

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne Démocratique et Populaire  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر- بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم  
التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة في مقياس:

# محاسبة الشركات

-دروس وتمارين محلولة-

موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة وجباية

إعداد الأستاذة:

العمرى أصيلة

أستاذ محاضر أ

السنة الجامعية : 2022-2023

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
1	فهرس المحتويات
5	تمهيد
6	<b>I. مدخل إلى الشركات</b>
7	أولاً: تعريف الشركات
7	ثانياً: أركان تأسيس الشركة حسب القانون الجزائري
9	ثالثاً: أنواع الشركات التجارية
12	<b>II. محاسبة تأسيس شركة التضامن</b>
13	أولاً: تعريف شركة التضامن
13	ثانياً: خصائص شركة التضامن
13	ثالثاً: ادارة شركة التضامن
14	رابعاً: المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن
17	رابعاً: تمارين تطبيقية حول المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن
25	<b>III. الحسابات الجارية للشركاء وتوزيع النتيجة في شركة التضامن</b>
26	أولاً: الحسابات الجارية للشركاء
27	ثانياً: توزيع النتيجة في شركة التضامن
30	ثالثاً: تمارين تطبيقية حول الحسابات الجارية للشركاء وتوزيع النتيجة في شركة التضامن
40	<b>IV. تعديل رأسمال شركة التضامن</b>
41	أولاً: زيادة رأسمال شركة التضامن
43	ثانياً: تخفيض رأسمال شركة التضامن
45	ثالثاً: تمارين تطبيقية حول تعديل رأسمال شركة التضامن

49	<b>V. تعديل عدد الشركاء في شركة التضامن</b>
50	أولاً: انضمام شريك
52	ثانياً: انسحاب شريك
55	<b>VI. محاسبة تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة</b>
56	أولاً: تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة
56	ثانياً: خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة
57	ثالثاً: المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة
65	<b>VI. توزيع النتيجة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة</b>
66	أولاً: توزيع النتيجة في حالة الربح
67	ثانياً: توزيع النتيجة في حالة الخسارة
69	<b>VII. تعديل رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة</b>
70	أولاً: زيادة رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة
72	ثانياً: تخفيض رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة
74	<b>IX. الاطار القانوني لشركة المساهمة في الجزائر</b>
75	أولاً: تعريف شركة المساهمة
75	ثانياً: رأسمال شركة المساهمة
75	ثالثاً: مفاهيم أساسية حول الأسهم
79	<b>X. محاسبة تأسيس شركة المساهمة</b>
80	أولاً: الاجراءات المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة
82	ثانياً: تمارين تطبيقية حول تأسيس شركة المساهمة
89-87	<b>XI. توزيع النتيجة في شركة المساهمة</b>
91	<b>XII. تعديل رأسمال شركة المساهمة</b>

92	أولاً: زيادة رأسمال شركة المساهمة
94	ثانياً: تخفيض رأسمال شركة المساهمة
96	ثالثاً: تمارين تطبيقية حول تعديل رأسمال شركة المساهمة
98	<b>XIII. اصدار السندات في شركة الممساهمة</b>
99	أولاً: تعريف السندات
99	ثانياً: خصائص السندات
99	ثالثاً: شروط اصدار السندات
100	رابعاً: المعالجة المحاسبية لاصدار السندات
100	خامساً: تمارين تطبيقية حول اصدار السندات
105	<b>XIV. تصفية الشركات التجارية</b>
106	أولاً: تعريف تصفية الشركات التجارية
106	ثانياً: أسباب تصفية الشركات التجارية
106	ثالثاً: أنواع التصفية
107	رابعاً: أحكام تصفية الشركات التجارية
108	خامساً: المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات التجارية مع تمرين تطبيقي
115	<b>XV. اندماج الشركات</b>
116	أولاً: مفاهيم أساسية حول اندماج الشركات
116	ثانياً: اجراءات اندماج الشركات وفق القانون التجاري الجزائري
120	ثالثاً: محاسبة اندماج الشركات وفق معيار الابلاغ المالي رقم 3
122	رابعاً: محاسبة اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي
124	خامساً: المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات في حالتها الإندماج عن طريق الامتصاص والاندماج عن طريق الاتحاد (تكوين شركة جديدة)

130	XV. تجميع الشركات
131	أولاً: مفاهيم أساسية حول المجمع، التجميع المحاسبي، المراقبة، القوائم المالية الموحدة
138	ثانياً: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
138	ثالثاً: الاجراءات المحاسبية المتعلقة بالتجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي
140	رابعاً: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 : القوائم المالية الموحدة
143	قائمة المراجع

**تمهيد:**

لقد تطور مفهوم الشركة نتيجة تطور المشاريع الاقتصادية التي أصبحت كبيرة وبحاجة إلى رؤوس أموال ضخمة حيث أصبحت تلعب دورا هاما في الحياة الاقتصادية للمجتمعات الحديثة. وأصبحت بذلك من الأدوات الرئيسية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية

ونهدف من خلال هذه المطبوعة التي سنتناول فيها مقياس محاسبة الشركات التي تعتبر محور من المحاور الأساسية للمحاسبة بشكل عام، فهي تمثل ترجمة محاسبية لمختلف القوانين المتضمنة من خلال القانون التجاري. حيث نسعى إلى تعريف الطالب على المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات التي تقوم بها الشركات التجارية بمختلف أنواعها سواء تعلق الأمر بتأسيسها أو تعديل رأسمالها أو تصفيتها وحلها، أو إندماجها، وتجميعها ، معتمدين في ذلك على مدونة النظام المحاسبي المالي المفصل من خلال الجريدة الرسمية وكذا أحكام القانون التجاري ، بالإضافة إلى الاستعانة بمجموعة من المراجع والمصادر من كتب، ومقالات ذات الصلة بمحاسبة الشركات، وسيتم تحقيق هذا الهدف من خلال تقديم أربعة عشر محاضرة مدعومة بمجموعة من التمارين التطبيقية بغية تمكين الطالب من الفهم الجيد لهذا المقياس باعتباره مقياس أساسي لمقاييس مستقبلية في طور الماستر مثل مقياس محاسبة الشركات المعممة

مدخل إلى الشركات

## أولاً: تعريف الشركات

تعرف الشركة حسب نص المادة 416 من القانون المدني على أنها: "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة. كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك (سعد الدين، 2022، صفحة 166)

## ثانياً: أركان تأسيس الشركة حسب القانون الجزائري

تنقسم أركان الشركة حسب القانون الجزائري إلى ثلاث أقسام تتمثل في: الأركان الموضوعية العامة، الخاصة، الشكلية

## 1-الأركان الموضوعية العامة :

الأركان الموضوعية العامة الواجب توافرها في عقد الشركة هي نفس الأركان التي تقوم عليها كافة العقود الأخرى وتتمثل هذه في الرضا ، الأهلية، المحل والسبب

1-1 الرضا: أن يتوفر إرادة المتعاقدين المتمثلة في الإيجاب والقبول، وبإعدام الرضا يترتب عن ذلك عدم قيام الشركة، ويتمثل الرضا في التعبير عن إدارة المتعاقدين التي تتشكل في الإيجاب و القبول و بالتالي فإنعدام الرضا يترتب عنه عدم قيام الشركة ، و يكون منعدماً إذا لم يكن هناك إتفاق بين الشركاء في موضوع من مواضيع الشركة كمحل الشركة او نية الاشتراك مثلاً ، و إن وجد الرضا فيجب ان ينصب على شروط العقد (فضيل، 2002، صفحة 27)، وقد نجده في بعض الكتب يطلق عليه اسم التراضي وهو الأصح لأنه يعكس رغبة إرادتين- أو أكثر في إنشاء أثر معين، والأصح في كلمة الرضا أن يضاف إليها المتبادل فيصبح لدينا ركن " الرضا المتبادل(Denos, 2015, p. 131) "

ما دامت الشركة عقد بين الشركاء فلا ينعقد إلا بتراضيهم على جميع الشروط التي تتضمنها عقد الشركة كرأس المال، وغرضها، شكلها، ومقدار حصة كل شريك، أو طبيعتها والأحكام خاصة بإدارة الشركة، وشخص الشريك في الشركات التي تقوم على الاعتبار الشخصي. ويلزم لتوافر الرضا أن يعبر كل شريك عن إرادته بالاشتراك في الشركة عند تكوين العقد، وأن يكون هذا التعبير صادراً عن ذي أهلية، وخالياً من العيوب التي تفسد الرضا كالغلط والإكراه والتغريب والغبن ، ويخضع شرط الرضا في عقد الشركة للقواعد العامة التي تحكم جميع العقود سواء فيما يتعلق بتوافر الرضا أو بالعيوب التي تفسده (العكيلي، 2016، صفحة 151)

**1-2- الأهلية:** يتوجب توفر ركن الأهلية لاعتبار عقد الشركة صحيح منتج آثاره، فقد يصدر الرضا السليم من شخص ناقص الأهلية ففي هذه الحالة رغم صدور الرضا في شكله السليم إلا أنه منعتة الأهلية من إحداث الأثر القانوني الذي يترتب عن الرضا (Salah, 2005, p. 97)

**1-3- السبب:** سبب الشركة يتمثل في انجاز محلها بغية تحقيق الأرباح واقتسامها وذلك من خلال إنشاء مشروع مالي والقيام بنشاط تجاري أو صناعي فالسبب هو الباعث أو الدافع إلى التعاقد، وغالبا ما يكون تحقيق الربح هو سبب إنشاء الشركة، بينما سبب التزام كل شريك هو الأمل في الحصول على نصيب من الأرباح التي تحققها الشركة، ويجب ان يكون بدوره مشروعا والا اعتبر العقد باطلا بطلانا مطلقا تطبيقا لنص المادة 97 من القانون التجاري الجزائري

## 2- الأركان الموضوعية الخاصة :

وهي الشروط الواجب توفرها في عقد الشركات فقط أي مخصصة فقط لإبرام عقد الشركة وتتمثل في

**1-2- تعدد الشركاء:** لا ينبغي أن يكون عدد الشركاء أقل من اثنين، غير أن القانون لا يحدد العدد الأقصى، وللشركاء كلهم صفة التاجر، وبالنتيجة ينبغي أن يتمتعوا بالأهلية القانونية وأن تتوفر فيهم الشروط المطلوبة لممارسة نشاط تجاري والحصول على قيد السجل التجاري (بلولة، 2009، صفحة 168)

يتضح لنا من خلال نص المادة 416 من القانون المدني الجزائري أن الحد الأدنى لإبرام عقد الشركة شخصين كقاعدة عامة، كون العقد هو اجتماع ارادتين فأكثر، غير أن المشرع قد تدخل في الحد الأدنى والأقصى للشركاء في بعض الشركات (شريقي، 2013، صفحة 11)

## 2-2- تقديم الحصص: وتتمثل الحصص المقدمة في:

- الحصص النقدية: يقصد بها المبلغ المالي الذي يدفعه الشريك نقدا كحصة في رأس المال والحصص النقدية هي الصورة الغالبة في تقديم الحصص، وتسري على التزام الشريك بأداء الحصص النقدية جميع الأحكام الخاصة بالالتزام بأداء مبلغ مالي يقدمه في الوقت المحدد والا بالالتزام بالتعويض حسب المادة 421 من القانون الجزائري

الحصص العينية: يجوز قانونا أن تكون الحصص المقدمة من الشريك شيئا آخر مما يقوم بالمال غير النقود كالعقار، المنقول المادي أو المعنوي كمحل تجاري، براءة اختراع، دين في ذمة الغير

حصة العمل: حسب المادة 420 من القانون المدني يجوز للشريك أن يقدم حصته في الشركة متمثلة في عمل يؤديه لها، والعمل هنا هو عمل فني كالخبرة في مجال الاتجار أو التصدير أو التخطيط...بمعنى أن عمله ذا أهمية في نجاح الشركة ويجب عليه أن يمتنع عن ممارسة نفس العمل الذي تعهد به إلى الشركة لحسابه

الخاص أو لحساب الغير، لما ينطوي عليه ذلك من منافسة غير مشروعة للشركة، وإذا فعل ذلك وتحقق منه أرباحا عادت تلك الأرباح للشركة

### 2-3- اقتسام الأرباح والخسائر

يهدف الشركاء من وراء إنشاء الشركة إلى تحقيق الأرباح ثم اقتسامها فيما بينهم، إلا أن الشركة كما تحقق أرباحا قد تلحقها خسارة، وفي هذه الحالة يجب أيضا أن توزع هذه الخسارة بين الشركاء، فإذا اشترط أحد الشركاء أن يستأثر لوحده بالأرباح أو أن يعفي نفسه من الخسارة فإن عقد الشركة يكون باطلا، لأن مثل هذا الشرط يبطل العقد

2-4- نية المشاركة: قصد بنية المشاركة إتجاه إرادة جميع الشركاء إلى التعاون الإيجابي لتحقيق غرض الشركة و إدارتها و قبول المخاطر المشتركة ، و نية المشاركة لازمة لحياة الشركة و إستمرارها فإذا تخلفت هذه النية لدى أحد الشركاء في أي مرحلة من مراحل الشركة فإن ذلك سيؤثر على بقائها.

### 3- الأركان الشكلية:

تتمثل في: الكتابة والشهر

الكتابة: لقد حرص المشرع الجزائري على إشتراط كتابة عقد الشركة حتى يكون صحيحا من خلال المادة 418 من القانون المدني الجزائري ويترتب على تخلفها البطلان ، كذلك يجب توافر الكتابة في كل التعديلات التي تدخل على عقد الشركة وإلا كانت باطلة و قد أوجب المشرع الجزائري في المادة 545 من القانون التجاري الجزائري بأن تثبت الشركة بعقد رسمي و إلا كانت باطلة و يجوز أن يقبل من الغير إثبات وجود الشركة بكافة الوسائل عند الإقتضاء

الشهر: حسبالمادة 548 من القانون التجاري الجزائري فإن عملية الشهر تتم من خلال أن تودع العقود التأسيسية و العقود المعدلة للشركات التجارية لدى المركز الوطني للسجل التجاري لكي تتمتع بالشخصية المعنوية.

### ثالثا: أنواع الشركات:

تنقسم الشركات التجارية إلى ثلاث أنواع رئيسية: شركات الأشخاص، شركات الأموال، والشركات المختلطة

#### 1- أنواع شركات الأشخاص:

1-1 شركة التضامن: والتي سنتطرق لها بالتفصيل في المحاضرات القادمة

1-2 شركة التوصية البسيطة: وتتميز بـ:

**وجود نوعين من الشركاء:** تتميز شركة التوصية البسيطة باحتوائها على نوعين من الشركاء تختلف مسؤولية كل فريق على آخر فتضم شركاء متضامنين تكون مسؤوليتهم غير محدودة وتضامنية وفريق اخر من الشركاء تكون مسؤوليتهم محدودة بقدر الحصة التي ساهموا بها في رأس مال الشركة.

الشركاء المتضامنون: تتكون شركة التوصية البسيطة من شريك على الأقل متضامن يكتسب صفة التاجر ويسأل عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية غير محددة، فهذا الشريك يخضع لنفس الأحكام المنصوص عليها التي تحكم الشركاء في شركة التضامن، ويجوز للشركاء المتضامنون في شركة التوصية البسيطة إدارة الشركة فضلا على أن أسمائهم تدرج في عنوان الشركة.

الشركاء الموصون: تضم شركة التوصية البسيطة شركاء موصون تكون مسؤوليتهم محددة بقدر الحصة التي ساهموا بها في رأسمال الشركة، بحيث يلتزم الشركاء بتقديم الحصة إذا لم تقدم أو قدم جزء منها، في هذه الحالة يجوز لمدير شركة التوصية البسيطة أن يلزم الشريك أو ورثته بعد وفاته بالوفاء بالحصة المتأخرة.

**1-3- شركة المحاصة:** نظم المشرع الجزائري أحكامها من المادة 795 مكرر 1 إلى المادة 795 مكرر 05 من القانون التجاري الجزائري، وهي شركة ليس لها شخصية معنوية ولا اسم، كما أنه ليس لها وجود بالنسبة للغير، وإنما آثارها تظهر على الشركاء فقط، فهي تنعقد بين شخصين أو أكثر للقيام بالأعمال التجارية حيث يقوم بها أحد الشركاء وباسمه الخاص فهي عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع اقتصادي لتقديم حصة مالية، أو عمل يهدف اقتسام ما ينتجه المشروع من أرباح أو خسارة، دون أن تشهر أو تكون معلومة لدى الغير، وبهذا فإنها تنظم تنظيمًا خاصًا على أساس الذمة المالية للشركاء، فإذا كان أحدهم مديرًا فإنه يتعامل باسمه كما لو كان يعمل لحسابه الخاص. حيث يقتصر الآخرون على توظيف أموالهم في أعمال الشركة. (مولف رغة، عبد الجبار، و بوحزمة، أشكال المؤسسات كإطار لممارسة الأنشطة وأهميتها في إدارة المشاريع في ظل بيئة الأعمال، 2019)

## 2- شركات الأموال : والمتمثلة في

- الشركة ذات المسؤولية المحدودة
- شركة المساهمة

والتي سنتطرق لها بشكل مفصل في المحاضرات القادمة

**3- الشركات المختلطة:** والتي تجمع بين خصائص شركات الأشخاص وشركات الأموال والمتمثلة في: شركة التوصية بالأسهم التي ركز عليها المشرع الجزائري من المادة 175 ثالثًا إلى المادة 175 ثالثًا 10 من القانون التجاري المعدل والمتمم حيث تعرف على أنها: " شركة مختلطة تتكون من شريك متضامن أو أكثر له صفة التاجر و شركاء موصيين لهم صفة مساهمين. عدد الشركاء الموصيين لا يمكن أن يقل عن ثلاثة. يقسم رأسمال الشركة على شكل أسهم و يمكن أن تدير من طرف شخص واحد أو عدد من المسيرين.

الحد الأدنى للرأسمال الاجتماعي لاستحداث الشركة هو خمس ملايين دج ( 5000000 ) في حالة الدعوة إلى الاكتتاب العام، ومليون دينار جزائري ( 1000000 ) في حالة عدم اللجوء إلى الدعوة للاكتتاب العام. المسيرين هم مساهمين ولا يمكن أن يتحملوا لوحدهم الخسائر إلا في حدود نسبة مساهمتهم - للشركاء المتضامنين مسؤولية غير محدودة وتضامنية لديون الشركة- التسجيل في السجل التجاري يكسب الشركة الشخصية المعنوية وصفة التاجر للمسيرين.

محاسبة تأسيس شركة التضامن

### أولاً: تعريف شركة التضامن

لم ينص المشرع الجزائري بنص قانوني صريح عن تعريف شركة التضامن إنما يمكن استنتاج تعريفها من خلال التعريف العام للشركات التجارية مع تمييز الخصائص التي تميز شركات التضامن ومنه يمكننا تعريف شركة التضامن على أنها: عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيين على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، ومسؤوليتهم عن اقتسام الأرباح والخسائر تضامنية وغير محدودة

### ثانياً: خصائص شركة التضامن

تتميز شركة التضامن بمجموعة من الخصائص تتمثل في:

✓ كل الشركاء في شركة التضامن يتصفون بصفة التاجر وهم مسؤولون مسؤولية تضامنية مطلقة عن ديون الشركة.

✓ عنوان (اسم) الشركة يكون من اسماء جميع الشركاء او احدهم متبوعة بكلمة " وشركائهم".

✓ رأسمال شركة التضامن وهو عبارة عن حصص اجتماعية متساوية القيمة الاسمية ممثلة في سندات غير قابلة للتداول ولا يمكن انتقالها الا برضاء جميع الشركاء وفي حالة الاحالة لا بد اثبات ذلك بعقد رسمي ينشر ويسجل في السجل التجاري (تعديل).

✓ أن جميع الشركاء فيها يكتسبون صفة التاجر بمجرد الدخول في شركة التضامن حتى ولو لم يحترفوا التجارة من قبل ، ذلك لأن شركة التضامن شركة تجارية وهي من الأعمال التجارية بحسب الشكل

✓ أن الشركاء فيها مسؤولون مسؤولية تضامنية عن ديون الشركة و إلتزاماتها تجاه الغير أي أن كل شريك مسؤول شخصيا عن ديون الشركة مسؤولية غير محدودة بمقدار حصته في رأس المال بل بكل أمواله

✓ أن حصص الشركاء في شركة التضامن غير قابلة للتداول أو الإحالة ، فلا يجوز التصرف في حصة الشريك و لا إحالتها حتى برضا جميع الشركاء ، لأن إنضمام الشريك مبني على الإعتبار الشخصي و الثقة المتبادلة ، فلا يمكن إجبار الشركاء على قبول شريك جديد لا يتقون به.

### ثالثاً: إدارة شركة التضامن

■ تعود ادارة شركة التضامن لكل الشركاء، ويجوز تعيين مدير او اكثر من الشركاء او غير الشركاء ولا بد ذكر ذلك في القانون الاساسي للشركة.

- يجوز للمدير أن يقوم بكافة أعمال الإدارة إذا لم يتم تحديد صلاحياته، وفي حالة تعدد المديرين لا بد ان يتمتع كل واحد بمهام وسلطات منصوص عليها ومحددة في القانون الاساسي حتى لا يكون هناك تعارض وتضارب في الآراء وتأخذ القرارات الهامة والمصيرية بإجماع الشركاء سواء كان ذلك كتابيا او شفهيًا.
- يعرض تقرير سنوي صادر من المديرين عن حصيلة العمليات المالية واجراءات الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب النتائج والميزانية وباقي القوائم المالية الاخرى للمصادقة من طرف جمعية الشركاء وذلك في اجل ستة اشهر ابتداء من اقفال السنة المالية،
- يحق للشركاء غير المدراء الحق في الاطلاع مرتين في السنة وفي مقر الشركة على كل السجلات والمستندات والعقود والفواتير ومحاضر الاجتماعات والمراسلات، مع الحق في اخذ نسخة ومع امكانية الاستعانة بخبير معتمد

#### رابعاً: المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن

بعد اتمام اجراءات التأسيس القانونية يبدأ العمل المحاسبي بتسجيل حصص الشركاء العينية والنقدية والتي تجسد رأس مال الشركة وتتم عملية التسجيل المحاسبي لتأسيس شركة التضامن وفق المراحل التالية: (بن ربيع، حسياني، و صالح، 2013، صفحة 18، 19)

#### 1-مرحلة الوعد بتقديم الحصص:

تسجل قيمة الحصص العينية والنقدية التي تم التعهد بها في الجانب الدائن للحساب 1012: رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد مقابل جعل الحساب 456 : حساب الشركات-العمليات على رأس المال- مدينا بقيمة الحصص العينية والنقدية ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		مساهمات عينية للشركاء	4561
		مساهمات نقدية للشركاء	4562
	ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد		1012
	<u>قيد التعهدات</u>		

#### 2-مرحلة ايداع الحصص النقدية عند الموثق: في هذه المرحلة يتم ايداع الحصص النقدية التي تعهد بها

الشركاء في حساب الموثق وذلك بجعل حساب الموثق الحساب 467 مدينا مقابل الحصص النقدية المودعة عند الموثق الحساب 4562 دائنا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		ح/ الموثق	467
		مساهمات نقدية للشركاء	4562
		<u>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</u>	

3-مرحلة الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة:

في هذه المرحلة يتم الوفاء بالحصص العينية والتي يمكن أن تكون على شكل تثبيات أو مخزونات ، هذه الأخيرة التي يعاد تقديرها من أجل تحديد قيمتها الحقيقية، من خلال ترصيد الحساب 4561 مساهمات الشركاء العينية بجعله دائنا مقابل حساب التثبيات أو المخزونات مدينا، وكذلك يتم تحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة من خلال جعل حساب الموثق 467 دائنا وحساب البنك الحساب 512 أو الصندوق الحساب 53 مدينا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		تثبيات	2
		مخزونات	3
		بنك	512
		صندوق	53
		مساهمات عينية للشركاء	4561
		الموثق	467
		<b>الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة</b>	

4-مرحلة التسديد الفعلي لرأس المال: بعد وفاء الشركاء بما تعهدوا من حصص يتحول رأس المال الذي كان غير مسدد إلى رأس مال مسدد من خلال جعل الحساب 1012 رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد مدينا والحساب 1013 رأس مال مكتتب مطلوب مسدد دائنا، ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012
		رأس المال المكتتب المطلوب والمسدد	1013
		<b>التسديد الفعلي لرأس المال</b>	

ويمكن تلخيص قيود تأسيس شركة التضامن كمايلي:

		مساهمات عينية للشركاء		4561
		مساهمات نقدية للشركاء		4562
		ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012	
		فيد التعهدات		
		ح/ الموثق		467
		مساهمات نقدية للشركاء	4562	
		إيداع الحصص النقدية لدى الموثق		
		تثبيات		2
		مخزونات		3
		بنك		512
		صندوق		53
		مساهمات عينية للشركاء	4561	
		الموثق	467	
		الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة		
		رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد		1012
		رأس المال المكتتب المطلوب والمسدد	1013	
		التسديد الفعلي لرأس المال		

يمكن أن تكون الحصة العينية لأحد الشركاء على شكل ميزانية لمنشأة فردية وهنا يتم حساب صافي المركز المالي

قد يقدم الشريك حصته في رأس المال في صورة منشأة قائمة بما فيها من أصول وخصوم، والفرق بين الأصول المقدمة والخصوم المتعهد بها تمثل ما يقدمه الشريك سداداً لحصته، ويلاحظ أن الأرقام الواردة في مثل هذه الميزانية تمثل أرقام تاريخية قد لا تعبر عن القيم الحقيقية لأصول وخصوم المنشأة من أجل ذلك يجب فحص وإعادة تقويم الأصول والخصوم، واحتمالات نتيجة الفحص تكون واحدة من الآتي:

- قبول الميزانية المقدمة كما هي بدون تعديل؛

قبول الميزانية بعد إدخال بعض التعديلات على بعض مفردات الأصول والخصوم؛

- قد تدفع الشركة ثمناً للمنشأة يفوق القيمة الدفترية لصافي الأصول، وفي هذه الحالة فإن الفرق يدفع مقابل أصل مستتر وغير ملموس وهو شهرة المحل. (بن بوتلجة، 2018، صفحة 19)

أما في حالة قبول ميزانية المنشأة الفردية ووجود فائض بين الحصة المتعهد بها من قبل الشريك وصافي المركز المالي، يسجل هذا الفائض في الجانب الدائن في حساب الاحتياطات (106)

### تمارين محلولة حول المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة التضامن

#### التمرين رقم (1):

بتاريخ 2021-03-01 تأسست شركة "س" شركة تضامن بين الشركاء أ، ب، ج برأسمال قدره: 1000000 دج وقد تعهدوا بـ: 300000 دج، 250000 دج، 450000 دج على الترتيب ووفاء لهذه التعهدات:

قدم الشريك أ- ميزانية والتي قبلت سداداً لحصته والتي تضمنت العناصر التالية:

أراضي: 150000 دج، مباني: 200000 دج، بضاعة: 60000 دج، زبائن: 80000 دج، بنك: 150000 دج، رأس المال: 350000 دج، مورد التثبيت: 150000 دج، مورد المخزون: 140000 دج والشريك ب قدم شيك بنكي قدره 100000 دج، معدات نقل: 80000 دج، تجهيزات مكتب: 20000 دج بضاعة: 50000 دج

أما الشريك ج فقدم مبلغ مالي قدره: 450000 دج بشيك بنكي

#### المطلوب:

1. تحديد حصص الشركاء أ، ب، ج
2. تسجيل قيود تأسيس شركة الأصالة
3. رسم الميزانية الإفتتاحية للشركة "س" مع العلم أن القيم النقدية تم إيداعها لدى الموثق الذي قام بتحويلها إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة.

