

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
République Algérienne démocratique et populaire

Ministère de l'enseignement supérieur  
Et de la recherche scientifique



Université M'Hamed BOUGARA de Boumerdes  
Faculté Des Sciences Economiques , Commerciales  
Et des Sciences De Gestion

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية  
وعلوم التسيير

مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

# محاضرات في مقياس محاسبة الشركات

موجهة لطلبة: تخصص: ماستر إدارة مالية/ليسانس مقاولاتية

قسم: قسم علوم التسيير

من المحاضرات الدكتور: بودور شوريب

السنة الجامعية: 2022/2023

## المقدمة:

تقدم المحاسبة اليوم المعلومات المالية التي تقيّد في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية، وتتوّع مجالات مساهمتها حيث نجدّها في التقارير المالية، وكشوفات الضرائب وتقارير المراجعة الداخلية والخارجية، وأنظمة تشغيل البيانات والمعلومات ونجد منها خدمات تخدم مختلف المستخدمين لها، وهي بذلك تعبر عن فن يتطلّب من المحاسب القيام به، تقديراً شخصياً صحيحاً، موهبة تتطور من خلال الدراسة المستمرة والممارسة العملية في المواقع المختلفة.

ان بعض مجالات المحاسبة المالية مرتبطة بخصائص معينة، على غرار محاسبة الشركات المرتبطة بالقانون التجاري والمخصصة لمعالجة العمليات المالية عن علاقة الشركاء بشركتهم خلال مدة حياتها، من تأسيس و تكوين الشركة الى تصفيته، هذا ما يجعلنا نركز على الخصائص القانونية للشركات باختلاف أنواعها القانونية (شركة التضامن، شركة ذات المسؤولية المحدودة، شركة المساهمة ..).  
تتضمن محاسبة الشركات المعالجة المحاسبية لمجموعة القواعد المطبقة في الشركات التجارية سواء فيما يتعلق بتأسيسها، وسيرها، ومراقبتها أو تعديل رأسمالها أو حلها أو تصفيته.

نهدف من خلال هذه المطبوعة تزويد طلاب قسم التسيير بمرجع يختص بمحاسبة الشركات مدعم بأمثلة تطبيقية، يعالج علاقات الشركاء بشركتهم منذ تأسيسها الى غاية تصفيته: التأسيس والتكوين، العمليات التي قد تحدث خلال فترة نشاط الشركة من توزيع (النتيجة) الارباح او الخسائر على الشركاء، تعديل عقد التأسيس المبرم بين الشركاء وتصفية الشركة في حالة انقضاءها وحلها.

لتقديم شرح وافي ارتأينا التركيز على نوع واحد من الشركات التجارية، شركة التضامن وشركة المساهمة وشركة ذات المسؤولية المحدودة التي تعد من بين الشركات الأكثر انتشاراً في الجزائر والأكثر احتمالاً ان يواجهها الطلب في مساره المهني والعملي.

نستعرض من خلال هذه المطبوعة أحد أهم أنواع المحاسبة المتخصصة والتي تتمثل في محاسبة الشركات للطلبة مستوى ماستر (إدارة مالية) بشكل مبسط وسهل للاستيعاب من طرف الطلبة لجميع الفصول المقترحة في هذه المطبوعة، مدعمة ببعض التطبيقات المحاسبية ومختلف السلاسل والتمارين مع الحل النموذجي لبعضها.

ان الهدف الرئيسي المنتظر من هذه المطبوعة هو شرح وإيضاح العمليات المحاسبية التي تخص مقياس محاسبة الشركات وتحفيز الطلبة من التخصصات الأخرى الغير المحاسبين لهذا النوع من المحاسبة الخاصة لتمكينهم من الفهم وسهولة معرفة الحلول للمشاكل المحاسبية التي قد يتلقونها في المؤسسات التي سيعملون فيها في المستقبل القريب سواء كانوا موظفين او مسيرين.

وقد قمنا بهيكله وتنظيم هذه المطبوعة في ستة فصول، يسبقها فصل نظري الذي نتطرق فيه لمختلف أنواع الشركات حسب احكام القانون التجاري الجزائري، واربعة فصول تطبيقية مرتبة على أساس دورة حياة الشركة وتسلسل علاقاتها بشركائها عل النحو التالي:

✚ الفصل الأول " : مدخل لمحاسبة الشركات.

✚ الفصل الثاني: تأسيس الشركات.

✚ الفصل الثالث: العمليات على الراس المال (زيادة وخفض راس المال) .

✚ الفصل الرابع: توزيع الأرباح والخسائر.

✚ الفصل الخامس: تخصيص نتيجة الدورة.

✚ الفصل السادس: تصفية الشركات.

## ✚ الفصل الأول : مدخل لمحاسبة الشركات.

### 1- موضوع وطبيعة محاسبة الشركات

سنحاول في بداية هذا الفصل أن نرفع اللثام عن مفهوم ومجال محاسبة الشركات، من خلال تحديد موضوع العمليات التي تقوم بمعالجتها، وتبيان موقعها من أنواع المحاسبة وخاصة المحاسبة المالية.

### ✚ المحاسبة المالية

هي مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة في مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، بهدف الوقوف على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وتحديد مركزها المالي في نهاية فترة زمنية معينة.

### ✚ مصطلحات المشتقة من المحاسبة المالية:

- المحاسبة العامة المالية.
- المحاسبة المالية المعمقة.
- المحاسبة الخاصة او المحاسبة القطاعية.
- محاسبة الشركات.

كل تلك الأنواع السابقة الذكر ليست بأنواع للمحاسبة المالية أو أنواع منفصلة بذاتها ومختلفة عن المحاسبة المالية أو مختلفة عن بعضها البعض في حد ذاته، بل هي جزء من المحاسبة المالية. الهدف من تقسيم وتجزئة المحاسبة المالية هو تسهيل تدريسها لطلبة المحاسبة وتبسيط فهمها،

### 1-1 تعريف الشركة :

الشركة هي عبارة عن مجموعة من الموارد المادية والبشرية والمالية، مجتمعة مع بعضها البعض لإنتاج السلع والخدمات في أحسن الظروف الاقتصادية والتي تقوم ببيعها للاستهلاك أو الإنتاج لغرض تحقيق الأرباح.

### ✚ موارد المؤسسة الاقتصادية:

- الموارد المادية: تتكون من كل الموجودات التي تحتاجها المؤسسة في العملية الإنتاجية مثل الأراضي ن المباني، المخزونات، واصول أخرى.
- الموارد البشرية: وتتكون من مجموعة من الإطارات والعمال (التي تنتمي الى المديرية العامة، المديريات الفرعية، عمال الوحدات الإنتاجية) التي تشكل القوة العاملة للمؤسسة.

- **الموارد المالية:** تعرف الموارد المالية على أنها أصول الشركة المتاحة للإنفاق منها إما بكونها نقد عادي أو ما يمكن تحويله لنقد بسرعة كما يشير مفهوم الموارد المالية إلى جميع الموارد المتاحة للإنفاق في الشركة، وتعد جزء من أصولها السائلة.

لقد عرف القانون التجاري الجزائري الشركة على أنها عقد يثم بين شخصين أو أكثر "عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهما في مشروع مالي لتقديم حصة من مال أو عمل على أن يقتسموا ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة" (المادة 418 من القانون التجاري الجزائري) ويتميز عقد الشركة عن غيره من العقود بأنه ينتج عنه كائن قانوني جديد له ذمة مالية مستقلة عن ذمة الشركاء، تخصص لتحقيق أغراض معينة ويعرف هذا الكائن القانوني بالشخصية المعنوية.

كما تعرف الشركة على أنها: عقد يلتزم بمقتضاه شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم في مشروع مالي أو عمل لاستثمار ذلك المشروع واقتسام ما ينشأ عنه، من ربح أو خسارة. انطلاقاً من التعريف السابق يتضح لنا أن المشرع ينظر إلى الشركة على أساس انها عقد، وحتى يكون العقد صحيح يجب أن يتوفر على مجموعتين من الاركان.

## 1-2 الشخصية المعنوية للشركة التجارية:

ما معنى الشخصية المعنوية؟ الشخصية المعنوية (القانونية) هي وسيلة أو آلية يوفرها المشرع للشركة التجارية لإكسابها حياة قانونية مستقلة تميزها عن مالكيها أو الشركاء المكونين لها، من حيث امتلاك الصلاحيات لثبوت الحقوق والواجبات والقيام بكافة إجراءات التصرف والتعاقد والتقاضي والتعامل مع الغير بما يشبه الأشخاص الطبيعيين.

اعترف المشرع الجزائري بوجود شخصية معنوية للشركة في (القانون المدني، المادة 417) أين يعتبر الشركة شخصاً معنوياً بمجرد تكوينها ولكن لا يمكن أن تكون هذه الشخصية حجة على الغير إلا بعد استيفاء إجراءات الشهر القانونية من قيد وتسجيل بالسجل التجاري، ففي (القانون التجاري المادة 549) بين المشرع الجزائري أن الشركة لا تتمتع بالشخصية المعنوية إلا من تاريخ قيدها في السجل التجاري علاوة على شهر ملخص لعقد الشركة بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL \* وآخر في جريدة يومية وطنية. وتبقى الشركة محتفظة بشخصيتها المعنوية طوال فترة بقائها وحتى بعد حلها إذ تبقى قائمة طوال فترة التصفية، إذ هناك فرق واختلاف بين حل وانقضاء الشركة وبين تصفيتها، وقد وضح المشرع كيفية زوال الشخصية المعنوية للشركة في (القانون المدني، المادة 444) أين ربط بقاء الشخصية المعنوية ببقاء الشركة ولو خلال فترة التصفية وربط زوال هذه الشخصية بانتهاء وقفل عملية التصفية، وهذا بهدف أن تبقى الذمة المالية للشركة قائمة وضامنة لديون الغير ولا تقسم بين الشركاء إلا بعد استيفاء الدائنين لدينهم.

### 3-1 عقد الشركة التجارية ( القانون الأساسي )

اشترط المشرع إثبات الشركة التجارية بعقد رسمي وإلا كانت باطلة (المادة 545 من القانون التجاري)، كما بين شروط هذا العقد في (المادة 418 من القانون المدني) أين اشترط أن يكون عقد مكتوبا وإلا كان باطلا، وبالتالي بطلان الشركة . يصطلح على هذا العقد بالعقد التأسيسي للشركة (Statuts) أو القانون الأساسي أو العقد التأسيسي، بحيث يستخرج من عند الموثق بعد أن يثبت في بنوده الاتفاق الحاصل بين الشركاء في جمعيتهم التأسيسية (أول لقاء رسمي بين الشركاء بحضور مدقق حسابات) ، فالاتفاق المثبت في محضر الجمعية التأسيسية يفرغ من طرف الموثق في العقد التأسيسي للشركة على أن يمضي من قبل جميع الشركاء .وفي حالة كانت ملكية الشركة عائدة للدولة فلا تؤسس بناء على عقد تأسيسي ولكن عن طريق قرارا من الدولة ممثلة في الهيئة أو المؤسسة العمومية المعنية بعملية التأسيس.

#### ✚ أركان العقد: وتتمثل في الأركان الموضوعية العامة والخاصة :

- أ- الأركان الموضوعية العامة: وهي: الرضا، الأهلية، المحل، السبب، لا يكفي لإبرام عقد الشركة توفر الأركان الموضوعية فحسب، بل لابد أيضا من توفر الأركان الموضوعية الخاصة
- ب- الأركان الموضوعية الخاصة: التي تميز هذا العقد عن سائر العقود تتمثل في:
  - **تعدد الشركاء:** يستخلص ركن تعدد الشركاء من نص المادة 416 من القانون المدني الجزائري التي تقتضي بنصها " الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر...،لذا فان الشركة هي توافق إرادتين أو أكثر ،وبهذه العبارة نلاحظ أن المشرع الجزائري قد تبنى كقاعدة عامة وحدة الذمة بالنسبة للخاضع للشركات التجارية
  - **تقديم الحصص:** لا يكفي لإبرام عقد الشركة تعدد الشركاء، بل لابد على كل متعاقد أو شريك يلتزم بتقديم حصة للشركة سواء كانت الحصة نقدية أو حصة عينية أو حصة عمل ومن مجموع هذه الحصص يتكون الضامن العام لتأسيس الشركة
  - **اقتسام الأرباح والخسائر:** يتمثل هذا الركن في رغبة الأشخاص في جني الأرباح عن طريق استغلال المشروع وقابلية كل شخص في تحمل نصيبه من الخسارة.

#### 4-1 أنواع الشركات التجارية:

ان الهدف من قيام الشركة هو احترام القيام بالأعمال التجارية كعمليات الشراء لغرض البيع عمليات البنوك أو النقل أو تأمين أو الصناعة او....، وحسب هذه الأنشطة يمكن تقسيم الشركات إلى :

#### أولا : شركات الأشخاص:

يقوم هذا النوع من الشركات على الاعتبار الشخصي، إذ يتم تكوين هذه الشركات على أساس المعرفة

الشخصية بين الشركاء والثقة المتبادلة بينهم، إذ تربطهم في العادة علاقة القرابة أو الصداقة، لأن الشريك يكون مسئول مسئولية مطلقة على كل ديون الشركة وليس مسئول فقط في حدود مساهمته ومقدار حصته في رأس المال الشركة، لذا متى ما ظهر ما يهدم الاعتبار الشخصي ويضعف الثقة المتبادلة بين الشركاء فإن الشركة قد تتعرض للحل حتى وإن كانت ناجحة وتحقق الأرباح. الاعتبار الشخصي والثقة المتبادلة بين الأشخاص يترتب عنها عدة نتائج نذكر منها على سبيل المثال ما يلي:

- أ. ما يهدد الثقة بين الشركات ويهدم الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركات فإن الشركة قد تتعرض للحل.
- ب. لا يجوز للشريك أن يتصرف في حصته دون إذن باقي الشركاء.
- ج. ان الشركة تنتهي بإفلاس أحد الشركاء أو موته أو إعساره أو الحجر عليه.

وتأخذ شركات الأشخاص الصور التالية:

أ- **شركات التضامن:** لم يضع القانون التجاري الجزائري تعريفا لشركة التضامن الا أنه نص في المادة (552 - ق ت) على ان للشركاء بالتضامن من صفة التاجر وهم مسؤولون مسؤولية تضامنية من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة، وقد تناول المشرع الجزائري شركة التضامن في المادتين 551 و 563 من القانون التجاري " حيث لم يشترط حد أدنى لرأس مالها ولكنه اشترط حد أدنى لعدد شركائها وهو اثنين أما الحد الأقصى فلم يحدده، إلا أن المنطق يجعل العدد قليل جدا لعدم إمكانية توفر الثقة بين عدد كبير من الأشخاص، كما أن كل الشركاء بشركة التضامن يكتسبون صفة التاجر ولا يجوز لأي شريك التنازل على حصته في رأس المال لشخص آخر إلا بموافقة وإجماع الشركاء . واستنادا الى ما سبق يمكن تعريف شركة التضامن بانها تلك الشركة التي يكون فيها الشريك مسؤولا مسؤولية تضامنية غير محدودة عن ديون الشركة، لا في حدود حصته فحسب، بل في أمواله الخاصة، كما يكتسب كل شريك فيها صفة التاجر.

ب- **شركة التوصية البسيطة:** وقد تناول المشرع الجزائري أحكام شركة التوصية على انها تتألف من فرقين من الشركاء<sup>1</sup>:

الفريق الأول يتكون من شركاء متضامنين لهم نفس النظام القانوني الذي يحكم شركاء شركة التضامن أي يكونون مسؤولين مسؤولية تضامنية ومطلقة في أموالهم الخاصة، ويكتسبون صفة التاجر.

<sup>1</sup> - المادة 563 مكرر من القانون التجاري الجزائري

والفريق الثاني يتكون من شركاء يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم ولا يكتسبون صفة التاجر ولا يشاركون في إدارة الشركة، ومسئوليتهم على ديون وخسائر الشركة تنحصر في مقدار حصتهم في رأس المال فقط، ولا يمكن أن تكون حصصهم عبارة عن تقديم عمل، ولا يمكن مطالبهم في أموالهم الخاصة في حالة عدم كفاية رأس المال في تسديد ديون الشركة وخسائرها، كما لا يجوز لهم تداول حصصهم أو إحالتها لورثتهم. يصطلح على هذا النوع من الشركات بالتوصية البسيطة لتمييزها عن نوع آخر من شركات التوصية وهو شركة لتوصية بالأسهم)

ج- **شركة المحاصة:** وهي شركة ليست لديها الصفة المعنوية، وليس لها وجود بالنسبة للغير وتقتصر دورها على الأطراف فحسب، فقد نصت **المادة 579** من القانون التجاري الجزائري على أنها " عقد يبرمه شخصان طبيعيين أو أكثر بهدف انجاز عمليات تجارية ويلتزم فيه كل شريك بتقديم حصة من المال أو العمل لتحقيق هذه العمليات واقتسام ما قد ينشأ عنها من ربح أو خسارة دون أن تشكل هذه الحصص رأسمالا للشركة الا أنها لا تتمتع بالشخصية المعنوية وهي ليست معدة لاطلاع الغير عليها ولا تخضع للإشهار.

#### ثانيا: شركات الأموال

قبل التعرف على العمليات المرتبطة بتأسيس وإدارة الشركات المساهمة، لا بد من توضيح لماهية شركات الأموال وأهم خصائص المميّزة لهذه الشركات. يمكن تعريف شركات الأموال بانها هي الشركات التي تقوم على الاعتبار المالي أي تعتمد اعتمادا كلياً على رأس المال دون اعتماد على شخصية أصحاب حصة الراس المال، وتنحصر مسؤولية المساهمين فيها بحدود حصصهم في رأس مال الشركة<sup>2</sup>.

لا تقوم هذه الشركات على الاعتبار الشخصي الموجود بين الشركاء بل تعطي الأهمية للشركة كشخص معنوي مستقل، والشريك فيها تنحصر مسؤوليته عن ديون الشركة فقط وبمقدار حصته في الراس المال، وتسمى الحصص في رأس المال هذه الشركات بالأسهم ويسمى الشركاء فيها بالمساهمين، وهم ليسوا تجارا ولا يسألون عن ديون الشركة الا في حدود مساهمتهم، ولا تتأثر الشركة في اعمالها في حالة وفات، او افلاس او الحجر على أحد الشركاء. فلا وجود لمفهوم التضامن بين الشركاء في شركات الأموال .

#### أ- **شركة المساهمة Société par action SPA**

عادة ما تكون شركات المساهمة كبيرة الحجم وبحاجة لأموال معتبرة لتمويل نشاطها وأعمالها قد لا يمكن

<sup>2</sup> علي رمضان، ربيع سميا، محاسبة الشركات، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2021، ص:9.

جمعها من عدد معين من الشركاء تربطهم علاقة قرابة، لذا نجد أن رأس مالها يقسم لحصص متساوية يصطلح عليها بالأسهم، على أن يكتتب في هذه الأسهم من طرف أشخاص لا يشترط معرفتهم ببعض البعض والذين يصطلح عليهم بالمساهمين. والاكنتاب في الأسهم ينقسم إلى نوعين من الاكنتاب سوف نتطرق لهم فيما بعد؛ ومهما اختلف نوع الاكنتاب فإن مسؤولية المساهمين في شركة المساهمة لا تتعدى مقدار ما يمتلكونه من أسهم فقط.

تعد شركة المساهمة النموذج الأمثل لشركات الأموال وأكثرها أهمية في الحياة الاقتصادية طبقا لمواد القانون التجاري الجزائري من المادة 594 الى 715 مكرر 132، وتتميز شركة المساهمة على غيرها من الشركات التجارية بقدرتها على جمع رؤوس أموال ضخمة للقيام بمشروعات معينة، حيث يكون الضامن الوحيد في مثل هذه الشركات بين المساهمين هو تجميع الأموال بغض النظر على الاعتبار الشخصي للمساهمين.

#### ■ راسمال الشركة

يقسم رأسمال شركة المساهمة الى أسهم قابلة للتداول، وهي كيان قانوني مستقل عن حملة أسهمها أي لها شخصية اعتبارية مستقلة عن حقوق أصحاب الملكية والتي ينقسم رأسمالها إلى حصص، ولا يمكن أن يقل عدد الشركاء عن سبعة" (7)، (المادة 592 من ق ت ج). وتأسس شركة المساهمة وفق إجراءات معينة نص عليها القانون التجاري الجزائري، حيث يقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة تطرح للاكنتاب العام، وقابلة للتداول بالطرق التجارية، وتحدد مسؤولية المساهم فيها بقدر حصته فقط. ويطلق على شركة المساهمة اسم معين تحت عنوان الشركة، ويجب ان يكون متبوعا بذكر شكل الشركة ومبلغ رأسمالها ، ويسمح بإدراج اسم شريك واحد اة اكثر من الشركاء في تسمية الشركة .

#### ■ أنواع المساهمات

1. مساهمات عينية: تحرر فوريا عند تكوين الشركة
2. مساهمات نقدية: يحرر منها عند الاكنتاب 25 % على الأقل وتدفع يوم التأسيس، والباقي 75 % تدفع في مدة لا تتجاوز 5 سنوات من تاريخ التحرير مرة واحدة او عدة مرات حسب قرار مجلس إدارة الشركة حسي كل حالة.

#### ■ الجهات المسؤولة على تسيير شركة المساهمة:

يقوم بإدارة و تسيير شركة المساهمة مجلس إدارة مالكا لعدد من الأسهم (20 % ) على الأقل من رأس مال الشركة .

\* تشكيلته: يتكون من ثلاثة أعضاء، او اثنا عشر عضو على الأكثر.

\* صلاحياته:

✚ التوقيع على الاتفاقيات المبرمة مع مختلف التعاملين الاقتصاديين.

