

محاسبة الشركات

الأسس النظرية ومشاكل الممارسة العملية

الدكتور

عبد الوهاب نصر على

قسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية

2005

الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم " الإبراهيمية "

ص.ب 35 الإبراهيمية " رمل الأسكندرية "

e-mailm20ibrahim@yahoo.com:

☎ 5917882 - 5907466

المقدمة:

من المعروف أن الوحدة الاقتصادية تنظم يستهدف تحقيق مستوى مرضي من الأرباح في المقام الأول. وأن هذا التنظيم يمكن أن يكون في صورة منشأة فردية، أو شركة أشخاص، مثل شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات المحاصة، أو شركة أموال مثل شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة.

ومحاسبياً فإن نظام معلومات المحاسبة المالية، في أي تنظيم من هذه التنظيمات، يستهدف إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية، من خلال جمع وتشغيل البيانات الخاصة بالأحداث الاقتصادية للوحدة.

ومن المعروف أن شركات الأشخاص، سواء كانت شركات تضامن أو نوصية بسيطة أو محاصة، لها سماتها المتوافقة مع شكلها القانوني، وتواجه عدة مشاكل ذات طبيعة خاصة.

ومن أهم هذه المشاكل؛ كيف يتم تكوين الشركة، وما هي صور أو بدائل سداد كل شريك لحصته في رأسمال الشركة؟ كيف يتم توزيع أرباح (أو خسائر) الفترة المحاسبية على الشركاء؟ وما أثر نصوص عقد الشركة على عملية التوزيع هذه؟ ما أهم التغيرات أو التعديلات التي يمكن أن تطرأ على عقد الشركة؟ وإن حدثت فكيف يتم المحاسبة عنها بطريقة سليمة؟ وأخيراً كيف تتم المحاسبة عن انقضاء الشركة إرادياً أو إجبارياً؟

ويستهدف هذا المؤلف دراسة أهم الأسس النظرية ومشاكل الممارسة العملية للمحاسبة المالية في شركات الأشخاص، بدءاً من مرحلة تكوين الشركة، حتى مرحلة انقضاء الشركة.

ويحتوي هذا المؤلف على ستة فصول؛ يتناول الفصل الأول التعريف بأهم المفاهيم والمصطلحات المحاسبية والحسابات الخاصة بشركات الأشخاص. ويتناول الفصل الثاني مشاكل المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء وتكوين شركات الأشخاص. بينما يتناول الفصل الثالث أسس ومشاكل المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

ويتناول الفصل الرابع أسس ومشاكل المحاسبة عن التعديلات في رأسمال وخطط توزيع الأرباح والخسائر في شركة الأشخاص وانضمام أو انفصال الشركاء في شركات الأشخاص. كما يتناول الفصل الخامس مشاكل المحاسبة عن انقضاء شركات الأشخاص، بينما يتناول الفصل السادس بالدراسة أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص.

ولقد حرصنا في إعداد هذا المؤلف على الرجوع للمصادر العلمية القانونية والمحاسبية الملزمة ذات الصلة بأسس ومشاكل المحاسبة في شركات الأشخاص. كما حرصنا على أن يتضمن الشرح مجموعة من الأمثلة التوضيحية الملزمة. كما تم تزييل كل فصل من الفصول بمجموعة وافية من الأسئلة والتطبيقات العملية.

ونشكر الله ونحمده على نعمه التي لا تعد ولا تحصى علينا، ومنها أن وفقنا لإعداد هذا الكتاب، ونرجو أن نكون قد وفقنا في ذلك، بالشكل الذي يخدم الممارسة العملية للمحاسبة المالية في شركات الأشخاص، ونأمل أن يكون إضافة متواضعة للمكتبة المحاسبية العربية.

والله المستعان

المؤلف

د. عبد الوهاب نصر علي

الإسكندرية في فبراير ٢٠٠٥

الفصل الأول
أهم المفاهيم والحسابات الخاصة
بشركات الأشخاص

**Main Concepts and Accounts of General
and Limited Partnerships**

خطة الفصل:

تستهدف الدراسة في هذا الفصل الوقوف على أهم المصطلحات والمفاهيم القانونية والمحاسبية، الخاصة بشركات الأشخاص. كما تستهدف الدراسة أيضاً التعريف بأهم الحسابات ذات الطبيعة الخاصة بشركات الأشخاص.

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف سيتم استعراض النقاط الرئيسية التالية^(١):

١ - التعريف بشركات الأشخاص:

١/١- شركات التضامن.

٢/١- شركات التوصية البسيطة.

٣/١- شركات المحاصة.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- شحاته، أحمد بسيوني، المحاسبة في شركات الأشخاص، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٨.

- العربي، محمد فريد، هاني دويدار، قانون الأعمال، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٣٢٠-٣٣٣.

- Gillespie, Ian, R. Lewis and Kay Hamilton, *Principles of Financial Accounting*, Prentice Hall Europe, 1997, Chap. 11.

- Needles, Belverd E. et al., *Principles of Accounting*, Houghton Mifflin, N.Y., 1999, chap. 13.

-

٢ - أهم سمات شركات الأشخاص:

١/٢ - من حيث شكل حقوق الملكية.

٢/٢ - من حيث مرونة التكوين.

٣/٢ - من حيث نصوص عقد الشركة.

٤/٢ - من حيث المعاملة الضريبية.

٥/٢ - من حيث مسئولية الشركاء.

٣ - أهم الحسابات الخاصة بشركات لأشخاص:

١/٣ - حساب رأسمال الشركاء.

٢/٣ - حساب حصص الشركاء في رأس المال.

٣/٣ - حساب جاري الشركاء.

٤/٣ - حساب مسحوبات الشركاء.

١ - التعريف بشركات الأشخاص:

تعرف المادة (٥٠٥) من القانون المدني الشركة بوجه عام بأنها عقد يلتزم بمقتضاه 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. وقانوناً فشركات الأشخاص هي تلك الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي للشركاء. ومعنى ذلك أن كل شريك يعول على وجود واستمرار غيره من الشركاء مساهماً في مشروع الشركة.

وإدارياً، فإن شركات الأشخاص عبارة عن كيانات أو تنظيمات مملوكة لشخصين أو أكثر. أو هي عبارة عن علاقة بين شخصين، أو أكثر، يقومون بعمل مشترك بغية تحقيق أهداف معينة، أهمها تحقيق مستوى مرضي من الربح.

وتأخذ شركات الأشخاص إحدى ثلاث صور. وهي شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، وشركات المحاصة. نعرض لكل منها باختصار، على النحو التالي:

١/١ - شركات التضامن: General Partnership

تعرف شركات التضامن بأنها علاقة بين شريكين أو أكثر في أعمال معينة، مسئولين معاً مسئولية تضامنية عن ديون الشركة، وكل منهم يعمل كوكيل عن الآخر داخل الشركة.

وقانوناً تعرف شركة التضامن بأنها الشركة التي يعقدها اثنان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بعنوان مخصوص يكون اسماً لها. ويستفاد من ذلك ما يلي:

(أ) أن مجرد اقتسام هؤلاء الأفراد للأرباح أو الخسائر، أو مجرد ملكيتهم المشتركة لأصول الشركة، لا يكفي لوجود شركة تضامن. بل يجب أن يعمل كل منهم كوكيل عن الآخر داخل الشركة.

(ب) أن كل شريك متضامن سيكون مسئولاً مسئولية غير محدودة وتضامنية عن ديون الشركة، وكونه شريكاً سوف يكتسب صفة التاجر.

(ج) أن شركة التضامن يجب أن تتكون على الأقل من شريكين ويشمل عنوان الشركة اسم أحدهما أو كلاهما أو كليهما. ولكل شريك متضامن الحق في إدارة الشركة. وتكون قرارات الشريك المدير ملزمة لبقاى الشركاء طالما كانت في سياق النشاط الطبيعي للشركة.

٢/١ - شركة التوصية البسيطة: Limited Partnership

تعرف شركة التوصية البسيطة بأنها علاقة بين شريك متضامن أو أكثر من ناحية، وشريك موصي أو أكثر من ناحية أخرى، للقيام بأعمال معينة، حيث لا يختلف وضع الشريك - أو الشركاء - المتضامن في هذه الشركة عنه في شركة التضامن. أما الشريك - أو الشركاء - الموصي فسيكون صاحب مال ومسئولاً عن ديون الشركة في حدود حصته في رأسمال الشركة.

ومن ناحية أخرى لا يكون للشريك - أو الشركاء - الموصي أية حقوق في إدارة الشركة، لأن الإدارة من حق الشريك - أو الشركاء - المتضامن فقط.

ويستفاد مما سبق ما يلي:

- أ (أن اسم الشركة يستمد من أسماء الشركاء المتضامنين فقط الذين لهم حق الإدارة وحدهم.
- ب) أن المسؤولية المحدودة للشريك الموصي تغني ألا تجاوز مسؤوليته عن ديون الشركة حصته في رأس المال، ولذلك يحق لدائني الشركة الرجوع عليه عند الضرورة في حدود حصته - أو ما لم يسدده من حصته، في رأس المال.
- ج) أن الشريك الموصي يمكن أن يقدم حصته نقدًا أو عيناً، إنما لا يجوز أن يكون شريكاً بحصة عمل.
- د (أن إفلاس شركة التوصية البسيطة لا يترتب عليه إفلاس الشركاء الموصين، وإن ترتب عليه إفلاس الشركاء المتضامنين في الشركة.

٣/١- شركة المحاصة: Joint Ventures

تعرف شركة المحاصة بأنها شركة ضمنية غير اعتبارية بين شخصين أو أكثر، يتم إنشائها لتنفيذ عملية أو صفقة معينة.

وبهذا المعنى فإن شركة المحاصة شركة مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية، وتتعدد بين شخصين، أو أكثر، لاقتسام الأرباح والخسائر الناشئة عن عمل تجاري واحد أو أكثر يقوم به أحد الشركاء باسمه الخاص.

ويستفاد مما سبق ما يلي:

- أ (أن المظهر الوحيد لشركات المحاصة يتمثل في اقتسام الشركاء للأرباح والخسائر بينهم.
- ب) أنه طالما أن الشركة ليس لها شخصية معنوية فلن يكون لها اسم أو عنوان، وعند إفلاسها يتم إشهار إفلاس الشريك الذي تعاقد مع الغير وليس الشركة.
- ج) أن الشركة من شركات الأشخاص، ولذلك يترتب على الحجر على أحد الشركاء أو وفاته أو إعساره أو إفلاسه أو انسحابه انقضاء الشركة.

٢ - أهم سمات شركات الأشخاص:

لشركات الأشخاص سماتها المميزة لها. وهي سمات، وإن كان كثير منها قانوني في ظاهره، إلا أن معظمها ذو تأثير وأهمية محاسبية، سواء كانت هذه السمات خاصة بشكل حقوق الملكية، أو مرونة تكوين الشركة، أو نصوص عقد الشركة، أو المعاملة الضريبية للشركة. كما سنوضح بإيجاز في الصفحات التالية:

١/٢ - من حيث شكل حقوق الملكية:

تتكون حقوق الملكية في شركات الأشخاص من مجموع حقوق ملاك الشركاء في الشركة. وتتكون حقوق الملكية لكل شريك من حصته في رأسمال الشركة ورصيد حسابه الجاري. حيث يمثل رصيد هذا الحساب ما للشريك - أو ما عليه - في تاريخ معين.

ولذلك ففي تاريخ الميزانية يتم إقفال ما على الشريك وما له قبل الشركة في حسابه الجاري، وتجمع الأرصدة الدائنة للحسابات الجارية مع - أو تطرح الأرصدة المدينة للحسابات الجارية من - حصص الشركاء في رأس المال، لتحديد حقوق ملكية الشركاء، وبالتالي الشركة، في ذلك التاريخ.

والقاعدة أن حصص الشركاء غير قابلة للتداول، بمعنى أنه لا يجوز التنازل عنها إلى الغير، بمقابل أو بدون مقابل، إلا بموافقة جميع الشركاء. ولذلك تنقضي الشركة بوفاة الشريك ولا تنتقل حصته للورثة إلا باتفاق الشركاء.

٢/٢ - من حيث مرونة التكوين:

تتمتع شركات الأشخاص بمرونة عالية في عملية تكوينها. فطالما تعدد الشركاء يمكنهم تكوين الشركة، حتى ولو لم يكتب عقد بينهم. كما أن الشركاء يمكنهم تقديم حصصهم في رأسمال الشركة نقداً، أو عيناً، أو حتى بالعمل. بل ويمكنهم سداد حصصهم في رأسمال الشركة بتقديم صافي أصول منشأة فردية.

ومن ناحية أخرى يمكن للشريك أن يقدم كامل حصته في رأسمال الشركة فوراً، أو يسدها على دفعات. وفي الحالة الأخيرة يمكن أن يتفق الشركاء فيما بينهم على أن يتحمل الشريك فوائد وغرامات تأخير عما يتأخر في سداده من أقساط الحصّة.

٣/٢- من حيث نصوص عقد الشركة:

من المعروف أنه لنشأة شركة الأشخاص يجب كتابة عقد للشركة. وحتى يأمن الغير التعامل مع الشركة يجب إشهار هذا العقد. وعادة يتميز عقد شركة الأشخاص بقدر كبير من المرونة، إلا ما ندر.

ومن المعروف أن أهم ما يجب أن ينص عليه عقد شركة الأشخاص ما يلي:

- تاريخ تكوين الشركة.
- مدة عقد الشركة وأسمها وأسماء الشركاء وطبيعة النشاط الذي ستعمل فيه الشركة.
- حصّة كل شريك في رأسمال الشركة وطريقة سدادها وأسس تقويم العيني منها.
- الغرامات والفوائد التي سيتحمل بها الشريك عن التأخير في سداد أقساط حصته في رأسمال الشركة.
- نظام إدارة الشركة واتخاذ القرارات والتفويض إن لزم الأمر، ولمن؟
- السلطات المخولة لكل شريك ومسئوليّاته.
- السجلات والدفاتر والتقارير المالية والفترة المحاسبية للشركة، ومراجعة وفحص هذه القوائم والتقارير.
- نظام وأسس توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.
- نظام المسحوبات والقروض من وإلى الشركة وحدودها والفائدة عليها.
- المرتبات والمكافآت والعمولات المقررة لكل شريك.

- نظام التأمين على حياة كل أو بعض الشركاء، وأقساط التأمين، ولمن سوف يستحق التعويض عند الوفاة.
- قواعد تصفية الشركة عند انقضاء الغرض منها، أو عند الضرورة.
- نظام دخول شركاء جدد في الشركة أو خروج شركاء حاليين منها، حال حياتهم أو بعد موتهم.

٤/٢- من حيث المعاملة الضريبية:

من المتعارف عليه ضريبياً أن شركة الأشخاص لا تخضع في حد ذاتها للضريبة على الدخل، وإنما يتم تحديد وعاء وربط الضريبة على الدخل على كل شريك متضامن على حدة، مع اعتبار كل ما يحصل عليه من عائدات كتوزيع للربح. وفيما يتعلق بحصة التوصية في شركات التوصية البسيطة فتربط عليها الضريبة باسم الشركة نفسها.

٥/٢- من حيث مسئولية الشركاء:

من طبيعة شركات الأشخاص أن يكون الشركاء في الشركة مسئولين مسئولية تضامنية غير محدودة بحصة كل منهم في الشركة، عدا الشريك الموصي، كما سبق وذكرنا.

ومعنى هذه المسئولية التضامنية بين الشركاء المتضامنين أن يكون لدائني الشركة كامل الحق في الرجوع على أي من، أو كل، الشركاء المتضامنين لاستيفاء حقوقه قبل الشركة. ويفهم من ذلك أنه لا يجوز لأي شريك متضامن أن يتصل من مسئولية التضامن مع باقي الشركاء، إذ لا يجوز أن يتضمن عقد الشركة نصاً يعطيه هذا الحق.

٣ - أهم الحسابات الخاصة بشركات الأشخاص:

من أهم الاختلافات الواضحة بين حسابات المنشأة الفردية وحسابات شركات الأشخاص، أنه يلزم تقسيم حقوق الملاك في شركة الأشخاص بين الشركاء. ومن ناحية أخرى يجري العمل في كثير من شركات الأشخاص على تقسيم حقوق ملكية كل شريك إلى حساب لرأس المال وحساب لجاري الشريك.

أضف إلى ذلك أن العمل يجري أيضاً، في بعض شركات الأشخاص، على تخصيص حساب لمسحوبات الشركاء وبدلاً من إقفال هذه المسحوبات مباشرة في حساب جاري الشركاء.

وعليه، فإن أهم الحسابات الخاصة بشركات الأشخاص هي حساب رأسمال الشركاء وحساب جاري الشركاء وحساب مسحوبات الشركاء، سنعرض لكل منها ببعض التفصيل على النحو التالي:

١/٣ - حساب رأسمال الشركاء: Capital Account

يمثل حساب رأسمال الشركاء أحد أهم حسابات حقوق الملكية في شركات الأشخاص. ويمثل هذا الحساب المبالغ التي يرغب الشريك في الاحتفاظ بها في الشركة. ويسمى في بعض الأحيان رأس المال الثابت Fixed Capital.

وقانوناً يمكن تعريف رأسمال الشركة بأنه مجموع الأموال المقدمة من الشركاء كحصة في الشركة. وهو يتكون من الحصص النقدية والعينية وحدها، لأن الحصة بالعمل، كما سنرى بعد قليل، لا تدخل في تكوين رأس المال.

هذا ويعتبر رأسمال الشركة الحد الأدنى من الضمان لدائنيها، وبالتالي فهو يتسم بخاصيتي التخصيص والثبات. بمعنى أن يقتصر استخدام رأس المال على الغرض منه، وأن يمتنع الشركاء على المساس به بما قد يؤدي إلى إنقاصه، ومن ثم يحظر توزيع مبالغ من رأس المال على الشركاء كإرباح، في الفترات المحاسبية التي حققت فيها الشركة خسارة.

وعادة تمثل حصة الشريك في رأس المال ذلك المبلغ الذي قدمه الشريك عند تأسيس الشركة، أو المبلغ الذي ساهم به الشريك عند إنضمامه للشركة القائمة فعلاً.

وحسب اتفاق الشركاء يتحدد نصيب، أو حصة، الشريك في رأسمال الشركة عند تكوينها، أو عند انضمامه. وبهذا المبلغ يتم جعل حساب رأسمال الشركاء دائماً، ويتوقف الطرف المدين على طريقة سداد الشريك لهذا المبلغ.

ومن المرغوب فيه أن يتم تقسيم هذا الحساب إلى خانات تحليلية، تخصص خانة لحصة كل شريك في رأسمال الشركة، كما سيتضح من المثال التالي:

مثال (١): اتفق وليد وسامح وتامر في ٢٠٠٣/١/١ على تكوين شركة تضامن برأسمال ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بنسبة ٢ : ٤ : ٤ وسدد كل منهم حصة في رأس المال بشيك.

في هذه الحالة سيتم جعل حساب رأسمال الشركاء دائناً وحساب النقدية بالبنك مدينياً بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي. ويظهر حساب رأسمال الشركاء كالتالي:

ح/رأسمال الشركاء

التاريخ	البيان	تأمر	سامح	وليد	المجموع	التاريخ	البيان	تأمر	سامح	وليد	المجموع
٢٠٠٣/١/١	من ح/التقديرة بالبنك	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٣	رصيد	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠			٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠

٢/٣ - حساب جاري الشركاء: Current Account

يعتبر حساب جاري الشركاء أحد حسابات حقوق الملكية في شركات الأشخاص. ويمثل هذا الحساب رصيد كل شريك في حقوق ملكية الشركة بخلاف حصته في رأسمال الشركة. أي أن هذا الحساب يمثل نصيب كل شريك من الأرباح المحتجزة - أو الخسائر المرحلة - ناقصاً أي مسحوبات سحبها هذا الشريك.

ومحاسبياً يجعل حساب جاري الشريك دائماً بكل من؛ مرتب الشريك، مكافأة الشريك، عمولة الشريك، فائدة رأسمال الشريك، نصيب الشريكة في التعويض عن وفاة شريك مؤمن على حياته، الفائدة المدينة على قرض الشريك، ونصيب الشريك في أرباح الفترة الموزعة بنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها.

بينما يجعل حساب جاري الشريك مدينياً بكل من؛ مسحوبات الشريك، الفائدة على مسحوبات الشريك، الفائدة الدائنة على قرض الشريك، ونصيب الشريك من خسائر الفترة وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها.

ومن المرغوب فيه محاسبياً أن يتم الإفصاح في الميزانية عن رأسمال الشركاء، ثم أرصدة حساباتهم الجارية، بحيث تجمع إذا كانت ذات رصيد دائن وتطرح إذا كانت ذات رصيد مدين. وقياساً على حساب رأسمال الشركاء يجب أيضاً تقسيم حساب جاري الشركاء لعدة خانات، بحيث تخصص خانة لكل شريك على حدة، كما سيتضح من المثال التالي:

مثال (٢): افترض في المثال السابق أن مسحوبات الشركاء ولید وسامح وتامر خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ كانت ١٠٠٠٠، ١٢٠٠٠، ٩٠٠٠ جنيه على التوالي، وكان مرتب الشريك ولید عن ذات السنة ٢٤٠٠٠ جنيه، ومكافأة الشريك سامح عن السنة ٧٠٠٠ جنيه، وعمولة الشريك تامر عن الفترة ١١٠٠٠ جنيه بينما بلغ نصيب الشركاء من الأرباح الموزعة عن الفترة ٢٥٠٠٠، ٢٠٠٠٠، ٢٥٠٠٠ جنيه على التوالي.

في هذه الحالة سيظهر حساب جاري الشركاء كما يلي:

ح/جاري الشركاء

التاريخ	البيان	تأمر	سامح	وليد	المجموع	التاريخ	البيان	تأمر	سامح	وليد	المجموع
	من ح/مركب للشريك وليد			٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠		إلى ح/المسحوبات	٩٠٠٠	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠	٣١٠٠٠
	من ح/ مكافأة للشريك سامح		٧٠٠٠		٧٠٠٠		رصيد م.ع	٢٧٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٩٠٠٠	٨١٠٠٠
	من ح/ عسرة الشريك تأمر	١١٠٠٠			١١٠٠٠		٢٠٠٣/١٢/٣١				
	من ح/ توزيع أ.ع	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠						
		٣٦٠٠٠	٢٧٠٠٠	٤٩٠٠٠	١١٢٠٠٠			٣٦٠٠٠	٢٧٠٠٠	٤٩٠٠٠	١١٢٠٠٠

٣/٣ - حساب مسحوبات الشركاء: Drawing Account

من طبيعة شركات الأشخاص وجود قدر من المرونة في تعامل الشريك مع الشركة، ولذلك عادة ما ينص عقد الشركة على إمكانية أن يسحب الشريك مبالغ نقدية أو مسحوبات عينية مثل البضاعة. ويمكن أن تحسب فوائد على هذه المسحوبات بصفة عامة، أو إذا وصلت إلى - أو تجاوزت - حداً معيناً.

ومحاسبياً يكون من المرغوب فيه تخصيص حساب لمسحوبات الشركاء، خاصة إذا كانت متكررة. ولكي لا يتم الاستغراق في إدراج مثل هذه المسحوبات المتكررة بالحساب الجاري للشريك.

ويجري العمل محاسبياً على اقفال رصيد حساب مسحوبات الشريك في حسابه الجاري في نهاية الفترة المحاسبية، بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مدينياً.

وقياساً على ما هو متبع بصدد حسابي رأسمال الشركاء وجاري الشركاء، يتم تقسيم حساب مسحوبات الشركاء إلى عدة خانات، بحيث تخصص خانة لمسحوبات كل شريك، كما سيتضح من المثال التالي:

مثال (٣): بلغت مسحوبات الشريك عاطف ٥٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/٣/١، ٦٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/٤/١ نقداً. بينما بلغت مسحوبات الشريك حماده ٤٥٠٠ جنيه قيمة بضاعة في ٢٠٠٣/١٢/١. وتتكون شركة التضامن من هذين الشريكين فقط.

في هذه الحالة سيظهر حساب مسحوبات الشركاء كالتالي:

ح/ مسحوبات الشركاء

التاريخ	البيان	حماة	عاطف	المجموع	التاريخ	البيان	حماة	عاطف	المجموع
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/جاري للشركاء	٤٥٠٠	١١٠٠٠	١٥٥٠٠	٢/١	إلى ح/ الخزينة		٥٠٠٠	٥٠٠٠
					٤/١	إلى ح/ الخزينة		٦٠٠٠	٦٠٠٠
					١٢/١	إلى ح/ المشتريات	٤٥٠٠		٤٥٠٠
						أو إلى ح/ مخزون البضاعة			
		٤٥٠٠	١١٠٠٠	١٥٥٠٠			٤٥٠٠	١١٠٠٠	١٥٥٠٠

أسئلة الفصل

السؤال الأول:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي:

١ - لكي تمثل العلاقة بين شخصين أو أكثر شركة تضامن يجب:

- (أ) أن يقتسموا الأرباح والخسائر فقط.
- (ب) أن يعمل كل منهم كوكيل عن الآخر داخل الشركة دون إخلال باقتسامهم أرباح وخسائر وأصول الشركة.
- (ج) أن يكون كل منهم مسنولاً بقدر حصته في رأس المال.
- (د) كل ما سبق صحيح.

٢ - من أهم سمات شركة التوصية البسيطة:

- (أ) أن بها شركاء متضامنون وآخرون موصون.
- (ب) أن الشريك الموصي مسنول بقدر حصته في رأس المال.
- (ج) أن الإدارة من نصيب المتضامن فقط.
- (د) كل ما سبق صحيح.

٣ - تتصف شركات الأشخاص بمرونة التكوين، ولذلك:

- (أ) يمكن أن يسدد الشريك حصته نقداً أو عيناً، فوراً أو على دفعات، بفائدة تأخير أو بدون فائدة تأخير.
- (ب) يجب كتابة وإشهار عقد الشركة حتى يتم تكوينها.
- (ج) كل ما سبق خطأ.

السؤال الثاني:

حدد المصطلح المحاسبي في كل حالة مما يلي:

- ١ - تتكون من رأسمال الشركاء بالإضافة إلى، أو ناقصاً، أرصدة حساباتهم الجارية.
- ٢ - أحد أهم حسابات حقوق الملكية في شركات الأشخاص بخلاف رأسمال الشريك.
- ٣ - المبلغ الذي قدمه الشريك عند تأسيس الشركة، أو المبلغ الذي ساهم به عند انضمامه للشركة القائمة.
- ٤ - يمثل رصيد حقوق الشريك في حقوق ملكية الشركة بخلاف حصته في رأسمال الشركة.
- ٥ - المبالغ النقدية أو الأصول العينية التي يسحبها الشريك ويتم إقفالها في الحساب الجاري نهاية الفترة بجعلها دائنة والحساب الجاري مدينياً.

السؤال الثالث:

قارن في جدول مناسب بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة من حيث:

- أ - المفهوم.
- ب - الشركاء.
- ج - المزايا.
- د - العيوب.
- هـ - المسؤولية.

الفصل الثاني
المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء في
شركات الأشخاص
Accounting for Partners' Equity

نتناول في هذا الفصل دراسة أسس المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء في سياق عملية تكوين شركات الأشخاص، في حالتها الحصص النقدية والحصص العينية. وذلك من خلال دراسة أسس ومشاكل القياس والاعتراف المحاسبي بحصص الشركاء في رأس المال، وكذا كيفية الإفصاح عن هذه الحصص في الميزانية الافتتاحية للشركة. وذلك كله من خلال النقاط الرئيسية التالية^(١):

١ - المحاسبة عن تكوين الشركة في حالتها السداد الفوري والآجل للحصص:

١/١ - حالة السداد الفوري للحصص.

٢/١ - حالة سداد الحصص على دفعات.

٢ - الحصص النقدية.

١/٢ - حالة السداد الفوري للحصص النقدية.

٢/٢ - حالة السداد الآجل للحصص النقدية.

٣ - الحصص العينية:

١/٣ - أسس تقويم الحصص العينية.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- شحاته، أحمد بسيوني، المرجع السابق.

- العربي، محمد فريد، هاني دويدار، المرجع السابق، ص ٣٠٢-٣٠٥.

- Gillespie, Lewis and Hamilton, op.cit., Chap. 11.

- Needles, Belverd E. et al., op.cit., Chap. 13.

٢/٣ - حالة سداد الحصة بتقديم بعض الأصول فقط.

٣/٣ - حالة سداد الحصة بتقديم صافي أصول غير مدرجة بميزانية أخرى.

٤/٣ - حالة سداد الحصة بتقديم صافي أصول منشأة فردية.

٤ - الحصة بالعمل.

١ - المحاسبة عن تكوين الشركة في حالتها السداد الفوري والأجل للحصص:

تتطلب المحاسبة عن عملية تكوين شركة الأشخاص بصفة عامة، وبغض النظر عن نوع الحصة نقدية كانت أم عينية، أن يتم قياس قيمة حصة الشريك والاعتراف بها في توقيت تمام عملية وفاء الشريك بتعهده بتقديم الحصة.

وطالما أن إبرام عقد الشركة ينشئ تعهداً محدداً على الشريك بسداد حصته في رأسمال الشركة، فمن المقبول محاسبياً الاعتراف بحصة الشريك الأجلة، على أن يتم إثبات المسدد من هذه الحصة في تاريخ السداد. ومؤدى ذلك أن يتم الاعتراف بنصيب الشريك في رأسمال الشركة فور إبرام عقد الشركة، على أن يظهر الرصيد المدين لحساب حصة الشريك في رأسمال الشركة، وهو الجزء غير المسدد من الحصة، مطروحاً من نصيبه في رأس المال الأسمي للشركة في تاريخ الميزانية.

ومن ناحية أخرى فإن اتفاق الشركاء على تأجيل عملية سداد كل أو بعض الحصص في رأسمال الشركة، يمكن، بل غالباً، ما يتبعه نص متفق عليه يقضي بأن يتحمل الشريك فائدة - أو غرامة - تأخير تمثّل إيراداً من الإيرادات الفرعية للشركة، على أن يسددها الشريك مع حصته في رأس المال، أو تحمل على حسابه الجاري، كما سنرى بعد قليل.

ويتطلب الأمر أن نوضح بداية أسس المحاسبة في حالتها السداد الفوري والسداد الأجل لحصة الشريك في رأس المال كما يلي:

١/١- حالة السداد الفوري للحصة:

إذا اتفق الشركاء على السداد الفوري لحصصهم في رأسمال الشركة فعادة ما لا يتم توسط حساب حصص الشركاء في رأس المال. إذ سيتم جعل حسابات الأصول مدينة، وحساب رأسمال الشركاء دائناً ويمكن أن تكون حسابات الأصول التي ستجعل مدينة حساب النقدية بالبنك أو بالخزينة أو أي حساب آخر مثل المخزون والآلات والمباني. إلا أنه في حالة الأصول العينية غير النقدية فستقوم بقيمتها العادلة في تاريخ السداد، كما سنرى في الصفحات التالية.

٢/١- حالة السداد الآجل للحصة:

إذا اتفق الشركاء على سداد كل، أو بعض، قيمة الحصص مستقبلاً، على دفعات مثلاً. فعندئذ يجب توسط حساب حصص الشركاء في رأس المال. وهو حساب وسيط من حسابات حقوق الملكية. بمعنى أن هذا الحساب سيجعل مديناً بكامل حصص الشركاء في رأس المال، ثم يجعل دائناً بقيمة الدفعات المحصلة من الشركاء. فإذا سدد الشريك كامل حصته قبل تاريخ الميزانية فسيكون رصيد حساب الحصة صفراً. أما إذا كان متبقياً عليه دفعات فسوف يظهر رصيد حساب الحصة مديناً، وسيتم طرحه من رأسمال الشريك ضمن حقوق ملكية الشركة.

٢ - الحصة النقدية:

عادة لا تمثل الحصة النقدية مشكلة، سواء في القياس أو الاعتراف المحاسبي بها. وسيتم جعل حساب النقدية - بالبنك أو الخزينة - مديناً مقابل جعل حساب رأسمال الشركاء دائناً، بنصيب كل منهم في رأسمال الشركة. إلا أنه في حالة السداد النقدي الآجل للحصة فسيتم توسط حساب حصص الشركاء في رأس المال. ويمكن أن توجد فوائد أو غرامات تأخير، كما سبق وأشرنا، وكما سنرى من الأمثلة التالية:

١/٢ - حالة السداد الفوري للحصة النقدية:

طالما اتفق الشركاء على قيمة حصة كل منهم في رأسمال الشركة، واتفقوا على السداد الفوري لهذه الحصص، سيتم إثبات تحصيل قيمة أنصبتهم في رأس المال نقداً، كما يلي:

مثال (١): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق عاطف ومحمود على تكوين شركة تضامن برأسمال يبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بنسبة ٣: ٢ وسدد عاطف حصته في رأس المال بشيك، بينما سدد محمود حصته نقداً.

في هذه الحالة يتم إثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية كما يلي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ النقدية بالخرينة		٦٠٠٠٠
	ح/ النقدية بالبنك		٤٠٠٠٠
	إلى ح/ رأسمال الشركاء	١٠٠٠٠٠	
	٦٠٠٠٠ ح/ رأسمال عاطف		
	٥/٣ x ١٠٠٠٠٠		
	٤٠٠٠٠ ح/ رأسمال محمود		
	٥/٢ x ١٠٠٠٠٠		
	إثبات سداد الشريكين لحصتهما في رأسمال الشركة		

وتظهر الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١ على النحو

التالي:

شركة تضامن عاطف ومحمود

الميزانية في ٢٠٠٣/١/١

٦٠٠٠٠	نقدية بالخرزينة	١٠٠٠٠٠	رأسمال الشركاء
٤٠٠٠٠	نقدية بالبنك		٦٠٠٠٠ رأسمال عاطف
			٤٠٠٠٠ رأسمال محمود
١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠	

٢/٢- حالة السداد الآجل للحصة النقدية:

إذا اتفق الشركاء على السماح بتأجيل سداد بعض أو كل حصصهم في رأسمال الشركة لفترة ما، فيجب تسييط حساب حصص الشركاء في رأس المال، حيث يجعل هذا الحساب مدينًا بكامل الحصص عند التكوين، ويجعل دائنًا بما يتم تحصيله من الحصص في تاريخ التحصيل، على أن يطرح الرصيد المدين لحساب الحصص من رأسمال الشركاء - كل على حدة - في الميزانية، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٢): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق سامح وتامر على تكوين شركة تضامن برأسمال ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بنسبة ٢: ١ على أن يسدد كل شريك ٢٥% من حصته في رأس المال بشيك في ذلك التاريخ والباقي في ٢٠٠٣/٤/١. فكيف يتم إثبات تكوين الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية؟

في هذه الحالة: يتم إثبات تكوين الشركة واستحقاق حصص الشركاء في رأس المال في ٢٠٠٣/١/١ على النحو التالي:

٢٠٠٣/١/١	من حـ/ حصص الشركاء في رأس المال ٢٠٠٠٠٠ حـ/ حصة الشريك سامح $3/2 \times 200000$ ١٠٠٠٠٠ حـ/ حصة الشريك تامر $3/1 \times 200000$ إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٢٠٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك سامح ١٠٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك تامر إثبات استحقاق حصص الشركاء في رأس المال.	٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
----------	--	--------	--------

• ويتم إثبات تحصيل ٢٥% من حصص الشركاء في ٢٠٠٣/١/١ بجعل حساب حصص الشركاء في رأس المال دائناً وحساب النقدية مدينياً كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من حـ/ النقدية بالبنك إلى حـ/ حصص الشركاء في رأس المال ٥٠٠٠٠ حـ/ حصة الشريك سامح $25\% \times 200000$ ٢٥٠٠٠ حـ/ حصة الشريك تامر $25\% \times 100000$ إثبات تحصيل ربع حصص الشركاء في رأس المال بشيك	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
----------	--	-------	-------

* وبفرض أننا أردنا تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١ فسوف يظهر رأسمال الشريك سامح بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مطروحاً منه الرصيد المدين لحصته في رأس المال وقدره ١٥٠٠٠٠٠ جنيه = ٢٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠ جنيه، كما سيظهر رأسمال الشريك تامر بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ مطروحاً منه الرصيد المدين لحصته في رأس المال وقدره ٧٥٠٠٠٠ جنيه = $100000 \times 75\%$ وذلك كله على النحو التالي:

شركة تضامن سامح وتامر

الميزانية في ٢٠٠٣/١/١

رأسمال الشركاء			نقدية بالبنك	٧٥٠٠٠
رأسمال الشريك سامح	٢٠٠٠٠٠			
يطرح: حصة الشريك	(١٥٠٠٠٠)			
سامح في رأس المال		٥٠٠٠٠		
رأسمال الشريك تامر	١٠٠٠٠٠			
يطرح: حصة الشريك	(٧٥٠٠٠)			
تامر في رأس المال		٢٥٠٠٠		
		٧٥٠٠٠		٧٥٠٠٠

وغني عن القول بأنه في ٢٠٠٣/٤/١ وبفرض أن الشريكين قد سددا باقي حصتهما في رأسمال الشركة، فسوف يصبح الرصيد المدين لحساب حصص الشركاء في رأس المال صفراً. وإذا تم التحصيل بشيك فسوف يصبح رصيد النقدية بالبنك ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل رأسمال الشركاء البالغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بالكامل.

وكما سبق وأوضحنا فإن الشركاء قد يتفقوا على احتساب فوائد تأخير على المبلغ المؤجل سداده من رأس المال، أو على المبلغ المؤجل سداده بدءاً من التاريخ المتفق عليه لتحصيل باقي الحصص.

وفي هذه الحالة سيتم تحصيل الفائدة مع المبلغ المؤجل من الحصص، حيث ينظر لهذه الفائدة كإيراد من إيرادات الشركة نفسها، إما يحصل نقداً، أو يجعل به حساب جاري الشريك مديناً، كما يتضح من المثال التالي.

مثال (٣): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق خالد وكريم على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بالتساوي. وأن يسدد كل شريك نصف حصته في رأس المال فوراً بشيك والباقي في ٢٠٠٣/٣/١ على أن تحتسب فوائد تأخير بمعدل ١٢% سنوياً عما يسدد بعد ذلك التاريخ. وقد سدد الشريك خالد باقي حصته بشيك في ٢٠٠٣/٣/١ أما

الشريك كريم فقد سدد باقي حصته بشيك أيضاً ولكن في ٢٠٠٣/٥/١ .
فكيف يتم إثبات تكوين الشركة وتحصيل حصص الشركاء وفوائد التأخير؟
في هذه الحالة تتم المعالجة المحاسبية لعملية تكوين الشركة وتحصيل
الحصص كالتالي:

• يتم إثبات استحقاق الحصص في ٢٠٠٣/١/١ كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من د/ حصص الشركاء في رأس المال ٢٠٠٠٠٠ د/ حصة الشريك خالد $\frac{1}{2} \times ٤٠٠٠٠٠$ ٢٠٠٠٠٠ د/ حصة الشريك كريم $\frac{1}{2} \times ٤٠٠٠٠٠$ إلى د/ رأسمال الشركاء ٢٠٠٠٠٠ د/ رأسمال الشريك خالد ٢٠٠٠٠٠ د/ رأسمال الشريك كريم إثبات استحقاق حصص الشركاء في رأس المال	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
----------	--	--------	--------

• ويتم إثبات تحصيل نصف قيمة حصص الشركاء في رأس المال فوراً
كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من د/ النقدية بالبنك إلى د/ حصص الشركاء في رأس المال ١٠٠٠٠٠ د/ حصة الشريك خالد $\frac{2}{1} \times ٢٠٠٠٠٠$ ١٠٠٠٠٠ د/ حصة الشريك كريم $\frac{2}{1} \times ٢٠٠٠٠٠$ إثبات تحصيل نصف حصص الشركاء في رأس المال بشيك	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
----------	---	--------	--------

• وفي ٢٠٠٣/٣/١ يتم إثبات تحصيل باقي حصة الشريك خالد في رأس
المال وقدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه كما يلي:

٢٠٠٣/١/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ حصص الشركاء في رأس المال ١٠٠٠٠٠ ح/ حصة الشريك خالد إثبات تحصيل باقي حصة الشريك خالد في رأس المال بشيك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
----------	---	--------	--------

* وغني عن القول بأننا لو قمنا بإعداد ميزانية الشركة في ٢٠٠٣/٣/١ سوف يظهر رأسمال الشريك خالد بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه ويصبح رصيد ح/ حصته في رأس المال صفراً، في حين يبلغ رأسمال الشريك كريم ٢٠٠٠٠٠ جنيه وسيطرح منه مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه الرصيد المدين لحصته في رأسمال الشركة في ذلك التاريخ. تصبح حقوق ملكية الشركة ٣٠٠٠٠٠ جنيه يقابلها رصيد مدين بحساب النقدية بالبنك بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/٣/١.

أما في ٢٠٠٣/٥/١ فسيتم تحصيل مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه باقي حصة الشريك كريم في رأس المال بعد إضافة فوائد تأخير عن شهرين قيمتها ٢٠٠٠ جنيه = $١٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \times ١٢/٢$ ، وذلك عن المدة من ٣/١ حتى ٢٠٠٣/٥/١. ويتم إثبات تحصيل باقي الحصة وفوائد التأخير كما يلي:

٢٠٠٣/٥/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى مذكورين ح/ حصص الشركاء في رأس المال ١٠٠٠٠٠ ح/ حصة الشريك كريم ح/ فوائد تأخير دائنة إثبات تحصيل باقي حصة الشريك كريم في رأس المال بالإضافة لمبلغ ٢٠٠٠ جنيه فوائد تأخير	١٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠	١٠٢٠٠٠
----------	---	----------------	--------

• وغني عن القول أيضاً بأن فوائد التأخير الدائنة من حسابات الإيرادات الخاصة بالشركة، وسيتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر عن

السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١ بجعله دائناً وحساب فوائد تأخير دائنة هذا مديناً.

وتجدر الإشارة إلى أن الفائدة التي سيتحمل بها الشريك نظير تأخره في سداد كل، أو بعض، حصته في رأس المال يتم حسابها اعتباراً من تاريخ استحقاق المبلغ المتأخر من الحصة كما تعهد به الشريك وبدون الحاجة إلى مطالبة قضائية أو حتى أضرار.

ومن ناحية أخرى يمكن أن يتفق الشركاء على أن يتحمل الشريك المتأخر تعويضاً بجانب فائدة التأخير هذه. وأيضاً لن تكون هناك حاجة لإثبات سوء نية الشريك في التأخير في سداد الحصة النقدية.

وغني عن القول بأن التعويض سيتم الاعتراف به كإيراد للشركة على غرار الاعتراف المحاسبي بفوائد التأخير الدائنة، كما سبق.

٣ - الحصة العينية:

تعني الحصة العينية سداد الشريك لحصته بشئ آخر غير النقود، سواء كان منقولاً مادياً كالأثاث والآلات والمخزون، أو منقولاً معنوياً كبراءة الاختراع أو شهرة المحل، أو عقاراً مثل الأراضي والمباني.

والأصل أن تنصب الحصة العينية على ملكية المال المقدم للشركة، وإن كان الأمر لا يمنع أن تكون الحصة العينية مقدمة على وجه الانتفاع.

وفي حالة الاتفاق بين الشركاء على أن يسدد شريك، أو أكثر، حصته في رأسمال الشركة عيناً، فعادة ما يتم الاتفاق بينهم أيضاً على أسس تقويم الأصول، أو الأصول والالتزامات المقدمة من الشريك سداداً لحصته.

ومن البديهي أنه سواء لجأ الشركاء إلى خبير متخصص مثل مكاتب المحاسبة مثلاً، أو حتى اتفقوا فيما بينهم، على عمل التقويم المطلوب، فمن اللازم تطبيق القواعد والالتزام بالمعايير المحاسبية الملزمة ذات الصلة، خاصة معايير المحاسبة الدولية، والمصرية إن وجدت.

هذا من ناحية، ومن ناحية ثانية تأخذ الحصة العينية عدة صور. ومن هذه الصور أن يقدم الشريك بعض الأصول سداداً لحصته، أو يقدم بعض الأصول والالتزامات سداداً لحصته، أو يقدم كافة أصول والتزامات منشأته الفردية سداداً لحصته.

وسوف نعرض فيما يلي، ببعض التفصيل، لكيفية قياس الحصة العينية محاسبياً، وأهم صورها السابقة، كل على حدة على النحو الوارد في الصفحات التالية:

١/٣- أسس تقويم الحصة العينية:

القاعدة أن تقوم الأصول العينية التي يقدمها الشريك سداداً لحصته بالقيمة العادلة في تاريخ تقديمها، وأنه يجب أن يوافق كل الشركاء على هذا التقويم. وتختلف القيمة العادلة باختلاف الأصل، وما إذا كان الشريك سيقدم أصولاً فقط أو صافي أصول، سداداً لحصته في رأسمال الشركة. وذلك على النحو التالي:

١/١/٣- الأصول الثابتة الملموسة:

يتم تقويم الأصول الثابتة بقيمتها السوقية. وإذا كان الأصل الثابت يستهلك، مثل المباني والآلات والأثاث والسيارات، فيجب تجاهل الرصيد الدائن لحساب مجمع الإهلاك في ذلك التاريخ.

فإذا كانت تكلفة المباني ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد مجمع إهلاك المباني في تاريخ إعادة التقدير عند سداد الحصة ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وقومت المباني بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه، فسوف يتم الاعتراف بها بدفاتر الشركة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه. وحتى لو فرضنا أنها قومت بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، أي أن القيمة السوقية للمباني تساوي قيمتها الدفترية فسوف تسجل المباني بدفاتر الشركة الجديدة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه فقط دون الاعتراف بالتكلفة التاريخية أو مجمع الإهلاك.

والمنطق وراء عدم الاعتراف بالمباني في دفاتر شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة على أساس تكلفتها التاريخية، أو حتى قيمتها

الدفترية، أن هذه المباني، مثلها مثل أي أصل ثابت ملموس آخر، مخزون من المنافع الاقتصادية لم تستنفذ الشركة الجديدة، فقد تم استنفاد بعضه بواسطة الشريك قبل تقديمه للشركة سداداً لحصته. ولعل نفس المنطق يقف وراء عدم اعتداد الشركة الجديدة برصيد مجمع إهلاك المباني أيضاً.

٢/١/٣- الأصول الثابتة غير الملموسة:

إذا قدم الشريك أصول ثابتة غير ملموسة مثل الشهرة أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية فيتم تقويم الأصل بقيمته المقدرة، كقيمة عادلة، في تاريخ تقديم الشريك لحصته في رأسمال شركة الأشخاص.

٣/١/٣- الأصول المتداولة:

تقوم الأصول المتداولة التي سيقدمها الشريك سداداً لحصته بقيمتها العادلة، أي بقيمتها السوقية في ذلك التاريخ، وأن تعذر الأمر فيتم تقويمها بقيمتها الدفترية، مع مراعاة أن بعض الأصول المتداولة ذات طبيعة خاصة عند تحديد قيمتها العادلة في تاريخ سداد الشريك لحصته، كما سنوضح باختصار، في الصفحات التالية:

١/٣/١/٣- الاستثمارات في الأوراق المالية:

يتم تقويم الاستثمارات المتداولة في الأوراق المالية بالقيمة السوقية في تاريخ سداد الشريك لحصته. فإذا كانت القيمة السوقية أقل من تكلفة هذه الاستثمارات، لا يتم تكوين مخصص هبوط محتمل في أسعار الأوراق المالية بالفرق، حيث تتحدد قيمة الاستثمارات في هذه الحالة بالقيمة الممكن تحقيقها. وإذا ما قامت شركة الأشخاص ببيع كل أو بعض هذه الاستثمارات ينعكس ناتج البيع، من أرباح أو خسائر محققة في الحساب الختامي لشركة الأشخاص.

فإذا افترضنا أن أحد الشركاء قد قدم استثمارات في أسهم تكلفتها ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه وتبلغ قيمتها السوقية كما يظهر بالبورصة ١٨٠٠٠٠٠ جنيه في تاريخ سداد الحصة فسيتم الاعتراف بحساب استثمارات بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنيه.

وغني عن القول بأننا لو افترضنا أن شركة الأشخاص قد باعت لاحقاً هذه الاستثمارات بمبلغ ٢١٠٠٠٠ جنيه نقداً، فسيتم إثبات واقعة البيع بجعل حساب النقدية مديناً بمبلغ ٢١٠٠٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي الاستثمارات وربح محقق من بيع استثمارات داننين بمبلغ ٢٠٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي.

٢/٣/١/٣- العملاء:

تقوم حسابات العملاء بصافي القيمة الممكن تحقيقها Net Realizable Value في تاريخ سداد الشريك لحصته في رأس المال. ويتم حساب صافي القيمة الممكن تحقيقها عن طريق استبعاد ما يتقرر إعدامه من ديون على عملاء هذا الشريك في ذلك التاريخ، ثم استيفاء الديون المشكوك في تحصيلها في ذلك التاريخ، على أن يتم الاعتراف بالعملاء بالقيمة الممكن تحقيقها، كما يتم الاعتراف أيضاً بمخصص الديون المشكوك فيها.

فإذا افترضنا أن القيمة الاسمية لعملاء الشريك تامر في شركة تضامن تامر وسامح تبلغ ٢١٠٠٠٠ جنيه في تاريخ سداده لحصته، وتقرر إعدام مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه من هذا الرصيد في ذلك التاريخ، وقدرت الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٣% من العملاء.

عندئذ سيتم الاعتراف بالعملاء بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه وهي القيمة الممكن تحقيقها، كما يتم الاعتراف بمخصص ديون مشكوك في تحصيلها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه = (٢١٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) × ٣%. ويترتب على ذلك أن تكون حسابات العملاء قد قومت بمبلغ ١٩٤٠٠٠ جنيه (٢٠٠٠٠٠ - ٦٠٠٠)، وهي صافي القيمة الممكن تحقيقها.

وجدير بالذكر أن مسؤولية الشريك تامر عن عملائه لا تنقضي بتقديم أرصدة عملائه لشركة الأشخاص، فسيظل مسئولاً عنهم إلى أن يتم تحصيل ما عليهم. فإذا لم يسدد بعضهم ما عليه وتقرر إعدامه، وكان يتجاوز رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، فعلى الشريك أن يدفع الفرق أو يحمل به حسابه الجاري.

فلو افترضنا أن عملاء الشريك تآمر قد تعثر بعضهم وتقرر إعدام مبلغ ٧٠٠٠ جنيه من أرصدهم بعد تكوين شركة تضامن تآمر وسامح. في هذه الحالة سوف يحمل حساب جاري الشريك تآمر بمبلغ ١٠٠٠ جنيه (٧٠٠٠ جنيه - ٦٠٠٠ جنيه رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها). وسيتم تسوية هذا الدين المعدوم بجعل حساب العملاء دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي مخصص ديون مشكوك في تحصيلها مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه، وحساب جاري الشريك تآمر مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

والمنطق الذي يقف وراء هذه المعالجة المحاسبية لحسابات العملاء أن الشركة الجديدة يمكن أن تبدأ نشاطها بوجود مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، لأنها من المفترض أن تستمر في تحصيل أرصدة هؤلاء العملاء، الذين قد يتعثر بعضهم ولا يتمكن من سداد كل رصيده. أضف إلى ذلك أن المعالجة المحاسبية بهذه الصورة تبقى علاقة الرقابية بين حساب إجمالي العملاء ودفتر أستاذ مساعد العملاء، وهي علاقة مطلوبة محاسبياً ورقابياً.

٣/٣/١/٣- أوراق القبض:

يتم تقويم أوراق القبض بقيمتها الحالية في تاريخ سداد الشريك لحصته في رأسمال شركة الأشخاص، على أن يتم الاعتراف بأوراق القبض بقيمتها الاسمية مع الاعتراف بمخصص خصم أوراق قبض.

فإذا افترضنا أن الشريك عاطف قدم كمبيالات قيمتها الاسمية ٢٠٠٠٠٠ جنيه سداداً لحصته في ٢٠٠٣/١/١ وأن متوسط فترة استحقاق هذه الكمبيالات ٩ شهور ومعدل الخصم لدى البنوك التجارية ١٢% سنوياً. عندئذ سيتم الاعتراف بأوراق القبض في دفاتر شركة الأشخاص بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، والاعتراف بمخصص خصم أوراق القبض بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه = $200000 \times 12\% \times 9/12 = 18000$ جنيه. ويترتب على ذلك أن تكون أوراق القبض قد قومت عند سداد الحصة بمبلغ

١٨٢٠٠٠ جنيه = ٢٠٠٠٠٠٠ قيمة أسمية - ١٨٠٠٠ مخصص خصم أوراق قبض.

ونعتقد أن منطق هذه المعالجة المحاسبية لأوراق القبض مماثل لذات المنطق السابق الذي يقف وراء المعالجة المحاسبية للعملاء. خاصة وأن بعض الشركات، وهو أمر صحيح محاسبياً تقوم بتكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها لكل من أوراق القبض والعملاء معاً.

٤/٣/١/٣- المخزون:

يقوم المخزون بسعر السوق في تاريخ سداد الشريك لحصته في رأس المال. والمقصود بسعر السوق هنا سعر إحلال أو سعر استبدال المخزون في ذلك التاريخ، سواء كان المخزون مواد خام أو إنتاج تام أو بضاعة، أما مخزون الإنتاج تحت التشغيل فيقوم أيضاً بسعر الإحلال لما يعادل الوحدات التامة من هذا المخزون من الإنتاج تحت التشغيل.

٥/٣/١/٣- صافي الأصول:

في حالة تقديم الشريك لصافي أصول معينة سداداً لحصته يتم تقويم صافي الأصول بطرح القيمة الاسمية للالتزامات المقدمة من القيمة العادلة للأصول في ذلك التاريخ. ومعنى ذلك أن تتحدد قيمة عادلة لصافي الأصول، يوافق عليها الشركاء في شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

فإذا افترضنا أن أحد الشركاء قدم أصولاً قيمتها الدفترية ٣٢٠٠٠٠ جنيه وقدم التزامات قيمتها الاسمية ٧٠٠٠٠ جنيه، وقدرت الأصول بالقيمة العادلة بمبلغ ٣٠٥٠٠٠ جنيه. فمعنى ذلك أن الشركاء قدروا القيمة العادلة لصافي الأصول بمبلغ ٢٣٥٠٠٠ جنيه = ٣٠٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ جنيه.

٢/٣- حالة سداد الحصة بتقديم بعض الأصول فقط:

في حالة إذا ما سدد الشريك حصته في رأسمال شركة الأشخاص عن طريق تقديم بعض الأصول فقط، فسيتم الاعتراف بهذه الأصول بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ حسبما أشرنا سلفاً.

وإذا كانت حصة الشريك في رأس المال محددة فيمكنه أن يودع أو يسحب الفرق بين القيمة العادلة للأصول المقدمة وبين حصته هذه. أما إذا كانت حصته في رأس المال غير محددة المبلغ، وكان الاتفاق على أنها تساوي القيمة العادلة للأصول المقدمة فعندئذ سيكون من غير المنطقي الاتفاق بين الشركاء على إمكانية أن يودع أو يسحب هذا الشريك مبالغ نقدية.

ونعتقد أنه في مثل هذه الحالات من غير المتصور عملياً أن يكون لدى الشريك منشأة فردية. ولذلك فمن غير المتصور أيضاً أن يقدم شهرة محل ضمن الأصول المقدمة لسداد حصته في رأسمال شركة الأشخاص.

وعموماً لإثبات سداد الشريك لحصته العينية سيتم جعل حسابات الأصول مدينة وحساباً حصة - أو رأسمال - الشريك دائناً، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٤): اتفق عاطف وشحاته وناصر في ٢٠٠٣/١/١ على تكوين شركة تضامن بحيث تكون حصة عاطف في رأسمال الشركة ٧٥٠٠٠ جنيه يسدها بشيك أما الشريك شحاته فتبلغ حصته في رأسمال الشركة ١٢٥٠٠٠ جنيه يتم سدادها كالتالي:

أ) تقديم مجموعة من الأصول ببيانها كالتالي:

القيمة العادلة	الأصل
جنيه	أثاث ٢٥٠٠٠
	يطرح: مجمع
	إهلاك أثاث (٥٠٠٠)
١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
٧٢٠٠٠	٦٠٠٠٠
تقرر إعدام ١٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠٠
وتقدر الديون المشكوك	
في تحصيلها بنسبة	
١٠% من العملاء	

ب) سداد أو سحب الفرق بين القيمة العادلة للأصول المقدمة وحصته في رأسمال الشركة بشيك.

أما الشريك ناصر فيكون له حصة في رأسمال الشركة بما يساوي القيمة العادلة للأصول المقدمة منه وبيانها كالتالي:

٦٠٠٠٠ جنيه مباني بعد طرح ٢٠٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك مباني: قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.
٣٠٠٠٠ جنيه أوراق قبض: قيمتها الحالية ٢٥٠٠٠ جنيه
٧٠٠٠٠ جنيه استثمارات في أوراق مائية متداولة: قيمتها حسب سعر الاقفال ٥٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إثبات تكوين الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية لها.

الحل

- لأن سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال الشركة سيتم فور التكوين فمن غير المناسب توسط حساب حصص الشركاء في رأس المال.
- يتم إثبات سداد الشريك عاطف لحصته في رأسمال الشركة وقدرها ٧٥٠٠٠ جنيه بجعل حساب النقدية بالبنك مديناً وحساب رأسماله دائناً كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من حـ/ النقدية بالبنك إلى حـ/ رأسمال الشركاء حـ/ رأسمال الشريك عاطف إثبات سداد الشريك عاطف لحصته في رأسمال الشركة بشيك	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠
----------	--	-------	-------

- لإثبات سداد الشريك شحاته لحصته في رأسمال الشركة وقدرها ١٢٥٠٠٠ جنيه يتم حساب القيمة العادلة للأصول العينية المقدمة ومقارنتها بمبلغ الحصة، حتى يمكن تحديد المبلغ الذي سيسحبه أو يودعه بالبنك. ويتم تحديد القيمة العادلة للأصول العينية المقدمة منه كالتالي:

جنيه	
الأثاث	١٥٠٠٠
المخزون	٧٢٠٠٠
العملاء	
	٢٦١٠٠ (١٠٠٠-٣٠٠٠٠) (١٠٠٠×٢٩٠٠٠ %)
	١١٣١٠٠
	=====

وعليه أن يودع مبلغ ١١٩٠٠ جنيه بحساب الشركة الجاري بالبنك وذلك لاستكمال سداد حصته في رأسمال الشركة البالغة ١٢٥٠٠٠ جنيه. ويتم إثبات ما سبق كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ الأثاث	١٥٠٠٠	
	ح/ المخزون	٧٢٠٠٠	
	ح/ العملاء	٢٩٠٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك ١١٣١٠٠-١٢٥٠٠٠	١١٩٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	١٢٥٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك شحاته		
	ح/ مخصص د.م. فيها	٢٩٠٠	
	إثبات سداد الشريك شحاته لحصته في رأسمال الشركة بتقديم بعض الأصول وسداد الفرق بشيك.		

• لإثبات سداد الشريك ناصر لحصته في رأسمال الشركة يلاحظ أن حصته في رأسمال الشركة غير محددة. واتفق الشركاء على أنها تساوي القيمة العادلة للأصول المقدمة منه للشركة. ولذلك لم ينص الاتفاق على أن يودع أو يسحب أية مبالغ نقدية إلى أو من الشركة.

ولذلك تبلغ حصة الشريك ناصر في رأسمال الشركة ١٠٠٠٠٠٠ جنيه =
 ٧٠٠٠٠ جنيه سيارات + ٢٥٠٠٠ أوراق قبض + ٥٠٠٠ استثمارات في
 أوراق مالية متداولة. ويتم إثبات سداد هذه الحصة كالتالي:

٢٢٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ المباني		٧٠٠٠٠
	ح/ أوراق القبض		٣٠٠٠٠
	ح/ استثمارات في أوراق مالية متداولة		٧٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	١٠٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك ناصر		
	ح/ مخصص خصم أوراق قبض	٥٠٠٠	
	٢٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠		
	ح/ مخصص هبوط أسعار الأوراق	٢٠٠٠	
	المالية ٥٠٠٠ - ٧٠٠٠		
	إثبات سداد الشريك ناصر لحصته في		
	رأسمال الشركة بتقديم بعض الأصول		

- ويتم تصوير الميزانية الافتتاحية لشركة التضامن من واقع قيود إثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال الشركة، على النحو التالي:

شركة تضامن عاطف وشحاته وناصر

الميزانية الافتتاحية في ٢٠٠٣/١/١

رأس المال الشركاء:			مباني	٧٠٠٠٠	
			اثاث	١٥٠٠٠	
رأس المال الشريك عاطف	٧٥٠٠٠				٨٥٠٠٠
رأس المال الشريك شحاته	١٢٥٠٠٠		مخزون	٧٢٠٠٠	
رأس المال الشريك ناصر	١٠٠٠٠٠		٧٠٠٠ استثمارات في أوراق		
		٣٠٠٠٠٠	مالية متداولة		
			يطرح:		
			٢٠٠٠ مخصص هبوط أسعار	٥٠٠٠	
			لوراق مالية		
			٢٩٠٠٠ عملاء		
			يطرح:		
			٢٩٠٠ م.د.م. فيها	٢٦١٠٠	
			٣٠٠٠٠ لوراق قبض		
			يطرح:		
			٥٠٠٠ مخصص خصم ا.ق	٢٥٠٠٠	٢١٥٠٠٠
			نقدية بالبنك		
			١١٩٠٠٠+٧٥٠٠٠	٨٦٩٠٠٠	
		٣٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠٠

٣/٣- حالة سداد الحصة بتقديم صافي أصول غير مدرجة بميزانية أخرى:

يمكن للشريك أن يسدد حصته في رأس المال الشركة بتقديم صافي أصول معينة، غير مدرجة بميزانية منشأة أخرى. وفي مثل هذه الحالات لا يوجد لدى الشريك منشأة فردية فيحول بعض أصولها والتزاماتها سداداً لحصته في رأس المال شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

وتتطلب المعالجة المحاسبية هنا أن يتم تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول المقدمة من الشريك ومقارنتها بحصته في رأسمال الشركة. وأما أن تكون الحصة محددة بالاتفاق مع الشركاء، فيودع أو يسحب الفرق بين القيمة العادلة لصافي الأصول وبين قيمة الحصة، أو يفترض أن حصته في رأسمال الشركة تساوي القيمة العادلة لصافي الأصول حسبما اتفق الشركاء. كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٥): اتفق سرايا وعليوه في ٢٠٠٣/١/١ على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بنسبة ١ : ٢ واتفقا معاً على أن يسدد سرايا حصته في رأس المال بشيك أما عليوه فيقدم الأصول والالتزامات التالية بقيمتها العادلة، على أن يودع أو يسحب الفرق في البنك بشيك.

مبنى يصلح لإدارة الشركة تكلفته ٦٠٠٠٠ جنيه، ومجمع إهلاكه في ذلك التاريخ ٩٠٠٠ جنيه تبلغ قيمته السوقية الآن ٥٢٠٠٠ جنيه، علماً بأن هناك كمبالة بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه تستحق السداد في ٢٠٠٤/١/١ لصالح شركة الدقهلية للمقاولات التي سبق شراء المبنى منها، وستؤول الكمبالة للشركة الجديدة مع المبنى. أثاث قيمته الدفترية الآن ٣٧٠٠٠ جنيه وقيمته السوقية ٤١٠٠٠ جنيه وما زال هناك قسطاً مستحقاً من ثمن هذا الأثاث لمحات عمر أفندي قيمته ٥٠٠٠ جنيه يستحق السداد في ٢٠٠٣/٧/١ سيؤول الالتزام عنه إلى الشركة الجديدة.

والمطلوب:

إثبات سداد الشريكين لحصتهما في رأسمال الشركة.

الحل

* بالنسبة للشريك سرايا سيتم تحصيل حصته بشيك وتبلغ $3/2 \times 300000 = 200000$ جنيه.

أما الشريك عليوه فإن حصته تبلغ $3/1 \times 300000 = 100000$ جنيه سيتم سدادها كالتالي:

الأصول المقدمة منه بالقيمة العادلة:

جنيه	جنيه	
٥٢٠٠٠	مباني	
٤١٠٠٠	أثاث	
٩٣٠٠٠		
	الالتزامات:	
١١٠٠٠	أوراق دفع	
٥٠٠٠	دائنون (عمر أفندي)	
(١٦٠٠٠)		
٧٧٠٠٠	صافي الأصول بالقيمة العادلة	
٢٣٠٠٠	المبلغ الذي سيتم إيداعه بالبنك (متمم)	
١٠٠٠٠٠	حصته في رأسمال الشركة	
=====		

ويظهر قيد إثبات سداد الشريكين ل حصتهما في رأسمال الشركة كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ النقدية بالبنك ٢٣٠٠٠٠+٢٠٠٠٠٠		٢٣٣٠٠٠
	ح/ المباني		٥٢٠٠٠
	ح/ الأثاث		٤١٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	٣٠٠٠٠٠	
	٢٠٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا		
	١٠٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عليوه		
	ح/ أوراق الدفع	١١٠٠٠	
	ح/ الدائنون (عمر أفندي)	٥٠٠٠	
	إثبات سداد الشريكين سرايا وعليوه		
	ل حصتهما في رأسمال الشركة.		

الفصل الثاني: المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء في شركات الأشخاص ٤٢

٤/٣- حالة سداد الحصة بتقديم صافي أصول منشأة فردية:

يمكن للشريك أن يقدم كل أو بعض أصول والتزامات منشأته الفردية سداداً لحصته في رأسمال شركة التضامن أو التوصية البسيطة.

ويمكن أن يتفق الشركاء على تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول بناءً على فحص وإعادة تقويم كل أصل والتزام على حدة، بما في ذلك شهرة المحل إن وجدت، كما يمكنهم أن يحددوا قيمة عادلة واحدة لصافي الأصول المقدمة من الشريك، بحيث يكون هناك اتفاق ضمني على أن الزيادة في حصة للشريك عن هذه القيمة يفترض أنها تساوي شهرة المحل للمنشأة الفردية والمحولة مع الشريك للشركة الجديدة، كما أن النقص في حصة الشريك عن القيمة العادلة لصافي الأصول ككل يفترض أنه يمثل احتياطي إعادة تقويم الأصول، كأحد حسابات حقوق الملاك في شركة التضامن، أو التوصية البسيطة.

وسنعرض فيما يلي لحالتي الاتفاق على تقويم كل أصل على حدة، أو تقويم صافي الأصول بقيمة واحدة كل على حدة.

١/٤/٣- حالة تحديد صافي الأصول بعد إعادة تقويم كل أصل على حدة:

في حالة تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول المقدمة من الشريك بناءً على إعادة تقويم كل أصل على حدة، من المنطقي أن يتم تقويم شهرة المحل إن وجدت، على أن يودع أو يسحب الشريك النقص - أو الزيادة - في صافي الأصول عن حصته في رأس المال، طالما كانت الحصة متفق عليها، وإلا فإن القيمة العادلة لصافي الأصول يفترض أنها تساوي حصة الشريك في رأسمال الشركة، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٦): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق مرتضى وكمال وميتو على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بنسبة ٣: ٣: ٤ على أن يسدد مرتضى حصته بشيك. أما كمال فيقدم صافي أصول منشأته الفردية بالقيمة العادلة سداداً لحصته في رأس المال على أن يودع أو يسحب الفرق بين هذه القيمة وحصته بشيك. وكانت ميزانية منشأته الفردية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

منشأة كمال

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

			اثاث	٨٠٠٠٠	
			مجمع إهلاك اثاث	٢٠٠٠٠	
					٦٠٠٠٠
رأس المال	٢٠٠٠٠٠		مباني	٥٠٠٠٠	
جاري صاحب المشروع	٣٠٠٠٠		مجمع إهلاك مباني	١٠٠٠٠	
		٢٢٠٠٠٠			٤٠٠٠٠
أوراق دفع	١٠٠٠٠		علاء	١٠٠٠٠٠	
دائنون	٢٠٠٠٠		م.د.م فيها	٢٠٠٠٠	
		٣٠٠٠٠			٨٠٠٠٠
			نفقات تأسيس		١٠٠٠٠
			حملة إعلانية		١٠٠٠٠
			نقدية بالبنك		٦٠٠٠٠
		٢٦٠٠٠٠			٢٦٠٠٠٠

وتم إعادة تقويم الأثاث بمبلغ ٤٢٠٠٠، والمباني بمبلغ ١٨٠٠٠، كما تم تقدير شهرة المحل بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه.

أما الشريك ميتو فيقدم صافي أصول منشأته الفردية بالقيمة العادلة بالإضافة إلى مبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه بشيك سداداً لحصته وكانت ميزانية منشأته الفردية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

رأسمال صاحب المنشأة	٢٥٠٠٠٠	مخزون	١٨٠٠٠٠
		أوراق قبض	٩٠٠٠٠
بنك سحب على المكشوف	٥٠٠٠٠	نفقات أبحاث وتجارب	١٠٠٠٠
		نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠

الفصل الثاني: المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء في شركات الأشخاص ٤٤

وقد قدرت قيمة المخزون بمبلغ ١٦٠.٠٠٠ جنيه، وتبلغ القيمة الحالية لأوراق القبض ٧٥.٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

إثبات تكوين الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية لها في ٢٠٠٣/١/١

الحل

* يتم تحديد حصص الشركاء في رأسمال الشركة كالتالي:

$$\text{حصة الشريك مرتضى} = \frac{٣}{١٠} \times ٦٠.٠٠٠ = ١٨.٠٠٠$$

$$\text{حصة الشريك كمال} = \frac{٣}{١٠} \times ٦٠.٠٠٠ = ١٨.٠٠٠$$

$$\text{حصة الشريك ميتو} = \frac{٤}{١٠} \times ٦٠.٠٠٠ = ٢٤.٠٠٠$$

* ويتم إثبات سداد الشريك مرتضى لحصته بشيك كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من د/ النقدية بالبنك إلى د/ رأسمال الشركاء د/ رأسمال الشريك مرتضى إثبات سداد الشريك مرتضى لحصته في رأسمال الشركة بشيك	١٨.٠٠٠	١٨.٠٠٠
----------	---	--------	--------

* لإثبات سداد الشريك كمال لحصته في رأس المال يجب تحديد قيمة صافي الأصول المقدمة منه بالقيمة العادلة كالتالي:

جنيه	جنيه	
	٤٢٠٠٠	الأثاث
	١٨٠٠٠	المباني
	٨٠٠٠٠	عملاء
	١١٠٠٠	شهرة المحل
	٦٠٠٠٠	نقدية بالبنك
٢١١٠٠٠	_____	
	١٠٠٠٠	يطرح: أوراق دفع
	٢٠٠٠٠	داننوت
٣٠٠٠٠	_____	

١٨١٠٠٠		القيمة العادلة لصافي الأصول
١٨٠٠٠٠		حصة الشريك في رأس المال

١٠٠٠		المبلغ الذي سوف يسحبه من البنك
=====		

وعليه فسوف يظهر ح/ النقدية بالبنك مديناً بمبلغ ٥٩٠٠٠ جنيه فقط وهي رصيد النقدية بالبنك لدى المنشأة الفردية مطروحاً منه ١٠٠٠ جنيه، المبلغ الذي يمثل الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول عن حصة الشريك في رأس المال.

وتجدر الإشارة إلى أن صافي الأصول المقدمة سداداً لحصة الشريك في رأس المال يجب ألا يشمل أية أصول اسمية أو وهمية، مثل الحملات الإعلانية ونفقات التأسيس ونفقات الأبحاث والتجارب، إذ من المفترض أن مثل هذه الأصول ذات طبيعة خاصة ومن غير المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على القدرة الإيرادية لشركة التضامن أو معدلات نموها ككيان تنظيمي جديد.

و عليه فسيتم إثبات سداد الشريك كمال لحصته في رأسمال الشركة
كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ الأثاث	٤٢٠٠٠	
	ح/ المباني	١٨٠٠٠	
	ح/ العملاء	١٠٠٠٠	
	ح/ شهرة المحل	١١٠٠٠	
	ح/ نقدية بالبنك	٥٩٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	١٨٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك كمال		
	ح/ مخصص د. م. فيها	٢٠٠٠٠	
	ح/ أوراق دفع	١٠٠٠٠	
	ح/ دافنون	٢٠٠٠٠	
	إثبات سداد الشريك كمال لحصته في رأسمال الشركة.		

* لإثبات سداد الشريك ميتو لحصته في رأسمال الشركة يتم حساب القيمة
العادلة لصافي الأصول المقدمة منه كالتالي:

جنيه	جنيه	
	١٦٠٠٠٠	المخزون
	٧٥٠٠٠	أوراق القبض
	٥٢٠٠٠	نقدية بالبنك
٢٨٧٠٠٠	_____	٣٢٠٠٠ + ٢٠٠٠٠
٥٠٠٠٠		يطرح: بنك سحب على المكشوف

٢٣٧٠٠٠		القيمة العادلة لصافي الأصول المقدمة
٢٤٠٠٠٠		حصة الشريك في رأس المال

٣٠٠٠		قيمة شهرة المحل غير الظاهرة بدفاتر المنشأة الفردية
=====		

ويلاحظ أن نفقات الأبحاث والتجارب لم تدخل ضمن صافي الأصول المقدمة من الشريك، باعتبارها من الأصول الخاصة فقط بالمنشأة الفردية. كما يلاحظ أن القيمة العادلة لصافي الأصول بما فيها الرصيد الدفترى للبنك (٢٠٠٠٠ جنيه) تقل عن حصة الشريك بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه، سدد منها الشريك مبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه بالإيداع بالبنك ومعنى ذلك أن باقي الشركاء يرون أن هناك شهرة محل غير ظاهرة بدفاتر المنشأة الفردية قيمتها ٣٠٠٠ جنيه، وإلا لكانوا قد طلبوا من الشريك سداد مبلغ ٣٠٠٠ جنيه إضافية أو خفضوا بها حصته في رأسمال الشركة.

ويتم إثبات سداد الشريك ميتو لحصته في رأسمال الشركة كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ المخزون	١٦٠٠٠٠	
	ح/ أوراق القبض	٩٠٠٠٠	
	ح/ شهرة المحل	٣٠٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك	٥٢٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	٢٤٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك ميتو		
	ح/ مخصص خصم أ. ق	١٥٠٠٠	
	٧٥٠٠٠ - ٩٠٠٠٠		
	ح/ بنك سحب على المكشوف	٥٠٠٠٠	
	إثبات سداد الشريك ميتو لحصته في رأسمال الشركة		

وبناءً على قيود إثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال الشركة يستطيع القارئ ببساطة إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١. وتجور الإشارة في هذه المرحلة من الدراسة لأسس ومشاكل المحاسبة عن عمليات شركات الأشخاص إلى أنه يلزم الالتزام بأسس وقواعد المحاسبة عن انقضاء المنشآت فيما يخص منشأة كمال الفردية.

ومن أهم هذه الأسس والقواعد أن يتم إقفال دفاتر منشأة كمال الفردية من خلال إثبات عملية تقديم عناصر الأصول والالتزامات المنتقلة للشركة الجديدة، وإقفال عناصر الأصول والالتزامات غير المنتقلة - إما بحكم طبيعتها أو حسب الاتفاق - في حساب رأسمال كمال، وأخيراً إقفال رصيد رأسمال كمال، كصاحب منشأة فردية في حساب شركة التضامن.

وعموماً، فسوف نعرض لهذه الأسس والقواعد المحاسبية تفصيلاً في سياق عرضنا لأسس ومشاكل المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص، واندماج المنشآت الفردية وشركات الأشخاص معاً لتكوين شركات تضامن أو توصية بسيطة جديدة.

٢/٤/٣ - حالة تحديد صافي الأصول بقيمة إجمالية مقدرة:

يمكن أن يتفق الشركاء فيما بينهم على أن الشريك الذي لديه محل أو منشأة فردية يقدم صافي أصول منشأته مقوم بمبلغ إجمالي دون تخصيص لهذا المبلغ على بنود الأصول المنتقلة للشركة الجديدة.

وفي مثل هذه الحالات سيكون أمام الشركاء عدة بدائل للاختيار من بينها. أول هذه البدائل أن تكون حصة الشريك في رأسمال الشركة الجديدة مساوية لذات المبلغ المقدر لصافي أصول منشأته الفردية. وفي هذه الحالة لن يكون هناك مجال للنص على أن يودع أو يسحب الفرق بين المقابل الإجمالي المقدر لصافي أصول منشأته الفردية وحصته في رأسمال الشركة الجديدة. كما لن يكون هناك مجال لاستنتاج قيمة لشهرة محل غير ظاهرة أو احتياطي إعادة تقويم الأصول المنتقلة للشركة الجديدة.

والبديل الثاني أن يتفق الشركاء على مبلغ حصة الشريك في الشركة الجديدة ولتكن مثلاً ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه للشريك حسونة، على أن يودع أو يسحب الشريك الفرق بين المقابل الإجمالي المقدر لصافي أصول منشأته الفردية، وهذه الحصة. فإذا كان هذا المقابل ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه مثلاً، فعليه أن يودع بحساب جاري الشركة الجديدة مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه. وإذا كان هذا المقابل ٢٥٥٠٠٠٠ جنيه مثلاً فله أن يسحب من جاري الشركة ٥٠٠٠

جنيه. ومرة أخرى لن يكون هناك مجال لإستنتاج قيمة الشهرة غير الظاهرة أو احتياطي إعادة تقويم الأصول.

والبديل الثالث ألا يتفق الشركاء على أن يودع أو يسحب الشريك الفرق بين إجمالي المبلغ المقدّر لصافي أصول منشأته الفردية وحصته المحددة في رأسمال الشركة الجديدة. وفي هذه الحالة إذا كان إجمالي المبلغ المقدّر لصافي أصول منشأته الفردية أقل من حصته فالفرق يمثل شهرة محل غير ظاهرة بدفاتر المنشأة الفردية، أما في الحالة العكسية فالفرق يمثل احتياطي إعادة تقويم أصول.

وغني عن القول بأنه حتى إذا ما اتفق الشركاء على تقدير مبلغ إجمالي لصافي أصول المنشأة الفردية المنتقلة للشركة الجديدة، فإن الأصول الأسمية والوهمية والنفقات الإيرادية المؤجلة لا تنتقل بطبيعتها ولا تدخل بالتالي في صافي الأصول المنتقلة.

وسنوضح البدائل السابقة وكيفية المحاسبة عنها من خلال المثال التالي:

مثال (٧): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق نصر وناصر ونصير على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بنسبة ٢ : ٤ : ٤. وأن يقدم كل منهم صافي أصول منشأته الفردية سداداً لحصته. على أن يودع أو يسحب الشريك نصر الفرق بين قيمة صافي أصول منشأته الفردية وحصته في رأسمال شركة التضامن. وفيما يلي ميزانيات المنشآت الفردية للشركاء الثلاث في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

البيان	نصير	ناصر	نصر	البيان	نصير	ناصر	نصر
رأس المال	٣٠٠٠٠٠	٢١٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	مبايلي		١٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
جاري صاحب المنشأة	(٥٠٠٠٠)	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠	مجمع إهلاك مبايلي		(١٠٠٠٠٠)	(٨٠٠٠)
أوراق دفع		٣٤٠٠٠		علاء	١٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	
موردين	٤٥٠٠٠		٣٠٠٠٠	مخصص ذ. م. ليها	(٨٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)	
مصاريف مستحقة		١٦٠٠٠		أوراق مالية	٣٨٠٠٠		٣٢٠٠٠
				مخزون	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	
				نققات إيرادية موجهة		١٠٠٠٠	
				أ. ق	٢٠٠٠٠		
				مخصص خصم أ. ق	(٥٠٠٠)		
				نقدية بالبنك	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٦٠٠٠
	٢٩٥٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠		٢٩٥٠٠٠	٢٨٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠

والمطلوب:

إثبات تكوين الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية لها في ٢٠٠٣/١/١.

