الجامعة التقنية الجنوبية

المعهد التقني / العمارة

قسم تقنيات المحاسبة

الصف الثاني

محاضرات في :-

محاسبة الشركات

إعداد مدرسة المادة :

زينب حسن علي

2026 – 2025

الفصل الأول

تعـريف الشركة

تعريف الشركة بمفهومها العام :

إنها مجموعة الملاك الذين يتفقون فيما بينهم للقيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين غالبا ما يكون هو تحقيق ربح أو تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية.

أما قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 فقد عرف الشركة: أنها عقد يلتزم به شخصان او أكثر بان يسهم كل منهم في مشروع اقتصادي بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما ينشا عنه من ربح أو خسارة .

أنواع شركات الاشخاص

– شركات الأشخاص :

وهي التي يكون الاعتبار الرئيسي فيها لشخصية الشركاء او الثقة المتبادلة فيما بينهم والتي يقسم فيها رأس المال إلى حصص يتفق عليها في عقد التأسيس وتكون مسؤولية المشاركين فيها غير محدودة بمعنى إن من حق دائني الشركة الرجوع إلى الاموال الخاصة (الشخصية) لأي من الشركاء عند إعسار الشركة.

وتضم :- 1ـ الشركات التضامنية 2ـ الشركة البسيطة 3 - المشروع الفردي .

إجراءات تأسيس الشركات (بصفه عامه)

بالرجوع إلى قانون الشركات رقم (1 2) لسنه 1997 نجد أن مستلزمات تأسيس شركات بأنواعها كما يلي :-

1- تقديم طلب تأسيس الشركة إلى مسجل الشركات مرفقا معه عقد الشركة ووثيقة اكتتاب المؤسسين وشهادة المصرف بإيداع النسبة القانونية من رأس المال النقدي وتأييد الجهة القطاعية بقيمة العينية من راس المال ودراسة الجدوى الاقتصادية والعينية .

2- يقوم مسجل الشركات بمفاتحة الجهة القطاعية المختصة ذات العلاقة بالنشاط المحدد في عقد الشركة للتأكد من انسجامه مع خطط التنمية ، و استحصال موافقتها على التأسيس على إن تقوم هذه الجهة بإبداء موافقتها أو رفضها خلال (30) يوما من ورود الكتاب إليها .

3- على المسجل إصدار قرار الموافقة على طلب التأسيس أو الرفض خلال (60).

4- عند حصول الموافقة من الجهة القطاعية وتوفر شروط التأسيس يقوم مسجل الشركات باستدعاء المؤسسين أو من ينوب عنهم وتبلغيهم بالموافقة وتسديد الرسوم خلال (30) يوما من تبليغ طالب التأسيس .

5- ينشر المسجل قرار الموافقة على التأسيس في نشرته الخاصة بالشركات والتي تسمى (بالنشرة الاقتصادية). وكما ينشر في إحدى الصحف الرسمية اليومية مرة واحدة على الأقل ,ثم يصدر شهادة التأسيس خلال (15) يوما من أخر نشر .

6- تكتسب الشركة شخصيتها المعنوية من تاريخ صدور شهادة تأسيسها .

7- يجوز للمؤسسين تقديم طلب جديد لتأسيس الشركة التي سبق وان رفض تأسيسها إذا انتهى سبب الرفض .

مفهوم الشركة التضامنية

وهي عبارة عن شركة أشخاص , الاعتبار الرئيسي فيها لشخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم وتكون مسؤولية الشركاء فيها غير محدودة بحيث يمكن ا لرجوع إلى الاموال الشخصية للشركاء عند إعسار أو إفلاس الشركة وعدم كفاية رأس المال.

وتتكون من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن اثنين ولا يزيد عن عشرة (إذا أصبح عدد أعضاء الشركة عضو واحد فقط وجب تحولها إلى مشروع فردي أو دمجها أو تصفيتها , أما إذا زاد عدد أعضائها عن عشرة فوجب تحولها إما إلى شركة محدودة أو شركة مساهمة أو تصفيتها).

ويقسم رأس المال فيها إلى حصص متفق عليها بين الشركاء في عقد الشركة حيث أن العقد هو أداة التعريف للشركة وهو الأساس لتشكيلها وتشغيلها وتصفيتها) لذا وجب أن يكون مكتوبا تجنبا لسوء الفهم والاختلاف في وجهات النظر بين الشركاء وحصة كل شريك ونسب توزيع الارباح والخسائر بينهم .

مزايا (خصائص) الشركات التضامنية

1- سهولة التأسيس للشركات التضامنية : حيث أنها من حيث الإجراءات أسهل من شركات الاموال فبمجرد كتابة عقد الشركة وتصديقه لدى الجهات القانونية (كاتب العدل) تستكمل إجراءات تأسيسها تقريبا .
2- انخفاض كلفة التأسيس : لا يتطلب تأسيس الشركة التضامنية مبالغ كبيرة وضخمة حيث يتم فقط دفع رسوم التأسيس وإتعاب المحاماة بمبالغ بسيطة على العكس من الشركات المساهمة.

3- الموهبة : تعدد المشاركين في الشركة يوفر تعددا في المهارات والمواهب مما يوفر للشركة إمكانية الشركاء بعضهم ببعض والثقة المتبادلة فيما بينهم ويؤدي توفر هذه الخبرات إلى نجاح الشركة.
4- المزايا الضريبية :حيث نصت قوانين الضرائب والتشريعات المالية على إعفاء أرباح الشركات التضامنية من الضرائب , وانما تخضع دخول الشركاء كلا على انفراد للضرائب .

5- الرسملة : يوصف مبلغ من المال المستثمر من قبل المالكين في مشروع معين بأنه "مبلغ مرسمل" وكذلك تعني تجميع الحصص الصغيرة للشركاء وتحويلها إلى حصة كبيرة أي تحويلها إلى رأس مال كبير قادر على تشغيل الشركة.

6- انعدام الطابع الرسمي :لا تحتاج الشركات التضامنية في إعمالها إلى إتباع الإجراءات القانونية ذات الطابع الرسمي التي تحتاجها الشركات المساهمة , فمثلا قرارات توزيع الارباح والمسحوبات الشخصية والحساب الجاري للشريك يمكن الشركاء المتضامنين اتخاذها بكل سهولة وبعيدا عن التعقيدات التي تحتاجها غيرها من الشركات المساهمة فمثلا توزيع الارباح يجب أن تجتمع الهيئة العامة في مكان وزمان محددين ووفق حد أدنى من الحضور لكي يتخذ قرار التوزيع وبعد المصادقة علية يتم التوزيع.

مستلزمات (خطوات) تأسيس الشركات التضامنية

قبل أن تمارس الشركة التضامنية أعمالها يجب على الشركاء :

1- تحرير عقد الشركة : والذي يعتبر الركن الأساس للشركة ودستور عملها ويجب أن يصدق هذا العقد لدى ألجهات ألقضائية .

ويتضمن عقد الشركة الأركان الآتية :

أ ـ مقدار رأس مال الشركة وحصة كل شريك منه .

ب ـ كيفية توزيع الارباح والخسائر بين الشركاء أي تحديد نسب التوزيع .

ج ـ أهداف الشركة سراء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية .

2- اسم الشركة : يجب أن يكون أسم الشركة من اسم أحد الشركاء وتتبعه كلمة (ومشاركوه) أو (ومشاركيه) التضامنية .
ويجب أن يكون اسم الشركة مثبتا على كل الوثائق والمستندات الخاصة بالشركة.

3- موقع الشركة : حيث تتعدد مواقع الشركة في البلد الذي يقع فيه المركز الرئيسي للشركة ومقر إدارة الشركة.

رأس المال في الشركات التضامنية

يقسم رأس المال في الشركات التضامنية إلى حصص بين الشركاء بموجب عقد الشركة وقد حدد قانون الشركات العراقي رأس المال بالدينار العراقي وان يخصص لممارسة نشاطها المحدد في عقدها والوفاء

بالتزاماتها ولا يجوز التصرف به خلاف ذلك ويجب أن لا يقل الحد الأدنى لرأس مال الشركة عن (50000) دينار وان لا تزيد نسبة المطلوبات إلى مجموع رأس المال وحقوق المالكين عن300%.

ويجب تثبيت ألحصص في عقد الشركة وتحديد نوعها ومقدارها سواء أن كانت:

نقدية (مبالغ مالية)أو عينية (موجودات) أو ميزانية محل تجاري (موجودات أو مطلوبات) أو عبارة عن جهد شخصي (عمل) فيثبت بالعقد (تثبت له حصة من الربح أو الخسارة مقابل هذا العمل بشرط أن لا يتقاضى عنه اجر).

ملاحظة :-

المعالجة المحاسبية لرأس المال

عند تثبيت ألمعالجة لرأس المال فأننا سوف نواجه أربعة احتمالات هي :

1- أن تكون جميع حصص الشركاء نقدا.
2- أن تكون بعض حصص الشركاء نقدا والبعض الآخر عينيا (موجودات).
3- أن يقدم حصة رأس المال عبارة عن ميزانية محل تجاري
موجودات (أصول) + مطلوبات (خصوم).
4- أن يقدم حصته عملا.

أولا:- أن تكون جميع حصص الشركاء نقدا

وفي هذه الحالة يدفع كل شريك حصته نقدا , وهذه الحصة أما أن تودع مباشرة في المصرف أو أن تسلم إلى أمين ألصندوق الذي بقوم بدوره بإيداعها في المصرف .

ويتفق الشركاء على توزيع الحصص فيما بينهم فمثلا (50 % ,30%,20 %) أو (1:2:3) أو (3 \6 , 2 \6 , 1 \6) أو أن تكون مناصفة أو بالتساوي .

ويجب أن تكون النسبة القانونية لرأس المال في الشركات القانونية (00 1 %).

وعندما يتم إيداع المبالغ في المصرف يتم إثبات القيد ألآتي :

من حـ/ البنك

إلى مذكورين

حـ/ رأسمال الشريك.....
حـ/ رأسمال الشريك.....
حـ/ رأسمال الشريك.....

قيد أثبات الحصص ألنقدية للشركاء .

مثال1 :

في 31 \5 \2005 قرر الشركاء أحمد ومحمد ومحمود تأسيس شركة تضامنية برأسمال قدره 3000000 دينار وقد تم استلام الحصص نقدا وأودعت في الحساب الجاري.

المطلوب :

1- إثبات المعالجة القيديه المتعلقة باكتتاب الشركاء على افتراض :

أ ـ أن حصص الشركاء في رأس المال توزع (50 %,35 %15,%).على التوالي .
ب ـ أن حصص الشركاء في رأس المال توزع بنسبة (3\6 , 2 \6 , 1 \6) على ألتوالي .

2- تصوير حساب رؤوس أموال الشركاء .

مثال 2:

في 5 \ 5 \ 2006 أتفق الشركاء مصطفى ومرتضى ويوسف على تأسيس شركة تضامنية برأسمال قدره 5000000 دينار موزعة بينهم بنسبة (1:2:3) على التوالي , وقد تم إيداع المبلغ في البنك الذي تتعامل معه الشركة.

المطلوب :

1- اثبات ألمعالجة ألقيديه أللازمة .
2- تصوير حساب رؤوس أموال الشركاء وإعداد (تصوير) الميزانية الافتتاحية .

ثانيا : أن تكون حصص بعض الشركاء نقدا والبعض الآخر عينيا (موجودات)

في بعض الأحيان يتفق الشركاء على تسديد بعض الحصص نقدا وبعض الحصص عينية وذلك لعدم قدرة بعض الشركاء على التسديد نقدا ولحاجة الشركة الماسة لموجودات هؤلاء الشركاء , وعندما يقدم الشريك حصته عينيا يتم تقييمها من قبل لجنة خاصة وبعد موافقة الشركاء على تقييمها يتم إثباتها بالقيد المحاسبي الآتي (بحسب نوعها) :-

من حـ/ الموجودات (حسب النوع)

إلى حـ/ رأسمال الشريك .....

قيد إثبات الحصة العينية بعد تقييمها .

مثال 1:-

في 5 \9\2000 تأسست شركة المنار التضامنية برأسمال قدره 9000000 دينار لكل من منار ومحمد وزيد موزعة بينهم بالتساوي , على أن تسدد الحصص نقدا ما عدا حصة الشريك منار الذي قدم حصته بشكل مخزون سلعي وعقار وقدرت قيمة المخزون ألسلعي بـ (100000) وقيمة العقار بـ(200000) دينار .

المطلوب :-

1- إثبات المعالجة ألقيديه المتعلقة باستلام حصص الشركاء .
2- تصوير حساب رؤوس أموال الشركاء وأعداد ألميزانية ألافتتاحية .

مثال 2 :-

في 1 \4\2004 أتفق علي وعبد الله ومصطفى على تأسيس شركة تضامنية باسم شركة علي ومشاركوه التضامنية برأسمال قدره (9000000) دينار موزعة بينهم بنسبة (2:3:5) على التوالي.

وقد قدم علي حصته في الشركة عقار قدرت قيمته بمبلغ (350000) دينار وسدد الباقي نقدا , أما عبد ألله فقد قدم بضاعة قدرت قيمته (750000) دينار وجهاز كمبيوتر قدرت قيمته بمبلغ (90000) دينار وقدم الباقي نقدا , في حين قدم مصطفى سيارة قد اشتراها قبل سنتين بمبلغ (1600000) دينار إلا أن القيمة التقديرية لها قدرت بمبلغ (180000) دينار.

المطلوب :-

إثبات المعالجة ألقيديه المتعلقة باستلام حصص الشركاء وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة.

ثالثا : أن تكون حصة الشريك عبارة عن ميزانية محله التجاري .

في بعض الأحيان يتفق أصحاب المحلات التجارية والشركات الصغيرة على دمج اعمالهم وتكوين شركة تضامنية ، وفي هذه الحالة يقدمون ميزانية محلهم التجاري والتي تتكون من موجودات ومطلوبات فعند احتساب حصة الشريك تتم مقارنة الموجودات في الميزانية التي قدمها مع المطلوبات والتي تتضمن

الدائنون مضافا إليها حصته في رأس المال , فإذا كانت الموجودات اكبر من المطلوبات وحصة الشريك في رأس المال فعلى الشريك أن يسحب النقد الزائد أو أن يتفق الشركاء على تعلية (زيادة) حصة الشريك في رأس المال , أما إذا كانت المطلوبات وحصة الشريك في رأس المال اكبر من الموجودات فعلى الشريك أن يسدد الفرق نقدا أو عينا واعتبار هذا الفرق (شهرة محل).

وتعرف شهرة المحل بأنها : المنافع المتولدة نتيجة السمعة الطيبة للوحدة الاقتصادية مع العملاء.

أما محاسبيا فتعرف شهرة المحل بأنها : القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي تزيد عن العائد العادي لصافي الأصول التي يمكن تحديدها .

