

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إِنَّا فَتَحْنَا لَكَ فَتْحًا مُبِينًا (1)

لِيَغْفِرَ لَكَ اللَّهُ مَا تَقَدَّمَ مِن ذَنْبِكَ وَمَا تَأَخَّرَ وَيُتِمَّ نِعْمَتَهُ
عَلَيْكَ وَيَهْدِيكَ صِرَاطًا مُسْتَقِيمًا (2) وَيَنْصُرَكَ اللَّهُ نَصْرًا عَزِيزًا

(3)

صَدَقَ اللَّهُ الْعَظِيمُ

(سورة الفتح)

الإهداء

إني العراق سلّ التاريخَ عن نبأني
حبري دمي حرفهُ من نبضِ شرياني
إني العراقُ سَأبقى صامداً جليداً
ويَضْمَحِلُّ عبيدُ الزائلِ الفاني
هذا أنا فاسألُ الشطينَ عنْ خبري
والباسقاتِ على أحداقِ شطاني
أنا العراقُ فلا أرضٌ ولا بشرٌ
مثلي تكونُ ولا كونٌ كأكوني
لله أرضي رضابُ المجدِ مَرَضُها
ودجلةُ الخيرِ يجري بين أغصاني

إلى الأرواح التي سمت في عليائها ... قريرة العين إن شاء الله
شهداء العراق ... هنتم بما كسبتم ... أدخلوها بإذن الله آمنين

إلى كل الطيبين في بلادي الذين يواصلون الجهود
من أجل أن تبقى بغداد حرة أبية
سلمتم لبغداد ... وسلمت بغداد لكم ... بإذن الله

المؤلفون

الفهرست

الموضوع	رقم الصفحة
المقدمة	1
الفصل الأول : المحاسبة في الشركات التضامنية	
تمهيد :	5
أولاً : خصائص الشركات التضامنية وإجراءات تأسيسها	9-6
ثانياً : المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته	16-9
ثالثاً : المعالجات المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء ...	32-16
رابعاً : المعالجات المحاسبية لانضمام وانسحاب الشركاء	57-33
خامساً : المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات التضامنية	70-58
أسئلة الفصل الأول	89-71
الفصل الثاني : المحاسبة في الشركات المساهمة	
تمهيد :	92
أولاً : خصائص الشركات المساهمة وإجراءات تأسيسها	97-93
ثانياً : المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته	123-97
ثالثاً : الأرباح المحتجزة وتوزيعات الأرباح على المساهمين	132-123
رابعاً : زيادة وتخفيض رأس المال في الشركات المساهمة	136-133
خامساً : المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات المساهمة	137-136
أسئلة الفصل الثاني	146-138

الفصل الثالث : المحاسبة عن قروض السندات

تمهيد :	149
أولا : مفهوم السندات وأنواعها	150-151
ثانيا : المعالجات المحاسبية لإصدار السندات طويلة الأجل	151-161
ثالثا : المعالجات المحاسبية لتكاليف إصدار السندات	161-163
رابعا : المعالجات المحاسبية لاستدعاء السندات وتسويتها	163-165
أسئلة الفصل الثالث	166-170

الفصل الرابع : المحاسبة عن اندماج الشركات

تمهيد :	173
أولا : طبيعة الاندماج وأسبابه	174-175
ثانيا : مصطلحات الاندماج وأنواعه	176-179
ثالثا : المعالجات المحاسبية لاندماج الشركات	179-205
أسئلة الفصل الرابع	206-222

الفصل الخامس : المحاسبة عن الشركات ذات الأقسام والشركات ذات الفروع

تمهيد :	225
1-1 : المحاسبة في الشركات ذات الأقسام	226
أولا : أهداف النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام وأبرز مقوماته	226-230
ثانيا : أهم المعالجات المحاسبية في الشركات ذات الأقسام	231-242
ثالثا : القوائم المالية التحليلية للشركة والأقسام التابعة له	243-250

251	2-1 : المحاسبة في الشركات ذات الفروع
253-251	أولا : مفهوم الفروع وأنواعها وأهداف المحاسبة عنها
271-253	ثانيا : الطرق المعتمدة في المحاسبة عن أعمال الفروع
276-271	ثالثا : القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس للشركة والفروع التابعة له
290-277	أسئلة الفصل الخامس :
	الفصل السادس : المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل
293	تمهيد :
295-294	أولا : خصائص عقود المقاولات وأنواعها
297-296	ثانيا : شروط وإجراءات عقود المقاولات طويلة الأجل
315-298	ثالثا : المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات طويلة الأجل
319-316	أسئلة الفصل السادس
321-320	قائمة المصادر

المقدمة

تعد المحاسبة بشكل عام والمحاسبة المالية بشكل خاص من أهم مصادر المعلومات المفيدة للعديد من الجهات المستفيدة , إذ يتم وفي ضوء المعلومات المحاسبية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية ذات الصلة . ولأهمية المحاسبة المالية في الوحدات الاقتصادية المحلية وأهمية الدور الذي يلعبه المحاسب المالي في نجاح تلك الوحدات , ومن أجل توفير كوادر محاسبية قادرة على توفير المعلومات المحاسبية المفيدة , حرص قسم المحاسبة في كليات الإدارة والاقتصاد على تدريس مواضيع المحاسبة المالية , ومن بينها المحاسبة المالية المتقدمة التي تركز على مواضيع متقدمة مخصصة لطلبة البكالوريوس في المراحل المتقدمة , فضلا عن طلبة الدراسات العليا .

ومن أجل رفد المكتبة العربية بشكل عام والمكتبة العراقية بشكل خاص بالمراجع العلمية في مجال المحاسبة المالية المتقدمة تم تأليف هذا الكتاب الذي يهدف إلى تقديم معالجات شاملة لمواضيع محاسبية مالية متقدمة بأسلوب بسيط ومفهوم ووفقا لأخر المستجدات واستنادا إلى أحدث المعايير المحاسبية ذات الصلة , فقد شمل الكتاب على المعالجات المحاسبية في الشركات التضامنية والشركات المساهمة , والمحاسبة عن إصدار السندات طويلة الأجل , وكذلك المحاسبة عن اندماج الشركات , فضلا عن المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات طويلة الأجل .

لقد أعتمد المؤلفون في عرض فصول الكتاب على المراجع العلمية العربية والأجنبية الرصينة في مجال التخصص , فضلا عن الخبرة التي امتدت لسنوات عديدة في تدريس المحاسبة المالية المتقدمة لطلبة المرحلة الثالثة في قسم المحاسبة وكذلك طلبة الدراسات العليا في القسم , ونأمل من الأساتذة الأفاضل المتخصصين في المحاسبة ومن خلال مراجعتهم لهذا الكتاب تقديم المقترحات والملاحظات لتعزيز رصانته العلمية .

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



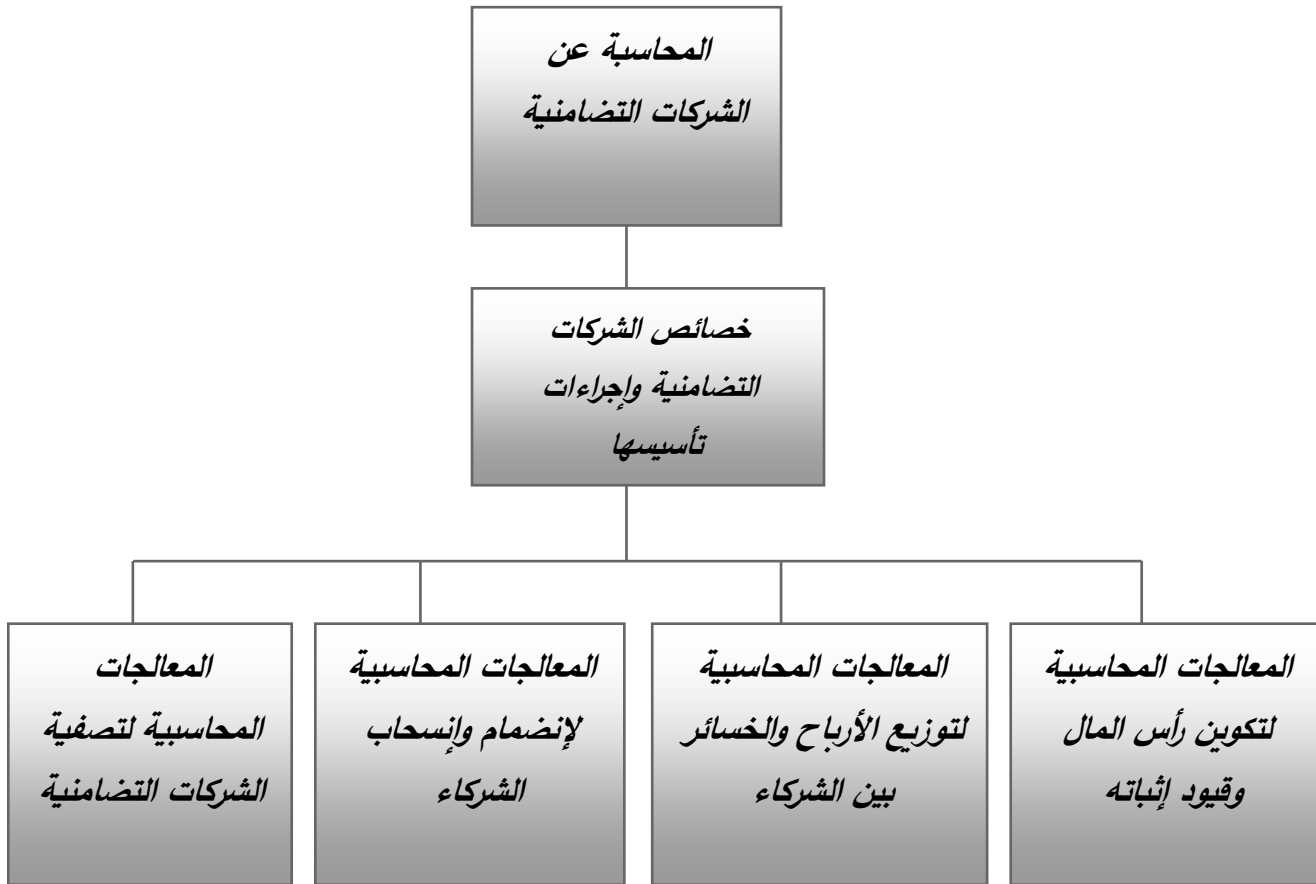
2014

الفصل الأول

المحاسبة في الشركات التضامنية

تمهيد

تعد الشركات التضامنية من الشركات القائمة على الإعتبار الشخصي والتي يتم إنشاؤها بين شخصين أو أكثر لتقوم بنشاط تجاري أو صناعي أو خدمي ، وتزاول هذا النوع من الشركات نشاطاتها ويتم تصنيفها وفق نظام الشركات المطبق بكل بلد ، حيث أن تشريع الشكل الرسمي لها يوفر قواعد أساسية لتكوين وتشغيل الشركاء كجمعية من شخصين أو أكثر للإدارة وملكية مشتركة للأعمال من أجل الربح من خلال عقد ينظم العلاقة بينهم في رأس المال والأرباح والخسائر والإدارة وغيرها ويكون الشركاء فيها مسؤولين بصفة شخصية وبالتضامن عن جميع التزاماتها من أموالهم الخاصة . هذا و تتركز أكثر تلك الشركات في مؤسسات تجارة التجزئة وشركات التصنيع الصغيرة . وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على الأمور التالية :



أولاً : خصائص الشركات التضامنية وإجراءات تأسيسها

يمكن تعريف شركة التضامن بأنها عقد بين إثنين أو أكثر للقيام بعمل معين وتقسيم الأرباح أو الخسائر الناتجة فيما بينهم ويكون جميع الشركاء مسؤولين مسؤولية تضامنية وغير محددة عن جميع التزامات الشركة .

وقد عرف قانون الشركات العراقي (21) لسنة 1997 المعدل الشركة التضامنية بأنها " شركة تتألف من عدد من الأشخاص الطبيعيين لا يقل عن شخصين ولا يزيد عن عشرين يكون لكل منهم حصة فيها ويكونون مسؤولين على وجه التضامن مسؤولية شخصية غير محدودة عن جميع التزامات الشركة " .
وتتمثل الخصائص الأساسية للشركات التضامنية بما يلي :

1. جمعية أفراد *Association of Individuals*

تمثل الشركات التضامنية جمعية اختيارية من شخصين أو أكثر بعقد مكتوب يعطيها تشريع رسمي للمشاركة وتكوين وحدة قانونية ذات أغراض محددة فضلا عن كونها وحدة محاسبية لأغراض الإبلاغ المالي ، وعليه تكون الأصول والمطلوبات الشخصية للشركاء مستقلة عن أصول ومطلوبات الشركة وخارج سجلاتها المحاسبية .

2. وكالة مشتركة *Mutual Agency*

ويعني ذلك أن أي فعل يصدر من شريك ما لمصلحة الشركة يكون ملزم لبقية الشركاء حتى لو كان ذلك الفعل اكبر من مدى صلاحيات ذلك الشريك بشرط أن يظهر الفعل لمصلحة الشركة .

3. حياة محددة *Limited Life*

أن حياة الشركة التضامنية مرتبطة بحياة الشركاء وبانضمام أو انفصال أحدهم، وفي ضوء عقد شركة الأشخاص المبرم بين الشركاء ، حيث من الممكن أن تنتهي الشركة اختياريا بموت أهلية أي شريك فيها .

4. المسؤولية غير المحدودة *Unlimited Liability*

يكون كل شريك ملزم شخصيا بكافة التزامات الشركة التضامنية ، حيث يحق للدائنين المطالبة أولا بأصول الشركة وإذا لم تفي تلك الأصول بتلك المطالبة فمن حقهم المطالبة بالأصول الشخصية لكل شريك بصرف النظر عن ملكية كل شريك في الشركة وبصفة تضامنية .

5. ملكية مشتركة *Co-Ownership of Property*

تعد أصول الشركة المقدمة من قبل شريك ما ذات ملكية مشتركة لجميع الشركاء حيث يحق لذلك الشريك المطالبة بالأصول بما يعادل رصيد رأس ماله عند تصفية تلك الأصول بغض النظر عن نتائج عملية التصفية .

وبالرغم من أن الشركة التضامنية قد تنشأ باتفاق ضمني بين الشركاء إلا أن الواقع العملي يستلزم صياغة عقد للشركة يتضمن بحسب ماورد في المادة (13) من قانون الشركات العراقي ما يأتي :

1. أسم الشركة المستمد من نشاطها وأسم أحد أعضائها على الأقل .
2. المركز الرئيس للشركة على ان يكون في العراق .
3. هدف الشركة المؤكد لدورها في إنماء جانب من جوانب الاقتصاد الوطني .
4. نشاط الشركة المستمد من هدفها على ان يكون ضمن احد القطاعات ، وأي من القطاعات الأخرى ذات العلاقة بنشاطها .

5. رأس مال الشركة وتقسيمه إلى حصص .
6. كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء .
7. ويمكن أن يتضمن عقد الشركة التضامنية نصوص حول السلطة التي يتمتع بها كل شريك , وكذلك الرواتب والمسحوبات المسموح بها للشركاء , فضلا عن إجراءات التأمين على حياة كل شريك لصالح الشركة أو الشركاء الباقين .

هذا ويتطلب تأسيس الشركة التضامنية إتخاذ مجموعة من الإجراءات من بينها حسب ما ورد في قانون الشركات العراقي :

1. يقدم طلب التأسيس إلى مسجل الشركات ويرفق به عقد الشركة وشهادة المصرف بإيداع النسبة القانونية من رأس المال لديه وتأييد من الجهة القطاعية المختصة بقيمة الحصة العينية في رأس المال .
2. يقوم مسجل الشركات بمفاتيح الجهة القطاعية ذات العلاقة بالنشاط المحدد في عقد الشركة أو مفاتيح أي جهة أخرى أو حسب القانون أو النظام أو التعليمات الخاصة باستحصال الموافقة على تأسيس الشركة وعلى هذه الجهات اعلاه إبداء موافقتها أو عدمها خلال مدة ثلاثين يوما من تاريخ ورود الكتاب إليها .
3. على المسجل إصدار قراره بالموافقة على طلب تأسيس أو رفضه خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه , ويمكن تمديد المدة ثلاثين يوما آخر .
4. إذا وافق مسجل الشركات على طلب التأسيس لتوفير الشروط يتوجب دعوة المؤسسين أو من ينوب عنهم قانونا لتوثيق عقد الشركة أمامه أو أمام من يخوله من موظفي دائرته , وتسدد رسوم التأسيس خلال ثلاثين يوما من اليوم التالي لتاريخ تبليغ طالبي التأسيس , فإن تخلفوا عن ذلك دون عذر مشروع جاز للمسجل عدّه قد صرفوا النظر عن الطلب فيقرر حفظه .

5. ينشر المسجل قراره بالموافقة على تأسيس الشركة في النشرة الخاصة بالشركات وفي صحيفة يومية لمرة واحدة على الأقل , ثم يعد شهادة بتأسيس الشركة خلال (15) يوما من تاريخ اخر نشر .

6. تكتسب الشركة الشخصية المعنوية من تاريخ صدور شهادة تأسيسها , وتعد هذه الشهادة دليلا على أن إجراءات التسجيل قد تمت وفق القانون .

7. إذا رفض المسجل طلب تأسيس الشركة يجب عليه بيان سبب الرفض ويحق لطالبي التأسيس الاعتراض على قرار المسجل خلال ثلاثين يوما من اليوم التالي للتبليغ , كما يجوز للمؤسسين تقديم طلب جديد للشركة التي تم رفض تأسيسها إذا إنتفى سبب الرفض .

ثانيا : المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته

تبدأ مرحلة تكوين الشركة التضامنية بتقديم الشركاء لحصصهم في رأس المال على شكل أصول نقدية أو عينية مقومة بالقيمة السوقية بتاريخ تحويلها إلى ملكية الشركة , شرط أن تكون هذه القيمة متفق عليها من قبل كافة الشركاء , كذلك يمكن أن يقدم الشريك أصول ومطلوبات محله التجاري إذا كان يملك محلا تجاريا مقابل حصته المحددة في رأس مال الشركة التضامنية شرط أن تخضع الأصول والمطلوبات إلى التقييم , وأخيرا يمكن للشريك أن يقدم حصته في الشركة التضامنية في شكل عمل شرط أن يتم توثيق ذلك في عقد تأسيس الشركة لضمان حقوق الشريك المعني بسبب صعوبة تقييم العمل الذي سيقدمه ذلك الشريك إلى الشركة التضامنية مستقبلا .

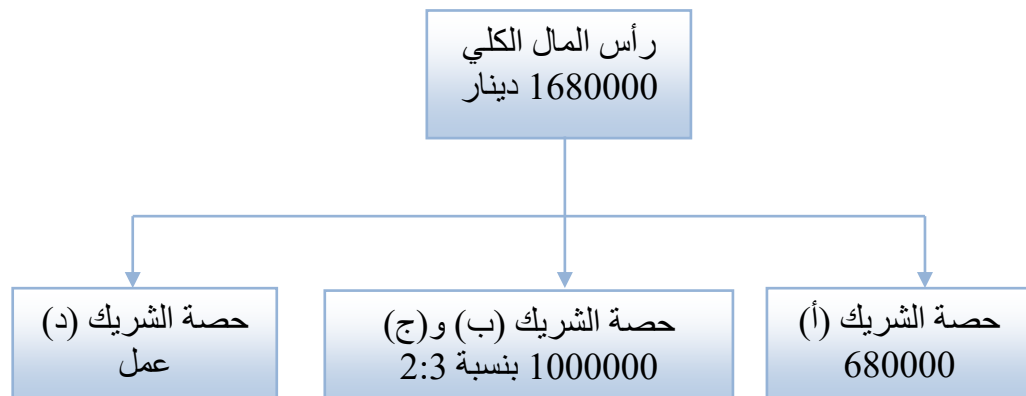
ولا يجوز أن يقل رأس المال في الشركات التضامنية عن 500000 دينار بموجب متطلبات قانون الشركات العراقي , وهو يقسم على شكل حصص يتم سدادها بأكثر من طريقة وكما يلي :

1. سداد الحصة نقداً.
2. سداد الحصة في شكل أصول عينية بشرط ان تخضع الأصول العينية إلى التقييم بالقيمة السوقية في تاريخ الاتفاق.
3. سداد الحصة في شكل أصول ومطلوبات (محل تجاري) شرط ان تخضع الأصول والمطلوبات للتقييم بالقيمة السوقية في تاريخ الاتفاق.
4. سداد الحصة في شكل عمل.

مثال 1: في بداية سنة 2010 تأسست احدى الشركات التضامنية بمشاركة كل من (أ، ب، ج، د) وبرأسمال قدره 1680000 دينار موزع بينهم كما يلي: 680000 حصة الشريك (أ) والباقي يوزع بين الشريكين (ب، ج) بنسبة (2:3) على التوالي، اما الشريك (د) فتكون حصته بما يقدمه من عمل إلى الشركة، هذا وقد تم الاتفاق على تسديد الحصص كما يلي:

1. يقدم الشريك (أ) قطعة أرض مشيد عليها مباني بقيمة سوقية 350000 دينار للأرض و 275000 للمباني.
2. يسدد الشريك (ب) حصته نقداً.
3. يقدم الشريك (ج) بضاعة قيمتها السوقية 475000 دينار.

فإذا علمت أن الشركاء يستلموا أو يسددوا الفرق في ارصدة رؤوس موالهم نقداً , المطلوب : إثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية .
الحل:



سداد حصة الشريك (أ):

$$350000 + 275000 = 625000 \text{ قيمة الارض والمباني}$$

$$680000 - 625000 = 55000 \text{ النقص في حصة الشريك (أ) ويجب على}$$

الشريك سدادها نقدا

مذكورين

350000 د/ الارض

275000 د/ المباني

625000 د/ رأس مال الشريك (أ)

55000 د/ النقدية

55000 د/ رأس مال الشريك (أ)

د/ رأس مال الشريك (أ)	
680000 رصيد	625000 د/ مذكورين
	55000 د/ النقدية
680000	680000

680000 رصيد

أو يسجل القيد السابقين بقيد واحد وكما يلي :

مذكورين

350000 د/ الارض

275000 د/ المباني

55000 د/ النقدية

680000 د/ رأس المال الشريك (أ)

سداد حصة الشريك (ب)

$$600000 = \frac{3}{5} \times 1000000$$

600000 / ح/ النقدية

600000 / ح/ رأس مال الشريك (ب)

سداد حصة الشريك (ج)

$$400000 = \frac{2}{5} \times 1000000$$

$$400000 - 475000 = (75000) \text{ قيمة الزيادة الحاصلة في حصة الشريك ج}$$

والتي يجب على الشركة سدادها نقدا :

475000 / ح/ البضاعة

475000 / ح/ رأس مال الشريك (ج)

75000 / ح/ رأس مال الشريك (ج)

75000 / ح/ النقدية

ح/ رأس مال الشريك (د)	
475000 / ح/ البضاعة	75000 / ح/ النقدية
	رصيد 400000
475000	475000
رصيد 400000	

د . سداد حصة الشريك (د)

لا يسجل قيد محاسبي لأن العمل غير خاضع للتقييم .

شركة أ، ب، ج، د، التضامنية
الميزانية الافتتاحية كما في 2010/1/1

<u>المطلوبات + حقوق الملكية</u>	<u>الأصول</u>
	الأصول المتداولة:
	النقدية 580000
	البضاعة 475000
	مجموع الأصول المتداولة 1055000
	الأصول الثابتة:
	الارض 350000
	المباني 275000
	مجموع الأصول الثابتة 625000
	<u>مجموع الأصول 1680000</u>
<u>حقوق الملكية</u>	
680000 رأس مال الشريك (أ)	
600000 رأس مال الشريك (ب)	
400000 رأس مال الشريك (ج)	
1680000 مجموع رؤوس الأموال	
<u>1680000 مجموع المطلوبات وحقوق الملكية</u>	

مثال 2 : في 2010/5/4 اظهرت ميزانية محلات (س) التجارية الارصدة التالية:
(المبالغ بالدينار)

1100000 بنك، 400000 المدينون، 8000000 البضاعة، 1200000 الدائنون،
وفي نفس التاريخ اتفقت محلات (س) مع (ص) و(ع) على تأسيس شركة تضامنية
يدفع (ص) حصته فيها مبلغاً نقدياً يعادل حصوله على (20%) من رأس مال
الشركة الكلي وتكون حصة (ع) على شكل عمل شرط أن يتم إعادة تقييم أصول
محلات (س) وكما يلي :

1. تقييم البضاعة بمبلغ 9644000 دينار.
2. تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة (5%) من رصيد المدينين.

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل :

نفرض ان رأس مال الشركة الكلي = $\times$ وهو يعادل نسبة 100%

حصة الشريك (ص) = 20% (كما ورد في السؤال)

إذن حصة الشريك (س) = 100% - 20% = 80%

حصة الشريك (ع) = عمل

إثبات قيود التعديل في سجلات محلات (س) التجارية

$$1- 9664000 - 8000000 = 1664000 \text{ مقدار الزيادة الحاصلة في}$$

قيمة البضاعة

1664000 د/ البضاعة

1664000 د/ رأس المال

$$2- \text{المخصص المطلوب للديون المشكوك في تحصيلها} = 400000 \times 5\%$$

$$= 20000$$

20000 د/ رأس المال

20000 د/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

د/ رأس المال	
8300000 الرصيد *	20000 د/ مخصص ديون
	مشكوك في تحصيلها
1664000 د/ البضاعة	9944000 رصيد
9964000	9964000
9946000 رصيد (بعد التعديل)	

* الأصول = المطلوبيات + رأس المال

$$1100000 + 400000 + 800000 = 1200000 + \text{رأس المال}$$

$$9500000 = 1200000 + \text{رأس المال}$$

$$8300000 = 1200000 - 9500000 = \text{رأس المال قبل التعديل}$$

إثبات القيود الإفتتاحية في سجلات الشركة التضامنية

إثبات حصة الشريك (س)

1100000 د/ البنك

9664000 د/ البضاعة

400000 د/ المدينون

1200000 د/ الدائنون

20000 د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها

9944000 د/ رأس مال الشريك (س)

إثبات حصة الشريك (ص)

حصة (س) 80% 9944000

حصة (ص) 20% ؟

$$\text{حصة الشريك (ص)} = \frac{20\% \times 9944000}{80\%} = 2486000 \text{ دينار}$$

2486000 د/ النقدية

2486000 د/ رأس مال الشريك (ص)

إثبات حصة الشريك (ع)

لا يسجل قيد محاسبي لأن العمل غير خاضع للتقييم .

شركة س، ص، ع
قائمة الميزانية الافتتاحية كما في 2010/5/4

<u>المطلوبات وحقوق الملكية</u>	<u>الأصول</u>
الدائنون 1200000	<u>الأصول المتداولة</u>
حقوق الملكية	النقدية 3586000
رأس مال الشريك (س) 9944000	المدينون 400000
رأس مال الشريك (ص) 2486000	(20000) مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
مجموع رؤوس الأموال 12430000	صافي القيمة القابلة للتحويل 380000
<u>13630000</u>	البضاعة 9664000
	<u>13630000</u>

ثالثا : المعالجات المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

قبل البدء بإيضاح المعالجات المحاسبية لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء يجب أولاً تسليط الضوء على مفهوم الحسابات الجارية للشركاء التي تعد بمثابة حسابات وسيطة يتم التعامل بها لإثبات العمليات المالية التي تحدث بين الشركة من جهة وبين الشركاء من جهة أخرى والتي تعد عملية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء جزءاً منها , إذ أن هناك نوعين من العمليات التي تحدث بين الشركة التضامنية وبين شركاءها يمثل النوع الأول منها عمليات تمثل حقوق للشركة التضامنية على الشركاء مثل المسحوبات الشخصية والفوائد المترتبة عليها وكذلك نصيب كل شريك في الخسائر المتحققة للشركة في نهاية السنة , في حين يمثل النوع الثاني من العمليات التزامات على الشركة التضامنية تجاه الشركاء مثل قروض الشركاء والفوائد المترتبة عليها وكذلك حصة الشركاء في الأرباح المتحققة للشركة في نهاية السنة المالية , وكما موضح في الصفحة التالية .

الحسابات الجارية للشركاء

عمليات تمثل حقوق للشركاء على الشركة التضامنية.

1- قروض الشركاء والفوائد المترتبة عليها وقيود إثباتها كما يلي :

قيد استلام مبلغ القرض :

××× د/ البنك

××× د/ قرض الشريك علي

قيد إثبات واستلام الفائدة خلال السنة :

××× د/ مصاريف فائدة القرض (تدرج في كشف الدخل)

××× د/ البنك

قيد إثبات الفائدة المستحقة في 12/31:

××× د/ مصاريف فائدة القرض

××× د/ الحساب الجاري للشريك علي

حيث يمثل الحساب الجاري للشريك اعلاه حق الشريك علي في استلام مبلغ الفائدة ويدرج في الميزانية ضمن جانب المطلوبات.

قيد سداد القرض:

××× د/ قرض الشريك علي

××× د/ البنك

2- إثبات نصيب الشريك من الأرباح التي تحققها الشركة في نهاية السنة المالية (سيتم دراسته في موضوع توزيع أ.خ بين الشركاء).

عمليات تمثل التزامات على الشركاء تجاه الشركة:

1- المسحوبات الشخصية للشركاء والفوائد المترتبة عليها وقيود ثباتها كما يلي :

عند سحب النقدية:

××× د/ المسحوبات الشخصية للشريك عمر

××× د/ البنك

عند سحب البضاعة: (جرد دوري)

××× د/ مسحوبات شخصية للشريك عمر (بالكلفة)

××× د/ المشتريات

××× د/ مسحوبات شخصية للشريك عمر (بسعر البيع)

××× د/ المبيعات

عند سحب اثاث (موجودات):

××× د/ مسحوبات شخصية للشريك عمر

××× د/ الاثاث

قيد إثبات فائدة المسحوبات *

××× د/ جاري الشريك عمر

××× د/ فائدة المسحوبات (تدرج في كشف الدخل)

* تعد فائدة المسحوبات من الايرادات وتدرج في كشف الدخل اما حساب جاري الشريك فيدرج في الميزانية ضمن فقرة الموجودات. هذا ويتم احتساب الفائدة على المسحوبات الشخصية للشركاء لعدة أسباب من بينها بدل الفرصة الضائعة للشركة في استثمار الأموال المسحوبة من قبل الشركاء , وتحقيق عدالة بالتعامل ما بين الشركاء .

2- إثبات نصيب الشريك من الخسائر التي تحققها الشركة في نهاية السنة المالية (سيتم دراسته في موضوع توزيع أ.خ بين الشركاء).

هذا وعند إختيار الأسلوب أو الخطة المناسبة لتوزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء يجب الأخذ في الإعتبار ما يلي :

1. حجم الأموال المستثمرة من قبل الشركاء والتغييرات التي طرأت عليها خلال السنة.

2. المهام التي يقوم بها كل شريك في الشركة ومن بينها مهام إدارة الشركة .

3. الخدمات الإضافية التي يقدمها الشركاء إلى الشركة التضامنية وتتسبب في تحقيق أرباح إضافية للشركة .

إذ يتم بناءا على ما سبق إختيار الخطة التي تحقق توزيعا عادلا للأرباح والخسائر بين الشركاء كما سوف يتبين من الأمثلة الخاصة بهذا الموضوع وكما يلي :

مثال 1 : في 2010/12/31 حققت شركة (أ، ب، ج) التضامنية صافي ربح قدره 824250 دينار، وقد كانت رؤوس أموال الشركاء 525000 دينار، 675000 دينار، 900000 دينار على التوالي.

المطلوب : توزيع صافي الربح بين الشركاء بافتراض الحالات الآتية وبشكل مستقل:
أ- ينص عقد تأسيس الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوي :

824250 د/ الأرباح والخسائر

824250 د/ت.أ.خ

$824250 \div 3 = 274750$ نصيب كل شريك من الارباح

824250 د/ ت.أ.خ

274750 د/ جاري الشريك (أ)

274750 د/جاري الشريك (ب)

274750 د/ جاري الشريك (د)

جانب من الميزانية	
المطلوبات:	
274750 جاري الشريك (أ)	
274750 جاري الشريك (ب)	
274750 جاري الشريك (ج)	

ب - توزيع الربح بنسبة 7:5:3 بين الشركاء (أ، ب، ج) على التوالي:

824250 د/ الأرباح والخسائر

824250 د/ ت.أ.خ

نصيب الشريك (أ) من الأرباح = $15/3 \times 824250 = 164850$

نصيب الشريك (ب) من الأرباح = $15/5 \times 824250 = 274750$

نصيب الشريك (ج) من الأرباح = $15/7 \times 824250 = 384650$

824250

824250 د/ ت.أ.خ

164850 د/ جاري الشريك (أ)

274750 د/ جاري الشريك (ب)

384650 د/ جاري الشريك (ج)

جانب من الميزانية	
المطلوبات:	
164850 جاري الشريك (أ)	
274750 جاري الشريك (ب)	
384650 جاري الشريك (ج)	

ت - توزيع صافي الربح حسب حصص رأس المال :

824250 د/ الأرباح والخسائر

824250 د/ ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
توزيع الأرباح حسب حصص رأس المال	206063	264937	353250	824250
	206063	264937	353250	824250

$$206063 = \frac{525000}{2100000} \times 824250 = \text{نصيب الشريك (أ) من الأرباح}$$

$$264937 = \frac{675000}{2100000} \times 824250 = \text{نصيب الشريك (ب) من الأرباح}$$

$$\frac{353250}{824250} = \frac{900000}{2100000} \times 824250 = \text{نصيب الشريك (ج) من الأرباح}$$

824250 د/ ت.أ.خ

206063 د/ جاري الشريك (أ)

264937 د/ جاري الشريك (ب)

353250 د/ جاري الشريك (ج)

ث - يوزع صافي الربح بعد احتساب فائدة على رؤوس الأموال بنسبة 10% والباقي بالتساوي:

824250 د/ الأرباح والخسائر

824250 د/ ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
أ- احتساب فائدة رأس المال بنسبة 10%*	52500	67500	90000	210000
ب- المتبقي من الأرباح يوزع بالتساوي 614250 = 210000 - 824250	204750	204750	204750	614250
	257250	272250	294750	824250

$$\begin{aligned}
 & * \text{فائدة رأس المال للشريك (أ)} = 525000 \times 10\% = 52500 \\
 & \text{فائدة رأس المال للشريك (ب)} = 675000 \times 10\% = 67500 \\
 & \text{فائدة رأس المال للشريك (ج)} = 900000 \times 10\% = 90000 \\
 & \text{نصيب كل شريك في المتبقي من الأرباح} = 614250 \div 3 = 204750 \\
 & 824250 \text{ د/ت.أ.خ}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 & 257250 \text{ د/جاري الشريك (أ)} \\
 & 272250 \text{ د/جاري الشريك (ب)} \\
 & 294750 \text{ د/جارب الشريك (ج)}
 \end{aligned}$$

هذا ويجب التنويه هنا إلى الفرق بين الفائدة على رأس مال الشريك وفائدة قرض الشريك من حيث المفهوم والمعالجة المحاسبية ، حيث تعد فائدة القرض مصاريف تتحملها الشركة لقاء اقتراض الأموال من الشركاء وهي تدرج ضمن فقرة المصاريف في كشف الدخل أما فائدة رأس المال فيتم احتسابها لأغراض توزيع الأرباح والخسائر بشكل عادل بين الشركاء عند اختلاف حجم الأموال المستثمرة من قبلهم في الشركة .

ج - يوزع الربح بعد منح الشريك ب مكافأة بنسبة 30% من صافي الربح . وكذلك فائدة على رؤوس أموال الشركاء بنسبة 10% والباقي بالتساوي .

$$\begin{aligned}
 & 824250 \text{ د/الأرباح والخسائر} \\
 & 824250 \text{ د/ت.أ.خ}
 \end{aligned}$$

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

المجموع	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (أ)	التفاصيل
247275	----	247275	---	مكافأة الشريك (ب) 30% من صافي الربح *
210000	90000	67500	52500	فائدة على رؤوس أموال الشركاء بنسبة 10%**
366975	122325	122325	122325	المتبقي يوزع بالتساوي ***
				366975 = 457275 - 824250
824250	212325	437100	174825	المجموع الكلي

$$247275 = 30\% \times 824250 = \text{مكافأة الشريك (ب)}$$

$$52500 = 10\% \times 525000 = \text{الفائدة على رأس مال الشريك (أ)}$$

$$67500 = 10\% \times 675000 = \text{الفائدة على رأس مال الشريك (ب)}$$

$$90000 = 10\% \times 900000 = \text{الفائدة على رأس مال الشريك (ج)}$$

$$122325 = 3 \div 366975 = \text{نصيب كل شريك في المتبقي من الأرباح}$$

824250 ح/ ت.أ.خ

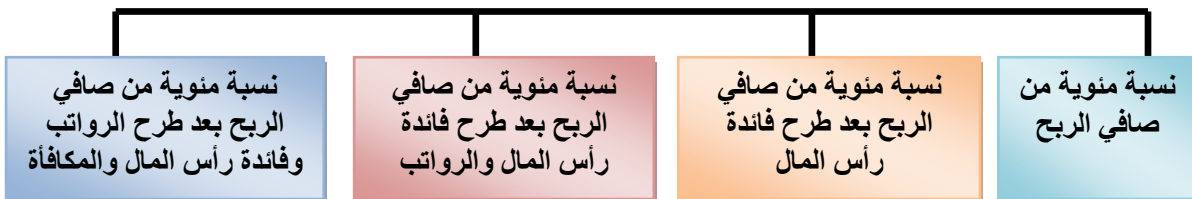
174825 ح/ جاري الشريك (أ)

437100 ح/ جاري الشريك (ب)

212325 ح/ جاري الشريك (ج)

هذا وتجدر الإشارة إلى أن هناك عدة صيغ لمنح مكافآت الشركاء التي لا تحتجز إلا إذا حققت الشركة التضامنية أرباحا بعكس الرواتب (كما سيرد لاحقا) وفائدة رأس المال التي تحتجز بغض النظر عن نتيجة نشاط الشركة التضامنية إذا كان ربحا أم خسارة :

صيغ إحتساب المكافأة



ح - منح الشريك (ب) مكافأة بنسبة 25% من صافي الربح بعد احتساب فائدة على رأس المال بنسبة 5% , ورواتب لكل من (أ، ج) وبمقدار 38960 دينار، 35000 دينار على التوالي والباقي يوزع بالتساوي. علما أن الشريكين أ , ج لم يستلما مبالغ الرواتب أو جزء منها خلال السنة .

824250 د/ الأرباح والخسائر

824250 د/ ت.أ.خ

جدول توزيع أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
رواتب الشركاء	38960	----	35000	73960
فائدة على رأس المال بنسبة 5%	26250	33750	45000	105000
مكافأة إلى الشريك (ب) بنسبة 25% *	-----	161323	----	161323
المتبقي يوزع بالتساوي 483967	161323	161322	161322	483967
المجموع الكلي	2265333	356395	241322	824250

$$26250 = 5\% \times 525000 = \text{فائدة على رأس مال الشريك (أ)}$$

$$33750 = 5\% \times 675000 = \text{فائدة على رأس مال الشريك (ب)}$$

$$45000 = 5\% \times 900000 = \text{فائدة على رأس مال الشريك (ج)}$$

$$161322.3 = 3 \div 483967 = \text{نصيب الشريك من متبقي صافي الأرباح}$$

$$\begin{aligned} * \text{مكافأة الشريك (ب)} &= 824250 - [(35000 + 38960 + 105000)] \times 25\% \\ &= 161323 \end{aligned}$$

824250 د/ ت.أ.خ

226533 د/ جاري الشريك (أ)

356395 د/ جاري الشريك (ب)

241322 د/ جاري الشريك (ج)

وإذا تم استلام كامل رواتب الشريكين أ , ج خلال السنة فأن قيد التوزيع سيكون
كما يلي :

824250 د/ ت.أ.خ

187572 د/ جاري الشريك (أ) (226532 - 38960) *

356395 د/ جاري الشريك (ب)

206323 د/ جاري الشريك (ج) (241323 - 35000) *

73960 د/ رواتب الشركاء أ , ج

أما إذا استلم الشركاء أ , ج نصف الرواتب خلال السنة فأن قيد التوزيع سيكون كما
يلي :

824250 د/ ت.أ.خ

207052 د/ جاري الشريك (أ) (226532 - 19480) *

356395 د/ جاري الشريك (ب)

223823 د/ جاري الشريك (ج) (241323 - 17500) *

36980 د/ رواتب الشركاء * (أ, ج)

* حيث يتم خلال السنة المالية إثبات ما تم استلامه من رواتب الشركاء بقيد
محاسبي يجعل فيه حساب راتب الشريك مدين وحساب النقدية دائن وكما يلي :

إثبات القيود المحاسبية خلال السنة المالية , وعليه سيكون رصيد حساب رواتب الشركاء 36980 دينار .	{	19480 د/ راتب الشريك (أ) (2/38960)
		19480 د/ النقدية
		17500 د/ راتب الشريك (ب) (2/38960)
		17500 د/ النقدية

وبعد الإنتهاء من إثبات حقوق الشركاء من الأرباح في نهاية السنة في حساباتهم
الجارية بما فيها الرواتب يتم إستبعاد ما تم استلامه منها خلال السنة بجعل حساب
راتب الشريك دائنًا في قيد التوزيع مع تعديل رصيد حسابه الجاري مقارنة بما تم
الوصول إليه من رصيد في جدول التوزيع .

مثال 2 : في 2010/12/31 حققت شركة (س، ص، ع) التضامنية صافي ربح قدره 2400 000 دينار، وضح كيفية توزيع الربح بين الشركاء حسب الافتراضات التالية :

1. التوزيع حسب متوسط رؤوس اموال الشركاء التي كانت تفاصيل حركتها كما في أدناه .
2. احتساب مكافأة للشريك (ع) الذي قدم حصته في رأس المال على شكل عمل وبنسبة 10% من صافي الربح اعلاه والمتبقي يوزع حسب متوسط رأس المال.
3. فائدة بنسبة 5% على رصيد رأس المال آخر المدة والباقي يوزع بين الشركاء بنسبة (1:2:3) على التوالي .

ح/ رأس مال الشريك س	
32000000	600000
رصيد 1/1	
2000000	رصيد 34600000
11/1	
1200000	
12/1	
35200000	35200000
رصيد 34600000	

ح/ رأس مال الشريك ص	
18000000	800000
رصيد 1/1	
6000000	300000
3/1	
1200000	رصيد 24100000
8/1	
35200000	35200000
رصيد 24100000	

الحل :

1. التوزيع حسب متوسط رأس المال (الخطة 1) , الذي يعد أساس أفضل من التوزيع وفقا لارصدة رأس المال في أول المدة , وكذلك أرصدة رأس المال في آخر المدة لان المتوسط يأخذ بنظر الاعتبار التغيرات التي طرأت على رصيد رأس المال أول المدة مع تواريخ التغيير ويحقق عدالة بين الشركاء .

متوسط رأس المال للشريك (س)

$$13333333 = 12/5 \times 32000000 \quad 1/1$$

$$13083332 = 12/5 \times 31400000 \quad 6/1$$

$$2783333 = 12/1 \times 33400000 \quad 11/1$$

$$\underline{2883333} = 12/1 \times 34600000 \quad 12/1$$

$$3208332$$

متوسط رأس المال للشريك ص

$$3000000 = 12/2 \times 18000000 \quad 1/1$$

$$10000000 = 12/5 \times 24000000 \quad 3/1$$

$$4200000 = 12/2 \times 25200000 \quad 8/1$$

$$2033333 = 12/1 \times 24400000 \quad 10/1$$

$$\underline{4016666} = 12/2 \times 24100000 \quad 11/1$$

$$23249999$$

$$55333331 = 23249999 + 32083332$$

$$1391566 \text{ نصيب (س) من الربح} = \frac{32083332}{55333331} \times 2400000$$

$$1008434 \text{ نصيب (ص) من الربح} = \frac{23249999}{55333331} \times 2400000$$

2400000 د/ الأرباح والخسائر

2400000 د/ ت.أ.خ

2400000 د/ ت.أ.خ

1391566 د/ جاري الشريك (س)

1008434 د/ جاري الشريك (ص)

2 . التوزيع حسب الخطة رقم (2)

2400000 د/ أ.خ

2400000 د/ ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

المجموع	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (أ)	التفاصيل
240000 2160000	240000 -----	----- 907590	----- 1252410	مكافأة للشريك (ع) بنسبة 10% * المتبقي يوزع حسب متوسط رؤوس أموال الشركاء (240000 – 2400000)
2400000	240000	907590	1252410	المجموع الكلي

$$240000 = 10\% \times 2400000 \text{ مكافأة الشريك (ع) *}$$

$$2160000 = 240000 - 2400000 = \text{المتبقي من صافي الربح}$$

$$1252410 = \frac{32083332}{55333331} \times 2160000 = \text{نصيب الشريك (س) من الأرباح}$$

$$907590 = \frac{23249999}{55333331} \times 2160000 = \text{نصيب الشريك (ص) من الأرباح}$$

2400000 د/ ت.أ.خ

1252410 د/ جاري الشريك (س)

907590 د/ جاري الشريك (ص)

240000 د/ جاري الشريك (ع)

3- التوزيع حسب الخطة رقم (3)

2400 000 د/ الأرباح والخسائر

2400000 د/ ت.أ.خ

جدول توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء

المجموع	الشريك (ع)	الشريك (ص)	الشريك (س)	التفاصيل
2935000	-----	1205000	1730 000	فائدة على رأس المال آخر المدة بنسبة 5%
(535000)	(89167)	(178333)	(267500)	المتبقي يوزع بنسب 1:2:3 535000 - = 2935000 - 2400000
2400000	(89167)	1026667	1462500	المجموع الكلي

فائدة رأس المال للشريك (س) = $1730000 = 5\% \times 34600000$
 فائدة رأس المال للشريك (ص) = $1205000 = 5\% \times 24100000$
 المتبقي من صافي الربح = $535000 - = 2935000 - 2400000$

حصة الشريك (س) = $267500 - = \frac{6}{3} \times 535000 -$
 حصة الشريك (ص) = $178333 - = \frac{6}{2} \times 535000 -$
 حصة الشريك (ع) = $89167 - = \frac{6}{1} \times 535000 -$
 2400000 د/ت.أ.خ

89167 د/جاري الشريك (ع)

1462500 د/جاري الشريك (س)

1026667 د/جاري الشريك (ص)

مثال 3 : (أ، ب، ج) شركاء في شركة تضامنية كانت ارصدة رؤوس أموالهم 1400000 دينار، 1000000 دينار، 600000 دينار على التوالي بتاريخ 2010/12/31 ، وينص عقد تأسيس الشركة على أن يحصل الشريك (ب) على راتب سنوي مقداره 480000 ويحصل الشريك (ج) على راتب سنوي قدره 400000 دينار ، فضلا عن ذلك اتفق الشركاء على احتساب فائدة بمعدل 12% على رؤوس أموالهم ثم تقسيم المتبقي سواء كان ربحاً أو خسارة على الشركاء الثلاثة بنسبة 2/1 ، 3/1 ، 6/1 لكل من (أ، ب، ج) على التوالي.

المطلوب : إعداد جداول منفصلة تبين كيفية توزيع الدخل بين الشركاء الثلاثة وذلك في ظل كل حالة من الحالات التالية بشكل مستقل , مع تصوير حساب جاري الشريك أ:

- 1- تحقيق ربح يعادل 2000000 دينار.
- 2- تحقيق ربح يعادل 370000 دينار.
- 3- تحقيق خسارة تعادل 2300000 دينار.

الحل:

الحالة 1 : تحقيق ربح 2000000 دينار
 2000000 د/أ.خ
 2000000 د/ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
رواتب الشركاء	-----	480000	400000	880000
فائدة على رؤوس أموال الشركاء 12%	168000	120000	72000	360000
المتبقي يوزع بنسب 2/1 ، 3/1 ، 6/1	380 000	253333	126667	760000
760000 = 124000 - 200000				
المجموع الكلي	548 000	853333	598667	2000 000

$$\text{المتبقي من الربح} = 2000000 - (360000 + 880000) = 760000$$

$$\text{نصيب الشريك (أ) في المتبقي من الأرباح} = 2/1 \times 760000 = 380000$$

$$\text{نصيب الشريك (ب) في المتبقي من الأرباح} = 3/1 \times 760000 = 253333$$

$$\text{نصيب الشريك (ج) في المتبقي من الأرباح} = 6/1 \times 760000 = 126667$$

$$2000000 \text{ د/ت.أ.خ}$$

$$548000 \text{ د/جاري الشريك (أ)}$$

$$853333 \text{ د/جاري الشريك (ب)}$$

$$598667 \text{ د/جاري الشريك (ج)}$$

الحالة 2 : تحقيق ربح 370000 دينار

370000 د/أ.خ

370000 د/ت.أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
رواتب الشركاء	-----	480000	400000	880000
فائدة على رؤوس أموال الشركاء 12%	168000	120000	72000	360000
المتبقي يوزع بنسب 2/1 , 3/1 , 6/1	(435 000)	(290 000)	(145 000)	(870 000)
870 000 - = 124000 - 370 000				
المجموع الكلي	(267000)	310000	327000	370000

المتبقي من الربح = 370000 - (880000 + 360000) = 870000 -

نصيب الشريك (أ) من متبقي الخسارة = $2/1 \times 870000 -$ = 435000 -

نصيب الشريك (ب) من متبقي الخسارة = $3/1 \times 870000 -$ = 290000 -

نصيب الشريك (ج) من متبقي الخسارة = $6/1 \times 870000 -$ = 145000 -

267000 د/ جاري الشريك (أ)

370000 د/ ت.أ.خ

310000 د/ جاري الشريك (ب)

327000 د/ جاري الشريك (ج)

الحالة 3 : في حالة تحقيق خسارة 2300000 دينار

2300000 د/ ت.أ.خ

2300000 د/ أ.خ

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
رواتب الشركاء	-----	480000	400000	880000
فائدة على رؤوس أموال الشركاء 12%	168000	120000	72000	360000
المتبقي يوزع بنسب 2/1 , 3/1 , 6/1	(1770000)	(1180000)	(590000)	(3540000)
المجموع الكلي	(1602000)	(580000)	(118000)	(2300000)

الفائدة على رأس مال الشريك (أ) = $12\% \times 14000000 = 168000$

الفائدة على رأس مال الشريك (ب) = $12\% \times 1000000 = 120000$

الفائدة على رأس مال الشريك (ج) = $12\% \times 600000 = 72000$

متبقي الخسارة = $2300000 - 880000 - 360000 = 3540000$

نصيب الشريك (أ) من متبقي الخسارة = $\frac{2}{1} \times 3540000 = 1770000$

نصيب الشريك (ب) من متبقي الخسارة = $\frac{3}{1} \times 3540000 = 1180000$

نصيب الشريك (ج) من متبقي الخسارة = $\frac{6}{1} \times 3540000 = 590000$

1602000 د/ جاري الشريك (أ)

580000 د/ جاري الشريك (ب)

118000 د/ جاري الشريك (ج)

2300000 د/ت.أ.خ

د/ جاري الشريك (أ)	
1602000 د/ت.أ.خ	1602000 رصيد
1602000	1602000

1602000 رصيد

جانب من قائمة الميزانية

الأصول
1602000 جاري الشريك (أ)

هذا ويجب ملاحظة كما كان عليه الحال بالنسبة لرواتب الشركاء إن فائدة رأس المال تحتجز في جدول ت.أ.خ بغض النظر عن نتيجة النشاط سواء كانت ربح أو خسارة بينما تحتجز المكافأة في حالة تحقيق الأرباح فقط كما نوهنا سابقا.

مثال 4 : (س، ص، ع) شركاء في شركة تضامنية يقتسمون أ.خ بنسبة (3:3:4) على التوالي ويتولى الشريك (ع) إدارة الشركة مقابل راتب سنوي يبلغ 650000 دينار وفي 12/31 من السنة السابقة 2010 استلم الشركاء المبالغ التالية عن حصصهم من أرباح السنة المذكورة 560000 دينار، 420000 دينار، 420000 دينار لكل من (س، ص، ع) على التوالي فإذا علمت إن محاسب الشركة كان قد أغفل احتساب فائدة رأس المال المنصوص عليها في عقد تأسيس الشركة وبنسبة 6% سنوياً وكذلك راتب الشريك (ع) .

المطلوب:

1. إعداد جدول توزيع أ.خ بالشكل الصحيح إذا علمت إن رؤوس أموال الشركاء كانت 5000000، 5000000، 2500000 دينار لكل من (س، ص، ع) على التوالي.

2. إعداد قيد التصحيح المناسب وفقاً للطريقة المختصرة .

الحل :

صافي الأرباح المستلمة من قبل الشركاء = 420000 + 420000 + 560000

= 1400000 دينار

جدول ت.أ.خ بين الشركاء

التفاصيل	الشريك (س)	الشريك (ص)	الشريك (ع)	المجموع
رواتب الشركاء	-----	-----	650000	650000
فائدة رأس المال بنسبة 6%	300000	300000	150000	150000
المتبقي يوزع بالتساوي (لا يوجد متبقي)	-----	-----	-----	-----
المجموع الكلي	300000	300000	800000	1400000

فائدة على رأس المال للشريك (س) = $5000000 \times 6\% = 300000$

فائدة على رأس المال للشريك (ص) = $5000000 \times 6\% = 300000$

فائدة على رأس المال للشريك (ع) = $2500000 \times 6\% = 150000$
750000

متبقي الأرباح = $1400000 - (750000 + 650000) = \text{صفر}$

الفرق في أرباح الشريك = الأرباح المحتسبة بصورة صحيحة - الأرباح الخاطئة

الفرق في حصة الشريك (س) = $560000 - 300000 = (260000-)$

الفرق في حصة الشريك (ص) = $420000 - 300000 = (120000-)$

الفرق في حصة الشريك (ع) = $420000 - 800000 = 380000$

260000 د/ جاري الشريك (س)

120000 د/ جاري الشريك (ص)

380000 د/ جاري الشريك (ع)

رابعاً : المعالجات المحاسبية لإنضمام وإنسحاب الشركاء

أ. المعالجات المحاسبية لإنضمام شريك : *Admission of a Partner*

بسبب حاجة الشركة التضامنية إلى أموال إضافية لا يمكن توفيرها من قبل الشركاء الحاليين في الشركة أو بسبب رغبة الشركاء في الاستفادة من خبرات الشريك الجديد في مجالات النشاط , وربما لأسباب شخصية , يتفق الشركاء فيما بينهم على القبول بإنضمام شريك جديد إلى الشركة , هذا ويتطلب انضمام شريك جديد إلى الشركة التضامنية تعديل عقد تأسيس الشركة وتوقف مؤقت في ممارسة نشاطاتها لحين تغيير نسب رؤوس أموال الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم بعد الإنضمام .

ويكون الإنضمام في نوعين :

أ. شراء حصة شريك *Purchase of a Partner Interest* , ويتم ذلك من خلال شراء حصة أو جزء من حصة شريك واحد أو أكثر من الشركاء الحاليين في الشركة التضامنية في معاملة غالبا ما يضيف عليها الطابع الشخصي ، بحيث يتم التفاوض على السعر المدفوع من قبل الشريك الجديد إلى الشركاء القدامى خارج الشركة لقاء تنازلهم عن ملكيتهم أو جزء من ملكيتهم إلى الشريك الجديد ، بمعنى أن تنازل الشركاء عن حصصهم أو جزء منها سوف لن يؤثر في رأس مال الشركة الكلي ، بل أن الأمر ببساطة يتطلب فقط من الناحية القانونية تعديل نسب رؤوس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد إنضمام الشريك الجديد ، في حين يتطلب الأمر من الناحية المحاسبية تخفيض رؤوس أموال الشركاء القدامى بمقدار الحصص التي تم التنازل عنها مقابل إثبات حصة للشريك الجديد بنفس المقدار .

ب. استثمار أصول في الشركة التضامنية *Investment of assets in a Partnership* ويتم ذلك من خلال قيام الشريك الجديد باستثمار أصول نقدية أو عينية في الشركة التضامنية بما يؤدي إلى زيادة رأسمال الشركة التضامنية وبالتالي تغيير نسب رؤوس أموال الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الإنضمام ، وقد يؤدي دخول شريك جديد إلى الشركة التضامنية حصول تغييرات إضافية عندما يختلف مبلغ استثمار الشريك عن رأس المال المكتسب من قبله (الحصة المحددة للشريك في رأس المال) الأمر الذي يتطلب معالجة الفروقات (حسب طبيعتها) وكما يلي :

- مكافئة إلى الشركاء القدامى أو الشريك الجديد ، لأسباب عملية أو شخصية فقد لا يرغب الشركاء الموجودين فعلا في الشركة التضامنية بدخول شريك جديد بدون قبض مكافئات كتعويض لعملهم في الشركة على مر السنين، أو قد يحصل العكس عندما يكون الشركاء راغبين بالفعل بدخول الشريك الجديد إلى الشركة

التضامنية بسبب تمتع الشريك الجديد بميزات خاصة تهم الشركة أو امتلاكه موارد من الممكن الاستفادة منها مستقبلا , الأمر الذي يدفع الشركاء القدامى إلى تحمل نصيبهم من المكافئة التي ستحتسب لصالح الشريك الجديد لقاء قبوله الانضمام إلى الشركة التضامنية .

- ارتفاع أو انخفاض الأقيام السوقية لصافي أصول الشركة التضامنية أو بعض أصولها بالمقارنة مع الأقيام الدفترية , الأمر الذي يؤدي إلى اختلاف المبلغ المستثمر من قبل الشريك الجديد عن الحصة المحددة له في رأس المال بالزيادة أو النقصان , ويتطلب إثبات الزيادة أو الانخفاض في صافي الأصول أو بعض الأصول في السجلات المحاسبية ومن ثم إثبات انضمام الشريك الجديد وحسب المبلغ المستثمر من قبله مقارنة بالحصة المحددة للشريك في رأس المال بعد الانضمام .

- قد يعد الفرق بين المبلغ المستثمر من قبل الشريك الجديد وبين الحصة المحددة له في رأس مال الشركة التضامنية جزء من شهرة محل للشركة التضامنية غير المثبتة في السجلات المحاسبية في تاريخ الانضمام وتحديدًا في حالة زيادة المبلغ المستثمر عن الحصة المحددة للشريك الجديد , وقد يحصل العكس عند زيادة الحصة المحددة للشريك الجديد عن الأصول المستثمرة من قبله حيث يتم معالجة الفرق على أنه شهرة محل للشريك الجديد شرط أن يقدم استثماره في شكل أصول ومطلوبات محل تجاري قائم بالفعل .

مثال 1 : (أ، ب، ج) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر بتاريخ 2011/1/1 كالآتي :

الشريك	الحصة في رأس المال	نسب توزيع الأرباح والخسائر
أ	800 000 دينار	6
ب	400 000 دينار	3
ج	200 000 دينار	1

وفي ذلك التاريخ ، اتفق الشركاء فيما بينهم على انضمام (د) كشريك رابع عن طريق تنازل كل منهم عن 4/1 حصته في الشركة (رأس المال والأرباح والخسائر) مقابل ثمن إجمالي قدره 400000 دينار يدفع مباشرة للشركاء خارج الشركة , المطلوب : إثبات قيد إنضمام الشريك (د) وإستخراج نسب توزيع أ.خ بعد الإنضمام.

الحل :

جدول حصص رؤؤس الأموال بعد الإنضمام

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	الشريك (د)	المجموع
رأس المال قبل الإنضمام	800000	400000	200000	-----	1400000
مقدار التنازل (25%)	(200000)	(100000)	(50000)	3500000	-----
رأس المال بعد الإنضمام	600 000	300 000	150 000	350 000	1400000

$$\text{مقدار تنازل الشريك (أ)} = 800000 \times \frac{4}{1} = 200000$$

$$\text{مقدار تنازل الشريك (ب)} = 400000 \times \frac{4}{1} = 100000$$

$$\text{مقدار تنازل الشريك (ج)} = 200000 \times \frac{4}{1} = 50000$$

$$200000 \text{ د/رأس مال الشريك (أ)}$$

$$100000 \text{ د/رأس مال الشريك (ب)}$$

$$50000 \text{ د/رأس مال الشريك (ج)}$$

$$350000 \text{ د/رأس مال الشريك (د)}$$

نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الانضمام

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	الشريك (د)	المجموع
رأس المال قبل الانضمام	6	3	1	—	4 × 10
	24	12	4		40
مقدار التنازل (25%)	(6)	(3)	(1)	10	-----
النسب الجديدة	18	9	3	10	40

النسب على التوالي لكل من (أ، ب، ج، د) 18 : 9 : 3 : 10

وتجدر الإشارة إلى إن الفرق بين المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد والبالغ 400000 دينار وبين الحصة المحددة له في رأس المال والبالغة 350000 دينار لا يتم معالجته في السجلات المحاسبية وفقا لطريقة الانضمام بالشراء حيث يعزى الفرق كما مر ذكره إلى الصفقة الشخصية بين الشريك الجديد والشركاء القدامى والذي سيتم توزيعه خارج الشركة وكما يلي :

$$400000 \times \frac{600000}{1050000} = 228571 \text{ حصة الشريك (أ) من المبلغ المدفوع}$$

$$400000 \times \frac{300000}{1050000} = 114286 \text{ حصة الشريك (ب) من المبلغ المدفوع}$$

$$400000 \times \frac{150000}{1050000} = 57143 \text{ حصة الشريك (ج) من المبلغ المدفوع}$$

مثال 2 : فيما يلي ارصدة حسابات رأس المال في الشركة التضامنية المكونة من فريد، وكامل، وموسى في 2011/5/1 ، فضلا عن نسب ت.أ.خ بينهم :

$$\text{فريد} \quad \frac{1}{2} \quad 139200$$

$$\text{كامل} \quad \frac{1}{3} \quad 208800$$

$$\text{موسى} \quad \frac{1}{6} \quad 96000$$

وفي ذلك التاريخ إنضم إلى الشركة حامد الذي اشترى حصته من فريد وكامل بالتناسب في كل من صافي الأصول والدخل مقابل مبلغ 132000 ونتيجة لهذه العملية أصبح لحامد 5/1 صافي أصول ودخل الشركة , المطلوب :

1- إثبات قيد انضمام الشريك حامد , وإستخراج النسب الجديدة لتوزيع أ.خ.

2- احتساب المكاسب التي حققها الشريكين فريد وكامل من انضمام الشريك حامد.

اجمالي رأس مال الشركة = رأس مال فريد + رأس مال كامل + رأس مال موسى

$$444000 = 96000 + 208800 + 139200 =$$

$$88800 = \frac{1}{5} \times 444000 = \text{حصة الشريك حامد في رأس مال الشركة}$$

$$35520 = \frac{139200}{(208800+139200)} \times 88800 = \text{حصة الشريك فريد من مبلغ التنازل}$$

$$53280 = \frac{208800}{(208800+139200)} \times 88800 = \text{حصة الشريك كامل من مبلغ التنازل}$$

35520 د/ رأس مال الشريك فريد

53280 د/ رأس مال الشريك كامل

88800 د/ رأس مال الشريك حامد

جدول توزيع نسب الأرباح والخسائر بعد الإنضمام

المجموع	الشريك حامد	الشريك موسى	الشريك كامل	الشريك فريد	التفاصيل
30 × 1 30 ----- 30	----	6/1 5 (1)	3/1 10 (2)	2/1 15 (3)	النسب قبل الإنضمام
	6	(1)	(2)	(3)	مقدار التنازل 20%
30	6	4	8	12	النسب بعد الإنضمام

المبلغ المدفوع من قبل حامد - الحصة المحددة له

$$43200 = 88800 - 132000 \text{ الفرق المدفوع زيادة من قبل الشريك حامد}$$

$$17280 = \frac{139200}{348000} \times 43200 \text{ مقدار المكاسب التي حصل عليها الشريك فريد}$$

$$25920 = \frac{208800}{348000} \times 43200 \text{ مقدار المكاسب التي حصل عليها الشريك كامل}$$

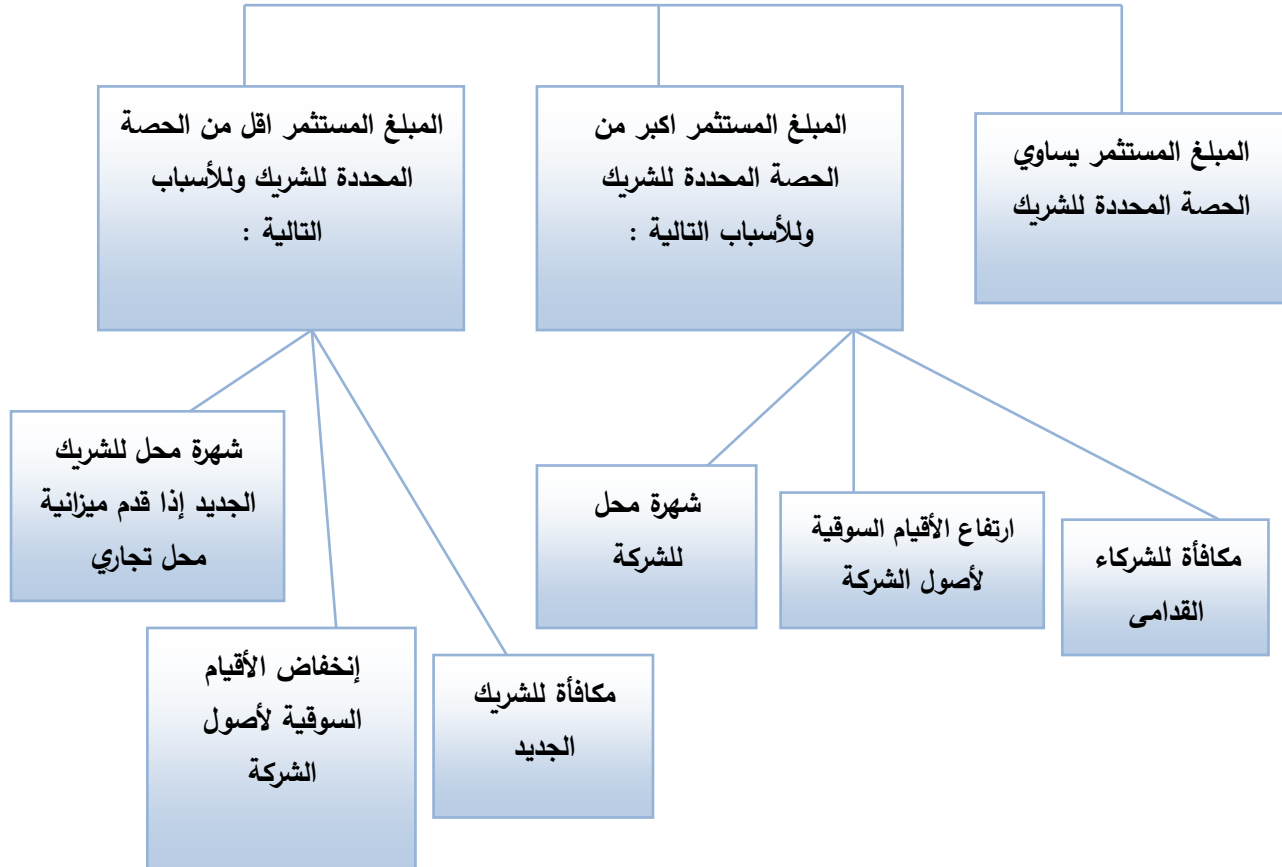
43200

مثال 3 : أ، ب شريكان في شركة تضامنية يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة 60%، 40% على التوالي ، وقد اتفقا على إنضمام (ج) إلى الشركة ليستثمر مبلغ 120000 دينار ويكون له 1/4 رأس المال بعد الإنضمام و 1/3 الأرباح والخسائر فإذا علمت بأن رؤوس اموال الشريكين أ، ب بلغت 100000 دينار للشريك (أ) ، 200000 دينار للشريك (ب).