الحل

* لإثبات سداد الشريك نصر لحصته في رأسمال شركة التضامن نلاحظ أن حصته تبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيهه $= ٦٠٠٠٠٠ \times ١٠/٢$. أما صافي الأصول المقدمة منه فيحدد كالتالي:

الأصول	جنيه	جنيه
مباني	٨٢٠٠٠	
٨٠٠٠ - ٩٠٠٠		
أوراق مالية	٣٢٠٠٠	
نقدية بالبنك	٢٦٠٠٠	
	١٤٠٠٠	
الالتزامات:		
موردون	(٣٠٠٠٠)	
	١١٠٠٠	
صافي الأصول	١١٠٠٠	
=====		

* وحيث أن الشركاء قد اتفقوا على أن يودع أو يسحب هذا الشريك الفرق بين قيمة صافي الأصول وحصته في رأسمال الشركة. فمعنى ذلك أن القيمة المقدرة لصافي الأصول تقل عن حصته في رأس المال بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيهه $= ١٢٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠$. وهو المبلغ الذي سيودعه في حساب جاري الشركة بالبنك، ويصبح حساب النقدية بالبنك ٣٦٠٠٠ جنيهه $= ٢٦٠٠٠$ رصيده السابق $+ ١٠٠٠٠$ المبلغ المودع. ويظهر قيد اليومية لإثبات سداد الشريك نصر لحصته في رأسمال الشركة كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ المباني	٨٢٠٠٠	
	ح/ أوراق مالية	٣٢٠٠٠	
	ح/ نقدية بالبنك	٣٦٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	١٢٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك نصر		
	ح/ موردين	٣٠٠٠٠	
	إثبات سداد الشريك نصر لحصته في رأسمال الشركة.		

- لإثبات سداد الشريك نصر لحصته في رأسمال الشركة يجب ملاحظة أن حصته تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه = $٦٠٠٠٠٠ \times ١٠/٤$ ، ويتم حساب قيمة صافي الأصول المنتقلة (عدا النفقات الإيرادية المؤجلة التي لا تنتقل بطبيعتها) كالتالي:

الأصول	جنيه	جنيه
مباني	١١٠٠٠٠	
١٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠		
عملاء	٥٠٠٠٠	
١٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠		
مخزون	٧٠٠٠٠	
نقدية بالبنك	٤٠٠٠٠	
	٢٧٠٠٠٠	
الالتزامات:		
أوراق دفع	٣٤٠٠٠	
مصاريف مستحقة	١٦٠٠٠	
	(٥٠٠٠٠)	
صافي الأصول	٢٢٠٠٠٠	
	=====	

وطالما لم يتفق الشركاء على أن يودع هذا الشريك الفرق بين قيمة صافي الأصول ٢٢٠٠٠٠ جنيه وحصته في رأس المال وقدرها ٢٤٠٠٠٠ جنيه، أي مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه. يفترض أن المقابل الذي قدره لصافي الأصول المنقولة يزيد عن القيمة الدفترية لصافي الأصول بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، ولأنهم يرون أن لمنشأة ناصر الفردية شهرة محل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه سوف تنتقل لشركة التضامن. ولذلك يظهر قيد إثبات سداد الشريك ناصر لحصته في رأس المال كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ المباني		١١٠٠٠٠
	ح/ العملاء		٦٠٠٠٠
	ح/ المخزون		٧٠٠٠٠
	ح/ نقدية بالبنك		٤٠٠٠٠
	ح/ شهرة المحل		٢٠٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	٢٤٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك ناصر		
	ح/ مخصص د. م. فيها	١٠٠٠٠	
	ح/ أوراق دفع	٣٤٠٠٠	
	ح/ مصاريف مستحقة	١٦٠٠٠	
	إثبات سداد الشريك ناصر لحصته في رأسمال الشركة		

• أما بالنسبة للشريك نصير فإن حصته في رأسمال الشركة تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه = $٦٠٠٠٠٠ \times ١٠/٤$. ويتم حساب القيمة الدفترية لصافي أصول منشأته الفردية كالتالي:

الأصول	جنيه	جنيه
عملاء	١١٢٠٠٠	
٨٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠		
أوراق مالية	٣٨٠٠٠	
مخزون	١٠٠٠٠٠	
أ.ق	١٥٠٠٠	
٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠		
تقديرة بالبنك	٣٠٠٠٠	
	٢٩٥٠٠٠	
الالتزامات:		
موردون	(٤٥٠٠٠)	
	٢٥٠٠٠٠	
صافي الأصول		٢٥٠٠٠٠
		=====

ولأن الشركاء قد اتفقوا فيما بينهم على أن حصة الشريك نصير في رأسمال الشركة تبلغ ٢٤٠٠٠٠ جنيه. فمعنى ذلك أن المقابل المقدر لصافي أصول المنشأة الفردية يقل عن القيمة الدفترية لصافي الأصول هذا بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، تمثل احتياطي إعادة تقويم الأصول، وهو من حسابات حقوق الملاك في شركة التضامن الجديدة.

ويتم إثبات سداد الشريك نصير لحصته في رأسمال الشركة كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ العملاء		١٢٠٠٠٠
	ح/ أوراق مالية		٣٨٠٠٠
	ح/ المخزون		١٠٠٠٠٠
	ح/ أوراق قبض		٢٠٠٠٠
	ح/ نقدية بالبنك		٣٠٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء	٢٤٠٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشريك نصير		
	ح/ مخصص د. م فيها	٨٠٠٠	
	ح/ مخصص خصم أ. ق	٥٠٠٠	
	ح/ احتياطي إعادة تقويم الأصول	١٠٠٠٠	
	ح/ موردون	٤٥٠٠٠	
	إثبات سداد الشريك نصير لحصته في رأسمال الشركة.		

• هذا وتظهر الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن نصر وناصر ونصير في ٢٠٠٣/١/١ كالتالي:

منشأة تضامن نصر وناصر ونصير

الميزانية في ٢٠٠٣/١/١

			مبقي	١٩٢٠٠٠	
			٨٢٠٠٠ + ١١٠٠٠٠		
رأسمال الشركاء:					١٩٢٠٠٠
رأسمال الشريك نصر	١٢٠٠٠٠		علاء	١٨٠٠٠٠	
رأسمال الشريك ناصر	٢٤٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠		
رأسمال الشريك نصير	٢٤٠٠٠٠		مخصص د.م. فيها	(١٨٠٠٠)	
		٦٠٠٠٠	٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠		١٩٢٠٠٠
			لورق مالية		٧٠٠٠٠
احتياطي إعادة تقويم اصول		١٠٠٠٠	٣٨٠٠٠ + ٣٢٠٠٠		
لورق دفع		٣٤٠٠٠	مخزون		١٧٠٠٠٠
موردون		٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠ + ٧٠٠٠٠		
٤٥٠٠٠ + ٣٠٠٠٠			لورق قبض	٢٠٠٠٠	
مصاريف مستحقة		١٦٠٠٠	مخصص خصم ا.ق	(٥٠٠٠)	
					١٥٠٠٠
			شهرة المحل		٢٠٠٠٠
			نقدية بالبنك		١٠٦٠٠٠
			٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠ + ٣٦٠٠٠		
		٧٣٥٠٠٠			٧٣٥٠٠٠

وتجدر الإشارة إلى أنه من منظور محاسبي طالما تم تكوين الشركة، فإن إجراءات المحاسبة عن عمليات - أو معاملات - الشركة لا تختلف بصفة عامة عن ذات الإجراءات في أي وحدة اقتصادية أخرى.

وعلى سبيل المثال فإن إجراءات المحاسبة عن المعاملات مع طرف، أو أكثر، من خارج الشركة، مثل شراء وبيع البضاعة، والتحصيل من العملاء والسداد للدائنين لا تختلف عما سبق دراسته في هذا الصدد في المنشآت الفردية.

ويستفاد من ذلك أن خطوات الدورة المحاسبية في المنشآت الفردية التجارية ستكون هي نفسها في شركات التضامن والتوصية البسيطة التي تمارس نشاطا تجاريا. ولذلك تعد شركة التضامن - أو التوصية - ميزان مراجعة قبل التسوية، وتعد وترحل قيود التسوية، وتعد ورقة عمل، وأيضا قوائم مالية، خاصة قائمتي المركز المالي ونتائج الأعمال.

وأخيرا، يجب التنويه إلى أن هناك بعض الاختلافات المحدودة في تطبيق خطوات الدورة المحاسبية في شركات الأشخاص بالمقارنة بالمنشآت الفردية، خاصة فيما يتعلق بإجراء وترحيل قيود الإقفال وفي محتوى القوائم المالية، خاصة قائمة المركز المالي وحساب توزيع الأرباح والخسائر، وطبعاً يمكن تفسير هذه الاختلافات المحدودة بوجود أكثر من مالك، أي لوجود شركاء.

٤ - الحصّة بالعمل:

تعني الحصّة بالعمل تعهد الشريك بتقديم مجهوده أو خبرته في خدمة الشركة. وبمعنى آخر لا يجوز أن تقتصر حصّة الشريك على ما يكون له من نفوذ، أو على ما يتمتع به من ثقة مالية.

وعادة يجب أن يكون العمل الذي يصح اعتباره حصّة في الشركة عملا فنيا كالمهندس والإداري. وعادة ما ينص عقد الشركة على ألا يعمل الشريك عمله هذا في مجال آخر منافس للشركة. فإن حدث وكان ذلك بمقابل، وجب عليه سداد هذا المقابل للشركة، كحق لها.

ومحاسبيا لا تدخل الحصّة بالعمل في تكوين رأس مال الشركة. ويجوز أن يتفق الشركاء على إعفاء الشريك الذي لم يقدم غير عمله من المساهمة في الخسائر بشرط ألا يكون قد تقرر له أجر عند عمله.

أسئلة وتطبيقات الفصل الثاني

أولاً : الأسئلة:

السؤال الأول:

ضع علامة ✓ أو x أمام كل عبارة مما يلي دون تبرير:

- ١ - تؤدي عملية تحصيل حصة الشريك في رأس المال بالضرورة إلى زيادة الأصول.
- ٢ - تتكون حقوق ملكية الشريك في الشركة من حصته في رأس المال \pm رصيد حسابه الجاري.
- ٣ - تمثل شهرة المحل المبلغ الذي تزيد به القيمة المقدرة لصافي الأصول المقدمة من الشريك عن القيمة الدفترية لصافي الأصول هذه.
- ٤ - تمثل فوائد التأخير على سداد الشريك لحصته في رأسمال الشركة إيراداً للشركة.
- ٥ - يجب عدم طرح الرصيد المدين لحصة الشريك في تاريخ الميزانية من نصيبه في رأسمال الشركة وذلك لأغراض القياس والإفصاح السليم عن نصيبه في حقوق ملكية الشركة.

السؤال الثاني:

حدد الإجابة الصحيحة والإجابة الخطأ في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

- ١ - إذا اتفق عاطف وحمادة في ١/١ على تكوين شركة تضامن برأسمال ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٢:١ على أن يتم سداد نصف المبلغ فوراً والباقي بعد شهرين بشيك، وتم تنفيذ الاتفاق كاملاً، فإن:
(أ) ح/ النقدية بالبنك سيجعل مديناً في ١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه.

(ب) رصيد حـ/ النقدية بالبنك في الميزانية الافتتاحية للشركة في ١/١ يبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

(ج) رصيد حـ/ حصص الشركاء في رأس المال سيكون مديناً وسيظهر في الميزانية الافتتاحية بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه مطروحاً من رأسمال الشركاء.

(د) الأصول في الميزانية في ٣/١ تبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه عبارة عن نقدية بالبنك بينما حقوق الملاك تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه عبارة عن رأسمال الشركاء في الشركة.

(هـ) ليس كل ما سبق صحيح.

٢ - إذا تأخر الشريك عاطف في الحالة السابقة عن سداد الدفعة الثانية من حصته في رأسمال الشركة حتى ٦/١ وتحمل نتيجة لذلك فوائد تأخير بمعدل ١٢% سنوياً، فإن:

(أ) فوائد التأخير الدائنة التي سيتحمل بها الشريك عاطف تبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(ب) يجعل حـ/ النقدية أو حـ/ جاري الشريك عاطف مديناً في ٦/١ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(ج) تزيد خسائر الشركة عن السنة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

(د) يبلغ نصيب الشريك عاطف في حقوق ملكية الشركة في ٦/١ ما يولزي ١٩٧٠٠٠ جنيه.

(هـ) كل ما سبق صحيح.

٣ - إذا كانت القيمة الدفترية لأصول منشأة الفلاح التجارية تبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه والتزامات المنشأة تبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه واتفق مع حسونة على تكوين شركة تضامن فإن:

(أ) صافي أصول منشأة الفلاح بالقيمة الدفترية يبلغ ٢٢٥٠٠٠ جنيه.

ب) هناك شهرة محل غير ظاهرة لدى منشأة الفلاح قيمتها ٧٥٠٠٠ جنيته إذا اتفق مع حسونة على أن يقسما رأسمال شركة التضامن وقدره ٦٠٠٠٠٠ جنيته.

ج) هناك احتياطي إعادة تقويم أصول قدره ٧٥٠٠٠ جنيته إذا اتفق الشريكان على أن يكون للفلاح ٣/١ رأسمال الشركة البالغ ٦٠٠٠٠٠ جنيته.

د) رأسمال شركة التضامن يبلغ ٦٧٥٠٠٠ جنيته إذا اتفق الشريكان على إنتقال صافي أصول منشأة الفلاح بالكامل مقابل أن يكون له ثلث رأسمال الشركة.

هـ) كل ما سبق صحيح.

السؤال الثالث:

اكتب المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

١ - مقدار زيادة القيمة المقدرة لصافي أصول المنشأة الفردية للشريك المنتقلة بالكامل لشركة التضامن عن حصته في رأسمال شركة التضامن.

٢ - مقدار زيادة حصة الشريك في رأسمال شركة التضامن عن القيمة المقدرة لصافي أصول منشأته الفردية المنتقلة بالكامل سداداً لحصته.

٣ - القيمة الأسمية لأوراق القبض التي قدمها الشريك سداداً لحصته في رأسمال شركة التضامن مطروحاً منها مخصص خصم أوراق القبض.

٤ - رصيد العملاء الذين قدمهم الشريك سداداً لحصته في رأسمال شركة التضامن بعد استبعاد الديون المعدومة عند الجرد والديون المشكوك في تحصيلها.

٥ - نفقات تأسيس المنشأة الفردية والحملة الإعلانية ونفقات الأبحاث والتجارب باعتبارها أصولاً وهمية لا تنتقل بطبيعتها لشركة الأشخاص.

٦ - الحصة التي يقوم فيها الشريك بالسداد نقداً أو بشيك في خزانة أو بنك الشركة.

٧ - الحساب الذي يوسط في حالة اتفاق الشركاء على تأجيل كل أو بعض حصصهم في رأسمال الشركة لفترة ما. وهو حساب حقوق ملكية، وي طرح رصيده المدين - إن وجد - من حساب رأس مال الشريك.

٨ - الإرادة الخاص بشركة التضامن أو التوصية البسيطة ويتم حسابه على المبلغ المؤجل سداً من رأس المال بدءاً من التاريخ المتفق عليه لتحصيل الحصص حتى تاريخ التحصيل الفعلي.

٩ - تعني سداد الشريك لحصته بشئ آخر غير النقود، سواء كان منقولاً مادياً أو منقولاً معنوياً أو عقاراً.

١٠ - شهرة المحل أو براءات الاختراع أو العلامات التجارية مثلاً، وهي أصول ثابتة يمكن أن يقدمها الشريك سداً لحصته، ويجب تقويمها بقيمتها العادلة في تاريخ تكوين الشركة.

١١ - القيمة التي يقوم بها العملاء عند تقديمهم من جانب الشريك سداً لحصته العينية. وتساوي رصيد العملاء بعد استبعاد الديون المدومة ناقصاً مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

١٢ - القيمة التي تقوم بها أوراق القبض المقدمة من الشريك سداً لحصته.

١٣ - السعر الذي يقوم به المخزون من البضاعة الذي يقدمه الشريك سداً لحصته العينية في الشركة الجديدة.

١٤ - القيمة السوقية العادلة للأصول التي قدمها الشريك سداً لحصته العينية ناقصاً الالتزامات المقدمة منه أيضاً.

١٥- الميزانية التي يتم تصويرها في شركة التضامن أو التوصية البسيطة بعد التكوين مباشرة.

١٦- تعني تعهد الشريك بتقديم خبرته أو مجهوده في خدمة الشركة.

السؤال الرابع:

حدد الإجابة الصحيحة الوحيدة في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا اتفق عبد الحليم وحسام على تكوين شركة تضامن وأن يسدد عبد الحليم حصته بسداد مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بشيك ويقدم سنداً أدنياً قيمته الاسمية ٤٥٠٠٠ جنيه والحالية ٤٠٠٠٠ جنيه فإن حصته في رأسمال الشركة تبلغ:

أ - ٦٠٠٠٠ جنيه.

ب - ١٠٥٠٠٠ جنيه.

ج - ١٠٠٠٠٠ جنيه.

د - مبلغ آخر وهو

٢ - إذا اتفق حسام وحسني على تكوين شركة تضامن برأسمال ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي، وأن يقدم حسام عملاء رصيدهم ٨٠٠٠٠ جنيه ويسدد الباقي بشيك، وتم فحص أرصدة حسابات العملاء فتقرر إعدام مبلغ ٣٠٠٠ جنيه وعمل مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة ١% من العملاء. عندئذ يجب على حسام أن يقدم للشركة شيكاً بمبلغ:

أ - ٢٠٠٠٠ جنيه.

ب - ٢٣٠٠٠ جنيه.

ج - ١٥٠٠٠ جنيه.

د - مبلغ آخر وهو

٣ - إذا افترضنا في الحالة السابقة أنه بعد تكوين الشركة بين حسام وحسني وبدء العمل بأربعة شهور أفلس أحد العملاء الذين قدمهم حسام وكان رصيده يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه أمكن تحصيل ٨٥٠٠ جنيه فقط منه، فإن تسوية الديون المعدومة عندئذ تتطلب جعل حساب جاري الشريك حسام:

- أ - مدينا بمبلغ ٧٣٠ جنيه.
- ب - دائننا بمبلغ ٧٣٠ جنيه.
- ج - مدينا بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- د - دائننا بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.
- هـ - مدينا بمبلغ آخر وهو

ثانياً: التطبيقات:

التطبيق الأول:

في ٢٠٠٣/١/١ اتفق القصير والطويل على تكوين شركة تضامن بحيث يدفع القصير ٢٠٠٠٠٠ جنيه بشيك على أن يكون له ثلث رأسمال الشركة، أما الشريك الطويل فيقدم مخزوناً تكلفته ٧٠٠٠٠ جنيه وتم تقويمه بمبلغ ٧٢٠٠٠ جنيه، أوراق قبض قيمتها الأسمية ١٠٠٠٠٠ جنيه (متوسط فترة استحقاقها ٩ شهور ومعدل الخصم ١٢٪ سنوياً) ويسدد الباقي بشيك.

والمطلوب:

- ١ - إجراء القيود اللازمة لتكوين الشركة.
- ٢ - إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١.

التطبيق الثاني:

اتفق علاء وشحاته ومراد في ٢٠٠٣/١/١ على تكوين شركة تضامن، على أن يقدم الشريك علاء صافي أصول منشأته الفردية مقابل أن يكون له ثلث رأسمال الشركة. أما الشريكان شحاته ومراد فيكون لهما ثلثا رأسمال الشركة بالتساوي. كما اتفق الشركاء على أن يسدد شحاته حصته في رأسمال الشركة في حساب الشركة الجاري لدى البنك. أما الشريك مراد فيقدم بعض الأصول والالتزامات بقيمتها المقدرة على أن يودع أو يسحب النقص في أو الزيادة عن حصته بشيك. فإذا علمت أن:

- ١ - كانت ميزانية منشأة علاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

الأصول: ٦٠٠٠٠ مخزون، ١١٠٠٠٠ أثاث، ٨٠٠٠٠ مباني،
٤٠٠٠٠ نقدية بالبنك، ١٠٠٠٠ حملة إعلانية.

الخصوم: ٢٣٠٠٠٠ رأس المال، ٢٠٠٠٠ جاري صاحب المنشأة،
١١٠٠٠ مجمع إهلاك أثاث، ١٩٠٠٠ مجمع إهلاك مباني، ١٥٠٠٠
أوراق دفع، ٥٠٠٠ موردين.

٢ - الأصول والالتزامات التي قدمها الشريك مراد كانت كالتالي:

نقدية بالبنك	١٠٠٠٠
مخزون	١٣٥٠٠٠ قيمة السوقية ١٤٢٠٠٠
أوراق قبض	٩٦٠٠٠ قيمتها الحالية ٩٠٠٠٠
عملاء	١١٠٠٠٠ صافي قيمتها الممكن تحقيقها ١٠٥٠٠٠
موردون	٤٢٠٠٠
قرض بنك مصر	٦٨٠٠٠ بفائدة سنوية ١٢% ويسدد على خمسة أقساط سنوية اعتباراً من ٢٠٠٣/١٢/٣١.

والمطلوب:

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال الشركة.

٢ - تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١.

التطبيق الثالث:

يمتلك المحاسب محمود محلاً لتجارة الملابس الرياضية كانت ميزانيته في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

منشأة محمود لتجارة الملابس الرياضية

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

رأس المال	١٣٧٠٠٠	عملاء	٤٢٠٠٠
جاري صاحب المنشأة	(٢٠٠٠٠)	مخصص د.م. فيها	(٣٠٠٠)
		مخزون بضاعة	٧٠٠٠٠
أوراق دفع	٣٠٠٠	نقدية بالبنك	١١٠٠٠
	١٢٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠

وفي ذلك التاريخ اتفق مع المحاسب سامي على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بالتساوي، وأن يقدم محمود أصول والتزامات محله بعد إعادة تقويمها كالتالي: العملاء، تقرر إعدام دين قدره ٢٠٠٠٠ جنيه وأن يصبح مخصص د. م. فيها ٦٠٠٠٠ جنيه، المخزون ٧٥٠٠٠ جنيه، شهرة محل ١٥٠٠٠ جنيه على أن يودع أو يسحب النقص أو الزيادة عن حصته في رأسمال الشركة. أما الشريك سامي فيسدد حصته مباشرة في حساب الشركة الجاري لدى البنك. ولقد أوفى الشركاء بتعهداتهم في ٢٠٠٣/١/١. وفي ٢٠٠٣/٢/١ أفلس أحد عملاء الشريك محمود وتقرر إعدام ديناً كان مستحقاً عليه قيمته ١١٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إثبات سداد الشركاء لحصصهم في رأس المال.
- ٢ - إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٣/١/١.
- ٣ - إجراء القيد اللازم لتسوية الدين الذي تقرر إعدامه في ٢٠٠٣/٢/١.

الفصل الثالث

المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص

Accounting for Distribution of Partnership's

Profit and Losses

خطة الفصل:

نتناول في هذا الفصل أسس ومشاكل المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص، حيث سنعرض باختصار لمشاكل وأسس قياس الأرباح والخسائر في هذه الشركات، ثم نعرض بالتفصيل لبدائل اتفاق الشركاء على سياسة أو خطة توزيع الأرباح والخسائر، وأخيراً فسوف نعرض لأهم صور وإجراءات تصويب التحريفات في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص، سواء في نفس الفترة المحاسبية، أو في فترة محاسبية تالية.

ولتحقيق هذه الأهداف يمكن تفصيل خطة الدراسة في هذا الفصل على النحو التالي^(١):

(١) لمزيد من التفصيل انظر:

- العربي، محمد فريد، هاني دويدار، مرجع سابق، ص ٣٠٥-٣٠٧.
- شحاته، أحمد بسيوني، مرجع سابق.
- معيار المحاسبة المصري رقم (٥) "صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية".
- Lee, G. A., Modern Financial Accounting, Nelson and Sons Ltd., 1973, Chap. 10.
- Weygandt, Jerry J. D. E. Kieso and Paul D. Kimmels, Accounting Principles, John Wiley and Sons, N.Y., 2002, Chap. 13.
- Needles, Belvued E. et al., op.cit., Chap. 13.
- Okolo, M. N., Book – Keeping and Accounts, Longman Group Ltd., London 1980, Chap. 23.

١ - أسس المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

١/١ - قياس نتيجة أعمال الشركة عن الفترة المحاسبية.

٢/١ - تحديد صور توزيع الأرباح والخسائر.

٣/١ - القوائم المالية في شركات الأشخاص.

٢ - بدائل خطط الشركاء لتوزيع الأرباح والخسائر:

١/٢ - توزيع الأرباح والخسائر بنسب محددة أو مفترضة.

٢/٢ - مرتب لشريك أو أكثر وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها.

٣/٢ - مكافأة لشريك أو أكثر وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها.

٤/٢ - فائدة على رأسمال الشركاء وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها.

٥/٢ - إتمام التوزيع غير المباشر كاملاً وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها.

٣ - التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

١/٣ - أهم صور التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر.

٢/٣ - آليات تصويب التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

٣/٣ - التغيرات في التقديرات المحاسبية في شركات الأشخاص.

١ - أسس المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص:

تتطلب عملية المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص أن يكون محاسب الشركة قد انتهى من قياس نتيجة الأعمال عن الفترة المحاسبية من ربح أو خسارة، ثم يطبق قواعد المحاسبة عن عملية

توزيع الأرباح والخسائر، والتي تنطوي على قياس التوزيع والاعتراف به ثم الإفصاح عنه، وذلك ما سنوضحه ببعض التفصيل فيما يلي:

١/١- قياس نتيجة أعمال الشركة عن الفترة المحاسبية:

يسبق عملية توزيع الأرباح والخسائر بصفة عامة قياس هذه الأرباح والخسائر عن الفترة، وما يتطلبه هذا القياس من تطبيق المبادئ المحاسبية، خاصة مبدأ المقابلة، والأسس المحاسبية الملزمة، خاصة أسس الاستحقاق. وإن كان الأمر لا يمنع من تطبيق الأساس النقدي، أو النقدي المعدل، كما هو الحال في شركات الأشخاص التي تعمل في المهن الحرة، كالعيادات ومكاتب المحاسبة والمكاتب الهندسية.

وعادة ما يتم قياس نتيجة أعمال شركة الأشخاص باتباع نفس قواعد وأسس قياس نتائج أعمال المنشآت الفردية. إلا أن هناك بعض بنود المصروفات والإيرادات ذات الطبيعة الخاصة، التي يفرضها الشكل القانوني وطبيعة شركات الأشخاص، مثل فوائد قروض الشركاء وفوائد مسحوبات الشركات ومرتببات ومكافآت وعمولات الشركاء، والفائدة على رأسمال الشركاء. وهذا ما سنعرض له ببعض التفصيل على النحو التالي:

١/١/١- الفائدة على قروض الشركاء: Interest on Partners Loan

يمكن أن تقترض شركة الأشخاص من شريك أو أكثر، كما يمكن للشركة أن تقرض شريكاً أو أكثر. ومن الطبيعي أن تستحق على القرض في الحالة الأولى فائدة مدينة باعتبار القرض التزام على الشركة، وأن تستحق على القرض في الحالة الثانية فائدة دائنة باعتبار القرض من أصول الشركة.

وأياً كان نوع القرض، من الشريك أو للشريك، فإن ما يترتب عليه من أعباء في صورة فائدة مدينة، أو إيرادات في صورة فائدة دائنة، يعتبر من عناصر الأعباء والإيرادات عن الفترة، ويجب تطبيق مبدأ المقابلة عليها. ومعنى ذلك أن تحمل الفائدة المدينة على قرض الشريك على

الحساب الختامي، كما تعلق الفائدة الدائنة على قرض الشريك على إيرادات الفترة.

وتستلزم المحاسبة السليمة عن الفوائد المدينة والدائنة على قرض الشريك أن يتم قياس الفائدة والاعتراف بها وفقاً لأساس الاستحقاق، وإجراء قيود الإقفال اللازمة لتطبيق مبدأ المقابلة.

وغني عن القول، وكما سبق وأشرنا في الفصل الأول، بأن المستحقات على الشريك ستحمل على حسابه الجاري ما لم يدفعها للشركة، والمستحقات للشريك يجب أن تعلق على حسابه الجاري ما لم تسدد له. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يجب على محاسب الشركة تطبيق الاتفاق بين الشركاء فيما يتعلق باستحقاق وسداد أو تحصيل الفوائد، خاصة فيما يتعلق بمدى إمكانية تعليلها على أصل القرض. وهذا ما سنوضحه في الأمثلة التالية:

مثال (١): تتكون شركة التضامن من أحمد ومحمود. واقرضت الشركة في ١/١/٢٠٠٠ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من الشريك أحمد بفائدة ١٢% سنوياً تسدد في ٧/١، ١٢/٣١ من كل عام، وأودعت مبلغ القرض بالبنك. وفي ١/١٠/٢٠٠٠ أقرضت الشركة الشريك محمود مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بشيك بفائدة سنوية ١٠% تسدد في نهاية كل ستة شهور. فإذا علمت أن الشركة سددت قرض الشريك أحمد بشيك في ١٢/٣١/٢٠٠١، وحصلت قرض الشريك محمود في ٣٠/٩/٢٠٠١.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة عن سنتي ٢٠٠٠، ٢٠٠١. وبيان الأثر على حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٠.

الحل

أ) بالنسبة للسنة المالية المنتهية في ١٢/٣١/٢٠٠٠:

* في ١/١ يتم إثبات الحصول على قرض من الشريك أحمد كالتالي:

٢٠٠٠/١/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ قرض الشريك أحمد إثبات اقتراض الشركة مبلغ ٢٠٠٠٠ من الشريك أحمد وإيداع المبلغ بالبنك	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
----------	---	-------	-------

* في ٧/١ يتم إثبات استحقاق الفائدة عن أول سنة شهور ومبلغها:

$$٢٠٠٠٠ \times ١٢\% \times \frac{٦}{١٢} = ١٢٠٠ \text{ جنيه، وذلك بجعل ح/ الفائدة المدينة}$$

مدينة وحساب جاري الشريك أحمد دائناً (أو ح/ النقدية بالبنك أن صرفها الشريك أحمد في ذلك التاريخ).

٢٠٠٠/٧/١	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد إلى ح/ جاري الشريك أحمد إثبات استحقاق الفائدة على قرض الشريك أحمد عن الفترة من ١/١ - ٢٠٠٠/٧/١	١٢٠٠	١٢٠٠
----------	--	------	------

* في ١٠/١ يتم إثبات منح الشريك محمود قرضاً وذلك بجعل ح/ القرض مدينة باعتباراه من أصول الشركة وح/ النقدية بالبنك دائناً.

٢٠٠٠/١٠/١	من ح/ قرض الشريك محمود إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات اقتراض الشريك محمود مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بشيك من الشركة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
-----------	--	-------	-------

* في ٢٠٠٠/١٢/٣١ يتم إثبات استحقاق الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد عن الشهور الستة التالية كالتالي:

٢٠٠٠/١٢/٣١	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد إلى ح/ جاري الشريك أحمد إثبات استحقاق الفائدة على قرض الشريك أحمد عن الفترة من ٧/١ - ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٢٠٠	١٢٠٠
------------	--	------	------

* في ٢٠٠٠/١٢/٣١ يتم إقفال ح/ الفائدة المدينة في ح/ الأرباح والخسائر لتطبيق مبدأ المقابلة كالتالي:

٢٤٠٠	٢٤٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد إقفال الفائدة المدينة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ في ح/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٠/١٢/٣١
------	------	---	------------

* في ٢٠٠٠/١٢/٣١ يتم تسوية الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود عن المدة من ٢٠٠٠/١٠/١ - ٢٠٠٠/١٢/٣١ بجعل ح/ الإيرادات المستحقة مدينياً وح/ الفائدة الدائنة دائناً وقدرها ١٠٠٠٠ × ١٠% = ١٢/٣ = ٢٥٠ كالتالي:

٢٥٠	٢٥٠	من ح/ الفائدة الدائنة المستحقة على قرض الشريك محمود إلى ح/ الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود تسوية إيراد الفائدة المستحق على قرض الشريك محمود عن المدة من ٢٠٠٠/١٢/٣١ - ١٠/١	٢٠٠٠/١٢/٣١
-----	-----	--	------------

• وفي ٢٠٠٠/١٢/٣١ يتم إقفال ح/ الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود في ح/ الأرباح والخسائر لتطبيق مبدأ المقابلة كالتالي:

٢٥٠	٢٥٠	من ح/ الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود إلى ح/ الأرباح والخسائر إقفال الفائدة الدائنة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ في ح/ الأرباح والخسائر.	٢٠٠٠/١٢/٣١
-----	-----	---	------------

- وليبيان أثر ما سبق على حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١، ستظهر الفائدة المدينة ضمن المصروفات بينما تظهر الفائدة الدائنة ضمن الإيرادات على النحو التالي:

شركة تضامن أحمد ومحمود

د/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٠/١٢/٣١

٢٤٠٠	إلى د/ الفائدة المدينة	xx	صافي الربح
	على قرض الشريك أحمد	٢٥٠	من د/ الفائدة الدائنة على
xx	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر		قرض الشريك محمود

ب) بالنسبة للسنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١:

- في ٢٠٠١/٣/٣١ يتم إثبات استحقاق الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود عن أول ستة شهور بجعل د/ جاري الشريك مديناً مع جعل حسابي الفائدة الدائنة المستحقة والفائدة الدائنة دائنين كالتالي:

٥٠٠	من د/ جاري الشريك محمود إلى مذكورين	٢٠٠١/٣/٣١
٢٥٠	د/ الفائدة الدائنة المستحقة على قرض الشريك محمود	
٢٥٠	د/ الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود	
	إثبات استحقاق الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود عن ستة شهور تنتهي في ٢٠٠١/٣/٣١	

- في ٢٠٠١/٧/١ يتم إثبات استحقاق الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد بقيد مماثل للقيد الذي سبق إجراؤه في ٢٠٠٠/٧/١

- في ٩/٣٠ يتم إثبات استحقاق الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود عن ستة شهور من ٤/١ - ٢٠٠١/٩/٣٠ كالآتي:

٢٠٠١/٩/٣٠	من ح/ جاري الشريك محمود إلى ح/ انفاذة الدائنة على قرض الشريك محمود إثبات استحقاق الفائدة على قرض الشريك محمود عن ستة شهور تنتهي في ٢٠٠١/٩/٣٠	٥٠٠	٥٠٠
-----------	---	-----	-----

- وفي ٩/٣٠ أيضاً يتم إثبات تحصيل الشركة لقرض الشريك محمود على النحو التالي:

٢٠٠١/٩/٣٠	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ قرض الشريك محمود إثبات تحصيل قرض الشريك محمود وإيداع المبلغ بحساب الشركة بالبنك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
-----------	--	-------	-------

- في ١٢/٣١ يتم إثبات استحقاق الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد بقيد مماثل للقيد الذي تم إجراؤه في ٢٠٠٠/١٢/٣١.

- ثم يتم إثبات سداد قرض الشريك أحمد في ٢٠٠١/١٢/٣١ كالآتي:

٢٠٠١/١٢/٣١	من ح/ قرض الشريك أحمد إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد قرض الشريك أحمد بشيك	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
------------	---	-------	-------

* وغني عن القول بأنه لتطبيق مبدأ المقابلة وتصوير ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ فسيتم إقفال ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك أحمد بجعله دائناً مع جعل ح/ الأرباح والخسائر مدیناً بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه. كما سيتم إقفال ح/ الفائدة الدائنة على قرض الشريك محمود بجعله مدیناً مع جعل ح/ الأرباح والخسائر دائناً بمبلغ ٧٥٠ جنيه.

* ولسنا في حاجة للتذكير بأن ميزانية الشركة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ سوف تتضمن ضمن الالتزامات حـ/ قرض الشريك أحمد ورصيده ٢٠٠٠٠ جنيه، بينما تتضمن الأصول حـ/ قرض الشريك محمود بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وحـ/ الفائدة الدائنة المستحقة على قرض الشريك محمود بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه. هذا فضلا عن رصيد حـ/ جاري الشريك أحمد ورصيد حـ/ جاري الشريك محمود كحسابين من حسابات حقوق الملاك. وبالطبع، مع ثبات العوامل الأخرى على حالها، سيكون رصيد الحساب الأول مدينا (سالبا) والثاني دائنا (موجبا).

وكما سبق وأشرنا فإما أن يسدد الشريك الفائدة الدائنة المستحقة على ما اقترضه من الشركة أو يجعل حسابه الجاري مدينا بهذه الفائدة، وبالمثل إما أن يحصل الفائدة المدينة المستحقة على ما اقترضه للشركة أو يجعل حسابه الجاري دائنا بهذه الفائدة.

ومن ناحية أخرى يمكن أن يتفق الشركاء على تعليية الفائدة على أصل القرض إما سنوياً، أو في تاريخ استحقاقها كل ستة شهور أو حتى ثلاثة شهور. ومؤدى ذلك أن يختلف أساس حساب الفائدة بنوعيتها، وأن يتزايد رصيد القرض بمبلغ الفائدة المستحقة، وبالتالي يتزايد مبلغ الفائدة المستحقة، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٢):

في ٢٠٠١/١/١ اقترضت شركة التضامن المكونة من ميتو والسيد مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك من الشريك ميتو بفائدة سنوية ١٢% تسدد في نهاية كل ستة شهور، على أن تضاف الفائدة على رصيد القرض في ميعاد استحقاقها، وتم سداد القرض في ٢٠٠١/١٢/٣١ بشيك. والمطلوب: إجراء قيود اليومية الخاصة بسنة ٢٠٠١.

الحل

أ) في ١/١ يتم إثبات حصول الشركة على القرض بجعل حـ/ النقدية بالبنك مدينا وحـ/ قرض الشريك دائنا باعتباره التزاماً على الشركة كالتالي:

٢٠٠١/١/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ قرض الشريك ميتو إثبات اقتراض الشركة مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه بشيك من الشريك ميتو	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
----------	--	-------	-------

ب) في ٢٠٠١/٦/٣٠ يتم إثبات استحقاق الفائدة المدينة على القرض عن أول ستة شهور وقدرها $٣٠٠٠٠ \times ١٢\% \times ١٢/٦ = ١٨٠٠$ جنيه وذلك بجعل ح/ الفائدة المدينة مديناً وتعليه المبلغ على ح/ قرض الشريك بجعله دائناً، كالتالي:

٢٠٠١/٦/٣٠	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو إلى ح/ قرض الشريك ميتو إثبات استحقاق الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو وتعليه المبلغ على القرض	١٨٠٠	١٨٠٠
-----------	---	------	------

ج) في ٢٠٠١/١٢/٣١ يتم إثبات استحقاق وتعليه الفائدة المدينة على القرض، عن الشهور الست الثانية، حيث سيتم حساب الفائدة على رصيد القرض في ٢٠٠١/٧/١ أي $(١٨٠٠ + ٣٠٠٠٠) \times ١٢\% \times ١٢/٦ = ١٩٠٨$

٢٠٠١/١٢/٣١	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو إلى ح/ قرض الشريك ميتو إثبات استحقاق الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو وتعليه المبلغ على القرض	١٩٠٨	١٩٠٨
------------	---	------	------

د) وفي ٢٠٠١/١٢/٣١ يتم إثبات سداد القرض وقدره $٣٣٧٠٨ = (١٩٠٨ + ١٨٠٠ + ٣٠٠٠٠)$ كالتالي:

٢٠٠١/١٢/٣١	من حـ/ قرض الشريك ميتو إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد قرض الشريك ميتو بشيك	٣٣٧٠٨	٣٣٧٠٨
------------	---	-------	-------

هـ) ومن البديهي أنه سيتم إقفال مصروف الفوائد عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ بجعل حـ/ الفائدة المدينة دائناً وحـ/ الأرباح والخسائر مديناً بمبلغ ٣٧٠٨ جنيه كالتالي:

	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو إقفال حـ/ الفائدة المدينة على قرض الشريك ميتو في حساب الأرباح والخسائر	٣٧٠٨	٣٧٠٨
--	---	------	------

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن اتفاق الشركاء بخصوص سياسة الاقتراض من، أو إقراض، أحد الشركاء يمكن أن تتضمن نصاً يقضي بسداد - أو تحصيل - القرض على دفعات. ومن المنطقي أيضاً أن يتم حساب وتسوية الفائدة بنوعها على الرصيد المدين - أو الدائن - للقرض في بداية الفترة المتفق عليها، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٣):

افترض أن شركة تضامن الأحمر والأصفر قد اقترضت مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشيك في ٢٠٠١/١/١ من الشريك الأحمر بفائدة ١٢% سنوياً تسدد كل ٦ شهور، على أن يسدد القرض على عشرة أقساط نصف سنوية.

والمطلوب:

إثبات استحقاق الفائدة عن السنة المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١

الحل

(أ) في ٢٠٠١/٦/٣٠ يتم إثبات استحقاق الفائدة عن الشهور الست المنتهية في ٢٠٠١/٦/٣٠ وتبلغ: $١٠٠٠٠٠ \times ١٢\% \times ١٢/٦ = ٦٠٠٠$ جنيه.

٢٠٠١/٦/٣٠	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك الأحمر إلى ح/ جاري الشريك الأحمر إثبات استحقاق الفائدة على قرض الشريك الأحمر عن ٦ شهور تنتهي في ٢٠٠١/٦/٣٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠
-----------	--	------	------

(ب) في ٢٠٠١/٦/٣٠ يتم سداد القسط الأول من القرض وقدره ١٠٠٠٠ جنيه كالتالي:

٢٠٠١/٦/٣٠	من ح/ قرض الشريك الأحمر إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد القسط الأول من قرض الشريك الأحمر	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
-----------	---	-------	-------

(جـ) في ٢٠٠١/١٢/٣١ يتم إثبات استحقاق الفائدة عن ستة شهور من ٧/١ - ٢٠٠١/١٢/٣١ حيث رسيد القرض في بداية هذه الفترة يبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه فقط كالتالي: $٩٠٠٠٠ \times ١٢\% \times ١٢/٦ = ٥٤٠٠$ جنيه

٢٠٠١/١٢/٣١	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك الأحمر إلى ح/ جاري الشريك الأحمر إثبات استحقاق الفائدة على قرض الشريك الأحمر عن ٦ شهور تنتهي في ٢٠٠١/١٢/٣١	٥٤٠٠	٥٤٠٠
------------	---	------	------

د) وسيتم سداد القسط الثاني من القرض وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه بعد ستة شهور فيصبح الرصيد الدائن لحساب قرض الشريك الأحمر ٨٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠١/١٢/٣١ وهو ما سيظهر ضمن الالتزامات في الميزانية في نفس التاريخ.

٢/١/١- الفائدة على مسحوبات الشركاء: Interest on Partners' Drawings

نظراً لما تتميز به شركات الأشخاص من مرونة، خاصة فيما يتفق عليه الشركاء، فعادة ما يتفق الشركاء على نظام ما لمسحوبات الشريك من الشركة. ومن صور مثل هذا الاتفاق، أن يكون من حق كل شريك سحب مبلغ نقدي أو عيني معين شهرياً أو سنوياً، مع تحميل الشريك بفائدة على مازاد عن هذا الحد، مثلاً بمعدل معين.

كما يمكن للشركاء الاتفاق على أساس ما لحساب الفائدة على المسحوبات، التي سوف تحمل على جاري الشريك الذي قام بالسحب إن لم يدفعها نقداً أو بشيك. ويمكنهم مثلاً الاتفاق على حساب فائدة المسحوبات على مبلغ المسحوبات الكلي، أو ما زاد عن حد معين، من تاريخ السحب حتى تاريخ نهاية السنة المالية، أو من بداية الشهر التالي للشهر الذي تم فيه السحب حتى تاريخ نهاية السنة المالية، أو تقرب تاريخ السحب لأقرب شهر، باعتبار المسحوبات قبل منتصف الشهر كما لو كانت قد تمت في بدايته، والمسحوبات بعد منتصف الشهر كما لو كانت قد تمت في نهايته، أو حساب فائدة المسحوبات على أساس المتوسط المرجح للمسحوبات بالمدة من تاريخ السحب حتى تاريخ نهاية السنة.

ومحاسبياً تعتبر المسحوبات من حسابات حقوق الملكية المدينة بطبيعتها. ويتم الاعتراف بها بجعل حساب المسحوبات مديناً وحساب النقدية بالبنك أو الخزينة أو ح/ المشتريات أو ح/ مخزون البضاعة، أو ح/ الأصل الثابت مثلاً دانناً.

وإذا كانت المسحوبات نقداً سيتم الاعتراف بها بذات المبلغ أما المسحوبات غير النقدية فيتم الاتفاق على أساس تقويمها. فمثلاً يمكن الاتفاق على تقويم المسحوبات من البضاعة بسعر التكلفة أو بسعر البيع،

كما يمكن تقويم المسحوبات من الأصول الثابتة بسعر التكلفة أو بالقيمة العادلة.

ولقياس حصة الشريك في حقوق ملكية الشركة في نهاية السنة يتم تحميل حسابه الجاري بمسحوباته خلال الفترة، وذلك باقفال حـ/ المسحوبات في حـ/ جاري الشريك بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مديناً.

أما فائدة المسحوبات فتعتبر من عناصر إيرادات الفترة مثلها مثل الفائدة الدائنة على قرض الشريك المدين. ويتم الاعتراف بفائدة مسحوبات الشريك بجعل حـ/ النقدية أو حـ/ جاري الشريك مديناً مع جعل حـ/ الفائدة على مسحوبات الشريك دائناً. ولتطبيق مبدأ المقابلة سيتم اقفال حساب الفائدة على مسحوبات الشريك في حـ/ الأرباح والخسائر عن الفترة، وذلك بجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً.

وسنوضح من خلال الأمثلة التالية أسس المحاسبة عن المسحوبات وفائدة المسحوبات، خاصة فيما يتعلق بأسس الاعتراف والإفصاح المحاسبي.

مثال (٤):

وفقاً لعقد شركة التضامن بين سامح وتامر يجب تحميل الشريك بفائدة ١٢% سنوياً على مسحوباته من تاريخ السحب حتى تاريخ الميزانية. وأن مسحوبات البضاعة تقوم بالتكلفة. فإذا علمت أن الشريك سامح سحب مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١٠/١١ بشيك. بينما سحب الشريك تامر بضاعة تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/٩/١، وأن الشركة تطبق نظام المخزون المستمر.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة للاعتراف بالمسحوبات وفائدتها وكذا قيود الإقفال في ٢٠٠٢/١٢/٣١ نهاية السنة المالية.

الحل

أ) يتم إثبات مسحوبات الشريك سامح بجعل ح/ المسحوبات مديناً وح/ النقدية بالبنك دائناً كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١١	من ح/ مسحوبات الشركاء ح/ مسحوبات الشريك سامح إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سحب الشريك سامح مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بشيك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
------------	---	-------	-------

ب) ويتم إثبات مسحوبات الشريك تامر بجعل ح/ المسحوبات مديناً وح/ مخزون البضاعة دائناً كالتالي:

٢٠٠٢/٩/١	من ح/ مسحوبات الشركاء ح/ مسحوبات الشريك تامر إلى ح/ مخزون البضاعة إثبات سحب الشريك تامر لبضاعة تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه.	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
----------	--	-------	-------

ج) في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يتم حساب والاعتراف بالفائدة على مسحوبات الشركاء كما يلي:

- الفائدة على مسحوبات الشريك سامح على مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بمعدل ١٢% عن ٨٠ يوم من ١٠/١١ - ٢٠٠٢/١٢/٣١

$$٨٠ \times ١٠٠٠٠ \times ١٢\% = \frac{٨٠}{٣٦٠} \times ٢٦٧ \text{ جنيه}$$

- الفائدة على مسحوبات الشريك تامر على مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه بمعدل ١٢% عن ثلاثة شهور من ١٠/١ - ٢٠٠٢/١٢/٣١.

$$٣ \times ١٥٠٠٠ \times ١٢\% = \frac{٣}{١٢} \times ٤٥٠ \text{ جنيه}$$

* ويتم الاعتراف بهذه الفائدة بجعل حـ/ جاري الشريك مديناً وحـ/ فائدة المسحوبات دائناً، ما لم يدفعها الشريك نقداً، كالتالي:

٧١٧		من حـ/ جاري الشركاء ٢٦٧ حـ/ جاري الشريك سامح ٤٥٠ حـ/ جاري الشريك تامر إلى حـ/ الفائدة على مسحوبات الشركاء إثبات فائدة مسحوبات الشركاء وتحميلها على حساباتهم الجارية	٢٠٠٢/١٢/٣١
-----	--	---	------------

د (في ٢٠٠٢/١٢/٣١، نهاية الفترة المحاسبية، يتم إقفال حـ/ مسحوبات الشركاء في حـ/ جاري الشركاء كما يلي:

٢٥٠٠٠		من حـ/ جاري الشركاء ١٠٠٠٠ حـ/ جاري الشريك سامح ١٥٠٠٠ حـ/ جاري الشريك تامر إلى حـ/ مسحوبات الشركاء ١٠٠٠٠ حـ/ مسحوبات الشريك سامح ١٥٠٠٠ حـ/ مسحوبات الشريك تامر إقفال أرصدة مسحوبات الشركاء في حساباتهم الجارية نهاية الفترة	٢٠٠٢/١٢/٣١
-------	--	---	------------

هـ) ويتم إقفال حـ/ الفائدة على مسحوبات الشركاء عن الفترة في حـ/ الأرباح والخسائر عن ذات الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٧١٧		من حـ/ الفائدة على مسحوبات الشركاء إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٢/١٢/٣١
-----	--	--	------------

مثال (٥):

كانت مسحوبات الشريك عاطف، الشريك في شركة تضامن مع محمد وسعيد، نقداً خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٤٠٠٠ جنيه في ٥/١١، ٥٠٠٠ جنيه في ٨/٢٥، ١٠٠٠٠ جنيه في ١١/٨

ويقضي الاتفاق بين الشركاء على احتساب فائدة على مسحوبات الشركاء بنسبة ١٢% سنوياً، على أسس متوسط مدة المسحوبات، مع اعتبار المسحوبات بعد منتصف الشهر كما لو كانت في نهايته، والمسحوبات قبل منتصف الشهر كما لو كانت في بدايته.

والمطلوب: حساب الفائدة على مسحوبات الشريك عاطف.

الحل

أ) يتم حساب متوسط مدة المسحوبات عن طريق ترجيح مبلغ المسحوبات بعدد الشهور كالتالي:

التاريخ	مبلغ المسحوبات	المدة حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١	المبلغ المرجح بعدد الشهور
٥/١١	٤٠٠٠ جنيه	شهر ٨	٣٢٠٠٠ جنيه
٨/٢٥	٥٠٠٠	٤	٢٠٠٠٠
١١/٨	١٠٠٠٠	٢	٢٠٠٠٠
الإجمالي	١٩٠٠٠		٧٢٠٠٠

متوسط مدة المسحوبات = إجمالي مبلغ المسحوبات المرجح بعدد الشهور

+ إجمالي مبلغ المسحوبات

$$= ٧٢٠٠٠ \text{ جنيه} \div ١٩٠٠٠ \text{ جنيه} = ٣,٨ \text{ شهر}$$

الفائدة على المسحوبات = إجمالي مبلغ المسحوبات \times معدل الفائدة السنوي

\times متوسط مدة السحب

$$= ١٩٠٠٠ \times ١٢\% \times \frac{٣,٨}{١٢} = ٧٢٢ \text{ جنيه}$$

وغني عن القول بأن الفائدة على المسحوبات سيتم إثباتها في نهاية السنة بجعلها دائنة مقابل جعل حـ/ جاري الشريك عاطف مديناً ما لم يدفعها نقداً وبشيك، ثم يتم إقفال هذه الفائدة في حـ/ الأرباح والخسائر لتطبيق مبدأ مقابلة إيرادات الفترة بمصروفاتها، وذلك بجعل حـ/ الفائدة على المسحوبات مديناً وحـ/ الأرباح والخسائر دائناً.

٢/١- تحديد صور توزيع الأرباح والخسائر:

Profits and Losses Appropriation

قانوناً يلزم أن يحصل كل شريك من الشركاء على نصيب في الأرباح التي تحققها الشركة، وأن يتحمل أيضاً جزءاً من الخسارة. ولا يشترط أن تكون الأنصبة متساوية، أو أن النصيب في الأرباح كالنصيب في الخسائر. وعليه فلا يجوز النص في عقد الشركة على شروط تمنح أحد الشركاء كل الأرباح، أو تعفيه من أية خسائر، أو ما يعرف بشروط الأسد، وإن حدث ذلك يبطل هذا الشرط كما تبطل الشركة ذاتها.

ويأخذ توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص صوراً عدة حسب اتفاق الشركاء في عقد الشركة. ومن أهم هذه الصور مرتبات ومكافآت وعمولات الشريك وفائدة رأسماله والتأمين على حياته والأرباح المحتجزة والتوزيع المباشر، كما سنوضح في الصفحات التالية:

١/٢/١- مرتبات ومكافآت وعمولات الشركاء:

القاعدة بأن مرتب الشريك ومكافأته وعمولاته لا تعتبر من مصروفات أو أعباء الفترة المحاسبية، وإنما تعتبر من بنود أو أوجه توزيع أرباح وخسائر الفترة المحاسبية.

ومعنى ذلك أن أسس المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص تتطلب عدم مقابلة هذه البنود بإيرادات الفترة في الحساب الختامي، وإنما اعتبارها صوراً لتوزيع أرباح وخسائر الفترة المحاسبية.

وتستند هذه المعالجة المحاسبية إلى أن المرتبات والمكافآت والعمولات التي يحصل عليها الشريك في شركة الأشخاص، باعتباره شريكاً في الشركة، لا تمثل عوائداً لعمل أو مقابل انتفاع الشركة بخدمات الغير، لأن الشريك هو المالك والمدير في أن واحد، أي لا يوجد فصل بين الملكية والإدارة.

٢/٢/١ - الفائدة على رأسمال الشركاء: Interest on Partners' Capital

القاعدة أن الفائدة على رأسمال الشريك في شركات الأشخاص لا تعتبر من أعباء الفترة، وإنما تبدأ من بنود توزيع الأرباح والخسائر.

وتستند هذه المعالجة المحاسبية إلى أن الفائدة على رأسمال الشركاء ليست فائدة على رأسمال مقترض، إذ أن الشريك هو المالك أيضاً للشركة. ولذلك يجب استقطاع هذه الفائدة من الربح - والخسارة - عند توزيع هذه الأرباح والخسائر، وليس عند قياسها.

٣/٢/١ - أقساط التأمين على حياة الشركاء:

Assurances on Partners' Lives

في حالات معينة يتفق الشركاء في عقد الشركة على أن يتم توزيع جزء من الأرباح والخسائر في صورة أقساط للتأمين على حياة شريك أو أكثر لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة، أو لصالح الورثة والشركاء الباقين على قيد الحياة معاً.

وفي مثل هذه الحالات تقضي المعالجة المحاسبية باعتبار أقساط التأمين على حياة الشريك من بنود توزيع الأرباح والخسائر، وليست من أعباء الفترة، التي تحمل على أرباح وخسائر الفترة، عند قياسها.

٤/٢/١ - الأرباح المحتجزة:

يمكن أن ينص عقد الشركة، باتفاق الشركاء، على احتجاز مبلغ معين، أو نسبة معينة، من الربح القابل للتوزيع سنوياً لتدعيم المركز المالي للشركة في صورة أرباح محتجزة. كما يمكن الاتفاق على أن يقف رصيد

الأرباح المحتجزة عند حد معين، يتوقف بعده تعلية مبالغ أخرى على هدف الحساب خصماً على الأرباح القابلة للتوزيع

٥/٢/١- الأرباح والخسائر الباقية:

بعد أن يتم استبعاد البنود السابقة من الأرباح والخسائر القابلة للتوزيع يتعين توزيع الباقي من الأرباح والخسائر بين الشركاء توزيعاً مباشراً وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بينهم. ودور أدنى خروج على المتطلبات القانونية في هذا الشأن.

٣/١- القوائم المالية في شركات الأشخاص:

بداية، تتشابه القوائم المالية لشركات الأشخاص بدرجة كبيرة مع القوائم المالية للمنشآت الفردية. أما الاختلافات المحدودة، بينهما، فنرجع إلى أن شركات الأشخاص لها أكثر من مالك، يمكن النظر لكل منهم كما لو كان مالكا لمنشأة فردية. وما يترتب على ذلك من ضرورة إعداد حساب لتوزيع الأرباح والخسائر على الشركاء، سواء أكان التوزيع غير مباشر، في صورة مرتبات ومكافآت وعمولات وفائدة رأسمال وأقساط بوليصة التأمين، أو توزيعاً مباشراً حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء.

وعليه، يمكن أن نستخلص ما يلي باختصار فيما يتعلق بالقوائم المالية في شركات الأشخاص:

١/٣/١- حساب الأرباح والخسائر لشركات الأشخاص:

يعد هذا الحساب الختامي بصورة مماثلة لما هو متبع في المنشآت الفردية فيما عدا أن هذا الحساب سيتضمن فوائد القروض التي وقر الشركاء والفائدة على مسحوبات الشركاء كالتالي

شركة تضامن و

حساب الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

صافي الربح قبل فوائد فروض	xx	صافي الخسارة قبل فوائد	xx
ومسحوبات الشركاء		قروض ومسحوبات الشركاء	
من حـ/ الفائدة الدائنة على قرض	xx	إلى حـ/ الفائدة المدينة على	xx
الشريك		قرض الشريك	
مر حـ/ الفائدة على مسحوبات	xx	صافي الربح القابل للتوزيع	xx
الشريك		إلى حـ/ توزيع أ. خ	
صافي الخسارة القابلة للتوزيع	xx		
من حـ/ توزيع أ. خ			
	xx		xx

ويقلل رصيد حـ/ أ. خ في حـ/ توزيع أ. خ إذا كان ربحاً كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر	xx
	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	xx

و غني عن القول بأنه سيجري قيد عكس هذا القيد في حالة وجود صافي خسارة قابلة للتوزيع.

٢/٣/١ - حساب توزيع الأرباح والخسائر:

Profit and Losses Appropriation Account

يعد هذا الحساب في شركات الأشخاص عن الفترة المحاسبية لبيان كيف تم توزيع ربح أو خسارة الفترة على الشركاء، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

ويطلب إعداد هذا الحساب إجراء القيد التالي لاقفال التوزيعات غير المباشرة وإثبات التوزيع المباشر

٢٠٠٢/١٢/٣١	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى مذكورين		xx
	د/ مرتبات الشركاء	xx	
	د/ مكافأة الشركاء	xx	
	د/ عمولة الشركاء	xx	
	د/ قسط أو بوليصة التأمين على حياة الشريك	xx	
	د/ الأرباح المحتجزة	xx	
	د/ جاري الشركاء (توزيع مباشر)	xx	

وغني عن القول أيضاً أنه في حالة وجود توزيع مباشر للخسارة، كما
سنوضح بعد قليل، سيتم إثبات هذا التوزيع كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من د/ جاري الشركاء		xx
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	xx	

وبناءً على ذلك يظهر حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة
المحاسبية كالتالي:

شركة تضامن و

حساب الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

من حـ/ الأرباح والخسائر (ربح قابل للتوزيع)	xx	إلى حـ/ الأرباح والخسائر (خسارة قابلة للتوزيع)	xx
		إلى حـ/ مرتبات الشركاء	xx
من حـ/ جاري الشركاء (توزيع مباشر للخسارة)	xx	إلى حـ/ مكافأة الشركاء	xx
		إلى حـ/ عمولة الشركاء	xx
		إلى حـ/ قسط أو بوليصة التأمين على حياة الشركاء	xx
		إلى حـ/ الأرباح المحتجزة	xx
		إلى حـ/ جاري الشركاء (توزيع مباشر للربح)	xx
	xxx		xxx

٣/٣/١- الميزانية في شركات الأشخاص:

كما سبق وأوضحنا، لا تختلف الميزانية في شركات الأشخاص عنها في المنشأة الفردية، سوى فيما يتعلق بالإفصاح عن حقوق الملاك، حيث تتضمن في شركات الأشخاص رأسمال الشركاء مضافاً إليه- أو مطروحاً منه الرصيد الدائن - المدين - لحساب جاري الشريك، ومضافاً إليه الاستثمارات الإضافية التي قدمها الشريك لزيادة حصته في رأسمال الشركة أو مطروحاً منه التخفيض في حصص الشركاء في رأسمال الشركة، كالتالي:

شركة تضامن و

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

الأصول الثابتة:			حقوق الملاك:
مباني - مجمع إهلاك مباني	x		رأسمال الشركاء
اثاث - مجمع إهلاك اثاث	x		رأسمال الشريك أ
			رأسمال الشريك ب
		xx	استثمارات إضافية:
الأصول المتداولة:			الشريك أ
نقدية بالبنك	x		الشريك ب
نقدية بالخزينة	x	xx	
.....	x	xx	جاري الشركاء:
.....	x	xx	جاري الشريك أ
			جاري الشريك ب
		xx	
		xx	الالتزامات
		xxx	
		xxx	

٢ - بدائل خطط الشركاء لتوزيع الأرباح والخسائر:

حسب سمات شركات الأشخاص، خاصة المرونة في عقد الشركة، نتاح غالباً أمام الشركاء بدائل كثيرة لخطّة توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة. وتتراوح هذه الخطط ما بين توزيع الأرباح والخسائر توزيعاً مباشراً حسب نسب متفق عليها أو مفترضة قانوناً أو عرفاً، إلى توزيع الأرباح والخسائر على كافة بنود التوزيع غير المباشر بالإضافة للتوزيع المباشر أيضاً. وهذا ما سنعرض له تفصيلاً على النحو التالي:

١/٢- توزيع الأرباح والخسائر بنسب محددة أو مفترضة:

سبق وأشرنا إلى أن عقد شركة الأشخاص يجب أن ينص فيه صراحة على خطة توزيع الأرباح والخسائر. وإذا ما تم توزيع كل، أو باقي، الأرباح والخسائر فما هي نسبة التوزيع فيما بين الشركاء؟

وعادة ما تكون هذه النسبة تناسبية، كأن ينص العقد على توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين (أ) ، (ب) مثلاً بنسبة ٤ : ٦، أو تكون النسبة مئوية مثلاً ٤٠%، ٦٠%، أو كسرية مثل ٦/٤ أي ٣/٢. وأياً كان شكل النسبة، فلو فرضنا أن الربح المراد توزيعه على الشريكين أ، ب يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه فإن نصيب الشريك أ = ٤٠٠٠٠ جنيه، نصيب الشريك ب = ٦٠٠٠٠ جنيه.

ولكن ماذا لو لم ينص في عقد شركة الأشخاص على نسب التوزيع المباشر للأرباح والخسائر؟ في هذه الحالة يلزم توزيع الأرباح والخسائر بنسبة حصص الشركاء في رأس المال. وفي هذه الحالة يجب الاتساق في الممارسة على ما هو رأسمال الشريك، هل هو رصيد رأسماله في بداية الفترة، أم في نهاية الفترة، أم متوسط رأس المال؟

فإذا فرضنا مثلاً أن رأسمال الشريك (س) كان ٨٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١/١، أصبح ١٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١٢/٣١ لأنه استثمر مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه في ١٠/١، بينما كان رصيد رأسمال الشريك (ص) ١٢٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١/١ وأصبح ٤٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١٢/٣١ لأنه استثمر ٢٨٠٠٠٠ جنيه في ١١/١ وكان صافي الربح الذي سيتم توزيعه توزيعاً مباشراً يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فيمكن توزيعه بنسب رأس المال حسب البدائل التالية:

أ - أن يتم توزيع مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بنسبة أرصدة رأسمال الشريكين في ٢٠٠٢/١/١، أي بنسبة ٨٠٠٠٠ : ١٢٠٠٠٠. ويكون:

$$\text{نصيب الشريك (س)} = \frac{٨٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠٠} \times ١٠٠٠٠ = ٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك (ص)} = \frac{120000}{200000} \times 10000 = 6000 \text{ جنيه}$$

ب - أن يتم توزيع مبلغ 10000 جنيه بنسبة أرصدة رأسمال الشريكين في ٢٠٠٢/١٢/٣١، أي بنسبة 100000 : 40000، ويكون:

$$\text{نصيب الشريك (س)} = \frac{100000}{500000} \times 10000 = 2000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك (ص)} = \frac{40000}{500000} \times 10000 = 800 \text{ جنيه}$$

ج - أن يتم توزيع مبلغ 10000 جنيه بنسبة متوسط رأسمال الشريكين، حيث متوسط رأسمال الشريك (س) = $(100000 + 80000) \div 2 = 90000$ جنيه، ومتوسط رأسمال الشريك (ص) = $(120000 + 10000) \div 2 = 66000$ جنيه، أي يتم توزيع مبلغ 10000 جنيه بنسبة 90000 : 66000 ويكون:

$$\text{نصيب الشريك (س)} = \frac{90000}{300000} \times 10000 = 3000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك (ص)} = \frac{66000}{300000} \times 10000 = 2200 \text{ جنيه}$$

وحرري بنا أن نشير أيضاً إلى أن هناك ضوابط قانونية لما يتفق عليه الشركاء في هذا الصدد. ومن هذه الضوابط ما يلي:

- لا يجوز النص على عدم تحمل أحد الشركاء نصيباً من الخسارة الموزعة، أو النص على عدم أحقية أحد الشركاء في الأرباح الموزعة.
- يجوز النص على عدم تحمل الشريك، بحصة العمل فقط، أية أنصبه في الخسارة. طالما كان يعمل بدون أجر، لأنه سيكون قد خسر أجره فعلاً.

• إذا كان هناك شريك بحصة عمل ولم يحدد عقد الشركة نسب توزيع للأرباح والخسائر فيفترض أن نصيبه من الأرباح والخسائر مساو لنصيب الشريك الذي له أقل حصة في رأسمال الشركة.

ولبيان أسس المعالجة المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر في حالة توزيعها كلها توزيعاً مباشراً نسوق المثال التالي:

مثال (٦):

بلغ صافي ربح شركة التضامن المكونة من نصر وناصر ١٢٠٠٠٠ جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١، وذلك قبل إقفال فوائد قروض ومسحوبات الشريكين عن السنة. فإذا علمت أن:

١ - اقترضت الشركة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه نقداً من الشريك نصر في ٢٠٠٢/١٠/١ بفائدة ١٠% سنوياً تسدد في نهاية كل ٦ شهور.

٢ - بلغت مسحوبات الشريك ناصر ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك في ٢٠٠٢/١١/١. وينص عقد الشركة على حساب فائدة على مسحوبات الشركاء بنسبة ٦% سنوياً.

٣ - ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين بنسبة ٣:٧.

والمطلوب:

إجراء القيود اللازمة لتسوية وتوزيع الأرباح والخسائر وتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل

أ) بالنسبة لقرض الشريك نصر.

• يتم إثبات حصول الشركة على القرض في ٢٠٠٢/١٠/١ كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١	من ح/ النقدية بالخزينة إلى ح/ قرض الشريك ناصر إثبات اقتراض مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه من الشريك نصر نقداً	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
-----------	---	-------	-------

• ويتم تسوية الفائدة المدينة على القرض في ٢٠٠٢/١٢/٣١ عن ثلاثة شهور من ١٠/١ - ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

$$\text{مبلغ الفائدة} = ٦٠٠٠٠ \times ١٢\% \times \frac{٣}{١٢} = ١٨٠٠$$

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك نصر إلى ح/ الفائدة المدينة المستحقة إثبات استحقاق فائدة قرض الشريك نصر عن ثلاثة شهور	١٨٠٠	١٨٠٠
------------	---	------	------

• ولتطبيق مبدأ المقابلة يتم إقفال ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك نصر في ح/ الأرباح والخسائر كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك نصر	١٨٠٠	١٨٠٠
------------	--	------	------

ب) بالنسبة لمسحوبات الشريك ناصر :

• يتم إثبات سحب الشريك لمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك كالتالي :

٢٠٠٢/١١/١	من د/ مسحوبات الشركاء د/ مسحوبات الشريك ناصر إلى د/ النقدية بالبنك إثبات مسحوبات الشريك ناصر بشيك	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
-----------	--	-------	-------

• ويتم إثبات الفائدة على المسحوبات في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي :

$$\text{مبلغ الفائدة} = ٢٠٠٠٠ \times ٦\% \times \frac{٢}{١٢} = ٢٠٠ \text{ جنيه}$$

٢٠٠٢/١٢/٣١	من د/ جاري الشركاء د/ جاري الشريك ناصر إلى د/ الفائدة على مسحوبات الشركاء إثبات الفائدة على مسحوبات الشريك ناصر عن شهرين بمعدل ٦%	٢٠٠	٢٠٠
------------	---	-----	-----

* ويتم إقفال د/ الفائدة على مسحوبات الشركاء في د/ الأرباح والخسائر في ٢٠٠٢/١٢/٣١ لتطبيق مبدأ المقابلة كالتالي :

٢٠٠٢/١٢/٣١	من د/ الفائدة على مسحوبات الشركاء إلى د/ الأرباح والخسائر	٢٠٠	٢٠٠
------------	--	-----	-----

ج) يتم تعديل رصيد د/ الأرباح والخسائر عن السنة بفائدتي قرض الشريك ناصر ومسحوبات الشريك ناصر، للوصول إلى رقم صافي الربح - أو الخسارة - القابل للتوزيع كما يلي :

شركة تضامن نصر وناصر

ح/أ. خ عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

١٨٠٠	إلى ح/ الفائدة المدينة	١٢٠٠٠٠	رصيد
	على قرض الشريك نصر	٢٠٠	من ح/ الفائدة على مسحوبات
١١٨٤٠٠	إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر		الشريك ناصر
١٢٠٢٠٠		١٢٠٢٠٠	

د) يتم إقفال رصيد ح/أ. خ في ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

١١٨٤٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر	٢٠٠٢/١٢/٣١
١١٨٤٠٠	إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر	

هـ) ويتم توزيع الربح القابل للتوزيع كله كتوزيع مباشر حسب الاتفاق المبرم بين الشريكين، ويتحدد نصيب كل شريك كالتالي:

$$\text{نصيب الشريك نصر} = \frac{3}{10} \times 118400 = 35520 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك ناصر} = \frac{7}{10} \times 118400 = 82880 \text{ جنيه}$$

١١٨٤٠٠ جنيه

=====

ولإثبات توزيع الأرباح على الشريكين، ولأغراض تصوير ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يجري القيد التالي:

١١٨٤٠٠	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٠٠٢/١٢/٣١
١١٨٤٠٠	إلى ح/ جاري الشركاء	
	٣٥٥٢٠ ح/ جاري الشريك نصر	
	٨٢٨٨٠ ح/ جاري الشريك ناصر	
	إثبات توزيع الأرباح على الشريكين	
	بنسبة ٣:٧	

و (ويتم تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي:

شركة تضامن نصر وناصر

ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية

في ٢٠٠٢/١٢/٣١

١١٨٤٠٠	إلى ح/ جاري الشركاء	١١٨٤٠٠
	٣٥٥٢٠ ح/ جاري الشريك	
	نصر	
	٨٢٨٨٠ ح/ جاري الشريك	
	ناصر	
١١٨٤٠٠		١١٨٤٠٠

٢/٢ - مرتب لشريك أو أكثر وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها:

إذا كان عقد الشركة ينص على أن يتم توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بنسب معينة بعد استئصال مرتب لأحد، أو بعض، الشركاء، فإن المحاسبة السليمة عن توزيع الأرباح والخسائر تقتضي مراعاة الأسس التالية:

أ (أن يحمل حساب توزيع الأرباح والخسائر بكامل مرتب الشريك عن السنة المالية، حتى ولو لم يسدد كامل المرتب له. ولذلك فإن المبلغ غير المسدد من مرتب الشريك عن السنة المالية يجب أن يعلى على حسابه الجاري بدلا من حساب مرتبات مستحقة عن تسوية مرتبات العاملين من غير الشركاء.

فلو فرضنا مثلا أن مرتب الشريك حسونة في شركة تضامن حسونة وحسين - اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي - عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ١٢٠٠٠ جنيه تم سداد ١٠٠٠٠ جنيه فقط من هذا المرتب، فإن تطبيق هذه القاعدة سيتم بجعل حساب مرتب الشريك حسونة مدينا بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه وحسابي النقدية وجاري الشريك حسونة دائنين بمبلغ ١٠٠٠٠، ٢٠٠٠ جنيه على

التوالي. ولتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢ سيتم إقفال حساب مرتب الشريك حسونة في حساب توزيع الأرباح والخسائر بجعل الحساب الأول دائنا والثاني مدينا بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه كاملة.

ب) أن يتم حساب وتسوية وتحميل حساب توزيع الأرباح والخسائر بمرتب الشريك حتى ولو لم يكفي رقم الربح قبل المرتب لتغطية هذا المرتب. ومعنى ذلك إذا كان صافي الربح القابل للتوزيع عن سنة ٢٠٠٢ لشركة حسين وحسونة هذه يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، سيتم تحميل حساب توزيع الأرباح والخسائر بمرتب الشريك حسونة وقدره ١٢٠٠٠ جنيه وسيتم توزيع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه خسارة توزيعا مباشرا بالتساوي بينهما.

ج) أنه إذا نص عقد الشركة على حد أقصى للمرتب الشهري للشريك، فإن حدث وزاد مرتبه عن هذا الحد يجوز الاتفاق على اعتبار هذه الزيادة مسحوبات. ويمكن بالطبع أن يتم حساب فوائد عليها، يعدل بها رقم صافي الربح أو الخسارة القابل للتوزيع. وتجدر الإشارة إلى أن محاسب الشركة مطالب بتطبيق ما يتفق عليه الشركاء في هذا الشأن.

ويمكن بيان كيفية تطبيق القواعد السابقة من خلال المثال التالي:

مثال (٧):

ينص عقد شركة التضامن المكونة من الشركاء الغندور وصبري وحسام على أن يحصل الشريك الغندور على مرتب شهري ١٠٠٠ جنيه كحد أقصى، وما زاد عن ذلك يعتبر مسحوبات بفائدة ٦% سنويا. وأن يحصل صبري على مرتب سنوي ١٨٠٠٠ جنيه حصل منه ١٦٠٠٠ جنيه وما زال مستحقا له ٢٠٠٠ جنيه، وأن يحصل الشريك حسام على مرتب أسبوعي ٣٠٠ جنيه، وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٣: ٤ عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١. فإذا علمت أن صافي الربح القابل

للتوزيع عن هذه السنة قبل فائدة المسحوبات يبلغ ٢١٩٦٥ جنيه وأن مرتب الشريك الغندور عن شهري سبتمبر وأكتوبر، كان ٢٠٠٠، ٣٠٠٠ جنيه على التوالي، المطلوب:

- ١ - إجراء قيود الإثبات التسوية والإقفال اللازمة.
- ٢ - إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢.
- ٣ - تصوير حـ/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل

١ - قيود الإثبات والتسوية:

أ) بالنسبة لمرتب الشريك الغندور يجري قيد شهري لإثبات سداد مرتبه عدا شهري سبتمبر وأكتوبر، كالتالي:

١٠٠٠	من حـ/ مرتبات الشركاء حـ/ مرتب الشريك الغندور إلى حـ/ النقدية بالخرينة إثبات سداد مرتب الشريك الغندور الشهري	١٠٠٠	نهاية كل شهر
------	--	------	--------------

• أما في نهاية شهر سبتمبر، وحسب ما نص عليه عقد الشركة، فإن الزيادة عن المرتب الشهري وقدرها ١٠٠٠ جنيه ستحمل على حساب مسحوبات الشريك ويكون القيد كالتالي:

١٠٠٠	من مذكورين حـ/ مرتبات الشركاء حـ/ مرتب الشريك الغندور حـ/ مسحوبات الشركاء حـ/ مسحوبات الشريك الغندور إلى حـ/ النقدية بالخرينة إثبات سداد مرتب الشريك الغندور ومسحوباته عن شهر أكتوبر	٢٠٠٠	٩/٣٠
------	---	------	------

- وفي ٢٠٠٢/١٠/٣١ سيتم إجراء قيد مماثل لهذا القيد مع جعل حـ/ المسحوبات مدينا بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بدلا من ١٠٠٠ جنيه.
- وفي تاريخ نهاية السنة المالية سيتم تسوية فائدة مسحوبات الشريك الغندور حيث:

$$\text{فائدة المسحوبات} = \left(\frac{2}{12} \times 6\% \times 2000 \right) + \left(\frac{3}{12} \times 6\% \times 1000 \right)$$

$$= 20 + 15 = 35 \text{ جنيه}$$

وذلك بجعل حساب جاري الشريك مدينا وحساب فائدة المسحوبات دائنا كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ جاري الشركاء حـ/ جاري الشريك الغندور إلى حـ/ الفائدة على مسحوبات الشركاء تسوية الفائدة على مسحوبات الشريك الغندور	٣٥	٣٥
------------	--	----	----

- ويتم إقفال حساب الفائدة على مسحوبات الشريك الغندور في حساب الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢ كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الفائدة على مسحوبات الشركاء إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٣٥	٣٥
------------	--	----	----

ويترتب على هذا القيد أن يصبح صافي الربح القابل للتوزيع ٢٢٠٠٠ جنيه
 $35 + 21965 = 22000$

ب) بالنسبة لمرتب الشريك صبري:

- يتم إثبات سداد مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه في ميعاد السداد بجعل حساب مرتب الشريك صبري مدينا مع جعل حـ/ النقدية بالخرينة دائنا.
- ويتم تسوية المبلغ المستحق من مرتب الشريك وقدره ٢٠٠٠ جنيه في ١٢/٣١ تاريخ نهاية السنة المالية بالقيد التالي:

الفصل الثالث: المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر = ١٠٢

٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ مرتبات الشركاء حـ/ مرتب الشريك صبري إلى حـ/ جاري الشركاء حـ/ جاري الشريك صبري تسوية المستحق من مرتب الشريك صبري	٢٠٠٢/١٢/٣١
------	------	---	------------

(جـ) بالنسبة لمرتب الشريك حسام:

- يتم حساب هذا المرتب عن السنة المالية على أساس ٥٢ أسبوعاً كالتالي:

$$\text{إجمالي المرتب} = ٣٠٠ \times ٥٢ \text{ أسبوع} = ١٥٦٠٠ \text{ جنيه}$$

- في نهاية كل أسبوع، وعند سداد المرتب الأسبوعي للشريك حسام، يجعل حـ/ مرتب الشريك حسام مديناً وحـ/ النقدية بالخزينة دائناً. مع مراعاة أنه ما لم يدفع المرتب فسوف يعلى على حـ/ جاري الشريك حسام بجعله دائناً.

(د) لتصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر يتم إقفال حـ/ مرتبات الشركاء بجعله دائناً في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر بجعله مديناً، وذلك بالمرتب السنوي للشريك سواء سدد له أم لم يسدد، كالتالي:

جنيه

$$\text{مرتب الشريك الغندور} = ١٢ \times ١٠٠٠ = ١٢٠٠٠$$

$$\text{مرتب الشريك صبري} = ١٨٠٠٠$$

$$\text{مرتب الشريك حسام} = ١٥٦٠٠$$

$$\begin{array}{r} \hline ٤٥٦٠٠ \\ \hline \text{الإجمالي} \\ \hline \end{array}$$

هـ) ومن البديهي، وكما سبق وأوضحنا، فإن حـ/ مسحوبات الشريك الغندور سيتم إقفاله في حسابه الجاري، بجعل الحساب الأخير مدينا والحساب الأول دائنا بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٢ - لإعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١، يتم تحديد الأرباح القابلة للتوزيع، ثم يتم إجراء التوزيع غير المباشر، ثم يتم توزيع الأرباح والخسائر المتبقية توزيعاً مباشراً حسب نسب التوزيع المتفق عليها، كما يلي:

شركة تضامن الغندور وصبري وحسام
قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية
في ٢٠٠٢/١٢/٣١

البيان	الشريك الغندور	الشريك صبري	الشريك حسام	الإجمالي
صافي الربح القابل للتوزيع:				٢٢٠٠٠
● التوزيعات غير المباشرة:				
مرتبات	١٢٠٠٠	١٨٠٠٠	١٥٦٠٠	٤٥٦٠٠
● التوزيع المباشر:				
الأرباح والخسائر المتبقية =				(٢٣٦٠٠)
٤٥٦٠٠ - ٢٢٠٠٠				
الشريك الغندور	(٧٠٨٠)			
$30\% \times 23600$				
الشريك صبري		(٧٠٨٠)		
$30\% \times 23600$				
الشريك حسام			(٩٤٤٠)	
$40\% \times 23600$				
التوزيع النهائي للأرباح والخسائر	٤٩٢٠	١٠٩٢٠	٦١٦٠	٢٢٠٠٠

٣ - يتم إعداد حـ/ توزيع الأرباح والخسائر، من واقع قائمة توزيع الأرباح والخسائر السابقة، على النحو التالي:

شركة تضامن الغندور وصبري وحسام
ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية

في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٤٥٦٠٠	إلى ح/ مرتبات الشركاء ١٢٠٠٠ ح/ مرتب الشريك الغندور	٢٢٠٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر
	١٨٠٠٠ ح/ مرتب الشريك صبري	٢٣٦٠٠	من ح/ جاري الشركاء
	١٥٦٠٠ ح/ مرتب الشريك حسام		٧٠٨٠ ح/ جاري الشريك الغندور
			٧٠٨٠ ح/ جاري الشريك صبري
			٩٤٤٠ ح/ جاري الشريك حسام
٤٥٦٠٠		٤٥٦٠٠	

* ويتم إقفال رصيد ح/ الأرباح والخسائر في ح/ توزيع الأرباح
والخسائر كالتالي:

٢٢٠٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر	٢٠٠/١٢/٣١
٢٢٠٠٠	إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر	٢

• ويتم إقفال مرتبات الشركاء في ح/ توزيع الأرباح والخسائر كالتالي:

٤٥٦٠٠	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٠٠٢/١٢/٣١
٤٥٦٠٠	إلى ح/ مرتبات الشركاء	
	١٢٠٠٠ ح/ مرتب الشريك الغندور	
	١٨٠٠٠ ح/ مرتب الشريك صبري	
	١٥٦٠٠ ح/ مرتب الشريك حسام	

• وأخيراً يتم تحميل الحسابات الجارية بالخسائر المتبقية كما يلي:

٢٣٦٠٠	من ح/ جاري الشركاء	٢٠٠٢/١٢/٣١
	٧٠٨٠ ح/ جاري الشريك الغندور	
	٧٠٨٠ ح/ جاري الشريك صبري	
	٩٤٤٠ ح/ جاري الشريك حسام	
٢٣٦٠٠	إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر	

٣/٢- مكافأة لشريك أو أكثر وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها:

يمكن أن ينص عقد شركة الأشخاص على منح أحد الشركاء، أو أكثر، مكافأة من صافي الربح القابل للتوزيع، أو صافي الربح القابل للتوزيع بعد إجراء التوزيع غير المباشر، سواء في صورة مرتبات أو فوائد على رأس المال.