ملاحظة:-

عند تحول المشروع الفردي إلى شركه تضامنية فان من الضروري فصل دفاتر الشركة الجديدة عن دفاتر المشروع أو الشركة القديمة و كذلك الحال عند اندماج شركتين وذلك أما باستخدام مجموعة دفترية جديدة أو بالاستمرار في استخدام نفس دفاتر المشروع القديمة , فإذا ما تقرر استخدام مجموعة دفترية جديدة وجب إقفال دفاتر المشروع القديم أولا بحسب أرصدة حساباته , ومن ثم نقل الحصة المتفق عليها من رأس المال إلى سجلات الشركة الجديدة , أما إذا تقرر استخدام نفس المجموعة الدفترية القديمة فيجب على صاحب المشروع الفردي قفل حسابات مشروعة التجاري ثم تسجيل قيد افتتاحي بالاصول والخصوم بحسب قيمة إعادة التقدير ومن ثم إثبات باقي حصص الشركاء.

مثال1: -

في 1\3\1998 تأسست شركة (س و ص) التضامنية على أن يقدم الشريك (س) ميزانية محله التجاري مقابل حصته في رأس المال البالغة (400000) أما الشريك (ص) فيسدد حصته البالغة (500000) دينار نقدا .

في 28\2\1998 كانت ميزانية محلات (س) التجاري تظهر الأرصدة التالية :
الموجودات/ نقد في المصرف (82000) دينار , المدينون (50000) ,المخزون السلعي (148000)
الأراضي والمباني (200000) , الأثاث(40000)دينار .
المطلوبات / الدائنون (100000) , رئس المال (420000) دينار.
وقد اتفق الشريكان على قبول الميزانية كما هي بدون تعديل ,على أن يدفع أو يسحب الشريك (س) الفرق في رصيد رأسماله نقدا .

المطلوب :- إثبات المعالجة القيدية المتعلقة باستلام حصة (ص) الشركاء وتصوير حساب البنك والميزانية الافتتاحية.

مثال 2:-

في 1\1\2007 قرر التاجر صادق توسيع أعماله التجارية وذلك بمشاركته مع سالم بشركة رأسمالها 3500000 دينار موزعة بينهم مناصفة وذلك بأن يسدد الشريك سالم حصته سيارة قيمتها الدفترية

(500000) دينار وقيمتها السوقية (750000) دينار ويسدد الباقي نقدا , وأن يقدم صادق ميزانية محله التجاري , وفي ذلك التاريخ أظهرت الميزانية الأرصدة التالية :

الموجودات : البنك (60000) , المدينون (240000) , الأثاث (150000) , الآلات (360000) , المباني (690000) دينار .
المطلوبات : الدائنون (60000) , رأس المال (1440000) دينار .
وقد تقرر قبول موجودات ومطلوبات الشريك كما هي .

المطلوب :

1ـ أن يدفع أو يسحب الشريك صادق الفرق نقدا.
2ـ أن يعتبر الفرق شهرة محل .

رابعا : أن يقدم الشريك حصته عملا.

قد ينظم الشريك إلى شركة التضامن ولكن لا يقدم حصة نقدية أو عينية بل يقدم ما لديه من خبرات ومهارات ويحصل مقابله على نصيب محدد من الارباح والخسائر , إن حصة الشريك الذي يقدم عمل لا يتم إثباتها بقيد محاسبي وإنما يسجل بدفتر اليومية بصورة بيانية وجود اسم الشريك كشريك وكما يلي:

((الشريك ..... شريك بعمله في الشركة طبقا للعقد))

مثال :-

في 1\1\2007 تكونت شركة الأطياف التضامنية بمشاركة كل من وليد وأطياف وأحمد وأمين برأسمال قدره (1680000) دينار موزعة بينهم كما يلي :

(680000) دينار حصة وليد والباقي يوزع بين الشريكين أطياف وأحمد بنسبة (3:2)على التوالي , أما أمين فتكون حصته بما يقدمه من عمل للشركة .

وقد تم الاتفاق على تسديد الحصص كما يلي :

أـ يقدم وليد قطعة أرض مشيد عليها مبنى تبلغ القيمة الدفترية للأراضي (300000) والمبنى (400000) أما قيمها ألسوقية أو ألتقديرية فكانت للأرض (450000) والمبنى (275000) .
ب ـ يسدد أطياف حصته نقدا .
ج ـ يقدم أحمد بضاعة قيمتها السوقية (390000).
د ـ يسحب أو يدفع الشركاء الفرق نقدا .

المطلوب :- إثبات القيود اليومية اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية .

علاقة الشريك بالشركة التضامنية

الحسابات الجارية للشركاء

بعد اتفاق الشركاء وتوقيعهم عقد الشركة وتقديم حصص رأس المال تصبح تلك الاموال التي قدموها ملكا للشركة (قد بينا في المحاضرات السابقة كيفية إثباتها في الشركة التضامنية)
وبذلك تنتقل ملكيتها قانونيا إلى الشركة لما لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الشركاء تجيز لها امتلاك الموجودات الأزمة للقيام بنشاط اقتصادي معين .
وقد بينا في المحاضرات السابقة أن قانون الشركات لم يجز تغيير رأسمال الشركة إلا بموجب إجراءات وموافقات خاصة ولكن بسبب خصوصيات الشركات التضامنية توجد تعاملات كثيرة بين الشركاء والشركة تؤثر في هيكل الاموال فيها لذا كان من الضروري معالجة هذه المعاملات في حساب مستقل يسمى (الحساب جاري الشريك) ويجعل هذا الحساب مدينا بما يستحق للشريك تجاه الشركة ودائنا بما يستحق للشريك على الشركة.
** فما يستحق على الشريك يتمثل بما يأخذه الشريك من مسحوبات من أموال الشركة النقدية أو العينية وما يترتب على ذلك من فوائد .
** أما ما يستحق للشريك فيتمثل بما للشريك من أرباح وماله من فوائد على القروض إن أقرض الشركة.
وبالرغم من ذلك فليس هناك ما يمنع من توسيط حسابات فرعية لكل نوع من التوزيعات يتم إقفالها في النهاية في الحسابات الجارية للشركاء .

ملاحظة :-

1- الرصيد الطبيعي لهذا الحساب هو دائن .
2- يجعل هذا الحساب مدينا بما يستحق على الشريك تجاه الشركة.
3- أن وجد أن رصيد حساب جاري الشريك دائنا فهذا يعني أن هناك ديون لصالح الشريك بذمة الشركة.

وعندما تنظم العلاقات ألمالية بين الشركة والشركاء تأخذ الأنواع ألتالية :

1- المسحوبات الشخصية للشركاء وفوائدها .
2- توزيع الارباح والخسائر .
3- رواتب ومكافئات للشركاء .
4- قروض الشركاء وفوائد تلك ألقروض .

أولا : - المسحوبات الشخصية للشركاء :

يقوم بعض الشركاء في الشركة التضامنية يسحب الاموال من الشركة لأغراض الاستخدام الخاص سواء كانت بشكل أموال نقدية أو عينية , ومن الضروري أن يحدد عقد الشركة الحد الأقصى لمسحوبات كل شريك مهما كان نوعها وذلك تحقيقا للعدالة بين الشركاء .

تتم معالجة المسحوبات الشخصية في حساب مستقل يحمل نفس الاسم يقفل في نهاية السنة في الحساب الجاري للشريك المعني أو يمكن معالجتها مباشرة في الحساب الجاري للشريك .

مثال :

العمليات التالية تخص شركة س و ص التضامنية :

1- سحب الشريك س مبلغ 500000 دينار نقدا والشريك ص 200000 .
2- سحب الشريك ص بضاعة كلفتها 250000 دينار ,
3- سحب الشريك س بضاعة سعر بيعها 150000 دينار .

المطلوب :-

إثبات العمليات أعلاه في سجلات الشركةوتصوير حساب المسحوبات الشخصية للشريكين.

الفوائد على المسحوبات الشخصية

يختلف الشركاء في قيمة وكمية سحوباتهم الشخصية من الشركة وكما في المثال السابق.
إن هذه المسحوبات تحرم الشركة من فرصة استغلال هذه الاموال وتحقيق إرباح عنها , سواء كانت المسحوبات نقدية أو عينية , لذلك جرت العادة على أن يتفق الشركاء على احتساب فوائد عن هذه المسحوبات تحدد نسبتها في عقد الشركة وتحسب على أساس مدة السحب .
تعالج الفائدة على المسحوبات الشخصية بصفتها إيرادات وتعد عنصرا من عناصر تحديد الربح وتقفل في نهاية السنة في حساب الارباح والخسائر وتحمل هذه الفائدة على الحساب الجاري للشركة .

مثال :-
في 12/31كانت المسحوبات الشخصية لكل من رضا وعلاء ومحمود كما يلي :
رضا (120000) دينار,علاء (150000) دينار, محمود (90000)دينار.
وكانت تواريخ السحب كما يلي :
رضا 10/1 , علاء 7/1 ,محمود3/1من السنة وكان عقد الشركةينص على احتساب الفائدة على المسحوبات وبمعدل 9% سنويا
المطلوب :- 1- احتساب الفائدة على المسحوبات. 2- إثبات قيود اليومية اللازمة والخاصة بالفوائد .

ثانيا :- توزيع الارباح و الخسائر بين الشركاء .

حددت المواد (73 ولغاية 76) من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 الكيفية التي يجب توزيع الارباح و الخسائر في الشركات التضامنية بموجبها , حيث أشارت إلى أن الارباح لا توزع إلى الشركاء إلا بعد استيفاء جميع الاستقطاعات القانونية , واحتجاز احتياطي قانوني بنسبة 5% من الربح ولحين يبلغ 50% من رأس المال ويجوز الاستمرار بالاستقطاع بما يتجاوز 100 % من رأس المال المدفوع وبعد ذلك يوزع الباقي من الربح إلى الشركاء بحسب حصصهم .

وبينت المادة 74 منه كيفية استغلال الاحتياطي . أما الخسائر فتوزع حسب النسب الواردة في عقد الشركة و المماثلة لنسب توزيع الارباح فيها وحسب المادة 75 .

وإذا بلغت الخسارة 50% من رأس المال فتتم مفاتحة الجهة القطاعية لدراسة الحالة أما إذا تجاوزت ذلك وبلغت 75 % من رأس المال وجب عليها تخفيض رأس المال أو زيادته أو تصفية الشركة وذلك حسب المادة 76 من القانون .

ومن استعراض المواد أعلاه نلاحظ أن القانون ترك للشركاء حرية اختيار أسلوب توزيع الارباح و الخسائر الذي يتفقون عليه في عقد الشركة.

ملاحظة :-

في حالة عدم ذكر أسلوب التوزيع في العقد يعد التوزيع بحسب أرصدة رؤوس الاموال . وهناك أكثر من طريقة أو أسلوب لتوزيع الارباح و الخسائر بين الشركاء ولوجود أكثر من عامل يتحكم في عملية التوزيع منها :-

1- حجم الاستثمار.
2- قابلية الشركاء و مهاراتهم .
3- حجم الجهد و الوقت ألذي قدمه الشركاء إلى الشركة.

فجميع هذه العوامل تعكس الاختلافات بين الشركاء .

وعموما فان أسس توزيع الارباح هي :

أ- التوزيع حسب النسب .

ب ـ التوزيع حسب رؤوس الاموال .

ج ـ التوزيع المختلط (يجمع بين النوع الاول و الثاني) .

أ- <u>التوزيع حسب النسب .</u>

قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح و الخسائر بموجب نسب معينة وهي أما أن تكون نسب مئوية مثلا (50 % ,40 % ,10 %)على ألتوالي ,أو أن تكون بنسب متفق عليها (1:2:3) على ألتوالي ,أو (1\6 ,1\3, 1\6) على ألتوالي , أو بالتساوي .

ويعد التوزيع بالنسب من أيسر أنواع التوزيعات ولكنه في ألغالب يكون جزءا من التوزيع ألمختلط .

مثال :- في 2007/12/31 حققت شركة س, ص,ع ألتضامنية صافي ربح مقداره 662585 دينار.

المطلوب :- توزيع الربح المتحقق بافتراض ما يأتي :

1ـ أن الربح يوزع بين الشركاء بنسبة 4:2:3 على التوالي .

2ـ أن الربح يوزع بين الشركاء بنسبة 35 % ,25 % , 40 % على التوالي .

ب- <u>التوزيع حسب نسب رؤوس الأموال</u>

يقدم الشركاء مبالغ مختلفة كاستثمارات في الشركة ألتضامنية وبحسب قدرة كل منهم ألمالية ,وفي هذه الحالة يمكن جعل وجود علاقة بين حجم المال المستثمر وحجم الأرباح المتحققة , ومن هنا كان من الضروري التمييز بين حصة كل شريك من الربح بحسب حصته في رأس المال ,مع ملاحظة أن قوانين بعض دول العالم مثل الولايات ألمتحدة تجيز تغيير رأسمال الشريك في الشركة ألتضامنية بالسحب والإيداع منه مباشرة وليس باستخدام الحساب الجاري وفي هذه الحالة يصبح هناك رصيد لرأس المال في أول المدة ورصيد في أخر المدة ومتوسط الرصيد.

عندما يتفق الشركاء على توزيع الارباح حسب رأس المال فأن هذا الاتفاق يعني أن رأس المال هو العامل المهم إن لم يكن الوحيد فقد تؤدي مهارة أحد الشركاء وخبرته وعلاقاته الاجتماعية الدور المهم في نجاح الشركة.

<u>ملاحظة :</u>

بموجب هذه الطريقة تحدد حصة كل شريك في أرباح الشركة حسب مساهمة كل شريك في رأسمال الشركة.

<u>مثال 1 :-</u>

بلغ صافي الربح القابل للتوزيع لشركة علي وأحمد ويوسف ألتضامنية 9000000 دينار .

المطلوب :-
توزيع صافي الربح بين الشركاء حسب مساهمة كل شريك في رأس المال , إذا علمت أن حصة الشريك علي في رأس المال 6000000 و الشريك أحمد 4000000 و الشريك يوسف 2000000 دينار .

مثال 2 :-

الاتي تفاصيل رؤوس الاموال للشريكين حامد و محمد المتضامنين خلال سنة 2006

حـ/ رأسمال حامد		حـ/ رأسمال محمد	
10000 سحب 12/1	40000 رصيد 1/1	20000 /سحب 8/1	80000 رصيد 1/1
	15000 إيداع 7/1		50000 إيداع 1 /6
75000 رصيد 12/31	30000 إيداع 10/1	115000 رصيد 12/31	50000 إيداع 11/1
850000	85000	135000	135000

وقد كان صافي الربح المتحقق خلال السنة يبلغ 600000 دينار .

المطلوب :- توزيع صافي الربح المتحقق خلال سنة 2006 بافتراض استخدام نسب رأس المال :

1- أول المدة 2- أخر المدة 3- متوسط رؤوس الاموال .

ملاحظة :

في حالة متوسط أرصدة رؤوس الاموال يجب حساب متوسط رأسمال كل شريك ومن ثم توزيع الربح بحسبه . إن هذه الطريقة أكثر الطرائق عدالة بين الطرق الثلاثة ,
حيث أن الطريقة الاولى يستفيد منها الشريك الذي لم يجر أي حركة على أرصدته خلال السنة لأنه مهما أضاف من استثمار أو سحب خلال السنة فلن يؤخذ بنظر ألاعتبار .
أما الطريقة ألثانية (أخر المدة) فتفيد الشريك الذي يجري تغييرا على أرصدته في أخر وقت حتى و أن كان أخر يوم في السنة .

