جمهورية العراق

وزارة التربية

المديرية العامة للتعليم المهني

# محاسبة الشركات

## التجاري/ المحاسبة

## الثالث

المؤلفــون

د . محمد حسن خضير  د . لبنى زيد ابراهيم

محي مجيد حسين  يحيى عبد حبيب

ماجدة كريم عواد

الطبعة السابعة  1446 هـ - 2024 م

# مقدمة

في ضوء التطورات الاقتصادية والمالية والمحاسبية المتسارعة التي تشهدها الساحة الدولية والاقليمية ، والتطور الحضاري الهائل وكبر حجم المشاريع واحتياجها لرؤوس اموال ضخمة أدى الانتقال بالمشاريع من صيغتها الفردية الى الجماعية والتي يطلق عليها اسم الشركات ، الامر الذي يستوجب وضع قوانين وانظمة وتعليمات تحكم العلاقة بين الشركاء من جهة ، والعلاقة بين الشركة والمتعاملين معها من جهة اخرى .

وما من شك فأن أي مؤلف يتناول موضوع محاسبة الشركات فأنه لا يرقى الى مستوى الطموحات مالم يواكب التغيرات والمستجدات المالية والمحاسبية بشكل عام والبيئة التشريعية التي تعمل في كنفها الشركات بشكل خاص ، ولعل التطور الذي شهده قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 والتحديث والتعديلات التي جرت عليه استوجب مواكبة محاسبة الشركات هذا التطور والتحديث .

ولعل من اهم مايميز هذا المؤلف من الكتب والمؤلفات التي تعالج موضوع محاسبة الشركات هو مراعاته تعميم الفائدة نظرا لاعتماده على احدث القوانين والتشريعات النافذة فضلاً عن سلاسة الأسلوب وسلامة اللغة وتقديم المعرفة العلمية بشكل مبسط مع اغنائه بوضوح الامثلة والتمارين ، ويحتوي المؤلف على ثلاثة أبواب هي :-

الباب الاول :- تناول شركات الاشخاص وبالتحديد شركات التضامن وقد قسم الى ستة فصول تناولت نظرة عامة الى الشركات من حيث أنواعها واجراءات تأسيسها ، وتكوين رأس مالها ، وطرق تسديده ، وزيادة رأس المال ، وتخفيض رأس المال ، وتصفية شركات التضامن .

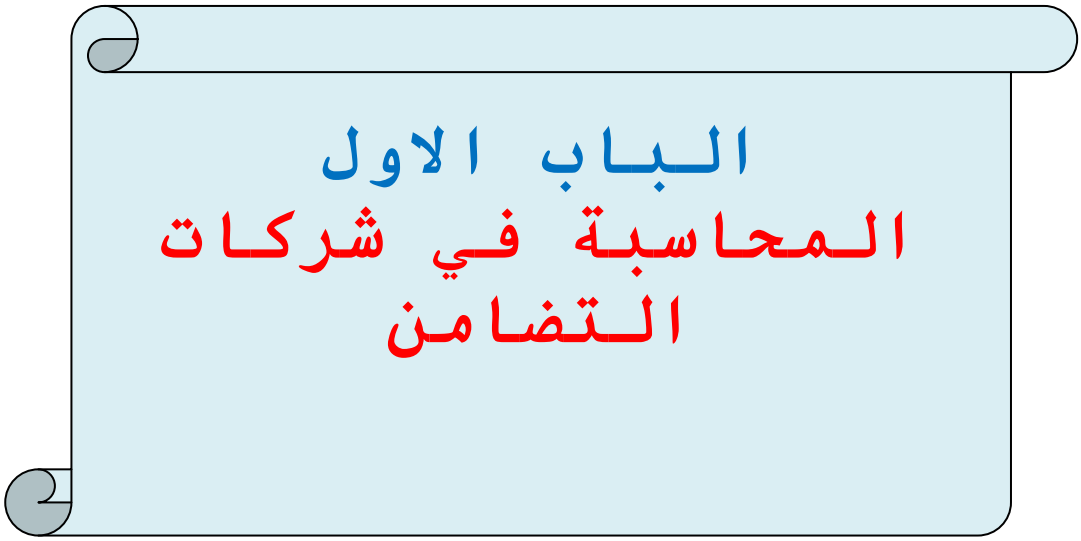
الباب الثاني :- تناول شركات الاموال وبالتحديد شركات المساهمة وقد قسم الى ستة فصول تناولت : تكوين شركات المساهمة واجراءات تأسيسها ، وطرق سداد رأس المال ، وزيادة رأس مالها ، وتخفيض رأس مالها ، وكيفيــة توزيع الارباح على المساهمين ، وتصفية شركات المساهمة .

الباب الثالث :- تناول المحاسبة في الشركات ذات الفروع وقد قسم الى ثلاثة فصول تناولت : المدخل الى المحاسبة في الشركات ذات الفروع ، والى طرق تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيس الى الفروع ، وكذلك طريقة السجلات المحاسبية عن العمليات بموجب الطريقة المركزية و الطريقة اللامركزية ، وبذلنا قصارى جهدنا لجعل هذا المؤلف كتابا نموذجاً يستفيد منه الدارس والباحث .

( وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون )

صدق الله العظيم

المؤلفون




## الاهداف الخاصة لدراسة الباب الاول:-

1. فهم وتعريف الشركة بصورة عامة وشركة التضامن بصورة خاصة ومعرفة انواع الشركة والتمييز بينها.
2. فهم و تعريف راس المال في الشركات التضامنية و معرفة كيفية اثباته في السجلات المحاسبية.
3. معرفة الحسابات المتعلقة بالشركاء و كيفية معالجة كلا منها محاسبيا.
4. فهم كيفية التغيير في عقد الشركة التضامنية و ما هي طرائق الزيادة و التخفيض في راس مال الشركات التضامنية و كيفية معالجتها محاسبيا.
5. كيفية معالجة حالات انضمام شريك جديد او انفصال شريك.
6. فهم انواع تصفية الشركات التضامنية و ماهي المعالجات المحاسبية في كل منها.

# الفصل الاول / مدخل الى محاسبة الشركات

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1. تعريف الشركة
2. معرفة انواع الشركات
3. التمييز بين شركات الاشخاص وشركات الاموال

**تمهيد /** ظهرت الحاجة الى تكوين الشركات بمختلف انواعها ، نظرا لعجز الموارد الفردية على تمويل بعض المشاريع والتي تتصف بضخامتها، مما يتطلب اجتماع اكثر من شخص برأس مال معقول لتمويل تلك المشاريع ، وكان لظهور الثورة الصناعية منتصف القرن السابع عشر الميلادي اثره الكبير فـــي فتح المجال امام مشاريع كبيرة تحتاج الى رؤوس اموال كبيرة ، لهذا جاءت الحاجة لوضع تشريع ينظـــم جميع الشؤون المتعلقـــة بهـــذه الشركات . فوضع المشرّع العراقي قانون الشركات رقم 36 لسنـــة 1983 م ، وما جرى من تعديلات عليه ، الى ان صدر قانون الشركات رقـــم 21 لسنة 1997 وأجرى عليه الكثير من التعديلات مراعياً التغيرات السياسيـــة والاقتصادية التي شهدها القطر منذ عام 2003 م والسنوات اللاحقة لها .

يمكن تعريف الشركة Company أياً كان نوعها بأنها (( مجموعـــة الملاك الذين يتفقون فيما بينهم للقيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين )) .

اما قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنـــة 1997 م فقد عرّفها وفق المادة (4) / اولاً بأنها :-
( عقد يلتزم به شخصان او اكثر بان يساهم كل منهم فـــي مشروع اقتصادي بتقديم حصته من مال او عمل لاقتسام ما ينشأ عنه ربح او خسارة) .

ومن هذا التعريف يمكـن ان نحدد الخصائص الآتية للشركة :-

1. ان للشركة عقداً ، يقتضي ان يتوافر فيه الاركان المطلوبة في كل العقود وهي التراضي ، المحل والسبب .
2. ان للشركة صفة الاشتراك، اي انها يجب ان تتكون من شخصين فأكثر، لان صفة العقد لا تتحقق الاّ بالتقاء اكثر من ارادة.

3. يجب أن يقدم كل شريك حصته من رأس المال ، قد تكون هذه الحصة نقوداً أو أعياناً أو تكون الحصة المقدمة عملاً وهي ماتعرف بالحصة الصناعية .

4. يجب ان يكون الهدف من الشركة هو الحصول على الربح ولكن قد لا يؤول نشاطها لهذه النتيجة انما تنجم عنه خسارة. فيقتضي ان يوزع الربح او الخسارة على الشركاء .

## أنواع الشركات Types of Companies

جاء في المادة 6 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 م مايأتي :- تقسم الشركات التي يتم تسجيلها بمقتضى هذا القانون الى الانواع الأتية :-

### أ - الشركة المساهمة Stock association company

شركة تتألف من عدد من الاشخاص لايقل عن خمسة ، يكتتب فيها المساهمون باسهم في اكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتتبوا بها .

### ب - الشركة المحدودة Limited company

وهي الشركة التي تتالف من عدد من الاشخاص لايقل عن **شخصين ولايزيد عن خمسة وعشرين يكتتبون فيها باسهم ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي اكتتبوا فيها .**

### جـ - الشركة التضامنية Joint liability company

**وهي التي تتالف من عدد من الاشخاص الطبيعيين لا يقل عددهم عن شخصين ولايزيد عن عشرة[1]، يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤوليه شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة .**

### د- المشروع الفردي Individual Enterprise

**وهي الشركة التي تتالف من شخص طبيعي واحد يكون مالكاً للحصة الواحدة فيها ومسؤولا مسؤولية شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة .**

(1) عدلت الفقرة ليصبح الحد الاعلى فيها ((25)) بدلا من ((10)) اشخاص

**هـ - الشركة البسيطة Partnership**

**وهي الشركة التي تتالف من عدد من الشركاء لايقل عن اثنين ولا يزيد عن خمسة يقدمون حصصاً في رأس المال او يقدم واحد منهم او اكثر عملاً والاخرون مالاً . ويمكن تقسيم الشركات وفق الزاوية التي ينظر منها .**

**وان اهم التقسيمات الشائعة هي :-**

**اولاً - تقسيم الشركات الى تجارية ومدنية :- تقسم الشركات الى تجارية ومدنية ، ولتحديد صفة الشركة نلجأ، للمعيار الموضوعي الذي ينظر في طبيعة الاعمال التي تمارسها الشركة . وفيما اذا كانت من طبيعة تجارية ام مدنية.**

**ثانياً:- تقسيم الشركات تبعاً لملكية رأس المال :- تقسم الشركات طبقاً للجهة المالكة لراس المال الى ما يأتي :-**

**( 1 ) الشركات العامة :- وهي التي تعود ملكيتها للدولة ( القطاع العام ) بالكامل .**

**( 2 ) الشركات الخاصة :-وهي شركات مملوكة للافراد الطبيعيين أو الاعتباريين (المعنويين) ، ملكية خاصة بهم ولا ترتبط باموال الدولة بأي صلة .**

**( 3 ) الشركات المختلطة :-وهي الشركات التي تجمع بين اموال الدولة واموال القطاع الخاص. اي ان الدولة تكون مساهمة فيها بالاضافة الى مساهمين ( افراد طبيعيين و معنويين ) .**

**ثالثاً :- تقسم الشركات الى شركات اشخاص وشركات اموال :- ويعـد هذا التقسيم من اهم التقسيمات التي قالها الفقه ، فهي تستند لاهمية عنصري هما ( الاشخاص والمال لجميع الشركات ) فانه في بعضها ، يغلب العنصر الشخصي على الآخر ، وبذلك يطلق على هذا النوع من الشركات شركات الاشخاص، وفي البعض الاخر يغلب العنصر المالي على العنصر الشخصي . فيطلق عليها شركات الاموال .**

**ويترتب على تقسيم الشركات الى شركات اشخاص وشركات اموال نتائج هامة يمكننا المقارنة بين هذين النوعين من خلال الجدول التالي :-**

| شركات الاشخاص | شركات الاموال |
|---|---|
| 1. تقسيم رأس المال الى حصص قد تكون متساوية او غير متساوية . | 1. يقسم راس المال الى اسهم تكون قيمة الاسهم متساوية . |
| 2. تقوم على الاعتبار الشخصي ( اي الاسم الشخصي نفسه ) . | 2. تقوم على الاعتبار المالي . ( مقدار الاسهم التي يمتلكها ) |
| 3. مسؤولية الشركاء مطلقة غير محدودة اي انها تمتد الى جميع اموال الشركاء حتى ما كان منها خارج الشركة . | 3. مسؤولية المساهمين محدودة بمقدار مساهمتهم براس المال . لا يسال المساهم عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للاسهم التي يمتلكها . |
| 4. دخول وخروج شريك من والى الشركة تحيطه صعوبات وقيود كاشتراط موافقة جميع شركاء الشركة لتصرف الشريك بحصته لذا يطلق عليها بالشركات المغلقة . | 4. بامكان المساهم نقل ملكية اسهمه الى غيره من دون اشتراط موافقة الاخرين لذا يطلق عليها بالشركات المفتوحة . |
| 5. لا يجوز مشاركة الاشخاص المعنويين بل يقتصر على الاشخاص الطبيعيين . | 5. يجوز مشاركة الاشخاص المعنويين ولا يقتصر على الاشخاص الطبيعيين . |
| 6. تدار الشركة من قبل الشركاء انفسهم . | 6. تدار الشركة من خلال مجلس الادارة . |
| 7. يتم توزيع الارباح والخسائر وفق بنود العقد المتفق عليها مع الشركاء . | 7. يتم توزيع الارباح والخسائر بحسب عدد الاسهم . |
| 8. ان عمر الشركة مرتبطة باعمار الشركاء فيها . | 8. ان عمر الشركة غير محدد ولا يتاثر باعمار المساهمين . |
| 9. ان اعسار الشركة يؤدي الى اعسار الشركاء ويعتبر كل شريك فيها معسرا . | 9. ان اعسار الشركة لا يؤدي الى اعسار الشركاء ولا يعد كل مساهم فيها معسراً . |
| 10. من اشكالها ، شركات التضامن والشركة البسيطة ، والمشروع الفردي . | 10. من اشكالها الشركات المساهمة والشركات المحدودة . |

# اسئلة الفصل الاول

س1:- ما مفهوم الشركة ؟

س2:- ماهي الخصائص التي يمكن تحديدها من تعريف الشركة ؟

س3:- ما انواع الشركات بحسب قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 ؟

س4:- قارن بين :الشركة المحدودة والشركة المساهمة،المشروع الفردي والشركة البسيطة؟

س5:- ما انواع الشركات تبعا لملكية رأس المال؟

س6:- ما الفرق بين شركات التضامن وشركات الاموال؟

س7:- اكتب المصطلحات الاتية باللغة الانكليزية:

1- الشركة 2- الشركة المساهمة 3- الشركة المحدودة

4- الشركة التضامنية 5- المشروع الفردي 6- الشركة البسيطة

**ملاحظة:**

**على المدرس/ المدرسة ابلاء الاهمية للمصطلحات المحاسبية الواردة في كافة الفصول لهذا الكتاب وتخصيص درجة لها في النشاط اليومي وفي الامتحانات التحريرية كافة بما يدل 10% من الدرجة باعتبارها جزء مهم من مفهوم الكتاب.**

# الفصل الثاني / شركات التضامن

**أهداف الفصل:- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

1- معرفة مفهوم وتعريف شركة التضامن

2- فهم الخصائص الرئيسية لشركات التضامن

3- معرفة ماهية عقد الشركة ومحتوياته

4- معرفة اجراءات ومستلزمات التأسيس

## تمهيد

ان الشركة التضامنية هي شركة اشخاص ، اي يكون الاعتبار الرئيس فيها لشخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم ، ويقسم راس المال فيها الى حصص متفق عليها ومثبتة في عقد الشركة وتكون مسؤولية المشاركين فيها غير محدودة بمعنى ان لدائني الشركة الحق بالرجوع الى الاموال الخاصة لاي من الشركاء عند اعسار الشركة ، وهي تتكون من عدد من الاشخاص لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن عشرة . ولذلك فان شركة التضامن يمكن تكوينها بين افراد الاسرة الواحدة او المعارف والاصدقاء الذين تربطهم ثقة متبادلة فيما بينهم للقيام بالمشاريع الصغيرة .

ولقد بين قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته كافة القضايا المتعلقة بتاليف او تكوين شركة التضامن وتسجيلها ومحتويات عقدها واشهارها وادارتها .

## مفهوم شركة التضامن

ان شركة التضامن هي نوع من انواع شركات الاشخاص لقيامها على الاعتبار الرئيس وهو شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم ( وهذا له دوره الكبير في استمرار الشركة ونجاحها هو مقدار الثقة التي تربط الشركاء ) ومسؤولياتهم فيها غير محدودة بمقدار استثماراتهم في الشركة بل يحق لدائنيها عند اعسارها الرجوع الى الاموال الخاصة لاي شريك فيها ومطالبته بتسديد دين الشركة ولا يحق له رفض التسديد ان كان قادرا على ذلك .

وهي تتكون من عدد من الاشخاص الطبيعيين لايقل عن اثنين ولا يزيد عن عشرة ( اذا اصبح عدد اعضاء الشركة عضو واحد فقط وجب تحويلها الى مشروع فردي او دمجها او تصفيتها ) . اما اذا زاد عدد اعضائها عن عشرة وجب تحويلها اما الى شركة محدودة او شركة مساهمة او تصفيتها.

ويقسم راس المال فيها الى حصص متفق عليها بين الشركاء في عقدها ، أذ ان العقد في الشركة التضامنية هو اداة التعريف للشركة وهو الاساس لتشكيلها وتشغيلها لذا وجب ان يكون قانونيا تجنبا لسوء الفهم او الاختلاف في وجهات النظر .

## تعريف الشركة التضامنية

هي شركة تتالف من عدد من الاشخاص الطبيعيين لايقل عن شخصين ولا يزيد عن عشرة يكون لكل منهم حصه فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤوليه شخصية وغير محدودة عن جميع التزامات الشركة .

## الخصائص الرئيسة لشركات التضامن :-

يمكن تلخيص الخصائص الرئيسة لشركات التضامن فيما يأتي :-

1- سهولة التكوين Ease of formation لاشك ان تكوين شركة تضامن اسهل بكثير مقارنة بتاسيس شركة مساهمة أذ ان كل ما في الامر هو التوصل الى اتفاق بين مجموعة الشركاء وعقد الشركة يتم تحريره طبقا للقواعد القانونية المقررة ، ويقومون الشركاء بانفسهم بتدبير الاموال اللازمة لتكوين الشركة .

2- المسؤولية الغير محدودة Unlimited Responsibility ويعني ذلك ان مسؤولية الشركاء في شركة التضامن مسؤولية غير محدودة بمقدار ممتلكاتهم في الشركة حيث تتعدى تلك المسؤولية الحدود وتمتد الى الممتلكات الاخرى للشركاء ، بمعنى انه في حالة عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها تجاه الدائنين فيمكن للدائنين مطالبة الشركاء بالسداد من اموالهم وممتلكاتهم الشخصية حيث ان المسؤولية غير محدودة وكذلك فان المسؤولية تضامنية ، بمعنى انه في حالة ان احد الشركاء يكون معسرا اي لايستطيع السداد لنصيبه في مقدار الخسارة التي تتعدى حدود ممتلكاته في الشركة فان الشركاء الاخرين يتحملون تلك الخسارة فيما بينهم .

**3 - الادارة المشتركة (الجماعية): Joint Management** من المتعارف عليه ان جميع الشركاء في شركة التضامن لهم الحق في الادارة والتصرف القانوني فيما يرتبط بنشاط الشركة ، وذلك أذا مالم ينص العقد صراحة على خلاف ذلك مثل ان يكون احد الشركاء هو الوحيد المخول بالتوقيع على عقود الاقتراض من الغير او ما شابه ذلك وبصفة عامة يمكن القول ان جميع الشركاء متساوون في تصرفاتهم في ادارة شؤون الشركة وان هذه التصرفات تعتبر ملزمة لبقاء الشركاء .

**4- الملكية المشتركة: Co. Ownership or partnership property** معنى ذلك ان جميع موجودات الشركة تعتبر ملكية مشتركة لجميع الشركاء بغض النظر عن الشريك الذي قدم تلك الممتلكات ومعنى ذلك انه اذا قدم احد الشركاء قطعة ارض للشركة كحصة في راس المال فان ملكية الارض تصبح ملكية على المشاع لجميع الشركاء وكذلك الحال لباقي عناصر الاصول او الموجودات

**5- المشاركة في الارباح: Participation in profits** جميع الشركاء لهم الحق في المشاركة في ارباح الشركة طبقا لما ينص عليه عقد الشركة من حيث كيفية توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء ، وبصورة عامة اذا لم ينص العقد على اساس معين لتوزيع الربح او الخسارة بين الشركاء ، يفترض ان التوزيع بالتساوي .

**6- محدودية عمر الشركة التضامنية:** ان عمر الشركة التضامنية ، مرتبط باعمار الشركاء فيها اذ ان الشركة تنحل عند وفاة احد الشركاء فضلاً على اسباب انقضاء الشركة الاخرى مثل انسحاب احد الشركاء او افلاسه او عدم مقدرته على الاستمرار في حين اجاز القانون العراقي للشركات في مادته 70 جواز استمرار الشركة التضامنية مع ورثة الشريك المتوفي .

## عقد الشركة ومحتوياته

يعد المؤسسون عقد الشركة موقعاً من قبلهم او من قبل ممثليهم القانونيين ويتضمن العقد كحد ادنى ما يأتي :-

اولاً :- اسم الشركة ونوعها .

ثانياً :- المركز الرئيس للشركة ، على ان تكون في العراق .

ثالثاً :- الغرض الذي تم من اجله تاسيس الشركة ، والطبيعة العامة للعمل الذي ستؤديه .

رابعاً :- نشاط الشركة المستمد من هدفها . على ان يكون ضمن احدى القطاعات الاقتصادية أو القطاعات الاخرى ذات العلاقة بنشاطها .

خامساً :- رأس مال الشركة وتقسيمه الى حصص .

سادساً :- كيفية توزيع الارباح والخسائر .

سابعاً :- اسماء المؤسسين وجنسياتهم ومهنهم ومحلات اقامتهم الدائمة ومقدار حصصهم .

## إجراءات ومستلزمات التاسيس :-

تتم اجراءات التاسيس بتقديم طلب التاسيس ( الى مسجل الشركات) ويرفق به :-

اولا :- عقد الشركة

ثانيا :- شهادة المصرف بايداع النسبه القانونية من راس المال ويتولى مسجل الشركات مفاتحة الجهـــة المختصة ذات العلاقة بالنشاط المحدد في عقد الشركة للتاكد من انسجام هذا النشاط مع خطة التنمية القومية . وقد اوجب القانون والنظام او التعليمات اخذ موافقة أي جهة على التاسيس واذا ماتمت الموافقة الاصولية على تاسيس الشركة وجب توثيق العقد امام مسجل الشركات ونشر مسجل الشركات قرار الموافقة على تكوين الشركة في النشرة الخاصة بالشركات وفي الصحف اليومية ثم تصدر شهادة التاسيس خلال 15 يوماً من تاريخ نشره وتعد شخصاً اعتبارياً وتكتسب الشخصية المعنوية وبذلك يكون لها ذمة مالية مستقلة واسم خاص تعرف به وجنسية خاصة بها ولها القابلية على الدائنية والمديونية والتعامل مع الأخرين كما يتعامل الشخص الطبيعي ولا تعسر الا باعسار احد الشركاء ويصبح كل شريك من الشركاء مديناً للشركة .

وأذا رفض المسجل التأسيس فيجب عليه أبداء الاسباب ويحق لطالبي التأسيس الاعتراض لدى وزير التجارة خلال 30 يوماً واذا رفض الوزير الاعتراض يجوز الطعن لدى المحكمة المختصة .

ويجوز للمؤسسين تقديم طلب جديد لتأسيس الشركة التي رفض تأسيسها أذا انتفى سبب الرفض .

## أسئلة الفصل الثاني

**س1:- وضح مفهوم شركة التضامن؟**

**س2:- في شركات التضامن لماذا يكون الاعتبار الرئيسي فيها لشخصية الشركاء؟**

**س3:- ماهي الخصائص الرئيسية لشركة التضامن؟ عددها مع الشرح؟**

**س4:- ماهي محتويات عقد شركة التضامن ؟**

**س5:- لماذا يكون عمر الشركة التضامنية مرتبط باعمار الشركاء فيها ؟**

**س6:- اشرح اجراءت ومستلزمات تاسيس شركة التضامن؟**

**س7:- اكتب المصطلحات الاتية باللغة الانكليزية:**

**1- الملكية المشتركة**

**2- المسؤولية غير محدودة**

**3- المشاركة في الارباح**

**4- الادارة المشتركة(الجماعية)**

**5- سهولة التكوين**

# الفصل الثالث / رأس المال في الشركات التضامنية

**أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

1. تعريف رأس المال
2. اثبات العمليات المحاسبية عند تكوين رأس المال في حالات عدة اهمها : -
   - أ - اذا كان رأس المال على شكل حصص نقدية
   - ب - اذا كان رأس المال على شكل حصص عينية
   - ج - عند تقديم الشركاء او احد الشركاء صافي اصول محله التجاري مقابل حصته في رأس مال الشركة

## تمهيد

تتبع شركات التضامن قواعد المحاسبة المعروفة في المحاسبة للمشروعات الفردية أذ تمسك الشركة سجل اليومية العامة وسجل الاستاذ العام ويتم تسجيل العمليات التجارية في هذه السجلات ، ولكن كثير من المحاسبين يصممون النظام المحاسبي للشركة بحسب حجم أعمال الشركة ، فمنهم من يستعمل السجلات المساعده سواء كانت يوميات أو دفاتر أستاذ مساعد .

**تعريف راس المال //** جرى العرف على تعريف رأس المال على انه صافي أصول المشروع أي الفرق بين قيمة الأصول وقيمة الخصوم ، أي ان راس المال يمثل مجموع حقوق أصحاب المشروع الممثلة في قيمة الحصص الاصلية المقدمة من قبل الشركاء مضافا اليها الارباح المرحلة من الاعوام السابقة وأي احتياطيات اخرى .

**رأس المال في الشركات التضامنية //** حددت المواد 26 و 27 و 28 و 34 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته في سنة 2004 راس المال في الشركة التضامنية ، وعليه يقسم راس المال في الشركة التضامنية الى حصص بين الشركاء بموجب عقد الشركة ، على ان يدفع بالدينار العراقي ويجب ان يدفع بالكامل قبل صدور شهادة التأسيس وان يخصص لممارسة نشاط الشركة المحدد في عقدها والوفاء بألتزاماتها ولايجوز التصرف به خلافا لذلك ، ويجب أن لايقل الحد الادنى لرأس المال عن (500 000 ) دينار، وان لا تزيد نسبة المطلوبات الى مجموع رأس المال وحقوق المالكين الاخرى على 30% .

**المعالجة المحاسبية لرأس المال //** سبق ان بينا في أجرأءات التاسيس ان من الواجب على المؤسسين ايداع النسب المحددة قانونا من رأس المال لدى احد المصارف .

تقديم طلب التاسيس اما الحصص العينية فيتم تقييمها من قبل لجان خاصة ويجب موافقة جميع الشركاء عليها ، ويمكن توضيح طرق سداد رأس المال كالاتي :-

1. رأس المال على شكل حصص نقدية
2. رأس المال على شكل حصص عينية.
3. رأس المال على شكل موجودات ومطلوبات ( أي ميزانية محل تجاري )
4. رأس المال على شكل عمل يذكر في عقد التأسيس

وسنتناول فيما يأتي المعالجة المحاسبية بتكوين رأس المال في الشركة التضامنية

**اولا:- راس المال على شكل حصص نقدية //** يقوم الشركاء بتقديم حصصهم برأس المال نقدا في صندوق الشركة او في الحساب الجاري للشركـــة في البنك .

**مثال ( 1 ) :-** في 2006/4/17 أتفق أحمد ومحمد وحسين على تأسيس شركة تضامنية بأسم شركة أحمد وشريكيه التضامنية برأس مال مقداره ( 10 مليون ) دينار موزع بنسبة (3 : 3 : 4) علـى التوالي وقد تم أيداع المبلغ في الحساب الجاري للشركة في البنك .

المطلوب :- 1- أيجاد حصة كل شريك في رأس المال 2- تسجيل قيد رأس مال الشركة 3- اعداد الميزانية الافتتاحية

**الحل :-** 1/ مجموع الحصص 10 = 3 + 3 + 4

رأس مال الشريك احمد = $\frac{4}{10}$ × 10 000 000 = 4 000 000 دينار

رأس مال الشريك محمد = $\frac{3}{10}$ × 10 000 000 = 3 000 000 دينار

رأس مال الشريك حسين = $\frac{3}{10}$ × 10 000 000 = 3 000 000 دينار

2 / 10 000 000 من حـ / البنك / جاري

الى مذكورين

4 000 000 حـ / رأس مال الشريك أحمد

3 000 000 حـ / رأس مال الشريك محمد

3 000 000 حـ / رأس مال الشريك حسين

تسديد حصص الشركاء برأس المال في الحساب الجاري للشركة لدى البنك

///3 الميزانية الافتتاحية لشركة احمد وشريكيه التضامنية

| الموجـــــودات | | المطلوبـــــــــات | |
|---|---|---|---|
| الموجودات المتداولة | | رأس المال | |
| البنك / جاري | 10 000 000 | رأس مال الشريك أحمد | 4 000 000 |
| | | رأس مال الشريك محمد | 3 000 000 |
| | | رأس مال الشريك حسين | 3 000 000 |
| | 10 000 000 | | 10 000 000 |

**ثانياً:- رأس المال على شكل حصص عينية // يقوم الشركاء بتقديم حصصهم برأس المال على شكل أصول عينية كأن تكون بضاعة ، اثاثاً ، سيارات ..... الخ .**

**مثال ( 2 ) :- في 2007/4/1 أتفقت لينا ومينا على تكوين شركة تضامنية بأسم شركة لينا ومينا التضامنية برأس مال مقداره (10) مليون دينار تقدم مناصفة بين الشريكتين ، وقد قدمت كل شريكة حصتها كالاتي :- الشريكة لينا قدمت حصتها على شكل بضاعة قيمتها (3) مليون دينار واثاثاً قيمته (2) مليون دينار ، بينما قدمت الشريكة مينا حصتها على شكل سيارة قيمتها (4) مليون دينار والباقي نقدا في الحساب الجاري لدى البنك .**

**المطلوب :- ( 1 ) ايجاد حصة كل شريكة في رأس المال**

**( 2 ) أثبات قيود اليومية اللازمة**

**( 3 ) اعداد الميزانية الافتتاحية**

**الحل :- 1 / حصة كل شريكة في رأس المال = $\frac{10\,000\,000}{2}$ = 5 000 000 دينار**

**2 / من مذكورين**

**3 000 000 حـ / البضاعه**

**2 000 000 حـ / الاثاث**

**5 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك لينا**

**قيد اثبات حصة الشريكة لينا في رأس المال**

من مذكورين

4 000 000 حـ / السيارات

1 000 000 حـ / البنك / جاري

5 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك مينا

قيد اثبات حصة الشريكة مينا في رأس المال

---

/ 3 الميزانية الافتتاحية لشركة لينا ومينا التضامنية

| الموجودات | | المطلوبات وحق الملكية | |
|---|---|---|---|
| الموجودات المتداولة | | حق الملكية وراس المال | |
| البنك | 1 000 000 | رأس مال الشريك لينا | 5 000 000 |
| البضاعة | 3 000 000 | رأس مال الشريك مينا | 5 000 000 |
| مجموع الموجودات المتداولة | 4 000 000 | مجموع راس المال للشركة | 10 000 000 |
| الموجودات الثابتة | | | |
| السيارات | 4 000 000 | | |
| الاثاث | 2 000 000 | | |
| مجموع الموجودات الثابتة | 6 000 000 | | |
| **مجموع الموجودات** | **10 000 000** | **مجموع المطلوبات وحق الملكية** | **10 000 000** |

**مثال (3) :- في 2005/3/1 أتفق مروان وزيدون على تكوين شركة تضامنية بأسم شركة مروان وشريكه برأس مال مقداره ( 50 ) مليون دينار مقسم بينهم بنسبة( 2 : 3 )على التوالي وقد قدم الشريك مروان حصته على شكل بضاعه قيمتها السوقية ( 20 ) مليون دينار بينما كلفتها كانت ( 30 ) مليون دينار بينما قدم الشريك زيدون حصته على شكل اثاث قيمته الدفترية ( 5 ) مليون دينار وقد تم تقييمه بمبلغ ( 3 ) مليون دينار وبضاعة كلفتها ( 15 ) مليون دينار وتم الاتفاق على قبولها بمبلغ ( 19 ) مليون دينار .**

**المطلوب : ( 1 ) أيجاد حصة كل شريك برأس المال ، ( 2 ) اثبات القيود الخاصة براس المال ( 3 ) اعداد الميزانية الافتتاحية ، ( 4 ) يتحمل جاري كل شريك بالفرق ان وجد**

**الحل:-** 1 /// 3 + 2 = 5 مجموع حصص رأس المال

حصة الشريك مروان في راس المال = $\frac{3}{5}$ × 50 000 000 = 30 000 000 دينار

حصة الشريك زيدون في رأس المال = $\frac{2}{5}$ × 50 000 000 = 20 000 000 دينار

2 /// القيود الخاصة بتكوين رأس المال

**ملاحظة :-** نلاحظ هنا ان الموجودات المقدمة قد تم اعادة تقييمها بما يلائم قيمتها السوقيه ، ويتم اعتماد القيمة السوقية للموجودات المقدمة كحصة للشريك في راس المال .

من مذكورين
20 000 000 حـ / البضاعه
10 000 000 حـ / جاري الشريك مروان
30 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك مروان
قيد اثبات حصة الشريك مروان في رأس المال

---

من مذكورين
3 000 000 حـ / الاثاث
19 000 000 حـ / البضاعه
الى مذكورين
20 000 000 حـ / راس مال الشريك زيدون
2 000 000 حـ / جاري الشريك زيدون
قيد اثبات حصة الشريك زيدون في رأس المال

---

///3 الميزانية الافتتاحية لشركة مروان وشريكه

| الموجودات | المطلوبات وراس المال |
|---|---|
| الموجودات المتداولة | رأس المال |
| 39 000 000 البضاعة | 30 000 000 راس مال الشريك مروان |
| الموجودات الثابتة | 20 000 000 رأس مال الشريك زيدون |
| 3 000 000 الإثاث | 50 000 000 رأس مال الشركة |
| 10 000 000 جاري الشريك مروان | 2 000 000 جاري الشريك زيدون |
| مجموع الموجودات 52 000 000 | مجموع المطلوبات وحق الملكية 52 000 000 |

**ثالثا :-** قد يقوم احد الشركاء بتقديم صافي اصول محله التجاري مقابل حصته في رأس مال الشركة وهنا قد يتفق الشركاء على مايأتي :-

1- عدم أجراء أي تعديلات في قيم موجودات ومطلوبات المحل واثباتها في سجلات الشركة كما هي وبقيمتها الدفترية .

2- أعادة تقدير موجودات ومطلوبات المحل قبل انتقالها للشركة حيث تظهر الموجودات والمطلوبات بسجلات الشركة بقيمها المتفق عليها بعد اعادة التقدير .

**وفيما يأتي تفصيل للحالتين المذكورتين سابقا :-**

**1.عدم اجراء تعديلات على موجودات ومطلوبات المحل :-** وهنا تسجل الموجودات والمطلوبات في سجلات الشركة بقيمتها الدفترية حيث نجعل الموجودات مدينة والمطلوبات دائنة مع جعل حساب رأس مال الشريك دائنا بالفرق ، وتواجهنا في هذه الحالة أحدى الاحتمالات الأتية :-

أ- وفي هذه الحالة نقوم بأثبات الموجودات والمطلوبات وترحيل الفرق الى حساب رأس مال الشريك ويكون معادلا لحصته في رأس المال المتفق عليه .

ب- قد يقل صافي الاصول المنتقله الى الشركة عن حصة الشريك المتفق عليها في رأس المال وفي هذه الحالة تتم المعالجه بأحد الوجهين الاتيين :-

1- النص على قيام الشريك بدفع الفرق في الصندوق او البنك حيث يجعل حساب الصندوق او البنك مديناً وحساب رأس مال الشريك دائنا .

2- النص على عدم قيام الشريك بالدفع وعَدّ الفرق شهرة محل حيث يجعل حساب شهرة المحل مدينا وحساب راس مال الشريك دائنا .

ج- قد يزيد صافي الاصول المنتقله الى الشركة عن حصة الشريك المتفق عليها في رأس مال الشركة وفي هذه الحالة تتم المعالجة باحد الوجهين الاتيين :-

1- النص على جوازالشريك بسحب الفرق من الصندوق او البنك حيث يجعل حساب رأس المال مدينا وحساب الصندوق او البنك دائناً .

2- عدم النص على جواز سحب الفرق وعَدّ الفرق احتياطي راس مال حيث يجعل حساب راس مال الشريك مدينا وحساب احتياطي راس المال دائنا .

**مثال (4):-** في 2006/3/1 اتفق كلا من مهند وخلف وزيد وعصام على تكوين شركة تضامن بأسم شركة مهند وشركاؤه برأس مال وقدره (100) مليون دينار على ان تكون حصصهم برأسمال الشركة كما يأتي :- 40% ، 35% ، 15% ، 10% على التوالي . وقد قدم كلا منهم اصول وخصوم محله مقابل حصته في رأس المال وكانت على النحو التالي :- (( المبالغ بملايين الدنانير ))

محل مهند:- الموجودات // اراضي ( 24 ) دينار / بضاعة ( 20 ) دينار

المطلوبات// دائنون ( 4 ) دينار

محل خلف:- الموجودات // اراضي ( 16 ) دينار/ اثاث (15) دينار / بنك ( 2 ) دينار

المطلوبات // اوراق الدفع ( 1 ) دينار

محل زيد :- الموجودات // بضاعة ( 15 ) دينار / اثاث ( 5 . 2 ) دينار / صندوق ( 1 ) دينار

المطلوبات // دائنون ( 2 ) دينار

محل عصام :- الموجودات // بضاعة ( 5 ) دينار / اثاث ( 6 ) دينار

المطلوبات // اوراق الدفع ( 2 ) دينار

وقد اتفق الشركاء على ان تمثل اصول وخصوم محالهم حصصهم براس مال الشركة بأستثناء عصام فتقرر ان يسحب او يدفع الفرق الى بنك الشركة .

المطلوب :- ( 1 ) اثبات ماتقدم في سجلات شركة مهند وشركاؤه ، ( 2 ) اعداد الميزانية الافتتاحية للشركة.

**الحل :-** 100 000 000 × 40% = 40 000 000 دينار حصة الشريك مهند في راس مال الشركة

100 000 000 × 35% = 35 000 000 دينار حصة الشريك خلف في راس مال الشركة

100 000 000 × 15% = 15 000 000 دينار حصة الشريك زيد في راس مال الشركة

100 000 000 × 10% = 10 000 000 دينار حصة الشريك عصام في راس مال الشركة

من مذكورين

24 000 000 حـ / الاراضي

20 000 000 حـ / البضاعه

الى مذكورين

4 000 000 حـ / الدائنون

40 000 000 حـ / راس مال الشريك مهند

اثبات حصة الشريك مهند في رأس المال

من مذكورين
16 000 000 حـ / الاراضي
15 000 000 حـ / الاثاث
2 000 000 حـ / البنك
3 000 000 حـ / شهرة المحل ( الفرق بين الاصول والخصوم )
الى مذكورين
1 000 000 حـ / اوراق الدفع
35 000 000 حـ / رأس مال الشريك خلف
أثبات حصة الشريك خلف في رأس المال

---

من مذكورين
15 000 000 حـ / البضاعه
2 500 000 حـ / الاثاث
1 000 000 حـ / الصندوق
الى مذكورين
2 000 000 حـ / الدائنون
15 000 000 حـ / رأس مال الشريك زيد
1 500 000 حـ / أحتياطي راس المال (الفرق بين الموجودات والمطلوبات)
أثبات حصة الشريك زيد في رأس المال

---

من مذكورين
5 000 000 حـ / البضاعه
6 000 000 حـ / الاثاث
1 000 000 حـ / البنك
الى مذكورين
2 000 000 حـ / اوراق الدفع
10 000 000 حـ / راس مال الشريك عصام
أثبات حصة الشريك عصام برأس المال

---

| الموجودات | الميزانيـــة الافتتاحيـــة لشركـــة مهنـــد وشركـــاؤه | المطلوبات |
|---|---|---|
| **الموجودات المتداولة** | | **المطلوبات المتداولة** |
| الصندوق 1 000 000 | | الدائنون 6 000 000 |
| البنك 3 000 000 | | أوراق الدفع 3 000 000 |
| البضاعة 40 000 000 | | |
| مجموع الموجودات المتداولة | 44 000 000 | مجموع المطلوبات المتداولة 9 000 000 |
| **الموجودات الثابتة** | | **المطلوبات طويلة الاجل** |
| الاثاث 23 500 000 | | راس مال الشريك مهند 40 000 000 |
| الاراضي 40 000 000 | | رأس مال الشريك خلف 35 000 000 |
| | | رأس مال الشريك زيد 15 000 000 |
| | | رأس مال الشريك عصام 10 000 000 |
| مجموع الموجودات الثابتة | 63 500 000 | مجموع راس المال للشركة 100 000 000 |
| شهرة المحل | 3 000 000 | احتياطي رأس المال 1 500 000 |
| مجموع الموجودات | 110 500 000 | مجموع المطلوبات وحق الملكية 110 500 000 |

**ملاحظات حول الحل :-**

**اولا// بالنسبة للشريك مهند**

**صافي اصول محله = (24 000 000 +20 000 000)- 4 000 000 =40 000 000 دينار**

**وان حصته براس مال الشركة (40 000 000 ) دينار وصافي الاصول تساوي حصته تماما .**

**ثانيا// بالنسبة للشريك خلف**

**صافي اصول محله =**

**( 16 000 000 + 15 000 000 + 2 000 000 ) - 1 000 000=32 000 000 دينار**

**بما ان حصة خلف في راس مال الشركة هو 35 000 000 ولايوجد نص على دفع الفرق ، فالفرق هنا يعَدّ شهرة محل بمقدار 3 000 000 دينار .**

**ثالثا// بالنسبة للشريك زيد**

**صافي اصول محله = (15 000 000 + 2 500 000 + 1 000 000) - 2 000 000 = 16 500 000 دينار**

**بما ان حصة زيد في رأس مال الشركة 15 000 000 دينار ولايوجد نص على سحب الفرق فالفرق هنا يعَدّ احتياطي راس المال بمقدار 1 500 000 دينار .**

رابعاً// بالنسبة للشريك عصام

صافي اصول محله = ( 5 000 000 + 6 000 000) – 2 000 000 = 9 000 000 دينار

بما ان حصة عصام في رأس مال الشركه هو 10 000 000 دينار ويوجد نص على دفع الفرق فعليه يقوم عصام بدفع مبلغ 1 000 000 دينار الى بنك الشركة .