المطلوب : إثبات قيد إنضمام (ج) إلى الشركة ، وإستخراج النسب الجديدة لتوزيع الأرباح والخسائر بعد الإنضمام .

الحل : سيتم حل المثال والامثلة التالية للإنضمام بالإستثمار بناءا على المعالجات الواردة في الشكل أدناه الذي يوضح أسباب ومعالجة إختلاف المبلغ المستثمر من قبل الشريك الجديد عن الحصة المحددة له في رأس المال :

المقارنة بين المبلغ المستثمر من الشريك الجديد وبين حصته في رأس المال بعد الإنضمام



1. حصة الشريك (ج) = $\frac{4}{1} \times (\text{رأس مال الشريك (أ)} + \text{رأس مال الشريك (ب) + المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج)})$

$$(120000 + 200000 + 100000) \times \frac{4}{1}$$

$$420000 \times \frac{4}{1} = 105000 \text{ دينار}$$

2. المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج) = 120000 دينار

3. الفرق = المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج) - الحصة المحددة للشريك (ج)

$$105000 - 120000 = 15000 \text{ دينار}$$

أ- إذا تم معالجة الفرق باعتباره مكافأة للشركاء القدامى ، يكون قيد الإنضمام كما يلي :

$$\text{مكافأة الشريك (أ)} = \text{الفرق} \times 60\% = 15000 \times 60\% = 9000 \text{ دينار}$$

$$\text{مكافأة الشريك (ب)} = \text{الفرق} \times 40\% = 15000 \times 40\% = 6000 \text{ دينار}$$

120000 ح/ النقدية

105000 ح/ رأس مال للشريك (ج)

9000 ح/ رأس مال للشريك (أ)

6000 ح/ رأس مال للشريك (ب)

ب- إذا تم معالجة الفرق بعدّه ارتفاع في الأقيام السوقية لأصول الشركة ، يكون قيد أو (قيود) الإنضمام كما يلي :

حصة الشريك (ج) من ارتفاع الأقيام السوقية 15000 25%

الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للأصول ؟ 100%

$$15000 = \frac{4}{1} \times \text{الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للموجودات}$$

$$60000 \text{ دينار} = 4 \times 15000 = \text{الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للأصول}$$

$$\text{حصة الشريك (أ) من ارتفاع الأقيام السوقية للأصول} = 60000 \times \frac{\text{رأس مال للشريك أ}}{\text{رأس مال الشريك أ و ب}} \\ = 60000 \times \frac{100\,000}{300\,000} = 20000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك (ب) من ارتفاع الأقيام السوقية للأصول} = 60000 \times \frac{\text{رأس مال للشريك ب}}{\text{رأس مال الشريك أ و ب}} \\ = 60000 \times \frac{200\,000}{300\,000} = 40000 \text{ دينار}$$

60000 د/ الأصول

20000 د/ رأس مال الشريك (أ)

40000 د/ رأس مال الشريك (ب)

$$\text{حصة الشريك (ج) بعد التعديل} = \frac{4}{1} \times (120000 + 240000 + 120\,000) \\ = \frac{4}{1} \times 480000 = 120000 \text{ دينار}$$

120000 د/ النقدية

120000 د/ رأس مال الشريك (ج)

ت- إذا تم معالجة الفرق بعدّه شهرة محل للشركة التضامنية يكون قيد (قيود) الإنضمام كما يلي:

$$\text{حصة الشريك (ج) من شهرة المحل} = 15000 \times 25\% \\ \text{شهرة المحل الكلية} = ? \times 100\%$$

$$\text{شهرة المحل} = 15000 \times 4 = 60000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك (أ) من شهرة المحل} = \text{شهرة المحل} \times \frac{\text{رأس المال الشريك (أ)}}{\text{رأس المال الشريك (أ) و (ب)}} \\ = 60000 \times \frac{100\,000}{300\,000} = 20000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك (ب) من شهرة المحل} = \text{شهرة المحل} \times \frac{\text{رأس مال الشريك (ب)}}{\text{رأس مال الشريك (أ) و (ب)}} \\ = 60000 \times \frac{200\,000}{300\,000} = 40000 \text{ دينار}$$

60000 د/ شهرة المحل

20000 د/ رأس مال الشريك (أ)

40000 د/ رأس مال الشريك (ب)

120000 د/ النقدية

120000 د/ رأس مال الشريك (ج)

وتجدر الإشارة بأن شهرة المحل الناتجة عن الإنضمام سيتم تقييمها دوريا (في نهاية كل سنة مالية) لتحديد ما إذا كان هناك شك في إنخفاض قيمة الشهرة مستقبلا لأسباب داخلية أو خارجية والإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الشهرة وتوزيع تلك الخسائر بين الشركاء فيما بعد بحسب نسب توزيع الأرباح والخسائر , ووفقا لما سبق يفضل الشركاء بديل المكافأة مقارنة بديل شهرة المحل لا سيما إذا كان هناك إختلاف بين نسب رؤوس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر, إذ أن الشريك الذي تكون حصته في رأس المال أقل من حصته في الأرباح والخسائر سوف يتضرر من حصول الإنخفاض في قيمة الشهرة في المستقبل .

جدول نسب أ.خ بعد الإنضمام

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
النسب القديمة	$\frac{1}{3}$	$\frac{1}{4}$	----	$\frac{1}{3} * 3$
	18	12		30
مقدار التنازل 3/1	(6)	(4)	10	-----
النسب بعد الإنضمام	12	8	10	30

النسب الجديد [12: 8: 10] أو 6: 4: 5 لكل من أ: ب: ج على التوالي

مثال 4 : (أ، ب، ج) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر كما يلي :

الشريك	الحصة في رأس المال	نسب توزيع أ.خ
أ	800 000 دينار	6
ب	400 000 دينار	3
ج	200 000 دينار	1

وقد أُنفق الشركاء على إنضمام (د) كشريك رابع وذلك ليستثمر مبلغ 300000 دينار في الشركة ويكون له 5/1 رأس المال بعد الإنضمام و 4/1 الأرباح والخسائر .
المطلوب : إثبات قيد انضمام الشريك (د) إلى الشركة.
الحل:

رأس المال بعد الإنضمام = رؤوس أموال الشركاء القدامى + المبلغ المستثمر من الشريك (د)
 $300000 + 200000 + 400000 + 800000 =$
 $= 1700000$ دينار

تحديد حصة الشريك (د) = رأس المال بعد الإنضمام $\times \frac{5}{1}$
 $= 1700000 \times \frac{5}{1} = 340000$ دينار

الفرق = المبلغ المستثمر من قبل الشريك (د) - حصة الشريك (د)
 $= 340000 - 300000 = 40000$ دينار

أ- إذا تم اعتبار الفرق مكافأة للشريك الجديد :

حصة الشريك (أ) من المكافأة $= 40000 \times \frac{10}{6} = 24000$ دينار

حصة الشريك (ب) من المكافأة $= 40000 \times \frac{10}{3} = 12000$ دينار

حصة الشريك (ج) من المكافأة $= 40000 \times \frac{10}{1} = 4000$ دينار

300000 ح/ النقدية

24000 ح/ رأس مال الشريك (أ)

12000 ح/ رأس مال الشريك (ب)

4000 ح/ رأس مال الشريك (ج)

340000 ح/ رأس مال الشريك (د)

ب- إذا تم عدّ الفرق إنخفاض في الأقيام السوقية لأصول الشركة التضامنية :

$$\text{حصة الشريك (د) من الإنخفاض} = \frac{5}{1} \times \text{الإنخفاض الكلي}$$

$$\text{الإنخفاض الكلي} = 5 \times 40000 = 200\,000 \text{ دينار}$$

$$\frac{800\,000}{1400\,000} \times 200000 = \frac{\text{رأس مال (أ)}}{\text{مجموع رؤوس الأموال}} \times \text{الإنخفاض الكلي} = \text{الإنخفاض من (أ) حصة الشريك (أ)} = 114286 =$$

$$\frac{400\,000}{1400\,000} \times 200000 = \frac{\text{رأس مال (ب)}}{\text{مجموع رؤوس الأموال}} \times \text{الإنخفاض الكلي} = \text{الإنخفاض من (ب) حصة الشريك (ب)} = 57143 =$$

$$\frac{200\,000}{1400\,000} \times 200000 = \frac{\text{رأس مال (ج)}}{\text{مجموع رؤوس الأموال}} \times \text{الإنخفاض الكلي} = \text{الإنخفاض من (ج) حصة الشريك (ج)} = 28571 =$$

$$114286 \text{ د/ رأس مال الشريك (أ)}$$

$$57143 \text{ د/ رأس مال الشريك (ب)}$$

$$28571 \text{ د/ رأس مال الشريك (ج)}$$

$$200000 \text{ د/ الأصول}$$

$$\text{رأس المال بعد الإنضمام} = (114286 - 800000) + (57143 - 400000) +$$

$$300000 + (28571 - 200000)$$

$$= 300000 + 171429 + 342857 + 685714 =$$

$$= 1500000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك (د) بعد التعديل} = \frac{1}{5} \times 1500000 = 300000 \text{ دينار}$$

$$300000 \text{ د/ النقدية}$$

$$300000 \text{ د/ رأس مال الشريك (د)}$$

ت- إذا تم عدّ الفرق شهرة محل وعلى فرض إن الشريك (د) صاحب محل تجاري

وقدم صافي أصول تعادل قيمتها 300000 دينار , كم تبلغ شهرة المحل الكلية

للشريك (د) ؟

$$\begin{aligned}
40000 &= \text{حصة الشركاء أ، ب ، ج من شهرة محل الشريك د} \\
40000 &= \frac{4}{5} \text{ شهرة محل الشريك (د) الكلية} \\
50000 \text{ دينار} &= \frac{5}{4} \times 40000 = \text{شهرة محل الشريك (د) الكلية} \\
&\text{وعليه يكون قيد الإنضمام كما يلي :} \\
&300000 \text{ د/ صافي الموجودات} \\
&50000 \text{ د/ شهرة المحل} \\
&350000 \text{ د/ رأس مال الشريك (د)}
\end{aligned}$$

مثال 5 : فيما يلي ميزانية شركة (أ، ب) التضامنية كما في 2010/5/1 (المبالغ بالآلاف الدنانير) :

الميزانية كما في 2010/5/1

4000 نقدية	22500 دائنون
11400 البضاعة	1600 جاري الشريك (أ)
66600 أصول ثابتة	29200 رأس مال (أ)
1400 جاري الشريك (ب)	29200 رأس مال (ب)
	900 أرباح محتجزة
<u>83400</u>	<u>83400</u>

وفي ذلك التاريخ قرر الشريكان قبول الشريك (ج) كشريك جديد في الشركة على أن يستثمر مبلغ 15500 ألف دينار ويكون له ثلث رأس المال بعد الإنضمام وربع الأرباح والخسائر فإذا علمت بأن الشريكين (أ، ب) يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة 60%، 40% على التوالي ، المطلوب:

- 1- إثبات القيود المحاسبية اللازمة لإنضمام الشريك (ج) باستخدام طريقة شهرة المحل .
- 2- استخراج النسب الجديدة لتوزيع الأرباح والخسائر بعد الإنضمام.

الحل: (المبالغ بالآف الدنانير)

1600 ج/ جاري الشريك (أ)

1600 ح/ رأس المال الشريك (أ)

1400 ح/ رأس المال الشريك (ب)

1400 ح/ جاري الشريك (ب)

نصيب الشريك (أ) من أ. محتجزة = $900 \times 60\% = 540$

نصيب الشريك (ب) من أ. محتجزة = $900 \times 40\% = 360$

900 ح/ أ. محتجزة

540 ح/ رأس مال الشريك (أ)

360 ح/ رأس مال الشريك (ب)

الميزانية بعد التعديل

22500 دائنون	4000 نقدية
31340 رأس مال (أ)	11400 البضاعة
28160 رأس مال (ب)	66600 أصول ثابتة
<u>82000</u>	<u>82000</u>

رأس المال بعد الإنضمام = رؤوس أموال الشركاء القدامى + المبلغ المستثمر

للشريك (ج) = $31340 + 28160 + 15500 = 75000$ دينار

حصة الشريك (ج) = $\frac{3}{1} \times$ رأس المال بعد الإنضمام

= $\frac{3}{1} \times 75000 = 25000$ دينار

الفرق = المبلغ المستثمر للشريك (ج) - الحصة المحددة للشريك (ج)

= $25000 - 15500 = 9500$ دينار

ويمكن معالجة الفرق على انه شهرة محل للشريك ج إذا قدم الشريك ميزانية محل

تجاري وكما يلي :

حصة الشركاء (أ، ب) من شهرة محل الشريك (ج)

9500 دينار $\frac{3}{2}$

شهرة محل ج الكلية (X) $\frac{3}{3} \dots X = \frac{2}{3} \times 9500 = 14250$

15500 د/ صافي الأصول

14250 د شهرة المحل

29750 د/ راس مال الشريك (ج)

جدول نسب ت. أ. خ بعد الإنضمام

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	المجموع
النسب قبل الإنضمام	$\frac{6}{10}$	$\frac{4}{10}$		$20 \times \frac{1}{10}$
	12	8		20
مقدار التنازل 4/1	(3)	(2)	5	----
النسب بعد الإنضمام	9	6	5	20

النسب على التوالي لكل من أ: ب: ج تكون 9: 6: 5

ملاحظات عامة حول حلول الأمثلة السابقة :

- عندما نأخذ بديل شهرة محل الشركة التضامنية أو إرتفاع أو إنخفاض قيمة أصول الشركة تصبح حصة الشريك الجديد المعدلة مساوية إلى المبلغ المستثمر من قبله.
- يتم توزيع المكافأة (نقص أو زيادة) على الشركاء حسب نسب ت.أ.خ أما الزيادة أو الإنخفاض في قيمة الأصول أو شهرة المحل فيتم توزيعها حسب نسب رؤوس الأموال.
- يجب تصفية الحسابات الشخصية للشركاء والأرباح المحتجزة (الخسائر المتراكمة) وكذلك الاحتياطات إن وجدت في رؤوس أموال الشركاء القدامى قبل إنضمام الشريك الجديد لأنها تمثل حقوق والتزامات الشركاء القدامى ولا يحق للشريك الجديد الحصول عليها أو تحملها مستقبلاً.

2. المعالجات المحاسبية لإنسحاب شريك *Withdrawal of a Partner*

يمكن أن ينسحب الشريك من الشركة اختياريا من خلال بيع حصته في الشركة , ويمكن أن يكون الإنسحاب اجباريا لبلوغه السن القانوني للتقاعد أو الوفاة أو لحصول خلافات مع بقية الشركاء , وتجدر الإشارة إلى أن الإنسحاب من الشركة التضامنية يتطلب كما هو الحال في الإنضمام توقف مؤقت في نشاطات الشركة لحين تعديل عقد تأسيسها ليتضمن نسب توزيع رأس المال والأرباح والخسائر بعد الإنسحاب . ويكون الإنسحاب في نوعين :

أ. أن يتم دفع حصة الشريك المنسحب من الأصول الشخصية للشركاء , ويعد ذلك بمثابة صفقة شخصية بين الشركاء مشابهة لانضمام شريك جديد الذي يتم بشراء حصة شريك موجود بالفعل , حيث يتم دفع حصة الشريك المنسحب مباشرة من الأصول الشخصية للشركاء الباقين في الشركة , وعليه فأن أصول الشركة لن تتأثر بأي حال من الأحوال وإجمالي رأس المال لن يتغير , حيث ينحصر التأثير على حصص الشركاء الآخرين (الذين اشتروا حصة الشريك المنسحب) في رأس المال .

ب. أن يتم دفع حصة الشريك المنسحب من أصول الشركة بالشكل الذي يؤثر في إنخفاض الأصول وإجمالي رأس المال , كما هو الحال في انضمام الشريك بالاستثمار ولكن بتأثيرات عكسية تماما , وتجدر الإشارة هنا إلى أن المبلغ المدفوع للشريك المنسحب يجب أن يكون على أساس القيمة السوقية للأصول في وقت إنسحاب الشريك وأن تطبيق ذلك يتطلب إثبات أي فرق بين القيمة الدفترية للأصول وقيمتها السوقية أولا ومن ثم تخصيص الفروقات إن وجدت إلى رؤوس أموال الشركاء قبل إثبات قيد الإنسحاب .

هذا ويتم احتساب حصة الشريك المنسحب وحسب تاريخ الانسحاب إذا كان في بداية السنة المالية أو نهايتها أو إذا كان الانسحاب خلال السنة المالية , حيث يتم تحديد حصة الشريك المنسحب من خلال تحديد رصيد رأسماله وحسابه الجاري إن وجد وكذلك حصة الشريك من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة (الخسائر المتراكمة) فضلا عن حصته في إعادة تقييم أصول الشركة الملموسة وغير الملموسة , علاوة على حصة الشريك المنسحب من الأرباح أو الخسائر المتحققة للشركة من تاريخ آخر ميزانية ولغاية تاريخ الانسحاب إذا تم الانسحاب خلال السنة المالية , ويتم ما سبق أما من خلال اعداد قوائم مالية مرحلية أو تقدير الأرباح أو الخسائر بالاعتماد على خبرة الشركة ونتائج السنوات السابقة .

وبعد تحديد حصة الشريك المنسحب وفقا لما جاء في أعلاه يتم مقارنتها مع المبلغ المدفوع للشريك وحسب نوع الانسحاب ومعالجة الفرق إن وجد على أنه مكافأة للشركاء الآخرين إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن الحصة المحددة للشريك المنسحب أو مكافأة للشريك المنسحب إذا كان المبلغ المدفوع يزيد على الحصة المحددة له في الشركة .

مثال 1 : يرغب الشريكان (ج، د) في شراء حصة الشريك (هـ) وذلك في 2011/4/1 وسيتم استخدام أصول الشركة في شراء حصة (هـ) , وكانت ميزانية شركة (ج، د، هـ) في ذلك التاريخ كما يلي:

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
740000 نقدية	450000 دائنون
360000 مدينون	1200000 رأس مال (ج)
1350000 معدات (بالصافي)	600000 رأس مال (د)
300000 شهرة محل	500000 رأس مال (هـ)
<u>2750000</u>	<u>2750000</u>

هذا وتوزع أ.خ بين الشركاء (ج، د، هـ) بنسبة (3: 2: 1) على التوالي.
المطلوب : إثبات قيد (قيود) إنسحاب الشريك (هـ) من الشركة في ظل كل افتراض
من الافتراضات التالية وبشكل مستقل :

1-يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينار ويسجل الفرق مكافأة إلى (ج، د).
2-يدفع إلى (هـ) مبلغ (540000) دينار وتسجل الزيادة المدفوعة له مكافأة من
(ج، د).

3-يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينار على أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في
السجلات المحاسبية للشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد ح/ رأس مال
(هـ).

4-قبل (هـ) استلام مبلغ (405000) نقداً وآلة قيمتها السوقية 90000 دينار
وكانت كلفتها 300000 دينار مندثرة بنسبة 60% وليس لها انقاض.

الحل:

الحالة رقم (1)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) - حصة الشريك (هـ)
= 450000 - 500000 = - 50000 دينار

قيد الإنسحاب

500000 ح/ رأس المال الشريك (هـ)

450000 ح/ النقدية

30000 ح/ رأس المال الشريك (ج)

20000 ح/ رأس المال الشريك (د)

مكافأة الشريك (ج) = الفرق $\times \frac{5}{3}$ = 50000 $\times \frac{5}{3}$ = 30000 دينار

مكافأة الشريك (د) = الفرق $\times \frac{5}{2}$ = 50000 $\times \frac{5}{2}$ = 20000 دينار

الميزانية بعد انسحاب الشريك (هـ)

الأصول	المطلوبات + حقوق الملكية
290000 النقدية	450000 دائنون
360000 المدينون	1230000 رأس مال الشريك (ج)
1350000 معدات (بالصافي)	620000 رأس مال الشريك (د)
300000 شهرة المحل	
<u>2300000</u>	<u>2300000</u>

الحالة رقم (2)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) - حصة الشريك (هـ)

$$= 540000 - 500000 = 40000 \text{ دينار}$$

$$\text{حصة الشريك (ج) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ)} = 40000 \times \frac{5}{3} = 24000$$

$$\text{حصة الشريك (د) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ)} = 40000 \times \frac{5}{2} = 16000$$

500000 د/ رأس المال للشريك (هـ)

24000 د/ رأس المال للشريك (ج)

16000 د/ رأس المال للشريك (د)

540000 د/ النقدية

الحالة رقم (3)

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك (هـ) - حصة الشريك (هـ)

$$= 450000 - 500000 = -50000 \text{ دينار}$$

1- قيد تخفيض شهرة المحل

50000 د/ رأس المال للشريك (هـ)

50000 د/ شهرة المحل

2- قيد انسحاب الشريك (هـ)

450000 د/ رأس المال للشريك (هـ)

450000 د/ النقدية

ح/ رأس المال للشريك (هـ)	
500 000 رصيد	50 000 شهرة المحل
	450 000
500 000	500 000
450 000 الرصيد المعدل	450 000 ح/ النقدية
450 000	450 000

الحالة رقم (4)

حصة الشريك (هـ) = 500000 دينار

مبلغ إعادة التقييم = القيمة السوقية للألة - القيمة الدفترية للألة

$$= 90000 - (300000 - 180000)$$

$$= 120000 - 90000 = 30000 \text{ (ج) انخفاض في قيمة الآلة}$$

حصة الشريك (ج) من انخفاض قيمة الأصول

$$= 30000 \times 2300/1200 = 5652 \text{ دينار}$$

حصة الشريك (د) من انخفاض قيمة الأصول

$$= 30000 \times 2300/600 = 7826 \text{ دينار}$$

حصة الشريك (هـ) من انخفاض قيمة الأصول

$$= 30000 \times 2300/500 = 6522 \text{ دينار}$$

إثبات تقييم الأصول :

15652 ح/ رأس المال للشريك (ج)

7826 ح/ رأس المال للشريك (د)

6522 ح/ رأس المال للشريك (هـ)

30000 ح/ الآلة

قيد إنسحاب الشريك (هـ) :

495000 ح/ رأس المال للشريك (هـ)

90000 ح/ الآلة

405000 ح/ النقدية

مثال 2 : كانت الميزانية كما في 30 / 6 / 2011 للشركة التضامنية المكونة من عدي ، يوسف، نبيل كما يلي:

المطلوبات + حق الملكية	الأصول
200 000 الدائنون	1850 000 النقدية والأصول
150 000 قرض عدي	المتداولة الأخرى
700 000 رأس مال عدي (20%)	2000 000 الأصول الثابتة
700 000 رأس مال يوسف (20%)	
2100 000 رأس مال نبيل (60%)	
<u>3850000</u>	<u>3850000</u>

وفي ذلك التاريخ قرر عدي الانفصال عن الشركة وقد تم الاتفاق على تعديل قيمة الأصول الثابتة وفقاً لقيمتها السوقية البالغة (2600 000 دينار) ودفع مبلغ (920 000 دينار) نقداً إلى عدي عن حقوقه في الشركة خلافاً لحساب قرض الشريك عدي الذي سيسدد بالكامل ولم يتم إثبات الشهرة في هذه العملية. المطلوب: إثبات القيود اللازمة لإنسحاب عدي من الشركة وتصوير قائمة الميزانية بعد الإنسحاب مع العلم إن نسب أ.خ هي نفسها نسب رأس المال.

الحل :

القيمة السوقية للأصول الثابتة - القيمة الدفترية للأصول الثابتة

$$2600\ 000 - 2000\ 000 = 600\ 000 \text{ ارتفاع في قيمة الأصول الثابتة}$$

حصة عدي من ارتفاع قيمة الأصول =

$$120\ 000 = 20\% \times 600\ 000 = \text{مبلغ الارتفاع}$$

حصة يوسف من ارتفاع قيمة الأصول =

$$120\ 000 = 20\% \times 600\ 000 = \text{مبلغ الارتفاع}$$

حصة نبيل من ارتفاع قيمة الأصول =

$$360\ 000 = 60\% \times 600\ 000 = \text{مبلغ الارتفاع}$$

قيد اعادة تقييم الأصول الثابتة :

600 000 د/ الأصول الثابتة

120 000 د/ رأس المال للشريك عدي

120 000 د/ رأس المال للشريك يوسف

360 000 د/ رأس المال للشريك نبيل

الفرق = المبلغ المدفوع إلى الشريك عدي - حصة الشريك عدي

$$= 920\,000 - 820\,000 = 100\,000 \text{ دينار}$$

820 000 د/ رأس المال للشريك عدي

25 000 د/ رأس المال للشريك يوسف*

75 000 د/ رأس المال للشريك نبيل*

920 000 د/ النقدية

$$25\,000 = \frac{20}{80} \times 100\,000 = \text{حصة يوسف من المكافأة المدفوعة إلى عدي}$$

$$75\,000 = \frac{60}{80} \times 100\,000 = \text{حصة نبيل من المكافأة المدفوعة إلى عدي}$$

د/ رأس المال للشريك عدي	
رصيد 700 000	820 000
الأصول الثابتة 120 000 د/	
820 000	820 000
الرصيد المعدل 820 000	النقدية 820 000
820 000	820 000

مثال 3 : بالرجوع إلى مثال 2 لو تم إثبات شهرة المحل ، ما هي القيود اللازمة لإنسحاب عدي من الشركة مع تصوير قائمة الميزانية بعد الإنسحاب ؟

الحل:

أ- في حالة إثبات شهرة المحل الجزئية (بحصة الشريك المنسحب فقط)

قيد إثبات شهرة المحل :

100 000 د/ شهرة المحل

100 000 د/ رأس المال للشريك عدي

قيد الإنسحاب :

920 000 د/ رأس المال للشريك عدي

920 000 د/ النقدية

ب- في حالة إثبات شهرة المحل الكلية

شهرة المحل للشريك عدي = شهرة المحل الكلية $\times$ 20%

100 000 = شهرة المحل الكلية $\times$ 20%

شهرة المحل الكلية = $\frac{100\,000}{20\%}$ = 500 000 دينار

حصة الشريك يوسف من شهرة المحل = 500 000 $\times$ 20% = 100 000

حصة الشريك نبيل من شهرة المحل = 500 000 $\times$ 60% = 300 000

قيد إثبات شهرة المحل :

500 000 د/ شهرة المحل

100 000 د/ رأس المال للشريك عدي

100 000 د/ رأس المال للشريك يوسف

300 000 د/ رأس المال للشريك نبيل

قيد الإنسحاب :

920 000 د/ رأس المال للشريك عدي

920 000 د/ النقدية

الميزانية بعد الإنسحاب (شهرة جزئية)	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
930 000 نقدية وأصول	200 000 دائنون
أخرى متداولة	150 000 قرض عدي
2600 000 الأصول الثابتة	820 000 رأس مال يوسف
100 000 شهرة المحل	2460 000 رأس مال نبيل
3630 000	3630 000

الميزانية بعد الإنسحاب (شهرة كلية)	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
930 000 نقدية وأصول	200 000 دائنون
متداولة أخرى	150 000 قرض عدي
2600 000 الأصول الثابتة	920 000 رأس مال يوسف
500 000 شهرة المحل	2760 000 رأس مال نبيل
4030 000	4030 000

مثال 4 : (أ، ب، ج) شركاء متضامنين وينص عقد شركتهم على ما يلي:

1- تقدر شهرة المحل في حالة إنسحاب احدهم بثلاثة اضعاف متوسط أرباح السنوات الثلاثة السابقة للإنسحاب.

2- إذا انسحب الشريك خلال السنة المالية تحسب الأرباح والخسائر عن الفترة (من تاريخ اعداد آخر ميزانية وحتى تاريخ الإنسحاب) بنسبة زمن الفترة بالقياس إلى أرباح السنة الاخيرة قبل الإنسحاب.

هذا وتقسم أ.خ بنسبة (5: 3: 2) بين الشركاء (أ، ب، ج) على التوالي ، وفيما يلي تفاصيل آخر ميزانية أعدت قبل إنسحاب الشريك ب خلال سنة 2011 :

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
1200 000 أصول متداولة	500 000 مطلوبات متداولة
3350 000 أصول ثابتة	2000 000 رأس مال (أ)
250 000 شهرة محل	1500 000 رأس مال (ب)
200 000 جاري (ب)	1000 000 رأس مال (ج)
<u>5000 000</u>	<u>5000 000</u>

فإذا توفرت لديك البيانات الإضافية التالية :

- 1- كانت أرباح الشركة في السنوات السابقة كما يلي:
(350 000، 250 000، 300 000) دينار للسنوات 2008، 2009، 2010 .
- 2- انسحب الشريك (ب) بتاريخ 2011/9/1 وحتى هذا التاريخ بلغت مسحوباته الشخصية (50 000 دينار).
- 3- اتفق الشركاء ان تسدد الشركة مبلغ (500 000 دينار) إلى ب نقداً والباقي قرض بذمة الشركة.

المطلوب :

إثبات القيود اللازمة لإنسحاب الشريك (ب).

الحل:

$$\text{متوسط الأرباح} = \frac{300000 + 250000 + 350000}{3} = 300\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{شهرة محل} = 3 \times 300\ 000 = 900\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{الزيادة في شهرة المحل} = 900\ 000 - 250\ 000 = 650\ 000$$

$$\text{حصة الشريك (أ) من شهرة المحل} = 650\ 000 \times \frac{4500}{2000} = 288889$$

$$\text{حصة الشريك (ب) من شهرة المحل} = 650\ 000 \times \frac{4500}{1500} = 216667$$

$$\text{حصة الشريك (ج) من شهرة المحل} = 650\ 000 \times \frac{4500}{1000} = 144444$$

650 000 د / شهرة المحل

288 889 د / رأس مال الشريك (أ)

216 667 د / رأس مال الشريك (ب)

144 444 د / رأس مال الشريك (ج)

حصة الشريك (ب) من الأرباح = $300\,000 \times \frac{10}{3} \times \frac{12}{8} = 60\,000$ دينار

60 000 د / ت.أ.خ

60000 د / رأس مال الشريك (ب)

50 000 د / رأس مال الشريك (ب)

50 000 د / مسحوبات شخصية

200 000 د / رأس مال الشريك (ب)

200 000 د / جاري الشريك (ب)

د/رأس مال الشريك (ب)

1500 000 رصيد	50 000 د/مسحوبات شخصية
216 667 د/شهرة المحل	200 000 د/جاري الشريك (ب)
60 000 د/أ.خ	1526 667 رصيد
1776 667	1776 667
1562 667 رصيد	1562 667 مذكورين
1562 667	1562 667

1562 667 د / رأس مال الشريك (ب)

500 000 د / النقدية

1026 667 د / قروض قصيرة الاجل

خامسا : المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات التضامنية

تمثل التصفية *Liquidation* إنهاء الشكل القانوني للشركة وكذلك إنهاء للشخصية المعنوية لها للعديد من الاسباب التي حددها قانون الشركات رقم (21) لسنة 1997 في المادة (47) بالآتي :

1. عدم مباشرة الشركة نشاطها رغم مرور سنة على تأسيسها دون عذر مشروع , أو توقفها عن ممارسة النشاط مدة متصلة تزيد عن السنة دون عذر مشروع .
2. إنجاز الشركة المشروع الذي تأسست لتنقيذه أو استحالة تنفيذه , أو بسبب اندماج الشركة أو تحولها وفق أحكام هذا القانون .
3. فقدان الشركة 75% من رأس مالها الأسمي وعدم اتخاذ إجراء زيادة أو تخفيض رأس المال خلال مدة ستين يوما من تاريخ ثبوته , كما يتم تصفية الشركة التضامنية بقرار من الهيئة العامة للشركة .

كما يمكن تصفية الشركة عند حصول خلافات كبيرة بين الشركاء تجعل من الصعوبة بمكان الاستمرار في ممارسة نشاطاتها , وأيا كانت أسباب تصفية الشركة فإن الأمر يتطلب تعيين مصفي لتصفية الشركة يعدّ وكيلا عن الشركة في حدود الاختصاصات المسموح بها والتي تستوجب تحديد ودراسة وضع الشركة المالي في تاريخ اتخاذ القرار بتصفيتها ووفقا للخطوات التالية : (حسب ما ورد في قانون الشركات العراقي)

1. يصدر المسجل قرار التصفية وتعيين المصفي خلال عشرة أيام من تاريخ تسلمه موافقة الهيئة القطاعية المختصة .
2. تتوقف الشركة فورا تبليغها بقرار التصفية عن إحداث أي تغيير في عضويتها أو ترتيب أي التزام جديد ويستمر نشاطها في القدر اللازم وبقاء التزاماتها وفق ما تقتضيه أعمال التصفية .
3. تحتفظ الشركة بشخصيتها المعنوية مدة التصفية على ان يذكر أنها تحت التصفية حيث ما يرد أسماها .

4. يضع المصفي يده فور تعيينه على أصول الشركة بما فيها من سجلات ووثائق وأوراق , ويقوم بجردها وإعداد تقريراً شاملاً عن حالة الشركة بما في ذلك الديون والحقوق التي لها والالتزامات التي عليها .
5. يقوم المصفي بتنفيذ الإجراءات الخاصة بمصير الشركة والمحددة في قرار التصفية ويحق له مراجعة الجهة القطاعية المختصة لتسهيل تنفيذ هذه الإجراءات أو تعديلها إذا اقتضى الأمر .
6. يدعوا المصفي خلال عشرة أيام من تاريخ تعيينه دائني الشركة لتسوية الديون والحقوق التي على الشركة .
7. يقوم المصفي بدعوة الهيئة العامة للشركة للاجتماع خلال الشهرين الأولين لكل سنة مالية ومناقشة وتصديق ميزانية السنة المنتهية وحساباتها وتقرير مراقب الحسابات .
8. يسدد المصفي ديون الشركة وفق الترتيب الآتي بعد حسم نفقات التصفية :
- المبالغ المستحقة للعاملين في الشركة .
 - المبالغ المستحقة للدولة .
 - المبالغ الأخرى المستحقة حسب ترتيب إمتيازاتها .
9. يعد المصفي بعد الانتهاء من التصفية تقرير ختامي وحسابات ختامية يرفق معها تقرير مراقب الحسابات , ويدعوا الهيئة العامة لمناقشتها والتصديق عليها , وترسل نسخة من محضر الاجتماع إلى المسجل حتى يصدر قراره بشطب أسم الشركة من سجلاته وينشر القرار بالنشرة الخاصة وصحيفة يومية خلال عشرة أيام من تاريخ صدوره .
10. لا يجوز المطالبة بدين أو حق على الشركة فور صدور قرار شطب أسمها فإذا ظهر دائن لم يستوفي حقه ولم يكن المصفي على علم بذلك الحق جاز للدائن مطالبة أعضاء الشركة بما آل إليهم كل حسب أسمه أو حصته خلال ثلاثة سنوات من تاريخ الشطب ويسقط حقه بالمطالبة بعد ذلك .

ويمكن إيجاز ما يجب على المصفي فعله بما يلي :

1. حصر أصول الشركة النقدية وغير النقدية وتحديد امكانية تصفيته والمدة الزمنية اللازمة للتصفية والتي يتم في ضوءها تحديد نوع التصفية إذا كانت تصفية سريعة أم تدريجية .

2. تحديد مطلوبات الشركة المتداولة وغير المتداولة ودرجة امتيازها واولوية السداد مع الاخذ بنظر الإعتبار مصاريف التصفية وأجور المصفي .

3. تحديد حقوق الشركاء وامكانية سدادها فيما بعد في ضوء مايسفر عن عملية التصفية من نتائج التي يمكن تحديدها بالاتي :

أ. تحقيق أرباح من عملية بيع الأصول .

ب. تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة .

ت. تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع عدم كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة , ويجب في هذه الحالة دراسة الموقف المالي الشخصي للشركاء وبشكل متضامن فيما بينهم ليتحمل كل منهم مسؤوليته تجاه سداد ديون الغير على الشركة .

هذا وتتحدد الاجراءات المحاسبية المناسبة في ضوء تحديد نوع التصفية والطريقة المناسبة لإثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات إذا تم استخدام طريقة أ.خ التصفية أم طريقة التصفية , وهناك نوعين من التصفية كما مر ذكره سابقا هما التصفية السريعة التي يتم في ضوءها بيع أصول الشركة وتصفيتها دفعة واحدة أو على عدة دفعات وخلال فترة زمنية قصيرة نسبيا , والتصفية التدريجية التي يتم في ضوءها بيع أصول الشركة وتصفيتها في دفعات وخلال فترة زمنية طويلة نسبيا , الأمر الذي يتطلب اعداد خطة لتوزيع النقد مقدما بين الشركاء والنتاج من بيع الأصول وبعد سداد مصاريف التصفية وأجور المصفي فضلا عن سداد ديون الشركة لا سيما اذا اختلفت نسب رؤوس أموال الشركاء عن نسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم كما سيرد ايضاحه لاحقا من خلال الأمثلة العملية .

مثال 1 : فيما يلي ميزانية الشركة التضامنية المكونة من (أ، ب، ج) الذين يقتسمون أ.خ بنسبة (4: 3 : 3) على التوالي:

الميزانية كما في 2008/1/1

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
850 000 نقدية	2000 000 الدائنون
5150 000 أصول أخرى	2320 000 رأس مال الشريك (أ)
(قيمة دفترية)	1260 000 رأس مال الشريك (ب)
	420 000 رأس مال الشريك (ج)
6000 000	6000 000

وفي ذلك التاريخ تقرر تصفية الشركة بسبب الخلافات المستمرة بين الشركاء والآتي اجراءات تصفية الشركة :

1. تم بيع الأصول الأخرى بخسارة 20% من القيمة الدفترية.
 - 2- بلغت مصاريف التصفية وأجور المصفي 130 000 دينار دفعت نقداً.
 - 3- تنازل الدائنون عن ما يعادل 10% من ديونهم إلى الشركاء.
- المطلوب : إعداد تقرير التصفية وإثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة إذا علمت ان جميع الشركاء موسرين.
- الحل :

تقرير التصفية (المبالغ بالالف الدينانير)

حقوق الملكية			المطلوبات	الأصول		التفاصيل
رأس مال (ج)	رأس مال (ب)	رأس مال (أ)	الدائنون	أصول أخرى	النقدية	
420 (309)	1260 (309)	2320 (412)	2000 -	5150 (5150)	850 4120	الرصيد قبل التصفية بيع الأصول الأخرى * بخسارة 20%
111 (39)	951 (39)	1908 (52)	2000 -	0 -	4970 (130)	الرصيد سداد الالتزامات (م.التصفية)**
72 60	912 60	1856 80	2000 (2000)	0 -	4840 (1800)	الرصيد سداد الالتزامات (الدائنون)***
132 (132)	972 (972)	1936 (1936)	0 -	0 -	3040 (3040)	الرصيد سداد حقوق الشركاء
0	0	0	0	0	0	الرصيد

$$\begin{aligned} & \text{*خسائر بيع الأصول الأخرى} = \text{كلفة الأصول الأخرى} \times 20\% \\ & = 5150\ 000 \times 20\% = 1030\ 000 \text{ دينار} \\ & \text{النقد المتحصل من عملية البيع} = \text{الأصول الأخرى} - \text{خسائر البيع} \\ & = 5150\ 000 - 1030\ 000 = 4120\ 000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

توزيع خسارة بيع الأصول الأخرى :

$$\begin{aligned} & \text{نصيب الشريك (أ) من الخسارة} = 1030\ 000 \times \frac{10}{4} = 412\ 000 \\ & \text{نصيب الشريك (ب,ج) من الخسارة} = 1030\ 000 \times \frac{10}{3} = 309\ 000 \end{aligned}$$

**توزيع مصاريف التصفية بين الشركاء :

$$\begin{aligned} & \text{نصيب الشريك (أ) من مصاريف التصفية} = 130\ 000 \times \frac{10}{4} = 52\ 000 \\ & \text{نصيب الشريك (ب,ج) من مصاريف التصفية} = 130\ 000 \times \frac{10}{3} = 39\ 000 \\ & \text{***مقدار تنازل الدائنون عن ديونهم} = \text{مبلغ الدائنون} \times 10\% = 2000\ 000 \times 10\% \\ & = 200\ 000 \text{ يوزع على الشركاء كما يلي :} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{نصيب الشريك (أ) من تنازل الدائنون} = 200\ 000 \times \frac{10}{4} = 80000 \\ & \text{نصيب الشريك (ب,ج) من تنازل الدائنون} = 200\ 000 \times \frac{10}{3} = 60\ 000 \\ & \text{النقد المدفوع إلى الدائنين} = 2000\ 000 - 200\ 000 = 1800\ 000 \end{aligned}$$

إثبات القيود المحاسبية :

4120 000 د/ النقدية

1030 000 د/ أ.خ التصفية

5150 000 د/ الأصول الأخرى

130 000 د/ أ.خ التصفية

130 000 د/ النقدية

2000 000 د/ الدائنون

200 000 د/ أ.خ التصفية

1800 000 د/ النقدية

نصيب الشريك أ من خسائر التصفية = $384000 = 80\,000 - 52000 + 412000$

نصيب الشريك ب من خسائر التصفية = $288\,000 = 60\,000 - 39000 + 309000$

نصيب الشريك ج من خسائر التصفية = $288000 = 60000 - 39000 + 309\,000$

384 000 د/ رأس مال الشريك (أ)

288 000 د/ رأس مال الشريك (ب)

288 000 د/ رأس مال الشريك (ج)

960 000 د/أ.خ التصفية

1936 000 د/ رأس مال الشريك (أ)

972 00 د/ رأس مال الشريك (ب)

132 000 د/ رأس مال الشريك (ج)

3040 000 د/ النقدية

د/ النقدية

850 000 رصيد	130 000 د/ أ.خ التصفية
4120 000 أصول اخرى	1800 000 د/ دائنون
	3040 000 مذكورين
4970 000	4970 000

د/أ.خ التصفية

1030 000 أصول اخرى	200 000 د/ الدائنون
130 000 د/ النقدية	960 000 رصيد مرحل
1160 000	1160 000
960 000	960 000 د/ مذكورين
960 000	960 000

ح/ رأس مال الشريك (أ)

2320 000 رصيد	أ.خ التصفية 384 000
	رصيد 1936 000
2320 000	2320 000
1936 000 رصيد	النقدية 1936 000
1936 000	1936 000

ح/ رأس مال الشريك (ب)

1260 000 رصيد	أ.خ التصفية 288 000
	رصيد 972 000
1260 000	1260 000
972 000 رصيد	النقدية 972 000
972 000	972 000

ح/ رأس مال الشريك (ج)

420 000 رصيد	أ.خ التصفية 288 000
	رصيد 132 000
420 000	420 000
132 000 رصيد	نقدية 132000
132 000	132 000

مثال 2 : بالرجوع إلى المثال 1 في أعلاه وعلى فرض أن الأصول بيعت بخسارة 80% من القيمة الدفترية , المطلوب إعداد تقرير التصفية وإثبات قيد سداد حقوق الدائنين وحقوق الشركاء إذا علمت أن جميع الشركاء موسرين .

تقرير التصفية (المبالغ بالآلاف الديناري)

حقوق الملكية			المطلوبات	الأصول		التفاصيل
رأس مال (ج)	رأس مال (ب)	رأس مال (أ)	الدائنون	أصول أخرى	النقدية	
420 (1236)	1260 (1236)	2320 (1648)	2000 -	5150 (5150)	850 1030	الرصيد قبل التصفية بيع الأصول الأخرى بخسارة 20%
(816) (39)	24 (39)	672 (52)	2000 -	0 -	1880 (130)	الرصيد سدادم.التصفية
(855) 60	(15) 60	620 80	2000 (1950)	0 -	1750 (1750)	الرصيد سداد جزء من الدائنين
(795) 795	45 —	700 —	50 -	0 —	0 795	الرصيد تحصيل دين الشريك ج
0 ---	45 (45)	700 (700)	50 (50)	0 —	795 (795)	الرصيد سداد المتبقي من الدائنين وحقوق الشريكين أ و ب
0	0	0	0	0	0	الرصيد

خسائر بيع الأصول الأخرى = قيمة الأصول الأخرى $\times$ 80%

$$4120\ 000 = 80\% \times 5150\ 000 =$$

المبلغ النقدي المحصل من عملية بيع الأصول الأخرى = 4120000 - 5150 000 =

$$1030\ 000 =$$

توزيع الخسائر على الشركاء :

$$1648000 = 10/4 \times 4120\ 000 = \text{نصيب الشريك (أ) من الخسائر}$$

$$1236\ 000 = 10/3 \times 4120\ 000 = \text{نصيب الشريك (ب,ج) من الخسائر}$$

$$1950\ 000 \text{ ح/ الدائنون}$$

$$200\ 000 \text{ ح/ أ.خ التصفية}$$

$$1750\ 000 \text{ ح/ النقدية}$$

795000 ح/النقدية

795000 ح/ رأس مال الشريك ج

50 000 ح/ الدائنون

700 000 ح/ رأس مال الشريك أ

45 000 ح/ رأس مال الشريك ب

795 000 ح/ النقدية

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال 2 وعلى فرض أن الشريك ج كان معسرا، المطلوب إثبات قيد سداد الدائنين وحقوق الشركاء :

إذا لم يتمكن الشريك ج من سداد ديونه تجاه الشركة يتم مطالبة الشريكين أ و ب بسداد الديون المترتبة على الشريك ج ومن ثم سداد الدائنين وكما يلي :

1950 000 ح/ الدائنون

200 000 ح/ أ.خ التصفية

1750 000 ح/ النقدية

50 000 ح/ النقدية

46980 ح/ رأس مال الشريك أ ($745/700 \times 50000$)

3020 ح/ رأس مال الشريك ب ($745/45 \times 50000$)

50 000 ح/ الدائنون

50 000 ح/ النقدية

رأس مال الشريك أ = $46980 + 700000 = 746980$

رأس مال الشريك ب = $3020 + 45000 = 48020$

746980 ح/ رأس مال الشريك أ

48020 ح/ رأس مال الشريك ب

795000 ح/ رأس مال الشريك ج

مثال 4 : بالرجوع إلى مثال 3 وعلى فرض أن المصفي استطاع اقناع الدائنين بالتنازل عن المبلغ المتبقي من ديونهم على الشركة , المطلوب إثبات قيد تنازل الدائنين وسداد حقوق الشركاء .

50 000 د/ الدائنون

46980 د/ رأس مال الشريك أ ($745/700 \times 50000$)

3020 د/ رأس مال الشريك ب ($745/45 \times 50000$)

رأس مال الشريك أ = 700000 + 46980 = 746980

رأس مال الشريك ب = 45000 + 3020 = 48020

746980 د/ رأس مال الشريك أ

48020 د/ رأس مال الشريك ب

795000 د/ رأس مال الشريك ج

مثال 5 : أ , ب , ج شركاء في شركة تضامنية يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي , وكانت ميزانية الشركة بتاريخ 2010/12/31 عندما تم اتخاذ القرار بتصفيتها كما يلي :

الميزانية كما في 2010/12/31

المطلوبات وحقوق الملكية	الأصول
600 000 الدائنون	300 000 نقدية
900 000 رأس مال (أ)	1900 000 أصول أخرى
500 000 رأس مال (ب)	
200 000 رأس مال (ج)	
2200 000	2200 000

هذا وقد تم تصفية الشركة تدريجيا وفيما يلي نتائج عملية التصفية :

المدة	المتحصلات من تصفية الأصول الاخرى	مصاريف التصفية
2011/4/1- 1/1	520000	20000
2011/8/1 - 4/1	1065000	25000
2011/12/1 - 8/1	672000	12000

المطلوب :

1. إعداد خطة توزيع النقد مقدما (قبل التصفية) .
2. إعداد جدول توزيع النقد بين الشركاء خلال مدة التصفية .
3. إثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة .

الحل :

تم ومن خلال التصفية السريعة (كما مر في الأمثلة السابقة) بيع كافة الأصول , وتوزيع الأرباح والخسائر المترتبة على عملية البيع بين الشركاء ومن ثم توزيع النقد المتاح إلى أولئك الشركاء بعد سداد ديون الشركة بالكامل دون إثارة أي مشاكل بشأن توزيع النقد المتاح لأن فترة التصفية قصيرة نسبيا , وعلى أية حال قد تمتد إجراءات تصفية الشركة التضامنية إلى عدة أشهر , وفي هذه الحالة يرغب الشركاء عادة باستلام النقد عند توفره بدلا من الانتظار لحين أن يتم بيع الأصول بالكامل , ويبدو من المناسب في هذه الحالة توزيع النقد إلى الشركاء في شكل دفعات شرط أن يتم سداد كافة ديون الشركة مع ضمان أن لا يستلم الشركاء أكثر من استحقاقاتهم وبعد تحديد أو معرفة إجمالي الخسائر الناتجة عن بيع كافة الأصول .

أن العامل الحرج في التصفية التدريجية يتمثل في توزيع النقد المتاح بين الشركاء وبعد سداد الديون قبل معرفة إجمالي الخسائر التي سوف تنتج عن بيع كافة الأصول , فإذا ما تم توزيع النقد بين الشركاء وتبين بعدها أن الخسائر الناتجة عن بيع الأصول قد أحدثت عجزا في رأس مال أحد الشركاء أو أكثر , فإن على المصفي إستعادة المبالغ التي تم سدادها إلى الشريك (أو الشركاء) المعني أو مطالبة بقية الشركاء إذا كان الشريك المعني معسرا .

وبناء على ما جاء في أعلاه , على المصفي أن يأخذ بنظر الاعتبار ما يلي قبل توزيع النقد المتاح بين الشركاء :

1. إفتراض تحقيق خسائر عن بيع كافة الأصول غير المباعة في تاريخ إجراء التوزيعات , فضلا عن أية خسائر أخرى محتملة .
2. إفتراض أن الشريك الذي من المحتمل أن يكون رصيد رأس ماله مدينا سوف لن يكون قادرا على سداد ما عليه من إلتزامات إلى الشركة .

وفي ظل هذين الإفتراضين سوف يقوم المصفي بتوزيع النقد بين الشركاء أصحاب الرصيد الدائن لرأس المال (أو ممن لديهم رصيد دائن لرأس المال وكذلك قروض على الشركة التضامنية) وقادرا على إستيعاب نصيب الشركاء من الخسائر المحتملة عند اتمام عملية التصفية وكذلك نصيب الشركاء من الرصيد المدين لرأس مال الشركاء الآخرين .

ويمكن تحقيق ما سبق من خلال إعداد خطة تسمى بخطة توزيع النقد مقدما (قبل التصفية) التي تعد أمر ضروري لتوزيع النقد المتاح خلال مدة التصفية بعدالة فيما بينهم , لا سيما إذا أختلفت نسب رؤوس الأموال عن نسب توزيع أ . خ , حيث تنشأ مشكلة توزيع ذلك النقد بعد سداد كافة التزامات الشركة , والسؤال الذي سيثار هنا يدور حول الكيفية التي سيتم بها توزيع النقد بعدالة , وببساطة فأن الأمر يتطلب خطة معدة لهذا الغرض يتم من خلالها التوصل إلى الشريك صاحب الأستثمار الإضافي الأكبر بين الشركاء ليكون صاحب الأولوية باستلام النقد المتاح للتوزيع , وكما يلي :

خطة توزيع النقد بين الشركاء قبل التصفية

ج	ب	أ	
200000	500000	900000	رؤوس أموال الشركاء
1	2	3	نسب ت أ .
200000	250000	300000	المبلغ المستثمر لكل وحدة ربح (خسارة)
			المبلغ المستثمر زيادة من قبل
-----	-----	(50000)	الشريك أ مقارنة بالشريك ب
200000	250000	250000	الرصيد
			المبلغ المستثمر زيادة من قبل
-----	(50000)	(50000)	الشريكين أ، ب مقارنة بالشريك ج
200000	200000	200000	

وعليه هناك زيادة في رأس مال الشريكين أ ، ب سيتم استلامها كما يلي :

عملية بيع الأصول في تاريخ 4/1-1/1 : توزيع النقد المتاح (وبعد سداد كافة الديون)
والبالغ 200000 دينار كما يلي :

الشريك أ : $3 \times 50000 = 150000$ دينار .

توزيع المبلغ المتبقي (50000 دينار) بين الشريكين أ ، ب حسب نسب توزيع أ، خ .

عملية بيع الأصول في تاريخ 8/1-4/1 : توزيع النقد المتاح (وبعد سداد مصاريف
التصفية) والبالغ 1040000 دينار وكما يلي :

الشريك أ : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

الشريك ب : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

وبعد أن يتم سداد مستحقات الشريكين أ ، ب سيتم توزيع أي نقد متاح بين الشركاء أ ،
ب ، ج حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر والتي ستكون مساوية إلى نسب رؤوس أموال
الشركاء ، ويمكن إثبات ما سبق وكما يلي :

أ	ب	ج	مج
900000	500000	200000	1600000
(300000)	(100000)	----	(400000)
600000	400000	200000	1200000
نسب رؤوس الأموال	12/6	12/2	12/12
6/3	6/2	6/1	
3	2	1	

وفيما يلي كشف تفصيلي لكيفية توزيع النقد خلال مدة التصفية :

300000 الرصيد في 2011/1/1
520000 متحصلات بيع الأصول (4/1 - 1/1)
820000 الرصيد
(20000) مصاريف التصفية
(600000) الدائنون
200000 المجموع
(150000) سداد جزء من استثمار الشريك أ الاضافي
(30000) سداد جزء من حصة الشريك أ ($5/3 \times 50000$)
(20000) سداد جزء من حصة الشريك ب ($5/2 \times 50000$)
-0- الرصيد
1065000 متحصلات بيع الأصول (8/1 - 4/1)
(25000) مصاريف التصفية
1040000 الرصيد
(120000) سداد المتبقي من استثمار الشريك أ الاضافي
920000 الرصيد
(80000) سداد المتبقي من الاستثمار الاضافي للشريك ب
840000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3

(420000) الشريك أ	
(280000) الشريك ب	
(140000) الشريك ج	
-0- الرصيد	
672000 متحصلات بيع الأصول (8/1 - 12/1)	
(12000) مصاريف التصفية	
660000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3	
(330000) الشريك أ	
(220000) الشريك ب	
(110000) الشريك ج	
-0-	

لا تختلف القيود المحاسبية في هذا المثال عن القيود التي تم إثباتها عند مناقشة التصفية السريعة وكذلك الحال بالنسبة للحسابات ذات الصلة عدا ما يتصل باستخدام طريقة التصفية بدلا من طريقة أ. خ التصفية وذلك لان المعلومات المتاحة في المثال تتعلق بالمتحصلات النقدية من عملية بيع الأصول دون الإشارة إلى الأرباح أو الخسائر الناجمة عنها , هذا وتستوجب طريقة التصفية غلق حسابات الأصول (عدا حساب النقد) في حساب التصفية وكذلك غلق حسابات المطلوبات في حساب التصفية كخطوة أولى , ومن ثم يتم توسيط حساب التصفية عند إثبات قيود تحصيل النقد الناتج عن بيع الأصول وقيود سداد النقد الناتج عن سداد المطلوبات , وأخيرا يتم ترصيد حساب التصفية وغلق الرصيد في حسابات رؤوس أموال الشركاء تمهيدا لسداد حقوقهم في الشركة ووفقا لما يلي :

حل المثال السابق باستخدام طريقة حساب التصفية :
أولاً : غلق حسابات الأصول (عدا النقد) في حساب التصفية :
1900000 د/ التصفية

795000 د/ الأصول الأخرى

ثانياً : غلق حسابات المطلوبات في حساب التصفية :
600000 د/ الدائنون

600000 د/ التصفية

ثالثاً : إجراءات التصفية بحسب تسلسلها التاريخي :
بيع أصول أخرى 1/1 - 4/1 :

520000 د/ النقدية

520000 د/ التصفية

20000 د/ التصفية

20000 د/ النقدية

600000 د/ التصفية

600000 د/ النقدية

180000 د/ رأس مال أ

20000 د/ رأس مال ب

200000 د/ النقدية

بيع أصول أخرى 4/1 - 8/1

1065000 د/ النقدية

1065000 د/ التصفية

25000 د/ التصفية

25000 د/ النقدية

120000 د/ رأس مال أ

80000 د/ رأس مال ب

200000 د/ النقدية

420000 د/ رأس مال أ
280000 د/ رأس مال ب
140000 د/ رأس مال ج
840000 د/ النقدية
بيع أصول أخرى 12/1-8/1 :
672000 د/النقدية
672000 د/ التصفية
12000 د/ التصفية
12000 د/ النقدية
330000 د/ رأس مال أ
220000 د/ رأس مال ب
110000 د/ رأس مال ج
660000 د/ النقدية
رابعا : غلق حساب التصفية في حسابات رؤوس أموال الشركاء :
300000 د/ التصفية
150000 د/ رأس مال أ
100000 د/ رأس مال ب
50000 د/ رأس مال ج
خامسا : تصوير الحسابات ذات الصلة :

حساب النقدية

200000	الرصيد	300000
600000	أصول أخرى	520000
200000	أصول أخرى	1065000
25000	أصول أخرى	672000
200000		
840000		
12000		
660000		
<u>2557000</u>		<u>2557000</u>

حساب التصفية

600000	أصول أخرى	1900000
520000	النقدية	20000
1065000	النقدية	600000
672000	النقدية	25000
	النقدية	12000
	رصيد	300000
<u>2857000</u>		<u>2857000</u>
300000	مذكورين	300000
<u>300000</u>		<u>300000</u>

حساب رأس مال أ

900000 رصيد	180000 النقدية
150000 التصفية	120000 النقدية
	420000 النقدية
	330000 النقدية
<u>1050000</u>	<u>1050000</u>

حساب رأس مال ب

500000 رصيد	80000 النقدية
100000 التصفية	20000 النقدية
	280000 النقدية
	220000 النقدية
<u>600000</u>	<u>600000</u>

حساب رأس مال ج

200000 رصيد	140000 النقدية
50000 التصفية	110000 النقدية
<u>250000</u>	<u>250000</u>

أسئلة الفصل الأول

أولاً : الاسئلة النظرية

1. مالمقصود بالشركة وما هي الأركان التي تستند اليها ؟
2. وضح العبارة التالية بشكل وافي ومختصر " تقوم الشركات التضامنية على الاعتبارات الشخصية وليس الاعتبارات المالية " .
3. ما هي الخصائص التي تتميز بها الشركات التضامنية ؟
4. ما الفرق بين فائدة رأس مال الشريك وفائدة قرض الشريك من حيث مفهوم كل منهما والمعالجات المحاسبية ذات الصلة ؟
5. ما هي الاعتبارات الاساسية التي يجب مراعاتها عند اختيار خطة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء ؟
6. هناك نوعين من الإنضمام في الشركات التضامنية , وضحهما مبينا أثر كل منهما في رأس مال الشركة الاجمالي .
7. ما هي أسباب انسحاب الشريك من الشركة التضامنية ؟ وكيف يتم تحديد حصة الشريك المنسحب ؟
8. عند أية نقطة من التصفية التدريجية تكون أرصدة حسابات رؤوس أموال الشركاء كنسب متفقة مع نسب ت أ . خ فيما بينهم ؟ وما أهمية هذه العلاقة بخصوص توزيع النقدية على الشركاء فيما بعد ؟ وضح .

ثانيا : الاسئلة التطبيقية

س1 في بداية سنة 2011 اتفق عبدالله صاحب محلات عبدالله التجارية مع ليث على تكوين شركة تضامنية برأس مال يبلغ 12000000 دينار يوزع بينهما بنسبة 60% , 40% على التوالي , فإذا علمت ما يلي بخصوص ما سبق : (المبالغ بالدينانير)

1. أظهرت ميزانية محلات عبدالله التجارية الأرصدة التالية في تاريخ الإتفاق :
المدينون 4315000 , مخصص الديون المشكوك في تحصيلها 375000 ,
البضاعة 3000000 , الأثاث 730000 , الآلات ومعدات (بالصافي)

1125000 , الدائنون 990000 , أوراق الدفع 115000 , وقد تم الإتفاق على شطب ديون معدومة بمبلغ 915000 وتخفيض قيمة البضاعة بمبلغ 375000 بسبب التلف وكذلك إظهار الآلات والمعدات بقيمتها العادلة التي بلغت 900000 دينار .

2. يقدم ليث العقار الذي يمتلكه مقابل حصته في رأس المال , علما بأن القيمة العادلة للأرض والمبنى تعادل 2350000 , 3000000 دينار على التوالي .
3. يدفع أو يستلم الشريكين الفرق بين حصتهما المحددة في رأس المال وبين ما قدماه من رأس المال إلى الشركة نقدا .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه في سجلات الشركة التضامنية .
2. تصوير قائمة الميزانية الإفتتاحية للشركة .

س2 / الآتي أرصدة ميزانية محل التاجر أحمد كما في 2010/12/31 : (المبالغ بالدينار) 5500 000 عقار، 3500 000 الآلات 5000 000 بضاعة ، 4200 000 مدينون، 1000 000 أثاث، 6000 000 دائنون، 4000 000 آ . د
وقد اتفق أحمد مع مثنى ومصطفى على تكوين شركة تضامنية بالشروط التالية :

1. تكون حصة الشريك مصطفى مساوية إلى خمس في رأسمال الشركة ويقوم بسدادها بشيك

2. يقدم الشريك مثنى حصته في رأسمال الشركة على شكل عمل .
3. تنتقل أرصدة حسابات محل التاجر أحمد إلى الشركة بعد تعديل الأصول والمطلوبات التالية :

- إعادة تقييم الآلات لتساوي قيمتها السوقية البالغة 4500 000 دينار.
- شطب ديون معدومة بما يعادل 6/1 من رصيد المدينين .
- لا تتعهد الشركة التضامنية بسداد أوراق الدفع .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات التاجر أحمد وسجلات الشركة التضامنية .

2. تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة التضامنية .

س3/ في 2011/7/1 اتفق كل من أ،ب،ج على تكوين شركة تضامنية تكون حصة كل من أ،ب في رأس مالها 2:3 على التوالي، في حين يشارك ج بالخبرة في مجال العمل ، وقد أُنقِ الشركاء فيما بينهم على أن يسدد ب حصته في رأس المال نقداً، ويقدم أ ميزانية محله التجاري التي أظهرت الأرصدة التالية قبل وبعد إعادة التقييم :

الأرصدة	القيمة الدفترية (قبل إعادة التقييم)	القيمة العادلة (بعد إعادة التقييم)
النقدية	210000 دينار	210000 دينار
البضاعة	390000	450000
المدينون	400000	340000
الأثاث	1000000	1300000
القروض	500000	500000
رأس المال	؟	(؟)

وفي 2011/12/31 حققت الشركة صافي ربح قدرة 900000 دينار وكانت خطة توزيع الأرباح والخسائر تتطلب احتساب مكافأة للشريك ج بنسبة 5% من صافي الربح ، وفائدة على رأس مال الشريكين أ،ب بنسبة 10% وتوزيع المتبقي بين الشركاء بالتساويالمطلوب :

1. احتساب رأس مال الشريكين أ،ب في تاريخ التأسيس .
2. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لتأسيس الشركة التضامنية .
3. تصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة .
4. إعداد جدول توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وإثبات قيد التوزيع اللازم .

س4/ ينص عقد شركة (س، ص) التضامنية على دفع رواتب لكل منهما بمقدار 30 000 دينار ، 60 000 دينار على التوالي ، وكذلك فائدة بنسبة 10% على رأس المال البالغ 150 000 دينار ، 225 000 دينار لكل من (س ، ص) على التوالي على أن يوزع باقي الربح بينهما بالتساوي .

المطلوب : اعداد جدول توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وإثبات قيد التوزيع المناسب لكل حالة من الحالات التالية وبشكل مستقل : (علما بأن الشريكين س ، ص لم يستلما أية رواتب خلال السنة)

1. إن صافي الربح يبلغ 180 000 دينار .
2. إن صافي الربح يبلغ 75 000 دينار .
3. أن صافي الخسارة كانت 30 000 دينار .

س5/ (أ ، ب) شريكان متضامنان في شركة رأسمالها 1500 000 دينار موزع بينهما بنسبة (3 : 2) على التوالي ، وينص عقد الشركة على احتساب فائدة رأس المال بنسبة 9% سنويا ، ويقوم (ب) بإدارة الشركة ويمنح مقابل ذلك راتب سنويا يبلغ 180 000 دينار استلم منه 120 000 دينار نقدا خلال السنة الحالية على أن يوزع الباقي من الربح بالتساوي ، فإذا علمت بأن صافي الربح المتحقق للسنة الحالية يبلغ 520 000 دينار وأن أرصدة الحسابات الجارية للشركاء كانت مدينة بمبلغ 30 000 دينار للشريك (أ) و 40 000 دينار للشريك (ب) .

المطلوب :

1. توزيع الأرباح بين الشريكين وإثبات القيد اللازم .
2. تصوير الحسابات الجارية للشركاء .

س6/ في 2010/4/1 تم تأسيس شركة تضامنية بين الشريكين (أ ، ب) وكان عقد الشركة ينص على أن يعمل الشريك (أ) في الشركة طيلة أيام الأسبوع ويمنح مقابل ذلك راتب سنوي مقداره 120 000 دينار وأن تحتسب فائدة بنسبة 12% على مسحوباتهما الشخصية وأن يقسم الشريكان باقي الربح بينهما بنسبة 45% ، 55%

على التوالي ، وفي 2010/12/31 كان صافي الربح المتحقق 375 000 دينار وقد وزعها المحاسب بينهما حسب النسب المتفق عليها 45% ، 55% دون أن يأخذ الراتب وفائدة المسحوبات بنظر الاعتبار ، فإذا علمت بأن مسحوبات الشريكين (أ ، ب) كانت 95 000 دينار ، 53 000 دينار على التوالي وأن متوسط تواريخ السحب كان 3 أشهر للشريك (أ) و 5 أشهر للشريك (ب) ، **المطلوب :** إعادة توزيع صافي الربح بالشكل الصحيح وإثبات قيد التصحيح المناسب .

س7/ أنس وأحمد شريكان متضامنان يقتسمان أ.خ بنسبة 30% ، 70% على التوالي بعد احتساب مكافئة بنسبة 25% للشريك أنس من صافي الربح بعد المكافئة وفائدة رأس المال ، علما بأن نسبة فائدة رأس المال تعادل 9% على أرصدة رؤوس أموالهما التي بلغت 375 000 ، 525 000 لكل من أنس وأحمد على التوالي ، وفي 2011/ 12/31 أستلم الشريكان المبالغ التالية 29400 دينار و 68600 دينار على التوالي عن حصصهم في أرباح السنة فإذا علمت بأن المحاسب كان قد اغفل احتساب المكافئة وفائدة رأس المال عند توزيعه للحصص أعلاه.

المطلوب :

1. إعداد جدول توزيع أ.خ بين الشريكين بالشكل الصحيح .
2. إثبات قيد التصحيح المناسب .

س8/ (س،ص،ع) شركاء في شركة تضامنية يقتسمون أ.خ بنسبة (4 : 3 : 3) على التوالي ويتولى الشريك (ع) إدارة الشركة مقابل راتب سنوي يبلغ 650 000 دينار ، وفي 12/31 من السنة السابقة استلموا المبالغ التالية عن حصصهم من أرباح السنة المذكورة 560 000 دينار ، 420 000 دينار ، 420 000 دينار لكل من (س،ص،ع) على التوالي فإذا علمت أن محاسب الشركة كان قد اغفل احتساب فائدة رأس المال المنصوص عليها في عقد تأسيس الشركة بنسبة 6% سنويا وكذلك راتب الشريك (ع) وأن رؤوس أموال الشركاء كانت 5000 000 ، 5000 000 ، 2500 000 دينار لكل من (س،ص،ع) على التوالي .

المطلوب :

1. إعداد جدول توزيع أ.خ بالشكل الصحيح .
2. إعداد قيد التصحيح المناسب .