مثال : - حل المثال السابق حسب طريقة متوسط أرصدة رؤوس الاموال.

ج - التوزيع ألمختلط

يتم بموجب هذه ألطريقة أو النوع من التوزيع دفع (خصم)فوائد رؤوس الاموال للشركاء أو دفع رواتب أو مكافئات إلى الشركاء والباقي من الربح يوزع حسب النسب .

يحقق هذا النوع من التوزيع تمييزا بين الشركاء بحسب استثماراتهم وبحسب ما يقدمونه من جهد ووقت للشركة .

ولغرض توزيع الأرباح و الخسائر يتم إعداد جدول يسمى:

(جدول توزيع الارباح و الخسائر)

ألتفاصيل	الشريك	الشريك	الشريك	ألمجموع
رواتب				
فائدة رأس ألمال				
مكافئات				
ألمتبقي من الربح				
ألمجموع				

وتوضيحا لفقرات الجدول :-

1- دفع رواتب الشركاء

قد يتولى أحد الشركاء تقديم خدمات معينة للشركة وذلك بأن يخصص جزءا من وقته أو جهده لإدارة الشركة ودون أن يدفع له أجر عنها ,لذا يتفق الشركاء على أعطاء جزء من الارباح إلى ذلك الشريك تقديرا لجهوده وعلى شكل رواتب أو مكافئات وهي أما أن تحدد بمبلغ معين أو بشكل نسبة مئوية من الربح .
ولكن يجب تحديد المبلغ أو النسبة ضمن العقد ,مع ملاحظة أن هذه المبالغ تعد توزيعا للربح وليس مصاريف على الشركة أو نقدا متدفقا خارجا فلولا جهود هؤلاء الشركاء لما أتيح للشركة تحقيق الربح الذي حققته هذا ويمكن للشريك أن يسحب هذه الرواتب بالشكل الذي يراه مريحا له طالما أنه لا يتجاوز في النهاية المبلغ المحدد له في ألعقد .
و في نهاية السنة يرصد حـ/ راتب الشريك و يغلق في حـ/ ت.ا.خ . إذا كان مسحوبا بأكمله خلال السنة, و إذا لم يكن قد سحب بالكامل خلال السنة فيضاف الفرق إلى حسابه الجاري, وإذا كان الرصيد المسحوب هو أكبر من استحقاقه يسترد (المبلغ) الفرق من حسابه الجاري أي يستقطع من حصته من باقي الارباح , أما إذا لم يكن الشريك قد سحب منها شيئا فأما أن يصرف له المبلغ كاملا عند توزيع الارباح في نهاية السنة أو يضاف إلى حسابه الجاري.

2- دفع فوائد على رؤوس الاموال :

تمثل رؤوس الاموال وكما بينا سابقا المبالغ المستثمرة من قبل الشركاء في الشركة , وقد يتفق الشركاء على دفع فوائد على رؤوس اللأموال و ذلك بدلا عن :

أ- الفرصة الضائعة التي كان من الممكن للشريك الحصول عليها لو أستثمر أمواله خارج الشركة كإيداعها في البنك أو شراء الأوراق ألمالية .
ب- عنصر ألمخاطرة ألذي يتعرض له رأسمال الشريك .

إن احتساب فوائد على رأس المال مفيد للشركاء عندما يكون الفرق بين رؤوس أموال الشركاء كبير جدا في حين أن نسب التوزيع للريح متقاربة حيث يحقق نوعا من العدالة في التوزيع على أساس أن جزءا من الربح يوزع بنسبة الاستثمار أما الباقي فيوزع بنسب متفق عليها .

الفائدة = رأس المال * نسبة ألفائدة

الربح المتبقي = صافي الربح ـ (مجموع الرواتب + الفوائد + المكافئات).

يتم اثبات الفائدة في حساب مستقل بها وتحمل الى الحساب الجاري وثم غلقها في حساب (توزيع الارباح و الخسائر) وكما في القيود ألتالية :

من حـ/ فائدة رأس المال

إلى حـ/ جاري الشريك

قيد أثبات فائدة رأس المال

من حـ/ ت . ا . خ .

إلى حـ/ فائدة رأس ألمال

قيد غلق فائدة رأس المال .

وكذلك يمكن الاستغناء عن حساب فائدة رأس المال وتحميلها مباشرة إلى الحساب الجاري للشريك (دون الحساب الوسيط) . ولكن يجب أن لا ننسى أن هذه الفائدة لا تعد عبئا على الارباح بمعنى أنها ليست مصاريف بل هي طريقة لتوزيع الربح بين الشركاء .

مع ملاحظة أن احتساب الفائدة يمكن أن تكون على رصيد أول أو أخر المدة أو المتوسط كما في المثال السابق .

وكما اشرنا سابقا الى ان قوانين بعض دول العالم تسمح باحداث تغيير على رأس المال بما يقدمه الشريك من استثمار إضافي خلال السنه وما يسحبه لاغراضه الشخصية ولم يسمح المشرع العراقي بمثل هذه الحالة. وبرغم التحفظ على عملية التغيير هذه لما تسبب من إرباك في الاستثمارات (لأنها وقتيه) , الا اننا نرى من الواجب عرضها ولو بإيجاز لتكون لدى الطالب فكره عنها.

مثال /

حققت شركة (أ) صافي ربح مقداره (90000) دينار وكان عقد الشركة ينص على :

1- دفع فوائد على رأس المال للشركاء بنسبة 5% من رأس المال .
2- يوزع ألباقي من الربح بين الشركاء (أ و ب و ج) بالتساوي .

فإذا علمت أن أرصدة رؤوس أموال الشركاء في ذلك التاريخ كانت كما يلي :

أ (550000) دينار ,ب (400000) دينار ,ج (250000) دينار .

المطلوب :- توزيع الارباح و الخسائر بين الشركاء وإعداد جدول توزيع الارباح و الخسائر .

3- احتساب المكافئات :

فهي بمثابة حوافز يشكل نسبة مئوية من الربح الذي أسهموا في تحقيقه وهي تحسب بعدة طرق حيث يمكن احتسابها كنسبة من الربح الصافي الكلي أو من الربح الصافي أما بعد توزيع المكافئات أو بعد توزيع الرواتب والفوائد .

وطالما أن المكافئات ترتبط بنسبة مئوية مع صافي الربح لذا فان من الطبيعي أن لا تعطى المكافئة عند تحقيق الشركة خسائر وذلك لعدم وجود ربح , ولكن هناك من يرى أن لولا جهود هذا الشريك صاحب المكافئة لزادت خسارة الشركة لذلك فانهم يروا من الضروري تنزيل مبلغ المكافئة من نصيب هذا الشريك من الخسائر .

ملاحظة/1: عند اتفاق الشركاء على توزيع الارباح وفق أكثر من أسلوب (التوزيع المختلط) يجب مراعاة الاولويات الاتية قبل التوزيع :

1- دفع رواتب الشركاء .
2- احتساب الفوائد على رأس المال .
3- احتساب المكافئات .
4- توزيع باقي الربح .

ملاحظة/2: يحدث أحيانا أن تستهلك الفقرة (1و2 و3) أحدهم أو جميعهم صافي الربح المتحقق وفي هذه الحالة فان الباقي يتحول إلى خسارة توزع بين الشركاء حسب النسب وتنزل من المبالغ المتحققة لكل منهم .

مثال :- علي و عادل و عبد الله شركاء متضامنون في شركة تضامنية رأسمالها 3000000دينار موزعة بينهم بنسبة (1:2:3) على التوالي .

وقد عقد الشركة ينص على ما يلي :

1- منح راتب للشريك عادل بمقدار 320000 دينار لقاء ادارته الشركة.
2- احتساب فائدة على رأس المال بنسبة 9% سنويا .
3- منح الشريك عبدالله مكافئة مقدارها 150000 دينار .
4- يوزع الباقي بالتساوي بين الشركاء .

فاذا علمت أن صافي الربح بلغ 1040000 دينار .

المطلوب :- اعداد جدول توزيع الارباح و الخسائر.

الخســـائر :

تتعرض الشركات إلى الخسائر لأسباب عديدة لا مجال للخوض فيها ولكن المهم بالنسبة الينا هو معرفة الكيفية التي تتم معالجة الخسارة محاسبيا بموجبها .

سبق وأن أوضحنا أن قانون الشركات نص على توزيع الخسائر حسب نسب توزيع الارباح وعليه فإذا كان عقد الشركة ينص على دفع رواتب وفوائد رأس المال فيجب دفعها و اضافتها إلى الخسارة .

** أما المكافئات فلانها نسبة من الربح فلا تدفع عند تحقق خسارة .

مثال :-

في 31 /12 حققت شركة الباقر صافي خسارة مقدارها (390000) دينار , وقد كان عقد الشركة ينص على توزيع الارباح و الخسائر كما يلي :

1- راتب للشريك باقر 250000 ,وراتب الشريك هشام 150000 دينار .
2- فائدة رأس المال 10% سنويا .

علما بان رؤوس أموال الشركاء كانت كما يلي :
400000 باقر ,500000 عادل ,200000 هشام .

المطلوب :

1- أعداد جدول توزيع الارباح و الخسائر .
2- أثبات القيد اللازم على افتراض عدم تسلم أي من الشركاء لأي جزء من الراتب .

تعديل أسس توزيع الارباح والخسائر

تحدث في الحياة العملية وبعد مرور فترة أو عدد من السنوات على تكوين الشركة متغيرات كثيرة لم يكن في الحسبان في حينها فالسنوات التي مرت من عمر الشركة وعمر الشركاء.
قد تستوجب إجراء تعديلات كثيرة على العقد المبرم بينهم , فمثلا تقدم العمر بأحد الشركاء يجعله اقل قدرة على يستخدم العطاء من شريك أخر لازال في مقدم العمر بالتدريج يتولد لدى الشركاء حالة من عدم الرضا على أسس توزيع الارباح السائدة ولكن رغبتهم في الاستمرار والمشاركة تدفعهم لإعادة النظر بأسس التوزيع والاتفاق على أسس جديدة ترضي جميع الشركاء وبما يفيد استمرار الشركة.

ولكن برغم من اتفاق الشركاء على التغير الا إن جملة من المشاكل المحاسبية قد تظهر وهي كما يلي:-

1- ان يكون هناك فرق مابين القيمة الدفترية للموجودات الملموسة والقيمة الحالية لتلك الموجودات.
2- ان تكون لشركة التضامن موجودات غير ملموسة مثل شهرة المحل والغير مشار إليها دفتريا.

إن الشركات في العراق ملزمة بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي يستخدم أساس الاستحقاق في التسجيل وبالتالي فلن تبرز هذه المشكلة لهذا السبب .

3- ان تستخدم الشركة ألتضامنية ألأساس ألنقدي قي ألتسجيل وليس أساس ألاستحقاق مما يؤدي إلى وجود موجودات ومطلوبات غير مسجلة .

ويقضي المنطق السليم للعدالة معالجة المشكلة الاولى هي أن يعاد تقويم موجودات الشركة إلى قيمتها الحالية وقت تغيير نسب الارباح كي يحصل كل شريك على نصيبه من الفرق بين القيمة الحالية للموجودات وقيمتها الدفترية وطبقا للنسب القديمة التي نشأ هذا الفرق أثناء اتباعها حتى لا يتضرر شريك أو أكثر لحساب شريك آخر أو أكثر .

اما المشكلتان الثانية والثالثة فيمكن معالجتهما بان تسجل هذه الموجودات أو المطلوبات في تأريخ تعديل الاتفاق وتوزع أرباحها و خسائرها طبقا لنسب التوزيع القديمة .

ولكن بعض المعنيين بهذا المجال يتحفظون على هذه الحلول بحجة الخروج عن مبدأ الكلفة التاريخية وعدم توفر الدليل الموضوعي عن القيمة السوقية الا ما ندر .

ولكننا نرى أنه طالما طرأ تغيير (تعديل)على اتفاق الشركاء فأن هناك تعديلا في عقد الشركة , وهذا يتطلب اجراء اعادة تقدير و اثبات الموجودات بقمتها السوقية في تأريخ الاتفاق الجديد كما هو عليه عند انضمام شريك جديد أو انسحاب شريك منها .

توجد طريقتان لتعديل القيمة السوقية هما :

أولا:- زيادة أو تخفيض كل الموجودات والمطلوبات إلى قيمتها السوقية العادلة وتسجيل أي موجودات و مطلوبات غير مسجلة وتوزيع صافي الربح أو الخسارة الناتج إلى الشركاء حسب نسب التوزيع القديمة.

ثانيا :- احتساب تأثير كل الاختلافات بين القيم الدفترية و القيم السوقية و كذلك الموجودات والمطلوبات غير لمسجلة وتعديل حسابات الشركاء فقط لصافي تأثيرات هذه التعديلات بالاستناد إلى النسب ألقديمة .

وبموجب هذه الطريقة لا تتم زيادة أو تخفيض الموجودات أو المطلوبات في دفاتر الشركة.

مثال :

كانت نسب توزيع الارباح و الخسائر بين حسن و حميد الشريكين هي 10% ,90 % على ألتوالي , وفي ذلك التاريخ كانت قيمة الأرض التي يمتلكها هي 50000 دينار .

وبعد مرور عدة سنوات قرر الشركاء تعديل نسب توزيع الارباح و الخسائر إلى 25% , 75% على التوالي , وفي ذلك التاريخ كانت القيمة السوقية لهذه الأرض هي 350000 دينار .

المطلوب :-

1- تعديل ألقيمة ألسوقية للأرض بطريقة إثبات ألتغيير في سجلات الشركة.
2- تعديل ألقيمة ألسوقية بطريقة عدم ألتأثير في سجلات الشركة.

زيادة رأس المال في الشركات التضامنية

أسباب زيادة رأس المال :-

تناولنا في المحاضرات السابقة الشروط التي نص عليها قانون الشركات العراقية رقم 21/ لسنة 1997 والخاصة برأس المال وكذلك بينا المعالجة المحاسبية المتعلقة به . ولكننا في هذه المحاضرات نتناول موضوع زيادة رأس المال .

بالرجوع الى القانون نجد ان المادة (57) نصت على تكون زيادة رأس المال في الشركة التضامنية بقرار معدل للعقد على ان تسدد الزيادة خلال 30 يوما من تاريخ صدور القرار .
وهي المادة الوحيدة التي تناولت الموضوع فيما يخص شركات التضامن .

تحتاج الشركات لزيادة رأس المال لعدة أسباب منها :-

1- اتساع اعمال الشركة.
2- عدم التقدير الصحيح لرأس المال عند التأسيس.
3- رغبة الشركاء في رسملة حساباتهم الجارية الدائمة.
4- رغبة الشركاء في رسملة الارباح المدورة والاحتياطي العام.
5- الرغبة في إلغاء قرض الشريك والتخلص من عبئ فوائد القرض.

