



كلية التجارة

المحاسبة فى شركات الأشخاص

إعداد

دكتور / جمال أحمد حسن

قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة أسيوط

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقدمة

تعد شركات التضامن ، التوصية البسيطة ، والمحاصة ثلاثة أشكال لشركات الأشخاص يمثل الاعتبار الشخصى والثقة المتبادلة بين الشركاء الأساس فى نشأتها واستمرارها .

ويهتم هذا الكتاب بالمشكلات المحاسبية فى تلك الشركات (باستثناء شركات المحاصة) خلال دورة الحياة الكاملة لها منذ التكوين ومباشرة النشاط وحتى التصفية .

وقد جاء هذا الكتاب فى خمسة فصول ، يعرض الفصل الأول مقدمة فى الشركات التجارية وتشتمل هذه المقدمة على تعريف للشركة بصفة عامة والأركان الموضوعية والشكلية لعقد الشركة ، وأنواع الشركات التجارية ، والسمات الأساسية التى تتصف بها شركات الأشخاص بالإضافة إلى إجراءات تكوين هذه الشركات . ويتناول الفصل الثانى المحاسبة عن تكوين شركات الأشخاص . أما الفصل الثالث فيناقش كيفية توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص . فى حين يخصص الفصل الرابع للمحاسبة عن عمليات إعادة تنظيم شركات الأشخاص والتى تشمل عمليات زيادة وتخفيض رأس المال وكذلك عمليات انضمام أو انفصال شريك إلى أو من الشركة . أما الفصل الخامس والأخير فيتناول الممارسات المحاسبية المتصلة بانقضاء شركات الأشخاص بالتصفية .

وقد راعيت فى إعداد هذا الكتاب أن يتمكن الطالب من معرفة مدى استيعابه لكل موضوع من موضوعاته ، حيث تم تضمين كل موضوع العديد من الأمثلة المحولة ، بالإضافة إلى مجموعة من التطبيقات غير المحولة والتى يترك للطالب تدريب نفسه على حلها . وأنى أتمنى أن أكون قد وفقت فى عرض موضوعات هذا الكتاب .

هذا وبالله التوفيق ،

دكتور

جمال أحمد حسن

الفصل الأول

مقدمة فى الشركات التجارية

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ينبغى أن يكون الطالب على دراية بالأمور الآتية :

- ١/ تعريف الشركة .
- ٢/ أركان عقد الشركة .
- ٣/ أنواع الشركات التجارية .
- ٤/ السمات الأساسية لشركات الأشخاص .
- ٥/ عقود شركات الأشخاص بين الكتابة والإشهار والقيد .

الفصل الأول

مقدمة فى الشركات التجارية

نتناول فى هذه المقدمة العامة عن الشركات التجارية تعريف الشركة بصفة عامة والاركان الموضوعية والشكلية لعقد الشركة، وأنواع الشركات التجارية ، والسمات الأساسية التى تتسم بها شركات الأشخاص ، بالإضافة إلى إجراءات تكوين شركات الأشخاص .

أولاً : تعريف الشركة :

عرف القانون المدنى الشركة بأنها : "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصة من مال أو عمل لاقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة" . وبحكم أن الشركة وفقاً لأحكام القانون المدنى عقد فإنه يجب أن يتوافر فى هذا العقد كافة الأركان الموضوعية والشكلية المتصلة بالعقد .

ثانياً : أركان عقد الشركة :

١/ الأركان الموضوعية لعقد الشركة :

فيما يتعلق بالأركان الموضوعية فى عقد الشركة فيمكن التمييز بين نوعين من هذه الأركان ، أولهما أركان موضوعية عامة ، وثانيهما أركان موضوعية خاصة بعقد الشركة . ويقصد بالأركان الموضوعية العامة تلك الأركان التى تنطبق على جميع العقود وهى الرضا أى التعبير عن إرادة المتعاقدين التى تصاغ فى الإيجاب والقبول ، والمحل حيث يجب أن يكون محل الشركة ممكناً وجائزاً قانونياً ، والغرض أو السبب حيث يجب أن يكون غرض الشركة مشروعاً ،

وأخيراً الأهلية حيث يجب أن تتوافر أهلية التصرف والالتزام لكافة الشركاء .

أما الأركان الموضوعية الخاصة بعقد الشركة فتشمل :

- الشركة يجب أن تكون بين شخصين على الأقل :

لم يحدد القانون الحد الأدنى للشركاء فى شركات الأشخاص وبالتالي يجب ألا يقل عددهم عن اثنين . أما الحد الأقصى لعدد الشركاء فلم يشترط القانون أيضاً حداً أقصى لهذا العدد ، ومع ذلك ولأن شركات الأشخاص إنما تقوم على أساس الاعتبار الشخصى والثقة بين الشركاء ، فعادة ما يكون عددهم قليلاً .

- مساهمة كل شريك بنصيب من مال أو عمل :

لكى يكتسب شخص ما صفة الشريك فى الشركة فلا بد أن تكون له مساهمة محددة فى رأس مال الشركة (سواء كانت هذه المساهمة نقدية أو عينية أو عمل) ، فيما يطلق عليه اسم حصة الشريك .

- توفر نية أو قصد المشاركة :

لابد وأن يتوافر فى الشركاء قصد ونية الاشتراك فى العمل الجماعى لتحقيق غرض الشركة . ومن مظاهر هذه النية وذلك القصد التزام كل شريك من الشركاء بالوفاء بحصته فى المواعيد المتفق عليها ، وتحقيق العدالة بين الشركاء فى الحقوق والالتزامات وبالتالي حق كل شريك فى الحصول على نصيب فى أرباح الشركة والالتزام بتحمل جانب من ما يتحقق من خسائر ، فلا يجوز بالطبع حرمان أحد الشركاء من الأرباح أو إعفاء أحدهم من تحمل نصيب من الخسائر التى قد تحققها الشركة .

٢ / الأركان الشكلية لعقد الشركة :

بجانب الأركان الموضوعية العامة المتصلة بالعقود بصفة عامة من جهة والأركان الموضوعية الخاصة بعقد الشركة من جهة أخرى ، هناك

الأركان الشكلية لهذا العقد والتي تنحصر فى الكتابة ، إذ ينص القانون المدنى على وجوب أن يكون عقد الشركة مكتوباً وإلا كان باطلاً وأن استثنى من هذا الشرط شركات المحاصة .

ثالثاً : أنواع الشركات التجارية :

بداية يمكن التفرقة بين الشركات التجارية والشركات المدنية . فالشركات التجارية تقوم على سبيل الاحتراف بالأعمال التجارية كالبيع والشراء والتأمين والبنوك والصناعة ، أما الشركات المدنية فتقوم على سبيل الاحتراف بالأعمال المدنية كشراء وتقسيم العقارات واستغلال المناجم والزراعة . وبصفة عامة تنقسم الشركات التجارية إلى :

١ / شركات الأشخاص :

وهى الوحدات الاقتصادية التى يمتلكها شخصان أو أكثر . ويطلق على هذا النوع من الوحدات الاقتصادية اسم شركات الأشخاص وذلك لأن الاعتبار الشخصى له المقام الأول فى تكوين هذه الشركات ، وأنواع شركات الأشخاص على سبيل الحصر هى :

(أ) شركات التضامن :

تعد شركات التضامن النموذج المثالى لشركة الأشخاص . والشركاء فى هذا النوع من الشركات متضامنين يسألون جميعاً عن ديون الشركة مسنولية تضامنية فى كل أموالهم . ويلانم هذا النمط من الشركات المشروعات الصغيرة والمتوسطة .

(ب) شركات التوصية البسيطة :

الفارق الوحيد بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة فى أن الأخيرة تضم نوعين من الشركاء . النوع الأول شريك أو شركاء متضامنين مسئولين مسنولية تضامنية فى كل أموالهم عن ديون والتزامات الشركة كما هو الحال فى شركات التضامن ، والنوع الثانى شركاء موصيين لا يسألون إلا فى حدود حصصهم فى رأس المال .

(ج) شركات المحاصة :

هى النوع الثالث والأخير من شركات الأشخاص ، وقد عرفها القانون التجارى بأنها "شركة ليس لها راس مال ولا عنوان وتختص بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية على أن يراعى فى ذلك العمل وفى الإجراءات المتعلقة به ، وفى الحصص التى تكون لكل واحد من الشركاء فى الأرباح ، الشروط التى يتفق عليها هؤلاء الشركاء .

٢ / شركات الأموال :

يقوم هذا النوع من الشركات على أساس جمع الأموال وحشد المدخرات للقيام بالمشروعات الكبيرة ، ولا تبنى هذه الشركات أصلاً على الجانب أو الاعتبار الشخصى، بل يأتى الاعتبار المالى فى المرتبة الأولى، وأنواع شركات الأموال على سبيل الحصر ما يلى :

(أ) شركات المساهمة :

وهى النموذج الأمثل لشركات الأموال ، وفى هذا النوع من الشركات يقسم راس مال الشركة إلى أجزاء متساوية القيمة ، يطلق على كل جزء منها اسم السهم ، وعادة ما يراعى أن تكون قيمة السهم صغيرة إلى حد ما وفى متناول جمهور الأفراد حتى يتسنى لهؤلاء الأفراد المساهمة فى الشركة . وفى هذا النوع من الشركات تنحصر مسئولية كل مساهم فى حدود ما يمتلكه من أسهم فقط ولا تمتد إلى ما عدا ذلك من أموال .

(ب) شركات التوصية بالأسهم :

لا تختلف عن شركات التوصية البسيطة إلا فى أن حصص الشركاء الموصيين فيها تتخذ شكل الأسهم فى شركات المساهمة . أما الشريك أو الشركاء المتضامنون فى هذه الشركة فيسرى عليهم نفس القواعد التى تسرى على الشركاء المتضامين فى شركات التوصية البسيطة .

(ج) شركات ذات مسؤولية محدودة :

فى هذا النوع من الشركات لا يجوز أن يزيد عدد الشركاء عن خمسين شريكاً ، تكون مسؤولية كل منهم محددة بقدر حصته . وتقترب هذه النوعية من الشركات من شركات الأموال من حيث نظام إدارتها ومسئولية الشركاء فيها ، ومع ذلك فهى تختلف عن شركات الأموال فى أن حصة كل شريك فيها ليست قابلة للتداول بالطرق التجارية المعروفة بل يتم تداولها وفقاً لقيود وشروط معينة .

رابعاً : السمات الأساسية لشركات الأشخاص :

يمكن تلخيص أهم السمات الأساسية لشركات الأشخاص فيما يلى :

* سهولة التكوين :

تتسم شركات الأشخاص بسهولة تكوينها مقارنة بشركات الأموال ، إذ أن تكوين هذه الشركات يتم بمجرد الاتفاق بين شخصين أو أكثر على إنشاء هذه الشركة . ومع أن الأمر يتطلب ترجمة هذا الاتفاق فى صورة عند مكتوب مكتمل الأركان القانونية وإشهار ملخص لهذا العقد ، فإنه يمكن ملاحظة أن مثل هذه الإجراءات القانونية عادة ما تتسم بالبساطة والبعد عن التعقيد مقارنة بتلك الإجراءات القانونية المرتبطة بتكوين شركات الأموال .

* القدرات المالية والفنية :

بالطبع يمكن الجزم بأن قدرة شركات الأشخاص على مزاوله الأنشطة الاقتصادية التى تتطلب عادة أموال كثيرة ، أكبر من قدرة المشروعات الفردية على القيام بمزاوله هذه الأنشطة . وعلى ذلك فإن هذه الشركات تتسم بأنها ذات قدرات مالية أكبر من تلك القدرات المالية المتاحة للمشروعات الفردية . ومن زاوية أخرى نجد أن تعدد الشركاء ، وتنوع خبراتهم ومؤهلاتهم ، يوفر للشركة تلك القدرات الفنية اللازمة لإدارة النشاط بنجاح .

عدم قابلية الحصص للتداول :

*

الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الشركاء يعتبر بمثابة الأساس أو العمود الفقري الذى تستند إليه شركات الأشخاص فى نشأتها واستمرارها ومن ثم فإن حصص الشركاء فى هذا النوع من الشركات غير قابلة للتداول . وعلى ذلك لا يجوز للشريك التنازل عن حصته فى رأس المال لغيره ، أو بيع هذه الحصة لشخص آخر أو إحلاله محله فى الشركة ، دون رضاء وموافقة باقى الشركاء .

عمر الشركة :

*

فى جميع أنواع الشركات ، الأشخاص منها أو الأموال ، ينتهى عمر الشركة بانتهاء المدة المحددة فى عقد إنشائها أو باستكمال الغرض أو إنجاز العمل الذى قامت من أجله الشركة ، أو عند هلاك رأس مالها أو تأميمها ، أى انتقال ملكيتها إلى الدولة مقابل تعويض أصحابها عن حقوقهم . ومع ذلك فإن شركات الأشخاص تنسم بالعمر المحدود ، إذ تنقضى الشركة فى أى وقت رغم إرادة الشركاء بوفاة أحدهم أو انسحابه أو إفلاسه أو عدم أهليته أو انفصال عن الشركة أو انضمام شريك جديد قبل انتهاء مدة الشركة، وعلى ذلك توصف شركات الأشخاص بأنها من المشروعات غير المستقرة .

مسئولية الشركاء :

*

كل شريك من الشركاء فى شركة التضامن يعتبر مسنولاً بصفة شخصية عن الوفاء بالتزامات الشركة للغير حتى من أمواله الخاصة ، بالإضافة إلى المسؤولية التضامنية مع الشركاء الآخرين ، وهكذا الحال أيضاً بالنسبة للشركاء المتضامنين فى شركات التوصية البسيطة . أما إذا كان الشريك موصياً ، فتقتصر مسؤوليته على حصته فى رأس المال . أيضاً تعد موجودات الشركة ملكاً على المشاع لكل الشركاء وليس لأى شريك من الشركاء الحق العين على موجودات معينة حتى ولو كانت هذه الموجودات تمثل رأس المال الذى ساهم به فى الشركة .

إدارة الشركة :

*

فى شركات التضامن يمكن لأى من الشركاء أن يجرى تصرفات باسم الشركة ، متى كانت هذه التصرفات تخص الشركة ولا تخصه بصفة شخصية وذلك فى الأحوال التى لا يتم فيها تعيين أحد الشركاء كمدير للشركة . ومع ذلك فعادة ما يحدد عقد الشركة الحدود الواجب على كل شريك الالتزام بها فى تصرفاته ، وتلتزم الشركة بهذه التصرفات طالما أنها لا تخرج عن نطاق الأعمال العادية للشركة وما لم يعترض أحد الشركاء على ما يقوم به الشركاء الآخرين من أعمال قبل إنجازها . ويستثنى من تلك القاعدة والتى تعرف باسم قاعدة الإدارة المشتركة ، الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة ، الذى لا يحق له الاشتراك فى الإدارة .

اقتسام نتائج أعمال الشركة :

*

يتم اقتسام نتائج أعمال الشركة ، ربحاً كان أم خسائر ، وفقاً لما ورد فى عقد الشركة من نصوص فى هذا الشأن والتى لا يجب أن يكون من بينها ما يتعارض أو ينفى نية المشاركة . هذا وإذا لم يتفق الشركاء فيما بينهم من خلال عقد الشركة على كيفية اقتسام نتائج أعمال الشركة ، تم اقتسام هذه النتائج بنسب حصص رأس المال .

والأصل كما سبق الذكر أن يتضمن عقد الشركة نصوصاً واضحة تحدد كيفية اقتسام نتائج الأعمال ، وعادة ما يكون هذا الاتفاق محققاً للعدالة بين الشركاء طالما أنهم وافقوا عليه جميعاً . ولا يشترط بالطبع أن يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوى ، وأن تتساوى نسبة الاشتراك فى الأرباح مع نسبة الاشتراك فى الخسائر . وفى الأحوال التى يتفق فيها على نسب لتوزيع الأرباح ويغفل الاتفاق على نسب لتوزيع الخسائر ، يتم توزيع الخسائر بنفس نسب توزيع الأرباح والعكس كما لا يجوز قانوناً اشتغال عقد الشركة على نص بعدم اشتراك شريك أو أكثر فى خسائر الشركة أو أرباحها وهو ما يعرف "بشرط الأسد" الذى إذا وجد يترتب عليه بطلان عقد الشركة . وإذا ما كانت حصة أحد الشركاء ممثلة فى عمله فيقدر نصيبه فى نتائج أعمال الشركة طبقاً لما

تفيدة الشركة من هذا العمل . وإذا ما قدم أحد الشركاء إلى جانب عمله حصة مالية كان له نصيب عن العمل ونصيب آخر عن ما قدمه من حصة مالية .

خامساً : عقود شركات الأشخاص بين الكتابة والإشهار والقيد :

فيما يتعلق بعقود شركات الأشخاص ، وكما سبق الذكر عند الحديث عن الأركان الموضوعية والشكلية للعقود ، يجب أن تكون مكتوبة (يستثنى من هذا الشرط شركات المحاصة) . ويتحدد في العقد بدقة ما توصل إليه الاتفاق فيما بين الشركاء من شروط وأوضاع قد تكون مثار نزاع أو مشاكل قانونية فيما بعد . ومن أهم البنود التي يجب أن توضح صراحة في عقد الشركة ما يلي :

* أسماء الشركاء وألقابهم ، والأسم المتفق عليه للشركة ، والأهداف التي تكونت الشركة من أجلها .

* تاريخ تكوين الشركة ومدة سريان العقد والتصرفات والأحداث الموجبة لوقف سريان العقد خلال المدة المقررة ، والتصرفات والأحداث التي لا تؤثر في سريان العقد باتفاق الشركاء .

* حصص الشركاء في رأس المال وكيفية الوفاء بتلك الحصص ومواعيد الوفاء بها والشروط الجزائية المرتبطة بعدم تنفيذ شروط العقد في هذا الصدد .

* كيفية تقويم الحصص العينية .

* واجبات ومسئوليات كل شريك من الشركاء المتضامنين في إدارة الشركة ، وحقوق كل منهم أيضاً .

* النظام المحاسبي الواجب اتباعه ، والمجموعة الدفترية التي يتم إمساكها ، والفترة المحاسبية ، وإجراءات مراجعة الحسابات أو الكيفية التي يتم بها التحقق من صحة وسلامة الإجراءات المحاسبية .

- * المعالجة المحاسبية لمسحوبات الشركاء وحدود هذه المسحوبات ومعدل الفائدة المتفق على احتسابه على هذه المسحوبات .
- * الظروف والأحداث والكيفية التى ترتبط بزيادة رأس المال أو تخفيضه ، والشروط الواجب الالتزام بها فى هذا الشأن .
- * طريقة توزيع نتائج أعمال الشركة وحقوق الشركاء فى سحب أرباحهم .
- * إجراءات فض المنازعات التى تنشأ بين الشركاء وإجراءات تصفية الشركة لأى سبب من الأسباب وطرق تقويم الأصول فى حالة فض الشركة .
- * الإجراءات الواجب اتباعها حيال ضم شريك جديد للشركة أو انفصال أو انسحاب أو وفاة أحد الشركاء الحاليين .
- وبخصوص إشهار ملخص العقد ، فإنه يجب فى خلال خمسة عشر يوماً من تحرير عقد الشركة ، عمل ملخص ينطوى على أهم ما ورد فى العقد من بنود ، وأن يتم إشهار هذا الملخص فى الحدود التى رسمها القانون . هذا ويتم هذا الإشهار بإيداع الملخص بقلم الكتاب فى المحاكم الابتدائية التى يوجد فى دائرتها مركز الشركة أو فرع من فروعها ليسجل فى السجل المعد لذلك ، كما يعلق هذا الملخص لمدة ٣ شهور فى لوحة الإعلانات القضائية بالمحكمة . أيضاً يجب نشر هذا الملخص فى إحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة وتكون معدة لنشر الإعلانات القضائية أو فى صحيفتين يتم طبعهما فى مدينة أخرى . وفى العادة يشتمل هذا الملخص على البيانات الآتية :
- * أسماء الشركاء وألقابهم وعناوينهم .
- * عنوان الشركة .

* تاريخ بداية الشركة وتاريخ انتهائها .

* أسماء الشركاء المنوط بهم الإدارة .

هذا وبجانب الإشهار فانه يجب على كل شركة تجارية وفى خلال شهر من تكوينها القيام بإجراءات القيد فى السجل التجارى .

الفصل الثانى

المحاسبة عن تكوين شركات الأشخاص "عمليات رأس المال"

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب على دراية
بالأمور الآتية :

- ١/ الصور المختلفة لوفاء الشركاء بحصصهم فى رأس مال الشركة .
- ٢/ التوجيه المحاسبى للعمليات التالية والمتصلة برأس المال :
 - (أ) وفاء الشركاء بكامل حصصهم فى رأس مال الشركة نقداً فى تاريخ تكوينها .
 - (ب) تأجيل سداد أحد الشركاء أو بعضهم لكل أو جانب من حصصهم فى رأس المال إلى تاريخ لاحق لتاريخ تكوين الشركة .
 - (ج) تأخر أحد الشركاء أو بعضهم عن الموعد المتفق عليه للوفاء بالمبالغ المؤجلة .
 - (د) وفاء الشركاء بحصصهم فى رأس مال الشركة فى صورة عينية .
 - (هـ) الاحتمالات المختلفة لكل حالة من حالات وفاء الشركاء بخصصهم فى رأس مال الشركة بتقديم أصول والتزامات منشأة فردية .
 - (و) الحالات المختلفة لإقفال دفاتر المشروعات الفردية .
 - (ز) المشاركة بحصة العمل .
- ٣/ التعريف بشهرة المحل واحتياطى تقويم الأصول .

الفصل الثانى

رأس المحاسبة عن تكوين شركات الأشخاص "عمليات المال"

يحدد عقد تكوين الشركة حصة كل شريك فى رأس مال الشركة وكيفية تقديمه لها وعادة ما تتمثل كيفية وفاء الشركاء بحصصهم فى رأس مال الشركة فى واحدة أو أكثر من الصور الآتية :

- تقديم أموال نقدية .
- تقديم أصول عينية .
- تقديم أصول والتزامات منشأة فردية .
- المشاركة بحصة عمل .

وفيما يلى شرح للمعالجة المحاسبية لكل صورة من هذه الصور :

أولاً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال نقداً :

فى حالة وفاء الشركاء بحصصهم فى رأس مال الشركة نقداً يجوز لهم الاتفاق على أن يتم الوفاء بكامل هذه الحصص فور الاتفاق (أى فى تاريخ تكوين الشركة) أو أن يتم تأجيل الوفاء بجانب من هذه الحصص إلى موعد لاحق لتاريخ الاتفاق . وإذا ما اتفق الشركاء على تأجيل الوفاء بجانب من حصصهم إلى موعد لاحق ، جاز لهم الاتفاق على فرض نوع من الغرامة أو الجزاء مقابل التأخير عن الموعد المتفق عليه للوفاء بتلك المبالغ المؤجلة .

وفيما يلي أمثلة توضح ذلك :

مثال (١) :

فى ٢٠١٨/١/١ اتفق أ ، ب على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيـه موزع بينهما مناصفة ، وقد دفع أ حصته نقداً ودفع ب حصته بفتح حساب جارى فى البنك باسم الشركة .

والمطلوب : تسجيل ذلك فى دفاتر الشركة .

الحل :

إذا اتفق الشركاء على أن يوفى أحدهم أو جميعهم بحصصهم المتفق عليها فى رأس المال نقداً بخزينة الشركة أو من خلال حساب خاص بالشركة فى أحد البنوك فور التكوين يتم إثبات ذلك بجعل حساب النقدية بالخزينة أو حساب البنك مدين وحساب رأس المال دائن وذلك بقيمة الحصص والتي يتم الوفاء بكامل قيمتها نقداً .

ومن الواضح فى هذا المثال أن الشركاء أ ، ب قاموا بالوفاء بكامل حصصهم فور التكوين لذلك يجرى القيد الآتى :

١/١	من مذكورين :		
	ح/ الخزينة		١٥٠٠٠٠
	ح/ البنك		١٥٠٠٠٠
	إلى ح/ رأس المال	٣٠٠٠٠٠	
	أ ١٥٠٠٠٠		
	ب ١٥٠٠٠٠		
	تكوين الشركة وسداد الشريكين لحصصهما فى رأس المال		

مثال (٢) :

فى ٢٠١٨/١٠/١ تكونت شركة تضامن من محمد وسليم ومصطفى برأس مال قدره ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه بلغت حصة كل منهم كما يلى :

٢٠٠٠٠٠ محمد - ١٥٠٠٠٠ سليم - ١٥٠٠٠٠ مصطفى

وبتاريخ ٢٠١٨/١٠/١٥ سدد محمد مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه من أصل حصته فى رأس المال بخزينة الشركة ، كما دفع مصطفى مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، أما سليم فقد سدد كامل حصته دفعة واحدة عن طريق فتح حساب جارى باسم الشركة فى البنك .

والمطلوب :

إثبات ذلك فى دفتر اليومية وتصوير حسابى رأس المال وحصص الشركاء وإعداد الميزانية الافتتاحية للشركة :

الحل :

إذا تم الاتفاق على أن يؤجل أحد الشركاء أو بعضهم الوفاء بكل أو بجانب من حصته إلى تاريخ لاحق لتاريخ التكوين ، تجرى قيود التوجيه المحاسبى على النحو الآتى :

- يتم إثبات استحقاق الحصص بأكملها بجعل حساب حصص الشركاء مدينياً وحساب رأس المال دائناً .

- يجعل حساب النقدية أو البنك مدينياً وحساب حصص الشركاء دائناً بما يتم الوفاء به من حصص الشركاء .

ومن الواضح فى هذا المثال أن الشركاء محمد ومصطفى كل منهم مؤجل جزء من حصته إلى تاريخ لاحق لتاريخ التكوين لذلك تجرى قيود التوجيه المحاسبى على النحو التالى :

١٠/١	<p>من د/ حصص الشركاء فى رأس المال</p> <p>حصة محمد ٢٠.٠٠٠</p> <p>حصة سليم ١٥.٠٠٠</p> <p>حصة مصطفى ١٥.٠٠٠</p> <p>إلى د/ رأس المال</p> <p>محمد ٢٠.٠٠٠</p> <p>سليم ١٥.٠٠٠</p> <p>مصطفى ١٥.٠٠٠</p> <p>تكوين الشركة وتعهد الشركاء بتسديد الحصص</p>	٥.٠٠٠٠	٥.٠٠٠٠
١٠/١٥	<p>من مذكورين :</p> <p>الخزينة د/ ١٦.٠٠٠</p> <p>البنك د/ ١٥.٠٠٠</p> <p>إلى د/ حصص الشركاء فى رأس المال</p> <p>محمد ١٠.٠٠٠</p> <p>مصطفى ٦.٠٠٠</p> <p>سليم ١٥.٠٠٠</p> <p>تسديد حصة سليم وجزء من حصتى محمد ومصطفى فى رأس المال</p>	٣١.٠٠٠	

وفيما يتعلق بتصوير حساب رأس المال يتم إعداده بشكل يحتوى على خانات متعددة (خانة لكل شريك ، بالإضافة إلى خانة للمجموع فى كل من جانبيه المدين والدائن) كالآتى :

د/ رأس المال

المجموع	محمد	سليم	مصطفى	البيان	المجموع	محمد	سليم	مصطفى	البيان
٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	من د/ حصص الشركاء	٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	رصيد مرهل
٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠		٥.٠٠٠٠	٢.٠٠٠٠	١٥.٠٠٠	١٥.٠٠٠	

أما فيما يتعلق بحساب حصص الشركاء في رأس المال فيكون كالآتي :

ح/ حصص الشركاء في رأس المال

منه					له				
المجموع	محمد	سليم	مصطفى	البيان	المجموع	محمد	سليم	مصطفى	البيان
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	إلى ح/ رأس المال	٣١٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٦٠٠٠	من مذكورين
					١٩٠٠٠	١٠٠٠	-	٩٠٠٠	رصيد مرحل
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠		٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	
١٩٠٠٠	١٠٠٠٠	-	٩٠٠٠	رصيد منقول					

يلاحظ أن :

* حساب حصص الشركاء يحتوى على خانات حسب عدد الشركاء بنفس طريقة ح/ رأس المال ويبدأ هذا الحساب مديناً ويستمر مديناً حتى يتم سداد تلك الحصص ويمثل رصيده مستحقات الشركة قبل الشريك . وبالتالي يعد من حسابات الأصول في دفاتر الشركة .

* في التاريخ المتفق عليه لسداد الشركاء باقى حصصهم فى رأس المال يتم إثبات ذلك بإجراء قيد مشابه لقيد الوفاء بالحصص ولكن بقيمة الجزء المؤجل من الحصص وبموجب ترحيل هذا القيد لحساب حصص الشركاء يقلل الحساب لانتهاء الغرض منه .

ويمكن إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة كالآتي :

فإذا علمت أن :

الشريك محمود أوفى بتعهداته كاملة فى مواعييدها المقررة بينما سدد الشريك جمال من حصته فى أول فبراير ١٥٠٠٠ وقام بسداد الباقي فى أول أبريل من نفس السنة وقد تقرر احتساب فوائد تأخير بمعدل ٦% سنوياً .

والمطلوب :

إثبات ذلك فى دفتر اليومية وتصوير حسابى حصص الشركاء ورأس المال (عمليات السداد تمت بالحساب الجارى فى البنك المفتوح باسم الشركة) .

الحل :

طالما أجاز الشركاء لبعضهم البعض أو لأحدهم تأجيل سداد كل أو جانب من الحصص المتفق عليها إلى موعد لاحق ، فغالباً ما يقترن ذلك باتفاق آخر يقضى باحتساب فوائد تأخير على من يتأخر منهم عن الوفاء بتلك المبالغ المؤجلة فى الموعد المتفق عليه . ولعل هذا الاتفاق يهدف إلى حث الشركاء على الوفاء بحصصهم من جانب ، كما يهدف من جانب آخر إلى تحقيق العدالة بين الشركاء فى الوفاء بالتزاماتهم تجاه الشركة بما يضمن فى النهاية توفير رأس المال المتفق عليه لإمكان تحقيق أغراض الشركة .

ومن الواضح فى هذا المثال أن الشركاء اتفقوا على تأجيل جانب من حصصهم إلى تاريخ لاحق لتاريخ التكوين وأن الشريك جمال قد تأخر عن الوفاء بجزء من الجانب المؤجل من حصته لمدة شهرين (من أول فبراير حتى أول أبريل) لذلك تحتسب عليه فوائد التأخير بالنسبة المتفق عليها وتكون قيود التوجيه المحاسبى على النحو التالى :

$$\text{حصة محمود} = ٥.٠٠٠٠ \times \frac{٣}{٥} = ٣.٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{حصة جمال} = ٥.٠٠٠٠ \times \frac{٢}{٥} = ٢.٠٠٠٠ \text{ ج}$$

١/١	من د/ حصص الشركاء في رأس المال ٣٠٠٠٠ محمود ٢٠٠٠٠ جمال إلى د/ رأس المال ٣٠٠٠٠ محمود ٢٠٠٠٠ جمال إثبات استحقاق حصص الشركاء في رأس المال	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
١/١	من د/ البنك إلى د/ حصص الشركاء في رأس المال (محمود) إثبات سداد نصف حصة محمود	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
٢/١	من د/ البنك إلى د/ حصص الشركاء في رأس المال ١٥٠٠٠ محمود ١٥٠٠٠ جمال (سداد باقى حصة محمود وجزء من حصة جمال)	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

وفى أول أبريل عند قيام الشريك جمال بسداد باقى حصته تحسب عليه فوائد تأخير مقدارها ٥٠ ج ($٥٠٠٠ \times \frac{١}{٢} \times ٦\%$) يسددها بالإضافة إلى باقى حصته ويسجل ذلك بالقيد التالى :

	من د/ البنك إلى مذكورين :	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	د/ حصص الشركاء في رأس المال جمال	٥٠٠٠	٥٠٠٠
	د/ فوائد تأخير	٥٠	٥٠

ويظهر حساب حصص الشركاء فى رأس المال وحساب رأس المال كما يلى :

ح/ حصص الشركاء فى رأس المال

محمود	جمال	بيان	تاريخ	محمود	جمال	بيان	تاريخ
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إلى ح/ رأس المال	١/١	١٥٠٠٠	-	من ح/ البنك	١/١
				١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	من ح/ البنك	٢/١
				-	٥٠٠٠	من ح/ البنك	٤/١
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠			٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		

ح/ رأس المال

محمود	جمال	بيان	تاريخ	محمود	جمال	بيان	تاريخ
٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد مرحل	١/١	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	من ح/ حصص الشركاء فى رأس المال	١/١

ثانياً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال عيناً :

قد يسدد بعض الشركاء حصصهم فى صورة عينية عن طريق تقديم أصول مثل الأراضى ، المباني ، الآلات ، الأثاث ، المدينين . وفى هذه الحالة يتفق الشركاء على إعادة تقويم الأصول بصرف النظر عن تكلفتها على أساس القيمة السوقية العادلة فى تاريخ نقل الملكية . وتثبت فى دفاتر الشركة بالقيم المعدلة بجعل حسابات الأصول المقدمة مدينة وحساب رأس المال دائناً .

مثال (٤) :

فى ٢٠١٨/٤/١ اتفق عمر وكريم على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ١٥٠٠٠٠ جنيه حصة عمر فيها ٩٠٠٠٠ جنيه ، وكريم ٦٠٠٠٠ جنيه وقد دفع عمر ٦٠٠٠٠ جنيه من حصته نقداً بشيك فى تاريخ التعاقد ، وقدم أثاث اتفق الشريكان على تقدير قيمته بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه ، أما الشريك كريم فقد قدم بضاعة جاهزة قيمتها بدفاتر منشأته ٥٠٠٠٠ جنيه فى حين تقدر قيمتها السوقية بمبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه ، كما قدم حسابات مدينين بمبلغ ٢٧٠٠٠ جنيه إلا أن الشريكين اتفقا على إعدام مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من هذه الديون ، وتكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١- إثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين شركة التضامن .
- ٢- تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

الحل :

	من مذكورين : <div> <div>د/ البنك</div> <div>٦٠٠٠٠</div> </div> <div> <div>د/ الأثاث</div> <div>٣٠٠٠٠</div> </div> <div> <div>إلى د/ رأس المال (عمر)</div> <div>٩٠٠٠٠</div> </div> <div> <div>ما قدمه عمر سداداً لحصته فى رأس المال</div> </div>		
	من مذكورين : <div> <div>د/ البضاعة</div> <div>٤٥٠٠٠</div> </div> <div> <div>د/ المدينين</div> <div>٢٤٠٠٠</div> </div> <div> <div>إلى مذكورين :</div> </div> <div> <div>د/ مخصص الديون المشكوك فيها</div> <div>٩٠٠٠</div> </div> <div> <div>د/ رأس المال (كريم)</div> <div>٦٠٠٠٠</div> </div> <div> <div>سداد كريم لحصته فى رأس المال</div> </div>		

يراعى بالنسبة لأرصدة المدينين أن تطرح منها الديون المدومة المتفق عليها ، أما بالنسبة للديون المشكوك فى تحصيلها فلا تخفض من أرصدة المدينين وإنما يكون مخصص بقيمتها ، وكذلك إذا كانت هناك أوراق قبض مقدمة من أحد الشركاء سداداً لحصته فى رأس المال فعند تقويمها بقيمة أقل من القيمة الاسمية فتقيد القيمة الاسمية للأوراق المقدمة بجعل حساب أوراق القبض فى دفاتر الشركة مدينياً ويكون مخصص بالفرق بين القيمتين .

الميزانية الافتتاحية للشركة

أثاث	٣٠٠٠٠		رأس المال
بضاعة	٤٥٠٠٠		عمر
مدنيين	٢٤٠٠٠		كريم
مخصص د.م. فيها	٩٠٠٠	١٥٠٠٠٠	
بنك			
		١٥٠٠٠٠	

ثالثاً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال بتقديم أصول والتزامات منشأة فردية :

قد يملك شريك أو أكثر منشأة فردية ، ويجوز أن يتفق الشركاء على انتقال هذه المنشأة بما تحويه من أصول والتزامات إلى الشركة مقابل حصته فى رأس المال أو جزء منها .

وفى مثل هذه الحالة ، لا تختلف قيود إثبات رأس المال ، عن القيود التى سبق شرحها ، غير أن ما يقدمه الشريك لا يتكون من أصول فقط ، وإنما من أصول والتزامات . فالأصول المقدمة من الشريك تنتقل

ملكيتها إلى الشركة ، وفي الوقت نفسه ، تتعهد الشركة بسداد الالتزامات المستحقة على المنشأة المقدمة . وعلى هذا فإن زيادة قيمة الأصول المنتقلة ، على قيمة الالتزامات المتعهد بها ، تمثل قيمة صافى الأصول المقدمة من قبل الشريك سداداً لحصته .

لذلك يقوم الشركاء أنفسهم أو بواسطة خبراء فنيين ، بإجراء فحص وإعادة تقدير لجميع الأصول والالتزامات الواردة بميزانية المنشأة الفردية ، وفي ضوء ذلك يقرر الشركاء ، إما قبول الميزانية المقدمة كما هي دون تعديل ، أو قبولها بعد إدخال تعديلات عليها . وتنصب التعديلات عادة على البنود ذاتها بترك بعضها أو عدم التعهد بها ، أو على تغيير قيمتها الواردة بالميزانية . لذلك في حالة وفاء الشركاء بحصص رأس المال بتقديم أصول والتزامات منشأة فردية نواجه بوحدة من الحالات الآتية :

١/ الاتفاق بين الشركاء على عدم إجراء أية تعديلات في قيم أصول والتزامات المنشأة الفردية بل تثبت بدفاتر الشركة بقيمتها الدفترية .

٢/ الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقويم (تقدير) أصول والتزامات المنشأة الفردية قبل انتقالها إلى الشركة .
وفيما يلي شرح لكل حالة من هذه الحالات :

الحالة الأولى : حالة الاتفاق على عدم إجراء أية تعديلات في قيم أصول والتزامات المنشأة الفردية :

في هذه الحالة يتم في دفاتر الشركة إثبات الأصول المنتقلة إليها والالتزامات التي تعهدت بها بقيمتها الدفترية حيث تجعل حسابات هذه الأصول مدينة وحسابات الالتزامات دائنة مع جعل حساب رأس مال الشركة دائناً بالفرق . ويقابلنا في هذه الحالة أحد الاحتمالات التالية :

١- تعادل القيم الدفترية لصافى الأصول المنتقلة إلى الشركة المبلغ الإجمالي المنفق عليه (حصة الشريك في رأس المال) ، ولا توجد

هنا أية مشكلة غير قيد إثبات الأصول والالتزامات وترحيل الفرق بين المجموعتين إلى حساب رأس المال .

٢- نقص القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة عن حصة الشريك في رأس المال ويعالج الفرق هنا عن طريق قيام الشريك بدفع الفرق نقداً في خزانة أو بنك الشركة حيث يجعل حد/ النقدية مديناً وحساب رأس المال دائماً . ولكن إذا لم ينص على دفع الفرق بين القيمة الدفترية لصافي الأصول وبين حصة الشريك في رأس مال الشركة فيمكن اعتبار الفرق بمثابة شهرة محل^(١) حيث يجعل حساب شهرة المحل مديناً وحساب رأس المال دائماً .

٣- زيادة القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة من قبل الشريك على القيمة المتفق عليها بشكل إجمالي (حصة الشريك في رأس المال) وفي هذه الحالة قد يتفق على جواز قيام الشريك بسحب الفرق من خزانة أو بنك الشركة حيث يجعل حساب رأس المال مديناً وحساب النقدية دائماً . وإذا لم يتفق على سحب الفرق من قبل الشريك يمكن اعتبار الفرق ناتجاً عن تضخم في قيمة الأصول ، وفي هذه الحالة يعد الفرق "احتياطي تقويم أصول"^(٢) .

وفيما يلي أمثلة توضح ذلك :

(١) الشهرة تعنى قدرة هذا المشروع أو ذاك على تحقيق أرباح تفوق الأرباح التي تحققها المشروعات المماثلة . وتأتى الشهرة للمشروع من خلال عناصر عديدة منها موقع المشروع ، ونوعية المنتجات التي يتعامل فيها ، ومدى ثقة العملاء والمستهلكين في منتجات هذا المشروع .. الخ . وسوف نتناول موضوع الشهرة بشئ من التفصيل في موضوع لاحق من هذا الكتاب .

(٢) وهو ما يعنى إما عدم قدرة المشروع على تحقيق الأرباح العادية التي تحققها المشروعات المماثلة "على عكس الشهرة" أو يعكس من زاوية أخرى زيادة القيم الدفترية لعناصر المشروع الفردي عن القيم السوقية لها وقت تكوين الشركة .

مثال (٥) :

فى أول يونيو ٢٠١٨ اتفق هشام وهادى على تكوين شركة تضامن للاتجار فى الأجهزة الكهربائية تعرف باسم "شركة هشام وشريكه للأجهزة الكهربائية" برأس مال قدره ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه موزعة بينهما بنسبة ٢ : ١ ، على أن يوفى كل منهما بحصته كما يلى :

الشريك هشام : يقدم أصول وخصوم مشروعه الفردى كحصة فى رأس المال واتفق على قبول القيم المخصصة لها بدفاتر هذا المشروع والتى ظهرت على النحو الآتى :

الأصول : عقارات ٣٢٠٠٠ - سيارات ٦٠٠٠٠ - أثاث وتجهيزات ٣٦٠٠٠ - بضاعة ٦٧٠٠٠ - عملاء ٥٨٠٠٠ - بنك ٥٠٠٠ .

الالتزامات : مخصص إهلاك عقارات ٢٠٠٠ - مخصص إهلاك سيارات ١٢٠٠٠ - مخصص إهلاك أثاث ٣٠٠٠ - مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ١٠٠٠ - موردين ٢٤٠٠٠ - أوراق دفع ١٣٦٠٠ - مصروفات متنوعة مستحقة ٢٤٠٠ - رأس المال ٢٠٠٠٠٠٠ .

الشريك هادى : يقوم الشريك هادى بالوفاء بحصته من خلال بضاعة يمتلكها حالياً قدرت بـ ١٨٠٠٠ جنيه ، وسيارة قدرت قيمتها بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه ويوفى بباقى الحصة نقداً ببنك الشركة .

والمطلوب : إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات الاتفاق السابق وتصوير ميزانية الشركة فى أول يونيو ٢٠١٨

الحل :

تحديد حصة الشركاء فى رأس المال :

٢

الشريك هشام = ٣٠٠٠٠٠ × - = ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه

٣

$$\text{الشريك هادي} = \frac{1}{3} \times 300000 = 100000 \text{ جنيه}$$

<u>من مذكورين :</u>		
العقارات	د/	٣٢٠٠٠
السيارات	د/	٦٠٠٠٠
أثاث وتجهيزات	د/	٣٦٠٠٠
بضاعة	د/	٦٧٠٠٠
العملاء	د/	٥٨٠٠٠
البنك	د/	٥٠٠٠
<u>إلى مذكورين :</u>		
مخصص اهلاك عقارات	د/	٢٠٠٠
مخصص اهلاك سيارات	د/	١٢٠٠٠
مخصص اهلاك أثاث وتجهيزات	د/	٣٠٠٠
موردين	د/	٢٤٠٠٠
أوراق دفع	د/	١٣٦٠٠
مصرفات متنوعة مستحقة	د/	٢٤٠٠
مخصص د.م. فيها	د/	١٠٠٠
رأس المال (هشام)	د/	٢٠٠٠٠٠
إثبات سداد الشريك هشام حصته		
في رأس المال ٢٠١٨/٦/١		

يلاحظ أن القيم الدفترية لصافي الأصول المنتقلة إلى الشركة تعادل حصة الشريك هشام في رأس المال .

من مذكورين :			
السيارات	ح/	٤٠٠٠٠	
البضاعة	ح/	١٨٠٠٠	
البنك	ح/	٤٢٠٠٠	
إلى ح/ رأس المال (هادى)		١٠٠٠٠٠	
إثبات سداد الشريك هادى لحصته فى رأس المال ٢٠١٨/٦/١			

يلاحظ أن المبلغ الواجب أن يسدده الشريك هادى فى بنك الشركة =

$$٤٢٠٠٠ = ٥٨٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠$$

الميزانية فى ٢٠١٨/٦/١

رأس المال	٣٠٠٠٠٠	عقارات	٣٢٠٠٠	
هشام	٢٠٠٠٠٠	- م. إهلاك عقارات	٢٠٠٠	
هادى	١٠٠٠٠٠			٣٠٠٠٠
موردين	٢٤٠٠٠	سيارات	١٠٠٠٠٠	
أوراق دفع	١٣٦٠٠	- م. إهلاك سيارات	١٢٠٠٠	
مصروفات متنوعة	٢٤٠٠			٨٨٠٠٠
مستحقة		أثاث وتجهيزات	٣٦٠٠٠	
	٤٠٠٠٠	- م. إهلاك أثاث	٣٠٠٠	
				٣٣٠٠٠
		بضاعة		٨٥٠٠٠
		عملاء	٥٨٠٠٠	
		- م.د.م. فيها	١٠٠٠	
				٥٧٠٠٠
		بنك		٤٧٠٠٠
	٣٤٠٠٠٠			٣٤٠٠٠٠

مثال (٦) :

فى ٢٠١٨/١٠/١ اتفق أ ، ب ، ج ، د على تكوين شركة توصية بسيطة بغرض الاتجار فى المواد الغذائية على أن يكون الشريك د موصياً برأس مال قدره ٨٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بالتساوى ، وقد سدد أ حصته فى رأس المال بشيك على البنك ، أما بقية الشركاء فقد قدموا مقابل حصصهم أصول والتزامات منشأتهم التجارية الظاهرة فى ميزانياتهم التالية (عدا النقدية) .

ميزانيات المشروعات الفردية للشركاء

له				منه			
البيان	د	ج	ب	البيان	د	ج	ب
رأس المال	١٩٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠	مبانى	-	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠
دائنون	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	أثاث	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠
				بضاعة	١١٠٠٠٠	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
				مدينون	٧٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٥٠٠٠
				بنك	٢٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٥٠٠٠
	٢٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٣٥٠٠٠		٢٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٣٥٠٠٠

وقد اتفق على أن يقوم الشريك (د) بسحب أو دفع الفرق بين صافى أصول وبين حصته فى رأس مال الشركة فى بنك الشركة .

والمطلوب :

قيود اليومية فى دفاتر الشركة وتصوير ميزانياتها الافتتاحية .

الحل :

قيود اليومية في دفاتر شركة التضامن :

١٠/١	من حـ / البنك		٢٠٠٠٠
	إلى حـ / رأس المال (أ)	٢٠٠٠٠	
	ما قدمه (أ) سداداً لحصته في رأس المال		
١٠/١	<u>من مذكورين :</u>		
	حـ / شهرة المحل		٢٥٠٠
	حـ / المباني		١٥٠٠٠
	حـ / الأثاث		١٥٠٠
	حـ / البضاعة		٢٠٠٠
	حـ / المدينين		١٥٠٠
	<u>إلى مذكورين :</u>		
	حـ / الدائنين	٢٥٠٠	
	حـ / رأس المال (ب)	٢٠٠٠٠	
	الأصول والالتزامات المقدمة من الشريك ب سداداً لحصته في رأس المال		

من الملاحظ أن القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة من الشريك (ب) تقل عن حصته في رأس المال ولم ينص على قيام الشريك بدفع الفرق بين صافي الأصول وبين حصته في رأس المال لذلك تم اعتبار الفرق شهرة محل .

١٠/١	<u>من مذكورين :</u>		
	ح/ المباني		٢٠.٠٠٠
	ح/ الأثاث		٣.٠٠٠
	ح/ البضاعة		٣٥.٠٠٠
	ح/ المدينين		٢٥.٠٠٠
	<u>إلى مذكورين :</u>		
	ح/ الدائنين	٦.٠٠٠	
	ح/ رأس المال (ج)	٢٠.٠٠٠	
	ح/ احتياطي تقويم أصول	٣.٠٠٠	
	الأصول والالتزامات المقدمة من الشريك ج سداداً لحصته في رأس المال		

من الملاحظ زيادة القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة من قبل الشريك (ج) عن حصته في رأس المال ولم ينص على قيام الشريك بسحب الفرق بين صافي الأصول وبين حصته في رأس المال لذلك تم اعتبار الفرق احتياطي تقويم أصول .

١٠/١	<u>من مذكورين :</u>		
	ح/ الأثاث		٣.٠٠٠
	ح/ البضاعة		١١.٠٠٠
	ح/ المدينين		٧٥.٠٠٠
	<u>إلى مذكورين :</u>		
	ح/ الدائنين	٥.٠٠٠	
	ح/ رأس المال (د)	١٦٥.٠٠٠	
	انتقال أصول والتزامات الشريك (د)		

من الملاحظ أن القيمة الدفترية لصافي الأصول المقدمة من الشريك (د) تقل عن حصته في رأس المال ، وحيث أنه نص على أن يقوم الشريك بدفع الفرق بين صافي الأصول وبين حصته في رأس المال في بنك الشركة لذلك يجرى الفيد التالي :

١٠/١	من حـ / البنك	٣٥٠٠٠	٣٥٠٠٠
	إلى حـ / رأس المال (د)		
	سداد الشريك لما يكمل حصته فى رأس المال		

الميزانية الافتتاحية للشركة فى ٢٠١٨/١٠/١

رأس المال		٨٠٠٠٠٠	أصول ثابتة		
أ	٢٠٠٠٠٠		شهرة محل	٢٥٠٠٠	
ب	٢٠٠٠٠٠		مبانى	٣٥٠٠٠٠	
ج	٢٠٠٠٠٠		أثاث	٧٥٠٠٠	
د	٢٠٠٠٠٠				٤٥٠٠٠٠
			أصول متداولة		
احتياطي تقويم أصول		٣٠٠٠٠	بضاعة	١٦٥٠٠٠	
			مدينون	١١٥٠٠٠	
التزامات					٢٨٠٠٠٠
داننون		١٣٥٠٠٠	نقدية بالبنك		٢٣٥٠٠٠
		٩٦٥٠٠٠			٩٦٥٠٠٠

الحالة الثانية: حالة الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقويم (تقدير)

أصول والتزامات المنشأة الفردية قبل انتقالها إلى الشركة :

أن الاتفاق على تعديل قيم عناصر أصول والتزامات المشروع الفردى عند انتقالها لشركة الأشخاص أمر يخضع تماماً لإرادة واتفاق الشركاء . فإذا ما رأى الشركاء ، أن قيم عناصر الأصول والالتزامات الظاهرة بدفاتر المشروع الفردى لا تعبر عن القيم الحالية لها وقت تكوين الشركة ، اتفقوا على إعادة تقييمها . وبخصوص التساؤل عن من

يقوم بعملية إعادة التقييم ، فتشير الممارسة العملية إلى أنه يمكن أن يقوم بها الشركاء أنفسهم ، أو أن يتفقوا على انتداب أحد الخبراء المتخصصين في التقييم والتأمين ليتولى عملية إعادة التقييم .

وفيما يتعلق بأصول والتزامات المشروع الفردي ، والتي تم إعادة تقييمها ، فيتم معاملتها كما يلي :

* تثبت عناصر الأصول الثابتة والبضاعة حسب القيم الجديدة المتفق عليها .

* تستبعد الديون المدومة (متى وجدت) من رصيد العملاء ، ويثبت الصافي ضمن الأصول مع إظهار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها المطلوب تكوينه ضمن عناصر الالتزامات .

* يتم إثبات أوراق القبض التي يتفق على نقلها للشركة بقيمتها الاسمية مع إظهار مخصص خصم أوراق القبض (الأيجو) المطلوب تكوينه ضمن عناصر الالتزامات .

* يتم إثبات الأوراق المالية بالقيمة التي يتفق عليها بغض النظر عن القيمة الدفترية الظاهرة بها بميزانية المشروع الفردي .

* فيما يتعلق بعناصر الأصول التي يتم الاتفاق على أن يحتفظ بها الشريك لنفسه والالتزامات التي يسدها بمعرفته من أمواله الخاصة يراعى عدم إثباتها بدفاتر الشركة .

* يتم تحديد صافي الأصول التي انتقلت إلى الشركة بالفرق بين القيم المتفق عليها لعناصر الأصول من جهة والقيم المتفق عليها لعناصر الالتزامات من جهة أخرى .

* يقارن صافي الأصول السابق تحديده بحصة الشريك في رأس المال ، حيث تسفر نتيجة المقارنة عن عدة احتمالات تتشابه مع الاحتمالات التي تم عرضها في الحالة الأولى وهي :

(أ) صافي الأصول مساوى تماماً لحصة الشريك في رأس المال .

(ب) صافى الأصول أقل من حصة الشريك فى رأس المال ، حيث يطالب الشريك بسداد الفرق ، عاجلاً أو أجلاً ، حسب الاتفاق ، وإلا أعتبر الفرق شهرة محل .

(ج) صافى الأصول أكبر من حصة الشريك فى رأس المال ، حيث تلتزم الشركة بسداد الفرق للشريك ، عاجلاً أو أجلاً ، حسب الاتفاق ، وإلا اعتبر الفرق احتياطي تقييم أصول .

وفيما يلى أمثلة توضح ذلك :

مثال (٧) :

اتفق سامى وسعيد على تكوين شركة تضامن تعرف باسم شركة سامى وشريكه وذلك بالشروط التالية :

(١) رأس مال الشركة ٧٠٠٠٠ جنيه مناصفة بين الشريكين .

(٢) يسدد سعيد حصته نقداً فى بنك الشركة . بينما يقدم سامى أصول والتزامات منشأته الفردية التى كانت ميزانيتها كما يلى :

ميزانية منشأة سامى

رأس المال	٤٠٠٠	عقارات بعد الإهلاك	٩٠٠٠
دائنون	٥٠٠٠	سيارات بعد الإهلاك	١٠٠٠٠
أ. دفع	٣٥٠٠	أثاث بعد الإهلاك	٤٠٠٠
مصروفات مستحقة	٥٠٠	مخزون بضائع	١٦٠٠٠
		مدينون	٤٣٠٠
		- مخصص د.م. فيها	٣٠٠
		أ. قبض	٤٠٠٠
		بنك	٣٠٠٠
		إعلان مقدم	٧٠٠
	٤٩٠٠٠		٤٩٠٠٠

(٣) انتدب خبير لفحص ميزانية منشأة سامى والذى جاء بتقريره ما يلى :

(أ) يقدر العقار بمبلغ ٨٠٠٠ والسيارات بمبلغ ٩٠٠٠ والأثاث بنفس قيمته والبضاعة بمبلغ ١٥٢٠٠ .

(ب) هناك ديون معدومة مقدارها ٣٠٠ ويراد تكوين مخصص د.م. فى تحصيلها بمعدل ٥% من رصيد المدينين .

(ج) القيمة الحالية لأوراق القبض ٢٨٠٠ .

(د) هناك فاتورة شراء بالأجل قدرها ٧٠٠ لم تقيد بالدفاتر ، ومصروفات مستحقة قدرها ٤٠٠ جنيه .

(٤) وافق الشريكان على ما جاء بتقرير الخبير واتفقا على أن تنتقل إلى الشركة جميع أصول والتزامات منشأة سامى بعد إعادة تقديرها فيما عدا الإعلان المقدم .

والمطلوب :

إثبات قيود التكوين فى دفاتر الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية لها .

الحل :

٣٥٠٠٠	من حـ / البنك	
٣٥٠٠٠	إلى حـ / رأس المال (سعيد)	
	(إثبات سداد حصة سعيد)	

<u>من مذكورين :</u>			
العقارات	/حـ		٨٠٠٠
السيارات	/حـ		٩٠٠٠
الأثاث	/حـ		٤٠٠٠
مخزون البضائع	/حـ		١٥٢٠٠
المدينون	/حـ		٤٠٠٠
أوراق القبض	/حـ		٣٠٠٠
البنك	/حـ		٢٣٠٠
<u>إلى مذكورين :</u>			
رأس المال (سامى)	/حـ	٣٥٠٠٠	
مخصص د.م. فيها (٥٠٠ x ٥٠ %)	/حـ	٢٠٠	
مخصص الأجيو	/حـ	٢٠٠	
الدائنون	/حـ	٥٧٠٠	
أوراق الدفع	/حـ	٣٥٠٠	
المصروفات المستحقة	/حـ	٩٠٠	
(إثبات سداد حصة سامى)			

الميزانية الافتتاحية للشركة

<u>رأس المال</u>		٧٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>		
سعيد	٣٥٠٠٠		عقارات		٨٠٠٠
سامى	٣٥٠٠٠		سيارات		٩٠٠٠
			أثاث		٤٠٠٠
<u>خصوم متداولة</u>			<u>أصول متداولة</u>		
دائنون		٥٧٠٠	مخزون بضائع		١٥٢٠٠
أ. دفع		٣٥٠٠	مدينون	٤٠٠٠	
مصروفات مستحقة		٩٠٠	- مخصص د.م. فيها	٢٠٠	
					٣٨٠٠
			أوراق قبض	٣٠٠٠	
			- مخصص أجيو	٢٠٠	
					٢٨٠٠
			بنك		٣٧٣٠٠
		٨٠١٠٠			٨٠١٠٠

ملاحظات :

- تم إثبات الأصول الثابتة بقيمتها الجديدة المقدرة بمعرفة الخبير دون النظر للقيم والكيفية التي تظهر بها فى دفاتر المشروع الفردى .
- تم إثبات الأصول المتداولة بقيمتها المقدرة ويلاحظ بالنسبة للمدينين أنه تم استبعاد الديون المعدومة ، بينما لا يتم استبعاد الديون المشكوك فى تحصيلها . بل يتم تكوين مخصص بقيمتها طبقاً لما اتفق عليه ينتقل إلى الشركة معها كأحد الأرصدة الدائنة وذلك حتى تظهر أرصدة المدينين مقدرة بقيمة الديون الجيدة فقط . أما عن أوراق القبض فيتم إثباتها بالقيمة الاسمية ويتم تكوين مخصص أجيو بالفرق بين القيمة الحالية وبين القيمة الاسمية يظهر بالجانب الدائن من القيد .
- لم يؤخذ الإعلان المقدم فى الاعتبار حيث اتفق على عدم انتقاله للشركة .
- يلاحظ أن صافى الأصول المقدمة من الشريك سامى تساوى حصته فى رأس المال .
- البنود التى لا يتضمنها تقرير الخبير (أى لم تعدل) تعامل بنفس قيمتها الواردة فى ميزانية المشروع الفردى .
- يمثل رصيد البنك الظاهر فى الميزانية الافتتاحية للشركة ما قدمه الشريك سعيد بالإضافة إلى ما قدمه الشريك سامى

$$(٣٧٣٠٠ = ٢٣٠٠ + ٣٥٠٠٠)$$

مثال (٨) :

فى ٢٠١٩/١/١ اتفق خالد ووليد على تكوين شركة تضامن باسم خالد وشريكه براس مال قدره ٥٠٠٠٠٠ جنيه . وقد نص الاتفاق على أن يدفع وليد مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه نقداً مقابل حصته فى رأس مال الشركة وذلك بشيك على البنك ، وأن يقدم خالد مقابل حصته البالغة ٣٠٠٠٠٠ جنيه أصول والتزامات منشأته التجارية عدا النقدية وبعد إعادة تقديرها وعلى أن يقوم بسحب أو إيداع الفرق فى حالة الزيادة أو النقص . وقد كانت ميزانية مشروع خالد كما يلى :

رأس المال	٢٦٠٠٠٠	مبانى (بعد الإهلاك)	١١٠٠٠٠
دانئون	١٤٠٠٠٠	أثاث (بعد الإهلاك)	٤٠٠٠٠
		بضاعة	٧٥٠٠٠
		مدينون	٥٠٠٠٠
		أ. قبض	٣٥٠٠٠
		صندوق	٩٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠

وقد اتفق الشريكان على إجراء التعديلات التالية :

- ١- قدرت قيمة الأثاث بمبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه .
- ٢- بلغت الديون المعدومة ٥٠٠٠ جنيه وتقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بمعدل ١٠% من رصيد المدينين .
- ٣- قدرت البضاعة حسب سعر السوق بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه .
- ٤- قدرت قيمة المبانى بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه .
- ٥- قدرت قيمة شهرة المحل بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

قيود اليومية في دفاتر الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية لها .

الحل :

قيود اليومية في دفاتر شركة التضامن :

٢٠٠٠٠	من حـ/ البنك	
٢٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (وليد)	
	ما دفعه وليد سداداً لحصته في رأس المال	
	<u>من مذكورين :</u>	
٢٥٠٠٠	حـ/ شهرة المحل	
٢٠٠٠٠	حـ/ المباني	
٣٦٠٠٠	حـ/ الأثاث	
٨٠٠٠٠	حـ/ البضاعة	
٤٥٠٠٠	حـ/ المدينين	
٣٥٠٠٠	حـ/ أوراق القبض	
	<u>إلى مذكورين :</u>	
١٤٠٠٠٠	حـ/ الدائنين	
٤٥٠٠	حـ/ مخصص الديون المشكوك فيها	
٢٧٦٥٠٠	حـ/ رأس المال (خالد)	
	الأصول والالتزامات المقدمة من خالد سداداً لجزء من حصته في رأس المال	
٢٣٥٠٠	من حـ/ البنك	
٢٣٥٠٠	إلى حـ/ رأس المال (خالد)	
	سداد خالد للباقي من حصته	

مثال (۹) :

اتفق أ ، ب على تكوين شركة تضامن برأسمال قدره ١٠٠٠٠٠ مقسم بينهما بنسبة ٣ : ٢ على التوالى على أن يقدم كل منهما سداداً لحصته فى رأس المال أصول وخصوم مشروعه الفردى بعد إعادة تقديرها .

وفيما يلي ميزانية كل من مشروعى أ ، ب فى تاريخ تكوين الشركة :

بيان	ب	أ	بيان	ب	أ
رأس المال	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	عقارات	١٨٠٠٠	١٠٠٠٠
قرض	١٥٠٠٠	-	أثاث	١٠٠٠	٤٠٠٠
موردون	٧٠٩٠	١٩٠٠٠	سيارات	١٥٠٠٠	١٩٠٠٠
أوراق دفع	١١٠٠٠	٦٦٠٠	مخزون بضائع	١٧٠٠٠	٢١٠٠٠
مخصص د.م. في تحصيلها	٥٠٠	٤٠٠	مدينون	١٤٥٠٠	١٦٠٠٠
مصروفات مستحقة	١٤١٠	-	أ. قبض	٧٠٠٠	٤٠٠٠
			خزينة	٢٥٠٠	١٢٨٠
			تأمينات	-	٧٢٠
	٧٥٠٠٠	٧٦٠٠٠		٧٥٠٠٠	٧٦٠٠٠

وقد وافق الشريكان على انتداب خبير لفحص ميزانيات المشروعات الفردية والذي جاء بتقريره ما يلي :

(أ) تقدر العقارات بمبلغ ١٢٠٠٠ ، ١٥٠٠٠ في مشروعى أ ، ب على التوالى .

(ب) يقدر الأثاث فى مشروع (أ) بمبلغ ٣٠٠٠ أما فى مشروع (ب) فالأثاث لا قيمة له .

(ج) تقدر السيارات فى مشروعى أ ، ب بمبلغ ٢١٠٠٠ ، ١٢٠٠٠ على التوالى .

(د) يقدر المخزون من البضائع بمبلغ ١٩٠٠٠ ، ١٦٠٠٠ فى مشروعى أ ، ب .

(هـ) هناك ديون معدومة قدرها ٨٠٠ ، ٥٠٠ فى مشروعى أ ، ب والديون المشكوك فى تحصيلها ٥% من أرصدة المدينين فى المشروعين .

(و) متوسط تاريخ استحقاق أوراق القبض فى المشروعين ٣ شهور ومعدل الفائدة ١٢% سنوياً .

فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا على أن تنتقل إلى الشركة جميع أصول والتزامات مشروع (أ) ما عدا التأمينات التي يقوم (أ) باستردادها بمعرفته . بينما ينتقل إلى الشركة أصول مشروع (ب) بالقيم المتفق عليها ما عدا الأثاث والنقدية بالخرينة ، كما تتعهد الشركة بالالتزامات الواردة في ميزانية مشروع (ب) ما عدا القرض والمصروفات المستحقة التي يتولى (ب) سدادها بمعرفته .

والمطلوب :

إثبات قيود تكوين الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية لها .

الحل :

قيود تكوين الشركة :

<u>من مذكورين :</u>		
العقارات	د/	١٢٠٠٠
الأثاث	د/	٣٠٠٠
السيارات	د/	٢١٠٠٠
المخزون	د/	١٩٠٠٠
المدينون	د/	١٥٢٠٠
أ. القبض	د/	٤٠٠٠
الخرينة	د/	١٢٨٠
شهرة المحل	د/	١١٠٠٠
<u>إلى مذكورين :</u>		
رأس المال (أ)	د/	٦٠٠٠٠
مخصص د.م. فيها	د/	٧٦٠
مخصص الأجيو	د/	١٢٠
الموردون	د/	١٩٠٠٠
أ. الدفع	د/	٦٦٠٠
إثبات سداد حصة (أ)		

<u>من مذكورين :</u>			
العقارات	/د		١٥٠٠٠
السيارات	/د		١٢٠٠٠
المخزون	/د		١٦٠٠٠
المدينون	/د		١٤٠٠٠
أ. القبض	/د		٧٠٠٠
<u>إلى مذكورين :</u>			
رأس المال (أ)	/د	٤٠٠٠٠	
مخصص د.م. فيها	/د	٧٠٠	
مخصص الأجيو	/د	٢١٠	
الموردون	/د	٧٠٩٠	
أ. دفع	/د	١١٠٠٠	
احتياطي تقويم الأصول	/د	٥٠٠٠	
إثبات سداد حصة (ب)			

الميزانية الافتتاحية للشركة

<u>رأس المال</u>		١٠٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>		
أ	٦٠٠٠٠		شهرة		١١٠٠٠
ب	٤٠٠٠٠		عقارات		٢٧٠٠٠
			أثاث		٣٠٠٠
احتياطي تقويم أصول		١٥٠٠٠	سيارات		٣٣٠٠٠
<u>خصوم متداولة</u>			<u>أصول متداولة</u>		
موردون		٢٦٠٩٠	مخزون		٣٥٠٠٠
أ. دفع		١٧٦٠٠	مدينون	٢٩٢٠٠	
			- مخصص د.م. فيها	١٤٦٠	
					٢٧٧٤٠
			أوراق قبض	١١٠٠٠	
			- مخصص أجيو	٣٣٠	
					١٠٦٧٠
			خزينة		١٢٨٠
		١٤٨٦٩٠			١٤٨٦٩٠

ملاحظات :

- تم حساب مخصص الأجيرو كالاتى :

$$\text{الشريك (أ) } = ٤٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} \times ١٢\% = ١٢٠$$

$$\text{الشريك (ب) } = ٧٠٠٠ \times \frac{٣}{١٢} \times ١٢\% = ٢١٠$$

- بالنسبة للشريك (أ) مجموع الأصول المقدمة ٧٥٤٨٠ يطرح منها الالتزامات المنتقلة إلى الشركة ٢٦٤٨٠ فيكون صافى الأصول المنتقلة ٤٩٠٠٠ وهى أقل من حصة الشريك فى رأس المال بمقدار ١١٠٠٠ تم اعتبارها شهرة محل .

- بالنسبة للشريك (ب) مجموع الأصول المقدمة ٦٤٠٠٠ يطرح منها الالتزامات المنتقلة إلى الشركة ١٩٠٠٠ فيكون صافى الأصول المنتقلة ٤٥٠٠٠ وهى أكبر من حصة الشريك فى رأس المال بمقدار ٥٠٠٠ جنيه تم اعتبارها احتياطى تقويم الأصول .

- عند إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة يتم تجميع المفردات المتشابهة معاً ويتم إدراج الشهرة فى جانب الأصول وإدراج احتياطى تقويم الأصول فى جانب الخصوم .

مثال (١٠) :

فى أول أكتوبر ٢٠١٨ اتفق كل من حسن وحسين على تكوين شركة تضامن تعرف باسم "شركة حسن وحسين للتجارة والتوريدات" ، برأس مال قدره ٨٠٠٠٠ جنيه موزعة بينهما بنسبة ٥ : ٣ ، على أن يقدم كل منهما أصول وخصوم مشروعه الفردى حيث كانت تلك العناصر كما يلى :

بيان	حسن	حسين	بيان	حسن	حسين
رأس المال	٣٧٠٠٠	٤٣٩٠٠	عقارات (صافي)	٢٦٠٠	١٠٤٠٠
موردين	٤٠٠٠	٨٠٠٠	آلات ومعدات	٩٠٠٠	٦٩٠٠
أوراق دفع	٢٦٠٠	٢٢٠٠	أثاثات وتركيبات	٣٦٠٠	٦٥٠٠
قرض برهن العقارات	-	٨٢٠٠	بضاعة	١٩٤٠٠	١٢٢٠٠
مصرفات متنوعة مستحقة	١٤٠٠	١٠٠٠	عملاء	٥٦٠٠	١١١٠٠
مخصص د.م. في تحصيلها	٨٠٠	٦٠٠	أوراق قبض	٢٧٠٠	١١١٠٠
مخصص أجيو	-	٣٠٠	بنك	٢٩٠٠	٦٠٠٠
	٤٥٨٠٠	٦٤٢٠٠		٤٥٨٠٠	٦٤٢٠٠

هذا وقد اتفق الشركاء على إجراء التعديلات الآتية على عناصر الأصول والخصوم المقدمة من كل منهما :

(أ) عناصر الأصول والخصوم الخاصة بالشريك حسن :

١/ تقدر العقارات بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، والآلات والمعدات بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، والأثاث والتركيبات بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١٤٦٠٠ جنيه .

٢/ تبين أن هناك ديوناً معدومة ضمن رصيد العملاء المقدم من الشريك قيمتها ٢٠٠ جنيه ويقدر مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ١٠% من باقى رصيد العملاء

٣/ يقدر مخصص الأجيو بنسبة ٥% .

٤/ يقوم الشريك بسداد مبلغ ٣٢٠٠ جنيه من القرض المستحق عليه بمعرفته وينقل الباقي للشركة ، كما يقوم الشريك بسداد

المصروفات المستحقة من أمواله الخاصة ، ويحتفظ برصيد البنك لنفسه .

٥/ تبين أن هناك فاتورة مشتريات مستحقة لأحد الموردين قيمتها ٥٠٠ جنيه لم تثبت بدفاتر المشروع الفردي واتفق على أن تنقل ضمن الالتزامات المستحقة على الشريك .

٦/ يقوم الشريك بسداد أو سحب الفرق بين صافى الأصول المقدمة منه وحصته فى رأس المال بالشركة نقداً من خلال حساب الشركة بالبنك .

(ب) عناصر الأصول والخصوم الخاصة بالشريك حسين :

١/ تقدر العقارات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه ، والآلات ٧٨٠٠ جنيه ، والأثاث والتركيبات ٣٠٠٠ جنيه ، والبضاعة ١٩٠٠٠ جنيه.

٢/ تبين أن من بين الديون المقدمة من الشريك مبلغ ٦٠٠ جنيه مستحقة على عملاء أشهر إفلاسهم وتقرر تكوين مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها بنسبة ١٠ % .

٣/ تقرر تكوين مخصص أجيو بنسبة ٥ % .

٤/ يقوم الشريك بسداد مبلغ ٤٠٠ جنيه من المصروفات المستحقة بمعرفته على أن تلتزم الشركة بالباقي ، كما يحتفظ الشريك برصيد النقدية لنفسه .

٥/ يتم قبول صافى الأصول المقدمة من الشريك مقابل حصته فى رأس المال .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة بدفاتر الشركة وإعداد الميزانية الافتتاحية لها .

