

3- المعالجات المحاسبية التي تتصل بإنضمام شريك جديد إلى الشركة

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

ويكون الإنضمام في نوعين :

أ. شراء حصة شريك (الإنضمام بالشراء) :

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

مثال 1 :

(أ، ب، ج) شركاء في شركة تضامنية كانت حصصهم في رأس المال والأرباح والخسائر بتاريخ 2017/1/1 كالآتي :

الشريك	الحصة في رأس المال	نسب توزيع الأرباح والخسائر
أ	800000 دينار	6
ب	400000 دينار	3
ج	200000 دينار	1

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

جدول حصص رؤوس الأموال بعد الإنضمام

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

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

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

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

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

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

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

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

نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء بعد الإنضمام

التفاصيل	الشريك (أ)	الشريك (ب)	الشريك (ج)	الشريك (د)	المجموع
رأس المال قبل الإنضمام	8	3	1	—	4 × 10
مقدار التنازل (25%)	(6)	(3)	(1)	10	-----
النسب الجديدة	18	9	3	10	40

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

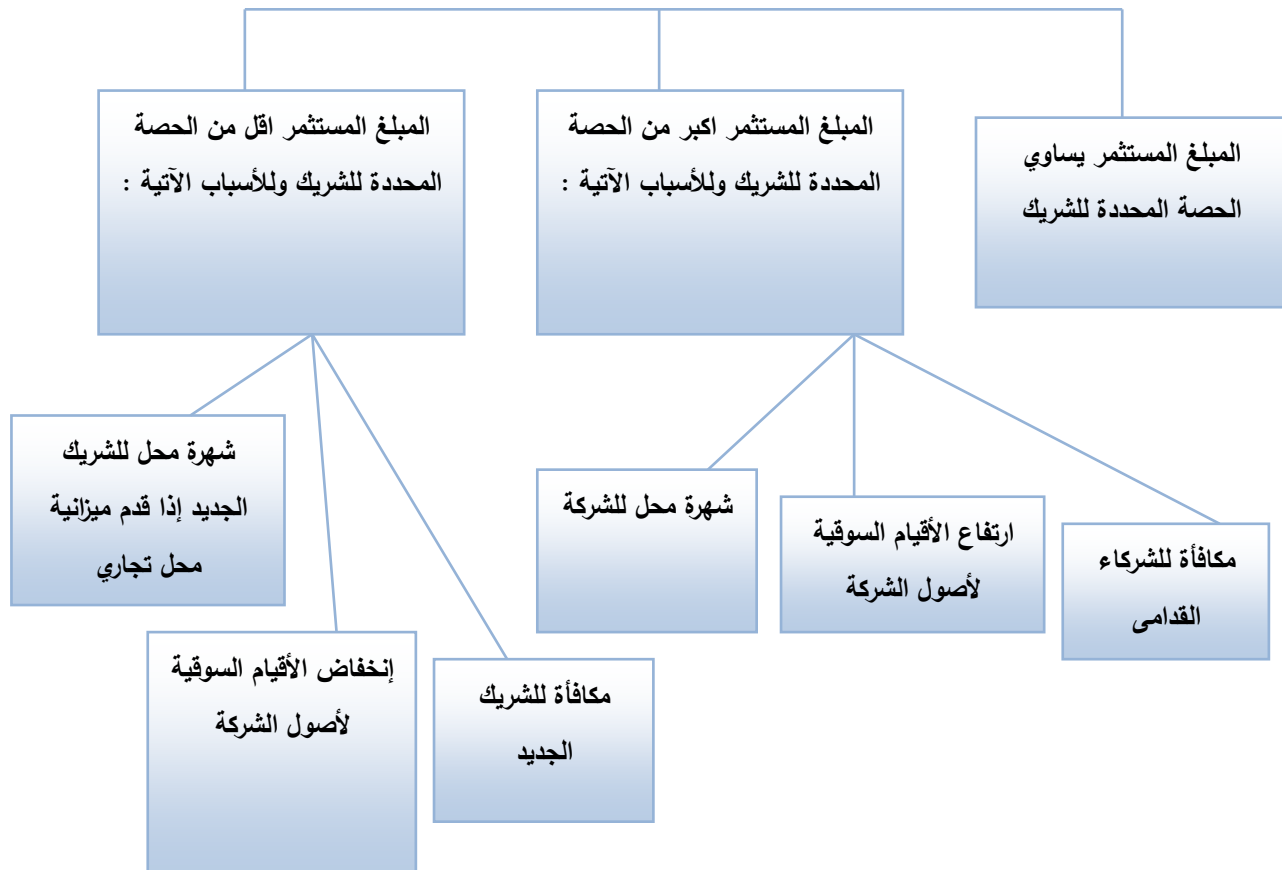
وتجدر الإشارة إلى إن الفرق بين المبلغ المدفوع من قبل الشريك الجديد والبالغ 400000 دينار وبين الحصة المحددة له في رأس المال والبالغة 350000 دينار لا يتم معالجته في السجلات المحاسبية وفقا لطريقة الإنضمام بالشراء حيث يعزى الفرق كما مر ذكره إلى الصفقة الشخصية بين الشريك الجديد والشركاء القدامى والذي سيتم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