كما يمكن أن ينص عقد الشركة على احتساب المكافأة كنسبة من صافي الربح القابل للتوزيع بعد إجراء توزيعات غير مباشرة معينة وأنها بعد احتساب المكافأة ذاتها. وأيضاً لا يمنع الأمر من الاتفاق بين الشركاء على منح شريك أو أكثر مكافأة كنسبة من الربح القابل للتوزيع، قبل أو بعد المكافأة.

وأيما كانت طريقة حساب المكافأة، فإنه لا مكافأة في حالة وجود خسارة قابلة للتوزيع قبل المكافأة، أو حتى تحول الربح قبل المكافأة لخسارة بعد المكافأة، مثلما حدث في حالة مرتبات الشركاء.

وتقضي أسس المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص بجعل ح/ مكافأة الشريك مديناً وإما ح/ النقدية أو ح/ جاري الشريك دائناً، بحسب ما إذا تم سداد المكافأة للشريك أو إثبات استحقاقها. كما يتم معالجة المكافأة كبند من بنود التوزيع غير المباشر في قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة. أما لأغراض إعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة فسيتم إقفال ح/ مكافأة الشريك في ح/ توزيع الأرباح والخسائر، بجعل الحساب الثاني مديناً والحساب الأول دائناً.

وسنوضح فيما يلي كيفية تطبيق قواعد المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في حالة نص عقد الشركة على منح شريك أو أكثر مكافأة من الربح.

مثال (٨):

ينص عقد شركة التضامن بين تامر وعاطف على أن يحصل الشريك تامر على مكافأة بنسبة ٢٥% من الربح وتوزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٤: ٦. والمطلوب:

- ١ - حساب المكافأة إذا كانت بنسبة ٢٥% من الربح قبل المكافأة وكان ربح الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - حساب وإجراء قيود اليومية اللازمة إذا كانت نسبة ٢٥% من الربح بعد المكافأة.

الحل

١ - في هذه الحالة يتم حساب المكافأة كالتالي:

$$\text{مبلغ المكافأة} = \text{الربح قبل المكافأة} \times \text{نسبة المكافأة}$$

$$= 20000 \times 25\% = 5000 \text{ جنيه}$$

وبالطبع سيتم توزيع باقي الأرباح وقدرها ١٥٠٠٠ جنيه توزيعاً مباشراً على الشريكين بنسبة ٤: ٦. ويكون نصيب تامر ١٥٠٠٠ × ٤٠% = ٦٠٠٠ جنيه، ونصيب عاطف ١٥٠٠٠ × ٦٠% = ٩٠٠٠ جنيه.

٢ - في هذه الحالة يتم حساب وتسوية المكافأة كالتالي:

- $\text{مبلغ المكافأة} = \text{الربح بعد المكافأة} \times 25\%$
- فإذا فرضنا أن الربح بعد المكافأة يبلغ ١٠٠ جنيه فستكون المكافأة ٢٥ جنيه، ويكون الربح قبل المكافأة ١٢٥ جنيه.
- معنى ذلك أنه إذا كان الربح قبل احتساب المكافأة ١٢٥ جنيه ستكون المكافأة ٢٥ جنيه. ولأن الربح فعلاً قبل المكافأة للشركة ٢٠٠٠٠ جنيه، فإن مبلغ المكافأة يحسب كالتالي:

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{25}{125} \times \text{الربح قبل المكافأة}$$

$$= \frac{\text{نسبة المكافأة}}{100 + \text{نسبة المكافأة}} \times \text{الربح قبل المكافأة}$$

$$= \frac{25}{125} \times 20000 = 4000 \text{ جنيه}$$

• يتم إثبات وتسوية مكافأة الشريك كالتالي:

٢٠٠/١٢/٣١	من حـ/ مكافآت الشركاء		٤٠٠٠
٢	حـ/ مكافأة الشريك تامر		
	إلى حـ/ جاري الشركاء	٤٠٠٠	
	حـ/ جاري الشريك تامر		
	إثبات استحقاق مكافأة للشريك تامر		

• ثم يتم إقفال حـ/ مكافأة الشريك في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر كالتالي:

٢٠٠/١٢/٣١	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر		٤٠٠٠
٢	إلى حـ/ مكافآت الشركاء	٤٠٠٠	
	حـ/ مكافأة الشريك تامر		

وغني عن القول بأن باقي الربح = 20000 - 4000 = 16000 جنيه سيتم توزيعه توزيعاً مباشراً بين الشريكين بنسبة ٤ : ٦ فيكون نصيب الشريك تامر 6400 جنيه = (16000 × 40%)، ونصيب الشريك عاطف 9600 جنيه = (16000 × 60%).

هذا إذا اتفق الشركاء على منح أحدهم فقط مكافأة، سواء من الربح قبل أو بعد المكافأة. ولكن، وكما سبق وأشرنا، يمكنهم الاتفاق على منح أكثر من شريك مكافأة، بنسبة من الربح قبل أو بعد المكافأة حيث سيتم حساب وتسوية المكافأتين، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٩):

افتراض أن عقد الشركة نص على منح الشريك تامر مكافأة بنسبة ١٠% من الربح بعد مكافأته، ومكافأة للشريك عاطف بنسبة ٢٥% من الربح بعد مكافأة الشريكين معاً.

المطلوب:

حساب مكافأة الشريكين إذا كان الربح القابل للتوزيع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه.

الحل

* يتم حساب مكافأة الشريك تامر أولاً كالتالي:

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{10}{110} \times 22000 = 2000 \text{ جنيه}$$

• يصبح الربح بعد مكافأة الشريك تامر وقبل مكافأة الشريك عاطف ٢٠٠٠٠ جنيه = ٢٢٠٠٠ - ٢٠٠٠ جنيه.

• ثم يتم حساب مكافأة الشريك عاطف كالتالي:

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{25}{125} \times 20000 = 4000 \text{ جنيه}$$

• ويتحدد مبلغ الربح المتبقي الذي سيتم توزيعه توزيعاً مباشراً بين الشريكين بنسبة ٤: ٦ كالتالي:

البيان	جنيه
صافي ربح الشركة القابل للتوزيع قبل	
مكافآت الشريكين	٢٢٠٠٠
يطرح: مكافأة الشريك تامر	(٢٠٠٠)
	<hr/>
صافي الربح بعد استبعاد مكافأة الشريك	
تامر وقبل حساب مكافأة الشريك عاطف	٢٠٠٠٠
يطرح: مكافأة الشريك عاطف	(٤٠٠٠)
	<hr/>
صافي الربح بعد مكافآت الشريكين	١٦٠٠٠
ويتم توزيعه بينهما بنسبة ٤ : ٦	=====

٤/٢- فائدة على رأسمال الشركاء وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها:

في حالة النص في عقد شركة الأشخاص على اتفاق الشركاء على احتساب فائدة على رأسمالهم، فإن قواعد المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر، كما سبق وأوضحنا، تقتضي معالجة هذه الفائدة كتوزيع غير مباشر للأرباح والخسائر.

ومعنى ذلك أنه يلزم معالجة هذه الفائدة كتوزيع وتحميلها على حساب توزيع الأرباح والخسائر حتى ولو لم يكفي الربح القابل للتوزيع. فإن حدث ذلك فعلاً يتم توزيع المتبقي من الأرباح كخسارة على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها.

فلو فرضنا مثلاً أن الربح القابل للتوزيع لإحدى شركات التضامن بلغ ١٥٠٠٠ جنيه وكانت الفائدة على رأسمال الشركاء ٢٠٠٠٠ جنيه فسوف يتم توزيع الفائدة كتوزيع غير مباشر، ثم يتم توزيع خسارة قدرها ٥٠٠٠ جنيه على الشركاء كتوزيع مباشر.

ومن البديهي أنه في حالة اتفاق الشركاء على احتساب فائدة على رأسمالهم يجب مراعاة أن يوضح نفس الاتفاق معدل الفائدة من ناحية، والمقصود برأس المال من ناحية أخرى. فهل هو رصيد رأسمال الشريك أول الفترة؟ أو متوسط رأسمال الشريك خلال الفترة؟ أو رصيد حساب رأسمال الشريك في نهاية الفترة؟

وللتوضيح افترض أن رصيد رأسمال أحد الشركاء في ٢٠٠٢/١/١ يبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه، وكان قد استثمر مرتان خلال السنة كالتالي: ٢٠٠٠٠ جنيه في ٢/١٢، ٤٠٠٠٠ جنيه في ١٠/٢٥، بينما كان قد خفض رأسماله بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ١٢/٩. وينص الاتفاق بين الشركاء على احتساب فائدة على رأسمال الشركاء بمعدل ٦% على متوسط رأسمال الشريك مع التقريب لأقرب شهر. في هذه الحالة يتم حساب الفائدة على متوسط رأسمال هذا الشريك كالتالي:

التاريخ	الرصيد	عدد الشهور	الرصيد المرجح بعدد الشهور
٢٠٠٢/١/١	جنيه ٢٠٠٠٠٠	١	جنيه ٢٠٠٠٠٠
٢٠٠٢/٢/١٢ (٢٠٠٢/٢/١)	٢٢٠٠٠٠	٩	١٩٨٠٠٠٠
٢٠٠٢/١٠/٢٥ (٢٠٠٢/١١/١)	٢٦٠٠٠٠	١	٢٦٠٠٠٠
٢٠٠٢/١١/٩ (٢٠٠٢/١٢/١)	٢٥٠٠٠٠	١	٢٥٠٠٠٠
الإجمالي		١٢	٢٦٩٠٠٠٠

متوسط رأسمال الشريك = ٢٦٩٠٠٠٠ جنيه + ١٢ شهر = ٢٢٤١٦٧ جنيه

الفائدة على رأسمال الشريك = ٢٢٤١٦٧ × ٦% = ١٣٤٥٠ جنيه

كما يجب أن يتضمن مثل هذا الاتفاق توضيح كيف ومتى يتم حساب فائدة على الزيادة أو النقص في رأسمال الشركاء خلال السنة، خاصة وإن تم ذلك خلال شهر من الشهور.

ولتطبيق قواعد المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص على فائدة رأسمال الشركاء يجب إثبات سداد أو استحقاق الفائدة في نهاية الفترة بجعل حـ/ الفائدة على رأسمال الشريك مديناً وحـ/ النقدية أو حـ/ جاري الشريك دائناً. ولإعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر تظهر الفائدة على رأسمال الشركاء ضمن التوزيعات غير المباشرة. أما لأغراض إعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة، فسيتم إقفال حـ/ الفائدة على رأسمال الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر، بجعل الحساب الثاني مديناً والحساب الأول دائناً بالفائدة عن الفترة المحاسبية، حتى ولو لم تدفع، كما يتضح من المثال التالي.

مثال (١٠):

ينص عقد شركة التضامن المكونة من شحاته ومراد على حساب فائدة بمعدل ٦% سنوياً على رصيد رأسمال الشركاء في نهاية السنة المالية ومنح الشريك شحاته مرتباً سنوياً قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بالتساوي، فإذا علمت أن:

١ - كان رصيد رأسمال الشريكين في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠، ٣٠٠.٠٠٠ جنيه على التوالي.

٢ - بلغت أرباح الشركة عن السنة ٢٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وإجراء قيود اليومية الخاصة بإثبات وتسوية وإقفال فائدة رأسمال الشركاء.

الحل

* يتم حساب فائدة رأسمال الشريكين كالتالي: جنيه

$$\text{فائدة رأسمال الشريك شحاته} = 100000 \times 6\% = 6000$$

$$\text{فائدة رأسمال الشريك مراد} = 300000 \times 6\% = 18000$$

$$\begin{array}{r} 24000 \\ \hline \end{array}$$

* يتم تحديد التوزيعات المباشرة كالتالي: جنيه

$$\text{صافي الربح قبل التوزيع} = 25000$$

$$\text{فائدة رأس المال} = 24000$$

$$\text{مرتب الشريك شحاته} = 20000$$

$$\begin{array}{r} 44000 \\ \hline \end{array}$$

$$\text{باقي الأرباح والخسائر (خسارة)} = (19000)$$

$$\text{توزع بين الشريكين بالتساوي} =$$

• تظهر قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة كالتالي:

شركة تضامن شحاته ومراد

قائمة توزيع الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

البيان	الشريك شحاته	الشريك مراد	الإجمالي
• صافي الربح القابل للتوزيع			٢٥٠٠٠
• التوزيعات غير المباشرة:			
فائدة رأس المال	٦٠٠٠	١٨٠٠٠	٢٤٠٠٠
مرتبات	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠
• التوزيع المباشر:			
الأرباح والخسائر المتبقية			(١٩٠٠٠)
الشريك شحاته	(٩٥٠٠)		
$٢/١ \times ١٩٠٠٠$			
الشريك مراد		(٩٥٠٠)	
$٢/١ \times ١٩٠٠٠$			
التوزيع النهائي للأرباح والخسائر	١٦٥٠٠	٨٥٠٠	٢٥٠٠٠

• ويتم إثبات استحقاق الفائدة على رأسمال الشريكين في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٢٤٠٠٠	من ح/ الفائدة على رأسمال الشركاء ٦٠٠٠ ح/ الفائدة على رأسمال الشريك شحاته ١٨٠٠٠ ح/ الفائدة على رأسمال الشريك مراد إلى ح/ جاري الشركاء ٦٠٠٠ ح/ جاري الشريك شحاته ١٨٠٠٠ ح/ جاري الشريك مراد إثبات استحقاق الفائدة على رأسمال الشركاء	٢٠٠/١٢/٣١ ٢
-------	---	----------------

- ولإعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يتم إقفال حساب الفائدة على رأسمال الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر كالتالي:

٢٠٠/١٢/٣١	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
٢	إلى حـ/ الفائدة على رأسمال الشركاء		
	٦٠٠٠ حـ/ الفائدة على رأسمال الشريك		
	شحاته		
	١٨٠٠٠ حـ/ الفائدة على رأسمال الشريك		
	مراد		

٥/٢- إتمام التوزيع غير المباشر كاملاً وتوزيع باقي الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها بعد حجز مبلغ معين:

وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر هذه يمكن أن يتفق الشركاء فيما بينهم على توزيع الأرباح والخسائر بنسب متفق عليها، بعد إتمام التوزيعات غير المباشرة كلها، بما فيها بوليصة التأمين، وأيضاً بعد احتجاز مبلغ من الأرباح لتدعيم المركز المالي للشركة.

ويتطلب التطبيق السليم لقواعد المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في ظل تطبيق هذه الخطة ما يلي:

١/٥/٢- بالنسبة لمرتبات الشركاء وفائدة رأس المال:

يتطلب الأمر إثبات وإقفال حسابات مرتبات الشركاء والفائدة على رأسمال الشركاء في حساب توزيع الأرباح والخسائر بغض النظر عما إذا كان صافي الربح القابل للتوزيع يكفي أياً من البندين أو كليهما، وحتى ولو كانت نتيجة أعمال الشركة، كما يظهرها الحساب الختامي أو قائمة الدخل، عبارة عن صافي خسارة.

٢/٥/٢- بالنسبة لمكافأة الشركاء:

يتطلب الأمر، كما سبق وأوضحنا، حساب وتسديد وإقفال حساب مكافأة الشركاء في حالة وجود صافي ربح للشركاء قبل مكافآت الشركاء. وعليه، فإن احتساب فائدة على رأسمال الشركاء ومرتبات لبعضهم بمبلغ

يفوق صافي الربح القابل للتوزيع، سيترتب عليه عدم إمكانية توزيع جزء من الربح في صورة مكافأة.

٣/٥/٢- بالنسبة لقسط التأمين على حياة الشريك:

في حالة اتفاق الشركاء على التأمين على حياة أحدهم لصالح الشركاء الباقين على قيد الحياة وحدهم أو هم وورثة الشريك المتوفي فإن قسط التأمين يعتبر بنداً من بنود توزيع الأرباح والخسائر حتى ولو لم تحقق الشركة ربحاً قابلاً للتوزيع، عن الفترة المحاسبية. بينما يتم توزيع مبلغ التعويض على الشركاء الباقين على قيد الحياة وورثة الشريك المتوفي حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

وللتوضيح: افترض أن شركة للتضامن مكونة من حسام وإبراهيم وحازم تسلمت مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه بشيك في ٢٠٠٢/٩/١ قيمة تعويض عن وفاة الشريك حسام علماً بأن قسط التأمين السنوي ٥٠٠ جنيه يسدد في ١/٤ من كل عام، وأن الشركاء يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٤: ٣.

في هذه الحالة تتطلب المعالجة المحاسبية للبوليصة ما يلي:

* عند سداد قسط التأمين في ١٢/٤ يتم جعل د/ القسط مديناً وح/ النقدية دائناً كالتالي:

٥٠٠	٥٠٠	من د/ قسط التأمين على حياة الشريك حسام إلى د/ النقدية بالبنك إثبات سداد قسط التأمين على حياة الشريك حسام	٢٠٠٢/٤/١
-----	-----	--	----------

• وفي ٩/١ يتم إثبات استلام التعويض عن وفاة الشريك حسام كالتالي:

١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من د/ النقدية بالبنك إلى د/ التعويض عن وفاة الشريك حسام إثبات استلام التعويض عن وفاة الشريك حسام	٢٠٠٢/٩/١
-------	-------	--	----------

* ويتم توزيع مبلغ التعويض بين الشريكين إبراهيم وحازم وورثة الشريك المتوفى حسام كالتالي:

١٠٠٠٠		من حـ/ التعويض عن وفاة الشريك حسام إلى مذكورين حـ/ جاري الشركاء	٢٠٠٢/٩/١
٧٠٠٠		٤٠٠٠ حـ/ جاري الشريك إبراهيم ٣٠٠٠ حـ/ جاري الشريك حازم	
٣٠٠٠		حـ/ ورثة الشريك حسام إثبات توزيع مبلغ التعويض عن وفاة الشريك حسام	

ومؤدى المعالجة السابقة ألا يظهر حساب لبوليصة التأمين بالدفاتر بالمرة حيث سيتم إقفال حـ/ قسط التأمين على حياة الشريك حسام في حـ/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٥٠٠		من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ/ قسط التأمين على حياة الشريك حسام	٢٠٠٠/١٢/٣١ ٢
-----	--	--	-----------------

أما إذا اتفق الشركاء على إظهار بوليصة التأمين بالدفاتر فعليهم أن يقرروا ما إذا كانت ستظهر بالقيمة الاسمية أم بالقيمة الحالية.

فإن كان الاتفاق أن يظهر حساب لبوليصة التأمين بقيمتها الاسمية فعندئذ سيظهر رصيد لحساب البوليصة في نهاية الفترة بإجمالي الأقساط المسددة من تاريخ عمل البوليصة حتى تاريخ الميزانية. ويعني ذلك أن الأقساط يتم الاعتراف بسدادها بجعل حـ/ البوليصة مديناً وحـ/ النقدية دائناً. أما عند استلام مبلغ التعويض فيتم جعل حـ/ النقدية مديناً وحـ/ البوليصة دائناً، ثم يتم توزيع الرصيد الدائن لحساب البوليصة بجعل حساب البوليصة مديناً وكل من حـ/ جاري الشركاء، حـ/ ورثة الشريك المتوفى دائناً.

وللتوضيح: افترض في المثال السابق أن الشركة قد أبرمت الوثيقة اعتباراً من ١٩٩٩/٤/١. عندئذ يظهر حساب البوليصة كالتالي:

ح/ بوليصة التأمين

٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك ١٩٩٩/٤/١	٥٠٠	رصيد ١٩٩٩/١٢/٣١	٥٠٠
٥٠٠		٥٠٠		٥٠٠
٥٠٠	رصيد ٢٠٠٠/١/١	٥٠٠	رصيد ٢٠٠٠/١٢/٣١	١٠٠٠
٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك ٢٠٠٠/٤/١	٥٠٠		١٠٠٠
١٠٠٠		١٠٠٠		١٠٠٠
١٠٠٠	رصيد ٢٠٠١/١/١	١٠٠٠	رصيد ٢٠٠١/١٢/٣١	١٥٠٠
٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك ٢٠٠١/٤/١	٥٠٠		١٥٠٠
١٥٠٠		١٥٠٠		١٥٠٠
١٥٠٠	رصيد ٢٠٠٢/١/١	١٥٠٠	من ح/ النقدية بالبنك ٢٠٠٢/١٠/١ (التعويض)	١٠٠٠٠
٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك ٢٠٠٢/١/١	٥٠٠		١٠٠٠٠
٨٠٠٠	إلى مذكورين ح/ جاري الشركاء ٢٤٠٠ ح/ جاري الشريك إبراهيم ٣٢٠٠ ح/ جاري الشريك حزم ٢٤٠٠ ح/ ورثة الشريك حسام	٨٠٠٠		١٠٠٠٠

هذا ويمكن أن يتفق الشركاء على اظهار ح/ البوليصه بالدفاتر بالقيمة الحالية للبوليصه. وفي هذه الحالة فإن الفرق بين القيمة الحالية للبوليصه وقيمتها الاسمية سيتم تسويته باعتباره توزيعاً غير مباشر للأرباح والخسائر.

فإذا افترضنا في المثال السابق أن القيمة الحالية للبوليصة في ٢٠٠١/١/١ تبلغ ٢٩٠ جنيه، وفي ٢٠٠٢/١/١ تبلغ ٣١٠ جنيه، عندئذ يمكن تصوير ح/ بوليصة التأمين على حياة الشريك حسام كالتالي:

ح/ بوليصة التأمين على حياة الشريك حسام

٢٩٠	رصيد ٢٠٠١/١/١	٤٨٠	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر
٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك	٣١٠	رصيد ٢٠٠١/١٢/٣١
	٢٠٠١/٤/١		
٧٩٠		٧٩٠	
٣١٠	رصيد ٢٠٠٢/١/١	١٠٠٠٠	من ح/ النقدية بالبنك
٥٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك		٢٠٠٢/١٠/١
	٢٠٠٢/٤/١		(التعويض)
٩١٩٠	إلى مذكورين		
	ح/ جاري الشركاء		
	٢٧٥٧ ح/ جاري الشريك		
	إبراهيم		
	٣٦٧٦ ح/ جاري الشريك		
	حازم		
	٢٧٥٧ ح/ ورثة الشريك		
	حسام		
١٠٠٠٠		١٠٠٠٠	

ويتضح مما سبق أن الميزانية في ٢٠٠١/١٢/٣١ تتضمن رصيداً لحساب بوليصة التأمين قدره ٣١٠ كأحد حسابات الأصول المتداولة أما مبلغ ٤٨٠ جنيه التي حمل بها حساب توزيع الأرباح والخسائر فقد تحددت كفرق بين القيمة الاسمية للبوليصة عن سنة ٢٠٠١ وهي ٢٩٠ + ٥٠٠ = ٧٩٠ جنيه، والقيمة الحالية للبوليصة في ٢٠٠١/١٢/٣١ أي ٣١٠ جنيه.

٤/٥/٢ - بالنسبة للأرباح المحتجزة:

إذا اتفق الشركاء على احتجاز مبلغ معين، أو نسبة معينة، من الربح القابل لتدعيم المركز المالي للشركة، وسواء كان هذا المبلغ من الربح القابل للتوزيع ككل، أو من الربح الذي سيوزع توزيعاً مباشراً، فإنه من المنطقي ألا يتم ذلك في حالة أن كانت نتيجة النشاط عن الفترة المحاسبية خسارة، أما فيما يتعلق بالمحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر فيتم تعليقه المبلغ المحتجز على حساب أرباح محتجزة بجعله دائناً، مع جعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً.

٥/٥/٢ - بالنسبة للتوزيع المباشر للأرباح والخسائر:

كما سبق وأوضحنا، فإن التوزيع المباشر للأرباح والخسائر يتم حسب النسب المتفق عليها صراحة في عقد الشركة، أو تلك النسب التي يتم استنتاجها في حالة عدم النص صراحة على تلك النسب في عقد الشركة والمعروف والمستقر عليه قانوناً أن يبين عقد الشركة نصيب كل شريك في الأرباح والخسائر، فإذا خلا العقد من أي تحديد فإن نصيب الشريك في كل منها يتحدد بنسبة حصته في رأس المال.

وإن حدث واقتصر العقد على تعيين نصيب الشريك في الربح دون للخسارة، اعتبر هذا هو نصيبه في الخسارة أيضاً، وكذلك الحال إذا حدث العكس. ويجب التحقق محاسبياً من أن إجمالي التوزيعات غير المباشرة بجانب التوزيع المباشر يساوي رقم الربح أو الخسارة القابل للتوزيع. كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١١):

تتكون شركة تضامن وليد وشركاه من وليد وحماده وياسر يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ٦ وينص عقد الشركة على ما يلي:

١ - احتساب فائدة على رصيد رأسمال الشركاء في نهاية الفترة بنسبة ٦% سنوياً.

٢ - يحصل الشريك وليد على مرتب شهري ١٥٠٠ جنيه مقابل الإدارة.

٣ - يحصل الشريك ولید على مكافأة بنسبة ٢٥% من الربح بعد مرتبه وفائدة رأس المال والمكافأة.

٤ - يتم تجنب ١٠% من الربح بعد ذلك على أن یوزع المتبقي بنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها.

فإذا علمت أن رأسمال الشركاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغ ٣٠٠٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠ على التوالي وأن ربح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ قد بلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: إعداد قائمة وحساب توزيع الأرباح والخسائر للشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وتصوير حساب جاری الشركاء علماً بأن أرصدة حساباتهم الجارية في ٢٠٠١/١٢/٣١ كانت ١٣٠٠٠، (٨٠٠٠)، ٢٠٠٠٠ جنيه على التوالي.

الحل

• يتم حساب الفائدة على رأسمال الشركاء في نهاية الفترة كالتالي:

$$\text{فائدة رأسمال الشريك ولید} = ٣٠٠٠٠٠ \times ٦\% = ١٨٠٠٠$$

$$\text{فائدة رأسمال الشريك حمادة} = ١٠٠٠٠٠ \times ٦\% = ٦٠٠٠$$

$$\text{فائدة رأسمال الشريك ياسر} = ٢٠٠٠٠٠ \times ٦\% = ١٢٠٠٠$$

$$\begin{array}{r} \hline ٣٦٠٠٠ \text{ جنيه} \\ \hline \end{array}$$

• يتم حساب مرتب الشريك ولید عن السنة كالتالي:

$$\text{مرتب الشريك ولید} = ١٢ \times ١٠٠٠ = ١٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

• ويتم حساب مكافأة الشريك وليد كالتالي:

$$\text{صافي الربح القابل للتوزيع} = ١٨٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

يطرح:

الفائدة على رأسمال الشركاء ٣٦٠٠٠

مرتب الشريك وليد ١٨٠٠٠

$$\text{—————}$$

(٥٤٠٠٠)

صافي الربح قبل المكافأة وبعد فائدة

رأسمال الشركاء ومرتب وليد ١٢٦٠٠٠

وبالتالي يمكن حساب المكافأة كما يلي:

$$\text{مبلغ المكافأة} = ١٢٦٠٠٠ \times \frac{٢٥}{١٢٥} = ٢٥٢٠٠$$

• يتم حساب صافي الربح الذي سيوزع توزيعاً مباشراً كالتالي:

صافي الربح قبل المكافأة ١٢٦٠٠٠

يطرح: المكافأة ٢٥٢٠٠

$$\text{—————}$$

صافي الربح بعد المكافأة ١٠٠٨٠٠

يطرح: المبلغ المجنب كأرباح محتجزة

$$١٠٠٨٠٠ \times ١٠\% = (١٠٠٨٠)$$

$$\text{—————}$$

صافي الربح الذي سيوزع توزيعاً مباشراً ٩٠٧٢٠
=====

ويتم توزيعه كالتالي:

$$\text{نصيب الشريك وليد} = 90720 \times \frac{2}{10} = 18144$$

$$\text{نصيب الشريك حمادة} = 90720 \times \frac{2}{10} = 18144$$

$$\text{نصيب الشريك ياسر} = 90720 \times \frac{6}{10} = 54432$$

- وبناءً على البيانات السابقة يمكن إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن السنة كالتالي:

شركة تضامن وليد وشركاه

قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية

في ٢٠٠٢/١٢/٣١

البيان	الشريك وليد	الشريك حمادة	الشريك ياسر	الإجمالي
• صافي الربح القابل للتوزيع:	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
• التوزيعات غير المباشرة:				
فائدة رأس المال	١٨٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٦٠٠٠
مرتبات	١٨٠٠٠			١٨٠٠٠
مكافآت	٢٥٢٠٠			٢٥٢٠٠
• التوزيع المباشر للأرباح والخسائر:				
الشريك وليد	١٨١٤٤			٩٠٧٢٠
الشريك حمادة		١٨١٤٤		
الشريك ياسر			٥٤٤٣٢	
التوزيع النهائي	٧٩٣٤٤	٢٤١٤٤	٦٦٤٣٢	١٦٩٩٢٠
الأرباح المجنبة				١٠٠٨٠
الإجمالي				١٨٠٠٠٠

- ويتم إعداد حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

شركة تضامن وليد وشركاه
ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية
في ٢٠٠٢/١٢/٣١

من حـ / الأرباح والخسائر	١٨٠٠٠٠	إلى حـ / الفائدة على رأسمال الشركاء ١٨٠٠٠ حـ / الفائدة على رأسمال الشريك وليد ٦٠٠٠ حـ / الفائدة على رأسمال الشريك حمادة	٣٦٠٠٠
		١٢٠٠٠ حـ / الفائدة على رأسمال الشريك ياسر	١٨٠٠٠
		إلى حـ / مرتبات الشركاء ١٨٠٠٠ حـ / مرتب الشريك وليد	٢٥٢٠٠
		إلى حـ / مكافآت الشركاء	١٠٠٨٠
		٢٥٢٠٠ حـ / مكافأة الشريك وليد	٩٠٧٢٠
		إلى حـ / الأرباح المحتجزة إلى حـ / جاري الشركاء	
		١٨١٤٤ حـ / جاري الشريك وليد	
		١٨١٤٤ حـ / جاري الشريك حمادة	
		٥٤٤٣٢ حـ / جاري الشريك ياسر	
	١٨٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠

- ويتم تصوير الحساب الجاري المجزأ للشركاء كالتالي:

ح/ جاري الشركاه

التاريخ	البيان	ياسر	حماده	وليد	الإجمالي	التاريخ	البيان	ياسر	حماده	وليد	الإجمالي
٢٠٠٧/١/١	رصيد من ح/مطلقة ر.س. مل الشركاه	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٣٠٠٠	٣٣٠٠٠	٢٠٠٧/١/١	رصيد		٨٠٠٠		٨٠٠٠
٢٠٠٧/١٢/٣١	من ح/برئنت الشركاه من ح/ مكلفات للشركاه من ح/ توزيع ا.خ	١٢٠٠٠		١٨٠٠٠	٣٦٠٠٠						
				١٨٠٠٠	١٨٠٠٠						
				٢٥٢٠٠	٢٥٢٠٠						
					٩٠٧٢٠	٢٠٠٧/١٢/٣١	رصيد	٨٦٤٣٢	١٦١٤٤	٩٣٣٤٤	١٩٤٩٢٠
		٥٤٤٣٢	١٨١٤٤	١٨١٤٤	٩٠٧٢٠			٨٦٤٣٢	١٦١٤٤	٩٣٣٤٤	١٩٤٩٢٠
		٨٦٤٣٢	٢٤١٤٤	٩٣٣٤٤	٢٠٢٩٢٠			٨٦٤٣٢	٢٤١٤٤	٩٣٣٤٤	٢٠٢٩٢٠

٣ - التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص:

التحريف في تشغيل البيانات المحاسبية والتحريف في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية أمر وارد. ومن ناحية قصد أو نية عمل التحريف، يوجد تحريف غير متعمد أو ما يسمى بالأخطاء Errors، وتحريف متعمد أو ما يسمى بالغش Fraud.

وأيما كان القصد من التحريف، فإن التحريف في حد ذاته يعني حذف أو تعديل في البيانات والمعلومات المحاسبية، مما يجعل القوائم المالية لشركة الأشخاص مضللة، خاصة إذا كان هذا التحريف جوهرياً.

وفي هذه المرحلة من الدراسة المحاسبية سوف نركز على التحريف بسبب الأخطاء. والعبرة لدى المحاسب بالأخطاء الجوهرية Material Errors. وهي الأخطاء التي يكون تأثيرها على المعلومات المحاسبية ملموساً. ويتم اكتشافها خلال الفترة المحاسبية الحالية وتخص أخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق سياسات محاسبية، أو في تفسير حقائق، أو نتيجة سهو، مما يكون له أثر جوهري على القوائم المالية وما توصله من معلومات، بحيث لا يمكن الاعتماد على هذه القوائم المالية في تاريخ إصدارها.

ومحاسبياً يجب التفرقة بين تصويب الأخطاء الجوهرية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، مثل الديون المشكوك في تحصيلها. لأن طبيعة التقديرات المحاسبية أنها تقدير قد يحتاج إلى مراجعته من فترة لأخرى، وذلك كلما ظهرت معلومات إضافية. ولذلك فإن ربح أو خسارة شركة الأشخاص المحقق نتيجة لظرف طارئ لم يكن من الممكن تقديره سابقاً، لا يعتبر تصويماً لخطأ جوهري.

ولأن التحريف قد يأخذ صوراً كثيرة، مما يستدعي أكثر من آلية لتصويبه، خاصة في شركات الأشخاص، حيث توجد نسب لتوزيع الأرباح والخسائر قد تختلف عن نسب رأس المال، ناهيك عن إمكانية اتفاق الشركاء على تعديل هذه النسب - حسبما سنرى في الفصل القادم - فإن الأمر يستلزم أن نوضح أهم صور التحريف في قياس وتوزيع الأرباح

والخسائر من ناحية، والآليات المناسبة لتصويب هذا التحريف محاسبياً من ناحية أخرى، كما يلي:

١/٣ - أهم صور التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر:

يمكن تقسيم التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر حسب أكثر من أساس. فمن حيث علاقته بمرحلتَي قياس وتوزيع الأرباح والخسائر يمكن التفرقة بين التحريف في القياس والتحريف في التوزيع. ومن حيث ميعاد اكتشافه يمكن التفرقة بين التحريف المكتشف في نفس فترة وقوعه والتحريف المكتشف في فترة محاسبية تالية. وبغض النظر عن تاريخ اكتشافه يمكن أن يأخذ التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر الصور التالية:

١/١/٣ - التحريف في قياس الأرباح والخسائر:

يحدث التحريف في قياس الأرباح والخسائر عندما يوجد خطأ أو غش في تحليل العملية أو تسجيلها أو ترحيلها أو تسويتها بما يؤثر في إيرادات ومصروفات الفترة المحاسبية. ومن صور ذلك ما يلي:

- الخطأ في حساب تكلفة الإنتاج التام الصنع خلال الفترة.
- الخطأ في تسعير مخزون نهاية الفترة.
- الخلط بين النفقات الإيرادية والنفقات الرأسمالية.
- الخطأ في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي.
- الخطأ في المحاسبة عن التصرفات في الأصول الثابتة.
- الخطأ في تطبيق عرف الحيطة والحذر.

٢/١/٣ - التحريف في توزيع الأرباح والخسائر:

بافتراض سلامة قياس الأرباح والخسائر القابلة للتوزيع فإن التحريف يقع في توزيع هذه الأرباح والخسائر إذا حدث خروج على نصوص عقد

الشركة واتفاق الشركاء والقوانين السارية فيما يتعلق بتوزيع الأرباح والخسائر.

ومن صور مثل هذا التحريف ما يلي:

- إغفال احتساب فائدة على رأسمال الشركاء.
 - إغفال احتساب مرتب للشريك.
 - الخطأ في حساب مكافأة الشريك.
 - الخطأ في تطبيق نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها.
 - إغفال تجنب جزء من الأرباح لتدعيم المركز المالي للشركة.
- ٢/٣- آليات تصويب التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص:

القاعدة أن يتم تصويب التحريف في قياس وتوزيع الأرباح والخسائر فور اكتشافه. ولكن لأن بعض التحريفات لا تكتشف إلا في فترة محاسبية تالية فإن تصويبها يتوقف على ما إذا كانت في قياس أو توزيع - أو كلاهما - أرباح وخسائر فترات سابقة. وما إذا كانت أسس توزيع الأرباح والخسائر قد تغيرت في الفترة المحاسبية التالية، أم لا. وهذا ما سنوضحه في الفقرات التالية ببعض الأمثلة.

١/٢/٣- تصويب تحريف في قياس الأرباح والخسائر مكتشف في نفس الفترة:

في حالة إذا ما أكتشف المحاسب التحريف في قياس أرباح وخسائر الفترة في نفس الفترة، أي قبل توزيع الأرباح والخسائر فسيتم التصويب دون النظر لخطة توزيع الأرباح والخسائر التي اتفق عليها الشركاء، وباستخدام كافة الحسابات على خريطة حسابات الشركة بما فيها حسابات الإيرادات والمصروفات، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (١٢):

تتكون شركة تضامن المحاسبين الشبان للبرمجيات من أنور ووجدي يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. واكتشف محاسب الشركة، قبل توزيع الأرباح والخسائر، أن الشركة كانت قد اشترت أثاث بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه على الحساب في ٢٠٠٢/٤/١ يستهلك ١٠% قسط ثابت سجل بالدفاتر بالتحميل على حساب مشتريات البضاعة. وبلغت أرباح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما قيمته ١٠٠٠٠٠ جنيه.

في هذه الحالة يتم تصويب التحريف في ٢٠٠٢/١٢/٣١ قبل توزيع الأرباح والخسائر كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين		
٢	ح/ الأثاث		٦٠٠٠٠
	ح/ مصروف إهلاك الأثاث		٤٥٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ المشتريات	٦٠٠٠٠	
	ح/ مجمع إهلاك الأثاث	٤٥٠٠	
	تصويب تحميل ح/ المشتريات بتكلفة		
	أثاث مشترى في ١ / ٤ يستهلك ١٠% قسط ثابت.		

• ثم يتم تصويب نتيجة السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ الحساب الختامي		٤٥٠٠
	إلى ح/ مصروف إهلاك الأثاث	٤٥٠٠	

• إقفال مصروف الإهلاك في الحساب الختامي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ المشتريات		٦٠٠٠٠
	إلى ح/ الحساب الختامي	٦٠٠٠٠	
	إقفال تصويب ح/ المشتريات في الحساب الختامي.		

• يترتب على قيود التصويب والإقفال السابقة زيادة نتيجة السنة المالية بمبلغ ٥٥٥٠٠ جنيه = ٦٠٠٠٠ - ٤٥٠٠ جنيه، فيصبح ١٥٥٥٠٠

جنيه ربح، يتم توزيعه حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء.

٢/٢/٣- تصويب تحريف في قياس الأرباح والخسائر اكتشف في الفترة التالية:

القاعدة المحاسبية المتسقة مع معايير المحاسبة المصرية والدولية أن يتم تعديل رصيد أول المدة من الأرباح والخسائر المرحلة بالمبلغ اللازم لتصويب الخطأ الجوهرى الخاص بفترات سابقة. كما يجب تعديل المعلومات المقارنة الظاهرة في القوائم المالية ما لم يكن ذلك غير عملياً.

وما لم يوجد رصيد للأرباح والخسائر المرحلة فمن المفترض أن يكون المحاسب قد أتم توزيع أرباح أو خسائر الفترة المحاسبية السابقة، مما أثر في النهاية في الحسابات الجارية للشركاء.

وعليه، إذا اكتشف محاسب الشركة التحريف في قياس الأرباح والخسائر عن سنة معينة في سنة مالية تالية، فعليه أن يصوب هذا التحريف أخذاً في حسبانته أن التحريف في أرباح أو خسائر الفترة السابقة قد امتد إلى الحسابات الجارية للشركاء. ومعنى ذلك أنه لا يجوز تصويب نتيجة النشاط عن الفترة السابقة. وإنما سيتم التصويب باستخدام الحسابات الجارية بدلاً من حسابات إيرادات ومصروفات الفترة السابقة، أي بدلاً من الحساب الختامي عن الفترة المحاسبية السابقة. كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (١٣):

افترض في مثال رقم (١٢) أن التحريف في حساب الأثاث اكتشف في أول فبراير ٢٠٠٣. في هذه الحالة سيتم التصويب باتباع الخطوات التالية:

- يتم زيادة رصيد ح/ الأثاث بجعله مدينياً بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.
- يتم زيادة رصيد ح/ مجمع إهلاك الأثاث بجعله دائناً بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه.

• يتم تعلية مبلغ ٥٥٥٠٠ جنيه على حـ/ الحسابات الجارية للشركاء بجعله دائناً وبالتساوي حيث ترتب على المبالغة في تكلفة مشتريات سنة ٢٠٠٢ نقص مجمل وصافي ربح سنة ٢٠٠٢ بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، بينما ترتب على نقص مصروف إهلاك الأثاث عن سنة ٢٠٠٢ زيادة صافي ربح سنة ٢٠٠٢ بمبلغ ٤٥٠٠ جنيه ومعنى ذلك أن صافي ربح سنة ٢٠٠٢ أقل من اللازم بمبلغ ٥٥٥٠٠ جنيه لم توزع على الشركاء.

ولذلك يكون قيد تصويب التحريف في ٢٠٠٣/٢/١ كالتالي:

٢٠٠٣/٢/١	من حـ/ الأثاث إلى مذكورين		٦٠٠٠٠
	حـ/ مجمع إهلاك الأثاث	٤٥٠٠	
	حـ/ جاري الشركاء	٥٥٥٠٠	
	٢٧٧٥٠ حـ/ جاري الشريك أنور		
	٢٧٧٥٠ حـ/ جاري الشريك وجدي		
	تصويب إثبات شراء أثاث بمبلغ ٦٠٠٠٠		
	جنيه يستهلك ١٠% قسط ثابت على أنه		
	مشتريات بضاعة في ٢٠٠٢/٤/١		

٣/٢/٣- تصويب تحريف في توزيع أرباح وخسائر فترة سابقة:

إذا كان قياس نتيجة نشاط الشركة عن الفترات السابقة سليماً، بينما هناك تحريف في توزيع هذا الناتج، سواء كان ربحاً أو خسارة، فإن الأمر يستلزم تصويب هذا التحريف بإعادة التوزيع مرة أخرى وفقاً لنصوص عقد الشركة بين الشركاء، أو حسب ما يتطلبه القانون في هذا الشأن، أو كلاهما.

ومعنى ذلك أنه سيكون هناك توزيعات لأرباح وخسائر الفترة، أو الفترات السابقة، أحدهما ما يجب وهو الصحيح، والآخر ما حدث فعلاً وشيئ المحرف، أو التوزيع الخطأ.

وحيث أن توزيع الأرباح والخسائر يؤثر تأثيراً غير مباشراً أو مباشراً، على الحسابات الجارية للشركاء، فإن تصويب التحريف في التوزيع السابق يجب أن يتم باستخدام الحسابات الجارية أو / وأي حساب ميزانية آخر، مثل الأرباح المحتجزة والأحتياطي. كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٤):

تتكون شركة التضامن من أحمد وإبراهيم ومحمد يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ٦ ورأس المال بنسبة ٣ : ٤ : ٣. وينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأسمال الشركاء بمعدل ٦% سنوياً، ومنح الشريك أحمد مرتب سنوي ١٢٠٠٠ جنيه. فإذا علمت أن أرباح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بلغت ٩٠٠٠٠ جنيه، وأن رأسمال الشركة يبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه وأنه قد تم توزيع أرباح سنة ٢٠٠٢ على الشركاء بعد حجز ١٠% أرباح محتجزة، دون احتساب فائدة رأس المال ومرتب الشريك أحمد، وأن هذا التحريف تم اكتشافه في ٢٠٠٣/٢/١. المطلوب: تصويب التحريف في توزيع أرباح سنة ٢٠٠٢ وإجراء القيود اللازمة.

الحل

* يتم تحديد التوزيع الصحيح لأرباح سنة ٢٠٠٢ كالتالي:

جنيه جنيه

٩٠٠٠٠

صافي الربح القابل للتوزيع

يطرح: توزيع غير مباشر:

١٢٠٠٠

مرتب الشريك أحمد

فائدة رأسمال الشركاء:

$$٩٠٠٠ = \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٠} \times ٥٠٠٠٠٠ = \text{أحمد}$$

$$١٢٠٠٠ = \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٠} \times ٥٠٠٠٠٠ = \text{إبراهيم}$$

$$٩٠٠٠ = \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٠} \times ٥٠٠٠٠٠ = \text{محمد}$$

٣٠٠٠٠

(٤٢٠٠٠)

٤٨٠٠٠

صافي الربح المتبقي كتوزيع مباشر:

$$٩٦٠٠ = ٢ \times ٤٨٠٠٠ = \text{نصيب أحمد}$$

$$٩٦٠٠ = ٢ \times ٤٨٠٠٠ = \text{نصيب إبراهيم}$$

$$٢٨٨٠٠ = ٦ \times ٤٨٠٠٠ = \text{نصيب محمد}$$

٤٨٠٠٠

جنيه

٩٠٠٠٠

• يتم تحديد التوزيع المحرف أو الخطأ كالتالي:

صافي الربح القابل للتوزيع

يطرح: أرباح محتجزة

٩٠٠٠٠ ١٠%

(٩٠٠٠)

٨١٠٠٠

الربح المتبقي كتوزيع مباشر

$$\text{نصيب أحمد} = ٨١٠٠٠ \times ٢ = ١٦٢٠٠$$

$$\text{نصيب إبراهيم} = ٨١٠٠٠ \times ٢ = ١٦٢٠٠$$

$$\text{نصيب محمد} = ٨١٠٠٠ \times ٦ = ٤٨٦٠٠$$

٨١٠٠٠

• يتم إعداد مذكرة تسوية توزيع الأرباح والخسائر كالتالي:

البيان	أرباح محتجزة	أحمد	إبراهيم	محمد	إجمالي
التوزيع الصحيح لأرباح سنة ٢٠٠٢:	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
توزيعات غير مباشرة:					
فائدة رأسمال الشركاء.		٩٠٠٠	١٢٠٠٠	٩٠٠٠	٣٠٠٠٠
مرتبات الشركاء		١٢٠٠٠	-	-	١٢٠٠٠
التوزيع المباشر بنسبة ٦:٢:٢		٩٦٠٠	٩٦٠٠	٢٨٨٠٠	٤٨٠٠٠
(١) الإجمالي	صفر	٣٠٦٠٠	٢١٦٠٠	٣٧٨٠٠	٩٠٠٠٠

التوزيع المحرف لأرباح سنة ٢٠٠٢:					
أرباح محتجزة	٩٠٠٠	-	-	-	٩٠٠٠
التوزيع المباشر بنسبة ٦:٢:٢		١٦٢٠٠	١٦٢٠٠	٤٨٦٠٠	٨١٠٠٠
(٢) الإجمالي	٩٠٠٠	١٦٢٠٠	١٦٢٠٠	٤٨٦٠٠	٩٠٠٠٠
الفروق (١) - (٢)	(٩٠٠٠)	١٤٤٠٠	٥٤٠٠	(١٠٨٠٠)	صفر

• ولتصويب التحريف السابق فإننا سوف نصوب مراكز الشركاء المالية عن طريق تصويب أرصدة حساباتهم الجارية في ٢٠٠٣/١/١ كما سنصوب حساب الأرباح المحتجزة أيضاً.

ولإجراء قيد التصويب فإتينا نجعل ح/ الأرباح المحتجزة مديناً بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه لأن رصيده في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان متضخماً بهذا المبلغ، كما نجعل ح/ جاري الشريك محمد مديناً بمبلغ ١٠٨٠٠ جنيه لأنه تضخم خطأ بهذا المبلغ نتيجة عدم تنفيذ خطة توزيع الأرباح والخسائر المنصوص عليها في عقد الشركة، ومقابل ذلك سيجعل ح/ جاري الشريك أحمد دائناً بمبلغ ١٤٤٠٠ جنيه وأيضاً ح/ جاري الشريك إبراهيم دائناً بمبلغ ٥٤٠٠ جنيه، وذلك لتصويب الإجحاف الذي لحق بهما بسبب تحريف توزيع أرباح سنة ٢٠٠٢ وسيظهر قيد التصويب كالتالي:

٢٠٠٢/٢/١	من مذكورين ح/ الأرباح المحتجزة ح/ جاري الشركاء ١٠٨٠٠ ح/ جاري الشريك محمد إلى ح/ جاري الشركاء ١٤٤٠٠ ح/ جاري الشريك أحمد ٥٤٠٠ ح/ جاري الشريك إبراهيم تصويب التحريف في توزيع أرباح سنة ٢٠٠٢	٩٠٠٠ ١٠٨٠٠ ١٩٨٠٠	
----------	--	------------------------	--

٢/٣- التغيرات في التقديرات المحاسبية في شركات الأشخاص:

شركات الأشخاص مثل أي تنظيم اقتصادي يمكن أن تمارس أعمالاً تتأثر بعوامل عدم التأكد. وينتج عن ذلك أن تكون بعض عناصر القوائم المالية صعبة القياس بدقة تامة. ولذلك يتم فقط تقديرها بطريقة مناسبة ومعقولة تستند إلى أسس ومعايير منطقية، حيث يعتمد مثل هذا التقدير على الحكم الشخصي طبقاً لآخر معلومات متاحة.

ومن أمثلة تلك التقديرات قيمة الديون غير الجيدة التي يتوقع عدم تحصيلها، أو المخزون المتقادم، أو العمر الإنتاجي للأصل الثابت، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصول القابلة للإهلاك.

وبالتالي فإن عملية الاعتماد على التقديرات المعقولة تمثل جزءاً رئيسياً من عملية إعداد القوائم المالية، وهذا لا يقلل من درجة الاعتماد عليها.

ومحاسبياً ينبغي على إدارة شركة الأشخاص مراجعة التقديرات المحاسبية كل فترة مالية، خاصة عند حدوث تغيرات في الظروف التي بني على أساسها التقدير المحاسبي، أو عند ظهور معلومات جديدة، أو وجود وتوافر معلومات أكثر، أو تطورات لاحقة من شأنها ضرورة تعديل التقديرات المحاسبية السابقة.

هذا وتقضي قواعد المحاسبة عن أثر تغيير التقديرات المحاسبية أن ينعكس هذا الأثر على صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية الحالية فقط، أو الفترة الحالية والفترات المستقبلية أيضاً بحسب مدى امتداد التأثير عبر الفترات المحاسبية وهذا ما سنوضحه ببعض التفصيل على النحو التالي:

١/٣/٣- حالة أن التغيير يؤثر في الفترة المحاسبية !! حالة فقط:

إذا كان التغيير في التقديرات المحاسبية يؤثر في الفترة المحاسبية الحالية فقط فإن المحاسبة عن هذا التغيير تتطلب إجراء التسويات اللازمة لتعديل نتائج الأعمال عن الفترة الحالية، قبل توزيعها على الشركاء.

ويترتب على ذلك أن رقم صافي الربح أو الخسارة عن الفترة المحاسبية الحالية الذي سيتم توزيعه على الشركاء سيكون قد تم تحديده بعد أخذ أثر تغيير التقديرات المحاسبية في الحسبان، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٥): سارة وعماره شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي بعد احتساب مرتب سنوي لسارة ١٢٠٠٠ جنيه. وبلغ صافي ربح الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما يوازي ٧٥٠٠٠ جنيه قبل تسوية مخصص الديون المشكوك فيها. وكان من عادة الشركة احتساب الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٥% من صافي المبيعات الآجلة السنوية. ونظراً للتغيرات في سوق المنتج خاصة حالة الرنود الكبير وزيادة نسبة المبيعات الآجلة إلى إجمالي المبيعات تبين ضرورة أن

يتم احتساب الديون المشكوك في تحصيلها على أساس ٧% من صافي المبيعات الآجلة، فإذا علمت أن صافي المبيعات الآجلة عن السنة ٦٠٠٠٠٠ جنيه ورصيد المخصص في ٢٠٠٢/١/١ يبلغ ١٥٠٠٠ جنيه. والمطلوب: تسوية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وتوزيع أرباح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل

من الواضح أن تغيير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها تغيير في تقدير يقتصر أثره على أرباح أو خسائر السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١. وقبل توزيع مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه ربح الفترة يتم تسويته بالديون المشكوك في تحصيلها كالتالي:

قيمة المخصص الواجب تحميله على قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ = ٦٠٠٠٠٠ × ٧% = ٤٢٠٠٠ جنيه.

ويتم إجراء قيد التسوية التالي في ٢٠٠٢/١٢/٣١:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ مصروف الديون المشكوك في تحصيلها		٤٢٠٠٠
	إلى حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	٤٢٠٠٠	

ويترتب على هذا زيادة أعباء الفترة بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه ومن ثم نقص أرباح الفترة بمبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه. حيث سيتم ائصال حساب مصروف الديون المشكوك في تحصيلها في حساب الأرباح والخسائر بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مديناً كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر		٤٢٠٠٠
	إلى حـ/ مصروف ديون مشكوك في تحصيلها	٤٢٠٠٠	

ويصبح رقم الربح القابل للتوزيع في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما قيمته
 ٣٣٠٠٠ جنيهه = ٧٥٠٠٠ - ٤٢٠٠٠ = ٣٣٠٠٠ جنيهه يتم توزيعه كما
 يلي:

الربح القابل للتوزيع	جنيه
يطرح: توزيعات غير مباشرة =	٣٣٠٠٠
مرتب الشريك سارة	(١٢٠٠٠)
	—————
التوزيعات المباشرة	٢١٠٠٠
بنسبة ١ : ١	=====

$$\text{نصيب الشريك سارة} = \frac{1}{2} \times 21000 = 10500$$

$$\text{نصيب الشريك عمارة} = \frac{1}{2} \times 21000 = 10500$$

ويتم إثبات توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في
 ٢٠٠٢/١٢/٣١ كما يلي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ الأرباح والخسائر	٣٣٠٠٠	٣٣٠٠٠
	إلى ح/ توزيع الأرباح والخسائر		
	أقفال رصيد حساب الأرباح والخسائر في		
	حساب التوزيع		

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى مذكورين		٣٣٠٠٠
	ح/ مرتب الشريك سارة	١٢٠٠٠	
	ح/ جاري الشركاء	٢١٠٠٠	
	١٠٥٠٠ ح/ جاري الشريك سارة		
	١٠٥٠٠ ح/ جاري الشريك عمارة		
	إثبات توزيع لأرباح العام		

وكما هو موضح في هذا المثال فقد اقتصر أثر تغيير نسبة الديون المشكوك في تحصيلها على أرباح الفترة الحالية، كما أن رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها كما سيظهر في الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ سيبلغ ١٠٢٠٠٠ جنيه = ٦٠٠٠٠ جنيه رصيد ٢٠٠٢/١/١ + ٤٢٠٠٠ عبء الديون المشكوك في تحصيلها عن الفترة.

٢/٣/٣- حالة أن التغيير يؤثر في الفترة المحاسبية الحالية والفترات اللاحقة:

إذا كان التغيير في التقديرات المحاسبية يؤثر في كل من الفترة المحاسبية الحالية والفترات المستقبلية ينبغي المحاسبة عن أثر التغيير بدءاً من الفترة التي حدث فيها وامتداداً إلى الفترات المستقبلية. على أنه لا يجوز أن يسري التغيير بأثر رجعي، بمعنى أن لرصدة الميزانية أول الفترة التي حدث فيها التغيير ستظل كما هي.

ويستفاد من ذلك أن أي اتفاق بين الشركاء يخالف هذه القواعد المحاسبية أو حتى خروج محاسب الشركة على هذه القواعد يستدعي تصويب ما ترتب على ذلك من آثار على نتائج الأعمال ومراكز الشركاء. كما سنوضح من المثال التالي:

مثال (١٦): تتكون شركة تضامن عليوه وشركاه من الشركاء المتضامنين عليوه ورامي وسرايا يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ وكانت الشركة قد اشترت أثاث بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٠/١/١ تقرر استهلاكه بطريقة القسط الثابت على عشر سنوات بدون خردة. وفي

٢٠٠٢/٤/١ أعيد تقدير المتبقي من عمر الأثاث بأربع سنوات بدون خردة.
وبلغت أرباح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ ما قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه تم
توزيعها على الشركاء.

واتضح أن محاسب الشركة قد قام بتسوية أهلاك الأثاث عن سنة
٢٠٠٢ مثلما كان متبعاً في سنتي ٢٠٠٠، ٢٠٠١.

والمطلوب: تصويب التحريف في قياس وتوزيع أرباح سنة ٢٠٠٢.

الحل

$$* \text{ قسط الإهلاك لكل من سنتي } ٢٠٠٠، ٢٠٠١ = \frac{١٠٠٠٠}{١٠ \text{ سنوات}} = ١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبالتالي فإن رصيد حساب مجمع إهلاك الأثاث في ٢٠٠١/١٢/٣١ يبلغ
٢٠٠٠ جنيه. وتكون القيمة الدفترية للأثاث في ذلك التاريخ ٨٠٠٠ جنيه
= تكلفة ١٠٠٠٠ - مجمع إهلاك الأثاث.

* ولأن العمر المتبقي للأصل قد أعيد تقديره بأربع سنوات بدلاً من ثمان
سنوات، كان عمر الأثاث بعد إعادة تقديره أصبح ست سنوات، انقضى
منها سنتان ٢٠٠٠، ٢٠٠١، ويتبقى أربع سنوات من سنة ٢٠٠٢ حتى
سنة ٢٠٠٥.

* يتم حساب قسط الإهلاك عن سنة ٢٠٠٢ على أساس أن القيمة الدفترية
للأصل ٨٠٠٠ جنيه ويساوي ٨٠٠٠ ÷ ٤ سنوات = ٢٠٠٠ جنيه سنوياً.
وتقضي المعالجة المحاسبية التي سبق وأوضحناها بأن تظل تكلفة الأثاث
١٠٠٠٠ جنيه. ورصيد مجمع الإهلاك في بداية سنة التغيير ٢٠٠٠ جنيه
أي في ٢٠٠٢/١/١. ويجري قيد تسوية الإهلاك في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمبلغ
٢٠٠٠ جنيه بجعل حساب مصروف الإهلاك مديناً وحساب جمع الإهلاك
دائناً بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه. وعليه فسوف تفصح الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١
عن أثاث تكلفته ١٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاك أثاث رصيده ٤٠٠٠ جنيه.

* ترتب على استمرار محاسب الشركة في احتساب إهلاك الأثاث سنة ٢٠٠٢ مثلما كان عليه الوضع سنة ٢٠٠١ أن حمل الحساب الختامي للشركة عن سنة ٢٠٠٢ بمبلغ ١٠٠٠ جنيه عبء إهلاك أثاث بدلاً من ٢٠٠٠ جنيه. فادى هذا الخطأ إلى زيادة الأرباح ومن ثم جاري الشركاء بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، مقابل نقص رصيد حساب مجمع الإهلاك بنفس المبلغ. ويتم تصويب هذا الخطأ لكي يسري أثر التغير في التقدير المحاسبي بدءاً من سنة التغير ٢٠٠٢/١/١ فصاعداً بجعل حساب جاري الشركاء مديناً مقابل جعل حساب مجمع إهلاك الأثاث دائناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه كما يلي:

١٠٠٠		من د/ جاري الشركاء
		٢٠٠ د/ جاري الشريك عليوة
		٣٠٠ د/ جاري الشريك رامي
		٥٠٠ د/ جاري الشريك سرايا
١٠٠٠		إلى د/ مجمع إهلاك الأثاث

أسئلة وتطبيقات الفصل الثالث

السؤال الأول:

حدد الإجابة الصحيحة والإجابة الخطأ في كل حالة مما يلي مع التبرير الحسابي والمحاسبي الكافي:

١ - إذا بلغت مسحوبات الشريك حسونة، الشريك في شركة تضامن حسونة وحسين، في ٢٠٠٢/٤/١ ما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه عبارة عن بضاعة بالتكلفة، وكانت الفائدة على مسحوبات الشركاء ١٢% سنوياً وصافي ربح الشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٢٨٩٢٠ جنيه وتطبق الشركة نظام الجرد المستمر فإن:

أ - ح/ المسحوبات يجعل مديناً في ١/ ٤ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

ب - ح/ المشتريات يجعل دائناً في ١/ ٤ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

ج - ح/ جاري الشريك حسونة سيجعل مديناً في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمبلغ ١٣٠٨٠ جنيه قيمة المسحوبات وفائدتها.

د - صافي الربح القابل للتوزيع عن سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

هـ - ليس كل ما سبق خطأ.

٢ - إذا كان الربح القابل للتوزيع لشركة تضامن حسن وحسان ٢١٥٠٠ جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١، وكانت الفائدة الدائنة على قرض الشريك حسن عن السنة ٢٠٠٠ جنيه والفائدة المدينة على قرض الشريك حسان عن السنة ٥٠٠ جنيه وفائدة مسحوبات الشريك حسان ٢٠٠٠ جنيه فإن صافي الربح القابل للتوزيع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ:

أ (٢٢٠٠٠ جنيه.

ب (٢١٥٠٠ جنيه.

(ج) ٢٣٥٠٠ جنييه.

د (شئ آخر هو

٣ - إذا اكتشف محاسب شركة تضامن سارة وعمارة في ٢٠٠٣/١/١٠ أنه قد قام بتوزيع أرباح الشركة عن سنة ٢٠٠٢ وقدرها ٢٠٠٠٠ جنييه على الشريكين بالتساوي، بالرغم من أن عقد الشركة ينص على منح الشريك عمارة مرتباً سنوياً قدره ١٥٠٠٠ جنييه واحتساب فائدة على متوسط رأسمال الشركاء بنسبة ١٢% سنوياً، علماً بأن رأسمال الشريكين في ٢٠٠١/١٢/٣١ يبلغ ١٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠ جنييه على التوالي، وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ١٥٠٠٠٠، ٢٥٠٠٠٠ جنييه على التوالي فإن تصويب التحريف في التوزيع في ٢٠٠٣/١/١٠ يتطلب جعل:

أ (ح/ جاري سارة مديناً وح/ جاري عمارة دائناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنييه.

٢ (ح/ جاري سارة دائناً وح/ جاري عمارة مديناً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنييه.

ج (ح/ جاري سارة مديناً وح/ جاري عمارة دائناً بمبلغ ١٣٥٠٠ جنييه.

د (كل ما سبق صحيح.

السؤال الثاني:

حدد الإجابة الصحيحة الوحيدة في كل حالة مما يلي مع التبرير:

١ - إذا كان صافي الربح القابل للتوزيع لشركة تضامن سالم وسالمان عن سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٦٦٥٠٠ جنييه وكان عقد الشركة ينص على منح الشريك سالم مكافأة بنسبة ٣٣% من الربح بعد المكافأة فإن مبلغ المكافأة يساوي:

أ (١٩٥٠٠ جنييه.

٢) ١٦٥٠٠ جنية.

ج) ٣٣٠٠٠ جنية.

د) مبلغ آخر وهو

٢ - إذا كان صافي ربح شركة التضامن المكونة من خالد وهاني ١٥٠٠٠ جنية عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وتم توزيعه بنسبة ٦ : ٤ بعد توزيع ١٠٠٠٠ جنية فائدة رأسمال الشريكين، ١٠٠٠٠ مرتب للشريك خالد فإن الفائض الذي تم توزيعه بنسبة ٦ : ٤ كان:

أ) ١٥٠٠٠ جنية ربح.

ب) ٥٠٠٠ جنية خسارة.

ج) ١٥٠٠٠ جنية خسارة.

د) مبلغ آخر وهو

٣ - إذا كانت القيمة الحالية لبوليصة التأمين في ٢٠٠٠/١٢/٣١ على حياة الشريك عادل لصالح الورثة والشريكين الآخرين سعيد وسامح تبلغ ٢٥٠٠ جنية، وتم سداد قسط التأمين في ٢٠٠١/٨/١ بمبلغ ٤٠٠ جنية وتبلغ القيمة الحالية للبوليصة في ٢٠٠١/١٢/٣١ ما قيمته ٢٥٥٠ جنية، وتوفى عادل في ٢٠٠٢/١٠/١ وحصلت الشركة مبلغ ٢٠٠٠٠ بشيك تعويضاً من شركة التأمين، وكان الشركاء عادل وسعيد وسامح يقتسمون أ. خ بنسبة ٤ : ٤ : ٢ فإن نصيب الورثة من تصفية البوليصة يبلغ:

أ) ٢٥٦٠ جنية.

ب) ٣٢١٠ جنية.

ج) ٨٠٠٠ جنية.

د) مبلغ آخر وهو

السؤال الثالث:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا كان صافي ربح إحدى شركات التضامن عن سنة ٢٠٠٢ المكونة من ناجح ونجاح يبلغ ٢١٥٠٠ جنيه، وكانت الفائدة المدينة على قرض ناجح تبلغ ١٢٥٠ جنيه، وفائدة مسحوبات الشريك نجاح عن السنة تبلغ ٧٥٠ جنيه، وتم توزيع الربح على الشريكين بنسبة ٣: ٧ بعد حساب مكافأة للشريك ناجح بنسبة ٢٥% من الربح القابل للتوزيع، فإن نصيب الشريك نجاح من التوزيع المباشر للأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٧ يبلغ:

(أ) ١٢٩٠٠ جنيه.

(ب) ١٢٠٢٥ جنيه.

(ج) ١١٠٢٥ جنيه.

(د) مبلغ آخر وهو

٢ - إذا كان عقد شركة التضامن ينص على منح الشريك أحمد مرتب أسبوعي قدره ٤٠٠ جنيه، وتم صرف المرتب أسبوعياً للشريك نقداً عداً آخر أربعة أسابيع، فإن مبلغ المرتب الذي سيحمل على حساب التوزيع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١، والمبلغ الذي سيعلى على ح/جاري الشريك أحمد في ٢٠٠٢/١٢/٣١ سيكونان:

(أ) ٢٠٨٠٠، ١٦٠٠ جنيه على التوالي.

(ب) ٢٤٠٠٠، ١٦٠٠ جنيه على التوالي.

(ج) ٢٠٨٠٠، ١٢٠٠ جنيه على التوالي.

(د) مبلغان آخران وهما

٣ - إذا اكتشف محاسب شركة تضامن غريب وحسان في ٢٠٠٣/٢/١ أن هناك ١٠٠٠ جنيه أجور عمال مستحقة عن شهر ديسمبر ٢٠٠٢ لم تسوى بالمرة، وتم توزيع أرباح وخسائر سنة ٢٠٠٢ بين الشريكين بنسبة ٦: ٤ فإن تصويب هذا التحريف في ٢٠٠٣/٢/١ يتطلب جعل ح/جاري الشريك غريب:

(أ) دائناً بمبلغ ٥٠٠ جنيه.

- ب) مديناً بمبلغ ٥٠٠ جنيه.
ج) مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.
د) مديناً بمبلغ آخر وهو

السؤال الرابع:

اكتب المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - العملية المحاسبية التي تسبق توزيع الأرباح والخسائر وتتطلب تطبيق مبدأ المقابلة وأساس الاستحقاق بصفة خاصة.
- ٢ - التزام على الشركة للشريك تستحق عنه فائدة تعتبر من أعباء الفترة إما أن تسدد للشريك أو تعلق على حسابه الجاري.
- ٣ - عائد القرض المدين الذي حصل عليه الشريك من الشركة، ويعتبر من إيرادات الفترة.
- ٤ - يمكن أن تكون نقداً أو عيناً وهي في جميع الأحوال حساب مدين بطبيعته يقل في جاري الشريك وتستحق عنه فائدة تعتبر من إيرادات الفترة.
- ٥ - وفقاً لهذا الشرط القانوني لا يجوز النص في عقد الشركة على منح أحد الشركاء كل الأرباح أو إعفاؤه من أية خسائر.
- ٦ - تحتسب على رأسمال الشريك وتعلق على حسابه الجاري إن لم تسدد نقداً ولكنها ليست من أعباء الفترة.
- ٧ - الحساب الختامي الذي يقل فيه نتيجة أعمال الشركة عن الفترة ويفصح عن كيفية توزيع أرباح أو خسائر الفترة.
- ٨ - مرتب الشريك وفائدة رأسماله ومكافأته كنسبة من الأرباح.
- ٩ - القائمة التي تفصح عن كيفية توزيع أرباح أو خسائر الفترة سواء توزيعاً مباشراً أو غير مباشر، وتعد عن فترة محاسبية.
- ١٠ - حذف أو تعديل في البيانات والمعلومات المحاسبية يمكن أن يكون في صورة أخطاء أو غش.

التطبيقات:

التطبيق الأول:

تتكون شركة التضامن من سامح وتامر يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، بعد احتساب فائدة على رأسمال الشركاء في بداية السنة بمعدل ١٠% ومنح الشريك سامح مرتباً شهرياً قدره ٧٠٠ جنيه والشريك تامر مرتباً سنوياً ٦٠٠٠ جنيه، فإذا علمت أن:

- ١ - صافي الربح القابل للتوزيع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه.
- ٢ - رصيد رأسمال الشريكين في ٢٠٠١/١٢/٣١ يبلغ ٢٨٠٠٠، ٢٤٠٠٠ جنيه على التوالي.
- ٣ - كان رصيد جاري سامح في ٢٠٠١/١٢/٣١ مديناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه بينما كان رصيد جاري تامر دائناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- ١ - إعداد قائمة وحساب توزيع الأرباح والخسائر للشركة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- ٢ - إجراء القيود اللازمة لإقفال رصيد ح/أ. خ وتوزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.
- ٣ - تصوير حساب جاري الشركاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

التطبيق الثالث:

أولاً: سرايا وأيمن وعاطف شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٦: ١ بعد منح الشريك أيمن مرتب شهري ١٠٠٠ جنيه، واحتساب فائدة على رأسمال الشركاء في نهاية السنة بمعدل ١٢% سنوياً. وفي ٢٠٠٣/٢/٦ اتضح أن محاسب الشركة قد وزع أرباح السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وقدرها ٩٠٠٠٠ جنيه بالتساوي على الشركاء مخالفاً بذلك نصوص عقد الشركة.

والمطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية مراكز الشركاء في ٢٠٠٣/٢/٦ علماً بأن أرصدة رأسمال الشركاء في ٢٠٠٣/١/١ كانت ٦٠٠٠٠، ٩٠٠٠٠، ٥٠٠٠٠ جنيه على التوالي.

ثانياً: يوسف وحماده شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفق الشريكان على أن يصبح نسب التوزيع ٤: ٦.

واتضح أن الشركة كانت قد اشترت أثاث بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك في ١٩٩٩/١/١ يستهلك ١٠% قسط ثابت، قد تم تحميل تكلفته على حساب مصاريف الصيانة عن سنة ١٩٩٩.

والمطلوب:

تسوية وتصويب التحريف في حسابي الأثاث ومصاريف الصيانة.

التطبيق الرابع:

أولاً : رجب وياسر وتامر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٤ : ٤ . وقد أمنوا على حياة الشريك رجب لصالح الشركة في ٢٠٠٠/٨/١ مقابل قسط سنوي ٤٠٠ جنيه. فإذا علمت أن الشريك رجب قد توفي في ٢٠٠٣/١٠/١ وتسلمت الشركة تعويضاً قيمته ٦٠٠٠ جنيه بشيك.

المطلوب:

- ١ - تصوير حساب البوليصة بالقيمة الاسمية.
 - ٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة عن السنة المنتهية في ٢٠٠٣/١٢/٣١.
- ثانياً: بلال وحليم وميدو شركاء متضامنون في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٤ : ٤ . واعتباراً من ٢٠٠٠/٧/١ أبرم الشركاء بوليصة تأمين على حياة الشريك بلال بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه مقابل قسط سنوي ١٠٠٠ جنيه يسدد بشيك.

فإذا علمت:

- أ (توفي الشريك بلال في ٢٠٠٢/١١/١ .
- ب) القيمة الحالية للبوليصة تبلغ ٦٠٠ جنيه في ٢٠٠٠/١٢/٣١ ، ١١٠٠ جنيه في ٢٠٠١/١٢/٣١ ، ٢٠٥٠ جنيه في ٢٠٠٢/١٢/٣١ .

المطلوب:

تصوير حساب بوليصة التأمين بالقيمة الحالية وإجراء القيود اللازمة عن سنة ٢٠٠٢ .

التطبيق الخامس:

محمود والجوهري وجعفر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي فيما لا يزيد عن مبلغ ٩٠٠٠ جنيه وما زاد عن ذلك بنسبة ٣ : ٥ : ٢. وينص عقد الشركة فيما بينهم على ما يلي:

١ - يحصل الشريك محمود على مرتب شهري ١٠٠٠ جنيه ولم يسدد بعد حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٢ - تحتسب فائدة على متوسط رأس المال بنسبة ٦% سنوياً.

٣ - يحصل الشريك الجوهري على مكافأة بنسبة ٢٥% من الربح القابل للتوزيع بعد استئصال فائدة رأسمال الشركاء ومرتباتهم.

٤ - يتم تجنيب ١٠% من الربح القابل للتوزيع بعد المرتبات وفائدة رأس المال والمكافأة كأرباح محتجزة.

٥ - يتم احتساب فائدة على مسحوبات وقروض الشركاء بنسبة ١٢% سنوياً.

فإذا علمت أن:

أ - كان رأسمال الشركة ٣٠٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١/١ واستثمر الشريك محمود مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/٤/١، مبلغ ٦٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/١٠/١ أما الشريك الجوهري فقد سحب مبلغ ٨٠٠٠ جنيه من رأسماله في ٢٠٠٢/١٠/١. بينما استثمر الشريك جعفر مبلغ ٢٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/٣/١، مبلغ ٥٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/٧/١.

ب - بلغت مسحوبات الشريك جعفر ٢٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٢/٤/١.

ج - اقترضت الشركة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه من الشريك الجوهري في ٢٠٠٢/٩/١.

د - كان رصيد حساب الأرباح والخسائر ٧٠٦٠٠ جنيه قبل تسوية فوائد المسحوبات والقروض.

والمطلوب:

تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر للشركة عن سنة ٢٠٠٢ وإجراء قيود اليومية اللازمة.

الفصل الرابع

المحاسبة عن تغيير عقد شركة الأشخاص

Accounting for Changing The Contract of General and Limited Partnerships

خطة الفصل:

نتناول بالدراسة في هذا الفصل الأسس النظرية ومشاكل الممارسة العملية فيما يتعلق بالمحاسبة عن الآثار المترتبة على اتفاق الشركاء على تعديل عقد شركة الأشخاص، سواء فيما يتعلق بتعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر أو انضمام أو انفصال شريك أو أكثر.

وتفصيلاً فسوف نتناول في هذا الفصل بالدراسة ما يلي^(١):

١ - المحاسبة عن تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر:

١/١ - حالة تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

٢/١ - حالة تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر بأثر رجعي.

٢ - المحاسبة عن تعديل مراكز الشركاء القدامى قبل إنضمام شريك جديد:

١/٢ - توزيع أرباح وخسائر الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانضمام.

٢/٢ - قياس صافي أصول الشركة القائمة بالقيمة السوقية العادلة.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Okolo, M.N., Op.cit., Chap. 24.
- Weygndt, Jerry, J.D., E. Kieso and Paul D. Kimmel, op.cit., Chap 13.
- Needles, Belverd E., et al., op.cit., chap. 13.
- Lee, G.A., op.cit., Chap. 10.
- هيئة سوق المال، دليل تطبيق المعايير المحاسبية المصرية بالقوائم المالية، ١٩٩٨.
- شحاتة، أحمد بسيوني، مرجع سابق.

٣/٢- توزيع الأرباح والخسائر المحتجزة.

٤/٢- تسوية مراكز الشركاء القدامى قبل انضمام شريك جديد.

٣ - المحاسبة عن انضمام شريك جديد لشركة الأشخاص القائمة:

١/٣- الانضمام عن طريق شراء حصة من الشركاء القدامى.

٢/٣- الانضمام عن طريق استثمار أصول جديدة في الشركة.

٤ - المحاسبة عن انفصال شريك:

١/٤- قياس حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال.

٢/٤- سداد حقوق الشريك المنفصل من الأصول الشخصية للشركاء
الباقيين.

٣/٤- سداد حقوق الشريك المنفصل من أصول الشركة.

٤/٤- انفصال الشريك بوفاته.

١ - المحاسبة عن تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر:

نظراً للمرونة الكبيرة التي تتمتع بها شركات الأشخاص، والكثير من
العوامل، أو المتغيرات، يمكن أن يتفق الشركاء فيما بينهم على تعديل خطة
توزيع الأرباح والخسائر القائمة.

فيمكن مثلاً الاتفاق على زيادة - أو تخفيض - معدل الفائدة على رأس
المال، أو حتى على ماهية رأس المال الذي يتم حساب الفائدة عليه، كما
يمكن الاتفاق على منح شريك معين مكافأة كنسبة من الأرباح، لم تكن
مقررة له سلفاً نظراً لمجهوداته المميزة في إدارة الشركة، كما يمكن إعادة
النظر في مرتب الشركاء.

أضيفت إلى ذلك أن الشركاء يمكن أن يتفقوا على إعادة النظر في
نسب توزيع الأرباح والخسائر نفسها، خاصة إذا اختلفت مساهماتهم في
رأسمال الشركة أو المجهودات المبذولة لإنجاح الشركة ذاتها.

وأياً كان شكل التعديل في خطة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الحاليين في الشركة فيجب أن يتضمن التعديل الاتفاق على تاريخ سريان هذا التعديل. وفي هذا الشأن يوجد بديلان؛ البديل الأول أن يسري التعديل بدءاً من الفترة المحاسبية الحالية ويستمر في الفترات المحاسبية التالية، والبديل الثاني أن يسري التعديل بأثر رجعي لفترة سابقة أو أكثر. وهذا ما سنعرض له ببعض التفصيل في الصفحات التالية:

١/١- حالة تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة الحالية والفترات المستقبلية:

طالما اتفق الشركاء على تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر بدءاً من الفترة المحاسبية الحالية والفترات المحاسبية التالية، فيجب تحديد ما إذا كان التعديل يشمل تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر أم لا. فإن كان التعديل يقتصر على كل أو بعض بنود التوزيع غير المباشر - فائدة رأسمال الشركاء، مرتب الشريك، مكافأة الشريك - فلا توجد مشاكل، وسيتم تنفيذ هذا التعديل بدءاً من نهاية الفترة الحالية.

أما إذا كان التعديل يشمل - أو يقتصر على - تغيير نسب التوزيع المباشر للأرباح والخسائر، فمحاسبياً يعد هذا الأمر في حد ذاته حدثاً يتطلب إعادة تقويم أصول الشركة بما فيها الشهرة. والمنطق وراء هذا الفكر المحاسبي أن تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر سيؤثر على توزيع أية أرباح أو خسائر رأسمالية تتحقق مستقبلاً. ولذلك يتطلب الأمر أن يتم توزيع هذه الأرباح والخسائر الرأسمالية، مثلها مثل أية أرباح أو خسائر محتجزة، بين الشركاء بذات النسب التي كانت سائدة وقت استحقاقها في الفترة، أو الفترات السابقة.

