

الفصل الثالث : توزيع الأرباح في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة
والحسابات الجارية للشركاء

- المعالجة المحاسبية لفوائد الحسابات الجارية للشركاء
- حل أمثلة تطبيقية
- المعالجة المحاسبية لتوزيع الأرباح
- حل أمثلة تطبيقية

الفصل الثالث : توزيع الأرباح في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والحسابات الجارية للشركاء

- المعالجة المحاسبية لفوائد الحسابات الجارية للشركاء :

يعبر ح/جاري الشركاء عن العلاقة المادية بين الشريك والشركة . هذا الحساب يمكن أن يكون رصيده دائماً ، وهذا يعني أن للشريك حقوقاً على الشركة، وأن الشركة ملزمة بتأدية الالتزامات المترتبة عليها تجاهه إليه. كما يمكن أن يكون رصيده مديناً وهذا يعني أن على الشريك مبلغاً يجب سداه للشركة.

ولتحقيق العدالة بين الشركاء، فقد ينص عقد الشركة على احتساب فوائد على الحسابات الجارية للشركاء سواء إن كانت هذه الحسابات مدينة أم دائنة. هذه الفوائد تعتبر مصدراً إضافياً من مصادر الدخل بالنسبة للشركة، إذا كانت دائنة، وتعتبر تخفيضاً للربح (عبئاً عليه) إذا كانت مدينة. وطبيعي أن الحساب الجاري المدين تكون فوائده دائنة بالنسبة للشركة. أما الحساب الجاري الدائن فإن فوائده تكون مدينة.

وتعالج الفوائد محاسبياً كما يلي:

أ - إذا كان رصيد ح/جاري الشريك دائماً فإن الشركة يستحق عليها فائدة

وتثبت بالقيد:

ح/الفوائد المدينة	xxx	
ح/جاري الشريك ...	xxx	
(أو ح/النقدية)		
إثبات الفائدة المستحقة (أو المدفوعة) للشريك ...		

ثم تقفل في ح/التوزيع :

ح/توزيع الأرباح أو الخسائر	xxx	xxx
ح/الفوائد المدينة	xxx	
إقفال الفوائد		

ب في حال كون رصيد ح/جاري الشريك مديناً، فإن الفوائد تكون دائنة بالنسبة للشركة وتثبت بالقيد:

ح/جاري الشريك ...		xxx
(أو ح/ النقدية)		
ح/الفوائد الدائنة	xxx	
إثبات الفوائد المستحقة على (أو المقبوضة من) الشريك ...		

ثم تقفل في ح/التوزيع :

ح/الفوائد الدائنة	xxx	xxx
ح/توزيع الأرباح أو الخسائر	xxx	
إقفال الفوائد		

وتجدر الإشارة إلى أن عقد الشركة قد ينص على معدل فائدة محدد على أرصدة الحسابات الجارية ، وعلى مبلغ الحساب الجاري الذي تحتسب الفائدة عليه ، كأن يكون رصيد أول المدة، أو آخر المدة ، أو متوسط الرصيد خلال العام، أو غير ذلك.

وفيما يلي مثال توضيحي لكيفية معالجة فوائد الحساب الجاري محاسبياً:

بافتراض أن أحمد وفادي شريكان متضامنان يفتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد نص عقد الشركة على احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية بمعدل 7% ، وكان بلغ صافي الربح في نهاية عام 2003 / 34050 / . وكان متوسط أرصدة الحسابات الجارية كما يلي:

د/جاري الشريك أحمد 37500 . (دائن).

د/جاري الشريك فادي 22500 . (مدين).

أما أرصدة الحسابات في نهاية المدة قبل احتساب الفوائد وتوزيع الأرباح فكانت كما يلي :

د/جاري الشريك أحمد 35000 (دائن)

د/جاري الشريك فادي 25000 (مدين)

فإن قيود اليومية تسجل كما يلي:

12/31	د/الفوائد المدينة (فائدة الحساب الجاري الدائن) د/جاري الشريك أحمد إثبات الفائدة المستحقة لمصلحة الشريك أحمد	2625	2625
12/31	د/توزيع الأرباح أو الخسائر د/الفوائد المدينة إقفال الفائدة	2625	2625

12/31	د/جاري الشريك فادي د/الفوائد الدائنة (فائدة الحساب الجاري المدين) إثبات الفائدة المستحقة على الشريك فادي	1575	1575
12/31	د/الفوائد الدائنة د/توزيع الأرباح أو الخسائر إقفال الفائدة	1575	1575