الحل :

- رأس مال الشركة ٨٠٠٠٠

$$\text{حصة الشريك حسن} = \frac{٥}{٨} \times ٨٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة الشريك حسين} = \frac{٣}{٨} \times ٨٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

قيود التوجيه المحاسبى بدفاتر الشركة :

<u>من مذكورين :</u>			
العقارات	د/	١٤٠٠٠	
الآلات	د/	٦٠٠٠	
أثاث وتجهيزات	د/	٨٠٠٠	
بضاعة	د/	١٤٦٠٠	
العملاء	د/	١٠٩٠٠	
أوراق القبض	د/	١١١٠٠	
البنك (الفرق المسدد نقداً ببنك الشركة)	د/	٢٧٤٥	
<u>إلى مذكورين :</u>			
الموردين	د/	٨٥٠٠	
أوراق الدفع	د/	٢٢٠٠	
القرض برهن العقارات	د/	٥٠٠٠	
(٨٢٠٠ - ٣٢٠٠)			
مخصص د.م. فى تحصيلها	د/	١٠٩٠	
مخصص أجيو	د/	٥٥٥	
رأس المال (حسن)	د/	٥٠٠٠٠	
إثبات وفاء الشريك حسن لحصته فى رأس المال			

<u>من مذكورين :</u>			
العقارات	/حـ		٣٥٠٠
الآلات	/حـ		٧٨٠٠
أثاث وتجهيزات	/حـ		٣٠٠٠
بضاعة	/حـ		١٩٠٠٠
العملاء	/حـ		٥٠٠٠
أ. القبض	/حـ		٢٧٠٠
<u>إلى مذكورين :</u>			
الموردين	/حـ	٤٠٠٠	
أوراق الدفع	/حـ	٢٦٠٠	
م. متنوعة مستحقة (١٤٠٠-٤٠٠)	/حـ	١٠٠٠	
مخصص د.م. فى تحصيلها	/حـ	٥٠٠	
مخصص أجيو	/حـ	١٣٥	
رأس المال (حسين)	/حـ	٣٠٠٠٠	
احتياطي تقويم أصول	/حـ	٢٧٦٥	
إثبات وفاء الشريك حسين لحصته فى رأس المال			

الميزانية الافتتاحية للشركة فى أول أكتوبر ٢٠١٨

<u>رأس المال</u>		٨٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>		
حسن	٥٠٠٠٠		عقارات	١٧٥٠٠	
حسين	٣٠٠٠٠		آلات	١٣٨٠٠	
			أثاث وتجهيزات	١١٠٠٠	
احتياطي تقويم أصول		٢٧٦٥			٤٣٢٠٠
			<u>أصول متداولة</u>		
موردون		١٢٥٠٠	بضاعة		٣٣٦٠٠
أ. دفع		٤٨٠٠	عملاء	١٥٩٠٠	
قرض برهن العقارات		٥٠٠٠	- مخصص د.م. فيها	١٥٩٠	
م. متنوعة مستحقة		١٠٠٠			١٤٣١٠
			أوراق قبض	١٣٨٠٠	
			- مخصص أجيو	٦٩٠	
			بنك		١٣١١٠
					٢٧٤٥
		١٠٦٠٦٥			١٠٦٠٦٥

إقفال دفاتر المشروعات الفردية :

فى الحالات التى يقدم فيها أحد أو بعض أو كل الشركاء حصصهم فى رأس المال على هيئة مشروعاتهم الفردية بما تتضمنه من أصول والتزامات ، فإنه يترتب على ذلك انتهاء وجود تلك المشروعات الفردية كوحدات محاسبية ، والذى يعنى محاسبياً إقفال دفاترها . هذا وتختلف الإجراءات المحاسبية المتبعة فى إقفال دفاتر المشروعات الفردية فى حالة عدم تعديل قيم أصول والتزامات تلك المشروعات عن تلك الإجراءات الواجب اتباعها فى حالة تعديل تلك القيم .

إقفال دفاتر المشروع الفردى فى حالة عدم إجراء تعديلات على أصوله والتزاماته :

فى هذه الحالة يتبع الآتى :

- يتم فتح حساب جديد فى دفاتر المشروع الفردى باسم حساب الشركة الجديدة ، وهو الحساب الذى سيكون طرفاً أساسياً فى كافة قيود التوجيه المحاسبى اللازمة للإقفال .
- يجعل حساب الشركة الجديدة مدينأ فى مقابل دائنيه حسابات الأصول المدرجة بميزانية المشروع الفردى .
- يجعل حساب الشركة الجديدة دائناً فى مقابل مديونية حسابات الخصوم المدرجة بميزانية المشروع الفردى .
- يجعل حساب الشركة الجديدة دائناً فى مقابل مديونية حساب رأس المال المشروع الفردى .

وبانتهاء إجراء هذا القيود تكون جميع حسابات المشروع الفردى قد تم تصفيتا أى أقالها وأصبحت بدون رصيد متبقى وذلك بمناسبة انتقال أصولها والتزاماتها إلى الشركة الجديدة (شركة الأشخاص) وبالرجوع إلى المثال رقم (٥) فإنه يمكن إعداد قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإقفال دفاتر المشروع الفردى للشريك (هشام) على النحو التالى :

	<p>من د/ الشركة الجديدة</p> <p><u>إلى مذكورين :</u></p> <p>د/ العقارات ٣٢٠٠٠</p> <p>د/ السيارات ٦٠٠٠٠</p> <p>د/ أثاث وتجهيزات ٣٦٠٠٠</p> <p>د/ البضاعة ٦٧٠٠٠</p> <p>د/ العملاء ٥٨٠٠٠</p> <p>د/ البنك ٥٠٠٠</p> <p>إقفال حسابات الأصول</p>		<p>٢٥٨٠٠٠</p>
	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د/ مخصص إهلاك العقارات ٢٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك السيارات ١٢٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك الأثاث ٣٠٠٠</p> <p>د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ١٠٠٠</p> <p>د/ الموردين ٢٤٠٠٠</p> <p>د/ أوراق الدفع ١٣٦٠٠</p> <p>د/ مصروفات متنوعة مستحقة ٢٤٠٠</p> <p>إلى د/ الشركة الجديدة ٥٨٠٠٠</p> <p>إقفال حسابات الخصوم</p>		
	<p>من د/ رأس المال</p> <p>إلى د/ الشركة الجديدة</p> <p>إقفال حساب رأس المال</p>	<p>٢٠٠٠٠٠</p>	<p>٢٠٠٠٠٠</p>

وزيادة فى الإيضاح فبالرجوع إلى المثال رقم (٦) يمكن إعداد
قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإقفال دفاتر المشروع الفردى للشريك
(ب) على النحو التالى :

١/	٢٠٠٠٠٠	من حـ/ الشركة الجديدة <u>إلى مذكورين :</u> حـ/ المباني ١٥٠٠٠٠ حـ/ الأثاث ١٥٠٠٠ حـ/ البضاعة ٢٠٠٠٠ حـ/ المدينين ١٥٠٠٠ إقفال حسابات الأصول	
٢/	٣٥٠٠٠	من حـ/ رأس المال حـ/ البنك ٣٥٠٠٠ تخفيض رأس المال بمقدار النقدية التي لم تنتقل للشركة الجديدة	
٣/	٢٥٠٠٠	من حـ/ الدائنين حـ/ الشركة الجديدة ٢٥٠٠٠ إقفال حسابات الخصوم	
٤/	١٧٥٠٠٠	من حـ/ رأس المال حـ/ الشركة الجديدة ١٧٥٠٠٠ إقفال حساب رأس المال	

ملاحظات :

١/ بالنسبة للأصول التى لم تنتقل إلى الشركة الجديدة فيتم تخفيض رأس المال بقيمتها وذلك بجعل حـ/ رأس المال مدين وحسابات هذه الأصول دائنة وكذلك الالتزامات التى لم تتعهد بها الشركة الجديدة يزداد بها رأس المال فيجعل حـ/ رأس المال دائن وحسابات هذه الالتزامات مدين .

٢/ إذا ما كان صافى الأصول الخاصة بالمشروع الفردى أقل من حصة الشريك فى رأس مال الشركة الجديدة ، واتفق على أن يستكمل الشريك حصته نقداً ، أو تم الاتفاق على قبول صافى الأصول كحصة فى رأس مال الشركة كما هو دون استكمال الفرق واعتبر الفرق شهرة محل ، فلن يؤثر ذلك على قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإقفال دفاتر المشروع الفردى عما سبق ذكره .

٣/ إذا ما كان صافى الأصول الخاصة بالمشروع الفردى أكبر من حصة الشريك فى رأس مال الشركة الجديدة ، واتفق على أن يسحب الشريك المستحق له نقداً ، أو تم الاتفاق على قبول صافى الأصول كحصة فى رأس مال الشركة كما هو دون سحب الشريك للفرق واعتبر الفرق احتياطي تقويم أصول فلن يؤثر ذلك على قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإقفال دفاتر المشروع الفردى عما سبق ذكره أيضاً .

إقفال دفاتر المشروع الفردى فى حالة تعديل قيم أصوله

والالتزاماته :

فى حالة الاتفاق على انتقال أصول وخصوم المشروع الفردى إلى الشركة بقيمة معدلة تختلف عن تلك القيم الظاهرة بها هذه الأصول والخصوم فى دفاتر المشروع الفردى ، يستلزم الأمر تعديل هذه القيم قبل أقفالها وإجراء مثل هذا التعديل يستخدم حساب لهذا الغرض يسمى حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير ، الذى يشتمل على الفروق ما بين القيم الدفترية كما تبدو فى دفاتر المشروع الفردى والقيم المتفق عليها .
ويستخدم هذا الحساب على النحو الآتى :

* يجعل حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير مديناً بمقدار النقص في قيم الأصول ، والزيادة التي يتفق عليها في قيم الالتزامات التي تنقل إلى الشركة ، وذلك على اعتبار أن النقص في قيم الأصول والزيادة في قيم الالتزامات تعد بمثابة خسائر بالنسبة للشريك صاحب المشروع الفردي .

* يجعل حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير دائماً بمقدار الزيادة في قيم الأصول ، والنقص في قيم الالتزامات التي تنقل إلى الشركة ، وذلك على اعتبار أن الزيادة في قيم الأصول والنقص في قيم الخصوم ، يعد بمثابة أرباح للشريك صاحب المشروع الفردي .

* **تقفل نتيجة إعادة التقدير ربحاً كانت أو خسارة فى حساب رأس المال :**
ويمكن التعبير عن حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير فى الشكل التالى :

د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

<p><u>من مذكورين</u></p> <p>الزيادة فى قيم الأصول</p> <p>النقص فى قيم الالتزامات</p>	<p>xx</p>	<p><u>إلى مذكورين</u></p> <p>النقص فى قيم الأصول</p> <p>الزيادة فى قيم الالتزامات</p>	<p>xx</p>
<p>من ح/ رأس المال</p> <p>(إذا كانت النتيجة النهائية لإعادة التقدير "خسائر")</p>	<p>xx</p>	<p>إلى ح/ رأس المال</p> <p>إذا كانت النتيجة النهائية لإعادة التقدير "أرباح")</p>	<p>xx</p>
	<p>xx</p>		<p>xx</p>

* تجرى بعد ذلك قيود الإقفال السابق إجراؤها بتوسيط حساب الشركة الجديدة وذلك بالقيم الجديدة التى تم الاتفاق عليها (القيم المعدلة) .

* في حالة الاتفاق على عدم انتقال أحد الأصول أو الالتزامات من المشروع الفردي يتم إقفال رصيد هذا الأصل أو ذلك الالتزام في حساب رأس المال مباشرة كما سبق الذكر .
وبالرجوع إلى المثال رقم (٧) فلكي يتم إقفال دفاتر المشروع الفردي للشريك سامي يعد حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير على النحو التالي :

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

٤٤٠٠	إلى مذكورين	١٠٠	من ح/ م.د.م. فيها
١٠٠٠	ح/ العقار		
١٠٠٠	ح/ السيارات		
٨٠٠	ح/ البضاعة	٤٣٠٠	من ح/ رأس المال
٣٠٠	ح/ العملاء		(خسارة إعادة التقدير)
٢٠٠	ح/ م. الأجير		
٧٠٠	ح/ الدائنون		
٤٠٠	ح/ م. مستحقة		
٤٤٠٠		٤٤٠٠	

وتكون قيود التوجيه المحاسبي اللازمة لإثبات التعديلات واقفال الدفاتر على النحو التالي :

٤٤٠٠	من ح/	أ.خ إعادة التقدير
		إلى مذكورين :
١٠٠٠	ح/	العقارات
١٠٠٠	ح/	السيارات
٨٠٠	ح/	البضاعة
٣٠٠	ح/	العملاء
٢٠٠	ح/	م. الأجير
٧٠٠	ح/	الدائنون
٤٠٠	ح/	م. مستحقة

١٠٠	من حـ/ مخصص د. م. فيها	١٠٠	إلى حـ/ أ.خ إعادة التقدير
٤٣٠٠	من حـ/ رأس المال	٤٣٠٠	إلى حـ/ أ.خ إعادة التقدير
٧٠٠	من حـ/ رأس المال	٧٠٠	إقفال خسارة إعادة التقدير في حساب رأس المال
٧٠٠	من حـ/ رأس المال	٧٠٠	إلى حـ/ الإعلان المقدم
٤٥٥٠٠	من حـ/ الشركة الجديدة		تخفيض رأس المال بمقدار الإعلان المقدم الذي لم ينتقل للشركة الجديدة
	إلى مذكورين :		
٨٠٠٠	حـ/ العقارات		
٩٠٠٠	حـ/ السيارات		
٤٠٠٠	حـ/ الأثاث		
١٥٢٠٠	حـ/ مخزون البضائع		
٤٠٠٠	حـ/ المدينون		
٣٠٠٠	حـ/ أ. قبض		
٢٣٠٠	حـ/ البنك		
	إقفال حسابات الأصول بالقيم الجديدة		

<u>من مذكورين :</u>			
مخصص ديون مشكوك فيها	ح/		٢٠٠
م. الأجيو	ح/		٢٠٠
الدائنون	ح/		٥٧٠٠
أ. دفع	ح/		٣٥٠٠
م. مستحقة	ح/		٩٠٠
إلى ح/ الشركة الجديدة		١٠٥٠٠	
إقفال حسابات الخصوم بالقيم الجديدة			
من ح/ رأس المال			٣٥٠٠٠
إلى ح/ الشركة الجديدة		٣٥٠٠٠	
إقفال حساب رأس المال			

ولمزيد من الإيضاح وبالرجوع إلى المثال رقم (١٠) فلكي يتم
إقفال دفاتر المشروع الفردي للشريك حسن يعد حساب أرباح وخسائر
إعادة التقدير على النحو التالي :

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

<u>من مذكورين</u>		٧٥٠٠	<u>إلى مذكورين</u>		٢٣٤٥
ح/ العقارات	٣٦٠٠		ح/ آلات ومعدات	٩٠٠	
ح/ الأثاث والتركيبات	١٥٠٠		ح/ العملاء	٢٠٠	
ح/ البضاعة	٢٤٠٠		ح/ م.د.م. فيها	٤٩٠	
			ح/ مخصص الأجيو	٢٥٥	
			ح/ الموردين	٥٠٠	
			إلى ح/ رأس المال		٥١٥٥
			(أرباح إعادة التقدير)		
		٧٥٠٠			٧٥٠٠

وتكون القيود اللازمة لإثبات التعديلات وإقفال الدفاتر كالاتى :

٢٣٤٥	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	
	<u>إلى مذكورين :</u>	
٩٠٠	حـ/ الآلات والمعدات	
٢٠٠	حـ/ العملاء (ديون معدومة)	
٤٩٠	حـ/ مخصص د.م. فيها	
٢٥٥	حـ/ مخصص أجيو	
٥٠٠	حـ/ الموردين	
	<u>من مذكورين :</u>	
٣٦٠٠	حـ/ العقارات	
١٥٠٠	حـ/ الأثاث والتركيبات	
٢٤٠٠	حـ/ البضاعة	
٧٥٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	
٥١٥٥	من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	
٥١٥٥	إلى حـ/ رأس المال	
	إقفال أرباح إعادة التقدير فى حساب رأس المال	
	<u>من مذكورين :</u>	
٣٢٠٠	حـ/ القرض برهن العقارات	
١٠٠٠	حـ/ مصروفات مستحقة	
٤٢٠٠	إلى حـ/ رأس المال	
	إقفال حسابات الخصوم التى يسدها الشريك بمعرفته فى حساب رأس المال	

	<p>من د/ رأس المال</p> <p>إلى د/ البنك</p> <p>إثبات احتفاظ صاحب المشروع الفردى برصيد النقدية لنفسه</p>	٦٠٠٠	٦٠٠٠
	<p>من د/ الشركة الجديدة</p> <p>إلى مذكورين :</p> <p>د/ العقارات</p> <p>د/ الآلات</p> <p>د/ أثاث وتجهيزات</p> <p>د/ البضاعة</p> <p>د/ العملاء</p> <p>د/ أوراق القبض</p> <p>إقفال حسابات الأصول بالقيم الجديدة</p>	١٤٠٠٠ ٦٠٠٠ ٨٠٠٠ ١٤٦٠٠ ١٠٦٠٠ ١١١٠٠	٦٤٦٠٠
	<p>من مذكورين :</p> <p>د/ الموردين</p> <p>د/ أوراق الدفع</p> <p>د/ القرض برهن العقارات</p> <p>د/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها</p> <p>د/ مخصص الأجيرو</p> <p>إلى د/ الشركة الجديدة</p> <p>إقفال حسابات الخصوم بالقيم الجديدة</p>	٨٥٠٠ ٢٢٠٠ ٥٠٠٠ ١٠٩٠ ٥٥٥ ١٧٣٤٥	٨٥٠٠ ٢٢٠٠ ٥٠٠٠ ١٠٩٠ ٥٥٥ ١٧٣٤٥
	<p>من د/ رأس المال</p> <p>إلى د/ الشركة الجديدة</p> <p>إقفال حساب رأس المال بعد التعديل</p>	٤٧٢٥٥	٤٧٢٥٥

ولإقفال دفاتر المشروع الفردي للشريك حسين يعد حساب أ.خ إعادة التقدير على النحو التالي :

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

من مذكورين	١٢٠٠	إلى مذكورين	٢٩٣٥
ح/ العقارات ٩٠٠		ح/ الآلات ١٢٠٠	
ح/ م.د.م. فيها ٣٠٠		ح/ أثاث وتجهيزات ٦٠٠	
		ح/ البضاعة ٤٠٠	
من ح/ رأس المال ١٧٣٥		ح/ العملاء ٦٠٠	
(خسارة إعادة التقدير)		ح/ مخصص الأجيرو ١٣٥	
	٢٩٣٥		٢٩٣٥

وتكون القيود اللازمة لإثبات التعديلات وإقفال الدفاتر كالتأتى :

من ح/ أ.خ إعادة التقدير	٢٩٣٥
إلى مذكورين :	
ح/ الآلات ١٢٠٠	
ح/ أثاث وتجهيزات ٦٠٠	
ح/ البضاعة ٤٠٠	
ح/ العملاء ٦٠٠	
ح/ مخصص الأجيرو ١٣٥	
من مذكورين :	
ح/ العقارات ٩٠٠	
ح/ م. ديون مشكوك فى تحصيلها ٣٠٠	
إلى ح/ أ.خ إعادة التقدير ١٢٠٠	
من ح/ رأس المال ١٧٣٥	
إلى ح/ أ.خ إعادة التقدير	١٧٣٥
إقفال خسائر إعادة التقدير	

٤٠٠	من د/ م. مستحقة	
٤٠٠	إلى د/ رأس المال	
	إقفال م. مستحقة التي يسدها الشريك بمعرفته في د/ رأس المال	
٢٩٠٠	من د/ رأس المال	
٢٩٠٠	إلى د/ البنك	
	إثبات احتفاظ الشريك حسين برصيد النقدية لنفسه	
٤١٠٠٠	من د/ الشركة الجديدة	
	<u>إلى مذكورين :</u>	
٣٥٠٠	د/ العقارات	
٧٨٠٠	د/ الآلات	
٣٠٠٠	د/ أثاث وتجهيزات	
١٩٠٠٠	د/ البضاعة	
٥٠٠٠	د/ العملاء	
٢٧٠٠	د/ أوراق القبض	
	إقفال حسابات الأصول بالقيم الجديدة	
	<u>من مذكورين :</u>	
٤٠٠٠	د/ الموردين	
٢٦٠٠	د/ أوراق الدفع	
١٠٠٠	د/ مصروفات متنوعة مستحقة	
٥٠٠	د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	
١٣٥	د/ مخصص الأجيو	
٨٢٣٥	إلى د/ الشركة الجديدة	
	إقفال حسابات الخصوم بالقيم الجديدة	

٣٢٧٦٥	من حـ/ رأس المال	
٣٢٧٦٥	إلى حـ/ الشركة الجديدة	
	إقفال حساب رأس المال بعد تعديله	
	فى حساب الشركة الجديدة	

رابعاً : حصص العمل :

قد يتفق الشركاء على اشتراك أحدهم دون أن يقدم حصة نقدية أو عينية فى رأس المال ، وذلك نظراً لما ينفرد به هذا الشريك من خبرة فنية تساعد الشركة فى ممارسة نشاطها بسهولة .

وفى هذه الحالة لا يجرى قيد دفترى لعدم وجود واقعة مالية تثبت رأس المال ، ويكتفى بالتسجيل فى شكل بيان فى دفتر اليومية على النحو التالى :

"الشريك شريك بعمله فى الشركة طبقاً للعقد"

تطبيقات :

التطبيق الأول :

اتفق أ ، ب ، ج على تكوين شركة تضامن برأس مال ٢٤٠٠٠٠ جنية مقسمة بينهم بنسبة ١ : ٢ : ٢ على التوالي وقد قام كل شريك بسداد حصته فى رأس المال على النحو التالى :

- سداد (أ) نصف حصته نقداً والباقي بشيك .
- سدد (ب) حصته فى صورة أصول عينية على النحو الآتى :
- أراضى ٦٠٠٠٠ جنية ، بضاعة ٢٠٠٠٠ جنية ، أثاث ٢٠٠٠٠ جنية . واتفق على أن يسدد الشريك أو يسحب الفرق نقداً .
- قدم الشريك (ج) أصول وخصوم محله التجارى (عدا النقدية) سداداً لحصته فى رأس المال وكانت ميزانية محله التجارى على النحو التالى :

أراضى ومبانى	١٢٠٠٠٠	رأس المال	٩٦٠٠٠
أثاث	١٥٠٠٠	قرض بنك	٢٤٠٠٠
مدينون	١٢٠٠٠	دائنون	٣٠٠٠٠
أ. قبض	٨٠٠٠	أوراق دفع	٢٠٠٠٠
نقدية	١٥٠٠٠		
	١٧٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠

والمطلوب :

- ١/ إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بدفاتر الشركة ، وتصوير قائمة المركز المالى الافتتاحية لها .
- ٢/ إعداد قيود اليومية اللازمة لإقفال دفاتر المشروع الفردى للشريك (ج) .

التطبيق الثانى :

فى أول يناير ٢٠١٩ اتفق كل من يوسف وجلال على تكوين شركة تضامن للتجار فى الأدوات الكهربائية ، برأس مال قدره ٦٠٠٠٠ جنيه، موزعة بينهما بنسبة ٢ : ١ ، واتفقا على ما يلى :

- يوفى كل من الشريكين بنصف حصته نقداً وفوراً بحساب الشركة بالبنك .
 - يوفى الشريك يوسف بباقي حصته نقداً بحساب الشركة بالبنك فى أول مارس ٢٠١٩ .
 - يوفى الشريك جلال بباقي حصته نقداً بحساب الشركة بالبنك فى أول أبريل ٢٠١٩ .
 - تحتسب غرامة تأخير فى حالة تخلف أحد الشركاء عن الوفاء بباقي حصته فى الموعد المتفق عليه بواقع ١٢ % سنوياً .
- فإذا علمت أنه تم تنفيذ جميع التعهدات السابقة جميعها باستثناء تأخر الشريك يوسف عن الوفاء بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه من المستحق عليه حتى أول مايو من نفس العام .

والمطلوب :

- ١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات العمليات السابقة .
- ٢/ تصوير حساب حصص الشركاء فى رأس المال وحساب رأس المال .

التطبيق الثالث :

فى ٢٠١٩/١/١ اتفق كل من عمر وشريف على تكوين شركة تضامن لتجارة الأدوات المنزلية برأس مال قدره ٣٠٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بنسبة ٣ : ٢ على التوالى .

وقد قام الشريك عمر بسداد حصته فى رأس المال بتقديم بضاعة
اتفق على أن تكون قيمتها ٦٥٠٠ جنيه ، أما الباقى الحصة فقام بسدادها
نقدًا فى بنك الشركة .

أما الشريك شريف الذى كان يمتلك متجراً للأدوات المنزلية فقد
قدم سداداً لحصته فى رأس المال جميع أصول والتزامات محله التجارى
الذى كان مركزه المالى فى هذا التاريخ كالاتى :

رأس المال	١٠٠٠٠	عقار بعد الاستهلاك	٣٠٠٠	
		أثاث وتركيبات بعد	٢٥٠٠	
		الاستهلاك		٥٥٠٠
دائنون	٣٨٠٠	بضاعة		٤٠٠٠
أوراق دفع	١٢٠٠	مدينون	٣٠٠٠	
		- مخصص د.م. فيها	٤٠٠	
				٢٦٠٠
		أ. قبض	١٠٠٠	
		- مخصص خصم أ.ق	١٠٠	
				٩٠٠
		بنك		٢٠٠٠
	١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

فإذا علمت أن الشركاء قد اتفقوا على قبول ميزانية مشروع
شريف كما هى دون إجراء أى تعديلات عليها على أن يقوم الشريك
شريف بإيداع أو سحب الفرق بين صافى الأصول المقدمة وحصته فى
رأس المال عن طريق بنك الشركة .

والمطلوب :

١/ قيود اليومية اللازمة لإثبات تكوين الشركة وإعداد الميزانية
الافتتاحية لها .

٢/ إقفال دفاتر مشروع شريف الفردى .

التطبيق الرابع :

اتفق الحسينى ومصطفى فى أول ديسمبر ٢٠١٨ على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ١٢٠.٠٠٠ جنيهه حصة الحسينى فيها ٨.٠٠٠ جنيهه على أن يقوم مصطفى بإيداع حصته فى رأس المال بنك الشركة أما الحسينى فيقوم بتقديم أصول وخصوم محله بعد تعديلها وعلى أن يقوم بسداد أو سحب الفرق بين صافى الأصول المقدمة و حصته فى رأس المال نقداً ببنك الشركة وقد كانت ميزانية المشروع الفردى فى ذلك التاريخ كالتالى :

دائنون	٢٠.٠٠٠	نقدية بالبنك	١٠.٠٠٠
		أوراق قبض	٧.٠٠٠
أوراق دفع	١٧.٠٠٠	مدينون	١٢٥.٠٠
		- مخصص د.م. فيها	٢٥.٠٠
قرض بنك	٢٥.٠٠٠		١٠.٠٠٠
رأس المال	٣٨.٠٠٠	بضاعة	٤٣.٠٠٠
		آلات ومعدات بعد الإهلاك	٣.٠٠٠
	١٠.٠٠٠		١٠.٠٠٠

وقد تم الاتفاق على تعديل بعض قيم الأصول على النحو التالى :

آلات ومعدات ٣٣.٠٠٠ جنيهه - بضاعة ٤٨.٥٠٠ جنيهه - أ. قبض (قيمتها الحالية) ٦٤.٠٠٠ جنيهه .

والمطلوب :

١/ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الاتفاق بدفاتر الشركة وتصوير الميزانية الافتتاحية لها .

٢/ تسوية وإقفال دفاتر منشأة الحسينى (الفردية) .

التطبيق الخامس :

اتفق عبد الخالق وعبد الحميد الذى يملك مشروعاً للمواد الغذائية على تكوين شركة تضامن والتوسع فى نشاط المشروع الفردى . وتم الاتفاق بينهما على ما يلى :

١/ يكون رأس مال الشركة ١٠٠٠٠٠ جنيه يقسم بين عبد الخالق وعبد الحميد بنسبة ٣ : ٢ .

٢/ يدفع عبد الخالق حصته نقداً .

٣/ يقدم عبد الحميد جميع أصول والتزامات مشروع (فيما عدا النقدية بالخرينة والمصروفات المستحقة) بعد إعادة تقديرها . وكانت ميزانية عبد الحميد كالآتى :

أصول ثابتة	١٢٠٠٠	رأس المال	٣٠٠٠٠
بضاعة	١٨٠٠٠	موردون	٥٠٠٠
عملاء	٤٠٠٠	أوراق دفع	١٠٠٠
نقدية بالبنك	١٩٠٠	مصروفات مستحقة	٥٠٠
نقدية بالخرينة	٦٠٠		
	٣٦٥٠٠		٣٦٥٠٠

وقد تم الاتفاق على أن يعاد تقدير الأصول الثابتة بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه والبضاعة ١٦٦٠٠ والعملاء ٣٥٠٠ والموردون ٦٠٠٠ وتبقى قيمة أوراق الدفع كما هى .

والمطلوب :

١/ إثبات قيود اليومية اللازمة لإقفال دفاتر مشروع عبد الحميد .

٢/ إثبات قيود اليومية اللازمة لتكوين شركة التضامن ، وتصوير الميزانية الافتتاحية لها .

التطبيق السادس :

فى أول يناير ٢٠١٩ كانت قائمتى المركز المالى لمحلات عزيز
وكريم كما يلى :

عزيز	كريم	بيان	عزيز	كريم	بيان
٣١٠٠	١٦٠٠	عقار	١٤٠٠٠	١٢٠٠٠	رأس المال
٢٥٠٠	٣٠٠٠	آلات	٤٥٠٠	٣٠٠٠	موردون
١٤٠٠	١٢٠٠	أثاث	١٨٠٠	١٣٠٠	أوراق دفع
٥٥٠٠	٧٥٠٠	بضاعة	-	١٥٠٠	قرض برهن الآلات
٣٥٠٠	٢٣٠٠	عملاء	٢٠٠	-	مهايا مستحقة
١٠٠٠	٨٠٠	أوراق قبض	٥٠٠	٢٠٠	مخصص ديم. فيها
٤٠٠٠	١٣٠٠	بنك			
-	٣٠٠	إعلان مقدم			
٢١٠٠٠	١٨٠٠٠		٢١٠٠٠	١٨٠٠٠	

وفى هذا التاريخ اتفق عزيز وكريم على أن يكونا شركة تضامن
تعرف باسم عزيز وشريكه يقسم رأس مالها البالغ ٣٠.٠٠٠ فيما بينهم
مناصفة بالشروط التالية :

(أ) يسدد عزيز حصته فى رأس المال بأن ينقل للشركة كل أصول
محله بقيمتها الدفترية عدا البنك وأن تتعهد الشركة بتسديد
الموردين فقط .

(ب) يسدد كريم حصته بأن يقدم أصول والتزامات محله بقيم اتفق
عليها كما يلى :

- ١- يقدر العقار بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والآلات بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه والأثاث بمبلغ ١٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٧٩٠٠ جنيه ويحول رصيد حساب البنك باسم الشركة .
- ٢- هناك دين يبلغ قيمته ٣٠٠ جنيه لا جدوى فى تحصيله كما أن ٥% من أرصدة العملاء مشكوك فى تحصيلها .
- ٣- لا يعترف بالإعلان المقدم .
- ٤- تتعهد الشركة بجميع الالتزامات .
- ٥- يقوم كريم بإيداع أو سحب الفرق بين صافى الأصول المقدمة وحصته فى رأس المال عن طريق بنك الشركة .

والمطلوب :

- ١/ قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة .
- ٢/ إقفال دفاتر المشروعات الفردية لعزیز وكريم .
- ٣/ تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

التطبيق السابع :

اتفق كل من إسماعيل وعامر وحمزة على تكوين شركة توصية بسيطة يكون الشريك حمزة فيها موصيا وتعرف باسم شركة إسماعيل وشريكه برأس مال قدره ٢٥٠٠٠ جنيه مقسم فيما بينهم بنسبة ٢ : ٢ : ١ على أن يقدم كل منهم أصول والتزامات محله التجارى سداداً لحصته فى رأس المال بعد إجراء بعض التعديلات .

فإذا علمت أن قائمة المركز المالى لمحلاتهم التجارية فى تاريخ الاتفاق كانت كما يلى :

إسماعيل	عامر	حمزة	بيان	إسماعيل	عامر	حمزة	بيان
-	١٠٠٠	١٢٠٠	أراضي ومباني	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٧٠٠٠	رأس المال
٣٠٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	عدد وآلات	٢٥٠٠	١٥٠٠	٣٢٠٠	دائنون
٢٠٠٠	٢٣٠٠	١٠٠٠	أثاث	١٤٠٠	١٣٠٠	٤٦٠٠	أوراق دفع
٤٠٠٠	٤٢٠٠	٣٧٠٠	بضاعة	-	٢٦٠٠	-	بنك (سحب على
١٥٠٠	٢٤٠٠	٢٧٠٠	مدينون	-	-	-	المكشوف
-	١٢٠٠	١٥٠٠	أ. مالية	١٠٠	٢٠٠	٢٠٠	مخصص د.م. فيها
٥٠٠	١٥٠٠	١٠٠٠	أ. قبض	-	٤٠٠	-	إيجار مستحق
١٠٠٠	٧٠٠	١٨٠٠	بنك	-	-	-	
-	-	٦٠	أدوات كتابية	-	-	-	
-	٢٠٠	-	إعلان مقدم	-	-	-	
-	-	٤٠	تأمين نور ومياه	-	-	-	
١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٥٠٠٠		١٢٠٠٠	١٦٠٠٠	١٥٠٠٠	

فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا على ما يأتي :

أولاً : تقبل جميع أصول والتزامات الشريك إسماعيل كما هي بدون تعديل .

ثانياً : فيما يتعلق بأصول والتزامات الشريك عامر اتفق الشركاء على ما يلي :

١/ يتصرف عامر في أثاث محله لحسابه الخاص ، كما يسدد رصيد حساب البنك سحب على المكشوف وقيمة الإيجار المستحق .

٢/ عدم الاعتراف بالمبلغ المدفوع مقدماً للإعلان لعدم حاجة الشركة إليه .

٣/ فيما عدا ما تقدم تنتقل أصول وخصوم محل عامر لشركة التضامن بقيمتها الدفترية .

ثالثاً : أما فيما يتعلق بالأصول المقدمة من الشريك حمزة فقد اتفق الشركاء على إدخال التعديلات التالية :

١/ أن حمزة كان قد أجرى بعض الإصلاحات العادية على المباني بمبلغ ٢٠٠ جنيه أضافها على حساب المباني .

٢/ أن إهلاك العدد والآلات غير كافية ويقدر الإهلاك الإضافي بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

٣/ يقدر الأثاث بمبلغ ٨٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه

٤/ وجد أن مبلغ ٢٠٠ جنيه يعد ديناً معدوماً - وقدر مخصص الديون المشكوك فيها ٤% من أرصدة العملاء .

٥/ قدر مخصص أوراق القبض بمعدل ١٠% .

٦/ عدم الاعتراف بأى قيمة للأدوات الكتابية المتبقية .

٧/ على الشريك حمزة أن يسترد تأمين النور والمياه بمعرفته الخاصة .

والمطلوب :

١/ قيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة .

٢/ إقفال دفاتر المشروعات الفردية للشركاء الثلاثة .

٣/ تصوير الميزانية الافتتاحية للشركة .

التطبيق الثامن :

اتفق كل من أحمد ومحمد ومحمود على تكوين شركة توصية بسيطة يكون الشريك محمود فيها موصياً وتعرف باسم "شركة أحمد وشركاه" برأس مال قدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بنسبة ٣٠% ، ٤٠% ، ٣٠% على الترتيب لكل من الشركاء الثلاثة . هذا وقد اتفق الشركاء على أن يقدموا أصول وخصوم مشروعاتهم الفردية وفاء لحصصهم في رأس المال بعد تعديل القيم الخاصة بهذه المشروعات حسب ما يراه الخبير الذي تم انتدابه لتلك المهمة .

وفيما يلي قائمة المركز المالي للمشروعات الفردية للشركاء الثلاثة :

أحمد	محمد	محمود	بيان	أحمد	محمد	محمود	بيان
-	١٢٠٠٠	٨٨٠٠	عقارات	٣٢٠٠٠	٤٩٠٠٠	٣٤٥٦٠	رأس المال
٨٠٠٠	٥٢٠٠	٤٠٠٠	أثاث وتركيبات	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	١٢٨٠٠	دائنون
١٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	أجهزة ومعدات	٣٦٠٠	٥٢٠٠	١١٨٤٠	أوراق دفع
١٦٠٠٠	١٦٨٠٠	١٤٨٠٠	بضاعة بالمخازن	-	١٤٠٠	-	قرض برهن العقارات
٦٠٠٠	٩٦٠٠	١٠٨٠٠	مدينون	٤٠٠	٨٠٠	٨٠٠	مخصص ديم. فيها
-	٤٨٠٠	٦٠٠٠	أ. مالية	-	١٦٠٠	-	مصروفات متنوعة
٢٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠	أوراق قبض	-	-	-	مستحقة
٤٠٠٠	٢٨٠٠	٧٢٠٠	بنك	٢٠٠٠	-	-	إيجار مستحق
-	-	٢٤٠	أدوات كتابية	-	-	-	-
-	٨٠٠	-	إعلان مقدم	-	-	-	-
-	-	١٦٠	تأمينات مختلفة	-	-	-	-
٤٨٠٠٠	٦٤٠٠٠	٦٠٠٠٠		٤٨٠٠٠	٦٤٠٠٠	٦٠٠٠٠	

هذا وقد جاء بتقرير الخبير والذي وافق جميع الشركاء على ما جاء به من بنود ما يلي :

أولاً : عناصر الأصول والخصوم للشريك أحمد :

- تقدر القيمة السوقية للأثاث والتركيبات بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه ، والأجهزة والمعدات بمبلغ ١١٥٠٠ جنيه .
- تبين من فحص البضاعة الموجودة بالمخازن أن هناك بضاعة تالفة تقدر تكلفتها بمبلغ ١٢٠٠ جنيه واتفق على استبعادها ، فى حين تقدر باقى البضاعة بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه .
- يشتمل رصيد العملاء على دين مستحق على أحد العملاء وقدره ٥٠٠ جنيه لن يتم تحصيلها لوفاة العميل وعدم وجود تركة لديه ، كما يقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ١٠% من رصيد العملاء .
- متوسط تواريخ استحقاق أوراق القبض ٦ شهور ومعدل الفائدة السائد فى السوق ١٢% سنوياً .
- لا تلتزم الشركة بالإيجار المستحق حيث يتولى الشريك سداده من أمواله الخاصة .

ثانياً : عناصر الأصول والخصوم للشريك محمد :

- تقدر العقارات بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، والأجهزة والمعدات بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه .
- لا ينتقل الأثاث للشركة لعدم الحاجة إليه .
- تبين من فحص البضاعة أن هناك جانباً منها تكلفته ٢٠٠٠ جنيه موجودة لدى الشريك أحمد كإمانة ومن ثم اتفق على استبعادها .
- تبين أن هناك بضاعة مبيعة لأحد العملاء وأرسلت له بالفعل قيمتها ١٤٠٠ جنيه ولكن لم تسجل ضمن رصيد العملاء ، كما يقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء .

- القيمة السوقية للأوراق المالية ٥٠٠٠ جنيه .
- متوسط تواريخ استحقاق أوراق القبض ٤ شهور ومعدل الفائدة ١٢ % سنوياً .
- عدم الاعتراف بالإعلان المقدم لعدم حاجة الشركة إليه .
- يلتزم الشريك بسداد القرض برهن العقارات والمصروفات المستحقة من أمواله الخاصة .

ثالثاً : عناصر الأصول والخصوم للشريك محمود :

- أضاف الشريك محمود مصروفات الإصلاح والصيانة التي أجريت فى الأعوام السابقة لكل من العقارات والأجهزة والمعدات إلى تكلفة تلك الأصول ، هذا وقد قدرت تلك المصروفات بمبلغ ١٢٠٠ ، ٥٠٠ جنيه على الترتيب .
- ينتقل إلى الشركة نصف الأثاث فقط وتقدر قيمته بمبلغ ١٥٠٠ جنيه، ويتصرف محمود فى باقى الأثاث لحسابه الخاص .
- تقدر القيمة السوقية للبضاعة التى يمتلكها الشريك بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
- هناك ديون قدرها ٨٠٠ جنيه لا أمل فى تحصيلها ويقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ١٠٠٠ جنيه .
- القيمة السوقية للأوراق المالية ٥٦٠٠ جنيه .
- متوسط تواريخ استحقاق أوراق القبض شهرين ومعدل الفائدة الساند فى السوق ١٢ % .
- تلتزم الشركة بما قيمته ١٢٠٠٠ جنيه من الكمبيالات المستحقة على الشريك ويتولى بنفسه سداد الباقي من أمواله الخاصة ، كما لا ينتقل للشركة الأدوات الكتابية والتأمينات .

هذا وقد اتفق الشركاء على أنه إذا نقصت أو زادت صافى الأصول المقدمة من أى منهم عن حصته فى رأس المال فإنه يقوم بإيداع أو سحب الفرق بحساب الشركة الجارى بالبنك .

والمطلوب :

- ١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات تكوين الشركة .
- ٢/ تصوير قائمة المركز المالى الافتتاحية للشركة .
- ٣/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإقفال دفاتر المشروعات الفردية .

الفصل الثالث

توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص والمشكلات المرتبطة به

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الطالب على دراية
بالأمور الآتية :

- ١/ طبيعة الحسابات الجارية للشركاء .
- ٢/ طبيعة حساب توزيع الأرباح والخسائر والغرض منه .
- ٣/ الطرق المختلفة لتوزيع الأرباح والخسائر فى شركات الأشخاص .
- ٤/ الطرق المختلفة لاحتساب الفوائد على رؤوس أموال الشركاء
والتوجيه المحاسبى لتلك الفوائد .
- ٥/ وجهة النظر المحاسبية فيما يتعلق بمدى إمكانية احتساب فوائد على
رؤوس أموال الشركاء حالة انتهاء نتيجة أعمال الشركة بخسائر أو
كون الأرباح المحققة لا تكفى لتغطية تلك الفوائد .
- ٦/ الطرق المختلفة لاحتساب مكافأة الشركاء .
- ٧/ التوجيه المحاسبى لمرتبات أو مكافآت الشركاء ، مسحوبات الشركاء
وفوائدها ، الفائدة على قروض الشركاء ، والفائدة على أرصدة
الحسابات الجارية للشركاء المدينة أو الدائنة .
- ٨/ الطرق المحاسبية المختلفة لمعالجة أقساط التأمين على حياة
الشركاء.

الفصل الثالث

توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص والمشكلات المرتبطة به

يرتبط توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص ببعض المشكلات التى يتطلب الإلمام بها ضرورة التعرف على طبيعة الحسابات الجارية للشركاء ، وكذلك طبيعة حساب توزيع الأرباح والخسائر والغرض منه ، والطرق المختلفة لتوزيع نتائج الأعمال فى تلك الشركات ، وأهم معاملات الشركاء مع الشركة وأثرها على توزيع نتائج الأعمال ، بالإضافة إلى تسويات تعديل شروط توزيع نتائج الأعمال فى هذه الشركات بأثر رجعى . ونبتاول فيما يلى شرح لكل نقطة من هذه النقاط :

أولاً : طبيعة الحسابات الجارية للشركاء :

من المألوف أن تحدث معاملات بين الشركة والشركاء فى شركات الأشخاص تؤثر على حقوقهم طرف الشركة ، ورغبة فى المحافظة على حصص الشركاء فى رأس المال دون تغيير من جهة ، وضرورة أن تعكس دفاتر الشركة وحساباتها التغييرات التى تحدث فى حقوق الشركاء من جهة أخرى ، كان من الضرورى فتح حساب خاص لكل شريك منفصل عن حساب رأس ماله ، يسمى "الحساب الجارى للشريك" تثبت فيه جميع معاملاته مع الشركة والتى قد تتمثل فى مسحوباته من الشركة والفائدة على تلك المسحوبات ، الفائدة على رأس ماله ، المرتب أو المكافأة المستحقة له ، فائدة قرضه المستحقة ، الفائدة على رصيد حسابه الجارى ، بالإضافة إلى حصته فى الربح أو الخسارة .

هذا ويمكن ضم الحسابات الجارية للشركاء جميعاً فى حساب واحد يقسم كل جانب فيه إلى خانات تحليلية بعدد الشركاء وذلك على النحو التالى :

ح/ جارى الشركاء

بيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (أ)	إجمالي	بيان	الشريك (ج)	الشريك (ب)	الشريك (أ)	إجمالي

وفى نهاية الفترة المحاسبية يتم ترصيد حسابات الشركاء الجارية ، حيث تظهر أرصدة تلك الحسابات - مدينة كانت أم دائنة - بميزانية الشركة إما فى جانب الأصول لتعكس مستحقات الشركة طرف الشركاء أو فى جانب الخصوم لتعكس مستحقات الشركاء طرف الشركة حسب الأحوال .

ثانياً : حساب توزيع الأرباح والخسائر (طبيعته والغرض منه) :

لا تختلف الحسابات الختامية اللازمة لتحديد نتيجة الأعمال فى شركات الأشخاص والتي تمارس نشاطاً تجارياً عن تلك الحسابات الختامية التى تعدها المشروعات الفردية والتي تمارس نشاطاً تجارياً أيضاً . فحساب المتاجرة ، يمكن من خلاله الوقوف على مجمل نتيجة الأعمال وحساب الأرباح والخسائر يمكن من خلاله تحديد صافى نتيجة الأعمال . وإذا كان معروف أن صافى نتيجة الأعمال فى المشروعات الفردية ربحاً كانت أم خسارة ، يتم تسويتها بإضافتها إلى أو طرحها من رأس المال ، فإن الأمر يختلف فى شركات الأشخاص . فتحديد صافى نتيجة النشاط فى شركات الأشخاص لابد وأن يعقبه توزيع لهذه النتائج فيما بين الشركاء بعضهم البعض حسب خطة التوزيع المتفق عليها وذلك باستخدام حساب جرى العرف على تسميته حساب توزيع الأرباح والخسائر .

وعلى ذلك يخصص حساب توزيع الأرباح والخسائر فى شركات الأشخاص لإثبات تنفيذ اتفاق الشركاء فيما يتعلق بكيفية توزيع الأرباح

والخسائر . ويبدأ تسجيل العمليات فى هذا الحساب بأن ينقل إليه صافى نتيجة الأعمال التى يظهرها حساب الأرباح والخسائر . فإذا ما كانت نتيجة الأعمال ربحاً ، تم تسجيلها بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب توزيع الأرباح والخسائر دائناً . أما إذا كانت نتيجة الأعمال (خسارة) يتم إقفالها بقيد عكسى للقيد السابق يجعل فيه حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً وحساب الأرباح والخسائر دائناً .

وبعد إقفال نتيجة الأعمال فى حساب التوزيع يتم إجراء التوزيعات على الشركاء . (كما سيوضح فيما بعد) ، وعلى ضوء نتائج التوزيعات المختلفة يتم تحديد رصيد حساب التوزيع تمهيداً لإقفاله فى حساب جارى الشركاء . ، فإذا كان رصيد حساب التوزيع دائناً ، تم إقفاله بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً وحساب جارى الشركاء دائناً حسب نسب التوزيع المتفق عليها .

أما إذا كان رصيد حساب التوزيع مديناً ، تم إقفاله بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر دائناً فى مقابل مديونية حساب جارى الشركاء حسب نسب التوزيع المتفق عليها أيضاً . وبموجب أى من القيدتين السابقين (حسب الأحوال) يكون حساب التوزيع قد أقفل لانتهاه الغرض منه .

ثالثاً : طرق توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص :

تتعدد الطرق التى يمكن اتباعها لتوزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص ، ولاشك أن اتباع طريقة معينة دون الأخرى هو أمر يخضع تماماً لإرادة واتفاق الشركاء ، وعلى ذلك فإنه من أهم البنود التى يجب أن يتضمنها عقد الشركة هو ذلك البند الذى يتعلق بكيفية توزيع نتائج الأعمال بين الشركاء . وإذا ما أغفل الشركاء الاتفاق على طريقة توزيع نتائج الأعمال فيما بينهم ، فيمكن الرجوع إلى ما ورد بالقانون المدنى (مواد ٥١٤ ، ٥١٥) فى هذا الشأن، حيث تشير تلك المواد إلى أنه فى ظل إغفال عقد الشركة لطريقة توزيع نتائج الأعمال بين الشركاء ، يتم التوزيع على أساس حصص

الشركاء فى رأس المال ، وإذا ما تمثلت حصة أحد الشركاء فى عمله كان نصيبه فى الأرباح كنصيب أقل حصة فى رأس المال . ويجوز الاتفاق على إعفاء الشريك بحصة العمل من تحمل نصيب من الخسارة بشرط ألا يكون قد تقرر له أجراً عن عمله . أيضاً تشير المواد السابقة إلى أنه ليس من الضروري أن تكون نسب توزيع الأرباح هى نفسها نسب توزيع الخسائر ، إذ يجوز للشركاء الاتفاق على خطة لتوزيع الربح وخطة أخرى لتوزيع الخسائر ، ومع ذلك وإذا ما أغفل الشركاء الاتفاق على خطة لتوزيع الخسائر ، واتفقوا على خطة لتوزيع الأرباح ، طبقت نفس تلك الخطة لتوزيع الخسائر .

هذا وتتعدد الطرق التى يمكن للشركاء الاختيار بينها فى مجال توزيع الأرباح والخسائر ولعل من أكثر الطرق شيوعاً الآتى :

١/ توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى أو بنسب متفق عليها :

إذا نص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بالتساوى أو بنسب معينة متفق عليها دون ما احتساب فائدة على رأس المال أو المسحوبات وعدم وجود اتفاقيات لتخصيص مرتب أو مكافأة لهذا الشريك أو ذاك ، أصبحت عملية التوزيع أمراً سهلاً ويسيراً كما سيتضح من المثال التالى :

مثال (١) :

حققت إحدى شركات التضامن المكونة من أ ، ب ، ج خلال عام ٢٠١٨ أرباحاً صافية بلغت ٢٤٠٠٠ جنيه وينص عقدها على توزيع نتائج الأعمال بين الشركاء بالتساوى .

والمطلوب :

تحديد نصيب كل شريك فى الأرباح وإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .

الحل :

* نصيب كل شريك فى الأرباح = $24000 \div 3 = 8000$ جنيه

* قيود التوجيه المحاسبى :

	من د/ الأرباح والخسائر إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ جارى الشركاء أ ٨٠٠٠ ب ٨٠٠٠ ج ٨٠٠٠ إثبات توزيع صافى الربح بين الشركاء	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠

وبفرض أنه فى المثال السابق كان الاتفاق على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ١ .
فإن نصيب كل شريك فى الأرباح يكون كالاتى :

$$\text{الشريك أ} = 24000 \times \frac{3}{6} = 12000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك ب} = 24000 \times \frac{2}{6} = 8000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك ج} = 24000 \times \frac{1}{6} = 4000 \text{ جنيه}$$

وتكون قيود التوجيه المحاسبى اللازمة كالاتى :

	من د/ الأرباح والخسائر إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ جارى الشركاء أ ١٢٠٠٠ ب ٨٠٠٠ ج ٤٠٠٠ إثبات توزيع الأرباح بين الشركاء	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠

وبفرض أنه فى المثال السابق كانت نتيجة الأعمال خسارة قدرها ٣٦٠٠٠ جنيه ، ونسب توزيع الأرباح بين الشركاء ٤ : ٣ : ٢ فى حين أن العقد لم يشر إلى نسبة معينة لتوزيع الخسائر .
فإنه كما سبق الذكر طالما لم يتفق الشركاء على نسب معينة لتوزيع الخسائر واقتصروا على الاتفاق على نسب لتوزيع الربح فقط ، يتم استخدام نفس النسب المتفق عليها لتوزيع الربح كأساس لتوزيع الخسائر .

ويكون نصيب كل شريك فى الخسائر :

$$\text{الشريك أ} = ٣٦٠٠٠ \times \frac{٤}{٩} = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك ب} = ٣٦٠٠٠ \times \frac{٣}{٩} = ١٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الشريك ج} = ٣٦٠٠٠ \times \frac{٢}{٩} = ٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وتكون قيود التوجيه المحاسبى كالآتى :

	من حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٣٦٠٠٠
	إلى حـ/ الأرباح والخسائر	٣٦٠٠٠
	إقفال صافى الخسارة فى حساب التوزيع	
	من حـ/ جارى الشركاء	٣٦٠٠٠
	أ ١٦٠٠٠	
	ب ١٢٠٠٠	
	ج ٨٠٠٠	
	إلى حـ/ توزيع الأرباح والخسائر	٣٦٠٠٠
	إثبات توزيع الخسائر بين الشركاء	

٢/ توزيع الأرباح والخسائر بنسب حصص الشركاء فى رأس المال :

فى الحالات التى يكون فيها رأس المال المصدر الرئيسى والهام للعوامل المؤدية لنجاح الشركة ، بالإضافة إلى تفاوت حصص الشركاء فى رأس المال وتكافئهم فى الخدمات المؤداة للشركة ، قد يتفق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة حصص الشركاء فى رأس المال . وفى هذه الحالة يجب تحديد المقصود برأس المال حيث قد يختلف رأس مال الشركاء فى بداية الفترة المحاسبية عنه فى نهاية تلك الفترة بسبب حدوث زيادة أو تخفيض لرأس المال خلال الفترة المحاسبية . وعليه يمكن أن يكون هناك ثلاث قيم مختلفة لرأس المال ، بما يعنى أن يتوافر ثلاث نسب مختلفة ، وهى :

- نسب رؤوس الأموال فى بداية الفترة المحاسبية .
- نسب رؤوس الأموال فى نهاية الفترة المحاسبية .
- نسب متوسط رؤوس الأموال خلال الفترة المحاسبية .

وعلى ذلك يجب أن يتم الاتفاق فيما بين الشركاء على تحديد أى من هذه النسب يمكن استخدامها كأساس للتوزيع ، حيث أن كل نسبة من النسب السابقة سوف تؤدى إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بنصيب كل شريك فى الأرباح والخسائر .

مثال (٢) :

بلغت الأرباح الصافية عن الفترة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ فى إحدى شركات التضامن والمؤلفة من سعيد ومحمود مبلغ ٢٢٣٢٠٠ جنية .

والمطلوب :

١/ تحديد حصة كل من سعيد ومحمود من هذه الأرباح فى ضوء الاحتمالات التالية :

- إذا كان الاتفاق ينص على توزيع الأرباح والخسائر على أساس نسب رؤوس الأموال فى بداية الفترة المحاسبية .

- إذا كان الاتفاق ينص على توزيع الأرباح والخسائر على أساس نسب رؤوس الأموال فى نهاية الفترة المحاسبية .

- إذا كان الاتفاق ينص على توزيع الأرباح والخسائر على أساس المتوسط المرجح لرؤوس الأموال خلال الفترة المحاسبية .

٢/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة مع العلم بأن حساب رأس المال فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ظهر كما يلى :

ح/ رأس المال

له					منه				
التاريخ	البيان	محمود	سعيد	المجموع	التاريخ	البيان	محمود	سعيد	المجموع
١/١	رصيد	٢٤٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٣/٢٢	إلى ح/ البنك	-	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
٦/١٠	من ح/ الصندوق	١٢٠٠٠٠	-	١٢٠٠٠٠	٩/١١	إلى ح/ الصندوق	٣٦٠٠٠	-	٣٦٠٠٠
٧/٥	من ح/ البنك	-	١٨٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٠/١٧	إلى ح/ البنك	-	٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
					١٢/٣١	رصيد	٣٢٤٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٧٤٤٠٠٠
		٣٦٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠			٣٦٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠

الحل :

تحديد نصيب الشريكين من الأرباح :

الاحتمال الأول : توزيع الأرباح على أساس نسب رؤوس الأموال في بداية الفترة المحاسبية :

$$- \text{ حصة سعيد من الأرباح} = \frac{٣٦٠٠٠٠ \times ٢٢٣٢٠٠}{٦٠٠٠٠٠} = ١٣٣٩٢٠$$

$$- \text{ حصة محمود من الأرباح} = \frac{٢٤٠٠٠٠ \times ٢٢٣٢٠٠}{٦٠٠٠٠٠} = ٨٩٢٨٠$$

$$\underline{\underline{٢٢٣٢٠٠}} \quad \text{مجموع الأرباح}$$

الاحتمال الثاني : توزيع الأرباح على أساس نسب رؤوس الأموال في نهاية الفترة المحاسبية :

$$- \text{حصة سعيد من الأرباح} = \frac{٢٢٣٢٠٠ \times ٤٢٠٠٠٠}{٧٤٤٠٠٠} = ١٢٦٠٠٠$$

$$- \text{حصة محمود من الأرباح} = \frac{٣٢٤٠٠٠ \times ٢٢٣٢٠٠}{٧٤٤٠٠٠} = ٩٧٢٠٠$$

$$\text{مجموع الأرباح} = ٢٢٣٢٠٠$$

الاحتمال الثالث : توزيع الأرباح على أساس المتوسط المرجح لرؤوس الأموال خلال الفترة المحاسبية :

في ظل هذا الاحتمال يتم إعداد جدول لحساب المتوسط المرجح لرؤوس أموال الشركاء خلال الفترة على النحو التالي :

جدول حساب المتوسط المرجح شهريا لحصص الشركاء في رأس المال

الشريك	التاريخ	الزيادة (النقص) في رأس المال	الرصيد	عدد أشهر استمرار الرصيد	الرصيد المرجح زمنياً (شهرياً)
سعيد	١/١	-	٣٦٠٠٠٠	٣	١٠٨٠٠٠٠
	٣/٢٢	(٦٠٠٠٠)	٣٠٠٠٠٠	٣	٩٠٠٠٠٠
	٧/٥	١٨٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	٤	١٩٢٠٠٠٠
	١٠/١٧	(٦٠٠٠٠)	٤٢٠٠٠٠	٢	٨٤٠٠٠٠
				١٢	٤٧٤٠٠٠٠
محمود	١/١	-	٢٤٠٠٠٠	٥	١٢٠٠٠٠٠
	٦/١٠	١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	٣	١٠٨٠٠٠٠
	٩/١١	(٣٦٠٠٠)	٣٢٤٠٠٠	٤	١٢٩٦٠٠٠
				١٢	٣٥٧٦٠٠٠

وعلى هذا الأساس يكون متوسط أرصدة رأس المال المرجح شهرياً عن عام ٢٠١٨ كما يلي :

$$- \text{سعيد} = \frac{٤٧٤٠٠٠٠}{١٢} = ٣٩٥٠٠٠$$

$$- \text{محمود} = \frac{٣٥٧٦٠٠٠}{١٢} = ٢٩٨٠٠٠$$

$$\underline{\underline{٦٩٣٠٠٠}}$$

وتكون حصة كل من سعيد ومحمود من الأرباح وفقاً لهذه النسب كما يلي :

$$- \text{حصة سعيد من الأرباح} = \frac{٣٩٥٠٠٠ \times ٢٢٣٢٠٠}{٦٩٣٠٠٠} = ١٢٧٢٢١$$

$$- \text{حصة محمود من الأرباح} = \frac{٢٩٨٠٠٠ \times ٢٢٣٢٠٠}{٦٩٣٠٠٠} = ٩٥٩٧٩$$

$$\underline{\underline{٢٢٣٢٠٠}} \quad \text{مجموع الأرباح}$$

ملاحظات :

- تم اعتبار الإضافات أو التخفيضات التى تجرى خلال النصف الأول من شهر معين كما لو كانت قد جرت فى بداية هذا الشهر .

- تم اعتبار الإضافات أو التخفيضات التى تجرى خلال النصف الثانى من شهر معين كما لو كانت قد جرت فى بداية الشهر التالى .

- يقصد بعدد شهور استمرار الرصيد عدد الشهور التى يبقى فيها الرصيد دون تغيير .
- تم ضرب رصيد حصة الشريك فى رأس المال ، بعد كل عملية زيادة أو تخفيض ، فى الشهور التى بقى فيها هذا الرصيد دون تغيير .
- حسبت مدة الرصيد الأخير لرأس المال من تاريخ الرصيد إلى نهاية المدة .
- قسم المجموع الناتج لكل شريك على اثنى عشر شهراً فنتج المتوسط المرجح زمنياً لرأس مال كل شريك .

قيود التوجيه المحاسبى :

فيما يتعلق بقيود التوجيه المحاسبى اللازمة فهى واحدة فى ظل الاحتمالات الثلاثة السابقة والاختلاف يكون فقط فى المبالغ فلو قمنا بإعداد القيود باستخدام الاحتمال الأخير مثلاً (استخدام المتوسط المرجح لرؤوس الأموال خلال الفترة) تكون كالتأتى :

١٢/٣١	من د/ الأرباح والخسائر	٢٢٣٢٠٠
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٢٣٢٠٠
	إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع	
١٢/٣١	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٢٣٢٠٠
	إلى د/ جارى الشركاء	
	سعيد ١٢٧٢٢١	
	محمود ٩٥٩٧٩	
	إثبات توزيع الأرباح بين الشريكين	

رابعاً : معاملات الشركاء مع الشركة وأثرها على توزيع نتائج الأعمال :

هناك الكثير من المعاملات التي تتم بين الشركة والشراء وينتج عنها أثراً على توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص . وسوف يتم توضيح طبيعة هذه المعاملات وإظهار أثرها على توزيع نتائج الأعمال وفقاً للترتيب التالي :

١ / الفائدة على رأس مال الشركاء :

قد يتفق الشركاء على توزيع جزء من الأرباح كعائد على رأس المال عن طريق احتساب فائدة تستحق للشركاء على حصة كل منهم في رأس المال ، ثم توزيع الأرباح الباقية بعد ذلك بالنسبة المتفق عليها ، وفي هذه الحالة يجب أن تحدد العناصر الآتية :

(أ) سعر الفائدة .

(ب) رصيد رأس المال الذي يستخدم كأساس لحساب الفائدة (رأس المال في بداية الفترة أو متوسط رأس المال أثناء الفترة أو رأس المال في نهاية الفترة) .

(ج) ما إذا كان سوف يستمر حساب الفائدة في حالات تحقيق خسائر أو ما إذا كانت الأرباح أقل من قيمة الفائدة على رؤوس أموال الشركاء .

ولإثبات فائدة رأس المال يجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً وحساب فائدة رأس المال دائناً . ثم يتم تعلية الفائدة لحساب جارى الشركاء بجعل حساب فائدة رأس المال مديناً وحساب جارى الشركاء دائناً .

مثال (٣) :

نفترض أن شركة التضامن المكونة من سعيد ومحمود والواردة في المثال السابق والتي حققت أرباحاً صافية بلغت ٢٢٣٢٠٠ جنيه قد اتفق الشريكان فيها على توزيع الأرباح والخسائر بينهما بنسبة ٣ : ٢ على التوالي بعد احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٦ % .

والمطلوب :

١/ احتساب حصة كل من الشريكين فى الأرباح فى ضوء الاحتمالات التالية :

- إذا كانت الفائدة تحتسب على رصيد رأس المال فى أول المدة
- إذا كانت الفائدة تحتسب على رصيد رأس المال فى آخر المدة
- إذا كانت الفائدة تحتسب على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرصيد رأس المال .

٢/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .

الحل :

الاحتمال الأول : احتساب الفائدة على رصيد رأس المال فى أول السنة المالية :

- فائدة رأس مال سعيد = $360000 \times 6\%$ = ٢١٦٠٠ جنيه

- فائدة رأس مال محمود = $240000 \times 6\%$ = ١٤٤٠٠ جنيه

٣٦٠٠٠ جنيه

مجموع فائدة رأس مال الشريكين

- صافى الربح بعد احتساب الفائدة

= ٢٢٣٢٠٠ - ٣٦٠٠٠ = ١٨٧٢٠٠ يوزع بنسبة ٣ : ٢

- حصة سعيد من صافى الأرباح = $\frac{3 \times 187200}{5}$ = ١١٢٣٢٠

- حصة محمود من صافى الأرباح = $\frac{2 \times 187200}{5}$ = ٧٤٨٨٠

١٨٧٢٠٠

المجموع

الاحتمال الثاني : احتساب الفائدة على رصيد حساب رأس المال فى نهاية السنة المالية :

- فائدة رأس مال سعيد = $420000 \times 6\%$ = ٢٥٢٠٠ جنيه

- فائدة رأس مال محمود = $324000 \times 6\%$ = ١٩٤٤٠ جنيه

مجموع فائدة رأس المال
صافى الربح بعد احتساب الفائدة =
٤٤٦٤٠ جنيه

$(223200 - 44640) = 178560$

- حصة سعيد من صافى الأرباح = $\frac{3 \times 178560}{5}$ = ١٠٧١٣٦

- حصة محمود من صافى الأرباح = $\frac{2 \times 178560}{5}$ = ٧١٤٣٤

المجموع
١٧٨٥٦٠

الاحتمال الثالث : احتساب الفائدة على أساس المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال :

فى هذه الحالة نأخذ المتوسط المرجح زمنياً لرصيد رأس المال الذى تم احتسابه فى أثناء حل المثال السابق والبالغ :

سعيد	٣٩٥٠٠٠
محمود	٢٩٨٠٠٠
المجموع	٦٩٣٠٠٠

واستناداً إلى هذا المتوسط يمكننا احتساب الفائدة على رأس المال
ومن ثم توزيع الأرباح الباقية :

$$\text{فائدة رأس مال سعيد} = 395000 \times 6\% = 23700 \text{ جنيه}$$

$$\text{فائدة رأس مال محمود} = 298000 \times 6\% = 17880 \text{ جنيه}$$

٤١٥٨٠ جنيه

مجموع فائدة رأس المال

- صافى الربح بعد احتساب الفائدة =

$$223200 - 41580 = 181620$$

$$\text{حصة سعيد من صافى الأرباح} = \frac{3 \times 181620}{5} = 108972$$

$$\text{حصة محمود من صافى الأرباح} = \frac{2 \times 181620}{5} = 72648$$

١٨١٦٢٠

المجموع

قيود التوجيه المحاسبى :

فيما يتعلق بقيود التوجيه المحاسبى فواحدة فى ظل الاحتمالات
الثلاثة والاختلاف يكون فقط فى المبالغ . وفيما يلى قيود اليومية
للاحتمال الأخير :

	من د/ الأرباح والخسائر	٢٢٣٢٠٠
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٢٣٢٠٠
	إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع	

	<p>من د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ فائدة رأس المال</p> <p>سعيد ٢٣٧٠٠</p> <p>محمود ١٧٨٨٠</p> <p>احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٦%</p>	<p>٤١٥٨٠</p>	<p>٤١٥٨٠</p>
	<p>من د/ فائدة رأس المال</p> <p>إلى د/ جارى الشركاء</p> <p>سعيد ٢٣٧٠٠</p> <p>محمود ١٧٨٨٠</p> <p>ترحيل فائدة رأس المال إلى الحسابات الجارية</p>	<p>٤١٥٨٠</p>	<p>٤١٥٨٠</p>
	<p>من د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ جارى الشركاء</p> <p>سعيد ١٠٨٩٧٢</p> <p>محمود ٧٢٦٤٨</p> <p>توزيع الأرباح الباقية بنسبة ٣ : ٢</p>	<p>١٨١٦٢٠</p>	<p>١٨١٦٢٠</p>

مثال (٤) :

- أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن ينص عقد تكوينها على الآتى :
- تحتسب فائدة مع رأس المال بمعدل ١٢% سنوياً .
- توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١
- فإذا علمت أن :
- رأس المال ٢٢٥٠٠ ، ١٣٥٠٠ ، ١٠٥٠٠ بالترتيب .
- بلغت الأرباح الصافية للسنة المالية المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ٤٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تحديد نصيب كل شريك فى أرباح الشركة وإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .

الحل :

$$\begin{array}{lcl} \text{- فائدة رأس المال أ} & = & 22500 \times 12\% = 2700 \\ \text{- فائدة رأس المال ب} & = & 13500 \times 12\% = 1620 \\ \text{- فائدة رأس المال ج} & = & 10500 \times 12\% = 1260 \\ \hline & & 5580 \end{array}$$

من الملاحظ أن الأرباح المحققة لا تكفى لتغطية فائدة رؤوس الأموال المتفق عليها بين الشركاء . وفى مثل هذه الحالة (وفى غياب أية اتفاقيات خاصة بين الشركاء) فإن القاعدة العامة هى احتساب فائدة رؤوس الأموال المتفق عليها بين الشركاء على أن يتم توزيع العجز (الفرق بين الأرباح المحققة وفائدة رؤوس الأموال) حسب نسبة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها .

* تحديد العجز = 4000 - 5580 = (1580) ويوزع العجز بين الشركاء :

$$\text{- الشريك أ} = (1580) \times \frac{2}{5} = (632)$$

$$\text{- الشريك ب} = (1580) \times \frac{2}{5} = (632)$$

$$\text{- الشريك ج} = (1580) \times \frac{1}{5} = (316)$$

$$\text{إجمالى} \quad \underline{\underline{(1580)}}$$

قيود التوجيه المحاسبى اللازمة :

	<p>من د/ الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إقفال صافى نتيجة العام فى حساب التوزيع</p>	<p>٤٠٠٠</p> <p>٤٠٠٠</p>	<p>٤٠٠٠</p>
	<p>من د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ فائدة رأس المال</p> <p>أ ٢٧٠٠</p> <p>ب ١٦٢٠</p> <p>ج ١٢٦٠</p> <p>إثبات فائدة رأس المال</p>	<p>٥٥٨٠</p> <p>٥٥٨٠</p>	<p>٥٥٨٠</p>
	<p>من د/ فائدة رأس المال</p> <p>أ ٢٧٠٠</p> <p>ب ١٦٢٠</p> <p>ج ١٢٦٠</p> <p>إلى د/ جارى الشركاء</p> <p>أ ٢٧٠٠</p> <p>ب ١٦٢٠</p> <p>ج ١٢٦٠</p> <p>تعليقة الفائدة لحسابات الشركاء الجارية</p>	<p>٥٥٨٠</p> <p>٥٥٨٠</p>	<p>٥٥٨٠</p>
	<p>من د/ جارى الشركاء</p> <p>أ ٦٣٢</p> <p>ب ٦٣٢</p> <p>ج ٣١٦</p> <p>إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>تحميل العجز على حسابات الشركاء الجارية</p>	<p>١٥٨٠</p> <p>١٥٨٠</p>	<p>١٥٨٠</p>

مثال (٥) :

المطلوب إعادة حل المثال السابق بفرض توافر نفس البيانات مع تغيير نتيجة الأعمال لتصبح خسارة قدرها ٤٠٠٠ جنيه .
فى حالة انتهاء نتيجة أعمال إحدى السنوات بخسائر يثور التساؤل حول مدى إمكانية احتساب فائدة على رؤوس الأموال من عدمه ؟ وفى إجابة هذا التساؤل يختلف المحاسبون فيما بينهم ، فبينما يشير البعض إلى أنه فى مثل هذه الحالات يتعذر تقديم إجابة دون الرجوع إلى عقد الشركة لمعرفة شروط وحالات حساب الفائدة وتطبيق تلك الشروط تطبيقاً حرفياً ، وإذا ما خلا عقد الشركة من تقديم إجابة وافية ، فإنه من قبيل الاجتهادات وإذا ما حققت الشركة خسائر ، فليس هناك ما يبرر حساب الفائدة إلا إذا كان ذلك أعمالاً لنص ورد فى العقد . ومن زاوية أخرى ، يشير البعض الآخر إلى ضرورة حساب فائدة على رأس المال حتى إذا ما انتهت نتيجة أعمال الشركة فى إحدى السنوات بخسارة . وحجة هؤلاء الكتاب أن حساب هذه الفائدة يعتبر أمراً ضرورياً من وجهة النظر الاقتصادية . وعلى ذلك فالقاعدة العامة من وجهة نظرهم أن يتم احتساب فائدة رأس المال حتى وأن حققت الشركة خسائر (ما لم يتفق على خلاف ذلك بين الشركاء) وعلى أن يعقب ذلك تحديد العجز الناشئ نتيجة احتساب تلك الفائدة (وهو يساوى الفائدة المحتسبة بالإضافة إلى الخسائر المحققة) والذى يتم توزيعه على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر .

فائدة رأس المال :

تم احتسابها فى المثال السابق :

الشريك	أ	٢٧٠٠
الشريك	ب	١٦٢٠
الشريك	ج	١٢٦٠

٥٥٨٠

* إجمالي العجز = خسارة العام + فائدة رأس المال

$$٤٠٠٠ + ٥٥٨٠ = ٩٥٨٠ \text{ جنيه}$$

* توزع وفقاً لنسبة التوزيع :

$$\text{الشريك أ} = \frac{٢}{٥} \times ٩٥٨٠ = ٣٨٣٢$$

$$\text{الشريك ب} = \frac{٢}{٥} \times ٩٥٨٠ = ٣٨٣٢$$

$$\text{الشريك ج} = \frac{١}{٥} \times ٩٥٨٠ = ١٩١٦$$

$$\text{إجمالي} = ٩٥٨٠$$

هذا وتجرى قيود التوجيه المحاسبى على النحو التالى :

	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ الأرباح والخسائر إقفال خسارة العام	٤٠٠٠	٤٠٠٠
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ فائدة رأس المال أ ٢٧٠٠ ب ١٦٢٠ ج ١٢٦٠ احتساب فائدة رأس المال	٥٥٨٠	٥٥٨٠

	<p>فائدة رأس المال</p> <p>من د/</p> <p>أ ٢٧٠٠</p> <p>ب ١٦٢٠</p> <p>ج ١٢٦٠</p> <p>إلى د/ جارى الشركاء</p> <p>أ ٢٧٠٠</p> <p>ب ١٦٢٠</p> <p>ج ١٢٦٠</p> <p>تعليقة الفائدة لحسابات الشركاء الجارية</p>	٥٥٨٠	
	<p>من د/ جارى الشركاء</p> <p>أ ٣٨٣٢</p> <p>ب ٣٨٣٢</p> <p>ج ١٩١٦</p> <p>إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>تحميل الحسابات الجارية بالعجز الإجمالى</p>	٩٥٨٠	٩٥٨٠

٢/ مرتبات أو مكافآت الشركاء :

قد يتم الاتفاق على احتساب مرتبات أو مكافآت لبعض الشركاء على أن يوزع الجزء الباقي من الأرباح بنسبة معينة . وتمثل المرتبات أو المكافآت التى قد تتقرر لبعض الشركاء بمثابة مقابل لجهودهم فى إدارة الشركة وتسيير أعمالها . وفى العادة يتضمن عقد الشركة القواعد والشروط التى تحكم احتساب مثل هذه المرتبات والمكافآت . حيث يخضع احتساب وسداد مرتبات ومكافآت الشركاء فى شركات الأشخاص للقواعد التى يتفق عليها الشركاء . فقد تحتسب هذه المرتبات أو المكافآت على أساس شهرى أو سنوى ، وقد تستحق السداد شهرياً أو خلال فترة محددة يتفق عليها أو فى نهاية السنة كما هو الحال فى حالة المكافآت التى تحتسب بنسبة معينة من أرباح العام .