#### حل التمرين رقم 1:

1-تحديد حصص الشركاء أ.ب.ج

لتحديد حصص الشركاء أ.ب.ج يمكننا إعداد الجدول الموالي:

الفرق	المجموع	الوفاء		التعهدات	الشركاء
		حصة نقدية	حصة عينية (*)		
50000 (+) فائض	350000	--	350000 (*)	300000	أ
0	250000	100000	150000	250000	ب
0	450000	450000	--	450000	ج

(\*) كيفية تحديد حصة الشريك أ: بما أن الشريك أ- قدم ميزانية في تاريخ الوفاء، يمكن تحديد حصته كما يلي:

إعداد ميزانية الشريك أ:

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
211	أراضي	150000	101	رأس المال	350000
213	مباني	200000	401	مورد المخزون	150000
30	بضاعة	60000	404	مورد التثبيتات	140000
411	الزبائن	80000			
512	البنك	150000			
المجموع	--	640000	المجموع	--	640000

حساب صافي المركز المالي: من خلال الميزانية التي تم إعدادها نقوم بحساب ما يسمى بصافي المركز المالي

(ص.ص.م)، وذلك من خلال العلاقة التالية:

**ص. ص. م: مجموع الأصول الحقيقية- مجموع الخصوم الحقيقية (ديون)**

وبتطبيق في هذه العلاقة نجد:

\*مجموع الأصول الحقيقية= 640000

\* مجموع الخصوم الحقيقية (ديون)= (150000+140000) = 290000

إذا: صافي المركز المالي= 640000 - 290000 = ..... 350000 (\*)

هذه القيمة التي تم وضعها في الجدول الخاص بتحديد حصص الشركاء في شكل حصة عينية لشريك أ- لأن الميزانية تعتبر حصة عينية

حساب صافي المركز المالي سيتم مقارنته مع الحصة المتعهد بها من قبل الشريك أ، حيث نجد أن صافي المركز المالي أو الحصة التي تم الوفاء بها من طرف الشريك أ أكبر من الحصة المتعهد بها، أي يوجد هناك فائض بقدر: **+50000**

حصة المتعهد بها  $\geq$  ص ص م

**350000** **30000**

بعد ما وجدنا أن هناك فائض بين الحصة المتعهد بها من قبل الشريك أ وصافي المركز المالي، يجب علينا توضيح مكان هذا الفائض في التسجيل المحاسبي.

الفائض

يسجل في الجانب الدائن

في حساب الاحتياطات (106)

لماذا سجل في ح الاحتياطات لأن في معطيات التمرين ، قال

قبلت ميزانية الشريك

تسجيل قيود التأسيس الركة "س": بعد تحديد حصص الشركاء أ. ب. ج، يمكننا تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بشركة الأصالة:

ح/المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
45611		مساهمات عينية للشريك أ	300000	
45612		مساهمات عينية للشريك ب	150000	
45622		مساهمات نقدية للشريك ب	100000	
45623		مساهمات نقدية للشريك ج	450000	
	1012	ح/ رأس المال المكتتب غير المسدد		

1000000		<u>قيد التعهدات</u>		
	550000	ح/ الموثق		467
100000		مساهمات نقدية لشريك ب	45622	
450000		مساهمات نقدية لشريك ج	45623	
		<u>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</u>		
	150000	أراضي		211
	200000	مباني		213
	80000	معدات نقل		2182
	20000	تجهيزات مكتب		2183
	110000	بضاعة(50000+60000)		30
	80000	الزبائن		411
	700000	البنك (550000 + 150000)		512
300000		مساهمات عينية لشريك أ	45611	
150000		مساهمات عينية لشريك ب	45612	
550000		ح/الموثق	467	
140000		مورد المخزون	401	
150000		مورد التثبيت	404	
<b>50000</b>		<b>الاحتياط</b>	106	
		<u>قيد الوفاء-</u>		
	10000	رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
10000		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
		التسديد الفعلي لرأس المال		

رسم الميزانية الإفتتاحية للشركة "س"

الميزانية الإفتتاحية للشركة "س" بتاريخ 2021-03-01

رقم.ح	الأصول	المبالغ	رقم.ح	الخصوم	المبالغ
211	أراضي	150000	101	رأس المال	1000000
213	مباني	200000	106	احتياط	50000
2182	معدات نقل	20000	401	مورد المخزون	140000
2183	تجهيزات مكتب	80000	404	مورد التثبيت	150000
30	بضاعة	110000			
411	الزبائن	80000			
512	البنك	700000			
<b>لمجموع</b>	<b>--</b>	<b>1340000</b>			<b>1340000</b>

التمرين رقم 2:

تأسست شركة الهناء شركة تضامن بتاريخ 2021-04-01 بين الشركاء أ،ب،ج برأسمال قدره 750000 دج حيث كانت تعهدات الشركاء كمايلي:

الشريك أ: 225000 دج، الشريك ب: 225000 دج، الشريك ج-: 300000 دج

و قدم الشريك أ: شيك بنكي قدره 225000 دج، والشريك ب قدم شيك بنكي: 125000 دج، وبضاعة 100000 دج

أما الشريك ج فقد تضمنت ميزانيته العناصر التالية :

أرض: 100000 دج، مبنى: 80000 دج، تجهيزات مكتب: 20000، زبائن: 50000 دج، بضاعة:

100000 دج، البنك: 100000 دج، مورد المخزون: 100000 دج، مورد التثبيت: 100000 دج، رأس

المال: 250000 دج، احتياطات: 50000 دج

وبعد القيام بعملية إعادة التقييم قرر الخبير أن:

القيمة السوقية للأرض: 150000 دج، المبنى، 100000 دج، والبضاعة 80000 دج

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لتأسيس شركة الهناء، ورسم ميزانيتها الإفتتاحية إذا علمت أن

الحصص النقدية تم إيداعها لدى الموثق الذي حولها بدوره إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة.

حل التمرين رقم 2:

تحديد حصص الشركاء أ.ب.ج

لتحديد حصص الشركاء أ.ب.ج يمكننا إعداد الجدول الموالي:

الفرق	المجموع	الوفاء		التعهدات	الشركاء
		حصّة عينية	حصّة نقدية		
0	225000		225000	225000	أ
0	225000	100000	125000	225000	ب
0	300000	300000	-	300000	ج

(\* ) كيفية تحديد حصّة الشريك ج: بما أن الشريك ج- قدم ميزانية في تاريخ الوفاء، يمكن تحديد حصته كما يلي:

أولاً: إعداد ميزانية الشريك ج بعد إعادة التقدير

رقم الحساب	الأصول	المبالغ	رقم الحساب	الخصوم	المبالغ
211	أراضي	150000	101	رأس المال	250000
213	مباني	100000	106	احتياطات	50000
218	تجهيزات مكتب	20000	401	مورد المخزون	100000
30	بضاعة	80000	404	مورد التثبيات	100000
411	الزبائن	50000			
512	البنك	100000			
المجموع	--	500000	المجموع	--	500000

ثانياً: حساب صافي المركز المالي: من خلال الميزانية التي تم إعدادها نقوم بحساب ما يسمى بصافي المركز المالي (ص.ص.م)، وذلك من خلال العلاقة التالية:

**ص. ص. م: مجموع الأصول الحقيقية- مجموع الخصوم الحقيقية (ديون)**

وبتطبيق في هذه العلاقة نجد:

\*مجموع الأصول الحقيقية= 500000

\* مجموع الخصوم الحقيقية (ديون) = 100000 + 100000 = 200000

إذا: صافي المركز المالي = 500000 - 200000 = 300000 دج

تسجيل قيود التأسيس شركة الهناء: بعد تحديد حصص الشركاء أ. ب. ج، يمكننا تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بشركة الهناء:

ح/المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
45621		مساهمات نقدية للشريك أ	225000	
45612		مساهمات عينية للشريك ب	125000	
45622		مساهمات نقدية للشريك ب	100000	
45613		مساهمات عينية للشريك ج	300000	
	1012	ح/ رأس المال المكتتب غير المسدد		750000
		<b>قيد التعهدات</b>		
467		ح/ الموثق	350000	
	45621	مساهمات نقدية للشريك أ		225000
	45622	مساهمات نقدية للشريك ب		125000
		<b>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</b>		

	150000	أراضي		211
	100000	مباني		213
	20000	تجهيزات مكتب		218
	180000	بضاعة(80000+100000)		30
	50000	الزبائن		411
	450000	البنك(100000+350000)		512
100000		مساهمات عينية للشريك ب	45612	
300000		مساهمات عينية للشريك ج	45613	
350000		ح/الموثق	467	
100000		مورد المخزون	401	
100000		مورد التثبيت	404	
		<u>قيد الوفاء-</u>		
	750000	رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
750000		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
		التسديد الفعلي لرأس المال		

رسم الميزانية الإفتتاحية لشركة الهناء:

الميزانية الافتتاحية لشركة الأصالة بتاريخ 2021-04-01

المبالغ	الخصوم	رقم.ح	المبالغ	الأصول	رقم.ح
750000	رأس المال	101	150000	أراضي	211
100000	مورد المخزون	401	100000	مباني	213
100000	مورد التثبيت	404	20000	تجهيزات مكتب	218
			180000	بضاعة	30
			50000	الزبائن	411
			450000	البنك	512
<b>950000</b>			<b>950000</b>	--	<b>لمجموع</b>

الحسابات الجارية للشركات  
و توزيع النتيجة في شركة التضامن

أولاً: الحسابات الجارية للشركاء

يتعرض مركز الشركاء في شركات التضامن إلى التغيير المستمر وذلك نتيجة العمليات المختلفة التي تقوم بها الشركة ورغبة في إبقاء حصص الشركاء في رأس المال ثابتة في الدفاتر، فيفتح حساباً جارياً لحساب 455 حسابات جارية للشركاء مستقلاً لكل من الشركاء، تثبت فيه كل التغيرات التي تحدث في حقوقهم طرف الشركة، يقيد في هذا الحساب مسحوبات الشريك أو نصيبه من الأرباح والفوائد المختلفة ويكون هذا الحساب دائماً بمجموع ما يستحقه الشركاء على الشركة ويكون هذا الحساب دائماً بمجموع ما يستحقه (بن بوتلجة، 2018، صفحة 24)

ويمكن توضيح ذلك من خلال المثالين: (بن بوتلجة، 2018، الصفحات 24-25)

المثال رقم 1:

سددت الشركة لحساب الشريك عمر تأمين سيارته الشخصية بمبلغ 3000 دج عن طريق شيك بنكي

455	512	حساب جاري للشريك عمر بنك	3000	3000
		تسديد شيك رقم ... لفائدة شركة التأمين تسديد حساب الشريك عمر		

المثال رقم 2:

وضع الشريك مصطفى مبلغ 50000 دج تحت تصرف الشركة بشيك بنكي

512	455	بنك حساب جاري للشريك عمر	50000	50000
		شيك قدمه الشريك مصطفى مؤقتاً لصالح الشركة		

### ثانيا: توزيع النتيجة في شركة التضامن

تقوم شركة التضامن في نهاية كل سنة مالية بتحديد نتيجة الدورة سواء كانت ربحا أو خسارة، ثم تأتي بعد ذلك مرحلة توزيع الأرباح والخسائر

ويمكن تلخيص الحالات المتعلقة بتوزيع الأرباح والخسائر في أربعة حالات:

1- توزيع الأرباح والخسائر حسب نسب متفق عليها

2- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب الفوائد على رأس المال

3- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب مكافأة الشريك المدير أو المسير

4- توزيع الأرباح والخسائر بعد تكوين الإحتياطيات في حالة النتيجة ربح

وسيتم فيما يلي توضيح القيود المحاسبية المجسدة لكل حالة من الحالات: الجريدة الرسمية

#### 1- توزيع الأرباح والخسائر حسب نسب متفق عليها

وهنا يتم توزيع النتيجة إما بالتساوي أو حسب نسب توزيع الأرباح والخسائر أو نسب المساهمة في رأس المال

وتكون القيود المحاسبية المجسدة لهذه الحالة كمايلي:

في حالة النتيجة ربح:

		نتيجة الدورة الحصص الواجب دفعها	457	120
		فيد توزيع النتيجة ربح		
		الحصص الواجب دفعها الحسابات الجارية للشركاء ايداع النتيجة في الحسابات الجارية الدائنة للشركاء	455	457
		الحسابات الجارية للشركاء البنك	512	455
		تسديد حق الشركاء من النتيجة ربح		

في حالة نتيجة الدورة خسارة يتم تحميلها على الشركاء  
وفق القيد التالي:

		الحسابات الجارية للشركاء	455
		نتيجة الدورة خسارة	129
		تحميل الشركاء نتيجة الدورة خسارة	

2- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب الفوائد على رأس المال

هي نسبة او مبلغ تحسب من رأس المال تمنح للشركاء نتيجة استثمارهم لرأسمالهم في الشركة  
وتكون القيود المحاسبية المجسدة لهذه الحالة كمايلي:

		نتيجة الدورة	120
		الحصص الواجب دفعها	457
		قيد توزيع النتيجة ربح	
		الحصص الواجب دفعها	457
		الحسابات الجارية للشركاء	
		ايداع النتيجة في الحسابات الجارية الدائنة للشركاء	455
		الحسابات الجارية للشركاء	455
		البنك	512
		تسديد حق الشركاء من النتيجة ربح	

في حالة نتيجة الدورة خسارة يتم تحميلها على الشركاء

		الحسابات الجارية للشركاء	455
		نتيجة الدورة خسارة	129
		تحميل الشركاء نتيجة الدورة خسارة	

3- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب مكافأة الشريك المدير أو المسير

يمكن لأي شريك في شركة التضامن أن يقوم بإدارة الشركة، ويستحق مقابل ذلك مكافأة إضافة إلى نصيبه كشريك وهي إما أن تكون على شكل نسبة مئوية أو محددة بمبلغ من النتيجة

ملاحظة: في حالة النتيجة خسارة لا تحتسب مكافأة للشريك المدير

4- توزيع الأرباح والخسائر بعد تكوين الإحتياطيات في حالة النتيجة ربح

بالنسبة لشركات التضامن والأشخاص بصفة عامة يعتبر تكوين الإحتياطيات أمراً اختيارياً وليس إجبارياً كما هو الحال بالنسبة لشركات الأموال حيث يمكن ان تستعين به الشركة لمواجهة المخاطر والخسائر المحتملة، وما

تبقى يتم توزيع على الشركاء (صديقي، بن مالك، و بوقفة، 2014)

وتكون القيود المحاسبية المجسدة لهذه الحالة كمايلي:

		نتيجة الدورة ربح الإحتياطيات	106	120
		تخصيص جزء من النتيجة في شكل احتياطيات		

والمرحلة الثانية هي توزيع ما تبقى من النتيجة على الشركاء كمايلي:

		نتيجة الدورة الحصص الواجب دفعها	457	120
		قيد توزيع النتيجة ربح		
		الحصص الواجب دفعها الحسابات الجارية للشركاء	455	457
		ايداع النتيجة في الحسابات الجارية الدائنة للشركاء	512	455
		الحسابات الجارية للشركاء البنك	512	455
		تسديد حق الشركاء من النتيجة ربح		

## تمارين تطبيقية حول توزيع النتيجة في شركة التضامن

### التمرين رقم 1:

شركة "س" شركة تضامن بين الشركاء أ، ب، ج حيث كانت حصة كل شريك على الترتيب كمايلي: الشريك أ: 80000دج، الشريك ب: 120000دج، الشريك ج: 150000دج

فإذا علمت أن توزيع نتيجة السنة المالية 2018 كان بالاتفاق بين الشركاء كمايلي:

- حددت الفائدة على رأس المال بـ: 08% سنويا
- مكافأة الشريك المدير ب تم تحديدها بـ: 06% من رصيد النتيجة بعد احتساب الفوائد على رأس المال
- تخصص نسبة 04% كاحتياطي اختياري
- يوزع الباقي من النتيجة على الشركاء وفق النسب التالية: 2، 1، 1

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لتوزيع نتيجة السنة المالية 2018 في الحالتين:

- الحالة الأولى: النتيجة ربح: 55000دج
- الحالة الثانية: النتيجة خسارة: 70000دج

### **حل التمرين 1:**

1- تحديد نصيب كل شريك من النتيجة....." حالة ربح = 180000"

لتحديد نصيب كل شريك (أ. ب. ج) من النتيجة، يمكن إعداد الجدول التالي:

المجموع	الشريك..ج..	الشريك..ب..	الشريك..أ..	البيانات
120000	20000...(*)	40000...(*)	60000...(*)	الفائدة على رأس المال
180000	--	--	--	نتيجة الدورة
180000 - 120000 <b>=60000</b>	20000	20000	20000	النتيجة الباقية بعد طرح قيمة الفائدة على رأس المال
180000	40000	60000	80000	النتيجة المستحقة لكل شريك

توضيح كيفية حساب المبالغ الموجودة في الجدول:

أولاً: حساب الفائدة على رأس المال لكل شريك (أ.ب.ج)

تحسب الفائدة على رأس المال لكل شريك من خلال العلاقة التالية:

حصّة كل شريك \* معدل الفائدة

✓ الفائدة على رأس المال لشريك أ =  $0.1 * 600000 = 60000$ .....(\*)

✓ الفائدة على رأس المال لشريك ب =  $0.1 * 400000 = 40000$ .....(\*)

✓ الفائدة على رأس المال لشريك ج =  $0.1 * 200000 = 20000$ .....(\*)

ثانياً: النتيجة الباقية بعد طرح قيمة الفائدة على رأس المال

تحسب النتيجة الباقية من خلال العلاقة التالية:

نتيجة الدورة - أجمالي الفوائد على رأس المال لشريك أ.ب.ج

لدينا إجمالي الفوائد على رأس المال =  $20000 + 40000 + 60000 = 120000$

لدينا نتيجة الدورة =  $180000$

إذا: النتيجة الباقية =  $120000 - 180000 = 60000$  وهذه القيمة التي توزع على شركاء حسب معطيات التمرين

بالتساوي كما يلي:  $20000 = 3/60000$  ..... لكل شريك.

ثالثاً: توضيح كيفية حساب النتيجة المستحقة لكل شريك أ.ب.ج.

النتيجة المستحقة لشريك = فائدة على رأس المال + النتيجة الباقية (الموزعة)

وبالتطبيق في العلاقة نجد:

✓ النتيجة المستحقة لشريك أ:  $20000 + 60000 = 80000$

✓ النتيجة المستحقة لشريك ب:  $20000 + 40000 = 60000$

✓ النتيجة المستحقة لشريك ج:  $20000 + 20000 = 40000$

2- القيود المحاسبية

مدين	ر.دائن	البيان	مبالغ م.	مبالغ د.
12		نتيجة الدورة	180000	
	أ457	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		80000
	ب457	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		60000
	ج457	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		40000
		قيد توزيع النتيجة		

	80000	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4571
	60000	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4572
	40000	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4573
80000		الشركاء- الحسابات الجارية..أ	4551
60000		الشركاء- الحسابات الجارية..ب	4552
40000		الشركاء- الحسابات الجارية..ج	4553
		<b>إيداع النتيجة في الحسابات الجارية للشركاء</b>	
	80000	الشركاء- الحسابات الجارية..أ	4551
	60000	الشركاء- الحسابات الجارية..ب	4552
	40000	الشركاء- الحسابات الجارية..ج	4553
180000		البنك	512
		<b>قيد تحصيل النتيجة</b>	

الحالة الثانية: تحديد نصيب كل شريك من النتيجة....." حالة خسارة = 150000"  
نقوم بإعداد الجدول:

المجموع	الشريك..ج..*	الشريك..ب..*	الشريك..أ..*	البيانات
120000	20000..(*)	40000..(*)	60000..(*)	الفائدة على رأس المال
150000	--	--	--	نتيجة الدورة
-150000-120000 =270000	90000	90000	90000	إجمالي الخسائر
150000	70000	50000	30000	خسارة المحملة على كل شريك

أولاً: حساب الفائدة على رأس المال لكل شريك (أ.ب.ج)

تحسب بنفس الطريقة مثل الحالة الأولى (في حالة الربح)

تحسب الفائدة على رأس المال لكل شريك من خلال العلاقة التالية:

حصة كل شريك \* معدل الفائدة

✓ الفائدة على رأس المال لشريك أ =  $0.1 * 600000 = 60000$ .....(\*)

✓ الفائدة على رأس المال لشريك ب =  $0.1 * 400000 = 40000$ .....(\*)

✓ الفائدة على رأس المال لشريك ج =  $0.1 * 200000 = 20000$ .....(\*)

ثانياً: إجمالي الخسائر

تحسب إجمالي الخسائر من خلال العلاقة التالية:

نتيجة الدورة - إجمالي الفوائد على رأس المال لشريك أ.ب.ج

لدينا إجمالي الفوائد على رأس المال =  $20000 + 40000 + 60000 = 120000$

لدينا نتيجة الدورة =  $150000$  خسارة

إذا: النتيجة الباقية =  $120000 - 180000 = -270000$  وهذه القيمة التي توزع على شركاء حسب معطيات التمرين

بالتساوي كما يلي:  $90000 = 3/270000$ ..... لكل شريك.

ثالثاً: توضيح كيفية حساب الخسارة المحملة على كل شريك أ.ب.ج.

النتيجة المستحقة لشريك = فائدة على رأس المال - إجمالي الخسائر (الموزعة)

وبالتطبيق في العلاقة نجد:

✓ النتيجة المستحقة لشريك أ:  $90000 - 60000 = 30000$

✓ النتيجة المستحقة لشريك ب:  $90000 - 40000 = 50000$

✓ النتيجة المستحقة لشريك ج:  $90000 - 20000 = 70000$

القيود المحاسبية المجددة لتوزيع نتيجة الدورة المحاسبية

المدين	دائن	البيان	المبالغ م	المبالغ د
4551		الشركاء- الحسابات الجارية..أ	30000	
4552		الشركاء- الحسابات الجارية..ب	50000	
4553		الشركاء- الحسابات الجارية..ج	70000	
	129	نتيجة الدورة -خسارة- تحميل الشركاء خسارة نتيجة الدورة		150000

**التمرين رقم 2:**

شركة "س" شركة تضامن بين الشركاء أ، ب، ج حيث كانت مساهمة كل شريك على الترتيب كمايلي: الشريك أ: 80000دج، الشريك ب: 120000دج، الشريك ج: 150000دج  
 فإذا علمت أن توزيع نتيجة السنة المالية 2021 كان بالاتفاق بين الشركاء كمايلي:

- حددت الفائدة على رأس المال بـ: 08% سنويا
- مكافأة الشريك المدير ب تم تحديدها بـ: 06% من رصيد النتيجة بعد احتساب الفوائد على رأس المال
- تخصص نسبة 04% كاحتياطي اختياري
- يوزع الباقي من النتيجة على الشركاء وفق النسب التالية: 2، 1، 1

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لتوزيع نتيجة السنة المالية 2021 في الحالتين:

- الحالة الأولى: النتيجة ربح: 55000دج
- الحالة الثانية: النتيجة خسارة: 70000دج

**حل التمرين 2:**

**الحالة الأولى:**

تحديد نصيب كل شريك من النتيجة....." حالة ربح = 55000دج "

المجموع	الشريك ج	الشريك ب	الشريك أ	البيانات
28000	$0.08 * 150000$ 12000=	$0.08 * 120000$ 9600=	$0.08 * 80000$ 6400=	الفائدة على رأس المال
55000-28000 27000=	----	-----	----	نتيجة الدورة بعد احتساب الفائدة على رأس المال
---	----	$0.06 * 27000$ 1620=	---	مكافأة الشريك "ب"
1620-27000 25380=	----	----	---	نتيجة الدورة بعد احتساب مكافأة الشريك "ب"

$0.04 * 25380$ $1015.2 =$	---	----	----	الاحتياطي
$1015.2 - 25380$ $24364.8 =$	$(4/1) * 24364.8$ $6091.2 =$	$(4/1) * 24364.8$ $6091.2 =$	$(4/2) * 24364.8$ $12182.4 =$	النتيجة الموزعة على الشركاء
$53984.2$	$6091.2 + 12000$ $18091.2 =$	$1620 + 6091.2 + 9600$ $17311.2 =$	$12182.4 + 6400$ $18582.4 =$	النتيجة المستحقة لكل شريك

أولاً: حساب الفائدة على رأس المال لكل شريك (أ.ب.ج)

تحسب الفائدة على رأس المال لكل شريك من خلال العلاقة التالية:

حصة كل شريك \* معدل الفائدة

$$\checkmark \text{ الفائدة على رأس المال لشريك أ} = 0.08 * 80000 = 6400$$

$$\checkmark \text{ الفائدة على رأس المال لشريك ب} = 0.08 * 120000 = 9600$$

$$\checkmark \text{ الفائدة على رأس المال لشريك ج} = 0.08 * 150000 = 12000$$

ثانياً: النتيجة الباقية بعد احتساب الفائدة على رأس المال: تحسب النتيجة الباقية من خلال العلاقة التالية:

نتيجة الدورة - أجمالي الفوائد على رأس المال لشريك أ.ب.ج

$$\text{لدينا إجمالي الفوائد على رأس المال} = 12000 + 9600 + 6400 = 28000$$

$$\text{لدينا نتيجة الدورة} = 550000$$

$$\text{إذا: النتيجة الباقية} = 28000 - 55000 = 27000$$

ثالثاً: حساب مكافأة الشريك "ب": تحسب مكافأة الشريك "ب" من خلال العلاقة التالية:

النتيجة الباقية بعد احتساب الفائدة على رأس المال \* نسبة الفائدة

$$\bullet \text{ مكافأة الشريك ب} = 27000 * 0.06 = 1620$$

رابعاً: حساب قيمة الاحتياطي: ويحسب من خلال العلاقة التالية:

النتيجة الباقية بعد احتساب مكافأة الشريك ب \* نسبة الاحتياطي

• الاحتياطي = (27000-1620) \* 0.04 = 1015.2

خامسا: النتيجة الباقية والموزعة على الشركاء: تحسب من خلال العلاقة التالية:

النتيجة الباقية بعد احتساب الاحتياطي

• النتيجة الباقية بعد احتساب الاحتياطي = 25380 - 1015.2 = 24364.8 .. وهذه القيمة التي ستوزع على

الشركاء حسب النسب المتفق عليها (1.1.2) كما يلي:

النتيجة الموزعة على الشركاء: 4 = 1+1+2

الشريك أ: 12182.4 = (4/2) \* 24364.8

الشريك ب: 6091.2 = (4/1) \* 24364.8

الشريك ج: 6091.2 = (4/1) \* 24364.8

سادسا: حساب النتيجة المستحقة لكل شريك:

وبالتطبيق في العلاقة نجد:

✓ النتيجة المستحقة لشريك أ: فائدة على رأس المال + النتيجة الباقية (الموزعة)

18582.4 = 12182.4 + 6400

✓ النتيجة المستحقة لشريك ب: فائدة على رأس المال + مكافأة الشريك ب + النتيجة الباقية (الموزعة)

17311.2 = 1620 + 6091.2 + 9600

✓ النتيجة المستحقة لشريك ج: فائدة على رأس المال + النتيجة الباقية (الموزعة)

18091.2 = 6091.2 + 12000

2- القيود المحاسبية اللازمة:

مدين	دائن	البيان	مبالغ م.	مبالغ د.
12		نتيجة الدورة	55000	
	4571	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		18582.4
	4572	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		17311.2
	4573	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		18091.2
	106	الاحتياطي اختياري		1015.2
		قيد توزيع النتيجة		

	18582.4	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4571
	17311.2	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4572
	18091.2	الشركاء-الحصص الواجب دفعها	4573
18582.4		الشركاء- الحسابات الجارية..أ	4551
17311.2		الشركاء- الحسابات الجارية..ب	4552
18091.2		الشركاء- الحسابات الجارية..ج	4553
		<b>إيداع النتيجة في الحسابات الجارية للشركاء</b>	
	18582.4	الشركاء- الحسابات الجارية..أ	4551
	17311.2	الشركاء- الحسابات الجارية..ب	4552
	18091.2	الشركاء- الحسابات الجارية..ج	4553
53984.8		البنك <b>قيد تحصيل النتيجة</b>	<b>512</b>

**الحالة الثانية خسارة:70000:** تحل بنفس طريقة التمرين الثاني في حالة الخسارة،

ملاحظة: لا توزع النتيجة في حالة خسارة على الاحتياط ولا يتحصل المسير ( الشريك الذي يقوم بإدارة أعمال الشركة) على مكافأة.