وتوزع الأرباح المتبقية بالقيد:

د/توزيع الأرباح أو الخسائر	33000
<u>د/جاري الشركاء</u>	33000
16500 أحمد	
16500 فادي	

ويظهر د/توزيع الأرباح ود/جاري الشركاء كما يلي:

د/توزيع الأرباح أو الخسائر

د/ملخص الدخل	34050	د/ الفوائد المدينة	2625
د/الفوائد الدائنة	1575	رصيد (دائن)	33000

	35625		35625
رصيد	33000	د/جاري الشركاء	33000
		أحمد 16500	
		فادي 16500	
	33000		33000

د/جاري الشركاء

البيان	فادي	أحمد	البيان	فادي	أحمد
رصيد(قبل الفوائد والارباح)	—	35000	رصيد(قبل الفوائد والارباح)	25000	—
د/الفوائد المدينة	—	2625	د/الفوائد الدائنة	1575	—
د/توزيع الأرباح أو الخسائر	16500	16500			
رصيد(مدين)	10075	—	رصيد(دائن)	—	54125
	26575	54125		26575	54125

- المعالجات المحاسبية لتوزيعات الأرباح:

1 - توزيع الأرباح كنسبة مئوية ثابتة بخلاف حصص رأس المال :

إذا تساوت حصص رأس المال وكان الشركاء قد قدموا خدمات متكافئة للشركة ، فإنه من العدل أن يتم توزيع الأرباح و الخسائر فيما بينهم بالتساوي. ولكن إذا تفاوتت حصص رأس المال ولم تحسب فائدة عليها أو تباينت الخدمات المقدمة، فإن الأرباح لا توزع بشكل متساوٍ وإنما حسب طرق أخرى أهمها:

- نسبة مئوية ثابتة بخلاف حصص رأس المال .

- حسب حصص الشركاء في رأس المال.

- بنسبة متفق عليها بعد: 1 - احتساب فائدة على رأس المال، أو

2 - احتساب رواتب أو مكافآت الشركاء، أو

3 - احتساب فائدة رأس المال ورواتب و مكافآت

الشركاء.

إذا لم ينص العقد على كيفية توزيع الأرباح أو الخسائر فيتم توزيعها بين الشركاء بنسبة حصة كل منهم في رأس مال الشركة ."

إذا تساوت حصص الشركاء في رأس المال وتباينت الخدمات التي يقدمها الشركاء، يمكن الاتفاق على تحديد نسبة ثابتة لتوزيع الأرباح ، تختلف عن نسب حصص الشركاء في رأس المال، تراعي الجهد المبذول من قبل كل شريك.

فبافتراض أن شركة تضامن مؤلفة من وليد وحسام موزع رأسمالها بينهما بالتساوي، اتفقا على توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة 60% للأول و 40% للثاني وقد حققت الشركة أرباحاً بلغت 40000 .

فإن الأرباح توزع حسب النسبة المتفق عليها وليس حسب حصص رأس المال بالقيود:

40000	د/توزيع الأرباح أو الخسائر
40000	<u>د/جاري الشركاء</u>
	24000 وليد
	16000 حسام

2- توزيع الأرباح بنسبة حصص الشركاء في رأس المال :

إذا اختلفت حصص الشركاء في رأس المال وتساوت الخدمات التي يؤديها الشركاء للشركة فإن الأرباح (أو الخسائر) توزع بنسبة حصص رأس المال. وإذا تغيرت الحصص ما بين بداية السنة ونهايتها (في حال تعديل رأس المال) فإن العقد المبرم لإثبات تعديل رأس المال يجب أن يبيّن نسبة التوزيع والتي قد تكون حسب:

1- نسبة رأس المال عند تكوين الشركة، أو بداية الفترة المالية.

2- نسبة رأس المال في نهاية الفترة المالية.

3- متوسط رأس المال المرجح زمنياً.