$$\begin{aligned} & 228571 = 1050/600 \times 400000 \text{ حصة الشريك (أ) من المبلغ المدفوع} \\ & 114286 = 1050/300 \times 400000 \text{ حصة الشريك (ب) من المبلغ المدفوع} \\ & 57143 = 1050/150 \times 400000 \text{ حصة الشريك (ج) من المبلغ المدفوع} \end{aligned}$$

ب. الإستثمار في صافي الأصول (الإنضمام بالإستثمار) :

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

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



مثال 1:

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

1. إثبات قيد إنضمام (ج) إلى الشركة .
2. إستخراج النسب الجديدة لتوزيع الأرباح والخسائر بعد الإنضمام .

الحل :

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

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

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

$$2. \text{ المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج) } = 120000 \text{ دينار}$$

$$3. \text{ الفرق } = \text{ المبلغ المستثمر من قبل الشريك (ج) } - \text{ الحصة المحددة للشريك (ج) }$$

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

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

مكافأة الشريك (أ) = الفرق \times 60% = 15000 \times 60% = 9000 دينار

مكافأة الشريك (ب) = الفرق \times 40% = 15000 \times 40% = 6000 دينار

120000 / النقدية

105000 / رأس مال للشريك (ج)

9000 / رأس مال للشريك (أ)

6000 / رأس مال للشريك (ب)

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

حصة الشريك (ج) من ارتفاع الأقيام السوقية	15000	25%
الارتفاع الكلي في الأقيام السوقية للأصول	?	100%

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

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

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

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

60000 /ـ/ الأصول

20000 /ـ/ رأس مال الشريك (أ)

40000 /ـ/ رأس مال الشريك (ب)

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

120000 /ـ/ النقدية

120000 /ـ/ رأس مال الشريك (ج)

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

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

$$\begin{aligned} & \text{شهرة المحل} = 15000 \times 4 = 60000 \text{ دينار} \\ & \text{حصة الشريك (أ) من شهرة المحل} = 60000 \times \frac{100\,000}{300\,000} = 20000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{حصة الشريك (ب) من شهرة المحل} = 60000 \times \frac{200\,000}{300\,000} = 40000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

60000 /ـ/ شهرة المحل

20000 /ـ/ رأس مال الشريك (أ)

40000 /ـ/ رأس مال الشريك (ب)

120000 /ـ/ النقدية

120000 /ـ/ رأس مال الشريك (ج)

جدول نسب أ.خ بعد الإنضمام

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

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

مثال 2 :

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

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

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

الحل:

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

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

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

أ- إذا تم اعتبار الفرق مكافأة للشريك الجديد :

$$\begin{aligned} \text{حصة الشريك (أ) من المكافأة} &= 40000 \times \frac{10}{6} = 24000 \text{ دينار} \\ \text{حصة الشريك (ب) من المكافأة} &= 40000 \times \frac{10}{3} = 12000 \text{ دينار} \\ \text{حصة الشريك (ج) من المكافأة} &= 40000 \times \frac{10}{1} = 4000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

300000 ح/ النقدية

24000 ح/ رأس مال الشريك (أ)

12000 ح/ رأس مال الشريك (ب)

4000 ح/ رأس مال الشريك (ج)

340000 ح/ رأس مال الشريك (د)