المجموع	الشريك..ج..	الشريك..ب..	الشريك..أ..	البيانات
28000	12000	9600	6400	الفائدة على رأس المال
70000	--	--	--	نتيجة الدورة
-70000-28000 <b>=98000</b>	24500	24500	49000	إجمالي الخسائر
70000	12500	14900	42600	الخسارة المحملة على كل شريك

**ملاحظة:** بالنسبة للمبالغ الموجودة في الجدول تحسب بنفس العلاقات التي تم الاعتماد عليها في الحالات السابقة

التسجيل المحاسبي الخاص بهذه الحالة

المدين	دائن	البيان	المبلغ.م	المبلغ.د
4551		الشركاء- الحسابات الجارية أ	42600	
4552		الشركاء- الحسابات الجارية ب	14900	
4553		الشركاء- الحسابات الجارية ج	12500	
	129	نتيجة الدورة -خسارة- تحميل الشركاء بالخسارة		150000

### التمرين رقم 3:

أ، ب، ج شركاء متضامنون كانت حصصهم في رأسمال الشركة على الترتيب كمايلي:  
 أ: 100000دج، ب: 250000 دج، ج: 200000 دج، حددت الفائدة على رأس المال بـ: 10 % سنويا  
 وفي نهاية سنة 2020 كانت نتيجة السنة المالية خسارة بقيمة: 180000دج وقد تم الاتفاق على توزيعها على  
 الشركاء وفق النسب التالية: 2، 1، 2.

المطلوب: إعداد جدول توزيع النتيجة وتسجيل القيود المحاسبية اللازمة لتوزيعها.

### حل التمرين رقم 3:

البيان	الشريك..أ..	الشريك..ب..	الشريك..ج..	المجموع
الفائدة على رأس المال	10000	25000	20000	55000
نتيجة الدورة	--	--	--	180000
إجمالي الخسائر	94000	47000	94000	235000
خسارة المحملة على كل شريك	84000	22000	74000	180000

القيد المحاسبي

المدين	الدائن	البيان	المبالغ م	المبالغ د
4551		الشركاء- الحسابات الجارية.أ	84000	
4552		الشركاء- الحسابات الجارية.ب	22000	
4553		الشركاء- الحسابات الجارية.ج	74000	
	129	نتيجة الدورة -خسارة- تحميل الشركاء خسارة نتيجة الدورة		180000

تعديل رأسمال شركة التضامن

**أولاً: زيادة رأس مال شركة التضامن**

يمكن أن يتخذ الشركاء في شركة التضامن قرار زيادة رأس مال الشركة نتيجة العديد من الأسباب لعل أهمها: رغبتهم في توسيع نشاط الشركة وحجم استثماراتها، أو رغبتهم في التوجه نحو التمويل الذاتي كأسلوب للتمويل بدل التمويل الخارجي

**1- طرق زيادة رأس مال شركة التضامن**

تتعدد طرق زيادة رأس مال شركة التضامن نذكر أهمها:

1. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق تقديم مساهمات جديدة ( حصص عينية ونقدية)
2. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق فرق التقدير الموجب
3. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق نتيجة الدورة أو الدورات المرحلة الموجبة
4. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الاحتياطات
5. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق قرض الشريك
6. تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الحسابات الجارية الدائنة

**2- التسجيل المحاسبي لزيادة رأس مال شركة التضامن:**

تتم المعالجة المحاسبية لزيادة رأس مال شركة التضامن وفق ثلاث مراحل: (بن بوتلجة، 2018)

**المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة (التعهد بالزيادة في رأس المال)**

**المرحلة الثانية: تسجيل المساهمات المقدمة (تجسيد الزيادة في رأس المال)**

**المرحلة الثالثة: التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال**

تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق تقديم مساهمات جديدة ( حصص عينية ونقدية)

**المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة (التعهد بالزيادة في رأس المال)**

		الشركاء العمليات على رأس المال	456-
		رأس مال مدفوع وغير مسدد	1012-
		قيد التعهد بالزيادة في رأس المال	

**المرحلة الثانية: تسجيل المساهمات المقدمة (تجسيد الزيادة في رأس المال)**

		التثبيبات العينية ، المخزونات	2- أو 3-
		الحسابات المالية	5-

		الشركاء العمليات على رأس المال قيد الوفاء بالزيادة على رأس المال	456	
--	--	---	-----	--

المرحلة الثالثة: التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال

		رأس مال مدفوع وغير مسدد	1012	
		رأس مال مدفوع و مسدد	1013	
		التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال		

تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الحسابات الجارية الدائنة:

قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية الحساب الجاري الدائن لأحد الشركاء أو بعضهم حيث يعالج السداد كالاتي:

		الحسابات الجارية للشركاء	455	
		الشركاء العمليات على رأس المال	456	
		تحويل المبالغ الموجودة في الحسابات الجارية الدائنة إلى حساب الحصص في الزيادة		

زيادة رأس المال عن طريق قرض الشريك:

كما قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية حساب قرض الشريك حيث يعالج السداد في هذه الحالة على النحو التالي:

		قرض الشريك	168	
		الشركاء العمليات على رأس المال	456	
		الوفاء بالزيادة في رأس المال عن طريق قرض الشريك		

زيادة رأس المال بدمج الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات:

قد يتفق الشركاء زيادة رأس المال عن طريق دمج الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات، حيث يوزع الاحتياطي بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة ويكون التسجيل كمايلي:

		الترحيل من جديد الاحتياطات	11	
		الشركاء العمليات على رأس المال	106	
		الوفاء بالزيادة في رأس المال عن طريق الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات	456	

زيادة رأس المال عن طريق إعادة تقدير ممتلكات الشركة وزيادة رأس المال بها:

قد يتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول الشركة واستخدام الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير في السداد الجزئي لحصتهم في رأس المال، ويجب في هذه الحالة فتح الحساب 105 فارق إعادة التقييم في دفاتر الشركة حيث يجعل ذلك الحساب دائنا بالزيادة في تقدير الأصول حسب القيد التالي:

		التثبيات العينية ، المخزونات	2- أو 3-
		فارق إعادة التقييم	105
		فارق إعادة التقييم الموجب	

ويقل الرصيد الناتج في الحسابات الجارية للشركاء، ويتم تسوية السداد الجزئي في هذه الحالة بجعل الحساب 455 حسابات جارية للشركاء مدينة والحساب 456 الشركاء العمليات على رأس المال دائنا

### ثانياً: تخفيض رأس مال شركة التضامن

يمكن أن يتخذ الشركاء في شركة التضامن قرار تخفيض رأسمال الشركة نتيجة العديد من الأسباب لعل أهمها: وجود خسائر متراكمة ناتجة عن العديد من السنوات، أو وجود أموال معطلة لا تستغلها الشركة في تمويل نشاطها

#### 1- طرق تخفيض رأس مال شركة التضامن

هناك ثلاث طرق رئيسية لتخفيض رأس مال شركة التضامن تتمثل في:

- تحميل الخسارة على رأس المال
- ارجاع جزء من المساهمات إلى الشركاء
- إعادة تقدير ممتلكات الشركة وتخفيض رأس المال

#### 2- التسجيل المحاسبي لتخفيض رأس مال شركة التضامن

تحميل الخسارة على رأس المال:

ويتم التسجيل في دفتر اليومية كمايلي:

		رأس المال	101
		ترحيل من جديد خسارة	119
		تحميل الخسارة على رأس المال	

ارجاع جزء من المساهمات إلى الشركاء: بعد تأسيس الشركة وبدء نشاطها يلحظ الشركاء ومسيرو الشركة أن جزءا كبيرا من مساهمات الشركاء غير مستغل في نشاطها فيتفق كل الشركاء على سحب المساهمات الفائضة عن حاجة الشركة مع تخفيض رأس مالها (بن الزاوي و براق، 2018) ويتم تسجيل عملية تخفيض رأس المال كمايلي:

		رأس المال	101
		الحسابات الجارية للشركاء	455
		تحويل جزء من المساهمات إلى الحسابات الجارية للشركاء	
		الحسابات الجارية للشركاء	455
		بنك أو صندوق	512 أو
		تحويل المبالغ المستحقة إلى بنك الشركاء	53

اعادة تقدير ممتلكات الشركة وتخفيض رأس المال

عندما تزيد القيمة الدفترية لأصول الشركة بكثير عن قيمتها السوقية يجب إعادة تقييمها، ويترتب عن انخفاض قيمتها السوقية انخفاض رأس المال، ويتم تسجيل ذلك محاسبيا وفق القيد أدناه: (بن الزاوي و براق، 2018)

		فارق اعادة التقييم	105
		التبديلات العينية	2
		اثبات الانخفاض في تقدير حسابات الأصول	
		رأس المال	101
		فارق اعادة التقييم	105
		تخفيض رأس المال عن طريق ترصيد فرق اعادة التقييم السالب	

وهناك حالة أخرى تتمثل في اغلاق الحسابات الجارية المدينة للشركاء وذلك في حالة توالي الخسائر وعجز المالية الخاصة للشركاء عن سدادها أو في حالة توالي المسحوبات وتظل هذه الحسابات مدينة لعدم كفاية أرباح الشركة من أجل تغطيتها، فيتفق الشركاء على اقفال الحسابات الجارية المدينة من خلال تخفيض رأس مال الشركة ويعالج ذلك محاسبيا وفق القيد : (بن الزاوي و براق، 2018، صفحة 163 164)

		رأس المال	101
		الحسابات الجارية للشركاء	455
		اقفال الحسابات الجارية المدينة	

## تمارين تطبيقية حول تعديل رأس مال شركة التضامن

### التمرين رقم 1:

"س" شركة تضامن بين الشركاء أ، ب، جـ يقسمون الأرباح والخسائر بينهم وفق النسب التالية: 2، 2، 1، وقد تضمنت ميزانيتها بتاريخ N-12-31 العناصر التالية:

أرض: 550000 دج، معدات وأدوات: 200000 دج، بضاعة: 300000 دج، مباني: 400000 دج، حصة الشريك أ: 600000 دج، زبائن: 180000 دج، حصة الشريك ب: 650000 دج، حصة الشريك جـ: 400000 دج، بنك: 420000 دج، احتياطات: 120000 دج، قرض الشريك أ: 130000 دج، مورد المخزون: 150000 دج

ورغبة من الشركة في توسيع نشاطها قررت زيادة رأسمالها إلى الضعف على أن تبقى نسب المساهمات كما هي، وقد اتفق الشركاء على مايلي:

- إعادة تقدير الأصول كمايلي: الأراضي: 120 %، المباني: 110 %، المعدات والأدوات: 300000 دج، أما البضاعة تالفة بنسبة 15 %
- قام الشريك أ بتقديم بضاعة بقيمة: 200000 دج، أما الشريك ب قدم مبنى بقيمة: 350000 دج كحصاص عينية.
- استخدام قرض الشريك أ كجزء من مبلغ الزيادة.
- تمويل مبلغ الزيادة بمختلف النتائج، باستخدام الحسابات الجارية الدائنة، و إتمام مبلغ الزيادة في رأس المال بشيك بنكي.

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لزيادة رأس مال الشركة "س"

### حل التمرين رقم 1:

#### ميزانية الشركة "س" بتاريخ N-12-31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600000	101 مساهمة أ	550000	211 أراضي
650000	101 مساهمة ب	400000	213 مباني
400000	101 مساهمة جـ	200000	215 معدات وأدوات
120000	106 احتياطات	300000	30 بضاعة
130000	168 قرض الشريك	180000	411 عملاء
150000	401 موردو المخزون	420000	512 بنك
2050000	المجموع	2050000	المجموع

مساهمة الشركاء أ، ب، ج في رأس المال

$$0,25=1650000/400000=ج \quad 0,39=1650000/650000=ب \quad 0,36=1650000/600000=أ$$

مبلغ الزيادة في رأس المال: أ=594000 دج، ب=643500 دج، ج=412500 دج

	594000	الشركاء-العمليات عن رأس المال-		4561
	643500	الشركاء-العمليات عن رأس المال-		4562
	412500	الشركاء-العمليات عن رأس المال-		4563
594000		رأس المال الشريك أ	1011	
643500		رأس المال الشريك ب	1012	
412500		رأس المال الشريك ج	1013	
		<b>قيد الاككتاب في الزيادة في رأس المال</b>		
	110000	أراضي		211
	40000	مباني		213
	100000	معدات وأدوات		215
250000		فرق إعادة التقدير	105	
		فرق إعادة التقدير الموجب		
	45000	فرق إعادة التقدير		105
45000		بضاعة	30	
		فرق إعادة التقدير السالب		
	205000	فرق إعادة التقدير		105
82000		ح ج للشريك	4551	
82000		ح ج للشريك	4552	
41000		ح ج للشريك	4553	
		توزيع فرق إعادة التقدير الموجب على الشركاء		
	120000	احتياطي		106
48000		ح ج للشريك	4551	
48000		ح ج للشريك	4552	

24000		ح ج للشريك توزيع الاحتياطي على الشركاء	4553	
	350000	مباني		213
	200000	بضاعة		30
	130000	ح ج للشريك		4551
	130000	ح ج للشريك		4552
	65000	ح ج للشريك		4553
	130000	بنك		512
594000		الشركاء-العمليات عن رأس المال-	4561	
643500		الشركاء-العمليات عن رأس المال-	4562	
412500		الشركاء-العمليات عن رأس المال-	4563	
		الوفاء بالزيادة في رأس المال		

## التمرين رقم 2:

بتاريخ 31-12-N تضمنت ميزانية الشركة "ص" العناصر التالية: أرض: 550000 دج مباني: 400000 دج، معدات وأدوات: 200000 دج، بضاعة: 300000 دج، زبائن: 100000 دج، حساب جاري مدين للشريك ب: 80000 دج، بنك: 420000 دج، حصة أ: 600000 دج، حصة ب: 600000 دج، حصة ج: 300000 دج، احتياطات: 120000 دج، قروض مصرفية: 200000 دج، موردو المخزون: 150000 دج، موردو التثبيت: 130000 دج، حساب جاري دائن للشريك ج: 50000 دج.

وبغية إعادة الأموال المعطلة قرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة إلى النصف، لكن بشرط الإحتفاظ بنفس نسب مساهمات الشركاء وقد تم الإتفاق على تجسيد هذا التخفيض كمايلي:

- إعادة تقييم بعض عناصر الأصول: المباني أصبحت 450000 دج، المعدات والأدوات: 120000 دج البضاعة تالفة بنسبة 15 %
- تحميل الشريكين مختلف الخسائر
- إعادة ما تبقى للشريكين بشيك بنكي، نسبة توزيع الأرباح والخسائر 1، 2، 2

**المطلوب:**

تسجيل القيود المحاسبية اللازمة لتجسيد تخفيض رأس المال الشركة "ص"

حل التمرين رقم 2:

ميزانية الشركة ص بتاريخ N-12-31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600000	101 مساهمة أ	550000	211 أراضي
600000	101 مساهمة ب	400000	213 مباني
300000	101 مساهمة ج	200000	215 معدات وأدوات
120000	106 احتياطات	300000	30 بضاعة
100000	129 نتيجة الدورة	100000	411 عملاء
200000	164 قروض مصرفية	80000	455 ح ج م ب
150000	401 موردو المخزون	420000	512 بنك
130000	404 موردو التثبيت		
50000	455 ح ج د للشريك ج		
2050000	المجموع	2050000	المجموع

القيود المحاسبية المجسدة لعملية التخفيض:

300000	750000	رأس المال	101
300000		الحساب الجاري للشريك	4551
150000		الحساب الجاري للشريك	4552
		الحساب الجاري للشريك	4553
		<b>قيد التخفيض</b>	
50000	50000	مباني	213
		فرق إعادة التقييم	105
		<b>فرق إعادة التقييم الموجب للمباني</b>	
80000	125000	فرق إعادة التقييم	105
45000		معدات وأدوات	215
		بضاعة	30
		<b>فرق إعادة التقييم السالب</b>	
30000	75000	الحساب الجاري للشريك	4551
30000		الحساب الجاري للشريك	4552
15000		الحساب الجاري للشريك	4553
		فرق إعادة التقييم	105
		<b>توزيع فرق التقدير السالب</b>	
100000	40000	الحساب الجاري للشريك	4551
	40000	الحساب الجاري للشريك	4552
	20000	الحساب الجاري للشريك	4553
		نتيجة الدورة خسارة	129
		<b>توزيع نتيجة الدورة خسارة</b>	
525000	230000	الحساب الجاري للشريك	4551
	150000	الحساب الجاري للشريك	4552
	145000	الحساب الجاري للشريك	4553
		الحساب البنكي	512
		<b>إعادة ما تبقى للشركاء</b>	

تعديل عدد الشركاء في شركة التضامن

يترتب على تعديل عدد الشركاء في شركة التضامن حل شركة التضامن إلا إذا نص القانون الأساسي على عكس ذلك أي كان بند من بنود القانون الأساسي على استمرار الشركة رغم انسحاب أو انضمام شريك

أولاً: انضمام شريك جديد

1- الحالة الأولى: في حالة انضمام شريك جديد أو أكثر دون زيادة رأس المال

وفق هذه الحالة يتنازل الشركاء القدامى عن جزء من مساهماتهم إلى الشريك الجديد، مقابل مبلغ مالي عن طريق البيع وقد يكون دون مقابل، ويتم ذلك محاسبياً ترصيد حساب رأس مال الشركاء القدامى بجعله مديناً مقابل حساب الشريك الجديد دائناً وتكون المعالجة المحاسبية المجسدة لهذه الحالة كمايلي:

			101 القدامى
		101 الجديد	
		455 القدامى	512

2- الحالة الثانية: انضمام شريك جديد بزيادة رأس المال

في هذه الحالة يقدم الشريك الجديد تعهده بمبلغ الزيادة في رأس المال، ثم يتم الوفاء بحصته المتعهد بها وفق المراحل التالية:

مرحلة الوعد بتقديم الحصص للزيادة في رأس المال

تسجل قيمة الحصص العينية والنقدية التي تم التعهد بها في الجانب الدائن للحساب 1012: رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد مقابل جعل الحساب 456 : حساب الشركات-العمليات على رأس المال- مديناً بقيمة الحصص العينية والنقدية التي قدمها الشريك الجديد ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		مساهمات عينية للشريك الجديد	456
		ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	
		<u>قيد التعهدات بالزيادة في رأس المال للشريك الجديد</u>	1012

مرحلة ايداع الحصص النقدية عند الموثق: في هذه المرحلة يتم ايداع الحصص النقدية التي تعهد بها الشريك الجديد في حساب الموثق وذلك بجعل حساب الموثق الحساب 467 مدينا مقابل الحصص النقدية المودعة عند الموثق الحساب 4562 دائنا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		ح/ الموثق	467
		مساهمات نقدية للشركاء	4562
		<b>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</b>	

مرحلة وفاء الشريك الجديد بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة:

في هذه المرحلة يتم وفاء الشريك الجديد بالحصص العينية والتي يمكن أن تكون على شكل تثبيات أو مخزونات هذه الأخيرة التي يعاد تقديرها من أجل تحديد قيمتها الحقيقية، من خلال ترصيد الحساب 4561 مساهمات الشركاء العينية بجعله دائنا مقابل حساب التثبيات أو المخزونات مدينا، وكذلك يتم تحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة من خلال جعل حساب الموثق 467 دائنا وحساب البنك الحساب 512 أو الصندوق الحساب 53 مدينا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		تثبيات	2
		مخزونات	3
		بنك	512
		صندوق	53
		مساهمات عينية للشريك الجديد	4561
		الموثق	467
		<b>الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة</b>	

مرحلة التسديد الفعلي للزيادة في رأس المال: بعد وفاء الشريك الجديد بما تعهدوا من حصص يتحول رأس المال الذي كان غير مسدد إلى رأس مال مسدد من خلال جعل الحساب 1012 رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد مدينا والحساب 1013 رأس مال مكتتب مطلوب مسدد دائنا، ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012
		رأس المال المكتتب المطلوب والمسدد	1013
		التسديد الفعلي للزيادة في رأس المال	

ملاحظة: قبل انضمام الشريك الجديد يتم توزيع النتائج المحققة على الشركاء القدامى

### ثانيا: انسحاب شريك

حسب المادة 562 من القانون التجاري الجزائري فإن شركة التضامن تنتهي الشركة بوفاة او انسحاب احد الشركاء إلا إذا نص القانون الأساسي على غير ذلك ، ويجب في هذه الحالة تحديد حقوق الشريك المنفصل او المتوفي حتى تاريخ الانفصال او الوفاة عن طريق حسابه الجاري الذي يوضح ما أمكن من حقوقه على الشركة والتزاماته الواجبة عليه وفي الأخير يتم تحديد حقه كمايلي:

التزامات الشريك المنسحب	حقوق الشريك المنسحب
ما وجد في حسابه الجاري المدين	ما وجد في حسابه الجاري الدائن
نصيبه من فرق التقدير السالب	حصته في رأس المال
نصيبه من خسائر نتيجة الدورة أو نتائج الدورات المالية المرحلة	الفائدة على رأس المال
	حقه من فرق التقييم الموجب
	حقه من أرباح نتيجة الدورة أو نتائج الدورات المالية المرحلة
	حقه من الاحتياطات وشهرة المحل إن وجدت
	قرض الشريك إذا تم الاتفاق على اعادة القرض عند الانسحاب
	حقه من الفائدة على قرض الشريك

ويمكن توضيح أهم القيود المحاسبية المجسدة لانسحاب شريك في شركة التضامن من خلال التمرين التالي:

**تمرين:**

شركة "ص" شركة تضامن بين الشركاء أ، ب، جـ يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم وفق النسب التالية: 2، 2، 1 على الترتيب، والتي تضمنت ميزانيتها بتاريخ 31-12-2021 العناصر التالية:

مباني: 550000 دج، معدات وأدوات: 200000 دج، معدات نقل: 220000 دج، بنك: 380000 دج، مساهمة أ: 500000 دج، مورد المخزون: 450000 دج، ح.ج. دائن للشريك أ: 100000 دج، بضاعة: 250000 دج، مساهمة ب: 300000 دج، عملاء: 120000 دج مساهمة جـ: 200000 دج.

وبتاريخ 01-07-2021 قرر الشريك أ الانسحاب وتقرر تحديد حقه حيث اتفق الشركاء على:

- إعادة تقدير الأصول كمايلي: المعدات والأدوات باستخدام إهلاك إضافي 10%، المباني: 110%، البضاعة التالفة: 60000 دج.
- حددت الفائدة على رأس المال بـ: 50000 دج.
- تحديد حق الشريك المنسحب من مختلف النتائج.

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لتحديد حق الشريك المنسحب "أ" بعد تنفيذ الإتفاق والتسديد بشيك

بنكي

**الحل:**

**الميزانية الختامية للشركة "ص" بتاريخ 31-12-2021**

الأصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
213 مباني	550000	1011 مساهمة الشريك أ	500000
215 معدات وأدوات	200000	1012 مساهمة الشريك ب	300000
218 معدات نقل	220000	1013 مساهمة الشريك جـ	200000
30 بضاعة	250000	12 نتيجة الدورة	170000
411 عملاء	120000	401 موردو المخزون	450000
512 بنك	380000	455 ح ج د للشريك أ	100000
المجموع	1720000	المجموع	1720000

القيود المحاسبية المجسدة لانسحاب الشريك أ:

11	نتيجة الدورة المرحلة	68000	
4551	ح ج د للشريك أ	68000	

		حق الشريك المنسحب من النتيجة			
55000	55000	مباني فرق اعادة التقدير	105	213	
<b>فرق اعادة التقدير الموجب</b>					
20000 60000	80000	فرق اعادة التقدير معدات وأدوات بضاعة	215 30	105	
<b>فرق إعادة التقدير السالب</b>					
10000	10000	ح ج مدين للشريك أ فرق اعادة التقدير	105	4551	
<b>تحميل الشريك المنسحب فرق إعادة التقدير السالب</b>					
550000	500000 50000	رأس المال الفائدة على رأس المال ح ج د للشريك أ	4551	101 112	
<b>حق الشريك المنسحب من رأس المال والفائدة على رأس المال</b>					
708000	708000	ح ج د للشريك أ بنك	512	4551	
<b>تسديد حق الشريك المنسحب أ بشيك بنكي</b>					

455 ح ج د للشريك المنسحب أ	
100000	10000
68000	<b>رصيد دائن 708000</b>
500000	
50000	
718000	718000

محاسبة تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة

**أولاً: تعريف الشركة ذات المسؤولية المحدودة**

نظم المشرع الجزائري أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة ضمن القانون التجاري، في الباب الأول، في قواعد سير مختلف الشركات التجارية، الفصل الثاني، تحت عنوان " الشركات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، حيث جاء في المادة 564 من القانون التجاري تؤسس الشركة ذات المسؤولية المحدودة من شخص واحد أو عدة أشخاص لا يتحملون الخسائر، ولا في حدود ما قدموا من حصص، وإذا كانت الشركة ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة وفق للفقرة السابقة لا تضم إلا شخصا واحدا كشريك وحيد، تسمى هذه الشركة - مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة... - عنوان للشركة يمكن أن يشتمل على اسم واحد من الشركاء أو أكثر، على أن تكون هذه التسمية مسبقة أو متبوعة بكلمات "شركة ذات مسؤولية محدودة" أو الأحرف الأولى منها أي ش.م.م وبيان رأسمالها (حسابية و شواييدية، 2022، صفحة 396، 397)

**ثانياً: خصائص الشركة ذات المسؤولية المحدودة**

**1- عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة:** حسب المادة 590 من القانون 15-20 يمكن أن تؤسس من شخص واحد وتسمى ب "مؤسسة الشخص الواحد" ، بينما الحد الأقصى التي لا يجوز تجاوزه هو 50 شريكاً حسب القانون 15-20 (belaiassaoui, 2017, p. 3). وقد أقر المشرع الجزائري زيادة عدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة للأسباب التالية: (حيتالة، 2020، صفحة 7)

- ✓ أن رفع عدد الشركاء لا يؤثر في الطبيعة القانونية للشركة، حيث تترك الحرية للأطراف إما للاستمرار حفاظاً على استقرار الشركة أو تحويلها إلى شركة مساهمة.
- ✓ أن الشركة ذات المسؤولية المحدودة تكتسي في أغلب الأحيان طابعاً عائلياً تنتقل حصصها بين الورثة أو الأصول أو الفروع مما يرفع عدد الشركاء دون تغيير الطابع القانوني للشركة.
- ✓ تشجيع توسيع انتشار هذا النوع من الشركات التي تتسم بالتسيير المبسط مقارنة مع شركات المساهمة.

**2- رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة**

تنص المادة 2 من القانون 15-20 و المعدلة للمادة 566 من القانون التجاري على أن رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة يحدد بحرية من طرف الشركاء في القانون الأساسي للشركة و يقسم إلي حصص ذات قيمة اسمية متساوية. يجب أن يشار إلي رأس المال في جميع وثائق الشركة ويتكون من حصص نقدية وحصص عينية ، فالحصص النقدية هي مبلغ من النقود يقدمه الشريك كجزء من رأسمال الشركة (belaiassaoui, 2017, p. 4).

وحسب المادة 567 الفقرة 2 من القانون 15-20 ، فإن الوفاء بالحصصة النقدية يجب أن تكون قيمتها خمس (5/1) مبلغ رأس المال التأسيسي على الأقل ، ويدفع المبلغ المتبقي على مرحلة واحدة أو عدة مراحل وذلك في مدة أقصاها خمس (05) سنوات من تاريخ تسجيل الشركة لدى السّجل التجاري، أما الوفاء بالحصص العينية فقد نصت المادة 567 من القانون التجاري على إلزامية أن تقدم الحصص العينية كاملة والمتمثلة مثلا في عقار أو محل تجاري أو وسيلة نقل أو آلة أو بضاعة تنصب الحصصة على حق الانتفاع.

كما يتم تقييم الحصصة العينية من طرف مندوب الحصص لدى المشرع الجزائري ضروري في كل الأحوال مهما كانت قيمة الحصصة العينية، (بوخرص و بن الزين، 2022، صفحة 40)

كما أدرج المشرع الجزائري مادة جديدة "المادة 567 مكرر " أعطى للشركاء من خلالها الحق في تقديم حصصة عمل. والقانون الأساسي للشركة هو الذي يحدد كيفية تقدير قيمة هذا العمل وما يخوله من أرباح ، ولا تدخل هذه الحصصة في تكوين رأسمال ؛ كما يشترط لصحة تكوين الشركة ضرورة توافر الشروط الشكلية.