هذا وتعتبر مرتبات الشركاء المتضامنين ومكافآتهم مقابل خدماتهم المؤداة لشركتهم من وجهة النظر المحاسبية بمثابة توزيعات للأرباح وليست من عناصر المصروفات الواجب خصمها قبل الوصول إلى صافى الربح القابل للتوزيع ، الأمر الذى يبرر معالجة هذه المرتبات والمكافآت من خلال حساب توزيع الأرباح والخسائر .

وبخصوص قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات مرتبات أو مكافآت الشركاء المتضامنين فإنها تتم على مرحلتين . فى المرحلة الأولى يتم إثبات استحقاق المرتب أو المكافأة بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مدينأ بإجمالى قيمة المرتب أو المكافأة وحساب مرتب أو مكافأة الشريك دائناً . وفى المرحلة الثانية وبقيمة ما لم يتم سحبه من المرتب أو المكافأة يجعل حساب المرتب أو المكافأة مدينأ وحساب جارى الشريك دائناً .

مثال (٦) :

اتفق سمير وسعد وعماد على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم كما يلى :

سمير ٢٧٠٠٠٠ - سعد ١٨٠٠٠٠ - عماد ١٥٠٠٠٠

وينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٨% وأن يتقاضى الشريك سمير راتباً شهرياً قدره ١٥٠٠ جنيه ، كما يتقاضى الشريك عماد مكافأة سنوية بمعدل ١٠% من صافى الربح بعد احتساب المكافأة .

فإذا علمت أن صافى الربح المحقق فى ٢٠١٨/١٢/٣١ بلغ ٢٤٢٠٠٠ جنيه وأن ما قبضه الشريك سمير خلال العام من مرتبه بلغ ١٢٠٠٠ جنيه وأن نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء سمير وسعد وعماد على التوالى هى ٥ : ٣ : ٢ على التوالى :

والمطلوب :

- تحديد نصيب كل شريك فى أرباح عام ٢٠١٨ .
- إعداد قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .
- تصوير حساب توزيع الأرباح والخسائر فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- تصوير الحسابات الجارية للشركاء .

الحل :

١/ فائدة رأس المال :

الشريك سمير	=	٢٧٠٠٠٠ × ٨%	=	٢١٦٠٠
الشريك سعد	=	١٨٠٠٠٠ × ٨%	=	١٤٤٠٠
الشريك عماد	=	١٥٠٠٠٠ × ٨%	=	١٢٠٠٠
إجمالى فائدة رأس المال				<u>٤٨٠٠٠</u>

٢/ مرتب الشريك سمير = ١٥٠٠ × ١٢ = ١٨٠٠٠

٣/ مكافأة الشريك عماد :

فى بعض الحالات قد يتفق على احتساب مكافأة الشريك بنسبة مئوية من صافى الربح قبل إجراء أى توزيعات . كأن يذكر أن المكافأة ١٠% من صافى الربح ولو كان كذلك لحسبت المكافأة كالاتى :

٢٤٢٠٠ × ١٠% = ٢٤٢٠٠ جنية

ولكن فى مثالنا هذا تم الاتفاق على احتساب المكافأة بنسبة ١٠% من صافى الربح بعد احتساب المكافأة . وفى هذه الحالة ينظر إلى صافى الربح على أنه يمثل صافى الربح مضافاً إليه المكافأة . فإذا افترضنا أن صافى الربح بعد المكافأة يمثل ١٠٠% وأن نسبة المكافأة ١٠% ، فإن ذلك يعنى أن صافى الربح قبل المكافأة يعادل ١١٠% من صافى الربح القابل للتوزيع . وهذه الطريقة من شأنها بالطبع تخفيض أساس حساب المكافأة ، وعلى ذلك تحسب المكافأة كالاتى :

$$٢٤٢٠٠٠ \times \frac{١٠}{١١٠} = ٢٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وفى حالات أخرى ، قد يتقرر احتساب المكافأة بنسبة معينة من صافى الربح بعد خصم فائدة رأس المال والمرتبات والمكافأة . وفى هذه الحالة يتم خصم كل من فائدة رأس المال والمرتبات من صافى الربح ، ثم ينظر إلى الباقي على أنه يمثل ١١٠% من صافى الربح القابل للتوزيع وعلى ذلك تحسب المكافأة كالاتى :

$$٢٤٢٠٠٠ - (١٨٠٠٠ + ٤٨٠٠٠) \times \frac{١٠}{١١٠} = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

والأمر الذى يجب أن نؤكد عليه هو أن اختلاف طريقة حساب المكافأة لن يكون لها أى تأثير على قيود التوجيه المحاسبى :

٤/ باقى الأرباح

$$٢٤٢٠٠٠ - (٢٢٠٠٠ + ١٨٠٠٠ + ٤٨٠٠٠) = ١٥٤٠٠٠$$

٥ / نصيب الشركاء فى باقى الأرباح =

$$\frac{5}{10} \times 154000 = 77000 \text{ = الشريك سمير}$$

$$\frac{3}{10} \times 154000 = 46200 \text{ = الشريك سعد}$$

$$\frac{2}{10} \times 154000 = 30800 \text{ = الشريك عماد}$$

إجمالى
154000

قيود التوجيه المحاسبى :

	من د/ الأرباح والخسائر	٢٤٢٠٠٠
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٤٢٠٠٠
	إقفال صافى الربح فى د/ التوزيع	
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٤٨٠٠٠
	إلى د/ فائدة رأس المال	٤٨٠٠٠
	٢١٦٠٠ سمير	
	١٤٤٠٠ سعد	
	١٢٠٠٠ عماد	
	فائدة رأس المال المستحقة للشركاء	

	<p>من د/ / فائدة رأس المال إلى د/ / جارى الشركاء ٢١٦٠٠ سمير ١٤٤٠٠ سعد ١٢٠٠٠ عماد تعليقة الفائدة لحسابات الشركاء الجارية</p>	<p>٤٨٠٠٠ ٤٨٠٠٠</p>	<p>٤٨٠٠٠</p>
	<p>من د/ / توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ / مرتب الشريك سمير قيمة المرتب المستحقة للشريك سمير</p>	<p>١٨٠٠٠ ١٨٠٠٠</p>	<p>١٨٠٠٠</p>
	<p>من د/ / مرتب الشريك سمير إلى د/ / جارى سمير تعليقة باقى مرتب سمير لحسابه الجارى (١٨٠٠٠ - ١٢٠٠٠ والتي قبضها سمير)</p>	<p>٦٠٠٠ ٦٠٠٠</p>	<p>٦٠٠٠</p>
	<p>من د/ / توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ / مكافأة الشريك عماد قيمة المكافأة المستحقة للشريك عماد</p>	<p>٢٢٠٠٠ ٢٢٠٠٠</p>	<p>٢٢٠٠٠</p>
	<p>من د/ / مكافأة الشريك عماد إلى د/ / جارى عماد تعليقة المكافأة لحساب جارى الشريك عماد</p>	<p>٢٢٠٠٠ ٢٢٠٠٠</p>	<p>٢٢٠٠٠</p>
	<p>من د/ / توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ / جارى الشركاء ٧٧٠٠٠ سمير ٤٦٢٠٠ سعد ٣٠٨٠٠ عماد تعليقة باقى الأرباح لحسابات الشركاء الجارية</p>	<p>١٥٤٠٠٠ ١٥٤٠٠٠</p>	<p>١٥٤٠٠٠</p>

ح/ توزيع الأرباح والخسائر
عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

من ح/ الأرباح والخسائر	٢٤٢٠٠٠	إلى ح/ فائدة رأس المال	٤٨٠٠٠
		سمير	٢١٦٠٠
		سعد	١٤٤٠٠
		عماد	١٢٠٠٠
		إلى ح/ مرتب سميير	١٨٠٠٠
		إلى ح/ مكافأة عماد	٢٢٠٠٠
		إلى ح/ جاري الشركاء	١٥٤٠٠٠
		سمير	٧٧٠٠٠
		سعد	٤٦٢٠٠
		عماد	٣٠٨٠٠
	٢٤٢٠٠٠		٢٤٢٠٠٠

ح/ جاري الشركاء

البيان	عماد	سعد	سمير	البيان	عماد	سعد	سمير
من ح/ فائدة رأس المال	١٢٠٠٠	١٤٤٠٠	٢١٦٠٠				
من ح/ مرتب سميير	-	-	٦٠٠٠				
من ح/ مكافأة عماد	٢٢٠٠٠	-	-				
من ح/ توزيع أ.خ	٣٠٨٠٠	٤٦٢٠٠	٧٧٠٠٠	رصيد مرهل في	٦٤٨٠٠	٦٠٦٠٠	١٠٤٦٠٠
				١٢/٣١			
	٦٤٨٠٠	٦٠٦٠٠	١٠٤٦٠٠		٦٤٨٠٠	٦٠٦٠٠	١٠٤٦٠٠

٣/ مسحوبات الشركاء وفوائدها :

قد يلجأ الشركاء فى شركات الأشخاص إلى سحب مبالغ أو بضائع من الشركة تحت حساب نصيبهم من الأرباح . ويجب أن ينص عقد الشركة على المبالغ التى يكون من حق الشريك سحبها خلال السنة المالية كما يجب أن ينص أيضاً على الحد الأقصى للمبالغ التى يجوز أن يسحبها الشريك ويفضل ألا يتجاوز هذا الحد حصة الشريك فى الأرباح المتوقعة فى نهاية السنة المالية .

ويتم تسجيل هذه المسحوبات بتوسيط حساب المسحوبات بجعله مدينأ بما يتم سحبه خلال الفترة .

أما الجانب الدائن ، فيختلف حسب طبيعة المسحوبات ما إذا كانت نقدية أم عينية . فإن تمت المسحوبات نقداً من خزانة الشركة أو حسابها الجارى بالبنك جعل حساب النقدية بالخزينة أو البنك دائناً . وفى حالة ما إذا كانت المسحوبات عينية من البضائع التى يتم الاتجار فيها ، اختلف الجانب الدائن حسب طريقة تقييم البضاعة المسحوبة . فإن تم تقييم البضاعة المسحوبة بالتكلفة جعل حساب المشتريات دائناً ، فى حين يحل حساب المبيعات محل حساب المشتريات إذا ما تم تقييم البضائع المسحوبة حسب سعر البيع .

وبانتهاء السنة المالية يتم إقفال المسحوبات فى حسابات الشركاء الجارية بجعل حساب جارى الشركاء مدينأ وحساب المسحوبات دائناً .

ولما كانت مسحوبات الشركاء تختلف فى قيمتها وتوقيت السحب من شريك إلى آخر ، ولتحقيق العدالة بين الشركاء يتم الاتفاق بينهما فى عقد الشركة على حساب فائدة على مسحوبات الشركاء بمعدل معين يتفق عليه فيما بينهما . وتحسب الفائدة وفقاً للنسبة المتفق عليها من تاريخ السحب إلى نهاية الفترة المالية .

ونظراً لأن فائدة المسحوبات ما تقررت إلا لتنظيم عملية توزيع الأرباح ومراعاة لاعتبارات العدالة فى هذا التوزيع بسبب اختلاف توقيتات ومقادير المبالغ المسحوبة من شريك إلى آخر . فإن معالجتها تتم من خلال حساب توزيع الأرباح والخسائر وذلك بالقيد التالى :

xxx	من د/ فائدة مسحوبات الشريك	
xxx	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	

ثم تقفل فائدة المسحوبات فى الحساب الجارى للشريك
كما يلى :

xxx	من د/ جارى الشريك	
xxx	إلى د/ فائدة المسحوبات	

مثال (٧) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة توصية بسيطة نص عقد تكوينها على احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ١٠% سنوياً واحتساب فائدة مع المسحوبات بمعدل ١٢% سنوياً ، وتوزيع الأرباح الباقية بين الشركاء بالتساوى .

وقد توافرت لك البيانات التالية فى نهاية عام ٢٠١٧ :

- حصص الشركاء فى رأس المال ١٠٠٠٠ ، ٨٠٠٠ ، ٦٠٠٠ بالترتيب .

- مسحوبات الشركاء خلال العام كانت كما يلى :

الشريك (أ) : ٥٠٠ فى ٣/٣١ ، ٣٠٠ فى ٩/٣٠ ، ٥٠٠ فى ١٠/٣١

الشريك (ب) : ٨٠٠ (متوسط تاريخ السحب ٨/٣١)

الشريك (ج) : ٦٠٠ (متوسط تاريخ السحب خمسة شهور)

- أرصدة الحسابات الجارية للشركاء فى ٢٠١٧/١/١ كانت
كما يلى :

(أ) ١١٣٦ مدين (ب) ٢٦٦٨ مدين (ج) ١١٣٠ دائن

- الأرباح الصافية عن عام ٢٠١٧ بلغت ٨٢٧٤ ج .

والمطلوب :

/١ قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .

/٢ إعداد حسابى توزيع الأرباح والخسائر وجرى الشركاء وبيان
الأثر على الميزانية فى ٢٠١٧/١٢/٣١ .

الحل :

فائدة رأس المال :

- أ = ١٠٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠٠

- ب = ٨٠٠٠ × ١٠% = ٨٠٠

- ج = ٦٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٠

_____ ٢٤٠٠

فائدة المسحوبات تحسب كالتالى :

* بالنسبة للشريك (أ) يتم حساب المدة بالنسبة لكل مبلغ مسحوب
على حدة من تاريخ السحب حتى تاريخ نهاية السنة وذلك
كما يلى :

$$٤٥ = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٩}{١٢} \times ٥٠٠$$

$$٩ = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٣}{١٢} \times ٣٠٠$$

$$١٠ = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٢}{١٢} \times ٥٠٠$$

٦٤

ويمكن التوصل إلى نفس النتيجة باتباع طريقة المتوسط المرجح زمنياً كما سيتضح فيما بعد .

* بالنسبة للشريك (ب) تحتسب المدة من متوسط تاريخ السحب حتى تاريخ نهاية السنة وذلك كما يلي :

$$٣٢ = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٤}{١٢} \times ٨٠٠$$

* بالنسبة للشريك (ج) يتم اعتبار متوسط تاريخ السحب كمدة وذلك كما يلي :

$$٣٠ = \frac{١٢}{١٠٠} \times \frac{٥}{١٢} \times ٦٠٠$$

قيود التوجيه المحاسبى :

	من د/ الأرباح والخسائر إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر إقفال صافى الربح فى حساب التوزيع	٨٢٧٤	٨٢٧٤
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر إلى د/ فائدة رأس المال أ ١٠٠٠ ب ٨٠٠ ج ٦٠٠ فائدة رأس المال المستحقة للشركاء	٢٤٠٠	٢٤٠٠
	من د/ فائدة رأس المال إلى د/ جارى الشركاء أ ١٠٠٠ ب ٨٠٠ ج ٦٠٠ تعليقة فائدة رأس المال للحسابات الجارية للشركاء	٢٤٠٠	٢٤٠٠
	من د/ جارى الشركاء أ ١٣٠٠ ب ٨٠٠ ج ٦٠٠ إلى د/ المسحوبات أ ١٣٠٠ ب ٨٠٠ ج ٦٠٠ إقفال مسحوبات الشركاء	٢٧٠٠	٢٧٠٠

	من د/	فائدة المسحوبات	
		أ	٦٤
		ب	٣٢
		ج	٣٠
	إلى د/	توزيع الأرباح والخسائر	١٢٦
		إثبات فوائد المسحوبات المستحقة على الشركاء	
	من د/	جارى الشركاء	
		أ	٦٤
		ب	٣٢
		ج	٣٠
	إلى د/	فائدة المسحوبات	
		أ	٦٤
		ب	٣٢
		ج	٣٠
		تحميل الحسابات الجارية للشركاء	
		بفوائد المسحوبات	
	من د/	توزيع الأرباح والخسائر	٦٠٠٠
	إلى د/	جارى الشركاء	٦٠٠٠
		أ ٢٠٠٠	
		ب ٢٠٠٠	
		ج ٢٠٠٠	
		تعليق باقى الأرباح للحسابات الجارية للشركاء	

ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ٢٠١٧

من ح/ الأرباح والخسائر (صافي الربح)		٨٢٧٤	إلى ح/ فائدة رأس المال		
			أ	١٠٠٠	
			ب	٨٠٠	
			ج	٦٠٠	
					٢٤٠٠
من ح/ فائدة المسحوبات			إلى ح/ جاری الشركاء		
أ	٦٤		أ	٢٠٠٠	
ب	٣٢		ب	٢٠٠٠	
ج	٣٠		ج	٢٠٠٠	
		١٢٦			٦٠٠٠
					٨٤٠٠
		٨٤٠٠			

ويظهر حساب جاری الشركاء كما يلي :

بيان	ج	ب	أ	بيان	ج	ب	أ
رصيد منقول ٢٠١٧/١/١	١١٣٠	-	-	رصيد منقول ٢٠١٧/١/١	-	٢٦٦٨	١١٣٦
من ح/ فائدة رأس المال	٦٠٠	٨٠٠	١٠٠٠	إلى ح/ فائدة المسحوبات	٣٠	٣٢	٦٤
من ح/ توزيع أ.خ	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	إلى ح/ المسحوبات	٦٠٠	٨٠٠	١٣٠٠
رصيد مرحل ٢٠١٧/١٢/٣١	-	٧٠٠	-	رصيد مرحل ٢٠١٧/١٢/٣١	٣١٠٠	-	٥٠٠
	٣٧٣٠	٣٥٠٠	٣٠٠٠		٣٧٣٠	٣٥٠٠	٣٠٠٠
رصيد منقول ٢٠١٨/١/١	٣١٠٠	-	٥٠٠	رصيد منقـول ٢٠١٨/١/١	-	٧٠٠	-

الأثر على الميزانية في ٢٠١٧/١٢/٣١

رأس المال					
أ	١٠٠٠٠				
ب	٨٠٠٠				
ج	٦٠٠٠				
		٢٤٠٠٠			
حسابات جارية			حسابات جارية		
أ	٥٠٠		ب		٧٠٠
ج	٣١٠٠				
		٣٦٠٠			

مثال (٨) :

ينص عقد إحدى شركات التضامن على أن لكل شريك الحق في سحب مبالغ خلال السنة في حدود ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً على أن تحسب فائدة عليها بمعدل ٥% سنوياً من أول شهر السحب حتى آخر السنة إذا تم السحب خلال النصف الأول من الشهر ، ومن أول الشهر التالي لعملية السحب إذا تم السحب خلال النصف الثاني من الشهر ، وقد ظهر حساب مسحوبات الشريكين في نهاية العام كما يلي :

ح/ المسحوبات

المجموع	هشام	عصام	البيان	التاريخ	المجموع	هشام	عصام	البيان	التاريخ
٧٥٠٠	٥٠٠٠	٢٥٠٠	إلى حـ / الصندوق	٢/١٤	٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	رصيد يقفل في حسابات الشركاء الجارية	١٢/٣١
١٧٥٠٠	٧٥٠٠	١٠٠٠٠	إلى حـ / الصندوق	٦/٢٧					
٢٥٠٠	-	٢٥٠٠	إلى حـ / الصندوق	١١/١٣					
٧٥٠٠	٧٥٠٠	-	إلى حـ / الصندوق	١١/٢٢					
٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠			٣٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠		

والمطلوب :

احتساب فوائد المسحوبات على أساس المتوسط المرجح زمنياً لها وإجراء قيود اليومية المتعلقة بتلك الفوائد .

الحل :

يتم حساب المتوسط المرجح زمنياً للمسحوبات كما يلي :

١- مسحوبات الشريك هشام :

<u>التاريخ</u>	<u>المبلغ</u>	<u>عدد الأشهر</u>	<u>المرجح شهرياً</u>
٣/١٤	٥٠٠٠	١٠	٥٠٠٠٠
٦/٢٧	٧٥٠٠	٦	٤٥٠٠٠
١١/٢٢	٧٥٠٠	١	٧٥٠٠
			<hr/>
			١٠٢٥٠٠
			<hr/>

٢- مسحوبات الشريك عصام :

<u>التاريخ</u>	<u>المبلغ</u>	<u>عدد الأشهر</u>	<u>المرجح شهرياً</u>
٣/١٤	٢٥٠٠	١٠	٢٥٠٠٠
٦/٢٧	١٠٠٠٠	٦	٦٠٠٠٠
١١/١٣	٢٥٠٠	٢	٥٠٠٠
			<hr/>
			٩٠٠٠٠
			<hr/>

$$\frac{١٠٢٥٠٠}{١٢} = \frac{٨٥٤١}{١٢} = \text{المتوسط السنوي للشريك هشام}$$

$$\frac{90000}{12} = 7500 = \text{المتوسط السنوي للشريك عصام}$$

الفائدة على مسحوبات الشريك هشام = ٨٥٤١ × ٥% = ٤٢٧ جنيه

الفائدة على مسحوبات الشريك عصام = ٧٥٠٠ × ٥% = ٣٧٥ جنيه

	فائدة المسحوبات	٨٠٢	٨٠٢
	من د/		
	٤٢٧ هشام		
	٣٧٥ عصام		
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	٨٠٢	٨٠٢
	احتساب الفائدة على المسحوبات بمعدل ٥%		
	من د/ الحسابات الجارية		
	٤٢٧ هشام		
	٣٧٥ عصام	٨٠٢	٨٠٢
	إلى د/ فائدة المسحوبات		
	إقفال فائدة المسحوبات في الحسابات الجارية		

٤/ قروض الشركاء وفوائدها :

قد تحتاج الشركة إلى مبالغ إضافية لوقت محدود وذلك لتسيير أعمالها فتلجأ إلى الاقتراض من الشركاء ، وتعد هذه القروض مصدراً من مصادر التمويل الخارجى للشركة ولا علاقة لها برؤوس أموال الشركاء أو حساباتهم الجارية ، ويثبت قرض الشريك فى حساب خاص (حساب قرض الشريك) بعيداً عن حساب رأس المال والحسابات الجارية وذلك لأن لقروض الشركاء أسبقية على رؤوس أموالهم

وحساباتهم الجارية عند التصفية . أى أنها تدفع أولاً عندما تصفى الشركة بعكس رؤوس الأموال التى لا تسترد ما دامت الشركة قائمة .

ويجعل حـ/ قرض الشريك دائناً بالمبالغ التى يقدمها للشركة و حـ/ الخزينة أو البنك مديناً . وإذا لم يتم سداد القرض حتى نهاية السنة المالية فيظهر رصيد القرض فى جانب الخصوم بالميزانية أما إذا تم سداد القرض قبل نهاية السنة المالية فيجعل حساب القرض مديناً وحساب الخزينة أو البنك دائناً .

وفيما يتعلق بالفائدة على قروض الشركاء فإنها تعد عبئاً على الإيرادات قبل الوصول إلى صافى الربح شأنها فى ذلك شأن أى فائدة على القروض من الأطراف الخارجية ، أى أنها تحسب بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة ، وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية للفائدة وأثرها على الحساب الجارى للشريك فيتوقف على كون الفائدة المستحقة على قرض الشريك والمتعلقة بالسنة المالية قد دفعت بالكامل أو دفع جزء منها أو لم تدفع إطلاقاً .

فإذا كانت الفائدة على قرض الشريك قد تم دفعها بالكامل خلال العام بجعل حساب الفائدة مديناً و حـ/ الخزينة أو البنك دائناً . وفى نهاية العام وعند إعداد حساب الأرباح والخسائر يقفل به حساب الفائدة بالكامل وذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً وحساب فائدة القرض دائناً ، وفى هذه الحالة لا يتأثر الحساب الجارى للشريك إطلاقاً

مثال (٩) :

إذا افترضنا أن الشريك (على) اقرض الشركة فى ٢٠١٨/١/١ مبلغ ٥.٠٠٠ جنيه بفائدة ٦% تدفع فى نهاية كل عام ، فتكون القيود كالتالى :

١/١	من حـ/ الخزينة	٥.٠٠٠	
	إلى حـ/ قرض الشريك على	٥.٠٠٠	
	الحصول على قرض من الشريك على		

١٢/٣١	من د/ فائدة قرض الشريك على إلى د/ الخزينة دفع فائدة قرض الشريك على $3000 = 6\% \times 50000$	٣٠٠٠	٣٠٠٠
١٢/٣١	من د/ الأرباح والخسائر إلى د/ فائدة قرض الشريك على إقفال الفائدة في حساب الأرباح والخسائر	٣٠٠٠	٣٠٠٠

أما في حالة دفع جزء من الفائدة والذي يعنى استحقاق جزء من الفائدة على قرض الشريك ودفعها إليه خلال السنة المالية . واستحقاق الجزء الباقي المتعلق ببقية السنة المالية بعد تاريخ عمل الميزانية الختامية وفي هذه الحالة يتبع الآتى :

- عند دفع الجزء المستحق خلال السنة يجعل حساب فائدة القرض مديناً وحساب الخزينة أو البنك دائناً .
- فى نهاية السنة المالية يجعل حساب الأرباح والخسائر مديناً بكامل قيمة الفائدة عن كامل السنة مقابل دائنيه حساب فائدة القرض بغض النظر عن الفائدة التى دفعت فعلاً . ونتيجة لذلك نجد أن رصيد حساب فائدة القرض يصبح دائناً ويمثل الفائدة المستحقة غير المدفوعة حتى تاريخ عمل الميزانية .
- يرحل رصيد الفائدة الدائن إلى الحساب الجارى للشريك عن طريق جعل حساب الفائدة مديناً والحساب الجارى للشريك دائناً ، أى أن الحساب الجارى للشريك سيتأثر فى نهاية العام فقط بقيمة الفائدة المستحقة على قرضه .

فإذا افترضنا في المثال السابق أنه اتفق على دفع الفائدة عن قرض الشريك على في أول يوليو من كل عام فتكون القيود كالتالى :

٧/١	من حـ/ فائدة قرض الشريك على إلى حـ/ الخزينة دفع فوائد القرض المستحقة إلى على	١٥٠٠	١٥٠٠
١٢/٣١	من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ فائدة قرض على تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل الفائدة المستحقة عن السنة	٣٠٠٠	٣٠٠٠
١٢/٣١	من حـ/ فائدة قرض على إلى حـ/ جارى الشريك على تسجيل الجزء الباقي من فائدة قرض على فى حسابه الجارى	١٥٠٠	١٥٠٠

حـ/ فائدة قرض الشريك على

من حـ/ الأرباح والخسائر	٣٠٠٠	إلى حـ/ الخزينة ٧/١	١٥٠٠
١٢/٣١		إلى حـ/ جارى على ١٢/٣١	١٥٠٠
	٣٠٠٠		٣٠٠٠

وفى بعض الحالات لا تستحق الفائدة على قرض الشريك إلا بعد إعداد الحسابات الختامية ، لذلك يتبع ما يلى :

- يتم إثبات الفوائد المستحقة فى نهاية السنة المالية عن طريق جعل حساب الأرباح والخسائر مدينياً وحساب فائدة القرض دائناً بكامل الفائدة المستحقة .

- يقلل حساب فائدة القرض الدائن فى الحساب الجارى للشريك عن طريق جعل حساب الفائدة مدينياً والحساب الجارى للشريك دائناً ، أى أن الحساب الجارى للشريك يتأثر فى هذه الحالة بقيمة كامل الفائدة المستحقة على قرضه .

فإذا افترضنا فى المثال السابق أن الشركة حصلت على القرض فى ٢٠١٨/٣/١ واتفق على أن يتم دفع الفائدة فى أول مارس من كل عام . فتكون القيود كالتالى :

$$\text{الفائدة المستحقة السداد عن سنة ٢٠١٨} = ٥٠٠٠٠ \times \frac{٦}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٢} = ٢٥٠٠$$

٢٥٠٠	من حـ/ الأرباح والخسائر	١٢/٣١
٢٥٠٠	إلى حـ/ فائدة قرض الشريك على	
	تحميل حـ/ الأرباح والخسائر بكامل الفائدة المستحقة	
٢٥٠٠	من حـ/ فائدة قرض الشريك على	١٢/٣١
٢٥٠٠	إلى حـ/ جارى الشريك على	
	ترحيل حـ/ الفائدة الدائن إلى حـ/ جارى على	

٥/ الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء :

زيادة في تحقيق العدالة بين الشركاء ، قد يتضمن عقد الشركة نصوصاً تجيز احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء سواء المدينة أو الدائنة . وبالطبع فإن هذه الفائدة قد تستحق للشركاء أو عليهم حسب طبيعة أرصدتهم الجارية . فالشريك صاحب الرصيد الجارى الدائن يستحق له فائدة طرف الشركة فى حين أن الشريك صاحب الرصيد الجارى المدين يستحق عليه فائدة لحساب الشركة ، هذا ويتم إثبات هذه الفوائد على النحو الآتى :

* فوائد الحسابات الجارية الدائنة :

بقيمة الفوائد المحتسبة على الحسابات الجارية الدائنة بجعل حساب فوائد الحسابات الجارية مديناً وحساب جارى الشريك دائناً .

ولما كانت هذه الفوائد قد ارتبطت بمسألة تحقيق العدالة بين الشركاء وجب إقفالها فى حساب التوزيع ، بعيداً عن حساب النتيجة ، بجعل حساب التوزيع مديناً وحساب فوائد الحسابات الجارية دائناً .

* فوائد الحسابات الجارية المدينة :

بقيمة الفوائد المحتسبة على الحسابات الجارية المدينة يجعل حساب جارى الشريك مديناً وحساب فوائد الحسابات الجارية دائناً .

هذا ويتم إقفال هذه الفوائد كسابقتها فى حساب التوزيع بجعل حساب فوائد الحسابات الجارية مديناً وحساب التوزيع دائناً .

مثال (١٠) :

ينص عقد شركة حاتم وشريف على احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية أول المدة بمعدل ٧% ثم توزيع باقى الأرباح بالتساوى .

وقد بلغت أرصدة الحسابات الجارية فى بداية السنة المالية
كما يلى :

حاتم ٢٥٠٠٠ جنيه (دائن)
شريف ١٥٠٠٠ جنيه (مدين)

كما بلغت صافى الأرباح فى نهاية السنة المالية فى
٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ٢٢٧٠٠ جنيه .

والمطلوب :

قيود التوجيه المحاسبى اللازمة .

* الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية :

الشريك حاتم (دائن) $25000 \times 7\% = 1750$

الشريك شريف (مدين) $15000 \times 7\% = 1050$

* قيود التوجيه المحاسبى :

١٧٥٠	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	إثبات فائدة الحسابات الجارية الدائنة	١٧٥٠
١٧٥٠	من د/ فائدة حسابات جارية دائنة	إلى د/ فائدة حسابات جارية دائنة	١٧٥٠
١٠٥٠	من د/ فائدة حسابات جارية مدينة	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	١٠٥٠
		إثبات فائدة الحساب الجارى المدين	

١٠٥٠	من د/	جارى الشريك شريف	
١٠٥٠	إلى د/	فائدة حسابات جارية مدينة	
		إقفال فائدة الحسابات الجارية	
		فى الحساب الجارى للشريك	

$$١٠٥٠ + ١٧٥٠ - ٢٢٧٠٠ = \text{باقى الأرباح}$$

$$= ٢٢٠٠٠ \text{ توزع بالتساوى بين الشركاء بالقيد :}$$

٢٢٠٠٠	من د/	توزيع الأرباح والخسائر	
٢٢٠٠٠	إلى د/	جارى الشركاء	
		١١٠٠٠ حاتم	
		١١٠٠٠ شريف	
		توزيع صافى الربح بين الشريكين بالتساوى	

٦/ التأمين على حياة الشركاء :

من المعروف أن شركات الأشخاص ، تعتمد فى وجودها على الاعتبار الشخصى ولذلك فإن وفاة أحد أعضائها يؤدى إلى انهيار ركن هام من أركانها ، وقد يترتب عليه حل الشركة وتصفيتها (ما لم يتفق الشركاء فى عقد الشركة على خلاف ذلك) .

كذلك فإن وفاة أحد الشركاء يستلزم قيام الشركة بدفع المبالغ المستحقة لورثته وقد تكون المبالغ المطلوبة أكبر مما تتحملة الموارد المالية للشركة أو الشركاء ، مما يوقعهم فى عسر مالى يصعب التغلب عليه .

لذلك يلجأ الشركاء إلى التأمين على حياتهم مجتمعين لدى إحدى شركات التأمين ولمدة معينة . وإذا توفي أحد الشركاء خلال هذه المدة ، تدفع شركة التأمين قيمة البوليصة بالكامل إلى الشركة ، وبالتالي تتوافر الأموال التي تيسر تسوية مستحقات الشريك المتوفى دون أن يترتب على ذلك تصفية الشركة .

وبوليصة التأمين على الحياة هي عقد بين شركة التأمين والشركاء فى شركة الأشخاص تلتزم بمقتضاه شركة التأمين بدفع مبلغ التأمين المتفق عليه إذا ما توفي أحد الشركاء أو حل أجل الوثيقة أيهما أقرب وذلك نظير قيام هؤلاء الشركاء بدفع مبلغ معين فى تواريخ معينة يسمى قسط التأمين هذا ويجوز للشركاء إلغاء بوليصة التأمين نظير حصولهم على قيمتها الحالية (القيمة الاستردادية) وعادة لا يكون للبوليصة قيمة حالية أو استردادية إلا بعد مرور ثلاث سنوات ودفع الأقساط خلال هذه المدة .

وتتعدد الطرق المحاسبية لمعالجة أقساط التأمين المدفوعة ولعل من أهمها :

(أ) اعتبار قسط التأمين مصروف إيرادى :

يعتبر بعض المحاسبين أن الأقساط المدفوعة هي بمثابة مصروفات إيرادية متعلقة بتحديد الربح والمكان الطبيعي لمعالجتها هو حساب الأرباح والخسائر وهناك فريق آخر يرى أن مكان هذه المصروفات هو ح/ التوزيع بدلاً من ح/ الأرباح والخسائر باعتبارها توزيعاً للربح .

وسواء تمت المعالجة فى ح/ الأرباح والخسائر أو فى حساب التوزيع فإنه لا تظهر بموجب هذه الطريقة أية قيمة لبوليصة التأمين فى ميزانية الشركة ، وهذا لا يتفق مع قواعد القياس والإفصاح المحاسبى المتعارف عليه ، فبعد مرور ثلاث سنوات يصبح للبوليصة قيمة حالية أو استردادية واتباع هذه الطريقة يخفى أصل حقيقى حيث لا تفصح ميزانية الشركة عن هذه القيمة .

(ب) اعتبار قسط التأمين مصروف رأسمالى :

حيث يفتح فى الدفاتر حساب لبوليصة التأمين ترحل إليه قيمة الأقساط حيث يجعل حساب البوليصة مديناً كل عام بقيمة الأقساط المدفوعة و حـ/ البنك دائناً . بنفس القيمة وهذه الطريقة تؤدي إلى ظهور حساب بوليصة التأمين ضمن الأصول فى ميزانية الشركة حيث يظهر حساب البوليصة مجموع أقساط بوليصة التأمين المدفوع حتى تاريخ عمل الميزانية وفى الوقت نفسه لا يتأثر حساب الأرباح والخسائر أو التوزيع بأقساط بوليصة التأمين .

وعيب هذه الطريقة أنها لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها حيث تؤدي إلى إظهار أحد عناصر الأصول (بوليصة التأمين) بقيمة أكبر من قيمتها الحقيقية إذ تظهر قيمة البوليصة بما يعادل مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ إعداد قائمة المركز المالى (الميزانية) فى حين أن القيمة الحالية للبوليصة فى أى سنة من السنوات تقل كثيراً عن قيمة الأقساط المدفوعة .

(ج) إظهار البوليصة بالقيمة الحالية :

فى ظل هذه الطريقة ينظر إلى أقساط التأمين على أنها تتكون من شقين : الشق الأول إيرادى يحمل لحساب توزيع الأرباح والخسائر ، والشق الثانى رأسمالى يظهر القيمة الاستردادية لبوليصة كأصل بالميزانية . وعلى ذلك ففى خلال السنتين الأولى والثانية ، وحيث لا يكون للوثيقة قيمة حالية أو استردادية ، تعالج أقساط التأمين كمصروفات إيرادية تحمل لحساب توزيع الأرباح والخسائر . وبداية من العام الثالث من عمر الوثيقة ، وحينما يصبح لها قيمة حالية أو استردادية ، يعالج الفرق بين القسط المدفوع والقيمة الاستردادية كمصروف إيرادى يحمل لحساب توزيع الأرباح والخسائر ، على أن يظهر رصيد البوليصة بالقيمة الحالية أو الاستردادية كأصل بالميزانية .

وتعد هذه الطريقة أقرب الطرق فى مسايرة المبادئ المحاسبية إذ تظهر بوليصة التأمين بقيمتها العادلة فى قوائم المركز المالى للشركة .

مثال (١١) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ ، قاموا فى أول يناير ٢٠١٣ بالتأمين على حياتهم ببوليصة تأمين مشتركة لدى إحدى شركات التأمين بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ومقابل قسط سنوى قدره ٨٠٠ جنيه ولمدة خمسة عشر عاماً . هذا وقد توفى الشريك ج فى ٢٠١٦/٨/١٥ وحصلت الشركة على قيمة بوليصة التأمين بتاريخ ٢٠١٧/٢/١٠ .

والمطلوب :

تصوير حساب بوليصة التأمين وبيان الأثر على حساب توزيع الأرباح والخسائر والميزانية فى نهاية كل سنة بافتراض :

(أ) معالجة أقساط التأمين كمصروف إيرادى .

(ب) معالجة أقساط التأمين كمصروف رأسمالى .

(ج) إظهار رصيد البوليصة بالقيمة الحالية .

علماً بأن القيمة الحالية للبوليصة فى نهاية عامى ٢٠١٣ ، ٢٠١٤ لا شىء ، فى حين أن القيمة الحالية فى نهاية السنة الثالثة ٢٠١٤ جنيه ، وفى نهاية السنة الرابعة ٨٥٠ جنيه .

الحل :

(أ) حساب بوليصة التأمين بافتراض معالجة أقساط التأمين كمصروف إيرادى :

١٢/٣١ ٢٠١٣	توزيع الأرباح والخسائر	من د/	٨٠٠	١/١ ٢٠١٣	النقدية بالخرينة أو البنك	إلى د/	٨٠٠
			٨٠٠				٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٤	توزيع الأرباح والخسائر	من د/	٨٠٠	١/١ ٢٠١٤	النقدية بالخرينة أو البنك	إلى د/	٨٠٠
			٨٠٠				٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٥	توزيع الأرباح والخسائر	من د/	٨٠٠	١/١ ٢٠١٥	النقدية بالخرينة أو البنك	إلى د/	٨٠٠
			٨٠٠				٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٦	توزيع الأرباح والخسائر	من د/	٨٠٠	١/١ ٢٠١٦	النقدية بالخرينة أو البنك	إلى د/	٨٠٠
			٨٠٠				٨٠٠
٢/١٠ ٢٠١٧	البنك	من د/	٢٠٠٠٠	١/١ ٢٠١٧	جارى الشركاء أ ب ج	إلى د/	٢٠٠٠٠
			٢٠٠٠٠				٢٠٠٠٠

* الأثر على حسابات التوزيع وقائمة المركز المالي :

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٣)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٣/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٤)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٤/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٥)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٥/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٦)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٦/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

(ب) حساب بوليصة التأمين بافتراض معالجة أقساط التأمين كمصروف
رأسمالي :

١٢/٣١ ٢٠١٣	رصيد مرحل	٨٠٠	١/١ ٢٠١٣	إلى ح/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
		٨٠٠			٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٤	رصيد مرحل	١٦٠٠	١/١ ٢٠١٤	إلى ح/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
					٨٠٠
		١٦٠٠			١٦٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٥	رصيد مرحل	٢٤٠٠	١/١ ٢٠١٥	إلى ح/ النقدية بالخرينة أو البنك	١٦٠٠
					٨٠٠
		٢٤٠٠			٢٤٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٦	رصيد مرحل	٣٢٠٠	١/١ ٢٠١٦	إلى ح/ النقدية بالخرينة أو البنك	٢٤٠٠
					٨٠٠
		٣٢٠٠			٣٢٠٠
٢/١٠ ٢٠١٧	من ح/ البنك	٢٠٠٠٠	١/١ ٢٠١٧	رصيد منقول	٣٢٠٠
				إلى ح/ جارى الشركاء	١٦٨٠٠
				أ ٦٧٢٠	
				ب ٥٠٤٠	
				ج ٥٠٤٠	
		٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠

* الأثر على حسابات التوزيع وقائمة المركز المالي :

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٣)

-	أقساط التأمين		
---	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٣/١٢/٣١

٨٠٠	بوليصة التأمين		
-----	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٤)

-	أقساط التأمين		
---	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٤/١٢/٣١

١٦٠٠	بوليصة التأمين		
------	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٥)

-	أقساط التأمين		
---	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٥/١٢/٣١

٢٤٠٠	بوليصة التأمين		
------	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٦)

-	أقساط التأمين		
---	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٦/١٢/٣١

٣٢٠٠	بوليصة التأمين		
------	----------------	--	--

(ج) حساب بوليصة التأمين بافتراض إظهار البوليصة بالقيمة الحالية
أو الاستردادية :

١٢/٣١ ٢٠١٣	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٨٠٠	١/١ ٢٠١٣	إلى د/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
		٨٠٠			٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٤	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٨٠٠	١/١ ٢٠١٤	إلى د/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
		٨٠٠			٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٥	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٣٨٠	١/١ ٢٠١٥	إلى د/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٥	رصيد مرحل	٤٢٠			٨٠٠
		٨٠٠			٨٠٠
١٢/٣١ ٢٠١٦	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	٣٧٠	١/١ ٢٠١٦	رصيد منقول	٤٢٠
١٢/٣١ ٢٠١٦	رصيد مرحل	٨٥٠	١/١ ٢٠١٦	إلى د/ النقدية بالخرينة أو البنك	٨٠٠
		١٢٢٠			١٢٢٠
٢/١٠ ٢٠١٧	من د/ البنك	٢٠٠٠٠	١/١ ٢٠١٧	رصيد منقول	٨٥٠
				إلى د/ جارى الشركاء	١٩١٥٠
				أ ٧٧٩٠	
				ب ٥٧٤٥	
				ج ٥٧٤٥	
		٢٠٠٠٠			٢٠٠٠٠

* الأثر على حسابات التوزيع وقائمة المركز المالي :

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٣)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٣/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٤)

٨٠٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٤/١٢/٣١

-	بوليصة التأمين		
---	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٥)

٣٨٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٥/١٢/٣١

٤٢٠	بوليصة التأمين		
-----	----------------	--	--

ح/ توزيع الأرباح والخسائر (٢٠١٦)

٣٧٠	أقساط التأمين		
-----	---------------	--	--

قائمة المركز المالي في ٢٠١٦/١٢/٣١

٨٥٠	بوليصة التأمين		
-----	----------------	--	--

أمثلة عامة محلولة :

مثال (١) :

هادى وهشام شريكان فى شركة تضامن برأس مال قدره ٢٠٠٠٠ جنية موزع بينهما بنسبة ٣ : ٢ ، وقد تضمن عقد الشركة ما يلى :

- تحتسب فائدة على رؤوس الأموال بمعدل ٥% وعلى المسحوبات بمعدل ٦% سنوياً على أن تراعى المدة من تاريخ السحب حتى نهاية السنة المالية .
- تحتسب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية أول المدة بمعدل ٤% سنوياً .
- يستحق للشريك هادى مرتباً شهرياً قدره ٥٠ جنية .
- يوزع باقى الربح بين الشريكين بالتساوى .

فإذا علمت أن :

* بلغ صافى ربح الشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ما قدره ٦٥٨٧ جنية .

* سحب الشريك هادى من مرتبة خلال العام ما قدرة ٤٠٠ ج .

* أرصدة الحسابات الجارية فى ٢٠١٨/١/١ كالاتى :

هادى ٤٠٠ مدين

هشام ٦٠٠ دائن

* مسحوبات الشركاء خلال الفترة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ كالاتى :

هادى ٥٠٠ جنية ، متوسط تواريخ السحب ٦/٣٠

هشام ٤٠٠ جنية ، متوسط تواريخ السحب ٩/٣٠

والمطلوب :

١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم .

٢/ تصوير حسابى توزيع الأرباح والخسائر وجارى الشركاء .

الحل :

* حصى الشركاء فى رأس المال :

$$\text{رأس مال هادى} = 20000 \times \frac{3}{5} = 12000$$

$$\text{رأس مال هشام} = 20000 \times \frac{2}{5} = 8000$$

إجمالى ٢٠٠٠٠

* فائدة رأس المال :

$$\text{هادى} = 12000 \times 5\% = 600$$

$$\text{هشام} = 8000 \times 5\% = 400$$

إجمالى ١٠٠٠

٦٥٨٧	من د/ الأرباح والخسائر	
٦٥٨٧	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	
	تحويل صافى الربح إلى حساب التوزيع	

	<p>من د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ فائدة رأس المال</p> <p>٦٠٠ هادى</p> <p>٤٠٠ هشام</p> <p>احتساب فائدة رأس المال</p>	١٠٠٠	١٠٠٠
	<p>من د/ فائدة رأس المال</p> <p>٦٠٠ هادى</p> <p>٤٠٠ هشام</p> <p>إلى د/ جارى الشركاء</p> <p>٦٠٠ هادى</p> <p>٤٠٠ هشام</p> <p>إقفال فائدة رأس المال فى حساب جارى الشركاء</p>		

* فائدة المسحوبات:

$$\text{هادى} = ٥٠٠ \times ٦\% \times \frac{٦}{١٢} = (١٢/٣١ - ٦/٣٠) = ١٥$$

$$\text{هشام} = ٤٠٠ \times ٦\% \times \frac{٣}{١٢} = (١٢/٣١ - ٩/٣٠) = ٦$$

	<p>من د/ جارى الشركاء</p> <p>٥٠٠ هادى</p> <p>٤٠٠ هشام</p> <p>إلى د/ المسحوبات</p> <p>٥٠٠ هادى</p> <p>٤٠٠ هشام</p> <p>إقفال مسحوبات الشركاء</p>	<p>٩٠٠</p>	<p>٩٠٠</p>
	<p>من د/ فائدة المسحوبات</p> <p>١٥ هادى</p> <p>٦ هشام</p> <p>إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إقفال فوائد المسحوبات</p>	<p>٢١</p>	<p>٢١</p>
	<p>من د/ جارى الشركاء</p> <p>١٥ هادى</p> <p>٦ هشام</p> <p>إلى د/ فائدة المسحوبات</p> <p>١٥ هادى</p> <p>٦ هشام</p> <p>تحميل الحسابات الجارية بفوائد المسحوبات</p>	<p>٢١</p>	<p>٢١</p>

- مرتب الشريك هادى = $12 \times 50 = 600$

٦٠٠	٦٠٠	من حـ / توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ / مرتب الشريك هادى إثبات مرتب الشريك
٢٠٠	٢٠٠	من حـ / مرتب الشريك هادى إلى حـ / جارى الشريك هادى اقفال باقى مرتب الشريك فى حسابه الجارى

فائدة الحسابات الجارية :

هادى $400 = 4\% \times (\text{مدين}) = 16$

هشام $600 = 4\% \times (\text{دائن}) = 24$

١٦	١٦	من حـ / فائدة حسابات جارية مدينة إلى حـ / توزيع الأرباح والخسائر إثبات فائدة الحساب الجارى المدين
١٦	١٦	من حـ / جارى الشريك هادى إلى حـ / فائدة حسابات جارية مدينة اقفال فائدة الحسابات الجارية فى الحساب الجارى للشريك
٢٤	٢٤	من حـ / توزيع الأرباح والخسائر إلى حـ / فائدة حسابات جارية دائنة إثبات فائدة الحساب الجارى الدائنة
٢٤	٢٤	من حـ / فائدة حسابات جارية دائنة إلى حـ / جارى الشريك هشام اقفال فائدة الحسابات الجارية فى الحساب الجارى للشريك

إقفال باقى الأرباح :

تم تحديد باقى الأرباح بعد ترحيل كافة القيود السابقة لحساب التوزيع وتحديد الرصيد النهائى للحساب وقدره ٥٠٠٠ جنيه حيث يتم توزيعه حسب الاتفاق بالتساوى .

٥٠٠٠	٦٥٨٧	من حـ / توزيع الأرباح والخسائر إلى مذكورين ٢٥٠٠ حـ / هادى ٢٥٠٠ حـ / هشام إقفال باقى الأرباح
------	------	---

حـ / توزيع الأرباح والخسائر

١٠٠٠	٦٠٠	إلى حـ / فائدة رأس المال هادى	٦٥٨٧	من حـ / الأرباح والخسائر (صافى الربح القابل للتوزيع)
٤٠٠		هشام	٢١	من حـ / فائدة المسحوبات ١٥ هادى ٦ هشام
٦٠٠		إلى حـ / مرتب الشريك هادى		
٢٤		إلى حـ / فائدة حسابات جارية دائنة (هشام)	١٦	من حـ / فائدة حسابات جارى مدينة (هادى)
٥٠٠٠		إلى حـ / جارى الشركاء هادى هشام		
	٢٥٠٠ ٢٥٠٠			
٦٦٢٤			٦٦٢٤	

ح/ جارى الشركاء

إجمالي	هادى	هشام	البيان	إجمالي	هادى	هشام	البيان
٤٠٠	٤٠٠	-	رصيد ١/١	٦٠٠	-	٦٠٠	رصيد ١/١
٩٠٠	٥٠٠	٤٠٠	إلى ح/ المسحوبات	١٠٠٠	٦٠٠	٤٠٠	من ح/ فائدة رأس المال
٢١	١٥	٦	إلى ح/ فائدة المسحوبات	٢٠٠	٢٠٠	-	من ح/ مرتب الشريك هادى
١٦	١٦	-	إلى ح/ فائدة حسابات جارية مدينة	٢٤	-	٢٤	من ح/ فائدة حسابات جارية دائنة
٥٤٨٧	٢٣٦٩	٣١١٨	رصيد مرهل ١٢/٣١	٥٠٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	من ح/ توزيع أ.خ
٦٨٢٤	٣٣٠٠	٣٥٢٤		٦٨٢٤	٣٣٠٠	٣٥٢٤	

مثال (٢) :

أحمد ومحمود شركاء فى شركة تضامن وينص عقد تكوين شركتهما على ما يلى :

١- تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ٩% وعلى المسحوبات بمعدل ٦% .

٢- يتقاضى الشريك أحمد مكافأة سنوية قدرها ١٠% من صافى الربح .

٣- توزع الأرباح والخسائر بين الشريكين أحمد ومحمود بالتساوى .

وبتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر الشركة :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٦٧٥٠٠٠	٩٤٥٠٠٠	مشتريات - مبيعات
١١٢٥٠٠		بضاعة
٧٥٠٠٠		أوراق قبض
٩٣٧٥		ديون معدومة
١٢٥٠٠		مسحوبات أحمد
١٥٠٠		خصم مسموح به
٣٧٥٠٠	٣٠٠٠	أثاث - مجمع إهلاك أثاث
٩٩٧٧٥		بنك
٣٧٥٠٠		مرتبات
١٨٧٥٠		مصاريف نقل مشتريات
١٠٠٠٠		مسحوبات محمود
١٥٠٠٠		ح/ جارى أحمد
١١٢٥٠٠	٥٦٢٥	مبانى - مجمع إهلاك مبانى
٣٣٢٠٠		مصاريف إدارية مختلفة
٥٣٧٥٠	٣٢٧٥٠	مدينون - دائنون
٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	مردودات مبيعات - مردودات مشتريات
٢٦١٥٠		مصاريف بيع وتوزيع
	١٢٠٠	خصم مكتسب
	٦١٧٥	مخصص ديون مشكوك فيها
	١٠٠٠٠٠	قرض الشريك محمود
	١٢٥٠	مخصص خصم مسموح به
	١٠٠٠٠	ح/ جارى محمود
	٢٣٠٠٠٠	رأس المال
		١٣٠٠٠٠ أحمد
		١٠٠٠٠٠ محمود
١٣٥٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠٠	

وإضافة إلى ما سبق فقد أمكن الحصول على المعلومات الآتية :

- ١- قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٢١١٢٥٠ جنيه .
- ٢- تحتسب أعباء الإهلاك كما يلي : مباني ٥% - أثاث ١٠% - علماً بأن هناك أثاثاً اشترى فى ٢٠١٨/٥/١ بلغت قيمته ٧٥٠٠ جنيه .
- ٣- بلغت الديون المعدومة ٣٧٥٠ جنيه ويراد تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل ٥% ومخصص خصم مسموح به بمعدل ١% .
- ٤- متوسط استحقاق أوراق القبض أربعة أشهر وسعر الخصم ٦% .
- ٥- هناك مرتبات مستحقة قدرها ٢٥٠٠ جنيه ، وإعلانات دفعت مقدماً بلغت ٦١٥٠ جنيه .
- ٦- متوسط تاريخ السحب للشركاء هو ٢٠١٨/٥/١ للشريك أحمد ، ٢٠١٨/٩/١ لمحمود .
- ٧- فائدة القرض بمعدل ٨% مع العلم بأن تاريخ تقديم القرض هو ٢٠١٨/٤/١ .
- ٨- هناك فوائد مستحقة للشركة لدى البنك قدرها ٤٨٠٠ جنيه لم تسجل بالدفاتر بعد .

والمطلوب :

- ١- إعداد ح/ المتاجرة و ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- ٢- تسجيل قيود اليومية المتعلقة بعملية توزيع الأرباح والخسائر .
- ٣- إعداد حساب توزيع أ.خ والحسابات الجارية للشركاء .
- ٤- إعداد ميزانية الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .

الحل :

ح/ المتاجرة عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

مبيعات	٩٤٥٠٠٠	بضاعة أول المدة	١١٢٥٠٠
م. مشتريات	١٥٠٠٠	مشتريات	٦٧٥٠٠٠
بضاعة آخر المدة	٢١١٢٥٠	م. نقل مشتريات	١٨٧٥٠
		مردودات مبيعات	٢٠٠٠٠
		مجمل الربح	٣٤٥٠٠٠
	١١٧١٢٥٠		١١٧١٢٥٠

ح/ أ.خ عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

مجمل الربح	٣٤٥٠٠٠	م. إدارية مختلفة	٣٣٢٠٠
خصم مكتسب	١٢٠٠	إهلاك مبانى	٥٦٢٥
فوائد بنكية	٤٨٠٠	إهلاك أثاث	٣٥٠٠
م. د. م. فيها	٣٦٧٥	مرتبات	٤٠٠٠٠
م. خصم مسموح به	٧٧٥	د. معدومة	١٣١٢٥
		خصم مسموح به	١٥٠٠
		فائدة قرض محمود	٦٠٠٠
		مخصص الأجيرو	١٥٠٠
		م. بيع وتوزيع	٢٠٠٠٠
		صافى الربح	٢٣١٠٠٠
	٣٥٥٤٥٠		٣٥٥٤٥٠

ملاحظات :

$$(١) \text{ إهلاك المباني } = ١١٢٥٠٠ \times ٥\% = ٥٦٢٥$$

$$(٢) \text{ الأثاث } ٣٧٥٠٠$$

ما قيمته ٧٥٠٠ اشترى فى ٢٠١٨/٥/١ الإهلاك = $٥٠٠ = ١\% \times ٧٥٠٠$	ما قيمته ٣٠٠٠٠ من بداية العام الإهلاك = $٣٠٠٠ = ١\% \times ٣٠٠٠٠$
---	---

$$\text{إهلاك الأثاث} = ٣٥٠٠ = ٣٠٠٠ + ٥٠٠$$

$$(٣) \text{ الديون المعدومة } = ٩٣٧٥ + ٣٧٥٠ = ١٣١٢٥ \text{ (أ.خ)}$$

$$(٤) \text{ م.د.م. فيها الجديد } = ٥٠٠٠٠ \times ٥\% = ٢٥٠٠$$

يقارن بالمخصص الوارد بالميزانية وقدره ٦١٧٥

ويظهر الفرق فى الأرباح والخسائر وقدره ٣٦٧٥

$$(٥) \text{ الديون الجيدة } = ٥٠٠٠٠ - ٢٥٠٠ = ٤٧٥٠٠$$

$$\text{م. خصم مسموح به} = \frac{١ \times ٤٧٥٠٠}{١٠٠} = ٤٧٥$$

يقارن بالمخصص الوارد بالميزان ويظهر الفرق وقدره ٧٧٥ فى م.ع .

$$(٦) \text{ م. خصم أ. القبض (الأجيو) } =$$

$$١٥٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times \frac{٦}{١٠٠} \times ٧٥٠٠٠$$

(٧) ما يخص السنة من المرتبات =

$$(أ.خ) ٤٠٠٠٠ = ٢٥٠٠ + ٣٧٥٠٠$$

(٨) ما يخص السنة من م. البيع والتوزيع

$$= ٢٦١٥٠ - ٦١٥٠ (الإعلان المقدم$$

$$= ٢٠٠٠٠$$

(٩) فائدة القرض =

$$٦٠٠٠ = \frac{٩}{١٢} \times \frac{٨}{١٠٠} \times ١٠٠٠٠٠$$

وتعالج بالقيود الآتية :

	من د/ الأرباح والخسائر	٦٠٠٠	٦٠٠٠
	إلى د/ فائدة قرض الشريك محمود		
	تحميل د/ أ.خ بفائدة القرض	٦٠٠٠	٦٠٠٠
	من د/ فائدة قرض الشريك محمود		
	إلى د/ جارى الشريك محمود	٦٠٠٠	
	ترحيل الفائدة إلى د/ جارى محمود		

قيود اليومية المتعلقة بتوزيع الأرباح والخسائر :

	من د/ الأرباح والخسائر	٢٣١٠٠٠	
	إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر	٢٣١٠٠٠	
	تحويل صافى الربح إلى حساب التوزيع		

فائدة رأس المال :

$$١١٧٠٠ = ٩\% \times ١٣٠٠٠ = \text{أحمد}$$

$$٩٠٠ = ٩\% \times ١٠٠٠٠٠ = \text{محمود}$$

٢٠٧٠٠	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	
٢٠٧٠٠	إلى د/ فائدة رأس المال	
	أحمد ١١٧٠٠	
	محمود ٩٠٠٠	
	احتساب فائدة على رأس المال بمعدل ٩%	

٢٠٧٠٠	من د/ فائدة رأس المال	
٢٠٧٠٠	إلى د/ الحسابات الجارية	
	أحمد ١١٧٠٠	
	محمود ٩٠٠٠	
	إقفال فائدة رأس المال في الحسابات الجارية	

فائدة المسحوبات :

$$٥٠٠ = \frac{٨}{١٢} \times ٦\% \times ١٢٥٠٠ = \text{أحمد}$$

$$٢٠٠ = \frac{٤}{١٢} \times ٦\% \times ١٠٠٠٠ = \text{محمود}$$

	<p>من د/ الحسابات الجارية</p> <p>أحمد ١٢٥٠٠</p> <p>محمود ١٠٠٠٠</p> <p>إلى د/ مسحوبات الشركاء</p> <p>أحمد ١٢٥٠٠</p> <p>محمود ١٠٠٠٠</p> <p>إقفال مسحوبات الشركاء في الحسابات الجارية</p>	٢٢٥٠٠	٢٢٥٠٠
	<p>من د/ فائدة مسحوبات الشركاء</p> <p>أحمد ٥٠٠</p> <p>محمود ٢٠٠</p> <p>إلى د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>احتساب فائدة على مسحوبات الشركاء بمعدل ٦%</p>	٧٠٠	٧٠٠

	<p>من د/ الحسابات الجارية</p> <p>أحمد ٥٠٠</p> <p>محمود ٢٠٠</p> <p>إلى د/ فائدة المسحوبات</p> <p>إقفال فائدة المسحوبات في الحسابات الجارية</p>	٧٠٠	٧٠٠

$$\text{مكافأة أحمد} = ٢٣١٠٠٠ \times ١٠\% = ٢٣١٠٠$$

	<p>من د/ توزيع الأرباح والخسائر</p> <p>إلى د/ مكافأة الشريك أحمد</p> <p>احتساب مكافأة لأحمد بواقع ١٠% من صافي الربح</p>	٢٣١٠٠	٢٣١٠٠

	من د/ مكافأة الشريك أحمد	٢٣١٠٠	٢٣١٠٠
	إلى د/ جارى أحمد إقفال المكافأة فى د/ جارى الشريك		
	من د/ توزيع الأرباح والخسائر	١٨٧٩٠٠	١٨٧٩٠٠
	إلى د/ الحسابات الجارية ٩٣٩٥٠ أحمد ٩٣٩٥٠ محمود توزيع الرصيد النهائى لحساب التوزيع بين الشريكين بالتساوى		

د/ توزيع الأرباح والخسائر

عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

من د/ الأرباح والخسائر	٢٣١٠٠٠	إلى د/ فائدة رأس المال	٢٠٧٠٠
		أحمد	١١٧٠٠
من د/ فائدة المسحوبات	٧٠٠	محمود	٩٠٠٠
٥٠٠ أحمد		إلى د/ مكافأة أحمد	٢٣١٠٠
٢٠٠ محمود		إلى د/ الحسابات الجارية	١٨٧٩٠٠
		أحمد	٩٣٩٥٠
		محمود	٩٣٩٥٠
	٢٣١٧٠٠		٢٣١٧٠٠

مثال (٣) :

تكونت شركة تضامن بين عمر وحسام بتاريخ ٢٠١٨/١/١ ، هذا وقد ظهر بميزانية الشركة فى تاريخ التكوين الأرصدة الآتية :

- رأس المال ٧٠٠٠٠ جنية

حصة عمر ٥٠٠٠٠ جنية

حصة حسام ٢٠٠٠٠ جنية

- قرض الشريك حسام ٦٠٠٠ جنية

وفيما يلى حساب رأس المال والمسحوبات كما يظهر فى
٢٠١٨/١٢/٣١ :

ح/ رأس المال

إجمالي	عمر	حسام	البيان	إجمالي	عمر	حسام	البيان
				٧٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	رصيد ٢٠١٨/١/١
				١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	-	من ح/ البنك ٢٠١٨/٤/١
				٢٠٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	من ح/ البنك ٢٠١٨/٧/١
١٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠١٨/١٢/٣١	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	من مذكورين ٢٠١٨/١٠/١
١٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	

ح/ المسحوبات

إجمالي	عمر	حسام	البيان	إجمالي	عمر	حسام	البيان
٢٠٠٠	٨٠٠	١٢٠٠	إلى ح/ البنك ٢٠١٨/٢/٨	١٣٣٠٠	٧٣٠٠	٦٠٠٠	رصيد مرحل
١٥٠٠	١٥٠٠	-	إلى ح/ المبيعات ٢٠١٨/٤/١٦				
٣٠٠٠	-	٣٠٠٠	إلى ح/ البنك ٢٠١٨/٦/٢٨				
٥٢٠٠	٤٠٠٠	١٢٠٠	إلى ح/ المبيعات ٢٠١٨/٨/١٦				
١٠٠٠	١٠٠٠	-	إلى ح/ البنك ٢٠١٨/١٠/١٢				
٦٠٠	-	٦٠٠	إلى ح/ المبيعات ٢٠١٨/١١/٦				
١٣٣٠٠	٧٣٠٠	٦٠٠٠					

وبدراسة عقد الشركة بخصوص اتفاقيات توزيع نتائج الأعمال
أتضح أن هذا العقد يتضمن ما يلي :

١/ احتساب فائدة على أساس المتوسط المرجح زمنياً على كل من
رأس المال ٦% والمسحوبات ١٢% .

٢/ احتساب مرتب الشريك عمر قدره ٢٠٠ جنيه شهرياً تقرر زيادته
إلى ٣٠٠ جنيه اعتباراً من ٢٠١٨/٧/١ ، ومكافأة للشريك حسام
بنسبة ١٠% من صافي الربح بعد خصم فائدة رأس المال والمرتب
والمكافأة .

٣/ تحتسب فائدة على قرض الشريك حسام بواقع ٩% سنوياً تدفع في
نهاية كل عام .

٤/ يوزع باقى الربح بين الشريكين بالتساوى .

فإذا علمت أن :

١/ يبلغ صافي الربح الذى يظهره حساب الأرباح والخسائر مبلغ ٢٨٦٤٠ جنيه ، وبفحص الحساب تبين أنه أهمل إدراج ديون معدومة عند الجرد قيمتها ٣٠٠ جنيه كما أهمل تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء علماً بأن رصيد العملاء قبل استبعاد الديون المعدومة عند الجرد ٨٣٠٠ جنيه .

٢/ سحب الشريك عمر مرتبه كاملاً خلال السنة .

والمطلوب :

١/ تحديد نتيجة الأعمال للشركة على نحو صحيح .

٢/ إعداد حسابى توزيع الأرباح والخسائر وجارى الشركاء (غير مطلوب قيود اليومية) .

الحل :

هناك بعض العمليات لم تؤخذ فى الحسابان أثناء إعداد حساب الأرباح والخسائر لذلك يجب إعادة فتح حساب الأرباح والخسائر لتحديد صافى الربح القابل للتوزيع .

ح/ الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١

٢٠١٨/١٢/٣١	رصيد	٢٨٦٤٠	إلى ح/ ديون معدومة	٣٠٠
			إلى ح/ م. د. م. فيها (٥ × ٨٠٠٠) %	٤٠٠
			إلى ح/ فائدة قرض الشريك حسام (٩ × ٦٠٠٠) %	٥٤٠
			إلى ح/ توزيع أ.خ	٢٧٤٠٠
		٢٨٦٤٠		٢٨٦٤٠

ملاحظات :

١/ فيما يتعلق بفائدة قرض الشريك (حسام) فقد ذكرنا من قبل أنه طالما يتم دفع الفائدة بالكامل خلال العام فإنها تعالج محاسبياً بجعل حساب الفائدة مدين وحساب الخزينة أو البنك دائن وفي نهاية العام وعند إعداد حساب الأرباح والخسائر يقفل به حساب الفائدة بالكامل وذلك بجعل حساب الأرباح والخسائر مدين وحساب فائدة القرض دائن ولذلك لا يتأثر بها الحساب الجارى للشريك .

٢/ حساب المتوسط المرجح شهرياً لحصص الشركاء فى رأس المال :

الشريك	التاريخ	الزيادة أو (النقص) فى رأس المال	الرصيد	عدد أشهر استمرار الرصيد	الرصيد المرجح زمنياً (شهرياً)
عمر	٢٠١٨/١/١		٥٠٠٠٠	٣	١٥٠٠٠٠
	٢٠١٨/٤/١	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٦	٣٦٠٠٠٠
	٢٠١٨/١٠/١	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣	٢٤٠٠٠٠
				١٢	٧٥٠٠٠٠
حسام	٢٠١٨/١/١		٢٠٠٠٠	٦	١٢٠٠٠٠
	٢٠١٨/٧/١	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٣	١٢٠٠٠٠
	٢٠١٨/١٠/١	١٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٣	١٥٠٠٠٠
				١٢	٣٩٠٠٠٠

متوسط رأس المال المرجح شهرياً :

$$\text{عمر} = \frac{٧٥.٠٠٠}{١٢} = ٦٢٥٠٠$$

$$\text{حسام} = \frac{٣٩.٠٠٠}{١٢} = ٣٢٥٠٠$$

وتحسب فائدة رأس المال على اساس المتوسط المرجح زمنياً كالاتى :

$$\text{فائدة رأس مال عمر} = ٦\% \times ٦٢٥٠٠ = ٣٧٥٠$$

$$\text{فائدة رأس مال حسام} = ٦\% \times ٣٢٥٠٠ = ١٩٥٠$$

٥٧٠٠

حساب المتوسط المرجح زمنياً للمسحوبات : /٣

مسحوبات عمر :

التاريخ	المبلغ	عدد الأشهر	المرجح شهرياً
٢/٨	٨٠٠	١١	٨٨٠٠
٤/١٦	١٥٠٠	٨	١٢٠٠٠
٨/١٦	٤٠٠٠	٤	١٦٠٠٠
١٠/١٢	١٠٠٠	٣	٣٠٠٠
			٣٩٨٠٠

مسحوبات حسام :

التاريخ	المبلغ	عدد الأشهر	المرجح شهرياً
٢/٨	١٢٠٠	١١	١٣٢٠٠
٦/٢٨	٣٠٠٠	٦	١٨٠٠٠
٨/١٦	١٢٠٠	٤	٤٨٠٠
١١/٦	٦٠٠	٢	١٢٠٠
			٣٧٢٠٠

$$\frac{29800}{12} = \text{المتوسط السنوى للشريك عمر} = 3316$$

$$\frac{37200}{12} = \text{المتوسط السنوى للشريك حسام} = 3100$$

وتحسب فائدة المسحوبات على اساس المتوسط المرجح زمنياً كالاتى :

$$\frac{12 \times 3316}{\%} = \text{الفائدة على مسحوبات الشريك عمر} = 398$$

$$\frac{12 \times 3100}{\%} = \text{الفائدة على مسحوبات الشريك حسام} = 372$$

٧٧٠

٤/ مرتب عمر = ٢٠٠ × ٦ + ٣٠٠ × ٦ = ٣٠٠٠
مع ملاحظة أن الشريك عمر سحب المرتب بالكامل خلال السنة
ومن ثم يحمل المرتب لحساب التوزيع دون أن يرحل شيء لحسابه
الجاري .
٥/ مكافأة حسام :

$$\begin{aligned} & \text{المكافأة} = \text{صافي الربح} - (\text{فائدة رأس المال والمرتب}) \times \frac{10}{110} \\ & 27400 - (3000 + 5700) \times \frac{10}{110} = 1700 \end{aligned}$$

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

٥٧٠٠	إلى حـ/ فائدة رأس المال	٢٧٤٠٠	من حـ/ أ . خ
٣٧٥٠	عمر		(صافي الربح)
١٩٥٠	حسام	٧٧٠	من حـ/ فائدة المسحوبات
٣٠٠٠	إلى حـ/ مرتب الشريك عمر	٣٩٨	عمر
١٧٠٠	إلى حـ/ مكافأة الشريك حسام	٣٧٢	حسام
١٧٧٧٠	إلى حـ/ جاري الشركاء		
٨٨٨٠	عمر		
٨٨٨٥	حسام		
٢٨١٧٠		٢٨١٧٠	

د/ جارى الشركاء

بيان	حسام	عمر	إجمالي	بيان	حسام	عمر	إجمالي
من حـ/ فائدة رأس المال	١٩٥٠	٣٧٥٠	٥٧٠٠	إلى حـ/ المسحوبات	٦٠٠٠	٧٣٠٠	١٣٣٠٠
من حـ/ مكافأة الشريك حسام	١٧٠٠	-	١٧٠٠	إلى حـ/ فائدة المسحوبات	٣٧٢	٣٩٨	٧٧٠
باقى الأرباح	٨٨٨٥	٨٨٨٥	١٧٧٧٠	رصيد مرحل	٦٦٦٣	٤٩٣٧	١١١٠٠
من حـ/ توزيع أ.خ				٢٠١٨/١٢/٣١			
	١٢٥٣٥	١٢٦٣٥	٢٥١٧٠		١٢٥٣٥	١٢٦٣٥	٢٥١٧٠

تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

تكونت شركة تضامن من أ ، ب ، ج برأس مال قدره ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم كالآتي :

الشريك (أ) ٣٠٠٠٠٠٠ ، الشريك (ب) ٢٠٠٠٠٠٠ ، الشريك (ج) ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وللشريك (أ) بالإضافة إلى حصته في رأس المال قرض قيمته ١٠٠٠٠٠٠ جنيه ، وينص عقد الشركة على ما يلي :

- ١- تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٧% .
 - ٢- تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٦% .
 - ٣- تحسب فائدة على قروض الشركاء بمعدل ٨% .
 - ٤- يتقاضى كل من الشريكين ب ، ج راتباً سنوياً قدره ١٥٠٠٠ جنيه للشريك ب ، ١٢٠٠٠ جنيه للشريك ج مقابل قيامهما بإدارة الشركة .
 - ٥- يوزع صافي الربح بين الشركاء أ ، ب ، ج بنسبة ٣ : ٢ : ١ على التوالي وقد بلغت الأرباح الصافية للسنة المالية المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١ ما قيمته ٢٢٤٠٠٠ جنيه كما بلغت مسحوبات الشركاء خلال السنة ما يلي :
- (أ) ١٢٠٠٠ جنيه ، (ب) ٨٠٠٠ جنيه ، (ج) ٥٠٠٠ جنيه ومتوسط تاريخ هذه المسحوبات على التوالي ٦/٣٠ ، ١٠/٣١ ، ٨/٣١ وقد بلغ ما حصل عليه الشريكان ب ، ج من أصل رواتبهما السنوية على التوالي ١٠٠٠٠ ، ٩٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١- تسجيل العمليات السابقة فى دفتر اليومية .
- ٢- تصوير ح/ توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية .
- ٣- تصوير الحسابات الجارية للشركاء .

