



Al-Mansour University College

قسم
العلوم المحاسبية والمصرفية

**Accounting & Banking
Sciences Dept.**

المرحلة الرابعة

4th. Stage

المحاسبة المتقدمة 2 الشركات التضامنية

2020 – 2021

الكورس الثاني

3

المحاسبة في الشركات المساهمة

أ. حيدر الحمامي

1250

الفصل الثاني

المحاسبة في الشركات المساهمة

تعرف الشركة المساهمة بصورة عامة بأنها شركة يتكون رأس مالها من أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول ، ومسؤولية المساهمين فيها مسؤولية محدودة بقدر أسهمهم في رأس المال ويقوم بإدارتها مجلس إدارة ينتخبه المساهمون فيما بينهم . وتعد الشركات المساهمة نوع من أنواع شركات الأموال التي تنقسم من حيث طبيعة الملكية إلى :

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

ويمكن تحديد الخصائص الأساسية للشركات المساهمة بما يأتي :

1. الوجود القانوني المستقل، حيث تعد الشركة المساهمة وحدة قانونية مستقلة ومتميزة عن مالكيها وتعمل تحت اسمها بدلاً من اسم مالكيها .
2. المسؤولية المحدودة للمساهمين، حيث أن مسؤولية المالكين عادة ما تكون محدودة بقدر استثماراتهم في الشركة ، وعليه لا يملك الدائنون حق أدياء أو مطالبة قانونية تندسحب إلى الأصول الشخصية للمالكين .
3. استخدام نظام أسهم رأس المال ، حيث تمثل حقوق الملكية في الشركات المساهمة عموماً على عدد كبير من الوحدات (الأسهم) التي تنقسم بدسائري أقيامها وحقوق وواجبات حامليها ، والتي تتمثل بالمشاركة النسبية في الأرباح والخسائر والمشاركة النسبية في الإدارة وكذلك المشاركة النسبية في الأصول عند تصفية الشركة .
4. التغيير في حقوق الملكية ، حيث يحق للمساهمين التصرف بجزء أو بكل ما يملكونه في الشركة المساهمة عن طريق بيع أسهمهم ، فضلاً عن أن عملية انتقال الملكية في الشركات المساهمة لا تؤثر في استمرار الأنشطة التشغيلية للشركة ولا تؤثر في أصولها والتزاماتها وإجمالي حق الملكية فيها .
5. إدارة الشركة بصورة غير مباشرة من خلال مجلس إدارة منتخب لممارسة مهام رسم سياسات الشركة ومتابعة عملية تنفيذها ، فضلاً عن اختيار الموظفين المناسبين للتنفيذ خلال فترة حياتها التي لا تتأثر بقرار الإنسحاب أو الوفاة أو عدم أهلية المساهمين فيها .

وفيما يأتي توضيح مفصل للمعالجات المحاسبية لبعض نشاطات الشركة المساهمة والتي تتمثل بالآتي :

1. المعالجات المحاسبية التي تتصل بتكوين رأس المال وقيود إثباته

يقسم رأس مال الشركة المساهمة عند اتخاذ قرار بتأسيسها إلى أجزاء تسمى بالأسهم والتي يتم إصدارها بالقيمة الاسمية التي تحددها قوانين الشركات التي تنظم أعمالها وتعتبر الأسهم عن حصة معينة في رأس مال الشركة المساهمة وتتطلب اجراءات محددة لإصدارها مثل الحصول على ترخيص الإصدار من السلطات المختصة وعرض الأسهم من قبل الشركة للبيع والدخول في عقود بيع الأسهم ، فضلا عن استلام مبالغ بيع الأسهم وإصدارها .

وسيم التركيز في هذا الفصل على المعالجات المحاسبية لتكوين رأس المال وقيود إثباته في الشركات المساهمة العراقية ووفقا لمتطلبات قانون الشركات العراقي (21) لسنة 1997 المعدل ، وكما يأتي :

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

- يكتب الجمهور بالأسهم المتبقية بعد إكتتاب المؤسسين .



