

1 - مقدمة:

نتعرض في هذا المقرر لمحاسبة الشركات (1) حيث يختص بدراسة المحاسبة في شركات الأشخاص، وشركات الأشخاص هي أحد أنواع الشركات بشكل عام أو أحد تصنيفات الشركات بشكل عام.

لذلك قبل الدخول في تفاصيل المعالجات المحاسبية المرتبطة بشركات الأشخاص يجب أن ندرس مفهوم الشركة وأنواع الشركات والشكل القانوني للشركة وفق الأنظمة والقوانين في سورية، مع الأخذ بالحسبان أنه ليس الهدف التعرض لكافة الجوانب والقضايا القانونية المرتبطة بالشركات وعملها إذ أن هناك مقررات أخرى تتعرض لها، كما أنه ليس من أهداف هذا المقرر تمكين الطالب من فهم الجوانب والمشاكل القانونية المرتبطة بعمل الشركات، وإنما الهدف هو تمكين الطالب من فهم القضايا المحاسبية المرتبطة بعمل الشركات والمشاكل المرافقة لذلك وكيفية التعامل معها.

1 - 1: نشوء الشركات:

نشأت الشركات نتيجة تطور المجتمعات البشرية وتكتل الأموال وتمركزها في وحدات اقتصادية سميت الشركات، لأنها نجمت عن مشاركة مجموعة من الأشخاص والمشروعات الفردية في مشروع واحد.

ويشير التحليل العلمي لنشأة الشركات إلى أن المشاركة في الأموال لإنجاز عمل ما أو مجموعة من الأعمال، بدأ يظهر إلى الوجود في مراحل متطورة من عصر النهضة وبداية عصر الثورة الصناعية.

فعدم قدرة المشروعات الفردية عن تلبية الاحتياجات المتنامية للتطور الاقتصادي والاجتماعي، ساهم في ظهور شركات الأشخاص التي تجتمع أو تقوم على المشاركة بين شخصين أو أكثر، تربط بينهم الإرادة المشتركة الموحدة والثقة المتبادلة. فظهرت شركات المحاصة ثم شركات التضامن ومن ثم شركات التوصية البسيطة.

ثم جاء التطور التالي بظهور شركات الأموال، خاصة الشركات المساهمة. فلم يعد للصفة الشخصية أي اعتبار لقيام الشركة، أن العبرة للأموال وليس ضروريا وجود المعرفة الشخصية بين الشركاء، ولذلك لا يطلق على الملاك في مثل هذه الشركات اسم شركاء وإنما مساهمون، وقد رافق ذلك وساهم في حدوثه: انفصال الملكية عن الإدارة وضخامة رأس المال المقسم إلى حصص متساوية القيمة (أسهم).

وقد عرف القانون في سورية الشركة بأنها عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي، بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة. والشركة هي وحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات، تهدف إلى تحقيق مصالح المجتمع والمالكين. فيتم تحقيق مصالح المجتمع من خلال تقديم السلع والخدمات لإشباع الحاجات المادية والمعنوية، أما تحقيق مصالح الملاك فيتم من خلال حصولهم على عائد مناسب مقابل المخاطر التي يتحملونها.

1 – 2: أنواع الشركات:

يوجد العديد من الطرق والأساليب لتقسيم الشركات، من بينها:

1 – بحسب حجم الأموال المستثمرة، تقسم الشركات إلى:

✓ شركات صغيرة.

✓ شركات كبيرة.

✓ شركات متوسطة.

2 – بحسب طبيعة أعمالها، تقسم الشركات إلى:

✓ شركات صناعية.

✓ شركات تجارية.

✓ شركات زراعية.

✓ شركات خدمية.

3 – بحسب شكل المشاركة في رأس المال، تقسم الشركات إلى:

✓ شركات ذات حصص كبيرة ومحدودة العدد (شركات الأشخاص).

✓ شركات ذات حصص صغيرة وكثيرة العدد (شركات الأموال).

4 – بحسب ملكيتها، تقسم الشركات إلى:

✓ شركات خاصة تعود ملكيتها لأشخاص طبيعيين.

✓ شركات عامة تعود ملكيتها للدولة.

✓ شركات مشتركة.

5 – بحسب الشكل القانوني، تقسم الشركات إلى:

✓ شركات ذات شخصية معنوية (يجب إشهارها).

✓ شركات ليس لها شخصية معنوية (لا يتوجب إشهارها).

6 – بحسب الاعتبارات الأساسية، تقسم الشركات إلى:

- ✓ شركات ذات اعتبارات شخصية وهي شركات الأشخاص.
- ✓ شركات ذات اعتبارات مالية، وهي شركات الأموال.

1 – 3: الشكل القانوني للشركة:

وفق المادة رقم (5) من قانون الشركات رقم (29) لعام 2011، فإن الشركات في سورية تتخذ أحد الأشكال التالية:

- ✓ شركة التضامن.
- ✓ شركة التوصية.
- ✓ شركة المحاصة.
- ✓ الشركة المحدودة المسؤولة.
- ✓ الشركة المساهمة المغفلة.

1 – 4: أنواع الشركات وفق قانون الشركات السوري

حدد قانون الشركات السوري [القانون رقم "29" لعام 2011] في المادة رقم (6) أنواع الشركات بما يلي:

1. الشركة التجارية، وتعتبر الشركة تجارية إذا كانت غايتها ممارسة عمل تجاري، أو إذا اتخذت شكل شركة مساهمة مغفلة أو محدودة المسؤولة.
2. الشركة المشتركة، هي الشركات التي تساهم فيها الدولة أو إحدى الجهات العامة بنسبة معينة من رأس المال وتخضع لأحكام القانون الخاص بها.
3. الشركة المساهمة المملوكة بالكامل للدولة، هي شركة مساهمة تنطبق عليها الأحكام المتعلقة بالشركات المساهمة المغفلة. ولا يجوز طرح أسهمها للتداول إلا بموافقة مجلس الوزراء.
4. شركات المناطق الحرة، شركات يكون مركزها في إحدى المناطق الحرة وقد في شكل شركة تضامن أو توصية أو محدودة المسؤولة أو مساهمة مغفلة خاصة.
5. الشركات القابضة، هي شركات مساهمة مغفلة خاصة أو عامة يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولة أو أسهم في شركات مساهمة أو الاشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات والاشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهماً أو حصص.

6. الشركات الخارجية، هي شركات تكون غايتها محصورة بإبرام العقود وللقيام بأعمال يجري تنفيذها خارج سورية دون أن يكون لها حق ممارسة أي نشاط داخل سورية.
7. الشركات المدنية، هي الشركات التي تؤسس بين شركاء من ذوي الاختصاص والمهن الفكرية، أو التي يكون موضوعها مدنياً وتخضع لأحكام القانون المدني.

2 – شركات الأشخاص – طبيعتها وأنواعها:

تتمتع شركات الأشخاص بخصائص محددة وتميزها عن غيرها من الشركات، يمكن بيان طبيعتها هذه الشركات وأنواعها في ما يلي:

2 – 1: طبيعة شركات الأشخاص:

يقصد بشركات الأشخاص، تلك الشركات التي تقوم على شخصية الشركاء، بالتالي يقوم الاعتبار الأساسي عند تكوينها على العلاقة الشخصية بين الشركاء والثقة المتبادلة بينهم. وتقسّم شركات الأشخاص إلى ثلاثة أنواع: شركات التضامن؛ شركات التوصية البسيطة؛ وشركات المحاصة. ومقارنة بذلك فإن شركات الأموال تقوم على أساس وجود الأموال، فالاعتبار الأساسي في وجودها واستمراريتها هو المال ولا تقوم على الاعتبار الشخصي للأموال.

وقد ظهر أول شكل من أشكال شركات الأشخاص من خلال شركات المحاصة، ثم ظهرت شركات التضامن والتوصية البسيطة. ويعود ظهور الشركات بشكل عام إلى مجموعة من العوامل منها:

أ- صغر رأس مال المنشأة الفردية وعدم قدرتها على تأمين الاحتياجات المتزايدة باستمرار. وكان الحل من خلال الشركات التي توفر رأس مال بحجم أكبر.

ب- ارتباط المنشأة الفردية بصاحبها أو بالمالك بشكل وثيق جداً، حيث أن التعامل مع

المنشأة الفردية (خاصة ما يتعلق بالعمليات الآجلة من بيع وشراء وعمليات

الاقتراض والإقراض) ستوجب وجود معرفة شخصية مع المالك.

هذا وتنسّم شركات الأشخاص بمجموعة من الخصائص، أبرزها:

1 – تعدد الشركاء (أثنين فأكثر)، وهذا يعني ثقة أكبر بالشركة وتوزع مخاطر العمل على عدة أشخاص، وتجمّع المقدرات المالية لبعض الشركاء مع الإمكانيات الفنية والإدارية لشركاء آخرين.

2 – توحيد إمكانيات اقتصادية كبيرة في مشروع واحد، وهذا يمكن المنشأة أو الشركة من توسيع أعمالها وتحقيق أرباح أكبر.

3 – كفاءة أكبر في إدارة الأموال، فالمنشآت الكبيرة تحتاج إلى إمكانيات وكفاءات إدارية وفنية جيدة قد لا تتوفر في شريك واحد.

4 – تكتسب الشركة شخصيتها الاعتبارية (عدا شركات المحاصة)، حيث يصبح للشركة رأس مال خاص بها، وذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء، كما يتم تسجيلها لدى الجهات المختصة وإشهارها، أضف إلى ذلك الصفة التضامنية بين الشركاء عن أعمال الشركة والالتزامات المترتبة عليها.

2 – 2: أنواع شركات الأشخاص:

تقسم شركات الأشخاص كما سبق بيانه إلى ثلاثة أنواع: شركة تضامن، شركة توصية بسيطة، وشركة المحاصة، ويمكننا بين طبيعة كلاً منها في ما يلي:

1 – شركة التضامن:

تتكون شركة التضامن من عدة أشخاص (شركاء) تربط بينهم المعرفة الشخصية والثقة المتبادلة والإرادة المشتركة لتكوين شركة، يتقاسمون نتائج أعمالها ويتحملون مخاطرها. ولتعزيز ثقة المتعاملين مع الشركة ظهرت صفة التضامن والتكافل بين الشركاء، بحيث امتدت المسؤولية التضامنية لتشمل أموالهم الخاصة في مواجهة ديون الشركة، وبذلك تميزت شركات التضامن عن غيرها من الشركات من خلال المسؤولية التضامنية بين الشركاء. ولكل شركة تضامن اسماً يحمل أسم أحد الشركاء أو أكثر، ولها عنوان خاص بها، ويكون الشركاء أشخاصاً طبيعيين وليس اعتباريين، يتمتعون بالأهلية القانونية ويكتسبون صفة تاجر، وإضافة إلى العنوان التجاري، فإن لشركة التضامن رأس مالها الخاص بها والذي يتكون من حصص يساوي عدد الشركاء (إلا إذا كان الشريك شريك بالعمل ليس له رأس مال). ويمكن القول أن شركة التضامن هي وحدة اقتصادية منتجة للسلع والخدمات، لها شخصية اعتبارية مستقلة، تقوم بممارسة العمل اقتصادي محدود، تؤسس على المعرفة الشخصية للشركاء، والثقة المتبادلة بينهم والمسؤولية التضامنية المطلقة عن جميع التزاماتها.

2 – شركة التوصية:

شركة تعمل تحت عنوان معين يكون فيها أحد الشركاء على الأقل متضامناً إضافة إلى شريك أو شركاء موصين.

أ – الشركاء المتضامنين: هم الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة ويكونون مسؤولين بالتضامن عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها في أموالهم الخاصة.

ب – الشركاء الموصون: هم الذين يقدمون حصة في رأس مال الشركة دون أن يكون لهم الحق في إدارتها وتكون مسؤولية كل منهم عن ديون الشركة والالتزامات المترتبة عليها محصورة بمقدار حصته في رأس المال.

ولا يجوز أن يتضمن عنوان الشركة إلا أسماء الشركاء المتضامنين.

3 – شركة المحاصة:

شركة تعقد بين شخصين أو أكثر ليست معدة لإطلاع الغير عليها، وينحصر كيانها بين المتعاقدين ويمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير.

ليس لشركة المحاصة شخصية اعتبارية ولا تخضع لمعاملات الشهر المفروضة على الشركات الأخرى.

المعالجة المحاسبية لتكوين شركات التضامن:

تكوّن شركات الأشخاص بشكل عام، ما عدا شركات المحاصة بعقد مكتوب، ومن الناحية العملية يتضمن تكوين هذه الشركات ما يلي:

- 1 – الاتفاق بين الشركاء على تأسيس الشركة.
- 2 – إبرام عقد قانوني تتوافر فيه جميع الشروط القانونية، كالأهلية (الأهلية القانونية) والرضا (رضا جميع الأطراف) والغرض (أن يحدد الغرض من الشركة). ويتضمن العقد ما يلي:

- ✓ عنوان الشركة وأسمها التجاري.
- ✓ أسماء الشركاء وجنسية كل منهم.
- ✓ المركز الرئيسي للشركة.
- ✓ مقدار رأس المال وحصّة كل شريك فيه.
- ✓ غايات الشركة.
- ✓ مدة الشركة الزمنية إذا كانت محدودة.
- ✓ أسم الشريك المفوض.
- ✓ حالات التغيير في عقد شركات الأشخاص (مثلاً زيادة رأس المال، انضمام شريك جديد... الخ).
- ✓ متى يتم تصفية الشركة.

3 – إشهار الشركة بعد استكمال جميع الشروط والإجراءات القانونية، يتم هذا الإشهار من خلال إيداع نسخة من العقد في ديوان محكمة البداية المدنية التي تقع في المنطقة التي يكن فيها مركز الشركة.

4 – اعتبر قانون التجارة السوري أن الشركة التي مقرها سوريا بغض النظر عن ملكيتها، يجب تسجيلها في السجل التجاري المختص بمنطقة المركز الرئيسي.

5 – تعتبر الشركة باطلة إذا لم تتوافر الشروط الشكلية.

ومن الناحية المحاسبية، تنحصر المعالجة المحاسبية عن تكوين شركات التضامن في حسابات رأس المال، إذ يتم إجراء القيود اللازمة لتعهد الشركاء بتقديم حصصهم في رأس المال وإثبات عملية تقديم هذه الحصص سواء كانت نقداً أو من خلال موجودات ثابتة أو متداولة. ويتم التمييز بين حالتين: سداد الحصص فوراً أو تأجيل عملية السداد إلى وقت لاحق أو تقسيطها. حيث يتم في الحالة الثانية توسط ح/ حصص الشركاء، الذي يعتبر حساب وسيط يجعل مديناً بالحصص المستحقة على الشركاء وح/ رأس المال دائناً وذلك عند التعهد بتقديم الحصص وعند

سداد الشركاء لحصصهم، يجعل دائماً مقابل مدينة الصندوق أو المصرف بحسب طريقة السداد، أو مدينة الموجودات التي يقدمها الشريك، سداداً لحصته في رأس المال. وتختلف المعالجة المحاسبية أيضاً وفق طريقة السداد، وذلك ما إذا كان الشريك يسدد نقداً (أو عن طريق المصرف)، أو يسدد من خلال تقديم موجودات عينية (أصول ثابتة أو متداولة). ويمكن القول أن عملية الإثبات المحاسبي لتكوين شركات التضامن تتم كما يلي:

3 – 1: السداد النقدي أو الحصص النقدية:

هنا يتم التمييز بين السداد في تاريخ التعاقد، وبين التعهد بالسداد في تاريخ التعاقد ومن ثم السداد في تاريخ لاحق.

أولاً: سداد كامل رأس المال بتاريخ التعاقد:

في هذه الحالة يتم سداد الحصص من قبل الشركاء مباشرة بتاريخ التعاقد، ويتم إثبات عملية السداد من خلال جعل ح/ الصندوق أو المصرف مدينا، وح/ رأس المال دائنا، وذلك وفقاً لما إذا كانت عملية السداد نقداً بشكل مباشر، أو من خلال إيداع المبلغ في المصرف. وذلك من خلال القيد الآتي:

من مذكورين		
ح/ الصندوق		××××
ح/ المصرف		××××
إلى ح/ رأس المال	××××	
×××× رأس مال الشريك أ		
×××× رأس مال الشريك ب		
×××× رأس مال الشريك ج		

مثال:

في 2013/1/2 اتفق "أ" و"ب"، على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 4,000,000 ل.س، موزعة مناصفة بينهما، وقام الشريك "أ" بسداد حصته نقداً، بينما قام الشريك "ب" بسداد حصته عن طريق المصرف. وهنا يكون القيد المحاسبي لإثبات تكوين الشركة كما يلي:

2013/1/2		
من مذكورين		
ح/ الصندوق		2,000,000
ح/ المصرف		2,000,000
إلى ح/ رأس المال	4,000,000	
2,000,000 رأس مال الشريك أ		
2,000,000 رأس مال الشريك ب		

ثانياً: السداد الجزئي لرأس المال:

في هذه الحالة يتم إثبات تكوين الشركة وتعهد الشركاء من خلال فتح ح/ حصص الشركاء، وهو حساب وسيط يجعل مدينا عند إثبات التكوين وبقيمة التزامات التعهد، مقابل دائنية ح/ رأس المال. ويمثل رصيد هذا الحساب المستحقات على الشركاء تجاه التزاماتهم في رأس المال، كما يعتبر من الموجودات ويظهر في الميزانية الافتتاحية بالقيم غير المسددة من رأس المال.

مثال:

فإذا فرضنا في المثال السابق أن الشريكين أ وب، اتفقا في 2013/1/2 على تكوين الشركة وتعهدها بسداد حصصهما في رأس المال لاحقاً. وفي 2013/1/15 قاما بسداد 2,500,000 من حصصهما نقداً (1,500,000 ل.س، للشريك أ، و 1,000,000 ل.س للشريك ب). فإن المعالجة المحاسبية تتم كما يلي:

عند التعاقد يتم إثبات القيد التالي:

2013/1/2		
من ح/ حصص الشركاء		4,000,000
2,000,000 حصة الشريك أ		
2,000,000 حصة الشريك ب		
إلى ح/ رأس المال	4,000,000	
2,000,000 رأس مال الشريك أ		
2,000,000 رأس مال الشريك ب		

وعند السداد في 2013/1/15، يتم إثبات العملية بالقيد التالي:

من ح/ الصندوق		2,500,000
إلى ح/ حصص الشركاء	2,500,000	
1,500,000 حصة الشريك أ		
1,000,000 حصة الشريك ب		
إثبات سداد جزء من حصص الشركاء		

وفي مثل هذه الحالة يظهر رصيد ح/ حصص الشركاء بما لم يسدد من قبلهم، وذلك كما يلي:

ح/ حصص الشركاء

البيان	ب	أ	البيان	ب	أ
من ح/ الصندوق	1,000,000	1,500,000	إلى ح/ رأس المال	2,000,000	2,000,000
رصيد مدين	1,000,000	500,000			
	2,000,000	2,000,000		2,000,000	2,000,000

وتظهر الحسابات في الميزانية الافتتاحية، كما يلي:

الميزانية الافتتاحية كما تبدو في 2013/1/15

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	4,000,000	حصص الشركاء	1,500,000
رأس مال الشريك أ	2,000,000	500,000 حصة الشريك أ	
رأس مال الشريك ب	2,000,000	1,000,000 حصة الشريك ب	
		الصندوق	2,500,000
	4,000,000		4,000,000

ملاحظة: يتم سداد باقى الحصص بتاريخ لاحق متفق عليه ومحدد فى عقد الشركة.

3 - 2: سداد الحصص بشكل عيني:

قد تكون حصص الشركاء مقدمة في شكل عيني، أي في تقديم موجودات وممتلكات، كالأراضي والمباني أو غيرها، وهنا قد تثار مشكلة أو قضية القيم التي يجب أن تثبت بها هذه الموجودات في دفاتر شركة التضامن، هل هي القيم السوقية أم القيم الدفترية في تاريخ نقل الملكية. وبدون الدخول في تفاصيل هذه المشكلة المحاسبية وأثارها المحتملة على حقوق الشركاء عن انقضاء أو تصفية الشركة، فإنه غالباً ما يتم إعادة تقويم هذه الموجودات على أساس الأسعار السوقية السائدة في تاريخ نقل الملكية. وتثبت في دفاتر شركة التضامن بحيث يكون ح/الموجودات المقدمة لدينا وح/ حصص الشركاء دائناً.

مثال:

بفرض أن أحمد وشوقي اتفقا على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 8,000,000 ل.س موزع بينها بالتساوي، وتضمن الاتفاق أن يسدد أحمد حصته نقداً، بينما يسدد شوقي حصته عن طريق تقديم الموجودات التالية بعد إعادة تقييمها وتم الاتفاق على سحب الزيادة إن وجدت أو سداد الفرق (إن وجد) نقداً عن طريق الصندوق:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة السوقية
آلات	2,000,000	1,500,000
حواسيب	600,000	400,000
أثاث	1,000,000	700,000
مخزون سلعي	900,000	800,000
أوراق قبض	500,000	500,000
مجموع	5,000,000	3,900,000

المطلوب:

- 1 - تحديد صافي قيمة الموجودات التي قدمها الشريك شوقي.
- 2 - تحديد المستحق نقداً على الشريك شوقي بعد حساب قيمة الموجودات التي قدمها.

3 – إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بتكوين شركة التضامن.

4 – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل:

1 – تحديد صافي قيمة الموجودات التي قدمها الشريك شوقي:

تبلغ صافي قيمة الموجودات بعد تقييمها 3,900,000 ل.س.

2 – تحديد المستحق نقداً على الشريك شوقي بعد حساب قيمة الموجودات التي قدمها:

حصة هذا الشريك هي 4,000,000 ل.س وقدّم موجودات قيمتها 3,900,000 ل.س لذلك يجب

أن يسدد الفرق البالغ 100,000 ل.س نقداً حسب عقد الشركة.