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

$$\begin{aligned} \text{حصة الشريك (د) من الإنخفاض} &= 40000 \times \frac{5}{1} = 200000 \text{ دينار} \\ \text{الإنخفاض الكلي} &= 40000 \times 5 = 200000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$114286 = \frac{800000}{1400000} \times 200000 = \text{حصة الشريك (أ) من الإنخفاض}$$

$$57143 = \frac{400000}{1400000} \times 200000 = \text{حصة الشريك (ب) من الإنخفاض}$$

$$28571 = \frac{200000}{1400000} \times 200000 = \text{حصة الشريك (ج) من الإنخفاض}$$

114286 ح/ رأس مال الشريك (أ)

57143 ح/ رأس مال الشريك (ب)

28571 ح/ رأس مال الشريك (ج)

200000 ح/ الأصول

$$\text{رأس المال بعد الإنضمام} = (114286 - 800000) + (57143 - 400000) + (28571 - 200000) + 300000 =$$

$$1500000 \text{ دينار} = 300000 + 171429 + 342857 + 685714 =$$

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

300000 ح/ النقدية

300000 ح/ رأس مال الشريك (د)

ت- إذا تم عدّ الفرق شهرة محل وعلى فرض إن الشريك (د) صاحب محل تجاري وقدم صافي أصول تعادل قيمتها 300000 دينار ، كم تبلغ شهرة المحل الكلية للشريك (د) ؟

$$40000 = \text{حصة الشركاء أ، ب ، ج من شهرة محل الشريك د}$$

$$40000 = \text{شهرة محل الشريك (د) الكلية}$$

$$\text{شهرة محل الشريك (د) الكلية} = 40000 \times \frac{4}{5} = 50000 \text{ دينار}$$

وعليه يكون قيد الإنضمام كما يلي :

$$300000 \text{ ح/ صافي الموجودات}$$

$$50000 \text{ ح/ شهرة المحل}$$

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

4. المعالجات المحاسبية لإنسحاب شريك من الشركة التضامنية

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

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

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

وتتمثل حصة الشريك المنسحب بالفقرات الآتية على سبيل المثال وليس الحصر :

- رصيد رأسمال الشريك المنسحب وحسابه الجاري إن وجد .
- حصة الشريك المنسحب من الاحتياطيات والأرباح المحتجزة (الخسائر المتراكمة) .
- حصة الشريك المنسحب في اعادة تقييم أصول الشركة الملموسة وغير الملموسة .
- حصة الشريك المنسحب من الأرباح أو الخسائر المتحققة للشركة من تاريخ آخر ميزانية ولغاية تاريخ الإنسحاب إذا تم الإنسحاب خلال السنة المالية ، ويتم ما سبق أما من خلال اعداد قوائم مالية مرحلية أو تقدير الأرباح أو الخسائر بالاعتماد على خبرة الشركة ونتائج السنوات السابقة .

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

مثال 1 :

يرغب الشريكان (ج، د) في شراء حصة الشريك (هـ) وذلك في 2017/4/1 وسيتم استخدام أصول الشركة في شراء حصة (هـ) ، وكانت ميزانية شركة (ج، د، هـ) في ذلك التاريخ كما يلي:

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

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

1. يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينار ويسجل الفرق مكافأة إلى (ج، د).
2. يدفع إلى (هـ) مبلغ (540000) دينار وتسجل الزيادة المدفوعة له مكافأة من (ج، د).
3. يدفع إلى (هـ) مبلغ (450000) دينار على أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في السجلات المحاسبية للشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد ح/ رأس مال (هـ).

الحل:

الحالة رقم (1)

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

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

قيد الإنسحاب

500000 ح/ رأس المال الشريك (هـ)

450000 ح/ النقدية

30000 ح/ رأس المال الشريك (جـ)

20000 ح/ رأس المال الشريك (د)

مكافأة الشريك (جـ) = الفرق $\times \frac{5}{3} = 50000 \times \frac{5}{3} = 30000$ دينارمكافأة الشريك (د) = الفرق $\times \frac{5}{2} = 50000 \times \frac{5}{2} = 20000$ دينار

الميزانية بعد إنسحاب الشريك (هـ)

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

الحالة رقم (2)