## مثال ( 5 ) :-

اتفق كلاً من علي وعمر على تأسيس شركة تضامن بأسم شركة علي وعمر التضامنية برأس مال مقداره ( 200 ) مليون دينار مقسم بينهم بنسبة 40% ، 60% على التوالي وقد تم الاتفاق على أن يقوم علي بدفع حصته نقداً في الحساب الجاري للشركة لدى البنك بينما قدم عمر حصته برأس المال على شكل ميزانية محله التجاري وكانت كالاتي :- ( المبالغ بملايين الدنانير )

| الموجودات | | الميزانيه العمومية لشركة عمر التجارية | المطلوبات وحق الملكية |
|---|---|---|---|
| الموجودات المتداولة | | حق الملكية | |
| | | رأس المال | 100 |
| الصندوق | 10 | ارباح مدورة | 20 |
| البضاعة | 55 | | |
| الموجودات الثابتة | | | |
| الاثاث | 5 | | |
| المباني | 50 | | |
| | **120** | | **120** |

وقد تم قبول ميزانية عمر من دون اجراء اي تعديلات عليها والمطلوب ايجاد حصة كل شريك في رأس المال واثبات قيود اليومية اللازمة ثم اعداد الميزانية الافتتاحية

الحل / 1 / 200 000 000 × 40% = 80 000 000 دينار رأس مال الشريك علي

200 000 000 × 60% = 120 000 000 دينار راس مال الشريك عمر

2 / 80 000 000 من حـ / البنك
80 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك علي
أثبات حصة الشريك علي في رأس المال

من مذكورين
000 000 10 حـ / الصندوق
000 000 55 حـ / البضاعه
000 000 5 حـ / الاثاث
000 000 50 حـ / المباني
000 000 120 الى حـ / رأس مال الشريك عمر
أثبات حصة الشريك عمر في رأس المال

*** ملاحظة / تم جمع الارباح المدورة للشريك عمر مع راس ماله باعتبار ان هذه الارباح قد تحققت في مشروعه الفردي .

///3 الميزانية الافتتاحية لشركة علي وعمر التضامنية

| الموجودات | حق الملكية وراس المال |
|---|---|
| الموجودات المتداولة<br>000 000 80 البنك<br>000 000 10 الصندوق<br>000 000 55 البضاعه<br>مجموع الموجودات المتداولة 000 000 145<br>الموجودات الثابتة<br>000 000 5 الاثاث<br>000 000 50 المباني<br>مجموع الموجودات الثابتة 000 000 55 | 000 000 80 رأس مال الشريك علي<br>000 000 120 رأس مال الشريك عمر |
| مجموع الموجودات 000 000 200 | مجموع المطلوبات وحق الملكية 000 000 200 |

اعادة تقدير الموجودات والمطلوبات المحل التجاري قبل انتقالها للشركة :- تقوم الشركة هنا بأثبات الاصول المنتقلة اليها فقط والخصوم التي تعهدت بها فقط وبقيمتها المتفق عليها – اي بعد اعادة تقديرها – في السجلات ، حيث تجعل حسابات الموجودات مدينة وحسابات المطلوبات دائنة وحسابات رأس مال الشريك المعني دائنا بالفرق .فاذا زاد صافي الموجودات عن حصة الشريك المتفق عليها يتم اعطاء الشريك الحق في سحب الفرق نقدا أو من قبل الشركة ويكون بالقيد الاتي:-

** من حـ / رأس مال الشريك

** الى حـ / الصندوق أو البنك

---

أما أذا قل صافي الموجودات عن حصة الشريك المتفق عليها ، يقوم هنا الشريك بايداع الفرق في صندوق او بنك الشركة ويكون بالقيد الاتي :-

** من حـ / الصندوق أو البنك

** الى حـ / رأس مال الشريك

---

**مثال ( 6 ) :-** أتفق ماهر وساهر على تكوين شركة تضامنية بأسم شركة ماهر وساهر التضامنية بـرأس مال مقداره (90مليون دينار)مقسم بينهم بنسبة( 2:1 ) على التوالي على أن يقوم ماهر بتسديد حصته نقدا في الحساب الجاري للشركة، أما ساهر فيقدم ميزانية محله التجاري وكانت كما يأتي :- (المبالغ بملايين الدنانير)

| ميزانيـــة محـــل ساهـــر التجاريـــة | | | |
|---|---|---|---|
| **الموجودات** | | **المطلوبات** | |
| الموجودات المتداولـة | | المطلوبات المتداولة | |
| البنك | 2 | الدائنون | 3 |
| المدينون | 3 | | |
| البضاعة | 44 | | |
| مجموع الموجودات المتداولة | 49 | | |
| الموجودات الثابتـة | | حق الملكية | |
| الاثاث | 2 | رأس المال | 58 |
| السيارات | 10 | | |
| مجموع الموجودات الثابتة | 12 | | |
| | 61 | | 61 |

وقد تم الاتفاق على أعادة تقدير الموجودات كما يأتي :-

1-أعيد تقدير الاثاث بمبلغ ( 1 . 5 ) مليون دينار والسيارات بمبلغ ( 9 ) مليون دينار

2-أعيد تقدير البضاعه بمبلغ ( 6 . 47 ) مليون دينار

3- اعيد تقدير المدينون بمبلغ ( 9 . 2 ) مليون دينار

4- يسحب أو يسدد الشريك ساهر ماله أو ماعليه عن طريق البنك

المطلوب :- 1- أحتساب حصة رأس مال كل شريك

2 - أثبات قيود اليومية في سجلات الشركة القديمة والشركة التضامنية الجديدة

3- اعداد الميزانية الافتتاحية

* توضيح // عندما يتفق الشركاء على تعديل قيم الموجودات يجب مراعاة مايأتي :-

1- تعديل قيم الموجودات في سجل المحل التجاري(القديم) ليتم اثبات نتائج اعادة التقدير .

2- أغلاق سجلات المحل التجاري(القديم) .

3- نقل وأثبات الموجودات الثابتة في سجل الشركة التضامنية .

وهناك طريقتين لتعديل قيم الموجودات وهما :-

1-الطريقه المباشرة :- وبموجبها يعدل حـ / رأس المال بشكل مباشر

2- الطريقه غير المباشرة :- وبموجبها تعدل الموجودات مع حساب وسيط يسمى حـ / أعادة التقدير والذي يقفل رصيده في حـ / رأس المال

وسنقوم بحل المثال ( 6 ) وفق الطريقه المباشرة اولا ومن ثم الطريقه غير المباشرة ثانيا .

الحل :- وفق الطريقه المباشرة

///1 1 + 2 = 3 مجموع حصص راس المال

30 000 000 = 3/1 × 90 000 000 دينار رأس مال الشريك ماهر

60 000 000 = 3/2 × 90 000 000 دينار رأس مال الشريك ساهر

///2

30 000 000 من حـ / البنك

30 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك ماهر

أثبات حصة الشريك ماهر في رأس المال

**3/// أما حصة الشريك ساهر فسنقوم بأتباع الخطوات الثلاثه المذكورة سابقا ( تعديل القيم ، اغلاق السجلات القديمة ، النقل والاثبات في الشركة التضامنية الجديدة )**

**** تعديل القيم في سجلات الشركة القديمة**

**الاثاث // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان**

**2 000 000 – 1 500 000 = 500 000 دينار نقصان**

**500 000 من حـ / رأس المال**

**500 000 الى حـ / الاثاث**

---

**السيارات // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان**

**10 000 000 – 9 000 000 = 1 000 000 دينار نقصان**

**1 000 000 من حـ / راس المال**

**1 000 000 الى حـ / السيارات**

---

**البضاعه // اعادة التقدير – الرصيد = زيادة**

**47 600 000 – 44 000 000 = 3 600 000 دينار زيادة**

**3 600 000 من حـ / البضاعه**

**3 600 000 الى حـ / راس المال**

---

**المدينون // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان ( مخصص ديون مشكوك فيها )**

**3 000 000 – 2 900 000 = 100 000 دينار ( مخصص ديون مشكوك فيها )**

**100 000 من حـ / راس المال**

**100 000 الى حـ / مخصص ديون مشكوك فيها**

---

حـ / راس المال ( ساهر )

| منـــــــه | | لـــــــــه | |
|---|---|---|---|
| 500 000 | الى حـ / الاثـــــاث | 58 000 000 | الرصيـــد |
| 1 000 000 | الى حـ / السيـارات | 3 600 000 | من حـ / البضاعه |
| 100 000 | الى حـ/مخصص د.م | | |
| 60 000 000 | رصيـــد جديـــد | | |
| 61 600 000 | | 61 600 000 | |

أغلاق سجلات ساهر

من مذكورين
100 000 حـ / مخصص د . م
3 000 000 حـ / دائنون
60 000 000 حـ / رأس المال
الى مذكورين
1 500 000 حـ / الاثاث
9 000 000 حـ / السيارات
47 600 000 حـ / البضاعة
3 000 000 حـ / المدينون
2 000 000 حـ / البنك

---

قيد اثبات حصة الشريك ساهر في راس المال ( سجلات الشركة التضامنية )

من مذكورين
1 500 000 حـ / الاثاث
9 000 000 حـ / السيارات
47 600 000 حـ / البضاعه
3 000 000 حـ / المدينون
2 000 000 حـ / البنك
الى مذكورين
100 000 حـ / مخصص د . م
3 000 000 حـ / دائنون
60 000 000 حـ / رأس مال الشريك ساهر

---

| الميزانية الافتتاحية لشركة ماهر وساهر التضامنية | |
|---|---|
| **الموجودات** | **المطلوبات وحق الملكية** |
| الموجودات المتداولة | المطلوبات قصيرة الاجل |
| البنك 32 000 000 | الدائنون 3 000 000 |
| البضاعة 47 600 000 | |
| المدينون 3 000 000 | حق الملكية وراس المال |
| مخصص ديون مشكوك (100 000) | رأس مال الشريك ماهر 30 000 000 |
| مجموع الموجودات المتداولة 82 500 000 | رأس مال الشريك ساهر 60 000 000 |
| الموجودات الثابتة | |
| الاثاث 1 500 000 | |
| السيارات 9 000 000 | |
| مجموع الموجودات الثابتة 10 500 000 | |
| **مجموع الموجودات 93 000 000** | **مجموع المطلوبات وحق الملكية 93 000 000** |

**الحل // بأفتراض استخدام الطريقة غير المباشرة**

**1/ 1 + 2 = 3 مجموع حصص راس المال**

**30 000 000 دينار رأس مال الشريك ماهر = 3/1 × 90 000 000**

**60 000 000 دينار رأس مال الشريك ساهر = 3/2 × 90 000 000**

---

**2/ 30 000 000 من حـ / البنك**

**30 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك ماهر**

**أثبات حصة الشريك ماهر في رأس المال**

---

**3/// أما حصة الشريك ساهر فسنقوم بأتباع الخطوات الثلاثه المذكورة سابقا ( تعديل القيم ، اغلاق السجلات القديمة ، النقل والاثبات في الشركة التضامنية الجديدة )**

**** تعديل القيم في سجلات الشركة القديمة**

**الاثاث // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان**

**2 000 000 – 1 500 000 = 500 000 دينار نقصان**

**500 000 من حـ / أعادة التقدير**

**500 000 الى حـ / الاثاث**

---

**السيارات // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان**

**10 000 000 – 9 000 000 = 1 000 000 دينار نقصان**

**1 000 000 من حـ / أعادة التقدير**

**1 000 000 الى حـ / السيارات**

---

**البضاعه // اعادة التقدير – الرصيد = زيادة**

**47 600 000 – 44 000 000 = 3 600 000 دينار زيادة**

**3 600 000 من حـ / البضاعه**

**3 600 000 الى حـ / أعادة التقدير**

---

**المدينون // الرصيد – اعادة التقدير = نقصان ( ويَعدّ مخصص ديون مشكوك فيها )**

**3 000 000 – 2 900 000 = 100 000 دينار ( مخصص ديون مشكوك فيها )**

**100 000 من حـ / أعادة التقدير**

**100 000 الى حـ / مخصص ديون مشكوك فيها**

---

حـ / أعادة التقدير

| منـــــــــه | لـــــــــــه |
|---|---|
| 500 000 الى حـ / الاثـــــاث<br>1 000 000 الى حـ / السيـــــارات<br>100 000 الى حـ / مخصص د.م<br>2 000 000 الفرق ( رأس المال ) | 3 600 000 من حـ / البضاعة |
| 3 600 000 | 3 600 000 |

2 000 000 من حـ / اعادة التقدير

2 000 000 الى حـ / رأس المال

---

حـ / راس المال

| منـــــــــه | لـــــــــــه |
|---|---|
| 60 000 000 الرصيـد الجديـد | 58 000 000 الرصيـــد القديم<br>2 000 000 من حـ / أعادة التقدير |
| 60 000 000 | 60 000 000 |

أغلاق سجلات ساهر

من مذكورين
100 000 حـ / مخصص د . م
3 000 000 حـ / دائنون
60 000 000 حـ / رأس المال
الى مذكورين
1 500 000 حـ / الاثاث
9 000 000 حـ / السيارات
47 600 000 حـ / البضاعه
3 000 000 حـ / المدينون
2 000 000 حـ / البنك

---

قيد اثبات حصة الشريك ساهر في راس المال ( سجلات الشركة التضامنية )

من مذكورين
1 500 000 حـ / الاثاث
9 000 000 حـ / السيارات
47 600 000 حـ / البضاعه
3 000 000 حـ / المدينون
2 000 000 حـ / البنك
الى مذكورين
100 000 حـ / مخصص د . م
3 000 000 حـ / دائنون
60 000 000 حـ / رأس مال الشريك ساهر

---

انتباه :- عند اعادة تقدير المدينون نوسط حـ/ م . د . م بالفرق كما مر علينا في المثال السابق ، واحيانا يتم تخصيص نسبة معينة كمخصص د . م فيوسط حـ / م . د . م ايضا ، بينما اذا تم اعدام دين فيتم تنزيل المبلغ مباشرة من المدينين بالقيد التالي :-

من حـ / رأس المال ، أعادة التقدير ( حسب الطريقه المتبعه )
الى حـ / المدينين

---

**رابعا :- تقديم العمل كحصة من رأس المال //** ليس من الضروري هنا اجراء أي قيد محاسبي يتعلق بالشريك المعني مادام لم يقدم أي شيء مادي كحصة له في رأس المال ، وعليه فلا يوجد قيد محاسبي في هذه الحالة ويكتفي بكتابة مذكرة بذلك أو الرجوع الى عقد الشركة لمعرفة حصة الشريك بالعمل وعلى ان يتم اثباتها لاحقاً من ارباح الشركة العائدة له .

# أسئلة وتمارين الفصل الثالث

## اولاً / الاسئلة :-

**س 1 // ماهي أهم الطرق التي بموجبها يتم سداد رأس المال ؟**

**س 2 // ما المقصود براس المال في الشركات التضامنية ؟**

## ثانياً / التمارين :-

**ت 1 // في 2005/2/2 أتفقت كلا من نهى وسجى على تكوين شركة تضامنية بأسم شركة نهى وشريكتها التضامنية برأس مال مقداره ( 40 ) مليون دينار مقسم بينهما بالتساوي وقد قدمت الشريكة نهى حصتها نقدا الى بنك الشركة، اما سجى فقد قدمت حصتها على الشكل الاتي :- بضاعة كلفتها (15) مليون دينار وقيمتها السوقية ( 17 ) مليون دينار ، واثاث قيمته الدفترية ( 3 ) مليون دينار الا انه قيم بمبلغ ( 2 ) مليون دينار ، وان تقوم سجى بدفع المتبقي نقدا الى بنك الشركة .**

**المطلوب // 1- ايجاد حصة كل شريكة في راس المال**

**2- اثبات القيود الخاصة بتكوين راس المال**

**3- اعداد الميزانية الافتتاحية للشركة التضامنية**

**ت 2 // اتفقت كلاً من وئام وهيام وريهام على تكوين شركة تضامن بأسم شركة وئام وشريكتيها التضامنيه براس مال مقداره 80 مليون دينار مقسم بينهن بنسبة 2 : 1 : 2 على التوالي وقد قدمت كلاً منهن اصولاً وخصوماً لمحلها مقابل حصتها في راس المال وكانت على النحو الاتي :-**

**محل وئام // الاصول / مباني 17 مليون دينار / البضاعه 19 مليون دينار**

**الخصوم / دائنون 5 مليون دينار**

**محل هيام // الاصول / بضاعه 14 مليون دينار / الأثاث 6 مليون دينار**

**الخصوم / دائنون 6 مليون دينار**

**محل ريهام // الاصول / السيارات 21 مليون دينار / البضاعه 13 مليون دينار**

**الخصوم / الدائنون 4 مليون دينار**

وقد اتفق الشركاء على ان تمثل اصول وخصوم محالهن حصصهن براس مال الشركة باستثناء ريهـــــام فتقرر ان تسدد الفرق عن طريق بنك الشركة .

المطلوب // 1- ايجاد حصة كل شريكة في راس المال

2- اثبات القيود الخاصة بتكوين راس المال

3- اعداد الميزانية الافتتاحية للشركة التضامنية

ت 3 // اتفق اسامه وسرمد على تكوين شركة تضامنية بأسم شركة اسامة وسرمد التضامنيـة براس مال مقداره ( 100 ) مليون دينار مقسم بينهم بنسبـــة 3 : 2 على التوالي على ان يقدم اسامة حصته نقدا في الحساب الجاري للشركة لدى البنك ، اما سرمد فقدم ميزانيـــة محله وكانت كما يأتي :- ( المبالغ بملايين الدنانير )

الموجودات :- اثاث 2 // سيارات 15 // البضاعة 38 // المدينون 2 . 3 // البنك 8 . 4

المطلوبات :- راس المال 59 // الدائنون 4

وقد تم الاتفاق على تعديل الموجودات كما يأتي : -

1-تعديل قيمة الاثاث بالنقصان 20%

2- تعديل قيمة السيارات بالنقصان 20%

3- قدرت البضاعه بمبلغ 1 . 39 دينار

4- اعدم دين مقداره 2 . 0 دينار

5- يسحب او يدفع الشريك سرمد الفرق عن طريق البنك

المطلوب //

1- ايجاد حصة كل شريك في راس المال

2- اثبات القيود الخاصة بسجلات شركة سرمد التجارية واغلاقها وفق ( الطريقـه المباشرة أولاً ومن ثم الطريقة غير المباشرة ثانياً )

3- اثبات القيود الخاصة بتكوين راس مال الشركة التضامنية

4- اعداد الميزانية الافتتاحية للشركة التضامنية

## الفصل الرابع / الحسابات المتعلقة بالشركاء

**أهداف الفصل** :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1- معرفة المقصود بحساب جاري الشريك و العمليات المتعلقة به

2- أثبات و تسجيل مسحوبات الشريك و احتساب فائدتها

3- أثبات و تسجيل فائدة رأس المال و احتسابها

4- أثبات و تسجيل مكافأة أو راتب الشريك

5- أثبات قرض الشريك و احتساب و أثبات فائدته

6- كيفية توزيع الارباح و معالجة الخسائر في شركات التضامن

### جاري الشريك Gary's partner

جاري الشريك : يمكن تعريف حساب جاري الشريك بانه ذلك الحساب الشخصي الذي يتم فتحه لكل شريك في الشركة فنجعله مديناً بالمبالغ التي عليه للشركة ونجعله دائناً بالمبالغ التي له على الشركة.

فأذا كان رصيد حساب جاري الشريك مدين فهذا يعني إن على الشريك مدين فهذا يعني إن على الشريك التزام اتجاه الشركة واذا كان رصيد حساب جاري الشريك دائن فهذا يعني إن للشريك حقوق اتجاه الشركة.

### العمليات المتعلقه بالحساب الجاري The current account

وتقسم الى قسمين هما :-

1-العمليات التي تمثل ألتزاما على الشريك هي :- أ- المسحوبات

ب- فائدة المسحوبات

2- العمليات التي تمثل حقوقا للشريك هي :- أ- فائدة رأس المال

ب- مكأفأة وراتب الشريك

ج - فائدة قرض الشريك

## أ- المسحوبات Drawings

هو كل ما يقوم بسحبه صاحب الشركة او احد الشركاء من مبالغ نقدية او عينية لاغراض شخصية.
فاذا قام صاحب الشركة أو أحد الشركاء بسحب مبلغ نقدي لاغراض شخصية فانه يتم فتح حساب خاص باسم مسحوبات شخصية.

### المعالجة القيدية للمسحوبات الشخصية Personal withdrawals

يقوم الشركاء في الشركة التضامنيـــــة بسحب اموال نقدية او عينية من الشركة وفقا للحدود المتفق عليها بين الشركاء وتسجل المسحوبات الشخصية لكل شريك كما يأتي :-

1- مسحوبات الشريك النقدية Retirement of a partner cash

**** من حـ / مسحوبات الشريك .....

**** الى حـ / الصندوق

---

2- مسحوبات على شكل بضاعه Withdrawals in the form of goods, right

** / مسحوبات البضاعه بسعر الكلفة Withdrawals for the goods at the price of cost

**** من حـ / مسحوبات الشريك .....

**** الى حـ / المشتريات

---

** / مسحوبات البضاعه بسعر البيع Withdrawals, the merchandise selling price

**** من حـ / مسحوبات الشريك .....

**** الى حـ / المبيعات

---

قيد غلق حساب المسحوبات الشخصية

**** من حـ / جاري الشريك .....

**** الى حـ / مسحوبات الشريك .....

---

مثال 1 :- فيما يأتي عمليات من شركة سعد وسرمد التضامنية :-

1- سحب الشريك سعد مبلغ ( 500 000 ) دينار عن طريق البنك .

2- سحب الشريك سرمد مبلغ ( 600 000 ) دينار عن طريق البنك .

3- سحب الشريك سعد بضاعه كلفتها ( 300 000 ) دينار.

4- سحب الشريك سرمد بضاعه بسعر البيع مبلغها ( 250 000 ) دينار .

المطلوب :- تسجيل القيود اللازمة في سجلات شركة سعد وسرمد التضامنية

الحل :-

1- سحب مبلغ نقدي

500 000 من حـ / مسحوبات الشريك سعد
500 000 الى حـ / البنك

---

2- سحب مبلغ نقدي

600 000 من حـ / مسحوبات الشريك سرمد
600 000 الى حـ / البنك

---

3- سحب بضاعه بسعر الكلفة

300 000 من حـ / مسحوبات الشريك سعد
300 000 الى حـ / المشتريات

---

4- سحب بضاعة بسعر البيع

250 000 من حـ / مسحوبات الشريك سرمد
250 000 الى حـ / المبيعات

---

5- غلق مسحوبات كل شريك في نهاية السنة بحسابه الجاري

800 000 من حـ / جاري الشريك سعد
800 000 الى حـ / مسحوبات الشريك سعد

---

850 000 من حـ / جاري الشريك سرمد
850 000 الى حـ / مسحوبات الشريك سرمد

---

أو يمكن غلق المسحوبات للشريكين بقيد واحد وكالاتي :-

من مذكورين
800 000 حـ / جاري الشريك سعد
850 000 حـ / جاري الشريك سرمد
الى مذكورين
800 000 حـ / مسحوبات الشريك سعد
850 000 حـ / مسحوبات الشريك سرمد

---

ب - فائدة المسحوبات The usefulness of drawings

تعرف فائدة المسحوبات : بانها هي فائدة يتم احتسابها على مسحوبات الشركاء في شركات الاشخاص لتعويض الشركة عن الحرمان من استغلال المبالغ المسحوبات من قبل الشريك.

تعالج الفائدة على المسحوبات الشخصية بصفتها ايرادات وتعد عنصر من عناصر تحديد الربح وتقفل في نهاية السنة في حساب الارباح والخسائر وتحمل هذه الفائدة على الحساب الجاري للشريك وكما يأتي :-

***** من حـ / جاري الشريك .....
***** الى حـ / فائدة المسحوبات الشخصية

---

اما قيد غلق فائدة المسحوبات الشخصية فهو كالاتي

******** من حـ / فائدة المسحوبات الشخصية
******* الى حـ / الارباح والخسائر

---

ملاحظة مهمة // في بعض ادبيات المحاسبة يمكن ان تعالج فائدة المسحوبات ضمن بنود حساب توزيع الارباح والخسائر .

مثال 2 :- ادناه بيانات مستخرجة من سجلات شركة فارس وحارس التضامنية :-

في 7/1 سحب الشريك فارس مبلغا نقدياً من البنك مقداره ( 3 مليون دينار ) .

في 9/1 سحب الشريك حارس مبلغا نقدياً من البنك مقداره ( 4 مليون دينار ) .

ينص عقد الشركة على أحتساب فائدة على المسحوبات بنسبة 12 % سنوياً .

المطلوب// ( 1 ) تسجيل قيود اليومية اللازمة ( الاثبات والغلق ) للعمليات اعلاه في سجلات شركة فارس وحارس التضامنية .

( 2 ) احتساب الفائدة على المسحوبات

الحل // في 7/1

3 000 000 من حـ / مسحوبات الشريك فارس
3 000 000 الى حـ / البنك

---

في 9/1

4 000 000 من حـ / مسحوبات الشريك حارس
4 000 000 الى حـ / البنك

---

في 12/31 غلق مسحوبات الشركاء بالحسابات الجارية للشركاء

من مذكورين
3 000 000 حـ / جاري الشريك فارس
4 000 000 حـ / جاري الشريك حارس
الى مذكورين
3 000 000 حـ / مسحوبات الشريك فارس
4 000 000 حـ / مسحوبات الشريك حارس

---

أحتساب فائدة المسحوبات :-

فائدة مسحوبات فارس ( للمدة من 7/1 ولغاية 12/31 = 6 شهر )

$$3\ 000\ 000 \times \frac{12}{100} \times \frac{6}{12} = 180\ 000$$ دينار فائدة مسحوبات فارس

فائدة مسحوبات حارس ( للمدة من 9/1 ولغاية 12/31 = 4 شهر )

$$4\ 000\ 000 \times \frac{12}{100} \times \frac{4}{12} = 160\ 000$$ دينار فائدة مسحوبات حارس

قيد أثبات فائدة المسحوبات

من مذكورين
180 000 حـ / جاري الشريك فارس
160 000 حـ / جاري الشريك حارس
340 000 الى حـ / فائدة المسحوبات

---

قيد غلق فائدة المسحوبات

340 000 من حـ / فائدة المسحوبات
340 000 الى حـ / أ . خ

---

ج – فائدة رأس المال The usefulness of the capital :-

قد يتفق الشركاء على احتساب فائدة على رأس المال يتم حجزها من حساب توزيع الارباح و الخسائر و مرد ذلك سببان هما :-

أ- تعد الفائدة على رأس مال الشريك تعويضا عن الفرصة الضائعة التي كان بمقدوره ان يحصل عليها لو استثمر رأس ماله خارج اعمال الشركة كأيداع المبلغ في البنك مثلاً . وقد تبدو أهمية هذا السبب واضح عند أقتسام الشركاء للأرباح بالتساوي رغم أختلاف رؤوس اموالهم.

ب- كما تعد تعويضاً لعنصر المخاطرة الذي يتعرض له رأسمال الشريك عندما يضعه في الشركة فكما يتوقع الربح يتم توقع الخسارة. اما من ناحية المعالجة المحاسبية لفائدة راس المال فتكون بالقيد الاتي :-

( 1 ) ** من حـ/ فائدة راس مال
** الى حـ/ جاري شريك
قيد اثبات فائدة راس المال

( 2 ) ** من حـ / توزيع الارباح والخسائر
** الى حـ / فائدة رأس المال
قيد أقفال الفائدة

مكافأة أو راتب الشريك Bonus or salary partner

قد يتولى أحد الشركاء تقديم خدمات معينة للشركة لذا يتم احتساب مكافأة أو راتب للشريك نظير قيامه بتلك الخدمات وتكون المكافأة أو الراتب أما على شكل مبلغ محدد أو نسبة مئوية من صافي أرباح الشركة ، ولكن يجب تحديد المبلغ أو النسبة ضمن العقد .

وأياً كان شكل المكافاة أو الراتب لابد من معالجتها محاسبيا.

فإذا لم يقبض الشريك كل المكافأة او الراتب او بعضها خلال السنة المالية ، فعندها يتم ترحيل المبلغ المستحق الى حساب جاري الشريك كالاتي :-

** من حـ / مكافأة أو راتب الشريك
** الى حـ / جاري الشريك

يتم اقفال حساب المكافأة بكامل قيمتها في حساب الارباح والخسائر بالقيد الاتي :-

** من حـ / أ . خ

** الى حـ / مكافأة أو راتب الشريك

---

هـ / قرض الشريك وفائدته Loan partner :- قد لاتقتصر الشركة على استخدام رأس المال المقدم مـــن الشركاء في أعمال الشركة بل تلجأ الى الاقتراض منهم لحاجتها الى اموال جديدة وخاصة اذا اتسعت اعمالها .

وعند الاقتراض من الشركاء يكون القيد كالاتي :-

***** من حـ / البنك أو الصندوق ( بحسب الحالة )

***** الى حـ / قرض الشريك .....

---

الغرض من وراء فتح حساب منفصل لقرض الشريك لان القرض له طبيعة خاصة أذ أنه واجـــب السداد في تاريخ محدد كما تحسب للقرض فائدة بصرف النظر عن نتيجة اعمال الشركة من ربـح أو خسارة كما ان لقروض الشركاء أولوية في السداد عند تصفية الشركة .

وعند سداد القرض يكون القيد كالاتي :-

***** من حـ / قرض الشريك .....

****** الى حـ / البنك او الصندوق ( بحسب الحالة )

---

وعند احتساب فائدة قرض الشريك Interest loan partner تعامل كالفائـــدة على اي قرض خارجي أي عبئا او مصروفا تحميليا مقابل استخدام الاموال المقترضه وعليـــــــــه فأن فائدة القرض تقفل في حـ /الارباح والخسائر وليس في حـ /توزيع أ . خ ، وبالامكان دفع فائدة القرض خلال السنة المالية ،وتكون المعالجة المحاسبية لفائدة القرض كالاتي :-

أ- أثبات الفائدة في حساب جاري الشريك

**** من حـ / فائدة القرض

**** الى حـ / البنك أو الصندوق ( حسب الحالة)

---

ب ـ أقفال الفائدة في حـ / الارباح والخسائر

**** من حـ / أ . خ

**** الى حـ / فائدة القرض

---

مثال 3 // رمزي وعوني شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بينهم بالتساوي ، وفي 2005/1/1 أحتاجت شركة رمزي وشريكه التضامنية الى تمويل أضافي مقداره (6 مليون دينار) لمدة سنتين وقد تم الاتفاق مع الشريك رمزي لتقديم هذا المبلغ كقرض وبفائدة سنوية 10 % تدفع في 31 / 12 من كل سنة عن طريق البنك .

وفي موعد الاستحقاق تم تسديد القرض وفائدته المستحقة عن طريق البنك .

المطلوب :- تسجيل قيود اليومية اللازمة.

الحل :- 2005/1/1 أثبات القرض

6 000 000 من حـ / البنك

6 000 000 الى حـ / قرض الشريك رمزي

---

2005/12/31 احتساب الفائدة واثباتها

6 000 000 × 10% = 600 000 دينار فائدة القرض لسنة 2005

600 000 من حـ / فائدة القرض

600 000 الى حـ / البنك

---

2005/12/31 غلق فائدة القرض في حـ / أ . خ

600 000 من حـ / أ . خ

600 000 الى حـ / فائدة القرض

---

2006/12/31 أحتساب الفائدة

6 000 000 × 10% = 600 000 دينار فائدة القرض لسنة 2006

الفائدة هنا تدفع مع القرض باعتبار ان هذا التاريخ هو موعد استحقاق القرض ويكون القيد :-

من مذكورين

6 000 000 حـ / قرض الشريك رمزي

600 000 حـ / فائدة القرض

6 600 000 الى حـ / البنك

---

31

2006/12/31 قيد اغلاق الفائدة
600 000 من حـ / أ . خ
600 000 الى حـ / فائدة القرض

## توزيع الارباح في شركات التضامن :-

عندما تبدأ شركة التضامن في مزاولة إعمالها بعـد تكوينها فأن الاجراءات المحاسبية اللازمة لتسجيل وتبويب وتلخيص عملياتها علـى مدار الفترة المحاسبية ، وكذلك أجراءات تسوية الحسابات واعداد الحسابات الختاميـة لا تختلف عما سبق دراسته في المحاسبة المالية بصفة عامة . وتتركز الاختلافات الرئيسية فـي معالجة توزيع الارباح وحسابات الشركاء المختلفه من رأس مال ومسحوبات وقروض ورواتب ومكأفأت .

سوف نتناول معالجة توزيع الارباح ( أو الخسائر ) على الشركاء في هذا البند .

### توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء :-

حددت المواد 73 – 76 مـن قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته الكيفية التي يجب توزيع الارباح والخسائر في الشركات التضامنية ، حيث اشارت الى أن الارباح لاتوزع الى الشركاء الا بعـد استيفاء جميع الاستقطاعات القانونية واحتجاز احتياطي قانوني بنسبة 5% من الربح لحين يبلغ 50% من رأس المال ويجوز الاستمرار بالاستقطاع بما لايتجاوز 100% من رأس المال المدفوع . وبعد ذلك يوزع الباقي من الربح على الشركاء بحسب حصصهم.

أما الخسائر فتوزع بحسب النسب الواردة في عقد الشركة، وأذا بلغت الخسارة مايعادل أو يتجاوز 50% مـن رأس المال وجب اشعار المسجل من تاريخ ثبوتها في ميزانيتها العمومية اما اذا تجاوزت 75% مـن راس المال وجب عليها اتخاذ احد الاجرائين الأتيين :-

1- تخفيض أو زيادة راس مال الشركة .
2- التوصية بتصفية الشركة .

ان القانون اعلاه ترك للشركاء اختيار اسلوب توزيع الارباح أوالخسائر الذي يرضيهم ، وفـي حالة عدم ذكر طريقة التوزيع في العقد فيتم الاعتماد على طريقة التوزيع بحسب ارصدة رؤوس الاموال .

وهناك اكثر من اسلوب او طريقه لتوزيع الارباح والخسائر بيـن الشركاء وعموما فأن اسس توزيع الارباح هي :-

اولا :- التوزيع بالتساوي
ثانيا :- التوزيع بحسب نسب متفق عليها
ثالثا :- التوزيع بحسب رؤوس الاموال
رابعاً:- التوزيع المختلط

فكل اسلوب او طريقه عند تطبيقها تعطي نتائج مختلفة .

**اولا // أذا نص عقد الشركة على توزيع الارباح والخسائر بالتساوي بين الشركاء.**

**مثال4 :-** حققت شركة عامر وماهر التضامنية ربحا صافيا قابلا للتوزيع مقداره (8 مليون ) دينـــار علما ان الشركة توزع الارباح بين الشركاء بالتساوي .

المطلوب// المعالجة القيدية للارباح اعلاه وأيجاد حصة كل شريك من الارباح علما ان الارباح لايتم دفعها للشركاء بل تودع في الحساب الجاري لكل شريك .

الحل :-

8 000 000 من حـ / أ . خ
8 000 000 الى حـ / ت . أ . خ

8 000 000 ÷ 2 = 4 000 000 دينار حصة كل شريك من الارباح

8 000 000 من حـ / ت . أ . خ
الى مذكورين
4 000 000 حـ / جاري الشريك عامر
4 000 000 حـ / جاري الشريك ماهر

**ثانيا /// التوزيع بحسب النسب المتفق عليها:-** قد يتفق الشركاء على توزيع الارباح والخسائر بموجب نسب معينه وهي اما ان تكون نسباً مئوية ( 50% ، 40% ،.....الخ ) او نسباً عددية ( 3 : 2 ) ..... او مثـلاً ( 5 : 3 : 2 ) ..... الخ

مثال 5 // حققت شركة هيمان و رياض وحسين التضامنية ربحا صافيا مقداره (12 مليون دينار) )

المطلوب :-

1- احتساب حصة كل شريك من الارباح

2- اجراء المعالجة القيدية اللازمة مع العلم ان الشركاء يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة ( 3 : 2 : 1 ) على التوالي .

الحل :- مجموع الحصص $3 + 2 + 1 = 6$

$12\,000\,000 \times \frac{3}{6} = 6\,000\,000$ دينار حصة الشريك هيمان من الارباح

$12\,000\,000 \times \frac{2}{6} = 4\,000\,000$ دينار حصة الشريك رياض من الارباح

$12\,000\,000 \times \frac{1}{6} = 2\,000\,000$ دينار حصة الشريك حسين من الارباح

**قيد إثبات الإرباح :**

12 000 000 من حـ / أ . خ

12 000 000 الى حـ / ت . أ . خ

---

**قيد توزيع الإرباح**

12 000 000 من حـ / ت . أ . خ

الى مذكورين

6 000 000 حـ / جاري الشريك هيمان

4 000 000 حـ / جاري الشريك رياض

2 000 000 حـ / جاري الشريك حسين

---

**ثالثا// التوزيع بحسب نسب رؤوس الاموال :-** قد يتفق الشركاء على توزيع الارباح والخسائر فيما بينهـــم بنسب رأس المال ، وخاصة الحالات التي يكون فيها رأس المال هو المصدر الرئيس والهام للعوامـــــل المؤدية لنجاح الشركة .

مثال 6 :- فيما ياتي تفاصيل رؤوس الاموال للشريكين جميل وفريد المتضامنين خلال سنه 2004 علما بأن الشركة حققت ربحا صافيا خلال السنة مقداره ( 31 . 5 مليون دينار ) .

المطلوب :- توزيع صافي الربح المتحقق في سنة 2004 بأفتراض استخدام نسب رأس المال :-

أ - أول المدة ب - أخر المدة

| منـــه | حـ / رأس مال الشريك جميل | | لـــه |
|---|---|---|---|
| 6 000 000 | السحب 10/1 | 30 000 000 | الرصيد 1/1 |
| | | 3 000 000 | أيداع 7 / 1 |
| | | 9 000 000 | أيداع 12 / 1 |
| 36 000 000 | الرصيد 12/31 | | |
| 42 000 000 | | 42 000 000 | |

| منـــه | حـ / رأس مال الشريك فريد | | لـــــه |
|---|---|---|---|
| 15 000 000 | سحب 10/1 | 24 000 000 | الرصيد 1 / 1 |
| | | 12 000 000 | أيداع 4 / 1 |
| | | 6 000 000 | أيداع 7 / 1 |
| 27 000 000 | الرصيد 12 / 31 | | |
| 42 000 000 | | 42 000 000 | |

الحل// أ- حسب ارصدة رأس المال اول المدة :-

مجموع ارصدة رأس المال اول المدة = رصيد إول المدة للشريك الاول + رصيد إول المدة للشريك الثاني

مجموع ارصدة رأس المال اول المدة = 30 000 000 + 24 000 000 = 54 000 000 دينار

$$\text{حصة الشريك من الربح} = \text{صافي الربح} \times \frac{\text{رصيد إول المدة}}{\text{مجـ ارصدة رأس المال إول المدة}}$$

$$\text{حصة جميل من الربح} = 31\,500\,000 \times \frac{30\,000\,000}{54\,000\,000} = 17\,500\,000 \text{ دينار}$$

حصة فريد من الربح = 31 500 000 × $\frac{24\ 000\ 000}{54\ 000\ 000}$ = 14 000 000 دينار

**قيد إثبات الربح**

31 500 000 من حـ / أ . خ
31 500 000 الى حـ / ت . أ . خ

---

**قيد توزيع الاباح**

31 500 000 من حـ / ت . أ . خ
الى مذكورين
17 500 000 حـ / جاري الشريك جميل
14 000 000 حـ / جاري الشريك فريد

---

ت- حسب ارصدة رأس المال اخر المدة :-

مجموع ارصدة رأس المال أخر المدة = رصيد أخر المدة للشريك الإول + رصيد أخر المدة للشريك الثاني

مجموع ارصدة رأس المال أخر المدة = 36 000 000 + 27 000 000 = 63 000 000 دينار

حصة الشريك من الربح = صافي الربح × $\frac{\text{رصيد اخر المدة للشريك}}{\text{مجـ ارصدة رأس المال إول المدة}}$

حصة جميل من الربح = 31 500 000 × $\frac{36\ 000\ 0\times00}{63\ 000\ 000}$ = 18 000 000 دينار

حصة فريد من الربح = 31 500 000 × $\frac{27\ 000\ 000}{63\ 000\ 000}$ = 13 500 000 دينار

**قيد اثبات الربح**

31 500 000 من حـ / أ . خ
31 500 000 الى حـ / ت . أ . خ

---

**قيد توزيع الارباح**

31 500 000 من حـ / ت . أ . خ

الى مذكورين

18 000 000 حـ / جاري الشريك جميل

13 500 000 حـ / جاري الشريك فريد

---

**رابعا// التوزيع المختلط :-** يتم اتفاق الشركاء على هذا النوع من التوزيع الذي يتضمن دفع فوائد على رؤوس الاموال أو دفع رواتب أو مكأفأت والباقي من الربح يوزع بحسب النسب .

أ- دفع فوائد على رؤوس الاموال :- تمثل رؤوس الاموال المبالغ المستثمرة من قبل الشركاء من الشركة ، وقد يتفق الشركاء على دفع فوائد عن رؤوس الاموال بدلا عن الفرصة الضائعة التي يمكن للشريك الحصول عليها لو استثمر امواله خارج الشركة فضلاً على عنصر المخاطرة التي يتعرض له راس مال الشريك .

ويتم أثبات الفائدة بالقيد الاتي :-

*** من حـ / فائدة رأس المال

*** الى حـ / جاري الشريك .....

---

ويتم غلق فائدة رأس المال كما يأتي :-

*** من حـ / ت . أ . خ

*** الى حـ / فائدة رأس المال

---

**مثال 7 //** حققت شركة الاحلام للصناعات القطنية التضامنية ربحاً مقداره ( 40 مليون دينار ) وكان عقد الشركة ينص على دفع فوائد رؤوس الاموال بنسبة 10% ويوزع الباقي بين الشركاء ( سمير/صالح/علي)، بالتساوي وفي ذلك التاريخ كانت أرصدة رؤوس اموال الشركاء س / ص / ع / ( 60 / 40 / 30 ) مليون دينار على التوالي .

المطلوب :- 1- أعداد جدول توزيع الارباح 2- اثبات قيد التوزيع اللازم

الحل :- قيد اثبات الربح

40 000 000 من حـ/ أ .خ

40 000 000 الى حـ/ت. أ.خ

---

جدول توزيع الارباح

| التفاصيل | الشريك س | الشريك ص | الشريك ع | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| فائدة رأس المال | 6 000 000 | 4 000 000 | 3 000 000 | 13 000 000 |
| باقي الربح | 9 000 000 | 9 000 000 | 9 000 000 | 27 000 000 |
| المجموع | 15 000 000 | 13 000 000 | 12 000 000 | 40 000 000 |

فائدة رأس المال = رأس المال × نسبة الفائدة

الشريك سمير = 60 000 000 ×10% = 6 000 000 دينار

الشريك صالح = 40 000 000 × 10% = 4 000 000 دينار

الشريك علي = 30 000 000 × 10% = 3 000 000 دينار

13 000 000 دينار

باقي الربح = صافي الربح – فائدة رأس المال

باقي الربح = 40 000 000 – 13 000 000 = 27 000 000 دينار

يوزع الباقي من الربح على الشركاء حسب النسب

حصة كل شريك من الربح المتبقي = 27 000 000 ÷ 3 = 9 000 000 دينار

**قيد توزيع الارباح**

40 000 000 من حـ / ت . أ . خ

الى مذكورين

15 000 000 حـ / جاري الشريك سمير

13 000 000 حـ / جاري الشريك صالح

12 000 000 حـ / جاري الشريك علي

---

**ب// دفع رواتب الشركاء :-** قد يتولى احد الشركاء تقديم خدمات معينة للشركة ، لذا يتفق الشركاء على اعطاء جزء من الارباح الى ذلك الشريك تقديرا لجهوده وعمله بشكل رواتب أو مكأفأت وهي اما ان تحدد بمبلغ معين أو بشكل نسبة مئوية من الربح . ولكن يجب تحديد المبلغ او النسبة ضمن عقد الشركة .

مثال 8 :- في 31 / 12 / 2000 حققت شركة حسام التضامنية ربحا صافياً مقداره مليون دينار قابلاً للتوزيع ، وكان عقد الشركة ينص على توزيع الربح كما يأتي :-

1- رواتب لكل من الشريك حسام وهشام بمقدار 50 000 ، 100 000 دينار على التوالي .

2- يوزع الباقي من الربح بين الشريكين بالتساوي .

المطلوب :-

( 1 ) توزيع الارباح بين الشريكين بأفتراض ما يأتي :-

أ- أن الشريكين لم يستلما الرواتب خلال السنة المالية

ب- أن الشريكين أستلما الرواتب خلال السنة المالية

( 2 ) اثبات قيود التوزيع لكل حالة من الحالات اعلاه مع تنظيم جدول يعكس هذا التوزيع .

