتضح من تلك النصوص جواز ضم شريك إلى الشركة بموافقة جميع الشركاء أو أغلبيتهم (حسب نص القانون) مع مراعاة ما قد يترتب على ذلك من تغيير في عقد الشركة بما يوضح حقوق وواجبات الشركاء خصوصاً حصة كل منهم في رأس المال وتوزيع الأرباح والخسائر بينهم بما في ذلك الشريك الجديد. واتخاذ إجراءات التسجيل والشهر القانونية.

وينظم الشريك الجديد إما بسداد حصته في رأس المال نقداً (أو بتقديم أصول عينية) مما يترتب عليه زيادة رأس مال الشركة، وقد ينضم بشراء حصة من رأس مال الشركاء القدامى، وبالتالي سيظل رأس مال الشركة كما هو دون زيادة.

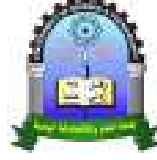
حيث يجعل حساب رأس مال الشريك الجديد (دائناً) بمقدار حصته في رأس المال ويجعل حساب النقدية في البنك (مديناً) في حالة قيامه بسداد المبلغ في بنك الشركة وبقاء رأس مال الشركاء القدامى كما هو. أما إذا كان الاتفاق يقضي بأن يشتري الشريك الجديد حصته مقابل تنازل الشركاء القدامى أو أحدهم عن حصته أو جزء منها في رأس المال، فيجعل ح/رأس مال الشركاء القدامى (مديناً) بحيث تتم عملية تسليم المبلغ للشركاء القدامى من قبل الشريك الجديد خارج الدفاتر، وقد تتم عبر الشركة من



خلال توسيط الحسابات الجارية. والمثال التالي يوضح ذلك (علماً بأننا سنفترض أثناء حل الأمثلة العملية المتعلقة بالانضمام أن الشركاء اتفقوا على استخدام نفس المجموعة الدفترية للشركة).
وتثار أثناء عملية الانضمام بعض الجوانب التي تتطلب معالجتها محاسبياً قبل انضمام الشريك الجديد مثل:
- المطالبة بإعادة تقييم أصول الشركة (إذا كانت لا تعبر عن حقيقتها).
- حقوق الشركاء القدامى في الاحتياطيات والأرباح المرحلة، وتسوية أرصدهم الجارية.
- بوليصة التأمين على الحياة (إن وجدت) ومدى رغبة الشريك الجديدة في الانضمام فيها.
- انضمام الشريك الجديد أثناء الفترة المالية، وكيفية توزيع الأرباح والخسائر قبل عملية الانضمام.
ونتناول كل ما سبق بشيء من التفصيل.

4-1 إعادة تقييم الأصول والخصوم: Revaluation

قد يطالب الشريك الجديد بإعادة تقييم أصول وخصوم الشركة وعدم القبول بالميزانية كما هي، وذلك في حالة ما إذا كان يشك في أن قيمة الأصول تعبر عن حقيقتها، ومن ثم لا تعبر عن حقيقة رأس مال الشركاء القدامى.
وعلى العكس منه فقد تأتي المطالبة بإعادة التقييم من قبل الشركاء القدامى (في حالة ما إذا كانت الأصول مسجلة بأقل من حقيقتها).
وفي كلتا الحالتين يتم معالجة نتائج عملية إعادة التقييم من خلال توسيط حساب إعادة التقدير، بحيث يتم إقفاله في حساب رأس مال الشركاء القدامى أو في حساباتهم الجارية (بحسب الاتفاق بين الشركاء) وفقاً لنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانضمام.
ولا تختلف المعالجة المحاسبية عن تلك التي سبق أن تناولناها في مكان آخر من نفس هذه الوحدة وبالتحديد عند عرض موضوع تعديل رأس مال الشركة وكذلك عندما تناولنا موضوع تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.



4-2- الاحتياطات والأرباح المرحلة: Resrres and provits

قد تكون هناك أرباح مجمعة من سنوات سابقة على هيئة أرباح محتجزة واحتياطات، وهي من حق الشركاء القدامى باعتبارها أرباحاً لم توزع عليهم في الماضي واحتجرت بغرض دعم المركز المالي للشركة أو لمقابلة التوسع في نشاطها في المستقبل. ويجب تسوية هذه الاحتياطات قبل انضمام الشريك الجديد إما بتوزيعها على الشركاء القدامى أو قيام الشريك الجديد بتعويض الشركاء القدامى.

4-2-1- توزيع الاحتياطات بين الشركاء القدامى:

يتم توزيع الاحتياطات بين الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل الانضمام، ويتم إثبات ذلك بجعل ح/ الاحتياطات (مديناً) وح/ رأس المال أو حساباتهم الجارية دائناً (حسب الاتفاق) أما في حالة وجود خسائر مرحلة فيجربى قيد عكسي للقيد السابق.

4-3- بوليصة التأمين على الحياة: TNSURANCE POLICY FOR LIFE

تهدف المعالجة المحاسبية لبوليصة التأمين إلى تحديد حقوق الشركاء القدامى قبل عملية الانضمام، حيث تختلف المعالجة المحاسبية حسب الطريقة التي اتبعتها الشركة في معالجة أقساط التأمين المدفوعة لشركة التأمين للفترة التي تسبق عملية الانضمام ومدى وجود رصيد لبوليصة في الدفاتر وعلى النحو التالي:

4-3-1- عدم وجود رصيد لبوليصة بالدفاتر:

أي أن الشركة كانت تعالج أقساط التأمين المدفوعة سنوياً كمصروف إيرادي يقفل في نهاية السنة في حساب توزيع الأرباح والخسائر، ولا يوجد رصيد لحساب البوليصة ضمن أصول الشركة (أصل مستتر).

وفي هذه الحالة تتوقف المعالجة حسب اتفاق الشركاء.



فإذا اتفقوا على إظهارها في الدفاتر يتم إثباتها بالقيمة الحالية بجعل ح/ بوليصة التأمين (مديناً) و الحساب الجاري للشركاء القدامى (دائناً) حيث يتم توزيعها بين الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانضمام.

أما إذا تم الاتفاق على إبقائها كأصل مستتر، فيعني أن الشريك الجديد سيقوم بدفع مبلغ للمساهمة في البوليصة، وهذا المبلغ بمثابة تعويض للشركاء القدامى باعتبارهم سيتنازلوا عن جزء من حقوقهم في البوليصة للشريك المنضم، ويتم إثبات ذلك بجعل ح/ النقدية (مدين) وح/ جاري الشركاء (دائن) مع الأخذ في الاعتبار إعداد مذكرة تسوية بين الشركاء بعد الانضمام.

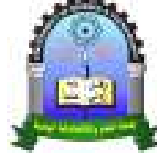
4- 3- 2- وجود رصيد للبوليصة في الدفاتر:

أي أن الشركة تقوم بمعالجة قسط التأمين المدفوع سنوياً كمصروف رأسمالي. وبالتالي ينبغي إعادة تقييم البوليصة بالقيمة الحالية، وإثبات الفارق بين قيمتها الاسمية الظاهرة في الدفاتر وقيمتها الحالية، ويتحمل هذه الخسارة الشركاء القدامى حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما قبل الانضمام، ويتم إثبات ذلك بجعل ح/ جاري الشركاء (مدين)، وح/ بوليصة التأمين (دائن).

أما إذا كانت الشركة تقوم بإعادة تقييم البوليصة سنوياً فلا توجد حاجة لإجراء أي تسوية في تاريخ الانضمام باعتبار تماثل قيمة البوليصة الظاهرة في الدفاتر مع قيمتها الحالية.

4- 4- تسوية الحسابات الجارية: Current Accounts

سبق أن أوضحنا في الوحدة السابقة أن الحسابات الجارية تستخدم لتسجيل المعاملات التي تتم بين الشركة والشركاء أو بين الشركاء أنفسهم، حيث توضح أرصدة هذه الحسابات حقوق الشركة لدى الشركاء (إذا كان الرصيد مديناً) أو حقوق الشريك لدى الشركة (إذا كان الرصيد دائناً). وعادة يطالب الشريك المنضم قبل الانضمام بأن يقوم الشركاء القدامى بسداد أرصدة حساباتهم الجارية (إذا كانت مدينية) أو يقوموا بسحب هذه الأرصدة عبر بنك الشركة (إذا كانت دائنة).



ويجب مراعاة التغييرات التي قد تحدث على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء بمناسبة انضمام شريك جديد مثل حقوق الشركاء القدامى في أرباح أو خسائر إعادة التقدير، أو في الاحتماليات أو بوليصة التأمين... الخ.

وقد يتم استخدام الحسابات الجارية لتسوية حصص الشركاء القدامى في رأس المال، خصوصاً مع تزامن اتفاق الشركاء على تعديل رأس مال الشركة وتغيير حصص الشركاء القدامى أثناء انضمام شريك جديد للشركة.

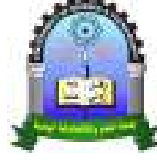
4- 5- الانضمام أثناء الفترة المالية:

قد ينضم الشريك الجديد (New partner) إلى شركة الأشخاص في نهاية الفترة المالية أو في بدايتها وهنا لا توجد أي مشكلة بشأن اقتسام الأرباح أو الخسائر، حيث ستكون خلال الفترة المنقضية من نصيب الشركاء القدامى، بينما يبدأ الشريك المنضم مشاركتهم في الأرباح والخسائر من بداية الفترة الجديدة وقت الانضمام.

ولكن قد تحدث عملية الانضمام بعد مرور الفترة المالية في 9/1 مثلاً: أي بعد مرور ثمانية أشهر من السنة المالية، وهنا يجب مراعاة حقوق الشركاء القدامى في أرباح أو خسائر الفترة من بداية السنة وحتى 8/31 باعتبارها من نصيبهم دون الشريك الجديد والذي سيشارك معهم في نتائج الفترة من تاريخ الانضمام (9/1) وحتى نهاية السنة 12/31 فقط.

وتوجد عدة بدائل بخصوص حقوق الشركاء القدامى في أرباح الفترة التي تسبق عملية الانضمام كما تضمنتها الأدبيات المحاسبية ومنها:

أ - البديل الأول: تقدير الأرباح على أساس متوسط أرباح أو خسائر عدد من السنوات السابقة.



مثال عام :

في 2009/1/1م كون أ، ب شركة تضامن برأس مال قدره 8,000,000 ريال، مقسم بينهما بنسبة 3:2 على التوالي، كما يقتسمان الأرباح والخسائر بنفس النسبة، وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في 2010/12/31م:-

- الأصول: 4,400,000 ريال العقار، 760,000 ريال الأثاث، 600,000 ريال بوليصة التأمين على الحياة، 1,600,000 ريال مخزون آخر المدة، 800,000 ريال الأوراق المالية، 400,000 ريال أوراق القبض، 1,200,000 ريال المدينون، 2,000,000 ريال البنك، 40,000 ريال جاري (أ).
- الخصوم: 710,000 ريال مجمع إهلاك العقار، 240,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث، 400,000 ريال قرض (أ)، 1,760,000 ريال الدائنون، 40,000 ريال مصروفات مستحقة، 50,000 ريال جاري (ب)، 600,000 ريال الاحتياطي العام، 8,000,000 ريال رأس المال.

وفي 2011/1/1م وافقا على انضمام (ج) وفقا للشروط التالية:

1- يتم تعديل رأس مال الشركة ليصبح 24,000,000 ريال مقسم بين الشركاء أ، ب، ج بنسبة 3:2:1 على التوالي، كما يقتسمان الأرباح والخسائر بنفس النسبة.

2- يعاد تقدير أصول وخصوم الشركة بانتداب خبير، وكانت نتائج إعادة التقدير كالتالي:

أ. تم تحميل بعض الأصول مصاريف صيانة بالخطأ وكانت على النحو التالي: 120,000 ريال العقار، 20,000 ريال الأثاث.

تم إهلاك بعض الأصول الثابتة بمعدلات منخفضة، وتقرر تعديل إهلاكها بالنسب التالية: 5% العقار، 20% الأثاث، علماً بأن جميع الأصول الثابتة تم شراؤها في بداية نشاط الشركة، وأن قيمة الأرض المقام عليها العقار تبلغ 400,000 ريال.

ب. قامت إدارة الشركة بإثبات بضاعة آخر المدة برصيد دفترها، علماً بأن هناك عجز في الرصيد الفعلي قدره 20,000 ريال، وأن القيمة السوقية للبضاعة 1,520,000 ريال.

ج. تبلغ القيمة السوقية للأوراق المالية 720,000 ريال، والقيمة الحالية لأوراق القبض 380,000 ريال.



- هـ - تبلغ الديون المعدومة 40,000 ريال، والديون المشكوك في تحصيلها بواقع 5% من رصيد المدينين.
- و- لم تتضمن المصروفات المستحقة مبلغ 10,000 ريال فاتورة الكهرباء للشهر الأخير.
- 3- تبلغ القيمة الحالية لبوليصة التأمين على الحياة 500,000 ريال.
- 4- اتفق الشركاء على عدم توزيع الاحتياطي العام.
- 5- يدفع الشريك (ج) حصته في رأس المال بالإضافة إلى نصيبه في الاحتياطي العام بتقديم سيارة قدرت قيمتها 1,500,000 ريال، والباقي نقداً بحساب الشركة في البنك.
- 6- يقوم الشركاء (أ، ب) بتسوية مركزهما المالي وفقاً لحصة كل منهما في رأس المال بعد الاتفاق الجديد، على أن يدخل في ذلك أرصدة حساباتهما الجارية وكذلك قرض الشريك (أ) لحللول أجل استحقاقه، وسداد أو سحب المستحق عليهما أو لهما بينك الشركة.
- فإذا علمت أن جميع بنود الاتفاق نفذت بالكامل في نفس التاريخ.
- المطلوب:

- 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك (ج) وزيادة رأس مال الشركة.
- 2- تصوير ح/ جاري الشركاء، ح/ رأس المال وترصيدهما.
- 3- إعداد الميزانية العمومية للشركة بعد الانضمام مباشرة في 2011/1/1م.
- الحل :

المطلوب (أ): تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك (ج) وزيادة رأس المال :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
1/1	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين		484,000
	ح/ العقار	120,000	
	ح/ الأثاث	20,000	
	ح/ مجمع إهلاك الأثاث	56,000	



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ح/مخزون آخر المدة	20,000	
	ح/ مخصص هبوط أسعار المخزون	60,000	
	ح/مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية	80,000	
	ح/مخصص خصم أوراق القبض	20,000	
	ح/المدينين	40,000	
	ح/مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	58,000	
	ح/المصروفات المستحقة	10,000	
	(إثبات خسائر إعادة التقدير).		
1/1	من ح/مجمع إهلاك العقار		322,000
	إلى ح/ إعادة التقدير	322,000	
	(إثبات أرباح إعادة التقدير).		
1/1	من ح/جاري الشركاء		162,000
	(أ) 97,200		
	(ب) 64,800		
	إلى ح/ إعادة التقدير	162,000	
	(توزيع خسائر إعادة التقرير بيت أ ، ب).		
1/1	من ح/جاري الشركاء		100,000
	(أ) 60,000		
	(ب) 40,000		
	إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة	100,000	
	(إثبات بوليصة التأمين بالقيمة الحالية).		
1/1	من مذكورين		1,500,000
	ح/ السيارات		
	ح/ النقدية في البنك		2,500,000
	إلى ح/ رأس المال - (ج)		
	(قيام الشريك المنضم بسداد حصته في رأس المال).	4,000,000	
1/1	من ح/ النقدية في البنك		100,000
	إلى ح/ جاري الشركاء	100,000	
	(أ) 60,000		
	(ب) 40,000		



التاريخ	البيان	دائن	مدين
1/1	(إثبات سداد الشريك المنضم (ج) لتسويبه في الاحتياطي العام).	400,000	400,000
	من ح/ قرض (أ) إلى ح/ جاري الشركاء - (أ) (إقفال حساب القرض لحلول أجله).		
1/1	من مذكورين ح/ جاري الشركاء - (أ) ح/ النقدية في البنك إلى ح/ رأس المال - الشريك (أ) (تسوية المركز المالي للشريك (أ)).	7,200,000	6,937,200
	من ح/ النقدية في البنك إلى مذكورين ح/ جاري الشركاء - (ب) ح/ رأس المال - الشريك (ب) (تسوية المركز المالي للشريك (ب)).		
			4,814,800

مطلوب (ب): تصوير الحسابات:

البيان	دائن			حساب جاري الشركاء			مدين		
	ب	أ	المجموع	البيان	ب	أ	المجموع		
رصيد	50,000	-	50,000	رصيد	-	40,000	40,000		
من ح/ النقدية في البنك	40,000	60,000	100,000	إلى ح/ إعادة التقدير	64,800	97,200	162,000		
من ح/ قرض (أ)	-	400,000	400,000	إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة	40,000	60,000	100,000		
من ح/ النقدية في البنك	14,800	-	14,800	إلى ح/ رأس المال (أ)	-	262,800	262,800		
	104,800	460,000	564,800		104,800	460,000	564,800		



البيان	رأس المال				البيان	مدین			
	ج	ب	أ	المجموع		ج	ب	أ	المجموع
رصيد	-	3,200,000	4,800,000	8,000,000					
من مذكورين	4,000,000	-	-	4,000,000					
من مذكورين	-	-	7,200,000	7,200,000					
من مذكورين	-	4,800,000	-	4,800,000					
					رصيد مرحل	4,000,000	8,000,000	12,000,000	24,000,000
	4,000,000	8,000,000	12,000,000	24,000,000		4,000,000	8,000,000	12,000,000	24,000,000

- المطلوب (ج)

الالتزامات وحقوق الملكية		الميزانية العمومية في 2011/1/1م		الأصول	
<u>الالتزامات</u>			<u>الأصول المتداولة</u>		
الدائون		1,760,000	البنك		16,352,000
			أوراق القبض	400,000	
			(-) مخصص خصم أوراق القبض	(20,000)	
					380,000
			المدینین	1,160,000	
			(-) مخصص الديون المشكوك فيها	(58,000)	
					1,102,000
			بضاعة آخر المدة	1,580,000	
			(-) مخصص هبوط أسعار البضاعة	(60,000)	
					1,520,000
<u>حقوق الملكية</u>		24,000,000	الأوراق المالية	800,000	
رأس المال			(-) مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية	80,000	
الشريك (أ)	12,000,000				720,000
الشريك (ب)	8,000,000		بوليصة التأمين على الحياة		500,000
الشريك (ج)	4,000,000		<u>الأصول الثابتة</u>		
الاحتياطي العام		600,000	العقار	4,280,000	
			(-) مجمع إهلاك العقار	(388,000)	
					3,892,000



الالتزامات وحقوق الملكية		الميزانية العمومية في 2011/1/1م		الأصول	
أرصدة دائنة أخرى مصروفات مستحقة	50,000	الأثاث	740,000	444,000	1,500,000
		(-) مجمع إهلاك الأثاث	296,000		
		السيارات			
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	26,410,000	إجمالي الأصول	26,410,000		

إيضاحات الحل:

1. حصة الشركاء في رأس المال:

الإجمالي	ج	ب	أ	البيان
8,000,000	-	3,200,000	4,800,000	- حصص الشركاء في رأس المال قبل الانضمام: (2 : 3)
24,000,000	4,000,000	8,000,000	12,000,000	- حصص الشركاء في رأس المال بعد الانضمام: (1 : 2 : 3)
16,000,000	4,000,000	4,800,000	7,200,000	الفارق

سيدفع الشريك الجديد (ج) حصته في رأس المال وقدرها 4,000,000 ريال في بنك الشركة، إضافة إلى حصته في الاحتياطي العام (كما سنوضحها).
أما الشركاء القدامى (أ، ب) فسيقومان بتسوية الزيادة في رأس مال كل منهما والبالغة (7,200,000)، (4,800,000) ريال على التوالي في ضوء نتائج إعادة التقدير وأرصدة حساباتهما الجارية وغيرها من التسويات. (كما سنوضح ذلك).

2. الاحتياطي العام: يتم إعداد مذكرة تسوية توضح نصيب كل شريك قبل الانضمام وبعده:

الإجمالي	ج	ب	أ	البيان
600,000	-	240,000	360,000	نصيب الشركاء قبل الانضمام: (2 : 3)
600,000	100,000	200,000	300,000	نصيب الشركاء بعد الانضمام: (1 : 2 : 3)
-	100,000	(40,000)	(60,000)	الفارق: زيادة (نقص)



وبالتالي سيقوم الشريك المنضم (ج) بسداد نصيبه في الاحتياطي العام في بنك الشركة وسيقتسمه الشركاء (أ، ب)، بمقدار الضرر الذي سيلحق بكل منهما نتيجة انضمام (ج) أي بواقع 60,000، 40,000 ريال على التوالي.

3. بوليصة التأمين على الحياة: يمثل الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة الحالية، خسارة يتحملها الشركاء القدامى (أ، ب) وعلى النحو التالي:

- رصيد حساب البوليصة (معطى في المثال) = 600,000 ريال.

- القيمة الحالية = 500,000 ريال.

مقدار النقص في قيمة البوليصة = 600,000 - 500,000 = 100,000 ريال يتم توزيعها بين الشركاء القدامى بواقع 3: 2 .

وبالتالي سيكون نصيب الشريك (أ) = $\frac{3}{5} \times 100 = 60,000$ ريال

نصيب الشريك (ب) = $\frac{2}{5} \times 100,000 = 40,000$ ريال.

4- إعادة التقدير:

4-1 - خسائر إعادة التقدير:

- النقص في قيمة العقار بمقدار 120,000 ريال ليصبح 4,280,000 (4,400,000 - 120,000)

- النقص في قيمة الأثاث بمقدار 20,000 ريال ليصبح 740,000 (760,000 - 20,000)

- النقص في إهلاك الأثاث (20% × 740,000) = 148,000 - 240,000

= 296,000 - 240,000 = 56,000 ريال.

- النقص في بضاعة آخر المدة: بمقدار 25,000 ريال لتصبح 1,580,000 ريال (1,600,000 - 20,000) .

- النقص في القيمة السوقية للبضاعة (مخصص هبوط الأسعار) بمقدار الفرق بين الرصيد الدفترية والقيمة السوقية (1,580,000 - 1,520,000) = 60,000 ريال.

- النقص في القيمة السوقية للأوراق المالية: (800,000 - 720,000) = 80,000 ريال.



- النقص في القيمة الحالية لأوراق القبض (400,000 - 380,000) = 20,000 ريال.
- النقص في قيمة المدينين قيمة الديون المدومة بمقدار 40,000 ريال ليصبح الرصيد 1,160,000 إضافة إلى الديون المشكوك فيها بمقدار 58,000 ريال (1,160,000 × 5%).
- فاتورة الكهرباء المستحقة 10,000 ريال لتصبح المصروفات المستحقة 50,000 ريال وبالتالي فإن إجمالي خسائر إعادة التقدير = 120,000 + 20,000 + 56,000 + 20,000 + 60,000 = 256,000 ريال.

4-2 أرباح إعادة التقدير:

- ويتمثل في الزيادة في إهلاك العقار خلال الفترة السابقة والتي بلغت 710,000 ريال بينما الإهلاك الحقيقي يبلغ 388,000 ريال (4,280,000 - 2 × 5 × 400,000).
- نتيجة إعادة التقدير إجمالي خسارة بمقدار 162,000 ريال (484,000 - 322,000) ويتم توزيع هذه الخسارة بين الشركاء القدامى أ، ب كالتالي:

$$\text{نصيب (أ)} = \frac{3}{5} \times 162,000 = 97,200 \text{ ريال.}$$

$$\text{نصيب (ب)} = \frac{2}{5} \times 162,000 = 64,800 \text{ ريال}$$

5-5 تسوية حصص الشركاء في رأس المال:

5-1 الشريك المنظم (ج):

- سيدفع الشريك حصته في رأس المال بالإضافة إلى نصيبه في الاحتياطي بإجمالي مبلغ 4,100,000 = 100,000 + 4,000,000 ريال.
- حيث سيقدم سيارة بمبلغ 1,500,000 ريال وباقي المبلغ (4,100,000 - 1,500,000) = 2,600,000 ريال سيدفعه نقداً في بنك الشركة.



الشريك : (ب)

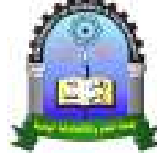
5- 2- الشريك (أ):

البيان	المبلغ	المبلغ	البيان
رصيد الحساب الجاري (دائن)	50,000	40,000	رصيد الحساب الجاري (مدين)
يخصم نصيبه من خسائر إعادة التقدير	(64,800)	97,200	يضاف نصيبه في خسائر إعادة التقدير
يخصم نصيبه من النقص في البوليصة	(40,000)	60,000	يضاف نصيبه في النقص في البوليصة
يضاف نصيبه في الاحتياطي	40,000	(400,000)	يخصم القرض
		(60,000)	يخصم نصيبه في الاحتياطي
الرصيد المدين للحساب الجاري	14,800	262,800	الرصيد الدائن للحساب الجاري
المبلغ المطلوب لزيادة رأس المال	4,800,000	7,200,000	المبلغ المطلوب لزيادة رأس المال
المبلغ المطلوب سداده	4,814,800	6,937,800	المبلغ المطلوب سداده

5- انسحاب أو وفاة شريك :

تؤدي وفاة أو انسحاب أحد الشركاء في شركات الأشخاص إلى انحلال الشركة وانقضائها وفقاً لأحكام المادة (45) من القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، ولكن يجوز استمرار الشركة بين الشركاء الباقين إذا قرروا ذلك أو نص عقد الشركة صراحة على استمرارها في حالة وفاة أو انسحاب أحد الشركاء وفقاً لأحكام المواد (43، 45) من نفس القانون.

ويلاحظ أننا هنا بصدد مناقشة خروج أحد الشركاء على عكس الموضوع السابق الذي تناول دخول (انضمام) شريك جديد، وكلا الموضوعين يمثل بعض التغييرات التي تطرأ على عقد الشركة والشركاء فيها، حيث قد يترافق مع عملية الانسحاب أو الوفاة تغيير في حصص الشركاء الباقين في رأس المال أو في نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم، ويجب اتخاذ إجراءات التسجيل وفقاً لأحكام المادة (45) من قانون الشركات.



وهناك العديد من الأسباب التي تؤدي إلى انسحاب أحد الشركاء مثل وجود خلاف بينه وبين الشركاء أو رغبته في العمل منفرداً أو قد يكون الانسحاب إجبارياً كالإفلاس أو فقدانه الأهلية أو وفاته.

وتواجه الشركة عند انسحاب أو وفاة أحد الشركاء مشكلتين:

- الأولى: تحديد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى. ويمكن حصر هذه الحقوق في:
حصته في رأس المال - نصيبه في أرباح وخسائر إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة - نصيبه في الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة - نصيبه في بعض الأصول المستترة كالشهرة أو بوليصة التأمين على الحياة - نصيبه من أرباح أو خسائر الفترة التي تمت فيها عملية الانسحاب أو الوفاة - رصيد حسابه الجاري الدائن - قرض الشريك (إن كان له قرض) والفوائد عليه..
ويستبعد منها أية قروض للشركة، ومسحوبات الشريك ورصيد الحساب الجاري (المدين) والفوائد المتعلقة بها.

ويتم تجميعها في حساب خاص يسمى (ح/ الشريك المنسحب أو المتوفى) حيث يجعل هذا الحساب (دائناً) بالمبالغ المستحقة للشريك كما يجعل (مديناً) بالمبالغ المستحقة على الشريك.

- الثانية: سداد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى. وهنا قد تتم عملية السداد في تاريخ الانسحاب أو الوفاة أو يسدد جزء منها واعتبار الباقي بمثابة قرض على الشركة.

وقد أكدت الفقرة (4) من المادة (45) من قانون الشركات اليمني على تعيين حقوق الشريك المتوفى أو المنسحب بموجب قائمة جرد خاصة ما لم ينص عقد الشركة على إتباع طريقة أخرى للتقدير.