### ثالثا: المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة

تمر عملية تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة محاسبيا بالمرحل التالية:

#### مرحلة الاكتتاب: وفيها يقوم المساهمون بالاكتتاب برأس المال كاملا:

كما أشرنا سابقا وحسب المادة 567 الفقرة 2 من القانون 15-20 ، فإن الوفاء بالحصصة النقدية يجب أن تكون قيمتها خمس (5/1) مبلغ رأس المال التأسيسي على الأقل ، ويدفع المبلغ المتبقي على مرحلة واحدة أو عدة مراحل وذلك في مدة أقصاها خمس (05) سنوات من تاريخ تسجيل الشركة لدى السّجل التجاري

وبالتالي فهنا تظهر لنا حالتين

إذا كان الاكتتاب والتسديد كاملا: يكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

مرحلة الوعد بتقديم الحصص:

تسجل قيمة الحصص العينية والنقدية التي تم التعهد بها في الجانب الدائن للحساب 1012: رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد مقابل جعل الحساب 456 : حساب الشركات-العمليات على رأس المال- مدينا بقيمة الحصص العينية والنقدية ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		مساهمات عينية للشركاء	4561
		مساهمات نقدية للشركاء	4562

		ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012	
		<u>قيد التعهدات</u>		

مرحلة ايداع الحصص النقدية عند الموثق: في هذه المرحلة يتم ايداع الحصص النقدية التي تعهد بها الشركاء في حساب الموثق وذلك بجعل حساب الموثق الحساب 467 مدينا مقابل الحصص النقدية المودعة عند الموثق الحساب 4562 دائنا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		ح/ الموثق	467	
		مساهمات نقدية للشركاء	4562	
		<u>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</u>		

مرحلة الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة:

في هذه المرحلة يتم الوفاء بالحصص العينية والتي يمكن أن تكون على شكل تثبيات أو مخزونات ، هذه الأخيرة التي يعاد تقديرها من أجل تحديد قيمتها الحقيقية، من خلال ترصيد الحساب 4561 مساهمات الشركاء العينية بجعله دائنا مقابل حساب التثبيات أو المخزونات مدينا، وكذلك يتم تحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة من خلال جعل حساب الموثق 467 دائنا وحساب البنك الحساب 512 أو الصندوق الحساب 53 مدينا ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		تثبيات	2	
		مخزونات	3	
		بنك	512	
		صندوق	53	
		مساهمات عينية للشركاء	4561	
		الموثق	467	
		الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة		

مرحلة التسديد الفعلي لرأس المال: بعد وفاء الشركاء بما تعهدوا من حصص يتحول رأس المال الذي كان غير مسدد إلى رأس مال مسدد من خلال جعل الحساب 1012 رأس مال مكتتب مطلوب غير مسدد لدينا والحساب 1013 رأس مال مكتتب مطلوب مسدد دائناً، ويكون القيد المحاسبي المجسد لهذه المرحلة كمايلي:

		رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012
		رأس المال المكتتب المطلوب والمسدد	1013
		التسديد الفعلي لرأس المال	

ويمكن تلخيص قيود التأسيس للشركة ذات المسؤولية المحدودة كمايلي:

		مساهمات عينية للشركاء	4561
		مساهمات نقدية للشركاء	4562
		ح/ رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012
		<u>قيد التعهدات</u>	
		ح/ الموثق	467
		مساهمات نقدية للشركاء	4562
		<u>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق</u>	
		تثبيات	2
		مخزونات	3
		بنك	512
		صندوق	53
		مساهمات عينية للشركاء	4561
		الموثق	467
		الوفاء بالحصص العينية وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب الخاص بالشركة	

		رأس المال المكتتب المطلوب غير المسدد	1012
		رأس المال المكتتب المطلوب والمسدد	1013
		التسديد الفعلي لرأس المال	

أما إذا كان الاكتتاب كاملا وتسديد الأسهم النقدية بالحد الأدنى القانوني 25% والباقي على دفعات يكون قيد الاكتتاب كمايلي: (بن الزاوي و براق، 2018)

		الشركاء-العمليات على رأس المال	456
		رأس المال مكتتب غير المطلوب	109
		رأس المال غير مطلوب	1011
		رأس المال مطلوب وغير مسدد	1012
		قيد التعهد	

مرحلة ايداع الحصص النقدية لدى الموثق: ويكون القيد المحاسبي كمايلي:

		الموثق	467
		المساهمات النقدية	4562
		ايداع المساهمات النقدية المسددة على الأقل	
		خمس رأس المال التأسيسي	

مرحلة الوفاء بالحصص العينية وتحويل الحصص النقدية التي لدى الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة: ويكون القيد المحاسبي كمايلي:

		تثبيات	2-
		مخزونات	3-
		بنك	512
		الشركاء-العمليات على رأس المال- الحصص العينية	4561
		الموثق	467

		الوفاء بالحصص العينية وتحويل المساهمات النقدية التي لدى الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة		
--	--	---	--	--

مرحلة التسديد الفعلي لرأس المال بالحد الأدنى القانوني للحصص النقدية + الحصص العينية كاملة

		رأس مال مطلوب وغير مسدد	1012	
		رأس مال مطلوب ومسدد	1013	
		التسديد الفعلي لجزء من رأس المال		

وعند المطالبة بتسديد ما تبقى من الحصص النقدية على دفعة واحدة أو عدة دفعات يتم تسجيل القيود التالية

		الحصص النقدية	4562	
		رأس المال مكتتب غير المطلوب	109	
		تحويل الحصص غير المطلوبة إلى حصص مطلوبة وغير مسددة		
		رأس المال غير مطلوب	1011	
		رأس المال مطلوب وغير مسدد	1012	
		تحويل رأس المال غير المطلوب إلى مطلوب		
		البنك	512	
		الحصص النقدية	4562	
		تسديد ما تبقى من الحصص النقدية بعد المطالبة بتسديدها		
		رأس مال مطلوب وغير مسدد	1012	
		رأس مال مطلوب ومسدد	1013	
		التسديد الفعلي لباقي رأس المال		

ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية لتأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة في حالة تسديد الحصص النقدية على دفعات على أن لا تقل الدفعة الأولى عن خمس رأس المال التأسيسي من خلال التمرين التالي:

**تمرين:**

بتاريخ 20-01-2022 تأسست شركة "ص" شركة ذات مسؤولية محدودة برأسمال قدره 10.000.000 دج

وكانت التعهدات كمايلي: التعهد بالحصص العينية: 4000000 دج، أما الحصص النقدية: 6000000 دج

وقد تم الوفاء كما يلي: مباني: 1000000 دج، معدات نقل: 1500000 دج، بضاعة: 700000 دج، أراضي: 800000 دج

أما الحصص النقدية فقد تم الوفاء بها كما يلي: الدفعة الأولى تم تحصيلها يوم الاكتتاب والتي تبلغ قيمتها حسب الحد الأدنى القانوني خمس رأس المال التأسيسي بشيك بنكي كدفعة أولى.

بتاريخ 10-7-2022 تم تسديد الدفعة الثانية بالباقي.

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية لتأسيس الشركة "ص" ، إذا علمت أن المساهمات النقدية تم إيداعها لدى الموثق الذي حولها الى الحساب الخاص بالشركة.

**الحل:**

✓ القيود المحاسبية لتأسيس الشركة ص:

المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
		<b><u>2020/01/20</u></b>		
456		ساهمات عينية + نقدية (4000000+2000000)	6000000	
109		رأس المال المكتتب غير المطلوب	4000000	
	1012	رأس المال المكتتب غير المسدد		6000000
	1011	رأس المال غير المطلوب		4000000
		<b><u>قيد التعهد</u></b>		
467		ح/ الموثق	20000000	
	4562	ح/ مساهمات نقدية إيداع الحصص النقدية لدى الموثق		2000000

	800000	أراضي		211
	1000000	مباني		213
	1500000	معدات النقل		2183
	700000	بضاعة		30
	2000000	البنك		512
4000000		ح مساهمات عينية للشركاء	4561	
2000000		ح/ الموثق	467	
		قيد الوفاء وتحويل الأموال التي عند الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة		
6000000	6000000	رأس المال المكتتب غير المسدد	1013	1012
		رأس المال المكتتب والمسدد		
		<u>التسديد الفعلي لجزء من رأس المال</u>		
		<b>2021-07-10</b>		
4000000	4000000	ح/ مساهمات نقدية	109	4562
		رأس المال مكتتب غير المطلوب		
		<u>تحويل المساهمات غير المطلوبة الى مساهمات</u>		
		<u>مطلوبة وغير مسددة</u>		
		(0.5ن)		
4000000	4000000	رأس المال غير المطلوب	1012	1011
		رأس المال المكتتب غير المسدد		
		تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب		

4000000	4000000	البنك ح/ مساهمات نقدية تسديد ما تبقى من المساهمات النقدية	4562	512
4000000	4000000	رأس المال المكتتب وغير المسدد رأس المال المكتتب والمسدد التسديد الفعلي لباقي رأس المال	1013	1012

توزيع النتيجة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة

توزع نتيجة السنة المالية المحققة في نهاية الدورة وفق ما يحدد القانون الأساسي للشركة وهذا بعد تكوين الاحتياطات القانونية التي نصت عليها المادة 721 من القانون التجاري الجزائري والتي قيمتها عشر رأسمال الشركة

### أولاً: توزيع النتيجة في حالة الربح

ويتم توزيع النتيجة في حالة الربح كمايلي: (بن بوتلجة، 2018)

1- احتياطات قانونية : ونسبتها 5 % من نتيجة كل سنة مالية إلى أن تصل 10% من رأس المال، وهي اجبارية التخصيص من طرف القانون الجزائري

2- احتياطات تأسيسية: الحساب 1063 وهي نسبة من النتيجة ينص عليها القانون الأساسي للشركة

3- احتياطات اختيارية: الحساب 1068 : هي نسبة من النتيجة تحتفظ بها الشركة كاحتياطات اختيارية

4- الفائدة على رأس المال

5- مكافأة الإدارة: نسبة من النتيجة شرط أن لا تتجاوز 10 % من الأرباح

6- توزيع الأرباح على المساهمين

7- الترحيل للدورة المالية المقبلة

ويكون القيد المحاسبي كمايلي:

		نتيجة السنة المالية ربح	120
		احتياطات قانونية	1061
		حتياطات تأسيسية	1063
		احتياطات اختيارية	1068
		حصص الشركاء الواجب دفعها	457
		الترحيل من جديد	110
		<b>توزيع النتيجة ربح</b>	
		حصص الشركاء الواجب دفعها	457
		البنك	512
		تسديد حق الشركاء من النتيجة	

ثانيا: توزيع النتيجة في حالة الخسارة

أما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة يمكن تغطيتها من الاحتياطات الاختيارية كمايلي:

		احتياطات اختيارية نتيجة الدورة خسارة تغطية نتيجة الدورة خسارة باستخدام الاحتياطات الاختيارية بقيمة الخسارة	129	1068
--	--	---	-----	------

في حالة نتيجة الدورة خسارة يتم تحميلها على الشركاء

		الحسابات الجارية للشركاء نتيجة الدورة خسارة تحميل الشركاء نتيجة الدورة خسارة	129	455
--	--	--	-----	-----

ويمكن توضيح توزيع النتيجة في الشركة ذات المسؤولية المحدودة وفق التمرين التالي:

تمرين:

بتاريخ 02-01-2021 تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة "ص" برأسمال قدره: 4000000 دج، وكانت النتيجة الصافية المحققة ربح قيمته: 500000 دج، وقد تم توزيعها كمايلي: احتياطي قانوني: 5 % من النتيجة، احتياطي اختياري: 3 % من النتيجة، الفائدة على رأس المال: 5000 دج، والباقي يوزع على الشركاء المطلوب: إعداد جدول توزيع النتيجة وتسجيل القيود المحاسبية اللازمة

الحل:

1-جدول توزيع النتيجة

المبالغ	البيان
500000 دج	النتيجة الصافية:
25000 دج	احتياطي قانوني
15000	احتياطي اختياري:

5000	الفائدة على رأس المال:
455000	النتيجة الموزعة على الشركاء

### 3- القيد المحاسبي المجسد لتوزيع النتيجة

يكون القيد المحاسبي المجسد لتوزيع النتيجة كمايلي:

	500000	نتيجة السنة المالية		12
25000		احتياطات قانونية	1061	
15000		احتياطات اختيارية	1062	
460000		الحصص الواجب دفعها	457	
		توزيع النتيجة ربح		

تعديل رأسمال في الشركة ذات المسؤولية المحدودة

### أولاً: زيادة رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

يمكن أن يتخذ الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة قرار زيادة رأس مال الشركة عموماً لنفس أسباب زيادة رأسمال شركة التضامن والمتمثلة في الرغبة في توسيع حجم نشاطها، وتفضيلها الاعتماد على التمويل الذاتي كأسلوب للتمويل، وهذا الزيادة لا تتم إلا بعد اكتمال رأس المال التأسيسي

#### 1- طرق زيادة رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

تتعدد طرق زيادة الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي هي متقاطعة كثيراً مع طرق زيادة رأس مال شركة التضامن نذكر أهمها:

- تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق تقديم مساهمات جديدة (حصص عينية ونقدية)
- تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق فرق التقدير الموجب
- تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق نتيجة الدورة أو الدورات المرحلة الموجبة
- تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الاحتياطات الاختيارية فقط
- تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الحسابات الجارية الدائنة

#### 2- التسجيل المحاسبي لزيادة رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

تتم المعالجة المحاسبية لزيادة رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة وفق ثلاث مراحل: (بن بوتلجة، 2018)

المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة (التعهد بالزيادة في رأس المال)

المرحلة الثانية: تسجيل المساهمات المقدمة (تجسيد الزيادة في رأس المال)

المرحلة الثالثة: التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال

تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق تقديم مساهمات جديدة (حصص عينية ونقدية)

المرحلة الأولى: تثبيت المساهمات الموعودة (التعهد بالزيادة في رأس المال)

		الشركاء العمليات على رأس المال	-456
		رأس مال مدفوع وغير مسدد	-1012
		قيد التعهد بالزيادة في رأس المال	

المرحلة الثانية: تسجيل المساهمات المقدمة (تجسيد الزيادة في رأس المال)

		التثبيبات العينية ، المخزونات	-2 أو -3
		الحسابات المالية	-5

		الشركاء العمليات على رأس المال قيد الوفاء بالزيادة على رأس المال	456	
--	--	---	-----	--

المرحلة الثالثة: التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال

		رأس مال مدفوع وغير مسدد	1012	
		رأس مال مدفوع و مسدد	1013	
		التجسيد الفعلي للزيادة في رأس المال		

تمويل مبلغ الزيادة في رأس المال عن طريق الحسابات الجارية الدائنة:

قد يتفق الشركاء على سداد الزيادة في رأس المال عن طريق تسوية الحساب الجاري الدائن لأحد الشركاء أو بعضهم حيث يعالج السداد كالآتي:

		الحسابات الجارية للشركاء	455	
		الشركاء العمليات على رأس المال	456	
		تحويل المبالغ الموجودة في الحسابات الجارية الدائنة إلى حساب الحصص في الزيادة		

زيادة رأس المال بدمج الاحتياطات الاختيارية فقط

قد يتفق الشركاء زيادة رأس المال عن طريق دمج الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطات، حيث يوزع الاحتياطي بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة ويكون التسجيل كمايلي:

		الترحيل من جديد	11	
		الاحتياطات الاختيارية	1068	
		الشركاء العمليات على رأس المال	456	
		الوفاء بالزيادة في رأس المال عن طريق الاحتياطات الاختيارية		

زيادة رأس المال عن طريق إعادة تقدير ممتلكات الشركة وزيادة رأس المال بها:

قد يتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول الشركة واستخدام الزيادة الناتجة عن إعادة التقدير في السداد الجزئي لحصتهم في رأس المال، ويجب في هذه الحالة فتح الحساب 105 فارق إعادة التقييم في دفاتر الشركة حيث يجعل ذلك الحساب دائنًا بالزيادة في تقدير الأصول حسب القيد التالي:

		تثبيتات		-2
		فارق إعادة التقييم	105	
		فارق اعادة التقييم الموجب		

ويقل الرصيد الناتج في الحسابات الجارية للشركاء، ويتم تسوية السداد الجزئي في هذه الحالة بجعل الحساب 455 حسابات جارية للشركاء مدينة والحساب 456 الشركاء العمليات على رأس المال دائنا

### ثانياً: تخفيض رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

يمكن أن يتخذ الشركاء في الشركة قرار تخفيض رأس مال الشركة نتيجة العديد من الأسباب لعل أهمها: وجود خسائر متراكمة ناتجة عن العديد من السنوات، أو وجود أموال معطلة لا تستغلها الشركة في تمويل نشاطها

#### 1- طرق تخفيض رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

هناك ثلاث طرق رئيسية لتخفيض رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة والتي هي عموماً نفسها طرق تخفيض رأس مال شركة التضامن وتتمثل في:

- تحميل الخسارة على رأس المال
- ارجاع جزء من المساهمات إلى الشركاء
- اعادة تقدير ممتلكات الشركة وتخفيض رأس المال

#### 2-التسجيل المحاسبي لتخفيض رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة

تحميل الخسارة على رأس المال:

ويتم التسجيل في دفتر اليومية كمايلي:

		رأس المال		101
		ترحيل من جديد خسارة	119	
		تحميل الخسارة على رأس المال		

ارجاع جزء من المساهمات إلى الشركاء: بعد تأسيس الشركة وبدء نشاطها يلحظ الشركاء ومسيرو الشركة أن جزءاً كبيراً من مساهمات الشركاء غير مستغل في نشاطها فينتفق كل الشركاء على سحب المساهمات الفائضة

عن حاجة الشركة مع تخفيض رأس مالها (بن الزاوي و براق، 2018)

ويتم تسجيل عملية تخفيض رأس المال كمايلي:

		رأس المال الحصص الواجب دفعها تحويل جزء من المساهمات إلى حساب الحصص الواجب دفعها	457	101
		الحصص الواجب دفعها الحسابات الجارية للشركاء تحويل الحصص الواجب دفعها إلى الحسابات الجارية للشركاء	455	457
		الحسابات الجارية للشركاء بنك أو صندوق تحويل المبالغ المستحقة إلى الحسابات الجارية لابتكية أو المصرفية للشركاء	53 أو 512	455

إعادة تقدير ممتلكات الشركة وتخفيض رأس المال

عندما تزيد القيمة الدفترية لأصول الشركة بكثير عن قيمتها السوقية يجب إعادة تقييمها، ويمكن أن يترتب عن انخفاض قيمتها السوقية انخفاض رأس المال، ويتم تسجيل ذلك محاسبيا وفق القيد أدناه: (بن الزاوي و براق، 2018)

		فارق إعادة التقييم التثبيات العينية اثبات الانخفاض في تقدير حسابات الأصول	2	105
		رأس المال فارق إعادة التقييم تخفيض رأس المال عن طريق ترصيد فرق إعادة التقييم السالب	105	101

الاطار القانوني لشركة المساهمة في الجزائر

### أولاً: تعريف شركة المساهمة

حسب المادة 592 من القانون التجاري الجزائري تعرف شركة المساهمة بأنها: "الشركة التي ينقسم

رأسمالها إلى أسهم، وتتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم"

### ثانياً: رأس مال شركة المساهمة

وقد نصت المادة 594 الفقرة الأولى من القانون التجاري على أنه: "يجب أن يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار خمسة ملايين دينار جزائري على الأقل، إذا ما لجأت الشركة علانية للإدخار، ومليون دينار في حالة المخالفة"، وعليه فقد حدد القانون الحد الأدنى لرأسمال شركة المساهمة، ويمكن تأسيس شركة المساهمة برأسمال ابتدائي يفوق هذا الحد القانوني على أن يبقى رأس المال ثابتاً عند الحد المنصوص عليه في العقد التأسيسي للشركة، ولا يجوز للمساهمين أن يستردوا أي جزء منه على حساب الدائنين، لأن في ذلك إضعافاً للضمان الذي اعتمد عليه الدائنون عند تأسيس الشركة.

نصت المادة 596 من القانون التجاري على أنه: "يجب أن يكتتب رأس المال بكامله،" ... ، وتقرر المادة الزامية الاكتتاب في كامل رأس المال وسداد الأسهم المالية عند الاكتتاب بنسبة الربع على الأقل من قيمتها الاسمية والباقي يسدد دفعة واحدة أو على عدة دفعات في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمسة سنوات من تسجيل الشركة في السجل التجاري، بينما الأسهم العينية يجب أن تكون مسددة القيمة بأكملها عند إصدارها.

وحسب المادتين 598، 599 من القانون التجاري يجب على المؤسسين التأكيد بأن رأس المال قد تم الاكتتاب به بالكامل أمام الموثق، وبأن الدفعات قد سددت وفقاً لقائمة المكتتبين، مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتتب، ويؤكد الموثق بناء على تقديم بطاقة الاكتتاب، بموجب عقد يحرره أن مبالغ الدفعات المصرح بها من طرف المؤسسين يطابق مقدار المبالغ المودعة لديه أو لدى مؤسسة مالية.

### ثالثاً: مفاهيم أساسية حول الأسهم

#### 1-تعريف السهم

يعرف السهم فحسب المادة 715 مكرر 40 من القانون التجاري على أنه: " سند قابل للتداول تصدره شركة المساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها

#### 2-خصائص الأسهم

تتميز الأسهم بمجموعة من الخصائص نلخصها في: (عتروس، 2016، صفحة 117)

- ✓ أنها متساوية في قيمتها الاسمية وهذا ما يرتب عليه تساوي في الالتزامات والحقوق من حيث التصويت،
- تحمل الديون وتوزيع الأرباح

- ✓ عدم قابلية السهم للتجزئة بمعنى أن السهم لا يكون ملكية مشتركة لكن إن آلت ملكية السهم أو الأسهم إلى أكثر من شخص نتيجة ارث أو هبة أو وصية فإن هذه التجزئة صحيحة فيما بينهم إلا أنها غير سارية المفعول في مواجهة الشركة بمعنى أنه يتوجب على الشركاء في السهم أو الأسهم أن يختاروا من يمثلهم أمام الشركة وهو بمثابة حائز واحد فقط (يمثل نفسه). لكن يجوز أن يشترك في السهم الواحد أكثر من شخص ويمثلهم أمام الشركة شخص واحد، كما يجوز الإشتراك في عدة أسهم
- ✓ قابلة للتداول والتصرف فيها بالبيع والشراء والرهن وغيرها
- ✓ الأسهم لها قيمة اسمية محددة ولا يصدر السهم بقيمة أعلى أو أدنى منها.
- ✓ تتحدد مسؤولية المساهم مالك السهم بقيمة فقط، ولا يطالب المساهم بما يزيد هذه القيمة مهما بلغت ديون الشركة ونقصت موجوداتها.

### 3-قيم السهم: وتتمثل القيم التي يأخذها السهم في :

- القيمة الاسمية: للسهم هي القيمة التي يصدر بها السهم، وتكون مكتوبة على ذات الصك، وهي التي يقدر رأسمال الشركة من مجموعها
- قيمة السهم عند الإصدار: هي القيمة التي يصدر بها، ومعلوم لدينا وجوب تطابق قيمة الإصدار مع القيمة الاسمية عند تأسيس الشركة، لكنهما قد تختلفان بالزيادة عند إصدار أسهم جديدة لزيادة رأس المال وهذه القيمة تكون أعلى من القيمة الاسمية، والفارق بين القيمتين يسمى علاوة الإصدار
- قيمة السهم في البورصة أو قيمته التجارية أو السوقية: هي القيمة التي تتحدد على ضوء سعر السهم في سوق الأوراق المالية.
- قيمة التصفية: و هي مرتبطة بالقيمة الفعلية و هذا بعد خصم الديون المستحقة في حالة التصفية مثل الضرائب، و التزامات الشركة الأخرى.
- القيمة الدفترية للسهم: يقيس هذا المؤشر الجزء التاريخي من أصول المؤسسة والممول بأموال الملكية، أي ما قدمه المساهم لتمويل إستثمارات المؤسسة مقابل كل سهم من أسهم المؤسسة. بحيث يعكس المركز المالي للمؤسسة ونصيب السهم من حقوق المساهمين. فإذا كان للمؤسسة أداء جيد وتحقق أرباح مطردة تؤدي إلى زيادة نسبة الإحتياطيات، ومنه فإن السعر السوقي كذلك تعد مؤشر للحد الأدنى الذي تكون عليه قيمة السهم عند التصفية (Sharm, 2001, p. 55)

### 4-أنواع الأسهم: نلخص أهم أنواع الأسهم في:

- الأسهم الاسمية : هي الأسهم التي يتم فيها إدراج أسم أو أسماء المساهمين تثبت ملكيتها إزاء الغير وإزاء الشركة المصدرة بالقيود في سجل خاص معد لهذا الغرض وهو ما نصت عليه المادة 715 مكرر 38 فقرة 2: ويحول السند الاسمي إزاء الغير وإزاء الشخص المصدر عن طريق نقله في السجلات التي تمسكها الشركة لهذا الغرض، وذلك لتعديل قيودها باسم المساهم الجديد الذي يمنح سندا إسميا جديدا يمكنه من مباشرة حقوقه إزاء الشركة واسترجاع السند القديم. (لعور، 2016، صفحة 308)
- الأسهم للحامل: هي الأسهم التي لا تحمل اسم المساهم - الحامل - وإنما تتضمن رقما متسلسلا تمييزا عن بقية الأسهم وحامل السهم مالكة. وتعتبر الأسهم للحامل من قبيل المنقولات المادية حيث تسري عليها قاعدة الحيازة في المنقول سند الحائز، مما يشكل خطرا في حالة ضياعها أو سرقتها. تنتقل ملكية السهم للحامل بمجرد الاتفاق بين الطرفين وتحول إما بموجب التسليم من يد إلى يد دون أي إجراء وإما بالقيود في الحسابات وقد نصت على ذلك المادة 715 مكرر 38 من القانون التجاري الجزائري: يحول السند للحامل عن طريق مجرد التسليم أو بواسطة قيد في الحسابات. (لعور، 2016، صفحة 309)
- الأسهم العينية: تمثل الأسهم العينية حصصا عينية في رأس مال شركة المساهمة، فهي تتألف من كل الأموال غير النقدية والعمل، كأن تكون عينا معينة بالذات كالعقار مثل قطعة أرض تقام عليها منشآت المشروع، أو مبنى مثل المصانع والمناجم أو منقولات مثل دين لدى الغير محل تجاري، علامة تجارية أو حقوق ملكية فنية أو أدبية أو حق إيجار (لعور، 2016، صفحة 310)
- الأسهم النقدية: حسب المادة 715 مكرر 41 تعتبر أسهم نقدية: الأسهم أين قيمتها حررت نقدا او بمقاصة دين لما يتم الإصدار بضم الإحتياطيات - الأرباح- أو علاوة الإصدار. أين مبلغها جزء منه نتيجة ضمه في الإحتياطيات أو الفوائد او علاوة الإصدار و في جزءه الآخر عن طريق الوفاء بها نقدا. (نواصرية، 2008، صفحة 303)
- الأسهم العادية: هي عبارة عن وثيقة مالية تصدر عن شركة مساهمة بقيمة اسمية ثابتة، وتعد من الأصول المالية طويلة الأجل ليس لها تاريخ استحقاق محدد طالما أن الشركة قائمة ومستمرة، ويتمتع أصحابها بحقوق تتمثل فيمايلي: (سعيد، 2020، الصفحات 30-31)
- ✓ يحق لكل مساهم الحصول على حصته من الأرباح الموزعة بعد توزيعها على حملة الأسهم الممتازة والإلتزامات الأخرى
- ✓ حق التصويت: كل حامل سهم عادي يحق له المساهمة في الجمعية العامة للشركة، وحق التصويت يتوقف على حسب عدد الأسهم المملوكة ، وبالتالي التأثير على إدارة الشركة.