الحل :-

( 1 ) أ / **جـــدول تـــوزيع الاربـــاح**

| التفاصيل | حسام | هشام | المجموع |
|---|---|---|---|
| راتب الشريك | 50 000 | 100 000 | 150 000 |
| الباقي من الربح | 425 000 | 425 000 | 850 000 |
| المجموع الكلي | 475 000 | 525 000 | 1 000 000 |

الباقي من الربح = صافي الربح - مج رواتب الشركاء

الباقي من الربح = 1 000 000 -150 000

الباقي من الربح= 850 000

حصة كل شريك من الباقي من الربح =الباقي من الربح ÷ نسبة الشريك

حصة كل شريك من الباقي من الربح= 850 000 ÷ 2

= 425 000

**قيد اثبات الارباح**

1 000 000 من حـ / أ . خ

1 000 000 الى حـ / ت . أ . خ

**قيد توزيع الارباح**

1 000 000 من حـ / ت . أ . خ

الى مذكورين

475 000 حـ / جاري الشريك حسام

525 000 حـ / جاري الشريك هشام

( 1 ) ب / الشريكان استلما الرواتب

من الجدول اعلاه أن حصة الشريك حسام 475 000 ، وحصة الشريك هشام 525 000 ، ونظرا لكون الشريكين قد استلما رواتبهما خلال السنة المالية ، يظهر في سجلات الشركة القيد الاتي :-

**قيد اثبات رواتب الشركاء**

من مذكورين

50 000 حـ / راتب الشريك حسام

100 000 حـ / راتب الشريك هشام

150 000 الى حـ / الصندوق أو البنك

---

الباقي من الربح = صافي الربح - مجموع رواتب الشركاء

= 1 000 000 -150 000 =850 000

توزيع الباقي من الربح على الشركاء حسب النسب

حصة كل شريك من الباقي من الربح= الباقي من الربح ÷ النسبة

= 850 000 ÷ 2

= 425 000

لذا عند اجراء القيد النهائي في نهاية السنة لابد من اغلاق حساب الرواتب واثبات الباقي من الربح فيكون القيد بالشكل الاتي :-

1 000 000 من حـ / ت . أ . خ

الى مذكورين

425 000 حـ / جاري الشريك حسام

425 000 حـ / جاري الشريك هشام

50 000 حـ / راتب الشريك حسام

100 000 حـ / راتب الشريك هشام

---

**خامسا ـ الخسائر/** قد تتعرض شركات التضامن الى الخسائر لاسباب عديدة ولكن المهم هي معرفة الكيفية التي تتم معالجتها محاسبيا .

أن قانون الشركات قد نص على ان توزيع الخسائر حسب نسب الارباح وعليه اذا نص عقد الشركة على دفع رواتب او فائدة على رأس المال فيجب دفعها واضافتها الى الخسارة ، اما المكأفأت لاتدفع لكونها نسبة من الربح .

مثال 9 :- في 31 / 12 / 1999 حققت شركة سعد التضامنية صافي خسارة مقدارها 400 ألف دينار وكان عقد الشركة ينص على توزيع الارباح والخسائر كما يأتي :-

راتب الشريك سعد 100 ألف دينار وراتب الشريك سعيد 150 ألف دينار وفائدة رأس المال 10% سنوياً وكانت رؤوس الاموال كما يأتي :- 500 ألف دينار سعد ، 600 ألف دينار سعيد.

المطلوب :- اعداد جدول التوزيع واجراء قيود اليومية اللازمة وبأفتراض عدم تسلم الشريك لأي جزء من الرواتب خلال السنة ، وان الارباح والخسائر توزع بالتساوي .

الحل :-

**قيد اثبات الخسارة**

400 000 من حـ/ ت. أ. خ

400 000 الى حـ/أ. خ

## جـدول تـوزيع الاربـاح

| التفاصيل | سعد | سعيد | المجموع |
|---|---|---|---|
| راتب الشركاء | 100 000 000 | 150 000 | 250 000 |
| فائدة راس المال | 50 000 | 60 000 | 110 000 |
| المجموع | 150 000 | 210 000 | 360 000 |
| الباقي من الخسارة | (380 000) | (380 000) | (760 000) |
| صافي الخسارة | (230 000) | (170 000) | (400 000) |

احتساب فائدة رؤوس الاموال للشركاء

فائدة رأس مال الشريك سعد = $500\ 000 \times \frac{10}{100} = 50\ 000$

فائدة رأس مال الشريك سعيد = $600\ 000 \times \frac{10}{100} = 60\ 000$

صافي الخسارة = الخسارة + الرواتب + فائدة رؤوس اموال الشركاء

= 400 000 + 250 000 + 110 000 = 760 000 دينار

توزيع صافي الخسارة بين الشركاء وحسب النسب .

حصة كل شريك في صافي الخسارة = 760 000 ÷ 2 = (380 000)

**قيد توزيع الخسارة**

من مذكورين

230 000 حـ/ جاري الشريك سعد

170 000 حـ/ جاري الشريك سعيد

400 000 الى حـ/ ت.أ.خ

# اسئلة وتمارين الفصل الرابع

## اولاً / الاسئلة

س 1: وضح باختصار عن المقصود بـ :-

1- جاري الشريك 2- مسحوبات الشريك

س 2 : ماهو الاجراء المناسب عند تجاوز خسارة الشركة 75% ؟

س3: اكتب المصطحات باللغة الانكليزية :1- قرض الشريك 2- فائدة راس المال
3- فائدة المسحوبات 4- الحساب الجاري
5- المسحوبات 6- الحساب الجاري المسحوبات
7- مسحوبات على شكل بضاعة 8- فائدة قرض الشريك
9- مسحوبات البضاعة بسعر البيع 10- مسحوبات البضاعة بسعر الكلفة
11- المسحوبات الشخصية 12- مكافاة او راتب الشريك
13- مسحوبات الشريك النقدية 14- جاري الشريك

## ثانياً / التمارين

ت 1 : فيما يأتي بيانات مستخرجة من سجلات شركة حيدر ورائد التضامنية :-

في 4/1 سحب الشريك حيدر بضاعة بسعر الكلفة مبلغها 400 ألف دينار

في 1/ 8 سحب الشريك رائد بضاعة بسعر البيع قيمتها 500 ألف دينار

ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على المسحوبات بنسبة 12%

المطلوب : 1- تسجيل قيود اثبات المسحوبات 2- احتساب فائدة المسحوبات

3- تسجيل قيود اثبات وغلق فائدة المسحوبات

ت 2 : امال ومنال شريكتان متضامنتان تقتسمان الارباح والخسائر بينهما بالتساوي وبتاريخ 2006/1/2 أحتاجت الشركة الى تمويل اضافي مقدارة خمسة ملايين دينار لمدة سنتين وقد تم الاتفاق على قيام امال بأقراض الشركة بفائدة سنوية 12% تدفع في 31 / 12 من كل سنة عن طريق البنك .

وفي موعد الاستحقاق تم تسديد القرض وفائدته المستحقة عن طريق البنك

المطلوب : تسجيل قيود اليومية اللازمة

ت 3 : فيما يأتي معلومات مستخرجة من سجلات شركة سمير ونمير التضامنية :-

في 2005/1/2 اقترضت الشركة مبلغاً مقدارة 000 000 7 دينار مـــــن الشريك سمير لمدة سنتين بفائدة سنوية مقدارها 10% تدفع في 31 / 12.

في 2005/3/1 سحب الشريك سمير بضاعة كلفتها 000 400 دينار

في 2005/7/1 سحب الشريك نمير مبلغاً نقدياً مقداره 000 600 دينار

في 2005/12/31 تم تسديد فائدة القرض للشريك سمير نقدا عن طريق البنك

في 2006 /5/1 سحب الشريك نمير بضاعه بسعر البيع قيمتها 000 500 دينار

في 1 / 2006/10 سحب الشريك سمير بضاعه بسعر الكلفة مقدارها 000 600 دينار

في 2006/12/31 تم تسديد مبلغ القرض وفائدته المستحقه نقدا عن طريق البنك

المطلوب : تسجيل قيود اليوميه اللازمة للسنتين 2005 / 2006 على التوالي ، علما أن فائدة المسحوبات السنوية 12% .

ت 4 : حققت شركة احمد ومحمد وحسين التضامنية ربحا قابلا للتوزيع مقداره 15 مليون دينار

والمطلوب : 1- المعالجة القيدية للارباح اعلاه مع العلم ان الشركاء يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة ( 3 : 2 : 1 ) على التوالي .

2- تصوير حـ / ت . أ . خ

ت 5 : باستخدام معلومات التمرين الرابع نفسها والمطلوب نفسه مـاعـــدا ان الشركاء احمـــد ومحمـــد وحسيـــن ينص العقد على توزيع الارباح بينهم بنسبة ( 30% ، 40% ، 30% )

ت 6 : حققـــــــت شركة وسام والمصطفى التضامنية ربحا قابلا للتوزيع مقداره 9 مليون دينار وكانت تفاصيل رؤوس اموال الشريكين كما يأتي :-

حـ / رأس مال الشريك وسام

| منـــــه | لـــــــــه |
|---|---|
| 5/1 الى حـ/ البنك 000 000 1 | 1 / 1 الرصيد 000 000 10 |
| | 10 / 1 من حـ / البنك 000 000 2 |
| | 11 / 1 من حـ / البنك 000 000 4 |
| 12 / 31 الرصيد 000 000 15 | |
| 000 000 16 | 000 000 16 |

حـ / رأس مال الشريك المصطفى

| منـــــه | | | لـــــــــه |
|---|---|---|---|
| 7/1 الى حـ/ البنك | 1 250 000 | 1 / 1 الرصيد | 8 000 000 |
| | | 3 / 1 من حـ / البنك | 2 250 000 |
| | | 12/ 1 من حـ / البنك | 3 000 000 |
| 12 / 31 الرصيد | 12 000 000 | | |
| | 13 250 000 | | 13 250 000 |

المطلوب : ا- احتساب حصة الربح لكل شريك

2- اجراء المعالجة القيدية اللازمة ، بافتراض ان توزيع الارباح يتم باستخدام طريقة أرصدة اول المدة

ت 7 : باستخدام معلومات التمرين السادس نفسها مـــاعـــدا ان توزيع الارباح يتم باستخدام طريقة ارصـدة اخر المدة

المطلوب : ا- احتساب حصة الربح لكل شريك

2- اجراء المعالجة القيدية اللازمة

ت 8 : حققت شركة ديما وريما التضامنية ربحا صافيا قابلا للتوزيع مقداره ( 250 . 14 ) مليون دينـــار وكان عقد الشركة ينص على احتساب فوائد على رأس المال بنسبة 11% سنويا على ان يوزع الباقـــي من الربح بين الشركاء بنسبة 2 : 1 على التوالي علما ان راس مال ديـما كان (45) مليون دينار وراس مال ريما هو (30) مليون دينار

المطلوب : 1- المعالجة القيدية اللازمة لمعالجة حالة توزيع الربح اعلاه.

2- اعداد جدول توزيع الارباح.

ت 9 : حققت شركة باسم وقاسم التضامنية ربحا صافيا قابلا للتوزيع مقداره ( 8 ) مليون دينـــــار وكان الاتفاق ينص على توزيع رواتب للشركاء مقداره ( 200 . 1 ) مليون دينار للشريك باسم ، ومبلغ مقداره ( 800 . 1 ) مليون دينار للشريك قاسم ، على ان يوزع المتبقي من الارباح على الشركاء بنسبة 2 : 3 علـــى التوالي

المطلوب : 1- المعالجة القيدية اللازمة لمعالجة حالة توزيع الربح اعلاه.

2- اعداد جدول توزيع الارباح.

# الفصل الخامس / التغيير في عقد الشركة
# Change In The C0mpany Contract

أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1- فهم ومعرفة اسباب زيادة رأس المال وطرائق هذه الزيادة في الشركات التضامنية ، وماهية المعالجات المحاسبية لكل طريقة .

2- فهم ومعرفة اسباب تخفيض رأس المال وطرائق هذا التخفيض في الشركات التضامنية ، وماهية المعالجات المحاسبية لكل طريقة منها .

3- معرفة الاسباب الداعية لانضمام شريك جديد ، وماهية المعالجات المحاسبية لانضمام الشريك .

4- معرفة الاسباب الداعية لانفصال شريك من الشركة التضامنية ، وفهم المعالجات المحاسبية الخاصة بانفصال الشريك .

## أولاً - زيادة رأس المال في الشركات التضامنية

## -:Increasing Capital in Joint Liabilit Companies

اسباب زيادة راس المال : نصت المادة 57 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته على ما يأتي ( تكون زيادة راس المال في الشركات التضامنية بقرار من الهيئة العامة معدلا للعقد على ان تسدد الزيادة خلال 30 يوما من تاريخ صدور القرار ).

ومن اهم الاسباب الداعية لزيادة رأس المال هي :-

1- أتساع اعمال الشركة .
2- عدم التقدير الصحيح لرأس المال عند التأسيس .
3- رغبة الشركاء في رسملة حساباتهم الجارية الدائنة ، ورسملة الارباح المدورة او الاحتياطي.
4- الرغبة في الغاء قرض الشريك والتخلص من العبء الثابت لفوائد القرض .

طرائق زيادة رأس المال في شركات التضامن :-

هناك عدة طرق لزيادة رأس المال في الشركات التضامنية منها :-

( 1 ) / سداد الزيادة نقدا أو عينا .
( 2 ) / استخدام ارصدة الحسابات الجارية الدائنة .
( 3 ) / استخدام الارباح والاحتياطي العام .
( 4 ) / استخدام قروض الشركاء . (5) إعادة التقدير.

(1) تسديد الزيادة نقدا أو عينا // أن الاجراء المحاسبي في هذه الحالة لايختلف عـــــن الاجراءات المتبعة في تاسيس الشركة وذلك بجعل حسابات الاصول المقدمة سواء كانت نقديـــــة أو عينية مدينة وحساب رأس المال دائنا ، وكما في القيد الأتي :-

**** من حـ / الاصول
**** الى حـ / رأس المال

---

مثال 1 :- ( أحمد / باسم / جاسم ) شركاء متضامنون في شركة تضامن رأسمالها ( 20 ) مليون دينار موزعة بينهم بنسبة ( 5 : 2 : 3 ) على التوالي ، وقد قرروا زيادة رأس مال الشركة بنسبة 50% مع الاحتفاظ بنسبة رؤوس الاموال نفسها ، ويسدد كل من أحمد / باسم حصتهما نقدا أما ( جاسم ) فيقدم سيارة بقيمة حصته من الزيادة.

المطلوب :- اثبات المعالجة القيدية اللازمة

الحل :- مجموع الحصص = 5 + 2 + 3 = 10 حصة

حصة أحمد من الزيادة = 20 000 000 × 10/5 × 50% = 5 000 000 دينار

حصة باسم من الزيادة = 20 000 000 × 10/2 × 50% = 2 000 000 دينار

حصة جاسم من الزيادة = 20 000 000 × 10/3 × 50% = 3 000 000 دينار

7 000 000 من حـ / البنك
الى مذكورين
5 000 000 حـ / رأس مال الشريك أ
2 000 000 حـ / رأس مال الشريك ب
قيد زيادة رأس مال الشريكان أحمد / وباسم وتسديد الزيادة نقدا

---

3 000 000 من حـ / السيارات
3 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك جاسم
قيد زيادة رأس مال الشريك جاسم وتقديم موجود ثابت مقابل الزيادة

---

(2) رسملة الحسابات الجارية للشركاء :- قد يرغب بعض الشركاء في استثمار رصيد حسابه الجاري الدائن لزيادة راس مال الشركة وذلك بجعل الحساب الجاري مدينا وحساب راس المال دائنا .

مثال 2:- بأستخدام بيانات المثال السابق نفسها ولكـــــــن بافتراض ان الشركاء قرروا رسملـــة حساباتهم الجارية الدائنة وتسديد الفروقات ان وجدت نقدا عن طريق البنك .

وفي ذلك التاريـــخ كانت ارصدة حساباتهم الجارية الدائنة كما يأتي :- الشريك أحمد ( 6 مليون دينار ) / الشريك باسم ( 200 . 1 مليون دينار ) / اما الشريك جاسم فليس لديه حساب جاري .

المطلوب / اثبات المعالجه المحاسبية وتصوير حسابات رؤوس اموال الشركاء

الحل :-

حصة الشريك أحمد من الزيادة = 20 000 000 ×50% × 10/5 = 5 000 000 دينار

حصة الشريك باسم من الزيادة = 20 000 000 ×50% × 10/2 = 2 000 000 دينار

حصة الشريك جاسم من الزيادة = 20 000 000 ×50% × 10/3 = 3 000 000 دينار

5 000 000 من حـ / جاري الشريك أحمد

5 000 000 الى حـ / رأس مال الشريك أحمد

قيد رسملة الحساب الجاري للشريك أ بمقدار حصته فقط

---

من مذكورين

1 200 000 حـ / جاري الشريك باسم

800 000 حـ / البنك

2 000 000 الى حـ / راس مال الشريك باسم

قيد زيادة راس المال للشريك باسم برسملة حسابه الجاري وتسديد الفرق نقدا

الزيادة 2 000 000 – رصيد الجاري 1 200 000 = 800 000 يسدد نقدا

---

اما الشريك جاسم فليس لديه حساب جاري فعليه تسديد حصته بالزيادة نقدا عن طريق البنك

3 000 000 من حـ / البنك

3 000 000 الى حـ / راس مال الشريك جاسم

قيد زيادة راس مال الشريك جاسم بتسديده نقدا عن طريق البنك

---

**حـ / رأس مال الشركاء**

| التفاصيل | جاسم | باسم | أحمد | التفاصيل | جاسم | باسم | أحمد |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الرصيد | 6 000 000 | 4 000 000 | 10 000 000 | | | | |
| من حـ / جاري الشريك | ---------- | ---------- | 5 000 000 | | | | |
| من مذكورين | ---------- | 2 000 000 | ---------- | | | | |
| من حـ / البنك | 3 000 000 | ---------- | ---------- | الرصيد | 9 000 000 | 6 000 000 | 15 000 000 |
| | 9 000 000 | 6 000 000 | 15 000 000 | | 9 000 000 | 6 000 000 | 15 000 000 |

(3) رسملة الارباح المحتجزة او الاحتياطي العام :- يقصد بالاحتياطي العام هو تلك الاموال او المبالغ التي تحتجز من صافي الربح بغرض دعم المركز المالي للشركاء وزيادة قدرتها بالوفاء بالتزاماتها ، وعندما يراد رسملة الارباح المحتجزة او الاحتياطي يجب تحديد حصة كل شريك بحسب حصته في نسب توزيع الارباح والخسائر ، حيث يجعل حساب الارباح المحتجزة او الاحتياطي مدينا وحساب راس المال دائنا .

مثال 3 :- ( سامي ، صباح ) شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة 60% ، 40% على التوالي ، وقد قررا زيادة راس مال الشركة من (20 مليون دينار) الى ( 25 مليون دينار ) وذلك برسملة جزء من الاحتياطي العام البالغ ( 20 ) مليون دينار .

المطلوب // اثبات المعالجه القيدية اللازمة

الحل :- مقدار الزيادة 25 000 000 – 20 000 000 = 5 000 000 دينار
حصة الشريك سامي من الزيادة = 5 000 000 × 60% = 3 000 000 دينار
حصة الشريك صباح من الزيادة = 5 000 000 × 40% = 2 000 000 دينار

5 000 000 من حـ / الاحتياطي العام
الى مذكورين
3 000 000 حـ / راس مال الشريك سامي
2 000 000 حـ / راس مال الشريك صباح
قيد زيادة راس مال الشركة برسملة جزء من الاحتياطي العام

---

( 4 ) أستخدام قرض الشركاء :- ذكرنا في فصل سابق ان شركة التضامن قد تلجأ الى الاقتراض من احد الشركاء فيها وتحدد موعداً لتسديده وتدفع عنه فوائد محدده . ويمكن الاتفاق على اطفاء القرض واستخدامه ( كل القرض او جزء منه ) لتغطية كامل نصيب الشريك من الزيادة او جزء منها ، وذلك بجعل حـ/ قرض الشريك مدينا وحساب راس مال الشريك دائنا .

مثال 4 :- في 2004/3/1 اتفق نور ونيران الشريكان المتضامنان في شركة تضامنية على زيادة راس مال الشركة بمقدار ( 3 مليون دينار ) وذلك برسملة قرض الشريك نور الذي قدمه للشركة في 2004/1/2 والبالغ 3 000 000 دينار وبفائدة سنوية مقدارها 10% تدفع في نهاية كل سنة .

المطلوب // اثبات المعالجة المحاسبية اللازمة.

الحل :- فائدة القرض من 2004/1/2 لغاية 2004/3/1 = 2 شهر

فائدة القرض = القرض × نسبة الفائدة % × المدة/12

فائدة القرض = 3 000 000 × 10% × 12/2 = 50 000 دينار

3/1 50 000 من حـ / فائدة القرض

50 000 الى حـ / جاري الشريك نور

قيد اثبات فائدة القرض المستحقة لمدة شهرين

---

3/1 3 000 000 من حـ / قرض الشريك نور

3 000 000 الى حـ/ رأس مال الشريك نور

قيد زيادة رأس مال الشريك نور باطفاء قرض الشريك

---

12/31 50 000 من حـ / الارباح والخسائر

50 000 الى حـ / فائدة القرض

قيد غلق فائدة القرض نهاية السنة المالية

---

( 5 ) اعادة التقدير :- قد يلجأ الشركاء الى زيادة رأس المال عن طريق اعادة تقدير اصول الشركـــة عندما يجدون ان القيمة الدفترية لموجودات الشركة لم تعد تعبر عن قيمتها الحالية فـــي السوق ، وبموجب طريقة اعادة التقدير يتم فتح حساب بأسم اعادة التقدير في سجلات الشركة ويجعل مدينا بأي نقص في قيمة الموجودات ويجعل دائنا بأية زيادة في قيمـــــــة الموجودات ، وتجعل رصيد حساب اعادة التقدير الدائن ارباح اعادة التقدير بينما يمثل رصيـــــد حساب اعادة التقدير المدين خسائر اعادة التقدير ، فاذا كان رصيد حساب اعادة التقدير دائنا ورغب الشركاء فـــي زيادة رأس مال الشركة باستخدام ذلك الرصيد ، فيتم ذلك بالقيد الأتي :-

**** من حـ / اعادة التقدير

**** الى حـ / رأس مال الشركاء

---

مثال 5 :- في 2005/1/1 كانت موجودات شركة ماجد وحامد التضامنية كما يأتي :-

( المبالغ بملايين الدنانير )

المباني 17 - الالات والمعدات 6 - السيارات 7.5 - المدينون 5 .

وفي 3/15 /2005 قرر الشريكان اعادة تقدير الموجودات بما يلائم قيمها السوقية واستخدام الزيادة في زيادة رأس مال الشركة علما بأن الشريكين يقتسمان الارباح والخسائر بينهما بالتساوي .

1- قدرت المباني بمبلغ 30 مليون دينار .

2- زيادة الالات بمقدار 25% .

3- تخفيض قيمة السيارات بمبلغ مليون دينار .

4- تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة 10% من رصيد المدينين .

المطلوب :- 1- اثبات المعالجة القيدية اللازمة 2 - تصوير حساب اعادة التقدير

الحل :-

المباني / 30 000 000 – 17 000 000 = 13 000 000 دينار زيادة

13 000 000 من حـ / المباني

13 000 000 الى حـ / اعادة التقدير

قيد تعديل قيمة المباني الى قيمتها السوقية

---

الالات / 6 000 000 × 25% = 1 500 000 دينار زيادة

1 500 000 من حـ / الالات

1 500 000 الى حـ / اعادة التقدير

قيد تعديل قيمة الالات بمقدار 25% زيادة

---

السيارات /

1 000 000 من حـ / اعادة التقدير

1 000 000 الى حـ / السيارات

---

مخصص الديون المشكوك في تحصيلها = رصيد المدينون × 10%

5 000 000 × 10% = 500 000 دينار

500 000 من حـ / اعادة التقدير

500 000 الى حـ / مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

---

حـ / اعـادة التقديـــــــر

| منـــــــه | | لـــــــــــــه | |
|---|---|---|---|
| الى حـ/ السيارات | 1 000 000 | من حـ / العقار | 13 000 000 |
| الى حـ/مخصص.د.م | 500 000 | من حـ / الالات | 1 500 000 |
| الرصيد | 13 000 000 | | |
| | 14 500 000 | | 14 500 000 |

13 000 000 من حـ / اعادة التقدير

الى مذكورين

6 500 000 حـ / رأس مال الشريك ماجد

6 500 000 حـ / رأس مال الشريك حامد

---

## ثانيا /// تخفيض راس المال في الشركات التضامنية

## -:Reducing Capital in Joint Liabilit Companies

سمح قانون الشركات بتخفيض راس مال الشركة اذا زاد عن حاجتها او اذا لحقها خسـارة . وفي الشـركة التضامنية يكون التخفيض بقرار من الهيئة العامة معدلاً للعقد ولا يكون نافذا الا بعـد ان يستحصل موافقة مسجل الشركات . ان المشرع ترك للشـركة حرية تحديد راس المال الذي يتلائم وحجم نشاطها بشرط ان لا يقل عن الحد الادنى .

أسباب تخفيض رأس المال في الشركات التضامنية :- يوجد هناك اكثر من سبب يدفع الشركة الى تخفيض راس المال منها :-

1- زيادة راس المال عن حاجة الشركة مما يؤدي الى وجود نقدية عاطلة.

2- توالي الخسائر على الشركة من سنة لاخرى ( وهذا يسمى اعادة التنظيم بسبب تغطية الخسائر المتراكمة ).

3- وجود ارصدة مدينة للحسابات الجارية المدينة ولمدة طويلة وعدم مقدرة الشركاء على تسديدها 4

4- زيادة القيم الدفترية للموجودات عن قيمتها الحقيقية .

4- انفصال احد الشركاء عن الشركة ( اما بسبب وفاته او لعدم رغبتة بالاستمرار في الشركة ) .

## طرائق تخفيض راس المال :-

توجد اكثر من طريقة لتخفيض راس المال وتتوقف الاجراءات المحاسبية في السجلات على الطريقة التي يتم فيها تخفيض راس المال ، ولكن قانون الشركات لم يلزم الشركة باتباع طريقة معينة بل ان ظروف الشركة هي التي تحدد الطريقة الواجب اتباعها، ومن هذه الطرائق ما يأتي :-

1- تخفيض راس المال برد جزء منه للشركاء :- عند اقرار التخفيض بهذه الطريقة يجعل حساب راس المال مدينا وحساب البنك او الصندوق او البضاعة او الموجودات دائناً .

× × من حـ / راس مال الشريك

× × الى حـ / البنك/الصندوق/البضاعة/الموجودات

---

2- قفل الخسائر المتراكمة في حسابات رؤوس اموال الشركاء ويكون القيد المحاسبي كالاتي :-

من مذكورين

× × من حـ / راس مال الشريك (س )

× × من حـ / راس مال الشريك ( ص )

× × الى حـ / الخسائر المتراكمة

---

3- اقفال الحسابات الجارية المدينة للشركاء في حسابات رؤوس اموال الشركاء ويكون القيد كالاتي :-

من مذكورين

× × حـ / راس مال الشريك ( س )

× × حـ / راس مال الشريك ( ص )

الى مذكورين

× × حـ / جاري الشريك ( س )

× × حـ / جاري الشريك ( ص )

---

4- اعادة تقدير الموجودات وتقييمها بما يلائم انخفاض قيمتها السوقية ويكون القيد المحاسبي

لاعادة التقدير كالاتي :-

× × من حـ / اعادة تقدير

× × الى حـ / الموجودات

---

ثم يغلق حـ/ اعادة التقدير في حسابات رؤوس اموال الشركاء وكالاتي :-

من مذكورين

× × حـ / راس مال الشريك

× × حـ / راس مال الشريك

× × الى حـ/ اعادة تقدير

---

5- انسحاب شريك من الشركة التضامنية / سوف يتم تناول هذا الموضوع لاحقا .

مثال 6 :- احمد وسلوان وسرور شركاء متضامنون في شركة تضامنية راسمالها ( 100 ) مليون دينار موزع بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي وقد اتفق الشركاء على تخفيض راس مال الشركة بنسبة 25% على ان يتسلموا حقوقهم عن طريق البنك .

المطلوب :- اثبات القيود اللازمة لمعالجة حالة تخفيض راس المال .

الحل :- 100 000 000 × 25 % = 25 000 000 دينار مقدار التخفيض لراس المال

2 + 2 + 1 = 5 مجموع الحصص في راس المال

$25\,000\,000 \times \frac{2}{5} = 10\,000\,000$ دينار نصيب الشريك احمد من التخفيض

$25\,000\,000 \times \frac{2}{5} = 10\,000\,000$ دينار نصيب الشريك سلوان من التخفيض

$25\,000\,000 \times \frac{1}{5} = 5\,000\,000$ دينار نصيب الشريك سرور من التخفيض

من مذكورين

10 000 000 حـ / راس مال الشريك احمد

10 000 000 حـ / راس مال الشريك سلوان

5 000 000 حـ / راس مال الشريك سرور

25 000 000 الى حـ / البنك

---

مثال 7 :- ضياء وبهاء وعلاء شركاء متضامنون في شركة تضامنية راس مالها ( 120 ) مليون دينار مقسم بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي وقد منيت الشركة في السنوات الاخيرة ببعض الخسائر بلغ رصيدها المتراكم ( 30 ) مليون دينار وقد اتفق الشركاء على اطفاء هذه الخسائر براسمال الشركة .

المطلوب :- اثبات القيود اللازمة لمعالجة حالة اطفاء هذه الخسائر .

الحل :- مجموع الحصص في راس المال 6 = 1 + 2 + 3

30 000 000 × $\frac{3}{6}$ = 15 000 000 دينار نصيب الشريك ضياء من الخسائر

30 000 000 × $\frac{2}{6}$ = 10 000 000 دينار نصيب الشريك بهاء من الخسائر

30 000 000 × $\frac{1}{6}$ = 5 000 000 دينار نصيب الشريك علاء من الخسائر

من مذكورين

15 000 000 حـ / راسمال الشريك ضياء

10 000 000 حـ / راسمال الشريك بهاء

5 000 000 حـ / راسمال الشريك علاء

30 000 000 الى حـ / الخسائر المتراكمة

---

مثال 8 :- كانت ارصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء فهد وحسين وامين ( 3 / 5 . 2 / 2 مليون دينار ) على التوالي وقد قرر الشركاء اقفال ارصدة حساباتهم الجارية المدينة بحسابات رؤوس اموالهم واستخدامها في تخفيض راس مال الشركة .

المطلوب :- اثبات القيود المحاسبية اللازمة لمعالجة حالة التخفيض .

الحل :-

من مذكورين
3 000 000 حـ / راسمال الشريك فهد
2 500 000 حـ / راسمال الشريك حسين
2 000 000 حـ / راسمال الشريك امين
الى مذكورين
3 000 000 حـ / جاري الشريك فهد
2 500 000 حـ / جاري الشريك حسين
2 000 000 حـ / جاري الشريك امين

---

مثال 9 :- هيمان وعلي وحيدر شركاء متضامنون في شركة تضامنية راس مالها ( 150 ) مليون دينار توزع الارباح والخسـائر بينهم بنسبة 2 : 2 : 1 على التوالي وقد قرر الشركاء اعادة تقييم الموجودات في الشركة نظرا لزيادة القيم الدفترية عن قيمها الحقيقية وبالتالي تخفيض راس مال الشركة بمقدار هذا الارتفاع وتوفرت لديك المعلومات الاتية :- (المبالغ بملايين الدنانير).

1- ارصدة الموجودات كانت كالاتي :-

البضاعة 40 دينار ، الاثاث 3 دينار ، السيارات 17 دينار

2- تم تقييم الموجودات وفقا لاسعار السوق السائدة وكانت كالاتي :-

البضاعة 37 دينار ، الاثاث 2 دينار ، السيارات 15 دينار

المطلوب :- اثبات القيود اللازمة لمعالجة حالة تخفيض راس مال الشركة التضامنية .

الحل :-

البضاعة / الرصيد - اعادة التقدير = نقصان

40 000 000 ــ 37 000 000 = 3 000 000 دينار النقصان

3 000 000 من حـ / اعادة التقدير

3 000 000 الى حـ / البضاعة

---

الاثاث / الرصيد - اعادة التقدير = نقصان

3 000 000 -- 2 000 000 = 1 000 000 دينار النقصان

1 000 000 من حـ / اعادة التقدير

1 000 000 الى حـ / الاثاث

---

السيارات / الرصيد - اعادة التقدير = نقصان

17 000 000 – 15 000 000 = 2 000 000 دينار النقصان

2 000 000 من حـ / اعادة التقدير

2 000 000 الى حـ / السيارات

---

حـ / اعـادة تقـديـــــر

| منه | | له | |
|---|---|---|---|
| 3 000 000 | الى حـ/ البضاعة | | |
| 1 000 000 | الى حـ/ الاثاث | | |
| 2 000 000 | الى حـ/ السيارات | 6 000 000 | الفرق ( الرصيد) |
| 6 000 000 | | 6 000 000 | |

مجموع حصص راس المال 5 = 2 + 2 + 1

دينار حصة الشريك هيمان 1 200 000 = $\frac{1}{5}$ × 6 000 000

دينار حصة الشريك علي 2 400 000 = $\frac{2}{5}$ × 6 000 000

دينار حصة الشريك حيدر 2 400 000 = $\frac{2}{5}$ × 6 000 000

من مذكورين

1 200 000 حـ / راسمال الشريك هيمان

2 400 000 حـ / راسمال الشريك علي

2 400 000 حـ / راسمال الشريك حيدر

6 000 000 الى حـ/ اعادة التقدير

قيد تخفيض راس المال باعادة تقدير الموجودات

---

## ثالثاً / انضمام شريك جديد The accession of the new partner :-

اجاز قانون الشركات زيادة عدد الشركاء وذلك بانضمام شريك The accession of a partner او اكثر للشركة تبعا لما نصـــت عليه المادة ( 69 ) اولا بشرط موافقة الهيئة العامة بالاجماع، اما المادة ( 70) منه فقد اجازت استمرار الشركة مع ورثة الشريك المتوفي اذا رغبوا بذلك ووافق الشركاء . وتعد هذه الحالات شكلاً من اشكال انضمام شريك جديد يستوجب تعديل عقد الشركة .

اما اهم الاسباب الداعية لانضمام شريك جديد هي :-

1- الحاجة الى اموال جديدة لا تتوفر لدى الشركاء .

2- الرغبة في توحيد الجهود والقضاء على المنافسة بين الشريك الجديد والشركة .

3- تمتع الشريك الجديد بخبرة فنية او مالية او ادارية او تنظيمية تفتقر اليها الشركة .

4- حيازة الشريك الجديد لحق اختراع او امتياز او علامة تجارية تريد الشركة استغلالها عـــــن طريق ضمه اليها .

ويترتب على انضمام شريك او اكثر الى الشركة بعض التغيرات في توزيع الارباح والخسائر بيـن الشركاء ، وعنوان الشركة وحصص الشركاء في راس المال حيث يؤدي الانضمام الى :

1- زيادة راس المال بتقديم الشريك الجديد حصته الجديدة الى راس مال الشركة .

2- شراء الشريك الجديد لجزء من راس مال الشركة الاصلي من دون اضافات جديدة وفي الحالتين يتم الاتفاق على اساسيتين :-

آ- ان تقبل الميزانية على ما هي عليه من دون تغيير في القيم الدفتريـة للموجودات والمطلوبات .

ب- تقبل ميزانية الشركة بعد اعادة تقدير الموجودات والمطلوبات .

### المعالجة المحاسبية لانضمام شريك جديد

1- لا يؤثر على راس مال الشركة بالزيادة ( الانضمام بشراء حصة بالشركة )

3- يؤثر على راس مال الشركة بالزيادة ( الانضمام بتقديم استثمار اضافي في الشركة)

مثال 10:- ( الانضمام بشراء حصة بالشركة ..... لا يؤثر على راس مال الشركة)

مهدي ويحيى شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بينهم بنسبة 1 : 2 على التوالي وكانت ميزانية الشركة في 2007/12/31 كالاتي :-

| الموجودات | الميزانية العمومية كما في 2007/12/31 | المطلوبات |
|---|---|---|
| الموجودات المتداولة | | حق الملكية |
| البنك 5 000 000 | | رأس مال الشريك مهدي 15 000 000 |
| البضاعة 10 000 000 | | رأس مال الشريك يحيى 7 500 000 |
| مجموع الموجودات المتداولة 15 000 000 | | |
| الموجودات الثابتة 7 500 000 | | |
| 22 500 000 | | 22 500 000 |

وقد اتفقا على قبول علي شريكا ثالثا للشركة وذلك عن طريق شراء نصف حصة الشريك مهدي وتكون حصته في الارباح والخسائر مساوية لحصة الشريك مهدي ، اذا علمت بان القيم السوقية للموجودات مساوية لقيمها الدفترية وقد قام علي بدفع مبلغ ( 7 500 000 دينار) الى الشريك مهدي لقاء نصف حصته .

المطلوب :- 1- قيود اليومية اللازمة 2- تصوير الميزانية بعد الانضمام

3- استخراج نسب توزيع الارباح والخسائر الجديدة

الحل:- قيد الانضمام

| | | |
|---|---|---|
| 7 500 000 | | من حـ/ راس مال الشريك مهدي |
| | 7 500 000 | الى حـ/ راس مال الشريك علي |

الميزانية بعد الانضمام

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| 5 000 000 | البنك | 7 500 000 | راس مال الشريك مهدي |
| 10 000 000 | البضاعة | 7 500 000 | راس مال الشريك يحيى |
| 7 500 000 | الموجودات الثابتة | 7 500 000 | راس مال الشريك علي |
| 22 500 000 | | 22 500 000 | |

نسب توزيع الارباح والخسائر الجديدة

| البيان | الشريك مهدي | الشريك يحيى | الشريك علي | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| النسب قبل الانضمام | 2 | 1 | ------ | 3 |
| حصة الشريك علي | ( 1 ) | ------ | 1 | ----- |
| النسب بعد الانضمام | 1 | 1 | 1 | 3 |

فتكون النسب كالاتي :- 1 : 1 : 1 بالتساوي بين الشركاء

ملاحظة :- احيانا يقوم الشريك الجديد بدفع مبلغ اقل او اكثر عن الحصـــــــــة المشتراة من احد الشركاء ، وهنا لا يسجل قيد في سجلات الشركة التضامنية لان عملية الدفع والقبض تتـــم خارج سجلات الشركة التضامنية ، أي هي عملية شخصية وما يتم اثباته في الشركة التضامنية هو تحويل جزء من حصة الشريك القديم الى الشريك الجديد . وهذا ماتم العمل به في المثال السابق .

مثال 11 :- ( انضمام شريك بتقديم استثمارات اضافية في الشركة ..... يؤثر على راس مال الشركة )

سالم وباسم شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 3 على التوالـــي وكانت ميزانية الشركة في 2008/12/31 كما يأتي :-

| الميزانية كما في 2008/12/31 | | | |
|---|---|---|---|
| 3 000 000 | البنك | 18 000 000 | راس مال الشريك سالم |
| 17 000 000 | البضاعة | 12 000 000 | راس مال الشريك باسم |
| 10 000 000 | الموجودات الثابتة | | |
| 30 000 000 | | 30 000 000 | |

وقد اتفق على قبول الشريك حازم شريكا ثالثا في الشركة التضامنية ليكون له ربع راس المال بعد الانضمام وربع الارباح والخسائر علما ان الشريك حازم دفع مبلغ ( 10 ) مليون دينار نقدا عـــن

طريق البنك لقاء حصوله على الحصة المحددة اعلاه علما ان القيم السوقية للموجودات مساوية لقيمها الدفترية .

المطلوب :- ( 1 ) / تسجيل القيود اللازمة . ( 2 ) / تصوير الميزانية بعد الانضمام .

( 3 ) / استخراج نسب التوزيع الجديدة بعد الانضمام .

الحل :- راس مال الشركة التضامنية بعد الانضمام = راس مال الشريكين قبل الانضمام + المبلغ المستلـم من الشريك الجديد

( 18 000 000 + 12 000 000 ) + 10 000 000 = 40 000 000 دينار

حصة الشريك الجديد ( حازم) في الشركة = راس المال بعد الانضمام × النسبة

$\frac{1}{4}$ × 40 000 000 = 10 000 000 دينار

لا يوجد فرق بين ما يدفعه الشريك حازم وبين حصته المحددة

1- قيد الانضمام

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10 000 000 | | من حـ/ البنك | |
| | 10 000 000 | الى حـ / راس مال الشريك حازم | |

2- الميزانية بعد الانضمام

| الميزانية كما في 2008/12/31 | | | |
|---|---|---|---|
| 13 000 000 | البنك | 18 000 000 | راس مال الشريك سالم |
| 17 000 000 | البضاعة | 12 000 000 | راس مال الشريك باسم |
| 10 000 000 | الموجودات الثابتة | 10 000 000 | راس مال الشريك حازم |
| 40 000 000 | | 40 000 000 | |

3- نسب توزيع الارباح والخسائر الجديدة

| البيان | الشريك سالم | الشريك ياسم | الشريك حازم | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| النسب قبل الانضمام | 3 | 2 | ------ | 5 |
| 4× للتخلص من الكسور | 12 | 8 | ------ | 20 |
| حصةالشريك حازم 1/ 4 | ( 3) | ( 2 ) | 5 | ------ |
| النسب بعد الانضمام | 9 | 6 | 5 | 20 |

نسب التوزيع الجديدة هي 9 : 6 : 5

يلاحظ في المثال السابق ( مثال 11 ) عدم وجود فرق بين ما يدفعه الشريك الجديد وبين حصته المحددة في رأس المال ، ولكن احياناً اخرى قد يظهر اختلاف بين مايدفعه الشريك الجديد وبين حصته في رأس المال فيعالج الفرق كالاتي :-

(1) / المبلغ المدفوع اكبر من الحصة المحددة للشريك الجديد في رأس المال / يكون الفرق مكافأة للشركاء القدماء ، أو شهرة محل للشركاء القدماء .

(2) / المبلغ المدفوع اقل من الحصة المحددة للشريك الجديد في رأس المال / يكون الفرق مكافأة للشريك الجديد ، أو يُعَد الفرق شهرة محل .

ونكتفي بالتوضيح اعلاه دون الدخول في المعالجات المحاسبية بغية عدم ارباك الطالب في هذه المرحلة الدراسية وتركها للدراسة المستقبلية .

## رابعاً /// انفصال الشريك The separation of the partner:-

يقصد بانفصال الشريك بانه نقص في عدد الشركاء في الشركة لوفاة واحد منهم او لعدم رغبـــة الشـــــريك الاستمرار بالشـــركة . وفي الحالتين يستحسن ان يكون الانفصال بموافقة باقـــي الشـــركاء تجنبا لتعرض الشركة الى المشاكل حيث يجب ان لا يكون انفصاله عن غش او فـــي وقت غير ملائم وان يعلن ذلك الى الشركاء قبل حصوله .

### اسباب انفصال الشريك :-

يمكن القول ان انفصال الشريك يكون لاحد الاسباب الاتية:-1 – الوفاة ، 2 – الافلاس او الاعسار المالي ، 3 – التعرض للحبس، 4 – الاصابة بالجنون ، 5 – انعدام الثقة الشخصية المتبادلة بين الشركاء .

وعند الانفصال لاي من هذه الاسباب تواجة الشركة مشكلتين هما:-

اولا:- تحديد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال // وتشمل الاتي :-

1 – حصته في صافي الربح او الخسارة من بداية الفترة المالية لغاية تاريخ الانفصال .

2- حصته في صافي موجودات الشركة في تاريخ الانفصال .

وتقدر حقوق الشريك المنفصل عادة باحدى الطريقتين وهما:-

**الطريقة الاولى :- طريقة التقدير الاتفاقي An estimation method of A conventional**

وهنا يكون الاتفاق بين الشركاء على تحديد نصيب الشريك المنفصل بموجب نص صريح في عقد الشركة ، وتتحدد حقوق الشريك المنفصل بموجب هذه الطريقة كالاتي:-

تقدير حقوقه من ارباح الفترة المالية لغاية الانفصال بناءاً على :-

1- اساس نسبة معينة من حصته في راس المال

2- على اساس نسبتـه من الارباح باعتماد نتيجة العام السابق ( نصيبه من ارباح العام الماضي)

مثال 12 :- تحديد حقوق الشريك المنفصل على اساس نسبة معينة من حصته في راس المال :-

( احمد،حميد ، مجيد ) شركاء بشركة تضامن راسمالها ( 400 مليون دينار) موزعة بينهم بنسبة ( 2 : 3 : 5 ) على التوالي وبعد ستة أشهر انفصل الشـــريك ( مجيد ) فاذا علمت ان عقد الشركة نص على ان نصيب الشريك المنفصل من الارباح يحدد بمعدل 15% مـــن راسماله ( لغاية تاريخ انفصاله ) .

المطلوب:- استخراج المستحق للشريك المنفصل من ارباح الشركة في تاريخ الانفصال وتسجيل قيود اليومية اللازمة .

الحل :-

حصة الشريك المنفصل( مجيد) من راس المال= $\frac{2}{10} \times 400\ 000\ 000 = 80\ 000\ 000$ دينار

حصة الشريك المنفصل (مجيد) من الارباح = $\frac{6}{12} \times 15\% \times 80\ 000\ 000 = 6\ 000\ 000$ دينار

6 000 000 من حـ/ حصة الشريك ( مجيد ) من الارباح ( حـ / الارباح المنتظرة )*

6 000 000 الى حـ / راس مال الشريك ( مجيد )

---

86 000 000 من حـ/ راس مال الشريك ( مجيد )

86 000 000 الى حـ/ البنك

تسديد حقوق الشريك ( مجيد ) راس المال + الحصة من الارباح

---

مثال 13/ تحديد حقوق الشريك المنفصل على اساس نصيبه من ارباح العام السابق :-

( نور، شمس، ضياء ) شركاء بشركة تضامن راسمالها ( 400 مليون دينار) موزعة بينهم بنسبة ( 2 : 3 : 5 ) على التوالي وبعد ستة أشهر انفصل الشـــريك ( ضياء ) فاذا علمت ان عقد الشركة نص على ان نصيب الشريك المنفصل من الارباح يحدد على اساس نصيبه من ارباح العام السابق .