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

- يجوز للمساهمين في الشركة المساهمة سداد رأس المال في شكل أقساط ، حيث يتم عند الإكتتاب سداد جزء من قيمة رأس المال وبما لا يقل عن 25% وتمثل الأقساط المستحقة ديناً ممتازاً واجب الأداء للشركة، وتفرض على المدين بها فائدة تأخرية لا تقل عن 5% (خمس من المئة) ولا تزيد على 7% (سبع من المئة سنوياً)، عند التأخر عن التسديد في الموعد الذي يحدده مجلس الإدارة.

- وبخلاف ما جاء في أعلاه يحق للشركة المساهمة بيع كامل الأسهم التي إكتتب بها المساهم في حالة عجز الأخير عن سداد الأقساط في مواعيدها المحددة مسبقاً وبالمزايدة العلنية .
- يتم عرض رأس المال في قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة المساهمة بناء على ما ذكر في أعلاه بأكثر من صيغة واحدة حيث يتم الإفصاح عن الصيغ الثلاثة لرأس المال وهي ، رأس المال الاسمي (المصرح به) ، ويمثل قيمة الأسهم المصرح والمشار اليه في عقد تأسيس الشركة ، ورأس المال المصدر (المكتتب به) ويمثل قيمة ما مكتتب به من رأس المال المصرح به ، ورأس المال المدفوع ، ويمثل قيمة ما مدفوع فعلاً من رأس المال المكتتب به .
- إصدار الأسهم غير المصدرة عند التأسيس ، حيث تمثل الأسهم غير المصدرة الفرق بين أسهم رأس المال الاسمي وأسهم رأس المال المصدر عندما تقل نسبة الإكتتاب عن 100% ويحق للشركة إصدار هذه الأسهم خلال 4 سنوات من تاريخ التأسيس عن طريق طرحها للإكتتاب العام أو بيعها في سوق الأوراق المالية ويحق للشركة أيضاً إصدار تلك الأسهم بسعر يزيد على القيمة الاسمية حيث يمثل الفرق بين سعر الإصدار وبين القيمة الاسمية علاوة إصدار الأسهم .

مثال 1 : في بداية سنة 2017 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة المختلطة 10500 000 سهم للاكتتاب العام بعد أن أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الاسمية للسهم دينار عراقي واحد مدفوع بالكامل عند الإكتتاب وإن الجمهور إكتتبوا بنسبة 100% وبلغت مصاريف التأسيس 750000 دينار دفعت نقداً ، المطلوب :

إثبات القيود المحاسبية اللازمة مع تصوير قائمة الميزانية الافتتاحية للشركة.

الحل :

رأس المال الاسمي ؟

نسبة اكتتاب المؤسسون 30%

نسبة إكتتاب الجمهور 100%

نسبة رأس المال المطروح للجمهور = نسبة رأس المال الاسمي - نسبة إكتتاب المؤسسون = 100% - 30% = 70% نسبة رأس المال المطروح للجمهور من رأس المال الاسمي :

10500 000 70%

رأس المال الاسمي 100%

رأس المال الاسمي = 10500000 × 70/100 = 15000 000 سهم

1- إثبات اكتتاب المؤسسون

$$\text{أسهم اكتتاب المؤسسون} = \text{رأس المال الأسمى} \times \text{الحد الأدنى للاكتتاب}$$

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

$$\text{مبلغ اكتتاب المؤسسون} = \text{عدد أسهم اكتتاب المؤسسون} \times \text{قيمة السهم}$$

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

$$4500\ 000 \text{ ح/ النقدية}$$

$$4500\ 000 \text{ ح/ المؤسسون}$$

2- إثبات اكتتاب الجمهور

$$\text{رأس المال المطروح للجمهور} = \text{رأس المال الأسمى} \times 70\%$$

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

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

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

$$\text{مبلغ رأس المال المصدر} = \text{عدد أسهم اكتتاب الجمهور} \times \text{قيمة السهم}$$