3 – إثبات القيود المحاسبية المتعلقة بتكوين شركة التضامن:

أ – إثبات التعهد بتقديم موجودات:

من ح/ حصص الشركاء		8,000,000
حصة الشريك أحمد		
4,000,000		
حصة الشريك شوقي		
4,000,000		
إلى ح/ رأس المال	8,000,000	
رأس مال الشريك أحمد		
4,000,000		
رأس مال الشريك شوقي		
4,000,000		

ب – إثبات تقديم الحصص العينية وفقاً لقيمتها السوقية المنفق عليها إضافة إلى الحصص النقدية:

من مذكورين		
ح/ آلات		1,500,000
ح/ الأثاث		700,000
ح/ حواسيب		400,000
ح/ المخزون السلعي		800,000
ح/ أوراق القبض		500,000
ح/ الصندوق		4,100,000
إلى ح/ حصص الشركاء	8,000,000	
حصة الشريك أحمد		
4,000,000		
حصة الشريك شوقي		
4,000,000		

4 – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة:

وفي هذه الحالة تكون ميزانية الشركة الافتتاحية على الشكل التالي:

الميزانية الافتتاحية

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	8,000,000	أصول ثابتة:	
4,000,000 حصة الشريك أحمد		السيارات	1,500,000
4,000,000 حصة الشريك شوقي		الأثاث	700,000
		الحواسيب	400,000
		أصول متداولة:	
		مخزن سلعي	800,000
		أوراق قبض	500,000
		الصندوق	4,100,000
	8,000,000		8,000,000

ومن الأسباب الرئيسية لإثبات هذه الموجودات في سجلات شركة التضامن على أساس القيم السوقية، هو نقل ملكيتها القانونية من الشركاء إلى الشركة التي تتمتع بشخصية اعتبارية تمتلك تلك الأصول، وبذلك يمكن بيعها في وقت لاحق وتوزيع مكاسب البيع على الشركاء، وفقا للنسب التي يتفق عليها، أو وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة إذا لم يكن هناك اتفاق.

ملاحظة:

في حال سداد حصص رأس المال على شكل تقديم موجودات، يجب التمييز بين الموجودات الثابتة والموجودات المتداولة:

1 – بالنسبة للموجودات الثابتة: يجب مراعاة ما يلي:

✓ إذا تم نقل الأصول الثابتة بالقيمة الدفترية، وهنا يؤخذ بالحسبان إذا وجد مجموعات للاستهلاك، فيتم نقل الموجودات بصافي قيمها بعد طرح مجمع الاستهلاكات، فيتم إهمال مجموعات الاستهلاك.

✓ إذا تم تقدير أو إعادة تقدير هذه الموجودات بقيم جديدة، فإن القيم الجديدة التي تقدر بها الموجودات الثابتة، هي التي تظهر في دفاتر الشركة.

2 – بالنسبة للموجودات المتداولة:

✓ إذا انتقلت بقيمها الدفترية إلى شركة التضامن، يتم إثباتها محاسبيا بتلك القيم، وإذا انتقلت بالقيم الدفترية وكان لبعضها حساب مخصص، كما هو الحال في المدينين وأوراق القبض، فإنها تثبت بالقيم الدفترية مع المخصصات المشكلة سابقا.

- ✓ إذا تم إعادة تقدير الأصول المتداولة، فإنها تثبت بالقيم المقدرة، ما عدا حسابات المدينين وأوراق القبض، فإنها تثبت بقيمتها الدفترية القديمة.
- ✓ ويتم إثبات الفرق بين القيمة الدفترية القديمة والقيم التقديرية الجديدة، على أنه بمثابة مخصصات في دفاتر شركة التضامن.
- ✓ وحتى إذا وجدت مخصصات قديمة، فإنه يتم تعديلها وفقا للفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التقديرية لهذه الموجودات.

مثال:

بفرض أن شركة تضامن تكونت بين سعيد وشوقي برأس مال قدره 2,000,000 ل.س موزعة بينهما بالتساوي، وتضمن الاتفاق أن يسدد الشريك سعيد حصته بشيك على المصرف، بينما يسدد الشريك شوقي حصته من خلال تقديم الموجودات التالية (بدون إعادة تقييمها):

البيان	ل.س	ل.س
سيارات	1,100,000	
(-) مجمع استهلاك سيارات	(300,000)	800,000
أوراق القبض	210,000 ل.س	
(-) مخصص الآجيو	(10,000) ل.س	200,000
صافي قيم الموجودات		1,000,000

وكان الاتفاق أن تنتقل الموجودات المتداولة إلى شركة التضامن بقيمتها الدفترية، هنا:

أ – ينتقل حساب السيارات (باعتبارها أصول ثابتة) بصافي قيمتها الدفترية أي بمبلغ 800,000 ل.س دون نقل حساب مجمع استهلاك السيارات.

ب – ينتقل حساب أوراق القبض إلى شركة التضامن بقيمته الدفترية مع المخصص المتعلق به. يسدد الشريك سعيد حصته في رأس المال كما يلي:

من ح/ المصرف	1,000,000	
إلى ح/ رأس مال الشركاء	1,000,000	
1,000,000 رأس مال الشريك سعيد		
إثبات سداد الشريك عصام لخصته في رأس المال		

الإثبات المحاسبي لسداد الشريك شوقي لحصته في رأس المال كما يلي:

من مذكورين		
ح/السيارات		800,000
ح/أوراق القبض		210,000
إلى مذكورين		
ح/رأس مال الشركاء	1,000,000	
1,000,000 رأس مال الشريك شوقي		
ح/مخصص الآجيو	10,000	
إثبات سداد الشريك شوقي لحصته في رأس المال		

وتكون الميزانية الافتتاحية كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س	ل.س
رأس المال:	2,000,000	سيارات		800,000
1,000,000 رأس مال الشريك سعيد		أوراق القبض	210,000	
1,000,000 رأس مال الشريك شوقي		<u>(10,000)</u>		200,000
		المصرف		1,000,000
	2,000,000			2,000,000

3 – 3: سداد الحصص بتقديم ميزانية منشأة فردية:

قد يتم الاتفاق على أن يسدد أحد الشركاء حصته في رأس المال، عن طريق تقديم ميزانية محله التجاري، وفي هذه الحالة، يجب الاتفاق على ما إذا كانت الالتزامات والموجودات تنتقل بالكامل إلى شركة التضامن، أي سيتم انتقال الموجودات بقيمتها الدفترية وستلتزم شركة التضامن بالالتزامات المنشأة الفردية. أم سيتم إعادة تقدير قيم الأصول أو بعضها، وفي مثل هذه الحالات، تمثل زيادة قيم الموجودات المنتقلة عن قيمة الالتزامات المتعهد بها، صافي قيمة الموجودات المقدمة من قبل الشريك سداداً لحصته في رأس المال.

في هذه الحالة، يجب الأخذ بالحسبان، أنه إذا تم تقدير الحصة العينية التي يقدمها الشريك في أصول مختلفة بصفة إجمالية وليس بصورة تفصيلية، وهنا: إما أن تكون هذه القيمة الإجمالية أكبر من حصة الشريك أو أقل منها.

إذا زادت القيمة الإجمالية المقدرة لصافي الأصول عن صافي القيم الدفترية لها في دفاتر الشريك الذي قدمها للشركة، فإن الفرق يعتبر في دفاتر الشركة بمثابة شهرة محل.

مثال (1): سداد الحصص بتقديم ميزانية منشأة فردية:

اتفق محمود ومسعود في 2014/1/1 على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 6,000,000 ل.س، موزع بينهما بنسبة: 2 – 1 وقدم حصتهما في رأس المال بتاريخ 1/20 كما يلي:

1 – قدم الشريك محمود ميزانية محله التجاري الذي كانت في تاريخ الاتفاق كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
2,800,000	مباني (بعد خصم مجمع الاستهلاك)	3,800,000	رأس المال
1,000,000	سيارات		
150,000	بضاعة	200,000	أ. دفع
50,000	مدينون		
4,000,000		4,000,000	

2 – الاتفاق على تقدير صافي قيمة الموجودات التي قدمها الشريك محمود بقيمة 4,000,000 ل.س.

3 – يسدد الشريك مسعود حصته في رأس المال من خلال تقديم الموجودات التالية:

البيان	ل.س
مباني	1,000,000
أثاث	250,000
حاسب	50,000

4 – الاتفاق على إعادة تقدير قيم الموجودات التي قدمها الشريك مسعود بحيث تصبح كما يلي:

البيان	ل.س
مباني	1,850,000

أثاث	125,000
حاسب	25,000

5 – يسدد الشريكان ما يتبقى من حصصهما (إن وجد) بشيك على المصرف.

والمطلوب:

1 – إثبات المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن.

2 – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل:

1 – إثبات التعهد بتقديم موجودات:

2014 /1/1	من ح/ حصص الشركاء 4000000 حصة الشريك محمود 2000000 حصة الشريك مسعود إلى ح/ رأس المال 4000000 رأس مال الشريك محمود 2000000 رأس مال الشريك مسعود	600000	6000000
-----------	---	--------	---------

2 – بالنسبة للشريك محمود، تكون قيود إثبات ما قدمه كما يلي:

صافي قيمة الموجودات التي قدمها الشريك = مجموع الأصول (بعد استبعاد المخصصات ومجمعات الاستهلاك) مطروحا منها الالتزامات (من ميزانية المنشأة الفردية):

$$= 4000000 - 200000 = 3800000 \text{ ل.س.}$$

تم تقدير صافي الموجودات التي قدمها الشريك بقيمة اجمالية بمبلغ 4000000 ل.س. بالتالي لدينا شهرة

بمبلغ 200000 ل.س (4000000 - 3800000)، ولا يسدد الشريك أي مبلغ نقداً حيث قدرت قيمة

الموجودات التي قدمها بمبلغ 4000000 ل.س وهذا المبلغ يساوي حصة الشريك في رأس المال،

ويكون الإثبات المحاسبي كما يلي:

2014 /1/20	من مذكورين ح/ المباني ح/ سيارات ح/ بضاعة ح/ مدينون ح/ شهرة المحل إلى مذكورين حصص الشركاء 4000000 حصة الشريك محمود ح/ أ. دفع إثبات سداد الشريك محمود لحصته في رأس المال	4000000 200000	2800000 1000000 150000 50000 200000
------------	--	-------------------	---

3 – بالنسبة للشريك مسعود:

2014 /1/20	من مذكورين ح/ مباني ح/ أثاث ح/ حاسبات إلى ح/ حصص الشركاء 2000000 حصة الشريك مسعود إثبات سداد الشريك شاهر لحصته في رأس المال	2000000	1850000 125000 25000
------------	---	---------	----------------------------

4 – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة في 2014/ 1/20.

الميزانية الافتتاحية

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	6000000	<u>أصول ثابتة:</u>	
4000000 رأس مال الشريك محمود		مباني	4650000
2000000 رأس مال الشريك مسعود		سيارات	1000000
		حاسبات	25000
		الأثاث	125000
أ. دفع	200000	الشهرة	200000
		<u>أصول متداولة:</u>	
		بضاعة	150000
		مدينون	50000
	6200000		6200000

مثال (2): سداد الحصص بميزانية محل تجاري:

اتفق سامر وماهر على تكوين شركة تضامن باسم سامر وشريكه، برأس مال قدره 5,000,000 ل.س، وتضمن الاتفاق أن يسدد سامر حصته نقداً والبالغة 2,000,000 ل.س، وأن يقدم ماهر مقابل حصته البالغة 3,000,000 ل.س، ميزانية أو موجودات والتزامات محله التجاري وبعد إعادة تقديرها، والتي كانت كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
<u>رأس المال</u>	2500000	<u>أصول ثابتة:</u>	
		مباني (بعد الاستهلاك)	1900000
<u>التزامات:</u>		أثاث (بعد الاستهلاك)	300000
أوراق دفع	200000	<u>أصول متداولة:</u>	
		مخزون	500000
	2700000		2700000

وقدرت القيم السوقية لعناصر الموجودات والتزامات كما يلي:

1 – المباني بمبلغ 2000000 ل.س، والأثاث بمبلغ 250000 ل.س.

2 – باقي العناصر تبقى كما هي يتم نقلها بقيمتها الدفترية.
وقام الشريك ماهر بسداد ما يستحق عليه نقداً.

والمطلوب:

1 – إثبات المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن.

2 – إعداد الميزانية الافتتاحية.

الحل:

1 – إثبات المعالجة المحاسبية لتكوين شركة التضامن:

الشريك سامر سدد نقداً حصته البالغة 2000000 ل.س.

أما الشريك ماهر فقدم ميزانية محله التجاري، يتم حساب صافي قيمة الموجودات التي قدمها الشريك ماهر على أساس قيمتها الجديدة (بالنسبة للعناصر التي تم إعادة تقديرها أما باقي العناصر فتبقى كما هي) من خلال طرح الالتزامات من الأصول، كما يلي:

الأصول وهي:	ل.س	ل.س
مباني	2,000,000	
أثاث	250,000	
مخزون	500,000	
مجموع الأصول		2,750,000
ي طرح: الالتزامات		
أوراق الدفع	200,000	
مجموع الالتزامات		(200,000)
صافي الأصول (الموجودات)		2,550,000

بالتالي صافي قيمة ما قدمه الشريك ماهر يبلغ 2550000 ل.س وحصته تبلغ 3000000 ل.س،

لذلك قام بسداد الفرق (البالغ 450000 ل.س) نقداً.

ويتم إثبات سداد الحصص من خلال القيد التالي:

من مذكورين		
ح/المباني		2000000
ح/ الأثاث		250000
ح/ مخزون		500000
ح/ الصندوق		2450000
إلى مذكورين		
ح/ رأس مال الشركاء	5000000	
2000000 رأس مال الشريك أ		
3000000 رأس مال الشريك ب		
ح/ أ. دفع	200000	

إثبات تكوين الشركة وسداد رأس المال في حصص عينية ونقدية		
--	--	--

2 – إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة:

الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	5000000	أصول ثابتة:	
2000000 رأس مال الشريك أ		مباني	2000000
3000000 رأس مال الشريك ب		أثاث	250000
		أصول متداولة:	
التزامات متداولة		مخزون	500000
أوراق دفع	200000	الصندوق	2450000
	5200000		5200000

العمليات المرتبطة بحقوق الشركاء:

هناك العديد من العمليات المرتبطة بحقوق الشركاء في شركات التضامن تتمثل في ما يلي:

4 - 1: الحسابات الشخصية للشركاء.

أولاً: حـ / جاري الشركاء.

ثانياً: حساب توزيع الأرباح والخسائر.

4 - 2: العمليات التي تؤثر في حقوق الشركاء.

أولاً: المسحوبات وفوائدها.

ثانياً: قروض الشركاء وفوائدها.

ثالثاً: رواتب ومكافآت الشركاء.

رابعاً: الأرباح والخسائر وطرق توزيعها.

خامساً: التأمين على حياة الشركاء.

سادساً: تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر.

4 - 1: الحسابات الشخصية للشركاء:

سيتم دراسة الحسابات الشخصية بالشركاء في شركة التضامن، ممثلة في حساب جاري الشركاء وحساب توزيع الأرباح والخسائر.

أولاً: د / جاري الشركاء:

تمثل حصص الشركاء في رأس المال أحد حسابات حقوق الملكية والتي لا يجوز تعديلها إلا إذا تم تعديل عقد الشركة وإشهار هذا التعديل أصولاً. لذلك فإن باقي حقوق الشركاء تعالج في شركات التضامن في حساب خاص يسمى "حساب جاري الشركاء". إذا يعالج حساب جاري الشركاء الحقوق الخاصة بالشركاء، والتي تنتج عن توزيعات الأرباح والخسائر، والمعاملات بين الشريك وشركة التضامن. كما هو الحال في فوائد القروض التي يقدمها الشريك للشركة أو التي يأخذها من الشركة، والمكافآت والرواتب التي تمنح له، إضافة إلى مسحوبات الشريك وفوائد هذه المسحوبات.

ويجعل د/ جاري الشريك مدين بكل ما يترتب على الشريك تجاه شركة التضامن، ودائن بكل حقوق الشريك تجاه الشركة. بالتالي يمكن أن يكون رصيده مدين أو دائن، ويمكن للشريك أن يسحب من رصيد حسابه الجاري المدين، وأن يسدد رصيد حسابه الدائن، وقد يتم الاتفاق على احتساب فوائد على رصيد الحساب الجاري المدين أو تحميل الشريك فائدة على رصيد حسابه الجاري المدين.

ويجعل الحساب الجاري مدينا بجميع التزامات الشريك تجاه الشركة، مثل:

✓ مسحوبات الشريك.

✓ فائدة مسحوبات الشريك.

✓ فائدة قرض الشريك الذي يمنح له من قبل الشركة.

✓ فوائد الحساب الجاري المدين.

✓ نصيب الشريك من توزيع الخسائر.

من د/ جاري الشريك إلى مذكورين د/ مسحوبات الشريك. د/ فوائد مسحوبات الشريك د/ ت. أ. خ (نصيب الشريك من الخسائر) د/ فوائد سلف وقروض ممنوحة للشريك د/ فوائد رصيد الحساب الجاري المدين تحميل د/ جاري الشريك بما يترتب عليه		
---	--	--

أما الطرف الدائن من الحساب الجاري، فبين حقوق الشريك تجاه الشركة، مثل:

- ✓ فوائد رأس المال.
- ✓ المكافآت التي تمنح للشريك.
- ✓ رواتب تستحق للشريك.
- ✓ فوائد قروض مقدمة من الشريك للشركة.
- ✓ فوائد الحساب الجاري الدائن.
- ✓ نصيب الشريك من توزيع الأرباح.

	<p>من مذكورين</p> <p>ح/ فائدة رأس المال</p> <p>ح/ رواتب الشريك</p> <p>ح/ مكافآت الشريك</p> <p>ح/ ت. أ. خ (نصيب الشريك من الأرباح)</p> <p>ح/ فوائد قروض وسلف ممنوحة من الشريك</p> <p>ح/ فوائد رصيد الحساب الجاري الدائن</p> <p>إلى ح/ جاري الشريك</p> <p>تحويل ما يترتب للشريك إلى حسابه الجاري</p>		
--	--	--	--

ح/ جاري الشركاء

البيان	ح/ جاري الشركاء		البيان		
	أ	ب		أ	ب
<p>رصيد دائن مدور</p> <p>ح/ فائدة رأس المال</p> <p>ح/ رواتب الشريك</p> <p>ح/ مكافآت الشريك</p> <p>ح/ ت. أ. خ</p> <p>نصيب الشريك من الأرباح</p> <p>ح/ فوائد قروض وسلف ممنوحة من الشريك</p> <p>ح/ فوائد رصيد الحساب الجاري الدائن</p>			<p>رصيد مدين مدور</p> <p>ح/ مسحوبات الشريك</p> <p>ح/ فوائد مسحوبات الشريك</p> <p>ح/ ت. أ. خ</p> <p>نصيب الشريك من الخسائر</p> <p>ح/ فوائد سلف وقروض ممنوحة للشريك</p> <p>ح/ فوائد رصيد الحساب الجاري المدين</p>		

ثانياً: حساب توزيع الأرباح والخسائر:

يمسك حساب جاري الشركاء بالتوافق مع حساب توزيع الأرباح والخسائر، يبين هذا الحساب أرباح وخسائر شركة التضامن وكيفية وتوزيعها أو التصرف فيها. فيتضمن في الجانب الدائن منه: الأرباح الصافية والتي تحققها الشركة، إضافة إلى فوائد المسحوبات وفوائد الحساب الجاري المدين للشركاء، بينما يتضمن في الجانب المدين: الخسائر الصافية للشركة، إضافة إلى فوائد رأس المال التي تمنح للشركاء، وفوائد أرصدة الحسابات الجارية الدائنة المستحقة على الشركاء، ومكافآت ورواتب الشركاء ويقفل رصيد هذا الحساب في ح/ جاري الشركاء، حيث يمثل هذا الإقفال توزيع الأرباح أو الخسائر المتبقية على الشركاء بحسب النسب المحددة والمتفق عليها.

ح/ توزيع أرباح وخسائر

البيان	ل.س	ل.س	البيان	ل.س	ل.س
صافي الأرباح			صافي الخسائر		
فوائد المسحوبات			فوائد رأس المال		
شريك أ			شريك أ		
شريك ب			شريك ب		
فوائد ح/ جاري (مدين)			مكافأة الشركاء		
شريك أ			رواتب الشركاء		
شريك ب			فوائد ح/ جاري (دائن)		
ح/ جاري الشركاء			شريك أ		
شريك أ			شريك ب		
شريك ب			جاري الشركاء		
(توزيع صافي الخسارة على الشركاء)			شريك أ		
			شريك ب		
			(توزيع صافي الربح على الشركاء)		

4 – 2: العمليات التي تؤثر في حقوق الشركاء:

وتتمثل هذه العمليات فيما يلي:

أولاً: المسحوبات وفوائدها.

ثانياً: قروض الشركاء وفوائدها.

ثالثاً: رواتب ومكافآت الشركاء.

رابعاً: الأرباح والخسائر وطرق توزيعها.

خامساً: التأمين على حياة الشركاء.

سادساً: تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر.

سنركز على المسحوبات وفوائدها، وقروض الشركاء وفوائدها، والأرباح والخسائر وطرق توزيعها.

أولاً: المسحوبات وفوائدها:

تمثل المسحوبات ما يقوم الشريك بسحبه من مبالغ نقدية أو قيم عينية خلال السنة لأغراضه الشخصية،

ويجب أن ينص عقد الشركة على الحد الأقصى الذي يسمح للشريك بسحبه.

وتعالج مسحوبات الشركاء ضمن حساب خاص يفتح لهذا الغرض يسمى ح/ مسحوبات الشركاء، يفتح بخانات تحليلية حسب عدد الشركاء.

ويجعل هذا الحساب مديناً بمسحوبات لشريك،

وهنا يتم التمييز بين ما إذا كانت هذه المسحوبات نقدية أم عينية، وفي حالة ما إذا كانت المسحوبات عينية، يجب الأخذ بالحسيان ثمن أو قيمة هذه المسحوبات.