التطبيق الثانى :

هشام وعصام وجمال شركاء فى شركة توصية بسيطة الشريك جمال فيها موصياً وينص عقد تكوينها على الآتى :

- (أ) تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٦% سنوياً .
- (ب) تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل ٥% سنوياً .
- (ج) يتقاضى الشريك هشام مرتباً شهرياً قدره ٢٠٠ جنيه نظير الإدارة ، والشريك عصام ١٠٠ جنيه نظير مساعدته فى الإدارة .
- (د) توزع باقى الأرباح بالتساوى .

وقد استخرجت البيانات الآتية من سجلات الشركة فى
٢٠١٨/١٢/٣١ :

- ١/ رأس المال ١٢٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ ، ٨٠٠٠ جنيه على التوالي .
- ٢/ أرصدة الحسابات الشخصية للشركاء فى ٢٠١٨/١/١ هشام ٣٠٠٠ (دائن) ، عصام ٢٠٠٠ (دائن) ، جمال ١٠٠٠ (مدين) .
- ٣/ مسحوبات الشركاء ١٦٠٠ جنيه ، ١٢٠٠ جنيه ، ٨٠٠ جنيه على التوالي .

- ٤/ متوسط تاريخ السحب ٦ شهور للشريك هشام ، ٤ شهور للشريك عصام ، ٣ شهور للشريك جمال .
- ٥/ سحب الشريك هشام من مرتبة خلال العام ٢٠٠٠ جنيه ، أما الشريك عصام فلم يسحب شىء من راتبه خلال العام .
- ٦/ اقترض الشريك هشام الشركة فى ٢٠١٨/١/١ مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه بفائدة ٥% سنوياً على أن تدفع الفائدة فى أول يولييه وأول يناير من كل عام .
- ٧/ بلغت صافى أرباح العام عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ١٧٣٣٠ جنيه .
والمطلوب :
- قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
 - تصوير ح/ توزيع الأرباح والخسائر ، ح/ جارى الشركاء .

التطبيق الثالث :

- فى أول يناير ٢٠١٨ ظهرت الأرصدة التالية ضمن حسابات شركة مروان وعادل :
- رأس المال ٥٠٠٠٠٠ جنيه (حصة مروان منها ٢٠٠٠٠٠ جنيه)
 - قرض الشريك عادل للشركة ٦٠٠٠٠ جنيه .
- وقد نص عقد الشركة على توزيع الأرباح والخسائر بالتساوى بعد احتساب الآتى :
- يحتسب راتب للشريك مروان بواقع ٣٠٠٠ جنيه شهرياً يسدد دفعة واحدة فى نهاية العام ، بالإضافة إلى مكافأة ١٠% من صافى الربح بعد احتساب المكافأة .

- تحسب فائدة على رأس المال وعلى المسحوبات بمعدل ٦% على أساس المتوسط المرجح زمنياً .
- تحسب فائدة على قرض الشريك عادل بمعدل ٦% ترحل لحسابه الجارى .
- فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ظهر حسابى رأس المال والمسحوبات على النحو الآتى :

د/ رأس المال

مروان	عادل	بيان	تاريخ	مروان	عادل	بيان	تاريخ
	٤٠٠٠	إلى د/ البنك	٦/٢٧ ٢٠١٨	٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	رصيد	١/١ ٢٠١٨
				٨٠٠٠	-	من د/ البنك	٤/١ ٢٠١٨
٢٨٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١ ٢٠١٨/		١٤٠٠٠٠	من د/ الأثاث	٥/١٠ ٢٠١٨
٢٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠			٢٨٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠		

د/ المسحوبات

مروان	عادل	بيان	تاريخ	مروان	عادل	بيان	تاريخ
٤٠٠٠		إلى د/ الصندوق	٤/١ ٢٠١٨	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	رصيد	١٢/٣١ ٢٠١٨
	٤٠٠٠	إلى د/ البنك	٥/٢٣ ٢٠١٨				
٦٠٠٠		إلى د/ البنك	٧/١ ٢٠١٨				
	٦٠٠٠	إلى د/ الصندوق	٨/١٩ ٢٠١٨				
٣٠٠٠		إلى د/ الصندوق	١٠/١١ ٢٠١٨				
٧٠٠٠		إلى د/ البنك	١١/١٢ ٢٠١٨				
٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠			٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠		

وقد بلغ رصيد ح/ الأرباح والخسائر فى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ١٢٥٠٠٠ جنية .

والمطلوب :

- قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
- تصوير ح/ توزيع الأرباح والخسائر .
- تصوير ح/ جارى الشركاء .

التطبيق الرابع :

عمر وحسام وهشام شركاء فى شركة تضامن وقد استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر الشركة بعد إعداد حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

أرصدة مدينة :

٣٣٠٠٠ عقار - ٨٠٠٠ أثاث - ٢١٥٠٠ بضاعة - ٨٠٠٠
مدينون - ١١٥٠٠ أ. قبض - ٦٥٠٠ أوراق مالية - ٧٠٠٠ نقدية
- ١٥٠٠ مسحوبات عمر - ٢٠٠٠ مسحوبات حسام - ٣٠٠٠
مسحوبات هشام - ١٠٠٠ مكافأة عمر - ٣٠٠٠ جارى حسام .

أرصدة دائنة :

٤٥٠٠ رأس المال - (٢٠٠٠٠ عمر - ١٥٠٠٠ حسام -
١٠٠٠٠ هشام) - ٣٠٠٠ مخصص هـ. عقار - ١٠٠٠ مخصص
هـ. أثاث - ٥٠٠ مخصص د.م. فيها - ١٠٠ مخصص أجيو -
٤٠٠ مخصص هـ.أ.م - ١٧٠٠٠ دائنون - ١٨٣٠٠ أ. دفع -
١٧٧٠٠ حساب أ.خ - ١٢٠٠ جارى عمر - ١٨٠٠ جارى
هشام .

وقد تبين من عقد الشركة ما يلي :

- (أ) تحتسب فائدة على رأس المال بمعدل ١٠% سنوياً وعلى المسحوبات بمعدل ١٢% سنوياً .
- (ب) يتقاضى الشريك عمر مكافأة سنوية بنسبة ١٠% من صافى الربح بعد حساب فائدة رأس المال والمكافأة .
- (ج) متوسط تاريخ السحب للشريك عمر ٤/١ ، والتاريخ الفعلى لمسحوبات حسام ٧/١ - ومتوسط مدة السحب للشريك هشام ٩ شهور .
- (د) تحتسب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة بمعدل ١٠% سنوياً .
- (هـ) توزع الأرباح الباقية بين الشركاء بالتساوى .

والمطلوب :

- (١) تصوير حساب التوزيع عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- (٢) إعداد الحسابات الجارية للشركاء وترصيدها بتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- (٣) تصوير قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .

التطبيق الخامس :

هيثم وهادى وهشام شركاء فى شركة توصية بسيطة الشريك هشام فيها موصياً وينص عقد تكوينها على ما يلى :

(أ) تحتسب فائدة على المسحوبات ورأس المال بمعدل ١٠% سنوياً .

(ب) يتقاضى الشريك هيثم مرتب شهرى قدره ٤٠٠ جنيه نظير الإدارة ، بينما يحصل هادى على مكافأة سنوية قدرها ٣٠٠٠ جنيه .

(ج) تاريخ السحب الفعلى للشريك هيثم ٤/١ ، ومتوسط تاريخ السحب الشريك هادى ٦ شهور وللشريك هشام ١٠/١ .

(د) توزع الأرباح الباقية بين الشركاء الثلاثة بالتساوى بنسبة ٢ : ٢ : ١ .

وبتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ استخرجت الأرصدة الآتية من دفاتر الشركة :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
٧٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	مشتريات - مبيعات
١٠٠٠	٢٠٠٠	مردودات مبيعات - مردودات مشتريات
١٠٠٠٠		بضاعة بالمخازن فى ٢٠١٨/١/١
٢٠٠٠		مصاريف وعمولة شراء
١٥٠٠٠	٣٠٠٠	عقارات ومخصص إهلاكها
٢١٠٠٠		سيارات
٧٠٠٠		أثاث وتركيبات
٢٠٠	٣٠٠	ديون معدومة - مخصص ديم. فى تحصيلها

تابع :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
١١٥٠٠	١٣٠٠٠	مدينون - دائنون
٧٠٠٠	٨٠٠٠	أوراق قبض - أوراق دفع
٢٠٠٠٠		أوراق مالية
	١٥٠٠	إيرادات أوراق مالية
	١٠٠٠٠	قرض هادى
١٥٠٠	٢٠٠٠	جارى هادى - جارى هشام
١٨٠٠		جارى هيثم
١٠٠٠		مسحوبات هيثم
١٥٠٠		مسحوبات هادى
٢٠٠٠		مسحوبات هشام
٤٠٠٠		مرتب هيثم
٢٠٠٠		مكافأة هادى
	٤٠٠٠٠	رأس المال (١٥٠٠٠ ، ١٥٠٠٠ ، ١٠٠٠٠)
٥٠٠٠		مصرفات إدارية
٦٠٠٠		مصرفات عمومية
٣٠٠٠		مصرفات بيع وتوزيع
١٣٠٠		نقدية بالخزينة والبنك
٦٠٠٠		بوليصة التأمين على حياة الشركاء
١٩٩٨٠٠	١٩٩٨٠٠	

وإضافة إلى ما سبق فقد أمكن الحصول على المعلومات التالية :

(١) قدرت البضاعة الباقية بالمخازن ١٨٠٠٠ بسعر السوق - ١٣٠٠٠ بسعر التكلفة .

(٢) تستهلك العقارات بمعدل ٥% سنوياً باتباع طريقة القسط المتناقص وتستهلك الأثاثات والتركيبات والسيارات بمعدل ١٠% (قسط ثابت) .

(٣) هناك عمولة شراء مستحقة قدرها ٥٠٠ ، وم. عمومية مقدمة ٣٠٠ ، وإيرادات أوراق مالية مستحقة ٣٠٠ .

(٤) هناك ديون معدومة قدرها ٣٠٠ والديون الجيدة ١١٠٠٠ .

(٥) عقد قرض هادى فى ٢٠١٨/٧/١ بمعدل فائدة ١٠% سنوياً تدفع فى ٧/١ من كل سنة .

(٦) تبلغ القيمة الحالية لأوراق القبض ٦٩٠٠ وسعر السوق للأوراق المالية ٢٠٥٠٠ .

(٧) تبلغ القيمة الحالية لبوليصة التأمين على حياة الشركاء فى ٢٠١٨/١٢/٣١ مبلغ ٥٨٠٠ .

المطلوب :

أولاً : إعداد الحسابات الختامية اللازمة لبيان نتيجة أعمال الشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .

ثانياً : تصوير قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .

ثالثاً : تصوير الحسابات الجارية للشركاء وترصيدها بتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ .

التطبيق السادس :

أحمد ، شريف ، كريم شركاء فى شركة تضامن تعرف باسم (شركة أحمد وشركاه للاتجار فى المواد الغذائية) . وقد طلب منك الشركاء مساعدتهم فى تحديد نتيجة أعمال الشركة وتوزيع نتائج الأعمال فيما بينهم . وبدراسة عقد الشركة أمكنك استخلاص المعلومات الآتية :

١/ تحتسب فائدة على رؤوس الأموال بمعدل ٦% سنوياً ، وقد تقرر رفعها اعتباراً من ٢٠١٨/٧/١ إلى ٨% ، وذلك بغض النظر عن نتيجة الأعمال .

٢/ تحتسب فوائد على المسحوبات بمعدل ١٢% سنوياً .

٣/ تحتسب فوائد على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة أول المدة بواقع ٦% والمدينة بواقع ٩% .

٤/ يقوم أحمد بإدارة الشركة نظير مرتب شهرى قدره ٣٠٠ جنيه .

٥/ تحتسب مكافأة للشريك شريف بواقع ١٠% من صافى الربح بعد احتساب فائدة رأس المال والمرتب والمكافأة .

٦/ تحتسب عمولة على المبيعات للشريك كريم بواقع ٢% من المبيعات نظير جهوده فى الإشراف على إدارة المبيعات .

٧/ توزع باقى الأرباح بين الشركاء بنسبة ٤ : ٣ : ٣ .

٨/ فى حالة افتراض الشركة من أحد الشركاء تحتسب فائدة على القرض بمعدل ١٠% سنوياً ؟

وبتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ أمكن استخراج الأرصدة الآتية :

أرصدة مدينة (إجمالى ١٥٧٧٠٠) القيمة بالجنيه :

مسحوبات ٦٩٠٠ (٣٦٠٠ أحمد - ٢١٠٠ شريف - ١٢٠٠ كريم)
- جارى الشريك كريم ١٥٠٠٠ - مشتريات ٣١٠٠٠ - مردودات
مبيعات ١٠٥٠ - ١٣٦٥٠ عملاء - آلات ١٢٠٠٠ - أراضي
٣٠٠٠ - مباني ١٥٠٠٠ - أوراق قبض ٢٤٠٠ - أجور ومرتب
١٦٢٠٠ - ١٢٠٠ مرتب الشريك أحمد - مصروفات عمومية
٣٢٣٠ - عمولات مندوبى البيع ٤٢٠٠ - خصم مسموح به ٧٥٠
- ديون معدومة ٦٠٠ - أوراق مالية ١٢٠٠٠ - ٤٠٠٠ بوليصة
التأمين على حياة الشركاء - ١٤٤٠ مصروفات نقل مشتريات -
١٥٩٠ مصروفات نقل المبيعات - ١١٥٢٠ بضاعة أول المدة -
١٤٤٧٠ بنك .

أرصدة دائنة (إجمالى ١٥٧٧٠٠) القيمة بالجنيه :

رأس المال ٥١٠٠٠ (٢٧٠٠٠ أحمد ، ١٥٠٠٠ شريف ،
٩٠٠٠ كريم) - جارى أحمد ٢٢٠٠ - جارى شريف ٣٤٠٠ -
مبيعات ٧٠٠٠٠ - مردودات مشتريات ٦٠٠ - موردين ٦٥٠٠ -
قرض الشريك أحمد ٦٠٠٠ - مخصص إهلاك الآلات ١٦٥٠ -
مخصص إهلاك مباني ٣٠٠٠ - خصم مكتسب ٤٥٠ - مخصص
ديون مشكوك فى تحصيلها ٩٠٠ - إيرادات أوراق مالية ١٥٠٠ -
أوراق دفع ١٠٥٠٠ .

وقد تبين عند الجرد ما يلى :

- ١/ قدرت البضاعة بالمخازن آخر المدة بمبلغ ٢٧٠٠٠ .
- ٢/ الديون المعدومة عند الجرد بلغت ١٥٠ جنيه وتقرر تكوين
مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بمعدل ٨% من رصيد
العملاء .
- ٣/ تستهلك المباني بمعدل ٢% سنوياً قسط ثابت ، والآلات بمعدل
١٠% قسط متناقص .

- ٤/ القيمة الحالية لأوراق القبض ٢٢٠٠ جنيه .
- ٥/ القيمة السوقية للأوراق المالية حسب الأسعار المعلنة فى نشرة البورصة ١٣٨٤٠ جنيه كما تبين أن هناك إيرادات اوراق مالية لم تحصل بعد قيمتها ٣٠٠ جنيه .
- ٦/ هناك مصروفات عمومية مدفوعة مقدماً بلغت ٨٠٠ جنيه ومصروفات عمومية أخرى مستحقة قدرها ١١٧٠ جنيه .
- ٧/ القيمة الاستردادية لبوليصة التأمين على حياة الشركاء ٣٦٠٠ جنيه وتتبع الشركة سياسة إظهار البوليصة فى الدفاتر وفقاً لقيمتها الاستردادية .
- ٨/ تم عقد القرض بتاريخ ٢٠١٨/٩/١ .
- ٩/ متوسط تواريخ السحب للشركاء الثلاثة ٤ شهور ، ٦ شهور ، ٩ شهور على الترتيب .

والمطلوب :

- أولاً : إعداد الحسابات الختامية للشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- ثانياً : تصوير الحسابات الجارية للشركاء وترصيدا فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .
- ثالثاً : تصوير الميزانية العمومية للشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ .

الفصل الرابع

إعادة تنظيم شركات الأشخاص

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب على دراية بالأمور الآتية :

- ١/ الأساليب المختلفة لزيادة وتخفيض حصص الشركاء في رأس المال والتوجيه المحاسبي لكل أسلوب .
- ٢/ الدور المحاسبي لرصد وتتبع وقائع عملية انضمام شريك جديد للشركة .
- ٣/ التوجيه المحاسبي لرصد وتتبع وقائع عملية انفصال شريك عن الشركة .

الفصل الرابع

إعادة تنظيم شركات الأشخاص

تناولنا فى الفصلين السابقين الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتكوين شركات الأشخاص وتوزيع نتائج أعمالها بين الشركاء والمشكلات المرتبطة بها ، وذلك على افتراض أن الشركة مستمرة فى نشاطها دون أى تعديل فى عقد الشركة .

ولكن قد تطرأ ظروف تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات فى عقد الشركة ، وقد يكون التعديل قاصراً على حصص الشركاء فى رأس المال سواء بالزيادة أو النقص دون تغيير فى أشخاص الشركاء ، وقد يمتد التعديل ليلحق بأشخاص الشركاء سواء بانضمام شريك جديد للشركة أو بانفصال شريك عن الشركة .

وعلى هذا النحو ، فإن تعديل عقد شركة الأشخاص أو بمعنى آخر مسألة إعادة تنظيمها تتسع لتشمل عدة حالات هى :

- زيادة رأس المال وتخفيضه .
- انضمام شريك جديد للشركة .
- انفصال شريك عن الشركة .

وسوف نتناول المعالجات المحاسبية المصاحبة لكل حالة من الحالات السابقة بالإضافة إلى موضوع شهرة المحل والذى يثار عادة عند تغيير الشركاء فى شركات الأشخاص سواء بالانضمام أو الانفصال .

زيادة وتخفيض رأس المال :

زيادة رأس مال الشركة :

كثيراً ما يتطلب التوسع فى أعمال وأنشطة الشركة ودعم مركزها النقدى زيادة رأس مالها . حيث قد ترى إدارة الشركة أن

السياسة التمويلية السليمة تستدعى زيادة رأس المال بدلاً من التوسع في الاقتراض بأجل مختلفة ، والواقع أنه لا توجد صورة واحدة أو أسلوب وحيد يمكن اتباعه في كل مرة لزيادة رأس المال ، حيث تتعدد الوسائل التي يمكن استخدامها في زيادة حصص الشركاء في رأس المال ومن هذه الوسائل :

١/ زيادة رأس المال نقداً أو عيناً :

قد يتفق الشركاء على زيادة رؤوس أموالهم بتقديم نقدية أو أصول عينية والقيود اللازمة لإثبات زيادة رؤوس الأموال في هذه الحالة شبيهة تماماً بالقيود الخاصة بتكوين الشركة والتي سبق عرضها في الفصل الثاني . فإثبات الزيادة نقداً تتم بجعل حساب النقدية بالخبزينة أو البنك مدين وحساب رأس المال دائن . أما الزيادة بتقديم أصول عينية يتم إثباتها بجعل حسابات الأصول المقدمة من الشركاء مدينة وحساب رأس المال دائن .

٢/ زيادة رأس المال باستخدام الحسابات الجارية :

قد يحدث عند زيادة رأس المال أن يكون لأحد الشركاء حساب جاري دائن فيمكن في هذه الحالة أن يطلب الشريك ضم أو إضافة كل حسابه الجاري الدائن أو جزء منه لتغطية نصيبه في الزيادة المطلوبة في رأس المال أو جانباً منها ، ويتم إثبات ذلك عن طريق جعل حساب جاري الشريك مديناً وحساب رأس المال دائناً .

أما إذا كان رصيد الحساب الجاري للشريك مديناً واتفق الشركاء على زيادة رؤوس أموالهم فيجب أولاً أن يقوم الشريك بسداد الرصيد المدين قبل الإقدام على زيادة حصته في رأس المال ، ويكون قيد سداد الحساب الجاري المدين وسداد الزيادة في رأس المال كالتالي :

xxx	من د/	البنك
		إلى مذكورين :
xx	د/	جاري الشريك ..
xx	د/	رأس المال (الشريك ..)

٣/ زيادة رأس المال عن طريق قروض الشركاء :

بصفة عامة لا يجوز استخدام قرض الشريك فى تغطية قيمة الزيادة المطلوبة منه فى رأس المال أو جانباً منها إلا باتفاق كافة الشركاء وتراضيههم . والسبب هو أن الشركة عندما اقترضت من الشريك تعهدت بالوفاء بالقرض فى ميعاد آجل ومحدد بعقد القرض ، وهذا الميعاد الأجل ربما لم يحل بعد عند الاتفاق على زيادة رأس المال .

فإذا اتفق الشركاء على إضافة قروض الشركاء لرأس مال الشركة ، فإن المعالجة المحاسبية تتم بجعل حساب قرض الشريك مديناً وحساب رأس المال دائناً .

٤/ زيادة رأس المال عن طريق الاحتياطيّات والأرباح غير الموزعة :

يقصد بالاحتياطيّات تلك المبالغ التى يتم استقطاعها من الأرباح لأغراض أما أن ينص عليها فى عقداً لشركة ، أو تنفيذاً لأحكام القانون الذى أنشأت وفقاً لقواعده الشركة ، وأن كان غرضها العام تدعيم المركز المالى للشركة . والاحتياطيّات تمثل بالطبع استخداماً للربح وليست عبئاً عليه . وما دامت الاحتياطيّات استخداماً للربح فمكانها الطبيعى حساب توزيع الأرباح والخسائر ويمكن للشركاء استخدامها فى زيادة رؤوس أموالهم على أن يقتسمها هؤلاء الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها إذا ما انتفت الحاجة إلى مثل هذه الاحتياطيّات .

أما الأرباح غير الموزعة أو كما يطلق عليها فى بعض الأحيان أرباح محجوزة فتنشأ نتيجة لاتفاق الشركاء فى إحدى الفترات ، أو فى عدة فترات ، على عدم توزيع الأرباح المحققة حتى لا يطالب الشركاء بأنصبتهم منها ، وذلك بغرض تدعيم المركز المالى أو لعدم توافر السيولة الكافية لمنح الشركاء أنصبتهم فى الربح . وعلى هذا وإذا ما قرر الشركاء زيادة رأس مال الشركة ، جاز لهم الاتفاق على تسوية جانب من هذه الزيادة من خلال تلك الأرباح غير الموزعة أو الأرباح المحجوزة بعد توزيعها بين هؤلاء الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر .

وفيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية إذا ما قررت الشركة استخدام الاحتياطات والأرباح المحجوزة لأغراض زيادة رأس المال تتم بجعل حساب الاحتياطات والأرباح المحجوزة مديناً في مقابل دائنية حساب رأس المال ، مع مراعاة توزيع تلك الاحتياطات أو الأرباح المحجوزة على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر .

٥/ زيادة رأس المال من خلال أرباح إعادة التقدير :

إذا ما ترتب على عملية فحص عناصر المركز المالي وإعادة تقييم عناصر أصول والتزامات الشركة أرباحاً ، جاز للشركاء الاتفاق على استخدام تلك الأرباح في زيادة رؤوس أموالهم ، مع توزيع تلك الأرباح على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر . وقد درستم في موضع سابق كيفية إعداد حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير وكيف يجعل مديناً بقيمة النقص في قيم الأصول والزيادة في قيم الالتزامات ، وكيف يجعل دائناً بقيمة الزيادة في قيم الأصول والنقص في قيم الالتزامات وكيفية التصرف في الناتج النهائي إذا كان ربحاً أو خسارة .

فإذا كان الناتج النهائي ربحاً تم توزيعه على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء وتعلية أنصبة الشركاء إلى حساب رأس المال بالقيد :

xxx	من د/	أرباح وخسائر إعادة التقدير
	إلى د/	<u>رأس المال</u>
xx		الشريك ..
xx		الشريك ..

أما إذا كانت نتيجة إعادة التقدير خسائر تم تحميلها على حساب رأس مال الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر أيضاً وذلك كما سيتضح فيما بعد في حالة تخفيض رأس المال .

مثال (١) :

تكونت شركة توصية بسيطة بين حسن وحسين وحسان (الاخير فيها موصياً) منذ عدة سنوات ، وفيما يلي عناصر قائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠١٩/١/١ :

الأصول :

عقارات ٨٠٠٠ - آلات ومعدات ٢٢٠٠٠ - سيارات ١٤٠٠٠ - مخزون بضائع ١٢٠٠٠ - عملاء ١١٦٠٠ - جارى الشريك حسين ١٦٠٠ - أوراق قبض ٨٠٠٠ - أوراق مالية ١٥٢٠٠ - خزينة ٢٠٠٠ - مصروفات مقدمة ٣٠٠ .

الخصوم :

مخصص إهلاك آلات ومعدات ٦٢٠٠ - مخصص إهلاك سيارات ٦٤٠٠ - مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ٤٠٠ - رأس المال ٦٠٠٠٠ (حسن ٣٠٠٠٠ - حسين ٢٠٠٠٠ - حسان ١٠٠٠٠) - حسابات جارية (حسن ٣٨٠٠ - حسان ٢٦٠٠) - قرض الشريك حسان ٤٠٠٠ - دائنون ٦٢٠٠ - أوراق دفع ٤٥٠٠ - مصروفات مستحقة ٦٠٠ .

وفى هذا التاريخ اتفق الشركاء على ما يلى :

- ١/ زيادة رأس مال الشركة إلى ١٢٠٠٠٠ جنيه مع المحافظة على نسب رأس المال كما هى .
- ٢/ تستخدم الحسابات الجارية وقروض الشركاء فى تغطية جانباً من تلك الزيادة .
- ٣/ يتنازل الشريك حسن عن سيارة يمتلكها لحساب الشركة قدرت تكلفتها بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ، بالإضافة إلى بعض الآلات قدرت تكلفتها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه على أن يقدم باقى نصيبه فى الزيادة نقداً .

٤/ يقدم الشريك حسين بضاعة يمتلكها قدرت تكلفتها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، كما يقوم بتسوية الباقي من خلال حساب الشركة بالبنك .

٥/ يسدد حسان باقى نصيبه فى الزيادة نقداً.

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات عملية الزيادة وتصوير ميزانية الشركة فى أعقاب عملية الزيادة .

الحل :

- بداية وقبل إجراء قيود التوجيه المحاسبى يجب أن نحدد نصيب كل شريك فى الزيادة ، وكيفية الوفاء بنصيبه فى تلك الزيادة .

بيان	حسن	حسين	حسان	إجمالى
- رأس المال بعد الزيادة	٦٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
- رأس المال قبل الزيادة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
قيمة الزيادة المطلوبة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠

- بيان كيفية وفاء كل شريك بنصيبه فى الزيادة :

بيان	حسن	حسين	حسان	إجمالى
- قيمة الزيادة المطلوبة	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
- حسابات جارية	٣٨٠٠	(١٦٠٠)	٢٦٠٠	٤٨٠٠
- قروض الشركاء	-	-	٤٠٠٠	٤٠٠٠
- سيارات	١٢٠٠٠	-	-	١٢٠٠٠
- آلات	٦٠٠٠	-	-	٦٠٠٠
- بضاعة	-	٥٠٠٠	-	٥٠٠٠
إجمالى	٢١٨٠٠	٣٤٠٠	٦٦٠٠	٣١٨٠٠
مبالغ مسدة نقداً	٨٢٠٠	١٦٦٠٠	٣٤٠٠	٢٨٢٠٠

قيود التوجيه المحاسبى :

الشريك حسن :

من مذكورين :			
حسابات جارية للشركاء	د/	٣٨٠٠	
٣٨٠٠ الشريك حسن			
السيارات	د/	١٢٠٠٠	
الآلات	د/	٦٠٠٠	
النقدية بالخزينة	د/	٨٢٠٠	
إلى د/ رأس المال (حسن)		٣٠٠٠٠	
إثبات زيادة حصة الشريك حسن فى رأس المال			

الشريك حسين :

	<u>من مذكورين :</u>		
	مخزون البضاعة /حـ		٥٠٠٠
	النقدية بالبنك /حـ		١٦٦٠٠
	<u>إلى مذكورين :</u>		
	رأس المال (حسين) /حـ	٢٠٠٠٠	
	حسابات جارية للشركاء /حـ	١٦٠٠	
	١٦٠٠ الشريك حسين		
	إثبات تسوية الحساب الجارى المدين		
	للشريك حسين وزيادة رأسماله		

يلاحظ أن الشريك حسين قام بسداد مبلغاً نقدياً من خلال حساب الشركة بالبنك يكفى لسداد نصيبه فى الزيادة فى رأس المال ويغضى فى نفس الوقت رصيد حسابه الجارى المدين .

الشريك حسان :

	<u>من مذكورين :</u>		
	حسابات جارية للشركاء /حـ		٢٦٠٠
	٢٦٠٠ الشريك حسان		
	قرض الشريك حسان /حـ		٤٠٠٠
	النقدية بالخزينة /حـ		٣٤٠٠
	إلى /حـ رأس المال (حسان)	١٠٠٠٠	
	إثبات زيادة حصة الشريك حسان فى رأس المال		

الميزانية في ٢٠١٩/١/١ (عقب زيادة رأس المال)

رأس المال	١٢٠٠٠٠	عقارات	٨٠٠٠
حسن ٦٠٠٠٠		آلات ومعدات ٢٨٠٠٠	
حسين ٤٠٠٠٠		- م. إهلاك الآلات ٦٢٠٠	
حسان ٢٠٠٠٠			٢١٨٠٠
		سيارات ٢٦٠٠٠	
دائنون ٦٢٠٠		- م. إهلاك السيارات ٦٤٠٠	
أوراق دفع ٤٥٠٠			١٩٦٠٠
مصروفات مستحقة ٦٠٠		عملاء ١١٦٠٠	
		- م.د.م. في تحصيلها ٤٠٠	
			١١٢٠٠
		مخزون ١٧٠٠٠	
		أوراق قبض ٨٠٠٠	
		أوراق مالية ١٥٢٠٠	
		خزينة ١٣٦٠٠	
		بنك ١٦٦٠٠	
		مصروفات مقدمة ٣٠٠	
	١٣١٣٠٠		١٣١٣٠٠

مثال (٢) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وكانت ميزانية الشركة بتاريخ ٢٠١٨/١٠/١ كالتالى :

رأس المال	١٨٠٠٠٠	أصول ثابتة		
أ ٥٤٠٠٠		مبانى	٥٤٠٠٠	
ب ٦٦٠٠٠		أثاث	٩٤٨٠	
ج ٦٠٠٠٠				٦٣٤٨٠
احتياطي عام	٣٦٠٠٠	أصول متداولة		
٥٤٠٠ ح/ جارى (أ)		بضاعة	١١٤٠٠٠	
٤٢٠٠ ح/ جارى (ج)		٤٢٠٠٠ مدينون		
	٩٦٠٠	٣٠٠٠ - م.د.م. فيها		
			٣٩٠٠٠	
		أوراق قبض	٥٤٠٠٠	
التزامات متداولة				
١٨٠٠٠ قرض الشريك (ج)		ح/ جارى (ب)	٣١٢٠	
٤٨٠٠٠ دائنون		نقدية بالبنك	٤٨٠٠٠	
٦٠٠٠٠ أوراق دفع				٢٥٨١٢٠
	١٢٦٠٠٠			
	٣٥١٦٠٠			٣٥١٦٠٠

وبمناسبة توسع الشركة فى أعمالها فقد قرر الشركاء زيادة رأس مال الشركة إلى ٣٠٠.٠٠٠ جنيه توزع بينهم بالتساوى (على أن تبقى نسب توزيع الأرباح والخسائر على ما هى عليه) . واتفق على سداد الزيادة كالتالى :

- ١- ترحيل الاحتياطي العام إلى رأس المال .
 - ٢- اتفق الشركاء على أن للشريك ج الحق فى استخدام القرض لسداد جزء من حصته فى رأس المال على الرغم من عدم حلول موعد استحقاقه .
 - ٣- تستخدم الحسابات الجارية الدائنة فى السداد الجزئى للزيادة مع قيام الشريك ب سداد رصيده المدين قبل سداد حصته فى رأس المال .
 - ٤- يعاد تقدير قيمة المباني بمبلغ ٦٦.٠٠٠ جنيه والأثاث بمبلغ ١٠.٠٠٠ ، كما تبين أن هناك فاتورة مشتريات مستحقة لأحد الموردين قيمتها ٥٢٠ لم تثبت بالدفاتر على أن تستخدم أرباح إعادة التقدير فى سداد جزء من الزيادة فى رأس المال المتفق عليه .
 - ٥- قدم الشريك أ عقاراً للشركة قدرت قيمته بمبلغ ٢٠.٠٠٠ جنيه . كما قدم الشريك ب بضاعة قدرت بمبلغ ١٥.٠٠٠ جنيه وتم سداد باقى حصص الزيادة نقداً عن طريق البنك .
- والمطلوب :

١/ تسجيل قيود اليومية اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق .

٢/ تصوير ميزانية الشركة بعد تنفيذ الاتفاق .

الحل :

بداية وقبل إجراء قيود التوجيه المحاسبى يجب أن نحدد نصيب كل شريك فى الزيادة ، وكيفية الوفاء بنصيبه فى تلك الزيادة .

بيان	أ	ب	ج	إجمالي
- رأس المال بعد الزيادة	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	١٠.٠٠٠	٣٠.٠٠٠
- رأس المال قبل الزيادة	٥٤.٠٠٠	٦٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	١٨٠.٠٠٠
قيمة الزيادة المطلوبة	٤٦.٠٠٠	٣٤.٠٠٠	٤.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠

- بيان كيفية وفاء كل شريك بنصيبه في الزيادة :

بيان	أ	ب	ج	إجمالي
قيمة الزيادة المطلوبة	٤٦.٠٠٠	٣٤.٠٠٠	٤.٠٠٠	١٢٠.٠٠٠
- احتياطات	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٣٦.٠٠٠
- أرباح إعادة التقدير	٤.٠٠٠	٤.٠٠٠	٤.٠٠٠	١٢.٠٠٠
- قروض الشركاء	-	-	١٨.٠٠٠	١٨.٠٠٠
- حسابات جارية	٥٤.٠٠٠	(٣١٢٠)	٤٢.٠٠٠	٦٤٨٠
- عقارات	٢.٠٠٠	-	-	٢.٠٠٠
- بضاعة	-	١٥.٠٠٠	-	١٥.٠٠٠
إجمالي	٤١٤.٠٠	٢٧٨٨.٠	٣٨٢.٠٠	١٠٧٤٨.٠
مبالغ مسددة نقداً	٤٦.٠٠	٦١٢.٠	١٨.٠٠	١٢٥٢.٠

ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

من ح/ المباني	١٢٠٠٠	إلى ح/ الموردين	٥٢٠
من ح/ الأثاث	٥٢٠	إلى ح/ رأس مال	١٢٠٠٠
		أ ٤٠٠٠	
		ب ٤٠٠٠	
		ج ٤٠٠٠	
		(ربح إعادة التقدير)	
	١٢٥٢٠		١٢٥٢٠

قيود التوجيه المحاسبي :

من ح/ الاحتياطي العام	٣٦٠٠٠	
إلى ح/ رأس المال	٣٦٠٠٠	
الشريك (أ) ١٢٠٠٠		
الشريك (ب) ١٢٠٠٠		
الشريك (ج) ١٢٠٠٠		
ترحيل الاحتياطي العام لحساب رأس المال بنسبة توزيع الأرباح والخسائر		
<u>من مذكورين :</u>		
ح/ المباني		١٢٠٠٠
ح/ الأثاث		٥٢٠
إلى ح/ أ.خ إعادة التقدير	١٢٥٢٠	

	من د/ أ.خ إعادة التقدير	٥٢٠	
	إلى د/ المورد	٥٢٠	
	من د/ أ.خ إعادة التقدير	١٢٠٠٠	
	إلى د/ رأس المال	١٢٠٠٠	
	٤٠٠٠ الشريك (أ)		
	٤٠٠٠ الشريك (ب)		
	٤٠٠٠ الشريك (ج)		
	إقفال د/ إعادة التقدير بتوزيعه على الشركاء		
	<u>من مذكورين :</u>		
	د/ قرض الشريك (ج)	١٨٠٠٠	
	د/ جارى الشريك (ج)	٤٢٠٠	
	د/ البنك	١٨٠٠	
	إلى د/ رأس المال (ج)	٢٤٠٠٠	
	سداد الشريك ج لحصته فى زيادة رأس المال		
	<u>من مذكورين :</u>		
	د/ المباني	٢٠٠٠٠	
	د/ جارى الشريك (أ)	٥٤٠٠	
	د/ البنك	٤٦٠٠	
	إلى د/ رأس المال (أ)	٣٠٠٠٠	
	سداد أ لباقي حصته فى رأس المال		

	<u>من مذكورين :</u>		
	ح/ البضاعة		١٥٠٠٠
	ح/ البنك		٦١٢٠
	<u>الى مذكورين :</u>		
	ح/ جارى (ب)	٣١٢٠	
	ح/ رأس المال (ب)	١٨٠٠٠	
	سداد الشريك ب لرصيد حسابه الجارى المدين وسداد باقى حصته فى الزيادة فى رأس المال		

ميزانية الشركة بتاريخ ٢٠١٨/١٠/١ بعد التعديل

<u>رأس المال</u>	٣٠٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>		
أ ١٠٠٠٠٠		مبانى		٨٦٠٠٠
ب ١٠٠٠٠٠		أثاث		١٠٠٠٠
ج ١٠٠٠٠٠				
<u>التزامات متداولة</u>		<u>أصول متداولة</u>		
٤٨٥٢٠ دائنون		بضاعة		١٥٩٠٠٠
٦٠٠٠٠ أوراق دفع		٤٢٠٠٠ مدينون		
	١٠٨٥٢٠	٣٠٠٠ - م.د.م. فيها		
			٣٩٠٠٠	
		أوراق قبض		٥٤٠٠٠
		نقدية بالبنك		٦٠٥٢٠
	٤٠٨٥٢٠			٤٠٨٥٢٠

تخفيض رأس مال الشركة :

قد يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة وذلك لسبب أو أكثر من الأسباب التالية :

- ١- زيادة أموال الشركة عن احتياجاتها وحجم نشاطها .
- ٢- وجود أرصدة مدينة للحسابات الجارية للشركاء لفترة طويلة .
- ٣- توالى خسائر الشركة من عام إلى آخر .
- ٤- زيادة القيمة الدفترية لأصول الشركة على قيمتها الحقيقية .

هذا ويمكن إجراء التخفيض لرأس المال بواحدة أو أكثر من الأساليب التالية :

١ / تخفيض رأس المال نقداً أو عيناً :

إن زيادة أموال الشركة عن احتياجاتها وحجم نشاطها يؤدي إلى وجود أموال معطلة في الشركة مما يؤدي إلى انخفاض معدل العائد على رأس المال المستثمر ومن ثم فإن السياسة التمويلية الصحيحة تقضى بتخفيض رأس المال . وقد يكون ذلك إما نقداً أو عيناً .

ويقصد بالتخفيض النقدي قيام الشركاء بسحب مبالغ نقدية من الخزينة أو البنك على ذمة تخفيض رأس المال . أما التخفيض العيني فيقصد به أن يستولى أحد أو بعض الشركاء على جانب من أصول الشركة غير المستخدمة ، كأن يستولى أحد الشركاء على إحدى السيارات غير المستخدمة في حين يستولى شريك آخر على إحدى الآلات أو المعدات غير المستخدمة ، أو يستولى ثالث على بعض البضائع المتراكمة بالمخازن ، وكل ذلك بالطبع على ذمة تخفيض رأس المال . هذا وتجرى قيود التوجيه المحاسبي في مثل هذه الحالات بجعل حساب رأس المال مدينياً في مقابل دائنية حساب الخزينة أو البنك عند التخفيض النقدي

أو حسابات الأصول التى يتم الاستيلاء عليها بمعرفة الشركاء عند التخفيض العينى .

٢/ تخفيض رأس المال بأرصدة الحسابات الجارية المدينة :

تنشأ الأرصدة المدينة بالحسابات الجارية للشركاء إما لزيادة قيمة مسحوبات الشركاء من الشركة وذلك فى حالة عدم وجود نص فى العقد يحدد الحد الأعلى للمسحوبات وإما نتيجة توالى خسائر الشركة .

وقد تظل هذه الحسابات مدينة لمدد طويلة وذلك لعدم كفاية أرباح الشركة على تسوية تلك المديونية أو لعجز الشركاء عن سداد المطلوب منهم ، وفى مثل هذه الأحوال قد يرى الشركاء تخفيض رأس المال بقيمة الحسابات الجارية المدينة ويتم إثبات ذلك بجعل حساب رأس المال مدينًا والحسابات الجارية المدينة للشركاء دائنة .

٣/ تخفيض رأس المال بالخسائر المرحلة :

عندما يزداد رصيد الخسائر المرحلة ، ويعجز الشركاء عن تغطية هذه الخسائر ، فقد يتفقوا على تخفيض أرصدة رؤوس أموالهم برصيد تلك الخسائر . هذا ، ويتم توزيع رصيد هذه الخسائر بين الشركاء على أساس نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها . وتجرى قيود التوجيه المحاسبى بجعل حساب رأس المال مدينًا وحساب الخسائر المرحلة دائنًا .

٤/ تخفيض رأس المال بخسائر إعادة التقدير :

إذا ما ترتب على عملية فحص عناصر المركز المالى وإعادة تقييم عناصر أصول والتزامات الشركة خسائر يتم تخفيض رؤوس أموال الشركاء بمقدار تلك الخسائر ، حيث يتم إقفال خسائر إعادة التقدير بتوزيعها على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بينهم بجعل حساب رأس المال مدينًا وحساب أرباح وخسائر إعادة التقدير دائنًا .

مثال (٣) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة توصية بسيطة (الاخير فيها موصياً)
برأس مال قدره ٧٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بالتساوى ، وفى
٢٠١٨/١/١ ظهرت ميزانية الشركة على النحو الآتى :
الميزانية فى ٢٠١٨/١/١

رأس المال	٦٠٠٠٠	شهرة محل	٤٠٠٠
أ ٢٠٠٠٠		عقارات ٨٠٠٠	
ب ٢٠٠٠٠		- م. إهلاك عقارات ٢٠٠٠	
ج ٢٠٠٠٠			٦٠٠٠
		آلات ومعدات ٢٥٠٠٠	
أوراق دفع ١١٥٠٠		- م. إهلاك آلات ٨٧٠٠	
دائنون ٨٠٠٠			١٦٣٠٠
قرض ٢٢٠٠٠		مخزون بضاعة	١٢٢٠٠
إيجار مستحق ٥٠٠		عملاء ١٤٦٠٠	
		- م.د.م. فى تحصيلها ٨٠٠	
			١٣٨٠٠
		أوراق مالية	١٢٠٠٠
		<u>حسابات جارية</u>	
		أ ٣٢٠٠	
		ب ٢٩٠٠	
		ج ٢٦٠٠	
			٨٧٠٠
		خسائر مرحلة	٧٢٠٠
		إعلان مقدم	١٦٠٠
		أوراق قبض	٦٠٠٠
		نقدية بالخبزينة والبنك	٤٢٠٠
	١٠٢٠٠٠		١٠٢٠٠٠

وفى هذا التاريخ رأى الشركاء ضرورة تخفيض رأس المال ،
وبهذه المناسبة تم الاتفاق على ما يلى :

١/ انتداب أحد الخبراء وتكليفه بإعادة فحص عناصر المركز المالى
والذى انتهى بدوره إلى ما يلى :

- أنه لا وجود لشهرة المحل ، حيث أن الشركة لم تحقق خلال
السنوات السابقة تلك الأرباح غير العادية التى تستوجب
وجود شهرة كما أن الشركة تحقق خسائر مستمرة منذ ثلاث
سنوات .

- أجرت الشركة فى العام الماضى بعض الإصلاحات والصيانة
العادية للعقار الذى تمارس فيه نشاطها بلغت تكاليفها
١٠٠٠ جنيه ، وقد قام محاسب الشركة بإضافة تلك
المصروفات لحساب العقار .

- عدم كفاية مخصص إهلاك العقارات والآلات والمعدات ،
ويقدر الإهلاك الإضافى بمبلغ ٥٠٠ جنيه للعقارات ، ١٣٠٠
جنيه للآلات والمعدات .

- تقدر البضاعة بمبلغ ١١٥٠٠ .

- هناك ديون معدومة قدرها ٦٠٠ جنيه ويقدر مخصص
الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

- القيمة السوقية للأوراق المالية حسب أسعار نشرة بورصة
الأوراق المالية ١١٦٠٠ جنيه .

- القيمة الحالية لأوراق القبض ٥٦٠٠ جنيه .

- أغفل محاسب الشركة إدراج ٨٠٠ جنيه مرتبات مستحقة
لبعض العاملين بالشركة .

وقد وافق الشركاء على ما جاء بتقرير الخبير ، كما اتفقوا
على إقفال نتائج إعادة التقدير فى حساب رأس المال .

٢/ تخفيض رؤوس الأموال بأرصدة الحسابات الجارية المدينة والخسائر المرحلة ، علماً بأن الأرباح والخسائر توزع بين الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١ وذلك وفقاً لما جاء بعقد الشركة .

٣/ يسحب الشركاء أو يودعوا نقداً ما يخفض رؤوس أموالهم إلى نصف رأس المال الحالي مع الاحتفاظ بالنسب الحالية لتوزيع رؤوس الأموال .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم وإعداد الميزانية عقب التخفيض .

الحل :

لإعداد القيود اللازمة يلزم إعداد حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير على النحو التالى :

د/ أ.خ إعادة التقدير

مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	من د/	٤٠٠	إلى د/ شهر المحل	٤٠٠٠
			إلى د/ العقارات	١٠٠٠
			إلى د/ مخصص إهلاك عقارات	٥٠٠
رأس المال	من د/	٩٣٠٠	إلى د/ مخصص إهلاك الآلات	١٣٠٠
أ	٣٧٢٠		إلى د/ البضاعة	٧٠٠
ب	٣٧٢٠		إلى د/ العملاء	٦٠٠
ج	١٨٦٠		إلى د/ م. هبوط أسعار أ. مالية	٤٠٠
			إلى د/ مخصص خصم أ. قبض	٤٠٠
			إلى د/ مرتبات مستحقة	٨٠٠
		٩٧٠٠		٩٧٠٠

- قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات تنفيذ اتفاق الشركاء :

	من د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	٩٧٠٠
	إلى مذكورين :	
	د/ شهرة المحل	٤٠٠٠
	د/ العقارات	١٠٠٠
	د/ مخصص إهلاك العقارات	٥٠٠
	د/ مخصص إهلاك الآلات والمعدات	١٣٠٠
	د/ البضاعة	٧٠٠
	د/ العملاء	٦٠٠
	د/ مخصص هبوط أسعار أ. مالية	٤٠٠
	د/ مخصص خصم أوراق القبض	٤٠٠
	د/ مرتبات مستحقة	٨٠٠
	إثبات خسائر إعادة التقدير	
	من د/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٤٠٠
	إلى د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	٤٠٠
	تخفيض مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	
	من د/ رأس المال	٩٣٠٠
	أ ٣٧٢٠	
	ب ٣٧٢٠	
	ج ١٨٦٠	
	إلى د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	٩٣٠٠
	إقفال خسائر إعادة التقدير فى رأس المال	

	رأس المال	من حـ/	٨٧٠٠
		أ ٣٢٠٠	
		ب ٢٩٠٠	
		ج ٢٦٠٠	
		إلى حـ/ <u>حسابات جارية الشركاء</u>	٨٧٠٠
	إقفال الحسابات الجارية المدينة	أ ٣٢٠٠	
		ب ٢٩٠٠	
		ج ٢٦٠٠	
		إلى حـ/ <u>خسائر مرحلة</u>	٧٢٠٠
		إقفال الخسائر المرحلة في رأس مال الشركاء	

- يتم حساب المبالغ الواجب تخفيضها نقداً كما يلي :

بيان	أ	ب	ج	إجمالي
- مبالغ واجبة التخفيض	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
- التخفيض بنتيجة إعادة التقدير	(٣٧٢٠)	(٣٧٢٠)	(١٨٦٠)	(٩٣٠٠)
- حسابات جارية مدينة	(٣٢٠٠)	(٢٩٠٠)	(٢٦٠٠)	(٨٧٠٠)
- خسائر مرحلة	(٢٨٨٠)	(٢٨٨٠)	(١٤٤٠)	(٧٢٠٠)
إجمالي	(٩٨٠٠)	(٩٥٠٠)	(٥٩٠٠)	(٢٥٢٠٠)
مبالغ واجبة التخفيض نقداً	٢٠٠	٥٠٠	٤١٠٠	٤٨٠٠

ويجرى بالتخفيض النقدي القيد الآتي :

٤٨٠٠		من حـ / رأس المال	
	٢٠٠	أ	
	٥٠٠	ب	
	٤١٠٠	ج	
٤٨٠٠		إلى حـ / النقدية بالخبزينة والبنك	
		تخفيض رأس مال الشركاء بالباقي نقداً	

الميزانية في ٢٠١٨/٦/١ (عقب تخفيض رؤوس الأموال)

٧٠٠٠	عقارات	٣٠٠٠٠	راس المال
٢٥٠٠	- م. إهلاك عقارات	١٠٠٠٠	أ
		١٠٠٠٠	ب
		١٠٠٠٠	ج
٢٥٠٠٠	آلات ومعدات	١١٥٠٠	أوراق دفع
١٠٠٠٠	- م. إهلاك آلات		
	مخزون بضاعة		
١٤٠٠٠	عملاء	٨٠٠٠	دائنون
٤٠٠	- م.د.م. في تحصيلها		
		٢٢٠٠٠	قرض
١٢٠٠٠	أ. مالية		
٤٠٠	- م. هبوط أسعار أ. مالية	٨٠٠	مرتبات مستحقة
٦٠٠٠	أ. قبض	٥٠٠	إيجار مستحق
٤٠٠	- م. خصم أ. قبض		
	نقدية بالخبزينة والبنك		
	إعلان مقدم		
٧٢٨٠٠		٧٢٨٠٠	

انضمام شريك جديد :

قد يتفق الشركاء فى شركات الأشخاص على ضم شريك جديد أو شركاء جدد للشركة ، وقد يكون ذلك أما لحاجة الشركة إلى أموال إضافية قد يتعذر على الشركاء القدامى توفيرها ، أو للاستفادة بما يتمتع به الشريك الجديد أو الشركاء الجدد من خبره فنية وكفاءة إدارية تحتاج إليها الشركة ، أو بسبب الرغبة فى توحيد الجهود وتجنب المنافسة القائمة بين الشريك الجديد أو الشركاء الجدد والشركة .

وفى الواقع أن ضم شريك جديد للشركة لا يكون إلا بموافقة الشركاء جميعاً أو أغلبيتهم حسب ما يرد فى عقد الشركة من قواعد تنظم عملية الانضمام . هذا ويترتب بالطبع على انضمام شريك جديد أو شركاء جدد للشركة انقضاء الشركة القديمة من الناحية القانونية (*) وظهور شركة جديدة بما يعنيه ذلك قانوناً من عقد جديد يوضح كافة الشروط المتفق عليها بين الشركاء - قديمهم وجديدهم - من حيث أنصبة الشركاء فى رأس المال ومسئولياتهم وخطط توزيع نتائج الأعمال .. الخ من تلك الشروط التى يجب أن يتضمنها عقد الشركة .

هذا ويختلف تأثير واقعة الانضمام على موارد الشركة المالية ، فهناك حالات نجد فيها أن انضمام شريك جديد أو شركاء جدد للشركة سوف يؤدى إلى زيادة موارد الشركة زيادة حقيقية من خلال ما يقدمه الشريك الجديد من استثمارات إضافية ، سواء كانت هذه الاستثمارات نقدية أو عينية . وهناك حالات أخرى لا يترتب على انضمام شريك جديد أو شركاء جدد للشركة أية زيادة فى الموارد المالية المتاحة للشركة حيث يتم تحويل جانب من حصة أحد الشراء - أو حصص بعض الشركاء - القدامى إلى الشريك المنضم والذى يعرف بتنازل الشركاء الأصليين عن جانب من حصصهم للشريك المنضم ، أو بمعنى آخر شراء الشريك المنضم حصة أو جانب من حصص الشركاء الأصليين .

(*) لا يعنى الانقضاء القانونى توقف نشاط الشركة الاقتصادى أو عملياتها المالية ، إذ غالباً ما تستمر أعمال الشركة أثناء حدوث عملية الانضمام

وتجدر الإشارة إلى أن الدور المحاسب لا يقتصر فحسب على متابعة الاستثمارات الإضافية التي يقدمها الشريك المنضم أو ما يتنازل عنه الشركاء الأصليين للشريك المنضم ، بل يمتد لكى يتتبع كافة الآثار المالية المترتبة على انضمام هذا الشريك أو ذاك للشركة من إعادة تقدير لعناصر أصول والتزامات الشركة ، وتسوية الحسابات الجارية للشركاء الأصليين ، وكذلك تسوية ما قد تشتمل عليه ميزانية الشركة قبل الانضمام من احتياطات وأرباح مرحلة أو خسائر مرحلة .. الخ .

ونتناول فيما يلى المعالجات المحاسبية لحالات الانضمام المختلفة والتي يمكن تقسيمها إلى :

أولاً : حالات تنازل الشركاء الأصليين عن حصة للشريك المنضم أو ما يعرف بشراء الشريك المنضم حصة من الشركاء الأصليين .

ثانياً : حالات الاستثمار الإضافى .

أولاً : حالات تنازل الشركاء القدامى عن حصة للشريك المنضم :

وفى هذه الحالة يقوم الشريك الجديد بشراء حصة شريك أو أكثر من الشركاء القدامى أو أجزاء منها دون إضافة استثمارات جديدة إلى الشركة .

وهذه الطريقة لا تزيد عن كونها انتقال ملكية من الشركاء الأصليين إلى الشريك الجديد . ويعنى ذلك أنها لا تؤثر فى رأس مال الشركة ككل ، وإنما تؤدى إلى إنقاص رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين بقيمة ما تنازلوا عنه للشريك الجديد ، وإظهار حصة أو رأس مال الشريك الجديد بنفس القيمة (قيمة ما خصص للشريك المنضم) ، ويكون القيد المحاسبى كالاتى :

xxx	من حـ/ رأس المال (الشركاء الأصليين)	
xxx	إلى حـ/ رأس المال (الشريك الجديد)	
	تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم فى رأس المال إلى الشريك الجديد المنضم	

أما ما يقدمه الشريك الجديد مقابل حصته فى رأس مال الشركة فيعالج إما بعدم إثباته فى الدفاتر ويكتفى بكتابة مذكرة ، وذلك فى حال قيام الشريك الجديد بالدفع مباشرة للشركاء الأصليين . أما إذا أودع الشريك الجديد مقابل حصته فى بنك أو صندوق الشركة ولحساب الشركاء فيمكن إثبات ذلك بجعل حساب الصندوق أو البنك مديناً مع جعل الحسابات الجارية للشركاء دائنة كل حسب نصيبه ، ويكون القيد المحاسبى كالاتى :

xxx	من حـ/ البنك (أو الصندوق)	
	إلى مذكورين :	
xx	حـ/ جارى الشريك ..	
xx	حـ/ جارى الشريك ..	
	ما دفعه الشريك الجديد لحساب الشركاء القدامى	

وفيما يلى مجموعة من الأمثلة توضح الصور المختلفة لتنازل الشركاء القدامى عن حصصهم أو أجزاء منها للشريك المنضم :

مثال (٤) :

فيما يلى ميزانية شركة التضامن المعروفة باسم "شركة أحمد ومحمود للتجار فى الأدوات المكتبية" ، يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ ، وذلك كما أعدها محاسب الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال		٧٥٠٠٠	أثاث وتجهيزات	١٨٠٠٠	
أحمد	٥٠٠٠٠		- م. إهلاك أثاث	٤٠٠٠	
محمد	٢٥٠٠٠				١٤٠٠٠
جاري الشركاء			سيارات	٢٦٠٠٠	
أحمد	١٦٠٠		- م. إهلاك سيارات	١١٠٠٠	
محمد	٢٤٠٠				١٥٠٠٠
		٤٠٠٠	بضاعة بالمخازن		٤٢٠٠٠
			عملاء	١٦٥٠٠	
			- م.د.م. فيها	٩٠٠	
احتياطيات وأرباح		١٢٠٠٠			١٥٦٠٠
محجوزة					
دائنون وأوراق دفع		١٣٠٠٠	أوراق قبض		٦٤٠٠
مصروفات مستحقة		١٦٠٠	نقدية بالخرينة والبنك		١١٧٠٠
			إيجار مقدم		٩٠٠
		١٠٥٦٠٠			١٠٥٦٠٠

ونظراً لاشتداد المنافسة بين الشركة من جهة وأحد المشروعات الفردية التي يمتلكها أحد الأشخاص ويدعى محمود من جهة أخرى فقد اتفق أحمد ومحمد على ضم محمود للشركة وفقاً للأوضاع والشروط الآتية :

١/ عدم تعديل القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة حيث أنها مساوية للقيم السوقية السائدة عند الانضمام .

٢/ تعلق الحسابات الجارية والاحتياطيات والأرباح المحجوزة لحساب رأس مال الشركاء .

٣/ تصبح حصص كل من الشريكين أحمد ومحمد في رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيهه ، ٣٠٠٠٠ جنيهه على الترتيب على أن يودع أو يسحب كل شريك منهما ما يكمل حصته إلى المبلغ المتفق عليه .

٤/ يتنازل كل من الشريك أحمد عن ٣/١ حصته والشريك محمد عن ١/١ حصته للشريك المنضم محمود مقابل مبلغ ٢٧٥٠٠ جنية .

٥/ توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء أحمد ومحمد ومحمود بنسبة ٣ : ٢ : ٢ .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبي اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق وتصوير ميزانية الشركة عقب الانضمام بغرض أنه :

١/ تم الاتفاق على تسوية مقابل الحصة المخصصة لمحمود خارج دفاتر الشركة .

٢/ بفرض أنه تم الاتفاق على أن يتم تسوية مقابل الحصة المخصصة لمحمود نقداً ببنك الشركة ويعطى المستحق لأحمد ومحمد لحساباتهم الجارية .

الحل :

طالما أن القيم السوقية (الحقيقية) لأصول الشركة والتزاماتها مساوية للقيم الظاهرة بدفاتر الشركة عند الانضمام ، فلن تكون هناك حاجة إلى إجراء تعديلات على تلك القيم . وفي مثل هذه الحالة فإن ما يدفعه الشريك المنضم مقابل ما يتنازل عنه الشركاء الأصليون من حصصهم في رأس المال مساوي تماماً لما يتنازل عنه هؤلاء الشركاء . ومع ذلك فإنه يجب مراعاة ما اتفق عليه الشركاء بخصوص حساباتهم الجارية والاحتياطات والأرباح المحجوزة وضرورة تسويتها قبل الانضمام .

لذلك سوف نبدأ إجابة هذا المثال بإجراء التسويات المتعلقة بالحسابات الجارية والاحتياطات تمهيداً لتحديد المبالغ الواجب على الشركاء أحمد ومحمود سحبها أو سدادها لجعل حصة كل منهما ٦٠.٠٠٠ جنية ، ٣٠.٠٠٠ جنية على الترتيب .

	<p>من حـ/ حسابات جارية للشركاء</p> <p>أحمد ١٦٠٠</p> <p>محمد ٢٤٠٠</p> <p>إلى حـ/ رأس المال</p> <p>أحمد ١٦٠٠</p> <p>محمد ٢٤٠٠</p> <p>تعليقة الحسابات الجارية لرأس مال الشركاء</p>	٤٠٠٠	٤٠٠٠
	<p>من حـ/ الاحتياطات والأرباح المحجوزة</p> <p>إلى حـ/ رأس المال</p> <p>أحمد ٨٠٠٠</p> <p>محمد ٤٠٠٠</p> <p>تعليقة الاحتياطات والحسابات الجارية لرأس مال الشركاء</p>	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠

وفي أعقاب إجراء القيد السابقين نبداً في تحديد حصة كل شريك في رأس المال تمهيداً لتحديد المستحق له أو عليه والواجب دفعه أو تحصيله نقداً .

بيان	أحمد	محمد
- رأس المال قبل التسوية	٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
- حسابات جارية دائنة	١٦٠٠	٢٤٠٠
- احتياطات وأرباح محجوزة	٨٠٠٠	٤٠٠٠
إجمالي	٥٩٦٠٠	٣١٤٠٠
الحصص المطلوبة لرأس المال	٦٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
الفروق واجبة التسوية نقداً	٤٠٠	١٤٠٠

	من د- / النقدية بالخرينة والبنك	٤٠٠	٤٠٠
	إلى د- / رأس المال		
	٤٠٠ أحمد		
	قيمة المستحق على الشريك أحمد والمسدد نقداً		
	من د- / رأس المال	١٤٠٠	١٤٠٠
	١٤٠٠ محمد		
	إلى د- / النقدية بالخرينة والبنك		
	قيمة المستحق للشريك محمد والمسدد نقداً		

وبموجب القيود السابقة أصبحت حصص الشريكين أحمد ومحمد كالاتفاق ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠٠ جنيه على الترتيب وبما يسمح بإثبات التحويل أو التنازل .

$$\text{ما يتنازل عنه الشريك أحمد} = ٦٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} = ٢٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ما يتنازل عنه الشريك محمد} = ٣٠٠٠٠ \times \frac{١}{٤} = ٧٥٠٠ \text{ ج}$$

ج ٢٧٥٠٠

	من د- / رأس المال	٢٧٥٠٠	٢٧٥٠٠
	٢٠٠٠٠ أحمد		
	٧٥٠٠ محمد		
	إلى د- / رأس المال		
	٢٧٥٠٠ محمود	٢٧٥٠٠	
	إثبات تنازل الشركاء أحمد ومحمد عن ١/٣ ، ١/٤ ؛ حصصهم للشريك محمود		

أما بخصوص المبالغ التي سوف يسددها الشريك محمود للشركاء أحمد ومحمد كل حسب ما تنازل عنه ، وطالما كان الاتفاق على أن يتم تسويتها خارج دفاتر الشركة ، فمن ثم لا تجرى أية قيود خاصة بها . وعلى ذلك تظهر الميزانية على النحو الآتي :

رأس المال	٩٠٠٠٠	أثاث وتجهيزات	١٨٠٠٠	
أحمد ٤٠٠٠٠		- م. إهلاك أثاث	٤٠٠٠	
محمد ٢٢٥٠٠				١٤٠٠٠
محمود ٢٧٥٠٠		سيارات	٢٦٠٠٠	
		- م. إهلاك سيارات	١١٠٠٠	
دائنون	١٣٠٠٠			١٥٠٠٠
		بضاعة بالمخازن		٤٢٠٠٠
مصروفات مستحقة	١٦٠٠	عملاء	١٦٥٠٠	
		- م. د. م. فيها	٩٠٠	
				١٥٦٠٠
		أوراق قبض		٦٤٠٠
		نقدية بالخزينة والبنك		١٠٧٠٠
		إيجار مقدم		٩٠٠
	١٠٤٦٠٠			١٠٤٦٠٠

ملاحظات :

- تم تحديد رصيد النقدية بالخزينة والبنك في الميزانية عقب الانضمام بإضافة ما سده الشريك أحمد وقدره ٤٠٠ جنيه إلى رصيد النقدية بالميزانية قبل الانضمام واستبعاد ما تم سداده للشريك محمد وقدره ١٤٠٠ جنيه .
رصيد النقدية = ١١٧٠٠ + ٤٠٠ - ١٤٠٠ = ١٠٧٠٠
- استبعد من حصة أحمد ما تنازل عنه للشريك المنضم محمود وقدره ٢٠٠٠٠ جنيه لتصبح ٤٠٠٠٠ جنيه ، كما استبعد من حصة الشريك محمد ما تنازل عنه للشريك المنضم محمود وقدره ٧٥٠٠ جنيه لتصبح ٢٢٥٠٠ .

وفى حالة اتفاق الشركاء على تسجيل المقابل الذى يدفعه الشريك محمود المنضم ببنك الشركة وتعليته للحسابات الجارية للشركاء فإنه تجرى كافة القيود السابقة بالإضافة إلى القيد التالى :

٢٧٥٠٠	من حـ/ النقدية بالخزينة أو البنك	
٢٧٥٠٠	إلى حـ/ الحسابات الجارية للشركاء	
	أحمد ٢٠٠٠٠	
	محمد ٧٥٠٠	
	تعليقة المسدد من الشريك محمود للحسابات الجارية للشركاء أحمد ومحمد	

أما الميزانية فتظهر على النحو التالى :

رأس المال	٩٠٠٠٠	أثاث وتجهيزات	١٨٠٠٠	
أحمد ٤٠٠٠٠		- م. إهلاك أثاث وتجهيزات	٤٠٠٠	
محمد ٢٢٥٠٠				١٤٠٠٠
محمود ٢٧٥٠٠		سيارات	٢٦٠٠٠	
		- م. إهلاك سيارات	١١٠٠٠	
<u>حسابات جارية</u>				١٥٠٠٠
أحمد ٢٠٠٠٠		بضاعة بالمخازن		٤٢٠٠٠
محمد ٧٥٠٠		عملاء	١٦٥٠٠	
داننون ١٣٠٠٠		- م. د. م. فيها	٩٠٠	
مصروفات مستحقة	١٦٠٠			١٥٦٠٠
		أوراق قبض		٦٤٠٠
		نقدية بالخزينة والبنك		٣٨٢٠٠
		إيجار مقدم		٩٠٠
	١٣٢١٠٠			١٣٢١٠٠

تم تحديد رصيد النقدية بالخزينة والبنك بإضافة ما سدده الشريك أحمد وقدره ٤٠٠ جنيه إلى رصيد الميزانية قبل الانضمام واستبعاد ما تم سداده للشريك محمد وقدره ١٤٠٠ جنيه وأخيراً إضافة ما سدده الشريك محمود وقدرها ٢٧٥٠٠ جنيه .

$$\text{رصيد النقدية} = ١١٧٠٠ + ٤٠٠ - ١٤٠٠ + ٢٧٥٠٠$$

$$= ٣٨٢٠٠$$

مثال (٥) :

فيما يلي ميزانية شركة التوصية البسيطة التي تضم كل من سعد وسعيد ومسعود (الاخير فيها موصياً) والذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وذلك كما أعدها محاسب الشركة وفقاً لما جاء بدفاترها وسجلاتها في ٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال			عقارات	٤٦٠٠٠
سعد	٥٠٠٠٠		أثاث وتجهيزات	١٣٠٠٠
سعيد	٥٠٠٠٠		سيارات	٣٢٠٠٠
مسعود	٣٠٠٠٠			
احتياطيات		١٣٠٠٠٠	بضاعة	١١٦٠٠٠
		١٣٠٠٠		
حسابات جارية			مدينون	٥٢٠٠٠
سعد	١٦٠٠		أوراق قبض	٤٣٠٠٠
مسعود	٢٥٠٠			
		٤١٠٠	نقدية بالخزينة والبنك	٢٨٠٠٠
قرض الشريك سعيد		٢٨٠٠٠		
مخصص إهلاك عقارات		٨٠٠٠	جارى الشريك سعيد	٢٣٠٠
مخصص إهلاك أثاث وتجهيزات		٤٥٠٠		
مخصص إهلاك سيارات		٨٠٠٠		
مخصص ديم. فى تحصيلها		١٤٠٠		
دائنون وأوراق دفع		١٣٥٣٠٠		
		٣٣٢٣٠٠		٣٣٢٣٠٠

وفى هذا التاريخ ولحاجة الشركة إلى الخبرة الفنية التى يتمتع بها هشام فقد اتفق الشركاء على ضمه للشركة . وبهذه المناسبة فقد اتفق الشركاء على انتداب أحد الخبراء لكى يتولى عملية إعادة تقييم عناصر الأصول والالتزامات بها ، والذى انتهى فى تقريره إلى ما يلى :

١/ أن مصروفات الإصلاح والصيانة العادية التى تم إنفاقها على العقارات خلال السنوات الماضية وجملتها ٤٥٠٠ جنيه قد تم رسملتها وإضافتها لحساب العقارات .

٢/ القيمة السوقية لكل من الأثاث والتجهيزات ، السيارات لا تتجاوز بأى حال من الأحوال مبلغ ١١٠٠٠ جنيه ، ٢٩٠٠٠ جنيه على الترتيب .

٣/ بإعادة فحص محاضر جرد البضاعة بالمعارض والمخازن تبين أنها قد اشتملت على بضاعة مبيعة لم يتسلمها العملاء بعد قدرت تكلفتها بمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه ، كما تبين من فحص البضاعة ذاتها أنها تتضمن بضاعة غير صالحة للاستخدام قدرت تكلفتها بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

٤/ تعديل مخصصات الإهلاك لكى تصبح ٦٠٠٠ جنيه ، ٥٥٠٠ جنيه، ٩٠٠٠ جنيه لكل من العقارات ، والأثاث والتجهيزات ، والسيارات على الترتيب .

٥/ بفحص رصيد العملاء تبين أن هناك ديون مستحقة على أحد العملاء قدرها ٢٠٠٠ جنيه لا أمل فى تحصيلها لإفلاس العميل ، كما تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٢% من رصيد العملاء .

٦/ هناك كمبيالة مستحقة على أحد العملاء قيمتها ٦٠٠ جنيه لا أمل فى تحصيلها أيضاً لإفلاس العميل المسحوب عليه الكمبيالة ، وتقدر القيمة الحالية لباقي الكمبيالات والسندات الأذنية التى فى حوزة الشركة بمبلغ ٤١٥٠٠ جنيه .

٧/ الاعتراف بشهرة للشركة تم تقديرها بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .
٨/ هناك مصروفات مستحقة غير مدرجة بالدفاتر قيمتها ٤٠٠ جنيه .

وفى أعقاب دراسة التقرير السابق للخبير اتفق الشركاء على ما يلى :

أولاً : الموافقة على كل ما جاء بالتقرير السابق وإثبات تلك التعديلات بدفاتر الشركة وتسويتها فى حساب رأس مال الشركاء .

ثانياً : تسوية الحسابات الجارية والاحتياطيات فى حساب رأس مال الشركاء مع تأجيل تسوية قرض الشريك سعيد حيث أنه يستحق السداد فى نهاية ٢٠٢٠ .

ثالثاً : يصبح رأس مال الشركاء سعد وسعيد ومسعود ٤٥٠٠٠ ، ٢٥٠٠٠ ، ٤٥٠٠٠ جنيه على الترتيب على أن يودع أو يسحب كل شريك نقداً ما يجعل حصته مساوية للاتفاق .

رابعاً : يتنازل كل من سعد وسعيد عن ٥/١ حصته للشريك المنضم هشام مقابل مبلغ معادل تماماً لما يتم التنازل عنه من الحصص يتم تسويته خارج دفاتر الشركة .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم من تعديلات ورصد واقعة انضمام الشريك هشام للشركة وإعداد ميزانية الشركة عقب الانضمام مباشرة .

الحل :

يلاحظ فى هذا المثال اختلاف القيم الحقيقية لعناصر أصول والتزامات الشركة عن القيم الدفترية المسجلة لها ، وتم الاتفاق على إثبات التعديلات فى الدفاتر لذلك سوف نبدأ الحل بإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات التعديلات التى اقترحها الخبير المنتدب على

القيم الدفترية ، وسوف نقوم بإقفال نتائج هذه التعديلات كما تم الاتفاق في حساب رأس المال . وفي أعقاب ذلك سوف نقوم بتسوية حسابات الشركاء الجارية والاحتياطيات بإضافتها إلى أو استبعادها من حسابات رأس المال حسب الأحوال . وإذا ما انتهينا من تلك التسويات فسوف نبدأ في حصر حقوق الشركاء القدامى لتحديد ما يجب أن يودعه أو يسحبه كل شريك نقداً بما يجعل حصته مساوية للاتفاق . وإذا ما تم الانتهاء من تعديل الحصص حسب الاتفاق قمنا بإثبات واقعة الانضمام كما تم الاتفاق عليها بين الشركاء .