5-1 - حصة الشريك في رأس المال: Capital Of Partner shares

يعتبر رأس المال المدفوع من قبل الشريك أول الحقوق التي يجب إثباتها لحساب الشريك المنسحب أو المتوفى، وذلك بجعل ح/ رأس المال (مديناً)، وح/ الشريك المنسحب أو المتوفى (دائناً) بمقدار حصته في رأس مال الشركة.



5- 2- أرباح أو خسائر إعادة التقدير: Revalation Profits Losses

تثار قضية إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة عند وفاة أو انسحاب أحد الشركاء، وذلك عند وجود شك في سلامة المركز المالي للشركة.

وتتم عملية التقييم باتفاق الشركاء، وفي حالة وجود اختلاف بين القيم الدفترية للأصول وقيمتها الحقيقية، يتم توزيع أرباح أو خسائر إعادة التقييم بين جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانسحاب أو الوفاة.

ويتم توسيط ح/ إعادة التقدير، حيث يجعل (مديناً) بمقدار النقص في قيم الأصول أو الزيادة في قيم الخصوم، كما يجعل (دائناً) بالزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم.

ويتم إقفال هذا الحساب (في حالة الربح) بجعله (مديناً) والحسابات الجارية للشركاء أو رأس المال (دائناً) ما عدى الشريك المنسحب أو المتوفى حيث تسجل حقوقه في ح/ الشريك المنسحب أو المتوفى.

وقد يتم تلبية رأس مال الشركاء الباقين بمقدار أرباح إعادة التقدير (إذا اتفقوا على ذلك).

أما في حالة الخسارة فيجربى قيد عكسي، حيث يجعل ح/ إعادة التقدير (دائناً) وح/ جاري الشركاء أو رأس المال (مديناً).

5- 3- الاحتياطيات والأرباح المحتجزة. Reserres and Profits

تمثل الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة أرباح تحققت خلال الفترة السابقة للانسحاب أو الوفاة، وبالتالي تمثل حق لجميع الشركاء بما فيهم الشريك المنسحب أو المتوفى.

ويتم توزيع هذه الأرباح بجعل ح/ الاحتياطي أو الأرباح المحتجزة (مديناً) والحسابات الجارية للشركاء (دائناً) مع تعيين حصة الشريك المنسحب أو المتوفى في الحساب الخاص به.

وقد يتفق بقية الشركاء على عدم توزيع الاحتياطي أو نصيبهم في الاحتياطي، ومن ثم يتم تخفيض ح/ الاحتياطي بنصيب الشريك المنسحب فقط، مع مراعاة أنه في حالة تغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين بعد الانسحاب أو الوفاة واتفاقهم على عدم توزيع



نصيبهم في الاحتياطي يجب عمل مذكرة تسوية لتحديد مقدار التعويض والضرر الذي يلحق ببعضهم.

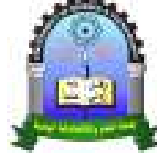
5- 4 أرباح أو خسائر الفترة الحالية: Profits or Losses

إذا حدثت عملية الانسحاب أو الوفاة في نهاية الفترة المالية فسيتم تحديد نصيب الشريك المتوفى أو المنسحب من أرباح أو خسائر الشركة حسب طريقة التوزيع المتفق عليها في عقد الشركة وبالتالي سيسهل تحديد حقوق جميع الشركاء بما فيهم الشريك المنسحب أو المتوفى والتي تشمل: المكافأة (إن وجدت) - فائدة رأس المال - نصيبه من صافي الربح القابل للتوزيع....

ولكن إذا حدثت عملية الوفاة أو الانسحاب خلال السنة المالية، فستواجه الشركة مشكلة تحديد نصيب الشريك المنسحب أو المتوفى والتي تتمثل في نتيجة نشاط الفترة التي يستحق عنها أرباح أو خسائر والمحددة من بداية السنة وحتى تاريخ الانسحاب أو الوفاة، فمثلاً إذا انسحب الشريك أو توفى في تاريخ 9/30 من السنة فإنه يستحق أرباح أو خسائر عن الفترة من بداية السنة وحتى 9/30 أي تسعة أشهر كاملة.

ولغرض حل مثل هذه المشكلة تنص عقود بعض الشركات على الطريقة التي يتم إتباعها لتحديد حقوق الشريك إذا انسحب أو توفى أثناء الفترة المالية (قبل انتهاء العام) وتوجد في هذا الصدد عدة بدائل منها:

- أ. التحديد الفعلي: وهنا يتم تحديد الأرباح أو الخسائر بصورة فعلية، من خلال إجراء جرد وإعداد حسابات ختامية للفترة من بداية السنة وحتى تاريخ الانسحاب أو الوفاة. ورغم دقة هذه الطريقة إلا أنه يعاب عليها ارتفاع تكلفتها نظراً لما تتطلبه من وقت وجهد لتطبيقها. ولذلك تلجأ بعض الشركات إلى طريقة التقدير.
- ب. التقدير (التخمين): وهنا يتم تقدير نصيب الشريك المنسحب أو المتوفى على أساس حكمي، تجنباً لطريقة التحديد الفعلي وما تحتاجه من وقت وجهد وتعطيل لأعمال الشركة.



وتتم عملية التقدير على أساس أرباح السنة السابقة أو متوسط أرباح عدة سنوات سابقة، أو بنسبة مئوية من رأس مال الشريك المتوفى أو المنسحب.

وتتم المعالجة المحاسبية في كل الأحوال السابقة بجعل ح/ أرباح الشريك المنسحب أو المتوفى (مديناً) وح/ الشريك المنسحب أو المتوفى (دائناً) ويظل ح/ أرباح الشريك المنسحب أو المتوفى مفتوحاً حتى نهاية السنة، حيث يقفل في حساب توزيع الأرباح والخسائر بجعل ح/ التوزيع (مديناً) وح/ أرباح الشريك المتوفى أو المنسحب (دائناً) والمثال التالي يوضح ذلك.

5- 5 – بوليصة التأمين على الحياة: *Thsurance Policy for Life*

سبق الإشارة إلى أن الشركاء قد يلجئون إلى التأمين على حياتهم (*Partnors Life Tnsurance*) لدى إحدى شركات التأمين، بحيث يتم الاستفادة من مبلغ بوليصة التأمين الذي سيتم الحصول عليه في حالة وفاة أحد الشركاء أو انتهاء مدة البوليصة، وذلك في توفير بعض الموارد اللازمة لسداد حقوق الشريك المتوفى.

وستتناول المعالجة المحاسبية في حالة انسحاب شريك والحالة الثانية عند وفاة شريك.

5- 5- 1 - حالة انسحاب شريك: *Partner Separation*

إذا انسحب أحد الشركاء دون أن تحدث حالة وفاة، فتتم المعالجة المحاسبية لبوليصة التأمين حسب الطريقة التي تم إتباعها في معالجة أقساط التأمين المسددة وعلى النحو التالي:
أ. اعتبار الأقساط مصروف إيرادي:

في هذه الحالة لا يظهر حساب للبوليصة (أصل مستتر) لأن قسط التأمين يقفل سنوياً في حساب توزيع الأرباح والخسائر. وبالتالي تهدف المعالجة المحاسبية هنا إلى إظهار حقوق الشريك المنسحب في بوليصة التأمين، حيث تتوقف المعالجة حسب اتفاق الشركاء.



فإذا تم الاتفاق على إظهار البوليصة، فيتم إثباتها بالقيمة الحالية بموجب القيد التالي (وفقاً لنسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء قبل الانسحاب):

من ح/ بوليصة التأمين على الحياة	xx	
إلى مذكورين		
ح/ جاري الشركاء	xx	
..... xx		
..... xx		
ح/ الشريك المنسحب	xx	

أما إذا تم الاتفاق على بقاء البوليصة كأصل مستمر، فيتم تعويض الشريك المنسحب من قبل الشركاء الباقين بموجب القيد التالي:

من ح/ جاري الشركاء	xx	
..... xx		
..... xx		
إلى ح/ الشريك المنسحب	xx	

وفي حالة تغير نسبة الأرباح والخسائر بين الشركاء الباقين بعد الانسحاب، فيتطلب الأمر إعداد مذكرة تسوية قبل إجراء القيد السابق، لأن مبلغ التعويض سيختلف فيما بين الشركاء الباقين.
ب. اعتبار الأقساط مصروف رأسمالي:

في هذه الحالة يظهر رصيد لبوليصة التأمين في الدفاتر بالقيمة الاسمية والتي تمثل مجموع الأقساط المسددة حتى تاريخ الانسحاب، ويتطلب الأمر إعادة تقييم البوليصة كغيرها من الأصول بالقيمة الحالية والفرق بين القيمتين يمثل خسارة (نقص في قيمة الأصل) توزع بين جميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل الانسحاب، ويتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:



9/30	من مذكورين		
	ح/ جاري الشركاء	xx	
 xx		
 xx		
	ح/ الشريك المنسحب	xx	
	إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة.	xx	

ويترتب على ذلك القيد تعديل رصيد حساب بوليصة التأمين فتظهر بالقيمة الحالية.
أما إذا كانت الشركة تقوم بتسوية حساب البوليصة سنوياً بقيمتها الحالية، فلا توجد حاجة لإجراء أي تسوية في تاريخ الانسحاب.

5- 2 -5 -2 حالة وفاة الشريك: *Death of a partner*

إذا توفى أحد الشركاء فإن شركة التضامن ستحصل على قيمة البوليصة من شركة التأمين، ويتم إثبات ذلك بموجب قيدين الأول لإثبات المبلغ المستحق على شركة التأمين والثاني لإثبات تحصيل المبلغ من شركة التأمين كالتالي:

	من ح/ شركة التأمين	xx	xx
	إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة	xx	
	من ح/ البنك		xx
	إلى ح/ شركة التأمين	xx	

ويتم توزيع رصيد حساب بوليصة التأمين بين جميع الشركاء بنسبة التوزيع قبل الوفاة، فإذا كانت الشركة تعالج قسط التأمين المدفوع كمصروف إيرادي فسيتم توزيع قيمة البوليصة التي ستحصل



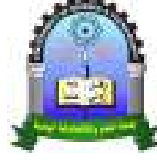
عليها من شركة التأمين بالكامل ، أما إذا كان يتم معالجة القسط كمصروف رأسمالي فسيتم توزيع الفرق بين المبلغ المحصل والقيمة الظاهرة في الدفاتر (اسمية أو حالية) بين الشركاء بنسبة التوزيع قبل الوفاة.

5- 6- سداد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى : Pajmert Form Partner ship

بعد أن يتم حصر حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى، يظهر حسابه على هيئة الشكل التالي:

مدین	ح/ الشريك المنسحب / المتوفى	دائن
xx	إلى ح/ جاري الشركاء (الرصيد المدین)	من ح/ رأس المال
xx	إلى ح/ المسحوبات	من ح/ جاري الشركاء (الرصيد الدائن)
xx	إلى ح/ فائدة المسحوبات	من ح/ قرض الشريك
xx	إلى ح/ فائدة جاري مدین	من ح/ فائدة قرض الشريك
xx	إلى ح/ إعادة التقدير (نصيبه في الخسارة)	من ح/ إعادة التقدير (نصيبه في الربح)
		من ح/ فائدة جاري دائن
		من ح/ فائدة رأس المال
		من ح/ مكافأة الشريك
xx	رصيد مرحل	من ح/ الاحتياطي العام
		من ح/ أرباح الشريك المنسحب أو المتوفى
xx		

ويتم سداد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى والتي تتمثل في رصيد حسابه إما دفعة واحدة من أموال الشركة (إن كانت متوفرة) أو سداد جزء منها والباقي يتم الاتفاق على اعتباره قرضاً بفائدة يسدد بعد فترة دفعة واحدة أو على أقساط.



فإذا تم السداد دفعة واحدة يجعل ح/ الشريك المنسحب أو المتوفى (مديناً) وح/ البنك (دائناً) أما إذا تم سداد جزء من المبلغ والباقي قرض فيتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي :

	من ح/ الشريك المنسحب	××
	أو من ح/ ورثة الشريك المتوفى	
	إلى مذكورين	
	ح/ البنك	××
	ح/ قرض الشريك المنسحب أو المتوفى.	××

• ملاحظة:

في حالة الوفاة يتم نقل كافة حقوق الشريك المتوفى الظاهرة في ح/ الشريك المتوفى إلى حساب جديد يمثل حقوق وراثته وهو ح/ ورثة المتوفى أو ح/ ورثة الشريك المتوفى. حيث يجعل ح/ الشريك المتوفى (مديناً) وح/ ورثة الشريك المتوفى (دائناً).

مثال عام :

أ، ب، ج، شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2:2:1 .
وفي 2010/6/30م توفى الشريك (ج) واتفق الشركاء (أ، ب) على عدم حل الشركة واستمرارها بينهما بحيث تحدد حقوق الشريك المتوفى حتى تاريخ الوفاة.
وكانت ميزانية الشركة التي تم إعدادها في 2010/6/30م على النحو التالي:

• الأصول :



2,110,000 ريال البنك، 5,650,000 ريال المدينون، 6,140,000 ريال مخزون البضاعة، 800,000 ريال بوليصة التأمين على الحياة، 1,530,000 ريال الأثاث، 8,000,000 ريال السيارات.

• الخصوم:

4,800,000 ريال الدائنون، 190,000 ريال مخصص الديون المشكوك فيها 1,500,000 ريال مجمع أهلاك السيارات، 500,000 ريال مجمع إهلاك الأثاث، 1,700,000 ريال الاحتياطي العام 960,000 ريال جاري (أ)، 800,000 ريال جاري (ب)، 380,000 ريال جاري (ج)، 13,400,000 ريال رأس المال (40% أ، 40% ب، 20% ج).

وتم الاتفاق على الآتي:

- أولاً: يعاد تقدير أصول وخصوم الشركة على النحو التالي:
9,800,000 ريال السيارات، 1,450,000 ريال الأثاث، 320,000 ريال مخصص الديون المشكوك فيها، 140,000 ريال مخصص هبوط أسعار المخزون، واعتماد باقي الأرصدة كما وردت في الميزانية.
- ثانياً: أمنت الشركة على حياة الشركاء بمبلغ 4,000,000 ريال، مع العلم بأن الشركة استلمت قيمة البوليصة في تاريخ لاحق، واتفق الشركاء على عدم توزيع الاحتياطي العام.
- ثالثاً: لم تتغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء (أ، ب)، كما تظل حصصهم في رأس المال كما هي.
- رابعاً: اتفق الشريكان أ، ب مع ورثة (ج) على أن يسدد لهم مبلغ 1,330,000 ريال بشيك، ويسجل باقي المبلغ المستحق لهم قرضاً على الشركة لمدة سنتين بفائدة سنوية قدرها 12%.

المطلوب :

- 1- إعداد قائمة بحقوق ورثة الشريك المتوفى (ج) في 6/30/2010م.
- 2- تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات حقوق الشريك المتوفى، واتفاق الشركاء.
- 3- إعداد حساب جاري الشركاء، ح/ الشريك المتوفى.
- 4- إعداد الميزانية العمومية بعد وفاة الشريك (ج) في 6/30/2010م.

الحل :

- المطلوب (1): قائمة بحقوق الشريك المتوفى في 6/30/2010م



حصته في رأس المال (13,400,000 × 20%)		2,680,000
يضاف إليه:		
رصيد الحساب الجاري الدائن	380,000	
نصيبه في أرباح إعادة التقدير (1,450,000 × 1 ÷ 5)	290,000	
نصيبه في إرباح بوليصة التأمين (4,000,000 - 800,000) × 1 ÷ 5	640,000	
نصيبه في الاحتياطي العام (1,700,000 × 1 ÷ 5)	340,000	
		1,650,000
إجمالي حقوق الشريك المتوفى (ج)		4,330,000
يخصم: الشيك المسدد في 2010/6/30م		(1,330,000)
الباقى: قرض لمدة سنتين بفائدة 12%		3,000,000

- المطلوب (2): قيود اليومية اللازمة:

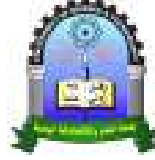
6/30	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين ح/ الأثاث	350,000
	ح/ مخصص الديون المشكوك فيها	80,000
	ح/ مخصص هبوط أسعار المخزون	130,000
	(إثبات خسائر إعادة التقدير).	140,000



6/30	من ح/ السيارات إلى ح/ إعادة التقدير (إثبات أرباح إعادة التقدير).	1,800,000	1,800,000
6/30	من ح/ إعادة التقدير إلى مذكورين ح/ جاري الشركاء (i) 580,000 (ب) 580,000 ح/ الشريك المتوفى (توزيع أرباح إعادة التقدير بين الشركاء).	1,160,000 290,000	1,450,000
6/30	من ح/ رأس المال - الشريك (ج) إلى ح/ الشريك المتوفى (إقفال حصة الشريك المتوفى) في رأس المال.	2,680,000	2,680,000
6/30	من ح/ جاري الشركاء - (ج) إلى ح/ الشريك المتوفى (إقفال رصيد الحساب الجاري للشريك المتوفى).	380,000	380,000
6/30	من ح/ الاحتياطي العام إلى ح/ الشريك المتوفى (إثبات حصة الشريك المتوفى في الاحتياطي العام)	340,000	340,000
6/30	من ح/ شركة التأمين إلى ح/ بوليصة التأمين على الحياة	4,000,000	4,000,000



	(إثبات استحقاق قيمة البوليصة في تاريخ الوفاة).		
6/30	من ح/بوليصة التأمين على الحياة إلى مذكورين		3,200,000
	ح/ جاري الشركاء	2,560,000	
	(أ) 1,280,000		
	(ب) 1,280,000		
	ح/الشريك المتوفى	640,000	
	(توزيع أرباح البوليصة بين الشركاء).		
6/30	من ح/الشريك المتوفى		4,330,000
	إلى ح/ ورثة الشريك (ج)	4,330,000	
	(إقفال حقوق الشريك المتوفى في حساب وراثته).		
6/30	من ح/ ورثة الشريك(ج)		4,330,000
	إلى مذكورين		
	ح/ النقدية في البنك	1,330,000	
	ح/قرض ورثة (ج)	3,000,000	
	سداد جزء من حقوق الورثة والباقي قرض.		



• المطلوب (3):

- المطلوب (ب):

دائن

ح/ جاري الشركاء

مدين

البيان	ج	ب	أ	جملة	البيان	ج	ب	أ	المجموع
رصيد	380,000	800,000	960,000	2,140,01,1,160,000	إلى ح/ الشريك المتوفى	380,000			380,000
من ح/ إعادة التقدير	-----	580,000	580,000						
من ح/ بوليصة التأمين على الحياة	-----	1,280,000	1,280,000	2,560,000					
					رصيد مرحل	-	2,660,000	2,820,000	5,480,000
	380,000	2,660,000	2,820,000	5,480,000		380,000	2,660,000	2,820,000	5,480,000

دائن

ح/ الشريك المتوفى

مدين

من ح/ إعادة التقدير	290,000	إلى ح/ ورثة الشريك (ج)	4,330,000
من ح/ رأس المال	2,680,000		
من ح/ جاري الشركاء (ج)	380,000		
من ح/ الاحتياطي العام	340,000		
من ح/ بوليصة التأمين	640,000		
	4,330,000		4,330,00



- المطلوب (4):

الالتزامات وحقوق الملكية		الميزانية العمومية في 2010/6/30		الأصول
<u>الالتزامات</u>			<u>الأصول المتداولة</u>	
الدائنين		4,800,000	النقدية في البنك	780,000
قرض ورثة (ج)		3,000,000	المدنيين	5,650,000
			(-) مخصص الديون المشكوك فيها	(320,000)
				5,330,000
			<u>مخزون البضاعة</u>	6,140,000
			(-) مخصص هبوط أسعار المخزون	(140,000)
				6,000,000
			شركة التأمين (قيمة البوليصه)	4,000,000
<u>حقوق الملكية</u>			<u>الأصول الثابتة</u>	
رأس المال		10,720,000	السيارات	9,800,000
الشريك(أ)	5,360,000		(-) مجمع أهلاك السيارات	(1,500,000)
الشريك(ب)	5,360,000		الأثاث	1,450,000
الاحتياطي العام		1,360,000	(-) مجمع أهلاك الأثاث	(500,000)
جاري الشركاء		5,480,000		950,000
الشريك(أ)	2,820,000			
الشريك(ب)	2,660,000			
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		25,360,000	مجموع الأصول	25,360,000



وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى

تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن تقوم بعملية :

1. تعديل رأس مال الشركة بالزيادة أو النقصان؟
2. تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء؟
3. انضمام شريك جديد وتسوية حقوق الشركاء القدامى؟
4. انسحاب أو وفاة شريك وكيفية سداد حقوقه المالية؟

نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhori@hotmail.com



المحاضرة الخامسة المعالجة المحاسبية للشهرة

معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف : د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

- عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :
1. تتعرف على مفهوم الشهرة وطبيعتها وعوامل تكوينها.
 2. تكون ملماً بالطرق المختلفة المستخدمة لقياس الشهرة.
 3. تتمكن من إثبات الشهرة في الدفاتر وعرضها في القوائم المالية وإجراءات إهلاكها.
 4. تكون قادراً على معالجة الشهرة محاسبياً في حالة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر.
 5. تكون قادراً على إجراء التسويات المحاسبية المختلفة للشهرة عند انضمام شريك جديد.
 6. تكون قادراً على كيفية تسوية الشهرة في دفاتر الشركة في حالة انسحاب أو وفاة شريك.

توزيع عناصر المحاضرة.



تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

- القسم الأول: يوضح مفهوم الشهرة وطبيعتها ، وهذا يحقق جزء من الهدف الأول.
- القسم الثاني: يتناول العوامل التي تؤدي إلى تكوين الشهرة، وهذا يحقق الجزء الآخر من الهدف الأول.
- القسم الثالث: يعرض الطرق المتعارف عليها لقياس الشهرة ، وهذا يحقق الهدف الثاني.
- القسم الرابع والقسم الخامس: يتضمن القيود المحاسبية لإثبات الشهرة وإطفائها (إهلاكها) وكيفية عرضها في القوائم المالية، وهذا يحقق الهدف الثالث.
- القسم السادس: يتناول المعالجة المحاسبية للشهرة عند تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر في حالتي اتفاق الشركاء على إثباتها في الدفاتر أو إبقائها كأصل مستمر، وهذا يحقق الهدف الرابع.
- القسم السابع: يوضح كيفية مراعاة حقوق الشركاء القدامى في الأصول المستترة (كالشهرة) قبل انضمام شريك جديد ، وهذا يحقق الهدف الخامس.
- القسم الثامن: يوضح كيفية تحديد حقوق الشريك المنسحب أو المتوفى من الشهرة كأحد الأصول المعنوية للشركة ، وإجراء المعالجات المحاسبية اللازمة ، وهذا يحقق الهدف السادس.

مفهوم الشهرة وطبيعتها:

تعتبر الشهرة أصلاً فريداً من نوعه، يختلف عن الأصول الثابتة أو المتداولة، التي يمكن شراءها وتداولها في السوق، لأن شهرة المنشأة لا يمكن شراءها بدون شراء المنشأة نفسها، ففي بعض الأحيان نجد انه يتم شراء بعض المنشآت بقيمة تزيد عن مجموع صافي أصولها، وهناك مجموعة من العوامل التي أدت إلى زيادة قيمة المنشأة، منها على سبيل المثال: كفاءة الإدارة، جودة الإنتاج، موقع المنشأة، علاقة



المنشأة الجيدة مع المتعاملين معها من عملاء وموردين... الخ، وبمثل هذه العوامل يتم تكوين شهرة واسعة للمنشأة تساعد على تحقيق أرباح مالية تفوق مثيلاتها من المنشآت الأخرى. وتوجد تعريفات متعددة للشهرة، ولكنها بصفة عامة تركز على خاصيتين أساسيتين للشهرة هما: أنها أحد الأصول المعنوية (غير الملموسة) للمنشأة، وأنها تعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية (تزيد عن الأرباح العادية). وبالتالي يعتبر التعريف التالي أكثر التعريفات شيوعاً للشهرة: (بأنها أصل غير ملموس، يعبر عن قدرة المنشأة على تحقيق أرباح غير عادية، تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المنشآت المماثلة في نفس النشاط).

عوامل تكوين الشهرة:

تتكون شهرة المنشأة وتستمر نتيجة لتضافر عدة عوامل تميزها عن غيرها من المنشآت من أهمها ما يلي:

- وجود المنشأة في موقع متميز، يجعلها قريبة من عملاءها.
- جودة المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المنشأة، والحرص على تحسينها باستمرار.
- السمعة الجيدة والأمانة التي يتمتع بها أصحاب المنشأة والعاملين فيها.
- امتلاك المنشأة لكادر متميز من العاملين والمحافظة عليهم، مما يوفر الاستقرار والشعور بالرضا.
- كفاءة إدارة المنشأة مما يساعدها على إتباع أفضل طرق للتمويل والإنتاج والتسويق.
- استمرار الحملات الإعلانية عن نشاط المنشأة، مما يساعد على زيادة عدد عملائها.
- انفراد المنشأة بالماركات التجارية المسجلة باسمها، وامتلاكها لحق اختراع معين، أو احتكارها لحق توريد منتجات أو تقديم خدمات معينة، مما يميزها عن غيرها من المنشآت الأخرى والتي تجد صعوبة في منافستها

تدريب

- تتعدد تعريفات الشهرة ولكنها تركز على خاصيتين أساسيتين للشهرة . ما هما؟
- تتكون الشهرة نتيجة لتضافر عدة عوامل تؤدي إلى زيادة قيمة المنشأة.وضح ذلك؟



قياس الشهرة:

تأتي أهمية قياس الشهرة أو تقدير قيمتها، عند القيام بشراء منشأة قائمة، إضافة إلى حاجتنا إلى تقييمها في بعض الحالات كإضمام أو انسحاب شريك مثلاً.

ورغم أن عملية قياس وتقييم الشهرة يكتنفها الكثير من الصعوبات نظراً لطبيعتها كأصل معنوي يصعب قياسه وتقدير قيمته بمعزل عن باقي أصول المنشأة الأخرى، ولا تعتمد عملية تقدير الشهرة على معايير وأسس علمية بل يغلب عليها التقدير الشخصي وبالتالي تفتقد للموضوعية.

ويخضع تقدير الشهرة لإحدى وجهتي النظر التاليتين:

الأولى: أن الشهرة التجارية تمثل مورداً وأصلاً غير ملموسة (لا يمكن التعرف على كل مورد على حدة وتقييمه) ناتجة عن ارتفاع كفاءة المنشأة، وتميزها في الإدارة والإنتاج والتسويق... الخ.

الثانية: أن الشهرة التجارية تمثل الزيادة في الأرباح المستقبلية عن مستوى الأرباح العادية في الأنشطة المماثلة.