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

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

حصة الشريك (جـ) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ) = $40000 \times \frac{5}{3} = 24000$ حصة الشريك (د) من المكافأة المدفوعة إلى (هـ) = $40000 \times \frac{5}{2} = 16000$

500000 ح/ رأس المال للشريك (هـ)

24000 ح/ رأس المال للشريك (جـ)

16000 ح/ رأس المال للشريك (د)

540000 ح/ النقدية

الحالة رقم (3)

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

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

- 1- قيد تخفيض شهرة المحل
50000 ح/ رأس المال للشريك (هـ)
50000 ح/ شهرة المحل
- 2- قيد إنسحاب الشريك (هـ)
450000 ح/ رأس المال للشريك (هـ)
450000 ح/ النقدية

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

5. المعالجات المحاسبية لتصفية الشركات التضامنية

تمثل التصفية إنهاء الشكل القانوني للشركة وكذلك إنهاء للشخصية المعنوية لها للعديد من الاسباب منها :

- عدم مباشرة الشركة نشاطها رغم مرور سنة على تأسيسها دون عذر مشروع ، أو توقفها عن ممارسة النشاط مدة متصلة تزيد عن السنة دون عذر مشروع .
- إنجاز الشركة المشروع الذي تأسست لتنفيذه أو استحالة تنفيذه ، أو بسبب اندماج الشركة أو تحولها وفق أحكام هذا القانون .
- فقدان الشركة 75% من رأس مالها الأسمي وعدم اتخاذ إجراء زيادة أو تخفيض رأس المال خلال مدة سنتين يوما من تاريخ ثبوته ، كما يتم تصفية الشركة التضامنية بقرار من الهيئة العامة للشركة .
- يمكن تصفية الشركة عند حصول خلافات كبيرة بين الشركاء تجعل من الصعوبة بمكان الاستمرار في ممارسة نشاطاتها .

وأيا كانت أسباب تصفية الشركة فإن الأمر يتطلب تعيين مصفي لتصفية الشركة يعدّ وكيلًا عن الشركة في حدود الأختصاصات المسموح بها والتي تستوجب تحديد ودراسة وضع الشركة المالي في تاريخ اتخاذ القرار بتصفيتها ، وكما يأتي :

- حصر أصول الشركة النقدية وغير النقدية وتحديد امكانية تصفيتها والمدة الزمنية اللازمة للتصفية.
- تحديد مطلوبات الشركة المتداولة وغير المتداولة ودرجة امتيازها واولوية السداد مع الاخذ بنظر الإعتبار مصاريف التصفية وأجور المصفي .
- تحديد حقوق الشركاء وامكانية سدادها فيما بعد في ضوء مايسفر عن عملية التصفية من نتائج التي يمكن تحديدها بالاتي :
 - تحقيق أرباح من عملية بيع الأصول .
 - تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة .
 - تحقيق خسائر من عملية بيع الأصول مع عدم كفاية أرصدة رؤوس أموال الشركاء لاستيعاب مبلغ الخسارة ، ويجب في هذه الحالة دراسة الموقف المالي الشخصي للشركاء وبشكل متضامن فيما بينهم ليتحمل كل منهم مسؤوليته تجاه سداد ديون الغير على الشركة .

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

مثال 1 :

فيما يلي ميزانية الشركة التضامنية المكونة من (أ، ب، ج) كما في 2017/1/1 علماً أن الشركاء يقتسمون أ.خ بنسبة (4:3:3) على التوالي :

الأصول	الإلتزامات وحقوق الملكية
850000 النقدية	2000000 دائنون
5150000 أصول أخرى	2320000 رأس مال الشريك أ
	1260000 رأس مال الشريك ب
	420000 رأس مال الشريك ج
6000000 المجموع	6000000 المجموع

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

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

الحل :

تقرير التصفية (المبالغ بالالف الدنانير)