المطلوب :- استخراج المستحق للشريك المنفصل من الارباح ، تسجيل قيود اليومية اللازمة ، وتصوير حساب راسمال الشريك المنفصل اذا علمت بأن ارباح العام الماضي كانت ( 50 ) مليون دينار .

الحل :- $\frac{6}{12} \times \frac{2}{10} \times 50\,000\,000 = 5\,000\,000$ دينار

5 000 000 من حـ/ حصة الشريك ( ضياء) من الارباح

5 000 000 الى حـ/ راس مال الشريك ( ضياء )

---

85 000 000 من حـ/ راس مال الشريك ( ضياء )

85 000 000 الى حـ/ البنك

تسديد حقوق الشريك ( ضياء ) = راس المال + الحصة من الارباح

---

5 000 000 من حـ/ توزيع الارباح والخسائر

5 000 000 الى حـ/ حصة الشريك ( ضياء ) من الارباح

اقفال حصة الشريك ( ضياء ) من الارباح

---

- حـ / الارباح المنتظرة ... مصطلح تم استخدامه في المصادر الحديثة ومنها محاسبة الشركات للمؤلفين خالد عبدالله وحمزة بشير – طبعة 2001 ص 119 .

| منه | حـ/ راس مال الشريك ( ضياء ) | | له |
|---|---|---|---|
| 85 000 000 | الى حـ/ البنك | 80 000 000 | الرصيد |
| | | 5 000 000 | من حـ/حصة الشريك من الارباح |
| 85 000 000 | | 85 000 000 | |

## الطريقة الثانية / طريقة التقدير الفعلي A way to estimate the actual :-

يتم الاتفاق على تقدير حقوق الشريك المنفصل على اساس فعلي حيث يتبع الاتي :-

1 – تحديد حصة الشريك المنفصل من الارباح بالقيام بجرد فعلي من تاريخ الانفصال واعـــداد الحسابات الختامية وتوزيع الربح والخسارة على الشركاء بمن فيهم الشريك المنفصل وبنسبـــة توزيع الارباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة .

2 – تحديد حصة الشريك المنفصل من ممتلكات الشركة باعادة تقدير الموجودات والمطلوبات من خلال حساب اعادة تقدير حيث يقفل رصيد هذا الحساب في حساب راسمال الشركاء .

3 – تقفل حصة الشريك المنفصل من حساب ارباح وخسائر السنوات السابقـــــة والاحتياطات والحسابات الجارية المدينة والدائنة في حساب راسماله .

4 – ترحل حصة الشريك المنفصل المدينة والدائنة من الاموال غير الظاهرة في الميزانية كشهرة المحل .

ثانيا : سداد حقوق الشريك المنفصل // حال الانتهاء من تقدير حقوق الشريك المنفصل بطريقة التقدير الاتفاقي او التقدير الفعلي يتـــــم حصر المبالغ المستحقة له او عليه وترحل الى حساب راسماله ويتم سـداد هذه الحقوق باحدى الطرق الاتية :-

( 1 ) – من موارد الشركـــة
( 2 ) – من الموارد الشخصية للشركاء
( 3 ) – سداد جزء من تلك الحقوق وجعل الباقي قرضا على الشركة.

التسديد من موارد الشركة // قد يكون لدى الشركة نقدا كاف لتسديد حصة الشريك المنفصل والتسديد منها لا يربك العمل فـــي الشركة ، نكون امام ثلاث حالات وهي :-

آ- ان تكون حصة الشريك المنفصل مساوية لراسماله .
ب- ان تكون حصة الشريك المنفصل اكبر من راسماله .
جـ - ان تكون حصة الشريك المنفصل اقل من راسماله .

آ – ان تكون حصة الشريك المنفصل مساوية لراسماله

مثال 14 :- في 30 / 9 / 2009 وافق الشريكان احمد ومحمود على انسحاب ( أنفصال ) الشريك علي من الشركة وفي ذلك التاريخ قدرت حصة الشريك المنفصل( المنسحب ) بمبلغ ( 50 ) مليون دينار وقد كانت مساوية لراسماله . وقد نص عقد الشركة على تسديد الشركة للشريك المنفصل 30% من حصته نقدا والباقي قرضا بذمة الشركة بفائدة 10% سنويا يسدد صفقة واحدة بعد 3 سنوات . المطلوب :- اثبات قيود اليومية اللازمة .

الحل :-

50 000 000 × 30% = 15 000 000 دينار ما يسدد

50 000 000 – 15 000 000 = 35 000 000 دينار الفرق

50 000 000 من حـ/ راس مال الشريك علي
الى مذكورين
15 000 000 حـ/ البنك
35 000 000 حـ/ قرض الشريك علي بفائدة 10%
قيد انسحاب ( انفصال ) الشريك علي

---

ب ـ ان تكون حصة الشريك المنفصل اكبر من راسماله // في هذه الحالة لا توجد رغبة لدى الشركاء باعادة تقدير الاصول او تعديل الحسابات عند انفصال احد الشركاء يكونون متشوقون للتخلص من الشريك المنفصل واعطائه اصولا تعادل اكثر من القيمة الدفترية لحقوق ملكيته . ان هذا الفرق المدفوع الى الشريك المنفصل اما ان يعالج بصفة مكافاة للشريك المنفصل او شهرة محل وفي هذه الحالة اما ان تثبت شهرة محل بجزء من قيمتها في السجلات أي ما يعادل حصة الشريك المنفصل فقط او ان تثبت بكامل قيمتها .

جـ - ان تكون حصة الشريك المنفصل اقل من راسماله // تحدث هذه الحالة عندما لا يرغب الشركاء اعادة التقدير او تعديل الحسابات بعد انسحاب احد الشركاء مع علمهم ان الموجودات مقيمة باكبر من قيمتها الحقيقية وان تسليم الشريك المنفصل اصولا تساوي اقل من القيمة الدفترية كحق الملكية او ان يكون الشريك راغبا في التخلص من المشاركة فيقبل بحصة اقل من حق ملكيته.

ويعالج الفرق (ما يتنازل عنه الشريك) اما مكافاة من الشريك المنفصل الى الشركاء الباقين او شهرة محل سالبة اذا لم يكن حساب لشهرة المحل فيمكن في هذه الحالة تخفيض أي اصول اخرى ، ويعد هذا التخفيض بمثابة خسارة توزع على الشركاء الباقين بنسب التوزيع .

ونكتفي بالتوضيح اعلاه للفقرتين ( ب ، ج ) دون الدخول في المعالجات المحاسبية بغية عدم ارباك الطالب في هذه المرحلة الدراسية وتركها للدراسة المستقبلية .

# اسئلة وتمارين الفصل الخامس

## اولاً / الاسئلة :-

س 1 :- ماهي اهم الاسباب الداعية لزيادة راس المال في الشركات التضامنية ؟

س 2 :- هنالك طرق عديدة لزيادة رأس المال في الشركات التضامنية ، عدد هذه الطرق ؟

س3:- اكتب المصطلحات الاتية باللغة الانكليزية :1- انضمام الشريك 2- طريقة التقدير الفعلي

3- انفصال الشريك 4- طريقة التقدير الاتفاقي

## ثانياً / التمارين :-

ت 1 :- وليد وزهير وماجد شركاء متضامنون في شركة تضامنية راسمالها 100 مليون دينار مقسم بينهم بنسبة 2 : 1 : 2 على التوالي ، وقد اتفق الشركاء على زيادة راس مال الشركة بنسبة 60% تقدم وفق مساهمة كلا منهم في رأس مال الشركة وقد قدم كلا منهم حصته من الزيادة كما يأتي :-

1-الشريك وليد قدم حصته من الزيادة نقدا الى بنك الشركة .

2-الشريك زهير قدم حصته من الزيادة على شكل بضاعة .

3- الشريك ماجد قدم حصته من الزيادة على شكل بضاعه بمبلغ 20 مليون دينار والباقي دفعه الى بنك الشركة .

المطلوب// اثبات القيود اللازمة لزيادة راس مال الشركة التضامنية .

ت 2 :- بتاريخ 2006/1/2 كان رصيد حساب الاحتياطيات في شركة اديب ونعيم ورياض التضامنية مبلغ 12 مليون دينار وقد اتفق الشركاء على زيادة راس مال الشركة عن طريق رسملة هذه الاحتياطيات علما بان الشركاء يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي

المطلوب // اثبات القيود اللازمة لزيادة راس مال الشركة التضامنية .

ت 3 :- فيما يأتي بعض الارصدة المستخرجة من سجلات شركة محمود وسعد ويحيى التضامنية والذين يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة 3 : 3 : 4 على التوالي (المبالغ بالاف الدنانير):-

الجانب الدائن :- جاري الشريك محمود 500 / جاري الشريك سعد 200 / جاري الشريك يحيى 300 / قرض الشريك محمود 2 700 / قرض الشريك سعد 4 000 / قرض الشريك يحيى 2 800 .

وقد قرر الشركاء زيادة راس مال الشركة برسملة الحسابات الجارية وقروض الشركاء.
المطلوب // اثبات القيود اللازمة لزيادة راس مال الشركة التضامنية .

ت 4 :- احمد وعلي وجاسم شركاء متضامنون في شركة تضامنية يقتسمون الارباح والخسائر بينهم بنسبة 2 : 3 : 2 على التوالي ، وقد قرر الشركاء اعادة تقييم الموجودات وفقا لقيمتها السوقيه السائدة وتعديل راس مال الشركة وفقا لهذه الزيادة ،وقد توفرت لديك المعلومات الأتية :- ( المبالغ بملايين الدنانير )

1- ارصدة الموجودات كانت كالاتي :- السيارات 25 / الاثاث 5 / البضاعه 45

مبالغ اعادة التقييم كانت كالاتي:- السيارات بمبلغ 29 دينار / الاثاث بمبلغ 6 دينار / البضاعه بمبلغ 54 دينار . المطلوب :- تسجيل القيود اللازمة لزيادة رأس مال الشركة التضامنية وتصوير حـ / اعادة التقدير .

ت 5 :- كنعان ونعمان شركاء متضامنون في شركة تضامنية راس مالها 150 مليون دينار توزع الارباح والخسـائر بينهم بالتساوي وقد قرر الشركاء اعادة تقييم الموجودات في الشركة نظرا لزيادة القيم الدفترية عن قيمتها الحقيقية وبالتالي تخفيض راس مال الشركة بمقـدار هذا الارتفاع وتوفرت لديك المعلومات الاتية :-

1- ارصدة الموجودات كانت كالاتي :- ( المبالغ بملايين الدنانير )

البضاعة 50 000 000 دينار ، الاثاث 4 ، السيارات 15

2- تقييم الموجودات وفقا لاسعار السوق السائدة وكانت كالاتي :- ( المبالغ بملايين الدنانير )

البضاعة 45 دينار ، الاثاث 1 . 8 دينار ، السيارات 7 . 14

المطلوب :- اثبات القيود اللازمة لمعالجة حالة تخفيض راس مال الشركة التضامنية .

ت 6 :- حسن وحسين ووسام شركاء بشركة تضامن راسمالها ( 600 000 000 دينار) موزعة بينهم بنسبة ( 2 : 3 : 5 ) على التوالي وبعد ستة أشهر انفصل الشريك وسام فاذا علمت ان عقد الشركة نص على ان نصيب الشريك المنفصل من الارباح يحدد بمعـدل 20% مـن راسماله.
المطلوب:- استخراج المستحق للشريك المنفصل من ارباح الشركة في تاريخ الانفصال ، وتسجيل قيود اليومية اللازمة.

ت 7 :- سهى ونهى شريكتان متضامنتان تقتسمان الارباح والخسائر بينهن بنسبة 2 : 1 على التوالي وكانت ميزانية الشركة في 31 / 12 / 2011 كالاتي :-

الموجودات / 31 500 000 الموجودات الثابتة / 42 000 000 البضاعة / 21 000 000 البنك

المطلوبات / 63 000 000 راس مال الشريكة سهى / 31 500 000 راس مال الشريكة نهى

وقد اتفقتا على قبول سجى شريكاً ثالثاً في الشركة وذلك عن طريق شراء نصف حصة الشريكة سهى وتكون حصتها في الارباح والخسائر مساوية لحصة الشريكة سهى ، اذا علمت بأن القيم السوقية للموجودات مساوية لقيمها الدفترية وقد قامت سجى بدفع 31 500 000 دينار الى الشريكة سهى لقاء نصف حصتها .

المطلوب :- ( 1 ) اثبات قيود اليومية اللازمة

( 2 ) تصوير الميزانية بعد الانضمام

( 3 ) استخراج نسب توزيع الارباح والخسائر الجديدة

# الفصل السادس / تصفية الشركات التضامنية
# Liyidation Of Joint Libility Companies

أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

( 1 ) - معرفة المقصود بالتصفية واسبابها واجراءاتها ومراحلها .

( 2 ) - معرفة واجبات المصفي .

( 3 ) - معرفة انواع التصفية ، وماهية المعالجة المحاسبية المطلوبة في كل نوع منها .

**مفهوم التصفية :-** التصفية تعني انقضاء الشركة كشخصية معنوية مستقلة وانحلال الرابطة القانونية التي كانت قائمة بين الشركاء . ويترتب على انقضاء الشركة وتصفيتها بيع اصولها وتحصيل حقوقها وسداد التزاماتها وتسوية حقوق الشركاء فيها بالقسمة فيما بينهم .

أي ان التصفية تعني زوال وجود الشركة كشخصية معنوية مستقلة وحصول كل ذي حق فيها على نصيبه من ممتلكاتها طبقا لما يكفله القانون .

هذا وقد حدد قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته في المواد من 158 - 180 اسباب تصفية الشركات والاجراءات وواجبات المصفي وكل ما يخص مدة التصفية .

**اسباب التصفية :-**

1 – قرار الهيئة العامة ( قرار الشركاء ) بالتصفية.

2 – عدم مباشرة الشركة نشاطها برغم مرور سنة من التاسيس من دون عذر مشروع او توقفها عن ممارسة نشاطها مدة متصلة تزيد عن سنة دون عذر مشروع .

3 – انجاز الشركة المشروع الذي تاسست لأجله او استحالة تنفيذه .

4 – فقدان الشركة 75% من راسمالها الاسمي وعدم اتخاذها قرار تخفيض راس المال خلال مدة 60 يوما من تاريخ ثبوته في الميزانية .

5 – تحول او اندماج الشركة .

وبعد تاكد مسجل الشركات من توافر اسباب التصفية يبدأ باتخاذ الاجراءات الواجب اتباعها وتعيين المصفي ان لم تعينه الشركة .

## اجراءت التصفية :-

عند صدور قرار التصفية يتم تعيين مصفي للشركة او اكثر وتحديد اختصاصه واتعابـــــــه ويعد المصفي وكيلا عن الشركة طول مدة التصفية .

تتوقف الشركة عن احداث أي تغيير في عضويتها وترتيب أي التزام جديد طول مدة التصفية وتحتفظ بشخصيتها المعنوية خلال هذه المدة ويجب ان تذكر كلمة ( تحت التصفية ) بجوار اسمها حيثما ورد .

### واجبات المصفي :-

1 – وضع اليد على موجودات الشركة بما في ذلك سجلاتها ووثائقها .

2 – القيام بعملية جرد واعداد تقرير شامل عن حالة الشركة بما في ذلك الديـــون التي لها او عليها ويرسل نسخة من التقرير الى مسجل الشركات.

3 – دعوة دائني الشركة للاجتماع به في مكان وزمان معينين لتسوية الديون ومعرفة الحقوق التي لهم على الشركة.

4 – تسديد ديون الشركة بعد حسم نفقات التصفية وفق السياقات الاتية :-

آ – المبالغ المستحقة للعاملين في الشركة .

ب – المبالغ المستحقة للدولة .

جـ - المبالغ المستحقة الاخرى بحسب ترتيب امتيازها وفق القوانين .

5 – اعداد تقرير ختامي وحسابات ختامية يرفق بها تقرير مراقب الحسابات وارسال نسخة منـــه الى مسجل الشركات .

6 – يوزع الباقي من اموال الشركة على الشركاء بحسب حصصهم بعد30 يوم من تبليغه بقرار الشطب .

### مراحل التصفية :-

تهدف قيود التصفية الى اقفال الحسابات المفتوحة في سجلات الشركة سواء كانت مدينة ام دائنة وذلك على النحو الاتي :-

1 – اقفال الاصول غير النقدية ومخصصاتها بقيمتها الدفترية في حساب التصفية حيـــــث يجعل حساب التصفية مدينا بالاصول ودائنا بالمخصصات المرتبطة بهذه الاصول .

2 – اقفال جميع الحسابات الختامية بالشـــــركاء في حساب راس المال كالحسابات الجاريـــــة

وحساب الارباح والخسائر المدورة والاحتياطي العام .

3 – اثبات متحصلات التصفية بجعل حساب البنك والصندوق مدينا وحساب التصفية دائنا .

4-اثبات مصاريف التصفية بجعل حساب التصفية مدينا وحساب البنك دائنا.

5 – تسديد التزامات ومطلوبات الشركة بجعل هذه الالتزامات والمطلوبات مدينة وحساب الصندوق والبنك دائنا .

6 – اقفال رصيد حساب التصفية ربحا كان او خسارة في حساب راس المال وبحسب نسبة التوزيع بين الشركاء .

7 – اقفال حساب راس المال مع حساب البنك او الصندوق بجعل حساب راس المال مدينا وحساب البنك او الصندوق دائنا .

## انواع التصفية :-

1 – التصفية السريعة وتتبع هذه الطريقة اذا استطاع المصفي ان يبيع موجودات الشركة دفعة واحدة او على دفعات كبيرة وفي وقت قصير.

2 – التصفية التدريجية وتتبع هذه الطريقة اذا لم يتمكن المصفي بيع الموجودات دفعة واحدة او على دفعات كبيرة في مدة قصيرة .

التصفية السريعة :- يتم اثبات التصفية السريعة من الناحية المحاسبية بموجب طريقتين :-

آ – طريقة فتح حساب التصفية

ب – طريقة فتح حساب ارباح وخسائر التصفية

اولا :- طريقة فتح حساب التصفية:- يتم فتح حساب تحت اسم حساب التصفية تغلق فيه كافة الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة عدا حساب البنك او الصندوق والحسابات الجارية للشركاء وتوزيع الارباح والخسائر كما يأتي :-

1 – غلق الموجودات

× × من حـ/ التصفية

الى مذكورين

× × حـ/ البضاعة

× × حـ/ المدينون

× × حـ/ السيارات

× × حـ / الاثاث

الخ .....

---

3. – غلق مخصصات الاندثار المتراكم ومخصص الديون المشكوك فيها.

من مذكورين
× × حـ / مخصص اندثار متراكم
× × حـ / م . د . م مخصص ديون مشكوك
× × الى حـ/ التصفية

---

3 – عمليات بيع الموجودات واستلام المبالغ

× × من حـ / البنك

× × الى حـ/ التصفية

---

4 – عمليات تسديد مبالغ الدائنين واوراق الدفع والقروض

× × من حـ/ الدائنون – اوراق الدفع – القروض

× × الى حـ / البنك

---

5 – مصاريف التصفية

× × من حـ/ التصفية

× × الى حـ/ البنك

---

6 – تصوير حساب التصفية

7 – توزيع رصيد حساب التصفية بين الشركاء وفقا لنسب توزيع الارباح والخسائـــر المنصوص عليها في عقد الشركة

8 – قفل الحسابات الجارية للشركاء برؤوس اموالهم

9 – قفل الارباح المتراكمة او الخسائر المتراكمة في حساب رؤوس اموال الشركاء

10 – ترصيد حسابات رؤوس اموال الشركاء وحساب البنك وتسجيل القيـــد النهائي للشركة

من مذكورين

× × حـ/ راس مال الشريك ( س )

× × حـ/ راس مال الشريك ( ص )

× × الى حـ / البنك – الصندوق

---

**ثانيا :- طريقة فتح حساب ارباح وخسائر التصفية**

يتم فتح حساب تحت اسم حساب ارباح وخسائر التصفية تثبت فيه كل عملية محاسبيـــــة بصورة منفردة سواء كانت ناجمة عن بيع او استلام او تسديد . وتثبيت الخسارة او الربح الناجمـــة

عن ذلك وتسجل كافة العمليات الواردة في طريقة حساب التصفيــة ( 1، 2 ،3، 4، 5 ) وفق اسلوب منفرد لكل عملية وستكون الخطوات اللاحقة كالاتي :-

6 – تصوير حساب أ . خ التصفية .

7 – توزيع رصيد حساب أ . خ التصفية بين الشركاء وفقا لنسب توزيع الارباح والخسائر المنصوص عليها في عقد الشركة

ثم نكمل الفقرات( 8 ، 9 ، 10 ، 11 ).

**مثال 1 :- التصفية السريعة**

| الموجودات | الميزانية العمومية كما في 1997/12/13 | المطلوبات |
|---|---|---|
| **الموجودات المتداولة** | | **المطلوبات المتداولة** |
| البنك | 4 500 000 | الدائنون 14 000 000 |
| البضاعة | 60 000 000 | |
| المدينون | 6 000 000 | **حق الملكية** |
| م. د. م | (1 000 000) – | رأس مال الشريك أحمد 60 000 000 |
| **مجموع الموجودات المتداولة** | **69 500 000** | رأس مال الشريك محمد 40 000 000 |
| الموجودات الثابتة | 30 000 000 | جاري الشريك محمد 1 000 000 |
| اندثار متراكم – | (5 000 000) | |
| **مجموع الموجودات الثابتة** | **25 000 000** | |
| صافي الخسائر | 20 000 000 | |
| جاري الشريك احمد | 500 000 | |
| **مجمـــــوع الموجودات** | **115 000 000** | **مجموع المطلوبات وحق الملكية** **115 000 000** |

في 1997/12/31 قرر احمد ومحمد تصفية الشركة التضامنية المشاركين فيها بسبب الخسائر المتوالية عليها وكانوا يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 3 : 2 على التوالي وادناه الميزانية العمومية للشركة في ذلك التاريخ .

وتمت عمليات التصفية كالاتي :-

1 ـ بيعت البضاعة بمبلغ 000 000 65 دينار والموجودات الثابتة بمبلغ 000 000 23 دينار .

2ـ ما تم تحصيله من المدينون هو 000 000 4 دينار

3ـ تم تسديد حساب الدائنون بعد ان تنازلوا عن 10% منه.

4ـ بلغت مصاريف التصفية كالاتي:- 000 500 دينار اجور واتعاب المحاسب القانوني ،

000 300 دينار مصاريف تصفية متنوعة ، 000 100 دينار رسوم اخرى .

المطلوب :-1 – اثبات القيود اللازمة لتصفية الشركة التضامنية اعلاه وفق طريقة التصفية السريعة

2 – تصوير الحسابات الاتية :- آ – حـ/ التصفية ب - حـ / البنك

جـ - حـ / رؤوس اموال الشركاء

الحل :- 1 – غلق الموجودات

000 000 96 من حـ/ التصفية

الى مذكورين

000 000 60 حـ/ البضاعة

000 000 6 حـ/ المدينون

000 000 30 حـ/ الموجودات الثابتة

---

2 – غلق مخصصات الاندثار المتراكم ومخصص الديون المشكوك فيها

من مذكورين

000 000 5 حـ/ مخصص اندثار متراكم

000 000 1 حـ/ م . د . م

000 000 6 الى حـ/ التصفية

---

3 – عملية البيع

000 000 65 + 000 000 23 = 000 000 88 دينار

000 000 88 من حـ / البنك

000 000 88 الى حـ / التصفية

---

4- عملية تحصيل من المدينين

000 000 4 من حـ / البنك

000 000 4 الى حـ / التصفية

---

5 – تسديد الدائنين

14 000 000 × $\frac{90}{100}$ = 12 600 000 دينار المبلغ المدفوع من البنك.

14 000 000 × $\frac{10}{100}$ = 1 400 000 دينار التنازل ( التصفية)

أو ( 14 000 000 – 12 600 000 = 1 400 000 )

14 000 000 من حـ/ الدائنون

الى مذكورين

12 600 000 حـ / البنك

1 400 000 حـ / التصفية

---

6 – مصاريف التصفية

500 000 + 300 000 + 100 000 = 900 000 دينار

900 000 من حـ / التصفية

900 000 الى حـ / البنك

---

7 - تصوير حساب التصفية

| منه | | حـ / التصفيـــة | | له |
|---|---|---|---|---|
| 96 000 000 | الى حـ/ مذكورين | 6 000 000 | من حـ/ مذكورين | |
| 900 000 | الى حـ/ البنك | 88 000 000 | من حـ/ البنك | |
| | | 4 000 000 | من حـ/ البنك | |
| 2 500 000 | الرصيد ( رؤوس الاموال) | 1 400 000 | من حـ / الدائنون | |
| 99 400 000 | | 99 400 000 | | |

4 + 2 = 5 مجموع الحصص

$2\,500\,000 \times \frac{3}{5} = 1\,500\,000$ دينار حصة الشريك احمد

$2\,500\,000 \times \frac{2}{5} = 1\,000\,000$ دينار حصة الشريك محمد

2 500 000 من حـ/ التصفية
الى مذكورين
1 500 000 حـ/ راس مال الشريك احمد
1 000 000 حـ/ راس مال الشريك محمد

---

8 – قفل حساب جاري الشريك احمد

500 000 من حـ/ راس مال الشريك احمد

500 000 الى حـ/ جاري الشريك احمد

---

9 – قفل حساب جاري الشريك محمد

1 000 000 من حـ/ جاري الشريك محمد

1 000 000 الى حـ/ راس مال الشريك محمد

---

10 – توزيع الخسائر المتراكمة ( صافي الخسائر ) على الشركاء وغلقها

مجموع الحصص = 5 = 2 + 3

$20\,000\,000 \times \frac{3}{5} = 12\,000\,000$ دينار نصيب احمد

$20\,000\,000 \times \frac{2}{5} = 8\,000\,000$ دينار نصيب محمد

من مذكورين

12 000 000 حـ/ راس مال الشريك احمد

8 000 000 حـ/ راس مال الشريك محمد

20 000 000 الى حـ / الخسائر المتراكمة ( صافي الخسائر )

---

11 – تصوير حسابات رؤوس الاموال وحساب البنك

| حـ/ رأس مال الشريك احمد | | | |
|---|---|---|---|
| منـــه | | لـــه | |
| 500 000 | إلى حـ/ جاري الشريك احمد | 60 000 000 | الرصيد |
| 12 000 000 | إلى حـ/ خسائر متراكمة | 1 500 000 | من حـ/ التصفية |
| 49 000 000 | إلى حـ/ البنك (الفرق) | | |
| **61 500 000** | | **61 500 000** | |

| حـ / راس مال الشريك محمد | | | |
|---|---|---|---|
| منـــه | | لـــه | |
| 8 000 000 | إلى حـ/ خسائر متراكمة | 40 000 000 | الرصيد |
| 34 000 000 | إلى حـ/ البنك (الفرق) | 1 000 000 | من حـ/ التصفية |
| | | 1 000 000 | من حـ/ جاري الشريك محمد |
| 42 000 000 | | 42 000 000 | |

من مذكورين

49 000 000 حـ/ راس مال الشريك احمد

34 000 000 حـ/ راس مال الشريك محمد

83 000 000 الى حـ / البنك

قيد تسديد حصة الشركاء عن طريق البنك

| حـ / البنـــك | | | |
|---|---|---|---|
| منـــه | | لـــه | |
| 4 500 000 | الرصيد | 12 600 000 | من حـ/ الدائنون |
| 88 000 000 | إلى حـ/ التصفية | 900 000 | من حـ/ التصفية |
| 4 000 000 | إلى حـ/ التصفية | 83 000 000 | من مذكورين |
| 96 500 000 | | 96 500 000 | |

ملاحظة : يقوم المدرس بتطبيق المثال ( المحلول ) وفقا للطريقة السريعة ( باعتماد فتح حساب ارباح وخسائر التصفية ) سنجد ما يلي :-

1 – رصيد حساب ارباح وخسائر التصفية 2 500 000 دينار وهو مشابه لرصيد حساب التصفية.

2 – ستكون ارصدة حسابات رؤوس الاموال والبنك هي الارصدة نفسها باعتبار أن السؤال نفسه.

مثال 2 :- ( التصفية السريعة ) بطريقة فتح حساب ارباح وخسائر التصفية .

جلال وبلال شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بينهم بنسبة 2 :1 على التوالي ونظرا لرغبة الشريكان بحل الشركة وتصفيتها كانت ميزانية الشركة بتاريـــــــخ تعيين المصفي للشركة كالاتي :-

| الميزانية العموميـــة في 2002/12/31 | | | |
|---|---|---|---|
| **الموجودات** | | **المطلوبات وحق الملكية** | |
| **الموجودات المتداولة** | | **المطلوبات المتداولة** | |
| البنك | 8 000 000 | إوراق الدفع | 4 000 000 |
| المدينون | 5 000 000 | | |
| البضاعة | 80 000 000 | | |
| – م . د . م | (500 000) | | |
| مجموع الموجودات المتداولة | 92 500 000 | | |
| **الموجودات الثابتة** | | **حق الملكية** | |
| الاثاث | 1 800 000 | راس مال الشريك جلال | 60 000 000 |
| – م. اندثار متراكم | (800 000) | رأس مال الشريك بلال | 30 000 000 |
| جاري الشريك بلال | 500 000 | | |
| مجموع الموجودات الثابتة | 1 500 000 | | |
| مجموع الموجودات | 94 000 000 | مجموع المطلوبات وحق الملكية | 94 000 000 |

وتمت عمليات التصفية كما يأتي :-

1 – بيعت البضاعة بمبلغ 81 000 000 دينار .

2 – ما تم تحصيله من المدينين مبلغ 4 000 000 دينار .

3 – بيع الاثاث بمبلغ 700 000 دينار .

5 – تم تسديد اوراق الدفع بعد ان تنازلوا للشركة مبلغ 300 000 دينار .

5 – مصاريف التصفية كالاتي :- ( 500 000 دينار اجور واتعاب المصفي ، 200 000 دينار مصاريف تصفية متنوعة ، 100 000 دينار رسوم متنوعة ) .

المطلوب :- 1 – اثبات القيود اللازمة لتصفية الشركة التضامنية اعلاه وفق طريقة التصفية السريعة بفتح حساب أرباح وخسائر التصفية .

2 – تصوير حسابات :- ( أ ) حـ / أ . خ التصفية

( ب ) حـ / البنك

( ج ) حـ / رؤوس اموال الشركاء

الحل :-

1 – بيع البضاعة

81 000 000 من حـ / البنك

الى مذكورين

80 000 000 حـ / البضاعة

1 000 000 حـ / آ . خ التصفية

2– التحصيل من المدينين ( يحل القيد بطريقتين)

أ) من مذكورين

4 000 000 حـ / البنك

500 000 حـ / م . د . م

500 000 حـ / أ . خ التصفية

5 000 000 الى حـ / المدينون

ب) قيد التحصيل من المدينين

رصيد المدينين ــ مبلغ التحصيل = الفرق

500 000 - 400 000 = 100 000 أ. خ تصفية

من مذكورين

400 000 حـ/ بنك

1 000 000 حـ/ أ.خ تصفية ( الفرق)

500 000 الى حـ/ المدينون

قيد غلق حـ/ أ. د.م

500 000 من حـ/ م.د.م

500 000 الى حـ / أ.خ تصفية

3 – بيع الاثاث ( يحل القيد بطريقتين )

أ) من مذكورين

700 000 حـ / البنك

800 000 حـ / مخصص اندثار متراكم

300 000 حـ / أ . خ التصفية

1 800 00 الى حـ / الاثاث

---

ب) 180 000 - 700 000 = 1100 000 أ.خ التصفية

من مذكورين

700 000 حـ/ بنك

1100 000 حـ/ أ. خ التصفية

1800 000 الى حـ/ الاثاث

---

قيد غلق حـ/ م. اندثار متراكم

800 000 من حـ/ م اندثار متراكم

800 000 الى حـ/ أ. خ التصفية

4 – تسديد اوراق الدفع

4 000 000 من حـ / اوراق الدفع

الى مذكورين

3 700 000 حـ / البنك

300 000 حـ / آ . خ التصفية

---

5 – مصاريف التصفية

500 000 + 200 000 + 100 000 = 800 000 دينار

800 000 من حـ / آ . خ التصفية

800 000 الى حـ / البنك

6 – تصوير حساب آ . خ التصفية

| منه | | حـ / آ . خ التصفية | | له |
|---|---|---|---|---|
| 500 000 | الى حـ / المدينون | 1 000 000 | من حـ / البنك | |
| 300 000 | الى حـ/ الاثاث | 300 000 | من حـ / اوراق دفع | |
| 800 000 | الى حـ / البنك | 300 000 | الرصيد | |
| **1 600 000** | | **1 600 000** | | |

2 + 1 = 3 مجموع الحصص

$\frac{2}{3}$ × 300 000 = 200 000 دينارحصة جلال من الخسارة

$\frac{1}{3}$ × 300 000 = 100 000 دينارحصة بلال من الخسارة

من مذكورين

200 000 حـ/ راس مال الشريك جلال

100 000 حـ/ راس مال الشريك بلال

300 000 الى حـ / آ . خ التصفية

7 - قفل حساب جاري الشريك بلال

500 000 من حـ / راس مال الشريك بلال

500 000 الى حـ / جاري الشريك بلال

8 – حسابات رؤوس الاموال وحساب البنك

| منـــه | حـ / رأس مال الشريك جلال | لـــــه |
|---|---|---|
| 200 000 | إلى حـ/ أ. خ التصفية | 60 000 000 الرصيد |
| 59 800 000 | إلى حـ/ البنك | |
| **60 000 000** | | **60 000 000** |

| منـــه | حـ / رأس مال الشريك بلال | لـــــه |
|---|---|---|
| 100 000 | إلى حـ/ أ. خ التصفية | 30 000 000 الرصيد |
| 500 000 | إلى حـ/ جاري الشريك بلال | |
| 29 400 000 | إلى حـ/ البنك | |
| **30 000 000** | | **30 000 000** |

من مذكورين

59 800 000 حـ/ راس مال الشريك جلال

29 400 000 حـ/ راس مال الشريك بلال

89 200 000 الى حـ / البنك

---

تسديد حصص الشركاء عن طريق البنك

| منـــه | حـ/ البنـــك | لـــه |
|---|---|---|
| 8 000 000 | الرصيد | 3 700 000 من حـ/ إوراق الدفع |
| 81 000 000 | إلى حـ/ مذكورين | 800 000 من حـ/ أ. خ |
| 4 000 000 | إلى حـ/ المدينون | 89 200 000 من حـ/ مذكورين |
| 700 000 | إلى حـ/ الاثاث | |
| **000** | | **93 700 000** |
| **93 700** | | |

يقوم المدرس بتطبيق المثال المحلول وفقا للطريقة السريعة ( باعتماد فتـــــــــح حساب التصفية )

سنجد ما يأتي :-

1 – رصيد حساب التصفية 000 300 دينار وهو مشابه لرصيد آ . خ التصفية.

2 – ستكون ارصدة حسابات رؤوس الاموال والبنك هي الارصدة نفسها باعتبار ان السؤال نفسه .

## التصفية التدريجية : -

عند عدم امكانيـــة بيع الموجودات دفعة واحدة او على دفعات في وقت قصير يتطلب اجراء التصفية التدريجية التي تمتد الى مدة طويلة وربما لسنوات يفضل الشركاء استلام حقوقهم مبكرا كلما تم بيع جزء من الموجودات لان النقد يتوفر بصورة تدريجيـة بعد كل عملية بيع للموجودات حيث يتم ما يأتي :-

1 – سداد مصاريف التصفية .

2 – سداد المطلوبات حسب الاولوية .

3 – يوزع المتبقي من النقد ان وجد على الشركاء .

برنامج توزيع النقد : ويتطلب اعداده ما يأتي :-

1- تحديد ارصدة رؤوس اموال الشركاء قبل التصفية

2- تحديد نسبة كل شريك من الارباح والخسائر التي ينص عليها عقد الشركة

3-يتم قسمة ارصدة رؤوس اموال الشـــركاء قبل التصفية على نسبة كل شريك مـــن الارباح لكي نحصل على مقدار حق الملكية الى وحدة الربح لكل شريك وهذه من الخطوات المهمـــة لانها ستحدد الذي يستلم النقد اولا ومن ثم تسلسل باقي الشـــركاء بحيـــث يجعل الشريك صاحب الحصة الاعلى متساويا مع الشريك الذي يليه وهكذا بالتدريج لبقية الشركاء.

وسنترك تطبيق هذا النوع من التصفية الى الدراسة المستقبلية .

## اسئلة وتمارين الفصل السادس

### اولاً / الاسئلة :-

س 1 :- ما المقصود بالتصفية ؟

س 2 :- ما اهم اسباب التصفية ؟

س 3 :- ما انواع التصفية ؟ وما المقصود بكل منها ؟

س 4 :- وفقا لما تعلمت مالفرق بين التصفيه السريعه والتصفيه التدريجية ؟

### ثانياً / التمارين :-

ت 1 :- مروان ومرتضى شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بينهما بنسبة 3 : 2 على التوالي ونظرا لرغبة الشريكين بحل الشركة وتصفيتها قرر الشريكان حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانية الشركة بتاريخ تعيين المصفي كالاتي :-

| الموجودات | | الميزانية العمومية في 2001/12/31 | المطلوبات |
|---|---|---|---|
| 32 000 000 | البنك | 80 000 000 | راس مال الشريك مروان |
| 70 000 000 | البضاعة | 50 000 000 | راس مال الشريك مرتضى |
| 10 000 000 | المدينون | 10 000 000 | الدائنون |
| (2 000 000 )– | م . د . م | | |
| 110 000 000 | | | |
| 50 000 000 | موجودات ثابتة | | |
| (20 000 000) | - م.اندثار متراكم | | |
| 30 000 000 | | | |
| 140 000 000 | | 140 000 000 | |

وتمت عملية التصفية كما يأتي :-

1 – بيعت البضاعة بمبلغ ( 68 ) مليون دينار وبيعت الموجودات الثابتة بمبلغ ( 27 ) مليون دينار .

2 – ما تم تحصيله من المدينون ( 7 ) مليون دينار .

3– تم تسديد حساب الدائنون بعد ان تنازلوا للشركة مبلغ ( 1 . 5 ) مليون دينار .

4 – بلغت مصاريف التصفية كالاتي :-

( 350 ) الف دينار اجور واتعاب المصفي ، ( 150 ) الف دينار مصاريف ورسوم تصفية.

المطلوب :-

1 – اثبات القيود اللازمة لتصفية الشركة التضامنية اعلاه وفق طريقة التصفية السريعة وباستخدام طريقة فتح حساب التصفية

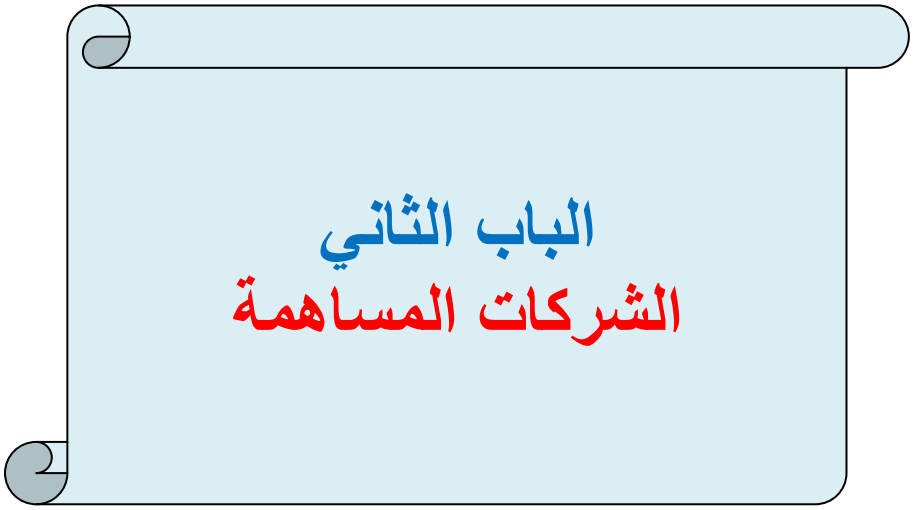
2 – تصوير حسابات ( التصفية ، البنك ، رؤوس اموال الشركاء )

ت 2 :- بأستخدام معلومات التمرين الاول نفسها.

المطلوب :-

1- اثبات القيود اللازمة لتصفية الشركة التضامنية وفق طريقة التصفية السريعة وباستخدام طريقة فتح ارباح وخسائر التصفية .

2 – تصوير حسابات (أ.خ التصفية ، البنك ، رؤوس اموال الشركاء).




## الاهداف الخاصة لدراسة الباب الثاني :-

1- معرفة مفهوم الشركة المساهمة وخصائصها وسماتها ومستلزمات تأسيسها .
2- معرفة وفهم المقصود بالقيمة الاسمية ومصاريف التأسيس ومفاهيم رأس المال في الشركات المساهمة .
3- التعرف على طرائق زيادة أو تخفيض رأس المال في الشركات المساهمة ومعالجاتها المحاسبية .
4- فهم ماهية الربح القابل للتوزيع ومعرفة اسباب توزيع الارباح واثبات المعالجات المحاسبية الخاصة بها .
5- فهم انواع تصفية الشركات المساهمة وماهية المعالجات المحاسبية في كلا منها .

# الفصل الاول / الشركات المساهمة

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1 - تعريف الشركة المساهمة ومعرفة خصائصها ومستلزمات واجراءات تأسيسها .

2 - التعرف على مفهوم القيمة الاسمية وقيمة اصدار السهم والقيمة الدفترية والقيمة السوقية للسهم .

3 - ادراك معنى مصاريف التأسيس ومتى يتم دفعها .

**تمهيد /** لقد أصبح واضحا بعد أتمام الباب الأول إن شركات التضامن شركات تعتمد على أساس العلاقات الشخصية والثقة المتبادلة بين الشركاء بعكس الشركات المساهمة التي سنتناولها في هذا الباب وهي نوع من أنواع شركات الأموال حيث يكون ارتباط أي شريك (مساهم) بمقدار ما سيحمله من أسهم في هذه الشركة أو تلك وبالتالي فان حدود مسؤوليته لا تتعدى ما يحمله من أسهم بعكس شركات الأشخاص والتي تكون المسؤولية فيها غير محدودة وان أساس تكوين هذه الشركات هو تجميع الأموال وتشجيع أصحاب المدخرات الصغيرة على المشاركة في دنيا الأعمال ولقد اهتم المشروع بهذا النوع من الشركات لأهميتها من الناحية الاقتصادية ولقد انعكس ذلك في القواعد المنظمة لتكوين وإدارة هذه الشركات .

**مفهوم الشركة المساهمة /** يقصد بالشركة المساهمة شركة أموال يكون رأس المال مقسم إلى أجزاء متساوية تعرف بالأسهـــم ،

وتعرف الشركة المساهمة بحسب قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته في المادة (6) أولا (شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب فيها المساهمون باسهم في اكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها) .

ومن الصعب تعريف الشركة المساهمة تعريفا شاملا حيث أن لهذا النوع من الشركات خصائص متعددة ولو أردنا أن نجمع كل هذه الخصائص في تعريف واحد لانقلب تعريفنا إلى نوع من الوصف ويمكن أن تعرف الشركة المساهمة بأنها شركة لها شخصية معنوية حقيقية مستقلة ومنفصلة عن شخصية الأشخاص المكونين لها وتأسس هذه الشركات بموجب ترخيص وموافقة من الدولة .

## خصائص وسمات الشركات المساهمة :-

### من أهم سمات هذا النوع من الشركات مايأتي :-

1. أساس تكوين هذه الشركات هو تجميع الأموال والمشاركة في دنيا الأعمال .
2. يتولى أدارة هذه الشركات مجلس منتخب من قبل الجمعية العمومية للمساهمين التي تمثل السلطة العليا للشركة .
3. الشركة المساهمة لها شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين .
4. يجوز تداول الأسهم بين المساهمين دون أن تتأثر الشركة بذلك .

