

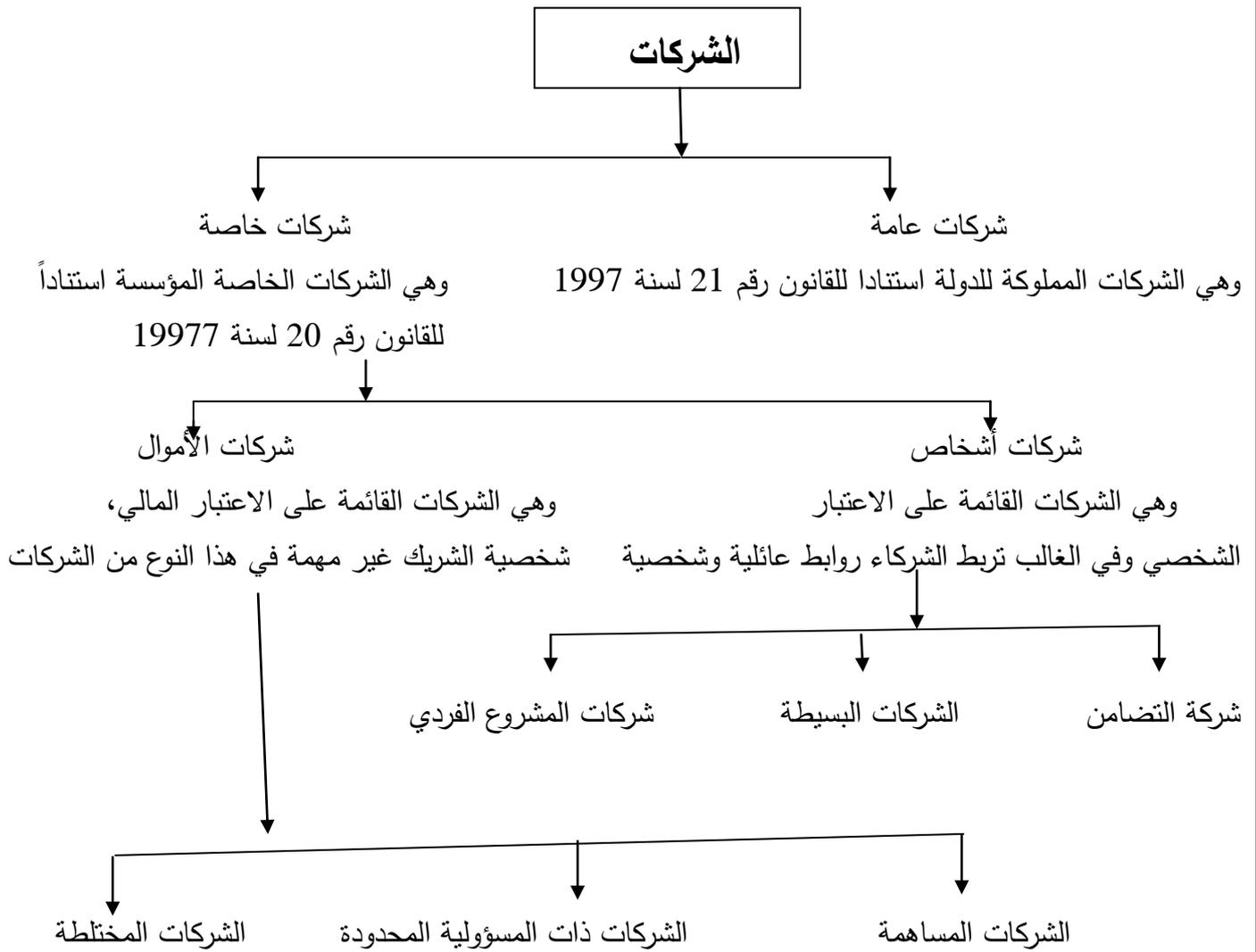
## المحاسبة المالية المتقدمة

مفهوم الشركات وانواعها : تقسم الشركات بصورة عامة الى قسمين رئيسيين هما :

1- شركات الاشخاص : وهي شركات يكون الاعتبار الأول فيما للأشخاص أنفسهم واللدان تتكون منهم الشركة وتعتبر الثقة والتضامن من بين الشركاء الاساس في قيام هذه الشركات، ومن ابرز انواع هذه الشركات هي شركات التضامن .

2- شركات الأموال : وهي الشركات التي يكون الاعتبار الاول فيها لرأس المال وليس للأشخاص ولا تتجاوز مسؤولية الشريك (أو المساهم) مقدار ما التزم بدفعة من قيمة الأسهم الأسمية .

والآتي مخطط يوضح انواع الشركات في العراق استنادا للقانون رقم 20 و 21 لسنة 1997



الشركات التضامنية : تعرف بأنها شركة الاشخاص الطبيعيين لا يقل عددهم عن اثنين كحد أدنى ولا يزيد عن عشرة كحد أعلى وتكون مسؤوليهم من ديون الشركة مسؤولية شخصية وتضامنية وغير محدودة ويكون الاعتبار الرئيسي فيها للأشخاص والثقة المتبادلة فيما بينهم ، ويحق لدائنيها عند أفلاس الشركة الرجوع الى أموال الشركاء الشخصية وبشكل تضامن فيما بينهم .

## ❖ مستلزمات وأجراءات تأسيس الشركات التضامنية :

1- مستلزمات تأسيس الشركات التضامنية وهي :

أ - عند الشركة ( ويعد العقد من قبل المؤسسين ) وبالشروط التالية :

أولاً : التوقيع من قبل المؤسسين او من ينوب عنهم بوكالة النيابة ( أي التوقيع أحالة أو نيابة ) .

ثانياً : يتضمن العقد أسم الشركة ( وأسمها يستمد من نشاطها والغرض منها ) .

ثالثاً : يحدد مكان المركز الرئيسي للشركة ، فإذا كانت الشركة عراقية فيجب أن يكون المركز

الرئيسي في العراق لكي يكون الموقع مصروف وبالتالي يعرف الآخرين أين تقام الدعوى

عليها .

رابعاً : يحدد هدف الشركة في العقد .

خامساً : يحدد نشاط الشركة في العقد هل هو زراعي ، تجاري ، صناعي ، وهو يستمد من هدف

الشركة .

سادساً : تحدد طريقة توزيع الارباح والخسائر في العقد .

ب- وثيقة الأكتتاب وتكون في الغالب في الشركات المساهمة.

ج- شهادة المصرف بأيداع النسبة القانونية من رأس المال .

د- دراسة الجدوى الاقتصادية .

## 2- إجراءات التأسيس :

أ- تقديم طلب الى مسجل الشركات مرفق به عقد الشركة ، وثيقة الأكتتاب ، شهادة المصرف بأيداع

النسبة القانونية من رأس المال ، دراسة الجدوى الاقتصادية .

ب- مفاتحة الجهة القطاعية المختصة من قبل مسجل الشركات .

## ❖ خصائص الشركات التضامنية :

1- الحد الأدنى للشركاء لا يقل عن 2 ولا يزيد عن 10 أشخاص .

2- أنها تتكون من أشخاص طبيعيين .

3 - رأس المال يتكون من حصص ، علماً أن الحصة هي المقابل الذي يدفعه الشريك

كمساهمة من في رأس المال .

4- مسؤولية الشركاء مسؤولية شخصية وتضامنية وغير محدودة .

## المعالجات المحاسبية في الشركات التضامنية

المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال :

مثال رقم 1 : أتفق أحمد ومحمود وعلي على توين شركة تضامنية بأسم شركة أحمد وشركاه برأس مال قدره

100000000 دينار مقسم بين الشركاء بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي . وقام الشركاء بأيداع المبالغ في

حساب جاري الشركة .

المطلوب// أجراء القيود المحاسبية الخاصة بتكوين رأس المال الشركة وأعداد ميزانية افتتاحية .

**مثال رقم 2:** شركة تضامنية رأس مالها 120000000 مقسم بالتساوي ، أتفق الشركاء الثلاث أ، ب، ج، على التوالي :  
يقدم أ- حصة رأس المال نقداً أودع في حساب جاري الشركة ، يقدم ب- حصة رأس المال أثاث بكمية قيمة  
الدفترية 40000000 دينار ، قدر بقيمة سوقية 50000000 دينار ، أما ج- فقدم حصته على شكل عقار  
قيمه الدفترية 60000000 دينار الا أنه قدر بقيمة سوقية 40000000 دينار .

المطلوب// المعالجة القيدية للأزمة لتكوين رأس المال الشركة و أعداد ميزانية أفتتاحية في ذلك التاريخ .

**مثال رقم 3 :** في 1 / 3 / 2008 أسس وسام وحسام شركة تضامنية على أن يه يقدم الشريك وسام ميزانية محلة التجاري  
مقابل حصته في رأس المال البالغة 84000000 دينار ، أما الشريك حسام فيسدد حصته في رأس المال  
البالغة 10000000 دينار نقداً توزع في حساب جاري الشركة . وكانت ميزانية وسام في ذلك التاريخ كما  
يلي : ( **16400000** مصرف ، **10000000** مدينون ، **29600000** بضاعة ، **40000000** مبانى ،  
**8000000** أثاث ، **20000000** دائنون . وقد أتفق الشريكين على قبول الميزانية وكما هي دون تعديل )

المطلوب: أثبات القيود المحاسبية الخاصة بتكوين شركة التضامن والسداد والميزانية الافتتاحية كما هي عليه في ذلك التاريخ

**مثال رقم 4:** من المثال رقم 3 إلا أنه حصة الشريك وسام في رأس المال 80000000 دينار والمطلوب// أثبات القيود  
المحاسبية مع أعداد الميزانية الافتتاحية كما هي عليه بذلك التاريخ .

**مثال رقم 5 :** من المثال رقم 4 إلا أنه : إذا كان من ضمن ما أتفق عليه الشركاء هو يسدد للشريك وسام الزيادة نقداً عن  
طريق تحرير شيك له .

**مثال رقم 6 :** من المثال رقم 3 إلا أنه الشريك وسام تكون حصته في رأس المال 100000000 دينار ويعتبر الفرق  
شهرة محل

**مثال رقم 7 :** من المثال رقم 6 الا أنه الشريك يدفع الفرق نقداً ويودع في حساب جاري الشركة .

**مثال رقم 8 :** في 1/7/2008 تأسست شركة أحمد ومحمود التضامنية برأس مال قدره 3320000 دينار مقسم بين  
الشريكين بالتساوي فإذا علمت أن الشريك أحمد قدم بضاعة قيمتهما السوقية 1200000 ويسدد الباقي  
نقداً، أما الشريك محمود قدم ميزانية محله التجاري التي أظهرت الارصدة التالية : 1780000 المدينون ،  
180000 بضاعة ، 240000 أثاث ، 400000 دائنون ، 1800000 رأس المال . فإذا علمت أن  
الشركاء أتفقوا على إجراء التعديلات التالية :

(1) إعادة تقييم حساب المدينين ليصبح 1600000 دينار .

(2) تقييم البضاعة بمبلغ 160000 دينار .

(3) زيادة قيمة الأثاث بمبلغ 60000 دينار

المطلوب// أثبات القيود المحاسبية اللازمة واعداد الميزانية الافتتاحية كما تظهر بموجب الطريقة المباشرة والطريقة الغير  
مباشرة .

**مثال رقم 9 :** نفس المثال رقم 8 على فرض أن رأسمال الشركة 3000000 دينار ، والحل بالطريقة الغير مباشرة . على  
أن يستلم الشريك الفرق نقداً .

**مثال رقم 10 :** نفس معلومات المثال رقم 9 الا ان كان رأسمال الشريك الجديد 4000000 دينار يوزع بين الشركاء بالتساوي ، وتم الاتفاق بعد تعديل ميزانية الشريك محمود انه يعتبر الفرق شهرة محل. والحل بالطريقة الغير مباشرة .

### تمارين حول موضوع تكوين شركات التضامن

**التمرين الأول :** في بداية عام 2008 اتفق كل من أ، ب على تكوين شركة تضامنية . برأس مال قدره 24000000 دينار موزع بالتساوي وقد تم الاتفاق على ما يلي :

- 1- يسدد أ حصته نقداً تودع في حساب جاري الشركة في المصرف .
- 2- يسدد ب حصته بتقديم قطعة أرض قيمتهما السوقية 9000000 في حين كان قد اشتراها مبلغ 8000000 دينار ويدفع الفرق نقداً عن طريق المصرف .

المطلوب// أثبات القيد الافتتاحية في دفاتر الشركة وإعداد ميزانية افتتاحية كما هي عليه في ذلك التاريخ .

**التمرين الثاني :** في 2008/1/1 اتفق كل من عامر وعمر على تكوين شركة تضامنية برأسمال قدره 9000000 دينار مقسم الى 4500000 ، 3250000 ، 1250000 دينار على التوالي وقد قدم كل من عامر وعمر حصتهما نقداً اما عامر فقد قدم ميزانية محله التجاري والتي كانت كالاتي ( 1500000 الأراضي ، 1300000 المباني ، 800000 مصرف ، 800000 بضاعة ، 700000 المدينون ، 500000 الدائنون ، 300000 مخصص اندثار المباني ) وقد تم الاتفاق على إجراء التعديلات التالية في ميزانية عامر .

- 1- تقدير الأراضي بقيمتها السوقية البالغة 2000000 دينار ، والبضاعة بمبلغ 600000 دينار ، تكوين مخصص للدائن المشكوك فيهما بنسبة 20% من المدينون

- 2- كل شريك يسحب أو يدفع نقداً لإكمال حصته في رأس المال . عن طريق المصرف

المطلوب//

- 1- إجراء التعديلات اللازمة في دفاتر عامر باستخدام الطريقة الغير مباشرة .
- 2- أثبات القيد اللازمة لتكوين شركة التضامن وإعداد ميزانية افتتاحية للشركة .

**التمرين الثالث :** في 2008/1/1 اتفق كل من أ، ب، ج ، د على تكوين شركة تضامنية برأسمال قدره 10000000 دينار مقسم الى : 4500000 ، 3250000 ، 1250000 ، 1000000 دينار على التوالي . وقد قدم كل من أ، ب ميزانية محله التجاري مقابل حصته والتي كانت كالاتي :

- الشريك أ) 1500000 أراضي ، 1300000 مباني ، 800000 بضاعة ، 700000 مدينون ، 800000 مصرف ، 500000 دائنون ، 300000 مخصص اندثار المباني
- الشريك ب) 2000000 أثاث ، 2000000 سيارات ، 1500000 مصرف ، 250000 بضاعة ، 1000000 دائنون ، 500000 مخصص اندثار الأثاث ، 1000000 مخصص اندثار السيارات .

الشريك ج ) فيقدم حصته نقداً عن طريق المصرف ، و د يقدم أوراق مالية قيمتها السوقية 1500000

دينار ولقد تقرر إجراء التعديلات التالية على ميزانية كل من أ ، ب :

أ) تقدر الأراضي بقيمتها السوقية 2000000 دينار ، البضاعة بمبلغ 600000 دينار ، تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 20% من المدينين .

ب) تقدر صافي الأثاث بمبلغ 1250000 دينار وصافي السيارات بمبلغ 900000 دينار والبضاعة بمبلغ 500000 دينار .

**المطلوب //**

1- إثبات القيود الخاصة بتكوين الشركة فقط على انه يسحب أو يدفع كل شريك الزيادة او النقص في حصته نقداً عن طريق المصرف .

2- إعداد ميزانية افتتاحية للشركة .

**التمرين الرابع :** في 2008/6/30 اتفق كل من احمد و وليد على تكوين شركة تضامنية برأسمال قدره 8000000 دينار

موزع بنسبة 60% ، 40% ، على التوالي ، على انه يقدم احمد ميزانية محله التجاري ويقدم وليد العقار

الذي يملكه وقدرت قيمته بمبلغ 2900000 دينار على انه يدفع المباني عن طريق المصرف ، وقد

أظهرت ميزانية محل أحمد الأرصدة التالية : ( 460000 المصرف ، 4210000 مدينون ، 250000

م . د . م ، 2000000 بضاعة ، 60000 أيجار مدفوع مقدماً ، 750000 آلات ومعدات ، 660000

دائنون ، 1000000 أ. د ) . وقد تم الاتفاق على ما يلي :

1- يشطب مدينون بمبلغ 610000 دينار مع التخلص من م . د . م .

2- تخصيص البضاعة بمبلغ 250000 دينار وتعديل رصيد الآلات والمعدات الى ما يساوي قيمتهما في السوق

البالغة 600000 دينار .

3- التنازل عن الإيجار المدفوع مقدماً .

4- يدفع أو يسحب ماله وما عليه نقداً عن طريق المصرف .

**المطلوب //**

1- إثبات القيود المحاسبية اللازمة لتكوين شركة التضامنية .

2- إعداد ميزانية افتتاحية للشركة .

**التمرين الخامس :** في بداية عام 2008 اتفق س صاحب محل تجاري مع كل من ص ، ع على تكوين شركة تضامنية

برأسمال قدره 9500000 دينار وقد أظهرت ميزانية محل س التجارية الأرصدة التالية :

1450000 مصرف ، 1200000 أ. مالية ، 380000 أ. ق ، 820000 مدينون ، 1650000

بضاعة ، 300000 أثاث ، 2800000 آلات ، 50000 شهرة المحل ، 200000 م . د . م ،

350000 مصاريف مستحقة ، 2100000 دائنون ، 1000000 قروض ، رأس المال . وقد تم

الاتفاق على الآتي :

1- يقدم ع حصته في رأس المال على شكل عمل .

2- يوزع رأس المال مناصفة بين كل من س ، ص .

3- يتم تعديل ميزانية محل س التجاري وفقاً للآتي :

أ- تقييم الأوراق المالية بمبلغ 1000000 دينار ، وأوراق القبض بمبلغ 350000 دينار .

ب- قبول المدينون برصيد 500000 وشطب م . د . م .

ج- تقييم البضاعة بمبلغ 1750000 دينار وآلات بمبلغ 3500000 دينار .

د- يدفع او يسحب الشريك س ماله وما عليه نقداً عن طريق المصرف وكذلك ص .

**المطلوب //** أثبات القيود اليومية اللازمة في سجلات التاجر س وسجلات الشركة وتصوير قائمة الشريك الافتتاحية مستخدماً الطريقة الغير مباشرة للتسجيل والسجلات التاجر س .

### ❖ الحسابات الجارية للشركاء :

يمكن تغييره الا بتغير عقد الشركة وهذا يحتاج الى الكثير من الإجراءات ولذلك يتم توسط حساب بأسم جاري الشريك يتضمن المعاملات ذات العلاقة بالشركة وان هذا الحساب قد يكون مدين او دائن وهو يكون مديناً بالخسائر التي تتعرض لها الشركة وكذلك لمسحوبات الشريك والفوائد على مسحوباته ويكون دائن بحصته الشريك من إرباح الشركة وكذلك بالفوائد على قرض الشريك . ويظهر حساب لكل شريك وحسب رصيده اما في جانب الموجودات اذا كان رصيده مدين وفي جانب المطلوبات اذا كان رصيده دائن .

### ▪ حساب مسحوبات الشركاء :

يحق للشريك بموجب عقد الشركة المنفق عليه إن يسحب الشريك مبالغ نقدية من شركة او يسحب حسب حاجته ولكي لا يكون السحب مطلق فتضع الشركات فوائد على المسحوبات لغرض الحد من العمليات الخاصة بالسحب تجنباً لهدر وإهلاك رأسمال شركة التضامن ويقل هذا الحساب في نهاية السنة في الحساب الجاري لنفس الشريك .

### ▪ فوائد مسحوبات الشركاء :

فهي بنسبة مئوية تقاس على المسموحات لفترة زمنية معينة تكون من متوسط السحب ولغاية 12/31/ من ذلك العام الذي وقع به السحب فهي تثبت في العقد بجانب إلى لأنها تمثل ربح للشركة ويكون جانب من هو الحساب الجاري لذلك الشريك

### ▪ مثال رقم 1: العمليات التالية تخص شركة أ، ب التضامنية

(1) سحب الشريك أ، ب المبالغ النقدية التالية ، 200000 دينار ، 500000 دينار على التوالي .

(2) سحب الشريك ب بضاعة سعر بيعهما 150000 دينار

(3) سحب الشريك أ بضاعة سعر كلفتها 100000 دينار

**المطلوب //** إثبات العمليات أعلاه في سجلات شركة أ وشريكه .

**مثال رقم 2 :** في 2007/12/31 كانت مسحوبات كل من الشركاء أ ، ب ، ج كالآتي 1200000 ، 1500000 ،

900000 على التوالي . وكان متوسط تاريخ السحب 10/1 ، 7/1 ، 3/1 ، على التوالي . من السنة

أعلاه وكان عقد الشركة ينص على احتساب فائدة على المسحوبات بمعدل 9% سنوياً .

**المطلوب //** إثبات القيود الخاصة بفوائد المسحوبات

• **قرض الشريك وفوائده :** قد تحتاج الشركة الى مبالغ نقدية لغرض التوسع في أعمالها التجارية فتلجأ أولاً للاقتراض من الشركاء قبل المصارف وهذا القرض لا يعتبر جزء من رأسمال الشريك إنما يكون هو دين للشريك على الشركة تحتسب عليه فوائد وهذه الفوائد تمثل مصاريف تتحملها الشركة تنقل في حساب أ . خ في نهاية السنة . فعند الاقتراض من الشريك نثبت القيد التالي :

××× من د / المصرف

××× الى د / قرض الشريك

××× من د / قرض الشريك

وعند التسديد يعكس القيد ويكون :

××× الى د / المصرف

أما فائدة القرض بعد إن يتم احتساب بعملية رياضية وهي عبارة عن ضرب مبلغ القرض بالمعدل بالفترة وبدون القيد الثاني للأثباتها في السجلات :

××× من د / فائدة قرض الشريك

××× الى د / جاري الشريك

بعد ذلك يتم أقالها في 31 / 12 / من كل عام بالقيد الثاني في د / أ . خ بأعتبارها مصروف :

××× من د / أ . خ

××× الى د / فائدة القرض الشريك

❖ **توزيع الإرباح والخسائر بين الشركاء :** ينبغي تحديد طريقة لتوزيع الإرباح والخسائر بين الشركاء في شركات

التضامن ينص عليهما عقد الشركة مع تحديد نسب التوزيع وفي حالة عدم التحديد في نص عقد الشركة توزيع

الإرباح والخسائر توزيع بنسبة رؤوس الأموال . وهناك أكثر من طريقة لتوزيع الإرباح والخسائر منها ما يلي :

(1) **التوزيع حسب النسب :** قد يتفق الشركاء على توزيع الإرباح والخسائر بموجب نسب معينة وهي إما إن تكون :

( أ - نسب مئوية ب - حسب نسب متفق عليها ج - بالتساوي )

(2) **التوزيع حسب رؤوس الأموال :** في بعض الدول تجيز القوانين لديهم تغير رأس المال عن طريق السحب او

الإيداع وعلى هذا الأساس يكون :

أ - التوزيع حسب أرصدة رؤوس الأموال أول المدة . ب - التوزيع حسب أرصدة رؤوس الأموال آخر المدة .

د - التوزيع حسب متوسط أرصدة رؤوس الأموال .

مثال رقم 1 : الأتي تفاصيل حساب رؤوس أموال الشريكين جاسم وقاسم خلال سنة 2007 .

د/ رأسمال الشريك جاسم

منه	له
80000 نقدية 10/1	2000000 رصيد 1/1
2400000 رصيد 12/31	1200000 نقدية 5/1
<u>3200000</u>	<u>3200000</u>

ح/ رأسمال الشريك قاسم

منه	له
1600000 نقدية 4/1	4000000 رصيد 1/1
4800000 رصيد 12/31	2400000 نقدية 10/1
<u>6400000</u>	<u>6400000</u>

فإذا علمت إن صافي الربح المتحقق للشركة خلال سنة 2007 كان 1200000 دينار .