فإذا افترضنا أن شركة تضامن بين محمد وأحمد اللذان كانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي ولكنهما اتفقا على أن تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر مستقبلاً ٤ : ٦ اعتباراً من ٢٠٠٢/١/١ كانت لديهما قطعة أرض فضاء تكلفتها التاريخية وقت اقتنائها في ٢٠٠٠/١/١ تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، تقدر قيمتها السوقية العادلة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمبلغ

٨٠٠٠٠ جنيه. سيكون من الخطأ توزيع ناتج بيع هذه الأرض - أن تم بيعها - في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وقدره ١٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٤ : ٦ أي ٤٠٠٠ جنيه للشريك محمد، ٦٠٠٠ جنيه للشريك أحمد. لأن الزيادة في قيمة الأرض استحققت وقت أن كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي، أي ٥٠٠٠ جنيه للشريك محمد، ٥٠٠٠ جنيه للشريك أحمد.

وتقضي المعالجة المحاسبية، أن يتم إعادة تقويم الأرض طالما اتفق الشريكان على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر، ثم تسوية مراكز الشركاء بأن يدفع الشريك أحمد مبلغ ١٠٠٠ جنيه للشريك محمد، أو يجعل حسابه الجاري مديناً مقابل جعل ح/ جاري الشريك محمد دائناً. فإذا بيعت الأرض مستقبلاً وتم توزيع ربح - أو خسارة - بيعها بنسبة ٤ : ٦ لن يحتاج الأمر لإعادة تسوية لمراكز الشركاء مرة أخرى.

ولتطبيق القاعدة المحاسبية السابقة، الخاصة بإعادة تقويم أصول الشركة، بما فيها الشهرة، عند تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر فإننا نفترض أحد احتمالين. الاحتمال الأول أن يتفق الشركاء على إظهار الأصول بقيمتها السوقية العادلة والاحتمال الثاني الإبقاء عليها بقيمتها الدفترية، ولكل حالة أسس وقواعد المحاسبة الخاصة بها، وهذا ما سوف نعرض له ببعض التفصيل على النحو التالي:

١/١/١- حالة الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول:

إذا اتفق الشركاء على إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة والاعتراف بالقيمة السوقية العادلة لهذه الأصول دفترياً يلزم محاسبياً أن يتم حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم.

وتتطلب المحاسبة عن إعادة تقويم الأصول حصر أرباح وخسائر إعادة التقويم. ويتم ذلك بتوسيط حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم. وهو حساب وسيط يتم تشغيله كحساب ختامي، يجعل دائناً بالزيادة في قيمة الأصول والنقص في قيمة الالتزامات، بينما يجعل مديناً بالنقص في قيمة الأصول والزيادة في قيمة الالتزامات. على أن يقلل الرصيد الدائن لهذا الحساب في حساب رأسمال الشركاء بجعل الحساب الأخير دائناً وحساب

* بالنسبة للأراضي يجعل حـ/ الأراضي دائناً مقابل جعل حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم مدنياً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة النقص في قيمة الأراضي كالتالي:

٥٠٠٠	٥٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى حـ/ الأراضي	٢٠٠٢/١/١
------	------	--	----------

* بالنسبة للأثاث، يتم مقارنة قيمته الدفترية (٩٥٠٠٠ تكلفة - ١٠٠٠٠ رصيد مجمع الإهلاك) بقيمته السوقية العادلة. ولذلك يتم زيادته بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه = ١٢٠٠٠٠ - ٨٥٠٠٠ جنيه، وذلك بجعل حـ/ الأثاث مدنياً مقابل جعل حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم دائناً بهذا المبلغ، كالتالي:

٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم	٢٠٠٢/١/١
-------	-------	---	----------

* بالنسبة لحساب العملاء لا يتم تعديل القيمة الاسمية لهذا الحساب وإنما يتم تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومن ثم تعديل صافي القيمة الممكن تحقيقها من العملاء لتصبح ٦٥٠٠٠ جنيه بدلاً من ٦٦٠٠٠ جنيه. ولذلك سيجعل حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم مدنياً مقابل جعل حـ/ مخصص د. م فيها دائناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه، كالتالي:

١٠٠٠	١٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى حـ/ مخصص د. م فيها	٢٠٠٢/١/١
------	------	---	----------

ويترتب على هذا القيد أن يصبح رصيد حـ/ مخصص د. م فيها ٥٠٠٠ جنيه، وصافي القيمة الممكن تحقيقها من العملاء ٦٥٠٠٠ جنيه = ٧٠٠٠٠ - ٥٠٠٠.

بالنسبة لحساب أوراق القبض، يتم الاعتراف بالقيمة الحالية لأوراق القبض عن طريق الاعتراف بمخصص خصم أوراق قبض بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه = ٤٠٠٠٠ - ٣٨٠٠٠ جنيه. وذلك بجعل حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم مدنياً مقابل جعل حـ/ مخصص خصم أوراق القبض دائناً كالتالي:

٢٠٠٠	٢٠٠٠	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى حـ/ مخصص خصم أوراق قبض	٢٠٠١/١/١
------	------	---	----------

* بالنسبة لحساب شهرة المحل، سيتم معاملة الشهرة كأصل ثابت، وتسجل الزيادة فيها وقدرها ١٥٠٠٠ جنيه = ٢٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠ جنيه كالتالي:

١٥٠٠٠	من ح/ شهرة المحل إلى ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم	٢٠٠٢/١/١
١٥٠٠٠		

ب) يتم تصوير ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم وإقفال رصيده في ح/ رأسمال الشركاء باستخدام نسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة، أي ٤ : ٦ كالتالي:

شركة تضامن عاطف وسامي

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم

٥٠٠٠	إلى ح/ الأراضي	٢٥٠٠٠	من ح/ الأثاث
١٠٠٠	إلى ح/ مخصص دم. فيها	١٥٠٠٠	من ح/ شهرة المحل
٢٠٠٠	إلى ح/ مخصص خصم أق		
٤٢٠٠٠	إلى ح/ رأسمال الشركاء		
١٦٨٠٠	ح/ رأسمال الشريك عاطف		
٢٥٢٠٠	ح/ رأسمال الشريك سمي		
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

ويتضح أن عملية إعادة تقويم الأصول نتج عنها أرباح قدرها ٤٢٠٠٠ جنيه. قد تحققت وقت أن كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين ٤ : ٦. وطالما اتفق الشريكان على الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول بالدفتر يتم تعلية نصيب كل شريك من هذه الأرباح على رأسماله بالتدبير الآتي:

٤٢٠٠٠	من ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى ح/ رأسمال الشركاء	٢٠٠٢/١/١
٤٢٠٠٠	١٦٨٠٠ ح/ رأسمال الشريك عاطف $١٠/٤ \times ٤٢٠٠٠$ ٢٥٢٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي $١٠/٦ \times ٤٢٠٠٠$	

٢/١/١ - حالة عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول:

إذا اتفق الشركاء على عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول فمعنى ذلك أن تظل هذه الأصول ظاهرة بالدفاتر بقيمتها الدفترية. ولكن فيما يتعلق بأرباح أو خسائر إعادة تقويم هذه الأصول، والتي تحققت في الفترات المحاسبية السابقة، فإنها من حق الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة، التي كانت سائدة في الفترات السابقة. ونظراً لأن هذه الأرباح والخسائر لن يعترف بها، فمن المفترض أنها لن تحقق مستقبلًا - ببيع هذه الأصول - فسوف توزع على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة.

وتقضي أسس المحاسبة في هذه الحالة بضرورة تسوية أو تعديل مراكز الشركاء طالما توافر شرطان. الأول وجود أرباح أو خسائر إعادة تقويم أصول سواء كانت أصول ملموسة أو غير ملموسة كالشهرة، والثاني اتفاق الشركاء على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر مستقبلًا.

ولتحديد ما يطرأ على مراكز الشركاء من تغيير إزاء هذا الوضع ويجب تسويته، يلزم إعداد مذكرة تسوية، حيث يتم توزيع أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول مرتان. المرة الأولى حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة، التي كانت سائدة في الفترات المحاسبية السابقة، والثاني حسب النسب الجديدة لتوزيع الأرباح والخسائر، حيث يعتبر التوزيع الأول هو التوزيع الصحيح والتوزيع الثاني هو التوزيع الخطأ.

وللتوضيح: افترض في المثال السابق، أن الشريكين عاطف وسامي اتفقا على عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول الملموسة وغير الملموسة، أي الاستمرار في إظهار هذه الأصول بقيمتها الدفترية. عندئذ يتم تسوية مراكز الشركاء كالتالي:

شركة تضامن عاطف وسامي

مذكرة تسوية أرباح وخسائر

إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة

البيان	الشريك سامي	الشريك عاطف	الإجمالي
* التوزيع الصحيح ^(١) : أرباح إعادة التقويم بنسبة ٤ : ٦	جنيه ١٦٨٠٠	جنيه ٢٥٢٠٠	جنيه ٤٢٠٠٠
* التوزيع الخطأ ^(٢) : أرباح إعادة التقويم بنسبة ٧ : ٣	٢٩٤٠٠	١٢٦٠٠	٤٢٠٠٠
الفروق (٢-١)	(١٢٦٠٠)	١٢٦٠٠	صفر

وينتضح من مذكرة التسوية أن نصيب الشريك سامي من أرباح إعادة تقويم الأصول يبلغ ١٦٨٠٠ جنيه، باعتبار أنه كان له ٤٠% من الأرباح والخسائر في الفترات التي تحققت فيها هذه الأرباح، في حين أنه لو تم بيع هذه الأصول بقيمتها السوقية العادلة مستقبلاً فسوف يحصل على مبلغ ٢٩٤٠٠ جنيه من هذه الأرباح، حيث سيكون نصيبه ٧٠% من الأرباح والخسائر مستقبلاً. ولذلك عليه أن يعوض الشريك عاطف بمبلغ ١٢٦٠٠ جنيه الآن وهي قيمة الضرر الذي سيبصيه إن تم توزيع مبلغ ٤٢٠٠٠ جنيه مستقبلاً، حيث سيكون نصيبه ٣٠% من هذا المبلغ، في حين أن نصيبه من هذه الأرباح وقت تحققها كان ٦٠%.

ورغم قناعتنا بإمكانية تعديل رأسمال الشركاء - كما في حالة الاتفاق على الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول - نتيجة مذكرة التسوية السابقة. إلا أننا نفضل أن يتم التعديل في حساب جاري الشركاء.

ومرد ذلك أن تحقق أرباح أو خسائر إعادة التقويم مستقبلاً سوف ينعكس على نتيجة أعمال الشركة والتي توزع، سواء بطريقة مباشرة أو

غير مباشرة، وتنعكس بالتالي على جاري الشركاء. ولذلك يتم تعديل أرصدة الحسابات الجارية للشركاء كالتالي:

٢٠٠٢/١/١	من د/ جاري الشركاء ١٢٦٠٠ د/ جاري الشريك سامي إلى د/ جاري الشركاء ١٢٦٠٠ د/ جاري الشريك عاطف	١٢٦٠٠	١٢٦٠٠
----------	---	-------	-------

وتجدر الإشارة إلى أن أسس المحاسبة عن اتفاق الشركاء على عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة ستطبق هي ذاتها في حالة إذا ما أعيد تقويم الأصول الملموسة على حدة، ثم قدرت - أو أعيد تقويم - شهرة المحل على حدة، أو حتى إذا كان هناك رصيذاً للأرباح المحتجزة.

والعبرة دائماً أن اتفاق الشركاء على عدم الاعتراف بالأصول بقيمتها السوقية العادلة، أو عدم توزيع الأرباح المحتجزة - بإقتالها في حساب رأسمال الشركاء أو جاري الشركاء - يتطلب تسوية مراكز الشركاء باعتبار هذه الأرباح - أو الخسائر - حقوقاً لهم حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة في الفترات المحاسبية السابقة، ومن الخطأ أن يتم توزيع هذه الأرباح والخسائر مستقبلاً حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة.

٢/١- حالة تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر بأثر رجعي:

سبق وأشرنا إلى أن مجرد اتفاق الشركاء على تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر في تاريخ معين يعتبر أمراً موجباً لقياس الأرباح والخسائر الرأسمالية، من الأصول الملموسة وغير الملموسة، في ذلك التاريخ، من خلال إعادة تقويم هذه الأصول بنوعيتها. إذ تعتبر هذه الأرباح والخسائر من نصيب الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة وقت استحقاق هذه الأرباح والخسائر، وليس نسب توزيع الأرباح والخسائر التي ستكون سائدة وقت توزيع هذه الأرباح والخسائر.

وبناءً على هذه القاعدة المحاسبية فقد أوضحنا كيفية المحاسبة عن أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول بمناسبة تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر، من تاريخ الاتفاق ومستقبلاً.

والحالة الثانية لتعديل أسس أو خطة توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص، بما فيها طبعاً تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر، تتمثل في اتفاق الشركاء على سريان التعديل بأثر رجعي عن فترة أو عدد من الفترات المحاسبية السابقة على تاريخ الاتفاق نفسه.

ويترتب على مثل هذا الاتفاق إعادة توزيع أرباح وخسائر الفترة أو الفترات السابقة مرة أخرى حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة. ونظراً لأن هذه الأرباح والخسائر يفترض أنه قد تم توزيعها حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر القديمة، فيلزم تسوية أوضاع الشركاء، باعتبار خطة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة - بأثر رجعي - هي الخطة الصحيحة، بينما الخطة التي سبق تطبيقها هي الخطأ. كما سنوضح في المثال التالي.

مثال (٢): سامح وتامر وعاطف شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي بعد منح الشريك المدير سامح مرتباً سنوياً قدره ١٢٠٠٠ جنيه. وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفق الشركاء على أن يتم توزيع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة ٤: ٣: ٣ بعد منح الشريك سامح مرتب سنوي ١٨٠٠٠ جنيه وفائدة على رصيد رأس المال في بداية السنة بمعدل ٦% سنوياً ومكافأة للشريك تامر بنسبة ٢٥% من الربح بعد المرتبات وفائدة رأس المال والمكافأة، وأن يسري هذا التعديل اعتباراً من ٢٠٠٠/١/١ فإذا علمت أن:

١ - صافي الربح (الخسارة) القابل للتوزيع عن سنة ٢٠٠٠ يبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه، عن سنة ٢٠٠١ يبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه، وعن سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٣٠٠٠٠ خسارة.

٢ - كان رأسمال الشركة في ٢٠٠٠/١/١ يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي وفي ٢٠٠١/١/١ استثمر الشريك عاطف ٥٠٠٠٠ جنيه إضافية لتصبح نسبة رأس المال ١: ١: ١,٥.

والمطلوب: تسوية مراكز الشركاء في ٢٠٠٣/١/١ وإجراء القيود اللازمة.

الحل

أ) يتم توزيع نتيجة السنوات الثلاثة وهي ٢١٠٠٠٠ ربح (٨٠٠٠٠ + ١٦٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر القديمة كالتالي:

إجمالي	عاطف	تامر	سامح	البيان
			جنيه	* التوزيع غير المباشر: مرتّب الشريك سامح عن ثلاث سنوات = ١٢٠٠٠ $3 \times$ * التوزيع المباشر: $= 36000 - 21000$ نصيب الشريك سامح: $3/1 \times 174000$ نصيب الشريك تامر: $3/1 \times 174000$ نصيب الشريك عاطف: $3/1 \times 174000$
٣٦٠٠٠			٣٦٠٠٠	
١٧٤٠٠٠			٥٨٠٠٠	
		٥٨٠٠٠		
	٥٨٠٠٠			
٢١٠٠٠٠	٥٨٠٠٠	٥٨٠٠٠	٩٤٠٠٠	الإجمالي

ب) ويتم توزيع نتيجة السنوات الثلاث وقدرها ٢١٠٠٠٠ جنيه حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة، التي ستطبق بأثر رجعي كالتالي:

* سنة ٢٠٠٠:

٨٠٠٠٠ جنيه

الفائض القابل للتوزيع:

جنيه

يطرح:

١٨٠٠٠

مرتّب سامح

فائدة رأس المال

$$\text{للشريك سامح} = ٣٠٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} \times ٦\% = ٦٠٠٠$$

$$\text{للشريك تامر} = ٣٠٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} \times ٦\% = ٦٠٠٠$$

$$\text{للشريك عاطف} = ٣٠٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} \times ٦\% = ٦٠٠٠$$

$$\text{—————} \\ (٣٦٠٠٠)$$

الربح بعد المرتبات وفائدة رأس المال وقبل

٤٤٠٠٠

المكافأة

يطرح:

$$\text{مكافأة الشريك تامر} = \frac{٢٥}{١٢٥} \times ٤٤٠٠٠ = (٨٨٠٠)$$

$$\text{—————} \\ ٣٥٢٠٠ = \text{التوزيع المباشر بنسبة ٤ : ٣ : ٣}$$

=====

* سنة ٢٠٠١:

جنيه

١٦٠٠٠٠

الفائض القابل للتوزيع

يطرح:

١٨٠٠٠

مرتب سامح

فائدة رأس المال:

٦٠٠٠

لشريك سامح

٦٠٠٠

لشريك تامر

لشريك عاطف

$$٩٠٠٠ = ٦\% \times ١٥٠٠٠٠$$

٢١٠٠٠

(٣٩٠٠٠)

١٢١٠٠٠

الربح بعد المرتب وفائدة رأس المال

وقبل المكافأة

يطرح:

مكافأة الشريك تامر

٢٥

(٢٤٢٠٠)

$$= \frac{٢٥}{١٢٥} \times ١٢١٠٠٠$$

٩٦٨٠٠

التوزيع المباشر بنسبة ٣:٣:٤

=====

جنيه	* سنة ٢٠٠٢:
(٢٠٠٠٠)	الفائض القابل للتوزيع
	يطرح:
	مرتّب سامح ١٨٠٠٠
	فائدة رأس المال ٢١٠٠٠
(٢٩٠٠٠)	_____

(٦٩٠٠٠)	التوزيع المباشر بنسبة ٤:٣:٣
=====	

- إجمالي التوزيعات المباشرة عن السنوات الثلاث = ٢٥٢٠٠ + ٩٦٨٠٠ - ٦٩٠٠٠ = ٦٣٠٠٠ جنيه.

$$\text{نصيب الشريك سامح} = \frac{4}{10} \times 63000 = 25200 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك تامر} = \frac{3}{10} \times 63000 = 18900 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك عاطف} = \frac{3}{10} \times 63000 = 18900 \text{ جنيه}$$

- ويظهر بيان توزيع الأرباح والخسائر عن السنوات الثلاث السابقة حسب خطة توزيع الأرباح والخسائر الجديدة كالتالي:

البيان	الشريك سامح	الشريك تامر	الشريك عاطف	إجمالي
* التوزيعات غير المباشرة: مرتّب الشريك سامح 3×18000 فائدة رأس المال: للشريك سامح 3×6000 للشريك تامر 3×6000 للشريك عاطف $6000 +$ (2×9000) مكافأة الشريك تامر $24200 + 8800$ ● التوزيع المباشر بنسبة $3:3:4$ الشريك سامح 4×63000 الشريك تامر 3×63000 الشريك عاطف 3×63000	جنيه ٥٤٠٠٠ ١٨٠٠٠ ١٨٠٠٠ ٢٤٠٠٠ ٣٣٠٠٠ ٢٥٢٠٠	جنيه ١٨٠٠٠ ١٨٩٠٠	جنيه ٢٤٠٠٠ ١٨٩٠٠	جنيه ٥٤٠٠٠ ١٨٠٠٠ ١٨٠٠٠ ٢٤٠٠٠ ٣٣٠٠٠ ٦٣٠٠٠
الإجمالي	٩٧٢٠٠	٦٩٩٠٠	٤٢٩٠٠	٢١٠٠٠٠

(ج) ثم يتم إعداد مذكرة تسوية توزيع الأرباح والخسائر بأثر رجعي حيث سيكون توزيع أرباح وخسائر السنوات السابقة وفقاً لخطة التوزيع الجديدة هو التوزيع الصحيح، والتوزيع الذي تم وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر القديمة هو التوزيع الخطأ كالتالي:

شركة تضامن سامح وتامر وعاطف

مذكرة تسوية توزيع أرباح وخسائر

السنوات ٢٠٠٠، ٢٠٠١، ٢٠٠٢

البيان	الشريك سامح	الشريك تامر	الشريك عاطف	إجمالي
١- توزيع أرباح وخسائر السنوات ٢٠٠٠، ٢٠٠١، ٢٠٠٢ حسب خطة التوزيع الجديدة بأثر رجعي.	٩٧٢٠٠	٦٩٩٠٠	٤٢٩٠٠	٢١٠٠٠٠
٢- توزيع أرباح وخسائر السنوات ٢٠٠٠، ٢٠٠١، ٢٠٠٢ حسب خطة التوزيع القديمة.	٩٤٠٠٠	٥٨٠٠٠	٥٨٠٠٠	٢١٠٠٠٠
الفروق (١) - (٢)	٣٢٠٠	١١٩٠٠	(١٥١٠٠)	صفر

د) ويتم إجراء قيد لتسوية مراكز الشركاء حيث يجب أن يدفع الشريك عاطف بمبلغ ١٥١٠٠ جنيه للشريكين الآخرين، بواقع ٣٢٠٠ جنيه للشريك سامح، ١١٩٠٠ جنيه للشريك تامر، أو تعدل الحسابات الجارية للشركاء على النحو التالي:

١٥١٠٠	من ح/ جاري الشركاء	٢٠٠٣/١/١
	١٥١٠٠ ح/ جاري الشريك عاطف	
١٥١٠٠	إلى ح/ جاري الشركاء	
	٣٢٠٠ ح/ جاري الشريك سامح	
	١١٩٠٠ ح/ جاري الشريك تامر	

٢ - المحاسبة عن تعديل مراكز الشركاء القدامى قبل انضمام شريك جديد:

وفقاً لسمات شركات الأشخاص لن ينضم شريك جديدة للشركة إلا بموافقة كل الشركاء القدامى. وتعتبر الشركة القديمة في حكم المنتهية، حيث تبدأ الشركة بعد انضمام الشريك الجديد كشركة جديدة. ومن المعروف أن انضمام شريك جديد للشركة القائمة يعتبر حدثاً موجباً لانقضاء شركة الأشخاص Dissolution لأن انقضاء الشركة يحدث في حالة وجود تغيير جوهري في علاقة الشركاء ببعضهم البعض.

وعملياً لن يتم إقفال دفاتر الشركة ثم يتم إعادة فتحها، عند انضمام شريك جديد للشركة القائمة، وإنما ستجرى عدة قيود لتسوية مراكز الشركاء القدامى ثم يتم إثبات انضمام الشريك الجديد، لتؤدي هذه القيود في النهاية إلى نفس الأثر الذي كان سيتحقق من إقفال ثم فتح الدفاتر.

ولتعديل مراكز الشركاء القدامى قبل انضمام شريك جديد تتطلب أسس المحاسبة أن يتم توزيع أرباح وخسائر الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانضمام، ثم يتم إعادة تقويم كافة أصول الشركة عدا النقدية، وكذا الالتزامات إن لزم الأمر، لقياسها بالقيمة السوقية العادلة، ويتم إعادة تقويم شهرة المحل أيضاً. وأخيراً يتم إقفال الحسابات الشخصية للشركاء في ذلك التاريخ، قبل انضمام الشريك الجديد. وهذا ما سنعرض له فيما يلي ببعض التفصيل.

١/٢- توزيع أرباح وخسائر الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانضمام: من البديهي أنه إذا تقرر انضمام شريك جديد في بداية السنة المالية فلن تكون هناك مشاكل خاصة بتوزيع أرباح وخسائر الفترة. أما في حالة الانضمام أثناء الفترة المحاسبية فيلزم توزيع أرباح وخسائر المدة من بداية الفترة المحاسبية حتى تاريخ الانضمام على الشركاء القدامى وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر السارية قبل الانضمام.

ومن البديهي أيضاً أن محاسب الشركة سيطبق أسس وقواعد المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في نهاية السنة المالية عن توزيع أرباح وخسائر الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانضمام. تماماً مثلما

سيتم قياس الربح (الخسارة) القابل للتوزيع عن هذه الفترة الجزئية بنفس قواعد المحاسبة عن قياس الربح (الخسارة) للشركة عن السنة المالية. هذا وسيتم توزيع أرباح وخسائر الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانضمام توزيعاً غير مباشر وتوزيعاً مباشراً، وإجراءات القيود الخاصة بالتسوية والاقفال والتوزيع، كما سبق وأوضحنا. وكما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٣): سعيد وسعد شريكان في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي بعد منح الشريك سعد مرتب شهري ١٠٠٠ جنيه. كما ينص عقد الشركة على احتساب فائدة على مسحوبات الشركاء بنسبة ٦% سنوياً وفائدة على قروض الشركاء بنسبة ١٢% سنوياً. فإذا علمت أن القرض من الشريك سعد في ٢٠٠١/١٢/٣١ بلغ ٣٠٠٠٠ جنيهه ومسحوبات الشريك سعيد كانت ٥٠٠٠ جنيهه في ٢٠٠٢/٣/١، ٤٠٠٠ جنيهه في ٢٠٠٢/٤/١، وأن صافي ربح الشركة عن الفترة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٠/١ تاريخ انضمام الشريك سعدون والذي سيكون له ٥٠% من الأرباح والخسائر بلغ ٦٢٤٠٥ جنيهه، وأن رأسمال الشريكين في ٢٠٠٢/١/١ يبلغ ١٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠ جنيهه على التوالي، وأن جاري سعد يبلغ ١٢٠٠٠ جنيهه، جاري سعيد (١٧٠٠٠) جنيهه في ٢٠٠١/١٢/٣١ على التوالي.

والمطلوب: توزيع نتيجة الفترة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١ وتحديد مراكز الشركاء في ٢٠٠٢/١٠/١.

الحل

(أ) يتم حساب الربح (الخسارة) القابل للتوزيع كالتالي: جنيه

الربح قبل فائدة القرض والمسحوبات ٦٢٤٠٥

يضاف: فائدة مسحوبات الشريك سعيد:

$$١٧٥ = \frac{٧}{١٢} \times ٥٠٠٠ \times ٦\%$$

$$\begin{array}{r} 295 \\ \hline 62700 \\ (2700) \\ \hline 6000 \end{array}$$

$$\frac{120}{12} = \frac{6}{12} \times \%6 \times 4000$$

يطرح: فائدة قرض الشريك سعد:

$$= \frac{9}{12} \times \%12 \times 30000$$

الربح القابل للتوزيع في ٢٠٠٢/١٠/١

=====

ب) يتم توزيع الربح القابل للتوزيع عن المدة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١ كالتالي:

جنيه	
6000	الربح القابل للتوزيع
	* التوزيع غير المباشر:
	مرتب الشريك سعد
9000	1000 x 9 شهور
51000	* التوزيع المباشر بنسبة ١ : ١ :
	نصيب الشريك سعد =
	$25500 = \frac{1}{2} \times 51000$
	نصيب الشريك سعيد =
	$25500 = \frac{1}{2} \times 51000$

ج) يتم تحديد أرصدة الحسابات الجارية للشركاء في ٢٠٠٢/١٠/١ كالتالي:

الفصل الرابع: المحاسبة عن تغير عقد شركة الأشخاص

ح/ جاري الشركاء

تاريخ	بيان	سعيد	سعد	المجموع	تاريخ	بيان	سعيد	سعد	المجموع
١/١	رصيد		١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١/١	رصيد	١٧٠٠٠		١٧٠٠٠
١٠/١	من ح/فائدة القرض		٢٧٠٠	٢٧٠٠	٣/١	إلى ح/المسحوبات	٥٠٠٠		٥٠٠٠
٩/٣٠	من ح/المرتب		٩٠٠٠	٩٠٠٠	٤/١	إلى ح/المسحوبات	٤٠٠٠		٤٠٠٠
٩/٣٠	من ح/توزيع أ.ج	٢٥٥٠٠	٢٥٥٠٠	٥١٠٠٠	٩/٣٠	إلى ح/فائدة المسحوبات	٢٩٥		٢٩٥
٩/٣٠	رصيد	٧٩٥		٧٩٥	٩/٣٠	رصيد		٤٩٢٠٠	٤٩٢٠٠
		٢١٢٩٥	٤٩٢٠٠	٧٥٤٩٥			٢١٢٩٥	٤٩٢٠٠	٧٥٤٩٥

د) يتم تحديد مراكز الشركاء في ٢٠٠٢/١٠/١ عن طريق تعليية ما للشريك، وطرح ما عليه، على، أو من، رأسماله في ذلك التاريخ، وذلك على النحو التالي:

شركة تضامن سعد وسعيد

بيان تسوية مراكز الشركاء

قبل انضمام سعدون في ٢٠٠٢/١٠/١

البيان	الشريك سعد	الشريك سعيد	الإجمالي
رأسمال الشركاء	جنيه ١٠٠٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠٠٠	جنيه ٣٠٠٠٠٠
يضاف: دائنية الشركاء القدامى في ١٠/١:			
رصيد الحساب الجاري الدائن للشريك	٤٩٢٠٠		٤٩٢٠٠
قرض من الشريك	٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠
إجمالي (١)	١٧٩٢٠٠	٢٠٠٠٠٠	٣٧٩٢٠٠
يطرح: مديونية الشركاء القدامى في ١٠/١:			
رصيد الحساب الجاري المدين		٧٩٥	٧٩٥
قرض على الشريك			
إجمالي (٢)	-	٧٩٥	٧٩٥
مراكز الشركاء في تاريخ الانضمام (٢ - ١)	١٧٩٢٠٠	١٩٩٢٠٥	٣٧٨٤٠٥

ويعني تحديد مراكز الشركاء القدامى في تاريخ انضمام سعدون أن حقوق ملكية الشركة، والشريكين بالطبع، في تاريخ الانضمام تبلغ ٣٧٨٤٠٥ جنيه يخص الشريك سعد منها ١٧٩٢٠٠ جنيه، بينما يخص الشريك سعيد منها ١٩٩٢٠٥ جنيه. ومع ثبات العوامل الأخرى على حالها يجب أن يتفق الشريكان مع الشريك المنضم على شروط الانضمام إنطلاقاً من أن القيمة العادلة لصافي أصول الشركة قبل الانضمام تبلغ ٣٧٨٤٠٥ جنيه.

٢/٢ - قياس صافي أصول الشركة القائمة بالقيمة السوقية العادلة:

غالباً لا يتم تحديد مراكز الشركاء القدامى في تاريخ الانضمام بهذا القدر من السهولة، كما في المثال السابق، إذ يتطلب الأمر إعادة تقويم أصول والتزامات الشركة القائمة بالقيمة السوقية العادلة في تاريخ انضمام الشريك الجديد.

وكما سبق وأوضحنا، في بداية هذا الفصل، أن محاسب الشركة سوف يقوم بتوسيط حساب أرباح وخسائر إعادة تقويم لحصر أرباح إعادة التقويم (من الزيادة في الأصول و/ أو النقص في الالتزامات) أو خسائر إعادة التقويم (من النقص في الأصول و/ أو زيادة الالتزامات). ويمكن معالجة فرق إعادة تقويم شهرة المحل، وحتى تقويمها لأول مرة، بصفة منفردة أو من خلال حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم أيضاً.

وغني عن القول بأن ناتج إعادة تقويم صافي أصول الشركة القائمة بالقيمة السوقية العادلة في تاريخ الانضمام سوف ينعكس إيجاباً أو سلباً على مراكز الشركاء القدامى في تاريخ الانضمام، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٤): افترض في مثال (٣) السابق أن سعد وسعيد قررا إعادة تقويم الأصول الملموسة وتقويم شهرة المحل في ذلك التاريخ والاعتراف بالقيمة السوقية العادلة لهذه الأصول. وأن أرباح إعادة تقويم الأصول الملموسة بلغت ٥٠٠٠٠ جنيه وأعيد تقويم شهرة المحل بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه بدلاً من قيمتها في ٢٠٠٢/١/١ البالغة ١٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على مراكز الشركاء في ٢٠٠٢/١٠/١.

الحل

لتحديد أثر أرباح إعادة تقويم صافي الأصول بالقيمة السوقية العادلة وقدره (٥٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) أي ٧٠٠٠٠ جنيه على مراكز الشركاء يجب مراعاة أن يتم ذلك طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة، التي

كانت سائدة بين الشريكين سعد وسعيد، وهي التساوي. وذلك على النحو التالي:

إجمالي	سعد	سعيد	البيان
جنيه	جنيه	جنيه	مراكز الشركاء قبل إعادة تقويم صافي الأصول بالقيمة السوقية العادلة.
٣٧٨٤٠٠	١٩٩٢٠٠	١٧٩٢٠٠	يضاف (يطرح: أرباح (خسائر) إعادة تقويم صافي الأصول الملموسة وغير الملموسة
٧٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٧٠٠٠٠ جنيه بنسبة ١ : ١
٤٤٨٤٠٠	٢٣٤٢٠٠	٢١٤٢٠٠	الإجمالي

٣/٢. توزيع الأرباح والخسائر المحتجزة قبل الانضمام:

من المعروف أن الأرباح المحتجزة، أو الخسائر المرحلة، الظاهرة في ميزانية شركة الأشخاص في تاريخ الانضمام قد تكونت في فترات محاسبية سابقة، ولذلك فهي من حق الشركاء القدامى، طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بينهم وقت ذلك. وغني عن القول بأنه من البديهي أن يتفق الشركاء القدامى على توزيع الأرباح المحتجزة بينهم، وتحملهم الخسائر المرحلية، قبل سريان الاتفاق على انضمام الشريك الجديد، وسيؤثر ذلك بالطبع على مراكزهم المالية في تاريخ انضمام الشريك الجديد كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٥): افترض في مثال (٣) السابق أن ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/٩/٣٠ تظهر رصيداً لحساب الأرباح المحتجزة قدره ٢٠٠٠٠٠ جنيه. وأن الشريكين قد اتفقا على إقفال رصيد حساب الأرباح المحتجزة وتوزيعه عليهما قبل انضمام سعدون، فما أثر ذلك على مراكزهم المالية قبل الانضمام؟

الحل

* يتم توزيع رصيد الأرباح المحتجزة على الشريكين حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة وهي بالتساوي كما يلي:

$$\text{نصيب الشريك سعد} = \frac{1}{2} \times 20000 = 10000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك سعيد} = \frac{1}{2} \times 20000 = 10000 \text{ جنيه}$$

* ثم يتم تعديل مراكز الشركاء المالية بهذا التوزيع كما يلي:

إجمالي	سعد	سعيد	البيان
جنيه	جنيه	جنيه	
٤٤٨٤٠٥	٢٣٤٢٠٥	٢١٤٢٠٠	مراكز الشركاء قبل توزيع الأرباح المحتجزة
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	يضاف: الأرباح المحتجزة
٤٦٨٤٠٥	٢٤٤٢٠٥	٢٢٤٢٠٠	الإجمالي

٤/٢- تسوية مراكز الشركاء القدامى قبل انضمام شريك جديد:

بمناسبة الاتفاق على انضمام شريك جديد لشركة الأشخاص فعادة ما يتفق الشركاء القدامى، بالإضافة إلى ما سبق، على عدة أمور. ومن هذه الأمور الوصول بحصصهم كلهم - أو بعضهم - في رأس المال إلى مبلغ أو نسبة معينة من إجمالي رأسمال الشركة قبل أو بعد الانضمام.

وعادة توجد آليات كثيرة لتنفيذ هذا الاتفاق، لعل أهمها استخدام الحسابات الشخصية - المدينة والدائنة - للشركاء، والإيداع أو السحب نقداً أو عن طريق حساب الشركة الجاري بالبنك.

وللتوضيح: افترض في المثال السابق أن الشريكين سعد وسعيد اتفقا أيضاً على الوصول بحصصهما معاً في رأسمال الشركة قبل انضمام سعدون إلى ٥٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي. وبالإضافة لاستخدام الحسابات الشخصية يجب أن يودع أو يسحب الشريك الفرق بشيك.

في هذه الحالة سيودع الشريكان معاً مبلغ ٣١٥٩٥ جنيه = ٥٠٠٠٠٠ - ٤٦٨٤٠٥. وسيودع الشريك سعد من هذا المبلغ ٢٥٨٠٠ جنيه = ٢٥٠٠٠٠ جنيه نصف رأسمال الشركة المستهدف - ٢٢٤٢٠٠ جنيه، بينما يخص الشريك سعيد من هذا المبلغ ٥٧٩٥ جنيه = ٢٥٠٠٠٠ جنيه نصف رأسمال الشركة المستهدف - ٢٤٤٢٠٥ جنيه.

ويمكن تحديد تلك المبالغ التي سيودعها - أو يسحبها - الشريك بسهولة كالتالي:

شركة تضامن سعد وسعيد

بيان تسوية مراكز الشركاء

قبل انضمام الشريك سعدون

البيان	الشريك سعد	الشريك سعيد	إجمالي
رأسمال الشركة المستهدف قبل انضمام سعدون:	جنيه	جنيه	جنيه
حصة الشريك سعد $2/1 \times 500000$	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
حصة الشريك سعيد $1/2 \times 500000$			
الإجمالي	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
يطرح: رصيد مراكز الشركاء في تاريخ الانضمام	(٢٢٤٢٠٠)	(٢٤٤٢٠٥)	(٤٦٨٤٠٥)
المبلغ الذي سيودعه أو يسحبه الشريك	٢٥٨٠٠	٥٧٩٥	٣١٥٩٥

وتجدر الإشارة إلى أن هذا المبلغ سيتم إثباته بجعل ح/ النقدية بالبنك مديناً بمبلغ ٣١٥٩٥ جنيه وح/ رأسمال الشركاء دائناً بنفس المبلغ.

ويمكن أيضاً أن ينتج عن اتفاق الشركاء القدامى في هذا الشأن أن يسحب أحد الشركاء - أو أكثر - مبلغاً معيناً، بينما يودع شريك - أو أكثر - مبالغ معينة، للوصول بمراكز الشركاء إلى أنصبتهم في رأسمال الشركة. فإذا افترضنا في المثال قبل السابق أن الشريكين اتفقا على أن يصبح

رأسمال الشركة قبل انضمام الشريك سعدون ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٢:٣ .
 فمعنى ذلك أن حصة الشريك سعد في رأس المال ستكون ٢٠٠٠٠٠ جنيه
 $= ٥٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٥}{٢}$. وعندئذ سوف يسحب مبلغ ٢٤٢٠٠ جنيه =
 ٢٢٤٢٠٠ - ٢٠٠٠٠٠ .

أما حصة الشريك سعيد فتبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه $= ٥٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٥}{٣}$.
 وسيكون عليه أن يودع مبلغ ٥٥٧٩٥ جنيه $= ٣٠٠٠٠٠٠ - ٢٤٤٢٠٥$ جنيه .

هذا ويتم زيادة مراكز الشركاء قبل انضمام شريك جديد بإقفال الحسابات الجارية الدائنة والقروض الدائنة وإثبات ايداع الفرق . وذلك بالقيّد التالي :

من مذكورين		
ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم	(أرباح إعادة تقويم)	xx
ح/ شهرة المحل	(زيادة قيمة الشهرة)	xx
ح/ جاري الشركاء	(ذات الرصيد الدائن)	xx
ح/ قرض الشريك	(كالتزام على الشركة للشريك)	xx
ح/ نقدية بالبنك	(إيداع الفرق)	xx
ح/ الأرباح المحتجزة	(الرصيد الدائن للأرباح المحتجزة)	xx
إلى ح/ رأسمال الشركاء	(زيادة رأسمال الشريك)	xx
ح/ رأسمال الشريك		
زيادة رأسمال الشريك بالاعتراف بأرباح إعادة التقويم وزيادة الشهرة		
واقفال الرصيد الدائن لحساب القرض والحساب الجاري وإيداع الفرق		

بينما يتم تخفيض مراكز الشركاء، قبل انضمام شريك جديد، بإقفال الحسابات الجارية المدينة والقروض المدينة وإثبات سحب الفرق بالقيّد التالي :

xx	من د/ رأسمال الشركاء د/ رأسمال الشريك إلى مذكورين	
xx	د/ أرباح وخسائر إعادة التقويم	(خسائر إعادة تقويم)
xx	د/ شهرة المحل	(تخفيض قيمة الشهرة)
xx	د/ جاري الشريك	(ذات الرصيد المدين)
xx	د/ قرض الشريك	(كدين على الشريك للشركة)
xx	د/ نقدية بالبنك	(سحب الفرق)
xx	د/ خسائر مرحلة	(الرصيد المدين للخسائر المرحلة)
إثبات تخفيض رأسمال الشريك عن طريق الاعتراف بخسائر إعادة التقويم وتخفيض الشهرة وإقفال الرصيد المدين لحساب القرض والحساب الجاري وسحب الفرق.		

٣ - المحاسبة عن انضمام شريك جديد لشركة الأشخاص القائمة:

Accounting For Admission of A Partner

كما سبق وإشرنا، فإن اتفاق الشركاء القدامى على انضمام شريك جديد للشركة القائمة يعني ببساطة انقضاء الشركة القديمة وبدء نشاط الشركة الجديدة بينهم وبين الشريك المنضم.

وفي حقيقة الأمر فإن انضمام شريك لشركة أشخاص قائمة ربما لا يؤثر في بعض الأحيان في استمرارية الشركة بقدر ملموس. وعلى سبيل المثال عادة ما ينضم شريك أو أكثر، ربما سنوياً، لشركات الأشخاص المهنية مثل مكاتب المحاسبة والمحاماة والهندسة، ومع ذلك لا يتغير أسلوب عمل الشركة أو سياساتها التشغيلية.

ومن الناحية المحاسبية يجب أن تكون هناك أسس للمحاسبة عن انضمام الشريك بما يمكن من المحاسبة عن النتائج الاقتصادية لهذا الحدث.

وبداية يجب أن يفتح حساب فوراً لرأسمال الشريك المنضم، بغض النظر عن طريقة الانضمام المتفق عليها.

وغالباً يتم الاتفاق على الاستمرار في استخدام نفس دفاتر الشركة القائمة، وإن كان الأمر لا يمنع من إمكانية الاتفاق على أقفال هذه الدفاتر واستخدام مجموعة دفترية جديدة. وإن كنا هنا سوف نفترض في معالجتنا لانضمام شريك الاستمرار في استخدام نفس المجموعة الدفترية المستخدمة قبل الانضمام.

وعملياً يمكن أن يتفق الشركاء على أن يكون انضمام الشريك الجديد عن طريق شراء حصة من بعض أو كل الشركاء القدامى، أو عن طريق استثمار أصول جديدة في الشركة.

ومحاسبياً سيؤثر الانضمام بشراء حصة في حساب رأسمال الشركاء فقط، بينما يؤدي الانضمام باستثمار أصول جديدة إلى زيادة كلاً من صافي أصول الشركة وإجمالي رأسمال الشركة ولذلك تختلف قواعد المحاسبة نظرياً وعملياً باختلاف طريقة الانضمام. وهذا ما سنعرض له في الصفحات التالية:

١/٣- الانضمام عن طريق شراء حصة من الشركاء القدامى:

Admission by Purchasing a Partner's Interest

محاسبياً ينظر لانضمام الشريك عن طريق شراء حصة من الشركاء القدامى على أنه عملية أو مبادلة شخصية بين شريك أو أكثر من الشركاء القدامى من ناحية، والشريك المنضم من ناحية أخرى.

ومن البديهي أن الشريك المنضم سيدفع مبلغاً معيناً للشركاء القدامى مقابل الحصة التي تتازلوا عنها له، أو بمعنى آخر الحصة التي اشتراها هو منهم. وطبيعياً أن يكون هذا المبلغ محل تفاوض بين الطرفين. ولذلك فيمكن أن يساوي المبلغ المدفوع الحصة المشتراة أو يزيد عنها أو يقل عنها. ولكن في جميع الأحوال فإن هذا المبلغ يدفعه الشريك المنضم

مباشرة للشركاء القدامى، الذين تنازلوا له عن جزء من حصصهم في رأس المال.

ومحاسبياً فإن إثبات شراء الشريك المنضم لحصة من الشركاء القدامى يعني أن هذا الشريك أصبح من أصحاب حقوق الملكية، وله حق في أرباح وخسائر الشركة بعد الانضمام، وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها مع الشركاء القدامى.

ومحاسبياً، فإن سداد الشريك المنضم للمبلغ المدفوع، مقابل الحصة المشتراة من الشركاء القدامى، مباشرة لهؤلاء الشركاء لا يعتبر عملية من عمليات التبادل الخاصة بشركة الأشخاص، ولذلك لن يتم الاعتراف بواقعة السداد هذه في دفاتر الشركة. وإنما سيتم إثبات تنازل الشركاء القدامى عن جزء من حصصهم في رأس المال إلى الشريك المنضم فقط، وهذا ما سنوضحه في الصفحات التالية:

١/١/٣- المحاسبة عن شراء الشريك المنضم للحصة:

تقضي أسس المحاسبة عن شراء الحصة أن يتم الاعتراف في دفاتر الشركة فقط بتنازل الشركاء القدامى، عن جزء من حصصهم في رأسمال الشركة، للشريك المنضم. وذلك بجعل د/ رأسمال الشركاء القدامى مديناً مقابل جعل د/ رأسمال الشريك المنضم دائناً.

ويترتب على هذا القيد عدم تغيير أيًا من إجمالي أصول الشركة أو إجمالي الالتزامات أو إجمالي رأسمال الشركاء، أو حتى أي حساب من حسابات الأصول والالتزامات هذه بعد انضمام الشريك عما كان عليه قبل انضمامه، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٥): في ٢٠٠٣/١/١ اتفق مروان وعرفات على انضمام صائب لشركة التضامن القائمة بينهما على أن يدفع مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لهما مناصفة مقابل تنازل كل منهما عن ثلث حصته في رأسمال الشركة وقدرها ٣٠٠٠٠ جنيه على أن يكون له ثلثي رأسمال الشركة والأرباح والخسائر بعد الانضمام.

والمطلوب: إثبات انضمام الشريك صائب للشركة.

الحل

* حصة الشريكين في رأسمال الشركة = $2 \times 30000 = 60000$ جنيه

* قيمة الحصة التي اشتراها صائب من كل منهما:

الحصة المشتراة من عرفات = $\frac{1}{3} \times 30000 = 10000$ جنيه

الحصة المشتراة من مروان = $\frac{1}{3} \times 30000 = 10000$ جنيه

* يتم إثبات التنازل من القدامى للمنضم بجعل حساب رأسمالهما مديناً وحساب رأسماله دائناً كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من حـ/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك عرفات ١٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك مروان إلى حـ/ رأسمال الشركاء حـ/ رأسمال الشريك صائب إثبات تنازل الشريكين عرفات ومروان عن ثلث حصصهما في رأس المال للشريك صائب	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
----------	---	-------	-------

ويتضح من هذا المثال أن المبلغ الذي دفعه المنضم صائب للشريكين القدامى عرفات ومروان، وقدره ٢٠٠٠٠ جنيه، يساوي الحصة المشتراة منهما، أي ٢٠٠٠٠ جنيه.

وكما سبق وأوضحنا فإن الشريكين عرفات ومروان سوف يتنازلان عن حصة قيمتها الجارية، أو السوقية العادلة، في تاريخ التنازل ٢٠٠٠٠ جنيه. ومعنى ذلك أن مادفعه الشريك المنضم صائب يساوي القيمة العادلة للحصة المشتراة. ولكن ماذا لو اختلفت هذه القيمة عن المبلغ المدفوع؟ لا شك أنه ستكون هناك أسباب تفسر الفرق، ولا شك أيضاً أن إجراءات

المحاسبة عن شراء الحصة سوف تختلف أيضاً، ولكن فيما يتعلق بهذا الفرق فقط، أما الاعتراف بالانضمام فسيظل عن طريق جعل حـ/ رأسمال الشركاء القدامى مديناً مقابل جعل حـ/ رأسمال الشريك المنضم دائناً بالحصة المشتراة. وهذا ما سنوضحه في الصفحات التالية.

٢/١/٣- اختلاف مقابل شراء الحصة عن قيمتها العادلة:

القاعدة أنه إذا قام الشركاء القدامى بقياس صافي أصول الشركة بالقيمة السوقية العادلة، ثم قاموا بتسوية مراكزهم المالية في تاريخ انضمام الشريك الجديد أن تتساوى القيمة العادلة للحصة المتنازل عنها للشريك المنضم مع المبلغ الذي سيدفعه لهم خارج الشركة.

ومع ذلك يمكن أن يختلف المبلغ المدفوع مقابل شراء الحصة عن القيمة العادلة لهذه الحصة، وستكون الأسباب خاصة بالشريك المنضم أو الشركاء القدامى.

فإذا فرضنا في المثال السابق أن القيمة العادلة للحصة التي اشتراها صائب تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، ومع ذلك أمكن صائب من خلال التفاوض مع عرفات ومروان أن يدفع لهما ١٥٠٠٠ جنيه، وهو مبلغ أقل من الحصة المشتراة.

في هذه الحالة إما أن يكون لصائب أسم تجاري أو سمعة مثلاً، أي لديه شهرة سوف تسهم إيجاباً في الشركة بعد انضمامه، مما أقنع الشركاء القدامى بقبول مبلغاً قدره ١٥٠٠٠ جنيه فقط مقابل التنازل عن حصة قيمتها العادلة ٢٠٠٠٠ جنيه، أو أن الشريك صائب يرى أن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة في تاريخ الانضمام مبالغ فيها، أي أن صافي الأصول مقوم بأكثر من قيمته الجارية في تاريخ الانضمام، وأن الشريكين عرفات ومروان لو أعادا تقويم صافي أصول الشركة بطريقة أكثر دقة، أو بالاستعانة بخبير متخصص فإن القيمة العادلة للحصة المشتراة ستكون ١٥٠٠٠ جنيه فقط.

وأياً كان السبب في زيادة القيمة العادلة للحصة المشتراة عن المبلغ المدفوع مقابل شراء هذه الحصة، شهرة المنضم، أو زيادة القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة عن القيمة العادلة، فلن يتغير قيد إثبات انضمام الشريك صائب للشركة وسيظل كما هو بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه قيمة الحصة المشتراة.

وإذا افترضنا العكس وأن الشريك صائب سيدفع لهما مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه مثلاً، أي مبلغ يزيد عن القيمة العادلة للحصة المشتراة وقدره ٢٠٠٠٠ جنيه، فمعنى ذلك ببساطة إما أن هناك شهرة محل غير ظاهرة للشركة، أو أن صافي الأصول الملموسة يظهر بقيمة دفترية أقل من القيمة العادلة، فلن يتغير أيضاً قيد إثبات انضمام الشريك صائب للشركة، ولن يتغير المبلغ نفسه وسيظل ٢٠٠٠٠ جنيه، قيمة الحصة المشتراة.

٢/٣- الانضمام عن طريق استثمار أصول جديدة في الشركة:

Admission by an Investment of New Assets

في حالة انضمام شريك جديد لشركة قائمة عن طريق تقديم استثمار في أصول إضافية لأصول الشركة القائمة، فمحاسبياً تعتبر هذه العملية معاملة أو مبادلة بين الشريك الجديد والشركة نفسها، وليست عملية بين القدامى والمنضم خارج الشركة، كما هو الحال في انضمام شريك بشراء حصة من الشركاء القدامى، كما أوضحنا سلفاً.

ومحاسبياً فإن انضمام شريك عن طريق تقديم استثمارات في أصول جديدة، أو باختصار انضمام شريك بالاستثمار، فإن عملية الانضمام ستؤدي بالضرورة إلى زيادة صافي أصول وإجمالي رأسمال شركة الأشخاص معاً. ودائماً سيكون الاعتراف بالانضمام هنا بجعل حسابات الأصول مدينة وحسابات رأسمال الشركاء دائنة، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٦): محمد ومحمود شريكان في شركة تضامن برأسمال إجمالي ٢٠٠٠٠٠ جنيه يوزع بينهما بالتساوي. وتوزع الأرباح والخسائر بينهما

بنسبة ٦: ٤ وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفقا مع الشريك حودة على الانضمام للشركة على أن يدفع مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بشيك، ويكون له ثلث رأسمال الشركة والأرباح والخسائر.

والمطلوب: إثبات انضمام الشريك حودة وبيان الأثر على أصول وخصوم الشركة.

الحل

(أ) يتم الاعتراف بانضمام الشريك حودة بجعل ح/ النقدية بالبنك مدينا وح/ رأسماله دائنا بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ رأسمال الشركاء ح/ رأسمال الشريك حودة إثبات انضمام الشريك حودة بتقديم استثمار إضافي للشركة	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
----------	---	--------	--------

(ب) كانت معادلة الميزانية قبل انضمام الشريك حودة كالتالي:

الأصول = الخصوم

٢٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠ رأسمال الشريكين محمد، أحمد

ولأن الشريك حودة قدم أصولاً قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ثلث رأسمال الشركة الإجمالي البالغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه أي ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، فتصبح معادلة الميزانية كالتالي:

الأصول = الخصوم

٣٠٠٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠٠٠ رأسمال الشركاء محمد وأحمد

وحودة

لقد افترضنا في هذا المثال المبسط أن الشريك المنضم حودة قد قدم أصولاً قيمتها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل حصه في رأس المال قدرها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه،

بمعنى أن القيمة السوقية العادلة للاستثمارات المقدمة من الشريك تساوي حصته في رأسمال الشركة بعد انضمامه.

وفي حقيقة الأمر فإن هذا افتراض نظري إلى حد ما، إذ غالباً ما تختلف القيمة العادلة للأصول المقدمة من الشريك المنضم عن حصته في رأسمال الشركة. وإن حدث هذا الاختلاف، وكان صافي أصول شركة الأشخاص قبل الانضمام مقاساً بالقيمة العادلة وظاهراً بها في الدفاتر - كما نعتقد دائماً - قبل الانضمام، فإن سبب الاختلاف سيكون إما علاوة Bonus للشركاء القدامى أو علاوة للشريك المنضم، وبالتالي يلزم استخدام وتطبيق القواعد المحاسبية الملزمة للمحاسبة عن الانضمام بعلاوة، وهذا ما سنوضحه في الصفحات التالية:

١/٢/٣- حالة العلاوة للشركاء القدامى: Bonus to Old Partners

يمكن، ولأسباب شخصية أو موضوعية، أن يشترط الشركاء القدامى على الشريك المنضم منحهم علاوة مقابل انضمامه للشركة. وينظر القدامى لهذه العلاوة كتعويض Compensation لهم عن المجهود الذي بذلوه في الشركة لمدة، قد لا تكون قصيرة، قبل انضمام الشريك الجديد.

ومحاسبياً يوجد عاملان يبرران اتجاه الشركاء القدامى نحو طلب العلاوة من الشريك المنضم نوجزهما على النحو التالي:

أ) العامل الأول: أن إجمالي رأسمالهم قبل الانضمام يساوي القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة وهي أقل من القيمة السوقية العادلة بمعنى أن هناك أرباح رأسمالية غير محققة، وحيث سيكون للشريك المنضم بالطبع نصيب في هذه الأرباح أن تحققت مستقبلاً، لذلك فإن تعويضه للشركاء القدامى الآن عند انضمامه بمنحهم علاوة سيكون منطقياً. بمعنى أن العلاوة ستقابل الزيادة في القيمة السوقية العادلة غير الظاهرة بالدفاتر عن القيمة الدفترية لصافي الأصول.

ب) العامل الثاني: أن شركة الأشخاص يمكن أن تكون مربحة، بمعنى أن لديها شهرة محل، ولأن هذه الشهرة غير معترف بها فلم تنعكس في

صافي أصول، ومن ثم إجمالي رأسمال الشركة. وإن كان هذا هو الوضع، فإن الشريك المنضم عادة ما يكون مستعداً لدفع العلاوة للشركاء القدامى لغرض أن ينضم للشركة ويصبح شريكاً معهم.

ومعنى ما سبق أن حالة العلاوة من المنضم للشركاء القدامى توجد إذا ما زادت القيمة العادلة للاستثمار المقدم من الشريك المنضم عن حصته في رأس المال.

ومحاسبياً سيتم الاعتراف بالعلوة للشركاء القدامى بزيادة أرصدة حسابات رأسمالهم. ويتم تخصيصها عليهم وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بينهم قبل انضمام الشريك الجديد، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٧): حازم وحسام شريكان متضامنان في شركة تضامن حازم وحسام التي يبلغ رأسمالها ١٢٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بالتساوي، ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٦: ٤. وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفقا مع صبري على أن ينضم للشركة بحيث يدفع ٨٠٠٠٠ جنيه بشيك مقابل أن يكون له ربع رأسمال الشركة والأرباح والخسائر. والمطلوب: إثبات انضمام الشريك صبري للشركة.

الحل

تقضي قواعد المحاسبة عن انضمام الشريك صبري للشركة، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف بالانضمام وعلوة رأس المال للشركاء القدامى، بما يلي:

أ) يتم تحديد إجمالي رأسمال الشركة بعد الانضمام، وذلك بجمع قيمة الاستثمار الذي قدمه الشريك المنضم صبري إلى رأسمال الشركة قبل انضمامه كالتالي:

جنيه

إجمالي رأسمال الشركاء القدامى ١٢٠٠٠٠

يضاف: المبلغ الذي استثمره الشريك المنضم ٨٠٠٠٠

إجمالي رأسمال الشركة بعد الانضمام ٢٠٠٠٠٠

=====

(ب) يتم تحديد حصة الشريك المنضم في إجمالي رأسمال الشركة بعد الانضمام كالتالي:

حصة الشريك صبري في رأسمال الشركة =

$$٢٠٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ٥٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وهو المبلغ الذي سيجعل به حـ/ رأسمال الشريك المنضم صبري دائناً.

(ج) يتم تحديد مبلغ علاوة رأس المال للقدامى كالتالي:

علاوة رأس المال للقدامى = الاستثمار المقدم من الشريك المنضم

- حصته في رأسمال الشركة بعد الانضمام

$$= ٨٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويمثل مبلغ علاوة رأسمال القدامى ما سيتمّ تعليته على حسابات رأسمالهم، وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل انضمام الشريك الجديد.

(د) يتم تخصيص علاوة رأس المال على الشركاء القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة كالتالي:

نصيب الشريك حازم من علاوة رأس المال =

$$١٨٠٠٠ \text{ جنيه} = ٦ \times ٣٠٠٠٠$$

نصيب الشريك حسام من علاوة رأس المال =

$$١٢٠٠٠ \text{ جنيه} = ٤ \times ٣٠٠٠٠$$

هـ) ويتم الاعتراف بانضمام الشريك الجديد صبري، وعلاوة رأس المال للشركاء القدامى، بجعل حسابات الأصول المقدمة من الشريك المنضم مدينة وحساب رأس مال الشريك المنضم دائناً بحصته في رأس المال، وحساب رأسمال الشركاء القدامى دائناً بالعلاوة، كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من حـ/ النقدية بالبنك إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٥٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك صبري ١٨٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك حازم ١٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك حسام إثبات انضمام الشريك صبري وعلاوة رأس المال للشريكين حازم وحسام	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
----------	---	-------	-------

٢/٢/٣- حالة العلاوة للشريك المنضم: Bonus To New Partner

قياساً على الحالة السابقة، يمكن القول ببساطة أن علاوة رأس المال للشريك المنضم هي الفرق بين قيمة الاستثمار الذي يقدمه وحصته في رأس المال، باعتبار أنه سوف يحصل على حصة في رأس المال أكبر من القيمة العادلة للاستثمار، أو صافي الأصول، التي سيقدمها للشركة المنضم إليها.

وعملياً فإن الشريك المنضم يقدم استثماراً أقل من الحصة التي سيحصل عليها في رأس المال إذا توافر عاملان، وهما:

أ) إذا كان هذا الشريك لديه موارد أو سمعة تحتاجها الشركة. وعلى سبيل المثال قد يكون الشريك المنضم هو المصدر المتوافر أمام الشركاء القدامى لإمداد الشركة بالسيولة المطلوبة لمواجهة حالة تعثر مالي تمر به أو موشكة عليه، أو هو القادر على إمداد الشركة بـموارد

تحتاجها عمليات التوسع في النشاط مستقبلاً. ويمكن أيضاً أن يكون لدى هذا الشريك خبرة متميزة في مجال النشاط الذي تمارسه الشركة، كما هو الحال في مكاتب المحاسبة والمحاماة والمستشفيات الخاصة. ويمكن التعبير عن كل ذلك ببساطة بأن أسم وسمعة، أو شهرة، الشريك المنضم سبب كاف لمنحه حصة أكبر من القيمة العادلة للاستثمار المقدم منه، أي منحه علاوة.

ب) أو/ وإذا كانت القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة قبل الانضمام تزيد عن القيمة السوقية العادلة المناظرة، بمعنى أنه لو أعيد تقويم صافي أصول الشركة فسوف تكون هناك خسائر إعادة تقويم يخفض بها رأسمال الشركاء القدامى، ولذلك فقد وافق القدامى على انضمام الشريك الجديد باستثمار تقل قيمته السوقية العادلة عن الحصة التي سيحصل عليها هذا المنضم من رأسمال الشركة بعد الانضمام.

وتنضي قواعد المحاسبة عن الانضمام في هذه الحالة بتخفيض أرصدة حسابات رأسمال الشركاء القدامى بجعلها مدينة بمقدار نصيب كل منهم من علاوة المنضم حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بينهم قبل انضمام الشريك الجديد، مع جعل حسابات الأصول المقدمة من المنضم مدينة أيضاً وحساب رأسماله دائناً، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٨): افترض في المثال السابق أن الشريك صبري سوف يقدم مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بشيك مقابل أن يكون له ٢٥% من رأسمال الشركة بعد الانضمام، مفترضين أن باقي بيانات المثال السابق كما هي.

والمطلوب: إثبات انضمام الشريك صبري.

الحل

لإثبات انضمام الشريك صبري، والاعتراف بعلاوة رأسماله، سوف نتبع الخطوات الأربعة السابق ذكرها في حل المثال السابق، كالتالي:

أ) يتم تحديد إجمالي رأسمال الشركة بعد انضمام صبري على النحو التالي:

جنيه	
١٢٠٠٠٠	إجمالي رأسمال الشركاء القدامى
٢٠٠٠٠	يضاف: المبلغ الذي استثمره الشريك المنضم
١٤٠٠٠٠	إجمالي رأسمال الشركة بعد الانضمام
=====	

ب) يتم تحديد حصة الشريك المنضم في إجمالي رأسمال الشركة بعد الانضمام كالتالي:

حصة الشريك صبري في رأسمال الشركة =

$$١٤٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ٣٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ج) يتم تحديد مبلغ العلاوة للمنضم كالتالي:

علاوة رأسمال المنضم = حصته في رأس المال - الاستثمار المقدم منه

$$= ٣٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

د) يتم تخصيص علاوة رأسمال المنضم على الشريكين القدامى بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما قبل الانضمام كالتالي:

$$\text{نصيب الشريك حازم من العلاوة} = ١٥٠٠٠ \times ٦ = ٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك حسام من العلاوة} = ١٥٠٠٠ \times ٤ = ٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

هـ) ويتم الاعتراف بانضمام الشريك الجديد صبري وعلاوة رأسماله بجعل حسابات الأصول المقدمة منه وحساب رأسمال الشركاء القدامى مدينة، مقابل جعل حساب رأسماله دائناً كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ٩٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حازم ٦٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حسام إلى ح/ رأسمال الشركاء ٣٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك صبري إثبات انضمام الشريك صبري وعلاوة رأسماله من الشريكين حازم وحسام	٢٠٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٣٥٠٠٠
----------	---	-------------------------

٤ - المحاسبة عن انفصال شريك:

Accounting for Withdrawal of A Partner

عملياً يمكن أن ينفصل الشريك من الشركة إرادياً ببيع حصته في صافي أصول الشركة، أو ينفصل مرغماً، كأن يصل إلى سن التقاعد الإجباري، أو يتوفى.

وانفصال الشريك ذو تأثير على استمرارية الشركة مثل انضمام شريك، فتحقق إحدى الحالتين يوجب إنتهاء الشركة القائمة وخاصة إذا كانت مكونة من شريكين وانسحب أو توفي أحدهما. رغم أنه من المعتاد في كثير من الأحيان أن يتفق الشركاء الباقين على استمرار الشركة بعد انفصال أحد الشركاء. وبناءاً على ذلك فإن المحاسبة عن انفصال شريك تركز فقط على تسجيل الآثار الاقتصادية لانفصال أحد الشركاء.

وتتطلب قواعد المحاسبة عن انفصال شريك أن يتم قياس حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال بالقيمة السوقية العادلة، وتنفيذ ما اتفق عليه الشركاء عند تكوين الشركة بشأن ما يجب اتباعه في حالة وفاة أو انفصال أحدهم، بما في ذلك طريقة سداد حقوق الشريك المنفصل أو المتوفى. وهذه القواعد ستكون محور دراستنا في الصفحات التالية:

١/٤ - قياس حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال:

من البديهي أن يتم حصر وقياس حقوق الشريك المنفصل، أو ورثة الشريك المتوفى، في تاريخ الانفصال أو الوفاة. وتمثل هذه الحقوق صافي ما للشريك المنفصل في الشركة في تاريخ انفصاله.

ومن حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال، نصيبه في التوزيع غير المباشر (مرتّب، مكافأة، عمولة، فائدة رأس المال) وكذا التوزيع المباشر للأرباح والخسائر، عن الفترة من بداية الفترة المحاسبية حتى تاريخ الانفصال، رصيد حسابه الجاري الدائن، رصيد القرض الذي اقترضته الشركة منه والفائدة المستحقة عليه، رأسماله، نصيبه في أرباح إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة، ونصيبه في الأرباح المحتجزة.

أما أهم المستحقات على الشريك في تاريخ انفصاله؛ رصيد مسحوباته، الفائدة المستحقة على هذه المسحوبات، القرض المدين، الفائدة المستحقة على القرض المدين، نصيبه في خسائر إعادة تقويم الأصول، نصيبه في الخسائر المرحلة، ورصيد حسابه الجاري المدين.

وبديهي أن الشريك المنفصل بسبب الوفاة سوف يستحق لورثته نصيب في ناتج تصفية بوليصة التأمين على حياته لصالح الشركة.

وفيما يلي سنوضح كيفية قياس حقوق الشريك المنفصل أو المتوفى ببعض التفصيل:

١/١/٤ - نصيب الشريك المنفصل من التوزيعات غير المباشرة والمباشرة للأرباح والخسائر:

تشمل التوزيعات غير المباشرة، التي يمكن أن يكون للشريك المنفصل نصيب فيها، مرتّب الشريك، مكافأة الشريك، وفائدة رأسمال الشريك. ويتم إثبات استحقاق هذه التوزيعات بجعل حساب المرتّب أو المكافأة أو فائدة رأس المال مدينًا مقابل جعل حساب الشريك المنفصل

دائناً. على أن نقفل هذه البنود في نهاية الفترة في حساب توزيع الأرباح والخسائر، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٨): رضا وبلال وميتو شركاء في شركة تصامم يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٤ : ٣ وينص عقد الشركة على منح الشريك رضا مرتباً سنوياً ١٢٠٠٠ جنيه يسدد على مرتين في ٧/١، ١٢/٣١ ومكافأة ٢٥% من الربح بعد المكافأة والمرتب وفائدة رأس المال بنسبة ٦% على رصيد رأسمال الشركاء في بداية السنة

فإذا علمت أن الشريك رضا قد انفصل في ٢٠٠٢/١٠/١ وبلغت أرباح الفترة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١ ما يساوي ٦٠٠٠٠ جنيه، وكان رأسمال الشركة في ٢٠٠١/١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه موزع بالتساوي بين الشركاء.

والمطلوب: قياس وإثبات حقوق الشريك المنفصل من التوزيع المباشر وغير المباشر للأرباح والخسائر.

الحل

- فائدة رأس المال للشريك المنفصل عن المدة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١:

$$٤٥٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٩}{١٢} \times \frac{١}{٣} \times ٦\% \times ٣٠٠٠٠٠$$

- مرتب الشريك المنفصل عن المدة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١:

$$٩٠٠٠ \text{ جنيه} = \frac{٩}{١٢} \times ١٢٠٠٠$$

وبديهياً أنه كان قد تم إثبات سداد نصف المرتب السنوي في ٧/١ وقدره ٦٠٠٠ جنيه، أو تم تعلينته على حساب جاري الشريك في ذلك التاريخ. ولذلك يكون مستحقاً له في تاريخ الانفصال مبلغ ٣٠٠٠ جنيه عبارة عن مرتبه عن المدة من ٧/١ - ٢٠٠٢/١٠/١.

• مكافأة الشريك المنفصل:

جنيه		
٦٠٠٠٠	جنيه	الربح القابل للتوزيع
	٩٠٠٠	يطرح: المرتب
		فائدة رأس المال
		٩
	١٣٥٠٠	$\frac{9}{12} \times 30000$
(٢٢٥٠٠)		١٢
٣٧٥٠٠		الربح قبل المكافأة
=====		

$$\text{مبلغ المكافأة} = \frac{25}{125} \times 37500 = 7500 \text{ جنيه}$$

• نصيب الشريك المنفصل من التوزيع المباشر للأرباح والخسائر:

$$\text{الربح بعد المكافأة} = 37500 - 7500 = 30000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك رضا} = \frac{3}{10} \times 30000 = 9000 \text{ جنيه}$$

• ويتم إثبات حقوق الشريك المنفصل من التوزيع غير المباشر والمباشر للأرباح والخسائر كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١	من مذكورين		
	ح/ مرتب الشريك رضا		٣٠٠٠
	ح/ فائدة رأسمال الشريك رضا		٤٥٠٠
	ح/ مكافأة الشريك رضا		٧٥٠٠
	ح/ توزيع الأرباح والخسائر		٩٠٠٠
	إلى ح/ الشريك المنفصل رضا	٢٤٠٠٠	
	إثبات حقوق الشريك المنفصل رضا من		
	المرتب والمكافأة وفائدة رأس المال		
	وأرباح الفترة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١		

ولقد افترضنا في هذا المثال أن الشريك رضا قد انفصل في ٢٠٠٢/١٠/١ أي أثناء السنة المالية، كما افترضنا أيضاً أن ربح الفترة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١ يبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه. ولكن الممارسة العملية لن تكون بهذه البساطة فيما يتعلق تحديداً بنتيجة الفترة من ١/١ - ٢٠٠٢/١٠/١. إذ يجب أن يتفق الشركاء على كيفية تحديد ربح أو خسارة الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال.

وفي هذا الصدد يمكن للشركاء أن يتفقوا على بديل من عدة بدائل ممكنة لهذا الغرض. ومن هذه البدائل أن يتم إعداد قائمة دخل عن الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانفصال، وهو أمر أصبح سهلاً على المحاسبين خاصة بعد وجود قواعد ومعايير محاسبية لإعداد القوائم المالية الفترية أو المرحلية Interim Financial Statements. وفي هذه الحالة يتم إقفال رصيد الحساب الختامي في حساب التوزيع. ويتم توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل.

والبديل الثاني أن يتفق الشركاء على الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية، ويتم إعداد قوائم مالية سنوية للشركة، ثم يتم تحديد نصيب الفترة من بداية السنة المالية حتى تاريخ الانفصال بنسبة هذه الفترة إلى السنة المالية ككل، مفترضين طبعاً استمرار تدفق الدخل على مدار السنة المالية بنفس المعدل، وهو بلا شك افتراض ليس بالضرورة صحيحاً.

وفي مثالنا السابق، سيتم توزيع دخل السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بنسبة ٣/٩ لتحديد الربح (الخسارة) القابل للتوزيع قبل الانفصال، كما سيتضح من المثال التالي:

مثال (٩): افترض في المثال السابق أن الشركاء اتفقوا على توزيع صافي ربح أو خسارة السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بنسبة الفترة الزمنية قبل وبعد الانفصال، على ألا تعد القوائم المالية إلا في ٢٠٠٢/١٢/٣١، وأن يستمر الشريكان بلال وميتو بعد الانفصال ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٤:٣، وأن ميزان المراجعة بعد التسوية للشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كان كالتالي:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أسم الحساب
٦٠٠٠٠		مخزون البضاعة
	٤٠٠٠٠٠	مبيعات
١٠٠٠٠		مردودات ومسموحات مبيعات
٣٧٠٠٠٠		أصول ثابتة
	٥٠٠٠٠	مجمع إهلاك أصول ثابتة
١٠٠٠٠		مصاريف إدارية وتمويلية بما فيها الإهلاك
	٣٠٠٠٠٠	رأسمال الشركاء
٣٠٠٠٠٠		تكلفة المبيعات
٧٥٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	

والمطلوب: إعداد قائمة الدخل للشركة وكذا حساب التوزيع عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل

* يتم إعداد قائمة الدخل للشركة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

شركة تضامن رضا وبلال وميتو

قائمة الدخل عن السنة المنتهية

في ٢٠٠٢/١٢/٣١

جنيه	جنيه	
	٤٠٠٠٠٠	المبيعات
		يطرح:
	١٠٠٠٠	مردودات ومسموحات المبيعات
	<hr/>	
٣٩٠٠٠٠		صافي المبيعات
		يطرح:
(٣٠٠٠٠٠)		تكلفة المبيعات
<hr/>		
٩٠٠٠٠		مجمّل الربح
		يطرح:
(١٠٠٠٠)		مصاريف إدارية وتمويلية
<hr/>		
٨٠٠٠٠		صافي الربح القابل للتوزيع

=====

- يتم توزيع صافي ربح السنة القابل لتوزيع بنسبة ٩ : ٣ ويكون ربح الفترة ما قبل الانفصال ٦٠٠٠٠ جنيه $= ٨٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{٩}$ ، أما ربح الفترة ما بعد الانفصال فيبلغ $٢٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ \times \frac{١٢}{٣}$. ويتم إعداد حساب التوزيع عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كحساب توزيع مجزأ مستخدمين نفس بيانات المثال رقم (٨) كالتالي:

شركة تضامن رضا وبلال وميتو

حساب توزيع الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

البيان	١٠/١ ١٢/٣١	١/١ ٩/٣٠	البيان	١٠/١ ١٢/٣١	١/١ ٩/٣٠
من حـ/الأرباح والخسائر	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	إلى حـ/ مرتب الشريك رضا	-	٩٠٠٠
			إلى حـ/ مكافأة الشريك رضا	-	٧٥٠٠
			إلى حـ/ فائدة رأسمال الشركاء		
			٤٥٠٠ رضا	-	٤٥٠٠
			٦٠٠٠ بلال	١٥٠٠	٤٥٠٠
			٦٠٠٠ ميتو	١٥٠٠	٤٥٠٠
			إلى حـ/ جاري الشركاء	١٧٠٠٠	٢١٠٠٠
			٢١٧١٤ بلال		
			١٦٢٨٦ ميتو		
			إلى حـ/ الشريك المتفصل رضا	-	٩٠٠٠
	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

ويلاحظ على هذا الحل أنه قد تم توزيع ربح الفترة ما بعد انفصال الشريك رضا حسب شروط استمرار العقد بين بلال وميتو، بمعنى أن يتم حساب فائدة على رأس المال بمعدل ٦% سنوياً وتوزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٤: ٣. ولذلك بلغت فائدة رأس المال للشريك بلال بعد انفصال رضا ١٥٠٠ جنيه (٣٠٠٠٠٠ × ٣/١ × ٦% × ١٢/٣)، كما تم حساب فائدة رأس المال للشريك ميتو بنفس الطريقة. أما فائدة رأسمال هذين الشريكين قبل انفصال الشريك رضا فتم حسابها بنفس طريقة حساب فائدة رأسمال

الشريك رضا عن المدة من ١/١ - ١٠/١ أي $٣٠٠٠٠٠ \times \frac{٣}{١} \times ٦\%$
 $\times \frac{١٢}{٩}$.

أما نصيب الشريك بلال من التوزيع المباشر للأرباح والخسائر وقدره ٢١٧١٤ جنيه فيكون من شقين. ما قبل الانفصال $(٣٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{٤})$ مضافاً إليه ما بعد الانفصال $(١٧٠٠٠ \times \frac{٧}{٤})$ أي ١٢٠٠٠ جنيه + ٩٧١٤ جنيه. وبالمثل فقد تم حساب نصيب الشريك ميتو. حيث نصيبه الإجمالي في التوزيع المباشر يبلغ ١٦٢٨٦ جنيه $= (٣٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{٣}) + (١٧٠٠٠ \times \frac{٧}{٣})$.

هذا ويمكن للشركاء الاتفاق على أن يحصل الشريك المنفصل على حقوقه المحددة من بداية الفترة حتى تاريخ الانفصال من التوزيعات غير المباشرة كالمرتّب وفائدة رأس المال وفائدة القرض منه مثلاً، على أن يتحدد نصيبه في الربح القابل للتوزيع على أساس تقديري أو حكمي قياساً على نتائج أعمال الشركة في آخر خمس أو أربع سنوات مالية مثلاً. على أن تستقطع التوزيعات غير المباشرة من هذا النصيب، ثم يوزع الباقي منه كتوزيع مباشر عليه. ويترتب على ذلك أن تعد الشركة - المستمرة - قائمة دخلها في نهاية السنة المالية ثم تحمل على حساب توزيع الأرباح والخسائر نصيب الشريك المنفصل الحكمي من الأرباح والخسائر، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٠): افترض في مثال (٨) أن الشركاء اتفقوا على تحديد نصيب الشريك المنفصل رضا من أرباح وخسائر السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على أساس متوسط نتيجة أعمال الشركة آخر خمس سنوات. فإذا علمت أن نتائج أعمال الشركة عن آخر خمس سنوات كانت كالتالي: ١٠٠٠٠٠، ١٢٠٠٠٠، ٩٠٠٠٠، (٣٠٠٠٠)، ١٢٠٠٠٠ جنيه بدءاً من سنة ١٩٩٧ حتى سنة ٢٠٠١ على التوالي.

المطلوب: تحديد وتسوية نصيب الشريك المنفصل في أرباح وخسائر السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ إذا انفصل في ٢٠٠٢/١٠/١.

الحل

* يتم حساب متوسط أرباح (خسائر) الشركة عن آخر خمس سنوات كالتالي:

متوسط الأرباح والخسائر السنوية =

$$\frac{120000 + 30000 - 90000 + 120000 + 100000}{5 \text{ سنوات}}$$

$$= 80000 \text{ جنيه سنوياً.}$$

• يتم تحديد نصيب الشريك المنفصل من متوسط الأرباح والخسائر السنوية عن المدة من ١/١ - ٢٠٠٢/٩/٣٠ كالتالي:

نصيب الشريك المنفصل رضا من أرباح وخسائر سنة ٢٠٠٢ =

$$18000 \text{ جنيه} = \frac{3}{10} \times \frac{9}{12} \times 80000$$

• يتم إثبات نصيب الشريك المنفصل في ١/١٠/٢٠٠٢ من ربح سنة ٢٠٠٢ وذلك بجعل حساب نصيبه المقدر في الأرباح والخسائر مديناً وحسابات مرتبه ومكافآته وفائدة رأسماله دائنه، على أن يسوى الفرق في حسابه الجاري، الذي سيقفل بعد ذلك في حساب الشريك المنفصل كما سنوضح بعد قليل، كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١	من مذكورين	
	ح/ نصيب الشريك المنفصل في الأرباح والخسائر	١٨٠٠٠
	ح/ جاري الشريك المنفصل رضا إلى مذكورين	٣٠٠٠
	ح/ مرتب الشريك المنفصل رضا	٩٠٠٠
	ح/ مكافأة الشريك المنفصل رضا	٧٥٠٠
	ح/ فائدة رأسمال الشريك المنفصل رضا	٤٥٠٠
	إثبات النصيب المقدر للشريك المنفصل في أرباح السنة وإقفال حسابات مرتبه ومكافآته وفائدة رأسماله	

* وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ وعند إعداد ح/ توزيع الأرباح والخسائر للشركة المستمرة بين بلال وميتو اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣/٤ سيتم إقفال ح/ النصيب المقدّر للشريك المنفصل في ح/ توزيع الأرباح والخسائر بجعل الحساب الأول دائناً وحساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ توزيع الأرباح والخسائر إلى ح/ النصيب المقدّر للشريك المنفصل في الأرباح والخسائر إقفال النصيب المقدّر للشريك المنفصل في حساب توزيع الأرباح والخسائر	١٨٠٠٠	١٨٠٠٠
------------	--	-------	-------

• وغني عن القول بأن حساب توزيع الأرباح والخسائر سوف يعد لتوزيع الربح (أو الخسارة) القابل للتوزيع الفعلي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١. ومن البديهي أنه لن يحتوي على أية توزيعات خاصة بالشريك المنفصل رضا. بمعنى أنه إذا حققت الشركة ربحاً قابلاً للتوزيع عن سنة ٢٠٠٢ قدره ٩٥٠٠٠ جنيه مثلاً، فسوف يستقطع منه ١٨٠٠٠ جنيه ويوزع الباقي وقدره ٧٧٠٠٠ جنيه على الشريكين بلال وميتو.