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

$$* \text{خسائر بيع الأصول الأخرى} = \text{كلفة الأصول الأخرى} \times 20\%$$

$$= 5150\ 000 \times 20\% = 1030\ 000 \text{ دينار}$$

$$\text{النقد المتحصل من عملية البيع} = \text{الأصول الأخرى} - \text{خسائر البيع}$$

$$= 5150\ 000 - 1030\ 000 = 4120\ 000 \text{ دينار}$$

توزيع خسارة بيع الأصول الأخرى :

$$412\ 000 = 10/4 \times 1\ 030\ 000 = \text{من الخسارة (أ) نصيب الشريك}$$

$$309\ 000 = 10/3 \times 1\ 030\ 000 = \text{من الخسارة (ب،ج) نصيب الشريك}$$

**توزيع مصاريف التصفية بين الشركاء :

$$52\ 000 = 10/4 \times 130\ 000 = \text{من مصاريف التصفية (أ) نصيب الشريك}$$

$$39\ 000 = 10/3 \times 130\ 000 = \text{من مصاريف التصفية (ب،ج) نصيب الشريك}$$

$$200\ 000 \times 10\% = \text{مقدار تنازل الدائنون عن ديونهم} = \text{مبلغ الدائنون} \times 10\%$$

$$200\ 000 = \text{يوزع على الشركاء كما يلي} :$$

$$80\ 000 = 10/4 \times 200\ 000 = \text{من تنازل الدائنون (أ) نصيب الشريك}$$

$$60\ 000 = 10/3 \times 200\ 000 = \text{من تنازل الدائنون (ب،ج) نصيب الشريك}$$

$$1800\ 000 = 200\ 000 - 2000\ 000 = \text{النقد المدفوع إلى الدائنين}$$

إثبات القيود المحاسبية :

4120 000 ح/ النقدية

1030 000 ح/ أ.خ التصفية

5150 000 ح/ الأصول الأخرى

130 000 ح/ أ.خ التصفية

130 000 ح/ النقدية

2000 000 ح/ الدائنون

200 000 ح/ أ.خ التصفية

1800 000 ح/ النقدية

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

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

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

384 000 ح/ رأس مال الشريك (أ)

288 000 ح/ رأس مال الشريك (ب)

288 000 ح/ رأس مال الشريك (ج)

960 000 ح/ أ.خ التصفية

1936 000 ح/ رأس مال الشريك (أ)

972 00 ح/ رأس مال الشريك (ب)

132 000 ح/ رأس مال الشريك (ج)

3040 000 ح/ النقدية

ح/ النقدية

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

ح/ أ.خ التصفية

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

ح/ رأس مال الشريك (أ)

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

ح/ رأس مال الشريك (ب)

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

ح/ رأس مال الشريك (ج)

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

مثال 2 :

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

تقرير التصفية (المبالغ بالآف الدنانير)

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

خسائر بيع الأصول الأخرى = قيمة الأصول الأخرى × 80%

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

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

$$1030 000 =$$

توزيع الخسائر على الشركاء :

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

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

1950 000 ح/ الدائنون

200 000 ح/ أ.خ التصفية

1750 000 ح/ النقدية

795000 ح/النقدية

795000 ح/ رأس مال الشريك ج

50 000 ح/ الدائنون

700 000 ح/ رأس مال الشريك أ

45 000 ح/ رأس مال الشريك ب

795 000 ح/ النقدية

مثال 3 :

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

1950 000 ح/ الدائنون

200 000 ح/ أ.خ التصفية

1750 000 ح/ النقدية

50 000 ح/ النقدية

46980 ح/ رأس مال الشريك أ ($745/700 \times 50000$)3020 ح/ رأس مال الشريك ب ($745/45 \times 50000$)

50 000 ح/ الدائنون

50 000 ح/ النقدية

رأس مال الشريك أ = $46980 + 700000 = 746980$ رأس مال الشريك ب = $3020 + 45000 = 48020$

746980 ح/ رأس مال الشريك أ

48020 ح/ رأس مال الشريك ب

795000 ح/ رأس مال الشريك ج

مثال 4 : أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامنية يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة 3 : 2 : 1 على التوالي ، وكانت ميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31 عندما تم اتخاذ القرار بتصفيتها كما يلي :

الميزانية كما في 2016/12/31	
المطلوبات وحقوق الملكية	الأصول
الدائنون 600 000	نقدية 300 000
رأس مال (أ) 900 000	أصول أخرى 1900 000
رأس مال (ب) 500 000	
رأس مال (ج) 200 000	
2200000	2200000

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

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

المطلوب :

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

الحل :