طرق زيادة رأس المال في الشركات التضامنية :

توجد أكثر من طريقة لزيادة رأس المال في الشركات التضامنية حيث يمكن للشركة استخدام الطريقة التي تتلاءم مع ظروفها ومن هذه الطرق:-

1- زيادة رأس المال نقدا او عينا .
2- زيادة رأس المال عن طريق رسملة الفائض المتراكم والاحتياط العام.
3- زيادة رأس المال عن طريق رسملة الحسابات الجارية الدائمة للشركاء.
4- زيادة رأس المال عن طريق رسملة (اطفاء)قرض الشريك.
5- زيادة رأس المال عن طريق إعادة التقدير .
6- زيادة رأس المال عن طريق انضمام شريك جديد.

1- زيادة رأس المال نقدا أو عينا :

إن الإجراء المحاسبي في هذه الحالة لا يختلف عن الإجراءات المتبعة في تأسيس الشركة وذلك بجعل الأصول المقدمة نقدا او عينا مدينا ورأسمال الشريك دائما

من حـ/ الموجودات (نقدا او عينا)

إلى/ رأسمال الشريك

مثال :- هدى ونور وعلي شركاء متضامنون في شركة تضامن رأسمالها (1000000) دينار موزعه بنسبة (2:3:5) على التوالي , وقد قرر الشركاء زيادة رأسمال الشركة بنسبة (50%) مع الاحتفاظ بنفس نسبة رؤوس الاموال على ان يسدد هدى وعلي حصصهم نقدا اما نور فيقدم اثاث بقيمة حصته.

المطلوب:- أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة .

2- زيادة رأس المال عن طريق رسملة الحسابات ألجارية ألدائنة :

قد يرغب بعض الشركاء في استثمار رصيد حسابه الجاري الدائن لزيادة رأس مال الشركة و ذلك بجعل الحساب الجاري مدينا بالمبلغ المطلوب ورأسمال الشريك دائنا به .عندما تحدد الشركة الحصص التي يجب على كل شريك تقديمها فان رصيد الحساب الجاري الدائن للشريك قد يكون مساويا لحصته في الزيادة أو أقل أكثر منها . وفي الحالة يجب على الشريك اما تسديد الفرق نقدا أو الاحتفاظ بالزيادة في حسابه الجاري الدائن .

مثال : - باستخدام نفس معطيات المثال السابق ولكن بافتراض أن الشركاء قرروا رسملة حساباتهم الجارية الدائنة و تسديد الفرو قات ان وجدت نقدا . وفي ذلك التاريخ كانت أرصدة حساباتهم الجارية الدائنة كما يلي :

هدى 69500 دينار , نور9700 , علي ليس له حساب جار.

المطلوب : اثبات المعالجة المحاسبية المناسبة وتصوير حـ/ جاري الشريك ورأسمال الشريك .

3- زيادة رأس المال عن طريق رسملة الارباح المحتجزة والاحتياطي العام :

يقصد بالاحتياطي العام والارباح المحتجزة :

هو تلك الاموال التي تحتجز من صافي الربح بغرض دعم المركز المالي وزيادة قدرتها الإنتاجية ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

ومع استمرار الشركة بتكوين الاحتياطي يتزايد رقمه في الميزانية من سنه لأخرى . ويمكن للشركاء توزيع الاحتياطيات بينهم الأمر الذي يضعف المركز النقدي للشركة ويؤثر في رأسمالها العامل , ولكن الأفضل استخدامها في رأسمال الشركة.

عندما يراد رسمله الاحتياطي أو الارباح المحتجزة يجب تحديد حصة كل شريك منها وذلك بحسب حصته في نسب توزيع الارباح و الخسائر وذلك لأنها أموال سبق لهم احتجازها من الربح مع مراعاة التغيرات التي طرأت على نسب التوزيعات ان وجدت . ومن ثم يجعل حـ/ الاحتياطي مدينا ورأسمال الشريك دائنا بالمبالغ المرسملة .

من حـ/ الاحتياطي العام

إلى حـ/ رأس مال الشريك

مثال 1 :-

أ , ب شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة 2:3على التوالي منذ بداية عملهم ولحد الان وقد قررا زيادة رأسمال الشركة من 200000 إلى 340000 دينار وذلك برسملة جزء من الاحتياطي العام البالغ 265000 دينار .

المطلوب :
اثبات المعالجة القيديه اللازمة وتصوير حساب الاحتياطي العام وحساب رؤوس أموال الشركاء علما أن رأس مال الشريك ا(110000) و الشريك ب (90000) دينار .

مثال 2:- لو فرضنا أن المبلغ يمثل أرباح سنوات سابقة .

4- زيادة رأس المال عن طريق اعادة التقدير

نتيجة لتغير ظروف السوق وارتفاع أسعار الموجودات يتفق الشركاء على اعادة تقدير الموجودات للشركات التضامنية وتحميل الزيادة على حسابات رؤوس أموال الشركاء , وفي هذه الحالة يتم فتح حساب باسم (حساب اعادة التقدير) في سجلات الشركة.

* ويجعل هذا الحساب (مدينا) بأي نقص في الموجودات وأي زيادة في قيمة المطلوبات .
* ويجعل (دائنا) بأي زيادة في قيمة الموجودات أو أي نقص في قيمة المطلوبات .
* ويجعل حساب الموجودات و المطلوبات مدينا أو دائنا وحسب الحالة. علما بان عملية اعادة التقدير تتم في حالتي (زيادة رأس المال وتخفيض رأس المال).

هذا وتجب ملاحظة أن اعادة تقدير كل من المدينين و أوراق القبض و الأوراق المالية لا تؤثر مباشرة في هذه الحسابات بل يكون اثر اعادة تقديرها على الاحيتاطيات و المخصصات الخاصة بهذه الاصول.

وبعد الانتهاء من عملية اعادة التقدير يوزع الربح أو الخسارة الناتجة منها حسب نسب توزيع الارباح و الخسائر المتفق عليها في العقد ويقفل رصيد اعادة التقدير في رؤوس أموال الشركاء أو في حساباتهم الجارية التي يعاد قفلها بعد ذلك في رؤوس أموالهم .

مثال :-

كانت ميزانية شركة الفرقان التضامنية نظهر الأصول و الخصوم التالية :

الأصول :
نقد 6500 , المدينون 35500 , بضاعة 145000 , ألآت 54000 , عقار 70000 ,
جاري الشريك أحمد 4000 .

الخصوم :
رأس مال فرقان 60000 , رأس مال , محمد 80000 , رأس مال أحمد 100000,
قرض محمد 40000

الاحتياطي ألعام 93000 , جاري الشريك فرقان 15000 .

في 2010/1/1 قرر الشركاء اعادة تقدير الموجودات إلى قيمتها السوقية واستخدام ناتج إعادة التقدير في زيادة رأس المال , وأن يسدد الشريك أحمد حسابه الجاري المدين نقدا .

وكانت القيم التقديرية للموجودات كما يلي :

1- زيادة ألآلات بمقدار ر 60000دينار .
2- شطب ديون بمقدار 5500 وتكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بنسبة 15% من صافيالمدينون .
3- قدرت ألبضاعة بمبلغ 120000 دينار .

المطلوب : اثبات المعالجة المحاسبية اللازمة وتصوير حساب اعادة التقدير وحساب رؤوس أموال الشركاء

5- زيادة رأس المال عن طريق رسملة (إطفاء) قرض الشريك

بينا في محاضرات سابقة أن شركة التضامن قد تلجا إلى الاقتراض من أحد الشركاء فيها وتحدد موعدا لتسديد هذا القرض وتدفع عنه فوائد محددة وبالتالي لا يجوز قفل قرض الشريك في حساب رأس المال كسداد للشريك الا باتفاق وتراضي كل الشركاء , ذلك لأن الشركة تعهدت بسداد القرض في موعد محدد وأن عملية الزيادة قد تتم قبل حلول هذا الموعد . ومن جهة أخرى فأن هذا الإجراء يفيد في الاحتفاظ بالموارد النقدية في الشركة بدلا من أن يسحبها الشريك المقرض .
هذا وتجب ملاحظة ان فائدة لقرض يقف سريانها من يوم الاتفاق على تحويله إلى رأس المال , ويبدأ سريان فائدة رأس المال ان كان متفقا عليها.

تتم عملية إطفاء القرض بجعل حساب قرض الشريك مدينا ورأس مال الشريك دائنا وكما في القيد :

من حـ/ قرض الشريك
إلى حـ/ رأس مال الشريك

مع ملاحظة أنه من الممكن استخدام كامل القرض أو جزء منه لتغطية كامل نصيب الشريك من الزيادة أو جزء منها .

مثال :

في 2006/6/1 أتفق الشريكان سيف وحسن المتضامنان في شركة تضامنية زيادة رأسمال الشركة بمقدار3000000 دينار وذلك برسملة قرض الشريك حسن الذي قدمه للشركة في 2003/1/1.

وقد نص اتفاق ألاقتراض على مايلي :

1- يسدد القرض نقدا دفعه واحدة في 1/ 2010/1 .
2- يستحق الشريك فائدة سنويا مقدارها (10%) تدفع في12/31 من كل سنة .

وقد نفذ هذا الاتفاق كما هوعليه خلال السنوات السابقة .

علما بأن مبلغ القرض كان 3000000 دينار .

6 ـ زيادة رأس المال عن طريق انضمام شريك جديد

أجازت المادة (69) من قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 انضمام شريك الى الشركة التضامنية بشرط موافقة الهيئة العامة بالإجماع على ذلك , كما أجازت نفس المادة أعلاه نقل ملكية الحصص وجزء منها بين الشركاء أنفسهم . أما المادة (70) منه فقد أجازت استمرار الشركة مع ورثة الشريك المتوفى ان رغبوا بذلك ووافق الشركاء.

ان جميع الحالات أعلاه هي أشكال لانضمام شريك جديد تستوجب جميعها تعديل عقد الشركة , حيث أن التغيير في أسماء الشركاء أو حصصهم يعني من الناحية القانونية انقضاء الشركة القديمة وظهور شركة جديدة بدلا عنها , وتكون موافقة الشركاء على التغيير ضرورية بسبب خصائص الشركة التضامنية التي الثقة المتبادلة بين جميع الشركاء.

<u>الأسباب التي تؤدي إلى انضمام شريك جديد</u>

توجد العديد من الأسباب التي تدفع الشركاء الأصليين (القدامى) إلى قبول الشركاء (الشريك) الجديد منها :-

1- حاجة الشركة إلى أموال جديدة .

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

3- ما يمتاز به الشريك من خبرة فنية أو مالية أو ادارية تغتفر إليها الشركة.

4- ما يمتلكه الشريك الجديد من حق اختراع أو امتياز أو علامة تجارية تريد الشركة استغلالها عن طريق ضمه إليه .

ان انضمام شريك جديد إلى الشركة لا يستوجب تعديل المجموعة الدفترية المستخدمة ولكن يستوجب تعديل عقد الشركة وتعديل نسب توزيع الارباح والخسائر مع ملاحظة أن هذه التعديلات لا تعني تغيير أهداف الشركة أو نشاطها , فما يحدث عند انضمام شريك جديد يعني أن شركة التضامن القديمة تم بيعها الى شركة تضامن جديدة تتكون من الشركاء القدامى والشركاء الجدد ,وكأي عملية بيع للشركات يجب تقييم الشركة القديمة وتحديد ما حققته من أرباح أو خسائر لغاية تأريخ البيع وتوزيعها إلى الشركاء القدامى (الأصليين), لأن قيم الموجودات القديمة والارباح لغاية تأريخ البيع هي من حق الشركاء القدامى وكذلك الالتزامات هي عليهم وعند انضمام شريك جديد يجب تحديد حقوق الشركاء القدامى وتسويتها فيما بينهم

وبين الشريك الجديد مع ملاحظة أن عملية الانضمام لن تؤدي إلى توقف نشاط الشركة بل هي عملية تحديد لحقوق الشركاء القدامى والتي تحدد بما يلي :

1- الارباح والخسائر حتى تأريخ انضمام شريك جديد .

2- اعادة تقدير الاصول .

3- تقويم شهرة المحل ان وجدت.

ان انضمام شريك جديد إلى الشركة ما أن يكون:

أ- بعدم التأثير باستثمارات الشركة حيث ان الشريك المنضم يشتري حصة احد الشركاء أو من جميعهم .

ب- بتقديم استثمار أضافي (وهذا هو الانضمام الذي يسبب زيادة رأسمال الشركة).

أ- أن انضمام الشريك في هذه الحالة لن يسبب زيادة رأسمال الشركة ولكنه سيؤثر في تشكيلة الشركاء في الشركة والكيفية التي توزع فيها الارباح والخسائر.

ويتسبب الانضمام في هذه الحالة اما بانسحاب احد الشركاء الأصليين في الشركة أو تنازل أحد الشركاء أو جميعهم عن جزء من حصتهم في الشركة وفي هذه الحالة فانه سيدفع له أو لهم مبلغا معينا عن حصته من رأس المال وبصفة شخصية .

ويكون القيد كالاتي :-

من حـ/ رأسمال الشريك البائع (المتنازل)

إلى حـ / رأسمال الشريك المشتري (الجديد)

قيد انضمام شريك جديد بشراء حصة قائمة

مثال :-

أ , ب , ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بنسبة 2:4:3 على التوالي وقد كانت أرصدة رؤوس أموالهم 40000,80000,60000 . وقد اتفقوا على ان ينضم إليهم الشريك د و يشتري منهم 4/1 صافي أصول الشركة نقدا لقاء حصوله على 4/1 الارباح والخسائر وذلك بأن يدفع لهم 45000 دينار نقدا .

المطلوب : أثبات قيد اليومية اللازم.

ب- انضمام شريك بإضافة استثمار جديد.

ان استثمار أموال جديدة في الشركة يترتب عليه تغيير في أصول الشركة متمثلا في الاموال الجديدة التي استثمرت منها وكذلك تغيير في رأس المال متمثلا في رأس المال الجديد , فهذا النوع من الانضمام يكون مفيدا إذا ما كانت أعمال الشركة تحتاج إلى الاستثمارالجديد وكان حجم النشاط يستوعب هذه الزيادة في الاستثمار .

أما رؤوس أموال الشركاء القدامى فلا تغيير الا إذا أعيد تقدير الأصول .
عند تقديم الشريك المنضم اصولا غير نقدية , يجب على الجميع ان يوافق على قيمتها .

في هذه الحالة نواجه ثلاث احتمالات :

1- أن يدفع مبلغا مساويا لحصته في رأس المال .

مثال 1 :- وافق الشريكان محمد وأحمد على انضمام محمود اليهما , بصفته شريكا ثالثا . وقد كانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كما يلي :

الموجودات : نقد 2500 , بضاعة 250000 , أثاث 225000 .

المطلوبات : رأسمال محمد 250000 , رأسمال أحمد 250000.

وقد كان الشريكان يقتسمان الارباح و الخسائر بالتساوي , وقد تقرر أن يقدم محمود (500000) دينارا نقدا عن حصته التي تعادل 2/1 الشركة وأن يحصل على 50% من الارباح.

المطلوب :- أثبات قيد الانضمام وتصوير الميزانية الافتتاحية الجديدة.