1 – المسحوبات النقدية:

يقصد بها المبالغ النقدية التي يسحبها الشركاء من الشركة، وتثبت من خلال القيد التالي:

	من ح/ المسحوبات	×××	×××
	إلى ح/ الصندوق	×××	
	أو إلى ح/ المصرف		
	إثبات المسحوبات النقدية		

2 – المسحوبات العينية:

يقصد بها البضائع والخدمات التي يسحبها الشركاء أو يستفيدون منها من الشركة. هنا يتم التمييز بين القيمة أو السعر الذي يحسب للمسحوبات، فإما أن تحسب هذه المسحوبات على أساس سعر الشراء أو سعر البيع:

أ – حساب المسحوبات العينية بثمن تكلفتها (سعر الشراء):

في هذه الحالة يتم تحديد المسحوبات على أساس تكلفتها بالنسبة لشركة التضامن، لذلك يتم اعتبارها تخفيضاً لحساب المشتريات، فعند سحب الشريك لبضاعة، ومن ثم حسابها على أساس سعر الشراء (سعر تكلفتها شرائها من قبل شركة التضامن)، فيتم إثبات ذلك بالقيود التالي:

	من ح/ المسحوبات إلى ح/ المشتريات إثبات المسحوبات العينية بثمن التكلفة		
--	---	--	--

ب – حساب المسحوبات العينية على أساس سعر البيع:

إما إذا حدد ثمن المسحوبات على أساس سعر البيع بالنسبة لشركة التضامن، فإنها تعتبر كمبيعات، وتثبت بالقيود التالي:

	من ح/ المسحوبات إلى ح/ المبيعات إثبات مسحوبات البضاعة بسعر البيع		
--	--	--	--

ويأخذ ح/ المسحوبات الشكل التالي:

تاريخ السحب	البيان	ب	أ	تاريخ السحب	البيان	ب	أ
	رصيد مدين من ح/ جاري الشركاء				إلى ح/ الصندوق ح/ المصرف ح/ المشتريات أو المبيعات		

ولحساب المسحوبات رصيد مدين بطبيعته،

ويقل هذا الرصيد في ح/ جاري الشركاء، من خلال القيد التالي:

	<u>من ح/ جاري الشركاء</u> شريك أ شريك ب <u>إلى ح/ المسحوبات</u> شريك أ شريك ب إقفال مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية		
--	---	--	--

مثال:

شركة تضامن مكونة من الشريكين (أ) و(ب)، تضمن عقد الشركة أنه بإمكان الشركاء سحب بضاعة من الشركة بشرط أن لا تتجاوز المسحوبات 150,000 ل.س على أساس التكلفة، وإذا علمت ما يلي:

أ – سحب الشريك (أ) خلال عام 2012 بضاعة تكلفتها (سعر الشراء) 100,000 ل.س وسعر بيعها 135,000 ل.س.

ب – سحب الشريك (ب) خلال نفس العام بضاعة تكلفتها (سعر الشراء) 80,000 ل.س وسعر بيعها 110,000 ل.س.

هنا:

1 – إذا كان الاتفاق على حساب المسحوبات على أساس سعر التكلفة (سعر الشراء) يتم إثباتها كما يلي:

	من ح/ المسحوبات إلى ح/ المشتريات إثبات المسحوبات العينية بثمن التكلفة	180,000	180,000
--	---	---------	---------

2 – أما إذا كان الاتفاق هو على حساب المسحوبات بسعر البيع، فيتم إثباتها بالقيود الآتي:

	من ح/ المسحوبات إلى ح/ المبيعات إثبات مسحوبات البضاعة بسعر البيع	245,000	245,000
--	--	---------	---------

من ثم (في الحالة الثانية) يتم إقفال المسحوبات كما يلي:

	<u>من ح/ جاري الشركاء</u> 135,000 شريك أ 110,000 شريك ب <u>إلى ح/ المسحوبات</u> 135,000 شريك أ 110,000 شريك ب إقفال مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية	245,000	245,000
--	---	---------	---------

فوائد المسحوبات:

إن سحب الشركاء لأموال وبضائع من الشركة يعني حرمانها من استثمار هذه الموجودات والحصول على عائد من جراء هذا الاستثمار، ومن أجل تعويض ذلك وتحقيق العدالة بين الشركاء ينص عقد الشركة عادة على احتساب فائدة على مسحوبات الشركاء وبمعدل معين حتى لا يستفيد بعض الشركاء على حساب الشركاء الآخرين، ولذلك يتم حساب فوائد على المسحوبات وفقاً لمعدل متفق عليه من تاريخ السحب حتى نهاية السنة المالية. ويتم حساب فوائد المسحوبات وفق القواعد الآتية:

- 1 – إذا تم السحب في النصف الأول من الشهر فيتم اعتبار السحب من أول الشهر.
 - 2 – أما إذا كان السحب في النصف الثاني من الشهر، فلا يؤخذ هذا الشهر بالاعتبار عند احتساب فوائد المسحوبات، وإنما البدء من الشهر الذي يليه.
- من ناحية أخرى، يؤخذ بالحسبان عند حساب فوائد المسحوبات ما إذا كان السحب لمرة واحدة أم لمرات متعددة (حالة تكرار المسحوبات)، حيث أنه:

1 – السحب لمرة واحدة: في هذه الحالة، تحسب فائدة المسحوبات كما يلي:
فائدة المسحوبات = المسحوبات × معدل الفائدة × (عدد الأشهر من تاريخ السحب حتى نهاية السنة \ 12).

2 – السحب لفترات متكررة، في هذه الحالة يوجد أكثر من طريقة لحساب فوائد المسحوبات في، فإما أن تحسب على أساس متوسط تاريخ السحب أو على أساس المتوسط المرجح زمنياً. (سنركز على طريقة متوسط تاريخ السحب)
أ – على أساس متوسط تاريخ السحب:

فائدة المسحوبات = إجمالي المسحوبات × معدل الفائدة × (عدد أشهر متوسط تاريخ السحب/12)

ومن الناحية المحاسبية، تثبت فوائد المسحوبات في الحسابات الجارية للشركاء،

	<u>من ح/ جاري الشركاء</u> شريك أ شريك ب <u>إلى ح/ فوائد المسحوبات</u> شريك أ شريك ب إثبات فوائد مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية		
--	---	--	--

ومن ثم تقفل في حساب توزيع الأرباح والخسائر من خلال القيد الآتي:

	<u>من ح/ فوائد المسحوبات</u> شريك أ شريك ب <u>إلى ح/ ت. أ. خ</u> شريك أ شريك ب إقفال فوائد مسحوبات الشركاء في ح/ ت. أ. خ		
--	--	--	--

ملاحظة:

يجب الالتزام بالفوائد المتفق عليها، أو معدل الفائدة المتفق عليه، وإذا لم ينص على هذا المعدل، فإن القاعدة العامة أن يؤخذ معدل الفائدة السائد في السوق. وإذا لم يتم النص على تواريخ السحب أو متوسط تاريخ السحب، فإنه يتم احتساب الفائدة على أساس أن متوسط تاريخ السحب هو نصف سنة، وأن المبالغ المسحوبة تتم بشكل شهري، وإذا كانت المسحوبات متساوية الدفعات وتتم بمواعيد منتظمة شهريا، يمكن اتباع القواعد التالية:

- أ- إذا كانت المسحوبات أول كل شهر، يعتبر متوسط تاريخ السحب ستة أشهر ونصف.
- ب- إذا كانت المسحوبات منتصف كل شهر، يعتبر متوسط تاريخ السحب ستة أشهر.
- ت- إذا كانت المسحوبات آخر كل شهر، يعتبر متوسط تاريخ السحب خمسة أشهر.

مثال (1):

شركة تضامن بين ماهر وسامر، وقد بلغت مسحوبات الشريك ماهر خلال عام 2012 مبلغ 100,000 ل.س، إذا علمت أنه الفائدة على المسحوبات تبلغ 10% وأن مسحوبات الشريك تمت بتاريخ 2012/7/1، فالمطلوب:

أ – حساب الفائدة على المسحوبات.

ب – إثبات القيود المحاسبية.

الحل:

أ – الفائدة على مسحوبات الشريك ماهر:

الفائدة على المسحوبات = مبلغ المسحوبات × معدل الفائدة × (عدد الأشهر/12):

عدد الأشهر يحسب من 7/1 حتى نهاية العام وهو ستة شهور.

الفائدة على المسحوبات = $100000 \times 10\% \times (12/6)$:

الفائدة = 5000 ل.س.

ب – القيود المحاسبية:

5000		من ح/ جاري الشركاء
		5000 شريك ماهر
	5000	إلى ح/ فوائد المسحوبات
		5000 شريك ماهر
		إثبات فوائد مسحوبات الشريك ماهر

مثال (2):

شركة تضامن مكونة من شريكين (أ) و(ب)، ونص عقد الشركة على أنه يحق للشريك سحب مبالغ أو قيم خلال السنة بحد أقصى 150,000 ل.س، على أن تحسب عليها فائدة بمعدل 10%، وقد تبين في نهاية السنة 12/31 أن مسحوبات الشريكين خلال العام كانت كما يلي:

الشريك	المسحوبات	متوسط فترة السحب (عدد الأشهر)
(أ)	144,000 ل.س.	8 شهور
(ب)	125,000 ل.س.	9 شهور

المطلوب:

أ – حساب الفائدة على مسحوبات كل شريك.

ب – إثبات الفائدة على المسحوبات.

الحل:

أ – حساب الفائدة على مسحوبات كل شريك:

الفائدة على المسحوبات = مبلغ المسحوبات × معدل الفائدة × [عدد الأشهر / 12].
بالنسبة للشريك (أ):

$$\text{الفائدة على المسحوبات} = 144,000 \times 10\% \times (12/8) = 9,600 \text{ ل.س.}$$

بالنسبة للشريك (ب):

$$\text{الفائدة على المسحوبات} = 125,000 \times 10\% \times (12/9) = 9,375 \text{ ل.س.}$$

ب – إثبات الفائدة على المسحوبات:

من ح/ جاري الشركاء		18,975
9,600 شريك أ		
9,375 شريك ب		
إلى ح/ فوائد المسحوبات	18,975	
9,600 شريك أ		
9,375 شريك ب		
إثبات فوائد مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية		

ثانياً: قروض الشركاء وفوائدها:

قد ترغب الشركة في توسيع أعمالها، مما يتطلب الحاجة إلى أموال إضافية، وقد تحصل على هذه الأموال عن طريق الاقتراض من البنك أو من أحد الشركاء، كما أنه يمكن أن تقوم الشركة بتقديم قروض للشركاء. ويحرر عقد بالقرض بين الشركة والشريك، يحدد فيه مبلغ القرض وتاريخ تقديمه وتاريخ سداده، ومعدل الفائدة السنوي، وطرق السداد. والقرض الدائن لا يرحل إلى ح/ رأس المال، أو يعتبر زيادة في الحساب الجاري للشريك. من الناحية المحاسبية يتم التمييز بين القرض الدائن والقرض المدين، كما يلي:

1 - القرض الدائن (القرض المقدم من الشريك للشركة):

عند حصول الشركة على قرض من أحد الشركاء، يكون دائنًا ويظهر في طرف الالتزامات، فهذا القرض دين على الشركة ويجب عليها سداده في موعد استحقاقه. ويثبت في الدفاتر المحاسبية من خلال القيد التالي:

من ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف	×××	
إلى ح/ قرض الشريك (×)	×××	
إثبات الحصول على قرض من الشريك (×)		

ويظهر في الميزانية كما يلي:

الميزانية

البيان	ل.س	البيان	ل.س
الالتزامات:			
قرض الشريك	×××		

وعند قيام الشركة بتسديد القرض يتم إثباته بالقيد التالي:

من ح/ قرض الشريك (×)	×××	
إلى ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف	×××	
سداد القرض المستحق للشريك (×)		

أما عند قيام الشركة بسداد فوائد القرض للشريك، فيتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

من ح/ فوائد قرض الشريك (×)	×××	
----------------------------	-----	--

إلى ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف سداد فوائد قرض الشريك (×)	×××	
---	-----	--

وقد يكون الاتفاق بين الشركة والشريك على أن تقوم الشركة بتسديد الفوائد والقرض معاً، عندها يكون القيد المحاسبي لإثبات ذلك كما يلي:

من مذكورين ح/ قرض الشريك (×) ح/ فوائد قرض الشريك (×) إلى ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف سداد القرض المستحق للشريك (×) والفوائد	×××	×××	×××
--	-----	-----	-----

مثال: القرض الدائن (حالة الاقتراض من الشريك):

شركة تضامن مكونة من الشريكين (أ) و(ب)، وفي تاريخ 2011/7/1 اقترضت الشركة من الشريك (أ) مبلغ 200,000 ل.س لمدة سنتين بفائدة سنوية 10%، وتضمن الاتفاق أن تقوم الشركة بسداد الفوائد المستحقة عن كل سنة في نهايتها، المطلوب:

أ – إثبات القرض في دفاتر شركة التضامن.

ب – إثبات الفوائد عن عام 2011 علماً أنه تم سدادها نقداً.

ج – إثبات قيام الشركة بسداد القرض في مواعده.

الحل:

أ – إثبات الحصول على القرض:

من ح/ الصندوق إلى ح/ قرض الشريك (أ) إثبات الحصول على قرض من الشريك	200,000	200,000	200,000
--	---------	---------	---------

ب – إثبات قيام الشركة بسداد الفوائد عن عام 2011:

فوائد قرض الشريك = مبلغ القرض × معدل الفائدة × الفترة الزمنية عن عام 2011

$$= 200,000 \times 10\% \times (12/6) = 10,000 \text{ ل.س.}$$

من ح/ فائدة قرض الشريك (أ) إلى ح/ الصندوق تسديد فائدة قرض الشريك (أ)	10,000	10,000	10,000
--	--------	--------	--------

أما إذا استحققت الفائدة، ولم يتم سدادها في تاريخ استحقاقها، فإنها تثبت في ح/جاري الشريك، من خلال القيد التالي:

10,000	من ح/ فائدة قرض الشريك إلى ح/ جاري الشريك إثبات الفائدة المستحقة للشريك عن القرض	10,000	
--------	--	--------	--

ويتم إقفال الفائدة في نهاية السنة في ح/ ملخص الدخل أو ح/ أ. خ. سواء سددت أم لا:

10,000	من ح/ ملخص الدخل (أو ح/ أ. خ). إلى ح/ فائدة قرض الشريك (أ) إقفال فائدة قرض الشريك (أ)	10,000	
--------	---	--------	--

ج – إثبات قيام الشركة بسداد القرض في مواعده:

في موعد استحقاق القرض 2013/6/30 (بعد سنتين) يتم سداده ويثبت ذلك بالقيد التالي (بفرض أنه تم سداده نقداً):

200,000	من ح/ قرض الشريك (أ) إلى ح/ الصندوق سداد القرض المستحق للشريك (أ)	200,000	
---------	---	---------	--

كما يتم إثبات سداد الفوائد عن السنة الأخيرة من خلال القيد الآتي:

فوائد قرض الشريك = مبلغ القرض × معدل الفائدة × الفترة الزمنية عن عام 2013
= 200000 × 10% × (12/6) = 10000 ل.س.

10000	من ح/ فائدة قرض الشريك (أ) إلى ح/ الصندوق تسديد فائدة قرض الشريك (أ)	10000	
-------	--	-------	--

أو من خلال قيد واحد كما يلي:

200,000	من مذكورين ح/ قرض الشريك (أ)		
10,000	ح/ فائدة قرض الشريك (أ) إلى ح/ الصندوق	210,000	
	تسديد قرض الشريك (أ) والفائدة عن السنة الأخيرة		

2 – القرض المدين (القرض الممنوح من الشركة للشريك):

إذا قدمت الشركة قرض لأحد الشركاء فيكون مدين ويظهر في جانب الأصول. فهذا القرض حق للشركة أو أحد أصولها وستحصل على قيمته في موعد استحقاقه. ويثبت القرض في هذه الحالة كما يلي:

من ح/ القرض الممنوح للشريك (×)	×××	×××
إلى ح/ الصندوق أو ح/ المصرف		
تقديم قرض للشريك (×)		

ويظهر القرض في هذه الحالة في الميزانية كما يلي:

الميزانية

البيان	ل.س	البيان	ل.س
		الأصول:	
		قرض للشريك	×××

وعند تسديد القرض يتم إثباته بالقيد التالي:

من ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف	×××	
إلى ح/ القرض الممنوح للشريك (×)		×××
قيام الشريك (×) بتسديد القرض المستحق عليه		

أما عند قيام الشريك فساد فوائد القرض الممنوح له من الشركة، فيثبت ذلك كما يلي:

من ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف	×××	
إلى ح/ فوائد القرض الممنوح للشريك (×)		×××
قيام الشريك (×) بتسديد فوائد القرض المستحق عليه		

وقد يكون الاتفاق على أن يقوم الشريك بتسديد القرض والفوائد المستحقة عليه معاً، عندها يكون القيد المحاسبي كما يلي:

من ح/ الصندوق أو من ح/ المصرف	×××	
إلى مذكورين		
ح/ القرض الممنوح للشريك (×)		×××
ح/ فوائد القرض الممنوح للشريك (×)		×××
قيام الشريك (×) بتسديد القرض المستحق عليه والفوائد		

مثال: القرض المدين (حالة القرض الممنوح للشريك):

شركة تتضامن مكونة من الشريكين محمود ومسعود، تم منح الشريك مسعود قرض قيمته 250,000 ل.س نقداً وذلك في 2012/4/1 لمدة سنة بفائدة سنوية 10%، وتم الاتفاق على أن يسدد الشريك القرض والفوائد كاملة بعد سنة.

المطلوب:

أ – إثبات منح الشريك القرض.

ب – إثبات قيام الشريك بسداد الفوائد والقرض في مواعده علماً أنه سددهما نقداً.

الحل:

أ – إثبات منح الشريك القرض:

2012/4/1	من ح/القرض الممنوح للشريك مسعود إلى ح/ الصندوق تقديم قرض للشريك مسعود	250,000	250,000
----------	---	---------	---------

ب – إثبات قيام الشريك بسداد الفوائد والقرض في 2013:/4/1

من ح/ الصندوق	إلى ح/ القرض الممنوح للشريك مسعود تسديد كامل القرض	250,000	250,000
---------------	---	---------	---------

الفوائد المستحقة على الشريك = $250000 \times 10\% = 25000$ ل.س.

من ح/ الصندوق	إلى ح/ فائدة القرض الممنوح للشريك مسعود تسديد فوائد القرض	25,000	25,000
---------------	--	--------	--------

أو من خلال قيد محاسبي واحد كما يلي:

من ح/ الصندوق	إلى مذكورين ح/ القرض الممنوح للشريك مسعود ح/ فائدة القرض الممنوح للشريك مسعود تسديد كامل القرض والفوائد	250,000 25,000	275,000
---------------	--	-------------------	---------

أما إذا استحققت الفائدة على القرض الممنوح للشريك، ولم يتم بسدادها، فإنها تثبت من خلال تحميلها على الحساب الجاري للشريك، من خلال القيد التالي:

	من حـ/ جاري الشريك إلى حـ/ فائدة القرض الممنوح للشريك مسعود تسجيل فوائد القرض الشريك على حسابه الجاري	25,000	25,000
--	---	--------	--------

وفي جميع الأحوال، سواء سددت الفائدة من قبل الشريك أم لم تسدد، فإنها تقفل في حـ/ أ. خ،
كإيراد من خلال القيد التالي:

	من حـ/ فائدة القرض الممنوح للشريك مسعود إلى حـ/ أ. خ. إقفال فوائد القرض المدين	25,000	25,000
--	--	--------	--------

ثالثاً: الأرباح والخسائر وطرق توزيعها:

تجنباً للمشاكل والمنازعات، يجب أن يتضمن عقد شركة التضامن على طريقة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء، وتختلف التشريعات من دولة لأخرى، حول كيفية توزيع الأرباح والخسائر في شركات التضامن في حال عدم نص العقد على ذلك. وفي سورية، اعتبر القانون المدني أنه يجب توزيع الأرباح والخسائر بنسب حصص الشركاء في رأس المال، وإذا كان أحد الشركاء تقتصر حصته على ما يقوم به من عمل يقدمه للشركة، وجب تقدير نصيبه من الربح أو الخسارة وفقاً لما تستفيد الشركة من العمل الذي يقدمه، وحتى إذا قدم حصة نقدية أو عينية فوق عمله، يكون له نصيب عن هذه الحصة علاوة على ذلك. إلا أنه نادراً ما تتجاهل عقود شركات التضامن طريقة توزيع الأرباح والخسائر. ومن أهم طرق توزيع الأرباح والخسائر:

1. توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي أو بنسب متفق عليها.
 2. توزيع الأرباح والخسائر بنسب الحصص في رأس المال.
 3. توزيع الأرباح والخسائر بنسب محددة بعد خصم فائدة على رأس المال.
 4. توزيع الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها بعد خصم رواتب الشركاء.
 5. توزيع الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها بعد خصم مكافآت الشركاء.
 6. توزيع الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها بعد خصم رواتب الشركاء ومكافآتهم.
 7. تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر.
- سنركز على طريقتي التوزيع للأرباح بالتساوي، وبنسب حصص رأس المال.

1 – توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي:

في هذه الحالة توزع الأرباح والخسائر بالتساوي بين الشركاء. بغض النظر على حصصهم في رأس المال. وعندما يرد في عقد الشركة أن الأرباح والخسائر توزع بالتساوي بين الشركاء فهذا يعني أن الاختلافات بين الشركاء في حجم ونوعية الخدمات الفردية المقدمة للشركة تكون ضئيلة جداً. وكذلك الأمر بالنسبة لرأس المال.