### خصائص الشركات المساهمة :-

1. انفصال الملكية عن الإدارة ففي الشركة المساهمة يكون المساهمون الهيئة العامة التي تكون من جميع المساهمين وتقوم هذه الهيئة بانتخاب مجلس الادارة الذي يتولى مسؤولية ادارة الشركة وفق صلاحيات وواجبات محددة من القانون .
2. المسؤولية المحدودة : اي أن مسؤولية المساهم في الشركة محدودة في قيمة ما إكتتب به من أسهم وهو مسؤول عن ديون الشركة في حدود القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكها ولا تمتد المسؤولية عنها الى امواله الخاصة .
3. الاستمرارية : أي أن عمر الشركة غير محدود ولا ترتبط بحياة مالكيها وان شكل الشركة لا يتأثر قانونا بتغير الاشخاص سواء في حالة الوفاة أو الانسحاب كما هو الحال في شركات التضامن.
4. أن رأس مال الشركة المساهمة ينقسم الى أجزاء متساوية القيمة يطلق عليها الاسهم مما يعني توزيع الخطر على عدد المساهمين .

## مستلزمات وإجراءات تأسيس الشركات المساهمة:-

من مستلزمات تكوين الشركة ، أتفاق عدد من الاشخاص الذي يتطلبه القانون . أي أتفاق ألحد الأدنى والمقرر من الأشخاص المقرر لتكوين كل شركة، وينبغي إفراغ هذا الاتفاق بعقد ويشترط القانون أن يتضمن العقد الموقع من قبل المؤسسين أو من يمثلهم البيانات الأتية :-

أولاً: اسم الشركة المستمد من نشاطها .

ثانياً: المركز الرئيس للشركة على أن يكون في العراق .

ثالثاً: هدف الشركة المؤكد لدورها في أنماء جانب من جوانب الاقتصاد الوطني .

**رابعاً: رأس مال الشركة وتقسيمه إلى أسهم .**

**خامساً: نشاط الشركة المستمد من هدفها ، على أن يكون ضمن أحد القطاعات الاقتصادية .**

**سادساً: عدد الأعضاء المنتخبين في مجلس إدارة الشركة .**

**سابعاً: أسماء المؤسسين وجنسياتهم ومهنهم ومحلات أقامتهم الدائمة وعدد أسهم كل منهم .**

**ثامناً: دراسة الجدوى الاقتصادية والفنية للشركة المساهمة .**

## إجراءات التأسيس:

**تتشابه إجراءات تأسيس الأنواع المذكورة من الشركات، من حيث المدة التي يلزم فيها المسجل بإجابة الطلب ، ومن حيث رأس المال الذي يجب أن يكون مدفوعاً بالكامل أثناء التأسيس وسنحاول توضيحها في ضوء المواد من 17 لغاية 25 من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته .**

**1.....4.**

**5. أذا قبل الطلب ، على المسجل أن يدعو المؤسسين أو من يمثلهم للحضور أمامه أو أمام من يخوله خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغهم بالموافقة والحضور ، ويقوم بتوثيق عقد الشركة ودفع رسوم التأسيس .**

**6. أن تخلفوا عن الحضور خلال المدة المذكورة بدون عذر مشروع ، يجوز للمسجل أن يعدهم قد صرفوا النظر عن تأسيس الشركة ، ويحفظ الطلب .**

**7. بعد توثيق العقد يقوم المسجل بنشر قرار الموافقة على تأسيس الشركة في صحيفة واحدة ولمرة واحدة على الأقل .**

**8. خلال خمسة عشر يوما في أخر نشر على المسجل أن يصدر شهادة تأسيس الشركة وتكتسب الشركة الشخصية المعنوية من تاريخ صدور شهادة التأسيس .**

**9. أذا رفض المسجل طلب التأسيس للشركة ، فعلية أن يذكر أسباب الرفض ، ويحق لطالبي التأسيس الاعتراض لدى وزارة التجارة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تبليغهم بالرفض ، وفي حالة رفض الوزير للاعتراض يحق للمؤسسين الطعن بقرار الرفض خلال ثلاثين يوما لدى المحكمة المختصة .**

**10. يحق للمؤسسين تقديم طلب جديد أذا زالت أسباب الرفض السابقة .**

## مفاهيم القيمة للأسهم

تتعدد مفاهيم ((القيمة)) للأسهم وفقا للغرض من استخدامها ولعل أهم المفاهيم السائدة ما يلي :-

1) القيمة الاسمية:- تشير القيمة الاسمية إلى القيمة المدفوعة على وجه السهم، ويتم احتساب رأس مال الشركة بضرب عدد الأسهم المصدرة في القيمة الاسمية للسهم. وتكون القيمة الاسمية للسهم الواحد دينار واحد، فإذا كان رأس مال الشركة المصرح به والمصدر 000 000 5 دينار فهذا يعني أن رأس مال الشركة مكون من 000 000 5 سهم .

2) قيمة إصدار السهم:- وهي القيمة التي تصدر بها الأسهم للاكتتاب وقد تتساوى قيمة الإصدار مع القيمة الاسمية للأسهم ، أو قد تزيد عنها . وفي الحالة الأخيرة يمثل الفرق بين القيمة الاسمية وقيمة الإصدار علاوة الإصدار. هذا ويقتصر إصدار الأسهم بعلاوة إصدار في حالة زيادة رأس المال فقط حيث لا يجوز إصدار الأسهم بعلاوة إصدار عند تأسيس الشركة .

3) القيمة الدفترية:- تمثل القيمة الدفترية للسهم أي نصيب السهم من صافي أصول الشركة كما تظهر في ميزانيتها العمومية . ويقصد بصافي أصول الشركة بأنه موجودات الشركة مطروحا منها التزاماتها تجاه الأخر، (ويمكن الوصول إلى القيمة الدفترية للسهم لصافي أصول الشركة مقسوما على عدد الأسهم المصدرة).

4) القيمة السوقية للسهم:- تمثل القيمة السوقية السعر الذي يمكن للمستثمر المحتمل أن يشتري من المساهم الحالي وذلك في سوق الأوراق المالية. وليس من المفترض تساوي القيمة الدفترية للسهم مع القيمة السوقية.

تتوقف القيمة السوقية للسهم على عدة امور منها العرض والطلب ومقدار أرباح الشركة الحالية والمستقبلية والمركز المالي للشركة.

5) قيمة التصفية :- تمثل قيمة التصفية القيمة التي يحصل عليها مالك السهم في حالة تصفية الشركة تصفية فعلية وتحسب بقسمة ناتج التصفية على الأسهم المصدرة ويمثل ناتج التصفية القيمة المحصلة من بيع الأصول وتحصيل الحقوق بعد تسديد كافة الالتزامات قبل الاخر .

**مصاريف التأسيس :-**

عند تأسيس الشركة المساهمة دفع رسوم التأسيس وبحسب النسب الواردة في قانون الشركات وكذلك دفع مصاريف لطبع شهادات الاكتتاب ومصاريف الجدوى وأجور وعمولة المصرف عن عملية الاكتتاب وكافة الرسوم والمصاريف اللازمة لتأسيس الشركة . كل هذه يجب عزلها في حساب مستقل يسمى مصاريف التأسيس ، وهو يعد من حسابات الموجودات غير الملموسة طالما أن التكاليف تولد منافع طيلة حياة الشركة وهي تطفأ خلال مدة لا تزيد على 40 سنة . ولكن جرى العرف المحاسبي على إطفاء مصاريف التأسيس على مدى 3-5 سنوات ابتداء من السنة التي تحقق فيها الشركة إرباحاً .

## اسئلة الفصل الاول

**س 1:-** ما المقصود بالشركة المساهمة ؟

**س 2:-** ماهي خصائص وسمات الشركة المساهمة ؟

**س 3:-** ماهي مستلزمات واجراءات تأسيس الشركة المساهمة ؟

**س 4:-** ما المقصود بمصاريف التأسيس ؟ وكيف يتم معالجتها محاسبياً ؟

**س 5:-** هنالك اكثر من مفهوم لقيمة الاسهم في الشركة المساهمة ، عددها ، واشرح كل واحد منها بأيجاز؟

**س6:-** قارن بين القيمة الدفترية للسهم والقيمة السوقية للسهم

# الفصل الثاني /
# رأس المال في الشركات المساهمة
# Capital In Joint Stock Companies

**أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

1- ادراك معنى رأس المال في الشركات المساهمة .

2- ادراك معنى رأس المال الاسمي ، رأس المال المصدر ، رأس المال المدفوع .

3- اثبات القيود المحاسبية الخاصة بعمليات الاكتتاب بالاسهم من قبل المؤسسون والجمهور .

4- اثبات القيود المحاسبية عند تاسيس الشركة المساهمة او الغائها او تعديل راس مالها الاسمي وكذلك تسديد الاقساط المتبقية بذمة المساهمين .

5- احتساب علاوة اصدار الاسهم وكيفية اثباتها في السجلات .

**مفهوم رأس المال /** أهتم كل الاقتصاديين ورجال الأعمال والإدارة والقانونين والمحاسبين والعاملين على القطاع المالي والمصرفي بتعريف رأس المال لغرض أو أخر ولعلنا نذكر هنا أن هذه الطوائف جميعها لم تتفق فيما بينها على تعريف واحد لرأس المال ويرجع ذلك بطبيعة الحال إلى اختلاف في طبيعة وجهات نظرهم وبالتالي إلى اختلاف الغرض في تعريف رأس المال ومع ذلك يمكن القول أنه مهما اختلفت وجهات النظر هذه فأنها لا تخرج عن تعضيد أحد مبدأين .

1. تعريف رأس المال عن طريق النظر إلى جملة الموجودات أو الموارد المستثمرة في المشروع .
2. تعريف رأس المال عن طريق النظر إلى صافي موجودات الشركة .

أن رأس المال للشركات المساهمة بمختلف أنواعها يجب أن يستخدم للأغراض التي أسست الشركة من اجلها ويحدد رأس مال الشركة المساهمة بالدينار العراقي ويخصص لممارسة نشاطها المحدد في عقدها ووفاء التزاماتها ولا يجوز التصرف به خلاف ذلك ويتسم رأس مال الشركة المساهمة إلى أسهم اسمية نقدية متساوية القيمة وغير قابلة للتجزئة ( أجاز قانون الشركات في مادته 29 ثانياً يجوز أن يكون رأس المال أسهماً عينية أي مقابل ممتلكات ملموسة أو غير ملموسة يساهم بها أحد مؤسسي الشركة وفي مجال عمل الشركة ) ويتم تحديد القيمة الاسمية للسهم الواحد بموجب القوانين النافذة والخاصة بهذا الشأن وفي العراق حددت القيمة الاسمية للسهم الواحد بدينار واحد ولا يجوز أن يتم إصدار الأسهم في الشركات المساهمة بأقل أو أكثر من القيمة المقررة ويكون دفع قيمة السهم بالكامل أو جزء من القيمة الاسمية وكما ذكرنا فأن قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته قد حدد القيمة الاسمية للسهم الواحد بدينار واحد واوجب إصدار الأسهم بالقيمة الاسمية المذكورة بموجب المادة (30) إذ لا يجوز إصدار الأسهم

في الشركات المساهمة بأقل أو أكثر من القيمة الاسمية ألا أن القانون أجاز دفع جزء من القيمة الاسمية عند الاكتتاب وأن لا يقل مبلغ الدفع عن 25% منها ألا أن القانون أيضا سمح بعرض أسهم للاكتتاب العام بثمن يزيد عن قيمتها الاسمية وتعد هذه الزيادة علاوة إصدار تسجل كحساب ثم تغلق في حساب الاحتياطي بعد تغطية مصاريف الإصدار منها ولا يجوز توزيع هذا الاحتياطي إرباحاً .

**مفاهيم رأس المال في الشركات المساهمة /** كما ذكرنا فأن رأس المال في الشركة المساهمة هو المعبر عن حقوق أصحاب الشركة والمساهمين عند تكوين الشركة وقد أجاز القانون العراقي دفع جزء من القيمة الاسمية للأسهم المكتتب بها عند مرحلة التأسيس وأن يسدد المتبقي خلال مدة لا تتجاوز الأربع سنوات من تاريخ التأسيس لذا فأن رأس المال في الشركات المساهمة **يظهر من خلال ثلاث تسميات هي :-**

1. **رأس المال المصرح به أو المرخص به** وهو رأس المال الذي يحق للشركة إصداره على شكل أسهم والذي ثبت في عقد التأسيس وحصلت الموافقة عليه ويمثل الحد الأقصى لرأس المال الذي يمكن أن تصدره الشركة ويكون محدداً في النظام الأساسي للشركة ويسمى أيضا رأس المال الاسمي .
2. **رأس المال المصدر :** هو ذلك الجزء من رأس المال الاسمي الذي تم الاكتتاب به من قبل المؤسسين والجمهور حيث يحدث أحياناً أن لا يتم بيع جميع الأسهم المصدرة وذلك لعدم الاكتتاب بها بالكامل وبالتالي سوف يتبقى جزء منه غير مصدر .
3. **رأس المال المدفوع :** هو ذلك الجزء من رأس المال المصدر الذي سددت قيمته إلى البنك الذي تم الاكتتاب فيه ، حيث أجاز القانون تسديد 25% من القيمة نقدا عند الاكتتاب والباقي يجعل أقساطا مستحقة غير مسددة تسدد عند المطالبة بها وخلال مدة أربع سنوات من تأسيس الشركة.

## المعالجة المحاسبية لتكوين الشركات المساهمة

### المعالجة المحاسبية لتسديد رأس المال

اشترطت المواد 48-53 من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته ما يأتي لتسديد رأس المال في الشركات المساهمة :-

1. عند تأسيس الشركة يجب على المؤسسين والجمهور تسديد ما لا يقل عن 25% من قيمة الأسهم التي يكتتبون بها في مرحلة التأسيس ويجوز تقسيط المتبقي على أن يسدد خلال مدة لا تزيد على أربع سنوات من التأسيس . وتعد الأقساط المستحقة ديناً ممتازاً واجب التسديد ويفرض على الدين فوائد تأخير ما بين 5% - 7%، ولا تصرف عنها أرباح بل تحتفظ الشركة بالأرباح المستحقة للمساهم ما يكفي لتسديد الأقساط المستحقة غير المسددة .
2. عند عدم تسديد المساهم للقسط المستحق عن قيمة أسهمه في الموعد المحدد وبدون عذر مشروع وجب على مجلس الإدارة تبليغ المساهم بواسطة صحيفة يومية وفي نشرة مسجل الشركات بتسديد القسط المستحق خلال 30 يوما وبخلافة تعرض الأسهم للبيع في سوق العراق للأوراق المالية ، ويمكن له أن يسدد المبلغ المدين به إلى ما قبل البيع بيوم واحد وبذلك تلغي المزايدة ، ويتحمل صاحب الأسهم جميع النفقات أما إذا لم يستطع التسديد فتباع الأسهم بأعلى سعر تبلغه في المزايدة وتستوفى منها ديون الشركة .
3. يعطى لكل مكتتب شهادة مؤقتة بعد تسديده الأقساط المستحقة تتضمن اسمه وعدد أسهمه وما سدد من قيمتها ومواعيد استحقاقها ، وبعد تسديد كامل قيمة الأسهم تعطي إلى المساهم شهادة دائميه . ويحق للمساهم أن يسدد قيمة الأسهم قبل موعد استحقاق أقساطها ولكنه لا يستحق إرباحاً عن الأقساط المسددة قبل موعد استحقاقها .

### أن تأسيس الشركة المساهمة يمر بعدة مراحل وكما يأتي :-

**أولاً: اكتتاب المؤسسين /** يجب على المؤسسين ( الذين لا يقل حدهم الأدنى عن 5 ) إيداع المبالغ التي اكتتبوا بها في أحد المصارف سواء تم تسديد كامل قيمة الأسهم أو جزء منها ، وتكون نسبتهم لا تقل عن 30% ولا تزيد 55% من رأس مال الاسمي للشركة وذلك في الشركات المساهمة المختلطة ، أما في الشركات المساهمة الخاصة فتكون بنسبة لا تقل عن 20% ولاتزيد عن 51% من رأس المال الاسمي . **وسنقوم في منهجنا هذا الاعتماد على الشركات المساهمة المختلطة فقط .**

** قيد اكتتاب المؤسسين وتسديد قيمة الاسهم نقدا

×× من حـ / البنك

×× إلى حـ / المؤسسين

---

أما إذا قدم المؤسسين أو احدهم حصته بشكل عيني فيتم تقييمها وأثبات القيمة المتفق عليها في السجل المختص وبحسب نوع الموجود .

**ثانياً: مصاريف التأسيس**

بينا فيما سبق أن مصاريف التأسيس يجب عزلها في حساب مستقل بها يسمى حساب مصاريف التأسيس . وتسجل بالقيد الاتي :-

×× من حـ / مصاريف التأسيس

×× إلى حـ / البنك

---

**ثالثاً/ اكتتاب الجمهور**

تطرح الأسهم الباقية للاكتتاب على الجمهور خلال 30 يوم من تاريخ الموافقة على تأسيس الشركة، يتم اكتتاب الجمهور بأن يأخذ كل راغب بالمساهمة في الشركة استمارة اكتتاب من المصرف الذي سيتم الاكتتاب فيه بعد أن يملأ الاستمارة بالمعلومات المطلوبة ويعيدها مسدداً معها القيمة المحددة للاكتتاب بالأسهم التي يرغب بامتلاكها ويتم أثباتها بالقيد المحاسبي الأتي :-

×× من حـ / البنك

×× إلى حـ / المكتتبين أو الجمهور

قيد اكتتاب الجمهور وتسديد المبالغ نقداً بالكامل

---

**رابعاً/ أشهار الشركة**

بعد انتهاء مدة الاكتتاب المقررة وبلوغ رأس المال المكتتب به الحد المسموح به قانوناً يقوم مسجل الشركات بأشهار تأسيس الشركة وذلك بإصدار شهادة تأسيسها واكتسابها الشخصية المعنوية بدءاً من تاريخ صدور شهادة التأسيس وبموجب القيد الأتي :-

من مذكورين

×× حـ / المؤسسين

×× حـ/ المكتتبين أو الجمهور

×× إلى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة وتسديد رأس المال نقداً بالكامل

---

أما عندما يتجاوز الاكتتاب الحد المسموح به أي أن رأس المال المدفوع سيكون أكبر من رأس المال المصدر فعند ذلك يتم إجراء توزيع تناسبي (قسمة غرماء) ورد الزيادة إلى المساهمين .

**خامساً / عدم تأسيس الشركة**

أذا انتهت مدة الاكتتاب من دون أن يبلغ الاكتتاب في أسهم الشركة (75%) النسبة المحددة قانوناً يمدد الاكتتاب مدة أضافية وعند انتهائها وعدم بلوغ النسبة أعلاه، يلغى تأسيس الشركة أو ( تخفيض رأس مالها) وترد المبالغ (المستلمة إلى الجمهور أما المؤسسون فيتحملون نفقات التأسيس ويعاد أليهم الباقي ويكون بالقيد الأتي :-

من مذكورين

×× حـ / المؤسسون

×× حـ/ المكتتبون أو الجمهور

إلى مذكورين

×× حـ/ مصاريف التأسيس

×× حـ / البنك

قيد إلغاء تأسيس الشركة ورد الأموال إلى الجمهور بالكامل واستقطاع مصاريف التأسيس من المؤسسين ورد الباقي نقداً.

---

**مثال (1) :- ( الاكتتاب ناجح والدفع بكامل القيمة الاسمية )**

حصلت الموافقة على تأسيس شركة مساهمة برأسمال اسمي قدره 1 000 000 دينار تكون نسبة المؤسسين فيها 30 % ويطرح الباقي للاكتتاب العام على أن يسدد رأس المال بالكامل نقداً وقد بلغت مصاريف التأسيس 100 000 دينار علما بأن الجمهور اكتتب بـ 70% من الأسهم المطروحة للاكتتاب .

**المطلوب / 1- أثبات قيود اليومية اللازمة .**

**2- تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية للشركة .**

**الحل / 1 000 000 × 30% = 300 000 ما اكتتب به المؤسسون**

**300 000 من حـ / البنك**

**300 000 إلى حـ / المؤسسون**

**قيد اكتتاب المؤسسين وتسديد كامل المبلغ نقداً .**

---

**100 000 من حـ / مصاريف التأسيس**

**100 000 إلى حـ / البنك**

**قيد تسديد مصاريف التأسيس**

---

**1 000 000 – 300 000 = 700 000 الاسهم المطروحة للاكتتاب**

**700 000 × 70 % = 490 000 ما اكتتب به الجمهور**

**490 000 من حـ/ البنك**

**490 000 إلى حـ/ المكتتبون أو الجمهور**

**قيد اكتتاب الجمهور وتسديد كامل المبالغ نقداً**

---

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{\text{المبلغ المكتتب به}}{\text{رأس المال المصرح به}} \times 100$$

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{300\,000 + 490\,000}{1\,000\,000} \times 100 = 79\ \%$$ الاكتتاب ناجح

أن الحد الأدنى للاكتتاب يجب أن يكون 75% وعليه فأن الاكتتاب ناجح وبذلك تتأسس الشركة وبالقيد الأتي:-

من مذكورين

300 000 حـ/ المؤسسون

490 000 حـ/ المكتتبون أو الجمهور

790 000 إلى حـ/ رأس المال

قيد التأســـيس

الميزانيــة الافتتاحيــة للشركــة

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| 690 000 | البنك | 1 000 000 | رأس المال المصرح به |
| 100 000 | م. التأسيس | 790 000 | رأس المال المصدر والمدفوع |
| 790 000 | | 790 000 | |

**مثال (2):ـ ( الاكتتاب فاشل والدفع بكامل القيمة الاسمية )**

في 1/ 2/ 2000 تأسست شركة مساهمة مختلطة برأسمال مقداره مليونا دينار تكون حصة المؤسسون فيها 35% ويطرح الباقي للاكتتاب العام على أن يسدد رأس المال بالكامل نقداً. وقد بلغت مصاريف التأسيس 200 000 دينار .

المطلوب

1. أثبات قيود اليومية اللازمة بافتراض أن الجمهور قد اكتتب 40% من الأسهم المطروحة للاكتتاب .
2. ما هي البدائل الممكنة لمعالجة مثل هذا الاكتتاب .

الحل :- 2 000 000 × 35% = 700 000 دينار مقدار ما اكتتب به المؤسسون

700 000 من حـ/ البنك

700 000 إلى حـ/ المؤسسون

قيد اكتتاب المؤسسون وتسديد كامل المبلغ نقداً

200 000 من حـ / مصاريف التأسيس
200 000 إلى حـ/ البنك
قيد تسديد مصاريف التأسيس

---

2 000 000 – 700 000 = 1 300 000 دينار المطروح لاكتتاب الجمهور

1 300 000 × 40% = 520 000 دينار مقدار ما اكتتب به الجمهور

520 000 من حـ/ البنك
520 000 إلى حـ/ المكتتبون أو الجمهور
قيد اكتتاب الجمهور وتسديد كامل المبلغ نقداً

---

مجموع ما اكتتب به المؤسسون والجمهور معاً :-

700 000 + 520 000 = 1 220 000 دينار

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{\text{المبلغ المكتتب به}}{\text{رأس المال المصرح به}} \times 100$$

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{1\,220\,000}{2\,000\,000} \times 100 = 61\%$$ الاكتتاب فاشل لأن نسبة الأكتتاب القانونية هي 75% مسموح بها لتأسيس شركة مساهمة

## البدائل المتوفرة ( الممكنة ) هي :-

**البديل الأول/ تخفيض رأس المال /** تخفيض رأس المال بحيث تصبح قيمة الاسهم المكتتب بها مساوية الى 75% من رأس المال الاسمي بعد التخفيض .

رأس المال المعدل ( بعد التخفيض ) = $1\,220\,000 \times \frac{100}{75}$ = 1 626 667 دينار

من مذكورين
700 000 حـ / المؤسسون
520 000 حـ/ المكتتبون أو الجمهور
1 220 000 إلى حـ / رأس المال
قيد تأسيس الشركة

---

**البديل الثاني / إلغاء تأسيس الشركة**

من مذكورين

700 000 حـ/ المؤسسون

520 000 حـ/ المكتتبون أو الجمهور

الى مذكورين

200 000 حـ/ مصاريف التأسيس

1 020 000 حـ / البنك

---

**مثال (3) :- ( الاكتتاب فاشل والدفع بجزء القيمة الاسمية )**

حصلت موافقة مسجل الشركات في وزارة التجارة على تأسيس الشركة الشرقية لصناعة الاسفنج المساهمة برأس مال قدره 30 مليون دينار مقابل طرح ما يساويه من أسهم وقد اكتتب المؤسسون بـ 40% من رأس المال الاسمي وقد طرحت الأسهم المتبقية للاكتتاب العام فاكتتب الجمهور بنسبة 20% مما طرح للاكتتاب فأذا علمت بأن كل من المؤسسين والجمهور قد دفع 50% من القيمة الاسمية للأسهم التي اكتتبوا بها وأن مصاريف التأسيس والاصدار بلغت مليون دينار .

المطلوب :- 1 - تسجيل قيود اليومية اللازمة .
2- ماهي البدائل الممكنة لمعالجة مثل هذا الاكتتاب .

**الحل :-**

30 000 000 × 40% = 12 000 000 سهم ما اكتتب به المؤسسون

12 000 000 × 50% = 6 000 000 دينار ما دفعه المؤسسون

12 000 000 - 6 000 000 = 6 000 000 دينار اقساط غير مسددة

من مذكورين

6 000 000 حـ/ البنك

6 000 000 حـ / اقساط غير مسددة

12 000 000 إلى حـ/ المؤسسون

قيد اكتتاب المؤسسين وتسديد 50% من قيمة الأسهم نقداً

---

1 000 000 من حـ/ مصاريف التأسيس

1 000 000 إلى حـ/ البنك

قيد أثبات مصاريف التأسيس

---

30 000 000 - 12 000 000 = 18 000 000 سهم المطروح للاكتتاب العام

18 000 000 × 20% = 3 600 000 سهم اكتتب بها الجمهور

3 600 000 × 50% = 1 800 000 دينار ما دفعه الجمهور

3 600 000 - 1 800 000 = 1 800 000 دينار اقساط غير مسددة

من مذكورين

1 800 000 حـ/ البنك

1 800 000 حـ / اقساط غير مسددة

3 600 000 إلى حـ/ المكتتبون أو الجمهور

قيد اكتتاب المكتتبين وتسديد 50% من قيمة الأسهم نقداً

---

مجموع ما اكتتب به المؤسسون والجمهور معاً :-

12 000 000 + 3 600 000 = 15 600 000 دينار

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{\text{المبلغ المكتتب به}}{\text{رأس المال المصرح به}} \times 100$$

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{15\,600\,000}{30\,000\,000} \times 100 = 52\ \%$$ الاكتتاب فاشل

**البدائل المتوفرة هي :-**

**البديل الأول/ تخفيض رأس المال /** تخفيض رأس المال بحيث تصبح قيمة الاسهم المكتتب بها مساوية الى 75% من رأس المال الاسمي بعد التخفيض .

$$\text{رأس المال المعدل ( بعد التخفيض )} = 15\,600\,000 \times \frac{100}{75} = 20\,800\,000 \text{ دينار}$$

من مذكورين

12 000 000 حـ / المؤسسون

3 600 000 حـ/ المكتتبون أو الجمهور

15 600 000 إلى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة

---

**البديل الثاني / إلغاء تأسيس الشركة**

من مذكورين

12 000 000 حـ/ المؤسسون

3 600 000 حـ/ المكتتبون أو الجمهور

الى مذكورين

1 000 000 حـ/ مصاريف التأسيس

7 800 000 حـ / اقساط غير مسددة ( 6 000 000 + 1 800 000 )

6 800 000 حـ / البنك

---

**مثال ( 4 ) :- ( الاكتتاب ناجح والدفع بجزء من القيمة الاسمية )**

حصلت موافقة مسجل الشركات في وزارة التجارة على تأسيس شركة الهدى للصناعات الهندسية المساهمة برأس مال اسمي قدره أربعون مليون دينار مقابل طرح ما يقابلها من أسهم وقد اكتتب المؤسسون بـ 50% من رأس المال الاسمي وطرحت الأسهم المتبقية على الجمهور في اكتتاب عام وقد اكتتب الجمهور بجميع الأسهم المطروحة علماً أن المؤسسين والجمهور قد دفعوا الحد الأدنى المسموح به من القيمة الاسمية للأسهم وهي 25% وأن مصاريف التأسيس بلغت (2) مليون دينار.

المطلوب // ( 1 ) تسجيل قيود اليومية اللازمة .

( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

**الحل :**

$$\text{عدد الأسهم التي اكتتب بها المؤسسون} = 40\,000\,000 \times \frac{50}{100} = 20\,000\,000$$

$$\text{دينار ما دفعه المؤسسون} = 20\,000\,000 \times \frac{25}{100} = 5\,000\,000$$

من مذكورين

5 000 000 حـ / البنك

15 000 000 حـ / اقساط غير مسددة

20 000 000 إلى حـ / المؤسسين

أثبات أكتتاب المؤسسين وماتم دفعه عن الاسهم المكتتب بها

---

2 000 000 من حـ / مصاريف تأسيس

2 000 000 الى حـ / البنك

أثبات مصاريف التاسيس

---

الأسهم المطروحة للاكتتاب العام والتي = 40 000 000 - 20 000 000 = 20 000 000

اكتتب بها الجمهور

$$\text{دينار ما دفعه المكتتبون أو الجمهور} = 20\,000\,000 \times \frac{25}{100} = 5\,000\,000$$

من مذكورين

5 000 000 حـ / البنك

15 000 000 حـ / اقساط غير مسددة

20 000 000 إلى حـ / المكتتبين أو الجمهور

أثبات أكتتاب الجمهور وماتم دفعه عن الاسهم المكتتب بها

---

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{\text{المبلغ المكتتب به}}{\text{رأس المال المصرح به}} \times 100$$

نسبة الاكتتاب = (20 000 000 + 20 000 000) / 40 000 000 × 100 = 100 % الاكتتاب ناجح

أن الحد الأدنى للاكتتاب هو 75% وعليه فأن الاكتتاب ناجح وبذلك تتأسس الشركة وبالقيد الأتي :-

من مذكورين

20 000 000 حـ / المؤسسون

20 000 000 حـ / المكتتبون أو الجمهور

40 000 000 الى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة

الميزانيـــة الافتتاحيـــة لشركـــة الهدى للصناعات الهندسيـــة المساهمـــة

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| 8 000 000 | البنك | 40 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر |
| 2 000 000 | م . التأسيس | ( 30 000 000 ) | أقساط غير مسددة |
| | | 10 000 000 | رأس المال المدفوع |
| 10 000 000 | | 10 000 000 | |

**مثال ( 5 ) :- ( أكتتاب المؤسسون بأعلى من الحد المسموح به قانوناً )**

حصلت موافقة مسجل الشركات على تأسيس شركة الفرات لصناعة الأصباغ المساهمة برأس مال قدره عشرون مليون دينـــار مقـــابل طـرح ما يســـاويه من أســـهم وقد اكتتب المؤسســـون بـ 15 000000 سهم وطرحت الأسهم المتبقية للاكتتاب العام وقد اكتتب الجمهور بجميع الأسهم المطروحة للاكتتاب ودفع كل من المؤسسين والجمهور كامل القيمة الاسمية علما بأن مصاريف التأسيس بلغت 750 000 دينار دفعت بشيك .

المطلوب :- ( 1 ) تسجيل قيود اليومية اللازمة

( 2 ) الميزانية الافتتاحية للشركة

الحل / بما أن عدد الأسهم التي اكتتب بها المؤسسون هي 15 000 000 سهم وهي تمثل ما نسبته 75%.

$$\frac{15\,000\,000}{20\,000\,000} \times 100 = 75\ \%$$

وهذا لا يجوز لأن الحد الأعلى المسموح به للمؤسسين يجب أن لا يتجاوز عن 55% من رأس المال الاسمي

20 000 000 × 55% = 11 000 000 سهم يحق للمؤسسين الاكتتاب به

20 000 000 - 11 000 000 = 9 000 000 سهم التي طرحت للجمهور وهي تمثل 45% من رأس المال الاسمي

فأن نسبة الاكتتاب = $\frac{20\,000\,000}{20\,000\,000} \times 100 = 100\ \%$ الاكتتاب ناجح

---

15 000 000 من حـ / البنك

15 000 000 إلى حـ / المؤسسون

قيد أثبات ما دفعه المؤسسون وهي تمثل كامل القيمة الاسمية للأسهم نقداً

---

15 000 000 - 11 000 000 = 4 000 000 مقدار الزيادة ( تعاد )

4 000 000 من حـ / المؤسسون

4 000 000 الى حـ / البنك

---

750 000 من حـ / مصاريف التأسيس

750 000 إلى حـ / البنك

قيد أثبات دفع مصاريف التأسيس

---

9 000 000 من حـ / البنك

9 000 000 إلى حـ / المكتتبون أو الجمهور

قيد أثبات ما دفعه المكتتبون

---

من مذكورين

11 000 000 حـ / المؤسسون

9 000 000 حـ / المكتتبون أو الجمهور

20 000 000 إلى حـ / رأس المال

---

الميزانيـــــة الافتتاحيـــــة لشركـــة الفـــرات المساهمـــة

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| البنك | 19 250 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع | 20 000 000 |
| م . التأسيس | 750 000 | | |
| | 20 000 000 | | 20 000 000 |

**مثال ( 6 ) :-** ( قسمة الغرماء بين المكتتبين )

أسست شركة الأفراح للمنسوجات القطنية المساهمة برأس مال قدره 50 مليون دينار مقابل طرح ما يساوي من أسهم وقد اكتتب المؤسسون بـ 30 % منه وطرحت الأسهم المتبقية للجمهور لغرض الاكتتاب وقد اكتتب الجمهور بزيادة 20 % مما طرح من اسهم وقد بلغت مصاريف التأسيس مليوني دينار فإذا علمت بأن جميع المساهمين (مؤسسين وجمهوراً ) دفعوا كامل القيمة الاسمية للأسهم .

المطلوب :- ( 1 ) / تسجيل قيود اليومية اللازمة ( 2 ) / تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة

الحل :- 50 000 000 × 30 % = 15 000 000 سهم ما اكتتب به المؤسسون

15 000 000 × 1 = 15 000 000 دينار مادفعه المؤسسون

15 000 000 من حـ / البنك

15 000 000 الى حـ / المؤسسون

قيد اكتتاب المؤسسين

---

2 000 000 من حـ / مصاريف التاسيس

2 000 000 الى حـ / البنك

قيد اثبات مصاريف التاسيس

---

50 000 000 - 15 000 000 = 35 000 000 سهم ماطرح للاكتتاب

35 000 000 × 120 % = 42 000 000 سهم ما اكتتب به الجمهور

42 000 000 من حـ / البنك

42 000 000 الى حـ / المكتتبون أو الجمهور

قيد ما اكتتب به الجمهور

---

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{42\,000\,000 + 15\,000\,000}{50\,000\,000} \times 100 = 114\ \%$$

مقدار الزيادة = 42 000 000 - 35 000 000 = 7 000 000

7 000 000 من حـ / المكتتبون أو الجمهور

7 000 000 الى حـ / البنك

قيد اعادة الزيادة الى الجمهور

---

من مذكورين

15 000 000 حـ / المؤسسون

35 000 000 حـ / المكتتبون أو الجمهور

50 000 000 الى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة

---

## الميزانيـــــة الافتتاحيـــــة لشركـــــة الأفراح المساهمـــة

| الموجودات | | المطلوبات |
|---|---|---|
| 48 000 000 | البنك | 50 000 000 رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 2 000 000 | م . التأسيس | |
| 50 000 000 | | 50 000 000 |

**ملاحظة خارج الحل //** لو عدنا الى معلومات المثال السابق فأن نسبة قسمة الغرماء تحتسب كالاتي :-

$$\text{نسبة قسمة الغرماء} = \frac{\text{الاسهم المطروحة لاكتتاب الجمهور}}{\text{الاسهم التي اكتتب بها الجمهور}} = \frac{35\,000\,000}{42\,000\,000} \times 100 = 83.3\,\%$$

بمعنى ان المساهم الذي اراد الحصول على 100 سهم لن يحصل الا على 83 سهم والمساهم الذي اراد الحصول على 1000 سهم لن يحصل الا على 833 سهم

وهكذا لبقية المساهمين اي بمعنى عدد الاسهم للمساهم × 83 . 3 % = مايحصل عليه فعلا

---

**مثال ( 7 ) :- ( علاوة الاصدار )**

في 2007 /4/1 تأست شركة المسرة الصناعية المساهمة برأس مال اسمي قدره ثلاثون مليون دينار وفي 2007 /9/ 1 كان لدى الشركة بعض الأسهم المتبقية والتي تبلغ مليوني سهم فقامت الشركة بطرحها للاكتتاب العام وبيعت جميع الأسهم خلال الشهر بسعر 1 . 500 للسهم الواحد علما بأن مصاريف الإصدار للعملية المذكورة بلغت 500 000 دينار دفعت بشيك .

المطلوب :- أجراء المعالجات المحاسبية لعملية إصدار وبيع الأسهم

الحل :-

2 000 000 × 1 . 500 = 3 000 000 دينار قيمة الأسهم التي اكتتب بها الجمهور

2 000 000 × 1 = 2 000 000 دينار القيمة الاسمية للأسهم المباعة

3 000 000 – 2 000 000 = 1 000 000 دينار (زيادة) علاوة إصدار

3 000 000 من حـ/ البنك

الى مذكورين

2 000 000 حـ/ رأس المال

1 000 000 حـ / علاوة اصدار

قيد أثبات اكتتاب المساهمين بالاسهم المطروحة

---

500 000 من حـ/ مصاريف الإصدار

500 000 إلى حـ/ البنك

أثبات مصاريف الأصدار

---

1 000 000 من حـ / علاوة الإصدار

إلى مذكورين

500 000 حـ / مصاريف الإصدار

500 000 حـ / احتياطي رأس المال

قيد تسوية علاوة الاصدار

---

## تحصيل قيمة الأسهم المتبقية ( الأقساط المتبقية على المساهمين ) /

نصت المادة ( 48 ) ثانياً من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته على أنه يجوز تقسيط متبقي قيمة الاسهم المكتتب بها في مرحلة التاسيس على ان تسدد خلال مدة لاتزيد على اربع سنوات من تاريخ تاسيس الشركة ، وكما عرفنا بأن السهم جزء من رأس المال ويصدر السهم بقيمة محددة عند تكوين الشركة تسمى بالقيمة الاسمية للسهم ثم يطرح السهم بعد ذلك للتداول في سوق الأوراق المالية وتتحدد له قيمة أخرى طبقا لظروف العرض والطلب في هذا السوق تعرف بالقيمة السوقية للسهم وتجدر الإشارة إلى وجود قيمة أخرى للسهم تعرض بالقيمة الدفترية للسهم . وفي العراق حدد المشرع القيمة الاسمية للسهم بدينار واحد ويتم تسديد قيمة السهم أما دفعه واحدة أو على شكل أقساط خلال مدة لا تزيد على أربعة سنوات .

**مثال (8) :- ( دفع الاقساط المستحقة على المساهمين بالكامل من دون تأخير )**

في 2 / 1 / 2007 تأسست شركة دجلة الخير المساهمة لصناعة الأنابيب برأس مال قدره ( 80 ) مليون دينار اكتتب المؤسسون بما يعادل 50 % من رأس المال الاسمي وقد طرحت الأسهم المتبقية للجمهور فاكتتب بها كاملة علماً بأن كلاً من المؤسسين والجمهور دفع 50% من القيمة الاسمية وأن مصاريف التأسيس والإصدار بلغت ثلاثة ملايين دينار وفي 1 / 7 / 2007 دعيَ المساهمون كافة لدفع كامل الأقساط المتبقية عليهم وقد دفعوا جميعاً ما بذمتهم من دون تأخير .

المطلوب / 1 - تسجيل قيود اليومية اللازمة

2 - تصوير الميزانية الافتتاحية في 2007/1/2 و 2007/7/1

الحل :-

80 000 000 × 50 % = 40 000 000 سهم ما اكتتب به المؤسسون

40 000 000 × 0.500 = 20 000 000 دينار ما دفعه المؤسسون

40 000 000 ــ 20 000 000 = 20 000 000 دينار اقساط مستحقة

**قيد ما أكتتب به المؤسسون**

**من مذكورين**

**20 000 000 حـ / البنك**

**20 000 000 حـ / اقساط غير مسددة**

**40 000 000 الى حـ / المؤسسون**

**80 000 000 ــ 40 000 000 = 40 000 000 سهم ما أكتتب به الجمهور**

$$40\,000\,000 \times \frac{50}{100} = 20\,000\,000$$ **دينار ما دفعه الجمهور**

**من مذكورين**

**20 000 000 حـ / البنك**

**20 000 000 حـ / اقساط مستحقة**

**40 000 000 إلى حـ / المكتتبون أو الجمهور**

**3 000 000 من حـ / مصاريف التأسيس**

**3 000 000 الى حـ / البنك**

$$\text{نسبة الاكتتاب} = \frac{40\,000\,000 + 40\,000\,000}{80\,000\,000} \times 100 = 100\ \%$$ **الاكتتاب ناجح**

**من مذكورين**

**40 000 000 حـ / المؤسسون**

**40 000 000 حـ / المكتتبين أو الجمهور**

**80 000 000 الى حـ / رأس المال**

**الميزانيــة الافتتاحيــة في 2 / 1 / 2007**

| الموجودات | | المطلوبات |
|---|---|---|
| 37 000 000<br>3 000 000 | البنك<br>م. التأسيس | 80 000 000 رأس المال الاسمي والمصدر<br>( 40 000 000) ــ اقساط مستحقة<br>40 000 000 رأس المال المدفوع |
| 40 000 000 | | 40 000 000 |

والجمهور والتي قاموا بتسديدها في 1 / 7 / 2007 لذا فأن القيد المحاسبي .....

40 000 000 من حـ / البنك

40 000 000 الى حـ / اقساط غير مسددة

| الميزانيـة الافتتاحيـة في 1 / 7 / 2007 | |
|---|---|
| 77 000 000 البنك<br>3 000 000 م . تأسيس | 80 000 000 رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 80 000 000 | 80 000 000 |

## 2- تأخر مساهم أو أكثر عن الدفع

لقد حددت المادة 49 من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته معالجة حالة تأخر تسديد احد المساهمين بتسديد القسط المستحق عليه عن قيمة أسهمه في الموعد المحدد دون عذر مشروع وجب على مجلس الإدارة اتخاذ إجراءات بيع تلك الأسهم حيث توجه الشركة إعلاناً إلى المساهم تنشره في صحيفتين يوميتين وفي النشرة وفي سوق العراق للأوراق المالية تطالبه فيه بتسديد القسط المستحق عليه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ أخر نشر ويذكر فيه عدد الأسهم التي يمتلكها ومقدار القسط الواجب التسديد عنها وتاريخ الاستحقاق واذا لم يسدد المساهم القسط المطالب به خلال المدة المذكورة تعرض الشركة اسهمه للبيع عن طريق المزايدة العلنية في سوق العراق للأوراق المالية وللمساهم المتأخر الحق بتسديد المبلغ المدين به إلى ما قبل يوم واحد من موعد البدء بالمزايدة وعندئذ يعلن عن إلغاء البيع ويتحمل المساهم المتأخر جميع النفقات التي صرفتها الشركة على إجراءات البيع . وتباع أسهم المساهم المتأخر باعلى سعر تبلغه في المزايدة ويستوفى منها دين الشركة من أقساط وفوائد ونفقات ويرد الباقي إلى المساهم أما إذا لم يغط الثمن الذي بيعت به الأسهم للدين الذي بذمة المساهم المتأخر فأن للشركة الحق بمطالبة المساهم المتأخر بالباقي .