- ✓ يكون المساهم مالكا جزئيا لموجودات الشركة وذلك بقدر نسبة مساهمته في الأسهم المعروضة، ويستمر هذا الحق حتى افلاس الشركة، إذ يتم تسديد الالتزامات اتجاه حملة السندات والدائنين وحملة الأسهم الممتازة ، وما تبقى يوزع على حملة الأسهم العادية كل حسب عدد الأسهم التي يمتلكها
- ✓ لحملة الأسهم العادية الحق في شراء الأسهم الجديدة المصدرة حيث بمجرد قيام الشركة بإصدار أسهم عادية جديدة أو أوراق مالية قابلة للتحويل إلى أسهم عادية، فإن للمساهمين العاديين القدامى الأولوية في شراءها بنسبة ما يملكونه من أسهم قديمة
- الأسهم الممتازة: هي الأسهم التي تعطي لأصحابها حقوقا أعلى مرتبة من تلك التي تمنحها الأسهم العادية مثل الأولوية في الحصول على الأرباح، أو زيادة في عدد الأصوات التي لحاملها في الجمعية العامة أو الأولوية في قبض قيمة الأسهم من أموال الشركة عند التصفية، وتتميز بالخصائص التالية: (حميدات و قرطاس، 2019، صفحة 4)
- ✓ يحدد العائد بنسبة ثابتة من القيمة الاسمية تقتطع من الأرباح أو يتحدد بقيمة نقدية ثابتة تقتطع من الأرباح؛
- ✓ حق الأولوية في الأرباح الموزعة فيحصل صاحبها على الربح المتفق عليه بالإضافة إلى الأرباح التراكمية إذا كان السهم الممتاز تراكمي الأرباح
- ✓ لها فترات محددة للاحتفاظ بها عكس الأسهم العادية التي تستمر حقوقها حتى يتم تصفية الشركة
- ✓ تحتوي على ضمانات مادية متمثلة في الموجودات الاستثمارية وبالتالي فهي أحسن ضمانا من الأسهم العادية وأقل من السندات؛
- ✓ لا يحق لهم التصويت في الجمعية العامة أو حتى الترشح للعضوية في مجلس الإدارة كما لا يحق لهم التدخل في الشؤون الإدارية المختلفة؛
- ✓ تراكمية الأرباح في السنوات التي لم توزع فيها أرباح وقد تم تحقيق الأرباح
- ✓ إمكانية تحويلها إلى أسهم عادية في حالة رغبة صاحبها ذلك وذلك من خلال المقارنة بين عائد الأسهم الممتازة وعائد الأسهم العادية
- ✓ إمكانية الاستدعاء من طرف المؤسسة وفق شروط معينة متفق عليها في العقد.

محاسبة تأسيس شركة المساهمة

تمر عملية تأسيس شركة المساهمة محاسبيا بالمرحل التالية:

مرحلة الاكتتاب: وفيها يقوم المساهمون بالاكتتاب برأس المال كاملا

وهنا نجد حالتين :

إذا كان الاكتتاب والتسديد كاملا: يكون التسجيل المحاسبي بنفس طريقة التسجيل المحاسبي في شركة التضامن والشركة ذات المسؤولية المحدودة

أما إذا كان الاكتتاب كاملا وتسديد الأسهم النقدية بالحد الأدنى القانوني 25% والباقي على دفعات يكون قيد الاكتتاب كمايلي: (بن الزاوي و براق، 2018)

	القيمة المسددة 25%+ الأسهم العينية	الشركاء-العمليات على رأس المال	456
	القيمة الباقية 75%	رأس المال مكتتب غير المطلوب	109
القيمة المسددة 25%+ الأسهم العينية		رأس المال غير مطلوب	1011
القيمة الباقية 75%		رأس المال مطلوب وغير مسدد	1012
		قيد الاكتتاب	

مرحلة ايداع المساهمات النقدية لدى الموثق

	الموثق	467
	المساهمات النقدية	4562
	ايداع المساهمات النقدية المسددة 25% لدى الموثق	

مرحلة الوفاء بالمساهمات العينية وتحويل المساهمات النقدية التي لدى الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة

	تثبيبات	2-
	مخزونات	3-
	بنك	512
	المساهمات العينية	4561

		الموثق	467	
		الوفاء بالمساهمات العينية وتحويل المساهمات النقدية التي لدى الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة		

مرحلة التسديد الفعلي لرأس المال بالحد الأدنى القانوني للمساهمات النقدية 25%+المساهمات العينية

		رأس مال مطلوب وغير مسدد	1012	
		رأس مال مطلوب ومسدد	1013	
		التسديد الفعلي لجزء من رأس المال		

وعند المطالبة بتسديد ما تبقى من المساهمات النقدية 75% على دفعة واحدة أو عدة دفعات يتم تسجيل القيود التالية

		المساهمات النقدية	4562	
		رأس المال مكتتب غير المطلوب	109	
		تحويل المساهمات غير المطلوبة إلى مساهمات مطلوبة وغير مسددة		
		رأس المال غير مطلوب	1011	
		رأس المال مطلوب وغير مسدد	1012	
		تحويل رأس المال غير المطلوب إلى مطلوب		
		البنك	512	
		المساهمات النقدية	4562	
		تسديد ما تبقى من المساهمات النقدية بعد المطالبة بتسديدها		
		رأس مال مطلوب وغير مسدد	1012	
		رأس مال مطلوب ومسدد	1013	
		التسديد الفعلي لباقي رأس المال		

## تمارين تطبيقية حول المعالجة المحاسبية لتأسيس شركة المساهمة

### التمرين رقم 1:

بتاريخ 01-04-2021 تأسست شركة "س" شركة مساهمة برأسمال قدره 8000000 دج مقسم إلى أسهم قيمة السهم الواحد 2000 دج، مقسم إلى 1000 سهم عينية والباقي أسهم نقدية وقد تم الوفاء كمايلي:

مباني: 1000000 دج، معدات نقل: 500000 دج، بضاعة: 300000 دج، تجهيزات مكتب: 200000 دج  
أما الأسهم النقدية فقد تم الوفاء بها كمايلي:

الدفعة الأولى تم تحصيلها يوم الإكتتاب حسب الحد الأدنى القانوني

بتاريخ 01-07-2021 تم تسديد الدفعة الثانية بالباقي

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية لتأسيس الشركة "س" ورسم ميزانيتها الإفتتاحية، علما أن تسديد الأسهم النقدية كان بشيك بنكي

### حل التمرين رقم 1:

#### تحديد قيمة الأسهم العينية والنقدية

\* رأس المال الشركة = 8000000

\* الأسهم العينية = عدد الأسهم العينية \* قيم السهم الواحد

\* الأسهم العينية = 1000 \* 2000 = 2000000 دج

\* الأسهم النقدية = 3000 \* 2000 = 6000000 دج

**ملاحظة:** بالنسبة للأسهم النقدية تم الاكتتاب بالدفعة الأولى حسب الحد الأدنى القانوني والتي تقدر ب 25 % من إجمالي الأسهم النقدية:

الدفعة الأولى = 6000000 \* 25% = 1500000 دج تسجل في قيد التعهدات. **المطلوب ( المكتتب )**

الدفعة الثانية = 6000000 \* 75% = 4500000 دج يتم تسديد بتاريخ **2021/07/01** .. **غير المطلوب**

#### التسجيل المحاسبي

ح/المدين	الدائن	البيان	المبالغ م.	المبالغ د.
4561		مساهمات عينية	2000000	
4562		مساهمات نقدية	1500000	
109		رأس المال غير المطلوب	4500000	
	1012	رأس المال المكتتب غير المسدد		3500000
	1011	رأس المال المكتتب غير المطلوب		4500000
		<b>قيد الاكتتاب</b>		
467		ح/ الموثق	1500000	
	4562	ح/ مساهمات نقدية		1500000
		<b>إيداع الحصص النقدية لدى الموثق بنسبة 25%</b>		

	1000000	مباني		213
	500000	معدات نقل		2182
	200000	تجهيزات مكتب		2183
	300000	بضاعة		30
	1500000	البنك		512
2000000		ح مساهمات عينية للشركاء	4561	
1500000		ح/ الموثق	467	
		<u>قيد الوفاء-</u>		
3500000		رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
3500000		<u>التسديد الفعلي لجزء من رأس المال</u>		

إعداد الميزانية الافتتاحية بتاريخ 2021-04-01

المبالغ	الخصوم	رقم.ح	المبالغ	الأصول	رقم.ح
3500000	رأس المال	1013	1000000	مباني	213
4500000		1011	500000	معدات نقل	2182
			200000	تجهيزات مكتب	2183
			300000	بضاعة	30
			1500000	البنك	512
			4500000		109
8000000	المجموع		8000000	--	المجموع

القيود المحاسبية بتاريخ : 2021/07/01

4500000	4500000	<u>2021/07/01</u> ح/ مساهمات نقدية رأس المال مكتتب غير المطلوب <u>تحويل المساهمات غير المطلوبة الى مساهمات مطلوبة وغير مسددة</u>	109	4562
4500000	4500000	رأس المال غير المطلوب رأس المال المكتتب غير المسدد <u>تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب</u>	1012	1011
4500000	4500000	البنك ح/ مساهمات نقدية <u>تسديد ما تبقى من المساهمات النقدية</u>	4562	512
4500000	4500000	رأس المال المكتتب وغير المسدد رأس المال المكتتب والمسدد <u>التسديد الفعلي لباقي رأس المال</u>	1013	1012

التمرين رقم 2:

بتاريخ N-02-10 تأسست شركة المساهمة "ص" برأسمال قدره: 6000000 دج، مقسمة إلى 6000 سهم بقيمة اسمية 1000 دج للسهم الواحد، مقسمة إلى 4000 سهم نقدي والباقي أسهم عينية، حيث تم الوفاء بها كمايلي: أرض: 1000000 دج، بضاعة: 200000 دج، مباني: 800000 دج  
أما الأسهم النقدية فقد تم الوفاء بها كمايلي:  
الدفعة الأولى: والمقدرة بـ: 2000 سهم تم تحصيلها يوم الاكتتاب  
وبتاريخ N-10-12 تم تسديد الدفعة الثانية بالباقي.  
**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية لتأسيس الشركة "س" ورسم ميزانيتها الإفتتاحية، علما أن تسديد الأسهم النقدية كان بشيك بنكي

حل التمرين رقم 2:

المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
456		مساهمات عينية+ نقدية لشركاء	4000000	
109		رأس المال المكتتب غير المطلوب	2000000	
	1012	رأس المال المكتتب غير المسدد		4000000
	1011	رأس المال غير المطلوب		2000000
		<b>قيد الاككتاب</b>		.
467		ح/ الموثق	2000000	
	4562	ح/ مساهمات نقدية		2000000
		<b>إيداع المساهمات النقدية لدى الموثق</b>		
211		أرض	1000000	
213		مباني	800000	
30		بضاعة	200000	
512		بنك	2000000	
	4561	ح مساهمات عينية للشركاء		2000000
	467	ح/ الموثق		2000000
		<b>قيد الوفاء بالمساهمات العينية وتحويل اموال الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة</b>		
1012		رأس المال المكتتب غير المسدد	4000000	
	1013	رأس المال المكتتب والمسدد		4000000
		<b>التسديد الفعلي لجزء من رأس المال</b>		

2000000	2000000	<b><u>N-10-12</u></b> ح/ مساهمات نقدية رأس المال مكتتب غير المطلوب <b><u>نحويل المساهمات غير المطلوبة الى مساهمات</u></b> <b><u>مطلوبة وغير مسددة</u></b>	109	4562
2000000	2000000	رأس المال غير المطلوب رأس المال المكتتب غير المسدد <b><u>تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب</u></b>	1012	1011
2000000	2000000	البنك ح/ مساهمات نقدية <b><u>تسديد ما تبقى من المساهمات النقدية</u></b>	4562	512
2000000	2000000	رأس المال المكتتب وغير المسدد رأس المال المكتتب والمسدد <b><u>التسديد الفعلى لباقي رأس المال</u></b>	1013	1012

توزيع النتيجة في شركة المساهمة

بعد تحديد نتيجة السنة المالية الصافية تقرر الجمعية العامة العادية طريقة توزيع الأرباح والخسائر في أجل أقصاه 6 أشهر من تاريخ اقفال الحسابات ويتم توزيع النتيجة في حالة الربح كمايلي:

1- احتياطات قانونية : ونسبتها 5 % من نتيجة كل سنة مالية إلى أن تصل 10% من رأس المال، وهي اجبارية التخصيص من طرف القانون الجزائري

2- احتياطات تأسيسية: الحساب 1063 وهي نسبة من النتيجة ينص عليها القانون الأساسي للشركة

3- احتياطات اختيارية: الحساب 1068 : هي نسبة من النتيجة تحتفظ بها الشركة كاحتياطات اختيارية

4-الفائدة على رأس المال

5 -مكافأة الإدارة: نسبة من النتيجة شرط أن لا تتجاوز 10 % من الأرباح

6-توزيع الأرباح على المساهمين

7-الترحيل للدورة المالية المقبلة

ويكون القيد المحاسبي كمايلي:

		نتيجة السنة المالية ربح	120
		احتياطات قانونية	1061
		حتياطات تأسيسية	1063
		احتياطات اختيارية	1068
		حصص الشركاء الواجب دفعها	457
		الترحيل من جديد	110
		توزيع النتيجة ربح	
		حصص الشركاء الواجب دفعها	457
		البنك	512
		تسديد حق الشركاء من النتيجة	

أما إذا كانت نتيجة الدورة خسارة يمكن تغطيتها من الاحتياطات الاختيارية كمايلي:

		احتياطات اختيارية	1068
		نتيجة الدورة خسارة	129
		تغطية نتيجة الدورة خسارة باستخدام	
		الاحتياطات الاختيارية بقيمة الخسارة	

كما يمكن توزيع ما تبقى من الاحتياطات الاختيارية بعد تغطية خسارة نتيجة الدورة على المساهمين كمايلي

		احتياطات اختيارية	1068
		نتيجة الدورة خسارة	129
		حصص الشركاء الواجب دفعها	457
		تغطية نتيجة الدورة خسارة باستخدام	
		الاحتياطات الاختيارية وتوزيع ما تبقى	
		على المساهمين	

ويمكن توضيح توزيع النتيجة في شركة المساهمة من خلال التمرين التالي:

تمرينك

"س" شركة مساهمة برأس مال قدره: 5000000 دج مقسم إلى 5000 سهم، القيمة الإسمية للسهم الواحد: 1000 دج

وفي نهاية سنة 2021 حققت الشركة أرباحا صافية بقيمة: 2000000 دج، وقد قررت الجمعية العامة توزيع هذه الأرباح كمايلي:

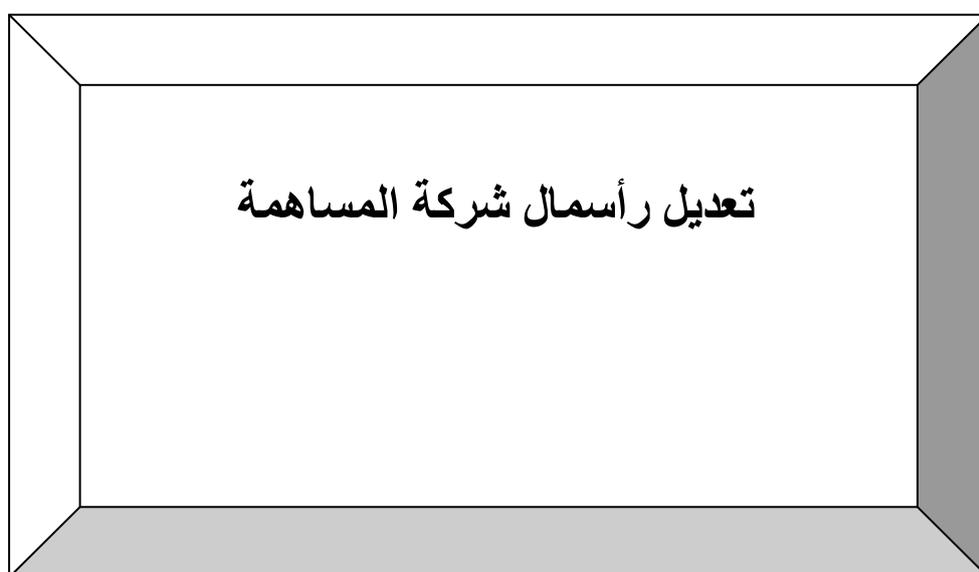
- 5% من النتيجة احتياطات قانونية
  - 420000 دج احتياطات اختيارية
  - تمنح 10% من النتيجة كمكافأة والباقي يوزع على المساهمين
  - يقرب مبلغ كل حصة إلى الدينار على الأقل مع ترحيل المبالغ الباقية إلى الدورة المقبلة
- المطلوب: إعداد جدول توزيع النتيجة وتسجيل القيود المحاسبية اللازمة لتوزيعها

حل التمرين:

المجموع	المبالغ	البيان
2000000	2000000	نتيجة الدورة
<b>100000</b>	$100000 = 5\% * 2000000$	احتياطات قانونية
<b>420000</b>	420000	احتياط اختيارية
<b>520000</b>	<u>520000</u>	مجموع الاحتياطات
$=520000-2000000$ <b>1480000</b>	----	نتيجة الدورة بعد احتساب الاحتياطات
<b>148000</b>	$148000 = 10\% * 1480000$	مكافأة
<b>1332000</b>	<u>1332000 = 148000 - 1480000</u>	نتيجة بعد احتساب المكافأة
<b>1330000</b>	$=5000/1332000$ نتيجة كل سهم <b>266.4</b> $1330000 = 5000 * 266$	النتيجة الموزعة على المساهمين
<b>2000</b>	<u><math>2000 = 0.4 * 5000</math></u>	الترحيل من جديد

التسجيل المحاسبي

مدين	ر.دائن	البيان	مبالغ م.	مبالغ د.
120		نتيجة الدورة	2000000	
	457	الشركاء-الحصص الواجب دفعها		1478000
	1061	الاحتياط القانوني		100000
	1068	الاحتياط الاختياري		420000
	11	الترحيل من جديد		2000
		<u>توزيع النتيجة</u>		



أولاً: زيادة رأس مال شركة المساهمة

لقد أولى المشرع الجزائري اهتماماً بالغاً بموضوع زيادة رأس مال شركة المساهمة في أحكام المواد من 687 إلى 708 من القانون التجاري كما تطرق إلى المخالفات المتعلقة بالزيادة في المواد من 822 إلى 826 من القانون التجاري

حيث يتم اتخاذ قرار زيادة رأس مال شركة المساهمة من طرف الجمعية العامة الاستثنائية (الغير عادية) وتتم عملية الزيادة إما عن إصدار أسهم جديدة بنفس القيمة الاسمية أو بعلاوة إصدار وتمثل أهم طرق زيادة رأس المال فيما يلي: (أمانة، 2021، صفحة 161)

- ✓ تمويل الزيادة باستخدام الاحتياطات الاختيارية
  - ✓ تمويل مبلغ الزيادة عن طريق استخدام النتائج المرحلة الموجبة
  - ✓ تمويل مبلغ الزيادة عن طريق تحويل الديون
  - ✓ تمويل مبلغ الزيادة عن طريق إصدار أسهم جديدة نقدية أو عينية
- وتتمثل القيود المحاسبية المجسدة للزيادة في رأس المال في حالتين:

1- في حالة عدم وجود علاوة الإصدار في: (مسعود، بن مالك، و بوقفة، 2014، صفحة 91)

		مساهمات الشركاء	456
		ح/ رأس المال المكتتب غير المسدد	1012
		قيد الاكتتاب بالزيادة في رأس المال	
		مساهمات عينية ونقدية	3،512-،2-
		احتياطات اختيارية	1068
		نتيجة الدورة المرحلة موجبة	11
		الديون	401، 16-
		مساهمات الشركاء	456
		قيد الوفاء بالزيادة في رأس المال	

		رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
		التسديد الفعلي لمبلغ الزيادة في رأس المال		

2-زيادة في رأس المال في حالة وجود علاوة الاصدار

تناول المشرع الجزائري لعلاوة الإصدار في المادة 690 من القانون التجاري والتي تنص على ما

يلي: "تصدر الأسهم الجديدة إما بقيمتها وإما بتلك القيمة مع زيادة علاوة الإصدار."

وتمثل علاوة الإصدار الفرق الإيجابي بين القيمة الإسمية لهاته الأسهم وقيمة الاصدار (علاوي، 2018، صفحة 281)

وتتمثل القيود المحاسبية المجسدة للزيادة في رأس المال في حالة وجود علاوة الاصدار فتمثل في:

		مساهمات الشركاء		456
		ح/ رأس المال المكتتب غير المسدد	1012	
		علاوة الإصدار		
		الاكتتاب بالزيادة في رأس المال بعلاوة اصدار	103	
		مساهمات عينية ونقدية		3,512-،2-
		احتياطات اختيارية		1068
		نتيجة الدورة المرحلة موجبة		11
		الديون		401،16-
		مساهمات الشركاء	456	
		قيد الوفاء بالزيادة في رأس المال		
		رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
		التسديد الفعلي لمبلغ الزيادة في رأس المال		

ثانيا: تخفيض رأس مال شركة المساهمة

### 1-أسباب تخفيض رأس مال شركة المساهمة

يمكن أن تقرر الجمعية العامة غير العادية(الاستثنائية) تخفيض رأس مال شركة المساهمة حسب المادة 712 من القانون التجاري الجزائري للعديد من الأسباب أهمها:

- وجود أموال معطلة زائدة عن حاجة الشركة زيادة رأس مال الشركة عن حاجتها : يكون من مصلحة الشركة تخفيض رأس مالها إلى القدر الحقيقي المستغل فتعمل على التخلص من الفائض بإعادته إلى أصحابه لأنه يزيد على ماتحتاج إليه، لأن المال الزائد يصبح عبئا ثقيلا على الشركة، لذا وجب التخلص منه وذلك عن طريق رد جزء من قيمة الأسهم إلى المساهمين أو بإعفائهم من الوفاء بالجزء غير المدفوع من هذه القيمة
- توالي الخسائر الناتجة عن نتيجة الدورة خسارة أو فرق إعادة التقدير السالب من سنة مالية إلى أخرى ولا يمكن تغطيتها

### 2-طرق تخفيض رأس مال شركة المساهمة

#### 1-2- تخفيض رأس المال عن طريق تخفيض القيمة الاسمية للسهم

والهدف من هذه الطريقة هو رد جزء من رأس مال الشركة إلى المساهمين لزيادته عن حاجتها أو عودة رأس المال إلى قيمته الحقيقية الموجودة فعلا بعد خسارة لحقت بالشركة، حيث يتم تخفيض رأس المال في هذه الطريقة، بإنقاص القيمة الاسمية لجميع أسهم الشركة بنسبة مساوية ومعادلة لقيمة التخفيض المراد القيام به، أما إذا حصل التخفيض نتيجة لتجاوز رأس المال حاجات الشركة فيتم رد ذلك الفارق إلى المساهمين

#### 2-2- تخفيض رأس المال عن طريق ترصيد الخسائر

أما إذا كان هذا التخفيض نتيجة لخسارة أصابت الشركة فتحدد قيمة هذا التخفيض بما يعادل قيم الخسارة، وفي كل الأحوال يجب ألا يتم تخفيض القيمة الاسمية للسهم عن الحد الأدنى المنصوص عليه في القانون (العربي، 2002، صفحة 543)

#### 2-3- تخفيض رأس المال بإعادة شراء الشركة لأسهمها الخاصة وإلغاءها

من خلال المادة 714 من القانون التجاري الجزائري يمكن أن تقوم الشركة بتخفيض رأس مالها عن طريق شراء عدد من أسهمها، يعادل ويساوي المبلغ المطلوب تخفيضه من رأس مال الشركة، ثم تقوم الشركة بإلغاء الأسهم بعد شرائها

تتمثل القيود المحاسبية المجسدة للحالات السابقة: (بن ربيع، حسياني، و صالح، 2013)

تخفيض رأس المال عن طريق ترصيد الخسائر

		رأس المال	101
		فرق اعادة التقدير السالب	105
		نتيجة الدورة المرحلة السالبة	119
		ترصيد الخسائر	

تخفيض رأس المال بإعادة جزء من المساهمات إلى المساهمين

		رأس المال	101
		المساهمات واجبة الدفع	457
		تخفيض رأس المال عن طريق إعادة الأموال إلى المساهمين	
		المساهمات واجبة الدفع	457
		البنك	512
		تسديد حق المساهمين بشيك	

تخفيض رأس المال بإعادة شراء الشركة لأسهمها الخاصة بالقيمة السوقية وإلغاءها بقيمتها الاسمية

في هذه الحالة تقوم شركة المساهمة بشراء مؤقت لأسهمها الخاصة بقيمة سوقية، من أجل إلغائها

يمكن توضيحها من خلال المثال التالي:

أ-في حالة شراء أسهمها الخاصة بقيمة سوقية أكبر 120000 من قيمتها الاسمية وإلغاءها بقيمتها الاسمية

100000

	120000	أسهم خاصة	502
120000		البنك	512
		شراء أسهم خاصة بقيمة سوقية أكبر من القيمة الاسمية	
	100000	رأس المال	101
	20000	خسائر ناتجة عن التنازل عن عمليات التنازل عن أصول مالية	667
120000		أسهم خاصة	502
		تخفيض رأس المال بإلغاء شراء أسهم خاصة	

ب-في حالة شراء أسهمها الخاصة بقيمة سوقية 90000 أقل من قيمتها الاسمية وإلغاءها بقيمتها الاسمية  
100000

90000	90000	أسهم خاصة البنك	512	502
		شراء أسهم خاصة بقيمة سوقية أقل من القيمة الاسمية		
90000	100000	رأس المال أسهم خاصة	502	101
10000		أرباح ناتجة عن عمليات التنازل عن أصول مالية تخفيض رأس المال بإلغاء شراء أسهم خاصة	767	

### تمارين تطبيقية حول تعديل رأسمال شركة المساهمة

#### التمرين رقم 1:

النجاح شركة مساهمة رأسمالها يقدر بـ: 6000000 دج مقسم إلى 6000 سهم، قرر الجمعية العامة غير العادية زيادة رأسمالها بإصدار 800 سهم جديد، وبتاريخ 06-04-2018 اكتتب المساهمون في الزيادة وتم الوفاء بها في نفس اليوم بتقديم مساهمات عينية متمثلة في أرض بقيمة: 200000 دج، والباقي مساهمات نقدية.  
**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لزيادة رأس مال شركة النجاح

#### حل التمرين رقم 1:

تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لزيادة رأس مال شركة النجاح

800000	1200000	الشركاء-العمليات عن رأس المال- رأس المال	101	456
400000		علاوة الاصدار قيد الاكتتاب في الزيادة	103	
	200000	أراضي		211
	1000000	بنك		512
1200000		الشركاء-العمليات عن رأس المال- قيد الوفاء بالزيادة	456	

**التمرين رقم 2:**

بتاريخ 2021-10-01 وبغية توسيع نشاط الشركة قررت الجمعية العامة العادية للشركة "س" شركة مساهمة زيادة رأس مال الشركة إلى الضعف، حيث قدر رأسمالها بـ: 80000000 دج، النتيجة المرحلة لعدة سنوات: 1000000 دج، والإحتياطي المقدر بـ: 20 % من رأس المال، أما مجموع ديون مورد مخزون البضاعة فقد قدر بـ: 2200000 دج، وكان تمويل مبلغ الزيادة كمايلي:

1. استخدام النتيجة المرحلة والإحتياطي

2. تحويل الديون لرأس المال

3. أما باقي مبلغ الزيادة فقد تم تسديده بإصدار أسهم جديدة

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لعملية زيادة رأس المال، إذا علمت أن نسبة الإحتياطي القانوني هي: 10 % من رأس المال

**حل التمرين رقم 2:**

ح/المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
456	1012	مساهمات الشركاء ح/ رأس المال المكتتب غير المسدد <u>قيد التعهدات بالزيادة</u>	8000000	8000000
110		النتيجة المرحلة	1000000	
1068		الإحتياطي	800000	
404		موردو المخزون	2200000	
512		البنك	4000000	
	4561	مساهمات الشركاء <u>قيد الوفاء-</u>		8000000
1012	1013	رأس المال المكتتب غير المسدد رأس المال المكتتب والمسدد <u>التسديد الفعلي لمبلغ الزيادة في رأس المال</u>	8000000	8000000

اصدار السندات في شركة المساهمة

تقرر شركة المساهمة اصدار السندات في حالة عدم رغبتها في زيادة رأسمالها لتمويل احتياجاتها المالية وانما تعتمد على تمويل خارجي دون اللجوء إلى البنوك من خلال اصدار السندات، وهذا ممكن بسبب وضعيتها المالية غير الجيدة والتي لا تمكنها من زيادة رأس المال، أو عدم رغبتها في دخول مساهمين جدد بالرغم من وضعيتها المالية الجيدة

#### أولاً: تعريف السندات

السند هو صك قابل للتداول تصدره شركة أو شخص معنوي ويتعلق بقرض طويل الأجل (الحمزة، 2009، صفحة 28)

#### ثانياً: خصائص السندات

تتميز السندات بمجموعة من الخصائص نذكر منها: (صافي و البكري، 2009، صفحة 108)

- ✓ السندات أداة دين وحامله يرتب على الشركة حق دائنيه، ويكون لحامل السند الأولوية عن حامل السهم في استثناء حقوقه سواء من أرباح الشركة أو من الأصول في حالة الإفلاس
- ✓ السندات أداة استثمارية ثابتة الدخل لأن حاملها يتقاضى فائدة سنوية ثابتة، بينما يتغير الدخل السنوي لحامل السهم العادي والسند في ثبات دخله يشبه السهم الممتاز
- ✓ محدودية الأجل حيث دائما يصدر السند بأجل محدد يستحق بتاريخه، ويسجل هذا التاريخ في عقد الإصدار. ويعتبر أجل السند عنصرا هاما في تحديد معدل فائدة السند وكذلك السعر السوقي له .
- ✓ قابلية السند للتداول وهذه الخاصية تشبه خاصية تداول السهم إذ تساهم في توفير سيولة إضافة للسندات (طويلة الأجل في السوق الثانوي).