مثال 2 :- قررت شركة محمود وسلمان التضامنية قبول انضمام الشريك إسماعيل إليها بحصة في رأس المال و الارباح بمقدار 30%, وقد كانت ميزانية الشركةقبل انضمام إسماعيل تظهر ألأصول و ألخصوم الآتية :

الميزانية العمومية

20000	النقد			70000	الدائنون
300000		البضاعة			حقوق الملكية
	155500	المدينون		400000	رأسمال محمود
	5500	مخصص ديون		400000	رأسمال سلمان
	———			800000	———
150000					
	525000	ألآت ومعدات			
	52000	مخصص متراكم			
500000	———			100000	جاري محمود
———				———	

وبالرجوع إلى الخبراء الفنيين ودراسة ميزانية الشركة تبين أن القيم الحقيقة لها كانت كما يلي :

البضاعة 390000 , الآلات و المعدات75000 4 دينار .

أما باقي الأصول و الخصوم فلم يطرأ عليها أي تعديل , وقد كانت الشركة توزع الارباح و الخسائر بين الشريكين بنسبة 60% محمود ,40% سلمان . وقد قرر الشريكان اثبات التغيير الحاصل في القيمة السوقية وبافتراض أن إسماعيل قد سدد 259500 دينار .

المطلوب :1) إثبات قيود اليومية أللازمة . 2) تحديد ألنسبة الجديدة .

2- ان يدفع الشريك الجديد مبلغا اكبر من القيمة الدفترية لحصته

عندما يدفع الشريك مبلغا اكبر من المبلغ المفروض أن يدفعه طبقا لحصته أو نسبة الملكية المتفق عليها ففي هذه الحالة فان هناك طريقتان لمعالجة الفرق محاسبيا :-

أ- اعتبار الفرق (الزيادة) مكافئة للشركاء القدامى .

ب-اعتبار الفرق شهرة محل للشركاء القدامى.

أ- اعتبار الفرق (الزيادة) مكافئة للشركاء القدامى .

في هذه الحالةتوزع الزيادة بين الشركاء القدامى حسب نسب توزيع الارباح والخسائر بينهم وهي هنا بمثابة (شهرة محل مستترة) أو ان تكون المكافئة كثمن انضمامه للشركة لان الشركاء القدامى جعلوا من الشركة شركة ناجحة .

مثال:- صادق وفاضل شريكان متضامنان يقتسمان الارباح والخسائر بالتساوي وقد كانت رؤوس أموالهم (200000),(100000)على التوالي وقد وافقا على انضمام محمد إليهما بحصة تعادل 4/1 رأس المال الجديد وان يدفع مبلغ (120000) مقابل ذالك وقد تقرر اعتبار الفرق مكافئة للشركاء الأصليين.
المطلوب :- إثبات قيد اليومية اللازم .

ب- اعتبار الفرق شهرة محل للشركاء القدامى.

قد يطلب الشريك المنضم أن يظهر كامل المبلغ الذي دفعه في سجلات الشركة فهو في هذه الحالة يدفع نصيبه من الشهرة إلى الشركاء الآخرين أو الى الشركة بالرغم من أن شهرة المحل هي حق خالص للشخص أو الأشخاص الذين كانوا السبب في ظهورها.

مثال :- باستخدام نفس معطيات المثال السابق ولكن بافتراض ان الفرق يعتبر شهرة محل .

المطلوب :- أثبات قيود اليومية اللازمة.

3- ان يدفع الشريك الجديد مبلغا اقل من القيمة الدفترية لحصته.

قد يدفع الشريك الجديد مبلغا اقل من المبلغ المفروض ان يدفعه طبقا لحصته او نسبة الملكية المتفق عليها وفي هذه الحالة يكون الفرق:

أ- مكافئه للشريك الجديد.

ب-شهرة محل للشريك الجديد.

أ- مكافئه للشريك الجديد :

ويخصم هذا الفرق من رؤوس أموال الشركاء القدامى وان سبب قبول الشركاء بهذه الحالة يرجع اما إلى الحاجة الماسة للنقد الذي يقدمه الشريك الجديد او الى ما يمتلكه من مؤهلات وعلاقات عامة تفيد الشركة فهم بذلك يرغبون في انضمامه إليهم.

مثال:-

احمد ومحمد شريكان متضامنان رؤوس أموالهم (60000) , (90000)على التوالي يقتسمان الارباح والخسائر بنسبة 1:2 على التوالي وقد وافقا على انضمام مصطفى إليهما بأن يستثمر مبلغ (75000) دينار مقابل حصوله على 40% من رأس المال .

المطلوب : إثبات قيد اليوميه الازم على افتراض جعل الفرق مكافئه للشريك الجديد .

ب- اعتبار الفرق شهرة محل :

في هذه الحالة فأن الشريك المنضم سيعطي عند انضمامه للشركة إضافة الى النقد الذي يدفعه موجود غير ملموس (شهرة محل) التي يتمتع بها بحيث تجعل الشركة مصرة على ضمه إليها .

مثال :- باستخدام نفس معطيات المثال السابق ولكن على اعتبار الفرق شهرة محل .

انضمام الشريك خلال المدة أو الفترة المحاسبية

عند انضمام شريك جديد إلى الشركة التضامنية خلال السنة المالية فان الارباح والخسائر المتحققة من بداية السنة وحتى تأريخ الانضمام تعد حقا أو عبئا على الشركاء القدامى توزع بينهم بنسبة توزيع الارباح والخسائر القائمة (الحالية) قبل الانضمام .اما الارباح والخسائر التي تتحقق بعد تاريخ الانضمام ولغاية نهاية السنة المالية فتوزع بين الشركاء جميعا نسبة توزيع أرباح وخسائر جديدة .

ان المشكلة الحقيقة هي ليست في تحديد صافي الربح لكلتا الحالتين (قبل وبعد الانضمام) لكن الإجراءات المحاسبية واحدة ولكن المشكلة هي في كيفية توزيع هذا الربح او الخسارة وذلك لاختلاف نسب التوزيع بسبب الانضمام .

التأمين على حياة الشركاء

يلجأ الشركاء في شركات الأشخاص (التضامن) إلى التامين المشترك على حياتهم لدى أحدى شركات التامين , من خلال عقد بوليصة تامين تلتزم شركة التامين بمقتضاه بدفع مبلغ ألتامين المتفق عليه في حالة وفاة أحد الشركاء مقابل قيام الشركة بدفع أقساط تأمين لشركة ألتامين , ويمكن للشركة الغاء بوليصة التامين مقابل حصولها على قيمته الحالية , وتسمى في هذه الحالة بقيمة التصفية , وعادة لا يتم ذلك قبل مرور ثلاث سنوات على بداية دفع الاقساط.

المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء

وتتم المعالجة المحاسبية للتأمين على حياة الشركاء وفقا لعدة طرق منها :

الطريقة الاولى :

تقوم هذه الطريقة على اعتبار قسط التأمين مصروفا ايراديا وذلك كما يلي :

أ- عند سداد قسط ألتأمين يكون ألقيد :

من حـ/ قسط التأمين
إلى حـ/البنك

ب- في نهاية الفترة المالية يقفل حـ/قسط التامين في حـ/التوزيع وكما في القيد :

من حـ/ توزيع الارباح وللخسائر
إلى حـ/قسط التأمين

ت- عند تحصيل قيمة البوليصة عند وفاة أحد الشركاء وكما في القيد :

من حـ/ البنك
إلى حـ/الحسابات الجارية للشركاء

من عيوب هذه الطريقة عدم اظهار قيمة البوليصة كأصل من الاصول رغم وجودها فعلا .

مثال/

أ , ب ,ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوي وقد قام الشركاء بالتأمين على حياتهم لمدة عشرة سنوات ببوليصة تأمين 90000 دينار مقابل قسط سنوي 8000 دينار بشيك وقد توفي الشريك (ج) بعد مرور ثلاث سنوات من التأمين وقامت شركة التأمين بدفع البوليصة بشيك.

المطلوب :

1- إثبات قيود اليومية اللازمة لإثبات سداد القسط الاول .
2- إثبات قيود اليومية اللازمة لإثبات تحصيل البوليصة.

الطريقة الثانية/

تقوم هذه الطريقة على اعتبار قسط التأمين مصروفا رأسماليا بالقيمة الاسمية للقسط دون إن يجري أقفال له في ح/ التوزيع,وإنما يفتح ح/بوليصة ألتامين ,بحيث يتزايد رصيد هذا الحساب سنة بعد أخرى, ويظهر رصيد البوليصة ضمن الأصول المتداولة حتى يتم استردادها بالكامل من شركة التامين .

وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي :

أ- عند سداد القسط:

من حـ/بوليصة التامين
إلى حـ / البنك

ب- عند تحصيل البوليصة:

من حـ/ البنك
إلى حـ/ بوليصة التامين

ت- عند توزيع الرصيدالمتبقي للبوليصة على الشركاء:

من حـ/ بوليصة ألتامين
إلى حـ/ جاري الشركاء

ومن عيوب هذه الطريقة ان البوليصة تظهر في الميزانية بالتكلفة أو القيمة الاسمية للاقساط المدفوعة , ولما كانت البوليصة أصلا متداولا فيجب ان تظهر بالتكلفة أو سعر السوق أيهما اقل ويعتبر سعر السوق هو القيمة الحالية للبوليصة وقت استردادها من شركة التامين عند التصفية.

مثال/ بنفس بيانات المثال السابق المطلوب إعادة الحل وفقا للطريقة الثانية .

الطريقة الثالثة :-

تقوم هذه الطريقة على اعتبار قسط ألتامين مصروفا رأسماليا بالقيمة الحالية للقسط وذلك بتوسيط حـ/ بوليصة التامين وإظهاره في الدفاتر و الميزانية بالقيمة الحالية , وذلك بتحميل الفرق بين القيمة الاسمية والحالية على حـ/ التوزيع , خاصة وان القيمة الحالية تكون اقل من الاسمية خلال المدة الاولى من التامين .

وتكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي :

أ- عند سداد القسط يكون القيد :

من حـ /بوليصة التامين
إلى حـ/ البنك

ب- عند تسوية الفرق بين القيمة الاسمية للبوليصة والقيمة الحالية لها:

من حـ / توزيع الارباح و الخسائر

إلى حـ/ بوليصة التأمين

ت-عند استلام قيمة البوليصة يكون القيد:

من حـ/البنك
إلى حـ/بوليصة التأمين

ث- عند توزيع رصيد ح/البوليصة على الشركاء يكون القيد :

من حـ/ بوليصة التأمين
إلى حـ/جاري الشركاء

ومن عيوب هذه الطريقة ان قسط التأمين لم يخصم من الارباح القابلية للتوزيع , فلو قام الشركاء فرضا بسحب كل الارباح المحققة , فان القسط سيدفع من رأس مال الشركة الواجب المحافظة علية.

مثال/
أ , ب , ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الارباح والخسائر بالتساوي وقام الشركاء في 2005/1/1 بالتامين على حياتهم ببوليصة مشتركة بمبلغ 140000دينار مقابل قسط سنوي 10000دينار لمدة عشرسنوات , وتوفي الشريك (أ) بتاريخ 2008/9/30 وحصلت الشركة على البوليصة وكانت القيمة الحالية للبوليصة على النحو التالي :-

في 2005/12/31 لاشى .
وفي 2006/12/31 كانت 6000دينار.
وفي 2007/12/31 كانت 10000 دينار

المطلوب : - 1) إثبات قيود اليومية اللازمة حتى تاريخ استلام البوليصة.
2) تصوير حساب بوليصة ألتأمين سنويا .

تخفيض رأس المال في الشركات التضامنية

بينا في المحاضرات السابقة موضوع زيادة رأس المال وسنتناول في هذه المحاضرات موضوع تخفيضه حيث سمح قانون الشركات بتخفيض رأسمال الشركة إذا:

1ـ زاد عن حاجتها 2ـ اذا لحقتها خسارة .

وفي الشركة التضامنية يكون التخفيض بقرار من الهيئة العامة معدلا للعقد ولا يكون نافذا الا بعد أن سيتحصل المسجل (مسجل الشركات) موافقة الجهة القطاعية المختصة .
ونلاحظ أن المشرع ترك للشركة حرية تحديد رأس المال الذي يتلاءم وحجم نشاطها بشرط أن لا يقل عن 50000 دينار, وحتى هذا الحد الأدنى يتمتع بالمرونة إذ أنه مرتبط بالتطور الاقتصادي في البلد حيث أتاح القانون لوزير التجارة الحق بتخفيضه على وفق متطلبات التطور الاقتصادي .

ان تخفيض رأس المال مثل زيادته في وجوب ملاءمته حاجة الشركة وان قرار التعديل لا يلغي الشركة بل يجب فقط تعديل العقد وبموجب رأس المال الجديد وبعد حصول موافقة الجهة القطاعية المختصة .
ان تخفيض رأس المال لا يعني جعله بالحد الأدنى بالضرورة .

أسباب تخفيض رأس المال في الشركات التضامنية

يوجد أكثر من سبب يدفع الشركة إلى تخفيض رأس المال منها :

1- زيادة رأس المال عن حاجة الشركة مما يؤدي إلى وجود سيولة نقدية عاطلة وزائدة الأمر الذي يدفع الشركاء إلى سحب تلك السيولة واستثمارها في مجالات استثمارية أخرى .

2- توالي الخسائر على الشركة من سنة لأخرى مع وجود أرصدة مدينة للحسابات الدائنة ولفترة طويلة وعدم مقدرة الشركاء المالية الخاصة على تسديدها .

3- زيادة القيم الدفترية للموجودات على قيمتها السوقية.

4- انفصال احد الشركاء عن الشركة أما بسبب وفاته أو لعدم رغبته بالاستمرار في الشركة مما يعني هذا سحب حصته من رأسمال الشركة.

طرق تخفيض رأس المال في الشركات التضامنية

توجد أكثر من طريقة لتخفيض رأس المال ولكل طريقة المعالجة المحاسبية الخاصة بها , ولكن قانون الشركات لم يلزم الشركة باتباع طريقة معينة بل ان ظروف الشركة هي التي تحدد الطريقة الواجب أتباعها .

ومن هذه الطرائق هي :

1- اعادة الزيادة نقدا إلى الشركاء .
2- تخفيض رأس المال باستخدام الحسابات الجارية المدينة .
3- تخفيض رأس المال عن طريق إعادة التقدير .
4- تخفيض راس المال عن طريق انفصال شريك.

أولا : - إعادة الزيادة نقدا إلى الشركاء

عندما تكون الأصول السائلة (النقدية) أكثر من احتياجات الشركة ونشاطها يؤدي ذلك إلى وجود أموال سائلة معطلة كان يمكن استخدامها في مجالات اقتصادية أخرى . إن وجود مثل هذه الاموال المعطلة سوف ينعكس أثره سلبا على معدل العائد على الاستثمارحيث يؤدي إلى انخفاضه (انخفاض معدل العائد) لذا يفضل إعادة هذه الزيادة إلى الشركاء وخصوصا إذا كانت الشركة واثقة إلى حد كبير من عدم حاجتها لهذه الاموال في المستقبل .