فبافتراض أن شركة تضامن مملوكة لشريكين (سامر ومالك) كانت أرباحها في
 2003/12/31 / 89280 . وكان ح/راس المال في (2003/12/31) كما
 يلي:

التاريخ	البيان	مالك	سامر	التاريخ	البيان	مالك	سامر
1/1	رصيد	96000	144000	3/21	ح/جاري الشريك	-	24000
6/7	ح/الصندوق	48000	-	9/14	ح/البضاعة التالفة	14400	-
7/5	ح/البنك	-	72000	10/19	ح/البضاعة التالفة	-	24000
				12/31	ح/البضاعة التالفة	129600	168000
					رصيد		
		144000	216000			144000	216000

وبافتراض أن عقد الشركة نصَّ على توزيع الأرباح أو الخسائر بنسبة حصص
 الشركاء في رأس المال كما هي في بداية الفترة المالية 2003/1/1. فإن الأرباح
 توزع كما يلي:

$$- \text{حصة سامر من الأرباح} = \frac{144000}{240000} \times 89280 = 53568$$

$$- \text{حصة مالك من الأرباح} = \frac{96000}{240000} \times 89280 = 35712$$

89280

ويكون قيد التوزيع بين الشريكين كما يلي:

د/توزيع الأرباح أو الخسائر	89280	
<u>د/ جاري الشركاء</u>		89280
53568 سامر		
35712 مالك		
توزيع صافي الربح بين الشريكين		

وبافتراض أن الأرباح توزع بنسبة حصص الشركاء في رأس المال في نهاية الفترة المالية ، فإن التوزيع يتم كما يلي:

$$50400 = \frac{168000}{297600} \times 89280 = \text{حصة سامر من الأرباح}$$

$$38880 = \frac{129600}{297600} \times 89280 = \text{حصة مالك من الأرباح}$$

وبافتراض أن الأرباح توزع على أساس متوسط رأس المال المرجح زمنياً، فإنه لا بد أولاً من تحديد قاعدة ثابتة لاحتساب المدة الزمنية، كأن يعتبر التعديل الحاصل في النصف الأول من الشهر كأنه حصل في بداية الشهر، أما إذا حصل في النصف الثاني من الشهر فإنه يعتبر كأنه حصل في بداية الشهر التالي. وعليه فإن المتوسط المرجح زمنياً لحصص رأس المال يحتسب كما يلي:

الشريك	التاريخ	تعديلات رأس المال		رصيد أول الفترة	عدد أشهر ثبات الرصيد	الرصيد المرجح شهرياً
		مدین	دائن			
سامر	2003/1/1	-	-	144000	3	342000
	2003/3/21	24000	-	120000	3	360000
	2003/7/5	-	72000	192000	4	768000
	2003/10/19	24000	-	168000	2	336000
1896000						
مالك	2003/1/1	-	-	96000	5	480000
	2003/6/7	-	48000	144000	3	432000
	2003/9/14	14400	-	129600	4	518400
1430400						

- متوسط رأس المال المرجح زمنياً للشريك سامر

$$158000 = \frac{1896000}{12}$$

- متوسط رأس المال المرجح زمنياً للشريك مالك

$$119200 = \frac{1430400}{12}$$

وبالتالي توزع الأرباح كما يلي:

$$50888 = \frac{158000}{277200} \times 89280$$

حصّة سامر من الربح

$$\text{حصة مالك من الربح} = 89280 \times \frac{119200}{277200} = 38392$$

ملاحظة: للوصول إلى المتوسط المرجح زمنياً لرأس المال يتم أولاً احتساب جداء رصيد حصة الشريك بعدد الأشهر التي بقي فيها الرصيد دون تغيير، ثم يؤخذ المجموع ويقسم على 12.

3- توزيع الأرباح بنسبة متفق عليها بعد احتساب فائدة على رأس المال:

قد يرد في عقد الشركة ما يفيد احتساب فائدة على رأس المال لكل شريك ثم تحدد نسبة معينة لتوزيع الباقي. ورغم أن الفائدة على رأس المال تعتبر وسيلة لتحقيق العدالة في توزيع الأرباح، إلا أنه لا يحق للشريك المطالبة بها ما لم ينص عقد الشركة على ذلك (راجع البند 33). وبافتراض أن شركة سامر ومالك التضامنية كانت أرباحها كما في المثال السابق 89280، وأن أصحابها اتفقوا على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة (2-3) على التوالي، بعد احتساب فائدة على رأس المال بمعدل 6%، فإن فوائد رأس المال تبلغ في حال احتسبت الفائدة على رصيد أول المدة لرأس مال كل شريك كما يلي:

$$\text{- فائدة رأس مال الشريك سامر: } 1440 \times 6\% = 8640$$

$$\text{- فائدة رأس مال الشريك مالك: } 9600 \times 6\% = 5760$$

$$14400$$

يبقى صافي الربح بعد تنزيل الفائدة على رأس المال:

$$74880 = 14400 - 89280$$

ويوزع بين الشركاء بنسبة 3 إلى 2 كما يلي:

$$\text{- حصة الشريك سامر من الأرباح المتبقية: } 74880 \times \frac{3}{5} = 44928$$