مثال:

إذا فرضنا أن شركة تضامن مكونة من شريكين أ وب، اتفقا على توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي بينهما، وقد حققت الشركة ربحاً صافياً قدره 200000 ل.س. هنا يتم إثبات توزيع الأرباح بين الشريكين من خلال القيد الآتي [حيث تبلغ حصة كل شريك من الربح 100000 ل.س]:

200000	من ح/ت. أ. خ.	
200000	إلى ح/ جاري الشركاء.	
	100000 جاري الشريك أ.	
	100000 جاري الشريك ب	
	توزيع صافي الربح بالتساوي بين الشريكين	

أما إذا حققت الشركة خسارة قدرها 200000 ل، س، فسيتم توزيعها بين الشريكين بالتساوي وتحميلها على ح/ جاري الشركاء، من خلال القيد الآتي:

200000	من ح/ جاري الشركاء.	
	100000 جاري الشريك أ.	
	100000 جاري الشريك ب	
200000	إلى ح/ت. أ. خ.	
	توزيع صافي الخسارة بالتساوي بين الشريكين	

2 – توزيع الأرباح والخسائر بنسب الحصص في رأس المال:

وفي هذه الحالة يجب الأخذ بالحسبان ما هو المقصود بنسب حصص رأس المال، إذ أن هذه النسب تخضع للتغير والتعديل، فهل هي:

- ✓ النسب في بداية السنة.
- ✓ النسب في نهاية السنة.
- ✓ متوسط النسبة في السنة ككل.

مثال:

إذا فرضنا أن شركة تضامن مكونة من شريكين أ، ب، برأس مال قدره 3000000 ل.س، موزع بينهما بنسب 2: 1، وأن الشركة حققت ربحاً صافياً عن عام 2012، بلغ 450000 ل.س، فإن نصيب كل شريك يبلغ:

$$\text{نصيب الشريك أ} = 3/2 \times 450000 = 300000 \text{ ل.س.}$$

$$\text{نصيب الشريك ب} = 3/1 \times 450000 = 150000 \text{ ل.س.}$$

ويكون قيد الإثبات المحاسبي لذلك، كما يلي:

	من ح/ت. أ. خ. إلى ح/ جاري الشركاء. 300000 جاري الشريك أ. 150000 جاري الشريك ب توزيع صافي الربح بنسب حصص رأس المال	450000	450000
--	---	--------	--------

أما إذا حققت شركة التضامن المذكورة في المثال السابق، خسارة صافية قدرها 150000 ل.
س، فإن التوزيع يكون كما يلي:

$$\text{نصيب الشريك أ} = 3/2 \times 150000 = 100000 \text{ ل.س.}$$

$$\text{نصيب الشريك ب} = 3/1 \times 150000 = 50000 \text{ ل.س.}$$

ويكون قيد الإثبات المحاسبي لذلك كما يلي:

	من ح/ جاري الشركاء. 100000 جاري الشريك أ. 50000 جاري الشريك ب إلى ح/ت. أ. خ. توزيع صافي الخسارة بنسب حصص رأس المال	150000	150000
--	--	--------	--------

التغيير في عقد شركات الأشخاص:

موجبات وأنواع التغيير في عقد الشركة.

5 – 1: تعديل رأس المال بالزيادة أو بالتخفيض.

أولاً: زيادة رأس المال.

ثانياً: تخفيض رأس المال.

5 – 2: التغيير في أشخاص العقد.

أولاً: انضمام شريك جديد.

ثانياً: انفصال شريك.

أسباب وأنواع التغيير في عقد الشركة:

يعتبر الاتفاق الكتابي بين الشركاء في شركة التضامن من خلال عقد التضامن له صفة الإلزام القانوني، ويجب إشهار جميع التغييرات والتعديلات التي تطرأ على نصوص العقد كلها. فقد يحدث في أثناء حياة الشركاء وبالاتفاق بينهم تعديل بعض نصوص العقد أو كلها، مثل زيادة رأس مال الشركة أو تخفيضه أو دخول شريك جديد أو انفصال أحد الشركاء مع استمرار الشركاء الباقين في الشركة، أو أية تعديلات أخرى، تتعلق باحتساب فوائد على رؤوس الأموال أو مكافآت للمديرين بين الشركاء، أو تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر.

ويجب إدخال أية تعديلات تتم في عقد شركة التضامن في العقد، وإشهار هذه التعديلات.

ومن الناحية المحاسبية، القضية المهمة هي إثبات هذه التعديلات، والممثلة بكل مما يلي:

✓ تعديل رأس المال بالزيادة أو بالتخفيض.

✓ انضمام شركاء جدد أو انفصال شركاء من الشركة.

أولاً: تعديل رأس المال بالزيادة أو بالتخفيض

يتضمن تعديل رأس المال إما زيادة رأس المال أو تخفيض رأس المال:

1 – زيادة رأس المال:

إن رأس المال في شركات التضامن ثابت لا يجوز تغييره بالزيادة أو النقصان، إلا أنه يجوز للشركاء الاتفاق على تعديل رأس المال إذا نص عقد الشركة على جواز تعديل رأس المال، في هذه الحالة يمكن للشركة زيادة رأس مالها. وقد تحتاج الشركة إلى التوسع في أعمالها، أو قد تحتاج إلى أموال لمقابلة التزاماتها. وقد يتعذر الحصول على هذه الأموال عن طريق الاقتراض، لذلك تلجأ الشركة أو الشركاء إلى الاتفاق على زيادة رأس المال، وتحديد نصيب كل شريك من الزيادة، وكيفية سداد تلك الزيادة، وما إذا كانت ستدفع على دفعات متتالية، وذلك بتوسيط ح/ حصص الشركاء أم لا.

وإذا تم الاتفاق على تغيير رأس المال، تتبع نفس القيود في عملية تكوين الشركة وسداد الحصص، فإذا تم سداد نصيب كل شريك مباشرة، يجعل ح/ رأس المال دائناً مقابل مديونية الصندوق أو الموجودات، إذا تم سداد الحصص نقداً أو بموجودات. أما إذا تم الاتفاق على سداد الحصص على دفعات أو لاحقاً، يتم توسيط ح/ حصص الشركاء.

أ – دفع الزيادة نقداً أو عيناً:

هنا إما أن يكون السداد من خلال تقديم أصول سواء كانت نقدية (المصرف أو الصندوق) أو عينية (كالأراضي؛ المباني؛ أو غيرها). ويكون قيد الإثبات المحاسبي، كما يلي:

من ح/ الأصل أو الموجودات المقدمة إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إثبات سداد نصيب الشريك من زيادة رأس المال			
---	--	--	--

مثال (1):

شركة تضامن بين الشريكين (أ) و(ب) برأس مال قدره 4000000 ل.س موزع بينهما بالتساوي، ويتقاسمون الأرباح والخسائر بينهم بالتساوي، في 2013/12/31 كانت ميزانية الشركة كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	4000000	مباني	2400000
2000000 رأس مال الشريك (أ)		أثاث	300000
2000000 رأس مال الشريك (ب)		مخزون	400000
دائنون	200000	صندوق	500000
		مصرف	600000
	4200000		4200000

في نفس التاريخ (2013/12/31) تم الاتفاق على زيادة رأس المال كما يلي:

- 1 – يتم زيادة رأس المال بمبلغ 1000000 ل.س موزع بين الشريكين بالتساوي.
- 2 – يسدد الشريك (أ) حصته من زيادة رأس المال عن طريق المصرف.
- 3 – يسدد الشريك (ب) حصته من زيادة رأس المال عن طريق تقديم سيارة للشركة، حيث تم الاتفاق على إعادة تقييم هذه السيارة وكانت قيمتها بعد إعادة التقييم مبلغ 500000 ل.س.

المطلوب:

- 1 – إثبات القيود المحاسبية اللازمة.
- 2 – إعداد ميزانية الشركة بعد زيادة رأس المال.

	من مذكورين		
	ح/ السيارات		500000
	ح/ المصرف		500000
	إلى ح/ رأس المال	1000000	
	500000 رأس مال الشريك (أ)		
	500000 رأس مال الشريك (ب)		
	إثبات زيادة رأس مال الشركة		

وتكون الميزانية بعد ذلك كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	5000000	مباني	2400000
2500000 رأس مال الشريك (أ)		سيارات	500000
2500000 رأس مال الشريك (ب)		أثاث	300000
دائنون	200000	مخزون	400000
		صندوق	500000
		مصرف	1100000
	5200000		5200000

ب - استخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء:

تعتبر الأرصدة الدائنة للشركاء بمثابة استحقاقات لهم على الشركة، يجب دفعها لهم، ويمكنهم استخدام أرصدة هذه الحسابات لسداد نصيبهم من زيادة رأس المال، ويتم إثبات ذلك من خلال القيد الآتي:

من ح/ جاري الشركاء جاري الشريك أ جاري الشريك ب إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إثبات سداد نصيب الشريك من زيادة رأس المال	
---	--

وفي مثل هذه الحالة، إذا كان هناك زيادة في رصيد الحساب الجاري للشريك عن نصيبه في زيادة رأس المال، يتم دفع هذه الزيادة للشريك، وإذا لم يكن الرصيد كافياً يتم دفع الباقي نقداً من قبل الشريك.

ج - استخدام الاحتياطات العامة والأرباح غير المحتجزة:

تعتبر الاحتياطات توزيعاً للربح وليست عبئاً عليه، ويتم تشكيلها لأغراض دعم المركز المالي للشركة، وتحتجز الاحتياطات من الأرباح السنوية ولا توزع على الشركاء. وقد تكون الاحتياطات مستثمرة في أصول مختلفة ولذلك قد يصعب توزيعها أو إعادة توزيعها، لمعرفة نصيب كل شريك منها، فهي مكونة من أرباح السنوات السابقة، وقد يقرر الشركاء عدم توزيع أرباح إحدى السنوات واستخدامها لتغطية كل أو بعض الزيادة في رأس المال. وتكون المعالجة المحاسبية في كلا الحالتين، بجعل ح/ الاحتياطي العام أو ح/ ت. أ. خ مديناً، وح/ رأس المال للشريك دائناً.

عند استخدام الاحتياطات لزيادة الأرباح يكون القيد المحاسبي كما يلي:

	من ح/ الاحتياطي العام إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب استخدام الاحتياطي العام لزيادة رأس المال		
--	---	--	--

عند الاتفاق على عدم توزيع أرباح إحدى السنوات، واستخدامها لزيادة رأس المال، يكون قيد الإثبات المحاسبي كما يلي:

	من ح/ ت. أ. خ. إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب استخدام الأرباح الموزعة لزيادة رأس المال		
--	--	--	--

وفي مثل هذه الحالات، يوزع الاحتياطي العام والأرباح المحتجزة على الشركاء، بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر، مع الأخذ بالحسبان أي تعديل لهذه النسبة بين الشركاء خلال المدة التي تم فيها تشكيل الاحتياطات، أو احتجزت فيها الأرباح. فقد ترجع هذه الاحتياطات أو الأرباح لعدة سنوات، وقد يكون تم تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء خلال تلك المدة.

د – استخدام قروض الشركاء (القروض الدائنة):

في حال وجود قرض للشريك (قرض دائن)، فقد يرغب أحد الشركاء في سداد حصته من زيادة رأس المال من خلال هذا القرض، وذلك إذا كان موعد استحقاق أو سداد القرض متفقا مع موعد زيادة رأس المال، وإلا فلا يجوز للشريك استخدام هذا القرض لسداد الحصّة، إلا إذا تم الاتفاق بين الشركاء على ذلك، ويتوقف سريان الفائدة على القرض منذ تاريخ الاتفاق على تحويله إلى رأس المال، وعندها يبدأ احتساب فائدة على رأس المال. ومن الناحية المحاسبية، يكون قيد إثبات استخدام الشريك للقرض الدائن لسداد نصيبه أو حصته في زيادة رأس المال من خلال القيد التالي:

	من ح/ قرض الشريك إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب استخدام قرض الشريك لزيادة رأس المال		
--	---	--	--

هـ - استخدام الأرباح الناتجة عن إعادة تقدير قيم الموجودات:

في حالة تم إعادة تقدير قيم الموجودات، أو تم الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقدير قيم الموجودات، فإن الإثبات المحاسبي يكون بجعل ح/ إعادة التقدير مدينا بالنقص في قيم الموجودات، ودائنا بالزيادة في قيم الموجودات، وإذا كان نتيجة ح/ إعادة التقدير دائنا، فإن ذلك يعني وجود أرباح نتيجة إعادة التقدير، وقد يتم الاتفاق بين الشركاء على استخدام هذه الأرباح الناتجة عن إعادة التقدير في زيادة رأس المال.

بالنسبة للمعالجة المحاسبية لإعادة تقدير قيم الموجودات، يختلف من حيث كانت إعادة التقدير ربح أو خسارة، أو بكلمات أخرى، إذا كانت نتيجة إعادة التقدير زيادة في قيم الموجودات (ربح) أو تخفيض قيم الموجودات (خسارة).
ففي حالة كانت نتيجة إعادة التقدير ربح، يكون الإثبات المحاسبي لإعادة التقدير بجعل ح/ إعادة التقدير دائنا، وح/ الموجودات، من خلال القيد التالي:

	من ح/ الموجودات (حسب نوعها) إلى ح/ إعادة التقدير إثبات إعادة تقدير الموجودات		
--	--	--	--

أما إذا كانت نتيجة إعادة التقدير خسارة (تخفيض قيمة الموجودات)، يكون الإثبات المحاسبي بجعل ح/ إعادة التقدير مدينا، وح/ الموجودات دائنا، من خلال القيد التالي:

	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ الموجودات إثبات إعادة تقدير الموجودات		
--	--	--	--

استخدام رصيد إعادة التقدير (الرصيد الدائن) لزيادة رأس المال، وذلك من خلال القيد التالي:

	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب استخدام الرصيد الدائن لـ ح/ إعادة التقدير في زيادة رأس المال		
--	---	--	--

مثال عملي:

شركة تضامن مكونة من سعد وسمير وسليم، تحت اسم شركة سعد وشركاه، يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي بينهم، ويبلغ رأس مال الشركة 5,000,000 ل.س، موزع بينهم بنسبة: 2: 1، وكانت ميزانية الشركة في 2012/12/31، كما يلي:

البيانات	ل.س	البيانات	ل.س
رأس المال	5000000	أصول ثابتة:	
رأس مال الشريك سعد	2,000,000	مباني	2,500,000
رأس مال الشريك سمير	2,000,000	سيارات	1,200,000
رأس مال الشريك سليم	1,000,000	أثاث	250,000
		أصول متداولة:	
قرض الشريك سليم	500,000	مخزون	450,000
دائنون	400,000	مدينون	200,000
		أموال جاهزة:	
		الصندوق	700,000
		مصرف	600,000
	5900000		5,900,000

وفي 2012/12/31، اتفق الشركاء على زيادة رأس المال بمقدار 1,500,000 ل.س، موزع بينهم بالتساوي، وتضمن الاتفاق ما يلي:

- 1 – يسدد الشريك سعد حصته من خلال تقديم أثاث بقيمة 150,000 ل.س، ويسدد الباقي بشيك على المصرف.
- 2 – يسدد الشريك سمير حصته نقداً.
- 3 – يسدد الشريك سليم حصته من خلال القرض المقدم من قبله.

والمطلوب:

- 1 – إثبات المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة.
- 2 – إعداد الميزانية بعد العمليات السابقة.

الحل:

- 1 – إثبات زيادة رأس المال:

مقدار زيادة رأس المال 1,500,000 ل.س، ونصيب كل شريك 500,000 ل.س.

أ – بالنسبة للشريك سعد: يقدم أثاث بقيمة 150,000 ل.س والباقي 350,000 ل.س يسدده بشيك على المصرف، ويكون الإثبات المحاسبي كما يلي:

	من مذكورين ح/ الأثاث ح/ المصرف إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك سعد إثبات زيادة رأس مال الشريك سعد	500,000	150,000 350,000
--	--	---------	--------------------

ب – بالنسبة للشريك سمير: يسدد نصيبه من الزيادة البالغة 500,000 ل.س نقداً، ويكون الإثبات المحاسبي كما يلي:

	من ح/ الصندوق إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك سمير إثبات زيادة رأس مال الشريك سمير	500,000	500,000
--	---	---------	---------

ج – بالنسبة للشريك سليم: يسدد نصيبه من الزيادة البالغة 500,000 ل.س من خلال تقديم قرضه البالغ 500,000 ل.س ويكون الإثبات المحاسبي كما يلي:

	من ح/ قرض الشريك سليم إلى ح/ رأس المال رأس مال الشريك سليم إثبات زيادة رأس مال الشريك سليم	500,000	500,000
--	---	---------	---------

2 – بيان الميزانية في 2013/1/1 (بعد زيادة رأس المال):

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	6,500,000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك سعد	2,500,000	مباني	2,500,000
رأس مال الشريك سمير	2,500,000	سيارات	1,200,000
رأس مال الشريك سليم	1,500,000	أثاث	400,000
		<u>أصول متداولة:</u>	
		مخزون	450,000
دائنون	400,000	مدينون	200,000
		<u>أموال جاهزة:</u>	
		الصندوق	1,200,000
		مصرف	950,000
	6900000		6,900,000

مثال عملي [زيادة رأس المال]:

شركة تضامن مكونة من الشريكين وسيم ووائل، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة حصصهم في رأس المال، ويبلغ رأس مال الشركة 4,000,000 ل.س، موزع بينهم بنسبة: 1-3، وكانت ميزانية الشركة في 2012/12/31، كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	4,000,000	أصول ثابتة:	
رأس مال الشريك وسيم	3,000,000	سيارات	2,250,000
رأس مال الشريك وائل	1,000,000	أثاث	350,000
		أصول متداولة:	
احتياطيات	200,000	مخزون	400,000
جاري الشريك وائل	200,000	مدينون	500,000
دائنون	500,000	أموال جاهزة:	
		الصندوق	750,000
		مصرف	650,000
	4900000		4,900,000

وفي 2012/12/31، اتفق الشركاء على زيادة رأس المال بمقدار 1,000,000 ل.س، موزع بينهما بالتساوي، وتضمن الاتفاق ما يلي:

1 - إعادة تقييم بعض الموجودات كما يلي:

- سيارات تصبح بمبلغ 2,500,000 ل.س.

- الأثاث يصبح بقيمة 325,000 ل.س.

- مخزون الضاعة يصبح بقيمة 475,000 ل.س.

2 - يسدد الشريك وسيم حصته من خلال تقديم أثاث بقيمة 300,000 ل.س، ونصيبه من الاحتياطيات، ويسدد الباقي (إن وجد) بشيك على المصرف.

3 - يسدد الشريك وائل حصته من خلال رصيد حسابه الجاري الدائن على أن يسدد الباقي من خلال نصيبه من الاحتياطيات وإذا لم يكف ذلك يسدد ما يتبقى عليه نقداً.

5 - تقرر توزيع الاحتياطي بين الشركاء.

والمطلوب:

أ- إثبات المعالجة المحاسبية للعمليات السابقة.

ب- إعداد الميزانية بعد العمليات السابقة.

الحل:

1 – توزيع الاحتياطيات:

تبلغ الاحتياطيات 200,000 ل. ستوزع بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر أي 3-1،
بالتالي يكون لدينا:

$$\text{أ – نصيب الشريك وسيم من الاحتياطيات} = \frac{3}{4} \times 200000 = 150000 \text{ ل.س.}$$

$$\text{أ – نصيب الشريك وائل من الاحتياطيات} = \frac{1}{4} \times 200000 = 50000 \text{ ل.س.}$$

2 – سداد الشريك وسيم:

يسدد الشريك وسيم نصيبه من زيادة رأس المال من خلال تقديم أثاث قيمته 300,000 ل.س
ونصيبه من الاحتياطيات والباقي (إن وجد بشيك).
تبلغ حصة الشريك وسيم من زيادة رأس المال 500,000 ل.س، ونصيبه من الاحتياطي
150,000 ل.س، والأثاث المقدم من قبله بقيمة 300,000 ل.س. بناء عليه:

ما قدمه الشريك وسيم	
البيانات	ل.س.
أثاث	300000
نصيبه من الاحتياطيات	150000
المجموع	450000
نصيب الشريك في زيادة رأس المال	500000
الباقي الذي يجب أن يسدد الشريك بشيك	50,000

ويتم إثبات قيام الشريك وسيم بسداد نصيبه من زيادة رأس المال كما يلي:

من مذكورين		
ح/ الأثاث		300,000
ح/ الاحتياطي		150,000
ح/ المصرف		50,000
إلى ح/ رأس المال	500,000	
رأس مال الشريك وسيم		
سداد الشريك وسيم لنصيبه من زيادة رأس المال		

3 – بالسبة للشريك وائل:

نصيب الشريك وائل من زيادة رأس المال 500,000 ل.س، ويسدد هذا المبلغ من خلال رصيد حسابه الجاري الدائن البالغ 200,000 ل.س. ونصيبه من الاحتياطيات 50,000 ل.س، يتقى عليه 250,000 ل.س يسدها نقداً. ويتم إثبات ذلك كما يلي:

من مذكورين		
ح/ جاري الشركاء		200,000
200000 جاري الشريك وائل		
ح/ الاحتياطي		50,000
ح/ الصندوق		250,000
إلى ح/ رأس المال	500,000	
رأس مال الشريك وائل		
سداد الشريك وائل لنصيبه من زيادة رأس المال		

4 – إعادة تقدير الموجودات:

تغيرت قيم الموجودات كما يلي:

البيان	القيم الدفترية	القيم المقدرة	الفرق
السيارات	2250000	2500000	زيادة 250000
الأثاث	350000	325000	نقص 25000
مخزون	400000	475000	زيادة 75000
الصافي	3000000	3300000	زيادة 300000

أ – إثبات زيادة قيم الموجودات:

الأصول التي زادت قيمها هي السيارات والمخزون، ويتم إثبات ذلك من خلال القيد الآتي:

	من مذكورين ح/ السيارات ح/ المخزون إلى ح/ إعادة التقدير إثبات الزيادة في قيم الموجودات	325,000	250,000 75,000
--	---	---------	-------------------

ب – إثبات انخفاض قيمة الأثاث بمبلغ 25000 ل.س:

	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ الأثاث إثبات الانخفاض في قيم الموجودات	25,000	25,000
--	---	--------	--------

ج – توزيع أرباح إعادة التقويم:

زيادة بمقدار 325,000 وانخفاض بمقدار 25,000 ل.س، وبالتالي فإن رصيد ح/ إعادة التقدير يبلغ 300,000 ل.س، يوزع بين الشركاء بنسب 3 – 1 (نسب توزيع الأرباح والخسائر)، وذلك من خلال القيد التالي:

	من ح/ إعادة التقدير إلى ح/ جاري الشركاء 225000 جاري الشريك وسيم 75000 جاري الشريك وائل توزيع أرباح إعادة التقدير بين الشركاء	300,000	300,000
--	--	---------	---------

5 – إعداد الميزانية بعد زيادة رأس المال:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال	5,000,000	أصول ثابتة:	
رأس مال الشريك وسيم	3,500,000	سيارات	2,500,000
رأس مال الشريك وائل	1,500,000	أثاث	625,000
		أصول متداولة:	
جاري الشريك وسيم	225,000	مخزون	475,000
جاري الشريك وائل	75,000	مدينون	500,000
دائنون	500,000	أموال جاهزة:	
		الصندوق	1,000,000
		مصرف	700,000
	5,600,000		5800000

يظهر الأثاث في الميزانية بمبلغ 625000 ل.س.
وهي قيمته بعد إعادة التقدير 325000 ل.س إضافة إلى قيمة الأثاث المقدم من الشريك وسيم
البالغة 300000 ل.س.
أما الصندوق فيساوي = 1000000 ل.س، وهي عبارة عن:
رصيد الصندوق قبل الزيادة 750000 ل. + 250000 ل.س الفرق الذي سدده الشريك وائل
سداداً لحصته في الزيادة.
أما المصرف فيكون 700000 ل.س
= رصيده قبل الزيادة 650000 ل.س + 50000 ل.س الفرق الذي سدده الشريك وسيم استكمالاً
لسداد حصته.