د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير

٤٥٠٠	إلى د/	العقارات	٢٠٠٠	من د/	م. إهلاك عقار
٢٠٠٠	إلى د/	الأثاث والتجهيزات	٤٠٠	من د/	م. د. م. فيها
٣٠٠٠	إلى د/	السيارات	٧٠٠٠	من د/	شهرة
٢٠٠٠٠	إلى د/	البضاعة			
١٠٠٠	إلى د/	م. إهلاك أثاث وتجهيزات	٢٦٠٠٠	من د/ رأس المال	
١٠٠٠	إلى د/	مخصص إهلاك السيارات	١٠٤٠٠	سعد	
٢٠٠٠	إلى د/	المدينون	٧٨٠٠	سعيد	
٦٠٠	إلى د/	أ. قبض	٧٨٠٠	مسعود	
٩٠٠	إلى د/	مخصص خصم أ. ق			
٤٠٠	إلى د/	م. مستحقة			
٣٥٤٠٠			٣٥٤٠٠		

	<p>من د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير</p> <p><u>إلى مذكورين :</u></p> <p>د/ العقارات ٤٥٠٠</p> <p>د/ الأثاث والتجهيزات ٢٠٠٠</p> <p>د/ السيارات ٣٠٠٠</p> <p>د/ البضاعة ٢٠٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك أثاث وتجهيزات ١٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك السيارات ١٠٠٠</p> <p>د/ المدينون ٢٠٠٠</p> <p>د/ أوراق القبض ٦٠٠</p> <p>د/ مخصص خصم أوراق القبض ٩٠٠</p> <p>د/ مصروفات مستحقة ٤٠٠</p> <p>إثبات خسائر إعادة التقدير</p>		٣٥٤٠٠
	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د/ مخصص إهلاك عقارات ٢٠٠٠</p> <p>د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ٤٠٠</p> <p>د/ شهرة المحل ٧٠٠٠</p> <p>إلى د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير ٩٤٠٠</p> <p>إثبات أرباح إعادة التقدير</p>		
	<p>من د/ رأس المال</p> <p>١٠٤٠٠ سعد</p> <p>٧٨٠٠ سعيد</p> <p>٧٨٠٠ مسعود</p> <p>إلى د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير ٢٦٠٠٠</p> <p>تسوية خسائر إعادة التقدير بأفعالها</p> <p>في حساب رأس المال</p>		٢٦٠٠٠

	<p>من حـ / رأس المال (سعيد)</p> <p>إلى حـ / جارى سعيد</p> <p>تسوية الحساب الجارى للمدين للشريك سعيد</p>	٢٣٠٠	٢٣٠٠
	<p>من حـ / حسابات جارية للشركاء</p> <p>١٦٠٠ سعد</p> <p>٢٥٠٠ مسعود</p> <p>إلى حـ / رأس المال</p> <p>١٦٠٠ سعد</p> <p>٢٥٠٠ مسعود</p> <p>تسوية حسابات الشركاء الجارية الدائنة</p>	٤١٠٠	٤١٠٠
	<p>من حـ / الاحتياطيات والأرباح المحجوزة</p> <p>إلى حـ / رأس المال</p> <p>٥٢٠٠ سعد</p> <p>٣٩٠٠ سعيد</p> <p>٣٩٠٠ مسعود</p> <p>تسوية الاحتياطيات والأرباح المحجوزة</p>	١٣٠٠٠	١٣٠٠٠

* تحديد المبالغ الواجبة التحصيل أو السداد نقداً من الشركاء :

بيان	سعد	سعيد	مسعود
- رأس المال قبل التسوية	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠
- حسابات جارية	١٦٠٠	(٢٣٠٠)	٢٥٠٠
- خسائر إعادة التقدير	(١٠٤٠٠)	(٧٨٠٠)	(٧٨٠٠)
- احتياطات	٥٢٠٠	٣٩٠٠	٣٩٠٠
إجمالي	٤٦٤٠٠	٤٣٨٠٠	٢٨٦٠٠
الحصص المتفق عليها	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مبالغ مسحوبة أو مودعة نقداً	(١٤٠٠)	١٢٠٠	(٣٦٠٠)

١٢٠٠	من ح/ النقدية بالخرينة أو البنك إلى ح/ رأس المال (سعيد) المبالغ المودعة نقداً من الشريك سعيد	١٢٠٠
٥٠٠٠	من ح/ رأس المال سعد ١٤٠٠ مسعود ٣٦٠٠ إلى ح/ النقدية بالخرينة أو البنك قيمة المبالغ المسحوبة بمعرفة كل من سعد وسعيد	٥٠٠٠
١٨٠٠٠	من ح/ رأس المال سعد ٩٠٠٠ مسعود ٩٠٠٠ إلى ح/ رأس المال ١٨٠٠٠ هشام إثبات تنازل كل من سعد وسعيد عن ١/ حصتهما للشريك هشام	١٨٠٠٠

الميزانية عقب الانضمام

رأس المال			أصول ثابتة			
سعد	٣٦.٠٠٠		شهرة		٧.٠٠٠	
سعيد	٣٦.٠٠٠		عقارات	٤١٥.٠٠		
مسعود	٢٥.٠٠٠		- م. إهلاك عقارات	٦.٠٠٠		
هشام	١٨.٠٠٠				٣٥٥.٠٠	
		١١٥.٠٠٠	أثاث وتجهيزات	١١.٠٠٠		
			- م. إهلاك أثاث	٥٥.٠٠		
قرض الشريك سعيد		٢٨.٠٠٠			٥٥.٠٠	
			سيارات	٢٩.٠٠٠		
دائنون وأوراق دفع		١٣٥٣.٠٠	- م. إهلاك سيارات	٩.٠٠٠		
					٢.٠٠٠	
مصرفوات مستحقة		٤.٠٠				٦٨.٠٠٠
			أصول متداولة			
			بضاعة		٩٦.٠٠٠	
			مدينون	٥.٠٠٠		
			- م. د. م. فيها	١.٠٠٠		
					٤٩.٠٠٠	
			أوراق قبض	٤٢٤.٠٠		
			- م. خصم أ. ق.	٩.٠٠		
					٤١٥.٠٠	
			نقدية بالخزينة والبنك		٢٤٢.٠٠	
						٢١٧.٠٠
		٢٧٨٧.٠٠				٢٧٨٧.٠٠

ملاحظات :

أولاً : نتائج إعادة التقدير :

- نظراً للخطأ فى رسملة مصروفات الإصلاح والصيانة العادية وإضافتها إلى تكلفة العقارات فقد تم تخفيض رصيد العقارات بقيمة تلك المصروفات ، وعلى ضوء انخفاض القيم السوقية لكل من الأثاث والتجهيزات والسيارات فقد تم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن هذا الانخفاض ضمن خسائر إعادة التقدير .
- استبعد من رصيد البضاعة كل من البضاعة المباعة والتي أدرجت ضمن محاضر الجرد على سبيل الخطأ ما استبعد أيضاً من رصيد البضاعة ما هو غير صالح للاستخدام ، وبذلك وصلت تكلفة البضاعة المستبعدة إلى ٢٠٠٠٠ جنيه .
- تم استبعاد الديون المدومة وقدرها ٢٠٠٠ جنيه من رصيد العملاء ، ثم تم حساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها (٥٢٠٠٠ - ٢٠٠٠) $\times 2\% = ١٠٠٠$ جنيه ولما كان المخصص الظاهر بالميزانية قبل الانضمام مبلغ ١٤٠٠ جنيه فقد تم تخفيضه بالفرق وقدره ٤٠٠ جنيه . بالإضافة إلى ذلك تم استبعاد المبلغ الذى لا أمل فى تحصيله من رصيد أوراق القبض وقدره ٦٠٠ جنيه ثم تم تكوين مخصص لخضم أوراق القبض بالفرق بين القيمة الاسمية المتبقية (٤٢٤٠٠ جنيه) والقيمة الحالية وقدرها (٤١٥٠٠ جنيه) .
- تم توزيع خسائر إعادة التقدير وقدرها ٢٦٠٠٠ جنيه بين الشركاء سعد وسعيد ومسعود بنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها قبل الانضمام .

ثانياً : رصيد النقدية بالخزينة والبنك :

تم تحديد رصيد النقدية بالخزينة والبنك عقب الانضمام كالآتى :

رصيد بالميزانية	٢٨٠٠٠	
+ المبلغ المدفوع نقداً من سعيد	١٢٠٠	
- المبالغ المسحوبة بمعرفة سعد ومسعود	٥٠٠٠	
	<u>٢٤٢٠٠</u>	

ثالثاً : تسوية حصة الشريك المنضم :

- تم تسوية حصة الشريك المنضم بإثبات تنازل كل من سعد وسعيد عن ١/٥ حصته في رأس المال بإجمالي قدره ١٨٠٠٠ جنيه وتعليه نفس المبلغ لحساب رأس مال الشريك هشام .

- فيما يتعلق بالمقابل الذي سدده الشريك هشام لحساب كل من سعد وسعيد وهو معادل لما تنازل عنه هؤلاء الشركاء ، ونظراً للاتفاق على أن يتم تسويته خارج الدفاتر فلم تجرى أية قيود له بدفاتر الشركة .

مثال (٦) :

أ ، ب شركاء في شركة تضامن برأس مال قدره ٩٠٠٠٠ جنيه موزع بينهما بنسبة ٥ : ٤ وتقضى شروط الشركة بتوزيع نتائج الأعمال بين الشريكين بنسبة ٦ : ٤ ، وفيما يلي الميزانية المختصرة للشركة بتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ :

أصول ثابتة بخلاف النقدية	١٢٥٤٠٠	رأس المال	٩٠٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك	٢٥٦٠٠	أ ٥٠٠٠	
		ب ٤٠٠٠	
		احتياطيات وأرباح محجوزة	١٢٠٠٠
		دائنون وأوراق دفع	٤٩٠٠٠
	<u>١٥١٠٠٠</u>		<u>١٥١٠٠٠</u>

وفى نفس التاريخ تقرر انضمام ج بالشروط الآتية :

١/ يعترف للشريكين أ ، ب بالحق فى مبلغ ٨٠٠٠ جنيه تمثل الزيادة فى القيم السوقية لصافى الأصول عن تلك القيم الدفترية .

٢/ عدم إجراء أى تعديلات على القيم الدفترية .

٣/ الإبقاء على الاحتياطات والأرباح المحجوزة .

٤/ يتقاضى أ مستقبلاً نصيباً فى الأرباح يعادل نصيب ب .

والمطلوب :

تحديد المبلغ الذى يدفعه ج مقابل شراء 'هـ/ حصة أ ، '؛ حصة ب و 'هـ/ أرباح الشركة وإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمه وإعداد الميزانية عقب الانضمام ، وذلك كله بفرض الاتفاق على تعليه المبالغ المدفوعة لحسابات الشركاء الجارية .

الحل :

إذا كانت القيم الحقيقية لعناصر أصول والتزامات الشركة تختلف عن القيم الدفترية واتفق على عدم إثبات التعديلات فى الدفاتر أو بمعنى آخر الإبقاء على القيم الدفترية . فإنه ولأغراض التحديد الدقيق لحصة الشريك المنضم يجب أن يؤخذ فى الاعتبار مقدار الاستفادة أو الضرر الذى يلحق بالشركاء الحاليين أو الشريك المنضم من جراء عدم إثبات التعديلات والإبقاء على القيم الدفترية . فالاتفاق على الإبقاء على القيم الدفترية لا يعنى بأى حال تجاهل ما يطرأ على حقوق الشركاء بعضهم البعض ، بل يجد الشركاء فى فكرة التعويض من بعضهم البعض الآخر ما يعيد ترتيب الأوضاع ويضمن حقوق كل منهم .

وفى مثالنا هذا نجد أن القيمة السوقية لصافى أصول الشركة أكبر من تلك القيمة الدفترية ، واتفق على عدم إثبات التعديلات فى الدفاتر والإبقاء على القيم الدفترية ، فإن ذلك يعنى أن ما يدفعه الشريك

المنضم سيكون أكبر من تلك الحصة الدفترية التى يتنازل عنها الشركاء الأصليون للشريك المنضم . هذا وينظر إلى الفرق الذى يدفعه الشريك المنضم على أنه بمثابة تعويض للشركاء القدامى بحكم تنازلهم عن حقوق تكونت لهم بمرور الوقت . وبمجرد الانضمام أصبح لهذا الشريك المنضم جزء من هذه الحقوق يعادل نصيبه فى أرباح وخسائر الشركة . أما عن نصيب كل شريك من الشركاء القدامى فى هذا التعويض فإنما يتحدد على ضوء تقرير نصيب كل منهم فى الزيادة فى القيمة السوقية لصافى الأصول عن تلك القيمة الدفترية لها قبل وبعد عملية الانضمام .

ولتحديد المبلغ الذى يدفعه ج مقابل شراء 'أ' حصة 'أ'، حصة 'ب' وكذلك 'أ' أرباح الشركة فى ظل عدم إجراء أى تعديلات على الدفاتر حسب الإتفاق ، يجب اتباع الخطوات الآتية :

$- \text{تحديد} - \text{حصة الشريك أ} = \frac{1}{5} \times 50000 = 10000 \text{ ج}$	$- \text{تحديد} - \text{حصة الشريك ب} = \frac{1}{4} \times 40000 = 10000 \text{ ج}$
$\text{الحصة الدفترية للشريك ج} = 20000 \text{ ج}$	

يضاف : إلى الحصة الدفترية للشريك ج ما يلى :

$- \text{ما يخص الشريك ج فى الزيادة التى اتفق على عدم تسجيلها} = \frac{1}{5} \times 8000 = 1600 \text{ ج}$	$- \text{ما يخص الشريك ج فى الاحتياطات والتى هى حق للشركاء أ ، ب} = \frac{1}{5} \times 12000 = 2400 \text{ ج}$
$\text{إجمالى ما يدفعه الشريك ج مقابل 'أ' حصة أ ، 'أ' حصة ب ، 'أ' أرباح الشركة} = 24000 \text{ ج}$	

وهكذا فإن الشريك المنضم ج يدفع مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه في حين أن الحصة الدفترية التي تسجل له قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه . ولتحديد نصيب كل شريك من الشركاء أ ، ب في الزيادة تعد مذكرة التسوية الآتية :

بيان	أ	ب	ج
- نصيب الشركاء الأصليين في الزيادة في القيم السوقية	٤٨٠٠	٣٢٠٠	-
- نصيب الشركاء الأصليين في الاحتياطات	٧٢٠٠	٤٨٠٠	-
إجمالي	١٢٠٠٠	٨٠٠٠	-
- نصيب الشركاء في الزيادة عقب الانضمام	٣٢٠٠	٣٢٠٠	١٦٠٠
- نصيب الشركاء في الاحتياطات عقب الانضمام	٤٨٠٠	٤٨٠٠	٢٤٠٠
الإجمالي	٨٠٠٠	٨٠٠٠	٤٠٠٠
التغير في حقوق الشركاء	(٤٠٠٠)	-	٤٠٠٠

وهكذا فإن مقدار الزيادة التي يدفعها الشريك ج وقدرها ٤٠٠٠ جنيه هي حق خالص للشريك أ بسبب النقص في حقوقه من ١٢٠٠٠ جنيه قبل الانضمام إلى ٨٠٠٠ جنيه بعد الانضمام ، أما الشريك ب فلا يحصل على أي زيادة بخلاف ما تنازل عنه من حصة في رأس المال وذلك لأن حقوقه قبل الانضمام هي نفسها حقوقه بعد الانضمام . أما عن قيود التوجيه المحاسبى فإنها تتم على النحو الآتى :

٢٠٠٠٠	من د/ رأس المال	
	أ ١٠٠٠٠	
	ب ١٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠	إلى د/ رأس المال	
	ج ٢٠٠٠٠	
	إثبات حصة الشريك ج في رأس المال	

٢٤٠٠٠	من ح/ النقدية بالخبزينة والبنك	٢٤٠٠٠
	إلى ح/ حسابات جارية للشركاء	
	(أ) ١٤٠٠٠	
	(ب) ١٠٠٠٠	
	المبلغ المدفوع من الشريك ج مقابل حصته فى رأس المال	

وعلى ضوء القيود السابقة تظهر الميزانية عقب الانضمام كالتى :

١٢٥٤٠٠	أصول ثابتة بخلاف النقدية	٩٠٠٠٠	رأس المال
٤٩٦٠٠	نقدية بالخبزينة والبنك		أ ٤٠٠٠٠
			ب ٣٠٠٠٠
			ج ٢٠٠٠٠
		٢٤٠٠٠	حسابات جارية
			أ ١٤٠٠٠
			ب ١٠٠٠٠
		١٢٠٠٠	احتياطيات وأرباح محجوزة
		٤٩٠٠٠	داننون وأوراق دفع
١٧٥٠٠٠		١٧٥٠٠٠	

مثال (٧) :

شادى والبدرى شركاء متضامنون فى شركة تكونت منذ عدة سنوات للاتجار فى الأثاث . وفيما يلى ملخص قائمة المركز المالى كما أعدها محاسب الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ ، علماً بأن الشريكين يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى .

أصول ثابتة ومتداولة بخلاف النقدية	١١٩٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠٠
نقدية بالخرينة والبنك	١٦٠٠٠	٦٠٠٠٠ شادى	
		٤٠٠٠٠ البدرى	
		دائون وأوراق دفع	٣٥٠٠٠
	١٣٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠

وفى هذا التاريخ اتفق الشريكان على ضم الشريك خالد إلى شركتهم بالشروط الآتية :

١/ القيمة السوقية لأصول الشركة الثابتة والمتداولة بخلاف النقدية لا تزيد بأى حال من الأحوال عن ١٠٠٠٠٠ جنيه .

٢/ عدم إجراء أى تعديلات على القيم الدفترية .

٣/ يتقاضى شادى مستقبلاً نصيب فى الأرباح يعادل نصيب البدرى .

والمطلوب :

تحديد المبلغ الذى يدفعه خالد مقابل شراء ١/؛ حصة كل من شادى والبدرى وكذلك ١/؛ أرباح الشركة ، وإجراء قيد التوجيه المحاسبى اللازم ، وإعداد الميزانية عقب الانضمام ، وذلك بفرض أن التسوية تتم خارج الدفاتر .

الحل :

من الملاحظ أن القيمة السوقية لصافى أصول الشركة أقل من تلك القيمة الدفترية ، واتفق على عدم إثبات التعديلات فى الدفاتر ، والإبقاء على القيم الدفترية ، الأمر الذى يعنى أن ما يدفعه الشريك المنضم سيكون أقل من تلك الحصة الدفترية التى يتنازل عنها الشركاء الأصليون للشريك المنضم . هذا وينظر إلى الفرق الذى يتحمله الشركاء الأصليون على أنه

بمثابة تعويض من الشركاء القدامى للشريك المنضم بحكم تحميله جانب من الانخفاض فى القيم السوقية التى تحقق فى ظل عدم مشاركته فى هذه الشركة . وتحديد نصيب كل شريك من الشركاء الأصليين فى هذا التعويض فإنما يتحدد على ضوء نصيب كل منهم فى الانخفاض فى القيمة السوقية لصافى الأصول عن تلك القيمة الدفترية لها قبل وبعد عملية الانضمام .

ولتحديد المبلغ الذى يجب أن يدفعه خالد مقابل شراء '؛ حصة كل من شادى والبدرى وكذلك '؛ أرباح الشركة فى ظل عدم إجراء أى تعديلات على الدفاتر حسب الاتفاق يتبع الآتى :

$$\text{تحديد '؛ حصة الشريك شادى} = ٦٠٠٠٠ \times \frac{١}{٤} = ١٥٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{تحديد '؛ حصة الشريك البدرى} = ٤٠٠٠٠ \times \frac{١}{٤} = ١٠٠٠٠ \text{ ج}$$

الحصة الدفترية للشريك خالد

ج ٢٥٠٠٠

(يستبعد)

- ما يخص الشريك خالد فى النقص فى القيم السوقية للأصول

$$= \frac{١}{٤} \times (١٠٠٠٠٠ - ١١٩٠٠٠) = ٤٧٥٠ \text{ ج}$$

- صافى المبلغ الواجب دفعه من الشريك خالد

ج ٢٠٢٥٠

وهكذا فإن الشريك المنضم خالد يدفع مبلغ ٢٠٢٥٠ جنيه فى حين أن الحصة الدفترية التى تسجل له قدرها ٢٥٠٠٠ جنيه . ولتحديد نصيب كل شريك من الشركاء شادى والبدرى فى النقص تعد مذكرة التسوية الآتية :

بيان	شادى	البدرى	خالد
- نصيب الشركاء الأصليين فى النقص فى القيم السوقية	٩٥٠٠	٩٥٠٠	-
- نصيب الشركاء فى النقص بعد الانضمام	٧١٢٥	٧٢١٥	٤٧٥٠
مقدار التغير فى حقوق الشركاء	٢٣٧٥+	٢٣٧٥+	(٤٧٥٠)

وهكذا فإن مقدار النقص لن يدفعه الشريك خالد وقدره ٤٧٥٠ جنيه سوف يتحملها الشركاء شادى والبدرى مناصفة ، وعلى ذلك يمكن تحديد نصيب كل شريك فيما دفعه خالد كالاتى :

بيان	شادى	البدرى
- ما يتنازل عنه كل شريك من حصته (يطرح)	١٥٠٠٠	١٠٠٠٠
- مقدار النقص فى حصة كل شريك	(٢٣٧٥)	(٢٣٧٥)
صافى ما يحصل عليه كل شريك نظير ما تنازل عنه فى حصته فى رأس المال بصفه شخصية (اى خارج الدفاتر)	١٢٦٢٥	٧٦٢٥

قيود اليومية اللازمة لإثبات التنازل :

٢٥٠٠٠	من حـ / رأس المال	
	١٥٠٠٠ شادى	
	١٠٠٠٠ البدرى	
٢٥٠٠٠	إلى حـ / رأس المال (خالد)	
	إثبات ما تنازل عنه الشريكان شادى والبدرى لمصلحة خالد	

وعلى ذلك تظهر الميزانية كالتالى :

أصول ثابتة ومتداولة بخلاف النقدية	١١٩٠٠٠	١٠٠٠٠٠	رأس المال
			شادى ٤٥٠٠٠
			البدري ٣٠٠٠٠
			خالد ٢٥٠٠٠
نقدية بالخرينة والبنك	١٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	دائنون وأوراق دفع
	١٣٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠	

ثانياً : حالات الاستثمار الإضافى :

قد يلجأ الشركاء فى شركات الأشخاص إلى ضم شريك جديد أو أكثر للشركة بغرض تدبير موارد إضافية تمكنها من استغلال الفرص الإنتاجية والتسويقية المتاحة ، وهو ما يعرف بحالات الاستثمار الإضافى . ويترتب على الانضمام فى هذه الحالة زيادة رأس مال الشركة ومواردها بمقدار ما يقدمه الشريك المنضم من حصة ، نقدية كانت أم عينية . وفى إثبات ما يقدمه الشريك المنضم من أصول نقدية أو عينية وفاء لحصته فى رأس المال تجعل حسابات تلك الأصول مدينة وحساب رأس المال دائناً ، مع مراعاة تقييم تلك الأصول العينية حسب قيمتها السوقية وقت نقل ملكيتها للشركة .

وفيما يلى مجموعة من الأمثلة توضح الصور المختلفة التى يمكن أن نواجهها فى حالات الاستثمار الإضافى :

مثال (٨) :

فيما يلى ميزانية شركة التضامن المعروفة باسم "شركة شوقى وشريكه" ، يفتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ ، وذلك فى ٢٠١٨/١/١ :

رأس المال		٣٦٠٠٠	آلات ومعدات (بعد الإهلاك)		١٦٠٠٠
شوقى	٢٠٠٠٠		سيارات (بعد الإهلاك)		١٧٠٠٠
رشدى	١٦٠٠٠		بضاعة بالمخازن		١١٠٠٠
			عملاء	٨٥٠٠	
احتياطات وأرباح محجوزة		٧٢٠٠	- م.د.م. فيها	٣٠٠	
جارى الشريك شوقى		٢٥٠٠			٨٢٠٠
أوراق دفع		٦٢٠٠	جارى الشريك رشدى		١٢٠٠
داننون		٩٧٠٠	أوراق قبض		٦٥٠٠
			نقدية بالخرينة		١٧٠٠
		٦١٦٠٠			٦١٦٠٠

- وفى هذا التاريخ ولحاجة الشركة إلى أموال إضافية ، قرر الشركاء قبول الشريك رشاد كشريك متضامن وذلك وفقاً للاتفاق والشروط الآتية :
- عدم تعديل القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة حيث أنها معادلة للقيم السوقية .
 - تسوية الحسابات الجارية والاحتياطات والأرباح المحجوزة فى حسابات رأس مال الشركاء شوقى ورشدى .
 - يقوم كل شريك من الشركاء شوقى ورشدى بسحب أو إيداع ما يجعل حصته فى رأس المال ٢٥٠٠٠ جنيه نقداً بخزينة الشركة .
 - تكون حصة الشريك رشاد فى رأس المال ٢٥٠٠٠ يقدم مقابلها سيارات قيمتها السوقية بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، بضاعة قدرت قيمتها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، ٣٥٠٠ جنيه كمبيالات مسحوبة على بعض مدينى رشاد مستحقة أول فبراير ٢٠١٨ ، والباقى نقداً بخزينة الشركة .
 - تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء شوقى ورشدى ورشاد ٣ : ٣ : ٢ .

والمطلوب :

أولاً : إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم ، وإعداد ميزانية الشركة عقب الانضمام .

ثانياً : بفرض أنه اتفق على قبول رشاد بحصة تعادل ' /هـ رأس مال الشركة بعد الانضمام ، على أن يقدم حصته نقداً بخزينة الشركة
فالمطلوب :

تحديد حصة الشريك رشاد ، وإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم وإعداد ميزانية الشركة عقب الانضمام .

الحل :

أولاً : طالما أن القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة مساوية للقيم الدفترية فإن ذلك يعنى عدم الحاجة إلى إجراء أية تعديلات على عناصر المركز المالى للشركة عند الانضمام ، وفى هذه الحالة أيضاً يكون المبلغ المدفوع من قبل الشريك المنضم مقابل حصته فى رأس المال مساوياً تماماً للحصة المقررة له .

ويتم إثبات واقعة الانضمام بجعل حسابات الأصول المقدمة من الشريك المنضم مديناً وحساب رأس المال دائناً . ومع ذلك فإنه يجب وباستمرار مراعاة ما قد يكون هناك من حقوق أخرى للشركاء الأصليين بخلاف رأس المال ، تم تكوينها خصماً من أرباح السنوات السابقة كالاحتياطيات أو الأرباح غير الموزعة ، والتي يجب تسويتها قبل انضمام الشريك الجديد . وبخصوص السبب وراء تسوية مثل هذه الحقوق ، فإنما يرجع إلى أن هذه الحقوق هى ملك وحق للشركاء القدامى قبل انضمام الشريك الجديد ، وإذا لم يتم تسوية تلك المستحقات فقد يستفيد بها الشريك المنضم مستقبلاً دون وجه حق ، لذلك سوف نبدأ الإجابة بإجراء التسويات المتعلقة بحسابات الشركاء الجارية وكذلك الاحتياطيات والأرباح المحجوزة . وفى أعقاب ذلك سيتم تحديد المبالغ الواجب سدادها أو دفعها نقداً بمعرفة الشركاء القدامى لتعديل حصصهم حسب الاتفاق ، ثم تجرى بعد ذلك قيود إثبات واقعة الانضمام .

	من د/ جارى الشريك شوقى إلى د/ رأس المال (شوقى) تعليقة حساب جارى الشريك شوقى لحساب رأس المال	٢٥٠٠	٢٥٠٠
	من د/ رأس المال (رشدى) إلى د/ جارى الشريك رشدى إقفال حساب جارى الشريك رشدى فى حساب رأس المال	١٢٠٠	١٢٠٠

	من د/ الاحتياطات والأرباح المحجوزة إلى د/ رأس المال ٤٨٠٠ شوقى ٢٤٠٠ رشدى إضافة الاحتياطات والأرباح المحجوزة لرأس المال	٧٢٠٠	٧٢٠٠
--	---	------	------

- تحديد المبالغ واجبة التحصيل أو السداد النقدى :

بيان	شوقى	رشدى
- رأس المال	٢٠٠٠٠	١٦٠٠٠
- حسابات جارية	٢٥٠٠	(١٢٠٠)
- احتياطات وأرباح محجوزة	٤٨٠٠	٢٤٠٠
إجمالى	٢٧٣٠٠	١٧٢٠٠
- حصص رأس المال بعد الانضمام	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠
مبالغ واجبة التحصيل أو السداد	(٢٣٠٠)	٧٨٠٠

	من حـ/ رأس المال (شوقى) إلى حـ/ النقدية بالخرزينة سداد المستحق للشريك شوقى (مبالغ زائدة)	٢٣٠٠	٢٣٠٠
	من حـ/ النقدية بالخرزينة إلى حـ/ رأس المال (رشدى) قيمة المسدد من الشريك رشدى	٧٨٠٠	٧٨٠٠
	<u>من مذكورين :</u>		
	حـ/ السيارات		٦٠٠٠
	حـ/ البضاعة		٥٠٠٠
	حـ/ أوراق القبض		٣٥٠٠
	حـ/ النقدية بالخرزينة		١٠٥٠٠
	إلى حـ/ رأس المال (رشاد) إثبات حصة الشريك رشاد	٢٥٠٠٠	

الميزانية عقب الانضمام

<u>رأس المال</u>		٧٥٠٠٠	آلات ومعدات (بعد الإهلاك)		١٦٠٠٠
شوقى	٢٥٠٠٠		سيارات (بعد الإهلاك)		٢٣٠٠٠
رشدى	٢٥٠٠٠		بضاعة بالمخازن		١٦٠٠٠
رشاد	٢٥٠٠٠		عملاء	٨٥٠٠	
			- م.د.م. فيها	٣٠٠	
أوراق دفع		٦٢٠٠			٨٢٠٠
دائنون		٩٧٠٠			
			أوراق قبض		١٠٠٠٠
			نقدية بالخرزينة		١٧٧٠٠
		٩٠٩٠٠			٩٠٩٠٠

ملحوظة :

لتحديد رصيد النقدية بالخزينة فمن المفضل أن يتم فتح حساب
النقدية بالخزينة على النحو التالي :
ح/ النقدية بالخزينة

رصيد (قبل الانضمام)	٢٣٠٠	من ح/ رأس مال (شوقى)
إلى ح/ رأس مال (رشدى)		
إلى ح/ رأس مال (رشاد)	١٧٧٠٠	رصيد (بعد الانضمام)
	٢٠٠٠٠	

ثانياً : لتحديد حصة الشريك المنضم يلزم إجراء التسويات السابقة المتعلقة بالحسابات الجارية والاحتياطيات وتحديد تلك المبالغ الواجب إضافتها أو سحبها بمعرفة الشركاء الأصليين لكى يصبح رأس مال كل منهما ٢٥٠٠٠ جنيه ، وهكذا يصبح رأس مال الشريكين شوقى ورشدى (رأس مال الشركة قبل الانضمام) ٥٠٠٠٠ جنيه . ولما كان الاتفاق على أن تكون حصة الشريك المنضم ' / رأس مال الشركة بعد الانضمام ، فإن هذا يعنى أن حصص الشريكين الأصليين تعادل ' / رأس المال بعد الانضمام ، وعلى ذلك يتم استنتاج حصة الشريك المنضم كالاتى :

- حصة الشريكين شوقى ورشدى وقدرها ٥٠٠٠٠ جنيه تعادل ' / رأس المال بعد الانضمام .

- رأس مال الشركة بعد الانضمام = ٥٠٠٠٠ × ' / = ٦٢٥٠٠ ج

حصة الشريك رشاد = ٦٢٥٠٠ - ٥٠٠٠٠ = ١٢٥٠٠ جنيه

ويجرى بحصة الشريك رشاد والمنضم القيد الآتى :

١٢٥٠٠	ح/ النقدية بالخزينة	
	إلى ح/ رأس المال (رشاد)	
	وفاء الشريك رشاد لحصته فى رأس المال	

وتصبح الميزانية عقب الانضمام كالآتى :

رأس المال	٦٢٥٠٠	آلات ومعدات (بعد الإهلاك)	١٦٠٠٠
شوقى	٢٥٠٠٠	سيارات (بعد الإهلاك)	١٧٠٠٠
رشدى	٢٥٠٠٠	بضاعة بالمخازن	١١٠٠٠
رشاد	١٢٥٠٠	عملاء	٨٥٠٠
		م.د.م. فيها	٣٠٠
أوراق دفع	٦٢٠٠		٨٢٠٠
دائنون	٩٧٠٠	أوراق قبض	٦٥٠٠
		نقدية بالخرينة	١٩٧٠٠
	٧٨٤٠٠		٧٨٤٠٠

ح/ النقدية بالخرينة

من ح/ رأس مال (شوقى)	٢٣٠٠	رصيد (قبل الانضمام)	١٧٠٠
		إلى ح/ رأس مال (رشدى)	٧٨٠٠
رصيد (بعد الانضمام)	١٩٧٠٠	إلى ح/ رأس مال (رشاد)	١٢٥٠٠
	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠

مثال (٩) :

فيما يلى ميزانية شركة التضامن المعروفة باسم "شركة وائل
ووسيم للاتجار فى المصنوعات الذهبية" ، يقتسمان الأرباح والخسائر
بنسبة ٣ : ٢ ، كما تظهر فى أول يناير ٢٠١٨ :

رأس المال	٢٥٠٠٠٠	عقارات	٥٦٠٠٠
وائيل ١٥٠٠٠٠		أثاث وتجهيزات	٤٢٠٠٠
وسيم ١٠٠٠٠٠		سيارات	٦٠٠٠٠
احتياطيات	٤٢٠٠٠	بضاعة	١٩٠٠٠٠
جارى وائل	١٤٦٠٠	عملاء	٣٦٠٠٠
جارى وسيم	١٣٢٠٠	أوراق قبض	١٢٠٠٠
مخصص إهلاك عقارات	١٢٠٠٠	أوراق مالية	١٥٠٠٠
مخصص إهلاك أثاث	٨٠٠٠	نقدية بالخرينة	٢٠١٠٠
مخصص إهلاك سيارات	١١٠٠٠		
مخصص د.م. فى تحصيلها	١٢٠٠		
داننون وأوراق دفع	٤٦٥٠٠		
قرض البنك الأهلى	٣٢٦٠٠		
	٤٣١١٠٠		٤٣١١٠٠

وفى هذا التاريخ تقرر ضم الشريك أمير إلى الشركة بحصة تعادل ٣/١ رأس المال بعد الانضمام مع اقتسام الأرباح والخسائر بين الشركاء وائل ووسيم وأمير بنسبة ٣ : ٢ : ٢ . وبمناسبة انضمام الشريك أمير تقرر إعادة تقييم عناصر الأصول والخصوم وإثبات التعديلات فى الدفاتر حيث تم انتداب أحد الخبراء لهذا الغرض ، والذى انتهى فى تقريره إلى ما يلى :

أولاً : نتائج إعادة التقدير :

١/ تقدر العقارات ، والأثاث والتجهيزات ، والسيارات حسب القيمة السوقية لها والتى بلغت ٧٦٠٠٠ ، ٣٩٠٠٠ ، ٧٥٠٠٠ جنيه للعناصر الثلاثة السابقة على الترتيب .

٢/ عدم كفاية مخصصات الإهلاك المحتسبة لكل من العقارات والأثاث والتجهيزات والسيارات ، ويقدر الإهلاك الإضافى الواجب احتسابه لكل من العناصر الثلاث السابقة بمبلغ ٢٠٠٠ ، ١٠٠٠ ، ٤٠٠٠ جنيه على الترتيب .

- ٣/ تشتمل البضاعة الظاهرة بالميزانية على بضاعة غير مملوكة للشركة تم إدراجها ضمن محاضر الجرد على سبيل الخطأ بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه ، هذا في حين تقدر البضاعة الباقية بالشركة بمبلغ ١٨٥٠٠٠ جنيه . أيضاً تجاهل محاسب الشركة أن يضمن مخزون آخر المدة بضاعة مملوكة للشركة طرف الغير تبلغ تكلفتها ١٢٠٠٠ جنيه .
- ٤/ بفحص رصيد العملاء تبين أن هناك ١٠٠٠ جنيه مستحقة على أحد العملاء منذ أكثر من سنة حيث غادر هذا العميل البلاد دون عنوان له ، كما تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء .
- ٥/ متوسط تواريخ أوراق القبض ٤ شهور ومعدل الخصم السائد فى السوق ١٢% .
- ٦/ الاعتراف بشهرة للشركة تم تقديرها على أساس رسملة الأرباح غير العادية لمدة ٥ سنوات بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .
- ٧/ القيمة السوقية للأوراق المالية حسب نشرة أسعار بورصة الأوراق المالية تقدر بمبلغ ١٤٢٠٠ جنيه .
- ٨/ هناك فاتورة بضاعة مشتراه ، حيث أدرجت تلك البضاعة ضمن محاضر الجرد ، مبلغ ٣٥٠٠ جنيه أغفل محاسب الشركة قيدها لحساب الموردين .
- ٩/ فواتير الكهرباء والتليفون المستحقة فى ٢٠١٧/١٢/٣١ لم تؤخذ فى الحسابان وقد تم تقديرها بمبلغ ١٦٠٠ جنيه ، كما تجاهل محاسب الشركة أيضاً قيد فوائد مستحقة على قرض البنك الاهلى قدرها ٢٥٠٠ ج .
- ١٠/ يتم إقفال نتائج إعادة التقدير فى حساب رأس مال الشركاء .

ثانياً : الاحتياطات والحسابات الجارية ورأس مال الشركاء الأصليين :

- ١/ حسب اتفاق الشركاء يتم تسوية حساباتهم الجارية والاحتياطات فى حساب رأس المال .
- ٢/ تصبح أرصدة رأس مال الشركاء القدامى ٢٠٠.٠٠٠ جنية لكل منهم .
- ٣/ يودع أو يسحب كل شريك من الشركاء القدامى ما يجعل حصته فى رأس المال مساوية للاتفاق .

ثالثاً : تسوية حصة الشريك المنضم :

يقدم الشريك أمير مقابل حصته بضاعة يمتلكها قدرت بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنية ، كما يقوم بسداد مبلغ ٣٠.٠٠٠ جنية من المستحق للدائنين ، ويودع الباقي فى حساب خاص يتم فتحه باسم الشركة لدى البنك الأهلى .

والمطلوب :

- ١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم .
- ٢/ إعداد ميزانية الشركة عقب الانضمام مباشرة .

الحل :

من الملاحظ فى هذا المثال اختلاف القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة عن القيم الدفترية لها واتفاق الشركاء على إثبات التعديلات فى الدفاتر ولاشك أن إجراء مثل هذه التعديلات على القيم الدفترية من شأنه أن يسمح بتحديد حقوق الشركاء الأصليين وحصة الشريك المنضم على نحو صحيح وعادل وبما لا يلحق الضرر ببعضهم لحساب البعض الآخر .

وبخصوص الإجراء المتبع لإثبات التعديلات فإنه لا يخرج عما سبق ذكره من استخدام حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير والذى يتضمن نتائج إعادة تقييم عناصر الأصول والالتزامات .

لذلك سوف نبدأ الإجابة بإثبات التعديلات على القيم النقدية لعناصر الأصول والالتزامات من خلال حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير ثم يتم إجراء التسويات المتعلقة بالحسابات الجارية للشركاء وكذلك الاحتياطات والأرباح المحجوزة وفي أعقاب ذلك سيتم تحديد المبالغ الواجب سدادها أو دفعها نقداً بمعرفة الشركاء القدامى لتعديل حصصهم حسب الاتفاق ثم تجرى بعد ذلك قيود إثبات واقعة الانضمام .

ح/ أ.خ إعادة التقدير

٣٥٤٣٠	إلى مذكورين :	٧٧٠٠٠	من مذكورين :
٣٠٠٠	ح/ الأثاث والتجهيزات	٢٠٠٠٠	ح/ العقارات
٢٠٠٠	ح/ م. إهلاك العقارات	١٥٠٠٠	ح/ السيارات
١٠٠٠	ح/ م. إهلاك أثاث وتجهيزات	٢٢٠٠٠	ح/ البضاعة
٤٠٠٠	ح/ م. إهلاك سيارات	٢٠٠٠٠	ح/ شهرة المحل
١٥٠٠٠	ح/ البضاعة		
١٠٠٠	ح/ العملاء		
٥٥٠	ح/ م. د. م. فيها		
٤٨٠	ح/ م. خصم أ. ق		
٨٠٠	ح/ م. هبوط أسعار أ. مالية		
٣٥٠٠	ح/ الدائنون		
١٦٠٠	ح/ م. كهرباء وتليفون مستحقة		
٢٥٠٠	ح/ فوائد مستحقة		
٤١٥٧٠	إلى ح/ رأس المال		
٢٤٩٤٢	وائل		
١٦٦٢٨	وسيم		
٧٧٠٠٠		٧٧٠٠٠	

قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات تنفيذ اتفاق الشركاء :

	من مذكورين :		
	ح/ العقارات		٢٠٠٠٠
	ح/ السيارات		١٥٠٠٠
	ح/ البضاعة		٢٢٠٠٠
	ح/ شهرة المحل		٢٠٠٠٠
	إلى ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير	٧٧٠٠٠	
	إثبات الزيادة فى قيم الأصول		
	من ح/ أرباح وخسائر إعادة التقدير		٣٥٤٣٠
	إلى مذكورين :		
	ح/ الأثاث والتجهيزات	٣٠٠٠	
	ح/ مخصص إهلاك العقارات	٢٠٠٠	
	ح/ مخصص إهلاك الأثاث والتجهيزات	١٠٠٠	
	ح/ مخصص إهلاك السيارات	٤٠٠٠	
	ح/ البضاعة	١٥٠٠٠	
	ح/ العملاء (ديون معدومة)	١٠٠٠	
	ح/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	٥٥٠	
	ح/ مخصص خصم أوراق القبض	٤٨٠	
	ح/ مخصص هبوط أسعار أ. مالية	٨٠٠	
	ح/ الدائنون	٣٥٠٠	
	ح/ مصروفات كهرباء وتليفون مستحقة	١٦٠٠	
	ح/ فوائد مستحقة	٢٥٠٠	
	إثبات النقص فى قيم الأصول والزيادة فى قيم الخصوم فى حساب رأس المال		

	<p>من حـ/ أرباح وخسائر إعادة التقدير إلى حـ/ رأس المال ٢٤٩٤٢ وائل ١٦٦٢٨ وسيم إقفال نتائج إعادة التقدير فى حساب رأس المال</p>	<p>٤١٧٥٠</p>	<p>٤١٥٧٠</p>
	<p>من حـ/ الاحتياطيات إلى حـ/ رأس المال ٢٥٢٠٠ وائل ١٦٨٠٠ وسيم إضافة الاحتياطيات لحساب رأس المال</p>	<p>٤٢٠٠٠</p>	<p>٤٢٠٠٠</p>
	<p>من حـ/ جارى الشركاء ١٤٦٠٠ جارى وائل ١٣٢٠٠ جارى وسيم إلى حـ/ رأس المال ١٤٦٠٠ وائل ١٣٢٠٠ وسيم تعليقة الحسابات الجارية لحساب رأس المال</p>	<p>٢٧٨٠٠</p>	<p>٢٧٨٠٠</p>
	<p>من حـ/ رأس المال (وائل) إلى حـ/ النقدية بالخرينة سداد المستحق للشريك وائل</p>	<p>١٤٧٤٢</p>	<p>١٤٧٤٢</p>
	<p>من حـ/ النقدية بالخرينة إلى حـ/ رأس المال (وسيم) إثبات المسدد نقداً من الشريك وسيم</p>	<p>٥٣٣٧٢</p>	<p>٥٣٣٧٢</p>

تم تحديد المبالغ المستحقة للشركاء (أو على الشركاء) كالآتى :

بيان	شوقى	رشدى
- رأس المال قبل التعديل	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
- أرباح إعادة التقدير	٢٤٩٤٢	١٦٦٢٨
- احتياطات	٢٥٢٠٠	١٦٨٠٠
- حسابات جارية دائنة	١٤٦٠٠	١٣٢٠٠
إجمالى	٢١٤٧٤٢	١٤٦٦٢٨
- رأس المال المطلوب من كل شريك	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
مبالغ واجبة السداد أو التحصيل	(١٤٧٤٢)	٥٣٣٧٢

استنتاج حصة الشريك المنضم :

- حصة الشريكين وائل ووسيم ٤٠٠٠٠٠ تعادل $\frac{2}{3}$ رأس المال بعد الانضمام

$$3 \times 400000$$

- رأس مال الشركة بعد الانضمام = $\frac{\quad}{2}$ = ٦٠٠٠٠٠ ج

- حصة الشريك المنضم (أمير) = ٦٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠

ويجرى بحصة الشريك المنضم القيد الآتى :

من مذكورين :		
ح/ البضاعة	٦٠٠٠٠	
ح/ الدائنون	٣٠٠٠٠	
ح/ البنك	١١٠٠٠٠	
إلى ح/ رأس المال	٢٠٠٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠ (أمير)		
إثبات حصة الشريك أمير		

الميزانية عقب الانضمام فى ٢٠١٨/١/١

رأس المال	٦٠٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>		
٢٠٠٠٠٠ وائل		شهرة		٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠٠ وسيم		عقارات	٧٦٠٠٠	
٢٠٠٠٠٠ أمير		- م. إهلاك عقارات	١٤٠٠٠	
				٦٢٠٠٠
دائنون وأوراق دفع	٢٠٠٠٠	أثاث وتجهيزات	٣٩٠٠٠	
		- م. إهلاك أثاث	٩٠٠٠	
قرض البنك الأهلى	٣٢٦٠٠			٣٠٠٠٠
		سيارات	٧٥٠٠٠	
مصرفات كهرباء	١٦٠٠	- م. إهلاك سيارات	١٥٠٠٠	
وتليفون مستحقة				٦٠٠٠٠
فوائد بنكية مستحقة	٢٥٠٠	<u>أصول متداولة</u>		٢٥٧٠٠٠
		بضاعة		
		عملاء	٣٥٠٠٠	
		- م. إهلاك د.م. فيها	١٧٥٠	
				٣٣٢٥٠
		أوراق قبض	١٢٠٠٠	
		- م. خصم أ. قبض	٤٨٠	
				١١٥٢٠
		أ. مالية	١٥٠٠٠	
		- م. هبوط أسعار أ. مالية	٨٠٠	
				١٤٢٠٠
		خزينة		٥٨٧٣٠
		بنك		١١٠٠٠٠
	٦٥٦٧٠٠			٦٥٦٧٠٠

ملاحظات :

١/ فيما يتعلق ببند البضاعة فقد تم تخفيضها بمبلغ ١٥٠٠٠ وهى تمثل قيمة البضاعة غير المملوكة للشركة (ضمن خسائر إعادة التقدير) ، وفى نفس الوقت تم زيادتها بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه (الفرق بين القيمة المتبقية المملوكة للشركة ١٧٥٠٠٠ جنيه والقيمة المقدرة بمعرفة الخبير ١٨٥٠٠٠ جنيه) ، كما تم زيادتها بالبضاعة المملوكة للشركة طرف الغير وقدرها ١٢٠٠٠ جنيه ، وعلى هذا فالزيادة الإجمالية قدرت بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنيه (ظهرت ضمن أرباح إعادة التقدير) . أيضاً تم زيادة البضاعة الظاهرة بقائمة المركز المالى عقب الانضمام بما قدمه الشريك المنضم وقدرها ٦٠٠٠٠ جنيه .

٢/ لحساب مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها تم استبعاد الديون المعدومة من رصيد العملاء (٣٦٠٠٠ - ١٠٠٠) وتم حساب المخصص بنسبة ٥% من الصافى ٣٥٠٠٠ $\times 5\% = ١٧٥٠$ جنيه . وحيث أن المخصص الظاهر بقائمة المركز المالى للشركة قبل إعادة التقدير مبلغ ١٢٠٠ جنيه فقد تم زيادة بمبلغ ٥٥٠ جنيه (ضمن خسائر إعادة التقدير) .

٣/ تم حساب مخصص خصم أوراق القبض كالاتى :

$$١٢٠٠٠ \times \frac{٤}{١٢} \times ١٢\% = ٤٨٠$$

٤/ بمقدار الفرق بين القيمة الدفترية للأوراق المالية والقيمة السوقية حسب نشرة أسعار بورصة الأوراق المالية (١٥٠٠٠ - ١٤٢٠٠) تم تكوين مخصص هبوط أسعار أوراق مالية .

٥/ تم توزيع نتائج إعادة التقدير والاحتياطيات بين الشركاء الأصليين وائل ووسيم بنسبة ٣ : ٢ (النسب الأصلية لتوزيع نتائج الأعمال بين الشركاء) .

٦/ تم تحديد رصيد الخزينة بإضافة رصيدها قبل الانضمام بمبلغ ٢٠١٠٠ جنيه إلى المبالغ المسددة بمعرفة الشريك وسيم وقدرها ٥٣٢٧٢ جنيه مطروحاً منها ما تم سداده للشريك وائل ١٤٧٤٢ جنيه .

مثال (١٠) :

منذ عدة سنوات تكونت إحدى شركات التضامن من أ ، ب بحق النصف في الأرباح لكل منهما . وفي أول يناير ٢٠١٨ ظهرت قائمة المركز المالي لتلك الشركة على النحو الآتي :

أصول ثابتة ومتداولة بخلاف النقدية	٨٠٠٠٠	رأس المال	٦٠٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك	٢٠٠٠٠	أ ٣٠٠٠٠	
		ب ٣٠٠٠٠	
		دائنون	٤٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

وفي نفس التاريخ تقرر انضمام ج إلى الشركة بالشروط الآتية :

١/ يعترف للشريكين أ ، ب بالحق في مبلغ ٩٠٠٠ جنيه تمثل إجمالي الزيادة في السعر السوقي لأصول الشركة عما هو مقيد بدفترها .

٢/ عدم إجراء أى تعديلات على القيم الدفترية لأصول الشركة .

٣/ يحتفظ كل من أ ، ب بحصته في رأس مال الشركة كما هو دون أى تعديل .

٤/ يتقاضى دائماً نصيباً في الأرباح مساو لنصيب ب تماماً .

والمطلوب :

أولاً : تحديد المبلغ الذى يدفعه ج مقابل $\frac{1}{2}$ ما يعادل رأس مال الشركة وأرباحها وإجراء قيد التوجيه المحاسبى اللازم . وإعداد قائمة المركز المالى للشركة بعد الانضمام مباشرة وذلك بفرض الاتفاق على تعلية الزيادة المدفوعة لحسابات الشركاء الجارية .

ثانياً : إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل حصة الشريك (ج) فيما لو تم تسوية مبلغ التعويض خارج الدفاتر وإعداد قائمة المركز المالى فى هذه الحالة .

الحل :

أولاً : من الملاحظ فى هذا المثال اختلاف القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة عن القيم الدفترية لها واتفاق الشركاء على عدم إجراء أية تعديلات على تلك القيم فى الدفاتر ولكن ذلك لا يعنى تجاهل حق الشركاء الأصليين فى أن يتقاضوا مقابل ما يتنازلوا عنه من حقوقهم للشريك المنضم إذا ما كانت القيم الحقيقية لصافى أصول الشركة أكبر من تلك القيم الدفترية أو حق الشريك المنضم فى أن يتقاضى مقابلاً للنقص فى صافى أصول الشركة إذا ما كانت القيم الحقيقية لصافى أصول الشركة أقل من القيم الدفترية ، وذلك فى حدود ما يصيبه من هذا النقص مستقبلاً .

وفى هذا المثال نجد أن القيم الحقيقية لصافى أصول الشركة أكبر من القيم الدفترية لذلك سوف نجد أن الشريك المنضم يسدد للشركة مبلغاً يفوق الحصة الدفترية المقررة له ، على أن يعادل مبلغ الزيادة نصيب الشريك المنضم فى الزيادة فى صافى الأصول بالقيم الحقيقية عنه بالقيم الدفترية ، وبمعنى آخر يعد مبلغ الزيادة تعويضاً عادلاً للشركاء الأصليين ، يوزع عليهم كل بمقدار ما يلحق به من نقص فى نصيبه فى الزيادة قبل الانضمام .

ولتحديد المبلغ الذى يدفعه الشريك المنضم ج مقابل $\frac{1}{2}$ ما يعادل رأس مال الشركة وأرباحها يتبع الآتى :

- رأس مال أ ، ب ٦٠.٠٠٠ يعادل ٢/٣ رأس المال بعد الانضمام
- 3×60.000
- رأس مال الشركة بعد الانضمام = $\frac{90.000}{2}$
- حصة الشريك ج المنضم في رأس المال = $60.000 - 90.000 = 30.000$
- نصيب الشريك المنضم في الزيادة غير المسجلة =
- قيمة الزيادة غير المسجلة \times نصيب الشريك في الأرباح
- $30.000 = \frac{1}{3} \times 90.000$
- المبلغ المدفوع من الشريك المنضم مقابل حصة تعادل ١/٣ رأس مال الشركة وأرباحها :
- حصة الشريك المنضم في رأس المال (٣٠.٠٠٠) + نصيب الشريك المنضم في الزيادة غير المسجلة (٣٠.٠٠٠) - ٣٣.٠٠٠ جنيه .
- ومن الملاحظ أن المبلغ الواجب سداده من الشريك المنضم ج وقدره ٣٣.٠٠٠ يشمل شقين الشق الأول حصة الشريك في رأس المال وقدرها ٣٠.٠٠٠ جنيه ، أما الشق الثاني فيمثل التعويض العادل المدفوع من الشريك المنضم للشركاء الأصليين مقابل الزيادة غير المسجلة . ولتحديد نصيب كل شريك من الشركاء الأصليين في الزيادة المدفوعة من الشريك المنضم فسوف نستخدم مذكرة التسوية الآتية :

مذكرة تسوية الزيادة في صافي الأصول

بيان	إجمالي	أ	ب	ج
- نصيب الشركاء في الزيادة قبل الانضمام على أساس اقتسام الأرباح والخسائر بالتساوي	٩٠٠٠	٤٥٠٠	٤٥٠٠	-
- نصيب الشركاء في الزيادة بعد الانضمام لكل شريك ١/٣ الأرباح	٩٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠
- (الانخفاض) أو الزيادة في نصيب كل شريك	-	(١٥٠٠)	(١٥٠٠)	٣٠٠٠

وتشير مذكرة التسوية أن مبلغ الـ ٣٠٠٠ التي يدفعها الشريك ج زيادة على حصته الدفترية توزع على الشركاء أ ، ب كل بمقدار ما تنازل عنه . أما عن قيد اليومية اللازم لإثبات ذلك فيتم بجعل حساب النقدية مديناً بإجمالي ما يدفعه الشريك المنضم مقابل دانيه كل من رأس مال الشريك المنضم بحصته الدفترية وجارى الشركاء القدامى كل بمقدار ما تنازل عنه .

٣٣٠٠٠	من حـ / النقدية بالخزينة	
	إلى مذكورين :	
٣٠٠٠٠	حـ / رأس المال (ج)	
٣٠٠٠	حـ / جارى الشركاء	
	أ ١٥٠٠	
	ب ١٥٠٠	
	إثبات حصة الشريك ج والزيادة المدفوعة للشريكين الأصليين	

وتعد قائمة المركز المالي عقب الانضمام كالاتى :

٨٠٠٠٠	أصول ثابتة ومتداولة	٩٠٠٠٠	رأس المال
	بخلاف النقدية	٣٠٠٠٠	أ
		٣٠٠٠٠	ب
		٣٠٠٠٠	ج
٥٣٠٠٠	نقدية بالخزينة والبنك	٣٠٠٠	جارى الشركاء
		١٥٠٠	أ
		١٥٠٠	ب
		٤٠٠٠٠	دائنون
١٣٣٠٠٠		١٣٣٠٠٠	

ثانياً : بافتراض أنه سوف يتم تسوية مبلغ التعويض خارجياً دون سداده في خزانة الشركة ، فإن ذلك يعنى أن الشريك المنضم سوف يسدد بالفعل بمبلغ ٣٣٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠٠ بخزانة الشركة ويجرى بها القيد المحاسبى الآتى :

٣٠٠٠٠	من حـ/ النقدية بالخزانة والبنك	
٣٠٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ج)	
	سداد الشريك ج حصته فى رأس المال	

أما باقى المبلغ وقدره ٣٠٠٠ جنيه فسوف يسدد للشركاء الأصليين خارج الشركة وعلى هذا لا تجرى له أية قيود محاسبية . هذا وتظهر قائمة المركز المالى فى هذه الحالة كالآتى :

٨٠٠٠٠	أصول ثابتة ومتداولة	٩٠٠٠٠	رأس المال
	بخلاف النقدية	٣٠٠٠٠ أ	
		٣٠٠٠٠ ب	
		٣٠٠٠٠ ج	
٥٠٠٠٠	نقدية بالخزانة والبنك	٤٠٠٠٠	دائنون
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	

مثال (١١) :

يمتلك كل من جمال وناصر شركة تضامن بحق النصف فى الأرباح لكل منهما ، وفى أول يناير ٢٠١٨ ظهرت قائمة المركز المالى لتلك الشركة على النحو الآتى :

٦٥٠٠٠	أصول ثابتة ومتداولة	٥٠٠٠٠	رأس المال
	بخلاف النقدية		جمال ٣٠٠٠٠
			ناصر ٢٠٠٠٠
٢٠٠٠٠	نقدية بالخزينة والبنك	٣٥٠٠٠	دائنون
٨٥٠٠٠		٨٥٠٠٠	

وفي نفس التاريخ أنضم صلاح إلى الشركة بالشروط الآتية :

١/ الاعتراف بقيمة جارية لأصول الشركة بخلاف النقدية تعادل ٦١٠٠٠ ، مع عدم إجراء أى تعديلات دفترية على حسابات الأصول .

٢/ يحتفظ كل من جمال وناصر برأس ماله الأصلي دون أى تغيير على أن تسوى كل التعويضات المستحقة عليهم فى الحسابات الجارية

٣/ يتقاضى جمال نصيباً فى أرباح الشركة يعادل تماماً نصيب ناصر .

والمطلوب :

أولاً : تحديد المبلغ الذى يدفعه صلاح فى خزينة الشركة مقابل ١/ ما يعادل رأس المال الشركة وأرباحها وإجراء قيد التوجيه المحاسبى اللازم وإعداد قائمة المركز المالى للشركة بعد الانضمام مباشرة .

ثانياً : إجراء قيد اليومية اللازم فيما لو استقر رأى الشركاء على تسوية التعويض خارجياً .

الحل :

أولاً : من الملاحظ فى هذا المثال اختلاف القيم الحقيقية لأصول والتزامات الشركة عن القيم الدفترية لها واتفاق الشركاء على عدم إجراء أية تعديلات على تلك القيم فى الدفاتر . ومن الملاحظ أيضاً أن القيم الحقيقية لصافى أصول الشركة أقل من القيم الدفترية وذلك يعنى أن الشريك المنضم يسدد للشركة مبلغ أقل من الحصة الدفترية المقررة له والباقى يدفعه الشركاء الأصليون بمثابة تعويض منهم للشريك المنضم .

ولتحديد المبلغ الذى يدفعه صلاح فى خزينة الشركة مقابل ١/ ما يعادل رأس المال وأرباح الشركة يتبع الآتى :

- رأس مال جمال وناصر ٥٠.٠٠٠ يعادل ٤/ رأس المال بعد الانضمام

$$٥ \times ٥٠.٠٠٠$$

- رأس مال الشركة بعد الانضمام = $\frac{\quad}{٤}$ = ٦٢٥٠٠

- حصة الشريك صلاح المنضم فى رأس المال

$$١٢٥٠٠ = ٥٠.٠٠٠ - ٦٢٥٠٠ =$$

- تحديد نصيب الشريك المنضم فى الفرق بين القيمة السوقية لصافى الأصول وقيمتها الدفترية :

$$\frac{١}{٥} \times (٦١٠٠٠ - ٦٥٠٠٠) = (٨٠٠) \text{ جنيه}$$

- صافى ما يدفعه الشريك المنضم = ١٢٥٠٠ - ٨٠٠ = ١١٧٠٠ جنيه

وتوضح العمليات الحسابية السابقة أن القيمة الدفترية لحصة الشريك المنضم مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه فى حين أن هذا الشريك سوف يسدد للشركة مبلغ ١١٧٠٠ جنيه والفرق وقدره ٨٠٠ جنيه سوف يدفعها الشركاء الأصليون وهى بمثابة تعويض من هؤلاء الشركاء للشريك المنضم .

ولبيان كيفية تسجيل حصة الشريك المنضم يجب أن تعد مذكرة التسوية الآتية لبيان نصيب كل شريك فى الانخفاض فى القيم السوقية لصافى الأصول عن القيم الدفترية .

مذكرة تسوية الانخفاض فى القيم السوقية للأصول

بيان	إجمالى	جمال	ناصر	صلاح
- نصيب الشركاء فى الانخفاض قبل الانضمام على أساس اقتسام الأرباح والخسائر بالتساوى	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	-
- نصيب الشركاء فى الانخفاض بعد الانضمام على أساس ١/٥ للشريك المنضم والباقى بالتساوى للشريكين الأصليين	٤٠٠٠	١٦٠٠	١٦٠٠	٨٠٠
- الزيادة أو (الانخفاض) فى نصيب كل شريك	-	٤٠٠	٤٠٠	(٨٠٠)

وتشير المذكرة أن الشريكين جمال وناصر يتحمل كل منهم ٤٠٠ ج بمثابة تعويض منهم للشريك المنضم وعلى ذلك يجرى قيد اليومية بجعل حساب رأس مال الشريك صلاح دائناً بالقيمة الدفترية فى مقابل مديونية كل من حساب النقدية بالخبزينة والبنك بقيمة المسدد من الشريك ١١٧٠٠ جنيه وحساب جارى الشركاء الأصليين بواقع ٤٠٠ جنيه لكل منهما .

من مذكورين :		
النقدية بالخبزينة	حـ /	١١٧٠٠
حسابات جارية	حـ /	٨٠٠
٤٠٠ (جمال)		
٤٠٠ (ناصر)		
إلى حـ / رأس المال (صلاح)		١٢٥٠٠

وتظهر الميزانية على النحو الآتى :

٦٥٠٠٠	أصول ثابتة ومتداولة	٦٢٥٠٠	رأس المال
	بخلاف النقدية		جمال ٣٠٠٠٠
٣١٧٠٠	نقدية بالخرينة والبنك		ناصر ٢٠٠٠٠
٨٠٠	جارى الشركاء		صلاح ١٢٥٠٠
	جمال ٤٠٠	٣٥٠٠٠	دائنون
	ناصر ٤٠٠		
٩٧٥٠٠		٩٧٥٠٠	

ثانياً : إذا ما استقر رأى الشركاء على تسوية التعويض خارجياً فإن ذلك يعنى أن يلتزم كل من الشريكين جمال وناصر بأن يدفعوا للشريك صلاح مبلغ ٨٠٠ جنيه فقط بالإضافة إلى ما يدفعه الشريك نقداً بمعرفته وقدره ١١٧٠٠ جنيه ليصبح المبلغ المدفوع ١٢٥٠٠ جنيه يجرى بها القيد الآتى :

١٢٥٠٠	من د/ النقدية بالخرينة والبنك	
١٢٥٠٠	إلى د/ رأس المال (صلاح)	
	إثبات حصة الشريك صلاح	

وهكذا نجد أن المبلغ المدفوع من الشريك صلاح نقداً وما دفع لحسابه من الشركاء الأصليين يعادل حصته الدفترية .

انفصال شريك عن الشركة :

* أسباب أو دوافع انفصال أحد الشركاء عن الشركة :

تتعدد الأسباب أو الدوافع التي تؤدي بأحد الشركاء إلى الانفصال عن الشركة . فبداية نجد أن شركات الأشخاص تبنى على أساس الثقة المتبادلة بين الشركاء ، وعلى ذلك فإنه وإذا ما تقوضت أركان تلك الثقة بين أحد الشركاء من جهة ، وباقي الشركاء من جهة أخرى ، فقد يؤدي مثل هذا الموقف بشريك ما إلى الانفصال عن الشركة . ومن زاوية أخرى ، فقد نجد أن تغير الظروف المالية لأحد الشركاء ، بل وربما ظروفه الصحية ، قد تحول بينه وبين الاستمرار كشريك في هذه الشركة بما يحتم عليه الانفصال من الشركة ، وفي أحيان ثالثة ، وربما بفعل فاعل أو دون ما أسباب معروفة ، يدب الخلاف بين الشركاء ، الأمر الذي يمكن أن يؤدي بالشركة إلى الانقضاء ، وبديلاً عن ذلك فربما كان في انفصال أحد الشركاء نهاية لهذا الخلاف وبما يساعد على استمرار الشركة بين باقى الشركاء كذلك ربما ينفصل أحد الشركاء من الشركة بحكم قضائي كالحكم بإعسار هذا الشريك أو ذاك أو إفلاسه أو الحجر عليه .. الخ من الأسباب القانونية التي تحول بين هذا الشريك وبين ممارسة العمل التجارى . وأخيراً فقد ينفصل أحد الشركاء عن الشركة لأسباب خارجة عن إرادته وذلك حالات الوفاة .

* الجوانب القانونية المرتبطة بانفصال أحد الشركاء :

لكي نتعرف في إيجاز شديد على الآثار القانونية المترتبة على انفصال أحد الشركاء من الشركة ، لتبين لنا أن القانون المدني قد رتب أصلاً انقضاء الشركة بوفاة أحد الشركاء أو الحجز عليه أو إفلاسه أو إعساره . أيضاً تقضى قواعد القانون المدني بانتهاء الشركة بانسحاب أحد الشركاء متى كانت الشركة غير محددة المدة . غير أنه ومع وضوح النصوص القانونية القاضية بانتهاء الشركة بمجرد انفصال أحد الشركاء ، فإن القانون المدني قد أجاز الاتفاق في عقد الشركة على استمراريتها رغم انفصال أحد الشركاء وذلك بشرط ألا يقل عدد الشركاء الباقين بالطبع عن اثنين وإلا تحولت الشركة إلى منشأة

فردية . ومع ذلك ، وفى مثل هذه الأحوال التى يتفق فيها على استمرار الشركة رغم انفصال أحد الشركاء ، فإن ذلك لا يغنى عن اتخاذ الإجراءات القانونية الواجبة لتعديل عقد الشركة والتأشير بذلك بالسجل التجارى للشركة وإشهار هذا التعديل .

* الإجراءات المحاسبية المرتبطة بعملية الانفصال :

لكى نركز على الدور المحاسبى والإجراءات المحاسبية المرتبطة بعملية الانفصال ، لأمكننا حصر النواحي المالية ، ومن ثم المحاسبية فى مسألتين . أولهما تتعلق بتحديد وتجميع حقوق ذلك الشريك المنفصل أو ورثة الشريك المتوفى فى حالة الانفصال بسبب الوفاة ، فى حين تتعلق المسألة الثانية بتسوية وسداد ما سبق تحديده وتجميعه من حقوق للشريك المنفصل . وفيما يتعلق بمسألة تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل أو (ورثة الشريك المتوفى) ، فإن هذه الحقوق تشمل حصة الشريك فى رأس المال معبراً عنها بالقيمة الحقيقية (السوقية) لصافى الأصول مضافاً إليها أو مستبعداً منها رصيد حساب جارى الشريك ، وكذلك نصيبه فى الأرباح المرحلة والاحتياطات أو الخسائر المرحلة ، وما قد يستحق للشريك من قرض أو فوائد مستحقة على هذا القرض فى ذمة الشركة ، وكذلك نصيب الشريك المنفصل فى أرباح أو خسائر الفترة من تاريخ آخر ميزانية للشركة حتى تاريخ الانفصال .. الخ من تلك الحقوق . وهكذا وإذا ما تحددت حقوق الشريك المنفصل شرع الشركاء فى البحث عن أفضل السبل التى يمكن اتباعها لتسوية وسداد هذه الحقوق أما جميعها من موارد الشركة أو من الموارد الذاتية للشركاء ، أو أن تسوى هذه الحقوق جزئياً فى تاريخ الانفصال مع تأجيل تسوية الجانب الآخر إلى موعد لاحق .

وسوف نتناول مسألة كيفية تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل وكيفية تسوية وسداد تلك الحقوق بشيء من التفصيل على النحو التالى :

/١ تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل :

إذا ما تقرر انفصال أحد الشركاء عن شركة الأشخاص (أو عند وفاته) ، فإن المهمة الأولى التى توكل إلى محاسب الشركة أنها تتمثل فى تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل قبل الشركة . والواقع أن هذه

الحقوق إنما تتجسد فى مجموعة متنوعة من حسابات الشركة ، سوف نوالى فيما يلى توضيح طبيعة كل منها ، وكيفية التعامل معها فى حالات الانفصال :

(أ) رأس مال الشريك المنفصل :

يقصد برأس مال الشريك المنفصل فى هذا المقام حصة الشريك المنفصل فى رأس مال الشركة كما تعكسها ميزانية الشركة فى تاريخ الانفصال . وبالطبع فإنه يجب توخى الحذر فى تحديد دلالة القيم الدفترية لعناصر أصول والتزامات الشركة فى مقارنتها بالقيم الحقيقية المناظرة لها فى هذا التاريخ . فإذا ما كانت القيم الدفترية لصافى الأصول مساوية للقيم الحقيقية لها ، بما يعنى أن حقوق الشريك المنفصل فى هذه الحالة تعادل تلك القيم الدفترية الظاهرة بالميزانية فى تاريخ الانفصال ، تم إقفال حصة الشريك فى رأس المال بجعل حساب رأس المال مديناً وحساب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) دائناً .

أما إذا كانت القيم الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات تختلف عن تلك القيم الدفترية المناظرة لها لتلك الأسباب التى سبق أن أوضحناها مراراً ، فإن ذلك يعنى بشكل أو بآخر أن الرصيد الدفترى لرأس مال الشريك المنفصل لا يعبر بعدالة وبصدق عن حصته الحقيقية ، الأمر الذى يقتضى إعادة تقييم عناصر أصول والتزامات الشركة . وإذا ما تم الاتفاق على إعادة تقدير عناصر أصول والتزامات الشركة ، كان أمام الشركاء الاختيار بين أحد بديلين . أما البديل الأول فيقتضى بإثبات هذه التعديلات دفترياً ، فى حين يقتضى البديل الآخر بعدم إثبات تلك التعديلات . وإذا ما اختار الشركاء البديل الأول ، تم لهم ذلك محاسبياً من خلال ذلك الإجراء الذى اتبعناه مرات عدة ، باستخدام حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير والذى تقفل نتيجته النهائية فى حساب رأس مال الشركاء أو حساباتهم الجارية حسب الاتفاق . ومع ذلك وفى كل الأحوال يعلى نصيب الشريك المنفصل فى نتيجة إعادة التقدير إلى حصته الدفترية فى رأس المال وذلك كله تمهيداً لإقفال هذا الحساب

الأخير بقيد مشابه للقيد السابق ولكن بالرصيد الجديد لحساب رأس مال الشريك بعد التعديل . وفى تلك الأحوال التى يتفق فيها الشركاء على تباع ذلك البديل الذى يقضى بعدم إثبات التعديلات فى الدفاتر ، فإن ذلك يجب ألا يحول دون تحديد الحصة الحقيقية للشريك المنفصل . ويتحقق هذا التحديد لحقوق الشريك المنفصل على نحو صحيح من خلال تعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى الزيادة فى القيم السوقية عن القيم الدفترية ، أو فى تعويض الشركاء الباقين عما يلحقهم من أضرار وخسائر إضافية إذا ما كانت تلك القيم السوقية أقل من القيم الدفترية . ويتم تحديد التعويض المستحق للشريك المنفصل ، أو ما يستحق للشركاء الباقين من خلال تحديد الفرق بين القيم السوقية والقيم الدفترية كخطوة مبدئية يتلوها خطوة أخرى تتمثل فى إعداد مذكرة لتحديد أنصبة الشركاء فى الزيادة أو التخفيض قبل وبعد عملية الانفصال . وإذا ما استحق للشريك المنفصل (أو ورثة المتوفى) تعويضاً من الشركاء الباقين تم ذلك بجعل حساب رأس مال الشركاء الباقين أو حساباتهم الجارية - حسب الاتفاق - مديناً وحساب رأس مال الشريك المنفصل دائناً .

أما إذا كانت القيم السوقية أقل من تلك القيم الدفترية ، أجرى القيد السابق على نحو عكسى ، وفى أعقاب ذلك يتم إقفال رأس مال الشريك المنفصل فى حساب الشريك المنفصل كما سبق أن أوضحنا بداية بجعل حاسب رأس مال الشريك المنفصل مديناً وحساب الشريك المنفصل دائناً .

(ب) نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة :

تعرضنا خلال هذا الفصل لمفهوم الشهرة والطرق المختلفة التى يمكن اتباعها فى سياق تقدير قيمتها . وإذا ما قدر لأحد الشركاء الانفصال من الشركة ، فعادة ما يثار موضوع الشهرة وكيفية معالجتها محاسبياً ، ونصيب كل شريك فيها . وبصفة عامة يمكن أن نوجز الحالات المختلفة التى قد تواجهنا عند انفصال أحد الشركاء من الشركة أو وفاته فى الآتى :

عدم وجود قيمة دفترية للشهرة :

*

إذا لم تشتمل عناصر المركز المالى فى تاريخ الانفصال على قيمة لشهرة المحل ، فى ذات الوقت الذى تتوافر فيه دلائل كافية على وجودها ، فإنه يتعين على الشركاء الاتفاق على كيفية التعامل مع قيمة الشهرة التى يتم تقديرها . وإذا ما اتفق على إثبات الشهرة بكامل قيمتها ، فإنه يمكن أن يتم ذلك فى سياق عملية إعادة التقدير وكأحد عناصرها ، وبذلك يتحدد نصيب الشريك المنفصل فى الشهرة ضمن نصيبه فى نتائج إعادة التقدير .

أما فى الأحوال التى يتفق فيها على إثبات الشهرة بنصيب الشريك المنفصل فقط ، فإنه يتم مبدئياً تحديد قيمة الشهرة وتوزيع تلك القيمة بين الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها ، وبنصيب الشريك المنفصل فى تلك القيمة يجعل حساب الشهرة مديناً فى مقابلة دائنيه حساب حقوق الشريك المنفصل .