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

$$10500\ 000 \text{ ح/ النقدية}$$

$$10500\ 000 \text{ ح/ المكتتبون}$$

3- إثبات مصاريف التأسيس

$$750\ 000 \text{ ح/ مصاريف التأسيس}$$

$$750\ 000 \text{ ح/ النقدية}$$

4- احتساب نسبة الإكتتاب

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

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

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

$$15000\ 000$$

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال
 4500 000 ح./ المؤسسون
 10500 000 ح./ المكتتبون
 15000 000 ح./ رأس المال

الميزانية الأفتتاحية

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

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

الحل:

1- إثبات إكتتاب المؤسسون

أسهم إكتتاب المؤسسون = رأس المال الأسمي × الحد الأدنى للإكتتاب
 = 15000 000 × 30% = 4500 000 سهم
 مبلغ إكتتاب المؤسسون = عدد اسهم إكتتاب المؤسسون × قيمة السهم
 = 4500 000 × 1 = 4500 000 دينار
 4500 000 ح./ النقدية
 4500 000 ح./ المؤسسون

2- إثبات إكتتاب الجمهور

رأس المال المطروح للجمهور = رأس المال الأسمي × 70%
 = 15000 000 × 70% = 10500 000 سهم
 أسهم رأس المال المصدر = رأس المال المطروح × نسبة إكتتاب الجمهور
 = 10500 000 × 80% = 8400 000 سهم
 مبلغ رأس المال المصدر = عدد اسهم رأس المال المصدر × قيمة السهم
 = 8400 000 × 1 = 8400 000 دينار
 8400 000 ح./ النقدية
 8400 000 ح./ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس
750 000 ح./مصاريف التأسيس
750 000 ح./ النقدية

4- إحتساب نسبة الإكتتاب

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

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

5- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال
4500 000 ح./ المؤسسون
8400 000 ح./ المكتتبون
12900 000 ح./ رأس المال

الميزانية الأفتتاحية

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

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

الحل :

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

2- رأس المال المطروح للإكتتاب = رأس المال الاسمي $\times 70\%$
 $15000\ 000 \times 70\% = 10500\ 000$ سهم

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

5250 000 ح/ النقدية
 5250 000 ح/ المكتتبون

3- إثبات مصاريف التأسيس
 750 000 ح/ مصاريف التأسيس
 750 000 ح/ النقدية

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

عندما يكون الإكتتاب فاشل يتم اللجوء إلى ثلاثة بدائل :

البديل (أ) : تمديد مدة الإكتتاب
 على فرض أنه تم تمديد مدة الإكتتاب لشهر واحد وأثناء هذه المدة إكتتب الجمهور بـ
 1750 000 سهم :
 5- 1750 000 ح/ النقدية
 1750 000 ح/ المكتتبون

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

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

7- تأسيس الشركة وإثبات رأسمالها
 4500 000 ح./ المؤسسون
 7000 000 ح./ المكتتبون
 11500 000 ح./ رأس المال

الميزانية الافتتاحية

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

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

رأس المال المصدر 75%
 رأس المال الأسمي 100%

$$\frac{\text{رأس المال الأسمي}}{\%75} = \frac{\text{رأس المال المصدر} \times \%100}{\%75} = \frac{9750\ 000 \times \%100}{\%75}$$

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

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

6- تأسيس الشركة وإثبات رأس المال

4500 000 ح./ المؤسسون
 5250 000 ح./ المكتتبون
 9750 000 ح./ رأس المال

الميزانية الافتتاحية

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

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

5- قيد إعادة المبالغ إلى المؤسسين مع تحميلهم بمصاريف التأسيس
4500 000 ح/ المؤسسون
750 000 ح/ مصاريف التأسيس
3750 000 ح/ النقدية

6- قيد إعادة المبالغ إلى الجمهور
5250 000 ح/ المكتتبون
5250 000 ح/ النقدية

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

1- 4500 000 ح/ النقدية
4500 000 ح/ المؤسسون

2- 10500 000 سهم رأس المال المطروح للجمهور لغرض الإكتتاب

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

11550 000 ح/ النقدية
11550 000 ح/ المكتتبون

3- 750 000 ح/ مصاريف التأسيس
750 000 ح/ النقدية

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

الإكتتاب ناجح وسيتم إعادة الزيادة إلى الجمهور

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

$$1050\ 000 \text{ ح/ المكتتبون}$$

$$1050\ 000 \text{ ح/ النقدية}$$

6. تأسيس الشركة وإثبات رأس مالها

10500 000 ح/ المكتتبون

4500 000 ح/ المؤسسون

15000 000 ح/ رأس المال

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

$$\text{نسبة الغرماء} = \frac{\text{الزيادة في الإكتتاب}}{\text{الإكتتاب الكلي للجمهور}}$$