✚ اعداد الحسابات والتقارير السنوي.

✚ استدعاء الجمعيات العامة.

✚ اجراء تعديل راس المال.

\* **انتخاب مجلس الإدارة:** ينتخب في جمعية تأسيسية او عادية للقائمين بالإدارة مع تحديد مدة عضويتهم في القانون الأساسي دون ان تتجاوز 6 سنوات (المادة 611 من القانون التجاري الجزائري) من خلال:  
\*\* **جمعية المساهمين:** تختص الجمعية الغير عادية وحدها بصلاحيات تعديل جميع احكام القانون الأساسي (المادة 674 من ق ت ج). كما تجتمع الجمعية العامة للمساهمين مرة واحدة في السنة على الاقل خلال 06 اشهر من اقبال السنة المالية للشركة باستثناء حالات التجديد من قبل مجلس الإدارة (المادة 676 من ق. ت. ج). يقدم مجلس إدارة الشركة الى الجمعية العامة بعد قراءة الميزانية الختامية و حساب النتائج وكذا جميع الوثائق التلخيصية، وبعد ذلك يشير محافظ الحسابات في تقريره الى إتمام المهمة التي أسندت اليهم كما نصت عليه **المادة 715 من ق.ت.ج .**

\* **الجمعية العامة العادية:** ينعقد اجتماع الجمعية العامة مرة على الأقل في السنة، بعد 06 أشهر من تاريخ اقبال الحسابات ومن مهامها:

✚ تعيين مسير الشركة.

✚ تعيين محافظ الحسابات.

✚ تحديد مجلس الإدارة.

✚ المصادقة على الميزانية وحساب النتائج.

✚ توزيع الأرباح.

\* **الجمعية العامة الغير العادية:** تعقد في حالات خاصة قبل اتخاذ قرارات رفع او تخفيض الرأسمال.  
ب- **الشركات المختلطة:**

يتمتع هذا النوع بمزيج من الخصائص بحيث يحمل في طياته خصائص شركات الأشخاص وخصائص شركات الأموال، فهو يجمع بين الاعتبار الشخصي والاعتبار المالي في آن واحد، فتتكون الشركات المختلطة بعدد محدود من الشركاء وحصص غير قابلة للتداول بالطرق التجارية، كما أن مسؤولية الشريك محدودة بمقدار ما قدمه من حصص في رأس المال.

تشمل الشركات المختلطة شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسؤولية المحدودة. :

\* - **شركة التوصية بالأسهم:**

تشبه شركة التوصية بالأسهم شركة التوصية البسيطة من حيث انها تضم فريقين من الشركاء:  
**الفريق الأول:** شركاء متضامنون يخضعون لنفس النظام القانوني الذي يوضع له الشركاء المتضامنون في شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة، وتعتبر الشركة بالنسبة لهم شركة اشخاص، إذ يكتسبون جميعهم صفة التاجر ويسألون مسؤولية تضامنية وغير محدودة عن جميع ديون الشركة، وفي مقابل ذلك يستأثرون بالإدارة.

**الفريق الثاني:** شركاء موصون لا يقل عددهم عن ثلاثة، لا يترتب على دخولهم في الشركة اكتساب صفة التاجر ولا يجوز لهم العمل في إدارة الشركة أو التدخل بها، ولا يسألون عن ديون الشركة إلا في حدود حصصهم التي تأخذ شكل الأسهم القابلة للتداول بالطرق التجارية، وبالتالي فإن الشركة تعتبر بالنسبة إليهم شركة أموال. إلا أن هناك اختلاف جوهري بينهما، يكمن في أن رأس المال في شركة التوصية بالأسهم مقسم لأسهم قابلة للتداول والانتقال للورثة عكس شركة التوصية البسيطة التي لا يجوز فيها تداول حصص الشركاء الموصين أو انتقال حصصهم لورثتهم<sup>3</sup>.

#### \* - الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL)

أ- مفهوم الشركة ذات المسؤولية المحدودة: تتألف من شريكين الى خمسون شريكا، وتعد شركة ذات المسؤولية المحدودة من الشركات المختلطة والأكثر انتشارا نظرا لما لها من خصائص مشتركة بين شركات الأموال وشركات التضامن، وتشبه شركات الأشخاص من حيث قلة عدد الشركاء فيها وحظر اللجوء إلى الادخار العام عن طريق الاكتتاب في أسهم أو سندات وتقييد انتقال حصص الشركاء، وهي تشبه شركات الأموال من حيث تحديد مسؤولية كل شريك فيها عن ديون الشركة بمقدار حصته، ومن حيث نظام إدارتها والرقابة عليها. في حالة تكونت من شخص واحد فستكون لها تسمية خاصة تميزها كحالة استثنائية، وهي المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة *L'entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée EURL* وإذا كانت بين شريكين أو أكثر فيمكن أن يشمل اسمها على اسم، أحد الشركاء أو أكثر بشرط أن تكون التسمية مسبقة أو متبوعة بكلمات شركة ذات المسؤولية المحدودة *Société à Responsabilité Limitée* أو الأحرف الأولى منها (ش.ذ.م.م) SARL. مع تبيان رأسمالها<sup>4</sup>.

#### ب- الاحكام القانونية لشركة ذات المسؤولية المحدودة

تعتبر الشكل الوحيد للشركات المختلطة وتخضع لإحكام القانون التجاري الجزائري من المادة 564 الى المادة 791 نستعرضها من خلال النقاط التالية:

#### ج- الاحكام القانونية المتعلقة براس المال

- عدد الشركاء لا يتجاوز 50 شريك، وفي حالة تجاوز هذا العدد وجب تحويل شكلها القانوني لشركة مساهمة في آجال سنة واحدة وإلا حلت الشركة؛

<sup>3</sup>- المادة 715 مكرر 10 من القانون التجاري

<sup>4</sup>-المادة 564 من القانون التجاري الجزائري

- يحدد رأس المال الشركة ذات المسؤولية المحدودة بحرية من طرف الشركاء في القانون الأساسي للشركة ويقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية. ويجب أن يُشار إلى الرأسمال في جميع وثائق الشركة " 5.
- قيمة رأس المال تحدد بكل حرية وفق اتفاق الشركاء ولا وجود لحد أدنى أو أقصى له؛
- يقسم رأس المال إلى حصص متساوية القيمة الاسمية، للشركاء كل الحرية في تحديدها؛
- يمكن تجزئة وتأجيل عملية دفع رأس المال في حالة ما إذا كانت الحصص نقدية، بشرط ألا تقل الدفعة الأولى عند عملية التأسيس خمس 5/1 من رأسمال الشركة؛
- في حالة عدم دفع رأس المال كاملا عند التأسيس، يمكن إكمال دفعه على مرحلة واحدة أو عدة مراحل بأمر من مسير الشركة في آجال أقصاها خمس سنوات من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري؛
- في حالة اكتتاب جديد بهدف رفع رأس المال يجب إتباع نفس إجراءات اكتتاب تأسيس الشركة؛
- لا يجوز القيام باكتتاب جديد بهدف رفع رأس مال الشركة ما لم تدفع كل الحصص النقدية المكونة لرأس المال المكتتب فيه من قبل، وإلا كانت العملية باطلة؛
- تحل الشركة ذات المسؤولية المحدودة وجوبا بحكم القانون في حالة خسارتها ثلاثة 4/3 أرباع رأس مالها، وهذا في حالة ما إذا لم يتدارك مسير الشركة والشركاء ذلك في آجال سنة واحدة من خلال تغطية الخسائر أو تخفيض رأس المال.
- الحصص المقدمة من طرف الشركاء للوفاء باكتتابهم في رأس المال يمكن أن تكون ذات طبيعة نقدية أو عينية أو تقديم حصة عمل؛
- الحصص المكتتب فيها تكون اسمية ولا يمكن أن تكون أسهم قابلة للتداول، ولكن يمكن انتقالها للورثة أو إحالتها بموافقة أغلبية الشركاء الممثلة لثلاثة أرباع رأس المال على الأقل، وهذا ما لم يتضمن القانون الأساسي بند يشير إلى خلاف ذلك؛
- يجب تبيان توزيع الحصص بين الشركاء في القانون الأساسي، كما يجب الاكتتاب بجميع الحصص؛
- لا يمكن أن تطرح الحصص مهما كان نوعها للاكتتاب العام مثل شركة المساهمة؛
- يمكن تأجيل دفع الحصص خمس سنوات بشرط أن تمثل الدفعة الأولى لكل الحصص النقدية المقدمة خمس 5 / 1 رأس مال الشركة؛

<sup>5</sup>- القانون 15-20 المؤرخ في ديسمبر 2015 من القانون التجاري الجزائري.

- تسديد الحصص النقدية تتم عن طريق إيداع الشركاء لقيمة حصصهم لدى الموثق، على أن يقوم الموثق بتحويل هذه الأموال لمسير الشركة بعد قيدها في السجل التجاري؛
- إذا قام الشركاء بدفع ما عليهم من حصص للموثق ولم تؤسس الشركة رسمياً في آجال ستة 06 أشهر ابتداء من تاريخ دفع الحصص يجوز لكل مكتتب أو شريك سحب أمواله من عند الموثق؛
- في حالة كانت الحصص عينية يجب أن تدفع كاملة ولا يمكن تجزئة أو تأجيل دفعها مثل النقدية؛
- تقييم الحصص العينية من طرف المحافظ المختص بالحصص المعين من طرف المحكمة والذي يمكن أن يكون محافظ حسابات أو خبير محاسبية وفق ما نصت عليه المادة 13 من (القانون 01.10) (المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- يمكن أن يساهم الشركاء بحصة عمل، على ألا تدخل هذه الحصة في تكوين رأس المال، بل تحدد قيمتها والأرباح المرتبطة بها في القانون الأساس ي للشركة وفق اتفاق الشركاء.

### ح - الأحكام القانونية المتعلقة بإدارة وتسيير الشركة وجمعياتها العامة

- تسيير الشركة من طرف أحد الشركاء أو أكثر، كما يمكن تعيين شخص أو أكثر من خارجهم لتسييرها؛
- يتخذ الشركاء القرارات حول شركتهم بجمعيتهم التأسيسية أو جمعيتهم العامة سواء العادية أو الاستثنائية؛
- الجمعية التأسيسية هي الاجتماع الرسمي الأول والوحيد بين الشركاء بحضور محافظ الحسابات، والتي يناقش فيها تأسيس الشركة وتصميم قانونها التأسيسي؛
- الجمعية العامة العادية هي اجتماع رسمي دوري سنوي يتم بين الشركاء بحضور مسير الشركة ومحافظ الحسابات، على أن تتعقد في آجال ستة أشهر من قفل السنة المالية، ولا يمكن تأجيلها بعد هذا التاريخ إلا بترخيص من المحكمة؛
- تكون الجمعية العامة العادية شرعية بت وفر شرط النصاب، المتمثل في حضور عدد معين من الشركاء يمثلون ويملكون نصف 1/2 رأس المال على الأقل؛
- في حالة إلغاء انعقاد الجمعية العادية بسبب عدم اكتمال النصاب تؤجل الجمعية لتاريخ لاحق وبعدها تصبح قانونية حتى ولو يكتمل النصاب؛
- تختص الجمعية العامة العادية بمناقشة واتخاذ القرارات حول الاستغلال العادي للشركة، كإقرار القوائم المالية السنوية، المصادقة على نظام الرقابة الداخلية، تنصيب وعزل مسير الشركة، توزيع نتيجة الدورة، تغطية الخسائر، تشكيل الاحتياطات وغيرها؛
- ترجح الأصوات في الجمعية العامة العادية بأغلبية الأصوات المالكة لأكثر من نصف رأس المال، وليس لأغلبية الأصوات الممثلة لأغلبية الشركاء؛
- كل شريك يشارك في القرار وله عدد من الأصوات يعادل عدد الحصص الاسمية التي يمتلكها؛

- لكل شريك الحق في الحصول على تقرير التسيير، القوائم المالية، تقرير محافظ الحسابات ونص القرارات المقترحة خلال الخمسة عشر يوم السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية؛
- الجمعية العادية الاستثنائية هي كل اجتماع رسمي استثنائي للشركاء بحضور المسير ومحافظ الحسابات خارج تاريخ الجمعية العامة العادية؛
- تختص الجمعية العامة الاستثنائية بمناقشة واتخاذ القرارات الاستثنائية كتعديل عقد الشركة، تحويل شكلها القانوني، رفع أو تخفيض رأس المال وغيرها؛
- في الجمعية العامة الاستثنائية ترجح الأصوات للأغلبية التي تمثل وتمتلك ثلاثة أرباع 4/3 من الراس المال في حالة تمحور القرار حول تعديل عقد الشركة ما لم يقض قانونها التأسيسي بخلاف ذلك، أما إذا تعلق القرار بتحويل الشركة إلى شركة أشخاص فيجب توفر الإجماع بين كل الشركاء.

## 2- خصائص الشركات التجارية

سنتناول من خلال هذا الفصل خصائص شركات الأشخاص والأموال:

### 1-2 خصائص شركة التضامن :

تتميز شركة التضامن فضلا عن المسؤولية التضامنية والمطلقة للشركاء بدخول اسم شريك او أكثر والمطلقة للشركاء بدخول اسم شريك أو أكثر في عنوان الشركة، وبعدم قابلية حصة الشريك للتداول، وباكتساب جميع الشركاء لصفة التاجر متى كان موضوع الشركة القيام بأعمال تجارية.

أ - **المسؤولية المطلقة والتضامنية عن ديون الشركة:** يسأل الشريك في شركة التضامن مسؤولية شخصية ومطلقة عن ديون الشركة كما لو كانت هذه الديون ديونا خاصة به، أي انه يسأل في ذمته في وبصرف النظر عن مقدار حصته في رأس المال عن ديون الشركة فمسؤولية الشركة المتضامن لا تتحدد بمقدار حصته في الراس المال فحسب وانما تتجاوز ذلك الى جميع أمواله الخاصة.

ب- **دخول اسم الشركة في عنوان الشركة :** يتكون اسم شركة التضامن من اسم شريك واحد أو أكثر، ويعني هذا هو إعلام الغير بالأشخاص الذين تتألف منهم الشركة والذين يعتمد عليهم في تعامله مع الشركة نظراً لمسؤوليتهم الشخصية والتضامنية عن ديون الشركة، الا انه يجوز الاقتصار على ذلك واحد منهم او اكثر مع إضافة عبارة "شركائه او شركائهما " .

ج- **عدم قابلية حصة الشركة للانتقال:** تقوم شركة التضامن على الاعتبار الشخصي الثقة بين الشركاء ، ومن ثم فلا يجوز للشركاء انتقال حصصهم الى الغير نتيجة للتنازل او الوفاة دون موافقة باقي الشركاء، ولهذا فلا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في حصص قابلة للتداول، إلا أنه يجوز للشركاء الاتفاق على أن الشركة لا تنقضي بوفاة أحد الشركاء، كما يجوز النص في عقد الشركة على حق كل شريك في التنازل عن حصته للغير بشروط معينة ، كموافقة أغلبية معينة من الشركاء على شخص المتنازل إليه، أو إعطائهم حق استرداد الحصة من المتنازل إليه مقابل دفع قيمتها، أو تقرير حقهم في الاعتراض على المتنازل

عليه خلال فترة معينة.

د- **اكتساب الشريك صفة التاجر** : والسبب في ذلك ان الشريك المتضامن يسال مسؤولية شخصية و تضامنية عن ديون الشركة ، الامر الذي يجعله في مركز من يمارس التجارة باسمه الخاص.

## 2-2 خصائص شركة التوصية البسيطة:

تتميز شركات التوصية البسيطة بالخصائص التالية:

أ- **عدم ذكر اسم أحد الشركاء الموصين**: حيث إذا أدرج اسم أحد الشركاء الموصين في عنوان الشركة مع علمه بذلك وعدم اعتراضه عليه، اعتبر في مواجهة الغير شريكا متضامنا، أي يعتبر مسؤولا أمام الغير عن ديون الشركة بصفة شخصية وعلى وجه التضامن، ونتيجة لذلك فهو يكتسب صفة التاجر لأنه يكون عندئذ قد احترف التجارة وغامر بكل ذمته في النشاط التجاري.

ب- **عدم اكتساب الشريك الموصي صفة التاجر** : يعتبر الشريك المتضامن في شركة التوصية البسيطة في نفس الشريك المتضامن في شركة التضامن، ومن ثم فهو يكتسب صفة التاجر بمجرد انضمامه للشركة و لو لم تكن له هذه الصفة من قبل، أما الشريك الموصي فإنه على خلاف ذلك لا يكتسب صفة التاجر لمجرد انضمامه الى الشركة .

ج- **المسؤولية المحدودة للشريك الموصي**: على خلاف الشريك المتضامن في شركة التوصية الذي يسال عن ديون الشركة مسؤولية شخصية وعلى وجه التضامن، فإن الشريك الموصي لا يسأل عن ديون الشركة الا بمقدار حصته في راس المال، ومن ثم فلا بد أن يقدم الشريك الموصي "حصة في رأس المال" أي حصة نقدية أو عينية، فلا يجوز ان تكون حصته مجرد عمله في الشركة.

## 2-3 خصائص شركة المحاصة:

- كان يعتقد قديما ان شركة المحاصة تتميز عن غيرها بانها شركة مؤقتة تنشأ للقيام بعمل واحد أو عدة أعمال لا يستغرق تنفيذها وقتا طويلا. غير أنه يؤخذ على هذا الرأي أنه ليس هناك ما يمنع قانوناً من أن تقوم شركة المحاصة بنشاط معين على وجه الاستمرار.

- لا يلزم كتابة عقد الشركة ولا يجوز اشهارها.

- لا تتمتع بالشخصية المعنوية.

- لا تتمتع بذمة مالية مستقلة.

## 2-4 خصائص شركة المساهمة:

تتميز شركات المساهمة عن غيرها من الشركات ببعض الخصائص حسب (المادة 593 من ق.ت.ج) نذكر منها ما يلي:

- الشريك فيها مسؤول بقدر نصيبه من السهم.
- الشريك في شركات المساهمة لا يكتسب صفة التاجر لمجرد دخوله في الشركة، كما أن

إفلاس الشركة لا يؤدي الى افلاس المساهم.

- يطلق عليها اسم معين تحت عنوان الشركة، ويكون مسبقا بشكل الشركة ومبلغ رأسمالها.
- تتميز كذلك بعدة بوجود عدة هيئات للإدارة والاشراف فهناك مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية، وهيئة مراقبي الحسابات بالإضافة الى اجتماع الجمعية العامة الغير عادية.
- يتميز رأسمال الشركة بضخامته بالمقارنة مع راس المال الشركات الأخرى، ويقسم رأسمال شركة المساهمة الى أجزاء متساوية القيمة يسمى كل منهما سهما وتمثل هذه الأسهم في سندات قابلة للتداول، ومن ثم يجوز التصرف بها دون ان يكون لذلك أثر على حياة الشركة.
- امكانية أن يقدم كل شريك حصة من المال (نقدي أو عيني) ولا يجوز أن تكون الحصص عملا.
- تقوم على الاعتبار المالي، لذا فإن مسؤولية الشركاء فيها تكون عن ديون الشركة بقدر الحصة المقدمة في الرأسمال و بالتالي لا يقبل العمل كحصة في الشركة.
- ينقسم رأسمال الشركة إلى أسهم، وبما أنها تقوم على الاعتبار المالي فإنه يجوز تداول تلك الأسهم.
- يمكن أن يشترك أشخاص اعتباريون وطبيعيين في تكوين الشركة.
- تؤخذ القرارات على مستوى الجمعية العامة العادية أو غير العادية حسب نوع القرار، وبالأغلبية المشروطة في كل نوع جمعية.
- انفصال الإدارة عن الملكية فيقوم بإدارة الشركة مجلس إدارة ينتخبه المساهمين في الجمعية العمومية للمساهمين.

## 2-5 خصائص شركة توصية بالأسهم:

- يشبه هذا النوع من الشركات شركات التوصية البسيطة من حيث انها تضم فريقين من الشركاء مختلفين في مركزهما القانوني: شركاء متضامنين يتوافر بالنسبة لهم الاعتبار الشخصي، ومن ثم تكون حصصهم غير قابلة للتداول ويسألون مسؤولية شخصية وتضامنية عن ديون الشركة ويتولون إدارة الشركة ويكتسبون صفة التاجر ولو لم تكن لهم هذه الصفة عند دخولهم في الشركة، وشركاء موصين تتحدد مسؤوليتهم عن ديون الشركة بمقدار حصصهم في راس المال ولا يكتسبون صفة التاجر بسبب انضمامهم للشركة ولا يجوز لهم التدخل في الإدارة.
- رأسمال شركة التوصية البسيطة مقسم الى أسهم.
- وجوب توفر حد أدنى لرأسمال الشركة والمقدر كمايلي:

- 5.000.000 دج في حالة اللجوء العلني للادخار.
- 1.000.000 دج في حالة عدم اللجوء العلني للادخار.