س9/ ينص عقد تأسيس إحدى الشركات التضامنية التي تتكون من (أ،ب،ج) بخصوص توزيع أ.خ بينهم على ما يلي :

1. فائدة على رأس المال بنسبة 9% سنويا علما بأن رؤوس أموال الشريكين (أ، ب) كانت 360 000 دينار ، 240 000 دينار على التوالي وقد كان الشريك ج قد قدم حصته في رأس المال على شكل عمل .
2. فائدة على مسحوبات الشركاء وبنسبة 10% سنويا .
3. يتقاضى الشريك (ب) راتبا شهريا قدره 3000 دينار نظير إدارته للشركة وكان يسحب منه 1000 دينار شهريا .
4. مكافئة للشريك (ج) بنسبة 20% سنويا من صافي الربح بعد احتساب فائدة رأس المال وراتب الشريك (ب) .
5. يوزع المتبقي بين الشركاء بنسبة (1 : 2 : 1) .

المطلوب : إذا علمت بأن صافي الربح المتحقق للسنة المالية 2011 بلغ 185 000 دينار وأن مسحوبات الشريكين (أ ، ب) خلال السنة كانت 90 000 دينار ، 106 000 دينار على التوالي وأن متوسط تواريخ السحب كان 6 أشهر ، 5 أشهر على التوالي ، حضر جدولا لتوزيع الأرباح بين الشركاء وسجل القيد المحاسبي المناسب .

س10/ (أ،ب،ج) شركاء في شركة تضامنية يقسمون أ . خ بنسبة (2 : 1 : 2) على التوالي وفي 2011/12/31 استلم الشركاء المبالغ التالية عن حصصهم في أرباح السنة المذكورة ، 320 000 ، 160 000 ، 320 000 دينار على التوالي، فإذا علمت بأن محاسب الشركة كان قد أغفل احتساب ما يلي عند توزيعه للربح بين الشركاء :

1. فائدة على مسحوبات الشركاء بما يعادل 6% سنويا والتي كانت 750 000 دينار ولمدة 4 أشهر للشريك (أ) و 840 000 دينار لمدة 5 أشهر للشريك (ب) و 600 000 دينار لمدة 8 أشهر للشريك (ج) .
2. فائدة بنسبة 7% على رؤوس أموال الشركاء والبالغة 2500 000 دينار، 3200 000 دينار، 2800 000 دينار على التوالي .
3. راتب الشريك (ج) البالغ 120 000 دينار سنويا علما بأنه كان قد استلم ثلثه خلال السنة .
4. مكافآت الشريك (أ) بنسبة 12% من صافي الربح بعد فائدة رأس المال وراتب الشريك ج .

المطلوب :

1. إعداد جدول ت . أ . خ بين الشركاء بالشكل الصحيح .
2. إثبات قيد التصحيح المناسب .

س11/ قام كل من (س) ، (ص) بتأسيس شركة تضامنية في بداية سنة 2011 واتفقا على اقتسام الأرباح والخسائر بينهما بنسبة 90% ، 10% على التوالي وقد قدم (س) رأس مال للشركة قدره 2500 000 دينار وشارك (ص) بخبرته وإدارته للشركة إدارة كاملة ولم تكن هناك مسحوبات خلال السنة وقد اتفق الشريكان على :

1. تحسب فائدة سنوية 5% على أرصدة حسابات رؤوس الأموال أول المدة .
2. يحصل (ص) على راتب شهري قدره 100 000 دينار
3. يحصل (ص) على مكافأة قدرها 20% من صافي الدخل قبل تنزيل الراتب وفائدة رأس المال .

وفيما يلي ملخص لقائمة دخل الشركة عن الفترة المنتهية في 2011/12/31 :

9645 000

إيرادات :

4970 000

المصاريف : (بضمنها المكافأة والفائدة والراتب)

4675 000

صافي الدخل

ملاحظة : اعتبر المحاسب المكافأة والفائدة والراتب من عناصر المصاريف .

المطلوب :

1. ما هو مقدار مبلغ المكافأة ؟
2. هل تؤيد المحاسب في عدّ المكافأة وفائدة رأس المال والراتب من عناصر المصاريف ؟ لماذا ؟
3. هل تختلف النتائج حسب رأيك في الفقرة 2 أعلاه ؟ وضح .

س12/ إليك أرصدة الحسابات في دفتر أستاذ إحدى الشركات التضامنية وذلك قبل انضمام شريك جديد إلى الشركة ومجموعة من الحالات المستقلة التي تبين أرصدة الحسابات بعد انضمام ذلك الشريك مباشرة :

الحسابات	أرصدة الحسابات قبل انضمام " ج "	الأرصدة بعد انضمام " ج "				
		1	2	3	4	5
النقدية	10 000	10 000	10 000	20 000	10 000	30 000
أصول أخرى	80 000	130 000	80 000	80 000	170 000	80 000
شهرة المحل	10 000	10 000	10 000	10 000	30 000	20 000
مطلوبات متنوعة	30 000	30 000	30 000	30 000	80 000	30 000
رأس مال (أ)	35 000	42 500	35 000	30 000	35 000	40 000
رأس مال (ب)	35 000	42 500	-----	30 000	35 000	40 000
رأس مال (ج)	-----	35 000	35 000	20 000	60 000	20 000

المطلوب : لكل حالة من الحالات المستقلة المذكورة في أعلاه عليك الإجابة على

الأسئلة التالية مع بيان العمليات الحسابية المؤيدة لها :

1. أي طريقة من الطرق المتعارف عليها قد تم استخدامها لإثبات انضمام الشريك (ج) المكافأة أم الشهرة أم ليس أيهما ؟ .
2. كم هو المبلغ الذي استثمره (ج) في الشركة .
3. ما هي نسبة ملكية (ج) في الشركة الجديدة .
4. إثبات قيود اليومية اللازمة للإنضمام في كل حالة .

س13/ كانت أرصدة رؤوس أموال الشركاء (أ.ب.ج) 50 000 ، 150 000 ، 100 000 دينار على التوالي ، ونسب توزيع الأرباح والخسائر (1 : 5 : 4) على التوالي عندما وافق الشركاء على إنسحاب الشريك (ج) من الشركة مقابل حصوله على جزء من المعدات ومبلغا من المال يدفع له عند الإنسحاب ، فإذا علمت بأن القيمة السوقية للمعدات المذكورة تبلغ 50 000 دينار وقيمتها الدفترية 10 000 دينار بموجب السجلات .

المطلوب :

1. تحديد مقدار مبلغ النقد الذي سيستلمه الشريك ج عند الإنسحاب .
2. إثبات القيود اللازمة للإنسحاب .

س14/ فيما يلي ميزانية الشركة التضامنية المكونة من (أ.ب.ج) الذين يقتسمون أ . خ بنسبة (6 : 3 : 1) على التوالي :

الميزانية كما في 2011/1/1

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
850 000 نقدية	1000 000 دائنون
4150 000 أصول أخرى	2320 000 رأس مال (أ)
	1260 000 رأس مال (ب)
	420 000 رأس مال (ج)
<u>5000 000</u>	<u>5000 000</u>

فإذا علمت بأن أصول ومطلوبات الشركة تظهر في الميزانية أعلاه بقيمتها السوقية وأن الشركة ترغب في انضمام (د) بحصة مقدارها 20% من رأس المال بعد الإنضمام وكذلك أ . خ دون إثبات الشهرة أو المكافأة . **المطلوب :**

1. ما هو المبلغ النقدي الذي يجب أن يستثمره (د) في الشركة .
2. إثبات قيد انضمام (د) إلى الشركة وفقا لما جاء في أعلاه .
3. إثبات قيد انضمام (د) إلى الشركة إذا استثمر (د) مبلغ 1100 000 دينار (استخدام طريقة المكافأة) .

4. بالرجوع إلى الفقرة 3 من المطلوب ، المطلوب إثبات قيد إنضمام (د) إلى الشركة بإستخدام طريقة شهرة المحل .
5. بالرجوع إلى الفقرة 3 من المطلوب ، المطلوب إثبات قيد إنضمام (د) إلى الشركة إذا بلغت حصة الشريك (د) ما يعادل 25% من رأس المال بعد الإنضمام .
6. إعداد جدول بنسب أ . خ بعد الإنضمام .

س15/ (أ.ب.ج) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر كما في 2011/12/1 كما يلي :

الشريك	الحصة في رأس المال	نسب توزيع أ.خ
أ	810 000 دينار	4
ب	420 000 دينار	3
ج	210 000 دينار	2

وفي ذلك التاريخ اتفق الشركاء على انضمام (د) كشريك رابع بعد أن يشتري ربع رأس المال ويكون له ثلث الأرباح والخسائر مقابل مبلغ قدره 420 000 دينار يدفع من قبل (د) إلى الشركاء (أ.ب.ج) خارج الشركة :

المطلوب :

1. إثبات قيد إنضمام (د) إلى الشركة وإستخراج النسب الجديدة للأرباح والخسائر بعد الإنضمام .
2. كم هو المبلغ النقدي الذي سوف يستلم من قبل الشركاء (أ.ب.ج) خارج الشركة ؟ (وضح طريقة الاحتساب) .
3. كم هو مبلغ شهرة المحل الكلية للشركة لو أن الفرق المدفوع من قبل الشريك (د) يعزي إلى وجود شهرة محل ؟ (وضح طريقة الاحتساب) .

س16/ في 2013/1/1 أظهرت ميزانية الشركة التضامنية التي تتكون من الشركاء أ،ب،ج الأرصدة التالية قبل وبعد إعادة تقييم بعض مفرداتها بمناسبة انضمام د إلى الشركة :

الأرصدة	القيمة الدفترية (قبل إعادة التقييم)	القيمة العادلة (بعد إعادة التقييم)
النقدية	200000 دينار	200000 دينار
المدينون	400000	350000
البضاعة	500000	450000
الأثاث والأجهزة والمعدات	1000000	1300000
القروض	500000	500000
رأس المال الكلي	1600000	1800000

فإذا علمت أن الشركاء أ، ب، ج، يقسمون رأس المال والأرباح والخسائر بنسبة 5:3:7 على التوالي، وقد وافقوا على إنضمام د إلى الشركة ليشتري ربع رأس مال الشركة التضامنية ويحصل على ثلث الأرباح والخسائر لقاء مبلغ نقدي يدفع إلى الشركاء أ، ب، ج خارج الشركة وإعتبار الأمر صفقة شخصية بين الشركاء ،
المطلوب :

1. تحديد حصة الشريك د وكذلك حصص الشركاء أ، ب، ج في رأس مال الشركة التضامنية بعد الانضمام (نظم إجابتك في جدول) .
2. إثبات القيود المحاسبية الخاصة بإعادة التقييم وكذلك قيد إنضمام د إلى الشركة ، إذا علمت أن المبلغ المدفوع من قبل الشريك د خارج الشركة يبلغ 600000 دينار .
3. تحديد نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الانضمام .
4. هل تتغير إجابة الفقرة 2 أعلاه إذا قام الشريك د بدفع مبلغ 350000 دينار إلى الشركاء أ، ب، ج خارج الشركة ؟ وضح .

س17/ في 2011/7/1 اظهرت ميزانية الشركة التضامنية التي تتكون من الشركاء أ،ب ج الأرصدة التالية قبل وبعد إعادة تقييم بعض مفرداتها بمناسبة انضمام د إلى الشركة :

الأرصدة	القيمة الدفترية (قبل إعادة التقييم)	القيمة العادلة (بعد إعادة التقييم)
النقدية والمدينون	600000 دينار	600000 دينار
البضاعة	400000	400000
الأثاث والأجهزة والمعدات	1000000	1300000
القروض	500000	500000
رأس المال الكلي	1500000	1800000

- فإذا علمت أن الشركاء أ،ب،ج يقتصمون رأس المال والأرباح والخسائر بنسبة 3:2:5 على التوالي ، المطلوب : (مع توضيح طريقة الإحتساب)
1. تحديد المبلغ الذي يجب أن يستثمره د لكي يحصل على 25% من رأس مال الشركة بعد الانضمام .
 2. إثبات قيود إنضمام د إلى الشركة مع بيان نسب رؤوس أموال الشركاء أ،ب،ج بعد الانضمام .
 3. إعداد نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء إذا حصل د على 1/3 أ.خ بعد الانضمام .

س18/ وائل وفاضل وخالد شركاء في شركة تضامنية يقتصمون رأس المال و أ . خ بنسبة (2 : 1 : 1) على التوالي ونظرا لظروف خاصة قرر الشريك وائل الانفصال من الشركة ، فإذا علمت بأن حقوق الشريك وائل في الشركة قبل الانفصال مباشرة بلغت 700 000 دينار بالقيمة الدفترية في حين أن الشركاء اتفقوا على سداد ما يعادل 900 000 دينار إلى الشريك وائل :

المطلوب : إثبات قيد (قيود) انسحاب الشريك وائل في ظل الحالات التالية :

1. يدفع كل من فاضل وخالد مبلغ 450 000 دينار من أموالهما الخاصة إلى الشريك وائل .
2. يتم دفع حقوق الشريك وائل من أموال الشركة ومعالجة الفرق مكافأة له .
3. يتم دفع حقوق الشريك وائل من أموال الشركة ومعالجة الفرق شهرة محل كلية للشركة .

س19/ فيما يلي ميزانية إحدى الشركات التضامنية بعد إنسحاب أحد شركاءها وهو (ب) :

الميزانية كما في 2011/1/1	
3700 000 قروض قصيرة الأجل	2240 000 البنك
2100 000 رأس مال (أ)	2180000 أصول متداولة
4200 000 رأس مال (ج)	4220 000 أصول ثابتة
	1360 000 شهرة محل
<u>10000 000</u>	<u>10000 000</u>

فإذا علمت ما يلي بشأن عملية الإنسحاب :

1. تم إثبات الزيادة في الأقيام السوقية للأصول الثابتة مقارنة بأقيامها الدفترية والبالغة 680 000 دينار .
2. تم إعادة تقييم الأصول المتداولة بأقل من قيمتها بمبلغ 820 000 دينار .
3. تم احتساب شهرة محل كلية بما يعادل 900 000 دينار سجلت بحصة الشريك المنسحب .
4. تم سداد 3/1 حصة الشريك المنسحب نقدا والباقي قرض يستحق بعد مرور ثلاثة أشهر من تاريخ الإنسحاب .
5. يقسم الشركاء رأس المال وأ،خ بنسبة 20%، 40%، 40% لكل من (أ، ب، ج) على التوالي ، المطلوب :
1. إعداد قائمة الميزانية قبل إنسحاب الشريك (ب) مع توضيح طريقة الإحتساب .
2. إثبات قيود الإنسحاب اللازمة .

س20/ فيما يلي القيود المحاسبية التي تم تنظيمها في سجلات إحدى الشركات التضامنية المكونة من الشركاء (أ ، ب ، ج) بعد انضمام الشريك (د) إلى الشركة وحصوله على 3/1 رأس المال بعد الانضمام و 3/1 أ . خ .

1. 450 000 د/ شهرة المحل

90 000 د/ رأسمال (أ) ($20\% \times 450\,000$)

180 000 د/ رأسمال (ب) ($40\% \times 450\,000$)

180 000 د/ رأسمال (ج) ($40\% \times 450\,000$)

إثبات شهرة محل كلية للشركة بسبب انضمام د إليها

2. 1200 000 د/ البنك

1200 000 د/ رأسمال (د)

إثبات حصة الشريك (د) في الشركة بعد استثمار مبلغ 1200 000 دينار في الشركة

فإذا علمت بأن الشركاء (أ ، ب ، ج) يقسمون أ . خ بالتساوي فيما بينهم ،
المطلوب : مع توضيح طريقة الاحتساب :

1. تحديد رؤوس أموال الشركاء (أ ، ب ، ج) قبل انضمام الشريك (د) وبعد إنضمامه .

2. لو تم إختيار بديل المكافأة بدلا من بديل شهرة المحل ما هو التغير الذي سيطرأ على القيد أعلاه (ثبت القيد " القيود " التي تراه مناسبا) .

3. أيهما أفضل للشركاء أ.ب.ج بديل المكافأة أم بديل الشهرة إذا ما تم إطفاء الشهرة بعد سنة من تاريخ الانضمام ؟ .

س21/ يقسم كل من (أ ، ب) أرباح وخسائر شركتهما التضامنية بنسبة 40% ، 60% على التوالي وقد انضم إلى الشركة (ج) مقدما استثمارا إضافيا على شكل صافي أصول محلة التجاري الذي يتمتع بربحية عالية ، وقد وافق الشركاء على القيم السوقية التالية لصافي أصول محل (ج) التجاري وكما يلي :

أصول متداولة	700 000
أصول ثابتة	2300 000
مجموع الأصول	<u>3000 000</u>
(2000 000) يطرح المطلوبات المتداولة	
صافي الأصول	<u>1000 000</u>

هذا وقد كانت ميزانية شركة (أ ، ب) قبل انضمام (ج) كما يلي :

3000 000 مطلوبات متداولة	1000 000 أصول متداولة
2000 000 رأس مال (أ)	5000 000 أصول ثابتة
1000 000 رأس مال (ب)	
<u>60000 000</u>	<u>60000 000</u>

وقد جعل د /رأسمال (ج) دائئا بمبلغ (1200 000 دينار) ووافق الشركاء على أن القيم الدفترية لصافي أصول شركة (أ، ب) مساوية لقيمتها السوقية ، وكذلك اتفقوا على خطة ت.أ .خ الخاصة بالشركة الجديدة ووفقا لما يلي :

1. تمنح مكافأة بنسبة 10% من صافي الدخل بعد المكافأة إلى (ج) بصفته مديرا للشركة .

2. يوزع المتبقي بين الشركاء (أ ، ب ، ج) بنسبة (30%، 40%، 30%) على التوالي .

هذا وقد حققت شركة (أ ، ب ، ج) في نهاية السنة الأولى على انضمام (ج) إليها ربحا قدره (550 000 دينار) .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة لكل مما يلي :

1. انضمام (ج) إلى الشركة .
2. توزيع الدخل بين الشركاء .

س22/ (أ ، ب) شريكان في شركة تضامنية يقسمان أ . خ بنسبة (60% ، 40%) وأن أرصدة حسابات رأسمالها كانت (600 000) ، (400 000) دينار على التوالي وقد وافقا على انضمام الشريك (ج) إلى الشركة بحصة مقدارها 30% من صافي أصول الشركة الجديدة و 20% من صافي أ.خ مقابل أن يستثمر (ج) مبلغ وقدره (510 000 دينار) وتصبح نسب أ . خ الجديدة بعد انضمام (ج) (48 ، 32 ، 20) لكل من (أ ، ب ، ج) على التوالي ويناقش الشركاء ما إذا كان تسجيل انضمام (ج) سيكون على أساس منح كل من (أ ، ب) مكافأة أم سيكون بإثبات الشهرة .

المطلوب :

1. ما قيمة مكافأة كل من (أ ، ب) من جراء إنضمام (ج) إلى الشركة .
2. ما مقدار الشهرة الضمنية في ضوء استثمار الشريك (ج) .
3. هل يعد أسلوب الشهرة أكثر فائدة للشريك (ج) إذا اتجهت نية الشركاء إلى إزالة الشهرة خلال السنتين القادمتين .
4. ما قيمة المزايا أو العيوب بالدينار التي تخص (ج) من استخدام أسلوب الشهرة .

س23/ يقتسم كل من (أ ، ب ، ج) شركاء في شركة تضامنية الأرباح والخسائر بنسبة (5 : 3 : 2) على التوالي وقد قرر الشركاء تصفية الشركة عندما كانت أصولها تتكون من نقدية مقدارها 400 000 دينار وأصول أخرى مقدارها 2100 000 دينار والتزاماتها وحصص رؤوس أموال شركاءها كما يلي : (المبالغ بالدينار)

الالتزامات 600 000 ، رأس مال (أ) 480 000 ، رأس مال (ب) 720 000 ، رأس مال (ج) 700 000 ، هذا وسوف يتم تصفية الشركة على فترة طويلة من الزمن ، كما سيتم توزيع النقدية المتاحة على الشركاء أول بأول وقد تم بيع أصول غير نقدية قيمتها الدفترية 1200 000 دينار بمبلغ 900 000 دينار .

المطلوب : ما هو مقدار النقدية التي توزع على كل شريك بعد عملية البيع هذه .

س24/ (س ، ص) شريكان في شركة تضامنية يقتسمان أ . خ بنسبة (60% ، 40%) على التوالي وقد قررا تصفية الشركة ، وقد تم بيع جزء من الأصول ومازالت هناك أصول لم تباع قيمتها الدفترية 420 000 دينار وتم سداد التزامات الشركة وبلغ مقدار النقد المتاح للتوزيع على الشركاء 200 000 ويظهر حساب رأسمال كل شريك رصيد قدره 400 000 للشريك (س) ، 220 000 للشريك (ص) .

المطلوب : تحديد كيفية توزيع النقد بين الشريكين .

س25/ بدأت شركة التضامن المكونة من (أ ، ب) أعمالها منذ سنوات عديدة كانت تحقق أرباحا معقولة خلال سنوات عملها ، وقد خسرت مؤخرا قضية قانونية جوهرية ، أسفرت عن خسائر غير متوقعة في حسابات الزبائن والمخزون ، ونتيجة لذلك فقد قرر الشريكين تصفيتها وتم بيع جميع الأصول وكان المبلغ المتاح لسداد التزامات الشركة 180 000 دينار فقط وتبلغ هذه الالتزامات 330 000 دينار وكانت أرصدة حسابات رأس المال ونسب ت.أ.خ قبل بدء التصفية كما يلي :

أرصدة رأس المال	نسبة ت.أ.خ
أ	230 000
ب	135 000
	60%
	40%

المطلوب :

1. حساب إجمالي الخسائر التي نتجت عن تصفية الشركة .
 2. توضيح كيف يجب أن تتم التسوية النهائية بين الدائنين وبين الشريكين أ،ب في ظل الحالات الآتية وبشكل مستقل :
- كلا الشريكين أ،ب موسرين .
 - الشريك أ موسر بينما الشريك ب معسر .
 - كلا الشريكين معسرين وتمكن المصفي من إقناع الدائنين عن التنازل عن ديونهم لصالح الشريكين أ،ب.

س26/ تم تعيين مصفي لإنهاء شركة علي وعمر التضامنية وكان الشريكان يقتصمان أ.خ بالتساوي ، وقد تبين من السجلات المحاسبية أن هناك نقدية مقدارها 350 000 دينار وأصول أخرى مقدارها 1100 000 دينار والتزامات قيمتها 200 000 دينار وأن رأسمال علي كان 710 000 دينار ورأسمال عمر 540 000 دينار ، وقد توقع المصفي أن تأخذ عملية التخلص من الأصول غير النقدية وقتا طويلا لطبيعتها العالية التخصيص ، وقدرت مصاريف التصفية من (إعلان وإيجار واتصالات وغيرها) مبلغ 100 000 دينار .

المطلوب : حساب مقدار النقدية التي يمكن توزيعها لكل شريك في هذا الوقت .

س27/ كانت أرصدة حسابات رأس مال كل من (س،ص،ع) شركاء في شركة تضامنية في بداية سنة 2011 هي (200 000 ، 250 000 ، 90 000) دينار على التوالي وكانوا يقتصمون أ.خ بنسبة (4 : 2 : 1) .

المطلوب : (لكل حالة بشكل مستقل)

1. إعداد برنامج توزيع النقدية الناتجة عن تصفية الشركة على مراحل .
2. ما مقدار النقدية المسددة لكافة الشركاء إذا كان (س) قد أستلم مبلغ 40 000 دينار فقط من التصفية .
3. ما مقدار النقدية التي يتسلمها (ع) إذا كان (س) قد استلم مبلغ 130 000 دينار من النقدية الناتجة عن التصفية .
4. ما مقدار خسائر الشركة من بيع الأصول ، إذا علمت بأن (ص) تسلم مبلغ 110 000 دينار من النقدية الناتجة فقط نتيجة التصفية (علما بأن الشركة لم تستثمر فيها أي أصول إضافية) .

س28/ تتضمن السجلات المحاسبية لشركة التضامن المكونة من (أ، ب، ج) في بداية سنة 2011 المعلومات التالية :

مسحوبات الشريك (أ) 240 000 دينار , مسحوبات الشريك (ج) 90 000 دينار قرض الشريك (ب) 300 000 دينار , رأس مال (أ) 1230 000 دينار رأس مال (ب) 1005 000 دينار , رأس مال (ج) 1080 000 دينار . هذا ويبلغ إجمالي الأصول 4785 000 دينار مشتملا على نقدية مقدارها 525 000 دينار ومبلغ التزامات مقدارها 1500 000 دينار , وقد انتهت عملية التصفية وتسلم الشريك (ج) 832 500 دينار وفقا لما أسفرت عنه عملية التصفية ويقتسم كل من (أ ، ب ، ج) الأرباح والخسائر بنسبة (5 : 3 : 2) على التوالي .

المطلوب :

1. حساب إجمالي الخسائر الناتجة عن تصفية الشركة .
2. إعداد تقرير التصفية .

س29/ فيما يلي قائمة الميزانية لشركة (س ، ص ، ع) التضامنية في بداية سنة 2011 الذين يقسمون أ.خ بنسبة (40% ، 40% ، 20%) على التوالي :

الأصول		المطلوبات + حق الملكية	
نقدية	60 000	الدائنون	200 000
أصول أخرى	940 000	قرض الشريك (ص)	40 000
		رأس مال (س)	270 000
		رأس مال (ص)	390 000
		رأس مال (ع)	100 000
	<u>1000 000</u>		<u>1000 000</u>

وقد تم بيع الأصول الأخرى بمبلغ 307 000 دينار ودفع مبلغ 205 000 دينار لتصفية الالتزامات حيث كان هناك التزام غير مسجل بالدفاتر قدره 5000 دينار وكان كل من (س ، ص) موسرا ولكن الالتزامات الشخصية للشريك (ع) تفوق أصوله الشخصية بمبلغ 60 000 دينار , **المطلوب :**

1. إعداد قائمة أو تقرير التصفية .
2. إثبات قيود اليومية وتصوير الحسابات اللازمة .

س30/ (س ، ص ، ع) شركاء في شركة تضامنية يقتسمون أ.خ بالتساوي وكذلك كانت حصصهم في رأس المال عند تكوين الشركة متساوية وقد قرر الشركاء تصفية الشركة ، وبعد بيع جميع الأصول وتوزيع النقدية المتاحة للدائنين ظهرت أرصدة الحسابات كما يلي : (المبالغ بالدينار)

الدائنون 120 000 ، رأس مال (س) 160 000 (دائن) ، رأس مال (ص) 20 000 (دائن) ، رأس مال (ع) ؟

ولقد طالب الدائنون الشريك (س) بسداد مستحقاتهم من أمواله الشخصية ولكنه اعترض على ذلك على أساس أن الشركاء يقتسمون أ.خ بالتساوي وأن رؤوس الأموال كانت متساوية ، وعلى ذلك عرض على الدائنون أن يقوم بسداد 3/1 مستحقاتهم فقط . المطلوب :

1. ما هو رصيد رأسمال الشريك (ع) وما هو نوع الرصيد ، ولماذا ؟
2. ما هو رأيك في موقف الشريك (س) تجاه الدائنين ؟
3. على فرض قيام الشريك (س) بسداد إجمالي المبلغ إلى الدائنين من أمواله الخاصة ، ما هي القيود اللازمة لسداد رصيد الدائنين وإكمال تصفية الشركة .

س31/ (أ ، ب ، ج) شركاء في شركة تضامنية يقتسمون أ.خ بنسبة (4 : 4 : 2) لكل من (أ ، ب ، ج) على التوالي وقد قرروا تصفية الشركة حيث تم بيع جزء من الأصول وسداد جميع الالتزامات ، فإذا علمت بأن القيمة الدفترية للأصول غير المباعة حتى تاريخه تبلغ 320 000 دينار وأن النقدية المتاحة للتوزيع تبلغ 160 000 دينار وأن رؤوس أموال الشركاء (أ ، ب ، ج) كانت 220 000 دينار ، 480 000 دينار ، 180 000 دينار على التوالي .
المطلوب :

1. كيف يمكن توزيع النقد المتاح في أعلاه بين الشركاء (أ ، ب ، ج) ؟ وضح الأساس المستخدم ؟
2. لو أن الأصول المتبقية بيعت بربح 20% من القيمة الدفترية ، كيف يتم توزيع المبلغ المتاح للتوزيع (أن هذه الفقرة مكملة للفقرة 1 أعلاه) .

س32/ أظهرت سجلات إحدى الشركات التضامنية التي تتكون من الشركاء (س ، ص ، ع) المعلومات التالية في 2011/12/31 :

رؤوس أموال الشركاء (س ، ص ، ع) كانت (200 000 ، 100 000 ، 150 000) دينار على التوالي . الحسابات الجارية للشركاء (س ، ع) كانت 3000 مدين ، 5000 دائن على التوالي . الخسائر المتراكمة 15 000 دينار ، مطلوبات الشركة (الدائنون 10 000 دينار ، قرض الشريك (ع) 5000 دينار) ، أصول الشركة (النقدية 10 000 دينار ، الأصول الأخرى ؟؟) .

وفي ذلك التاريخ قرر الشركاء تصفية شركتهم وكانت معلومات التصفية كما يلي:

1. بلغت م. التصفية 2000 دينار .
2. تنازل الدائنون عن 20% من ديونهم .
3. في نهاية عملية التصفية استلم الشريك (س) مبلغ 155 000 دينار سداداً لحصته في رأسمال الشركة والحقوق والالتزامات الأخرى المترتبة عليه ، فإذا علمت بان الشركاء (س ، ص ، ع) يقسمون أ.خ بنسبة (4 : 3 : 3) على التوالي ، المطلوب :

1. إيجاد كلفة الأصول الأخرى .
2. إيجاد القيمة البيعية للأصول الأخرى .
3. إثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة .

س33/ أحمد ومحمد ومحمود شركاء في شركة تضامنية يقسمون أ.خ بنسبة (40% ، 30% ، 30%) على التوالي ونظراً لتوالي الخسائر على الشركة فقد تقرر تصفيتها وفيما يلي ميزانية الشركة بعد التصفية وقبل سداد حقوق الشركاء :

المطلوبات + حق الملكية	الأصول
رأس مال أحمد 255 000	النقدية 510 000
رأس مال محمد 153 000	
رأس مال محمود 102 000	
<u>510 000</u>	<u>510 000</u>

فإذا تبين لك المعلومات التالية :

1. كانت الخسائر المدورة من سنوات سابقة تبلغ 30 000 دينار .
2. حركة النقدية أثناء عملية التصفية كانت :

14 000 د/م. التصفية	20 000 الرصيد
26 000 د/ الدائنون	50 000 د/ الأثاث
510 000 الرصيد	400 000 د/ السيارات
	60 000 د/ البضاعة
	20 000 د/ أ. قبض
550 000	550 000

3. أسفرت نتائج التصفية عن ما يلي :

- أ. بيعت الأثاث والبضاعة بربح (20% ، 10%) من سعر البيع على التوالي في حين بيعت السيارات بخسارة 10% من سعر البيع .
 - ب. شهرة المحل لم تباع وكانت قيمتها تعادل 25 000 دينار .
 - ت. حصل المصفي ديون الشركة مقابل تنازل 1000 دينار .
 - ث. تم سداد الدائنون بالكامل .
 - ج. للشريك محمود قرضا على الشركة مبلغ 100 000 دينار .
- المطلوب :

1. إعداد قائمة الميزانية في تاريخ التصفية .
2. إثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة .

س34/ أظهرت ميزانية شركة أ ب ج التضامنية الأرصدة التالية قبل إتخاذ القرار بتصفيتها مباشرة نتيجة إستمرار الخلافات بين الشركاء : (المبالغ بالدينار)

200000 النقدية, 1800000 الأصول الأخرى, 700000 الإلتزامات, 80000 قرض الشريك ج, 800000 رأس مال أ, 300000 رأس مال ب, 120000 رأس مال ج , فإذا علمت أن نسب رؤوس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء وكذلك الموقف الشخصي المالي للشركاء كان كما يلي :

التفاصيل	الشريك أ	الشريك ب	الشريك ج
نسب رؤوس الأموال	7	2	1
نسب الأرباح والخسائر	4	3	3
الموقف المالي الشخصي للشريك	موسر	موسر	معسر

المطلوب :

1. إعداد تقرير تصفية الشركة إذا علمت أن المصفي تمكن من بيع الأصول دفعة واحدة وبسعر بيع 520000 دينار وكذلك تم سداد الإلتزامات بالكامل مع تسوية قرض الشريك ج في حساب رأس ماله , وسداد مصاريف التصفية البالغة 10000 دينار نقدا .

2. لو أن إجراءات تصفية الأصول الأخرى في المطلوب 1 أعلاه ستأخذ وقتا طويلا , ما هي الخطة التي سيتم اتباعها من قبل المصفي لتوزيع النقد المتاح بعد سداد الإلتزامات ومصاريف التصفية في كل مرحلة من مراحل تصفيتها ؟ وما هو الهدف من اتباعها ؟ وضح إجابتك من خلال إعداد الخطة وتوضيح عمليات الإحتساب .

س35 / أظهرت ميزانية شركة س ص ع التضامنية الأرصدة التالية قبل إتخاذ القرار بتصفيتها مباشرة نتيجة استمرار الخلافات بين الشركاء : (المبالغ بالدينار)

الأصول	الألتزامات وحقوق الملكية
النقدية 500000	الدائنون 2500000
الأصول الأخرى 6000000	رأس مال س (50%) 2000000
	رأس مال ص (20%) 800000
	رأس مال ع (30%) 1200000
مجموع الأصول 6500000	مجموع الألتزامات وحقوق الملكية 6500000

فإذا علمت بأن نسب ت أ . خ بين الشركاء كانت 4:2:4 لكل من س ص ع على التوالي وأن تصفية الأصول تمت على اربع مراحل وكما يلي :

المرحلة	مصاريف التصفية	سعر بيع الأصول الأخرى	كلفة الأصول الأخرى المباعة
1	دينار 20000	دينار 1600000	دينار 1200000
2	15000	1200000	1000000
3	5000	1000000	2000000
4	10000	200000	1800000

المطلوب :

1. إعداد خطة توزيع النقد مقدما بين الشركاء .
2. إعداد كشف توزيع النقدية بين الشركاء بناء على نتائج المراحل الأربعة للتصفية .
3. إثبات القيود المحاسبية وتصوير الحسابات اللازمة .

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



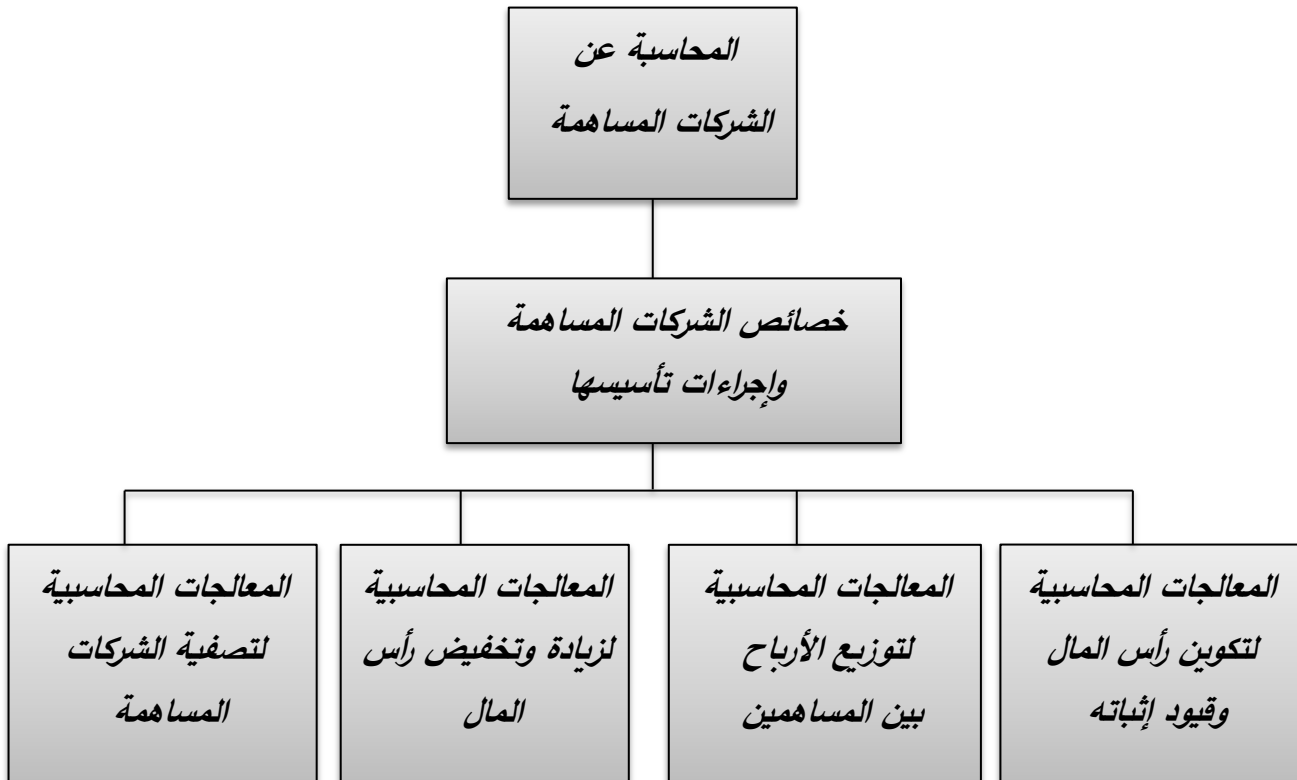
2014

الفصل الثاني

المحاسبة في الشركات المساهمة

تمهيد

يتضح الدور الاقتصادي للشركات المساهمة في العالم عموماً بعدّها مراكز استقطاب للإستثمارات الداخلية والخارجية ، ويعود السبب في ذلك إلى ضخامة رأس مالها الذي من الممكن تجميعه من مئات أو الآف المستثمرين (المساهمين) باختلاف مستوياتهم وإمكانياتهم المادية وجنسياتهم من خلال تقسيمه إلى أسهم قليلة القيمة وكثيرة العدد تساعد على توسيع قاعدة المستثمرين سواء كانوا أشخاصاً طبيعيين أم أشخاص اعتباريين أم حكومات ، هذا ويؤثر العدد الهائل لمالكي الشركة (المساهمين) في شكل إدارتها ، فمن الصعب إدارة الشركة من قبل جميع المساهمين كما في الشركات التضامنية ، وعليه يقوم المساهمين بتقويض عدد منهم وتشكيل مجلس لإدارة الشركة ، فضلاً عن انتداب شخص مختص ينوب عن المساهمين في الرقابة على الحسابات وتدقيقها وهو مراقب الحسابات الذي يعين وتحدد أتعابه من قبل المساهمين ويقدم نتائج عمله وتدقيقه إليهم . وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على الأمور التالية :



أولاً : خصائص الشركات المساهمة وإجراءات تأسيسها

تعرف الشركة المساهمة بصورة عامة بأنها شركة يتكون رأس مالها من أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ، ومسؤولية المساهمين فيها مسؤولية محدودة بقدر أسهمهم في رأس المال ويقوم بإدارتها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون فيما بينهم وقد عرف قانون الشركات ذي الرقم (21) لسنة 1997 المعدل الشركة المساهمة المختلطة أو الخاصة بأنها : (شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عن خمسة يكتتب فيها المساهمون بأسهمهم بإكتتاب عام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الإسمية للأسهم التي إكتتبوا بها وهي نوع من شركات الأموال التي تنقسم من حيث طبيعة الملكية إلى :

1. شركات مساهمة خاصة : وهي التي يمتلك كامل أسهمها القطاع الخاص .
2. شركات مساهمة مختلطة : وهي التي تتكون باتفاق شخص أو أكثر من القطاع العام مع شخص أو أكثر من غير هذا القطاع برأس مال مختلط لا تقل نسبة مساهمة القطاع العام فيه عن (25%) .

ويمكن تحديد الخصائص الأساسية للشركات المساهمة بما يلي :

1. الوجود القانوني المستقل *Separate Legal Existence* ، حيث تعد الشركة المساهمة وحدة قانونية مستقلة ومتميزة عن مالكيها وتعمل تحت أسمها بدلا من أسم مالكيها ، فهي ممكن أن تشتري وتملك وتبيع ممتلكاتها ، ومن الممكن لها أن تقترض الأموال وتدخل في عقود قانونية ملزمة وكذلك ممكن أن تقيم دعاوي على الغير وتقام ضدها دعاوي ، وتدفع ضرائب ، وتعد أعمال المالكين (المساهمين) في الشركة المساهمة غير ملزمة للشركة عكس ما كان عليه الحال في الشركات التضامنية (بإستثناء بعض المالكين الذين يكونون معينين كوكلاء للشركة) .

2. المسؤولية المحدودة للمساهمين *Limited Liability of Stockholders* ,
تمثل الشركة المساهمة وحدة قانونية منفصلة كما سبق ذكره تقوم بتسديد مطالبات الدائنين حيث أن مسؤولية المالكين عادة ما تكون محدودة بقدر إستثماراتهم في الشركة , وعليه لا يملك الدائنون حق أذعاء أو مطالبة قانونية تنسحب إلى الأصول الشخصية للمالكين ما لم يحدث احتيال من قبلهم , وحتى في حالة إفلاس الشركة فخسارة المالكين عموما تكون محددة بقدر رأس المال المستثمر في الشركة .

3. إستخدام نظام أسهم رأس المال *Capital Stock or Share System* , حيث تمثل حقوق الملكية في الشركات المساهمة عموما على عدد كبير من الوحدات (الأسهم) التي تتسم بتساوي اقيامها وحقوق وواجبات حاملها , والتي تمثل (الا إذا كان هناك شروط ومحددات) بالمشاركة النسبية في الأرباح والخسائر والمشاركة النسبية في الإدارة وكذلك المشاركة النسبية في الأصول عند تصفية الشركة , وأخيرا المشاركة النسبية في الإصدارات الجديدة للأسهم (من نفس الصنف) , بمعنى آخر حق الأولوية الذي يهدف إلى حماية الملكية النسبية للمساهمين من الإنخفاض دون رغبته والذي قد يحدث أحيانا من قدرة الشركة على إصدار اسهم اضافية أو شراء شركات أخرى قائمة .

4. التغير في حقوق الملكية *Transferable Ownership rights* , يحق للمساهمين التصرف بجزء أو بكل ما يملكونه في الشركة المساهمة عن طريق بيع أسهمهم , على العكس مما موجود في الشركات التضامنية , حيث يتطلب انتقال الملكية لأحد الشركاء موافقة بقية الشركاء , فضلا عن أن عملية انتقال الملكية في الشركات المساهمة لا تؤثر في إستمرار الأنشطة التشغيلية للشركة ولا تؤثر في أصولها والتزاماتها وإجمالي حق الملكية فيها , وكذلك فإن الشركة لا تكون طرف في المشاركة في الانتقال بعد إصدار أسهم رأس المال .

5. إدارة الشركة وإستمرار حياتها & *Corporation Management Continuous its Life* , مع أن المساهمين يملكون الشركة المساهمة قانونا, لكن إدارتها تكون بصورة غير مباشرة من خلال مجلس إدارة منتخب لممارسة مهام رسم سياسات الشركة ومتابعة عملية تنفيذها , فضلا عن اختيار الموظفين المناسبين للتنفيذ خلال فترة حياتها , هذا وتحدد حياة الشركة المساهمة بقدرتها على ممارسة عملها والتي قد تكون مستمرة أو محددة بعدد محدد من السنين , ومن الممكن تمديد حياة الشركة المساهمة بتجديد رخصتها فضلا عن أن استمراريته كونها وحدة قانونية مستقلة لا يتأثر بقرار الانسحاب أو الوفاة أو عدم أهلية المساهمين فيها .

ويتضمن عقد تأسيس الشركة المساهمة المعلومات الآتية :

1. أسم الشركة المستمد من نشاطها , ويجوز إضافة أي تسمية أخرى مقبولة مع إضافة مختلطة إذا كانت مختلطة .
2. هدف الشركة .
3. رأس مال الشركة مقسم إلى أسهم .
4. المركز الرئيس للشركة .
5. عدد الأعضاء المنتخبين في مجلس إدارة الشركة .
6. أسماء المؤسسين وجنسياتهم ومهنتهم ومحلات اقامتهم .

هذا ولا تختلف إجراءات تأسيس الشركة المساهمة عن إجراءات تأسيس الشركة التضامنية فيما عدا بعض النقاط الآتية :

1. تصدر شهادة تأسيس الشركة المساهمة بعد إكتتاب الجمهور بأسهمها وخلال خمسة عشر يوما من تاريخ تقديم مؤسسيها المعلومات عن عمليات الإكتتاب بما في ذلك أسماء المكتتبين وعدد الأسهم التي إكتتب كل منهم بها وعناوينهم ومهنتهم وجنسياتهم والمبلغ المدفوع من قيمة الأسهم , وبإمكان مؤسسي الشركة المساهمة وقبل صدور شهادة التأسيس القيام بمسؤولياتهم الخاصة بإجراءات الحصول على إجازة مشروع الشركة وإبرام العقود اللازمة لإنشائه .

2. يكتتب المؤسسون في الشركة المساهمة المختلطة بنسبة لا تقل عن 30 % ولا تزيد عن 55% من رأس مالها الأسمي بضمنها الحد الأدنى المقرر للدولة البالغ 25% , في حين يكتتب المؤسسون في الشركة المساهمة الخاصة بنسبة لا تقل عن 20% ولا تزيد عن 51% من رأس مالها الأسمي .

3. تطرح الأسهم الباقية على الجمهور خلال ثلاثون يوما من تاريخ الموافقة على تأسيس الشركة ببيان تصدره وينشره المؤسسون في النشرة الخاصة أو في صفحتين يوميا على الأقل , ويتم الإكتتاب في أحد المصارف العراقية بموجب إستمارة خاصة تحمل أسم الشركة وتتضمن مجموعة من البيانات فيها طلب الإكتتاب , أسم المكتتب وعنوانه وجنسيته .

4. لا تقل مدة الإكتتاب عن ثلاثون يوما ولا تزيد عن ستون يوما , وإذا لم يبلغ الإكتتاب مع ما إكتتب به المؤسسون 75% من رأس المال وجب تمديد المدة إلى ستون يوما أخرى , وإذا لم يبلغ الإكتتاب بعد انتهاء مدة التمديد 75% من رأس المال الأسمي وجب على المسجل تخفيض رأس المال بموافقة الجهة القطاعية المختصة بحيث تصبح قيمة الأسهم المكتتب بها مساوية ل 75% من رأس المال الأسمي بعد التخفيض , وبخلاف ذلك تلغى الشركة ويتحمل المؤسسون نفقات تأسيسها بالتضامن .

5. إذا ظهر بعد إعلان غلق الإكتتاب أنه قد جاوز عدد الأسهم المطروحة وجب توزيعها بين المكتتبين بنسبة مساهمة كل مكتتب , ويجري التوزيع إلى أقرب سهم صحيح , وفي حال بقاء أسهم غير مكتتب بها بعد تأسيس الشركة يحق للشركة بيع الأسهم في سوق الأوراق المالية أو طرح تلك الأسهم للاكتتاب العام خلال أربعة سنوات من تاريخ صدور شهادة التأسيس .

ثانيا : المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته

يمثل رأس المال في الشركات المساهمة بعدّها شخصية معنوية مستقلة من وجهة نظر بعض المحاسبين الأموال المستثمرة في الشركة بغض النظر عن مصدرها حيث يشمل :

1. رأس المال المدفوع *Paid in Capital* , يعبر رأس المال المدفوع (القيمة الإسمية للأسهم المدفوعة) عن إجمالي المبالغ النقدية والأصول الأخرى المدفوعة إلى الشركة من قبل المساهمين فيها مقابل الحصول على أسهم رأس المال , فضلا عن المبالغ المدفوعة بما يزيد عن القيمة الإسمية للأسهم *Additional Paid in Capital* .

2. رأس المال المكتسب *Acquired Capital* ويمثل مبالغ الإحتياطات والأرباح المحتجزة التي تم اكتسابها من خلال عمليات الشركة المربحة وتعبّر عن الدخل غير القابل للتوزيع على حملة الأسهم والمتبقي بهدف إعادة استثماره في الشركة .

3. رأس المال المقترض : ويمثل الأموال المقترضة من الغير (كالقروض البنكية وقروض السندات) بهدف تشغيلها في الشركة وممارسة نشاطاتها الاعتيادية , والتي يترتب عليها التزامات تتمثل بوجود سداد المبالغ الأصلية للديون والفوائد المترتبة عليها .

هذا ويقسم رأس مال الشركة المساهمة عند اتخاذ قرار بتأسيسها إلى أجزاء تسمى بالأسهم والتي تعبر عن حصة معينة في رأس مال الشركة المساهمة وتتطلب اجراءات محددة لاصدارها مثل الحصول على ترخيص الإصدار من السلطات المختصة وعرض الأسهم من الشركة للبيع والدخول في عقود بيع الأسهم , فضلا عن استلام مبالغ بيع الأسهم واصدارها , وقد ينشأ عن تلك الاجراءات العديد من المشاكل المحاسبية من بينها :

1. اصدار الأسهم بالقيمة الاسمية *Par Value* التي عادة ما تفضل الشركات أن تكون هذه القيمة منخفضة لمساعدتها في تجنب الإلتزامات المحتملة المرتبطة باصدار الأسهم بأقل من القيمة الاسمية (التزامات المساهمين بسداد جزء من ديون الشركة عند افلاسها من اموالهم الشخصية وبحدود خصم إصدار الأسهم عند التأسيس) , وبهدف عرض معلومات اصدار الأسهم بالقيمة الاسمية تحتفظ الشركة بحسابات لكل صنف من اصناف الأسهم وهي الأسهم العادية أو الأسهم الممتازة (بالقيمة الاسمية) وعلاوة اصدار الأسهم . هذا وغالبا ما تتحدد القيمة الاسمية لاسهم الشركات المساهمة بدينار واحد كما هو الحال في الشركات المساهمة العراقية مما يجعل تلك القيمة ذا صبغة قانونية للمحافظة على رأس المال القانوني وحماية دائني الشركة من سحب الأموال من المساهمين .

2. اصدار الأسهم بدون قيمة إسمية *No - Par Value* , حيث تسمح بعض الدول باصدار الأسهم بدون قيمة إسمية لاسباب عديدة منها تجنب الإلتزامات المحتملة الناتجة عن الإصدار بقيمة أقل من القيمة الاسمية , فضلا عن التخفيف من الازباك أو الجدل بشأن استخدام القيمة الاسمية أو القيمة السوقية عند الإصدار . وبهدف تلافي عيوب الإصدار بدون قيمة إسمية (مثل فرض ضرائب عالية من قبل الدولة على اصدار الأسهم واعتبار كافة المبالغ المستلمة من المساهمين لقاء عملية الإصدار رأس مال قانوني) يتم في بعض الدول تحديد قيمة كحد أدنى لالاسهم المصدرة تسمى بالقيمة المحددة للسهم *Stated Value* .

3. إصدار الأسهم مع أوراق مالية أخرى , فقد تصدر الشركة مجموعة أو أكثر من صنف واحد من أصناف الأوراق المالية دفعة واحدة , وتكمن المشكلة المحاسبية في هذا النوع من الإصدار في كيفية توزيع المبالغ التي تم تحصيلها من عملية البيع , وهناك طريقتين يمكن الاسترشاد بهما في هذا السياق هما , الطريقة النسبية والطريقة التفاضلية , حيث يتم وفقا للطريقة الأولى توزيع المبالغ المستلمة من عملية البيع على الأوراق المالية المصدرة حسب نسبة الجزء إلى الكل شرط توفر معلومات عن القيمة العادلة للأوراق المالية المصدرة , وبعبارة أخرى يتم استخدام الطريقة الثانية , التي يتم في ضوءها تحديد جزء من مبالغ البيع بناءا على القيمة العادلة لصنف محدد وتخصيص المتبقي للأصناف التي لا يمكن تحديد قيمتها العادلة عند الإصدار .

4. الإصدار غير النقدي للأسهم , أي إصدار الأسهم مقابل الحصول على ممتلكات أو خدمات ويتم في السياق استخدام القيمة العادلة *Fair Value* للأسهم المصدرة أو القيمة العادلة للممتلكات أو الخدمات المستلمة أيهما أكثر وضوحا , مع الأخذ بنظر الاعتبار تحديد قيمة الأسهم المصدرة وكذلك قيمة الممتلكات والخدمات من خلال الاستعانة بخبراء التثمين في حالة عدم توفر معلومات عن القيمة العادلة لأي منهما شرط عدم المغالاة في القيمة أو تخفيضها بشكل غير موضوعي .

5. تكاليف إصدار الأسهم , وتمثل تكاليف طباعة شهادة الأسهم والمصاريف المحاسبية والقانونية والضريبية , وقد يتم معالجة تكاليف الإصدار من خلال تحميلها على علاوة الإصدار على اعتبار انها مصاريف مباشرة مرتبطة بإصدار الأسهم وأن العملية في حد ذاتها تعد عملية تمويل وليست ذات صلة بنشاطات الشركة التشغيلية , أما بالنسبة للمصاريف الأخرى التي لا ترتبط بشكل مباشر بعملية إصدار الأسهم والتي يصعب إيجاد علاقة بينها وبين مدخولات عملية

الإصدار (اتعاب وكالات التسجيل ونقل ملكية الأسهم ومسك سجلات المساهمين) فيتم معالجتها على انها مصاريف ايرادية للفترة التي تحققت فيها .

وسيتم التركيز في هذا الفصل على المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته في الشركات المساهمة العراقية ووفقا لمتطلبات قانون الشركات العراقي (21) لسنة 1997 المعدل , ويجب أن لا يقل الحد الأدنى لرأس مال الشركات المساهمة عن مليوني 2000000 وهو يتكون كما سبق ذكره من أجزاء متساوية القيمة تسمى بالأسهم يتم الإكتتاب فيها كما يلي :

1. إكتتاب المؤسسين : يكتب المؤسسون بنسبة من رأس المال تحدد حسب القانون وهي تتراوح ما بين 20% - 51% للشركات المساهمة الخاصة وما بين 30% - 55% للشركات المساهمة المختلطة بما فيها نسبة الدولة , ويحق للمؤسسين تقديم أصول عينية لقاء قيمة الأسهم التي إكتتبوا بها شرط أن تخضع الأصول للتقييم بالقيمة العادلة عند الإكتتاب على أن تتولى لجنة (يوافق على خبرتها وموضوعيتها مسجل الشركات) بتقييم الممتلكات التي تشكل حصصا عينية، وتتكون هذه اللجنة من خبراء في القانون وفي المحاسبة وفي مجال عمل الشركة.

2. يكتب الجمهور بالأسهم المتبقية بعد اكتتاب المؤسسين .

3. تؤسس الشركة وتصدر شهادة تأسيسها إذا بلغت نسبة الإكتتاب من 75% - 100% حيث يعد ذلك الإكتتاب ناجحا , أما إذا بلغت نسبة الإكتتاب أقل من 75% , يعد عندها الإكتتاب فاشلاً، وأخيراً إذا بلغت نسبة الإكتتاب أكثر من 100% يعد الإكتتاب ناجحاً شرط إعادة الزيادة في الإكتتاب إلى المكتتبين .

4. يجوز للمساهمين في الشركة المساهمة سداد رأس المال في شكل أقساط , حيث يتم عند الإكتتاب سداد جزء من قيمة رأس المال وبما لا يقل عن 25% وتمثل الأقساط المستحقة ديناً ممتازاً واجب الأداء للشركة، وتقرض على المدين بها فائدة تأخيرية لا تقل عن 5% (خمس من المئة) ولا تزيد على 7% (سبع من المئة سنوياً)، عند التأخر عن التسديد في الموعد الذي يحدده مجلس الإدارة، ولا تصرف عنها اية ارباح , بمعنى تحتفظ الشركة بالأرباح المستحقة للمساهم بما يكفي لتسديد الأقساط المستحقة غير المسددة والفوائد المستحقة عليها لحين تسديد كامل تلك الأقساط وفوائدها التأخيرية , وبخلافه حين يحق للشركة المساهمة بيع كامل الأسهم التي إكتتب بها المساهم في حالة عجز الأخير عن سداد الاقساط في مواعيدها المحددة مسبقاً وبالمزايدة العلنية , مع ملاحظة وجود معالجات بديلة للمعالجات العراقية في هذا الشأن سيتم التطرق إليها خلال الأمثلة العملية في هذا الفصل .

5. يتم عرض رأس المال في قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة المساهمة بناءً على ما ذكر في أعلاه بأكثر من صيغة واحدة حيث يتم الإفصاح عن الصيغ الثلاثة لرأس لمال وهي , رأس المال الاسمي (المصرح به) , ويمثل قيمة الأسهم المصرح والمشار اليه في عقد تأسيس الشركة , ورأس المال المصدر (المكتتب به) ويمثل قيمة ما مكتتب به من رأس المال المصرح به , ورأس المال المدفوع , ويمثل قيمة ما مدفوع فعلاً من رأس المال المكتتب به .

6. إصدار الأسهم غير المصدرة عند التأسيس , حيث تمثل الأسهم غير المصدرة الفرق بين أسهم رأس المال الاسمي وأسهم رأس المال المصدر عندما تقل نسبة الإكتتاب عن 100% ويحق للشركة إصدار هذه الأسهم خلال 4 سنوات من تاريخ التأسيس عن طريق طرحها للإكتتاب العام أو بيعها في سوق الأوراق المالية ويحق للشركة ايضاً إصدار تلك الأسهم بسعر يزيد على القيمة الاسمية

حيث يمثل الفرق بين سعر الإصدار وبين القيمة الإسمية علاوة إصدار الأسهم

مثال 1 : في بداية سنة 2011 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة المختلطة 10500 000 سهم للاكتتاب العام بعد أن أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الإسمية للسهم دينار عراقي واحد مدفوع بالكامل عند الإكتتاب وإن الجمهور إكتتبوا بنسبة 100% وبلغت مصاريف التأسيس 750000 دينار دفعت نقداً , المطلوب :

إثبات القيود المحاسبية اللازمة مع تصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل :

رأس المال الأسمي ؟

نسبة اكتتاب المؤسسون 30%

نسبة اكتتاب الجمهور 100%

نسبة رأس المال المطروح للجمهور = نسبة رأس المال الأسمي - نسبة اكتتاب المؤسسون = 100% - 30% = 70% نسبة رأس المال المطروح للجمهور من رأس المال الأسمي :

10500 000 70%

رأس المال الأسمي 100%

$$\text{رأس المال الأسمي} = \frac{10500\ 000 \times 100\%}{70\%} = 15000\ 000 \text{ سهم}$$

1- إثبات اكتتاب المؤسسون

أسهم اكتتاب المؤسسون = رأس المال الأسمي × الحد الأدنى للاكتتاب

$$= 15000\ 000 \times 30\% = 4500\ 000 \text{ سهم}$$

مبلغ اكتتاب المؤسسون = عدد أسهم اكتتاب المؤسسون × قيمة السهم

$$= 1 \times 4500\ 000 = 4500\ 000 \text{ دينار}$$

4500 000 ح/ النقدية

4500 000 ح/ المؤسسون

2- إثبات اكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح للجمهور = رأس المال الأسمي $\times 70\%$

$$= 15000\ 000 \times 70\% = 10500\ 000 \text{ سهم}$$

أسهم رأس المال المصدر = رأس المال المطروح $\times$ نسبة اكتتاب الجمهور

$$= 10500\ 000 \times 100\% = 10500\ 000 \text{ سهم}$$

مبلغ رأس المال المصدر = عدد اسهم اكتتاب الجمهور $\times$ قيمة السهم

$$= 15000\ 000 \times 1 = 10500\ 000 \text{ سهم}$$

10500 000 ح/ النقدية

10500 000 ح/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

750 000 ح/ مصاريف التأسيس

750 000 ح/ النقدية

4- احتساب نسبة الإكتتاب

نسبة الإكتتاب = $\frac{\text{عدد اسهم اكتتاب المؤسسون} + \text{عدد أسهم اكتتاب الجمهور}}{\text{عدد اسهم رأس المال الأسمي}}$

عدد اسهم رأس المال الأسمي

$$= \frac{10500\ 000 + 4500\ 000}{15000\ 000} \times 100\% = 100\% \text{ الإكتتاب ناجح}$$

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

4500 000 ح/ المؤسسون

10500 000 د/ المكتتبون

15000 000 د/ رأس المال

د/ النقدية

4500 000 د/ المؤسسون	750 000 د/ مصاريف التأسيس
10500 000 د/ المكتتبون	14250 000 رصيد
15000 000	15000 000

14250 000 رصيد

الميزانية الأفتتاحية

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
14250 000 نقدية	15000 000 رأس المال الأسمي
750 000 مصاريف التأسيس	والمصدر والمدفوع
15000 000	15000 000

مثال 2 : بالرجوع إلى المثال (1) وعلى فرض إن نسبة إكتتاب الجمهور بلغت 80% بدلاً من 100% ، ما تأثير ذلك في القيود المحاسبية وقائمة الميزانية في المثال (1) أعلاه .

الحل:

1- إثبات إكتتاب المؤسسون

أسهم إكتتاب المؤسسون = رأس المال الأسمي × الحد الأدنى للإكتتاب
= 15000 000 × 30% = 4500 000 سهم

مبلغ إكتتاب المؤسسون = عدد اسهم إكتتاب المؤسسون × قيمة السهم

$$= 4500\ 000 \times 1 = 4500\ 000 \text{ دينار}$$

4500 000 ح/ النقدية

4500 000 ح/ المؤسسون

2- إثبات إكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح للجمهور = رأس المال الأسمي $\times 70\%$

$$= 15000\ 000 \times 70\% = 10500\ 000 \text{ سهم}$$

أسهم رأس المال المصدر = رأس المال المطروح $\times$ نسبة إكتتاب الجمهور

$$= 10500\ 000 \times 80\% = 8400\ 000 \text{ سهم}$$

مبلغ رأس المال المصدر = عدد اسهم رأس المال المصدر $\times$ قيمة السهم

$$= 8400\ 000 \times 1 = 8400\ 000 \text{ دينار}$$

8400 000 ح/ النقدية

8400 000 ح/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

750 000 ح/ مصاريف التأسيس

750 000 ح/ النقدية

4- إحتساب نسبة الإكتتاب

عدد اسهم إكتتاب المؤسسون + عدد أسهم إكتتاب الجمهور

نسبة الإكتتاب = $\frac{\text{عدد اسهم إكتتاب المؤسسون} + \text{عدد أسهم إكتتاب الجمهور}}{\text{عدد اسهم رأس المال الأسمي}}$

$$= \frac{4500\ 000 + 8400\ 000}{15000\ 000} = 86\% \text{ الإكتتاب ناجح}$$

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

4500 000 ح/ المؤسسون

8400 000 ح/ المكتتبون

12900 000 د/رأس المال

د/ النقدية	
4500 000 د/ المؤسسون	750 000 د/ مصاريف التأسيس
8400 000 د/ المكتتبون	12150 000 رصيد
12900 000	12900 000

12150 000 رصيد

الميزانية الافتتاحية	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
12150 000 نقدية	12900 000 رأس المال المصدر والمدفوع
750 000 مصاريف التأسيس	ويعادل 86% من رأس المال
	الأسمي البالغ (15000 000)
12900000	12900 000

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال (1) وعلى فرض إن نسبة إكتتاب الجمهور بلغت 50% بدلاً من 100% , المطلوب : اجراء القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

الحل :

1- اسهم إكتتاب المؤسسون = $15000\ 000 \times 30\% = 4500\ 000$ سهم
 مبلغ إكتتاب المؤسسون = $4500\ 000 \times 1$ دينار = 4500 000 دينار
 4500 000 د/ النقدية
 4500 000 د/ المؤسسون

$$2- \text{رأس المال المطروح للإكتتاب} = \text{رأس المال الأسمي} \times 70\% \\ = 15000\ 000 \times 70\% = 10500\ 000 \text{ سهم}$$

$$\text{مقدار إكتتاب الجمهور} = \text{رأس المال المطروح للإكتتاب} \times 50\% \\ = 10500\ 000 \times 50\% = 5250\ 000 \text{ سهم} \\ \text{مبلغ إكتتاب الجمهور} = 5250\ 000 \times 1 = 5250\ 000 \text{ دينار}$$

$$5250\ 000 \text{ / النقدية} \\ 5250\ 000 \text{ / المكتتبون}$$

$$3- \text{إثبات مصاريف التأسيس} \\ 750\ 000 \text{ / مصاريف التأسيس} \\ 750\ 000 \text{ / النقدية}$$

$$4- \text{نسبة الإكتتاب} = \frac{\text{مقدار إكتتاب المؤسسون} + \text{مقدار إكتتاب الجمهور}}{\text{رأس المال الأسمي}} \\ = \frac{5250\ 000 + 4500\ 000}{15000\ 000} = 65\% \text{ الإكتتاب فاشل}$$

عندما يكون الإكتتاب فاشل يتم اللجوء إلى ثلاثة بدائل :

$$\text{البديل (أ) : تمديد مدة الإكتتاب} \\ \text{على فرض أنه تم تمديد مدة الإكتتاب لشهر واحد وأثناء هذه المدة إكتتب الجمهور بـ} \\ 1750\ 000 \text{ سهم :} \\ 5- 1750\ 000 \text{ / النقدية}$$

1750 000 ح/ المكتتبون

$$6- \text{نسبة الإكتتاب} = \frac{7000\ 000 + 4500\ 000}{15000\ 000} = 77\% \text{ الإكتتاب ناجح}$$

ح/ المكتتبون	
النقدية 5250 000	رصيد 7000 000
النقدية 1750 000	
12900 000	12900 000
رصيد 7000 000	

7- تأسيس الشركة وإثبات رأسمالها

4500 000 ح/ المؤسسون

7000 000 ح/ المكتتبون

11500 000 ح/ رأس المال

الميزانية الافتتاحية	
المطلوبات + حق الملكية	الأصول
11500 000 رأس المال المصدر والمدفوع	9750 000 النقدية
ويعادل 77% من رأس المال	750 000 مصاريف التأسيس
لأسمي البالغ (15000 000)	
11500 000	11500 000

البديل (ب) : إذا تم تمديد مدة الإكتتاب ولم يكتتب أحد بأسهم الشركة يتم طلب موافقة الجهات المعنية على تخفيض رأس المال الشركة الأسمي لتصبح نسبة الإكتتاب مساوية للحد الأدنى البالغ 75%.

رأس المال المصدر 75%

رأس المال الأسمي 100%

$$9750\ 000 \times 100\%$$

75%

$$\text{رأس المال المصدر} \times 100\%$$

120

75%

رأس المال الأسمي = _____ = _____

= 13 000 000 رأس المال الأسمي للشركة بعد التخفيض الذي سيتم بموجبه تغيير عقد تأسيس الشركة.