**المطلوب //** توزيع صافي الربح المتحقق أعلاه حسب أرصدة رؤوس الأموال ( أول المدة وآخر المدة ومتوسط رؤوس الأموال ) مع إثبات القيود اللازمة .

**(3) التوزيع حسب طرق خاصة :** بموجب هذا النوع من التوزيع يتم دفع فوائد على رؤوس الأموال ودفع رواتب للشركاء أو مكافئة إلى بعض الشركاء ويوزع الباقي حسب النسب المتفق عليها . وللعلم إن الفوائد على رؤوس الأموال والرواتب والمكافأة تعتبر الكل توزيعاً للإرباح وليس مصاريف وليس لها إي علاقة بحساب الأرباح والخسائر .

**مثال رقم 4:** حققت إحدى الشركات التضامنية صافي ربح قدره 4800000 دينار وكان عقد الشركة ينص على احتساب فوائد على رؤوس الأموال بمعدل 7% على أن يوزع الباقي من الربح بين الشركاء بالتساوي ، فإذا علمت إن رؤوس أموال الشركاء أ . ب . ج . 11000000 ، 8000000 ، 5000000 دينار على التوالي . وتمنح الشركة راتب للشريك أ . قدره 960000 والشريك ج 720000 دينار .

**المطلوب //** أعداد جدول توزيع أ . خ وإثبات القيود اللازمة لذلك .

## تمارين عامة

**تمرين رقم 1 :** في 2008/12/31 حققت شركة أ . ب . ج التضامنية صافي ربح مقداره 1648500 دينار وقد كان رؤوس أموال الشركاء هي : 1050000 ، 1350000 ، 1800000 دينار على التوالي .

**المطلوب //** توزيع صافي الربح بين الشركاء حسب الافتراضات التالية مع إجراء المعالجات المحاسبية لكل حالة :

- (1) عقد الشركة لم ينص على طريقة التوزيع أ . خ .
- (2) توزيع صافي الربح بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي .
- (3) توزيع صافي الربح بالتساوي .
- (4) يوزع صافي الربح بعد منح الشريك ب مكافأة 30% من صافي الربح قبل المكافأة والباقي بالتساوي .
- (5) يوزع صافي الربح بعد منح الشريك ب مكافأة 25% من صافي الربح بعد المكافأة وفائدة على رأس المال 5% ودفع رواتب لكل من أ ، ج سنوية بمقدار 77920 ، 70000 والباقي بالتساوي .

**تمرين رقم 2 :** انس وسلمان شريكان متضامنان يقسمان الإرباح والخسائر بنسبة 3 : 7 على التوالي بعد احتساب مكافأة للشريك انس بنسبة 25% من صافي الربح بعد المكافأة وكذلك تسحب فائدة على رأس المال بنسبة 9% على أرصدة رؤوس الأموال البالغة 750000 ، 1050000 دينار على التوالي.

في 2007/12/31 استلم كل من الشريكين المبالغ التالية ( 58800 ، 137200 ) دينار على التوالي من حصصهم من إرباح السنة . فإذا علمت إن المحاسب قد اغفل احتساب المكافأة وفائدة رأس المال عند توزيعه للخصص أعلاه .

//المطلوب

(1) إعداد جدول توزيع أ.خ بين الشريكين بالشكل الصحيح .

(2) إثبات قيد التعديل المناسب .

**تمرين رقم 3 :** س . ص . ع شركاء في شركة تضامن يقسمون أ.خ بنسبة 4 : 3 : 3 على التوالي وتولى الشريك ع إدارة الشركة مقابل راتب سنوي 1300000 دينار .

في 2007/12/31 استلموا المبالغ التالية عن حصصهم من الإرباح ( 840000 ، 840000 ، 1120000 ) على التوالي فإذا علمت إن محاسب الشركة قد اغفل احتساب الفائدة على رأس المال المنصوص عليها بعقد الشركة بنسبة 6% سنوياً وكذلك اغفل احتساب راتب الشريك ع علماً إن رؤوس أموال الشركاء كانت ( 1000000 ، 1000000 ، 5000000 ) دينار على التوالي .

//المطلوب إعداد جدول التوزيع أ.خ واثبات قيد التعديل المناسب .

**تمرين رقم 4:** في 2007/12/31 حققت شركة أ ، ب ، ج التضامنية ربحاً قدرة 824250 دينار وقد كانت رؤوس أموال الشركاء ( 525000 ، 675000 ، 900000 ) دينار على التوالي .

**المطلوب : 1-** توزيع سافي الربح بين الشركاء على ان يمنح الشريك ب مكافأة بنسبة 25% من صافي الربح بعد المكافأة. وفائدة على رؤوس الأموال بنسبة 5% ومنح رواتب لكل من أ ، ج ، 38960 ، 35000 دينار على التوالي والباقي يوزع بنسبة 1 : 2 : 3 على التوالي .

**2-** إجراء القيود المحاسبية اللازمة لذلك بعد عمل جدول توزيع الإرباح والخسائر بين الشركاء .

**التمرين الخامس :** حققت شركة س ، ص التضامنية خسارة قدرها 30000 دينار وينص عقد الشركة دفع رواتب للشركاء بمقدار 30000 ، 60000 دينار على التوالي وكذلك فائدة بنسبة 10% على رؤوس الأموال البالغة 150000 ، 225000 دينار على التوالي ، 3 يوزع الباقي بالتساوي .

//المطلوب إعداد جدول لتوزيع أ.خ وإجراء المعالجات المحاسبية اللازمة .

" زيادة رأسمال الشركة التضامنية "

❖ مصادر الزيادة لرأسمال الشركات التضامنية هي :

(1) يتفق الشركاء على زيادة رأس المال ويعدل عقد الشركة بما حدد كمبرغ للزيادة وتدفع الزيادة إما نقداً أو عيناً وبهذا الحالة نعالج محاسبياً بقيد يومي يكون رأس المال بجانب إلى والنقد أو العين المقدم من قبل الشركاء يكون في جانب من .

2) زيادة رأس المال عن طريق تحويل ( إقفال ) الحسابات الجارية الدائنة لرأس المال وتعالج محاسبياً بالقيود

التالي :

من مذكورين

××× د/جاري الشريك

××× د/جاري الشريك

الى مذكورين

××× د/رأسمال الشريك

××× د/ رأسمال الشريك

3) تحويل الإرباح المحتجزة والاحتياطيات إلى رؤوس أموال إي تكون الزيادة عن طريق إقفال الإرباح

المحتجزة والاحتياطيات برؤوس الأموال وتعالج محاسبياً كالأتي : وتوزع حسب النسب في أ.خ .

من مذكورين

××× د/الاحتياطيات

××× د/ الإرباح المحتجزة

الى مذكورين

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

4) زيادة رأسمال الشريك عن طريق تحويل قرض الشريك لرأسماله بعد إيقاف احتساب الفائدة المدفوعة لذلك القرض

وتعالج محاسبياً بموجب القيد التالي :

××× من د/ قرض الشريك \_\_\_\_\_

××× الى د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

5) إعادة تقدير الموجودات على أساس قيمتهما السوقية والإرباح الناتجة عن إعادة التقدير تؤدي أخيراً إما لزيادة رأس

المال أو لانخفاض رأس المال . وهذا الموضوع مشابهة إلى موضوع إعادة تقدير موجودات ومطلوبات محل الشريك

القديم قبل التكوين وتوزيع الزيادة أو النقص في الموجودات المقدره على نسب الإرباح والخسائر لكل شريك . إما

باستخدام الطريقة المباشرة أو باستخدام الطريقة الغير مباشرة .

ويكون القيد بموجب الطريقة غير المباشرة كالأتي : في حالة الزيادة في راس المال بعد ترصيد د/ إعادة التقدير :

××× من د/ إعادة التقدير

الى مذكورين

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

××× د/ رأسمال الشريك \_\_\_\_\_

6) انضمام شريك للشركة بعد تعديل عقد الشركة ونسب الإرباح والخسائر ويؤدي هذا الانضمام لزيادة رأس المال لو

استثمرت حصته ذلك الشريك الجديد في الشركة .

وانضمام شريك جديد يتطلب عمل النقاط التالية :

- أ) توزيع أ.خ حتى تاريخ الانضمام بين الشركاء القدامى .
- ب) إعادة تقدير الموجودات .
- ج) إثبات شهرة المحل إن وجدت .

❖ ويكون الانضمام حسب الحالات التالية :

أولاً : لا يؤثر على رأس المال الشركة القديم ( إي يشترى الشريك الجديد حصة شريك قديم بالشركة أو أكثر .

مثال رقم 1: أ . ب شركاء في شركة تضامن ، رؤوس أموالهم 1000000 ، 2000000 دينار على التوالي . يقسمان الإرباح والخسائر بينهم بنسبة 1 : 4 وقد وافق الشركاء القدامى على انضمام الشريك ج على انه يشترى  $\frac{1}{2}$  حصته الشريك ب ويكون له  $\frac{1}{2}$  حصته الشريك ب في أ . خ علماً انه القيمة السوقية لموجودات الشركة مساوية لقيمتها الدفترية .

المطلوب// إجراء المعالجات المحاسبية لانضمام الشريك ج وإعادة توزيع نسب الإرباح والخسائر بين الشركاء في ظل الاحتمالين الآتيين :

- 1) يدفع الشريك ج 1000000 دينار إلى الشريك ب لقاء حصته في رأس المال .
- 2) يدفع الشريك ج 1500000 دينار إلى الشريك ب لقاء حصته في رأس المال .

مثال رقم 2 : احمد وكاظم شركاء في شركة تضامن ، رؤوس أموالهم 1000000 ، 2000000 دينار على التوالي ، يقسمان الإرباح والخسائر بينهم بنسبة 1 : 4 وقد وافق على انضمام علي للشركة على انه يحصل على  $\frac{1}{2}$  رأسمال الشركة مقابل وضع 2000000 دينار للشريكين احمد وكاظم خارج الشركة .  
المطلوب// بيان اثر ذلك على قيد الانضمام ومعدل توزيع أ . خ .

ثانياً : يؤثر على رأس مال الشركة القديم وذلك يتقدم الشريك المنضم استثمار إضافي للشركة . وهنا الدفع داخل الشركة ويستثمر في الشركة وبهذا يكون :

- ❖ رأسمال الشركة بعد الانضمام = رؤوس أموال الشركاء القدامى + الاستثمار ( المبلغ المستلم من الشريك الجديد )
  - ❖ حصته الشريك الجديد في رأس المال = رأس المال بعد الانضمام × نسبة الشريك الجديد في رأس المال .
  - ❖ استخراج الفرق ان وجد = المبلغ المدفوع من قبل الشريك - الحصة المحددة للشريك .
- والفرق يعالج كالاتي : 1) المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد < من الحصة يعامل :

أ - شهرة محل للشركاء القدامى

ب - مكافأة للشركاء القدامى

2) المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد = الحصة ((لا نعمل شيء)) .

3) المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد > من الحصة يعامل :

أ - شهرة محل للشريك الجديد

ب - مكافأة للشريك الجديد

مثال رقم 3 : أ . ب شريكان في شركة تضامن ، رؤوس أموالهم 2000000 ، 1000000 دينار على التوالي ، يقتسمان أ . خ بنسبة 3 : 4 على التوالي . وقد وافق الشركاء على انضمام الشريك ج ليكون الـ  $\frac{1}{3}$  في رأس المال بعد الانضمام و  $\frac{1}{3}$  الـ أ . خ على انه يدفع الشريك ج مبلغ 1500000 دينار لقاء حصوله على الحصة المحددة أعلاه .

**المطلوب// إثبات + قيد الانضمام وإعداد جدول لتوزيع أ . خ بعد الانضمام .**

مثال رقم 4 : أ . ب شريكان يقتسمان تضامن ، رؤوس أموالهم 500000 دينار لكل منهم ، يقتسمان أ . خ بنسبة 1 : 3 وافق الشريكان على انضمام ج شريك جديد على انه يدفع نقداً 400000 دينار مقابل الانضمام فإذا علمت إن القيمة السوقية لموجودات الشركة مساوية لقيمتها الدفترية وله الـ  $\frac{1}{4}$  في رأس المال .

**المطلوب// إثبات قيد الانضمام وإعداد جدول لتوزيع الإرباح والخسائر إذا علمت إن الشريك ج له  $\frac{1}{4}$  الإرباح والخسائر بعد الانضمام ، على انه يكون اعتبار الفرق شهرة محل في الحالة الأولى واعتبار الفرق مكافأة في الحالة الثانية .**

مثال رقم 5 : أ . ب شريكان في شركة تضامن ، رؤوس أموالهم 360000 دينار لكل منهما ، يقتسمان أ . خ بالتساوي ، وافق الشركاء القدامى على دخول الشريك ج إلى الشركة ليحصل على  $\frac{1}{3}$  من رأس المال بعد الانضمام مقابل دفع مبلغ 240000 دينار ويحصل كذلك على  $\frac{1}{3}$  أ . خ .

**المطلوب// إثبات قيد انضمام الشريك ج واستخراج نسب أ . خ بعد الانضمام .**

### تمارين عامة

**التمرين الأول :** س ، ص شريكان في شركة تضامن وكان رأسمالها 800000 ، 400000 دينار على التوالي ويقتسمان الإرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 ، وافق الشريكان على انضمام ع باستثمار مبلغ 300000 دينار مقابل  $\frac{1}{3}$  رأس المال بعد الانضمام و  $\frac{1}{3}$  أ . خ على فرض إن الشركاء اتفقوا على عدم إثبات شهرة المحل .

**المطلوب// إثبات قيد انضمام الشريك ع مع بيان أرصدة رؤوس الأموال بعد الانضمام والنسب الجديدة لتوزيع أ . خ .**  
**التمرين الثاني :** أ . ب . ج شركاء متضامنون في شركة تضامن ، رؤوس أموالهم 100000 ، 300000 ، 200000 على التوالي . اتفقوا على انضمام د على إن يدفع 200000 دينار وله  $\frac{1}{6}$  في رأسمال

الشركة بعد الانضمام و  $\frac{1}{6}$  أ . خ . **والمطلوب// إثبات قيد الانضمام إذا علمت إن نسبة أ . خ**

بين الشركاء كانت 1 : 2 : 1 واعتبار الفرق شهرة محل إن وجدت .

التمرين الثالث : أ . ب . ج . شركاء متضامنون وكانت أرصدة رؤوس أموالهم في 2007/7/1 كما يلي : 300000 ، 600000 ، 500000 دينار على التوالي وفي ذلك التاريخ قرر الشركاء زيادة رؤوس أموالهم بنسبة 35% .  
المطلوب // إثبات قيود اليومية اللازمة بافتراض :

- (1) سداد الزيادة نقداً من قبل الشركاء .
- (2) سداد الزيادة باستخدام أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء التي بلغت أرصدهما في ذلك التاريخ 125000 ، 230000 ، 195000 دينار على التوالي
- (3) استخدام رصيد أ . عام ( الاحتياطي العام ) البالغ 625000 .
- (4) استخدام رصيد الإرباح المحتجزة البالغ 265000 دينار وجزء من الباقي مسدد برسمة الحسابات الجارية الدائنة البالغة 17000 ، 99500 ، 82500 على التوالي والباقي يسدد نقداً

### " تخفيض رأسمال الشركة التضامنية "

❖ طرق تخفيض رأسمال الشركات التضامنية هي ما يلي :

(1) يتفق الشركاء على تخفيض رأس المال ويعدل عقد الشركة بالمبلغ المحدد والمتفق عليه ويتم تسميته من قبل الشركاء إما عيناً أو نقداً فيعالج محاسبياً بقيد يومية يكون رأس المال بجانب من والنقد او العين المسحوب من الشركة لصالح الشركاء ويكون في جانب إلى .

(2) إقفال الخسائر المتراكمة برؤوس أموال الشركاء إي تخفيض رؤوس الأموال بمقدار الخسائر المتراكمة وتعالج محاسبياً بالقيد التالي :  
××× من د/ رؤوس الأموال —————

××× إلى د/ الخسائر المتراكمة

(3) إقفال أرصدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء في رؤوس أموال الشركاء وتعالج محاسبياً بالقيد التالي :

من مذكورين

××× د/ رأسمال الشريك —————

××× د/ رأسمال الشريك —————

إلى مذكورين

××× د/ جاري الشريك —————

××× د/ جاري الشريك —————

(4) إعادة تقدير الموجودات فإذا كانت قيمتهما الجارية "السوقية" أو العادلة اقل من القيمة الدفترية فخسارة إعادة التقدير تقفل في رؤوس أموال الشركاء على ضوء أساس نسب التوزيع للأرباح والخسائر . وتعالج محاسبياً بعد استخراج حساب إعادة التقدير السالب بالقيد التالي :

من مذكورين

××× د/ رأسمال الشريك —————

××× د/ رأسمال الشريك —————

××× إلى د/ إعادة التقدير

5) انسحاب الشريك او وفاته وهناك نوعين من الانسحاب هما :

أ : انسحاب لا يؤثر على حسابات الموجودات ولا يؤدي إلى تخفيض رأسمال الشركة التضامنية .

ب: انسحاب يؤثر على حسابات الموجودات يؤدي الى تخفيض رأسمال الشركة التضامنية وهنا قبل إجراء إي معالجة محاسبية ينبغي تحديد النقاط التالية :

أولاً : تحديد رأسمال الشريك المنسحب في تاريخ الانسحاب .

ثانياً : تحديد حصة الشريك المنسحب من الأرباح المحتجزة والاحتياطات .

ثالثاً : تحديد حصة الشريك المنسحب من الأرباح المتحققة خلال السنة لغاية تاريخ الانسحاب اي من تاريخ إعداد آخر ميزانية لغاية تاريخ الانسحاب .

رابعاً : تحديد حصة الشريك المنسحب من إعادة تقدير الموجودات ربحاً أو خسارة وبعد تحديد النقاط أعلاه يتم الاتفاق على تحديد المبلغ الواجب دفعه لقاء الحصة التي يستحقها ويكون واحد من الاحتمالات التالية :

❖ المبلغ المدفوع للشريك مساوي لحصته .

❖ المبلغ المدفوع للشريك > من حصته وفي هذه الحالة يعالج الفرق باعتباره مكافأة للشركاء الباقين فقط .

❖ المبلغ المدفوع للشريك < من الحصة المحددة وفي هذه الحالة يعالج الفرق إما مكافأة للشريك المنسحب أو شهرة محل ويتم إثبات شهرة المحل إما بشكل كامل أو بشكل جزئي بقدر حق الشريك المنسحب .

مثال رقم 1 : فيما يلي ميزانية شركة عادل وشركاه التضامنية كما هي عليه في 2007/12/31 وكانت الـ أ . خ توزع بها بنسبة 1 : 2 : 3 على التوالي :

المطلوبات	الموجودات
300000	رأسمال الشريك عادل 90000
700000	رأسمال الشريك علي 150000
	رأسمال الشريك علاء 310000
	دائنون 450000
<u>1000000</u>	<u>المجموع 1000000</u>

وفي ذلك التاريخ قرر الشريك علي الانسحاب من الشركة على انه يتم تحديد حصته بعد إعادة تقدير الموجودات الثابتة على أساس قيمتها السوقية البالغة 1200000 دينار .

المطلوب// إثبات قيود الانسحاب وفق الحالات التالية : 1 - المبلغ المدفوع للشريك يساوي 250000 دينار .

2- المبلغ المدفوع للشريك يساوي 200000 دينار .

3 - المبلغ المدفوع للشريك يساوي 300000 دينار .

## التمرين الأول :

- أ . ب . ج . شركاء متضامنون في شركة تضامنية رأسمالها 6000000 دينار موزع بينهم بنسبة 5 : 3 : 2 على التوالي وبعد مرور ثلاثة أشهر من تاريخ آخر ميزانية توفي الشريك أ وكان عقد الشركة ينص على انه تحتسب مكافأة للشريك المنسحب 20 % من رصيد رأسماله قبل اتخاذ الإجراءات التالية :
- (1) غلق حساب جاري الشريك أ التوفي المدين والبالغ 120000 دينار .
  - (2) تحديد حصته من الاحتياطي البالغة 600000 دينار .
  - (3) تحديد واثبات نصيبه من شهرة المحل الإجمالية المقدرة ب 900000 دينار .
  - (4) وافق الشركاء على دفع مبلغ 1980000 دينار إلى ورثة الشريك أ والباقي ينظم به كمبيالة تستحق بعد 6 أشهر بفائدة 10% سنوياً .
- المطلوب : أثبات القيود المحاسبية اللازمة لانسحاب الشريك أ .

## التصفية

تصفى شركات التضامن وكذلك الشركات المساهمة بطريقتين هما :

- (1) التصفية السريعة وتكون وفقاً للآتي :  
أ : طريقة التصفية يفتح حساب التصفية .  
ب: طريقة التصفية بفتح حساب أ . خ التصفية .
  - (2) التصفية التدريجية وتكون وفقاً للآتي :  
أ: باستخدام طريقة الخسارة القسوى ( الخسارة الافتراضية ) وتسمى كذلك ( الطريقة الأمنية ) .  
ب: طريقة البرمجة وتسمى كذلك خطة التوزيع التي توضع مقدماً .
- ❖ أنواع التصفية : (1) التصفية الاختيارية وتكون بالاتفاق .  
(2) التصفية الإجبارية وتكون بقرار من المحكمة .
- الفرق بين التصفية والانحلال :

- في حالة التصفية تبقى الشخصية الاعتبارية للشركة وتبقى علاقة الشركاء مع الغير قائمة .
- في حالة الانحلال تنتهي علاقة الشركاء فيما بينهم وتنتهي حياة الشركة .

الأسباب التي تؤدي إلى تصفية الشركات التضامنية هي :

- (1) عدم مباشرة الشركة نشاطها رغم مرور سنة على تأسيسها .
- (2) توفيق الشركة عن ممارسة نشاطها لمدة متصلة تزيد على السنة .
- (3) انجاز الشركة للمشروع الذي تأسست من اجله .
- (4) فقدان الشركة 75% من رأسمالها دون اتخاذ الإجراءات اللازمة لتخفيض رأس المال .
- (5) اتفاق الشركاء على تصفية الشركة .
- (6) عجز الشركة عن السداد لدانيها وإعلان الإفلاس .

وعندما تتعرض الشركة التضامنية لإحدى الحالات أعلاه يعتبر مجلس الإدارة للشركة منحلاً وتنتهي مهمة المدير المفوض ويتم تعيين مصفي للشركة يتولى مهمة إدارة وتصفية الشركة والمصفي إما ان يتفق على تعيين من قبل الشركاء أو يتم تعيين من قبل المحكمة .

**واجبات المصفي هي :**

- 1) وضع السيد على موجودات الشركة بما فيها الوثائق والسجلات وإجراء الجرد لتفاصيل الموجودات وهو مسؤول عن إعداد تقرير عن حاله الشركة بعد انجاز معاملاتها .
- 2) دعوة دائني الشركة ومن لهم حقوق فيها .
- 3) تسديد الديون المترتبة على الشركة وفق الأولويات التالية بعد طرح مصاريف التصفية وأجور المصفي أ: تسديد المبالغ المستحقة للعاملين في الشركة وكذلك إيجار مباني الشركة .  
ب: تسديد المبالغ المستحقة للدولة ( الديون الممتازة ) .  
ج: تسديد المبالغ المستحقة بجهات أخرى موثقة برهن احد الموجودات .  
د: تسديد المبالغ المستحقة الأخرى وتشمل : ( الدائنون , القروض , توزع المبالغ الفائضة على الشركاء وفق نسب الإرباح والخسائر ) .