## 2-6 خصائص شركة ذات المسؤولية المحدودة:

تتميز شركات ذات المسؤولية المحدودة بالخصائص التالية:

- يشترط القانون ان يكون للشركة اسم شريك او عدة أسماء متبوعا او مسبوqa كلمة بكلمات "ذات مسؤولية محدودة" وبيان رأسمالها، والا اعتبرت شركة تضامن في حالة النزاع مع الغير المادة 564 من ق.ت. ج
- عدد الشركاء لا يقل فيها عن اثنين ولا يزيد عن 50 شريكا، ولا يكون كل منهم مسؤولا الا بقدر حصته في الراس المال ولا يكتسب صفة التاجر. المادة 590 من ق.ت. ج .
- لا يجوز تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو زيادة رأسمالها زيادة رأسمالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام، ومن ثم لايجوز لها اصدار أسهم او سندات تطرح لاكتتاب الجمهور، والهدف من هذا الحظر هو المحافظة على توافر الاعتبار الشخصي بين الشركاء.
- راس مال الشركة محدد ب 100.000 دج مقسم الى حصص ذات قيمة اسمية لا تقل عن 1000 دج المادة (566 من ق.ت. ج ) ، هذا قبل تعديل هذه المادة ، اما بعد التعديل فيتم تحديد الراس المال الشركة باتفاق بين الشركاء طبقا للقانون رقم : 15-20 الصادر يوم 30ديسمبر 2015 م المعدل للمادة 566 من/ق.ت.ج " يحدد راس مال الشركة بحرية من طرف الشركاء في القانون الأساسي للشركة".
- تقوم على الاعتبار المالي من حيث محدودية مسؤولية الشركاء فيها عن ديون الشركة، بحيث لا يسأل الشريك في الشركة ذات المسؤولية المحدودة عن ديون الشركة الا بقدر حصته في الراس المال.
- تقوم على الاعتبار الشخصي من خلال توفر عنصر الثقة بين الشركاء، وانه لا يمكن تداول الحصص او التنازل عنها الا بين الصول و الفروع او عن طريق الإرث (المادة 570 من ق.ت. ج ) ، يقسم رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة الى حصص متساوية القيمة، ولا يمكن كذلك تداول حصص الشركاء مع الغير الا بموافقة الشركاء اغلبية الشركاء أي ما يعادل ثلاثة ارباع راس المال على الأقل المادة 571 من ق.ت. ج .
- يقسم رأسمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة الى حصص متساوية القيمة، غير ان هذه الحصص لا يجوز ان تكون ممثلة في سندات قابلة للتداول بالطرق التجارية وذلك مع مراعاة الاعتبار الشخصي الذي تقوم عليه هذه الشركة.
- تتحدد القرارات في الجمعية العامة بأغلبية الأصوات طبقا للماديتين:
- ✚ " تصدر قرارات الشركاء في الجمعية العامة" المادة 580 من ق ت ج .
- ✚ "تحدد القرارات في الجمعيات او خلال الاستشارات الكتابية من واحد او اكثر من الشركاء يمثلون اكثر من نصف راس مال الشركة" المادة 581 من ق ت ج .

- يدير شركة ذات المسؤولية المحدودة مسير او عدة مسيرين سواء كانوا من الشركاء او خارجيين عن الشركة. المادة 576 من القانون التجاري الجزائري.

## الفصل الثاني: محاسبة تأسيس الشركات

### 1- تأسيس شركات الأشخاص و الأموال

سنراعي ثلاث نماذج دراسة (تضامن، مسؤولية محدودة، مساهمة) والتي بدورها تعبر عن الأشكال الثلاث المختلفة للشركات.

#### 1-1 تأسيس شركة التضامن

على ضوء ما سبق نجد أن عملية تأسيس شركة التضامن تعتمد على مرحلتين أساسيتين تتخللهما عدة خطوات؛ المرحلة الأولى هي مرحلة التعهد باتفاق الشركاء على تكوين الشركة خلال الجمعية التأسيسية والمرحلة الثانية هي تنفيذ التعهد وتسديد الحصص المتعهد بها لدى الموثق وتحويلها من طرف هذا الأخير للمسير. المحاسبة المالية تعكس واقع العملية بمراحلها وخطواتها، لذا خصصت تسجيل محاسبي لكل مرحلة ولكل خطوة من خطواتها، كما يلي:

▪ **مرحلة الوعد بالمساهمة:** يترتب عنها التزام اولي لكل شريك من خلال اعداد عقد تأسيس الشركة، وفي هذه الحالة يكون الشريك مدينا بالقيمة التي يتعهد بتقديمها للشركة.

▪ **مرحلة الوفاء بالمساهمة:** مرحلة تنفيذ الشركاء او المساهمين ما تواعدوا به تجاه الشركة بتقديم مساهمات مادية كاملة بتاريخ التأسيس، او مساهمات مالية سواء كانت جزئية او كلية وفي هذه المرحلة تكون أحد او بعض او كل الحسابات التالية: ح/2، ح/3، ح/4، ح/5. ح/4671 الموثق مدين، يقابله ح/45610 دائنا.

من خلال ما سبق يمكن لنا القيام بالتسجيلات المحاسبية المرافقة لكل مرحلة في يومية الشركة.

#### 2-1 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة التضامن

▪ **تقديم حصص او مساهمات مالية (تحرير كلي لهذه المساهمات).**

**مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport**

ففي هذه المرحلة يكون حساب 45610 مدين، مع جعل حساب 1012 دائن.

XX	XX	التاريخ.../.../.... ح/ الشركاء: حصص نقدية الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع تقديم المساهمات النقدية (تحرير كلي).	1012	45610
----	----	--	------	-------

### مرحلة الوفاء او التسديد La réalisation de la parts

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ح/الموثق ح/ الشركاء: حصص نقدية تقديم مساهمات الشيك	45610	4671
XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ح/البنك او الصندوق الى/ح/الموثق شيك او حوالة ..رقم	4671	512/513

### تسوية حساب الراس المال

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع تحرير المساهمات	1013	1012
----	----	---	------	------

▪ تقديم حصص او مساهمات مالية/نقدية (تحرير جزئي لهذه المساهمات).

مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport

في هذه المرحلة يكون حساب 456xx، حساب 109مدين، مع جعل حساب 1011 و 1012 دائن.

		التاريخ.../.../....		
	XX	من ح/ الشركاء: حصص نقدية	45610	
	XX	من ح/ الشركاء: رأس المال المطلوب غير مدفوع	109	
XX		الى ح رأس المال المطلوب غير مدفوع	1011	
XX		الى ح رأس المال مكتتب المطلوب غير مدفوع	1012	
		الوعد بالمساهمات النقدية (تحرير جزئي) عقد رقم...		

### مرحلة الوفاء او التسديد La réalisation de la parts

		التاريخ.../.../....		4671
XX	XX	من ح/الموثق ح/ الشركاء: حصص نقدية تقديم مساهمات الشيك	45610	
XX	XX	التاريخ.../.../.... من ح/البنك او الصندوق الى ح/الموثق شيك او حوالة ..رقم	4671	512/513

### تسوية حساب الراس المال

		التاريخ.../.../....		
XX	XX	من ح رأس المال مكتتب المطلوب غير مدفوع الى ح رأس المال مكتتب المطلوب مدفوع تحرير المساهمات	1013	1012

### ▪ تقديم حصص او مساهمات عينية.

### مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport

يكون في هذه المرحلة حساب 45611 مدين، مع جعل حساب 1012 دائن.

XX	XX	التاريخ.../.../.... ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع حسب عقد التوثيق.	1012	45611
----	----	---	------	-------

### مرحلة الوفاء بتقديم المساهمات Réalisation des apports

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ح/ التثبيتات من/ح/المخزونات ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك تحقيق المساهمات	45611	2X 3X
----	----	---	-------	----------

### تسوية حساب الراس المال

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع تحرير المساهمات	1013	1012
----	----	---	------	------

### ▪ تقديم حصص او مساهمات نقدية وعينية.

#### مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport

يكون في هذه المرحلة حساب و45610 و45611 مدين، مع جعل حساب 1012 دائن.

XX	XX	التاريخ.../.../.... ح/ الشركاء: حصص نقدية/للشريك ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع حسب عقد التوثيق.	1012	45610 45611
----	----	---	------	----------------

## مرحلة الوفاء بتقديم المساهمات Réalisation des apports

		التاريخ.../.../....		2X
	XX	من/ح/ التثبيات		3X
	XX	من/ح/المخزونات		4X
	XX	من/ح/ الاخرين		4671
	XX	من/ح/ الموثق		
		ح/ الشركاء: حصص نقدية/للشريك	45610	
XX		ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك	45611	
		تحقيق المساهمات		

		التاريخ.../.../....		
	XX	من/ح/البنك او الصندوق		512/513
XX		الى/ح الموثق	4671	
		شيك او حوالة ..رقم		

## تسوية حساب الراس المال

		التاريخ.../.../....		
	XX	من/ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع		1012
XX		الى/ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع	1013	
		تحرير المساهمات		

▪ تقديم حصص او مساهمات عينية ونقدية (تحرير جزئي لهذه المساهمات).

مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport

في هذه المرحلة يكون حساب 456xx، حساب 109مدين، مع جعل حساب 1011 و 1012 دائن.

		التاريخ.../.../....		
	<b>A</b>	من ح/ الشركاء: حصص نقدية		45610
	<b>B</b>	ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك		45611
	<b>C</b>	من ح/الشركاء: رأس المال المطلوب غير مدفوع		109
<b>C</b>		الى ح رأس المال المطلوب غير مدفوع	1011	
<b>A+B</b>		الى ح رأس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الوعد بالمساهمات النقدية (تحرير جزئي) عقد رقم...	1012	

### مرحلة الوفاء بتقديم المساهمات Réalisation des apports

		التاريخ.../.../....		2X
	<b>XX</b>	من ح/ التثبيبات		3X
	<b>XX</b>	من ح/المخزونات		4X
	<b>XX</b>	من ح الاخرين		4671
	<b>XX</b>	من ح الموثق		
<b>A</b>		ح/ الشركاء: حصص نقدية/للشريك	45610	
<b>B</b>		ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك	45611	
		تحقيق المساهمات		

		التاريخ.../.../....		
	<b>XX</b>	من ح/البنك او الصندوق		512/513
<b>XX</b>		الى ح الموثق	4671	
		شيك او حوالة ..رقم		

## تسوية حساب الراس المال

		التاريخ.../.../....		
<b>A+B</b>	<b>A+B</b>	من/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع تحرير المساهمات	1013	1012

## تحرير باقي المساهمات (الجزء الباقي الغير محرر)

		تاريخ اخر.../.../....		
<b>C</b>	<b>C</b>	من/ ح الموثق الى/ ح/الشركاء: راس المال مطلوب غير مدفوع تحرير المساهمات	109	4671

		.../.../...		
<b>C</b>	<b>C</b>	من/ح/البنك او الصندوق الى/ح الموثق شيك او حوالة ..رقم	4671	512/513

## تسوية حساب الراس المال

		.../.../...		
<b>C</b>	<b>C</b>	من/ ح راس المال مطلوب غير مدفوع الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع تحرير باقي المساهمات	1013	1011

### 3-1 تمرين تطبيقي لعملية تأسيس شركة التضامن

تمرين :

في 04 / 03 / 2017 اتفق الشريكان (x) ، و (Y) على تأسيس شركة تضامن (SNC) للبناء والاشغال العمومية برأس مال قدره 6.000.000 دج ويقتسمان رأس المال و الأرباح و الخسائر بنسبة 1:2 على التوالي، حيث قدما:

الشريك (X): 500.000 دج نقدا، شيك 1.500.000 دج محرر باسم الشركة،

1.500.000 دج معدات نقل ، مواد اولية ولوازم بقيمة 500.000 دج.

الشريك (Y): أراضي بقيمة 1.000.000 دج، عملاء 700.000 دج، والباقي سدده نقدا.

معلومات اضافية:

- قيمة العملاء تتضمن ديون معدومة بمبلغ 37.000 دج ، وديون مشكوك في تحصيلها بمبلغ

250.000 دج يتحملها الشريك اثناء التأسيس.

- تحصيل المساهمات النقدية، وقيمة العملاء في 10 / 03، كما تبين اثناء عملية تحصيل المساهمات من قبل العملاء أن المبلغ 200.000 دج من الديون المشكوك فيها لن يتم تحصيلها ويتحملها الشريك.
- بعد اجراء عملية التقييم للمواد الأولية واللوازم في 20 / 03 تبين أن قيمتها انخفضت بمبلغ 100.000 دج.

• تم تحصيل كل من قيمة معدات النقل، المواد الاولية واللوازم، والأراضي في 25 / 03.

• ترتب عن عملية التأسيس مصاريف أداءات التسجيل بمبلغ 2000 دج، اتعاب الموثق

4000 دج خارج الرسم ( TVA 19% ) سددت نقدا في 02 / 04.

**المطلوب:**

1- اثبات القيود اللازمة لتنفيذ الإتفاق بين الشريكين ( x و Y في دفاتر الشركة.

2- فتح الحسابات وتحديد الأرصدة.

3- اعداد ميزانية الشركة ( CNS ) بتاريخ 02 / 04.

حل التمرين :

1- اثبات القيود اللازمة لتنفيذ الاتفاق بين الشريكين X و Y في دفاتر الشركة.

1-1 مرحلة الوعد بالمساهمة Promesses d'Apport

		<u>2017/04/03</u>		
	2.000.000.00	من ح/ حصة عينية للشريك X		456100
	1.000.000.00	من ح/ حصة عينية للشريك Y		456200
	2.000.000.00	من ح/ حصة نقدية للشريك X		456201
	963.000.00	من ح/ حصة نقدية للشريك Y		456201
	250.000.00	من ح/ حصة نقدية للشريك Y - الديون المشكوك فيها		45621
5.963.000.00		الى ح الراس مكتتب مطلوب غير مدفوع	1012	
250.000.00		الى ح مؤونة تدني قيمة الزبائن	491	
		<b>الوعد بتقديم المساهمات (عقد الموثق)</b>		

1-2 مرحلة الوفاء بتقديم (او تحصيل) المساهمات

		التاريخ 2017/03/10		
	2.300.000.00	من ح الموثق		467
	463.000.00	من ح الزبائن		411
	250.000.00	من ح مؤونة تدني الزبائن		491
	200.000.00	من ح/ ح الجاري للشريك Y		455
2.000.000.00		الى ح حصة نقدية للشريك X	456201	
963.000.00		الى ح/ حصة نقدية للشريك Y	456201	
250.000.00		الى ح حصة نقدية للشريك Y - الديون المشكوك فيها	45621	
		<b>تنفيذ الوعود بالمساهمات</b>		
	1.500.000.00	//		
	1.463.000.00	من ح البنك		512
		من ح الصندوق		531
463.000.00		الى ح الزبائن	411	
2.300.000.00		الى ح الموثق	4671	
200.000.00		الى ح الجاري للشريك Y	455	
		<b>تنفيذ الوعود بالمساهمات النقدية</b>		

5.963.000.00	5.963.000.00	// من/ ح الراس مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح الراس مكتتب مطلوب ومدفوع <u>تسوية حساب الراس المال</u>	101.1	1012
2.000.000.00 1.000.000.00	1.000.000.00 1.500.000.00 400.000.00 100.000.00	التاريخ 2017/03/25 من/ح الاراضي من/ح معدات النقل من /ح مواد ولوازم من /ح الجاري للشريك Y  الى ح/ حصة عينية للشريك X الى/ح حصة عينية للشريك Y <u>تنفيذ الوعود بالمساهمات العينية</u>	456100 456200	211 2182 31 455
100.000.00	100.000.00	// من/ح الصندوق الى/ ح الجاري للشريك Y  <u>تنفيذ الوعود بالمساهمات</u>	455	53
6.760.00	6.000.00 760	// من /ح مصاريف التأسيس من /ح الدولة: الرسم على القيمة المضافة الى/ح موردو الخدمات فاتورة رقم.....	401	2011 4456
3.000.000.00	3.000.000.00	// من/ ح الراس مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح الراس مكتتب مطلوب ومدفوع <u>تسوية حساب الراس المال</u>	101.1	1012
6.760.00	6.760.00	2017/04/02 من/ح موردو الخدمات الى/ح الصندوق وصل رقم ...	53	4011

## 2- فتح الحسابات وتحديد الارصدة.

سوف نقوم بفتح الحسابات التي لها رصيد اما الحسابات المرصدة فاتركها لك بفتحها لتتأكد بانها فعلا مرصدة عزيزي الطالب.

ح/531	
د	م
6,760,00	1,463,000,00
	1,00,000,00
<b>رم 1,556,240.00</b>	
1,563,000,00	1,563,000,00

ح/512	
د	م
	1.500.000.00
<b>رم 1.500.000.00</b>	
1.500.000.00	1.500.000.00

ح/2182	
د	م
1.500.000.00	1.500.000.00
<b>رم 1.500.000.00</b>	
1.500.000.00	1.500.000.00

ح/211	
د	م
	1,000,000,00
<b>رم 1,000,000,00</b>	
1,000,000,00	1,000,000,00

ح/1013	
د	م
2.963.000.00	
3.000.000.00	
	<b>رد 5.963.000.00</b>
5,963,000,00	5,963,000,00

ح/4456	
د	م
	760
<b>رم 760</b>	
760	760

ح/2011	
د	م
	6.000.00
<b>رم 6.000.00</b>	
1,000,000,00	1,000,000,00

ح/31	
د	م
	400.000.00
<b>رم 400.000.00</b>	
.400,000,00	400.000.00

3- اعداد ميزانية الشركة (SNC) بتاريخ 2017/04/02

المبالغ الصافية MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ الصافية	اهتلاك/مؤ/ تدني القيمة	المبالغ MONTANT	الأصول ACTIF
5.963.000.00	رؤوس الأموال الخاصة -راس مكنتب مطلوب مدفوع	6.000.00 1.000.000.00 1.500.000.00	- - -	6.000.00 1.000.000.00 1.500.000.00	الأصول الغير جارية -مصاريف التأسيس - الأراضي - معدات النقل
5.963.000.00	مجموع رؤوس الأموال الخاصة	2.506.000.00		2.506.000.00	مجموع الأصول غير جارية
	خصوم غير جارية - قروض بنكية	400.000.00	100.000.00	500.000.00	أصول جارية - سلع ومواد أولية
	مجموع الخصوم غير جارية	760		760	- الرسم على القيمة المضافة
	خصوم جارية	1.500.000.00 1.556.240.00		1.500.000.00 1.556.240.00	- البنك - الصندوق
	مجموع الخصوم الجارية	3.457.000.00	100.000.00	3.557.000.00	مجموع الأصول الجارية
5.963.000.00	مجموع الخصوم	5.963.000.00	100.000.00	6.063.000.00	مجموع الأصول

في 31 / 12 / 2017 نقوم بتسجيل القيد التاليين:

2017/12/31				
6.000.00	6.000.00	من/ح مخصص إطفاء مصاريف التأسيس	2811	681
		الى/ح إطفاء مصاريف التأسيس		
		إطفاء مصاريف التأسيس		

		<u>2017/12/31</u>		
6.000.00	6.000.00	من/ح إطفاء مصاريف التأسيس	2011	2811
		الى/ح مصاريف التأسيس ترصيد ح/ 2011		

**ملاحظة/** طبقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) لا تعالج مصاريف التأسيس كأصول بل كتكاليف تحمل على الدورة التي وقعت فيها، لذلك يرصد ح/ مصاريف التأسيس 2011 قبل اعداد الميزانية الختامية.

## 2- تأسيس شركات الأموال

وهي الشركات التي تتركز في المقام الاول على الاعتبار المالي وتظهر بصمات هذا الاعتبار عند تكوين الشركة واثناء حياتها وعند انقضائها، وتضم مجموعة من الشركات هي:

### 2-1 تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة SARL :

عملية التأسيس: تنص المادة ( 567من القانون التجاري الجزائري) على أنا لا يكتتب في رأسمال الشركة المسؤولية المحدودة يجب أن يتم في جميع الحصص، وعندها يصبح كل شريك مدين للشركة بكل ما وعد أن يساهم به .ويجب أن تدفع قيمة الحصص كاملة عند الاكتتاب سواء كانت الحصص عينية أو نقدية . تعتمد شركة ذات المسؤولية المحدودة على مرحلتين أساسيتين خلال تكوينها وتتخللها عدة خطوات؛ المرحلة الأولى هي مرحلة التعهد باتفاق الشركاء على تكوين الشركة خلال الجمعية التأسيسية والمرحلة الثانية هي تنفيذ التعهد وتسديد الحصص المتعهد بها لدى الموثق وتحويلها من طرف هذا الأخير للمسير .محاسبة عملية تأسيس الشركة تعكس واقع العملية بمراحلها وخطواتها.

### 2-2 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة

التسجيل المحاسبي للتأسيس يمر عبر مرحلتين مثل تأسيس شركات الأشخاص

#### 1- مرحلة الوعد بالمساهمة Promesse d'apport

مرحلة التعهد هي تلك المرحلة التي يتم فيها اتفاق الشركاء على تكوين الشركة والإمضاء على محضر الجمعية التأسيسية والقانون الأساسي، إذ ابتداء من هذا التاريخ يصبح للشركة دين في ذمة كل شريك بحسب الحصة التي تعهد على تسديدها، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي في حالة الاستدعاء الكلي لرأس المال.

في هذه المرحلة يكون حساب 456xx، حساب 109مدين، مع جعل حساب 1011 و1012 دائن.