وطبقاً لوجهة النظر الأولى، يتم تقدير الفرق بين مجموع القيم السوقية لصافي الأصول وثمر شراء المنشأة، حيث يطلق على هذا الأسلوب (طريقة التقييم الشامل) Master Valuation وتتبع عادة عند شراء منشأة لمنشأة أخرى، والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال 1:

قررت إحدى المنشآت التجارية شراء شركة (س) وكان المركز المالي لشركة (س) في تاريخ الشراء على النحو التالي:

الالتزامات وحقوق الملكية		الأصول	
<u>التزامات</u>		<u>أصول متداولة</u>	
الدائنين	4,000,000	النقدية	2,500,000
أوراق الدفع	1,500,000	العملاء	3,500,000
<u>حقوق الملكية</u>		البضاعة	4,200,000
رأس المال	20,000,000	الأصول الثابتة	15,300,000
	25,500,000		25,500,000



فإذا علمت أنه:

- تم إعادة تقويم العملاء والبضاعة والأصول الثابتة للشركة (س) وفقاً لأسعار السوق وبلغت:
3,200,000 ، 5,000,000 ، 16,000,000 ريال على التوالي .
 - اتفق الطرفان على أن تدفع المنشأة مبلغ 25,000,000 ريال ثمناً للشركة (س).
- المطلوب: تحديد قيمة شهرة الشركة (س)؟

الحل :

- أولاً: يجب تحديد القيمة السوقية لأصول الشركة (س) والتي تتحدد بالفرق بين مجموع قيم الأصول مطروحاً منها مجموع قيم الالتزامات.

$$-(16,000,000+5,000,000+3,200,000+2,500,000)=$$

$$(1,500,000+4,000,000)=26,700,000 - 5,500,000 = 21,200,000 \text{ ريال.}$$

ثانياً: تتحدد قيمة الشهرة بالفرق بين المبلغ المدفوع ثمناً للشركة (س) وصافي القيمة السوقية للأصول. =

$$21,200,000 - 25,000,000 = 3,800,000 \text{ ريال.}$$

إذاً دفعت المنشأة مبلغ 3,800,000 ريال، مقابل الشهرة التي تتمتع بها الشركة (س).

وطبقاً لوجهة النظر الثانية يتم تقدير الشهرة في ضوء رأس مال المنشأة وصافي دخلها لعدد من السنوات السابقة، مع مراعاة فحص هذا الدخل من حيث: صحة احتساب إهلاك الأصول الثابتة، صحة تقويم المخزون السلعي، واستبعاد أية ديون معدومة من حساب المدينين، كما يجب استبعاد أية أرباح أو خسائر غير عادية مثل إيرادات الأوراق المالية أو خسائر الأصول الثابتة... الخ، وذلك بهدف الوصول إلى دخل النشاط العادي.

وتختلف آراء المحاسبين بصدد قياس الشهرة ولكن ستقتصر دراستنا على أكثر هذه الطرق شيوعاً

واستخداماً:



1- طريقة متوسط الأرباح:

تتميز هذه الطريقة بالبساطة، حيث يتم تحديد قيمة الشهرة من خلال ضرب متوسط أرباح عدد من السنوات في عدد افتراضي قد يمثل عدد السنوات المنتظر أن تحقق فيها المنشأة أرباحاً في المستقبل.

- مثال 2 :

بافتراض أن أرباح إحدى شركات الأشخاص خلال الخمس السنوات السابقة كانت كالتالي:
2,200,000 ، 1,300,000 ، 1,500,000 ، 1,000,000 ، 1,200,000 ريال على التوالي.

المطلوب: تحديد قيمة الشهرة بافتراض أن الشركاء اتفقوا على تقديرها بأربعة أضعاف متوسط أرباح السنوات الخمس السابقة.

• الحل:

أولاً: تحديد متوسط الأرباح السنوية = مجموع الأرباح للسنوات الخمس ÷ 5
 $+1,500,000+1,300,000+2,200,000=$

$1,440,000=5 \div 7,200,000=5 \div 1,200,000+1,000,000$ ريال.

ثانياً: تحديد قيمة الشهرة = $1,440,000 \times 4 = 5,760,000$ ريال

• قيمة الشهرة وفقاً لهذه الطريقة = $5,760,000$ ريال

2- طريقة فائض صافي الأصول:

وفقاً لهذه الطريقة يتم تقدير الشهرة على النحو التالي:

- إيجاد صافي الأصول: ويتمثل صافي الأصول في الفرق بين إجمالي قيمة الأصول وإجمالي قيمة (الالتزامات).
- تقدير عمر الشهرة: ويعني عدد السنوات التي ستستمر الشهرة في تحقيق الأرباح للمنشأة.
- قيمة الشهرة: وتحدد وفق القاعدة التالية:



(متوسط الأرباح \times عمر الشهرة) - صافي قيمة الأصول.

• مثال 3:

بافتراض نفس بيانات المثال السابق، وبافتراض أن الشهرة ستستمر في تحقيق أرباح للمنشأة لمدة عشر سنوات، وأن صافي أصول المنشأة تبلغ 10,000,000 ريال.
المطلوب: تحديد قيمة الشهرة وفقاً لطريقة صافي الأصول؟

• الحل:

قيمة الشهرة:

$$(10 \times 1,440,000) - 14,400,000 = 10,000,000 - 14,400,000 = 4,400,000 \text{ ريال.}$$

إذاً قيمة الشهرة وفقاً لهذه الطريقة = 4,400,000 ريال.

3- طريقة الأرباح غير العادية :

يقصد بالأرباح غير العادية، تلك الأرباح التي تزيد عن أرباح المنشآت المماثلة، ووفقاً لهذه الطريقة تتحدد قيمة الشهرة وفق القاعدة التالية:

$$\frac{\text{رأس المال} \times \text{الرياح غير العادي}}{\text{الرياح العادي}} = \text{الشهرة}$$

• مثال (4)

بافتراض نفس بيانات الأمثلة (2، 3) أي أن:

- متوسط الأرباح السنوية = 1,44,000 ريال .

- رأس المال المستثمر (صافي الأصول) = 10,000,000 ريال.



مع افتراض أن معدل العائد على رأس المال الذي تحققه الشركات المماثلة 12% سنوياً.
المطلوب: تحديد قيمة الشهرة وفقاً لطريقة الأرباح غير عادية؟

• الحل:

- الأرباح العادية للمنشأة = رأس المال المستثمر (صافي الأصول) \times معدل العائد السنوي = $10,000,000 \times 12\% = 1,200,000$ ريال .
- الأرباح غير العادية: = متوسط الأرباح السنوية - الأرباح العادية
 $1,200,000 - 1,440,000 = 240,000$ ريال.

$$\text{الشهرة} = \frac{240,000 \times 10,000,000}{1,200,000} = 2,000,000 \text{ ريال.}$$

إذا قيمة الشهرة وفقاً لهذه الطريقة = 2,000,000 ريال.

ويرى كثير من الكتاب أن طريقة (الأرباح غير العادية) من أكثر الطرق عدالة ودقة في قياس الشهرة.

إثبات الشهرة في الدفاتر وعرضها في القوائم المالية:

جرى العرف المحاسبي على عدم إثبات الشهرة إلا في حالة شرائها، أي عند شراء أصول منشأة قائمة بذاتها بما فيها الشهرة، ، وتمثل الشهرة في هذه الحالة بالفرق بين ثمن الشراء المدفوع في المنشأة، والقيمة العادلة Vair Value لصافي أصول هذه المنشأة، وفي هذه الحالة إذا كان ثمن الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول تكون الشهرة موجبة positive Good Will أما إذا كان ثمن الشراء أقل من القيمة العادلة فتكون الشهرة حينئذٍ سالبة Negative Good Will والشهرة أصل



معنوي له قيمة كغيره من الأصول، وقد تحددت قيمته فعلاً ودفعت هذه القيمة، ولذلك يجب إثبات هذه الحقائق في الدفاتر وفقاً لإحدى الطرق السابقة أو الطريقة التي يتفق عليها الشركاء، وتظهر الشهرة في قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية) في جانب الأصول تحت بند الأصول المعنوية أو الغير ملموسة، بصورة مستقلة عن الأصول الثابتة أو المتداولة، إلى جانب الأصول الغير ملموسة الأخرى، مثل (براءات الاختراع وحقوق الامتياز...الخ).

وتظهر الأصول المعنوية أولاً ثم الثابتة ثم المتداولة (إذا كانت المنشأة تعتمد في ترتيب الأصول على صعوبة تحويلها إلى سيولة) وعلى العكس من ذلك (إذا كانت ترتب الأصول حسب سهولة تحويلها إلى سيولة).

والمثال التالي يوضح كيفية تحديد قيمة الشهرة وإثباتها في الدفاتر عند قيام المنشأة بشراء منشأة أخرى، وكيفية إظهارها في القوائم المالية.

• مثال (5):

بافتراض نفس البيانات في المثال (1).

المطلوب:

- 1- إثبات قيد اليومية اللازم لعملية الشراء.
- 2- بيان الأثر على الميزانية العمومية للشركة بعد شراء شركة (س).

حل المثال:

- المطلوب (1): إثبات عملية الشراء في دفتر يومية الشركة.



التاريخ	البيان	دائن	مدين
تاريخ الشراء	من مذكورين		
	ح/ النقدية		2,500,000
	ح/ العملاء		3,200,000
	ح/ البضاعة		5,000,000
	ح/ الأصول الثابتة		16,000,000
	ح/ الشهرة		3,800,000
	إلى مذكورين		
	ح/ الدائنين	4,000,000	
	ح/ أوراق الدفع	1,500,000	
	ح/ النقدية في البنك	25,000,000	
	إثبات شراء أصول وخصوم شركة (س) بشيك.		

- المطلوب (2) بيان الأثر على الميزانية العمومية للمنشأة بعد عملية الشراء.

الالتزامات		الأصول المتداولة	
الدائنين	4,000,000	النقدية	2,500,000
أوراق الدفع	1,500,000	العملاء	3,200,000
		البضاعة	5,000,000
	5,500,000	الأصول الثابتة	10,700,000
		الأصول المعنوية غير الملموسة	16,000,000
		الشهرة	3,800,000



إطفاء (إهلاك) الشهرة:

تعتبر الشهرة أصل ثابت معنوي وغير ملموس، يختلف عن باقي الأصول الثابتة الأخرى، مثل الآلات والسيارات والأثاث، حيث يمكن بيع هذه الأصول بصورة مستقلة، كما تتناقص قيمة هذه الأصول من فترة لأخرى نتيجة الاستخدام أو التقادم، وتحمل كل فترة ماله بمقدار هذا النقص في الأصول الثابتة، أو ما يسمى بالإهلاك.

بينما نجد عدم إمكانية بيع الشهرة بصورة مستقلة عن باقي أصول المنشأة، كما نجد صعوبة في تحديد طريقة لإهلاك الشهرة، وقد اختلفت الآراء في الأدبيات المحاسبية بشأن كيفية إهلاك الشهرة، رغم اتفاقها على ضرورة استبعادها من الدفاتر.

ويمكن أن نكتفي هنا بعرض وجهة نظر مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي الذي يرى إتباع الآتي بشأن إطفاء (إهلاك) الشهرة:

- أ- عدم إزالة حساب الشهرة من الأصول فور شرائها.
 - ب- استنفاد قيمة الشهرة على مدى السنوات المتوقع الاستفادة منها، على أن لا تتعدى 40 سنة.
 - ج- يمكن إزالة حساب الشهرة من الأصول فوراً وتحميل قيمتها الدفترية بالكامل على إيرادات السنة الجارية (إذا ثبت عدم جدوى الشهرة في تقديم منافع للمنشأة).
 - د- يتم استنفاد الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت، إلا إذا توفرت ظروف تبرر استخدام طريقة أخرى، مع اعتبار قسط الاستنفاد السنوي جزءاً من مصروفات التشغيل، مع الإشارة إلى مقدار القسط السنوي وطريقة احتسابه، كملحوظة ملحقه بالقوائم المالية (إذا كان مقداره مرتفع نسبياً).
- وفي ضوء ما سبق وبعد تحديد مقدار القسط السنوي وفقاً للطريقة التي يتم اختيارها في عملية إطفاء الشهرة، يتم إثبات ذلك بموجب قيد التسوية التالي في نهاية الفترة:



التاريخ	البيان	دائن	مدين
12/31 مثلاً	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ الشهرة إثبات القسط السنوي لإطفاء الشهرة.	××	××

المعالجة المحاسبية للشهرة في حالة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر:

نظراً لأن الشهرة أصل معنوي والتي تساهم في زيادة أرباح الشركة، وتكونت الشهرة نتيجة لجهود الشركاء جميعاً طوال الفترة الماضية.

فإذا ما تم الاتفاق بين الشركاء على تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم، مع القيام بإعادة تقدير أصول الشركة ومنها الشهرة، وقد ينشأ عن هذا الإجراء أرباح أو خسائر تتمثل في قيمة الشهرة أو الفرق بين قيمتها الدفترية وقيمتها السوقية، وتقتضي قواعد العدالة تحديد حقوق كل شريك وفقاً لنسبة التوزيع القديمة باعتبارها تكونت خلال الفترة الماضية.

وتختلف المعالجة المحاسبية للشهرة حسب اتفاق الشركاء على إثبات نتيجة إعادة تقدير الشهرة في الدفاتر أو عدم إثباتها.

1- الاتفاق على إثبات قيمة الشهرة:

قد تكون الشهرة غير ظاهرة في الدفاتر (أصل مستتر)، ونتيجة لإعادة تقييم الأصول، يتم قياس قيمة الشهرة وفقاً للطرق التي سبق استعراضها في هذه الوحدة ويتفق الشركاء على إثبات قيمة الشهرة في الدفاتر، حيث توزع بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة، بتعليق رأس المال بمقدار هذه القيمة.



ويتم إثبات قيمة الشهرة بموجب القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ الشهرة		xx
	إلى ح/ رأس المال	xx	
	xx الشريك		
	xx الشريك		

وفي حالة وجود حساب للشهرة في الدفاتر، ولكن تقل عن قيمتها الحقيقية (وفقاً لنتائج إعادة التقدير) يتم إثبات نفس المعالجة المحاسبية ولكن بمقدار الفرق فقط.

• مثال (6):

أ، ب، ج شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة 5:3:2 على التوالي، وقد اتفقوا على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بحيث توزع بينهم بالتساوي، وبهذه المناسبة تم انتداب خبير لتقدير أصول وخصوم للشركة، وتضمن تقرير الخبير أن قيمة الشهرة تبلغ 6,000,000 ريال، (لا توجد قيمة للشهرة في دفاتر الشركة).

واتفق الشركاء على إظهار الشهرة في الدفاتر.

المطلوب: إثبات الاتفاق في دفاتر الشركة.

• حل المثال:



يتم توزيع قيمة الشهرة البالغة 6,000,000 ريال بين الشركاء وفقاً لنسبة التوزيع القديمة وعلى

النحو التالي:

- الشريك أ = $6,000,000 \times \frac{2}{5} = 1,200,000$ ريال.

- الشريك ب = $6,000,000 \times \frac{3}{10} = 1,800,000$ ريال.

- الشريك ج = $6,000,000 \times \frac{5}{10} = 3,000,000$ ريال.

ويتم إثبات ذلك بموجب القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ الشهرة	6,000,000	
	إلى ح/ رأس المال	6,000,000	
	الشريك (أ) 1,200,000		•
	الشريك (ب) 1,800,000		•
	الشريك (ج) 3,000,000		•
	إثبات الشهرة وتعليق رأس مال الشركاء.		•

• مثال (7):

بافتراض نفس بيانات المثال السابق مع مراعاة وجود حساب للشهرة بدفاتر الشركة بمبلغ

4,000,000 ريال.

- المطلوب: إثبات الاتفاق في دفاتر الشركة.

• حل المثال:



في هذه الحالة سيتم توزيع الزيادة في قيمة الشهرة فقط وقدرها 2,000,000 ريال، والتي تمثل الفرق فيما بين القيمة الدفترية وقيمتها وفقاً لنتائج إعادة التقدير (6,000,000 - 4,000,000) وستوزع بين الشركاء وفقاً لنسبة التوزيع القديمة على النحو التالي:

- الشريك أ = $2,000,000 \times \frac{2}{10} = 400,000$ ريال.
- الشريك ب = $2,000,000 \times \frac{3}{10} = 600,000$ ريال.
- الشريك ج = $2,000,000 \times \frac{5}{10} = 1,000,000$ ريال.

ويتم إثبات ذلك بموجب القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ الشهرة	2,000,000
	إلى ح/ رأس المال	2,000,000
	الشريك (أ) 400,000	
	الشريك (ب) 600,000	
	الشريك (ج) 100,000	
	إثبات الزيادة في الشهرة وتوزيعها بين الشركاء.	



2- الاتفاق على عدم إثبات الشهرة:

قد يتفق الشركاء على عدم إثبات قيمة الشهرة التي أسفرت عنها عملية إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة، وفي هذه الحالة تظل الشهرة كأصل مستتر غير ظاهر في الدفاتر رغم الاعتراف بوجود قيمة لهذا الأصل.

ويترتب على هذا الاتفاق إرجاء توزيع قيمة الشهرة إلى المستقبل (أي بنسبة التوزيع الجديدة) مما يعني إلحاق الغبن ببعض الشركاء واستفادة البعض نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم. وتحقيقاً لمقاصد العدالة يتم إعداد مذكرة لتسوية حقوق الشركاء تتضمن توزيع قيمة الشهرة فيما بينهم وفقاً للنسبة القديمة والنسبة الجديدة وتحديد حقوق كل شريك. بحيث يتم معالجة ذلك محاسبياً بتوسيط الحسابات الجارية للشركاء. والمثال التالي يوضح ذلك.

• مثال (8):

بافتراض نفس بيانات المثال رقم (6) من حيث نسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة والجديدة مع مراعاة عدم وجود قيمة للشهرة في الدفاتر واتفق الشركاء على إبقائها كأصل مستتر رغم تقييمها بواسطة الخبير بمبلغ 6,000,000 ريال.

- المطلوب: إعداد مذكرة التسوية وإجراء المعالجة المحاسبية اللازمة في دفاتر الشركة.

• حل المثال:

مذكرة التسوية

الإجمالي	ج	ب	أ	البيان
6,000,000	3,000,000	1,800,000	1,200,000	توزيع قيمة الشهرة وفقاً للنسب القديمة 2 : 3 : 5
6,000,000	2,000,000	2,000,000	2,000,000	توزيع قيمة الشهرة وفقاً للنسب الجديدة (بالتساوي)
-	1,000,000 (-)	200,000(+)	800,000 (+)	استفادة (+) أو ضرر (-) كل شريك

ويلاحظ من مذكرة التسوية استفادة الشركاء أ، ب، حيث أدى تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر إلى زيادة نصيبهما في الشهرة بمقدار 800,000 ، 200,000 ريال، على التوالي، في حين



تضرر الشريك (ج) من ذلك حيث حصل نقص في نصيبه بمقدار 1,000,000 ريال. مما تطلب الأمر إجراء تسوية لمعالجة ذلك وفقاً للآتي:

من ح/ جاري الشركاء 800,000 (أ) 200,000 (ب) إلى ح/ جاري الشركاء - (ج) تسوية المراكز المالية في قيمة الشهرة نتيجة تغيير نسبة التوزيع.	1,000,000
--	-----------

• ملاحظة:

في حالة وجود حساب للشهرة بالدفاتر وتم تقييمهما بالزيادة واتفق الشركاء على عدم إثبات الزيادة، يتم إعداد مذكرة التسوية بالفرق فيما بين القيمتين. فمثلاً لو افترضنا في المثال السابق وجود قيمة للشهرة بالدفاتر بمبلغ 4,000,000 ريال، وتم تقييمها بمبلغ 6,000,000 ريال، واتفق الشركاء على عدم إثبات الزيادة في الدفاتر، يتم إعداد مذكرة تسوية بمبلغ 2,000,000 ريال لتوزيعها بين الشركاء وفقاً للنسبة القديمة والجديدة وتحديد الفرق، وإجراء التسوية كما هو موضح في المثال السابق.

المعالجة المحاسبية للشهرة في حالة انضمام شريك:

يثار موضوع الشهرة عند انضمام شريك جديد إلى الشركة خصوصاً إذا كانت الشركة تحقق أرباح غير عادية، حيث يتم مطالبة الشريك الجديد بدفع مبلغ معين باعتباره سيستفيد من تلك الأرباح التي ستتحقق مستقبلاً، وذلك من قبل الشركاء القدامى باعتبارها تكونت نتيجة جهودهم.



وعادة يتم تقييم أصول وخصوم الشركة ومنها الشهرة بمناسبة انضمام الشريك الجديد، وتتوقف المعالجة المحاسبية حسب اتفاق الشركاء بشأنها وفي ضوء وجود حساب للشهرة بالدفاتر أم أنها أصل مستتر وعلى النحو التالي:

1- عدم وجود حساب للشهرة بالدفاتر:

في هذه الحالة تمثل الشهرة أصل مستتر، وتتوقف المعالجة المحاسبية في ضوء مساهمة الشريك المنضم فيها أو إثباتها لحساب الشركاء القدامى.

1- 1- إثبات الشهرة بكامل قيمتها:

عند اتفاق الشركاء على إثبات الشهرة في الدفاتر، فيعني ذلك حفظ حقوق الشركاء القدامى و تلبية حصة كل منهم في رأس المال بمقدار نصيبه في الشهرة والتي تتحدد بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل الانضمام، وبالتالي لن يدفع الشريك الجديد أي مبلغ في هذه الحالة. ويتم إثبات ذلك بموجب القيد المحاسبي التالي :

	من ح/ الشهرة	××	××
	إلى ح/ رأس المال	××	
	×× الشريك		
	×× الشريك		
	إثبات القيمة التقديرية للشهرة للشركاء القدامى.		

1- 2- عدم إثبات الشهرة في الدفاتر.

في هذه الحالة يتفق الشركاء القدامى مع الشريك الجديد على بقاء الشهرة كأصل مستتر مقابل أن يدفع الشريك المنضم نصيبه فيها، وذلك بموجب القيد التالي:



	من ح/ النقدية في الخزينة أو البنك	××	××
	إلى ح/ جاري الشركاء	××	
	×× الشريك		
	×× الشريك		
	سداد الشريك المنضم نصيبه في الشهرة		

مع مراعاة اختلاف المبالغ التي ستؤول لكل شريك من الشركاء القدامى إذا تغيرت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم بعد انضمام الشريك الجديد، حيث سيتطلب الأمر إعداد مذكرة تسوية توضح نصيب جميع الشركاء وفقاً للنسبة القديمة ووفقاً للنسبة الجديدة وتحديد مقدار الضرر أو الاستفادة لكل شريك.

2- وجود حساب للشهرة بالدفاتر:

في حالة ظهور الشهرة في دفاتر الشركة قبل الانضمام، فإن المعالجة المحاسبية ستتنصب على الفرق فيما بين قيمتها الدفترية وقيمتها من واقع إعادة التقدير. أي أن المعالجة المحاسبية في حالة وجود حساب للشهرة لا تختلف عنها في حالة عدم ظهورها بالدفاتر، فالقيد المحاسبي لا يختلف ولكن الفرق في المبلغ فقط، حيث يتم إثبات الزيادة في هذه الحالة بينما يتم إثبات القيمة الكلية للشهرة في الحالة الأولى.



مثال (9):

- أ، ب، شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وفي 12/31 انضم إليهما (ج) بحيث يتم اقتسام الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي، واتفق الشركاء على إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة. وأسفرت إعادة التقييم عن تقدير قيمة الشهرة بمبلغ 900,000 ريال.
- المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة في ظل الافتراضات التالية:
- الافتراض الأول: إظهار الشهرة بكامل قيمتها.
 - الافتراض الثاني: عدم إثبات الشهرة بحيث يسدد الشريك (ج) نصيبه فيها في حساب الشركة لدى البنك.
 - الافتراض الثالث: عدم إثبات الشهرة، مع تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بعد الانضمام لتصبح 2:1 على التوالي (ودفع الشريك ج نصيبه في الشهرة).

• حل المثال:

- الافتراض الأول : يتم توزيع قيمة الشهرة بين المساهمين القدامى بنسبة التوزيع القديمة (بالتساوي):-
- نصيب (أ) = $\frac{1}{2} \times 900,000 = 450,000$ ريال.
- نصيب (ب) = $\frac{1}{2} \times 900,000 = 450,000$ ريال.
- ويتم إثبات ذلك بموجب القيد المحاسبي التالي:

12/31	من ح/ الشهرة	900,000	900,000
	إلى ح/ رأس المال	900,000	
	450,000 الشريك (أ)		
	450,000 الشريك (ب)		



- الافتراض الثاني: سيتم إثبات دفع الشريك (ج) لنصيبه في الشهرة والتي تبلغ الثلث (باعتبار أن التوزيع بين الشركاء الثلاثة بالتساوي):-

$$\text{نصيب (ج)} = 900,000 \times \frac{1}{3} = 300,000 \text{ ريال.}$$

وسيتم توزيع المبلغ بين الشركاء القدامى (أ، ب) بالتساوي (باعتبار أنهما كانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي) بحيث يصبح نصيب كل واحد 150,000 ريال، ويصبح القيد على النحو التالي بمقدار مساهمة الشريك الجديد في الشهرة:

12/31	من ح/ النقدية في البنك	300,000	300,000
	إلى ح/ جاري الشركاء		
	150,000 الشريك (أ)		
	150,000 الشريك (ب)		
	إثبات سداد الشريك (ج) لنصيبه في الشهرة.		

- الافتراض الثالث: نظراً لتغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين المساهمين القدامى بعد الانضمام فيجب إعداد مذكرة تسوية لتوضيح مقدار التعويض لكل شريك.

مذكرة التسوية

الإجمالي	ج	ب	أ	البيان
900,000	-	450,000	450,000	توزيع الشهرة قبل الانضمام بالتساوي
900,000	360,000	180,000	360,000	توزيع الشهرة بعد الانضمام (2:1:2)
-	360,000(+)	(270,000)	(90,000)	مقدار الاستفادة أو (الضرر)

ويتضح من ذلك أن النقص في نصيب الشركاء القدامى أ، ب مبلغ 90,000، 270,000 ريال على التوالي، ويقابل ذلك زيادة في نصيب الشريك المنضم (ج) بمجموع النقص في نصيب الشركاء القدامى، وبالتالي سيقوم الشريك (ج) بتعويض الشريكين وفقاً للقيد التالي:



12/31	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ جاري الشركاء 90,000 الشريك أ 270,000 الشريك ب قيام الشريك ج بسداد نصيبه في الشهرة	360,000	360,000
-------	---	---------	---------

• مثال (10):

إذا افترضنا نفس بيانات المثال السابق، مع مراعاة وجود رصيد لحساب الشهرة في دفاتر الشركة بمبلغ 600,000 ريال، فيما بلغت قيمتها من واقع إعادة التقدير 900,000 ريال .
المطلوب: نفس المطالب في المثال السابق.

• حل المثال:

يتم إجراء نفس القيود المحاسبية الموضحة أثناء حل المثال السابق في ظل الافتراضات الثلاثة مع مراعاة اختلاف المبلغ، حيث كانت المعالجة تتم على القيمة الدفترية للشهرة والبالغة 900,000 ريال في حين هنا ستم المعالجة على مبلغ الزيادة في الشهرة فقط أي 300,000 ريال والذي يمثل الفرق بين قيمة الشهرة الظاهرة في الدفاتر وقيمتها من واقع إعادة التقدير (900,000 - 600,000).

فمثلاً سيصبح القيد في الافتراض الأول كالتالي:

12/31	من ح/ الشهرة إلى ح/ رأس المال 150,000 الشريك أ 150,000 الشريك ب اتفاق الشركاء على إثبات الزيادة في الشهرة.	300,000	300,000
-------	--	---------	---------



وهكذا بالنسبة لبقية الافتراضات

3- منح شهرة للشريك الجديد:

قد يقوم الشريك الجديد بمطالبة الشركاء القدامى باحتساب شهرة نتيجة انضمامه للشركة (امتلاك الشريك الجديد لمنشأة قبل انضمامه مثلاً).

وقد تحدث مثل هذه الحالة عند رغبة الشركة في ضم شريك يمتلك خبره في مجال النشاط أو يتمتع بسمعة حسنة (مثل انضمام محامي مشهور إلى مكتب محاماه أو طبيب مشهور إلى مستشفى خاص... الخ). فإذا ما تم الاتفاق على منح الشريك الجديد مبلغ مقابل الشهرة، فإن ذلك يعني أنه سيدفع مبلغ أقل من حصته المتفق عليها في رأس المال.