**مثال ( 9 ) :- ( تأخر أو تخلف مساهم عن دفع ما بذمته من اقساط )**

**في 1/ 3/ 2007 حصلت موافقة مسجل الشركات على تأسيس شركة فرات العراق المساهمة برأس مال 50 مليون دينار وقد اكتتب المؤسسون بما يعادل 50% من رأس المال الاسمي وطرحت الأسهم المتبقية للاكتتاب العام فأكتتب الجمهور بها جميعاً ودفع كلاً من المؤسسين والمكتتبين الحد الأدنى والبالغ 25 % من القيمة الاسمية للسهم . علما أن مصاريف التأسيس قد بلغت ( 2 ) مليون دينار .**

**بتاريخ 2007/10/1 تم الطلب من المساهمين دفع الأقساط المتبقية عليهم فدفعوا جميعاً عدا مساهم واحد يملك 520 000 سهم حيث تم اتخاذ كافة الاجراءات القانونية الأصولية لغرض تبليغ المتأخر بتسديد الأقساط المستحقة عليه ولم يدفع وتم الإعلان عن بيع هذه الأسهم بالمزاد العلني وقد بيعت بقيمتها الاسمية وان مصاريف الدلالية والإعلان قد بلغت 50 000 دينار وتم تسوية حساب المساهم المتأخر .**

**المطلوب: ( 1 ) تسجيل قيود اليومية اللازمة في :-**

**أ - فترة التأسيس**

**ب - مرحلة الاستدعاء**

**( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية في 1 / 3 / 2007 وفي 1 / 10 / 2007**

**الحل :-** **50 000 000 × 50 % = 25 000 000 سهم ما اكتتب به المؤسسون**

**25 000 000 × 25 % = 6 250 000 دينار ما دفعه المؤسسون**

**25 000 000 – 6 250 000 = 18 750 000 دينار اقساط مستحقة**

**من مذكورين**

**6 250 000 حـ / البنك**

**18 750 000 حـ / اقساط مستحقة**

**25 000 000 الى حـ / المؤسسون**

---

**2 000 000 من حـ / مصاريف تأسيس**

**2 000 000 الى حـ / البنك**

---

قيد أكتتاب الجمهور

من مذكورين

6 250 000 حـ / البنك

18 750 000 حـ / اقساط مستحقة

25 000 000 الى حـ / المكتتبين أو الجمهور

---

نسبة الاكتتاب = (25 000 000 + 25 000 000) / 50 000 000 × 100 = 100 % الاكتتاب ناجح

---

من مذكورين

25 000 000 حـ / المؤسسون

25 000 000 حـ / المكتتبون أو الجمهور

50 000 000 الى حـ / رأس المال

---

| الميزانيــة الافتتاحيــة في 1 / 3 / 2007 | | |
|---|---|---|
| 10 500 000 | البنك | 50 000 000 رأس المال الاسمي والمصدر |
| 2 000 000 | م . تأسيس | ( 37 500 000 ) – أقساط غير مسددة |
| | | 12 500 000 رأس المال المدفوع |
| 12 500 000 | | 12 500 000 |

بتاريخ 1 / 10 / 2007 // المساهم المتأخر لديه 520 000 سهم وبذمته مبلغ :-

520 000 × 75 % = 390 000 دينار اقساط غير مسددة من قبل المساهم المتأخر

الاقساط المستحقة المستلمة عدا المساهم المتأخر هي :-

37 500 000 - 390 000 = 37 110 000 دينار أقساط غير مسددة

37 110 000 من حـ / البنك

37 110 000 الى حـ / اقساط غير مسددة

---

50 000 من حـ / مصاريف الدلالية والاعلان

50 000 الى حـ / البنك

---

520 000 × 1 = 520 000 دينار سعر بيع الاسهم

520 000 من حـ / البنك

الى مذكورين

390 000 حـ / اقساط غير مسددة ( للمساهم المتأخر)

50 000 حـ / مصاريف اعلان ودلالية

80 000 حـ / الدائنون ( المساهم المتأخر )

---

80 000 من حـ / الدائنون ( المساهم المتأخر )

80 000 الى حـ / البنك

قيد اعادة المبلغ الفائض

---

| الميزانيــة بعد الاستدعاء وبيع الاسهم في 1 / 10 / 2007 | | |
|---|---|---|
| 48 000 000 | البنك | 50 000 000 رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 2 000 000 | م . تأسيس | |
| 50 000 000 | | 50 000 000 |

# اسئلة وتمارين الفصل الثاني

## اولاً / الاسئلة :-

**س 1 // ما مفاهيم رأس المال في الشركات المساهمة ؟**

**س 2 // ما طرق تسديد رأس المال في الشركات المساهمة ؟**

**س 3 // ما نسبة الاكتتاب الناجح التي حددها قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 ؟ وكيف يتم أحتسابها ؟**

**س 4 // ما البدائل الممكنة في حالة عدم وصول الاكتتاب الى النسبة المقررة قانونا ؟ و ما هي المعالجة المحاسبة المناسبة لكل بديل ؟**

**س 5 // ما المقصود بعلاوة الاصدار ؟ وهل اجاز القانون اصدار اسهم بأعلى من قيمتها الاسمية ، و ما المعالجة المحاسبية لهذه العلاوة ؟**

**س 6 // كيف عالج قانون الشركات العراقي الاسهم غير المكتتب بها ؟**

**س 7 // ما الاجراءات القانونية المحاسبية المتخذة بحق المساهمين الذين يتأخرون عن سداد الاقساط المستحقة في موعدها المحدد ؟**

## ثانياً / التمارين :-

**ت 1 :- تأسست شركة مساهمة مختلطة برأسمال قدره ( 50 ) مليون دينار مقسمة الى ( 50 ) مليون سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم . وقد قام المؤسسون بالاكتتاب بـ 30% من الاسهم و تم طرح بقية الاسهم للاكتتاب العام وقد تغطت الاسهم المطروحة للاكتتاب مرة ونصف . و تم رد الزيادة لاصحابها بعد مرور اسبوعين على اغلاق الاكتتاب .**

**المطلوب : اجراء قيود اليومية اللازمة علما ان م . التأسيس بلغت مليون دينار و ان المساهمين دفعوا كامل القيمة الاسمية .**

**ت 2 :- تأسست شركة بغداد المساهمة برأس مال قدره ( 50 ) مليون دينار وقد أكتتب المؤسسون بنصف رأس المال الأسمي واكتتب الجمهور بالباقي وقد دفع كل من المؤسسين والجمهور ربع القيمة الأسمية للأسهم علماً بان مصاريف التأسيس بلغت مليون دينار .**

**المطلوب :- ( 1 ) أجراء قيود اليومية اللازمة**

**( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة**

**ت 3 :-** تأسست شركة المروج المساهمة برأس مال قدره ( 100 ) مليون دينار اكتتب المؤسسون بالحد الاعلى المسموح به قانوناً فيما اكتتب الجمهور بما يساوي 25% من الأسهم الكلية وقد دفع كل من الجمهور والمؤسسين 50% من القيمة الأسمية للأسهم التي اكتتبوا بها وان مصاريف التأسيس بلغت مليوني دينار .

المطلوب :- ( 1 ) أجراء قيود اليومية اللازمة

( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة

**ت 4 :-** تأسست شركة السرور المساهمة برأس مال قدره أربعون مليون دينار وقد أكتتب المؤسسون بالحد الادنى المسموح به قانونا ثم طرحت الاسهم المتبقية للاكتتاب العام حيث اكتتب الجمهور بـــ 50% من رأس المال الاسمي و قد دفع الجميع 75% من القيمة الاسمية للاسهم و ان مصاريف التاسيس بلغت مليون دينار.

المطلوب :- ( 1 ) أجراء قيود اليومية اللازمة

( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة

**ت 5 :-** تأسست شركة الرافدين المساهمة في 1 / 4 / 2008 برأسمال قدره ستون مليون دينار وقد أكتتب المؤسسون بما يعادل 50 % من رأس المال للشركة وطرحت الاسهم المتبقية للاكتتاب وقد اكتتب الجمهور بها جميعا و قد دفع كلاً من الجمهور و المؤسسين 25 % من القيمة الاسمية للاسهم و بتاريخ 2008/10/1 طلب من الجميع المساهمين دفع المتبقي عليهم من قيمة الاسهم المكتتب بها و قد دفعوا جميعا من دون تأخير علما بان مصاريف التاسيس و الاصدار بلغت مليوني دينار .

المطلوب :- ( 1 ) أجراء قيود اليومية اللازمة

( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة

**ت 6 :-** في 2007/8/1 تأسست شركة الأوائل للصناعات الكهربائية المساهمة برأس مال أسمي قدره ثمانون مليون دينار وقد اكتتب المؤسسون بالحد الأعلى المسموح به قانوناً وطرح المتبقي للجمهور فاكتتبوا به جميعاً وقد دفع كل من المؤسسين والجمهور 50 % من القيمة الاسمية للأسهم وان مصاريف التأسيس والإصدار بلغت ثلاثة ملايين دينار

في 12/1/ 2007 طلب من الجميع تسديد ما بذمتهم ، فتم الدفع للأقساط من قبلهم باستثناء مساهم واحد تأخر عن التسديد فقامت الشركة بالإجراءات القانونية ومن ثم بيعت أسهمه البالغة مليوني سهم في سوق العراق للأوراق المالية علماً بان مصاريف البيع والدلالة بلغت 000 150 دينار وان الأسهم قد بيعت بالقيمة الاسمية لها.

المطلوب :- ( 1 ) أجراء قيود اليومية اللازمة

( 2 ) تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة

ت 7 :- بتاريخ 2 / 1 / 2008 تأسست شركة الكرادة المساهمة برأس المال اسمي قدره عشرة ملايين دينار و قد اكتتب المؤسسون بنصف راس مال الاسمي و طرحت الاسهم المتبقية للجمهور فاكتتبوا بها جميعا و قد دفع المؤسسون و الجمهور ما يعادل 50% من القيمة الاسمية للاسهم المكتتب بها علما ان مصاريف التاسيس و الاصدار بلغت 000 400 دينار .

في 2008/5/2 قامت الشركة بمطالبة المساهمين بتسديد قيمة المتبقي من الاسهم و تم التسديد فعلا جميعا من دون تاخير .

المطلوب:- ( 1 ) اثبات المعالجات المحاسبية للمرحلتين

( 2 ) تصوير الميزانية لكل مرحلة

## الفصل الثالث / زيادة رأس المال في الشركات المساهمة

**أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

**اثبات العمليات المحاسبية الخاصة بزيادة رأس المال عن طريق اصدار اسهم جديدة أو رسملة الاحتياطيات ورسملة الفائض المتراكم الى رأس المال .**

أجاز قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته زيادة رأس المال للشركات بصورة عامة وللشركات المساهمة بصورة خاصة أيضاً اذ تناولت المواد (54، 55، 56، 57) كيفية زيادة رأس المال والأسس الواجب إعتمادها وأسس الزيادة حيث حددت المادتان ( 55 و 56 ) كيفية الزيادة وطرقها في الشركات المساهمة كما خولت تلك المواد الهيئة العامة للشركة تحديد حجم هذه الزيادة ومقدارها بشرط ان يكون رأس المال الاسمي مدفوعاً بالكامل ، ان الطرق التي يمكن من خلالها زيادة رأس المال في الشركات المساهمة هي كما مبينة في أدناه وعلى وفق ما ورد في المواد المذكورة أعلاه وفق قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته .

1-زيادة رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة .

2-رسملة الاحتياطات إلى رأس المال ، وتوزع أسهم الى المساهمين بدلاً عنها .

3-رسملة الفائض المتراكم واصدار اسهم بقيمته توزع على المساهمين بنسبة مساهمتهم في رأس المال .

### أولا :- زيادة رأس المال عن طريق أصدار أسهم جديدة

بعد ان توصي الهيئة العامة بتعديل عقد الشركة وإصدار أسهم جديدة وذلك لغرض مواجهة التوسعات والنشاطات الجديدة ولكون رأس المال الحالي للشركة لا يكفي لمواجهة النشاط المطلوب وبعد إستحصال موافقة مسجل الشركات على الزيادة في رأس المال للشركة المساهمة تقوم الشركة بطرح الأسهم الجديدة خلال المدة القانونية وان القانون قد اعطى الأفضلية في شراء الأسهم الجديدة لحاملي الأسهم القدماء (المؤسسون الجمهور) وبشرط أن لا تتجاوز النسب المذكورة في قانون الشركات فيما يخص المؤسسين والجمهور وبعد ان يكتتب المساهمون القدامى بالأسهم الجديدة يتم طرح الأسهم المتبقية للاكتتاب العام ويتم إصدار الأسهم الجديدة بأحدى الطريقتين الأتيتين :-

أ- السعر الأساسي نفسه للسهم (القيمة الاسمية) :- وهي دينار واحد للسهم ولا تختلف المعالجات المحاسبية في هذه الحالة عن مثيلاتها في حالة الاكتتاب لأول مرة عند تأسيس الشركة.

ب- بسعر يزيد عن السعر الأساسي للسهم :- وذلك بإضافة مبلغ إلى كل سهم يسمى علاوة إصدار ويسجل الفرق بين سعر الإصدار والسعر الأسمي للسهم كعلاوة إصدار وتغلق علاوة الاصدار في حساب إحتياطي رأس المال بعد طرح جميع تكاليف الإصدار منها ولا يجوز توزيع هذا الاحتياطي كأرباح .

**مثال 1 :- ( طرح اسهم جديدة للاكتتاب العام )**

في 2004 /5/2 أصدرت شركة الرماح التجارية المساهمة ( 2 ) مليون سهم وقد طرحت الأسهم وتم الاكتتاب بها من قبل الجمهور وتم تحصيل قيمة الأسهم الأسمية دفعة واحدة عند الاكتتاب فإذا علمت بأن رأس المال الاسمي والمصدر كان 10 000 000 دينار وان مصاريف الإصدار قد بلغت 150 000 دينار دفعت بشيك .

المطلوب : أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة

**الحل :-**

رأس المال الجديد = رأس المال القديم + القيمة الاسمية للأسهم الجديدة

10 000 000 + 2 000 000 = 12 000 000 دينار راس المال الجديد

2 000 000 من حـ / البنك

2 000 000 إلى حـ / المكتتبون أو الجمهور

إثبات مادفعه الجمهور عن الاكتتاب بأسهم جديدة

---

2 000 000 من حـ / المكتتبون أو الجمهور

2 000 000 إلى حـ / رأس المال

---

150 000 من حـ / مصاريف الإصدار

150 000 إلى حـ / البنك

إثبات مصاريف الإصدار

---

## مثال 2 :- ( طرح اسهم جديدة للاكتتاب – مؤسسين وجمهور - )

الآتي الميزانية العمومية لشركة الرافدين المساهمة لصناعة الأثاث كما في 2007 /12/31

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| عقارات | 230 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع | 420 000 000 |
| مكائن ومعدات | 100 000 000 | | |
| أثاث | 4 000 000 | دائنون | 4 000 000 |
| بضاعة | 60 000 000 | | |
| مدينون | 5 000 000 | | |
| البنك | 25 000 000 | | |
| | 424 000 000 | | 424 000 000 |

وقد رغبت الشركة بزيادة رأسمالها ليصبح 500 000 000 دينار مقابل طرح أسهم جديدة وقد طرحت الأسهم وتم الاكتتاب بها من قبل الجمهور والمؤسسين معاً ( بالتساوي ) وبقيمتها الاسمية حيث تم دفعها بالكامل ، علماً إن مصاريف الإصدار قد بلغت مليون دينار .

المطلوب :- ( 1 ) أثبات المعالجات المحاسبية للزيادة التي طرأت على رأس المال .

( 2 ) تصوير الميزانية للشركة بعد الزيادة .

**الحل :-** رأس المال الجديد – رأس المال القديم = الزيادة (النقصان) في رأس المال

500 000 000 – 420 000 000 = 80 000 000 سهم مقدار الزيادة

80 000 000 × 1 = 80 000 000 دينار قيمة الأسهم المباعة للجمهور والمؤسسون بالتساوي

80 000 000 من حـ / البنك

إلى مذكورين

40 000 000 حـ / المؤسسين

40 000 000 حـ / المكتتبون أو الجمهور

---

من مذكورين

40 000 000 حـ / المؤسسين

40 000 000 حـ / المكتتبين أو الجمهور

80 000 000 الى حـ / رأس المال

---

1 000 000 من حـ / مصاريف الإصدار

1 000 000 إلى حـ / البنك

---

ملاحظة / ترحل مصاريف الاصدار للميزانية وذلك لعدم غلقها وتطفىء لاحقا حسب القواعد المعروفة

الميزانية العمومية لشركة الرافدين المساهمة بعد زيادة رأس المال

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| 230 000 000 | عقارات | 500 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 100 000 000 | مكائن ومعدات | 4 000 000 | دائنون |
| 4 000 000 | أثاث | | |
| 60 000 000 | بضاعة | | |
| 5 000 000 | مدينون | | |
| 104 000 000 | البنك | | |
| 1 000 000 | مصاريف اصدار | | |
| 504 000 000 | | 504 000 000 | |

## ثانياً :- تحويل الاحتياطات إلى رأس المال ( رسملة الاحتياطيات ) وطرح أسهم مقابل عنها

تقوم الشركات المساهمة باحتجاز جزء من أرباح الشركة كاحتياطي لتوسيع وتطوير الشركة بدلاً من توزيعه أرباحاً على المساهمين بعد إستثماره مثلاً في الغرض المحتجز من اجله وإضافة هذا الاحتياطي إلى رأس المال وإصدار أسهم جديدة بما يعادل هذا الاحتياطي يوزع على المساهمين بنسبة مساهمة كل منهم برأس المال .

حيث ان الاحتياطات هي أرباح محتجزة ومن حق المساهمين التمتع بها في أي وقت كان عن طريق إعادة توزيعها عليهم كأرباح إلا إن هذه الطريقة قد تخلق التزامات إضافية على الشركة خلال السنوات القادمة تتمثل بالإستمرار في توزيع مستويات الأرباح السابقة نفسها لذلك تلجأ الشركات المساهمة إلى تحويل الاحتياطات إلى رأس المال عن طريق إصدار أسهم جديدة توزع على المساهمين من دون مقابل بعد إستحصال الموافقات الأصولية لزيادة رأس المال للشركة وهنا سوف يتم زيادة رأس المال عن طريق إصدار الأسهم لا يقابلها تدفق نقدي حيث يتم ترحيل الاحتياطي بالكامل او جزء منه إلى رأس المال من دون حصول الشركة على أموال إضافية وهذا ما يطلق عليه بالأسهم المجانية للمساهمين ويتم إثبات عملية إصدار الاسهم المجانية كما يأتي :

( أ ) تخفيض الاحتياطات بقيمة الأسهم المصدرة وتوسيط حساب المساهمين ويكون القيد :-

×××× من حـ / الاحتياطيات

×××× إلى حـ / المساهمين (مكتتبون ومؤسسون)

---

( ب ) إصدار الأسهم بقيمة المبلغ المخفض وإقفال حـ / المساهمون ويكون القيد :-

×××× من حـ / المساهمون (مكتتبون ومؤسسون)

×××× إلى حـ / رأس المال

---

×××× من حـ / الاحتياطي الاختياري

×××× الى حـ / رأس المال

---

ويترتب على هذه المعالجة تخفيض الاحتياطات وزيادة رأس المال دون ان تتأثر حسابات الميزانية الأخرى بذلك .

## مثال 3 :- ( رسملة الاحتياطيات )

قررت احدى الشركات المساهمة زيادة رأس المال بمقدار 50 000 000 دينار فقامت باصدار اسهم قيمتها الاسمية دينار واحد وتوزيعها على المساهمين مجانا وأجراء المقاصة بمقدارها من الاحتياطي الاختياري . فأذا علمت بأن رأس مال الشركة هو 100 000 000 دينار .

المطلوب :-

1- أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة

2- تحديد نسبة الزيادة في رأس المال

الحل :-

50 000 000 من حـ / الاحتياطي الاختياري

50 000 000 الى حـ / رأس المال

---

$$\text{نسبة الزيادة} = \frac{50\,000\,000}{100\,000\,000} \times 100 = 50\ \%$$

---

## مثال 4 :- ( رسملة الاحتياطيات )

فيما يأتي ميزان المراجعة لشركة أنهار العراق المساهمة المحدودة لصناعة المشروبات الغازية :-

| مديـــن | | دائـــن | |
|---|---|---|---|
| 20 000 000 | أراض ومبان | 80 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 15 000 000 | مكائن ومعدات | 10 000 000 | الاحتياطيات |
| 40 000 000 | بضاعة | | |
| 15 000 000 | بنك | | |
| 90 000 000 | | 90 000 000 | |

المطلوب:- ( 1 ) اثبات المعالجة المحاسبية اللازمة

( 2 ) إعداد ميزان المراجعة بعد تحويل الاحتياطي إلى رأس المال .

الحل :-

10 000 000 من حـ / الاحتياطي

10 000 000 إلى حـ / رأس المال

---

| ميزان المراجعة لشركة انهار العراق بعد تحويل الاحتياطي | | | |
|---|---|---|---|
| المدين | | الدائن | |
| 20 000 000 | أراض ومبان | 90 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 15 000 000 | مكائن ومعدات | | |
| 40 000 000 | بضاعة | | |
| 15 000 000 | بنك | | |
| 90 000 000 | | 90 000 000 | |

**مثال 5 :- ( رسملة الفائض المتراكم )**

**فيما يأتي ميزان المراجعة لشركة دجلة الخير المساهمة ( المبالغ بملايين الدنانير )**

**الارصدة المدينة // السيارات 12 / المكائن 8 / البضاعة 10 / البنك 10**

**الارصدة الدائنة // رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع 30 / الفائض المتراكم 10**

**المطلوب / اثبات المعالجات المحاسبية اللازمة لتحويل الفائض المتراكم الى رأس المال ، وتصوير ميزان المراجعة بعد تحويل الفائض المتراكم**

**الحل :-** 10 000 000 من حـ / الفائض المتراكم

10 000 000 الى حـ / رأس المال

ميـزان المراجعــة بعـد تحويـل الفائـض المتراكـم

| الارصـــــدة المدينـــــة | | الارصـــــدة الدائنـــــة | |
|---|---|---|---|
| 12 000 000 | السيارات | 40 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 8 000 000 | المكائن | | |
| 10 000 000 | البضاعة | | |
| 10 000 000 | البنك | | |
| 40 000 000 | | 40 000 000 | |

## اسئلة وتمارين الفصل الثالث

### اولاً / الاسئلة :-

س 1 ما اسباب زيادة رأس المال في الشركة المساهمة ؟

س 2 ما طرق زيادة رأس المال في الشركة المساهمة ؟

## ثانياً / التمارين :-

**ت 1 :- قامت احدى الشركات المساهمة بزيادة رأس مالها عن طريق طرح مليون سهم للاكتتاب العام بقيمة اسمية دينار واحد للسهم وطلبت دفع قيمتها بالكامل .**

**المطلوب :- تسجيل قيود اليومية اللازمة في سجلات الشركة، أذا علمت أن مصاريف الاصدار بلغت 50 ألف دينار .**

**ت 2 :- الآتي الميزانية العمومية لشركة النسيم للصناعات الكهربائية المساهمة كما في 31/ 12/ 2008 .**

| الموجودات | | المطلوبات | |
|---|---|---|---|
| 40 000 000 | عقارات | 120 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| 15 000 000 | آلات ومعدات | 5 000 000 | دائنون |
| 1 000 000 | أثاث | | |
| 2 000 000 | سيارات | | |
| 14 000 000 | مواد أولية | | |
| 13 000 000 | بضاعة نصف مصنعة | | |
| 15 000 000 | بضاعة تامة الصنع | | |
| 6 000 000 | مدينون | | |
| 19 000 000 | بنك | | |
| 125 000 000 | | 125 000 000 | |

**وترغب الشركة بزيادة رأس مالها إلى 160 مليون دينار مقابل طرح أسهم جديدة بما يعادل هذه الزيادة في رأس المال وبالفعل ثم طرح الأسهم للاكتتاب العام وتم الاكتتاب بها من قبل الجمهور والمؤسسين وبواقع 40% للمؤسسين و60% للجمهور وبقيمتها الاسمية علما أن مصاريف الإصدار بلغت مليون دينار دفعت بشيك .**

**المطلوب :-**

**( 1 ) المعالجة المحاسبية للزيادة ، ( 2 ) تصوير حـ / رأس المال بعد الزيادة**

**ت 3 :- فيما ياتي ميزان المراجعة لشركة المنتجات الزراعية المساهمة والتي ترغب بزيادة رأس مالها بنسبة 25% عن طريق تحويل الاحتياطيات بالكامل . ( المبالغ بالدينار العراقي )**
**( الجانب المدين ) 30 000 000 عقارات، 2 000 000 أثاث ، 25 000 000 بضاعة، 3 000 000 مدينون ، 19 000 000 بنك .**
**( الجانب الدائن ) 60 000 000 رأس المال، 15 000 000 إحتياطيات، 4 000 000 دائنون**
**المطلوب :- ( 1 ) / أثبات المعالجات القيدية اللازمة ، ( 2 ) / تصوير ميزان المراجعة بعد عملية الزيادة .**

# الفصل الرابع / تخفيض رأس المال في الشركات المساهمة

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

اثبات العمليات المحاسبية الخاصة بتخفيض رأس المال عن طريق :-
أ- ألغاء أسهم
ب- اطفاء خسائر متراكمة

أجاز قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلات مواده ( 58 – 62 ) تخفيض رأس مال الشركات المساهمة للأسباب الاتية :-

( 1 ) / أن زاد عن حاجتها . ( 2 ) / أن لحقتها خسائر .

يتم اتخاذ قرار التخفيض من قبل الهيئة العامة ( ولكن يكون ملزما عندما تصل خسائر الشركة 75 % من رأس المال ) ، ويكون هذا القرار معدلا لعقد الشركة ، ولكن بشرط موافقة دائني الشركة على التخفيض .. والسبب يعود الى أن رأس المال في الشركات المساهمة يمثل الضمان العام لدائنيها وتخفيضه يعود بالضرر عليهم .

## طرائق تخفيض رأس المال

توجد اكثر من طريقة في تخفيض رأس المال في الشركات المساهمة ولكن قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته حدد تخفيض رأس المال بألغاء اسهم تساوي في قيمتها التخفيض المطلوب ، ويكفي من أسهم كل شخص بحسب مساهمته الى اقرب سهم صحيح .

## أولاً :- طريقة ألغاء أسهم :-

**مثال 1 :-** قررت شركة الروابي المساهمة لصناعة اللدائن تخفيض رأس مالها من عشرة ملايين دينار إلى سبعة ملايين دينار وذلك عن طريق سحب أسهم تعادل مبلغ التخفيض المطلوب .

المطلوب :- إجراء المعالجة القيدية لهذا التخفيض في سجلات الشركة

**الحل :-**

10 000 000 - 7 000 000 = 3 000 000 دينار مبلغ التخفيض

3 000 000 من حـ / رأس المال

3 000 000 الى حـ / البنك

---

**مثال 2 :-** أدناه ميزان المراجعة لشركة الأنوار للصناعات الكهربائية المساهمة كما في 4/1/ 2008 المبالغ بالدينار العراقي :-

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | أسم الحساب |
|---|---|---|
| 30 000 000 | | النقد في البنك |
| 37 000 000 | | أراض وعقارات |
| 36 000 000 | | مكائن ومعدات |
| 40 000 000 | | بضاعة |
| 7 000 000 | | أثاث |
| | | |
| | 120 000 000 | رأس المال الأسمي والمصدر والمدفوع |
| | 30 000 000 | دائنون |
| 150 000 000 | 150 000 000 | |

ونظراً للركود الذي عانته الشركة في نشاطها قررت الهيئة العامة تخفيض رأس مال الشركة بمقدار عشرون مليون دينار وذلك عن طريق سحب أسهم توازي مبلغ التخفيض المطلوب .

**المطلوب :-** ( 1 ) إجراء المعالجة المحاسبية اللازمة

( 2 ) تصوير حسابي البنك و رأس الما ل

( 3 ) أعداد ميزان المراجعة بعد التخفيض

**الحل :-**

20 000 000 من حـ / رأس المال
20 000 000 إلى حـ / البنك

| حـ / البنك | |
|---|---|
| 30 000 000 الرصيد | 20 000 0000 من حـ/ رأس المال<br>10 000 000 رصيـد |
| 30 000 000 | 30 000 000 |
| 10 000 000 الرصيد | |

| حـ / رأس المال | |
|---|---|
| 20 000 000 إلى حـ/ البنك<br>100 000 000 الرصيد | 120 000 0000 الرصيد |
| 120 000 000 | 120 000 000 |
| | 100 000 000 الرصيد |

## ميزان المراجعة لشركة الأنوار بعد التخفيض

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | أسم الحساب |
|---|---|---|
| 10 000 000 | | النقد في البنك |
| 37 000 000 | | أراضي وعقارات |
| 36 000 000 | | مكائن ومعدات |
| 40 000 000 | | بضاعة |
| 7 000 000 | | أثاث |
| | 100 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر المدفوع |
| | 30 000 000 | دائنون |
| 130 000 000 | 130 000 000 | |

### ثانيا : اطفاء خسائر متراكمة

بموجب هذه الطريقة يتم تسوية او أطفاء الخسائر التي لحقت بالشركة خلال المدد المالية السابقة بحساب رأس المال ونتيجة لهذه التسويات يتم تخفيض رأس مال الشركة وتختلف هذه الطريقة عن الذي سبقتها ، في هذه الطريقة يبقى المساهم محافظاً على عدد الأسهم التي يحملها ولكن تخفيض قيمة الأسهم بما يوازي الخسائر التي تطفىء برأس المال ، وقد حددت المادة (76) في قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته أسباب التخفيض اذ يجب ان تكون هناك خسائر تساوي 75% من رأس المال الأسمى للشركة كحد أدنى للتخفيض وأعطي القانون الحق للشركة اما بتخفيض رأس مالها او زيادته او تصفيتها .

**مثال 3 :-**

**نتيجة للخسائر المتراكمة لشركة الوهج المساهمة للصناعات الميكانيكية، خلال السنتين الاخيرتين والتي بلغت الحدود غير المسموح بها قانونا مما يترتب عليها اما ان تصفي نفسها أو تزيد رأس المال او تخفيض رأس المال فاختارت البديل الثالث وفيما يأتي ميزان المراجعة للشركة:ـ**

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | أسم الحساب |
|---|---|---|
| 10 000 000 | | البنك |
| 40 000 000 | | أراضي وعقارات |
| 20 000 000 | | مكائن ومعدات |
| 10 000 000 | | مواد أولية |
| 150 000 000 | | خسائر متراكمة |
| | 200 000 000 | رأس المال الاسمي المدفوع |
| | 30 000 000 | دائنون |
| 230 000 000 | 230 000 000 | |

**المطلوب: (1) أثبات المعالجة المحاسبية لأطفاء الخسائر المتراكمة**

**(2) تصوير حساب رأس المال**

**(3) ميزان المراجعة بعد المعالجة**

**الحل :-**

**150 000 000 من حـ / رأس المال**

**150 000 000 إلى حـ / الخسائر المتراكمة**

**أطفاء الخسائر المتراكمة في حساب رأس المال**

| حـ / رأس المال | |
|---|---|
| 150 000 000 الى حـ /خسائر متراكمة | 200 000 000 رصيد |
| 50 000 000 رصيد | |
| 200 000 000 | 200 000 000 |
| | 50 000 000 الرصيد |

## ميزان المراجعة للشركة بعد التخفيض

| أرصدة مدينة | أرصدة دائنة | أسم الحساب |
|---|---|---|
| 10 000 000 | | البنك |
| 40 000 000 | | أراضي وعقارات |
| 20 000 000 | | آلات ومعدات |
| 10 000 000 | | مواد أولية |
| | 50 000 000 | رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع |
| | 30 000 000 | دائنون |
| 80 000 000 | 80 000 000 | |

# اسئلة وتمارين الفصل الرابع

## اولاً / الاسئلة :-

**س 1 // ما الحالات التي يجوز فيها للشركة المساهمة ان تخفض راس مالها ؟**

**س 2 // ما طرق تخفيض رأس المال في الشركة المساهمة ؟**

**س 3 // هل الزم قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 الشركة المساهمة بأتباع طريقة ما لتخفيض رأس مالها ؟ وما الاسباب الداعية لذلك ؟**

## ثانياً / التمارين :-

**ت 1 :- خلال السنتين الاخيرتين تعرضت شركة الوفاء المساهمة لصناعة الاثاث المعدني إلى خسائر بلغت ( 45 ) مليون دينار لذا قررت الهيئة العامة تخفيض رأسمالها بمقدار الخسارة . علما أن رأسمالها الاسمي والمصدر والمدفوع للشركة هو ( 90 ) مليون دينار .**

**المطلوب :-**

1. **أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة لاطفاء الخسائر المتراكمة .**
2. **تصوير حساب رأس المال .**
3. **تحديد نسبة التخفيض لرأس المال.**

**ت 2 :- نظراً للركود الاقتصادي قررت الهيئة العامة لشركة الأميرة للصناعات الكيمياوية تخفيض رأس مال الشركة بمقدار الربع وذلك عن طريق سحب اسهم توازي التخفيض المطلوب فإذا علمت بان رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع للشركة هو ( 100 ) مليون دينار .**

**المطلوب :-**

1. **أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة .**
2. **تصوير حساب رأس المال .**

# الفصل الخامس / توزيع الارباح على المساهمين

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1- فهم وادراك ماهية الربح القابل للتوزيع
2- معرفة اسباب توزيع الارباح
3- اثبات العمليات المحاسبية الخاصة بتوزيع الارباح

## توزيع الارباح

عالجت المادة 73 من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 وتعديلاته مسألة توزيع الربح الصافي للشركة حيث بينت بأنه يتم توزيع الربح الصافي للشركة بعد استيفاء جميع الاستقطاعات القانونية مثل الاحتياطيات ، بعد ذلك يوزع الباقي من الأرباح أو جزء منه على المساهمين بحسب أسهمهم . حيث حددت المادة (73) من القانون أعلاه بأن تستقطع 5% في الأقل كاحتياطي إلزامي حتى يبلغ 50% من رأس المال المدفوع كما أجازت الهيئة العامة الاستمرار بالاستقطاع لحساب الاحتياطي الإلزامي على أن لا يتجاوز 100% من رأس المال المدفوع والمتبقي من الربح الصافي يوزع كما أسلفنا على المساهمين وبحسب عدد الأسهم التي يحملونها و كما تم الإيضاح سابقاً فأن هذه الاحتياطيات التي تأخذ من صافي الربح فأنها تستخدمه لأغراض توسيع وتطوير أعمال الشركة .

**وعليه يتم تحديد الربح القابل للتوزيع كما يأتي :-**

1. الاحتياطي الالزامي 5% من الارباح القابلة للتوزيع
2. للشركة تكوين احتياطيات اخرى مثل احتياطي التوسعات
3. يمكن احتجاز جزء من الارباح و تدويرها الى سنوات اخرى و استخدامها مثلا في زيادة راس المال
4. يوزع الباقي من الارباح القابلة للتوزيع او جزء منه على المساهمين و حسب مساهمة كل منهم في راس المال . و توزع الارباح اما نقدا او على شكل اسهم .

يمكن ان يتم توزيع الارباح على شكل اسهم وهذا يعني بان الشركة ترغب بالمحافظة على النقد بدلا من توزيعه على المساهمين، ان توزيعات الارباح على شكل اسهم لا تؤثر على المبلغ الكلي لحقوق الملكية او صافي الموجودات، الا ان القيمة الدفترية للسهم الواحد سوف تنخفض بعد توزيع الاسهم .

القيمة الدفترية = حقوق الملكية ÷ عدد الاسهم

**اما اهم اسباب توزيع الارباح على شكل اسهم عند رغبتها بالاحتفاظ بالنقد هي :-**

1- نسبة الارباح المحتجزة كبيرة نسبيا الى اجمالي حقوق الملكية .
2- ارتفاع القيمة السوقية للسهم عن الحد المقرر لها ، بالتالي توزيع الارباح على شكل اسهم يؤدي الى تخفيض القيمة السوقية لها .
3- رغبة الشركة بدخول مساهمين اخرين بحيث تقل ملكية المساهمين القدامى .
4- ارضاء المساهمين الذين يطالبون بالارباح مع عدم توفر النقد بالشركة .

**مثال :-** في 2009 /1/2 كان الربح الصافي لشركة الخيزران لصناعة الأثاث المساهمة عن مجمل أعمالها لسنة 2008 هو ( 10 ) مليون دينار بعد إستيفاء جميع الاستقطاعات القانونية فإذا علمت بان رأس مال الشركة هو ( 50 ) مليون دينار مدفوع بالكامل .

المطلوب :- توزيع الربح الأضافي على المساهمين بعد استقطاع الاحتياطي العام من صافي الربح والبالغ نسبته 5%

**الحل :-** بما ان رأس مال الشركة هو ( 50 ) مليون دينار فهذا يعني ان عدد الأسهم المكتتب بها هو (50) مليون سهم

ان الاحتياطي العام = 10 000 000 × 5%= 500 000 دينار الاحتياطي العام

صافي الربح - الاحتياطي العام = الربح الذي يوزع على المساهمين

10 000 000 - 500 000 = 9 500 000

9 500 000 ÷ 50 000 000 = 0.190 دينار حصة السهم الواحد من الربح الصافي حيث توزع كالأتي :- حصة السهم الواحد × عدد الأسهم التي يحملها الشخص = حصة المساهم من الأرباح

# اسئلة وتمارين الفصل الخامس

## اولاً / الاسئلة :-

**س 1 //** كيف عالجت المادة ( 73 ) من قانون الشركات رقم ( 21 ) لسنة ( 1997 ) وتعديلاته مسألة توزيع الربح الصافي للشركة ؟

**س 2 //** ما اهم اسباب توزيع الارباح على شكل اسهم عند رغبة الشركة المساهمة بالاحتفاظ بالنقد ؟

## ثانياً / التمارين :-

**ت 1 //** في 2 / 1 / 2010 كان الربح الصافي لشركة النهـــى لصناعة الاثاث الخشبي المساهمه هــو ( 15 000 000 دينار ) بعد استيفاء جميع الاستقطاعات القانونية ، أذا علمت بأن رأس مال الشركة هو ( 71 250 000 دينار ) مدفوع بالكامل .

**المطلوب :-** (1) توزيع الربح الاضافي على المساهمين بعد استقطاع الاحتياطي العام من صافي الربح والبالغ 5 % .

(2) ما حصة مساهم يحمل مليون سهم من الارباح ؟

(3) ما حصة مساهم يحمل أربع ملايين سهم من الارباح ؟

# الفصل السادس / تصفية الشركات المساهمة وفسخها

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1 - فهم معنى التصفية وادراك اسباب التصفية .
2 - معرفة اجراءات التصفية .
3 - معرفة واجبات المصفي .
4 - اثبات العمليات المحاسبية الخاصة بالتصفية سواء كانت بأستخدام حساب التصفية أو حساب أرباح وخسائر التصفية

تعني التصفية زوال وجود الشركة كشخصية معنوية مستقلة وحصول كل ذي حق فيها على نصيبه من ممتلكاتها طبقاً لما يكفله له القانون .

وقد نصت الفقرة أولا من المادة ( 158 ) من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 م وتعديلاته .. أي تحقق سبب من الاسباب المنصوص عليها في الفقرات أولا ، ثانياً ، ثالثاً ، فأن المادة ( 147 ) من القانون أوصت الجمعية بتصفية الشركة يتوجب على الشركة ارسال القرار او التوجه الى مسجل الشركات لذا "تتوقف الشركة التي تقرر تصيفتها عن ممارسة اعمالها من تاريخ البدء باجراءات التصفية و ذلك الى المدى الذي تتطلبه اجراءات التصفية وتستمر الشخصية المعنوية للشركة و يمثلها المصفي لحين فسخها بعد الانتهاء من تصفيتها " وهكذا ميز القانون بين الفسخ و التصفية . فالتصفية :- هي المرحلة الاولى للفسخ اي ان فسخ الشركة يعني انتهاء الشخصية المعنوية للشركة اما التصفية فهي انتهاء الوجود المادي للشركة بتحويل موجوداتها الى اموال سائلة توزع على مستحقيها من دائنين ومساهمين .

هذا و قد حدد قانون الشركات العراقي المذكور اعلاه في المواد 158 و لغاية 181 اسباب تصفية الشركات و الاجراءات وواجبات المصفي و كل ما يخص التصفية .

كنا قد تطرقنا في الفصل السادس من الباب الاول عن اسباب التصفية وإجراءات التصفية وواجبات المصفي، وكيفية قفل نتيجة التصفية في حسابات الشركاء ، وسنوضح هنا المعالجة المحاسبية لإجراءات التصفية في الشركات المساهمة دون الدخول في امثلة لذلك والاكتفاء بما ورد من امثلة محلولة في الفصل السادس من الباب الاول .

**المعالجة المحاسبية لإجراءات التصفية // يمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لإجراءات تصفية الشركات المساهمة كما يأتي :-**

**1- يوسط حساب التصفية ، وتكون قيود اقفال حـ / التصفية كالاتي : -**

**××× من حـ / التصفية**

**××× الى حـ / المساهمون**

---

**أذا كانت نتيجة التصفية ربحاً ، أما أذا كانت نتيجة التصفية خسارة فيعكس القيد السابق .**

---

**2 ـ يوسط حساب ارباح وخسائر التصفية ، وتكون قيود الأقفال كالاتي :-**

**( أ ) أذا كانت نتيجة التصفية ربحاً**

**××× من حـ / ارباح وخسائر التصفية**

**××× الى حـ / المساهمون**

---

**( ب ) اما آذا كانت نتيجة التصفية خسارة فيعالج الاقفال كما يأتي :-**

**××× من حـ / المساهمون**

**××× الى حـ / أرباح وخسائر التصفية**

---

**3- عند توزيع النقدية المتاحة بعد سداد الالتزامات كافة يجعل حـ / المساهمين ( مدينا ) وحـ/ البنك دائنا .**

## اسئلة الفصل السادس

**س1// ماهو تعريف تصفية الشركة.**

**س 2 // ما الفرق بين فسخ الشركة وتصفيتها ؟**

**س 3 // كيف تتم معالجة نتيجة التصفية في الشركات المساهمة في حالة الربح؟**

# الباب الثالث

# المحاسبة في الشركات ذات الفروع

**الاهداف الخاصة لدراسة الباب الثالث :-**

**1- فهم العلاقة بين المركز الرئيس وفروعه والعوامل المؤثرة على هذه العلاقة .**

**2- التعرف على الطرق الرئيسية لتسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيس الى الفروع .**

**3- معرفة مفهوم مسك السجلات المحاسبية في المركز الرئيس فقط ، أو في المركز الرئيس والفرع معاً .**

**4- معرفة مفهوم توحيد القوائم المالية بين المركز الرئيس ، الفرع ، وكيفية اعدادها واثبات المعالجات المحاسبية الخاصة بها .**

## الفصل الاول / مدخل الى المحاسبة في الشركات ذات الفروع
## Introduetion To Accounting In Companies With Bronches

**أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

1- فهم العلاقة بين المركز الرئيس وفروعه والعوامل المؤثرة على هذه العلاقة ، وكذلك طبيعة الفروع واختلاف حجمها وموقعها الجغرافي .
2- معرفة الطرق الرئيسية لتسعير البضاعه المرسلة من المركز الرئيس الى الفروع .
3- معرفة التنظيم الاداري من حيث الاستقلالية والتبعية ، ومن أي العوامل ينتج هذا ، وكذلك الطرق الاساسية لمسك السجلات والمحاسبة عن العمليات في الفروع .

**تمهيد /** الوحدات الاقتصادية التي تحقق النجاح في انشطتها سواء كانت خدمية أم صناعية أم تجارية فإنها تلجأ في أغلب الاحيان الى توسيع المساحة أو الرقعة الجغرافية التي تمارس فيها نشاطها ويتم ذلك من خلال فتح فروع جديدة لها في أماكن أو مدن أخرى ، الامر الذي يتطلب التعرف على كيفية تنظيم العمل المالي بين المقر الرئيس للوحدة الاقتصادية وبين تلك الفروع التابعة لها .

**العلاقة بين المركز الرئيس وفروعه /** يمكن تحديد العلاقة بين المركز الرئيس وفروعه إذا ماتم تحديد النظام المحاسبي الذي ستعمل به الفروع ذلك النظام الذي يختلف باختلاف نظم واهداف ادارية معينة ، الامر الذي يؤدي الى تنوع الفروع اعتماداً على العلاقة التي تربط بين المركز الرئيس وفروعه ، ولذا فأن تلك العلاقة تتاثر بعدة عوامل أهمها :-

( 1 ) / الشكل التنظيمي الاداري
( 2 ) / حجم الوحدة الاقتصادية ككل وحجم الفروع وعددها وموقعها
( 3 ) / مدى توافر الكادر المحاسبي والاداري لدى الفروع

وبعد التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد العلاقة بين الادارة العامة أو المركز الرئيس وبين الفروع لابد من معرفة او تحديد الجوانب الرئيسية الواجب الاخذ بها او تحديدها عند تصميم اي نظام محاسبي للفروع ويمكن عرض تلك الجوانب في نقاط اربع تتمثل في الاتي :-

(1) طبيعة الفروع (3) السياسة النقدية والتمويلية
(2) سياسة التسعير (4) التنظيم الاداري

**طبيعة الفروع /** يختلف النظام المحاسبي والاداري للفرع باختلاف حجمه وبعده الجغرافي عن المركز الرئيس فكلما كبر حجم الفرع وكلما بعد جغرافياً عن المركز الرئيس كلما ازدادت استقلاليته الادارية والمحاسبية .