**ملاحظة:** قمنا باستعمال حساب XX 456 للدلالة على استعمال حسابات فرعية بحسب تعدد الشركاء في الشركة ذات المسؤولية المحدودة (في حدود 50 شريك) ، إذ يفتح حساب خاص لكل شريك تقيد فيه العمليات على رأس المال الخاصة به فقط والمبلغ الذي هو مطالب على تسديده للشركة. أما حساب (ح - 101 .رأس المال الصادر) فلا توجد ضرورة لتقسيمه لحسابات فرعية لأنه يخص الشركة وليس الشركاء وهناك رأس مال واحد بالنسبة للشركة وليس أكثر. وفي حالة الاستدعاء الجزئي لرأس المال عندما يكون الشركاء مطالبين بالجزء المتفق على تسديده عاج لا نسجل رأس المال المطلوب فقط كدين على الشركاء، أما الجزء المتفق على تعجيل تسديده فيسجل في الجانب المدين لحساب (ح - 109 .رأس المال المكتتب غير المطلوب)، ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي<sup>6</sup>:

		التاريخ.../.../....	
	<b>A</b>	من ح/ الشركاء: حصص نقدية	45610
	<b>B</b>	ح/ الشركاء: حصص عينية/لشريك	45611
	<b>C</b>	من ح/الشركاء: رأس المال المطلوب غير مدفوع	109
<b>C</b>		الى ح رأس المال المطلوب غير مدفوع	1011
<b>A+B</b>		الى ح رأس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع (تحرير جزئي) عقد رقم...	1012

## 2- مرحلة الوفاء بتقديم المساهمات Réalisation des apports

خلال هذه المرحلة يقوم الشركاء بالوفاء بتعهدهم بتسديد حصتهم من رأس المال المكتتب المطلوب، وتقديم الحصص، كما يمكن أن تكون عملية تقديم الحصص على دفعات أو دفعة واحدة، وتكون الحصص بالنسبة للشركة ذات المسؤولية المحدودة بعدة أشكال بحسب الاتفاق المثبت بعقد الشركة، كالتالي: حصة نقدية، حصة عينية، حصة مختلطة (جزء نقدي وجزء عيني) ، ميزانية مؤسسة قائمة أو حصة عمل. بالنسبة للتسجيل المحاسبي الخاص بمرحلة تنفيذ التعهد فيختلف باختلاف شكل الحصص المقدمة، ماعدا حصة العمل التي لا تسجل محاسبيا؛ بحيث نجعل حساب XX 456 (ح/الشركاء: العمليات على رأس

<sup>6</sup>- الاستدعاء الجزئي يخص الحصص النقدية فقط، على أن يكون الجزء الأولي المطالب بتسديده 5/1 الرس المال المكتتب.

المال ) دائنا بالمبلغ المسدد أو قيمة الأصول المقدمة أو صافي قيمة الأصول (في حالة تقديم ميزانية مؤسسة قائمة) ونجعل حساب الأموال المودعة لدى الموثق (ح. - 467 الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة بالنسبة للحصص النقدية أو قيمة الأصول العينية المقدمة لدينا كما يلي<sup>7</sup> :

		التاريخ.../.../....		2X
	XX	من/ح/ التثبيبات		3X
	XX	من/ح/المخزونات		4X
	XX	من/ح/ الاخرين		4671
	XX	من/ح/ الموثق		
A		ح/ الشركاء: حصص نقدية/للشريك	45610	
B		ح/ الشركاء: حصص عينية/للشريك	45611	
		تحقيق المساهمات		

		التاريخ.../.../....		512/513
	XX	من/ح/البنك او الصندوق		
XX		الى/ح الموثق	4671	
		شيك او حوالة ..رقم		

### تسوية حساب الراس المال

		التاريخ.../.../....		1012
	A+B	من/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع		
A+B		الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب مدفوع	1013	
		تحرير المساهمات		

<sup>7</sup>- حساب 467 يمثل الأموال المودعة لدى الموثق من طرف الشركاء بشكل مؤقت لغاية تحويلها لمسير الشركة ولا يمثل تسديدا لأتعاب الموثق نظير خدماته، إذ هذه الأخيرة تسجل في حساب (401 ح. موردو المخزونات والخدمات).

▪ التسجيل المحاسبي لمصاريف التأسيس او التكوين

كما تم شرحه في تمهيد الفصل، فإن الشركة ذات المسؤولية المحدودة وعلى غرار كل أشكال الشركات القانونية الأخرى تتحمل بعض المصاريف المتعلقة بإجراءات التكوين في كلتا المرحلتين (مرحلة التعهد ومرحلة تنفيذ التعهد)، هذه المصاريف يتم تقييدها محاسبيا بالتسجيل في الجانب المدين لحساب المصرف (62X) حسب طبيعته وجعل أحد حسابات الغير دائئا بحسب الجهة التي تعاملت معها الشركة فيما يتعلق بالمصرف المعني، وبعد عملية إثبات المصاريف يتم تسديدها بجعل حسابات الغير مدينة تعبيراً عن انقضاء الدين وجعل أحد حسابات الخزينة (الصندوق، الحساب البنكي الجاري أو الحساب الجاري البريدي) دائئا تعبيراً عن خروج الأموال، كما يلي:

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ح/ مصاريف التأسيس	622
XX		الى ح/ موردو الخدمات فاتورة/اتعاب رقم....	401

▪ تسديد الاتعاب

XX	XX	التاريخ.../.../.... من/ح/ موردو الخدمات	401
XX		الى ح/ البنك فاتورة/اتعاب رقم....	512

3-2 تمرين تطبيقي لعملية تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة

من خلال هذا البند سنحاول تقديم عدة أمثلة تطبيقية بحالات مختلفة، سواء تعلق بالحالة برأس المال المكتتب (استدعاء كلي أو جزئي) أو بطبيعة الحصص المقدمة (نقدية، عينية، مختلطة أو ميزانية).

## تمرين :

بتاريخ 23 جانفي 2018 اتفق كل من عثمان ومالك على تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة في مجال البناء برأس مال قدره 1.000.000,00 دج مقسم بينهما بالتساوي، وبتاريخ 28 جانفي 2018 قدم الشريك عثمان شيك رقم 0034 للموثق بمبلغ يمثل كامل حصته في رأس المال المقدرة بـ 500.000,00 دج أما الشريك مالك فقام بنفس اليوم بتقديم شيك Cheque بنكي للموثق بمبلغ 200.000,00 دج. وبتاريخ 04 فيفري 2018 أكمل سداد حصته بتحويل بنكي n°10 virement للموثق بمبلغ 300.000,00 دج. بعد استكمال كل إجراءات التأسيس قام الموثق بتاريخ 07 فيفري 2018 بتحويل الأموال المودعة لديه لمسير الشركة بتحويل بنكي n°12 virement .

## المطلوب:

- 1- تسجيل عملية التأسيس في يومية الشركة .
- 2- تسجيل المصاريف المتعلقة بعملية التأسيس في يومية الشركة ، علما أن المصاريف أثبتت محاسبيا وسددت بتاريخ 11 فيفري 2018 بشيك بنكي (بلغت جميع المصاريف التأسيس مبلغ 97500.00 دج ). كما تم تسديد اتعاب الموثق بتاريخ 20/02/2018 بشيك بنكي.
- 3- إعداد الميزانية الافتتاحية للشركة بتاريخ 07 فيفري 2018 .
- 4- اعداد دفتر الاستاد للشريكين عثمان ومالك.

**ملاحظة :** مصاريف التأسيس تسدد قبل استكمال تكوين و تأسيس الشركة وقبل أن يكون للشركة أموال تستعملها للتسديد، ولكن يمكن لأحد الشركاء أو الموثق المكلف بإجراءات التكوين أن يسدها وبعدها يقوم مدير المسير للشركة بتعويضه في تلك المبالغ.

حل التمرين :

تأسيس الشركة:

1.000.000.00	500.000.00	التاريخ 2018/01/23	101.1	4561
	500.000.00	من ح/ الشركاء -عثمان-: عمليات على الراس المال من ح/ الشركاء -مالك-: عمليات على الراس المال		4562
		الى ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع		
		الوعد بالمساهمات -الاكتتاب ( محضر الجمعية التأسيسية للشركة )		

500.000.00	500.000.00	التاريخ 2018/01/23	4561	467
		من ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - الى ح الشركاء -عثمان-: عمليات على الراس المال. تسديد حصة الشريك عثمان المتعهد بها		
20.000.00	200.000.00	التاريخ 2018/01/23	4562	467
		من ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - الى ح الشركاء -مالك-: عمليات على الراس المال. تسديد حصة الشريك عثمان المتعهد بها		
300.000.00	300.000.00	التاريخ 2018/01/23	4562	467
		من ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - الى ح الشركاء -مالك-: عمليات على الراس المال.		

		تسديد الجزء المتبقي للشريك عثمان المتعهد بها		
1.000.000.00	1.000.000.00	لتاريخ 2018/01/28 من/ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ح راس المال الصادر تسوية الراس المال استلام الشركة للأموال المودعة لدى الموثق	101	101.1
1.000.000.00	1.000.000.00	التاريخ 2018/02/07 من/ح البنك الى/ح الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - استلام الشركة للأموال المودعة لدى الموثق	467	512

#### تسجيل مصاريف التأسيس /واتعاب الموثق

97.500.00	97.500.00	التاريخ 2018/02/11 مصاريف التأسيس الى ح / عمليات الخاصة مع الدولة اثبات مصاريف التأسيس	4430	62XX
97.500.00	97.500.00	التاريخ 2018/02/11 الى ح / عمليات الخاصة مع الدولة البنك. تسديد المصاريف التأسيسية - بشيك -	512	4430
5.950.00	5.000.00 950.00	التاريخ 2018/02/20 من/ح أجور الوسطاء (الموثق) رق م TVA الى/ح موردو الخدمات. (1.000.000.00 * 0.5/100) اتعاب الموثق فاتورة الموثق رقم....	401	622 4456

5.950.00	5.950.00	التاريخ 2018/02/20	512	401
		الى/ح موردو الخدمات.		
		الى /ح/البنك.		
		تسديد اتعاب الموثق-بشيك-		

#### 8-الميزانية الافتتاحية لشركة COSMOS

المبالغ MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ MONTANT	الأصول ACTIF
1.000.000.00	رؤوس الأموال الخاصة - راس المال الصادر		أصول غير جارية
1.000.000.00	مجموع رؤوس الأموال	00.00	مجموع الاصول غير جارية
00.00	خصوم غير جارية	1.000.000.00	أصول جارية - الخزينة
00.00	خصوم جارية		
		1.000.000.00	مجموع الاصول الجارية
1.000.000.00	مجموع الخصوم	1.000.000.00	مجموع الاصول

#### 2-4 تأسيس شركة المساهمة:

تتناول القانون التجاري الجزائري موضوع تأسيس شركات المساهمة ابتداء من المادة 595 الى غاية المادة 609. سنتطرق الى إجراءات وشروط تأسيس شركات المساهمة وكذا المعالجة المحاسبية لكل مرحلة في الدفاتر المحاسبية.

#### أولاً : شروط تأسيس شركة المساهمة:

تطرق لها القانون التجاري الجزائري ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يجب ان يكون رأسمال شركة المساهمة بمقدار 5 ملايين دج على الأقل، اذا ما لجأت الشركة علنية الادخار، و مليون دج على الأقل في الحالة المخالفة (594 من ق ت ج).
- يقع تقدير قيمة الحصص العينية على مسؤولية مندوبي الحصص (المادة 601 من ق ت ج).

- يجرر الموثق مشروع القانون الأساسي لشركة المساهمة بطلب من مؤسس أو أكثر، وتودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري 3 (المادة 595 من ق ت ج).
- يجب ان يكتب رأس المال بكامله، وتكون الأسهم النقدية مدفوعة عند الاكتتاب بنسبة الربع 4/1 على الأقل الأقل من قيمتها الاسمية، ويتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرارا مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب كل حالة، في أجل لا يمكن أن يتجاوز خمسة (5) سنوات ابتداء من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري، وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها (المادة 596 من ق ت ج).
- تودع الأموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية وقائمة المكنتبين مع ذكر المبالغ التي يدفعها كل مكتتب، لدى الموثق أو لدى مؤسسة مالية مؤهلة (المادة من/ ق ت ج).

#### ثانيا: إجراءات تأسيس شركة المساهمة

حدد المشرع بعض البيانات الإلزامية كما جاء في المادة 546 من القانون التجاري إضافة إلى بيانات أخرى يمكن للشركاء إضافتها لإثبات اتفاق معين بينهم يتفق مع طبيعة نشاط الشركة ولا تخالف النظام العام، ويمكن عرض أهم البنود التي يمكن أن يتضمنها العقد التأسيسي للشركة فيما يلي:

- شكل الشركة
  - موضوع الشركة
  - اسم الشركة
  - مقر الشركة
  - عمر الشركة
  - مؤسسي الشركة
  - تعيين أعضاء مجلس إدارة الشركة ومحافظ الحسابات
  - مبلغ الراس المال وعدد الأسهم /قيمتها الاسمية /وكذلك حصص المساهمين
  - تعين أعضاء الإدارة والمسيرين وصلاحياتهم
  - الأمور التي تتعارض مع عضوية مجلس الإدارة
  - مكافآت أعضاء مجلس إدارة الشركة
  - القواعد التي تضبط الجمعيات العامة ومداولتها العادية منها او الطارئة
  - تعين محافظ الحسابات (واحد او أكثر) وتحديد مهمته ومدة تكليفه
  - تخصيص الأرباح والخسائر وشروط تكوينها
- تختلف إجراءات تأسيس شركة المساهمة تبعا لحالتين:

**1- اللجوء العلني للاخبار:** بطرح أسهم الشركة للاكتتاب العام عن طريق اللجوء الى الجمهور للحصول على الأموال. وقد يقتصر الاكتتاب على المؤسسين لذا تمر إجراءات التأسيس بمرحلتين:

أ- المرحلة الأولى : يلتزم المؤسسون من خلال هذه المرحلة بالسعي في تأسيس الشركة و القيام بالإجراءات اللازمة لذلك . ويتعاقد المؤسسون خلال هذه الفترة بصفقتهم ممثلين لشركة المساهمة، ويشترط المشرع ان يكون هذا التأسيس تأسيساً صحيحاً، حيث تنص المادة ( 595 ) من القانون التجاري "على ان يحرر الموثق القانون الأساسي لشركة المساهمة بطلب من مؤسس أو أكثر، وتودع نسخة من هذا العقد بالمركز الوطني للسجل التجاري".

ب- المرحلة الثانية : بعد إتمام هذه الإجراءات يقوم المؤسسون بعد التصريح بالاكنتاب والدفعات باستدعاء المكتتبين الى جمعية عامة تأسيسية حسب الاشكال و الآجال المنصوص عليها عن طريق التنظيم .تثبت هذه الجمعية ان راي المال مكتتب به تماما وان مبلغ الأسهم مستحق الدفع و تبدئ رايها في المصادقة على القانون الأساسي الذي لا يقبل التعديل الا باتباع اراء جميع المكتتبين ، وعند إتمام هذه الإجراءات كلها تنشأ الشركة قانونا وتتكامل شخصيتها المعنوية . ، فيجب شهرها ، وتثبت الشركة بعقد رسمي و الا كانت باطلة.

وتنص المادة (592) الفقرة 2 من القانون التجاري على انه " لا يمكن تأسيس شرطة المساهمة اذا كان عقد الشركاء اقل من 7 مساهمين والسبب من ذلك ان المؤسسين مسؤولون عن الأخطاء التي تقع منهم في تأسيس وكلما زاد عدد المؤسسين زاد ضمان المكتتبين وذلك ضمانا لجدية اهتماماتهم بمشروع الشركة " . وحسب المادة (600) من القانون التجاري "إذا لم تؤسس الشركة خلال 06 ستة أشهر ابتداء من تاريخ إيداع مشروع القانون الأساسي في المركز الوطني للسجل التجاري، يحق لكل مكتتب ان يطالب امام القضاء بسحب أموالهم واعادتها الى المكتتبين بعد خصم مصاريف التوزيع".

2- التأسيس بدون اللجوء الى الادخار العلني للجمهور: هذا الاجراء من تأسيس شركة المساهمة راجع الى عدم الحاجة الى الادخار العام (الجمهور) اذ يقتصر الاكنتاب على المؤسسون، وبخلاف التأسيس باللجوء العلني للادخار، تثبت الدفعات بمقتضى تصريح من مساهم او أكثر في عقد توثيق بناء على تقديم قائمة المساهمات المحتوية التي يدفعها كل مساهم ويشتمل القانون الأساسي على تقدير الحصص العينية ويتم هذا التقدير بناء على تقرير يعده مندوب الحصص **Commissaire aux apports**.يعد تصريح الموثق بالدفعات ، و يعين القائمون بالإدارة الاولون وأعضاء مجلس المراقبة الاولون و مندوب الحسابات الاولون في القوانين الأساسية ، ولا يحق للشركة ان تباشر اعمالها الا ابتداء من قيدها في السجل التجاري واشهارها (المادة 607 من القانون التجاري).

## 5-2 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة المساهمة

تمر عملية التسجيل بمرحلتين:

1- مرحلة الوعد بالمساهمة

	XX	من ح / شركاء : مساهمات مطلوبة		456
	XX	من ح / شركاء: مساهمات غ مطلوبة		109
XX		الى ح / مساهمات الأفراد المطلوبة والغير محررة	1012	
XX		الى ح / مساهمات الأفراد غير المطلوبة	1011	

2- حالة الوفاء بالمساهمة

أ- تقديم الأموال للموثق

	XX	من ح/ أموال موضوعة لدى الموثق		467
XX		الى ح / شركاء : مساهمات مطلوبة	456	
		تقدم المساهمات بنسبة 25% من قيمتها		

ب- تسوية المدفوعات

	XX	من ح/ البنك		512
	XX	من ح مساهمات الأفراد المطلوبة وغير محررة		1012
XX		الى ح/ أموال موضوعة لدى الموثق	467	
XX		الى ح مساهمات الأفراد المطلوبة والمحررة	1013	

في شركة الأسهم يمكن تقديم المساهمات بنسبة 25 بالمئة أما الأموال الباقية فتعلق إلى حين استدعائها من طرف مجلس إدارة المؤسسة كما يتم تسوية المدفوعات لدي الموثق.

## ج - تحويل المساهمات غير المطلوبة إلى مساهمات مطلوبة

XX	456	من ح / شركاء :مساهمات مطلوبة
XX	109	الى ح / شركاء مساهمات غير مطلوبة تحويل المساهمات غير المطلوبة الى مطلوبة

### 2-6 تمارين تطبيقية لعملية تأسيس شركة المساهمة

من خلال هذا البند سنحاول تقديم عدة أمثلة تطبيقية بحالات مختلفة، سواء تعلق بالحالة برأس المال المكتتب (استدعاء كلي أو جزئي) أو بطبيعة الحصص المقدمة (نقدية، عينية، مختلطة أو ميزانية).

تمرين :

05 مارس 2010 تم تكوين شركة مساهمة برأسمال قدره 3.000.000 مقسم إلى 3000 سهم بقيمة 1000 دج للسهم ووزعت المساهمات بين الشركاء كمايلي:

المساهمون	عدد الاسهم	المساهمات المالية	المساهمات العينية	المجموع
الشريك A	1000	0	1.000.000	1.000.000
الشريك A	1000	500.000	500.000	1.000.000
الشريك A	1000	200.000	800.000	1.000.000
مجموع المساهمات	3000	700.000	2.300.000	3.000.000

حيث تم تحرير الأسهم النقدية بالحد الأدنى المنصوص عليه قانونا والمقدر ب 25 % وتم دفع المبلغ في الحساب البنكي للشركة. أما المساهمات العينية فتم تحريها فورا وتمثلت في العناصر التالية:

أراضي	650.000	مباني صناعية	1.000.000
مباني	190.000	معدات صناعية	120.000
معدات النقل	180.000	معدات مكتبية	20.000
اغلفة متداولة	30.000	مواد ولوازم	410.000

في 2011/09/01 أرسل مدير الشركة إلى الشركاء رسائل يطلب فيها تحرير الأموال المكتتب فيها في أجل أقصاه 25 يوم.

وفي 2011/09/20 تم تحرير الأسهم النقدية المتبقية من مساهمة الشركاء بشيك بنكي...

### المطلوب :

#### 1-تسجيل العمليات السابقة في يومية الشركة.

#### 1الوعد بالمساهمة

525.000	525.000	2011/03/05 من/ ح راس المال مكتتب غير مطلوب الى/ح راس المال الصادر (مكتتب غير مطلوب) (المساهمات غير مطلوبة 75% * 700.000)	1011	109
2.475.000	2.300.000 175.000	2011/03/05 من ح/ الشركاء: العمليات على الراس المال '(مساهمات عينية) من ح/ الشركاء: العمليات على الراس المال '(مساهمات نقدية 25%) الى/ح راس المال مكتتب غير مدفوع (المساهمات المطلوبة )	1012	45610 45620

#### 2-تنفيذ الوعد ( إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة).

		2011/03/05		211
	650.000	من/ ح الأراضي		2130
	190.000	من/ح المباني الادارية		2131
	1.000.000	من/ح المباني صناعية		215
	120.000	من/ ح معدات صناعية		2181
	180.000	من/ ح معدات النقل		2182
	20.000	من/ ح معدات مكتبية		31
	.30.000	من/ ح اغلفة متداولة		512
	110.000	من/ ح مواد ولوازم		
		من/ ح البنك		
2.300.000		الى/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال '(مساهمات عينية)	45610	
175.000		الى/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال '(مساهمات نقدية)	45620	
		(المساهمات المطلوبة )		

### 3-تسوية الراس المال

2.475.000	2.475.000	2011/09/20 من/ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ح راس المال مكتتب مطلوب <u>ومدفوع</u> <u>تسوية حساب الراس المال</u>	1013	1012
-----------	-----------	--	------	------

#### 4-التسجيل المحاسبي لطلب المساهمات المؤجلة:

525.000	525.000	2011/09/20 من/ الشركاء: العمليات على الراس المال (مساهمات نقدية) الى/ح راس المال مكتتب غير مطلوب	109	45620
---------	---------	--	-----	-------

525.000	525.000	2011/09/20 من/ح راس المال (مكتتب غير مطلوب) الى/ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع <u>تسوية حساب الراس المال</u>	1012	1011
---------	---------	--	------	------

#### 5- إثبات تسديد قيمة المساهمات المطلوبة

525.000	525.000	2011/09/20 من/ ح البنك الى/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال (مساهمات نقدية)	45620	512
---------	---------	---	-------	-----

525.000	525.000	2011/09/20 من//ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب <u>ومدفوع</u> <u>تسوية حساب الراس المال</u>	1013	1012
---------	---------	--	------	------

3.000.000	3.000.000	2011/09/20 من/ح راس المال (مكتتب غير مطلوب) الى/ح راس المال الصادر <u>تسوية حساب الراس المال</u>	101	1013
-----------	-----------	---	-----	------

## الفصل الثالث: العمليات على الراس المال (زيادة وخفض راس المال) .

### 1-العمليات على الراس المال (تعديل عقد الشركة)

**تعديل عقد الشركة:** يحق للشركاء إدخال تغييرات في عقد الشركة تحتاج إلى قيود محاسبية كالتغيرات في حصص الشركاء بالزيادة أو النقصان مثل:

-الزيادة في رأس المال أو التخفيضات في رأس المال.وفي بعض الأحيان قد يلجأ الشركاء إلى إحداث تغييرات في عقد الشركة ولا تتطلب قيود محاسبية مثل (تغيير موضوع الشركة، تغيير اسم الشركة، تغيير نسبة الفائدة على رأس المال، وقيمة المسحوبات.)