ونحن نعتقد أنه لا يوجد ما يمنع من اتفاق الشركاء على إعادة تسوية نصيب الشريك المنفصل في أرباح أو خسائر السنة المالية عن الفترة من بداية السنة حتى تاريخ الانفصال. وفي هذه الحالة يمكن اعتبار النصيب المقدّر للشريك المنفصل هذا وقدره ١٨٠٠٠ جنيه كتوزيع مؤقت للأرباح والخسائر. على أن يسوي الفرق في حساب جاري الشريكين الباقيين وحساب الشريك المنفصل.

٢/١/٤- نصيب الشريك المنفصل في حقوق ملكية الشركة:

يتمثل نصيب الشريك المنفصل في حقوق ملكية الشركة في حصته في رأس المال مضافاً عليها، أو مطروحاً منها، رصيد حسابه الجاري

الدائن (أو المدين)، مضافاً إليه نصيبه في الأرباح المحتجزة، أو مطروحاً مما سبق نصيبه في الخسائر المرحلة.

وفيما يتعلق برصيد رأسمال الشريك المنفصل فيتم إقفاله في حساب الشريك المنفصل، بجعل الحساب الأول مديناً والحساب الثاني دائناً، كالتالي:

xx		من د/ رأسمال الشركاء د/ رأسمال الشريك	تاريخ الانفصال
xx		إلى د/ الشريك المنفصل	

أما فيما يتعلق بالحساب الجاري، فبعد تسويته بالمستحقات على الشريك، خاصة المسحوبات وفائدتها، أو المستحقات له حتى تاريخ الانفصال، سيتم إقفاله إذا كان دائناً بجعله مديناً مقابل جعل حساب الشريك المنفصل دائناً، كالتالي:

xx		من د/ جاري الشركاء د/ جاري الشريك	تاريخ الانفصال
xx		إلى د/ الشريك المنفصل	

ومن البديهي أن يجري قيد عكسي لهذا القيد إذا كان رصيد حساب جاري الشريك مديناً في تاريخ الانفصال.

أما فيما يتعلق بحساب الأرباح المحتجزة أو الخسائر المرحلة فيجب - وإن كان لا يشترط - توزيع هذه الأرباح أو على الأقل توزيع ما يخص الشريك المنفصل منها، وذلك حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل الانفصال.

فإذا افترضنا في مثال رقم (٨) أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في ٢٠٠٢/١/١ للشركة يبلغ ١٠٠٠٠ جنيه وأن الشركاء اتفقوا على توزيع نصيب الشريك المنفصل فقط وقدره $10000 \times \frac{10}{3} = 3000$ جنيه سيتم تحميل هذا المبلغ على حساب الأرباح المحتجزة بجعله مديناً مقابل تعليه المبلغ على حساب الشريك المنفصل بجعله دائناً كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١	من ح/ الأرباح المحتجزة إلى ح/ الشريك المنفصل رضا توزيع نصيب الشريك المنفصل من الأرباح المحتجزة	٣٠٠٠	٣٠٠٠
-----------	---	------	------

وتجدر الإشارة إلى أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة الباقي وقدره ٧٠٠٠ جنيه يخص الشريكين المستمرين بلال وميتو، ولكل منهما نصيب فيه حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل انفصال الشريك رضا أي ٤ : ٣. فإن اتفقا معاً على إقفال رصيد هذا الحساب فيتم جعل ح/ الأرباح المحتجزة مديناً مقابل جعل حساب رأسمالهما دائناً بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه للشريك بلال، ٣٠٠٠ جنيه للشريك ميتو.

أما إذا لم يتفقا على توزيع هذا المبلغ - إقفال الحساب - وظلا يتقسمان الأرباح والخسائر مستقبلاً بنسبة ٤ : ٣ فلا توجد مشاكل إما لو فرضنا أنهما اتفقا على أن تصبح النسبة مستقبلاً بينهما ٤ : ٦ مثلاً. عندئذ يلزم عمل مذكرة لتسوية مركزي هذين الشريكين، بحيث يجعل حساب جاري الشريك ميتو مديناً مقابل جعل حساب جاري الشريك بلال دائناً بمبلغ ١٢٠٠ جنيه. لأن الشريك ميتو يستحق ٣٠٠٠ جنيه فقط من رصيد حساب الأرباح المحتجزة البالغ ٧٠٠٠ جنيه $(٧/٣ \times ٧٠٠٠)$ ، بينما لو تم توزيع هذا المبلغ مستقبلاً، فسوف يحصل على مبلغ ٤٢٠٠ جنيه $(٧/٦ \times ٧٠٠٠)$.

٣/١/٤- نصيب الشريك المنفصل في أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول:

تماماً مثلما يتم قياس مراكز الشركاء القدامى بالقيمة السوقية العادلة قبل انضمام شريك جديد، فإنه من المنطقي أن يتم إجراء نفس القياس عند انفصال الشريك. وكما سبق وأوضحنا، يتم تحديد أرباح أو خسائر إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة - خاصة الشهرة - وذلك من خلال تسيط حساب أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول.

ومن المفترض أن يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر إعادة تقويم الأصول في تاريخ الانفصال، إلا أنه طالما سوف تستمر الشركة في

الغالب بين الشركاء القدامى فربما يكون من المحتمل أكثر، أو من المنطقي، أن يتفق الشركاء القدامى على الإبقاء على الأصول في الدفاتر بالقيمة الدفترية، ولا يتم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة لها، على أن يتم قياس أرباح وخسائر إعادة التقويم لأغراض قياس حقوق الشريك المنفصل بالقيمة الجارية ويتم تعويضه خصماً على الحسابات الجارية للشركاء الباقين، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (١١): تتكون شركة التضامن من أحمد وكامل وسالم يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي. وتقرر انفصال الشريك سالم في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على أن تستمر الشركة بين أحمد وكامل. واتفق الشركاء على إعادة تقويم الأصول في هذا التاريخ كالتالي:

- الأراضي والمباني بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمتها الدفترية ٦٠٠٠٠ جنيه.

- المخزون بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه وتكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيه.

- الشهرة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ولم يكن لها رصيد سابق.

والمطلوب: تحديد نصيب الشريك المنفصل إذا اتفق الشركاء على الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول.

الحل

* يتم الاعتراف بأرباح إعادة تقويم الأصول بجعل حسابات الأصول مدينة، مقابل جعل حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم دائناً، كالتالي.

٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين		
	ح/ الأراضي والمباني	١٥٠٠٠	
	٦٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠		
	ح/ المخزون	٢٠٠٠٠	
	١٠٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠		
	ح/ شهرة المحل	٢٥٠٠٠	
	إلى ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم	٦٠٠٠٠	
	إثبات أرباح إعادة تقويم الأصول		

- ويتم إقفال الرصيد الدائن لحساب أرباح وخسائر إعادة التقويم بجعل هذا الحساب مدينًا، مع تعلية الرصيد على حساب رأسمال الشركاء والشريك المنفصل بجعلها دائنة، طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة قبل انفصال الشريك سالم وهي ١ : ١ : ١ كالتالي:

٦٠٠٠٠		من ح/ أرباح وخسائر إعادة التقويم إلى مذكورين	٢٠٠٢/١٢/٣١
٤٠٠٠٠		ح/ رأسمال الشركاء	
		٢٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أحمد	
		٢٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك كامل	
٢٠٠٠٠		ح/ الشريك المنفصل سالم	
		إقفال رصيد حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم	

هذا وليس من الصعب، بل ليس من الخطأ، أن يتفق الشركاء على الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول بما يوازي نصيب الشريك المنفصل فقط، أي الاعتراف بثلاث أرباح إعادة التقويم السابقة. وإن كان هذا افتراض نظري إلى حد بعيد.

ونحن نعتقد أنه من الأفضل والعملي للشركاء الاتفاق على عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول والاستمرار في إظهارها بقيمتها الدفترية على أن يتم تعويض الشريك المنفصل، باعتبار أن تحقق أرباح وخسائر إعادة التقويم مستقبلاً سيكون من نصيب الشريكين الباقيين أحمد وكامل فقط.

فإذا افترضنا في المثال السابق أن الشريكين أحمد وكامل اتفقا على عدم الاعتراف بالقيمة السوقية العادلة للأصول. وطالما لم يتفقا على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما وستظل ١ : ١ فسوف يتم تعويض الشريك المنفصل كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ جاري الشركاء ١٠٠٠٠ حـ/ جاري الشريك أحمد ١٠٠٠٠ حـ/ جاري الشريك كامل إلى حـ/ الشريك المنفصل سالم تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه في أرباح إعادة التقويم غير المعترف بها دفترياً.	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
------------	---	-------	-------

أما إذا افترضنا اتفاق الشريكين أحمد وكامل على تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما مستقبلاً ولتكن ٣ : ٢ بدلاً من ١ : ١ فإن المعالجة المحاسبية تقتضي الأخذ في الحسبان أن تحقق الأرباح الرأسمالية مستقبلاً سيوزع على الشريكين بنسبة ٣ : ٢ في حين أن هذه الأرباح استحققت وقت أن كانت الشركة للشركاء الثلاث ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي. ولذلك يلزم توزيع مبلغ الأرباح والخسائر بالتساوي. ويلزم توزيع مبلغ الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقويم الأصول مرتان كالتالي:

شركة تضامن أحمد وكامل وسالم

مذكرة تسوية أرباح إعادة التقويم

البيان	الشريك أحمد	الشريك كامل	الشريك سالم	المجموع
١- أرباح إعادة التقويم حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر القديمة لكل الشركاء ١ : ١ : ١	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٢- أرباح إعادة التقويم حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر الجديدة بين الشريكين الباقيين ٣ : ٢	٣٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	-	٦٠٠٠٠
الفروق (١ - ٢)	- ١٦٠٠٠	- ٤٠٠٠	+ ٢٠٠٠٠	صفر

ويتم تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه من أرباح إعادة تقويم الأصول بنفس المبلغ الذي يستحقه وهو ٢٠٠٠٠ جنيه، ولكن يتحمل منها الشريك أحمد ١٦٠٠٠ جنيه، والشريك كامل ٤٠٠٠ جنيه بسبب تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما مستقبلاً لصالح الشريك أحمد. وسيتم إثبات تعويض الشريك المنفصل بجعل حساب جاري الشريك أحمد والشريك كامل مدينًا بمبلغ ١٦٠٠٠، ٤٠٠٠ جنيه على التوالي مقابل جعل حساب الشريك المنفصل سالم دائنًا بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

٤/١/٤- قرض الشريك المنفصل وفائدته:

يجب إقفال رصيد حساب قرض الشريك المنفصل في حساب الشريك المنفصل، وذلك بجعل حساب قرض الشريك مدينًا، إذا كانت الشركة قد سبق واقتترضت من الشريك، أو جعل حساب قرض الشريك دائنًا، إذا كان الشريك قد اقتترض من الشركة، وذلك مقابل جعل حساب الشريك المنفصل دائنًا في الحالة الأولى، ومدينًا في الحالة الثانية.

أما بالنسبة لفائدة القرض المدينة أو الدائنة بحسب الأحوال، فإنها أما تسدد، أو تعلّى - تحصل أو تحمل - على الحساب الجاري للشريك في تاريخ استحقاقها، فإذا كان تاريخ الانفصال سابق لتاريخ استحقاق الفائدة سيتم تسوية فائدة القرض وتعليتها، أو تحميلها، على حساب الشريك المنفصل، كما يلي:

مثال (١٢): افترض أن شركة تضامن حسن وحسنين وحسونة كانت قد اقترضت مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه من الشريك حسونة في ٢٠٠٢/٣/١ بفائدة ١٢% سنوياً تعلّى كل ستة أشهر على حساب القرض، وأن الشريك حسونة انفصل في ٢٠٠٢/٩/٣٠.

والمطلوب: تحديد حقوق الشريك المنفصل فيما يتعلّق بالقرض وفائدته.

الحل

- في ٢٠٠٢/٩/١ استحققت فائدة القرض ومقدارها ١٢٠٠ جنيهه = $20000 \times 12\% \times 12/6$. وضيفت على حساب قرض الشريك فأصبح رصيد القرض في ٢٠٠٢/٩/١ يساوي ٢١٢٠٠ جنيه.
- في ٢٠٠٢/٩/٣٠ يتم تسوية فائدة قرض الشريك عن المدة من ٩/١ - ٩/٣٠ ومبلغها ٢١٢ جنيهه = $21200 \times 12\% \times 12/1$ بجعل حساب الفائدة المدينة مديناً وحساب الشريك المنفصل دائناً. كما يتم إقفال رصيد حساب قرض الشريك بجعله مديناً بمبلغ ٢١٢٠٠ جنيهه مقابل جعل حساب الشريك المنفصل دائناً بنفس المبلغ، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين		
	ح/ قرض الشريك حسونة	٢١٢٠٠	
	ح/ الفائدة المدينة على قرض الشريك حسونة	٢١٢	
	إلى ح/ الشريك المنفصل حسونة	٢١٤١٢	
	إقفال قرض وتسوية فائدة قرض الشريك المنفصل حسونة		

٢/٤. سداد حقوق الشريك المنفصل من الأصول الشخصية للشركاء

الباقين: Payment from Partners Personal Assets

بعد الانتهاء من قياس حقوق الشريك المنفصل يتم تنفيذ ما اتفق عليه الشركاء الباقين بخصوص كيفية سداد هذه الحقوق. وفي هذا الشأن يمكن للشركاء أن يسددوا هذه الحقوق من أموالهم الشخصية أو من أموال الشركة نفسها.

وإذا اتفق الشركاء على سداد حقوق الشريك المنفصل من أموالهم الشخصية فمحاسبياً ينظر لهذه العملية كمبادلة شخصية بين الشركاء، لأنها الصورة المعاكسة تماماً لانضمام شريك بشراء حصة من رأسمال الشركاء القدامى.

ويترتب على سداد حقوق الشريك المنفصل من الأموال الخاصة للشركاء الباقين، أو ما يمكن تسميته الانفصال بتنازل المنفصل عن حقوقه للشركاء الباقين، أو الانفصال بشراء الشركاء الباقين لحقوق الشريك المنفصل، عدم تغيير مجموع أصول أو مجموع رأسمال الشركة. إذ كل ما في الأمر أرصدة حسابات رأسمال الشركاء الفرعية سوف تتغير فقط، حيث سيجعل حـ/ الشريك المنفصل مديناً مقابل جعل حساب رأسمال الشركاء الباقين دائناً برصيد حساب الشريك المنفصل، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٣): الشريك وليد شريك في شركة تضامن مع سامح وتامر يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ وانفصل وليد عن الشركة اعتباراً من ٢٠٠٣/١/١. وكانت أرصدة رأسمال الشركاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تبلغ ٦٠٠٠٠، ٩٠٠٠٠، ٩٠٠٠٠ على التوالي، ورصيد جاري وليد دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. واتفق الشريكان سامح وتامر على استمرار الشركة وسداد حقوق وليد مناصفة من أموالهم الخاصة. والمطلوب: تصوير حـ/ الشريك المنفصل وسداد حقوقه من أموال الشريكين الآخرين الشخصية.

الحل

أ) يتم تصوير حساب الشريك المنفصل وإقفال حساب رأسماله ورصيد حسابه الجاري كالتالي:

حـ/ الشريك المنفصل وليد

٦٥٠٠٠	إلى حـ/ رأسمال الشركاء	٦٠٠٠٠	من حـ/ رأسمال الشريك وليد
	٢٠٠٣/١/١		٢٠٠٣/١/١
		٥٠٠٠	من حـ/ جاري الشريك وليد
			٢٠٠٣/١/١
٦٥٠٠٠			

(ب) وتكون قيود الاقفال وسداد حقوق الشريك المنفصل كالتالي:

٢٠٠٣/١/١	<p>من مذكورين</p> <p>ح/ رأسمال الشركاء</p> <p>ح/ رأسمال الشريك وليد</p> <p>ح/ جاري الشركاء</p> <p>ح/ جاري الشريك وليد</p> <p>إلى ح/ الشريك المنفصل وليد</p> <p>إقفال حصة الشريك المنفصل في حقوق الملكية</p>	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠
٢٠٠٣/١/١	<p>من ح/ الشريك المنفصل وليد</p> <p>إلى ح/ رأسمال الشركاء</p> <p>٣٢٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح</p> <p>٣٢٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر</p> <p>إثبات انفصال الشريك وليد وتنازله</p> <p>للشريكين سامح وتامر</p>	٦٥٠٠٠	٦٥٠٠٠

(ج) ويترتب على قيد شراء حقوق الشريك المنفصل وليد زيادة حصة الشريك سامح من حقوق الملكية إلى ١٢٢٥٠٠ جنيه = ٩٠٠٠٠ + ٣٢٥٠٠ جنيه. وزيادة حصة الشريك تامر من حقوق الملكية إلى ١٢٢٥٠٠ جنيه أيضاً، وسيظل مجموع حقوق الملكية بدون تغيير وقدره ٢٤٥٠٠٠ جنيه = ٦٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ١٢٢٥٠٠ + ١٢٢٥٠٠ جنيه.

وتجدر الإشارة إلى أن الشريكين سامح وتامر يمكن أن يشتريا حقوق الشريك المنفصل وليد بأقل أو أكثر من ٦٥٠٠٠ جنيه. فإن دفعوا من مالهما الخاص مثلاً ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل شراء حقوق الشريك وليد وقدرها ٦٥٠٠٠ جنيه، لأسباب مثل وجود شهرة محل غير ظاهرة أو أرباح رأسمالية غير ظاهرة بالدفاتر، فلن يتغير قيد إثبات انفصال وتنازل الشريك وليد وسيظل بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

وحتى لو افترضنا أن الشريكين سامح وتامر اشتريا حقوق الشريك المنفصل وليد بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه فقط من مالهما الخاص، وهو مبلغ أقل من حقوق الشريك وقدرها ٦٥٠٠٠ جنيه، ربما بسبب وجود خسائر رأسمالية غير ظاهرة أو لأن وجود الشريك وليد كان ذو تأثير سالب على ربحية الشركة، فلن يتغير قيد إثبات تنازل الشريك المنفصل وليد وسيظل أيضاً بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه.

٣/٤- سداد حقوق الشريك المنفصل من أصول الشركة:

Payment form Partnership Assets

إذا اتفق الشركاء الباقين على سداد حقوق الشريك المنفصل من أصول الشركة فمحاسبياً تعتبر عملية السداد مبادلة تخص الشركة نفسها، وليس الشركاء فقط، مثلما كان الوضع عند سداد حقوق الشريك المنفصل من الأموال الخاصة لهؤلاء الشركاء.

ويترتب على سداد حقوق الشريك المنفصل من أصول الشركة نفسها نقص كلاً من صافي أصول الشركة وإجمالي رأسمالها. وتحقق هذه المعالجة المحاسبية نتائج عكس ما تحققه معالجة انضمام شريك بتقديم استثمار جديد في أصول الشركة، كما سبق وأوضحنا عند عرضنا لقواعد المحاسبة عن انضمام شريك جديد لشركة قائمة.

والإتجاه الغالب لدى العديد من شركات التضامن، التي يتفق فيها الشركاء الباقون على استمرار الشركة بعد انفصال شريك، أن يتم الاتفاق أيضاً على أن يتحدد المبلغ المدفوع للشريك المنفصل على أساس القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة في تاريخ انفصال الشريك.

وتقضي قواعد المحاسبة عن هذا الاتفاق أن يتم إعادة تقويم الأصول لتظهر بقيمتها السوقية العادلة بدلاً من القيمة الدفترية، على أن يتم الاعتراف بأرباح أو خسائر إعادة التقويم وتخصيصها على الشركاء، بما فيهم الشريك المنفصل، وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت

سائدة قبل الانفصال، كما سبق وأوضحنا عند عرضنا لقياس نصيب
الشرك المنفصل في أرباح وخسائر إعادة التقويم.

ونظراً لأن هذا الإجراء المحاسبي فيه خروج على مبدأ التكلفة
التاريخية من ناحية، وفرض استمرار المشروع من ناحية أخرى، فمن
المفضل محاسبياً، ونحن نؤيد ذلك بالطبع، ألا يتم الاعتراف بأرباح
وخسائر إعادة التقويم عند المحاسبة عن انفصال شريك، إذ القاعدة أن ما
يتفق عليه الشركاء، في هذا الصدد، يجب ألا يتعارض مع المبادئ
والقواعد المحاسبية المستقرة.

وانطلاقاً من هذا الفكر المحاسبي الصحيح، ففي حالة المحاسبة عن
انفصال شريك وسداد حقوقه من أصول الشركة نفسها يجب عدم الاعتراف
بأرباح أو خسائر إعادة التقويم. على أن يتم معالجة أية فروق بين المبلغ
المدفوع سدداً لحقوق الشريك المنفصل، وهذه الحقوق، كعلاوة إما للشريك
المنفصل أو الشركاء الباقين، وهذا ما سنوضحه ببعض التفصيل في
الصفحات التالية.

١/٣/٤ - حالة العلاوة للشريك المنفصل:

Bonus to Retiring Partner

القاعدة أن يمنح الشريك المنفصل علاوة إذا تقرر دفع مبلغ من
الشركة يزيد عن حقوقه في تاريخ الانفصال. ويتحقق هذا الشرط في
الحالات التالية:

(أ) إذا كانت القيمة السوقية العادلة لأصول الشركة تزيد عن القيمة
الدفترية لهذه الأصول.

(ب) إذا كانت هناك شهرة محل لدى الشركة وغير معترف بها ناتجة عن
تمتع الشركة بمقدرة إيرادية مميزة.

(ج) أو أن الشركاء الباقين يخشون إبعاد الشريك المنفصل عن الشركة.

ومحاسبياً يتم خصم مبلغ العلاوة من أرصدة حسابات رأسمال الشركاء الباقيين بجعلها مدينة مع تخصيص مبلغ العلاوة عليهم وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل انفصال الشريك. هذا بالإضافة لإقفال حساب الشريك المنفصل بجعله مدينة مع جعل حسابات الأصول المستتفة في عملية السداد دائنة كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٤): تتكون شركة التضامن من ياسر وحمادة وعاطف يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ وفي ٢٠٠٣/١/١ تقرر انفصال الشريك عاطف وكانت أرصدة حسابات رأس المال ٦٠٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي، بينما كان رصيد حساب جاري دائن الشريك عاطف في ذلك التاريخ ١٠٠٠٠ جنيه. واتفق الشركاء على سداد حقوق الشريك عاطف بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك، على أن تستمر الشركة بين ياسر وحمادة مع بقاء نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما بدون تغيير.

والمطلوب: إثبات انفصال الشريك عاطف.

الحل

محاسبياً، يتم قياس حقوق الشريك المنفصل عاطف وسدادها من أموال الشركة، وتحديد مبلغ العلاوة للشريك المنفصل، وتخصيصها على الشريكين الباقيين ياسر وحمادة كالتالي:

• تحديد حقوق الشريك المنفصل عاطف في تاريخ الانفصال.

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء		٣٠٠٠٠
	ح/ رأسمال الشريك عاطف		
	ح/ جاري الشركاء		١٠٠٠٠
	ح/ جاري الشريك عاطف		
	إلى ح/ الشريك المنفصل عاطف	٤٠٠٠٠	
	إقفال حساب رأسمال وجاري الشريك		
	المنفصل عاطف		

- تحديد مبلغ العلاوة، وذلك بالفرق بين المبلغ المدفوع للشريك المنفصل ورصيد حسابه في تاريخ الانفصال كالتالي:

$$\text{مبلغ العلاوة} = 50000 - 40000 = 10000 \text{ جنيه}$$

- تخصيص مبلغ العلاوة على الشريكين الباقيين ياسر وحمادة طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما قبل انفصال الشريك عاطف، كالتالي:

$$\text{نصيب الشريك تامر من العلاوة} = \frac{2}{5} \times 10000 = 4000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك حمادة من العلاوة} = \frac{3}{5} \times 10000 = 6000 \text{ جنيه}$$

- ويتم إثبات انفصال الشريك عاطف بجعل كل من حساب الشريك المنفصل مدينًا بمبلغ 40000 جنيه وحساب رأسمال الشريكين ياسر وحمادة مدينًا بمبلغ 10000 جنيه، مقابل جعل حساب النقدية بالبنك دائنًا بمبلغ 50000 جنيه كما يلي:

من مذكورين		
ح/ الشريك المنفصل عاطف	40000	
ح/ رأسمال الشركاء	10000	
4000 ح/ رأسمال الشريك ياسر		
6000 ح/ رأسمال الشريك حمادة		
إلى ح/ النقدية بالبنك	50000	
إثبات انفصال الشريك عاطف بعلامة له بمبلغ 10000 جنيه.		

- ويترتب على المعالجة السابقة أن تقل حقوق ملكية الشركة بمبلغ 50000 جنيه كما تقل أصول الشركة - النقدية بالبنك - بنفس المبلغ.

ولسنا في حاجة لمزيد من التأكيد على أن الشريكين الباقيين ياسر وحمادة سوف يستردان مبلغ العلاوة الذي تحمله مستقبلاً، أما من خلال

اقتسام الأرباح الرأسمالية عند تحققها، أو باستخدام أصول الشركة واستنفاد مخزون المنافع الاقتصادية الكامنة فيها.

كما تجدر الإشارة أيضاً إلى أننا افترضنا ثبات الهيكل النسبي لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين الباقيين ٢: ٣. أما إذا اتفق هذان الشريكان على تغيير هذه النسبة مستقبلاً وليكن إلى التساوي مثلاً، عندئذ، وكما سبق وأوضحنا سلفاً، يلزم إعداد مذكرة تسوية لتعديل مركزيهما الماليين، وذلك باعتبار أن الأرباح الرأسمالية غير المعترف بها تبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه = ١٠٠٠٠ جنيه نصيب الشريك المنفصل $\times ٥/١٠$.

٢/٣/٤- حالة العلاوة للشركاء الباقيين: Bonus to Remaining Partners

تستحق علاوة للشركاء الباقيين يتحملها الشريك المنفصل في حالة إذا ما كان المبلغ المدفوع، سداداً لحقوقه في تاريخ الانفصال أقل من هذه الحقوق. ويحدث ذلك في الحالات التالية:

(أ) أن تكون الأصول ظاهرة بالدفاتر بأكثر من قيمتها الدفترية، بمعنى هناك مبالغة في قيمة هذه الأصول.

(ب) أن الشركة لديها شهرة محل سلبية، بمعنى أن قدرتها الإيرادية محدودة، أو في تدهور مثلاً.

(ج) أو أن الشريك المنفصل يتعجل خروجه من الشركة، سواء لأسباب خاصة به، أو خاصة بالشركة نفسها.

ومحاسبياً سيتم تخصيص العلاوة على الشركاء الباقيين وإضافتها لرصيد رأسمالهما بجعل حساب رأس المال دائناً، وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما قبل انفصال الشريك الآخر، كما سيتم إقفال رصيد حساب الشريك المنفصل بجعله مديناً مع جعل حسابات الأصول المستنفذة في السداد دائنة، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١٥): افترض في المثال السابق أن الشركاء اتفقوا على سداد حقوق الشريك المنفصل عاطف مقابل مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه بشيك.

المطلوب : إثبات انفصال الشريك عاطف .

الحل

- يتم تحديد مبلغ العلاوة للشركاء الباقين بالفرق بين المبلغ المسدد ورصيد حقوق الشريك المنفصل كما يلي:

مبلغ العلاوة = رصيد حقوق الشريك المنفصل - المبلغ المسدد له

$$٥٠٠٠ = ٣٥٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ =$$

- يتم تخصيص مبلغ العلاوة على الشريكين الباقين ياسر وحمادة بنسبة ٢ : ٣ كالتالي:

$$\text{نصيب الشريك ياسر من العلاوة} = \frac{٢}{٥} \times ٥٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك حمادة من العلاوة} = \frac{٣}{٥} \times ٥٠٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

- ويتم إثبات انفصال الشريك عاطف، وسداد حقوقه والاعتراف بالعلادة للشريكين الباقين كما يلي:

٢٠٠٣/١/١	من ح/ الشريك المنفصل عاطف إلى مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك ياسر ٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حمادة إثبات انفصال الشريك عاطف بعلادة للشركاء الباقين بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.	٣٥٠٠٠ ٥٠٠٠	٤٠٠٠٠
----------	--	---------------	-------

٤/٤ - انفصال شريك بوفاته:

تؤدي وفاة أحد الشركاء تلقائياً إلى حل الشركة. وإذا ما قرر الشركاء الباقين استمرار الشركة فيتم تحديد حقوق ورثة الشريك المتوفى، حيث يتم فتح حساب وسيط كأحد حسابات الخصوم يسمى حـ/ ورثة الشريك، يتم تشغيله محاسبياً بنفس طريقة تشغيل حساب الشريك المنفصل، الذي عرضنا له تفصيلاً في الصفحات السابقة.

ويتم تحديد حقوق ورثة الشريك المتوفى في تاريخ الوفاة سواء من التوزيع المباشر أو غير المباشر للأرباح والخسائر، من بداية الفترة حتى تاريخ الوفاة، وكذا ما للورثة من حقوق مثل رأسمال الشريك المتوفى وحسابه الجاري الدائن والقرض الدائن وفائدته، وأيضاً نصيبهم في الأرباح المحتجزة وأرباح أو خسائر إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة.

كما يتم تحميل الورثة بالمستحقات على الشريك المتوفى في تاريخ الوفاة مثل؛ حساب القرض المدين وفائدته، والمسحوبات وفائدتها، وخسائر إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة والخسائر المرحلة.

وإذا كان لدى الشركة بوليصة تأمين على حياة الشريك المتوفى لصالحه فسوف يستحق التعويض كاملاً للورثة. أما إذا كانت البوليصة على حياته لصالح الشركة فيتم تصفيته مع تغطية نصيبه من التصفية على حقوقه السابقة.

ومن ناحية كيفية سداد حقوق ورثة الشريك المتوفى فلا تختلف عن بدائل سداد حقوق الشريك المنفصل. إذ يمكن للشركاء الباقين سداد هذه الحقوق من أموالهم الخاصة أو من أموال الشركة. كما يمكن السداد بتحويل هذه الحقوق إلى قرض بفائدة للورثة.

وللتوضيح: افترض أن حقوق الشريك المتوفى عدنان في شركة تضامن حسان وغسان في ٢٠٠٢/١٠/١ بلغت ١٠٠٠٠٠ جنية. واتفق الشريكان حسان وغسان على استمرار الشركة واعتبار حقوق ورثة الشريك عدنان بمثابة قرض بفائدة ١٢% سنوياً تسدد كل ستة أشهر.

في هذه الحالة سيتم إثبات انفصال الشريك عدنان كالتالي:

٢٠٠٢/١٠/١	من حـ/ ورثة الشريك عدنان إلى حـ/ قرض ورثة الشريك عدنان إثبات انفصال الشريك عدنان مقابل قرض بفائدة ١٢% سنوياً	١٠٠٠٠٠	١ ٠٠٠٠
-----------	---	--------	--------

وغني عن القول بأن حساب قرض ورثة الشريك عدنان سيظهر ضمن الالتزامات في ميزانية شركة تضامن حسان وغسان بعد الانفصال في ٢٠٠٢/١٠/١ وفي نهاية السنة المالية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ سيتم تسوية الفائدة المستحقة على القرض وقدرها ٣٠٠٠ جنيه = $١٠٠٠٠٠ \times ١٢\%$ وذلك بجعل حـ/ مصروف الفوائد مديناً وحـ/ مصروف فوائد مستحقة دائناً. وفي حين يقلل الحساب الأول في الحساب الختامي عن سنة ٢٠٠٢ سيظهر الحساب الثاني كالترام في الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

أسئلة وتطبيقات الفصل الرابع

السؤال الأول:

أكتب المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - مقدار الزيادة في القيمة السوقية العادلة للأصول الملموسة عن القيمة الدفترية لهذه الأصول.
- ٢ - مقدار الزيادة في قيمة الشهرة عن قيمتها الدفترية، والتي لم يتم الاعتراف بها دفترياً.
- ٣ - أن ينضم الشريك على أن يدفع مقابل حصته مباشرة للشركاء القدامى دون زيادة صافي أصول الشركة.
- ٤ - أن ينضم الشريك على أن يقدم أصولاً أو استثمارات تؤدي إلى زيادة صافي أصول الشركة عما كانت عليه قبل الانضمام.
- ٥ - أن يتفق الشركاء على خطة معدلة لتوزيع الأرباح والخسائر تطبق من تاريخ الاتفاق ومستقبلاً.
- ٦ - أن يتفق الشركاء على خطة معدلة لتوزيع الأرباح والخسائر تطبق على فترة محاسبية سابقة أو أكثر.
- ٧ - الحساب الذي يستخدم لحصر كل ما للشريك المنفصل وكل ما عليه في تاريخ الانفصال.
- ٨ - الحساب الذي يستخدم لحصر كل ما للشريك المنفصل بسبب الوفاة في تاريخ الوفاة.
- ٩ - مقدار الزيادة في المبلغ المسدد من أموال الشركة للشريك المنفصل سداداً لحقوقه في تاريخ الانفصال، عن هذه الحقوق.
- ١٠ - مقدار الزيادة في حقوق الشريك المنفصل عن المبلغ المسدد له من أموال الشركة.

- ١١- تخدّر الزيادة في الأصول المقدّمة من الشريك المنضم عن حصته في رأسمال الشركة.
- ١٢- مقدار زيادة الحصة التي حصل عليها الشريك المنضم عن القيمة العادلة للأصول التي قدّمها للشركة.
- ١٣- يتم إضافة - أو طرح - أرباح - خسائر - إعادة تقويم الأصول الملموسة وغير الملموسة وكذا توزيع الأرباح - الخسائر - المحتجزة على الشركاء القدامى قبل انضمام الشريك.
- ١٤- الالتزام المستحق على الشركاء الباقين لورثة الشريك المتوفى إذا لحقوه في تاريخ الوفاة.
- ١٥- الحساب الختامي الذي يعد في نهاية السنة لتوزيع الأرباح والخسائر قبل وبعد الانضمام أو الانفصال.

السؤال الثاني:

حدد الإجابة الصحيحة والإجابة الخطأ في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا كان أحمد وصلاح وحسني شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ واتفقوا في ١/١/٢٠٠٣ على إعادة تقويم أصول الشركة والاعتراف بأرباح وخسائر إعادة التقويم، لأن النسبة ستصبح ٣: ٤: ٣ مستقبلاً، وكانت القيمة الدفترية للمباني ١٠٠٠٠٠ جنيه بعد طرح ٢٠٠٠٠ مجمع إهلاك، وقومت المباني بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه، وكانت القيمة الاسمية للعملاء ٩٠٠٠٠ جنيه وصافي قيمتها الممكن تحقيقها ٨٥٠٠٠ جنيه، فإن:

أ) رصيد حساب أرباح وخسائر إعادة التقويم سيكون مديناً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

ب) ح/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها سيجعل دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

ج) ح/ رأسمال الشركاء يجعل دائناً بمبلغ ٤٥٠٠، ٦٠٠٠، ٤٥٠٠ جنيه على التوالي.

د) ح/ مجمع إهلاك المباني يجعل دائناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.

هـ) ليس كل ما سبق خطأ.

٢ - إذا اتفق الشركاء في الحالة السابقة على عدم الاعتراف بأرباح أو خسائر إعادة تقويم الأصول فإن:

أ) حسابات الأصول سيتم تعديلها لتظهر بالقيمة السوقية العادلة لها في ٢٠٠٣/١/١.

ب) سيجعل حساب جاري الشريك حسني مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

ج) سيجعل حساب جاري الشريك أحمد مديناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

د) سيجعل حساب جاري الشريك صلاح مديناً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

هـ) كل ما سبق خطأ.

٣ - إذا توفي الشريك سعدون الذي كان شريكاً في شركة تضامن مع حمدون وشكرون في ٢٠٠٢/١٢/٣١ وبلغت حقوق ورثته في ذلك التاريخ ٦٥٠٠٠ جنيه، واتفق الشركاء على سدادها مقابل شيك مسحوب على حساب الشركة بالبنك بمبلغ ٧٤٠٠٠ جنيه، وكان الشركاء يفتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وستصبح مستقبلاً ٢: ٣ بين حمدون وشكرون، فإن:

أ) هناك علاوة بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه لورثة الشريك سعدون.

ب) يتحمل الشريك حمدون مبلغ ٣٦٠٠ جنيه من العلاوة.

ج) يتحمل لشريك شكرون مبلغ ٥٤٠٠ جنيه من العلاوة.

د) يجعل حساب ورثة الشريك سعدون مديناً بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه وحساب البنك دائناً بنفس المبلغ.

هـ) كل ما سبق خطأ.

السؤال الثالث:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة من الحالات الآتية مع التبرير الكافي:

١ - إذا اتفق سعيد وسعد، الشريكان المتضامنان ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، في ٢٠٠٣/١/١ على أن يتم توزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٢:٣ اعتباراً من ٢٠٠٢/١/١ بعد حساب مرتب سنوي لسعيد قدره ٨٠٠٠ جنيه ومكافأة لسعد بنسبة ٢٥% من الربح بعد المكافأة، وكان الربح القابل للتوزيع عن سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٥٨٠٠٠ جنيه فإنه يلزم جعل حـ/ جاري الشريك سعيد مديناً وحـ/ جاري الشريك سعد دائناً بمبلغ:

(أ) ١٤٠٠٠ جنيه.

(ب) ٥٠٠٠ جنيه.

(ج) ١٠٠٠٠ جنيه.

(د) حساب جاري الشريك سعيد مديناً وحساب جاري الشريك سعد دائناً بمبلغ آخر وهو

٢ - إذا اتفق حسام وإبراهيم المتضامنان، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، على انضمام حازم للشركة في ٢٠٠٣/١/١ على أن يكون له نصف الأرباح والخسائر، وحصّة في رأسمال الشركة قدرها ٧٠٠٠٠ جنيه، وكانت حصتهما في ذلك التاريخ بالقيمة السوقية العادلة تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، ٨٠٠٠٠ جنيه على التوالي، وأن يقدم سداداً لخصته عملاء بمبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه صافي قيمتها الممكن تحقيقها ٣٠٠٠٠ جنيه، ومخزون تكلفته ٣٨٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية ٢٨٠٠٠ جنيه، فإن الاعتراف بانضمام الشريك حازم يتطلب الاعتراف أيضاً بعلوّة:

(أ) بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه للشركاء القدامى بنسبة ١: ١.

(ب) بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه للشركاء القدامى بنسبة ١ : ١ .

(ج) بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه للشريك المنضم حازم .

(د) بمبلغ آخر وهو للشريك المنضم حازم .

(هـ) بمبلغ آخر وهو للشريكين القدامى بنسبة ١ : ١ .

٣ - إذا وافق الشريكان فاروق وجعفر المتضامنان ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي في ٢٠٠٣/١/١ على انضمام الشريك درويش على أن يدفع مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بشيك لهما شخصياً مقابل تنازلهما له عن ٢٥% من حصة كل منهما في رأس المال والبالغة ٢٠٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي ويكون له ١٠% من الأرباح والخسائر، فإن صافي أصول الشركة بعد انضمام درويش:

(أ) يزيد بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

(ب) يزيد بمبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه.

(ج) لا يتأثر بالمرّة.

(د) يتضاعف.

السؤال الرابع:

حدد الإجابة الصحيحة والإجابة الخطأ في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا انفصل الشريك سعيد في ٢٠٠٢/١٠/١ من شركة تضامن أحمد وصبري وسعيد الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، واتفق الشركاء على تحديد نصيبه من الأرباح والخسائر عن الفترة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/١٠/١ على أساس متوسط أرباح وخسائر آخر خمس سنوات، والتي كانت كالتالي: ٢٠٠٠٠، (١٠٠٠٠)، ٢٥٠٠٠، ١٥٠٠٠، ٣١٠٠٠ جنيه للسنوات من ١٩٩٧ حتى ٢٠٠١ على التوالي، وحققت الشركة ٤٠٠٠٠ جنيه ربح عن سنة ٢٠٠٢ فلن:

- (أ) نصيب سعيد من أرباح سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٨٥٠٠ جنيه.
- (ب) نصيب سعيد من أرباح سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٤٠٥٠ جنيه.
- (ج) الربح الذي سيوزع على الشريكين أحمد وصبري في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٣٥٩٥٠ جنيه.
- (د) نصيب سعيد المؤقت يقفل في الأرباح بجعل حساب النصيب المؤقت مديناً بمبلغ ٤٠٥٠ جنيه مقابل جعل حساب توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢ دائناً بذات المبلغ.
- (هـ) ليس كل ما سبق صحيح.

٢ - إذا كان رأسمال شركة تضامن ميتو ومتولي وطلال في ٢٠٠٣/١/١ يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي وكانوا يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣:٥:٢ وكان جاري ميتو دائناً في ذلك التاريخ بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وجاري متولي مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ورصيد حساب الأرباح المحجوزة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه واتفق الشركاء على انضمام الشريك محب للشركة على أن يشتري ٢٥% من حقوق الشركاء الثلاث ويدفع لهم مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه بالتساوي فإن:

- (أ) حقوق الشريك ميتو في ٢٠٠٣/١/١ تبلغ ١٢٢٠٠٠ جنيه.
- (ب) حقوق الشريك متولي في ٢٠٠٣/١/١ تبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.
- (ج) حقوق الشريك طلال في ٢٠٠٣/١/١ تبلغ ١٠٨٠٠٠ جنيه.
- (د) يتم إثبات انضمام الشريك محب بجعل حساب رأسماله دائناً بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، مقابل جعل حساب رأسمال الشركاء القدامى مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠ على التوالي.
- (هـ) يجعل حساب النقدية مديناً عند انضمام محب بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب رأسماله دائناً بنفس المبلغ.
- (و) ليس كل ما سبق خطأ.

٣ - إذا توفي الشريك حسونة في ٢٠٠٢/١٠/١ وكان له ٢٥% من الأرباح والخسائر بينما الشريكين حسن وحسين ٥٠%، ٢٥% من الأرباح والخسائر على التوالي. وكانت الشركة قد أمنت على حياة حسونة لصالح الشركة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه بقسط سنوي ٥٠٠ جنيه يدفع في ٩/١ سنوياً بشيك لشركة التأمين وكان الاتفاق أن تظهر البوليصا بالدفاتر بالقيمة الاسمية وكانت بداية التأمين ١٩٩٧/٩/١ فإن:

- أ) حساب ورثة الشريك حسونة سيجعل دائناً في ٢٠٠٢/١٠/١ بمبلغ ٤٢٥٠ جنيه نصيبهم من التعويض.
- ب) رصيد حساب البوليصا في تاريخ الوفاة يبلغ ٢٥٠٠ جنيه.
- ج) ناتج تصفية البوليصا يبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه.
- د) كل ما سبق صحيح.

السؤال الخامس:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي:

١ - تتكون شركة التضامن من ناصر وشحاته، حيث تبلغ حصتهما في رأسمال الشركة ٦٠٠٠٠، ٨٠٠٠٠ جنيه على التوالي، واتفق الشريكان على تنازل الشريك ناصر عن حصته في رأس المال كاملة للشريك المنضم كامل مقابل ٧٠٠٠٠ جنيه، عندئذ فإن حساب النقدية بالبنك:

- أ) يجعل مديناً في قيد إثبات انضمام كامل بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.
- ب) يجعل دائناً في قيد إثبات انضمام كامل بمبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه.
- ج) لا يتأثر بالمرّة عند إثبات انضمام كامل.
- د) إجابة أخرى وهي

٢ - بمناسبة اتفاق سامح وتامر على إنضمام عاطف لشركتهما أعيد تقويم شهرة المحل لتصبح ٦٠٠٠٠ جنيه بدلاً من ٤٠٠٠٠ جنيه. وبلغ رأسمالهما قبل انضمام عاطف ٢٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي. وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي أيضاً. وتضمن الاتفاق على انضمام عاطف أن يشتري نصف حصة الشريك سامح في رأس المال مقابل ٤٥٠٠٠ جنيه، وتصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر ٣ : ٢ : ٥ على ألا يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة الشهرة. ولذلك فإن المحاسبة السليمة عن انضمام عاطف تقضي بأن:

أ) يجعل حـ/ النقدية بالبنك مديناً بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه وحساب جاري عاطف مديناً بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

ب) يجعل حـ/ النقدية بالبنك مديناً بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه ولا يتأثر حـ/ جاري الشريك عاطف.

ج) لا يتأثر حـ/ النقدية بالبنك بينما يجعل حـ/ عاطف مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

د) يجعل حـ/ النقدية بالبنك مديناً بمبلغ آخر وهو وحـ/ جاري عاطف مديناً بمبلغ آخر وهو

هـ) إجابة أخرى فيما يتعلق بحسابي النقدية بالبنك وجاري عاطف؟

٣ - إذا أعيد فحص حسابات العملاء وأوراق القبض لدى شركة تضامن ياسر وتامر في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بمناسبة إنضمام وليد واتضح أن رصيد العملاء يبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تقرر إعدام ٢٠٠٠ جنيه منه وتقدير الديون المشكوك فيها بنسبة ١% من العملاء. أما أوراق القبض فقيمتها الحالية تبلغ ٢١٠٠٠ جنيه في حين كانت قيمتها الاسمية في ذلك التاريخ ٢٣٠٠٠ جنيه، وكان الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣، سوف تصبح ١ : ١ : ١ بعد انضمام وليد فإذا اتفق ياسر وتامر على الاعتراف بالقيمة الجديدة للعملاء وأوراق القبض، فإن ذلك يحقق لهما:

- (أ) أرباح إعادة تقويم بمبلغ ٤٩٨٠ جنيه.
- (ب) خسائر إعادة تقويم بمبلغ ٤٨٨٠ جنيه.
- (ج) أرباح إعادة تقويم بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- (د) خسائر إعادة تقويم بمبلغ آخر وهو

التطبيقات:

التطبيق الأول:

حسن وشحاته شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، وحصة كل منهما في رأس المال في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه.

ووافق الشريكان على انضمام جعفر إلى الشركة في ٢٠٠٣/١/١ بحيث يدفع مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك للشركة ويكون له ٢٥% من رأسمال الشركة ونصف الأرباح والخسائر.

فإذا علمت أن الشريكين أعادا تقويم بعض أصول الشركة كالتالي:

الشهرة بمبلغ ٦٥٠٠٠ جنيه بدلا من ٤٥٠٠٠ جنيه، والمخزون بمبلغ ٤١٠٠٠ جنيه وتكلفته ٤٠٠٠٠ جنيه، أما العملاء فقيمتهم الاسمية ١١٠٠٠٠ جنيه تقرر إعدام دين على أحدهم رصيده ١٠٠٠٠٠ جنيه وتقدر الديون المشكوك فيها بمعدل ٥٠% من العملاء، وأن رصيد جاري الشريك حسن مدينا في ٢٠٠٣/١/١ بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه بينما جاري الشريك شحاته دائنا بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه، وأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في ذلك التاريخ ٢٨٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب:

١ - قياس مراكز الشركاء القدامى بالقيمة السوقية العادلة في تاريخ انضمام جعفر.

٢ - إثبات انضمام الشريك جعفر.

التطبيق الثاني:

شحاته ويحيى وناصر شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٣ : ٤ ورأس المال بالتساوي. وينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال في نهاية السنة بمعدل ٦% سنوياً. وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفق الشركاء على تعديل خطة توزيع الأرباح والخسائر بحيث يتم توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٤ : ٢ بعد احتساب فائدة على متوسط رأس المال خلال السنة بمعدل ١٢% سنوياً ومرتب للشريك المدير شحاته بواقع ١٥٠٠ جنيه شهرياً، وأن يسري هذا التعديل اعتباراً من سنة ٢٠٠١.

فإذا علمت أن:

١ - رأسمال الشركاء في ٢٠٠١/١/١ يبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه، وفي ٢٠٠٢/١/١ يبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه، وفي ٢٠٠٣/١/١ يبلغ ٤٥٠٠٠٠ جنيه.

٢ - الأرباح القابلة للتوزيع عن سنة ٢٠٠١ تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

٣ - صافي دخل سنة ٢٠٠٢ يبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه قبل الفائدة الدائنة على قرض الشريك شحاته وقدرها ٤٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١ - إعداد مذكرة تسوية توزيع أرباح وخسائر سنتي ٢٠٠١، ٢٠٠٢.

٢ - إجراء القيود اللازمة لتسوية مراكز الشركاء.

التطبيق الثالث:

محمود وسامي وعاطف شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر ورأس المال بالتساوي. ويبلغ رأسمال الشركة ٢٤٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/١/١.

والمطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة في كل حالة مما يلي:

١ - أن الشركاء اتفقوا على انضمام الشريك شمس للشركة على أن يكون له ربع رأسمال الشركة والأرباح والخسائر على أن يدفع مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه لكل شريك من الشركاء الثلاث.

٢ - أن الشركاء اتفقوا على أن انضمام الشريك شمس إلى الشركة مقابل أن يكون له ربع رأسمال الشركة والأرباح والخسائر مقابل أن يقدم للشركة بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية ٧٥٠٠٠ جنيه، بالإضافة إلى أوراق قبض بمبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه قيمتها الحالية ٢٥٠٠٠ جنيه.

٣ - أن محمود وسامي وافقا على انفصال عاطف مقابل مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه تسدد بشيك مسحوب على جاري الشركة، على أن يستمرافي الشركة ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

٤ - أن محمود وسامي وافقا على انفصال عاطف مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه يدفعها مناصفة من حسابهما الشخصي، وعلى أن يستمرافي الشركة ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

التطبيق الرابع:

سرايا وعوض وناصر شركاء متضامنون في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥، بعد احتساب فائدة على رأس المال في نهاية السنة بمعدل ٦% سنوياً ومرتّب للشريك سرايا بواقع ١٠٠٠ جنيه شهرياً، ومكافأة للشريك عوض بنسبة ٢٥% من الربح بعد المكافأة، والآتي الأرصدة المستخرجة من دفاتر الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ (بالجنيه):

٥٠٠٠ قرض على الشريك ناصر، ١٠٠٠٠ أوراق قبض، ٤٠٠٠٠ عملاء، ٣٠٠٠٠٠ رأس المال (بالتساوي)، ٦٠٠٠ جاري دائر عوض، ٤٠٠٠ جاري دائر ناصر، ؟ أرباح وخسائر السنة، ٣٠٠٠٠ موردون، ١١٠٠٠٠ مخزون، ١٢٠٠٠٠ أصول ثابتة، ٢٠٠٠٠ مجمع إهلاك أصول ثابتة، ٥٠٠٠ جاري مدين سرايا، ١٠٠٠٠ نقدية بالخرينة،

٤٠٠٠٠ نقدية بالبنك، ٣٠٠٠٠ شهرة محل، ٥٠٠٠٠ أرضة مدينة أخرى.

وفي ٢٠٠٣/١/١ اتفق الشركاء على انفصال الشريك ناصر على أن تستمر الشركة بين سرايا وعوض ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، وأن يتم سداد حقوق الشريك المنفصل بكمبيالة تستحق السداد بعد ستة شهور بفائدة ١٢% سنوياً، وأن يتم إعادة تقدير الأصول كالتالي مع عدم الاعتراف بأرباح أو خسائر إعادة التقدير:

- أوراق القبض: بالقيمة الحالية بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه.

- العملاء: صافي القيمة الممكن تحقيقها ٣٨٠٠٠ جنيه.

- المخزون: ١٣٠٠٠٠ جنيه سعر السوق.

- الأصول الثابتة: ١٤٠٠٠٠ جنيه.

- الشهرة: ٤٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١ - تصوير ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ قبل إعادة التقدير.

٢ - تصوير حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير.

٣ - تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

٤ - تصوير حساب الشريك المنفصل ناصر.

٥ - تصوير حساب جاري الشركاء.

٦ - تصوير الميزانية بعد الانفصال.

التطبيق الخامس:

كمال وعليوة شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وكان رصيد رأسمال كمال في ٢٠٠٢/١/١ يبلغ ٢٦٠٠٠ جنيه بينما رصيد رأسمال عليوة في ذلك التاريخ يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه. فإذا علمت أن:

- ١ - الشركة حققت ربحاً قابلاً للتوزيع خلال السنة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ يبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.
- ٢ - ينص عقد الشركة على منح الشريك كمال مرتباً سنوياً ١٢٠٠٠ جنيه والشريك عليوة مرتباً سنوياً ١٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - وافق الشريكان في ٢٠٠٣/١/١ على انضمام الشريك رامي على أن يشترى نصف حقوق كمال في الشركة مقابل ٢٥٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إعداد قائمة وحساب توزيع أرباح وخسائر الشركة عن سنة ٢٠٠٢ وإجراء قيود اليومية اللازمة لإجراء التوزيع.
- ٢ - إثبات انضمام رامي للشركة بالاتفاق السابق.
- ٣ - إثبات انضمام رامي للشركة إذا افترضنا أن الشريكين اتفقا معه على أن يستثمر ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً مقابل ربع رأس المال والأرباح والخسائر.
- ٤ - إثبات انضمام رامي للشركة إذا افترضنا أن الشريكين اتفقا معه على أن يستثمر ٤٠٠٠٠ جنيه نقداً مقابل حصة نسبتها ٣٥% من رأس المال و ٢٥% من الأرباح والخسائر.

التطبيق السادس:

سرايا وأبو زيد شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. اتفقا في ٢٠٠٣/١/١ على أن تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر مستقبلاً بينهما ٢: ٣.

فإذا علمت ما يلي:

١ - أعيد تقدير الأصول الثابتة بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه وكانت تكلفتها ورصيد مجمع إهلاكها في الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تبلغ ١٥٠٠٠٠، ٥٠٠٠٠ جنيه على التوالي.

٢ - هناك مصروفات مستحقة لم تسوى بعد حتى ٢٠٠٢/١٢/٣١ تبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

٣ - أعيد تقويم شهرة المحل لتصبح ٢٥٠٠٠ جنيه بدلا من ٢٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة بافتراض:

أ) أن الشريكين قد اتفقا على عدم الاعتراف بأرباح وخسائر إعادة التقويم.

ب) أن الشريكين قد اتفقا على الاعتراف بأرباح وخسائر إعادة التقويم.

الفصل الخامس

المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص

Accounting for Liquidation of General And Limited Partnerships

خطة الفصل:

نتناول في هذا الفصل الأسس النظرية والمشاكل العملية للمحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص، سواء كانت شركات تضامن أو توصية بسيطة، وسواء كانت التصفية فورية أو تدريجية.

ويمكن تفصيل خطة الدراسة في هذا الفصل على النحو الآتي^(١):

١ - أسس المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص:

١/١- التصفية من منظور محاسبي.

٢/١- قياس حقوق الشركاء في تاريخ التصفية.

٣/١- حسابات التصفية.

٢ - المحاسبة عن التصفية الفورية لشركات التضامن:

١/٢- ماهية التصفية الفورية وأسس توزيع النقدية.

٢/٢- قائمة التصفية.

٣/٢- نتيجة التصفية للشركة الموسرة:

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- Lee, G.A, op.cit., Chap. 10.
- Weygndt, Jerry J., D. E. Kieso and Paul D. Kinnet, op.cit., pp. 539-543.
- Gillespie, Ian, Lewis R. and Hamilton K., op.cit., Chap. 11.
- شحاته، أحمد بسيوني، مرجع سابق.
- العربي، محمد فريد؛ هاني دويدار، مرجع سابق، ص ٤٣٢-٤٣٥.
- سليمان، فرج سيد، الوجيز في القانون التجاري، ص ١٨١-١٩٣.

١/٣/٢ - التصفية بربح.

٢/٣/٢ - التصفية بخسارة لا تجاوز الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء.

٣/٣/٢ - التصفية بخسارة تجاوز الأرصدة الدائنة لبعض الشركاء الموسرين.

٤/٣/٢ - التصفية بخسارة تجاوز الأرصدة الدائنة لبعض الشركاء المعسرين.

٤/٢ - نتيجة التصفية للشركة المعسرة.

١/٤/٢ - حالة يسر شريك أو أكثر.

٢/٤/٢ - حالة إعسار كل الشركاء.

٣ - المحاسبة عن التصفية الفورية لشركات التوصية البسيطة:

١/٣ - حالة انتهاء التصفية بربح أو بخسارة لا تجاوز حقوق أياً من الشركاء.

٢/٣ - حالة انتهاء التصفية بخسارة تجاوز حقوق الشركاء الموصين.

٤ - المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركات التضامن:

١/٤ - ماهية التصفية التدريجية.

٢/٤ - توزيع النقدية بافتراض عدم إمكانية تسيل باقي الأصول بمقابل.

٣/٤ - توزيع النقدية وفقاً لبرنامج معد مقدماً.

٥ - المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة.

١ - أسس المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص:

تستهدف المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص إنتاج معلومات عن انقضاء وتصفية الشركة كشخصية معنوية، خاصة بيع وتحصيل أصول

وحقوق الشركة، وسداد التزاماتها وتوزيع النقدية على الشركاء، ومدى يسر أو إعسار الشركة أو كل أو بعض الشركاء. ويتطلب هذا الأمر اتباع الإجراءات السليمة فيما يتعلق بالاعتراف ببيع الأصول وتحصيل الحقوق وسداد الالتزامات ثم حقوق الشركاء في الشركة. وما تنطوي عليه هذه الإجراءات أيضاً من إعداد الحسابات اللازمة لإتمام عملية التصفية وإعداد الكشوف البيانية أو ما يعرف بقائمة التصفية. سواء تم تصفية الشركة فوراً أو تدريجياً. وهذا ما سنعرض له بالتفصيل على النحو التالي.

١/١. التصفية من منظور محاسبي:

من المتفق عليه قانوناً أن الشركة تتقضي للكثير من الأسباب، أهمها؛ انتهاء الغرض التي قامت من أجله الشركة، أو تجمع حصص رأس المال في يد شريك واحد، أو باتفاق الشركاء على حل الشركة، أو هلاك معظم رأسمال الشركة، أو بصدور حكم قضائي بحل الشركة، أو باندماج الشركة مع شركة أخرى، أو لوفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو انفصاله أو إفلاسه.

وقانوناً إذا انقضت الشركة استتبع ذلك تصفية أموالها وقسمتها بين الشركاء، إذ تستهدف التصفية حصر الأموال واستيفاء الحقوق لدى الغير وتسجيل الأصول بخلاف النقدية، وتوزيع النقدية على الشركاء بعد سداد كافة الالتزامات.

وفي حين تتقضي سلطة المديرين بانقضاء الشركة فإن الشخصية المعنوية للشركة تستمر طوال فترة التصفية. ويعين الشركاء مصفياً للشركة بإرادتهم، أو بأمر المحكمة إن لم يتفقوا عليه. ويختص المصفي بما يلي:

- جرد أصول وموجودات الشركة.
- جرد خصوم الشركة.
- تسجيل الأصول غير النقدية بالطرق المعروفة، مثل المزايدة والممارسة.

• سداد التزامات الشركة.

• استكمال الأعمال التي بدأتها الشركة دون البدء في أعمال جديدة.

• توزيع أموال الشركة الباقية بعد سداد الالتزامات على الشركاء حسب ما جاء بعقد الشركة أو اتفاق الشركاء أو القانون.

ومحاسبياً يجب أن يسبق تصفية شركة الأشخاص استكمال الدورة المحاسبية للفترة المحاسبية حتى تاريخ التصفية. ويعني ذلك ضرورة إجراء قيود التسوية اللازمة وتصوير القوائم المالية للشركة في تاريخ التصفية. كما يعني ذلك أيضاً إجراء قيود الاقفال وإعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال. ويترتب على ذلك أن تظل حسابات الميزانية فقط مفتوحة عند بدء عملية التصفية.

وللتوضيح: افترض أن ميزان المراجعة بعد التسوية لشركة تضامن شاكر وحسن في ٢٠٠٢/١٠/٣١، تاريخ التصفية، يتضمن مصروفات ١٠٠٠٠ جنيه، إيرادات ١٥٠٠٠ جنيه وأصول ثابتة ٩٠٠٠٠ جنيه وأوراق دفع ٥٠٠٠ جنيه ورأسمال الشريكين ٨٠٠٠٠ جنيه، وكان الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر ورأس المال بالتساوي.

طالما اتفق الشريكان على تصفية الشركة في ذلك التاريخ يلزم تطبيق القواعد السابقة. حيث يتم اقفال حسابات المصروفات بجعلها دائنة مقابل جعل الحساب الختامي مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، كما يتم اقفال حسابات الإيرادات بجعلها مدينة مع جعل الحساب الختامي دائناً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

ويترتب على هذين القيدتين ظهور رصيد دائن لأرباح الفترة من ١/١ حتى ٢٠٠٢/١٠/٣١ بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه. وسوف يظهر ميزان المراجعة بعد الاقفال متضمناً أصولاً قيمتها ٩٠٠٠٠ جنيه، أما الخصوم فتبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه أيضاً عبارة عن ٥٠٠٠ أوراق دفع، ٨٠٠٠٠ جنيه رأسمال الشركاء، ٥٠٠٠ أرباح الفترة.

ولإتمام عملية التصفية يتم تسيل Liquidating أو تحقق Realization الأصول غير النقدية أي تحويلها إلى نقدية. وبالطبع إذا اختلف المقابل النقدي عن القيمة الدفترية للأصل غير النقدي فسوف توجد أرباح أو خسائر تحقق أو بيع الأصل، سيتم توزيعها على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

ويمكن القول بأن عملية تصفية شركة الأشخاص تتضمن الخطوات التالية:

- أ) تسيل الأصول غير النقدية والاعتراف بأرباح أو خسائر التسييل.
- ب) تخصيص أرباح أو خسائر تسيل الأصول غير النقدية على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.
- ج) سداد التزامات الشركة.
- د) توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.

وتجدر الإشارة إلى أن تتابع الخطوات السابقة أمر ضروري. ومعنى ذلك أنه يلزم تجميع النقدية أولاً، سواء المتاحة عند التصفية أو المتوقعة من تسيل الأصول غير النقدية، ثم البدء في سداد الالتزامات بما فيها أتعاب المصفي، ثم يلي ذلك توزيع النقدية المتبقية على الشركاء. كما يلزم الاعتراف محاسبياً بكل خطوة من الخطوات السابقة بتسجيلها بدفاتر الشركة تمهيداً لاقفال هذه الدفاتر بنهاية عملية التصفية.

وفي الحالة العادية المبسطة سوف تتساوى النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء مع مجموع أرصدة حقوقهم. وفي هذه الحالة سيتم توزيع النقدية وسداد حقوق الشركاء فيصبح رصيد النقدية صفراً، كما لن توجد أرصدة لرأسمال الشركاء. وبالقيد الذي يتم إجراؤه لهذا التوزيع يتم اقفال الدفاتر.

أما في الحالات غير العادية فيمكن أن يكون رصيد حقوق أحد الشركاء مديناً كما يمكن أن يكون بإمكانه سداد هذا الرصيد أو لا يستطيع، وفي الحالة الأخيرة يمكن أن يكون أحد أو كل الشركاء الباقيين باستطاعته

سداد المستحق على الشريك صاحب الرصيد المدين، ويمكن ألا يكون با سطا عته ذلك. ولكل وضع من هذه الأوضاع تأثير على تطبيق أسس المحاسبة عن التصفية، وهذا ما سنعرض له تفصيلاً في الصفحات التالية:

٢/١- قياس حقوق الشركاء في تاريخ التصفية:

سبق وأن أوضحنا، عند عرضنا لأسس المحاسبة عن انضمام شريك، إلى أنه يجب قياس حقوق الشركاء القدامى قبل إتمام عملية الانضمام. ولكن هذا القياس كان بالقيمة السوقية العادلة. أما عند التصفية فإن هذا القياس يجب أن يتم بالقيمة الدفترية من واقع البيانات المتاحة بميزان المراجعة بعد الاقفال.

ونظراً لأن الأصول غير النقدية سيتم تسيلها بالقيمة السوقية العادلة فإن ما ينتج عن ذلك من أرباح أو خسائر سيتم توزيعه على الشركاء أيضاً طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

ولإجراء هذا القياس يتم إضافة كل ما للشريك في تاريخ التصفية إلى رأسماله، وخصم كل ما عليه في هذا التاريخ من رأسماله أيضاً، وذلك بجعل حساب رأسمال الشريك دائناً بكل ماله ومديناً بكل ما عليه. أما الطرف الثاني من القيد الأول فهي الحسابات الدائنة التي تمثل حقاً للشريك أو له حق فيها، مثل حسابه الجاري الدائن والأرباح المحتجزة. بينما الطرف الثاني من القيد الثاني فهي الحسابات المدينة، التي تمثل ديناً على الشريك مثل حسابه الجاري المدين أو يتحمل بنصيب منها مثل الخسائر المرحلة.

ومحاسبياً سيتم قياس حقوق الشركاء بإجراء القيود اللازمة من ناحية، وإعداد الكشف البيانية خارج المجموعة الدفترية من ناحية أخرى، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١):

فيما يلي ميزان المراجعة بعد التسوية والاقفال لشركة تضامن وليد وسامح وتامر في ٢٠٠٢/١٢/٣١ الذين يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ٥ واتفق على تصفية الشركة في ذلك التاريخ:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر (تحت التصفية)

ميزان المراجعة بعد الاقفال وقبل تسوية حقوق الشركاء

مدين	دائن	أسم الحساب
٥٠٠٠٠		نقدية بالبنك
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠	عملاء، مخصص د. م فيها
١٤٠٠٠٠		مخزون
٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	مباني، مجمع إهلاك مباني
٣٠٠٠٠		أوراق مالية
٥٠٠٠		جاري وليد
٤٠٠٠		جاري سامح
	٥٤٠٠٠	موردون
	٦٠٠٠	جاري تامر
	٣٠٠٠٠٠	رأس المال (بالتساوي)
	٨٠٠٠٠	الأرباح المحتجزة (تتضمن ٣٠٠٠ أرباح الفترة)
١٢٠٠٠		قرض وليد
	١١٠٠٠	قرض تامر
٣٢٠٠٠		أوراق قبض
٥٠٣٠٠٠	٥٠٣٠٠٠	

والمطلوب: قياس وتسوية حقوق الشركاء في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

الحل

* يتم إثبات توزيع الأرباح المحتجزة، وذلك بجعل حساب الأرباح المحتجزة مدينًا وحساب رأسمال الشركاء دائنًا طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر ٣ : ٢ : ٥ كما يلي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ الأرباح المحتجزة إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٢٤٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك وليد ١٦٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك سامح ٤٠٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك تامر	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
------------	---	-------	-------

* يتم اقفال الحسابات الجارية في حساب رأس المال، وذلك بجعل حساب رأس المال مدينًا والحساب الجاري المدين دائنًا، وجعل حساب رأس المال دائنًا والحساب الجاري الدائن مدينًا كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ رأسمال الشركاء ٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك وليد ٤٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك سامح إلى حـ/ الحسابات الجارية ٥٠٠٠ حـ/ جاري الشريك وليد ٤٠٠٠ حـ/ جاري الشريك سامح	٩٠٠٠	٩٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ جاري الشركاء ٦٠٠٠ حـ/ جاري الشريك تامر إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٦٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك تامر	٦٠٠٠	٦٠٠٠

* يتم اقفال قروض الشركاء المدينة، وذلك بجعل حساب رأس المال مدينًا وحساب القرض المدين دائنًا، كالتالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ رأسمال الشركاء ١٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك وليد إلى حـ/ قرض الشريك وليد	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
------------	--	-------	-------

* ويترتب على قيود الاقفال السابقة قياس حقوق الشركاء بالقيمة الدفترية قبل البدء في عملية التصفية، من خلال الكشف البياني خارج المجموعة الدفترية كالتالي:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر (تحت التصفية)

بيان تسوية مراكز الشركاء قبل البدء في التصفية

في ٢٠٠٢/١٢/٣١

البيان	الشريك وليد	الشريك سامح	الشريك تامر	إجمالي
رصيد رأسمال الشريك	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
رصيد الحساب الجاري للشريك	(٥٠٠٠)	(٤٠٠٠)	٦٠٠٠	(٣٠٠٠)
قرض الشريك	(١٢٠٠٠)	-	-	(١٢٠٠٠)
الأرباح المحتجزة	٢٤٠٠٠	١٦٠٠٠	٤٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
الإجمالي	١٠٧٠٠٠	١١٢٠٠٠	١٤٦٠٠٠	٣٦٥٠٠٠

وغني عن القول أننا بهذه المعالجة نساوي بين حساب جاري الشريك وحساب قرض الشريك، باعتبار أن كلاهما، سواء كان حقاً للشريك أو ديناً عليه، وسواء كان بفائدة كالقرض، أو بدون فائدة كالحساب الجاري، الذي لا يوجد ما يمنع اتفاق الشركاء على احتساب فائدة عليه أيضاً، سيمثل حساباً شخصياً للشريك، أما أن يسدده إذا كان حقاً عليه، كالقرض المدين، أو يتم تخفيض حقوقه به في تاريخ التصفية.

أما بالنسبة للقرض الدائن، الذي اقترضته الشركة من الشريك، فيجب أن يظل كأحد حسابات الالتزامات وإن كان يأتي في آخر مراتب الالتزامات أهمية عند توزيع النقدية، ولكنه واجب السداد - كما سنرى - قبل حقوق الشركاء.

وحسبما أوضحنا سلفاً، فإنه بعد تسوية وقياس حقوق الشركاء، وإعداد ميزان المراجعة بعد الاقفال ستوجد حسابات الميزانية فقط، قبل البدء في

أعمال التصفية. ومن السهل الآن تصور شكل ميزان المراجعة بعد تسوية حقوق الشركاء، حيث سيشمل فقط الأصول النقدية وغير النقدية، كما سيشمل أرصدة حقوق الشركاء والالتزامات كالتالي:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر (تحت التصفية)

ميزان المراجعة بعد الاقفال وتسوية حقوق الشركاء

مدین	دائن	أسم الحساب
٥٠٠٠٠		نقدية بالبنك
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠	عملاء، مخصص د. م فيها
١٤٠٠٠٠		مخزون
٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	مباني، مجمع إهلاك مباني
٣٠٠٠٠		أوراق مالية
	٥٤٠٠٠	موردون
	٣٦٥٠٠٠	حقوق الشركاء
٣٢٠٠٠		أوراق قبض
	١١٠٠٠	قرض تامر
٤٨٢٠٠٠	٤٨٢٠٠٠	

وللبدء في أعمال التصفية، إنطلاقاً من هذا الميزان، سيتم تسجيل الأصول غير النقدية - العملاء والمخزون والمباني والأوراق المالية. ثم يتم استخدام النقدية المتاحة من عملية بيع الأصول وتحصيل الحقوق في سداد التزامات الشركة - الموردون - ثم قرض الشريك تامر ثم بـسداد حقوق الشركاء، مع الاعتراف المحاسبي بكل هذه الخطوات كما سنوضح في الفقرات التالية:

٢/١- حسابات التصفية:

. لاستكمال أعمال التصفية يلزم أن يتم قياس ناتج تسهيل الأصول غير النقدية، سواء ببيع الأصول أو تحصيل الحقوق على الغير للشركة، أو ناتج سداد الالتزامات للغير. وعادة ما يتم فتح حساب يسمى حساب التصفية يستخدم لتحديد أرباح أو خسائر التصفية تمهيداً لتوزيعها على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم. وهناك بديلان للتعامل مع أرباح وخسائر التصفية:

أ (البديل الأول؛ أن يتم قياس ربح أو خسارة تصفية كل أصل على حدة ثم يتم إقفال هذا الربح أو هذه الخسارة في حساب التصفية، باعتباره كحساب للأرباح والخسائر.

ب) البديل الثاني، أن يتم النظر لحساب التصفية كحساب متاجرة، يحمل بالقيمة الدفترية لحسابات الأصول وآية خسائر من تحصيل أرصدة العملاء، بينما يجعل هذا الحساب دائناً بثمن بيع الأصول وآية أرباح من سداد الالتزامات مثل الخصم النقدي مثلاً، حتى يمكن قياس صافي ربح أو خسارة التصفية.

وسوف نعرض ببعض التفصيل لأسس المحاسبة عن التصفية، وكذا حسابات التصفية ككل، في ظل كل بديل من هذين البديلين، على النحو الوارد في الصفحات التالية:

١/٣/١- حالة توسيط حساب أرباح وخسائر التصفية:

عادة ما يفضل استخدام هذا البديل في حالة إذا ما تم توقيف الشركة تماماً والبدء في تسهيل أصولها غير النقدية على دفعات، وسواء كانت الدفعة تحتوي على تسهيل أصل واحد أو مجموعة أصول.

وتقضي أسس المحاسبة في هذه الحالة بقياس وتعلية ربح تصفية الأصل على حساب أرباح وخسائر التصفية بجعله دائناً مقابل جعل حساب الأصل مدينياً، وتحميل هذا الحساب بخسارة تصفية الأصل، بجعل هذا الحساب مدينياً، وحساب الأصل دائناً. ومن البديهي أن يتم جعل حساب

النقدية مديناً بثمن بيع الأصل مقابل جعل حساب الأصل دائناً بالتكلفة. كما سيتم إقفال أية حسابات معاكسة كمجمع الإهلاك والمخصصات بجعلها مدينة.

وعادة ما توجد بعض الحسابات والعمليات التي تحتاج لمعالجة محاسبية خاصة في هذا الصدد، أهمها ما يلي:

(أ) لما كانت عملية التصفية سيعهد بها عادة لمصفي خبير في هذا المجال فإن أتعابه سينظر لها كالتزام واجب السداد قبل أية التزامات أخرى من ناحية، وكمصروف يجب تحميله على حساب أرباح وخسائر التصفية من ناحية أخرى.

(ب) عند تحصيل حقوق الشركة على العملاء يجب إقفال رصيد حساب العملاء بالقيمة الاسمية بجعله دائناً. ويتحدد ربح أو خسارة تحصيل العملاء بالفرق بين رصيد مخصص الديون المشرك في تحصيلها من ناحية وكل من الديون المعدومة عند التصفية والخصم النقدي الممنوح للعملاء في ذلك التاريخ، من ناحية أخرى.

(ج) عند تحصيل ما للشركة على الغير، من كمبيالات وسندات أذنية، تتبع نفس قواعد المحاسبة عن تحصيل أرصدة العملاء. ويتم إقفال رصيد حساب أوراق القبض بالقيمة الاسمية. ويتحدد ناتج تحصيل أوراق القبض بالفرق بين رصيد حساب مخصص خصم أوراق القبض من ناحية، ومصارف الخصم والتحصيل من ناحية أخرى.

(د) إذا ترتب على سداد أحد حسابات الالتزامات، كالدائنون وأوراق الدفع مثلاً، أية أرباح، مثل خصم تعجيل الدفع، يجب معالجة هذه الأرباح كأرباح تصفية، مما يلزم جعل حساب الالتزام مديناً وحساب التصفية دائناً.

(هـ) إذا اتفق الشركاء على حصول أحدهم على أصل معين، أو جزء من الأصل، يجب تحميل حساب رأسمال الشريك بالقيمة السوقية العادلة للأصل في تاريخ التصفية، أو بأي قيمة أخرى يتفق عليها الشركاء.

وفي جميع الأحوال سيتم اثبات تصفية الأصل كما سبق مع إحلال حساب رأسمال الشريك محل حساب النقدية.

ولاستكمال حسابات التصفية يتم تصوير حسابي النقدية ورأسمال الشركاء، وذلك لاتمام علمية التصفية من ناحية، وإقفال كافة الحسابات بالتالي من ناحية أخرى، كما سيوضح من المثال التالي:

مثال (٢):

عاطف وفايز شريكان متضامنان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٦ : ٤، اتفقا في ٢٠٠٢/٩/٣٠ على تصفية الشركة. فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/٩/٣٠ كالتالي:

شركة تضامن عاطف وفايز (تحت التصفية)

الميزانية في ٢٠٠٢/٩/٣٠

رأسمال الشركاء			مباني	١٨٠٠٠	١٦٠٠٠
			مجمع إهلاك مباني	(٢٠٠٠)	
عاطف	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	اثاث	١٠٠٠٠	٩٠٠٠
فايز	١٠٠٠٠		مجمع إهلاك اثاث	(١٠٠٠)	
جاري الشريك عاطف		٢٠٠٠	مخزون		٥٠٠٠
قرض الشريك عاطف		٥٠٠٠	عملاء	١٠٠٠٠	
موردون		١٠٠٠٠	مخصص د.م. فيها	(١٠٠٠)	
لوراق دفع		٣٠٠٠	لوراق مالية		٩٠٠٠
			نقدية بالبنك		٢٠٠٠
		٥٠٠٠٠			٩٠٠٠
					٥٠٠٠٠

٢ - تم بيع المباني بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه، والأثاث بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، والمخزون بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه. وحصل الشريك عاطف على الأوراق المالية مقابل ١٥٠٠ جنيه، وتم تحصيل المستحق على العملاء بعد إعدام ٥٠٠ جنيه وحصولهم على خصم نقدي ٢٠٠ جنيه، كما تم سداد الموردين بخصم ٤٠٠ جنيه.

٣ - تم سداد باقي الالتزامات وحقوق الشركاء وبلغت مصاريف التصفية ٥٠٠ جنيه.

والمطلوب:

تصوير حسابات التصفية وإجراء القيود اللازمة مع توسيط حساب أرباح وخسائر التصفية.

الحل

* يتم إثبات بيع المباني بربح، وذلك بجعل حسابي النقدية بالبنك ومجمع إهلاك المباني مدينًا مقابل جعل حسابي المباني وأرباح وخسائر التصفية دائنًا بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وهي:

الفرق بين ثمن البيع وقدره ٢٢٠٠٠ جنيه، والقيمة الدفترية للمباني وقدرها ١٦٠٠٠ جنيه.

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين		
	ح/ النقدية بالبنك	٢٢٠٠٠	
	ح/ مجمع إهلاك المباني	٢٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ المباني	١٨٠٠٠	
	ح/ أرباح وخسائر التصفية	٦٠٠٠	

* إثبات بيع الأثاث بخسارة قدرها ١٠٠٠ جنيه وهي الفرق بين ثمن البيع ٨٠٠٠ جنيه والقيمة الدفترية للأثاث ٩٠٠٠ جنيه، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين		
	ح/ النقدية بالبنك		٨٠٠٠
	ح/ مجمع إهلاك الأثاث		١٠٠٠
	ح/ أرباح وخسائر التصفية		١٠٠٠
	إلى ح/ الأثاث	١٠٠٠٠	

* يتم إثبات بيع المخزون بربح قدره ٦٠٠٠ جنيه = ١١٠٠٠ - ٥٠٠٠ جنيه، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من ح/ النقدية بالبنك		١١٠٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/ المخزون	٥٠٠٠	
	ح/ أرباح وخسائر التصفية	٦٠٠٠	

* يتم إثبات حصول الشريك عاطف على الأوراق المالية، حسبما سبق وأوضحنا، بجعل حساب رأس مال الشريك عاطف مديناً - بدلاً من حساب النقدية بالبنك - بالقيمة السوقية العادلة أو بأي قيمة أخرى يتفق عليها الشركاء - وقدرها ١٥٠٠ جنيه، مقابل جعل حساب الأوراق المالية دائناً بالتكلفة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه، مع الاعتراف بخسارة تصفية قدرها ٥٠٠ جنيه، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين		
	ح/ رأسمال الشركاء		١٥٠٠
	ح/ رأسمال الشريك عاطف		
	ح/ أرباح وخسائر التصفية		٥٠٠
	إلى ح/ الأوراق المالية	٢٠٠٠	

* يتم إثبات تحصيل الحقوق من العملاء بربح قدره ٣٠٠ جنيه عبارة عن الفرق بين رصيد مخصص د. م فيها ١٠٠٠ جنيه وحاصل جمع الديون المدومة ٥٠٠ جنيه والخصم المسموح به ٢٠٠ جنيه. وذلك بجعل حساب النقدية مديناً بمبلغ ٩٣٠٠ جنيه وحساب المخصص مديناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه مقابل جعل حسابي العملاء وأرباح وخسائر التصفية دائنين بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، ٣٠٠ جنيه على التوالي، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ مخصص ديون مشكوك فيها إلى مذكورين ح/ العملاء ح/ أرباح وخسائر التصفية	٩٣٠٠ ١٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٣٠٠	
-----------	--	------------------------------	--

ومن البديهي أنه يمكن إثبات تحصيل حقوق الشركة طرف العملاء بجعل حساب أرباح وخسائر التصفية مديناً بمبلغ ٧٠٠ جنيه كخسارة تحصيل، ثم جعله دائناً بمبلغ ١٠٠٠ جنيه رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، باعتبار أن المخصص في هذه الحالة لم يستخدم في الغرض منه، فيتم تسويته بتحويله إلى إيراد.