عند إعادة هذه الاموال يجعل رأسمال الشريك مدينا بمقدار المبلغ والبنك دائنا به , ويكون القيد:

من حـ/ رأسمال الشريك
إلى حـ/البنك

قيد تخفيض رأس المال وإعادة الزيادة نقدا

مثال : - في 2004/12/31 كانت رؤوس أموال الشركاء علي وعبدا لله واحمد هي 1000000 دينارلكل منهم , وفي ذلك التاريخ قرر الشركاء تخفيض رأسمال الشركة بنسبة 20% لكي يتناسب مع نشاط الشركة , وقد تم إعادة الزيادة نقدا إلى الشركاء .

المطلوب : 1- أثبات المعالجة المحاسبية اللازمة . 2- تصوير ح/رأسمال الشركاء .

ثانيا : تخفيض رأس المال باستخدام الحسابات الجارية المدينة

نظرا لضخامة مسحوبات الشركاء الشخصية من أموال الشركة التضامنية منطلقين من تبرير المسؤولية غير المحدودة لهم عن الشركة مما يتسبب في ظهور حسابات جارية مدينة بمبالغ كبيرة , وقد يعجز الشركاء عن تسديد أرصدة هذه الحسابات عند مطالبتهم بها مما يضطرهم إلى اتخاذ قرار تخفيض رأس المال بمقدار أرصدة هذه الحسابات الجارية المدينة , إضافة إلى ذلك فان الحسابات الجارية ونتيجة لكونها النهائية لما للشريك وما عليه ـ كما مر علينا سابقا ـ فانها تكون إن صح التعبير المقبرة النهائية لخسائر الشركة مما يجعلها ذات أرصدة مدينة .

مثال :-
احمد ومحمد ومصطفى شركاء متضامنون يقتسمون الارباح و الخسائر بالتساوي , وفي 2006/12/31 كانت أرصدة رؤوس أموالهم هي 260000 ,380000, 320000 دينار على التوالي , وكانت أرصدة حساباتهم الجارية المدينة هي 25000 , 50000 ,35000 على التوالي.

وقد بلغت خسارة الشركةعن السنة 2006 هي (48000) دينار . وقد قرر الشركاء وبعد انتهاء حسابات السنة تخفيض رأسمال الشركة بمقدار أرصدة حساباتهم الجارية المدينة .

المطلوب : 1ـ اثبات المعالجة المحاسبية المناسبة .
2ـ تصوير حـ/ جاري الشركاء وحـ/ رؤوس أموال الشركاء .

ثالثا : تخفيض رأس المال عن طريق إعادة التقدير

تناولنا في المحاضرات السابقة إعادة التقدير وخاصة عند تكوين شركات التضامن وعند زيادة رأس المال أيضا , والان سنأخذه بصفته وسيلة لتخفيض رأس المال , فبسبب المتغيرات الاقتصادية المحيطة بمنشات المختلفة قد يظهر صافي الأصول مقوما بأكثر من حقيقته وذلك بسبب ظهور الموجودات بقيم اكبر من قيمتها وذلك نتيجة :

1- عدم احتساب الاندثار بشكل صحيح .
2- عدم عمل احتياطيات كافية .
3- التقلبات في الأحوال والظروف الاقتصادية .
4- المغالاة في تقييم الموجودات المتداولة (البضاعة ,الاستثمارات)
5- الخلط بين المصاريف الايرادية والمصاريف الرأسمالية .
6- عدم تخفيض المدينون بالديون الميئوس من تحصليها .

ولمعالجة اثار اي من الحالات أعلاه يجب ان تتم إعادة تقدير الموجودات ولمطلوبات للشركة وذلك بعد الحصول غلى موافقة الجهة القطاعية المختصة بنشاط الشركة وذلك لان الارباح المتحققة خلال السنوات السابقة كانت ارباحا غير حقيقة . إن المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقدير لا تختلف عما أخذناه في زيادة رأس المال مع ملاحظة ان .....

مثال :-
احمد ومحمد شريكان متضامنان يقتسمان الارباح و الخسائر بالتساوي . وقد كانت ميزانية الشركة تظهر الأرصدة التالية :

الموجودات : البنك 20000 , جاري احمد 6000 , جاري محمود 9000 , المدينون 51000 , البضاعة 30000 ,الاثاث8000 .

المطلوبات : رأسمال احمد 30000 ,رأسمال محمود 30000 ,الدائنون 63000 ,م.د.م.ت 1000

وقد قرر الشريكان تخفيض رأس المال إلى 50000 , و اتفقا على ما يلي :

1- يستهلك الأثاث بنسبة 20% .
2- تقدر البضاعة بمبلغ 31000 دينار .
3- شطب دين بمقدار 10000 دينار , وتعديل مخصص الديون ليصبح 5000 دينار .
4- هناك دين على الشركة مقداره 14000 دينار لم يثبت في السجلات .

المطلوب : 1ـ إثبات المعالجة المحاسبية المناسبة .
2ـ تصوير حـ / رؤوس أموال الشركاء . رابعا : تخفيض رأس المال عن طريق انفصال (انسحاب) شريك :

يقصد بانفصال شريك : انه النقص في عدد الشركاء اما لوفاة واحد منهم أو أكثر أو لعدم رغبة الشريك في الاستمرار بالشركة أو لكبر سنه ورغبته في التقاعد .وفي الحالتين الأخيرتين يستحسن أن يكون الانفصال بموافقة باقي الشركاء تجنبا لتعريض الشركة للمشاكل , حيث يجب أن لا يكون انفصاله عن غش أو في وقت غير ملائم وان يعلن ذلك إلى الشركاء قبل حصوله .

هذا وقد أجاز قانون الشركات في المادة (70/أولا) استمرار الشركة مع ورثة الشريك المتوفى أو بدونهم إذا رغب الشركاء بذلك ,اما إذا لم يرغبوا في الاستمرار فيتم تحديد نصيب الشريك المتوفي بحسب قيمته يوم الوفاة وتدفع إليه نقدا وتعديل عقد الشركة , كما أجازت الفقرة ثالثا من نفس المادة أعلاه استمرار الشركة بين الشركاء الباقين إذا أعسر شريك أو حجر عليه وصفيت حصته حيث يحدد نصيبه بحسب قيمتها يوم صدور الحكم ولا يكون للشريك المنفصل حقوق الشركة الا بقدر ما تكون ناتجة من عمليات سابقة عن الانفصال .

وعموما يمكن القول أن انفصال الشريك يكون لأحد الأسباب الآتية :

1- الوفاة .
2- الإفلاس أو الإعسار المالي .
3- التعرض للحبس .
4- الاصابة بالجنون .
5- انعدام الثقة الشخصية المتبادلة بين الشركاء .

وتتكون حصة الشريك المنفصل من الاتي :

1- حصته في صافي الارباح و الخسائر التي حققتها الشركة من بداية المدة لغاية تاريخ الانفصال .

2- حصته في صافي الأصول الظاهرة للشركة في تاريخ الانفصال .

3- حصته في رأس المال .

4- حصة الشريك المنسحب في الارباح الغير موزعة والتي توزع بين الشركاء حسب نسب توزيع الارباح والخسائر.

5- حصته في الأصول المستترة والاحتياطيات .

6- رصيد حسابه الجاري المدين **أو** الدائن .

7- مستحقاته والتزاماته من مكافئات وفوائد وقروض .

ولغرض تحديد حصة الشريك المنفصل يستوجب إجراء الأتي :

1- إجراء الجرد الفعلي وإعداد الحسابات الختامية لتحديد صافي الربح أو الخسارة المستحقة من بداية السنة ولغاية تاريخ الانفصال وهناك من يرى من الصعب إجراء هذه العملية أن حدث الانفصال اثناء السنة لما يسببه ذلك من أرباك للعمل لذا يمكن تقديرها بالاتفاق بين الشركاء (تقدير جزافي) وكما يلي :

أ ـ على أساس أخر ميزانية معتمدة (أحدث ميزانية).

ب- على أساس نسبة معينة من حصته في رأس المال أو نصيبه من إرباح السنة السابقة أو متوسط ارباح عدد معين من السنوات .

2- توزيع صافي الربح أو الخسارة بين الشركاء جميعا بما فيهم الشريك المنسحب حسب نسب التوزيع.

3- إعادة تقدير موجودات ومطلوبات الشركة وتوزيع إرباح وخسائر إعادة التقدير بين الشركاء .

4- تسوية القروض المقدمة من والى الشريك وتسوية رصيد حسابه الجاريأو المدين .

وبعد الانتهاء من تحديد حصة الشريك المنفصل يجب تسديدها له او الى ورثته وهذه مشكلة أخرى , إذ أن سداد حصة الشريك المنفصل تكون :

1- اموال الشركة الأمر الذي قد يؤثر في أعمال الشركة ووضعها النقدي .

2- الاموال الخاصة للشركاء بمعنى أن الشركاء الباقيين سيشترون حصة الشريك المنفصل أو بترتيب معين في عقد الشركة (جعل المبلغ قرضا الشركةويسدد في موعد محدد وبسعر فائدة معينة).

وعموما يفضل أن يكون عقد الشركة صريحا في كيفية معالجة حالات الانفصال وكيفية تحديد حصة الشريك المنفصل وكيفية تسديدها لكي لا تقع المسؤولية على عاتق محاسب الشركة أو يفاجأ بها الشركاء .

مثال :-

أ و ب و ج شركاء متضامنون في شركة رأسمالها (60000) دينار موزعة بينهم بنسبة 1:2:3 على التوالي وبعد مرور ثلاثة اشهر على بداية العام الحالي قرر الشريك ج الانفصال عن الشركة.

المطلوب : تحديد حصة الشريك ج من إرباح الشركة بافتراض ما يلي :

أ- ان حصة الشريك ج من الارباح تعادل 2/1حصة من أرباح السنة الحالية والبالغة (450000) د

ب- ان حصة الشريك ج من الارباح تعادل حصة في متوسط أرباح الخمس سنوات الماضية والبالغة 100000 ربح , (50000) خسارة , 120000 ربح , 330000 ربح ,200000 ربح .

طرق تسديد حقوق الشريك المنفصل

نوجد طريقتان لتسديد حصة الشريك المنفصل هما :

1- التسديد من أموال الشركة :

قد يكون لدى الشركة نقد كاف لتسديد حصة الشريك المنفصل وهذا التسديد لا يربك العمل في الشركة أما إذا لم يكن هناك نقد كاف فيمكن اعتبار المبلغ كلا أو جزء قرض بذمة الشركة يسدد دفعة واحدة أو دفعات .

2- التسديد من الاموال الخاصة (الشخصية) للشركاء :

أولا : - التسديد من أموال الشركة :

هناك ثلاث حالات لطريقة التسديد من أموال الشركة وهي :

ا ـ أن تكون حصة الشريك المنفصل مساوية لحصته في رأس المال .

ب ـ أن تكون حصة الشريك المنفصل اكبر من حصته في رأس المال .

ج ـ أن تكون حصة الشريك المنفصل اقل من حصته في رأس المال .

اـ أن تكون حصة الشريك المنفصل مساوية لرأسماله :

مثال :- في 30 /9 /2005 وافق الشريكان أ و ب على انسحاب الشريك ج من الشركة , وفي ذلك التاريخ قدرت قيمة حصة الشريك المنسحب بمبلغ 70000 دينار , وقد كانت مساوية لرأسماله في نفس التاريخ . وقد كان عقد الشركة ينص على إن تسدد الشركة للشريك المنفصل 20 % من حصته نقدا ويعد الباقي قرضا بذمة الشركة بفائدة 10% سنويا ويسدد القرض دفعة واحدة بعد ثلاث سنوات .

المطلوب : أثبات قيد اليومية اللازم .

ب ـ أن تكون حصة الشريك المنفصل اكبر من رأسماله :

تحدث هذه الحالة عندما لا يرغب الشركاء بإعادة تقدير الأصول أو تعديل الحسابات عند انسحاب احد الشركاء بل يوافق الشركاء أن تكون الأصول بأقل من قيمتها وان يتسلم الشريك المنفصل أصولا تساوي أكثر من القيمة الدفترية لحق ملكيته , او ان يكون باقي الشركاء متشوقين للتخلص من الشريك المنفصل وإعطائه أصولا تعادل أكثر من القيمة الدفترية لحقوق ملكيته , وفي كلتا الحالتين فان الشريك المنفصل في الحقيقة يسحب أصولا مساوية في قيمتها الدفترية لحقوق ملكية ذلك الشريك مضافا إليها جزءا من القيمة الدفترية لحقوق ملكيته الشركاء الباقين .

ان هذا الفرق المدفوع إلى الشريك اما أن يعالج :

1- بصفته مكافئة للشريك المنسحب .

2- بصفته شهرة محل للشريك المنسحب .

وفي هذه الحالة اما أن تثبت شهرة المحل بجزء من قيمتها في السجلات اي بما يعادل حصة الشريك المنسحب فقط , وان تثبت بكامل قيمتها .

وهذا وقد سبق ان بينا ان هناك الكثير من التحفظات المحاسبية على شهرة المحل غير المشتراة لكونها غير متلائمة مع مبدأ الكلفة وتوافر الدليل الموضوعي .

مثال :-

علاء وعلي و صادق شركاء متضامنون يقتسمون الارباح و الخسائر بنسبة 2:3:5 على التوالي وفي2009/1/1 كانت أرصدة رؤوس أموالهم هي200000 ,125000, 100000 دينار على التوالي وفي ذلك التاريخ وافقوا على انسحاب صادق من الشركة لقاء تسلمه مبلغ 175000 دينار نقدا. المطلوب :- أثبات قيود اليومية اللازمة بافتراض ما يلي :

1- أن يعد الفرق مكافئة .

2- أن يعد الفرق شهرة محل تثبت بقيمتها الجزئية .

3- أن يعد الفرق شهرة محل تثبت بكامل قيمتها .

ج - أن تكون حصة الشريك المنفصل أقل من رأسماله :

تحدث هذه الحالة عندما لا يرغب الشركاء بإعادة التقدير أو تعديل الحسابات عندما انسحاب احد الشركاء مع علمهم أن الموجودات مقيمة بأكبر من قيمتها الدفترية لحق ملكيته أو أن يكون الشريك راغبا في التخلص من مشاركة غير مربحه فيقبل بحصة اقل من حق ملكيته بمعنى أن قبول الشريك المنفصل بقيمة أقل من حصته قد تعكس وجود مشاكل شخصية , أو أنه يتوقع حدوث انخفاض في الارباح للشركة للسنوات القادمة , وفي هذه الحالةفأنه سيتنازل عن القيمة الدفترية لجزء من حقوق ملكيته إلى الشركاء الباقين في الشركة لتضاف إلى حقوق ملكيتهم , وأن هذا الفرق (ما سيتنازل عنه الشريك) يعالج بصفته أما :

1- مكافئة للشركاء الأصليين (تدفع من الشريك المنسحب إلى الشركاء الباقيين)

2- شهرة محل سالبة .