**التصفية السريعة بفتح حساب التصفية ( إي توسيط حساب التصفية ) :**

**المعالجة المحاسبية تتلخص بالآتي :**

**❖ إجراءات التصفية :**

- 1) إقفال جميع الموجودات ماعدا ( النقدية ، أ. خ ، الحسابات الجارية المدينة ) في حساب التصفية بقيد واحد .
- 2) إقفال جميع المخصصات في حساب التصفية .
- 3) إقفال أ. خ أو ت . أ . خ أو تسمى الخسائر المتراكمة أو الإرباح المحتجزة في حسابات رؤوس أموال الشركاء .
- 4) إقفال الحسابات الجارية المدينة والدائنة في حسابات رؤوس أموال الشركاء .
- 5) إقفال إي نقدية في حساب النقدية المطلوب تصويرها . مثلاً المطلوب تصوير ح/ المصرف فعلياً إقفال ح/ الصندوق في حساب البنك والعكس هو الصحيح في حالة المطلوب تصوير حساب الصندوق .
- 6) إثبات بيع الموجودات والتسديدات في قيود اليومية .
- 7) إثبات التسديدات بقيود يومية .
- 8) إقفال حساب التصفية في حسابات رؤوس الأموال حسب نسب أ . خ .
- 9) إقفال رؤوس الأموال بحساب النقدية .

مثال رقم 1 : أ . ب شريكان تضامن يقتسمان أ . خ بينهم بنسبة 1 : 2 على التوالي ، في 2008/12/31 اتفقا على تصفية الشركة بعد إن تم تعيين مصفي لإغراض التصفية وكانت ميزانية الشركة بذلك التاريخ كآلاتي :

الموجودات	ميزانية شركة أ وشريكه	المطلوبات وحقوق الملكية
720000 المكائن	800000	رأسمال الشريك أ
900000 المخزون	900000	رأسمال الشريك ب
200000 المدينون	740000	قرض الشريك ب
500000 جاري الشريك أ	560000	دائنون
620000 جاري الشريك ب		
60000 نقدية		
<u>3000000</u>	<u>3000000</u>	

فإذا علمت :

- 1) تم بيع المكائن بمبلغ 380000 دينار والمخزون بمبلغ 420000 دينار وحصل من المدينون 190000 دينار .
  - 2) تم تسديد الدائنون بعد إن تنازلو عن 20% من ديونهم وكذلك تسديد قرض الشريك ب بالكامل .
  - 3) بلغت مصاريف التصفية 100000 دينار .
- المطلوب // إجراء المعالجات المحاسبية للتصفية باستخدام طريقة ح/ التصفية .  
التصفية السريعة بفتح حساب أ . خ التصفية (( اي توسيط حساب أ . خ التصفية ))  
المعالجة المحاسبية تتلخص بالآتي :

- 1) فتح حساب أ . خ التصفية .
- 2) فتح حساب النقدية .
- 3) فتح حساب رؤوس الأموال .

إجراءات التصفية :

- 1) إقفال أ . خ أو ت . أ . خ أو تسمى الخسائر المتراكمة أو الإرباح المحتجزة في حسابات رؤوس الأموال .
- 2) إقفال الحسابات الجارية سواء كانت مدينة أو دائنة في حسابات رؤوس الأموال .
- 3) إقفال إي نقدية في حساب النقدية المطلوب تصويره .
- 4) يعمل قيد لكل موجود مباع أو تسديد دين أو استلام دين مع مراعاة إقفال المخصص التابع له في نفس القيد والفرق إما إن يحمل على حساب أ . خ التصفية أو إن يكون لصالح حساب أ . خ التصفية .
- 5) إقفال حساب أ . خ التصفية بعد تحميلها بمصاريف التصفية في حسابات رؤوس الأموال الشركاء .
- 6) إقفال رؤوس أموال الشركاء في حساب النقدية .

مثال رقم 1 : احمد ومحمد ومصطفى شركاء في شركة تضامن يقتسمون الإرباح والخسائر بينهم بنسبة ( 4 : 3 : 3 ) على التوالي ونظراً لتوالي الخسائر على الشركة قرر الشركاء في 2008/12/31 حل الشركة وتصفيتها وكانت ميزانية الشركة في تاريخ التصفية كما يلي :

رأسمال الشريك احمد	160000	الآلات	115000
رأسمال الشريك محمد	140000	مخصص اندثار متراكم الآلات	5000
رأسمال الشريك مصطفى	120	الصافي	110000
قرض الشريك محمد	130000	مباني	240000
دائون	20000	مخصص اندثار متراكم المباني	35000
أ . خ	15000	الصافي	205000
		أثاث	60000
		بضاعة	70000
		مدينون	45000
		مخصص ديون مشوك فيها	5000
		الصافي	40000
		نقدية	30000
		ت . أ . خ	70000
	<u>585000</u>		<u>585000</u>

وتمت التصفية بالطريقة التالية :

(1) بيعت المباني بمبلغ ( 200000 ) دينار والآلات بمبلغ ( 90000 ) دينار  
والبضاعة بمبلغ ( 60000 ) دينار .

(2) اخذ احمد الأثاث لحسابه الخاص الذي قدرت قيمته بمبلغ 45000 دينار

(3) تم تحصيل مبلغ 38500 دينار من المدينين .

(4) تم تسديد مبلغ 18500 دينار للدائنين تسديداً لحسابهم .

(5) تم دفع المطلوبات الأخرى بالكامل .

(6) بلغت مصاريف التصفية كما يلي ( 5800 دينار رسوم قضائية ، 4500 دينار

أعلاه ، 5% من المبالغ المحصلة أجور تصفية )

المطلوب// إجراء المعالجات المحاسبية للتصفية باستخدام طريقة د/ أ . خ التصفية .

### التصفية التدريجية

تستعمل هذه الطريقة عندما تطول فترة التصفية ويتم في هذه الحالة بيع الموجودات تباعاً وبالتالي فإن المنطق يفرض توزيع النقد المتجمع في كل عملية بيع أولاً بأول بدلاً من الانتظار إلى انتهاء عملية التصفية بأكملها لضرورات أمنية للمصفي . يواجه المصفي مشكلة تحديد طريقة توزيع النقدية المتوفرة على الشركاء بصورة عادلة ومطابقة لشروط العقد وهناك افتراضين أساسيين من خلالها يتم تحديد مقدار الدفعات التي يتم صرفها إلى الشركاء تحت الحساب .

الافتراض الأول : عدم إمكانية الشريك إعادة النقدية التي حصل عليها تحت حساب تصفية الشركة اذا اكتشف مؤخراً ان إجمالي النقد الذي حصل عليه يفوق حقوقه النهائية .

الافتراض الثاني : يعتبر كأنه الموجودات غير النقدية التي لم يتم بيعها بعد حتى تاريخ عمل الدفعات خسائر وليس من المحتمل تحصيل إي نقدية مقابل التخلص منها .

وبجانب هذين الافتراضيين واللذان يتسمان بطابع الحيطة والحذر فإن من المناسب انه يحتفظ المصفي ببعض النقدية اللازمة لمواجهة بعض المصروفات المتعلقة بعملية التصفية لغرض سداد بعض الديون التي قد تظهر فجأة ولم يرد لها ذكر في السجلات المحاسبية .

### ملاحظات مهمة وفق هذه الطريقة :

(1) ينبغي دمج حسابات رؤوس أموال الشركاء مع حسابات القروض المستحقة إليهم وعليهم .  
(2) القيمة الدفترية للموجودات غير النقدية المتبقية تساوي صفر والذي يجب ان يتحملها الشركاء بنسبة الإرباح والخسائر .

(3) إذا كان هناك شريك رصيده مدين تفترضه مباشرة انه غير قادر على التسديد ويوزع رصيده على الشركاء بنسبة توزيع الإرباح والخسائر .

مثال رقم 1 : أ . ب . ج شركاء في شركة تضامنية يقتسمون أ . خ بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي ، في 2007/12/31 تقرر تصفية الشركة وكانت الميزانية في ذلك التاريخ كما يلي :

المطلوبات	الميزانية	الموجودات	
دائنون & أ . د	50000	نقدية	20000
قروض طويلة الأجل	25000	موجودات أخرى	215000
جاري الشريك أ	10000	جاري الشريك ب	5000
رأسمال الشريك أ	62000		
رأسمال الشريك ب	43000		
رأسمال الشريك ج	14000		
الاحتياطات	36000		
	<u>240000</u>		<u>240000</u>

وكانت تفاصيل عملية التصفية كما يلي :

مصاريف التصفية	الربح والخسارة	كلفة الموجودات المباعة	الفترة
5000	16250	53750	6/1 - 1/1
5000	( 12500 )	107500	8/1 - 6/1
2000	8250	53750	1/3 - 8/1

**المطلوب //** إثبات التصفية التدريجية باستخدام كشف التصفية وجداول توزيع النقد إذا علمت إن أموال التصفية وزعت على الشركاء أولاً بأول مستخدماً الطريقة الآمنة "الخسارة الافتراضية" وإثبات القيود المحاسبية اللازمة .

**مثال رقم 2 :** وصفي وصلاح وكمال شركاء متضامنون يقتسمون أ . خ بنسبة 2 : 2 : 1 اتفقوا الشركاء على تصفية شركتهم وقد تم سداد كافة التزامات الشركة وجرت التصفية بشكل تدريجي وكانت المبالغ التأتية من بيع الموجودات بالشكل التالي :

- (1) في شهر شباط 2008 تم بيع 50% من الموجودات بمبلغ 635000 دينار .
- (2) في شهر آذار 2008 تم بيع 30% من الموجودات بمبلغ 450000 دينار .
- (3) في شهر نيسان 2008 تم بيع باقي الموجودات بمبلغ 405000 دينار .

فإذا علمت إن دفاتر الشركة أظهرت الحسابات الآتية في نهاية شهر كانون الثاني / 2008

اسم الشريك	رأسمال الشريك	الحساب الجاري	قروض الشركاء
وصفي	400000	30000 دائن	300000
صلاح	500000	40000 مدين	صفر
كمال	200000	20000 دائن	100000

**المطلوب //** إعداد كشف التصفية وبيان كيفية توزيع أموال التصفية أول بأول .

**مثال رقم 3 :** وسام وحسام وهشام شركاء متضامنون يقتسمون أ . خ بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي . في 1/7/2008 قرر الشركاء تصفية شركتهم وكانت ميزانية الشركة في ذلك التاريخ كالآتي :

الموجودات	الميزانية	المطلوبات وحق الملكية
20000 نقدية	50000	دائنون
190000 موجودات ثابتة	90000	رأسمال وسام
	50000	رأسمال حسام
	20000	رأسمال هشام
	<u>210000</u>	<u>210000</u>

وكانت المبالغ المحصلة من عملية بيع الموجودات وعملية التصفية كالآتي :

الشهر	المبالغ المحصلة	الربح أو الخسارة	مصاريف التصفية
الشهر الثامن	72000	27000	2000
الشهر العاشر	86500	22500	2500
الشهر الأول 2009	67200	( 13800 )	1200

**المطلوب //** إجراء عملية التصفية التدريجية باستخدام كشف التصفية وإثبات القيود المحاسبية اللازمة .

طريقة برنامج توزيع النقد مقدماً : وهو برنامج يعد قبل التصفية يشبه من حيث أهدافه طريقة الخسارة الافتراضية  
القصوى وتحدد خطوات هذا البرنامج بالآتي :

(1) تحديد أرصدة رؤوس أموال الشركاء قبل التصفية إما يعرف بحقوق الملكية والتي تشمل رأس المال والإرباح

المحتجزة والاحتياطات والحسابات الجارية والخسائر المتراكمة وتضاف إليها قروض الشركاء إن وجدت .

(2) تحديد نسبة كل شريك في الإرباح والخسائر وهي نفس النسب التي نص عليها عقد الشركة .

(3) تقسيم ناتج النقطة الأولى على النقطة الثانية نحصل على نسبة الحصة في الملكية ان وجد الربح لكل شريك .

(4) ثم طرح اقل قيمة من الحصة في الملكية من باقي الشركاء .

(5) الناتج يضرب في نسب أ . خ .

(6) تم طرح اقل قيمة من الحصة في الملكية من باقي الشركاء .

(7) ثم نضرب الناتج في أ . خ .

وهذا يحدد الآتي: أ : تحديد الشريك الذي سيستلم النقد أولاً .

ب : ترتيب باقي الشركاء من حيث استلام النقد .

ج : توفير الأساس لتحديد مقدار النقد الذي يستلمه كل شريك في مراحل التصفية المختلفة .

مثال رقم 4: اعمل برنامج توزيع النقد مقدماً مستخدماً معلومات المثال رقم 3 . ويكون الحل كالآتي :

#### برنامج توزيع النقد

الشريك هشام	الشريك حسام	الشريك وسام	البيان
20000	50000	90000	أرصدة رؤوس الأموال
÷	÷	÷	(÷)
1	2	3	(نسب أ . خ)
20000	25000	30000	نسبة حق الملكية
(20000)	(20000)	(2000)	(-) اقل مبلغ
صفر	5000	10000	
1	2	3	× نسب أ . خ
صفر	10000	30000	برنامج التوزيع

ملاحظة : يستلم كل من وسام وحسام 40000 دينار من الإرباح ثم توزع الإرباح حسب نسب رؤوس الاموال على جميع الشركاء وتكون النسب مساوية لنسب الإرباح والخسائر. ثم نعمل الجدول التالي لتوزيع النقد بين الشركان وسام وحسام وكالآتي :

برنامج توزيع النقد بين الشركين وسام وحسام

الشريك وسام	الشريك حسام	البيان
10000	5000	( - ) اقل مبلغ
( 5000 )	( 5000 )	
5000	صفر	
3	2	( × )
15000	صفر	برنامج توزيع النقد بين وسام وحسام

مثال رقم 5 : خالد ، حامد ، ماجد ، ساجد شركاء في شركة تضامن يتقاسمون الإرباح والخسائر بالتساوي وقد قرر

الشركاء تصفية شركتهم والتي كانت ميزانيتها كالاتي :

2900000	موجودات مختلفة
100000	نقدية
900000	رأسمال خالد
530000	رأسمال حامد
370000	رأسمال ماجد
200000	رأسمال ساجد
1000000	مطلوبات مختلفة
3000000	

وقد بيعت موجودات الشركة تدريجياً ووزعت أموال التصفية المتاحة على الشركاء وفي نهاية كل شهر حيث كانت المبيعات كالاتي :

- الشهر الأول بيعت موجودات قيمتها الدفترية 800000 دينار بمبلغ 600000 دينار .
- الشهر الثاني بيعت موجودات قيمتها الدفترية 800000 دينار بمبلغ 500000 دينار .
- الشهر الثالث بيعت موجودات قيمتها الدفترية 1100000 دينار بمبلغ 800000 دينار .
- الشهر الرابع باقى الموجودات ثم بيعها بمبلغ 100000 دينار .
- بلغت مصاريف التصفية 60000 دينار ودفعت في الشهر الثاني .

**المطلوب //** إجراء التصفية باستخدام كشف التصفية مبيناً كيفية توزيع أموال التصفية المتاحة شهرياً على الشركاء مستخدماً طريقة برنامج توزيع النقد مقدماً ، وإجراء المعالجة المحاسبية لعمليات التصفية .

## الفصل الثاني : الشركات المساهمة

الشركة المساهمة : هي شركة تتألف من عدد من الأشخاص لا يقل عددهم عن خمسة . يكتب فيها المساهمون بأسمهم للاكتتاب العام ويكونون مسؤولين عن ديون الشركة بمقدار القيمة الاسمية التي اكتتبوا بها .  
ويقسم المساهمون في الشركات المساهمة إلى : 1- المؤسسون ( 5 - 10 ) شخص . 2- المكتتبون ( الجمهور ) .  
❖ ينص القانون العراقي ما يلي : يكون الحق بالاكتتاب للمؤسسون في الشركات المساهمة الخاصة من 20% - 51% من رأسمال الاسمي ، ويكتتب المكتتبون في اكتتاب عام بالأسم المتبقي (المطروحة) بنسبة مكملة حيث يجب إن يكون الاكتتاب للطرفين إن لا يقل عن 75% ولا يزيد عن 100% من رأس المال الاسمي ((المطروح)) أو يسمى المعلن .

❖ إما في الشركات المساهمة المختلطة يكون الحق للمؤسسون الأكتتاب من 30% - 55% من رأس المال الاسمي .  
رأس المال في الشركات المساهمة : يقسم رأس المال في الشركات المساهمة إلى عدد كبير من أجزاء متساوية يسمى كل جزء منها (سهم) وتكون القيمة الاسمية للسهم في القانون العراقي دينار واحد .  
وغالباً ما يكون لحامل السهم الحقوق التالية :

- 1) حصته نسبية في أ . خ .
- 2) حصته نسبية في إدارة الشركة (حق التصويت في اختيار مجلس الإدارة) .
- 3) حصته نسبية في موجودات الشركة وقت التصفية .
- 4) حصته نسبية في شراء أسهم جديدة من نفس النوع .

❖ ويكون رأس المال في الشركات المساهمة كالأتي :

- 1) رأس المال الاسمي (المطروح) أو المعلن .
- 2) رأس المال المكتتب به (المصدر) وهو يمثل نسبة 75% - 100% من رأس المال الاسمي .
- 3) رأس المال المدفوع وتمثل المبالغ المقبوضة نقلاً من رأس المال المكتتب به (المصدر) ويجب إن لا يقل عن 25% من رأس المال المكتتب به (المصدر) أو من القيمة الاسمية للسهم الواحد لغاية 100% عن الاكتتاب على إن تسدد باقي القيمة خلال مدة أربعة سنوات من تاريخ الاكتتاب .

❖ فترة الاكتتاب : هي 30 يوم على الأقل ولا يزيد عن 60 يوم . وفي حالة عدم إتمام الاكتتاب ضمن النسبة القانونية هي من 75% - 100% من رأس المال الاسمي . يتم إتخاذ الإجراءات التالية :

- أ) تمديد فترة الاكتتاب .
- ب) تخفيض رأس المال الاسمي بحيث يصل رأس المال المكتتب به إلى نسبة 75% من رأس المال الاسمي الجديد .
- ج) عدم الموافقة على تأسيس الشركة (الغاء تكوينها) ويتحمل المؤسسون جميع المبالغ المترتبة على ذلك .

## خصائص الشركات المساهمة هي مايلي :

- 1) الشخصية المعنوية المستقلة عن شخصين المالك (المساهم) .
  - 2) المسؤولية المحدودة : إي إن المساهم في الشركات المساهمة يكون مسؤولاً بقدر القيمة الاسمية للأسهم التي يمتلكها في الشركة فقط وليس ملزم بدفع إي مبلغ آخر بأي حال من الأحوال .
  - 3) العمر الطويل : للشركة المساهمة شخصية معنوية مستقلة عن شخصية مالكيها إي إن عمرها غير مرتبط بأحد المالكين وعليه فأن عمر الشركة لا ينتهي إلا بموجب واحد أو أكثر من أسباب الانقضاء المنصوص عليها في القانون .
  - 4) رأس مال الشركة المساهمة مقسم إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول وعادة ما تكون أسهم عادية حيث لم يجيز القانون إصدار نوع آخر من أنواع الأسهم .
  - 5) ضخامة رؤوس الأموال لهذه الشركات لان رأس المال ينشأ عن بيع أسهم للجمهور وبذلك تستطيع الشركة جمع رؤوس أموال كبيرة .
  - 6) توزيع الإرباح الصافية بين المساهمين حسب قيمة أسهمهم إما الخسائر فأنها تطفأ من الاحتياطي على إن لا يتجاوز 50% من رصيده ، إما إذا بلغت خسارة الشركة 50% من رأسمالها فعليها تبليغ مسجل الشركات بذلك . إما إذا بلغت خسارة الشركة 75% من رأس المال فعليها اتخاذ إحدى الإجراءات التالية :
- أ : زيادة رأس المال أو تخفيضه .
- ب : التوصية بتصفية الشركة .

## المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركات المساهمة :

أولاً : تسديد قيمة الأسهم دفعة واحدة ويكون القيد كالاتي :

××× من د/ نقدية في المصرف

إلى مذكورين

××× د/ المؤسسون

××× د/ المكتتبون (الجمهور)

ثانياً : قيد إقفال د/ المؤسسون ، د/ المكتتبون "الجمهور" في د/ رأس المال المكتتب به (المصدر).

من مذكورين

××× د/ المؤسسون

××× د/ المكتتبون (الجمهور)

××× إلى رأس المال (المكتتب به أو المصدر)

**ثالثاً : المعالجة المحاسبية لمصاريف التأسيس :**

1) يودع مبلغ نقدي من قبل المؤسسين في المصرف فيعمل القيد التالي :

××× من ح/ نقدية في المصرف

××× إلى ح/ الدائنين

2) عند صرف مصاريف التأسيس نعمل القيد التالي :

××× من ح/ م . التأسيس

××× إلى ح/ نقدية في المصرف

3) أو تسديد احد المؤسسون لمصاريف التأسيس يعمل القيد التالي :

××× من ح/ مصاريف التأسيس

××× إلى ح/ الدائنين (اسم المؤسسون الذي دفع المبلغ)

**مثال رقم 1 :** تأسست شركة مساهمة خاصة برأس مال قدره 2000000 دينار ، اكتتب المؤسسون بـ 40% و طرح المتبقي للاكتتاب العام ، فإذا علمت إن مصاريف التأسيس 30000 دينار وان جميع المساهمين دفعوا كامل القيمة الاسمية عند الاكتتاب .

**المطلوب //** أثبات القيود المحاسبية اللازمة في ظل كل حالة من الحالات التالية :

- 1- نسبة اكتتاب الجمهور 30% من الأسهم المتبقية .
- 2- نسبة اكتتاب الجمهور 60% من الأسهم المتبقية .
- 3- نسبة اكتتاب الجمهور 110% من الأسهم المتبقية .

**مثال رقم 2 :** تأسست شركة الفحاء المساهمة برأس مال قدره 500000 دينار وقد اكتتب المؤسسون من الأسهم المسموح به قانونياً وطرحت الأسهم المتبقية للجمهور في اكتتاب عام وتم الاكتتاب بـ 90% من الأسهم المطروحة . وقد بلغت م . التأسيس 15000 دينار دفعت بشيك وتم دفع الحد الأدنى المسموح به قانونياً عند الاكتتاب .

**المطلوب //** تسجيل قيود اليومية اللازمة لتأسيس الشركة المساهمة أعلاه وتصوير الميزانية الافتتاحية .

**مثال رقم 3 :** يبلغ رأس المال المصرح به لإحدى الشركات المساهمة 20000000 دينار مقسم إلى 20000000 سهم ، القيمة الاسمية للسهم الواحد دينار واحد . سبق للشركة إصدار 15000000 سهم بالقيمة الاسمية مدفوع منه 80 % . وقد قررت الشركة إصدار باقي الأسهم بعد السداد لكافة الإقساط الغير مقبوضة من المساهمين . وقد تم استلام الإقساط الغير مقبوضة من المساهمين إلا ادهم الذي بلغت قيمة إقساطه المستحقة البالغة 60000 دينار وقد قررت الشركة بيع أسهمه بالمزاد العلني وتم البيع فعلاً بسعر 1,100 دينار للسهم الواحد وبلغت مصاريف البيع 20000 دينار ثم إصدار باقي الأسهم للاكتتاب العام وعلى أساس سعر 1,500 دينار للسهم الواحد . وقد اكتتب الجمهور بنسبة 100% من الأسهم المطروحة للاكتتاب وبلغت مصاريف الإصدار 30000 دينار .

**المطلوب //** إثبات القيود المحاسبية اللازمة .

**مثال رقم 4 :** في 2008/7/1 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة الخاصة 12000000 سهم وهي تمثل 75% من إجمالي رأس المال الاسمي فإذا علمت إن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع منه عند الاكتتاب 70% والباقي بقسط واحد بعد ثلاثة أشهر . هذا وقد اكتتب الجمهور ب 80% من الأسهم المطروحة للاكتتاب العام وقد بلغت مصاريف التأسيس 300000 دينار دفعت من قبل المؤسسين .

في 2008/10/1 تم دعوة المساهمين كافة لتسديد الإقساط المستحقة عليهم وسدو دون تأخير .