نسبة الإكتتاب الجديدة = $\frac{5250\ 000 + 4500\ 000}{13000\ 000}$ = 75% الإكتتاب ناجح

6- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

4500 000 د/ المؤسسون

5250 000 د/ المكتتبون

9750 000 د/ رأس المال

الميزانية الافتتاحية

الأصول	المطلوبات + حق الملكية
9000 000 النقدية	9750 000 رأس المال المصدر والمدفوع
750 000 مصاريف التأسيس	ويعادل 75% من رأس المال
	الأسمي البالغ 13000 000
9750 000	9750 0000

البديل (ج) : إذا لم ينجح الإكتتاب خلال مدة التمديد ولم تحصل الشركة على موافقة الجهات المعنية لتخفيض رأس المال يتم إلغاء فكرة تأسيس الشركة من الناحية القانونية والمحاسبية :

5- قيد إعادة المبالغ إلى المؤسسين مع تحميلهم بمصاريف التأسيس

4500 000 د/ المؤسسون

750 000 د/ مصاريف التأسيس

3750 000 د/ النقدية

6- قيد إعادة المبالغ إلى الجمهور

5250 000 د/ المكتتبون

5250 000 د/ النقدية

د/ النقدية	
4500 000 د/ المؤسسون	750 000 د/م. التأسيس
5250 000 د/ المكتتبون	3750 000 د/ المؤسسون
	5250 000 د/ المكتتبون
9750 000	9750 000

د/ المؤسسون	
4500 000 مذكورين	4500 000 د/ النقدية
4500 000	4500 000

د/ المكتتبون	
5250 000 النقدية	5250 000 النقدية
5250 000	5250 000

د/ مصاريف التأسيس	
750 000 د/النقدية	750 000 د/ المؤسسون
750 000	750 000

مثال 4 : بالرجوع إلى مثال (1) وعلى فرض إن نسبة اكتتاب الجمهور بلغت 110% , المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .
الحل:

1- 4500 000 د/ النقدية

4500 000 د/ المؤسسون

2- 10500 000 سهم رأس المال المطروح للجمهور لغرض الإكتتاب

مقدار إكتتاب الجمهور = $10500\ 000 \times 110\% = 11550\ 000$ سهم
مبلغ إكتتاب الجمهور = $11550\ 000$ سهم $\times 1$ دينار = $11550\ 000$ دينار

11550 000 د/ النقدية

11550 000 د/ المكتتبون

3- 750 000 د/ مصاريف التأسيس

750 000 د/ النقدية

$$4- \text{نسبة الإكتتاب} = \frac{11550\ 000 + 4500\ 000}{15000\ 000} = 107\%$$

الإكتتاب ناجح وسيتم إعادة الزيادة إلى الجمهور

5- مقدار زيادة الإكتتاب = $10500\ 000 - 11550\ 000 = 1050\ 000$ دينار

1050 000 د/ المكتتبون

1050 000 د/ النقدية

د/ المكتتبون	
1050 000 د/ النقدية	11550 000 د/ النقدية
رصيد 10500 000	
11550 000	11550 000

6- تأسيس الشركة وإثبات رأس مالها

10500 000 د/ المكتتبون

4500 000 د/ المؤسسون

15000 000 د/ رأس المال

* لو إن أحد المساهمين لديه 100 000 سهم، كم هو المبلغ الذي سيعاد إلى هذا المساهم ؟

$$\begin{aligned} \text{نسبة الغرماء} &= \frac{\text{الزيادة في الإكتتاب}}{\text{الإكتتاب الكلي للجمهور}} \\ &= \frac{1050\,000}{11550\,000} = 9\% \end{aligned}$$

مقدار المبلغ المعاد إلى المساهم = قيمة الأسهم × نسبة الغرماء
 $100\,000 \text{ دينار} \times 9\% = 9000 \text{ دينار}$

مثال 5 : في بداية سنة 2011 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة الخاصة 9000 000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً ، فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 40% عند الإكتتاب والباقي على أربعة أقساط متساوية، هذا وقد بلغت مصاريف التأسيس 750 000 دينار دفعت نقداً وعليه تم صدور شهادة تأسيس الشركة.

المطلوب : إثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة في ظل الافتراضات التالية وبشكل مستقل :

1. بلغت نسبة إكتتاب الجمهور 100% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام.
2. بلغت نسبة إكتتاب الجمهور 110% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام وقد تم رد الزيادة في مبالغ الإكتتاب إلى المساهمين.

3. بلغت نسبة إكتتاب الجمهور 110% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام وقد تم رد الزيادة في مبالغ الإكتتاب إلى المساهمين عدا ما يخص أحدهم الذي كان قد إكتتب بـ 150 000 سهم لم يتقدم لاستلام استحقاقه.

الحل :

الإفتراض (1)

الحد الأدنى لإكتتاب المؤسسين هو 20% لأن الشركة مساهمة خاصة وعليه تكون نسبة رأس المال المطروح إلى الجمهور للإكتتاب العام 80% :

$$\begin{aligned} & 9000\ 000 \quad 80\% \\ & \text{رأس المال الأسمي} \quad 100\% \\ & \text{رأس المال الأسمي} = 11250\ 000 \text{ سهم} \end{aligned}$$

1- إكتتاب المؤسسون

$$\begin{aligned} & \text{أسهم إكتتاب المؤسسون} = 11250\ 000 \times 20\% = 2250\ 000 \text{ سهم} \\ & \text{مبلغ إكتتاب المؤسسون} = 2250\ 000 \text{ سهم} \times 1 \text{ دينار} / \text{سهم} = 2250\ 000 \text{ دينار} \\ & \text{المبلغ المدفوع من قبل المؤسسين} = 2250\ 000 \times 40\% = 900\ 000 \text{ دينار} \\ & \text{الاقساط غ.م من قبل المؤسسين} = 2250\ 000 \times 60\% = 1350\ 000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

900 000 د/ النقدية

1350 000 د/ اقساط غ.م

2250 000 د/ المؤسسون

2- إكتتاب الجمهور

$$\text{رأس المال المطروح لإكتتاب الجمهور} = 11250\ 000 \times 80\% = 9000\ 000 \text{ سهم}$$

أسهم إكتتاب الجمهور = $9000\ 000 \times 100\% = 9000\ 000$ سهم
 مبلغ إكتتاب الجمهور = $9000\ 000$ سهم $\times 1$ دينار / سهم = $9000\ 000$ دينار
 رأس المال المدفوع من قبل الجمهور = $9000\ 000 \times 40\% = 3600\ 000$ دينار
 الاقساط غ.م من قبل الجمهور = $9000\ 000 - 3600\ 000 = 5400\ 000$ دينار

3600 000 د/ النقدية

5400 000 د/ اقساط غ.م

9000 000 د/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

750 000 د/ مصاريف التأسيس

750 000 د/ النقدية

4- نسبة الإكتتاب = $\frac{9000\ 000 + 2250\ 000}{11250\ 000} = 100\%$

5- قيد تأسيس الشركة

9000 000 د/ المكتتبون

2250 000 د/ المؤسسون

11250 000 د/ رأس المال (بالتقسيط) *

*حيث يتم غلق هذا الحساب بعد إستلام كافة الأقساط غير المقبوضة من المساهمين
 في حساب رأس المال

الميزانية الافتتاحية	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
3750 000 النقدية	11250 000 رأس المال الاسمي والمصدر
	126

750 000 مصاريف التأسيس	(6750 000) اقساط غ.م (60%)
	4500 000 رأس المال المدفوع (40%)
4500 000	4500 000

الإفترض (2)

1- إكتتاب المؤسسون

900 000 د/ النقدية

1350 000 د/ اقساط غ.م

2250 000 د/ المؤسسون

2- إكتتاب الجمهور

أسهم إكتتاب الجمهور = 9000 000 سهم $\times$ 110% = 9900 000 سهم

مبلغ إكتتاب الجمهور = 9900 000 سهم $\times$ 1 دينار / سهم = 9900 000 دينار

المبلغ المدفوع من قبل الجمهور = 9900 000 $\times$ 40% = 3960 000 دينار

الاقساط غ.م من قبل الجمهور = 9900 000 - 3960 000 = 5940 000 دينار

3960 000 د/ النقدية

5940 000 د/ اقساط غ.م

9900 000 د/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس

750 000 د/ مصاريف التأسيس

750 000 د/ النقدية

4- قيد رد الزيادة إلى المكتتبون

مقدار الزيادة في الإكتتاب = 9900 000 - 9000 000 = 900 000 دينار
 مقدار الإكتتاب الإضافي (النقدي) = 900 000 × 40% = 360 000 دينار
 900 000 د/ المكتتبون

360 000 د/ النقدية

540 000 د/ اقساط غ.م

5- قيد تأسيس الشركة

9000 000 د/ المكتتبون

2250 000 د/ المؤسسون

11250 000 د/ رأس المال بالتقسيط

الميزانية الافتتاحية	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
3750 000 النقدية	11250 000 رأس المال الاسمي والمصدر
750 000 مصاريف التأسيس	(6750 000) اقساط غ.م 60%
	4500 000 رأس المال المدفوع 40%
4500 000	4500 000

الإفترض (3)

القيود نفسها في الافتراض (2) مع إختلاف فقط في قيد رد الزيادة في الإكتتاب
 وكالآتي :

$$\text{نسبة الغرماء} = \frac{\text{مقدار الزيادة في الإكتتاب}}{\text{إكتتاب الجمهور الكلى}} = \frac{900\,000}{9900\,000} = 9\%$$

مقدار مبلغ الزيادة في إكتتاب المساهم = 150 000 × 9% = 13500 دينار

مبلغ الزيادة النقدي في إكتتاب المساهم = 13500 × 40% = 5400 دينار

مقدار زيادة الاقساط غ.م في إكتتاب المساهم = 13500 × 60% = 8100 دينار

900 000 د/ المكتتبون

354600 د/ النقدية (360 000 - 5400)

540000 د/ اقساط غ.م

5400 د/ دائنون (بأسم المساهم)

مثال 6 : تأسست إحدى الشركات المساهمة وكانت الميزانية بعد التأسيس مباشرة
كما يلي:

الميزانية الافتتاحية كما في 2011/1/1	
الأصول	المطلوبات + حق الملكية
2800 000 النقدية	25 000 000 رأس المال المصدر ويعادل
3500 000 البضاعة	90% من رأس المال الإسمي
11 000 000 المباني	(4200 000) اقساط غير مقبوضة
200 000 مصاريف التأسيس	18300 000 رأس المال المدفوع
18300 000	18300 000

فإذا علمت بأن الاقساط غير المقبوضة تستلم على قسطين كل ثلاثة أشهر وبنسبة
40% للقسط الأول ، 60% للقسط الثاني... المطلوب: إثبات القيود المحاسبية
للعمليات ادناه مع تصوير حساب الاقساط غ.م كما في 2011 /10/1 :

- 1- 2011 /4/1 تم استلام القسط الأول من الاقساط غ.م عدا ما يخص أحد
المساهمين الذي تبلغ قيمة قسطه الأول 270 000 دينار.
- 2- 2011/ 7/1 تم استلام القسط الثاني من الاقساط غ.م عدا ما يخص أحد
المساهمين الذي كان قد إكتتب بـ 500 000 سهم.
- 3- 2011 /9/1 تم انذار المساهمين بسداد مبالغ الاقساط المترتبة بذمتهم كما في
أعلاه.

4- 2011/10/1 تقدم المساهم الأول وسدد قيمة اقساطه خلال فترة الانذار، في حين تخلف المساهم الآخر عن السداد وتم بيع اسهمه في المزيدة العلنية بسعر 0.900 دينار/للسهم وبلغت مصاريف البيع 40000 دينار دفعت نقداً.

الحل :

2011/4/1

القسط الأول = اجمالي الاقساط غ.م $\times 40\%$

$$= 4200\ 000 \times 40\% = 1680\ 000 \text{ دينار}$$

القسط الأول المسدد = $270\ 000 - 1680\ 000 = 1410\ 000$ دينار

1410 000 ح/ النقدية

1410 000 ح/ الأقساط غ.م

2011/7/1

القسط الثاني = $4200\ 000 \times 60\% = 2520\ 000$ دينار

القسط الثاني المسدد = $2520\ 000 - [\text{اقساط المساهم الأول} + \text{اقساط المساهم$

الثاني]

$$= 2520\ 000 - [(500\ 000 \times 19\% \times 60\%) + (270\ 000 \times 40/60)] =$$

$$= 2520\ 000 - [57\ 000 + 405\ 000] =$$

$$= 2058\ 000 \text{ دينار}$$

$$19\% = \frac{4200\ 000}{22500\ 000} = \text{نسبة الاقساط}^*$$

2058000 ح/ النقدية

2058000 د/ الاقساط غ.م

2011/9/1 لا يسجل قيد محاسبي

2011/10/1

سداد اقساط المساهم الأول

$$675000 = 40500 + 270\ 000$$

675000 د/ النقدية

675000 د/ الاقساط غ.م

إثبات مصاريف البيع :

40 000 د/ مصاريف البيع

40 000 د/ النقدية

إثبات بيع اسهم المساهم الثاني :

سعر بيع أسهم المساهم الثاني = عدد الأسهم التي ستباع × سعر بيع الأسهم

$$= 0.900 \times 500\ 000 = 450\ 000 \text{ دينار}$$

450 000 د/ النقدية

40 000 د/ مصاريف البيع

57000 د/ الاقساط غ.م

353000 د/ الدائنون (باسم المساهم)

د/ الاقسام غ.م	
4200 000 رصيد	
1410 000 النقدية	
2058 000 النقدية	
675 000 النقدية	
131	

57 000 النقدية	
4200 000	4200 000

مثال 7 : بلغت نسبة الإكتتاب في إحدى الشركات المساهمة الخاصة التي لا تزال تحت التأسيس 80% ، فإذا علمت بأن عدد أسهم رأس المال المصدر بلغت 11640000 سهم مدفوع بنسبة 30% عند الإكتتاب.

المطلوب :

1. كم يبلغ عدد أسهم رأس المال الأسمي مع توضيح طريقة الاحتساب؟
2. كم تبلغ قيمة رأس المال المدفوع عند الإكتتاب؟ مع توضيح طريقة الاحتساب؟
3. ما هو عدد أسهم رأس المال غير المصدرة ؟ وهل يمكن اصدارها متى و كيف؟

الحل:

$$1- \text{نسبة الإكتتاب} = \frac{\text{رأس المال المدفوع}}{\text{رأس المال الأسمي}}$$

$$80\% = \frac{11640\ 000}{\text{رأس المال الأسمي}}$$

$$\text{رأس المال الأسمي} = \frac{11640\ 000}{80\%} = 14550\ 000 \text{ سهم}$$

$$2- \text{رأس المال المدفوع} = \text{رأس المال المدفوع} \times 30\%$$

$$= 11640\ 000 \times 30\% = 3492\ 000 \text{ سهم}$$

$$3- \text{الأسهم غير المصدرة} = \text{رأس المال الأسمي} \times 20\%$$

$$= 14550\ 000 \times 20\% = 2910\ 000 \text{ سهم}$$

ويمكن إصدار الأسهم غير المصدرة خلال 4 سنوات من تأريخ التأسيس من خلال طرحها للإكتتاب العام أو بيعها في سوق الأوراق المالية ويحق للشركة أيضاً اصدار تلك الأسهم بسعر يزيد على القيمة الإسمية حيث يمثل الفرق بين سعر

الإصدار والقيمة الإسمية علاوة إصدار الأسهم والتي تظهر ضمن فقرة حقوق الملكية في قائمة الميزانية.

مثال 8 : الآتي القيد المحاسبي المثبت في سجلات إحدى الشركات المساهمة بسبب عجز أحد مساهميها عن سداد قيمة أقساطه في تاريخ الاستحقاق (المعالجة حسب متطلبات قانون الشركات العراقي) :

280000 د/ النقدية

227500 د/ أقسام غ.م

35000 د/ مصاريف البيع

17500 د/ الدائنون (اسم المساهم)

قيد إثبات بيع عدد من الأسهم في المزايدة العلنية وبسعر 0.800 د/ للسهم نقداً

المطلوب : مع توضيح طريقة الاحتساب

1. ما هو إجمالي عدد الأسهم التي تم بيعها في المزايدة العلنية ؟ .
2. ما هي نسبة الاقساط غ.م إلى رأس المال المصدر ؟ .
3. ما هي نسبة رأس المال المدفوع إلى رأس المال المصدر ؟ .
4. ما هي المعالجات المحاسبية البديلة في حالة عجز المساهم عن السداد خلافاً للمعالجة العراقية ؟

الحل :

$$\begin{aligned} & 1- \text{اجمالي عدد الأسهم التي تم بيعها في المزايدة العلنية} \\ & \text{اجمالي سعر بيع الأسهم} = \text{عدد الأسهم} \times \text{سعر بيع السهم الواحد} \\ & 280000 = \text{س} \times 0.800 \end{aligned}$$

$$\text{س} = \frac{280000}{0.800} = 350000 \text{ سهم}$$

$$2- \text{نسبة الاقساط غ.م} = \frac{\text{الاقساط غ.م}}{\text{رأس المال المصدر}} = \frac{227500}{350000} = 65\%$$

$$3- \text{نسبة الدفع} = 100\% - \text{نسبة الاقساط غ.م} \\ = 100\% - 65\% = 35\%$$

3- المعالجات البديلة لعجز المساهم عن سداد قيمة اقساطه خلافاً للمعالجة العراقية :

أ- إلغاء الأسهم المكتتب بها من قبل المساهم الذي عجز عن السداد مع اعادة المبالغ المدفوعة من قبله :

350000 د/ رأس المال

227500 د/ الاقساط غ.م

122500 د/ البنك

ب- إلغاء الأسهم المكتتب بها من قبل المساهم الذي عجز عن السداد مع مصادرة المبالغ المدفوعة من قبله :

350000 د/ رأس المال

227500 د/ الأقساط غ.م

122500 د/ الإحتياطيات

ج- تخفيض رأس المال بما يعادل قيمة الاقساط غ.م*

227500 د/ رأس المال

227500 د/ الاقساط غ.م

* مع ملاحظة إن المساهم مستمر في الشركة ويمتلك فقط 122500 سهم

ثالثا : الأرباح المحتجزة وتوزيعات الأرباح على المساهمين

تمثل الأرباح المحتجزة أحد فقرات حقوق الملكية في الشركات المساهمة والتي تكونت من العمليات المربحة للشركة خلال السنوات السابقة والسنة الحالية ويتم إظهار الأرباح المحتجزة من خلال كشف خاص يسمى كشف الأرباح المحتجزة يتضمن ما يلي :

كشف الأرباح المحتجزة عن الفترة المنتهية في 12/31/----	
رصيد الأرباح المحتجزة 1/1	xxx
± صافي الربح (الخسارة) خلال الفترة	xxx
± أخطاء السنوات السابقة والتغير في الطرق	xxx
والسياسات المحاسبية	
- توزيعات الأرباح على المساهمين	(xxx)
رصيد الأرباح المحتجزة في 12/31	xxx

وتمثل توزيعات الأرباح عملية تحويلية من الشركة إلى المساهمين يتم بمقتضاها تخفيض الأصول أو غيرها مقابل تخفيض الأرباح المحتجزة وعادة ما تتبع الشركة سياسة معينة في توزيع الأرباح يتم من خلالها توزيع جزء من الأرباح المحتجزة على المساهمين والاحتفاظ بالرصيد المتبقي لأسباب منها :

1. مواجهة الخسائر المحتملة أو الظروف الطارئة التي قد تتعرض لها الشركة المساهمة في المستقبل .
2. تمويل عمليات الشركة واجراء التوسعات .
3. ضمان حقوق الدائنين وحماية مصالحهم .
4. الحفاظ على سياسة معتدلة لتوزيع الأرباح من سنة لأخرى .

هذا ويعد قرار اجراء توزيعات الأرباح على المساهمين وتحديد مقدارها من قبل الإدارة المالية في الشركة المساهمة من القرارات الصعبة , حيث أن الشركات التي تقوم باجراء توزيعات للأرباح تصبح مقاومة فيما بعد لالغاء تلك التوزيعات أو تخفيضها في المستقبل , وعليه يجب على الإدارة الانتباه إلى أبعد من المجالات القانونية لتوزيعات الأرباح إذ يجب عليها الانتباه ايضا إلى المجالات الاقتصادية , كما يجب الاهتمام بصفة خاصة بسيولة الشركة , إذ يتطلب الأمر احيانا عدم اجراء التوزيعات ولا سيما التوزيعات النقدية إذا كان ذلك سيؤدي إلى بيع أصول الشركة غير المتداولة لسداد تلك التوزيعات أو بيع الأصول المتداولة التي يمكن ان تستفيد منها الشركة في سداد التزاماتها المتداولة , وبذلك على إدارة الشركة المساهمة أن تدرس الوضع المالي الحالي والمستقبلي قبل اجراء أية توزيعات لحملة الأسهم , كما عليها الافصاح عن سياسة التوزيع في تقريرها السنوي .

ويوزع صافي الربح بحسب متطلبات قانون الشركات العراقي لسنة 1997 المعدل بعد إستيفاء جميع الإستقطاعات القانونية البالغة 5% (خمس من المئة) في الأقل كاحتياطي إلزامي حتى يبلغ 50% خمسين من المئة من رأس المال المدفوع , ويجوز بقرار من الهيئة العامة الإستمرار في الإستقطاع لحساب الإحتياطي الإلزامي بما لا يتجاوز 100% مئة من المئة من رأس المال المدفوع , ويُستخدم الإحتياطي لأغراض توسيع وتطوير أعمال الشركة، وتحسين أوضاع العاملين فيها، وكذلك الإشتراك في مشاريع لها علاقة بنشاط الشركة , فضلا عن المساهمة في حماية البيئة وبرامج الرعاية الاجتماعية , كما يُستخدم الإحتياطي للوفاء بديون الشركة

بشرط الا يتجاوز المبلغ المدفوع لتسديد ديون الشركة 50% من الإحتياطي ,
ويخضع اي مبلغ يتجاوز هذه النسبة الى موافقة مسجل الشركات , ثم يوزع الباقي
من الربح أو جزء منه على المساهمين حسب أسهمهم في رأس مال الشركة .

وبصفة عامة تأخذ توزيعات الأرباح عدة أشكال وهي :

1. توزيعات الأرباح النقدية , حيث يتم بعد موافقة مجلس إدارة الشركة المساهمة
على اجراء التوزيعات النقدية البدء باجراءات الشركة في تحضير واعداد سجل
المساهمين وتحديثه بأي عمليات نقل أو تحويل لملكية الأسهم خلال الفترة ,
ولهذا السبب هناك فترة زمنية بين تاريخ الاعلان عن توزيعات الأرباح النقدية
وبين تاريخ التوزيع الفعلي للأرباح تمنح الفرصة لإدارة الشركة في اتمام عمليات
التحويل وتنظيم صكوك التوزيعات تمهيدا لارسالها إلى المساهمين عبر البريد .
هذا ويتم معالجة التوزيعات النقدية المعلن عنها كالتزامات متداولة تظهر في
قائمة الميزانية إذا لم تسدد خلال السنة التي أعلن خلالها عن إجراء تلك
التوزيعات لأن فترة سدادها قصيرة نسبيا , ويتم تحديدها إما بنسبة مئوية من
القيمة الاسمية للاسهم أو مبلغ محدد لكل سهم , ويحصل أحيانا أن تحدد الشركة
تاريخا لسداد التوزيعات النقدية على المساهمين لكنها بسبب عدم توفر النقدية
الكافية للسداد تؤجل سداد تلك التوزيعات إلى تاريخ لاحق بعد أن تتحمل فائدة
تأخيرية لصالح المساهمين .

2. توزيعات الأرباح العينية , التي تكون في صيغة أصول اخرى للشركة قابلة
للتوزيع على المساهمين بخلاف النقدية مثل البضاعة والاستثمارات , وعند
الاعلان عن توزيعات عينية على المساهمين يجب اعادة تقييم الأصول العينية
بالقيمة السوقية في تاريخ الاعلان والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن

ذلك ، ومن ثم إتمام عملية التوزيع على المساهمين وفقا للقيمة الجديدة لتلك الأصول .

3. توزيعات الأسهم ، ويقصد بها رسملة الأرباح والاحتفاظ بها أو إعادة استثمارها في الشركة ، أي إعادة تصنيف جزء من رأس المال المكتسب إلى رأس مال مدفوع ولا يتم في هذا النوع من التوزيعات توزيع أي نوع من أنواع الأصول ، فضلا عن أن كل مساهم في الشركة يبقى محتفظا بعد التوزيع بنسبة الملكية ذاتها والقيمة الدفترية الاجمالية للسهم كما كان عليه الحال قبل التوزيع الا أن القيمة الدفترية للسهم الواحد تصبح أقل بسبب زيادة عدد الأسهم ، هذا وعند اجراء مثل هذه التوزيعات تثار قضية القيمة التي سيتم اعتمادها عند الاعلان عن التوزيعات إذا كانت القيمة الاسمية أم القيمة السوقية للسهم وقد أوصت المهنة في هذا المجال استخدام القيمة السوقية عندما تكون نسبة التوزيعات قليلة نسبيا بحيث لا تتجاوز (20%-25%) من أسهم رأس المال ، وبخلافه يتم اعتماد القيمة الاسمية للسهم . ويوضح الجدول أدناه اشكال توزيعات الأرباح والمعالجات المحاسبية ذات الصلة :

اشكال توزيعات الأرباح	القيود المحاسبية في تاريخ الاعلان عن الأرباح	القيود المحاسبية في تاريخ توزيع الأرباح
1. توزيعات الأرباح على شكل أصول : أ- توزيعات نقدية فورية	××× د/أ. محتجزة ××× د/ توزيعات ارباح نقدية مستحقة	××× د/ توزيعات ارباح نقدية مستحقة ××× د/ البنك
ب- توزيعات نقدية آجلة	××× د/أ. محتجزة ××× د/ توزيعات ارباح نقدية مستحقة	××× د/ توزيعات ارباح نقدية مستحقة ××× د/ مصاريف فائدة تأخيرية ××× د/ البنك *
ج- توزيعات أصول عينية • بسعر الكلفة	××× د/أ. محتجزة ××× د/ توزيعات ارباح عينية مستحقة (بالكلفة)	××× د/ توزيعات ارباح عينية مستحقة ××× د/ أصول عينية
• بسعر السوق	××× د/ الأصول العينية ××× د/ مكاسب التقييم ××× د/أ. محتجزة ××× د/ توزيعات ارباح عينية مستحقة (بسر السوق)	××× د/ توزيعات ارباح عينية مستحقة ××× د/ أصول عينية
ثانياً - توزيعات في شكل أسهم (رسملة) : أ- بالقيمة الاسمية	××× د/أ. محتجزة ××× توزيعات اسهم مستحقة	××× د/ توزيعات أسهم مستحقة ××× د/ رأس المال (بالقيمة الاسمية)

ب- بالقيمة السوقية	××× د/ أ. محتجزة	××× د/ توزيعات أسهم مستحقة
	××× د/ توزيعات أسهم مستحقة	××× د/ رأس المال (بالقيمة الإسمية)
		××× د/ علاوة رأس المال

مثال 1 : بلغ عدد الأسهم المعلن عنها للتوزيع على مساهمي شركة الأمل في بداية سنة 2011 , 620000 سهم وهي تعادل 5% من أسهم رأس المال المصدر فإذا علمت بأن إجمالي القيمة السوقية لأسهم رأس المال المصدر تعادل 21700 000 دينار.

المطلوب : مع توضيح طريقة الاحتساب

- 1- كم يبلغ عدد أسهم رأس المال المصدر؟ .
 - 2- ما هي القيمة السوقية للسهم الواحد؟ .
 - 3- ما هي القيود المحاسبية اللازمة في تاريخ الاعلان عن التوزيعات وتاريخ إصدار الأسهم.
- الحل:

$$1. \text{ رأس المال المصدر} = \frac{\text{الأرباح الموزعة بشكل اسهم}}{5\%}$$

$$= \frac{620000}{5\%} = 12400\ 000 \text{ سهم}$$

$$2. \text{ القيمة السوقية للسهم الواحد} = \frac{\text{اجمالي القيمة السوقية لأسهم رأس المال المصدر}}{\text{عدد أسهم رأس المال المصدر}}$$

$$= \frac{21700\ 000}{12400\ 000} = 1.75 \text{ دينار/سهم}$$

$$3. 1085\ 000 \text{ د/ الأرباح المحتجزة (} 620000 \text{ سهم } \times 1.75 \text{ دينار / للسهم)}$$

$$1085\ 000 \text{ د/ توزيعات أسهم مستحقة}$$

1085 000 د/ توزيعات أسهم مستحقة
620 000 د/ رأس المال
465 000 د/ علاوة رأس المال

مثال 2 : ظهرت الأرصدة التالية في سجلات إحدى الشركات المساهمة في
2010/12/31 :

300000000 دينار رأس المال الاسمي (قيمة أسمية دينار واحد للسهم) ,
250000000 رأس المال المصدر مدفوع بنسبة 50% , 189000000 دينار الأرباح
المحتجزة , 4150000 دينار الإحتياطيات وخلال السنة تمت العمليات التالية :

1. استلمت الشركة الأقساط من المساهمين عدا مساهم كان يملك 250000 سهم
عجز عن السداد , وقد بيعت أسهمه في المزيدة العلنية وبمبلغ 0.800 دينار
للسهم , وقد بلغت مصاريف البيع 150000 دينار دفعت نقدا .
2. تم إصدار الأسهم غير المصدرة وبسعر 1.300 دينار للسهم , وقد بلغت نسبة
الإكتتاب 120% , وتم إعادة الزيادة في الإكتتاب إلى المساهمين .
3. أعلنت الشركة عن توزيعات أرباح نقدية على المساهمين بواقع 0.300 دينار
للسهم .
4. قامت الشركة بسداد توزيعات الأرباح النقدية المعلن عنها .
5. بلغ صافي الدخل المتحقق في نهاية السنة بعد الضريبة (البالغة نسبتها 15%)
4250000 دينار , وقد قررت الشركة زيادة الإحتياطيات بمبلغ 250000 دينار
كما أعلنت الشركة وأصدرت توزيعات أرباح في شكل أسهم بالقيمة الإسمية بما
يعادل 2/1 صافي الدخل المتحقق بعد الضريبة والإحتياطيات .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .

2. إعداد كشف الأرباح المحتجزة عن الفترة المنتهية في 2010/12/31 وقائمة الميزانية الجزئية كما في 2010/12/31.

الحل :

$$1. \text{ رأس المال المدفوع} = 25000000 \times 100/50 = 12500000 \text{ دينار}$$

وعليه يبلغ رصيد الأقساط غير المقبوضة 12500000 دينار

$$12500000 - (100/50 \times 250000) = 12375000 \text{ دينار المبلغ المستلم}$$

من رصيد الأقساط :

$$12375000 \text{ د / النقدية}$$

$$12375000 \text{ د / الأقساط غير المقبوضة}$$

$$250000 \text{ سهم} \times 0.800 \text{ دينار للسهم} = 200000 \text{ دينار سعر بيع الأسهم بالمزايدة}$$

العلنية :

$$150000 \text{ د / مصاريف البيع}$$

$$150000 \text{ د / النقدية}$$

$$200000 \text{ د / البنك}$$

$$75000 \text{ د / المدينون}$$

$$125000 \text{ د / الأقساط غير المقبوضة}$$

$$150000 \text{ د / مصاريف البيع}$$

$$30000000 \text{ سهم} - 25000000 = 5000000 \text{ سهم غير مصدرة}$$

$$5000000 \text{ سهم} \times 120\% = 6000000 \text{ الأسهم المكتتب بها}$$

$$\begin{aligned}
6000000 \text{ سهم} \times 1.300 \text{ دينار للسهم} &= 7800000 \text{ دينار} \\
5000000 \text{ سهم} \times 1.300 \text{ دينار للسهم} &= 6500000 \text{ دينار} \\
7800000 - 6500000 &= 1300000 \text{ دينار الزيادة في الإكتتاب}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&7800000 \text{ د / النقدية} \\
&7800000 \text{ د / المكتتبين}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&1300000 \text{ د / المكتتبين} \\
&1300000 \text{ د / النقدية}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&6500000 \text{ د / المكتتبين} \\
&5000000 \text{ د / رأس المال} \\
&1500000 \text{ ح / علاوة الإصدار}
\end{aligned}$$

$$30000000 \text{ سهم} \times 0.300 \text{ دينار للسهم} = 9000000 \text{ دينار الأرباح النقدية}$$

المعلن عن توزيعها :

$$\begin{aligned}
&9000000 \text{ د / الأرباح المحتجزة} \\
&9000000 \text{ د / توزيعات أرباح نقدية مستحقة}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&9000000 \text{ د / توزيعات أرباح نقدية مستحقة} \\
&9000000 \text{ د / النقدية}
\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
&\text{صافي الربح المتحقق قبل الضريبة س} = 4250000 + 15\% \text{ س} \\
&4250000 = 85\% \text{ س} \\
&85/100 \times 4250000 = \text{س}
\end{aligned}$$

س = 5000000 دينار

مبلغ الضريبة = $5000000 \times 15\%$ = 750000 دينار

صافي الدخل بعد الضريبة والاحتياطي = 4000000 دينار

4000000 دينار $\times \frac{2}{1} = 2000000$ دينار قيمة توزيعات الأسهم

5000000 د / كشف الدخل

5000000 د / الأرباح المحتجزة

3000000 د / الأرباح المحتجزة

2000000 د / توزيعات أسهم مستحقة

750000 د / الضريبة المستحقة

250000 د / الاحتياطي

2000000 د / توزيعات أسهم مستحقة

2000000 د / رأس المال

2. كشف الأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في 2010/12/31 :

رصيد الأرباح المحتجزة 1/1	18900000 دينار
± صافي الربح (الخسارة) خلال الفترة	5000000
الأرباح المعدة للتوزيع على المساهمين	23900000
- توزيعات الأرباح على المساهمين :	
توزيعات أرباح نقدية	(9000000)
توزيعات أسهم	(2000000)
	(11000000)
- الإحتياطيات	(250000)

- الضريبة المستحقة	(750000)
رصيد الأرباح المحتجزة في 12/31	<u>11900000</u>

قائمة الميزانية الجزئية كما في 2010/12/31 (جانب حقوق الملكية) :

الأصول	المطلوبات وحقوق الملكية
	المطلوبات المتداولة :
	750000 ضريبة مستحقة
	حقوق الملكية :
	32000000 رأس المال *
	1500000 علاوة الإصدار
	11900000 الأرباح المحتجزة
	4400000 الإحتياطيات **

* 25000000 رصيد أول المدة + 5000000 إصدار إضافي خلال المدة
+ 2000000 توزيعات أرباح في شكل إصدار أسهم .
** 4150000 رصيد أول المدة + 750000 إضافة خلال المدة .

هذا وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوع آخر من التوزيعات يطلق عليه بتوزيعات التصفية , فقد تستخدم الشركات رأس المال الإضافي (علاوة الإصدار) كأساس لإجراء توزيعات الأرباح (النقدية وغير النقدية) , التي قد تلجأ لها إدارة الشركة التي تكون في نيتها تصفية أعمالها وبالتالي فإن إجراء مثل تلك التوزيعات يؤمن تصفية عادلة لأصولها على مدار عدد محدد من السنوات , ومن الناحية المحاسبية لا تختلف قيود الاعلان عن توزيعات التصفية وسدادها بالمقارنة مع القيود المشار

اليها سابقا عدا ما يخص توسيط حساب علاوة الإصدار بدلا من الأرباح المحتجزة عند الاعلان عن توزيعات التصفية , الأمر الذي تعد فيه مثل تلك التوزيعات عائدا على رأس المال المستثمر وليست أرباحا .

رابعا : زيادة وتخفيض رأس المال في الشركات المساهمة

1. زيادة رأس المال

يحق للشركة المساهمة زيادة رأسمالها إذا كان مدفوعاً بالكامل ويعد قرار الزيادة معدلاً لعقد تأسيس الشركة ويتخذ للعديد من الاسباب من بينها عدم كفاية رأس المال لتمويل نشاطها أو الحاجة إلى أموال إضافية للتوسع في ذلك النشاط , هذا وينفذ قرار زيادة رأس المال بطريقتين :

أ- إصدار أسهم جديدة وطرحها للإكتتاب العام والأولوية في الإكتتاب للمساهمين الحاليين في الشركة , ويمكن اصدار الأسهم الجديدة بالقيمة الاسمية ويمكن اصدارها أيضا بعلاوة , هذا ولا تختلف المعالجات المحاسبية لزيادة رأس المال وفقا لهذه الطريقة عن المعالجات السابقة لتكوين رأس المال .

ب- رسملة الإحتياطات والأرباح المحتجزة في الشركة وتحويلها إلى رأس المال بعد توزيعها على المساهمين كل حسب ملكيته في أسهم الشركة , حيث يؤدي ذلك إلى زيادة رأس مال الشركة مقابل المحافظة على حقوق الملكية دون تغيير لأن الأمر كما سبق وتبين عند مناقشة توزيعات الأرباح في شكل أسهم يعد تحويل للأرباح المحتجزة أو الإحتياطات التي تعد من فقرات حقوق الملكية إلى رأس المال والعلاوة بحسب قيمة الإصدار إذا تم بالقيمة الاسمية أو القيمة السوقية , والتغيير الوحيد الذي سيجري هنا يتمثل بانخفاض القيمة الدفترية للسهم

الواحد من خلال قسمة حقوق الملكية (رأس المال والعلاوة والإحتياطيات والأرباح المحتجزة) على عدد أكبر من الأسهم .

2. تخفيض رأس المال

يتم اتخاذ قرار تخفيض رأس المال في الشركات المساهمة إذا كان فائضاً عن حاجتها أو إذا حققت الشركة خسائر متتالية ويعد قرار التخفيض معدلاً لعقد تأسيس الشركة ويتخذ للعديد من الاسباب من بينها , تحقيق خسائر جسيمة من الصعب تعويضها من الأرباح المستقبلية , أو إذا كان رأس المال فائضاً عن الحاجة الفعلية للشركة , كما يمكن تخفيض رأس المال بسبب إعادة تقييم أصول الشركة بسبب انخفاض أقيامها في السوق , هذا وينفذ قرار تخفيض رأس المال بأحدى الطرق التالية :

- أ- إلغاء عدد من الأسهم تساوي قيمتها المبلغ المقرر تخفيضه من رأس المال وإعادة المبلغ إلى المساهمين كل حسب ملكيته في أسهم الشركة .
- ب- إلغاء الأسهم غير المسددة (الاقساط غير المقبوضة من المساهمين أو إلغاء الأسهم غير المصدرة في حالة بلوغ نسبة الإكتتاب الأول أقل من 100%) .
- ت- إطفاء الخسائر المتراكمة في حساب رأس المال على أن يتحمل المساهمين الخسارة كلا حسب ملكيته في اسهم الشركة .
- ث- إعادة شراء الأسهم من قبل الشركة المساهمة *Reacquisition of Shares* , تمهيدا لالغاءها بسبب رغبة الشركة في تخفيض رأس المال إذا كان فائضاً عن حاجتها أو الاحتفاظ بها كأسهم خزانة *Treasury Shares* بهدف إعادة الإصدار أو الالغاء مستقبلاً .

مثال 1 : قررت إحدى الشركات المساهمة زيادة رأس مالها البالغ 150 مليون دينار إلى 225 مليون دينار من خلال تحويل حساب الإحتياطيات البالغ رصيدها في تاريخ اتخاذ قرار الزيادة 30 مليون دينار , وإصدار أسهم بالزيادة المتبقية في رأس المال وبعلاوة إصدار 0.500 دينار للسهم الواحد , فإذا علمت بأن القيمة الإسمية للسهم دينار واحد وأن الأسهم الإضافية تم الإكتتاب بها ودفع قيمتها بالكامل بعد سداد مصاريف الإصدار البالغة 500000 دينار نقدا , المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .

الحل :

الزيادة المطلوبة في رأس المال = 225000000 - 150000000 = 75000000
عدد الأسهم المطلوب إصدارها = 30000000 - 75000000 = 45000000
قيمة الأسهم المصدرة = 45000000 سهم × 1.500 دينار للسهم = 67500000 دينار

30000000 د / الإحتياطيات
30000000 د / رأس المال

67500000 د / النقدية
67500000 د / المكتتبين

500000 د / مصاريف الإصدار
500000 د / النقدية

67500000 د / المكتتبين
45000000 د / رأس المال (بالقيمة الإسمية)
22500000 د / علاوة الإصدار (45 مليون سهم × 0.500 دينار للسهم)

500000 د / علاوة الإصدار

500000 د / مصاريف الإصدار

مثال 2 : قررت إحدى الشركات المساهمة تخفيض رأس مالها البالغ 800000000 دينار بنسبة 20% , المطلوب : إثبات القیود المحاسبية اللازمة في ظل الآتي :

1. أن سبب تخفيض رأس المال كان لزيادته عن حاجة الشركة .
2. أن سبب تخفيض رأس المال كان لتغطية خسائر متراكمة على الشركة .

الحل :

1. $800000000 \times 20\% = 160000000$ دينار مقدار التخفيض في رأس المال

160000000 د / رأس المال

160000000 د / حملة الأسهم

160000000 د / حملة الأسهم

160000000 د / النقدية

2. 160000000 د / رأس المال

160000000 د / الخسائر المتراكمة

خامسا : المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات المساهمة

يتم اتخاذ قرار تصفية الشركات المساهمة للعديد من الأسباب من بينها:

- 1- إنتهاء العمر القانوني للشركة أو انجاز المشروع الذي تأسست من أجله.
- 2- تحقيق خسائر متتالية تصل إلى 75% أو أكثر من رأس المال.
- 3- إندماج الشركة المساهمة في شركة مساهمة أو شركات مساهمة أخرى.

وأياً كانت أسباب التصفية فإن الاجراءات القانونية والمحاسبية لتصفية الشركات المساهمة تكون مماثلة لتصفية الشركات التضامنية عدا ما يخص الآتي :

1- تكون مسؤولية المساهمين عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بمقدار عدد وقيمة الأسهم التي يمتلكونها في الشركة.

2- يتم فتح حساب حقوق المساهمين عند تصفية الشركة المساهمة لإثبات حقوق المساهمين المتمثلة برأس المال وعلاوة إصدار الأسهم والأرباح المحتجزة فضلاً عن نتيجة حساب أرباح وخسائر التصفية وفي ضوء ذلك يتم توزيع النقد المتبقي بعد إنتهاء عملية التصفية على المساهمين وحسب ما يعرف بقيمة السهم عند التصفية :

$$\text{قيمة السهم عند التصفية} = \frac{\text{النقد المتاح للتوزيع في نهاية عملية التصفية}}{\text{عدد أسهم رأس المال}}$$

مثال 1 : يحق لأحد مساهمي شركة الفرات المساهمة المختلطة استلام مبلغ 562 000 دينار بعد إنتهاء عملية التصفية ، فإذا علمت بأن المساهم المذكور يمتلك ما يعادل 5% من أسهم رأس المال المصدر وإن قيمة السهم عند التصفية بلغ 2.250 د/للسهم .

المطلوب : مع توضيح طريقة الأحتساب

- 1- ما هو إجمالي عدد أسهم رأس مال الشركة ؟ .
- 2- ما هو مبلغ النقد المتوفر بعد إنتهاء التصفية ؟

3- ما هو القيد المحاسبي اللازم لأكمال عملية التصفية ؟

الحل:

$$\text{عدد أسهم المساهم} = \frac{\text{المبلغ المستلم من قبل المساهم}}{\text{قيمة السهم الاسمية}}$$
$$249778 \text{ سهم} = \frac{562000}{2.250} =$$

ويتم احتساب قيمة السهم عند التصفية كما يلي :

قيمة السهم عند التصفية = النقد المتاح للمساهمين بعد التصفية / عدد السهم
المصدرة = 98,500 ألف دينار / 300,000 سهم = 0,328 دينار للسهم

لو أن أحد المساهمين يملك 10,000 سهم , فإن ما يستلمه جراء عملية التصفية =
10000 سهم $\times$ 0.328 د/سهم = 3280 ألف دينار .
عدد أسهم المساهم = رأس المال المصدر $\times$ 5%
249778 = س $\times$ 5%

$$\text{س} = \frac{249778}{5\%} = 4995560 \text{ سهم رأس المال المصدر}$$

مبلغ النقد المتوفر بعد إنتهاء التصفية = رأس المال المصدر $\times$ قيمة السهم عند التصفية
= 11240010 = 2.250 $\times$ 4995560 دينار

11240010 د/المساهمين

11240010 د/النقدية

مثال 2 : فيما يلي قائمة الميزانية لإحدى الشركات المساهمة كما في 2012/1/1
عندما تم إتخاذ قرار بتصفيتها بسبب بلوخ خسائرها المتراكمة 75% من رأس المال :
(المبالغ بالاف الدينير)

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
2500 النقدية	2000 الدائنون وأوراق الدفع
3000 المدينون وأوراق القبض	8000 قروض طويلة الأجل
4500 المخزون	10000
10000	300000 رأس المال (1 دينار للسهم)
80000 الأثاث المعدات (بالصافي)	60000 علاوة رأس المال
10000 شهرة المحل	(270000) خسائر متراكمة
	90000
	100000
100000	

وقد أظهرت نتائج تصفية الشركة ما يلي :

1. تم تحصيل ما يعادل 80% من قيمة المدينون وأوراق القبض .
2. تم بيع المخزون بخسارة بلغت 20% من القيمة الدفترية .
3. تم بيع الأثاث والمعدات بربح يعادل 25% من القيمة الدفترية .
4. شهرة المحل لا قيمة لها , وقد بلغت مصاريف التصفية 500000 دينار .
5. تم سداد ديون الشركة بالكامل .

المطلوب :

1. إعداد تقرير التصفية .
2. إثبات القيود المحاسبية للتصفية وتصوير الحسابات اللازمة .
3. إحتساب قيمة السهم عند التصفية .

الحل :

القيود المحاسبية للتصفية : (المبالغ بالاف الدينير)

1. 300000 د/ رأس المال
60000 د/ علاوة رأس المال
270000 د/ الخسائر المتراكمة
90000 د/ المساهمون
2. 10000 د/ أ.خ التصفية
10000 د/ شهرة المحل
3. 2400 د/ النقدية
600 د/ أ.خ التصفية
3000 د/ المدينون وأ.ق
4. 3600 د/ النقدية
900 د/ أ.خ التصفية
4500 د/ المخزون
5. 100000 د/ النقدية
20000 د/ أ.خ التصفية
80000 د/ الأثاث والمعدات
6. 2000 د/ الدائنون وا.د
8000 د/ القروض
10000 د/ النقدية

7. 8500 د/ أ.خ التصفية

8500 د/ المساهمون

8. 98500 د/ أ.خ التصفية

98500 د/ النقدية

د/ النقدية	
10000 د/ مذكورين	2500 الرصيد
98500 د/ المساهمون	2400 د/ المدينون و ا.ق
	3600 د/ المخزون
	100000 د/ مذكورين
<u>108500</u>	<u>108500</u>

د/ أ.خ التصفية	
20000 د/ النقدية	10000 د/ شهرة المحل
	600 د/ المدينون و ا.ق
	900 د/ المخزون
	8500 د/ المساهمون
<u>20000</u>	<u>20,000</u>

د/ المساهمون	
90000 د/ مذكورين	98500 د/ النقدية
8500 د/ أ.خ التصفية	
<u>98500</u>	<u>98500</u>

أسئلة الفصل الثاني

أولا : الاسئلة النظرية

1. وضح العبارة الآتية بشكل وافي ومختصر " تقوم الشركات المساهمة على الاعتبارات المالية وليس الاعتبارات الشخصية " .
2. ما هي الخصائص التي تتميز بها الشركات المساهمة ؟
3. ما المقصود بالقيمة الاسمية والقيمة السوقية للسهم وما الفرق بينهما ؟ وضح .
4. ما هي الإجراءات التي تتخذها الشركة المساهمة إذا تخلف أحد مساهميها أو أكثر عن سداد قيمة الأقساط غ.م ؟
5. ما المقصود بالقيمة الدفترية للسهم ؟ وكيف يتم احتسابها ؟
6. عدد أشكال توزيع الأرباح في الشركات المساهمة وبين طبيعة المشكلة التي تثار عندما يتم توزيع الأرباح في شكل أسهم .
7. ما هي المشاكل المحاسبية التي تصاحب عملية توزيع أرباح في شكل أصول عينية ؟ وضح .
8. ما المقصود بقيمة السهم عند التصفية وما الفرق بينهما وبين القيمة الدفترية للسهم ؟ وضح .

ثانيا : الاسئلة التطبيقية

س1/ في بداية سنة 2011 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة الخاصة 9000000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانونا ، فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وأن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 40% عند الإكتتاب والباقي على أربعة أقساط متساوية ، هذا وقد إكتتب الجمهور بنسبة 80% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام ، هذا وقد بلغت مصاريف التأسيس 750 000 دينار دفعت نقدا وعليه تم صدور شهادة تأسيس الشركة .

المطلوب : إثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

س2/ في بداية سنة 2011 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة المختلطة 10500 000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانونا ، فإذا علمت أن الشركة لا تزال تحت التأسيس وأن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 25% عند الإكتتاب والباقي على قسطين متساويين ، وقد إكتتب الجمهور بنسبة 110% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام ، وقد تم رد الزيادة في مبالغ الإكتتاب إلى المساهمين عدا ما يخص أحدهم الذي كان قد إكتتب ب 250 000 سهم لم يتقدم لإستلام استحقاقه ، وقد بلغت مصاريف التأسيس 750000 دينار دفعت نقدا ، وبناءا على ما سبق تم إصدار شهادة تأسيس الشركة.

المطلوب :

1. إثبات القيود الافتتاحية ، وتصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة .

س3/ في بداية سنة 2011 طرح مؤسسو شركة العراق المساهمة الخاصة (20) مليون سهم للإكتتاب العام ، وهي تعادل 80% من إجمالي أسهم الشركة التي لا تزال تحت التأسيس ، فإذا علمت بأن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 75% عند الإكتتاب ، وأن الجمهور كان قد إكتتب بنسبة 55% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام ،

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لإكتتاب المؤسسين والجمهور ومصاريف التأسيس البالغة 650 000 دينار .

2. استخراج نسبة الإكتتاب وتأسيس الشركة .

3. معالجة الفشل في الإكتتاب إذا علمت بأن الجهة القطاعية لم توافق على تخفيض رأس المال وأن الجمهور لم يتقدم للإكتتاب بأسهم إضافية خلال فترة التمديد المعلن عنها .

س4/ بلغ رصيد إجمالي الأقساط غ.م لأحدى الشركات المساهمة 25000 000 دينار وهي تعادل نسبة 40% من إجمالي رأس المال المصدر ، فإذا علمت ما يلي :

1. تسدد الأقساط غير المقبوضة من قبل المساهمين بواقع قسطين ونسبة 35% ، 65% على التوالي . وعند سداد القسط الأول تخلف اثنين من المساهمين إكتتب كل منهما بعدد من الأسهم بلغت 800 000 سهم للأول ، 600 000 سهم للثاني .

2. بعد إنذار المساهمين أعلاه ، تقدم المساهم الثاني وسدد ما بذمته من أقساط بعد شهرين من تاريخ استحقاق الأقساط التي بذمته ، وقد بلغت الفائدة التأخيرية 3% من قيمة القسط .

3. عند سداد القسط الثاني تخلف مساهم آخر عن السداد وقد بلغت قيمة القسط الثاني الذي بذمته 200 000 دينار .

4. بعد إنذار المساهمين أعلاه تم بيع أسهمهما في المزايدة العلنية (وبحسب متطلبات قانون الشركات العراقي) وبسعر 0.750 دينار للسهم وبلغت مصاريف البيع ما يعادل 1% من سعر البيع وتم سدادها نقدا .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير حساب الأقساط غ.م .

س5/ في 2011/1/1 تأسست شركة التلال المساهمة المختلطة برأسمال قدرة (15) مليون دينار مدفوع بنسبة 70% عند الإكتتاب والباقي يسدد بقسط واحد بعد مرور شهر على تأسيس الشركة فإذا علمت ما يلي :

1. إكتتب المؤسسون بنسبة 40% من رأس المال وطرح المتبقي إلى الإكتتاب العام لدى أحد المصارف .

2. إكتتب الجمهور بنسبة 120% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام .

3. بلغت نفقات التأسيس 200 000 دينار .

4. أعيدت الزيادة في الإكتتاب إلى المساهمين نقدا .
5. في 2011/2/15 استلمت الأقساط المستحقة على المساهمين نقدا ما يخص أحدهم الذي يملك 100 000 سهم عجز عن السداد وتم بيع أسهمه في المزاد العلني وبمبلغ 1.300 دينار للسهم الواحد وبلغت مصاريف البيع 15 000 دينار وقد تم تصفية حساب المساهم مع الشركة .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية .
2. بالرجوع إلى الفقرة (4) أعلاه وعلى فرض أن أحد المساهمين كان قد إكتتب بـ 5000 سهم في الشركة ما هو المبلغ الذي سيرد إلى المساهم (وضح طريقة الإحتساب) .

3. إثبات القيد المحاسبي للعملية التي تمت في 2011/2/15

س6/ الآتي القيد المحاسبي المثبت في سجلات إحدى الشركات المساهمة بسبب عجز أحد مساهميها عن سداد قيمة أقساطه في تاريخ الاستحقاق (المعالجة حسب متطلبات قانون الشركات العراقي) :

280 000 د/ النقدية

227 500 د/ أقساط غير مقبوضة

35 000 د/ مصاريف البيع

17 500 د/ الدائنون (بإسم المساهم)

قيد إثبات بيع عدد من الأسهم في المزايدة العلنية وبسعر 0.800 د/ للسهم نقدا

المطلوب : مع توضيح طريقة الأحتساب

1. ما هو إجمالي عدد الأسهم التي تم بيعها في المزايدة العلنية ؟ .
2. ما هي نسبة الأقساط غير المقبوضة إلى رأس المال المصدر ؟ .
3. ما هي نسبة رأس المال المدفوع إلى رأس المال المصدر ؟ .

س7/ الآتي القيد المحاسبي المثبت في سجلات إحدى الشركات المساهمة بسبب عجز أحد مساهميها عن سداد قيمة الأقساط في تاريخ الاستحقاق (المعالجة حسب متطلبات قانون الشركات العراقي) :

224 000 د/ النقدية

36000 د/ المدينون (باسم المساهم)

225 000 د/ أقساط غير مقبوضة

35 000 د/ مصاريف البيع

قيد إثبات بيع عدد من الأسهم في المزايدة العلنية وبسعر 0.800 د/للسهم نقدا

المطلوب : مع توضيح طريقة الأحساب

1. ما هو إجمالي عدد الأسهم التي تم بيعها في المزايدة العلنية ؟ .
2. بماذا تفسر ظهور حساب المدينون في القيد المحاسبي أعلاه ؟ وضح .
3. ما هي الطرق البديلة لمعالجة الحالة أعلاه خلافا للمعالجة العراقية .

س8/ بلغ رصيد إجمالي الأقساط غير المقبوضة لأحدى الشركات المساهمة 4000 000 دينار وهي تعادل نسبة 40% من إجمالي رأس المال المصدر (قيمة أسمية 2 دينار للسهم) ، فإذا علمت ما يلي :

1. تسدد الأقساط غير المقبوضة من قبل المساهمين بواقع قسطين وبنسبة 20% ، 80% على التوالي .
2. عند سداد القسط الأول تخلف اثنين من المساهمين إكتتب كل منهما بعدد من الأسهم بلغت 40 000 سهم للأول ، 120 000 سهم للثاني .

3. بعد إنذار المساهمين أعلاه ، تقدم المساهم الثاني وسدد ما بذمته من أقساط بعد شهرين من تاريخ إستحقاق الأقساط التي بذمته ، وقد بلغت الفائدة التأخيرية 7% سنوياً.

4. عند سداد القسط الثاني تخلف مساهم بلغت قيمة القسط الثاني الذي بذمته 20000 دينار .

5. تم بيع أسهم المساهمين أعلاه في المزيدة العلنية بعد إنتهاء مدة الإنذار وبسعر 0.500 دينار للسهم وقد بلغت مصاريف البيع 2% من سعر البيع .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير حساب الأقساط غير المقبوضة (حسب متطلبات قانون الشركات العراقي) .

2. ما هي القيود المحاسبية اللازمة لمعالجة تخلف المساهمين عن سداد الأقساط غ.م خلافاً للمعالجة العراقية ؟

س9/ تأسست إحدى الشركات المساهمة وكانت الميزانية بعد التأسيس مباشرة كما يلي :

الميزانية الافتتاحية كما في 2011/1/1

8500 000 رأس المال المصدر	؟ النقدية
(نسبة إكتتاب 85%)	500 000 البضاعة
(؟) أقساط غير مقبوضة (تستلم كل	1000 000 الأجهزة والمعدات
ثلاثة أشهر وبواقع 45% ، 55%	200 000 مصاريف التأسيس
على التوالي	
5950 000 رأس المال المدفوع	
؟	؟

فإذا علمت بأنه :

1. في 2011/4/1 تم استلام القسط الأول من الأقساط غ.م عدا ما يخص أحد المساهمين الذي تبلغ قيمة أقساطه 27 000 دينار .

2. في 2011/7/1 تم استلام القسط الثاني من الأقساط غ.م عدا ما يخص مساهم آخر كان عدد الأسهم التي إكتتب بها 85 000 سهم .
3. في 2011/9/1 وبعد إنذار المساهمين بيعت الأسهم في المزيدة العلنية بسعر 0.700 د/سهم بعد دفع مصاريف بيع 14 000 دينار .

المطلوب :

1. إيجاد القيم المجهولة في قائمة الميزانية أعلاه (وضح طريقة الاحتساب) .
2. كم يبلغ عدد الأسهم غير المصدرة وهل يمكن للشركة إصدارها ؟ متى وكيف؟
3. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .

س10/ تأسست إحدى الشركات المساهمة وكانت الميزانية بعد التأسيس مباشرة كما يلي :

الميزانية الافتتاحية كما في 2011/1/1

8000 000 رأس المال المصدر	النقدية 570 000
(نسبة الإكتتاب 80%)	بضاعة 130 000
(؟) أقساط غير مقبوضة	مباني 1100 000
(؟) رأس المال المدفوع	مصاريف التأسيس 200 000
?	2000 000

وفي 2011 4/1 تم استلام الأقساط غير المقبوضة من المساهمين عدا ما يخص الآتي :

1. مساهم بلغت قيمة أقساطه غير المقبوضة 25 000 دينار .
 2. مساهم بلغت قيمة الأسهم التي إكتتب بها 75 000 دينار .
- وفي 2011/5/1 وبعد إنذار المساهمين في أعلاه تم بيع كامل أسهمهما في المزيدة العلنية وبسعر 0.600 د/للسهم بعد دفع مصاريف بيع بلغت 20 000 دينار نقدا .
- وفي 2011/11/1 تم إصدار الأسهم غير المصدرة بسعر إصدار 1.200 د/للسهم وبنسبة إكتتاب 100 % مدفوعة بالكامل ومصاريف الإصدار 80 000 دينار .

المطلوب :

1. إيجاد القيم المجهولة في قائمة الميزانية أعلاه (مع توضيح طريقة الاحتساب)
2. تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .

س11: في بداية سنة 2011 طرح مؤسسو شركة بغداد المساهمة المختلطة 5600000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً مدفوع بنسبة 40% نقداً عند الإكتتاب والمتبقي يدفع بالكامل بعد ستة أشهر. وقد إكتتب الجمهور بنسبة 90% من الأسهم المطروحة لهم ، علماً إن مصاريف التأسيس بلغت 350000 دينار.

وفي 2011/8/1 استحققت الأقساط غير المقبوضة وتم استلامها بالكامل عدا احد المساهمين الذي تبلغ قيمة قسطه المستحق 90000 دينار، ثم بعدها تم بيع تلك الأسهم في المزيدة العلنية وبسعر 1.200 دينار/سهم وبلغت مصاريف البيع 25000 دينار.

وفي 2012/1/1 تم طرح الأسهم المتبقية لدى الشركة للإكتتاب العام وبيعت بسعر 2.300 دينار/سهم وبلغت مصاريف الإصدار 200000 دينار .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة.
2. لو كانت نسبة الإكتتاب لحظة التأسيس اقل من 75% من رأس المال الاسمي ، ما هي البدائل التي يمكن اعتمادها من قبل الشركة في تلك الحالة.

س12/ أعلنت شركة بغداد المساهمة المختلطة عن توزيعات أرباح مقدارها 315000 دينار (وهي تشكل نسبة 15% من أسهم رأس مال المصدر) توزع على شكل أسهم مجانية علماً إن القيمة السوقية للسهم الواحد تبلغ 1.800 دينار/سهم ، ثم بعدها بأسبوع تم توزيع تلك الأسهم على المساهمين ، وقد بلغت مصاريف إصدار تلك الأسهم 15000 دينار... **المطلوب:** إثبات القيود المحاسبية اللازمة.

س13/ يحق لأحد المساهمين في شركة بغداد المساهمة الخاصة استلام مبلغ 600 ألف دينار بعد الإنتهاء من تصفيته بسبب إنجاز الهدف الذي أسست من أجله , فإذا علمت أن المساهم أعلاه يملك ما يعادل 5% من الأسهم المصدرة , وأن قيمة السهم عند التصفية بلغت 1.600 د/للسهم .

المطلوب : مع توضيح طريقة الإحتساب

1. احتساب عدد الأسهم التي يمتلكها المساهم في الشركة .
2. احتساب إجمالي عدد الأسهم المصدرة .
3. احتساب المبلغ النقدي الإجمالي الذي سوف يستلم من جميع المساهمين بعد التصفية .
4. إثبات القيد اللازم لإتمام عملية التصفية .

س14 / أظهرت ميزانية شركة بغداد المساهمة في 2011/1/1 البيانات التالية المتعلقة بحقوق مساهميها :

رأس المال المصدر (2000000 سهم بقيمة إسمية دينار واحد)	2000000 دينار
علاوة إصدار الأسهم	480000
الأرباح المحتجزة :	
أرباح محتجزة قابلة للتوزيع	1900000
أرباح محتجزة مخصصة لأغراض محددة	<u>1200000</u>
إجمالي حقوق الملكية	<u>3100000</u>
	5580000

وخلال سنة 2011 تمت العمليات التالية :

1. دفعت الشركة التوزيعات النقدية التي سبق أن أعلنت عنها سنة 2010 وبواقع 1.100 دينار للسهم .

2. أعلنت الشركة في بداية سنة 2011 عن توزيعات أسهم بنسبة 15% من الأسهم المصدرة وبقيمة سوقية 3.500 دينار للسهم .
3. أجرت الشركة قيد تصحيح لقيمة البضاعة التي سجلت بأكثر من قيمتها في نهاية سنة 2010 الأمر الذي أدى إلى زيادة رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة لسنة 2011 وبمبلغ 700000 دينار .
4. تم إصدار الأسهم التي أعلن عنها للمساهمين في الفقرة 2 أعلاه .

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية لما جاء في أعلاه مع تصوير قائمة الأرباح المحتجزة في 2011/12/31 إذا علمت بأن صافي الدخل للسنة المالية 2011 بلغ 250000 دينار .
2. استخراج القيمة الدفترية للسهم كما في 2011/12/31 .

س15 / فيما يلي قائمة الميزانية لإحدى الشركات المساهمة كما في 2012/1/1

الأصول	الالتزامات وحقوق الملكية
4000000 الأصول المتداولة	10000000 الألتزامات المتداولة
6000000 الأستثمارات في الأسهم	2000000 رأس المال (قيمة أسمية 5 دينار للسهم)
2500000 المعدات (بالصافي)	1000000 علاوة رأس المال
	18000000 الأرباح المحتجزة
41000000	41000000

المطلوب : حدد التأثير المالي لكل حالة من الحالات التالية وبشكل مستقل في كل من إجمالي الأصول ورأس المال , وعلاوة رأس المال , والأرباح المحتجزة , وحقوق الملكية :

1. أعلنت الشركة ودفعت أرباح نقدية بما يعادل 0.500 دينار للسهم .

2. أعلنت الشركة وأصدرت توزيعات أسهم بما يعادل 10% عندما كان سعر السهم في السوق يعادل 14 دينار للسهم .
3. أعلنت الشركة وأصدرت توزيعات أسهم بما يعادل 30% عندما كان سعر السهم في السوق يعادل 15 دينار للسهم .
4. أعلنت الشركة ووزعت أرباح عينية بما يعادل وحدة واحدة من منتجها مقابل اثنين من الأسهم المملوكة للمساهمين , وقد كان سعر بيع المنتج 10 دينار في حينه .

س16 / بالرجوع إلى السؤال 15 في أعلاه , المطلوب ولكل فقرة بشكل مستقل :

1. إثبات القيد (القيود) المحاسبي المناسب .
2. بيان أثر القيد (القيود) أعلاه على تفاصيل فقرة حقوق الملكية .
3. احتساب القيمة الدفترية للسهم بعد أخذ أثر نتائج كل حالة وبشكل مستقل .

س17 / بلغ عدد الأسهم العادية المصدرة لأحدى الشركات المساهمة 3000000 سهم بقيمة اسمية 10 دينار للسهم , كما بلغ رصيد الأرباح المحتجزة للشركة كما في 2012/1/1 24000000 دينار ورصيد علاوة رأس المال 5000000 دينار .
وخلال سنة 2012 حققت الشركة صافي دخل قدره 4700000 دينار وأعلنت عن توزيعات نقدية بما يعادل 0.600 دينار لكل سهم في 2012/5/1 تم سدادها في 2012/6/30 كما أعلنت الشركة عن توزيعات أسهم في 2012/11/30 وبنسبة 20% تم إصدارها إلى المساهمين في 2012/12/31 .

وقد بلغت الأقيام السوقية لأسهم الشركة حسب ما تم إعلانه في سوق الأوراق المالية كما يلي :

2012/12/31 31 دينار للسهم

2012/11/30 34 دينار للسهم

2012/12/31 32 دينار للسهم

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .
2. إعداد كشف الأرباح المحتجزة كما في 2012/12/31 .
3. بيان تفاصيل فقرة حقوق الملكية التي ستظهر في قائمة الميزانية كما في 2012/12/31 .

س18 / بالرجوع إلى المثال الثاني صفحة 151 / الفصل الثاني , وعلى فرض أن
الأثاث والمعدات تم بيعها بخسارة تعادل :

1. 80% من القيمة الدفترية .

2. 25% من القيمة الدفترية .

المطلوب :

1. إعداد تقرير التصفية .
2. إثبات القيود المحاسبية للتصفية وتصوير الحسابات اللازمة .
3. احتساب قيمة السهم عند التصفية .