إذا لم يكن هناك حساب لشهرة المحل في الدفاتر فيمكن في هذه الحالة تخفيض أي أصول أخرى يحتمل أن تكون سببا مباشرا في دفع مبلغ اقل للشريك المنفصل ويعد ذلك التخفيض بمثابة خسارة توزع إلى الشركاء جميعا حسب نسب التوزيع المعتمدة ,وكذلك يمكن عمل مخصص لهبوط قيم الموجودات

مثال :-

أ , ب , ج شركاء متضامنون رؤوس أموالهم هي 10500 ,120000 ,135000 على التوالي . وفي ذلك التاريخ وافقوا على انسحاب الشريك أ من الشركة , وذلك بأن يدفعوا له 108000 دينارا نقدا, علما بأنهم يقتسمون الارباح و الخسائر بنسبة 2:3:4 على التوالي .

المطلوب : إثبات قيود اليومية اللازمة و بافتراض :

1- أن الفرق يعد مكافئة.

2- أن الفرق يعد شهرة محل جزئية .

ثانيا :- التسديد من قبل الشركاء (الاموال الشخصية للشركاء)

يحدث أحيانا أن يرغب الشركاء الباقون في الشركة بعدم تخفيض رأسمال الشركة وعدم التأثير في أصولها لذا يقومون وبشكل شخصي بشراء حصة الشريك المنفصل وتسديد مبلغها إليه خارج الشركة وبشكل شخصي .

مثال :-

أ , ب, ج , ء شركاء متضامنون في شركة تضامن رأسمالها 750000 دينار يقتسمون الارباح و الخسائر بنسبة 30 %,35%, 20% ,10 % على التوالي .
وكان عقد الشركة ينص على الاستمرار بالعمل عند انفصال احد الشركاء عنها لغاية نهاية السنة وجعل الارباح و الخسائر منتظمة على مدار السنة ويستمر الشركاء الباقين بتوزيع

الارباح و الخسائر بالنسب الأصلية ويسدد رصيد الورثة خلال سنة من تاريخ الوفاة بصفته قرضا .

وفي 2007/10/1 توفي الشريك ء وفي تاريخ 2007/12/31 أظهرت سجلات الشركة الأرصدة :

270000 صافي الآلات و المعدات	250000 رأسمال
95000 صافي الأثاث	223000 رأسمال ب
565000 مخزون سلعي	143000 رأسمال ج
418000 مدينون	134000 رأسمال
45000 بنك	89000 الاحتياطي
	134000 إرباح السنة الحالية
	240000 الدائنون
1393000	1393000

المطلوب :اثبات المعالجة المحاسبية اللازمة .

الفصل الثاني

الشركات المساهمة

مفهوم الشركة المساهمة :
وهي شركة أموال اعتبار الرئيس فيها اعتبار مادي , فعلاقة المساهم بالشركة تتحدد بمقدار ما استثمره من أموال فيها ومسؤوليته محدودة بمقدار ما استثمره ولا يحق لدائني الشركة مطالبة أي مساهم بأكثر من القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكها حتى لو كانت لديه أموال خاصة تكفي لسداد الديون وتتكون الشركةالمساهمة من عدد الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب المساهمون فيها بالأسهم في اكتتاب عام .

وكذلك عرفت الشركة المساهمة :
بأنها كيان يؤسس بموجب القانون منفصل ومتميز عن مالكيه , بمعنى أنها كيانا قانونيا منفصلا يمنحها العديد من الحقوق و الامتيازات التي يمتلكها الأشخاص مثل التعاقد باسمها بعقود البيع والشراء وامتلاك العقارات وتعيين وفصل الموظفين والتقاضي امام المحاكم .

خصائص الشركة المساهمة

1- القدرة على جذب مدخرات المستثمرين وبخاصة ذوي الدخل المحدود وتحويلها إلى رأسمال كبير .
2- أن رأسمالها ينقسم إلى أجزاء متساوية القيمة ويطلق عليها اسم الأسهم مما يعني توزع الخطر على عدد كبير نسبيا من الأشخاص .
3- المسؤولية المحدودة بمعنى أن تكون مسؤولية المساهمين محدودة بمقدار الأسهم التي اكتتب بها وهو مسؤول عن ديون الشركة في حدود القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكونها ولا تمتد مسؤوليته عنها إلى أمواله الخاصة .
4- سهولة تداول أسهم الشركات المساهمة حيث تباع تلك الأسهم وتشترى في الأسواق المالية أي أنها قابلة للتداول.
5- الاستمرارية : أي أن عمر الشركة غير محدودة لان حياة الشركة المساهمة لا ترتبط بحياة مالكيها حيث أن شكل الشركة لا يتأثر قانونا بتغير الأشخاص الذين يمتلكونها , فمثلا عند وفاة مساهم لا تتأثرالشركة بل يؤشر في سجل الأسهم انتقال الأسهم إلى مالك جديد لها .

6- انفصال الملكية عن الإدارة , ففي الشركة المساهمة يكون المساهمون الهيئة العامة التي تتكون من جميع المساهمين , وتتميز الشركات المساهمة بقابلية جذب أصحاب الخبرات الفنية والكفاءة الإدارية الأمر الذي يساعد في إدارة الشركة بكل كفاءة .

رأس المال في الشركات المساهمة

إضافة إلى ما نص عليه قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 بخصوص رأسمال الشركات بشكل فقد أضاف الشروط الآتية بشأن الشركات المساهمة :

1- يقسم رأس المال إلى أسهم أسمية نقدية متساوية القيمة غير قابلة للتجزئة والقيمة ألاسمية للسهم دينار واحد .
2- يجوز أن يشمل رأس المال حصصا عينية يقدمها المؤسسون أو بعضهم , ولا يجوز أن تمثل الحصة العينية غير أسهم تم الوفاء بكامل قيمتها على أن يتم تقييم هذه الحصص العينية من قبل لجنة خاصة لهذا الغرض يشكلها مسجل الشركات وبشرط موافقة جميع المؤسسين على قبولها وأن يحدد في العقد نوعها وقيمتها واسم المؤسس الذي قدمها ومقدار مساهمته في رأس المال .

3- لا يجوز عند التأسيس إصدار أسهم بقيمة اسمية أعلى أو أدنى من دينار واحد , ولكن بعد ممارسة الشركة نشاطها لها أن تعرض أسهما للاكتتاب العام بأكثر من قيمتها الاسمية وتعد الزيادة علاوة إصدار.

4- لا يجوز أن تزيد نسبة مساهمة الشخص الطبيعي والمعنوي من غير القطاع الاشتراكي عن 20% من رأس المال , وتضاف مساهمة الشخص الطبيعي إلى مساهمة الشخص المعنوي الذي يمتلك فيه هذا الشخص الطبيعي أكثرية رأس المال لغرض احتساب الحد الأعلى للمساهمة .

5- يكون الاكتتاب عاما برأسمال الشركة المساهمة ويكتتب المساهمون أولا بنسبة تتراوح ما بين (30 –55%) في المساهمة المختلطة و(20 – 51%) في المساهمة الخاصة .

6- إذا ظهر بعد غلق الاكتتاب أن الاكتتاب قد تجاوز عدد الأسهم المطروحة وجب توزيعها بين المكتتبين بنسبة مساهمة كل مكتتب ويجري التوزيع إلى اقرب سهم صحيح (قسمة الغرماء) .

7- عند بقاء آسهم غير مكتتب بها بعد تأسيس الشركة يحق لمجلس الإدارة بيعها خلال 4 سنوات في سوق بغداد للأوراق المالية أو طرحها للاكتتاب العام من جديد وإذا لم يتم البيع أو الاكتتاب فيخفض رأس المال الاسمي بمقدار قيمة الأسهم المتبقية .

مما سبق نجد أن المشرع العراقي قد اشترط في الأسهم أن تسدد نقدا حيث أن الأسهم من حيث طبيعة ما يقدمه المساهم من حصة في رأسمال الشركة سدادا لقيمة ما حصل عليه من أسهم تقسم إلى نوعين :

1- أسهم نقدية : وهي التي يتم سداد قيمتها نقدا .
2- أسهم عينية : وهي التي يتم سداد قيمتها عن طريق تقديم مجموعة من الأصول التي تنتقل ملكيتها إلى الشركة , ولكنه أجاز للمؤسسين التسديد بشكل حصص عينية وتشكيل لجنة لتقويمها وبموافقة المساهمين على قيمتها وتحديد نوعها وقيمتها في عقد الشركة , اما المساهمون الآخرون فلهم التسديد النقدي فقط .

أنواع رأس المال فى الشركات المساهمة

عند الحديث عن رأس المال في الشركات المساهمة فأن هناك أكثر من مفهوم واحد يتم الحديث عنة ومنها:-

1- رأس المال المصرح به :-
ويسمى أيضا برأس المال الاسمي :- وهو الذي يحق للشركة إصداره قانونا ويكون ذلك مثبتا في عقدها. بمعنى أنه المبلغ الذي حصلت موافقة الجهة القطاعية عليه في ضوء دراسة الجدوى المقدمة وتم طرحه بشكل أسهم للاكتتاب العام , ويجب أن يثبت الحد الأعلى لرأس المال في عقد تأسيس الشركة.

2- رأس المال المصدر :-
وهو ذلك الجزء من رأس المال الاسمي الذي تم الاكتتاب به من قبل المؤسسين والجمهور معا , حيث يحدث أحيانا إن لا يتم بيع جميع الأسهم المصدرة وذلك لعدم الاكتتاب بها بالكامل وبالتالي سوف يتبقى جزء منه غير مصدر .

3- رأس المال المدفوع :-
وهو ذلك الجزء من رأس المال المصدر المدفوع القيمة والذي سددت قيمته نقدا إلى البنك الذي تم الاكتتاب فيه , حيث أجاز القانون بتسديد 25 % من قيمة الأسهم نقدا عند الاكتتاب والباقي يجعل إقساطا مستحقة غير مسددة تسدد عند المطالبة بها وخلال مدة 4 سنوات من تأسيس الشركة.
ولزيادة التوضيح المخطط التالي :

رأس المال المصرح به

رأس المال المصدر(المكتتب به) رأس المال غير المصدر (غير المكتتب به)

رأس المال المدفوع رأس المال غير المدفوع (الإقساط المستحقة)

مصاريف التأسيس

يتم عند تأسيس الشركة المساهمة دفع رسوم التأسيس وحسب النسب الواردة في قانون الشركات وكذلك أن هذه المصاريف يجب عزلها في حساب مستقل يسمى حـ/مصاريف التأسيس وهو يعد من حسابات الموجودات غير الملموسة والذي سوف يظهر في ميزانية الشركة ويتم إطفائه على شكل اقساط سنوية على مدى 3 - 5 سنوات ابتدءا من السنة التي تحقق فيها الشركة ارباح .

المعالجة القيدية المحاسبية لتأسيس الشركات المساهمة

تتكون المعالجة القيدية لتأسيس الشركة المساهمة من عدة مراحل هي :

1- تثبيت المعالجة القيدية المتعلقة باكتتاب المؤسسين ,يكون القيد

ا ـ نقدا

من حـ / البنك
إلى حـ /المؤسسين

قيد اكتتاب المؤسسين وتسديد قيمة الأسهم بالكامل نقدا

ب ـ أما إذا قدم المؤسسون أو أحدهم حصة عينية فيتم تقييمها وإثباتها في السجلات وحسب نوع الموجود , ويكون القيد

من حـ / الموجود (حسب نوعه)
إلى حـ /المؤسسون

تسديد قيمة الأسهم عن طريق موجودات (عينية)

2- تثبيت المعالجة القيدية الخاصة بتسديد مصاريف التأسيس : وكما بينا سابقا أن مصاريف التأسيس يجب عزلها في حساب مستقل بها يسمى حـ / مصاريف التأسيس .

من حـ / مصاريف التأسيس
إلى حـ / البنك

تسديد مصاريف التأسيس

3- تثبيت المعالجة القيدية المتعلقة باكتتاب الجمهور حيث يتم طرح الأسهم للاكتتاب العام للجمهور, ويكون القيد :

من حـ / البنك
إلى حـ / المكتتبين (الجمهور)

قيد اكتتاب الجمهور وتسديد المبلغ نقدا بالكامل

4- تثبيت المعالجة القيدية المتعلقة بتأسيس الشركة المساهمة

ا ـ إذا بلغت نسبة الاكتتاب 75% من رأس المال المصرح به , يكون القيد:

من مذكورين

حـ/ المكتتبون
حـ / المؤسسون

إلى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة وتسديد رأس المال نقدا بالكامل

ب ـ أما إذا تم التسديد على شكل أقساط فأن الفرق بين رأس المال المصدر ورأس المال المدفوع يمثل أقساطا غير مسددة , ويكون القيد :

من مذكورين

حـ / المكتتبون
حـ / المؤسسون
حـ / اقساط غير مسددة

إلى حـ / رأس المال

قيد تأسيس الشركة وتسديد رأس المال على شكل أقساط

5 ـ عند عدم بلوغ نسبة الاكتتاب75 % من رأس المال المصرح به فأننا سوف نواجه احتمالين هما :

ا ـ إلغاء تأسيس الشركة وإعادة مبالغ الاكتتاب إلى أصحابها ولكن بعد خصم مصاريف التأسيس

من مذكورين

حـ /المؤسسون
حـ / المكتتبون

إلى مذكورين
حـ / م . التأسيس
حـ /البنك

قيد إلغاء تأسيس الشركة

ب ـ اتخاذ قرار بتخفيض رأس المال المصرح به وأخذ موافقة الجهة القطاعية المختصة وكذلك مسجل الشركات , وعند الحصول على تلك الموافقات على رأس المال المخفض الجديد سوف يتم تأسيس الشركة من جديد .

مثال1 :

في 2009/8/1 أتفق خمسة أشخاص على تكوين شركة مساهمة برأس مال 10000000 دينار تكون حصتهم فيه (35 %) ويطرح الباقي للاكتتاب العام للجمهور على أن يسدد رأس المال بالكامل كما بلغت مصاريف التأسيس (100000) دينار .

المطلوب : إثبات المعالجة القيدية المتعلقة بتأسيس الشركة إذا علمت أن الجمهور اكتتب بـ 70% من الأسهم المطروحة .

ملاحظة (1) : إذا لم تبلغ نسبة الاكتتاب النسبة القانونية

مثال 2 :

في 2012/4/1 تقرر تأسيس شركة مساهمة مختلطة برأس مال قدره 6000000 دينار تكون حصة القطاع الاشتراكي 25% والمؤسسون من القطاع الخاص 24% ويطرح الباقي للاكتتاب العام للجمهور على أن تسدد قيمة الأسهم بالكامل نقدا عند الاكتتاب وقد بلغت مصاريف التأسيس 200000 دينار سددت نقدا .

المطلوب : إثبات المعالجة القيدية المتعلقة بتأسيس الشركة إذا علمت أن الجمهور قد اكتتب بنسبة 40 % من الأسهم المطروحة إليهم .

ملاحظة (2) : إذا زادت نسبة الاكتتاب عن 100 % .

مثال 3:

على افتراض نفس معطيات المثال الاول ولكن أن الجمهور قد اكتتب بنسبة 110 % من الأسهم المطروحة إليه .