$$9\% = \frac{1050\ 000}{11550\ 000} =$$

$$\text{مقدار المبلغ المعاد إلى المساهم} = \text{قيمة الأسهم} \times \text{نسبة الغرماء}$$

$$= 100\ 000 \text{ دينار} \times 9\% = 9000 \text{ دينار}$$

مثال 5 : في بداية سنة 2017 طرح مؤسسوا إحدى الشركات المساهمة الخاصة 9000 000 سهم للإكتتاب العام بعد أن إكتتبوا بالحد الأدنى المقرر لهم قانوناً ، فإذا علمت بأن الشركة لا تزال تحت التأسيس وإن القيمة الاسمية للسهم دينار واحد مدفوع بنسبة 40% عند الإكتتاب والباقي على أربعة أقساط متساوية، هذا وقد بلغت مصاريف التأسيس 750 000 دينار دفعت نقداً وعليه تم صدور شهادة تأسيس الشركة.

المطلوب : إثبات القيود اللازمة وتصوير الميزانية الافتتاحية للشركة إذا علمت أن نسبة إكتتاب الجمهور 100% من الأسهم المطروحة للإكتتاب العام.

الحل :

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

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

1- إكتتاب المؤسسون

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

$$\begin{aligned} & 900\ 000 \text{ ح./ النقدية} \\ & 1350\ 000 \text{ ح./ اقساط غ.م} \\ & 2250\ 000 \text{ ح./ المؤسسون} \end{aligned}$$

2- إكتتاب الجمهور

$$\begin{aligned} & \text{رأس المال المطروح لإكتتاب الجمهور} = 11250\ 000 \times 80\% = 9000\ 000 \text{ سهم} \\ & \text{أسهم إكتتاب الجمهور} = 9000\ 000 \times 100\% = 9000\ 000 \text{ سهم} \\ & \text{مبلغ إكتتاب الجمهور} = 9000\ 000 \text{ سهم} \times 1 \text{ دينار / سهم} = 9000\ 000 \text{ دينار} \\ & \text{رأس المال المدفوع من قبل الجمهور} = 9000\ 000 \times 40\% = 3600\ 000 \text{ دينار} \\ & \text{الاقساط غ.م من قبل الجمهور} = 9000\ 000 - 3600\ 000 = 5400\ 000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & 3600\ 000 \text{ ح./ النقدية} \\ & 5400\ 000 \text{ ح./ اقساط غ.م} \\ & 9000\ 000 \text{ ح./ المكتتبون} \end{aligned}$$

3- إثبات مصاريف التأسيس

$$\begin{aligned} & 750\ 000 \text{ ح./ مصاريف التأسيس} \\ & 750\ 000 \text{ ح./ النقدية} \end{aligned}$$

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

5- قيد تأسيس الشركة

$$\begin{aligned} & 9000\ 000 \text{ ح./ المكتتبون} \\ & 2250\ 000 \text{ ح./ المؤسسون} \end{aligned}$$

$$11250\ 000 \text{ ح./ رأس المال}$$

الميزانية الافتتاحية

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

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

الميزانية الافتتاحية كما في 2017/1/1

المطلوبات + حق الملكية	الأصول
22 250 000 رأس المال المصدر ويعادل	2800 000 النقدية
90% من رأس المال الإسمي	3500 000 البضاعة
(4200 000) اقساط غير مقبوضة	11 000 000 المباني
18050 000 رأس المال المدفوع	750 000 مصاريف التأسيس
18050 000	18050 000

فإذا علمت بأن الأقساط غير المقبوضة تستلم على قسطين كل ثلاثة أشهر وبنسبة 40% للقسط الأول ، 60% للقسط الثاني... المطلوب: إثبات القيود المحاسبية للعمليات ادناه مع تصوير حساب الأقساط غ.م كما في 2017 /10/1 :