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



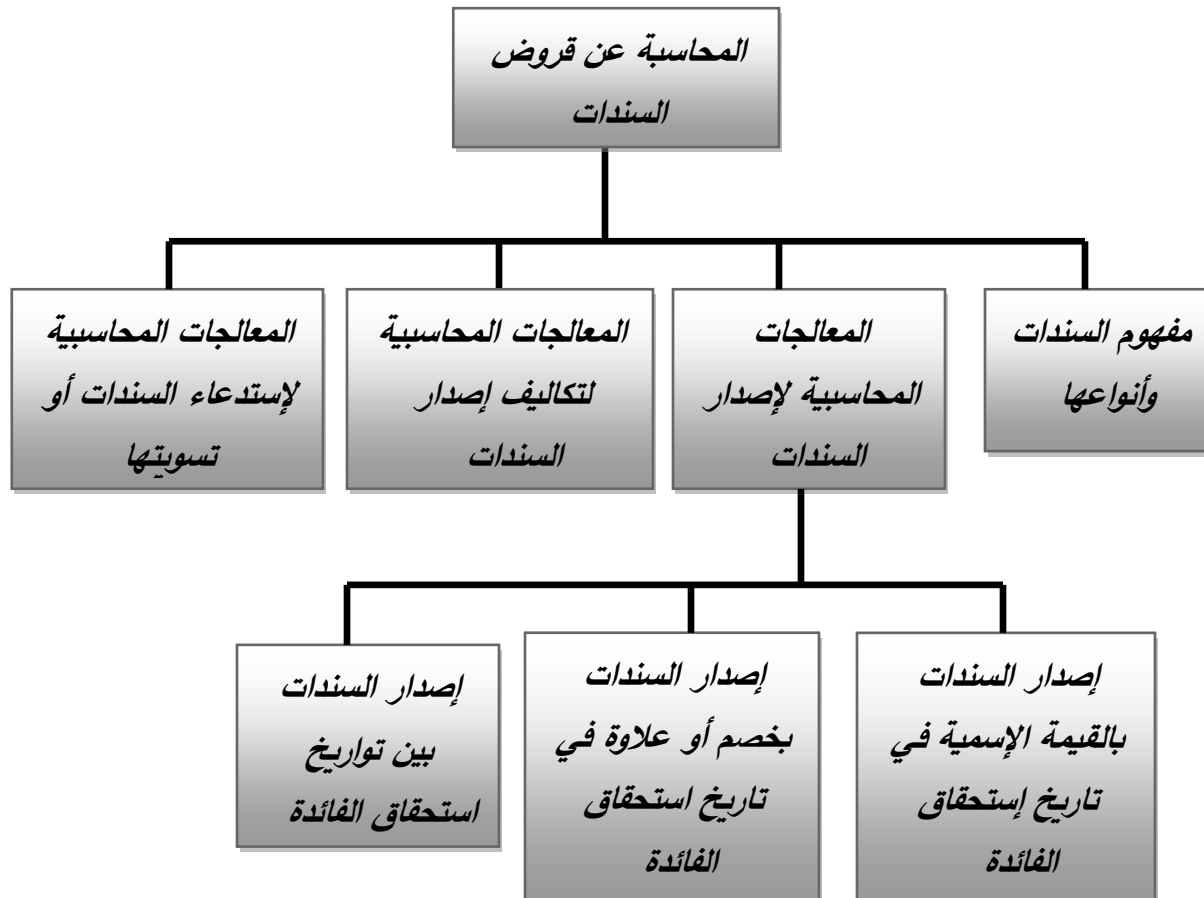
2014

الفصل الثالث

المحاسبة عن قروض السندات

تمهيد

تعد السندات من الديون طويلة الأجل التي تمثل تضحيات مستقبلية محتملة للمنافع الاقتصادية ناشئة عن التزامات حالية تتصف بكونها غير مستحقة الدفع خلال سنة مالية أو دورة تشغيلية أيهما أطول ، ويتم من خلال إصدار السندات حصول الشركات المصدرة على الأموال التي يصعب توفيرها من جهة واحدة ، وعليه تشترك أكثر من وحدة استثمارية صغيرة في تمويل عملية إصدار السندات ولفترة طويلة نسبيا ضمن عقود خاصة تسمى عقود السندات *Bonds Indenture* ، وسيتم التركيز في هذا الفصل على الأمور التالية :



أولاً : مفهوم السندات وأنواعها

تمثل السندات أكثر أنواع الديون طويلة الأجل التي يتم الإبلاغ عنها في قائمة الميزانية , ويعد الغرض الاساس من إصدار السندات هو الاقتراض طويل الأجل عندما يكون رأس المال المطلوب ضخماً بدرجة لا يمكن معها لمقرض واحد أن يقدمه , وعليه يمكن ومن خلال إصدار سندات بقيمة إسمية معقولة للسند تقسيم مقدار الدين طويل الأجل إلى عدد كبير من وحدات الإستثمار الصغيرة في القيمة بما يمكن أكثر من مقرض من المساهمة في القرض .

وتنشأ السندات من عقود يطلق عليها " عقود السندات " وتمثل وعداً بسداد :

1. مبلغ من المال في تاريخ استحقاق محدد .
2. فائدة دورية بمعدل محدد وعلى أساس القيمة الإسمية للسندات, وعادة ما تسدد الفوائد بصورة نصف سنوية رغم أن معدل الفائدة يحدد على أساس سنوي .

ويمكن بيع إصدار كامل للسندات إلى أحد بنوك الإستثمار الذي يعمل كوكيل بيع في عملية تسوية السندات , وفي مثل هذه الإتفاقات أما أن يكتتب البنك الإستثماري في الإصدار بالكامل عن طريق ضمان مبلغ معين للشركة المصدرة ثم يتحمل البنك مخاطر بيع السندات بالسعر الذي يمكنه الحصول عليه , أو أن يقوم البنك ببيع السندات مقابل عمولة تستقطع من متحصلات البيع .

ومن أنواع السندات الشائعة الإستخدام في الممارسة العملية :

1. السندات المضمونة بعقارات أو أصول أخرى والسندات غير المضمونة .
2. سندات محددة التاريخ والسندات التي تسدد في شكل أقساط , وكذلك السندات القابلة للاستدعاء قبل تاريخ الاستحقاق .

3. سندات قابلة للتحويل إلى أوراق مالية أخرى , والسندات التي تسدد في شكل بضاعة وكذلك السندات التي تصدر بدون تحديد فائدة ولكن بخصم يمثل الفائدة التي يحصل عليها المشتري عند الإستحقاق .

4. سندات أسمية تصدر بإسم مالکها وتتطلب التنازل عنها وإصدار سند جديد عند بيعها للمالك , وسندات لحاملها يمكن تحويلها من مالك لأخر بمجرد التسليم .

5. سندات دخل لا تدّر فائدة إلا إذا حققت الشركة المصدرة أرباح , وسندات إيراد يتم سداد الفوائد المترتبة عليها من مصادر إيراد محددة وغالبا ما تصدر تلك السندات عن جهات حكومية .

وللشركة المساهمة بحسب متطلبات قانون الشركات العراقي 21 لسنة 1997 المعدّل أن تقترض عن طريق إصدار سندات وفق أحكام هذا القانون، بدعوة موجهة إلى الجمهور ويمنح المكتتب بالقرض سندات مقابل المبالغ التي اقترضها للشركة وله الحق باستيفاء فائدة معينة تدفع له في آجال محددة وتسترد قيمتها من أموال الشركة .

وتعد هذه السندات ذات قيمة إسمية واحدة قابلة للتداول وغير قابلة للتجزئة وترقم بارقام متسلسلة لكل إصدار ويجب ان تختتم بختم الشركة , هذا ولا يجوز إصدار سندات القرض قبل إستكمال الشروط الآتية:

1. أن يكون رأس مال الشركة مدفوعا بالكامل.
2. أن لا يتجاوز مجموع مبلغ القرض الصادر رأس مال الشركة.
3. موافقة الهيئة العامة للشركة على الإصدار بناء على توصية مجلس الإدارة.

وتكون الدعوة للإكتتاب بسندات القرض بنشر بيان في النشرة وصحيفتين يوميتين يتضمن ما يلي على أن تدرج هذه البيانات في سند القرض عند الإصدار وهي:

1. اسم الشركة ورأس مالها.
2. تاريخ قرار الهيئة العامة بالموافقة على إصدار سندات القرض.
3. معلومات عن الوضع المالي للشركة وعن نتائج عملياتها، بما في ذلك إيراداتها.
4. سعر الفائدة وتواريخ إستحقاقها.
5. قيمة الإصدار ومدته والقيمة الإسمية للسندات.
6. طريقة الإكتتاب ومدته وطريقة الدفع.
7. مواعيد الوفاء بالقيمة الإسمية للسندات.
8. الغرض من قرض السندات.
9. ضمانات الوفاء بقرض السندات.
10. سندات القرض التي أصدرتها الشركة سابقا، وأية بيانات ومعلومات ضرورية.

وعلى المصرف الذي يتولى عملية الإكتتاب بسندات القرض غلقه عند انتهاء مدته أو الإكتتاب بكامل السندات المطروحة، والإعلان عن ذلك في صحيفتين يوميتين وتزويد سجل الشركات بجميع المعلومات عن عملية الإكتتاب بما في ذلك أسماء المكتتبين بها وعدد السندات التي أكتتب بها كل منهم وعناوينهم وجنسياتهم والمبالغ المدفوعة وقيمة السندات.

وللشركة المساهمة بيع السندات التي لم يكتتب بها الجمهور بسعر تداولها في سوق قانوني للأوراق المالية، بما لا يقل عن قيمتها الإسمية، كما أن على الشركة المقترضة الوفاء بقيمة سندات القرض وفق الشروط التي وضعت عند الإصدار أو قبله ولا يجوز تأخير ميعاد الوفاء بها.

ثانيا : المعالجات المحاسبية لإصدار قروض السندات

يتضمن عقد إصدار السندات كما سبق ذكره شروط محددة من بينها , أن يدفع حامل السند مبلغاً في تاريخ إطفاء السندات وعادة ما يمثل هذا المبلغ القيمة الاسمية أي القيمة المذكورة على وجه السند كان تكون 1000 دينار، 100 دينار، 10 دينار للسند الواحد , ويفضل ان يكون تاريخ إطفاء السندات في تاريخ آخر فائدة يستحقها حامل السند , كما يدفع لحامل السند فائدة دورية في مواعيد محددة كأن تكون سنوية أو نصف سنوية وبنسبة مئوية من القيمة الاسمية للسند .

ويتحدد سعر بيع السندات المصدرة في ضوء طلب وعرض المشتري والبائعين والمخاطر النسبية لهذه السندات , فضلا عن أحوال السوق والاقتصاد , ويتم تقييم السند على أساس القيمة الحالية لتدفقاته النقدية المستقبلية والتي تشمل الفائدة وأصل مبلغ الدين باستخدام معدل الفائدة الذي يقدم عائد مقبول عن استثمار مماثل في درجة مخاطرته .

وعليه ينشأ الاختلاف بين القيمة الاسمية للسند وبين قيمته الحالية (سعر اصداره) من اختلاف اسعار الفائدة في السوق (الفائدة الفعالة) مع سعر الفائدة المسماة على وجه السند فإذا كانت فائدة السند مساوية لفائدة السوق فان السندات تصدر بالقيمة الاسمية , وإذا كانت فائدة السند اكبر من فائدة السوق فان السندات تصدر بعلاوة , أما إذا كانت فائدة السند اقل من فائدة السوق فان السندات تصدر بخصم , وطالما ان هناك علاقة بين العلاوة والخصم وبين الفائدة فان العلاوة تعد تخفيضاً للفائدة بينما يعد الخصم إضافة عليها .

وتعد حسابات الخصم والعلاوة حسابات مقابلة للسندات وتظهر في قائمة الميزانية ويتم إطفاءها دوريا خلال عمر السندات بطريقتين هما :

1. طريقة القسط الثابت , ويتم في ضوءها قسمة مبلغ الخصم أو العلاوة على عدد الأشهر الممتدة من تاريخ إصدار السندات ولغاية تاريخ استحقاقها , ومن ثم استخراج مبلغ القسط في كل تاريخ سداد أو استحقاق للفائدة والذي يكون ثابتا من فترة لأخرى .

2. طريقة الفائدة الفعالة (طريقة القيمة الحالية) , والتي يتم في ضوءها استخراج قسط الخصم أو العلاوة من خلال مقارنة حاصل ضرب القيمة الدفترية للسندات بمعدل الفائدة الفعالة مع حاصل ضرب القيمة الاسمية للسندات بمعدل الفائدة الاسمي , وتؤمن هذه الطريقة مقابلة أفضل بين الإيرادات والمصاريف . هذا وسيتم في هذا الفصل استخدام طريقة القسط الثابت لبساطتها في التطبيق .

وفيما يلي توضيح للمعالجات المحاسبية ذات الصلة بإصدار السندات بالقيمة الاسمية وكذلك إصدار السندات بخصم أو علاوة في تاريخ استحقاق الفائدة وبين تواريخ استحقاقها :

1. إصدار السندات بالقيمة الاسمية في تاريخ استحقاق الفائدة

مثال 1 : أصدرت إحدى الشركات سندات قيمتها الاسمية 2 مليون دينار , وتبلغ القيمة الاسمية للسند الواحد 100 دينار وبسعر فائدة 10% تدفع مرتين في السنة مرة في 7/1 ومرة أخرى في 12/31 فاذا علمت بأن إصدار السندات كان في 2010/1/1 وان عمرها خمس سنوات .

المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى عمر السندات إذا علمت أن الإصدار تم بالقيمة الاسمية .

الحل :

$$\begin{aligned} \text{عدد السندات المصدرة} &= 2000000 / 100 = 20000 \text{ سند} \\ \text{سعر الإصدار} &= 20000 \times 100 = 2000000 \text{ دينار} \\ &2010/1/1 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &2000000 \text{ ح/البنك} \\ &2000000 \text{ ح/السندات} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &2010/7/1 \\ &2000000 \times 10\% = 200000 \div 2 = 100000 \text{ دينار الفائدة نصف السنوية} \\ &100000 \text{ ح/الفائدة المدينة} \\ &100000 \text{ ح/البنك} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{في 2010/ 12/31} \\ &100000 \text{ ح/الفائدة المدينة} \\ &100000 \text{ ح/البنك} \end{aligned}$$

ويتم إجراء نفس القيود للسنوات 2011، 2012، 2013 ،

$$\begin{aligned} &2014 / 7/1 \\ &100000 \text{ ح/الفائدة المدينة} \\ &100000 \text{ ح/البنك} \end{aligned}$$

2014/12/31

$$2100000 = 100000 + 2000000 \text{ دينار}$$

السندات /د/ 2000000

الفائدة المدينة /د/ 100000

البنك /د/ 2100000

2. إصدار السندات بخصم أو علاوة في تاريخ استحقاق الفائدة

مثال 2 : بالرجوع إلى المثال 1 وعلى فرض أن إصدار السندات تم بخصم وبسعر إصدار 97 دينار للسند , المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى الخمس سنوات .

الحل :

$$1940000 = 97 \times 20000 \text{ دينار سعر إصدار السندات}$$

$$1940000 - 2000000 = 60000 \text{ دينار خصم إصدار السندات}$$

2010/1/1

البنك /د/ 1940000

د/خصم إصدار السندات 60000

السندات /د/ 2000000

2010 /7/1

$$60000 \div 60 \text{ شهر} = 1000 \text{ دينار الخصم الشهري}$$

$$1000 \times 6 \text{ شهر} = 6000 \text{ دينار}$$

100000 + 6000 = 106000 دينار

106000 ح/ الفائدة المدينة

6000 ح/ خصم إصدار السندات

100000 ح/ البنك

2010/12/31

106000 ح/ الفائدة المدينة

6000 ح/ خصم إصدار السندات

100000 ح/ البنك

ويتم إثبات نفس القيود للسنوات 2011، 2012، 2013

2014/7/1

106000 ح/ الفائدة المدينة

6000 ح/ خصم إصدار السندات

100000 ح/ البنك

2014/12/31

106000 ح/ الفائدة المدينة

2000000 ح/ السندات

6000 ح/ خصم إصدار السندات

2100000 ح/ البنك

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال 1 وعلى فرض أن إصدار السندات تم بعلاوة وبسعر إصدار 102 دينار للسند , المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية على مدى خمس سنوات .
الحل :

2010/1/1

$$2040000 = 102 \times 20000 \text{ دينار}$$

$$2040000 - 2000000 = 40000 \text{ دينار العلاوة}$$

2040000 د/ البنك

40000 د/علاوة إصدار السندات

2000000 د/ السندات

2010/7/1

$$40000 \div 60 \text{ شهر} = 666.7 \text{ دينار علاوة الشهر الواحد} \times 6 \text{ شهر}$$

$$= 4000 \text{ دينار العلاوة نصف السنوية}$$

96000 د/الفائدة المدينة

4000 د/علاوة إصدار السندات

100000 د/البنك

2010/12/31

96000 ح/الفائدة المدينة

4000 ح/علاوة إصدار السندات

100000 ح/البنك

ويتم إثبات نفس القيود للسنوات 2011 ، 2012 ، 2013

2014/7/1

96000 ح/الفائدة المدينة

4000 ح/علاوة إصدار السندات

100000 ح/البنك

2014/12/31

96000 ح/الفائدة المدينة

4000 ح/علاوة إصدار السندات

2000000 ح/السندات

2100000 ح/البنك

3. إصدار السندات بين تواريخ استحقاق الفائدة

مثال 4 : في 2010/7/1 أصدرت إحدى الشركات 1000 سند والمطلوب من البيانات الآتية ولكل حالة بشكل مستقل , إثبات القيود المحاسبية اللازمة لسنة 2010:

الحالات	قيمة السند	الفائدة الإسمية	تواريخ استحقاق الفائدة	تواريخ استحقاق السندات	سعر الإصدار
1	100	%10	12/31، 6/30	2013/7/1	100
2	100	%10	10/31، 4/30	2014/10/31	96
3	100	%10	9/1 ، 3/1	2012/9/1	105

الحل :

الحالة 1 : الإصدار بالقيمة الإسمية في 2010/7/1

$$100000 = 100 \times 1000 \text{ دينار سعر إصدار السندات}$$

احتساب الفائدة المستحقة في تاريخ الأصدار (2010/12/31 - 7/1) - لا يوجد فائدة
مستحقة

$$100000 \text{ ح/ البنك}$$

$$100000 \text{ ح/السندات}$$

$$2010/12/31$$

$$100000 \times 10\% = 10000 \div 2 = 5000 \text{ دينار الفائدة نصف السنوية}$$

$$5000 \text{ ح/الفائدة المدينة}$$

$$5000 \text{ ح/البنك}$$

الحالة 2 : الإصدار بخصم في 2010/7/1

$$96000 = 96 \times 1000 \text{ دينار سعر إصدار السندات}$$

$$100000 - 96000 = 4000 \text{ الخصم دينار}$$

مدة الفائدة الواجب سدادها من 1 /7/ 2010 إلى 2010/ 10/30 تعادل 4 أشهر
وعليه فإن مبلغ الفائدة المستحقة لمدة 2 شهر تساوي $6/2 \times 5000 = 1667$ دينار :

97667 د/البنك

4000 د/ خصم إصدار السندات

100000 د/السندات

1667 د/الفائدة المستحقة

المدة الزمنية من تاريخ إصدار السندات لغاية تاريخ الاستحقاق (2010/7/1 -

2014/10/30) = (10+12+12+12+6) = 52 شهر

$52/4000 = 77$ مبلغ الخصم الشهري

في 2010/10/31

1667 د/الفائدة المستحقة

3641 د/الفائدة المدينة

5000 د/البنك

308 د/خصم إصدار السندات (4×77)

2010/12/31

$$1667 = 6/2 \times 5000$$

$$154 = 2 \times 77 = \text{الخصم}$$

$$1821 = 154 + 1667$$

1821 ح/الفائدة المدينة

154 ح/خصم إصدار السندات

1667 ح/الفائدة المستحقة

الحالة 3 : الإصدار بعلاوة قي 2010/7/1

$$105000 = 105 \times 1000 \text{ دينار}$$

$$\text{العلاوة} = 100000 - 105000 = 5000 \text{ دينار}$$

مدة الفائدة الواجب سدادها من 2010/7/1 إلى 2010/9/1 تعادل 2 اشهر , وعليه فأن مبلغ

$$\text{الفائدة المستحقة لمدة 4 أشهر} = 5000 \times 6/4 = 3333 \text{ دينار}$$

108333 ح/البنك

5000 ح/علاوة اصدار السندات

3333 ح/الفائدة المستحقة

100000 ح/السندات

2010/ 9/1

الفترة الزمنية من تاريخ إصدار السندات لغاية تاريخ الاستحقاق (2010/7/1 -

$$2012/9/1) = (6+12+8) = 26 \text{ شهر}$$

$$5000 / 26 = 192 \text{ دينار مبلغ العلاوة الشهري}$$

$$384 \text{ د/علاوة إصدار السندات}$$

$$3333 \text{ د/الفائدة المستحقة}$$

$$1283 \text{ د/الفائدة المدينة}$$

$$5000 \text{ د/البنك}$$

2010/12/31

$$3333 = 12/4 \times 5000$$

$$768 = 4 \times 192 = \text{العلاوة}$$

$$2565 = 768 - 3333$$

$$2565 \text{ د/الفائدة المدينة}$$

$$768 \text{ د/علاوة إصدار السندات}$$

$$3333 \text{ د/الفائدة المستحقة}$$

ثالثا : المعالجات المحاسبية لتكاليف إصدار السندات

تتطلب عملية إصدار السندات تحمل تكاليف التصميم والطباعة والتكاليف المحاسبية والقانونية والعمولات , فضلا عن تكاليف الترويج لبيع السندات وغيرها , وهناك معالجتين مقترحة لهذا النوع من التكاليف هما :

1. يتم اثبات التكاليف في حسابات مستقلة عن حسابات السندات وتحت أسم أعباء مؤجلة يتم استنفادها على مدار حياة السندات , وتتسجم هذه المعالجة مع متطلبات المبادئ المحاسبية المقبولة عموما , وهي الطريقة المعتمدة في الممارسة العملية .

2. تعد تكاليف الإصدار أما مصاريف أو تخفيض للمبالغ المحصلة من إصدار السندات , لأنها من وجهة نظر مؤيدي هذه الطريقة لا تقدم أية منافع مستقبلية محتملة تقضي رسملتها كما في الطريقة الأولى , فهي في حقيقة الأمر تخفض المتحصلات الناتجة عن السندات المصدرة ومن ثم تزيد من معدل الفائدة الفعالة وبالتالي يمكن المحاسبة عنها بنفس طريقة المحاسبة عن خصم الإصدار غير المستنفذ .

مثال 5 : باعت احدى الشركات سندات قيمتها الإسمية 20 مليون دينار مدتها عشر سنوات وذلك مقابل مبلغ 20795000 دينار في 2010/1/1 (وهو نفس تاريخ استحقاق الفائدة) , وقد بلغت تكاليف إصدار السندات 245000 دينار .
المطلوب : اثبات قيد إصدار السندات في 2010/1/1 وقيد تسوية تكاليف إصدار السندات في 2010/12/31 .
الحل :

2010/1/1 :علاوة إصدار السندات = 20795000 - 20000000 = 795000 دينار
المبالغ المتحصلة من بيع السندات = 20795000 - 245000 = 20550000 دينار

20550000 ح/النقدية

245000 ح/تكاليف إصدار السندات

795000 ح/علاوة إصدار السندات

20000000 ح/السندات

2010/12/31

24500 = 10/245000 دينار قسط استنفاد تكاليف الإصدار

24500 د/مصاريف إصدار السندات

24500 د/تكاليف إصدار السندات

رابعاً : المعالجات المحاسبية لإستدعاء السندات وتسويتها

عندما يتم تسوية السندات في تاريخ الاستحقاق , فان الأمر لا يتطلب الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر بسبب استنفاد حسابات الخصم أو العلاوة بالكامل, فضلا عن تساوي القيمة الدفترية للسندات مع القيمة الإسمية لتلك السندات , وكذلك تساوي القيمة الإسمية للسندات مع قيمتها السوقية , أما في حالة إستدعاء السندات قبل تاريخ الاستحقاق فأن الأمر في هذه الحالة يتطلب الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية الإستدعاء والتي تنشأ من الفرق بين سعر الإستدعاء وبين القيمة الدفترية للسندات في تاريخ الأستدعاء وبشكل آخر فأن مكاسب أو خسائر الإستدعاء يمكن إيجادها من الآتي :

سعر استدعاء السندات

صافي القيمة الدفترية للسندات

القيمة الإسمية

- الخصم (+ العلاوة) غير المستنفذة

- تكاليف الإصدار غير المستنفذة

(****)

مكاسب أو خسائر استدعاء السندات

مثال 6 : في تاريخ 2010/1/2 أصدرت إحدى الشركات سندات تعادل قيمتها الإسمية 1500000 دينار بفائدة 10% تسدد في 12/31 من كل سنة وبسعر 97 دينار للسند تسدد في 2019/12/31 , وبلغت التكاليف القانونية والأخرى 24000 دينار تستنفذ على أساس القسط الثابت , وفي 2015/1/2 تم استدعاء ما يعادل 1000000 دينار من السندات بسعر استدعاء 101 دينار للسند بهدف اطفائها .

المطلوب : اثبات قيد إصدار السندات وقيود سداد الفائدة وقيد استدعاء السندات مع توضيح عمليات الاحتساب .

الحل :

القيمة الإسمية للسندات المصدرة	1500000 دينار
القيمة الحالية للسندات المصدرة (0.97×1500000)	<u>1455000</u>
خصم إصدار السندات	45000 دينار

في تاريخ 2010/1/2 :

1431000 ح/النقدية

24000 ح/تكاليف الإصدار

45000 ح/خصم الأصدار

1500000 ح/السندات

قيد سداد الفائدة في نهاية السنوات 2005 - 2009

قسط استنفاد الخصم السنوي = $45000 / 10 = 4500$ دينار

قسط استنفاد تكاليف الإصدار سنويا = $24000 / 10 = 2400$ دينار

مصاريف الفائدة النقدية = $1500000 \times 10\% = 150000$ دينار

154500 ح/ الفائدة المدينة

2400 ح/ مصاريف إصدار السندات

2400 ح/ تكاليف إصدار السندات

4500 ح/ خصم إصدار السندات

150000 ح/ النقدية

في تاريخ 2015/1/2

رصيد الخصم غير المستنفذ : $45000 - (5 \times 4500) = 22500$ دينار

رصيد تكاليف الإصدار غير المستنفذة : $24000 - (5 \times 2400) = 12000$ دينار

صافي القيمة الدفترية للسندات = $1500000 - 22500 - 12000$

= 1465500 دينار

نسبة السندات التي تم استدعاءها = $3/1$

1000000 ح/ السندات

33000 ح/ خسائر استدعاء السندات *

15000 ح/ خصم الإصدار ($3/1 \times 22500$)

8000 ح/ تكاليف الإصدار ($3/1 \times 12000$)

1010000 ح/ النقدية

* سعر استدعاء السندات (101×1000000) 1010000

صافي القيمة الدفترية للسندات

1000000 القيمة الاسمية

- الخصم (+ العلاوة) غير المستنفذة 15000

- تكاليف الإصدار غير المستنفذة 8000

(977000)

33000

مكاسب أو خسائر استدعاء السندات

أسئلة الفصل الثالث

أولاً : الأسئلة النظرية

1. عرف السندات وبين أسباب إصدارها من قبل الشركات .
2. ما الفرق بين معدل الفائدة الاسمي ومعدل الفائدة الفعال وما هو أثر كل منهما في سعر إصدار السندات ؟
3. بين الطرق التي يمكن في ضوءها استنفاد خصم أو علاوة إصدار السندات وأفضلية أيها منها .
4. كيف يتم المحاسبة عن تكاليف إصدار السندات وتصنيفها في قائمة الميزانية ؟ .
5. حدّد الكيفية التي يتم في ضوءها احتساب خسائر أو مكاسب استدعاء السندات قبل تاريخ الاستحقاق .

ثانياً : الأسئلة التطبيقية

- س1/ في تاريخ 1/1/2011 أصدرت إحدى الشركات 1000 سند بقيمة اسمية 100 دينار للسند الواحد ولمدة 5 سنوات وبفائدة اسمية 7% سنوياً .
- المطلوب :** تسجيل قيد الإصدار في ضوء المعلومات التالية :

معدل الفائدة	القيمة الحالية لدينار واحد بعد 5 سنوات	القيمة الحالية لدفعات لمدة 5 سنوات
1	0.71299	4.10019
2	0.6808	3.9927
3	0.7473	4.2124

س 2/ فيما يلي المعلومات ذات الصلة بإصدار سندات شركة العراق التجارية :

1. في 2010/1/1 أصدرت الشركة سندات بقيمة 300000 دينار بفائدة 9% تستلم كل أربعة أشهر في 4/1 , 7/1 , 10/1 , 1/1 , ولمدة عشر سنوات , وتم الإصدار بالقيمة الاسمية .

2. في 2010/6/1 أصدرت الشركة سندات بقيمة 200000 دينار بفائدة 12% تستلم مرتين 7/1 , 1/1 , ولمدة عشر سنوات , وتم الإصدار بالقيمة الاسمية مضافا اليها الفائدة المستحقة .

المطلوب : لكل من الحالتين أعلاه وبشكل مستقل , حضّر قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يلي :

1. إصدار السندات .
2. دفع الفائدة في 2010/7/1 .
3. استحقاق الفائدة في 2010/12/31 .

س 3/ في 2011/1/1 أصدرت شركة الفرات سندات بقيمة 800000 دينار وبفائدة 10% تستلم مرتين 7/1 , 1/1 , ولمدة عشرين سنة , وقد تم الإصدار بسعر 102 دينار للسند , وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في استنفاد خصم أو علاوة الإصدار .

المطلوب : حضّر القيود المحاسبية لإثبات ما يلي :

1. إصدار السندات .
2. دفع الفائدة وقسط الاستنفاد في 2011/7/1 .
3. استحقاق الفائدة وقسط الاستنفاد في 2011/12/31 .

س4/ في 2011/1/1 قررت احدى الشركات إصدار 500000 سند بقيمة اسمية 100 دينار للسند الواحد ولمدة 4 سنوات وبفائدة 10% سنويا تدفع مرتين 7/1 ، 12/31، هذا وقد كان الإصدار لمرحلتين ، حيث تم في 2011/1/1 إصدار 80% من السندات بسعر 102 دينار للسند الواحد وفي 2011/11/1 تم إصدار بقية السندات بسعر إصدار 101 للسند الواحد ، وفي 2012/3/1 تم اطفاء (استدعاء) 25% من السندات اعلاه بسعر 98 دينار للسند الواحد ضمنها الفائدة المستحقة ، كذلك تم في تاريخ 2013/5/1 اطفاء (استدعاء) السندات المتبقية بسعر 100 دينار للسند الواحد مع الفائدة المستحقة .

المطلوب : اثبات القيود المحاسبية اللازمة للسنوات 2011 ، 2012 ، 2013 .

س 5/ في 2010/1/1 باعت شركة دجلة سندات تحمل فائدة 12% وقيمة اسمية 800000 دينار بسعر 860651 دينار ، ويبلغ معدل الفائدة الفعالة 10% ، فإذا علمت أن الفائدة تستلم سنويا في 12/31 ، وأن السندات تستحق في 2015/1/1 ، وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في استنفاد قسط العلاوة .

المطلوب :

1. اثبات القيد المحاسبي لإصدار السندات في تاريخ الإصدار .
2. اثبات القيد المحاسبي لاستلام الفائدة وقسط استنفاد العلاوة في 2010/12/31 .
3. اثبات القيد المحاسبي لاستلام الفائدة وقسط استنفاد العلاوة في 2011/12/31 .
4. اثبات القيد المحاسبي لاستلام الفائدة وقسط استنفاد العلاوة في 2012/12/31 .

س 6/ فيما يلي العمليات المالية ذات الصلة بالسندات العائدة لشركة الهدى :

1. أصدرت الشركة في 2010/5/1 سندات تحمل قيمة أسمية 900000 دينار وفائدة 12% تدفع في 1/1 من كل سنة ولمدة عشرين سنة , علما أن سعر الإصدار بلغ 102 دينار للسند مضافا اليه الفائدة المستحقة .
2. في 2010/12/31 تم إجراء قيود التسوية لإثبات الفائدة المستحقة على السندات وقسط استنفاد العلاوة (تستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الاستنفاد) .
3. في 2011/1/1 تم سداد مبلغ الفائدة المستحقة .
4. في 2011/4/1 تم استدعاء ما يعادل 360000 دينار من قيمة السندات بسعر 102 دينار للسند مع الفائدة المستحقة .
5. في 2011/12/31 تم إجراء قيود التسوية لإثبات الفائدة المستحقة على السندات وقسط استنفاد العلاوة .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه

- س7/ في 2010/3/1 باعت شركة الصدى ما يعادل 500000 دينار من سنداتها التي تحمل فائدة أسمية 10% تدفع مرتين في 9/1 , 3/1 من السنة , فإذا علمت أن تاريخ استحقاق السندات هو 2013/9/1 , وأن السندات تولد معدل فائدة 12% * .
- المطلوب :** إثبات القيود المحاسبية اللازمة خلال سنة 2010 وسنة 2011 .

*ملاحظة : تبلغ القيمة الحالية لدينار واحد بفائدة 6% بعد مرور سبع دورات نصف سنوية 0.66506 كما تبلغ القيمة الحالية لدفعات لمدة سبع دورات بفائدة 6% 5.58238 .

س8/ فيما يلي العمليات المالية ذات الصلة بإصدار واستدعاء السندات التابعة لشركة الفيحاء :

1. في 2010/6/1 باعت الشركة سندات بقيمة أسمية 400000 دينار وتحمل فائدة 12% تدفع مرتين في 12/1 , 6/1 من كل سنة , علما أن تاريخ استحقاق السندات هو 2014/6/1 , وأن السندات تولد معدل فائدة 10% * .

2. في 2011/10/1 تم استدعاء سندات تعادل قيمتها الإسمية 120000 دينار من السندات التي سبق إصدارها في الفقرة 1 أعلاه وبسعر 126000 دينار يتضمن الفائدة المستحقة .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة خلال سنة 2010 وسنة 2011 .

*ملاحظة : تبلغ القيمة الحالية لدينار واحد بفائدة 5% بعد مرور ثمان دورات نصف سنوية 0.67684 كما تبلغ القيمة الحالية لدفعات لمدة ثمان دورات بفائدة 5% 6.46321 .

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى النميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

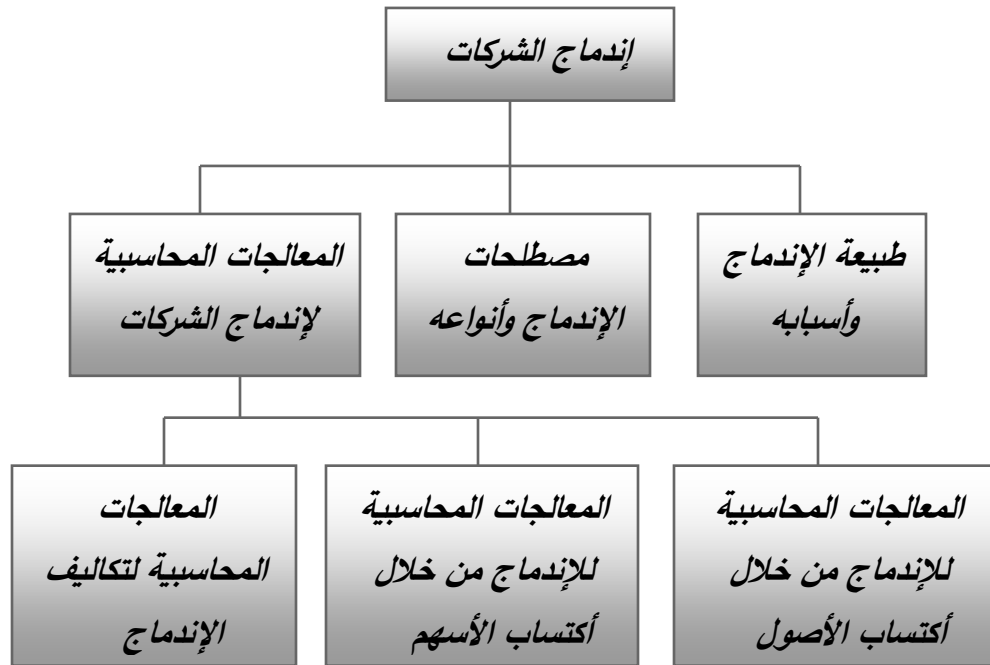


2014

الفصل الرابع المحاسبة عن إندماج الشركات

تمهيد

عندما تعمل الشركات في ظل ظروف بيئية قابلة للتغيير والتطوير بشكل سريع , تكون تلك الشركات بحاجة إلى التوسع لمواجهة تلك الظروف والبقاء على قيد الحياة , وذلك من خلال تبني وتنفيذ الإجراءات اللازمة للتوسع داخليا أو خارجيا , إذ يمكن للشركات أن تتوسع داخليا من خلال استغلال مواردها والإهتمام بنشاطات البحث والتطوير وتسويق السلع والخدمات بحيث تتمكن الشركة من المحافظة على حصتها السوقية أو زيادتها , كما يمكن للشركات أن تتوسع خارجيا من خلال أكتساب أصول أو أسهم شركات أخرى تنتمي إلى نفس السوق أو إلى أسواق أخرى بحيث تتمكن الشركات من المحافظة أيضا على حصتها السوقية أو زيادتها , ويطلق على هذا النوع من التوسع باندماجات الأعمال *Business Combinations* , وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على الأمور التالية :



أولا : طبيعة الإندماج وأسبابه

يحصل إندماج الأعمال عندما تصبح نشاطات أو عمليات شركتين أو أكثر تحت سيطرة شركة واحدة وملكية مشتركة . ويتمثل الدافع الاقتصادي الأساسي لتبرير إندماج الشركات مهما كان نوعه في زيادة القيمة الاقتصادية للشركات الداخلة في الإندماج , والتي تعزى أسباب زيادتها إلى ما يلي :

1. تحقيق مزايا اقتصادية الحجم الكبير عن طريق تخفيض تكاليف الإنتاج أو التكاليف الإدارية أو نفقات البحث والتطوير أو النفقات التمويلية , كما يحقق الإندماج بين الشركات مزايا الإستفادة من الخبرات الإدارية والتكنولوجية والموارد البشرية , فضلا عن تسهيلات الانتاج ومنافذ التوزيع .

2. اكتساب أصول بكلفة تقل عن قيمتها السوقية أو العادلة , إذ أحيانا ما تعكس توقعات المتعاملين في السوق المالية قيمة كلية لأحدى الشركات تقل عن التكلفة الإستبدالية لصافي أصول تلك الشركة , مما يجعلها هدفا ناجحا لمحاولات الإندماج .

3. تحسين كفاءة الشركات الداخلة في الإندماج عن طريق تغيير إداراتها , إذ قد يؤدي الإندماج إلى تمكين الشركة المكتسبة (لصافي الأصول أو الأسهم) ذات الإدارة الناجحة بتولي شؤون الشركات التي تعاني من نقص في الكفاءة الإدارية وبشكل ينعكس في تحسين أدائها المالي والتشغيلي .

4. تحقيق بعض الوفورات الضريبية , إذ قد تستفيد الشركة التي حققت نسب عالية من الأرباح من اندماجها مع شركات أخرى حققت نسب عالية من الخسائر لسنوات متتالية في تخفيض مبالغ الضريبة التي تخضع لها كلا الشركتين باندماجهما معا, أو قد تستفيد شركة لها سيولة نقدية من تحقيق وفورات ضريبية عندما تقوم باستخدام السيولة النقدية في إكتساب صافي أصول أو أسهم شركة أخرى بدلا من توزيعها على المساهمين في شكل توزيعات أرباح نقدية والتي عادة ما يترتب عليها تحمل أولئك المساهمين ضرائب على تلك التوزيعات.

5. تخفيض درجة المخاطرة عن طريق تنويع الإستثمارات , ويحصل ذلك عادة في إندماج الشركات متعددة النشاط أي تلك التي تزاوّل كل منها نشاطا مختلفا, حيث أن عدم وجود ارتباط بين أرقام الربحية المتحققة لكل منهما سوف يؤدي إلى تخفيض درجة التفاوت في أرقام الربحية من سنة لأخرى بعد الإندماج مما يؤدي إلى تخفيض درجة المخاطرة .

6. تحقيق درجة أكبر من السيطرة على السوق عن طريق تخفيض درجة المنافسة أو القضاء عليها , إلا أن هذه الميزة قد تعد في بعض الأحيان من المخاطر التي تنتج عن الإندماج حيث أنها تساعد في ظهور تكتلات اقتصادية أو شركات احتكارية وتهيء الفرصة لتحكم تلك الشركات في الأسواق الصناعية أو التجارية.

7. يعد خيار الإندماج بين شركة وشركة أو شركات أخرى أفضل من خيار تصفية تلك الشركة وذلك عن طريق إدخال حصص حاملي أسهم الشركة في مشروع شركة جديدة لغرض الإستمرار في مزاولة أعمال الشركة بدلا من تصفيتها.

ثانيا : مصطلحات الاندماج وأنواعه

هناك العديد من المصطلحات التي يمكن استخدامها لوصف عملية اندماج الشركات من بينها الاندماج *Merger* والتوحيد *Consolidation* إلا أن المصطلح الأكثر استخداما في السنوات الأخيرة هو مصطلح الإكتساب *Acquisition* الذي يجسد قيام شركة ما بإكتساب صافي أصول أو إكتساب أسهم شركة أخرى . وعليه فأن هناك أكثر من نوع واحد لإندماج الشركات بحسب طبيعة الاندماج وطريقته وكما يلي :

1. أنواع الاندماج بحسب طبيعته حيث يقسم الاندماج إلى :

أ. اندماج الشركات الودي , ويقوم هذا النوع من الاندماج على اتفاق مجالس إدارات الشركات المحتمل اندماجها في الدخول في مفاوضات متبادلة وفقاً لشروط مقبولة من قبل جميع الشركات وصياغة مقترح بهذا الشأن , يقدم بعدها إلى أصحاب المصلحة (وبالتحديد حملة الأسهم) في تلك الشركات لغرض المصادقة عليه، حيث تتطلب المصادقة حصول المشروع على ثلثي أو ثلاثة أرباع الأصوات لكي يكون مقبولا من الناحية القانونية.

ب. اندماج الشركات غير الودي , ويحصل هذا النوع من الاندماج عندما تحصل مقاومة له من مجلس إدارة الشركة المستهدفة (تكون عملية الحصول عليها مستهدفة) ومن خلال سعر (عطاء) رسمي يمكن الشركة التي ترغب بالاندماج إن تتعامل مباشرة مع حملة أسهم الشركة المستهدفة بشكل انفرادي ، ويتم عادة نشر عرض الشراء في الجريدة ويتضمن سعر أعلى من القيمة السوقية الحالية لأسهم الشركة في تاريخ محدد، وإذا لم تتمكن الشركة التي عرضت السعر الحصول على

العدد المناسب من الأسهم فيإمكانها سحب العرض الذي يعد من الوسائل المفضلة للحصول على الشركات بسبب سرعة وسهولة تنفيذه .

2. أنواع الإندماج بحسب طريقته حيث يقسم الإندماج إلى :

أ. الإندماج القانوني , ويحصل عندما تكتسب إحدى الشركات صافي أصول شركة أخرى من خلال تبادل الأسهم ودفع نقد أو أصول عينية أخرى أو إصدار أدوات مديونية أو الجمع بين أكثر من طريقة واحدة ، على أن تبقى الشركة المكتسبة محتفظة بشخصيتها المعنوية المستقلة مع إلغاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة التي تم إكتساب أصولها ووفقا للصيغة التالية :

$$\text{شركة A} = \text{شركة B} + \text{شركة A}$$

ب. التوحيد القانوني , ويحصل عندما يتم تأسيس شركة جديدة للحصول على اثنين أو أكثر من الشركات الأخرى من خلال تبادل الأسهم القابلة للتصويت لتلك الشركات , ويتم عندها فقدان الشخصية المعنوية للشركات المندمجة مع تكوين شخصية معنوية مستقلة للشركة الجديدة ووفقا للصيغة التالية :

$$\text{شركة A} + \text{شركة B} = \text{شركة C}$$

ت. الإكتساب , ويحصل عندما تدفع شركة ما النقد أو تصدر الأسهم أو الديون لقاء حصولها على كل أو جزء من الأسهم القابلة للتصويت لشركة أخرى . وعندما تحصل الشركة المشترية على حقوق السيطرة على أسهم الشركة الأخرى فأن النتيجة ستكون علاقة الشركة الأم (الشركة القابضة) والشركة أو الشركات التابعة ، وينتج عن ذلك احتفاظ الشركة التابعة بالشخصية المعنوية المستقلة مع الحاجة لإعداد القوائم المالية الموحدة ووفقا للصيغة التالية:

$$\text{قوائم مالية شركة A} + \text{قوائم مالية شركة B} = \text{قوائم مالية موحدة للشركتين A, B}$$

وبشكل عام فإن هناك نوعين من الاندماج هما إكتساب الأصول (شراء الأصول)، ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ الشركة المشترية (الشركة الدامجة) بشخصيتها المعنوية المستقلة مقابل إلغاء الشخصية المعنوية المستقلة للشركة المشترية (المندمجة) حيث يتم غلق سجلات الشركة الأخيرة ونقل أصولها والتزاماتها إلى سجلات الشركة المشترية , وإكتساب الأسهم (شراء الأسهم) ويتم في ظل هذا الإكتساب احتفاظ كلا الشركتين (القابضة والتابعة) بالشخصية المعنوية المستقلة ، على أن يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين كوحدة واحدة حيث يتم أثبات عملية شراء الأسهم في سجلات الشركة المشترية من خلال فتح حساب الأستثمارات طويلة الأجل بالأسهم للتعبير عن عملية شراء الأسهم ودون الحاجة إلى غلق سجلات الشركة المشترية وتحويل أرصدة حساباتها إلى الشركة المشترية .

ويجب الأخذ في الاعتبار إن الإكتساب سواء من خلال الحصول على الأصول أو على الأسهم فهو لا يؤثر على طريقة التبادل أو التعويض حيث يمكن للشركة الحصول على السيطرة على شركة أخرى في عملية شراء الأسهم من خلال النقد، الديون، إصدار الأسهم أو الجمع بين الطرق الثلاث أحياناً، وكذلك فإن الشركة يمكنها الحصول على إجمالي أصول شركة أخرى من خلال استخدام النقد، الديون، الأسهم أو الجمع بين تلك الطرق وعموماً هناك اثنين من القضايا المرتبطة باكتمال الاندماج هما :

1. مالذي سيتم إكتسابه (الأسهم أم الأصول)
 2. مالذي سيتم تحمله (التعويض لقاء الاندماج)
- وكما موضح في المخطط التالي :

مالذي سيتم تحمله	مالذي سيتم إكتسابه
1. النقد	صافي أصول الشركة (المندمجة)
2. الديون	(الأصول والالتزامات)
3. الأسهم	الأسهم العادية لشركة (التابعة)
4. الجمع بين الطرق الثلاث أعلاه	50% أو أكثر أو أحيانا اقل

وعند إكتساب الأصول ، يجب على الشركة المشتريّة أن تحصل على 100% من أصول الشركة المشتراة ، في حين يمكن أن تحصل الشركة المشتريّة عند إكتساب الأسهم على السيطرة من خلال شراء 51% أو أكثر من الأسهم القابلة للتصويت للشركة المشتراة (وربما اقل من ذلك) ، وهذا يمثل إحدى الفوائد الواضحة لإكتساب الأسهم بالمقارنة مع إكتساب الأصول من حيث الكلفة المترتبة على عملية الإندماج ، فضلاً عن تجنب المفاوضات الرسمية المباشرة مع إدارة الشركة المشتراة وكذلك ميزة الاحتفاظ بالشخصية المعنوية المستقلة للشركة المشتراة وبالتالي المسؤولية المحدودة عن التزامات الشركة المشتراة بما يعادل أصولها فقط والمرونة العالية في الوصول إلى عوائد الضريبة الموحدة أو الانفرادية ، ومن جهة أخرى فإن النظام الملأئم لإحدى الشركات قد لا يلائم الشركة المندمجة كلياً في ظل إكتساب الأسهم ، فإكتساب الأسهم لا يخلو هو الآخر من صعوبات ، وعلى أية حال فإن الظروف الاقتصادية وظروف كل حالة بشكل مستقل هو من يحدد الحالة الأفضل للإكتساب .

هذا ويجوز بحسب متطلبات قانون الشركات العراقي 21 لسنة 1997 المعدل إندماج شركة أو أكثر بأخرى، أو إندماج شركتين أو أكثر لتكوين شركة واحدة ، ويشترط لجواز الإندماج بين الشركات ان لا يؤدي الإندماج إلى :

1. فقدان الشركة المساهمة شخصيتها المعنوية لصالح شركة محدودة أو تضامنية.
2. فقدان الشركة المحدودة شخصيتها المعنوية لصالح شركة تضامنية.
3. أن لا يؤدي الاندماج الى زيادة عدد أعضاء الشركة المندمج بها أو الناجمة عن الاندماج عن الحد المقرر لها قانونا بحسب نوعها.

وتتمثل إجراءات الاندماج بما يلي :

1. إعداد دراسة اقتصادية وفنية للشركات المساهمة المراد إندماجها تتضمن أهداف ومسوغات وشروط الاندماج وأية بيانات أخرى ينبغي تقديمها الى الهيئة العامة لكل شركة.
2. يتخذ قرار الاندماج في الهيئة العامة لكل شركة على إنفراد، ويحدد فيه أسم ونوع الشركة التي سيتم الاندماج معها أو الشركة التي ستتكون من الاندماج ورأس مالها وعدد أعضائها ونشاطاتها، وترسل القرارات مع الدراسة إلى المسجل خلال 10 عشرة أيام من اتخاذها.
3. اذا قرر المسجل خلال فترة 15 خمسة عشر يوما من إستلامه للقرارات أنها تتماشى مع القانون، يقوم بدون بإصدار إذن بنشرها، ويبلغ الشركات ذات العلاقة بقراره، وتتولى الشركات نشر القرارات في النشرة وفي احدى الصحف اليومية.
4. على الشركات التي وافق المسجل على إندماجها توجيه الدعوة لعقد إجتماع مشترك لجمعيةاتها العمومية بهدف تعديل العقود القائمة للشركات المندمجة أو وضع عقد جديد للشركة الناجمة عن الاندماج، حسب الأحوال، ثم يرسل العقد إلى المسجل بعد ذلك للمصادقة عليه ونشره في النشرة وفي أحد الصحف اليومية , ويعد الاندماج نافذا من تاريخ آخر نشر للعقد المعدل أو الجديد حسب الأحوال وتنتهي في هذا التاريخ، الشخصية المعنوية للشركات التي إندمجت في شركة أخرى أو التي أندمجت

مكونة شركة جديدة، وتنتقل حقوق والتزامات الشركة المندمجة كافة إلى الشركة المدمج بها او الناجمة عن الإندماج.

ثالثاً : المعالجات المحاسبية لأندماج الشركات

تتم المحاسبة عن الإندماج وفقاً لطريقة الإكتساب التي أوصت بها معايير الإبلاغ المالي الدولية *International Financial Reporting Standards* , بدلاً من الطريقتين المعمول بهما سابقاً وهما طريقة توحيد المصالح وطريقة الشراء , حيث كان الهدف من التغيير هو التوصية بطريقة واحدة ينتج من تطبيقها تقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة وكذلك المحاسبة عن الأعمال المكتسبة بالقيمة العادلة في تاريخ الإكتساب وليس بالكلفة , مع الأخذ بنظر الاعتبار عدم استنزاف شهرة المحل الناتجة عن الإندماج وإنما إخضاعها سنوياً لأختبار انخفاض القيمة *Impairment* في ظل المعيار المحاسبي ذا الصلة بهذا الموضوع . وفيما يلي تفاصيل المعالجات المحاسبية لكلا النوعين من الإندماج :

1. المعالجات المحاسبية للإندماج عن طريق إكتساب الأصول

يتم معاملة الإندماج في ظل طريقة إكتساب الأصول على أنه إكتساب واحدة أو أكثر من الشركات من قبل شركة أخرى وهناك خمسة خطوات للمحاسبة عن هذا النوع من الإندماج :

- أ. تحديد الشركة المكتسبة (المشتري) .
- ب. تحديد تاريخ الإكتساب .
- ت. قياس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التي تم إكتسابها (المشترة) .
- ث. تحديد تكلفة الإكتساب التي ستحملها الشركة المكتسبة .
- ج. تحديد الفرق بين تكلفة الإكتساب وبين القيمة العادلة لصافي الأصول .

فإذا كانت تكلفة الإكتساب أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول فإن الفرق يعد شهرة محل ، وبالعكس أي إذا كانت تكلفة الإكتساب أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول فيتم معالجة الفرق اما عن طريق تخفيض قيمة بعض الأصول المكتسبة (كذلك إلغاء أي حساب موجود سابقاً للشهرة) بما يعادل الفرق المحدد مسبقاً أو يتم الاعتراف بالفرق على أنه مكاسب متحققة جراء عملية الاندماج .

وعندما يتم الإكتساب من خلال إصدار الأسهم فإن الأصول المكتسبة مقابل إصدار الأسهم يتم إثباتها بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة أو القيمة العادلة للأصول المستلمة ايهما أكثر وضوحاً، فإذا كانت الأسهم من النوع التي يتم التداول بها وبشكل فعال ولديها سعر سوق واضح ، فإن القيمة السوقية للسهم تعد مقياس أو دليل أوضح للقيمة العادلة بالمقارنة مع الاقيام المخمنة لصافي أصول الشركة المشتراة ، وعندما تكون الأسهم المصدرة جديدة أو لا يتم التداول بها بشكل واسع ، يفضل عندها استخدام القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة مع الأخذ بنظر الإعتبار طرح تكاليف الإصدار (لكل من الأسهم أو السندات) المطلوبة لإكمال عملية الاندماج من القيمة المحددة للسهم أو السند .

وتتضمن اتفاقات الإكتساب في بعض الأحيان تعهد الشركة المشتري بدفع تعويضات إضافية إلى مساهمي الشركة المشتراة عند حصول أحداث محددة في المستقبل في شكل نقدية أو إصدار أوراق مالية إضافية ، ويتطلب الأمر في هذه الحالة قياس تلك التعهدات المحتملة وإثباتها بالقيمة العادلة في تاريخ الإكتساب وتتضمن هذه التعهدات احتمالات مشروطة مستندة إلى الإيرادات ، ضمانات حول أسعار الأوراق المالية المستقبلية والمدفوعات المحتملة المستندة إلى نتائج الدعاوى القضائية ، حيث أن المساهمات المتوقعة للشركة المشتراة في إيرادات الشركة المشتري يعد عنصراً مهماً عند

تحديد السعر الواجب دفعه إلى الشركة المشتراة وبسبب إن الإيرادات المستقبلية غير معروفة فإن اتفاق الشراء ممكن ان يتضمن تعهد بسداد تعويضات إضافية إلى مساهمي الشركة المشتراة , ويتم المحاسبة عن هذا الأمر من خلال اثبات قيد محاسبي في تاريخ الاتفاق يتضمن جانبه المدين حساب شهرة المحل , في حين يتضمن جانبه الدائن التزامات محتملة عن تعويضات مستقبلية لمساهمي الشركة المشتراة .

مثال 1 : فيما يلي قائمة الميزانية لشركة بغداد التجارية المساهمة كما في 2011/12/31

<u>الأصول</u>	<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
100000 الأصول المتداولة	80000 الالتزامات المتداولة
250000 الأصول الثابتة (بالصافي)	200000 رأس المال
150000 براءة الاختراع	100000 علاوة إصدار الأسهم
	120000 الأرباح المحتجزة
<u>500000</u> مجموع الأصول	<u>500000</u> مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

وفي ذلك التاريخ قررت شركة دجلة التجارية المساهمة إكتساب أصول شركة بغداد بعد تقييمها وفقا لقيمتها العادلة وكما يلي :

الأصول المتداولة 120000 دينار

الأصول الثابتة 380000 دينار

براءة الاختراع 110000 دينار

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية للإندماج في ظل الحالات الثلاث التالية وبشكل مستقل .

1. بلغت تكلفة الإندماج 530000 دينار دفعت نقدا .

2. بلغت تكلفة الإندماج 660000 دينار دفعت نقدا .

3. بلغت تكلفة الإندماج 490000 دينار دفعت نقدا .

الحل :

1. يتم في ظل الحالات الثلاث أعلاه اثبات قيد غلق سجلات شركة بغداد المساهمة
وكما يلي :

80000 د/ الإلتزامات المتداولة

200000 د/ رأس المال

100000 د/ علاوة إصدار الأسهم

120000 د/ الأرباح المحتجزة

100000 د/ الأصول المتداولة

250000 د/ الأصول الثابتة (بالصافي)

150000 د/ براءة الاختراع

2. أثبات قيد الاندماج في سجلات شركة دجلة وكما يلي :
الحالة الأولى :

530000 دينار

تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشتريّة

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتريّة

200000 رأس المال

100000 علاوة إصدار الأسهم

120000 الأرباح المحتجزة

(420000)

110000 الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي الأصول

(20000) الزيادة في قيمة الأصول المتداولة

(130000) الزيادة في قيمة الأصول الثابتة

40000 الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع

-0-

شهرة المحل (إن وجدت)

وعليه يتم إثبات القيد التالي في سجلات شركة دجلة :

120000 د/ الأصول المتداولة

380000 د/ الأصول الثابتة (بالصافي)

110000 د/ براءة الاختراع

80000 د/ الإلتزامات المتداولة

530000 د/ النقدية

الحالة الثانية :

660000 دينار

تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشتري

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة

200000 رأس المال

100000 علاوة إصدار الأسهم

120000 الأرباح المحتجزة

(420000)

240000

الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي الأصول

(20000)

الزيادة في قيمة الأصول المتداولة

(130000)

الزيادة في قيمة الأصول الثابتة

40000

الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع

130000

شهرة المحل (إن وجدت)

وعليه يتم إثبات القيد التالي في سجلات شركة دجلة :

120000 د/ الأصول المتداولة
 380000 د/ الأصول الثابتة (بالصافي)
 110000 د/ براءة الاختراع
 130000 د/ شهرة محل
 80000 د/ الإلتزامات المتداولة
 660000 د/ النقدية

الحالة الثالثة :

490000 دينار	تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشترية
	القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشترية
200000	رأس المال
100000	علاوة إصدار الأسهم
<u>120000</u>	الأرباح المحتجزة
(420000)	
70000	الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي الأصول
(20000)	الزيادة في قيمة الأصول المتداولة
(130000)	الزيادة في قيمة الأصول الثابتة
<u>40000</u>	الإنخفاض في قيمة براءة الاختراع
<u>(40000)</u>	شهرة المحل السالبة (أو مكاسب الاندماج)

وعليه يتم إثبات القيد التالي في سجلات شركة دجلة :

120000 د/ الأصول المتداولة
 348980 د/ الأصول الثابتة [380000 - (40000 × 490000/380000)] *
 101920 د/ براءة الاختراع [110000 - (40000 × 490000/110000)]
 80000 د/ الإلتزامات المتداولة
 490000 د/ النقدية
 * تم توزيع شهرة المحل السالبة على الأصول طويلة الأجل حسب القيمة العادلة لتلك الأصول بنسبة الجزء إلى الكل .

ويمكن معالجة الفرق في الحالة 3 أعلاه والبالغ 40000 دينار على أنه مكاسب *Bargain* تم تحقيقها من قبل الشركة الدامجة نتيجة مفاوضاتها الناجحة والمباشرة مع مجلس إدارة الشركة المندمجة أو غير المباشرة مع حملة الأسهم فيها , وعليه يمكن كتابة القيد أعلاه بالشكل التالي :

120000 د/ الأصول المتداولة
 380000 د/ الأصول الثابتة
 110000 د/ براءة الاختراع
 80000 د/ الإلتزامات المتداولة
 490000 د/ النقدية
 40000 د/ مكاسب الاندماج

ومن الجدير بالذكر أن المعالجة أعلاه غير مقبولة في التطبيق العملي بسبب تعارضها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما *GAAP* , حيث أن الإيرادات لا تتحقق إلا عند البيع وليس الشراء كما حصل في أعلاه .

مثال 2 : تفكر شركة (س) في القيام بالإندماج مع شركة (ص) عن طريق شراء أسهمها والمحاسبة عند الإندماج باتباع طريقة الشراء فإذا علمت بأن ميزانية شركة (ص) قبل الإندماج مباشرة كانت كما يلي :

التفاصيل	القيمة الدفترية	القيمة العادلة
النقدية و المدينون	350 000	---
البضاعة	350 000	450 000
استثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل	180 000	200 000
الأراضي	800 000	1100 000
المباني (بالصافي)	700 000	1400 000
حقوق الاختراع	500 000	1000 000
المجموع	2880 000	
الدائنون و أ . د	220 000	
قروض طويلة الأجل	1180 000	
رأس المال	900 000	
أ . المحتجزة	580 000	
المجموع	2880 000	

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة لأندماج الشركتين وذلك لكل حالة مما يأتي بشكل مستقل :

1. أن تقوم الشركة (س) بسداد نقدية تعادل 3150 000 دينار بصك فضلا عن دفع مبلغ 250 000 دينار مصاريف مباشرة للإندماج نقدا .

2. تقوم الشركة (س) بإصدار 1180 000 سهم علما بأن القيمة السوقية للسهم 2.5 دينار وأن مصاريف إصدار الأسهم كانت 50 000 دينار .

الحل :

1. يتم في كلا الحالتين اثبات قيد غلق أرصدة حسابات الشركة ص :

220000 د/ دائنون وأوراق دفع

1180000 د/ قروض طويلة الأجل

900000 د/ رأس المال

580000 د/ الأرباح المحتجزة

350000 د/ النقدية والمدينون

350000 د/ البضاعة

180000 د/ استثمارات طويلة الأجل

800000 د/ الأراضي

700000 د/ المباني بالصافي

500000 د/ براءة الاختراع

2. اثبات قيد الاندماج في سجلات الشركة س :

الحالة الأولى :

3150000 دينار

تكلفة الشراء المدفوعة من قبل الشركة المشتري

القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة

900000 رأس المال

580000 الأرباح المحتجزة

(1480000)

1670000

الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي الأصول

(100000)	الزيادة في قيمة البضاعة
(20000)	الزيادة في قيمة الاستثمارات
(300000)	الزيادة في قيمة الأرض
(700000)	الزيادة في قيمة المباني
(500000)	الزيادة في قيمة براءة الاختراع
<u>50000</u>	شهرة المحل

وعليه يتم اثبات قيد الاندماج التالي :

350000 ح/	النقدية والمدينون
450000 ح/	البضاعة
200000 ح/	إستثمارات طويلة الأجل
1100000 ح/	الأراضي
1400000 ح/	المباني بالصافي
1000000 ح/	براءة الاختراع
50000 ح/	شهرة محل
220000 ح/	دائنون وأوراق دفع
1180000 ح/	قروض طويلة الأجل
3150000 ح/	النقدية
250000 ح/	مصاريف الاندماج
250000 ح/	النقدية

الحالة الثانية :

2950000 دينار	تكلفة الشراء (1180000 سهم $\times$ 2.5 دينار للسهم)
	القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المشتراة
	رأس المال 900000
	الأرباح المحتجزة <u>580000</u>
<u>(1480000)</u>	
1470000	الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي الأصول
(100000)	الزيادة في قيمة البضاعة
(20000)	الزيادة في قيمة الاستثمارات
(300000)	الزيادة في قيمة الأرض
(700000)	الزيادة في قيمة المباني
<u>(500000)</u>	الزيادة في قيمة براءة الاختراع
<u>(150000)</u>	شهرة المحل السالبة

وعليه يتم اثبات قيد الاندماج التالي :

350000 د/ النقدية والمدينون

450000 د/ البضاعة

200000 د/ استثمارات طويلة الأجل

1052857 د/ الأراضي* (1100000 - [150000 × 3500000/1100000])

1340000 د/ المباني بالصافي (1400000 - [150000 × 3500000/1400000])

957143 د/ براءة اختراع (1000000 - [150000 × 3500000/1000000])

220000 د/ دائنون وأوراق دفع

1180000 د/ قروض طويلة الأجل

1180000 د/ رأس المال (1180000 سهم × 1 دينار للسهم)

1770000 د/ علاوة إصدار الأسهم (1180000 سهم × 1.5 دينار للسهم)

*تم توزيع شهرة المحل السالبة على الأصول طويلة الأجل (عدا حساب الاستثمارات) وحسب القيمة العادلة لتلك الأصول بنسبة الجزء إلى الكل .

50000 د/ مصاريف الأصدار

50000 د/ النقدية

50000 د/ علاوة إصدار الأسهم

50000 د/ مصاريف الأصدار

مثال 3 : بالرجوع إلى الحالة الأولى من المثال أعلاه وعلى فرض أن الشركة الدامجة أتفقت مع مجلس إدارة الشركة المندمجة عل تعويض مساهميتها بمبلغ نقدي إضافي يعادل 500000 دينار لو أن إيرادات الشركة بعد الإندماج بلغت 8000000 دينار فما فوق ولمدة سنتين من تاريخ الإندماج , المطلوب :

إثبات القيد المحاسبي اللازم في ظل الحالتين التاليتين :

1. أن الشركة بعد الإندماج استطاعت أن تحقق الإيرادات المحددة في أعلاه .
 2. أن الشركة بعد الإندماج لم تستطيع أن تحقق الإيرادات المحددة في أعلاه .
- الحل :

يتم في كلا الحالتين إثبات القيد التالي في تاريخ الإندماج :

50000 د/ شهرة محل

50000 د/ الإلتزامات المحتملة

حيث يعد حساب الإلتزامات المحتملة ديون على الشركة الدامجة لصالح مساهمي الشركة المندمجة يجب سدادها عند تحقق الشرط الخاص بالإيرادات , فإذا تحقق الشرط حسب الحالة 1 سيتم إثبات القيد التالي :

50000 د/ الإلتزامات المحتملة

50000 د/ النقدية

اما إذا لم يتحقق الشرط حسب الحالة 2 فيتم إثبات القيد التالي :

50000 د/ الإلتزامات المحتملة

50000 د/ مكاسب التغير في التقديرات المحاسبية

2. المعالجات المحاسبية للإندماج عن طريق إكتساب الأسهم

يتم وفقاً لهذا النوع من الإندماج قيام شركة ما بإكتساب ما يعادل 51% فما فوق من الأسهم القابلة للتصويت لشركة أخرى ، وظهور ما يسمى بعلاقة الشركة القابضة *Holding Company* والشركة التابعة *Subsidiary Company* ، ويشير مصطلح الشركة التابعة إلى امتلاك الشركة القابضة مصالح مسيطر عليها في شركة أخرى ، وتعرف السيطرة على إنها قدرة الشركة القابضة على توجيه الإدارة والسياسات التي تخص النشاطات المستمرة في الشركة التابعة بهدف زيادة المنافع أو تخفيض الخسائر المتأتية من تلك النشاطات ولأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة تتضمن السيطرة القدرة على اتخاذ القرارات التي لا يمكن تقاسمها مع الآخرين ، وهي تؤكد الحاجة إلى إعداد القوائم المالية الموحدة عندما تكون السيطرة موجودة حتى في ظل غياب الملكية بالاعلبية وتقدم مجموعة من المؤشرات لأفتراض السيطرة مثل :

- أ. التمثيل في مجلس إدارة الشركة المستثمر فيها .
- ب. وجود صفقات متبادلة هامة نسبياً بين الشركتين .
- ت. المشاركة في عمليات صياغة السياسات واتخاذ القرارات .
- ث. التبادل الإداري والتكنولوجي وعلى مستوى الأشخاص .
- ج. علاقة ملكية الشركة المستثمرة مع ملكية المساهمين الآخرين ، فقد تمتلك شركة 40% من الأسهم القابلة للتصويت في شركة أخرى وليس هناك طرف آخر في الشركة (نسبة 60% المتبقية) لديه مصالح مهمة ، وإن الشركة المستثمرة تسيطر على مجلس إدارة الشركة المستثمر فيها .

وتهدف القوائم المالية الموحدة إلى تقديم نتائج التشغيل والمركز المالي للشركة القابضة والشركة التابعة كما لو كانت كلا الشركتين وحدة اقتصادية واحدة ، وبشكل عام فان هدف التوحيد يتمثل في تقديم العرض المالي ذا المعنى الأكثر أهمية في ظل الظروف الممكنة ، حيث تعد القوائم المالية الموحدة مفيدة لمختلف الأطراف من اصحاب المصلحة في الشركات المعنية . وفي ظل ظروف معينة قد لا يتم إعداد القوائم المالية حتى وان كانت الشركة القابضة تمتلك غالبية أسهم الشركة التابعة القابلة للتصويت ، على سبيل المثال إذا كانت الشركة التابعة تحت التصفية أو إعادة التنظيم القانوني ، أو اذا كانت الشركة التابعة اجنبية وتعمل في ظل قوانين وتعليمات وضوابط بلدها التي تحد من سيطرة الشركة القابضة عليها .

وتعد القوائم المالية الموحدة قوائم مالية ملحقة للقوائم المالية الاساسية المعدة من قبل كل شركة بشكل مستقل وهي تمثل مجموع الاصول والالتزامات ، الايرادات والمصاريف للشركات القابضة والتابعة بعد حذف أثر العمليات المتبادلة حيث ان القوائم المالية الاساسية المعدة من قبل الشركات القابضة كوحدة قانونية مستقلة غير كافية لتوفير معلومات عن الوضع المالي ونتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية التي تمت السيطرة عليها من قبل الشركة القابضة . وهناك نوعين من القوائم المالية الموحدة يتمثل النوع الأول بالقوائم المالية الموحدة التي يتم إعدادها في تاريخ الشراء (الإكتساب) وتمثل قائمة الميزانية الموحدة التي تعبر عن الوضع المالي للشركتين القابضة والتابعة معا ، والنوع الثاني الذي يتم إعداده في نهاية كل سنة مالية بدءا من السنة التي تم فيها الشراء ، وتشمل قائمة الميزانية الموحدة ، فضلا عن القوائم المالية الأخرى (قائمة الدخل الموحدة وقائمة الارباح المحتجزة الموحدة وقائمة التدفقات النقدية الموحدة) .

وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على النوع الأول من القوائم المالية الموحدة ووفقا للخطوات التالية :

أ. إثبات الاستثمارات في أسهم الشركة التابعة في سجلات الشركة القابضة بالكلفة ، التي تعبر عن القيمة العادلة للأسهم التي تم استلامها أو القيمة العادلة للأصول التي تم سدادها ايها أكثر وضوحاً ، مع عدّ التكاليف المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن شراء الأسهم مصاريف ايرادية (يتم إطفائها في سنة تحقيقها) وبحسب متطلبات المعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن .

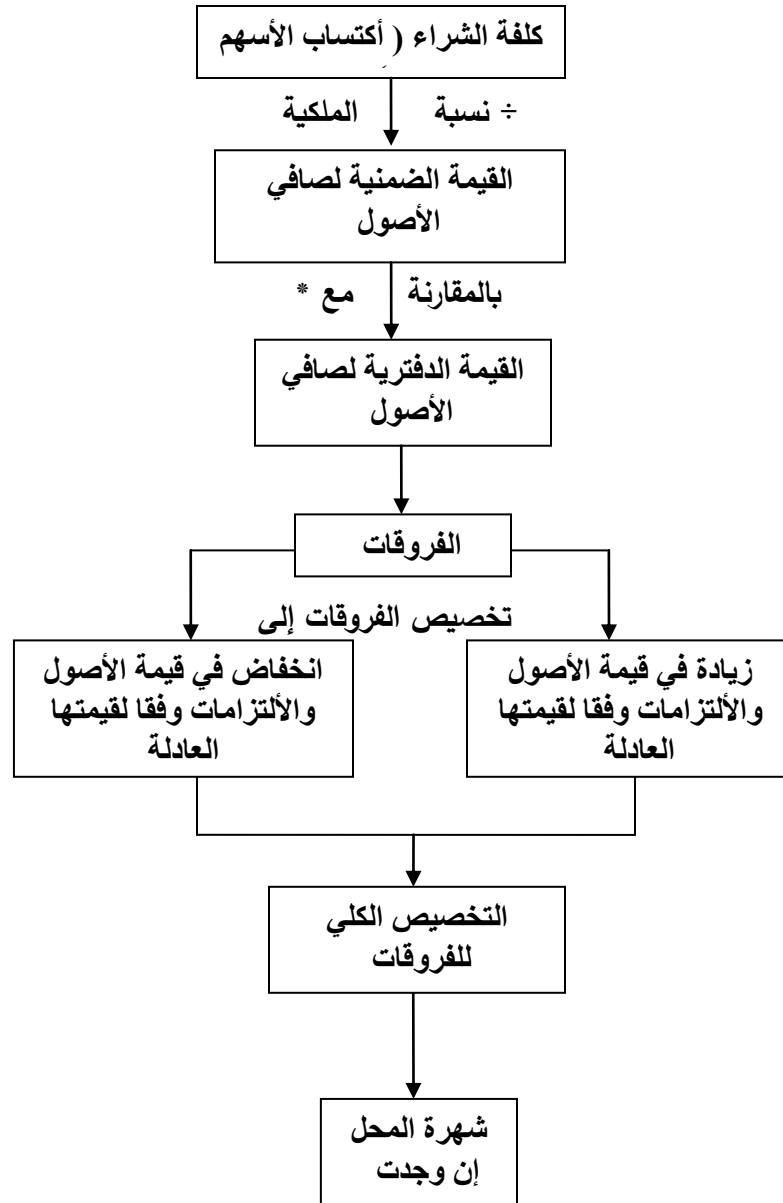
ب. تحضير ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة من خلال جمع الأصول والالتزامات للشركة القابضة والشركة التابعة كوحدة واحدة وبكامل أرصدها (بغض النظر عن نسبة الملكية إذا كانت 100% أو اقل) بعد إجراء الإستبعادات للعمليات المتبادلة بين الشركتين ، ومن بينها حذف حساب الاستثمارات في الشركة القابضة مقابل حذف حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة طالما انه تم جمع اصول والتزامات كلا الشركتين مع بعضها البعض لتجنب الازدواجية في الحساب لصافي الأصول .

هذا ويتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة اعتماد أحد المفهومين التاليين بشأن العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة والمحاسبة عن الوحدة الاقتصادية الناتجة عن التوحيد ، فضلا عن الغرض الأساسي لإعداد تلك القوائم وكما يلي :

أ. مفهوم الشركة القابضة والذي يركز على مصالح حملة أسهم الشركة القابضة ، إذ يجب أن تعكس القوائم المالية الموحدة مصالح أولئك المساهمين في الشركة القابضة ذاتها ، وعليه تمثل قائمة الميزانية الموحدة وفقا لهذا المفهوم ميزانية الشركة القابضة

بعد تعديلها بأصول والتزامات الشركة التابعة التي تقابل استثمارات الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة (حسب نسبة الملكية) , وبذلك يكون الغرض من إعداد القوائم المالية هو تقديم المعلومات المحاسبية المفيدة لحملة الأسهم المسيطرين (الأغلبية) , مع عدّ حاملي أقلية الأسهم بمثابة دائنين للشركة القابضة بعد التوحيد ويتم الإفصاح عن مصالحهم في قائمة الميزانية الموحدة أما ضمن فقرة الالتزامات أو بفقرة مستقلة بين الالتزامات وحقوق الملكية .

ب. مفهوم الوحدة الاقتصادية والذي ينظر إلى الشركتين القابضة والتابعة على أنهما وحدة اقتصادية واحدة بغض النظر عن الناحية القانونية , ويركز هذا المفهوم على مصالح جميع الأطراف في الوحدة الاقتصادية (مصالح حملة أسهم الشركة القابضة فضلا عن مصالح أصحاب الحقوق غير الخاضعة للسيطرة أو مصالح الأقلية) , وعليه تمثل قائمة الميزانية الموحدة وفقا لهذا المفهوم ميزانية الشركة القابضة بعد تعديلها بأصول والتزامات الشركة التابعة بالكامل وبغض النظر عن نسبة الملكية , وبذلك يعد حاملي أقلية الأسهم من بين مساهمي الوحدة الاقتصادية ويتم الإفصاح عن حقوقهم ضمن فقرة حقوق الملكية في قائمة الميزانية الموحدة . وسوف يتم في هذا الفصل تبني مفهوم الوحدة الاقتصادية وبحسب متطلبات المعايير المحاسبية الصادرة في هذا الشأن والتي تتطلب احتساب القيمة الضمنية *Implied Value* لصافي أصول الشركة التابعة (حاصل قسمة كلفة شراء الأسهم على نسبة الملكية) ومقارنتها مع القيمة الدفترية لصافي الأصول تمهيدا لاحتساب وتخصيص الفرق ان وجد ووفقا للمخطط التالي :



*وينتج عن المقارنة بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة ست حالات من التوحيد هي :

- القيمة الضمنية مساوية للقيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .
- القيمة الضمنية مساوية للقيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .
- القيمة الضمنية أكبر من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .

- القيمة الضمنية أكبر من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .
- القيمة الضمنية أقل من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية 100% .
- القيمة الضمنية أقل من القيمة الدفترية لصافي الأصول وبنسبة ملكية أقل من 100% .

مثال شامل : فيما يلي تفاصيل قائمة الميزانية لشركة الهدى المساهمة الخاصة وقائمة الميزانية لشركة النبأ المساهمة الخاصة كما في 2012/1/1 : (المبالغ بالآف الدنانير)

التفاصيل	شركة الهدى	شركة النبأ
النقدية	100000	20000
أصول متداولة أخرى	140000	50000
المباني والمعدات	120000	40000
الأراضي	40000	20000
مجموع الأصول	400000	130000
الالتزامات قصيرة الأجل	60000	50000
رأس المال (قيمة أسمية دينار واحد)	200000	50000
علاوة إصدار الأسهم	40000	10000
الأرباح المحتجزة	100000	20000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	400000	130000

وبافتراض الحالات التالية وبشكل مستقل :

1. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على كامل أسهم شركة النبأ مقابل مبلغ 80 مليون دينار نقدا .
2. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على 90% من أسهم شركة النبأ مقابل مبلغ 72 مليون دينار نقدا .

3. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على كامل أسهم شركة النبا مقابل مبلغ 90 مليون دينار نقدا , علما أن الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة النبا يعزى إلى اختلاف القيمة العادلة للاراضي عن قيمتها الدفترية .

4. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على 80% من أسهم شركة النبا مقابل مبلغ 84 مليون دينار نقدا , علما أن الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة النبا يعزى إلى اختلاف القيمة العادلة للمباني والمعدات عن قيمتها الدفترية بمبلغ 20 مليون دينار والباقي شهرة محل غير مثبتة في السجلات .

5. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على كامل أسهم شركة النبا مقابل مبلغ 70 مليون دينار نقدا , علما أن الفرق بين القيمة العادلة للاراضي في سجلات شركة النبا تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ 10 مليون دينار .

6. في 2012/1/1 حصلت شركة الهدى على 75% من أسهم شركة النبا مقابل مبلغ 48 مليون دينار نقدا , علما أن القيمة العادلة لصافي أصول شركة النبا مساوية لقيمتها الدفترية .

المطلوب : لكل حالة من الحالات أعلاه

1. إثبات قيد الاستثمار في سجلات شركة الهدى .
2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة النبا .
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية كما في تاريخ الإكتساب .
4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
5. إعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الشراء .

الحل :

1. إثبات قيد الاستثمار في سجلات شركة الهدى :

التفاصيل	الحالة 3	الحالة 2	الحالة 1
د/الاستثمارات في الأسهم (شركة النبأ)	90000000	72000000	80000000
د/ النقدية	90000000	72000000	80000000

التفاصيل	الحالة 6	الحالة 5	الحالة 4
د/الاستثمارات في الأسهم (شركة النبأ)	48000000	70000000	84000000
د/ النقدية	48000000	70000000	84000000

2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة النبأ :

التفاصيل	الحالة 3	الحالة 2	الحالة 1
كلفة شراء الأسهم	90000000	72000000	80000000
÷ نسبة الملكية	<u>100%</u>	<u>90%</u>	<u>100%</u>
القيمة الضمنية	90000000	80000000	80000000
القيمة الدفترية :			
رأس المال	50000000	50000000	50000000
علاوة إصدار الأسهم	10000000	10000000	10000000
الأرباح المحتجزة	<u>20000000</u>	<u>20000000</u>	<u>20000000</u>
	<u>(80000000)</u>	<u>(80000000)</u>	<u>(80000000)</u>
الفروقات	10000000	-0-	-0-
الزيادة في قيمة الأرض	<u>(10000000)</u>	-----	-----
	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>
حقوق الأقلية		(80000000 × 10%)	-----

التفاصيل	الحالة 6	الحالة 5	الحالة 4
تكلفة شراء الأسهم	48000000	70000000	84000000
÷ نسبة الملكية	<u>75%</u>	<u>100%</u>	<u>80%</u>
القيمة الضمنية	64000000	70000000	105000000
القيمة الدفترية :			
رأس المال	50000000	50000000	50000000
علاوة إصدار الأسهم	10000000	10000000	10000000
الأرباح المحتجزة	<u>20000000</u>	<u>20000000</u>	<u>20000000</u>
	(80000000)	(80000000)	(80000000)
الفروقات	(16000000)	(10000000)	25000000
الزيادة في قيمة المباني والمعدات	-----	-----	(20000000)
الأنخفاض في قيمة الأرض	-----	10000000	-----
شهرة المحل (السالبة)	<u>16000000</u>	-----	<u>(5000000)</u>
	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>	<u>-0-</u>
حقوق الأقلية	(%25×64000000)	-----	(%20×105000000)

3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة

(الحالة الأولى) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
40000000	80000000		20000000	20000000	النقدية
190000000			50000000	140000000	الأصول المتداولة الأخرى
-0-			-----	80000000	الاستثمارات في الأسهم
160000000			40000000	120000000	المباني والمعدات
60000000			20000000	40000000	الأراضي
450000000			13000000	400000000	مجموع الأصول
110000000		50000000	50000000	60000000	الالتزامات قصيرة الأجل
200000000			50000000	200000000	رأس المال
40000000			10000000	40000000	علاوة إصدار الأسهم
100000000			20000000	100000000	الأرباح المحتجزة
450000000	80000000	80000000	13000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

(الحالة الثانية) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
48000000 190000000 -0- 160000000 60000000	72000000		20000000 50000000 ----- 40000000 20000000	28000000 140000000 72000000 120000000 40000000	النقدية الأصول المتداولة الأخرى الأستثمارات في الأسهم المباني والمعدات الأراضي
458000000			13000000	400000000	مجموع الأصول
110000000 200000000 40000000 100000000 8000000	8000000	50000000 10000000 20000000	50000000 50000000 10000000 20000000 -----	60000000 200000000 40000000 100000000 -----	الالتزامات قصيرة الأجل رأس المال علاوة إصدار الأسهم الأرباح المحتجزة حقوق الأقلية
458000000	80000000	80000000	13000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

(الحالة الثالثة) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
30000000 190000000 -0- 160000000 70000000	90000000		20000000 50000000 ----- 40000000 20000000	10000000 140000000 90000000 120000000 40000000	النقدية الأصول المتداولة الأخرى الأستثمارات في الأسهم المباني والمعدات الأراضي
450000000			13000000	400000000	مجموع الأصول
110000000 200000000 40000000 100000000		50000000 10000000 20000000	50000000 50000000 10000000 20000000	60000000 200000000 40000000 100000000	الالتزامات قصيرة الأجل رأس المال علاوة إصدار الأسهم الأرباح المحتجزة
450000000	90000000	90000000	13000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

(الحالة الرابعة) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
360000000 190000000 -0- 180000000 600000000 50000000	840000000	200000000 50000000	200000000 500000000 ----- 400000000 200000000	160000000 140000000 840000000 120000000 400000000	النقدية الأصول المتداولة الأخرى الأستثمارات في الأسهم المباني والمعدات الأراضي شهرة المحل
471000000			130000000	400000000	مجموع الأصول
110000000 200000000 400000000 100000000 210000000	210000000	500000000 100000000 200000000	500000000 500000000 100000000 200000000 -----	600000000 200000000 400000000 100000000 -----	الالتزامات قصيرة الأجل رأس المال علاوة إصدار الأسهم الأرباح المحتجزة حقوق الأقلية
471000000	1050000000	1050000000	130000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

(الحالة الخامسة) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
500000000 190000000 -0- 160000000 500000000	700000000 100000000		200000000 500000000 ----- 400000000 200000000	300000000 140000000 700000000 120000000 400000000	النقدية الأصول المتداولة الأخرى الأستثمارات في الأسهم المباني والمعدات الأراضي
450000000			130000000	400000000	مجموع الأصول
110000000 200000000 400000000 100000000		500000000 100000000 200000000	500000000 500000000 100000000 200000000	600000000 200000000 400000000 100000000	الالتزامات قصيرة الأجل رأس المال علاوة إصدار الأسهم الأرباح المحتجزة
450000000	800000000	800000000	130000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

(الحالة السادسة) :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		شركة النبا التابعة	شركة الهدى القابضة	التفاصيل
	الدائن	المدين			
72000000			20000000	52000000	النقدية
190000000			50000000	140000000	الأصول المتداولة الأخرى
-0-	48000000		-----	48000000	الاستثمارات في الأسهم
149333000	10667000		40000000	120000000	المباني والمعدات
54667000	5333000		20000000	40000000	الأراضي
466000000			13000000	400000000	مجموع الأصول
110000000			50000000	60000000	الالتزامات قصيرة الأجل
200000000		50000000	50000000	200000000	رأس المال
40000000		10000000	10000000	40000000	علاوة إصدار الأسهم
100000000		20000000	20000000	100000000	الأرباح المحتجزة
16000000	16000000		-----	-----	حقوق الأقلية
466000000	80000000	80000000	13000000	400000000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب :

التفاصيل	الحالة 3	الحالة 2	الحالة 1
د/ رأس المال	50000000	50000000	50000000
د/ علاوة إصدار الأسهم	10000000	10000000	10000000
د/ الأرباح المحتجزة	20000000	20000000	20000000
د/ الأراضي	10000000		
د/ الاستثمارات في الأسهم	90000000	72000000	80000000
د/ حقوق الأقلية	-----	8000000	-----

التفاصيل	الحالة 6	الحالة 5	الحالة 4
د/ رأس المال	50000000	50000000	50000000
د/ علاوة إصدار الأسهم	10000000	10000000	10000000
د/ الأرباح المحتجزة	20000000	20000000	20000000
د/ المباني والمعدات	-----		
د/ شهرة محل			
د/ الاستثمارات في الأسهم	48000000	70000000	84000000
د/ المباني والمعدات	10667000	-----	-----
د/ الأراضي	5333000	10000000	-----
د/ حقوق الأقلية	16000000	-----	21000000

5. سوف يتم إعداد قائمة الميزانية الموحدة لأحدى الحالات الست التي تم تفصيلها في أعلاه وهي الحالة الثانية :

شركة النبا القابضة وشركة الهدى التابعة لها

قائمة الميزانية الموحدة كما في 2012/12/31

(المبالغ بالآف الدنانير)

<u>الأصول</u>	<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
48000 النقدية	110000 الالتزامات قصيرة الأجل
190000 أصول متداولة أخرى	200000 رأس المال
160000 المباني والمعدات	40000 علاوة إصدار الأسهم
60000 الأراضي	100000 الأرباح المحتجزة
	8000 حقوق الأقلية
<u>458000 مجموع الأصول</u>	<u>458000 مجموع الالتزامات وحقوق الملكية</u>

الملاحظات على الحل :

1. تم إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات الشركة القابضة في تاريخ الإكتساب بالكلفة التي تمثل المبلغ النقدي المدفوع لحملة أسهم الشركة التابعة أو القيمة العادلة للأسهم أو السندات التي تم إصدارها أو الأصول العينية التي تم التنازل عنها لحملة الأسهم مقابل حصول الشركة القابضة على نسبة 100% أو أقل من أسهم الشركة التابعة . وفي مثالنا أعلاه تمثلت كلفة الشراء بالمبالغ النقدية المدفوعة من شركة الهدى إلى حملة أسهم شركة النبا ، علما أن سجلات شركة النبا سوف لن تتأثر بعملية الإكتساب إذ أن العملية تتم بين الشركة القابضة ومساهمي الشركة التابعة في سوق الأوراق المالية .

2. تم احتساب الفروقات بين القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة وبين القيمة الدفترية لصافي الأصول ومن ثم تم تخصيص الفروقات على الأصول الملموسة والالتزامات ، وعدّ الفرق إن وجد شهرة محل في حالة الزيادة أو شهرة محل سالبة في حالة النقصان والتي تم توزيع رصيدها على الأصول طويلة الأجل وبحسب القيمة العادلة لتلك الأصول كما في الحالة السادسة في المثال .

3. تم إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الشراء والتي تتضمن عدد من الحقول أهمها حقل الإستبعادات الذي يعبر عن العمليات المتبادلة بين الشركتين القابضة والتابعة ومن بينها عملية إكتساب الأسهم التي يتم استبعادها من خلال الغاء حساب الاستثمارات من وجهة نظر الشركة القابضة مقابل حسابات حقوق الملكية من وجهة نظر الشركة التابعة ، فضلا عن إثبات الفروقات بين القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة التابعة وبين القيمة الدفترية لتلك الأصول .

4. تم إثبات قيود الإستبعاد المناسبة للحالات الستة الواردة في المثال باختلاف تفاصيل كل حالة وبشكل مستقل , والجدير بالذكر أن هناك أنواع أخرى من العمليات المتبادلة التي يمكن استبعاد أثرها مثل عمليات شراء وبيع البضاعة , إصدار أوراق الدفع من قبل إحدى الشركتين لصالح الشركة الأخرى وكذلك إصدار السندات وأية عمليات أخرى متبادلة , وفي هذه الحالة سيكون لدينا أكثر من قيد أستبعاد .

5. تم احتساب حقوق الأقلية من خلال حاصل ضرب القيمة الضمنية لصافي أصول الشركة التابعة في نسبة الأقلية (100% - نسبة الشركة القابضة في أسهم الشركة التابعة) وتم الإفصاح عنها ضمن فقرة حقوق الملكية في قائمة الميزانية الموحدة كما في الحالة الثانية من المثال والتي تم توضيحها في الفقرة 5 من الحل , علما أنه بالأمكان إعداد الميزانية الموحدة لبقية الحالات وبنفس الطريقة وبالأعتماد على حقل المبالغ الموحدة في ورقة العمل التي تم إعدادها لجميع الحالات الواردة في المثال .

ومن الجدير بالذكر أن الشركة القابضة سوف تستمر بإعداد القوائم المالي الموحدة للسنوات التالية للشراء على أن يتم إعدادها بالكامل بمعنى أنها تشتمل على كل من كشف الدخل الموحد وكشف الأرباح المحتجزة الموحد وقائمة الميزانية الموحدة , فضلا عن قائمة التدفقات النقدية الموحدة .

هذا ويستند إعداد تلك القوائم على الطريقة التي ستتبعها الشركة القابضة للمحاسبة عن إستثماراتها في أسهم الشركة التابعة , وهناك طريقتين في هذا الخصوص هما طريقة الكلفة *Cost Method* وطريقة الملكية *Equity Method* التي يتم إتباع أيا منهما إستنادا إلى مستوى التأثير الذي تمارسه الشركة القابضة على الشركة التابعة , حيث أن إستخدام طريقة الكلفة يدل على أن الشركة القابضة ليس لها تأثير معنوي على الشركة التابعة وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها لا تتأثر إلا عند البيع أو الشراء أو توزيعات

التصفية , في حين يدل استخدام طريقة الملكية على أن للشركة القابضة تأثيرا معنويا في سياسات وقرارات الشركة التابعة في مختلف مجالات نشاطاتها وبالتالي فإن قيمة إستثماراتها تتأثر بما تحققه الشركة التابعة من صافي ربح أو صافي خسارة والذي يعزى تحققها إلى ممارسة التأثير المعنوي وأحيانا السيطرة من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة .

وبناء على ما جاء في أعلاه , يتم وفقا لتلك الطريقتين معالجة الإستثمارات في تاريخ إكتساب الأسهم وما بعد ذلك التاريخ كما موضح في الجدول التالي :

التفاصيل	طريقة الكلفة	طريقة الملكية
في تاريخ إكتساب الأسهم :	يتم توسط حساب الإستثمارات طويلة الأجل في أسهم الشركة التابعة بكلفة الحصول عليها .	يتم إثبات نفس الإجراء السابق في طريقة الكلفة .
عند إصدار القوائم المالية للشركة التابعة والإعلان عن نتيجة النشاط (صافي ربح أو صافي خسارة) :	لا يتم إثبات أي قيد محاسبي في سجلات الشركة القابضة .	يتم إثبات قيد محاسبي يكون فيه حساب الإستثمارات مدينا بنصيب الشركة القابضة من صافي ربح الشركة التابعة وبحسب نسبة الملكية في حين يتم الإعتراف في الجانب الدائن منه بتحقيق دخل للشركة القابضة من إستثماراتها في أسهم الشركة القابضة, والعكس في حالة تحقيق صافي خسارة .
عند إعلان توزيعات أرباح نقدية من قبل الشركة التابعة :	يتم إثبات قيد محاسبي يكون فيه حساب النقدية مدينا وحساب إيرادات الإستثمار دائنا بنصيب الشركة القابضة من التوزيعات .	يتم إثبات قيد محاسبي يكون فيه حساب النقدية مدينا وحساب الإستثمارات دائنا بنصيب الشركة القابضة من التوزيعات .

ومما جاء في الجدول أعلاه يتم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين القابضة والتابعة إستنادا إلى الطريقة المتبعة في معالجة حساب الإستثمارات والتي تؤثر فيما بعد على قيود الإستبعاد التي ستظهر في ورقة العمل اللازمة للتوحيد .

ويفضل المحاسبون إستخدام طريقة الكلفة في التطبيق العملي وعند إعداد القوائم المالية الموحدة بسبب بساطتها , في حين تعد طريقة الكلفة الطريقة الأكثر موضوعية من حيث نتائجها مقارنة بطريقة الكلفة لا سيما إذا كانت الشركة القابضة تمارس تأثيرا معنوياً على الشركة التابعة .

أسئلة الفصل الرابع

أولا : الاسئلة النظرية

1. عرف إندماج الأعمال وبيّن أهم أسبابه .
2. وضح أنواع الإندماج من حيث طبيعة الإندماج وطريقته .
3. حدد الفروقات الجوهرية بين الإندماج من خلال إكتساب الأصول والإندماج من خلال إكتساب الأسهم .
4. ما هي المعالجة المحاسبية لتكاليف الإندماج ؟ وضح .
5. ما هو المقابل الذي يمكن أن تتحمله الشركة القابضة لقاء حصولها على نسبة محددة من أسهم الشركة التابعة ؟ .
6. ما هي مظاهر سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة والتي تستوجب إعداد القوائم المالية الموحدة , وما هي الأسباب التي تدعو لعدم إعدادها ؟ .
7. وضح مفهوم القوائم المالية الموحدة وبين أهمية إعدادها .
8. ميّز بين مفهوم الشركة القابضة ومفهوم الوحدة الاقتصادية وبيّن أثر كلا منهما في تقييم أصول الشركة التابعة واحتساب حقوق الأقلية والافصاح عنها في قائمة الميزانية الموحدة .
9. بيّن أسباب استخدام ورقة العمل عند تحضير القوائم المالية الموحدة .
10. ما هي الأسباب التي تدعو الشركة القابضة إلى دفع مقابل أكبر أو أقل من القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة ؟ .

ثانيا : الأسئلة التطبيقية

س1/ في 2011/1/1 أصدرت شركة (س) 8000 000 سهم إلى مساهمي شركة (ص) بمناسبة اندماجهما معا وكانت القيمة الدفترية لحقوق مساهمي الشركة (ص) قبل الإندماج كما يلي :

6500 000 رأس المال ، 1000 000 علاوة الإصدار ، 2500 000 أرباح محتجزة ،
فإذا علمت بأن :

1. القيمة الاسمية لأسهم كلا الشركتين دينار واحد للسهم .
2. القيمة السوقية لأسهم الشركة (س) تعادل 1.600 دينار / للسهم .
3. القيمة السوقية لصافي أصول الشركة (ص) أكثر من قيمتها الدفترية بمبلغ 000 3100 دينار .

المطلوب:

1. بيّن تفاصيل حقوق مساهمي الشركة (ص) بعد الاندماج مباشرة .
2. حدد نتائج اندماج الشركة (ص) مع الشركة (س) .

س2/ فيما يلي القيود المحاسبية التي تم إثباتها في سجلات الشركتين (س , ص)
بمناسبة اندماجهما في 2012/6/1

1. قيد غلق سجلات الشركة (ص)	2. قيد اندماج الشركة (ص) مع الشركة (س)
1000 000 د/ رأس المال	250 000 د/ البنك
400 000 د/ علاوة إصدار الأسهم	260 000 د/ المدينون
200 000 د/ أرباح محتجزة	420 000 د/ بضاعة
250 000 د/ البنك	780 000 د/ أجهزة
260 000 د/ المدينون	200 000 د/ أثاث
340 000 د/ بضاعة	50 000 د/ شهرة محل
600 000 د/ أجهزة	1500 000 د/ رأس المال
150 000 د/ أثاث	460 000 د/ علاوة إصدار الأسهم

فإذا علمت بأن القيمة الاسمية لأسهم كلا الشركتين دينار واحد ، المطلوب :

1. ما هي الكلفة التي تحملتها الشركة الدامجة (س) بهدف الاندماج مع الشركة (ص) ؟ .

2. كم بلغت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة (ص) ، وهل هناك فرق بينها وبين الكلفة في الفقرة 1 أعلاه ؟ وضح .

س3/ بتاريخ 2012/6/30 أصدرت شركة المنار 300 000 سهم من أسهمها العادية (بقيمة سوقية 4 دينار للسهم) مقابل شراء صافي أصول شركة العراق البالغة قيمة رأسمالها 250 000 دينار ، وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعت نقدا كالاتي :

التكاليف المرتبطة بتسجيل وإصدار الأسهم 70 000 دينار

هذا وقد أظهرت ميزانية الشركة المندمجة التفاصيل التالية بتاريخه : نقدية ومدينون 120 000 ، المخزون 75 000 ، استثمارات طويلة الأجل في الأسهم 225 000 ، أصول ثابتة (بالصافي) 530 000 ، دائنون وأ. د 150 000 ، حقوق الملكية 800 000 (بضمنها رصيد الأرباح المحتجزة البالغ 300 000) ، فإذا علمت بأن الهدف من الاندماج هو الاستحواذ على الشركة المندمجة ، وأن القيمة السوقية للمخزون والأصول الثابتة بلغت 280 000 ، 900 000 دينار على التوالي :

المطلوب: إثبات القيود المحاسبية اللازمة لاندماج الشركتين

س4/ فيما يلي تفاصيل قائمة الميزانية للشركتين (أ ، ب) كما في 2010/1/1 وفي ذلك التاريخ وبعد إجراء المفاوضات قررت كلا الشركتين الاندماج ، بحيث تقوم الشركة (أ) بإصدار أسهم فيها تعادل 4/3 من أسهم الشركة (ب) إلى مساهمي الشركة (ب) لقاء عملية الاندماج :

التفاصيل	شركة (أ) (كلفة تاريخية)	شركة (ب) (كلفة تاريخية)	شركة (ب) (قيمة عادلة)
النقدية	1600 000	400 000	--
المدينون أ . ق	1900 000	800 000	--
البضاعة	4500 000	400 000	510 000
المباني والمعدات بالصافي	9000 000	2300 000	3500000
المجموع	17000 000	3900 000	
الدائنون و أ . د	2500 000	900 000	--
رأس المال (قيمة اسمية دينار واحد)	9000 000	1800 000	--
علاوة إصدار الأسهم	1500 000	--	--
أ . محتجزة	4000 000	1200 000	--
المجموع	17000 000	3900 000	

فإذا علمت بأن القيمة العادلة لأسهم كلا الشركتين (أ ، ب) كانت 2 ، 3.7 دينار /
للسهم على التوالي ، المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لاندماج الشركتين (أ ، ب) .
2. تصوير قائمة الميزانية بعد الاندماج .

س5/ بتاريخ 2012/1/2 أصدرت شركة الاتحاد 150000 سهم من أسهمها العادية (بقيمة اسمية 2 دينار/سهم بينما تبلغ القيمة العادلة 3.5 دينار/سهم) مقابل شراء صافي أصول شركة دجلة البالغ رأسمالها 250000 دينار (بقيمة اسمية 1 دينار/سهم) ، علما أن تكاليف الاندماج بلغت 25000 دينار سددت بـصك. وقد تضمنت ميزانية شركة دجلة في تاريخ الاندماج البنود التالية : (المبالغ بالدنانير) نقدية 135000، مخزون 95000، معدات 165000، أثاث 140000، دائنون 30000، حقوق الملكية ؟ (بضمنها رصيد الأرباح المحتجزة البالغ 85000) ، علما أن القيمة العادلة للمخزون

تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ 8000 دينار في حين أن القيمة العادلة للمعدات تزيد عن قيمتها الدفترية بمبلغ 42000 دينار، كما بلغت القيمة العادلة للأثاث 125000 دينار. المطلوب :

1. تحديد كلفة الشراء ، وإثبات القيود المحاسبية اللازمة لاندماج الشركتين .
2. بافتراض أن شركة الاتحاد ستقوم بإصدار 130000 سهم عادي للحصول على صافي أصول شركة دجلة ، كم سيكون مبلغ شهرة المحل وكيف سيتم معالجتها.

س6/ في 2012/1/1 قامت شركة س بإصدار 1200000 سهم إلى مساهمي شركة ص وبقيمة سوقية 2.5 دينار للسهم ضمن شروط إندماج الشركتين معا ، وفيما يلي البيانات المستخرجة من قائمة المركز المالي للشركة ص قبل الإندماج مباشرة : (المبالغ بالدينانير)

التفاصيل	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	التغيرات / زيادة (نقصان)
نقدية ومدينون	2500000	-----	-----
المخزون السلعي	3500000	4500000	؟
استثمارات في الأسهم	1800000	؟	200000
الأراضي	؟	11000000	3000000
مباني (بالصافي)	؟	14000000	؟
حقوق اختراع	5000000	؟	1000000
مجموع الأصول	؟		
الدائنون وأوراق الدفع	2200000		
قروض طويلة الأجل	15800000		
الأرباح المحتجزة	5800000		
رأس المال	؟		
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	28800000		

المطلوب : (مع توضيح طريقة الاحتساب)

1. استخراج القيم المجهولة في الجدول أعلاه .
2. إثبات قيد غلق سجلات الشركة المندمجة ص .
3. إثبات قيد الاندماج في سجلات الشركة الدامجة س .

س7/ في 2010/1/1 قامت شركة ك بإكتساب (شراء) صافي أصول شركة ع مقابل إصدار 300000 سهم من أسهمها القابلة للتصويت إلى مساهمي الشركة ع , علما أن القيمة الاسمية للسهم 2 دينار والقيمة العادلة للسهم 17 دينار . وقد أظهرت قائمة ميزانية شركة ع في ذلك التاريخ الارصدة التالية : (المبالغ بالدينانير)

النقد : 960000 , المدينون 552000 , المخزون 1104000 , الأراضي 1692000 , المباني والمعدات (بالصافي) 4668000 , الدائنون 444000 , قرض السندات 4800000 , رأس المال (قيمة اسمية 2دينار للسهم) 1200000 , علاوة إصدار الأسهم 1000000 , الأرباح المحتجزة 1532000 , وقد كانت القيمة العادلة لأصول والتزامات شركة ع مساوية لأقيامها الدفترية ماعدا :

1. بلغت القيمة العادلة للمخزون 900000 دينار .
2. بلغت القيمة العادلة للأراضي 1200000 دينار .
3. بلغت القيمة الحالية لقرض السندات 4000000 دينار .

المطلوب : اثبات قيد الاندماج في سجلات شركة ك مع توضيح عمليات الاحتساب .

س8/ فيما يلي ميزانية الشركتين س , ص كما في 2011/1/1 : (المبالغ بالدنانير)

التفاصيل	الشركة س	الشركة ص
النقدية والمدينون	800 000	100 000
المخزون	600 000	250 000
أصول ثابتة (بالصافي)	2300 000	800 000
مجموع الأصول	3700 000	1150 000
التزامات متداولة	400 000	200 000
قرض السندات طويلة الأجل	300 000	500 000
رأس المال	1500 000	100 000
علاوة إصدار الأسهم	900 000	125 000
أرباح محتجزة	600 000	225 000
مجموع الألتزامات وحقوق الملكية	3700 000	1150 000

المطلوب : لكل حالة من الحالات أدناه وبشكل مستقل

1. إثبات قيد الاستثمار في سجلات الشركة القابضة .
2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة .
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية كما في تاريخ الإكتساب .
4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
5. إعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الشراء .

الحالات :

1. أشتريت شركة س كامل أسهم شركة ص مقابل مبلغ نقدي قدره 450 000 دينار .
2. أشتريت شركة س 90% من أسهم شركة ص مقابل إصدار 135 000 سهم من أسهم شركة س بقيمة سوقية 3 دينار للسهم .
3. أشتريت شركة س كامل أسهم شركة ص مقابل إصدار 280 000 سهم من أسهم شركة س بقيمة سوقية إجمالية 700 000 دينار فضلا عن دفع مبلغ نقدي يعادل 200 000 دينار وتحمل نفقات إصدار وتسجيل الأسهم البالغة 50 000 دينار

كما بلغت القيمة العادلة لبعض أصول والتزامات شركة ص في تاريخ الشراء ما يلي :

- المخزون : 375 000 دينار
- الأصول الثابتة (بالصافي) 960 000 دينار
- قرض السندات 400 000 دينار

4. أشتريت شركة س 80% من أسهم شركة ص مقابل مبلغ نقدي قدره 740 000 دينار وبتوافر نفس معلومات القيمة العادلة لأصول والتزامات الشركة ص في الحالة 3 أعلاه .

5. أشتريت شركة س كامل أسهم شركة ص مقابل إصدار 240 000 سهم من أسهم شركة س بقيمة سوقية إجمالية 330 000 دينار كما بلغت القيمة العادلة لبعض أصول والتزامات شركة ص في تاريخ الشراء ما يلي :

- المخزون : 290 000 دينار
- الأصول الثابتة (بالصافي) 645 000 دينار
- قرض السندات 440 000 دينار

6. أشتريت شركة س 70% من أسهم شركة ص مقابل مبلغ نقدي قدره 264 000 دينار وبتوافر نفس معلومات القيمة السوقية لأصول وخصوم الشركة ص في الحالة 5 أعلاه .

س9/ أصدرت شركة (أ) 150 000 سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة للسهم 6 دينار) وذلك في 2012/6/30 مقابل 80 000 سهم من الأسهم العادية لشركة ب ، وكانت تكاليف تنفيذ عملية الشراء :

الرسوم القانونية	40 000 دينار
التكاليف المرتبطة بتسجيل	30 000
وإصدار الأسهم	<u>70 000</u>

وقد كانت قائمة الميزانية للشركتين قبل الشراء مباشرة ما يلي : (المبالغ بالدينانير)

التفاصيل	شركة أ	شركة ب
النقدية	150 000	150 000
المدينون	130 000	200 000
المخزون السلعي	400 000	350 000
الأصول الثابتة	1300 000	560 000
مجموع الأصول	1980 000	1260 000
الدائنون	310 000	150 000
قرض سندات	800 000	600 000
رأس المال	400 000	100 000
علاوة الإصدار	100 000	360 000
الأرباح المحتجزة	370 000	50 000
مجموع الألتزامات وحقوق الملكية	1980 000	1260 000

وفيما يلي المعلومات عن الاقيام العادلة لبعض أصول والتزامات شركة ب :

المخزون السلعي	440 000
الأصول الثابتة	780 000
قرض السندات	620 000

المطلوب :

1. إثبات قيد الاستثمار في سجلات الشركة القابضة .
2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة .
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب .
4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب وإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الشراء .

س10/ في 2011/1/1 حصلت شركة أ على 1080000 سهم من أسهم شركة ب كاستثمار طويل الأجل مقابل إصدار 750000 سهم من أسهمها العادية إلى مساهمي شركة ب ، علما أن القيمة الاسمية لأسهم كلا الشركتين تبلغ دينار واحد للسهم في حين تبلغ القيمة العادلة لأسهم شركة أ 2.8 دينار للسهم ولشركة ب 2 دينار للسهم. وقد كانت ميزانية شركة أ ، ب قبل تاريخ الشراء مباشرة كما يلي : (المبالغ بالدينانير)

شركة ب	شركة أ	التفاصيل
930000	760000	النقدية
1150000	650000	المخزون
740000	1240000	أثاث (بالصافي)
1050000	1960000	مباني (بالصافي)
-----	820000	معدات (بالصافي)
3870000	5430000	مجموع الأصول
380000	430000	الدائنون
1800000	2600000	رأس المال
940000	1450000	علاوة إصدار الأسهم
750000	950000	الأرباح المحتجزة
3870000	5430000	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت أن الاقيام العادلة لأصول شركة ب كانت كما يلي : المخزون 1100000 دينار، الأثاث 700000 دينار، المباني 1300000 دينار .

المطلوب :

1. إثبات قيد الاستثمار في سجلات الشركة القابضة .
2. احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة .
3. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الإكتساب .
4. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
5. إعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الشراء .

س11/ فيما يلي قائمة الميزانية لكل من الشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص)
كما في 2010/1/1 بعد قيام شركة (س) بشراء عدد من أسهم الشركة (ص) في
استثمار طويل الأجل في الأسهم :

الشركة ص	الشركة س	التفاصيل
400 000	1000 000	النقدية
900 000	5000 000	المخزون
600 000	2500 000	أصول متداولة أخرى
-	2800 000	استثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة ص (87.5 %)
3600 000	10000 000	أصول ثابتة (بالصافي)
5500 000	21300 000	مجموع الأصول
2300 000	5000 000	التزامات متداولة
2000 000	10200 000	رأس المال (قيمة اسمية دينار واحد للسهم)
2100 000	2900 000	علاوة إصدار الأسهم
(900 000)	3200 000	أرباح محتجزة (خسائر متراكمة)
5500 000	21300 000	مجموع الألتزامات وحقوق الملكية

فإذا علمت بأن ضمن الأصول المتداولة الأخرى لشركة س مبلغ 500 000 دينار يمثل
أوراق قبض مسحوبة على شركة (ص) ، وان القيمة العادلة لمخزون الشركة ص
واصولها الثابتة بلغت 850000 ، 4000000 دينار على التوالي .
المطلوب :

1. إعداد جدول إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة .
2. إعداد ورقة العمل اللازمة لتوحيد قائمة الميزانية .
3. تسجيل قيود الإستبعاد المناسبة وإعداد قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ الشراء .

س12/ فيما يلي ورقة عمل سابقة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة لكل من الشركة القابضة (س) والشركة التابعة (ص) كما في 2012/1/1 :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الشركة ص	الشركة س	التفاصيل
	دائن	مدين			
140 000	—	—	40 000	100 000	النقدية
610 000	؟	؟	90 000	500 000	المخزون
310 000	—	—	60 000	250 000	أصول متداولة الأخرى
؟	؟	؟	—	؟	استثمارات طويلة الأجل في الأسهم (85 %)
1420 000	؟	؟	360 000	1000 000	أصول ثابتة
120 000	—	20 000	—	100 000	شهرة المحل
؟			550 000	؟	مجموع الأصول
767 600	—	—	230 000	537 600	مطلوبات متداولة
؟	؟	؟	200 000	1020 000	رأس المال
؟	؟	؟	210 000	429 400	علاوة إصدار
؟	؟	—	(90 000)	320 000	أ. محتجزة أو (خسائر متراكمة)
63 000	63 000	—	—	—	حقوق الأقلية
؟	؟	؟	550 000	؟	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

المطلوب :

1. إكمال ورقة العمل في أعلاه (مع توضيح طريقة الأحساب) .
2. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
3. تصوير قائمة الميزانية الموحدة كما في تاريخ 2012/1/1 .

س13/ في 2012/8/31 قامت شركة (أ) بشراء غالبية أسهم شركة (ب) وسددت الثمن نقدا وقد أظهرت ورقة العمل لغرض إعداد الميزانية الموحدة بعد الشراء مباشرة قيد الإستبعاد التالي : (المبالغ بمئات الدنانير)

60 000	د/ رأس مال الأسهم
35250	د/ علاوة الإصدار
50 100	د/ الأرباح المحتجزة
3900	د/ المخزون السلعي
28500	د/ أصول ثابتة (بالصافي)
4500	د/ براءة الاختراع
6000	د/ شهرة المحل
165 660	د/ الاستثمارات طويلة الأجل
22 590	د/ حقوق الأقلية

المطلوب : الإجابة عن الأسئلة التالية

1. ما هي نسبة ملكية الشركة القابضة أ في أسهم الشركة التابعة ب ؟ .
2. ما مقدار القيمة الضمنية لصافي أصول شركة ب ؟ .
3. ما مقدار الفرق بين القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة ب وكيف تم تخصيصه ؟ .

س14 / في 2012/8/31 قامت شركة النبا المساهمة بإكتساب غالبية أسهم شركة أية المساهمة وسددت الثمن نقدا وقد أظهرت ورقة العمل لغرض إعداد الميزانية الموحدة بعد الإكتساب مباشرة قيد الاستبعاد التالي :

(المبالغ بمئات الدنانير)

60000	د/ رأس مال الأسهم
35250	د/ علاوة الإصدار
50750	د/ الأرباح المحتجزة
28500	د/ أصول ثابتة (بالصافي)
4500	د/ براءة الاختراع
6000	د/ شهرة المحل
150620	د/ الاستثمارات طويلة الأجل
7800	د/ المخزون السلعي
26580	د/ ؟

- المطلوب : الإجابة عن الأسئلة التالية : (مع توضيح طريقة الإحتساب)
1. إلى ماذا تشير علامة الإستفهام في الجانب الدائن للقيد أعلاه ؟ وكيف تم تحديد المبلغ الظاهر أمامها ؟ .
 2. ما هي نسبة ملكية شركة النبا القابضة في أسهم شركة أية التابعة ؟ .
 3. ما مقدار القيمة الضمنية والقيمة الدفترية لصافي أصول شركة أية التابعة ؟ .

س15/ في 2011/1/2 حصلت شركة أ على 90% من الأسهم القابلة للتصويت لشركة ب مقابل إصدار 192000 سهم بقيمة عادلة 10 دينار للسهم , المطلوب :

1. إثبات قيد إكتساب الأسهم في سجلات شركة أ .
2. إحتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية لصافي أصول شركة ب وبين قيمتها الدفترية إذا علمت أن الفرق يعزى إلى الأراضي .
3. إكمال ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة الميزانية الموحدة في تاريخ الشراء وفقا للنموذج الموضح أدناه :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات	شركة ب	شركة أ	التفاصيل
		640000	2600000	النقدية
		230000	1420000	المدينون (بالصافي)
		540000	1170000	المخزون
			؟	الأستثمارات طويلة الأجل في الأسهم
		980000	3860000	المباني والمعدات (بالصافي)
		<u>320000</u>	<u>630000</u>	الأراضي
		<u>2710000</u>	؟	مجموع الأصول
		470000	1040000	الدائنون
		390000	720000	قروض طويلة الاجل
		700000	4384000	رأس المال (قيمة أسمية 2دينار)
		200000	؟	علاوة إصدار الأسهم
		950000	1840000	الأرباح المحتجزة
		؟	—	حقوق الأقلية
		2710000	؟	مجموع الالتزامات وحقوق الملكية

س16 /أنتقلت شركة الفرات الأوسط مع شركة النيل على الإندماج معا في 2012/1/1 من خلال قيام شركة الفرات الأوسط باكتساب 45000 سهم من الأسهم القابلة للتصويت في شركة النيل ولقاء دفع مبلغ 1250000 دينار نقدا , والآتي ميزانية شركة الفرات الأوسط وشركة النيل بعد الإندماج مباشرة :

التفاصيل	شركة الفرات الأوسط (بالقيمة الدفترية)	شركة النيل (بالقيمة الدفترية)	شركة النيل (بالقيمة العادلة)
النقدية	300000	60000	60000
المدينون (بالصافي)	460000	100000	80000
المخزون	1040000	160000	240000
الأستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة النيل	1250000	-----	-----
الأراضي	800000	200000	300000
المباني (بالصافي)	2000000	400000	600000
المعدات (بالصافي)	1000000	600000	500000
مجموع الأصول	6850000	1520000	-----
الدائون	600000	80000	80000
أوراق الدفع	1200000	400000	360000
رأس المال (قيمة اسمية 10 دينار للسهم)	1600000	600000	-----
علاوة رأس المال	1200000	100000	-----
الأرباح المحتجزة	2250000	340000	-----
مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية	6850000	1520000	-----

المطلوب : (مع توضيح عمليات الإحتساب)

- إعداد جدول احتساب وتخصيص الفرق بين القيمة الضمنية وبين القيمة الدفترية لصافي أصول شركة النيل في تاريخ الإكتساب .
- إثبات قيد الإستبعاد الذي سيظهر في ورقة العمل اللازمة لتوحيد قائمة الميزانية بعد تاريخ الإكتساب مباشرة .

س17 / فيما يلي جانب من ورقة العمل التي تظهر تفاصيل قائمة الميزانية للشركة (ب) قبل شراء غالبية أسهمها من قبل الشركة (أ) وكذلك قائمة الميزانية الموحدة للشركتين (أ ، ب) بعد الشراء مباشرة :

التفاصيل	الشركة التابعة (ب) قبل التوحيد	المبالغ الموحدة
النقدية والمدينون	380 000	1380 000
المخزون	150 000	550 000
الاستثمارات المالية طويلة الأجل	---	0
المباني والأرضي	650 000	1546 129
الأثاث	320 000	701 613
براءة الاختراع	160 000	112 258
المجموع	1660 000	4290 000
علاوة إصدار السندات	----	100 000
الدائنون	60 000	150 000
قروض سندات	500 000	500 000
رأس المال	500 000	2160 000
علاوة إصدار الأسهم	300 000	600 000
أرباح محتجزة	300 000	500 000
حق الأقلية	----	280 000
مجموع المطلوبات وحقوق الملكية	1660 000	4290 000

وقد أسفرت نتيجة الشراء عن وجود شهرة محل سالبة للشركة التابعة (ب) وأن حق الأقلية تم احتسابه كنسبة في صافي أصول الشركة التابعة (ب) بالقيمة العادلة عدا شهرة المحل ، وفيما يلي المعلومات الإضافية لبعض أصول والتزامات الشركة التابعة والتغير في أقيامها العادلة قبل وبعد أخذ مبلغ شهرة المحل السالبة بنظر الاعتبار :

التفاصيل	التغير بالقيمة العادلة قبل شهرة المحل	التغير بالقيمة العادلة بعد شهرة المحل
مباني وأرضي	280 000 (نقصان)	303 871 (نقصان)
أثاث	120 000 زيادة	91 613 زيادة
براءة الاختراع	40 000 (نقصان)	47 742 (نقصان)
قروض سندات	100 000 زيادة	100 000 زيادة

المطلوب (مع توضيح طريقة الاحتساب) :

1. كم تبلغ كلفة استثمارات الشركة القابضة (أ) في أسهم الشركة التابعة (ب) ؟
2. إثبات قيد الإستبعاد المناسب .
3. كم يبلغ إجمالي أصول الشركة القابضة (أ) قبل التوحيد ؟

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

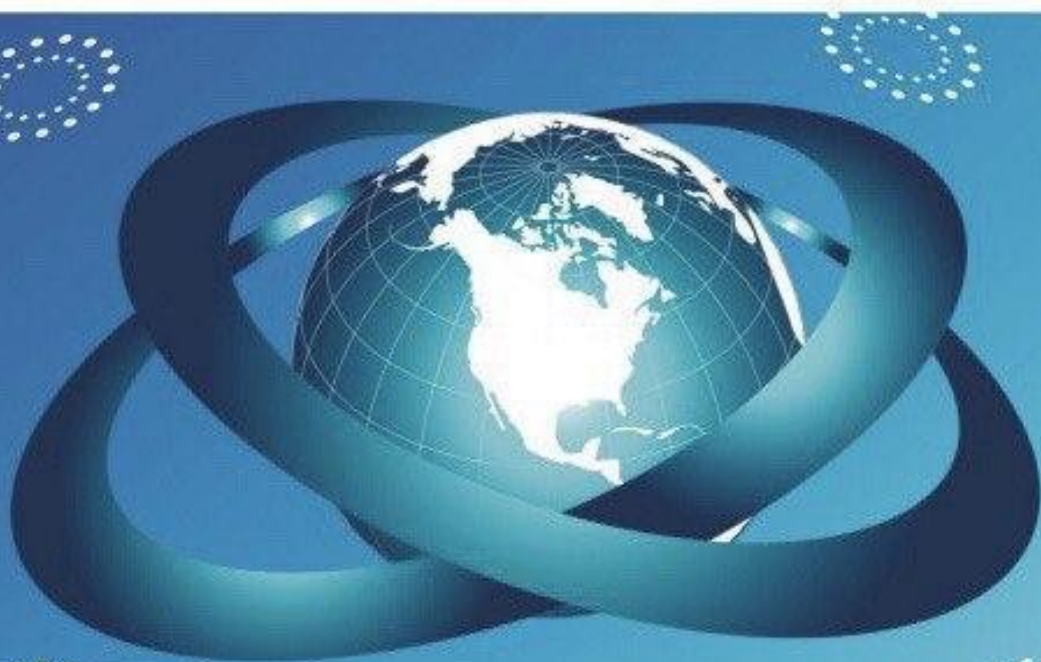
أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



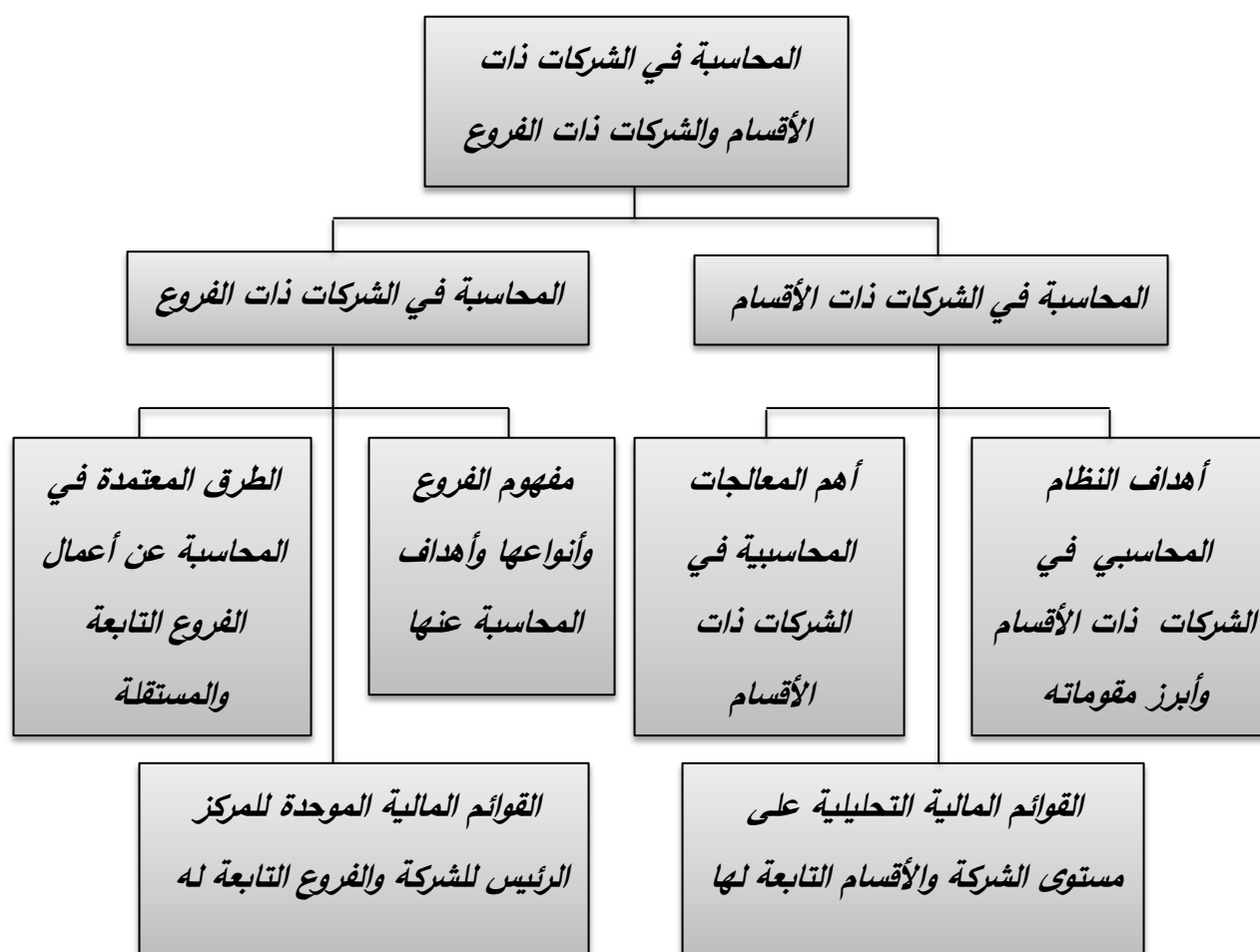
2014

الفصل الخامس

المحاسبة في الشركات ذات الأقسام والشركات ذات الفروع

تمهيد

تعد الأقسام *Divisions* والفروع *Branches* أحد أنواع قطاعات الأعمال *Business Segments* , حيث يمكن أن يعمل قطاع معين في الشركة على شكل قسم , يهدف إلى إنتاج منتج معين أو تقديم خدمة محددة لمصلحة الزبائن الخارجيين الذين لا تربطهم علاقات تبعية أو اندماج مع الشركة , كما يمكن أن يعمل قطاع آخر في الشركة على شكل فرع يتم إنشائه بعيدا عن المركز الرئيس للشركة بهدف تسويق منتجاتها وخدماتها إلى العديد من المناطق الجغرافية ضمن حدود البلد الذي تنتمي إليه الشركة أو خارج حدود ذلك البلد , هذا وتعتمد المعالجات المحاسبية لكل من الأقسام والفروع على درجة استقلالية كلا منهما من الناحيتين القانونية والاقتصادية , وسوف يتم في هذا الفصل تناول الأمور التالية :



المحاسبة في الشركات ذات الأقسام

أولاً : أهداف النظام المحاسبي في الشركات ذات الأقسام أبرز مقوماته

تتخصص بعض الشركات في المتاجرة أو تصنيع أكثر من سلعة واحدة أو تقديم أكثر من خدمة واحدة , مما يقتضي تقسيمها (أي الشركة) إلى عدة أقسام يتخصص كل قسم منها في التعامل بوحدة أو أكثر من تلك السلع أو الخدمات , ويتمثل الهدف من هذا التقسيم عادة في تفعيل مهام إدارة تلك الشركات في المتابعة وتقويم الأداء من خلال إعداد قوائم مالية تفصيلية توضح نتيجة أعمال كل منها على حدة , وبما يتيح للإدارة إجراء مقارنات مستمرة لهذه النتائج تكشف عن الأقسام التي حققت أرباحاً وتلك التي حققت خسائر وبالقدر الذي يمكنها من تطبيق شكل من أشكال محاسبة المسؤولية , حيث يعد كل قسم من الأقسام التابعة للشركة بمثابة مركز مسؤولية *Responsibility Center* , قائماً بذاته لأغراض المساءلة وتقويم الأداء , وإتخاذ القرارات الاقتصادية ذات الصلة .

هذا وتهدف المحاسبة في الشركات ذات الأقسام إلى تحقيق ما يلي :

1. قياس مدى فاعلية كل قسم من الأقسام عن طريق إيجاد نظام فعال للرقابة الداخلية على الأقسام التي تمتلكها الشركة .
2. قياس نتائج كل قسم من الأقسام وإجراء المقارنات مع نتائج الأقسام في السنوات السابقة ومع نتائج الأقسام المماثلة في الشركات الأخرى .
3. تحديد وتقييم كفاءة المشرفين على الأقسام ومحاسبة المقصرين ومكافأة المجدين المتفوقين .
4. تسهيل مهمة الإدارة في رسم السياسات المستقبلية المتعلقة بافتتاح أقسام أخرى أو إلغاء الأقسام الخاسرة واتخاذ القرارات الاقتصادية الأخرى ذات الصلة .

ومن المعروف أن التوصل إلى مبلغ مجمل الربح أو مجمل الخسارة يتم من خلال مقارنة المبيعات مع تكلفة البضاعة المباعة ، وذلك من خلال تحضير حساب المتاجرة كما يتم التوصل الى صافي الربح او صافي الخسارة بعد تنزيل مصروفات البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية من مجمل الربح ، او إضافتها الى مجمل الخسارة ، وذلك من خلال إعداد حساب الأرباح او الخسائر .

ويمكن جمع الحسابين أعلاه في حساب واحد يسمى حساب خلاصة الدخل Income Summery ، ومن اجل ان نتمكن من تحقيق النتائج المرجوة من تطبيق حسابات الأقسام، لابد من اعادة تنظيم الدفاتر المحاسبية بشكل يساعد على اعطاء نتائج منفصلة لكل قسم من الأقسام، وذلك من خلال تحديد المشتريات والمبيعات وكذلك خزين البضاعة في أول وآخر المدة لكل قسم ، وباستخدام هذه المعلومات يمكن مقارنة المبيعات مع تكلفة البضاعة المباعة لكل قسم من الأقسام، وبالتالي التوصل الى نتائج المتاجرة لكل منها ، وللتوصل الى صافي الربح او صافي الخسارة لكل قسم فان ذلك يتطلب وجود سجل تحليلي للمصاريف يبين حصة كل قسم من اقسام الشركة في كل فقرة من فقرات المصاريف ، وفيما يلي وصفا للسجلات المحاسبية الخاصة بالأقسام والمعالجات المحاسبية ذات الصلة :

1. المجموعة الدفترية ، والتي تشمل فضلا عن السجلات الرئيسة التي تمسك على مستوى الشركة (اليومية العامة والأستاذ العام) مجموعة أخرى من السجلات الإحصائية ذات الحقول التحليلية التي تحقق أهداف النظام في توفير بيانات تفصيلية عن نشاطات الأقسام التابعة لها في مجال المشتريات والمبيعات والمصاريف والإيرادات .

وكمثال على ما سبق سيتم توضيح المجموعة الدفترية التحليلية للمشتريات النقدية والأجلة , حيث تظهر المشتريات النقدية في سجل يومية المدفوعات والذي تظهر فيه كافة العمليات النقدية , ويجزء حقل المشتريات في يومية الصندوق الى عدد من الحقول يساوي عدد الأقسام التابعة للشركة اما اذا كان عدد الأقسام كبيراً وكان سجل يومية الصندوق لا يسمح بالتجزئة , ففي هذه الحالة يخصص دفتر فرعي ليومية المشتريات النقدية , ويعد هذا الدفتر سجلاً احصائياً غرضه تجميع المعلومات الخاصة بالمشتريات النقدية وتحليلها حسب الأقسام, حيث يتم ترحيل المجاميع من يومية الصندوق أو يومية المشتريات النقدية الى الجانب المدين من حساب المشتريات , الذي يجب ان يحوي على حقول يخصص كل منها لقسم من الأقسام. وكذلك يتم تسجيل المعلومات في يومية المشتريات الاجلة من واقع قائمة المجهز واشعار الاستلام المخزني , وترحل المشتريات الاجلة الى حساب المشتريات والى الجانب المدين منه , وترحل مرة اخرى الى الجانب الدائن من حساب المجهزين , وتأخذ يومية المشتريات النقدية والأجلة الشكلين التاليين :

يومية المشتريات النقدية

تاريخ	رقم قائمة المجهز	رقم مستند الصرف	رقم الصك	المجموع	الاقسام				
					أ	ب	ج	د	هـ

يومية المشتريات الأجلة

الاقسام					المجموع	اسم المجهز وعنوانه	رقم قائمة المجهز	تاريخ
هـ	د	ج	ب	أ				

كما يمكن تحليل يومية المشتريات ليتضمن كل من المشتريات النقدية والأجلة معا :

الاقسام					المجموع		اسم المجهز وعنوانه		رقم قائمة المجهز		تاريخ
هـ	د	ج	ب	أ	أجلة	نقدية	أجلة	نقدية	أجلة	نقدية	

هذا ويتم في نهاية كل شهر تسجيل مجاميع يومية المدفوعات ويومية المشتريات الاجلة وإثبات القيود المحاسبية الخاصة بها بحسب نوع الشراء في سجل اليومية العامة ثم يتم بعد ذلك ترحيل مجاميع حقول اليومية العامة الى سجل الاستاذ العام في حساب المشتريات ، وبذلك يتم تسجيل كافة المشتريات النقدية والأجلة في حساب المشتريات في سجل الاستاذ العام ، ويمكن ان يكون هذا الحساب تحليليا وحسب الأقسام وكما يلي :

د/ المشتريات

المبلغ الكلي	قسم أ	قسم ب	قسم ج	قسم د	التفاصيل	التاريخ	المبلغ الكلي	قسم أ	قسم ب	قسم ج	قسم د	التفاصيل	التاريخ

2. المجموعة المستندية , والتي تصمم بحيث تلبي احتياجات العمليات المالية التي تنفذها الشركة كوحدة واحدة , فضلا عن المجموعة المستندية التي تخص عمليات كل قسم على حدة .

3. مجموعة التقارير , حيث يتم فضلا عن التقارير المالية الأساسية التي ينتجها النظام المحاسبي دوريا على مستوى الشركة ككل (كشف الدخل , قائمة الميزانية , كشف التدفقات النقدية) , إعداد كشف دخل على مستوى كل قسم من الأقسام التابعة للشركة يحدد نتيجة النشاط ومقدار ما حققه القسم من ارباح (خسائر) خلال الفترة .

ثانيا : أهم المعالجات المحاسبية في الشركات ذات الأقسام

1. المعالجة المحاسبية للمصاريف العامة أو المشتركة

هناك نوعين من المصاريف التي يجب تتبعها أو تخصيصها على الأقسام التابعة للشركة ، يتمثل النوع الأول بالمصاريف المباشرة *Direct Expenses* ، التي لا تثير أية مشاكل عند المحاسبة عن الأقسام بسبب إمكانية تتبعها بسهولة على مستوى كل قسم ، في حين يتمثل النوع الثاني من المصاريف بالمصاريف العامة أو المشتركة *Common Expenses* التي يتطلب الأمر تخصيصها إلى الأقسام وفقا لخطوات محددة ، تتمثل بتجميع تلك المصاريف في مجموعات منطقية ومتجانسة نسبيا ، تمهيدا لتخصيصها على الأقسام وفقا لأعتبارات المنفعة وعلاقات السبب والنتيجة والتي تقاس على أساس النشاط أو مخرجات الأقسام ، كما يمكن تخصيص اية مصاريف أخرى خارج تلك المجموعات وفقا لأسس أخرى من بينها رواتب العاملين في القسم ، وإيرادات كل قسم ، وكذلك الأصول الملموسة التي تقع تحت سيطرته أو إدارته . وفيما يلي بعض الأسس المتعارف عليها لتخصيص المصاريف العامة أو المشتركة :

المصاريف العامة أو المشتركة	أسس التخصيص
مصاريف الشراء	قيمة المشتريات لكل قسم
رواتب مشرفي العمل	عدد العاملين في القسم
إيجار المصنع والأضاءة	المساحة لكل قسم
القوة المحركة	عدد ساعات تشغيل الآلات
التأمين على الأصول وإنذاراتها	قيم الأصول في كل قسم
تأمين حوادث العمل والوجبات المجانية للعامل ، وخدماتهم الصحية	عدد العاملين في كل قسم
مصاريف التخزين	قيم المواد المخزونة ، أو حجمها أو وزنها

مثال 1 : تمتلك شركة العراق التجارية ثلاث أقسام بيعية (أ ، ب ، ج) وإليك البيانات ذات الصلة بقائمة الدخل للأقسام الثلاثة عن السنة المنتهية في 2011/12/31 , علما بأن الأقسام تتبع نظام الجرد الدوري في تقويم مخزون آخر المدة : (المبالغ بالآف الدينائير)

التفاصيل	القسم أ	القسم ب	القسم ج
مخزون أول المدة	2000	1500	3000
مشتريات	11000	3000	15000
مخزون آخر المدة	3000	2500	4000
مبيعات	18000	9000	27000
رواتب العاملين	2800	5000	6000

معلومات إضافية :

1. إيجار البناية 3600000 دينار يوزع حسب المساحة المشغولة من الأقسام أ,ب,ج وبنسبة 3: 2: 4 على التوالي .
2. اندثار الأصول الثابتة 2400000 دينار يوزع على الأقسام أ, ب, ج وبنسبة 2: 1: 1 على التوالي .

3. مصاريف عامة غير قابلة للتوزيع 1200000 دينار .

4. إيرادات أخرى غير قابلة للتوزيع 800000 دينار .

5. خسائر أخرى غير قابلة للتوزيع 500000 دينار .

المطلوب : إعداد قائمة الدخل التحليلية للأقسام عن الفترة المنتهية في 2011 /12/31 مع تحديد صافي ربح (خسارة) الشركة ككل .