**المطلوب //** المعالجات المحاسبية الواجب اتخاذها للحالة الواردة أعلاه مع تصوير الميزانية بعد كل عملية .

**مثال رقم 5 :** في 2008/7/1 طرح المؤسسون لإحدى الشركات المساهمة الخاصة 12000000 سهم وهي تمثل 60% من إجمالي رأس المال الاسمي ، فإذا علمت إن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع منه عند الاكتتاب الحد الأدنى المسموح به والباقي بقسطين واحد بعد ثلاثة أشهر والآخر بعد ستة أشهر من تاريخ الاكتتاب ، وقد اكتتب الجمهور ب 50% من الأسهم المطروحة للاكتتاب العام وقد بلغت مصاريف التأسيس 400000 دينار دفعت نقداً .

**المطلوب:** ناقش الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة الحالة الواردة أعلاه وتم إثبات القيود المحاسبية اللازمة على فرض:  
1) لم يتم الحصول على النسبة القانونية للاكتتاب ولم تحصل الموافقة على التمديد والتعديل . لذا الغي تأسيس الشركة .  
2) تم الحصول على موافقة من سجل الشركات على تعديل رأس المال الاسمي وتم تسديد الإقساط المستخدمة في مواعيدها المقررة .

3) تم الحصول على موافقة من سجل الشركات بتحديد فترة الاكتتاب لمدة شهر آخر وتم الاكتتاب خلال فترة التمديد من قبل المكتتبين (الجمهور) ب 2000000 سهم وتم تسديد الإقساط المستحقة في مواعيدها المقررة .

### (( تمارين عامة ))

**التمرين الأول :** في 2009/1/1 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة الخاصة 6000000 سهم وهي تمثل 75% من إجمالي أسهم رأس المال الاسمي ، فإذا علمت إن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع منه عند الاكتتاب 70% والباقي يسدد بقسط واحد بعد ثلاثة أشهر، هذا وقد اكتتب الجمهور ب 60% من الأسهم المطروحة للاكتتاب العام وقد بلغت مصاريف التأسيس 150000 دينار دفعت من قبل المؤسسين .

**المطلوب //** ناقش الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة الحالة الواردة أعلاه .

**التمرين الثاني :** في 2008/7/1 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة الخاصة 5000000 سهم للاكتتاب العام وهي تعادل 80% من إجمالي رأس المال الاسمي فإذا علمت إن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الاسمية لأسهمها دينار واحد للسهم مدفوع بنسبة 70% عند الاكتتاب والباقي بقسط واحد بعد 6 أشهر من تاريخ التأسيس . هذا وقد اكتتب الجمهور بنسبة 60% من الأسهم المطروحة للاكتتاب العام وقد بلغت مصاريف التأسيس 200000 دينار دفعت من قبل المؤسسين .

**المطلوب //** ناقش الإجراءات الواجب اتخاذها لمعالجة الحالة الواردة أعلاه ثم تسجيل القيود المحاسبية المناسبة .

**التمرين الثالث :** في 2007/7/1 تأسست شركة مساهمة خاصة ، اکتتب المؤسسون بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً وطرح الباقي للاکتتاب العام وعند غلق الاکتتاب تبين إن الجمهور قد اکتتب ب 70% من الأسهم المطروحة للاکتتاب ، علماً بأن 60% من المبلغ يسدد عند الاکتتاب والباقي بقسط واحد يستحق بعد أربع أشهر .

في 2008/8/1 ونتيجة لتوسع نشاط الشركة ولحاجتها إلى رأس المال تم طرح الأسهم المتبقية للاکتتاب العام بجميع الأسهم وسدد المبلغ كاملاً عند الاکتتاب وبسعر 1,250 دينار للسهم الواحد .

في 2009/3/1 قررت الشركة زيادة رأسمالها الاسمي بنسبة 25% وتم طرح أسهم للاکتتاب العام وبسعر 1,200 دينار للسهم الواحد وبلغت المبالغ المستلمة 600000 دينار علماً إن م. الإصدار لهذه العملية 20000 دينار .

**المطلوب //** إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء أعلاه .

**التمرين الرابع :** في 2008/1/5 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة الخاصة 5600000 سهم للاکتتاب العام بعد ما اکتتب المؤسسون ب 30% من عدد الأسهم فإذا علمت إن القيمة الاسمية للسهم دينار مدفوع منه 70% عند الاکتتاب والباقي بقسطين متساويين وقد اکتتب الجمهور ب 90% من الأسهم المطروحة للاکتتاب وقد بلغت مصاريف التأسيس 300000 دينار دفعت بشيك .

**المطلوب //** إثبات القيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة المساهمة وتصوير الميزانية كما تظهر في ذلك التاريخ .

**التمرين الخامس :** حصلت إحدى الشركات المساهمة على موافقة الجهة القطاعية بزيادة رأسمالها ب 1000000 دينار وذلك بإصدار أسهم جديدة قيمتها الاسمية دينار واحد + 2 دينار علاوة إصدار لكل سهم . هذا وقد بلغت مصاريف الإصدار 200000 دينار وقد تم الاکتتاب بالأسهم المطروحة بالكامل .

**المطلوب //** إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما تقدم .

**التمرين السادس :** قررت إحدى الشركات المساهمة زيادة رأسمالها البالغ 5000000 دينار إلى 6000000 دينار وذلك بتحويل الاحتياطي العام البالغ 700000 دينار إلى رأس المال وتوزيع أسهم بدلاً عنه على المساهمين وإصدار أسهم بالمتبقي من الزيادة وبيعها ب 2 دينار لكل سهم وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم الجديدة 200000 دينار . **والمطلوب //** إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء أعلاه .

### ❖ نسب توزيع الإرباح في الشركات المساهمة بعد التحاسب الضريبي :

(1) 5% من الإرباح احتياطي إلزامي "احتياطي قانوني" حتى يبلغ هذا الاحتياطي 50% من رأس المال المدفوع ويجوز الاستمرار بالاحتجاز إلى إن تصل إلى 100% من رأس المال المدفوع .

(2) يوزع باقي الربح أو جزء منهم على المساهمين كل حسب عدد أسهمه نسبة إلى عدد أسهم رأسمال الشركة . ويكون الحق للشركة إن تحتجز جزء من الإرباح للسنوات القادمة حيث تظهر من الناحية المحاسبية تحت حساب إرباح محتجزة وفي حالة توزيعها على المساهمين يكون التوزيع على نوعين هما .

أ - توزيعات إرباح نقدية . ب - توزيعات إرباح على شكل أسهم "توزيعات أسهم مستحقة" .

❖ أسباب توزيع إرباح الشركات المساهمة على شكل أسهم هي ما يلي :

- 1) نسبة الإرباح المحتجزة كبيرة قياسياً بحقوق الملكية .
- 2) ارتفاع القيمة السوقية للسهم ، فأن توزيع الإرباح على شكل أسهم سيؤدي إلى تخفيض القيمة السوقية للسهم .
- 3) إرضاء عدد المساهمين اللذين يطالبون بالإرباح ولا يوجد نقدية كافية لتوزيع الإرباح على شكل نقد .

**مثال رقم 1 :** في 2008/12/31 حققت شركة الإيمان المساهمة الخاصة ربح مقداره 850000 دينار بعد الضريبة علماً إن نسبة الضريبة 15% وقررت الشركة تكوين احتياطي قانوني بمبلغ 50000 دينار إما ما يتعلق بتوزيع الإرباح فقد قرر توزيع 0,300 دينار من كل سهم ، علماً إن عدد الأسهم كان 600000 سهم وإن نسبة توزيع أسهم على المساهمين بما يعادل نصف الإرباح المتحققة بعد الضريبة والاحتياطي القانوني وبالقيمة الاسمية للسهم .  
**المطلوب //** إثبات القيود المحاسبية اللازمة لتصفية الإرباح المحتجزة .

**مثال رقم 2 :** شركة مساهمة رأسمالها 18000000 دينار ، القيمة الاسمية للسهم الواحد دينار . قررت إدارة الشركة تخفيض رأسمالها بنسبة 20% .  
**المطلوب //** إثبات المعالجات المحاسبية لكل حالة من الحالات التالية :

- 1) التخفيض كان بسبب زيادة رأسمالها عن حاجة الشركة على قرض إن احد المساهمين كان يمتلك 40000 سهم . ما هو المبلغ الذي سيعاد له .
- 2) التخفيض كان بسبب تغطية جزء من الخسائر المتراكمة .

**مثال رقم 3 :** تأسست شركة مساهمة برأسمال قدره 1000000 دينار ، اكتتب المؤسسون بـ 35% من رأس المال الاسمي وطرحت الأسهم المتبقية للاكتتاب العام على إن يسدد 40% من رأس المال المكتتب به نقداً عن طريق المصرف ، ويسدد الباقي على قسطين متساويين يدفع الأول بعد ثلاثة أشهر والثاني بعد ستة أشهر ، وقد اكتتب الجمهور بنسبة 70% من الأسهم المطروحة للاكتتاب وبلغت مصاريف التأسيس 100000 دينار، فإذا علمت إن القسط الأول سدد بالكامل وكذلك القسط الثاني عدا مساهم يمتلك 22500 سهم عجز عن السداد فتم الإعلان عن بيع أسهمه وبيعت فعلاً بسعر 1,500 دينار للسهم الواحد وقد بلغت مصاريف البيع 10000 دينار .  
**المطلوب //** إثبات القيود اليومية اللازمة لتكوين الشركة المساهمة .

## تمارين عامة

**التمرين الأول :** في 10/1/2008 طرح مؤسسو إحدى الشركات المساهمة الخاصة 5000000 سهم للاكتتاب العام بعد إن اكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانونياً فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وان القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 40% عند الاكتتاب والباقي على أربعة أقساط متساوية ، هذا وقد اكتتب الجمهور نسبة 110% من الأسهم المطروحة للاكتتاب العام ، وقد تم رد الزيادة في مبالغ الاكتتاب إلى المساهمين عدا ما يخص احدهم الذي كان قد اكتتب ب 50000 سهم لم يتقدم لاستلام استحقاقه ، هذا وقد بلغت مصاريف التأسيس 20000 دينار دفعت نقداً عن طريق المصرف .

**المطلوب//** إثبات القيود الافتتاحية للشركة مع تصوير الميزانية العمومية الافتتاحية .

**التمرين الثاني :** تأسست إحدى الشركات المساهمة وكانت الميزانية بعد التأسيس مباشرة كالاتي :

رأس المال الاسمي	10000000	نقدية	0570000
رأس المال المصدر	08000000	بضاعة	0130000
إقساط مستحقة (غير مقبوضة)	(6000000)	مباني	1100000
رأس المال المدفوع	2000000	م.تأسيس	0200000
	<u>2000000</u>		<u>2000000</u>

وفي 1/4/2008 تم استلام القسط الأول البالغ نسبته 60% من الإقساط غير المقبوضة الذي كان من المقرر استلامها على دفعتين خلال ستة أشهر من تاريخ تأسيس الشركة عدا احد المساهمين الذي كان قد اكتتب ب 100000 سهم عجز عن السداد .

وفي 1/7/2008 تم استلام القسط الثاني عدا احد المساهمين الذي كان قد اكتتب ب 150000 سهم .

وفي 1/8/2008 تم إنذار المساهمين على بيع أسهمها في الميزانية ××× بسعر 0,900 دينار للسهم الواحد بعد دفع مصاريف البيع بلغت 2000 دينار .

وفي 1/11/2008 تم إصدار الأسهم المتبقية بسعر إصدار 1,200 دينار للسهم الواحد وكانت نسبة الاكتتاب 100% مدفوعة بالكامل وكانت مصاريف إصدار الشركة 80000 دينار .

**المطلوب//** تسجيل القيود المحاسبية اللازمة كما جاء أعلاه .

**التمرين الثالث :** في 1/1/2008 تأسست شركة الرافدين التجارية المساهمة برأسمال قدره 50000000 دينار مقسم إلى 50000000 سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم مدفوع بنسبة 40% عند الاكتتاب والباقي على قسطين متساويين ، هذا وقد بلغ مجموع ما اكتتب به المؤسسون والجمهور بنسبة 90% من رأس المال المصرح به وبلغت مصاريف التأسيس 1000000 دينار ، فإذا علمت ما يلي :

في 6/1 عند سداد القسط الأول تخلف مساهم يمتلك 100000 سهم عند الدفع .

في 7/1 استحق القسط الثاني وتم سداد ما عدا مساهم آخر يحمل 50000 سهم .

في 8/1 تم إندار المساهمين المتخلفين عند الدفع بوجوب الدفع خلال شهر وإلا سيتم بيع أسهمهم في المزايدة العلنية .

في 9/1 تم بيع الأسهم المتخلفة في الميزانية العلنية وكان سعر بيع السهم 0,800 دينار وقد بلغت مصاريف البيع 15000 دينار تم توزيعها بين المساهمين بنسبة كل منهما في رأس مال الشركة .

في 11/1 تم طرح المتبقي من أسهم رأس المال غير المصدرة للاكتتاب العام وبقيمة 1,200 دينار للسهم الواحد وتم الاكتتاب بنسبة 120% من هذه الأسهم وتقرر إذ المبالغ الإضافية إلى المساهمين وبلغت مصاريف الإصدار 20000 دينار .

**المطلوب//** تسجيل القیود المحاسبية اللازمة كما جاء أعلاه .

**التمرين الرابع :** قررت شركة الأثير المساهمة الخاصة زيادة رأسمالها البالغ 15000000 دينار إلى 22500000 دينار وذلك برسمة الاحتياطي العام الذي تحتفظ به والبالغ 3000000 دينار إلى رأس المال وتوزع أسهم بدلاً عنه إلى المساهمين وإصدار أسهم بالزيادة المتبقية وبيعها بعلاوة إصدار 0,450 دينار للسهم الواحد وقد بلغت مصاريف إصدار الأسهم الجديدة 500000 دينار .

**المطلوب//** إثبات القیود المحاسبية اللازمة للإجراءات أعلاه .

**التمرين الخامس :** شركة الإيمان المساهمة يبلغ رأسمالها 12000000 سهم بقيمة اسمية دينار واحد للسهم وقد قررت الهيئة العامة تخفيض رأسمال الشركة بنسبة 25% **المطلوب//** إثبات المعالجات القيدية في ظل الحالتين .

**التمرين السادس :** في نهاية سنة 2008 كانت ميزانية إحدى الشركات المساهمة كالتالي :

أ. د	065000	البنك	093000
الدائنون	195000	المخزون	687000
رأس المال الاسمي والمصدر والمدفوع	750000	موجودات ثابتة	380000
احتياطي قانوني	150000		
المجموع	<u>1160000</u>	المجموع	<u>1160000</u>

وفي ذلك التاريخ تقرر تصفية الشركة وقد حصلت على المعلومات التالية :

- 1) تم بيع المخزون السلعي بمبلغ 712500 دينار .
- 2) تم بيع الموجودات الثابتة بمبلغ 447500 دينار .
- 3) بلغت مصاريف التصفية 50000 دينار .
- 4) قد تنازل احد الدائنين عن 10000 دينار من دينه وسددت بقية الحسابات بالكامل .

**المطلوب//**

- 1- إجراء التصفية والمعالجات المحاسبية الخاصة بها باستخدام طريقة أ . خ التصفية
- 2- ما هو المبلغ الذي يمكن إن يحصل عليه احد المساهمين الذي تمتلك 45000 سهم .

## الفصل الثالث / المحاسبة في الشركات التابعة والقابضة :

### القوائم المالية الموحدة للشركات التابعة والقابضة :

عندما تقوم شركة بشراء غالبية أسهم شركة أخرى ( 50% فما فوق ) يكون الحق للشركة المشتريّة ( إلام ) أو تسمى القابضة السيطرة على التابعة . ونتيجة لهذه العملية تنشأ علاقة بين الشريكين هي علاقة شركة قابضة التي هي المستثمرة والشركة الأخرى التي تسمى الشركة التابعة ويكون التعامل وفق النواحي التالية لهذه العلاقة :

(1) **الناحية القانونية :** تبقى الشخصية المعنوية ثابتة لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة ولكل شركة لها شخصية معنوية مستقلة عن الأخرى ولكل واحدة لها حساباتها الخاصة بها . وكل من الشريكتين تمارس نشاطهما وتتخذ قراراتها الخاصة بها لكن هناك مستوى من التأثير حول تأثير الشركة القابضة على نشاط وقرارات الشركة التابعة ومستوى السيطرة تحدد بسبب الملكية إي ملكية الشركة القابضة للشركة التابعة وتعتمد اعتماد أساسي على نسبة الملكية . حيث تستخرج نسبة الملكية بموجب المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الملكية} = \frac{\text{عدد الاسهم المشتراة}}{\text{اجمالي عدد الاسهم}} \times 100$$

(2) **الناحية الاقتصادية :** حيث تفرض عملية السيطرة من قبل الشركة القابضة على الشركة التابعة علاقة اقتصادية معينة لا يمكن تناسيها وتجاهلها إذ يجب إعداد قوائم مالية موحدة للشركة القابضة ومتى ما تشاء مع احتفاظ الشركة التابعة بقوائمها المالية الخاصة بها . وتظهر هذه العملية إعداد قوائم مالية موحدة للشركة القابضة والشركات التابعة إي إظهار نشاطاتهما كوحدة واحدة . بالإضافة إلى ذلك احتفاظ الشركات التابعة بأن تظهر نشاطاتها إي لكل منهما لها الحق في إعداد قوائمها المالية بشكل مستقل . لذا يجب قبل إعداد القوائم المالية الموحدة لا بد من عمل وإعداد ورقة عمل تحتوي على الحقول التالية :

(1) حقل التفاصيل لأسماء الحسابات . Details

(2) حقل للشركة إلام . Parent Co . إي الشركة القابضة . Holding Co .

(3) حقل للشركة التابعة . Subsidiary Co .

(4) حقل الاستبعاد والتعديلات . Adjustment & Elimination .

(5) حقل التوحيد ( اندماج حسابات الشريكين ) . Consolation Combining .

وهنا أهم استبعاد يؤخذ بنظر الاعتبار هو كلفة الاستثمار التي يمثلها حساب الاستثمارات طويلة الأجل في سجلات الشركة القابضة مع استبعاد صافي القيمة الدفترية للشركة القابضة .

**ملاحظات مهمة هي مايلي :** (1) تحديد كلفة الشراء وقد تكون كلفة الشراء واحدة أو أكثر من الآتي :

أ - مبلغ نقدي . ب - أسهم . ج - أوراق دفع ( أ . د ) .

(2) تحديد صافي قيمة الموجودات في الشركة المستثمرة ( الشركة التابعة ) وعلى أساس قيمتها الدفترية مع الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات في قيامها حيث إن: القيمة الدفترية = رأس مال الشركة التابعة + علاوة الإصدار + إرباح محتجزة .

(3) الأخذ بنظر الاعتبار الزيادة أو النقصان في أقيام الموجودات بالمقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية . ومعالجتها في حقل التعديلات والاستبعاد وتظهر في قيد الاستبعاد .

4) استخراج الفرق إن وجد عن طريق المعادلة التالية : كلفة الاستثمار - صافي الموجودات = شهرة المحل

فإن كانت الشهرة ايجابية تظهر في قيد الاستبعاد وإن كانت سلبية تطرح من الموجودات التالية

5) حق الأقلية ( حقوق الأقلية ) ويظهر هذا الحق عندما يكون الامتلاك للشركة التابعة اقل من 100% ومعنى ذلك بقاء

عدد من المساهمين في الشركة إي اقنعوا عن بيع أسهمهم فهؤلاء هم الأقلية ولهم حق بنسبة معينة في الأتي :

أ - رأس مال الشركة التابعة . ب- علاوة الإصدار في الشركة التابعة . ج- الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة .

مثال رقم 1: الأتي ميزانية مشتركي س ، ص كما هي في 2008/1/1 "المبالغ بالآلاف الدينانير"

البيان	شركة س	شركة ص
نقدية ومديون	400000	050000
المخزون	300000	125000
موجودات ثابتة	1150000	400000
مج الموجودات	1850000	575000
الدائون	200000	100000
أرصدة دائنة	150000	-----
قروض وسندات	-----	250000
رأس المال	750000	050000
علاوة إصدار	450000	62500
إرباح محتجزة	300000	112500
مج المطلوبات	1850000	575000

وفي التاريخ أعلاه قامت شركة س بشراء شركة ص مقابل دفع نقدي قدره 225000 دينار .

المطلوب // 1) إثبات قيد الشراء (الاستثمار) في دفاتر الشركة س المستثمرة (القابضة) . 2) إعداد ورقة عمل تمهيداً

لإعداد ميزانية موحدة كما هي عليه في 2008/1/1 . 3) إثبات قيد الاستبعاد .

مثال رقم 2: بتاريخ 2008/1/1 قامت شركة س بشراء 90% من أسهم شركة ص وذلك بإصدار 67500 سهم من أسهم شركة س

علماً إن القيمة السوقية للسهم شركة س كانت 3 دينار والأتي ميزانية كل شركة من الشركات أعلاه .

البيانات	شركة س	شركة ص
نقدية & مديون	400000	50000
المخزون	300000	125000
موجودات ثابتة	1150000	400000
مج الموجودات	1850000	575000
الدائون	200000	100000
أرصدة دائنة	150000	-----
قروض وسندات	-----	250000
راس المال	750000	50000
علاوة الأصدار	450000	62500
إرباح محتجزة	300000	112500
مج المطلوبات وحق الملكية	1850000	575000

المطلوب // إثبات قيد الاستثمار (الشراء) وإعداد ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة كما هي عليه في 2008/1/1 مع إثبات قيد الاستبعاد .

**مثال رقم 3 :** قامت شركة س بشراء شركة ص مقابل إصدار 140000 سهم من أسهمها بقيمة سوقية إجمالية تبلغ 350000 دينار بالإضافة إلى دفع مبلغ قدره 100000 دينار نقداً إلى مساهمين الشركة ص مقابل شراء كافة أسهمهم في الشركة بالإضافة إلى ذلك تحملت شركة س النفقات التالية : ( نفقات إصدار وتسجيل الأسهم 7500 دينار , نفقات استشارات قانونية 12500 دينار ) . كما كانت القيمة السوقية لبعض من الموجودات والمطلوبات لشركة ص بتاريخ الشراء كالأتي : المخزون 187500 ، الموجودات الثابتة 480000 دينار ، القروض والسندات 200000 دينار .

واليك ميزانية شركتي س وص وهي كالأتي كما هي عليه في 2008/1/1 .

شركة ص	شركة س	التفاصيل
50000	400000	نقدية & مدينون
125000	300000	المخزون
400000	1150000	موجودات ثابتة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج الموجودات
100000	200000	الدائنون
-----	150000	أرصدة دائنة
250000	-----	قروض وسندات
50000	750000	رأس المال
62500	450000	علاوة الإصدار
112500	300000	إرباح محتجزة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج المطلوبات

**المطلوب (1):** إثبات قيد الاستثمار ( الشراء ) . (2) إعداد ورقة عمل . (3) إثبات قيد الاستبعاد .

**مثال رقم 4 :** اشترت شركة س 80% من أسهم شركة ص مقابل دفع 370000 دينار نقداً . علماً إن القيمة السوقية لبعض موجودات ومطلوبات الشركة ص كما يلي : المخزون 187500 ، الموجودات الثابتة 480000 ، القروض والسندات 200000 . وأدناه ميزانية شركتي س وص كما هي عليه في تاريخ الشراء .

شركة ص	شركة س	البيان
50000	400000	نقدية & مدينون
125000	300000	المخزون
400000	1150000	موجودات ثابتة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج الموجودات
100000	200000	الدائنون
-----	150000	أرصدة دائنة
250000	-----	قروض وسندات
50000	750000	رأس المال
62500	450000	علاوة الإصدار
112500	300000	إرباح محتجزة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج المطلوبات

**المطلوب (1):** إثبات قيد الشراء (الاستثمار) .(2)إعداد ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة .(3) إثبات قيد الاستبعاد .