وعليه فأن الفروع الصغيرة ينحصر عملها أو تنحصر مهمتها في عملية البيع بالتجزئة أذ من خلالها يتم تصريف البضائع التي ترد اليها من المركز الرئيس ، لذا فأن هذا النوع من الفروع يكون غير مستقل وانما يرتبط ارتباطاً شبه كامل مع المركز الرئيس ، وهذا النوع يكون عادةً داخل البلد نفسه الذي فيه المركز الرئيس .

اما نشاط الفروع الكبيرة الحجم نسبياً فيمتد ليشمل عمليات الشراء والانتاج والبيع بصورة مستقلة عن المركز الرئيس ، فضلاً عن تسويق البضائع الواردة اليها من المركز الرئيس . وعليه فانها فروع مستقلة بشكل شبه كامل عن المركز الرئيس . وهذا النوع قد يكون داخل البلد الذي يعمل فيه المركز الرئيس او خارج حدوده .

## سياسة التسعير Pricing policy

توجد ثلاثة طرق لتسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيس الى الفروع تتمثل بالاتي :-

( 1 ) طريقة التسعير بثمن التكلفة .

( 2 ) طريقة التسعير بسعر افتراضي يزيد على ثمن التكلفة ( التكلفة زائد نسبة ربح ) .

( 3 ) طريقة التسعير بسعر البيع .

اختيار المركز الرئيس لاي طريقة من الطرق المذكورة انما يعتمد على ما ينبغي ان يحققه من اهداف ، ففي حالة المواد والمنتجات سريعة التلف والتي بحاجة الى سرعة في تحديد السعر فان المركز يعتمد الطريقة الاولى ( طريقة التسعير بثمن التكلفة ) ، اي ان الفرع هذا يكون مستقلاً نسبياً عن المركز من الناحية الادارية والمحاسبية ومن ناحية تحديد السعر .

أما في حالة الحاجة الى اجراءات رقابية من قبل المركز على فروعه فضلا على منح الفرع مرونة سعرية كافية لتلبية متطلبات السوق المتغيرة فانه يلجا الى طريقة التسعير الثانية (طريقة السعر الافتراضي)، والفرع هنا يكون بين التبعية وبين الاستقلالية .

وحتماً وفي حالة الاسعار للبضائع والمنتجات غالباً ما تكون اسعاراً محددة وثابتة لمدة غيرقصيرة نسبياً وعندما يرغب المركز في اخفاء ارباحه عن العاملين في الفروع من مدراء وموظفين

فانه يلجا الى الطريقه الثالثة ( طريقة التسعير بسعر البيع )، الامر الذي يعني ان الفرع تابع للمركز من حيث السياسة السعرية فضلاً على تبعيته ادارياً ومحاسبياً فهو غير مستقل .

**السياسة النقدية والتمويلية /** اعتماداً على السياسة النقدية والتمويلية التي يتبعها المركز الرئيس مع الفرع يمكن تحديد العلاقة بينهما مستقلة أم غير مستقلة .

يكون الفرع مستقلاً عن المركز نقدياً وتمويلياً ومحاسبياً اذا ما احتفظ بالمتحصلات النقدية لديه او ايداعها في حسابه الجاري الخاص به وقام بصرف النفقات المتوجبه عليه وكذلك تحويل قيمة البضاعة المرسلة اليه من المركز الرئيس .

وفي حالة اخرى يكون الفرع تابعاً وغير مستقلاً عن المركز الرئيس نقدياً وتمويلياً اذا ما ارسل المتحصلات النقدية لديه الى المركز الرئيس مباشرةً او قام بايداعها في الحساب الجاري الخاص بالمركز على ان يقوم الاخير بدفع مصاريف الفرع اما بشكل مباشر او من خلال منح سلفة مستديمة للفرع لمقابلة بعض النفقات الجارية .

**التنظيم الاداري/** التنظيم الاداري من حيث الاستقلالية والتبعية ينتج عن العوامل الثلاث اعلاه ، وكذلك لابد من معرفة ان الاستقلال الاداري يتطلب استقلالاً محاسبياً ونقدياً وتمويلياً كما ان التبعية الادارية تتطلب تبعية محاسبية ونقدية وتمويلية .

الا ان التنظيم الاداري لتحديد العلاقة بين المركز والفروع من الناحية النظرية تتدرج من التبعية شبه الكاملة الى الاستقلالية شبه الكاملة ومن الناحية العملية فأن التنظيم الاداري يقع بين التبعية والاستقلالية فكلما ازدادت صلاحيات مدير الفرع المسؤول وصلاحياته ازدادت وتوسعت استقلالية الفرع .

وبناءً على ما تقدم يمكننا بشكل عام الفصل مابين نوعين من الفروع هما الفروع المستقلة والفروع التابعة او غير المستقلة محاسبياً بالاعتماد على المجموعة الدفترية التي يملكها كل فرع وكيفية استخراجه لنتيجة النشاط ومن ثم اعداد القوائم المالية وعليه يمكننا الفصل بين الانواع التالية :- ( 1 ) / محاسبة الفروع الداخلية المستقلة .

( 2 ) / محاسبة الفروع الداخلية التابعة ( غير المستقلة ) .

( 3 ) / محاسبة الفروع الخارجية المستقلة [1].

[1] المحاسبة عن الفروع الخارجية المستقلة سوف تستبعد من هذا المنهج لما تمثله من مرحلة متقدمة بالنسبة لطالب الدراسة الاعدادية / الفرع التجاري .

وبشكل عام هناك طريقتان لمسك السجلات والمحاسبة عن العمليات في الفروع هي : -

اولاً :- الطريقة المركزية وهي التي تتناسب مع المحاسبة عن الفروع التابعة .

ثانياً :- الطريقة اللامركزية وهي التي تتناسب مع المحاسبة عن الفروع المستقلة .

واخيراً لابد من التنويه الى ان النظام المحاسبي الذي تُقرر اعتماده الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالمركز الرئيس انما يعتمد على مجموعة من الاهداف المرجوة منه .

**وعليه فان اهداف محاسبة الفروع هي :-**

( 1 ) / تحديد نتيجة نشاط كل فرع على حدة .

( 2 ) / تقييم اداء المشرفين على الفروع .

( 3 ) / اعتماد نظام رقابة داخلية فعالة .

( 4 ) / تزويد الادارة العامة بالبيانات والمعلومات .

( 5 ) / توحيد الحسابات الختامية والمركز المالي .

## اسئلة الفصل الاول

س 1 :- هنالك ثلاث طرق لتسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيس الى الفروع ، اذكرها ؟

س 2 :- ماهي اهم العوامل التي تؤثر على العلاقة التي تربط بين المركز الرئيس وفروعه ؟

س 3 :- ماهي طرق مسك السجلات والمحاسبة عن العمليات في الفروع ؟

س 4 :- اكتب مصطلح سياسة التسعير باللغة الانكليزية ؟

# الفصل الثاني / الطريقة المركزية
# Central Method

**أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-**

**1- فهم المقصود بالطريقة المركزية وفهم كلاً من طريقتي تسعير البضائع المرسلة للفروع بثمن التكلفة أم بسعر البيع .**

**2- أثبات وتسجيل العمليات المحاسبية وفقا لطريقتي تسعير البضائع المرسلة للفروع بثمن التكلفة أم بسعر البيع .**

**ذكرنا سابقاً ان هذه الطريقة تتناسب مع الفروع التابعة او غير المستقلة تلك الفروع التي تتمركز السلطة الادارية والمحاسبية لدى المركز الرئيس الذي يقوم بعملية الاشراف على الفرع وادارة ومراقبة اعماله ، وترتيباً على ما تقدم فان :- ( المركز الرئيس ) على وفق هذه الطريقة يقوم بمسك مجموعة دفترية خاصة بالفروع او يعمل على حسابات الفرع وحسابات المركز الرئيس في مجموعة دفترية واحدة وذلك يعتمد على عدد الفروع وحجم عملياتها فاذا كان عدد الفروع قليلاً وعملياتها محدودة ، عندها يمكن دمج حسابات الفروع مع حسابات المركز الرئيس في حسابات واحدة( مشتريات ، مبيعات ، بضاعة واردة للفرع ، صندوق ، ..... ) لكنها مزودة بخانات تحليلية بحسب عدد الفروع فضلا عن خانة المركز الرئيس ، وفي كلا الحالتين :-**

**(حالة مجموعة دفترية خاصة بالفروع او حالة مجموعة دفترية مدمجة للفرع مع المركز الرئيس )**

**فان هيكل القيود المحاسبية سيكون واحداً . الا انه في حالة مسك مجموعة دفترية خاصة بالفرع فسيكون من الواجب على الفرع تزويد المركز الرئيس بكشوفات يومية تفصيلية او اجمالية عن أوقات دورية منتظمة ( اسبوعياً ، شهرياً ) عن العمليات التي حدثت بالمستندات التي تثبت تحققها لتكون اساساً للقيد المحاسبي .**

**اما بالنسبة لحركة الاموال النقدية بين الفرع والمركز الرئيس ونظراً لاهميتها فهناك ضرورة واضحة لمتابعتها والرقابة عليها ادارياً ومحاسبياً ، فيما يخص المقبوضات والمدفوعات النقدية سيكون كما يأتي :-**

**المقبوضات النقدية Cash receipts / الفرع يقوم عادةً بارسال جميع او الجزء الاكبر من النقدية المستحصلة من المبيعات النقدية ومن التسديدات عن المبيعات الآجلة يومياً الى المركز الرئيس او يقوم بأيداعها في الحساب الجاري للمركز المفتوح لدى احد المصارف .**

**المدفوعات النقدية Cash Disbursement / المركز الرئيس عادةً يعتمد على طريقة السلفة المستديمة لتغطية المصاريف النثرية والدورية للفرع ليتمكن الاخير من دفع مصاريفه الخاصة من صندوقه الفرعي ، وفي حالة المصاريف الدورية الكبيرة كالرواتب والاجور فان المركز الرئيس يدفعها من خلال تحويل النقدية اللازمة لذلك الى الفرع بعد تدقيق المستندات والقوائم التي تثبت صحتها .**

**ومن حيث طريقة تسعير البضائع المرسلة من المركز الرئيس الى الفرع فهناك ثلاث طرق ذكرناها سابقاً والتي سنبحث هنا في اثنين منها فقط هما :-**

**( 1 ) طريقة تسعير البضائع بثمن الكلفة .**

**( 2 ) طريقة تسعير البضائع بسعر البيع النقدي.**

## طريقة تسعير البضائع بثمن التكلفة Full costing method

**بموجب هذه الطريقة يقوم المركز الرئيس بتصنيف عمليات الفرع بالصورة التي تسمح بأستخراج نتائج اعمال كل فرع على حده وذلك نهاية الدورة المحاسبية ، اذ ان ذلك الاسلوب يساعد في تقييم اداء المدراء والمشرفين في كل فرع ، الامر الذي يتطلب فتح الحسابات الأتية لكل فرع :-**

**أ.حساب بضاعة الفرع / يمثل حساب بضاعة الفرع حساب المتاجرة في الوحدات التجارية اذ يقوم بوظيفته وبالتالي فان رصيد حساب بضاعة الفرع يمثل مجمل ربح او خسارة الفرع ويرحل الى حساب الارباح والخسائر للفرع ، وعليه :-**

**⌘ يظهر هذا الحساب مديناً عند اثبات :- بضاعة اول المدة مقومة بسعرالكلفة ، مردودات المبيعات من الزبائن ، البضاعة المرسلة من المركز خلال الدورة المحاسبية مقومة بسعر الكلفة .**

**⌘ يظهر هذا الحساب دائناً عند اثبات :- بضاعة آخر المدة مقومة بسعر الكلفة ، مردودات البضائع الى المركز مقومة بسعر الكلفة ، المبيعات النقدية والآجلة للزبائن .**

ما تقدم كان في حالة ان المركز الرئيس هو الذي يقوم بعمليات شراء البضائع ، وفي حالة السماح للفرع بعمليات الشراء للبضائع عندها يظهر حساب بضاعة الفرع مديناً بثمن المشتريات ، مصاريف الرسوم الكمركية على المشتريات ، مصاريف نقل المشتريات، عمولة وكلاء الشراء ..... الخ ، من المصاريف التي يتحملها الفرع بحيث تصبح تلك البضائع جاهزة للبيع .

ب. حساب البضاعة المرسلة للفروع / يمثل رصيد حساب البضاعة المرسلة للفروع صافي كلفة البضاعة المرسلة الى الفروع خلال الدورة المحاسبية ( بالتأكيد يظهر كلفة البضاعة المرسلة الى كل فرع ) ويغلق رصيده في حساب متاجرة المركز الرئيس .

ج. حساب الارباح والخسائر للفرع / لا يختلف حساب الارباح والخسائر للفرع عن اي حساب ارباح وخسائر آخر اذ يظهر مديناً بالمصروفات والخسائر الخاصة بالفرع ويظهر دائناً بالايرادات والارباح الخاصة بالفرع ويغلق رصيده الذي يمثل صافي ربح او خسارة الفرع في حساب ارباح وخسائر المركز الرئيس .

د. حساب مصاريف الفرع / يمثل حساب مصاريف الفرع حساب مستقل متخصص بمصاريف الفرع يظهر مديناً بكافة المصاريف الخاصة بالفرع كالرواتب والاجور والايجار ومصاريف البيع والتوزيع ويغلق رصيده في نهاية الدورة المحاسبية في حساب ارباح وخسائر الفرع .

يمثل حساب مصاريف الفرع حساب مستقل متخصص بمصاريف الفرع يظهر مديناً بكافة المصاريف الخاصة بالفرع كالرواتب والاجور والايجار ومصاريف البيع والتوزيع ويغلق رصيده في نهاية الدورة المحاسبية في حساب ارباح وخسائر الفرع .

هـ - حساب صندوق الفرع / ذكرنا سابقاً ان للفرع مقبوضات ومدفوعات نقدية فإن الحساب الذي تحمل عليه تلك المقبوضات والمدفوعات النقدية هو حساب صندوق الفرع اذ يظهر مديناً بالمقبوضات ودائناً بالمدفوعات . وقد يكون هناك حساب جاري خاص بالفرع مفتوح لدى احد المصارف .

و- حساب مديني الفرع / احياناً تكون عمليات البيع للفرع عمليات بيع آجله عندها يتم اخطار المركز الرئيس بتلك العمليات فيقوم المركز بأثباتها في الدفاتر بحيث يظهر حساب المدينين مديناً بقيمة المبيعات الآجله ويظهر حساب بضاعة الفرع دائناً بها .

ز- حساب الموجودات الثابتة للفرع / يخصص هذا الحساب لاثبات الموجودات الثابتة المحولة من المركز الى الفرع حيث يظهر هذا الحساب مديناً بالموجودات الثابتة التي تخص الفرع وبمصروف اندثاراتها التي تم احتسابها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها .

## مثال 1 :- ( التسعير بسعر التكلفة )

لدى شركة بغداد التجارية فرع في حي الرشيد وخلال سنة 2009 جرت العمليات الأتية الخاصة بالبضاعة :-

(1) أرسلت الشركة ( المركز ) بضاعة الى الفرع بلغت 2 500 وحدة بكلفة 50 دينار للوحدة .

(2) باع الفرع بضاعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 75 دينار للوحدة نقداً اودع في حساب صندوق الفرع .

(3)باع الفرع الى محلات المجد بضاعة على الحساب بلغت 500 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة .

(4) ردت محلات المجد بضاعة تالفة الى الفرع بلغت 70 وحدة .

(5) استلم الفرع بضاعة مردة اليه من ضمن تلك المباعة نقداً بلغت 100 وحدة وقد سدد قيمتها نقداً من صندوق الفرع .

(6) رد الفرع الى المركز البضاعة التالفة البالغة 70 وحدة .

المطلوب/ اثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه ، علما أن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع وانها تعتمد طريقة أرسال البضاعة بسعر التكلفة .

الحل/

(1) احتساب كلفة البضاعة المرسلة

2 500 × 50 = 125 000 دينار

125 000 من حـ/ بضاعة الفرع

125 000 الى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

عن ارسال بضاعة 2 500 وحدة بكلفة 50 دينار للوحدة الى الفرع في حي الرشيد

---

(2) احتساب المبيعات النقدية للفرع

1000 × 75 = 75 000 دينار

75 000 من حـ/ صندوق الفرع

75 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع 1000 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة نقداً

---

(3) احتساب المبيعات الآجله

500 × 75 = 37 500 دينار

37 500 من حـ/ مدينو الفرع (محلات المجد)

37 500 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع بضاعة 500 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة الى محلات المجد على الحساب

---

(4) احتساب قيمة البضاعة المردة من المبيعات الآجله

70 وحدة × 75 دينار ( بسعر البيع ) = 5 250 دينار

5 250 من حـ/ بضاعة الفرع

5 250 الى حـ/ مدينو الفرع (محلات المجد)

عن استلام بضاعة مردة من محلات المجد سبق بيعها بالاجل

---

(5) احتساب قيمة البضاعة المردة من المبيعات النقدية

100 × 75 (بسعر البيع) = 7 500 دينار

7 500 من حـ/ بضاعة الفرع

7 500 الى حـ/ صندوق الفرع

عن استلام بضاعة مردة من تلك المباعة نقداً ومن ثم تسديد قيمتها من صندوق المركز

---

## (6) احتساب كلفة البضاعة التالفة المردة الى المركز

70 × 50 = 3 500 دينار

ملاحظة :- ارسل المركز البضاعة للفرع بالكلفة فتعاد اليه بالكلفة ايضاً .

3 500 من حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

3 500 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن رد بضاعة تالفة الى المركز بالكلفة

---

**مثال 2 :-** بالرجوع الى نفس معلومات المثال الاول :-

المطلوب / ( 1 ) تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه ، علما ان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر (ثمن) التكلفة .

( 2 ) احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة للفرع اخر مدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة .

**الحل/ - المطلوب الاول –**

نفس القيود السابقه من ( 1 لغاية 6 ) ثم يضاف الحل التالي الخاص بالمطلوب الثاني :-

بضاعة الفرع اخر المدة = البضاعة المرسلة للفرع – البضاعة المباعة نقدا – البضاعة المباعة بالاجل + البضاعة المردة الاجلة والنقدية – البضاعة المردة للمركز

بضاعة الفرع اخر المدة = 2 500 – 1 000 – 500 + 70 – 100 = 1 100 وحدة متبقية

كلفة بضاعة الفرع اخر المدة = عدد الوحدات المتبقية × كلفة الوحدة الواحدة

كلفة بضاعة الفرع اخر المدة = 1 100 × 50 = 55 000 دينار

**قيد تسوية بضاعة اخر المدة**

55 000 من حـ / بضاعة الفرع اخر المدة

55 000 الى حـ / بضاعة الفرع

عن قيد تسوية بضاعة الفرع المتبقية نهاية السنة

---

**مثال 3 :-** بالرجوع الى نفس معلومات المثال الاول :-

المطلوب /

( 1 ) - تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه ، علما ان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر ( ثمن ) التكلفة .

( 2 ) - احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة للفرع اخر مدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة .

( 3 ) - اجراء قيود الغلق وتصوير الحسابات اللازمة .

**الحل/** - المطلوب الاول – نفس القيود السابقه من ( 1 لغاية 6 )

المطلوب الثاني / نفس حل المثال الثاني ويضاف الحل التالي الخاص بالمطلوب الثالث

- حل المطلوب الثالث –

| حـ / بضاعـة الفـرع | | | |
|---|---|---|---|
| 125 000 | الى حـ / بضاعة مرسلة للفرع | 75 000 | من حـ / صندوق الفرع |
| 5 250 | الى حـ / مدينو الفرع ( المجد ) | 37 500 | من حـ / مدينو الفرع ( المجد ) |
| 7 500 | الى حـ / صندوق الفرع | 3 500 | من حـ / بضاعة مرسلة للفرع |
| 33 250 | رصيد ( مجمل ربح الفرع ) | 55 000 | من حـ / بضاعة الفرع اخر المدة |
| 171 000 | | 171 000 | |

قيد غلق بضاعة الفرع في حـ / أ . خ الفرع

33 250 من حـ / بضاعة الفرع

33 250 الى حـ / أ . خ الفرع

---

| حـ / أ . خ الفـرع | | | |
|---|---|---|---|
| 33 250 | رصيد ( أ . خ المركز ) | 33 250 | الى حـ / بضاعة الفرع |
| 33 250 | | 33 250 | |

قيد غلق حـ / أ . خ الفرع في حـ / أ . خ المركز

33 250 من حـ / أ . خ الفرع

33 250 الى حـ / أ . خ المركز

---

**مثال 4 :-** تمتلك شركة الخليج التجارية فرعا في مدينة بغداد بأسم فرع ( الدانة ) وكانت الشركة تستخدم الطريقة المركزية في المحاسبة عن عمليات هذا الفرع ومسك حساباته ، وفيما يأتي العمليات التي جرت في هذا الفرع خلال سنة 2009 بشكل ملخص :-

(1) عدد الوحدات المرسلة من البضاعة الى الفرع بلغت (450) وحدة .

(2) كلفة الوحدة الواحدة ( 20 000 ) دينار .

(3) سعر بيع الوحدة الواحدة ( 25 000 ) دينار .

(4) بلغت مصاريف نقل البضاعة والتأمين عليها والمدفوعة من قبل المركز ( 100 000 ) دينار .

(5) بلغت مصاريف التفريغ والخزن المدفوعة من قبل الفرع ( 50 000 ) دينار .

(6) مصاريف الفرع الادارية بلغت خلال الفترة والمدفوعة من قبل المركز ( 120 000 ) دينار .

(7) عدد الوحدات المباعة خلال الفترة نقداً بلغت ( 380 ) وحدة .

(8) مصاريف ايجار بناية الفرع لسنة 2009 بلغت (200 000) دينار لم تدفع لغاية 12/31 /2009.

(9) بلغت كلفة الاثاث الموجود في الفرع ( 1 000 000) دينار علما انه يندثر بنسبة (10%) سنوياً .

المطلوب /

(1) اثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه . علما ان البضاعة المرسلة للفرع كانت بسعر التكلفة .

(2)

( 2 ) احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة اخر المدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة .

الحل /

( 1 ) 450 × 20 000 = 9 000 000 دينار كلفة البضاعة المرسلة.

9 000 000 من حـ/ بضاعة الفرع

9 000 000 الى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

عن ارسال بضاعة (450) وحدة بكلفة ( 20 000 ) دينار للوحدة لفرع الدانة

---

( 2 ) 100 000 من حـ/ بضاعة الفرع

100 000 الى حـ/ صندوق المركز

عن دفع المركز لمصاريف نقل البضاعة والتأمين عليها نقداً .

---

( 3 ) 50 000 من حـ/ بضاعة الفرع

50 000 الى حـ/ صندوق الفرع

عن مصاريف التفريغ والخزن والمدفوعة نقداً من قبل الفرع .

---

( 4 ) 120 000 من حـ/ مصاريف الفرع ( المصاريف الادارية )

120 000 الى حـ/ صندوق المركز

عن تحميل حـ/ مصاريف الفرع بحصة الفرع من المصاريف الادارية المدفوعة نقدا من المركز .

---

( 5 ) المبيعات النقدية للفرع = 380 وحدة × 25 000 = 9 500 000 دينار

9 500 000 من حـ/ صندوق الفرع

9 500 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع ( 380 ) وحدة بسعر ( 25 000 ) دينار للوحدة الواحدة نقداً واودعت في صندوق الفرع .

---

( 6 ) 200 000 من حـ/ مصاريف الفرع (ايجار بناية الفرع)

200 000 الى حـ/ ايجار مستحق

عن اثبات قيد تسوية مصروف ايجار بناية الفرع المستحق .

---

( 7 ) احتساب اندثار اثاث الفرع

1 000 000 دينار × 10% = 100 000 دينار اندثار اثاث الفرع

100 000 من حـ/ اندثار اثاث الفرع ( م . الفرع )

100 000 الى حـ/ مخصص اندثار متراكم اثاث

عن اثبات قيد تسوية اندثار الفرع والذي يندثر سنويا بنسبة (10%).

---

## المطلوب الثاني :-

( 1 ) احتساب كلفة بضاعة الفرع اخر المدة :-

عدد الوحدات المتبقية = 450 وحدة – 380 وحدة = 70 وحدة متبقية

كلفة بضاعة آخر المدة = 70 وحدة × 20 000 = 1 400 000 دينار

قيد تسوية بضاعة الفرع آخر المدة :-

1 400 000 من حـ/ بضاعة الفرع آخر المدة

1 400 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

قيد تسوية بضاعة الفرع آخر المدة

---

## طريقة تسعير البضائع بسعر البيع

تعتمد هذه الطريقة عندما يكون بأمكان ادارة المركز الرئيس تثبيت اسعار بضاعة المتاجر بها لمدة زمنية متوسطة الطول نسبيا واذا ما اعتمدت هذه الطريقة فان المركز سيتمكن من احكام الرقابة الداخلية على الفروع التابعة له ، أذ بموجب هذه الطريقة سيظهر حساب بضاعة الفرع مديناً بالبضاعة المرسلة مقومة بسعر البيع المحدد وسيظهر دائناً بقيمة المبيعات وهي بالتأكيد وفق السعر المحدد للبيع لذلك فلابد من ان يتساوى رصيد حساب بضاعة الفرع ورصيد البضاعة المتبقية في أية لحظة مقوماً بسعر البيع . لتطبيق طريقة التسعير وفقاً لسعر البيع فأن هناك ثلاثة اساليب يمكن اعتمادها لتسجيل العمليات وهي :-

( 1 ) / اسلوب الجرد المستمر

( 2 ) / اسلوب تقابل الحسابات

( 3 ) اسلوب الرصيد

هنا سيتم التركيز والبحث في الاسلوب الثالث (اسلوب الرصيد) وذلك لما يحققه من فائدة اكبر مقارنة مع الاسلوبين الآخرين حيث انه يتميز بأمكانية اظهار نتيجة اعمال كل فرع على حدة حيث انه يستخدم (حساب التسوية) الذي يسجل فيه الفرق بين سعر البيع المحدد من الادارة وبين ثمن التكلفة ، في حين اسلوب الجرد المستمر يهدف الى تحقيق الرقابة المستمرة على حركة المخزون السلعي لدى الفروع. إما نتيجة اعمال كل فرع من ربح او خسارة فلا يتم تحديدها بصورة منفصلة بل تظهر نتيجة مشتركة للمركز وجميع الفروع معاً من خلال حساب متاجرة مشترك للشركة ككل وارباح وخسائر مشترك وهذا يعد عيباً من عيوب هذا الاسلوب . اما أسلوب (تقابل الحسابات) فهو تعديل ثانوي لاسلوب الجرد المستمر ولا يقدم مزيداً من الفائدة .

عليه ، فأن طريقة تسعير البضائع بسعر البيع على وفق اسلوب الرصيد يتم تطبيقها من خلال فتح مجموعة من الحسابات الاساسية في المجموعة الدفترية لحسابات المركز الرئيس وتلك الحسابات التي تتضمن كل العمليات الخاصة بالفرع وهي كما يأتي :-

( أ ) / حساب بضاعة الفرع / يختص هذا الحساب بأظهار حركة البضاعة الداخلة والخارجة من والى الفرع مقومة بسعر البيع النقدي المحدد من المركز الرئيس وهو عبارة عن الكلفة مضافاً اليها نسبة معينة من الربح الذي يرغب في تحقيقه المركز ومن خلال هذا الحساب يكون المركز قد حقق الرقابة المستمرة على المخزون السلعي لدى الفروع لان بيانات الاثبات المحاسبي تسمح بأستنتاج الرصيد الدفتري للمخزون السلعي الباقي مقوماً بسعر البيع في أية لحظة ويمكن مقارنة هذا الرصيد الدفتري بالجرد الفعلي مقوماً ايضاً بسعر البيع ، وعليه :-

- يظهر هذا الحساب مديناً عند اثبات : رصيد بضاعة اول المدة مقومة بسعر البيع النقدي ، البضاعة المرسلة من المركز خلال الدورة المحاسبية مقومة بسعر البيع النقدي ، مردودات المبيعات من الزبائن .

- كما ويظهر هذا الحساب دائناً عند اثبات : بضاعة آخر المدة مقومة بسعر البيع النقدي ، مردودات البضائع الى المركز مقومة بسعر البيع النقدي ، المبيعات الآجله والنقدية للزبائن .

وبناءا على ما تقدم فأن حساب بضاعة الفرع يتوازن نهاية المدة وان رصيد البضاعة آخر المدة على وفق الجرد الفعلي في نهاية المدة المالية ينقل الى الدورة المحاسبية التالية لذلك يطلق على هذا الاسلوب بأسلوب الرصيد .

( ب ) / حساب البضاعة المرسلة للفروع / يعكس هذا الحساب حركة البضاعة المرسلة بين المركز والفرع وتكون مقومة بثمن التكلفة وكما سبق ذكره ثمن التكلفة هو ثمن شراء البضاعة واصلة الى مخازن مركز الشركة فيظهر هذا الحساب دائناً عند ارسال بضاعة للفرع ومديناً عند

استلام بضاعة مردة من الفرع وفي الحالتين تظهر بثمن التكلفة ويغلق هذا الحساب نهاية المدة في حساب متاجرة المركز .

( ج ) / حساب تسوية الفرع / على وفق طريقـة تسعير البضائع بسعر البيع النقدي فان حساب تسوية الفرع هو الذي يمثل حـ / المتاجرة للفرع حيث يهدف هذا الحساب الى تحديد مجمل الربح للفرع خلال المدة حيث يثبت فيه الفرق بين سعر البيع النقدي وبين ثمن التكلفة لتلك البضاعة .

نهاية المدة المحاسبية يقفل حساب تسوية الفرع في حساب ارباح وخسائر الفرع وصولاً الى صافي ربح الفرع .

حساب ارباح وخسائر الفرع / هذا الحساب لا يختلف عن أي حساب للارباح والخسائر للفرع او للمركز وسواء كانت الطريقة المركزية بثمن التكلفة ام بسعر البيع النقدي ففي هذا الحساب تتم مقابلة مجمل الربح للفرع بمصاريف الفرع الاخرى سواء كانت ادارية ، تسويقية ام مالية وذلك وصولاً الى صافي ربح او خسارة الفرع .

## المحاسبة عن فروقات البضاعة بعد الجرد

عند القيام بعملية الجرد الفعلي للبضاعة الموجودة في مخازن الفرع وبعد مقارنة الرصيد الفعلي للبضاعة في المخازن مع رصيد السجلات تحت حـ/ بضاعة الفرع قد نجد هناك فروقات بينهما بالزيادة او النقصان وتتم معالجة تلك الفروقات بالشكل التالي :-

- الفروقات بالزيادة

في هذه الحالة تكون نتيجة الجرد الفعلي اكبر من رصيد حـ/ بضاعة الفرع في السجلات وتحدث هذه الحالة عندما يكون هناك خطأ او سهو في الاحتساب لعدد الوحدات او في الوزن او لاي سبب آخر فتكون معالجة تلك الزيادة كالآتي :-

×× من حـ/ بضاعة الفرع

×× الى حـ/ تسوية بضاعة الفرع

---

- الفروقات بالنقصان

في هذه الحالة يكون رصيد او نتيجة الجرد الفعلي اقل مما هو ظاهر في رصيد حـ/ بضاعة الفرع اي هناك نقصان في بضاعة مخازن الفرع، وهذا النقصان قد يكون طبيعياً او بسبب ما يتم منحه من سماحات مبيعات الى الزبائن وفي هذه الحالة تكون المعالجة كما يأتي :-

×× من حـ/ تسوية الفرع

×× الى حـ/ بضاعة الفرع

---

وقد يكون هذا النقصان ناتج عن تقصير واهمال من ادارة الفرع لذلك تكون معالجة النقص كما يأتي :

×× من حـ/ مدير الفرع

×× الى حـ/ بضاعة الفرع

---

**مثال 5 :- ( التسعير بسعر البيع ) ///**

تستخدم شركة الضيافة الطريقة المركزية عند المحاسبة عن العمليات الخاصة بفرع الكرم التابع لها ، وقد حصلنا على المعلومات التالية والتي جرت ما بين المركز ( شركة الضيافة ) والفرع خلال سنــة 2008 :-

(1) ارسل المركز بضاعة الى فرع الكرم بلغت 200 قطعة بسعر البيع 10 000 دينار للوحدة .

(2) تمكن الفرع من بيع 90 قطعة نقداً و 50 قطعة على الحساب الى الزبون أمجد .

(3) استلم الفرع ( 10 قطعة ) من الزبون أمجد كانت غير مطابقة للمواصفات ، كما استلم ( 20 قطعة ) من تلك البضاعة التي سبق بيعها نقداً وأعاد قيمتها نقداً للزبائن .

(4) دفع الفرع مصاريف خاصة بصيانة بناية الفرع والبالغة 50 000 دينار نقداً ، كما دفع المركز رواتب وأجور خاصة بالفرع والبالغة 100 000 دينار نقداً .

(5) كانت حصة الفرع من اندثارات الموجودات الثابتة 15 000 دينار .

**المطلوب/** اثبات القيود اللازمة للعمليات اعلاه في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز، اذا علمت ان كلفة البضاعة المرسلة للفرع كانت 6000 دينار للقطعة الواحدة وأن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع .

**الحل/** بما ان البضاعة مرسلة الى الفرع بسعر البيع اذن سيكون الحل بموجب الطريقة المركزية طريقة التسعير بسعر البيع النقدي :-

(1) 200 قطعة × 10 000 = 2 000 000 دينار سعر البيع النقدي للبضاعة المرسلة للفرع

200 قطعة × 6000 = 1 200 000 دينار كلفة البضاعة المرسلة للفرع

2 000 000 – 1 200 000 = 800 000 دينار الفرق بين الكلفة وسعر البيع والذي سيظهر في حساب تسوية الفرع.

اذن قيد البضاعة المرسلة للفرع سيكون :

2 000 000 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

1 200 000 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

800 000 حـ/ تسوية الفرع

عن ارسال بضاعة للفرع بسعر البيع النقدي

---

(2) 90 قطعة × 10 000 = 900 000 دينار عن المبيعات النقدية

50 قطعة × 10 000 = 500 000 دينار عن المبيعات الآجله

900 000 + 500 000 = 1 400 000 دينار مجموع المبيعات

اذن قيد بيع البضاعة النقدية والآجله سيكون :-

من مذكورين

900 000 حـ/ صندوق الفرع

500 000 حـ/ مدينو الفرع (أمجد)

1 400 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع بضاعة نقداً وعلى الحساب الى الزبون أمجد

---

(3) 10 قطعة × 10 000 = 100 000 دينار قيمة البضاعة المردة من أمجد

20 قطعة × 10 000 = 200 000 دينار قيمة البضاعة المردة من المبيعات النقدية

---

300 000 مجموع قيمة البضاعة المردة من الزبائن للفرع

اذن قيد البضاعة المردة للفرع سيكون :-

300 000 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

100 000 حـ/ مدينو الفرع (أمجد)

200 000 حـ/ صندوق الفرع

عن استلام بضاعة مرده من المبيعات النقدية والآجلة .

---

(4) 50 000 + 100 000 = 150 000 دينار مصاريف الفرع

اذن قيد مصاريف الفرع سيكون :-

150 000 من حـ/ مصاريف الفرع

الى مذكورين

50 000 حـ/ صندوق الفرع

100 000 حـ/ صندوق المركز

عن دفع مصاريف الفرع من صندوق الفرع 50 000 دينار و 100 000 دينار من صندوق المركز

---

(5) قيد اندثار الموجودات الثابتة للفرع سيكون :-

15 000 من حـ/ اندثار موجودات ثابتة للفرع

15 000 الى حـ/ مخصص اندثار متراكم

عن اثبات قيد تسوية لاندثارات موجودات ثابتة للفرع

---

**ملاحظة /** لم يتم اثبات قيود الغلق لعدم طلبها في السؤال

**مثال 6 :-** بالرجوع الى المعلومات الواردة في المثال رقم ( 5 )

المطلوب / 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة ( الاثبات ، التسوية ، الغلق ) في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز ، اذا علمت ان كلفة البضاعة المرسلة للفرع كانت 6000 دينار للقطعه الواحدة ، وان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع .

2-احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة واثبات القيد اللازم بها

**الحل :-**

( حل المطلوب الاول ) / حل المثال الخامس نفسه من ( 1 ) لغاية ( 5 )

( حل المطلوب الثاني )

احتساب واثبات بضاعة اخر المدة في 31 / 12 / 2008

بضاعة اخر المدة = بضاعة مرسلة – بضاعة مباعة( نقدية واجلة ) + بضاعة مردة ( نقدية واجلة )

بضاعة اخر المدة = 2 000 000 – 1 400 000 + 300 000

بضاعة اخر المدة = 900 000 دينار

كلفة بضاعة اخر المدة = كلفة البضاعة المرسلة – كلفة البضاعة المباعة ( نقدية واجلة ) + كلفة البضاعة المردة ( نقدية واجلة )

كلفة بضاعة اخر المدة = 1 200 000 – ( 6000 × 140 ) + ( 30 × 6000 )

كلفة بضاعة اخر المدة = 1 200 000 – 840 000 + 180 000 = 540 000 دينار

الفرق بين كلفة وسعر بيع البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة = 900 000 – 540 000

الفرق بين كلفة وسعر بيع البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة = 360 000 دينار

من مذكورين

540 000 حـ / بضاعة مرسلة للفرع

360 000 حـ / تسوية الفرع

900 000 الى حـ / بضاعة الفرع

تسوية بضاعة اخر المدة المتبقية لدى الفرع

---

**مثال 7 :-** بالرجوع الى المعلومات الواردة في المثال رقم ( 5 )

المطلوب / 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة ( الاثبات ، التسوية ، الغلق ) في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز ، اذا علمت ان كلفة البضاعة المرسلة للفرع كانت 6000 دينار للقطعه الواحدة ، وان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع .

2-احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة واثبات القيد اللازم بها .

3-تصوير حسابات الاستاذ اللازمة ( حـ / بضاعة الفرع ، حـ / تسوية الفرع ، حـ / أ . خ الفرع )

**الحل :-** ( حل المطلوب الاول والمطلوب الثاني هو نفس حل المثالين 5 و 6 )

( حل المطلوب الثالث )

| حـ / بضاعـــة الفـــرع | | | |
|---|---|---|---|
| 2 000 000 | الى مذكورين | 1 400 000 | من مذكورين |
| 300 000 | الى مذكورين | 900 000 | من مذكورين |
| 2 300 000 | | 2 300 000 | |

| حـ / تسويـة الفـــرع | |
|---|---|
| 360 000 الى حـ / بضاعة الفرع<br>440 000 رصيد ( مجمل الربح ) | 800 000 من حـ / بضاعة الفرع |
| 800 000 | 800 000 |

440 000 من حـ / تسوية الفرع

440 000 الى حـ / أ . خ الفرع

غلق رصيد تسوية الفرع في حساب أ . خ الفرع

---

| حـ / أ . خ الفرع | |
|---|---|
| 15 000 الى حـ / اندثار موجودات الفرع<br>150 000 الى حـ / مصاريف الفرع<br>275 000 رصيد ( صافي الربح ) | 440 000 من حـ / تسوية الفرع |
| 440 000 | 440 000 |

**مثال 8 /** تستخدم شركة التآخي التجارية التي مركزها في بغداد ولها فرع في محافظة نينوى الطريقة المركزية عند المحاسبة عن عمليات الفرع حيث تقوم بمسك حسابات الفرع لديها في المركز وترسل البضاعة من المركز الى الفرع بسعر البيع الذي يزيد على الكلفة بنسبة (10%) وفيما يلي المعلومات الواردة في كشف الحركة المرسل من الفرع الى المركز بتاريخ 31 / 12 / 2008 ( المبالغ بالاف الدنانير ) :-

(1) رصيد بضاعة اول المدة ( 1 / 1 / 2008 ) للفرع كان 880 دينار .

(2) بضاعة مرسلة من المركز الى الفرع كانت قيمتها 1 100 دينار .

(3) كانت المبيعات 1 540 دينار نصفها نقداً والباقي على الحساب .

(4) مردودات بضاعة من الفرع الى المركز 220 دينار .

(5) مردودات مبيعات الى الفرع من الزبائن 330 دينار .

(6) المتحصلات النقدية من الزبائن ( مدينو الفرع ) 400 دينار .

(7) بلغت رواتب الفرع والمدفوعة من المركز نقداً 200 دينار ، والمصاريف الاخرى للفرع والمدفوعة من الفرع 70 دينار .

**المطلوب / اثبات قيود اليومية اللازمة في سجلات المركز عن عمليات الفرع اعلاه**

**الحل / ( 1 ) اثبات قيد بضاعة اول المدة في 1 / 1**

بما ان بضاعة اول المدة مرسلة بسعر البيع الذي يزيد عن الكلفة بنسبة (10%) لذلك يجب ان نستخرج كلفتها ومن ثم اثبات القيد اللازم وكما يأتي :-

ثمن التكلفة = $\frac{100}{110}$ × 880 = 800 دينار

الكلفة 100 % + 10 % = 110 %

عليه فأن قيد اثبات بضاعة اول المدة سيكون :-

880 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

800 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

80 حـ/ تسوية الفرع

عن اثبات رصيد بضاعة اول المدة في 1/1 باعتبارها بضاعة مرسلة من المركز الى الفرع

---

( 2 ) بما ان البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع اذن لابد من استخراج كلفتها وبنفس الطريقة التي استخرجت بها كلفة بضاعة اول المدة في النقطة ( 1 ) .

1 100 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

1 000 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

100 حـ/ تسوية الفرع

عن ارسال بضاعة بسعر البيع الى الفرع كلفتها 1000 دينار بربح 10% .

---

( 3 ) اثبات قيد بيع بضاعة الفرع نقداً وعلى الحساب

من مذكورين

770 حـ/ صندوق الفرع

770 حـ/ مدينو الفرع

1 540 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع بضاعة نقداً بقيمة 770 دينار وعلى الحساب 770 دينار .

---

( 4 ) قيد رد بضاعة من الفرع الى المركز

بما ان البضاعة المرسلة للفرع كانت بسعر البيع فعندما تعاد الى المركز يجب ان تثبت بالكلفة لذلك لابد من استخراج كلفتها وحسب الطريقة السابق ذكرها . والقيد سيكون :-

من مذكورين

200 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

20 حـ/ تسوية الفرع

220 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن اثبات قيد استلام البضاعة المردة من الفرع .

---

( 5 ) اثبات قيد البضاعة المردة من الزبائن الى الفرع

330 من حـ/ بضاعة الفرع

330 الى حـ/ مدينو الفرع

عن استلام بضاعة معادة من الزبائن قيمتها 330 دينار

---

( 6 ) قيد اثبات المتحصلات النقدية من الزبائن

400 من حـ/ صندوق الفرع

400 الى حـ/ مدينو الفرع

عن استلام مبلغ 400 دينار من مدينو الفرع اودع في صندوق الفرع

---

( 7 ) قيد اثبات خاص بمصاريف الفرع

270 من حـ/ مصاريف الفرع

الى مذكورين

200 حـ/ صندوق المركز

70 حـ/ صندوق الفرع

عن دفع مصاريف رواتب الفرع نقدا من صندوق المركز ومبلغ 70 دينار عن مصاريف الفرع دفعت نقداً إيضاً

## مثال 9 / وجود نقص طبيعي في البضاعة المتبقية في المخازن

جرت العمليات التالية في احد فروع شركة البركة وذلك خلال سنة 2007 والتي تستلم بضاعتها من المركز الرئيس للشركة بسعر البيع النقدي والذي يتضمن ربح مقداره 25% ( المبالغ بالاف الدنانير ) :-

(1) رصيد بضاعة أول المدة كان 2 400 دينار .

(2) البضاعة المرسلة من المركز الى الفرع خلال الفترة 8 400 دينار .

(3) مصاريف شحن وتحميل البضاعة بلغت 140 دينار دفعت نقداً من المركز .

(4) بلغت المبيعات النقدية خلال الفترة 6 000 دينار والمبيعات الآجله 1 000 دينار .

(5) رصيد البضاعة في مخازن الفرع بموجب الجرد الفعلي للبضاعة الذي تم نهاية السنة المالية بلغ 1 680 دينار .

المطلوب / ( 1 ) - ايجاد قيمة البضاعة المتبقية في المخازن للفرع نهاية السنة .

( 2 ) - اثبات قيد التسوية لبضاعة آخر المدة .

( 3 ) - معالجة النقص الحاصل في البضاعة المتبقية أن وجد على أنه نقص طبيعي .