2 – تخفيض رأس المال:

يمكن أن يتفق الشركاء في شركة التضامن على تخفيض رأس المال لأسباب معينة، ويتم هذا التخفيض من خلال عدة وسائل، منها:

أ – وجود رصيد مدين لحساب الأرباح والخسائر (النتيجة خسارة):

إذا كانت نتيجة ح/ الأرباح والخسائر خسارة محققة، يجب أن يوزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها، وذلك من خلال القيد التالي:

	من ح/ جاري الشركاء جاري الشريك أ جاري الشريك ب إلى ح/ ت. أ. خ. تحميل الخسائر على الحسابات الجارية للشركاء		
--	---	--	--

إلا أنه قد يتم الاتفاق على تخفيض رأس المال بمقدار هذه الخسائر، في هذه الحالة يجب على الشركاء تسديد الأرصدة المدينة لحساباتهم الجارية. ويتم تخفيض رأس المال بالخسائر المحققة من خلال القيد التالي:

	من ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إلى ح/ ت. أ. خ. تخفيض رأس المال بالخسائر المحققة		
--	--	--	--

ب – وجود أرصدة مدينة للحسابات الجارية:

تعتبر الأرصدة المدينة للحسابات الجارية بمثابة التزام على الشركاء تجاه الشركة، لذلك يجب عليهم سداده، والمشكلة هنا هي في حال تحقيق خسائر فإن الأرصدة المدينة للحسابات الجارية، قد تظل مفتوحة للعام القادم، بحيث لا يتم سداد أرصدها من قبل الشركاء، وفي مثل هذه الحالات، قد يتفق الشركاء على تخفيض رأس المال بالأرصدة المدينة لحساباتهم الجارية، وفي حال حدوث ذلك، يتم إثباته محاسبيا من خلال القيد التالي:

	من ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إلى ح/ جاري الشركاء جاري الشريك أ جاري الشريك ب تخفيض رأس المال بالأرصدة المدينة للحسابات الجارية		
--	---	--	--

ج - خسائر إعادة التقدير:

إذا تم الاتفاق على إعادة التقدير لقيم الموجودات، أو زيادة مخصصات الأصول المتداولة، وكانت نتيجة إعادة التقدير سالبة، فقد يتم الاتفاق على تخفيض رؤوس أموال الشركاء بخسائر إعادة التقدير. ويكون القيد في هذه الحالة كما يلي:

	من ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إلى ح/ إعادة التقدير تخفيض رأس المال بخسائر إعادة التقدير		
--	---	--	--

د - تخفيض رأس المال نتيجة عدم الحاجة:

قد يزيد رأس المال المدفوع عن حاجة الشركة، مما قد يؤدي إلى وجود أموال سائلة وعاطلة، ولذلك قد يقرر الشركاء تخفيض رأس المال بهذه الزيادة، ودفعها نقداً إلى الشركاء عن طرق الصندوق أو المصرف، ويكون القيد المحاسبي في هذه الحالة كما يلي:

	من ح/ رأس المال رأس مال الشريك أ رأس مال الشريك ب إلى ح/ جاري الشركاء جاري الشريك أ جاري الشريك ب تخفيض رأس المال		
--	---	--	--

مثال عملي:

شركة تضامن مكونة من سالم و خليل، برأس مال قدره 4,500,000 ل.س، موزع بالتساوي، يفتسمون الأرباح والخسائر بنسب حصصهم في رأس المال، وكانت ميزانية الشركة في 2012/12/31، كما يلي:

البيانات	ل.س	البيانات	ل.س
رأس المال	4,500,000	أصول ثابتة:	
رأس مال الشريك سالم	2,250,000	سيارات	1,600,000
رأس مال الشريك خليل	2,250,000	آلات	1,200,000
		أثاث	250,000
		أصول متداولة:	
دائنون	300,000	مخزون	350,000
أ. دفع	200,000	أموال جاهزة:	
		الصندوق	750,000
		مصرف	850,000
	5,000,000		5,000,000

نتيجة للخسائر المتكررة التي تحقها الشركة، تقرر تخفيض رأس المال بمقدار

500,000 ل.س. موزع بينهم بالتساوي. ويتم ذلك كما يلي:

- 1 – يحصل الشريك سالم على نصيبه من تخفيض رأس المال نقداً.
- 2 – يحصل الشريك خليل على نصيبه من تخفيض رأس المال بشيك على المصرف.

والمطلوب:

1 – إثبات المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس المال.

2 – بيان الميزانية بعد التخفيض.

الحل:

نصيب كل شريك من تخفيض رأس المال يبلغ 250,000 ل.س.

أ – بالنسبة للشريك سالم: يحصل على حصته نقداً، ويثبت ذلك محاسبياً كما يلي:

	من ح/ رأس المال		250,000
	رأس مال الشريك سالم		
	إلى ح/ الصندوق	250,000	
	سداد نصيب سالم من تخفيض رأس المال نقداً		

ب – بالنسبة للشريك خليل: يحصل على حصته بشيك، ويثبت ذلك محاسبياً كما يلي:

	من ح/ رأس المال		250,000
	رأس مال الشريك خليل		
	إلى ح/ المصرف	250,000	
	سداد نصيب خليل من تخفيض رأس المال بشيك		

وتكون الميزانية بعد التعديل كما يلي:

البيلان	ل.س	البيلان	ل.س
رأس المال	4,000,000	أصول ثابتة:	
رأس مال الشريك سالم	2,000,000	سيارات	1,600,000
رأس مال الشريك خليل	2,000,000	آلات	1,200,000
		أثاث	250,000
		أصول متداولة:	
دائنون	300,000	مخزون	350,000
أ. دفع	200,000	أموال جاهزة:	
		الصندوق	500,000
		مصرف	600,000
	4,500,000		4,500,000

5 – 2: التغيير في أشخاص العقد(انضمام أو انفصال شريك أو شركاء).

أولاً: انضمام شريك جديد.

ثانياً: انفصال شريك.

5 – 2: التغيير في أشخاص العقد:

المقصود بهذا التغيير حدوث تغيير في ملكية الشركة، وذلك بانضمام أو انفصال أحد أو بعض الشركاء، إذ أن انفصال أو انضمام أحد الشركاء يعني انتهاء الشركة من الناحية القانونية، إلا أنه في الواقع العملي، تكون الشركة مستمرة، وحتى تستمر الشركة مع الحفاظ على كيانها القانوني، يتم تضمين العقد في شركات الأشخاص وقت تحريره، بنود تسمح بالاستمرار مع الحفاظ على كيانها القانوني.

من الناحية المحاسبية؛ تعتبر حصة الشريك حصة مستمرة، ويمكن أن تنتقل من شخص لآخر، وذلك بعد موافقة جميع الشركاء على ذلك، والتغيير في عقد الشركة يتطلب محاسبياً:

- أ- تنفيذ شروط الاتفاق على انضمام شريك جديد، كما هو الحال في إعادة تقدير قيم الموجودات قبل الانضمام.
- ب- تحديد المبلغ الذي يجب أن يدفعه الشريك الجديد، أو الواجب دفعه للشريك المنفصل.
- ت- دراسة تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر.

أولاً: انضمام شريك جديد:

أهم أسباب موافقة الشركاء على انضمام شريك جديد، هو الحاجة إلى أموال إضافية، وعدم الرغبة في الاقتراض من الغير، والقضاء على المنافسة وتوحيد الجهود مع الشريك الجديد المنضم، خاصة إذا كانت تتوافر لديه خبرات وإمكانيات فنية وإدارية عالية، أو لديه علامة تجارية.

من الناحية المحاسبية، يجب الأخذ بالحسبان ما يلي:

- ✓ أن تقرر الشركة إعادة تقدير القيم الدفترية للموجودات والالتزامات قبل انضمام شريك، ويتم تعديل السجلات وفق القيم المعدلة، وتحدد حصة الشريك الجديد المنضم في رأس المال (حصته في صافي موجودات الشركة) بقيمة عادلة جارية.
- ✓ عدم القيام بإجراءات إعادة التقدير، وفي هذه الحالة فإن السجلات المحاسبية تعكس القيم الدفترية الجارية، وهنا يجب تحديد الفرق بين القيم العادلة أو القيم الجارية للأصول

والقيم الدفترية، واستخدام هذا الفرق في تحديد شروط انضمام الشريك الجديد. بكلمات أخرى، فإن الشريك الجديد سيدفع مقابل حصته في رأس المال في ضوء القيمة الجارية لصفاتي موجودات الشركة، مع بقاء القيمة الدفترية لأصول الشركة بالقيم الدفترية كما هي بدون تغيير، وبالتالي فإن الشريك الجديد سيسدد قيمة أكبر من القيمة الدفترية لحصته في رأس مال الشركة.

من ناحية أخرى، يجب على الشركاء القدامى، القيام بالإجراءات التالية قبل الانضمام، سواء كان الانضمام مع بقاء رأس المال ثابتاً، أو الانضمام مع زيادة رأس المال:

- أ- إقفال الاحتياطيات والأرباح المحتجزة، في ح/ رأس المال أو في ح/ جاري الشركاء.
- ب- تسوية ح/ جاري الشركاء في ح/ المصرف إذا تم الاتفاق على ذلك.
- ت- إقفال ح/ إعادة التقدير في رأس المال إن تم الاتفاق على إعادة تقدير موجودات والتزامات الشركة.

1 – انضمام شريك جديد مع بقاء رأس المال الأصلي ثابتاً:

يترتب على هذه الحالة، تغير في حقوق ملكية الشركاء، وعددهم، ويظل رأس المال ثابتاً بدون تغيير، وفي مثل هذه الحالات، وعلى الرغم من أن رأس المال للشركة يظل ثابتاً بدون تغيير، إلا أن رأس مال كل شريك من الشركاء القدامى سيتغير، كما ستتغير نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

وتمثل هذه الحالة قيام كل أو بعض الشركاء القدامى ببيع جزء من حصصهم في رأس المال للشريك الجديد، وهنا يتم إثبات القيد التالي:

	من ح/ رأس المال (الشركاء القدامى) إلى ح/ رأس المال (الشريك الجديد) إثبات بيع جزء من رأس مال الشركاء القدامى		
--	---	--	--

ومن ثم يقوم الشريك الجديد بدفع مقابل حصته، نقداً أو عن طريق المصرف، أو بتقديم موجودات، ويتم إثبات ذلك، من خلال جعل ح/ الصندوق أو المصرف (أو الموجودات) مديناً، وح/ جاري الشركاء القدامى دائناً، من خلال القيد التالي:

	من ح/ الصندوق أو المصرف إلى ح/ جاري الشركاء القدامى إثبات سداد الشريك الجديد لمقابل حصته في رأس المال		
--	---	--	--

وبعد ذلك يحق للشركاء القدامى سحب ما سدده الشريك الجديد، ويثبت ذلك بالحسابات الجارية لهم، من خلال القيد التالي:

	من ح/ جاري الشركاء (القدامى) إلى ح/ الصندوق (أو المصرف) إثبات سحب الشركاء القدامى ثمن الجزء المباع من حصصهم		
--	--	--	--

مثال:

شركة تضامن مكونة من (أ) و(ب)، يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، كانت ميزانية الشركة في 31\12\2013 كما يلي:

البيــــــــان	ل. س	البيــــــــان	ل. س
<u>رأس المال</u>		<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك (أ) 2000000	4000000	مباني	2800000
رأس مال الشريك (ب) 2000000		أثاث	250000
دائنون	300000	<u>أصول متداولة:</u>	
أ. دفع	350000	مخزون	450000
		أوراق قبض	350000
		صندوق	800000
	4650000		4650000

وقد اتفق الشريكان على انضمام الشريك (ج)، وفق الشروط التالية:

أ- يبين الشريكان (أ) و(ب) ربع حصصهما في رأس المال إلى الشريك الجديد (ج).

ب- يسدد الشريك الجديد (ج) مقابل حصته نقداً إلى صندوق الشركة.

المطلوب:

1 – إثبات المعالجة المحاسبية لانضمام الشريك الجديد.

2 – إعداد الميزانية بعد الانضمام.

الحل:

1 – تبلغ حصة الشريك الجديد (ج) 1000000 ل.س، حيث يبيع كل شريك مبلغ 500000

ل.س، ويتم إثبات ذلك من خلال القيد الآتي:

1000000	من حـ/ رأس المال 500000 رأس مال الشريك (أ) 500000 رأس مال الشريك (ب) إلى حـ/ رأس المال 1000000 رأس مال الشريك (ج) إثبات بيع جزء من رأس مال الشركاء القدامى	1000000
---------	---	---------

حيث يؤدي هذا القيد إلى تخفيض رأس المال الشركاء القدامى بمبلغ 1000000 ل.س وإثبات رأس مال الشريك الجديد بنفس المبلغ.

2 – إثبات سداد الشريك الجديد لحصته في رأس المال:

دفع الشريك الجديد حصته نقداً، ويثبت ذلك من خلال القيد الآتي:

1000000	من حـ/ الصندوق إلى حـ/ جاري الشركاء 500000 جاري الشريك (أ) 500000 جاري الشريك (ب) إثبات سداد الشريك الجديد لمقابل حصته في رأس المال	
---------	---	--

3 – تكون الميزانية بعد انضمام الشريك الجديد كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
<u>رأس المال</u>		<u>أصول ثابتة:</u>	
1500000 رأس مال الشريك (أ)	4000000	مباني	2800000
1500000 رأس مال الشريك (ب)		أثاث	250000
1000000 رأسمال الشريك (ج)		<u>أصول متداولة:</u>	
<u>الحسابات الجارية:</u>		مخزون	450000
جاري الشريك (أ)	500000	أوراق قبض	350000
جاري الشريك (ب)	500000	صندوق	1800000
دائنون	300000		
أ. دفع	350000		
	5650000		5650000

إذا قام الشركاء القدامى بسحب المبالغ التي سدها الشريك الجديد مقابل الحصة التي باعوها إياه، فيتم إثبات ذلك بالقيد الآتي:

	إلى ح/ جاري الشركاء 500000 جاري الشريك (أ) 500000 جاري الشريك (ب) إلى ح/ الصندوق (أو المصرف) إثبات سحب الشركاء القدامى ثمن الجزء المباع من حصصهم	1000000	1000000
--	---	---------	---------

وتكون الميزانية في هذه الحالة كما يلي:

البيان	ل. س	البيان	ل. س
<u>رأس المال</u>		<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك (أ) 1500000	4000000	مباني	2800000
رأس مال الشريك (ب) 1500000		أثاث	250000
رأس مال الشريك (ج) 1000000		<u>أصول متداولة:</u>	
دائنون	300000	مخزون	450000
أ. دفع	350000	أوراق قبض	350000
		صندوق	800000
	4650000		4650000

2 - انضمام شريك جديد على أساس إضافة حصة جديدة إلى رأس المال:

في هذه الحالة يتم استثمار أموال جديدة وزيادة في رأس مال الشركة وأصولها، إضافة إلى تزايد عدد الشركاء أيضا، بمعنى أن هناك زيادة في حجم رأس المال المستثمر في الشركة، مع بقاء حصص الشركاء القدامى ثابتة، إذ سيزداد رأس مال الشركة بمقدار ما يقدمه الشريك الجديد كأصول عينية أو نقدية، وتكون القيود المحاسبية مشابهة لقيود إثبات تكوين الشركة، إذ يتم تسجيل القيد التالي لإثبات ما يقدمه الشريك الجديد سدادا لحصته في رأس المال:

من ح/ الموجودات (حسب نوعها: نقدية؛ عينية)	إلى ح/ رأس المال		
	رأس مال الشريك الجديد		
	إثبات بيع جزء من رأس مال الشركاء القدامى		

وفي هذه الحالة، هناك إضافة جديدة إلى رأس المال، ويتم توزيع أرباح إعادة تقدير الموجودات والاحتياطيات والأرباح المحتجزة، من خلال إقفالها في حسابات رأس المال للشركاء القدامى، كما يتم تسوية أرصدة الحسابات الجارية للشركاء القدامى.

ومن ناحية أخرى، يجب الأخذ بالحسبان كما هو الحال عند تكوين الشركة أن الشريك الجديد قد يقدم حصته في رأس المال من خلال تقديم ميزانية محله التجاري، وهنا لا تختلف قيود الإثبات المحاسبي عن تلك التي تسجل عند تقديم الشريك لميزانية محله في تكوين شركات التضامن، إذ تنتقل موجودات المحل التجاري إلى شركة التضامن، كما تتعهد شركة التضامن بسداد الالتزامات، كما يجب الأخذ بالحسبان أنه قد يتم إعادة تقدير موجودات المحل التجاري التي قدمها الشريك الجديد.

مثال عملي:

مروان وعدنان شريكان في شركة تضامن، يقسمان الأرباح والخسائر بنسب: 2: 3، وكانت ميزانية الشركة في 2012/12/31، كما يلي:

البيانات	ل.س	البيانات	ل.س
رأس المال	5000000	<u>أصول ثابتة:</u>	
2000000 رأس مال الشريك مروان		سيارات	2500000
3000000 رأس مال الشريك عدنان		أثاث	300000
	200000	<u>أصول متداولة:</u>	
دائنون	100000	مخزون	600000
أ. دفع		مدينون	500000
		<u>أموال جاهزة:</u>	
		مصرف	800000
		الصندوق	600000
	5300000		5300000

واتفق الشريكان على أن ينضم إليهما في 2012/1/1، الشريك غسان، على أن تبلغ حصة الشريك غسان 2000000 ل.س يسدها نقداً.

والمطلوب:

- 1 – إثبات المعالجة المحاسبية لما اتفق عليه الشركاء.
- 2 – إعداد الميزانية بعد انضمام الشريك الجديد.

الحل:

يسدد غسان حصته نقداً ويثبت ذلك محاسبياً كما يلي:

	من ح/ الصندوق		2000000
	إلى ح/ رأس المال	2000000	
	رأس مال الشريك غسان		
	إثبات سداد الشريك غسان لحصته في رأس المال		

وتظهر الميزانية بعد انضمام الشريك غسان كما يلي:

البيــــــــان	ل.س	البيــــــــان	ل.س
رأس المال	7000000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك مروان	2000000	سيارات	2500000
رأس مال الشريك عدنان	3000000	أثاث	300000
رأس مال الشريك غسان	2000000	<u>أصول متداولة:</u>	
		مخزون	600000
دائنون	200000	مدينون	500000
أ. دفع	100000	<u>أموال جاهزة:</u>	
		مصرف	800000
		الصندوق	2600000
	7300000		7300000

إذا فرضنا أن الاتفاق بين الشركاء كان في المثال السابق كما يلي:

يسدد الشريك الجديد (غسان) حصته من خلال تقديم سيارة إلى الشركة قيمتها 1200000 ل.س والباقي نقداً.

في هذه الحالة يسدد الفرق وقدره 800000 ل.س استكمالاً لسداد حصته، ويثبت ذلك كما يلي:

	من مذكورين		
	ح/ السيارات		1200000
	ح/ الصندوق		800000
	إلى ح/ رأس المال	2000000	
	رأس مال الشريك غسان		
	إثبات سداد الشريك غسان لحصته في رأس المال		

وتظهر الميزانية بعد انضمام الشريك غسان كما يلي:

ل.س	البيانات	ل.س	البيانات
3700000	<u>أصول ثابتة:</u>	7000000	رأس المال
300000	سيارات		2000000 رأس مال الشريك مروان
	أثاث		3000000 رأس مال الشريك عدنان
600000	<u>أصول متداولة:</u>		2000000 رأس مال الشريك غسان
500000	مخزون		
	مدينون	200000	دائنون
800000	<u>أموال جاهزة:</u>	100000	أ. دفع
1400000	مصرف		
	الصندوق		
7300000		7300000	

3 – انضمام شريك جديد خلال السنة المالية:

قد يحدث أن يتم انضمام شريك جديد إلى شركة التضامن في السنة المالية، أي خلال السنة المالية، وتتمثل المشكلة هنا في كيفية توزيع الأرباح والخسائر التي تتحقق عن السنة التي ينضم فيها الشريك الجديد إلى الشركة.