ففي فترة النمو تحتاج الشركة إلى زيادة أموالها، والتي تأتي من عدة مصادر منها:

-مصادر داخلية (التمويل الذاتي) مثل الأرباح غير الموزعة ، الاهلاكات ، ...إلخ

-مصادر خارجية (زيادة راس المال) كتقديم حصص جديدة غالبا ما تكون نقدية من الشركاء.

عند الحاجة يمكن تعديل بعض بنود العقد التأسيسي بما فيه البند الخاص برأس المال إذا انفق أغلبية الشركاء الذين يمثلون أكثر من ثلاثة 4/3 الراس المال ما لم يقض العقد التأسيسي للشركة على خلاف ذلك (القانون التجاري، المادة 586 ) خلال جمعية عامة استثنائية (غير عادية) تتخذ بهدف التعديل. في حالة رغبة الشركاء في تعديل أحد بنود العقد التأسيسي للشركة سنكون أمام حالتين:

**الحالة الأولى** تخص تعديلات وتغييرات في بنود العقد التأسيسي ولا تؤثر على الذمة المالية للشركة أي ليست لها أثر مالي وبالتالي لا تستوجب معالجة محاسبية؛ كتنازل شريك حالي واحد أو أكثر على كل حصته أو جزء منها لشريك حالي آخر أو لصالح شريك جديد، ففي هذه الحالة سيستبدل اسم الشريك القديم باسم الشريك الجديد في العقد التأسيسي أو يتغير عدد الشركاء بإضافة شريك جديد أو تغيير نسبة توزيع الأرباح وتحميل الخسائر فقط وهذا لا يستوجب إبرام عقد تأسيسي جديد بل تعديل العقد التأسيسي الحالي. وللإشارة فإن عملية تعديل العقد تتطلب إتباع نفس الإجراءات القانونية لعملية التكوين من إمضاء للعقد ونشره. أما **الحالة الثانية** فتخص تعديلات في بنود العقد التأسيسي تؤثر على الذمة المالية ولها أثر مالي على الشركة وبالتالي تستوجب معالجة محاسبية وفي هذه الحالة سنكون أمام احتمالين: زيادة (رفع) رأس المال أو خفض رأس المال.

## 1-1 زيادة الراس المال شركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة

في حالة توسع نشاط واستثمارات الشركة قد تكون بحاجة لمصادر تمويل جديدة وكافية، عندئذ يمكن للشركاء عن طريق الجمعية العامة العادية أن يقرروا اللجوء للقروض البنكية أو تكوين احتياطات اختيارية أو أرباح غير مرحلة (غير موزعة)، كما يمكنهم عن طريق الجمعية العامة الاستثنائية أن يقرروا الرفع من رأس المال بتقديم كل أو بعض الشركاء لحصص جديدة وفق اتفاقهم بالجمعية العامة. ومن بين الأسباب التي قد تستوجب الرفع من رأس المال كمصدر تمويل دائم وكاف ما يلي:

- التوسع في النشاط عن طريق استثمارات جديدة، وعدم كفاية مصادر التمويل الذاتي المتاحة (الاحتياطات ونتيجة الدورات السابقة المرحلة وغير الموزعة)؛

- تغير الشروط القانونية للحد الأدنى لرأس المال المطلوب لتكوين شركة ذات مسؤولية محدودة لنشاطات معينة، ولكن هذه الحالة غير موجودة حالياً في الجزائر فالمرشح ألغى شرط الحد الأدنى لرأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة (القانون 1520 المعدل للقانون التجاري، المادة 02)

- تغطية خسائر دورات سابقة متراكمة يستحيل تغطيتها عن طريق مصادر التمويل الذاتية للشركة (الاحتياطات ونتيجة الدورات السابقة المرحلة).

- تدعيم المركز المالي للشركة لكسب ثقة المتعاملين معها فيما يتعلق بقدرتها على السداد، فالاحتياطات غير كافية كضمان لوحدها فهي قابلة للتوزيع في أي دورة ولا تتميز بالديمومة مثل رأس المال.

لا يمكن وغير منطقي أن تلجأ الشركة لزيادة ورفع رأس مالها وهي تمتلك ديون أو قروض في ذمة الشركاء، لأن هذا يتنافى مع منطوق تدعيم المركز المالي، إذ يجب ترصيد حسابات الشركاء الجارية المدينة أولاً قبل اتخاذ قرار رفع رأس المال إلا في الحالات الاستثنائية وبموافقة بقية الشركاء، كما لا يمكن من الناحية القانونية أن تمتلك الشركة رأس مال مكتتب غير مطلوب إذ يجب أن تستدعي الشركة رأس المال المكتتب غير المطلوب أولاً بتسديد الشركاء لحصصهم المكتتب فيها سابقاً كلياً قبل أي عملية اكتتاب جديدة وهذا تحت طائلة بطلان عملية رفع رأس المال<sup>8</sup>.

عملية رفع رأس المال لا تستلزم في كل الحالات تقديم أموال جديدة من طرف الشركاء أو انضمام شركاء جدد بحصص جديدة للشركة، فقد تستعمل الاحتياطات الاختيارية، الاحتياطات التعاقدية، النتيجة المرحلة وفرق إعادة تقييم الأصول الثابتة (بشرط أن يكون الأصل الثابت محل عملية إعادة التقييم قد تم إخراجه

<sup>8</sup>- القانون - 15 - 20 المعدل للقانون التجاري، المادة 02

من ذمة الشركة) في الرفع من رأس المال، إذ أنها جزء أو عناصر مكونة للأموال الخاصة ولكن رسملتها يساعد على ديمومتها تحت تصرف الشركة، أو قد تلجأ الشركة بموافقة الشركاء إلى رسملة الأرصدة لدائنة للحسابات الجارية للشركاء. ومن حيث المعالجة المحاسبية تتم عملية الرفع من رأس المال مرحلتين هما مرحلة التعهد ومرحلة تنفيذ التعهد وكأننا أمام عملية تكوين جزئي للشركة.

## 1- مرحلة التعهد

الحدث المنشأ لمرحلة التعهد هو انعقاد الجمعية العامة الاستثنائية واتفاق الشركاء على رفع رأس المال والإمضاء القانون الأساسي المعدل، إذ ابتداء من هذا التاريخ يصبح للشركة دين في ذمة كل شريك بحسب الحصة التي تعهد بها للرفع رأس المال أو في ذمة الشركاء الجدد بحسب الاتفاق، ومن حيث التسجيل المحاسبي نجعل حساب 456 الشركاء -العمليات على رأس المال مدينا بالمبلغ المتعهد بتسديده من قبل كل شريك ونجعل حساب رأس 101.1 (رأس المال المكتتب المطلوب و الغير مدفوع) دائنا بالمبلغ المراد رفعه في رأس المال، كما يلي:

XX	XX	تاريخ انعقاد الجمعية الاستثنائية من/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع اثبات تعهد الشركاء برفع الراس المال. (محضر الجمعية الاستثنائية)	101.1	4561
----	----	---	-------	------

## 2- مرحلة تنفيذ التعهد

خلال هذه المرحلة يقوم الشركاء بالوفاء بتعهدهم بتسديد حصتهم من قيمة رأس المال المتعهد برفعه، أو الوفاء بتعهدهم عن طريق رسملة حسابات الشركاء الدائنة، الاحتياطات، النتائج المرحلة وغير الموزعة خلال الدورات السابقة أو فرق إعادة التقييم، كالتالي:

xx	xx	تاريخ تسديد الحصص من/ح/ الحسابات الأخرى المدينة او الدائنة، او حسابات الأصول العينية الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال تسديد الحصص المتعهد بها (شيك أوامر بالتحويل، عقد الأصل العيني)	456X	467,4X,3X,2X
----	----	---	------	--------------

من خلال ما سبق سننظر الى دراسة عملية زيادة او رفع راس المال لكل من شركة المساهمة (SPA) وشركة ذات المسؤولية المحدودة Sarl و بعض الحالات الخاصة للزيادة في رأس المال.

#### اولا : زيادة رأس المال شركة المساهمة (SPA)

إن قواعد التسجيل المحاسبي لعملية زيادة رأس المال هي نفسها بالنسبة لعملية التأسيس، مع الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التالية:

- لا تتم الزيادة في رأس مال شركة المساهمة إلا إذا تم الاكتتاب في كامل الأسهم القديمة وتم تسديد قيمتها؛
- في حالة الرفع في القيمة الاسمية للأسهم يجب أن تسدد قيمة الزيادة عند الاكتتاب.
- علاوة الإصدار [ح/ 103 - العلاوات المرتبطة برأس المال] يجب أن تسدد كاملة عند الاكتتاب؛
- يستعمل [ح/ 4563 - شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال] (حساب طبيعته دائنة).

#### الزيادة في رأس المال بإصدار حصص عينية:

يجب أن تدفع قيمة الأسهم العينية كاملة عند الاكتتاب وتسجل العملية محاسبيا كما يلي:

	xx	من ح / مساهمات عينية		45611
Xx		الى ح /رأس المال الاجتماعي	101	
xx		الى ح / علاوات الاصدار	1031	

	Xx	من ح / عناصر التثبيتات		2
	Xx	من ح / عناصر المخزون		3
	xx	من ح / البنك		512
xx		الى خ / مساهمات عينية قيد تقديم المساهمات	45611	

### الزيادة في رأس المال بإصدار حصص نقدية.

أ - اثبات الزيادة في رأس المال:

	xx	من ح / مساهمات نقدية		4563
Xx		الى ح / رأس المال الاجتماعي	101	
xx		الى ح / علاوات الاصدار	1031	

ب - تسديد الزيادة في رأس المال:

	xx	من ح / البنك		512
xx		الى ح / مساهمات نقدية	4563	

ثانيا : زيادة رأس المال في شركة ذات المسؤولية المحدودة Sari:

- زيادة رأس المال بإصدار حصص جديدة: يتحدد سعر الإصدار (في حالة زيادة رأس المال) عادة، بين القيمة الاسمية للسهم (السعر الأدنى) والقيمة الحقيقية للسهم قبل زيادة رأس المال (السعر الأعلى) ويسمى الفرق بين سعر الإصدار والقيمة الاسمية للسهم بعلاوة الإصدار، ( Prime )  
d'émission

• يكون التسجيل المحاسبي لعملية الزيادة في رأس المال مشابه لتسجيل عملية التأسيس مع ملاحظة أن:

• الحقوق [ح/ 456 - الشركاء، عمليات على رأس المال] يسجل في الجانب المدين بسعر الإصدار.

• رأس المال [ح/ 101 - رأس المال الاجتماعي] يسجل في الجانب الدائن بالقيمة الاسمية، لأجل ضمان التجانس مع قيود التأسيس التي سجل فيها [ح/ 101] بالقيمة الاسمية؛

الفرق (علاوة الإصدار) يسجل في الجانب الدائن [للح/ 103-العلاوات المرتبطة برأس المال].

مرحلة الوعد بالمساهمة:

	xxx	من ح /مساهمات شركاء، تسديدات مستلمة عن زيادة رأس المال.	456
Xxx			
xxx		الى ح /رأس المال الشركة	101
		الى ح / علاوة الاصدار	103
		<u>قيد الوعد بالمساهمة وبيان العلاوة الناتجة</u>	

	Xx	من ح / التثبيتات	2
	Xx	من ح / المخزونات	3
	Xx	من ح / حسابات الغير	4
	xx	من ح / الصندوق	512
		الى ح / مساهمات: الشركاء	
xx		<u>قيد الوفاء بالوعد</u>	456

## 2-1 تطبيقات عن الحالات الخاصة للزيادة في رأس المال

أ - رفع رأس المال عن طريق الأرصدة الدائنة لحسابات الشركاء الدائنة

تمرين 01 :

بتاريخ 2017.04.16 طلب مدير شركة كندورلا ذات المسؤولية المحدودة عقد جمعية عامة استثنائية لطلب رفع رأس المال بمبلغ 800.000,00 دج من الشركاء، على أن يتم الاكتتاب في الزيادة بالتساوي بين الشركاء الأربعة، قوبل طلب المدير بموافقة الشركاء على أن يكون التسديد عن طريق أرصدتهم الدائنة لدى الشركة وفي حالة **عدم وجودها** يكون التسديد نقدا بتقديم شيكات بنكية للموثق أو في حالة عدم كفاية أرصدها فيسدد الفرق نقدا كذلك. في 2017/04/17 شرع المدير في تنفيذ قرارات الشركاء مع الموثق، بحيث كانت أرصدة الشركاء الجارية كما يلي:

- الشريك A : مبلغ 455.000.00 دج رصيد دائن.

- الشريك B : مبلغ 287.000.00 دج رصيد دائن.

- الشريك C : مبلغ 195.000.00 دج رصيد دائن.

- الشريك D : مبلغ 80.000.00 دج رصيد مدين.

**المطلوب:**

تسجيل عملية رفع رأس المال باليومية علما أن الموثق حول الأموال المودعة إليه لمدير الشركة عن طريق تحويل بنكي بتاريخ 2017.04.20.

**حل التمرين 01 :**

التاريخ 2017/04/16			
		من ح/ الشركاء -A-: عمليات على الراس المال	4561
200.000.00		من ح/ الشركاء -B-: عمليات على الراس المال	4562
200.000.00		من ح/ الشركاء -C-: عمليات على الراس المال	4563
200.000.00		من ح/ الشركاء -D-: عمليات على الراس المال	4564
200.000.00		الى ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع	101.1
800.000.00		اثبات تعهد الشركاء برفع الراس المال ( محضر الجمعية العامة التأسيسية للشركة )	

200.000.00	200.000.00	التاريخ 2017/04/16 من/ح الجاري للشريك A الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال الوفاء بحصة الشريك A المتعهد بها محضر مدير الشركة ممضي من طرف الشريك	4561	4551
200.000.00	200.000.00	التاريخ 2017/04/16 من/ح الجاري للشريك B الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال الوفاء بحصة الشريك B المتعهد بها محضر مدير الشركة ممضي من طرف الشريك	4562	4552
195.000.00	195.000.00	التاريخ 2017/04/16 من/ح الجاري للشريك C الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال الوفاء بحصة الشريك C المتعهد بها محضر مدير الشركة ممضي من طرف الشريك	4563	4553
5.000.00	5.000.00	التاريخ 2017/04/16 من ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال الوفاء بحصة الشريك C المتعهد بها اكمال تسديد الشريك C لحصته المتعهد بها شيك رقم ...	4563	467
200.000.00	200.000.00	التاريخ 2017/04/16 من ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال تسديد الشريك D لحصته المتعهد بها	4564	467
205.000.00	205.000.00	التاريخ 2017/04/16 البنك الى ح. الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة - الموثق - استلام الأموال المودعة من طرف C و D لدى الموثق تحويل بنكي رقم ...	467	512

**الملاحظة** التي يجب الإشارة إليها ان رصيد الحساب الجاري للشرك D كان مدينا ب 80.000.00 دج لدى الشركة وكان أولى للشركة مطالبة أموالها من عند هذا الشريك قبل طلب رفع رأس المال من الشركاء الا انه خلال الجمعية العامة وافقوا على وضعية الشريك D.

### ب- رفع رأس المال عن طريق بعض عناصر الأموال الخاصة

قد تلجا المؤسسة الى زيادة راس مالها باللجوء الى رسملة بعض عناصر الأموال الخاصة ، إذ يمكنها استعمال الاحتياطات الاختيارية أو الاحتياطات التعاقدية في حالة يسمح العقد التأسيسي بذلك كما يمكنها رسملة أرباح الدورات السابقة غير الموزعة والمرحلة للدورة التي سيتم فيها رفع رأس المال أما فارق إعادة التقييم فلا يمكن رسملته واستخدامه لزيادة الرأس المال والأصل الثابت المتعلق به ما يزال مدرج في الميزانية، إذ يمكن أن تكون الشركة بحاجة إليه في المعالجة المحاسبية إذا انخفضت قيمة الأصل الثابت مستقبلا واصرت لإثبات فرق إعادة تقييم سلبي، و عند قيام الشركة بالتنازل عن الأصل الثابت يمكنها استعمال فرق إعادة التقييم الخاص به في رفع رأس المال.

وفيما يلي المعالجة المحاسبية لزيادة الراس المال عن طريق بعض الأموال الخاصة:

		التاريخ.././N		
	XX	من ح/ الاحتياطات	106	
	XXX	من ح/ الترحيل من جديد (الأرباح غير الموزعة)	110X	
	XX	من ح/ فارق إعادة التقييم	105	
XX		الى/ ح الشركاء: عمليات على الراس المال تسديد الحصص المتعهد بها لرفع راس المال ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	456X	

### تمرين 02 :

بتاريخ 2018.08.08 انعقدت جمعية عامة استثنائية لشركة الأمل بهدف مناقشة طلب رأس المال بمبلغ 750.000,00 يوزع على الشركاء بالتساوي وباستعمال الاحتياطات الاختيارية المقدر بمبلغ 420.000,00 دج أولا. ثم استكمال العملية بالرصيد الدائن للترحيل من جديد المقدر بمبلغ 900.000,00 دج، وبعد موافقة الشركاء شرع المسير في تنفيذ قرارهم في اليوم الموالي.

700.000.00	250.000.00	التاريخ 2018/08/08 من ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال	101	4561
	250.000.00	من ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال		4562
	250.000.00	من ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال الى/ ح راس المال الصادر <b>اثبات تعهد الشركاء برفع الراس المال ( محضر الجمعية العامة التأسيسية للشركة )</b>		4563
250.000.00	140.000.00	التاريخ 2018/08/09 من/ح الاحتياطيات	4561	1063
	110.000.00	من ح/ الترحيل من جديد (الأرباح غير الموزعة) الى ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال رسمة الاحتياطيات والترحيل من جديد <b>( محضر الجمعية العامة التأسيسية للشركة )</b>		110
250.000.00	140.000.00	التاريخ 2018/08/09 من/ح الاحتياطيات	4562	1063
	110.000.00	من ح/ الترحيل من جديد (الأرباح غير الموزعة) الى ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال رسمة الاحتياطيات والترحيل من جديد <b>( محضر الجمعية العامة التأسيسية للشركة )</b>		110
250.000.00	140.000.00	التاريخ 2018/08/09 من/ح الاحتياطيات	4563	1063
	110.000.00	من ح/ الترحيل من جديد (الأرباح غير الموزعة) الى ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال رسمة الاحتياطيات والترحيل من جديد <b>( محضر الجمعية العامة التأسيسية للشركة )</b>		110

## 2-العمليات على الراس المال (تعديل عقد الشركة خفض الراس المال).

### 2-1 أسباب تخفيض الراس المال الشركة

قد تتجه الشركة عن طريق الجمعية العامة الاستثنائية إلى خفض رأس المال بتوزيع الفائض غير المستغل منه على الشركاء، أو عن طريق تغطية بعض عناصر الأموال الخاصة ذات الرصيد المدين كالحسائر المتراكمة. ومن بين الأسباب التي قد تستوجب خفض رأس المال ما يلي:

في حالة تعذر استثمار الفائض من رأس المال تتجه المؤسسة لخفض رأسمالها عن طريق توزيع الفائض على الشركاء ليقوم كل شريك باستثماره بمفرده أو على الأقل لا تكون الشركة ملزمة بمردودية مالية توازي رأس المال الكبير الزائد عن حاجتها؛

قد تلجأ الشركة لتخفيض رأس مالها ليس لوجود فائض به، بل لتغطية خسائر متراكمة لدورات سابقة في حالة عدم كفاية عناصر الأموال الخاصة على تغطيتها مثل الاحتياطات والرصيد الدائن الترحيل من جديد؛

حالة خسارتها ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  رأس مالها ولم تتدارك الشركة والشركاء ذلك في آجال سنة واحدة من خلال تغطية الخسائر أو تخفيض رأس المال ستحل وجوبا. ( القانون التجاري، المادة 589).

قد تختار الشركة تخفيض رأس المال بسبب وجود أرصدة مدينة لحسابات الشركاء الجارية لم يقوموا بتسديدها، فغير منطقي أن يكون هناك رأس مال اسمي مرتفع وفي الواقع هو تحت تصرف الشركاء يتخذ قرار تخفيض رأس المال من طرف الجمعية العامة الاستثنائية مع احترام الشروط القانونية لتخفيض رأس مال الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي نص عليها القانون التجاري وهي عدم المس بمساواة الشركاء) القانون التجاري، المادة 575).