تسديد رأس المال على شكل اقساط

أجاز قانون الشركات على تسديد (25%) من قيمة الأسهم نقدا سوءا كان المؤسسين او الجمهور والباقي يسدد على شكل اقساط متساوية خلال فترة أقصاها 4 سنوات وتحمل الأقساط المتبقية الغير مسددة على حساب يسمى حـ/ إقساط غير مسددة .

مثال :- تأسست إحدى الشركات المساهمة من 6 أشخاص برأس مال قدره 6000000 دينار تكون حصة المؤسسين فيه (48%) ويطرح الباقي للاكتتاب العام على أن يسدد (50%) من رأس المال نقدا عند الاكتتاب والباقي يسدد على ثلاثة أقساط متساوية سنوية وقد تم الاكتتاب بكامل قيمة الأسهم المطروحة اليهم مع العلم بأنه تم استلام الأقساط الثلاثة .

المطلوب : إثبات المعالجة القيدية المتعلقة : 1) بتأسيس الشركة. 2) باستلام الأقساط .

علاوة الإصـدار

يقصد بعلاوة الإصدار :- بأنها الفرق بين القيمة الاسمية للأسهم والقيمة البيعية لها (الأسهم المطروحة للبيع) وهي تمثل مبلغا نقديا يدفعه المساهمون الجدد في مقابل الاحتباطيلت التي كونتها الشركة.

وقد اشترط قانون الشركات أن لا تصدر الأسهم بعلاوة إصدار عند تأسيس الشركة وإنما تباع الأسهم بعلاوة إصدار بعد تأسيس الشركة ومزاولتها للعمل ويتحدد مقدار علاوة الإصدار بقرار من الهيئة العامة للشركة .

وتستخدم علاوة الإصدار في تغطية مصاريف الإصدار ويقصد بها :

مصاريف الإصدار : بأنها المصاريف اللازمة لإصدار الأسهم مثل م. الطبع الأسهم ومصاريف الإعلان عن بيع الأسهم وعمولة المصرف وغيرها والمتبقي من مصاريف الإصدار يحول على حساب يسمى احتياطي علاوة الإصدار .

توجد محاسبيا طريقتان لمعالجة مصاريف الإصدار وكما يأتي :

1- تنزيلها من علاوة الإصدار بعدها مصاريف تمويلية .
2- عدها عنصرا من عناصر مصاريف التأسيس ورسملتها .

وللشركة اختيار الطريقة المناسبة ولكن الطريقة الثانية يمكن استخدامها عندما لا تكون هناك علاوة إصدار أو عندما تكون المبالغ المصروفة اكبر من علاوة الإصدار .

مثال :- بلغ رأس المال المصرح به لأحدى الشركات المساهمة 1000000 دينار مصدر منها عند التأسيس 750000 دينار مدفوعة القيمة بالكامل وبعد مرور سنتين على مزاولة الشركة نشاطها تقرر إصدار باقي الأسهم وطرحها للاكتتاب لمساهمين الشركة وبسعر 2,500 دينار للسهم الواحد علما بأن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد , وقد تم الاكتتاب بكامل الأسهم وتسديد ثمنها نقدا بالكامل المطلوب : إثبات المعالجة القيدية بالاكتتاب وبافتراض ما يلي :
ا ــ عدم وجود مصاريف إصدار . ب ـ في حالة وجود م. إصدار وتبلغ 75000 دينار .

زيادة رأس المال في الشركات المساهمة

أسباب زيادة رأس المال :

أجاز قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 زيادة رأسمال الشركات المساهمة إذا كان مدفوعا بالكامل وذلك بقرار من الهيئة العامة معدل للعقد وبإصدار أسهم جديدة على أن تقوم الشركة بتقديم القرار إلى مسجل الشركات ومعززا بدراسة الجدوى وبأسباب ومسوغات الزيادة وأوجه استخدامها ليقوم بدوره بمفاتحة الجهة القطاعية لبيان رأيها وعليها ألإجابة خلال خمسة عشر يوما من ورود القرار اليها .

ان زيادة رأس المال لعدة أسباب منها :

1- حاجة الشركة إلى موارد أضافية لمواجهة النمو في أعمال الشركة والمنافسة في سوق الأعمال .
2- تعديل مركز رأس المال وإظهاره على حقيقته وذلك بدمج الاحتياطي في رأس المال وإصدار أسهم بمقداره .
3- عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها مما يدفعها إلى الاتفاق مع الدائنين غلى إعطائهم أسهما جديدة في الشركة نظير التنازل عن ديونهم أو تحويل سنداتهم إلى أسهم .

عندما تصدر الشركة أسهما جديدة فانها تصدرها بعلاوة الإصدار وذلك تلافيا أو تجنبا للضرر الذي يمكن أن يصيب المساهمين القدامى بسبب المساهمين الجدد .

طرق زيادة رأس المال في الشركات المساهمة :

توجد أكثر من طريقة يمكن للشركة اللجوء إليها عندما تقرر زيادة رأسمالها وحسب سبب الزيادة والحالة التي تكون عليها , وهذه الطرائق اقرها قانون الشركات واستقر عليها العرف المحاسبي وهي:-

1- إصدار أسهم جديدة

عند زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة اشترط قانون الشركات طرحها للاكتتاب العام خلال 30 يوما من تأريخ موافقة الجهة القطاعية , ويبقى الاكتتاب مفتوحا لمدة 30 إلى 60 يوما , ويكون للمساهم حق الأفضلية في الاكتتاب بالأسهم الجديدة بما يتناسب وحصته في رأس المال وذلك خلال 15 يوما تسبق الاكتتاب العام وتكون مخصصة اكتتاب المساهمين , هذا ويجب تسديد قيمة الأسهم الجديدة بالكامل عند الاكتتاب (اي لا يجوز تقسيط قيمتها وعند بقاء أسهم غير مكتتب بها انتهاء مدة الاكتتاب يجوز طرحها للبيع في سوق بغداد للأوراق المالية) .

2- رسملة الفائض المتراكم :
وإصدار أسهم بقيمته توزع إلى المساهمين بنسبة مساهمتهم في رأس المال .

3- رسملة الاحيتاطيات أو الارباح :

حجز جزء من الارباح للشركة احتياطي بدلا من توزيعها وإضافة هذا الاحتياطي إلى رأس المال وإصدار أسهم تعادل قيمته توزع إلى المساهمين بنسبة مساهمة كل منهم في رأس المال .

المعالجة المحاسبية لزيادة رأس المال

لاحظنا سابقا أن قانون الشركات سمح للشركة المساهمة زيادة رأسمالها بما يتلاءم وحاجتها وحدد لها الطرق التي يمكن أن يتبعها المعالجة هذه الزيادة وكذلك حقق الحماية للمساهمين القدامى وضمان عدم ضياع حقوقهم تجاه المساهمين الجدد وذلك من خلال :

1- جعل لهم الاولوية في الاكتتاب بالأسهم الجديدة قبل طرحها الجمهور وبما يتلاءم وحصصهم الأصلية في رأس المال كما سمح لهم الاكتتاب مع الجمهور أن رغبوا بذلك ولكن بشرط أن لا تتجاوز حصة أي مساهم 20% من رأس المال .

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لكل طريقة من طرائق زيادة رأس المال :

إصدار أسهم جديدة :

عندما ترغب الشركة المساهمة بزيادة رأسمالها وذلك بإصدار أسهم جديدة وتحصل موافقة مسجل الشركات على الزيادة تحدد الهيئة العامة سعر بيع هذه الأسهم وبما يتماشى مع قيمتها السوقية , ونلاحظ أن سعر البيع سيتكون من جزئيين هما الاول يمثل رأس المال وهو القيمة الاسمية للأسهم والجزء الثاني وهو الفرق مابين سعر البيع والقيمة الاسمية فيمثل علاوة الإصدار التي أقرها القانون لحماية حقوق المساهمين القدامى وكذلك يستخدم لتغطية مصاريف الإصدار والباقي منها يرسمل بصفته احتياطيا .

مثال :-

في 2009/4/1 حصلت إحدى الشركات المساهمة على زيادة رأسمالها بمقدار 250000 دينار وذلك بإصدار أسهم جديدة قيمتها الاسمية دينار واحد وبعلاوة إصدار 3 دينار لكل سهم , وقد بلغت مصاريف الإصدار الفعلية 25000 دينار , وتم اكتتاب الجمهور ب 50% من الأسهم المطروحة , وقد احتفظت الشركة بالأسهم غير المكتتب بها .

المطلوب :إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة .

رسملة الفائض المتراكم :

عند رسملة الفائض المتراكم يتم إصدار أسهم بمقدار ذلك الفائض وتوزيعها مجانا إلى المساهمين الجدد بنسبة مساهمتهم في رأس المال .

رسملة الاحتياطيات أو الارباح :

قد ترى الشركة أن لا توزع الارباح بأكملها سنويا بل تحتفظ بجزء منها على شكل احيتاطيات كما بينا سابقا وعندما تبلغ هذه الاحتياطيات حدا معينا ترى أن ترسملها فتقوم بإصدار أسهم تعادل في قيمتها هذا الاحتياطي المقرر توزيعه وتوزعه مجانا إلى المساهمين بحسب نسبة مساهمتهم في رأس المال الأصلي وكذلك قد تقرر اتخاذ نفس الإجراء بشأن أرباح السنة الحالية .
ان لجوء الشركة إلى هذه العملية يعود لعدة أسباب أشرنا إليها سابقا وكذلك هذه التوزيعات تحقق ميزة ضريبية للمساهمين حيث انه لا يعد دخلا من وجهة النظر الضريبية وبذلك لا تخضع هذه التوزيعات لضريبة الدخل .

ان رسملة الفائض المتراكم أو الارباح لا تؤثر في المركز المالي للشركة , وهي لا تعد أكثر من تعديل لرأس المال وزيادته إلى عدد أكبرمن الأسهم عن طريق تخفيض الاحتياطيات والارباح برسملتها .

مثال :-

قررت أحدى الشركات المساهمة زيادة رأسمالها بمقدار 700000 دينار وتغطية الزيادة كما يأتي:-

1- تخصيص 100000 سهم للمساهمين القدامى وتحويل مبلغها من الفائض المتراكم البالغ رصيده 150000 دينار .
2- تحويل سندات قرض قيمتها 200000 دينار إلى أسهم ..
3- طرح 500000 سهم للاكتتاب العام , وقد تم الاكتتاب بها بالكامل وبسعر 1,750 للسهم , وقد بلغت مصاريف الإصدار 90000 دينار سددت نقدا .

المطلوب :أثبات المعالجة القيدية اللازمة .

تخفيض رأس المال فى الشركات المساهمة

أسباب تخفيض رأس المال :

أجاز قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 تخفيض رأس المال للشركات المساهمة للأسباب التالية :

1ـ ان زاد عن حاجتها 2ـ إذا لحقتها خسائر .

يتم اتخاذ قرار التخفيض من قبل الهيئة العامة (ولكنه يكون ملزما عندما تصل الخسائر 75% من رأس المال) ويكون هذا القرار معدلا لعقد الشركة , ولكن بشرط موافقة دائني الشركةعلى التخفيض حيث أتاح لهم المشرع مدة للاعتراض وتتم تسوية الاعتراضات أما برضا الطرفين أو قضائيا أن لزم الآمر.

ان سبب حرص المشرع على موافقة الدائنون على التخفيض أن رأس المال في الشركة المساهمة يمثل الضمان العام لدائنيها وتخفيضه عود بالضرر عليهم لنقص قيمة الضمان العام المكفول لهم .

طرق تخفيض رأس المال :

حدد قانون الشركات رقم 21 لسنة 1997 تخفيض رأس المال بإلغاء أسهم تساوي في قيمتها التخفيض المطلوب , وتلغى أسهم كل شخص بحسب نسبة مساهمته إلى أقرب سهم صحيح , بالإضافة ان هذه الطريقة في التخفيض التي أقتصر عليها القانون هناك عدة طرق للتخفيض منها :

1- تخفيض عدد الأسهم .
2- تخفيض قيمة الأسهم .
3- رد قيمة ألسهم بالكامل .
4- شراء الشركةلأسهما لحسابها الخاص بهدف إلغائها أو أعادة بيعها .
5- إعفاء المكتتبين من تسديد الأقساط المتبقية غير المسددة .

المعالجة المحاسبية لتخفيض رأس المال

بينا فيما سبق أن هناك عدة أسباب تدعو الشركة إلى تخفيض رأس المال منها أن يكون أكثر من الحاجة الفعلية للشركة وذلك بسبب المغالاة في تقدير رأس المال عند التأسيس الأمر الذي يؤدي إلى وجود سيولة نقدية عاطلة يؤدي تكدسها في الشركةإلى انخفاض معدل عائد الاستثمار, ولما كانت الشركة لن تحتاجها ألان ولن تحتاجها في المستقبل فأنها تقوم بإعادة هذه الزيادة بشكل مبالغ نقدية فعلية إلى المساهمين وبذلك يمكن لهم استثمارها في مجالات أفضل ,وتقوم الشركةبتحديد عدد الأسهم التي سيتم إلغاؤها وإبلاغ المساهمين بذلك وتحديد نصيب كل مساهم من التخفيض .

ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

من حـ/ رأس المال
إلى حـ/ المساهمين

قيد تخفيض رأس المال وتحديد عدد الأسهم الملغاة

وعندما يراجع المساهمون الشركة ترد إليهم المبالغ وتستبدل شهادة الأسهم القديمة بأخرى جديدة يثبت فيها عدد الأسهم الجديدة , أو يكتفي بالتأشير على الشهادة القديمة بحدوث التخفيض وكذلك يؤشر في سجل الأسهم .

ويكون القيد كالأتي :

من حـ / المساهمين
إلى حـ / البنك

قيد إعادة المبالغ إلى المساهمين نقدا .

مثال :-

نظرا لان رأس المال الاسمي المصدر و المدفوع بالكامل لشركة الرجاء المساهمة يزيد عن حاجتها الفعلية تقرر تخفيضه بنسبة 30 % علما بأنه كان 5000000 دينار , وقد تمت الموافقة على قرار التخفيض و اعادة الزيادة إلى المساهمين بصكوك على البنك الذي تتعامل معه الشركة.

المطلوب :

1- إثبات المعالجة المحاسبية المناسبة .
2- تحديد عدد الأسهم التي ستبقى لأحد المساهمين الذي كان يمتلك 50000 سهم قبل التخفيض .

ملاحظة :

إذا كان التخفيض بسبب تحقق خسائر كبيرة ومتراكمة من سنة لأخرى فان الشركة في هذه الحالة لن تعيد إلى المساهمين أي مبالغ أخرى بل ستقوم بإطفاء الخسارة في حساب رأس المال وتحديد مقداره وإبلاغ المساهمين بمقدار ما يتحمله من التخفيض وإصدار شهادات أسهم جديدة لكل منهم أو التأشير على الشهادة الأصلية بما يفيد بحدوث التخفيض .

مثال :-

نظرا لتوالي الخسائر على إحدى الشركات المساهمة تقرر تخفيض رأس مالها 4000000 دينار حيث كان رأس مالها قبل التخفيض 5000000 دينار .

المطلوب :-

1- إثبات المعالجة المحاسبية اللازمة .
2- تحديد نسبة التخفيض .

(تم بعونه تعالى)