وفي مثل هذه الحالات، يوجد عدة طرق لمعالجة الأرباح والخسائر التي تتحقق عن السنة المالية التي ينضم فيها شريك جديد إلى الشركة. من أبرزها:

- أ- توزيع الأرباح والخسائر على أساس زمني، أو على أساس المدة التي انضم فيها الشريك إلى الشركة.
- ب- توزيع الأرباح والخسائر على أساس قيمة المبيعات قبل وبعد تاريخ الانضمام.
- ت- توزيع الأرباح والخسائر على أساس زمني بيعي، وهنا يتم الأخذ بعين الاعتبار حساب مجمل الربح والمصاريف الإدارية والمالية التي تطرح منه حتى يتم الوصول إلى صافي الربح، ويتم توزيع مجمل الربح على أساس بيعي (الطريقة ب) والمصاريف على أساس زمني (الطريقة أ). وبالتالي فإن هذه الطريقة تجمع بين الطريقتين الأولى والثانية.

ثانياً: انفصال شريك:

قد يتضمن عقد شركة التضامن ما يسمح باستمرارية وجود الكيان القانوني والاقتصادي للشركة عند انفصال أحد الشركاء بسبب الوفاة أو المرض أو الإفلاس أو غير ذلك، وذلك بعد موافقة جميع الشركاء شريطة ألا يقل عددهم عن الشريكين أو الثلاثة حسب نوع الشركة، فانفصال أحد الشركاء يعني حل الشركة وتصفيتهما، كما يعني زوال صفة الشريك من الناحية القانونية، ويحصل بالمقابل على أصول أو نقدية تساوي حقوقه حتى تاريخ الانفصال.

ويتم تحديد حقوق الشريك المنفصل في حساب يفتح لهذه الغاية، يسمى ح/ الشريك المنفصل، ويجعل هذا الحساب دائناً بجميع حقوق الشريك لدى الشركة ومدينا بجميع التزامات الشريك تجاه الشركة، أو جميع ما يترتب للشركة على الشريك، ويكون رصيد هذا الحساب مدين أو دائن، فالرصيد الدائن يجب تسديده للشريك والرصيد المدين يجب على الشريك سداؤه للشركة. ويصور ح/ الشريك المنفصل كما يلي:

ح/ الشريك المنفصل

البيان	ل.س	البيان	ل.س
من ح/ رأس مال الشريك		إلى ح/ جاري الشريك المدين	
من ح/ الرصيد الدائن لجاري الشريك		إلى ح/ فوائد مستحقة على الرصيد المدين للحساب الجاري	
من ح/ فوائد الحساب الجاري الدائن		إلى ح/ المسحوبات	
من ح/ تصفية من الاحتياطي العام		إلى ح/ ت. أ. خ. (الخسائر).	
من ح/ قرض الشريك		إلى ح/ خسائر إعادة التقدير.	
من ح/ فوائد القروض المستحقة		إلى ح/ قرض للشريك	
من ح/ مكافآت الشريك		إلى ح/ فوائد مستحقة على القرض	
من ح/ فوائد رأس المال		إلى ح/ الأصول المقدمة للشريك.	
من ح/ ت. أ. خ. (الأرباح)			
من ح/ إعادة التقدير			
من ح/ التوزيع المؤقت			
من ح/ شهرة المحل			
رصيد مدين (حقوق على الشريك)		رصيد دائن (حقوق للشريك)	

1 – حقوق الشريك المنفصل:

أ – حصته من صافي الأرباح أو الخسائر عن السنة التي تم فيها الانفصال، والمشكلة هنا أنه إذا كان الانفصال تم قبل نهاية السنة المالية، فيحدد نصيب الشريك المنفصل من الأرباح والخسائر من بداية السنة حتى تاريخ الانفصال، ويتم إثباته في ح/ مؤقت أو ح/ التوزيع (مؤقت). فإذا كان نصيب الشريك المنفصل ربحاً، يتم إثبات ذلك بالقيود التالي:

	من ح/ التوزيع (مؤقت) إلى ح/ الشريك المنفصل إثبات نصيب الشريك المنفصل من أرباح عام الانفصال		
--	--	--	--

أما إذا كان نصيب الشريك المنفصل خسارة، فيتم إثبات القيد التالي:

	من ح/ الشريك المنفصل إلى ح/ التوزيع (المؤقت) إثبات نصيب الشريك المنفصل من خسائر عام الانفصال		
--	--	--	--

ويحدد نصيب الشريك المنفصل على أساس نسبة معينة من حصته في رأس المال، أو نصيبه من أرباح سنوات سابقة، وذلك إذا تضمن عقد الشركة عدم الانتظار حتى نهاية السنة المالية لتحديد نصيب الشريك المنفصل من أرباح عام الانفصال. وفي نهاية السنة، يقفل ح/ التوزيع (مؤقت) في ح/ ت. أ. خ.

أما إذا تضمن عقد الشركة الانتظار حتى نهاية السنة المالية التي يتم فيها الانفصال، ففي هذه الحالة يتم في نهاية السنة تحديد الأرباح ما قبل الانفصال وما بعده، وتحديد نصيب الشريك المنفصل بناء على ذلك.

ب – نصيب الشريك المنفصل من أرباح وخسائر السنوات السابقة والاحتياطيات:

توزع الأرباح المحتجزة أو الاحتياطيات أو خسائر السنوات السابقة المدورة بين الشركاء جميعاً، ويحدد نصيب الشريك المنفصل من هذه العناصر وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء.

ويرحل نصيب الشريك المنفصل من هذه العناصر إلى الحساب الجاري أو ح/ رأس المال أو ح/ الشريك المنفصل.

ج – مستحقات الشريك المنفصل والتزاماته تجاه الشركة من مكافآت ورواتب وفوائد وقروض:

تحدد المكافآت والرواتب المستحقة وقروض الشريك، والفوائد المختلفة، مثل: فوائد القروض؛ فوائد رأس المال؛ فوائد الحساب الجاري؛ فوائد المسحوبات، وتقفّل في ح/ الشريك المنفصل،

وتحدد هذه الفوائد على أساس النسب المتفق عليها في عقد الشركة حتى تاريخ الانفصال كنسبة مئوية من 12 شهر.

د- حصة الشريك المنفصل من صافي موجودات الشركة الظاهرة والمستترة بقيمتها الحالية:

تحدد حصة الشريك المنفصل من صافي موجودات الشركة الظاهرة بقيمتها الحالية كحصته في رأس المال، والتي تقفل في ح/ الشريك المنفصل، أما رصيد ح/ إعادة التقدير فيتم توزيعه على الشركاء جميعاً بنسب توزيع الأرباح والخسائر، ويتم إقفال نصيب الشريك منها في ح/ الشريك المنفصل، إذا لم يتم إقفالها في ح/ رأس المال أو في ح/ جاري الشريك.

هـ - رصيد الحساب الجاري للشريك المنفصل:

يختلف الوضع هنا بحسب طبيعة رصيد هذا الحساب، كما يلي:

إذا كان رصيد الحساب الجاري للشريك وفوائده مدين، يتم إقفالهما من خلال القيد التالي:

	من ح/ الشريك المنفصل إلى مذكورين ح/ جاري الشركاء الشريك المنفصل ح/ فوائد الحساب الجاري		
--	--	--	--

إذا كان رصيد إذا كان رصيد الحساب الجاري للشريك وفوائده دائن، يتم إقفالهما من خلال القيد التالي:

	من مذكورين ح/ جاري الشركاء الشريك المنفصل ح/ فوائد الحساب الجاري إلى ح/ الشريك المنفصل		
--	--	--	--

ملاحظة: (حالات خاصة):

أ- إذا قبل الشريك المنفصل بمبلغ أقل من القيمة الدفترية لحصته في الشركة، ففي هذه الحالة يتم اعتبار الفرق بين ح/ رأس مال الشريك المنفصل والمبلغ المدفوع له، بمثابة مكافأة للشركاء الباقين، كلا بحسب حصته في صافي الربح.

ب- انفصال شريك موصي في شركة توصية بسيطة يؤدي إلى تحويل الشركة إلى شركة تضامن.

ج- انفصال شريك متضامن في شركة تضامن وإبقاء حقوقه في الشركة لاستثمارها يؤدي إلى تحويل الشركة إلى شركة توصية بسيطة.

2 – سداد حقوق الشريك المنفصل:

يختلف الإثبات المحاسبي لسداد حقوق الشريك المنفصل، بحسب طريقة سدادها، إذ أنه يمكن أن يتم سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة أو من موارد الشركاء الشخصية: سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة، يمكن أن يكون بأحد الأشكال التالية: أ-سداد حقوق الشريك المنفصل من خلال اعتبار الرصيد المستحق له بمثابة قرض، وهنا يتم إثبات القيد التالي:

	من ح/ الشريك المنفصل إلى ح/ القرض اعتبار ما يستحق للشريك المنفصل بمثابة قرض		
--	---	--	--

ب-سداد ما يستحق للشريك نقدا:

	من ح/ الشريك المنفصل إلى ح/ الصندوق (أو المصرف) سداد ما يستحق للشريك المنفصل نقديا		
--	--	--	--

ج-سداد ما يستحق للشريك المنفصل من الموارد الشخصية للشركاء: وذلك من خلال قيام الشركاء الباقين بشراء حصة الشريك المنفصل، ودفع قيمتها من الأموال الخاصة للشركاء، وهنا يتم إثبات القيد التالي:

	من ح/ الشريك المنفصل إلى ح/ رأس المال حصص الشركاء القدامى المشترين شراء حصة الشريك المنفصل من الموارد الخاصة للشركاء		
--	---	--	--

مثال عملي (1) [انفصال شريك]:

سمير و وليد ومنير شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وفي 31 / 12 / 2005 تم الاتفاق على انفصال الشريك منير، وكانت ميزانية الشركة في تاريخ الانفصال كما يلي:

البيان	ل. س	البيان	ل. س
رأس المال	4,500,000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك سمير	1,500,000	سيارات	1,200,000
رأس مال الشريك وليد	1,500,000	أثاث	200,000
رأس مال الشريك منير	1,500,000	<u>أصول متداولة:</u>	
		مخزون	650,000
أ. دفع	100,000	<u>أموال جاهزة:</u>	
		صندوق	550,000
		المصرف	2,000,000
	4,600,000		4,600,000

وقد حددت مستحقات الشريك منير بمبلغ 1,500,000 ل.س تم سدادها بشيك على المصرف.
والمطلوب:

1 – إثبات القيود المتعلقة بانفصال الشريك منير.

2 – تصوير الميزانية بعد الانفصال.

الحل:

إثبات انفصال الشريك منير:

	من ح/ رأس المال		1,500,000
	رأس مال الشريك منير		
	إلى ح/ الشريك المنفصل	1500000	
	ثبات انفصال الشريك منير		

سداد المستحق للشريك منير:

	من ح/ الشريك المنفصل		1,500,000
	إلى ح/ المصرف	1,500,000	
	سداد ما يستحق للشريك المنفصل نقدياً		

الميزانية بعد الانفصال

البيان	ل. س	البيان	ل. س
رأس المال	3,000,000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك سمير	1,500,000	سيارات	1,200,000
رأس مال الشريك وليد	1,500,000	أثاث	200,000
		<u>أصول متداولة:</u>	
أ. دفع	100,000	مخزون	650,000
		<u>أموال جاهزة:</u>	
		صندوق	550,000
		المصرف	500,000
	3,100,000		3,100,000

مثال عملي (2): [انفصال شريك]:

كنان وبنان وسان شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وفي 31\12\2012 تم الاتفاق على انفصال الشريك سنان، حيث كانت ميزانية الشركة في تاريخ الانفصال كما يلي:

البيان	ل. س	البيان	ل. س
رأس المال	6,000,000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك كنان	2,000,000	مباني	2,500,000
رأس مال الشريك بنان	2,000,000	سيارات	1,500,000
رأس مال الشريك سنان	2,000,000	<u>أصول متداولة:</u>	
<u>حسابات جارية:</u>		مخزون	350,000
جاري الشريك كنان	200,000	مدينون	250,000
جاري الشريك بنان	250,000	<u>أموال جاهزة:</u>	
قرض الشريك سنان	150,000	صندوق	3,000,000
دائنون	800,000	جاري الشريك سنان	500,000
أ. دفع	700,000		
	8,100,000		8,100,000

وتم الاتفاق بين الشركاء على ما يلي:

1 - إعادة تقدير الموجودات كما يلي:

البيان	بعد إعادة التقدير
مباني	3,000,000
سيارات	1,250,000
مخزون بضاعة	400,000
المجموع	3,650,000

2 - ترحيل رصيد ح/ إعادة التقدير إلى الحسابات الجارية.

3 - دفع ما يستحق للشريك المنفصل نقداً.

المطلوب:

1 - إعداد ح/ جاري الشريك سنان.

2 - إعداد ح/ الشريك المنفصل.

3 - إثبات القيود المتعلقة بانفصال الشريك سنان.

4 - إعداد الميزانية بعد الانفصال.

الحل:

1 - إعداد حساب جاري الشريك سنان بأخذنا بالاعتبار لنتيجة إعادة التقدير:

يمكن بيان التغير في قيم الموجودات نتيجة إعادة التقدير كما يلي:

البيان	قبل إعادة التقدير	بعد إعادة التقدير	الفرق
مباني	2,500,000	3,000,000	زيادة 500,000
سيارات	1,500,000	1,250,000	تخفيض (250,000)
مخزون بضاعة	350,000	400,000	زيادة 50,000
المجموع	4,350,000	3,650,000	زيادة 300,000

بالتالي يتم إثبات الزيادة في قيم المباني والمخزون من خلال ما يلي:

من مذكورين		
ح/ مباني		500,000
ح/ المخزون		50,000
إلى ح/ إعادة التقدير		
إثبات الزيادة في قيم الموجودات	550,000	

كما نثبت التخفيض الذي لحق بقيم السيارات من خلال القيد الآتي:

من ح/ إعادة التقدير	250,000	250,000
إلى ح/ السيارات		
إثبات التخفيض في قيمة السيارات		

من ثم يتم توزيع نتيجة إعادة التقدير بين الشركاء، حيث يبلغ رصد ح/ إعادة التقدير دائن بمبلغ 300,000 ل. س، يوزع بين الشركاء بالتساوي:

من ح/ إعادة التقدير	300,000	300,000
إلى ح/ جاري الشركاء		
100,000 جاري الشريك كنان		
100,000 جاري الشريك بنان		
100,000 جاري الشريك المنفصل سنان		
توزيع أرباح إعادة التقدير بين الشركاء		

يمكن بيان حساب جاري الشريك سنان من خلال ما يلي:

ح/ جاري الشريك سنان

البيان	ل. س	البيان	ل. س
من ح/ إعادة التقدير (توزيع أرباح إعادة التقدير)	100,000	رصيد مدين (من الميزانية)	500,000
رصيد مدين	400,000		
	500,000		500,000

2 – تحويل ما يستحق للشريك سنان إلى ح/ الشريك المنفصل سنان:

يتم تحويل جميع الحسابات المتعلقة بالشريك سنان إلى حساب الشريك المنفصل، وهي كما يلي:

أ – تحويل أرصدة حساب رأس ماله، والقرض الخاص به والمقدم منه إلى الشركة:

من مذكورين		2,000,000
ح/ رأس مال الشريك سنان		150,000
ح/ قرض الشريك سنان		
إلى ح/ الشريك المنفصل سنان	2,150,000	
إثبات نصيب الشريك المنفصل من أرباح عام الانفصال		

ب – تحميل حساب الشريك المنفصل برصيد حسابه الجاري المدين، وذلك من خلال ما يلي:

500.000	من ح/ الشريك المنفصل سنان إلى ح/ جاري الشريك المنفصل سنان	500.000
	تحميل رصيد الشريك المنفصل المدين على حسابه الجاري	

ج- معرفة رصيد الشريك المنفصل من خلال فتح ح/ الشريك المنفصل:

ح/ الشريك المنفصل سنان

البيــــــــان	ل. س	البيــــــــان	ل. س
من ح/ رأس المال	2,000,000	من ح/ جاري الشريك سنان	400,000
من ح/ قرض الشريك	150,000	الرصيد (إلى ح/ الصندوق)	1,750,000
	2,150,000		2,150,000

3 – سداد المبلغ المستحق للشريك المنفصل:

ويتم إثبات سداد ما يستحق للشريك المنفصل من خلال القيد الآتي:

1,750,000	من ح/ الشريك المنفصل سنان إلى ح/ الصندوق	1,750,000
	سداد ما يستحق للشريك المنفصل نقداً	

4 – إعداد الميزانية بعد الانفصال:

البيــــــــان	ل. س	البيــــــــان	ل. س
<u>رأس المال</u>	4,000,000	<u>أصول ثابتة:</u>	
رأس مال الشريك كنان	2,000,000	أراضي ومباني	3,000,000
رأس مال الشريك بنان	2,000,000	سيارات	1,250,000
<u>حسابات جارية</u>		<u>أصول متداولة:</u>	
جاري الشريك كنان	300,000	مخزون	400,000
جاري الشريك بنان	350,000	مدينون	250,000
		صندوق	1,250,000
دائنون	800,000		
أ. دفع	700,000		
	6,150,000		6,150,000

7 – تصفية شركات التضامن:

تعني التصفية زوال الشخصية الاعتبارية للشركة، وشطب اسمها من سجل الشركات، ثم بيع موجوداتها وتحصيل ديونها وسداد التزاماتها، وتوزيع المبالغ المتبقية على الشركاء. ويمكن القول بشكل عام أن انقضاء شركات الأشخاص يتم في الحالات التالية:

- 1 – اتفاق الشركاء جميعهم على حل الشركة أو دمجها في شركة أخرى.
- 2 – انتهاء المدة الزمنية للشركة.
- 3 – انتهاء الغرض الذي أنشئت من أجله الشركة.
- 4 – بقاء شريك واحد بعد انسحاب الشريك الآخر.
- 5 – إفلاس الشركة.
- 6 – إفلاس أحد الشركاء أو الحجر عليه، ما لم يتم الاتفاق بين الشركاء الآخرين على الاستمرار.
- 7 – فسخ عقد الشركة بحكم قضائي.
- 8 – شطب سجل الشركة بقرار المراقب بمقتضى القانون.

ويتم تعيين شخص يتولى القيام بعملية التصفية يسمى المصفي، ويجب الأخذ بالحسبان ما يلي:

- أ- عند انقضاء الشركة يتم تصفيتها وفقا لما نص عليه العقد أو طبقا لما نص عليه القانون.
- ب- إذا كان تصفية الشركة تم بشكل اختياري، يتم تعيين المصفي بالاتفاق بين جميع الشركاء، أما إذا كانت التصفية بحكم القانون فإن المحكمة هي من يعين المصفي ويحدد أجره.

ويقوم المصفي بما يلي:

- ✓ الإعلان عن تصفية الشركة في صحيفة محلية واحدة على الأقل.
 - ✓ إعداد قائمة بموجودات والتزامات الشركة.
 - ✓ بيع الموجودات وسداد الالتزامات.
 - ✓ لا يحق له التنازل عن ديون الشركة إلا بموافقة جميع الشركاء، أو بإذن من المحكمة.
 - ✓ لا يحق له إبرام عقود جديدة إلا إذا كان ذلك لأغراض الشركة.
- ووفقا للقانون، يتبع المصفي الأوليات الآتية:
- ✓ نفقات التصفية وأنعاب المصفي.
 - ✓ المبالغ المستحقة على الشركة للعاملين.
 - ✓ المبالغ المستحقة على الشركة للخزينة العامة.
 - ✓ المبالغ المستحقة على الشركة لغير الشركاء، مع مراعاة حقوق الامتياز.
 - ✓ القروض المقدمة من الشركاء وليست من حصصهم في رأس المال.

وبعد انتهاء التصفية، توزع أرباح وخسائر التصفية بحسب نسب توزيع الأرباح والخسائر إذا نص العقد على ذلك، وإلا بحسب حصص رأس المال، والمبلغ المتبقي يوزع بين الشركاء بحسب حصص رأس المال.

7 – 1: المعالجة المحاسبية للتصفية:

تختلف المعالجة المحاسبية للتصفية باختلاف طريقة التصفية، فقد يتم بيع الشركة بكاملها دفعة واحدة، أو أن قد تم بيع الموجودات كلها دفعة واحدة أو كل أصل على حده، ثم يتم سداد الالتزامات، وقد تتم التصفية بشكل تدريجي لفترة طويلة، حيث يتم بيع كل أصل على حده ثم يستخدم المبلغ المحصل لسداد الالتزامات، وهكذا حتى تنتهي عملية التصفية.

ملاحظة:

إذا تجاوزت حصة أحد الشركاء من الخسارة صافي حقوقه، فإنه يجب عليه سداد الفرق إلا إذا كان معسرا، ففي هذه الحالة يوزع الفرق على باقي الشركاء، وإذا تجاوزت صافي الخسارة حقوق الشركاء، عندئذ يجب عليهم سداد الالتزامات من أموالهم الخاصة. ومن ناحية أخرى، يقوم المصفي بفتح الحسابات التالية:

1 – ح/ التصفية، ويظهر الرصيد الناتج من عملية التصفية ويقفل هذا الرصيد في ح/ رأس المال.

2 – ح/ أ. خ. التصفية.

3 – ح/ المصرف، ويبين المدفوعات والمقبوضات الناتجة من عملية التصفية، ويمثل رصيده ما يتبقى من نقدية بعد سداد الالتزامات تجاه الغير، ويقفل هذا الرصيد في ح/ رأس المال.

4 – ح/ رأس المال، ويقفل فيه:

✓ أرباح وخسائر التصفية.

✓ الأرباح والخسائر المدورة من سنوات سابقة.

✓ الاحتياطيات.

✓ الحسابات الجارية للشركاء.

✓ القروض الممنوحة للشركاء.

ويمثل رصيد رأس المال صافي الحقوق المتبقية لهم، أو الخسائر التي يجب عليهم سدادها من أموالهم الخاصة، ويجب أن يتساوى رصيد ح/ رأس المال مع رصيد النقدية.