• مثال (11):

س، ص، شريكان متضامنان يقتسمان رأس مال الشركة البالغ 18,000,000 ريال، بالتساوي وفي 4/1 اتفاقاً مع (ع) على أن ينضم إلى الشركة ليصبح رأس مالها 27,000,000 ريال مقسم بينهم بالتساوي.

فإذا علمت أن (ع) قدم الأصول التالية سداداً لحصته في رأس المال:

4,000,000 ريال سيارات، 1,200,000 ريال أثاث، 3,000,000 ريال نقدية في البنك.

المطلوب: قيد اليومية اللازم لإثبات تقديم الشريك (ع) لحصته في رأس مال الشركة.

• حل المثال:

يلاحظ أن مجموع الأصول التي قدمها (ع) = 8,200,000 ريال

(4,000,000 + 1,200,000 + 3,000,000) بينما حصته في رأس مال الشركة

= 9,000,000 (27,000,000 ÷ 3) مما يشير إلى أن صافي الأصول التي قدمها تقل عن حصته

في رأس المال بمقدار 800.000 ريال (9,000,000 - 8,200,000). والتي تمثل شهرة للشريك (ع) مقابل

انضمامه للشركة.

ويتم إثبات تقديم الشريك (ع) لحصته في رأس المال بموجب القيد التالي:



التاريخ	البيان	دائن	مدين
4/1	من مذكورين		
	ح/ السيارات		4,000,000
	ح/ الأثاث		1,200,000
	ح/ النقدية		3,000,000
	ح/ الشهرة		800,000
	إلى ح/ رأس المال - الشريك (ع)	9,000,000	
	إثبات تقديم الشريك (ع) لحصته في رأس المال		

المعالجة المحاسبية للشهرة في حالة انسحاب أو وفاة شريك:

تختلف المعالجة المحاسبية للشهرة عند وفاة أو انسحاب شريك من شركة الأشخاص ، حيث تتوقف على اتفاق الشركاء الباقين من ناحية وعلى وجود حساب للشهرة في الدفاتر أو أنها تمثل أصل مستتر من ناحية الشهرة، وعلى النحو التالي:

1- الشهرة غير ظاهرة بالدفاتر:

إذا كانت الشهرة أصل مستتر، فيتم تقييمها بمناسبة انسحاب شريك أو وفاته كغيرها من أصول وخصوم الشركة، وتتوقف المعالجة المحاسبية حسب اتفاق الشركاء.

1- 1- إظهار الشهرة بكامل قيمتها المقدرة:

إذا اتفق الشركاء على إظهار القيمة التقديرية للشهرة، فيتم إثباتها لجميع الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر، بتعليق رأس مال الشركاء الباقين وحساب الشريك المنسحب أو المتوفى، بموجب القيد المحاسبي التالي:



	من ح/ الشهرة		××
	إلى مذكورين		
	ح/ رأس المال	××	
	×× الشريك		
	×× الشريك		
	ح/ الشريك المنسحب (المتوفى)	××	
	إثبات الشهرة بقيمتها التقديرية.		

1- 2- إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنسحب (المتوفى):

إذا اتفق الشركاء على إثبات نصيب الشريك المنسحب (المتوفى) في الشهرة فقط مع بقاء نصيب الشركاء الباقين كأصل مستتر، يتم إثبات ذلك كالتالي:

	من ح/ الشهرة		××
	إلى ح/ الشريك المنسحب (المتوفى)	××	
	إثبات نصيب الشريك المنسحب (المتوفى) في الشهرة.		



1- 3- عدم إظهار الشهرة:

إذا اتفق الشركاء على بقاء الشهرة كأصل مستتر، فتتم معالجة نصيب الشريك المنسحب أو المتوفى من خلال تعويضه من الشركاء الباقين، ويجرى بذلك القيد المحاسبي التالي:

	من ح/ جاري الشركاء (الباقيين)	××
	×× الشريك	
	×× الشريك	
	إلى ح/ الشريك المنسحب (المتوفى)	××
	إثبات نصيب الشريك المتوفى في الشهرة.	

ويتحمل كل شريك من الشركاء الباقين (في القيد السابق) بمقدار نسبته في توزيع الأرباح والخسائر (في حالة ثباتها) أما في حالة تغيير النسبة بين الشركاء الباقين بعد الانسحاب أو الوفاة فينبغي إعداد مذكرة تسوية توضح مقدار الضرر أو الاستفادة لكل شريك من الشركاء الباقين.

2- الشهرة ظاهرة بالدفاتر:

في حالة وجود حساب للشهرة في الدفاتر قبل انسحاب أو وفاة الشريك، وتم إعادة تقييمها كغيرها من الأصول والخصوم، وأسفرت عملية إعادة التقدير عن اختلاف قيمتها عن القيمة الدفترية، (زيادة مثلاً) فإن المعالجة المحاسبية ستتصب على مبلغ الزيادة فقط وليس القيمة الكلية، أما من حيث القيود المحاسبية فلن تختلف عن ما سبق إيضاحه في حالة عدم ظهور الشهرة بالدفاتر .



• مثال (12):

س، ص، ع شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بينهم بنسبة (1:2:3). وفي تاريخ 1/1 انسحب الشريك (ع) وقد اتفق الشريكان س، ص على استمرار الشركة بينهما. فإذا علمت أنه تم تقدير قيمة الشهرة بمناسبة انسحاب الشريك (ع) وبلغت قيمتها 1,800,000 ريال. المطلوب:

إثبات قيود اليومية في ظل الافتراضات التالية:

- الافتراض الأول: اتفق س، ص على إثبات الشهرة بقيمتها الكلية (كانت أصل مستتر).
- الافتراض الثاني: اتفق س، ص على عدم إظهار قيمة الشهرة وإبقائها كأصل مستتر (مع إثبات نسبة توزيع الأرباح والخسائر).
- الافتراض الثالث: اتفق س، ص على عدم إظهار قيمة الشهرة، وإبقائها كأصل مستتر (مع تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما لتصبح 1:2 على التوالي).

• حل المثال :

- الافتراض الأول :يتم توزيع قيمة الشهرة بين الشركاء بنسبة كل منهما في الأرباح والخسائر:

- نصيب (س) = $\frac{1}{6} \times 1,800,000 = 300,000$ ريال.

- نصيب (ص) = $\frac{2}{6} \times 1,800,000 = 600,000$ ريال.

- نصيب (ع) = $\frac{3}{6} \times 1,800,000 = 900,000$ ريال.

ويتم إثبات الاتفاق بموجب قيد اليومية التالي:

1/1	من ح/ الشهرة إلى مذكورين ح/ رأس المال	900,000	1,800,000
-----	---	---------	-----------



	300,000 الشريك (س)		
	600,000 الشريك (ص)		
	ح/الشريك المنسحب (ع)	900,000	
	إثبات قيمة الشهرة بمناسبة انسحاب (ع).		

- الافتراض الثاني: يتم تعويض الشريك المنسحب (ع) من خلال توسيط الحسابات الجارية للشركاء الباقين وبواقع نصيب كل منهم الموضحة في الافتراض الأول.
ويتم إثبات الاتفاق على النحو التالي:

1/1	من ح/جاري الشركاء		900,000
	300,000 الشريك (س)		
	600,000 الشريك (ص)		
	إلى ح/الشريك المنسحب (ج)	900,000	
	تعويض الشريك المنسحب عن حصته في الشهرة.		

- الافتراض الثالث: يتم إعداد مذكرة تسوية لمعرفة مقدار الضرر الذي سيلحق بأحد الشركاء الباقين نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما في المستقبل.

مذكرة التسوية

الإجمالي	ع	ص	س	البيان
1,800,000	900,000	600,000	300,000	توزيع الشهرة قبل الانسحاب 3 : 2 : 1
1,800,000	-	600,000	1,200,000	توزيع الشهرة بعد الانسحاب 1 : 2
-	(900,000)	-	900,000(+)	استفادة(+)أو ضرر (-) كل شريك



ومن خلال المذكرة يتضح أن نصيب الشريك (ص) لن يتغير وستظل حصته كما هي 600,000 ريال، ولكن الشريك (س) سيزيد نصيبه في الشهرة نتيجة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بمقدار 900,000 ريال، وهو نفس النقص في نصيب الشريك المنسحب وبالتالي سيقوم الشريك (س) منفرداً بتعويض الشريك المنسحب، وسيصبح قيد اليومية في هذه الحالة على النحو التالي:

1/1	من ح/ جاري الشركاء - الشريك (س) إلى ح/ الشريك المنسحب (ع) تعويض الشريك المنسحب عن حصته في الشهرة.	900,000	9000,000
-----	---	---------	----------

• مثال (13):

بافتراض نفس بيانات المثال السابق مع مراعاة وجود حساب للشهرة قبل الانسحاب بمبلغ 1,200,000 ريال، وأنه تم تقدير الشهرة بمبلغ 1,800,000 ريال المطلوب:

نفس المطلوب في ظل الافتراضات الثلاثة الموضحة في المثال السابق.

• حل المثال:

- الافتراض الأول: يتم توزيع الزيادة في قيمة الشهرة بين الشركاء بنسبة كل منهم. مقدار الزيادة = 1,800,000 - 1,200,000 = 600,000 ريال.

- نصيب (س) = $\frac{1}{6} \times 600,000 = 100,000$ ريال.

- نصيب (ص) = $\frac{2}{6} \times 600,000 = 200,000$ ريال.

- نصيب (ع) = $\frac{3}{6} \times 600,000 = 300,000$ ريال.

ويتم إثبات الاتفاق بموجب قيد اليومية التالي:



1/1	من ح/ الشهرة إلى مذكورين ح/ رأس المال 100,000 الشريك (س) 200,000 الشريك (ص) ح/ الشريك المنسحب (ع) إثبات قيمة الشهرة لانسحاب الشريك (ع).	300,000 300,000	600,000
-----	---	--------------------	---------

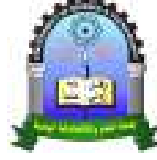
- الافتراض الثاني: يتم إثبات تعويض الشريك (ع) في الزيادة في الشهرة بموجب القيد التالي:

1/1	من ح/ جاري الشركاء 100,000 الشريك (س) 200,000 الشريك (ص) إلى ح/ الشريك المنسحب (ع) إثبات نصيب الشريك المنسحب (الزيادة في الشهرة)	300,000 300,000	300,000
-----	--	--------------------	---------

- الافتراض الثالث: يتم إعداد مذكرة التسوية لتحديد مقدار التعويض على كل شريك من الشركاء الباقين بمناسبة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما.

مذكرة التسوية

الإجمالي	ع	ص	س	البيان
600,000	300,000	200,000	100,000	توزيع الزيادة في الشهرة قبل الانسحاب 3 : 2 : 1
600,000	-	400,000	400,000	توزيع الزيادة في الشهرة بعد الانسحاب 1 : 2
-	(300,000)	-	300,000 (+)	استفادة (+) أو ضرر (-) كل شريك



وسيتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:

1/1	من ح/جاري الشركاء- الشريك (س) إلى ح/ الشريك المنسحب (ع) إثبات نصيب الشريك المنسحب في الزيادة في الشهرة.	300,000	300,000
-----	---	---------	---------

ملاحظة: في حالة تقدير الشهرة بأقل من قيمتها الدفترية، يتم معالجة النقص في قيمتها باعتباره تخفيضاً لرأس مال الشركاء.

وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن :

1. تعرف مفهوم الشهرة وطبيعتها وعوامل تكوينها؟
2. تلم بالطرق المختلفة المستخدمة لقياس الشهرة؟
3. تثبت الشهرة في الدفاتر وعرضها في القوائم المالية وإجراءات إهلاكها؟
4. تعالج الشهرة محاسبياً في حالة تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر؟
5. تجري التسويات المحاسبية المختلفة للشهرة عند انضمام شريك جديد؟
6. تقوم بالتسويات اللازمة للشهرة في دفاتر الشركة في حالة انسحاب أو وفاة شريك؟

نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhori@hotmail.com



المحاضرة السادسة

تصفية الشركات

معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

- عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :
1. تتعرف على أسباب عمليات التصفية وإجراءاتها في الشركات.
 2. تميز بين أنواع عمليات التصفية في الشركات .
 3. تفرق بين المعالجات المحاسبية لنتائج عمليات التصفية المختلفة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.

توزيع عناصر المحاضرة.

تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

القسم الأول: مفهوم وأسباب التصفية وإجراءاتها في الشركات.

القسم الثاني: أنواع عمليات التصفية.

القسم الثالث: المعالجات المحاسبية لنتائج عمليات التصفية المختلفة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة.



مفهوم وأسباب التصفية وإجراءاتها في الشركات

1- مفهوم التصفية :

عزيزي الدارس يقصد بتصفية الشركة: بيع جميع موجوداتها وتحصيل كافة حقوقها لدى الغير واستخدام الأموال المحصلة في سداد الالتزامات، وقسمة ما تبقى بعد ذلك من أموال بين الشركاء.

2- اسباب التصفية :

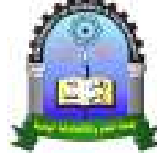
عزيزي الدارس لقد قسم قانون الشركات اليمني رقم (22) أسباب عملية تصفية شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة إلى أسباب عامة تحكم الشركات التجارية عامة، وذلك من خلال المادة رقم (13)، وأسباب خاصة بشركات التضامن وشركات التوصية البسيطة، وذلك من خلال المادة رقم (45).

أولاً: الأسباب العامة لتصفيات الشركات.

- أ - إذا أنقضت مدتها المحددة في العقد ولم تجدد.
 - ب - إذا انتهى المشروع الذي أسست الشركة لإتمامه بدون تحديد مدة لها.
 - ج - إذا زال موضوع المشروع الذي أسست الشركة من أجله.
 - د - إذا اتفق جميع الشركاء على حل الشركة شريطة الوفاء بجميع التزاماتها.
- كما يجوز للمحكمة المختصة أن تقضي بحل الشركة لأسباب عادلة بناء على طلب الشركاء أو احدهم.

ثانياً: الأسباب الخاصة بتصفية الشركات:

- عزيزي الدارس لقد حددت المادة (45) من قانون الشركات التجارية اليمني رقم (22) الأسباب الخاصة بتصفية شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة بما يلي:
- أ - وفاة احد الشركاء إذا نص عقد الشركة على انحلال الشركة لهذا السبب.
 - ب - إفلاس احد الشركاء.



- ح - انسحاب احد الشركاء بناء على مشيئته.
د - فقد احد الشركاء الأهلية العامة.
هـ - وقوع حادث يجعل استمرارها أو استمرار الشركاء فيها غير مشروع.

تدريب

1. اذكر الأسباب العامة التي حددها القانون اليمني لتصفية الشركات ؟
2. اذكر الأسباب الخاصة بتصفية شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة ؟

3- إجراءات تصفية الشركات:

عزيزي الدارس يتم تصفية شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة إذا توفر أحد أسباب التصفية العامة أو الخاصة المذكورة سابقاً ، وتتم إجراءات التصفية من خلال الإجراءات الآتية:

أولاً: تعيين المصفي:

عزيزي الدارس أشار قانون الشركات اليمني رقم (22) في المادة رقم (47) انه إذا لم ينص عقد الشركة على تعيين المصفي أو المصفيين أو طريقة تعيينهم ولم يتفق الشركاء على اختيارهم تتولى المحكمة المختصة تعيينهم.

ثانياً: واجبات المصفي:

لقد حدد قانون الشركات اليمني رقم (22) في المادة رقم (48) واجبات المصفي بما يلي:

- أ - على المصفيين أن يضعوا قائمة الجرد بالتعاون مع مديري الشركة.



- ب- يحصر المصفون ما للشركة من ديون في ذمة الغير أو في ذمة الشركاء ويوفون ما عليها من الديون ويبيعون موجوداتها ويقومون بجميع الأعمال التي تقتضيها التصفية ويوزعون صافي موجوداتها بين الشركاء.
- ج - لا يجوز للمصفين أن يتنازلوا عن أموال وموجودات الشركة بالجملة إلا بمقتضى ترخيص خاص من الشركاء.
- د - على المصفين أن يقدموا للشركاء جميع المعلومات التي يطلبونها عن حالة التصفية ونتيجتها وعلى المديرين والشركاء التعاون معهم وعدم وضع العراقيل في سبيل التصفية.
- هـ - قسمة أموال الشركة المنحلة بين الشركاء بعد تصفيتها وفقاً لشروط عقد الشركة وفي حالة غياب الشروط في عقد الشركة توزع موجودات الشركة حسب الترتيب الآتي:
- 1- تدفع النفقات والمصاريف الناشئة عن التصفية وأتعاب المصفي.
 - 2- تدفع الديون المترتبة على الشركة كما يلي:
 - الديون الممتازة: والتي لها أولوية في السداد وتتمثل في المصروفات القضائية والضرائب والرسوم، وأية ديون تستحق للحكومة، وكذلك أجور العاملين ومرتباتهم وإيجار المباني والأرض الزراعية، والقروض برهن الأصول الثابتة في حدود المحصل من بيع تلك الأصول.
 - الديون العادية: وهي الديون التي يتم سدادها بعد سداد الديون الممتازة والمتمثلة في ديون الشركة لغير الشركاء مثل أرصدة الدائنين أو الموردين، وأوراق الدفع والقروض العادية غير المرهونة بأصول، وما تبقى من القروض برهن الأصول بعد استبعاد المحصل من بيع الأصول.
 - 3- تدفع الديون المستحقة لكل من الشركاء نتيجة تسليفهم أموالاً للشركة ليست من أموال رأس المال ويتوقف دفع قرض الشريك على ما إذا كان الشريك متضامناً أو موصي كما يلي:
 - **قرض الشريك المتضامن:** لا يتم سداد قرض الشريك المتضامن وأي أعباء خاصة بهذا القرض إلا بعد سداد كافة الديون السابقة، باعتبار أن عدم كفاية أموال الشركة عند سداد ديونها يتم الرجوع إلى أموال الشريك المتضامن الخاصة.



- **قرض الشريك الموصي:** يتم معاملة قرض الشريك الموصي معاملة الديون العادية للغير باعتبار أن عدم كفاية أموال الشركة لا يتم الرجوع إلى أمواله الخاصة.
- 4 - **تدفع لكل شريك حصته من رأس المال،** وإذا كان الباقي من موجودات الشركة لا يكفي لذلك، فيدفع لكل شريك من هذا الباقي بنسبة حصته في رأس مال الشركة.
- 5 - **يوزع ما تبقى من موجودات الشركة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح بينهم،** وفي حالة غياب النص على هذه النسبة فبنسبة حصة كل منهم في رأس المال.

تدريب

- 1- **قم بترتيب الالتزامات حسب أولوية السداد عند تصفية شركة التضامن أو شركات التوصية البسيطة .**
- 2- **ما هي واجبات المصفي ؟**

أنواع عمليات التصفية:

- يتم تصنيف التصفية من حيث إجراءات بيع الأصول إلى:
- التصفية السريعة:
 - التصفية التدريجية:
- كما يتم تصنيف التصفية من حيث قرار التصفية إلى:
- التصفية الاختيارية: وهي التصفية التي تتم بإرادة الشركاء.
 - التصفية الإجبارية: وهي التصفية التي تتم وفقاً لقرار امن المحكمة المختصة.



1- التصفية السريعة:

وهي التصفية التي يتم فيها بيع أصول الشركة غير النقدية دفعة واحدة، أو على دفعات محددة خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً.

أولاً: خطوات عملية التصفية السريعة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة:

أن خطوات عملية التصفية السريعة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة هي:

1- إعداد حسابات التصفية وهي: حساب التصفية، وحساب البنك، حساب رأس المال.

2- إقفال حسابات الأصول والخصوم في حسابات التصفية.

3- بيع الأصول غير النقدية القابلة للتحويل إلى نقدية.

4- سداد الديون والالتزامات التي على الشركة حسب درجة الامتياز.

1-1 المعالجة المحاسبية لعملية التصفية السريعة:

عزيزي الدارس، تقوم المعالجة المحاسبية لعملية التصفية السريعة من خلال فتح الحسابات الآتية:

أ- حساب التصفية:

إن حساب التصفية هو حساب يستخدم لإظهار نتيجة عملية التصفية من أرباح أو خسائر ناتجة عن بيع الأصول و تحصيل قيمتها وسداد الالتزامات، لذا يعتبر بمثابة حساب أرباح وخسائر التصفية وفي هذه الحالة يتم فتح حساب التصفية وإقفال أصول الشركة فيه في تاريخ التصفية فيما عدا حسابات النقدية والحسابات الجارية والخسائر المرحلة، والشهرة والاحتياطيات كما يجعل مدينا بمصروفات التصفية وأية التزامات تظهر على الشركة أثناء عملية التصفية.

كما يجعل حساب التصفية دائناً بالقيمة المحصلة من بيع الأصول والمبالغ المتنازل عنها من الدائنين والمخصصات والإهلاكات، ويكون الإجراء المحاسبي لعملية التصفية السريعة كما يلي:



- إقفال حسابات الأصول غير النقدية للشركة في حساب التصفية.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ التصفية		**
	إلى مذكورين		
	ح/ العقارات	**	
	ح/ السيارات	**	
	ح/ المدينين	**	
	إقفال الأصول المختلفة في حساب التصفية.		

- إقفال حسابات مجتمعات الإهلاك والمخصصات في حسابات التصفية.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	ح/ مجمع الاهلاكات		**
	ح/ المخصصات (مخصص ديون مشكوك فيها أو مخصص خصم أوراق قبض)		**
	إلى ح/ التصفية	**	
	إقفال الاهلاكات والمخصصات في حساب التصفية.		

- إذا استولى أحد الشركاء على أصل من أصول الشركة:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال		**
	** الشريك (...) (بالقيمة المقدرة للأصل)		
	** الشريك (...) (بالقيمة المقدرة للأصل)		
	إلى ح/ التصفية	**	
	إثبات استيلاء الشريك (...) على أصل من الأصول.		



- إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ التصفية		xx
	إلى ح/ مصاريف التصفية	xx	
	إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية.		

- إقفال المصاريف المستحقة التي تظهر أثناء عملية التصفية لتأثره بحساب التصفية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ التصفية		xx
	إلى ح/ المصاريف المستحقة (التي تظهر أثناء عملية التصفية)	xx	
	إقفال المصاريف المستحقة بحساب التصفية.		

ب- حساب البنك:

يتم إثبات أي مبالغ يتم تحصيلها أثناء عملية التصفية في حساب الشركة في البنك، حتى يتم ضبط عملية الصرف والإيداع من خلال البنك وعن طريق المصفي، لذا يجعل البنك مدينا بالمبالغ المحصلة من بيع الأصول، وكذلك بالمبالغ النقدية المحولة من الصندوق، ويجعل حساب البنك دائنًا بالمصروفات والالتزامات التي يتم سدادها حسب درجة الامتياز.

المعالجة المحاسبية للعمليات المرتبطة بالبنك:

- إقفال حساب الصندوق في حساب البنك:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ البنك		xx
	إلى ح/ الصندوق	xx	
	إقفال حساب الصندوق في حساب البنك		



- إثبات المبالغ المحصلة من بيع الأصول:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ البنك إلى ح/ التصفية إثبات المبالغ المحصلة من بيع الأصول للبنك.	xx	xx

- تسديد مصاريف التصفية :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة مصاريف التصفية بشيك	xx	xx

- تسديد الالتزامات والمصاريف التي تظهر أثناء عملية التصفية:

عزيزي الدارس، عند اكتشاف المصفي لمصاريف أو ديون على الشركة لم تكن مثبتة في الدفاتر، فإنه في هذه الحالة يتم معالجة هذه العملية محاسبيا كما يلي:

- إثبات سداد المصاريف المستحقة التي تظهر أثناء عملية التصفية

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ المصاريف المستحقة (التي ظهرت أثناء عملية التصفية) إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة المصاريف المستحقة التي ظهرت أثناء عملية التصفية بشيك.	xx	xx



- تسديد الالتزامات الأخرى :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الالتزامات - أوراق الدفع/ القروض قصيرة الأجل إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة الالتزامات بشيك.	xx	xx

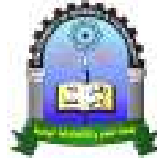
- تسديد الدائنين :

عزيزي الدارس، عند سداد الدائنين هناك حالتين:
الأولى: قيام المصفي بسداد حقوق الدائنين بالكامل وفي هذه الحالة تتم هذه العملية من خلال القيد التالي

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الدائنين إلى ح/ البنك إثبات سداد مستحقات الدائنين التي على الشركة.	xx	xx

الثانية: عند قيام الدائنين بالتنازل عن جزء من حقوقهم في حالة عدم كفاية النقدية المتاحة للشركة أو لأي سبب آخر، يتم اعتبار الجزء المتنازل عنه من الدائنين بمثابة إيراد لعملية التصفية، لذا يتم إثبات هذه العملية محاسبيا كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الدائنين(رصيد الدائنين بالشركة) إلى مذكورين		xx
	ح/ البنك (المسدد من رصيد الدائنين)	xx	
	ح/ التصفية (المتنازل عنه)	xx	
	إثبات سداد جزء من حساب الدائنين وحساب الجزء المتنازل عنه كإيراد في حساب التصفية.		



تدريب

لماذا يعتبر الجزء المتنازل عنه من الدائنين كإيراد لعملية التصفية ؟

ج- حساب رأس المال:

عزيزي الدارس، اعلم أنه يتم تجميع كل حقوق الشركاء والالتزامات التي عليهم في حساب رأس المال، ولذلك يتم معالجة العمليات التالية فيه:

- 1- إقفال أرصدة الحسابات الجارية للشركاء المدينة والدائنة.
- 2- توزيع رصيد الاحتياطي العام أو الأرباح المرحلة.
- 3- نتيجة التصفية ربحاً أو خسارة.
- 4- قرض الشركاء المتضامنين.
- 5- الشهرة.
- 6- تسوية حقوق الشركاء أو المستحقات التي عليهم عن طريق حساب البنك.
- 7- في حالة إعسار جميع الشركاء يتم التسوية عن طريق حساب التصفية.

المعالجة المحاسبية لحساب رأس المال:

عزيزي الدارس، تتم المعالجة المحاسبية لحساب رأس مال الشركاء من خلال العمليات الآتية:

- إقفال رصيد الحسابات الجارية الدائنة في حساب رأس مال الشركاء :



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ جاري الشركاء ** جاري الشريك (...) ** جاري الشريك (...) إلى ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...) إقفال حسابات جاري الشركاء في حسابات رأس مال الشركاء.	**	**

- إقفال رصيد الحسابات الجارية المدينة في حساب رأس مال الشركاء:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...) إلى ح/ جاري الشركاء ** جاري الشريك (...) ** جاري الشريك (...) إقفال حسابات جاري الشركاء في حسابات رأس مال الشركاء.	**	**



- توزيع رصيد الاحتياطي العام والأرباح المرحلة بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر:

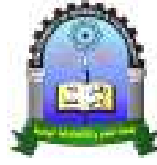
التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الأرباح المرحلة		**
	أو ح/ الاحتياطي العام		**
	إلى ح/ رأس المال	**	
	**الشريك (...)		
	** الشريك (...)		
	إثبات توزيع رصيد الاحتياطي العام أو الأرباح المرحلة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.		

- توزيع أرباح التصفية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ التصفية		**
	إلى ح/ رأس المال	**	
	** الشريك (...)		
	** الشريك (...)		
	ترحيل نصيب كل شريك من أرباح التصفية إلى ح/ رأس مال الشريك.		

- توزيع خسائر التصفية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال		**
	** الشريك (...)		
	** الشريك (...)		
	إلى ح/ التصفية	**	
	ترحيل نصيب كل شريك من خسائر التصفية إلى ح/ رأس مال الشريك.		