- 1- 2017 /4/1 تم استلام القسط الأول من الأقساط غ.م عدا ما يخص أحد المساهمين الذي تبلغ قيمة قسطه الأول 270 000 دينار.
- 2- 2017/ 7/1 تم استلام القسط الثاني من الأقساط غ.م عدا ما يخص أحد المساهمين الذي كان قد إكتتب بـ 500 000 سهم.
- 3- 2017 /9/1 تم انذار المساهمين بسداد مبالغ الأقساط المترتبة بذمتهم كما في أعلاه.
- 4- 2017/10/1 تقدم المساهم الأول وسدد قيمة اقساطه خلال فترة الانذار، في حين تخلف المساهم الآخر عن السداد وتم بيع أسهمه في المزادة العلنية بسعر 0.900 دينار/السهم وبلغت مصاريف البيع 40000 دينار دفعت نقداً.

الحل :

2017/4/1

القسط الأول = اجمالي الأقساط غ.م × 40%

= 4200 000 × 40% = 1680 000 دينار

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

1410 000 ح/ النقدية

1410 000 ح/ الأقساط غ.م

2017/7/1

القسط الثاني = 4200 000 × 60% = 2520 000 دينار

القسط الثاني المسدد = 2520 000 - [اقساط المساهم الأول + اقساط المساهم الثاني]

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

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

2058 000 دينار =

نسبة الأقساط = $\frac{4200 000}{22500 000} = 19\%$

الأقساط غ.م
رأس المال المهدر

2058000 ح/ النقدية

2058000 ح/ الأقساط غ.م

2017/9/1 لا يسجل قيد محاسبي

2017/10/1

سداد اقساط المساهم الأول

675000 = 405000 + 270 000

ش.م.م

675000 ح/ النقدية

675000 ح/ الأقساط غ.م

إثبات مصاريف البيع :

40 000 ح/ مصاريف البيع

40 000 ح/ النقدية

إثبات بيع اسهم المساهم الثاني :

سعر بيع اسهم المساهم الثاني = عدد الاسهم التي ستباع × سعر بيع الاسهم

= 450 000 دينار = 500 000 × 0.900

450 000 ح/ النقدية

40 000 ح/ مصاريف البيع

57000 ح/ الأقساط غ.م

353000 ح/ الدائون (باسم المساهم)

ح/ الأقسام غ.م

4200 000	رصيد
1410 000	النقدية
2058 000	النقدية
675 000	النقدية
57 000	النقدية
4200 000	4200 000

2. المعالجات المحاسبية التي تتصل بتوزيع الأرباح بين المساهمين

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

- مواجهة الخسائر المحتملة التي قد تتعرض لها الشركة المساهمة في المستقبل .
- تمويل عمليات الشركة وإجراء التوسعات .
- ضمان حقوق الدائنين وحماية مصالحهم .
- الحفاظ على سياسة معتدلة لتوزيع الأرباح من سنة لأخرى .

وبصفة عامة تأخذ توزيعات الأرباح عدة أشكال وهي :