**مثال رقم 5:** اشترت شركة س شركة ص مقابل إصدار 120000 سهم بقيمة سوقية إجمالية تبلغ 165000 دينار وكانت القيمة السوقية لبعض الموجودات ومطلوبات الشركة ص كالأتي : المخزون السلعي 145000 ، الموجودات الثابتة 320000 ، قروض وسندات 220000 . علماً بأن الشركة س اشترت كامل أسهم شركة ص واليك ميزانية الشريكين في تاريخ الشراء .

شركة ص	شركة س	البيان
50000	400000	نقدية & مدينون
125000	300000	المخزون
400000	1150000	موجودات ثابتة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج الموجودات
100000	200000	الدائنون
----	150000	أرصدة دائنة
250000	----	قروض وسندات
50000	750000	رأس المال
62500	450000	علاوة الإصدار
112500	300000	إرباح محتجزة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج المطلوبات

**المطلوب (1):** إثبات قيد الشراء (الاستثمار). (2) إعداد ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة. (3) إثبات قيد الاستبعاد .

**مثال رقم 6:** اشترت شركة س 80% من أسهم شركة ص ودفعت مقابل ذلك 132000 دينار وكانت القيمة السوقية لبعض الموجودات والمطلوبات لشركة ص كالأتي : المخزون السلعي 145000 ، الموجودات الثابتة 320000 ، قروض وسندات 220000 والأتي ميزانية الشريكين في تاريخ الشراء .

شركة ص	شركة س	البيان
50000	400000	نقدية & مدينون
125000	300000	المخزون
400000	1150000	موجودات ثابتة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج الموجودات
100000	200000	الدائنون
----	150000	أرصدة دائنة
250000	----	قروض وسندات
50000	750000	رأس المال
62500	450000	علاوة الإصدار
112500	300000	إرباح محتجزة
<u>575000</u>	<u>1850000</u>	مج المطلوبات

**المطلوب (1):** إثبات قيد الشراء (الاستثمار). (2) إعداد ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة. (3) إثبات قيد الاستبعاد .

## تمارين عامة

التمرين الأول : في 2009/12/31 قامت شركة س بشراء 90% من أسهم شركة ص ودفعت مبلغ 1620000 دينار نقداً وكانت ميزانية الشريكين في ذلك التاريخ كالآتي :

الشركة ص	الشركة س	البيان
720000	2680000	نقدية
900000	1700000	مخزون
300000	----	استثمارات في أوراق مالية
600000	2400000	مباني ومعدات
175000	650000	أراضي
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مج جانب الموجودات
1000000	1500000	الدائنون
400000	2000000	مطلوبات أخرى
100000	500000	رأس المال
350000	1200000	علاوة الإصدار
845000	2410000	إرباح محتجزة
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مج جانب المطلوبات

ولقد كانت القيمة السوقية لبعض موجودات ومطلوبات شركة ص كما يلي ( المخزون 800000 ، استثمارات في أوراق مالية 280000 ، الأراضي 350000 ، المباني والمعدات 1000000 ، مطلوبات أخرى 290000 ) .  
 (المطلوب :1) إثبات قيد شراء في دفاتر الشركة القابضة . (2) تنظيم ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة وإثبات قيد الاستبعاد .  
 التمرين الثاني : في 2009/12/31 قامت الشركة أ بشراء كافة أسهم الشركة ب بمبلغ 1800000 دينار نقداً وكانت ميزانية الشركتين في ذلك التاريخ .

الشريك ب	الشركة أ	التفاصيل
720000	2860000	نقدية
900000	1700000	مخزون
300000	----	استثمارات قصيرة الأجل
175000	650000	الأراضي
600000	2400000	مباني ومعدات
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مج الموجودات
1000000	1500000	الدائنون
400000	2000000	مطلوبات أخرى
100000	500000	رأس المال
350000	1200000	علاوة الإصدار
845000	2410000	إرباح محتجزة
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مج المطلوبات وحق الملكية

وكانت القيمة السوقية لبعض موجودات ومطلوبات الشركة ب ما يلي ( المخزون 1000000 ، استثمارات قصيرة الأجل 250000 ، الأراضي 420000 ، المباني والمعدات 900000 ، مطلوبات أخرى 290000 دينار ) .  
 (المطلوب :1) إثبات قيد الشراء في دفاتر الشركة أ القابضة . (2) تنظيم ورقة عمل تمهيداً لإعداد ميزانية موحدة وإثبات قيد الاستبعاد .

التمرين الثالث : في 2009/12/31 قامت الشركة أ لشراء كافة أسهم شركة ب بمبلغ 1800000 دينار نقداً وكانت ميزانية الشريكين في ذلك التاريخ كما يلي :

الشركة ب	شركة أ	التفاصيل
720000	2860000	نقدية & مدينون
900000	1700000	مخزون سلعي
300000	----	استثمارات في أ . مالية قصيرة الأجل
175000	650000	الأراضي
600000	2400000	مباني ومعدات
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مجموع جانب الموجودات
1000000	1500000	الدائنون & أ. د
400000	2000000	مطلوبات طويلة الأجل
100000	500000	رأس المال
350000	1200000	علاوة الإصدار
845000	2410000	إرباح محتجزة
<u>2695000</u>	<u>7610000</u>	مجموع جانب المطلوبات

وقد كانت القيمة السوقية لبعض موجودات ومطلوبات شركة ب كما يلي : ( مخزون سلعي 1000000 ، أوراق مالية قصيرة الأجل 250000 ، أراضي 420000 ، مباني ومعدات 900000 ، خصوم طويلة الأجل 290000 دينار ) .  
المطلوب // إثبات قيد الشراء ( الاستثمار ) في سجلات الشركة أ وتنظيم ورقة العمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة وتسجيل قيد الاستبعاد .  
التمرين الرابع : حصلت الشركة أ على 70% من أسهم الشركة ب في 2009/3/1 وفيما يلي فأنه الميزانية للشركة أ قبل التوحيد وقائمة الميزانية للشركتين أ ، ب بعد التوحيد

المبالغ بعد التوحيد	المبالغ قبل التوحيد	التفاصيل
146000	106000	الموجودات المتداولة
----	100000	استثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة ب 70%
370000	270000	المباني والمعدات ( بالصافي )
11100	----	شهرة محل
<u>527100</u>	<u>476000</u>	مج الموجودات
28000	15000	المطلوبات المتداولة
38100	----	حق الأقلية
350000	350000	رأس المال
111000	111000	إرباح محتجزة
<u>5271000</u>	<u>476000</u>	

فإذا علمت بأن : (1) القيمة السوقية للمباني والمعدات في الشركة تقل عن قيمتها الدفترية بمبلغ 10000 دينار .  
(2) إن هناك حقوق للشركة ب في الشركة أ 2000 دينار . (3) يبلغ رأس المال الشركة ب قبل التوحيد 100000 دينار .

المطلوب : (1) أحسب القيمة السوقية لصافي موجودات الشركة ب . (2) بين كيفية التوصل إلى مبلغ شهرة المحل الظاهرة في قائمة الميزانية الموحدة . (3) سجل قيد الاستبعاد الذي أدى إلى ظهور المبالغ بعد التوحيد .

**التمرين الخامس :** في 2008/8/31 قامت شركة أ بشراء غالبية أسهم شركة ب وسددت الثمن نقداً وقد أظهرت ورقة العمل لغرض إعداد الميزانية الموحدة بعد الشراء مباشرة قيد الاستبعاد التالي : ( 6000 د/ رأس مال شركة ب , 35250 د/ علاوة الإصدار شركة ب , 50100 د/ إرباح محتجزة شركة ب , 3900 د/ المخزون السلعي , 28500 د/ موجودات ثابتة , 4500 د/ براءة اختراع , 165660 د/ الاستثمارات طويلة الأجل , 5280 د/ شهرة المحل, 21870 د/ حق الأقلية ) .

**المطلوب// الإجابة عن الأسئلة التالية :**

(1) ماهي نسبة الملكية للشركة القابضة في أسهم شركة ب

(2) ماهو مجموع القيمة السوقية لصافي الشركة ب ( عدا شهرة المحل ) .

**التمرين السادس :** أصدرت شركة أ 150000 سهم من أسهمها العادية ( القيمة السوقية للسهم 7 دينار ) وذلك في 2008/6/30 مقابل 80000 سهم من الأسهم العادية لشركة ب وكانت تكاليف تنفيذ عملية الشراء.

(الرسوم القانونية 40000 دينار , التكاليف المرتبطة بتسجيل إصدار الأسهم 30000 دينار )

وقد كانت تفاصيل قائمة الميزانية للشريكين قبل الشراء مباشرة ما يلي :

شركة ب	شركة أ	التفاصيل
150000	150000	النقدية
200000	130000	المدينون
350000	400000	المخزون السلعي
560000	1300000	الموجودات الثابتة
<u>1260000</u>	<u>1980000</u>	مج الموجودات
250000	310000	الدائنون
600000	800000	قروض وسندات
100000	400000	رأس المال
360000	100000	علاوة إصدار
( 50000 )	370000	الإرباح المحتجزة
<u>1260000</u>	<u>1980000</u>	مج المطلوبات

وفيما يلي المعلومات عن القيام السوقية لبعض موجودات ومطلوبات شركة ب المخزون السلعي 440000 ، الموجودات الثابتة 780000 ، قروض وسندات 620000 .

**المطلوب//**

(1) إجراء قيد الشراء في سجلات الشركة أ .

(2) تنظيم ورقة العمل بهدف إعداد قائمة الميزانية الموحدة .

(3) إثبات قيد الاستبعاد واللازم .

التمرين السابع: فيما يلي ورقة عمل لإعداد قائمة الميزانية الموحدة لكل من الشركة القابضة س والشركة التابعة ص كما في 2008/1/1

التفاصيل	شركة س	شركة ص	مدین	دائن	المبالغ الموحدة
النقدية	100000	40000	---	---	140000
المخزون	500000	90000	؟	؟	610000
الموجودات المتداولة الأخرى	250000	60000	---	---	310000
الاستثمارات طويلة الأجل في أسهم شركة ص 80%	؟	؟	؟	؟	؟
موجودات ثابتة	1000000	360000	؟	؟	1440000
شهرة محل	100000	---	20000	---	120000
المجموع	؟	550000	؟	؟	؟
المطلوبات المتداولة	557600	230000	---	---	787600
رأس المال	1020000	200000	؟	؟	؟
علاوة الإصدار	429400	210000	؟	؟	؟
إرباح محتجزة (خسائر متراكمة)	320000	(90000)	؟	؟	؟
حق الأقلية				63000	63000
المجموع	؟	550000	؟	؟	؟

المطلوب :

- (1) إكمال ورقة العمل أعلاه .
- (2) تسجيل قيد الاستبعاد اللازم .
- (3) تصوير قائمة الميزانية الموحدة في 2008/1/1 .

### المعالجة المحاسبية

لنتيجة نشاط الشركات القابضة والتابعة وكيفية معالجة الخسارة والربح لتلك الشركات

تتلخص المعالجة المحاسبية بالآتي حيث هناك طرق شائعة لمعالجة الربح والخسارة في الشركات القابضة والتابعة ومنها :

(1) طريقة الملكية : تستخدم هذه الطريقة عندما يكون الشراء أكثر من 20% ولغاية 100% من أسهم الشركة التابعة وان

بهذه الحالة للشركة القابضة الحق بما تحققه الشركة التابعة من إرباح نتيجة سيطرتها على تلك الشركة . وعليه فإن

كلفة الاستثمار للشركة القابضة ستتأثر سنوياً بالزيادة أو النقصان وعلى أساس نسبة الملكية للشركة القابضة لأسهم

الشركة التابعة سواء كانت هذه الإرباح موزعة أو غير موزعة كما يعتبر الجزء الموزع من الإرباح بمثابة استرداد

لجزء من كلفة تلك الاستثمارات وعلى هذا الأساس لا بد من تخفيض قيمة هذه التوزيعات من رصيد كلفة الاستثمار

في نهاية السند التي يتم بها التوزيع .

وعلى هذا الأساس تقوم الشركة القابضة في نهاية كل سنة لإثبات القيود التالية :

أ ( قيد إثبات الربح بعد استخراجها رياضياً يضرب صافي الربح × نسبة الملكية وقبل استلامه .  
××× من د/ الاستثمارات طويلة الأجل

××× إلى د/ إيرادات الاستثمارات

ب) إما إذا كان صافي خسارة فيكون القيد كالاتي :

××× من د/ خسارة الاستثمارات

××× إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل

ج ( حصة الشركة القابضة من الإرباح المعلن عن توزيعها في الشركة التابعة .

أولاً : الإرباح النقدية : تستخرج على أساس ما مقرر توزيعه من الإرباح × نسبة الملكية ويكون القيد :

××× من د/ توزيعات نقدية مستحقة

××× إلى د/ الاستثمارات طويلة الأجل

وعندما يتم استلام النقد فعلاً يعمل القيد التالي .

××× من د/ النقدية

××× إلى د/ توزيعات نقدية مستحقة

أما إذا كان على شكل أسهم : لا يسجل بها قيد محاسبي في دفاتر الشركة القابضة لأنها تؤثر فقط على كلفة السهم الواحد بسبب زيادة عدد الأسهم المملوكة للشركة القابضة .

(2) طريقة الكلفة : وهذه تستخدم في حالة نسبة الشراء اقل من 20% من عدد الأسهم للشركة التابعة .

يبقى حساب الاستثمارات طويلة الأجل بدفاتر الشركة القابضة بكلفته الأصلية دون حصول إي تغيير .

إما الإرباح المعلن عن توزيعها فيكون قيد إثباتها كالاتي :

××× من د/ توزيعات نقدية مستحقة

××× إلى د/ إيرادات الاستثمارات

وفي نهاية السنة يتم تقييم الاستثمارات على الكلفة أو السوق أيهما اقل فالفرق الناتج من انخفاض سعر السوق عن الكلفة يكون بد ما يعرف بمخصص خسائر هبوط أسعار أوراق مالية حيث يظهر المخصص مطروحاً من الاستثمارات طويلة الأجل بالميزانية يقابله بالميزانية في جانب المطلوبات خسائر هبوط أوراق مالية مسبقاً بإشارة الطرح وهذا يعني إن الخسائر الناتجة من الفرق بانخفاض سعر السوق عن الكلفة لأتحمّل على حساب أ . خ لأنهما خسائر غير متحققة فعلاً  
مثال رقم 1 : في 2008/1/1 استثمرت الشركة س 75% من أسهم شركة ص مقابل دفع مبلغ 900000 دينار نقداً وقد توفرت المطلوبات الإضافية التالية :

(1) حققت شركة ص صافي ربح مقداره 600000 دينار .

(2) الإرباح المعلن عن توزيعها 100000 دينار على إن يتم توزيع 60% فيما في بداية سنة 2009 .

المطلوب : إثبات القيود المحاسبية اللازمة في دفاتر الشريكين بالطريقتين الملكية والكلفة إذا علمت إن سعر السوق للأسهم الشركة ص 850000 دينار .

## الفصل الرابع

### النظم المحاسبية في شركة المقاولات / عقود المقاولات ( الإنشاء )

توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات :

نظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء

تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فإن النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل. كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس .

❖ تعريف المصطلحات : فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في محاسبة المقاولات:

1- **عقد المقاوله** : هو عقد يتم التفاوض فيه خصيصا لتشييد أو بناء أصل أو مجموعة من الموجودات ذات العلاقات المترابطة والمتداخلة من حيث التصميم والتكنولوجيا والوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام .

2- **عقد محدد السعر**: عبارة عن عقد مقاوله يقبل المقاول بموجبه تنفيذ العقد مقابل سعر محدد أو معدل ثابت لكل وحدة منتج، وفي بعض الأحيان قد يتضمن العقد شرط التعديل في ضوء التكلفة الفعلية .

3- **عقد التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة** : عبارة عن عقد مقاوله يستعيد بمقتضاه المقاول التكاليف ا لمسموح بها أو المحددة بالإضافة إلى نسبة من تلك التكاليف أو رسما ثابتا (عمولة ثابتة) . قد يتضمن عقد المقاوله بناء أو تشييد أصل معين كأحد المباني أو الجسور، أو السدود، أو خط أنابيب، أو طريق أو أحدى السفن أو الأنفاق. وقد يتضمن عقد المقاوله تشييد عدد من الموجودات ذات العلاقة الوطيدة من حيث التصميم والتكنولوجيا،أو الوظيفة أو الغرض النهائي أو الاستخدام، ومن أمثلة ذلك عقود تشييد المصافي ومعامل التكرير وتزويدها بالمعدات اللازمة

وتتضمن عقود المقاولات ما يلي :

أ- عقود تقديم الخدمات المرتبطة مباشرة بتشييد الأصل، ومن أمثلة ذلك عقود إدارة المشروع وعمل التصميمات الهندسية له .

ب - عقود هدم أو ترميم الموجودات وتهيئة البيئة المحيطة بعد إزالة الموجودات.

ويتم صياغة عقود المقاولات بعدة طرق هي ما يلي :

أ- عقود محددة السعر .

ب- عقود التكلفة مضافا إليها نسبة أو عمولة.

ج - وقد تتضمن بعض عقود المقاولات خصائص النوعين السابقين معا.

تجميع وتقسيم عقود المقاولات وفق الحالات التالية : إذا تضمن أحد العقود تشييد عدد من الموجودات، فإنه يجب

معالجة كل أصل باعتباره عقدا مستقلا في حالة توافر مايلي :

1- إذا تم تقديم عرض منفصل لكل أصل على حده .

2 - أن يكون كل أصل على حده محل تفاوض بين المقاول والعميل وأن يكون لكل منهما الحق في قبول أو رفض ذلك الجزء من العقد المتعلق بأي أصل من الموجودات.

3 - إمكانية تحديد تكاليف وإيرادات كل أصل على حده .

ويجب معالجة مجموعة العقود سواء كانت مع عميل واحد أو أكثر باعتبارها عقدا واحدا إذا توافرت الشروط الآتية :

1- إذا تم التفاوض على مجموعة العقود كوحدة واحدة.

2- إذا كانت هناك علاقة مترابطة واضحة بين العقود بحيث تكون في الواقع مشروع واحد له هامش ربح إجمالي.

3 - أن يتم تنفيذ العقود في وقت واحد أوفى تعاقب مستمر .

قد يعطي العقد المقاول إذا شاء الخيار في تشييد أصل إضافي. أو قد يتم تعديل العقد ليشمل تشييد أصل إضافي. في هذه

الحالة يجب معالجة تشييد الأصل الإضافي باعتباره عقدا منفصلا إذا توافر أحد الشروط الآتية :

أ. اختلاف الأصل الإضافي اختلافا جوهريا في التصميم أو التكنولوجيا أو الوظيفة عن الأصل أو الموجودات التي ينص عليها العقد الأصلي.

ب. إذا تم التفاوض على سعر الأصل الإضافي دون النظر إلى قيمة العقد الأصلي.

**إيراد العقد :** يجب أن يشمل إيراد العقد على :

أولاً: القيمة الأصلية للإيراد التي تم الاتفاق عليها عند التعاقد.

ثانياً: أية تعديلات في الأعمال المتعاقد عليها أو مطالبات أو حوافز بشرط توافر كلا من:

أ. وجود درجة معقولة من التأكد بأن ينتج عن ذلك إيرادات.

ب. يمكن قياس تلك القيم بموضوعية.

يتم قياس إيراد العقد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه (أو القابل للاستلام). وتتأثر عملية قياس إيراد

العقد بعوامل عدم التأكد. والتي تعتمد على ناتج مجموعة من الأحداث المستقبلية- فبعض التقديرات غالبا ما تتغير كلما

حدثت بعض الأحداث وكلما تكشففت بعض عوامل عدم التأكد وعلى ذلك فان مقدار إيراد العقد يمكن أن يزيد أو ينقص

من فترة إلى أخرى ، فعلى سبيل المثال :

أ. قد يتفق المقاول والعميل على تعديل العقد، وقد ينتج عن ذلك زيادة أو نقص إيرادات العقد في فترة تالية للفترة

التي حدث فيها التعاقد المبدئي .

ب. قد يتم زيادة إيراد العقد وذلك في حالة عقود المقاولات محددة السعر والمتضمنة لشرط زيادة قيمة العقد في حالة

زيادة التكاليف .

ج. قد يتم تخفيض إيراد العقد بسبب الجزاءات المفروضة نتيجة تأخر المقاول في تنفيذ العقد .

د. في حالة وجود سعر محدد ثابت لكل وحدة منتج (مخرجات) فان إيراد العقد يزداد في حالة زيادة عدد وحدات

المخرجات .

قد يطلب العميل تغييرات في إطار العمل المتفق على إنجازه بموجب العقد. وقد تؤدي هذه التغييرات إلى زيادة أو تخفيض إيرادات العقد. ومن أمثلة تلك التغييرات تعديل مواصفات أو تصميم الأصل وتعديل مدة العقد. ويتم تعديل إيراد العقد بتلك التغييرات إذا توافرت الشروط الآتية :

- أ. إذا كان من المتوقع قيام العميل بالموافقة على التغييرات وعلى مبلغ الإيراد الناتج عنها .
- ب. إذا كان مقدار الإيراد يمكن قياسه بطريقة موثوق بها.

**المطالبات :** هي المبالغ التي يسعى المقاول لتحصيلها من العميل أو من أي طرف آخر وذلك لتعويضه عن تكاليف لم يتضمنها السعر الأساسي للعقد وقد تنتج المطالبات على سبيل المثال بسبب تأخر في التنفيذ حدث بسبب أخطاء العميل، وجود أخطاء في التصميمات أو المواصفات أو الاختلاف على بعض التعديلات في حجم الأعمال' ونظرا لأن مقادير تلك المطالبات تتوقف على نتيجة المفاوضات بين المقاول والعميل فإنه يجب اعتبار تلك المطالبات جزءا من إيرادات العقد في حالة توافر الشروط الآتية:

- أ. أن تكون المفاوضات بين المقاول والعميل قد وصلت إلى مرحلة متقدمة يمكن معها الحكم بأن العميل سيقبل بالمطالبة .
- ب. يمكن قياس قيمة المطالبة بدرجة كبيرة من الموضوعية .

تعتبر الحوافز مبالغ إضافية يتم دفعها للمقاول إذا تم إنجاز الأعمال بالمواصفات القياسية المحددة أو بأفضل منها . فعلى سبيل المثال قد يتضمن العقد حوافز على الإتمام المبكر للأعمال المتفق عليها. وتعتبر الحوافز ضمن إيراد العقد في حالة: أ. وجود تقدم في مستوى إنجاز العقد بحيث يكون من الممكن التنبؤ بأن المواصفات القياسية سوف يتم تحقيقها أو تحقيق أفضل منها. ب. أن المبالغ المتوقعة أن يوافق عليها العميل يمكن قياسها بطريقة موضوعية .

**تكاليف العقد :** يجب أن تشمل تكاليف العقد على ما يلي :

- 1- التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد .
- 2- التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة ويمكن تخصيصها للعقد.
- 3- التكاليف الأخرى التي ينص العقد على تحميلها للعميل .

**تشمل التكاليف المتعلقة مباشرة بالعقد ما يلي :**

- 1- أجور العاملين بالموقع بما في ذلك أجور الإشراف .
- 2 - تكلفة المواد الخام المستخدمة في العقد .
- 3- استهلاك المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد .
- 4 - تكلفة نقل المعدات والتجهيزات والمواد من وإلى موقع العقد .
- 5- إيجار المعدات والتجهيزات المستخدمة في العقد.
- 6- تكاليف التصميم والمساعدة الفنية المتعلقة مباشرة بالعقد
- 7- التكاليف المقدرة لإصلاح أو تقويم وضمان الأعمال المنفذة بالعقد ويدخل في ذلك التكاليف المتوقعة للكفالة .
- 8 - أية مطالبات من أطراف خارجية.