- توزيع حساب الشهرة بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر باعتبار أن مبلغ الشهرة لا يتوقع الحصول على قيمتها:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...) إلى ح/ الشهرة		**
	توزيع شهرة المحل على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر	**	

- تسوية حقوق الشركاء أو المبالغ المستحقة عليهم بحساب رأس المال:
يتم تسوية حقوق الشركاء أو المبالغ المستحقة عليهم بحساب رأس المال عن طريق حساب البنك و يجب أن تكون أرصدة الحسابين متساوية.

- سداد المستحق للشركاء وذلك بإقفال حساب البنك في حساب رأس المال:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...) إلى ح/ البنك		**
	سداد المستحق للشركاء .	**	



- سداد الشركاء للمبالغ المستحقة عليهم في حساب الشركة:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	مدين ح/ البنك		xx
	إلى ح/ رأس المال	xx	
	xx الشريك (...)		
	xx الشريك (...)		
	إقفال حساب رأس المال في حساب البنك.		

1- 2- المعالجة المحاسبية لنتائج عمليات التصفية في شركات التضامن :

عزيزي الدارس، عند قيام المصفي بعملية التصفية فإن عملية التصفية قد تسفر عن أرباح توزع بين الشركاء بحسب توزيع الأرباح والخسائر المحددة في العقد أو قد تسفر عملية التصفية عن خسارة توزع بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر ويسدد لكل شريك باقي حقوقه نقداً أو عيناً من بقية حصيلة التصفية.

إذا كان نصيب احد الشركاء أو كل الشركاء من خسائر التصفية تزيد عن صافي حقوقه من عملية التصفية، فإن حصة الشريك هي التي تحكم كيفية معالجة الزيادة في خسائر التصفية عن صافي حقوق الشريك، وفي هذه الحالة يتم التفرقة بين الشريك الموسر والشريك المعسر يمكن تناول المعالجات المختلفة لنتائج التصفية كما يلي:

1- 3- المعالجات المحاسبية لعمليات التصفية في شركات التضامن:

أولاً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق أرباح من عملية التصفية.

ثانياً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر من عملية التصفية تقل عن صافي حقوق الشركاء.



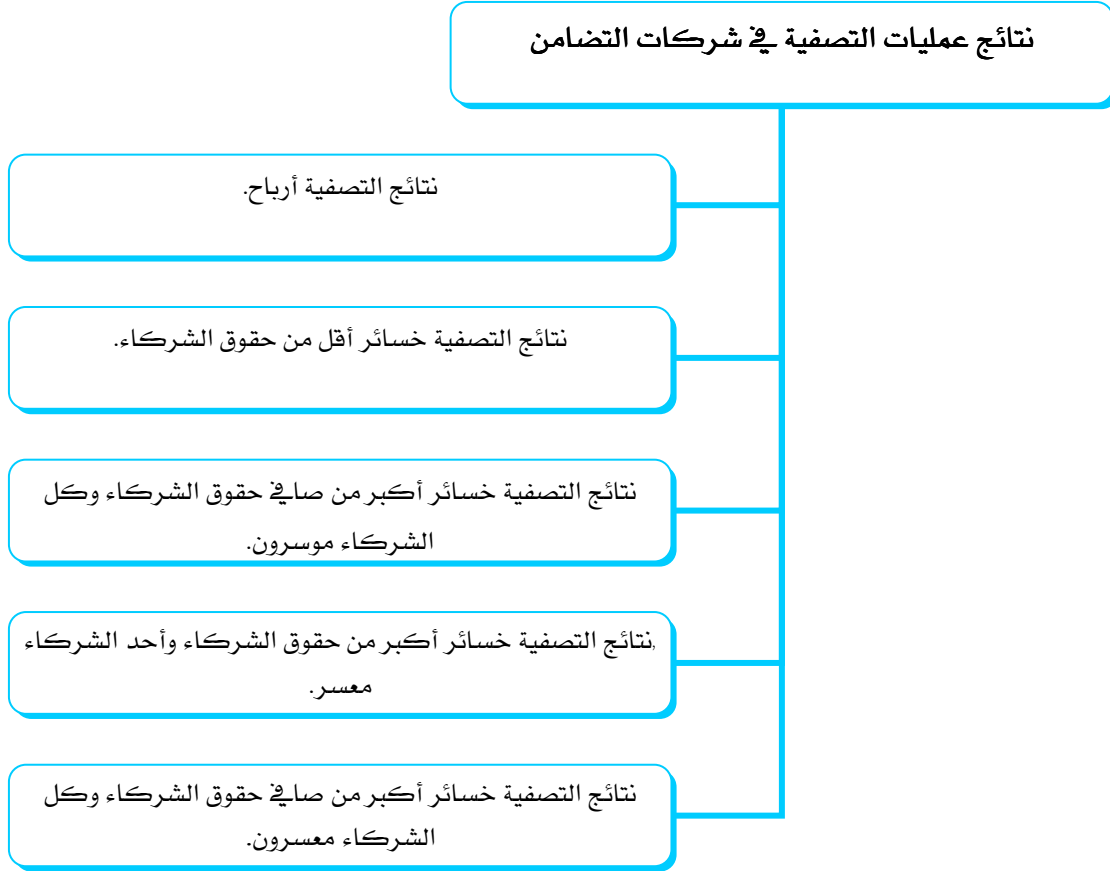
ثالثاً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر من عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء وكل الشركاء موسرون.

رابعاً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر من عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء و أحدهم معسر.

خامساً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر من عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء وكل الشركاء متضامنون ومعسرون.



شكل يوضح نتائج عمليات التصفية المختلفة





أولاً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق أرباح من عملية التصفية:

عزيزي الدارس إن تحقيق أرباح من عملية التصفية تكون ناتجة عن زيادة صافي أموال التصفية التي أمكن الحصول عليها من بيع الأصول المملوكة للشركة وكذا تحصيل حقوق الشركة التي لدى الغير، وفي هذه الحالة يتم توزيع أرباح التصفية على الشركاء على أساس نسب توزيع الأرباح أو الخسائر بينهم المحددة في عقد الشركة أو أي طريقة يحددها العقد.

مثال :

أ ، ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وبسبب انتهاء مدة الشركة قرر الشريكان تصفية الشركة وقد كانت قائمة المركز المالي في 2010/12/31م كما يلي :

الأصول : 600,000 ريال عقارات، 300,000 ريال سيارات، 200,000 ريال أثاث، 1,000,000 ريال بضاعة، 300,000 ريال مدينون، 900,000 ريال بنك، 100,000 ريال مصروفات مقدمة، 100,000 ريال جاري الشريك (أ).

الالتزامات وحقوق الملكية: 2,000,000 ريال رأس المال (مناصفة بينهما)، 200,000 ريال احتياطي عام، 200,000 ريال جاري الشريك (ب) ريال 100,000 مصروفات مستحقة، ريال 400,000 قرض الشريك (ب)، 400,000 ريال دائنون، 100,000 ريال مإهلاك العقار، 50,000 ريال مإهلاك السيارات، 30,000 ريال، مإهلاك الأثاث، 20,000 ريال م.د.م. فيها .
وقد كانت نتيجة التصفية كما يلي :

- 1- باع المصفي العقارات والسيارات والبضاعة بمبلغ 2,200,000 ريال.
- 2- تم تحصيل المدينون فيما عدا 100,000 ريال، كما تمكن المصفي من تحصيل المصروفات المقدمة.
- 3- بالنسبة للأثاث استولى عليها الشريك (ب) على أساس أن قيمتها 200,000 ريال.
- 4- تبين للمصفي أن هناك فاتورة مشتريات آجلة لم تكن مثبته بدفاتر الشركة ولكن تضمنها الجرد بمبلغ 100,000 ريال.
- 5- سدد المصفي التزامات الشركة علما بان الدائنين تنازلوا عن مبلغ 100,000 ريال نظير الدفع العاجل.
- 6- بلغت مصاريف التصفية بما في ذلك أتعاب المصفي 200,000 ريال.



المطلوب:

- 1- إجراء قيود اليومية اللازمة.
2- تصوير حسابات التصفية الرئيسية [ح/ التصفية - ح/ البنك - ح/ رأس المال].

الحل :

قيود اليومية اللازمة:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى مذكورين ح/ المقارنات ح/ السيارات ح/ الأثاث ح/ البضاعة ح/ المدينين ح/ مصاريف مقدمة إقفال الأصول المختلفة غير النقدية في ح/ التصفية.	600,000 300,000 200,000 1,000,000 300,000 100,000	2,500,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ الدائنين إثبات قيمة الفاتورة التي تم اكتشافها عند عملية التصفية.	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ البنك (قيمة العقار، والسيارات، والبضاعة) إلى ح/ التصفية إثبات استلام قيمة الأصول المباعة .	2,200,000	2,200,000
2010/12/31	من ح/ البنك ((المدينون، والمصروفات مقدمة) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل الديون التي عند المدينون والمصروفات	300,000	300,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	المقدمة .		
2010/12/31	من ح/ رأس المال - الشريك (أ) إلى ح/ جاري (أ) إقفال ح/ جاري (أ) في ح/ رأس المال.	100,000	100,000

2010/12/31	من مذكورين: ح/ م. إهلاك العقار ح/ م. إهلاك السيارات ح/ م. إهلاك الاثاث ح/ مخصص الديون المشكوك فيها الى ح/ التصفية إقفال حسابات الإهلاك والمخصصات في حساب التصفية.	200,000	100,000 50,000 30,000 20,000
2010/12/31	من ح/ جاري الشريك (ب) إلى ح/ رأس مال الشريك (ب) إقفال ح/ جاري الشريك (ب).	200,000	200,000



التاريخ	البيان	دائن	مدین
2010/12/31	من ح/ الاحتياطي العام إلى ح/ رأس المال 100,000 الشريك (أ) 100,000 الشريك (ب) إقفال ح/ الاحتياطي العام في حساب رأس مال الشركاء.	200,000	200,000
2010/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	200,000	200,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في ح/ التصفية.	200,000	200,000
2010/12/31	من ح/ الدائنين إلى مذكورين ح/ التصفية (ما تنازل به الدائنون) ح/ البنك إثبات سداد الدائنين وتنازلهم عن مبلغ 100,000 ريال.	100,000 200,000	300,000
2010/12/31	من ح/ المصروفات المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة المصروفات المستحقة.	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ قرض الشريك (ب) إلى ح/ البنك إثبات سداد قرض الشريك (ب).	400,000	400,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ رأس مال الشريك (ب) إلى ح/ التصفية إثبات إستيلا الشريك (ب) على الأثاث.	200,000	200,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ رأس المال 100,000 الشريك (أ) 100,000 الشريك (ب) إقفال حساب التصفية في حساب رأس مال الشركاء.	200,000	200,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال 1,100,000 الشريك (أ) 1,200,000 الشريك (ب) إلى ح/ البنك إثبات سداد مستحقات الشركاء. (ويعمل هذا القيد بعد تصوير الحسابات)	2,300,000	2,300,000

دائن		ح/ التصفية:		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ البنك (قيمة الأصول المباعة)	2,200,000	12/31	إلى مذكورين:	
	من ح/ البنك (مدينون، مصروفات مقدمة)	300,000		ح/ العقارات	600,000
	من مذكورين			ح/ السيارات	300,000
	ح/ م. إهلاك العقار	100,000		ح/ الأثاث	200,000
	ح/ م. إهلاك السيارات	50,000		ح/ البضاعة	1,000,000
	ح/ م. إهلاك الاثاث	30,000		المدينين	300,000



	ح / مخصص الديون المشكوك فيها	20,000		إلى ح/ مصاريف مقدمة	100,000
	من ح/ الدائنين	100,000		إلى ح/ الدائنين(فاتورة غير المثبتة)	100,000
	من ح/ رأس مال الشريك (ب)(الأثاث)	200,000		إلى ح/ مصاريف التصفية	200,000
				الرصيد المرحل	200,000
		3,000,000			3,000,000
12/31	رصيد منقول	200,000	12/31	إلى ح/ رأس المال	
				الشريك (أ)	100,000
				الشريك (ب)	100,000
		200,000			200,000

دائن		ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ مصاريف التصفية	200,000	12/31	رصيد	900,000
	من ح/ الدائنين	400,000		إلى ح/ التصفية(قيمة الأصول المباعة)	2,200,000
	من ح/ قرض الشريك (ب)	400,000		إلى ح/ التصفية(مدينون، مصروفات مقدمة)	300,000
	من ح/ المصروفات المستحقة	100,000			
	رصيد مرحل	2,300,000			
		3,400,000			3,400,000
12/31	من ح/ رأس المال		12/31	رصيد منقول	2,300,000
	الشريك (أ)	1,100,000			
	الشريك (ب)	1,200,000			
		2,300,000			2,300,000



دائن					مدين				
التاريخ	البيان	الشريك ب	الشريك ا	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك ب	الشريك ا	إجمالي
	رصيد	1,000,000	1,000,000	2,000,000	12/31	إلى ح/ جاري (أ)		100,000	100,000
	من ح/ جاري (ب)	200,000		200,000		إلى ح/ التصفية (قيمة الأثاث)	200,000		200,000
	من ح/ احتياطي عام	100,000	100,000	200,000		رصيد مرحل	1,200,000	1,100,000	2,300,000
	من ح/ التصفية	100,000	100,000	200,000					
		1,400,000	1,200,000	2,600,000			1,400,000	1,200,000	2,600,000
	رصيد منقول	1,200,000	1,100,000	2,300,000		إلى ح/ البنك	1,200,000	1,100,000	2,300,000
		1,200,000	1,100,000	2,300,000			1,200,000	1,100,000	2,300,000

ثانياً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر في عملية التصفية اقل من صافي حقوق الشركاء (بعد سداد ديون الشركة بالكامل):

عند تحقيق خسائر من عملية التصفية اقل من صافي حقوق الشركاء فهذا يعني أن المبالغ المتبقية من عملية التصفية بعد سداد جميع التزامات الشركة لا تكفي لتغطية صافي حقوق الشركاء في الشركة، وفي هذه الحالة يتم تقسيم النقدية المتبقية على الشركاء كجزء من صافي حقوقهم. أما بقية حقوق الشركاء تمثل خسارة التصفية يتم توزيعها على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

مثال:

أحمد و محمد شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بينهما بالتساوي، وقد اتفق الشريكان على تصفية الشركة في 2010/12/31م وقد كانت أصول والتزامات الشركة في هذا التاريخ كما يلي:



الأصول: أرض 110,000 ريال، مبانٍ 180,000 ريال، الآلات 260,000 ريال، البضاعة 250,000 ريال،
المدنيين 190,000 ريال، البنك 70,000 ريال.

الالتزامات وحقوق الملكية: رأس مال الشريك أحمد 500,000 ريال، رأس مال الشريك محمد
400,000 ريال، قرض الشريك محمد 100,000 ريال، الدائنون 60,000 ريال.
وقد كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي :

1. قام المصفي ببيع أصول الشركة بمبلغ 970,000 ريال.
2. قام المصفي بسديد المبالغ المستحقة للدائنين.
3. قام المصفي بسداد المصروفات المستحقة التي لم تكن مثبتة بدفاتر الشركة والبالغة 10,000 ريال.
4. بلغت مصاريف التصفية 10,000 ريال.

المطلوب:

1. إجراء قيود اليومية اللازمة ,
2. تصوير حسابات التصفية الرئيسية (ح/ التصفية، ح/ البنك، ح/ رأس المال).

الحل :

القيود اليومية اللازمة :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى مذكورين		990,000
	ح/ الأرض	110,000	
	ح/ المباني	180,000	
	ح/ الآلات	260,000	
	ح/ البضاعة	250,000	

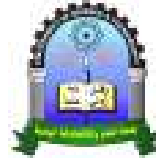


التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ح/ المدينين إقفال الأصول المختلفة في حساب التصفية.	190,000	
2010/12/31	من ح/ المصاريف المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد المصروفات المستحقة.	10,000	10,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ المصاريف المستحقة إقفال المصاريف المستحقة.	10,000	10,000
2010/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	10,000	10,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية .	10,000	10,000
2010/12/31	من ح/ قرض الشريك محمد إلى ح/ البنك إثبات سداد قيمة القرض.	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ الدائنين إلى ح/ البنك إثبات سداد الدائنين.	60,000	60,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ رأس المال 20,000 الشريك أحمد 20,000 الشريك محمد إلى ح/ التصفية إقفال حساب التصفية في حساب رأس المال.	40,000	40,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال 480,000 الشريك أحمد 380,000 الشريك محمد إلى ح/ البنك إثبات سداد مستحقات الشركاء .	860,000	860,000

عزيزي الدارس، اعلم أنه تم سداد الديون حسب أولوية الاستحقاق



دائن		ح/ التصفية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
/12/31 2010	من ح/ البنك	970,000	2010/12/31	إلى ح/ الأصول المختلفة	
	رصيد مرحل	40,000		ح/ الأرض	110,000
				ح/ المباني	180,000
				ح/ الآلات	260,000
				ح/ البضاعة	250,000
				ح/ المدنيين	190,000
				إلى ح/ المصاريف المستحقة	10,000
				إلى ح/ مصاريف التصفية	10,000
		1,010,000			1,010,000
/12/31 2010	من ح/ رأس المال		2010/12/31	رصيد منقول	40,000
	الشريك أحمد	20,000			
	الشريك محمد	20,000			
		40,000			40,000

دائن		ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/12/31	من ح/ الدائنين	60,000	2010/12/31	رصيد	70,000
	من ح/ المصاريف المستحقة	10,000		إلى ح/ التصفية	970,000
	من ح/ مصاريف التصفية	10,000			
	من ح/ قرض الشريك محمد	100,000			
	رصيد مرحل	860,000			
		1,040,000			1,040,000
2010/12/31	من ح/ رأس مال الشريك أحمد	480,000	2010/12/31	رصيد منقول	860,000



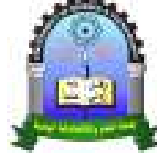
	الشريك محمد	380,000			
		860,000			860,000

دائن					مدین				
ح/ رأس المال									
التاريخ	البيان	الشريك محمد	الشريك أحمد	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك محمد	الشريك أحمد	إجمالي
2010/12/31	رصيد	400,000	500,000	900,000	2010/12/31	إلى ح/ التصفية	20,000	20,000	40,000
						رصيد مرحل	380,000	480,000	860,000
		400,000	500,000	900,000			400,000	500,000	900,000
2010/12/31	رصيد منقول	380,000	480,000	860,000	2010/12/31	إلى ح/ البنك	380,000	480,000	860,000
		380,000	480,000	860,000			380,000	480,000	860,000

ثالثاً: المعالجات المحاسبية في حالة تحقيق خسائر أكبر من صافي حقوق الشركاء وجميع الشركاء موسرون:

عزيزي الدارس، عند تحقيق خسائر من عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء، فهذا يعني أن المبالغ المحصلة من عملية التصفية لا تكفي لسداد كافة الالتزامات المستحقة على الشركة، لذلك فإن الشركاء المتضامنين هم المسؤولون عن باقي هذه الديون، باعتبارهم مسؤولين عن هذه الديون حتى في أموالهم الخاصة، وعلى كل شريك سداد ما عليه للمصفي ليتم سداد هذه الديون طالما وأن الشريك موسر ويتم معالجة ذلك محاسبياً بالقيود التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدین
	من ح/ البنك		xx
	إلى ح/ رأس المال (إذا كان لديه ما يغطي ذلك)	xx	
	إثبات سداد الشركاء التزامات الشركة من أموالهم		



الخاصة بتخفيض رأس مال كل شريك بنصيبه من
التزامات الشركة.

مثال :

أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة في 2011/12/31م وقد كانت أصول والتزامات الشركة في هذا التاريخ كما يلي:
الأصول: أرض 1,800,000 ريال، المباني 1,200,000 ريال، الآلات 2,400,000 ريال، البضاعة 1,800,000 ريال، المديون 1,050,000 ريال، البنك 300,000 ريال، جاري الشريك (ج) 1,800,000 ريال.

الالتزامات وحقوق الملكية: رأس مال الشريك (أ) 2,400,000 ريال، رأس مال الشريك (ب) 2,400,000 ريال، رأس مال الشريك (ج) 2,400,000 ريال، الدائنون 1,050,000 ريال، جاري الشريك (أ) 900,000 ريال جاري الشريك (ب) 600,000 ريال، مجمع إهلاك المباني 300,000 ريال، مجمع إهلاك الآلات 300,000 ريال.

وقد كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي:

1- تم بيع الأرض بمبلغ 1,500,000 ريال، والمباني بمبلغ 600,000 ريال، والآلات بمبلغ 1,800,000 ريال، وتم بيع البضاعة بمبلغ 1,500,000 ريال.

2- قام المصفي بتحصيل الديون التي عند المدينين فيما عدا 150,000 ريال واعتبر هذا المبلغ ديناً معدوماً.

3- قام المصفي بسداد الدائنون فيما عدا 150,000 ريال تنازل الدائنون عنها.

4- بلغت مصاريف التصفية 600,000 ريال وكان جميع الشركاء موسرون.

المطلوب:

1- إجراء القيود اليومية اللازمة.



2- تصوير حسابات التصفية الرئيسية (ح/ التصفية، ح/ البنك، ح/ رأس المال).

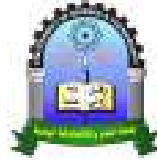
الحل :

القيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ التصفية إلى مذكورين: ح/ الأرض ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدينين إقفال حسابات الأرض في حساب التصفية.	 1,800,000 1,200,000 2,400,000 1,800,000 1,050,000	8,250,000
2011/12/31	من مذكورين: ح/ مجمع إهلاك المباني ح/ مجمع إهلاك الآلات إلى ح/ التصفية إقفال مجمع إهلاك المباني في حساب التصفية.	 600,000	300,000 300,000
2011/12/31	من ح/ رأس المال - الشريك (ج) إلى ح/ جاري الشريك (ج) إقفال حساب جاري الشريك المدين في حساب رأس مال الشريك .	1,800,000	1,800,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ البنك (الأرض) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل قيمة الأرض.	1,500,000	1,500,000
2011/12/31	من ح/ البنك (المباني) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل قيمة المباني.	600,000	600,000
2011/12/31	من ح/ البنك (الألات) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل قيمة الألات.	1,800,000	1,800,000
2011/12/31	من ح/ البنك (البضاعة) إلى ح/ التصفية إثبات قيام المصفي ببيع البضاعة.	1,500,000	1,500,000
2011/12/31	من ح/ البنك (المدينون) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل المدينون واعتبار 150,000 ديون معدومة.	900,000	900,000
2011/12/31	من ح/ الدائنين إلى مذكورين ح/ التصفية ح/ البنك إثبات سداد الدائنين و تنازلهم عن جزء من الدين.	150,000 900,000	1,050,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	600,000	600,000
2011/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية.	600,000	600,000
2011/12/31	من ح/ جاري الشركاء 900,000 الشريك (أ) 600,000 الشريك (ب) إلى ح/ رأس المال 900,000 الشريك (أ) 600,000 الشريك (ب) إقفال حسابات جاري الشركاء في حساب رأس المال .	1,500,000	1,500,000
2011/12/31	من ح/ رأس المال 900,000 الشريك (أ) 900,000 الشريك (ب) 900,000 الشريك (ج) إلى ح/ التصفية إقفال حساب التصفية في حساب رأس مال الشركاء.	2,700,000	2,700,000
2011/12/31	من ح/ البنك إلى ح/ رأس مال الشريك (ج) إثبات سداد الشريك (ج) لرصيد حساب رأس	300,000	300,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ماله المدين .		
2011/12/31	من ح/ رأس مال الشركاء 2,400,000 رأس مال الشريك (أ) 2,100,000 رأس مال الشريك (ب) إلى ح/ البنك إثبات سداد رصيد رأس مال الشركاء (أ) و(ب) الدائن.	4,500,000	4,500,000

دائن		ح/ التصفية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
/12/31 2011	من ح/ البنك (الأرض، المباني، الآلات، البضاعة)	5,400,000	2011/12/31	إلى ح/ الأرض	1,800,000
	من ح/ الدائنين	150,000		إلى ح/ المباني	1,200,000
	من ح/ مجمع إهلاك المباني	300,000		إلى ح/ الآلات	2,400,000
	من ح/ مجمع إهلاك الآلات	300,000		إلى ح/ البضاعة	1,800,000
	رصيد مرحل	2,700,000		إلى ح/ المدينين	1,050,000
				إلى ح/ مصاريف التصفية	600,000
		8,850,000			8,850,000
	من ح/ رأس مال الشريك (أ)	900,000		رصيد منقول	2700,000
	الشريك (ب)	900,000			
	الشريك (ج)	900,000			
		2,700,000			2,700,000



دائن	ح/ البنك		مدين
التاريخ	البيان	المبلغ	المبلغ
12/31/2011	من ح/ الدائنين	900,000	رصيد
	من ح/ مصاريف التصفية	600,000	إلى ح/ التصفية (الأرض) (المباني) (الألات) (بضاعة)
	رصيد مرحل	4,200,000	
		5,700,000	5,700,000
12/31	من ح/ رأس المال - الشريك (أ)	2,100,000	رصيد منقول
	من ح/ رأس المال - الشريك (ب)	2,400,000	إلى ح/ رأس المال - الشريك (ج)
		4,500,000	4,500,000

دائن	ح/ رأس المال					مدين					
التاريخ	البيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (د)	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (د)	إجمالي
2011/12/31	رصيد	2,400,000	2,400,000	2,400,000	7,200,000	2011/12/31	إلى ح/ جاري الشركاء	1,800,000			1,800,000
	من ح/ جاري الشركاء		600,000	900,000	1,500,000		إلى ح/ التصفية (خسائر)	900,000	900,000	900,000	2,700,000
	رصيد مرحل	300,000			300,000		رصيد مرحل		2,100,000	2,400,000	4,500,000
		2,700,000	3,000,000	3,300,000	9,000,000			2,700,000	3,000,000	3,300,000	9,000,000
	رصيد منقول	- - - -	2,100,000	2,400,000	4,500,000		رصيد منقول	300,000	- - - -	- - - -	300,000
	من ح/ البنك	300,000			300,000		رصيد مرحل		2,100,000	2,400,000	4,500,000
		300,000	2,100,000	2,400,000	4,800,000			300,000	2,100,000	2,400,000	4,800,000
	رصيد منقول	- - - -	2,100,000	2,400,000	4,500,000		إلى ح/ البنك	- - - -	2,100,000	2,400,000	4,500,000
			2,100,000	2,400,000	4,500,000			2,100,000	2,400,000	4,500,000	

رابعاً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقق خسائر في عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء و احد الشركاء معسراً:

عزيزي الدارس: عند تحقق خسائر من عملية التصفية أكبر من حقوق الشركاء، فهذا يعني أن المبالغ المحصلة من عملية التصفية لا تكفي لسداد كافة الالتزامات المستحقة على الشركة، لذلك فإن الشركاء هم المسؤولون عن باقي هذه الديون باعتبارهم متضامنين، فإذا كان أحد الشركاء معسراً ولا يستطيع سداد ما عليه للشركة فإن الصفة التضامنية للشركاء تقتضي إلزام باقي الشركاء الموسرين تحمل المبالغ المستحقة على الشريك المعسر وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.



وتكون المعالجة المحاسبية في هذه الحالة كما في القيد التالي:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال ** الشريك المؤسر (...) ** الشريك المؤسر (...) إلى ح/ رأس المال - الشريك المعسر إثبات سداد الشركاء المؤسرون للرصيد المدين في رأس مال الشريك المعسر.	**	**

مثال :

أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقتسموا الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة في 2011/12/31م، وقد كانت أصول والتزامات الشركة في هذا التاريخ كما يلي:
الأصول: الأرض 900,000 ريال، المباني 600,000 ريال، الآلات 1,200,000 ريال، البضاعة 900,000 ريال، المدينون 525,000 ريال، البنك ، 150,000 ريال، جاري الشريك (ج) 900,000 ريال.
الالتزامات وحقوق الملكية: رأس مال الشريك (أ) 1,200,000 ريال، رأس مال الشريك (ب) 1,200,000 ريال، رأسمال الشريك (ج) 1,200,000 ريال، الدائنون 525,000 ريال، جاري الشريك (أ) 450,000 ريال، جاري الشريك (ب) 300,000 ريال، مجمع إهلاك المباني 150,000 ريال، مجمع إهلاك الآلات 150,000 ريال.