- حصة الشريك مالك من الأرباح المتبقية: $29952 \times \frac{2}{5} \times 7488$

وتكون بالتالي:

- حصة سامر من صافي الربح: $53568 - 44928 = 8640$

- حصة مالك من صافي الربح: $35712 - 29952 = 5760$

أما إذا احتسبت الفائدة على رأس المال في نهاية المدة فإنها تبلغ:

للشريك سامر: $10080\% \times 1680$

للشريك مالك: $\frac{7776}{17856} = 43\% \times 1296$

ويبلغ صافي الربح بعد تنزيل الفائدة على رأس المال:

$71424 - 17856 - 8928$

وتكون حصة الشريك سامر من الأرباح المتبقية:

$42854 \times \frac{3}{5} \times 7142$

وحصة الشريك مالك منها:

$28570 = \frac{2}{5} \times 71424$

وعليه فإن حصة سامر من صافي الربح:

$52934 = 42854 + 10080$

وحصة مالك: $\frac{36346}{89280} = 28570 + 7776$

وإذا تم احتساب الفائدة على رأس المال على أساس المتوسط المرجح زمنياً فإن الفوائد تبلغ :

لسامر: $1580 \times 6\% = 9480$

لمالك: $1192 \times 6\% = \frac{7152}{16632}$

ويكون صافي الربح بعد تنزيل الفائدة : $16632 - 9480 - 7264 = 8928$

وتكون حصة سامر من الأرباح المتبقية: $7264 \times \frac{3}{5} = 43588$

وحصة مالك : $7264 \times \frac{2}{5} = 29060$

وعليه فإن :

حصة سامر من صافي الربح : $43588 + 9480 = 53068$

وحصة مالك : $29060 + 7152 = 36212$

وتسجل قيود الفوائد والأرباح الموزعة كما يلي:

ح/فائدة رأس المال		14400
<u>ح / جاري الشركاء</u>	14400	
8640 سامر		
5760 مالك		
إثبات الفائدة		

ح/توزيع ا.خ	14400
ح/فائدة رأس المال	14400
8640 سامر	
5760 مالك	
إقفال الفائدة	
ح/توزيع ا.خ	74880
ح/ جاري الشركاء	74880
44928 سامر	
29952 مالك	
توزيع الأرباح الباقية بنسبة 2-3	

ملاحظة: في حال تحقق خسارة يرى البعض أنه لا ضرورة لاحتساب فائدة على رأس المال لأنها توزيع للربح وبالتالي لا مبرر لاحتسابها غير أن هذا الأمر متروك لإرادة الشركاء .

مثال: شركة تضامن مؤلفة من فادي ومراد، رأس مالها 80000 موزع إلى: 50000 لفادي و30000 لمراد، وقد بلغت الخسائر المحققة 10400 . وكان عقد الشركة ينص على احتساب فائدة على رأس المال بمعدل 8% ، ويوزع الباقي من الأرباح و الخسائر بين الشريكين بالتساوي .

في هذا المثال تبلغ فائدة رأسمال فادي 4000 . ومراد 2400 بما مجموعه 6400 . وبعد إضافة الفوائد إلى الخسارة تصبح :

$6400 - 10400 = -16800$ ، أي خسارة مقدارها 16800 . وتكون حصة كل شريك منها 8400 والجدير بالذكر أن اختلاف نسبة توزيع الأرباح عن نسب حصص رأس المال يؤدي إلى اختلاف نصيب كل شريك من الخسارة كما يتضح أدناه .

- حصة الشريك من الخسارة في حال احتساب فائدة رأس المال: فادي مراد

5200 5200

- حصة الشريك من الخسارة في حال احتساب فائدة رأس المال: 4400 6000

الفروقات (800) 800

ولا شك أن اختلاف النسب أدى إلى تحمل مراد خسارة أكبر في حين قلّت خسائر فادي بالمبلغ نفسه.

4 - توزيع الأرباح بنسبة متفق عليها بعد خصم رواتب الشركاء أو مكافآتهم :

إذا نص عقد الشركة على جواز احتساب راتب لشريك أو لبعض الشركاء، فإنه لا بد أن يتضمن العقد كافة الجوانب الخاصة بالرواتب، من حيث قيمتها وأوقات دفعها وكيفية احتسابها، خاصة في حالة عدم كفاية الأرباح أو وجود خسائر . في هذه الحال يتم احتساب الرواتب أو المكافأة ثم تقطع من الأرباح ويوزع الباقي بالنسب المتفق عليها.