* يتم إثبات الخصم المحصل من الموردين بجعل حساب الموردين مديناً وحساب أرباح وخسائر التصفية دائناً بمبلغ ٤٠٠ جنيه، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من ح/ الموردين إلى ح/ أرباح وخسائر التصفية	٤٠٠	٤٠٠
-----------	---	-----	-----

ويترتب على هذا القيد أن يصبح رصيد حساب الموردين دائناً بمبلغ ٩٦٠٠ جنيه فقط، يمثل صافي قيمة الالتزام الذي سيتم سداده بعد ذلك.

* يتم إثبات سداد مصاريف التصفية بجعل حساب أرباح وخسائر التصفية مديناً وحساب النقدية بالبنك دائناً، كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من ح/ أرباح وخسائر التصفية إلى ح/ النقدية بالبنك	٥٠٠	٥٠٠
-----------	---	-----	-----

ويمكن بالطبع إثبات سداد مصاريف التصفية بجعل حساب مصاريف التصفية مديناً وحساب النقدية بالبنك دائناً، على أن يتم اقفال حساب مصاريف التصفية في حساب أرباح وخسائر التصفية بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مديناً.

* يظهر حساب أرباح وخسائر التصفية كحساب أرباح وخسائر على النحو التالي:

ح/ أرباح وخسائر التصفية

١٠٠٠	إلى ح/ الأثاث	٦٠٠٠	من ح/ المباني
٥٠٠	إلى ح/ الأوراق المالية	٦٠٠٠	من ح/ المخزون
٥٠٠	إلى ح/ مصاريف التصفية	٣٠٠	من ح/ العملاء
١٠٧٠٠	إلى ح/ رأسمال الشركاء	٤٠٠	من ح/ الموردين
	(٦ : ٤)		
	٦٤٢٠ عاطف		
	٤٢٨٠ فايز		
١٢٧٠٠		١٢٧٠٠	

* وبعد تحديد أرباح أو خسائر التصفية يتم توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر. ويتم إقفال رصيد حساب أرباح وخسائر التصفية، كالتالي:

١٠٧٠٠	من ح/ أرباح وخسائر التصفية	٢٠٠٢/٩/٣٠
١٠٧٠٠	إلى ح/ رأسمال الشركاء	
	٦٤٢٠ ح/ رأسمال الشريك عاطف	
	٤٢٨٠ ح/ رأسمال الشريك فايز	

* بعد الانتهاء من تسجيل الأصول وتحصيل الحقوق للشركة على الغير، ويتم البدء في توزيع النقدية المتاحة، وذلك بسداد مصاريف التصفية، ثم الالتزامات للغير، ثم قرض الشريك ثم حقوق الشركاء. ويظهر حساب النقدية كالتالي:

ح/ النقدية بالبنك

٩٠٠٠	رصيد	٥٠٠	من ح/ مصاريف التصفية
٢٢٠٠٠	إلى ح/ المباني	٩٦٠٠	من ح/ الموردين
٨٠٠٠	إلى ح/ الأثاث	٣٠٠٠	من ح/ أوراق الدفع
١١٠٠٠	إلى ح/ المخزون	٥٠٠٠	من ح/ قرض الشريك عاطف
٩٣٠٠	إلى ح/ العملاء	٤٢٢٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء
			٢٦٩٢٠ رأسمال الشريك عاطف
			١٤٢٨٠ رأسمال الشريك فايز
٥٩٣٠٠		٥٩٣٠٠	

* ويتم إثبات إتمام توزيع النقدية وإقفال حسابي النقدية ورأسمال الشركاء كالتالي:

٢٠٠٢/٩/٣٠	من مذكورين ح/ مصاريف التصفية ح/ الموردين ح/ أوراق الدفع ح/ قرض الشريك عاطف ح/ رأسمال الشركاء إلى ح/ النقدية بالبنك	٥٠٠ ٩٦٠٠ ٣٠٠٠ ٥٠٠٠ ٤٢٢٠٠	٥٩٣٠٠
-----------	--	--------------------------------------	-------

* تم تحديد حقوق الشركاء في تاريخ التصفية كالتالي:

شركة تضامن عاطف وفايز (تحت التصفية)

بيان قياس حقوق الشركاء في تاريخ التصفية

البيان	الشريك عاطف	الشريك فايز	المجموع
رصيد رأس المال	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
جاري الشريك	٢٠٠٠	-	٢٠٠٠
مسحوبات الشركاء	(١٥٠٠)	-	(١٥٠٠)
	٢٠٥٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٥٠٠

ويتطلب الأمر كما سبق وذكرنا، إقفال حساب جاري الشريك عاطف في حساب رأسماله بجعل الحساب الأول مدينياً وحساب رأس المال دائناً، كما سبق وحملنا حساب رأسمال الشريك عاطف بمبلغ ١٥٠٠ جنيه بجعله مدينياً - قيمة الأوراق المالية التي حصل عليها لحسابه.

هذا وتبلغ حقوق الشركاء بعد انتهاء التصفية ٤١٢٠٠ جنيه بيانها

كالتالي:

البيان	الشريك عاطف	الشريك فايز	المجموع
حقوق الشركاء في تاريخ التصفية	٢٠٥٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٥٠٠
يضاف: أرباح التصفية	٦٤٢٠	٤٢٨٠	١٠٧٠٠
حقوق الشركاء واجبة السداد	٢٦٩٢٠	١٤٢٨٠	٤١٢٠٠

ومن الملاحظ أن مجموع حقوق الشركاء واجبة السداد تبلغ ٤١٢٠٠ جنيه، وهو ذات المبلغ المتبقي بالبنك بعد سداد أتعاب المصفي وكافة الالتزامات. وطالما أن المستحق للشركاء يساوي مبلغ النقدية المتوافرة لدى المصفي فلا توجد أية مشاكل، ولا تستخدم نسب رأس المال في سداد الحقوق للشركاء.

٢/٣/١- حالة توسيط حساب التصفية كحساب متاجرة:

وفقاً للبديل الثاني للتعامل مع أرباح وخسائر التصفية يتم تحديد هذه الأرباح والخسائر من خلال توسيط حساب التصفية باعتباره حساب متاجرة، وليس كحساب أرباح وخسائر، كما سبق.

والقاعدة الأساسية لتشغيل حساب التصفية كحساب متاجرة أن يحمل هذا الحساب بتكلفة الأصول بجعله مديناً ويجعل دائناً بثمن بيع هذه الأصول. وإذا ما أخذنا في الاعتبار أيضاً أن هناك بعض الحسابات التي تحتاج لمعالجة خاصة في هذه الحالة أيضاً، فإننا يجب أن نراعي بشأنها ما يلي:

أ) تقفل كافة الحسابات المقابلة، كحساب مجمع إهلاك الأصل الثابت وحسابات المخصصات كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، في حساب التصفية، بجعلها مدينة مقابل جعل حساب التصفية دائناً.

ب) تعالج أتعاب المصفي، وأية مصاريف لازمة لإتمام التصفية، كما في حالة توسيط حساب أرباح وخسائر التصفية. حيث يجعل حساب التصفية مديناً مقابل جعل حساب النقدية دائناً بهذه الأتعاب أو المصاريف.

ج) تعالج أية خصومات يتم الحصول عليها من الدائنين، أو عند سداد أية التزامات كأرباح تصفية، وذلك بجعل حساب الالتزام مديناً مقابل جعل حساب النقدية دائناً. وبالعكس سيتم معالجة أية التزامات تنشأ عند التصفية لم تكن معروفة من قبل.

د) إذا حصل أحد الشركاء على أصل، أو جزء من أصل معين، يجعل حساب رأسماله مدينًا بالقيمة السوقية العادلة للأصل، أو بأي قيمة متفق عليها بين الشركاء، مقابل جعل حساب التصفية دائنًا بنفس المبلغ.

أما فيما يتعلق برصيد حساب التصفية من ربح أو خسارة فلا جدال أنه سيوزع أيضًا على الشركاء طبقًا لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم. كما لن تختلف الحسابات الأخرى وهي حساب النقدية بالبنك وحساب رأس مال الشركاء.

ولبيان ذلك، سنعيد حل المثال السابق فيما يتعلق بحساب التصفية فقط وما يلزم بالطبع من تعديل قيود اليومية، كما يلي:

* يتم تحميل حساب التصفية بتكلفة الأصول وذلك بجعل حساب التصفية مدينًا مقابل جعل هذه الحسابات دائنة كالتالي:

من ح/ التصفية		٤٥٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ المباني	١٨٠٠٠	
ح/ الأثاث	١٠٠٠٠	
ح/ المخزون	٥٠٠٠	
ح/ العملاء	١٠٠٠٠	
ح/ أوراق مالية	٢٠٠٠	

* يتم إقفال الحسابات المقابلة، وهي مجمع الإهلاك والمخصصات في حساب التصفية، كما سبق وأوضحنا، بجعل هذه الحسابات مدينًا وحساب التصفية دائنًا، كالتالي:

من مذكورين		
ح/ مجمع إهلاك مباني		٢٠٠٠
ح/ مجمع إهلاك أثاث		١٠٠٠
ح/ مخصص د.م. فيها		١٠٠٠
إلى ح/ التصفية	٤٠٠٠	

* يتم تعليقه ثمن بيع الأصول، والمحصل من الحقوق على الغير، على حساب التصفية بجعله دائناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك مديناً، كالتالي:

جنيه

٢٢٠٠٠	ثمن بيع المباني
٨٠٠٠	ثمن بيع الأثاث
١١٠٠٠	ثمن بيع المخزون
٩٣٠٠	المحصل من العملاء

المجموع ٥٠٣٠٠
=====

٥٠٣٠٠	من حـ/ النقدية بالبنك	
٥٠٣٠٠	إلى حـ/ التصفية	

* يتم تحميل حساب التصفية بمبلغ ٥٠٠ جنيه قيمة مصاريف تصفية بجعله مديناً مقابل جعل حساب النقدية بالبنك دائناً، كالتالي:

٥٠٠	من حـ/ التصفية	
٥٠٠	إلى حـ/ النقدية بالبنك	

وغني عن القول، مرة أخرى، أنه يمكن توسيط حساب مصاريف التصفية الذي سيجعل مديناً عند السداد، ثم يقل في حساب التصفية بمبلغ ٥٠٠ جنيه، ومن البديهي أن اختلاف المعالجة المحاسبية لن يكون له تأثير على ناتج التصفية.

* يتم إثبات حصول الشريك عاطف على الأوراق المالية بجعل حساب رأسماله مديناً وحساب التصفية دائناً، بالمقابل المتفق عليه كالتالي:

١٥٠٠	من حـ/ رأسمال الشركاء	
١٥٠٠	حـ/ رأسمال الشريك عاطف	
	إلى حـ/ التصفية	

* يتم إثبات الخصم المتحصل عليه من سداد الموردين بجعل حساب الموردين مديناً مقابل جعل حساب التصفية دائناً، كالتالي:

٤٠٠	من د/ الموردين	٤٠٠	إلى د/ التصفية
-----	----------------	-----	----------------

* يظهر حساب التصفية كالتالي:

د/ التصفية

١٨٠٠٠	إلى د/ المباني	٢٠٠٠	من د/ مجمع إهلاك مباني
١٠٠٠٠	إلى د/ الأثاث	١٠٠٠	من د/ مجمع إهلاك أثاث
٥٠٠٠	إلى د/ المخزون	١٠٠٠	من د/ مخصص د. م. فيها
١٠٠٠٠	إلى د/ العملاء	٥٠٣٠٠	من د/ النقدية بالبنك
٢٠٠٠	إلى د/ أوراق مالية	١٥٠٠	من د/ رأسمال الشركاء
٥٠٠	إلى د/ النقدية بالبنك		د/ رأسمال الشريك عاطف
١٠٧٠٠	إلى د/ رأسمال الشركاء	٤٠٠	من د/ الموردين
	٦٤٢٠ د/ رأسمال الشريك عاطف		
	٤٢٨٠ د/ رأسمال الشريك فايز		
٥٦٢٠٠		٥٦٢٠٠	

ومن الملاحظ أن عملية التصفية قد حققت ربحاً قدره ١٠٧٠٠ جنيه تم توزيعه، كما سبق على الشريكين بنسبة ٦ : ٤. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لن يختلف حسابا النقدية بالبنك ورأسمال الشركاء عما سبق في حالة توسط حساب أرباح وخسائر التصفية.

٢ - المحاسبة عن التصفية الفورية لشركات التضامن:

للتصفية الفورية لشركات التضامن مفهومها الخاص بها، وأسس المحاسبة الملائمة لها، وما يستلزمه الأمر من الاعتماد على بعض الكشوف البيانية، مثل قائمة التصفية، كما سنوضح في الصفحات التالية.

١/٢ - ماهية التصفية الفورية وأسس توزيع النقدية:

في حالة إذا ما كان بالإمكان تسهيل أصول الشركة محل التصفية مرة واحدة، أو في فترة زمنية محدودة، فسوف يكون بالإمكان الانتهاء من كافة

مراحل عملية التصفية معاً، بدءاً من تحديد حقوق الشركاء ومروراً بتسييل الأصول وسداد الالتزامات، وانتهاءً بسداد حقوق الشركاء.

وبمعنى آخر يقصد بالتصفية الفورية، أنه لا يتم توزيع نقدية على الشركاء إلا بعد الانتهاء من تسييل كل الأصول وسداد كل الالتزامات.

وعادة ما يلتزم المصفي عند توزيع النقدية المتاحة، كما سبق وذكرنا، بالمتطلبات القانونية والمحاسبية في هذا الشأن، حيث سيتم التوزيع حسب الترتيب الآتي:

أ) يتم سداد كافة مصاريف التصفية والتي تشمل؛ أتعاب المصفي، المصروفات والرسوم القضائية اللازمة للتصفية، والمصاريف الإدارية المرتبطة بعمل المصفي نفسه، كمصاريف الانتقال والمراسلات والإعلان... الخ.

ب) المصروفات المستحقة على الشركة في تاريخ التصفية مثل؛ الأجور المستحقة، الإيجار المدين المستحق، الفوائد المدينة المستحقة، ومصاريف المياه والإنارة المستحقة... الخ.

ج) الإيرادات المحصلة مقدماً في تاريخ التصفية، لأن الشركة لن تستمر في نشاطها، مثل؛ إيراد الفوائد المحصل مقدماً، إيراد الإيجار المحصل مقدماً، وإيراد العمولة المحصل مقدماً... الخ.

د) الديون الممتازة Preferential Debts مثل الديون المستحقة للجهات الحكومية، مثل الضرائب المربوطة نهائياً في تاريخ التصفية، ومستحقات الخزانة العامة، والجمارك، المصروفات القضائية... الخ.

هـ) الديون المضمون برهن أصول الشركة Secured Debts، ومن أمثلتها قرض السندات، أو قرض البنك طويل الأجل برهن أراضي، أو مباني الشركة. وقانوناً عندما يتم بيع الأصل المرهون يحصل الدائن المرتهن على حقه بالأولوية على سائر الدائنين العاديين والدائنين المرتهين التاليين له في المرتبة. فإذا فاض من ناتج البيع شيئاً كان من حق الشركة. أما إذا لم يكفي ناتج البيع لتغطية حق الدائن المرتهن -

الدين وفائدته المستحقة عليه - ظل دائناً بالجزء الباقي، ولكن بوصفه دائناً عادياً، لأنه لم يعد له حق مقرر على الأصل المرهون.

وخلاصة ذلك، فالقاعدة المحاسبية تقضي إذن بأن يتم سداد هذه الديون برهن من حصيلة تسهيل الأصل المرهون بحد أقصى قيمة الدين - وفوائده حتى تاريخ التصفية. وما زاد عن ذلك يوجه لسداد الديون العادية.

و (الديون العادية Ordinary Debts، وتشمل كافة الديون بخلاف أتعاب المصفي والديون الممتازة والديون برهن. ومن أمثلة الديون العادية؛ الموردون، أوراق الدفع، القروض بدون رهن، والمتبقي من القروض برهن فيما زاد عن المحصل من تسهيل الأصل المرهون.

ز (قرض الشريك المتضامن الذي اقترضته منه الشركة، حيث أنه سيمثل التزاماً على الشركة واجب السداد قبل حقوق الشركاء.

ح (حقوق الشركاء؛ والقاعدة أن يحصل الشريك على مبلغ يعادل قيمة الحصة التي قدمها في رأس المال، أو ما يعادل هذه الحصة، إذا كانت عينية، وقت تسليمها إذا لم تبين قيمتها في العقد. فإذا تبقى شيء بعد توزيع حصص الشركاء فيوزع عليهم بنسبة نصيب كل منهم في الربح. فإذا لم تكف موجودات الشركة لسداد حصص الشركاء توزع عليهم بحسب النسبة المتفق عليها في توزيع الخسائر. وتجدر الإشارة إلى أن الشريك بالعمل لا يسترد أية حصة من رأسمال الشركة. في حين أن الشريك الذي قدم حصة عينية على سبيل الانتفاع يسترد هذا المال لأن ملكيته لم تنتقل في أي وقت للشركة.

والقاعدة أن يتم سداد كل فئة من الفئات السابقة بالترتيب حسب الأولوية. فإن لم تكفي النقدية المتاحة لسداد الفئة المعنية توزع على أصحابها بالتناسب مع عدم البدء في سداد الفئة التالية لها، كما سنوضح بعد قليل.

٢/٢- قائمة التصفية:

تمثل قائمة التصفية جدولاً أو كشفاً بيانياً يعد خارج المجموعة الدفترية بمعرفة المحاسب لتحقيق أهداف معينة، كما يتم إعداد وتشغيل هذه القائمة وفق أسس معينة، وذلك على النحو التالي:

١/٢/٢- الهدف من قائمة التصفية:

يتمثل الهدف الأساسي من قائمة التصفية في إتمام توزيع النقدية بطريقة آمنة في ظل الالتزام بالقواعد المحاسبية والضوابط القانونية للتصفية. ولذلك تسمى في بعض الأحيان جدول توزيع النقدية Schedule of Cash Payments أي الجدول الذي يعده المحاسبون لبيان كيفية توزيع النقدية على الشركاء عند تصفية شركات الأشخاص.

ومن ناحية أخرى فإحياناً تسمى قائمة التصفية، أو جدول توزيع النقدية، جدول التوزيع الآمن للنقدية A Safe Cash Payments Schedule وبهذا المعنى تكون القائمة أكثر فائدة وذات أهمية كبيرة إذا استمرت عملية التصفية لفترة زمنية طويلة، كما هو الحال في حالة التصفية التدريجية لشركات الأشخاص، كما سنوضح لاحقاً في هذا الفصل.

٢/٢/٢- أسس إعداد وتشغيل قائمة التصفية:

يتم إعداد وتشغيل قائمة التصفية عن فترة التصفية وفق أسس معينة بعضها مبسط للغاية، والبعض الآخر يميل إلى بعض التعقيد، ويحتاج من المحاسب إلى كثير من التركيز، خاصة في حالات معينة من التصفية، سنوضحها لاحقاً.

ومن أهم أسس إعداد وتشغيل قائمة التصفية ما يلي:

أ) يتم إعداد قائمة التصفية وفقاً لمعادلة الميزانية، حيث يتساوى مجموع الأصول مع مجموع الالتزامات وحقوق الملكية.

ب) يتحدد عدد الأعمدة في القائمة بما يتمشى مع خطوات عملية التصفية، حيث يتم تقسيم الأصول إلى خانتين، خانة النقدية وخانة الأصول

الأخرى بخلاف النقدية. والأخيرة هي الأصول التي سيتم تسجيلها من خلال البيع وتحصيل الحقوق فتنحول إلى نقدية. كما يتم تقسيم الالتزامات إلى خائنتين، خانة لقرض الشريك وخانة للالتزامات الأخرى. والأخيرة تشمل بالطبع فئات الالتزامات الممتازة، والالتزامات برهن أصول معينة، والالتزامات العادية.

أما حقوق الشركاء فيتم تقسيمها إلى خانات حسب عدد الشركاء، حيث تخصص خانة لكل شريك باسم رأسمال الشريك، أو حقوق الشريك فلان. وكما سبق وأوضحنا فإن هذه الحقوق يكون قد تم تحديدها في تاريخ التصفية وقبل البدء في عملية التصفية.

(ج) يلزم بعد القيام بكل خطوة من خطوات التصفية، خاصة تسجيل الأصول وسداد الالتزامات وحقوق الشركاء، أن تتحقق معادلة الميزانية تماماً.

(د) تعالج مصاريف التصفية في قائمة التصفية بطرح قيمة هذه المصاريف من النقدية وتحميلها على حقوق الشركاء، وذلك طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

(هـ) عند تسجيل أصل غير نقدي بربح يتم إضافة ثمن البيع أو المحصل من الحقوق على النقدية، ويتم طرح القيمة الدفترية للأصل من الأصول بخلاف النقدية، وتعلى أرباح التسجيل - أو تحمل خسارة التسجيل - على حقوق الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

(و) في حالة سداد التزام معين يتم طرح المبلغ المسدد من النقدية ومن الالتزامات في نفس الوقت. على أنه إذا كان السداد بخضم اعتبر هذا الخضم كربح تصفية ويتم تعليته على حقوق الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

(ز) في حالة أن اتفق الشركاء على حصول أحدهم على أصل معين بمقابل معين يتم إتباع نفس القاعدة السابقة في بند (هـ) مع تحميل - طرح - المقابل المتفق عليه على حقوق الشريك المذكور بدلاً من النقدية. وفي

حالة تعهد شريك معين بسداد التزام معين يتم تعديل حقوق الشريك بمبلغ الدين مع طرح ذات المبلغ من خانة الالتزامات.

ح) في حالة وجود شريك موصي يجب مراعاة عدة أمور عند إتمام عملية التصفية، أهمها ما يلي:

- يدرج قرض الشريك الموصي ضمن الالتزامات ويعامل معاملة الديون العادية.

- في جميع الأحوال يعلى على حقوق الشريك الموصي نصيبه في أرباح التصفية، أما في حالة وجود خسارة تصفية فالقاعدة ألا يتحمل بما يجاوز رصيد حقوقه الدائن.

- في حالة وجود أكثر من شريك موصي تخصص خانة واحدة لحصة التوصية.

ط) في جميع الأحوال يمكن الاعتماد على بيانات قائمة التصفية في الاعتراف بنتائج خطوات ومراحل عملية التصفية بالدفاتر، وذلك بإجراء قيود اليومية المناسبة، كما سنوضح في الصفحات التالية.

٣/٢- نتيجة التصفية:

يمكن أن تنتهي التصفية بتحقيق أرباح أو تحقيق خسائر، وفي الحالة الأخيرة يمكن أن تستوعب أرصدة حقوق الشركاء هذه الخسائر، أو لا تكفي جزئياً أو كلياً لاستيعاب هذه الخسائر، وفي الحالة الأخيرة يمكن أن يكون هناك شريك أو أكثر موسراً، أو يمكن أن يكون هناك شريك أو أكثر معسراً، وأخيراً يمكن أن تكون الشركة نفسها معسرة حيث لا تكفي النقدية المتاحة لسداد الالتزامات نفسها، وبالتالي لا يتم سداد أية مبالغ من حقوق الشركاء.

وتختلف قواعد المحاسبة حسب كل حالة من هذه الحالات، وهذا ما سنوضحه من خلال الأمثلة، التطبيقية، على النحو الوارد في الصفحات التالية:

١/٣/٢ - التصفية بربح:

في حالة انتهاء عملية التصفية بربح فإن ناتج التصفية يعني زيادة الأصول - النقدية - وزيادة حقوق الشركاء - حقوق الملاك - من جهة، وأن رصيد النقدية المتاحة بعد الانتهاء من عملية التصفية يكفي لسداد كافة الالتزامات بأنواعها وأيضاً حقوق الشركاء، وذلك كما يتضح من المثال التالي.

مثال (٣):

وليد وسامح وتامر شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥. وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ وبعد توزيع نتيجة الفترة من ربح أو خسارة تم الاتفاق بينهم على تصفية الشركة، فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٧٠٠٠٠	أصول ثابتة بعد طرح	رأسمال الشركاء:
	١٦٠٠٠ جنيه مجمع إهلاك	وليد ٣٠٠٠٠
٣٦٠٠٠	مخزون	سامح ٣٤٠٠٠
٣٠٠٠٠	عملاء	تامر ٤٠٠٠٠
١٤٠٠٠	نقدية بالبنك	موردون وأوراق دفع ٣٦٠٠٠
		قرض الشريك تامر ١٠٠٠٠
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

٢ - بلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه سددت بشيك.

٣ - تم بيع الأصول الثابتة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه، المخزون بمبلغ ٤٦٠٠٠ جنيه، وتم تحصيل المستحق على العملاء بعد إعدام مبلغ ١٠٠٠ جنيه.

٤ - تم سداد كافة الالتزامات وحقوق الشركاء وانتهت عملية التصفية في ٢٠٠٣/٢/١.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية وإجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

أ) نظراً لأن حقوق الشركاء قبل البدء في عملية التصفية تقتصر على أرصدة رأسمالهم فقط فلا يلزم إعداد جدول لقياس هذه الحقوق. أما الالتزامات فسوف تنقسم إلى نوعين، قرض الشريك تامر، والالتزامات الأخرى. وأما الأصول فسوف تخصص خانة للنقدية وخانة للأصول بخلاف النقدية، والأخيرة تشمل كلا من؛ الأصول الثابتة والمخزون والعملاء، أي $70000 + 36000 + 30000 = 136000$ جنيهه. وتظهر القائمة كالتالي:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر

قائمة التصفية عن الفترة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٢/١

الأصول =			الالتزامات +		حقوق الشركاء		البيان
نقدية	بخلاف	قرض الشريك تامر	التزامات أخرى	وليد (٢)	سامح (٣)	تامر (٥)	
١٤٠٠٠	١٣٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	الأرصدة قبل التصفية
٩٠٠٠٠	(٧٠٠٠٠)			٤٠٠٠	٦٠٠٠	١٠٠٠٠	بيع الأصول الثابتة بربح ٢٠٠٠٠ جنية
١٠٤٠٠٠	٦٦٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	الأرصدة بيع المخزون بربح ١٠٠٠٠ جنية
٤٦٠٠٠	(٣٦٠٠٠)			٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	الأرصدة تحصيل العملاء بخسارة ١٠٠٠ جنية
١٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	٤٣٠٠٠	٥٥٠٠٠	الأرصدة تسهيل الأصول سداد وتحصيل مصاريف التصفية
٢٩٠٠٠	(٣٠٠٠٠)			(٢٠٠)	(٣٠٠)	(٥٠٠)	الأرصدة سداد الالتزامات بخلاف قرض الشريك تامر
١٧٩٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٥٨٠٠	٤٢٧٠٠	٥٤٥٠٠	الأرصدة سداد قرض الشريك تامر
(٢٠٠٠)				(٤٠٠)	(٦٠٠)	(١٠٠٠)	الأرصدة سداد حقوق الشركاء
١٧٧٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٥٤٠٠	٤٢١٠٠	٥٣٥٠٠	الأرصدة
(٣٦٠٠٠)			(٣٦٠٠٠)				الأرصدة
١٤١٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠	صفر	٣٥٤٠٠	٤٢١٠٠	٥٣٥٠٠	الأرصدة
(١٠٠٠٠)		(١٠٠٠٠)					الأرصدة
١٣١٠٠٠	صفر	صفر	صفر	٣٥٤٠٠	٤٢١٠٠	٥٣٥٠٠	الأرصدة
(١٣١٠٠٠)				(٣٥٤٠٠)	(٤٢١٠٠)	(٥٣٥٠٠)	الأرصدة
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	الأرصدة

وبالنظر للقائمة السابقة يتضح أنها قد أعدت وفقاً لقواعد تشغيلها التي سبق وأوضحناها. كما يتضح أن الصف الأخير بالقائمة يوضح أن أرصدة الأصول والخصوم صفر. وذلك هو الوضع الطبيعي لانتهاء عملية التصفية وما يتبعها من إقفال الدفاتر كلها.

وغني عن القول بأنه يمكن معالجة تسييل كل الأصول بخلاف النقدية في خطوة واحدة - باعتبار أن التصفية فورية. وفي هذه الحالة سيتم طرح مبلغ ١٣٦٠٠٠ جنيه في خانة الأصول بخلاف النقدية وإضافة مبلغ ١٦٥٠٠٠ جنيه (٩٠٠٠٠ + ٤٦٠٠٠ + ٢٩٠٠٠) للنقدية وهو المقابل النقدي لتسييل هذه الأصول، أما ناتج التسييل ويبلغ ٢٩٠٠٠ جنيه ربح (١٦٥٠٠٠ - ١٣٦٠٠٠) فسيتم تعليته على حقوق الشركاء. وهو محصلة ما سبق تعليته على حقوق الشركاء من أرباح بيع الأصول الثابتة ٢٠٠٠٠ جنيه وبيع المخزون ١٠٠٠٠ جنيه ناقصاً ما تم تحميله على حقوق الشركاء وقدره ١٠٠٠ جنيه، خسارة تسييل العملاء.

وبالرجوع إلى قائمة التصفية يمكن إثبات تسييل الأصول وتوزيع النقدية على النحو التالي:

* إثبات بيع الأصول الثابتة بربح قدره ٢٠٠٠٠ جنيه.

من مذكورين		
ح/ النقدية بالبنك	٩٠٠٠٠	
ح/ مجمع إهلاك أصول ثابتة	١٦٠٠٠	
إلى مذكورين		
ح/ الأصول الثابتة	٨٦٠٠٠	
ح/ رأسمال الشركاء	٢٠٠٠٠	
٤٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٦٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
١٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		

* إثبات بيع المخزون بربح قدره ١٠٠٠٠ جنيه.

من ح/ النقدية بالبنك		٤٦٠٠٠
إلى مذكورين		
ح/ المخزون	٣٦٠٠٠	
ح/ رأسمال الشركاء	١٠٠٠٠	
٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		

* إثبات تحصيل رصيد العملاء بعد إعدام مبلغ ١٠٠٠ جنيه.

من مذكورين		١٩٠٠٠
ح/ النقدية بالبنك		
ح/ رأسمال الشركاء		١٠٠٠
٢٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٣٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		
إلى ح/ العملاء	٢٠٠٠٠	

* إثبات سداد مصاريف التصفية وتحميلها على رأسمال الشركاء:

من ح/ رأسمال الشركاء		٢٠٠٠
٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٦٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		
إلى ح/ النقدية	٢٠٠٠	

* إثبات سداد الالتزامات الأخرى بخلاف قرض الشريك تامر:

من ح/ موردون وأوراق دفع		٣٦٠٠٠
إلى ح/ النقدية بالبنك	٣٦٠٠٠	

* إثبات سداد قرض الشريك تامر:

من ح/ قرض الشريك تامر		١٠٠٠٠
إلى ح/ النقدية بالبنك	١٠٠٠٠	

* إثبات سداد حقوق الشركاء:

من ح/ رأسمال الشركاء	١٣١٠٠٠
٣٥٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد	
٤٢١٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح	
٥٣٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر	
إلى ح/ النقدية بالبنك	١٣١٠٠٠

٢/٣/٢ - التصفية بخسارة لا تجاوز الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء:

في حالة إذا ما انتهت عملية التصفية الفورية بخسارة سيتم تحميلها على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر. وبعد عمل هذا التحميل في حالتنا هذه فإن حقوق الشركاء الدائنة سوف تستوعب خسارة التصفية بالكامل، وتظل أرصدة هذه الحقوق دائنة، وبالتالي سيقابلها نقدية متاحة للتوزيع على الشركاء، حسب أرصدتهم وليس حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر، كما سبق وأشرنا.

هذا ولا تختلف خطوات، أو أسس، المعالجة المحاسبية هنا عما كانت عليه في حالة انتهاء عملية التصفية بربح، سوى في تحميل خسارة التصفية على الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر. أما باقي الخطوات والإجراءات فستظل كما هي، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٤): افترض في مثال (٣) السابق أن الأصول الثابتة والمخزون بيعت مرة واحدة بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه، وتم تحصيل مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه فقط من العملاء.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية.

الحل

- لن تختلف الأرصدة قبل التصفية، عما كانت عليه في المثال السابق.
- يتم إثبات بيع الأصول غير النقدية وتحصيل الحقوق طرف العملاء مرة واحدة بخسارة قدرها ٦٦٠٠٠ جنيه = ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل بيع

الأصول الثابتة والمخزون وتحصيل العملاء - ١٣٦.٠٠٠ القيمة
"دفترية للأصول بخلاف النقدية".

- يتم تحميل حسابات رأسمال الشركاء بمبلغ الخسارة بالإضافة إلى مبلغ ١٠٠٠ جنيه مصاريف تصفية، ثم يتم استكمال قائمة التصفية كما سبق، على النحو التالي:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر

قائمة التصفية في ٢٠٠٣/٢/١

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	قرض الشريك تامر	لتتزمات أخرى	وليد (٢)	سامح (٣)	تامر (٥)
الأرصدة قبل التصفية	١٤.٠٠٠	١٣٦.٠٠٠	١.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	٣٠.٠٠٠	٣٤.٠٠٠	٤.٠٠٠
بيع الأصول وتحصيل العملاء بخسارة ٦٦.٠٠٠ جنيه.	٧.٠٠٠	(١٣٦.٠٠٠)			(١٣٢.٠٠٠)	(١٩٨.٠٠٠)	(٣٣.٠٠٠)
الأرصدة سداد وتحميل مصاريف التصفية	٨٤.٠٠٠	صفر	١.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	١٦٨.٠٠	١٤٢.٠٠	٧.٠٠٠
الأرصدة سداد الالتزامات بخلاف قرض الشريك	٨٤.٠٠٠	صفر	١.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	١٦٤.٠٠	١٣٦.٠٠	٦.٠٠٠
الأرصدة سداد قرض الشريك تامر	٤٦.٠٠٠	صفر	١.٠٠٠	صفر	١٦٤.٠٠	١٣٦.٠٠	٦.٠٠٠
الأرصدة سداد حقوق الشركاء	٣٦.٠٠٠	صفر	صفر	صفر	١٦٤.٠٠	١٣٦.٠٠	٦.٠٠٠
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

٣/٣/٢- التصفية بخسارة تجاوز الأرصدة الدائنة لبعض الشركاء
الموسرين:

في هذه الحالة تنتهي عملية التصفية بخسارة. وبعد أن يتم تخصيصها على الشركاء، طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر لا يستوعبها رصيد حقوق شريك أو أكثر، وهو ما يعرف بنقص أو عدم كفاية رأسمال الشريك Capital Deficiency.

ويعني ذلك أن يصبح رصيد حقوق هذا الشريك مديناً، أي أن عليه حقوقاً للشركة يجب دفعها. وهنا سيواجه المصفي احتمالاً من اثنين:

الاحتمال الأول؛ أن يكون للشريك، صاحب الرصيد المدين هذا، قرض دائن، فيتم تحويل جزء من القرض بحد أقصى الرصيد الدائن لهذا القرض لسداد الرصيد المدين لهذا الشريك.

الاحتمال الثاني؛ ألا يكون للشريك قرضاً على الشركة، أو أن رصيد القرض أقل من الرصيد المدين للشريك ولكنه موسر، أي لديه أموال خاصة يستطيع بها سداد رصيده المدين للشركة، وهنا فسوف يودع ما يوازي رصيده المدين نقداً، وبالتالي تتاح لدى المصفي نقدية تكفي لسداد الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء، وهذا ما سنوضحه في المثال التالي:

مثال (٥): افترض في المثال رقم (٣) أن الأصول الثابتة والمخزون قد بيعت بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وتم تحصيل ١٥٠٠٠ جنيه فقط من العملاء، وأن مصاريف التصفية كما هي ٢٠٠٠ جنيه وأن الشركاء موسرين.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية وإجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

أ) يتم إعداد قائمة التصفية على النحو التالي:

شركة تضامن وليد وسامح وتامر

قائمة التصفية في ٢٠٠٣/٢/١

حقوق الشركاء			الالتزامات +		الأصول =		البيان
تامر (٥)	سامح (٣)	وليد (٢)	التزامات أخرى	قرض الشريك تامر	بخلاف النقدية	نقدية	
٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٦٠٠٠	١٠٠٠٠	١٣٦٠٠٠	١٤٠٠٠	الأرصدة قبل التصفية بيع الأصول وتحصيل العملاء بخسارة ١١١٠٠٠ جنيه.
(٥٥٥٠٠)	(٢٣٣٠٠)	(٢٢٢٠٠)			(١٣٦٠٠٠)	٢٥٠٠٠	الأرصدة سداد وتحصيل مصاريق التصفية
(١٥٥٠٠)	٧٠٠	٧٠٠	٣٦٠٠٠	١٠٠٠٠	صفر	٣٩٠٠٠	الأرصدة سداد وتحصيل مصاريق التصفية
(١٠٠٠)	(٦٠٠)	(٤٠٠)				(٢٠٠٠)	الأرصدة سداد الالتزامات بخلاف قرض الشريك
(١٦٥٠٠)	١٠٠	٧٤٠٠	٣٦٠٠٠	١٠٠٠٠	صفر	٣٧٠٠٠	الأرصدة سداد الالتزامات بخلاف قرض الشريك
			(٣٦٠٠٠)			(٣٦٠٠٠)	الأرصدة سداد الشريك تامر لجزء من رصيده المدين عن طريق القرض
(١٦٥٠٠)	١٠٠	٧٤٠٠	صفر	١٠٠٠٠	صفر	١٠٠٠	الأرصدة تحصيل الرصيد المدين للشريك تامر
				(١٠٠٠٠)		١٠٠٠٠	الأرصدة سداد رصيده الشريكين وليد وسامح
(٦٥٠٠)	١٠٠	٧٤٠٠	صفر	صفر	صفر	٦٥٠٠	الأرصدة سداد رصيده الشريكين وليد وسامح
٦٥٠٠	١٠٠	٧٤٠٠	صفر	صفر	صفر	٧٥٠٠	الأرصدة سداد رصيده الشريكين وليد وسامح
صفر	(١٠٠)	(٧٤٠٠)				(٧٥٠٠)	الأرصدة
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	الأرصدة

ب) يتم إجراء قيود اليومية اللازمة لإتمام عملية التصفية من واقع قائمة التصفية كما يلي:

* إثبات بيع الأصول الثابتة والمخزون وتحصيل المستحق على العملاء بخسارة قدرها ١١١٠٠٠ جنيه.

من مذكورين		
ح/ النقدية بالبنك	٢٥٠٠٠	
ح/ مجمع إهلاك أصول ثابتة	١٦٠٠٠	
ح/ رأسمال الشركاء	١١١٠٠٠	
٢٢٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٣٣٣٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
٥٥٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		
إلى مذكورين		
ح/ الأصول الثابتة	٨٦٠٠٠	
ح/ المخزون	٣٦٠٠٠	
ح/ العملاء	٣٠٠٠٠	

* إثبات سداد وتحميل مصاريف التصفية:

من ح/ رأسمال الشركاء		٢٠٠٠
٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد		
٦٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح		
١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر		
إلى ح/ النقدية بالبنك	٢٠٠٠	

* إثبات سداد الالتزامات الأخرى بخلاف قرض الشريك تامر:

من ح/ الموردون وأوراق الدفع		٣٦٠٠٠
إلى ح/ النقدية بالبنك	٣٦٠٠٠	

* يتم إثبات استخدام الشريك تامر لقرضه في سداد جزء من رصيده المدين، وذلك باقفال رصيد حساب القرض بجعله مديناً في حساب رأسمال الشريك تامر بجعله دائناً. ومؤدى هذا القيد إقفال رصيد قرض الشريك تامر وتخفيض مديونية الشريك تامر نحو الشركة كالتالي:

٢٠٠٣/٢/١	من ح/ قرض الشريك تامر إلى ح/ رأسمال الشركاء ح/ رأسمال الشريك تامر	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
----------	---	-------	-------

* لأن الشريك تامر موسر فمعنى ذلك أن لديه أموالاً خاصة يسدد بها رصيده المدين وقدره ٦٥٠٠ جنيه فقط، حيث كان هذا الرصيد مديناً بمبلغ ١٦٥٠٠ جنيه، واستخدم هذا الشريك قرضه وقدره ١٠٠٠٠ جنيه في تخفيض هذه المديونية، وسيتم إثبات تحصيل الرصيد المدين للشريك تامر بجعل حساب النقدية مديناً وحساب رأسمال الشريك دائناً كما يلي:

٢٠٠٣/٢/١	من ح/ النقدية بالبنك إلى ح/ رأسمال الشركاء ح/ رأسمال الشريك تامر	٦٥٠٠	٦٥٠٠
----------	--	------	------

* ويتم إثبات سداد رصيدي الشريكين وليد وسامح الدائنين كما يلي:

٢٠٠٣/٢/١	من ح/ رأسمال الشركاء ٧٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك وليد ١٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامح إلى ح/ النقدية بالبنك	٧٥٠٠	٧٥٠٠
----------	--	------	------

٢/٣/٤- التصفية بخسارة تجاوز الأرصدة الدائنة لبعض الشركاء المعسرين:

يمكن أن تنتهي عملية التصفية بخسارة من تسييل الأصول بجانب مصاريف التصفية، وبعد تخصيص هذه الخسارة على الشركاء فإن الأرصدة الدائنة لبعض الشركاء لا تستوعب هذه الخسارة، بمعنى أن رصيد حقوق شريك أو أكثر يتحول إلى رصيد مدين.

وإذا كان للشريك صاحب الرصيد المدين قرض فسوف يستخدم هذا القرض لتغطية بعض أو كل الرصيد المدين. فإذا ظل رصيد شريك، أو أكثر، مديناً ولم يكن موسراً فلن يستطيع سداد هذا الرصيد لتوفير نقدية تستخدم في سداد الحقوق الدائنة للشركاء الآخرين.

وفي هذه الحالة سيتم تحميل الرصيد المدين للشريك المعسر على الشركاء المتضامنين الآخرين بناءً على نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم. ومؤدى ذلك أن يتم تطبيق مفهوم المسؤولية التضامنية في شركات التضامن، كأحد أهم سمات هذه الشركات، كما سبق وأشرنا في مقدمة عرضنا لماهية شركات الأشخاص.

وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يتحول رصيد حقوق أحد الشركاء الذين تحملوا مديونية زميلهم المعسر إلى رصيد مدين. فإن كان أحد، أو كل الشركاء، الذي تحول رصيده إلى رصيد مدين بسبب تحمله جزءاً بسبب إعسار الشريك الآخر موسراً فسوف يدفع ما عليه للشركة لتوفير سيولة تسمح بسداد حقوق باقي الشركاء ذوي الأرصدة الدائنة، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٦): الآتي ميزانية شركة تضامن حازم وحسام ومنصف في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بعد توزيع أرباح وخسائر السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

شركة تضامن حازم وحسام ومنصف

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

رأسمال الشركاء:		أصول بخلاف النقدية	١٢.٠٠٠
حازم	٥.٠٠٠	نقدية	٨.٠٠٠
حسام	٢.٠٠٠		
منصف	١.٠٠٠		
قرض الشريك منصف	٥٠٠		
التزامات	١١٥.٠٠٠		
	٢٠.٠٠٠		٢٠.٠٠٠

فإذا علمت أن:

- ١ - يقسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥.
- ٢ - تم تسجيل الأصول بخلاف النقدية مقابل ٦.٠٠٠ جنيه.
- ٣ - بلغت مصاريف التصفية ٢.٠٠٠ جنيه.
- ٤ - الشريك منصف معسر.

المطلوب: إعداد قائمة التصفية التي انتهت يوم ٢٠٠٣/١/١٥ وإجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

أ) تم تسجيل الأصول الأخرى بخلاف النقدية مقابل ٦٠٠٠٠ جنيه ومعنى ذلك أن خسارة التسييل = ١٢٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه فإذا أضفنا إليها مصاريف تصفية ٢٠٠٠ جنيه، فمعنى ذلك أن إجمالي الخسارة التي تخصص على الشركاء تبلغ ٦٢٠٠٠ جنيه، تفصيلها كالتالي:

$$\text{الشريك حازم} = \frac{2}{10} \times 62000 = 12400 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك حسام} = \frac{3}{10} \times 62000 = 18600 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك منصف} = \frac{5}{10} \times 62000 = 31000 \text{ جنيه}$$

ومؤدى ذلك أن يصبح رصيد حقوق الشريك منصف مديناً بمبلغ ٢١٠٠٠ جنيه = ٣١٠٠٠ - ١٠٠٠٠ جنيه. فيتم تحويل رصيد قرض الشريك منصف البالغ ٥٠٠٠ جنيه لتغطية جزء من هذا الرصيد، فيصبح الرصيد المدين ١٦٠٠٠ جنيه. ولأن الشريك منصف معسر فيتم تحميل هذا المبلغ على الشريكين حازم وحسام بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما أي ٢ : ٣ كما يلي:

$$\text{نصيب الشريك حازم من رصيد الشريك منصف} = \frac{2}{5} \times 16000 = 6400 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك حسام من رصيد الشريك منصف} = \frac{3}{5} \times 16000 = 9600 \text{ جنيه}$$

ومؤدى ذلك أن يصبح رصيد الشريك حسام مديناً بمبلغ ٨٢٠٠ جنيه
= ٢٠٠٠٠ رصيد حقوقه الدائن - (١٨٦٠٠ نصيبه من خسارة التصفية +
٩٦٠٠ جنيه نصيبه من رصيد الشريك منصف المعسر) = ٢٠٠٠٠ -
٢٨٢٠٠ = (٨٢٠٠) جنيه.

ولأن الشريك حسام موسر فسوف يدفع نقداً مبلغ ٨٢٠٠ جنيه حتى
تتوافر نقدية لسداد رصيد حقوق الشريك حازم الدائن. إذ أن الشركة نفسها
موسرة حيث النقدية المتاحة بعد تسييل الأصول تبلغ ١٤٠٠٠٠ جنيه تكفي
لسداد مصاريف التصفية والالتزامات.

وتظهر قائمة التصفية حسبما سبق كالتالي:

شركة تضامن حازم وحسام ومنصف

قائمة التصفية في ٢٠٠٣/١/١٥

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	قرض الشريك	التزامات أخرى	حازم (٢)	حسام (٣)	منصف (٥)
الأرصدة	٨.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٥.٠٠٠	١١٥.٠٠٠	٥.٠٠٠	٢.٠٠٠	١.٠٠٠
بيع الأصول				.			
بخسارة ٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	(١٢.٠٠٠)			(١٢.٠٠٠)	(١٨.٠٠٠)	(٣.٠٠٠)
الأرصدة بعد بيع الأصول	١٤.٠٠٠	صفر	٥.٠٠٠	١١٥.٠٠٠	٣٨.٠٠٠	٢.٠٠٠	(٢.٠٠٠)
سداد وتحصيل							
مصاريف التصفية	(٢.٠٠٠)				(٤.٠٠)	(٦.٠٠)	(١.٠٠٠)
الأرصدة	١٢.٨٠٠	صفر	٥.٠٠٠	١١٥.٠٠٠	٣٧.٦٠٠	١٤.٠٠	(٢١.٠٠٠)
سداد الالتزامات							
الأرصدة بعد	٢٣.٠٠٠	صفر	٥.٠٠٠	صفر	٣٧.٦٠٠	١٤.٠٠	(٢١.٠٠٠)
سداد الالتزامات							
إقفال رصيد							
قرض الشريك							
منصف			(٥.٠٠٠)				٥.٠٠٠
الأرصدة	٢٣.٠٠٠	صفر	صفر	صفر	٣٧.٦٠٠	١٤.٠٠	(١٦.٠٠٠)
تحصيل رصيد							
الشريك منصف							
على الشريكين							
حازم وحسام							
بنسبة ٣:٢							
الأرصدة	٢٣.٠٠٠	صفر	صفر	صفر	٣١٢.٠٠	(٨٢.٠٠)	صفر
تحصيل رصيد							
الشريك الموسر							
حسام	٨٢.٠٠						
الأرصدة	٣١٢.٠٠	صفر	صفر	صفر	٣١٢.٠٠	صفر	صفر
سداد حقوق							
الشريك حازم	(٣١٢.٠٠)				(٣١٢.٠٠)		
	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ب) يتم إثبات العمليات الخاصة بتصفية الشركة كما يلي:

* إثبات تسجيل الأصول بخلاف النقدية بخسارة قيمتها ٦٠٠٠٠ جنيه.

من مذكورين		
د/ النقدية بالبنك	٦٠٠٠	
د/ رأسمال الشركاء	٦٠٠٠	
١٢٠٠٠ د/ رأسمال الشريك حازم		
١٨٠٠٠ د/ رأسمال الشريك حسام		
٣٠٠٠٠ د/ رأسمال الشريك منصف		
إلى د/ الأصول الأخرى.	١٢٠٠٠	

* إثبات استحقاق وتخصيص مصاريف التصفية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر:

من د/ رأسمال الشركاء		٢٠٠
٤٠٠ د/ رأسمال الشريك حازم		
٦٠٠ د/ رأسمال الشريك حسام		
١٠٠٠ د/ رأسمال الشريك منصف		
إلى د/ النقدية بالبنك	٢٠٠	

* إثبات سداد الالتزامات الأخرى بخلاف قرض الشريك:

من د/ الالتزامات الأخرى		١١٥٠٠
إلى د/ النقدية بالبنك	١١٥٠٠	

* إثبات إقفال رصيد حساب قرض الشريك منصف في رأسماله:

من د/ قرض الشريك منصف		٥٠٠
إلى د/ رأسمال الشريك منصف	٥٠٠	

* إثبات تحميل الشريكين حازم وحسام بالرصيد المدين للشريك المعسر منصف بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٢ : ٣.

من د/ رأسمال الشركاء		١٦٠٠
٦٤٠٠ د/ رأسمال الشريك حازم		
٩٦٠٠ د/ رأسمال الشريك حسام		
إلى د/ رأسمال الشركاء	١٦٠٠	
د/ رأسمال الشريك منصف		

* إثبات سداد الشريك المؤسس حسام لرصيده المدين:

٨٢٠٠	من ح/ النقدية بالبنك	
٨٢٠٠	إلى ح/ رأسمال الشركاء	
	ح/ رأسمال الشريك حسام	

* إثبات سداد حقوق الشريك حازم:

٣١٢٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء	
٣١٢٠٠	ح/ رأسمال الشريك حازم	
	إلى ح/ النقدية بالبنك	

وتجدر الإشارة إلى أننا إذا افترضنا اعسار الشريك حسام، وهذا افتراض ممكن بالطبع، فإن المعالجة المحاسبية عندئذ تتطلب إعادة تخصيص الرصيد المدين للشريك حسام وقدره ٨٢٠٠ جنيه على باقي الشركاء، وفي حالتنا هذه سيتم تخصيص كل هذا المبلغ على الشريك حازم وحده.

وسيترتب على ذلك أن يصبح رصيد الشريك حازم دائماً فقط بمبلغ ٢٣٠٠٠ جنيه = ٣١٢٠٠ جنيه رصيد دائن - ٨٢٠٠ جنيه الرصيد المدين للشريك حسام المعسر، حسب فرضنا هذا.

وغني عن القول بالطبع أنه إذا كان هناك أكثر من شريك - بجانب حازم - فسوف يخصص عليهم الرصيد المدين للشريك حسام وقدره ٨٢٠٠ جنيه عندئذ طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

٤/٢- التصفية الفورية لشركة التضامن المعسرة:

الشركة مثلها مثل الشخص الطبيعي، تكون معسرة Insolvent إذا كانت القيمة الجارية لإجمالي أصولها أقل من التزاماتها. أو بمعنى آخر عندما تكون أرصدة حقوق الشركاء في الشركة مدينة، وليست دائنة. وفي مواجهة هذا الموقف، عند تصفية شركات التضامن، فمعنى ذلك أن النقدية المتاحة بعد بيع الأصول وتحصيل الحقوق لن تكفي لسداد إجمالي الالتزامات في ذلك التاريخ.

وأما من ناحية الشركاء فإن هناك احتمالان الأول؛ أن يكون أحدهم على الأقل موسراً، والثاني؛ أن يكونوا جميعاً معسرين. وسوف تختلف المعالجة المحاسبية باختلاف الحالتين كما سنوضح في الصفحات التالية:

١/٤/٢ - حالة يسر شريك أو أكثر:

إذا كانت الشركة معسرة ولكن هناك شريك - أو أكثر - موسر، فمعنى ذلك أن عدم كفاية النقدية المتاحة بعد التصفية لسداد الالتزامات أمر يمكن حله. وذلك عن طريق الشريك الموسر، الذي سوف يتحمل الرصيد الدائن للالتزامات غير المسددة، إما بتقديم نقدية للشركة أو عن طريق تحملها هو شخصياً، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٧): شحاتة وناصر ومراد شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ ولظروف سوقية معاكسة جداً وعجز الشركة عن الوفاء بالتزاماتها قرروا تصفيتها في ٢٠٠٢/١٢/٣١. حيث كانت الميزانية بعد توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ كالتالي:

شركة تضامن شحاتة وناصر ومراد

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٤٠٠٠٠	الأصول بخلاف النقدية	رأسمال الشركاء:
٣٠٠٠٠	النقدية	الشريك شحاتة ٢٠٠٠٠
		الشريك ناصر ٢٠٠٠٠
		الشريك مراد ١٠٠٠٠
		قرض الشريك ناصر ٥٠٠٠
		قرض الشريك مراد ٥٠٠٠
		الالتزامات ٢٠٠٠٠٠
٢٧٠٠٠٠		٢٧٠٠٠٠

فإذا علمت أن:

١ - تم تسهيل الأصول بخلاف النقدية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٢ - تشمل الالتزامات مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه ديون ممتازة، مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه قرض من بنك مصر برهن المباني التي تم تسجيلها ضمن الأصول بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، والباقي ديون عادية.

٣ - بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه.

٤ - الشريك مراد معسر.

والمطلوب:

إعداد قائمة التصفية عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٣/١/٢٠ وإجراء قيود اليومية اللازمة لتوزيع النقدية وتسوية الالتزامات وحقوق الشركاء.

الحل

أ) إعداد قائمة التصفية:

من الملاحظ أن الشركة نفسها معسرة. لأن حصيلة النقدية بعد إتمام عملية التصفية تبلغ ١٣٠٠٠٠ جنيه [٣٠٠٠٠ جنيه رصيد + ١٠٠٠٠٠ جنيه مقابل تسجيل الأصول] لا تكفي لسداد التزامات الشركة وقدرها ٢٠٥٠٠٠ جنيه ٢٠٠٠٠٠ رصيد الالتزامات بالميزانية، بالإضافة إلى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مصاريف تصفية.

وتبلغ خسارة التصفية ١٤٥٠٠٠ جنيه = [(٢٤٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) + ٥٠٠٠ مصاريف تصفية، حيث خسارة تسجيل الأصول بخلاف النقدية = ١٤٠٠٠٠ جنيه، سيتم تخصيصها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر فتكون أنصبتهم منها كما يلي:

$$\text{نصيب الشريك شحاته من خسارة التصفية} = \frac{٢}{١٠} \times ١٤٥٠٠٠ = ٢٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك ناصر من خسارة التصفية} = \frac{٣}{١٠} \times ١٤٥٠٠٠ = ٤٣٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك مراد من خسارة التصفية} = \frac{٥}{١٠} \times ١٤٥٠٠٠ = ٧٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وسينترتب على ذلك أن يصبح رصيد حقوق الشريكين ناصر ومرد مديناً.

وتنقضي المعالجة المحاسبية هنا بإقفال الرصيدي حساب قرض الشريكين في حساب رأسمالهما، يجعل حساب القرض مديناً وحساب رأس المال دائناً. على أن يخصص الرصيد المدين للشريك مرد على الشريكين شحاته وناصر بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما أي ٢: ٣.

ونظراً لأن هذين الشريكين موسرين فسوف يسددان ما عليهما وبالتالي تتوفر النقدية اللازمة لسداد باقي الالتزامات، أو أن هذين الشريكين سيتحملان الرصيد الدائن لحساب الالتزامات، تطبيقاً لمفهوم المسؤولية التضامنية.

ولما عن توزيع النقدية المتاحة بعد التصفية فسوف يلتزم المصفي بالأولويات التي سبق وعرضنا لها. بمعنى أن النقدية المتاحة لديه تبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه، سيقوم بسداد مصاريف وأتعاب التصفية وقدرها ٥٠٠٠ جنيه، ثم يسدد الديون الممتازة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه، فيبقى معه مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، يسدد منها مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فقط من القرض برهن المباني، أي في حدود مقابل بيع المباني المرهونة كحد أقصى.

ويبقى من القرض برهن المباني مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه تعتبر من الديون العادية. والأخيرة سوف تصبح ١٧٠٠٠٠ جنيه وهي عبارة عن إجمالي الالتزامات وتبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه مطروحاً منها الديون الممتازة المسددة بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، والجزء المسدد من القرض برهن المباني وقدره ٥٠٠٠ جنيه.

وتظهر قائمة التصفية، بناءً على ما سبق، على النحو الآتي:

شركة تضامن شحاته وناصر ومراد
قائمة التصفية عن الفترة من
٢٠٠٣/١/٢٠ حتى ٢٠٠٣/١/١

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	قرض الشريك	التزامات أخرى	وليد (٢)	سامح (٣)	تامر (٥)
الأرصدة قبل التصفية	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠
بيع الأصول بخسارة ١٤٠٠٠٠ جنيه.	١٠٠٠٠٠	(٢٤٠٠٠٠)			(٢٨٠٠٠٠)	(٤٢٠٠٠٠)	(٧٠٠٠٠٠)
الأرصدة بعد بيع الأصول	١٣٠٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠	(٢٢٠٠٠٠)	(٦٠٠٠٠)
سداد وتحصيل مصاريف التصفية	(٥٠٠٠)				(١٠٠٠)	(١٥٠٠)	(٢٥٠٠)
الأرصدة	١٢٥٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠	(٢٣٥٠٠٠)	(٦٢٥٠٠٠)
إقفال أرصدة القروض الدائنة في رأسمال الشركاء			(١٠٠٠٠)	-		٥٠٠٠	٥٠٠٠
الأرصدة	١٢٥٠٠٠	صفر	صفر	٢٠٠٠٠	١٠٠٠	(١٨٥٠٠٠)	(٥٧٥٠٠٠)
سداد الديون الممتازة	(٢٥٠٠٠)			(٢٥٠٠٠)			
الأرصدة بعد سداد الديون الممتازة	١٠٠٠٠٠	صفر	صفر	١٧٥٠٠٠	١٠٠٠	(١٨٥٠٠٠)	(٥٧٥٠٠٠)
سداد جزء من القرض برهن المباني	(٥٠٠٠)			(٥٠٠٠)			
الأرصدة	٩٥٠٠٠	صفر	صفر	١٧٠٠٠٠	١٠٠٠	(١٨٥٠٠٠)	(٥٧٥٠٠٠)
تحصيل رصيد الشريك مراد على الشريكين الآخرين بنسبة ٣ : ٢					(٢٣٠٠٠)	(٣٤٥٠٠)	٥٧٥٠٠
الأرصدة	٩٥٠٠٠	صفر	صفر	١٧٠٠٠٠	(٢٢٠٠٠)	(٥٣٠٠٠)	صفر
تحصيل رصيد الشريكين	٧٥٠٠٠				٢٢٠٠٠	٥٣٠٠٠	صفر
الموسرين							
الأرصدة	١٧٠٠٠٠	صفر	صفر	١٧٠٠٠٠	صفر	صفر	صفر
سداد الالتزامات العادية	(١٧٠٠٠٠)			(١٧٠٠٠٠)			
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ب) يتم إثبات توزيع النقدية وتسوية وسداد الالتزامات وحقوق الشركاء كما يلي:

<p>من حـ/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك شحاتة ١٥٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ناصر ٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك مراد إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد وتحصيل الشركاء بمصاريف التصفية</p>	٥٠٠٠	٥٠٠٠
<p>من حـ/ قرض الشريك ٥٠٠٠ ناصر ٥٠٠٠ مراد إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ناصر ٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك مراد إقفال أرصدة قروض الشركاء الدائنة في أرصدة حقوقهم المدينة.</p>	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
<p>من حـ/ الالتزامات إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد الديون الممتازة</p>	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
<p>من حـ/ الالتزامات إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه من القرض برهن المباني في حدود ثمن بيع المباني فقط.</p>	٥٠٠٠	٥٠٠٠
<p>من حـ/ النقدية بالبنك إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٢٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك شحاتة ٥٣٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ناصر إثبات سداد الشريكين الموسرين شحاتة وناصر لأرصدة حسابات رأسمالهما المدينة</p>	٧٥٠٠٠	٧٥٠٠٠

١٧٠٠٠	١٧٠٠٠	من حـ/ الالتزامات إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد الديون العادية.
-------	-------	---

٢/٤/٢- حالة إعسار كل الشركاء:

في حالة إذا ما كانت الشركة محل التصفية معسرة، وبالتالي لا تكفي النقدية المتاحة بعد تسهيل الأصول لسداد الالتزامات، وكان كل الشركاء معسرين، فمعنى ذلك أنه لن يكون بإمكان الشركاء كلهم سداد الأرصدة المدينة لرأسمالهم، وبالتالي سيظل هناك رصيد دائن للالتزامات يجب سداؤه.

وفي هذه الحالة سيتم استخدام النقدية المتاحة في سداد الالتزامات الممتازة والقرض برهن - وفائده طبعاً - في حدود المحصل من بيع الأصل المرهون، ثم يتم توزيع النقدية المتبقية على أصحاب الديون العادية حسب مفهوم قسمة الغرماء. حيث يتم سداد جزء من "الديون العادية في صورة نسبة من كل هذه الديون، ويتم إقفال باقي الرصيد الدائن لهذه الديون في حساب رأسمال الشركاء، مما يعني أن يرجع أصحاب هذه الديون على الشركاء في أموالهم الخاصة مستقبلاً.

ومعنى ذلك إذا أيسر كل أو بعض الشركاء، فحسب مفهوم المسؤولية التضامنية بينهم سيقوم بسداد جزء من، أو كل المستحق لأصحاب الديون العادية نيابة عن زملائه من الشركاء المتضامنين الآخرين، الذين لم تسمح لهم الظروف ببعض اليسر المالي الخاص.

ومن المعروف أنه إذا صاحب إعسار كل الشركاء إفلاس الشركة وإفلاسهم أيضاً وصدر حكم قضائي بذلك فإن جماعة الدائنين تنشأ بحكم القانون. وهي جماعة تتمتع بالشخصية المعنوية ويمثلها شخص يسمى أمين التفليسة، عادة ما يكون أحد الدائنين، وإن كان ذلك ليس بالضرورة، ويعرف في الحياة العملية بأسم السنديك.

وتتضم جماعة الدائنين دائني الشركة العاديين، أي الدائنين الذين لم يتعين لهم تأمين عيني كرهن ضماناً لحقوقهم في مواجهة الشركة. ويبنى على ذلك أن الدائنين الممتازين لا يدخلون في تشكيل جماعة الدائنين. وتهدف جماعة الدائنين إلى تصفية أموال الشركة تصفية جماعية وبالتالي يكون جميع الدائنين الداخلين فيها في مركز قانوني واحد.

هذا ولا تختلف المعالجة المحاسبية في هذه الحالة عن الحالة السابقة سوى في عدم تحصيل الرصيد المدين للشركاء من ناحية، واقتسام النقدية المتاحة بين أصحاب الديون العادية كقسمة غرماء من ناحية أخرى، كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٨): افترض في المثال السابق أن الأصول بخلاف النقدية قد تم تسجيلها مقابل ٥٠٠٠٠ جنيه، وأن كل الشركاء معسرون.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية وتحديد نصيب الجنيه من الديون العادية من النقدية وإثبات سداد باقي الديون العادية.

الحل

أ) قبل إعداد قائمة التصفية، يتضح لنا أن النقدية المتوفرة بعد تسجيل الأصول تبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه = ٣٠٠٠٠ جنيه رصيد قبل التصفية بالإضافة لمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه مقابل تسجيل الأصول غير النقدية.

ويبدأ المصفي في توزيع هذا المبلغ بأن يسدد مصاريف التصفية وقدرها ٥٠٠٠ جنيه، ثم يسدد الديون الممتازة وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه، ثم يسدد مبلغ ٥٠٠٠ جنيه فقط من القرض برهن المباني. وتبلغ النقدية المتاحة عندئذ لسداد الديون العادية ٤٥٠٠٠ جنيه. ولأن الديون العادية المتبقية تبلغ ١٧٠٠٠٠ جنيه، فإن نصيب الجنيه من هذه الديون من النقدية المتاحة يبلغ ٢٦٤٧, جنيه = $45000 \div 170000$.

ومعنى ذلك أن صاحب الديون العادية الذي يستحق له جنيه سوف يحصل على ٢٦٤٧, جنيه ويتبقى له ٧٣٥٣, جنيه يرجع بها مستقبلاً على الشركاء في أموالهم الخاصة بصفة تضامنية كاملة.

وتظهر قائمة التصفية كما يلي:

شركة تضامن شحاته وناصر ومراد
قائمة التصفية عن الفترة من
٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/١/٢٠

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	فرض الشريك	التزامات أخرى	شحاته (٢)	ناصر (٣)	مراد (٥)
الأرصدة قبل التصفية	٣.٠٠٠	٢٤.٠٠٠	١.٠٠٠	٢.٠٠٠	٣.٠٠٠	٢.٠٠٠	١.٠٠٠
بيع الأصول بخسارة ١٩.٠٠٠ جنيه	٥.٠٠٠	(٢٤.٠٠٠)			(٣٨.٠٠٠)	(٥٧.٠٠٠)	(٩٥.٠٠٠)
الأرصدة بعد بيع الأصول	٨.٠٠٠	صفر	١.٠٠٠	٢.٠٠٠	(٨.٠٠٠)	(٣٧.٠٠٠)	(٨٥.٠٠٠)
سداد وتحميل مصاريف التصفية	(٥.٠٠٠)				(١.٠٠٠)	(١٥.٠٠٠)	(٢٥.٠٠٠)
الأرصدة	٧٥.٠٠٠	صفر	١.٠٠٠	٢.٠٠٠	(٩.٠٠٠)	(٣٨٥.٠٠٠)	(٨٧٥.٠٠٠)
إقتال أرصدة القروض الدائنة في رأس المال			(١.٠٠٠)	-		٥.٠٠٠	٥.٠٠٠
الأرصدة	٧٥.٠٠٠	صفر	صفر	٢.٠٠٠	(٩.٠٠٠)	(٣٣٥.٠٠٠)	(٨٢٥.٠٠٠)
سداد الديون الممتازة	(٢٥.٠٠٠)			(٢٥.٠٠٠)			
الأرصدة بعد سداد الديون الممتازة	٥.٠٠٠	صفر	صفر	١٧٥.٠٠٠	(٩.٠٠٠)	(٣٣٥.٠٠٠)	(٨٢٥.٠٠٠)
سداد جزء من القرض برهن المباني	(٥.٠٠٠)	صفر	صفر	(٥.٠٠٠)			
الأرصدة قبل البدء في سداد الديون العادية	٤٥.٠٠٠	صفر	صفر	١٧٠.٠٠٠	(٩.٠٠٠)	(٣٣٥.٠٠٠)	(٨٢٥.٠٠٠)
سداد جزء من الديون العادية	(٤٥.٠٠٠)			(٤٥.٠٠٠)			
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	١٢٥.٠٠٠	(٩.٠٠٠)	(٣٣٥.٠٠٠)	(٨٢٥.٠٠٠)
اقتسام الشركاء لباقي الديون العادية				(١٢٥.٠٠٠)	٢٥.٠٠٠	٣٧٥.٠٠٠	٦٢٥.٠٠٠
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	١٦.٠٠٠	٤.٠٠٠	(٢.٠٠٠)
تحميل الشريكين شحاته وناصر برصيد مراد بنسبة ٣ : ٢					(٨.٠٠٠)	(١٢.٠٠٠)	٢.٠٠٠
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	٨.٠٠٠	(٨.٠٠٠)	صفر
تحميل الشريك شحاته برصيد الشريك ناصر					(٨.٠٠٠)	٨.٠٠٠	
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

(ب) * لإثبات كيف تم سداد وتسوية باقي الديون العادية والذي يبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه وكذا أرصدة حقوق الشركاء، يتضح لنا من الحل السابق أن هذا المبلغ تم استخدامه في تخفيض الأرصدة المدينة لحقوق الشركاء بجعل حـ/ رأسمال الشريك دائناً مع إقفال رصيد حـ/ الالتزامات بجعله مديناً، وذلك بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ٢: ٣: ٥ وذلك كما يلي:

١٢٥٠٠٠	من حـ/ الالتزامات	١٢٥٠٠٠
	إلى حـ/ رأسمال الشركاء	
	٢٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك شحاته	
	٣٧٥٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ناصر	
	٦٢٥٠٠ حـ/ رأسمال الشريك مراد	

* ترتب على إقفال باقي رصيد الالتزامات (الدائن) في حسابات رأسمال الشركاء (المدينة) أن أصبح رصيد حـ/ رأسمال الشريك مراد مديناً فقط بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه تم تحميله على الشريكين شحاته وناصر بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما أي ٢: ٣ كما يلي:

٢٠٠٠٠	من حـ/ رأسمال الشركاء	٢٠٠٠٠
	٨٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك شحاته	
	١٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ناصر	
	إلى حـ/ رأسمال الشركاء	
	حـ/ رأسمال الشريك مراد	

* ترتب على تحميل الشريكين شحاته وناصر بالرصيد المدين للشريك مراد أن أصبح رصيد الشريك شحاته دائناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه، والشريك ناصر مديناً بذات المبلغ، فتم تحميل رصيد الشريك الأخير على الشريك الأول كما يلي:

٨٠٠٠	من حـ/ رأسمال الشركاء	٨٠٠٠
	حـ/ رأسمال الشريك شحاته	
	إلى حـ/ رأسمال الشركاء	
	حـ/ رأسمال الشريك ناصر	

* وغني عن القول بأن أقفال رصيد الالتزامات وقدره ١٢٥٠٠٠ جنيه في حسابات رأسمال الشركاء بأرصدها الظاهرة مباشرة (٩٠٠٠)، (٣٣٥٠٠)، (٨٢٥٠٠) سيؤدي حسابياً إلى نفس النتيجة ولكن لا يستقيم مع أسس المحاسبة في هذا الشأن، والتي تقضي باستخدام نسب توزيع الأرباح والخسائر في إتمام التسوية، كما أوضحنا سلفاً.

٣ - التصفية الفورية لشركات التوصية البسيطة:

سبق وأن أوضحنا، في سياق عرضنا لسمات شركات الأشخاص، أن الشريك الموصي شريك مستثمر غير مسئول عن الإدارة، وأن أقصى ما يسأل عنه من ديون الشركة يجب ألا يجاوز حصته في رأس المال.

وسبق وأوضحنا أيضاً أن القاعدة في شركة التوصية البسيطة هي المسؤولية المحدودة للشريك الموصي عن ديون الشركة.

ورغم أن الشريك الموصي يسأل عن ديون الشركة في حدود حصته فقط في رأس المال إلا أن القضاء أجاز لدائني الشركة الرجوع مباشرة على الشريك الموصي لمطالبته بتقديم حصته للشركة. باعتبار هذه الحصة جزء من رأسمال الشركة الذي يعتبر الضمان لدائنيها ومن ثم تتعلق بها مصلحة مباشرة لدائني الشركة.

ويترتب على ذلك أنه في حالة تجاوز نصيب الشريك الموصي من خسارة التصفية رصيد حقوقه الدائن، يتعين عليه سداد قيمة الجزء غير المسدد من حصته في رأس المال للشركة. بمعنى أنه يمكن تحميله بقدر من الخسارة زيادة عن حصته في رأس المال بمقدار الرصيد المدين لحساب الحصة، وقطعاً لا يجوز في جميع الأحوال أن يتحمل هذا الشريك بأكثر من نصيبه من خسارة التصفية حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر.

ومحاسبياً إذا انتهت التصفية الفورية لشركة التوصية البسيطة بربح، أو بخسارة لا تجاوز الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء، فلن تكون هناك مشاكل خاصة بالمحاسبة عن التصفية. أما إذا انتهت عملية التصفية إلى خسارة تجاوز أرصدة حقوق كل أو بعض الشركاء، وكان من بينهم

الشريك الموصي، فعندئذ يلزم تطبيق مفهوم المسؤولية المحدودة هذا، بمعنى ألا يتحمل الشريك الموصي بخسارة تجاوز رصيد حقوقه الدائنة في الشركة إلا بمقدار ما لم يسدده من حصته في رأس المال، وهذا ما سنعرض له ببعض التفصيل على النحو التالي:

١/٣- حالة انتهاء التصفية بربح أو بخسارة لا تجاوز حقوق أياً من الشركاء:

في حالة أن انتهت التصفية إلى تحقيق ربح من تسييل الأصول، أو حتى إن انتهت إلى خسارة من تسييل الأصول بالإضافة إلى مصاريف التصفية، فطالما لم تجاوز هذه الخسارة الأرصدة الدائنة للشركاء بما فيهم الشريك الموصي، فعلى المحاسب مراعاة ما يلي:

أ (تطبيق كافة قواعد المحاسبة عن التصفية الفورية لشركات التضامن التي سبق وأن عرضنا لها.

ب) فيما يتعلق بحقوق الشريك الموصي عند التصفية يجب إقفال رصيد حسابه الجاري في حساب رأسماله، أو يتم تحصيل رصيد الحساب الجاري المدين واعتبار رصيد الحساب الجاري الدائن من الديون العادية.

جـ) فيما يتعلق بقرض الشريك الموصي، سيتم معالجته كدين عادي في جميع الأحوال.

د (طالما انتهت التصفية إلى ربح، أو إلى خسارة لا تجاوز حقوق أياً من الشركة، فيجب توزيع نتيجة التصفية من ربح أو خسارة على جميع الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر، كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٨): حاتم وحازم وحيدر شركاء في شركة توصية بسيطة باسم شركة حاتم وشركاه يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ والشريك حيدر هو الشريك الموصي. وفي ٢٠٠٢/١٢/٣١ قرر الشركاء تصفية

الشركة حيث كانت الميزانية في ذلك التاريخ، بعد توزيع نتيجة العام،
كالتالي:

شركة حاتم وشركاه (شركة توصية بسيطة)

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

رأسمال الشركاء:		أصول بخلاف النقدية	١٢٠٠٠٠
حاتم	٥٠٠٠٠		
حازم	٤٠٠٠٠	نقدية بالبنك	٤٠٠٠٠
حيدر (الموصي)	٢٠٠٠٠	جاري الشريك حيدر	١٠٠٠٠
قرض الشريك:		جاري الشريك حاتم	١٠٠٠٠
حازم	٥٠٠٠		
حيدر	٥٠٠٠		
دائنون وأوراق دفع	٦٠٠٠٠		
	١٨٠٠٠٠		١٨٠٠٠٠

فإذا علمت أن:

- ١ - تم تسجيل الأصول بخلاف النقدية مقابل ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه.
 - ٢ - بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه سددت نقداً.
 - ٣ - جاري الشريك حيدر نتيجة مسحوبات سابقة وقام الشريك بسداده نقداً.
- والمطلوب: إعداد قائمة التصفية عن الـ ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/١/١٥.

الحل

أ (لإعداد قائمة التصفية يتم أولاً تحديد حقوق الشركاء في تاريخ التصفية، حيث يتم إقفال ح/ جاري الشريك حاتم في رأسماله كما يلي:

١٠٠٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء
	ح/ رأسمال الشريك حاتم
١٠٠٠٠	إلى ح/ جاري الشركاء
	ح/ جاري الشريك حاتم

كما يتم تحصيل رصيد ح/ جاري الشريك الموصي حيدر كما يلي:

١٠٠٠٠	من ح/ النقدية بالبنك
	إلى ح/ جاري الشركاء
١٠٠٠٠	ح/ جاري الشريك حيدر

ويتم إضافة رصيد ح/ قرض الشريك الموصي حيدر إلى الدائنون وأوراق الدفع، باعتباره ديناً عادياً. وتصبح الالتزامات ٦٥٠٠٠ جنيه. أما قرض الشريك المتضامن حازم وقدره ٥٠٠٠ جنيه فيتم سداؤه من حصيلة التصفية ما لم يكن نصيب هذا الشريك من خسارة التصفية أكبر من الرصيد الدائن لحقوقه، فعندئذ سوف يستخدم جزء من القرض، أو كل القرض، في تغطية بعض أو كل هذا الرصيد.

وتظهر قائمة التصفية عندئذ كما يلي:

شركة حاتم وشركاه (شركة توصية بسيطة)

قائمة التصفية عن المدة من ٢٠٠٣/١/١ - ٢٠٠٣/١/١٥

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	قرض حازم	التزامات أخرى	حاتم (٢)	حازم (٣)	حيدر (موصي) (٥)
الأرصدة قبل التصفية	٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
تسييل الأصول غير النقدية بربح ٨٠٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠٠٠	(١٢٠٠٠٠)			١٦٠٠٠	٢٤٠٠٠	٤٠٠٠٠
الأرصدة سداد وتحميل مصاريف التصفية	٢٥٠٠٠٠	صفر	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٥٦٠٠٠	٦٤٠٠٠	٦٠٠٠٠
	(٥٠٠٠)				(١٠٠٠)	(١٥٠٠)	(٢٥٠٠)
الأرصدة سداد الالتزامات الأخرى	٢٤٥٠٠٠	صفر	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٥٥٠٠٠	٦٢٥٠٠	٥٧٥٠٠
	(٦٥٠٠٠)			(٦٥٠٠٠)			
الأرصدة سداد قرض الشريك حازم	١٨٠٠٠٠	صفر	٥٠٠٠	صفر	٥٥٠٠٠	٦٢٥٠٠	٥٧٥٠٠
	(٥٠٠٠)	صفر	(٥٠٠٠)				
الأرصدة سداد حقوق الشركاء	١٧٥٠٠٠	صفر	صفر	صفر	٥٥٠٠٠	٦٢٥٠٠	٥٧٥٠٠
	(١٧٥٠٠٠)				(٥٥٠٠٠)	(٦٢٥٠٠)	(٥٧٥٠٠)
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

٢/٣- حالة انتهاء التصفية بخسارة تجاوز حقوق الشركاء الموصين:

إذا انتهت التصفية الفورية لشركة التوصية البسيطة بخسارة لم تستوعبها الأرصدة الدائنة لحقوق أيأ من أو كل الشركاء، بما فيهم الشريك - أو الشركاء - الموصي، فيجب تحميل الشريك الموصي بنصيب من هذه الخسارة بما لا يجاوز الرصيد الدائن لحقوقه، وما زاد عن ذلك من الخسارة يحمل على الشركة والمتضامنين، ثم يتبع بصددهم ما سبق أن أوضحناه من قواعد عند تصفية شركات التضامن في حالة أن جاوزت الخسارة الرصيد الدائن لحقوق كل أو بعض الشركاء، وذلك كما يتضح من المثال التالي:

مثال (٩): افترض في المثال السابق أن الأصول غير النقدية تم تسيلها مقابل ١٠٠٠٠ جنيه فقط وأن مصاريف التصفية كما هي ٥٠٠٠ جنيه وأن الشريك حازم معسر.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية وإجراء القيود اللازمة لإثبات عملية التصفية.

الحل

* من الواضح أن الأصول غير النقدية تم تسيلها بخسارة تبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه = ١٠٠٠٠ - ١٢٠٠٠٠ جنيه. فإذا أضفنا لها مصاريف التصفية وقدرها ٥٠٠٠ جنيه تصبح خسارة التصفية ١١٥٠٠٠ جنيه توزع كما يلي:

$$\text{نصيب الشريك المتضامن حاتم} = \frac{2}{10} \times 115000 = 23000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك المتضامن حازم} = \frac{3}{10} \times 115000 = 34500 \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك الموصي حيدر} = \frac{5}{10} \times 115000 = 57500 \text{ جنيه}$$

ونظراً لأن الشريك الموصي لا يمكن أن يتحمل بخسارة تجاوز
رصيد حقوقه أي مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه فإن باقي الخسارة وقدره ٩٥٠٠٠
جنيه (١١٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ جنيه) كان من الواجب تحميله على الشريكين
المتضامنين حاتم وحازم بنسبة ٢: ٣ كما يلي:

نصيب الشريك الموصي حيدر من الخسارة = ٢٠٠٠٠ جنيه

نصيب الشريك المتضامن حاتم = $\frac{2}{5} \times 95000 = 38000$ جنيه

نصيب الشريك المتضامن حازم = $\frac{3}{5} \times 95000 = 57000$ جنيه

الإجمالي

١١٥٠٠٠ جنيه

=====

وغني عن القول بأنه يمكن الوصول إلى نصيب الشريك المتضامن
حاتم من خسارة التصفية بإضافة نصيبه من الخسارة غير المستوعبة من
جانب الشريك الموصي إلى نصيبه في التوزيع الأول للخسارة أي
 $23000 + [57000 - 20000 \times 5/2] = 23000 + 15000 = 38000$ جنيه، وبالمثل يمكن الوصول أيضاً إلى مبلغ ٥٧٠٠٠ جنيه
نصيب الشريك المتضامن حازم من إجمالي الخسارة.