وقد كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي:

- 1- تم بيع الأرض بمبلغ 750,000 ريال، والمباني بمبلغ 300,000 ريال، والآلات بمبلغ 900,000 ريال، وتم بيع البضاعة بمبلغ 750,000 ريال.
- 2- قام المصفي بتحصيل الديون التي عند المدينين فيما عدا 75,000 ريال، واعتبر هذا المبلغ ديوناً معدومة.
- 3- قام المصفي بسداد الدائنين فيما عدا 75,000 ريال تنازل الدائنون عنها.



4- بلغت مصاريف التصفية 300,000 ريال وان الشريك (ج) معسر.

المطلوب:

1- إجراء القيود اليومية اللازمة.

2- تصوير حسابات التصفية الرئيسة (ح/ التصفية، ح/ البنك ، ح/ رأس المال).

الحل :

القيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ التصفية إلى مذكورين: ح/ الأرض ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدينين إقفال حسابات الأرض في حساب التصفية.	 900,000 600,000 1,200,000 900,000 525,000	4,125,000
2011/12/31	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك المباني ح/ مجمع إهلاك الآلات إلى ح/ التصفية إقفال مجمع إهلاك المباني في حساب التصفية .	 300,000	150,000 150,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ رأس المال - الشريك (ج) إلى ح/ الشريك (ج) إفقال حساب جاري الشريك المدين في حساب رأس مال الشريك.	900,000	900,000
2011/12/31	من ح/ البنك(الأرض)(المباني)(الآلات) (البضاعة) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل قيمة الأرض، والمباني، والآلات، والبضاعة.	2,700,000	2,700,000
2011/12/31	من ح/ البنك (المدينون) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل المدينين واعتبار 75,000 ديون معدومة.	450,000	450,000
2011/12/31	من ح/ الدائنين إلى مذكورين ح/ التصفية ح/ البنك إثبات سداد ما على الشركة لدائنين و تنازل الدائنين عن جزء من ديونهم	75,000 450,000	525,000
2011/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	300,000	300,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2011/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية.	300,000	300,000
2011/12/31	من ح/ جاري الشركاء 450,000 الشريك (أ) 300,000 الشريك (ب) إلى ح/ رأس المال 450,000 الشريك (أ) 300,000 الشريك (ب) إقفال حسابات جاري الشركاء في حساب رأس المال.	750,000	750,000
2011/12/31	من ح/ رأس المال 450,000 الشريك (أ) 450,000 الشريك (ب) 450,000 الشريك (ج) إلى ح/ التصفية إقفال حساب التصفية في حساب رأس مال الشركاء.	1,350,000	1,350,000
2011/12/31	من ح/ رأس مال الشركاء الموسرون 75,000 الشريك (أ) 75,000 الشريك (ب)		150,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	إلى ح/ رأس مال الشريك المعسر الشريك (ج) إثبات تخفيض رأس مال الشركاء الموسرين برصيد الشريك المعسر بنسبة توزيع الأرباح بينهم.	150,000	
2011/12/31	من ح/ رأس المال 1,125,000 الشريك (أ) 975,000 الشريك (ب) إلى ح/ البنك إثبات سداد المصفي لرصيد حساب رأس مال الشركاء (أ) و(ب) الدائن.	2,100,000	2,100,000

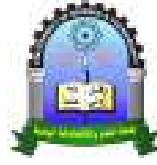
ح/ التصفية

دائن	ح/ التصفية		مدين		
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2011/12/31	من ح/ البنك (الأرض) (المباني) (الألات) (البضاعة)	2,700,000	2011/12/31	إلى ح/ الأرض	900,000
	من ح/ الدائنين	75,000		إلى ح/ المباني	600,000
	من ح/ مجمع إهلاك المباني	150,000		إلى ح/ الألات	1,200,000
	من ح/ مجمع إهلاك الألات	150,000		إلى ح/ البضاعة	900,000
	رصيد مرحل	1,350,000		إلى ح/ المدينين	525,000
				إلى ح/ مصاريف التصفية	300,000
		4,425,000			4,425,000
	من ح/ رأس مال			رصيد منقول	1,350,000
	الشريك (أ)	450,000			
	الشريك (ب)	450,000			
	الشريك (ج)	450,000			
		1,350,000			1,350,000



دائن			ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ	
2011/12/31	من ح/ الدائتين	450,000		رصيد	150,000	
	من ح/ مصاريف التصفية	300,000	2011/12/31	إلى ح/ التصفية (الأرض) (المباني) (الألات) (بضاعة)	2,700,000	
	رصيد مرحل	2,100,000				
		2,850,000				2,850,000
2011/12/31	من ح/ رأس مال الشريك (أ)	1,125,000	2011/12/31	رصيد منقول	2,100,000	
	الشريك (ب)	975,000				
		2,100,000				2,100,000

دائن			ح/ رأس المال				مدين				
التاريخ	البيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (د)	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (د)	إجمالي
12/31	رصيد	1,200,000	1,200,000	1,200,000	3,600,000	2011/12/31	إلى ح/ جاري الشركاء	900,000	- - -	- - -	900,000
2011/	من ح/ جاري الشركاء (أ ، ب)	- - -	300,000	450,000	750,000		إلى ح/ التصفية (خسائر)	450,000	450,000	450,000	1,350,000
	رصيد مرحل	150,000	- - -	- - -	150,000		رصيد مرحل	- - -	1,050,000	1,200,000	2,250,000
		1,350,000	1,500,000	1,650,000	4,500,000			1,350,000	1,500,000	1,650,000	4,500,000
	رصيد منقول	- - - -	1,050,000	1,200,000	2,250,000		رصيد منقول	150,000	- - - -	- - - -	150,000
	من ح/ رأس مال الشركاء الموسرون (أ ، ب)	150,000	- - -	- - -	150,000		إلى ح/ / رأس مال الشريك المعسر (ج)	- - -	75,000	75,000	150,000
							رصيد مرحل		975,000	1,125,000	2,100,000
		150,000	1,050,000	1,200,000	2,400,000			150,000	1,050,000	1,200,000	2,400,000
	رصيد منقول	- - -	975,000	1,125,000	2,100,000		إلى ح/ البنك	- - -	975,000	1,125,000	2,100,000
		- - -	975,000	1,125,000	2,100,000			- - -	975,000	1,125,000	2,100,000



خامساً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقق خسائر تصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء وكل الشركاء معسرون:

عزيزي الدارس: عند تحقق خسائر من عملية التصفية أكبر من صافي حقوق الشركاء وكان جميع الشركاء معسرون، فهذا يعني أن الشركة تعجز عن سداد كافة ديونها نظراً لعدم مقدرة الشركاء على سداد ما عليهم حتى من أموالهم الخاصة، وفي هذه الحالة على المصفي القيام بسداد ديون الشركة بنسبة الأموال المتاحة من إجمالي ديون الشركة وبحسب أولوية السداد حيث يتم أولاً سداد الديون الممتازة ثم العادية، وإذا تبقى جزء من الديون على الشركاء والشركاء معسرون فإنه يحق للدائنين مستقبلاً مطالبتهم بهذه الديون عندما تتوفر لديهم السيولة اللازمة لسداد الديون، وفي هذه الحالة يفضل فتح حساب الديون العادية حيث يتم تجميع الديون العادية فيه، بجعل حساب الديون العادية دائناً وحسابات الديون المختلفة مدينه، وبهذا يتم إقفال الديون المختلفة العادية في حساب الديون العادية ويكون الإجراء المحاسبي كما يلي :

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من مذكورين:		
	ح / الدائنين		xx
	ح / أوراق الدفع		xx
	ح /		xx
	إلى ح/ الديون العادية	xx	
	إقفال الديون العادية المختلفة في حساب الديون العادية.		



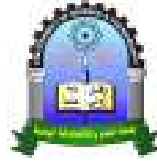
كما يتم إقفال رصيد البنك (الرصيد المتبقي من سداد الديون الممتازة) في حساب الديون العادية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الديون العادية إلى ح/ البنك إقفال رصيد البنك في حساب الديون العادية.	xx	xx

بعد إقفال رصيد البنك في ح/ الديون العادية، يتم إقفال ح/ الديون العادية في ح/ رأس مال الشركاء الجانب الدائن باعتبارها ديوناً متنازلاً عنها (أرباح).

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ الديون العادية إلى ح/ رأس المال xx الشريك (...) xx الشريك (...) إقفال الديون العادية في حساب رأس مال الشركاء.	xx	xx

وهناك طريقة أخرى لمعالجة فارق الديون العادية ووفقاً لهذه الطريقة يتم إثبات فارق الديون العادية في حساب التصفية الذي يتم إعادة فتح حساب التصفية لإظهار الريح الورقي من الديون العادية غير المسددة، وبعد ذلك يقفل (الريح الورقي) حساب التصفية في حساب رأس المال.



وفي نهاية عمليات التصفية يتم إقفال أرصدة حسابات رؤوس أموال الشركاء المدينة في حسابات رؤوس أموال الشركاء الذين أرصدتهم دائنة.

التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...)		**
	إلى ح/ رأس المال ** الشريك (...) ** الشريك (...)	**	
	إقفال رصيد الحسابات المدينة لرأس مال الشركاء في حسابات رأس مال الشركاء الدائنة.		

مثال : هاني وهشام

شريكان في شركة التضامن، يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 1:2 وقد قررا تصفية الشركة في 2010/12/31م، وكان المركز المالي للشركة في تاريخ التصفية كما يلي:

الميزانية العمومية

الالتزامات وحقوق الملكية			الأصول		
البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
<u>حقوق الملكية:</u>			<u>أصول ثابتة:</u>		
رأس المال			المباني	3,267,000	
الشريك هاني	2,100,000		الأثاث	99,000	
الشريك هشام	1,200,000	3,300,000	الألات	1,486,000	
<u>الالتزامات:</u>			<u>أصول متداولة:</u>		4,852,000



ضرائب مستحقة	1,000,000		البضاعة	2,070,000	
مرتبات مستحقة	1,270,000		المدينون	2,243,000	
الدائنون	3,000,000	6,270,000	البنك	405,000	
أوراق الدفع	1,000,000				4,718,000
		9,570,000			9,570,000

وقد كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي :

1. قام المصفي ببيع الأصول غير النقدية بمبلغ 3,465,000 ريال.
2. قام المصفي بتحصيل 1,000,000 ريال من المدينين واعتبر الباقي ديوناً معدومة.
3. بلغت مصاريف التصفية 176,000 ريال.

المطلوب:

- a. إجراء قيود اليومية اللازمة.
- b. تصوير حسابات التصفية الرئيسية: ح/ التصفية، وح/ البنك، وح/ رأس مال الشركاء.

حل المثال:

القيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ التصفية		9,165,000
	إلى مذكورين		
	ح/ المباني	3,267,000	
	ح/ الآلات	1,486,000	
	ح/ الأثاث	99,000	



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ح/ البيضاة ح/ المدينين إقفال حسابات الأصول غير نقدية في حساب التصفية.	2,070,000 2,243,000	
2010/12/31	من ح/ البنك (الأصول غير النقدية) إلى ح/ التصفية إثبات بيع الأصول غير النقدية.	3,465,000	3,465,000
2010/12/31	من ح/ البنك (المدينون) إلى ح/ التصفية إثبات تحصيل جزء من المدينين.	1,000,000	1,000,000
2010/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	176,000	176,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في ح/ التصفية.	176,000	176,000
2010/12/31	من ح/ الضرائب المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد الضرائب المستحقة.	1,000,000	1,000,000
2010/12/31	من ح/ المرتبات المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد المرتبات المستحقة.	1,270,000	1,270,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال الشريك هاني		3,250,667



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	الشريك هشام إلى ح/ التصفية إقفال حساب التصفية في حساب رأس مال الشركاء.	4,876,000	1,625,333
2010/12/31	من مذكورين: ح/ الدائنين ح/ أوراق الدفع إلى ح/ الديون العادية إقفال الديون العادية المختلفة في حساب الديون العادية.	4,000,000	3,000,000 1,000,000
2010/12/31	من ح/ الديون العادية إلى ح/ البنك إقفال حساب البنك في حساب الديون العادية.	2,424,000	2,424,000
2010/12/31	من ح/ الديون العادية إلى ح/ رأس المال 1,050,667 الشريك هاني 525,333 الشريك هشام إقفال حساب الديون العادية في حساب رأس مال الشركاء.	1,576,000	1,576,000
2010/12/31	من ح/ رأس مال الشريك هاني إلى ح/ رأس مال الشريك هشام إقفال رصيد حساب الشريك هاني في رأس مال الشريك هشام.	100,000	100,000



دائن		ح/ التصفية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ البنك (الأصول غير نقدية) من ح/ البنك (المدينون) رصيد مرحل	3,465,000 1,000,000 4,876,000	12/31	إلى مذكورين ح/ المباني ح/ الآلات ح/ الأثاث ح/ البضاعة ح/ المدينين إلى ح/ مصاريف التصفية	3,267,000 99,000 1,486,000 2,070,000 2,243,000 176,000
		9,341,000			9,341,000
12/31	من ح/ رأس المال الشريك هاني الشريك هشام	3,250,667 1,625,333 4,876,000	12/31	رصيد منقول	4,876,000
		4,876,000			4,876,000

دائن		ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ التصفية من ح/ الضرائب المستحقة من ح/ المرتبات المستحقة رصيد مرحل	176,000 1,000,000 1,270,000 2,424,000	12/31	رصيد إلى ح/ البنك (الأصول غير نقدية) إلى ح/ البنك (المدينون)	405,000 3,465,000 1,000,000
		4,870,000			4,870,000
12/31	من ح/ الديون العادية	2,424,000	12/31	رصيد منقول	2,424,000
		2,424,000			2,424,000

دائن		ح/ الديون العادية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من مذكورين ح/ الدائنين	3,000,000	12/31	إلى ح/ البنك رصيد مرحل	2,424,000 1,576,000



	ح/ أوراق الدفع	1,000,000			
		4,000,000			4,000,000
12/31	رصيد منقول	1,576,000	12/31	إلى ح/ رأس مال الشريك هاني الشريك هشام	1,050,667 525,333
		1,576,000			1,576,000



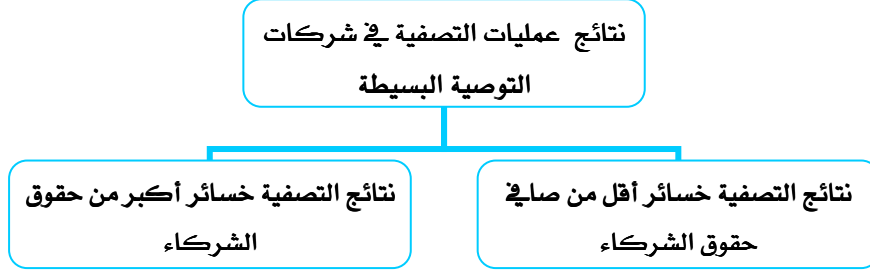
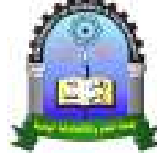
دائن				ح/ رأس مال الشركاء				مدين	
التاريخ	البيان	الشريك هشام	الشريك هاني	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك هشام	الشريك هاني	إجمالي
12/31	رصيد	1,200,000	2,100,000	3,300,000	12/31	إلى ح/ التصفية	1,625,333	3,250,667	4,876,000
	من ح/ الديون العادية	525,333	1,050,667	1,576,000					
	رصيد مرحل		100,000	100,000		رصيد مرحل	100,000		100,000
		1,725,333	3,250,667	4,976,000			1,725,333	3,250,667	4,976,000
12/31	رصيد منقول	100,000		100,000	12/31	رصيد منقول		100,000	100,000
	من ح/ رأس مال الشركاء هاني		100,000	100,000		إلى ح/ رأس مال الشركاء هشام	100,000		100,000
		100,000	100,000	200,000			100,000	100,000	200,000

2-2- المعالجات المحاسبية لعمليات التصفية في شركات التوصية البسيطة:

إن المعالجات المحاسبية لعمليات التصفية في شركات التوصية البسيطة في حالة تحقيق أرباح من عملية التصفية تكون نفس المعالجة المحاسبية في حالة شركات التضامن حيث يتم توزيع أرباح التصفية على الشركاء بحسب نسب توزيع الأرباح والخسائر سواء كان الشريك متضامن أو موصي، لذا - سوف نقوم بتناول المعالجات المحاسبية لعمليات التصفية في شركات التوصية البسيطة كما يلي :

أولاً: المعالجات المحاسبية لعملية التصفية في شركات التوصية البسيطة في حالة تحقيق خسائر في عملية التصفية أقل من صافي حقوق الشركاء.

ثانياً: المعالجات المحاسبية لعملية التصفية في شركات التوصية البسيطة في حالة تحقيق خسائر من عملية التصفية أكبر من حقوق الشركاء.



أولاً: المعالجات المحاسبية في حالة تحقق خسائر في عملية التصفية أقل من صافي حقوق الشركاء :
عزيزي الدارس، إذا كانت الخسائر المحققة أقل من نصيب الشريك الموصي في رأس المال، فإن
المعالجة المحاسبية ليس فيها فرق بين الشريك المتضامن والموصي، أما إذا كانت خسائر التصفية أكبر
من حصته في رأس المال فإنه يكون مسئولاً فقط عن خسائر التصفية في حدود رأس ماله، وإذا كان
هناك رصيد شخص لشريك الموصي عليه تسديده للمصفي وعلى الشركاء المتضامين تسديد ما يزيد في
رصيد خسارة التصفية عن رأس مال الشريك الموصي وتوزع عليهم وفقاً لنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

مثال :

قاسم، وناجي، وهشام شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 1:2:3
وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة في 2010/12/31م، مع العلم أن الشريك هشاماً شريك موصٍ،
وقد كانت أصول والتزامات الشركة في هذا التاريخ كما يلي:
الأصول: الأرض 150,000 ريال، المباني 280,000 ريال، الآلات 155,000 ريال، البضاعة 190,000
ريال، المدينون 150,000 ريال، البنك 20,000 ريال، جاري الشريك هشام 30,000 ريال.
الالتزامات وحقوق الملكية: رأس مال الشريك قاسم 300,000 ريال، رأس مال الشريك ناجي 300,000
ريال، رأس مال هشام 200,000 ريال، الدائنون 110,000 ريال، جاري الشريك قاسم 60,000 ريال،
مصاريف مستحقة 5,000 ريال.
وقد كانت نتيجة التصفية كما يلي:



1. قام المصفي ببيع الأصول الثابتة بمبلغ 235,000 ريال.
2. قام المصفي بتحصيل جزء من قيمة المدينين بلغ 135,000 ريال.
3. استولى الشريك ناجي على الآلات مقابل 190,000 ريال.
4. قام المصفي بسداد المستحق للدائنين وكذا سداد المصاريف المستحقة.
5. بلغت مصاريف التصفية 40,000 ريال.

المطلوب:

1. إجراء القيود اليومية اللازمة.
- (أ) تصوير الحسابات التالية: حساب التصفية، وحساب البنك، وحساب رأس مال الشركاء.

الحل:

1- إجراء قيود اليومية:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ التصفية		925,000
	إلى مذكورين		
	ح/ الأرض	150,000	
	ح/ المباني	280,000	
	ح/ الآلات	155,000	
	ح/ البضاعة	190,000	



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	ح/ المدينين إقفال حسابات الأصول في حسابات التصفية .	150,000	
2010/12/31	من ح/ رأس المال - الشريك هشام إلى ح/ جاري الشريك هشام إقفال رصيد الحساب الجاري المدين لهشام في رأس ماله.	30,000	30,000
2010/12/31	من ح/ جاري الشريك قاسم إلى ح/ رأس المال - الشريك قاسم إقفال رصيد الحساب الجاري لقاسم في رأس ماله .	60,000	60,000
2010/12/31	من ح/ البنك (الأصول الثابتة) إلى ح/ التصفية إثبات بيع الأصول الثابتة.	235,000	235,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال - الشريك ناجي إلى ح/ التصفية (الألات) إثبات استيلاء الشريك ناجي على الآلات.	190,000	190,000
2010/12/31	من ح/ الدائنين إلى ح/ البنك إثبات سداد المستحق لدائنين.	110,000	110,000
2010/12/31	من ح / مصاريف التصفية ألى ح / البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	40,000	40,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من حـ / التصفية ألى حـ / مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية.	40,000	40,000
2010/12/31	من حـ/المصاريف المستحقة إلى حـ/ البنك إثبات سداد المصاريف المستحقة.	5,000	5,000
2010/12/31	من حـ/رأس المال 202,500 الشريك قاسم 135,000 الشريك ناجي 67,500 الشريك هشام إلى حـ/ التصفية إقفال حساب التصفية في رأس مال الشركاء.	405,000	405,000
2010/12/31	من حـ/ البنك إلى حـ/ رأس المال - الشريك ناجي إثبات سداد الشريك ناجي لرصيده المدين في البنك.	25,000	25,000
2010/12/31	من حـ/ رأس المال 157,500 الشريك قاسم 102,500 الشريك هشام إلى حـ/ البنك إثبات سداد المصفي لرصيد رأس مال الشركاء الدائن.	260,000	260,000



دائن		ح/ التصفية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/البنك(الأصول الثابتة)(المدينون)	370,000	12/31	إلى مذكورين	
	من ح/ رأس المال - الشريك ناجي	190,000		ح/ الأرض	150,000
	رصيد مرحل	405,000		ح/ المباني	280,000
				ح/ الآلات	155,000
				ح/ البضاعة	190,000
				ح/ المدنين	150,000
				إلى ح/ مصاريف التصفية	40,000
		965,000			965,000
12/31	من ح/ رأس المال		12/31	رصيد منقول	405,000
	الشريك قاسم	202,500			
	الشريك ناجي	135,000			
	الشريك هشام	67,500			
		405,000			405,000

دائن		ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ مصاريف التصفية	40,000	12/31	رصيد	20,000
	من ح/ المصاريف المستحقة	5,000		إلى ح/ التصفية (الأصول الثابتة) (المدينون)	370,000
	من ح/ الدائنين	110,000			
	رصيد مرحل	235,000			
		390,000			390,000
12/31	من ح/ رأس المال الشركاء		12/31	رصيد منقول	2,350,000
	ح/ الشريك قاسم	157,500		إلى ح/ رأس المال - الشريك ناجي	25,000
	ح/ الشريك هشام	102,500			
		260,000			260,000



دائن						مدين					
ح / رأس مال الشركاء						ح / رأس مال الشركاء					
التاريخ	البيان	الشريك هشام	الشريك ناجي	الشريك قاسم	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك هشام	الشريك ناجي	الشريك قاسم	إجمالي
12/31	رصيد	200,000	300,000	300,000	800,000	12/31	إلى ح/ جاري الشركاء	30,000			30,000
	من ح/ جاري الشركاء	-	-	60,000	60,000		إلى ح/ التصفية (الألات)		190,000	-	190,000
	رصيد مرحل	-	25,000	-	25,000		إلى ح/ التصفية	67,500	135,000	202,500	405,000
							رصيد مرحل	102,500		157,500	260,000
		200,000	325,000	360,000	885,000			200,000	325,000	360,000	885,000
12/31	رصيد منقول	102,500	-	157,500	260,000	12/31	رصيد منقول	-	25,000		25,000
	من ح/ البنك	-	25,000	-	25,000		إلى ح/ البنك	102,500	-	157,500	260,000
		102,500	25,000	157,500	285,000			102,500	25,000	157,500	285,000

ثانياً: المعالجة المحاسبية في حالة تحقيق خسائر في عملية التصفية أكبر من حقوق الشركاء في شركة التوصية البسيطة:

عزيزي الدارس: عند تحقق خسائر من عملية التصفية أكبر من حقوق الشركاء، فهذا يعني أن المبالغ المحصلة من عملية التصفية لا تكفي لسداد كافة الالتزامات المستحقة على الشركة، ونظراً لوجود شريك موص، فإذا كان رصيد حسابه في رأس المال مديناً، فإن قانون الشركات اليمني رقم (22) في المادة (51) الفقرة (ب) نصت على أن فئة الشركاء الموصيين تكون مسئوليتهم محدودة بما قدموه للشركة من مال فقط كل بنسبه حصته في رأس مال الشركة، ونصت الفقرة (أ) من نفس المادة أن الشركاء المتضامنين يكونون مسئولين بالتضامن عن جميع التزاماتها في أموالهم الخاصة، وإذا لم تكف حقوقهم في الشركة لسداد هذه الالتزامات عليهم سدها من أموالهم الخاصة ويتم معالجة ذلك محاسبياً بالقيود التالي :



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	من ح/ البنك		xx
	إلى ح/ رأس مال الشركاء	xx	
	xx رأس مال الشريك المتضامن المؤسر		
	xx رأس مال الشريك المتضامن المؤسر		
	إثبات سداد الشركاء المؤسرين لالتزامات الشركة من أموالهم الخاصة.		

مثال :

شهاب، والخضر، ومحمد شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 2:2:1 وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة في 2010/12/31م، مع العلم أن الشريك محمد شريك مؤسس، وكانت أصول والتزامات الشركة في هذا التاريخ كما يلي :

الأصول: المباني 1,000,000 ريال، الآلات 250,000 ريال، بضاعة 300,000 ريال، مدينون 150,000 ريال، بنك 100,000 ريال، خسائر مرحلة من العام السابق 800,000 ريال.

الالتزامات وحقوق الملكية: رأس مال شهاب 900,000 ريال، رأس مال الشريك الخضر 900,000 ريال، رأس مال الشريك 300,000 ريال، الدائنون 400,000 ريال، مجمع مخصص إهلاك المباني 50,000 ريال، مجمع مخصص الآلات 50,000 ريال.

وقد كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي:

1. قام المصفي ببيع الأصول بمبلغ 500,000 ريال، وتحصيل 100,000 ريال فقط من المدينين،

كما اتضح للمصفي وجود مصاريف مستحقة غير مدفوعة بقيمة 20,000 ريال

2. بلغت مصاريف التصفية 30,000 ريال.

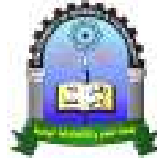
المطلوب:



1. إجراء قيود اليومية اللازمة.
2. تصوير حساب التصفية، وحساب البنك، وحساب رأس المال.