الحل : يتم أولاً توزيع المصاريف المشتركة بين الأقسام حسب النسب وكما يلي :

1. مصروف الإيجار 3600000 دينار :

القسم أ $9/3 \times 3600000 = 1200000$ دينار

القسم ب $9/2 \times 3600000 = 800000$ دينار

القسم ج $9/4 \times 3600000 = 1600000$ دينار

2. مصروف الإندثار 2400000 دينار

القسم أ $4/2 \times 2400000 = 1200000$ دينار

القسم ب $4/1 \times 2400000 = 600000$ دينار

القسم ج $4/1 \times 2400000 = 600000$ دينار

بعدها يتم إعداد قائمة الدخل التحليلية وكما يلي :

شركة العراق التجارية

قائمة الدخل التحليلية عن السنة المنتهية في 2011/12/31 (المبالغ بالآف الدنانير)

التفاصيل	القسم أ		القسم ب		القسم ج		الإجمالي
المبيعات	18000		9000		27000		54000
مخزون 1/1	2000		1500		3000		6500
مشتريات	11000		3000		15000		29000
كلفة البضاعة المتاحة للبيع	13000		4500		18000		35500
مخزون 12/31	(3000)		(2500)		(4000)		(9500)
كلفة البضاعة المباعة	(10000)		(2000)		(14000)		26000
مجمل الربح لكل قسم	8000		7000		13000		28000
مصاريف قابلة للتوزيع :							
رواتب العاملين	2800		5000		6000		
الإيجار	1200		800		1600		
الإندثار	1200		600		600		
	(5200)		(6400)		(8200)		(19800)
صافي ربح الأقسام	2800		600		4800		7900
مصاريف وإيرادات وخسائر							
غير قابلة للتوزيع :							
مصاريف عامة							(1200)
إيرادات أخرى							800
خسائر أخرى							(500)
صافي ربح الشركة							7000

2. المعالجة المحاسبية للتحويلات بين الأقسام

يحدث في كثير من الأحيان عمليات تبادل للسلع أو الخدمات فيما بين الأقسام المختلفة , إذ قد يقوم قسم معين باستخدام مخرجات قسم آخر في عملياته الإنتاجية , كما يمكن لقسم معين أيضا الاستفادة في نشاطه التشغيلي من خدمات عمالة معينة تابعة لملاك قسم آخر , والمشكلة التي تظهر في مثل هذه الأحوال تتمثل في تحديد سعر التحويل الداخلي *Transference Price* الذي يعتمد كأساس لتحديد قيمة التحويلات , إذ يمكن أن يكون هذا السعر بثمن التكلفة *Cost* كما يمكن أن يكون بثمن التكلفة مضافا إليه هامش معين *Cost Plus Margin* ليمثل الهامش المضاف للتكلفة في مثل هذه الحالة ربح التحويل الذي سيحققه القسم المحول منه من خلال عملية التحويل إلى القسم المستفيد , هذا ويتوقف استخدام أي من الأسلوبين على السياسة التي تضعها إدارة الشركة في هذا المجال والتي تأخذ بعين الاعتبار أهمية الوصول إلى مؤشرات موضوعية لقياس ربحية الأقسام وتقويم أدائها , مع ملاحظة أن الأسلوب الثاني وهو (ثمن التكلفة + الهامش) هو الأكثر استخداما كأداة عادلة لقياس الربحية وتقويم الأداء , لكن بمقابل تلك الميزة التي يوفرها هذا الأسلوب فإنه يخلق مشكلة محاسبية أساسية تتمثل في معالجة الربح غير المتحقق *Unrealized Profit* للجزء غير المباع من البضاعة المحولة (بضاعة آخر المدة) للقسم المستفيد (المحول له) , إذ يكون هذا المخزون مضخما بقيمة أرباح التحويل , وحيث أن هذا الجزء من البضاعة لم يتم بيعه لطرف خارجي كما تقتضي شروط الصفقة السوقية , لذا ووفقا للأسس المحاسبية المتعارف عليها سواء بالنسبة لتقويم المخزون من البضاعة أو الإقرار بالإيراد *Revenue Recognition* , فإن أرباح التحويل للبضاعة المحولة غير المباعة لا يعد محققا وبالتالي يجب عدم الإقرار به ومن ثم تأجيله إلى حين بيع تلك البضاعة فعلا , ويهدف تأجيل ربح التحويل للمخزون غير المباع إلى توفير عنصر الدقة في قياس نتيجة أعمال القسم المستفيد وكذلك نتيجة أعمال الشركة كوحدة

واحدة وبدون هذا الإجراء سيظهر مخزون آخر المدة في كشف الدخل وقائمة الميزانية بقيمة تخالف الأسس المحاسبية المتعارف عليها لتقويم مخزون آخر المدة (الكلفة أو السوق أيهما أقل) , وبهذا يتطلب الأمر تكوين مخصص أرباح تحويل غير متحققة يتم الإفصاح عنه في ميزانية القسم المستفيد مطروحا من مخزون آخر المدة لذلك القسم .

ولتوضيح ما سبق نفرض أنه تم في مصنع للمنسوجات يتألف من قسمين , هما قسم الإنتاج وقسم البيع , تحويل 2000 بدله بكلفة 80000 دينار للبدلة الواحدة من قسم الإنتاج إلى قسم المبيعات وذلك بسعر تحويل على أساس الكلفة مضافا إليه هامش ربح 25% , وعند الجرد ظهر من الكشوفات المعدة في قسم البيع وجود مخزون قدرة 300 بدله , وقد قدرت قيمته بسعر السوق البالغ 20 مليون دينار , عالية ستكون قيمة أرباح التحويل غير المتحققة كما يلي :

قيمة المخزون بسعر التحويل $300 \times (80000 \times 125\%) = 30000000$ دينار
 قيمة أرباح التحويل غير المتحققة $30000000 \times 25/125 = 6000000$ دينار
 وعليه يتم إثبات القيد التالي :

6000000 د / أ.خ - قسم الإنتاج

6000000 د / مخصص أرباح تحويل غير متحققة

هذا ويظهر رصيد مخصص أرباح تحويل غير متحققة في قائمة الميزانية مطروحا من رصيد مخزون قسم الإنتاج كما يلي :

30000000 مخزون قسم الإنتاج (بسعر التحويل)

(6000000) مخصص أرباح تحويل غير متحققة

مخزون قسم الإنتاج بالكلفة 24000000

مخصص هبوط أسعار المخزون (4000000)

مخزون قسم الإنتاج بسعر السوق 20000000

هذا ويتم تسوية رصيد مخصص أرباح تحويل غير متحققة في نهاية كل سنة سواء كان بالفائض أو العجز بنفس الأسلوب الذي يتم فيه تسوية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بالنسبة لحساب المدينين التجاريين .

وعند تحويل البضاعة لابد أن يتم تسجيلها من واقع مستندات تحويل البضاعة , التي توقع من قبل مسؤول القسم المحول إليه والقسم المحول منه , والتي تبين في ذات الوقت تفاصيل البضاعة المطلوب تحويلها . فإذا كانت عملية تحويل البضاعة نادرة أو قليلة الحدوث , فمن الممكن تسجيل عملية التحويل في دفتر اليومية العامة , وذلك بجعل حساب بضاعة القسم المحول إليه مدينا بالكلفة وحساب القسم المحول منه دائنا بالكلفة ايضا , أما اذا كانت عمليات تحويل البضاعة من قسم إلى آخر كثيرة الوقوع أو متكررة , يجب عندها تحضير سجل اخر للبضاعة المحولة بين الأقسام . ويمكن ان يأخذ السجل الشكل التالي :

يومية البضاعة المحولة بين الأقسام

تاريخ	بيان	رقم مستند التحويل	المجموع	القسم المحول إليه			القسم المحول		
				أ	ب	ج	أ	ب	ج

ويفتح في دفتر الأستاذ العام حسابان متقابلان احدهما يسمى حساب البضاعة المحولة إلى الأقسام , والثاني حساب البضاعة المحولة من الأقسام , وترحل اليهما مجاميع عمليات تحويل البضاعة لكل فترة زمنية وفي الاغلب نهاية كل شهر , وفي

نهاية السنة المالية تغلق الحسابات في حساب المتاجرة , حيث يغلق رصيد حساب البضاعة المحولة من الأقسام ويكون رصيدها مدينا في الجانب المدين من حساب المتاجرة في حين يغلق حساب البضاعة المحولة إلى الأقسام ويكون رصيدها دائنا في الجانب الدائن من حساب المتاجرة , وبما ان الرصيدان متماثلان , فسوف لن يكون لهما أثر على نتيجة حساب المتاجرة الأجمالي , لكنه يؤثر في حساب المتاجرة التحليلي حسب الأقسام .

والى جانب التحويلات السلعية , قد يتم إجراء التحويلات الخدمية كأن يحول قسم الصيانة عاملا لديه إلى قسم آخر وفي هذه الحالة تحتسب الخدمات المحولة بين الأقسام بثمن الكلفة , حيث يحتسب أجر العامل الذي تم تحويله للعمل في قسم آخر ويجعل القسم المستفيد مدينا بهذا الأجر بينما يجعل القسم الذي قام بالتحويل دائنا به ويتم إثبات ذلك بتوسيط حساب تحويلات خدمية بين الأقسام .

مثال 2 : فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة بغداد التجارية التي تتكون من القسمين أ , ب عن السنة المنتهية في 2011/12/31 :

التفاصيل	القسم أ	القسم ب
مخزون 1/1 (بالكلفة)	50000	40000
مشتريات	122000	60000
تحويلات من أ إلى ب (بالكلفة)	50000	50000
مبيعات	125000	130000
مخزون 12/31 (بالكلفة)	34000	47000
مخزون 12/31 (بالقيمة السوقية)	36000	41000

المطلوب :

1. إثبات قيود تحويل المخزون بين القسمين أ, ب وقيود اقفالها في نهاية السنة .
2. إثبات قيود تسوية المخزون آخر المدة .
3. إعداد قائمة الدخل التحليلية عن السنة المالية المنتهية في 2011 /12/31 .
4. إعداد قائمة الميزانية الجزئية كما في 2011/12/31 .

الحل :

1. إثبات قيود تحويل المخزون بين القسمين أ, ب وقيود اقفالها في نهاية السنة :

50000 د / تحويلات القسم ب

50000 د / تحويلات القسم أ

50000 د / ملخص دخل القسم ب

50000 د / تحويلات القسم ب

50000 د / تحويلات القسم أ

50000 د / ملخص دخل القسم أ

2. إثبات قيود تسوية المخزون آخر المدة :

6000 د / ملخص دخل القسم ب

6000 د / مخصص هبوط اسعار المخزون (41000-47000)

3. إعداد قائمة الدخل التحليلية عن السنة المالية المنتهية في 2011 /12/31 :

القسم ب		القسم أ		التفاصيل
130000		125000		المبيعات
	40000		50000	مخزون 1/1
	60000		122000	مشتريات
	50000		-----	تحويلات واردة - القسم ب
	----		(50000)	تحويلات صادرة - القسم أ
	150000		122000	كلفة البضاعة المتاحة للبيع
	(47000)		(34000)	مخزون 12/31
(103000)		(88000)		كلفة البضاعة المباعة
(6000)				خسائر هبوط أسعار مخزون القسم ب
21000		37000		مجموع الربح

4. إعداد قائمة الميزانية الجزئية كما في 2011/12/31 :

الأصول	المطلوبات وحقوق الملكية
81000 المخزون بالكلفة	
(6000) مخصص هبوط اسعار المخزون	
75000 المخزون بالقيمة السوقية	

مثال 3 : فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات احدى الشركات التجارية التي تتكون من القسمين س , ص كما في 31 / 12 / 2011 (المبالغ بمئات الدنانير) :

التفاصيل	القسم س	القسم ص
المشتريات	41000	25000
المبيعات	71000	55000
بضاعة أول المدة	8000	17000
تحويلات من القسم س إلى القسم ص بسعر التحويل الذي يتضمن هامش ربح 10% من الكلفة	9000	9000
بضاعة اخر المدة	12000	9000
مخصص أرباح غير متحققة في 1 / 1	-----	100

فاذا علمت ان قيمة البضاعة المتبقية من البضاعة المحولة من القسم س إلى القسم ص تمثل ثلث بضاعة اخر المدة .. المطلوب : تصوير حساب المتاجرة التحليلي عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2011 مع تحديد رصيد مخصص الأرباح غير المتحققة .

الحل :

حساب المتاجرة التحليلي عن الفترة المنتهية في 2011/12/31 (المبالغ بمئات
الدنانير)

المجموع	قسم س	قسم ص	البيان	المجموع	قسم س	قسم ص	البيان
25000	8000	17000	بضاعة أول المدة	126000	71000	55000	المبيعات
66000	41000	25000	المشتريات	9000	9000		تحويلات بضاعة
9000	----	9000	تحويلات بضاعة				من س إلى ص
56000	43000	13000	مجل الربح	21000	12000	9000	بضاعة اخر المدة
156000	92000	64000		156000	92000	64000	

اقفال حساب المتاجرة في حساب أ . خ على مستوى الأقسام بموجب القيد التالي :

4300000 د / المتاجرة (القسم س)

1300000 د / المتاجرة (القسم ص)

4300000 د / أ . خ (القسم س)

1300000 د / أ . خ (القسم ص)

اقفال حساب المتاجرة في حساب أ . خ على مستوى الشركة بموجب القيد التالي :

5600000 د / المتاجرة

5600000 د / أ . خ

تحديد رصيد الأرباح غير المتحققة :

$$\text{بضاعة آخر المدة في القسم ص} = 900000$$

3/1 بضاعة آخر المدة في القسم ص هي من البضاعة المحولة من القسم س :

$$300000 = 3/1 \times 900000 \text{ دينار وتمثل } 110\% \text{ من تكلفة البضاعة المحولة}$$

$$272700 = 110/100 \times 300000 = \text{البضاعة المحولة بالكلفة}$$

$$\text{الربح غير المتحقق} = 300000 - 272700 = 27300 \text{ دينار}$$

وتبعاً للسياسة المتبعة في تقييم المخزون بالتكلفة , يتم عمل مخصص للأرباح غير المتحققة مع الأخذ بنظر الاعتبار رصيد المخصص الموجود في أول السنة وذلك بموجب القيد التالي في دفتر اليومية العامة :

$$17300 = 10000 - 27300 \text{ دينار}$$

$$17300 \text{ د / أ . خ}$$

17300 د/ مخصص أرباح غير متحققة

قائمة الميزانية الجزئية		د/ مخصص أرباح غير متحققة	
المخزون	2100000	رصيد 1/1	10000
مخصص أرباح	(27300)	أ . خ	17300
غير متحققة			27300
المخزون بالكلفة	2072700	=====	=====

ثالثا : القوائم المالية التحليلية على مستوى الشركة والأقسام التابعة لها

تتفق أغلب الدراسات المعدة من مختلف الجهات الأكاديمية والمهنية المختصة بان مستخدمي القوائم المالية يرغبون في الحصول على معلومات غير تجميعية (تفصيلية) لتساعدهم في تقييم إستثماراتهم المستقبلية , فإذا كان عائد الأستثمار محسوب على أساس التدفقات النقدية المتوقعة , فأن تقييم المخاطر المصاحبة لتلك الأستثمارات يتطلب تقدير عدم التأكد بشأن مبالغ تلك التدفقات وتوقيتاتها , والتي تنتج عن :

1. عوامل ذات صلة بالشركات ذاتها .
2. عوامل ذات صلة بالمجالات الصناعية والجغرافية التي تعمل الشركات في ظلها .
3. عوامل ذات صلة بالظروف السياسية والاقتصادية المحلية والدولية .

ويرغب مستخدمي القوائم المالية عادة في تحديد الظروف والإتجاهات والنسب التي تساعدهم في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للشركة , ومقارنتها مع عوامل الصناعة ككل وكذلك عوامل البيئة المحلية والدولية المحيطة بها , حيث يكون لتلك العوامل معدلات متباينة من الربحية والفرص والنمو وأنواع المخاطر , ولذلك يتفق مستخدمي القوائم المالية على ضرورة قيام الشركة بتوفير المعلومات التفصيلية التي تساعدهم في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية في ظل العوامل المذكورة في أعلاه .

ويمكن الهدف الأساسي من الإفصاح المحاسبي على مستوى أقسام الشركة إلى تقديم معلومات مالية تفصيلية على مستوى الشركة والأقسام التابعة لها بدلا من تقديم معلومات مالية موحدة على مستوى الشركة كوحدة واحدة , وعادة ما يتم التركيز هنا على إعداد الحسابات الختامية التفصيلية أو كشف الدخل التفصيلي لتحديد نتائج أعمال كل قسم على حدة , فضلا عن نتيجة الأعمال على مستوى الشركة ككل .

مثال 4 : فيما يلي ميزان المراجعة قبل الجرد والمعد في 2011/12/31 لشركة الأمل التجارية التي تتكون من القسمين (أ, ب) :

ميزان المراجعة قبل الجرد في 2010/12/31 (المبالغ بمئات الدنانير)

من	إلى	أسم الحساب	معلومات جردية
80000		بضاعة أول المدة	بضاعة آخر المدة
30000		قسم (أ)	60000 قسم (أ)
		قسم (ب)	28000 قسم (ب)
230000	350000	مشتريات ومبيعات	
150000	250000	قسم (أ)	
		قسم (ب)	
		تحويلات داخلية (بالتكلفة)	
	10000	قسم (أ)	
10000		قسم (ب)	
		مردودات مبيعات	
6000		قسم (أ)	
4000		قسم (ب)	
		مدينون ودائنون	
50000	25000	قسم (أ)	
40000	15000	قسم (ب)	
		مخصص ديون مشكوك فيها	
	5000	قسم (أ)	اعدم عند الجرد دين مقداره 3000
	4000	قسم (ب)	اعدم عند الجرد دين مقداره 2000
49200		نقدية بالصندوق وبالبنك	ويكون م.د.م. بنسبة 10%
		أصول ثابتة ومجمع الأندثار	
18,000	3600	قسم (أ)	تندثر الأصول بطريقة القسط
12,000	2400	قسم (ب)	الثابت وبنسبة 20% سنويا
		مصاريف رواتب	
32000		قسم (أ)	رواتب مستحقة 3000 لموظفي القسم (ب)
20000		قسم (ب)	
2500		مصرفوف تأمين ضد الحريق	تأمين مقدم 500
15000		مصرفوف الإيجار	يوزع بنسبة المساحة وهي 300 م ² , 200 م ² للقسم أ , ب على التوالي
29500		مصاريف عمومية وإدارية	توزع على أساس المبيعات لكل قسم
100000	6000	أوراق مالية وأرباحها	
3800		مصاريف نقل للداخل	توزيع على أساس المشتريات كل قسم
	211000	رأس المال	
882000	882000		

معلومات إضافية :

توزع المصاريف المشتركة بين القسمين أ, ب وفقا للأسس التالية :

- مصروف التأمين ضد الحريق على أساس قيم الأصول الثابتة للقسمين .
- مصروف الإيجار على أساس المساحة وهي 300 م مربع للقسم أ و 200 م مربع للقسم ب .
- المصاريف الإدارية والعامة على أساس صافي مبيعات كل قسم .
- مصاريف النقل للداخل على أساس مشتريات كل قسم .
- تقسم أرباح الأوراق المالية بين القسمين أ , ب بنسبة 2:3 على التوالي .

المطلوب :

1. إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد كما في 2011/12/31 .
2. إعداد الحسابات الختامية التحليلية عن الفترة المنتهية في 2011/12/31 .
3. تصوير قائمة الميزانية كما في 2011/12/31 .

الحل :

1. ميزان المراجعة بعد الجرد في 2011/12/31 (المبالغ بمئات الدنانير)

اسم الحساب	له	منه
بضاعة أول المدة		
قسم (أ)		80000
قسم (ب)		30000
مشتريات ومبيعات		
قسم (أ)	350,000	230,000
قسم (ب)	250,000	150,000
تحويلات داخلية بالتكلفة		
قسم (أ)	10000	
قسم (ب)		10000
مردودات مبيعات		
قسم (أ)		6000
قسم (ب)		4000
مدينون ودائنون		
قسم (أ)	25000	47000
قسم (ب)	15000	38000
ديون مشكوك فيها ومخصص الديون المشكوك فيها		
قسم (أ)	4700	2700
قسم (ب)	3800	1800
نقدية بالصندوق		49200
أصول ثابتة ومجمع الندثار		
قسم (أ)	7200	18000
قسم (ب)	4800	12000
مصرف الأندثار		
قسم (أ)		3600
قسم (ب)		2400
مصرف الرواتب		
قسم (أ)		32000
قسم (ب)		23000
رواتب مستحقة	3000	
مصرف تأمين		2000
تأمين مقدم		500
مصاريف الإيجار		15000
مصاريف عمومية وإدارية		29500
أوراق مالية وأرباحها	6000	100000
مصاريف نقل للداخل		3800
رأس المال	<u>211000</u>	<u>890500</u>
	<u>890500</u>	<u>890500</u>

2. حساب المتاجرة التحليلي عن الفترة المنتهية في 2010/12/31 (المبالغ بمئات الدنانير)

القسم أ	القسم ب	الإجمالي	البيان	القسم أ	القسم ب	الإجمالي	البيان
80000	30000	110000	بضاعة أول المدة	350000	250000	600000	المبيعات
230000	150000	380000	المشتريات	10000	-----	10000	تحويلات قسم
-----	10000	10000	تحويلات قسم أ	6000	28000	88000	بضاعة آخر
6000	4000	10000	مردودات مبيعات	2300			المدة
2300	1500	3800	مصاريف نقل للداخل	101700	82500	184200	مجمّل الربح
420000	278000	698000					

حساب أ.خ التحليلي عن الفترة المنتهية في 2010/12/31 (المبالغ بمئات الدنانير)

القسم أ	القسم ب	الإجمالي	البيان	القسم أ	القسم ب	الإجمالي	البيان
2700	1800	4500	ديون مشكوك فيها	101700	82500	184200	مجمّل الربح
3600	2400	6000	مصاريف الاندثار	3600	2400	6000	أرباح أوراق مالية
32000	23000	55000	الرواتب				
1200	800	2000	مصروف التأمين				
17200	12300	29500	المصاريف الإدارية والعامة				
9000	6000	15000	مصروف الإيجار				
39600	38600	78200	صافي الربح				
105300	84900	190200					

3. قائمة الميزانية كما في 2010/12/31 (المبالغ بمئات الدنانير)

كلي	جزئي	الأصول	كلي	جزئي	المطلوبات وحقوق الملكية
49200		الأصول المتداولة			مطلوبات متداولة
		نقدية في الصندوق			دائنون
		والبنك			رواتب مستحقة
	85000	المدينون	43000		
	(8500)	مخصص الديون			
76500		المشكوك فيها			حقوق الملكية
100000		أوراق مالية		211000	رأس المال
88000		بضاعة آخر المدة		78200	صافي الربح
500		تأمين مقدم	289200		
		مجموع الأصول			
314200		المتداولة			
		الأصول الثابتة			
		مخصص الاندثار			
	30000	المتراكم			
18000	(12000)				
332200		مجموع الأصول	332200		مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

الملاحظات على الحل : (المبالغ بمئات الدنانير)

1. تسوية مخصص الديون المشكوك فيها : بعد تخفيض الديون المعدومة عند الجرد من رصيد المدينون لكل قسم تم تحديد قيمة المخصص المطلوب كما يلي :

$$\text{القسم أ} = 47000 \times 10\% = 4700 \text{ (يدرج بالميزانية)}$$

$$\text{القسم ب} = 38000 \times 10\% = 3800 \text{ (يدرج بالميزانية)}$$

ثم بمقارنة النتائج أعلاه مع الرصيد المتبقي للمخصص بعد تخفيض الديون المعدومة :

$$\text{القسم أ : } 2000 = 3000 - 5000$$

$$\text{القسم ب : } 2000 = 2000 - 4000$$

ثم تم تحديد رصيد الديون المشكوك فيها الذي سيظهر في حساب الأرباح والخسائر وكما يلي :

$$\text{القسم أ } 2700 = 2000 - 4700$$

$$\text{القسم ب } 1800 = 2000 - 3800$$

2. تم تحديد مصروف الاندثار السنوي ومن ثم تحديد رصيد الاندثار المتراكم لكل قسم كما يلي :

$$\text{القسم أ } 18000 \times 20\% = 3600 \text{ مصروف الاندثار}$$

$$3600 + 3600 = 7200 \text{ الاندثار المتراكم}$$

$$\text{القسم ب } 12000 \times 20\% = 2400 \text{ مصروف الاندثار}$$

$$2400 + 2400 = 4800 \text{ الاندثار المتراكم}$$

3. تمت تسوية مصروف الرواتب للقسم ب كما يلي :

$$20000 = 3000 + 23000$$

4. تم توزيع مصروف التأمين على القسمين أ , ب على أساس قيمة الأصول :

$$2000 = 500 - 2500 \text{ مصروف التأمين بعد التسوية}$$

$$\text{القسم أ } 1200 = 18000 \times 30000/2000$$

$$\text{القسم ب } 800 = 12000 \times 30000/2000$$

5. تم توزيع مصروف الإيجار على القسمين أ, ب على أساس المساحة كما يلي :

$$\text{القسم أ} \quad 9000 = 300 \times 500 / 15000$$

$$\text{القسم ب} \quad 6000 = 200 \times 500 / 15000$$

6. أما المصاريف الإدارية والعامة فقد تم توزيعها على أساس صافي مبيعات كل منهما أي بعد تخفيض مبيعات كل من القسمين بقيمة المردودات :

$$\text{صافي مبيعات القسم أ} \quad 344000 = 350000 - 6000$$

$$\text{صافي مبيعات القسم ب} \quad 246000 = 250000 - 4000$$

$$590000$$

$$\text{حصة القسم أ من المصاريف الإدارية والعامة} \quad 590/344 \times 29500 =$$

$$17200 =$$

$$\text{حصة القسم ب من المصاريف الإدارية والعامة} \quad 590/246 \times 29500 =$$

$$12300 =$$

المحاسبة في الشركات ذات الفروع

أولاً : مفهوم الفروع وأنواعها وأهداف المحاسبة عنها

عندما تنمو شركة الأعمال بمختلف نشاطاتها غالباً ما تنشأ لها فروعاً لتسويق منتجاتها وخدماتها في مناطق جديدة ، ويستخدم مصطلح الفرع *Branch* لوصف وحدة الأعمال التي تنشئ بعيداً عن المركز الرئيس للشركة بهدف تسويق منتجاتها وخدماتها في مناطق جغرافية متعددة ، هذا ويتولى الفرع عمليات شراء البضاعة وبيعها والموافقة على منح الائتمان إلى الزبائن وتحصيل المبالغ منهم فيما بعد ، وقد يكون المركز الرئيس للشركة هو المجهز الوحيد لبضاعة الفرع أو قد يقوم الفرع بشراء البضاعة من موردين آخرين (غير المركز الرئيس) .

وتقسم الفروع من حيث البلد الذي تنشئ فيه إلى نوعين :

1. الفروع الداخلية ، وهي الفروع التي تنشئ وتمارس أعمالها داخل البلد الذي يعمل فيه أو ينتمي إليه المركز الرئيس للشركة ، وتعد الإجراءات المحاسبية وخطوات إعداد القوائم المالية وتوحيدها في هذا النوع من الفروع أبسط مقارنة بالفروع الخارجية بسبب إتمام تلك الإجراءات والخطوات بنفس عملة المركز الرئيس للشركة .

2. الفروع الخارجية ، وهي الفروع التي تنشئ وتمارس أعمالها خارج حدود البلد الذي يتواجد فيه المركز الرئيس ، ويتم إثبات العمليات المالية لتلك الفروع عادة بعملة البلد الذي تعمل فيه ، ثم يتم ترجمتها فيما بعد إلى عملة المركز الرئيس أو العملة الوظيفية *Factional Currency* عند إعداد القوائم المالية الموحدة لكل من المركز الرئيس والفروع التابعة له .

وسيتم التركيز في هذا الكتاب على الفروع الداخلية فقط كون المعالجات المحاسبية ذات الصلة بهذه الفروع أبسط من المعالجات المحاسبية في الفروع الخارجية التي عادة ما يتم دراستها ضمن مناهج الدراسات العليا .

كما تقسم الفروع من حيث الصلاحيات الممنوحة له من قبل المركز الرئيس إلى نوعين :

1. الفروع التابعة , وهي الفروع التي تمنح صلاحيات محدودة من المركز الرئيس في مجال الشراء والبيع ومنح الأئتمان , وكذلك مسك السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية , حيث يتم التسجيل والترحيل وإعداد القوائم المالية لدى المركز الرئيس حصرا بناء على كشف يعد من الفرع دوريا يسمى كشف الحركة , وبذلك تكون تلك الفروع أشبه بوكالات البيع التابعة للمركز الرئيس للشركة .

2. الفروع المستقلة , وهي الفروع التي تمنح صلاحيات واسعة من المركز الرئيس في مجال الشراء والبيع ومنح الأئتمان وغير ذلك , كما تمنح هذه الفروع صلاحيات واسعة في مجال مسك السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية في نهاية السنة المالية وإرسال نسخة منها إلى المركز الرئيس للشركة بهدف التوحيد .

وتهدف المحاسبة عن أعمال الفروع أيا كان نوعها إلى تحقيق الآتي :

1. تحديد نتيجة نشاط الفروع كلا على حدة , إذ تعد نتيجة النشاط مؤشرا لربحية الفرع وتقييم الاستثمار فيه , فضلا عن توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات المناسبة بما يحقق الاستخدام الأمثل لموارد الشركة والفروع التابعة لها كوحدة واحدة .

2. تقييم أداء المشرفين على الفروع لتحديد مدى نجاح أوفشل المدير في كل فرع في مجال تحقيق أهداف الشركة ككل , ويمكن عدّ الفرع مركز استثمار يجب أن يحقق عائداً مناسباً على الأصول المستثمرة فيه , بمعنى استخدام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء المديرين .

3. إعتداد نظام رقابة داخلية فعّال يسمح للمركز الرئيس بالتحقق من أمانة مديري الفروع التابعة له وصحة السجلات والمستندات المحاسبية , كما يساعد النظام المحاسبي للفروع على تزويد الإدارة العامة للشركة بالبيانات والمعلومات والتقارير التي تساعد في إتخاذ القرارات , فضلاً عن مقارنة نتائج أداء الفرع مع السنوات السابقة ومع نتائج أداء الفروع الأخرى وكذلك إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة والفروع التابعة لها كوحدة واحدة .

ثانياً : الطرق المعتمدة في المحاسبة عن أعمال الفروع التابعة والمستقلة

1. الطريقة المركزية

وتستخدم في المحاسبة عن أعمال الفروع التابعة , وتتطلب مسك كافة السجلات والحسابات التابعة للفرع لدى المركز الرئيس للشركة , بمعنى أن المركز الرئيس يقوم بتسجيل كافة القيود المحاسبية ذات الصلة بعمليات الفرع المالية وترحيلها وإعداد الحسابات الختامية للفرع التي تشكل جزءاً من الحسابات الختامية للمركز الرئيس , هذا ويستند المركز الرئيس في تسجيله للقيود المحاسبية على ما يقدمه الفرع من معلومات من خلال إعداد كشف يسمى بكشف الحركة اليومي أو الاسبوعي ويحوي هذا الكشف تفاصيل عن المعاملات النقدية وغير النقدية مرفقة بالإيصالات والمستندات التي تعزز عمليات الدفع والقبض . وتتميز الطريقة المركزية في أنها تسهل مهمة المركز الرئيس

للمشركة في الإشراف والرقابة على الفروع التابعة لها ، كما تمكن الطريقة المركزية من تحقيق الوفورات في تكلفة الاعمال المكتبية ، فضلا عن توحيد المعالجة المحاسبية للفروع ، في حين تنحصر عيوب الطريقة المركزية في احتمال حدوث تأخير في إعداد الحسابات واستخراج نتائج النشاط .

ويمكن تلخيص الحسابات الخاصة بالفروع وفقا للطريقة المركزية بما يلي :

1. حساب بضاعة الفرع .
2. حساب المصرف الذي يفتح فيه حساب بإسم الفرع .
3. حساب صندوق الفرع .
4. حساب مديني الفرع .
5. حساب مصاريف الفرع .
6. حساب الأصول الثابتة للفرع .

1. حساب بضاعة الفرع

ويهدف هذا الحساب إلى معرفة البضاعة المرسله إلى الفرع وقيمة المباع منها وقيمة المتبقي في نهاية الفترة ، وعادة ما ترسل البضاعة من المركز إلى الفرع أما بسعر الكلفة أو بسعر الكلفة مضافا إليها هامش ربح محدد أو بسعر البيع بهدف فرض رقابة على أعمال الفرع ونشاطاته ، وتعد إجراءات التسعير بالكلفة بسيطة وهي تستخدم على نطاق واسع لأنها تتجنب التعقيدات المتعلقة بالربح الإجمالي غير المتحقق على المخزون آخر المدة وتهيء الفرصة بأن تظهر القوائم المالية للفروع صورة واقعية للعمليات التي ينجزها ، ومع ذلك يترتب على تحميل الفرع بالبضاعة المرسله إليه بالكلفة أن ينسب الربح الإجمالي المتحقق إلى هذه الفروع بالرغم من أن جزءا منه قد يكون مصنع بمعرفة المركز الرئيس ، أما الطريقة الثانية فهي تحمل الفرع بالكلفة الأصلية للبضاعة مضافا إليها نسبة مئوية من الربح ويقوم المركز ببيعها بالسعر الذي يراه مناسبا ، وتهدف هذه الطريقة إلى تخصيص ربح إجمالي معقول للمركز الرئيس

مقابل عملياته وعندئذ سوف ينخفض صافي الربح المتحقق للفرع أما مخزون آخر المدة للشركة فسيظهر بقيمة تزيد عن كلفته الأصلية ولذلك يجب على المركز الرئيس أن يجري التسويات اللازمة لاستبعاد ما يزيد عن الكلفة ، ويتم وفقاً لذلك فتح حسابين الأول هو حساب بضاعة الفرع والثاني حساب تسوية بضاعة الفرع لإحتساب الفرق بين كلفة البضاعة المرسله وبين سعر إرسالها.

مثال 1: تمتلك شركة بغداد فرعاً لها في محافظة نينوى ، وتستخدم الطريقة المركزية في المحاسبة عن نشاط الفرع واليك العمليات المتعلقة بعمليات أستلام وبيع البضاعة التي تمت خلال شهر كانون الأول / 2011 :

ارسل المركز بضاعة إلى الفرع 10000 وحدة بكلفة 1000 دينار للوحدة ، هذا وقد باع الفرع خلال الفترة 8000 وحدة بسعر بيع 2000 دينار للوحدة .
المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة وتصوير الحسابات المناسبة في سجلات المركز الرئيس للشركة على فرض :

1. أن البضاعة ارسلت بالكلفة ؟
2. أن البضاعة ارسلت بسعر البيع ؟
3. أن البضاعة أرسلت بسعر التحويل البالغ 1500 دينار للوحدة ؟

الحل :

إثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات المركز الرئيس للشركة :

إرسال البضاعة بالكلفة :

$$100000000 = 1000 \times 10000 \text{ دينار}$$

$$100000000 \text{ د/} \text{بضاعة الفرع}$$

$$100000000 \text{ د/} \text{بضاعة في المخازن}$$

(المركز)

$$160000000 = 2000 \times 8000 \text{ دينار قيمة المبيعات}$$

$$160000000 \text{ د/} \text{صندوق الفروع}$$

$$160000000 \text{ د/} \text{بضاعة الفرع}$$

$$\text{البضاعة المتبقية } 8000 - 10000 = 2000 \text{ وحدة}$$

$$2000000 = 1000 \times 2000 \text{ دينار}$$

$$2000000 \text{ د/} \text{بضاعة في المخازن (المركز)}$$

$$2000000 \text{ د/} \text{بضاعة الفرع}$$

إرسال البضاعة بسعر البيع :

$$200000000 = 2000 \times 10000 \text{ دينار}$$

$$200000000 \text{ د/} \text{بضاعة الفرع}$$

$$100000000 \text{ د/} \text{بضاعة في المخازن (المركز)}$$

$$100000000 \text{ د/} \text{تسوية بضاعة الفرع} *$$

*الفرق بين سعر البيع والكلفة وهو يمثل مجمل ربح البضاعة

المرسلة من المركز إلى الفرع .

16000000 د/صندوق الفروع
16000000 د/بضاعة الفرع

2000×2000 = 4000000 دينار

2000000 د/بضاعة في المخازن (المركز)

2000000 د/تسوية بضاعة الفرع

4000000 د/ بضاعة الفرع

تصوير الحسابات المناسبة في سجلات المركز الرئيس للشركة :

د/ بضاعة الفرع (بالكلفة)		د/ بضاعة الفرع (بسعر البيع)	
10000000 بضاعة في المخازن رصيد 8000000	16000000 صندوق الفرع 2000000 بضاعة في المخازن	20000000 مذكورين 16000000 صندوق الفرع 4000000 مذكورين	
18000000	18000000	20000000	20000000
8000000 رصيد مجمل ربح ينتقل إلى د/ أ.خ الفرع		د/ تسوية بضاعة الفرع	
		10000000 بضاعة الفرع	2000000 بضاعة الفرع
		10000000	8000000 رصيد
		8000000 رصيد	10000000
		8000000 رصيد مجمل ربح ينتقل إلى د/ أ.خ الفرع	

إرسال البضاعة بسعر التحويل :

$$1500 \times 10000 = 15000000 \text{ دينار}$$

15000000 د/بضاعة الفرع

10000000 د/ بضاعة في المخازن (المركز)

5000000 د/ تسوية بضاعة الفرع *

*الفرق بين سعر البيع والكلفة وهو يمثل مجمل ربح البضاعة
المرسلة من المركز إلى الفرع .

16000000 د/صندوق الفروع

16000000 د/بضاعة الفرع

$$2000 \times 2000 = 4000000 \text{ دينار}$$

2000000 د/بضاعة في المخازن (المركز)

1000000 د/تسوية بضاعة الفرع

3000000 د/ بضاعة الفرع

د/ تسوية بضاعة الفرع	
4000000 بضاعة الفرع	1000000 بضاعة الفرع
5000000 بضاعة الفرع	8000000 رصيد مجمل ربح
10000000	10000000
8000000 رصيد	مجمل ربح ينتقل إلى د/ أ.خ الفرع

د/ بضاعة الفرع (بسعر البيع)	
15000000 مذكورين	16000000 صندوق الفرع
4000000 تسوية بضاعة الفرع	3000000 مذكورين
20000000	20000000

4000000 د/ بضاعة الفرع

4000000 د/تسويةبضاعة الفرع

وفي حالة وجود أية فروقات بين رصيد حساب بضاعة الفرع آخر المدة بموجب السجلات وبين الرصيد الفعلي لها (عند الجرد) , يتم معالجة تلك الفروقات بالشكل الآتي :

الفروقات الناشئة بالنقصان :	الفروقات الناشئة بالزيادة :
إذا كان النقص طبيعياً أو انه ناشئ عن سماعات المبيعات إلى الزبائن وتكون المعالجة بالاتي :	تظهر هذه الحالة في حالة الخطأ أو السهو في الوزن أو الإحتساب وتكون المعالجة بالاتي :
××د/تسوية بضاعة الفرع	××د/بضاعة الفرع
××د/بضاعة الفرع	××د/تسوية بضاعة الفرع

أن يكون النقص ناتج عن التقصير والإهمال وفي هذه الحالة يعالج النقص كما يلي :

××د/مدير الفرع

××د/بضاعة الفرع

2. حساب مصاريف الفرع , ويحمل هذا الحساب بكافة المصاريف التي يتحملها الفرع لغرض تمشية نشاطاته اليومية ويكون سداد تلك المصاريف بالشكل الاتي :

• يمنح المركز مبلغاً معيناً إلى الفرع لغرض الصرف منه ويكون القيد بالاتي :

××د/ صندوق الفرع

××د/ صندوق المركز

ويقدم الفرع بعد مرور فترة كشافاً تفصيلياً بالمبالغ المصروفة معززة بمستنداتها الثبوتية ويسجل القيد الاتي :

××د/ مصاريف الفرع

××د/ صندوق الفرع

- أو قد يقوم الفرع بصرف المبالغ اللازمة للصرف من متحصلاته النقدية (ذاتياً) وفي هذه الحالة فإن ما يرسله الفرع إلى المركز من متحصلات نقدية في نهاية الفترة تمثل اجمالي متحصلاته النقدية مطروحاً منها ما تم صرفه خلال نفس الفترة لتأدية نشاطاته , ويغلق حساب مصاريف الفرع في نهاية الشهر في د/ أ.خ الفرع .

3. حساب الأصول الثابتة للفرع , ووفقاً للطريقة المركزية لا يستطيع الفرع التصرف بإصوله الثابتة بل ان المركز الرئيس يمسك السجلات والحسابات الخاصة بها, ومن بينها إحتساب إندثاراتها ووفقاً لما يلي :

- عند شراء الأصول من المركز الرئيس للشركة لصالح الفرع التابع له :

××د/ الأصول الثابتة (الفرع)

××د/ الصندوق

- عند إحتساب وتسجيل الاندثار على الأصول الثابتة :

××د/ اندثار الأصول الثابتة (الفرع)

××د/ الاندثار المتراكم

- تحميل الاندثار على حساب أ.خ الفرع

××د/ أ.خ الفرع

××د/ اندثار الأصول الثابتة (الفرع)

مثال 2 : ادناه المعلومات الخاصة بأحد فروع شركة العراق التجارية والذي يتمركز في محافظة نينوى للسنة المالية 2011 وقد حصلت عليها من المركز الرئيس للشركة في بغداد:

1. بضاعة مرسلة من المركز إلى الفرع خلال الفترة 30000 وحدة بسعر 200 دينار للوحدة وبكلفة 150 دينار للوحدة .
2. باع الفرع 10000 وحدة نقداً و 18000 وحدة على الحساب وبنفس سعر بيع المركز الرئيسي .
3. أعاد الفرع 200 وحدة إلى مركز الشركة الرئيس وذلك لعدم صلاحيتها للبيع .
4. المقبوض من المدينين خلال الفترة 1800000 دينار .
5. كانت المصاريف العامة والمدفوعة من قبل المركز 100000 دينار .
6. كانت المصاريف الأخرى للفرع والمدفوعة من قبله 150000 دينار .
7. بلغت حصة الفرع من اندثار الأصول الثابتة 40000 دينار .

المطلوب :

1. تسجيل العمليات اعلاه في سجلات المركز الرئيس للشركة وفقاً للطريقة المركزية على فرض الحالتين التاليتين بشكل مستقل :
 - أ. تم إرسال البضاعة بسعر الكلفة .
 - ب. تم إرسال البضاعة بسعر البيع .
2. إعداد الحسابات الختامية للفرع وتحديد الربح (الخسارة) المتحقق خلال الفترة .

الحل :

1. إثبات القيود المحاسبية قي سجلات المركز الرئيس (بغداد)

<u>الطريقة المركزية بموجب الحالة أ (الكلفة)</u>	<u>الطريقة المركزية بموجب الحالة ب (سعر البيع)</u>
4500000 د/ بضاعة الفرع	6000000 د/ بضاعة الفرع
4500000 د/ بضاعة في المخازن (المركز)	4500000 د/ بضاعة في المخازن (المركز)
	1500000 د/ تسوية بضاعة الفرع
2000000 د/ صندوق الفروع	2000000 د/ صندوق الفروع
3600000 د/ مديني الفرع	3600000 د/ مديني الفرع
5600000 د/ بضاعة الفرع	5600000 د/ بضاعة الفرع
30000 د/ بضاعة في المخازن	30000 د/ بضاعة في المخازن (المركز)
30000 د/ بضاعة الفرع	10000 د/ تسوية بضاعة الفرع
	40000 د/ بضاعة الفرع
1800000 د/ صندوق الفرع	1800000 د/ صندوق الفرع
1800000 د/ مديني الفرع	1800000 د/ مديني الفرع
250000 دينار = 150000 + 100000	250000 دينار = 150000 + 100000
250000 د/ مصاريف الفرع	250000 د/ مصاريف الفرع
100000 د/ صندوق الفرع	100000 د/ صندوق الفرع
150000 د/ صندوق المركز	150000 د/ صندوق المركز
40000 د/ اندثار الأصول (الفرع)	40000 د/ اندثار الأصول (الفرع)
40000 د/ اندثار الأصول (المركز)	40000 د/ اندثار الأصول (المركز)

30000 - 28000 - 200 = 1800 وحدة البضاعة المتبقية في المخازن

270000 /د/ بضاعة في المخازن
 270000 /د/ بضاعة لفرع
 90000 /د/ تسوية بضاعة الفرع
 360000 /د/ بضاعة الفرع

د/ بضاعة الفرع (بسعر البيع)		د/ بضاعة الفرع (بسعر الكلفة)	
6000000	مذكورين	4500000	بضاعة
40000	مذكورين	30000	بضاعة في المخازن
360000	مذكورين	270000	بضاعة في المخازن
6000000		5900000	
د/ تسوية بضاعة الفرع			
10000	بضاعة الفرع	1500000	بضاعة الفرع
90000	بضاعة الفرع		
1400000	رصيد		
1500000		1500000	
1400000	رصيد		

1400000 /د/ بضاعة الفرع
 1400000 /د/ تسوية بضاعة الفرع
 1400000 /د/ أ.خ الفرع

290000 /د/ أ.خ الفرع
 250000 /د/ مصاريف الفرع
 40000 /د/ اندثار أصول الفرع

د/ أ.خ الفرع	
290000 مذكورين	1400000 بضاعة الفرع أو
1110000 رصيد	تسوية بضاعة الفرع
1400000	1400000
	1110000 رصيد صافي ربح

2. الطريقة اللامركزية

وتستخدم في المحاسبة عن أعمال الفروع المستقلة ، وتتطلب مسك كافة السجلات والحسابات التابعة للفرع لدى الفرع ذاته ، بمعنى أن الفرع يقوم بتسجيل كافة القيود المحاسبية ذات الصلة بعملياته وترحيلها وإعداد الحسابات الختامية والمركز المالي التي يتم إرسال نسخة منها إلى المركز الرئيس في نهاية السنة بهدف إعداد القوائم المالية الموحدة ، هذا وهناك نوعين من العمليات التي يقوم بها الفرع ، هما العمليات التي تتم بين الفرع والمركز الرئيس (العمليات المتبادلة) والعمليات التي تتم بين الفرع والأطراف الخارجية (عدا المركز الرئيس) ، وفيما يلي تفاصيل المعالجات المحاسبية للعمليات المتبادلة بين الفرع والمركز الرئيس :

أ. المصاريف المدفوعة من قبل المركز الرئيس والخاصة بالفرع ، حيث جرت العادة على تحميل كل فرع بنصيبه من المصاريف التي ينفقها المركز وفقا لما يترتب عليه المركز في اختيار أساس التوزيع المناسب ، وأن أغلب المصاريف التي ينفقها المركز الرئيس على الفروع هي التأمين ودفع الضرائب ومصاريف الحملات الإعلانية التي تستفيد منها الفروع بشكل عام ، ومن الطبيعي أن كل تلك المصاريف يجب أن تؤخذ بالإعتبار عند تحديد نتيجة نشاط الفرع ، وقد يقوم المركز بتحميل كل فرع بالفائدة على رأس المال المستثمر في ذلك الفرع ومصرف الفائدة الذي يسجل

بواسطة الفرع يقابله إيراد فائدة يسجل في المركز الرئيس وعندئذ لا يظهر المصروف والإيراد في قائمة الدخل الموحدة .

ب. الأصول الثابتة للفروع وطرق المحاسبة عنها , وهناك ثلاث طرق يمكن استخدامها في هذا المجال , تتمثل الأولى في قيام المركز الرئيس بشراء الأصل الثابت وإرساله إلى الفرع وبالتالي فإن المركز سيقوم بإثبات العملية في سجلاته في حين يقتصر دور الفرع على تسجيل الاندثار على تلك الأصول , أما الطريقة الثانية فيتم في ضوئها قيام الفرع بشراء الأصول الثابتة بنفسه ويقوم المركز الرئيس بإثباتها في السجلات والمحاسبة عليها في حين يقتصر دور الفرع كما في الطريقة الأولى على تسجيل الاندثار على تلك الأصول , وأخيرا تتطلب الطريقة الثالثة قيام الفرع بشراء الأصول الثابتة والمحاسبة عنها في سجلاته وإحتساب وتسجيل الاندثار من قبله .

ت. البضاعة المرسلة للفروع وطرق تسعيرها , حيث لا تعد عملية إرسال البضاعة إلى الفرع لغرض تسويقها عملية بيع بسبب عدم تغير ملكية البضاعة ولأغراض السيطرة على عملية إرسال البضاعة إلى الفرع وتسعيرها بشكل يخدم أغراض إدارة المركز الرئيس يمكن استخدام واحدة من الطريقتين التي تم توضيحهما سابقا وفقا للطريقة المركزية , هذا ويمكن توضيح المعالجات المحاسبية أعلاه وفقا للجداول المبينة في أدناه :

• المعالجات المحاسبية للعمليات المتبادلة (عدا البضاعة) في سجلات

المركز الرئيس والفرع التابع له

التفاصيل	سجلات المركز الرئيس	سجلات الفرع
إرسال نقد من المركز إلى الفرع	××× د/جاري الفرع ××× د/الصندوق	××× د/الصندوق ××× د/جاري المركز
إعادة نقد من الفرع إلى المركز	××× د/الصندوق *** د/جاري الفرع	××× د/جاري المركز ××× د/الصندوق
مصاريف الفرع المدفوعة من قبله	لا يسجل قيد	××× د/المصاريف ××× د/الصندوق
مصاريف الفرع المدفوعة من قبل المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/الصندوق	××× د/المصاريف ××× د/جاري المركز
تحصيل النقد من المدينين	لا يسجل قيد	××× د/الصندوق ××× د/المدينون
تحصيل النقد من المدينين بواسطة المركز	××× د/الصندوق ××× د/جاري الفرع	××× د/جاري المركز ××× د/المدينون
قيد اندثار أصول الفرع المحسوب بواسطة المركز	×× د/جاري الفرع ×× د/مصرف الاندثار	×× د/مصرف الاندثار ×× د/جاري المركز

ويتضح من الجدول أعلاه أن العمليات المتبادلة بين المركز الرئيس والفروع التابعة له يتم إثباتها في سجلات كلا منهما من خلال توسيط الحسابات المتقابلة والتي تتمثل بحساب جاري الفرع في سجلات المركز الرئيس وحساب جاري المركز في سجلات الفرع , حيث يمثل حساب جاري الفرع بمثابة أصل يعكس طريقة الملكية عن الاستثمارات التي تمت من المركز الرئيس في شكل أصول نقدية وعينية (كما ستوضحه الجداول اللاحقة) , في حين يمثل حساب جاري المركز بمثابة حقوق للملكية يعبر عن صافي استثمار المركز الرئيس لدى الفرع .

- المعالجات المحاسبية للعمليات المتبادلة (البضاعة) في سجلات المركز الرئيس والفرع التابع له (جرد مستمر)

الإرسال بسعر البيع		الإرسال بالكلفة		التفاصيل
الفرع	المركز	الفرع	المركز	
××× د/البضاعة ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/البضاعة ×× د/ تسوية البضاعة*	××× د/البضاعة ××× د/جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/البضاعة	إرسال بضاعة من المركز إلى الفرع
عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	إعادة بضاعة من الفرع إلى المركز
××× د/المدينون ××× د/ المبيعات ××× د/ كلفة البضاعة المباعة ××× د/ البضاعة	لا يسجل قيد	××× د/المدينون ××× د/ المبيعات ××× د/كلفة لبضاعة المباعة ××× د/ البضاعة	لا يسجل قيد	بيع بضاعة من قبل الفرع
××× د/أ.خ ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/تسوية بضاعة** ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ المركز	××× د/أ. خ ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ المركز	في نهاية السنة المالية : تحقيق ربح للفرع
عكس القيد أعلاه	عكس القيود أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيود أعلاه	تحقيق خسارة للفرع

- * يمثل هذا الحساب الفرق بين سعر إرسال البضاعة إلى الفرع وبين كلفتها في سجلات المركز (سعر الإرسال - الكلفة) .
- ** مقدار الأرباح المتحققة عن بيع البضاعة من قبل الفرع ويتم التوصل إليها من خلال ترصيد حساب تسوية بضاعة الفرع .

- المعاملات المحاسبية للعمليات المتبادلة (البضاعة) في سجلات المركز الرئيس والفرع التابع له (جرد دوري)

الإرسال بسعر البيع		الإرسال بالكلفة		التفاصيل
الفرع	المركز	الفرع	المركز	
إرسال بضاعة من المركز إلى الفرع ××× د/البضاعة ××× د/جاري المركز ××× د/جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/البضاعة المرسلة إلى الفرع ×× د/ تسوية البضاعة الفرع	××× د/البضاعة المستلمة من المركز ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/البضاعة المرسلة إلى الفرع	إرسال بضاعة من المركز إلى الفرع
عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيد أعلاه	إعادة بضاعة من الفرع إلى المركز
××× د/المدينون ××× د/ المبيعات	لا يسجل قيد	××× د/المدينون ××× د/المبيعات	لا يسجل قيد	بيع بضاعة من قبل الفرع
××× د/ بضاعة آخر المدة ××× د/ كشف الدخل ××× د/أ . خ ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/تسوية بضاعة الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ . خ الفرع ××× د/أ.خ المركز	××× د/ بضاعة آخر المدة ××× د/ كشف الدخل ××× د/أ.خ ××× د/ جاري المركز	××× د/جاري الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ الفرع ××× د/أ.خ المركز	في نهاية السنة المالية : تحقيق ربح للفرع
عكس القيد أعلاه	عكس القيود أعلاه	عكس القيد أعلاه	عكس القيود أعلاه	تحقيق خسارة للفرع

مثال 3 : بالرجوع إلى المثال 2 وعلى فرض أن الفرع يبيع بضاعته بسعر 210 دينار للوحدة , المطلوب :

1. تسجيل العمليات المالية في سجلات المركز الرئيس والفرع وفقا للطريقة اللامركزية والجرد المستمر وفي ظل الحالتين التاليتين :
 - أ. يتم إرسال البضاعة بسعر البيع .
 - ب. يتم إرسال البضاعة بسعر الكلفة .
2. إعداد كشف الدخل للفرع وتحديد الربح أو الخسارة المتحققة خلال السنة 2011 .
3. بيان أثر نتيجة نشاط الفرع للسنة 2011 في سجلات المركز الرئيس للشركة .
4. تصوير حساب جاري الفرع في سجلات المركز الرئيس وجاري المركز في سجلات الفرع (وفقا لإفترض إرسال البضاعة بسعر البيع) .

الحل :

م/1 تسجيل العمليات المالية (سجلات الفرع) :

<u>القيود بموجب سعر الكلفة (جرد مستمر)</u>	<u>القيود بموجب سعر البيع (جرد مستمر)</u>
1. $30000 \times 150 = 4500000$ دينار	1. $30000 \times 200 = 6000000$ دينار
4500000 د/ بضاعة	6000000 د/ بضاعة
4500000 د/ جاري المركز	6000000 د/ جاري المركز
	2. $10000 \times 210 = 2100000$ نقدا
	$18000 \times 210 = 3780000$ على الحساب
	2100000 د/ الصندوق
نفس القيد	3780000 د/ المدينون
	5880000 د/ المبيعات

$$4200000 = 150 \times 28000$$

4200000 د/ كلفة البضاعة المباعة

4200000 د/ البضاعة

$$5600000 = 200 \times 28000$$

5600000 د/ كلفة البضاعة المباعة

5600000 د/ البضاعة

$$30000 = 150 \times 200$$

30000 د/ جاري المركز

30000 د/ البضاعة

نفس القيد

$$40000 = 200 \times 200$$

40000 د/ جاري المركز

40000 د/ البضاعة

4. 1800000 د/ الصندوق

1800000 د/ المدينون

5. 100000 د/ المصاريف

100000 د/ جاري المركز

نفس القيد

نفس القيد

نفس القيد

6. 150000 د/ المصاريف

150000 د/ الصندوق

7. 40000 د/ مصروف الاندثار

40000 د/ جاري المركز

تسجيل العمليات المالية في سجلات المركز الرئيس :

القيود بموجب سعر الكلفة (جرد مستمر)

$$4500000 = 150 \times 30000$$

4500000 د/ جاري الفرع

4500000 د/ بضاعة

القيود بموجب سعر البيع (جرد مستمر)

$$6000000 = 200 \times 30000$$

6000000 د/ جاري الفرع

4500000 د/ بضاعة

1500000 د/ تسوية البضاعة

$$30000 = 150 \times 200$$

30000 د/ البضاعة

30000 د/ جاري الفرع

$$40000 = 200 \times 200$$

30000 د/ البضاعة

10000 د/ تسوية البضاعة

40000 د/ جاري الفرع

3. 100000 د/ جاري الفرع

نفس القيد

100000 د/ النقدية

4. 40000 د/ جاري الفرع

نفس القيد

40000 د/ مصاريف الأندثار

م/2 : إعداد كشف الدخل

كشف الدخل للفرع عن الفترة المنتهية في 2011/12/31		بسر البيع	بالكفة
إيراد المبيعات	5880000	5880000	
كفة البضاعة المباعة	(4200000)	(5600000)	
مجل الربح	1680000	280000	
المصاريف التشغيلية (عدا الاندثار)	250000	250000	
مصروف الاندثار	40000	40000	
	(290000)	(290000)	
صافي الربح (الخسارة) التشغيلي	1390000	(10000)	

القيود بموجب سعر البيع

10000 د/ جاري المركز

10000 د/ كشف دخل

القيود بموجب سعر الكفة

1390000 د/ كشف دخل

1390000 د/ جاري المركز

م/3 إثبات ربح (خسارة) الفرع في سجلات المركز الرئيس كما يلي :

القيود بموجب سعر البيع

10000 د/ كشف دخل الفرع

10000 د/ جاري الفرع

القيود بموجب سعر الكفة

1390000 د/ جاري الفرع

1390000 د/ كشف دخل الفرع

* 1400000 د/ تسوية البضاعة
1400000 د/ كشف دخل الفرع

*رصيد حساب تسوية البضاعة لدى المركز 1490000 (200-30000)×(150-200)
رصيد الأرباح غير المتحققة بالمخزون 90000 (150-200)×1800
الأرباح المتحققة عن بيع البضاعة من الفرع 1400000

م/4 تصوير حساب جاري الفرع في سجلات المركز الرئيس وجاري المركز في سجلات الفرع : (ارسال البضاعة بسعر البيع)

د/جاري المركز		د/جاري الفرع	
(1) 6000000	(3) 40000	(2) 40000	(1) 6000000
(5) 100000	رصيد 6100000	رصيد 6100000	(3) 100000
(7) 40000			(4) 40000
6140000	6140000	6140000	6140000

ث. مطابقة الحسابات المتقابلة بين الفرع والمركز الرئيس وتشمل :

- جاري المركز , الذي يفتح في سجلات الفرع ويكون بمثابة حق للملكية ويوضح صافي المبالغ المستثمرة من قبل المركز لدى الفرع ويكون رصيده دائن .
- جاري الفرع , ويفتح هذا الحساب في سجلات المركز ويوضح صافي المبالغ المستثمرة من قبل المركز لدى الفرع ويكون رصيده مدين .

ويجب أن تتطابق أرصدة هذين الحسابين كما تبين من المثال السابق في سجلات المركز والفرع في نهاية المدة المالية وعند إعداد القوائم المالية الموحدة , إلا أنه غالبا ما لا تتطابق تلك الأرصدة بسبب حدوث عمليات في نهاية المدة تم تسجيلها من قبل المركز دون معرفة الفرع بها أو العكس مثل إرسال النقدية من وإلى الفرع أو إرسال

البضاعة إلى الفرع أو إعادتها من المركز أو تحميل المصاريف من المركز أو تحصيل الديون للمركز أو الفرع مما يتطلب إجراء قيود التسوية لمطابقة رصيد كلا الحسابين وإيصالهما إلى الرصيد الصحيح .

مثال 4 : لشركة بغداد التجارية فرع في محافظة بابل , وقد أظهرت نتائج السنة المالية 2011 رصيدا لحساب جاري المركز في سجلات الفرع بلغ 4230000 دينار , في حين بلغ رصيد جاري الفرع في سجلات المركز 4000000 دينار , وبعد التدقيق توفرت لديك المعلومات التالية :

1. في 2011/12/29 أرسل الفرع حوالة مصرفية بمبلغ 500000 دينار إلى المركز وتم إثبات العملية في سجلاته , وقد استلمها المركز في 2012/1/3 .
2. أرسل المركز بضاعة إلى الفرع بمبلغ 1500000 دينار بالكلفة وأثبت العملية في سجلاته , غير أن الفرع استلم البضاعة في 2012/1/4 .
3. سحب المركز على الفرع كمبيالة بمبلغ 2500000 دينار وأثبت العملية في سجلاته , في حين استلم الفرع الكمبيالة في 2012/1/2 .
4. في 2011/8/20 استلم الفرع بضاعة مرسلة إليه من المركز بمبلغ 410000 دينار لكن محاسب الفرع أخطأ فأثبتها بمبلغ 140000 دينار .

المطلوب :

1. إعداد كشف مطابقة الرصدين الجاريين لإيصالهما إلى الرصيد الصحيح .
2. إثبات قيود المطابقة في كل من سجلات المركز الرئيس وسجلات الفرع .
3. تصوير الحسابات الجارية كما في 2011/12/31 بعد التعديل .

الحل :

1. إعداد كشف مطابقة الرصدين الجاريين لإيصالهما إلى الرصيد الصحيح :

كشف المطابقة كما في 2011/12/31			
المبلغ	سجلات المركز الرئيس	المبلغ	سجلات الفرع
4000000	الرصيد قبل المطابقة	4230000	الرصيد قبل المطابقة
يضاف		يضاف	
-----	-----	1500000	بضاعة واردة في الطريق (2)
-----	-----	270000	تصحيح خطأ إثبات بضاعة واردة
يطرح		يطرح	
(500000)	حوالة واردة في الطريق (1)	(2500000)	أوراق دفع واردة في الطريق (3)
3500000	الرصيد الصحيح	3500000	الرصيد الصحيح

2. إثبات قيود المطابقة في كل من سجلات المركز الرئيس وسجلات الفرع :

سجلات المركز الرئيس			سجلات الفرع		
500000	د/نقدية واردة في الطريق		1500000	د/بضاعة واردة في الطريق	
500000	د/جاري الفرع		1500000	د/جاري المركز	
			270000	د/مخزون بضاعة	
			270000	د/جاري المركز	
			2500000	د/جاري المركز	
			2500000	د/أوراق دفع في الطريق	

3. تصور الحسابات الجارية كما في 2011/12/31 بعد التعديل :

د/جاري الفرع		د/جاري المركز	
الرصيد 4000000	(1) 500000	الرصيد 4230000	(3) 2500000
3500000	الرصيد	1500000	(2) 3500000
4000000	4000000	2700000	(4) 6000000
3500000	الرصيد	6000000	6000000
		3500000	الرصيد

ثالثا : القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس للشركة والفروع التابعة له

يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للوحدة الاقتصادية (المركز الرئيس) والفروع المستقلة ، والتي يتم عرضها وكأنها وحدة اقتصادية واحدة ، حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الوحدة الاقتصادية والفروع ومصاريفهما وإيراداتهما بعد استبعاد أثر العمليات المتبادلة بينهما . وتعد القوائم المالية الموحدة في ظل وجود سيطرة مالية وإدارية على الفروع على الرغم من انه من الناحية القانونية تستمر كل وحدة في مزاولة نشاطها كشخصية معنوية مستقلة .

وتعزى أهمية القوائم المالية الموحدة إلى أن القوائم المالية المعدة في كل فرع لا تعبر بفاعلية عن القوائم المالية للمجموعة كوحدة اقتصادية واحدة ، حيث تهدف القوائم المالية الموحدة أساسا إلى خدمة المستثمرين والمقرضين من أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية (المركز) للتعرف على الربحية والمركز المالي للوحدة الاقتصادية (المركز) والحصول على معلومات أفضل من المعلومات المتوافرة في القوائم المالية الخاصة بالمركز بمفردها .

ويتطلب إعداد القوائم المالية الموحدة للفروع إعداد ورقة عمل مشابهة لورقة العمل التي تم توضيحها في فصل الاندماج , حيث تعد القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس والفروع التابعة له قوائم مالية إضافية , وعند إعداد ورقة العمل يجب الأخذ بما يلي :

1. دمج أرصدة حسابات الأصول والمطلوبات للمركز الرئيس والفروع التابعة له .
2. استبعاد أي أرباح أو خسائر ناتجة عن العمليات المتبادلة ولا سيما في البضاعة المرسلّة إلى الفرع بسعر البيع , فضلا عن استبعاد أية مصاريف في المركز يقابلها إيرادات في الفرع أو العكس .
3. استبعاد الحسابات المتقابلة (جاري المركز وجاري الفرع) بعد مطابقة أرصدهما .
4. استبعاد أية أرصدة متبادلة للمدينين والدائنين الناتجة عن عمليات تمت بين الفرع والمركز .

مثال 5 : يحصل فرع أربيل على بضاعته من المركز الرئيس لشركة بغداد التجارية حصرا , ويتم إرسال البضاعة من المركز إلى الفرع المذكور بسعر الكلفة , وفيما يلي ميزان المراجعة المعدل لكل من المركز الرئيس والفرع التابع له كما في 2011/12/31 فإذا علمت أن المركز الرئيس والفرع التابع له يستخدمان طريقة الجرد المستمر في تقييم مخزون آخر المدة , المطلوب :

1. إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس والفرع التابع له عن السنة المالية 2011 .
2. إثبات قيود الأقفال اللازمة في 2011/12/31 في سجلات الفرع وكذلك إثبات قيود التسوية والأقفال اللازمة في 2011/12/31 في سجلات المركز الرئيس للشركة .