وبناءً على ما سبق سوف يصبح رصيد حقوق الشريك المتضامن
حازم مديناً بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه = ٥٧٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ جنيه رصيد حقوقه
الدائن. ولأن هذا الشريك معسر فسوف يتحمل الشريك المتضامن الموسر
حاتم بهذا المبلغ ناقصاً رصيد قرض الشريك حازم وقدره ٥٠٠٠ جنيه،
أي سيحمل بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، وسوف يسدد رصيده المدين والذي يبلغ
٦٠٠٠٠ جنيه نقداً.

ومن الواضح أن الشركة نفسها معسرة، بمعنى أن النقدية المتاحة بعد
تسييل الأصول تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه لا تكفي لسداد التزامات تبلغ ٧٠٠٠٠
جنيه (٦٥٠٠٠ جنيه الدائنون وأوراق الدفع وقرض الشريك الموصي
حيدر + ٥٠٠٠ جنيه مصاريف التصفية) ولكن نظراً لأن الشريك
المتضامن حاتم موسر، كما سبق وأشرنا، فسوف يسدد رصيده المدين
وقدره ١٠٠٠٠ جنيه وبالتالي يتم سداد الالتزامات للغير، وسوف تظهر
قائمة التصفية كما يلي:

شركة حاتم وشركه (شركة توصية بسيطة)

قائمة التصفية عن المدة من ٢٠٠٣/١/١ - ٢٠٠٣/١/١٥

البيان	الأصول =		الالتزامات +		حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف النقدية	قرض حازم	التزامات أخرى	حاتم (٢)	حازم (٣)	حيدر (موسم) ٥
الأرصدة قبل التصفية	٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
تسييل الأصول بخسارة							
١١٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠	(١٢٠٠٠٠)			(٣٦٠٠٠)	(٥٤٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
الأرصدة	٦٠٠٠٠	صفر	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٤٠٠٠	(١٤٠٠٠)	صفر
سداد وتحميل مصاريف التصفية	(٥٠٠٠)		(٥٠٠٠)		(٢٠٠٠)	(٣٠٠٠)	
الأرصدة	٥٥٠٠٠	صفر	٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	٢٠٠٠	(١٧٠٠٠)	صفر
إقفال قرض حازم		(٥٠٠٠)				٥٠٠٠	
الأرصدة	٥٥٠٠٠	صفر	صفر	٦٥٠٠٠	٢٠٠٠	(١٢٠٠٠)	صفر
تحميل رصيد حازم على حساب رأسمال حاتم						١٢٠٠٠	
الأرصدة	٥٥٠٠٠	صفر	صفر	١٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)	صفر	صفر
تحصيل رصيد الشريك الموسر حاتم	١٠٠٠٠				١٠٠٠٠		
الأرصدة	٦٥٠٠٠	صفر	صفر	٦٥٠٠٠	صفر	صفر	صفر
سداد الالتزامات	(٦٥٠٠٠)			(٦٥٠٠٠)			
الأرصدة	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

ويتم إثبات العمليات السابقة على النحو التالي:

من مذكورين		
ح/ النقدية بالبنك	١٠٠٠٠	
ح/ رأسمال الشركاء	١١٠٠٠٠	
٣٦٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حاتم		
٥٤٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حازم		
٢٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حيدر (موصي)		
إلى ح/ الأصول الأخرى	١٢٠٠٠٠	
إثبات تسهيل الأصول الأخرى بخسارة ١١٠٠٠٠ جنيه		
من ح/ رأسمال الشركاء	٥٠٠٠	
٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حاتم		
٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك حازم		
إلى ح/ النقدية بالبنك	٥٠٠٠	
إثبات سداد وتحميل مصاريف التصفية وقدرها ٥٠٠٠ جنيه		
من ح/ قرض الشريك حازم	٥٠٠٠	
إلى ح/ رأسمال الشركاء	٥٠٠٠	
ح/ رأسمال الشريك حازم		
إقفال رصيد ح/ قرض الشريك حازم في حساب رأسماله.		
من ح/ رأسمال الشركاء	١٢٠٠٠	
ح/ رأسمال الشريك حاتم		
إلى ح/ رأسمال الشركاء	١٢٠٠٠	
ح/ رأسمال الشريك حازم		
إثبات تحميل الشريك حاتم بالرصيد المدين للشريك حازم		
من مذكورين		
ح/ الدائنون و أ. د	٦٠٠٠٠	
ح/ قرض الشريك حيدر	٥٠٠٠	
إلى ح/ النقدية بالبنك	٦٥٠٠٠	
إثبات سداد الالتزامات		

٤ - التصفية التدريجية لشركات التضامن:

في حالات معينة يتم تصفية الشركة على دفعات، وبالتالي يحتاج المصفي إلى تطبيق أسس محاسبية ملائمة تمكنه من إتمام عملية التصفية بكفاءة، ودون أدنى ضرر على الدائنين والشركاء أو حتى هو نفسه. ويجب أن تستقيم هذه الأسس مع أهداف وماهية التصفية التدريجية من ناحية، وتوضح كيفية توزيع النقدية على الشركاء بعد سداد الالتزامات من ناحية أخرى.

ولذلك يتعين علينا توضيح ماهية التصفية التدريجية، والبدائل المتاحة والممكنة لتوزيع النقدية على الشركاء. وهذا ما سنعرض له تفصيلاً في هذه الفرعية، كما يلي:

١/٤- ماهية التصفية التدريجية:

يقصد بالتصفية التدريجية تسهيل أصول الشركة على دفعات وتوزيع النقدية المتاحة بعد كل دفعة على الدائنين ثم الشركاء وفق مدخل معين، بهدف تحقيق الحماية والسلامة لكل أطراف التصفية، خاصة الدائنين والشركاء والمصفي نفسه.

وعادة ما تطبق قواعد التصفية التدريجية في حالة أن عملية تسهيل أصول الشركة، بخلاف النقدية، تستغرق وقتاً طويلاً قد يتجاوز الشهور، ويمتد إلى سنوات، خاصة إذا كان الإسراع بتسهيل الأصول قد يحقق خسائر تصفية كبيرة، أو أن طبيعة نشاط الشركة تجعل من الصعب تسهيل الأصول غير النقدية بسرعة، كما هو الحال في صناعة المقاولات والاستثمارات العقارية والمحاصيل الزراعية التقليدية بصفة خاصة.

وتأتي صعوبات التصفية التدريجية من أن الشركاء قد يطلبون من المصفي توزيع أية نقدية متاحة لديه بعد الانتهاء من سداد الالتزامات من ناحية، وعقب كل عملية تسهيل لبعض الأصول، من ناحية أخرى.

ويترتب على هذه المطالبة أن يكون المصفي في وضع مشوب بالمخاطرة أن قام بتوزيع نقدية على بعض الشركاء خطأ، أو بالزيادة، ولم

يتمكن من تسجيل باقي الأصول بربح، أو أمكنه تسجيلها بخسارة مما يستوجب معه أن يسترد بعض النقدية من هؤلاء الشركاء، وقد يكونوا معسرين مما يتسبب في خلق موقف قد يضطر معه إلى تعويض الشركاء المتضررين من ماله الخاص.

ومن أجل عدم مواجهة مثل هذا الموقف سيكون على المصفي الاعتماد على بدائل لتوزيع النقدية تتسم بالحيلة والحذر الشديد في توزيع النقدية على الشركاء، عندما تتاح مثل هذه النقدية بعد سداد الالتزامات على وجه التحديد.

ومن أهم هذه البدائل أن يفترض افتراضاً تشاؤمياً بأن الأصول التي لم يتم تسجيلها بعد لن تسجل بمقابل بالمرة، أي أن قيمتها الدفترية بالكامل تعتبر خسارة تصفية. والبديل الثاني، أن يعد خطة أو برنامج مقدماً لتوزيع أية نقدية مستقبلاً على الشركاء، يتجنب خطأ التوزيع غير الصحيح للنقدية على بعض الشركاء، وهذا ما سنوضحه ببعض التفصيل في الصفحات التالية.

٢/٤- توزيع النقدية بافتراض عدم إمكانية تسجيل باقي الأصول بمقابل:

وفقاً لهذا البديل، من بدائل توزيع النقدية على الشركاء، سوف يفترض المصفي، بعد تسجيل أو دفعه من الأصول غير النقدية، أن باقي هذه الأصول لن يتم تسجيله بأي مقابل نقدي، وبمعنى آخر سوف يفترض أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تساوي خسارة التصفية المحتملة. مما يجب معه تخصيص كامل هذه القيمة على الشركاء، وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

ومؤدي تطبيق هذا الافتراض أن يكون من المحتمل ألا يستوعب الرصيد الدائن لحقوق شريك أو أكثر حصته من هذه الخسارة المفترضة، فيتحول هذا الرصيد إلى رصيد مدين. وعندئذ فمن المفترض أن يكون هذا الشريك معسراً، مما يتعين معه، حسب قواعد التصفية التي سبق وأوضحناها، أن يتم تحميل هذا الرصيد المدين على باقي الشركاء طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

وغني عن القول بأنه إذا تحول رصيد حقوق الشريك الآخر، بعد الخطوة السابقة، إلى رصيد مدين فسوف يطبق نفس الافتراض السابق، بمعنى يفترض أنه معسر، وبالتالي سيتم تحميل رصيده المدين على باقي الشركاء، وهكذا.

والقاعدة في ظل هذا البديل أن يتم توزيع النقدية على الشركاء ذوي الأرصدة الدائنة لحقوقهم، وذلك بعد سداد أية قروض مستحقة لهؤلاء الشركاء. ويتم التوصل إلى الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء من خلال جدول التوزيع المتحوط للنقدية، وهو الجدول الذي يعد خارج قائمة التصفية، لتنفيذ الافتراضات التي يقوم عليها هذا المدخل. وهي افتراض أن القيمة الدفترية للأصول التي لم تسيل بعد تعتبر خسارة محتملة، وأن الشريك صاحب الرصيد المدين معسر دائماً، وأن النقدية المراد توزيعها على الشركاء تساوي الأرصدة الدائنة لحقوق الشركاء. وهذا ما سنوضحه من المثال التالي:

مثال (١٠):

ياسر وعرفات ومروان شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١، بعد توزيع نتيجة العام، كالتالي:

شركة تضامن ياسر وعرفات ومروان

الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

٢٥٠٠٠	نقدية	رأسمال الشركاء:
١٧٥٠٠٠	أصول أخرى بخلاف النقدية	ياسر ٨٣٠٠٠
		عرفات ٤٧٠٠٠
		مروان ٣٠٠٠٠
		دائنون وأوراق دفع ٤٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

وفي ذلك التاريخ قرر الشركاء تصفية الشركة حيث تم تسجيل الأصول الأخرى بخلاف النقدية على النحو التالي:

التاريخ	القيمة الدفترية للأصول	مقابل التسييل
٢٠٠٣/١/١٥	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
٢٠٠٣/٢/١	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
٢٠٠٣/٢/٦	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية وجدول التوزيع المتحوط للنقدية وإجراء قيود اليومية اللازمة.

الحل

* لإعداد قائمة التصفية التدريجية يجب مراعاة أن أسس الإعداد والتشغيل لا تختلف عنها في ظل التصفية الفورية، خاصة فيما يتعلق بتحديد أرصدة حقوق الشركاء في تاريخ التصفية. أما فيما يتعلق بتوزيع النقدية على الشركاء، فسيكون ذلك من خلال جدول التوزيع المتحوط للنقدية، المرفق بقائمة التصفية، كما يلي:

شركة تضامن ياسر وعرفات ومروان

قائمة التصفية عن الفترة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٢/٦

حقوق الشركاء			الالتزامات	الأصول		البيان
مروان (٥)	عرفات (٣)	ياسر (٢)		بخلاف النقدية	نقدية	
٣٠٠٠	٤٧٠٠٠	٨٣٠٠٠	٤٠٠٠	١٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	الأرصدة في ٢٠٠٣/١/١
						بيع أصول قيمتها ٧٥٠٠٠ بخسارة ٥٠٠٠٠ جنيه في ٢٠٠٣/١/١٥
(٢٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)		(٧٥٠٠٠)	٢٥٠٠٠	الأرصدة
٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	٧٣٠٠٠	٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	سداد الدائتـون وأوراق الدفع
			(٤٠٠٠٠)		(٤٠٠٠٠)	الأرصدة
٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	٧٣٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠	توزيع دفعة أولى على الشركاء (١)
		(١٠٠٠٠)			(١٠٠٠٠)	الأرصدة
٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	٦٣٠٠٠	صفر	١٠٠٠٠٠	صفر	بيع أصول قيمتها ٨٠٠٠٠ جنيه في ٢/١ بربرج
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠		(٨٠٠٠٠)	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠ جنيه
١٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	صفر	٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	الأرصدة
	(٢٩٠٠٠)	(٦١٠٠٠)			(٩٠٠٠٠)	توزيع دفعة ثانية على الشركاء (٢)
١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	صفر	٢٠٠٠٠	صفر	الأرصدة
(٥٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(٢٠٠٠)		(٢٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	بيع باقي الأصول في ٢/٦ بخسارة ١٠٠٠٠ جنيه
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	صفر	صفر	١٠٠٠٠	الأرصدة
(٥٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(٢٠٠٠)			(١٠٠٠٠)	التوزيع الأخير للقديـة على الشركاء
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	الأرصدة

* ويتم إعداد جدول التوزيع المتحوط للنقدية وفقاً للأسس وافتراسات
التصفية التدريجية في ظل بديل افتراض أن باقي الأصول بخلاف النقدية
لن يتم تسيلها بمقابل على النحو التالي:

شركة تضامن ياسر وعرفات ومروان

جدول التوزيع المتحوط للنقدية عن

الفترة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٢/٦

الشركاء			البيان
مروان	عرفات	ياسر	
٥	٣	٢	لرصد حقوق الشركاء في تاريخ
٥٠٠٠	٣٢٠٠٠	٧٣٠٠٠	توزيع الدفعة الأولى على الشركاء في ٢٠٠٣/١/١٥
(٥٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة تعادل القيمة الدفترية لباقي الأصول الأخرى بخلاف النقدية ١٠٠٠٠٠ جنيه.
(٤٥٠٠٠)	٢٠٠٠	٥٣٠٠٠	الأرصدة
٤٥٠٠٠	(٢٧٠٠٠)	(١٨٠٠٠)	تحميل الشريكين ياسر وعرفات برصيد مروان بنسبة ٣:٢
صفر	(٢٥٠٠٠)	٣٥٠٠٠	الأرصدة
	٢٥٠٠٠	(٢٥٠٠٠)	تحميل الشريك ياسر برصيد الشريك عرفات
صفر	صفر	١٠٠٠٠	النقدية التي يتم توزيعها كدفعة لولى للشركاء (١)
١٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	الأرصدة قبل توزيع الدفعة الثانية
(١٠٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(٤٠٠٠)	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة تعادل القيمة الدفترية للأصول الأخرى بخلاف النقدية ٢٠٠٠٠ جنيه.
صفر	٢٩٠٠٠	٦١٠٠٠	مبلغ النقدية التي يتم توزيعها كدفعة ثانية للشركاء (٢)

* ويتم إعداد جدول التوزيع المتحوط للنقدية وفقاً لأسس وافتراضات التصفية التدريجية في ظل بديل افتراض أن باقي الأصول بخلاف النقدية لن يتم تسيلها بمقابل على النحو التالي:

* ويتم إجراء قيود اليومية للاعتراف بعمليات التصفية، من واقع قائمة التصفية التدريجية، على النحو التالي:

٢٠٠٣/١/١٥	من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك ياسر ١٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عرفات ٢٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك مروان إلى ح/ الأصول الأخرى إثبات بيع دفعة أولى من الأصول الأخرى قيمتها الدفترية ٧٥٠٠٠ جنيه بخسارة ٢٥٠٠٠ جنيه.	٢٥٠٠٠ ٥٠٠٠٠ ٧٥٠٠٠	
٢٠٠٣/١/١٥	من ح/ الدائنون وأوراق الدفع إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد الدائنون وأوراق الدفع	٤٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
٢٠٠٣/١/١٥	من ح/ رأسمال الشركاء ح/ رأسمال الشريك ياسر إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه للشريك ياسر	١٠٠٠٠ ١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

٢٠٠٣/٢/١	<p>من ح/ النقدية بالبنك إلى مذكورين</p> <p>ح/ الأصول الأخرى ٨٠٠٠٠</p> <p>ح/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠٠</p> <p>٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك ياسر</p> <p>٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عرفات</p> <p>٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك مروان</p> <p>إثبات بيع دفعة ثانية من الأصول الأخرى</p> <p>قيمتها الدفترية ٨٠٠٠٠ جنيه بربح</p> <p>١٠٠٠٠ جنيه.</p>	٩٠٠٠٠
٢٠٠٣/٢/١	<p>من ح/ رأسمال الشركاء</p> <p>٦١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك ياسر</p> <p>٢٩٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عرفات</p> <p>إلى ح/ النقدية بالبنك ٩٠٠٠٠</p> <p>إثبات توزيع دفعة ثانية على الشركاء</p> <p>قيمتها ٩٠٠٠٠ جنيه</p>	٩٠٠٠٠
٢٠٠٣/٢/٦	<p>من مذكورين</p> <p>ح/ النقدية ١٠٠٠٠</p> <p>ح/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠٠</p> <p>٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك ياسر</p> <p>٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عرفات</p> <p>٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك مروان</p> <p>إلى ح/ الأصول الأخرى ٢٠٠٠٠</p> <p>إثبات بيع باقي الأصول الأخرى وقيمتها</p> <p>الدفترية ٢٠٠٠٠ جنيه بخسارة ١٠٠٠٠</p> <p>جنيه.</p>	٢٠٠٠٠

٢٠٠٣/٢/٦	من حـ/ رأسمال الشركاء ٢٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك ياسر ٣٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك عرفات ٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك مروان إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات توزيع مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه كدفعة أخيرة على الشركاء	١٠٠٠٠
----------	--	-------

وتجدر الإشارة إلى أنه سيتم معالجة مصاريف التصفية هنا تماماً مثل معالجتها في حالة التصفية الفورية. فحتى أن تكررت مصاريف التصفية، تبعاً لتكرار عمليات تسهيل الأصول بخلاف النقدية على دفعات، فسوف يتم تحميلها على الشركاء في كل مرة طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم، مع طرحها من النقدية لإثبات معالجتها كخسارة تصفية من ناحية والتزام له أولوية السداد نقداً من ناحية أخرى.

أما فيما يتعلق بقرض الشريك المتضامن، فإن الأمر لا يختلف بشأن حساب القرض المدين، حيث سيتم تحصيله نقداً. أما فيما يتعلق بحساب القرض الدائن فسيتم تخصيص خاذه له ضمن الالتزامات، على غرار المعالجة في حالة التصفية الفورية، وبالطبع لن يتم سداد هذا القرض إلا بعد الانتهاء من سداد الديون الأخرى، وقبل توزيع دفعات نقدية على الشريك صاحب القرض، هذا في إطار قائمة التصفية.

أما لأغراض تحديد أولويات توزيع النقدية المتاحة على الشركاء، من خلال جدول التوزيع المتحوط للنقدية، فإن تطبيق افتراضات التصفية التدريجية، التي سبق وأن أوضحناها، يتطلب إضافة القروض الدائنة لأرصدة حقوق الشركاء. على أن يتم سداد القرض، أو جزء منه - حسب الحال - قبل سداد حقوق الشريك، كلها - أو جزء منها - كما يتضح من المثال التالي:

مثال (١١):

في ٢٠٠٢/١٢/٣١ قرر الشركاء عاطف وشمس وفايز ورفيق تصفية شركة التضامن الخاصة بهم، وتم تعيين سامي مصفياً قضائياً للشركة، فإذ علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالآتي:

٥٠٠٠	نقدية	٤٠٠٠٠	رأسمال الشركاء (بالتساوي)
٤٥٠٠٠	أصول أخرى		قروض الشركاء:
		١٠٠٠	عاطف
		٥٠٠	شمس
		٨٥٠٠	دائنون وأوراق دفع
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠	

٢ - الشركاء يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٤ : ١ : ١ .

٣ - قام سامي بتسييل الأصول الأخرى بخلاف النقدية على النحو التالي:

أ) في ٢٠٠٣/١/١٥ أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه.

ب) في ٢٠٠٣/١/٢٠ أصول قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه.

ج) في ٢٠٠٣/٧/١ باقي الأصول مقابل ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية عن الفترة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٧/١.

الحل

* يتم إعداد قائمة التصفية بنفس الطريقة المتبعة في المثال السابق، كما يلي:

شركة تضامن عاطف وشمس وفايز ورفيق

الأرصدة قبل التصفية

حنيه ١٠٠٠٠٠٠
بيع أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠٠
حنيه ٢٠٠٣/١/١٥ بخسارة ١٠٠٠٠٠
الأرصدة

تحصيل وسداد مصاريف التصفية
الأرصدة

سداد الدائنون وأوراق الدفع
الأرصدة

توزيع دفعة أولى على الشركاء في ١/١٥ (١)
الأرصدة

بيع أصول قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠٠
حنيه ١/٢٠ بخسارة ١١٠٠٠٠٠

٨٠٩٠٠٠	٨٠٩٠٠٠	٣١٦٠٠	٣١٦٠٠		٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
(٥٠٠)	(٥٠٠)	(٢٠٠٠)	(٢٠٠٠)					(٥٠٠٠)
٨٠٤٠٠	٨٠٤٠٠	٢٩٦٠٠	٢٩٦٠٠	صفر	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٨٥٠٠٠
(٤٢٥٠٠)	(٤٢٥٠٠)							(٨٥٠٠٠)
٣٧٩٠٠	٣٧٩٠٠	٢٩٦٠٠	٢٩٦٠٠	صفر	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	صفر
(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)				(١٥٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠
٢٧٩٠٠	٢٧٩٠٠	(١٠٤٠٠)	(١٠٤٠٠)	صفر	٥٠٠٠	١٠٠٤٠	صفر	٥٠٠٠٠
		٥٠٠٠	١٠٠٠٠		(٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠٠)		
٢٧٩٠٠	٢٧٩٠٠	(٥٤٠٠)	(٤٠٠)	صفر	صفر	هـ	صفر	٥٠٠٠٠
(٢٩٠٠)	(٢٩٠٠)	٥٤٠٠	٤٠٠					
٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	صفر	صفر	صفر	صفر	هـ	صفر	٥٠٠٠٠
(٢٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)							(٥٠٠٠٠)
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

الأرصدة
تحصيل وسداد مصارف التصفية
الأرصدة
توزيع دفعة ثانية على الشركاء في ١/٢٠ (٢)
الأرصدة
بيع باقي الأصول الأخرى بخسارة ١٠٠٠٠٠ ج
الأرصدة
اقتال رصيدي قرض الشريكين صاطف
وشمس في حقوقهما
الأرصدة
تحصيل رصيدي صاطف وشمس على
الشريكين فايز ورفيق ١ : ١
الأرصدة
توزيع الدفعة الأخيرة من التقفية
الأرصدة

شركة تضامن عاطف وشمس وفايز ورفيق

جدول التوزيع المتحوط للنقدية عن المدة

من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٧/١

الشركاء				البيان
رفيق	فايز	شمس	عاطف	
١	١	٤	٤	أرصدة حقوق الشركاء في تاريخ توزيع الدفعة الأولى عليهم في ٢٠٠٣/١/١٥ (بما فيها القروض الدائنة)
٩٠.٠٠٠	٩٣٩.٠٠	٨٠٦.٠٠	٨٥٦.٠٠	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة قيمتها ٣٥٠.٠٠٠ جنيه.
(٣٥.٠٠٠)	(٣٥.٠٠٠)	(١٤.٠٠٠)	(١٤.٠٠٠)	الأرصدة
٥٨٩.٠٠	٥٨٩.٠٠	(٥٩٤.٠٠)	(٥٤٤.٠٠)	تحميل رصيدي عاطف وشمس على الشريكين فايز ورفيق بنسبة ١:١
(٥٦٩.٠٠)	(٥٦٩.٠٠)	٥٩٤.٠٠	٥٤٤.٠٠	النقدية التي توزع كدفعة أولى (١)
٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	صفر	صفر	أرصدة حقوق الشركاء قبل توزيع الدفعة الثانية عليهم في ١/٢٠ (بما فيها القروض الدائنة)
٨٠.٤.٠٠	٨٠.٤.٠٠	٣٤٦.٠٠	٣٩٦.٠٠	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة قيمتها ١٥٠.٠٠٠ جنيه.
(١٥.٠٠٠)	(١٥.٠٠٠)	(٦.٠٠٠)	(٦.٠٠٠)	الأرصدة
٦٥٤.٠٠	٦٥٤.٠٠	(٢٥٤.٠٠)	(٢٠٤.٠٠)	تحميل رصيدي عاطف وشمس على الشريكين فايز ورفيق بنسبة ١:١
(٢٢٩.٠٠)	(٢٢٩.٠٠)	٢٥٤.٠٠	٢٠٤.٠٠	مبلغ النقدية التي ستوزع كدفعة ثانية (٢)
٤٢٥.٠٠	٤٢٥.٠٠	صفر	صفر	

ويلاحظ على الحل السابق أن قروض الشركاء تدخل ضمن أرصدة حقوقهم عند إعداد جدول التوزيع المتحوط، على أساس أننا نفترض أن الشريك صاحب الرصيد المدين معسر دائماً، بمعنى أن رصيد قرضه الدائن سوف يستخدم في تغطية جزء من رصيد حقوقه المدين.

أما عند توزيع نقدية على هذا الشريك فمن المنطقي أن يتم سداد القرض قبل توزيع نقدية على الشريك نفسه. بمعنى آخر إذا فرضنا أن قرض الشريك يبلغ ٦٠٠٠ جنيه ورصيد حقوقه دائناً بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه من واقع جدول التوزيع المتحوط للنقدية، فمعنى ذلك أنه سيوزع عليه مبلغ ٧٠٠٠ جنيه نقداً. ولكن في الحقيقة سيتم سداد قرضه وقدره ٦٠٠٠ جنيه ثم يتم سداد مبلغ ١٠٠٠ جنيه فقط من رصيد حقوقه الدائنة.

٣/٤- توزيع النقدية وفقاً لبرنامج معد مقدماً:

نظراً لأن افتراض عدم إمكانية تسهيل الأصول غير النقدية بمقابل هو افتراض نظري بدرجة كبيرة، ولتحاشي الأضرار التي قد تنتج من التوزيع الخاطئ للنقدية على الشركاء، في حالة التصفية التدريجية، فإن المصفي يمكنه إعداد برنامج مقدماً لتوزيع النقدية على الشركاء بعد سداد كافة التزامات الشركة.

ويفيد هذا البرنامج، علاوة على تحاشي مساوئ التوزيع الخاطئ للنقدية على الشركاء، أيضاً في إمكانية تحديد حدود لما يمكن لأي شريك سحبه من نقدية ومتى يمكنه ذلك، أضف إلى ذلك أن مثل هذا البرنامج يساعد المصفي على عدم مواجهة خطر أن تزيد الأرباح الموزعة على الشركاء ومسحوباتهم النقدية في المراحل الأولى من التصفية عن خسائر التصفية في المراحل التالية، وما يستتبعه ذلك من ضرورة استرداد الأرصدة المدينة من شريك أو أكثر، وهو الأمر الذي لا يكون ميسوراً في جميع الأحوال.

وبتحديد أكثر فإن البرنامج الاسترشادي المعد مقدماً لتوزيع النقدية يضمن إجراء مثل هذا التوزيع بما يعجل بتطابق نسب حصص الشركاء في رأس المال مع نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم.

ومن المنطقي أنه بعد الوصول إلى هذا الوضع فإن أية خسائر من التسييل التالي للأصول بخلاف النقدية سوف تحمل على حقوق الشركاء فتؤدي إلى تخفيضها بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر في كل دفعة من دفعات تسييل الأصول الأخرى. وفي أسوأ الأحوال سوف يؤدي هذا التخصيص إلى أن تصبح أرصدة حقوق الشركاء صفراً، ولكن لن يتحول رصيد حقوق أي شريك إلى رصيد مدين، ومن ثم لن تكون هناك حاجة بالمرّة لاسترداد مبالغ من أي شريك.

هذا، ويتطلب إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية مراعاة أداء مجموعة من الخطوات سنوضحها من خلال المثال التالي:

مثال (١٢):

عاطف ومدحت وسامي شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٢: ١ ورأس المال بنسبة ٤: ٣: ٢. وفي ٢٠٠٣/١/١ قرروا تصفية الشركة وعهدوا إلى شمس المصفي القضائي بعملية التصفية. فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

٣٥٠٠٠	نقدية	٩٠٠٠٠	رأسمال الشركاء
١٢٠٠٠٠	أصول أخرى	٥٥٠٠٠	التزامات
		٥٠٠٠	قرض عاطف
		٥٠٠٠	جاري مدحت
١٥٥٠٠٠		١٥٥٠٠٠	

٢ - قام المصفي القضائي بإعداد برنامج استرشادي لتوزيع النقدية في ٢٠٠٣/١/١٥.

٣ - تم تسييل الأصول الأخرى على ثلاث دفعات كما يلي:

أ) في ٢٠٠٣/٢/١ تم تسييل أصول قيمتها الدفترية ٧٠٠٠٠ جنيه مقابل ٤٠٠٠٠ جنيه.

(ب) في ٣/١ تم تسجيل أصول قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠ جنيه مقابل ١٠٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التصفية ٣٠٠٠ جنيه.
 (ج) في ٣/٤ تم تسجيل باقي الأصول الأخرى مقابل ١٢٠٠٠ جنيه.
 والمطلوب: إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية وكذا قائمة التصفية.

الحل

١ - إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية:

* لإعداد هذا البرنامج فإننا نبدأ بأرصدة حقوق الشركاء في تاريخ التصفية، مع عدم اعتبار قرض الشريك المتضامن ذو أولوية في السداد. وبناءً على ذلك فإن:

$$\text{حقوق الشريك عاطف} = \left(\frac{4}{9} \times 90000 \right) + 5000 \text{ قرض}$$

$$= 40000 + 5000 \text{ قرض} = 45000 \text{ جنيه}$$

$$\text{حقوق الشريك مدحت} = \left(\frac{3}{9} \times 90000 \right) + 5000 \text{ جاري دائن}$$

$$= 35000 \text{ جنيه}$$

$$\text{حقوق الشريك سامي} = \left(\frac{2}{9} \times 90000 \right) = 20000 \text{ جنيه}$$

* ثم يتم حساب معامل حقوق الشركاء/نسب توزيع الأرباح والخسائر، وذلك لتحديد نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك. ويتحدد هذا المعامل بقسمة رصيد حقوق كل شريك على عدد وحداته في الأرباح والخسائر، كما يلي:

$$\text{نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك عاطف} = 45000 \div 3$$

$$= 15000 \text{ جنيه}$$

نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك مدحت = $2 \div 35000$

$$= 17500 \text{ جنيه}$$

نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك سامي = $1 \div 20000$

$$= 20000 \text{ جنيه}$$

* بعد ذلك يتم تحديد الخسائر التي تستبعد الشريك صاحب المعامل الأقل فيما يخص نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوقه، وهو في حالتنا هذه الشريك عاطف $15000 > 17500 > 20000$ جنيه. ويترتب على ذلك أن خسارة قيمتها 45000 جنيه سوف تستوعب حقوق الشريك عاطف بالكامل، بينما يتحمل الشريكان الآخران منها ما يلي:

$$2 = (\text{حصته في الأرباح والخسائر})$$

$$\frac{\text{الشريك مدحت} = 45000 \times}{(\text{حصته عاطف في الأرباح والخسائر}) = 3}$$

$$= 30000 \text{ جنيه}$$

$$1 = (\text{حصته في الأرباح والخسائر})$$

$$\frac{\text{الشريك سامي} = 45000 \times}{(\text{حصته عاطف في الأرباح والخسائر}) = 3}$$

$$3 = (\text{حصته عاطف في الأرباح والخسائر})$$

$$= 15000 \text{ جنيه}$$

* بعد ذلك يتم حساب أرصدة حقوق الشركاء الباقين وهما سامي ومدحت، وستكون كالتالي:

رصيد الشريك مدحت بعد استبعاد رصيد الشريك عاطف =

$$= 35000 - \left(\frac{2}{3} \times 45000 \right) = 5000 \text{ جنيه}$$

* ثم يتم معاملة رصيدي حقوق الشريكين مدحت وسامي بعد ذلك كما لو كانت أرصدة افتتاحية ونسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما 2:1 فيكون مجموع الأنصبة 3.

* ويكون من السهل حساب نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من هذين الرصدين كما يلي:

$$\text{الشريك سامي} = \frac{5000}{1} = 5000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك مدحت} = \frac{5000}{2} = 2500 \text{ جنيه}$$

* يتم استبعاد رصيد الشريك مدحت باعتباره صاحب أقل نصيب لوحدة الربح أو الخسارة من حقوق الملاك وذلك بخسارة قدرها 5000 جنيه، ولذلك ستكون خسارة الشريك سامي نصفها أي 2500 جنيه.

* بانتهاء الجدول يتضح لنا أن الرصيد الدائن لحقوق الشريك سامي يبلغ 2500 جنيه يجب سداه من أول نقدية متاحة بعد سداد الالتزامات، ثم يتم سداد مبلغ 7500 جنيه التالية بواقع 2500 جنيه للشريك مدحت، 5000 جنيه للشريك سامي.

* ويمكن الآن توضيح كيف يعد جدول إعداد برنامج التوزيع الاسترشادي للنقدية مقدماً على النحو التالي:

شركة تضامن عاطف ومدحت وسامي

جدول إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية على الشركاء

الشركاء			البيان
سامي	مدحت	عاطف	
٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	أرصدة حقوق الشركاء (١)
١	٢	٣	عدد أنصبة توزيع الأرباح والخسائر (٢)
٢٠٠٠٠	١٧٥٠٠	١٥٠٠٠	نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك (١ + ٢)
٢٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	أرصدة حقوق الشركاء (١)
			الخسارة التي تؤدي لاستبعاد رصيد الشريك عاطف
(١٥٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠)	الأرصدة (٣)
٥٠٠٠	٥٠٠٠	صفر	عدد أنصبة توزيع الأرباح والخسائر بعد استبعاد رصيد عاطف (٤)
١	٢	-	نصيب كل وحدة ربح أو خسارة من حقوق الشريك (٣ ÷ ٤)
٥٠٠٠	٢٥٠٠	-	أرصدة حقوق الشركاء (٣)
٥٠٠٠	٥٠٠٠		الخسارة التي تؤدي إلى استبعاد رصيد الشريك مدحت
(٢٥٠٠)	(٥٠٠٠)		أرصدة حقوق الشركاء
٢٥٠٠	صفر		

ويوضح هذا الجدول أنه عند إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية، وبعد الانتهاء من سداد الالتزامات سيتم توزيع مبلغ ٢٥٠٠ جنيه كدفعة أولى على الشريك سامي، ثم يتم اقتسام مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه التالية بين سامي ومدحت، وبعد ذلك يجب توزيع أية نقدية على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أي ٣ : ٢ : ١ للشركاء عاطف ومدحت وسامي على التوالي.

وبناءً على ما سبق يمكن إعداد البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية من عملية التصفية كما يلي:

شركة تضامن عاطف ومدحت وسامي

البرنامج الاسترشادي لتوزيع النقدية على الشركاء

الشركاء			البيان
سامي	مدحت	عاطف	
٢٠٠٠٠ (٢٥٠٠)	٣٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	الأرصدة أول مبلغ ٢٥٠٠ جنيه
١٧٥٠٠ (٢٥٠٠)	٣٥٠٠٠ (٥٠٠٠)	٤٥٠٠٠	الأرصدة المعدلة ثاني مبلغ ٧٥٠٠ جنيه
١٥٠٠٠ ١	٣٠٠٠٠ ٢	٤٥٠٠٠ ٣	الأرصدة المعدلة نسب رأس المال
١	٢	٣	نسب الأرباح والخسائر ثالث مبلغ فصاعداً يوزع بنسبة ١ : ٢ : ٣

٢ - لإعداد قائمة التصفية يتم اتباع كافة خطوات التصفية التدريجية، كما في حالة افتراض عدم إمكانية تسهيل الأصول الأخرى بمقابل، مع مراعاة أنه سيتم سداد مصاريف التصفية إن وجدت ثم الالتزامات مباشرة. على أن يتم تطبيق الأرباح التي تم تحديدها في هذا البرنامج الاسترشادي عند توزيع أية نقدية على الشركاء، كما يلي:

شركة تضامن عاطف ومدحت وسامي
قائمة التصفية عن المدة من ٢٠٠٣/١/١
حتى ٢٠٠٣/٣/٤

البيان	الأصول		الالتزامات	حقوق الشركاء		
	نقدية	بخلاف		عاطف	مدحت	سامي
		النقدية		(٣)	(٢)	(١)
الأرصدة الدفعة الأولى في ٢٠٠٣/٢/١: بيع أصول قيمتها ٧٠٠٠٠ بخسارة ٣٠٠٠٠ جنيه	٣٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٥٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠	(٧٠٠٠٠)		(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٥٠٠٠)
الأرصدة سداد الالتزامات	٧٥٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠
	(٥٥٠٠٠)		(٥٥٠٠٠)			
الأرصدة توزيع أول توزيع ثاني توزيع ثالث ١ : ٢ : ٣	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	صفر	٣٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠
	(٢٥٠٠)				(٥٠٠٠)	(٢٥٠٠)
	(٧٥٠٠)					(٢٥٠٠)
	(١٠٠٠٠)			(٥٠٠٠)	(٣٣٣٤)	(١١٦٦)
الأرصدة الدفعة الثانية في ٢٠٠٣/٣/١: بيع أصول قيمتها ٢٠٠٠٠ الدفترية ج بخسارة ١٠٠٠٠ جنيه	صفر	٥٠٠٠٠	صفر	٢٥٠٠٠	١٦٦٦٦	٨٣٣٤
	١٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠)		(٥٠٠٠)	(٣٣٣٤)	(١٦٦٦)
الأرصدة إثبات سداد وتحميل مصاريف التصفية	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	١٣٣٣٢	١٦٦٨
	(٣٠٠٠)			(١٥٠٠)	(١٠٠٠)	(٥٠٠)
الأرصدة توزيع النقدية	٧٠٠٠	٣٠٠٠٠		١٨٥٠٠	١٢٣٣٢	٦١٦٨
	(٧٠٠٠)			(٣٥٠٠)	(٢٣٣٣)	(١١٦٧)
الأرصدة الدفعة الثالثة في ٢٠٠٣/٣/٤: بيع باقي الأصول بخسارة ١٨٠٠٠ جنيه	صفر	٣٠٠٠٠		١٥٠٠٠	٩٩٩٩	٥٠٠١
	١٢٠٠٠	(٣٠٠٠٠)		(٩٠٠٠)	(٦٠٠٠)	(٣٠٠٠)
الأرصدة توزيع أخير للنقدية بنسبة ١ : ٢ : ٣	١٢٠٠٠	صفر		٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
	(١٢٠٠٠)	صفر		(٦٠٠٠)	(٤٠٠٠)	(٢٠٠٠)
الأرصدة	صفر	صفر		صفر	صفر	صفر

٥ - المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركات التوصية البسيطة:

القاعدة أن تطبق نفس قواعد التصفية التدريجية على شركة التوصية البسيطة مثلما تم تطبيقها على شركة التضامن، ولكن الأمر يستدعي مراعاة عدة اعتبارات عند المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركة التوصية البسيطة، أهمها ما يلي:

أ) بالنسبة للشريك المتضامن، لا يوجد خلاف عما اتبع بشأنه عند المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركة التضامن، فلن يسدد له أية مبالغ من حقوقه إلا بعد سداد الالتزامات بما فيها قرض الشريك الموصي كدين عادي. وعند تحميل الشركاء بالخسارة المفترضة من عدم إمكانية تسيل باقي الأصول الأخرى بمقابل، يفترض أن الشريك المتضامن صاحب الرصيد المدين معسرا، وأنه عند توزيع النقدية على الشركاء المتضامنين فسوف يقتصر الأمر على ذوي الأرصدة الدائنة لحقوقهم.

ب) بالنسبة للشريك الموصي، فسوف يطبق مفهوم المسئولية المحدودة عند تحميله بخسارة التصفية، سواء عن تسيل الدفعة الأولى من الأصول الأخرى، أو عند افتراض عدم إمكانية تسيل باقي الأصول بمقابل.

ج) بالنسبة لقرض الشريك المتضامن فيفترض أن يتم سداؤه قبل توزيع نقدية على الشريك نفسه. أما قرض الشريك الموصي فيعتبر من الديون العادية.

د) فيما عدا ما سبق يتم إعداد قائمة التصفية والاعتراف بعملية التصفية، مثلما كان الوضع عند المحاسبة عن التصفية التدريجية لشركات التضامن. وهذا ما سنوضحه من خلال المثال التالي:

مثال (١٣):

تامر ومحمد وسرايا وأيمن شركاء في شركة توصية بسيطة حيث الشريك أيمن موصي، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ١ : ٣ : ٥ واتفقوا على تصفية الشركة في ٢٠٠٣/١/١، فإذا علمت أن:

١ - بلغت أصول الشركة في تاريخ التصفية ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠٠٠ جنيه نقدية والباقي أصول أخرى. بينما تشمل الخصوم ٢٤٠٠٠٠ جنيه رأسمال الشركاء (بالتساوي)، ٥٠٠٠٠ دانتون وأوراق دفع، ٥٠٠٠ قرض الشريك تامر، ٥٠٠٠ قرض الشريك أيمن.

٢ - تم تسجيل الأصول الأخرى على ثلاث دفعات كما يلي:

(أ) في ٢٠٠٣/١/١٠ أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مقابل ٤٠٠٠٠ جنيه.

(ب) في ٢٠٠٣/٢/٦ أصول قيمتها الدفترية ٦٠٠٠٠ جنيه مقابل ٥٠٠٠٠ جنيه.

(ج) في ٢٠٠٣/٣/٤ باقي الأصول الأخرى مقابل ١٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: إعداد قائمة التصفية التدريجية مفترضا أنه لن يكون بالإمكان تسجيل باقي الأصول الأخرى بمقابل، وإجراء قيود اليومية اللازمة للاعتراف بعملية التصفية.

الحل

١ - إعداد قائمة التصفية التدريجية:

(أ) يتم تحديد الأرصدة الافتتاحية على النحو التالي:

* الالتزامات بخلاف قرض الشريك المتضامن تامر = ٥٠٠٠٠٠ جنيه دانتون، ٥٠٠٠ جنيه قرض الشريك الموصي أيمن.

* قرض الشريك المتضامن تامر يظهر ضمن القائمة ويسدد قبل توزيع أية نقدية على هذا الشريك، أما عند إعداد جدول التوزيع المتحوط للنقدية فيدرج ضمن حقوق الشريك تامر، عكس قرض الشريك الموصي أيمن.

(ب) يظهر جدول التوزيع المتحوط للنقدية على النحو التالي:

شركة تامر وشركاه (شركة توصية بسيطة)

جدول التوزيع المتحوط للنقدية

عن الفترة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٣/٤

الشركاء				البيان
أيمن	سرايا	محمد	تامر	
٥	٣	١	١	أرصدة حقوق الشركاء في تاريخ توزيع الدفعة الأولى على الشركاء في ٢٠٠٣/١/١٠
٣٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٥٩٠٠٠	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة تعادل القيمة الدفترية لباقي الأصول بخلاف النقدية ١٠٠٠٠٠ جنيه
(٣٠٠٠٠)	(٤٢٠٠٠)	(١٤٠٠٠)	(١٤٠٠٠)	النقدية الموزعة كدفعة أولى (١)
صفر	صفر	٤٠٠٠	٤٥٠٠	الأرصدة قبل توزيع الدفعة الثانية
٢٥٠٠٠	٣٩٠٠٠	١٣٠٠٠	١٣٠٠٠	تحميل الشركاء بخسارة مفترضة تعادل القيمة الدفترية لباقي الأصول الأخرى ٤٠٠٠٠ جنيه.
(٢٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٤٠٠٠)	(٤٠٠٠)	النقدية الموزعة كدفعة ثانية
٥٠٠٠	٢٧٠٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠	

وبالنظر لقائمة التصفية كما تظهر في الصفحة التالية من ناحية وجدول التوزيع المتحوط للنقدية من ناحية أخرى يتضح عدة أمور أهمها ما يلي:

* عند إعداد جدول التوزيع المتحوط للنقدية، وللوصول للأرصدة الافتتاحية تم إضافة قرض الشريك تامر وقدره ٥٠٠٠ جنيه إلى رصيد حقوقه وقدره ٥٤٠٠٠ جنيه، فأصبح الرصيد ٥٩٠٠٠ جنيه.

شركة تاجر وشركاه (شركة توصية بسيطة)

قائمة التصفية عن المدة من ٢٠٠٣/١/١ حتى ٢٠٠٣/٣/٤

حقوق الشركاء				الالتزامات		الأصول		البيان
أيمن (موصى)	سرايا (٣)	محمد (١)	تاجر (١)	أخرى	قرض تاجر	بخلاف النقدية	نقدية	
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٥٥٠٠٠	٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	الأرصدة
(٣٠٠٠٠)	(١٨٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)			(١٠٠٠٠٠)	٤٠٠٠	بيع دفعة أولى من الأصول الأخرى في ١/١ بخسارة ٦٠٠٠٠ جنيه
٣٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٥٤٠٠٠	٥٤٠٠٠	٥٥٠٠٠ (٥٥٠٠٠)	٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠ (٥٥٠٠٠)	الأرصدة
٣٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	٥٤٠٠٠ (٤٠٠٠٠)	٥٤٠٠٠ (٤٠٠٠٠)	صفر	٥٠٠٠ (٥٠٠٠)	١٠٠٠٠٠	٨٥٠٠٠ (٨٥٠٠٠)	سداد الائتتون وأوراق الدفع وقرض أيمن
٣٠٠٠٠	٤٢٠٠٠	١٤٠٠٠	١٤٠٠٠	صفر	صفر	١٠٠٠٠٠	صفر	الأرصدة
(٥٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(١٠٠٠٠)			(٦٠٠٠٠)	٥٠٠٠٠	بيع دفعة ثانية من الأصول الأخرى في ٢/٦ بخسارة ١٠٠٠٠ جنيه.
٢٥٠٠٠	٣٩٠٠٠	١٤٠٠٠	١٣٠٠٠	صفر	صفر	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	الأرصدة
(٥٠٠٠)	(٢٧٠٠٠)	(٩٠٠٠)	(٩٠٠٠)	صفر	صفر		(٥٠٠٠٠)	توزيع دفعة ثانية على الشركاء (٢)

٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	صفر	صفر	٤٠٠٠٠	صفر
(١٥٠٠٠)	(٩٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(٣٠٠٠)			(٤٠٠٠٠)	١٠٠٠٠
٥٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	صفر	صفر	صفر	١٠٠٠٠
(٥٠٠٠)	(٣٠٠٠)	(١٠٠٠)	(١٠٠٠)	صفر	صفر	صفر	(١٠٠٠٠)
صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر	صفر

الأرصدة
بيع دفعة ثالثة وأخيرة من الأصول الأخرى
بخسارة ٣٠٠٠٠ جنيه
الأرصدة
التوزيع الأخير للتقديرة بنسب توزيع الأرباح
والخسائر ١ : ٣ : ٥
الأرصدة

* عند توزيع الدفعة الأولى من النقدية وقيمتها ٨٥٠٠٠ جنيه لم يسدد للشريك تامر مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه كما يظهر جدول التوزيع المتحوط للنقدية، ولكن سدد له مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه فقط، لأنه يجب سداد رصيد القرض أولاً والبالغ ٥٠٠٠ جنيه.

* عند تحديد كيفية توزيع الدفعة الأولى من النقدية وقدرهما ٨٥٠٠٠ جنيه، تم تحميل الشريك أيمن الموصي بخسارة تعادل ٣٠٠٠٠ جنيه هي رصيد حقوقه - مفترضين طبعاً أنه سدد كامل حصته في رأس المال من جهة وأنه ليس لديه حساب جاري مدين بسبب خسائر سابقة من جهة أخرى.

أما باقي الخسارة وقدره ٧٠٠٠٠ جنيه = (٣٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) فتم تخصيصه على الشركاء تامر ومحمد وسرايا بنسبة ١ : ١ : ٣ كالتالي:

$$\text{الشريك تامر} = \frac{1}{5} \times 70000 = 14000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك محمد} = \frac{1}{5} \times 70000 = 14000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك سرايا} = \frac{3}{5} \times 70000 = 42000 \text{ جنيه}$$

* بعد التوزيع الثاني للنقدية أصبحت أرصدة حقوق الشركاء، كما تظهر بقائمة التصفية ٤٠٠٠، ٤٠٠٠، ١٢٠٠٠، ٢٠٠٠٠ جنيه على التوالي للشركاء تامر، محمد، سرايا، أيمن، وهي نفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم ١ : ١ : ٣ : ٥، ولذلك فلا داعي للتحوط في توزيع النقدية المتوفرة من تسيل الدفعة الثالثة من الأصول.

٢ - إثبات عملية تصفية الشركة:

٢٠٠٣/١/١٠	من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ٦٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر ٦٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد ١٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا ٣٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أيمن إلى ح/ الأصول الأخرى إثبات بيع دفعة أولى من الأصول الأخرى قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠٠ جنيه بخسارة ٦٠٠٠٠ جنيه	٤٠٠٠٠ ٦٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠
٢٠٠٣/١/١٠	من مذكورين ح/ دائنون وأوراق دفع ح/ قرض الشريك أيمن إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد الدائنون وأوراق الدفع وقرض الشريك الموصي أيمن	٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ٥٥٠٠٠
٢٠٠٣/١/١٠	من مذكورين ح/ قرض الشريك تامر ح/ رأسمال الشركاء ٤٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر ٤٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد قرض الشريك المتضامن تامر ودفعه أولى للشريكين تامر ومحمد	٥٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ٨٥٠٠٠

٢٠٠٣/٢/٦	من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر ١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد ٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا ٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أيمن إلى ح/ الأصول الأخرى إثبات بيع أصول قيمتها الدفترية ٦٠٠٠٠ جنيه بخسارة ١٠٠٠٠ جنيه.	٥٠٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٦٠٠٠٠	
	٢٠٠٣/٢/٦ من ح/ رأسمال الشركاء ٩٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر ٩٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد ٢٧٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا ٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أيمن إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات توزيع دفعة ثانية من النقدية على الشركاء.	٥٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠	
	٢٠٠٣/٣/٤ من مذكورين ح/ النقدية بالبنك ح/ رأسمال الشركاء ٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر ٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد ٩٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا ١٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أيمن إلى ح/ الأصول الأخرى إثبات بيع باقي الأصول الأخرى وقيمته ٤٠٠٠٠ جنيه بخسارة ٣٠٠٠٠ جنيه.	١٠٠٠٠ ٣٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠	

٢٠٠٣/٣/٤	<p>من ح/ رأسمال الشركاء</p> <p>١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك تامر</p> <p>١٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمد</p> <p>٣٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سرايا</p> <p>٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك أيمن</p> <p>إلى ح/ النقدية بالبنك</p> <p>إثبات سداد آخر دفعة من النقدية ومبلغها</p> <p>١٠٠٠٠ جنيه واقفال دفاتر الشركة تماماً</p>	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
----------	--	-------	-------

أسئلة وتطبيقات الفصل الخامس

السؤال الأول:

أكتب المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - تحويل الأصول غير النقدية إلى نقدية عن طريق البيع وتحصيل الحقوق.
- ٢ - اقفال الحسابات الجارية في رأسمال الشركاء وتوزيع ربح أو خسارة العام واقفال المسحوبات وتوزيع الاحتياطات والأرباح المحتجزة قبل البدء في عملية التصفية.
- ٣ - أن يكون بإمكان الشريك سداد رصيد حقوقه المدينة نتيجة تحميله بنصيبه من خسارة التصفية.
- ٤ - عدم مقدرة الشريك على سداد رصيد حقوقه المدينة وبالتالي يجب تحميل هذا الرصيد على الشركاء الموسرين أن وجدوا.
- ٥ - عدم كفاية النقدية المتاحة بعد تسجيل أصول الشركة لسداد التزامات الشركة نحو الغير.
- ٦ - هو الشريك الذي لا يتحمل من خسارة التصفية بأكثر من رصيد حقوقه في الشركة لأن مسؤوليته عن التزامات الشركة لا يجب أن تجاوز حصته في رأس المال.
- ٧ - الشركاء المسئولون مسئولية تضامنية غير محدودة عن التزامات الشركة نحو الغير.
- ٨ - لا يتم فيها توزيع نقدية على الشركاء إلا بعد الانتهاء من تسجيل كافة الأصول غير النقدية للشركة.
- ٩ - يتم تسجيل أصول الشركة على دفعات ويتم توزيع النقدية المتاحة بعد كل عملية بيع لسداد الالتزامات ثم حقوق الشركاء، إما بافتراض أن

الأصول التي لم تسيل بعد قيمتها تساوي صفر ، أو حسب برنامج معد مقدماً لتوزيع النقدية.

١٠- ناتج بيع الأصول غير النقدية وتحصيل حقوق الشركة على الغير بعد استبعاد مصاريف التصفية.

١١- توزيع النقدية المتاحة على الدائنين بالنسبة والتناسب وذلك لكون الشركاء معسرين ومن ثم لا يتوقع تحصيل أرصدهم المدينة جميعاً الآن.

١٢- الحساب الذي يجعل مديناً بالقيمة الدفترية للأصول غير النقدية ودائناً بثمان بيع أو مقابل تسيل هذه الأصول، وبالقائمة العادلة للأصول التي حصل عليها أحد الشركاء ومديناً كذلك بمصاريف التصفية.

١٣- يجعل هذا الحساب دائناً بربح تسيل الأصل غير النقدي ومديناً بخسارة تسيل الأصل غير النقدي وأيضاً مصاريف التصفية.

١٤- الجدول المصاحب لقائمة التصفية التدريجية لأغراض بيان كيفية توزيع النقدية عقب كل عملية تسيل للأصول.

١٥- كشف أو بيان يوضح كافة خطوات عملية التصفية ويعد خارج المجموعة الدفترية ويمكن الاعتماد عليه في إجراء قيود اليومية الخاصة بعملية التصفية.

١٦- مقابل اتعاب المصفي والمصاريف القضائية التي تتطلبها عملية التصفية ويحمل على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

١٧- يعامل معاملة الديون العادية عند تصفية شركات التوصية البسيطة وبالتالي يجب سداد قبل سداد حقوق الشركاء.

١٨- يستخدم في تغطية جزء - أو كل - الرصيد المدين لحقوق الشريك المتضامن نتيجة تحميله بنصيبه من خسارة التصفية.

١٩- تستهدف إنتاج معلومات محاسبية عند انقضاء وتصفية شركات الأشخاص ومدى يسر أو إعسار كل أو بعض الشركاء و/ أو الشركة.

٢٠- هي الإجراءات المحاسبية اللازمة قبل البدء في تصفية شركات الأشخاص.

السؤال الثاني:

أكتب المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - هي الحسابات التي تظل فقط مفتوحة عند بدء عملية التصفية.
- ٢ - القيود اللازمة لتصوير الحساب الختامي للشركة عن الفترة من بداية السنة حتى تاريخ التصفية من ناحية، ويمكن عن طريقها تحديد نتيجة هذه الفترة.
- ٣ - ميزان المراجعة الذي يظهر أرصدة أصول وخصوم الشركة عند البدء في عملية التصفية.
- ٤ - تشمل، تسجيل الأصول غير النقدية والاعتراف بناتج التسجيل، تخصيص ناتج التصفية على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر، سداد التزامات الشركة، وأخيراً توزيع النقدية المتبقية على الشركاء.
- ٥ - خلافاً لما هو متبع عند المحاسبة عن انضمام شريك فإن هذا القياس يتم بالقيمة الدفترية من واقع ميزان المراجعة بعد الاقفال، قبل البدء في عملية التصفية.
- ٦ - هي القيمة التي سيتم بها تسجيل الأصول غير النقدية عند تصفية الشركة.
- ٧ - رصيد العملاء الذي سيتم اقفاله عند الاعتراف بتحصيل حقوق الشركة على هؤلاء العملاء.
- ٨ - الفرق بين رصيد مخصص خصم أوراق القبض ومصاريف الخصم والتحصيل.
- ٩ - من أمثلة هذه الديون الضرائب وأذون الخزنة، والجمارك وهي ديون لها أولوية مطلقة في السداد بعد مصاريف التصفية.

١٠- هي الديون التي تكون لها أولوية السداد في حدود مقابل تسجيل الأصل الضامن لها.

١١- الديون على الشركة بخلاف الديون الممتازة والديون برهن ومصاريف التصفية، وتكون واجبة السداد قبل قرض الشريك المتضامن، ومن ثم قبل حقوق الشركاء.

١٢- ضمان إتمام توزيع النقدية بطريقة آمنة في ظل التزام كامل من المصفي بالقواعد المحاسبية والضوابط القانونية للتصفية.

١٣- يتم معالجتها في قائمة التصفية بالخصم مباشرة من النقدية وبالتحمل على حقوق الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر.

١٤- يجب أن تتحقق هذه المعادلة قبل البدء في عملة التصفية من ناحية وبعد كل خطوة من خطوات عملية التصفية، من ناحية أخرى.

١٥- ستكون النقدية المتاحة بعد تسجيل الأصول كافية لسداد الالتزامات وقروض وحقوق الشركاء الدائنة بقيمة أكبر من قيمتها المحددة قبل البدء في عملية التصفية.

١٦- سوف تستوعب حقوق الشركاء خسارة التصفية من ناحية وتظل أرصدة هذه الحقوق دائنة وستوجد نقدية كافية لسدادها، من ناحية أخرى.

١٧- بعد تخصيص خسارة التصفية على الشركاء، طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر، سيظهر رصيد حقوق بعض الشركاء مديناً، ولكن سوف يسدد هذا الرصيد نقداً.

١٨- بعد تخصيص خسارة التصفية على الشركاء، طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر، سيظهر رصيداً مديناً لحقوق شريك أو أكثر لا يستطيع الشريك سداًه نقداً.

١٩- يتم تسجيل شركة التضامن مرة واحدة، ولكن القيمة الجارية لهذه الأصول تكون أقل من التزامات الشركة، أي أن أرصدة حقوق الشركاء تكون مدينية.

٢٠- هو الشريك الذي سيتحمل بقيمة الأرصدة المدينة لباقي الشركاء لأن لديه أموالاً خاصة يستخدمها في سداد رصيده أن أصبح مديناً.

السؤال الثالث:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا كان رصيد العملاء ٣٠٠٠٠ جنيه ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها ٢٠٠٠ جنيه وتم تحصيل ٢٩٥٠٠ جنيه نقداً من العملاء عند تصفية الشركة فإن ناتج تسهيل العملاء يبلغ:

(أ) ٥٠٠ خسارة.

(ب) ٢٥٠٠ ربح.

(ج) ١٥٠٠ ربح

(د) ربح بمبلغ آخر وهو

(هـ) خسارة بمبلغ آخر وهو

٢ - إذا كانت تكلفة المباني في تاريخ التصفية ١٢٠٠٠٠ جنيه ورصيد ح/ مجمع إهلاك المباني ٢٠٠٠٠ جنيه وأمكن بيع المباني بمبلغ ١٠٥٠٠٠ جنيه فإن ناتج تسهيل المباني يبلغ:

(أ) ١٥٠٠٠ جنيه خسارة.

(ب) ١٥٠٠٠ جنيه ربح.

(ج) شئ آخر وهو بمبلغ

٣ - إذا كان حسام وحسن وإبراهيم شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ وكان رصيد حقوق الشريك إبراهيم مديناً، بعد توزيع خسارة التصفية وسداد كافة الالتزامات بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه، ورصيد قرض الشريك إبراهيم دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه وكان هذا الشريك فقط معسراً فإن تسوية رصيد ح/ رأسمال الشريك إبراهيم تتطلب جعل ح/ رأسمال الشريك حسام:

- (أ) مديناً بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيته .
 (ب) مديناً بمبلغ ٨٠٠٠ جنيته .
 (جـ) مديناً بمبلغ آخر وهو
 (د) معالجة أخرى وهي

السؤال الرابع:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا بلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠٠ جنيته وكانت خسارة تسييل الأصول بخلاف النقدية ٨٠٠٠٠ جنيته وكانت الشركة تتكون من س، ص، ع متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٥ : ٢ فإن نصيب الشريك (ع) من خسارة التصفية يبلغ:

- (أ) ٢٠٠٠ جنيته .
 (ب) ١٦٠٠٠ جنيته .
 (جـ) ١٨٠٠٠ جنيته .
 (د) مبلغاً آخر وهو

٢ - إذا اتفق أحمد ومحمود على تصفية شركة التضامن الخاصة بهما على أن يحصل الشريك أحمد على الأثاث مقابل ٢٥٠٠٠ جنيته في حين كانت تكلفته ١٠٠٠٠٠ جنيته، ومجمع إهلاكه في تاريخ التصفية ٨٥٠٠٠ جنيته، وكان الشريكان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، فإن التأثير النهائي لتصفية الأثاث على حساب رأسمال الشريك أحمد:

- (أ) جعل الحساب مديناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيته .
 (ب) جعل الحساب دائناً بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيته .
 (جـ) جعل الحساب مديناً بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيته .
 (د) جعل الحساب مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيته .
 (هـ) جعل الحساب بمبلغ آخر وهو

٣ - إذا كانت شركة التضامن تتكون من تامر وتيمور وميتو يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٣: ٥ وكانت أرصدة قائمة التصفية التدرجية قبل التوزيع الأول للنقدية على الشركاء عبارة عن: ١٠٠٠٠ نقدية، ١٠٠٠٠٠ أصول بخلاف النقدية، ٦٠٠٠٠ حقوق الشريك تامر، ٤٠٠٠٠ حقوق الشريك تيمور، ؟ حقوق الشريك ميتو، وبافتراض أنه لن يكون بالإمكان تسهيل الأصول الأخرى بمقابل فإن مبلغ النقدية سيوزع كما يلي:

- أ) ٤٠٠٠، ٦٠٠٠ جنيه للشريكين تامر وتيمور على التوالي.
- ب) ١٠٠٠٠ جنيه بالكامل للشريك تامر.
- ج) ١٠٠٠٠ جنيه بالكامل للشريك تيمور.
- د) ١٠٠٠٠ جنيه بالكامل للشريك ميتو.
- هـ) ١٠٠٠٠ جنيه بالتساوي بين ميتو وتامر.
- و) توزيع آخر وهو

السؤال الخامس:

حدد الإجابة الصحيحة والإجابة الخطأ في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا افترضنا أن أرصدة حقوق الشركاء سعيد وسعد وسعدون بعد تسهيل كافة الأصول وبعد سداد التزامات شركة التضامن تحت التصفية كانت ٩٠٠٠، ٣٠٠٠، (٥٠٠٠) جنيه على التوالي، وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وأن الشريك سعدون موسراً وليس لديه قرض، فإن:

- أ) النقدية المتاحة للتوزيع تبلغ ٧٠٠٠ جنيه.
- ب) الشريك سعدون يسدد رصيده بجعل حـ/ النقدية بالبنك مديناً وحساب رأسمال سعدون دائماً بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه.
- ج) النقدية المتاحة بعد تسوية رصيد سعدون ستبلغ ١٧٠٠٠ جنيه توزع على سعيد وسعد بواقع ٩٠٠٠، ٨٠٠٠ جنيه على التوالي.

د (النقدية المتاحة بعد تسوية رصيد سعدون تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه،
توزيع على سعيد وسعد بواقع ٩٠٠٠، ٣٠٠٠ جنيه على التوالي.
هـ) ليس كل ما سبق خطأ.

٢ - إذا كان صابر وحسن وصبور يفتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي
وكان صبور موصياً وقرروا تصفية الشركة على دفعات وبعد تسهيل
الدفعة الأولى من الأصول بخلاف النقدية وسداد كافة الالتزامات بما
فيها قرض الشريك الموصي صبور كان رصيد النقدية والأصول
بخلاف النقدية وحقوق صابر وحسين وصبور ٢٠٠٠٠، ٢١٠٠٠٠،
١١٥٠٠٠، ٧٥٠٠٠، ٤٠٠٠٠ جنيه على التوالي، فإن النقدية المتاحة
ستوزع كالتالي:

- أ (٢٠٠٠٠ جنيه للشريك صابر فقط.
ب (٢٠٠٠٠ جنيه للشريك حسين فقط.
ج (٢٠٠٠٠ جنيه للشريك صبور فقط.
د (٢٠٠٠٠ جنيه للشريكين صابر وحسن بالتساوي.
هـ) إجابة أخرى وهي

٣ - إذا كانت أرصدة الحسابات لدى شركة إسماعيل وإبراهيم ويوسف
المتضامنون، الذين يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ٥ بعد
تسهيل كافة الأصول بخلاف النقدية كالتالي؛ ٤٠٠٠٠ نقدية،
١٦٠٠٠٠ دائنون وأوراق دفع، (٣٠٠٠٠) حقوق إسماعيل،
(٤٠٠٠٠) حقوق إبراهيم، (٥٠٠٠٠) حقوق يوسف، وكان الشركاء
جميعهم معسرين فإن نصيب الجنيه الواحد من الالتزامات من السداد
يبلغ:

- أ (٥، جنيه.
ب (٣٢، جنيه.
ج (٢٥، جنيه.
د (مبلغ آخر وهو

التطبيق الأول:

فايز وعاطف شريكان في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي قررا في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تصفية الشركة.
فاذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كالتالي:

أصول ثابتة بعد طرح مجمع	١٣٠٠٠٠	رأسمال الشركاء:	
إهلاك ٢٠٠٠٠ جنيه		فايز	١٩٧٠٠٠
مخزون	٥٠٠٠٠	عاطف	٥٣٠٠٠
عملاء	٩٠٠٠٠	دائنون وأوراق دفع	٣٥٠٠٠
تقديية بالبنك	١٥٠٠٠		
	٢٨٥٠٠٠		٢٨٥٠٠٠

- ٢ - تم بيع المخزون بمبلغ ٤٣٠٠٠ جنيه، والأصول الثابتة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه، كما تم تحصيل العملاء بعد خصم ٢٠٠٠ جنيه.
٣ - تم سداد الدائنون وأوراق الدفع بخصم قدره ٢٠٠٠ جنيه.
٤ - بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه سددت بشيك.

والمطلوب:

- ١ - تصوير حسابات التصفية.
٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة.
٣ - إعداد قائمة التصفية.

التطبيق الثاني:

حازم وحماده وإمام شركاء متضامنون يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢: ٥: ٣. وفي ٢٠٠٢/١٠/١ قرروا تصفية الشركة بسبب ظروف معاكسة قوية في سوق المنتج.
فاذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/٩/٣٠ قبل توزيع أرباح وخسائر الفترة من ٢٠٠٢/١/١ حتى ٢٠٠٢/٩/٣٠ كالتالي:

شركة تضامن حازم وحمادة وإمام

الميزانية في ٢٠٠٢/٩/٣٠

٣٠٠٠٠	نقدية	رأسمال الشركاء:
١١٥٠٠٠	أصول أخرى	حازم ٦٠٠٠٠
		حمادة ٤٠٠٠٠
		إمام ٨٠٠٠٠
		خسارة الفترة (١٠٠٠٠٠)
		جاري حازم ١٠٠٠٠
		قرض إمام ١٠٠٠٠
٥٠٠٠	جاري حمادة	دائنون ٥٠٠٠٠
١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠

٢ - ينص عقد الشركة على أن توزع الأرباح والخسائر حسب النسبة المتفق عليها بعد حساب فائدة على أرصدة رأسمال الشركاء أول الفترة بمعدل ١٢% سنوياً ومرتّب سنوي للشريك المدير حازم ٢٠٠٠٠ جنيه.

٣ - تمّ تسهيل الأصول الأخرى مقابل ٥٥٠٠٠ جنيه، وبلغت مصاريف التصفي ٥٠٠٠ جنيه سددت بشيك.

٤ - الشريك حمادة معسر.

والمطلوب:

١ - تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/٩/٣٠.

٢ - تصوير حساب جاري الشركاء في ٢٠٠٢/٩/٣٠.

٣ - قياس حقوق الشركاء في ٢٠٠٢/٩/٣٠.

٤ - إعداد قائمة التصفية.

٥ - إجراء قيود اليومية اللازمة للاعتراف بعملية التصفية.

التطبيق الثالث:

جمال والغندور وصبري شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ١ : ٣ اتفقوا في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على تصفية الشركة وعهدوا بذلك للمصفي حسام الذي بدأ في تصفية الشركة اعتباراً من ٢٠٠٣/١/٥ وأنهى عملية التصفية في ٢٠٠٣/٧/١.

فإذا علمت أن:

١ - كانت أصول الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تشمل (القيمة بالجنيه):
٦٠٠٠٠ أثاث، ٢٠٠٠٠ مخزون، ٣٠٠٠٠ أوراق مالية، ٥٠٠٠٠ جاري الشريك جمال، ٣٥٠٠٠ نقدية بالبنك. أما خصوم الشركة فكانت كالتالي:
٦٠٠٠٠، ١٠٠٠٠، ٣٠٠٠٠ رأسمال الشركاء جمال والغندور وصبري على التوالي، ٦٠٠٠ قرض جمال، ٢٤٠٠٠ دانتون، ٢٠٠٠٠ مخصص إهلاك أثاث.

٢ - تم تسييل الأصول على النحو التالي:

(أ) المخزون في ٢/١ مقابل ٥٠٠٠ جنيه.

(ب) الأثاث في ٣/١ مقابل ١٠٠٠٠ جنيه، التصفية ١٠٠٠ جنيه.

(ج) الأوراق المالية في ٦/٢٥ مقابل ١٠٠٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

١ - إعداد قائمة التصفية التدريجية مفترضاً أن الأصول التي لم تسيّل بعد سيكون من الصعب تسيّلها بمقابل.

٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة.

التطبيق الرابع:

طه وبصري وجعفر شركاء في شركة توصية بسيطة الشريك جعفر هو الشريك الموصي فيها، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ٥ قرروا تصفية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ بعد توزيع نتيجة السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ.

فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كما يلي:

٩٠٠٠٠	مباني	رأسمال الشركاء:
(٣٠٠٠٠)	مجمع إهلاك مباني	طه ٨٠٠٠٠
٥٠٠٠٠	أثاث	بصري ٢٠٠٠٠
(٢٠٠٠٠)	مجمع إهلاك أثاث	جعفر (موصي) ٤٠٠٠٠
٤٠٠٠٠	مخزون	قرض برهن المباني ٢٥٠٠٠
٢٠٠٠٠	عملاء	دائنون وأوراق دفع ٦٥٠٠٠
٦٠٠٠٠	نقدية بالبنك	نتيجة الفترة (٢٠٠٠٠)
٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠

٢ - ينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بالنسب المذكورة بعد احتساب مرتب سنوي للشريك المدير طه قدره ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٣ - تم بيع الأصول وتحصيل الحقوق مرة واحدة بالمزاد العلني، حيث تم بيع المباني بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه بينما تم بيع الأثاث بمبلغ ١٥٠٠٠٠ جنيه، والمخزون بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وتم تحصيل رصيد العملاء بعد خصم ٤٠٠٠ ديون معدومة.

٤ - بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه.

٥ - الشركاء معسرون.

والمطلوب:

١ - إعداد قائمة وحسابات التصفية.

٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتوزيع نتيجة العام وتصفية الشركة.

الفصل السادس

المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص

Accounting for Merger of General

And Limited Partnerships

نتناول في هذا الفصل بالدراسة أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص. على أننا سنتناول تلك الأسس والمشاكل أولاً فيما يتعلق بإندماج المنشآت الفردية لأغراض تكوين شركة تضامن أو توصية بسيطة، ثم نتناول تلك الأسس والمشاكل فيما يتعلق بإندماج شركات التضامن أو التوصية البسيطة لأغراض تكوين شركة تضامن أو توصية بسيطة جديدة.

وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف يمكن تفصيل خطة الدراسة في هذا الفصل على النحو الآتي^(١):

- ١ - المحاسبة عن اندماج المنشآت الفردية.
 - ١/١- ماهية وأهداف الاندماج.
 - ٢/١- أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج المنشآت الفردية.
- ٢ - المحاسبة عن اندماج شركات التضامن والتوصية البسيطة.
 - ١/٢- ماهية وأهداف الاندماج.
 - ٢/٢- أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات التضامن والتوصية البسيطة.
- ٣/٢- أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص في الشركات المساهمة.

(١) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

- الهيئة العامة لسوق المال، مرجع سابق.
- شحاتة، أحمد بسيون، مرجع سابق.

- Okoto, M.N. op.cit., chap. 25.
- Lee, G.A., op.cit., Chap. 10.

١ - المحاسبة عن اندماج المنشآت الفردية:

سبق وأن أوضحنا في سياق عرضنا لبدائل سداد الشركاء لحصصهم في رأسمال شركتي التضامن والتوصية البسيطة أن الشريك يمكنه سداد حصته بتقديم كل - أو بعض - أصول والتزامات منشآته الفردية، سواء بقيمتها الدفترية أو بالقيمة السوقية العادلة، أو بأي قيمة يتفق عليها الشركاء.

وفي مثل هذه الحالات تقضي إجراءات المحاسبة فيما يتعلق بالمنشأة الفردية أن يتم اتباع إجراءات المحاسبة عن التصفية ضمناً، باعتبار أن شركة التضامن أو التوصية الجديدة سيكون لها دفاترها الخاصة بها، كما نعتقد ونؤيد ذلك. وإن كان الأمر لا يمنع من استخدام الشركة الجديدة نفس دفاتر إحدى المنشأتين الفرديتين المندمجتين.

وسوف نوضح في الصفحات التالية ماهية وأهداف هذا الاندماج وكذلك كيفية المحاسبة عن اندماج المنشآت الفردية لتكوين شركة تضامن أو توصية بسيطة، وذلك على النحو الآتي:

١/٢ - ماهية وأهداف الاندماج:

قانوناً ينظر للاندماج كحالة من حالات انقضاء الشركتين المندمجتين مما يوجب تصفيتهما. ويمكن أن يكون الاندماج بطريقة للضم كأن تشتري شركة صافي أصول شركة أخرى بالكامل، أو يكون الاندماج بطريقة المزج Amalgamation بمعنى فناء الشخصية القانونية لكلا الشركتين وظهور شخص معنوي جديد، مكون من رؤوس أموال الشركات المندمجة، أما في حالة الضم فلن تختفي الشخصية المعنوية للشركة الدامجة في حين تختفي تماماً الشخصية المعنوية للشركة المندمجة.

وسوف نركز في هذه المرحلة من الدراسة على الاندماج بطريقة المزج. وبهذا المعنى، يعني اندماج المنشآت الفردية انقضاء هذه المنشآت وذوبانها معاً لتكوين شكل تنظيمي جديد في صورة شركة تضامن أو توصية بسيطة.

واقتصادياً، هناك العديد من المبررات المنطقية لمثل هذا الاندماج. ومن أهم هذه المبررات؛ عدم مقدرة كل منشأة فردية على الاستمرار بمفردها بصورة اقتصادية، والرغبة في خلق كيانات تنظيمية ووحدات اقتصادية أكبر وأقوى، والاستفادة المشتركة من إمكانيات وقدرات كل منشأة على حدة لخلق كيان تنظيمي ذو إمكانيات مادية وبشرية أفضل، خاصة في ظل الاتجاه المحلي والاقليمي والعالمي نحو اندماج الوحدات الاقتصادية الصغيرة لخلق وحدات اقتصادية أكبر وأقوى عادة.

٢/٢- أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج المنشآت الفردية:

يترتب على اتفاق ملاك المنشآت الفردية على الاندماج وتكوين شركة تضامن أو توصية بسيطة تلقائياً عدة أمور لها مردودها المحاسبي بلا شك، والذي يجب أن يأخذه المحاسب في الحسبان. ومن أهم هذه الأمور أن الاندماج يتطلب بالضرورة اقفال دفاتر المنشأة الفردية وفتح دفاتر جديدة خاصة بالشركة الجديدة.

كما قد يتضمن الاتفاق على الاندماج انتقال كل أو بعض أصول والتزامات المنشأة الفردية، بقيمتها الدفترية أو بالقيمة السوقية العادلة، أو بأي قيمة أخرى يتم الاتفاق عليها في هذا الشأن، مما يتطلب تعديل قيمة صافي أصول المنشأة الفردية تبعاً لذلك.

ومن المنطقي محاسبياً أنه يلزم إثبات تكوين الشركة الجديدة تمهيداً لإعداد ميزانيتها الافتتاحية بعد إتمام الانساج مباشرة. حيث تمثل أصول الشركة الجديدة مجموع الأصول المنتقلة من المنشأتين المندمجتين، وبالمثل التزامات الشركة الجديدة، كما يظهر حساب رأسمال الشركاء في الشركة الجديدة بما يوازي قيمة حاصل جمع صافي أصول المنشآت الفردية المندمجة بالقيمة المتفق عليها، كما يتضح من المثالين التاليين:

مثال (١): في ٢٠٠٢/١٢/٣١ اتفق سامي وكمال على اندماج منشأتهما الفرديتين لتكوين شركة تضامن جديدة باسم سامي وكمال للطباعة والنشر، وذلك باعتبار أن منشأة سامي من المنشآت المتميزة في مجال الطباعة أما كمال فله سمعة طيبة في مجال صناعة النشر والتوزيع.

وينص الاتفاق على عدم إعادة تقويم صافي أصول أي من المنشأتين وأن يتم الاندماج بالوضع الحالي.

فإذا علمت أن ميزانية منشأة سامي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كانت كالتالي:

٢٠٠٠	آلات ومعدات	٥٠٠٠	رأس المال
٥٠٠٠	اثاث	٤٠٠٠	دائنون
٢١٠٠٠	مخزون	٢٠٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠	عملاء		
٦٠٠٠	نقدية بالبنك		
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠	

أما ميزانية منشأة كمال في ذات التاريخ فكانت كالتالي:

٢١٠٠٠	اثاث وتركيبات	٢٥٠٠٠	رأس المال
١٠٠٠٠	مخزون	٧٠٠٠	دائنون
٥٠٠٠	عملاء	٤٥٠٠	بنك سحب على المكشوف
٥٠٠	نقدية بالبنك		
٣٦٥٠٠		٣٦٥٠٠	

والمطلوب: إثبات اندماج منشأتي سامي وكمال وإعداد الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن سامي وكمال.

الحل

١ - بالنسبة لمنشأتي سامي وكمال؛ يترتب على اندماجهما ضمناً انقضاءهما. ويعني ذلك أنه يجب تطبيق أسس وإجراءات المحاسبة عن تصفية كل منشأة على حدة، حيث تنتهي التصفية كما سبق وعرفنا باقفال الدفاتر تماماً.

ولما كانت التصفية هنا لا تتضمن تسجيل الأصول وسداد الالتزامات وحقوق صاحب المشروع، فإننا لن نكون بحاجة لحساب النقدية بالبنك. ويحل محل هذا الحساب حساب الشركة الجديدة، أو شركة تضامن سامي وكمال.

وتتضمن أسس المحاسبة عن التصفية في هذه الحالة، ولكل منشأة فردية على حدة، بإقفال كافة الأصول في حساب التصفية بجعل حسابات الأصول - بما فيها حساب النقدية بالبنك - دائنة مع جعل حساب التصفية مديناً. أما الالتزامات والمخصصات فيتم اقفالها بجعل حساباتها مدينة وحساب التصفية دائناً.

ويترتب على ما سبق أن يظهر رصيد حساب شركة تضامن سامي وكمال مديناً بما يعادل القيمة الدفترية لصافي أصول كل منشأة على حدة، ويتم اقفال هذا الرصيد في حساب رأسمال صاحب المنشأة الفردية، بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مديناً.