ووفقا لطريقة بيع الأصول وسداد الالتزامات، والمدة الزمنية الفاصلة بين العمليات المتعلقة بها، تقسم التصفية إلى تصفية سريعة وتصفية تدريجية.

7- 1- 1: التصفية السريعة:

- تتم التصفية السريعة إذا انتهت عملية التصفية خلال فترة قصيرة من الزمن، في هذه الحالة:
- ✓ إما أن يتم بيع الشركة بكاملها، بما لديها من موجودات وما عليها من التزامات دفعة واحدة.
 - ✓ أن يتم بيع الأصول دفعة واحدة واستلام قيمتها، ثم تستخدم المتحصلات النقدية لسداد الالتزامات.
 - ✓ أن يتم بيع كل أصل على حده، ثم تستخدم النقدية المحصلة في سداد الالتزامات.

أولاً: بيع الشركة دفعة واحدة مقابل مبلغ محدد:

يتم في هذه الحالة بيع الشركة دفعة واحدة إلى المشتري، حيث تنقل الموجودات إلى ملكية المشتري، الذي يتعهد بسداد الالتزامات وتحصيل ديون الشركة. ويتم في هذه الحالة فتح ح/ التصفية، حيث تقفل فيه جميع الحسابات الظاهرة في ميزانية الشركة عدا النقدية وحقوق الملكية، كما يقفل فيه مصاريف التصفية، ويسجل المبلغ المحصل في الطرف الدائن. ويجعل حساب التصفية مدينا بما يلي:

- 1 - القيمة الدفترية لموجودات الشركة القابلة للبيع.
 - 2 - جميع مصاريف التصفية بما في ذلك المصاريف القضائية وأتعاب المصفي.
 - 3 - أي خسائر أخرى تنرب على عملية التصفية، مثل اكتشاف ديون على الشركة لم تكن مثبتة في الدفاتر.
- ويجعل دائنا بما يلي:

- 1 - المخصصات ومجمعات الاستهلاك.
 - 2 - القيمة التي حصلها المصفي من بيع الموجودات أو تحصيل الديون.
 - 3 - تنازلات الدائنين عند السداد (مثل حسم تعجيل الدفع).
 - 4 - أية إيرادات أخرى خلال عملية التصفية.
- ويظهر ح/ التصفية على الشكل التالي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
-----	--------	-----	--------

الالتزامات طويلة الأجل الالتزامات قصيرة الأجل الحسابات الدائنة الأخرى (مصاريف مستحقة، إيراد مقبوض مقدما) مجمعات الاستهلاك المخصصات بجميع أشكالها القيمة البيعية (المصرف) الرصيد (خسارة التصفية)		<u>الموجودات:</u> ثابتة متداولة (عدا النقدية) حسابات مدينة أخرى (إيراد مستحق، مصاريف مدفوعة مقدما) مصاريف التصفية الرصيد (ربح التصفية)	

ويجب أن يكون ح/ المصرف مساويا لرصيد ح/ رأس المال، وذلك بعد إقفال الحسابات التالية في رأس المال:

- ✓ الاحتياطيات.
- ✓ الأرباح المحتجزة.
- ✓ الأرباح والخسائر المدورة.
- ✓ الحسابات الجارية للشركاء.

وفي هذه الحالة يظهر ح/ رأس المال على الشكل التالي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
الرصيد عند بدء التصفية من ح/ الحسابات الجارية الدائنة من ح/ الاحتياطيات من ح/ الأرباح الموزعة من ح/ التصفية (ربح التصفية) الرصيد، من ح/ المصرف (مبالغ مدفوعة من الشركاء وتستحق عليهم بعد تحديد مراكزهم)		إلى ح/ جاري الشركاء (مدين) إلى ح/ التصفية (خسارة) إلى ح/ الخسائر المرحلة الرصيد، إلى ح/ المصرف (مبالغ مستحقة للشركاء ودفعت لهم بعد تحديد مراكزهم)	

ويظهر ح/ المصرف كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
من ح/ مصاريف التصفية الرصيد، من ح/ رأس المال		الرصيد الظاهر في الميزانية إلى ح/ التصفية (ثمن بيع الشركة)	

موزعا بين الشركاء			

وتتمثل قيود اليومية في حالة التصفية السريعة فيما يلي:

إقفال الموجودات والالتزامات في ح/ التصفية، كما يلي:

	من ح/ التصفية إلى ح/ الموجودات ح/ الأراضي ح/ الآلات ح/ المدينون ح/ أ. قبض ح/ المخزون ح/ إيرادات مستحقة ح/ مصاريف مدفوعة مقدما إقفال الموجودات في ح/ التصفية		
--	--	--	--

	من مذكورين ح/ المخصصات ح/ مجتمعات الاستهلاك ح/ قروض مصرفية (للغير) ح/ أ. دفع ح/ دائنون ح/ إيرادات مقبوضة مقدما ح/ مصاريف مستحقة إلى ح/ التصفية إقفال الالتزامات في ح/ التصفية		
--	--	--	--

إثبات مصاريف التصفية عند دفعها:

	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ المصرف إثبات مصاريف التصفية		
--	---	--	--

إقفال مصاريف التصفية في ح/ التصفية:

	من ح/ التصفية		
--	---------------	--	--

	إلى ح/ مصاريف التصفية إقفال مصاريف التصفية		
--	---	--	--

د- إثبات بيع الشركة على المصرف:

	من ح/ المصرف إلى ح/ التصفية إثبات بيع الشركة دفعة واحدة		
--	---	--	--

مثال (1): بيع الشركة دفعة واحدة (تصفية سريعة):

نبين في ما يلي مثال يظهر كيفية تصفية الشركة بموجب التصفية السريعة:

بفرض أن شركة تضامن مكونة من الشريكين (أ) و(ب) يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسب 2-

1، كانت ميزانيتها في 31/12/2012 كما يلي (بشكل ملخص):

البيان	ل.س	البيان	ل.س
<u>رأس المال:</u>	3000000	صافي أصول ثابتة	1000000
2000000 رأس مال (أ)		صافي أصول متداولة	800000
1000000 رأس مال (ب)		(ما عدا المصرف)	
التزامات	300000	المصرف	1500000
	3300000		3300000

ونظرا لانتهاؤ الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيتها في 31/12/2012، وقام

المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، بمبلغ 2500000 ل.س، حيث بلغت مصاريف التصفية

100000 ل.س.

مباشرة يمكن حساب نتيجة التصفية كما يلي:

البيان	ل.س
صافي مجموع الأصول (بدون المصرف)	1800000
يطرح: الالتزامات	(300000)
	1500000
يضاف: مصاريف التصفية	100000
المجموع	1600000
ثمن بيع الشركة	2500000
نتيجة التصفية (هنا ربح)	900000

بالتالي تكون ميزانية الشركة بعد بيع الشركة كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
--------	-----	--------	-----

رأس المال:	3000000		
2000000 رأس مال (أ)		المصرف	3900000
1000000 رأس مال (ب)			
التصفية (ربح التصفية)	900000		
	3900000		5650000

وتم حساب رصيد المصرف كما يلي:

ل.س	البيان
1500000	رصيد المصرف في الميزانية
(100000)	يطرح: مصاريف التصفية
1400000	
2500000	يضاف: ثمن بيع الشركة
3900000	رصيد المصرف النهائي (قبل سداد الحصص للشركاء)

من خلال ذلك، المطلوب الإجابة على الأسئلة التالية:

<p>1 – تبلغ حصة الشريك (أ) من نتيجة التصفية:</p> <p>260000 ل.س.</p> <p>650000 ل.س.</p> <p>300000 ل.س.</p> <p>600000 ل.س.</p> <p>نتيجة التصفية (ربح) 900000 ل.س توزع بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر [أي2:</p> <p>1]، بالتالي يكون نصيب الشريك (أ) = $3/2 \times 900000 = 600000$ ل.س.</p>
<p>2 – تبلغ حصة الشريك (ب) من نتيجة التصفية:</p> <p>260000 ل.س.</p> <p>650000 ل.س.</p> <p>300000 ل.س.</p> <p>600000 ل.س.</p> <p>نصيب (ب) من نتيجة التصفية = $3/1 \times 900000 = 300000$ ل.س.</p>
<p>3 – يحصل الشريك (أ) من تصفية الشركة وبيعها على مبلغ:</p>

2600000 ل.س.
2000000 ل.س.
3000000 ل.س.
3390000 ل.س.
نصيب الشريك (أ) = رأس ماله + نصيبه من ربح التصفية = 2000000 + 600000 = 2600000 ل.س.
4 - يحصل الشريك (ب) من تصفية الشركة وبيعها على مبلغ:
2260000 ل.س.
2000000 ل.س.
3000000 ل.س.
1300000 ل.س.
نصيب الشريك (ب) = رأس ماله + نصيبه من ربح التصفية = 1000000 + 300000 = 1300000 ل.س.

مثال (2): بيع الشركة دفعة واحدة (تصفية سريعة)

حسام وبسام شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسب: 2: 1، وفي 2012/12/31، كانت ميزانية الشركة كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س	
<u>رأس المال:</u>	3200000	<u>أصول ثابتة:</u>		
رأس مال حسام 2000000		سيارات	3000000	
رأس مال بسام 1200000		(-) مجمع أ. سيارات	(1400000)	1600000
		أثاث	500000	
قرض مصرفي	300000	(-) مجمع أ. سيارات	(350000)	150000
		<u>أصول متداولة:</u>		
دائنون	200000	مخزون		600000
		مدينون	450000	
		(-) مخصص ديون م. فيها	(25000)	425000
		مصرف		925000
	3700000			3700000

ونظرا لانتهاء الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيتها في 2012/12/31، وقام المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، بمبلغ 3000000 ل.س، حيث بلغت مصاريف التصفية 50000 ل.س.

والمطلوب:

1 – إثبات قيود اليومية لعملية التصفية.

2 – فتح الحسابات اللازمة.

الحل:

1 – قيود اليومية:

أ – إقفال الموجودات في ح/ التصفية:

من ح/ التصفية		4550000
إلى مذكورين		
ح/ السيارات	3000000	
ح/ الأثاث	500000	
ح/ المخزون	600000	
ح/ المدينون	450000	
إقفال الموجودات في ح/ التصفية		

ب – إقفال الالتزامات والمخصصات ومجمعات الاستهلاك في ح/ التصفية:

من مذكورين		
ح/ قروض مصرفية (للغير)		300000
ح/ دائنون		200000
ح/ مجمع استهلاك سيارات		1400000
ح/ مجمع استهلاك أثاث		350000
ح/ مخصص د.م. فيها		25000
إلى ح/ التصفية	2275000	
إقفال الالتزامات في ح/ التصفية		

ج – إثبات مصاريف التصفية:

من ح/ مصاريف التصفية		50000
إلى ح/ المصرف	50000	
إثبات مصاريف التصفية		

د – إقفال مصاريف التصفية في ح/ التصفية:

50000	من حـ/ التصفية	إلى حـ/ مصاريف التصفية
50000		

هـ - إثبات بيع الشركة على المصرف:

3000000	من حـ/ المصرف	إلى حـ/ التصفية
3000000		إثبات بيع الشركة دفعة واحدة

و - إقفال الحسابات التي تعود لحقوق الشركاء في حـ/ رأس المال، في هذا المثال لا توجد حسابات عائدة لحقوق الشركاء مثل قروض الشركاء والحسابات الجارية والاحتياطيات.

ويظهر حساب التصفية على الشكل التالي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
3000000	حـ/ السيارات	300000	حـ/ قروض مصرفية (للغير)
500000	حـ/ الأثاث	200000	حـ/ دائنون
600000	حـ/ المخزون	1400000	حـ/ مجمع استهلاك سيارات
450000	حـ/ المدينون	350000	حـ/ مجمع استهلاك أثاث
50000	مصاريف التصفية	25000	حـ/ مخصص د. م. فيها
		3000000	حـ/ المصرف (ثمن بيع الشركة)
675000	الرصيد (ربح التصفية)، يوزع بين الشركاء: إلى حـ/ رأس المال: 450000 رأس مال حسام 225000 رأس مال بسام		
5275000		5275000	

ز - إقفال رصيد حـ/ التصفية في حـ/ رأس المال:

رصيد التصفية 675000 ل.س، يوزع بين الشركاء بنسب: 2: 1.

نصيب الشريك حسام: $675000 \times \frac{3}{2} = 450000$ ل.س

نصيب الشريك بسام: $675000 \times \frac{3}{1} = 225000$ ل.س

675000	من التصفية	إلى حـ/ رأس المال
675000		

450000 رأس مال الشريك حسام		
225000 رأس مال الشريك بسام		
إقفال رصيد التصفية في رأس المال		

ح/د رأس المال

حسام	بسام	البيان	حسام	بسام	البيان
		رصيد	2000000	1200000	
		من ح/د التصفية	450000	225000	
		الرصيد إلى ح/د المصرف			
			2450000	1425000	
			2450000	1425000	

أما ح/د المصرف، فيظهر كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
من ح/د مصاريف التصفية	50000	الرصيد إلى ح/د التصفية (ثمن بيع الشركة)	925000
الرصيد من ح/د رأس المال	3875000		3000000
2450000 رأس مال حسام			
1425000 رأس مال بسام			
	3925000		3925000

ثانياً: بيع موجودات الشركة دفعة واحدة ثم سداد الالتزامات:

لا يختلف الوضع كثيراً في هذه الحالة عن الحالة السابقة، ويتمثل الفرق الرئيسي أن الدائنين أو الالتزامات يتم سدادها عن طريق المصرف، بالتالي فإن حسابات الالتزامات تجاه الغير تقفل في ح/ المصرف وليس في ح/ التصفية، كما أنه عند سداد الالتزامات تظهر بعض الديون الجديدة غير المثبتة التي يتم سدادها، والتي تقفل في ح/ التصفية، أو قد يتنازل بعض الدائنين عن ديون لقاء الدفع لهم، ويظهر ذلك في الجانب المدين من ح/ التصفية. وتكون قيود إقفال الموجودات في ح/ التصفية من خلال القيد التالي:

	من ح/ التصفية إلى ح/ الموجودات ح/ الأراضي ح/ الآلات ح/ المدينون ح/ أ. قبض ح/ المخزون ح/ إيرادات مستحقة ح/ مصاريف مدفوعة مقدما إقفال الموجودات في ح/ التصفية		
--	--	--	--

ويتم إقفال المخصصات والديون غير المسجلة التي تظهر أثناء التصفية في ح/ التصفية:

	من مذكورين ح/ مخصص د. مشكوك ح/ مجمع استهلاك أثاث الخ إلى ح/ التصفية إقفال المخصصات في ح/ التصفية		
--	---	--	--

ويتم إثبات بيع الموجودات

	من ح/ المصرف إلى ح/ التصفية إثبات بيع موجودات الشركة دفعة واحدة		
--	---	--	--

وفي هذه الحالة يظهر ح/ التصفية كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	الموجودات: ثابتة متداولة (عدا النقدية) ح/ الدائنين (ديون غير مسجلة ظهرت عند التصفية) مصاريف التصفية الرصيد (ربح التصفية)		المخصصات بجميع أشكالها ح/ الدائنين (تنازل الدائنين عن بعض ديونهم) ح/ المصرف (ثمن بيع الموجودات) الرصيد (خسارة التصفية)

من ثم يتم إثبات مصاريف التصفية في ح/ المصرف وإقفالها في ح/ التصفية، وتسديد الديون على المصرف. ويظهر ح/ المصرف في هذه الحالة كما يلي:

ل.س	البيان	ل.س	البيان
	الرصيد الظاهر في الميزانية إلى ح/ التصفية (ثمن بيع الموجودات)		من ح/ مصاريف التصفية من ح/ الدائنين الرصيد، من ح/ رأس المال موزعا بين الشركاء

أما ح/ رأس المال فلا يتغير عن الحالة السابقة.

مثال: تصفية شركات التضامن بطريقة التصفية السريعة، بيع موجودات الشركة دفعة واحدة ثم سداد التزاماتها:

شركة تضامن مكونة من الشريكين محمود ومسعود يتقاسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، كانت ميزانية الشركة في 2012/12/31 كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س	ل.س
<u>رأس المال:</u>	4000000	<u>أصول ثابتة:</u>		
رأس مال محمود	2000000	مباني	2500000	
رأس مال مسعود	2000000	(-) مجمع أ. مباني	(1200000)	1300000
		سيارات	2000000	
		(-) مجمع أ. سيارات	(800000)	1200000
دائنون	200000	أثاث	400000	
أوراق دفع	200000	(-) مجمع أ. سيارات	(250000)	150000
		<u>أصول متداولة:</u>		
		مخزون		600000
		أوراق قبض	600000	
		(-) مخصص آجيو	(15000)	585000
		مصرف		565000
	4400000			4400000

ونظراً لانتهاؤ الغرض الذي تأسست الشركة من أجله تمت تصفيتها في نفس التاريخ، وقام المصفي ببيع موجودات الشركة دفعة واحدة بمبلغ 3615000 ل.س وسدد التزاماتها، وبلغت مصاريف التصفية 100000 ل.س.

والمطلوب

1 – إثبات قيود اليومية.

2 – فتح الحسابات المطلوبة.

الحل:

يمكن حساب نتيجة التصفية مباشرة ورصيد المصرف بعد بيع الشركة كما يلي:

البيان	ل. س
الأصول بعد مجموع الاستهلاك	3835000
يضاف مصاريف التصفية	100000
	3935000
ثمن بيع الموجودات	3615000

بالتالي هناك خسائر تصفية قدرها 320000 ل.س.

رصيد المصرف:

البيان	ل. س
الرصيد في الميزانية قبل التصفية	565000
يضاف: ثمن بيع الأصول	3615000
يطرح: سداد الالتزامات	(400000)
يطرح: مصاريف التصفية	(100000)
الرصيد بعد بيع الشركة	3680000

ورصيد رأس المال بعد إقفال حساب التصفية فيه يصبح 4000000 - 320000 (خسائر)

التصفية) = 3680000 ل.س (يساوي رصيد رأس المال).

1 - إثبات قيود اليومية:

أ - إقفال الموجودات في ح/ التصفية:

من ح/ التصفية		6100000
إلى مذكورين		
ح/ المباني	2500000	
ح/ السيارات	2000000	
ح/ الأثاث	400000	
ح/ المخزون	600000	
ح/ أوراق القبض	600000	
إقفال الموجودات في ح/ التصفية		

ب - إقفال المخصصات ومجمعات الاستهلاك في ح/ التصفية:

من مذكورين		
ح/ مجمع استهلاك مباني		1200000
ح/ مجمع استهلاك سيارات		800000
ح/ مجمع استهلاك أثاث		250000
ح/ مخصص آجيو		15000
إلى ح/ التصفية	2265000	
إقفال الالتزامات في ح/ التصفية		

ج - إثبات مصاريف التصفية:

من ح/ مصاريف التصفية		100000
إلى ح/ المصرف	100000	
إثبات مصاريف التصفية		

د - إقفال مصاريف التصفية في ح/ التصفية:

من ح/ التصفية		100000
إلى ح/ مصاريف التصفية	100000	

هـ - إثبات بيع الشركة على المصرف:

من ح/ المصرف		4000000
إلى ح/ التصفية	4000000	
إثبات بيع الشركة دفعة واحدة		

و - إثبات سداد الالتزامات:

من مذكورين		400000
ح/ الدائنون	200000	
ح/ أوراق الدفع	200000	
إلى ح/ المصرف		
إثبات سداد الالتزامات		

ز - إقفال الحسابات التي تعود لحقوق الشركاء في ح/ رأس المال، في هذا المثال لا يوجد مثل هذه الحسابات.

ويظهر حساب التصفية على الشكل التالي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
		ح/ المباني	2500000
		ح/ السيارات	2000000
ح/ مجمع استهلاك مباني	1200000	ح/ الأثاث	400000
ح/ مجمع استهلاك سيارات	800000	ح/ المخزون	600000
ح/ مجمع استهلاك أثاث	250000	ح/ أوراق القبض	600000
ح/ مخصص آجيو	15000	مصاريف التصفية	100000
ح/ المصرف (ثمن بيع الشركة)	3615000		
الرصيد (خسائر التصفية)، يوزع بين الشركاء: إلى ح/ رأس المال: رأس مال محمود 160000 رأس مال مسعود 160000	320000		
	6200000		6200000

ح - إقفال رصيد ح/ التصفية في ح/ رأس المال:

رصيد التصفية 320000 ل.س، يوزع بين الشركاء بالتساوي.