شركة بغداد التجارية

ميزان المراجعة المعدل كما في 2011/12/31 (المبالغ بالآف الدينانير)

التفاصيل	سجلات المركز الرئيس	سجلات الفرع
النقدية	46000	14600
أوراق قبض	7000	-----
مدينون تجاريون (بالصافي)	80400	37300
المخزون	95800	24200
جاري الفرع	82700	-----
الأثاث والمعدات (بالصافي)	48100	-----
دائنون تجاريون	(41000)	-----
رأس المال (قيمة أسمية دينار للسهم)	(200000)	-----
أرباح محتجزة أول المدة	(25000)	-----
توزيعات أرباح معلنة	30000	-----
جاري المركز	-----	(82700)
المبيعات	(394000)	(101100)
كلفة البضاعة المباعة	200500	85800
مصاريف تشغيلية	69500	21900
المجموع	-0-	-0-

الحل :

1. ورقة العمل لأغراض توحيد القوائم المالية للمركز الرئيس والفرع التابع له :

المبالغ الموحدة	الإستبعادات		الفرع	المركز الرئيس	التفاصيل
	الدائن	المدين			
					<u>كشف الدخل</u>
495100	-----	-----	101100	394000	المبيعات
(286000)	-----	-----	(85800)	(200500)	كلفة البضاعة المباعة
(91400)	-----	-----	(21900)	(69500)	المصاريف التشغيلية
117400	-----	-----	(6600)	124000	صافي الدخل (الخسارة)
					<u>كشف الأرباح المحتجزة</u>
25000	-----	-----	-----	25000	أرباح محتجزة أول المدة
117400	-----	-----	(6600)	124000	صافي الدخل (الخسارة)
(30000)	-----	-----	-----	(30000)	توزيعات الأرباح
112400	-----	-----	(6600)	119000	الأرباح المحتجزة آخر المدة
					<u>قائمة الميزانية</u>
60600	-----	-----	14600	46000	النقدية
7000	-----	-----	-----	7000	أوراق القبض
117700	-----	-----	37300	80400	مدينون تجاريون(بالصافي)
120000	-----	-----	24200	95800	المخزون
-0-	82700	-----	-----	82700	جاري الفرع
48100	-----	-----	-----	48100	الأثاث والمعدات(بالصافي)
353400			76100	360000	مجموع الأصول
41000	-----	-----	-----	41000	الدائنون التجاريون
200000	-----	-----	-----	200000	رأس المال
112400	-----	-----	(6600)	119000	الأرباح المحتجزة
-0-	-----	82700	82700	-----	جاري المركز
353400	82700	82700	76100	360000	مجموع المطلوبات وحقوق الملكية

2. إثبات قيود الأقفال اللازمة في 2011/12/31 في سجلات الفرع وقيود التسوية والأقفال في سجلات المركز الرئيس للشركة :

سجلات الفرع			سجلات المركز الرئيس		
د/المبيعات		101100	د/ ملخص دخل الفرع		6600
د/ملخص الدخل		6600	د/جاري الفرع	6600	
د/كلفة البضاعة المباعة	85800				
د/المصاريف التشغيلية	21900		د/المبيعات		394000
د/جاري المركز		6600	د/كلفة البضاعة المباعة	200500	
د/ملخص الدخل	6600		د/المصاريف التشغيلية	69500	
			د/ملخص دخل الفرع	6600	
			د/ملخص الدخل	117400	
			د/ ملخص الدخل		117400
			د/الأرباح المحتجزة	117400	

ملاحظات على الحل :

تعد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة للمركز الرئيس والفرع التابع له خارج السجلات المحاسبية , ويتطلب إعدادها استبعاد أثر العمليات المتبادلة بين المركز الرئيس والفرع التابع له , فقد تم استبعاد الحسابات الجارية لكل من المركز الرئيس والفرع التابع له في قيد استبعاد يمكن كتابته كما يلي :

82700 د/جاري المركز (سجلات الفرع)

82700 د/جاري الفرع (سجلات المركز الرئيس)

وفي حالة عدم تساوي رصيد حساب جاري المركز وحساب جاري الفرع , يتم أولاً إجراء عملية مطابقة الرصدين للوصول بهما إلى الرصيد الصحيح كما تك توضيحه في المثال 4 ومن ثم يتم إعداد ورقة العمل وإثبات قيود الإستبعاد .

فضلا عن قيد الإستبعاد أعلاه يمكن إثبات قيود أخرى بحسب العمليات المتبادلة التي تمت خلال الفترة بين المركز الرئيس والفرع مثل إرسال البضاعة بسعر البيع , حيث يترتب على ذلك استبعاد الأرباح غير المتحققة في مخزون آخر المدة وأثره في كلفة البضاعة المباعة لنفس المدة .

أسئلة الفصل الخامس

أولا : الأسئلة النظرية

1. ما المقصود بالأقسام وما هي أهداف المحاسبة عنها ؟
2. ماهي المشاكل المرتبطة بالمحاسبة عن الأقسام ؟
3. ما المقصود بربط النتائج بمراكز المسؤولية , وعلاقة ذلك بالرقابة على الأقسام ؟
4. ماهو سبب تسعير البضاعة المحولة بين الأقسام في بعض الأحيان بسعر أعلى من الكلفة وماهي المشاكل الناتجة عن ذلك .
5. مالمقصود بالفروع وما هي أنواعها وأهداف المحاسبة عنها ؟
6. هناك طريقتين للمحاسبة عن أعمال الفروع , أذكرهما وحدد الفروق الرئيسة بينهما .
7. ما هي الاسباب التي تؤدي إلى عدم تطابق أرصدة الحسابات الجارية بين المركز الرئيس والفروع التابعة له ؟
8. أذكر أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة لكل من المركز الرئيس والفروع التابعة له وبين خطوات إعدادها ؟

ثانيا : الأسئلة التطبيقية

س1/ فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات إحدى الشركات التجارية التي تتكون من ثلاث أقسام أ , ب , ج وذلك عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2011 (المبالغ بالآف الدنانير) :

القسم أ	القسم ب	القسم ج	التفاصيل
50000	60000	40000	بضاعة أول المدة (كلفة)
20000	25000	10000	مشتريات
4000	4000	-	تحويلات من أ إلى ب (كلفة)
80000	90000	75000	المبيعات
-	12000	12000	تحويلات من ج إلى ب (كلفة)
1000	1000	-	تحويلات من ب إلى أ (تكلفة)
19000	16000	13000	بضاعة اخر المدة (تكلفة)

المطلوب : تصوير حساب المتاجرة التحليلي (حسب الأقسام) عن السنة المالية المنتهية في 31 / 12 / 2011 مع توضيح عمليات الإحتساب .

س 2 : فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر احدى الشركات التجارية في 2011/12/31 والتي تحتوي على القسمين س , ص : (المبالغ بالآف الدنانير)

القسم س	القسم ص	التفاصيل
41000	25000	المشتريات
71000	55000	المبيعات
8000	17000	بضاعة أول المدة
9000	9000	تحويلات من س إلى ص (سعر التحويل
		يتضمن هامش ربح 15% من التكلفة)
12000	* 9000	بضاعة اخر المدة (تكلفة + هامش)
	1960	مخصص أرباح غير متحققة في 1 / 1

* إن قيمة البضاعة المتبقية من البضاعة المحولة من القسم س تشمل 3/1 بضاعة آخر المدة .

المطلوب / تصوير حساب المتاجرة للأقسام عن السنة المنتهية في 31 / 12 / 2011 وإظهار أثر مخصص الأرباح غير المتحققة على حساب الأرباح والخسائر .

س3/ تتاجر إحدى الشركات بأربعة أنواع من البضائع والتي تتخصص ببيعها اربع اقسام وهي أ ، ب ، ج ، د ، وتحصل عليها بأسعار ثابتة وتحافظ على معدل ثابت لإجمالي الربح لكافة البضائع المباعة ، وقد توفرت لديك المعلومات التالية :

1. كانت المبيعات للسنة المالية المنتهية 2011/12/31 كما يلي :

قسم أ 1500 وحدة بسعر 200 دينار للوحدة الواحدة

قسم ب 2000 وحدة بسعر 250 دينار للوحدة الواحدة

قسم ج 2500 وحدة بسعر 300 دينار للوحدة الواحدة

قسم د 3000 وحدة بسعر 350 دينار للوحدة الواحدة

2. كانت كمية بضاعة أول المدة كما يلي :

قسم أ 100 وحدة

قسم ب 150 وحدة

قسم ج 200 وحدة

قسم د 250 وحدة

3. بلغت قيمة المشتريات الإجمالية خلال السنة (2324000) دينار وطبقا للتفاصيل

التالية :

بضائع القسم أ 1600 وحدة

بضائع القسم ب 2500 وحدة

بضائع القسم ج 2800 وحدة

بضائع القسم د 3200 وحدة

المطلوب / تحضير حساب المتاجرة التحليلي لأقسام الشركة للسنة المنتهية في 2011/12/31 .

س4 / فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات شركة البصرة التجارية التي تتكون من القسمين أ , ب عن السنة المالية 2011 , علما أن القسم أ يقوم بتحويل المخزون إلى القسم ب بسعر التحويل الذي يتضمن هامش ربح 25% من الكلفة , وأن القسم ب لايقوم بشراء المخزون من الخارج ويحصل عليه كليا من القسم أ :

القسم ب	القسم أ	التفاصيل
35000 بسعر التحويل	30000 بالكلفة	المخزون 1/1
?	-----	مخصص أرباح التحويل - القسم ب 1/1
-----	160000	المشتريات
175000	90000	المبيعات
130000	130000	تحويلات من أ إلى ب
40000 بسعر التحويل	20000 بالكلفة	المخزون 12/31

المطلوب :

1. تحديد رصيد مخصص أرباح التحويل للقسم ب في 1/1 .
2. إعداد قائمة الدخل التحليلية عن السنة المالية المنتهية في 2011/12/31 .

س5 / شركة الرشيد التجارية مركزها الرئيس في بغداد , ولها فرع في محافظة البصرة وتستخدم الطريقة المركزية في المحاسبة عن عمليات الفروع وترسل البضاعة من المركز الرئيس إلى الفرع بسعر البيع الذي يتضمن ربح مقداره 10% من الكلفة وفيما يلي المعلومات الواردة في كشف الحركة المرسل من الفرع إلى المركز في نهاية سنة 2011 .

1. بضاعة في 2011/1/1 440000 دينار (بسر البيع)
 2. بضاعة مستلمة من المركز خلال السنة 880000
 3. مبيعات الفرع بنفس سعر البيع المحدد من المركز 1100000 (على الحساب)
 4. مردودات بضاعة إلى المركز 11000
 5. مردودات بضاعة من العملاء 33000
 6. المتحصلات النقدية من العملاء 300000
 7. مصاريف الفرع خلال الفترة 25000
 8. بضاعة في 2011/12/31 ؟
- المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه
2. تحديد نتيجة الفرع وبيان أثرها في سجلات المركز الرئيس .

س6 / بالرجوع إلى السؤال 5 وعلى فرض :

1. أن الفرع يبيع بضاعته بسعر بيع يتضمن هامش ربح 20% من الكلفة وأن المركز الرئيس يستخدم الطريقة اللامركزية في المحاسبة عن أعمال الفرع .
2. أن الفرع باع 75% من البضاعة المتاحة للبيع خلال المدة .

المطلوب : (مع إهمال الفقرة 3 في السؤال 5 في أعلاه)

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه في كل من سجلات الفرع والمركز الرئيس , إذا علمت أن الفرع يستخدم طريقة الجرد المستمر في تقويم مخزون آخر المدة .
2. تحديد نتيجة نشاط الفرع وبيان أثرها في سجلات المركز الرئيس .

س7 / يرسل المركز الرئيس لشركة الفاروق التجارية بضاعته إلى أحد فروعہ بسعر البيع المتضمن هامش ربح 30% من الكلفة وفي نهاية سنة 2011 تعرض مخزن الفرع إلى حريق أدى إلى تلف جزئي في البضاعة المخزونة وقد توفرت لديك البيانات التالية :

1. بضاعة في 2011/1/1 1300000 دينار
2. بضاعة مستلمة من المركز خلال السنة 2600000
3. المبيعات خلال الفترة على الحساب بنفس سعر بيع المركز 3250000
4. مردودات بضاعة من العملاء 390000
5. مسموحات بضاعة إلى العملاء 100000

هذا وقد بلغت قيمة البضاعة التالفة جراء الحريق 416000 دينار .
المطلوب : تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه باستخدام الطريقة المركزية مع تصوير الحسابات اللازمة وإثبات المعالجات المناسبة للتلف الذي أصاب البضاعة جراء الحريق .

س8 / يرسل المركز الرئيس التابع لشركة المصطفى التجارية بضاعته إلى فرعہ في محافظة الأنبار بسعر البيع المتضمن 30% هامش ربح من الكلفة في حين يبيع الفرع بضاعته بسعر بيع يتضمن 10% هامش ربح من الكلفة , فإذا علمت أن الفرع يستلم بضاعته من المركز فقط وأنه يستخدم طريقة الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون وفيما يلي المعلومات التي حصلت عليها خلال سنة 2011 :

1560000	بسعر البيع	1. بضاعة 1/1
7150000		2. بضاعة مستلمة من المركز خلال السنة
5184000		3. المبيعات خلال السنة
322000		4. مردودات المبيعات
30000		5. مسموحات المبيعات
300000		6. مصاريف الفرع

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية لما جاء في أعلاه في سجلات كل من المركز الرئيس والفرع التابع له مع تحديد نتيجة نشاط الفرع وبيان أثرها في سجلات المركز الرئيس .

س9/ التالي البيانات التي تخص أحد فروع شركة الحكمة التجارية خلال السنة المالية 2011 والذي يستلم بضاعته من المركز الرئيس بسعر البيع الذي يتضمن هامش ربح 25% من الكلفة .

1300000	دينار	1. بضاعة في 1/1
2440000		2. بضاعة مستلمة من المركز
160000		3. مصاريف شحن البضاعة
3200000	(هامش ربح 25% من الكلفة)	4. المبيعات (نصفها نقدا)
150000		5. بضاعة مودة إلى المركز
100000		6. بضاعة مودة من العملاء

هذا وفي نهاية السنة المالية 2011 أجرى الفرع جردا فعليا لمخازنه وقد بلغت قيمة البضاعة المخزونة بموجب الجرد 570000 دينار (بسعر البيع) .

المطلوب : وباستخدام الطريقة المركزية

1. إثبات القيود المحاسبية لما جاء في أعلاه.
2. إيجاد مبلغ البضاعة المتبقية في نهاية السنة بموجب السجلات.
3. إثبات قيد تسوية البضاعة المستخرجة في الفقرة (2) أعلاه مقارنة مع قيمة البضاعة المتبقية بموجب الجرد الفعلي .
4. إستخراج مجمل نتيجة النشاط الفرع خلال السنة .

س10/ ترسل شركة التلال التجارية بضاعتها إلى احد الفروع التابعة لها بسعر البيع الذي يتضمن هامش ربح 10% من الكلفة , هذا ويسعر الفرع تلك البضاعة بسعر بيع يتضمن 15% هامش ربح من الكلفة وقبل نهاية سنة 2011 بفترة وجيزة تعرض مخزن الفرع إلى حريق اتلف جزء من البضاعة المخزنة وفيما يلي المعلومات الإضافية لسنة 2011 (المبالغ بالآف الدنانير) .

1. بضاعة 1/1 (بسعر بيع المركز) 19500
2. بضاعة في 12/31 (غير تالفة) 20% من إجمالي البضاعة المتبقية في المخازن
3. البضاعة المستلمة خلال السنة 58500
4. مبيعات الفرع خلال السنة 57500
5. مردودات بضاعة إلى المركز 8000
6. مردودات بضاعة من العملاء 5750
7. مسموحات بضاعة إلى العملاء 250
8. مصاريف تشغيلية 21000

المطلوب : سجل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات كل من المركز الرئيس والفرع التابع له إذا علمت أن كلا منهما يستخدمان طريقة الجرد المستمر للمحاسبة عن المخزون وأن البضاعة المخزونة مؤمن عليها لدى شركة التأمين مع تحديد نتيجة نشاط الفرع عن السنة المنتهية في 12/31 وبيان أثر ذلك في سجلات المركز الرئيس .

س 11 / فيما يلي معلومات كشف الحركة المرسل من أحد الفروع التابعة لشركة بغداد التجارية عن السنة المالية 2011 علما بأن الفرع المذكور يستلم بضاعته من مركز الشركة بسعر البيع البالغ 110000 دينار للوحدة في حين أن كلفة البضاعة المذكورة تبلغ 100000 دينار للوحدة .

1. بضاعة 1/1 20 وحدة
2. البضاعة المستلمة خلال السنة 45 وحدة
3. بضاعة معادة إلى المركز 5 وحدة
4. بضاعة مباعة خلال الفترة 35 وحدة (بسعر البيع 135000 دينار للوحدة)
5. بضاعة معادة من العملاء 2 وحدة
6. مسموحات بضاعة إلى العملاء 50000 دينار

فإذا علمت بأن نتائج الجرد الفعلي لمخازن الفرع في نهاية السنة أسفرت عن وجود بضاعة مخزونه بقيمة 3000000 دينار .

المطلوب : باستخدام الطريقة المركزية سجل القيود المحاسبية اللازمة في سجلات المركز الرئيس مع تصوير الحسابات المناسبة لتحديد نتيجة نشاط الفرع عن السنة 2011 .

س 12 / بالرجوع إلى السؤال 11 في أعلاه وبنفس المعلومات ... المطلوب : استخدام الطريقة اللامركزية لإثبات القيود المحاسبية في سجلات كل من الفرع والمركز وبيان نتيجة نشاط الفرع وأثرها على سجلات المركز .

س13 / ترسل شركة بغداد التجارية بضاعتها إلى احد الفروع التابعة لها بسعر التحويل الذي يتضمن هامش ربح يعادل 10% من الكلفة , وبتاريخ 2012/6/30 تعرض مخزن الفرع إلى حريق اتلف جزء من البضاعة المخزونة , وفيما يلي المعلومات التي توفرت لديك عن الفترة من 1/1 ولغاية 2012/6/30 :

1. بضاعة في 1/1 1950000 دينار .
2. البضاعة المستلمة من المركز الرئيسي 5850000 دينار .
3. كلفة مبيعات الفرع خلال الفترة (بنسبة 60% من البضاعة المتاحة للبيع) ؟ .
4. مردودات بضاعة من الفرع إلى المركز الرئيسي 800000 دينار .
5. كلفة مردودات البضاعة من زبائن الفرع 500000 دينار .
6. البضاعة غير التالفة جراء الحريق 20% من إجمالي البضاعة المتبقية في المخازن كما في 2012/6/30

وبافتراض الطريقة المركزية في المحاسبة عن أعمال الفرع , المطلوب : (مع توضيح طريقة الإحتساب) .

1. إحتساب كلفة مبيعات الفرع خلال الفترة .
2. إحتساب كلفة البضاعة التالفة جراء الحريق .
3. إثبات القيد المحاسبي المناسب إذا علمت أن البضاعة مؤمن عليها ضد الحريق لدى شركة التأمين .

س14 / تشمل السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيس وفرع الشركة (الأطراف التجارية) على الحسابين التاليين عن شهر كانون الثاني 2011 :

د / جاري الفرع (سجلات المركز الرئيس)				
التاريخ	التفاصيل	المدين	الدائن	الرصيد
1/1	الرصيد	.....	.....	3920000
1/9	البضاعة المرسله إلى الفرع	400000	.....	4320000
1/21	نقدية مستلمة من الفرع	.....	160000	4160000
1/27	متحصلات من مديني الفرع	.....	80000	4080000
1/30	بضاعة المرسله إلى الفرع	320000	.....	4400000
د / جاري المركز (سجلات الفرع)				
التاريخ	التفاصيل	المدين	الدائن	الرصيد
1/1	الرصيد	.....	.....	3920000
1/10	بضاعة مستلمة من المركز	.....	400000	4320000
1/19	نقدية محولة إلى المركز	160000	.....	4160000
1/28	شراء أثاث	120000	.....	4040000
1/30	رد بضاعة فائضة	150000	.....	3890000
1/30	نقدية محولة إلى المركز	50000	.....	3840000

المطلوب :

1. إعداد كشف المطابقة اللازمة لإيصال رصيد الحسابين في أعلاه إلى الرصيد الصحيح .

2. إعداد القيود اللازمة في كل من سجلات الفرع وسجلات المركز الرئيس لكي تعكس السجلات المحاسبية كافة العمليات علماً بأن كل من المركز الرئيس والفرع يستخدمان نظام الجرد المستمر في المحاسبة عن المخزون .

س15 / لدى شركة الأنوار التجارية فرع في محافظة الموصل , وقد أظهرت نتائج السنة المالية 2012 رصيماً دائماً لحساب جاري المركز في سجلات الفرع بلغ (2070000 دينار) , في حين بلغ رصيد جاري الفرع المدين في سجلات المركز (2000000 دينار) , وبعد التدقيق توفرت لديك المعلومات التالية :

1. في 2012/12/30 أرسل الفرع مبلغ نقدي قدره (250000 دينار) الى المركز وتم إثبات العملية في سجلاته ،الا أن المركز إستلمها وسجلها بتاريخ 2013/1/2 .
2. أرسل المركز بضاعة للفرع بمبلغ (750000 دينار) بالكلفة وأثبت العملية في سجلاته , غير أن الفرع إستلم البضاعة وثبتها في سجلاته بتاريخ 2013/1/3 .
3. استلم الفرع بضاعة مرسله اليه من المركز بمبلغ (205000 دينار) لكن محاسب الفرع أخطأ وسجلها بمبلغ (25000 دينار) .
4. استلم المركز متحصلات نقدية من مديني الفرع بلغت (1250000 دينار) وتم إثبات العملية في السجلات في 2012/12/30 ,الا أن الفرع سجلها في 2013/1/4 .

المطلوب :

1. إعداد كشف مطابقة الرصدين الجارين لإيصالهما الى الرصيد الصحيح .
2. إثبات قيود المطابقة في كل من سجلات المركز الرئيس وسجلات الفرع .
3. تصوير الحسابين الجارين كما في 2012/12/31 بعد المطابقة .

س16/ التالي ميزان المراجعة لأحد المراكز الرئيسة والفرع التابع له كما في
: 2011/12/31

الفرع	المركز الرئيس	التفاصيل
300000 دينار	3900000 دينار	النقدية
2200000	2,000000	المدينون
800000	3000000	البضاعة
.....	4500000	جاري الفرع
.....	15000000	المعدات (بالصافي)
9300000	22000000	كلفة البضاعة المباعة
3600000	7000000	المصاريف التشغيلية
.....	6200000	المصاريف الأخرى
16200000	63600000	المجموع
500000	2300000	الدائنون
1500000	.....	أ.د.
.....	5100000	قروض طويلة الأجل
.....	21200000	رأس المال
1000000	.....	جاري المركز
13200000	35000000	المبيعات
16200000	63600000	المجموع

وعند الجرد والتدقيق تبين ما يلي :

1. يتبع كل من المركز الرئيس والفرع التابع له نظام الجرد المستمر , هذا وقد كان المركز قد أرسل بضاعة إلى الفرع في 12/26 بمبلغ 1000000 دينار قام الفرع بإثباتها في سجلاته يوم 2012 / 1/3.

2. في 12/27 حمل المركز الرئيس على الفرع مصاريف تشغيلية بمبلغ 1200000 ديناراً إلا أن الفرع لم يسجلها لغاية 2012/1/4.

3. في 12/29 أرسل المركز الرئيس نقدية إلى الفرع تعادل 1300000 دينار إلا أن الفرع لم يسجلها لغاية 2012/1/5 .

المطلوب :

1. إعداد كشف مطابقة حسابي جاري الفرع وجاري المركز وإثبات القيود المحاسبية اللازمة .

2. إعداد ورقة العمل اللازمة لتوحيد القوائم المالية .

3. إعداد كشف الدخل الموحد عن الفترة المنتهية في 2011/12/31 وقائمة الميزانية الموحدة كما في 2011/12/31 .

المحاسبة المالية المتقدمة

مفاهيم نظرية وتطبيقات عملية

أ.د. بشري نجم عبدالله المشهداني

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.د. عامر محمد سلمان الجنابي

أستاذ المحاسبة المالية بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

أ.م.د. عباس حميد يحيى التميمي

أستاذ المحاسبة المالية المساعد بقسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد



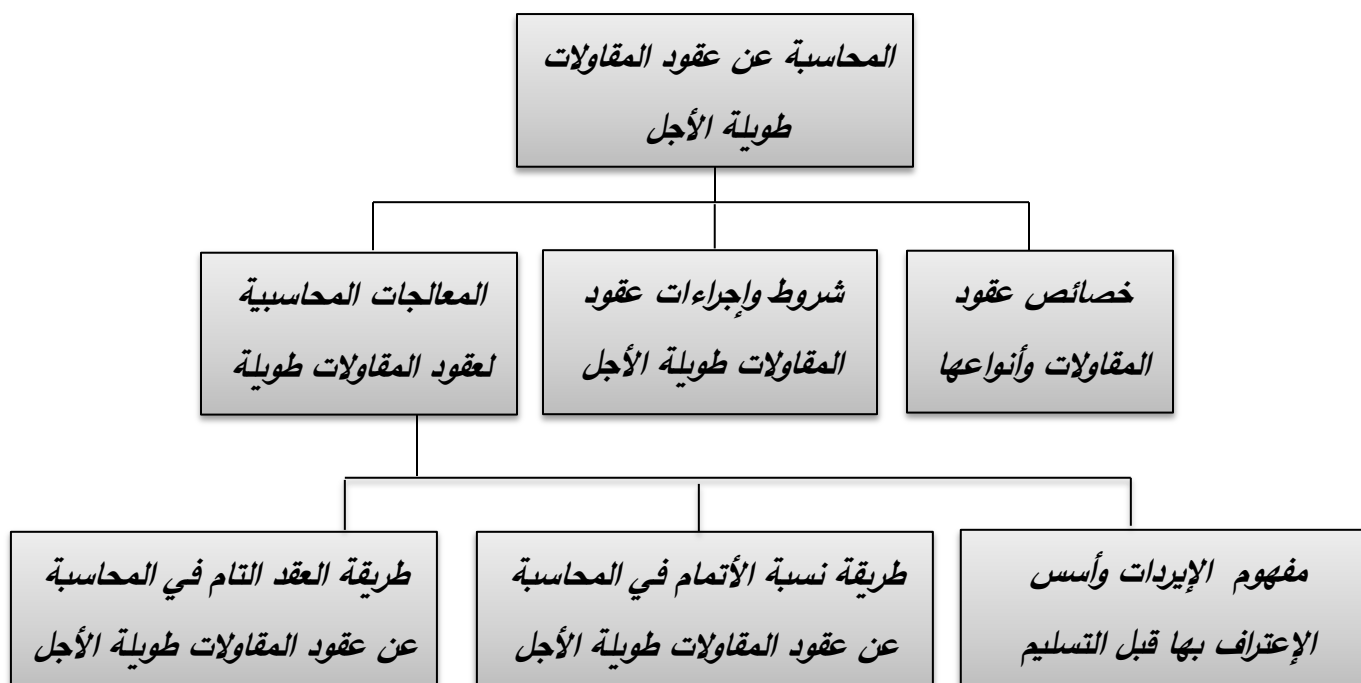
2014

الفصل السادس

المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل

تمهيد

يحتل نشاط المقاولات *Constructions Activity* مكانة بارزة نسبة إلى النشاطات الاقتصادية الأخرى ، حيث يمثل الركيزة الأولى في بناء الهياكل الأساسية في المجتمعات ، كما يساهم في تعزيز خطط التنمية الاقتصادية وما تتطلبه من اعداد البنى الاساسية والتي توليها الدول اهتماما وعناية خاصة مستغلة في ذلك ما متاح لديها من امكانيات وطاقات مادية وبشرية ، ومن الأمثلة على نشاطات المقاولات تشييد المباني ورصف الطرق وإقامة الجسور وإنشاء المدارس والمستشفيات . وبسبب السمات المميزة لنشاطات المقاولات نشأت الحاجة إلى تصميم نظام محاسبي خاص به يجمع بين الحسابات المالية وحسابات التكاليف ، فضلا عن تحديد المعالجات المحاسبية المناسبة لذلك النشاط لا سيما في عقود المقاولات طويلة الأجل *Long – term Constructions Contracts* التي يتطلب معالجتها تحديد الأسس المحاسبية للأعتراف بالإيرادات وتحديد التكاليف ذات الصلة ، وسوف يتناول هذا الفصل الأمور التالية :



أولاً : خصائص عقود المقاولات وأنواعها

يتميز نشاط المقاولات بمجموعة من الخصائص تتركز أهمها فيما يلي :

1. يتم تنفيذ نشاط المقاولات في ظل ظروف المخاطرة وعدم التأكد ورغم ان هذين العنصرين يحيطان بسائر النشاطات الاقتصادية الأخرى ، ويؤثران في عملية التنبؤ واتخاذ القرارات ، إلا ان طبيعة العمل في شركات المقاولات تبرز هذين العنصرين بشكل واضح وأشد تأثير ويرجع ذلك الى طبيعة النشاط في حد ذاته والذي يتميز بعدم دقة التنبؤ بأسعار المدخلات الإنتاجية لفترة طويلة مستقبلا .

2 . يتم الانتاج في الشركات الصناعية داخل الخطوط الإنتاجية والورش وفقا لمراحل انتاج واضحة التسلسل ، ويختلف هذا الأمر بالنسبة لشركات المقاولات ، فعادة ما تتم العمليات في الموقع الذي يملكه الزبون أو تحدده الجهة صاحبة العمل ، و يترتب على ذلك ان يكون نشاط شركات المقاولات موزعا على مناطق متفرقة وبعيدة عن المركز الرئيس، و قد يمتد النشاط إلى مدن اخرى و دول اخرى احيانا .

3 . يتجه نشاط شركات المقاولات الحديثة إلى الاعتماد على اكبر قدر ممكن من الاجزاء المصنعة بشكل تام أو الأجزاء النصف مصنعة ، ويقتصر نشاط تلك الشركات على عمليات البناء في الموقع من خلال التجميع ، والتجهيز ، والتركيز ، والتشطيب ، حيث تصل الاجزاء الجاهزة إلى نسبة عالية جدا من العمليات التصنيعية، و ذلك بهدف تخفيض عبء الأعمال في الموقع وإنجازها في اقل وقت ممكن .

4 . يعتمد نجاح تنفيذ نشاط المقاولات في بادئ الامر على الدقة في تحديد القيمة التعاقدية أو التسعير قبل التنفيذ ، وعليه تعد عملية تقدير التكاليف من اهم الصعوبات التي تواجه شركات المقاولات وذلك لانها تحتاج إلى دراسة كاملة ووافية لكافة النواحي الفنية ، والهندسية ، والمالية ، والتي يتم على ضوءها تحديد قيمة العطاء الذي يتقدم به المقاول إلى الجهة صاحبة العمل .

5 . تحصل شركات المقاولات على قيمة المشروع (العقد) من صاحب العمل على دفعات يتم احتسابها على ضوء ما تم إنجازه من اعمال المقاوله و ذلك وفق شهادة مهندس الزبون المعتمدة في هذا الصدد ، وذلك على عكس ما يتم العمل به في الشركات الصناعية التي لا تحصل على اية مقدمة من الزبون إلا بعد انتهاء المصنع من انجاز الأعمال المتعلقة به وتسليمها للزبون .

6 . يعد نشاط المقاولات صناعة مركبة حيث يعتمد الانتاج في أي مرحلة منها على انتاج المرحلة التي تسبقها ، وفي معظم الاحوال لا يمكن البدء في مرحلة جديدة قبل اتمام المرحلة السابقة لها ، فضلا عن أن تاريخ بدء العمل في هذا النشاط وتاريخ الانتهاء منه يقعان في فترتين محاسبيتين مختلفتين ، لذلك يتطلب الأمر تخصيص إيرادات وتكاليف النشاط بين الفترات المحاسبية التي يتم انجاز العمل فيها .

هذا ويتم وفقا لطول فترة تنفيذ عقود المقاولات تقسيمها إلى نوعين وكما يلي :

1. عقود المقاولات قصيرة الأجل ، والتي يتم تنفيذها وتسليمها للزبون خلال نفس الفترة التي يتم التعاقد فيها ، وعليه تكون المشاكل المحاسبية لهذا النوع من العقود في العادة محدودة طالما أن كلا من تكاليف العقود وإيراداتها تتحققان ويتم الإعتراف بهما خلال الفترة المحاسبية ذاتها .

2. عقود المقاولات طويلة الأجل ، والتي يتم تنفيذها على مدار عدة فترات محاسبية ، مما يثير مشاكل محاسبية تتصل بإمكانية الإعتراف بالإيرادات والتكاليف ومن ثم تحديد أرباح وخسائر العقود في نهاية كل فترة محاسبية ، نظرا لعدم تزامن استنفاد التكاليف وتحقق الإيرادات خلال الفترة المحاسبية ذاتها ، الأمر الذي يستلزم معالجات محاسبية خاصة تم تحديدها في ضوء المعايير المحاسبية العالمية والدولية ذات الصلة ، وسوف يتم التركيز في هذا الفصل على المعالجات المحاسبية ذات الصلة بهذا النوع من العقود .

ثانيا : شروط وإجراءات عقود المقاولات طويلة الأجل

توفر التشريعات والقوانين السائدة في أي بلد الإطار العام للشروط التي يجب تضمينها في عقود المقاولات طويلة الأجل , وتستمد تلك العقود معظم شروطها من أحكام القانونين التجاري والمدني , وتتمثل أهم إجراءاتها بما يلي :

1. يتم تحديد شروط المقولة ومواصفاتها والفترة الزمنية المحددة لها .
2. يقدم المقاول على غرار غيره من المقاولين عطاءه للمقولة مرفقا بتأمين نقدي (مؤقت أو ابتدائي) يعادل نسبة مئوية محددة من القيمة الإجمالية للعطاء , وعادة ما يرد مبلغ التأمين لمن لا ترسوا عليه المقولة ويصادر لمن ينسحب منها قبل فرز العطاءات .
3. عند رسو العطاء على أحد المقاولين , يتوجب عليه ايداع مبلغ محدد لدى احد المصارف يشكل نسبة مئوية محددة من قيمة المقولة , ويطلق عليه عادة تأمين حسن التنفيذ .
4. تعد أية شروط تغييرية في العقد يتم الاتفاق عليها بين المقاول والربون أثناء عملية تنفيذ العقد بمثابة جزء من العقد , كما يضمن العقد للربون أحيانا حذف أو إضافة أعمال جديدة للمقولة وفي حدود نسبة مئوية محددة .
5. بقصد توفير السيولة اللازمة للمقاول , تحدد ضمن شروط العقد مبالغ وتوقيت الدفعات الواجب سدادها , وتشكل عادة نسبة مئوية من قيمة الأعمال المنجزة , كما جرت العادة أن يدفع الربون إلى المقاول عند التعاقد مقدمة لغرض شراء المواد اللازمة للمقولة .

6. تحدد شروط العقد طبيعة وقيمة الجزاءات التي يتحملها المقاول في حال إخلاله بالتزاماته , ويتم عادة تحميل المقاول غرامات عن كل يوم يتأخر فيه عن تسليم المقولة في موعدها المحدد في العقد , إلا إذا ثبت أن هذا التأخير كان بسبب ظروف قهرية .

7. بعد إنجاز المقولة , يتسلمها الزبون استلاماً مؤقتاً في حين يبقى المقاول مسؤولاً عن سلامة العمل لفترة معينة وذلك قبل أن يتم تسليمها للزبون بصورة نهائية وبموجب محضر إستلام نهائي مقروناً بشهادة اعتماد موقعة من مهندس الزبون أو أية جهة أخرى يفوضها بذلك .

ولغرض تسعير عقود المقاولات طويلة الأجل يتم استخدام أحد الأسلوبين التاليين :

1. أسلوب السعر الثابت المحدد مقدماً *Fixed Price* , والذي يتم بموجبه الاتفاق بين المقاول والزبون على سعر محدد ينص عليه صراحة في شروط اتفاقية العقد , ويتم الالتزام به بغض النظر عن التكاليف الفعلية للعقد التي يتحملها المقاول أثناء عملية التنفيذ , إلا أنه وفي حالات استثنائية يمكن تضمين العقد شرط يعطي الحق للمقاول في إعادة النظر في سعر المقولة إذا ما حصل تصاعد ملموس في تكاليف العقد .

2. أسلوب السعر الذي يتم تحديده على أساس التكلفة + هامش ربح معين *Cost Plus* ويتم بموجب هذا الأسلوب تحديد المبلغ الذي يتقاضاه المقاول من الزبون بعد إنجاز المقولة بحيث يغطي المبلغ المطلوب التكاليف الإجمالية الفعلية للمقولة مضافاً إليها مبلغاً محدداً في صورة هامش ربح وبنسبة مئوية من التكلفة أو في صورة مبلغ محدد ينص عليه في إتفاقية العقد , ويمكن وفي حالات استثنائية تضمين العقد شرطاً يحدد الحد الأقصى للسعر الذي لا يجوز بأي حال من الأحوال تجاوزه .

ثالثا : المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات طويلة الأجل

1. مفهوم الإيرادات وأسس الإعراف بها قبل التسليم

تمثل الإيرادات تدفقات داخلية للأصول أو تسوية للالتزامات تنتج من تسليم أو إنتاج سلع أو تقديم خدمة أو أية نشاطات أخرى مما يدخل في العمليات الأساسية المستمرة للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة ، وبصورة عامة تتحدد إيرادات الفترة بصورة مستقلة عن مصروفاتها عن طريق تطبيق مبدأ الإعراف بالإيراد *Revenue Recognition* الذي ينص على الإعراف بالإيراد عندما : يكون متحققا أو قابلا للتحقق ، وعندما يتم إكتسابه .

وتعد الإيرادات متحققة عند مبادلة السلع أو الخدمات بنقدية أو حقوق نقدية (حسابات قبض) ، كما تكون الإيرادات قابلة للتحقق عندما تكون الأصول التي تحصل عليها الوحدة في عملية التبادل قابلة للتحويل بشكل سريع إلى مقادير معلومة من النقد أو الحقوق النقدية ، كما تعد الإيرادات مكتسبة عندما تقوم الوحدة وبصورة جوهرية بأداء ما يلزم عليها أدائه لتحوز على المنافع الممثلة في هذه الإيرادات ، بمعنى عندما تكتمل عملية إكتساب الإيرادات أو توشك على الأكتمال .

وتصنف أسس الإعراف بالإيرادات عادة حسب طبيعة العملية فالإيراد الذي ينتج عن بيع السلع يتم الإعراف به في تاريخ البيع وهو عادة ما يطابق تاريخ تسليم السلع إلى الزبون ، أما الأيراد الذي ينتج من تقديم الخدمات إلى الغير فيتم الإعراف به عند إنجاز تلك الخدمات وتحميلها على الزبون في حين يتم الإعراف بإيراد الأيجار أو الفائدة عند السماح للآخرين باستخدام أصول الوحدة مع مرور الوقت أو مع استخدام تلك الأصول .

ومع أن ما سبق يصف الإطار النظري للأعراف بالإيرادات ، إلا أن الممارسة العملية قد تخرج عن مبدأ الإعراف بالإيراد وعن نقطة البيع المتعارف عليها بسبب

التنوع الواضح في عمليات الأيراد ورغبة الوحدة في الإعتراف بأثر نشاطات إكتساب الأيراد قبل تاريخ البيع إذا كانت هناك درجة تأكد عالية من مقدار الإيرادات المكتسبة , أو رغبة الوحدة في تأجيل الإعتراف بالإيرادات لما بعد تاريخ البيع إذا كانت هناك درجة عدم تأكد عالية من مقدار الإيرادات أو التكاليف , أو إذا كانت عملية البيع لا تشكل إتمام جوهري لعملية إكتساب الإيرادات , حيث أن المبرر الأساسي لأستخدام نقطة البيع كأساس للأعتراف بالإيرادات هو أن جوانب عدم التأكد المتعلقة بعملية الأكتساب تتلاشى كما أن سعر التبادل يصبح معروفا في ذلك التاريخ , ومع ذلك ففي ظل ظروف معينة يمكن الإعتراف بالإيرادات قبل التسليم كما هو الحال في عقود المقاولات طويلة الأجل .

وبشكل عام هناك طريقتان معترف بهما للمحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل هما طريقة نسبة الأتمام وطريقة العقد التام , وسيتم توضيح المحاسبة عن كل منهما وكما يلي :

2. طريقة نسبة الأتمام *Percentage-of-Completion Method*

ويتم بموجب طريقة نسبة الأتمام الإعتراف بالإيرادات والتكاليف ومجمل الربح في كل فترة محاسبية وبحسب التقدم نحو إتمام عقد المقاولات طويل الأجل , حيث أن تأجيل الإعتراف بهذه البنود لحين إتمام العقد بالكامل يمثل سوء عرض للجهود (التكاليف) والإنجازات (الإيرادات) الخاصة بالفترات المحاسبية , وتستلزم هذه الطريقة وجود أساس أو معيار معين لقياس درجة الأتمام في تاريخ معين , ويمكن استخدام العديد من الطرق لتحديد مدى التقدم نحو الأتمام ومن أشهر تلك الطرق , طريقة التكلفة إلى التكلفة *Cost to Cost* كمقياس من مقاييس المدخلات وطريقة العمل المنجز كمقياس من مقاييس المخرجات , وسوف يتم في هذا الفصل استخدام طريقة التكلفة إلى التكلفة والتي تقيس نسبة الأتمام من خلال مقارنة التكاليف الفعلية التي تحملتها الشركة حتى تاريخه مع أحدث تقدير لأجمالي تكاليف العقد وكما موضح في المعادلة التالية :

نسبة الأتمام = التكاليف الفعلية حتى نهاية السنة الحالية / أحدث تقدير لأجمالي التكاليف

ويتم ضرب نسبة الأتمام في إجمالي الأيراد أو إجمالي مجمل الربح المقدر من العقد لتحديد مقدار الإيرادات أو مجمل الربح المعترف به في كل سنة من سنوات العقد .

مثال 1 : في 2009/1/1 تعاقدت شركة بغداد للمقاولات مع وزارة الأسكان والتعمير على بناء مجموعة من الجسرات بقيمة إجمالية قدرها 900 مليون دينار على أن يتم تسليمها إلى الوزارة في موعد أقصاه 2012/1/1 , وفيما يلي بيانات خاصة بالعقد , علما بأن المقاوله أنجزت في الزمن المحدد وفقا لشروط العقد من حيث المواصفات وتم تسليمها إلى الوزارة بموجب مخالصة نهائية تمت حسب الأصول المرعية :

(المبالغ بمئات الآف)

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
التكاليف الفعلية لتاريخه	2000	5832	8200
التكاليف المقدرة لأتمام العقد	6000	2268	---
قيمة المطالبات (الفواتير) الصادرة للزبون	1800	4800	2400
النقدية المحصلة من الزبون	1500	3500	4000

المطلوب :

1. تحديد نسبة الأتمام وفقا لأسلوب المدخلات وباستخدام طريقة التكلفة إلى التكلفة .
2. تخصيص إيرادات وأرباح (خسائر) العقد للفترات المحاسبية .
3. إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في أستاذ العقود .
4. بيان أثر العمليات السابقة على القوائم المالية للشركة للسنوات الثلاث .

الحل :

1. تحديد نسبة الأتمام : (التكاليف الفعلية لتاريخه / التكاليف الكلية المقدرة)

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
التكاليف الفعلية لتاريخه	2000	5832	8200
التكاليف المقدرة لأتمام العقد	6000	2268	---
التكاليف الكلية المقدرة	8000	8100	8200
نسبة الأتمام لتاريخه	%25	%72	%100

2. تخصيص إيرادات وأرباح (خسائر) العقد للفترات المحاسبية : (المبالغ بمئات الآف)

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
<u>تخصيص الإيرادات :</u>			
2009/12/31 (25%×9000)	<u>2250</u>		
2010/12/31 (72%×9000)		6480	
ناقصا ما خصص لسنة 2009		<u>(2250)</u>	
الأيراد المخصص لسنة 2010		<u>4230</u>	
2011/12/31 (100%×9000)			9000
ناقصا ما خصص لسنة 2009			(2250)
ناقصا ما خصص لسنة 2010			<u>(4230)</u>
الأيراد المخصص لسنة 2011			<u>2520</u>
<u>تخصيص الأرباح :</u>			
2009/12/31 :			
(25%×{8000-9000})	<u>250</u>		
2010/12/31 :			
(72%×{8100-9000})		648	
ناقصا ما خصص لسنة 2009		<u>(250)</u>	
أرباح سنة 2010		<u>398</u>	

800			2011/12/31 :
(250)			(%100×{8200-9000})
(398)			ناقصا ما خصص لسنة 2009
<u>152</u>			ناقصا ما خصص لسنة 2010
			أرباح سنة 2011

3. إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في أستاذ العقود :

التفاصيل	سنة 2011	سنة 2010	سنة 2009
إثبات التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة :			
د/ عقود تحت التنفيذ	2368	3832	2000
د/ مواد , أجور , مصاريف أخرى	2368	3832	2000
إثبات فواتير الأنجاز الصادرة من المقاول خلال السنة :			
د/ مديني العقد	2400	4800	1800
د/ فواتير الأنجاز	2400	4800	1800
إثبات الدفعات المسددة من الزبون خلال السنة :			
د/ النقدية	4000	3500	1500
د/ مديني العقد	4000	3500	1500
إثبات الإيرادات المعترف بها خلال السنة :			
د/ عقود تحت التنفيذ	152	398	250
د/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)	2368	3832	2000
د/ إيرادات العقود	2520	4230	2250
إقفال حسابي عقود تحت التنفيذ وفواتير الأنجاز في نهاية سنة 2011 (سنة إنهاء العقد) :			
د/ فواتير الأنجاز	9000		
د/ عقود تحت التنفيذ	9000		

د/ عقود تحت التنفيذ

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
				رصيد 1/1	6480	2250	----
				د/ مذكورين	2368	3832	2000
رصيد		6480	2250	د/ إيرادات العقد	152	398	250
د/ فواتير الأنجاز	9000						
	<u>9000</u>	<u>6480</u>	<u>2250</u>		<u>9000</u>	<u>6480</u>	<u>2250</u>

د/ تكاليف العقد

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
د/ عقود تحت التنفيذ	2368	3832	2000	د/ إيرادات العقد	2368	3832	2000
	<u>2368</u>	<u>3832</u>	<u>2000</u>		<u>2368</u>	<u>3832</u>	<u>2000</u>

د/ فواتير الأنجاز

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
رصيد 1/1	6600	1800	----				
د/ مديني العقد	2400	4800	1800	رصيد	9000	6600	1800
	<u>9000</u>	<u>6600</u>	<u>1800</u>		<u>9000</u>	<u>6600</u>	<u>1800</u>

د/ مديني العقد

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
د/ النقدية	4000	3500	1500	رصيد 1/1	1600	300	---
رصيد	----	1600	300	د/ فواتير الأنجاز	2400	4800	1800
	<u>4000</u>	<u>5100</u>	<u>1800</u>		<u>4000</u>	<u>5100</u>	<u>1800</u>

4. بيان أثر العمليات السابقة على القوائم المالية للشركة للسنوات الثلاث :

كشف الدخل للسنوات الثلاث للعقد : (المبالغ بمئات الآف)

التفاصيل	2011	2010	2009
إيرادات العقد	2520	4230	2250
تكاليف العقد	(2368)	(3832)	(2000)
أرباح العقد	152	398	250

قائمة الميزانية الجزئية للسنوات الثلاث للعقد : (المبالغ بمئات الآف)

الأصول	2011	2010	2009	الألتزامات وحقوق الملكية
عقود تحت التنفيذ	----	6480	2250	فواتير تحت الأنجاز
مديني العقد	----	1600	300	

3. طريقة العقد التام *Completed Contract Method*

لا يتم الإعتراف بموجب هذه الطريقة بالإيرادات والأرباح إلا عند إكتمال العقد , وهي تتفق مع طريقة نسبة الأتمام في أن إثبات التكاليف الفعلية للعقد وكذلك المطالبات التي يقدمها المقاول للزبون والدفعات المسددة من قبله يتم أول بأول وحال حدوثها , لكنها تختلف عنها في جانبين , الأول عدم الحاجة إلى تقدير التكاليف اللازمة لأنجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة الأولى , فضلا عن عدم الحاجة إلى تخصيص الإيرادات والأرباح سنويا على مدار سنوات العقد , والثاني عدم الإعتراف بأية إيرادات أو أرباح للعقد إلا بعد إتمام العقد وتسليمه للزبون , وعلى ذلك تتميز طريقة العقد التام بالموضوعية والبساطة , لكنها بالمقارنة مع طريقة نسبة الأتمام لا تؤمن تطبيق أساس الأستحقاق ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف خلال سنوات تنفيذ العقد .

مثال 2 : بالرجوع إلى بيانات المثال 1 أعلاه , المطلوب :

1. إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في أستاذ العقود .

2. بيان أثر العمليات السابقة على القوائم المالية للشركة للسنوات الثلاث .

الحل :

1. إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث وتصوير الحسابات المناسبة في أستاذ العقود : (المبالغ بمئات الآف)

سنة 2009	سنة 2010	سنة 2011	التفاصيل
2000	3832	2368	إثبات التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة :
2000	3832	2368	د/ عقود تحت التنفيذ
			د/ مواد , أجور , مصاريف أخرى
1800	4800	2400	إثبات فواتير الأنجاز الصادرة من المقاول خلال السنة :
1800	4800	2400	د/ مديني العقد
			د/ فواتير الأنجاز
1500	3500	4000	إثبات الدفعات المسددة من الزبون خلال السنة :
1500	3500	4000	د/ النقدية
			د/ مديني العقد
----	----	9000	إثبات الإيرادات المتحققة من العقد عند إتمامه :
----	----	9000	د/ فواتير الأنجاز
			د/ إيرادات العقود
----	----	8200	إثبات المخالصة إقفال حساب عقود تحت التنفيذ :
----	----	8200	د/ تكاليف العقود
			د/ عقود تحت التنفيذ

د/ عقود تحت التنفيذ

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
رصيد	---	5832	2000	رصيد 1/1	5832	2000	----
د/ تكاليف العقود	8200			د/ مذكورين	2368	3832	2000
	<u>8200</u>	<u>5832</u>	<u>2000</u>		<u>8200</u>	<u>5832</u>	<u>2000</u>

د/ تكاليف العقد

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
رصيد 1/1	5832	2000	---	رصيد	---	5832	2000
د/ عقود تحت التنفيذ	2368	3832	2000	د/ عقود تحت التنفيذ	8200	---	---
	<u>2800</u>	<u>5832</u>	<u>2000</u>		<u>8200</u>	<u>5832</u>	<u>2000</u>

د/ فواتير الأنجاز

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
رصيد 1/1	6600	1800	----				
د/ مديني العقد	2400	4800	1800	رصيد	9000	6600	1800
	<u>9000</u>	<u>6600</u>	<u>1800</u>		<u>9000</u>	<u>6600</u>	<u>1800</u>

د/ مديني العقد

التفاصيل	2011	2010	2009	التفاصيل	2011	2010	2009
د/ النقدية	4000	3500	1500	رصيد 1/1	1600	300	---
رصيد	----	1600	300	د/ فواتير الأنجاز	2400	4800	1800
	<u>4000</u>	<u>5100</u>	<u>1800</u>		<u>4000</u>	<u>5100</u>	<u>1800</u>

2. بيان أثر العمليات السابقة على القوائم المالية للشركة للسنوات الثلاث :

كشف الدخل للسنوات الثلاث للعقد : (المبالغ بمئات الآف)

التفاصيل	2011	2010	2009
إيرادات العقد	9000	---	---
تكاليف العقد	(8200)	---	---
أرباح العقد	800	---	---

قائمة الميزانية الجزئية للسنوات الثلاث للعقد : (المبالغ بمئات الآف)

الأصول	2011	2010	2009	الألتزامات وحقوق الملكية	2011	2010	2009
عقود تحت التنفيذ	---	5832	2000	فواتير تحت الأنجاز	---	6600	1800
مديني العقد	----	1600	300				

ملاحظات على الحل :

1. تم تخصيص أرباح العقد الكلية والبالغة 800 مليون دينار إلى السنة الأخيرة للعقد (2011) بموجب طريقة العقد التام , في حين تم تخصيص تلك الأرباح للسنوات الثلاث من العقد بحسب نصيب كل سنة منها بموجب طريقة نسبة الأتمام .

2. يختلف رصيد حساب العقود تحت التنفيذ في نهاية كل سنة بموجب طريقة العقد التام مقارنة بطريقة نسبة الأتمام بسبب ما جاء في الفقرة 1 أعلاه , في حين يتطابق رصيد حسابي فواتير الأنجاز ومديني العقد في كلا الطريقتين .

3. تختلف تفاصيل كشف الدخل وقائمة الميزانية خلال سنوات العقد بموجب طريقة العقد التام عن تفاصيل الكشف بموجب طريقة نسبة الأتمام بسبب أختلاف متطلبات تطبيق كل طريقة وكما جاء في الفقرة 1 أعلاه .

4. المحاسبة عن خسائر عقود المقاولات طويلة الأجل : لقد تم في كلا المثالين الأول والثاني تسليط الضوء على المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات طويلة الأجل المربحة , وسيتم خلال الصفحات المتبقية من هذا الفصل توضيح المعالجات المحاسبية لعقود المقاولات طويلة الأجل الخاسرة وباستخدام طريقة نسبة الأتمام , وهناك نوعين من الخسائر هما خسارة في الفترة الحالية عن عقود مربحة والتي تتحقق عندما تحدث زيادة جوهرية في إجمالي التكاليف المقدرة للعقد في سنة محددة وبما لا يؤدي إلى تغطية أرباح العقد الكلية حيث يتطلب الأمر الإقرار بالخسارة في تلك السنة كونها تعبر عن التغير في التقديرات المحاسبية , وخسائر عن العقود غير المربحة , فقد تشير تقديرات التكاليف في نهاية سنة محددة إلى أن هناك خسارة سوف تحدث عند إتمام العقد وعليه يتطلب الأمر الإقرار باجمالي الخسائر المقدرة للعقد في تلك السنة تماشياً مع سياسة الحيطة والحذر .

المثال 3 : (خسارة في الفترة الحالية عن عقود مربحة)

في 2009/1/1 بدأت شركة الهدى للمقاولات بمشروع إنشاء مبنى لإحدى الجهات الحكومية بسعر 4500000 دينار , وتتوقع الشركة إتمام المشروع وتسليمه بعد ثلاث سنوات وبتكلفة مبدئية تبلغ 4000000 دينار , وفيما يلي البيانات المتعلقة بإنشاء المشروع خلال السنوات الثلاث : (المبالغ بالآف)

2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	التفاصيل
4050	2916	1000	التكاليف الفعلية لتاريخه
---	1470	3000	التكاليف المقدرة لأتمام العقد
1200	2400	900	قيمة المطالبات (الفواتير) الصادرة للزبون
2000	1750	750	النقدية المحصلة من الزبون

المطلوب : باستخدام طريقة نسبة الأتمام

1. تحديد نسبة الأتمام وفقا لأسلوب المدخلات وباستخدام طريقة التكلفة إلى التكلفة .
2. تخصيص إيرادات وأرباح (خسائر) العقد للفترات المحاسبية .
3. إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث .

الحل :

1. تحديد نسبة الأتمام (المبالغ بالآف) :

2011/12/31	2010/12/31	2009/12/31	التفاصيل
4050	2916	1000	التكاليف الفعلية لتاريخه
---	1470	3000	التكاليف المقدرة لأتمام العقد
4050	4386	4000	التكاليف الكلية المقدرة
%100	%66.48	%25	نسبة الأتمام لتاريخه

2. تخصيص إيرادات وأرباح (خسائر) العقد للفترات المحاسبية :

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
<u>تخصيص الإيرادات :</u> 2009/12/31 ($25\% \times 4500$) 2010/12/31 ($66.48\% \times 4500$) ناقصا ما خصص لسنة 2009 الأيراد المخصص لسنة 2010 2011/12/31 ($100\% \times 4500$) ناقصا ما خصص لسنة 2009 ناقصا ما خصص لسنة 2010 الأيراد المخصص لسنة 2011	<u>1125</u>	2992 <u>(1125)</u> <u>1867</u>	4500 (1125) <u>(1867)</u> <u>1508</u>
<u>تخصيص الأرباح :</u> : 2009/12/31 ($25\% \times \{4000 - 4500\}$) : 2010/12/31 ($66.48\% \times \{4386 - 4500\}$) ناقصا ما خصص لسنة 2009 أرباح (خسائر) سنة 2010 : 2011/12/31 ($100\% \times \{4050 - 4500\}$) ناقصا ما خصص لسنة 2009 ناقصا ما خصص لسنة 2010 أرباح سنة 2011	<u>125</u>	76 <u>(125)</u> <u>(49)</u>	450 (125) <u>49</u> <u>374</u>

3. إثباتات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث :
(المبالغ بالآف)

سنة	سنة	سنة	التفاصيل
2009	2010	2011	
1000	1916	1134	إثباتات التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة :
			د/ عقود تحت التنفيذ
1000	1916	1134	د/ مواد , أجور , مصاريف أخرى
900	2400	1200	إثباتات فواتير الأنجاز الصادرة من المقاول خلال السنة :
			د/ مديني العقد
900	2400	1200	د/ فواتير الأنجاز
750	1750	2000	إثباتات الدفعات المسددة من الزبون خلال السنة :
			د/ النقدية
750	1750	2000	د/ مديني العقد
125	---	374	إثباتات الإيرادات المعترف بها خلال السنة :
			د/ عقود تحت التنفيذ
1000	1916	1134	د/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)
1125	1867	1508	د/ إيرادات العقود
	49	----	د/ عقود تحت التنفيذ
			إقفال حسابي عقود تحت التنفيذ وفواتير الأنجاز في
			نهاية سنة 2011 (سنة إنهاء العقد) :
		4500	د/ فواتير الأنجاز
		4500	د/ عقود تحت التنفيذ

مثال 4 : بالرجوع إلى بيانات المثال 3 وعلى فرض أن التكاليف المقدرة لأتمام العقد في نهاية سنة 2010 بلغت 1640000 دينار بدلا من 1470000 دينار , المطلوب : بيان أثر هذا التغير في التقديرات على تحديد نسبة الأتمام وتخصيص الإيرادات والأرباح (الخسائر) وكذلك القيود المحاسبية للسنوات الثلاث من العقد .

الحل :

1. تحديد نسبة الأتمام (المبالغ بالآف) :

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
التكاليف الفعلية لتاريخه	1000	2916	4050
التكاليف المقدرة لأتمام العقد	3000	1640	---
التكاليف الكلية المقدرة	4000	4556	4050
نسبة الأتمام لتاريخه	%25	%64	%100

2. تخصيص إيرادات وأرباح (خسائر) العقد للفترات المحاسبية :

التفاصيل	2009/12/31	2010/12/31	2011/12/31
<u>تخصيص الإيرادات :</u>			
2009/12/31 ($25\% \times 4500$)	<u>1125</u>		
2010/12/31 ($64\% \times 4500$)		2880	
ناقصا ما خصص لسنة 2009		<u>(1125)</u>	
الأيراد المخصص لسنة 2010		<u>1755</u>	
2011/12/31 ($100\% \times 4500$)			4500
ناقصا ما خصص لسنة 2009			(1125)
ناقصا ما خصص لسنة 2010			<u>(1755)</u>
الأيراد المخصص لسنة 2011			<u>1620</u>

			<u>تخصيص الأرباح :</u>
		<u>125</u>	: 2009/12/31 {4000-4500}×25%
	(56)		: 2010/12/31 {4556-4500}
450	<u>(125)</u>		ناقصا ما خصص لسنة 2009
	<u>(181)</u>		أرباح (خسائر) سنة 2010
			: 2011/12/31 {4050-4500}×100%
(125)			ناقصا ما خصص لسنة 2009
<u>181</u>			ناقصا ما خصص لسنة 2010
<u>506</u>			أرباح سنة 2011

3. إثباتات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث :

(المبالغ بالآف)

التفاصيل	سنة 2011	سنة 2010	سنة 2009
إثباتات التكاليف الفعلية للعقد خلال السنة :			
د/ عقود تحت التنفيذ	1134	1916	1000
د/ مواد , أجور , مصاريف أخرى	1134	1916	1000
إثباتات فواتير الأنجاز الصادرة من المقاول خلال السنة :			
د/ مديني العقد	1200	2400	900
د/ فواتير الأنجاز	1200	2400	900
إثباتات الدفعات المسددة من الزبون خلال السنة :			
د/ النقدية	2000	1750	750
د/ مديني العقد	2000	1750	750

إثبات الإيرادات المعترف بها خلال السنة :			
د/ عقود تحت التنفيذ	506	---	125
د/ تكاليف العقود (التكاليف الفعلية)	**1114	*1936	1000
د/ إيرادات العقود	1620	1755	1125
د/ عقود تحت التنفيذ	----	181	
إقفال حسابي عقود تحت التنفيذ وفواتير الأنجاز في نهاية سنة 2011 (سنة إنهاء العقد) :			
د/ فواتير الأنجاز	4500		
د/ عقود تحت التنفيذ	4500		

1755 إيرادات سنة 2010*

إجمالي الخسائر المعترف بها سنة 2010 :

125 تعويض ربح 2010

181 56 إجمالي الخسائر المقدرة للعقد

1936 التكاليف المستنفذة لسنة 2010

1620 ** إيرادات سنة 2011

إجمالي الأرباح المعترف بها سنة 2011 :

56 تعويض خسارة 2010

(506) 450 إجمالي أرباح العقد المقدرة

1114 التكاليف المستنفذة لسنة 2011

ومما سبق يتبين بأنه تم خلال سنة 2010 تعويض ما تم الإعتراف به من أرباح خلال سنة 2009 بسبب زيادة التكاليف المقدرة للعقد خلال سنة 2010 بما يفوق سعر العقد الأمر الذي يستلزم الإعتراف بخسارة العقد الكلية خلال سنة 2010 وفقا لسياسة الحيطه والحذر والبالغة 56000 دينار فضلا عن تعويض أرباح السنة السابقة البالغة 125000 دينار , وبالتالي إثبات خسارة إجمالية قدرها 181000 دينار , على عكس ما كان عليه الحال سنة 2011 حيث بلغت تكاليف العقد الكلية 4050000 دينار وبالتالي أستلزم الأمر الإعتراف بأرباح العقد الكلية البالغة 450000 دينار فضلا عن تعويض الخسائر الأجمالية التي سبق الإعتراف بها في سنة 2010 وبالتالي تم الإعتراف بأرباح إجمالية قدرها 506000 دينار .

أسئلة الفصل السادس

أولا : الأسئلة النظرية

1. يتسم نشاط المقاولات طويلة الأجل ببعض الخصوصية التي تميزه عن النشاطات الأخرى مما يثير بعض المشاكل المحاسبية في الممارسة العملية والمتعلقة بكيفية تقدير التكاليف الكلية للمقاوله وتحديد سعر المقاوله وكذلك الإعتراف بالأرباح أو الخسائر الناجمة عنها ... وضح .
2. حدد الأساليب التي يمكن استخدامها لتحديد سعر عقود المقاولات طويلة الأجل .
3. يتطلب تطبيق مبدأ تحقق الإيرادات في المحاسبة تحديد شروط محددة للإعتراف بالإيرادات وإثباتها في السجلات المحاسبية المطلوب :

 - حدد القاعدة (النقطة) الأساسية للإعتراف بالإيرادات مبينا أبرز شروطها .
 - هل هناك إستثناءات على تلك القاعدة في قطاع المقاولات طويلة الأجل ؟ لماذا ؟ وضح .

4. هناك طريقتين للمحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل : حددهما مبينا شروط استخدام كلا منهما وأفضلية أيا منهما في الفكر والممارسة العملية مع ذكر المبررات التي تدعم رأيك في هذا الخصوص .
5. هناك نوعين من الخسائر يمكن المحاسبة عنها في عقود المقاولات طويلة الأجل , أذكر طبيعة كلا منهما وكيفية المحاسبة عنها .

ثانيا : الأسئلة التطبيقية

س1/ بدأت شركة الهدى للمقاولات في 2011/1/1 بتنفيذ مقولة إنشاء مخازن لشركة البادية بسعر التعاقد البالغ 16,000,000 دينار على أن يتم إنهاء المقولة في موعد أقصاه 2013/12/31 , وفيما يأتي المعلومات ذات الصلة بالمقولة :

التفاصيل	سنة 2011	سنة 2012	سنة 2013
التكاليف الفعلية لتاريخه	4,000,000	8,250,000	10,700,000
التكاليف المقدرة لإنجاز العقد	6,000,000	2,750,000	-0-
فواتير الإنجاز المرسلة للزبائن لتاريخه	3,000,000	9,000,000	16,000,000
المتحصلات السنوية من الزبائن	2,500,000	6,500,000	7,000,000

المطلوب : (مع توضيح عمليات الإحتساب)

1. بإفتراض أن شركة الهدى للمقاولات تستخدم طريقة نسبة الإنجاز حدد ما يأتي :
(نظم إجابتك في جدول)

- نسبة الإنجاز خلال سنوات المقولة بإستخدام طريقة المدخلات .
 - ب.مبالغ الإيرادات والأرباح التي تم الإعتراف بها خلال كل سنة من سنوات المقولة .
2. بإفتراض أن شركة الهدى للمقاولات تستخدم طريقة العقد المنجز (التام) حدد مبالغ الإيرادات والأرباح التي تم الإعتراف بها في كل سنة من سنوات المقولة .
3. هل هناك إختلاف في النتائج التي توصلت إليها في ظل طريقتي نسبة الإنجاز والعقد المنجز (التام) ؟ وأي الطريقتين تقدم نتائج أفضل برأيك ؟ وضح .

س2/ بالرجوع إلى المثال الأول صفحة 334 وعلى فرض أن شركة القدس كانت قد قدرت في نهاية سنة 2010 تكاليف العقد اللازمة لإتمامه بمبلغ 3000000 دينار .

المطلوب : باستخدام طريقة نسبة الإتمام وضح كيفية معالجة الخسائر الناتجة عن عقود المقاولات المربحة .

س3 / بالرجوع إلى المثال الأول صفحة 334 وعلى فرض أن شركة القدس كانت قد قدرت التكاليف اللازمة لاتمام العقد في نهاية سنة 2010 بمبلغ 3888000 دينار .

المطلوب : باستخدام طريقة نسبة الإتمام وضح كيفية معالجة الخسائر الناتجة عن عقود المقاولات الخاسرة .

س4 / بدأت شركة المنار للمقاولات في 2011/1/1 بتنفيذ مقولة إنشاء مجسرات لإحدى الجهات المستفيدة بسعر التعاقد البالغ 160 مليون دينار وبكلفة تقديرية 110 مليون دينار على أن يتم إنهاء المقولة في موعد أقصاه 2013/12/31 , وفيما يأتي المعلومات ذات الصلة بالمقولة : (المبالغ بالدينار)

التفاصيل	سنة 2011	سنة 2012	سنة 2013
التكاليف الفعلية لتاريخه	30 مليون	75 مليون	125 مليون
التكاليف المقدرة لإنجاز العقد	90 مليون	45 مليون	-0-
فواتير الإنجاز المرسله للزبائن لتاريخه	30 مليون	90 مليون	160 مليون
المتحصلات السنوية من الزبائن	25 مليون	65 مليون	70 مليون

المطلوب : (بإفترض أن شركة المنار للمقاولات تستخدم طريقة نسبة الإنجاز)

1. إحتساب نسبة الإنجاز خلال سنوات العقد باستخدام طريقة المدخلات .
2. إثبات القيود المحاسبية اللازمة للسنة المالية 2012.
3. تصوير الحسابات اللازمة وبيان أثرها في كشف الدخل وقائمة الميزانية للسنة المالية 2012 .

س5 / تعاقدت شركة النمرور للمقاولات في بداية سنة 2009 مع احد زبائننا على انجاز مقولة بناء بقيمة إجمالية قدرها 12000000 دينار وفيما يلي جدول يوضح بعض بيانات العمل خلال سنوات المقولة :

التفاصيل	سنة 2009	سنة 2010	سنة 2011
التكاليف الفعلية لتاريخه	؟	6480000	10500000
التكاليف المقدرة للإنجاز	7800000	؟	.....
الفواتير المرسلة إلى الزبون لتاريخه	5000000	8000000	؟
النقدية المستلمة من الزبون لتاريخه	4000000	7000000	12000000
نسبة الإنجاز لتاريخه	%35	%60	؟

المطلوب : أكمال معلومات الجدول أعلاه , وإثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات الشركة خلال سنوات المقولة .

س6 / تعاقدت شركة الفاروق للمقاولات في بداية سنة 2009 مع احد زبائننا على بناء مخازن بقيمة إجمالية قدرها 15000000 دينار , وفيما يلي بعض تفاصيل العمل للسنوات 2009 , 2010 , 2011 (المبالغ بالآف الدنانير) :

التفاصيل	سنة 2009	سنة 2010	سنة 2011
التكاليف الفعلية لتاريخه	4320	6460	12800
التكاليف المقدرة للإنجاز	9180	6640	.....
الفواتير المرسلة إلى الزبون لتاريخه	5000	8000	؟
النقدية المستلمة من الزبون لتاريخه	4000	7000	12000
نسبة الإنجاز لتاريخه	%32	%56	؟

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة في سجلات شركة الفاروق للسنوات الثلاث أعلاه مع تصوير قائمة الدخل للسنة المالية 2009 وقائمة الميزانية الجزئية للسنة الحالية 2009 .