ويتم تطبيق تلك الأسس المحاسبية على منشأة سامي كما يلي:

منه	ح/ التصفية	له
٢٠٠٠٠	إلى ح/ آلات ومعدات	٤٠٠٠ من ح/ الدائنون
٥٠٠٠	إلى ح/ الأثاث	٢٠٠٠ من ح/ أوراق الدفع
٢١٠٠٠	إلى ح/ المخزون	
٤٠٠٠	إلى ح/ العملاء	٥٠٠٠٠ من ح/ شركة تضامن سامي
٦٠٠٠	إلى ح/ نقدية بالبنك	وكمال
٥٦٠٠٠		٥٦٠٠٠

منه	ح/ رأس المال	له
٥٠٠٠٠	إلى ح/ شركة تضامن سامي	رصيد
	وكمال	
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

منه	ح/ شركة تضامن سامي وكمال	له
٥٠٠٠٠	إلى ح/ التصفية	من ح/ رأس المال
٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

ويتم تطبيق نفس الأسس والقواعد المحاسبية على منشأة كمال على النحو التالي:

منه	ح/ التصفية	له
٢١٠٠٠	إلى ح/ أثاث وتراكيبات	٧٠٠٠ من ح/ الدائنون
١٠٠٠٠	إلى ح/ المخزون	٤٥٠٠ من ح/ بنك سحب على المكشوف
٥٠٠٠	إلى ح/ العملاء	٢٥٠٠٠ من ح/ شركة تضامن سامي
٥٠٠	إلى ح/ نقدية بالبنك	وكمال
٣٦٥٠٠		٣٦٥٠٠

منه	ح/ شركة تضامن سامي وكمال	له
٢٥٠٠٠	إلى ح/ التصفية	٢٥٠٠٠ من ح/ رأس المال
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠

منه	ح/ رأس المال	له
٢٥٠٠٠	إلى ح/ شركة تضامن سامي وكمال	٢٥٠٠٠ رصيد
٢٥٠٠٠		٢٥٠٠٠

ويتم الاعتراف بعملية انقضاء منشآت سامي وكمال الفرديتين واقفال دفاترهما كل على حدة، كما يلي:

١ - إثبات انقضاء منشأة سامي الفردية:

٥٦٠٠٠	من ح/ التصفية	٢٠٠٢/١٢/٣١
	إلى مذكورين	
٢٠٠٠٠	ح/ آلات ومعدات	
٥٠٠٠	ح/ الأثاث	
٢١٠٠٠	ح/ المخزون	
٤٠٠٠	ح/ العملاء	
٦٠٠٠	ح/ النقدية بالبنك	
	اقفال حساب الأصول المنقولة لشركة تضامن سامي وكمال في حساب التصفية	

٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين ح/ الدائنون ح/ أوراق الدفع ح/ شركة تضامن سامي وكمال إلى ح/ التصفية اقفال حسابات الالتزامات المنقولة لشركة تضامن سامي وكمال وإثبات مقابل الاندماج	٥٦٠٠٠	٤٠٠٠ ٢٠٠٠ ٥٠٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأس المال إلى ح/ شركة تضامن سامي وكمال اقفال رصيد حساب رأس المال في حساب شركة تضامن سامي وكمال	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠

* إثبات انقضاء منشأة كمال الفردية:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ التصفية إلى مذكورين ح/ أثاث وتركيبات ح/ المخزون ح/ العملاء ح/ النقدية بالبنك إقفال حسابات الأصول المنقولة لشركة تضامن سامي وكمال في حساب التصفية	٢١٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٥٠٠٠ ٥٠٠	٣٦٥٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين ح/ الدائنون ح/ بنك سحب على المكشوف ح/ شركة تضامن سامي وكمال إلى ح/ التصفية اقفال حسابات الالتزامات المنقولة لشركة تضامن سامي وكمال وإثبات مقابل الاندماج.	٣٦٥٠٠	٧٠٠٠ ٤٥٠٠ ٢٥٠٠٠

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأس المال إلى ح/ شركة تضامن سامي وكمال إقفال رصيد حساب رأس المال في حساب شركة تضامن سامي وكمال	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
------------	---	-------	-------

٢ - بالنسبة لشركة تضامن سامي وكمال، يتم إجراء قيد افتتاحي بجعل حسابات الأصول المنقولة من منشآت سامي وكمال مدينة وكل من حساب الالتزامات المنقولة والمخصصات التقديرية - مثل مخصص ديون مشكوك فيها ومخصص قطع أوراق قبض - وحساب رأسمال الشركاء دائناً كما يلي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين ح/ آلات ومعدات		٢٠٠٠٠
	ح/ الأثاث (٢١٠٠٠+٥٠٠٠)		٢٦٠٠٠
	ح/ المخزون (١٠٠٠٠+٢١٠٠٠)		٣١٠٠٠
	ح/ العملاء (٥٠٠٠+٤٠٠٠)		٩٠٠٠
	ح/ النقدية بالبنك (٥٠٠+٦٠٠٠)		٦٥٠٠
	إلى مذكورين ح/ دائنون (٧٠٠٠ + ٤٠٠٠)	١١٠٠٠	
	ح/ أوراق دفع	٢٠٠٠	
	ح/ بنك سحب على المكشوف	٤٥٠٠	
	ح/ رأسمال الشركاء	٧٥٠٠٠	
	٥٠٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي		
	٢٥٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك كمال		
	إثبات تكوين شركة تضامن سامي وكمال		

٣ - إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن سامي وكمال. وذلك من خلال قيد اليومية السابق الخاص بإثبات تكوين شركة التضامن، وذلك على النحو التالي:

شركة تضامن سامي وكمل

الميزانية في ٢٠٠٣/١/١

٢٠٠٠	آلات ومعدات	رأسمال الشركاء:	
٢٦٠٠٠	أثاث	سامي	٥٠٠٠٠
٣١٠٠٠	مخزون	كمل	٢٥٠٠٠
٩٠٠٠	عملاء	دفتون	١١٠٠٠
٦٥٠٠	تقنية بالبنك	لوراق دفع	٢٠٠٠
		بنك سحب على المكشوف	٤٥٠٠
٩٢٥٠٠			٩٢٥٠٠

لقد افترضنا في المثال السابق أن كافة أصول والتزامات المنشأة الفردية سوف تنتقل إلى الشركة الجديدة من ناحية، كما افترضنا أن عناصر الأصول والخصوم المنقولة للشركة الجديدة قد انتقلت بقيمتها الدفترية، من ناحية أخرى. وبلا شك فهما افتراضان غير واقعيان بدرجة كبيرة، خاصة وأن الاندماج يعني لقضاء المنشأة الفردية ومن ثم تصفيتها مما يستتبعه بالضرورة تسيل أصولها بالقيمة السوقية العادلة، وهو الأمر الذي قد ينتج عنه، بل غالباً ما ينتج عنه، تحقيق أرباح أو خسائر تصفية.

فإذا أسقطنا هذين الفرضين، وهذا في اعتقادنا أمر منطقي، فسوف يترتب على ذلك عدة آثار لها بعد محاسبي، وأهمها ما يلي:

أ) أن عناصر الأصول والخصوم التي من طبيعتها ألا تنتقل للشركة الجديدة، وهي الأصول الوهمية مثل نفقات الأبحاث والتجارب ونفقات التأسيس، والخصوم الخاصة بالمنشأة الفردية وهي حسابات حقوق الملكية أو مكونات حقوق صاحب المنشأة الفردية - رأس المال وأرباح أو خسائر الفترة وحساب جاري صاحب المشروع والمسحوبات والأرباح أو الخسائر المرحلة - يجب إقفالها في حساب رأس المال، بجعل هذا الحساب مديناً وحساب الأصل غير المنقول دائناً، وبجعل حساب الخصوم غير المنقولة مديناً وحساب رأس المال دائناً.

ب) أن عناصر الأصول التي يتم الاتفاق على عدم انتقالها، واحتفاظ صاحب المنشأة الفردية بها، وكذا عناصر الالتزامات التي يتضمن الاتفاق أن يسدها صاحب المنشأة الفردية من ماله الخاص، يجب إقفالها في حساب رأس المال، بجعل الحساب مدينًا وحساب الأصل المحتفظ به دائنًا، وبجعل حساب الالتزام غير المنتقل مدينًا وحساب رأس المال دائنًا.

ج) أن ما قد يترتب على تصفية المنشأة الفردية من ربح أو خسارة تصفية سوف يمثل رصيدًا دائنًا أو مدينًا في هذا الحساب يجب إقفاله في حساب رأسمال صاحب المنشأة الفردية.

د) أن رصيد حساب رأسمال صاحب المنشأة الفردية المعدل بكل من؛ الأصول والخصوم غير المنتقلة وكذا أرباح وخسائر التصفية يجب أن يتساوى مع القيمة المتفق عليها لاندماج الشركة، ولذلك يتم إقفال رصيد هذا الحساب في حساب الشركة الجديدة، بجعل الحساب الأول مدينًا والحساب الثاني مدينًا.

وسوف نوضح كيفية تطبيق هذه الأسس المحاسبية من خلال المثال التالي:

مثال (٢): اتفق كريم ورامي في ٢٠٠٢/١٢/٣١ على اندماج منشأتهما الفرديتين لتكوين شركة تضامن باسم كريم ورامي على أن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وأن تتحدد حصة كل منهما في رأسمال الشركة الجديدة بالقيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة من منشأته الفردية للشركة الجديدة.

فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية منشأة كريم في ذلك التاريخ كما يلي:

رأس المال	٢٠٠٠٠٠	أثاث	٩٠٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٦٠٠٠	مجمع إهلاك أثاث	(١٠٠٠٠)
دائنون	١٦٠٠٠	مخزون	٤٠٠٠٠
أوراق دفع	٨٠٠٠	عملاء	٦٠٠٠٠
		نفقات تأسيس	١٠٠٠٠
		نقدية بالبنك	٦٠٠٠٠
	٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠

واتفق على أن يحتفظ كريم بالمخزون ويتولى سداد سند أذني مسحوب عليه لآخرين بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه، وأن يقوم الأثاث بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه، وأن الديون المشكوك فيها تبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٢ - كانت ميزانية منشأة رامي كما يلي:

رأس المال	٤٠٠٠٠٠	مباني	٢٢٠٠٠٠
خسائر مرحلة	(٢٠٠٠٠)	مجمع إهلاك مباني	(٢٠٠٠٠)
دائنون	٧٠٠٠٠	مخزون	٢٠٠٠٠
		أوراق مالية	١٠٠٠٠
		نقدية بالبنك	٤٠٠٠٠
	٤٥٠٠٠٠		٤٥٠٠٠٠

واتفق على أن يحتفظ رامي بالأوراق المالية، وأن تقوم المباني بمبلغ ١٩٠٠٠٠ جنيه، والمخزون بمبلغ ١٧٠٠٠٠ جنيه، والشهرة بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: تصوير الحسابات اللازمة لانقضاء منشأتي كريم ورامي وإعداد الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن كريم ورامي.

الحل

- يتم تحديد المقابل العادل لصافي الأصول المنتقلة لشركة التضامن على النحو التالي:

بالنسبة لمنشأة كريم:

جنيه	الأصول المنتقلة بالقيمة العادلة:
١٢٠٠٠٠	الأثاث
٥٥٠٠٠	عملاء
٦٠٠٠٠	نقدية بالبنك
٢٣٥٠٠٠	
	الالتزامات:
١٦٠٠٠	دائنون
٥٠٠٠	أوراق دفع
(٢١٠٠٠٠)	
٢١٤٠٠٠	القيمة العادلة لصافي الأصول
=====	

ويتم جعل حساب شركة تضامن كريم ورامي مديناً بهذا المبلغ وجعل حساب التصفية دائناً به. كما يجب أن يتساوى رصيد حساب رأسمال كريم الدائن مع هذا الرصيد المدين، حيث يتم اقفال حساب رأس المال في حساب شركة تضامن كريم ورامي.

بالنسبة لمنشأة رامي:

جنيه	الأصول المنتقلة بالقيمة العادلة:
١٩٠٠٠٠	المباني
١٧٠٠٠٠	المخزون
٥٠٠٠٠	شهرة المحل
٤٠٠٠٠	نقدية بالبنك
٤٥٠٠٠٠	
	الالتزامات:
(٧٠٠٠٠٠)	دائنون
٣٨٠٠٠٠	القيمة العادلة لصافي الأصول
=====	

وسوف يتم تحميل حساب شركة تضامن كريم ورامي بهذا المبلغ بجعله مديناً، مقابل جعل حساب التصفية دائناً، كما سيتم اقفال الرصيد الدائن لحساب رأس المال في هذا الرصيد المدين لحساب شركة تضامن كريم ورامي.

* ولتطبيق إجراءات المحاسبة عن انقضاء منشأتي كريم ورامي بالتصفية لأغراض الاندماج يتم تصوير حسابات التصفية على النحو التالي:
بالنسبة لمنشأة كريم:

ح/ التصفية

إلى ح/ الأثاث	٩.٠٠٠	من ح/ شركة تضامن كريم	٢١٤.٠٠٠
إلى ح/ العملاء	٦.٠٠٠	ورامي	
إلى ح/ النقدية بالبنك	٦.٠٠٠	من ح/ مجمع إهلاك الأثاث	١.٠٠٠
إلى ح/ رأس المال	٣٥.٠٠٠	من ح/ دائنون	١٦.٠٠٠
		من ح/ أوراق دفع	٥.٠٠٠
	٢٤٥.٠٠٠		٢٤٥.٠٠٠

ح/ شركة تضامن كريم ورامي

إلى ح/ التصفية	٢١٤.٠٠٠	من ح/ رأس المال	٢١٤.٠٠٠
	٢١٤.٠٠٠		٢١٤.٠٠٠

ح/ رأس المال

إلى ح/ المخزون	٤.٠٠٠	رصيد	٢٠.٠٠٠
إلى ح/ نفقات تأسيس	١.٠٠٠	من ح/ أرباح محتجزة	٢٦.٠٠٠
إلى ح/ شركة تضامن كريم	٢١٤.٠٠٠	من ح/ أوراق دفع	٣.٠٠٠
ورامي		من ح/ التصفية	٣٥.٠٠٠
	٢٦٤.٠٠٠		٢٦٤.٠٠٠

بالنسبة لمنشأة رامي:

ح/ التصفية

٢٢٠٠٠٠	إلى ح/ المباني	٣٨٠٠٠٠	من ح/ شركة تضامن كريم
٢٠٠٠٠٠	إلى ح/ المخزون		ورامي
٤٠٠٠٠	إلى ح/ نقدية بالبنك	٢٠٠٠٠	من ح/ مجمع إهلاك مباني
١٠٠٠٠	إلى ح/ رأس المال	٧٠٠٠٠	من ح/ دائنون
٤٧٠٠٠٠		٤٧٠٠٠٠	

ح/ شركة تضامن كريم ورامي

٣٨٠٠٠٠	إلى ح/ التصفية	٣٨٠٠٠٠	من ح/ رأس المال
٣٨٠٠٠٠		٣٨٠٠٠٠	

ح/ رأس المال

٢٠٠٠٠	إلى ح/ خسائر مرحلة	٤٠٠٠٠٠	رصيد
١٠٠٠٠	إلى ح/ أوراق مالية	١٠٠٠٠	من ح/ التصفية
٣٨٠٠٠٠	إلى ح/ شركة تضامن كريم		
	ورامي		
٤١٠٠٠٠		٤١٠٠٠٠	

ومن الملاحظ أنه قد تم تحميل حساب رأس المال لكل من كريم ورامي بالأصول غير المنقولة، وتم التعليق على هذا الحساب بالخصوم غير المنقولة أما أرباح التصفية لكل منشأة فردية فمن السهل حسابها، لأنها تساوي الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول المنقولة للشركة الجديدة عن القيمة الدفترية لصافي هذه الأصول.

ففيما يتعلق بمنشأة كريم فقد تحقق مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه ربح تصفية، وهذا المبلغ يعادل الزيادة في القيمة العادلة لصافي الأصول المنقولة وقدره ٢١٤٠٠٠ جنيه عن القيمة الدفترية لصافي الأصول هذه وقدره ١٧٩٠٠٠ جنيه، عبارة عن أصول قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠ جنيه (٨٠٠٠٠٠ أثاث + ٦٠٠٠٠ عملاء + ٦٠٠٠٠ نقدية) ناقصاً مبلغ ٢١٠٠٠ جنيه التزامات

(١٦٠٠٠ دائنون + ٥٠٠٠ أوراق دفع). ولا تختلف طريقة حساب ربح التصفية لمنشأة رامي وقدره ١٠٠٠٠ جنيه عن ذلك.

وغني عن القول بأننا لم نفترض أن حصتي الشريكين في رأسمال شركة التضامن قد تم الاتفاق عليهما في صورة مبلغ معين. وطبعاً من السهل أن نتخيل أنه لو حدث ذلك فسيكون من حق كل منهما سحب أو إيداع المبلغ اللازم لكي يتساوي المقابل العادل لصافي الأصول المنتقلة مع حصة الشريك في رأس المال.

هذا طبعاً بافتراض أن الاتفاق يتضمن إعادة تقويم الشهرة، وإلا فمن السهل أيضاً استنتاج قيمة الشهرة عندئذ، وسوف تمثل مقدار الزيادة في حصة الشريك في رأسمال الشركة الجديدة عن القيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة للشركة الجديدة.

* ويتم إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن كريم ورامي، بناءً على القيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة من كليهما كما يلي:

شركة تضامن كريم ورامي

الميزانية الافتتاحية في ٢٠٠٣/١/١

رأسمال الشركاء		أثاث	١٢٠٠٠٠
كريم	٢١٤٠٠٠	مباني	١٩٠٠٠٠
رامي	٣٨٠٠٠٠	عملاء	٦٠٠٠٠
دائنون ١٦٠٠٠ + ٧٠٠٠٠	٨٦٠٠٠	مخصص د.م. فيها	(٥٠٠٠)
أوراق دفع	٥٠٠٠	مخزون	١٧٠٠٠٠
		شهرة محل	٥٠٠٠٠
		نقدية بالبنك	١٠٠٠٠٠
		٤٠٠٠٠ + ٦٠٠٠٠	
	٦٨٥٠٠٠		٦٨٥٠٠٠

٢ - المحاسبة عن اندماج شركات التضامن والتوصية البسيطة:

لا يختلف مفهوم اندماج شركات التضامن والتوصية البسيطة عن اندماج المنشآت الفردية، كما لا تختلف أهداف هذا الاندماج كثيراً. أما أسس ومشاكل المحاسبة عن هذا الاندماج فقد تختلف بعض الشيء في كيفية التطبيق أكثر منها في الفكر المحاسبي، وهذا ما سوف نركز عليه في الصفحات التالية.

١/٢ - ماهية وأهداف الاندماج:

نقصد باندماج شركات الأشخاص ذوبان شركتي أشخاص - تضامن أو توصية بسيطة - تماماً وخلق شركة تضامن أو توصية بسيطة جديدة. مما يترتب عليه انقضاء، ومن ثم تصفية، الشركتين المندمجتين - أو أكثر - وخلق كيان تنظيمي جديد له شخصيته المعنوية وهي الشركة الجديدة.

وغني عن القول بأن مثل هذا الاندماج يستهدف - وله دوافع منطقية لتحقيق هذه الأهداف - خلق كيان تنظيمي قادر على المنافسة والاستفادة من مزايا الشركات المندمجة المكونة له، والسيطرة على قدر أكبر من سوق المنتج، وتحقيق مزايا تفاوضية وتنافسية في سوقي المدخلات والمخرجات.

٢/٢ - أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات التضامن والتوصية البسيطة:

محاسبياً يتم النظر لاتحاد شركات التضامن واندماجها معاً لتكوين شركة تضامن، أو توصية بسيطة، جديدة كما لو كان هناك انضمام شريك يسدد حصته في رأس المال بتقديم أصول والتزامات نقدية وغير نقدية بالقيمة السوقية العادلة.

ومحاسبياً، عند اندماج شركتي تضامن أو توصية بسيطة سيتم اعتبار كل منهما شركة منقضية في تاريخ الاندماج، مما بوجب تصفيتهما تمهيداً لتكوين شركة تضامن أو توصية بسيطة جديدة.

ومن المنطقي أن يتفق الشركاء في الشركات المندمجة غالباً على إعادة تقويم أصول هذه الشركات، وإعادة فحص الالتزامات. تمهيداً للوصول إلى القيمة العادلة لصافي أصول الشركة وقت الاندماج. ويتم تحديد القيمة العادلة لحصة كل منهم في ذلك التاريخ تبعاً لذلك. أما نسب توزيع الأرباح والخسائر في الشركة الجديدة فذلك أمر محل اتفاق الجميع وينص عليه اتفاق الاندماج ويرتبط بأمور كثيرة، لعل أهمها المساهمات المتوقعة لكل شريك في الأداء الاقتصادي والمالي للشركة الجديدة.

وتقضي قواعد المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص معاً، في هذا الصدد، أن يتم اتباع إجراءات المحاسبة عن تصفية كل شركة مندمجة على حدة حيث يجب مراعاة ما يلي:

أ) إعداد القوائم المالية للشركة المندمجة في تاريخ الاندماج. ويتطلب هذا الأمر قياس وتوزيع نتيجة أعمال الشركة عن الفترة من بداية المدة حتى تاريخ الاندماج.

ب) حصر أرباح وخسائر إعادة تقويم الأصول بخلاف النقدية، وكذا الالتزامات، حسبما تم الاتفاق بين الشركاء، وتسوية حساب رأسمال الشركاء بهذه الأرباح والخسائر طبقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء في الشركة المندمجة، ويتحقق ذلك بالفرق بين القيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة والقيمة الدفترية لصافي هذه الأصول.

ج) تصفية الشركة، وذلك عن طريق فتح حساب للتصفية يجعل دائناً بكل الالتزامات المنتقلة ومديناً بكل الأصول المنتقلة، بما فيها النقدية، وذلك لاقتال حسابات الالتزامات والأصول.

د) تقفل أرصدة حسابات الأصول والخصوم غير المنتقلة بطبيعتها، أو حسب اتفاق الشركاء، في حساب رأسمال الشركاء بالرجوع لنسب توزيع الأرباح والخسائر التي كانت سائدة بينهما، أو حسب الاتفاق.

هـ) بمقابل الاندماج سيتم جعل حساب الشركة الجديدة مديناً وحساب التصفية دائناً.

و (يتم اقفال الرصيد الدائن لحسابات رأسمال الشركاء في الرصيد المدين لحساب الشركة الجديدة، وذلك بجعل الحساب الأول مدينًا والحساب الثاني دائنًا.

ز (ثم يتم إثبات تكوين الشركة الجديدة، وذلك بجعل حسابات الأصول المنتقلة لها مدينة وكلا من حسابات الالتزامات المنتقلة وحسابات حصص الشركاء الجديدة في رأس المال دائنة، وذلك كما سنوضح في المثال التالي:

مثال (٣): كمال وعليوة شريكان متضامنان في شركة كماليتكو للطباعة يقتسمان الأرباح والخسائر بنسب ٢:٣، اتفاقاً مع محمود وسامي الشريكان المتضامنان في شركة ساميتكو للنشر والتوزيع، اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي، على اندماج الشركتين لتكوين شركة تضامن باسم عليوة وشركاه، على أن يقتسموا الأرباح والخسائر بالتساوي بين الشركاء الأربعة.

فإذا علمت أن:

١ - بالنسبة لشركة تضامن كمال وعليوة:

أ (كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تاريخ الاندماج كما يلي:

أثاث	٧.٠٠٠	رأسمال الشركاء	
مجمع إهلاك أثاث	(١.٠٠٠)	كمال	٥.٠٠٠
مباني	٦.٠٠٠	عليوة	٨.٠٠٠
مجمع إهلاك مباني	(٥.٠٠٠)	قرض الشريك كمال	١.٠٠٠
مخزون	٢٥.٠٠٠	جاري الشريك كمال	٥.٠٠٠
عملاء	٢.٠٠٠	أرباح محتجزة	٢.٠٠٠
مخصص ديون مشكوك فيها	(٢.٠٠٠)	أوراق دفع	١.٠٠٠
جاري الشريك عليوة	١٢.٠٠٠	دائنون	٣.٠٠٠
نقدية بالبنك	٣٥.٠٠٠		
	٢٠.٥٠٠		٢٠.٥٠٠

(ب) تضمن الاتفاق على الاندماج ما يلي:

تقدر شهرة المحل بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه، وتقدر المباني بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه، والأثاث بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه، المخزون بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه، وتقرر إعدام ٢٠٠٠ جنيه من المستحق على العملاء ويصبح مخصص الديون المشكوك فيها ٣٠٠٠ جنيه.

(ج) بلغت مصاريف تصفية الشركة ٢٠٠٠ جنيه.

(د) يتولى الشريك كمال سداد كمبيالات مستحقة على الشركة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

٢ - بالنسبة لشركة محمود وسامي:

(أ) كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ تاريخ الاندماج كما يلي:

رأسمال الشركاء:		مباني	٨٠٠٠٠
محمود	١٤٠٠٠٠	مجمع إهلاك مباني	(٢٠٠٠٠)
سامي	١٢٠٠٠٠	عملاء	٤٠٠٠٠
		أوراق قبض	٤٠٠٠٠
خسائر مرحلة	(٢٠٠٠٠)	جاري الشريك سامي	١٠٠٠٠
مصاريف مستحقة	١٥٠٠٠	مخزون	٦٠٠٠٠
دائنون	٢٥٠٠٠	نقدية بالبنك	٧٠٠٠٠
	٢٨٠٠٠٠		٢٨٠٠٠٠

(ب) تضمن الاتفاق على الاندماج ما يلي:

تقدر المباني بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه، والديون المشكوك فيها بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والقيمة الحالية لأوراق القبض ٣٥٠٠٠ جنيه والمخزون بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: تصوير الحسابات وإجراء القيود اللازمة لتصفية شركتي التضامن وإثبات تكوين الشركة الجديدة وإعداد الميزانية الافتتاحية لشركة تضامن عليوة وشركاه.

الحل

١ - إثبات تصفية واندماج شركة تضامن كمال وعليوة:

* يتم تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول المنقولة للشركة الجديدة، شركة تضامن عليوه وشركاه كما يلي:

القيمة العادلة للأصول المنقولة:

جنيه	جنيه	
	١٠٠٠٠	شهرة المحل
	٥٠٠٠٠	المباني
	٨٠٠٠٠	الأثاث
	٣٥٠٠٠	المخزون
	١٥٠٠٠	العملاء (٢٠٠٠٠ - ٢٠٠٠ - ٣٠٠٠)
	٣٣٠٠٠	نقدية ٣٥٠٠٠ - ٢٠٠٠ مصاريف تصفية
٢٢٣٠٠٠	_____	

الالتزامات المنقولة:

(٣٠٠٠٠)	دائنون

١٩٣٠٠٠	القيمة العادلة لصافي الأصول المنقولة

=====

* يتم اقفال الحسابات غير المنقولة للشركة الجديدة في حساب رأسمال الشركاء كما يلي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ قرض الشريك كمال إلى حـ/ رأسمال الشريك كمال اقفال رصيد حساب قرض الشريك كمال	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ جاري الشريك كمال إلى حـ/ رأسمال الشريك كمال اقفال رصيد حساب جاري دائن الشريك كمال	٥٠٠٠	٥٠٠٠

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ الأرباح المحتجزة إلى ح/ رأسمال الشركاء ٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك كمال ١٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عليوة أقفال رصيد حساب الأرباح المحتجزة في رأسمال الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٣ : ٢	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ أوراق الدفع إلى ح/ رأسمال الشريك كمال إثبات سداد الشريك كمال لأوراق الدفع من ماله الخاص	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠
	من ح/ مصاريف التصفية إلى ح/ النقدية بالبنك إثبات سداد مصاريف التصفية	٢٠٠٠	٢٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأسمال الشريك عليوة إلى ح/ جاري الشريك عليوة أقفال رصيد حساب جاري مدين الشريك عليوة	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

* ويتم تصوير حسابات التصفية باعتبار حساب التصفية كحساب متاجرة
تقفل فيه أرصدة حسابات الأصول والالتزامات المنتقلة لشركة عليوة
وشركاه بالقيمة الدفترية على النحو الآتي:

ح/ التصفية

من ح/ شركة تضامن عليوة وشركاه	١٩٣٠٠٠	إلى ح/ الأثاث	٧٠٠٠٠
		إلى ح/ المباني	٦٠٠٠٠
من ح/ مجمع إهلاك أثاث	١٠٠٠٠	إلى ح/ المخزون	٢٥٠٠٠
من ح/ مجمع إهلاك المباني	٥٠٠٠	إلى ح/ العملاء	٢٠٠٠٠
من ح/ مخصص د. م. فيها	٢٠٠٠	إلى ح/ مصاريف تصفية	٢٠٠٠
من ح/ الدائنون	٣٠٠٠٠	إلى ح/ النقدية بالبنك	٣٣٠٠٠
		إلى ح/ رأسمال الشركاء	٣٠٠٠٠
		١٢٠٠٠ ح/ رأسمال كمال	
		١٨٠٠٠ ح/ رأسمال عليوة	
	٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠

ح/ شركة تضامن عليوة وشركاه

من ح/ رأسمال الشركاء	١٩٣٠٠٠	إلى ح/ التصفية	١٩٣٠٠٠
٩٥٠٠٠ كمال			
٩٨٠٠٠ عليوة			
	١٩٣٠٠٠		١٩٣٠٠٠

ح/ رأسمال الشركاء

بيان	عليه	كمال	إجمالي	بيان	عليه	كمال	إجمالي
رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠	إلى ح/ جاري عليه	١٢٠٠٠	-	١٢٠٠٠
من ح/ القرض	-	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى ح/ شركة تضامن عليه وشركاه	٩٨٠٠٠	٩٥٠٠٠	١٩٣٠٠٠
من ح: جاري كمال	-	٥٠٠٠	٥٠٠٠				
من ح/ أرباح محتجزة	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	٢٠٠٠٠				
من ح/ أوراق الدفع	-	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠				
من ح/ التصفية	١٨٠٠٠	١٢٠٠٠	٣٠٠٠٠				
	١١٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	٢٠٥٠٠٠		١١٠٠٠٠	٩٥٠٠٠	٢٠٥٠٠٠

* ويتم إثبات تصفية شركة تضامن كمال وعليوه على النحو التالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ شركة تضامن عليوه وشركاه إلى ح/ التصفية	١٩٣٠٠٠	١٩٣٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	إثبات مقابل اندماج شركة كمال وعليوه من ح/ التصفية إلى مذكورين		٢١٠٠٠٠
	ح/ الأثاث	٧٠٠٠٠	
	ح/ المباني	٦٠٠٠٠	
	ح/ المخزون	٢٥٠٠٠	
	ح/ العملاء	٢٠٠٠٠	
	ح/ مصاريف التصفية	٢٠٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك	٣٣٠٠٠	
	إقفال حسابات الأصول المنقولة بالقيمة الدفترية ومصاريف التصفية		
٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك الأثاث		١٠٠٠٠
	ح/ مجمع إهلاك المباني		٥٠٠٠
	ح/ مخصص د. م. فيها		٢٠٠٠
	ح/ الدائنون		٣٠٠٠٠
	إلى ح/ التصفية	٤٧٠٠٠	
	إقفال حسابات المخصصات والالتزامات في حساب التصفية		
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ التصفية إلى ح/ رأسمال الشركاء	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك كمال		
	١٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك عليوه		
	تعليقة ربح التصفية على رأسمال الشركاء		

٢٠٠٢/١٢/٣١	من حـ/ رأسمال الشركاء ٩٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك كمال ٩٨٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك عليوة إلى حـ/ شركة تضامن عليوه وشركاه أقفال دفاتر الشركة	١٩٣٠٠٠ ١٩٣٠٠٠
------------	---	------------------

* ويتم اثبات اندماج شركة كمال وعليوه في شركة تضامن عليوه وشركاه في دفاتر الشركة الجديدة، على النحو التالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين حـ/ شهرة المحل حـ/ المباني حـ/ الأثاث حـ/ المخزون حـ/ العملاء حـ/ نقدية بالبنك إلى مذكورين حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها حـ/ الدائنون حـ/ رأسمال الشركاء ٩٥٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك كمال ٩٨٠٠٠ حـ/ رأسمال الشريك عليوه	١٠٠٠٠ ٥٠٠٠٠ ٨٠٠٠٠ ٣٥٠٠٠ ١٨٠٠٠ ٣٣٠٠٠ ٣٠٠٠ ٣٠٠٠٠ ١٩٣٠٠٠
----------	---	---

٢ - اثبات تصفية واندماج شركة تضامن محمود وسامي:

- يتم تحديد القيمة العادلة لصافي الأصول المستقلة لشركة عليوه وشركاه كما يلي:

القيمة العادلة للأصول المنتقلة	جنيه	جنيه
المباني	٧٥.٠٠٠	
عملاء ٤٠.٠٠٠ - ٤.٠٠٠	٣٦.٠٠٠	
أوراق القبض	٣٥.٠٠٠	
المخزون	٥.٠٠٠	
نقدية بالبنك	٧.٠٠٠	
	٢٦٦.٠٠٠	
الالتزامات المنتقلة:		
مصاريف مستحقة	١٥.٠٠٠	
دائنون	٢٥.٠٠٠	
	(٤.٠٠٠)	
	٢٢٦.٠٠٠	
القيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة		

=====

* يتم اقفال الحسابات غير المنتقلة للشركة الجديدة في حساب رأسمال الشركاء كما يلي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأسمال الشركاء ١٠.٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود ١٠.٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي إلى ح/ الخسائر المرحلة اقفال رصيد حساب خسائر مرحلة في رأسمال الشركاء بالتساوي	٢.٠٠٠	٢.٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأسمال الشريك سامي إلى ح/ جاري الشريك سامي اقفال رصيد جاري مدين الشريك سامي في حساب رأسماله	١.٠٠٠	١.٠٠٠

* يتم تصوير حسابات التصفية باعتبار حساب التصفية كحساب متاجرة، حيث يتم اقفال أرصدة حسابات الأصول والالتزامات المنقولة لشركة عليه وشركاه بالقيمة الدفترية، على النحو التالي:

ح/ التصفية

إلى ح/ المباني	٨٠٠٠٠	من ح/ مجمع إهلاك مباني	٢٠٠٠٠
إلى ح/ العملاء	٤٠٠٠٠	من ح/ مصاريف مستحقة	١٥٠٠٠
إلى ح/ أوراق القبض	٤٠٠٠٠	من ح/ دائنون	٢٥٠٠٠
إلى ح/ المخزون	٦٠٠٠٠	من ح/ شركة تضامن عليه وشركاه	٢٢٦٠٠٠
إلى ح/ النقدية بالبنك	٧٠٠٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء	٤٠٠٠
		٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود	
		٢٠٠٠ من ح/ رأسمال الشريك سامي	
	٢٩٠٠٠٠		٢٩٠٠٠٠

ح/ شركة تضامن عليه وشركاه

إلى ح/ التصفية	٢٢٦٠٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء	٢٢٦٠٠٠
		١٢٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود	
		٩٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي	
	٢٢٦٠٠٠		٢٢٦٠٠٠

ح/ رأسمال الشركاء

تاريخ	البيان	سامي	محمود	إجمالي	تاريخ	البيان	سامي	محمود	إجمالي
١٢/٣١ ٢٠٠٢/	رصيد	١٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠	١٢/٣١ ٢٠٠٢/	إلى ح/ التصفية	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠
						إلى ح/ خصائر مرحلة	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
						إلى ح/ جاري الشريك سامي	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠
						إلى ح/ شركة تضامن	٩٨٠٠٠٠	١٢٨٠٠٠	٢٢٦٠٠٠
						علوية وشركاه			
		١٢٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠٠			١٢٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	٢٦٠٠٠٠

* ويتم اثبات انقضاء وتصفية الشركة على النحو التالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ شركة تضامن عليه وشركاه إلى ح/ التصفية	٢٢٦٠٠٠	٢٢٦٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	إثبات مقابل اندماج شركة محمود وسامي من ح/ التصفية إلى مذكورين ح/ المباني ح/ العملاء ح/ أوراق القبض ح/ المخزون ح/ النقدية بالبنك اقفال حسابات الأصول المنقلة للشركة الجديدة بالقيمة الدفترية	٨٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠ ٦٠٠٠٠ ٧٠٠٠٠	٢٩٠٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك مباني ح/ مصاريف مستحقة ح/ دائنون إلى ح/ التصفية اقفال حسابات المخصصات والالتزامات	٦٠٠٠٠	٢٠٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٢٥٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأسمال الشركاء ٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود ٢٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي إلى ح/ التصفية تحميل الشركاء بخسارة التصفية	٤٠٠٠	٤٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ رأسمال الشركاء ١٢٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود ٩٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي إلى ح/ شركة تضامن عليه وشركاه اقفال دفاتر الشركة	٢٢٦٠٠٠	٢٢٦٠٠٠

* ويتم إثبات اندماج شركة تضامن محمود وسامي في دفاتر شركة عليوه وشركاه على النحو التالي:

٢٠٠٣/١/١	من مذكورين		
	ح/ المباني	٧٥٠٠٠	
	ح/ العملاء	٤٠٠٠	
	ح/ أوراق القبض	٤٠٠٠	
	ح/ المخزون	٥٠٠٠	
	ح/ النقدية بالبنك	٧٠٠٠	
	إلى مذكورين		
	ح/ مخصص د. م. فيها	٤٠٠٠	
	ح/ مخصص قطع أوراق قبض	٥٠٠٠	
	ح/ مصاريف مستحقة	١٥٠٠٠	
	ح/ دائنون	٢٥٠٠٠	
	ح/ رأسمال الشركاء	٢٢٦٠٠٠	
	١٢٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك محمود		
	٩٨٠٠٠ ح/ رأسمال الشريك سامي		

٢ - لإعداد الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة، شركة تضامن عليوه وشركاه، يتم الرجوع إلى قيدي إثبات اندماج شركتي كمال وعليوه ومحمود وسامي، حيث يمثل كل قيد إثبات سداد الشريكين القدامى لحصتيهما في رأسمال الشركة الجديدة، أو بمعنى آخر صافي الأصول المقدمة منهما بالقيمة العادلة، والتي تساوي حصتيهما في رأس المال.

وبالرجوع إلى قيد إثبات اندماج شركة تضامن كمال وعليوه يتضح أن حصة الشريك كمال في الشركة الجديدة تبلغ ٩٥٠٠٠ جنيه بينما حصة الشريك عليوه تبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه. وبالمثل فإن حصة الشريك محمود تبلغ ١٢٨٠٠٠ جنيه بينما حصة الشريك سامي تبلغ ٩٨٠٠٠ جنيه.

وبناءً على ما سبق يكون إجمالي رأسمال الشركة الجديدة، شركة تضامن عليوه وشركاه تبلغ ٤١٩٠٠٠ جنيه.

وتظهر الميزانية الافتتاحية للشركة الجديدة كما يلي:

شركة تضامن عليوه وشركاه

الميزانية الافتتاحية في ٢٠٠٣/١/١

رأسمال الشركاء			مبتي		١٢٥٠٠٠
كمال	٩٥٠٠٠		٧٥٠٠٠ + ٥٠٠٠٠		
عليوه	٩٨٠٠٠		ثلاث		٨٠٠٠٠
محمود	١٢٨٠٠٠		مخزون		٨٥٠٠٠
سامي	٩٨٠٠٠		٥٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠		
		٤١٩٠٠٠	عملاء	٥٨٠٠٠	
			٤٠٠٠٠ + ٨٠٠٠٠٠		
			مخصص د.م. فيها	(٧٠٠٠)	
دلتون		٥٥٠٠٠	٤٠٠٠ + ٣٠٠٠		٥١٠٠٠
٢٥٠٠٠ + ٣٠٠٠٠			لورق قبض	٤٠٠٠٠	
مصاريف مستحقة		١٥٠٠٠	مخصص قطع لورق	(٥٠٠٠)	
			قبض		
			شهرة محل		٣٥٠٠٠
					١٠٠٠٠
			نقدية بالبنك		١٠٣٠٠٠
			٧٠٠٠٠ + ٣٣٠٠٠		
		٤٨٩٠٠٠			٤٨٩٠٠٠

وتجدر الإشارة إلى أننا افترضنا في المثالين السابقين أن حصص الشركاء في الشركة الجديدة كانت غير محددة سلفاً في اتفاق الاندماج، ولذلك من الطبيعي أن نفترض أنها تساوي القيمة العادلة لصافي الأصول المنتقلة.

ولكن يمكن أن يتضمن الاتفاق على الاندماج تحديد مقابل انتقال لصافي أصول شركة التضامن المندمجة كمبلغ إجمالي. وعندئذ نقارن بين هذا المقابل والقيمة العادلة لصافي الأصول الملموسة، فإن كان المقابل أكبر اعتبر الفرق شهرة.

وغني عن القول بأن هذه الحالة لا تتضمن تقدير شهرة المحل لشركة التضامن المندمجة بصفة مستقلة. وبلا شك فهناك تفرعات كثيرة في هذا الموضوع المحاسبي سوف نتعرض له في سياق مشاكل وأسس المحاسبة عن الاندماج، خاصة في حالة شركات الأموال، في مراحل متقدمة من الدراسة في مجال المحاسبة المالية.

٣/٢- أسس ومشاكل المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص في شركات مساهمة:

من الاتجاهات الحديثة الآن في مجال اندماج الشركات والتطبيقات الاندماج بين شركات الأموال، والاندماج بين شركات الأشخاص وشركات الأموال، خاصة في حالة وجود سوق للأوراق المالية.

وفي هذه الحالة يحصل الشركاء في شركة التضامن أو التوصية المندمجة على أسهم مقابل القيمة العادلة لدعصهم في رأسمال شركة الأشخاص المندمجة، حيث تصدر الشركة المساهمة أسهم للشركاء في شركة الأشخاص. ويمكن أن يصحب هذه الأسهم دفع مبلغ نقداً أيضاً للشركاء، أولاً، أو حتى تحصل الفرق منهم نقداً.

وكما سبق وأوضحنا فإن الاندماج يستلزم بالضرورة اقفال دفاتر شركة الأشخاص باعتبارها شركة منقضية ويتطلب الأمر عند تصوير حسابات التصفية تقويم هذه الأسهم في دفاتر شركة الأشخاص بالقيمة السوقية العادلة.

وتتحدد القيمة السوقية العادلة بسعر تداول السهم في البورصة، هذا إذا كانت أسهم الشركة الدامجة متداولة بالبورصة. وإلا فإن هذا السعر يتحدد بقسمة القيمة العادلة لصافي أصول شركة الأشخاص المندمجة على عدد الأسهم المصدرة للشركاء مقابل الاندماج، وإن كان هناك تعويض نقدي بجانب الأسهم يجب طرحه من القيمة العادلة لصافي الأصول المنقولة للشركة المساهمة.

أما عن كيفية تقسيم، أو توزيع، الأسهم مقابل الاندماج على الشركاء فإن القاعدة أن يتم التخصيص وفقاً للرصيد الدائن لحقوق كل شريك في تاريخ الاندماج.

وسوف نكتفي في هذه المرحلة الدراسية ببيان كيف يتم المحاسبة عن الاندماج مقابل أسهم لدى شركة الأشخاص المندمجة تاركين تفاصيل الموضوع لمراحل متقدمة من الدراسة في مجال المحاسبة المالية المتقدمة، وذلك كما يتضح من المثال التالي.

مثال (٤): في ٢٠٠٣/١/١ اتفقت شركة الدقهلية للمنسوجات شركة مساهمة مصرية خاصة مع كل من سعدون وحمدون الشريكان المتضامنان اللذان يملكان شركة تضامن لحليج الأقطان بالمنصورة ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي على ما يلي:

أ - أن يؤول إليها الأصول الثابتة وكذا المخزون بقيمتها الدفترية.

ب - أن يحصل الشريكان في مقابل ذلك على ١٠٠٠ سهم قيمتها السوقية العادلة في ذلك التاريخ ٨٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن:

١ - إن كانت ميزانية شركة تضامن وسعدون وحمدون في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كما يلي:

٥٠٠٠	آلات ومعدات محالج	رأس مال الشركاء:
	بعد طرح مجمع إهلاك	سعدون ٣٥٠٠٠
	٢٠٠٠ جنيه	حمدون ٤٥٠٠٠
١٠٠٠	مخزون	
١٥٠٠	سيارات نقل	حساب جاري الشريك:
	بعد طرح مجمع إهلاك	سعدون ٨٠٠٠
	٢٠٠٠ جنيه	حمدون ٧٠٠٠
٥٠٠٠	عملاء	
٤٥٠٠٠	نقدية بالبنك	موردون ٣٠٠٠٠
١٢٥٠٠٠		١٢٥٠٠٠

٢ - قام محاسب شركة تضامن سعدون وحمدون بإقفال دفاتر الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١، وتم تحصيل العملاء بعد إعدام مبلغ ٤٠٠ جنيه، كما تم سداد الموردين بعد خصم مبلغ ٢٠٠ جنيه.

٣ - اتفق سعدون وحمدون على تقسيم الأسهم مقابل الاندماج فيما بينهما بنسبة أرصدة حقوقهما في تاريخ الاندماج.

والمطلوب:

تصوير الحسابات وإجراء القيود اللازمة في دفاتر شركة سعدون وحمدون لإتمام الاتفاق السابق.

الحل

* يتم تصوير حساب التصفية كحساب متاجرة حيث تقفل فيه عناصر الأصول والالتزامات المنتقلة، يجعل هذا الحساب مدينًا وحسابات الأصول دائنة بالقيمة الدفترية، وجعل هذا الحساب دائنًا وحسابات الالتزامات المنتقلة مدينًا.

كما يتم جعل حساب الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات مدينًا مقابل جعل حساب التصفية دائنًا بالقيمة العادلة لهذه الأسهم، وذلك كله كما يلي:

د/ التصفية

٧٠٠٠٠	إلى د/ آلات ومعدات محالج	٢٠٠٠٠	من د/ مجمع إهلاك محالج
١٧٠٠٠	إلى د/ السيارات	٢٠٠٠	من د/ مجمع إهلاك سيارات
١٠٠٠٠	إلى د/ المخزون		
٤٠٠	إلى د/ العملاء	٢٠٠	من د/ الموردين
	(ديون معدومة)		
٤٨٠٠	إلى د/ رأسمال الشركاء	٨٠٠٠٠	من د/ الأسهم في شركة الدقهلية
	٢٤٠٠ سعدون		للمنسوجات
	٢٤٠٠ حمدون		
١٠٢٢٠٠		١٠٢٢٠٠	

ويتم تصوير حساب رأسمال الشركاء لتحديد حقوق الشركاء في شركة التضامن في هذا التاريخ حيث سيتم اقفال أرصدة الحسابات غير المنتقلة، سواء بطبيعتها أو حسب الاتفاق في هذا الحساب، كما سيتم اقفال رصيد حساب التصفية أيضاً في حساب رأس المال.

وكما سبق وأوضحنا فإن الرصيد الدائن لحساب رأسمال الشركاء سيتم اقفاله في حساب الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات، كما يلي:

ح/ر أسهم الشركاء

بيان	حمدون	سعدون	إجمالي	بيان	حمدون	سعدون	إجمالي
رصيد ٢٠٠٢/١٢/٣١	٤٥٠٠٠	٣٥٠٠٠	٨٠٠٠٠	إلى ح/ التقيية	٩٩٠٠	٩٩٠٠	١٩٨٠٠
من ح/ جاري الشركاء	٧٠٠٠	٨٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٠٢/١٢/٣١			
	-	-	-	إلى ح/ أسهم في شركة	٤٤٥٠٠	٣٥٥٠٠	٨٠٠٠٠
	-	-	-	التيهية للمنسوجات			
	-	-	-				
من ح/ التقيية	٧٤٠٠٠	٧٤٠٠٠	٤٨٠٠٠				
	٥٤٤٠٠	٤٥٤٠٠	٩٩٨٠٠		٥٤٤٠٠	٤٥٤٠٠	٩٩٨٠٠

وكما هو واضح من هذا الحساب فقد تم اقفال الحسابات الجارية الدائنة للشريكين في حساب رأس المال باعتبار الحسابات الجارية من حسابات حقوق الملكية في شركة الأشخاص التي لا تنتقل بطبيعتها.

أما رصيدي العملاء والموردين فقد تم تحصيل الأول بعد خصم مبلغ ٤٠٠ جنيه كديون معدومة، وتم تحصيل الثاني بعد خصم مبلغ ٢٠٠ جنيه خصم مكتسب. ولذلك يتم إضافة صافي المتحصل من العملاء على رصيد النقدية قبل التصفية ثم طرح المسدد للموردين من رصيد النقدية.

ويترتب على ذلك أن يصبح رصيد حساب النقدية مدينياً بمبلغ ١٩٨٠٠ جنيه = ٤٥٠٠٠ جنيه رصيد + ٤٦٠٠ جنيه - ٢٩٨٠٠ جنيه. وسيتم اقفال هذا الرصيد في حساب رأسمال الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما باعتباره أصلاً لم ينص الاتفاق على انتقاله للشركة المساهمة، ويظهر حساب النقدية كما يلي:

ح/ النقدية

٤٥٠٠٠	رصيد	٢٩٨٠٠	من ح/ الموردين
٤٦٠٠	إلى ح/ العملاء	١٩٨٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء
٤٩٦٠٠		٤٩٦٠٠	

- ويتم تصوير حساب الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات كحساب وسيط يجعل مدينياً بالقيمة السوقية العادلة للأسهم، ثم يتم اقفاله في رصيد حساب رأسمال الشركاء بجعل الحساب الأول دائناً والحساب الثاني مدينياً، كما يلي:

ح/ الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات

٨٠٠٠٠	إلى ح/ التصفية	٨٠٠٠٠	من ح/ رأسمال الشركاء
		٣٥٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك سعدون	
		٤٤٥٠٠ ح/ رأسمال الشريك حمدون	
٨٠٠٠٠			

* هذا وسيتم تخصيص الأسهم على الشريكين بنسبة أرصدة حقوق كل منهم في تاريخ الاندماج أي بنسبة ٣٥٥٠٠ : ٤٤٥٠٠ أي بنسبة ٧١ : ٨٩.

فيحصل الشريك سعدون على ٤٤٣,٧٥ سهم = (١٠٠٠ × ١٦٠/٧١)، قيمتها = ٣٥٥٠٠ جنيه، بينما يحصل الشريك حمدون على عدد ٥٥٦,٢٥ سهم = (١٠٠٠ سهم × ٨٩ / ١٦٠)، قيمتها ٤٤٥٠٠ جنيه. ويتم الاعتراف بما سبق واقفال دفاتر شركة التضامن على النحو التالي:

٢٠٠٢/١٢/٣١	من مذكورين ح/ مجمع إهلاك آلات ومعدات محالج ح/ مجمع إهلاك سيارات ح/ الموردین ح/ الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات إلى ح/ التصفية	٢٠٠٠٠ ٢٠٠٠ ٢٠٠ ٨٠٠٠٠	١٠٢٢٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	من ح/ التصفية إلى مذكورين ح/ آلات ومعدات محالج ح/ السيارات ح/ المخزون ح/ العملاء ح/ رأسمال الشركاء ٢٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك سعدون ٢٤٠٠ ح/ رأسمال الشريك حمدون اقفال أرصدة حسابات الأصول المنقولة للشركة الجديدة والاعتراف بالديون المعدومة وإقفالها وتحميل رأسمال الشركاء بخسارة التصفية	٧٠٠٠٠ ١٧٠٠٠ ١٠٠٠٠ ٤٠٠ ٤٨٠٠	١٠٢٢٠٠

٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>من حـ/ رأسمال الشركاء ٩٩٠٠ حـ/ رأسمال الشريك سعدون ٩٩٠٠ حـ/ رأسمال الشريك حمدون إلى حـ/ النقدية</p>	١٩٨٠٠	١٩٨٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>أقفال رصيد حساب النقدية غير المنقل للشركة المساهمة في حساب رأس المال</p>		
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>من حـ/ جاري الشركاء ٨٠٠٠ حـ/ جاري سعدون ٧٠٠٠ حـ/ جاري حمدون إلى حـ/ رأسمال الشركاء ٨٠٠٠ حـ/ رأسمال سعدون ٧٠٠٠ حـ/ رأسمال حمدون</p>	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>أقفال أرصدة الحسابات الجارية الدائنة في حساب رأس المال</p>		
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>من حـ/ النقدية بالبنك إلى حـ/ العملاء إثبات تحصيل مبلغ ٤٦٠٠ جنيه نقداً من العملاء</p>	٤٦٠٠	٤٦٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>من حـ/ الموردين إلى حـ/ النقدية بالبنك إثبات سداد مبلغ ٢٩٨٠٠ جنيه نقداً للموردين</p>	٢٩٨٠٠	٢٩٨٠٠
٢٠٠٢/١٢/٣١	<p>من حـ/ رأسمال الشركاء ٣٥٥٠٠ حـ/ رأسمال الشريك سعدون ٤٤٥٠٠ حـ/ رأسمال الشريك حمدون إلى حـ/ الأسهم في شركة الدقهلية للمنسوجات</p>	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠
	<p>أقفال رصيد حساب الأسهم في الشركة الجديدة وأقفال دفاتر الشركة</p>		

أسئلة وتطبيقات الفصل السادس

السؤال الأول:

حدد المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - حالة من حالات انقضاء الشركتين معاً مما يوجب تصفيتهما. ويمكن أن يحدث بأن تشتري شركة صافي أصول شركة أخرى بالكامل أو يحدث بالمزج بين الشركتين.
- ٢ - يعني تكوين شركة أشخاص من المنشأتين الفرديتين بعد انقضاءهما معاً.
- ٣ - عبارة عن مجموع الأصول المنتقلة من المنشأتين المندمجتين.
- ٤ - يساوي حاصل جمع صافي أصول المنشآت الفردية المندمجة بالقيمة المتفق عليها.
- ٥ - القيمة التي يحمل بها حساب الشركة الجديدة بجعله مديناً وتعالى على حساب التصفية بجعله دائناً عند اندماج المنشأة الفردية في منشأة فردية أخرى لتكوين شركة أشخاص.
- ٦ - حسابات الأصول التي تقفل في حساب رأسمال صاحب المنشأة الفردية عند اندماجها في منشأة فردية أخرى.
- ٧ - الالتزامات التي تقفل في حساب رأسمال صاحب المنشأة الفردية المندمجة مع منشأة فردية أخرى.
- ٨ - القيمة المعادلة لرصيد حساب الشركة الجديدة المدين عند اندماج منشأة فردية في منشأة فردية أخرى.
- ٩ - القيمة العادلة للأصول المنتقلة للشركة الجديدة مطروحاً منها الالتزامات المنتقلة للشركة الجديدة.

١٠- عبارة عن ذوبان شركتي أشخاص تماماً وخلق شركة تضامن أو توصية بسيطة جديدة، ويترتب عليه انقضاء، ومن ثم، تصفية الشركتين المندمجتين.

السؤال الثاني:

حدد المصطلح المحاسبي المناسب في كل حالة مما يلي:

- ١ - الحساب الذي يجعل مديناً بالقيمة الدفترية للأصول المنتقلة من شركة التضامن للشركة الجديدة بمناسبة اندماج الأولى.
- ٢ - الحساب الذي يجعل دائناً بالمقابل المتفق عليه لانتقال صافي أصول شركة التضامن أو التوصية للشركة الجديدة.
- ٣ - الحساب الذي يجعل مديناً بالقيمة الدفترية لأصول شركة التضامن غير المنتقلة للشركة الجديدة بمناسبة اندماج الأولى.
- ٤ - الحسابات الدائنة بطبيعتها ولا تنتقل بطبيعتها للشركة المندمج فيها.
- ٥ - الالتزامات التي يتم إقفالها في حساب رأسمال الشركاء في شركة الأشخاص المندمجة.
- ٦ - مقابل اندماج شركة التضامن أو التوصية البسيطة في شركة الأموال.
- ٧ - الحساب الذي يحل محل حساب الشركة الجديدة عند اندماج شركة أشخاص في شركة أموال.
- ٨ - مقابل الرصيد الدائن في حساب رأسمال الشركاء في دفاتر شركة التضامن المندمجة في شركة مساهمة.
- ٩ - الحساب الذي يستخدم في تحصيل مقابل بيع أصول أو تحصيل حقوق شركة التضامن غير المنتقلة للشركة الجديدة.
- ١٠ - القيمة التي تقوم بها الأسهم التي تمنحها شركة المساهمة المندمج فيها للشركاء في شركة التضامن أو التوصية مقابل الاندماج.

السؤال الثالث:

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي مع التبرير الكافي:

١ - إذا كانت الأصول في ميزانية منشأة مرزوق في ٢٠٠٢/٠٢/٣١
الفردية تتكون من ٥٠٠٠٠ أراضي، ٢٠٠٠٠ مخزون، ٥٠٠٠ نفقات
تأسيس، وكانت الالتزامات في هذه الميزانية عبارة عن أوراق دفع
قيمتها الاسمية ١٠٠٠٠ جنيه فقط، واتفق مرزوق مع عوضين على
اندماج منشأتيهما الفرديتين في ذلك التاريخ على أن تكون حصة
مرزوق في الشركة الجديدة - شركة التضامن - مساوية للقيمة
الدفترية لصافي أصول منشأته المنتقلة، فإن حصة مرزوق في شركة
التضامن تبلغ:

(أ) ٧٠٠٠٠ جنيه (ب) ٥٠٠٠٠ جنيه

(ج) ٦٠٠٠٠ جنيه (د) ٦٥٠٠٠ جنيه

(هـ) مبلغ آخر وهو

٢ - إذا كان رصيداً حسابي رأسمال الشريكين أحمد ومحمود في
٢٠٠٢/١٢/٣١ المعدلين بأرباح وخسائر التصفية والأصول
والخصوم غير المنتقلة للشركة الجديدة ٤٠٠٠٠، ٣٥٠٠٠ جنيه على
التوالي، فإنه لإقفال دفاتر شركة التضامن الخاصة بسهم المندمجة
يلزم جعل حساب رأسمال الشركاء:

(أ) دائناً بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه مقابل جعل الشركة الجديدة مديناً بنفس
المبلغ.

(ب) مديناً بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه مقابل جعل حساب الشركة الجديدة
دائناً بنفس المبلغ.

(ج) مديناً بمبلغ آخر وهو مقابل جعل حساب الشركة الجديدة
دائناً بنفس المبلغ وهو

(د) إجابة أخرى وهي

٣ - إذا كانت أصول منشأة سلام الفردية في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:
٥٠٠٠٠ مبانى بعد طرح مجمع إهلاك ١٠٠٠٠ جنيه، ٣٠٠٠ نقدية،
٥٠٠٠٠ مخزون، ١٠٠٠٠ عملاء. بينما كانت خصومها كالتالي:
١٠٠٠٠٠ رأس المال، ٥٠٠٠٠ جاري صاحب المشروع، ٣٥٠٠٠٠
موردون.

وبمناسبة الاتفاق مع سالم على الاندماج لتكوين شركة تضامن اتفق
الطرفان على انتقال كافة أصول والتزامات منشأة سلام بعد تقويمها
كالتالي:

مبانى ٤٠٠٠٠ جنيه، مخزون ٦٥٠٠٠ جنيه، تكوين مخصص د. م.
فيها قيمتها ١٠٠٠ جنيه.

فإن القيمة العادلة لصافي أصول منشأة سلام المنتقلة للشركة الجديدة
تبلغ:

(أ) ٧٥٠٠٠ جنيه	(ب) ١١٠٠٠٠ جنيه.
(ج) ٩٧٠٠٠ جنيه.	(د) مبلغ آخر وهو

ثانياً: التطبيقات:

التطبيق الأول:

في ٢٠٠٣/١/١ اتفق عاطف وحمادة على دمج منشأتيهما الفرديتين
معاً لتكوين شركة تضامن وتضمن الاتفاق ما يلي:

١ - يكون رأسمال شركة التضامن مساو لمجموع القيمة العادلة لصافي
أصول المنشأتين المنتقلة للشركة الجديدة.

٢ - تكون نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٢ : ٣.

٣ - يعاد تقوم أصول وخصوم المنشأتين بمعرفة خبير متخصص.

فإذا علمت أن:

١ - ميزانية منشأة عاطف في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كانت كما يلي:

٦.٠٠٠	اثاث	٨٥.٠٠٠	رأس المال
(٢.٠٠٠)	مجمع إهلاك الاثاث	٧.٠٠٠	جاري صاحب المشروع
١.٠٠٠	أوراق قبض	٨.٠٠٠	أوراق دفع
٢.٠٠٠	أوراق مالية		
٣.٠٠٠	نقدية		
١.٠٠٠		١.٠٠٠	

وينص الاتفاق على احتفاظ عاطف بالأوراق المالية وقد قوم الخبير
الاثاث بمبلغ ٥٥.٠٠٠ جنيه والقيمة الحالية لأوراق القبض ٩٥.٠٠٠ جنيه.

٢ - ميزانية منشأة حمادة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كانت كما يلي:

١.٠٠٠	مباني	١٢.٠٠٠	رأس المال
(٣.٠٠٠)	مجمع إهلاك	١.٠٠٠	أرباح محجوزة
٢.٠٠٠	عملاء	٢.٠٠٠	موردون
٦.٠٠٠	نقدية		
١٥.٠٠٠		١٥.٠٠٠	

وينص الاتفاق على أن تنتقل كل الأصول والالتزامات وكان الخبير
قد قوم المباني بمبلغ ١١.٠٠٠ جنيه وقدر الديون المشكوك فيها بمبلغ
١.٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: إثبات اندماج المنشأتين وإعداد الميزانية الافتتاحية لشركة
التضامن في ٢٠٠٣/١/١.

التطبيق الثاني:

في ٢٠٠٣/١٢/٣١ اتفق ياسر وياسمين مع سامح وتامر على اندماج
شركتي تضامن ياسر وياسمين من ناحية وسامح وتامر من ناحية أخرى،
لتكوين شركة تضامن باسم تامر وشركاه.

فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية شركة تضامن ياسر وياسمين اللذان يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي في ذلك التاريخ كما يلي:

٢٤٠٠٠	اثاث	رأسمال الشركاء:
(١٠٠٠٠)	مجمع إهلاك الاثاث	ياسر ٥٥٠٠٠
٣٦٠٠٠	مخزون	ياسمين ٥٠٠٠٠
٨٠٠٠٠	عملاء	قرض ياسر ٥٠٠٠
(٥٠٠٠)	مخصص د.م. فيها	أرباح محجوزة ٣٥٠٠٠
٢٥٠٠٠	نقدية	موردون ١٥٠٠٠
١٠٠٠٠	جاري ياسر	
١٦٠٠٠٠		١٦٠٠٠٠

وينص الاتفاق على انتقال أصول والتزامات الشركة للشركة الجديدة بعد إعادة تقويمها كالتالي: الأثاث ١٨٠٠٠٠ جنيه، المخزون ٤٠٠٠٠ جنيه، وتقرر إعدام مبلغ ٢٠٠٠ جنيه من المستحق على العملاء وتعديل مخصص الديون المشكوك فيها ليصبح ١٠٠٠ جنيه فقط، وقومت شهرة المحل بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه،

٢ - كانت ميزانية شركة تضامن سامح وتامر اللذان يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٢ في ذلك التاريخ كما يلي:

١٢٠٠٠٠	مباني	رأسمال الشركاء:
(١٠٠٠٠)	مجمع إهلاك مباني	سامح ٧٥٠٠٠
٤٠٠٠٠	مخزون	تامر ٧٥٠٠٠
٥٠٠٠٠	نقدية	أوراق دفع ٥٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

وينص الاتفاق على انتقال أصول والتزامات الشركة للشركة الجديدة بعد تقويم المباني بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه والمخزون بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه.

٣ - ينص الاتفاق على أن يكون رأسمال الشركة الجديدة ٤٠٠.٠٠٠ جنيه موزع بالتساوي بين الشركاء حيث سيقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي أيضاً على أن يودع أو يسحب كل شريك المبلغ المطلوب لإقرار وتنفيذ هذا الاتفاق.

والمطلوب:

إثبات انقضاء الشركتين وتكوين الشركة الجديدة وتصوير الحسابات اللازمة وميزانية شركة تامر وشركاه في ٢٠٠٢/١٢/٣١.

أهم المصطلحات الخاصة بالمحاسبة في شركات الأشخاص

الانضمام باستثمار إضافي في أصول شركة التضامن:

* Admission by Investing Assets in a Partnersip:

ويعني أن يقدم الشريك - أو الشركاء - المنضم أصولاً إضافية للشركة القائمة. ويؤدي بالضرورة إلى زيادة صافي أصول الشركة القائمة.

الانضمام بشراء حصته من شريك:

* Admission by Purchasing an Interest from a Partner:

ويعني أن يشتري الشريك - أو الشركاء - المنضم لكل أو بعض حصة شريك - أو شركاء - قديم. ولا يؤدي إلى زيادة صافي أصول الشركة القائمة.

* Admission of a New Partner: انضمام شريك جديد:

ويعني انضمام شريك - أو أكثر - لشركة أشخاص قائمة، إما بشراء حصته من كل - أو بعض - القدامى، أو بتقديم استثمارات جديدة للشركة القائمة. وفي جميع الأحوال يؤدي انضمام شريك جديد إلى انقضاء الشركة القائمة.

* Bonus: العلاوة:

هي المبلغ الذي يمثل الفرق بين ما يدفعه الشريك المنضم للشركة وحصته في رأسمال الشركة بعد الانضمام. وتكون العلاوة للشركاء القدامى إذا زاد ما يدفعه الشريك المنضم عن حصته في رأس المال.

وتكون العلاوة للشريك المنضم إذا زادت حصته في رأس المال بعد الانضمام عما دفعه للشركة.

***Capital Balance Ratios:** نسب أرصدة رأس المال:

وهي النسبة التي يعتمد عليها في توزيع الأرباح والخسائر وتكون محددة على أساس الوزن النسبي لأرصدة رؤوس أموال الشركاء، في بداية أو نهاية الفترة أو حتى متوسط رأسمال كل شريك منسوباً إلى متوسط رأسمال الشركاء الآخرين.

***Capital Deficiency:** الرصيد المدين لحقوق الشريك:

ويعني استيعاب رصيد حقوق الشريك لنصيبه من خسارة التصفية، أو بمعنى آخر الرصيد المدين لحقوق الشريك بعد تخصيص خسارة التصفية على الشركاء.

*** Closing Entries:** قيود الاقفال:

وهي القيود التي تجري في نهاية الفترة المحاسبية لاقفال كل من إيرادات ومصروفات الفترة في الحساب الختامي، واقفال رصيد الحساب الختامي في حساب توزيع الأرباح والخسائر واقفال حساب مسحوبات الشريك في حسابه الجاري.

*** Death of a Partner:** وفاة شريك:

وتؤدي حتماً إلى انقضاء شركة الأشخاص بسبب تغيير في عقد - أو اتفاق - الشركة الأساسي.

الانقضاء:

* Dissolution:

يعني الانقضاء انتهاء سلطة الشركة على الاستمرار كوحدة اقتصادية مستقلة بسبب تغيير الاتفاق الأساسي بين الشركاء، سواء بالانضمام أو الانفصال.

توزيع أرباح وخسائر شركة الأشخاص:

* Distribution of Partnership Profit and Loss:

ويعني أن يتم توزيع نتائج أعمال الشركة عن الفترة المحاسبية الكاملة - أو الجزئية - حسب الاتفاق بين الشركاء، حسبما جاء بعقد الشركة.

أرباح بيع الأصول:

* Gain on Sale of Assets:

وهي مقدار الزيادة في مقابل تسجيل الأصول عند قيمتها الدفترية في تاريخ التسجيل.

شركة التضامن:

* General Partnership:

شكل تنظيمي لعلاقة تعاقدية بين شريكين متضامنين أو أكثر، مسئولون عن ديون الشركة قبل الغير مسئولية تضامنية غير محدودة.

الشريك المتضامن:

General Partner:

وهو الشريك ذو المسئولية غير المحدودة عن ديون الشركة.

نسب الربح:

* Income Ratios:

وهي النسب التي ينص عليها اتفاق الشركاء لاقتسام الأرباح والخسائر فيما بينهم.

الفائدة على أرصدة رؤوس أموال الشركاء:

*** Interest on Partners' Capital Balances:**

وهي أحد صور توزيع الأرباح والخسائر وتحتسب إما على أرصدة رؤوس أموال الشركاء أول أو نهاية الفترة، أو متوسطها. وتحمل على حساب التوزيع حتى ولو حققت الشركة خسارة، وإما أن تسدد للشركاء أو تعلق على حساباتهم الجارية.

التصفية:

*** Liquidation:**

هي شكل خاص لانقضاء الشركة يترتب عليها انتهاء أعمال الشركة وتتضمن تسجيل أصول الشركة وحقوقها طرف الغير وسداد التزامات الشركة وتوزيع النقدية المتبقية على الشركاء.

تسجيل الأصول:

*** Liquidation:**

ويعني تحويل الأصول والحقوق إلى نقدية، وذلك عن طريق بيع الأصول وتحصيل الحقوق طرف الغير، والتصفية تنهي الحياة الاقتصادية والقانونية للشركة.

الأجل المحدود:

*** Limited Life:**

ويعني أن شركة الأشخاص تتكون بعلاقة تعاقدية بين الشركاء ولذلك فإن أي واقعة من شأنها إنهاء العقد ستؤدي تلقائياً إلى انقضاء الشركة، أي أن الشركة تأتي لنهاية أجلها.

شركة التوصية البسيطة: * Limited Partnership:

شكل تنظيمي لعلاقة تعاقدية بين شريك متضامن - أو أكثر - وشريك موصي - أو أكثر - حيث يسأل الشريك المتضامن عن الإدارة وتكون مسؤوليته عن ديون الشركة قبل الغير غير محدودة، أما الموصي فليس من حقه الإدارة ويكون مسئولاً عن ديون الشركة قبل الغير مسئولية محدودة بحصته في رأسمال الشركة.

الشريك الموصي: * Limited Partner

وهو الشريك المسئول مسئولية محدودة في حدود حصته في رأس المال عن ديون الشركة.

خسارة بيع الأصول: * Loss on Sale of Assets:

وهي مقدار زيادة القيمة الدفترية للأصول عن مقابل تسجيلها في تاريخ التسييل.

الاندماج: * Merger:

ويعني اندماج منشأة في أخرى لخلق كيان تنظيمي جديد، حيث تسمى الشركة الأولى شركة مندمجة أما الشركة الأخرى التي تبتلع الأولى فتسمى شركة دامجة. ويمكن أن يتحقق الاندماج بين شركتي أشخاص أو منشأتين فرديتين أو بين شركة أشخاص وشركة أموال.

الوكالة التبادلية: * Mutual Agency:

هي إحدى سمات شركات التضامن، وتعني أن يتصرف كل شريك كوكيل عن الشركة في سياق النشاط العادي للشركة.

إعسار الشريك: * Nonpayment of Deficiency:

ويعني أن الشريك صاحب الرصيد المدين لحقوقه بعد تحميله بنصيبه من خسارة التصفية ليس لديه أموالاً خاصة يمكن الرجوع عليه فيها لسداد رصيده المدين.

اتفاق أو عقد شركة التضامن: * Partnership Agreement:

ويعني العلاقة التعاقدية بين الشركاء والذي يحدد كافة تفاصيل العلاقة بينهم.

حقوق ملكية الشريك: * Partner's Equity:

وتعني نصيب الشريك في حقوق ملكية الشركة. وتتكون من حصته في رأس المال \pm رصيد حسابه الجاري في تاريخ معين.

مرتبات الشركاء: * Partners Salaries:

وهي المقابل الذي يتفق عليه الشركاء لأحدهم - أو بعضهم - نظير مجهوداته في إدارة الشركة. ويعتبر أحد بنود توزيع الأرباح والخسائر، ويحمل على حساب التوزيع حتى ولو حققت الشركة خسارة عن الفترة. وإما أن يسدد للشريك أو يعلى على حسابه الجاري.

الشريك موسر: * Payment of Deficiency:

ويعني أن الشريك صاحب الرصيد المدين لحقوقه بعد تحميله بنصيبه من خسارة التصفية لديه أموالاً خاصة يسدد منها هذا الرصيد.

قائمة التصفية:

* Statement of Liquidation:

وهي كشف أو بيان يعد خارج المجموعة الدفترية يوضح فيه المصفي مراحل عملية التصفية بدءاً بتسييل الأصول وانتهاءً بسداد حقوق الشركاء ومروراً بسداد الالتزامات للغير بما فيها مصاريف التصفية.

نسب التوزيع المتفق عليها:

* Stated Ratios:

هي نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء والتي تم تحديدها صراحة حسب اتفاق الشركاء في عقد الشركة.

المسئولية غير المحدودة:

* Unlimited Liability:

وهي إحدى السمات الأساسية لشركة التضامن، وتعني أن يكون كل شريك متضامن مسئولاً مسئولية شخصية عن كافة ديون الشركة للغير.

الانفصال ببيع الحقوق:

*Withdrawal by Selling Interst:

ويعني أن يتنازل الشريك المنفصل عن حقوقه في الشركة في تاريخ الانفصال إلى شريك - أو أكثر - من الشركاء الباقين. ولا يترتب على هذا الانفصال نقص في قيمة صافي الأصول.

الانفصال بالاستغناء عن أصول:

* Withdrawal by Removing Assets:

ويعني أن يتم سداد حقوق الشريك المنفصل في تاريخ الانفصال من أصول الشركة. ويترتب على هذا الانفصال نقص حتمي في قيمة صافي الأصول.

*** Withdrawal of a Partner:**

انفصال شريك:

ويعني خروج شريك - أو أكثر - من الشركة القائمة إما إرادياً باتفاق الشركاء، أو اضطرارياً بالوفاة. وما لم يكن هناك أكثر من شريك باقٍ فسوف تنتهي الشركة، التي يفترض انقضاءها تلقائياً بانفصال الشريك.

أسئلة وحالات عامة على شركات الأشخاص

السؤال الأول:

أجب على قدر المطلوب في كل حالة مما يلي:

الحالة الأولى:

في ٢٠٠٢/١/١ اتفق محسن مع الجوهري على تكوين شركة تضامن. وينص الاتفاق على ما يلي:

١ - يقدم محسن عملاء رصيدهم ٩٥٠٠٠ جنيه على أن يتم تكوين مخصص للديون المشكوك فيها قيمته ٥٠٠٠ جنيه، كما يقدم مباتي تكلفتها ١٢٠٠٠٠ جنيه ورصيد مجمع الإهلاك ٢٠٠٠٠ جنيه على أن تقوم بسعر السوق بمبلغ ١١٠٠٠٠ جنيه ويسدد بشيك مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٢ - يقدم الجوهري صافي أصول منشأته الفردية بالقيمة الدفترية وكانت ميزانية هذه المنشأة في ذلك التاريخ كالتالي:

٦٠٠٠	اثاث	١٧٠٠٠	رأس المال
(١٠٠٠)	مجمع إهلاك اثاث	٥٠٠٠	جاري صاحب المنشأة
١٥٠٠٠	مباتي	٣٠٠٠	موردون
(٢٠٠٠)	مجمع إهلاك مباتي	٤٠٠٠	لوراق دفع
٧٠٠٠	مخزون		
٢٠٠٠	أوراق قبض		
١٠٠٠	مصاريف تأسيس		
١٠٠٠	حملة إعلانية بنك		
٢٩٠٠٠		٢٩٠٠٠	

والمطلوب:

١ - أحسب قيمة ونسبة حصص الشركاء في رأس المال.

٢ - إثبات سداد الشريكين لحصتيهما في رأس المال.

٣ - أعد الميزانية الافتتاحية للشركة في ٢٠٠٢/١/١.

الحالة الثانية:

تتكون شركة التضامن من عاطف وفايز وسامي يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٣ : ٤. وفي ٢٠٠٣/١/١ تم الاتفاق على ما يلي:

أ) يتم تعديل نسب توزيع الأرباح والخسائر لتصبح بالتساوي.

ب) يسري التعديل بأثر رجعي اعتباراً من ٢٠٠١/١/١.

فإذا علمت أن الشركة كانت قد حققت ربحاً صافياً سنة ٢٠٠١ قيمته ٨٠٠٠٠ جنيه وحققت خسارة صافية سنة ٢٠٠٢ قيمتها ١١٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إعداد مذكرة تسوية توزيع الأرباح والخسائر.
- ٢ - إجراء قيود التسوية اللازمة.

الحالة الثالثة:

تتكون شركة التضامن من عوض وناصر وشحاته يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٤ : ٤ وينص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر كما يلي:

أ - يحصل عوض على مرتب شهري ١٠٠٠ جنيه.

ب - يحصل ناصر على مكافأة بنسبة ٢٥% من الربح بعد المكافأة والمرتبات وفائدة رأس المال.

ج - تحتسب فائدة على رأس المال في ٢٠٠٢/١/١ بمعدل ٦% سنوياً.

وكان رأسمال الشركة في ذلك التاريخ ٦٠٠٠٠٠ جنيه بالتساوي.

فإذا علمت أن الشركة حققت صافي ربح عن سنة ٢٠٠٢ قيمته ٥٠٠٠٠ جنيه.

والمطلوب:

- ١ - إعداد قائمة توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢.
- ٢ - تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠٠٢.
- ٣ - إجراء قيود اليومية اللازمة.

السؤال الثاني:

أجب على قدر المطلوب في كل حالة مما يلي:

الحالة الأولى:

كانت أرصدة حقوق الشركاء سعد وسعدون اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي في ٢٠٠٣/١/١ كالتالي:

١٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠ جنيه وفي ذلك التاريخ وافق الشريكان على انضمام الشريك حمدون.

والمطلوب: إثبات انضمام حمدون في كل حالة مما يلي:

١ - يتنازل الشريكان سعد وسعدون عن ربع حصتيهما للشريك حمدون على أن يدفع لهما ٥٥٠٠٠ جنيه ويكون له ٢٥% من الأرباح والخسائر.

٢ - يتنازل الشريكان سعدون وسعد عن ربع حصتيهما للشريك حمدون على أن يدفع لهما مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه ويكون له ربع الأرباح والخسائر.

٣ - يقدم حمدون أصولاً قيمتها السوقية العادلة ١٢٠٠٠٠ جنيه على أن يكون له ربع رأسمال الشركة والأرباح والخسائر.

٤ - يسدد حمدون مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه بشيك في حساب الشركة الجاري ويكون له ربع رأسمال الشركة والأرباح والخسائر.

الحالة الثانية:

بلغت حقوق الشركاء أحمد ومحمود وعلي ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣: ٣: ٤ في ٢٠٠٣/١/١ ما قيمته ١٠٠٠٠٠، ١٠٠٠٠٠، ٢٠٠٠٠٠ جنيه على التوالي. وفي ذلك التاريخ اتفق الشركاء على انفصال الشريك أحمد.

والمطلوب: إثبات انفصال أحمد في كل حالة مما يلي:

١ - يتنازل أحمد عن حصته للشريكين محمود وعلي على أن يدفع له شخصياً ٥٠٠٠٠ جنيه.

٢ - يسدد محمود وعلي مبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه من مال الشركة للشريك أحمد.

٣ - يسدد محمود وعلي مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه من مال الشركة للشريك أحمد.

الحالة الثالثة:

بمناسبة انضمام الشريك شاكر لشركة تضامن أسعد وممدوح اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي تم إعادة تقويم شهرة المحل لتصبح ١٢٠٠٠٠ جنيه بدلاً من ١٠٠٠٠٠ جنيه مع عدم الاعتراف بهذه الزيادة على أن تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر ٣: ٣: ٤ لشاكر وأسعد وممدوح بدلاً من التساوي الذي كان قائماً بين أسعد وممدوح.

والمطلوب: إعداد مذكرة تسوية الشهرة.

السؤال الثالث:

ناصر وجمال وحمدي شركاء في شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣:٣:٤ حيث الشريك حمدي هو الشريك الموصي، فإذا علمت أن:

١ - كانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٢/١٢/٣١ كالتالي:

أصول ثابتة	٤٠٠٠٠	رأسمال الشركاء	
عملاء	١٠٠٠٠	ناصر	٢٠٠٠٠
بنك	١٠٠٠٠	جمال	٢٠٠٠٠
		حمدي	٥٠٠٠
		دائنون	١٥٠٠٠
	٦٠٠٠٠		٦٠٠٠٠

٢ - تم تصفية الشركة حيث بيعت الأصول الثابتة بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه وحصل من العملاء ٧٠٠٠٠ جنيه.

٣ - بلغت مصاريف التصفية ٥٠٠٠ جنيه سددت بشيك.

والمطلوب:

١ - إثبات تصفية الشركة.

٢ - تصوير الحسابات اللازمة لإتمام التصفية.

٣ - إعداد قائمة التصفية الفورية للشركة.

فهرس الكتاب

البيان	صفحة
الفصل الأول : أهم المفاهيم والحسابات الخاصة بشركات الأشخاص.	٥
الفصل الثاني: المحاسبة عن حقوق ملكية الشركاء في شركات الأشخاص.	٢١
الفصل الثالث: المحاسبة عن توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.	٦٩
الفصل الرابع: المحاسبة عن تغيير عقد شركة الأشخاص.	١٥٣
الفصل الخامس: المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص.	٢٣٥
الفصل السادس: المحاسبة عن اندماج شركات الأشخاص.	٣٤١
أهم المصطلحات الخاصة بالمحاسبة في شركات الأشخاص.	٣٨٧
أسئلة وحالات عامة على شركات الأشخاص.	٣٩٥