#### ثالثاً: شروط اصدار السندات

حدد القانون التجاري الجزائري شروط اصدار السندات في الشروط التالية:

تنص المادة 715 مكرر 84 من القانون التجاري الجزائري على ضرورة صدور قرار صريح من الجمعية العامة للمساهمين بطرح سندات للاكتتاب العام

- ✓ اشهار عملية الاصدار المادة 715 مكرر 86 من القانون التجاري الجزائري
- ✓ أن تكون هذه الشركة التي أصدرت السندات شركة مساهمة
- ✓ ضرورة وفاء شركة المساهمة برأس المال المصدر كاملا وأن يكون لها نشاط على الأقل لسنتين
- وقدمت ميزانيتين لسنتين ماليتين متتاليتين وصادقت عليهما الجمعية العامة للمساهمين حسب المادة 715 مكرر 82 من القانون التجاري الجزائري
- ✓ لا ينبغي أن تتجاوز القيمة الكلية للسندات ضعف قيمة رأس المال

رابعاً: المعالجة المحاسبية لإصدار السندات في شركة المساهمة  
تكون المعالجة المحاسبية في حالة إصدار السندات بالقيمة الإسمية:

		تاريخ إصدار السندات		512
		البنك اقتراضات	16-	
		الاكتتاب في السندات		
		في 12-31		
		الفائدة على القرض		661
		البنك	512	
		تسديد الفائدة السنوية		
		تاريخ الإستحقاق		
		الفائدة على القرض		661
		اقتراضات		16
		البنك	512	
		تسديد الفائدة السنوية وتسديد قيمة القرض		

### تمارين تطبيقية

#### التمرين رقم 1:

بتاريخ 1-6-2014 تأسست شركة المساهمة "ص" برأس مال قدره: 20000000 دج، وبتاريخ 1-5-2015 ولحاجتها للأموال أصدرت 1800 سند بقيمة اسمية 12000 دج للسند الواحد وفائدة سنوية 4%، وكان سعر الاكتتاب 13500 دج

**المطلوب:** تسجيل القيود المحاسبية الضرورية إذا علمت أنه قد تم الاكتتاب في نصف السندات، وأن قيمتها ترد كاملة في نهاية السنة الرابعة

#### حل التمرين رقم 1:

لا يمكن حل التمرين لأن قيمة رأس المال أقل من قيمة السندات المصدرة والتأسيس في 1-6-2014 وإصدار السندات بتاريخ 1-5-2015

لأن من شروط اصدار السندات أن تكون قيمة رأس المال أكبر من قيمة السندات المصدرة ومرور على الأقل سنتين من التأسيس أي وجود ميزانية لسنتين ماليتين متتاليتين

بافتراض أن: رأس المال 25000000 دج وأن تأسيس الشركة كان في 1-6-2013

القيود المحاسبية:

		2015-6-1		
	12150000	بنك		512
10800000		قروض سنديية	163	
1350000		علاوة الإصدار	103	
		قيد الاكتتاب في نصف السندات		
		2015-12-31		
	288000	الفوائد على القروض		661
288000		بنك	512	
		تسديد فائدة السنة الأولى		
		2016-12-31		
	432000	الفوائد على القروض		661
432000		بنك	512	
		تسديد فائدة السنة الثانية		
		2017-12-31		
	432000	الفوائد على القروض		661
432000		بنك	512	
		تسديد فائدة السنة الثالثة		
		2018-12-31		
	432000	الفوائد على القروض		661
	10800000	اقتراضات		16
11232000		البنك	512	
		تسديد فائدة السنة الرابعة وارجاع قيمة السندات		

**التمرين رقم 2:**

بتاريخ N-02-10 تأسست شركة المساهمة "ص" برأسمال قدره: 6000000 دج، مقسمة إلى 6000 سهم بقيمة اسمية 1000 دج للسهم الواحد، مقسمة إلى 4000 سهم نقدي والباقي أسهم عينية، حيث تم الوفاء بها كمايلي: أرض: 1000000 دج، بضاعة: 200000 دج، مباني: 800000 دج

أما الأسهم النقدية فقد تم الوفاء بها كمايلي:

الدفعة الأولى: والمقدرة بـ: 2000 سهم تم تحصيلها يوم الاكتتاب

وبتاريخ N-10-12 تم تسديد الدفعة الثانية بالباقي.

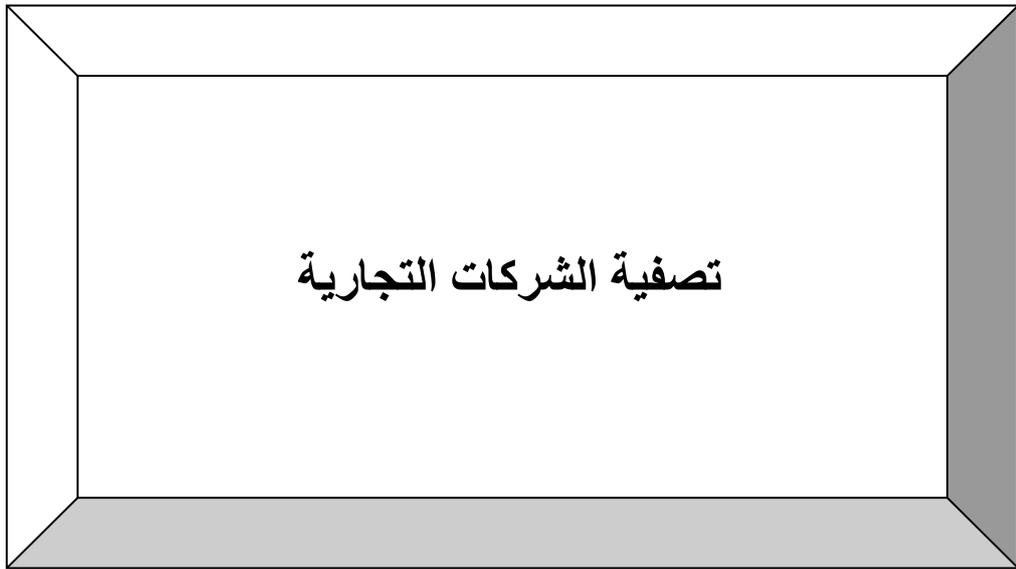
وبتاريخ N-06-03+ 3 أصدرت الشركة "ص" 3500 سند بقيمة اسمية 1200 دج للسند الواحد، وقيمتها عند

الاكتتاب 1600 دج، بفائدة سنوية 05%.

ح/المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
456		مساهمات عينية+ نقدية لشركاء	4000000	
109		رأس المال المكتتب غير المطلوب	2000000	
	1012	رأس المال المكتتب غير المسدد		4000000
	1011	رأس المال غير المطلوب		2000000
		<b>قيد الاكتتاب</b>		.
467		ح/ الموثق	2000000	
	4562	ح/ مساهمات نقدية		2000000
		<b>إيداع المساهمات النقدية لدى الموثق</b>		

	1000000	أرض		211
	800000	مباني		213
	200000	بضاعة		30
	2000000	بنك		512
2000000		ح مساهمات عينية للشركاء	4561	
2000000		ح/ الموثق	467	
		قيد الوفاء بالمساهمات العينية وتحويل اموال الموثق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة		
	4000000	رأس المال المكتتب غير المسدد		1012
		رأس المال المكتتب والمسدد	1013	
4000000		<u>التسديد الفعلي لجزء من رأس المال</u>		
		<b><u>N-10-12</u></b>		
	2000000	ح/ مساهمات نقدية		4562
2000000		رأس المال مكتتب غير المطلوب	109	
		<u>تحويل المساهمات غير المطلوبة الى مساهمات مطلوبة وغير مسددة</u>		
	2000000	رأس المال غير المطلوب		1011
2000000		رأس المال المكتتب غير المسدد	1012	
		<u>تحويل رأس المال غير المطلوب الى مطلوب</u>		
		(ن1)		
	2000000	البنك		512
2000000		ح/ مساهمات نقدية	4562	
		<u>تسديد ما تبقى من المساهمات النقدية</u>		
		(ن1)		

2000000	2000000	رأس المال المكتتب وغير المسدد رأس المال المكتتب والمسدد <u>التسديد الفعلي لباقي رأس المال</u>	1013	1012
4200000 1400000	5600000	3+N-06-03 بنك قروض علاوة اصدار الاكتتاب في السندات بعلاوة اصدار	16 103	512
122500	122500	N+3-12-31 فوائد على القروض بنك تسديد فائدة السنة الأولى	512	661
210000	210000	N+4-12-31 فوائد على القروض البنك تسديد فائدة السنة الثانية	512	661
210000	210000	N+5-12-31 فوائد على القروض البنك تسديد فائدة السنة الثالثة	512	661
4410000	4200000 210000	N+6-12-31 قروض فوائد على القروض البنك تسديد قيمة القرض وفائدة السنة الرابعة	16 661 512	



### أولاً: تعريف تصفية الشركات التجارية

مجموعة العمليات الرامية إلى إنهاء أعمالها الجارية، و ما ينشأ عنها من إستيفاء حقوقها، و دفع الديون المترتبة عليها، و تحويل عناصر موجوداتها إلى نقد، تسهيلاً لعمليات الدفع، و التوصل إلى تكوين كتلة للموجودات الصافية، من أجل إجراء عمليات القسمة، و تحديد حصة كل من الشركاء في موجوداتها المتبقية، و ما يترتب على كل منهم دفعه، إذا تعذر عليها التسديد من موجوداتها (نصيف، 2001، صفحة 15)

### ثانياً: أسباب تصفية الشركات التجارية

لتصفية الشركات التجارية سبب واحد وهو الحل ولحل الشركات التجارية العديد من الأسباب نذكر منها: (بن بوتلجة، 2018، صفحة 106)

- انقضاء أجل الشركة المنصوص عليه في العقد
- انتهاء غرض الشركة حيث أن هذا الغرض محدد في نظامها
- استهلاك رأس مال الشركة
- اتفاق الشركاء على حل الشركة
- اصدار حكم قضائي بحل الشركة

### ثالثاً: أنواع التصفية

تصنف التصفية إلى العديد من الأصناف نذكر أهمها:

**1-التصفية الاختيارية :** تعرف بالتصفية الودية وقد نص عليها القانون ففي حالة حل الشركة تنتقل مهام التصفية إلى كل الشركاء أو إلى مصفي أو اثنين يعينون من طرف الشركاء أو بأحد الطرق التي جاءت في المادة **782 من القانون التجاري** التي نصت على انه "يعين مصفي واحد أو أكثر من طرف الشركاء إذا حصل الانحلال مما تضمنه القانون الأساسي و إذا قرره الشركاء يعين المصفي

- بإجماع الشركاء في الشركات التضامن
- بأغلبية رأس مال الشركاء في شركات ذات المسؤولية المحدودة
- بشروط النصاب القانونية فيما يخص الجمعيات العامة العادية في شركات المساهمة"

**2-التصفية القضائية:** حسب المادة **778 من القانون التجاري الجزائري** تتم التصفية القضائية في حالة انعدام الشروط المدرجة في القانون الأساسي أو الاتفاق الصريح بين الأطراف تقع تصفية الشركة المنحلة طبقاً لهذه التصفية بالشروط التالية:

- أغلبية الشركاء في شركة التضامن ، .

- الشركاء الممثلين لعشر رأس المال على الأقل في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة،
- دائني الشركة

#### رابعاً: أحكام تصفية الشركات التجارية

##### 1- احتفاظ الشركة وقت التصفية بشخصيتها المعنوية:

تنتهي الشخصية المعنوية للشركة من تاريخ انتهاء عمليات التصفية ويتحدد هذا التاريخ إما بالتفاهق بين الشركاء أو بحكم قضائي، ويجب أن لا تزيد مدة التصفية عن ثلاث سنوات هذا حسب المادة 785 من القانون التجاري الجزائري لا يجوز أن تتجاوز مدة وكالة المصفي أكثر من ثلاث أعوام، غير انه يمكن تجديد هذه الوكالة من طرف الشركاء أو رئيس المحكمة "بحسب ما إذا كان المصفي قد عين من طرف الشركاء أو بقرار قضائي، وإذا لم يكن بالإمكان انعقاد جمعية الشركاء بصفة قانونية، جددت الوكالة بقرار قضائي.

ويترتب عن عملية التصفية النتائج التالية: (بن الزاوي و براق، 2018، صفحة 191)

- احتفاظ الشركة بموطنها وجنسيته
- احتفاظها بتسميتها مقرونة بعبارة "تحت التصفية"
- احتفاظها بذمتها المالية
- تظل حقوقها على طبيعتها المنقولة
- لا تتحول الشركة لشركة أخرى ذات شكل قانوني مختلف

##### 2- تعيين المصفي

المصفي هو الشخص الطبيعي أو المعنوي، الذي توكل إليه مهمة تصفية الشركة و تمثيلها أثناء فترة التصفية فالمصفي يقوم باستيفاء حقوق الشركة وسداد ديونها وقد يكون واحد أو أكثر وقد يعين من طرف الشركاء بالاجماع، وإذا لم يتفق الشركاء تتولى المحكمة التي يوجد في منطقتها مركز الشركة تعيين المصفي بناء على طلب احد الشركاء

وتنص المادة 767 من القانون التجاري الجزائري على أنه: " ينشر أمر تعيين المصفين مهما كان شكله في أجل شهر في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية، وفضلا عن ذلك في جريدة مختصة بالإعلانات القانونية للولاية التي يوجد بها مقر الشركة. و يتضمن هذا الأمر البيانات الآتية:

- عنوان الشركة واسمها متبوعا عند الاقتضاء بمختصر اسم الشركة، .
- نوع الشركة متبوعا بإشارة "في حالة تصفية"، .
- مبلغ رأس المال

- عنوان مركز الشركة،
- رقم قيد الشركة في السجل التجاري
- سبب التصفية
- اسم المصفين ولقبهم وموطنهم
- حدود صلاحياتهم عند الاقتضاء.

كما يذكر في نفس النشرة بالإضافة إلى ما تقدم:

- تعيين المكان الذي توجه إليه المراسلات والمكان الخاص بالعقود والوثائق المتعلقة بالتصفية
- المحكمة التي يتم في كتابتها إيداع العقود والأوراق المتصلة بالتصفية بملحق السجل التجاري

وتبلغ نفس البيانات بواسطة رسالة عادية إلى علم المساهمين بطلب من المصفي.

### 3- مهام المصفي

يتولى المصفي أثناء قيامه بعملية التصفية مجموعة من المهام نلخص أهمها في: (بن بوتلجة، 2018، صفحة

(107)

- احترام العقود التي بدأ انجازها قبل التصفية
- تحصيل الديون المستحقة للشركة
- بيع ممتلكات الشركة بالطريقة الأنسب
- تسديد الديون المستحقة على الشركة
- تمثيل الشركة أمام القضاء في كل ما يتعلق بأعمال التصفية
- تقديم كشف حساب تفصيلي للشركاء عن أعمال التصفية لاعتماده وبراء إدارة المصفي واعفائه من الوكالة والتحقق من اختتام التصفية
- سداد ما على الشركة من التزامات على أن يراعي أولوية السداد وفق الترتيب التالي:

### 4- أتعاب المصفي ومصاريف التصفية: حيث تمتاز عن سائر التزامات الشركة

- ✓ الديون الممتازة: وتتمثل في المصاريف القضائية والضرائب واشتراكات الضمان الاجتماعي والأجور والإيجار.... الخ
- ✓ الديون العادية المستحقة لدائني الشركة كالموردين
- ✓ توزيع الأموال الباقية على الشركاء طبقاً لحقوقهم

### خامساً: المعالجة المحاسبية لتصفية الشركات التجارية

تتمثل الاجراءات المحاسبية لتصفية الشركة التجارية فيمايلي:

1- رسم ميزانية ختامية للنشاط وتسمى الميزانية الافتتاحية للتصفية والتي يكون شكلها كمايلي:

الأصول	القيمة المحاسبية	الاهتلاك/ خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية	الخصوم	المبالغ

2- يتم فتح الحساب 123: نتيجة التصفية الذي يكون دائنا بأرباح التصفية ومدينا بخسائر التصفية

3- تحويل أصول الشركة إلى نقديات عن طريق البيع

يمكن توضيح القيود المحاسبية المجسدة لعملية بيع بعض الأصول كمايلي:

512	البنك				
28--	اهتلاك التثبيتات				
2—	حساب التثبيتات				
123	نتيجة التصفية				
	بيع تثبيات بربح مع ترصيد حساب الاهتلاك				
512	البنك				
123	نتيجة التصفية				
30	بضاعة				
	بيع بضاعة بخسارة				
39	خسارة القيمة على المخزونات				
123	نتيجة التصفية				
	ترصيد حساب خسارة القيمة على المخزونات				
512	البنك				
123	نتيجة التصفية				
411	عملاء				
	تحصيل ديون العملاء بخسارة				
49	خسارة القيمة على حسابات الغير				
123	نتيجة التصفية				
	ترصيد حساب خسارة القيمة على حسابات الغير				

		البنك		512
		نتيجة التصفية		123
		أوراق القبض	413	
		<b>خصم أوراق القبض</b>		

4-تسديد الالتزامات

تكون القيود المحاسبية بمرحلة تسديد الالتزامات كمايلي:

		نتيجة التصفية		123
		البنك	512	
		<b>تسديد مصاريف التصفية</b>		
		اقتراضات		16
		موردو المخزونات		401
		موردو التثبيات		404
		أجور مستحقة		421
		ضرائب		444
		البنك	512	
		<b>تسديد حق دائني الشركة</b>		

5-ترصيد النتائج في رأس المال

		احتياطات		106
		نتيجة مرحلة		11
		نتيجة السنة المالية		12
		رأس المال	101	
		<b>ترصيد النتائج في رأس المال</b>		

6- رسم ميزانية الإغلاق

الأصول	الخصوم
512	101
123 إذا كانت نتيجة التصفية خسارة	123 إذا كانت نتيجة التصفية ربح
المجموع:	المجموع

7- تسجيل قيد الإغلاق

إذا كانت نتيجة التصفية ربح يكون القيد كمايلي:

101	رأس المال		
123	نتيجة التصفية		
	البنك	512	
	قيد الإغلاق		

إذا كانت نتيجة التصفية خسارة يكون القيد كمايلي:

101	رأس المال		
	البنك	512	
	نتيجة التصفية خسارة	123	
	قيد الإغلاق		

وبعد انتهاء إجراءات التصفية تزول الشخصية المعنوية للشركة

ويمكن توضيح الاجراءات المحاسبية لتصفية الشركات التجارية من خلال التمرين التالي:

تمرين:

"ص" شركة مساهمة تضمنت عناصر ميزانيتها بتاريخ 2021-06-09 العناصر التالية:

الخصوم			الأصول				
10.000.000	رأس المال	101	800.000	---	800.000	شهرة محل	207
1200.000	احتياطات	106	4500.000	1500.000	6000.000	مباني	213
800.000	قروض مصرفية	164	2000.000	500.000	2500.000	معدات	215
2800.000	موردوالمخزون	401	1800.000	800.000	2600.000	معدات نقل	2181
2200.000	الزبائن الدائنون	419	1200.000	400.000	1600.000	بضاعة	30
			900.000	300.000	1200.000	زبائن	411
			5800.000	---	5800.000	الحساب الجاري البنكي	512
17.000.000	---	المجموع	17.000.000	3500.000	20.500.000	----	المجموع

وبعد انتهاء المدة القانونية المحددة في القانون الأساسي للشركة تم اتخاذ قرار حلها وتم تعيين مصفي للتكفل بعملية التصفية.

وقد قرر المصفي تنفيذ عملية التصفية عن طريق البنك كمايلي:

بيع التثبيات كمايلي:المباني: 5500000 دج،المعدات والأدوات: 1800000 دج، معدات النقل: 2500000 دج

بيع المخزونات بـ: 80 % ، واسترجاع جميع الحقوق ماعدا 150000 دج اعتبرت كدين معدوم ، كما أن الزبائن الدائنون تنازلوا عن حقوقهم للشركة بقيمة 2000000 دج، كما تم تسديد باقي التزامات الشركة.

**المطلوب:**

تسجيل القيود المحاسبية المجسدة لعملية التصفية إذا علمت أن مصاريف التصفية قدرت بـ: 600000 دج.

المدين	الدائن	البيان	المبالغ.م	المبالغ.د
123	207	نتيجة التصفية شهرة المحل	800000	800000
512	213	البنك اهتلاك المباني	5500000	6000000
2813	123	المباني نتيجة التصفية	1500000	1000000

1600000	960000 400000 240000	البنك خسائر القيمة " البضاعة " نتيجة التصفية بضاعة <u>بيع البضاعة</u>	30	512 390 123
600000	600000	نتيجة التصفية البنك <u>تسديد مصاريف المصفي</u>	512	123
3800000	2800000 800000 200000	موردو المخزون قروض مصرفية الزبائن الدائنون البنك <u>تسديد الديون</u>	512	401 164 419
2000000	2000000	الزبائن الدائنون نتيجة التصفية الزبائن الدائنون الذي تنازلوا عن حقوقهم للشركة	123	419
1200000	1200000	الاحتياطيات رأس المال <u>إدماج الاحتياطيات في رأس المال</u>	101	106

فتح دفتر الأستاذ للخسابين 123، 512

ح/123	
دائن	مدين
1000000	800000
700000	200000
2000000	240000
	150000
	600000
	<b>رصيد دائن: 1710000</b>

ح/512	
دائن	مدين
600000	5800000
3800000	5500000
	1800000
	2500000
	960000
	750000
رصيد مدين: 12.910.000	

ميزانية الاغلاق:

الخصوم	الأصول
101: رأس المال: 11200000	512: البنك: 12910000
123 نتيجة التصفية: 1710000	
المجموع: 12910000	المجموع: 12910000

قيد الاغلاق:

مبلغ الدائن	مبلغ المدين	البيان	الدائن	المدين
	11.200.000	رأس المال		101
	1710.000	نتيجة التصفية		123
12.910.000		البنك	512	
		<u>قيد الإغلاق</u>		

إندماج الشركات

قبل البدء في جدر بنا بداية الإشارة إلى أن موضوع اندماج الشركات وفي المحاضرة القادمة موضوع التجميع المحاسبي هما موضوعان تابعان لمقياس محاسبة الشركات المعمقة الذي يتناول بشكل دقيق ومفصل هذين الموضوعين وفي هذه المحاضرة سننظر إلى النقاط الأساسية التي يمكن لطالب السنة الثالثة محاسبة وجباية التعرف عليها كتمهيد لطور الماستر في مقياس محاسبة الشركات المعمقة

## أولاً: مفاهيم أساسية حول اندماج الشركات

### 1- مفهوم اندماج الشركات

الاندماج بانه اتفاق بمقتضاة إما أن يتم مزج شركتين أو أكثر بعضهما في البعض الآخر، بحيث يؤدي ذلك إلى إنقضائهما معاً وانتقال جميع حقوقهما والتزاماتهما إلى شركة جديدة تنشأ على انقائهما، أو أنه اتفاق شركة على ضم أخرى أو أكثر، تنقضي على أثره الشركة المضمومة وتنقل جميع حقوقها والتزاماتها إلى الشركة الضامة التي تبقى قائمة؛ فهو عملية إرادية يتم بمقتضاها ابتلاع شركة لأخرى أو أكثر أو نشأة شخص جديد لامتزاجهما معاً بغرض تحقيق مصلحة مشتركة. (جرادات و الشبيل، 2014، صفحة 265)

### 2- أنواع اندماج الشركات

من حيث طبيعة نشاط الشركات: (فرحي و نشنش، 2022، صفحة 2)

**الاندماج الأفقي:** يشمل الاندماج الأفقي مؤسستان تعملان وتتنافسان في نفس نوع النشاط والعمل وهكذا فان عملية الاندماج تمكن من الاستفادة من اقتصاديات الحجم وتقوم الحكومات بتنظيم عمليات الاندماج الأفقي نظراً لما لها من تأثير سلبي على المنافسة فوجود عمليات اندماج أفقي قد يجعل من السهل على المشاركين الحصول على أرباح احتكارية.

**الاندماج الرأسي:** يقع الاندماج الرأسي بين الشركات في المراحل المختلفة من تشغيل المنتجات فعلى سبيل المثال فإن صناعة البترول تمر بمراحل مثل الاستكشاف والتكرير والتسويق إلى المستهلك النهائي. وتوجد عدة أسباب تكمن وراء رغبة المؤسسات في الاندماج الرأسي في المراحل المختلفة من بينها الاستفادة من اقتصاديات التقنية الحديثة مثل تجنب تكاليف النقل و البحث والدعاية والتخفيض أيضاً من تكاليف الاتصال وتنسيق الإنتاج.

**الاندماج المتنوع:** تشمل عملية الاندماج المتنوع المؤسسات المشاركة في أنواع مختلفة من الأنشطة التجارية ويوجد ثلاثة أنواع من الاندماجات المتنوعة:

الاندماج بغرض امتداد المنتجات بتوسيع خطوط الإنتاج للمؤسسات وتتم عمليات الاندماج بين مؤسسات في أنشطة تجارية مرتبطة ببعضها وربما يمكن أن نطلق عليها اندماج متحد المركز.

الاندماج بغرض الامتداد الجغرافي للسوق لمؤسستين ويتم تنفيذ عملياتها في مناطق جغرافية غير متداخلة.

الاندماج بغرض التنوع البحث ويشمل أنشطة تجارية مختلفة وغير مرتبطة ببعضها البعض و لا يمكن أن

تكيف على أنها امتداد المنتج أو امتداد للسوق

من حيث السيطرة: ينقسم إلى اندماج إرادي و عدائي

**الاندماج الإرادي:** يتم هذا النوع من الاندماج بالاتفاق بين الشركات المندمجة و بموافقة كلا من إدارتي الشركة الدامجة والشركة المندمجة.

**الاندماج العدائي:** ويحدث الاندماج في هذه الحالة عن طريق الاستيلاء أو الابتلاع ضد رغبة الشركة المستهدفة ولكن جاذبية عرض الشراء من جانب الشركة المشتريّة أو الدامجة قد يجعلها تقبل الاندماج. وقد تسعى الشركة المستهدفة في هذه الحالة إلى البحث عن شريك صديق لكي يستولى على الشركة بدلا من الشركة الدامجة صاحبة العرض الأول. ومن الممكن أن يحدث

الاندماج جبرا كأن يكون بأمر من السلطة المختصة كما في حالة شركات القطاع العام أو البنوك مثل قيام البنك المركزي بدمج عدد من البنوك إما لعدم كفاية رؤوس أموالها أو لقصور في الإدارة أو لغيره من الأسباب المصرفية التي حددها القانون (حماد، 1999، صفحة 5)

من حيث نتيجة الاندماج: ينقسم إلى اندماج كامل و جزئي

الإتحاد الإندماج بتأسيس شركة جديدة ويتم فيه الدمج بين شركتين أو أكثر لتكوين شركة موحدة ويترتب على ذلك أن تنقضي الصفة القانونية لكل الشركات وتتمتع الشركة الجديدة بالشخصية الاعتبارية الخاصة بها.

الاندماج الكامل: ويتم فيه المزج الكامل بين شركتين: الشركة الدامجة والشركة المندمجة، وينتج عن عملية الاندماج تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة، واستمرار الشركة الدامجة بشخصيتها المعنوية الاعتبارية (السعيد، 2012، صفحة 31)

**ثانيا: اجراءات اندماج الشركات وفق القانون التجاري الجزائري**

لقد تطرق المشرع الجزائري في القانون التجاري احكام اندماج الشركات في فصله الرابع من المادة 744 إلى 756 كمايلي:

**المادة 744:** للشركة و لو في حالة تصفيتها ، أن تدمج في شركة اخرى أو أن تساهم في تأسيس شركة جديدة بطريقة الدمج. أما لها أن تقدم ماليتها لشركات موجودة أو تساهم معها في انشاء شركات جديدة بطريقة الادماج و الانفصال.