حل المثال :إجراء قيود اليومية اللازمة:

التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى مذكورين ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدينين إقفال حسابات الأصول في حسابات التصفية	1,000,000 250,000 300,000 150,000	1,700,000
2010/12/31	من مذكورين ح/ مجمع مخصص إهلاك المباني ح/ مجمع مخصص إهلاك الآلات إلى ح/ التصفية إقفال حسابات المخصصات بحساب التصفية.	100,000	50,000 50,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال 320,000 الشريك شهاب 320,000 الشريك الخضر 160,000 الشريك محمد إلى ح/ الخسائر المرحلة إقفال خسائر التصفية في حساب رأس مال الشركاء .	800,000	800,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
2010/12/31	من ح/ البنك (الأصول المختلفة) إلى ح/ التصفية إثبات بيع المصفي للأصول المختلفة.	500,000	500,000
2010/12/31	من ح/ البنك (المدينون) إلى ح/ التصفية إثبات قيام المصفي بتحصيل جزء من الديون التي على المدينين .	100,000	100,000
2010/12/31	من ح/ الدائنين إلى ح/ البنك إثبات قيام المصفي بسداد المستحق لدائنين.	400,000	400,000
2010/12/31	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ البنك إثبات سداد مصاريف التصفية.	30,000	30,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية في حساب التصفية .	30,000	30,000
2010/12/31	من ح/ المصاريف المستحقة إلى ح/ البنك إثبات سداد المصاريف المستحقة.	20,000	20,000
2010/12/31	من ح/ التصفية إلى ح/ المصاريف المستحقة إقفال المصاريف المستحقة في حساب التصفية	20,000	20,000
2010/12/31	من ح/ رأس المال 455,000 الشريك شهاب		1,050,000



التاريخ	البيان	دائن	مدين
	455,000 الشريك الخضر 140,000 الشريك محمد إلى ح/ التصفية في حساب رأس مال الشركاء	1,050,000	
2010/12/31	من ح/ رأس المال 125,000 الشريك شهاب 125,000 الشريك الخضر إلى ح/ البنك قيام المصفي بسداد حقوق الشركاء من البنك	250,000	250,000

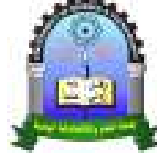
دائن		ح/ التصفية		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
2010/12/31	من مذكورين ح/ مخصص الإهلاك المباني ح/ مخصص الإهلاك الآلات من ح/ البنك (الأصول المختلفة) من ح/ البنك (المدينون) رصيد مرحل	50,000 50,000 500,000 100,000 1,050,000	2010/12/31	إلى مذكورين ح/ المباني ح/ الآلات ح/ البضاعة ح/ المدينين إلى ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ المصاريف المستحقة	1,000,000 250,000 300,000 150,000 30,000 20,000
		1,750,000			1,750,000
2010/12/31	من ح/ رأس مال الشركاء الشريك شهاب الشريك الخضر	455,000 455,000	2010/12/31	رصيد منقول	1,050,000



	الشريك محمد	140,000			
		1,050,000			1,050,000

دائن		ح/ البنك		مدين	
التاريخ	البيان	المبلغ	التاريخ	البيان	المبلغ
12/31	من ح/ مصاريف التصفية	30,000	12/31	رصيد	100,000
	من ح/ الدائنين	400,000		إلى ح/ التصفية (الأصول المختلفة)	500,000
	من ح/ المصاريف المستحقة	20,000		إلى ح/ التصفية (المدينون)	100,000
	رصيد مرحل	250,000			
		700,000			700,000
12/31	من ح/ رأس مال الشركاء		12/31	رصيد منقول	250,000
	رأس مال شهاب	125,000			
	رأس مال الخضر	125,000			
		250,000			250,000

دائن		ح / رأس مال الشركاء				مدين					
التاريخ	البيان	الشريك محمد	الشريك الخضر	الشريك شهاب	إجمالي	التاريخ	البيان	الشريك محمد	الشريك الخضر	الشريك شهاب	إجمالي
12/31	رصيد	300,000	900,000	900,000	2,100,000	12/31	إلى ح/ الخسائر المرحلة	160,000	320,000	320,000	800,000
							إلى ح/ التصفية (خسائر)	140,000	455,000	455,000	1,050,000
							رصيد مرحل	-	125,000	125,000	250,000
		300,000	900,000	900,000	2,100,000			300,000	900,000	900,000	2,100,000
12/31	رصيد منقول		125,000	125,000	250,000	12/31	إلى ح/ البنك	-	125,000	125,000	250,000
			125,000	125,000	250,000			-	125,000	125,000	250,000



عزيزي الدارس، تذكر أنه يتم احتساب نصيب الشركاء المتضامنين من خسائر التصفية كما ما يلي:

أولاً : يتم استبعاد الباقي من رصيد رأس مال الشريك الموصي لأنه مسئول في حدود حصته في رأس المال.
وفي المثال لوحظ أن نصيب الشريك الموصي محمد من خسائر التصفية وهو الباقي من رصيد الشريك محمد الموصي = رأس مال الشريك الموصي - نصيبه من الخسائر المرحلة = $300,000 - 160,000 = 140,000$ ريال

فإن خسائر التصفية بعد استبعاد نصيب الشريك الموصي = $1050,000 - 140,000 = 910,000$ ريال

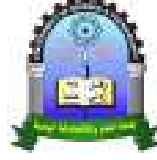
وهذه الخسائر توزع كما يلي بين الشركاء المتضامنين على أساس توزيع الأرباح والخسائر.

نصيب الشريك المتضامن شهاب من خسائر التصفية = $910,000 \times \frac{2}{4} = 455,000$ ريال

2- التصفية التدريجية:

عزيزي الدارس: تذكر أننا تعرضنا فيما سبق لحالات التصفية المختلفة في عملية التصفية السريعة والتي تتم خلال فترة زمنية قصيرة نسبياً، ووفقاً لذلك لا يتم توزيع حصيلة التصفية إلا بعد الانتهاء من بيع الأصول، وتحصيل المستحقات، وسداد الالتزامات حسب أولوية السداد القانونية، وما تبقى بعد ذلك يوزع على الشركاء حسب نتيجة حساباتهم في الشركة.

عزيزي الدارس، إن عملية التصفية السريعة تكون ملائمة إذا كان بالإمكان القيام بها خلال فترة محددة، ولكن إذا كانت عملية التصفية تحتاج إلى فترة زمنية طويلة فإنه يكون من الصعوبة على الشركاء الانتظار لاستلام مستحقاتهم لفترة طويلة حتى انتهاء عملية التصفية، لذا يتم تصفية الشركة من خلال عملية التصفية التدريجية.



2- 1- المقصود بالتصفية التدريجية :

يقصد بالتصفية التدريجية بيع أصول الشركة على دفعات وتوزيع النقدية المتاحة بعد كل عملية بيع على الدائنين ثم الشركاء بشكل يحقق الحماية لكل أطراف التصفية.

2- 2- المعالجة المحاسبية لعملية التصفية التدريجية :

عزيزي الدارس، لا تختلف المعالجة المحاسبية لعملية التصفية التدريجية عن التصفية السريعة اختلافاً جوهرياً إلا في عملية التسوية المرحلية لحسابات شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة، وكذا إعداد قائمة خاصة لترتيب أولويات سداد التزامات الشركة تجاه الغير وتجاه الشركاء، ومن خلال تعريف عملية التصفية التدريجية فإنها تقوم على الأسس الآتية:

- أ) بيع أصول الشركة على دفعات.
 - ب) تحصيل ديون الشركة التي على الغير على دفعات.
 - ج) توزيع النقدية المتحصلة من عملية البيع وسداد الديون أولاً بأول لدائني الشركة وفقاً للأولويات القانونية.
 - د) توزيع ما تبقى من نقدية على الشركاء وفي هذه الحالة هناك حالتين لتوزيع المتبقي من النقدية المتحصلة على الشركاء.
- أولاً: اتفاق نسب توزيع الأرباح والخسائر مع نسب الشركاء في رأس المال: وفي هذه الحالة يتم توزيع النقدية بين الشركاء وفقاً لهذه النسب.
- ثانياً: اختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب الشركاء في رأس المال: وفي هذه الحالة تتم عملية التوزيع من خلال طريقتين هما:



الطريقة الأولى: طريقة توزيع النقدية وفقاً لطريقة الخسائر الافتراضية:

عزيزي الدارس، تقوم طريقة توزيع النقدية وفقاً لحالة الخسائر الافتراضية على ما يلي:

أ- إذا تبقت نقدية بعد سداد جميع التزامات الشركة تجاه الغير، ووجود أصول غير نقدية دون بيع، فإن المصفي يفترض أن هذه الأصول لا يمكن بيعها وبالتالي تعتبر خسارة تحمل على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر.

ب- الشريك الذي يكون رصيد حسابه في رأس المال مديناً بعد تحميله بالخسائر الافتراضية يفترض أنه معسر وعلى بقية الشركاء تحمل هذه الخسائر بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. (هذا في حالة شركات التضامن فقط).

ج- الشريك الذي يكون رصيد حسابه في رأس المال دائماً بعد تحميله بالخسائر الافتراضية ونصيبه من الرصيد المدين للشريك الذي افترضنا انه معسر، يكون هو المستحق للنقدية في حدود رصيد حقوقه الدائن، ويتم تكرار هذه العملية طالما وجدت نقدية وأصول غير نقدية، حتى تنتهي عملية التصفية.

د- يتم إجراء هذه التسويات من خلال قائمة خارج حساب التصفية.

مثال:

ناصر ونجيب شركاء في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بينهما بالتساوي، وقد اتفق الشريكان على تصفية الشركة في 2010/3/1م، وفي هذا التاريخ كانت أصول والتزامات الشركة كما يلي:

الأصول: المباني 2,000,000 ريال، الآلات 1,000,000 ريال، الأثاث 400,000 ريال، البضاعة 900,000 ريال، مدينون 200,000 ريال، البنك 500,000 ريال، جاري ناصر 1,250,000 ريال.

الالتزامات: رأس مال الشريك ناصر 3,000,000 ريال، رأس مال الشريك نجيب 2,000,000 ريال، جاري الشريك نجيب 250,000 ريال، ديون ممتازة 400,000 ريال، ديون عادية 600,000 ريال.

فإذا علمت ما يلي:



1. استمرت عملية التصفية مدة 5 أشهر.

2. كانت نتيجة عملية التصفية كما يلي:

الشهر	القيمة الدفترية للأصول المباعة	ثمن البيع	مصاريف وأتعاب المصفي
شهر مارس	100,000	200,000	100,000
شهر ابريل	1,000,000	500,000	200,000
شهر مايو	1,400,000	300,000	100,000
شهر يونيو	1,000,000	1,300,000	200,000
شهر يوليو	1,000,000	800,000	100,000
الإجمالي	4,500,000	3,100,000	700,000

المطلوب:

1. إعداد قائمة التصفية التدريجية.

2. إعداد جداول توزيع النقدية.

حل المثال:

تمهيد الحل:

يتم إقفال جاري الشركاء (أي تسوية جاري الشركاء) في حساب رأس مال الشركاء.

البيان	الشريك ناصر	الشريك نجيب
رأس المال	3,000,000	2,000,000
جاري الشركاء	(1,250,000)	250,000
الإجمالي	1,750,000	2,250,000



قائمة التصفية التدريجية:

رأس المال		ديون عادية	ديون ممتازة	البنك	أصول غير نقدية	البيان
الشريك نجيب	الشريك ناصر					
2,250,000	1,750,000	600,000	400,000	500,000	4,500,000	الرصيد قبل التصفية
						شهر مارس:
50,000	50,000			200,000	(100,000)	1- بيع أصول بريح
2,300,000	1,800,000	600,000	400,000	700,000	4,400,000	الرصيد
(50,000)	(50,000)			(100,000)		2- سداد مصاريف التصفية
2,250,000	1,750,000	600,000	400,000	600,000	4,400,000	الرصيد
			(400,000)	(400,000)		3- سداد الديون الممتازة
2,250,000	1,750,000	600,000	-	200,000	4,400,000	الرصيد
		(200,000)		(200,000)		4- سداد جزء من الديون العادية
2,250,000	1,750,000	400,000		-	4,400,000	الرصيد
(250,000)	(250,000)			500,000	(1,000,000)	شهر أبريل 1- بيع أصول بخسارة
2,000,000	1,500,000	400,000	-	500,000	3,400,000	الرصيد
(100,000)	(100,000)			(200,000)		2- سداد مصاريف التصفية
1,900,000	1,400,000	400,000	-	300,000	3,400,000	الرصيد
		(300,000)		(300,000)		3- سداد جزء من الديون العادية
1,900,000	1,400,000	100,000	-	-	3,400,000	الرصيد:
(550,000)	(550,000)			300,000	(1,400,000)	شهر مايو: 1- بيع أصول بخسارة
1,350,000	850,000	100,000	-	300,000	2,000,000	الرصيد
(50,000)	(50,000)			(100,000)		2- سداد مصاريف التصفية.
1,300,000	800,000	100,000	-	200,000	2,000,000	الرصيد
		(100,000)		(100,000)		3- سداد المتبقي من الديون العادية
1,300,000	800,000	-	-	100,000	2,000,000	الرصيد
(100,000)	-			(100,000)	-	4- توزيع النقدية كما هو



رأس المال		ديون عادية	ديون ممتازة	البنك	أصول غير نقدية	البيان
الشريك نجيب	الشريك ناصر					
						بالجدول (1)
1,200,000	800,000	-	-	-	2,000,000	الرصيد شهر يونيو:
150,000	150,000	-	-	1,300,000	1,000,000	1- بيع أصول ببيع
1,350,000	950,000	-	-	1,300,000	1,000,000	الرصيد
(100,000)	(100,000)			(200,000)		2- سداد مصاريف التصفية
1,250,000	850,000			1,100,000	1,000,000	الرصيد
(750,000)	(350,000)			(1,100,000)		3- توزيع النقدية كما هو بالجدول (2)
500,000	500,000			-	1,000,000	الرصيد
(100,000)	(100,000)			800,000	1,000,000	شهر يوليو: 1- بيع باقي أصول بخسارة
400,000	400,000			800,000	-	الرصيد
(50,000)	(50,000)			(100,000)	-	2- سداد مصاريف التصفية
350,000	350,000			700,000	-	الرصيد
(350,000)	(350,000)			(700,000)		3- توزيع النقدية الباقية على الشركاء

جدول توزيع النقدية رقم (1):

الشريك نجيب	الشريك ناصر	بيان
1,300,000	800,000	- الرصيد الأخير لحقوق الشركاء بعد سداد الديون.
		- يطرح باقي الأصول كخسارة افتراضية (2,000,000) بنسبة الأرباح والخسائر .
(1,000,000)	1,000,000	- الرصيد
300,000	(200,000)	- يطرح الرصيد المدين لناصر من رصيد الشريك نجيب.
(200,000)		
100,000		- النقدية الباقية تسلم لشريك نجيب.



جدول توزيع النقدية رقم (2):

الشريك نجيب	الشريك ناصر	بيان
1,250,000	850,000	- الرصيد الأخير لحقوق الشركاء بعد سداد الديون .
(500,000)	(500,000)	- يطرح باقي الأصول كخسارة افتراضية (1,000,000) بنسبة الأرباح والخسائر .
750,000	350,000	- يتم توزيع النقدية بين الشركاء بمقدار رصيد حقوق الشركاء.

عزيزي الدارس: تذكر انه:

- 1- يتم بيع الأصول الخاصة بالشهر الأول وتوزيع أرباح بيع هذه الأصول وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء كما هو في شهر مارس وتظهر هذه الأرباح بإضافتها إلى رصيد رأس المال.
- 2- يتم سداد الديون حسب أولوية السداد.
- 3- تكرار عملية بيع الأصول وسداد الديون حسب أولوية السداد حتى يتم الانتهاء من سداد التزامات الشركة تجاه الغير، وفي حالة بيع الأصول بخسارة كما هو في شهر أبريل تقسم الخسارة على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويتم تحفيظها من رصيد رأس المال لكل شريك.
- 4- بعد الانتهاء من سداد ديون الشركة تجاه الغير يتم توزيع النقدية من خلال جدول مستقل عن قائمة التصفية ووفقاً لطريقة الخسائر الافتراضية وتوزع النقدية وفقاً لرصيد توزيع النقدية.
- 5- يتكرر توزيع النقدية وفقاً للجدول المرفق لقائمة التصفية إلى أن يتم الانتهاء من عملية بيع الأصول وتوزيع بقية النقدية على الشركاء.

الطريقة الثانية: طريقة خطة توزيع النقدية:

تقوم عملية توزيع النقدية وفقاً لخطة توزيع النقدية في حالة اختلاف نسبة توزيع الأرباح والخسائر عن نسب حقوق الشركاء على ما يلي:

- أ- قسمة رأس مال كل شريك بعد تعديله بجميع حقوقه (الحسابات الجارية، والقروض، وغيرها من الحقوق) على نسبته في توزيع الأرباح والخسائر، والشريك الذي يكون نتيجة قسمة رأس ماله اقل يتم



استبعاده، باعتبار أن قدرته على تحمل الخسائر أقل، على افتراض أن الخسارة تستهلك جميع حقوقه، وبالتالي يصبح رصيده مساوياً للصفر.

ب- يفترض أن الخسارة التي أصابت الشريك صاحب الرصيد الأقل (والتي تساوي الناتج من قسمة رأس ماله على نسبته في الأرباح) تصيب الشركاء الباقين بنفس المبلغ، وبالتالي يتم تخفيضها من رصيد الشركاء الباقين للوصول للرصيد الجديد للشركاء الباقين، ثم يتم قسمة هذا الرصيد الجديد للشركاء الباقين على نسبة كل شريك في توزيع الأرباح والخسائر ويتم استبعاد صاحب الرصيد الأقل، وي طرح هذا الرصيد الأقل للشريك المستبعد (بافتراض انه خسارة كما اشرنا سابقا) من رصيد الشريك الذي لديه القدرة الكبرى على الدفع (صاحب الرصيد الأكبر) وناتج الطرح يمثل الدفعة الأولى التي يجب دفعها للشريك.

مثال :

نفترض أننا سوف نقوم بحل المثال السابق وفقاً لطريقة إعداد خطة توزيع النقدية، وسوف نقوم بتكرار خطوات الحل إلى أن يتم سداد كافة الالتزامات التي للغير وسوف يكون الاختلاف في الحل من أرصدة شهر مايو بعد سداد الديون العادية.

- بعد سداد جميع الالتزامات التي تجاه الغير يتم عمل خطة توزيع النقدية كما يلي :

ملاحظات	نجيب	ناصر	البيان
القسمة الأولى للشركاء	1,300,000	800,000	رصيد رأس مال الشركاء بعد
ناصر = $\frac{800,000}{1} = 800,000$	800,000	800,000	سداد جميع الديون تجاه الغير
نجيب = $\frac{1,300,000}{1} = 1,300,000$			- استبعاد ناصر
♦ القسمة الثانية:			
إذا وجد شريك ثالث يتم استبعاد الشريك كما يلي:			



$\frac{500,000}{1} = 500,000 = \text{نجيب}$ <p>الشريك الثالث = $\frac{\text{رصيد رأس ماله بعد التعديل}}{\text{نسبته في توزيع الأرباح}} = \dots$</p> <p>ثم يتم استبعاد الشريك الذي ناتج قسمته أقل وطرح هذا الناتج من رصيد الشريك الأكبر للوصول للدفعة الأولى التي يجب سدادها لشريك.</p>			
	500,000	-	الرصيد

تكون دفعات التوزيع على الشركاء كما يلي :

الدفعة الأولى = 500,000 ريال للشريك نجيب.

الدفعة الثانية أي مبالغ تزيد عن الدفعة الأولى توزع بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوي).

قائمة التصفية التدريجية:

رأس مال الشركاء		ديون عادية	ديون ممتازة	البنك	أصول غير نقدية	البيان
نجيب	ناصر					
1,300,000 (100,000)	800,000	-	-	100,000 (100,000)	2,000,000	الرصيد: (بعد سداد جميع الديون تجاه الغير) سداد جزء من الدفعة الأولى للشريك نجيب
1,200,000 150,000	800,000 150,000	-	-	- 1,300,000	2,000,000 (1,000,000)	شهر يونيو الرصيد - بيع أصول بريح
1,350,000 (100,000)	950,000 (100,000)	-	-	1,300,000 (200,000)	1,000,000	الرصيد - سداد مصاريف التصفية
1,250,000 (400,000)	850,000	-	-	1,100,000 (400,000)	1,000,000	الرصيد - سداد باقي الدفعة الأولى للشريك نجيب
850,000 (350,000)	850,000 (350,000)	-	-	700,000 (700,000)	1,000,000	الرصيد - سداد الدفعة الثانية بنسبة توزيع أخ



شهر يوليو:						
500,000	500,000	-	-	-	1,000,000	الرصيد
(100,000)	(100,000)	-	-	800,000	(1,000,000)	1- بيع باقي الأصول بخسارة
400,000	400,000	-	-	800,000	-	الرصيد
(50,000)	(50,000)	-	-	(100,000)	-	2- سداد مصاريف التصفية
350,000	350,000	-	-	700,000	-	الرصيد
(350,000)	(350,000)	-	-	(700,000)	-	- سداد الدفعة الثالثة بنسبة توزيع أ.ح

وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن:

1. تتعرف على أسباب عمليات التصفية وإجراءاتها في الشركات؟
2. تميز بين أنواع عمليات التصفية في الشركات ؟
3. تفرق بين المعالجات المحاسبية لنتائج عمليات التصفية المختلفة في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة؟

نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhuri@hotmail.com



المحاضرة السابعة المحاسبة في شركات المحاسبة

معلومات عن المقرر:

اسم المقرر: محاسبة شركات الأشخاص – الكتاب المقرر: محاسبة شركات الأشخاص
المؤلف: د محمد عبده نعمان ، د عبدالوهاب الشامي المفردات : الكتاب كاملاً المستوى : الثاني
القسم: العلوم المحاسبية .
البرنامج : جميع البرامج مدرس المقرر: أ. عبدالله حسن المنهوري

الأهداف الإجرائية للقاء التعليمي (المحاضرة):

- عزيزي الدارس بعد انتهائك من دراسة هذه المحاضرة يجب أن تكون قادراً على أن :
1. تتعرف على طبيعة شركة المحاسبة والخصائص التي تميزها عن باقي شركات الأشخاص.
 2. تكون قادراً على إثبات المعاملات المالية المتعلقة بشركات المحاسبة وفقاً للأساليب والطرق المحاسبية المختلفة.

توزيع عناصر المحاضرة.

تنقسم هذه المحاضرة إلى الأقسام التالية :

القسم الأول تعريف شركة المحاسبة وفقاً لقانون الشركات اليمني مع عرض لأهم الخصائص التي تميز شركات المحاسبة، وهذا يحقق الهدف الأول

القسم الثاني فقد تناول بشيء من التفصيل القيود المحاسبية لأهم عمليات المحاسبة في دفاتر الشركاء وفقاً للطرق المتعارف عليها في أدبيات المحاسبة. وهذا يحقق الهدف الثاني.



طبيعة شركات المحاصة:

- عرفت المادة (55) من قانون الشركات اليمني رقم (22) لسنة 1997م شركات المحاصة بأنها (شركة مستترة غير ظاهرة ينحصر كيانها بين المتعاقدين لصفقة أو صفقات محدودة).
- وتتميز شركات المحاصة ببعض الخصائص من أهمها:
- أ. أنها شركة مستترة ليس لها وجود قانوني ظاهر أمام الغير.
 - ب. تعتبر إحدى شركات الأشخاص لأنها تقوم على الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء مع مراعاة عدم خضوعها لإجراءات الشهر المفروضة على الشركات التجارية الأخرى.
 - ج. لم تشترط المادة (10) من قانون الشركات اليمني أن يكون عقد شركة المحاصة مكتوباً كبقية الشركات التجارية؛ إلا أنه يمكن إثبات العقد بطرق الإثبات الأخرى المتعارف عليها في القانون التجاري.
 - د. ليس لها شخصية اعتبارية مستقلة، فلا يوجد لها ذمة مالية مستقلة وتبقى الحصص في رأس المال ملكاً للشركاء، وليس لها مدير يمثلها حيث يتعامل الشركاء مع الغير بصفتهم الشخصية، وفي حالة الاتفاق على إدارة الشركة بواسطة أحد الشركاء، فإنه يتعامل مع الغير باسمه الخاص وليس باسم الشركة.
 - هـ. ليس لها صفة الاستمرار، بل تنتهي بانتهاء الصفقة أو الصفقات التي تكونت من أجلها، وتتحصر العلاقة بين الشركاء في هذا الإطار.



و. يحدد الشركاء طريقة التمويل، فقد يتفقون على أن يدفعوا حصصهم لأحد الشركاء، أو بإيداع الأموال في بنك باسم أحدهم، أو أن يحتفظ كل منهم بحصته بحيث يدفع منها كلما تطلبت حاجة الشركة إلى ذلك.

ز. يتفق الشركاء على طريقة المحاسبة، فقد تسجل عمليات المحاسبة في دفاتر أحد الشركاء، أو في دفاتر كل شريك، أو قد يتم تخصيص دفاتر مستقلة للشركة.

ح. لا يجوز لشركة المحاسبة أن تصدر أسهماً أو سندات قابلة للتداول.

و من أمثلة شركات المحاسبة اتفاق شخصين أو أكثر على شراء بضاعة من السوق المحلية (أو باستيرادها من الخارج) وتصديرها إلى الخارج (أو بيعها في السوق المحلية) وغيرها من الصفقات التجارية المؤقتة، بحيث يتم اقتسام ما ينشأ عن هذه الصفقة من ربح أو خسارة بين الشركاء بحسب اتفاقهم.

تدريب

عرف شركات المحاسبة ؟

المعالجة المحاسبية لعمليات المحاسبة:

تعتبر شركة المحاسبة غير ملزمة قانوناً بمسك الدفاتر التجارية، كونها لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، ويعتبر هذا العامل من أهم العوامل المحددة للإجراءات المحاسبية لعمليات شركات المحاسبة.



- ورغم أن اتفاق الشركاء هو العامل الحاسم في تحديد طريقة المحاسبة عن عمليات المحاسبة، إلا أن هناك عوامل أخرى يأخذها الشركاء في الاعتبار منها:
- إذا اتفق الشركاء على تعيين أحدهم لتنفيذ عمليات الشركة، فقد يفضلون أن يتولى هذا الشريك تسجيل عمليات الشركة في دفاتره فقط.
 - أما إذا كانت عمليات الشركة تتم بواسطة كل شريك، فقد يرون تسجيل كل شريك لجميع العمليات في دفاتره.
 - وكلما كانت الشركة مستمرة لفترة طويلة وتمارس أنشطة متعددة أو عمليات كثيرة، كان من الأنسب تخصيص مجموعة دفاترية مستقلة لشركة.
 - وإذا كانت الشركة تتعلق بإحدى الصفقات التجارية التي تنتهي في زمن قصير وعملياتها محدودة وهذا هو الشائع في هذا النوع من الشركات، فقد يكتفي الشركاء بالتسجيل في دفاترهم أو في دفاتر أحدهم.

وفي ضوء ما سبق يتم اختيار الطريقة المناسبة لإثبات عمليات شركة المحاسبة. ونتناول أكثر هذه الطرق شيوعاً واستخداماً في الحياة العملية، الجدير بالإشارة إلى أنه أياً كانت الطريقة المتبعة فإنها يجب أن تهدف بشكل أساسي إلى التوصل إلى نتيجة المحاسبة من ربح أو خسارة، وكذلك تحديد المراكز المالية للشركاء.

3-1- قيام الشريك بإثبات جميع العمليات في دفاتره:

تستخدم هذه الطريقة في حالة ما إذا كانت شركة المحاسبة مؤقتة لإنجاز عملية واحدة فقط خلال فترة زمنية قصيرة، حيث يتفق الشركاء عادة على عدم إمساك مجموعة دفاترية للشركة، والاكتفاء بدفاتر الشركاء لتسجيل عمليات الشركة.



وتستخدم هذه الطريقة عادة عندما يتفق الشركاء على اشتراكهم جميعاً في جميع عمليات شركة المحاصة، فيوقعون على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير. ولذلك يقوم كل شريك بإثبات جميع عمليات المحاصة في دفاتره الخاصة، سواء العمليات التي أجراها بنفسه أو تلك التي تمت بواسطة الشركاء الآخرين. في هذه الحالة يفتح كل شريك في دفاتره حساباً للمحاصة، بالإضافة إلى حساب جاري للشركاء وعلى النحو التالي:

• أولاً: حساب المحاصة:

يقوم هذا الحساب مقام حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر في المنشآت التجارية، حيث يهدف إلى تحديد نتيجة أعمال المحاصة من ربح وخسارة. ويجعل حساب المحاصة مديناً بالآتي:

- تكلفة مشتريات البضاعة التي تمت بواسطة جميع الشركاء سواء كانت نقدية أو آجلة، بما في ذلك بضاعة أول المدة.
 - المصروفات الأخرى المدفوعة بواسطة جميع الشركاء، إضافة إلى خسائر الديون المدومة. ويجعل حساب المحاصة (دائناً) بالآتي:
 - قيمة مبيعات البضاعة التي تمت بواسطة جميع الشركاء سواء كانت نقدية أو آجلة.
 - مسحوبات الشركاء العينية من البضاعة المخصصة لعمليات المحاصة، إضافة إلى بضاعة آخر المدة المتبقية لدى جميع الشركاء.
- ويتم ترصيد حساب المحاصة في نهاية الفترة، وتكون النتيجة أحد الاحتمالات الثلاثة التالية :-
- عدم تحقيق أي خسارة أو ربح عندما يتساوى جانبي الحساب ويصبح حساباً مقفلاً.
 - تحقيق خسارة عندما يكون مجموع الجانب المدين أكبر من مجموع الجانب الدائن.
 - تحقيق ربح (في حالة العكس).