وقد يتم تخفيض تلك التكاليف بأي دخل عرضي لم يتم تضمينه بإيرادات العقد، ومثال ذلك الدخل الناتج من بيع بعض المواد الزائدة والتخلص من المعدات والتجهيزات في نهاية العقد .

**تشمل التكاليف المتعلقة بنشاط العقود بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عدد من العقود على :**

1 - التأمين .

2- تكاليف التصميمات والمساعدات الفنية التي لا تتعلق مباشرة بعقد معين .

3- التكاليف الإضافية للإنشاءات .

ويتم توزيع هذه التكاليف باستخدام طرق مناسبة ومنطقية ويجب تطبيق تلك الطرق على أساس متسق ومنطقي على كل التكاليف التي لها نفس الخصائص. ويجب أن يتم التحميل على أساس الطاقة العادية للأنشطة الإنشائية. وتشمل التكاليف الإضافية للإنشاءات على بعض البنود مثل تكاليف إعداد وصرف رواتب العاملين بموقع العقد، وقد تشمل التكاليف المتعلقة بالعقد بصفة عامة والتي يمكن توزيعها على عقود محددة تكاليف الاقتراض وذلك في حالة اختيار المقاول المعالجة البديلة المسموح بها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 23(تكاليف الاقتراض) .

من أمثلة التكاليف الأخرى التي يمكن تحميلها للعميل طبقا لشروط العقد التكاليف الإدارية العامة وتكاليف التطوير والتي ينص العقد صراحة على حق المقاول في استردادها . يجب عدم تحميل التكاليف التي لا تتعلق مباشرة بأنشطة العقود أو التي لا يمكن تحميلها على عقد معين على العقد ، **ومن أمثلة ذلك :**

1- التكاليف الإدارية العامة التي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها .

2- التكاليف البيعية .

3- تكاليف البحوث والتطوير والتي لا ينص العقد على حق المقاول في استردادها.

4 - الاستهلاك الخاص بعدد وآلات عاطلة والتي لا تستعمل في عقد محدد .

تشمل تكاليف العقد على كافة التكاليف التي يمكن تخصيصها للعقد من تاريخ الحصول على العقد حتى تاريخ إتمامه، ومع ذلك فإن التكاليف المتعلقة بعقد معين والتي تحدث في مرحلة التفاوض على العقد يمكن تحميلها على العقد إذا أمكن تحديدها بشكل مستقل وقياسها بطريقة موضوعية وإذا كان هناك درجة معقولة من التأكد بأن المقاول سوف يحصل على العقد. وفي حالة معالجة تكاليف التفاوض كمصروف في الفترة التي حدثت فيها فلا يجوز اعتبار تلك التكاليف ضمن تكاليف العقد في حالة الحصول على العقد في فترة تالية .

**تحقق إيراد ومصروفات العقد :** في حالة إمكانية تحديد ناتج العقد بطريقة موضوعية، فإنه يمكن تحديد إيرادات ومصروفات العقد عن الفترة المالية طبقا لمستوى إتمام الأنشطة المتعلقة بالعقد في تاريخ الميزانية. وفي حالة توقع حدوث خسائر لأحد العقود، فإن هذه الخسائر يجب الاعتراف بها فورا.

**في حالة العقود محددة السعر، فإنه يمكن القول بأن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية في حالة توافر الشروط الآتية مجتمعة :**

1 - إمكانية قياس إيرادات العقد بطريقة موضوعية.

2 - إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد، سوف تؤول إلى المقاول.

3- إمكانية قياس التكاليف اللازمة لإتمام العقد وكذلك درجة إتمامه في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي ،  
بدرجة كافية من الموضوعية .

4- إمكانية قياس وتحديد التكاليف الخاصة بالعقد بطريقة موضوعية بحيث يمكن عمل مقارنات بين التكاليف  
الفعلية للعقد والتكاليف المقررة مسبقا .

**في حالة عقود التكاليف مضافا إليها نسبة أو عمولة، فإن نتيجة العقد يمكن تحديدها بطريقة موضوعية إذا توافرت  
الشروط الآتية :**

1- إذا كانت هناك درجة عالية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول .

2 - إمكانية قياس التكاليف المتعلقة بالعقد سواء كانت قابلة للاسترداد من عدمه بطريقة موضوعية .

يشار عادة إلى أساس الاعتراف بالإيرادات طبقا لمستوى الإتمام بطريقة نسبة الإتمام. وفي ظل طريقة نسبة الإتمام يتم  
مقابلة إيراد العقد بالتكاليف التي حدثت في سبيل التوصل إلى مستوى إتمام العقد وينتج عن ذلك إظهار إيراد ومصروف  
وربح متعلقة بنسبة الأعمال التي تم إنجازها خلال الفترة. وتقدم هذه الطريقة معلومات تفيد في معرفة مدى التقدم في  
تنفيذ العقد خلال الفترة . في ظل طريقة نسبة الإتمام يتم الاعتراف بإيراد العقد بقائمة الدخل في الفترات المحاسبية التي  
ساهمت في إنجاز الأعمال. ويتم عادة الاعتراف بتكاليف العقد كمصروفات بقائمة الدخل وذلك في الفترات المحاسبية  
التي تم خلالها إنجاز الأعمال التي تسببت في حدوث تلك التكاليف. ومع ذلك فإنه إذا كان من المتوقع زيادة مجموع  
التكاليف اللازمة للعقد على إجمالي إيراد العقد فإنه يجب الاعتراف على الفور بتلك الزيادة كمصروف . قد يتكبد المقاول  
تكاليف مقاولات تتعلق بأنشطة مستقبلية للعقد. وتعالج تلك التكاليف كأصل طالما أنها قابلة للاسترداد مستقبلا. وتمثل  
هذه التكاليف مبالغ متوقع تحصيلها من العميل وتصنف عادة كأعمال تحت التنفيذ . لا يمكن تقدير نتيجة العقد بطريقة  
موضوعية إلا إذا توافرت درجة عالية من التأكد بأن المنافع المرتبطة بالعقد سوف تؤول إلى المقاول. ورغم ذلك فإنه إذا  
تبين أن هناك بعض الشكوك حول تحصيل إيرادات سبق الاعتراف بها وظهرت بالفعل بقائمة الدخل، فإنه يجب معالجة  
تلك الإيرادات غير المحصلة أو من غير المحتمل تحصيلها كمصروف وليس كتخفيض لإيرادات العقد .**تستطيع المنشأة  
عمل تقديرات موضوعية بعد الموافقة على عقد ينص على :**

1- الحقوق القابلة للتنفيذ لكل طرف فيما يتعلق بالأصل الذي سيتم تشييده .

2- المقابل محل التبادل .

3- طريقة وشروط التسوية .

وعادة ما يكون ضروريا أن يكون لدى المنشأة نظام داخلي فعال للموازنات والتقارير. إذ تقوم المنشأة بمراجعة موقف كل  
عقد وعمل التعديلات المناسبة في التقديرات الخاصة بإيراداته وتكاليفه كلما حدث تقدم في تنفيذه . ويجب ملاحظة أن  
الحاجة إلى عمل مثل هذه التعديلات لا يعني بالضرورة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية . ويمكن قياس  
مرحلة التقدم في تنفيذ العقد بطرق متعددة. ويجب على المنشأة أن تستخدم الطريقة التي تقيس بموضوعية الأعمال  
المنفذة حسب طبيعة كل عقد. ومن بين تلك الطرق :

أ. نسبة التكاليف الفعلية المتعلقة بالأعمال المنفذة حتى تاريخه إلى مجموع التكاليف المقدرة للعقد .

ب. معاينة وتقدير الأعمال التي تم تنفيذها .

ج. نسبة الأعمال المادية التي تم إنجازها من العقد

ويجب ملاحظة أن الدفعات المستلمة من العميل والدفعات المقدمة لا تعكس عادة حجم الأعمال المنفذة .  
في حالة استخدام نسبة التكاليف الفعلية حتى تاريخه لتحديد نسبة الإتمام فإنه يجب ملاحظة أن تقتصر التكاليف على البنود التي ساهمت فعلا في إنجاز الأعمال المنفذة. ومن أمثلة تكاليف العقد التي يجب استبعادها :  
أ. التكاليف المتعلقة بأنشطة مستقبلية للعقد كتكلفة المواد الخام التي تم إرسالها للموقع ولم تستخدم بعد، إلا إذا كانت تلك المواد قد صنعت خصيصا للعقد .

ب. الدفعات المقدمة لمقاولي الباطن عن أعمال لم تنفذ بعد .

في حالة عدم إمكانية تحديد نتيجة العقد بطريقة موضوعية :

1 - يجب الاعتراف بإيرادات في حدود التكاليف الفعلية للعقد والتي من المحتمل استردادها.

ب - يجب الاعتراف بتكاليف العقد كمصروف في الفترة التي تحدث فيها.

ويجب في حالة توقع حدوث خسائر عن العقد أن يتم الاعتراف بتلك الخسائر فورا كمصروف .

في أغلب الأحوال لا يمكن تحديد نتيجة العقد بموضوعية وذلك خلال المراحل الأولى لتنفيذ العقد، ورغم ذلك فإن المنشأة قد تكون قادرة على استرداد التكاليف الفعلية للعقد. ولذا فإن الإيرادات الواجب الاعتراف بها يجب أن تكون في حدود المبالغ المتوقع استردادها. وإذا لم يتمكن المشروع من تقدير ناتج العقد بطريقة موضوعية فإنه يجب عدم الاعتراف بأية أرباح. وقد يحدث في بعض الأحيان ألا تتمكن المنشأة من تقدير ناتج أحد العقود ورغم ذلك فقد يكون هناك احتمال بأن تزيد تكاليف أحد العقود عن إيراداته. في مثل هذه الحالات فإنه يجب الاعتراف على الفور بالفرق كمصروف إذا كان من المحتمل عدم استرداد تكاليف أحد العقود، فإنه يجب الاعتراف بها على الفور كمصروف ومن أمثلة الحالات التي يكون استرداد تكاليف العقد مشكوك فيه وبالتالي يجب معالجتها على الفور كمصروف هي ما يلي :

1- العقود غير الملزمة إلزاما تاما، حيث تكون صحة أو شرعية العقد موضع شك كبير.

2- العقود التي يتوقف إتمامها على الانتهاء من قضايا مرفوعة أو إصدار تشريعات .

3- العقود التي تتعلق بممتلكات من المتوقع مصادرتها للملكية العامة أو إزالتها .

4- إذا كان العميل غير قادر على الوفاء بالتزاماته.

5- إذا كان المقاول غير قادر على إتمام العقد أو الوفاء بتعهداته طبقا للعقد.

في حالة زوال عوامل عدم التأكد التي تسببت في عدم إمكانية تقدير ناتج أحد العقود بطريقة موضوعية، فإنه يجب الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد .

الاعتراف بالخسائر المتوقعة : في حالة ما إذا كان من المتوقع زيادة مجموع تكاليف العقد عن إيراداته، فإنه يجب الاعتراف على الفور بالخسائر المتوقعة كمصروف . ويتم تحديد مقدار تلك الخسائر

بغض النظر عما يلي :

1- ما إذا كان العمل بالعقد قد بدأ أم لا.

2 - مرحلة إتمام أنشطة العقد .

3- مقادير الأرباح المتوقع تحقيقها من عقود أخرى لم يتم معالجتها كعقد واحد.

**التغيرات في التقديرات :** يتم تطبيق طريقة نسبة الإلتزام على أساس متراكم في كل فترة محاسبية وذلك طبقا للتقديرات الجارية لإيراد العقد وتكاليفه . وعلى ذلك فإن أثر أي تغيير في تقدير إيراد العقد أو تكاليفه أو أي تغيير في تقدير ناتج العقد يتم المحاسبة عليها على أنها تغيير في التقدير المحاسبي (انظر المعيار المحاسبي الدولي رقم 8، صافي الربح أو الخسائر للفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات المحاسبية) ويتم استخدام التقديرات الجديدة في حساب الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالفترة التي حدث فيها التغيير وكذلك للفترات اللاحقة .

**الإفصاح :** يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي :

- 1 - مقدار إيرادات العقد التي تم الاعتراف بها كإيرادات في الفترة الحالية .
- 2 - الطريقة المستخدمة في تحديد إيرادات العقد المعترف بها خلال الفترة الحالية .
- 3- الطريقة المستخدمة لتحديد مرحلة إتمام العقود تحت التنفيذ .

**يجب على المشروع أن يفصح عما يلي بالنسبة للعقود تحت التنفيذ في تاريخ إعداد الميزانية :**

- 1- التكاليف الفعلية المجمعة وكذلك الأرباح التي تم الاعتراف بها (مع خصم أية خسائر) حتى تاريخه .
- 2- المبالغ المقدمة التي تم استلامها على ذمة العقود .
- 3- المبالغ المحتجرة .

تمثل المبالغ المحتجرة قيمة الفواتير أو المطالبات المرسله للعميل والتي لم تسدد بعد، والتي يتوقف سدادها على وفاء المقاول ببعض الشروط الواردة بالعقد أو إصلاح أية عيوب بالعقد. وتمثل المطالبات أو الفواتير المرسله مبالغ الفواتير التي أرسلت للعميل عن الأعمال المنفذة من العقد سواء تم سدادها بمعرفة العميل أم لا. وتمثل الدفعات المقدمة المبالغ التي تم استلامها مقدما بمعرفة المقاول قبل إنجاز الأعمال .

**يجب على المنشأة الإفصاح عن :**

- 1- إجمالي المبالغ التي في ذمة العملاء عن أعمال العقود كموجودات بالميزانية .
  - أ- تتمثل إجمالي المبالغ في ذمة العملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية : ( التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة ، مخصوما منها مجموع الخسائر المحققة مضافا إليها إجمالي الفواتير المرسله.)
  - ب - وذلك عن كافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد تكلفتها الفعلية مضافا إليها الأرباح المحققة (مخصوما منها الخسائر المحققة) على الفواتير المرسله.

- 2- إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقود كمطلوبات بالميزانية .
  - أ- تتمثل إجمالي المبالغ المستحقة للعملاء عن أعمال العقد في صافي المبالغ الآتية : ( التكاليف الفعلية بالإضافة إلى الأرباح المحققة، مخصوما منها مجموع كل من الخسائر المحققة والفواتير المرسله.)

ب- وذلك عن كافة العقود تحت التنفيذ والتي تزيد قيمة الفواتير المرسله عنها على التكاليف الفعلية مضافا إليها الأرباح المحققة (مخصوصا منها الخسائر المحققة).

يجب على المنشأة أن تفصح عن أية التزامات محتملة و موجودات محتملة طبقا لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي رقم السابع و الثلاثون " المخصصات، الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة". وقد تنشأ الالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة من بعض البنود كتكاليف الضمان، والمطالبات والجزاءات أو أية خسائر متوقعة .  
تتم المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل بموجب طريقتين رئيسيتين هما :

1- طريقة نسبة الإيجار .

2- طريقة العقود المنجزة أو المنتهية .

ومع إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كانت تترك المقاول حراً في اختيار أيهما ، إلا إن المجامع المهنية المحاسبية بمن فيها لجنة معايير المحاسبة الدولية وقد عمدت في نهاية الأمر إلى ترجيح كفة الطريقة الأولى ( نسبة الانجاز ) باعتبارها أساسا للاعتراف بنفقات وإيرادات العقد ومن ثم ارباحة فيما بين الفترات المحاسبية التي تم خلالها تنفيذ العقد . وتعتمد اختيار إي من الطريقتين على مجموعة من الاعتبارات من أهمها تلك المنصوص عليها في المواد : 22، 23، 24 من العيار الدولي رقم (11) وهي كما يلي :

(1) مدى قدرة المقاول على تقدير تكاليف وإيرادات العقد بدرجة معقولة من الدقة .

(2) القيمة المتوقعة لإيرادات ونفقات العقد .

(3) طول الفترة الزمنية .

وبموجب المعايير أو المؤشرات المشار إليها أعلاه يمكن استخدام طريقة العقد التام أو المنجز بشكل عام إذا كانت قيمة العقد ضئيلة نسبياً ، وكانت فترته الزمنية قصيرة بالإضافة إلى محدودية قدرة المقاول على تقدير تكاليف وإيرادات العقد بقدر معقول من الدقة .

وفي الظروف المخالفة لتلك المشار إليها يرحح استخدام طريقة نسبة التمام . هذا ويمكن للمقاول إن يستخدم الطريقتين معاً في بعض الأحيان وذلك باستخدام احدهما لبعض العقود واستخدام الأخرى للبعض الآخر على إن يلتزم بمبدأ الثبات أو الاتساق في الطريقة التي يختارها . وبهذا الشأن تنص المادة (33) من المعيار المحاسبي الدولي المذكور على ما يلي :

" إذا تم تغيير السياسة المتبعة في المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل . فيجب الإفصاح عن هذا التغيير وعن أسبابه وكذلك عن قيمة الآثار التي تترتب عليه في القوائم المالية " كما تنص أيضاً على انه إذا ما قام المقاول بالتغيير في المحاسبة عن العقد من طريقة نسبة الإتمام إلى طريقة العقد التام وحيث لا يكون بإمكانه تحديد الأثر الكمي لهذا التغيير ، عليه حينئذ الإفصاح عن قيمة العقود غير المنجزة الموجودة في بداية الفترة المحاسبية ، والالتزام كحد أدنى بالإفصاح عن قيمة الإرباح المعلن عنها خلال الفترات المحاسبية السابقة " .

وبقصد شرح إبعاد المشاكل المحاسبية التي تنشأ عند استخدام إي من الطريقتين سنقوم بعرض الإطار النظري لكل منهما مع مثال عملي يوضح الجوانب التطبيقية لكل طريقة .

## أولاً : طريقة نسبة الإتمام أو نسبة الانجاز :

بموجب هذه الطريقة يتم توزيع أو تخصيص إيرادات العقد ، وكذلك أرباحه على الفترات المحاسبية التي تشهد تنفيذه وذلك بنسب تتلاءم مع قيمة العمل المنجز خلال كل فترة . وعلى هذا الأساس يتم على مدار الفترات المحاسبية الاعتراف بجزء من نفقات العقد وإيراداته وإرباحه بموجب نسبة إتمام تتخذ صورة نسبة مئوية يتم تحديدها بموجب أسس محاسبية متعارف عليها . والميزة الرئيسية لهذه الطريقة أنها تتمشى مع متطلبات أساس الاستحقاق في المحاسبة وكذلك مع متطلبات مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات ، إذ بموجبها يتم الاعتراف بالإيراد المحقق من العقد عن الأعمال المنجزة والمعتمدة خلال الفترة المحاسبية ومن ثم تحميل هذا الإيراد بنفقات العقد التي تم استنفادها في اكتسابه ، لكن عيبها الأساسي هو إن الإرباح التي تخصص بموجبها للفترات المحاسبية التي ينفذ خلالها العقد لا تكون باثة أو مؤكدة بل تكون عرضة لمخاطر عدم التحقق بسبب تغيرات محتملة قد تحدث في المستقبل في نفقات العقد ، أو بسبب احتمال عجز العميل عن تسديد كامل التزاماته تجاه المقاول . ويقوم النظام المحاسبي لشركة المقاولات التي تستخدم نسبة الإتمام في المحاسبة عن عقودها ، على مجموعة من الإجراءات والمستندات . كما يتم تبويب البيانات المتداولة في هذا النظام في مجموع من الحسابات نشير إلى أهمها وهي :

(1) حساب عقود إنشاءات تحت التنفيذ .

(2) حساب مطالبات أو فواتير عقود إنشاءات تحت التنفيذ .

(3) حساب تكاليف العقد .

(4) حساب إيرادات العقد .

(5) حساب مديني العقود .

ولعل من أهم المشاكل المحاسبية التي تنشأ لدى استخدام هذه الطريقة هي تحديد نسبة الانجاز بقدر معقول من الدقة وبكيفية تمكن من تخصيص إرباح العقد على الفترات المحاسبية بأكبر قدر ممكن من العدالة . ومن الأساليب المتعارف عليها في تحديد هذه النسبة أسلوبان هما :

(1) أسلوب المدخلات : وهو الذي يعتمد تكاليف العقد منهاجاً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام .

(2) أسلوب المخرجات : وهو الذي يعتمد مخرجات العقد ( وحدات الإنتاج التام ) منهاجياً أو أساساً لتحديد نسبة الإتمام .  
بموجب الأسلوب الأول : وهو أسلوب المدخلات تحدد نسبة الإتمام التي ستتخذ أساساً لتحديد أو تخصيص إيرادات ومن ثم إرباح العقد في نهاية فترة محاسبية معينة على النحو التالي :

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{جملة النفقات الفعلية للعقد حتى تاريخ انتهاء الفترة المحاسبية}}{\text{جملة النفقات المقدرة للعقد بذلك التاريخ}}$$

أما بموجب الأسلوب الثاني وهو أسلوب المخرجات فيتم تحديد نسبة الإتمام بموجب المعادلة التالية :

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات المنجزة من المقولة}}{\text{عدد الوحدات محل المقولة}}$$

ويعبر عادة عن الوحدات المنجزة إما في صورة عدد معين من الكيلومترات مثلاً إذا كانت المقولة المشمولة بالعقد تعبيد طريق معين ، أو بعدد من الأمتار المربعة إذا كانت المقولة مجمع سكني معين ... الخ . والأسلوب الأول إي أسلوب المدخلات هو الأكثر شيوعاً لدى شركات المقاولات .

**مثال رقم 1 :** تعاقدت شركة القدس للإنشاءات الهندسية في 1/1/1992 مع وزارة الإشغال العامة لبناء مجموعة من الجسور بقيمة إجمالية قدرها 9 ملايين دينار على إن يتم تسليمها للوزارة في موعد أقصاه 1/1/1995 . وفيما يلي بيانات خاصة للعقد علماً بأن المقاوله أنجزت في الزمن المحدد وفقاً لشروط العقد من حيث المواصفات وتم تسليمها للوزارة بموجب مخالصة نهائية تمت حسب الأصول المرعية .

البيانات			1994/12/31	1993/12/31	1992/12/31
			بالآلاف	بالآلاف	بالآلاف
التكاليف الفعلية لتاريخه	8200	5832	2000		
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	---	2268	6000		
قيمة المطالبات (الفواتير) الصادرة لتاريخه للعميل	2400	4800	1800		
النقدية المحصلة لتاريخه من العميل	4000	3500	1500		

**المطلوب:**

- 1) تخصيص نفقات وإيرادات وإرباح أو خسائر العقد للفترات المحاسبية وفقاً لطريقة نسبة الانجاز المحددة وفق أسلوب المدخلات .
  - 2) إثبات العمليات الخاصة بالعقد على مدار الفترات المحاسبية الثلاث ثم تصوير الحسابات المناسبة في أستاذ العقود .
  - 3) إظهار اثار العمليات السابقة على البيانات المالية الختامية للشركة على مدار السنوات الثلاث .
- مثال رقم 2 :** ما يلي بيانات مستخرجة من سجلات شركة النجاح للمقاولات عن احد العقود المبرمة مع احد العملاء .
- أولاً )** قيمة العقد 16 مليون دينار . ويتم تنفيذه على مدار العامين 2000 ، 2001 .
- ثانياً )** التكاليف الفعلية للعقد خلال عام 2000 (بالألف الدينانير) . وهي كما يلي :
- مشتريات المواد الخام الخاصة بالعقد 1650 .
  - مواد محولة إلى العقد من عقود أخرى 1200 .
  - عمالة مباشرة وغير مباشرة 3300 .
  - قوى محركة 600 .
  - أعمال مقاولات منفذه من الباطن 2200 .
  - مواد محولة من العقد إلى عقود أخرى 600 .
  - مصروفات إدارية وعمومية 500 .
- ثالثاً )** وفقاً لنسبة الانجاز المحققة من العقد ، كانت الإرباح المخصصة للعام 2000 ، 3150 .
- رابعاً )** أصدرت الشركة خلال عام 2000 فاتورتي انجاز الأولى بمبلغ 4000 ، والثانية بمبلغ 6000 ، وقد سدد العميل الأولى فقد خلال نفس العام .
- خامساً )** القيمة الإجمالية للتكاليف الفعلية خلال عام 2001 بلغت 2950 .
- سادساً )** تم انجاز العقد في مواعده المحدد خلال عام 2001 وقد أرسلت الشركة إلى العميل فاتورة انجاز نهائية سددها العميل مع الفاتورة السابقة .