أما إذا اتفق على عدم إثبات قيمة الشهرة دفترياً ، فإنه يتعين أن يحدد نصيب الشريك المنفصل فيها . ويتم تحديد نصيب الشريك المنفصل بإعداد مذكرة يتحدد فيها أنصبة الشركاء جميعهم (بما فيهم الشريك المنفصل) فى الشهرة المقدرة حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر ، ثم أنصبة الشركاء الباقين (بعد استبعاد الشريك المنفصل) حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين هؤلاء الباقين ، دون حساب نصيب بالطبع للشريك المنفصل ، حتى يمكن تحديد مقدار التغيير فى أنصبة هؤلاء الباقين . وبقيمة الزيادة فى أنصبة الشركاء الباقين يتعين إجراء قيد يجعل فيه حسابات رؤوس الأموال أو الحسابات الجارية لهؤلاء الشركاء مديناً فى مقابل دائنيه رأس مال الشريك المنفصل

وجود قيمة دفترية للشهرة :

*

إذا ما كان للشهرة قيمة دفترية ، وعدد انفصال أحد الشركاء ، فإنه قد يعاد النظر فى تلك القيمة . فإذا ما اتفق الشركاء على أن

القيمة الدفترية للشهرة تعبر عنه القيمة الحقيقية لها ، ما احتاج الأمر إلى إجراء أى تعديلات على أساس أن الرصيد الدفترى لرأس مال الشريك المنفصل يتضمن نصيبه فى الشهرة الظاهرة بالدفاتر . وإذا ما اتفق على إعادة تقدير قيمة الشهرة سواء بالزيادة أو النقص مع إثبات هذا التعديل فى الدفاتر أو عدم إثباته ، طبقت نفس القواعد السابق ذكرها هنا أيضاً ولكن فقط بمقدار التغير فى القيمة الظاهرة بالميزانية .

(ج) نصيب الشريك المنفصل فى الاحتياطيات والأرباح المحجوزة أو الخسائر المرحلة :

إذا ما تقرر انفصال أحد الشركاء فإنه يتعين تحديد نصيب هذا الشريك المنفصل فى تلك الأرصدة الإجمالية التى يحق له نصيب فيها مثل الاحتياطيات والأرباح المحجوزة ، أو يستحق عليه نصيب فيها مثل الخسائر المرحلة . وفيما يتعلق بالاحتياطيات والأرباح المحجوزة ، وإذا ما اتفق على توزيعها على الشركاء جميعاً عند الانفصال وتعليتها لحساب رأس المال أو جارى الشركاء حيث يجعل حساب الاحتياطيات أو الأرباح المحجوزة مدينياً فى مقابل دائنيه كل من حساب رأس المال للشركاء المستمرين وحساب الشريك المنفصل (ورثة الشريك المتوفى) . أما إذا اتفق على الإبقاء على تلك الأرصدة الخاصة بالاحتياطيات والأرباح المحجوزة ، فإن ذلك لا يعنى بأى حال من الأحوال تجاهل حقوق الشريك المنفصل فى تلك الأرصدة . ويتم تحديد هذه الحقوق وما يستحق من تعويض على كل من الشركاء الباقين فى الشركة بأعداد مذكورة يوضح فيها أنصبة الشركاء قبل الانفصال فى تلك الاحتياطيات والأرباح المحجوزة حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر ، وأنصبة هؤلاء الباقين بعد الانفصال تمهيداً لتحديد التغيير فى تلك الانصبة حيث يتعين على هؤلاء الباقين تحمل مقابل لمقدار هذا التغيير لحساب الشريك المنفصل كما أوضحنا فى حالة الشهرة غير المقيدة بالدفاتر . وإذا ما انطوت الميزانية فى تاريخ الانفصال على رصيد للخسائر المرحلة ، تعين تسوية هذه الخسائر خصماً على حسابات الشركاء الجارية أو رؤوس أموالهم حسب الاتفاق .

(د) قرض الشريك المنفصل وفوائد القرض المستحقة :

إذا ما كان يستحق للشريك المنفصل - فى تاريخ الانفصال - قرض فى ذمة الشركة تعين تسوية هذا القرض ضمن حقوق الشريك المنفصل باعتبار هذا القرض جزءاً من تلك الحقوق . ويتم تعلية رصيد القرض بإضافة رصيده لحساب الشريك المنفصل بجعل حساب القرض مديناً وحساب الشريك المنفصل دائناً .

أيضاً إذا ما كان يستحق للشريك المنفصل - فى تاريخ الانفصال - فائدة لم تسو بعد ، وجب تسويتها بموجب قيد يجعل فيه حساب فائدة القرض مديناً فى مقابل دائنيه حساب الشريك المنفصل أو رثة الشريك المتوفى .

(هـ) نصيب الشريك المنفصل فى بوليصة التأمين :

كما سبق أن أوضحنا عند تناول بوليصة التأمين ، أن الشركاء قد يلجأوا إلى التأمين على حياتهم ببوليصة تأمين مشتركة تجنباً لمخاطر انقضاء الشركة إذا ما توفى أحدهم فجأة وعجز الشركاء الباقين عن تدبير مستحقات ورثة هذا الشريك المتوفى . وقد تناولنا حينذاك بالشرح المفصل الطرق المختلفة التى يمكن اتباعها فى معالجة أقساط التأمين وكذلك المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها فى كل طريقة . وما يهمنا هنا للتأكيد عليه مرة أخرى أنه عند انفصال أحد الشركاء ، وإذا ما كانت أقساط التأمين تعالج كمصروفات ايرادية فإن ذلك يعنى - كما سبق أن أوضحنا - أنه لا رصيد دفترى للبوليصة بميزانية الشركة ، مع أن ذلك يخالف الواقع حيث أنه لتلك الوثيقة ، ومنذ نهاية عامها الثالث ، قيمة استردادية . ومع عدم إفصاح ميزانية الشركة عن تلك القيمة الاستردادية إلا أن ذلك لا يعنى تجاهل نصيب هذا الشريك المنفصل فى تلك القيمة المستمرة لبوليصة التأمين . وإذا ما اتفق على الإفصاح عن القيمة الاستردادية للبوليصة بمناسبة انفصال أحد الشركاء ، أدرجت تلك القيمة ضمن حساب أرباح وخسائر إعادة التقدير ، وكأحد عناصر هذا الحساب ، ويتحدد نصيب الشريك المنفصل فى البوليصة ضمن نتيجة إعادة التقدير ،

أما إذا تم الاتفاق على عدم إثبات قيمة للبوليصة ، ضمن سياسة عدم إثبات التعديلات فى الدفاتر ، تعين تحديد حق الشريك المنفصل فى تلك القيمة غير الظاهرة ، مع إلزام الشركاء الباقين بتعويض الشريك المنفصل عن نصيبه فى البوليصة ، كما هو الحال فى الشهرة المستترة غير الظاهرة بالميزانية . وعلى العكس من ذلك وإذا ما كانت أقساط التأمين المدفوعة تعالج كمصروفات رأسمالية ، فإن ذلك يعنى أن البوليصة لها رصيد بالميزانية يعادل جملة الأقساط المدفوعة حتى تاريخ الانفصال . ولما كانت تلك القيمة الظاهرة للبوليصة أكبر بالتأكيد من القيمة الاستردادية لهذه البوليصة ، فإن ذلك يعنى ضرورة تحمل هذا الشريك المنفصل نصيبه فى الفرق بين القيمة الظاهرة بالميزانية وقيمتها الاستردادية .

(و) حساب جارى الشريك :

يمثل رصيد حساب جارى الشريك أن كان دائماً مستحقات للشريك فى ذمة الشركة والتي يتعين تسويتها بإضافتها لحساب الشريك المنفصل بموجب قيد يجعل فيه حساب جارى الشريك مديناً فى مقابل دائنية حساب الشريك المنفصل .
أما إذا كان رصيد حساب جارى الشريك مديناً ، فإنه يمثل مستحقات للشركة طرف الشريك المنفصل ، والتي يتعين تسويتها بتحميلها على حساب الشريك المنفصل بموجب قيد عكسى للقيد السابق .

ومن الضروري أن نشير هنا إلى أنه من المفضل إذا كان هناك رصيد لمحسوبات الشريك المنفصل أن يتم إقفالها فى حسابه الجارى قبل تسوية الحساب الجارى فى حساب الشريك المنفصل ، أيضاً إذا كان عقد الشركة يتضمن نصوصاً تجيز احتساب فائدة على تلك المحسوبات ، تعين حسابها وتحميلها على حساب جارى الشريك قبل تسويته أيضاً فى حساب جارى الشريك المنفصل .

(ز) نصيب الشريك المنفصل فى نتائج أعمال سنة الانفصال :

إذا ما تزامن تاريخ انفصال أحد الشركاء مع تاريخ نهاية السنة المالية للشركة ، فإنه وقبل الشروع فى اتخاذ إجراءات الانفصال يتعين إعداد الحسابات الختامية لتحديد نصيب الشريك المنفصل فى أرباح أو خسائر تلك الفترة المالية التى حدث الانفصال فى نهايتها ، وتعلية نصيبه هذا لحسابه الجارى على أن يعقب ذلك إقفال هذا الحساب الأخير فى حساب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) . أما إذا حدثت واقعة الانفصال أو الوفاة خلال السنة المالية ، ولأغراض تحديد نصيب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) فى نتائج أعمال سنة الانفصال أو الوفاة ، فتشير الممارسة العملية إلى إمكانية اتباع أى من البديلين الآتيين :

البديل الأول :

أن يتفق الشركاء على إعداد حسابات ختامية للفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ الانفصال لسنة الانفصال ، كما تعد قائمة للمركز المالى فى هذا التاريخ . وبهذه الكيفية يتحدد نصيب الشريك المنفصل فى نتائج أعمال سنة الانفصال بشكل واقعى ، والتى ترحل إلى حساب جارى الشريك كما سبق الذكر تمهيداً لإقفال هذا الأخير فى حساب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) .

البديل الثانى :

أن يتفق الشركاء على احتساب نصيب للشريك المنفصل أو ورثة الشريك المتوفى فى أرباح أو خسائر سنة الانفصال على أساس حكمى ، كأن يتفق على احتساب تلك الأرباح بنسبة معينة من رأس المال ، أو متوسط نصيب الشريك المنفصل فى أرباح عدة سنوات سابقة .. وهكذا . وإذا ما كان نصيب الشريك المحسوب على أساس

حكمى ربحاً ، تم إثباته بجعل حساب التوزيع المؤقت (٣) مديناً وحساب الشريك المنفصل دائناً .

وفى نهاية العام وعند إعداد الحسابات الختامية يتم إقفال رصيد حساب التوزيع المؤقت بجعل حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً مع دائنية حساب التوزيع المؤقت .

أما إذا كان نصيب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) فى نتائج أعمال سنة الانفصال خسارة ، تم قيدها بجعل حساب الشريك المنفصل مديناً وحساب التوزيع المؤقت دائناً .

هذا ويتم إقفال حساب التوزيع المؤقت كما سبق الذكر فى نهاية السنة المالية وعند إعداد الحسابات الختامية بجعله مديناً فى مقابل دائنية حساب توزيع الأرباح والخسائر .

وبالطبع فإن اتباع أى من البديلين يخضع لما يتفق عليه الشركاء فى عقد الشركة بخصوص كيفية احتساب نصيب الشريك المنفصل فى نتائج أعمال سنة الانفصال ، ولذلك فإنه يتعين على محاسب الشركة أو من يتولى تحديد حقوق الشريك المنفصل الفحص الجيد لعقد الشركة للوقوف على الكيفية التى يجب أن يتم وفقاً لها تحديد حقوق ذلك المنفصل .

٢- تسوية أو سداد حقوق الشريك المنفصل :

بعد تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) يتعين البحث فى أفضل السبل لسداد وتسوية تلك الحقوق . وتشير الممارسة العملية إلى تعدد البدائل التى يمكن اتباعها من أجل تسوية هذه الحقوق ، وأن كان اختيار بديل منها دون الآخر إنما هو رهناً

(٣) يفضل بعض المحاسبين استخدام حساب آخر باسم "حصة الشريك المنفصل فى الأرباح" كبديلاً عن حساب التوزيع المؤقت ، على أن يقفل هذا الحساب أيضاً فى حساب توزيع الأرباح والخسائر بموجب قيد يجعل فيه حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً وحساب حصة الشريك المنفصل فى الأرباح دائناً .

بظروف وإمكانيات الشركاء الباقين . وفيما يلي عرض لهذه البدائل بشيء من التفصيل .

(أ) السداد الفوري لحقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة :

فى تلك الحالات التى يتوافر لدى الشركة الموارد النقدية الكافية لسداد حقوق الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) ، قد يتفق الشركاء على سداد تلك الحقوق فوراً من هذه الموارد . ولإثبات واقعة السداد يجعل حساب الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) مديناً وحساب النقدية بالخزينة أو البنك دائناً .

(ب) السداد الفوري لحقوق الشريك المنفصل من الموارد الذاتية للشركاء :

فى الحالات التى لا تكف فيها موارد الشركة للوفاء بحقوق الشريك المنفصل أو ورثة الشريك المتوفى ، قد يتفق الشركاء الباقين على تسوية وسداد هذه الحقوق من مواردهم الذاتية . وبالمطبع فإن تسوية هذه الحقوق المتعلقة بالشريك المنفصل من موارد الشركاء الذاتية إنما تعكس زيادة رأس مال هؤلاء الشركاء الباقين . وعندما يقوم الشركاء بزيادة رأس مالهم نقداً بغرض تدبير النقدية اللازمة لتسوية حقوق ذلك الشريك المنفصل ، يجرى بقيمة تلك الزيادة قيد يومية يجعل فيه حساب النقدية بالخزينة أو البنك مديناً فى مقابل دائنية رأس المال للشركاء المستمرين .

وفى أعقاب ذلك وطالما توافرت النقدية اللازمة لتسوية حقوق ذلك الشريك المنفصل يجعل حساب الشريك المنفصل مديناً فى مقابل دائنية حساب النقدية بالخزينة أو البنك .

(ج) تأجيل تسوية كل أو جزء من حقوق الشريك المنفصل :

إذا لم تكفى موارد الشركة لتسوية كافة حقوق الشريك المنفصل (أو ورثة الشريك المتوفى) فى تاريخ الانفصال ، وفى نفس الوقت لم يكن لدى الشركاء الباقين من الموارد الذاتية ما يكفى لسداد وتسوية كافة حقوق الشريك المنفصل (أو ورثة المتوفى) ، قد يكون البديل الوحيد المتاح هو تأجيل كل أو جزء من تلك الحقوق واعتبارها قرضاً فى ذمة الشركة لحساب الشريك المنفصل (أو ورثة المتوفى) يسوى لاحقاً . وبما يتم تسويته من حقوق المنفصل فى تاريخ الانفصال يجعل حساب حقوق الشريك المنفصل مديناً فى مقابل دائنية حساب النقدية بالخزينة أو البنك إذا تم السداد من موارد الشركة ، أو حساب رأس المال إذا تم السداد من الموارد الذاتية للشركاء بنفس الكيفية السابق توضيحها . وبما يتم تأجيل سداده يتم قيده بجعل حساب الشريك المنفصل مديناً فى مقابل دائنية حساب قرض الشريك المنفصل . هذا ويسرى على تسوية هذا القرض وفوائد كافة القواعد والشروط المتعارف عليها من قبل .

وفيما يلى بعض الأمثلة التى توضح مسألتى كيفية تحديد وتجميع حقوق الشريك المنفصل وكيفية تسوية تلك الحقوق :

مثال (١٢) :

فيما يلى ميزانية شركة التضامن المعروفة باسم "شركة حسام وشركاه للاتجار فى الملابس الجاهزة" ، والتى تضم شركاء ثلاثة هم : حسام وعمارة وإبراهيم ، يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٦ : ٥ : ٤ ، وذلك كما أعدها محاسب الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال	٣٠٠٠٠	عقارات	٨٠٠٠
حسام ١٢٠٠٠		أثاث وتجهيزات	٦٤٠٠
عمارة ١٠٠٠٠		سيارات	٨٠٠٠
إبراهيم ٨٠٠٠		بضاعة بالمخازن	٦٧٠٠
احتياطيات	٦٠٠٠	علاء ٨٩٠٠	
<u>حسابات جارية</u>		- م. د. م. فيها ٧٠٠	
عمارة ١٢٠٠			٨٢٠٠
إبراهيم ١٨٠٠		أوراق قبض	٦٤٠٠
	٣٠٠٠	نقدية بالخبزينة والبنك	١٩٥٠٠
دائنون	٩٠٥٠		
أوراق دفع	١٢٨٠٠	<u>حسابات جارية</u>	
قرض الشريك إبراهيم	٢٠٠٠	حسام	٩٠٠
فوائد قرض مستحقة للشريك إبراهيم	٢٥٠		
	٦٤١٠٠		٦٤١٠٠

وفى هذا التاريخ ونظراً لاعتلال صحة الشريك إبراهيم ، فقد اتفق على انسحابه من الشركة وذلك وفقاً للشروط والأوضاع الآتية :

- تستمر الشركة بين الشريكين حسام وعمارة والذين يقتسمان الأرباح والخسائر فيما بينهما مستقبلاً بالتساوى .
- إقرار القيم الدفترية لعناصر الأصول والالتزامات حيث أنها مساوية تقريباً للقيم السوقية لتلك العناصر .
- تسوى الحسابات الجارية والاحتياطيات فى حساب رأس المال
- يلتزم كل من الشريكين المستمرين حسام وعمارة بدفع أو سحب ما يجعل حصة كل منهم فى رأس المال ١٥٠٠٠ جنيه .

- يتم سداد مستحقات الشريك إبراهيم فوراً من الموارد النقدية للشركة .

والمطلوب :

١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى واللازمة لإثبات ما تقدم وإعداد قائمة المركز المالى عقب الانفصال .

٢/ بفرض أن اتفق على الإبقاء على الاحتياطات دون توزيع ، ما هو قيد التسوية المطلوب مع بقاء كافة الفروض السابقة كما هي :

الحل :

١/ قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاقيات السابقة :

٨٠٠٠	من د/ رأس المال (إبراهيم)	
	إلى د/ الشريك المنفصل	
	تسوية حساب رأس مال الشريك المنفصل	
٦٠٠٠	من د/ الاحتياطات	
	إلى مذكورين :	
٤٤٠٠	د/ رأس المال	
	٢٤٠٠ حساب	
	٢٠٠٠ عمارة	
١٦٠٠	د/ الشريك المنفصل (إبراهيم)	
	توزيع الاحتياطات وتعليتها لحساب رأس مال	
	الشركاء الباقين وحساب الشريك المنفصل	

٣٠٠٠	من د/ حسابات جارية	١٢٠٠ (عمارة) ١٨٠٠ (إبراهيم) إلى مذكورين :
١٢٠٠	د/ رأس المال (عمارة)	
١٨٠٠	د/ الشريك المنفصل (إبراهيم)	
	تسوية الحسابات الجارية الدائنة	
٩٠٠	من د/ رأس المال (حسام)	
٩٠٠	إلى د/ جارى الشركاء (حسام)	
	إقفال الحساب الجارى المدين للشريك حسام	
	من مذكورين :	
٢٠٠٠	د/ قرض الشريك إبراهيم	
٢٥٠	د/ فائدة قرض الشريك المستحقة	
٢٢٥٠	د/ الشريك المنفصل (إبراهيم)	
	تعليقة القرض وفوائده لحساب الشريك المنفصل	

وبغرض تحديد إجمالى حقوق الشريك المنفصل يعد حساب الشريك المنفصل على النحو الآتى :

٨٠٠٠	من د/ رأس المال		
١٦٠٠	من د/ الاحتياطيات		
١٨٠٠	من د/ حسابات جارية		
٢٠٠٠	من د/ قرض الشريك		
٢٥٠	من د/ فائدة قرض الشريك المستحقة	إلى د/ النقدية بالخزينة والبنك	١٣٦٥٠
١٣٦٥٠			١٣٦٥٠

١٣٦٥٠	من د/ الشريك المنفصل (إبراهيم) إلى د/ النقدية بالخزينة والبنك تسوية حقوق الشريك المنفصل	١٣٦٥٠
-------	---	-------

* تحديد المبالغ الواجبة التحصيل أو السداد من الشركاء لتسوية
حصص رأس المال حسب الاتفاق :

بيان	حسام	عمارة
- رأس المال المطلوب حسب الاتفاق	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠
- رأس المال الأصلي قبل الانفصال	١٢٠٠٠	١٠٠٠٠
- احتياطات	٢٤٠٠	٢٠٠٠
- حسابات جارية	(٩٠٠)	١٢٠٠
إجمالي	١٣٥٠٠	١٣٢٠٠
مبالغ مطلوب سدادها نقداً	١٥٠٠	١٨٠٠

٣٣٠٠	من د/ النقدية بالخزينة والبنك إلى د/ رأس المال ١٥٠٠ (حسام) ١٨٠٠ (عمارة) تحصيل المبالغ المستحقة على الشركاء لتنفيذ الاتفاق السابق	
------	---	--

الميزانية عقب الانفصال

رأس المال	٣٠.٠٠٠	عقارات	٨.٠٠٠
حسام ١٥.٠٠٠		أثاث وتجهيزات	٦٤.٠٠
عمارة ١٥.٠٠٠		سيارات	٨.٠٠٠
		بضاعة بالمخازن	٦٧.٠٠
		عملاء ٨٩.٠٠	
		٧.٠٠ - م. د. م. فيها	
دائنون	٩.٥٠		٨٢.٠٠
أوراق دفع	١٣٨.٠٠	أوراق قبض	٦٤.٠٠
		نقدية بالخزينة والبنك	٩١.٥٠
	٥٢٨.٥٠		٥٢٨.٥٠

ملاحظات :

- تم توزيع الاحتياطات الظاهرة بالميزانية قبل الانفصال بين الشركاء الثلاثة حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها فيما بينهم . وقد تم تعلية أنصبة الشركاء المستثمرين لحساب رأس المال في حين تم تعلية نصيب الشريك المنفصل لحساب الشريك المنفصل .
- تحدد رصيد النقدية بالميزانية عقب الانفصال من خلال تصوير حساب النقدية بالخزينة والبنك كالاتى :

١٩٥٠٠	رصيد قبل الانفصال	١٣٦٥٠	من حـ/ الشريك المنفصل
٣٣٠٠	إلى حـ/ رأس المال		
	١٥٠٠ حسام	٩١٥٠	رصيد الميزانية عقب الانفصال
	١٨٠٠ عمارة		
٢٢٨٠٠		٢٢٨٠٠	

٢- فى حالة الإبقاء على الاحتياطيات دون توزيع فإن ذلك لا يعنى إغفال حقوق الشريك المنفصل فى تلك الاحتياطيات من جهة ، وكذلك لا يعنى أيضا تجاهل التغيير فى حقوق الشركاء الباقين من جهة أخرى . ولتحديد نصيب الشريك المنفصل فى الاحتياطيات والتغير فى حقوق الشركاء الباقين تمهيداً لتحديد التعويض المدفوع من الشركاء الباقين للشريك المنفصل يتم إعداد مذكرة التسوية الآتية :

بيان	حسام	عمارة	إبراهيم
- أنصبة الشركاء فى الاحتياطيات قبل الانفصال بنسبة ٦ : ٥ : ٤	٢٤٠٠	٢٠٠٠	١٦٠٠
- أنصبة الشركاء الباقين فى الاحتياطيات بعد الانفصال بالتساوى	٣٠٠٠	٣٠٠٠	-
التغير فى حقوق الشركاء	٦٠٠+	١٠٠٠+	(١٦٠٠)

وتشير المذكرة السابقة إلى أن نصيب الشريك حسام قد زاد ٦٠٠ جنيه ، فى حين زاد نصيب الشريك عمار ١٠٠٠ جنيه ، وتعادل قيمة الزيادة فى حقوق الشريكين السابقين نصيب الشريك إبراهيم فى الاحتياطيات حيث يجرى بها القيد الآتى :

١٦٠٠	من حـ / حسابات جارية للشركاء أو حـ / رأس المال ٦٠٠ (حسام) ١٠٠٠ (عمارة) إلى حـ / الشريك المنفصل (إبراهيم) تسوية نصيب الشريك المنفصل فى الاحتياطات	١٦٠٠
------	---	------

مثال (١٣) :

منذ عدة سنوات تكونت شركة تضامن بين كل من زاهر وحسان وحامد برأس مال قدره ٩٠٠٠٠ جنية موزع بينهم بنسبة ٤ : ٣ : ٢ ، وينص عقد الشركة على توزيع نتائج الأعمال بين الشركاء بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وبتاريخ ٢٠١٦/٥/١٠ توفى الشريك حامد ، وفى هذا التاريخ كانت قائمة المركز المالى على النحو الآتى :

رأس المال	٩٠٠٠٠	مبانى وعقارات	٢٢٠٠٠
زاهر ٤٠٠٠٠		أثاث وتجهيزات	١٣٠٠٠
حسان ٣٠٠٠٠		وسائل نقل	٢٥٠٠٠
حامد ٢٠٠٠٠		بضاعة بالمخازن	٢٨٠٠٠
		عملاء ١٢٠٠٠	
احتياطات وأرباح محجوزة	١٢٠٠٠	- م. د. م. فيها ٤٠٠	
			١١٦٠٠
جارى زاهر ٣٤٠٠		أوراق قبض	٤٥٠٠
دائنون ٨٣٠٠		بوليصة تأمين	٨٠٠
أوراق دفع ٦٢٠٠		أوراق مالية	٦٩٠٠
قرض الشريك حسان ٣٠٠٠			
مخصص إهلاك مبانى ٢٦٠٠		حسابات جارية	
مخصص إهلاك أثاث وتجهيزات ٤٩٠٠		حسان ١٥٠٠	
مخصص إهلاك وسائل نقل ٦٢٠٠		حامد ١٤٠٠	
			٢٩٠٠
		نقدية بالخزينة والبنك	٢١٩٠٠
	١٣٦٦٠٠		١٣٦٦٠٠

هذا وفى نفس التاريخ اتفق الشريكان زاهر وحسان على ما يلى :

أولاً : انتداب أحد الخبراء لكى يتولى عملية إعادة تقييم عناصر أصول والتزامات الشركة ، حيث ورد بتقريره ما يلى :

١/ القيمة السوقية للمباني ٣٠.٠٠٠ جنيه والأثاثات والتجهيزات ١٦.٠٠٠ جنيه ، ووسائل النقل ٣.٠٠٠ جنيه .

٢/ عدم كفاية مخصصات الإهلاك المحتسبة للأصول الثابتة جميعها ، ويقدر الإهلاك الإضافى لكل من المباني ، والأثاثات والتجهيزات ، ووسائل النقل بمبلغ ٩٠٠ جنيه ، ١٦٠٠ جنيه ، ١٨٠٠ جنيه على الترتيب .

٣/ إغفال إدراج بضاعة مشتراه تم قيدها بالدفاتر ولكن لم تشملها محاضر الجرد لأنها مازالت بالطريق تقدر تكلفتها بمبلغ ٧٣٠٠ جنيه .

٤/ هناك ديون معدومة قدرها ٥٠٠ جنيه ، ويقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء .

٥/ القيمة الحالية لأوراق القبض ٤٢٠٠ جنيه ، والقيمة السوقية للأوراق المالية ٦٧٠٠ جنيه .

٦/ هناك مصروفات مستحقة لم تفيد بالدفاتر قدرها ١٨٢٥ جنيه .

٧/ تقدر شهرة المحل بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه .
وقد وافق الشركاء على كافة التعديلات السابقة ، واتفقوا على تسجيلها بالدفاتر باستثناء شهرة المحل ، على أن تعلق نتائج إعادة التقدير لحساب رأس المال .

ثانياً : يؤمن الشركاء على حياتهم ببوليصة تأمين مشتركة ، وتعالج أقساط التأمين المدفوعة فى بداية كل عام كمصروفات إيرادية ، ويمثل رصيد البوليصة الظاهر بالميزانية قيمة الأقساط الخاصة بالسنة الحالية فقط . هذا وقد حصل الشركاء على قيمة البوليصة

وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه ، واتفق الشركاء على تغطية مستحقاتهم فى قيمة البوليصه لحساب رأس المال .

ثالثاً : قدرت الأرباح التى حققتها الشركة منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ وفاة الشريك حسان بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه .

رابعاً : يتم الإبقاء على الاحتياطيات دون توزيع ، وتسوى قروض الشركاء وحساباتهم الجارية فى رأس المال .
خامساً : تصبح رؤوس أموال الشركاء زاهر وحسان ٥٠٠٠٠ جنيه ، ٤٠٠٠٠ جنيه على الترتيب على أن يدفع كل منهما أو يسحب ما يجعل حصته مساوية للاتفاق .

والمطلوب :

أولاً : إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما سبق وتصوير حساب الشريك المنفصل علماً بأنه تم سداد كافة مستحقاته فوراً من خزينة الشركة وأن الشريكان زاهر وحسان قد اتفقا على أن تظل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهما ٤ : ٣ .

ثانياً : بفرض أن اتفق على أن يؤجل سداد ما قدره ٢٠٠٠٠ جنيه من المستحق لورثة الشريك المتوفى لمدة سنتين باعتبارها قرضاً بفائدة ١٢% سنوياً اعتباراً من ٢٠١٦/٧/١ ، على أن يسوى الباقي نقداً وفوراً . فالمطلوب :

- توضيح قيود تسوية حقوق ورثة الشريك المتوفى .
- تصوير حساب القرض وفائدة خلال مدة القرض .

الحل :

أولاً :

سوف نبدأ إجابة المثال بأن نعد حساب أبخ إعادة التقدير ثم القيود المتعلقة به ، يعقب ذلك القيود اللازمة لتسوية بوليصه التأمين وأرباح سنة الوفاة ، ثم التسويات المتعلقة بالاحتياطيات والشهرة ، على أن يعقب ذلك تحديد حقوق الشريك المنفصل وتحديد حصص الشركاء الباقين .

* حساب أ.خ إعادة التقدير والقيود المتعلقة به :

د/ أ. خ إعادة التقدير

من مذكورين :	٢٣٣٠٠	إلى مذكورين :	٧٣٠٠
د/ المباني ٨٠٠٠		٩٠٠ د/ م. إهلاك المباني	
د/ الأثاث ٣٠٠٠		١٦٠٠ د/ م. إهلاك أثاث	
د/ السيارات ٥٠٠٠		١٨٠٠ د/ م. إهلاك وسائل النقل	
د/ البضاعة ٧٣٠٠		٥٠٠ د/ العملاء	
		١٧٥ د/ م. د. م. فيها	
		٣٠٠ د/ م. خصم أ. ق	
		٢٠٠ د/ م. هبوط أسعار	
		أ. مالية	
		١٨٢٥ د/ م. مستحقة	
		إلى مذكورين :	١٦٠٠٠
		١١٢٠٠ د/ رأس المال	
		٦٤٠٠ زاهر	
		٤٨٠٠ حسان	
		٤٨٠٠ د/ ورثة الشريك المتوفى	
	٢٣٣٠٠		٢٣٣٠٠

	<p>من د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير إلى مذكورين :</p> <p>د/ مخصص إهلاك المباني ٩٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك أثاث وتجهيزات ١٦٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك وسائل نقل ١٨٠٠</p> <p>د/ العملاء (الديون المعدومة) ٥٠٠</p> <p>د/ مخصص د.م. في تحصيلها ١٧٥</p> <p>د/ مخصص خصم أوراق قبض ٣٠٠</p> <p>د/ مخصص هبوط أسعار أ. مالية ٢٠٠</p> <p>د/ مصروفات مستحقة ١٨٢٥</p> <p>إثبات النقص في قيم الأصول والزيادة في قيم الالتزامات</p> <p>من مذكورين :</p> <p>د/ المباني ٨٠٠٠</p> <p>د/ الأثاث ٣٠٠٠</p> <p>د/ السيارات ٥٠٠٠</p> <p>د/ البضاعة ٧٣٠٠</p> <p>إلى د/ أرباح وخسائر إعادة التقدير ٢٣٣٠٠</p> <p>إثبات الزيادة في قيم الأصول</p>	<p>٧٣٠٠</p>	<p>١٦٠٠٠</p>
	<p>من د/ الأرباح والخسائر إعادة التقدير إلى مذكورين :</p> <p>د/ رأس المال ١١٢٠٠</p> <p>٦٤٠٠ زاهر</p> <p>٤٨٠٠ حسان</p> <p>د/ ورثة الشريك المتوفى ٤٨٠٠</p> <p>إقفال نتائج إعادة التقدير</p>	<p>١١٢٠٠</p> <p>٤٨٠٠</p>	<p>١٦٠٠٠</p>

* تسوية بوليصة التأمين :

١٠٠٠٠	من د/ البنك	
١٠٠٠٠	إلى د/ بوليصة التأمين	
	تحصيل قيمة بوليصة التأمين	
٩٢٠٠	من د/ بوليصة التأمين	
	إلى مذكورين :	
٦٤٤٠	د/ رأس المال	
	٣٦٨٠ زاهر	
	٢٧٦٠ حسان	
٢٧٦٠	د/ ورثة الشريك المتوفى	
	توزيع رصيد بوليصة التأمين على الشركاء	

* إقفال حساب رأس المال :

٢٠٠٠٠	من د/ رأس المال (حامد)	
٢٠٠٠٠	إلى د/ ورثة الشريك المتوفى	
	تعليقة رصيد رأس مال حامد إلى حساب الورثة	

* نصيب الشريك المتوفى في أرباح سنة الوفاة :

$$٢١٠٠ = ٧٠٠٠ \times \frac{١}{٣}$$

٢١٠٠	من د/ التوزيع المؤقت	
	(حصة الشريك المنفصل في أرباح سنة الوفاة)	
٢١٠٠	إلى د/ ورثة الشريك المتوفى	
	نصيب الشريك المتوفى في أرباح سنة الوفاة	

*** تسوية نصيب ورثة الشريك المتوفى فى الاحتياطات والأرباح المحجوزة والشهرة :**

بيان	إجمالى	زاهر	حسان	حامد
- نصيب الشركاء فى الشهرة والاحتياطات بنسبة ٤ : ٣ : ٣	٢١٠٠٠	٨٤٠٠	٦٣٠٠	٦٣٠٠
- نصيب الشركاء الباقين فى الشهرة والاحتياطات بنسبة ٤ : ٣	٢١٠٠٠	١٢٠٠٠	٩٠٠٠	-
التغير فى أنصبة الشركاء	-	٣٦٠٠	٢٧٠٠	(٦٣٠٠)

٦٣٠٠	من د/ حسابات جارية للشركاء	
	٣٦٠٠ زاهر	
	٢٧٠٠ حسان	
٦٣٠٠	إلى د/ ورثة الشريك المتوفى	
	تعويض ورثة الشريك المتوفى عن نصيبه فى الشهرة والاحتياطات	

*** إقفال الحساب الجارى المدين للشريك المتوفى :**

١٤٠٠	من د/ ورثة الشريك المتوفى	
١٤٠٠	إلى د/ جارى الشريك حامد	

*** تسوية مستحقات الورثة :**

٣٤٥٦٠	من د/ ورثة الشريك المتوفى	
٣٤٥٦٠	إلى د/ النقدية بالخزينة والبنك	
	تسوية مستحقات ورثة الشريك المتوفى	

ح/ ورثة الشريك المتوفى

١٤٠٠	إلى ح/ جارى الشريك حامد	٢٠٠٠٠	من ح/ رأس المال
		٤٨٠٠	من ح/ أ.خ. إعادة التقدير
		٢٧٦٠	من ح/ بوليصة التأمين
٣٤٥٦٠	إلى ح/ النقدية بالخزينة والبنك	٢١٠٠	من ح/ التوزيع المؤقت
			(حصة الشريك المتوفى فى
			أرباح سنة الوفاة)
		٦٣٠٠	من ح/ حسابات جارية للشركاء
			٣٦٠٠ زاهر
			٢٧٠٠ حسان
			(التعويض عن الاحتياطات
			والشهرة)
٣٥٩٦٠		٣٥٩٦٠	

ح/ جارى الشركاء

إجمالى	زاهر	حسان	حامد	بيان	إجمالى	زاهر	حسان	حامد	بيان
٢٩٠٠		١٥٠٠	١٤٠٠	رصيد منقول ٥/١٠	٣٤٠٠				رصيد منقول ٥/١٠
٦٣٠٠	٣٦٠٠	٢٧٠٠		إلى ح/ ورثة الشريك المتوفى	١٤٠٠		١٤٠٠		من ح/ ورثة الشريك المتوفى
				(تعويض ورثة المتوفى عن نصيبه فى الشهرة و الاحتياطات)	٤٤٠٠	٢٠٠	٤٢٠٠		من ح/ رأس المال (إقفال الحسابات الجارية فى رأس المال)
٩٢٠٠	٣٦٠٠	٤٢٠٠	١٤٠٠		٩٢٠٠	٣٦٠٠	٤٢٠٠	١٤٠٠	

* تسوية حقوق الشركاء الباقين :

بيان	زاهر	حسان
- راس المال الأصلي قبل الانفصال	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
- قرض الشريك حسان	-	٣٠٠٠
- أرباح إعادة التقدير	٦٤٠٠	٤٨٠٠
- نصيب كل شريك في بوليصة التأمين	٣٦٨٠	٢٧٦٠
- حسابات جارية	(٢٠٠)	(٤٢٠٠)
إجمالي	٤٩٨٨٠	٣٦٣٦٠
- الحصص المتفق عليها لرأس المال	٥٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
- مبالغ مطلوب سدادها نقداً	١٢٠	٣٦٤٠

٣٠٠٠	من د/ قرض الشريك حسان	٣٠٠٠
	إلى د/ رأس المال (حسان)	
	إقفال قرض الشريك حسان في حساب رأس المال	
٤٤٠٠	من د/ رأس مال	
	٢٠٠ زاهر	
	٤٢٠٠ حسان	
٤٤٠٠	إلى د/ جارى الشركاء	
	٢٠٠ زاهر	
	٤٢٠٠ حسان	
	إقفال الحسابات الجارية في رأس المال	

٣٧٦٠	من ح/ النقدية بالخزينة والبنك	
٣٧٦٠	الى ح/ رأس المال	
	١٢٠ (زاهر)	
	٣٦٤٠ (حسان)	
	تعليقة حصص رأس المال حسب الاتفاق نقداً	

ح/ النقدية بالخزينة والبنك

٢١٩٠٠	رصيد ٢٠١٦/٥/١٠	٣٤٥٦٠	من ح/ ورثة الشريك المتوفى
١٠٠٠٠	إلى ح/ بوليصة التأمين	١١٠٠	رصيد منقول ٢٠١٦/٥/١٠
٣٧٦٠	إلى ح/ رأس المال		
	١٢٠ زاهر		
	٣٦٤٠ حسان		
٣٥٦٦٠		٣٥٦٦٠	

الميزانية عقب وفاة الشريك حامد

<u>رأس المال</u>	٩٠٠٠٠	<u>أصول ثابتة</u>	
زاهر ٥٠٠٠٠		عقارات ٣٠٠٠٠	
حسان ٤٠٠٠٠		- م. إهلاك ٣٥٠٠	٢٦٥٠٠
احتياطيات وأرباح محجوزة	١٢٠٠٠	أثاث وتجهيزات ١٦٠٠٠	
دائنون	٨٣٠٠	- م. إهلاك ٦٥٠٠	٩٥٠٠
أوراق دفع	٦٢٠٠	وسائل نقل ٣٠٠٠٠	٢٢٠٠٠
م. مستحقة	١٨٢٥	- م. إهلاك ٨٠٠٠	٣٥٣٠٠
		<u>أصول متداولة</u>	
		بضاعة بالمخازن	
		عملاء ١١٥٠٠	١٠٩٢٥
		- م. د. م. فيها ٥٧٥	
		أوراق قبض ٤٥٠٠	٤٢٠٠
		- م. خصم أ. قبض ٣٠٠	
		أ. مالية ٦٩٠٠	٦٧٠٠
		- م. هبوط أسعار أ. مالية ٢٠٠	
		نقدية بالخزينة والبنك	١١٠٠
		<u>أرصدة مدينة أخرى</u>	٢١٠٠
		حساب التوزيع المؤقت	
		١١٨٣٢٥	١١٨٣٢٥

ملاحظات :

حساب إعادة التقدير : /١

- تم زيادة قيم كل من العقارات والأثاثات والتجهيزات ووسائل النقل إلى قيمتها السوقية ، وفى نفس الوقت تم زيادة مخصصات إهلاك تلك الأصول بقيمة الإهلاك الإضافى الذى قدره الخبير المنتدب .
- تم إضافة تكلفة البضاعة بالطريق إلى تكلفة بضاعة آخر المدة حيث سبق قيد هذه البضاعة ضمن المشتريات ولذلك فهى جزء من البضاعة المملوكة للمشروع .
- تم تخفيض رصيد العملاء بقيمة الديون المدومة وتكوين مخصص للديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء بعد استبعاد الديون المدومة (١١٥٠٠ x ٥%) .
- بالفرق بين القيمة الاسمية لأوراق القبض وقيمتها الحالية تم تكوين مخصص خصم لأوراق القبض ، كذلك بالفرق بين تكلفة الأوراق المالية وسعرها السوقى تم تكوين مخصص هبوط أسعار أ. مالية .
- أدرجت المصروفات المستحقة ضمن التزامات الميزانية .

تسوية الشهرة والاحتياطيات : /٢

نظراً لاتفاق الشركاء على عدم قيد الشهرة بالدفاتر ، وفى نفس الوقت اتفاهم أيضاً على الإبقاء على الاحتياطيات دون توزيع ، فلابد من تعويض ورثة الشريك المتوفى عن نصيبهم فى الشهرة والاحتياطيات . هذا وقد تم حساب المستحق للورثة على أساس الفرق بين نصيب كل شريك فى الشهرة والاحتياطيات قبل الانفصال وأنصبتهم بعد الانفصال لتحديد المستحق على كل شريك من الشركاء الباقين فى التعويض المقرر لورثة الشريك المتوفى .

٣ / حصة ورثة الشريك المتوفى فى أرباح سنة الانفصال :

على ضوء تقدير أرباح الفترة منذ بداية السنة المالية حتى تاريخ الوفاة بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه تم تحديد نصيب ورثة الشريك المتوفى على أساس نسب توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها بين الشركاء .

ثانياً :

فى حالة الاتفاق على تأجيل تسوية جانب من مستحقات الورثة البالغ اجماليها ٣٤٥٦٠ جنيه يجرى القيد الآتى :

٣٤٥٦٠	من د/ ورثة الشريك المتوفى	
	إلى مذكورين :	
٢٠٠٠٠	د/ قرض الورثة	
١٤٥٦٠	د/ النقدية	
	سداد جزء من مستحقات الورثة وتأجيل الباقي	

د/ قرض الورثة

٢٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠١٦/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	من د/ ورثة الشريك المتوفى
٢٠٠٠٠			٢٠١٦/٧/١
٢٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠١٧/١٢/٣١	٢٠٠٠٠	رصيد منقول ٢٠١٧/١/١
٢٠٠٠٠			
٢٠٠٠٠	إلى د/ النقدية بالخزينة	٢٠٠٠٠	رصيد منقول ٢٠١٨/١/١
	والبنك ٢٠١٨/٦/٣٠		
٢٠٠٠٠			

د/ فائدة القرض

٢٠١٦/١٢/٣١ من د/ أ. خ	١٢٠٠	رصيد مرحل ٢٠١٦/١٢/٣١	١٢٠٠
	١٢٠٠		١٢٠٠
٢٠١٧/١/١ رصيد منقول	١٢٠٠	إلى د/ النقدية بالخرينة والبنك ٢٠١٧/٦/٣٠	٢٤٠٠
٢٠١٧/١٢/٣١ من د/ أ. خ	٢٤٠٠	رصيد مرحل ٢٠١٧/١٢/٣١	١٢٠٠
	٣٦٠٠		٣٦٠٠
٢٠١٨/١/١ رصيد منقول	١٢٠٠	إلى د/ النقدية بالخرينة والبنك ٢٠١٨/٦/٣٠	٢٤٠٠
٢٠١٨/١٢/٣١ من د/ أ. خ	١٢٠٠		
	٢٤٠٠		٢٤٠٠

ملاحظات على حساب القرض وفائدة القرض :

- فيما يتعلق بحساب القرض فقد تم ترصيده في نهاية كل سنة مالية وحتى تمام سداد القرض في ٢٠١٨/٦/٣٠ .
- يظهر حساب فائدة القرض فوائد مستحقة في ٢٠١٦/١٢/٣١ وهي تلك الفوائد المستحقة عن ستة شهور (٢٠٠٠٠ × ١٢ % × ١/٢) . هذا وقد تم سداد فائدة السنة الأولى في ٢٠١٧/٦/٣٠ عن السنة المالية الأولى بالكامل . وبالمثل تم معاملة فوائد السنة الثانية .

تطبيقات عملية :
التطبيق الأول :

فيما يلي ميزانية شركة التوصية البسيطة التي تضم أ ، ب ، ج
(الخير فيها موصياً) وذلك كما اعدھا محاسب الشركة فى
٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال	٢٥٠٠٠	عقارات	٦٠٠٠
أ ١٠٠٠٠		سيارات ١٢٠٠٠	
ب ٨٠٠٠		٣٠٠٠ - م. إهلاك	
ج ٧٠٠٠			٩٠٠٠
		مخزون	٨٠٠٠
دائنون ٥٠٠٠		عملاء ٧٤٠٠	
أوراق دفع ٣٠٠٠		٤٠٠ - م. د. م. فيها	
			٧٠٠٠
		أوراق قبض	٢٠٠٠
		نقدية بالخزينة	١٠٠٠
	٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠

ونظراً لحاجة الشركة إلى أموال إضافية لمواجهة زيادة الطلب
السوقى ، فقد اتفق الشركاء على زيادة رأس مال الشركة إلى ٣٩٠٠٠
جنيه بحيث توزع بينهم بالتساوى ، على أن يسوى كل منهم الزيادة
المطلوبة على النحو الآتى :

- يقدم الشريك أ الزيادة المطلوبة نقداً بالخزينة .
- يقدم الشريك ب بعض البضاعة المملوكة له وقدرت تكلفتها بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه ، على أن يقدم الباقي نقداً بفتح حساب جارى بالبنك باسم الشركة .

- يقدم الشريك ج سيارة مستعملة لاستخدامها فى أعمال الشركة قدرت تكلفتها بمبلغ ٧٠٠٠ جنيه واتفق على أن تسدد له الشركة الفرق نقداً .

والمطلوب :

- إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات عملية الزيادة وتصوير الميزانية فى أعقاب عملية الزيادة .

التطبيق الثانى :

- حسام وعصام وهشام وشركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ : ١ وكانت الأرصدة التى ظهرت بميزانية الشركة فى أول يناير ٢٠١٩ كالتالى :
- أرصدة مدينة :

نقدية بالبنك ١٥٠٠ ، بضاعة ٣٤٠٠ ، جارى الشريك هشام ١٦٠٠ مبانى ٤٢٠٠ ، آلات ومعدات ٧٣٠٠ ، أثاث ٣٥٠٠ .

أرصدة دائنة :

- رأس المال ١٥٠٠٠ (موزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة ٢ : ٢ : ١) داننون ٢٢٠٠ ، جارى عصام ١٨٠٠ ، قرض حسام ٢٥٠٠ .

وفى ذلك التاريخ اتفق الشركاء على ما يلى :

- زيادة رأس مال الشركة بنسبة ٧٥% مع المحافظ على نسبة حصص الشركاء فى رأس المال .

- إعادة تقدير أصول الشركة لتصبح كما يلى :

بضاعة ٤٣٠٠ ، مبانى ٦١٠٠ ، آلات ٩٥٠٠

- استخدام الحسابات الجارية الدائنة وقرض الشريك فى تسوية الزيادة

- سداد باقى الزيادة عن طريق البنك .

المطلوب :

- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

- تصوير ميزانية الشركة بعد الاتفاق .

التطبيق الثالث :

تكونت شركة توصية بسيطة منذ عدة سنوات بين كل من حاتم و خالد وسالم (الاخير فيها موصياً) . وفيما يلي قائمة المركز المالي للشركة كما تظهر في ٢٠١٩/١/١ .

رأس المال	٥٠٠٠	عقارات	٨٠٠٠
حاتم ١٨٠٠٠		أجهزة ومعدات ١٢٠٠٠	
خالد ١٧٠٠٠		٢٦٠٠ - م. إهلاك	
سالم ١٥٠٠٠			٩٤٠٠
<u>حسابات جارية</u>		وسائل نقل ١٨٠٠٠	
حاتم ١٢٠٠		١٢٠٠٠ - م. إهلاك	
خالد ٢٨٠٠			٦٠٠٠
	٤٠٠٠	بضاعة	١٧٥٠٠
احتياطيات وأرباح محجوزة	١١٥٠٠	عملاء ١٨٠٠٠	
<u>قروض الشركاء</u>		١٢٠٠ - م. د. م. فيها	
خالد ٢٠٠٠			١٦٨٠٠
سالم ٣٠٠٠			
	٥٠٠٠	أوراق قبض	١٣٤٠٠
فوائد قرض مستحق للشرك سالم	٥٠٠	أوراق مالية	١٥٠٠٠
دائنون	١١٢٠٠	نقدية بالخرينة	٣٠٠٠
أوراق دفع	٦٤٠٠	إعلان مقدم	٨٠٠
مصروفات مستحقة	١٣٠٠		
	٨٩٩٠٠		٨٩٩٠٠

وفى ذلك التاريخ اتفق الشركاء على زيادة رأس مال الشركة إلى ٩٠٠٠٠ جنيه ، يوزع بينهم بالتساوى ، على أن تسوى الحصص فى ضوء الاتفاقيات الآتية :

١/ يعاد تقدير عناصر الأصول والخصوم على النحو الآتى :

- القيمة الظاهرة للعقارات بالميزانية تمثل القيمة التاريخية لها والقيمة الحالية لتلك العقارات تصل إلى ١٢٠٠٠ جنيه .
 - عدم كفاية مخصصات الإهلاك المحتسبة لكل من الأجهزة والمعدات والسيارات ، ويقدر إجمالى الإهلاك لكل منهما فى تاريخ إعادة التقييم بمبلغ ٣٥٠٠ ، ١٣٠٠٠ جنيه على الترتيب .
 - تم تقييم المخزون بأقل من تكلفته بمبلغ ٥٠٠ جنيه فى حين أن القيمة السوقية له تصل إلى ٢٢٠٠٠ جنيه .
 - هناك ديون مستحقة على بعض العملاء قيمتها ١٠٠٠ والذين تم إشهار إفلاسهم ولا يتوقع تحصيل شىء من هذه الديون ، كما يقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بمبلغ ٥٠٠ جنيه .
 - القيمة الحالية لأوراق القبض ١٣٠٠٠ جنيه .
 - أغفلت الشركة إثبات قيمة إعلان مقدم قدره ٦٠٠ جنيه .
- هذا وقد وافق الشركاء على إثبات كافة التعديلات السابقة بالدفاتر

٢/ يستخدم الشركاء أرصدة حساباتهم الجارية وقروضهم وفوائد قروضهم المستحقة فى تغطية جانب من الزيادة المطلوبة منهم .

٣/ تستخدم الاحتياطات والأرباح المحجوزة أيضاً فى تغطية جانب من الزيادة المطلوبة علماً بأن ما قدره ٧٥٠٠ جنيه من تلك الاحتياطات والأرباح المحجوزة قد تم تكوينها حين كانت نسب

التوزيع بين كل من حاتم و خالد و سالم ٣ : ٢ : ١ على الترتيب ،
فى حين تم تكوين الباقى فى ظل النسب المعدلة السائدة حالياً
وهى ٢ : ١ : ١ .

٤ / يوفى الشركاء بباقى الزيادة المستحقة عليهم نقداً ببنك الشركة
وإذا ما زادت حصة أحدهم بسبب التعديلات السابقة عن نصيبه
المتفق عليه فى رأس المال رد له الفرق نقداً .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم وتصوير
حسابى أرباح وخسائر إعادة التقدير ورأس المال وإعداد ميزانية الشركة
فى أعقاب تنفيذ الاتفاقيات السابقة .

التطبيق الرابع :

أحمد ومحمود شريكان فى شركة تضامن يقسمان الأرباح
والخسائر بالتساوى وقد كانت ميزانية الشركة فى ٢٠١٨/٢/٣١
كما يلى :

رأس المال		مبانى	٨٠٠٠٠
أحمد ٢٢٠٠٠٠		آلات	٢٨٠٠٠٠
محمود ٢٢٠٠٠٠		بضاعة	٦٠٠٠٠
	٤٤٠٠٠٠	مدينون	٤٤٠٠٠
		بنك	٢٨٠٠٠
دائنون	٦٨٠٠٠	جارى أحمد	١٦٠٠٠
أوراق دفع	٤٠٠٠٠	جارى محمود	٤٠٠٠٠
	٥٤٨٠٠٠		٥٤٨٠٠٠

وقد اتفق الشركاء على إعادة تقويم أصول الشركة والتزامها وأسفرت إعادة التقويم عن ما يلي :

- تقرر تخفيض قيمة المباني بمعدل ٢٠% ، آلات بمعدل ٤٠% كما قدرت البضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .
- وجدت ديون معدومة قيمتها ٤٠٠٠ جنيه وتقرر تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بمعدل ١٠% من أرصدة المدينين .
- تبين وجود دين على الشركة قيمته ٢٠٠٠ جنيه غير مثبت بالدفاتر كما قرر الشركاء :
- * تخفيض رأس المال بأرصدة الحسابات الجارية المدينة .
- * يجب أن يودع كل شريك نقداً ما يجعل رأس المال الشركة ٣٠٠٠٠٠ على أن تبقى حصص الشريكين متساوية .

والمطلوب :

- إثبات العمليات السابقة بدفاتر الشركة .
- تصوير ميزانية الشركة عقب تنفيذ الاتفاق .

التطبيق الخامس :

بهاء وعلاء شريكان فى شركة تضامن تبلغ حصة كل منهما فى رأس المال ١٥٠٠٠٠ جنيه وتوزع الأرباح والخسائر بينهما بالتساوى .

وقد تبين أن السياسات التى اتبعتها الشركة فى تكوين مخصصاتها ، وفى تقييم أصولها المختلفة هى سياسات خاطئة ولذلك فقد قرر الشركاء تكليف أحد الخبراء بإعادة فحص المركز المالى للشركة فى ٢٠١٨/٦/٣٠ . وفيما يلى الميزانية التى وضعت أمام الخبير :

وقد جاء فى تقرير الخبير ما يلى :

١- أنه نتيجة للخلط بين المصروفات الرأسمالية والايراضية فقد رحل المحاسب إلى حساب المباني مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سبق أن دفعت مقابل إصلاحات وترميمات عادية وكذلك فقد رحل مبلغ ٣٠٠٠ جنيه إلى حساب الآلات سبق أن دفعت مقابل صيانة خارجية لها .

٢- إن المعدلات المستخدمة فى احتساب إهلاك الأصول الثابتة كانت منخفضة ولا تتناسب مع أعمارها الإنتاجية وإذا احتسبت الإهلاكات على أساس سليم فإن المفروض أن يكون مخصص إهلاك المباني مساوياً لمبلغ ١٨٠٠٠ جنيه وأن يكون مخصص إهلاك الآلات مساوياً لمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه كما أن الشركة لم تحتسب أى إهلاك عن السيارات والأثاث ، ولا تزيد قيمة السيارات حالياً عن ٢٤٠٠٠ جنيه وقيمة الأثاث عن ١٠٠٠٠ جنيه .

٣- ظهرت البضاعة فى الدفاتر بسعر التكلفة ، بينما يبلغ سعر السوق لها ١٢٨٠٠٠ جنيه فقط .

٤- تبين إفلاس أحد العملاء ، وهو مدين للشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وينصح الخبير بأن يكون مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بواقع ٦% من رصيد المدينين .

٥- اتضح من كشف حساب البنك أن هناك فوائد مستحقة للشركة قدرها ٢٢٠ جنيه حتى ٢٠١٨/٦/٣٠ ولم تثبت بعد فى الدفاتر .

٦- اتضح أن هناك ديناً على الشركة قدره ٣٠٠٠٠ جنيه ، وديناً للشركة قدره ٥٠٠٠ جنيه لم يثبتا بعد فى الدفاتر .

هذا وقد وافق الشركاء على ما جاء بتقرير الخبير على أن تسوى نتيجة إعادة التقدير وأرصدة الحسابات الجارية والخسائر المرحلة فى حساب رأس المال .

والمطلوب :

إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم وإعداد الميزانية عقب التخفيض .

التطبيق السادس :

(أ) يبلغ رأس المال المستثمر فى إحدى الشركات ٤٠٠٠٠ جنيه ومتوسط أرباحها الفعلية فى السنوات الأربع السابقة ٧٢٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تقدير قيمة الشهرة بفرض أن معدل العائد العادى فى الشركات المماثلة ١٢ % .

(ب) بفرض أن متوسط أرباح إحدى الشركات ٤٢٠٠ جنيه سنوياً وأن صافى أصولها ١٠٠٠٠٠ جنيه ، وأن معدل الأرباح العادية ٤ % ، ومعدل الأرباح غير العادية ٦ % وأن تتمتع المنشأة بهذه الأرباح غير العادية لمدة ١٠ سنوات .

والمطلوب :

تحديد قيمة شهرة المحل .

التطبيق السابع :

فيما يلى ميزانية شركة التضامن المعروفة باسم "شركة عزيز وعادل للتجار فى الأدوات المكتبية" يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ وذلك كما أعدها محاسب الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

<u>أصول ثابتة</u>		<u>رأس المال</u>	
أثاث وتجهيزات	١٨٠٠٠	عزیز	٥٠٠٠٠
- م. إهلاك أثاث	٤٠٠٠	عادل	٢٥٠٠٠
سيارات	٢٦٠٠٠		٧٥٠٠٠
- م. إهلاك سيارات	١١٠٠٠		
<u>أصول متداولة</u>		<u>جاري الشركاء</u>	
بضاعة بالمخازن		عزیز	١٦٠٠
عملاء	١٦٥٠٠	عادل	٢٤٠٠
- م.د.م. فيها	٩٠٠		
أوراق قبض		احتياطات وأرباح محجوزة	١٢٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك		داننون وأوراق دفع	١٣٠٠٠
إيجار مقدم		مصرفات مستحقة	١٦٠٠
			١٠٥٦٠٠
			١٠٥٦٠٠

ونظراً لاشتداد المنافسة بين الشركة من جهة وأحد المشروعات الفردية التي يمتلكها أحد الأشخاص ويدعى عونى من جهة أخرى فقد اتفق عزيز وعادل على ضم عونى للشركة وفقاً للأوضاع والشروط الآتية :

- ١/ عدم تعديل القيم الدفترية لأصول والتزامات الشركة حيث أنها مساوية للقيم السوقية السائدة عند الانضمام .
- ٢/ تعلق الحسابات الجارية والاحتياطيات والأرباح المحجوزة لحساب رأس مال الشركاء .
- ٣/ تصبح حصص كل من الشريكين عزيز وعادل في رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيه ، ٣٠٠٠٠ جنيه بالترتيب على أن يودع أو يسحب كل شريك منهما ما يكمل حصته إلى المبلغ المتفق عليه .
- ٤/ يتنازل كل من الشريك عزيز من ١/٣ حصته والشريك عادل ١/٤ حصته للشريك المنضم عونى مقابل مبلغ ٢٧٥٠٠ جنيه .
- ٥/ توزع الأرباح والخسائر بين الشركاء عزيز وعادل وعونى بنسبة ٣ : ٢ : ٢ .

والمطلوب :

- إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق وتصوير ميزانية الشركة عقب الانضمام بغرض أنه :
- أ/ تم الاتفاق على تسوية مقابل الحصة المخصصة لعونى خارج دفاتر الشركة .
- ب/ تم الاتفاق على أن يتم تسوية مقابل الحصة المخصصة لعونى نقداً ببنك الشركة ويعطى المستحق لعزيز وعادل لحساباتهم الجارية .

التطبيق الثامن :

ممتاز ومقبول شريكان متضامنان . وفى ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ كانت ميزانية شركتهم كما يلى :

<u>أصول ثابتة</u>		<u>رأس المال</u>
عقارات	٦٠٠٠	ممتاز ٩٠٠٠
- مجمع إهلاك	٢٠٠٠	مقبول ٦٠٠٠
أثاث	٤٠٠٠	١٥٠٠٠
- مجمع إهلاك	١٠٠٠	احتياطي عام ١٥٠٠
<u>أصول متداولة</u>		١٥٠٠
بضاعة		موردون
عملاء	٣٠٠٠	
- م.د.م. فيها	٥٠٠	
أوراق قبض		
بنك		
		١٨٠٠٠
		١٨٠٠٠

وفى ٢٠١٩/١/١ رغب الشريك جيد فى الانضمام إلى الشركة بعد إعادة تقدير عناصر المركز المالى . وقد تضمن تقرير الخبير الذى انتدب لفحص عناصر المركز المالى للشركة كالاتى :

- ١- أن هناك إصلاحات وترميمات أجريت على العقار فى السنوات السابقة بلغت قيمتها ٦٠٠ جنيه حملت لحساب العقار .
- ٢- إن الإهلاك الذى احتسب على الأثاث والتركيبات غير كاف لمقابلة النقص الفعلى الذى طرأ على هذا الأصل ويقدر الاستهلاك الإضافي الواجب احتسابه عن المدة السابقة بما يوازى ١٠% من تكلفة الأصل .
- ٣- أن المخزون السلعى يتضمن بضاعة تالفة قدرت بمبلغ ٢٠٠ جنيه
- ٤- أن الديون الجيدة المنتظر تحصيلها من العملاء تبلغ ٢٧٠٠ جنيه .
- ٥- إن الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلاً تبلغ ٤٠٠ جنيه وأن الأمر يستلزم تقدير شهرة محل للشركة على أساس رسملة هذه الأرباح غير العادية بمعدل ١٠% .

فإذا علمت أن :

- ١/ الشركاء وافقوا على إثبات ما ورد بتقرير الخبير من تعديلات فى قيم عناصر المركز المالى فى دفاتر الشركة وتسويتها فى حساب رأس المال .
- ٢/ تسوية الاحتياطيات فى حساب لرأس مال الشركاء .
- ٣/ يتنازل كل من ممتاز ومقبول عن ثلث حصته للشريك المنضم مقابل مبلغ مساوى للحصة المتنازل عنها يدفع للشريكين بصفتهم الشخصية .

والمطلوب :

- (أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم من تعديلات .
- (ب) تصوير قائمة المركز المالى للشركة عقب انضمام الشريك جيد مباشرة .

التطبيق التاسع :

بغرض الاتجار فى الأجهزة والأدوات المنزلية تكونت شركة تضامن منذ عدة سنوات بين كل من هانى وهيثم برأس مال قدره ١٨٠٠٠٠ جنيه موع بينهما بنسبة ٥ : ٤ ، وتقضى شروط الشركة بتوزيع نتائج الأعمال بين الشريكين بنسبة ٦ : ٤ ، وفيما يلى الميزانية المختصرة للشركة بتاريخ ٢٠١٨/١٢/٣١ :

أصول ثابتة بخلاف النقدية	٢٥٠٨٠٠	رأس المال	١٨٠٠٠٠
نقدية بالخرينة والبنك	٥١٢٠٠	هانى ١٠٠٠٠٠	
		هيثم ٨٠٠٠٠	
		احتياطيات وأرباح محجوزة	٢٤٠٠٠
		دائنون وأوراق دفع	٩٨٠٠٠
	٣٠٢٠٠٠		٣٠٢٠٠٠

وفى نفس التاريخ تقرر انضمام هادى بالشروط الآتية :

- ١/ يعترف للشريكين هانى وهيثم بالحق فى مبلغ ١٦٠٠٠ جنيه تمثل الزيادة فى القيم السوقية لصافى الأصول عن تلك القيم الدفترية .
- ٢/ عدم إجراء أى تعديلات على القيم الدفترية .
- ٣/ الإبقاء على الاحتياطيات والأرباح المحجوزة .
- ٤/ يتقاضى هانى مستقبلاً نصيباً فى الأرباح يعادل نصيب هيثم .

والمطلوب :

تحديد المبلغ الذى يدفعه هادى مقابل شراء ' / هـ حصة هانى ' / ، حصة هيثم و ' / أرباح الشركة وإجراء قيد التوجيه المحاسبى اللازم وإعداد الميزانية عقب الانضمام ، وذلك بفرض تسوية التعويض خارج الدفاتر .

التطبيق العاشر :

أحمد وحسين شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر
بنسبة ٣ : ٢ وفى ٢٠١٨/١٢/٣١ ظهرت قائمة المركز المالى لشركتهم
كما يلى :

شهرة محل	٨٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠
مبانى وإنشاءات	١٠٠٠٠	أحمد	٦٠٠٠٠
سيارات	١٦٨٠٠	حسين	٤٠٠٠٠
أثاث	٤٠٠٠	دائنون	١٦٠٠٠
مخزون	٣٢٦٠٠	احتياطي عام	١٠٠٠٠
أوراق قبض	١٢٠٠٠	مخصص د.م. فيها	٤٠٠
مدينون	٤٢٠٠٠	أوراق دفع	٧٦٠٠
بنك	٨٦٠٠		
	١٣٤٠٠٠		١٣٤٠٠٠

وفى ذلك التاريخ وافق الشريكان على انضمام محمود للشركة
كشريك موصى وذلك بالشروط الآتية :

١/ يعاد تقدير مفردات المركز المالى كما يلى :

(أ) سبق أن أنفقت الشركة على المبانى ٤٤٠٠ جنيه رحلت فى
حينها إلى حساب الأرباح والخسائر وقد اتضح أن ما قيمته
٣٢٠٠ جنيه منها إنشاءات جديدة .

(ب) لم يحتسب إهلاك السيارات منذ شراؤها فى ٢٠١٨/٣/١
ويقدر معدل الإهلاك بـ ١٠% سنوياً .

(ج) هناك ديون معدومة قدرها ٦٠٠ جنيه والديون المشكوك فى
تحصيلها مبلغ ٦٠٠ جنيه .

(د) قدرت الشهرة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

(هـ) تصبح نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء الثلاثة
بنسبة ٣ : ٢ : ١ ، على أن يتم إجراء جميع التسويات عن
طريق حساب رأس المال . وقد وافق الشركاء على إثبات ما
ورد من تعديلات بالدفاتر .

/٢ يتم توزيع الاحتياطي وتعليته لحساب رأس المال .

/٣ تكون حصة الشريك المنضم (محمود) ١/؛ رأس مال الشركة
الكلى بعد الانضمام يدفعها بتقديم مخزون بضائع قدرها ١٠٠٠٠ ج
وكمبيالات لديه على بعض المدينين بمبلغ ٤٠٠٠ ج وأثاثات بمبلغ
٣٠٠٠ جنيه والباقي نقداً بينك الشركة .

والمطلوب :

- إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم وتصوير
حسابى أخ إعادة التقدير و رأس المال .

- تصوير قائمة المركز المالى للشركة بعد انضمام الشريك
محمود .

التطبيق الحادى عشر :

فيما يلى قائمة المركز المالى لشركة التضامن المعروفة باسم سيد
وشريكه اللذان يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ وذلك فى
٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال		أراضى	١٠٠٠٠
سيد ١٢٠٠٠		مبانى ١٠٠٠٠	
أحمد ١٨٠٠٠		- مجمع إهلاك ٣٠٠٠	
	٣٠٠٠٠		٧٠٠٠
حسابات جارية		أثاث ٢٥٠٠	
سيد ١٨٠٠		- مجمع إهلاك ٧٥٠	
أحمد ١٢٠٠			١٧٥٠
	٣٠٠٠	بوليصة تأمين على الحياة	٦٠٠٠
قرض سيد	٣٠٠٠	بضاعة بالمخازن	١٢٠٠٠
احتياطي عام	٤٥٠٠	مدينون ٦٥٠٠	
		- م. د. م. فيها ٥٠٠	
دائنون ٤٠٠٠			٦٠٠٠
أوراق دفع ٤٥٠٠		أوراق قبض	٤٠٠٠
	٨٥٠٠	بنك	٣٢٥٠
	٥٠٠٠٠		٥٠٠٠٠

وفى ٢٠١٩/١/١ اتفق الشريكان على إعادة تنظيم شركتهم بمناسبة رغبتهم فى زيادة رأس المال وانضمام الشريك صبحى وقد قرروا الآتى :

أولاً : انتداب أحد الخبراء لإعادة تقدير أصول وخصوم الشركة وقد جاء فى تقرير الخبير ما يأتى :

١/ أن أرباح الشركة في السنوات الماضية واحتمال استمراره مستقبلاً وبنفس المعدل يقتضى حسابان شهرة المحل وقد قدرها الخبير بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه .

٢/ كان الشركاء سيد وأحمد قد أمنا على حياتهما بالتضامن بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه وذلك في ٢٠٠٥/١/١ وقد جرت عادة الشركة على معالجة القسط السنوى باعتباره مصروفاً رأسمالياً وقد رأى الخبير ضرورة تعديل قيمة البوليصة على أساس قيمتها الحالية التي تبلغ ٥٠٠٠ جنيه .

٣/ تقوم الشركة باستهلاك أصولها الثابتة بطريقة القسط الثابت على أساس معدل استهلاك موحد وقدره ١٠% سنوياً وقد رأى الخبير ضرورة تعديل نسب الاستهلاك لتصبح ٥% للمباني و ٦% للأثاث .

٤/ وجد الخبير أن هناك بضاعة تالفة بالمخازن قدرت بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ورأى تقدير البضاعة الباقية حسب سعر السوق بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

وقد اتفق الشركاء على إثبات نتيجة إعادة التقدير في الدفاتر .

ثانياً : زيادة حصة كل شريك في رأس المال إلى ٢٠٠٠٠ جنيه على أن يدخل في التسوية حساباتهم الجارية والقرض وعلى أن يقوم كل شريك بإيداع أو سحب الفرق نقداً أن وجد .

ثالثاً : قبول انضمام الشريك صبحى للشركة على أن يدفع مبلغ يستثمر في أعمال الشركة مقابل حصة تعادل ثلث رأس مال الشركة بعد الانضمام وبعد تنفيذ القرارات السابقة .

والمطلوب :

(أ) إجراء قيود التوجيه المحاسبى وتصوير الحسابات اللازمة لإثبات ما تقدم .

(ب) تصوير قائمة المركز المالى للشركة بعد انضمام الشريك صبحى مباشرة .

التطبيق الثانى عشر :

عثمان وعرفان شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر فيما بينهما بالتساوى . وفيما يلى ميزانية الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

شهرة محل	٣٠٠٠	رأس المال	
أصول ثابتة	١٨٣٠٠	عثمان	١٢٥٠٠
بضاعة	٦٥٠٠	عرفان	١٢٥٠٠
عملاء	٤٢٠٠		
بنك	١٢٠٠	احتياطي عام	٤٢٠٠
		قرض عثمان	١٤٠٠
		موردون	٢٦٠٠
			٣٣٢٠٠
	٣٣٢٠٠		

وبمناسبة قبول أبو زيد شريكاً جديداً بحصة مساوية لحصصهم فى رأس المال وفى نسبة توزيع الأرباح والخسائر قرروا إعادة تقدير عناصر الميزانية بالشكل التالى :

شهرة المحل ٥٠٠٠ - الأصول الثابتة ٢٠٠٠٠ - العملاء ٤٠٠٠
- البضاعة ٤٥٠٠ - موردون ٣١٠٠ . وقد تم الاتفاق على أن يكون رأس المال للشركة الجديدة ٤٥٠٠٠ جنيه - وأن تثبت القيم الجديدة لعناصر الميزانية فى الدفاتر وأن يلغى حساب الاحتياطي العام وأن يبقى على حساب قرض عرفان وأن يدفع أو يقبض نقداً كل من الأشخاص الثلاثة ما يجعل حصته فى رأس المال ١٥٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

(أ) إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة وتصوير حسابى إعادة التقدير ورأس المال .

(ب) إعداد ميزانية الشركة بعد الانضمام مباشرة .

التطبيق الثالث عشر :

فيما يلي قائمة المركز المالي لإحدى شركات التضامن
كما تظهر في ٢٠١٨/١٢/٣١ ، حيث يقسم الشريكان الأرباح والخسائر
بنسبة ٣ : ٢ .

عقار	٣٠٠٠	رأس المال	١٠٠٠٠
أثاث	١٠٠٠	عمر	٥٠٠٠
بضاعة	٣٥٠٠	عثمان	٥٠٠٠
عملاء	٥٧٠٠		
بنك	١٣٠٠	جارى الشريك عمر	١٥٠٠
جارى الشريك عثمان	٥٠٠	احتياطي عام	٩٠٠
		موردون	٢٦٠٠
			١٥٠٠٠

وقد قرر الشركاء ما يلي :

- ١/ يقبل الشريك سلمان كشريك ثالث فى الشركة ويعدل رأس مالها
لكى يصبح ٢٤٠٠٠ جنيه مقسماً بين الشركاء الثلاثة
بالتساوى وعلى أن تقسم الأرباح والخسائر فيما بينهم مستقبلاً
بالتساوى .
- ٢/ يتم تقدير أصول وخصوم الشركة بالقيم التالية :
شهرة المحل ٣٠٠٠ - عقار ٥٠٠٠ - أثاث ١٢٠٠ - بضاعة
٣٠٠٠ - عملاء ٥٥٠٠ - موردون ٢٤٠٠ .
- ٣/ تعالج القيم الجديدة للأصول والخصوم كما يلي :
(أ) شهرة المحل : لا تثبت قيمتها فى الدفاتر على أن يدفع
سلمان نصيبه فيها للشريكين الأصليين وتزداد بهما
حصصهما فى رأس المال وذلك بالإضافة إلى ما يدفعه
كحصة فى رأس المال .
(ب) بقية الأصول والخصوم : تثبت قيمتها الجديدة
بالدفاتر .