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

أن العامل الحرج في التصفية التدريجية يتمثل في توزيع النقد المتاح بين الشركاء وبعد سداد الديون قبل معرفة إجمالي الخسائر التي سوف تنتج عن بيع كافة الأصول ، فإذا ما تم توزيع النقد بين الشركاء وتبين بعدها أن الخسائر الناتجة عن بيع الأصول قد أحدثت عجزا في رأس

مال أحد الشركاء أو أكثر ، فإن على المصفي إستعادة المبالغ التي تم سدادها إلى الشريك (أو الشركاء) المعني أو مطالبة بقية الشركاء إذا كان الشريك المعني معسرا .
وبناء على ما جاء في أعلاه ، على المصفي أن يأخذ بنظر الإعتبار ما يلي قبل توزيع النقد المتاح بين الشركاء :

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

وفي ظل هذين الإفتراضين سوف يقوم المصفي بتوزيع النقد بين الشركاء أصحاب الرصيد الدائن لرأس المال (أو ممن لديهم رصيد دائن لرأس المال وكذلك قروض على الشركة التضامنية) وقادرا على إستيعاب نصيب الشركاء من الخسائر المحتملة عند اتمام عملية التصفية وكذلك نصيب الشركاء من الرصيد المدين لرأس مال الشركاء الآخرين .
ويمكن تحقيق ما سبق من خلال إعداد خطة تسمى بخطة توزيع النقد مقدما (قبل التصفية) التي تعد أمر ضروري لتوزيع النقد المتاح خلال مدة التصفية بعدالة فيما بينهم ، لا سيما إذا اختلفت نسب رؤوس الأموال عن نسب توزيع أ . خ ، حيث تنشأ مشكلة توزيع ذلك النقد بعد سداد كافة التزامات الشركة ، والسؤال الذي سيثار هنا يدور حول الكيفية التي سيتم بها توزيع النقد بعدالة ، وببساطة فإن الأمر يتطلب خطة معدة لهذا الغرض يتم من خلالها التوصل إلى الشريك صاحب الأستثمار الإضافي الأكبر بين الشركاء ليكون صاحب الأولوية باستلام النقد المتاح للتوزيع ، وكما يلي :

خطة توزيع النقد بين الشركاء قبل التصفية

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

وعليه هناك زيادة في رأس مال الشريكين أ ، ب سيتم استلامها كما يلي :
عملية بيع الأصول في تاريخ 4/1-1/1 : توزيع النقد المتاح (وبعد سداد كافة الديون) والبالغ 200000 دينار كما يلي :

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

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

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

الشريك أ : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

الشريك ب : ما يتبقى من حصته المسددة في أعلاه .

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

أ	ب	ج	مج	
900000	500000	200000	1600000	رؤوس الأموال قبل التخفيض
(300000)	(100000)	----	(400000)	المبلغ المستثمر زيادة
600000	400000	200000	1200000	رؤوس الأموال بعد التخفيض
12/6	12/4	12/2	12/12	نسب رؤوس الأموال
6/3	6/2	6/1		
3	2	1		

وفيما يلي كشف تفصيلي لكيفية توزيع النقد خلال مدة التصفية :

300000 الرصيد في 2011/1/1

520000 متحصلات بيع الأصول (4/1 – 1/1)

820000 الرصيد

(20000) مصاريف التصفية

(600000) الدائنون

200000 المجموع

(150000) سداد جزء من استثمار الشريك أ الاضافي

(30000) سداد جزء من حصة الشريك أ ($5/3 \times 50000$)

(20000) سداد جزء من حصة الشريك ب ($5/2 \times 50000$)

-0- الرصيد

1065000 متحصلات بيع الأصول (8/1 – 4/1)

(25000) مصاريف التصفية

1040000 الرصيد

(120000) سداد المتبقي من استثمار الشريك أ الاضافي

920000 الرصيد

80000) سداد المتبقي من الاستثمار الاضافي للشريك ب

840000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3

الشريك أ (420000)

الشريك ب (280000)

الشريك ج (140000)

-0- الرصيد

672000 متحصلات بيع الأصول (8/1 – 12/1)

(12000) مصاريف التصفية

660000 الرصيد يقسم بين الشركاء أ ب ج بنسبة 1:2:3

الشريك أ (330000)

الشريك ب (220000)

الشريك ج (110000)

-0-

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