يتم تخفيض الراس المال عبر مرحلتين:

### 1- مرحلة الاتفاق على خفض رأس المال

ابتداء من تاريخ الاتفاق على تخفيض الراس المال والامضاء على القانون الأساسي المعدل يصبح للشركاء دين في ذمة الشركة بحسب حصته في المبلغ الذي سيخفض به رأس المال، ومن حيث التسجيل المحاسبي نجعل حساب رأس المال الصادر 101 (ح. رأس المال الصادر) مدينا بالمبلغ الإجمالي المتفق على تخفيضه من رأس المال ونجعل حساب 456X 'ح الشركاء - العمليات على رأس المال) دائنا بالمبلغ الذي سيخفض من حصة كل شريك، كما يلي:

	XX	تاريخ انعقاد الجمعية الاستثنائية		
		من ح. رأس المال الصادر		101
XX		الى ح الشركاء - العمليات على رأس المال	456X	
		اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال.		
		محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة		

## 2- مرحلة تنفيذ الاتفاق

تقوم الشركة بتنفيذ قرار الجمعية العامة الاستثنائية بخفض رأس المال عن طريق إعادة الفائض للشركاء، أو عن طريق ترصيد حسابات الشركاء المدينة، أو بواسطة تغطية خسائر الدورة الحالية أو وخسائر متراكمة لدورات سابقة، كالتالي:

في هذه الحالة تقوم بخفض رأس المال بإرجاع المبلغ المخفض للشركاء على شكل مبالغ مالية، ومن حيث المعالجة المحاسبية نكون أمام حالة عكسية لتكوين الشركة أو رفع رأس المال مثل ما قمنا بدراسته من قبل، بحيث نقوم بترصيد حساب 456X (ح. الشركاء - العمليات على رأس المال) بجعله مدينا بالمبلغ المستحق لكل شريك وفي الجانب الدائن نستعمل حساب الخزينة المستعمل في التسديد للشركاء ويمكن أن يكون حساب 512 (ح. البنك - الحسابات الجارية)، حساب 517 (ح. الهيئات المالية الأخرى - مؤسسة البريد CCP) أو حساب 53 الصندوق كمايلي:

..		تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال من/ ح الشركاء: عمليات على الراس المال الى ح/ البنك	456X
XX	XX	الى ح / الهيئات المالية الاخرى الى ح / الصندوق	512
XX		تسديد الفائض المخفض من الراس المال للشركاء	517
XX		( شيك رقم ... او وصل..)	53

### أولاً : المعالجة المحاسبية لخفض الراس المال بسبب الخسائر المتراكمة

تلجأ الشركة عادة لتخفيض رأس مالها الاجتماعي لعدة أسباب من بينها الاتي:

#### أ- امتصاص الخسائر المتراكمة

امتصاص الخسائر المتراكمة التي بلغت مستويات معتبرة ففي هذه الحالة يرصد [ح/ 101 - رأس المال الاجتماعي]

بجعله مدينا مقابل إلغاء الرصيد المدين [للح/ 11 - ترحيل من جديد (خسائر)] بجعله دائنا بمقدار التخفيض. والتسجيل المحاسبي الاتي:

101	من ح / رأس المال الاجتماعي	xx
119	الى ح / الترحيل من جديد (الخسائر)	xx

ثانيا : المعالجة المحاسبية لخفض الراس المال بسبب رد جزء من راس المال (المساهمات) الى الشركاء

تتم هذه العملية إما بتخفيض القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص أو بإلغاء عدد معين منها:

تعويض الشركاء نقدا: عند صدور قرار تخفيض رأس المال عن الجمعية العامة بتعويض الشركاء نقدا

يرصد [ح/ 101 - رأس المال الاجتماعي] بجعله مدينا مقابل جعل [ح/ 4567 - شركاء، مساهمات للتسديد] دائنا بمبلغ التعويض. وعند دفع المبالغ للشركاء يرصد هذا الحساب الأخير بجعله مدينا مقابل جعل [ح/ 512 - البنك] دائنا.

101	من ح / رأس المال الاجتماعي	xx
4567	الى ح / شركاء: مساهمات للتسديد	xx

4567	من ح / شركاء: مساهمات للتسديد	xx
512	الى ح / البنك	xx

## 2- 2 تطبيقات عن الحالات الخاصة لخفض في رأس المال

هذه الحالات هي:

1. رد جزء من رأس المال (المساهمات) للشركاء

تمرين 01:

شركة الصباح شركة ذات مسئولية محدودة برأس مال قدره 15.000.000,00 دج مدفوع بالكامل مكونة من ثلاثة شركاء، وبتاريخ 2018.04.15 انعقدت جمعية عامة استثنائية بطلب من المسير بهدف مناقشة مسألة تخفيض رأس المال الزائد عن حاجة الشركة في نشاطها العادي وعدم قدرتها على استثماره في

مجالات أخرى خارج نشاطه ا، وافق الشركاء على طلب المسي ر بتخفيض رأس مال لمبلغ 11.400.000,00 دج على أن يقسم الفائض بينهم بالتساوي باعتبار رأس المال مقسم بينهم بالتساوي في العقد التأسيسي.

### المطلوب:

تسجيل عملية خفض رأس المال في يومية الشركة علما أن المسير سدد المبلغ الفائض للشركاء عن طريق شيكات بنكية بتاريخ 2018.04.29.

1.200.000.00	3.600.000.00	التاريخ 2018/04/15 من/ ح راس المال الصادر الى ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	4561 4562 4563	101
1.200.000.00	1.200.000.00	التاريخ 2018/08/29 من ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى ح /البنك تسديد حصة الشريك الاول من راس المال المخفض ( شيك رقم .... )	512	4561
1.200.000.00	1.200.000.00	التاريخ 2018/08/29 من ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال الى ح /البنك تسديد حصة الشريك الثاني من راس المال المخفض ( شيك رقم .... )	512	4562
1.200.000.00	1.200.000.00	التاريخ 2018/08/29 من ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال الى ح /البنك تسديد حصة الشريك الثالث من راس المال المخفض ( شيك رقم .... )	512	4563

## 2. خفض رأس المال عن طريق الأرصدة المدينة لحسابات الشركاء الدائنة

في الفصل السابق المتعلق بالحسابات الجارية درسنا أنه بالإمكان أن تكون هناك حالة تضع فيها الشركة مبالغ مالية بشكل مؤقت تحت تصرف الشركاء، وهي عمليات ناتجة عن بعض التعاملات في شكل سلفيات أو دفع مصاريف بالنيابة عنهم وتسجل في الجانب المدين لحساب 455 (الشركاء - الحسابات الجارية). هذه الأرصدة المدينة تكون دين في ذمة الشركاء وحق لصالح الشركة وفي حالة عدم إرجاعها للشركة لفترة طويلة قد يلجأ المسير لترصيداها عن طريق استعمالها في عملية خفض رأس المال. ومن حيث المعالجة المحاسبية نجعل حساب 456X (ح الشركاء: العمليات على رأس المال) مدينا ونقابله في الجانب الدائن بحساب 455 (الشركاء: الحسابات الجارية) الخاص بالشريك المعني، كما يلي:

		تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال		
	XX	من/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال	456X	
XX		الى/ ح الشركاء : الحسابات الجارية	455X	
		الى/ ح راس المال مكتتب مطلوب غير مدفوع		
		توزيع راس المال المخفض على الشركاء (محضر الجمعية العامة الاستثنائية)		

تمرين :

بتاريخ 2018.07.01 طلب مسير شركة ذات المسؤولية المحدودة عقد جمعية عامة استثنائية لطلب خفض رأس المال بمبلغ 900.000,00 دج من الشركاء لترصيد حساباتهم الجارية المدينة بسبب عدم إرجاعهم لتلك المبالغ لصالح الشركة منذ ثلاثة سنوات، وافق الشركاء على طلب المسير على أن تسدد المبالغ الزائدة في حالة كان المبلغ المخفض من رأس المال زائداً عن الأرصدة المدينة للشركاء، وفي حالة العكس وعدم كفاية المبلغ المخفض من رأس المال لترصيد أحد هذه الحسابات فالشريك المعني مطالب بتسديد الفرق لترصيد حسابه الجاري ، وقد كانت أرصدة الشركاء الجارية وحصتهم في رأس المال كما يلي :

- الشريك X : 360.000,00 دج (رصيد مدين)، حصته في رأس المال 40 %؛
- الشريك Y : 295.000,00 دج (رصيد مدين)، حصته في رأس المال 30 %؛
- الشريك Z : 180.000,00 دج (رصيد مدين)، حصته في رأس المال 30 %؛

المطلوب:

تسجيل عملية خفض رأس المال في اليومية مع العلم أن المدير سدد المبالغ الزائدة عن الحاجة للشركاء . واستلم منهم المبالغ الناقصة عن طريق الصندوق بتاريخ 2018.07.06.

حل تمرين :

360.000.00 270.000.00 270.000.00	900.000.00	التاريخ 2018/07/01 من/ ح راس المال الصادر الى ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	4561 4562 4563	101
360.000.00	360.000.00	التاريخ 2018/07/01 من ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الأول : الحسابات الجارية توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	4551	4561
270.000.00	270.000.00	التاريخ 2018/07/01 من ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثاني : الحسابات الجارية توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	4552	4562
180.000.00	180.000.00	التاريخ 2018/07/01 من ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال الى ح/ الشريك الثالث : الحسابات الجارية توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	4553	4563
25.000.00	25.000.00	2018/07/06 من ح / الصندوق الى ح/ الشريك الثاني : الحسابات الجارية تسديد الشريك الثاني لترصيد حسابه الجاري وصل رقم...	4552	53
70.000.00	70.000.00	2018/07/06 من ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال الى ح الصندوق تسديد الشركة المبلغ الفائض للشريك الثالث وصل رقم...	53	4563

### 3. خفض رأس المال بتغطية خسائر الدورات السابقة

قد تلجأ الشركة لتخفيض رأس مالها لتغطية خسائر متراكمة لدورات سابقة في حالة عدم كفاية عناصر الأموال الخاصة من احتياطات وترحيل من جديد لتغطيتها، أوفي حالة خسارتها ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  رأس مالها فإذا لم تتدارك الشركة والشركاء ذلك في آجال سنة واحدة من خلال تغطية الخسائر المتراكمة من طرف الشركاء أو من خلال تخفيض رأس المال واستعماله لتغطية تلك الخسائر فستحل وجوبا (القانون التجاري، المادة 589) من حيث المعالجة المحاسبية نجعل حساب 456X مدينا ونقابله في الجانب الدائن حساب 119 (ح. ترحيل من جديد - خسائر مرحلة) بالمبلغ الذي يتحمله كل شريك من تلك الخسائر، كما يلي:

		تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال		456X
	XX	من/ ح الشركاء: العمليات على الراس المال		
XX		الى/ ح ترحيل من جديد - خسائر مرحلة	119	
		توزيع راس المال المخفض على الشركاء (محضر الجمعية العامة الاستثنائية)		

#### تمرين :

شركة الأمل شركة ذات مسئولية محدودة برأس مال قدره 16.000.000,00 دج مقسم بين الشركاء الأربعة بالتساوي، خلال الدورتين السابقتين (2016 و 2017) حققت الشركة نتيجة دورة خسارة أصبحت تهدد استمرارية نشاطها، بحيث أصبحت الخسائر تمثل أكثر من 50 % من رأس المال بمبلغ 8.200.000,00 دج وفي حالة تحقيق خسائر خلال دورة (2018) الحالية بحسب توقعات مسير الشركة قد تصبح الخسائر تمثل ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  الراس المال . لتفادي هذه الوضعية طلب المسير عقد جمعية عامة استثنائية بتاريخ 2018.10.10 لطلب تغطية الخسائر من الشركاء بتقديم حصص إضافية ورفع رأس المال إلا أن طلبه قوبل برفض الشركاء واقترحوا تغطية نصف الخسائر فقط عن طريق خفض رأس المال وترحيل الخسائر الباقية للدورات اللاحقة.

#### المطلوب:

1. تسجيل عملية خفض رأس المال في يومية الشركة.

حل التمرين :

1.025.000.00	4.100.000.00	التاريخ 2018/10/10 من/ ح راس المال الصادر الى ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال	4561	101
1.025.000.00		الى ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال	4562	
1.025.000.00		الى ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال	4563	
1.025.000.00		اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )		
1.025.000.00	1.025.000.00	التاريخ 2018/10/10 من ح/ الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى ح/ ترحيل من جديد - خسائر مرحلة توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	119	4561
1.025.000.00	1.025.000.00	التاريخ 2018/10/10 من ح/ الشريك الثاني: عمليات على الراس المال الى ح/ ترحيل من جديد - خسائر مرحلة توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	119	4562
1.025.000.00	1.025.000.00	التاريخ 2018/10/10 من ح/ الشريك الثالث: عمليات على الراس المال الى ح/ ترحيل من جديد - خسائر مرحلة توزيع الراس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	119	4563
1.025.000.00	1.025.000.00	التاريخ 2018/10/10 من ح/ الشريك الرابع: عمليات على الراس المال الى ح/ ترحيل من جديد - خسائر مرحلة توزيع راس المال المخفض على الشركاء ( محضر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة )	119	4564

## الفصل الرابع: تخصيص نتيجة الدورة المحاسبية

### 1- نتيجة الدورة المحاسبية

في نهاية كل دورة محاسبية تقوم الشركة بإقفال حساباتها المحاسبية وإجراء عملية الجرد لمختلف عناصر الأصول والخصوم بهدف إعداد قوائمها المالية الختامية الإلزامية (الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة والملحق)، بالإضافة لإعداد إدارة الشركة لتقرير خاص عن وضعية الشركة المالية والإدارية يصطلح عليه بتقرير التسيير. على مستوى القوائم المالية ستظهر نتيجة الدورة المحققة من نشاط الشركة، فقد تكون ربح أو خسارة. نتيجة الدورة هي الناتج من إجمالي الأصول بعد طرح كل عناصر جانب الخصوم أو الحاصل من طرح نفقات وأعباء الاستغلال وخارج الاستغلال من نواتج الاستغلال ونواتج خارج الاستغلال، إلا أن النتيجة المتحصل عليها في هذه الحالة هي النتيجة المحاسبية الخام قبل اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات والنتيجة التي تكون قابلة للتوزيع على الشركاء هي النتيجة الصافية بعد اقتطاع الضريبة على أرباح الشركات المحددة بنسبة 19%، 23%، 26% بحسب طبيعة نشاطها ( قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 150).

### 1-1 نظام الضريبة على ارباح الشركات

وحسب المادة 140 من قانون الضرائب فإن الربح الخاضع للضريبة هو عبارة عن ذلك الربح الصافي المحدد حسب نتيجة مختلف العمليات مهما كانت، ويخضع للضريبة على أرباح الشركات الخاضعة اجباريا للضريبة على أرباح الشركات:

حيث تخضع اجباريا للضريبة على أرباح شركات الأموال المتمثلة في:

- شركات الأسهم.
- شركات ذات المسؤولية المحدودة.
- شركات التوصية بالأسهم.
- المؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة أسهم.
- الشركات التي ترغب في إخضاعها لهذا النوع بدلا من (IRG)
- المؤسسات و المنشآت و الإدارات ذات الطابع الصناعي و التجاري و الفلاحي و البنكي والتأمينات.

- الشركات التعاونية والاتحادات التابعة لها المعتمدة قانوناً) النشاط الفلاحي)

## 1-2 المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات في نهاية الدورة المالية

في نهاية الدورة المالية، وبعد تحديد مبلغ النتيجة الجبائية، ومعرفة المعدل المطب يتم تحديد مبلغ الضريبة السنوية، والقيام بعملية التسجيل المحاسبي لمبلغ الضريبة على أرباح الشركات في دفاتر يومية الشركة تبعاً لما يلي.

- قيد الضريبة على أرباح الشركات

المبلغ السنوي للضريبة	المبلغ السنوي للضريبة	ح / الضريبة على أرباح الشركات الى/ الدولة: الضريبة على أرباح الشركات اثبات مبلغ الضريبة على أرباح الشركات	444	695
-----------------------	-----------------------	--	-----	-----

## 1-3 الآجال القانونية لإقفال حسابات الشركة

بعد استكمال عملية إعداد القوائم المالية وصياغة تقرير التسيير توضع القوائم المالية تحت تصرف محافظ الحسابات (مدقق الحسابات القانوني) خلال الأربعة أشهر الموالية لقفل الدورة المالية على الأكثر (القانون التجاري المادة رقم 716 ) أي في آجال 30 أبريل من السنة الموالية لتاريخ الإقفال /ن+1 ، وبعد المصادقة على صحة ومصداقية القوائم المالية من طرف محافظ الحسابات يقوم إدارة الشركة بإرسالها إلى الشركاء مرفقة بتقرير محافظ الحسابات خلال الخمسة عشر ( 15 ) يوم السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية بهدف المصادقة عليها(القانون التجاري المادة رقم 585 ) في خلال الستة أشهر الموالية لقفل السنة المالية /ن+1 على الأكثر (القانون التجاري، المادة رقم 584) أي في آجال 30 جوان من السنة الموالية لتاريخ الإقفال يجب انعقاد الجمعية العامة العادية للشركاء بهدف المصادقة على القوائم المالية السنوية للدورة الماضية (ن).

## 2- المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة (تخصيص النتيجة )

إن نتيجة الدورة مرهونة مباشرة بإنتاج المؤسسة ومبيعاتها حيث انها مرتبطة بجملة من أعباء تتحملها المؤسسة خلال نشاطها مقابل حصولها على إيراد، وقد عرفها النظام المحاسبي المالي في مادته 28 بانها: 'الفارق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء لتلك السنة المالية'.

## 2-1 تخصيص نتيجة الدورة

في حالة كانت نتيجة الدورة ربح يظهر مبلغها في الجانب الدائن لحساب 120 (ح. نتيجة الدورة - ربح)، كما يمكن إضافة نتائج الدورات السابقة المرحلة للدورة الحالية إذا قررت الجمعية العامة العادية توزيعها مع نتيجة الدورة الحالية والتي يكون رصيدها مسجل في الجانب الدائن لحساب 110 (الترحيل من جديد - أرباح دورات سابقة)، وتوزع وفق التفريعات والترتيب الموالي :

### أولاً : تغطية خسائر الدورات السابقة

خسائر الدورات السابقة هي نتائج الدورات السابقة السالبة التي سجلتها الشركة خلال الدورة المنصرمة أو حققتها خلال دورات سابقة وتراكمت بسبب عدم قدرة الشركة على تغطيتها في حينها لذا رحلتها للدورة الحالية ورسيد الخسائر السابقة نجده مثبت في الجانب المدين لحساب 119 (الترحيل من جديد - خسائر دورات سابقة.) وفق (القانون التجاري، المادة 721 وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 147 ) يجب الاقتطاع من نتيجة الدورة خسائر الدورات السابقة قبل أي اقتطاع أو توزيع للنتيجة وإذا كانت نتيجة الدورة الحالية غير كافية للتغطية فرصيد الخسائر الباقي يرحل بالترتيب للدورات المالية اللاحقة إلى غاية الدورة المالية الرابعة الموالية لدورة تسجيل تلك الخسائر .

ومما سبق سنقوم بالتسجيل المحاسبي الخاصة بتغطية خسائر الدورات السابقة، نسجل في الجانب المدين لحساب 120(ح. نتيجة الدورة - ربح) وحساب 110 (الترحيل من جديد - أرباح دورات سابقة) و نقابلهما في الجانب الدائن بحساب 119 (الترحيل من جديد - خسائر دورات سابقة.) كمايلي :

		تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال		
	XX			120
	XX	من/ ح نتيجة الدورة - ربح		110
		من ح الترحيل من جديد -أرباح دورات سابقة	119	
XX		الى /ح ترحيل من جديد -خسائر دورات سابقة		
		توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة العادية)		

### ثانياً : اقتطاع الاحتياطات

اقتطاع الاحتياطات هي مبالغ مالية مقتطعة من نتيجة الدورة، الهدف منها هو عدم توزيع تلك المبالغ على الشركاء وعدم خروجها من ذمة الشركة وبقائها تحت تصرفها، فهي تبقى كعنصر من الأموال الخاصة تستعملها الشركة في تمويل نشاطها باعتبارها من مصادر التمويل الذاتي وإجراء لتدعيم المركز المالي للشركة وبالتالي تعزيز ثقة المتعاملين معها في قدراتها المالية، وتنقسم الاحتياطات لعدة أنواع وفق إلزامية تكوينها أو وفق طبيعتها:

## أ- الاحتياطات القانونية

وهو مبلغ مقتطع من نتيجة الدورة بعد تغطية الخسائر، وتكون وفق إلزامية القانون التجاري بنسبة 05% من نتيجة الدورة (يحسب من نتيجة الدورة الأصلية قبل اقتطاع مبلغ تغطية الخسائر) ويصبح اقتطاع هذا الاحتياطي غير إلزامي إذا بلغ مبلغ الاحتياطات القانونية المتراكمة من دورات سابقة نسبة 10 % من رأس المال (القانون التجاري، المادة 721)،.

XX	XX	تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال من/ ح نتيجة الدورة - ربح الى/ ح الاحتياطات - الاحتياطي القانوني توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة العادية)	1060	120
----	----	---	------	-----

## ب- الاحتياطات التعاقدية

وهي المبالغ التي قررت الجمعية العامة العادية للشركاء اقتطاعها من نتيجة الدورة بنسبة متفق عليها سابقا ومحددة في القانون الأساس ي للشركة وهو عقد الشركة لذا يصطلح عليها بالاحتياطات التعاقدية، فعند تكوين الشركة في الجمعية التأسيسية قد يتفق الشركاء بشكل اختياري وليس بإلزامية قانونية بتكوين احتياطات تعاقدية

بنسبة معينة كل سنة لتدعيم المركز المالي للشركة والعمل على توسعها، ولكن وبمجرد وضع بند في العقد التأسيسي يوص ي بتكوينها فستصبح واجبة التكوين بإلزامية تعاقدية وفق مبدأ العقد شريعة المتعاقدين، لذا يجب أن تكون هذه الاحتياطات كل دورة حققت فيها نتيجة ربح وبدون سقف محدد إلا إذا نصت بنود القانون الأساس ي للشركة بخلاف ذلك وحددت سقف معين تتوقف عنده، ولا يمكن التوقف عن تكوينها إلا في حالة تعديل عقد الشركة وحذف البند الذي يوص ي بتكوين الاحتياطات التعاقدية سنويا.