نصيب الشريك محمود: $160000 = 2/1 \times 320000$ ل.س

نصيب الشريك مسعود: $160000 = 2/1 \times 320000$ ل.س

من التصفية	320000	
إلى ح/ رأس المال	320000	
رأس مال الشريك محمود 160000		
رأس مال الشريك مسعود 160000		
إقفال رصيد التصفية في رأس المال		

ح/ رأس المال

البيان	محمود	مسعود	البيان	محمود	مسعود
من ح/ التصفية	2000000	2000000			
			إلى ح/ التصفية	160000	160000
			الرصيد	1840000	1840000
			إلى ح/ المصرف		

	2000000	2000000		2000000	2000000
--	---------	---------	--	---------	---------

أما ح/ المصرف، فيظهر كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
من ح/ مصاريف التصفية	100000	الرصيد	565000
من ح/ الدائون	200000	إلى ح/ التصفية (ثمن بيع الشركة)	3615000
من ح/ اوراق الجفع	200000		
الرصيد	3680000		
من ح/ رأس المال			
1840000 رأس مال حسام			
1840000 رأس مال بسام			
	4180000		4180000

شركة تضامن مؤلفة من أ وب وج الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة (1:1:2) على التوالي. وقد كانت ميزانيتها بتاريخ 2014/12/31 كما يلي:

البيان	جزئي	كلي	البيان	جزئي	كلي
حقوق الملكية:			أصول ثابتة:		
رأس المال:	400,000		مباني	200,000	
200,000 الشريك أ			(-) مجمع أ. مباني	(60,000)	140,000
100,000 الشريك ب			أصول متداولة:		
100,000 الشريك ج			مخزون 12/31	80,000	
+ أرباح غير موزعة	40,000	440,000	(-) مخصص هـ. أ.	(10,000)	70,000
		0	مخزون		
التزامات متداولة:			مدينون	100,000	
دائون		80,000	(-) مخصص د.م. فيها	(20,000)	80,000
أوراق دفع		25,000	مصرف		260,000
مصروف إيجار مستحق		5,000	إيرادات مستحقة		10,000
جاري الشريك ج		10,000			0
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية		560,000	مجموع الأصول		560,000
		0			0

وقد تقرر تصفية الشركة، وقام المصفي ببيع الشركة مقابل مبلغ 400,000 ل.س. حيث تعهد المشتري بتحصيل الديون وسداد الالتزامات، وبلغت مصاريف التصفية 10,000 ل.س. وقد تم الاتفاق على توزيع أرباح وخسائر التصفية حسب حصص الشركاء في رأس المال. **والمطلوب: إعداد الحسابات التالية: أ - ح/ التصفية. ب - ح/ رأس المال. ج - ح/ المصرف.**

7 - 2: المعالجة المحاسبية لنتائج التصفية:

ينتج عن التصفية ربح أو خسارة، ويتحدد مقدار الربح أو الخسارة وفقاً للفرق بين النقدية المتبقية بعد تحصيل الديون وبيع الأصول وسداد الالتزامات، وبين حقوق الشركاء. وتعتبر نتيجة التصفية ربحاً إذا كانت النقدية أكبر حقوق الشركاء وخسارة إذا كانت حقوق الشركاء أكبر من النقدية المتبقية.

وعند توزيع الأرباح والخسائر، يجب الأخذ بالحسبان نسب التوزيع بين الشركاء وحصصهم في رأس المال، وبناء عليه تظهر احتمالات التوزيع التالية:

- 1 - أن يتضمن عقد الشركة بنداً خاصاً يحدد كيفية توزيع أرباح وخسائر التصفية على الشركاء، وفي هذه الحالة تطبق النسب المنصوص عليها في العقد، وإذا لم يتضمن العقد مثل هذا البند، يتم توزيع أرباح وخسائر التصفية بموجب نسب رأس مال الشركاء.
- 2 - ألا يتضمن العقد على بند خاص بتحديد نسب توزيع أرباح وخسائر التصفية، وفي هذه الحالة يتم الرجوع إلى القانون المحلي للبلد لموطن الشركة، لتوزيع أرباح وخسائر التصفية وفقاً للنسب المنصوص عنها في القانون.

من ناحية أخرى، تنشأ بعض المشاكل عند توزيع أرباح وخسائر التصفية على الشركاء، بغض النظر عن النسب المستخدمة في التوزيع، كما يلي:

- أ- قد تكون حصة كل شريك من الخسارة أقل من حقوقه أو أكبر من حقوقه، وفي مثل هذه الحالات يتم توزيع باقي حصته من الخسارة على باقي الشركاء إذا كان معسراً.
- ب- إذا تجاوزت الخسارة حقوق كامل الشركاء وجب عليهم سداد الالتزامات المتبقية من أموالهم الخاصة، وهنا يجب الأخذ بالحسبان الكفاءة المالية لكل شريك، فإذا كان جميع الشركاء موسرين، فإن كل منهم يسدد ما يعادل حصته من الخسارة، وإذا كان أحدهم معسراً، يتحمل باقي الشركاء الموسرين حصته من الخسارة. وإذا كان جميعهم معسرين، يتحمل الدائنون الخسارة المتبقية، ويتنازل كل منهم عن حصة من ديونه بحسب نسبة المبلغ المستحق لكل منهم إلى مجموع الديون، ويحق للدائنين مطالبة الشركاء ببقية ديونهم إذا تحسنت القدرة المالية للشركاء أو لأحدهم.

الحالة الأولى: نتيجة التصفية ربح:

تحدث هذه الحالة إذا يتبقى مبلغ بعد سداد كافة التزامات الشركة، ويكون هذا المبلغ المتبقي أكبر من مجموع حقوق الشركاء، وهنا لا تنشأ أي مشكلة محاسبية لمعالجة نتائج التصفية، إذ يتم سداد كامل حقوق الشركاء.

مثال عملي:

شركة تضامن مكونة ناصر وماهر يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسب 3:2، كانت ميزانيتها في 2012/12/31 كما يلي (بشكل ملخص):

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	5000000	صافي أصول ثابتة	2300000
3000000 رأس مال ناصر		صافي أصول متداولة	2600000
2000000 رأس مال ماهر		(ما عدا المصرف)	
التزامات	500000	المصرف	600000
	5500000		5500000

ونظرا لانتهاء الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيتها في 2012/12/31، وقام المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، بمبلغ 5200000 ل.س، حيث بلغت مصاريف التصفية 150000 ل.س.

ويظهر حساب التصفية على الشكل التالي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
التزامات	500000	الأصول الثابتة	2300000
		الأصول المتداولة	2600000
ح/ المصرف (ثمن بيع الشركة)	5200000	مصاريف التصفية	150000
		الرصيد (ربح التصفية)، يوزع بين الشركاء: إلى ح/ رأس المال: 390000 رأس مال حسام 260000 رأس مال بسام	650000
	5700000		5700000

و – إقفال رصيد ح/ التصفية في ح/ رأس المال:

رصيد التصفية 650000 ل. س، يوزع بين الشركاء بنسب: 3: 2.

نصيب الشريك ناصر: $5/3 \times 650000 = 390000$ ل. س

نصيب الشريك ماهر: $5/2 \times 650000 = 260000$ ل. س

650000	من التصفية إلى ح/ رأس المال 390000 رأس مال الشريك ناصر 260000 رأس مال الشريك ماهر إقفال رصيد التصفية في رأس المال	650000
--------	---	--------

ح/ رأس المال

ناصر	ماهر	البيان	ناصر	ماهر	البيان
	2000000	رصيد	3000000		
	260000	من ح/ التصفية	390000		
		الرصيد إلى ح/ المصرف		2260000	3390000
	2260000		3390000	2260000	3390000

أما ح/ المصرف، فيظهر كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
من ح/ مصاريف التصفية	150000	الرصيد	600000
الرصيد من ح/ رأس المال	5650000	إلى ح/ التصفية (ثمن بيع الشركة)	5200000
3390000 رأس مال حسام			
2260000 رأس مال بسام			
	3925000		5800000

نفس المسألة السابقة بشكل آخر:

شركة تضامن مكونة من ناصر وماهر يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسب 3:2، كانت ميزانيتها في 31/12/2012 كما يلي (بشكل ملخص):

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	5000000	صافي أصول ثابتة	2300000
3000000 رأس مال ناصر		صافي أصول متداولة	2600000
2000000 رأس مال ماهر		(ما عدا المصرف)	
التزامات	500000	المصرف	600000
	5500000		5500000

ونظرا لانتهاء الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيتها في 31/12/2012، وقام المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، بمبلغ 5200000 ل.س، حيث بلغت مصاريف التصفية 150000 ل.س.

وقد كانت ميزانية الشركة بعد بيع الشركة كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	5000000	المصرف	5650000
3000000 رأس مال ناصر			
2000000 رأس مال ماهر			
التصفية (ربح التصفية)	650000		
	5650000		5650000

حيث تم حساب نتيجة التصفية كما يلي:

ل.س	البيان
4900000	صافي مجموع الأصول (بدون المصرف)
(500000)	يطرح: الالتزامات
4400000	
150000	يضاف: مصاريف التصفية
4550000	المجموع
5200000	ثمن بيع الشركة
650000	نتيجة التصفية (هنا ربح)

وتم حساب رصيد المصرف كما يلي:

البيان	ل.س
رصيد المصرف في الميزانية	600000
يطرح: مصاريف التصفية	(150000)
يضاف: ثمن بيع الشركة	5200000
رصيد المصرف النهائي (قبل سداد الحصص للشركاء)	5650000

الحالة الثانية: نتيجة التصفية خسارة لا تتجاوز إجمالي حقوق الشركاء:

في مثل هذه الحالة تكفي النقدية التي يتم تحصيلها خلال عملية التصفية، في سداد حقوق الدائنين، إلا أن المبلغ الذي يتبقى بعد سداد حقوق الدائنين لا يكفي لسداد كامل حقوق الشركاء.

مثال:

شركة تضامن مكونة بين الشركاء (أ) و(ب) و(ج) يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسب 2:1:1، ونظرا لانتهاؤ الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيتها في 2012/12/31، حيث قام المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، وكانت ميزانية الشركة بعد بيع الشركة كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
رأس المال:	4000000		
2000000 رأس مال (أ)		المصرف	3000000
1000000 رأس مال (ب)		التصفية (خسارة التصفية)	1000000
1000000 رأس مال (ج)			
	4000000		5650000

هنا نلاحظ ما يلي:

- 1 - نتيجة التصفية خسارة قدرها 1000000 ل.س.
- 2 - يتم إقفال حساب التصفية في حساب رأس المال من خلال القيد الآتي:
رصيد التصفية 1000000 ل.س (خسائر)، يوزع بين الشركاء بنسب: 2:1:1.
نصيب الشريك (أ): $1000000 \times \frac{2}{4} = 500000$ ل.س.
نصيب الشريك (ب): $1000000 \times \frac{1}{4} = 250000$ ل.س.
نصيب الشريك (ج): $1000000 \times \frac{1}{4} = 250000$ ل.س.

من ح/ رأس المال		1000000
500000 رأس مال الشريك (أ)		
250000 رأس مال الشريك (ب)		
250000 رأس مال الشريك (ج)		
إلى ح/ التصفية	1000000	
إقفال رصيد التصفية في رأس المال		

ح/ رأس المال

البيان	(ج)	(ب)	(أ)	البيان	(ج)	(ب)	(أ)
رصيد	1000000	1000000	2000000				
				إلى ح/ التصفية	250000	250000	500000
				الرصيد إلى ح/ المصرف	750000	750000	1500000
	1000000	1000000	2000000		1000000	1000000	2000000

نلاحظ أن رصيد المصرف في الميزانية يبلغ 3000000 ل.س وهو المبلغ الذي يجب أن يوزع بين الشركاء، حيث تتضمن الميزانية بعد بيع الأصول وسداد الالتزامات ثلاثة حسابات (في مثالنا الحالي)، وهي ح/ رأس المال وح/ التصفية وح/ المصرف، أما حساب التصفية فتم إقفاله في حساب رأس المال، من ثم يتبقى حساب المصرف ويمثل رصيده هنا المبلغ الذي يجب أن يوزع على الشركاء في نهاية عملية التصفية، نلاحظ هنا أن مبلغ المصرف وهو 3000000 ل.س أقل من رأس مال الشركاء، ويوزع هذا المبلغ على الشركاء كما سبق بيانه، كما يلي:

نصيب الشريك (أ) = رأس ماله - نصيبه من خسائر التصفية.

$$= 2000000 - 500000 = 1500000 \text{ ل.س.}$$

نصيب الشريك (ب) = رأس ماله - نصيبه من خسائر التصفية.

$$= 1000000 - 250000 = 750000 \text{ ل.س.}$$

نصيب الشريك (ج) = رأس ماله - نصيبه من خسائر التصفية.

$$= 1000000 - 250000 = 750000 \text{ ل.س.}$$

ويكون حساب المصرف في شكله النهائي كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
الرصيد	3000000	الرصيد	3000000
من ح/ رأس المال			
1500000 رأس مال (أ)			
750000 رأس مال (ب)			
750000 رأس مال (ج)			
	3000000		3000000

المسألة بشكل آخر:

شركة تضامن مكونة بين الشركاء (أ) و(ب) و(ج) يتقاسمون الأرباح والخسائر بنسب 2:1:1، ونظرا لانتهاء الغرض الذي أنشأت من أجله الشركة، تقرر تصفيته في 2012/12/31، حيث قام المصفي ببيع الشركة ككل دفعة واحدة، وكانت ميزانية الشركة بعد بيع الشركة كما يلي:

البيانات	ل.س	البيانات	ل.س
رأس المال:	4000000		
2000000 رأس مال (أ)		المصرف	3000000
1000000 رأس مال (ب)		التصفية (خسارة التصفية)	1000000
1000000 رأس مال (ج)			
	4000000		5650000

من خلال ذلك، المطلوب الإجابة على الأسئلة التالية:

1 – تبلغ حصة الشريك (أ) من نتيجة التصفية:
500000 ل.س.
250000 ل.س.
750000 ل.س.
غير ذلك.
نتيجة التصفية (خسارة) 1000000 ل.س توزع بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر [أي 2 – 1 – 1]، بالتالي يكون نصيب الشريك (أ) $1000000 \times \frac{4}{2} = 500000$ ل.س.
2 – تبلغ حصة الشريك (ب) من نتيجة التصفية:
500000 ل.س.
250000 ل.س.
750000 ل.س.
غير ذلك.
نصيب الشريك (ب) من نتيجة التصفية $1000000 \times \frac{4}{1} = 250000$ ل.س.
3 – تبلغ حصة الشريك (ج) من نتيجة التصفية:
500000 ل.س.
250000 ل.س.

<p>750000 ل.س. غير ذلك. نصيب الشريك (ج) من نتيجة التصفية = $4/1 \times 1000000 = 250000$ ل.س.</p>
<p>4 – يحصل الشريك (أ) من تصفية الشركة وبيعها على مبلغ: 1500000 ل.س. 750000 ل.س. 500000 ل.س. غير ذلك. نصيب الشريك (أ) = رأس ماله – نصيبه من خسائر التصفية. $1500000 = 500000 - 2000000 =$ ل.س</p>
<p>5 – يحصل الشريك (ب) من تصفية الشركة وبيعها على مبلغ: 1500000 ل.س. 750000 ل.س. 500000 ل.س. غير ذلك. نصيب الشريك (ب) = رأس ماله – نصيبه من خسائر التصفية. $750000 = 250000 - 1000000 =$ ل.س</p>
<p>6 – يحصل الشريك (ج) من تصفية الشركة وبيعها على مبلغ: 1500000 ل.س. 750000 ل.س. 500000 ل.س. غير ذلك. نصيب الشريك (ج) = رأس ماله – نصيبه من خسائر التصفية. $750000 = 250000 - 1000000 =$ ل.س</p>

الحالة الثالثة: نتيجة التصفية خسارة لا تزيد عن إجمالي حقوق الشركاء ولكنها تتجاوز حقوق أحدهم:

في هذه الحالة تكون نتيجة التصفية خسارة، لا تكون أكبر من حقوق الشركاء مجتمعة، إلا أن أحدهم أو بعضهم قد تكون حصته في الخسارة أقل من حقوقه في الشركة، وهنا يجب الأخذ بالحسبان إذا كان الشريك معسرا أو موسرا.

- أ- إذا كان الشريك موسرا، وجب عليه سداد مقدار الفرق بين حصته في الخسارة وحقوقه لدى الشركة من أمواله الخاصة، حتى يتمكن المصفي من سداد باقي حقوق الشركاء.
- ب- أما إذا كان الشريك معسرا وأمواله الخاصة لا تكفي لسداد ما يتوجب عليه، يتم توزيع باقي المستحق على الشريك بين الشركاء الباقين بحسب حصص رأس المال قبل التصفية، وليس وفق نسب توزيع الأرباح والخسائر، وذلك لأن هذه الخسارة لا تعتبر ناتجة عن أعمال الشركة.

مثال عملي:

(أ) و(ب) و(ج) شركاء في شركة تضامن، يقتسمون الأرباح والخسائر، بنسب: 2 - 2 - 1، وقرروا تصفية الشركة، حيث كانت الميزانية بعد بيع الموجودات وسداد الالتزامات كما يلي:

البيانات	ل.س	البيانات	ل.س
رأس المال	3000000	المصرف	100000
رأس مال الشريك (أ) 1250000		التصفية (خسارة التصفية)	2900000
رأس مال الشريك (ب) 1250000			
رأس مال الشريك (ج) 500000			
	3000000		3000000

والمطلوب: المعالجة المحاسبية لنتائج التصفية في الحالات التالية:

- أ- بافتراض أن جميع الشركاء موسرين.
- ب- بافتراض أن جميع الشركاء معسرين.

هنا نلاحظ ما يلي:

1 - نتيجة التصفية خسارة قدرها 2900000 ل.س.

2 - رصيد التصفية 2900000 ل.س (خسائر)، يوزع بين الشركاء بنسب: 2 - 2 - 1.

نصيب الشريك (أ): $2900000 \times \frac{5}{2} = 1160000$ ل.س.

نصيب الشريك (ب): $2900000 \times \frac{5}{2} = 1160000$ ل.س.

نصيب الشريك (ب): $2900000 \times \frac{5}{1} = 580000$ ل.س.

من ح/ رأس المال		2900000
1160000 رأس مال الشريك (أ)		
1160000 رأس مال الشريك (ب)		
580000 رأس مال الشريك (ج)		
إلى ح/ التصفية	2900000	
إفقال رصيد التصفية في رأس المال		

هنا تختلف المعالجة وفقاً لما إذا كان الشريك (ج) موسر أم معسر، كما يلي:

أ – إذا كان الشريك (ج) موسر:

إذا فرضنا أن الشريك (ج) موسر، يجب عليه سداد مقدار الفرق بين رأس ماله وحصته من الخسارة، ومن خلال إعداد حساب رأس المال يتبين أن نصيب هذا الشريك من الخسارة يبلغ 580000 ل.س بينما يبلغ رصيد رأس ماله 500000 ل.س، لذلك يتوجب عليه سداد مبلغ 80000 ل.س إلى المصرف

هنا يسدد الشريك (ج) مبلغ 80000 ل.س ويثبت ذلك من خلال القيد الآتي:

من ح/ المصرف		80000
إلى ح/ رأس المال	80000	
80000 رأس مال الشريك (ج)		
سداد الشريك (ج) للفرق بين نصيبه من الخسارة وحصته في رأس المال		

بذلك يكون حساب رأس المال كما يلي:

ح/ رأس المال

البيان	(ج)	(ب)	(أ)	البيان	(ج)	(ب)	(أ)
رصيد	500000	1250000	1250000				
				إلى ح/ التصفية	580000	1160000	1160000
الرصيد (من ح/ المصرف)	80000			الرصيد إلى ح/ المصرف		90000	90000
	580000	1250000	1250000		580000	1250000	1250000

بناء عليه، يصبح رصيد المصرف 180000 ل.س يوزع مناصفة بين الشركاء [راجع نص المسألة حيث توزع الأرباح والخسائر بنس 2 - 2 - 1، أي أن الشريكين الأول والثاني لهما نفس النسبة من الأرباح والخسائر]، كما يلي:
نصيب الشريك (أ) 90000 ل.س، ونصيب الشريك (ب) 90000 ل.س.

ويكون حساب المصرف في شكله النهائي كما يلي:

البيان	ل.س	البيان	ل.س
الرصيد	180000	الرصيد	100000
من ح/ رأس المال		إلى ح/ رأس مال الشريك (ج)	80000
90000 رأس مال (أ)			
90000 رأس مال (ب)			
	180000		180000

أ - إذا كان الشريك (ج) معسر:

في هذه الحالة لا يمكن للشريك (ج) سداد ما يستحق عليه من حسابه الخاص، وإنما وفقاً لطبيعة شركة التضامن، يتم توزيع العجز في حقوق أحد الشركاء على بقية الشركاء بنسب حصص رأس المال قبل التصفية، وليس بنسب حقوق الشركاء.

وبالتالي يكون الحل في المثال السابق كما يلي:

الخسارة التي تعدت حقوق الشريك (ج) تساوي 80000 ل.س، توزع بين بقية الشركاء مناصفة: 40000 للشريك (أ) و 40000 للشريك (ب)، كما يلي:

من ح/ رأس المال		80000
40000 رأس مال الشريك (أ)	80000	
40000 رأس مال الشريك (ب)		
إلى ح/ رأس المال		
80000 رأس مال الشريك (ج)		
سداد الشركاء للخسارة التي لحقت بحقوق الشريك المعسر		

يظهر ح/ رأس المال كما يلي، بافتراض أن نسب حصص رأس المال قبل التصفية هي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر، حيث أن رأس مال كل من الشريكين (أ) و (ب) متساوي ويبلغ 1250000 ل.س لكل واحد منهما.

ح/ رأس المال

البيان	(ج)	(ب)	(أ)	البيان	(ج)	(ب)	(أ)
رصيد	500000	1250000	1250000				
				إلى ح/ التصفية	580000	1160000	1160000
الرصيد (من ح/ المصرف)				الرصيد إلى ح/ المصرف		90000	90000
	580000	1250000	1250000		580000	1250000	1250000

الحالة الرابعة: نتيجة التصفية خسارة تزيد على حقوق الشركاء جميعا:

وفي هذه الحالة تزيد حصة كل شريك في خسائر التصفية عن حقوقه لدى الشركة، مما يعني أن النقدية المحصلة لا تكفي لسداد كامل التزامات الشركة، وهنا يتم معالجة باقي حقوق الدائنين وفق الاحتمالات التالية:

1 – أن يكون جميع الشركاء موسرين، وفي هذه الحالة يجب على الشركاء سداد التزامات الشركة المتبقية من أموالهم الخاصة.

2 – أن يكون جميع الشركاء معسرين، مما يعني عدم قدرتهم على سداد باقي التزامات الشركة، وبالتالي يتحمل الدائنون هذا العجز، ويتم سداد الالتزامات حسب الأولوية، وتضطر فئة الدائنين التي لا يمكنها استرداد جميع ديونها لدى الشركة، إلى التنازل عن كل أو جزء من ديونها. مع الأخذ بالحسبان أنه يمكنهم الرجوع إلى الشركاء ومطالبتهم بديونهم غير المسددة، عندما تتحسن الأوضاع المالية للشركاء.

3 – أن يكون بعض الشركاء معسرين، وفي هذه الحالة يقوم الشركاء الموسرين بسداد المستحق على الشركاء المعسرين.