٤/ يقوم كل شريك بدفع أو قبض ما يجعل حصته فى رأس المال مساوية للقيمة الجديدة المتفق عليها ، وذلك بعد أخذ الحسابات الجارية والاحتياطي العام فى الاعتبار .

٥/ تتم جميع العمليات النقدية عن طريق بنك الشركة .
والمطلوب :

(أ) إجراء قيود اليومية اللازمة .

(ب) تصوير حساب إعادة التقدير وحساب البنك وحساب رأس المال .

(ج) إعداد قائمة المركز المالى للشركة كما تظهر بعد التنفيذ مباشرة .

التطبيق الرابع عشر :

يمتلك كل من أ ، ب شركة تضامن بحق النصف فى الأرباح لكل منهما ، وفى أول يناير ٢٠١٨ ظهرت قائمة المركز المالى لتلك الشركة على النحو الآتى :

أصول ثابتة ومتداولة	١٣٠٠٠٠	رأس المال	
بخلاف النقدية		(أ)	٦٠٠٠٠
		(ب)	٤٠٠٠٠
نقدية بالخزينة والبنك	٤٠٠٠٠	دائنون	٧٠٠٠٠
	١٧٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠

وفى نفس التاريخ أنضم ج إلى الشركة بالشروط الآتية :

١/ الاعتراف بقيمة جارية لأصول الشركة بخلاف النقدية تعادل ١٢٢٠٠٠ جنيه ، مع عدم إجراء أى تعديلات دفترية على حسابات الأصول .

٢/ يحتفظ كل من أ ، ب برأس ماله الأصلي دون أى تغيير على أن تسوى كل التعويضات المستحقة عليهم فى الحسابات الجارية .

٣/ يتقاضى أ نصيباً فى أرباح الشركة يعادل تماماً نصيب ب .

والمطلوب :

تحديد المبلغ الذى يدفعه ج فى خزينة الشركة مقابل ' / ا حصة فى رأس المال الشركة وأرباحها ، وإجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة ، وإعداد قائمة المركز المالى للشركة بعد الانضمام مباشرة .

التطبيق الخامس عشر :

هيثم وعمر وكريم شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى وقد اتفق الشركاء على انفصال الشريك كريم ، وقد كانت ميزانية الشركة فى تاريخ الانفصال كالاتى :

<u>رأس المال</u>		<u>أصول ثابتة</u>		
هيثم ٧٥٠٠٠		مبانى ٦٠٠٠٠		
عمر ٧٥٠٠٠		آلات ٩٠٠٠٠		
كريم ٧٥٠٠٠		أثاث ٣٠٠٠٠		
	٢٢٥٠٠٠			١٨٠٠٠٠
<u>حسابات جارية</u>		<u>أصول متداولة</u>		
هيثم ٧٥٠٠		بضاعة ٦٠٠٠٠		
عمر ٦٠٠٠		مدينون ٢٢٥٠٠		
كريم ٢٤٠٠٠				٨٢٥٠٠
	٣٧٥٠٠			١٣٧٥٠٠
<u>التزامات متداولة</u>		نقدية بالبنك		
أوراق دفع ٥٧٥٠٠				
دائنون ٨٠٠٠٠				
	١٣٧٥٠٠			
	٤٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠

وقد اتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول الشركة والتزاماتها على النحو الآتى :

١ / قدرت شهرة المحل بمبلغ (٣٠٠٠٠٠) جنيه .

٢/ قدرت المباني بمبلغ (٦٣٠٠٠) جنيه والآلات بمبلغ (٧٥٠٠٠) جنيه والأثاث بمبلغ (٢٥٠٠٠) جنيه .

٣/ قدرت البضاعة بمبلغ (٦٨٠٠٠) جنيه .
وقد وافق الشركاء على إثبات التعديلات السابقة بالدفاتر على أن تسوى نتيجة إعادة التقدير والحسابات الجارية في حساب رأس المال . وقد دفعت حقوق الشريك المنفصل بشيك على البنك .
والمطلوب :

إثبات قيود التوجيه المحاسبي اللازمة لإثبات ما تقدم وإعداد قائمة المركز المالي عقد الانفصال .

التطبيق السادس عشر :

فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة "لطيف وشركاه" الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٣ وذلك بتاريخ أول يناير سنة ٢٠١٧ :

رأس المال		عقار		٧٠٠٠
لطيف ٣٠٠٠		أثاث		٣٢٠٠
ظريف ٥٠٠٠		بضاعة		٩٤٠٠
أمير ٧٠٠٠		عملاء	٥٩٠٠	
	١٥٠٠٠	- م. د. م. فيها	١٠٠٠	
				٤٩٠٠
حساب جارى أمير	٩٠٠	أوراق مالية		٤١٠٠
موردون	١٣٠٠٠	بنك		٤٩٠٠
احتياطي عام	٣٠٠٠	ح/ جارى لطيف		٤٠٠
قرض أمير	٢٠٠٠			
	٣٣٩٠٠			٣٣٩٠٠

ونظراً لاعتلال صحة أمير تقرر أن يعتزل العمل وينفصل عن الشركة ابتداء من هذا التاريخ ، على أن تستمر الشركة قائمة بين الشريكين الباقيين . وقد اتفق الشركاء على الآتى :

(أ) يعاد تقدير موجودات الشركة على الوجه التالى : العقار ٨٤٠٠ جنيه - الأثاث بمبلغ ١٢٠٠ جنيه - البضاعة بمبلغ ١٠٤٠٠ جنيه والديون المدومة بمبلغ ٦٠٠ جنيه . ولا يوجد ديون مشكوك فى تحصيلها والأوراق المالية بمبلغ ٣٩٦٠ جنيه .

(ب) تسوى الحسابات الجارية والاحتياطيات فى حساب رأس المال .

(ج) يدفع إلى أمير كل المستحق فوراً ما عدا مبلغ ٨٠٠٠ جنيه تعد قرضاً له فى ذمة الشركة يسدد بعد سنتين بفائدة ١٠ % سنوياً اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ .

والمطلوب :

- إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما تقدم .
- تصوير حساب الشريك المنفصل وحساب القرض وفائدته خلال مدة القرض .

التطبيق السابع عشر :

منذ عدة سنوات تكونت شركة تضامن بين كل من أ ، ب ، ج برأس مال قدره ١٨٠٠٠٠ جنيه موزع بينهم بنسبة ٤ : ٣ : ٢ ، وينص عقد الشركة على توزيع نتائج الأعمال بين الشركاء بنسبة ٤ : ٣ : ٣ وبتاريخ ٢٠١٦/٥/١٠ توفى الشريك ج ، وفى هذا التاريخ قام محاسب الشركة بإعداد قائمة المركز المالى على النحو الآتى :

٤٤٠٠٠	مباني وعقارات	١٨٠٠٠	رأس المال
٢٦٠٠٠	أثاث وتجهيزات	٨٠٠٠	أ
٥٠٠٠٠	وسائل نقل	٦٠٠٠	ب
٥٦٠٠٠	بضاعة بالمخازن	٤٠٠٠	ج
٢٤٠٠	عملاء		
٨٠٠	- م. د. م. فيها	٢٤٠٠٠	احتياطات وأرباح محجوزة
٢٣٢٠٠			
٩٠٠٠	أوراق قبض	٦٨٠٠	جاري (أ)
١٦٠٠	بوليصة تأمين	١٦٦٠٠	دائنون
١٣٨٠٠	أوراق مالية	١٢٤٠٠	أوراق دفع
		٦٠٠٠	قرض الشريك ب
	<u>حسابات جارية</u>	٥٢٠٠	مخصص إهلاك مباني
	٣٠٠٠ (ب)	٩٨٠٠	مخصص إهلاك أثاثات وتجهيزات
	٢٨٠٠ (ج)	١٢٤٠٠	مخصص إهلاك وسائل نقل
٥٨٠٠			
٤٣٨٠٠	نقدية بالخرينة والبنك		
٢٧٣٢٠		٢٧٣٢٠	

هذا وفى نفس التاريخ اتفق الشريكان أ ، ب على ما يلى :

أولاً : انتداب أحد الخبراء لكى يتولى عملية إعادة تقييم عناصر أصول والتزامات الشركة ، حيث ورد بتقريره ما يلى :

١/ القيمة السوقية للمباني ٦٠٠٠٠ جنييه والأثاثات والتجهيزات ٣٢٠٠٠ جنييه ، ووسائل النقل ٦٠٠٠٠ جنييه .

٢/ عدم كفاية مخصصات الإهلاك المحتسبة للأصول الثابتة جميعها ، ويقدر الإهلاك الإضافى لكل من المباني ، والأثاثات والتجهيزات ، ووسائل النقل بمبلغ ١٨٠٠ جنييه ، ٣٢٠٠ جنييه ، ٣٦٠٠ جنييه على الترتيب .

٣/ إغفال إدراج بضاعة مشتراه تم قيدها بالدفاتر ولكن لم تشملها محاضر الجرد لأنها ما زالت بالطريق تقدر تكلفتها بمبلغ ١٤٦٠٠ جنييه .

٤/ هناك ديون معدومة قدرها ١٠٠٠ جنييه ، ويقدر مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥% من رصيد العملاء .

٥/ القيمة الحالية لأوراق القبض ٨٤٠٠ جنييه ، والقيمة السوقية للأوراق المالية ١٣٤٠٠ .

٦/ هناك مصروفات مستحقة لم تقيّد بالدفاتر قدرها ٣٦٥٠ جنييه .

٧/ تقدر شهرة المحل بمبلغ ١٨٠٠٠ جنييه .

وقد وافق الشركاء على كافة التعديلات السابقة ، واتفقوا على تسجيلها بالدفاتر باستثناء شهرة المحل ، على أن تعلق نتائج إعادة التقدير لحساب رأس المال .

ثانياً : يؤمن الشركاء على حياتهم ببوليصة تأمين مشتركة ، وتعالج أقساط التأمين المدفوعة في بداية كل عام كمصروفات إيرادية ، ويمثل رصيد البوليصة الظاهر بالميزانية قيمة الأقساط الخاصة بالسنة الحالية فقط . هذا وقد حصل الشركاء على قيمة البوليصة وقدرها ٢٠٠٠٠ جنيه ، واتفق الشركاء على تغطية مستحقاتهم في قيمة البوليصة لحساب رأس المال .

ثالثاً : قدرت الأرباح التي حققتها الشركة منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ وفاة الشريك (ج) بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه .

رابعاً : يتم الإبقاء على الاحتياطات دون توزيع وتسوى قروض الشركاء وحساباتهم الجارية في رأس المال .

خامساً : تصبح رؤوس أموال الشركاء أ ، ب ١٠٠٠٠٠ ، ٨٠٠٠٠ على الترتيب على أن يدفع كل منهما أو يسحب ما يجعل حصته مساوية للاتفاق .

سادساً : تم الاتفاق على أن يؤجل سداد ما قدره ٤٠٠٠٠ جنيه من المستحق لورثة الشريك المتوفى لمدة سنتين باعتبارها قرضاً بفائدة ١٢% سنوياً اعتباراً من ٢٠١٦/٧/١ على أن يسوى الباقي نقداً أو فوراً .

والمطلوب :

- ١/ إجراء قيود التوجيه المحاسبى اللازمة لإثبات ما سبق علماً بأن الشريكان أ ، ب اتفقا على أن تظل نسبة توزيع أ. خ بينهما بنسبة ٤ : ٣ .
- ٢/ تصوير حساب الشريك المنفصل وحساب القرض وفائدته خلال فترة القرض .

الفصل الخامس

المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذا الفصل ينبغي أن يكون الطالب على دراية بالأمور الآتية :

- ١/ المقصود بتصفية شركات الأشخاص وأسبابها .
- ٢/ إجراءات التصفية وواجبات وحقوق المصفي .
- ٣/ كيفية التصرف في أموال التصفية .
- ٤/ الفرق بين التصفية السريعة والتصفية التدريجية أو المرحلية
- ٥/ الإجراءات المحاسبية اللازمة لتسجيل عملية التصفية بالدفاتر (التصفية السريعة) .
- ٦/ الفرق بين تصفية شركات التوصية البسيطة وتصفية شركات التضامن .
- ٧/ البدائل المختلفة لتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء في حالة التصفية التدريجية .

الفصل الخامس

المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص

إن الإلمام بموضوع تصفية شركات الأشخاص وما تنثيره من مشكلات محاسبية يتطلب ضرورة التعرف على المقصود بتصفية شركات الأشخاص وأسبابها ، إجراءات التصفية وواجبات وحقوق المصفي ، كيفية التصرف في أموال التصفية ، الإجراءات المحاسبية اللازمة لتسجيل عملية التصفية (التصفية السريعة) ، الفرق بين تصفية شركات التوصية البسيطة وتصفية شركات التضامن ، البدائل المختلفة لتوزيع النقدية المتاحة على الشركاء في التصفية التدريجية ، وأخيراً الإجراءات المحاسبية الواجب اتباعها لتحويل شركة اشخاص إلى شركة مساهمة . ونتناول فيما يلي شرح لكل نقطة من هذه النقاط :

أولاً : المقصود بتصفية شركات الأشخاص وأسبابها :

تصفية الشركة أو انقضاؤها يعنى توقف الشركة عن مزاولة نشاطها وإنهاء كافة أعمالها وفض العلاقة القانونية بين الشركاء . وهناك العديد من الأسباب التى يترتب عليها تصفية الشركة وإنهاء أعمالها ، نذكر منها :

١/ أحياناً يتم تصفية الشركة كنتيجة لانصراف إرادة الشركاء إلى ذلك فمثلاً قد يتضمن عقد تكوين الشركة مدة قيام الشركة بنشاطها وتاريخ بداية النشاط وأيضاً تاريخ انتهاءه وحينئذ إذا لم يتفق الشركاء فيما بينهم على مد أجل الشركة فإن ذلك يعنى ضمناً موافقتهم على تصفية الشركة فى التاريخ المحدد لذلك بعقد تكوين الشركة .

كذلك قد يتفق الشركاء على تصفية الشركة فى أية لحظة . وطالما أن الشركاء قد اتفقوا على ذلك يتم تصفية الشركة سواء كان عقد الشركة قد تحدد به تاريخ نهاية النشاط أم لم يحدد ، بمعنى آخر فكما أن الشركاء لهم الحق فى إنشاء الشركة فلهم أيضاً الحق فى الاتفاق على إنهاء أعمالها طبقاً للإجراءات القانونية الواجبة حتى

وأن كان ذلك فى تاريخ يسبق تاريخ انتهاء أعمال الشركة طبقاً لعقد تكوينها .

٢/ أحياناً يتم تصفية الشركة بسبب وفاة أحد الشركاء . فشرركات الأشخاص كما تعلمون تعتمد بشكل كبير على البعد الشخصى وثقة الشركاء فى بعضهم البعض ، فإذا حدث أن توفى أحد الشركاء أو انفصل وكان عقد الشركة يتضمن بنداً ينص على تصفية الشركة فى مثل هذه الحالة فحينئذ يصبح من الضرورى تصفية الشركة ما لم يتفق بقية الشركاء على استمرارها سواء ببقية الشركاء أو بانضمام شريك آخر بدلاً من الشريك الذى توفى ، أو قيام أحد الشركاء الأصليين بشراء حصة المتوفى .

٣/ أحياناً يتم تصفية الشركة لأسباب ترجع إلى عدم جدوى استمرارها فإذا حدث أن تعرضت الشركة لخسائر متتالية أدت إلى التهام جزء كبير من أصولها أو تعثرت فى سداد التزاماتها فقد يكون البديل المتاح هو تصفية الشركة .

ونشير هنا إلى أن هذا البديل يجب أن يكون البديل الأخير الذى يجب التفكير فيه لحل مشكلة تعثر أو فشل أى شركة . فكما تعلمون أن تصفية أو إفلاس الشركات يكون له آثاراً غير إيجابية على مناخ الاستثمار وقد يودى إلى إلحاق الضرر بكثير من أصحاب المصالح بالشركة مثل العمال والموظفين ، الدائنين ، العملاء .. الخ وعليه فإذا ما تعثرت إحدى الشركات فيجب أولاً البحث فى أسباب هذا التعثر ومحاولة علاجه إذا أمكن ذلك . وفى مثل هذه الحالات يتم وضع خطة لإعادة تنظيم الشركة من النواحي الإدارية والفنية أو الإنتاجية والتمويلية بحيث يودى تنفيذ تلك الخطة إلى تلافى أسباب التعثر والأخذ بأسباب النجاح ما أمكن ، ويقوم الدائنون والبنوك عادة بدور هام فى مثل هذه الحالات ، وذلك بتقديم بعض الأموال أو جدولة الديون القائمة على الشركة بدلاً من تعرضها لاتخاذ إجراءات قانونية قد تنتهى بإشهار إفلاس الشركة وتصفيتها . وكثيراً ما يودى اتباع خطة إعادة تنظيم الشركة إلى تصحيح أوضاعها وتحسين نتائج الأداء مما يترتب عليه استمرارها فى مزاوله نشاطها .

ولكن إذا وجد أن أسباب الفشل أصبحت مزمنة أو لا يمكن علاجها فحينئذ يجب تصفية الشركة وإنهاء نشاطها بدلاً من استمرار نزيف الخسائر وحفاظاً على ما تبقى من أصولها وممتلكاتها .

٤/ أحياناً قد يتم إنهاء أعمال الشركة كنتيجة لانتهااء الغرض من قيامها كأن تكون الشركة مثلاً تباشر نشاطها طبقاً لامتياز معين ، وسحب منها هذا الامتياز ، أو بسبب صدور حكم قضائي بتصفية الشركة . وأخيراً قد يتم تصفية الشركة بسبب اندماجها فى شركة أخرى أو بيعها لشركة مساهمة .

ثانياً : إجراءات التصفية وواجبات وحقوق المصطفى :

أن تصفية الشركة تعنى التوقف عن مزاولة النشاط وتسوية حقوق الأطراف المختلفة ، وعليه فإن عملية التصفية يجب أن تتضمن بيع أصول الشركة وتحصيل ما لها من مستحقات لدى الغير واستخدام المبالغ المحصلة من ذلك كله فى سداد كافة التزاماتها قبل الغير ثم تسوية حقوق الشركاء . وقد أوجب القانون ضرورة إشهار الإجراء الخاص بحل الشركة وتصفيتها حتى يعلم بذلك كل صاحب حق أو صاحب مصلحة فى تلك الشركة . وتحفظ الشركة بشخصيتها المعنوية خلال فترة التصفية - رغم توقف نشاطها - وذلك بالقدر اللازم لإتمام إجراءات التصفية .

وكما هو واضح فإن عملية التصفية تتضمن العديد من الإجراءات التى يجب القيام بها ، وعادة يتولى القيام بتنفيذ تلك الإجراءات ومتابعتها والإشراف عليها شخص يسمى "المصطفى" . وجرى العرف على أن يتفق الشركاء على تحديد الشخص الذى يقوم بالإشراف على تصفية الشركة (المصطفى) والذى قد يكون واحداً من بينهم وقد يكون شخصاً آخر غير شريك بالشركة ، وفى جميع الأحوال فيجب أن يتفق الشركاء (دون اعتراض من أى منهم) على شخص المصطفى ، وإذا لم يتفق الشركاء فإن المحكمة التى تقع الشركة موضوع التصفية فى دائرتها تقوم بتعيين مصطفى للشركة . وفى هذا الصدد فإن من له سلطة التعيين له أيضاً سلطة العزل ، فإذا كان المصطفى قد تم تحديده باتفاق

الشركاء وبمعرفتهم ، فللشركاء أيضاً الحق فى عزله إذا تبين لهم أنه أساء التصرف بما قد يؤدى إلى إلحاق الضرر بأياً من الأطراف أصحاب المصلحة بالشركة ، أما إذا كان المصطفى قد تم تعيينه من قبل المحكمة فالمحكمة فقط لها الحق فى عزله إذا تبين لها إساءته التصرف بناء على طلب أياً من الشركاء أو الدائنين أو أصحاب المصالح بالشركة . وفى جميع الأحوال فالمحكمة لها الحق فى عزل المصطفى وتعيين غيره سواء تم تعيينه من قبل الشركاء أو بمعرفة المحكمة . هذا وهناك العديد من الالتزامات والإجراءات التى يجب على المصطفى القيام بها خلال مرحلة التصفية من أهمها :

- التأكد من إشهار حل الشركة وتصفيتها .
- القيام بجرد شامل لأصول وخصوم الشركة بمجرد بدء عملية التصفية .
- إنجاز أو تكملة التعاقدات السابقة على التصفية حتى يمكن تحصيل أية حقوق للشركة مقابل تلك التعاقدات مع عدم الدخول فى أية تعاقدات جديدة إلا بالقدر اللازم لإنجاز العقود القائمة قبل تاريخ التصفية .
- إعداد حسابات نتيجة عن الفترة من تاريخ آخر جرد حتى تاريخ التصفية ، وكذلك إعداد قائمة مركز مالى فى بداية عملية التصفية .
- تحصيل جميع المبالغ والديون المستحقة للشركة قبل الغير .
- بيع أصول الشركة المختلفة بأنسب الطرق وبما يؤدى إلى تحصيل أكبر مبلغ ممكن مقابل التصرف فى تلك الأصول .
- القيام بسداد التزامات الشركة المختلفة قبل الغير طبقاً لترتيب أولوياتها (كما سيرد ذكرها فيما بعد) .
- القيام بتسوية حقوق الشركاء وإنهاء العلاقة المالية بينهم فيما يتعلق بالشركة .
- تقديم كشف حساب تفصيلى عن أعمال التصفية للشركاء أو إلى الجهة التى قامت بتعيينه لاعتماده وإخلاء مسؤوليته .

وبالطبع فإن المصفي يقوم بعمله مقابل أتعاب معينة كما أن له الحق في استرداد أية مبالغ يكون قد أنفقها خلال عملية التصفية ، بل أن أتعاب المصفي ومصروفات التصفية تعتبر من الالتزامات التي يكون لها أولوية في السداد عن غيرها من الالتزامات العادية .

ثالثاً : كيفية التصرف في أموال التصفية :

يبدأ المصفي أعمال التصفية ببيع أصول الشركة منقولة كانت أم عقارية ومن حصيلة التصفية يتولى المصفي تسوية التزامات الشركة ، هذا ولقد تدخل القانون ليضع ويحدد أولويات لسداد الالتزامات ويجب على المصفي أن يلتزم تماماً بتلك الأولويات حسب ترتيبها وألا تعرض للمساءلة ، وترتيب الالتزامات حسب أولوية سدادها يكون كالاتي :

١- مصروفات التصفية والتي تتضمن إضافة إلى أتعاب المصفي كل ما ينفق في سبيل إتمام إجراءات التصفية .

٢- الديون الممتازة والتي تشمل :

- المبالغ المستحقة للخزانة العامة من ضرائب ورسوم ومصروفات قضائية .

- أجور ومرتببات العاملين بالشركة عن الشهور الستة الأخيرة .

- إيجارات العقارات بحد أقصى سنتين .

٣- الديون المضمونة برهن أو اختصاص أو امتياز عقارى مرتبة حسب أسبقية تاريخ إشهار التأمين العيني الخاص بكل منها . ويراعى في تلك الحالات أنه إذا كان أحد القروض مضموناً برهن أحد الأصول ، فيسدد هذا القرض من قيمة أو ثمن بيع ذلك الأصل المرهون فإذا لم تكف حصيلة بيع الأصل المرهون لسداد قيمة القرض يحول باقى القرض إلى دين عادى له نفس معاملة الالتزامات العادية .

٤- الديون العادية سواء كانت ديوناً شخصية أو مؤيدة بمستندات مثل الدائنين وأوراق الدفع والقروض العادية (غير المضمونة برهن) .

٥- يوزع ما يتبقى من مبالغ نقدية بعد ذلك الشركاء بقدر ما هو مستحق لكل شريك والتي تتحدد حقوقه طبقاً لقيم العناصر والبنود الآتية :

- xx حصة الشريك فى رأس المال .
- xx ÷ نصيبه فى الاحتياطات .
- xx ÷ نصيبه فى الأرباح المرحلة (أو ناقصاً نصيبه فى الخسائر المرحلة إذا وجدت) .
- xx ÷ رصيد الحساب الجار الدائن للشريك (أو ناقصاً رصيد الحساب الجارى المدين) .
- xx ÷ رصيد ح/ قرض الشريك .
- xx ÷ نصيب الشريك فى أرباح التصفية (إذا وجدت) .
- (xx) أو - نصيب الشريك فى خسائر التصفية (إذا وجدت) .
- (xx) - نصيب الشريك فى خسائر الشريك المتعسر أى غير القادر على سداد ما هو مستحق عليه إذا زاد نصيبه فى الخسائر عن حقوقه لدى الشركة .

وجدير بالإشارة هنا إلى أنه إذا تمكن المصفى من إنهاء إجراءات التصفية ببيع الأصول وتحصيل المستحقات وسداد الالتزامات خلال فترة زمنية قصيرة فتسمى حينئذ "تصفية سريعة" أما إذا لم يتمكن المصفى من إنجاز ذلك خلال فترة قصيرة ولجأ إلى بيع أصول الشركة على دفعات أو مراحل ومن ثم فإنه لن يستطيع سداد الالتزامات دفعة واحدة وإنما يقوم بسدادها على مراحل طبقاً لأولويات السداد سائلة الذكر مما يستغرق وقتاً طويلاً ، وتسمى حينئذ بالتصفية التدريجية أو المرحلية . وبالطبع فإن الشكل الذى تتخذه عملية التصفية (سريعة / تدريجية) سوف ينعكس أثره على الإجراءات المحاسبية اللازمة لتسجيل عملية التصفية بالدفاتر .

رابعاً : التسجيل المحاسبى لعملية التصفية (التصفية السريعة) :

التصفية السريعة تعنى بيع الأصول وتحصيل المستحقات وكذلك سداد الالتزامات المستحقة على الشركة ، وتسوية حقوق الشركاء بعد تعديلها بنتيجة عملية التصفية خلال فترة زمنية قصيرة ويتم إثبات العمليات التى تقتضيها تصفية الشركة فى ثلاث حسابات رئيسية منها حسابان موجودان أصلاً بدفاتر الشركة هما حساب النقدية (أو البنك) وحساب رأس المال ، أما الحساب الثالث والذى يفتح فى الدفاتر بمناسبة تصفية الشركة يسمى حساب التصفية . وفيما يلى توضيح لطبيعة وهدف كل حساب من هذه الحسابات الثلاث :

١/ حساب التصفية :

وهو حساب يستخدم لإثبات عملية التصفية وتحديد نتيجتها من ربح أو خسارة ونصيب كل شريك فيها ، ويتم التسجيل فيه كالآتى :

* يجعل حساب التصفية مدينياً بقيم الأصول المختلفة التى تمتلكها الشركة (ما عدا النقدية والحسابات المدينة للشركاء والخسائر المرحلة) وحسابات تلك الأصول دائنة بقيمها الدفترية ، وبذلك تكون حسابات تلك الأصول قد أقفلت وذلك بقيد اليومية الآتى :

xxx	من حـ/	التصفية
		<u>إلى مذكورين :</u>
xx	حـ/	العقارات
xx	حـ/	الآلات
xx	حـ/	الأثاث
xx	حـ/	البضاعة
xx	حـ/	العملاء
xx	حـ/	أوراق القبض
xx	حـ/	المصروفات المقدمة
		إقفال الأصول بالقيم الدفترية

* يجعل حساب التصفية مديناً بقيمة مصروفات التصفية المختلفة بما فيها أتعاب المصفي بقيد اليومية الآتى :

xxx	من د/ التصفية	
xxx	إلى د/ مصروفات التصفية	
	إقفال مصروفات التصفية فى حساب التصفية	

* يجعل حساب التصفية مديناً بقيمة أية أعباء أو التزامات تكتشف عند التصفية ولم تكن مثبتة بالدفاتر أو كانت مثبتة بأقل من قيمتها ، بقيد اليومية الآتى :

xxx	من د/ التصفية	
xxx	إلى د/ الالتزام	
	إثبات الالتزام المكتشف عند التصفية	
	وذلك بقيمة الالتزام المكتشف عند التصفية أو الفرق بين	
	القيمتين إذا كان مسجلاً فى الدفاتر بقيمة أقل من قيمته الحقيقية	

* يجعل حساب التصفية دائناً بالمخصصات بأنواعها حيث تفقل فيه أرصدة حسابات المخصصات المختلفة مثل مخصصات إهلاك الأصول الثابتة ، مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .. الخ بالقييد التالى :

	من مذكورين :	
xx	د/ مخصص إهلاك	
xx	د/ مخصص إهلاك	
xx	د/ مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	
xxx	إلى د/ التصفية	
	إقفال المخصصات فى حساب التصفية	

* يجعل حساب التصفية دائماً بالمبالغ المحصلة من بيع الأصول
ويثبت ذلك بالقيد التالى :

xxx	من حـ/ النقدية (أو البنك)	
xxx	إلى حـ/ التصفية	
	إثبات بيع الأصل نقداً	

* يجعل حساب التصفية دائماً بقيم المبالغ التى يتم تحصيلها من
مستحقات الشركة لدى الغير مثل المدينين وأوراق القبض
والمصروفات المدفوعة مقدماً ، ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

xxx	من حـ/ النقدية	
xxx	إلى حـ/ التصفية	

* يجعل حـ/ التصفية دائماً بقيمة المبالغ التى يتنازل عنها الدائنون
وذلك بسبب سداد تلك الالتزامات قبل ميعاد استحقاقها وخصوصاً
بالنسبة لأوراق الدفع والتى قد يكون أمامها فترة طويلة حتى
تستحق ، فعادة يحاول المصطفى التفاوض مع أصحاب تلك الأوراق
حتى يحصل منهم على أكبر تنازلات منهم وتثبت تلك المبالغ التى
تنازلوا عنها بالقيد الآتى :

xx	من حـ/ أوراق الدفع	
xx	من حـ/ الدائنين	أو
xx	إلى حـ/ التصفية	
	اثبات المبالغ التى يتنازل عنها اصحاب الالتزامات عند السداد	

* يجعل حساب التصفية دائماً بأية إيرادات أو مبالغ مستحقة للشركة
يتم اكتشافها عند التصفية ولم تكن مسجلة بالدفاتر أو كانت
مسجلة بقيم أقل من قيمتها الحقيقية وذلك بالقيد الآتى :

xx	من د/ المدينين	
xx	إلى د/ التصفية	
	اثبات الايرادات المكتشفة عند التصفية	

أما إذا تم تحصيلها مباشرة عند اكتشافها فيكون القيد :

xx	من د/ النقدية	
xx	إلى د/ التصفية	

* يجعل حساب التصفية دائماً بالقيمة المتفق عليها (وليست القيمة الدفترية) لأى أصل من أصول الشركة يستولى عليه أحد الشركاء حيث تخصم قيمة هذا الأصل من حقوق الشريك لدى الشركة وذلك بالقيد التالى :

xx	من د/ رأس المال (الشريك ..)	
xx	إلى د/ التصفية	
	تحميل الشريك بالقيمة المتفق عليها للأصل الذى حصل عليه	

وعلى المصطفى مراعاة عدم حصول أى من الشركاء على أى أصل من أصول الشركة إلا بعد التأكد من نتيجة التصفية فقد يكون نصيب الشريك فى خسائر التصفية أكبر من حصته فى رأس المال ، وحينئذ فلا يحق للشريك الحصول على شيء من أصول الشركة بل سوف يطالب إذا كان شريكاً متضامناً بالفرق بين نصيبه فى الخسارة وحقوقه لدى الشركة ، وإلا تعرض المصطفى للمساءلة لأنه قد يضر بمصالح بقية الشركاء .

* يجعل حساب التصفية دائماً بقيمة الدين أو الالتزام الذى يتم سداده مقابل أصل من أصول الشركة . فإذا تم استخدام أصل معين كسداد لدين أو التزام على الشركة يجعل حساب الالتزام مدينياً وحساب التصفية دائماً بقيمة الدين أو الالتزام الذى تم سداده مقابل هذا الأصل وذلك بالقيد الآتى :

من د/ الدائنين	xx	
من د/ القرض	xx	أو
من د/ أوراق الدفع	xx	أو
إلى د/ التصفية	xx	
سداد الدين مقابل حصول صاحب الدين على الأصل ..		

وبعد إثبات وتسجيل العمليات السابقة فإن رصيد حساب التصفية يمثل نتيجة عملية التصفية من ربح أو خسارة . والتي يتم توزيعها على الشركاء بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك . وعليه فإذا كان رصيد حساب التصفية دائماً تكون نتيجة التصفية ربح وعادة ينتج ذلك كنتيجة لبيع الأصول بقيم تزيد عن قيمتها الدفترية أو سداد الالتزامات بأقل من قيمتها أو لغيره من الأسباب ، وحينئذ توزع تلك الأرباح على الشركاء وتثبت بالقيد الآتى :

من د/ التصفية	xx	
إلى د/ رأس المال	xx	
xx الشريك أ		
xx الشريك ب		
توزيع أرباح التصفية على الشركاء		

أما إذا كان رصيد حساب التصفية مديناً ، فإن ذلك يعنى أن عملي التصفية أسفرت عن تحقيق خسائر ، يجب تحميل الشركاء بها ويتم ذلك بالقيد الآتى :

من د/ رأس المال	xx	
xx الشريك أ		
xx الشريك ب		
إلى د/ التصفية	xx	
تحميل الشركاء بالخسائر		

وطبقاً للقيد السابقة فإن د/ التصفية يظهر فى الدفاتر بالشكل التالى :

د/ التصفية

من مذكورين	xx	إلى مذكورين	xx
xx د/ مخصص إهلاك السيارات		xx د/ العقارات	
xx د/ مخصص إهلاك الآلات		xx د/ العدد والآلات	
xx د/ مخصص إهلاك الأثاث		xx د/ الأثاث	
xx د/ مخصص ديون مشكوك فى		xx د/ البضاعة	
تحصيلها		xx د/ أوراق القبض	
(إقفال المخصصات)		xx المصروفات المقدمة	
من د/ النقدية	xx	(إقفال الأصول)	
(ثمن بيع الأصول والمبالغ التى يتم		xx إلى د/ مصروفات التصفية	
تحصيلها من مستحقات الشركة لدى الغير		(إقفال مصروفات التصفية)	
xx من د/ الدائنين (أو د/ أوراق الدفع)			
(المبالغ التى تنازل عنها أصحاب		xx إلى د/ الدائنين	
الالتزامات عند السداد)		(الالتزامات التى اكتشفت عند التصفية)	
xx من د/ المدينين (أو د/ النقدية)			
(الإيرادات المكتشفة عند التصفية)		xx إلى د/ رأس المال	
xx من د/ رأس المال (الشريك ..)		xx أ	
(قيمة الأصل الذى حصل عليه		xx ب	
الشريك ..)		xx ج	
xx من د/ الدائنين أو القرض أو أ. دفع		(توزيع أرباح التصفية على الشركاء)	
(سداد دين أو التزام مقابل حصول صاحب			
الدين على أصل من أصول الشركة)			
xx من د/ رأس المال			
xx الشريك أ			
xx الشريك ب			
xx الشريك ج			
(تحميل الشركاء بخسائر التصفية)			
xx		xx	

٢/ حساب النقدية (أو البنك) :

ويظهر هذا الحساب حركة المقبوضات الناتجة من بيع أصول الشركة وتحصيل حقوقها ، وكذلك المدفوعات الناتجة عن سداد التزامات الشركة وتسوية حقوق الشركاء وفقاً للترتيب الذى حدده القانون والذى أشرنا إليه من قبل .

٣/ ح/ رأس المال :

بعد أن يقوم المصطفى ببيع أصول الشركة وتحصيل مستحققاتها من الغير وسداد التزاماتها قبل الغير تكون الخطوة التالية هى تسوية حقوق الشركاء لدى الشركة وحساب رأس المال هو ذلك الحساب الذى يتم من خلاله تسوية تلك الحقوق ، والتى تتم على النحو التالى :

* يجعل حساب رأس مال الشريك دائماً برصيد الحساب الجارى الدائن بالقييد الآتى :

xx	من ح/ جارى الشريك	
xx	إلى ح/ رأس مال الشريك اقفال الحساب الجارى الدائن للشريك	

أما إذا كان رصيد الحساب الجارى للشريك مديناً فيقفّل بقيد عكسى :

xx	من ح/ رأس مال الشريك	
xx	إلى ح/ جارى الشريك اقفال الحساب الجارى المدين للشريك	

* يجعل حـ/ رأس المال دائناً بنصيب الشركاء فى الاحتياطيات والأرباح المرحلة بعد توزيعها عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر وذلك بالقيد الآتى :

xx	من حـ/ الاحتياطيات	
xx	من حـ/ الأرباح المرحلة	أو
xx	إلى حـ/ رأس المال	
	xx أ	
	xx ب	
	xx ج	
	توزيع الاحتياطيات أو الأرباح المرحلة على الشركاء	

أما إذا كانت هناك خسائر مرحلة من فترات سابقة فإنها تحمل على الشركاء أيضاً بالقيد الآتى :

xx	من حـ/ رأس المال	
	xx أ	
	xx ب	
	xx ج	
xx	إلى حـ/ الخسائر المرحلة	
	تحميل الشركاء بالخسائر المرحلة	

فيما يتعلق بقرض الشريك فالبعض يرى أن يقوم المصطفى بسداده كدين على الشركة مثله مثل بقية الديون الأخرى كالدائنين ، ولكن حيث أن الشريك المتضامن يكون مسئولاً عن ديون الشركة وخسائرها وأن مسئوليته عن ذلك تنسحب حتى على أمواله الخاصة ، فليس ثمة مبرر من سداد قرض الشريك المتضامن ، لأنه إذا حدث وكانت هناك خسائر تصفية ضخمة زاد نصيب الشريك فيها عن حصته فى رأس المال فسوف

يتم مطالبة الشريك حينذاك بسداد مبلغ من أمواله الخاصة لتغطية تلك الخسائر ، ومن ثم فالأحرى أن يتم إضافة قرض الشريك إلى حصته فى رأس المال بالقيد الآتى :

xx	من حـ /	قرض الشريك
xx	إلى حـ /	رأس مال الشريك
		اقفال قرض الشريك

وبعد إجراء هذه القيود بالإضافة إلى القيود التى يكون حساب رأس المال طرفاً فيها والواردة فى حساب التصفية السابق شرحه كالقيد المتعلق بتوزيع أرباح أو خسائر التصفية والقيد المتعلق أيضاً بحصول أحد الشركاء على أحد أصول الشركة . فإن حساب رأس مال كل شريك يمثل حقوقه لدى الشركة (إذا كان رصيده دائناً) ، أو ما هو مستحق عليه ويجب سداذه من أمواله الخاصة (إذا كان رصيده مديناً) ، وفى نهاية الأمر وخصوصاً إذا كانت عملية التصفية خسائر محدودة لا يتجاوز نصيب كل شريك منها حصته فى رأس المال فإن رصيد حساب النقدية يتساوى مع رصيد حساب رأس المال فيتم سداد مستحقات الشركاء بما هو متاح من نقدية ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

xx	من حـ /	رأس المال
		xx أ
		xx ب
		xx ج
xx	إلى حـ /	النقدية

وبذلك يقفل حساب النقدية وحساب رأس المال وتكون بذلك جميع الحسابات الموجودة بالدفاتر قد أقفلت نهائياً .

ولكن قد يحدث فى بعض الحالات أن يكون نصيب أحد الشركاء فى الخسارة أكبر من حصته فى رأس المال ، فيصبح رصيد حساب رأس مال الشريك مديناً وحينئذ يطالبه المصطفى بسداد قيمة رصيد حسابه المدين ويثبت ذلك حينما يقوم بسداده بالقيد الآتى :

xx	من حـ / النقدية	
xx	إلى حـ / رأس مال الشريك	

وأحياناً يكون الشريك الذى يزيد نصيبه فى الخسارة عن حصته فى رأس المال معسراً أى غير قادراً أو ليس لديه أموال متاحة لسداد رصيد حسابه المدين فحينئذ يتحمل بقية الشركاء غير المعسرين بالرصيد المدين لشريكهم المعسر ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

xx	من حـ / رأس المال	
	الميسر { xx أ	
	xx ب	
xx	إلى حـ / رأس المال ج (الشريك المعسر)	

وأحياناً قد تحدث خسائر تصفية ضخمة تزيد عن حصص الشركاء فى رأس المال ويكون جميع الشركاء معسرين فحينئذ لا يمكنهم تغطية الزيادة فى حجم الخسائر من أموالهم الخاصة ، وفى هذه الحالة لن تكون النقدية المتاحة كافية لسداد كافة الالتزامات التى على الشركة وعليه فلا مفر من أن يتحمل الدائنون وأصحاب الالتزامات بجزء من تلك الخسائر من خلال تنازلهم عن جزء من الأرصدة المستحقة لهم على الشركة ، فيقوم المصطفى بسداد جزء من مستحقاتهم فى حدود النقدية

المتاحة . أما الجزء الذى لا يتم سداده للدائنين فيعتبر كما لو كانوا قد تنازلوا عنه لأصحاب الشركة ويثبت بالقيد الآتى :

xx	من ح/ الدائنين	
xx	إلى ح/ رأس المال	
	xx أ	
	xx ب	
	المبالغ التى تنازل عنها الدائنون	

وفى تلك الحالات فإن الدائنين لهم الحق فى المطالبة بسداد بقية مستحقاتهم إذا حدث أى جديد أو توفرت مبالغ نقدية لأى سبب من الأسباب . كما أنه فى مثل هذه الحالات فإن المصطفى عليه أن يراعى وبدقة أولويات سداد الالتزامات كما سبق عرضها . كما عليه أن يراعى النسبة والتناسب فى توزيع رصيد النقدية المتاحة على الدائنين المختلفين بحيث يستفيد جميع الدائنين الذين لهم نفس الترتيب فى أولوية السداد بنسبة متساوية فى النقدية المتاحة وكذلك يتحملون بنسبة متساوية فى الخسائر أو المبالغ التى سوف يتنازلون عنها من الديون المستحقة لهم طرف الشركة .

وأخيراً تجدر الإشارة إلى أنه دائماً فى حالات التصفية السريعة لا يبدأ المصطفى فى سداد أية مبالغ لأياً من الشركاء إلا بعد سداد كافة التزامات الشركة قبل الغير والتى لها بالطبع أولوية عن حقوق الشركاء وبعد تحديد نتيجة التصفية النهائية من ربح أو خسارة وتوزيعها أو تحميل الشركاء بها .

وفيما يلى بعض الأمثلة التى توضح كيفية تطبيق ما سبق عرضه من قيود وحسابات لإثبات عمليات التصفية :

مثال (١) : نتيجة التصفية ربح :

عمر وكريم ويوسف شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوى وقد اتفقوا على تصفية الشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ حيث كانت قائمة المركز المالى للشركة كالآتى :

رأس المال	٦٠٠٠٠	عقارات	١٢٠٠٠	
			.	
عمر ٢٠٠٠٠		- مخصص إهلاك عقارات	٦٠٠٠٠	
كريم ٢٠٠٠٠				٦٠٠٠٠
يوسف ٢٠٠٠٠		سيارات	١٠٠٠٠	
			.	
		- مخصص إهلاك سيارات	٦٠٠٠٠	
أرباح محتجزة	١٢٠٠٠			٤٠٠٠٠
جارى الشريك كريم	٢٠٠٠	أثاث	١٢٠٠٠	
قرض الشريك يوسف	٥٠٠٠	- مخصص إهلاك أثاث	٥٠٠٠	
قرض بنك	٣٥٠٠٠			٧٠٠٠
(بضمان عقارات)		بضاعة		٢٠٠٠٠
دائنون	٢٨٠٠٠	مدينون	١٢٥٠٠	
أوراق الدفع	١٥٠٠٠	- مخصص د.م. فيها	٥٠٠	
مصروفات مستحقة	٥٠٠٠			١٢٠٠٠
		أوراق قبض		٨٠٠٠
		أوراق مالية		٦٠٠٠
		جارى الشريك عمر		٢٠٠٠
		نقدية بالبنك		٧٠٠٠
	١٦٢٠٠٠			١٦٢٠٠٠

وقد أسفرت عملية التصفية عن الآتى :

- ١- اكتشف المصطفى أن هناك عمولات مستحقة لم تكن مقيمة فى الدفاتر فقام بسدادها وقيمتها ٢٠٠ جنيه .
- ٢- تم بيع أصول الشركة بالقيم الآتية :
عقارات ٧٥٠٠٠ ، سيارات ٤٥٠٠٠ ، بضاعة ١٥٠٠٠ ، أوراق مالية ٧٢٠٠ .
- ٣- حصل الشريك يوسف على الأثاث لحسابه الخاص ، وقد تم تقديره بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه .
- ٤- تمكن المصطفى من تحصيل مبلغ ١١٥٠٠ من عملاء الشركة كما حصل على مبلغ ٧٥٠٠ مقابل أوراق القبض .
- ٥- قام المصطفى بسداد المبالغ المستحقة على الشركة للدائنين بعد تنازلهم عن ٥٠٠ جنيه كما قام بسداد الكمبيالات المستحقة لأصحابها بعد أن حصل منهم على خصم قدره ٣٠٠ جنيه .
- ٦- بلغت م . التصفية ١٢٠٠ جنيه كما بلغت أتعاب المصطفى ١٨٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة .

الحل :
حسابات التصفية :

د/ التصفية

من مذكورين	١٢٥٥٠٠	إلى مذكورين	٢٧٨٥٠٠
٦٠٠٠٠ د/ مخصص إهلاك عقارات		١٢٠٠٠٠ د/ عقارات	
٦٠٠٠٠ د/ مخصص إهلاك سيارات		١٠٠٠٠٠ د/ سيارات	
٥٨٠٠٠ د/ مخصص إهلاك الأثاث		١٢٠٠٠ د/ الأثاث	
٥٠٠٠ د/ م. د. م. في تحصيلها		٢٠٠٠٠ د/ بضاعة	
		١٢٥٠٠ د/ مدينون	
من د/ النقدية (أو البنك)	١٦١٢٠٠	٨٠٠٠ د/ أ، قبض	
(ثمن بيع الأصول والمتحصلات من		٦٠٠٠ د. أ. مالية	
العملاء و أ. القبض)		(اقفال الاصول)	
		إلى د/ م. أتعاب التصفية	٣٠٠٠
		(اقفال م . التصفية)	
من مذكورين	٨٠٠	إلى د/ عمولات مستحقة	٢٠٠
٥٠٠ د/ الدائنون		(التزامات اكتشفت عند التصفية)	
٣٠٠ د/ أ. دفع		إلى د/ رأس المال	١٠٨٠٠
(المبالغ التي تنازل عنها الدائنون		٣٦٠٠ عمر	
وحملة الكمبيالات)		٣٦٠٠ كريم	
		٣٦٠٠ يوسف	
من د/ رأس المال (يوسف)	٥٠٠٠	(ربح التصفية)	
(تحميل يوسف بقيمة الأثاث)			
	٢٩٢٥٠٠		٢٩٢٥٠٠

يلاحظ أن :

- /١ جعل حساب التصفية مديناً بكل من :
- * القيم الدفترية للأصول التى يتم تصفيها .
 - * م. التصفية وأتعاب المصفى .
 - * العمولات المستحقة كونها التزام اكتشف أثناء التصفية .
- /٢ جعل ح/ التصفية دائناً بكل من :
- * المخصصات المختلفة.
 - * ثمن بيع الأصول والمتحصلات من العملاء وأوراق القبض.
 - * المبالغ التى تنازل عنها أصحاب الالتزامات عند السداد (٥٠٠ تنازل عنها الدائنون و ٣٠٠ تنازل عنها أصحاب أوراق الدفع) .
 - * القيمة المتفق عليها للأثاث الذى حصل عليه الشريك يوسف وقدره ٥٠٠٠ وذلك بغض النظر عن قيمة الأثاث الدفترية .
- /٣ بلغت أرباح التصفية ١٠٨٠٠ تم توزيعها بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوى) .

ح/ النقدية (أو البنك)

من مذكورين	٨٥٤٠٠	رصيد منقول	٧٠٠٠
٣٠٠٠ ح/ م. التصفية		إلى ح/ التصفية	١٦١٢٠٠
٣٥٠٠٠ ح/ قرض البنك برهن			
٢٧٥٠٠ ح/ الدائنون			
١٤٧٠٠ ح/ أ. دفع			
٥٢٠٠ ح/ عمولات ومصروفات			
مستحقة			
من ح/ رأس المال	٨٢٨٠٠		
٢٥٦٠٠ عمر			
٢٩٦٠٠ كريم			
٢٧٦٠٠ يوسف			
	١٦٨٢٠٠		١٦٨٢٠٠

يلاحظ أن :

- ١/ يشمل الجانب المدين لحساب النقدية أو البنك الرصيد الوارد بالميزانية بالإضافة إلى ثمن بيع الأصول والمتحصلات .
- ٢/ يمثل الجانب الدائن حركة المدفوعات الناتجة عن سداد الالتزامات والممثلة في :

- م. التصفية وأتعاب المصفي ٣٠٠٠
- قرض البنك بضمان العقارات ٣٥٠٠٠
- الدائنون ٢٧٥٠٠ وهي عبارة عن (٢٨٠٠٠ - ٥٠٠ تنازلوا عنها)

- أوراق الدفع ١٤٧٠٠ وهى عبارة عن (١٥٠٠٠ - ٣٠٠)
تنازلوا عنها)

- العمولات والمصروفات المستحقة ٥٢٠٠ (٥٠٠٠)
بالميزانية + ٢٠٠ اكتشفت أثناء التصفية)

٣/ ما تبقى من نقدية يوزع على الشركاء بقدر ما هو يستحق لكل
شريك ، ويتضح المستحق لكل شريك بعد تصوير حساب رأس مال
الشركاء وتسوية حقوقهم .

ح/ رأس المال

بيان	يوسف	كريم	عمر	بيان	يوسف	كريم	عمر
رصيد منقول	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إلى ح/ جارى الشريك			٢٠٠٠
من ح/ الأرباح المحتجزة	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	(عمر)			
من ح/ قرض الشريك	٥٠٠٠			إلى ح/ التصفية (تحميل	٥٠٠٠		
(يوسف)				يوسف بقيمة الأثاث)			
من ح/ جارى الشريك		٢٠٠٠					
(كريم)							
من ح/ التصفية	٣٦٠٠	٣٦٠٠	٣٦٠٠	إلى ح/ النقدية او البنك	٢٧٦٠٠	٢٩٦٠٠	٢٥٦٠٠
(أرباح التصفية)							
	٣٢٦٠٠	٢٩٦٠٠	٢٧٦٠٠		٣٢٦٠٠	٢٩٦٠٠	٢٧٦٠٠

يلاحظ أن :

١/ تم توزيع رصيد الأرباح المحتجزة الظاهره بالميزانية بين الشركاء
بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، لأنها أرباح تحققت خلال
سنوات سابقة ولو تم توزيعها خلال الفترات التى تحققت خلالها
لوزعت بالطبع بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر وحيث أنها
أرباح فقد أضيف نصيب كل شريك إلى مستحقاته على الشركة فى
الجانب الدائن فى حساب رأس المال .

وبالطبع يمكنك أن تستنتج الوضع المقابل لذلك حيث أنها لو كانت خسائر مرحلة لظهرت كرصيد مدين بالميزانية وليس دائناً ، وحينئذ كان سوف يتم تحميل الشركاء بها بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر . وذلك بإضافة نصيب كل شريك فى الجانب المدين فى حساب رأس المال .

٢/ تم تسوية باقى حقوق الشركاء فى حساب رأس المال ، حيث أضيف إلى الجانب الدائن منه مستحقات كل شريك لدى الشركة مثل رصيد الحساب الجارى الدائن للشريك كريمة وقرض الشريك يوسف ونصيب كل شريك من أرباح التصفية . بينما تم خصم ما هو مطلوب ومستحق على كل شريك فى الجانب المدين فى حساب رأس المال مثل رصيد الحساب الجارى المدين للشريك عمر .

٣/ بعد تسوية حقوق الشركاء نجد أن رصيد حساب البنك أى النقدية المتبقية مساوياً لرصيد حساب رأس مال الشركاء ، فرصيد حساب البنك ٨٢٨٠٠ وهو مساوى لمجموع حصص الشركاء فى رأس المال (٢٥٦٠٠ + ٢٩٦٠٠ + ٢٧٦٠٠) . وقد تم سداد مستحقات الشركاء بما هو متاح من نقدية .

قيود اليومية :

٢٧٨٥٠٠	من د/	التصفية
		<u>إلى مذكورين :</u>
١٢٠٠٠٠	د/	العقارات
١٠٠٠٠٠	د/	السيارات
١٢٠٠٠	د/	الأثاث
٢٠٠٠٠	د/	البضاعة
١٢٥٠٠	د/	المدينين
٨٠٠٠	د/	أوراق القبض
٦٠٠٠	د/	أوراق مالية
		إقفال الأصول فى حساب التصفية

	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د/ مخصص إهلاك عقارات ٦.٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك سيارات ٦.٠٠٠</p> <p>د/ مخصص إهلاك أثاث ٥.٠٠</p> <p>د/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ٥٠٠</p> <p>إلى د/ التصفية ١٢٥٥٠٠</p> <p>إقفال المخصصات في حساب التصفية</p>		
	<p>من د/ التصفية ٣٢٠٠</p> <p><u>إلى مذكورين :</u></p> <p>د/ م. وأتعاب التصفية ٣٠٠٠</p> <p>د/ عمولات مستحقة ٢٠٠</p> <p>تحميل حساب التصفية بمصاريف التصفية والعمولات التي اكتشفت عند التصفية</p>		
	<p>من د/ النقدية (أو البنك) ١٦١٢٠٠</p> <p>إلى د/ التصفية ١٦١٢٠٠</p> <p>إثبات عملية بيع الأصول والمتحصلات من العملاء وأوراق القبض</p>		
	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د/ الدائنين ٥٠٠</p> <p>د/ أوراق الدفع ٣٠٠</p> <p>إلى د/ التصفية ٨٠٠</p> <p>المبالغ التي تنازل عنها الدائنون وحملة الكمبيالات</p>		

٥٠٠٠	٥٠٠٠	من د/ رأس المال (يوسف) إلى د/ التصفية خصم قيمة الأثاث الذي حصل عليه الشريك يوسف من مستحقاته
١٠٨٠٠	١٠٨٠٠	من د/ التصفية إلى د/ رأس المال ٣٦٠٠ عمر ٣٦٠٠ كريم ٣٦٠٠ يوسف توزيع أرباح التصفية بنسبة توزيع أ.خ
٣٠٠٠ ٣٥٠٠٠ ٢٧٥٠٠ ١٤٧٠٠ ٥٢٠٠	٨٥٤٠٠	من مذكورين : د/ م. التصفية د/ قرض البنك برهن د/ الدائنون د/ أ. دفع د/ عمولات ومصاريف مستحقة إلى د/ النقدية (أو البنك) سداد المستحقات والالتزامات المختلفة
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	من د/ الأرباح المحتجزة إلى د/ رأس المال ٤٠٠٠ عمر ٤٠٠٠ كريم ٤٠٠٠ يوسف إضافة الأرباح المحتجزة على حقوق الشركاء

٥٠٠٠	من حـ/ قرض الشريك (يوسف)	٥٠٠٠
	إلى حـ/ رأس المال (يوسف) إضافة القرض المستحق للشريك يوسف إلى حـ/ رأس المال	
٢٠٠٠	من حـ/ جارى الشريك كريم	٢٠٠٠
	إلى حـ/ رأس المال (كريم) إضافة الرصيد الجارى الدائن للشريك كريم إلى حقوقه على الشركة	
٢٠٠٠	من حـ/ رأس المال (عمر)	٢٠٠٠
	إلى حـ/ جارى الشريك (عمر) خصم رصيد الحساب الجارى المدين للشريك عمر من مستحقاته لدى الشركة	
٨٢٨٠٠	من حـ/ رأس المال	٨٢٨٠٠
	٢٥٦٠٠ عمر ٢٩٦٠٠ كريم ٢٧٦٠٠ يوسف	
	إلى حـ/ نقدية (أو البنك) سداد مستحقات الشركاء وإقفال حسابى البنك ورأس المال	٨٢٨٠٠

مثال (٢) : نتيجة التصفية خسارة ولكن حجم الخسارة
أقل من مستحقات الشركاء لدى الشركة :

بفرض توافر نفس بيانات المثال السابق كما هى إلا أن المصطفى قد
باع أصول الشركة بالقيم الآتية :

عقارات ٧٠٠٠٠ جنييه ، سيارات ٤٠٠٠٠ ، بضاعة ١٠٠٠٠ ،
أوراق مالية ٤٥٠٠ وذلك بدلاً من القيمة الموجودة فى البند
رقم (٢) فى المثال السابق .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة .

الحل : حسابات التصفية :

د/ التصفية

من مذكورين	١٢٥٥٠٠	إلى مذكورين	٢٧٨٥٠٠
٦٠٠٠٠ د/ مخصص إهلاك عقارات		١٢٠٠٠٠ د/ عقارات	
٦٠٠٠٠ د/ مخصص إهلاك سيارات		١٠٠٠٠٠ د/ سيارات	
٥٠٠٠ د/ مخصص إهلاك الأثاث		١٢٠٠٠ د/ الأثاث	
٥٠٠ د/ م. د. م. في تحصيلها		٢٠٠٠٠ د/ بضاعة	
١٤٣٥٠٠ من د/ النقدية (أو البنك)		١٢٥٠٠ د/ مدينون	
(ثمن بيع الأصول والمتحصلات		٨٠٠٠ د/ أ، قبض	
من العملاء و أ. القبض)		٦٠٠٠ د/ أ. مالية	
		(أقفال الاصول)	
من مذكورين	٨٠٠	إلى د/ م. أتعاب التصفية	٣٠٠٠
٥٠٠ د/ الدائنون		(أقفال م . التصفية)	
٣٠٠ د/ أ. دفع		إلى د/ عمولات مستحقة	٢٠٠
(المبالغ التي تنازل عنها الدائنون		(التزامات اكنشفت عند التصفية)	
وحملة الكمبيالات)			
من د/ رأس المال (يوسف)	٥٠٠٠		
(تحميل يوسف بقيمة الأثاث)			
من د/ رأس المال	٦٩٠٠		
٢٣٠٠ عمر			
٢٣٠٠ كريم			
٢٣٠٠ يوسف			
(خسائر التصفية)			
	٢٨١٧٠٠		٢٨١٧٠٠

يلاحظ أن :

حساب التصفية أسفر عن خسائر قدرها ٦٩٠٠ وزعت على الشركاء بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوى) حيث يكون نصيب كل شريك منها ٢٣٠٠ .

ح/ النقدية (أو البنك)

٧٠٠٠	رصيد	٨٥٤٠٠	من مذكورين
١٤٣٥٠٠	إلى ح/ التصفية		٣٠٠٠ ح/ م. التصفية
			٣٥٠٠٠ ح/ قرض البنك برهن
			٢٧٥٠٠ ح/ الدائنون
			١٤٧٠٠ ح/ أ. دفع
			٥٢٠٠ ح/ عمولات ومصروفات
			مستحقة
		٦٥١٠٠	من ح/ رأس المال
			١٩٧٠٠ عمر
			٢٣٧٠٠ كريم
			٢١٧٠٠ يوسف
١٥٠٥٠٠		١٥٠٥٠٠	

يلاحظ أن :

النقدية المتاحة تكفى لسداد الالتزامات ويتبقى سداد حقوق الشركاء والتي تتضح بعد تصوير حساب رأس المال وتسوية حقوقهم .

د/ رأس المال

بيان	يوسف	كريم	عمر	بيان	يوسف	كريم	عمر
رصيد	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	إلى د/ جارى الشريك			٢٠٠٠
من د/ الأرباح المحتجزة	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠	(عمر)			
من د/ قرض الشريك	٥٠٠٠			إلى د/ التصفية (الأثاث	٥٠٠٠		
(يوسف)				الذى حصل عليه الشريك			
من د/ جارى الشريك		٢٠٠٠		يوسف)			
(كريم)				إلى د/ التصفية	٢٣٠٠	٢٣٠٠	٢٣٠٠
				(خسائر التصفية)			
				إلى د/ النقدية (أو البنك)	٢١٧٠٠	٢٣٧٠٠	١٩٧٠٠
				(تسوية حقوق الشركاء)			
	٢٩٠٠٠	٢٦٠٠٠	٢٤٠٠٠		٢٩٠٠٠	٢٦٠٠٠	٢٤٠٠٠

يلاحظ أن :

خسائر التصفية محدودة لا يتجاوز نصيب كل شريك منها حصته
فى رأس المال ومن ثم فإنه بعد تسوية حقوق الشركاء يكون رصيد
حساب النقدية متساوى مع رصيد حساب رأس مال الشركاء . فالنقدية
المتاحة ٦٥١٠٠ تتساوى مع مجموع حصص الشركاء فى رأس المال
(١٩٧٠٠ + ٢٣٧٠٠ + ٢١٧٠٠) ، وبالتالي يتم سداد مستحقات
الشركاء بما هو متاح من نقدية وبذلك يكون قد تم إقفال حساب النقدية
وحساب رأس المال .

قيود اليومية :

فيما يتعلق بقيود اليومية فلن تختلف عن المثال السابق إلا فى عدد
محدود من القيود يمكن حصرها فيما يلى :

الاختلاف الأول : فى القيد رقم (٤) والمتعلق بإثبات عملية بيع الأصول والمتحصلات من العملاء وأوراق القبض حيث يصبح :

١٤٣٥٠٠	من حـ / النقدية (أو البنك)	
١٤٣٥٠٠	إلى حـ / التصفية	
	إثبات عملية بيع الأصول والمتحصلات من العملاء وأوراق القبض	

الاختلاف الثانى : فى القيد رقم (٧) والمتعلق بإثبات توزيع نتيجة عملية التصفية حيث يصبح :

٦٩٠٠	من حـ / رأس المال	
	٢٣٠٠ عمر	
	٢٣٠٠ كريم	
	٢٣٠٠ يوسف	
٦٩٠٠	إلى حـ / التصفية	
	توزيع خسائر التصفية على الشركاء بنسبة توزيع أ.خ	

الاختلاف الثالث والأخير : فى القيد رقم (١٣) والخاص بتسديد مستحقات كل شريك والتي سوف تختلف فى قيمتها نتيجة اختلاف نتيجة التصفية من ربح إلى خسارة لتصبح :

٦٥١٠٠	من حـ / رأس المال	
	١٩٧٠٠ عمر	
	٢٣٧٠٠ كريم	
	٢١٧٠٠ يوسف	
٦٥١٠٠	إلى حـ / نقدية (أو البنك)	

مثال (٣) : نتيجة التصفية خسارة تزيد عن حصة أحد الشركاء في رأس المال :

شريف وعادل وهيثم شركاء في شركة تضامن يقتسمون أ.خ
بنسبة ٣ : ٢ : ١ وقد قرر الشركاء تصفية الشركة في أول يناير ٢٠١٨
وقد كانت ميزانية الشركة في هذا التاريخ كالآتي :

الميزانية في ٢٠١٨/١/١

رأس المال		آلات	١٠٠٠٠	
شريف ١٥٠٠٠		- مخصص هـ. آلات	٦٠٠٠	
عادل ١٥٠٠٠				٤٠٠٠
هيثم ١٠٠٠٠		أثاث	٦٠٠٠	
	٤٠٠٠	- مخصص هـ. أثاث	٤٠٠٠	
				٢٠٠٠
جارى الشريك شريف	٦٠٠٠	بضاعة		٣٠٠٠
جارى الشريك عادل	١٠٠٠٠	عملاء	١٠٥٠٠	
قرض البنك	١٠٠٠٠	- م.د.م. فى تحصيلها	٥٠٠	
دائنون	٢٥٠٠٠			١٠٠٠٠
أوراق دفع	٣٠٠٠٠	نقدية بالبنك		١٥٠٠٠
مصروفات مستحقة	٥٠٠٠	جارى الشريك هيثم		٣٠٠٠
		مصروفات مقدمة		٢٠٠٠
		خسائر مرحلة		٦٠٠٠
	١٢٦٠٠٠			١٢٦٠٠٠

فإذا علمت أن عملية التصفية قد تمت كالآتي :

- ١- تم بيع الآلات والأثاث والبضاعة بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ، ولم يتمكن المصفي سوى تحصيل مبلغ ٨٠٠٠ من المدينين ، ٥٠٠ من قيمة المصروفات المدفوعة مقدماً .
- ٢- قام المصفي بسداد المبالغ المستحقة للدائنين والمصروفات المستحقة كاملة ، كما سدد أوراق الدفع بعد أن حصل على خصم قدره ٥٠٠ جنيه مقابل سداد بعضها قبل ميعاد استحقاقها .
- ٣- بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفي ٣٠٠٠ جنيه .
- ٤- تم تسوية حقوق الشركاء .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية التصفية .

الحل :

حسابات التصفية :

ح/ التصفية

من مذكورين	١٠٠٥٠٠	إلى مذكورين	٢٠٢٥٠٠
٦٠٠٠٠ ح/ م. إهلاك آلات		١٠٠٠٠٠ ح/ آلات	
٤٠٠٠٠ ح/ م. إهلاك أثاث		٦٠٠٠٠ ح/ الأثاث	
٥٠٠ ح/ م. د. م. فيها		٣٠٠٠٠ ح/ بضاعة	
(إقفال المخصصات)		١٠٥٠٠ ح/ عملاء	
		٢٠٠٠ ح/ م. مقدمة	
من ح/ البنك	٦٨٥٠٠	(إقفال الأصول)	
(ثمن بيع الأصول والمتحصلات)			
		م. التصفية	٣٠٠٠
من ح/ أ. دفع	٥٠٠	(إقفال مصروفات	
(المبالغ التي تنازل عنها		التصفية وأتعاب	
حملة الكمبيالات)		المصفى)	
من ح/ رأس المال	٣٦٠٠٠		
١٤٤٠٠ شريف			
١٤٤٠٠ عادل			
٧٢٠٠ هيثم			
	٢٠٥٥٠٠		٢٠٥٥٠٠

يلاحظ أن :

- ١/ حساب التصفية جعل مديناً بالقيم الدفترية للأصول و م. التصفية وأتعاب المصفى وجعل دائناً بالمخصصات المختلفة و ثمن بيع الأصول والمتحصلات والمبالغ التي تنازل عنها حملة الكمبيالات .
- ٢/ نتيجة عملية التصفية قد حققت خسائر قدرها ٣٦٠٠٠ تم توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٢ : ٢ : ١) .

ح/ البنك

١٥٠٠٠	رصيد	٧٢٥٠٠	من مذكورين
٦٨٥٠٠	إلى ح/ التصفية		٣٠٠٠٠ ح/ م. التصفية
	(ثمن بيع الأصول		١٠٠٠٠ ح/ قرض البنك
	والمتحصلات)		٢٥٠٠٠ ح/ دائنون
			٢٩٥٠٠ ح/ أ. دفع
			(٥٠٠-٣٠٠٠٠ تنازلوا عنها)
			٥٠٠٠ ح/ م. مستحقة
			(سداد م. التصفية والالتزامات)
		١١٠٠٠	رصيد مرحل
٨٣٥٠٠		٨٣٥٠٠	
١١٠٠٠	رصيد منقول	١٢٤٠٠	من ح/ رأس المال
١٤٠٠	إلى ح/ رأس مال (هيثم)		٤٢٠٠ شريف
١٢٤٠٠		١٢٤٠٠	٨٢٠٠ عادل

يلاحظ أن :

تم سداد م. التصفية والالتزامات ومن النقدية المتبقية وقدرها ١١٠٠٠ يتم سداد مستحقات الشركاء وذلك بعد تسوية حقوقهم في حساب رأس المال .

ح/ رأس المال

بيان	هيثم	عادل	شريف	بيان	هيثم	عادل	شريف
رصيد منقول	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	إلى ح/ الخسائر المرحلة	١٢٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠
من ح/ جارى الشريك		١٠٠٠٠	٦٠٠٠	إلى ح/ جارى الشريك هيثم	٣٠٠٠		
				إلى ح/ التصفية	٧٢٠٠	١٤٤٠٠	١٤٤٠٠
رصيد مرحل		١٤٠٠		رصيد مرحل		٨٢٠٠	٤٢٠٠
	١١٤٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٠٠٠		١١٤٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٠٠٠
رصيد منقول		٨٢٠٠	٤٢٠٠	رصيد منقول	١٤٠٠		
من ح/ البنك	١٤٠٠			إلى ح/ البنك		٨٢٠٠	٤٢٠٠
(سداد هيثم				(سداد مستحقات			
لرصيده المدين)				شريف وعادل)			
	١٤٠٠	٨٢٠٠	٤٢٠٠		١٤٠٠	٨٢٠٠	٤٢٠٠

يلاحظ أن :

١/ تم تسوية حقوق الشركاء فى حساب رأس المال ، حيث أضيف إلى الجانب الدائن منه مستحقات كل شريك لدى الشركة مثل أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشريكين شريف وعادل . وخصم ما هو مطلوب ومستحق على كل شريك فى الجانب المدين من حساب رأس المال مثل الحساب الجارى المدين للشريك هيثم ونصيب كل شريك من خسائر التصفية .

٢/ تم توزيع رصيد الخسائر المرحلة الظاهرة بالميزانية بين الشركاء بنفس نسبة توزيع الأرباح والخسائر وذلك بإضافة نصيب كل شريك إلى الجانب المدين فى حساب رأس المال .

٣/ بالنسبة للشريك الثالث هيثم فقد زاد نصيبه فى خسائر التصفية والخسائر المرحلة بالإضافة إلى رصيده الجارى المدين عن نصيبه فى رأس المال ومن ثم أصبح رصيده مدينًا بمبلغ ١٤٠٠ وعليه

أن يقوم بسدادها من أمواله الخاصة حتى يمكن سداد حقوق الشريكين الآخرين (شريف وعادل) حيث كان رصيد النقدية المتبقية بالبنك قبل ذلك فقط ١١٠٠٠ بينما حقوق الشريكين الآخرين $٨٢٠٠ + ٤٢٠٠ = ١٢٤٠٠$. ومن ثم رصيد النقدية أقل من مستحقات الشريكين بمبلغ ١٤٠٠ وعندما قام الشريك هيثم بسداد رصيده المدين وقدره ١٤٠٠ يصبح رصيد حساب البنك $١١٠٠٠ + ١٤٠٠ = ١٢٤٠٠$ تستخدم فى سداد حقوق الشريكين (شريف وعادل) وبذلك يكون قد أقفل حسابى البنك ورأس المال .

قيود اليومية :

(١)	<p>من د / التصفية</p> <p><u>الى مذكورين :</u></p> <p>د / الآلات ١٠.٠٠٠</p> <p>د / الأثاث ٦.٠٠٠</p> <p>د / البضاعة ٣.٠٠٠</p> <p>د / العملاء ١٠.٥٠٠</p> <p>د / مصروفات مقدمة ٢.٠٠٠</p> <p>إقفال الأصول فى حساب التصفية</p>		٢٠.٢٥٠٠
(٢)	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د / مخصص إهلاك عقارات ٦.٠٠٠</p> <p>د / مخصص إهلاك الأثاث ٤.٠٠٠</p> <p>د / مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها ٥٠٠</p> <p>إلى د / التصفية ١٠.٥٠٠</p> <p>إقفال المخصصات فى حساب التصفية</p>		

(٣)	<p>من د/ البنك</p> <p>إلى د/ التصفية</p> <p>إثبات بيع الأصول والمتحصلات من المدينين والمصروفات المقدمة</p>	٦٨٥٠٠	٦٨٥٠٠
(٤)	<p>من د/ التصفية</p> <p>إلى د/ م. التصفية</p> <p>إقفال مصروفات التصفية في حساب التصفية</p>	٣٠٠٠	٣٠٠٠
(٥)	<p>من د/ أوراق الدفع</p> <p>إلى د/ التصفية</p> <p>المبلغ الذي تنازل عنه حملة اوراق الدفع نظير السداد المبكر</p>	٥٠٠	٥٠٠
(٦)	<p><u>من مذكورين :</u></p> <p>د/ م. التصفية</p> <p>د/ قرض البنك</p> <p>د/ الدائنين</p> <p>د/ أوراق الدفع (٣٠٠٠٠ - ٥٠٠)</p> <p>د/ مصروفات مستحقة</p> <p>إلى د/ البنك</p> <p>سداد م. التصفية والتزامات الشركة</p>	٧٢٥٠٠	<p>٣٠٠٠</p> <p>١٠٠٠٠</p> <p>٢٥٠٠٠</p> <p>٢٩٥٠٠</p> <p>٥٠٠٠</p>
(٧)	<p>من د/ رأس المال</p> <p>٢٤٠٠ شريف</p> <p>٢٤٠٠ عادل</p> <p>١٢٠٠ هيثم</p> <p>إلى د/ الخسائر المرحلة</p> <p>تحميل الشركاء بالخسائر المرحلة</p>	٦٠٠٠	٦٠٠٠

(٨)	من د/ رأس المال (هيثم) إلى د/ جارى الشريك هيثم إقفال الحساب الجارى المدين للشريك هيثم فى حساب رأس المال	٣٠٠٠	٣٠٠٠
(٩)	من مذكورين : د/ جارى الشريك شريف د/ جارى الشريك عادل إلى د/ رأس المال ٦٠٠٠ شريف ١٠٠٠٠ عادل إقفال الحسابات الجارية الدائنة للشريكين شريف وعادل فى حساب رأس المال	٦٠٠٠ ١٠٠٠٠	
(١٠)	من د/ رأس المال ١٤٤٠٠ شريف ١٤٤٠٠ عادل ٧٢٠٠ هيثم إلى د/ التصفية تحميل الشركاء بخسائر التصفية	٣٦٠٠٠	٣٦٠٠٠
(١١)	من د/ البنك إلى د/ رأس المال (هيثم) قيام الشريك هيثم بسداد رصيده المدين	١٤٠٠	١٤٠٠
(١٢)	من د/ رأس المال ٤٢٠٠ شريف ٨٢٠٠ عادل إلى د/ البنك تسوية حقوق الشركاء وإقفال حسابى البنك ورأس المال	١٢٤٠٠	١٢٤٠٠

مثال (٤) : نتيجة التصفية خسارة تزيد عن حصة أحد الشركاء فى رأس المال مع إعسار هذا الشريك :

فى نفس المثال السابق إذا علمت أن الشريك هيثم كان معسراً ولم يتمكن المصفى سوى من تحصيل مبلغ ٤٠٠ جنية فقط منه .