بافتراض أن شركة تضامن مؤلفة من عدنان وصابر اللذان يقتسمان الأرباح و الخسائر بنسبة (2-1) على التوالي، بلغت أرباحها الصافية 24200 ، وأن عقد الشركة ينص على احتساب مكافأة لعدنان بنسبة 10% من صافي الربح ، فإن مكافأة عدنان تبلغ 2420 والأرباح المتبقية (21780=2420-24200) توزع بنسبة 2-1؛ وتكون حصة عدنان 14520 وصابر 7260. أما إذا احتسبت المكافأة كنسبة من صافي الربح بعد خصم المكافأة فإنها تبلغ:

$$2200 = \left(\frac{10}{110} \times 24200 \right)$$

والأرباح المتبقية 22000

توزع كما يلي: عدنان 14666

صابر 7333

وفيما يلي قيود إثبات هذه العمليات:

د/مكافأة الشريك عدنان	2200	2200
د/جاري الشريك عدنان	2200	
د/توزيع الأرباح او الخسائر		2200
د/مكافأة الشريك عدنان	2200	
د/توزيع الأرباح او الخسائر		22000
د/ <u>جاري الشركاء</u>	22000	
عدنان 14666		
صابر 7333		
توزيع الأرباح الباقية بين الشريكين بنسبة 1-2		

5- توزيع الأرباح بنسبة متفق عليها بعد احتساب رواتب الشركاء وفوائد رأس المال:

إذا اتفق الشركاء على احتساب فائدة على رأس المال ورواتب لبعض أو كل الشركاء ، فإن الأرباح الصافية تعدل بالفوائد والرواتب ، ثم يوزع الباقي بالنسب المتفق عليها.

مثال: شركة تضامن مؤلفة من سعيد وأحمد وأمجد ، رأسمالها 120000 موزع كما يلي :

54000 حصة سعيد - 36000 حصة أحمد - 30000 حصة أمجد. وقد بلغت الأرباح الصافية في نهاية العام / 48400 / وكانت نسبة توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء (2-3-5) على التوالي. وقد نص عقد الشركة على ما يلي:

1- احتساب فائدة على رأس المال بمعدل 8%.

2- يتقاضى الشريك سعيد راتباً شهرياً مقداره 300 . ويبلغ ما تقاضاه خلال العام 2400 .

3- يتقاضى الشريك أمجد مكافأة سنوية بمعدل 10% من صافي الربح بعد احتساب المكافأة.

والمطلوب: توزيع الأرباح حسب شروط الاتفاق.

الحل:

1- فوائد رأس المال:

فائدة راس مال سعيد: 4320

فائدة راس مال أحمد: 2880

فائدة رأس مال أمجد: 2400

المجموع 9600

2- رواتب الشريك سعيد:

$$3600 = 12 \times 300$$

3- مكافأة الشريك أمجد: $4400 = \frac{10}{110} \times 48400$

4- الأرباح المتبقية بعد اقتطاع الرواتب والمكافأة وفوائد رأس المال :

$$30800 = (4400 + 3600 + 9600) - 48400$$

5- حصة الشركاء من الأرباح المتبقية:

سعيد: 1540

أحمد: 924

أمجد: 6160

المجموع: 30800

6- ويظهر نتيجةً للعمليات السابقة د/التوزيع ود/جاري الشركاء كما يلي :

د/توزيع الأرباح أو الخسائر

د/ملخص الدخل	48400	د/فائدة رأس المال	9600
		4320 سعيد	
		2880 أحمد	
		2400 أمجد	
		د/راتب الشريك سعيد	3600
		د/مكافأة الشريك أمجد	4400
		رصيد	30800
	48400		48400
رصيد	30800	د/ جاري الشركاء	
		15400 سعيد	
		9240 أمجد	

6160 أمجد

30800

30800

ح/جاري الشركاء

البيان	أمجد	أحمد	سعيد	البيان	أمجد	أحمد	سعيد
ح/قائدة رأس المال	2400	2880	4320				
ح/مكافأة الشريك	4400	-	-				
ح/راتب الشريك	-	-	1200				
ح/توزيع الأرباح أو الخسائر	6160	9240	15400	رصيد	12960	12120	20920
	12960	12120	20920		12960	12120	20920