**المطلوب : 1 -** تصوير الحسابات التالية على مدار العامين 2000 ، 2001 : (ح/ عقود تحت التنفيذ ، ح/ فواتير الانجاز ح/ مدني العقود .)

**2 -** إظهار البيانات الخاصة بالعقد في الحسابات الختامية للشركة وميزانيتها العمومية في نهاية العامين 2000,2001.

**مثال رقم 3 :** الأتي معلومات مستخرجة من سجلات شركة (الأمين) للمقاولات ، وذلك بخصوص العقد رقم (4) لرصف طريق يتم تسليمه على مدار 3 سنوات :

1- سعر العقد 90000000 دينار حدد بأسلوب السعر الثابت .

2- التكاليف الكلية المقدرة للعقد 80000000 دينار .

3- اضطر المقاول في نهاية السنة الأولى إلى إعادة تقدير التكاليف الكلية بسبب ارتفاع فجائي في أسعار المواد الخام فزادت هذه التكاليف بمبلغ 500000 دينار .

4- وفي نهاية السنة الثانية ، تم الاتفاق بين الطرفين على إجراء تغييرات في العقد رفعت سعر العقد بمبلغ 2000000 دينار مع زيادة إضافية في التكاليف الكلية بمبلغ 1500000 دينار . كما تم جرد المواد الخام الموجودة في مخازن العقد فبين إن ما قيمته 1000000 دينار قد صرفت خلال العام في حين أنها ستستخدم في أعمال المقاوله للسنة الثالثة .

5- تحدد نسبة الانجاز وفقاً لأسلوب المدخلات ، إي بطريقة نسبة النفقات الفعلية للعقد إلى النفقات الكلية المقدرة له . وذلك بتوفر المعلومات التالية :

أ- التكاليف الفعلية حتى نهاية السنة الأولى 20930000 دينار .

ب- التكاليف الفعلية حتى نهاية السنة الثانية 61680000 دينار

**المطلوب : 1-** تحديد نسب الانجاز على مدار السنوات الثلاث . 2- تخصيص إيرادات وإرباح العقد للسنوات الثلاث .

**ثانياً : طريقة العقود التامة او المنتهية :**

تتفق هذه الطريقة مع طريقة نسبة الإتمام في إن إثبات التكاليف الفعلية للعقد

وكذلك المطالبات التي يقدمها المقاول للعميل ، والدفعات المسددة من العميل يتم أولاً بأول وحال حدوثها . لكنها تفتقر عنها من زاويتين رئيسيتين هما :

1- عدم الحاجة إلى تقدير التكاليف اللازمة لانجاز العقد في نهاية كل سنة كما في الطريقة السابقة .

2- عدم الاعتراف بأية إيرادات أو إرباح للعقد إلا بعد انجاز العقد وتسليمه للعميل . مما يبقى الحاجة إلى تخصيص أية إيرادات أو إرباح أو خسائر للعقد على مدار الفترة المحاسبية .

وفي الإطار المشار إليه أعلاه تتميز طريقة العقود التامة عن طريقة نسبة الإتمام بالموضوعية والبساطة ومحدودية مشاكلها المحاسبية ، وذلك بسبب عدم الحاجة إلى تقدير تكاليف وإيرادات العقد والاكتماء بالانتظار إلى حين انتهاء إتمام العقد حيث يمكن عند تلك اللحظة تحديد كل من نفقات وإيرادات العقد بقدر كبير من الدقة والموضوعية لكن عيبها الرئيسي يتلخص في عدم مسايرتها لأساس الاستحقاق ولمبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات . وذلك لأنها تحمل نفقات العقد لإيراد الفترات المحاسبية التي تحدث خلالها ، في حين تخصص إيراد العقد بالكامل للفترة المحاسبية التي يتم انجازه فيها .

**مثال رقم 4 :** في 2001/2/1 تعاقدت الشركة (ش) للعقارات مع الشركة (ص) للمقاولات ، على إن تبنى الأخيرة مجمعاً سكنياً وفيما يلي بيان بعض الشروط الأساسية التي تضمنها العقد :

(1) يتم تسليم المقاوله في مدة أقصاها 2009/12/31 .

(2) ثمن العقد 900000 دينار .

(3) يتم تسديد قيمة الأعمال المنجزة على مدار فترة تنفيذ العقد وذلك في ثلاث

دفعات متساوية تدفع الأولى والثانية منهما عند نهاية العامين الأول

والثاني ، في حين تسدد الدفعة الثالثة عند استلام المقاوله بصورة نهائية .

(4) ويقصد ضمان حسن التنفيذ يحق للعميل الشركة (س) بالاحتفاظ بمبلغ

قدره 90000 دينار من قيمة الدفعة الأخيرة ، على إن يرد المبلغ المبلغ

للشركة (ص) بعد سنة من تاريخ الاستلام النهائي للمقاوله .

البيانات	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الثالثة
التكاليف الفعلية لتاريخه	200000	450000	640000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	420000	200000	صفر
قيمة فواتير الانجاز الصادرة	300000	300000	300000
النقدية المحصلة من العميل لتاريخه	300000	300000	210000
حجوزات حسن التنفيذ	---	---	90000

**المطلوب:** إظهار اثر البيانات المشار إليها في سجلات الشركة (ص) وذلك بافتراض إن :

1- الشركة ص تتبع طريقة نسبة الانجاز .

2- الشركة ص تتبع طريقة العقود المنتهية .

**احتياطي الطوارئ:** جرى العرف على إن تقوم شركات المقاولات خصوصاً تلك التي تتبع طريقة نسبة الإتمام في المحاسبة

عن عقودها ، على إن تكون في معظم الأحيان ما يعرف باحتياطي طوارئ يتم حجزه من الإيراح

المقدرة للعقد في نهاية السنة المالية وذلك من قبيل التحفظ لمقابلة أية مخاطر قد تنشأ عن تقلبات

محتملة في التكاليف المقدرة للعقد ، أو عن عجز العميل في الوفاء بالتزاماته المالية . ومما يجدر

التذكير به هنا هو إن المعالجة المحاسبية لاحتياطي الطوارئ تختلف عن المعالجة المحاسبية للخسائر

المحتملة أو الطارئة للعقود والتي سنتعرض لها لاحقاً وذلك من زاويتين رئيسيتين هما :

**المعالجة المحاسبية للخسائر المحتملة من العقود :**

في الظروف التي تشير إلى احتمال حدوث خسائر

مستقبلية للعقد وذلك إما بسبب زيادة متوقعة في تكاليفه ، أو نقص متوقع في إيراداته ، تقضى المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها بالاعتراف بهذه الخسائر وذلك تمشياً مع سياسة التحفظ أو الحيطة والحذر .

في هذا السياق مثلاً تنص المادة (26) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على ما يلي :

عندما يكون من المحتمل إن تزيد التكاليف الكلية للعقد عن إيراداته الكلية ، فإنه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً . وتتص المادة (27) من ذلك المعيار أيضاً على ما يلي : وإذا تطلب الأمر تكوين ذلك المخصص فيجب تقدير الخسارة دون مراعاة الأمور التالية :

(أ) فيما إذا بدأ العمل في العقد أم لم يبدأ .

(ب) ومرحلة الانجاز لنشاط العقد .

(ج) وقيمة الإرباح المحتملة من عقود أخرى .

وتمشياً مع إحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) الصادر تحت عنوان (الاحتمالات الطارئة والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ) ، فإنه يجب إثبات الخسارة الطارئة أو المحتملة إذا كان بالإمكان تقديرها بقدر معقول من الدقة ، إما إذا أحيط بتقديرها بقدر كبير من الشك فيجوز حينئذ الاكتفاء بالإفصاح عنها فقط كخسارة طارئة . وتظهر المشاكل المحاسبية لمعالجة الخسائر المحتملة للعقد بشكل أوضح لدى المحاسبة عن العقد بطريقة نسبة الإتمام ، إما عند المحاسبة عن العقد بطريقة العقود التامة فتتلاشى هذه المشاكل ذلك على أساس إن الحاجة إلى التقديرات سواء لتكاليف العقد أو لإيراداته ستنتفي حينئذ ولن يتم الاعتراف بنتيجة العقد ربحاً كانت أم خسارة إلا عند انجاز العقد وتسليمه للعميل . وتتوقف طبيعة وإبعاد مشاكل الخسائر المحتملة لدى المحاسبة عن العقد بطريقة نسب الإتمام على النتيجة النهائية المحتملة للعقد في تاريخ توقع هذه الخسارة ، فإذا كانت النتيجة النهائية المتوقعة للعقد ربحاً تعالج الخسارة التي يتم توقعها في نهاية إحدى سنوات العقد على أنها خسارة مؤقتة سيتم تعويضها في نهاية العقد ، ولذا سيقصر الإجراء المحاسبي في هذه الحالة على إثبات هذه الخسارة في تلك السنة فقط دون التعرض لنتائج السنوات السابقة والتي تكون قد خصصت لها إرباح من ذلك العقد . إما إذا كانت النتيجة النهائية المحتملة للعقد خسارة في تاريخ توقع الخسارة الطارئة ، فحينئذ لن يقف الأمر عند حد إثبات الخسارة الطارئة فقط ، بل يجب أيضاً الرجوع إلى نتائج السنوات السابقة للعقد وإلغاء أية إرباح للعقد كانت قد تم الاعتراف بها وخصصت لتلك السنوات . ويقصد إبراز الفرق في معالجة هذه الخسارة في الحالتين سنعود لمثالنا السابق ليتم حله بناء على الفرضيتين :

#### (1) المعالجة المحاسبية المحتملة في العقود الربحية :

**مثال رقم 5 :** لنفرض إن شركة القدس للإنشاءات الهندسية كانت في 2000/12/31 وبسبب ظروف طارئة مستجدة اضطرت لإعادة تقدير التكاليف اللازمة لاستكمال إتمام العقد فقدرتها بمبلغ 3000000 دينار عوضاً عن 2268000 دينار . في هذه الحالة يتطلب الأمر قبل تحديد نوع المعالجة المحاسبية لأية خسارة متوقعة من العقد إن يتم استكشاف طبيعة اثر الزيادة التي حدثت في تقديرات التكاليف على النتيجة النهائية إي النتيجة المتوقعة للعقد عند انجازه بالكامل في 2001/12/31 وتكون المعالجة كما يلي :

#### (2) المعالجة المحاسبية للخسارة المحتملة في العقود الخاسرة :

**مثال رقم 6 :** رجوعاً للمثال السابق وبافتراض إن شركة القدس كانت في 2000/12/31 وقد بلغت كثيراً في تقدير النفقات التي يتوقع حدوثها خلال عام 2001 وذلك بقصد إتمام العقد فقدرتها بمبلغ 3888000 دينار عوضاً عن 2268000 كما كانت أصلاً إي بزيادة قدرها 1620000 ديناراً . في هذه الحالة ستعكس اثار التغيير في التقديرات أنفة الذكر على كل من التكاليف الإجمالية المقدره لإتمام العقد وكذلك على نسبة الإتمام المحددة في 2000/12/31 وذلك كما يتضح من الجدول التالي :

البيان	1999/12/31	2000/12/31	2001/12/31
التكاليف الفعلية للعقد	2000000	5832000	8200000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد	6000000	2888000	-----
إجمالي التكاليف	8000000	9720000	8200000
نسبة الإتمام	%25	%60	%100

وعلى هذا الأساس فإن توقعات الشركات في 2000/12/31 للنتيجة النهائية للعقد عند تمامه وتسليمه للعميل ستكون خسارة قدرها 720000 دينار ممثله بالفرق بين الإيرادات المتوقعة من العقد والتكاليف المتوقعة لإتمامه بنفس التاريخ .

مثال رقم 7 : لدى شركة البدر للمقاولات ثلاثة عقود تحت التنفيذ وفيما يلي بيانات مستخرجة من سجلات الشركة في 2000/12/31 .

البيان	أ	ب	ح	إجمالي
إيرادات عقود معترف بها	150	600	80	830
التكاليف الفعلية المعترف بها	(120)	(480)	(80)	(680)
خسائر متوقعة معترف بها	==	==	(20)	(20)
الإرباح المعترف بها بعد خصم الخسائر المعترف بها الطارئة	<u>30</u>	<u>120</u>	<u>(20)</u>	<u>130</u>
التكاليف الفعلية المدفوعة خلال الفترة	120	520	100	740
التكاليف الفعلية المعترف بها للفترة	<u>120</u>	<u>480</u>	<u>80</u>	<u>680</u>
التكاليف المرتبطة بأعمال مستقبلية للعقود ومعترف بها كأصول	==	<u>40</u>	<u>20</u>	<u>60</u>

البيان	أ	ب	ح	الإجمالي
إيرادات العقود المعترف بها	150	600	80	830
فواتير الانجاز المقدمة للعميل	<u>130</u>	<u>600</u>	<u>80</u>	<u>810</u>
إيرادات عقود لم تقدم فواتيرها	<u>20</u>	---	---	<u>20</u>
الدفعات المقدمة المستلمة من العميل	---	<u>100</u>	<u>15</u>	<u>115</u>

المطلوب : أظهار الإفصاح المطلوب عن المعلومات المشار إليها بخصوص العقود الثلاثة وذلك في البيانات المالية المنشورة للشركة بموجب قواعد المعيار الدولي رقم (11) لعام 2000 .

## أسئلة وتطبيقات عملية

السؤال الأول : ما الفرق بين التأمين الابتدائي لعقد الإنشاءات والتأمين النهائي ؟

السؤال الثاني : ماذا يقصد بشهادة الاعتماد التي يعدها مهندس العميل ؟

السؤال الثالث : لماذا تكون المشاكل المحاسبية لعقود الإنشاءات طويلة الأجل أكثر تعقيداً منها بالنسبة لعقود الإنشاءات قصيرة الأجل ؟

السؤال الرابع : ما مزايا وعيوب كل من طريقة العقود التامة ، وطريقة نسبة الانجاز في المحاسبة عن عقود الإنشاءات طويلة الأجل ؟

السؤال الخامس : حددت المواد (22-24) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) مجموعة من الشروط والمتطلبات لتحديد الطريقة الواجب إتباعها في المحاسبة عن العقود . اذكر هذه الشروط بالنسبة لكل من طريقة العقود التامة ، وطريقة نسبة الإتمام ؟

السؤال السادس : تنص المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم (11) على مجموعة من قواعد الإفصاح الواجب مراعاتها في البيانات المالية لشركات المقاولات . اذكر بعض هذه القواعد بالنسبة لكل مما يلي :

(أ) التغيير من طريقة محاسبية إلى طريقة أخرى .

(ب) البيانات الخاصة بالعقد في القوائم المالية الختامية .

السؤال السابع : يمكن تحديد نسبة الانجاز المستخدمة كأساس لتخصيص إيرادات وإرباح عقد الإنشاءات طويلة الأجل بأسلوبين هما : (أ) أسلوب المدخلات . (ب) أسلوب المخرجات .

وضح أسس تطبيق كل من هذين الأسلوبين وبين المعادلة المستخدمة في تحديد نسبة الإتمام بموجب كل منهما ؟

السؤال الثامن : عرف الخسائر الطارئة لعقد الإنشاءات طويلة الأجل . متى تظهر ؟ وكيف تعالج محاسبياً ؟

السؤال التاسع : ماذا تكون شركات المقاولات احتياطي الطوارئ ؟ وما الفرق الأساسي بينه وبين الخسارة الطارئة من حيث المعالجة المحاسبية ؟

السؤال العاشر : تختلف المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة بالنسبة للعقود الربحة عنها بالنسبة للعقود الخاسرة . حدد أوجه الاختلاف ؟

السؤال الحادي عشر : ما يلي بيانات خاصة بأحد العقود المبرمة لانجاز مقاوله خلال مدة 4 سنوات .

البيان	1991/12/31	1992/12/31	1993/12/31	1994/12/31
التكاليف الفعلية لتاريخه	1800000	4200000	7800000	9800000
التكاليف المقدرة لانجاز العقد لتاريخه	7200000	5400000	1700000	---

المطلوب:: تحديد ما يلي : (1) التكاليف الإجمالية الفعلية .

(2) التكاليف الفعلية للعقد المنصرفة خلال كل من السنوات 91،92،93،94 .

(3) نسب الانجاز لكل من السنوات 91،92،93،94 . ؟

السؤال الثاني عشر : في 1992/7/1 أبرمت الشركة المتحدة للمقاولات مع أمانة عمان الكبرى عقد لرصف طريق في حدود الأمانة طولها 1200 كيلومتر على إن يتم تسليم المقاوله في موعد أقصاه 1994/4/1. وفيما يلي بيان عن الأعمال التامة المعتمدة التي قدمت الشركة عنها مطالبات للأمانة : (1) حتى تاريخ 1992/12/31 150 كيلومتر . (2) حتى تاريخ 1993/12/31 600 كيلومتر . (3) سلمت المقاوله في موعدها المحدد .

فإذا كان سعر العقد المتفق عليه هو 8 مليون دينار سددتها الأمانة للشركة المتحدة بالكامل عند المخالصة النهائية وتسليم العقد .  
المطلوب: تحديد قيمة الإيرادات المخصصة لكل من الأعوام 94,93,92 بافتراض إن الشركة تتبع طريقة نسبة الانجاز ؟  
السؤال الثالث عشر: استخرجت البيانات التالية من حسابات أستاذ العقود لشركة الفاروق للمقاولات وذلك بخصوص العقد رقم (4) .

البيان	1992/12/31	1993/12/31	1994/12/31
تكاليف فعلية لتاريخه	2200000	5200000	7000000
الإيرادات المخصصة لتاريخه	3000000	7000000	9000000
الفواتير الصادرة لتاريخه	2500000	6000000	9000000
المبالغ المسددة لتاريخه	2000000	5500000	9000000

المطلوب :1- استخدام البيانات أعلاه في تصوير الحسابات التالية للعقد كما تظهر في أستاذ العقود (ح/عقود تحت التنفيذ ، ح/فواتير الانجاز ، ح/مديني العقود . )

2- بين اثار ما سبق على القوائم المالية الختامية للشركة على مدار الأعوام 94,93,92 .

السؤال الرابع عشر : في 1993/1/8 تعاقدت شركة "المقاولون العرب" مع وزارة الإشتغال العامة على إنشاء شبكة من الطرق بقيمة إجمالية قدرها 12 مليون دينار ، على إن يتم تسليم المقاوله في تاريخ أقصاه 1995/12/31 . وفيما يأتي سنوات تنفيذها .

البيانات	1993/12/31	1994/12/31	1995/12/31
الإيرادات المقدرة للعقد بتاريخه	1200000	12200000	12200000
التكاليف الفعلية حتى تاريخه	1500000	7500000	11000000
التكاليف المقدرة لإتمام العقد بتاريخه قيمة	8500000	4500000	---
فواتير الانجاز الصادرة لتاريخه	1800000	8000000	12200000
النقدية المحصلة من العميل لتاريخه	1500000	6500000	12200000

معلومات إضافية : في 1994/1/1 بناء لطلب من العميل وافقت الشركة على إدخال تغييرات في شروط المقاوله تم بموجبها زيادة سعر العقد بمبلغ 200 إلف دينار .

المطلوب : بافتراض إن الشركة تتبع طريقة نسبة الانجاز حدد ما يلي : (1) الإيرادات والإرباح المخصصة للأعوام الثلاثة 95,94,93 . (2) سجل القيود المحاسبية اللازمة لإثبات العقد على مدار الأعوام الثلاثة . ثم صور الحسابات التالية في أستاذ العقود . ح/عقود تحت التنفيذ ، ح/فواتير الانجاز ، ح/مديني العقود . (3) بين كيف يتم الإفصاح عن البيانات الخاصة بالعقد في البيانات المالية الختامية للشركة على مدار الأعوام الثلاث وذلك وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ؟

**السؤال الخامس عشر :** رجوعاً للسؤال السابق بافتراض إن الشركة "المقاولون العرب" قد اعتادت على تكوين احتياطي طوارئ لمواجهة خسائر محتملة للعقود ، وكانت النسبة المعتمدة في تكوين هذا الاحتياطي 40% من مجمل الربح المقدر للعقد . كما اعتادت أيضا على تكوين احتياطي إضافي لمواجهة مخاطر عجز العميل عن السداد .  
**المطلوب : (1)** تحديد قيمة الاحتياطي المكون في نهاية عام 1993 . (2) تحديد قيمة إرباح العقد بعد خصم الاحتياطي والتي ستخصص لعام 1993 .

**السؤال السادس عشر:** بالرجوع للسؤال رقم (14) ومع بقاء البيانات على ما هي عليه فيما عدا إن التكاليف المقدرة لانجاز العقد بتاريخ 1994/12/31 كانت 5000 إلف دينار بدلاً من 4500 إلف دينار .

**المطلوب :** وضح اثر ذلك على المعالجة المحاسبية للخسارة الطارئة للعقد المقدرة بذلك التاريخ. ؟

**السؤال السابع عشر :** حل تمرين رقم (14) ولكن بعد افتراض ان شركة "المقاولون العرب" تستخدم في المحاسبة عن العقود طريقة العقود التامة .

**السؤال الثامن عشر :** تعاقدت شركة الشاهين الهندسية للمقاولات في 1994/9/1 مع مجموعة من الأطباء على إنشاء مستشفى تخصصي يتم تسليمه بعد سنتين من تاريخه وكانت قيمة العقد 2 مليون دينار . وكانت شركة الشاهين تحاسب عن عقودها ما يلي بيانات خاصة بالعقد ظهرت في البيانات المالية الختامية للشركة المعتمدة في 1994/12/31 .

قائمة الدخل الجزئية للسنة المنتهية في 1994/12/31

الإرباح المخصصة لعام 1994 بعد الخصم الاحتياطي 31000

الميزانية الجزئية كما هي عليه في 1994/12/31

الأصول المتداولة	المطلوبات المتداولة
270000 عقود مقاولات تحت التنفيذ	19000 احتياطي طوارئ
245000 - فواتير الانجاز	
25000 ————— الصافي	
28000 مديني العقود	

**المطلوب :** استخدام البيانات المشار إليها أعلاه في تحديد ما يلي :

- (1) التكاليف الفعلية لعام 1994 .
- (2) الإيرادات المخصصة لعام 94 .
- (3) نسبة الانجاز لعام 1993 .
- (4) التكاليف المقدرة لانجاز العقد في 1994/12/31 .
- (5) النقدية المحصلة من العميل خلال عام 1994 .
- (6) النسبة المعتمدة في الشركة لتكوين احتياطي الطوارئ وذلك بافتراض إن إدارة الشركة تتبع سياسة متحفظة جداً فتكون بالإضافة لاحتياطي الطوارئ احتياطي إضافي لمخاطر عجز عن الوفاء بالتزاماته .

## الفصل الخامس

### (المحاسبة في الشركات ذات الفروع)

#### الفصل الأول (مدخل إلى محاسبة الشركات ذات الفروع)

##### أسئلة الفصل الأول

س1: هنالك ثلاث طرق لتسعير البضاعة المرسله من المركز الرئيسي إلى الفروع ، أذكرها ؟  
الجواب : توجد ثلاثة طرق لتسعير البضاعة المرسل من المركز الرئيس الى الفروع تتمثل بالاتي:-

- 1- طريقة التسعير بثمن التكلفة .
- 2- طريقة التسعير بسعر افتراضي يزيد على ثمن التكلفة ( التكلفة زائدة نسبة ربح)
- 3- طريقة التسعير بسعر البيع .