- توزيعات الأرباح النقدية ، حيث يتم بعد موافقة مجلس إدارة الشركة المساهمة على إجراء التوزيعات النقدية البدء بإجراءات الشركة في تحضير واعداد سجل المساهمين وتحديثه بأي عمليات نقل أو تحويل لملكية الأسهم خلال الفترة ، ولهذا السبب هناك فترة زمنية بين تاريخ الاعلان عن توزيعات الأرباح النقدية وبين تاريخ التوزيع الفعلي للأرباح ، ويتم تحديد مبلغ التوزيعات النقدية إما بنسبة مئوية من القيمة الاسمية للاسهم أو مبلغ محدد لكل سهم .
- توزيعات الأرباح العينية ، التي تكون في صيغة أصول اخرى للشركة قابلة للتوزيع على المساهمين بخلاف النقدية مثل البضاعة والإستثمارات ، وعند الاعلان عن توزيعات عينية على المساهمين يجب اعادة تقييم الأصول العينية بالقيمة العادلة في تاريخ الاعلان والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة عن ذلك ، ومن ثم إتمام عملية التوزيع على المساهمين وفقا للقيمة الجديدة لتلك الأصول .
- توزيعات الأسهم ، ويقصد بها رسملة الأرباح ، أي اعادة تصنيف جزء من الأرباح المحتجزة إلى رأس المال ولا يتم في هذا النوع من التوزيعات توزيع أي نوع من أنواع الأصول ، وعند إجراء مثل هذه التوزيعات تثار قضية القيمة التي سيتم اعتمادها عند الاعلان عن التوزيعات إذا كانت القيمة الاسمية أم القيمة السوقية للسهم وقد أوصت المهنة في هذا المجال استخدام القيمة السوقية عندما تكون نسبة التوزيعات قليلة نسبيا بحيث لا تتجاوز (20%-25%) من أسهم رأس المال ، وبخلافه يتم اعتماد القيمة الاسمية للسهم .

مثال 1 : ظهرت الأرصدة التالية في سجلات إحدى الشركات المساهمة في 2017/12/31 :
 30000000 دينار رأس المال الاسمي (قيمة اسمية دينار واحد للاسهم) ، 25000000 رأس
 المال المصدر مدفوع بنسبة 50% ، 18900000 دينار الأرباح المحتجزة ، 4150000 دينار
 الإحتياطيات وخلال السنة تمت العمليات الآتية :

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

المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية اللازمة لما جاء في أعلاه .
2. إعداد كشف الأرباح المحتجزة عن الفترة المنتهية في 2017/12/31 وقائمة الميزانية الجزئية
 كما في 2017/12/31 .

الحل :

1. رأس المال المدفوع = $25000000 \times 100/50 = 12500000$ دينار
 وعليه يبلغ رصيد الأقساط غير المقبوضة 12500000 دينار
 $12500000 - (100/50 \times 250000) = 12375000$ دينار المبلغ المستلم من رصيد
 الأقساط :

12375000 حـ / النقدية

12375000 حـ / الأقساط غير المقبوضة

- 250000 سهم \times 0.800 دينار للسهم = 200000 دينار سعر بيع الأسهم بالمزايمة العلنية :
 150000 حـ / مصاريف البيع
 150000 حـ / النقدية

200000 حـ / البنك

75000 حـ / المدينون

125000 حـ / الأقساط غير المقبوضة

150000 حـ / مصاريف البيع

$$\begin{aligned}
 &30000000 \text{ سهم} - 25000000 = 5000000 \text{ سهم غير مصدرة} \\
 &5000000 \text{ سهم} \times 120\% = 6000000 \text{ الأسهم المكتتب بها} \\
 &6000000 \text{ سهم} \times 1.300 \text{ دينار للسهم} = 7800000 \text{ دينار} \\
 &5000000 \text{ سهم} \times 1.300 \text{ دينار للسهم} = 6500000 \text{ دينار} \\
 &7800000 - 6500000 = 1300000 \text{ دينار الزيادة في الإكتتاب}
 \end{aligned}$$

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

استلام مبلغ عند الإكتتاب

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

إعادة الزيادة

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

صافي عند الإكتتاب

$$30000000 \text{ سهم} \times 0.300 \text{ دينار للسهم} = 9000000 \text{ دينار الأرباح النقدية المعلن عن توزيعها :}$$

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

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

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

$$\begin{aligned}
 &\text{س} = 4250000 \times \frac{85}{100} \text{ أو} \\
 &\text{س} = 5000000 \text{ دينار}
 \end{aligned}$$

$$\text{مبلغ الضريبة} = 5000000 \times 15\% = 750000 \text{ دينار}$$

$$\begin{aligned}
 &\text{صافي الدخل بعد الضريبة والاحتياطي} = 4000000 \text{ دينار} \rightarrow \\
 &4000000 \text{ دينار} \times \frac{2}{1} = 2000000 \text{ دينار قيمة توزيعات الأسهم}
 \end{aligned}$$

$$5000000 \text{ ح / ملخص الدخل}$$

$$5000000 \text{ ح / الأرباح المحتجزة}$$

الربح ٧٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة ٥٠٠٠٠٠٠
—————
١٠٠٠٠٠٠