وفي حالة تحقيق ربح أو خسارة يتم توزيعه بين الشركاء بحسب النسبة المتفق عليها بينهم باستخدام الحسابات الجارية للشركاء. وبالتالي يتم إقفال هذا الحساب.

• ثانياً: الحسابات الجارية للشركاء:

يتم فتح حساب جاري الشركاء (مع تحليله على مستوى كل شريك) وذلك في دفاتر كل شريك، حيث يبين هذا الحساب حقوق والتزامات الشريك مع شركة المحاصة.

ويجعل حساب جاري الشريك (دائناً) بالآتي:

- تكلفة البضاعة التي خصصها أو اشتراها لحساب الشركة سواءً كانت نقداً أو بالآجل.
- المصروفات التي دفعها الشريك لحساب الشركة.
- نصيب الشريك من أرباح المحاصة.

ويجعل حساب جاري الشريك (مديناً) بالآتي:

- قيمة البضاعة التي باعها الشريك لحساب الشركة سواءً نقداً أو آجلاً.
 - المسحوبات النقدية التي يسحبها الشريك من أموال الشركة لحسابه الخاص ، وكذلك مسحوباته العينية من البضاعة.
 - نصيب الشريك من خسائر المحاصة.
- ويبين رصيد الحساب الجاري مديونية الشريك أو دائنيته.

ولكي يتم إقفال الحسابات الجارية للشركاء، يقوم الشركاء الذين أرصده حساباتهم مدينة بسداد هذه الأرصدة، وذلك من خلال تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء الذين أرصده حساباتهم دائنة.



ولمزيد من التوضيح نذكر فيما يلي العمليات الرئيسية لشركة المحاصة وكيفية إثباتها في دفاتر كل شريك، بافتراض وجود شركة محاصة بين (أ، ب):

أ. البضاعة المقدمة من أحد الشركاء:

إذا خصص الشريك (أ) جزءاً من البضاعة التي يمتلكها لاستخدامها في أنشطة شركة المحاصة، فإنه يقوم بإثبات العملية في دفاتره بجعل ح/ المحاصة (مديناً) وح/ المشتريات (دائناً)، أما الشريك (ب) فيتم إثباتها في دفاتره بجعل ح/ المحاصة (مديناً) وح/ جاري الشريك (أ) دائناً.

ب. المدفوعات النقدية:

إذا قام الشريك (أ) بدفع نقدية سواءً لشراء بضاعة أو لدفع مصروفات لأغراض الشركة، فإنه يقوم بإثبات العملية في دفاتره بجعل ح/ المحاصة (مديناً) وح/ النقدية (دائناً) أما الشريك (ب) فيتم إثباتها في دفاتره بجعل ح/ المحاصة (مديناً) وح/ جاري الشريك (أ) دائناً.

ج. المبيعات:

إذا قام الشريك (أ) ببيع بضاعة نقداً فإنه يجعل ح/ النقدية (مديناً) وح/ المحاصة (دائناً) في دفاتره، أما الشريك (ب) فإنه يجعل ح/ جاري الشريك (أ) (مديناً)، وح/ المحاصة (دائناً).

وفي حالة البيع الآجل يقوم الشريك (أ) بجعل حساب المدينين (مديناً) وح/ المحاصة (دائناً) في دفاتره عند البيع، وعند التحصيل يجعل ح/ النقدية (مديناً) وح/ المدينين (دائناً).

أما الشريك (ب) فيسجل العملية مرة واحدة فقط عند البيع في دفاتره بنفس القيد عند البيع

النقدي .



د. التحويلات النقدية:

إذا قام الشريك (أ) بتحويل نقدية للشريك (ب) فإنه يجعل ح/ جاري الشريك ب (مديناً)، وح/ النقدية (دائناً) في دفاتره، أما الشريك (ب) فإنه يجعل ح/ النقدية (مديناً) وح/ جاري الشريك أ (دائناً) في دفاتره.

ه. المسحوبات النقدية والعينية:

إذا قام الشريك (أ) بسحب جزء من البضاعة المخصصة للشركة لأغراضه الشخصية فإنه يجعل ح/ المسحوبات (مديناً) وح/ المحاسبة (دائناً) في دفاتره. أما الشريك (ب) فيجعل ح/ جاري الشريك أ (مديناً)، وح/ المحاسبة (دائناً) في دفاتره. وبالنسبة للمسحوبات النقدية للشريك (أ) فتسجل في دفاتره فقط بجعل ح/ المسحوبات (مديناً) وح/ النقدية (دائناً)، أما إذا كانت مسحوبات من الشريك (ب) فتتبع نفس المعالجة المحاسبية المتعلقة بالتحويلات النقدية بين الشركاء.

و. الديون المدومة:

إذا عجز أحد المدينين عن سداد دينه للشريك (أ) فإنه يجعل ح/ المحاسبة (مديناً) وح/ المدينين (دائناً) في دفاتر (أ) أما الشريك (ب) فيجعل ح/ المحاسبة (مديناً) وح/ جاري الشريك (أ) دائناً في دفاتره.



ز. مكافأة أو عمولة الشريك:

إذا اتفق الشركاء على منح الشريك (أ) مثلاً راتب أو مكافأة أو عمولة، فإنه يجعل ح/ المحاسبة (مديناً) وح/ المكافأة أو العمولات (دائناً) في دفاتره. أما الشريك (ب) فإنه يجعل ح/ المحاسبة (مديناً) وح/ جاري الشريك (أ) (دائناً) في دفاتره.

ح. توزيع الأرباح والخسائر وإقفال حساب المحاسبة:

بعد تسجيل العمليات السابقة فإن رصيد حساب المحاسبة لدى كل شريك يدل على نتيجة الشركة من ربح أو خسارة فإذا كانت النتيجة ربحاً فإن الشريك (أ) يسجل في دفاتره القيد التالي.

	من ح/ المحاسبة إلى مذكورين		××
	ح/ أرباح وخسائر المحاسبة	××	
	ح/ جاري الشركاء - (ب)	××	

حيث يمثل ح/ أرباح وخسائر المحاسبة حصته من الأرباح بحيث سيقفل هذا الحساب في نهاية الفترة في ح/ الأرباح والخسائر العام، أما نصيب الشريك (ب) فيسجل في حسابه الجاري. ونفس القيد يجري في دفاتر الشريك (ب) مع مراعاة أن ح/ الأرباح والخسائر سيعبر عن حصته من الأرباح أما حصة الشريك (أ) فتسجل في ح/ جاري الشركاء (أ). وفي حالة تحقق خسارة فإنها توزع بين الشريكين بحسب اتفاقهما ويتم إثباتها بموجب قيد عكسي للقيد السابق حيث يصبح ح/ المحاسبة (دائناً) في هذه الحالة.



وفي كلتا الحالتين يقفل ح/ المحاصة وتظل الحسابات الجارية للشركاء مفتوحة حتى سداد أرصدها.

ط. إقفال الحسابات الجارية للشركاء:

يجب أن يقوم صاحب الرصيد المدين بسداد رصيده، فإذا كان الشريك (أ) رصيده مدين، فإنه يجعل ح/ جاري الشريك ب(مديناً) وح/ النقدية (دائناً) في دفاتره.
أما الشريك (ب) صاحب الرصيد الدائن فإنه يجعل ح/ النقدية (مديناً) وح/ جاري الشريك (أ) (دائناً) في دفاتره. وفي ضوء ذلك يتم إقفال حساب جاري كل شريك في دفاتر الآخر.
أي أنه يتم إقفال الحسابات الجارية للشركاء عن طريق التحويلات النقدية التي تتم بينهما سداداً لأرصدهما.

مثال :

اتفق س، ص على الاشتراك في شركة محاصة، لشراء بضاعة من أحد المنتجات الزراعية وإعادة بيعه وتوزيعه في مناطق جغرافية أخرى داخل البلد. بحيث يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 1:2 على التوالي. على أن يقوم كل منهما بإثبات جميع عمليات المحاصة في دفاتره الخاصة. وفيما يلي عمليات المحاصة التي تمت خلال عام 2011م:

1. أرسل الشريك (س) للشريك (ص) بضاعة قيمتها 2,000,000 ريال، لاستخدامها في أغراض الشركة.

2. دفع الشريك (س) مصاريف نقل البضاعة مبلغ 30,000 ريال نقداً.

3. اشترى الشريك (ص) بضاعة بلغت قيمتها 4,000,000 ريال دفعت بشيك.

4. أرسل الشريك (س) للشريك (ص) مبلغ وقدره 600,000 ريال بشيك.

5. قام الشريك (ص) ببيع بضاعة بمبلغ 1,500,000 ريال (منها 500,000 ريال بشيك والباقي بالآجل).

6. دفع الشريك (ص) مصاريف تسويق قدرها 70,000 ريال نقداً.



7. حصل الشريك (ص) من المدينين مبلغ 900,000 ريال بموجب شيكات.
8. باع الشريك (ص) البضاعة المتبقية نقداً بمبلغ 3,100,000 ريال.
فاذا علمت بأن التصفية النهائية تمت بتحويل شيك بمقدار المبلغ المستحق على ذو الرصيد المدين إلى الشريك ذو الرصيد الدائن .
المطلوب :-

- أ- إثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة في دفاتر الشريكين.
ب- تصوير ح/ المحاصة، والحسابات الجارية كما تظهر في دفاتر كل من الشريكين.

الحل :

أولاً: "دفاتر الشريك (س):

- المطلوب (أ): قيود اليومية:

رقم العملية	البيان	دائن	مدين
1	من ح/ المحاصة مع (ص) إلى ح/ المشتريات (إثبات البضاعة المرسله للشريك) (ص).	2,000,000	2,000,000
2	من ح/ المحاصة مع (ص) إلى ح/ النقدية في الصندوق (مصاريف نقل البضاعة المدفوعة نقداً).	30,000	30,000
3	من ح/ المحاصة مع (ص) إلى ح/ جاري الشريك (ص) (شراء بضاعة بواسطة الشريك (ص)).	4,000,000	4,000,000



رقم العملية	البيان	دائن	مدين
4	من ح/ جاري الشريك (ص) إلى ح/ النقدية في البنك (إرسال مبلغ للشريك ص بشيك).	600,000	600,000
5	من ح/ جاري الشريك (ص) إلى ح/ المحاصة مع (ص) (إثبات البضاعة المباعة بواسطة الشريك (ص)).	1,500,000	1,500,000
6	من ح/ المحاصة مع (ص) إلى ح/ الشريك (ص) (مصاريف تسويق مدفوعة بواسطة الشريك (ص)).	70,000	70,000
7	لا يوجد قيد		
8	من ح/ جاري الشريك (ص) إلى ح/ المحاصة مع (ب) (إثبات البضاعة المتبقية بواسطة الشريك (ص)).	3,100,000	3,100,000
	من مذكورين ح/ أرباح وخسائر المحاصة ح/ جاري الشريك (ص) إلى ح/ المحاصة مع (ص) (توزيع صافي خسائر المحاصة بين الشريكين).	1,500,000	500,000 1,000,000
	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ جاري الشريك (ص) (قيام الشريك (ص) بسداد رصيده المدين بشيك).	2,130,000	2,130,000

- المطلوب (ب): تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ:

دائن	ح/ المحاصة مع (ص)	مدين
من ح/ جاري الشريك (ص)	1,500,000	إلى ح/ المشتريات 2,000,000
جاري الشريك (ص)	3,100,000	إلى ح/ النقدية في البنك 30,000
		إلى ح/ جاري الشريك (ص) 4,000,000
		إلى ح/ جاري الشريك (ص) 70,000



رصيد مرحل	1,500,000		
	6,100,000		6,100,000
من ح/ ارباح وخسائر المحاصة	500,000	رصيد منقول (صافي الخسارة)	1,500,000
من ح/ جاري الشريك (ص)	1,000,000		
	1500,000		1,500,000

دائن	ح/ جاري الشريك (ص)	مدين
من ح/ المحاصة مع (ص)	4,000,000	إلى ح/ النقدية في البنك
من ح/ المحاصة مع (ص)	70,000	إلى ح/ المحاصة مع (ص)
		إلى ح/ المحاصة مع (ص)
		إلى ح/ المحاصة مع (ص) الخسارة
رصيد مرحل	2,130,000	
	6,200,000	
من ح/ النقدية في البنك	2,130,000	رصيد منقول
	2,130,000	2,130,000

• ثانياً: دفاتر الشريك (ص):

- المطلوب (أ): قيود اليومية:

رقم العملية	البيان	دائن	مدين
1	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ الشريك (س) (إثبات البضاعة المقدمة من الشريك (س) لعمليات المحاصة).	2,000,000	2,000,000
2	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ جاري الشريك (س) (إثبات مصاريف نقل البضاعة المدفوعة من الشريك (س)).	30,000	30,000
3	من ح/ المحاصة مع (س)		4,000,000



	إلى ح/ النقدية في البنك (شراء بضاعة بشيك).	4,000,000	
4	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ جاري الشريك (س) (استلام شيك من الشريك (س)).	600,000	600,000
5	من مذكورين ح/ النقدية في البنك ح/ المدينين إلى ح/ المحاسبة مع (س) (بيع بضاعة نقداً وبالأجل).	1,500,000	500,000 1,000,000
6	من ح/ المحاسبة مع (س) إلى ح/ النقدية في الصندوق (اثبات مصاريف التسويق المدفوعة نقداً).	70,000	70,000
7	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ المدينين (تحصيل جزء من الديون المستحقة على العملاء).	900,000	900,000
8	من ح/ النقدية في الصندوق إلى ح/ المحاسبة مع (س) (بيع البضاعة المتبقية نقداً).	3,100,000	3,100,000
	من مذكورين ح/ ارباح وخسائر المحاسبة ح/ جاري الشريك (س) إلى ح/ المحاسبة مع (س) (اثبات خسائر المحاسبة وتوزيعها بين الشركاء).	1,500,000	1,000,000 500,000
	من ح/ جاري الشريك (س) إلى ح/ النقدية في البنك	2,130,000	2,130,000

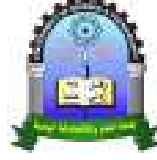


(سداد الرصيد الدائن للشريك (س) بشيك).

- المطلوب (ب): تصوير الحسابات في دفتر الأستاذ:

دائن	ح/المحاصة مع (س)	مدين
من مذكورين	1,500,000	إلى ح/ جاري الشريك (س) 2,000,000
من حساب النقدية في الصندوق	3,100,000	إلى ح/ جاري الشريك (س) 30,000
		إلى ح/ النقدية في البنك 4,000,000
		إلى ح/ النقدية في الصندوق 70,000
رصيد مرحل (صافي الخسارة)	1,500,000	
	6,100,000	6,100,000
من ح/ أرباح وخسائر المحاصة	1,000,000	رصيد منقول 1,500,000
من ح/ جاري الشريك (س)	500,000	
	1500,000	1,500,000

دائن	ح/جاري الشريك (س)	مدين
من ح/ المحاصة مع (س)	2,000,000	إلى ح/ المحاصة مع (س) 500,000
من ح/ المحاصة مع (س)	30,000	
من ح/ النقدية في البنك	600,000	
		رصيد مرحل 2,130,000
	2,630,000	2,630,000
رصيد منقول	2,130,000	إلى ح/ النقدية في البنك 2,130,000
	2,130,000	2,130,000



2. قيام كل شريك بإثبات العمليات التي أجراها بنفسه فقط في دفاتره.

وتستخدم هذه الطريقة عندما يقوم كل شريك بالعمل باسمه ولحساب الشركة، ولذلك يكون الشريك مسؤولاً أمام الآخرين الذين يتعاقد معهم، وكل شريك لا يعرف شيئاً عن العمليات التي يقوم بها الشركاء الآخرون إلا عند تصفية حسابات المحاسبة.

وتتم المعالجة المحاسبية لشركة المحاسبة وفقاً لهذه لطريقة على النحو التالي:

(أ) - يقوم كل شريك بفتح حساب واحد في دفاتره هو (ح/ المحاسبة) يسجل فيه العمليات التي قام بها الشريك أو التي كان طرفاً فيها فقط.

وبالتالي يجعل حساب المحاسبة (مديناً) بالآتي:

- تكلفة البضاعة التي اشتراها الشريك أو خصصها لعمليات المحاسبة.

- المصروفات التي دفعها الشريك، كذلك خسائر الديون المدومة.

- التحويلات النقدية أو العينية التي سلمها الشريك للشركاء الآخرين.

ويجعل حساب المحاسبة (دائناً) بالآتي:

- قيمة المبيعات النقدية أو الآجلة التي قام بها الشريك.

- التحويلات النقدية أو العينية من الشركاء الآخرين إليه.

- المسحوبات النقدية أو العينية للشريك، كذلك تكلفة بضاعة آخر المدة المتبقية لديه.

(ب) - نتيجة لتشتت حسابات المحاسبة بين الشركاء، وحتى يتمكنوا من تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة ينبغي أن يجتمع الشركاء معاً نهاية الفترة المتفق عليها وذلك لإعداد (مذكرة المحاسبة)

التي تقوم مقام حساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر في المنشآت التجارية، حيث يتم إعداد المذكرة من واقع العمليات المسجلة في حساب المحاسبة بدفاتر كل شريك.

(ج) - يتم تحديد نتيجة عمليات المحاسبة من ربح أو خسارة من خلال الرصيد النهائي لمذكرة المحاسبة،

ويتم توزيعه بين الشركاء بحسب النسبة المتفق عليها بينهم، حيث يتم إثبات ذلك في دفاتر كل



شريك بجعل ح/ المحاصة (مديناً) وح/ أرباح وخسائر المحاصة (دائناً) في حالة الربح أما في حالة الخسارة فيجربى قيد عكسي لذلك.

(د) - بعد أن يتم ترحيل أرباح وخسائر المحاصة إلى ح/ المحاصة، يبين رصيد حساب المحاصة المبلغ المتبقي لكل شريك تجاه الآخر. ويتم إقفال ح/ المحاصة في دفاتر كل شريك بعد أن يقوم الشريك صاحب الرصيد المدين بسداد الشريك الآخر صاحب الرصيد الدائن عن طريق التحويلات النقدية فيما بينهما.

مثال :

اشترك س، ص في شركة محاصة حيث سيقومان بشراء أحد المنتجات الزراعية وتسويقه وبيعه في السوق المحلية. واقتسام ما ينتج عن النشاط بينهما بنسبة 2:1 على التوالي، بحيث يسجل كل شريك في دفاتره العمليات التي قام بها فقط.

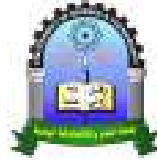
وفيما يلي عمليات المحاصة التي تمت بواسطة كل شريك خلال فترة الشركة والتي استمرت شهراً فقط:

- الشريك (س):

- 1- اشترى بضاعة نقداً بمبلغ 24,000,000 ريال.
- 2- اشترى بضاعة بالآجل بمبلغ 13,000,000 ريال.
- 3- بلغت مبيعات النقدية والآجلة 47,800,000 ريال.
- 4- بلغت مصاريف البيع والتسويق التي دفعها نقداً 2,500,000 ريال.

- الشريك (ص):

- 1- دفع للشريك (س) تحت حساب المحاصة مبلغ 1,000,000 (بشيك).
- 2- اشترى بضاعة نقداً بمبلغ 11,800,000 ريال.
- 3- بلغت مصاريف البيع والتوزيع المدفوعة نقداً 2,100,000 ريال.



4- بلغت مبيعات النقدية والآجلة 17,500,000 ريال.

فإذا علمت أن :

- بلغت تكلفة البضاعة المتبقية بمبلغ 3,100,000 ريال استولى عليها الشريك (ص).
- تم تصفية الشركة بعد أن تحاسب الشريكان واقتسما الأرباح والخسائر في ضوء اتفاقاتهما في بداية الشراكة، كما قام الشريك (ص) بسداد الرصيد المستحق للشريك (س) بموجب شيك بمناسبة انتهاء حياة الشركة.

- المطلوب:

أ. إثبات العمليات اللازمة في دفاتر كل شريك.

ب. تصوير ح/ المحاسبة في دفاتر كل شريك.

ج. إعداد مذكرة خاصة.

الحل :

أولاً: دفاتر الشريك (س):

1- دفتر اليومية:

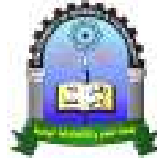
رقم العملية	البيان	دائن	مدين
1	من ح/ المحاسبة مع (ص) إلى ح/ النقدية في الصندوق (شراء بضاعة نقداً)	24,000,000	24,000,000
2	من ح/ المحاسبة مع (ص) إلى ح/ الدائنين (شراء بضاعة بالآجل)	13,000,000	13,000,000
3	من ح/ النقدية والمدينين إلى ح/ المحاسبة مع (ص)	47,800,000	47,800,000



	(اثبات المبيعات النقدية والآجلة)		
4	من ح/ المحاصة مع (ص) إلى ح/ النقدية في الصندوق (اثبات مصاريف البيع والتسويق المدفوعة نقداً)	2,500,000	2,500,000
6	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ المحاصة مع (ص) (استلام مبلغ من الشريك (ص))	1,000,000	1,000,000
7	من ح/ المحاصة مع (ص). إلى ح/ أرباح وخسائر المحاصة (إثبات أرباح المحاصة).	10,000,000	10,000,000
8	من ح/ النقدية في البنك إلى ح/ المحاصة مع (ص). (سداد الشريك (ص) الرصيد المستحق عليه بمناسبة انتهاء الشراكة).	700,000	700,000

-2 دفتر الأستاذ:

دائن	ح/ المحاصة مع (ص)	مدين	
من ح/ النقدية والمدينين	47,800,000	إلى ح/ النقدية في الصندوق	24,000,000
من ح/ النقدية في البنك	1,000,000	إلى ح/ الدائنين	13,000,000
		إلى ح/ النقدية في الصندوق	2,500,000
		إلى ح/ ارباح وخسائر المحاصة	10,000,000
رصيد مرحل	700,000		
	49,500,000		49,500,000
من ح/ النقدية في البنك	700,000	رصيد منقول	700,000
	700,000		700,000



ثانياً: دفاتر الشريك (ص):

1. دفتر اليومية:

رقم العملية	البيان	دائن	مدين
1	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ النقدية في البنك (دفعة نقدية مقدمة للشريك (س))	1,000,000	1,000,000
2	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ النقدية في الصندوق (شراء بضاعة نقداً).	11,800,000	11,800,000
3	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ النقدية في الصندوق (إثبات مصاريف البيع والتوزيع المدفوعة نقداً).	2,100,000	2,100,000
4	من ح/ النقدية والمدينين إلى ح/ المحاصة مع (س) (إثبات المبيعات النقدية والآجلة).	17,500,000	17,500,000
	من ح/ بضاعة المحاصة المتبقية إلى ح/ المحاصة مع (س) الاستيلاء على البضاعة المتبقية).	3.100,000	3.100,000
6	من ح/ المحاصة مع (س) إلى ح/ أرباح وخسائر المحاصة (إثبات أرباح المحاصة).	5,000,000	5,000,000



رقم العملية	البيان	دائن	مدين
7	من ح/ المحاصة مع س إلى ح/ النقدية في البنك (سداد الرصيد المستحق للشريك (س) بمناسبة انتهاء الشركة).	700,000	700,000

2. دفتر الأستاذ:

دائن	ح/ المحاصة مع (س)	مدين
من ح/ النقدية والمدنين	17,500,000	إلى ح/ النقدية في الصندوق
من ح/ بضاعة المحاصة المتبقية	3,100,000	إلى ح/ النقدية في الصندوق
		إلى ح/ النقدية في البنك
		إلى ح/ أرباح وخسائر المحاصة
		رصيد مرحل
	20,600,000	20,600,000
رصيد منقول	700,000	700,000
	700,000	700,000

المطلوب : (ج)

دائن	مذكرة المحاصة	مدين
<u>عمليات الشريك (س) من دقاتره</u>	47,800,000	<u>عمليات الشريك (س) من دقاتره</u>
مبيعات نقدية وآجله		مشتريات نقدية
		مشتريات آجلة
		مصاريف
		24,000,000
		13,000,000
		2,500,000

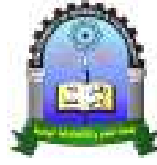


عمليات الشريك (ص) من دفاتره	عمليات الشريك (ص) من دفاتره		
مبيعات نقدية وآجله	17,500,000	مشتريات نقدية	11,800,000
بضاعة المحاسبة المتبقية	3,100,000	مصاريف	2,100,000
		الرصيد يوزع بين الشريكين 2: 1	15,000,000
	68,400,000		68,400,000

3- تخصيص مجموعة دفترية مستقلة للشركة:

تستخدم هذه الطريقة عندما تتشعب أعمال شركة المحاسبة، وتكثر معاملاتها، وتستمر لمدة طويلة من الزمن، مما يضطر الشركاء إلى الاتفاق على فتح دفاتر خاصة بالشركة، وهنا يتم تخصيص دفترين أحدهما لليومية والآخر للأستاذ (كحد أدنى) حيث يتم التسجيل والترحيل منهما تماماً كما يجري في أية منشأة (عند إتباع الطريقة الإيطالية كما سبق دراسته في مقرر المحاسبة المالية بجزأيه الأول والثاني) مع مراعاة الأتي:

- فتح حسابات جارية للشركاء، توضح المعاملات التي تتعلق بكل شريك أو التي يكون طرفاً فيها، بما في ذلك حصص كل منهم في رأس مال الشركة، باعتبار عدم وجود حساب لرأس المال.
- في نهاية الفترة المالية أو عند انتهاء العمل المحدد للشركة، يتم التعرف على نتيجة أعمال الشركة من ربح وخسارة بإعداد حساب ختامي واحد يسمى (ح/ أرباح وخسائر المحاسبة) بدلاً عن حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر (المتعارف عليهما) ويمثل رصيد هذا الحساب أرباح المحاسبة إذا كان دائماً، أو خسائرها إذا كان مديناً، ويوزع على الشركاء حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها، حيث تجعل الحسابات الجارية للشركاء دائنة أو مدينة بنصيب كل منهم في الربح أو الخسارة.



- لا يعني تخصيص دفاتر مستقلة للشركة، عدم تسجيل أي عمليات في دفاتر الشركاء، بل يقوم كل شريك بتسجيل العمليات التي تمت بينه وبين الشركة مثل تقديم رأس المال أو استحقاق الأرباح والخسائر..... الخ ، وذلك من خلال تخصيص حساب يسمى (ح/ المحاصة).

وقبل أن نختم معكم أعزائنا الدارسين لابد أن نذكر بأهداف هذه المحاضرة لكي تقيس مستوى تحقيقها لديك وهي هل تستطيع أن:

1. تتعرف على طبيعة شركة المحاصة والخصائص التي تميزها عن باقي شركات الأشخاص.
2. تكون قادراً على إثبات المعاملات المالية المتعلقة بشركات المحاصة وفقاً للأساليب والطرق المحاسبية المختلفة.

نستقبل ملاحظاتكم واقتراحاتكم في المحاضرات على الإيميل التالي :
a.almnhuri@hotmail.com