**الحل /** حل المطلوب رقم ( 1 )

**(1)** يعد رصيد بضاعة اول المدة كالبضاعة المرسلة من المركز

2 400 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

1 920 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

480 حـ/ تسوية بضاعة الفرع

بما ان سعرالبيع يزيدعلى الكلفة بنسبة 25%

إذن الكلفة = $\frac{240 \times 100}{125}$ = 1 920 دينار

قيد اثبات بضاعة اول المدة في سجلات الفرع لدى المركز

---

**(2)** 8 400 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

6 720 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

1 680 حـ/ تسوية بضاعة الفرع

عن ارسال بضاعة للفرع بسعر البيع النقدي

---

**(3)** 140 من حـ/ تسوية بضاعة الفرع

140 الى حـ/ صندوق المركز

اثبات مصاريف شحن وتحميل البضاعة المرسلة للفرع والتي تمثل

زيادة على كلفة البضاعة المرسلة بمبلغ 140 دينار

---

( 4 ) من مذكورين

6 000 حـ/ صندوق الفرع

1 000 حـ/ مدينو الفرع

7 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع بضاعة نقداً بمبلغ 6 000 دينار وعلى الحساب بمبلغ 1 000 دينار .

---

لغرض احتساب قيمة البضاعة المتبقية في المخازن للفرع في نهاية السنة المالية حسب السجلات نستخرج رصيد حـ/ بضاعة الفرع وكما هو واضح في سجل الاستاذ ادناه :-

## حـ/ بضاعة الفرع

| التفاصيل | المبلغ | التفاصيل | المبلغ |
|---|---|---|---|
| مذكورين | 7 000 | مذكورين | 2 400 |
| رصيد مرحل | 3 800 | مذكورين | 8 400 |
| مجموع | 10 800 | مجموع | 10 800 |
| تسوية الفرع | 2 120 | رصيد منقول | 3 800 |
| مذكورين | 1 680 | | |
| مجموع | 3 800 | مجموع | 3 800 |

نقارن رصيد حـ/ بضاعة الفرع في الخطوة ( أ ) مع الرصيد الفعلي للمخزون حسب الجرد الفعلي للبضاعة في المخازن :-

3 800 – 1 680 = 2 120 دينار قيمة النقص في بضاعة المخازن حسب الجرد عن ماهي في السجلات

---

اثبات قيد معالجة وفروقات النقصان في البضاعة :- ((النقص طبيعي ))

---

( 5 ) 2 120 من حـ/ تسوية بضاعة الفرع

2 120 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن قيد تسوية فروقات نقص البضاعة في مخازن الفرع عما هو وارد في السجلات وقد اعتبر النقص طبيعياً

---

اثبات قيد تسوية بضاعة آخر المدة

(6) من مذكورين

1 344 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

336 حـ/ تسوية بضاعة الفرع

1 680 الى حـ/ بضاعة الفرع

قيد اثبات تسوية بضاعة آخر المدة في مخازن الفرع

كلفة بضاعة آخر المدة = $\frac{1\,680 \times 100}{125}$ = 1 344 دينار

**مثال تطبيقي شامل :-** ادناه المعلومات الخاصة بفرع الامل عن العمليات المالية الخاصة به لسنة 2008 والتي تم الحصول عليها من المركز الرئيس في بغداد :-

(1) بضاعة مرسلة من المركز الى الفرع خلال المدة 6 000 وحدة بسعر بيع 200 دينار للوحدة الواحدة وبكلفة 140 دينار للوحدة الواحدة .

(2) دفع المركز نقداً مصاريف شحن البضاعة المرسلة للفرع وقد بلغت 54 000 دينار .

(3) كانت مبيعات الفرع النقدية 2 000 وحدة والمبيعات الآجله 1 600 وحدة .

(4) قام الفرع بأعادة البضاعة غير الصالحة للبيع الى المركز الرئيس والتي بلغت 500 وحدة .

(5) كانت مردودات مبيعات نقدية 100 وحدة ومردودات مبيعات آجله 30 وحدة .

(6) دفع المركز مبلغ 75 000 دينار عن رواتب واجور العاملين في الفرع نقداً .

(7) حصة الفرع من اندثار الموجودات الثابتة 2 500 دينار .

**المطلوب :-** ( 1 ) - تسجيل العمليات اعلاه في سجلات مركز الشركة الرئيس على وفق الطريقة المركزية وذلك على فرض ان البضاعة قد ارسلت بسعر البيع النقدي مرة وبثمن التكلفة مرة اخرى

( 2 ) - تصوير حـ / بضاعة الفرع

**الحل /** ( بما ان افتراض ارسال البضاعة بسعر البيع مرة وبثمن التكلفة مرة اخرى ، اذن ، يحل السؤال بالطريقة المركزية على وفق طريقة سعر البيع النقدي وطريقة ثمن التكلفة وكما يأتي :- )

## الحل وفق طريقة التسعير بسعر البيع النقدي

**(1)**

**6 000 × 200 = 1 200 000 دينار قيمة البضاعة المرسلة بسعرالبيع**

**6 000 × 140 = 840 000 دينار ثمن التكلفة**

**1 200 000 – 840 000 = 360 000 دينار الفرق بين السعر والكلفة**

**1 200 000 من حـ/ بضاعة الفرع**

**الى مذكورين**

**840 000 حـ/ البضاعة المرسلة للفرع**

**360 000 حـ/ تسوية بضاعة الفرع**

**عن ارسال بضاعة للفرع بسعر البيع البالغ 200 دينار للوحدة وكان عدد الوحدات المرسلة 6000 وحدة**

---

**(2)**

**54 000 من حـ/ تسوية بضاعة الفرع**

**54 000 الى حـ/ صندوق المركز**

**عن تخفيض حساب تسوية بضاعة الفرع بمصاريف شحن البضاعة المدفوعة نقداً من المركز**

---

**(3) 2000 × 200 = 400 000 دينار المبيعات النقدية**

**1600 × 200 = 320 000 دينار المبيعات الآجلة**

**720 000 دينا إجمالي المبيعات**

**من مذكورين**

**400 000 حـ/ صندوق الفرع**

**320 000 حـ/ مدينو الفرع**

**720 000 الى حـ/ بضاعة الفرع**

**عن بيع بضاعة نقداً قيمتها 400 000 دينار وعلى الحساب 320 000 دينار بسعر بيع 200 دينار للوحدة**

---

**(4) القيد يكون بكلفة البضاعة المعادة : ـ**

**500 × 200 = 100 000 دينار قيمة البضاعة المعادة للمركز بسعر البيع**

**500 × ( 140 + 9* ) دينار = 74 500 دينار كلفة البضاعة المعادة للمركز**

*** 54 000 دينار مصاريف الشحن ÷ 6000 وحدة مرسلة للفرع = 9 دينار حصة الوحدة الواحدة من مصاريف الشحن**

**100 000 – 74 500 = 25 500 دينار الفرق بين سعر البيع وكلفة البضاعة المعادة للمركز**

من مذكورين

74 500 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

25 500 حـ/ تسوية بضاعة الفرع

100 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن اعادة 500 وحدة للمركز غير صالحة للبيع كلفتها بلغت 74 500 وسعر بيعها 100 000 دينار

---

(5) 100 وحدة × 200 دينار = 20 000 دينار مردودات مبيعات نقدية

30 وحدة × 200 دينار = 6000 دينار مردودات مبيعات آجله

26 000 اجمالي مردودات المبيعات

26 000 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

20 000 حـ/ صندوق الفرع

6000 حـ/ مدينو الفرع

عن استلام بضاعة معادة من الزبائن بلغت 100 وحدة كانت مباعة نقداً بسعر 200 دينار للوحدة وسددت قيمتها نقداً من صندوق الفرع .

---

(6)

75 000 من حـ/ مصاريف الفرع (رواتب واجور)

75 000 الى حـ/ صندوق المركز

عن دفع رواتب واجور عاملي الفرع من صندوق المركز

---

(7) 2 500 من حـ/ اندثار موجودات ثابتة (الفرع)

2 500 الى حـ/ مخصص اندثار متراكم موجودات ثابتة

عن اندثار الموجودات الثابتة للفرع

---

قيد غلق اندثار موجودات ثابتة (الفرع) في حـ/ مصاريف الفرع

2 500 من حـ/ مصاريف الفرع

2 500 الى حـ/ اندثار موجودات ثابتة الفرع

---

(8)

6000 وحدة - 3600 وحدة مباعة - 500 وحدة + 130 وحده

مرسلة نقداً وبالاجل معادة للمركز معادة للفرع

اذن عدد الوحدات المتبقية في مخازن الفرع = 2030 وحدة متبقية

2 030 × 200 = 406 000 دينار اجمالي قيمة البضاعة المتبقية في المخازن

2 030 × 149 = ( 302 470 ) دينار كلفة البضاعة المتبقية

103 530 دينار الفر

من مذكورين

302 470 حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

103 530 حـ/ تسوية بضاعة الفرع

406 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن تسوية بضاعة آخر المدة في مخازن الفرع

---

| حـ / بضاعــة الفـــرع | | | |
|---|---|---|---|
| 1 200 000 الى مذكورين | | 720 000 | من مذكورين |
| 26 000 الى مذكورين | | 100 000 | من مذكورين |
| | | 406 000 | من مذكورين |
| 1 226 000 | | 1 226 000 | |

## الحل وفق طريقة التسعير بثمن التكلفة

(1) 6000 × 140 = 840 000 دينار ثمن التكلفة للبضاعة المرسلة

840 000 من حـ/ بضاعة الفرع

840 000 الى حـ/ البضاعة المرسلة للفرع

عن ارسال بضاعة للفرع بثمن التكلفة 140 دينار للوحدة وكان عدد الوحدات المرسلة 6000 وحدة

---

(2) بما ان المركز دفع مصاريف شحن البضاعة المرسلة للفرع لذلك فأنها تضاف الى كلفة البضاعة المرسلة لانها تمثل كلفة على البضاعة لحين وصولها لمخازن الفرع .

54 000 من حـ/ بضاعة الفرع

54 000 الى حـ/ صندوق المركز

عن دفع مصاريف شحن البضاعة المرسلة للفرع والبالغة 54 000 دينار نقداً

---

( 3 ) 2 000 × 200 = 400 000 دينار المبيعات النقدية

1 600 × 200 = 320 000 دينار المبيعات الاجلة

720 000 دينار اجمالي المبيعات

من مذكورين

400 000 حـ/ صندوق الفرع

320 000 حـ/ مدينو الفرع

720 000 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن بيع بضاعة نقداً قيمتها 400 000 دينار وعلى الحساب 320 000 دينار بسعر بيع 200 دينار للوحدة

---

(4) القيد يكون بكلفة البضاعة المعادة :-

74 500 من حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

74 500 الى حـ/ بضاعة الفرع

عن اعادة بضاعة غير صالحة للبيع بلغت 500 وحدة بكلفة 149 دينار للوحدة

---

(5) 100 وحدة × 200 دينار = 20 000 دينار مردودات مبيعات نقدية

30 وحدة × 200 دينار = 6 000 دينار مردودات مبيعات آجله

26 000 دينار اجمالي مردودات المبيعات

26 000 من حـ/ بضاعة الفرع

الى مذكورين

20 000 حـ/ صندوق الفرع

6000 حـ/ مدينو الفرع

عن استلام بضاعة معادة من الزبائن بلغت 100 وحدة كانت مباعة نقداً بسعر 200 دينار للوحدة وسددت قيمتها نقداً من صندوق الفرع

---

( 6 ) 75 000 من حـ/ مصاريف الفرع (رواتب واجور)

75 000 الى حـ/ صندوق المركز

عن دفع رواتب واجور عاملي الفرع من صندوق المركز

---

( 7 ) 2 500 من حـ/ اندثار موجودات ثابتة (الفرع)

2 500 الى حـ/ مخصص اندثار متراكم موجودات ثابتة

عن اندثار الموجودات الثابتة للفرع

---

( 8 ) قيد غلق اندثار موجودات ثابتة (الفرع) في حـ/ مصاريف الفرع

2 500 من حـ/ مصاريف الفرع

2 500 الى حـ/ اندثار موجودات ثابتة الفرع

---

( 9 ) 302 470 من حـ/ بضاعة مرسلة للفرع

302 470 الى حـ/ تسوية بضاعة الفرع

عن تسوية بضاعة آخر المدة في مخازن الفرع

(( ملاحظة // 840 000 المرسلة قيد 1 - 74 500 المعادة قيد 4 ))

---

| حـ / بضاعـة الفـرع | | | |
|---|---|---|---|
| 840 000 | الى حـ / بضاعة مرسلة للفرع | 720 000 | من مذكورين |
| 54 000 | الى حـ / صندوق المركز | 74 500 | من حـ / بضاعة مرسلة للفرع |
| 26 000 | الى مذكورين | 302 470 | من حـ / بضاعة مرسلة للفرع |
| 176 970 | رصيد ( مجمل ربح ) | | |
| 1 096 970 | | 1 096 970 | |

## اسئلة وتمارين الفصل الثاني

### اولاً / الاسئلة

**س 1 :-** لتطبيق طريقة التسعير وفقاً لسعر البيع فأن هناك ثلاثة اساليب يمكن اعتمادها لتسجيل العمليات ، ما هذه الاساليب ؟ اذكرها .

**س2:-** اكتب المصطلحات الاتية باللغة الانكليزية :1- المقبوضات النقدية 2- المدفوعات النقدية 3- طريقة تسعير البضائع بثمن الكلفة

### ثانياً / التمارين

**ت 1 :-** تمتلك شركة الربيع التجارية فرعا في مدينة بغداد بأسم فرع ( السعدون ) و كانت الشركة تستخدم الطريقة المركزية في المحاسبة عن عمليات هذا الفرع و مسك حساباته ، و فيما ياتي العمليات التي جرت في هذا الفرع خلال سنة 2009 بشكل ملخص :-

(1)عدد الوحدات المرسلة من البضاعة الى الفرع بلغت (800) وحدة

(2)كلفة الوحدة الواحدة 10 000 دينار

(3)سعر بيع الوحدة الواحدة 15 000 دينار

(4)بلغت مصاريف نقل البضاعة و التامين عليها و المدفوعة من قبل المركز 150 000 دينار

(5)بلغت مصاريف التفريغ و الخزن المدفوعة من قبل الفرع 100 000 دينار

(6)عدد الوحدات المباعة خلال المدة نقدا بلغت 440 وحدة

المطلوب :- اثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه علما ان البضاعة المرسلة للفرع كانت بسعر البيع ، ثم ايجاد قيمة البضاعة المتبقية في المخازن للفرع في نهاية السنة ، ثم اثبات قيود التسوية لبضاعة أخر المدة.

ت 2 :- تمتلك شركة الفرات لصناعة الاثاث فرعا لها في بغداد لبيع الاثاث و تعتمد الشركة عند المحاسبة عن انشطة ذلك الفرع الطريقة المركزية اي يمسك المركز مجموعة دفترية واحدة له ولفرعه . وفيما يأتي العمليات المتعلقة بالبضاعة (الاثاث) :-

في 2009/1/1 ارسل المركز ( الشركة ) الى فرعها في بغداد بضاعة بلغت 000 7 وحدة بكلفة 10 دينار للوحدة الواحدة . وخلال سنة 2009 قام الفرع بما يأتي :-

( 1 ) بيع 000 5 وحدة بسعر 20 دينار للوحدة كان منها 000 1 وحدة على حساب الزبون محمود .

( 2 ) كانت مردودات المبيعات الاجلة للفرع 200 وحدة

( 3 ) بلغت الموجودات الثابتة المرسلة الى الفرع 000 100 دينار و اندثاراتها بلغت 000 10 دينار

المطلوب :- تسجيل العمليات اعلاه في سجلات المركز الرئيس ( شركة الفرات ) بموجب الطريقة المركزية على وفق طريقة ارسال البضاعه بسعر البيع

ت 3:- معلومات التمرين الثاني نفسها

المطلوب :- اثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه بموجب الطريقة المركزية على وفق طريقة ارسال البضاعة بثمن التكلفة

ت 4 : - لدى شركة الأدريسي التي مركز ادارتها في بغداد فرع في بابل وهي تستخدم الطريقة المركزية في مسك حسابات هذا الفرع . وفيما ياتي خلاصة العمليات التي حدثت خلال عام 2006 :-

( 1 ) عدد وحدات البضاعة المرسلة الى الفرع من المركز 150 وحدة

( 2 ) كلفة الوحدة الواحدة 000 50 دينار

( 3 ) سعر بيع الوحدة الواحدة 000 75 دينار

( 4 ) مصاريف و اجور النقل و التامين المدفوع من المركز 000 150 دينار

**( 5 ) مصاريف التفريغ و الخزن المدفوعة من الفرع 000 75 دينار**

**( 6 ) عدد الوحدات المباعة 90 وحدة نقدا**

**المطلوب :- تسجيل العمليات اعلاه في سجلات المركز الرئيس ( شركة الأدريسي ) علما ان طريقة ارسال البضاعه بسعر البيع**

**ت 5 :- معلومات التمرين الرابع نفسها**

**المطلوب :- اثبات قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه علما ان البضاعة المرسلة للفرع كانت بثمن التكلفة**

# الفصل الثالث / الطريقة اللامركزية

## أهداف الفصل :- بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ستكون قادرا على :-

1- فهم المقصود بالطريقة اللامركزية ، ومعرفة العمليات التي تؤثر على كل من الفرع والمركز الرئيس وكذلك العمليات الخاصة بالفرع .
2- اثبات العمليات المحاسبية في كل من الفرع والمركز الرئيس .
3- فهم القوائم المالية وتوحيدها بين المركز الرئيس والفرع وكذلك كيفية اعدادها واثبات القيود المحاسبية الخاصة بها .

ينسجم تطبيق هذه الطريقة مع تلك الفروع الداخلية المستقلة أي تلك الفروع المستقلة في ممارسة نشاطها استقلالاً تاماً عن المركز الرئيس وهذه الاستقلالية بالطبع ممنوحة من المركز الرئيس وعليه فأن العلاقة بين المركز الرئيس والفرع هي كالعلاقة بين وحدتين اقتصاديتين مستقلتين تربط بينهما المعاملات المشتركة .

بموجب هذه الطريقة يمسك الفرع مجموعة دفترية متكاملة خاصة به وذلك لتسجيل جميع عمليات الفرع التي تحدث بينه وبين المركز الرئيس او تلك العمليات التي تحدث بينه وبين الفروع الاخرى او مع الأخرين ، وفي نهاية المدة المالية كأي وحدة اقتصادية يستخرج نتيجة نشاطه من خلال اعداد القوائم المالية الخاصة به متمثلة بقائمة الدخل للفرع وقائمة المركز المالي للفرع ، ومن ثم يتم توحيد تلك القوائم المالية الخاصة بالمركز وصولاً الى نتيجة نشاط الشركة ككل فروعاً ومركزاً .

## المحاسبة عن العمليات التي تحدث داخل الفرع

إجمالاً يمكن تمييز نوعين من العمليات التي تتم داخل الفرع هما :-

### أ. عمليات تؤثر على كل من الفرع والمركز الرئيس

هذا النوع من العمليات يسجل في كل من سجلات الفرع وسجلات المركز وذلك لان كل منهما يتأثر بنتائج تلك العمليات والتي من بينها ارسال البضاعة والنقدية واية موجودات اخرى من المركز الى الفرع ، ولهذا الغرض يتم فتح حسابات خاصة يثبت فيها جميع العمليات المتبادلة تلك بين المركز الرئيس وبين الفرع ، والحسابات الخاصة هذه هي حسابات متقابلة فاذا ظهر احد هذه

الحسابات مديناً في سجلات المركز فان الحساب المقابل له سيكون دائناً في سجلات الفرع والعكس بالعكس .

### 1. حساب جاري المركز

يمثل هذا الحساب حق الملكية للمركز لدى الفرع اذ انه يفتح في سجلات الفرع ويعكس صافي استثمارات المركز لدى الفرع لذلك يكون رصيده دائناً لدى الفرع نهاية المدة . خلال المدة يظهر هذا الحساب دائناً عندما يرسل المركز الى الفرع بضاعة او نقدية ويظهر مديناً في حالة اعادة البضاعة والنقدية للمركز .

اذ ان الفرع مسؤول عن اثبات كافة العمليات الخاصة به والتي تتمثل بتلك التي ينتج عنها الايرادات والمصروفات اما تلك العمليات الخاصة بالموجودات الثابتة واندثاراتها فانها تكون مسؤولية المركز الرئيس .

### 2. حساب جاري الفرع

يمثل هذا الحساب حق المركز لدى الفرع ويفتح في سجلات المركز ويكون رصيده مديناً نهاية المدة . خلال المدة يظهر الحساب مديناً عندما يستلم الفرع بضاعة او نقدية من المركز ويظهر دائناً عند اعادة البضاعة والنقدية الى المركز وكذلك يظهر دائناً بقيمة الموجودات الثابتة المشتراة والتي تخص الفرع .

والملاحظة المشتركة التي تخص الحسابين المتقابلين اعلاه هو ان عدم تطابقهما نهاية المدة او في اي لحظة فانه مؤشر لوجود خطأ عند اثبات العمليات لدى احد الطرفين او هناك عمليات معلقة بالطريق كارسال بضاعة او نقدية ، في مثل هذه العمليات يكون احد الطرفين (المركز او الفرع) قام باثباتها في سجلاته في حين الطرف الثاني لم يثبتها بعد ، لذلك تستوجب هذه الحالة تعديل أرصدة الحسابين وصولاً بهما الى الرصيد الصحيح .

## ب. عمليات خاصة بالفرع

اثناء ممارسة الفرع لنشاطه كأي وحده اقتصادية مستقلة ادارياً ومحاسبياً عن المركز فان هناك مجموعة من العمليات التي تتم تكون بين الفرع والأخرين ( اي وحده اقتصادية اخرى ) اي لا يكون المركز الرئيس طرفاً فيها لذلك تثبت هذه العمليات في سجلات الفرع فقط ، وما نصيب المركز منها سوى نتائج تلك العمليات في نهاية المدة تلك النتائج المتمثلة بالربح والخسارة المتحققة اذ يقفل هذا الحساب في حساب المركز نهاية المدة كما في الوحدات الاقتصادية المستقلة عندما يقفل حـ/ أ . خ في رأس المال . ومن الامثلة على هذا النوع من العمليات بين الفرع والاخرين : العمليات النقدية ، المبيعات الآجله ، تحصيل الذمم المدينة ، دفع الرواتب

والاجور للعاملين في الفرع ، شراء البضاعة من السوق مباشرة ، دفع المصاريف الخاصة بالفرع ، ....الخ .

## الطريقة اللامركزية وسياسة التسعير

كما ذكرنا سابقاً هناك ثلاث طرق لتسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيس الى الفرع وتُعتمد تلك الطرق ذاتها سواء كانت الطريقة المتبعة عند اثبات العمليات هي الطريقة المركزية او الطريقة اللامركزية .

في حالة الطريقة اللامركزية وحيث ان الفرع يمسك مجموعة دفترية متكاملة لاثبات عملياته مع المركز او عملياته الخاصة مع الأخرين فإنه يثبت العمليات الخاصة بالبضاعة المرسلة اليه من المركز الرئيس بطريقة واحدة سواء مرسلة اليه بثمن التكلفة ام بسعر البيع النقدي ام بسعر البيع الافتراضي لانه لا يعلم بما يمثله سعر البضاعة المرسل اليه من الاسعار الثلاثة المذكورة آنفا ، لذلك على وفق الطريقة اللامركزية سيتم اجراء التسوية في سجلات المركز فقط وبالتاكيد فانها سوف لا تختلف عما ذكرنا سابقاً عند اثبات عمليات الفرع في سجلات خاصة مفتوحة لدى المركز وذلك على وفق الطريقة المركزية .

**مثال 1 :-** جرت العمليات الأتية بين شركة النهضة واحد فروعها المستقلة وذلك خلال سنة 2009 :- (المبالغ بالاف الدنانير)

1. قام المركز بارسال مبلغ 2 000 دينار نقداً الى الفرع .
2. كانت كلفة البضاعة المرسلة للفرع من المركز 1 200 دينار .
3. مبيعات الفرع الاجمالية بلغت قيمتها 800 دينار كلفتها 550 دينار وكانت قيمة المبيعات النقدية منها 650 دينار .
4. قام الفرع بشراء اثاث بمبلغ 300 دينار نقداً تتم المحاسبة عنه في سجلات المركز .
5. بلغت المتحصلات النقدية من الزبائن 90 دينار نقداً .
6. دفع الفرع مبلغ 20 دينار نقداً عن مصاريف خاصة بالفرع .
7. حوَّل الفرع مبلغ 450 دينار نقداً الى المركز .
8. حمل المركز مبلغ 40 دينار عن حصص الفرع من المصاريف الاخرى .

**المطلوب /** اذا علمت ان الطريقة المتبعة هي الطريقة اللامركزية بثمن التكلفة وان المحاسبة عن المخزون السلعي لدى المركز والفرع تكون وفق الجرد المستمر فالمطلوب هو اثبات العمليات اعلاه في سجلات كل من الفرع والمركز الرئيس مع تصوير الحسابات اللازمة .

**الحل :- سجلات المركز الرئيس**

1. 2 000 من حـ / جاري الفرع

   2 000 الى حـ / الصندوق

   عن ارسال مبلغ 2 000 دينار نقداً الى الفرع

---

2. 1 200 من حـ / جاري الفرع

   1 200 الى حـ / البضاعة

   عن ارسال بضاعة الفرع كلفتها 1 200 دينار

---

3. لا يسجل قيد لانها من العمليات الخاصة بالفرع مع الأخرين

---

4. 300 من حـ / الاثاث

   300 الى حـ/ جاري الفرع

   عن اثبات قيمة الاثاث البالغة 300 دينار والمشتراة نقداً من قبل الفرع لاغراض الفرع

---

5. لا يسجل قيد لأنها من العمليات الخاصة بالفرع مع الآخرين

---

6. لا يسجل قيد لانها من العمليات الخاصة بمصاريف وايرادات الفرع والتي يتم المحاسبة عنها في سجلات الفرع فقط لا يسجل

---

7. 450 من حـ/ الصندوق

   450 الى حـ/ جاري الفرع

   عن استلام مبلغ 450 دينار نقداً من الفرع

---

8. 40 من حـ/ جاري الفرع
40 الى حـ/ المصاريف الاخرى

عن حصة الفرع من المصاريف الاخرى التي سبق ان دفعها المركز نقداً

---

## حـ / جاري الفـــرع

| المبلـــغ | التفاصيل | المبلغ | التفاصيل |
|---|---|---|---|
| 2 000 | الصندوق | 300 | الاثاث |
| 1 200 | البضاعة | 450 | الصندوق |
| 40 | المصاريف الاخرى | 2 490 | رصيد مرحل |
| 3 240 | | 3 240 | |
| 2 490 | رصيد منقول ( حق المركز لدى الفرع ) | | |

رصيد هذا الحساب يمثل حق المركز لدى الفرع .

### سجلات الفرع

( 1 ) 2 000 من حـ/ الصندوق

2 000 الى حـ/ جاري المركز

عن استلام مبلغ 2 000 دينار نقداً من المركز اودعت في الصندوق

---

( 2 ) 1 200 من حـ/ البضاعة

1 200 الى حـ/ جاري المركز

عن استلام بضاعة من المركز قيمتها 1 200 دينار

---

( 3 ) بما ان الطريقة المعتمدة في المحاسبة عن المخزون السلعي هي طريقة الجرد المستمر لذلك عند البيع يثبت قيدان هما :-

أ- قيد اثبات ايراد المبيعات :-

من مذكورين

650 حـ/ الصندوق

150 حـ/ المدينون

800 الى حـ/ المبيعات

عن بيع بضاعة نقداً بمبلغ 650 دينار وعلى الحساب بمبلغ 150 دينار

---

ب - قيد احتساب كلفة البضاعة المباعة :-

550 من حـ/ كلفة البضاعة المباعة

550 الى حـ/ البضاعة

عن كلفة اثبات قيد البضاعة المباعة وقد بلغت 550 دينار .

---

( 4 ) 300 من حـ/ جاري المركز

300 الى حـ/ الصندوق

عن شراء اثاث الفرع بمبلغ 300 دينار نقداً والمركز هو المسؤول عن المحاسبة عن هذا الاثاث .

---

ملاحظة: بما ان المركز مسؤول عن المحاسبة على موجودات الفرع واندثاراتها فأنها تحمل دائماً على حساب جاري المركز .

---

( 5 ) 90 من حـ/ الصندوق

90 الى حـ/ المدينون

عن استلام مبلغ 90 دينار نقداً تسديداً عن ما في ذمة الزبائن .

---

( 6 ) 20 من حـ/ المصاريف

20 الى حـ/ الصندوق

عن دفع مبلغ 20 دينار نقداً عن مصاريف خاصة بالفرع .

---

( 7 ) 450 من حـ/ جاري المركز

450 الى حـ/ الصندوق

عن ارسال مبلغ 450 دينار نقداً الى المركز .

---

( 8 ) 40 من حـ/ المصاريف الاخرى

40 الى حـ/ جاري المركز

عن اثبات حصة الفرع من المصاريف الاخرى المدفوعة من المركز وقد بلغت 40 دينار .

---

## حـ / جاري المركـــز

| المبلـــغ | التفاصيل | المبلـــغ | التفاصيل |
|---|---|---|---|
| 300 | الى حـ / الصندوق | 2 000 | من حـ / الصندوق |
| 450 | الى حـ / الصندوق | 1 200 | من حـ / البضاعة |
| 2 490 | رصيد مرحل | 40 | من حـ / المصاريف الاخرى |
| 3 240 | | 3 240 | |
| | | 2 490 | رصيد منقول |

رصيد هذا الحساب يمثل حقوق ملكية المركز لدى الفرع .

نلاحظ ان رصيد كل من جاري الحساب الفرع وحساب جاري المركز متطابقان وهذا يجب ان يتحقق دائماً في أي لحظة لنتأكد من صحة اثبات العمليات ما بين المركز والفرع .

## كشف مطابقة رصيد جاري المركز مع رصيد جاري الفرع

سبق وان ذكرنا بوجوب تطابق كل من رصيد حساب جاري المركز مع رصيد حساب جاري الفرع نهاية المدة المالية او في اي لحظة وذلك لان عدم تطابقهما يشير الى وجود خطأ عند إثبات العمليات في سجلات المركز الرئيس او سجلات الفرع او قد يعود السبب الى تأخر أحد الطرفين (المركز او الفرع) في اثبات عملية ما او عمليات في سجلاتهما وذلك لكونها في الطريق .

عليه ، عدم التطابق هذا بين رصيد الحسابين يستوجب إجراء تسوية وتعديل للارصدة من خلال إثبات قيود التسوية اللازمة للعمليات في الطريق او تلك التي تم اثباتها خطأ والمثال التالي يوضح ذلك .

**مثال ( 2 ) /** لدى شركة الرافدين فرع في محافظة نينوى وفي 31 / 12 / 2008 وعند إعداد الحسابات الختامية في المركز الرئيس وتوحيد القوائم المالية بين المركز والفرع تم إجراء مقابلة أولية بين الحسابات الجارية بين المركز وفرع نينوى وكانت نتيجة المقابلة :-

رصيد حساب جاري المركز في دفاتر فرع نينوى دائن (1 500) دينار .

رصيد حساب جاري الفرع في دفاتر المركز الرئيس مدين (6 900) دينار .

وعند التدقيق والبحث في اسباب ذلك التباين بين الرصيدين وجد ما يأتي :-

1. 20 / 12 / 2008 أرسل الفرع الى المركز مبلغ وقدرة ( 2 500 )دينار لم تستلم الا في 1/3/ 2009 .
2. 21/ 12/ 2008 أستلم الفرع بضاعة مرسلة اليه من المركز بمبلغ(4 100)دينار لكن المحاسب أخطأ في دفاتر الفرع وسجلها بمبلغ (1 400) دينار في حين كانت مثبتة بالشكل الصحيح في دفاتر المركز .
3. 25/ 12/ 2008 أرسل المركز بضاعة الى الفرع قيمتها ( 800 ) دينار كان الفرع قد استلمها في 5 /1/ 2009 .
4. 28 / 12 / 2008 أرسل الفرع اوراق قبض بمبلغ ( 3 000 ) دينار الى المركز الذي استلمها في 4 / 1 / 2009 .
5. 30 / 12 / 2008 أرسل الفرع حوالة الى المركز بمبلغ ( 1 500 ) دينار الا انها ثبتت في سجلات المركز بمبلغ ( 5 100 ) دينار .

**المطلوب/** اعداد كشف بالمطابقة بين رصيد حساب جاري الفرع وحساب جاري المركز واثبات قيود التسوية اللازمة في سجلات كل من المركز والفرع .

**الحل /**

| سجلات المركز | سجلات الفرع |
|---|---|
| 1 ) 2 500 من حـ / نقد في الطريق<br>2 500 الى حـ / جاري الفرع<br>عن اثبات المبالغ المرسلة للمركز من الفرع وغير المستلمة بعد | 1 ) لا يثبت قيد |
| 2 ) لا يثبت قيد | 2 ) 2 700 من حـ / البضاعة<br>2 700 الى حـ / جاري المركز<br>أثبات الفرق في قيمة البضاعة المثبتة خطأ بالنقصان<br>( 2 700 = 1 400 - 4 100 ) |
| 3 ) لا يثبت قيد | 3 ) 800 من حـ / بضاعة في الطريق<br>800 الى حـ / جاري المركز<br>عن أثبات قيمة البضاعة المرسلة من المركز والتي لم تستلم بعد |
| 4 ) 3 000 من حـ / اوراق قبض في الطريق<br>3 000 الى حـ / جاري الفرع<br>عن اثبات قيمة اوراق القبض المرسلة من الفرع والتي لم تستلم بعد | 4 ) لا يثبت قيد |
| 5 ) 3 600 من حـ / جاري الفرع<br>3 600 الى حـ / الصندوق<br>عن تعديل حساب الصندوق بالفرق بين المبلغ الصحيح للحوالة 1500 دينار والمبلغ المثبت خطأ 5100 ( 5100 – 1500= 3600 ) | 5 ) لا يثبت قيد |

## كشف مطابقة بين رصيد حساب جاري الفرع
## ورصيد حساب جاري المركز

| دفاتـــــــــــر الفـــــــــرع | | دفاتـــــــــــر المركـــــــــز | |
|---|---|---|---|
| 1 500 دائن / رصيد جاري المركز | | 6 900 مدين / رصيد جاري الفرع | |
| يضـــــــاف | | يضـــــــاف | |
| 2 700 القيد ( 2 ) | | 3 600 القيد ( 5 ) | |
| 800 القيد ( 3 ) | | يطـــــرح | |
| | | ( 2 500 ) القيد ( 1 ) | |
| | | ( 3 000 ) القيد ( 4 ) | |
| 5 000 الرصيد الصحيح | | 5 000 الرصيد الصحيح | |

### توحيد القوائم المالية

يسعى المركز الرئيس أحياناً الى توحيد نتائج أعمال الفرع او الفروع مع أعمال المركز لما يحقق ذلك من فائدة لادارة الشركة من ناحية وللاطراف الخارجية المستفيدة من ناحية أخرى ، لذلك يتم اعداد كشف دخل او حسابات ختامية موحدة لكل من المركز والفرع او الفروع التابعة له ومن ثم اعداد قائمة المركز المالي الموحدة .

عملية توحيد القوائم المالية تتطلب بداية اعداد ورقة عمل لتسهيل عملية التوحيد تحتوي اضافة الى أرصدة الحسابات لكل من المركز والفرع او الفروع تحتوي على حقل للاستبعاد والذي يتضمن العمليات المشتركة بين المركز والفرع والتي يجب استبعادها عند التوحيد تجنباً للتكرار كالحسابات الجارية للمركز والفرع اذ انها حسابات متقابلة تنتج عن عمليات داخلية كذلك يجب استبعاد اوراق القبض لدى الفرع والتي يقابلها أوراق دفع لدى المركز وهكذا . وبغية عدم ارباك الطالب في هذه المرحلة الدراسية أرتئينا عدم الدخول في هكذا امثلة وتركها لدراسة الطالب المستقبلية والاكتفاء فقط بمفهوم توحيد قوائم المالية .

# اسئلة وتمارين الفصل الثالث

## اولاً / الاسئلة

**س 1 :-** ما المقصود بعملية توحيد القوائم المالية بين المركز الرئيس والفروع ؟

**س 2 :-** تميز العمليات التي تتم داخل الفرع الى نوعين ، أذكرهما ؟

## ثانياً / التمارين

**ت 1 :-** جرت العمليات الأتية بين شركة الاهرام وأحد فروعها المستقلة وذلك خلال سنة 2009 :- (المبالغ بالاف الدنانير)

1. قام المركز بارسال مبلغ 4 000 دينار نقداً الى الفرع .
2. كانت كلفة البضاعة المرسلة للفرع من المركز 2 400 دينار .
3. مبيعات الفرع الاجمالية بلغت قيمتها 1 600 دينار كلفتها 1 100 دينار وكانت قيمة المبيعات النقدية منها 1 300 دينار .
4. بلغت المتحصلات النقدية من الزبائن 180 دينار .
5. دفع الفرع مبلغ 40 دينار نقداً عن مصاريف خاصة بالفرع .
6. حوَّل الفرع مبلغ 900 دينار نقداً الى المركز .
7. حمل المركز مبلغ 80 دينار عن حصص الفرع من المصاريف الاخرى .

**المطلوب /** اذا علمت ان الطريقة المتبعة هي الطريقة اللامركزية بثمن التكلفة وان المحاسبة عن المخزون السلعي لدى المركز والفرع تكون وفق الجرد المستمر فالمطلوب هو اثبات العمليات اعلاه في سجلات كل من الفرع والمركز الرئيس مع تصوير الحسابات اللازمة .

**ت 2 :-** لدى شركة البصرة فرع في القرنة وفي 31 / 12 / 2013 وعند إعداد الحسابات الختامية في المركز الرئيس وتوحيد القوائم المالية بين المركز والفرع تم إجراء مقابلة أولية بين الحسابات الجارية بين المركز وفرع القرنة وكانت نتيجة المقابلة :-

رصيد حساب جاري المركز في دفاتر فرع القرنة دائن ( 37 500 ) دينار .

رصيد حساب جاري الفرع في دفاتر المركز الرئيس مدين ( 172 500 ) دينار .

وعند التدقيق والبحث في اسباب ذلك التباين بين الرصيدين وجد ما يأتي :-

1. 22 / 12 / 2013 أرسل الفرع الى المركز مبلغ وقدرة ( 62 500 )دينار لم تستلم الا في 3 / 1 / 2014 .
2. 24 / 12 / 2013 أستلم الفرع بضاعة مرسلة اليه من المركز بمبلغ(102 500 )دينار لكن المحاسب أخطأ في دفاتر الفرع وسجلها بمبلغ (35 000) دينار في حين كانت مثبتة بالشكل الصحيح في دفاتر المركز .
3. 26 / 12 / 2013 أرسل المركز بضاعة الى الفرع قيمتها ( 20 000 ) دينار كان الفرع قد استلمها في 3 / 1 / 2014 .
4. 27 / 12 / 2013 أرسل الفرع اوراق قبض بمبلغ ( 75 000 ) دينار الى المركز الذي استلمها في 5 / 1 / 2014 .
5. 29 / 12 / 2013 أرسل الفرع حوالة الى المركز بمبلغ ( 37 500 ) دينار الا انها ثبتت في سجلات المركز بمبلغ ( 127 500 ) دينار .

**المطلوب/** اعداد كشف بالمطابقة بين رصيد حساب جاري الفرع وحساب جاري المركز واثبات قيود التسوية اللازمة في سجلات كل من المركز والفرع .

# المحتويـــــــــات


| ت | الفصل | الموضـــــوع | رقم الصفحة |
|---|---|---|---|
| 1 | | المقدمـــة | 3 |
| 2 | الباب الاول | المحاسبة في شركات التضامن | 4 –98 |
| 3 | الفصل الاول | محاسبة الشركات | 5 - 9 |
| | | ـ مدخل الى محاسبة الشركات | 5 |
| | | ـ انواع الشركات | 6 |
| | | ـ اسئلة الفصل الاول | 9 |
| 4 | الفصل الثاني | شركات التضامن | 10 - 14 |
| | | ـ مفهوم شركة التضامن | 10 |
| | | ـ تعريف الشركة التضامنية | 11 |
| | | ـ الخصائص الرئيسة لشركات التضامن | 11 |
| | | ـ عقد الشركة ومحتوياته | 12 |
| | | ـ اجراءات ومستلزمات التأسيس | 13 |
| | | ـ اسئلة الفصل الثاني | 14 |
| 5 | الفصل الثالث | رأس المال في الشركات التضامنية | 15 – 36 |
| | | ـ تعريف رأس المال | 15 |
| | | ـ المعالجة المحاسبية لرأس المال | 16 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الثالث | 35 |
| 6 | الفصل الرابع | الحسابات المتعلقة بالشركاء | 37 – 57 |
| | | ـ جاري الشريك | 46 |
| | | ـ توزيع الارباح في شركات التضامن | 45 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الرابع | 55 |
| 7 | الفصل الخامس | التغيير في عقد الشركة | 58 – 81 |
| | | ـ زيادة رأس المال في الشركات التضامنية | 58 |
| | | ـ تخفيض رأس المال في الشركات التضامنية | 64 |
| | | ـ انضمام شريك جديد | 69 |
| | | ـ انفصال الشريك | 74 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الخامس | 79 |
| 8 | الفصل السادس | تصفية الشركات التضامنية | 82 – 100 |
| | | ـ مفهوم التصفية | 82 |
| | | ـ اسباب التصفية | 82 |
| | | ـ اجراءات التصفية | 82 |
| | | ـ واجبات المصفي | 83 |
| | | ـ مراحل التصفية | 83 |
| | | ـ انواع التصفية | 84 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل السادس | 97 – 98 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 9 | الباب الثاني | **الشركات المساهمة** | 101 – 106 |
| 10 | الفصل الاول | **الشركات المساهمة** | 102 – 106 |
| | | ـ خصائص وسمات الشركات المساهمة | 103 – 105 |
| | | ـ مفاهيم القيمة للأسهم | 105 |
| | | ـ مصاريف التأسيس | 106 |
| | | ـ إسئلة الفصل الأول | 106 |
| 11 | الفصل الثاني | **رأس المال في الشركات المساهمة** | 107 – 132 |
| | | ـ مفهوم رأس المال | 107 – 108 |
| | | ـ المعالجة المحاسبية لتكوين الشركات المساهمة | 108 – 129 |
| | | ـ أسئلة وتمارين الفصل الثاني | 130 – 132 |
| 12 | الفصل الثالث | **زيادة رأس المال في الشركات المساهمة** | 133 – 140 |
| | | ـ زيادة رأس المال عن طريق اصدار اسهم جديدة | 133 – 137 |
| | | ـ رسملة الاحتياطيات | 138 – 139 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الثالث | 139 – 140 |
| 13 | الفصل الرابع | **رأس المال في الشركات المساهمة** | **141 – 146** |
| | | ـ تخفيض رأس المال في الشركات المساهمة | 141 |
| | | ـ طرائق تخفيض رأس المال | 141 – 145 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الرابع | 146 |
| 14 | الفصل الخامس | **توزيع الارباح على المساهمين** | **147 – 149** |
| | | ـ توزيع الارباح | 147 – 148 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الخامس | 149 |
| 15 | الفصل السادس | **تصفية الشركة المساهمة وفسخها** | **150 – 151** |
| | | ـ المعالجة المحاسبية لأجراءت التصفية | 150 – 151 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل السادس | 151 |
| 16 | الباب الثالث | **المحاسبة في الشركات ذات الفروع** | **152 – 156** |
| 17 | الفصل الاول | **مدخل إلى المحاسبة في الشركات ذات الفروع** | **153 – 156** |
| | | ـ المحاسبة في الشركات ذات الفروع | 153 – 156 |
| | | ـ أسئلة الفصل الاول | 156 |
| 18 | الفصل الثاني | **الطريقة المركزية** | **157 – 186** |
| | | ـ طريقة تسعير البضائع بثمن التكلفة | 158 – 166 |
| | | ـ طريقة تسعير البضائع بسعر البيع | 166 – 184 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الثاني | 185 – 186 |
| 19 | الفصل الثالث | **الطريقة اللامركزية** | **187 – 198** |
| | | ـ المحاسبة عن العمليات التي تحدث داخل الفرع | 187 – 188 |
| | | ـ الطريقة اللامركزية وسياسة التسعير | 189 – 193 |
| | | ـ كشف مطابقة رصيد جاري المركز مع رصيد جاري الفرع | 194 – 196 |
| | | ـ توحيد القوائم المالية | 196 |
| | | ـ اسئلة وتمارين الفصل الثالث | 197 – 198 |
| 20 | | **محتويات الكتاب** | **199 – 200** |

# تم بحمده تعالى