س2: ما هي أهم العوامل التي تؤثر على العلاقة التي تربط بين المركز الرئيس وفروعه ؟  
الجواب: أهم العوامل التي تؤثر على العلاقة التي تربط بين المركز الرئيس وفروعه هي مايلي :

- 1- الشكل التنظيمي الاداري .
- 2- حجم الوحدة الاقتصادية ككل وحجم الفروع وعددها وموقعها.
- 3- مدى توافر الكادر المحاسبي والاداري لدى الفروع .

س3: ما هي طرق مسك السجلات والمحاسبة عن العمليات في الفروع ؟

الجواب : بشكل عام هناك طريقتان لمسك السجلات والمحاسبة عن العمليات في الفروع هي :

- اولاً: الطريقة المركزية : وهي التي تتناسب مع المحاسبة عن الفروع التابعة .
- ثانياً: الطريقة اللامركزية : وهي التي تتناسب مع المحاسبة عن الفروع المستقلة .

#### الفصل الثاني ( الطريقة المركزية )

##### التمرين الأول : (التسعير بسعر التكلفة)

لدى شركة بغداد التجارية فرع في حي الرشيد وخلال سنة 2012 جرت العمليات الآتية الخاصة بالبضاعة .

- 1- أرسلت الشركة ( المركز ) بضاعة إلى الفرع بلغت 2500 وحدة بكلفة 50 دينار للوحدة .
- 2- باع الفرع بضاعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 75 دينار للوحدة نقداً أودع في حساب صندوق الفرع .
- 3- باع الفرع إلى محلات المجد بضاعة على الحساب بلغت 500 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة .
- 4- ردت محلات المجد بضاعة تالفة إلى الفرع بلغت 70 وحدة .
- 5- استلم الفرع بضاعة مرده إليه من ضمن تلك المباعه نقداً بلغت 100 وحدة وقد سدد قيمتها نقداً من صندوق الفرع.
- 6- رد الفرع إلى المركز البضاعة التالفة البالغة 70 وحدة .

المطلوب : إثبات القيود اليومية اللازمة للعمليات أعلاه ، علماً أن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع وإنها تعتمد طريقة إرسال البضاعة بسعر التكلفة .

**التمرين الثاني:** لدى شركة بغداد التجارية فرع في حي الرشيد وخلال سنة 2012 جرت العمليات الآتية الخاصة بالبضاعة

- 1- أرسلت الشركة ( المركز ) بضاعة إلى الفرع بلغت 2500 وحدة بكلفة 50 دينار للوحدة .
  - 2- باع الفرع بضاعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 75 دينار للوحدة نقداً أودع في حساب صندوق الفرع .
  - 3- باع الفرع إلى محلات المجد بضاعة على الحساب بلغت 500 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة .
  - 4- ردت محلات المجد بضاعة تالفة إلى الفرع بلغت 70 وحدة .
  - 5- استلم الفرع بضاعة مرده إليه من ضمن تلك المباعة نقداً بلغت 100 وحدة وقد سدد قيمتها نقداً من صندوق الفرع .
  - 6- رد الفرع إلى المركز البضاعة التالفة البالغة 70 وحدة .
- المطلوب : 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه، علماً أن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر ( ثمن ) التكلفة .
- 2- احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة للفرع الاخر مدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة.

**التمرين الثالث :** لدى شركة بغداد التجارية فرع في حي الرشيد وخلال سنة 2012 جرت العمليات الآتية الخاصة بالبضاعة .

- 1- أرسلت الشركة ( المركز ) بضاعة إلى الفرع بلغت 2500 وحدة بكلفة 50 دينار للوحدة .
  - 2- باع الفرع بضاعة بلغت 1000 وحدة بسعر بيع 75 دينار للوحدة نقداً أودع في حساب صندوق الفرع .
  - 3- باع الفرع إلى محلات المجد بضاعة على الحساب بلغت 500 وحدة بسعر 75 دينار للوحدة .
  - 4- ردت محلات المجد بضاعة تالفة إلى الفرع بلغت 70 وحدة .
  - 5- استلم الفرع بضاعة مرده إليه من ضمن تلك المباعة نقداً بلغت 100 وحدة وقد سدد قيمتها نقداً من صندوق الفرع.
  - 6- رد الفرع إلى المركز البضاعة التالفة البالغة 70 وحدة .
- المطلوب: 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه، علماً أن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر ( ثمن ) التكلفة .
- 2- احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة للفرع اخر مدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة
- 3- اجراء قيود الغلق وتصوير الحسابات اللازمة

**التمرين الرابع :** تمتلك شركة الخليج التجارية فرعا في مدينة بغداد بأسم فرع (الدانة) وكانت الشركة تستخدم الطريقة المركزية في المحاسبة عن عمليات هذا الفرع ومسك حساباته، وفيما يأتي العمليات التي جرت في هذا الفرع خلال 2009 بشكل ملخص :

- 1- عدد الوحدات المرسله من البضاعة الى الفرع بلغت (450) وحدة .
- 2- كلفة الوحدة الواحدة (20000) دينار
- 3- سعر بيع الوحدة الواحدة (25000) دينار
- 4- باغت مصاريف نقل البضاعة والتأمين عليها والمدفوعة من قبل المركز (100000) دينار

5- بلغت مصاريف التفريغ والخزن المفوعة من قبل الفرع (50000) دينار

6- مصاريف الفرع الادارية بلغت خلال الفترة والمدفوعة من قبل المركز (120000) دينار

7- عدد الوحدات المباعة من خلال الفترة نقداً بلغت (380) وحدة

8- مصاريف أيجار بناية الفرع لسنة 2009 بلغت (200000) دينار لم تدفع لغاية 2009/12/31

9- بلغت كلفة الاثاث الموجود في الفرع (1000000) دينار علماً انه يندثر بنسبة (10%) سنوياً

المطلوب : 1- اثبات القيود اليومية اللازمة للعمليات اعلاه، علماً ان البضاعة المرسله للفرع كانت بسعر التكلفة

2- احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع كبضاعة اخر مدة مع اجراء قيود التسوية اللازمة.

**التمرين الخامس : ( التسعير بسعر البيع )**

تستخدم شركة الضيافة الطريقة المركزية عند المحاسبة عن العمليات الخاضعة بفرع الكرم التابع لها، وقد حصلنا

على المعلومات التالية والتي جرت ما بين المركز ( شركة الضيافة ) والفرع خلال سنة 2012 :

1- ارسل المركز بضاعة الى فرع الكرم بلغت 200 قطعة بسعر البيع 10000 دينار للوحدة

2- تمكن الفرع من بيع 90 قطعة نقداً و 50 قطعة على الحساب الى الزبون أمجد

3- أستلم الفرع (10 قطعة ) من الزبون أمجد كانت غير مطابقة للمواصفات، كما أستلم (20 قطعة ) من تلك

البضاعة التي سبقت بيعها نقداً وأعاد قيمتها نقداً للزبائن

4- دفع الفرع مصاريف خاصة بصيانة بناية والبالغة 50000 دينار نقداً، كما دفع المركز رواتب وأجور خاصة

بالفرع والبالغة 100000 دينار نقداً

5- كانت حصة الفرع من اندثارات الموجودات الثابتة 15000 دينار

المطلوب : أثبات القيود اللازمة للعمليات اعلاه في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز، اذا علمت أن كلفة البضاعة

المرسله للفرع كانت 6000 دينار للقطعة الواحدة وأن الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات

الفرع، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع.

**التمرين السادس :** تستخدم شركة الضيافة الطريقة المركزية عند المحاسبة عن العمليات الخاضعة بفرع الكرم التابع لها،

وقد حصلنا على المعلومات التالية والتي جرت ما بين المركز ( شركة الضيافة ) والفرع خلال سنة 2012 :

1- ارسل المركز بضاعة الى فرع الكرم بلغت 200 قطعة بسعر البيع 10000 دينار للوحدة

2- تمكن الفرع من بيع 90 قطعة نقداً و 50 قطعة على الحساب الى الزبون أمجد

3- أستلم الفرع (10 قطعة ) من الزبون أمجد كانت غير مطابقة للمواصفات، كما أستلم (20 قطعة ) من تلك

البضاعة التي سبقت بيعها نقداً وأعاد قيمتها نقداً للزبائن

4- دفع الفرع مصاريف خاصة بصيانة بناية والبالغة 50000 دينار نقداً، كما دفع المركز رواتب وأجور خاصة بالفرع والبالغة 100000 دينار نقداً

5- كانت حصة الفرع من اندثارات الموجودات الثابتة 15000 دينار

المطلوب : 1- تسجيل قيود اليومية اللازمة ( الاثبات ، التسوية ، الغلق ) في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز، اذا علمت ان

كلفة البضاعة المرسله للفرع كانت 6000 دينار للقطعة الواحدة، وان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن

عمليات الفرع، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع .

2- احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة واثبات القيد اللازم بها .

**التمرين السابع :** تستخدم شركة الضيافة الطريقة المركزية عند المحاسبة عن العمليات الخاصة بفرع الكرم التابع لها، وقد حصلنا على المعلومات التالية والتي جرت ما بين المركز ( شركة الضيافة ) والفرع خلال سنة 2012 :

1= ارسل المركز بضاعة الى فرع الكرم بلغت 200 قطعة بسعر البيع 10000 دينار للوحدة .

2= تمكن الفرع من بيع 90 قطعة نقداً و 50 قطعة على الحساب الى الزبون أمجد

3- أستلم الفرع (10 قطعة ) من الزبون أمجد كانت غير مطابقة للمواصفات، كما أستلم (20 قطعة ) من تلك البضاعة التي سبقت بيعها نقداً وأعاد قيمتها نقداً للزبائن

4- دفع الفرع مصاريف خاصة بصيانة بناية والبالغة 50000 دينار نقداً، كما دفع المركز رواتب وأجور خاصة بالفرع والبالغة 100000 دينار نقداً

5- كانت حصة الفرع من اندثارات الموجودات الثابتة 15000 دينار

**المطلوب : 1-** تسجيل قيود اليومية اللازمة ( الاثبات ، التسوية ، الغلق ) في سجلات فرع الكرم المفتوحة لدى المركز ، اذا علمت ان كلفة البضاعة المرسله للفرع كانت 6000 دينار للقطعة الواحدة ، وان الشركة تعتمد الطريقة المركزية للمحاسبة عن عمليات الفرع ، وانها تعتمد طريقة ارسال البضاعة بسعر البيع.

2- احتساب كلفة البضاعة المتبقية في مخازن الفرع اخر المدة واثبات القيد اللازم بها

3- تصوير حسابات الاستاذ اللازمة ( ح/ بضاعة الفرع ، ح/ تسوية الفرع ، ح/ أ. خ الفرع )

**التمرين الثامن :** تستخدم شركة التأخي التجارية التي مركزها في بغداد ولها فرع في محافظة نينوى الطريقة المركزية عند المحاسبة عن عمليات الفرع حيث تقوم بمسك حسابات الفرع لديها في المركز وترسل البضاعة من المركز الى الفرع بسعر البيع الذي يزيد على الكلفة بنسبة (10% ) وفيما يأتي المعلومات الواردة في كشف الحركة المرسل من الفرع الى المركز بتاريخ 2012/12/31 ( المبالغ بالأف الدنانير ) :

1- رصيد بضاعة اول المدة (2012/1/1) للفرع كان 880 دينار .

2- بضاعة مرسله من المركز الى الفرع كانت قيمتها 1100 دينار .

3- كانت المبيعات 1560 دينار نصفها نقداً والباقي على الحساب .

4- مردودات بضاعة من الفرع الى المركز 220 دينار .

5- مردودات مبيعات الى الفرع من الزبائن 330 دينار .

6- المتحصلات النقدية من الزبائن ( مدينو الفرع ) 400 دينار .

7- بلغت رواتب الفرع والمدفوعة من المركز نقداً 200 دينار، والمصاريف الاخرى للفرع والمدفوعة من الفرع 70 دينار .

**المطلوب :** أثبات قيود اليومية اللازمة في سجلات المركز عن عمليات الفرع اعلاه .

**التمرين التاسع :** ( وجود نقص طبيعي في البضاعة المتبقية في المخازن )

جرت العمليات التالية في احد فروع شركة البركة وذلك خلال سنة 2012 والتي تستلم بضاعتها من

المركز الرئيس للشركة بسعر البيع النقدي والذي يتضمن ربح مقداره 25% ( المبالغ بالأف الدنانير ) :

1- رصيد بضاعة أول المدة كان 2400 دينار .

2- البضاعة المرسله من المركز الى الفرع خلال الفترة 8400 دينار .

3- مصاريف شحن وتحميل البضاعة بلغت 140 دينار دفعت نقداً من المركز .

4- بلغت المبيعات النقدية خلال الفترة 6000 دينار والمبيعات الأجلة 1000 دينار

5- رصيد البضاعة في مخازن الفرع بموجب الجرد الفعلي للبضاعة الذي تم نهاية السنة المالية بلغ 1680 دينار  
المطلوب :

1- ايجاد قيمة البضاعة المتبقية في المخازن للفرع نهاية السنة .

2- أثبات قيد التسوية لبضاعة آخر المدة .

3- معالجة النقص الحاصل فب البضاعة المتبقية أن وجد على أنه نقص طبيعي

**التمرين العاشر :** أدناه المعلومات الخاصة بفرع الامل عن العمليات المالية الخاصة به لسنة 2008 والتي تم الحصول عليها من المركز الرئيس في بغداد :

1- بضاعة مرسله من المركز الى الفرع خلال المدة 6000 وحدة بسعر بيع 200 دينار للوحدة الواحدة وبكلفة 140 دينار للوحدة الواحدة

2- دفع المركز نقداً مصاريف شحن البضاعة المرسله للفرع وقد بلغت 54000 دينار

3- كانت مبيعات الفرع النقدية 2000 وحدة والمبيعات الأجلة 16000 وحدة

4- قام الفرع بأعادة البضاعة غير الصالحة للبيع الى المركز الرئيس والتي بلغت 500 وحدة

5- كانت مردودات مبيعات نقدية 100 وحدة ومردودات مبيعات أجلة 30 وحدة

6- دفع المركز مبلغ 75000 دينار عن رواتب واجور العاملين في الفرع نقداً

7- حصة الفرع من اندثار الموجودات الثابتة 2500 دينار

المطلوب : 1- تسجيل العمليات اعلاه في سجلات مركز الشركة الرئيس على وفق الطريقة المركزية وذلك على فرض ان البضاعة قد ارسلت بسعر البيع النقدي مرة وبثمن التكلفة مرة اخرى .

2- تصوير ح/ بضاعة الفرع .

### أسئلة وتمارين الفصل الثاني

س1:- هناك نوعين من العمليات التي تتم داخل الفرع ، اذكرهما ؟

الجواب : العمليات التي تتم داخل الفرع هما مايلي :

1- المقبوضات النقدية : الفرع يقوم عادة بارسال جميع او الجزء الاكبر من النقدية المحصلة من المبيعات النقدية ومن التسديدات عن المبيعات الاجلة يومياً الى المركز الرئيسي او يقوم بابداعها في الحساب الجاري للمركز المفتوح لدى احد المصارف .

2- المدفوعات النقدية : المركز الرئيسي عادة يعتمد على طريقة السلفة المستديمة لتغطية المصاريف النثرية والدورية للفرع ليتمكن الاخير من دفع مصاريفه الخاصة من صندوقه الفرعي ، وفي حالة المصاريف الدورية كالرواتب والاجور فان المركز الرئيسي يدفعها من خلال تحويل النفجية اللازمة لذلك الى الفرع بعد تدقيق المستندات والقوائم التي تثبت صحتها .

## الفصل الثالث الطريقة اللامركزية

التمرين الأول : جرت العمليات الاتية بين شركة النهضة واحد فروعها المستقلة وذلك خلال سنة 2012: (المبالغ بالالف الدينانير)

- 1- قام المركز بأرسال مبلغ 2000 دينار نقداً
- 2- كانت كلفة البضاعة المرسله للفرع من المركز 1200 دينار
- 3- مبيعات الفرع الاجمالية بلغت قيمتها 800 دينار كلفتها 550 دينار وكانت قيمة المبيعات النقدية 650 دينار
- 4- قام الفرع بشراء اثاث بمبلغ 300 دينار نقداً تتم المحاسبة في سجلات المركز
- 5- بلغت المتحصلات النقدية من الزبائن 90 دينار نقداً
- 6- دفع الفرع مبلغ 20 دينار نقداً عن مصاريف خاصة بالفرع
- 7- حول الفرع مبلغ 450 دينار نقداً الى المركز
- 8- حمل المركز مبلغ 40 دينار عن حصص الفرع من المصاريف الاخرى .

المطلوب : اذا علمت ان الطريقة المتبعة هي الطريقة اللازمة بتمن التكلفة وان المحاسبة عن المخزون السلعي لدى المركز والفرع تكون وفق الجرد المستمر فالمطلوب هو اثبات العمليات اعلاه في سجلات كل من الفرع والمركز الرئيس مع تصوير الحسابات اللازمة .

التمرين الثاني : لدى شركة الرافدين فرع في محافظة نينوى , وفي 2012/12/31 وعند اعداد الحسابات الختامية في المركز الرئيس وتوحيد القوائم المالية بين المركز والفرع تم اجراء مقابلة أولية بين الحسابات الجارية بين المركز وفرع نينوى وكانت نتيجة المقابلة :

رصيد حساب جاري المركز في دفاتر فرع نينوى دائن (1500) دينار

رصيد حساب جاري الفرع في دفاتر المركز الرئيس مدين (6900) دينار

وعند التدقيق والبحث في اسباب ذلك التباين بين الرصدين وجد ما يأتي :

- 1- 2012/12/20 أرسل الفرع الى المركز مبلغ وقدره (2500) دينار لم تستلم الا في 2013/1/3
- 2- 2012/12/21 أستلم الفرع بضاعة مرسله الية من المركز بمبلغ (4100) دينار لكن المحاسب أخطا في دفاتر الفرع وسجلها بمبلغ (1400) دينار في حين كانت مثبتة بالشكل الصحيح في دفاتر المركز .
- 3- 2012/12/25 أرسل المركز بضاعة الى الفرع قيمتها (500) دينار كان الفرع قد استلمها في 2013/1/5
- 4- 2012/12/28 أرسل الفرع اوراق قبض بمبلغ (3000) دينار الى المركز الذي استلمها في 2013/1/4
- 5- 2012/12/30 أرسل الفرع حوالة الى المركز بمبلغ (1500) دينار الا انها ثبتت في سجلات المركز بمبلغ (5100) دينار

المطلوب:- اعداد كشف بالمطابقة بين رصيد حساب جاري الفرع وحساب جاري المركز واثبات قيود التسوية اللازمة في سجلات كل من المركز والفرع.

التمرين الثالث : فيما يأتي قائمة ميزان المراجعة للمركز الرئيس للشركة المتحدة وفرعها في محافظة نينوى كما في  
2012 /12/31: ( المبالغ بالآلاف الدنانير )

ميزان المراجعة للفرع		ميزان المراجعة للمركز الرئيس		اسم الحساب
الارصدة الدئنة	الارصدة المدينة	الارصدة الدائنة	الارصدة المدينة	
—	108000	—	450000	النقدية في الصندوق
		—	66000	اوراق قبض مسحوبة على الفرع
	135000		180000	المدينون
			300000	جاري الفرع
			1000000	الاراضي والمباني
			650000	الاثاث
72000		192000		الدائنون
66000				اوراق دفع محررة الى المركز
		2574000		رأس المال
240000				جاري المركز
	50000		240000	بضاعة أول المدة
300000		840000		المبيعات
	280000		600000	المشتريات
	75000		150000	المصاريف التشغيلية
		30000		ايرادات فوائد (على الفرع)
	30000			مصاريف فوائد (للمركز)
678000	678000	3636000	3636000	المجموع

وعند الجرد والدقيق تبين ما يأتي :

1- في 2012/12/29 ارسل المركز نقدية الى الفرع بمبلغ 75000 دينار ولم تثبت هذه العلية في سجلات الفرع قبل 2012/12/31

2- في 2012/12/30 قام المركز بتحصيل مبلغ 15000 دينار من مدينتي الفرع وهذه العملية لم يتم اثباتها في سجلات الفرع

3- قدرت بضاعة 2012/12/31 بالكلفة بمبلغ 300000 ، 75000 دينار لدى المركز والفرع على التوالي

المطلوب:- 1- اعداد قائمة ميزان المراجعة المعدل كما في 2012 /12/31 بعد اجراء قيود التسوية اللازمة

2- اعداد القوائم المالية الموحدة. ( كشف الدخل الموحد ، قائمة المركز المالي الموحدة )

## الأسئلة النظرية للفصل الخامس

س1: ما المقصود بعملية توحيد القوائم المالية بين المركز الرئيسي والفروع ؟

**الجواب :** يسعى المركز الرئيسي احيانا الى توحيد نتائج اعمال الفرع او الفروع مع اعمال المركز لما يحقق ذلك من فائدة لادارة الشركة من ناحية وللاطراف الخارجية المستفيدة من ناحية اخرى ، لذلك يتم اعداد كشف دخل او حسابات ختامية موحدة لكل من المركز والفرع او الفروع التابعة له ومن ثم اعداد قائمة المركز المالي الموحدة .  
عملية توحيد القوائم المالية تتطلب بداية اعداد ورقة عمل لتسهيل عملية التوحيد تحتوي اضافة الى ارصدة الحسابات لكل من المركز والفرع او الفروع تحتوي على حقل للاستبعاد والذي يتضمن العمليات المشتركة بين المركز والفرع والتي يجب استبعادها عند توحيد تجنباً للتكرار كالحسابات الجارية للمركز والفرع اذ انها حسابات متقابلة تنتج عن عمليات داخلية كذلك يجب استبعاد اوراق القبض لدى الفرع والتي يقابلها اوراق دفع لدى المركز وهكذا . والمثال ادناه يوضح ذلك .

س2:- تميز العمليات التي تتم داخل الفرع الى نوعين ، أذكرهما ؟

**الجواب :** اجمالاً يمكن تمييز نوعين من العمليات التي داخل هما :-

1- عمليات تؤثر على كل من الفروع والمركز الرئيس :

هذا النوع من العمليات يسجل في كل من سجلات الفرع وسجلات المركز وذلك لان كل منهما يتاثر بنتائج تلك العمليات والتي من بينها ارسال البضاعة والنقدية وايه موجودات اخرى من المركز الى الفرع ، ولهذا الغرض يتم فتح حسابات خاصة يثبت فيها جميع العمليات المتبادلة تلك بين المركز الرئيس وبين الفرع ، والحسابات الخاصة هذه هي حسابات متقابلة فاذا ظهر احد هذه الحسابات مدينا في سجلات المركز فان الحساب المقابل له سيكون دائنا في سجلات الفرع والعكس بالعكس .

2- عمليات خاصة بالفرع نصيب المركز منها سوى نتائج تلك العمليات في نهاية المدة تلك النتائج المتمثلة بالربح والخسارة المتحققة اذ يقفل هذا الحساب في حساب المركز نهاية المدة كما في الوحدات الاقتصادية المستقلة عندما يقفل ح/ أ . خ في راس المال . ومن الامثلة على هذا النوع من العمليات بين الفرع والآخرين : العمليات النقدية ، المبيعات الاجلة ، تحصيل الذمم المدينة ، دفع الرواتب للعاملين في الفرع ، شراء البضاعة من السوق مباشرة ، دفع المصاريف الخاصة بالفرع ، .... الخ .  
اثناء ممارسة الفرع لنشاطه كاي وحدة اقتصادية مستقلة اداريا ومحاسبيا عن المركز فان هناك مجموعه من العمليات التي تتم تكون بين الفرع والآخرين ( اي وحدة اقتصادية اخرى ) اي لا يكون المركز الرئيس طرفا فيها لذلك تثبت هذه العمليات في سجلات الفرع فقط .