**المادة 745:** يسوغ تحقيق العمليات المشار إليها في المادة المتقدمة بين شركات ذات شكل مختلف، ويجب أن تقرها كل واحدة من الشركات المعنية حسب الشروط المطلوبة في تعديل قوانينها الأساسية. إذا كانت العملية تتضمن أحداث شركة جديدة، يتعين تأسيس كل واحدة منها حسب القواعد الخاصة بكل شكل من الشركة الموافق عليها.

**المادة 746:** خلافا لأحكام الفقرة الثانية من المادة 745، إذا كان من شأن العملية المقرر زيادة تعهدات الشركاء أو المساهمين لشركة أو عدة شركات معينة، فإنه لا يقرر ذلك إلا بموافقة الشركاء المذكورين أو المساهمين بالإجماع

**المادة 747:** يحدد مجلس الإدارة مشروع الإدماج أو الانفصال سواء لكل واحدة من الشركات المساهمة في الإدماج أو للشركة المقرر إدماجها، ويجب أن يتضمن البيانات التالية:

- أسباب الإدماج أو الانفصال و أهدافه وشروطه.
- تواريخ قفل حسابات الشركات المعنية، المستعملة لتحديد شروط العملية.
- تعيين و تقديم الأموال و الديون المقرر نقلها للشركات المدمجة أو الجديدة.
- تقرير روابط مبادلة الحصص.
- المبلغ المحدد لقسط الإدماج أو الانفصال.

يبين المشروع أو أي بيان ملحق به طرق التقديم المستعملة و أسباب خيار روابط مبادلة الحصص.

**المادة 748:** يوضع مشروع العقد بأحد مكاتب التوثيق للمحل الموجود به مقر الشركات المدمجة و المستوعبة ويكون محل نشر في إحدى الصحف المعتمدة لتلقي الإعانات القانونية.

**المادة 749:** يقرر الإدماج من طرف الجمعية العامة الإستثنائية للشركات المدمجة و المستوعبة.

إن رأسمال الشركات المستوعبة أو المدمجة يؤول إلى الشركة المدمجة أو الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج في الحالة التي تكون عليها في تاريخ تحقيق العملية النهائية.

ويؤول رأسمال الشركة المنفصلة حسب نفس الشروط و يقع توزيع بين الشركات المدمجة أو الشركات الجديدة الناتجة عن الانفصال حسب الشروط المقررة بمشروع الانفصال.

**المادة 750:** يقدم مجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة، حسب الأحوال، مشروع الإدماج أو الانفصال و ملحقاته لمندوبي الحسابات، إن وجدوا، لكل واحد من الشركات المساهمة في العملية قبل خمسة وأربعين يوماً على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعويين للنظر في هذا المشروع " .

**المادة 751:** يوضع و يقدم مندوبو الحسابات لكل شركة ، و يساعدهم عند الاقتضاء خبراء يختارونهم ، تقريراً عن طرق الإدماج و خاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة. و لأجل ذلك يسوغ لمندوبي الحسابات الاطلاع على كافة المستندات المفيدة، لدى كل شركة معنية".

**المادة 752:** يوضع تقرير مندوب الحسابات من المقر الرئيسي ويجعل تحت تصرف الشركاء او المساهمين في ظرف الخمسة عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الاندماج او الانفصال. وفي حالة الاستشارة الكتابية، يوجه هذا التقرير للشركاء مع مشروع القرار المعروض عليهم.

**المادة 753:** يحقق المندوبون المكلفون بتقدير الحصص المقدمة خصوصاً بأن مبلغ رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المندمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس المال الشركة المدمجة او مبلغ رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج. ويجري نفس هذا التحقيق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.

**المادة 754:** تثبت الجمعية العامة غير العادية للشركة المدمجة في المصادقة على الحصص العينية المقدمة طبقاً لأحكام الواردة في المادة 673

**المادة 755:** إذا تحقق الاندماج عن طريق إنشاء شركة جديدة ، فإنه يمكن ان تتكون هذه الشركة دون حصص أخرى غير تلك التي تكونت من جراء الاندماج. وفي هذه الحالة يجوز لمساهمي هذه الشركات أن يجتمعوا بحكم القانون في جمعية عامة تأسيسية للشركة الجديدة الناشئة عن طريق الإدماج ، أما بالنسبة للإجراءات فإنها تتبع طبقاً لأحكام التي تنظم تكوين الشركات المساهمة

**المادة 756:** تصبح الشركة مدينة لدائني الشركة المدمجة في محل ومكان تلك دون ان يترتب على هذا الحلول تجديد بالنسبة لهم، ويجوز لدائني الشركة الذين شاركوا في عملية الإدماج وكان دينهم سابقاً لنشر مشروع الإدماج، أن يقدموا معارضة ضد هذه الأخيرة في أجل 30 يوماً ابتداء من النشر المنصوص عليه في المادة 748. ويتخذ بعد ذلك قرار قضائي إما برفض المعارضة أو يلغي الأمر إما بتسديد الديون. وإما بإنشاء ضمانات تقدمها الشركة الماصة بشرط أن تكون هذه الضمانات كافية.

ولا يحتج بالإدماج على هذا الدائن إذا لم تسدد الديون أو لم تنشأ الضمانات التي أمر بتقديمها. على أن المعارضة المقدمة من دائن واحد لا يكون لها اي تأثير على متابعة عمليات الإدماج. كما لا تعترض أحكام هذه المادة بالنسبة لتطبيق الاتفاقيات التي ترخص للدائن باشتراط التسديد العاجل لدينه في حالة إدماج الشركة المدينة بشركة أخرى

### ثالثاً: محاسبة اندماج الشركات وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 3

#### 1- التعريف بالمعيار

اندماج الأعمال أو تجميعها هو تجميع شركات أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين شركة واحدة معدة للقوائم المالية وينتج عن جميع عمليات التجميع حصول شركة واحدة هي الشركة المقتنية على السيطرة على شركة أو أكثر ( الشركة المقتناة)، وإذا ما حصلت الشركة على سيطرة على شركة واحدة أو أكثر لا يمثلوا كيانات تجارية، فإن عملية تجميع هذه الشركات لا تعد عملية تجميع أعمال، وعند قيام الشركة باقتناء مجموعة من الأصول أو صافي أصول لا تمثل نشاط تجاري فإنها تقوم بتوزيع تكلفة هذه المجموعة من الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد في المجموعة بناءً على القيم العادلة لها في تاريخ الاقتناء". وقد ينشأ عن عملية تجميع الأعمال علاقة شركة أم بشركة تابعة. وتكون الشركة المقتنية هي الشركة الأم والشركة المقتناة هي الشركة التابعة.

#### 2-الهدف من المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية التي تقوم الشركة بإعدادها عند قيامها بعملية اندماج الأعمال، ويحدد على وجه التحديد ضرورة المحاسبة عن جميع عمليات الاندماج بتطبيق طريقة الشراء، ومن ثم تقوم الشركة المقتنية بالاعتراف بأصول الشركة المقتناة والتزاماتها الحالية والمحتملة القابلة للتحديد بالقيم العادلة في تاريخ الاقتناء كما تعترف بالشهرة والتي يتم اختيارها فيما بعد لأغراض الاضمحلال في القيمة وليس استهلاكها.

#### 3-نطاق المعيار :

تقوم الشركة بتطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن عمليات اندماج الأعمال و لا يطبق هذا المعيار على مايلي :

- اندماج الأعمال الذي يتم بموجبه تجميع شركات بتكوين مشروع مشترك.
- اندماج الأعمال الذي يتضمن شركة أو شركات تخضع لسيطرة مشتركة.
- اندماج الأعمال الذي يتضمن اثنين أو أكثر من صناديق الاستثمار.
- اندماج الأعمال الذي بموجبه يتم اندماج شركات منفصلة لتكوين شركة معدة للقوائم المالية بموجب تعاقد فقط دون الحصول على أية حصة ملكية"

#### 4- المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات وفقا لطريقة محاسبة الشراء

##### 1-4-مضمون طريقة الشراء

تقوم هذه الطريقة على أساس أن عملية الاندماج في جوهرها هي عملية الشراء، سواء كان هذا الشراء بصافي أصول المؤسسة المندمجة أو لأسهم تلك المؤسسة. ونظرا للقيود الموضوعية على طريقة دمج الحقوق ، كان هذا الأسلوب الأكثر استخداما عند الاندماج (قربة و بودربالة، 2010)

يتم في ظل هذه الطريقة إعادة تقييم للأصول و الخصوم فيظهر فرق يعبر عن الشهرة ، وتسجل الأصول والخصوم في هذه الحالة بقيمتها العادلة.

ومن أجل فهم هذه الطريقة يجب التمييز بين المؤسسة الدامجة و المؤسسة المندمجة و هناك بعض المؤشرات التي تحدد الطرف الممتلك وهي:

- إذا كانت القيمة العادلة لإحدى المؤسسات أكبر بكثير من القيمة العادلة للمؤسسة المندمجة الأخرى ففي مثل هذه الحالة المؤسسة الأكبر هي المؤسسة المملوكة.
- عندما يجري اندماج الأعمال عن طريق دفع نقود مقابل الأسهم العادية ذات حقوق التصويت في مثل هذه الحالة تكون المؤسسة التي تدفع النقدية هي المؤسسة المملوكة.
- عندما ينتج عن اندماج الأعمال سيطرة إدارة إحدى المؤسسات على انتخاب فريق إدارة المؤسسة المندمجة الناتجة في مثل هذه الحالة المؤسسة المسيطرة هي المملوكة.

تتطلب هذه الطريقة ما يلي:

- تحديد المؤسسة الدامجة ( المشتريّة ).
- قياس تكلفة الاندماج.
- توزيع في تاريخ الاستحواذ تكلفة اندماج المؤسسة على الأصول المستحوذ عليها و الالتزامات و الالتزامات المحتملة.

تتضمن تكلفة شراء المؤسسة المندمجة عند استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة ما يلي:

- إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة المؤسسة المندمجة ( نقداً أو إصدار أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين ، وتحمل التزامات المؤسسة المندمجة ).
- التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج ( أتعاب المحاسبين ، الاستشاريين ،.....).

#### 4-2- معالجة شهرة المحل وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 3

نص معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 على تطبيق طريقة الشراء في اندماج المؤسسات وعلى أن تتم معاملة أية زيادة في تكلفة الشراء عن حصة المشتري في القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل كشهرة ، ويتم الاعتراف بها كأصل.

وقد نص هذا المعيار على وجوب قيام المؤسسة المشتريّة في تاريخ الاندماج بما يلي :

(القاضي و حمدان، 2008، صفحة 168، 169)

- الاعتراف بالشهرة المشتراة في عملية اندماج المؤسسة كأصل.

- القياس المبدئي لتلك الشهرة بسعر تكلفتها ، كونها زيادة تكلفة اندماج المؤسسة المشتريية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد و الالتزامات الطارئة المعترف بها وفقا لنفس المعيار

#### معالجة الشهرة الموجبة:

معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 3 يقيس الشهرة كأصل غير ملموس بسعر تكلفتها وهي زيادة تكلفة الاندماج عن الحصة المشتراة في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات، أما في حالة زيادة حصة الشركة المشتريية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد والالتزامات عن تكلفة اندماج الأعمال، فيجب على الشركة المشتريية في هذه الحالة القيام بما يلي: (كشكو، 2016، صفحة 36)

- إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات العائدة للمنشأة المشتراة مع احتساب تكلفة الاندماج.

- الاعتراف فورا بالربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

#### معالجة الشهرة السالبة:

نص معيار الإبلاغ المالي رقم 3 في فقرته رقم 81 على وجوب إلغاء الاعتراف ببند شهرة المحل السالبة واذا كانت الشركة قد اعترفت بها سابقا فعليها تعديل نقابل على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة، أي سوف يلغى الاعتراف بها في بداية هذه الفترة مع إجراء التسوية المقابلة لذلك بإضافتها إلى رصيد الأرباح المحتجزة. (كشكو، 2016، صفحة 170)

#### رابعاً: محاسبة اندماج الشركات وفق النظام المحاسبي المالي

##### 1- أحكام النظام المحاسبي المالي الخاصة باندماج الشركات

حسب القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 47 يمكن تلخيص الاندماج وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي: المادة 31: كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أو عدة كيانات أخرى، يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات

المادة 32 : علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

المادة 33: يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

**المادة 34:** تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه ، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة ، وتنتشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد.

**المادة 35:** يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى القواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال.

**المادة 36:** تحدد شروط وكيفيات وطرق و إجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم

## 2- معالجة الشهرة وفق النظام المحاسبي المالي

يعرف القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 25 مارس 2009 فرق الاقتناء على أنه " كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل و حسب SCF يسجل هذا الفارق في الحساب رقم 207 الذي يدخل ضمن حسابات الأصول المعنوية، كما ينص SCF على أنه يتم في هذا الحساب تسجيل فارق الاقتناء سواء كان موجبا أو سالبا الناتج عن اقتناء أو اندماج، كما يمكن أن يكون مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده. أما خسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختبار تناقص القيمة في فارق الاقتناء، لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول أخرى وردت بعض الاسترشادات في القسم الثاني المتعلق بالحسابات

الموحدة حول كيفية تحديد فارق التوحيد عند دخول منشأة ما في مجال التوحيد، فهو يمثل الفرق بين تكلفة شراء سندات المساهمة والحصة غير المعاد تقييمها في الأصل الصافي المشتري، وهو يقسم إلى فرق التقييم وفرق الاقتناء، بحيث يخصص فرق التقييم في عناصر الأصول المعنية القابلة للتحديد إلى غاية إرجاعها إلى قيمتها الحقيقية في تاريخ الشراء، أما فائض فارق التوحيد الذي لا يمكن نسبه إلى عناصر الأصل القابلة للتحديد فيمثل فارق الاقتناء أو شهرة موجبة، تسجل تحت عنوان منفصل ضمن الأصول غير الجارية وتخضع لاختبار تدني القيمة في كل عملية جرد، وهذا بعد إجراء المقارنة بينها وبين القيمة الاقتصادية للعناصر غير العادية التي يشكلها هذا الفارق، ومن المحتمل إثبات أية خسارة في القيمة لإرجاع مبلغ الشهرة إلى قيمته الحقيقية. أما إذا كانت شهرة سالبة يعترف بها في شكل إيراد تبعا لوظيفة أصلها، بحيث إذا كانت عبارة عن نفقات مستقبلية، تدرج في شكل إيراد عند تاريخ حدوث تلك النفقات، وإذا كانت تمثل الفرق بين القيمة الحقيقية للأصول غير

النقدية المكتسبة وقيمة إقتنائها فتسجل كإيراد على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول، وإذا لم يمكن نسبها إلى ما ذكر أعلاه، فيمكن تسجيلها فوراً كإيراد في قائمة الدخل

خامساً: المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات في حالتها الإندماج عن طريق الامتصاص والاندماج عن طريق الاتحاد (تكوين شركة جديدة)

### 1- الاندماج من خلال تكوين شركة جديدة

تنص هذه الطريقة في اتحاد شركتين على الأقل، بهدف تكوين شركة جديدة ، حيث يتم تحويل مساهمات كل من الشركتين إلى الشركة الجديدة هذا الأمر الذي يتطلب انحلال كل من الشركتين المندمجتين عن طريق تصفيتهما ثم تنطلق عملية تكوين للشركة الجديدة.(Makhlouf, 2015, p. 170)

ولتوضيح أكثر للاندماج من خلال تكوين شركة جديدة نورد المثال التالي:

مثال: لتكن ميزانية الشركتين (A) و (B) كما يلي: (حواس، 2018-2019)

ميزانية الشركة A			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
400 000	رأس المال	740 000	الأصول المختلفة
200 000	إحتياطيات		
140 000	ديون مالية		
740 000	مجموع الخصوم	740 000	مجموع الأصول
ميزانية الشركة B			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
800 000	رأس المال	1 550 000	الأصول المختلفة
600 000	إحتياطيات		
150 000	ديون مالية		
1 550 000	مجموع الخصوم	1 550 000	مجموع الأصول

### ❖ معلومات إضافية:

- يتكون رأس مال كل شركة (A و B) من أسهم بقيمة إسمية 20 دج للسهم.
- تم إعادة تقييم مختلف أصول الشركة A لتصبح بقيمة 940 000 دج ، وكذا مختلف أصول الشركة B لتصل قيمتها إلى 1 750 000 دج.
- تقدمت كل من الشركتين بمختلف أصولها وخصومها، بهدف تكوين شركة جديدة (C) ، في حين أن رأس مال (C) يتكون من أسهم بقيمة 20 دج للسهم الواحد.

المطلوب:

❖ إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة (C) وكذا مختلف التسجيلات المحاسبية الضرورية

الحل:

أ- إعادة تقييم عناصر الشركتين

البيان	القيمة المحاسبية الصافية VNC	القيمة العادلة JV	فارق التقييم
أصول الشركة A	740 000	940 000	200 000
أصول الشركة B	1 550 000	1 750 000	200 000

- التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم لدى الشركتين A و B .

200 000	200 000	مختلف أصول الشركة A فارق الاندماج	123	2X 3X
200 000	200 000	مختلف أصول الشركة B فارق الاندماج	123	2X 3X

ب- التسجيل المحاسبي لعملية انحلال الشركة A

467	800 000	من ح/ الشركة C		
5X	140 000	ح/ مختلف الخصوم		
	940 000	إلى ح/ مختلف الأصول	2X 3X 4X	
		إلغاء أصول و خصوم الشركة A		
261	800 000	سندات المساهمة الشركة C	467	
		تقديم 3000 سهم للشركة A على مستوى C		
101	400 000	رأس المال		
106	200 000	إحتياطات		
123	200 000	فارق الاندماج		
456	800 000	عمليات على رأس المال		
456	800 000	عمليات على رأس المال		
261	800 000	سندات المساهمة		
		إلغاء سندات المساهمة A		

ج- التسجيل المحاسبي لعملية انحلال الشركة B

467	1 600 000	من ح/ الشركة C		
5X	150 000	ح/ مختلف الخصوم		
	1 750 000	إلى ح/ مختلف الأصول	2X 3X	

		مساهمات الشركة B	4X	
1 600 000	1 600 000	سندات المساهمة الشركة C تقديم 3000 سهم للشركة B على مستوى C	467	261
1 600 000	800 000 600 000 200 000	راس المال إحتياطات فارق الاندماج عمليات على رأس المال	456	101 106 123
1 600 000	1 600 000	عمليات على رأس المال سندات المساهمة إلغاء سندات B	261	456

د- التسجيل المحاسبي في يومية الشركة C (تأسيس الشركة C)

2 400 000	800 000 1 600 000	من ح/ الشركة A حسابات المساهمة ح/ الشركة B حسابات المساهمة إلى ح/ مختلف الأصول الوعد بالمساهمة	101	4561 4562
800 000 140 000	940 000	مختلف الأصول الشركة A حسابات المساهمة مختلف الخصوم تنفيذ الوعد بالمساهمة من طرف الشركة A	4561 5X	2X 3X
1 600 000 150 000	1 750 000	مختلف الأصول الشركة B حسابات المساهمة مختلف الخصوم تنفيذ الوعد بالمساهمة من طرف الشركة B	4562 5X	2X 3X

ه- التحليل :

<p>علما أن:</p> <p>القيمة الاسمية للسهم = سعر الإكتتاب</p> <p>القيمة الحقيقية للسهم = صافي الأصول / عدد الأسهم</p> <p>حق الإكتتاب = عدد الأسهم الجديدة / عدد الاسهم القديمة</p>
---

- القيمة الإسمية لأسهم الشركة A = 20 دج / سهم

- القيمة الإسمية لأسهم الشركة B = 20 دج / سهم

- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة A = 800 000 / 20 000 = 40 دج / سهم

- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة B = 1 600 000 / 40 000 = 40 دج / سهم

➤ عدد الأسهم الممنوحة للشركة A في الشركة C = 20 / 800 000 = 40 000 سهم

← علما أنه: حق الإكتتاب = عدد الأسهم الجديدة / عدد الاسهم القديمة

تعوض الشركة A بـ : 40 000 سهم في الشركة C مقابل 20 000 سهم في الشركة A قبل الاندماج.

بطريقة أخرى : تعوض الشركة A بـ 2 أسهم في الشركة C عن كل سهم الشركة في A

## 2- الاندماج من خلال الامتصاص

الاندماج من خلال الامتصاص هو اندماج شركة أو أكثر في شركة أخرى قائمة ولا يتطلب انحلال الشركة وينتج عنه زيادة رأس المال وعلاوة الاندماج الشركة الدامجة ويتم إلغاء الديون والحقوق المتبادلة في حالة وجودها. (Makhlouf، 2015)

ويمكن توضيح المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الاندماج وفق المثال التالي: (حواس، 2018-2019)

مثال:

لتكن ميزانية الشركتين A، B كما يلي :

ميزانية الشركة A			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
900 000	رأس المال	1 850 000	مختلف الأصول
720 000	إحتياطيات		
230 000	ديون مالية		
1 850 000	مجموع الخصوم	1 850 000	مجموع الأصول
ميزانية الشركة B			
المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
600 000	راس المال	950 000	مختلف الأصول
210 000	إحتياطيات		
140 000	ديون مالية		
950 000	مجموع الخصوم	950 000	مجموع الأصول

### ❖ معلومات إضافية:

- رأس مال الشركة A يتكون من: 30 000 سهم بقيمة 30 دج للسهم

- رأس مال الشركة B يتكون من: 30 000 سهم بقيمة 20 دج للسهم

- بافتراض عدم وجود أي مساهمات متبادلة بين الشركتين A و B. قامت الشركة A بامتصاص الشركة B  
المطلوب

✓ إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة A بعد الاندماج (امتصاص الشركة B) مع تقديم التسجيلات المحاسبية المناسبة؟

الحل:

أ- التحليل:

- القيمة الإسمية لأسهم الشركة A = 30 دج لسهم

- القيمة الإسمية لأسهم الشركة B = 20 دج لسهم

- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة A =  $(230\,000 - 1\,850\,000) / 30\,000 = 54$  دج لسهم

- القيمة الحقيقية لأسهم الشركة B =  $(140\,000 - 950\,000) / 30\,000 = 27$  دج لسهم

- عدد الأسهم الممنوحة للشركة B من طرف الشركة A = صافي الأصول B / القيمة الحقيقية لسهم A

$$= 15\,000 = 54 / (140\,000 - 950\,000)$$

- علاوة الإصدار = (القيمة الحقيقية - القيمة الإسمية) X عدد الأسهم الممنوحة

$$= 360\,000 = 15\,000 \times (30 - 54)$$

ب: التسجيل المحاسبي لانحلال الشركة B

	810 000	من ح/ الشركة A	467
	140 000	ح/ مختلف الخصوم	5X
950 000		إلى ح/ مختلف الأصول	2X 3X 4X
		إلغاء أصول وخصوم الشركة B	
810 000	810 000	سندات المساهمة الشركة A	467
		تقديم 15000 سهم بقيمة إسمية 30 دج وقيمة حقيقية 54 دج للشركة B على مستوى A	

	600 000	رأس المال		101
	210 000	إحتياطيات		106
810 000		عمليات على رأس المال	456	
		إلغاء الأموال الخاصة للشركة B		
810 000	810 000	عمليات على رأس المال	456	
		سندات المساهمة للشركة B	261	
		إلغاء سندات المساهمة للشركة B		

ج- التسجيل المحاسبي على مستوى الشركة المدمج فيها (الشركة الماصة A)

	810 000	من ح/ عمليات على رأس المال (B)		456
450 000		إلى ح/ رأس المال	101	
360 000		ح/ علاوة الاندماج	103	
		الوعد بالاندماج		
	950 000	مختلف الأصول		2X } 3X }
810 000		الشركة B حسابات المساهمة	456	
140 000		مختلف الخصوم	5X	
		تنفيذ الوعد من طرف الشركة B		



أولاً: مفاهيم أساسية حول المجمع، التجميع المحاسبي، المراقبة، القوائم المالية الموحدة

## 1- تعريف المجمع وخصائصه

### 1-1- تعريف المجمع

يمكن تعريف المجمع من نواحي عديدة يمكن إيجازها كمايلي:

فمن الناحية الاقتصادية: " المجمع هو عبارة عن المجموعة المتكونة من شركات تابعة من الناحية المالية والاقتصادية لشركة أخرى تدعى " الشركة الأم"، هذه الشركة تضمن الإدارة والمراقبة على مجمل الشركات التابعة. (مقدمي، 2005-2006، صفحة 7)

حسب المادة 138 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المديرية لسنة 2021 يعرف المجمع جبائياً على أنه: " كيان اقتصادي يضم مؤسستين أو أكثر من خلال أسهم مستقلة قانوناً، تسمى الواحدة منها الشركة الأم التي تحكم المؤسسة أو المؤسسات الأخرى المسماة الأعضاء تحت تبعيتها بامتلاكها المباشر لنسبة 90% أو أكثر من رأس المال الإجتماعي."