وبالنسبة للمعالجة المحاسبية الخاصة بتكوين الاحتياطي القان وني نجعل حساب 1061 ح.

الاحتياطات- الاحتياطي التعاقدية (دائنا ومقابلته بالحساب 120) ح. نتيجة الدورة - ربح( في الجانب المدين، كما يلي:

XX	XX	تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال من/ ح نتيجة الدورة - ربح الى/ ح الاحتياطات - الاحتياطي التعاقدية توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة العادية)	1061	120
----	----	--	------	-----

### ج- الاحتياطات الاختيارية

في بعض الحالات تقرر الجمعية العامة العادية اقتطاع مبلغ معين وتركه تحت تصرف الشركة بصورة اختيارية أي بدون إلزامية قانونية أو إلزامية ناتجة عن بنود القانون الأساس ي، بل بطلب من مسير الشركة أو برغبة منهم لتدعيم المركز المالي للشركة أو بهدف استعمال هذه الاحتياطات في المستقبل لرفع رأس المال أو لتغطية خسائرفي حالة حدوثها، وملاحظة تخص هذا النوع من الاحتياطات فقد يكون في دورة ولا يكون في دورة أخرى فهو مرتبط برغبة واختيار الشركاء خلال جمعيتهم العامة العادية. ولتسجيل الاحتياطي القانوني محاسبيا نجعل حساب 1062 (ح. الاحتياطات - الاحتياطي الاختياري) دائنا ومقابلته بالحساب 120 (ح. نتيجة الدورة - ربح) في الجانب المدين، كمايلي :

XX	XX	تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال من/ ح نتيجة الدورة - ربح الى/ ح الاحتياطات - الاحتياطي الاختياري توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة العادية)	1062	120
----	----	--	------	-----

### ح- الاحتياطات النظامية

وهي مبالغ على الجمعية العامة العادية اقتطاعها من نتيجة الدورة وفق إلزامية تفرضها بعض ا لإجراءات الجبائية الخاصة الناتجة عن بعض القرارات والتعهدات التي قامت بها الشركة وليس لإلزامية محاسبية، كالأرباح المطبقة عليها نسبة مخفضة من الضريبة على أرباح الشركات والمقرر إعادة استثمارها من طرف الشركة 1، فلا يجوز لهذه الأخيرة استعمالها خارج المجال الذي تعهدت بالاستثمار فيه أو فوائض التنازل على الأصول الثابتة المتعهد بإعادة استثمارها في آجال ثلاثة سنوات بداية من تاريخ إقفال الدورة التي حدثت فيها عملية التنازل (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 173). ولتسجيل الاحتياطي النظامي محاسبيا نجعل حساب 1062 (ح. الاحتياطات - الاحتياطي النظامي) دائنا ومقابلته بالحساب 120 (ح. نتيجة الدورة - ربح) في الجانب المدين، كما يلي :

XX	XX	تاريخ تنفيذ قرار خفض الراس المال من/ ح نتيجة الدورة - ربح الى/ ح الاحتياطات - الاحتياطي النظامي توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة العادية)	1062	120
----	----	--	------	-----

### ثالثا : مكافأة الشريك المدير

وفق (القانون التجاري، المادة 576 ) يسمح لشريك واحد أو أكثر من شريك من إدارة الشركة ذات المسؤولية المحدودة التي يملك أو يملكون حصص في رأس مالها، وفي هذه الحالة سنكون أمام نوعين من الشريك المسير : شريك مسير يملك أقلية الحصص في رأس المال وشريك مسير يملك أغلبية الحصص في رأس المال ( Bulletin d'information fiscale n° 01/2010, p 08 )

في حالة كان شريك صاحب أقلية من الحصص فإنه يعتبر مستخدم أو أجير وكل ما يتحصل عليه من عوائد نظير تسييره للشركة (خارج الأرباح التي يتحصل عليها نظير حصته في رأس المال) يعتبر أجر ويكون خاضع للضريبة على الدخل الإجمالي -فئة الأجر. أما الشريك المسير صاحب أغلبية الحصص فلا يعتبر في حكم الأجير والعوائد التي يتحصل عليها نظير تسييره للشركة لا تعتبر أجر بل تقتطع من نتيجة الدورة ويصطلح عليها بمكافأة الشريك المدير ولا تكون خاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي - فئة الأجر بل لفئة الأرباح غير التجارية (قانون الضرائب المباشرة، المادة 46 )، وعلى الشركة أن تقتطع نسبة 15 % من هذه العوائد كإقتطاع من المصدر عند قبل تسديدها له (قانون الضرائب المباشرة، المادة).

### التسجيل المحاسبي لأجر المدير:

نقوم بتسجيل المبلغ الذي يتحصل عليه المدير صاحب أقلية الحصص ضمن الأجر شهريا بتسجيل أجره الخام في الجانب المدين لحساب 631 ( أجر العاملين ) ومقابلته في الجانب الدائن مع حساب 455 (الشركاء - الحسابات الجارية) الخاص بالشريك المسير المعني كما يمكننا استعمال حساب 421 (المستخدمون - الأجر المستحقة) كحساب وسيطي قبل ترحيل المبلغ للحساب الجاري الخاص بالشريك المدير ، وفي هذه الحالة لا تعتبر توزيعا للنتيجة، كما يلي :

	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من/ح أجر العاملين	631
XX		الى /ح المستخدمين-المستحقات	421
XX		الى /ح الدولة: الضرائب القابلة للتحويل اثبات اجر المدير الشريك -صاحب اقلية الحصص- (كشف الاجر)	442
XX	XX	من /ح المستخدمين-المستحقات. الى / ح / الشركاء: الحسابات الجارية اثبات اجر المدير الشريك -صاحب اقلية الحصص- (كشف الاجر)	421
		455	

أما في حالة الشريك المدير صاحب أغلبية الحصص فالعوائد التي يتحصل عليها تسجل في يومية الشركة بجعل حساب 120 (حساب نتيجة الدورة - ربح) مدينا ومقابلته في الجانب الدائن بحساب 457x (شركاء

-الحصص الواجب دفعها ) مع الاقتطاع من المنبع الضريبية على الدخل الإجمالي بتسجيلها في الجانب الدائن لحساب 442 كما يلي :

	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة من/ ح نتيجة الدورة - ربح	120
XX		الى /ح الشركاء: الحصص الواجب دفعها-مكافأة المدير -	4572
XX		الى / ح الدولة: الضرائب القابلة للتحويل توزيع نتيجة الدورة-اثبات مكافأة الشريك المدير- (محضر الجمعية العامة العادية)	442

## 2-2 تطبيق حول تخصيص النتيجة

تمرين :

بتاريخ 15 مارس 2017 قامت شركة الأمل التجارية وهي شركة ذات مسؤولية محدودة بالتنازل على آلة إنتاج بمبلغ 2.500.000,00 د ج ht الآلة مسجلة بميزانية الشركة بمبلغ 2.400.000,00 د ج واهلاكها المتراكم لغاية تاريخ التنازل مسجل بمبلغ 1.800.000,00 د ج، وقد قررت إدارة الشركة إعادة استثمار فائض التنازل في حيازة آلة إنتاج جديدة في الدورة اللاحقة وقد قدمت تعهد للإدارة الجبائية بذلك.

**المطلوب:**

تسجيل قيد التنازل باليومية العامة للشركة والقيام بالمعالجة المحاسبية اللازمة لفائض التنازل.

		2017/03/15	462
	2.975.000.00	من/ ح الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيبات	2815
	1.800.000.00	من/ ح اهتلاك المنشآت التقنية	
2.400.000.00		الى /ح المنشآت التقنية	215
1.900.000.00		الى /ح فوائض القيمة عن خروج الأصول الثابتة	752
475.000.00		الى /ح الدولة: الرسوم على رقم الاعمال	4457
		اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال (فاتورة التنازل)	

## المعالجة المحاسبية والجبائية لفائض التنازل

فائض التنازل هو الفرق بين القيمة الصافية المسجل بها التثبيبات ( 600.000,00 د ج) ومبلغ التنازل

2.500.000,00 د ج وهو 1.900.000,00 د ج. وفق (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 173 ) يكون فائض التنازل معفى من الضريبة على أرباح الشركات إذا تعهدت الشركة بإعادة استثماره، وعليه فإن قيمة الضريبة التي سوف لن تدفعها الشركة للإدارة الجبائية هي :

$0.26 \times 1.900.000.00 = 494.000,00$  د ج، والمبلغ الواجب إعادة استثماره في آجال ثلاثة سنوات هو 1.900.000,00 إذ يجب أن لا يوزع ضمن النتيجة بل يجمد لاستعماله لما خصص له وبالتالي يجب تكوين احتياطي نظامي به.

	1.900.000.00	تاريخ انعقاد الجمعية العامة من/ ح نتيجة الدورة - ربح الى/ ح الاحتياطات - الاحتياطي النظامي	1063	120
1.900.000.00		توزيع نتيجة الدورة-تكوين احتياطي نظامي- (محضر الجمعية العامة العادية)		

## الفصل الخامس: توزيع الأرباح والخسائر

### 1- توزيع الأرباح و الخسائر

النتيجة المحاسبية تعد اللبنة الأولى لتوزيع النتيجة المحققة خلال السنة، وتختلف على النتيجة الجبائية في كثير من الحالات نتيجة اختلاف القواعد المحاسبية عن القواعد الجبائية، وهي أساس أيضا لحساب الضريبة على أرباح الشركات. ففي نهاية الدورة المالية - يقوم محاسب الشركة بالإجراء عمليات مقارنة بين النتيجة الجبائية والنتيجة المحاسبية لغرض إخضاع النتيجة المحاسبية إلى التشريعات الجبائية المعمول بها، ولذلك فإن عملية توزيع الأرباح تتطلب تحديد نتيجة الدورة، مع الأخذ بعين الاعتبار الجوانب القانونية التنظيمية، الجبائية، والمحاسبية

فأرباح الدورة المالية المحققة تعتبر عائدات خاضعة للضريبة. تسمح بتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة والمحسوبة من النتيجة المحاسبية.

#### 1-1 الإجراءات القانونية والتنظيمية لتوزيع نتيجة الدورة من طرف الجمعية العامة

تعتبر الجمعية العامة العادية الجهة الوحيدة المخولة بالمصادقة على الحسابات واتخاذ قرار حول كيفية وطريقة توزيع النتيجة في حالة المصادقة عليها، وهذا بعد احترام الالتزامات القانونية والتعاقدية مثل الاقتطاعات المنصوص عليها بالقانون التجاري والقانون الأساسي للشركة. تختتم الجمعية العامة بإثبات محضر له يكون ممضي من طرف الشركاء الحاضرين، ويحتوي على كل القرارات التي خرجت بها الجمعية بعد اتفاق الشركاء ومن بينها قرار يوضح **كيفية توزيع نتيجة الدورة** المصادق عليها، فهذا المحضر هو **الوثيقة الثبوتية الوحيدة** التي تبرر التسجيلات المحاسبية المتعلقة بتوزيع نتيجة الدورة.

بعد المصادقة على القوائم المالية من طرف الجمعية العامة العادية للشركاء تكون الشركة ملزمة بنشر وإيداع نسخة باللغة العربية ونسخة أخرى باللغة الفرنسية عن كل من جانب الأصول للميزانية، جانب الخصوم للميزانية، حساب النتائج ومحضر الجمعية العامة العادية بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) على مستوى الفرع المحلي الولائي للمركز الوطني للسجل التجاري للشركة (CNRC)، الذي يتبع له مكان تواجد المقر الاجتماعي للشركة، وهذا في آجال شهر واحد من تاريخ مصادقة أعضاء الجمعية العامة العادية للشركة على هذه القوائم المالية (القانون التجاري، المادة 717) أي في آجال 31 جويلية.

#### 1-2 صيغ وعناصر توزيع الأرباح والخسائر

يتم توزيع النتيجة حسب الصيغ التالية:

-حسب مساهمة كل شريك في رأس المال.

-توزيع بالتساوي بين الشركاء.

-منح الشركاء فائدة على رأس المال و توزيع الرصيد الباقي بنسب محددة.

-منح الشركاء مرتبات أو مكافآت مقابل أعمالهم الادارية للشركة ،

بعد تحديد النتيجة القابلة للتوزيع للشركاء توزع الأرباح على الشركاء حسب الشروط الواردة في العقد التأسيسي للشركة، وفي حالة عدم وجود مادة في العقد تشير إلى كيفية توزيع الأرباح فتكون نسبة توزيع الأرباح أو الخسائر حسب مساهمة كل شريك في رأس المال.

### 1-3 عناصر توزيع الأرباح والخسائر

ترتيب عناصر توزيع الربح الصافي (او جدول توزيع الارباح)

دائن	مدين	عناصر التوزيع
+	-	نتيجة السنة المالية (ربح) الافتطاعات:
	-	- المرحل من جديد <sup>9</sup> (نتائج -خسارة -سنوات سابقة رصيد ح /119 مدين.
	-	- مكافئة الشريك المسير من الربح.
	-	- فائدة على رأس المال.
	-	- الاحتياطي القانوني <sup>10</sup> (حسب اتفاق الشركاء )
	-	- الاحتياطيات التعاقدية.
	-	- الاحتياطيات التأسيسية.
+		- المرحل من جديد (نتائج -أرباح -سنوات سابقة رصيد ح / 110 دائن).

<sup>9</sup>- عند توزيع الأرباح يجب خصم خسائر السنوات السابقة الأكل من مدة 4 سنوات.

<sup>10</sup>- عند تخصيص الاحتياطيات القانونية للسنة (ن) ، يجب التأكد بأن مبلغ الاحتياطيات القانونية للسنة (ن) وبإضافة مبلغ الاحتياطيات القانونية للسنة (ن-1) أصغر من 10 % من رأسمال الشركة.

+	-	الربح القابل للتوزيع <sup>11</sup> .
	-	- حصة الشريك بالعمل
	-	- الاحتياطي الاختياري
	-	- أرباح الشركاء
	-	- تخصيصات أخرى
	-	- المرسل من جديد

#### 1-4 توزيع الأرباح والخسائر في شركة (التضامن / والمساهمة)

توزع الأرباح والخسائر على المساهمين بعد طرح الضريبة ومختلف الاقتطاعات، والاحتياطات، وفق النصوص الموجودة في العقد الأساسي للشركة.

#### أولاً : توزيع الأرباح والخسائر في شركة التضامن

بعد أن يتم تحديد نتيجة الدورة عن سنة مالية معينة، تظهر مشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء المالكين للشركة، وهناك أمور في زيادة الاهتمام بمشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء من بينها:

زيادة الاهتمام بمشكلة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء من بينها:

- اختلاف حصص الشركاء في رأس المال في بعض الأحيان؛

- قد يعمل أحد الشركاء في الشركة بينما الآخر أو الآخرون لا يعملون بها.

1- توزيع النتيجة حسب عقد الشركة

قد ينص عقد اتفاق الشركاء على توزيع الأرباح والخسائر بإحدى الطرق التالية:

- توزيع الأرباح والخسائر حسب نسب متفق عليها؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب فوائد على رأس المال؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد احتساب مكافأة الشريك المدير؛

- توزيع الأرباح والخسائر بعد تكوين الاحتياطات.

<sup>11</sup> - قرار توزيع النتيجة يستند فيه لنص المادة 722 القانون التجاري الجزائري.

## ثانياً : توزيع الأرباح والخسائر في شركات المساهمة

يتم توزيع النتيجة الصافية القابلة للتوزيع على بنود مختلفة وفق نصوص القانون التجاري والعقد التأسيسي للشركة بالإضافة إلى ما يراه مجلس الإدارة مناسباً وتقرره الجمعية العامة العادية للمساهمين، وتقوم شركات المساهمة بتوزيع النتيجة الصافية القابلة للتوزيع كمايلي:

في حالة النتيجة الصافية ربح	
الإيرادات	
- المصاريف	
= النتيجة الصافية (ربح)	
- خسائر السنوات السابقة إن وجدت	
النتيجة الصافية الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات	
- الضريبة على أرباح الشركات	
= النتيجة الصافية القابلة للتوزيع	
- احتياطي قانوني -	
- احتياطي نظامي -	
- احتياطي اختياري	
= النتيجة الصافية القابلة للتوزيع بعد الاحتياطات	
- الفوائد على رأس المال	
+ أرباح مرحلة من السنوات السابقة	
= النتيجة القابلة للتوزيع كمكافآت وأرباح	
- مكافأة أعضاء مجلس-	
الأرباح توزع على المساهمين =	
أرباح مرحلة للسنوات القادمة	

## 2- المعالجة المحاسبية لعملية لتوزيع الأرباح والخسائر(حالة تحقيق أرباح نهاية الدورة )

هي المبلغ المتبقي من نتيجة الدورة بعد طرح كل الاقتطاعات القانونية، التعاقدية، النظامية والاختيارية والتي تكون قابلة للتوزيع على الشركاء في حالة قررت الجمعية العامة العادية ذلك ( القانون التجاري، المادة 723 )، في هذه الحالة نقوم بجعل حساب 120 (ح. نتيجة الدورة -ربح) مدينا بالمبلغ المقرر توزيعه ومقابلته في الجانب الدائن بالحسابات الخاصة بالشركاء والمتعلقة بتوزيع الأرباح بحيث نفتح لكل شريك حساب فرعي خاص به مشتق من الحساب 457 (الشركاء - الحصص الواجب دفعها). أما من حيث المعالجة الجبائية فوفق (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104 ) يجب اقتطاع نسبة 15 % من المصدر على الأرباح الموزعة على الشركاء عند عملية تسديدها ويعتبر هذا الاقتطاع كقرض ضريبي بالنسبة للشريك (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 46 والمادة 54).

	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من/ح نتيجة الدورة - ربح	120
XX		الى /ح الشركاء: الحصص الواجب دفعها-الأرباح - توزيع نتيجة الدورة-اثبات الأرباح الموزعة على الشركاء- (محضر الجمعية العامة العادية)	4572
XX			

## 1-2 الأرباح المرحلة (غير الموزعة أو المجمدة)

في بعض الحالات قد تقرر الجمعية العامة العادية للشركاء بعدم توزيع كل المبلغ المتبقي من نتيجة الدورة بعد الاقتطاعات القانونية والتعاقدية وغيرها كأرباح على الشركاء، بل تعتمد إلى توزيع جزء فقط وترك لجزء المتبقي تحت تصرف الشركة بهدف تدعيم المركز المالي للشركة أو تغطية الخسائر في حالة حدوثها في المستقبل أو بهدف استعمال هذا المبلغ في رفع رأس المال أو توزيعها لاحقاً. وعليه يعتبر المبلغ غير الموزع كنتيجة ترحل للدورة اللاحقة، ولأنها لم توزع بعد على الشركاء ولم توضع بعد تحت تصرفهم فلا تفرض عليها الضريبة على الدخل الإجمالي الخاصة بالأرباح الموزعة.

من حيث المعالجة المحاسبية نجعل حساب 120 (ح. نتيجة الدورة - ربح) مديناً بالمبلغ المقرر ترحيله للدورة اللاحقة ومقابلته في الجانب الدائب بحساب 110 (الترحيل من جديد-أرباح غير موزعة)، كما يلي:

	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من/ح نتيجة الدورة - ربح	120
XX		الى /ح الترحيل من جديد -أرباح غير موزعة - توزيع نتيجة الدورة-اثبات الأرباح الغير الموزعة - (محضر الجمعية العامة العادية)	110

## أولاً : تسديد الأرباح الموزعة

بعد إقرار توزيع الأرباح على الشركاء والمصادقة عليها وفق محضر الجمعية العامة العادية، تقوم الشركة بدفعها لهم بالطريقة التي تحددها نفس الجمعية وفي حالة لم تحدد الجمعية طريقة الدفع تحددها الإدارة أو مجلس الإدارة نيابة عن الجمعية العامة العادية (القانون التجاري، المادة 724)، كما يجب أن تدفع الأرباح في أجل أقصاه تسعة أشهر من تاريخ إقفال الدورة أي في آجال 30 سبتمبر من كل دورة تحقق

فيها الشركة وتقرر الجمعية العامة العادية توزيعها، ولا يجوز تمديد هذه الآجال إلا بقرار قضائي (القانون التجاري، المادة 72).