3000000 د / الأرباح المحتجزة
 2000000 د / توزيعات أسهم مستحقة
 750000 د / الضريبة المستحقة
 250000 د / الاحتياطي

2000000 د / توزيعات أسهم مستحقة
 2000000 د / رأس المال

2. كشف الأرباح المحتجزة عن السنة المنتهية في 2017/12/31 :

18900000	رصيد الأرباح المحتجزة 1/1
5000000	± صافي الربح (الخسارة) خلال الفترة
23900000	الأرباح المعدة للتوزيع على المساهمين
	- توزيعات الأرباح على المساهمين :
(9000000)	توزيعات أرباح نقدية
(2000000)	توزيعات أسهم
(11000000)	
(250000)	- الإحتياطيات
(750000)	- الضريبة المستحقة
11900000	رصيد الأرباح المحتجزة في 12/31

قائمة الميزانية الجزئية كما في 2017/12/31 (جانب حقوق الملكية) :

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

الأصول

* 25000000 رصيد أول المدة + 5000000 إصدار إضافي خلال المدة + 2000000
 توزيعات أرباح في شكل إصدار أسهم .
 ** 4150000 رصيد أول المدة + 750000 إضافة خلال المدة .
 250000

3. المعالجات المحاسبية التي تتصل بتصفية الشركات المساهمة

- يتم اتخاذ قرار تصفية الشركات المساهمة للعديد من الأسباب من بينها:
- إنتهاء العمر القانوني للشركة أو انجاز المشروع الذي تأسست من أجله.
- تحقيق خسائر متتالية تصل إلى 75% أو أكثر من رأس المال.
- إندماج الشركة المساهمة في شركة مساهمة أو شركات مساهمة اخرى.

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

- تكون مسؤولية المساهمين عن ديون الشركة مسؤولية محدودة بمقدار عدد وقيمة الأسهم التي يمتلكونها في الشركة.
- يتم فتح حساب حقوق المساهمين عند تصفية الشركة المساهمة لإثبات حقوق المساهمين المتمثلة برأس المال وعلاوة إصدار الأسهم والأرباح المحتجزة فضلاً عن نتيجة حساب أرباح وخسائر التصفية وفي ضوء ذلك يتم توزيع النقد المتبقي بعد إنتهاء عملية التصفية على المساهمين وحسب ما يعرف بقيمة السهم عند التصفية :

النقد المتاح للتوزيع في نهاية عملية التصفية

= قيمة السهم عند التصفية

عدد أسهم رأس المال المصدر

مثال 1 : فيما يلي قائمة الميزانية لإحدى الشركات المساهمة كما في 2017/1/1 عندما تم إتخاذ قرار بتصفيتها بسبب بلوغ خسائرها المتراكمة 75% من رأس المال : (المبالغ بالالف الدينانير)

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

وقد أظهرت نتائج تصفية الشركة ما يلي :

1. تم تحصيل ما يعادل 80% من قيمة المدينون وأوراق القبض .
2. تم بيع المخزون بخسارة بلغت 20% من القيمة الدفترية .

3. تم بيع الأثاث والمعدات بربح يعادل 25% من القيمة الدفترية .
 4. شهرة المحل لا قيمة لها ، وقد بلغت مصاريف التصفية 500000 دينار .
 5. تم سداد ديون الشركة بالكامل .
- المطلوب :

1. إثبات القيود المحاسبية للتصفية وتصوير الحسابات اللازمة .
 2. إحتساب قيمة السهم عند التصفية .
- الحل :

القيود المحاسبية للتصفية : (المبالغ بالآف الدنانير)

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

7. 8500 د/ أ.خ التصفية
8500 د/ المساهمون

8. 98500 د/ أ.خ التصفية
98500 د/ النقدية

حساب التوزيع

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

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

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

قيمة السهم عند التصفية = التقد المتاح في نهاية التصفية / عدد أسهم رأس المال
 $0.328 = 300000/98500 =$ دينار للسهم