### 1-2- خصائص المجمع

من أهم خصائص المجمعات نذكر مايلي: (Cid benaibouche, 2010, p. 89)

- استقلالية الشركات المشكلة للمجمع أي أن لكل الشركات المكونة للمجمع شخصية معنوية مستقلة
- مركزية القرارات والإدارة
- المساهمة: أي العلاقة الرابطة في رأس المال
- السيطرة أو الرقابة: والتي تكون رقابة كاملة أو مشتركة أو سيطرة بارزة

### 2- تعريف التجميع المحاسبي وطرقه

سيتم التطرق إلى تعريف التجميع المحاسبي وطرقه المتمثلة في طريقة التكامل الكلي، النسبي، طريقة الوضع بالتكافؤ (المعادلة)

### 1-2- تعريف التجميع المحاسبي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التجميع المحاسبي نذكر منها مايلي:

يعرف التجميع المحاسبي على أنه: "تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة كاملة للحالة المالية للمجمع اقتصادياً ومالياً." (Zitouni, 2003)

كما تعرف على أنه: " تهدف الحسابات الموحدة إلى تقديم الممتلكات والوضع المالية وحساب النتيجة الخاص بالمجموعة كما لو تعلق الأمر لذمة واحدة، كل ذمة لها مقر أو نشاط رئيسي في الإقليم الوطني وتراقب ذمة أو عدة ذمم وتتنظر كل سنة قوائمها المالية للمجموع المكون من هذه الذمم، تقوم إدارة الشركة الأم المهيمنة على مجموعة الشركات بإعداد ونشر البيانات الموحدة أو على عاتق الهيئات الإدارية للمراقبة والقيادة." (هوام، 2009-2010، صفحة 147)

## 2-2- طرق التجميع المحاسبي

تعتمد الدول الأكثر تقدماً على ثلاث طرق أساسية في التجميع المحاسبي والمتمثلة في: (أحمد قايد، محاسبة الشركات الإندماجية، 2014، الصفحات 69-73)

### 2-2-1- طريقة التجميع بالتكامل الشامل (الكلي):

طريقة التكامل الكلي للميزانية المجمعة تعيد عرض عناصر ملكية الشركة المجمعة باستثناء سندات المساهمة للشركات المجمعة بالقيمة المحاسبية التي استبدلت بمجموعة عناصر الأصول والخصوم المكونة للأموال الخاصة لهذه الشركات المحددة وفقاً لقواعد التجميع وعند اعتماد هذه الطريقة يتم إتباع المراحل التالية:

- جمع الحسابات المعاد لمعالجتها
- إلغاء العناصر المتبادلة (المشتركة)
- إلغاء الأسهم وتوزيع رؤوس الأموال الخاصة بالمجموعة

ويمكن توضيح طريقة التكامل الكلي وفق المثال التالي: (أحمد قايد، محاسبة الشركات الإندماجية، 2014، الصفحات 70-73)

### مثال:

لنفرض أن الشركة M تملك 80 % من سندات المساهمة للفروع التابعة لها F1، الشركة M تطبق مراقبة مطلقة على فروعها F1، وهي مدمجة كلياً ولتسهيل ذلك نفرض عدم وجود عمليات تبادل، حيث أن ميزانية الشركتين M، F1 هما كمايلي:

ميزانية الشركة الأم: M

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
سندات F1	240	رأس المال	600
أصول أخرى	1760	احتياطات	200
		ديون	1100
		نتيجة	100
المجموع	2000	المجموع	2000

ميزانية الشركة التابعة: F1

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول أخرى	1000	رأس المال	300
		احتياطات	100
		ديون	550
		نتيجة	50
المجموع	1000	المجموع	1000

الادماج الكلي يقوم باستبدال رأس المال الممتلك من طرف الشركة M إلى قيمة سندات المساهمة المملوكة من طرف الشركة M ولتكن 240 كما هو مبين في ميزانية الشركة M (80% من رأسمال F1)، وهذه الطريقة تقوم على العمليات التالية:

أجمع الميزانيتين:

ميزانية الشركة M + ميزانية الشركة F1

أصول	مبالغ	خصوم	مبالغ
أصول M	2000	الأموال الخاصة M	9000
أصول F	1000	رأس مال اجتماعي	600
		احتياط	200
		نتيجة	100
		الأموال الخاصة F1	450
		رأس مال اجتماعي	300
		احتياط	100

200	نتيجة الأموال الخاصة M+F1		
3000	المجموع	3000	المجموع

الميزانية المجموعة ليست هي الميزانية المجمعة، لأنه إذا كانت الشركتان تشكلان وحدة واحدة فلن تكون الحاجة إلى القروض والحقوق المتبادلة وسندات المساهمة ثم اقتسام الأموال الخاصة للشركة الفرعية المتكاملة بين فوائدها المجموع وفوائدها الأقلية

ب- توضيح وتبيان فوائدها الأغلبية (المجموع) وفوائدها الأقلية الشركة التابعة F1:

فوائدها الشركة الأم M هي 80% وفوائدها المساهمين الأقلين هي 20% من رأس المال ونتيجة لشركة التابعة والتي تسمح باعطاء من الميزانية المجمعة لكل واحد منهم حصته وهذه الفوائد يعبر عنها بالطريقة التالية والمبينة في توزيع رأس المال الخاص للشركة بين فوائدها المجموع (الأغلبية) وفوائدها خارج المجموع (الأقلية)

رأس المال الاجتماعي = 300

الاحتياطيات = 100

المجموع: 400

400 \* 80% = 320 فوائدها المجموع

400 \* 20% = 80 فوائدها خارج المجموع

ج- اقصاء سندات المساهمة: تتم هذه العملية بطرح سندات المساهمة من أصول الشركة الأم بمبلغ يناظر قيمة حيازتها والانقاص من الاحتياطيات المجمعة بنفس المبلغ

د- تكوين الميزانية المجمعة: تعتبر آخر مرحلة بالتجميع والجدول التالي يعكس كل العمليات المذكورة سابقا

#### الميزانية التجميعية

الأصول	الشركة M	الفرع F	أصول مجمعة	خصوم	الشركة M	الفرع F	خصوم مجمعة
سندات مساهمة	240	-	240=0-240	رأس المال الاجتماعي	600	300	600
أصول أخرى	1760	1000	2760=1000+1760	فوائدها الأغلبية	200	100	+200 280=100*80%
				فوائدها الأقلية			80=%20*(100+300)
				نتيجة			140=80%*50+100

			المجمع				
10=20*50%			فوائد الأقلية من النتيجة				
1650	550	110	ديون				
2760	1000	2000	المجموع	2760	1000	2000	المجموع

**2-2-2- طريقة التكامل النسبي:** هي حالة خاصة من الإدماج الكلي لأنها توحى إلى عبارة إدماج حسابات الشركات التي تخضع إلى التجميع و هو يخفض من نسبة الفوائد المملوكة من طرف الشركة القائمة بالتجميع. وتطبيق طريقة الإدماج النسبي على الشركات التي تخضع لمراقبة مشتركة من طرف الشركة الأم . وهذه الطريقة تقوم باستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة الشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط و الذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تمتلك عناصر أصول و خصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات و المحددة وفقا لقواعد التجمي

ويمكن توضيح هذه الطريقة وفق المثال التالي:

**مثال:**

ميزانية الشركة A في N-12-31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1250000	رأس المال	1200000	تثبيبات عينية
200000	الاحتياط	100000	سندات B
100000	نتيجة	350000	مخزونات
450000	موردون	350000	بنك
2000000	المجموع	2000000	المجموع

ميزانية الشركة B في N-12-31

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
300000	رأس المال	300000	تثبيبات عينية
90000	الاحتياط	150000	مخزونات

48000	نتيجة	90000	بنك
102000	موردون		
540000	المجموع	540000	المجموع

المطلوب: اعداد الميزانية المجمعدة للشركة A

الحل:

لاعداد الميزانية المجمعدة للشركة A يجب اضافة إلى كل منصب من مناصب ميزانية A ثلث من مناصب ميزانية B، مع حذف سندات المساهمة في ميزانية A كمايلي:

الميزانية المجمعدة للشركة A

المبالغ	الخصوم	المبالغ	الأصول
1250000	رأس المال	1300000	تثبيبات عينية
230000	الاحتياط		الشركة A: 1200000
	الشركة A: 200000		الشركة B: 100000
	الشركة B: 30000	400000	مخزونات:
			الشركة A: 350000
			الشركة B: 50000
116000	نتيجة	380000	بنك:
	الشركة A: 100000		الشركة A: 350000
	الشركة B: 16000		الشركة B: 30000
484000	موردون		
	الشركة A: 450000		
	الشركة B: 34000		
<b>2080000</b>	<b>المجموع</b>	<b>2080000</b>	<b>المجموع</b>

2-2-3- طريقة الوضع في التكافؤ: تطبق طريقة الوضع في التكافؤ على المؤسسات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا و هذا الأخير يتم تطبيقه على التسيير و السياسة المالية للمؤسسة في حالة امتلاك

الشركة الأم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على الأقل 20 % من حقوق تصويت هذه المؤسسة، كما يمكن تطبيق هذه الطريقة على المؤسسات الموجودة تحت رقابة مطلقة أو رقابة مزدوجة ، و يكون هيكل حساباتها يتناسب مع هيكل حسابات الشركة الأم و يستحيل تطبيق الإدماج الكلي أو النسبي في هذه الحالة (Dandon & Dandon, 1998, p. 44)

### 3-- المراقبة

#### 3-1-تعريف المراقبة

حسب المعيار IAS 27، كذلك، يمكن الحديث عن المراقبة في حالة امتلاك حقوق تصويت و الذي يمكن أن تمتلكه الشركة المجموعة سواءً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال فرع آخر.

#### 3-2-أنواع المراقبة

تنقسم إلى ثلاث أنواع:(Maéso, 2001, p. 132)

#### المراقبة الحصرية

المراقبة الحصرية من طرف الشركة تنتج في الحالات التالية:

- عندما تملك الشركة الأم بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة لأغلبية حقوق التصويت\*(أكثر من 50%) للشركة،
- تحوز على معظم أصوات أعضاء مجلس الإدارة لمدة سنتين متتاليتين
- إمتلاك أكثر من نصف حقوق التصويت بموجب إتفاقية مع المساهمين الآخرين ؛
- التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لشركة أخرى بموجب تشريع أو إتفاقية ؛

#### المراقبة المشتركة

المراقبة المشتركة هي تقاسم مراقبة شركة مستقلة بصفة مشتركة من طرف عدد محدود من الشركاء أو المساهمين، وأن القرارات تتخذ بموافقتهم.

#### التأثير البارز

هو القدرة على المشاركة في السياسات المالية والتشغيلية دون المراقبة ، وتكون عند حيازة شركة لما نسبته 20% إلى 50% من حقوق التصويت في الشركة الزميلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة

#### 4- تعريف القوائم المالية الموحدة

تعرف القوائم المالية الموحدة على أنها: " القوائم المالية لمجموعة شركات والتي تبدو وكأنها تخص مؤسسة إقتصادية واحدة (أبو نصار و فلاح، 2008، صفحة 426)

كما تعرف على أنها: " القوائم المالية لمجموعة شركات والتي يتم بها عرض الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية للشركة الأم وشركاتها التابعة وكأنها تخص شركة إقتصادية واحدة" (أحمد قايد، محاسبة الشركات(إعداد القوائم المالية الموحدة لإندماج الشركات والشركات القابضة)، صفحة 77)

### ثانيا: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

في هذا المحور سنحاول التعرف على الإطار القانوني، القواعد والإجراءات المحاسبية الخاصة بعملية التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي.

#### 1- الإطار القانوني للتجميع المحاسبي وفق القانون التجاري الجزائري

لم تعرف الجزائر نصوصا متعلقة بالتجميع المحاسبي إلا حديثا حيث نص ذلك في القانون التجاري في 9 ديسمبر 1996 عبر عنه بالأمر رقم 96 - 27 و الذي يعدل و يتم الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 و المتضمن أربع مواد ( المادة 729 732،731،730 ) و التي تنص على مايلي :

المادة 729 من الأمر رقم 96 - 27 و التي تنص على أنه: " حينما تمتلك شركة ذات أسهم ما أكثر من 50 % من رأس مال شركة أخرى هذه الأخيرة تصبح تابعة للأولى ". (Mabrouk, 1999, p. 340)

أما المادة 730 من رقم 96 - 27 تنص على " لا تستطيع شركة ذات أسهم أن تستحوذ على أسهم شركة أخرى إلا إذا كانت تمتلك مباشرة نسبة أكثر من 10 % من رأس مالها(Mabrouk, 1999, p. 340)

أما المادتين 731 و 732 فمحتواهما ينص على مفهوم الرقابة و تحديد الشركات التي تقوم بالمراقبة كما بين القانون التجاري على اعتبار شركة الأم تراقب مؤسسات أخرى في حالة امتلاكها المباشر أو غير المباشر لجزء من رأس المال ، يعطيها أغلبية حقوق التصويت في الجمعية العامة لهذه الشركة ، كما تنص المادة 732 مكرر 2 " مراقبة الحسابات في الشركة القابضة يتم تطبيقه من طرف محافظين للحسابات على الأقل. (Mabrouk, 1999, p. 342)

ثم القرار المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع و الكيانات بصفة عامة الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25 مارس 2009 المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع و الكيانات بصفة عامة

#### ثالثا: الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتجميع القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

حسب القرار الوزاري المتعلق بتنظيم الحسابات المجمع و الكيانات بصفة عامة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر في 25 مارس 2009

فقد تناول النظام المحاسبي المالي التجميع المحاسبي للقوائم المالية من خلال أهم المواد 1-132 إلى 1-132-18 والتي لخصت أهم الإجراءات التنظيمية و المحاسبية المتعلقة بهذا الجانب كمايلي:

- ❖ تهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضع المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة كيانات كما لو تعلق بكيان وحيد
- ❖ كل كيان له مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني ويراقب كيان أو عدة كيانات، يعد نشر كل سنة القوائم المالية المدمجة للمجموع المتكون من جميع تلك الكيانات
- ❖ يكون إعداد ونشر القوائم المدمجة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المهيمن على المجموع المدمج الذي يعرف بالشركة الأم، أو على عاتق الهيئة التي تتولى قيادته ومراقبته
- ❖ يعفى كل كيان مهيمن من إعداد القوائم المالية المدمجة إذا كان يحوزها بصورة شبه كلية كيان آخر، وإذا تحصل على موافقة أصحاب المصالح ذوي الأقلية، والحياسة شبه الكلية تعني الشركة المهيمنة تحوز على الأقل 90% من حقوق التصويت
- ❖ تعرف المراقبة كما لو كانت سلطة لتوجيه السياسات المالية العملياتية لكيان بغية الحصول على منافع من أنشطته ويفترض المراقبة في الحالات التالية:
  - الإمتلاك المباشر أو غير المباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت في كيان آخر
  - السلطة على أكثر من 50% من حقوق التصويت محصل عليها في اطار اتفاق بين الشركاء الآخرين أو المساهمين
  - سلطة تعيين أو إنهاء مهام أغلبية مسيري كيان آخر
  - سلطة تحديد السياسات المالية العملياتية للكيان بموجب القانون الأساسي أو بموجب عقد.
  - سلطة جمع أغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات تسيير الكيان.
- ❖ تبقى خارج مجال تطبيق عملية الدمج الكيانات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة والنفوذ الذي يمارس عليها الكيان المدمج وكذلك الأمر بالنسبة إلى الكيانات التي تمتلك أسهم أو حصص للغرض الوحيد المتمثل في التنازل عنها لاحقا في المستقبل القريب
- يبرز في ملحق الحسابات المدمجة، كل إقصاء لدمج الكيانات يندرج في فئات منصوص عليها في هذه الفقرة
- ❖ تدمج الكيانات المراقبة في إطار إعداد حساباتها المدمجة تبعا لطريقة التكامل الشامل تتمثل هذه الطريقة:
  - في قائمة حصيلة المركز المالي: الأخذ بالعناصر ممتلكات الكيان المدمج فيما عدا سندات الكيانات المدمجة، وإحلال محل القيمة المحاسبية لتلك السندات غير مأخوذ بها مجموع عناصر الأصول والخصوم المكونة لرؤوس الأموال الخاصة لهذه الكيانات المحددة حسب قواعد الإدماج

في حسابات النتائج: إجلال العمليات المنجزة من قبل المجموع المدمج محل عمليات الشركة المدمجة مع استبعاد العمليات المعالجة فيما بينها من قبل الكيانات التي هي جزء من هذا المجموع نأخذ القوائم المالية في الحسابان، مصالح الغير(مصالح ذوي الأقلية) ويورد ذكر هذه المصالح ذات الأقلية تحت عنوان خاص في رؤوس الأموال الخاصة وفي النتيجة الصافية للمجمع

❖ يتم تحويل القوائم المالية للكيانات الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الطريقة التالية:

- تحويل الأصول والخصوم على أساس سعر الإقفال
- حول المنتجات والأعباء حسب سعر الصرف في تاريخ إجراء تحويلات، غير أنه لأسباب عملية يرخص باستعمال سعر صرف متوسط أو مقرب
- تسجيل فوارق الصرف التي تنتج عن هذه المعالجات في رؤوس الأموال الخاصة المدمجة إلى حين خروج الإستثمار الصافي.

❖ إذا كان تاريخ إقفال السنة المالية لكيان يشمله الإدماج سابقا بأكثر من ثلاثة أشهر لتاريخ إقفال السنة المالية للإدماج، فإن القوائم المالية المدمجة تعد على أساس حسابات وسيطة تعد في تاريخ الإدماج ويراقبها محافظ الحسابات

❖ يشمل ملحق القوائم المالية المدمجة على جميع المعلومات ذات الأهمية التي تسمح بالتقدير الصحيح لمحيط وممتلكات والوضعية المالية ونتيجة المجمع المتكون من الكيانات المندرجة في الإدماج

❖ الكيان المشارك هو الكيان الذي يمارس فيه الكيان المدمج نفوذا ملحوظا، وهو لي بكيان الفرعي ولا بكيان أنشأ في إطار عمليات تمت بصورة مشتركة، والنفوذ الملحوظ يفترض وجوده في الحالات التالية:

- الحيازة (المباشرة أو غير المباشرة) لـ 20% أو أكثر من حقوق التصويت
- التمثيل في الأجهزة المسيرة
- المشاركة في عمليات إعداد السياسات الإستراتيجية
- المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة، وتبادل إعلام تقني أساسي أو تبادل الإطارات والمسيرين
- ❖ تدرج المساهمات في الكيانات المشاركة ضمن إطار إعداد الحسابات المدمجة في الحسابات المدمجة في الحسابات حسب المعادلة التي تتمثل في:

✓ على مستوى الأصل للميزانية المدمجة:

- إجلال الحصة التي تمثلها السندات في رؤوس الأموال الخاصة ونتيجة الكيان المشارك محل القيمة المحاسبية لتلك السندات
- احتساب حصة المجموعة هذه في نتيجة الكيان المشارك ضمن حسابات النتائج المدمج.

رابعاً: التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق معيار الإبلاغ المالي رقم 10 : القوائم المالية الموحدة

سنركز في هذا العنصر على إجراءات وقواعد التجميع المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة من خلال التطرق إلى إعطاء خلفية عامة حول هذا المعيار، هدفه، نطاق تطبيقه، خطوات تطبيقه، وأخير الإجراءات المحاسبية للتجميع.

### 1- عرض خلفية عامة حول معيار الإبلاغ المالي رقم 10: القوائم المالية الموحدة

يعتبر معيار الإبلاغ المالي 10: القوائم المالية الموحدة من أهم المعايير التي قام بنشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2011 بهدف إدراج بعض التحسينات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 (IAS 27) القوائم المالية المجمعة والفردية فأصبح بعد 2011 يسمى بالقوائم المالية الفردية. (Statements IFRS 10 Consolidated Financial

### هدف معيار الإبلاغ المالي 10: (IFRS 10) القوائم المالية الموحدة

يهدف معيار القوائم المالية الموحدة IFRS 10 إلى وضع مبادئ لعرض وإعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر شركة على واحدة أو أكثر من الشركات الأخرى ولتحقيق هذا الهدف يجب: (Norme internationale d'information financière 10 États financiers consolidés)

- يتطلب من الشركة الأم التي تسيطر على واحدة أو أكثر من الشركات التابعة أن تعرض قوائم مالية موحدة
- يعرف مبدأ السيطرة ويحدد السيطرة على أنها أساس التوحيد
- يحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما إذا كانت الشركة المستثمرة تسيطر على أعمال مستثمر فيها وبناءا عليه يجب عليها أن توحد الأعمال المستثمر فيها
- يحدد المتطلبات المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة
- يعرف الشركة الإستثمارية ويحدد استثناء من توحيد شركات تابعة معينة للشركة الإستثمارية

### نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي رقم 10

- يجب على الشركة الأم أن تعرض قوائم مالية موحدة وينطبق هذا المعيار على جميع الشركات باستثناء:
- أنها شركة تابعة مملوكة بشكل كامل أو شركة تابعة مملوكة بشكل جزئي لشركة أخرى وان جميع ملاكها الآخرين بما فيهم أولئك الذين لا يحق لهم التصويت تم إخطارهم بأن الشركة الأم لا تعرض قوائم مالية موحدة ولم يعترضوا على ذلك
  - لا يتاجر في أدوات دينها أو أدوات أموالها الخاصة في سوق عام (سوق أوراق مالية وطنية وأجنبية)
  - لم تودع وليست في سياق إيداع قوائمها المالية لدى هيئة للأوراق المالية أو هيئة تنظيمية أخرى لغرض إصدار أي فئة من الأدوات في سوق عام

- يمكن الإستبعاد في حالة مساهمة غير مهمة
- التأخير في إعداد القوائم المالية والتكلفة المفرطة لإعدادها
- قيود صارمة وطويلة الأمد تمنع وتحد بشكل كبير من قدرة الكيان على تحويل الأموال للشركة الأم
- الكيانات المجازة من الوكالات الإستثمارية
- الرقابة المؤقتة

## 2- الإجراءات المحاسبية للتجميع حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 10

تتمثل هذه الإجراءات وفق متطلبات هذا المعيار كمايلي:

### 1-2- تاريخ بداية ونهاية التجميع

تبدأ عملية التجميع من التاريخ الذي يحوز فيه المستثمر على الرقابة وتنتهي في اليوم الذي يخسرها فيه.

### 2-2- محتوى الإجراءات المحاسبية

يمكن تلخيصها كمايلي:

- أ -الجمع بين عناصر الأصول والخصوم ورأس المال والإيرادات والأعباء وتدفقات الخزينة للمؤسسة الأم والفروع؛
- ب - إستبعاد الأسهم غير المسددة للمؤسسة الأم لكل كيان تابع والذي يمثل الجزء للمؤسسة الأم في رأس مال كل كيان؛
- ج -إستبعاد العمليات ما بين المجمع

## 3- مفهوم السيطرة وفق معيار الإبلاغ المالي 10

يستند النموذج الجديد للسيطرة على وجود ثلاثة عناصر أساسية للتحكم في الكيانات وبغياب أحد هذه العناصر الثلاثة يفقد المستثمر(الكيان الأم) السيطرة على الكيانات (التابعة) المستثمر فيها، وإنما يجب أن يحدد طبيعة علاقته مع الكيانات(سيطرة مشتركة أو تأثير ملحوظ) وتحديد المحاسبة المناسبة فيظل IFRS المعمول به، هذه العناصر الثلاثة المستخدمة كمعايير أساسية للتجميع : (طيار و بن عيشة، 2016، صفحة 225)

- السلطة على الأعمال المستثمر فيها.
- لديها حقوق في العوائد المتقلبة من ارتباطها بالأعمال المستثمر فيها.
- القدرة على استخدام سلطتها على الأعمال المستثمر فيها للتأثير على مبلغ العوائد الكيان المستثمر فيه.

قائمة المراجع

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. الطيب بلولة. (2009). قانون الشركات (المجلد 2). الجزائر: برتي للنشر.
2. الياس ناصيف. (2001). موسوعة الشركات التجارية. بيروت: منشورات الحلبي الحقوقية.
3. حنيفة بن ربيع، عبد الحميد حسياني، و بوعلام صالح. (2013). الواضح في المحاسبة المالية وفق scf والمعايير الدولية. الجزائر.
4. شريف بن الزاوي، و محمد براق. (2018). محاسبة الشركات محاضرات ومسائل محلولة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. الجزائر: النشر الجامعي الجديد.
5. صديقي مسعود، محمد حسان بن مالك، و علاء بوقفة. (2014). المحاسبة المالية وفق للنظام المحاسبي المالي الجزائري. الجزائر: دار الهدى.
6. طارق عبد العال حماد. (1999). اندماج و خصخصة البنوك. القاهرة: الدار الجامعية.
7. عبد القادر الحمزة. (2009). أساسيات البورصة وقواعد اقتصاديات الإستثمار المالية. مصر: دار الكتاب الحديث.
8. عزيز العكيلي. (2016). الوسيط في الشركات التجارية، دراسة فقهية قضائية عقارية في الأحكام العامة والخاصة. الأردن: دار الثقافة.
9. لخضر علاوي. (2018). المحاسبة المعمقة وفق scf. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.
10. محمد أبو نصار، و حميدات جمعة فلاح. (2008). معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية. عمان: دار وائل.
11. محمد فريد العربي. (2002). الشركات التجارية. مصر: دار المطبوعات الجامعية.
12. مسعود صديقي، محمد حسان بن مالك، و علاء بوقفة. (2014). المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي. الجزائر: دار الهدى.
13. معتز أمين السعيد. (2012). محاسبة الشركات. عمان: دار الإعصار العلمي.

- 14.نادية فضيل. (2002). أحكام الشركة طبقا القانون التجاري الجزائري شركات الأشخاص. الجزائر: دار هومة.
- 15.نسرين شريقي. (2013). الشركات التجارية. الجزائر: دار بلقيس.
- 16.نور الدين أحمد فايد. (2014). محاسبة الشركات الإندماجية. الأردن: دار زهران.
- 17.نور الدين أحمد فايد. محاسبة الشركات(إعداد القوائم المالية الموحدة لإندماج الشركات والشركات القابضة). الجزائر: دار علي بن زيد للطباعة والنشر.
- 18.وليد صافي، و أنس البكري. (2009). الأسواق المالية والنقدية. الأردن: دار بداية.
- 19.حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2008). المحاسبة الدولية ومعاييرها. الأردن: دار الثقافة. **مذكرات الماجستير والأطروحات:**
20. أحمد مقدمي. (2006-2005). النظام المحاسبي والجباي لمجمع الشركات "دراسة حالة مجمع صيدال". الجزائر، العلوم الاقتصادية تخصص التحليل الاقتصادي، الجزائر.
- المقالات في المجالات:**
- 21.لزهره نواصرية. (2008). أنواع الأسهم وموقف المشرع الجزائري منها. مجلة البحوث و الدراسات الإنسانية، المجلد 2، العدد 1.
- 22.أحمد سعد الدين. (2022). ملاحظات حول المادة 416 من الأمر 58-75 دراسة تحليلية مقارنة. حويليات جامعة الجزائر 1، المجلد 36، العدد (2).
- 23.حنان سعدي. (2020). دور قياس القيمة الحقيقية الأسهم العادية باستخدام نموذج مضاعف الربحية في اتخاذ القرار دراسة تطبيقية للأسهم المدرجة في بورصة الجزائر. مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 2، العدد (1).
- 24.خالد بن عفان. (2017). النظام القانوني لشركة التوصية البسيطة، مجلة القانون العام الجزائري والمقارن. المجلد 2
- 25.خليل طيار، و باديس بن عيشة. (2016). تأهيل الممارسة المحاسبية للتجميع في بيئة الأعمال الجزائرية. مجلة الباحث، العدد 16.
- 26.زيد عبد الكريم جرادات، و سيف عبيد الشبيل. (2014). مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية. مجلة المنارة، المجلد 19، العدد (4)،

27. ساند محمود كشكو. (يوليو، 2016). مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين. غزة، محاسبة وتمويل، فلسطين: الجامعة الإسلامية.
28. سهيلة عتروس. (2016). الأسهم كأداة استثمار في سوق رأس المال والموقف الشرعي منها. مجلة الإجتهد القضائي، المجلد 8، العدد 11.
29. عبد العزيز بوخرص، و حمزة بن الزين. (2022). تحرير رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة. مجلة الدراسات والبحوث القانونية، المجلد 7، العدد (1).
30. عثمان لعور. (2016). إصدار أسهم شركة المساهمة في التشريع الجزائري. مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 9، العدد (1).
31. عمر حميدات، و حياة قرطاس. (2019). تأثير تغير أسعار الأسهم على أداء الأسواق المالية حالة بورصة الكويت. مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 3، العدد (2).
32. فاطمة الزهراء مولفرغة، سهيلة عبد الجبار، و نصيرة بوحزمة. (2019). أشكال المؤسسات كاتار لممارسة الأنشطة وأهميتها في ادارة المشاريع في ظل بيئة الأعمال. مجلة المقار للدراسات الاقتصادية.
33. مسعود حساينية، و منية شوايدية. (2022). الشركة ذات المسؤولية المحدودة بين حماية حقوق الشركاء و ضمان حقوق الدائنين. المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والسياسية، 59 (2).
34. مصطفىاوي أمينة. (2021). زيادة رأس مال شركة المساهمة عن طريق التمويل الذاتي. حوليات جامعة الجزائر 1، المجلد 35، العدد (1).
35. معمر حيتالة. (2020). القانون 15-20 المعدل للقانون التجاري تعديل أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة خطوة نحو تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. مجلة البحوث الاقتصادية والقانونية، المجلد 2، العدد (1).

#### المدخلات في الملتقيات:

36. معمر قربة، و سارة بودربالة. (2010). فرق الاقتناء من منظور معايير المحاسبة الدولية. مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب، تطبيقات وآفاق. جامعة الوادي.

#### المحاضرات:

37. محمد حواس. (2018-2019). محاضرات في مقياس محاسبة الشركات المعمقة. كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير: جامعة البليدة 2.

## مواقع انترنت:

38. محمد فرحي، و سليمة نشنش. (07 12, 2022). ، أثر اندماج البنوك على التنمية الاقتصادية. تم الاسترداد من [www.elbassair.net](http://www.elbassair.net).

## ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

39. Norme internationale d'information financière 10 États financiers consolidés.
40. Statements IFRS 10 Consolidated Financial .
41. Denos, P. (2015). Guide pratique de la SARL et L'EURL. Eyrolles édition.
42. Farid Makhlouf .(2015) .comptabilité des sociétés selon scf .alger: pages bleues.
43. Hocine Mabrouk .(1999) .Code de commerce .Algérie: ,Edition Dahleb.
44. mohamed tahar belaisaoui .(2017) .que reste il du droit de la sarl apres la loi 15-20 . revue jurisprudence.(15) 9 ،
45. Mohammed Cid benaibouche , .(2010) .Comptabilité des sociétés conforme aux normes et au scf .alger: opu.
46. Mohammed Salah .(2005) .Les sociétés commerciales .alger: les règles communes.
47. Odile Dandon ،Philippe Dandon .(1998) .La consolidation Méthodologie et pratique .Expert comptable Media.
48. Robert Maéso .(2001) .comptabilité des sociétés .paris: Dunod.
49. Sanjeet Sharm .(2001) .Determinants of Equity Share Prices In India ، .International Refereed Research.(4) 2 ،
50. Tayeb Zitouni .(2003) .Comptabilité des sociétés .Alger: Edition Berti.