والمطلوب :

تصوير حساب التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة .

الحل :

حسابات التصفية :

بالنسبة لحساب التصفية لن يختلف فى شىء عن المثال السابق أما حسابى البنك ورأس المال فسوف يحدث بهما بعض الاختلافات ليصبح كل منهما كالاتى :

د/ البنك

من مذكورين	٧٢٥٠٠	رصيد	١٥٠٠٠
٣٠٠٠ د/ م. التصفية		إلى د/ التصفية	٦٨٥٠٠
١٠٠٠٠ د/ قرض البنك برهن		(ثمن بيع الأصول	
٢٥٠٠٠ د/ الدائنون		والمحصلات)	
٢٩٥٠٠ د/ أ. دفع			
٥٠٠٠ د/ م. مستحقة			
(سداد الالتزامات)			
رصيد مرحل	١١٠٠٠		
	٨٣٥٠٠		٨٣٥٠٠
من د/ رأس المال	١١٤٠٠	رصيد منقول	١١٠٠٠
٣٧٠٠ شريف		إلى د/ رأس المال	٤٠٠
٧٧٠٠ عادل		(هيثم)	
	١١٤٠٠		١١٤٠٠

يلاحظ أن :

تم سداد م. التصفية والالتزامات ومن النقدية المتبقية وقدرها ١١٠٠٠ يتم سداد مستحقات الشركاء بعد تسوية حقوقهم فى حساب رأس المال .

د/ رأس المال

بيان	هيثم	عادل	شريف	بيان	هيثم	عادل	شريف
رصيد	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	إلى د/ الخسائر المرحلة	١٢٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠
من د/ جارى الشريك		١٠٠٠٠	٦٠٠٠	إلى د/ جارى الشريك هيثم	٣٠٠٠		
				إلى د/ التصفية	٧٢٠٠	١٤٤٠٠	١٤٤٠٠
رصيد مرحل	١٤٠٠			رصيد مرحل		٨٢٠٠	٤٢٠٠
	١١٤٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٠٠٠		١١٤٠٠	٢٥٠٠٠	٢١٠٠٠
رصيد منقول		٨٢٠٠	٤٢٠٠	رصيد منقول	١٤٠٠		
من د/ البنك	٤٠٠			إلى د/ رأس مال (هيثم)		٥٠٠	٥٠٠
من د/ رأس المال	١٠٠٠			إلى د/ البنك (سداد		٧٧٠٠	٣٧٠٠
٥٠٠ شريف				مستحقات شريف وعادل)			
٥٠٠ عادل							
	١٤٠٠	٨٢٠٠	٤٢٠٠		١٤٠٠	٨٢٠٠	٤٢٠٠

يلاحظ أن :

١/ بالنسبة للشريك الثالث هيثم فقد زاد نصيبه فى خسائر التصفية والخسائر المرحلة بالإضافة إلى رصيد حسابه الجارى المدين عن نصيبه فى رأس المال ومن ثم أصبح رصيده مدين بمبلغ ١٤٠٠ وعليه أن يقوم بسدادها من أمواله الخاصة . وحيث أن الشريك هيثم معسراً ولا يملك سوى ٤٠٠ جنيه فقط فإنه يقوم

بسدادهما وبذلك يصبح حساب رأس ماله مديناً بمبلغ ١٠٠٠ ج
يتحمل بها الشركاء غير المعسرين (شريف وعادل) بنفس نسبة
توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم أى بنسبة ٢ : ٢ حيث يتحمل
كل منهم ٥٠٠ جنيه ويمكن توضيح ذلك كالآتى :

هيثم	عادل	شريف	
(١٤٠٠)	٨٢٠٠	٤٢٠٠	رصيد كل شريك
٤٠٠	-	-	متحصلات نقدية من هيثم
(١٠٠٠)	٨٢٠٠	٤٢٠٠	الرصيد بعد قيام هيثم بسداد ٤٠٠ جنيه
١٠٠٠	(٥٠٠)	(٥٠٠)	تحميل شريف وعادل بالرصيد المدين لهيثم
-	٧٧٠٠	٣٧٠٠	الرصيد النهائى

وبعد ذلك يكون مجموع أرصدة الشريكين شريف وعادل مساوياً
لرصيد النقدية بالبنك وتقفل جميع الحسابات بحصول عادل
وشريف على مستحقاتهم نقداً .

٢/ قد يحدث أن يكون نصيب أكثر من شريك خسارة تزيد عن حقوقه
لدى الشركة (مثل حالة الشريك هيثم) وفى تلك الحالة يتحمل كل
شريك بخسارته وإذا كان واحداً أو أكثر من الشركاء معسراً يتحمل
بقية الشركاء غير المعسرين بخسائر شركائهم المعسرين أيضاً كانت
قيمتها . وأن وصل الأمر إلى أن يدفع الشركاء غير المعسرين
لتغطية خسائر شركائهم المعسرين من أموالهم الخاصة .

قيود اليومية :

لن تختلف قيود اليومية فى هذا المثال عن المثال السابق فالقيود
من القيد رقم (١) وحتى القيد رقم (١٠) لا يوجد أى اختلاف أو تغيير
بشأنها . الاختلاف فقط فى استبدال القيد رقم (١١) والقيد (١٢) بالقيود
الآتية :

٤٠٠	من د/ البنك	٤٠٠	إلى د/ رأس المال (هيثم) قيام الشريك هيثم بسداد ٤٠٠ جنيه من رصيد حسابه المدين
١٠٠٠	من د/ رأس مال	١٠٠٠	شريف ٥٠٠ عادل ٥٠٠ إلى د/ رأس مال هيثم تحميل الشركاء غير المعسرین بباقي الرصيد المدين للشريك هيثم المعسر
١١٤٠٠	من د/ رأس مال	١١٤٠٠	شريف ٣٧٠٠ عادل ٧٧٠٠ إلى د/ البنك تسوية حقوق الشريكين عادل وشريف وإقفال حسابي البنك ورأس المال

مثال (٥) : خسارة تصفية مع إعسار كافة الشركاء :

أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وقد قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالي في تاريخ التصفية كالآتي :

رأس المال	٣٥٠٠٠	عقارات	٢٥٠٠٠	
أ ١٥٠٠٠		- مخصص هـ. عقارات	١٠٠٠٠	
ب ١٠٠٠٠				١٥٠٠٠
ج ١٠٠٠٠		أثاث	١٥٠٠٠	
		- مخصص هـ. أثاث	٨٠٠٠	
				٧٠٠٠
دائنون	٢٣٨٠٠	بضاعة		١٢٠٠٠
		مدينون		١٢٠٠٠
جارى الشريك ب	١٢٠٠	أوراق قبض		٤٠٠٠
		مصاريف مقدمة		٣٠٠٠
		جارى الشريك أ		٤٠٠٠
		بنك		٣٠٠٠
	٦٠٠٠٠			٦٠٠٠٠

فإذا علمت أن عملية التصفية أسفرت عن الآتى :

- تم بيع كلاً من العقار والأثاث والبضاعة بمبلغ إجمالى قدره ١٢٠٠٠ ، وتم تحصيل مبلغ وقدره فقط ٥٠٠٠ جنيه من المدينين ، ٢٠٠٠ جنيه من أوراق القبض ، ولم يستطيع المصطفى تحصيل شىء من المصروفات المقدمة .
- بلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه .
- جميع الشركاء معسرين .
- والمطلوب : تصوير حسابات التصفية .

الحل :

نود الإشارة في البداية إلى أنه إذا كانت خسائر التصفية تزيد عن حقوق جميع الشركاء وكان هؤلاء الشركاء جميعهم معسرين ، فإنه في هذه الحالة لا مفر من أن يتنازل دائني الشركة عن جزء من ديونهم لأن رصيد النقدية في البنك لن يكون كافياً لسداد كافة الالتزامات .

د/ التصفية

من مذكورين	١٨٠٠٠	إلى مذكورين	٧١٠٠٠
١٠٠٠٠ حـ/ مخصص إهلاك عقارات		٢٥٠٠٠ د / عقارات	
٨٠٠٠ حـ/ مخصص إهلاك أثاث (إقفال المخصصات)		١٥٠٠٠ د / أثاث	
		١٢٠٠٠ د / بضاعة	
		١٢٠٠٠ د / مدينون	
١٩٠٠٠ من د/ البنك (ثمن بيع الأصول والمتحصلات)		٤٠٠٠ د / أوراق قبض	
		٣٠٠٠ د/ مصروفات مقدمة (إقفال الأصول)	
٣٦٠٠٠ من د/ رأس المال			
١٢٠٠٠ أ			
١٢٠٠٠ ب		٢٠٠٠ إلى د/ م. التصفية	
١٢٠٠٠ ج		(إقفال م. التصفية)	
	٧٣٠٠٠		٧٣٠٠٠

يلاحظ أن :

نتيجة عملية التصفية قد حققت خسائر قدرها ٣٦٠٠٠ جنيه تم توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (بالتساوي) .

ح/ البنك

		رصيد	٣٠٠٠
		إلى ح/ التصفية	١٩٠٠
		(ثمن بيع الأصول)	.
رصيد مرحل	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠
	٢٢٠٠٠		.
من ح/ م. التصفية	٢٠٠٠	رصيد منقول (بعد بيع	٢٢٠٠
(سداد م. التصفية)		الأصول وقبل سداد	.
رصيد مرحل	٢٠٠٠٠	الالتزامات)	
	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠
			.
من ح/ الدائنين (سداد جزء من	٢٠٠٠٠	رصيد منقول	٢٠٠٠
مستحقات الدائنين)		(بعد سداد م . التصفية)	.
	٢٠٠٠٠		٢٠٠٠
			.

ح/ رأس المال

بيان	ج	ب	أ	بيان	ج	ب	أ
رصيد منقول	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	إلى ح/ جارى الشريك (أ)			٤٠٠٠
من ح/ جارى الشريك (ب)		١٢٠٠		إلى ح/ التصفية	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠
من ح/ الدائنين	٢٠٠٠	٨٠٠	١٠٠٠	(خسائر التصفية)			
(المبلغ الذى يتنازل عنه الدائنون)							
	١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠		١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٦٠٠٠

يلاحظ أن :

١/ رصيد النقدية بالبنك بعد بيع الأصول وقبل سداد أية التزامات هو ٢٢٠٠٠ جنيه ، وهو أقل من المبلغ المطلوب لسداد جميع الالتزامات والتي تبلغ قيمتها

٢٣٨٠٠ (رصيد الدائنين)

٢٠٠٠ (م. تصفية)

٢٥٨٠٠

بينما النقدية المتاحة ٢٢٠٠٠ جنيه وحيث أن جميع الشركاء معسرين فلن يمكنهم سداد أية مبالغ من أرصدهم المدينة الظاهرة بحساب رأس المال وقدرها ١٠٠٠ ، ٨٠٠ ، ٢٠٠٠ .

٢- لا مفر من استخدام النقدية المتاحة وهى ٢٢٠٠٠ جنيه فقط فى السداد وحيث أن مصاريف التصفية لها أولوية فى السداد فسوف يتم سدادها بالكامل وقدرها ٢٠٠٠ .

٣- يتم استخدام المبلغ المتبقى وقدرها فقط ٢٠٠٠٠ جنيه فى سداد الدائنين والذين يبلغ رصيدهم ٢٣٨٠٠ ويعنى ذلك أن الدائنين قد تنازلوا عن مبلغ ٣٨٠٠ ويثبت ذلك بالقيد الآتى :

٣٨٠٠	من د/	الدائنين
	إلى د/	<u>رأس المال</u>
		أ ١٠٠٠
		ب ٨٠٠
		ج ٢٠٠٠

وبذلك تقفل حسابات الدائنين ورأس المال والنقدية وتنتهى التصفية بإقفال جميع الحسابات .

خامساً : الفرق بينتصفية شركات التوصية البسيطة وتصفية شركات التضامن :

ذكرنا من قبل أن الفارق الوحيد بين شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة في أن الأخيرة تضم نوعين من الشركاء . النوع الأول شريك أو شركاء متضامنين مسئولين مسئولية تضامنية في كل أموالهم عن ديون والتزامات الشركة كما هو الحال في شركات التضامن ، والنوع الثاني شركاء موصيين لا يسألون إلا في حدود حصصهم في رأس المال ولقد بينت لنا الفصول السابقة أن المعالجات المحاسبية لمشاكل شركات التوصية البسيطة لا تختلف عن شركات التضامن . أما بالنسبة لحكم الشريك الموصى فيما يتعلق بمسئوليته المحدودة في تحمل التزامات الشركة فإنها تظهر بوضوح في حالة التصفية . وعليه ففي حالة تصفية شركات التوصية البسيطة يراعى الآتى :

- إذا كانت نتيجة التصفية ربحاً يتم توزيع أرباح التصفية على الشركاء بما فيهم الشريك الموصى دون اختلاف عما ذكرناه في الأمثلة السابقة .
- إذا كانت نتيجة التصفية خسارة وكانت تلك الخسارة في حدود حصص الشركاء في رأس المال فليس ثمة اختلاف عما ذكرناه من أمثلة سابقة .
- إذا كانت نتيجة التصفية خسارة تزيد عن حصص بعض الشركاء في رأس المال فبالنسبة للشريك المتضامن يكون ملزماً ومسئولاً بتحمل نصيبه كاملاً في الخسارة وسداد الفرق بين حصته في رأس المال وحصته في الخسارة من أمواله الخاصة إلا إذا كان معسراً حيث يوزع أو يحمل الفرق على بقية الشركاء غير المعسرين .

أما بالنسبة للشريك الموصى فإنه لا يتحمل بأية خسائر تزيد عن حصته في رأس المال حتى ولو كان ميسراً فهذا حقه قانوناً ومن ثم ففي حالة زيادة نصيبه في الخسائر عن حصته في رأس المال ليس على

الشريك الموصى أن يسدد الفرق وإنما يتحمل بقية الشركاء المتضامنين بتلك المبالغ . مع مراعاة أنه بالنسبة للحسابات الجارية الخاصة بالشريك الموصى إذا كان الحساب الجارى دائماً فإن ذلك لا يجعله يتحمل قدراً من الخسارة أكبر من حصته فى رأس المال ، أما إذا كان رصيد حسابه الجارى مديناً فيجب معرفة سبب المديونية - فقد يكون السبب نتيجة توزيع خسائر فى الأعوام الماضية قبل التصفية وهنا لا يجب أن يتحمل الشريك الموصى أكثر من مجموع هذا الرصيد المدين ونصيب من خسارة التصفية بحيث لا يتعدى المجموع حصته فى رأس المال وقد يكون السبب نتيجة ما سحبه الشريك من أموال نقدية أو عينية وهنا يلتزم الشريك الموصى بسداد رصيد حسابه الجارى المدين (بشرط أن يكون غير معسر) .

هذا وتعامل قروض الشركاء الموصيين معاملة الالتزامات المستحقة للغير أى لها أسبقية فى السداد عن حصص رأس المال فلا يمكن استخدام القرض لاستعاضة الرصيد المدين لرأس المال .

إذن باختصار يمكن القول أن الفرق بين تصفية شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة لا يظهر إلا فى حالة وجود خسائر تصفية تزيد عن حصص بعض الشركاء فى رأس المال .

مثال (٦) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة توصية بسيطة ويقتسمون أ. خ بنسبة ٢ : ٢ : ١ ، وقد قرر الشركاء فى ٢٠١٨/١٢/٣١ تصفية تلك الشركة وكانت أرصدة أصول وخصوم الشركة فى ذلك التاريخ كما يلى :

أرصدة مدينة :

عقار ١٦.٠٠٠ ، آلات ١٣.٠٠٠ ، أثاث ١١.٠٠٠ ، بضاعة ٨.٠٠٠ ، عملاء ٤.٠٠٠ ، نقدية بالبنك ١.٠٠٠ ، جارى الشريك ج ١.٠٠٠ ، خسائر مرحلة ٦.٠٠٠ .

أرصدة دائنة :

رأس المال أ ١٥٠٠٠ ، ب ١٥٠٠٠ ، ج ٥٠٠٠ ، جارى ب
٤٠٠٠ ، دائنون ١٠٠٠٠ ، أ. دفع ١١٠٠٠ .

فإذا علمت أن عملية التصفية قد تمت خلال شهر يناير ٢٠١٩
على النحو الآتى :

- تم بيع العقارات والآلات والأثاث والبضاعة معاً بمبلغ ٢٨٠٠٠ ج .
- تم تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ جنيه فقط من العملاء .
- تنازل حملة أوراق الدفع عن مبلغ ٥٠٠ جنيه .
- بلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنيه .
- أن الشريك ج شريك موصى وأن رصيد حسابه الجارى المدين كان
يمثل مبالغ سحبها الشريك الموصى نقداً .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية .

الحل :

ح/ التصفية

٥٢٠٠٠	إلى مذكورين	٣١٠٠٠	من ح/ البنك (ثمن بيع الأصول)
	١٦٠٠٠ عقار		
	١٣٠٠٠ آلات	٥٠٠	من ح/ أ. الدفع (ما تنازلوا عنه)
	١١٠٠٠ أثاث		
	٨٠٠٠ بضاعة	٢٢٥٠٠	من ح/ رأس المال
	٤٠٠٠ عملاء	٩٠٠٠ أ	
	(إقفال الأصول)	٩٠٠٠ ب	
٢٠٠٠	إلى ح/ م. التصفية	٤٥٠٠ ج (موصى)	
	(إقفال م. التصفية)		
٥٤٠٠٠		٥٤٠٠٠	

يلاحظ أن :

نتيجة عملية التصفية قد حققت خسائر قدرها ٢٢٥٠٠ تم توزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٢ : ٢ : ١) .

ح/ البنك

١٠٠٠	رصيد	٢٢٥٠٠	من مذكورين
٣١٠٠٠	إلى ح/ التصفية	٢٠٠٠ ح/ م. التصفية	
	(ثمن بيع الأصول والمتحصلات)	١٠٠٠٠ ح/ دائنون	
١٠٠٠	إلى ح/ رأس مال ج (الموصى)	١٠٥٠٠ ح/ أ. دفع	
		(١١٠٠٠ - ٥٠٠ تنازلوا عنها)	
		١٠٥٠٠ من ح/ رأس المال	
		٣٢٥٠ أ	
		٧٢٥٠ ب	
٣٣٠٠٠		٣٣٠٠٠	

ح/ رأس المال

أ	ب	ج (موصى)	بيان	أ	ب	ج (موصى)	بيان
		١٠٠٠	إلى ح/ جارى الشريك (ج)	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	رصيد
٩٠٠٠	٩٠٠٠	٤٥٠٠	إلى ح/ التصفية		٤٠٠٠		من ح/ جارى الشريك (ب)
			(خسائر التصفية)				
٢٤٠٠	٢٤٠٠	١٢٠٠	إلى ح/ خسائر مرحلة				
٣٦٠٠	٧٦٠٠		رصيد مرحل			١٧٠٠	رصيد مرحل
١٥٠٠٠	١٩٠٠٠	٦٧٠٠		١٥٠٠٠	١٩٠٠٠	٦٧٠٠	
		١٧٠٠	رصيد منقول	٣٦٠٠	٧٦٠٠		رصيد منقول
٣٥٠	٣٥٠		إلى ح/ رأس مال (ج)			١٠٠٠	من ح/ البنك
٣٢٥٠	٧٢٥٠		إلى ح/ البنك (تسوية			٧٠٠	من ح/ رأس المال
			حقوق الشركاء أ ، ب)				أ ، ب
٣٦٠٠	٧٦٠٠	١٧٠٠		٣٦٠٠	٧٦٠٠	١٧٠٠	

يلاحظ أن :

١/ تم تسوية حقوق الشركاء فى حساب رأس المال بأرصدة الحسابات الجارية الدائنة والمدينة ونصيب كل شريك من خسائر التصفية وكذلك نصيب كل شريك من الخسائر المرحلة والتي وزعت بين الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ٢ : ٢ : ١ .

٢/ الشريك (ج) الموصى رصيده مدين بمبلغ ١٧٠٠ وحيث أنه شريك موصى فليس عليه أن يتحمل فى خسائر الشركة أكثر من حصته فى رأس المال .

وحيث أن الشريك الموصى ليس معسراً فعلياً فقط أن يقوم بسداد رصيد حسابه الجارى المدين (لأنه عبارة عن مبالغ سحبها نقداً من خزينة الشركة) وليس أكثر من ذلك ويبلغ هذا الرصيد ١٠٠٠ وحينما يسدها تثبت بالقيد الآتى :

١٠٠٠	من حـ/ البنك	
١٠٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ج)	
	سداد الشريك (ج) الموصى لرصيد حسابه الجارى المدين	

وبعد قيامه الشريك ج الموصى بسداد هذا المبلغ يصبح رصيده مديناً فقط بمبلغ ٧٠٠ هى زيادة فى نصيبه من الخسائر عن حصته فى رأس المال وحيث أنه شريك موصى فلن يدفعها ويتم تحميلها على الشريكين المتضامنين أ ، ب بنسبة توزيع أ.خ بينهما ٢ : ٢ فيتحمل كل منهما بمبلغ ٣٥٠ بالقيد الآتى :

٧٠٠	من حـ/ رأس مال	
	أ ٣٥٠	
	ب ٣٥٠	
٧٠٠	إلى حـ/ رأس المال (ج)	

وبذلك يقلل حساب رأس مال ج . ويصبح رصيد حساب النقدية بالبنك مساوياً لرصيد حساب رأس مال أ ، ب فيتم سداد حقوق أ ، ب وتقل بذلك جميع الحسابات . ويتم إثبات سداد حقوق الشريكين أ ، ب بالقييد الآتي :

١٠٥٠٠	من د/ رأس مال	
	أ ٣٢٥٠	
	ب ٧٢٥٠	
١٠٥٠٠	إلى د/ البنك	
	سداد حقوق الشريكين أ ، ب	
	وإقفال حسابى البنك ورأس المال	

سادساً : التصفية التدريجية :

يقوم المصطفى فى حالات التصفية السريعة كما رأينا من قبل بإجراء عملية التصفية وما تستلزمه من بيع أصول وتحصيل مستحقات وسداد التزامات ثم تسوية حقوق الشركاء خلال فترة زمنية قصيرة ، وبالطبع فإن هذا ليس هو الحال دائماً ففى كثير من الحالات لا يتمكن المصطفى من بيع أصول الشركة دفعة واحدة أو خلال فترة زمنية قصيرة ، وإنما يلجأ المصطفى إلى بيع أصول الشركة على دفعات . وقد يستغرق هذا الأمر فترة زمنية طويلة تمتد لعدة شهور . وخلال تلك الفترة فإن المصطفى يقوم كلما توفرت له نقدية بسداد جزء من التزامات الشركة مراعيًا فى ذلك أولويات السداد طبقاً لما سبق الإشارة إليه . حتى إذا ما تم الانتهاء من سداد كافة التزامات الشركة قبل الغير بدأ المصطفى وذلك بالطبع كلما توافرت لديه نقدية فى سداد دفعات إلى الشركاء كجزء من حقوقهم .

ولقد اتضح لنا أيضاً فى أمثلة التصفية السريعة أن المصطفى لا يبدأ فى سداد حقوق الشركاء إلا بعد قيامه ببيع كافة الأصول وتحصيل مستحقات الشركة وسداد ما عليها من التزامات ، ومن ثم يكون قد استطاع تحديد نتيجة عملية التصفية من أرباح أو خسائر بشكل نهائى

وتم تحديد نصيب كل شريك منها فتحدد حقوق كل شريك بشكل نهائى .
أما فى حالات التصفية التدريجية (المرحلية) فإن المصطفى يبدأ فى سداد
بعض الدفعات النقدية للشركاء قبل الانتهاء من بيع كافة أصول الشركة
ومن ثم لا يكون من الممكن فى تلك الأوقات تحديد نتيجة التصفية بشكل
محدد من ربح أو خسارة ، ومن ثم فالمصطفى حينئذ يجب أن يكون حذراً
عند توزيع أية دفعات نقدية للشركاء وذلك حتى لا يحصل أى شريك على
دفعات نقدية قد تزيد عن حقوقه النهائية عند تسويتها ، لان ذلك قد يكون
على حساب بقية الشركاء .

والجدير بالذكر أنه إذا كانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين
الشركاء تتساوى مع حصص الشركاء فى رأس المال ، فعادة لا تمثل
عملية التوزيعات النقدية مشكلة ولكن تحدث المشكلة إذا اختلفت نسبة
توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء عن حصص الشركاء فى رأس
المال ، وحينئذ فإن على المصطفى أن يحدد طريقة ملائمة لتوزيع النقدية
المتاحة على الشركاء تضمن عدم حصول أى شريك على أكثر مما هو
مستحق له على حساب غيره من الشركاء .

وفى هذا الصدد فيمكن للمصطفى أن يتبع أياً من البدائل الآتية :
طريقة أقصى خسارة مفترضة :

طبقاً لهذه الطريقة فإن المصطفى قبل توزيع أى مبلغ نقدى متاح
على الشركاء يفترض أن هذا المبلغ سوف يكون آخر مبلغ نقدى متاح
لإجراء تسديدات للشركاء ، وبناء على ذلك الفرض يحدد الخسائر
الممكن حدوثها ويحدد نصيب كل شريك فيها ثم يوزع النقدية المتاحة
بين الشركاء طبقاً لأنصبة الشركاء وأرصدة حسابات رأس المال بعد
تعديلها بالخسائر المفترضة .

وحيثما يتوفر للمصطفى دفعات نقدية أخرى يكرر نفس الإجراء
فيفترض أنه آخر مبلغ سوف يتوفر ويحسب الخسائر فى تلك الحالة
وتوزع على الشركاء بأن تخصم من أرصدة رأس المال الأصلية ثم
يخصم من كل شريك الدفعات النقدية التى سبق له الحصول عليها ثم
يقوم بتوزيع النقدية المتاحة طبقاً لحصص وأنصبة الشركاء فى رأس
المال بعد خصم الخسائر والدفعات السابقة .

وهكذا يقوم المصطفى بتكرار ذلك الإجراء كلما توفرت له دفعات نقدية يمكن سدادها للشركاء .

تعديل حصص الشركاء فى رأس المال لتصبح مساوية لنسب توزيع الأرباح والخسائر :

طبقاً لهذه الطريقة فإن المصطفى يقوم باستخدام النقدية المتاحة له أولاً فى تقديم بعض الدفعات النقدية لبعض الشركاء حتى تتساوى حصص الشركاء فى رأس المال مع نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم . وإذا ما تساوت حصص رأس المال مع نسبة توزيع أ.خ فلن تكون هناك مشكلة فى عمل توزيعات على الشركاء .

إعداد خطة توزيع النقدية فى بداية عملية التصفية :

يمكن أن يتم تحديد المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء ، كل شهر أو كلما توفرت نقدية يمكن توزيعها على الشركاء وذلك بعد تحديد أقصى خسارة محتملة وتحديد أثرها على حقوق الشركاء ، إلا أن ذلك لا يبين المبالغ التى يمكن توزيعها على الشركاء كلما توفرت نقدية ، ولذلك كان البديل الحالى هو الأكثر قبولاً وهو عبارة عن إعداد برنامج متكامل مقدماً لتوزيع النقدية بحيث يوضح المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء خلال فترة التصفية وطبقاً لهذا البرنامج المعد منذ بداية إجراءات التصفية فإن أية مبالغ تحصل من بيع الأصول يمكن توزيعها على الشركاء فى الحال وفقاً لذلك البرنامج المعد مسبقاً . ويستلزم إعداد مثل هذا البرنامج القيام بالآتى

١- ترتيب الشركاء من حيث تعرضهم للخسائر الممكنة وإعداد جدول استيعاب الخسائر الممكنة على أساس ترتيب الشركاء من حيث تعرضهم لهذه الخسائر .

٢- إعداد خطة أو برنامج لتوزيع النقدية بناء على جدول استيعاب الخسائر الممكنة .

وفىما يلى بعض الأمثلة التى توضح كيفية تطبيق البدائل المختلفة التى يمكن أن يتبعها المصطفى فى حالة التصفية التدريجية .

مثال (٧) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بنسبة ٢ : ٢ : ١ ، وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة فى ٢٠١٩/١/١ حينما كان المركز المالى لتلك الشركة على النحو الآتى:

أصول :

- نقدية بالبنك ٦٠٠٠
- أصول أخرى (خلاف النقدية) ٤٥٠٠٠

خصوم :

- دائنون ٢٦٠٠٠
- رأس المال : ٢٥٠٠٠

- حصة أ ١٠٠٠٠
- حصة ب ١٠٠٠٠
- حصة ج ٥٠٠٠

فإذا علمت أن :

- تم بيع أصول الشركة على دفعات .
- كانت قيمة الدفعات النقدية التى تم تحصيلها وتواريخها كالاتى :
- يناير ١٥٠٠٠ جنيه
- فبراير ٩٠٠٠ جنيه
- مارس ٨٠٠٠ جنيه
- أبريل ٥٠٠٠ جنيه
- بلغت مصروفات التصفية ٢٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- ١- إعداد كشف توزيع النقدية خلال مراحل التصفية .
- ٢- تصوير حسابات التصفية .

الحل :

فى هذا المثال نسبة توزيع الأرباح والخسائر (٢ : ٢ : ١) تتساوى مع حصص الشركاء فى رأس المال (١٠٠٠٠ ، ١٠٠٠٠ ، ٥٠٠٠) ومن ثم يكون من السهل إجراء التوزيعات النقدية والتى يوضحها الكشف التالى :

كشف توزيع النقدية :

بيان	نقدية بالبنك	دائنون	أ	ب	ج
الأرصدة فى ١/١	٦.٠٠٠	٢٦.٠٠٠	١.٠٠٠	١.٠٠٠	٥.٠٠٠
+ متحصلات نقدية خلال شهر يناير	١٥.٠٠٠				
- م. تصفية	٢١.٠٠٠ (٢.٠٠٠)				
- تسديدات للدائنين	١٩.٠٠٠ (١٩.٠٠٠)	(١٩.٠٠٠)			
الأرصدة بعد توزيع دفعة يناير	-	٧.٠٠٠	١.٠٠٠	١.٠٠٠	٥.٠٠٠
+ متحصلات نقدية فبراير	٩.٠٠٠				
- تسديدات بقية الدائنين وتوزيع الباقي على الشركاء بنسبة ٢ : ٢ : ١	(٩.٠٠٠)	٧.٠٠٠	٨.٠٠	٨.٠٠	٤.٠٠
الأرصدة بعد توزيع حصة فبراير	-	-	٩٢.٠٠	٩٢.٠٠	٤٦.٠٠
+ متحصلات مارس	٨.٠٠٠				
- توزيع متحصلات مارس	(٨.٠٠٠)		٣٢.٠٠	٣٢.٠٠	١٦.٠٠
الأرصدة بعد توزيع حصة مارس	٥.٠٠٠		٦.٠٠٠	٦.٠٠٠	٣.٠٠٠
+ متحصلات أبريل	(٥.٠٠٠)		٢.٠٠٠	٢.٠٠٠	١.٠٠٠
- توزيع حصة أبريل			٤.٠٠٠	٤.٠٠٠	٢.٠٠٠
الأرصدة بعد توزيع حصة أبريل			(٤.٠٠٠)	(٤.٠٠٠)	(٢.٠٠٠)
خسائر التصفية			-	-	-
الأرصدة بعد انتهاء عمليات التوزيع		-	-	-	-

حسابات التصفية :

ح/ التصفية

يناير	من ح/ البنك	١٥٠٠٠	يناير	إلى مذكورين	٤٥٠٠٠
فبراير	من ح/ البنك	٩٠٠٠		(إقفال الأصول)	
مارس	من ح/ البنك	٨٠٠٠			
أبريل	من ح/ البنك	٥٠٠٠	يناير	إلى ح/ م. التصفية	٢٠٠٠
أبريل	من ح/ رأس المال	١٠٠٠٠			
	أ ٤٠٠٠				
	ب ٤٠٠٠				
	ج ٢٠٠٠				
		٤٧٠٠٠			٤٧٠٠٠

تجدر الإشارة إلى أنه قد تكون نتيجة التصفية (التدرجية) ربحاً
وفى ذلك لن يختلف الأمر عما سبق سوى توزيع أرباح التصفية على
الشركاء بدلاً من الخسارة .

ح/ البنك

يناير	من ح/ م. التصفية	٢٠٠٠	١/١	رصيد منقول	٦٠٠٠
يناير	من ح/ الدائنين	١٩٠٠٠	يناير	إلى ح/ التصفية	١٥٠٠٠
		٢١٠٠٠			٢١٠٠٠
فبراير	من ح/ الدائنين (سداد باقى مستحقات الدائنين)	٧٠٠٠	فبراير	إلى ح/ التصفية	٩٠٠٠
فبراير	من ح/ رأس المال	٢٠٠٠			
	أ ٨٠٠				
	ب ٨٠٠				
	ج ٤٠٠				
		٩٠٠٠			٩٠٠٠
مارس	من ح/ رأس المال	٨٠٠٠	مارس	إلى ح/ التصفية	٨٠٠٠
	أ ٣٢٠٠				
	ب ٣٢٠٠				
	ج ١٦٠٠				
		٨٠٠٠			٨٠٠٠
أبريل	من ح/ رأس المال	٥٠٠٠	أبريل	إلى ح/ التصفية	٥٠٠٠
	أ ٢٠٠٠				
	ب ٢٠٠٠				
	ج ١٠٠٠				
		٥٠٠٠			٥٠٠٠

ح/ رأس المال

بيان	ج	ب	أ	بيان	ج	ب	أ
رصيد ١/١	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى ح/ البنك (فبراير)	٤٠٠	٨٠٠	٨٠٠
				إلى ح/ البنك (مارس)	١٦٠٠	٣٢٠٠	٣٢٠٠
				إلى ح/ البنك (أبريل)	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
				إلى ح/ التصفية (أبريل)	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٤٠٠٠
	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

تجدر الإشارة إلى أنه قد تزيد خسارة التصفية عن حقوق أحد الشركاء وفي هذه الحالة يجب على الشريك سداد الفرق نقداً إلا إذا كان معسراً (أو شريكاً موصى) وفي تلك الحالة يوزع نصيبه على بقية الشركاء المتضامنين بنفس الطريقة التي سبق اتباعها في حالات التصفية السريعة .

مثال (٨) :

بفرض توافر نفس بيانات المثال السابق الا أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ .

والمطلوب :

١- إعداد كشف توزيع النقدية خلال مراحل التصفية .

٢- تصوير حسابات التصفية .

الحل :

فى هذا المثال الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ بينما حصص الشركاء فى رأس المال هى على التوالى ١٠٠٠٠ : ١٠٠٠٠ : ٥٠٠٠ أى بنسبة ٢ : ٢ : ١ ومن ثم اختلفت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء عن حصص الشركاء فى رأس المال ، وعليه يلزم اتباع أحد البدائل السابقة وسوف نقوم بإجابة المثال بطريقة أقصى خسارة محتملة وذلك على النحو التالى :

١- يقوم المصطفى أولاً بسداد مصروفات وأتعاب التصفية وكذلك المبالغ المستحقة للدائنين فى حدود النقدية المتاحة والمحصلة من بيع الأصول .

٢- بعد الانتهاء من سداد الالتزامات يبدأ المصطفى فى إجراء التوزيعات على الشركاء وفى كل مرة تتوفر لديه نقدية فقبل أن يبدأ فى توزيعها على الشركاء يفترض أن هذا هو آخر مبلغ سوف يتمكن من تحصيله . وبناء على ذلك يقوم بحساب خسارة التصفية ويقوم بتوزيعها على الشركاء كما لو كانت نتيجة نهائية ومن ثم يقوم بتحديد صافى المستحق لكل شريك بعد تحميله بنصيبه فى الخسارة ثم يوزع النقدية المتوفرة بنسبة حصص الشركاء بعد الخسارة .

وهكذا يكرر نفس الإجراء فى كل مرة يتوفر له أية مبالغ نقدية للشركاء حتى يصبح رصيد حصص الشركاء فى رأس المال مساوياً لآخر مبلغ نقدى يتم تحصيله فيقوم بسداده لهم . وتفعل بذلك جميع الحسابات .

كشف توزيع النقدية

بيان			التزامات (داننون)	نقدية بالبنك	حصص الشركاء في رأس المال
ج	ب	أ			
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٦٠٠٠	٦٠٠٠ ١٥٠٠٠ ٢١٠٠٠ (٢٠٠٠) ١٩٠٠٠ (١٩٠٠٠)	أرصدة الميزانية + المبالغ المحصلة خلال شهر يناير - سداد م. التصفية - تسديدات للدائنين الأرصدة في أول فبراير متحصلات شهر فبراير - سداد باقى الدائنون
٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٧٠٠٠ (٧٠٠٠)	- ٩٠٠٠ (٧٠٠٠)	
(٤٦٠٠)	(٦٩٠٠)	١١٥٠٠ ()	٢٠٠٠		الخسائر المفترضة ٢٣٠٠٠ توزع على الشركاء بنسبة ٥ : ٣ : ٢ الأرصدة بعد تحميل الشركاء بالخسائر المفترضة تحميل الشريكين ب ، ج بالزيادة فى خسارة أ عن حصته فى رأس المال بنسبة ٥ : ٣ : ٢ الأرصدة بعد تحميل ب ، ج بخسارة الشريك أ تحميل الشريك ب بالزيادة فى خسارة ج
٤٠٠ (٦٠٠)	٣١٠٠ (٩٠٠)	(١٥٠٠) ١٥٠٠			
(٢٠٠) ٢٠٠	٢٢٠٠ (٢٠٠)	-			
-	٢٠٠٠ (٢٠٠٠)	-		(٢٠٠٠)	إذن يتم سداد مبلغ النقدية المتوفر ٢٠٠٠ جنيه للشريك (ب)
٥٠٠٠ (٣٠٠٠)	١٠٠٠٠ (٤٥٠٠)	١٠٠٠٠ (٧٥٠٠)		٨٠٠٠	النقدية المحصلة خلال شهر مارس ٨٠٠٠ حصص الشركاء الأصلية فى رأس المال الخسائر المفترضة ١٥٠٠٠ توزع على الشركاء بنسبة ٥ : ٣ : ٢ حصص الشركاء بعد الخسائر المفترضة توزيعات سابقة
٢٠٠٠ (٢٠٠٠)	٥٥٠٠ (٢٠٠٠)	٢٥٠٠			
٢٠٠٠ (٢٠٠٠)	٣٥٠٠ (٣٥٠٠)	٢٥٠٠ (٢٥٠٠)		(٨٠٠٠)	إذن توزع النقدية المتوفرة من الشركاء بنسبة حصص الشركاء
٥٠٠٠ (٢٠٠٠)	١٠٠٠٠ (٣٠٠٠)	١٠٠٠٠ (٥٠٠٠)		٥٠٠٠	النقدية المحصلة خلال شهر أبريل حصص الشركاء الأصلية فى رأس المال خسائر التصفية الفعلية ١٠٠٠٠ توزع على الشركاء بنسبة ٥ : ٣ : ٢ حصص الشركاء بعد تحميلهم بخسائر التصفية يطرح منها توزيعات نقدية سابقة
٣٠٠٠ (٢٠٠٠)	٧٠٠٠ (٥٥٠٠)	٥٠٠٠ (٢٥٠٠)			
١٠٠٠ (١٠٠٠)	١٥٠٠ (١٥٠٠)	٢٥٠٠ (٢٥٠٠)		(٥٠٠٠)	إذن المتبقى من حصص الشركاء ومجموعها ١٠٠٠، ١٥٠٠، ٢٥٠٠ = ٥٠٠٠ قيمة النقدية المتوفرة فيتم توزيعها عليهم بنفس هذه المبالغ

فيما يتعلق بكشف توزيع النقدية على الشركاء يلاحظ الآتى :

(١) خلال شهر يناير قام المصطفى باستخدام النقدية المتوفرة له متمثلة فى الرصيد ٦٠٠٠ بالإضافة إلى ما حصله من بيع الأصول ١٥٠٠٠ ليصبح مجموع ما هو متاح له ٢١٠٠٠ سدد منها ما يلى :

٢٠٠٠ م. التصفية .

١٩٠٠٠ استخدمها فى سداد جزء من الدائنين وبعد سداد هذا المبلغ يكون المتبقى للدائنين مبلغ وقدره ٧٠٠٠ جنيه .

(٢) بالنسبة للمبلغ الذى حصله خلال شهر فبراير وقدره ٩٠٠٠ جنيه قام المصطفى بسداد ما تبقى للدائنين (٧٠٠٠) ويتبقى بعد ذلك مبلغ وقدره ٢٠٠٠ جنيه يمكن توزيعها على الشركاء ، وقبل أن يبدأ فى توزيعها يفترض المصطفى أن هذا المبلغ هو آخر مبلغ سوف يتم تحصيله ويحسب خسائر التصفية بناء على ذلك وقدرها ٢٣٠٠٠ وحسبت كما لو كنا أعددنا حساب التصفية الآتى :

ح/ التصفية

٤٥٠٠٠	إلى مذكورين	٢٤٠٠٠	من ح/ البنك
	(إقفال الأصول)		(ثمن بيع الأصول والمتحصلات)
			(٩٠٠٠ + ١٥٠٠٠)
٢٠٠٠	إلى ح/ م. التصفية	٢٣٠٠٠	خسائر
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

ويقوم بتحميل تلك الخسارة (أى خصمها) من حصص الشركاء فى رأس المال بنفس نسب توزيع الأرباح والخسائر ٥ : ٣ : ٢ فيكون نصيب الشركاء كالاتى بالترتيب ١١٥٠٠ ، ٦٩٠٠ ، ٤٦٠٠ . وحيث أن خسارة الشريك أ ١١٥٠٠ بينما

نصيبه فى رأس المال ١٠٠٠٠ فتكون هناك زيادة قدرها ١٥٠٠
 يتم تحميلها للشريكين ب ، ج بنسبة ٣ : ٢ (نسبة توزيع أ. خ) ،
 وعقب تلك الخطوة نجد أن المستحق للشريك (ب) ٢٢٠٠ ، بينما
 الشريك (ج) يصبح رصيده سالب (-٢٠٠) بمعنى أن نصيبه فى
 الخسارة أكبر من حصته فى رأس المال بمبلغ ٢٠٠ فتقوم
 بخصمها من حصة الشريك ب ليصبح رصيد (ب) ٢٢٠٠ - ٢٠٠
 = ٢٠٠٠ ومن ثم يكون الشريك الوحيد الذى له الحق فى
 الحصول على توزيعات نقدية هو الشريك (ب) ويحصل على مبلغ
 ٢٠٠٠ (رصيد النقدية المتوفرة) .

(٣) خلال شهر مارس حصل المصطفى مبلغ وقدره ٨٠٠٠ فيقوم
 بحساب الخسارة كما لو كان لن يحصل على أية مبالغ أخرى وذلك
 كالآتى :

د/ التصفية

٤٥٠٠٠	إلى مذكورين	٣٢٠٠٠	من د/ البنك
	(إقفال الأصول)		٨٠٠٠ + ٩٠٠٠ + ١٥٠٠٠
٢٠٠٠	إلى د/ م. التصفية	١٥٠٠٠	خسائر
٤٧٠٠٠		٤٧٠٠٠	

الخسارة وقدرها ١٥٠٠٠ يتم تحميلها على الشركاء بنسبة
 ٥ : ٣ : ٢ حيث يصبح نصيب كل شريك فيها كالآتى ٧٥٠٠ ، ٤٥٠٠ ،
 ٣٠٠٠ يتم خصمها من حصص الشركاء فى رأس المال لتصبح حصص
 الشركاء بعد الخسارة المفترضة كالآتى :

ج	ب	أ	
٢٠٠٠	٥٥٠٠	٢٥٠٠	يخصم من الشريك (ب) الدفعة التى سبق له الحصول عليها
	(٢٠٠٠)		
٢٠٠٠	٣٥٠٠	٢٥٠٠	ومن ثم توزع النقدية المتوفرة وقدرها ٨٠٠٠ بين الشركاء بنفس نسبة حصص الشركاء
٢٠٠٠	٣٥٠٠	٢٥٠٠	

(٤) فى الشهر الاخير تكرر نفس الخطوات فيتم تسوية حقوق الشركاء بالكامل ويصبح مجموع المتبقى (المستحق) لكل شريك مساوياً لرصيد النقدية المتوفرة فتوزع على الشركاء وتقل بذلك جميع الحسابات .

حسابات التصفية :

ح/ البنك

يناير	من ح/ م. التصفية	٢٠٠٠	١/١	رصيد منقول	٦٠٠٠
يناير	من ح/ الدائنين	١٩٠٠٠	يناير	إلى ح/ التصفية (متحصلات شهر يناير)	١٥٠٠٠
		٢١٠٠٠			٢١٠٠٠
فبراير	من ح/ الدائنين	٧٠٠٠	فبراير	إلى ح/ التصفية (متحصلات شهر فبراير)	٩٠٠٠
فبراير	من ح/ رأس المال (ب)	٢٠٠٠			
		٩٠٠٠			٩٠٠٠
مارس	من ح/ رأس المال أ ٢٥٠٠ ب ٣٥٠٠ ج ٢٠٠٠	٨٠٠٠	مارس	إلى ح/ التصفية (متحصلات شهر مارس)	٨٠٠٠
		٨٠٠٠			٨٠٠٠
أبريل	من ح/ رأس المال أ ٢٥٠٠ ب ١٥٠٠ ج ١٠٠٠	٥٠٠٠	أبريل	إلى ح/ التصفية	٥٠٠٠
		٥٠٠٠			٥٠٠٠

ح/ التصفية

يناير	من ح/ النقدية	١٥٠٠٠	يناير	إلى مذكورين	٤٥٠٠٠
فبراير	من ح/ النقدية	٩٠٠٠		(إقفال الأصول)	
مارس	من ح/ النقدية	٨٠٠٠	يناير	إلى ح/ م. التصفية	٢٠٠٠
أبريل	من ح/ النقدية	٥٠٠٠		(إقفال م. التصفية)	
أبريل	من ح/ رأس المال	١٠٠٠٠			
	أ ٥٠٠٠				
	ب ٣٠٠٠				
	ج ٢٠٠٠				
		٤٧٠٠٠			٤٧٠٠٠

ح/ رأس المال

بيان	ج	ب	أ	بيان	ج	ب	أ
رصيد ١/١ (يناير)	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	إلى ح/ النقدية (فبراير)		٢٠٠٠	
				إلى ح/ النقدية (مارس)	٢٠٠٠	٣٥٠٠	٢٥٠٠
				إلى ح/ التصفية (أبريل)	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠
				(خسائر التصفية)			
				إلى ح/ النقدية (أبريل)	١٠٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٠
				(توزيع متحصلات أبريل)			
	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠		٥٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

مثال (٩) :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن وتوزع الأرباح والخسائر بينهم بنسبة ٤ : ٣ : ٢ على التوالي . وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة ، وقد كانت ميزانية الشركة كما ظهرت فى ٢٠١٩/١/١ قبل التصفية مباشرة على النحو الآتى :

رأس المال	١٣٩٠٠٠	نقدية	٨٠٠٠
حصة أ ٤٠٠٠٠		أصول أخرى	١٩٢٠٠٠
حصة ب ٤٥٠٠٠			
حصة ج ٥٤٠٠٠			
التزامات	٦١٠٠٠		
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن المبالغ النقدية التى تم تحصيلها من بيع أصول الشركة تمثلت فى الآتى :

نهاية يناير ٢٠١٩ ٥١٥٠٠

نهاية فبراير ٢٠١٩ ٣٠٠٠٠

نهاية مارس ٢٠١٩ ٣٢٥٠٠

علماً بأن مصروفات وأتعاب التصفية قد بلغت ٣٠٠٠ وتم خصمها من متحصلات شهر يناير .

والمطلوب :

أولاً : إعداد خطة توزيع النقدية .

ثانياً : كشف توزيع النقدية خلال مدة التصفية .

الحل :

أولاً : إعداد خطة لتوزيع النقدية :

١- ترتيب تعرض الشركاء للخسائر الممكنة :

يجب أن يسبق ترتيب تعرض الشركاء للخسائر الممكنة تحديد حقوق كل شريك بتجميع أرصدة رأس المال مع أرصدة الحسابات الجارية وقروض الشركاء (بالإضافة أو الخصم حسب طبيعة الرصيد دائن أو مدين) . وفى المثال الحالى تم دمج حقوق الشركاء بحيث أصبح رأس مال كل شريك يمثل صافى حقوقه . ولترتيب تعرض الشركاء للخسائر الممكنة يجب تحديد أقصى خسارة يمكن أن يستوعبها الشريك دون تخفيض حقوقه عن الصفر ، ويحتسب ذلك بقسمة حقوق كل شريك على نسبة نصيبه فى الأرباح والخسائر أو بمعنى آخر بضرب حقوق الشريك x مقلوب نصيبه فى الأرباح والخسائر . وذلك على النحو الآتى :

جدول ترتيب تعرض الشركاء للخسائر

الشريك	حقوق الشركاء	نسبة توزيع أ.خ	إمكانية استيعاب الخسائر (حقوق الشريك x مقلوب نصيبه فى أ.خ)	ترتيب تعرض الشركاء للخسائر	ترتيب توزيع النقدية
أ	٤٠٠٠	٤	$9 \times 4000 = 36000$	١	٣
ب	٤٥٠٠	٣	$9 \times 4500 = 40500$	٢	٢
ج	٥٤٠٠	٢	$9 \times 5400 = 48600$	٣	١

ويشير ترتيب تعرض الشركاء للخسائر إلى أن الشريك (أ) هو الأكثر تعرضاً للخسائر لأن حقوقه سوف تصل إلى الصفر إذا بلغت خسائر التصفية للشركة مبلغ ٩٠.٠٠٠ ، وعلى العكس فإن أقل الشركاء تعرضاً للخسائر هو الشريك ج لأن حقوقه كافية لاستيعاب خسائر التصفية إلى أن تبلغ ٢٤٣.٠٠٠ جنيه . وبناء على ذلك فإن الشريك صاحب الإمكانية الأكبر في استيعاب الخسارة (ج) يحصل (بعد سداد كافة الالتزامات) على التوزيع الأول للنقدية ، أما الشريك صاحب الإمكانية الأقل في استيعاب الخسائر (الشريك أ) فسوف يكون آخر شريك يحصل على توزيعات نقدية .

٢- جدول استيعاب الخسارة الممكنة :

الخطوة التالية في إعداد خطة توزيع النقدية هي إعداد جدول لاستيعاب الخسارة الممكنة أو المفترضة ، أول ما يتضمن هذا الجدول حقوق كل شريك ، ثم يتم تحميل الشركاء بالخسائر (المفترضة) التي تجعل حقوق الشريك الأكثر تعرضاً للخسارة تساوى صفر . ثم يتم تحميل حقوق الشركاء الباقين بأنصبتهم من الخسارة التي تلغى حقوق الشريك التالي في ترتيب تحمل الخسائر .. وهكذا نستمر في ذلك حتى تصل حقوق جميع الشركاء (ما عدا الشريك الأقل تعرضاً للخسائر) إلى الصفر وطبقاً لذلك يكون الجدول كالاتي :

جدول استيعاب الخسائر الممكنة

بيان	أ	ب	ج	إجمالي
نسبة توزيع الأرباح والخسائر	٤	٣	٢	
حقوق الشركاء قبل التصفية	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠	١٣٩٠٠٠
توزيع الخسائر (المفترضة) التي تستوعب حقوق الشريك (أ) على الشركاء أ ، ب ، ج بنسبة توزيع الأرباح والخسائر (٤ : ٣ : ٢)	(٤٠٠٠٠)	(٣٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٩٠٠٠٠)
الأرصدة	-	١٥٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٩٠٠٠
توزيع الخسائر التي تستوعب حقوق (ب) (ثاني الشركاء من حيث إمكانية استيعاب الخسائر) وتوزع بين الشريكين ب ، ج بنسبة ٣ : ٢		(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)
الرصيد	-	-	٢٤٠٠٠	٢٤٠٠٠

٣- خطة توزيع النقدية :

يتم توزيع النقدية كالاتى :

- أول نقدية تتوفر تستخدم فى سداد الالتزامات التى تبلغ ٦١٠٠٠ + ٣٠٠٠ مصروفات التصفية .
- المبالغ التى تتاح بعد سداد الالتزامات و م. التصفية تسدد للشريك ج حتى يصل مجموع ما يحصل عليه إلى ٢٤٠٠٠ جنيه .
- المبالغ المتوفرة بعد ذلك حتى ٢٥٠٠٠ توزع على الشريكين ب ، ج بنسبة ٣ : ٢ .
- التوزيعات السابقة سوف تجعل حصص الشركاء مساوية لنسبة توزيع الأرباح والخسائر ولذلك فإن المبالغ التالية توزع بينهم بنفس النسبة أى ٤ : ٣ : ٢ .

ثانياً : كشف توزيع النقدية :

حقوق الشركاء			التزامات (دائنون)	نقدية بالبنك	بيان
ج	ب	أ			
٥٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦١٠٠٠	٨٠٠٠	أرصدة الميزانية
				٤٨٥٠٠	متحصلات يناير بعد خصم م. التصفية
٥٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦١٠٠٠	٥٦٥٠٠	الأرصدة بعد متحصلات يناير
-	-	-	(٥٦٥٠٠)	(٥٦٥٠٠)	سداد الالتزامات فى حدود النقدية المتاحة
٥٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠	-	الأرصدة فى ٢/١
				٣٠٠٠٠	متحصلات فبراير
			(٤٥٠٠)	(٤٥٠٠)	سداد باقى الالتزامات
٥٤٠٠٠	٤٥٠٠٠	٤٠٠٠٠	-	٢٥٥٠٠	الأرصدة بعد سداد الالتزامات بالكامل
					طبقاً لخطة توزيع النقدية يسدد :
(٢٤٠٠٠)				(٢٤٠٠٠)	أولاً : مبلغ ٢٤٠٠٠ جنيه للشريك ج
(٦٠٠)	(٩٠٠)			(١٥٠٠)	ثانياً : المتبقى يسدد لكل من ب ، ج ، بنسبة ٣ : ٢
٢٩٤٠٠	٤٤١٠٠	٤٠٠٠٠		٣٢٥٠٠	الأرصدة بعد تسديدات فبراير
(٩٤٠٠)	(١٤١٠٠)			(٢٣٥٠٠)	متحصلات شهر مارس
					يسدد منها ٢٣٥٠٠ بين الشريكين ب ، ج بنسبة ٣ : ٢ حتى تستكمل مبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه طبقاً لخطة التوزيع
٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠		٩٠٠٠	الأرصدة بعد إجراء التوزيعات السابقة
					توزيع النقدية المتاحة بنسبة ٢ : ٣ : ٤
٢٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠		(٩٠٠٠)	حيث أن حقوق الشركاء أصبحت مساوية لنسب توزيع أ. خ

تطبيقات عملية :

التطبيق الأول :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر
بنسبة ٢ : ٢ : ١ وفى أول يناير ٢٠١٩ قرر الشركاء تصفية الشركة ،
وكانت قائمة المركز المالى لها كالتالى :

رأس المال		١٧٠٠٠	سيارات	٤٠٠٠	
(أ) ٧٠٠٠			- مخصص إهلاك سيارات	١٠٠٠	
(ب) ٦٠٠٠					٣٠٠٠
(ج) ٤٠٠٠			أثاث	٣٠٠٠	
			- مخصص إهلاك أثاث	٥٠٠	
حسابات جارية		٢٠٠٠			٢٥٠٠
١٥٠٠ (ب)			بضاعة		٨٠٠٠
٥٠٠ (ج)			مدينون	٥٥٠٠	
			- م. د. م. فى تحصيلها	٥٠٠	
قرض الشريك (ب)		٣٠٠٠			٥٠٠٠
دائنون		٢٠٠٠	أوراق قبض		٣٠٠٠
أوراق دفع		٢٥٠٠	أوراق مالية		٢٠٠٠
			مصروفات مقدمة		٥٠٠
			جارى الشريك (أ)		١٥٠٠
			بنك		١٠٠٠
		٢٦٥٠٠			٢٦٥٠٠

وقد أسفرت عملية تصفية الشركة عن الآتى :

١/ تم بيع السيارات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه كما اتفق على أن يستولى الشريك ب على الأثاث مقابل ٢٠٠٠ جنيه .

٢/ تم بيع البضاعة بمبلغ ١١٠٠٠ جنيه وحصل من المدينون ٤٥٠٠ جنيه ومن أوراق قبض ٢٨٠٠ جنيه وبيعت الأوراق المالية بمبلغ ١٧٠٠ جنيه وتنازل المصطفى عن ١٠٠ جنيه مقابل تحصيل المصروفات المقدمة .

- ٣/ تنازل حملة أوراق الدفع عن ١٠٠ جنيه والدائنون عن ٢٠٠ جنيه
وسددت باقى المبالغ المستحقة لهم .
- ٤/ قام المصطفى بسداد مصاريف مستحقة لم تكن مقيدة فى دفاتر
الشركة قيمتها ١٠٠ جنيه وبلغت مصاريف التصفية وأتعاب
المصطفى ٦٠٠ جنيه .
- ٥/ قام المصطفى بسداد حقوق الشركاء .
- والمطلوب :
- تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة لعملية
التصفية .

التطبيق الثانى :

شريف وماهر شريكان فى شركة تضامن ويتم توزيع الأرباح
والخسائر بينهما بنسبة ٦ : ٤ وقد قرر الشريكان تصفية الشركة فى أول
يناير ٢٠١٩ ولهذا اتخذت الإجراءات لإعداد الحسابات وتصوير قائمة
المركز المالى للشركة فى هذا التاريخ وكانت كالاتى :

رأس المال	٢٥٠٠٠	عقار	١٠٠٠٠	
شريف ١٥٠٠٠		- مخصص إهلاك عقار	٤٠٠٠	
ماهر ١٠٠٠٠				٦٠٠٠
		أثاث	٦٠٠٠	
		- مخصص إهلاك أثاث	١٠٠٠	
جارى الشريك ماهر	٢٠٠٠			٥٠٠٠
قرض الشريك شريف	٣٠٠٠	بضاعة		٩٠٠٠
دائنون	٢٠٠٠	مدينون	٦٠٠٠	
مصاريف مستحقة	٥٠٠	- م. د. م. فى تحصيلها	٣٠٠	
				٥٧٠٠
		أوراق قبض		٣٣٠٠
		بنك		٢٠٠٠
		جارى شريف		١٥٠٠
	٣٢٥٠٠			٣٢٥٠٠

وقد أسفرت عملية التصفية عن الآتى :

- ١/ تم بيع العقار والأثاث والبضاعة بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه .
 - ٢/ تم تحصيل ٥٠٠٠ ج من المدينون ، ٣٠٠٠ ج أوراق القبض .
 - ٣/ بلغت مصاريف التصفية وأتعاب المصفى ١٠٠٠ جنيه .
 - ٤/ تم سداد التزامات الشركة وتسوية حقوق الشركاء فيها .
- والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة .

التطبيق الثالث :

أ ، ب ، ج شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح بنسبة ٣ : ٢ : ٥
والآتى بيان بقائمة المركز المالى للشركة فى ٢٠١٨/١٢/٣١ :

رأس المال	١٩٠٠٠	عقار	٧٠٠٠
(أ) ٩٠٠٠		أثاث	٥٠٠٠
(ب) ٦٠٠٠		بضاعة	٦٠٠٠
(ج) ٤٠٠٠		مدينون	٤٠٠٠
		- مخصص د.م. فيها	٢٠٠
جارى الشريك أ	٣٠٠٠		٣٨٠٠
جارى الشريك ب	١٠٠٠	جارى الشريك ج	٢٠٠٠
قرض (ج)	٢٠٠٠	بنك	٤٠٠٠
دائنون	٣٠٠٠	مصروفات مقدمة	٥٠٠
إيرادات مقدمة	٣٠٠		
	٢٨٣٠٠		٢٨٣٠٠

وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة فى هذا التاريخ ، والآتى
بيان بعمليات التصفية :

أولاً : تم بيع الأصول الثابتة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه كما تم بيع البضاعة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وتحصيل ٢٥٠٠ جنيه فقط من العملاء على اعتبار أن الباقي يمثل ديون معدومة ، ولم يتمكن المصفى من تحصيل أى مبالغ من المصروفات المقدمة .

ثانياً : بلغت مصاريف التصفية ١٢٠٠ جنيه .

ثالثاً : قام المصفي بسداد ١٠٠٠ جنيه قيمة تعويض بحكم قضائي صدر على الشركة في تاريخ التصفية كما تم تسديد الالتزامات الأخرى .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد القيود اللازمة إذا علمت أن جميع الشركاء موسرين وقادرين على سداد أى مبالغ تستحق عليهم بسبب خسائر التصفية .

التطبيق الرابع :

أ ، ب ، ج شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح بنسبة ٢ : ٣ : ٥ وفى ٢٠١٨/١٢/٣١ قرر الشركاء تصفية الشركة وكانت قائمة المركز المالى للشركة فى هذا التاريخ كالاتى :

رأس المال	٢٢٠٠٠	عقار	٩٠٠٠
(أ) ٩٠٠٠		آلات	٦٠٠٠
(ب) ٨٠٠٠		أثاث	٥٠٠٠
(ج) ٥٠٠٠		بضاعة	٤٠٠٠
جارى الشريك ب	٣٠٠٠	مدينون	٣٠٠٠
أوراق دفع	١٥٠٠	بنك	٥٠٠
مصاريف مستحقة	٥٠٠	جارى الشريك ج	١٥٠٠
دائنون	٢٠٠٠		
	٢٩٠٠٠		٢٩٠٠٠

والآتى بيان بعمليات التصفية :

١/ تم بيع الأصول الثابتة بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه كما تم تحصيل مبلغ ٢٥٠٠ جنيه من المدينين وبلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه .

٢/ تنازل الدائنون عن ٢٠٠ جنيه وأصحاب أوراق الدفع عن ٣٠٠ جنيه وسدد لهم باقى مستحقاتهم كما سددت المصاريف المستحقة بالكامل .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية وإعداد قيود اليومية اللازمة ، هذا إذا علمت أن الشريك ج معسر ولا يملك أى أموال خاصة .

التطبيق الخامس :

الآتى بيان بعناصر المركز المالى لشركة التضامن المكونة من أ ، ب ، ج فى ٢٠١٨/١٢/٣١ وكانوا يفتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى :

عقار	٧٠٠٠	رأس المال	١٧٠٠٠
أثاث	٤٠٠٠	٧٠٠٠ (أ)	
بضاعة	٦٠٠٠	٥٠٠٠ (ب)	
مدينون	٥٠٠٠	٥٠٠٠ (ج)	
أوراق قبض	٣٠٠٠		
مصاريف مقدمة	١٥٠٠	دائنون	١٢٤٠٠
جارى الشريك أ	٢٠٠٠		
بنك	١٥٠٠	جارى الشريك (ب)	٦٠٠
	٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠

وفى ذلك التاريخ قرر الشركاء تصفية الشركة وتمت عملية التصفية كالآتى :

- ١/ بيعت الأصول الثابتة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه ، كما بيعت البضاعة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه وحصل من المدينون وأوراق القبض ٣٥٠٠ جنيه ولم يتمكن المصطفى من تحصيل المصاريف المقدمة .
- ٢/ بلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنيه .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية إذا علمت أن كافة الشركاء معسرون .

التطبيق السادس :

أ، ب، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر
بنسبة ٢ : ١ : ٢ وقد قرر الشركاء تصفية الشركة فى أول أكتوبر ٢٠١٨
نظراً للخسار المتوالية التى حققتها الشركة خلال السنوات الأخيرة ، وقد
كانت ميزانية الشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

أصول مختلفة	٣٣٠٠	رأس المال	٥٤٠٠٠
نقدية	٦٠٠٠	١٨٠٠٠ (أ)	
خسائر مرحلة	٣٦٠٠٠	١٨٠٠٠ (ب)	
		١٨٠٠٠ (ج)	
		قرض برهن	١٣٢٠٠
		دائنون	٤٨٠٠
		أجور مستحقة	٣٠٠٠
			<hr/>
			٧٥٠٠٠
			<hr/>
			٧٥٠٠٠

فإذا علمت أن عملية التصفية أسفرت عما يأتى :

١ / تم بيع الأصول غير النقدية بمبلغ ١٢٦٠٠ جنية .

٢ / بلغت مصروفات التصفية ٦٠٠ جنية .

٣ / الأجور المستحقة عبارة عن أجور الموظفين عن العشرة أشهر
الآخيرة.

٤ / جميع الشركاء معسرون ولم يتمكن المصطفى من تحصيل أية مبالغ
منهم .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية .

التطبيق السابع :

أ، ب ، ج شركاء فى شركة توصية بسيطة يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٣ : ٥ وفى أول أكتوبر ٢٠١٨ قرر الشركاء تصفية الشركة ، وقد كانت الأرصدة المدينة والدائنة للشركة فى ذلك التاريخ كالآتى :

أرصدة مدينة :

١٥٠٠٠ الات ، ٥٠٠٠ أثاث ، ٤٠٠٠ بضاعة ، ٣٠٠٠ مدينون ،

٥٠٠ نقدية ، ١٥٠٠ جارى الشريك ج

أرصدة دائنة :

٩٠٠٠ رأس مال (أ) ، ٨٠٠٠ رأس مال (ب) ، ٥٠٠٠ رأس مال (ج) (شريك موصى) ، ٣٠٠٠ جارى الشريك (ب) ، ١٥٠٠ أوراق دفع ، ٢٥٠٠ دائنون .

و قد تمت عملية التصفية على النحو التالي :

- ١/ تم بيع الأصول الثابتة والبضاعة بالكامل بمبلغ ١٤٠٠٠ جنية .
- ٢/ تمكن المصطفى من تحصيل ما قيمته ٢٥٠٠ جنية من المبالغ المستحقة على المدينين .
- ٣/ قام المصطفى بسداد قيمة المبالغ المستحقة للدائنين بعد أن تنازلوا عن مبلغ قدرة ٢٠٠ جنية ، كما تنازل أصحاب أوراق الدفع عن مبلغ ١٠٠ جنية وسدد لهم باقى مستحقاتهم .
- ٤/ بلغت مصاريف التصفية ١٠٠٠ جنية .

والمطلوب :

تصوير حسابات التصفية

التطبيق الثامن :

أ، ب ، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر
فيما بينهم بنسبة ٥ : ٣ : ٢ والآتى بيان بقائمة المركز المالى للشركة فى
اول يناير ٢٠١٩ :

٣٢٠٠٠	أصول متنوعة	٢٢٠٠٠	رأس المال
			(أ) ٨٠٠٠
			(ب) ٩٠٠٠
			(ج) ٥٠٠٠
		١٠٠٠٠	دائـنـون
٣٢٠٠٠		٣٢٠٠٠	

وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة فى هذا التاريخ وتوزيع
فائض أموال التصفية فيما بينهم فى نهاية كل شهر بعد سداد الدائنين ،
وقد أسفرت عملية التصفية عن الآتى :

تم بيع أصول قيمتها الدفترية ١٢٠٠٠ بمبلغ ٨٠٠٠ خلال شهر يناير
تم بيع أصول قيمتها الدفترية ١١٠٠٠ بمبلغ ٩٠٠٠ خلال شهر فبراير
تم بيع أصول قيمتها الدفترية ٩٠٠٠ بمبلغ ٨٠٠٠ خلال شهر مارس
والمطلوب :

١/ إعداد كشف توزيع النقدية خلال مراحل التصفية .

٢/ تصوير حسابات التصفية .

التطبيق التاسع :

أ، ب، ج شركاء فى شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر
بنسبة ٣: ٣: ٤ ، وفى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨ كانت أصول وخصوم الشركة
تتمثل فى البنود الآتية :
أصول وأرصدة مدينة :

٢٠٠٠٠ نقدية ، ١٣٠٠٠٠٠ أصول أخرى ، ١٠٠٠٠٠ قرض

الشريك (ب) .

خصوم وأرصدة دائنة :

١١٥٠٠٠ رأس المال (١٠٠٠٠٠ حصة الشريك (أ) ، ٤٥٠٠٠
حصة الشريك (ب) ، ٦٠٠٠٠٠ حصة الشريك (ج) ، ٣٠٠٠٠٠
دائنون ، ٥٠٠٠٠ قرض الشريك (أ) ، ١٠٠٠٠٠ جارى الشريك (ج).
وقد أتعف الشركاء على تصفية الشركة فى ١ / ١ / ٢٠١٩ ، وقد تمت
عملية التصفية على النحو الآتى :

- خلال شهر يناير تم بيع جزء من أصول الشركة بمبلغ ٤٠٠٠٠
جنية (علماً بأن القيمة الدفترية لتلك الأصول بلغت ٧٠٠٠٠ جنية)
- خلال شهر فبراير تم بيع باقى الأصول بمبلغ ٦٣٠٠٠ جنية .
- تم توزيع النقدية المتاحة على أصحاب الحقوق والشركاء فى نهاية
كل من يناير وفبراير حسب النقدية المتاحة ، علماً بأن الشريك ب
قد قام بسداد قيمة القرض الذى حصل عليه نقداً فى بداية عملية
التصفية وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ جنية .

والمطلوب :

- ١ / إعداد خطة توزيع النقدية طبقاً لطريقة استيعاب الخسائر الممكنة.
- ٢ / إعداد كشف توزيع النقدية الفعلى .

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
٣	مقدمة
	الفصل الأول : مقدمة فى الشركات التجارية
٧	أولاً : تعريف الشركة .
٧	ثانياً : أركان عقد الشركة .
٩	ثالثاً : أنواع الشركات التجارية .
١١	رابعاً : السمات الأساسية لشركات الاشخاص .
١٤	خامساً : عقود شركات الأشخاص بين الكتابة والإشهار والقيود
	الفصل الثانى : المحاسبة عن تكوين شركات الأشخاص
	"عمليات رأس المال"
١٩	أولاً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال نقداً .
٢٧	ثانياً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال عيناً .
	ثالثاً : وفاء الشركاء بحصص رأس المال بتقديم
٢٩	أصول والتزامات منشأة فردية .
٦٧	رابعاً : حصص العمل .
٦٨	تطبيقات .
	الفصل الثالث: توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص
	والمشكلات المرتبطة به
٨٣	أولاً : طبيعة الحسابات الجارية للشركاء .
	ثانياً : حساب توزيع الأرباح والخسائر (طبيعته
٨٤	والغرض منه .
٨٥	ثالثاً : طرق توزيع نتائج الأعمال فى شركات الأشخاص .
	رابعاً : معاملات الشركاء مع الشركة وأثرها على توزيع
٩٥	نتائج الأعمال .
١٦١	تطبيقات .

تابع : قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
	الفصل الرابع : إعادة تنظيم شركات الأشخاص
١٧٥	أولاً : زيادة وتخفيض رأس المال .
١٩٨	ثانياً : انضمام شريك جديد للشركة .
٢٤٩	ثالثاً : انفصال شريك عن الشركة .
٢٨١	تطبيقات .
	الفصل الخامس : المحاسبة عن تصفية شركات الأشخاص
٣١١	أولاً : المقصود بتصفية شركات الأشخاص وأسبابها .
٣١٣	ثانياً : إجراءات التصفية وواجبات وحقوق المصفي .
٣١٥	ثالثاً : كيفية التصرف في أموال التصفية .
٣١٧	رابعاً : التسجيل المحاسبي لعملية التصفية (التصفية السريعة) .
٣٥٨	خامساً : الفرق بين تصفية شركات التوصية البسيطة وتصفية شركات التضامن .
٣٦٣	سادساً : التصفية التدريجية .
٣٨٢	تطبيقات .