ومن حيث التسجيل المحاسبي نجعل حساب الشركاء 4570X (الشركاء - الحصص الواجب دفعها ) مدينا بالمبلغ المقرر توزيعه ومقابلته في الجانب الدائب بأحد حسابات الخزينة التي حددتها الجمعية العامة العادية أو الإدارة بالإضافة لحساب الضريبة على الدخل المقطعة من المصدر، كما يلي :

		في اجل 30سبتمبر		
	XX	من /ح الشركاء: الحصص الواجب دفعها-الارياح -	442	4570X
XX		الى / ح الدولة: الضرائب القابلة للتحويل		
XX		الى /ح البنك	512	
		دفع الأرباح للشركاء- (محضر الجمعية العامة العادية)		

### ثانيا : التسبيقات على الأرباح

بحسب (القانون التجاري، المادة 723 ) يمكن للشركة أن تقوم بتسديد مبالغ معينة للشركاء على أساس أنها تسبيقات على الأرباح أو دفعات مسبقة تحت الحساب من أرباح الدورة المالية الجارية التي لم تقفل حساباتها بعد ولم تحدد نتيجتها السنوية بعد أو من أرباح الدورة المقفلة التي حددت نتيجتها ولكن لم تحدد ولم توزع أرباحها بعد، على أن تقتطع من حصصهم في الأرباح السنوية لاحقا ؛ ومن الناحية الجبائية تعتبر التسبيقات على الأرباح في حكم الأرباح الموزعة وعليه تكون خاضعة للاقتطاع من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الشركاء (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 46 ) وبنفس النسبة الخاصة بالأرباح الموزعة والمحددة ب 15% (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104 )، ومن حيث التسجيل المحاسبي فهو نفسه الخاص بتسديد الأرباح، كما يلي :بحسب (القانون التجاري، المادة 723 ) يمكن للشركة أن تقوم بتسديد مبالغ معينة للشركاء على أساس أنها تسبيقات على الأرباح أو دفعات مسبقة تحت الحساب من أرباح الدورة المالية الجارية التي لم تقفل حساباتها بعد ولم تحدد نتيجتها السنوية بعد أو من أرباح الدورة المقفلة التي حددت نتيجتها ولكن لم تحدد ولم توزع أرباحها بعد، على أن تقتطع من حصصهم في الأرباح السنوية لاحقا ؛ ومن الناحية الجبائية تعتبر التسبيقات على الأرباح في حكم الأرباح الموزعة وعليه تكون خاضعة للاقتطاع من المصدر الخاص بالضريبة على الدخل الإجمالي المطبق على الشركاء (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 46 ) وبنفس النسبة الخاصة بالأرباح الموزعة والمحددة ب 15% (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 104 ) ، ومن حيث التسجيل المحاسبي فهو نفسه الخاص بتسديد الأرباح، كما يلي :

	XX	تاريخ دفع التسبيقات من /ح الشركاء: الحصص الواجب دفعها-تسبيقات على الارياح -	4571X
XX		الى ح/ البنك	512
XX		دفع تسبيقات الأرباح للشركاء- (محضر المتعلق بدفع التسبيقات)	

وعند تاريخ توزيع الأرباح السنوية ذات العلاقة بالتسبيقات يجب اقتطاع التسبيقات وترصيداها قبل الدفع للشركاء، كما يلي :

	XX	في اجال 30 سبتمبر من /ح الشركاء: الحصص الواجب دفعها-الارياح -	4570X
XX		الى ح/ الشركاء: الحصص الواجب دفعها-تسبيقات على الارياح	4571X
XX		الى ح/ الدولة: الضرائب القابلة للتحويل الى ح/ البنك	442
XX		دفع الأرباح للشركاء- (محضر الجمعية العامة العادية)	512

## 2-2 تطبيقات حول توزيع الأرباح نهاية الدورة

### تمرين 01

شركة (SNC) برأس مال مقسم إلى 5000 حصة بقيمة اسمية ب 1000 دج للحصة الواحدة تم تحريرها كليا عناد التأسيس. وقد أظهرت ميزانية الشركة في 31 / 12 / 2015 عناصر الخصوم التالية:

ح / الراس المال ال صادر 1013 ..... 5.000.000 دج

ح / احتياطات القانونية. 106 ..... 45.000 دج

ح / مرهل من جديد سنوات سابقة 110 ..... 150.000 دج

ح / نتيجة الدورة 120 ..... 450.000 دج.

وبناء على الاقتراح المقدم من مسير الشركة للجمعية العامة، والمتعلق بتوزيع أرباح السنة، وبعد

مصادقة الشركاء على ما جاء في التقرير المتضمن للاقتراحات التالية:

-تخصيص (5 %) للاحتياطات القانونية (بموافقة الشركاء).

-تخصيص احتياطات اختيارية بمبلغ 100.000 دج.

-فوائد تأسيسية بمعدل (5 %) من رأس مال الشركة.

-حصة ممتازة. Le superdividende.

- الرصيد الباقي يخصص للمرحل من جديد

المطلوب:

1- اعداد جدول توزيع الأرباح

2- تسجيل القيود المحاسبية لتوزيع الأرباح في الدفاتر اليومية للشركة

حل تمرين 01 :

المبالغ	عناصر التوزيع
450.000	نتيجة السنة المالية ربح-
150.000	مرحل من جديد سنوات سابقة-ارباح-
(22.500)	الاحتياطي القانوني (100/5 * 450.000).....(1)
<b>577.500</b>	الربح القابل للتوزيع
(250.000)	الفائدة التأسيسية (100/5*5.000.000)=250.000 دج -فائدة الراس المال-
(100.000)	الاحتياطي الاختياري
<b>227.500</b>	الرصيد الباقي .....
	حصص الأرباح الممتازة (5000/227.500)سهم=45.5 دج
(225.000)	45*5000 = 225.000 دج
<b>2500</b>	المرحل من جديد (رصيد ربح 2015)

$$(1) \dots = 45000 + 22500 = 67500 > 10 \times (5.000.000 \% \times 500.000 \text{ دج})$$

يمكن تشكيل احتياطات قانونية لاعتبار أن مجموعها لا يتجاوز عشر رأس المال) بالرغم من أن النصوص التشريعية لا تلزم شركات الأشخاص بتخصيص احتياطات قانونية.

### 1-تسجيل القيود المحاسبية لتوزيع الأرباح في يومية الشركة 1-1 قرار الجمعية العامة

تاريخ انعقاد الجمعية العامة				
150.000	من/ح مرحل من جديد سنوات سابقة-ارباح-		110	
450.000	من/ح نتيجة الدورة - ربح	1061	120	
22.500	الى /ح الاحتياطات القانونية	1068		
100.000	الى/ح لاحتياطات الاختيارية	4571		
250.000	الى/ح الفائدة التأسيسية (حصص الأرباح الأولى)	4572		
225.000	الى/ح حصص الأرباح الممتازة	110		
2.500	الى/ح المرchl من جديد			
	توزيع نتيجة الدورة (محضر الجمعية العامة)			

### 2-1 تسديد مبلغ الأرباح للشركاء

تاريخ انعقاد الجمعية العامة				
250.000	من/ح الفائدة التأسيسية (حصص الأرباح الأولى)		4571	
225.000	من/ح حصص الأرباح الممتازة		4572	
475.000	الى /ح البنك	512		
	شيك رقم...			

ظهرت الميزانية الختامية لشركة القدس التجارية ذات المسؤولية المحدودة بتاريخ 2020/12/1 كمايلي:

المبالغ MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ MONTANT	الأصول ACTIF
	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>		<u>الأصول الغير جارية</u>
1.000.000.00	-راس المال الصادر	500.000.00	- الأراضي
90.000.00	- الاحتياطي القانوني	300.000.00	- المباني
370.000.00	- الاحتياطي التعاقدى	450.000.00	- معدات وأدوات
235.000.00	- الاحتياطي الاختياري	550.000.00	- معدات النقل
1.595.000.00	- نتيجة الدورة (رصيد دائن)		
350.000.00-	- ترحيل من جديد (خسائر مرحلة)		
<b>2.940.000.00</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال الخاصة</b>	<b>1.800.000.00</b>	<b>مجموع الأصول غير جارية</b>
	<u>خصوم غير جارية</u>		<u>أصول جارية</u>
25.000.00	- قروض بنكية	450.000.00	- سلع ومواد أولية
<b>250.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم غير جارية</b>	650.000.00	- زبائن
	<u>خصوم جارية</u>	665.000.00	- البنك
50.000.00	- موردين	200.000.00	- الصندوق
50.000.00	- مستخدمون-أجور مستحقة-		
475.000.00	-ضرائب		
<b>575.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>	<b>1.965.000.00</b>	<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>3.765.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>3.765.000.00</b>	<b>مجموع الأصول</b>

## تمرين 02

إذا علمت أن العقد التأسيسي ي للشركة يتكون من البنود الرئيسية التالية:

- عدد الشركاء هم أربعة 04؛
- الشريك الأول هو المدير والمسير لهذه الشركة صاحب اغلبية الحصص تمنح له 02 % من نتيجة الدورة كمكافأة سنوية؛
- توزع الأرباح و الخسائر وفق النسب التالية: % 45، % 20، % 20، % 15 على التوالي؛
- تشكل احتياطات تعاقدية بنسبة 08 % من نتيجة كل دورة حققت فيها نتيجة ربح؛

وبتاريخ 2018/06/10 انعقدت الجمعية العامة العادية، حيث تضمن محضر الجمعية القرارات التالية:

- تقديم شهادة حسن التسيير للشريك المسير؛
- تسديد أتعاب محافظ الحسابات التي كانت 150.000,00 دج خارج الرسم HT؛
- اقتطاع مبلغ 80.000,00 دج كاحتياطي اختياري؛
- اقتطاع مبلغ 120.000,00 دج كأرباح محتجزة وغير موزعة؛
- توزيع الأرباح الباقية على الشركاء؛
- إعادة استثمار فائض التنازل عن أحد التثبيتات المقدر ب 300.000,00 دج في حيازة آلة إنتاج جديدة.

#### المطلوب:

- 1- إعداد جدول يوضح الضريبة على أرباح الشركات علما أن النتيجة قبل اقتطاع الضريبة 2.050.000,00 دج .
- 2- إعداد جدول توزيع النتيجة.
- 3- تسجيل عملية توزيع النتيجة في اليومية.
- 4- تسجيل عملية تسديد الأرباح للشركاء علما أنها تمت عن طريق شيكات بنكية بتاريخ 2018.09.05

#### حل تمرين 02 :

##### 1. جدول حساب الضريبة على أرباح الشركات

المبالغ	العمليات	البيان
<b>2.050.000,00</b>		النتيجة قبل اقتطاع الضريبة على الأرباح
533.000,00	$26\% \times 2.050.000,00$	الضريبة على أرباح الشركات الإجمالية
1.517.000,00	533.000,00 - 2.050.000,00	النتيجة بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح
300.000,00		المبلغ المقرر إعادة استثماره (المعفي من الضريبة)
78.000,00	$26\% \times 300.000,00$	الضريبة المعفاة من الدفع
455.000,00	78.000,00 - 533.000,00	الضريبة الواجب دفعها
<b>1.595.000,00</b>	455.000,00 - 2.050.000,00	النتيجة الصافية بعد اقتطاع الضريبة على الأرباح

##### 2- جدول توزيع النتيجة

المبالغ	العمليات	البيان
1.595.000,00	معطى في الميزانية	النتيجة الصافية
350.000,00	معطى في الميزانية	تغطية خسائر سنوات سابقة
10.000,00	$1,595,000,00 \times 0,5/100$	الاحتياطي القانوني
300.000,00	الفائض المتعهد باستثماره	الاحتياطي النظامي
127.600,00	$1,595,000,00 \times 0,8/100$	الاحتياطي التعاقدية

80.000,00	المبلغ متفق عليه في الجمعية	الاحتياطي الاختياري
31.900,00	1,595,000,00x0,2/100	مكافأة المدير المسير
120.000,00	المبلغ متفق عليه في الجمعية	الأرباح المرحلة
258.975,00	% 45 × 575.500,00	حصة الشريك الأول من الأرباح
115.100,00	% 20 × 575.500,00	حصة الشريك الثاني من الأرباح
115.100,00	%20 × 575.500,00	حصة الشريك الثالث من الأرباح
86.325	% 15 × 575.500,00	حصة الشريك الرابع من الأرباح

### 3- التسجيل المحاسبي في يومية الشركة

	1.595.000.00	التاريخ 2018/06/10 من/ ح نتيجة الدورة	120
10.000.00		الى ح/ الاحتياطي القانوني	1060
127.600.00		الى ح/ الاحتياطي التعاقدية	1061
80.000.00		الى ح/ الاحتياطي الاختياري	1062
300.000.00		الى ح/ الاحتياطي النظامي	1063
120.000.00		الى ح/ الترحيل من جديد -أرباح غير موزعة-	110
350.000.00		الى ح/ الترحيل من جديد-خسائر سابقة	119
258.975.00		الى ح/ الشريك الأول -الحصص الواجب دفعها	45701
115.100.00		الى ح/ الشريك الثاني -الحصص الواجب دفعها	45702
115.100.00		الى ح/ الشريك الثالث -الحصص الواجب دفعها	45703
86.325.00		الى ح/ الشريك الرابع -الحصص الواجب دفعها	45704
31.900.00		الى ح/ الشريك الأول -الحصص الواجب دفعها	45721
		<u>اثبات اتفاق الشركاء بخفض الراس المال</u> ( محضر الجمعية العامة العادية )	
	258.975.00	التاريخ 2018/09/05 من ح/ الشريك الأول -الحصص الواجب دفعها	45701
	31.900.00	من ح/ الشريك الأول -الحصص الواجب دفعها	45721
43.631.00		الى ح/ الدولة: الضرائب القابلة للتحويل	
247.244.00		الى ح البنك	442
		<u>تسديد حصة الشريك الأول من الأرباح والمكافأة</u> ( شيك رقم.... )	512

17.265.00 97.835.00	115.100.00	التاريخ 2018/09/05 من ح/ الشريك الثاني -الحصص الواجب دفعها الى ح/ الدولة: الضرائب القابلة للتحويل الى ح البنك <u>تسديد حصة الشريك الثاني من الأرباح والمكافأة</u> ( شيك رقم.... )	442 512	45702
17.265.00 97.835.00	115.100.00	التاريخ 2018/09/05 من ح/ الشريك الثالث -الحصص الواجب دفعها الى ح/ الدولة: الضرائب القابلة للتحويل الى ح البنك <u>تسديد حصة الشريك الثالث من الأرباح والمكافأة</u> ( شيك رقم.... )	442 512	45703
12.948.00 73.377.00	86.325.00	التاريخ 2018/09/05 من ح/ الشريك الرابع -الحصص الواجب دفعها الى ح/ الدولة: الضرائب القابلة للتحويل الى ح البنك <u>تسديد حصة الشريك الرابع من الأرباح والمكافأة</u> ( شيك رقم.... )	442 512	45704

### 3- المعالجة المحاسبية لعملية لتوزيع الأرباح والخسائر(حالة تحقيق خسائر نهاية الدورة )

في حالة كانت نتيجة الدورة خسارة يظهر مبلغها في الجانب المدين لحساب 129 (ح. نتيجة الدورة - خسارة) ورصيد الخسارة يظهر في جانب الخصوم للميزانية ولكن بشكل سالب. في هذه الحالة لا توجد أرباح توزع ولا يمكن تكوين مختلف الاحتياطات بل يجب تغطية هذه الخسارة سواء خلال نفس الدورة التي سجلت فيها الخسارة أو ترحيلها للدورات اللاحقة بهدف تغطيتها في حالة تحقيق نتيجة ربح مستقبلاً، وهذا بحسب قرار الشركاء بالجمعية العامة العادية، وعملية التغطية يمكن أن تكون بعدة طرق كما يلي:

#### 3-1 تغطية الخسارة باستعمال الاحتياطات

في حالة وجود أرصدة للاحتياطات الاختيارية أو التعاقدية (في حالة كان هناك بند في العقد التأسيسي ي يسمح بذلك أو لا يعارض) قامت الشركة بتكوينها في دورات سابقة يمكن استعمالها في تغطية خسائر

الدورة الحالية من خلال جعل حساب الخسارة 129 (ح. نتيجة الدورة - خسارة) دائناً ومقابلته بحساب الاحتياطات الاختيارية في الجانب المدين كما يلي:

XX	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من ح/ الاحتياطي التعاقدية	1061
	XX	من ح/ الاحتياطي الاختياري الى ح/ نتيجة الدورة - خسارة-	1062
		تغطية الخسارة باستخدام الاحتياطات، (محضر الجمعية العامة العادية)	129

### 3-2 تغطية الخسارة باستعمال الترحيل من جديد

وفق ما تم دراسته عند توزيع نتيجة الدورة في حالة كانت ربح قد تقرر الجمعية العامة تجميد جزء من الأرباح القابلة للتوزيع وترحيلها للدورات اللاحقة، هذه الأرباح المرحلة يمكن أن تستعمل في تغطية خسارة الدورة من خلال جعل حساب الخسارة 129 (ح. نتيجة الدورة - خسارة) دائناً ومقابلته في الجانب المدين بحساب 110 (الترحيل من جديد - أرباح غير موزعة)، كما يلي:

XX	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من ح/ الترحيل من جديد - أرباح غير موزعة - الى ح/ نتيجة الدورة - خسارة-	110
		تغطية الخسارة باستخدام الترحيل من جديد، (محضر الجمعية العامة العادية)	129

### 3-3 تغطية الخسارة عن طريق تحميلها على الشركاء

في حالة كانت الحسابات الجارية للشركاء دائنة يمكن أن تستعمل في تغطية خسارة الدورة من خلال جعل حساب الخسارة 129 (ح. نتيجة الدورة - خسارة) دائناً ومقابلته في الجانب المدين بحساب 455 (الشركاء - العمليات الجارية) أو تحميلها مباشرة على الشركاء من خلال جعل حساب الشركاء 4570X (الشركاء - الحصص الواجب دفعها) مديناً وعليه سيعمل الشركاء على دفع نصيبهم لتغطية الخسارة المسجلة، كما يلي:

XX	XX	تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية من ح/ الشركاء - العمليات الجارية	455X أو
	XX	من ح/ الشركاء - الحصص الواجب دفعها الى ح/ نتيجة الدورة - خسارة-	457X
		تغطية الخسارة باستخدام العمليات الجارية او الحصص الواجب دفعها (محضر الجمعية العامة العادية)	129

### 3-4 تطبيق حول توزيع الخسائر نهاية الدورة

تمرين :

ظهرت بالميزانية الختامية لدورة (2017) لشركة ذات مسئولية محدودة العناصر المالية:

- رأس المال 800.000,00 د ج
- احتياطات قانونية 80.000,00 د ج
- احتياطات تعاقدية 160.000,00 د ج
- احتياطات اختيارية 100.000,00 د ج
- ترحيل من جديد أرباح مجمدة (70.000,00 د ج) (رصيد دائن)
- نتيجة الدورة (خسارة) (480.000,00 د ج) (رصيد مدين)
- حسابات الشركاء الجارية (95.000,00 د ج) (رصيد مدين).

وقد قررت الجمعية العامة العادية المنعقدة بتاريخ 22 أوت 2018 تغطية خسائر الدورة باستعمال عناصر الأموال الخاصة المتاحة ما عدا رأس المال والاحتياطات القانونية، وفي حالة عدم كفاية هذه الأخيرة ستحمل الخسائر على الحسابات الجارية المدينة للشركاء، وفي حالة عدم كفايتها هي الأخرى يرحل رصيد الخسارة غير المغطى خلال الدورة الحالية إلى الدورات اللاحقة.

**المطلوب:**

- 1- إعداد جدول يوضح عملية تغطية خسارة الدورة.
- 2- تسجيل عملية تغطية الخسارة باليومية العامة للشركة.

**حل التمرين:**

1. جدول يوضح عملية تغطية خسارة الدورة.

العناصر المستعملة في تغطية الخسارة	المبالغ	رصيد النتيجة
خسارة الدورة	480.000,00	480.000,00
الأرباح المحتجزة المرحلة من دورات سابقة	70.000,00	410.000,00
الاحتياطات التعاقدية	160.000,00	250.000,00
الاحتياطات الاختيارية	100.000,00	150.000,00
الحسابات الجارية للشركاء	95.000,00	55.000,00
الخسارة غير المغطاة والمرحلة لدورات لاحقة		55.000,00

2. التسجيل المحاسبي في اليومية

		التاريخ 2018/06/10		
	160.000,00			
	100.000,00	من ح/ الاحتياطي التعاقدى		1061
	70.000,00	من ح/ الاحتياطي الاختياري		1062
	95.000,00	من ح/ الترحيل من جديد -أرباح غير موزعة-		110
	55.000,00	من ح/ الشركاء - العمليات الجارية		455
		من ح/ الترحيل من جديد-خسائر مرحلة		119
480.000,00		الى ح/ نتيجة الدورة -خسارة-	129	
		<u>اثبات تغطية خسارة الدورة</u>		
		( محضر الجمعية العامة العادية )		

## الفصل الخامس: تصفية الشركات.

**1- تصفية الشركات :** تعتبر التصفية العملية التي تخضع لها الشركات التجارية بمجرد شهر انقضاءها، إذا تحقق سبب انقضاء الشركة، فإنه يؤدي مباشرة الى تصفيتها، أي اتخاذ كل إجراءات الشكلية والموضوعية لعملية الانقضاء وتسوية ديونها، وتحصيل حقوقها.

**1-1 ماهية تصفية الشركة:** ويقصد بالتصفية مجموعة العمليات التي تهدف إلى إنهاء أعمال الشركة وتسوية كافة حقوقها وديونها لتحديد الصافي من أموالها لتوزيعه بين الشركاء.

كما تعرف كذلك بأنها عملية إنهاء نشاط الشركة بسبب حلها وانقضائها، عن طريق التنازل، بيع وتحصيل كل أصولها واستخدام العائد من ذلك في سداد ما عليها من التزامات، على أن يقسم الفائض على الشركاء في حالة كانت الموجودات أكثر من الالتزامات أو إلزامهم على تحمل العجز في حالة العكس. وفي هذا المقام يجب التفرقة بين مصطلحي الحل والتصفية، فحل (انقضاء) الشركة هو فعل يحدث في لحظة ليعكس قرار توقيف نشاط الشركة نهائياً لأسباب مختلفة، أما التصفية فهي عملية تأتي بعد قرار الحل وتستغرق فترة زمنية. وتعتبر الشركة منقضية أو منحلة متى ثبت الفعل أو القرار الذي يثبت ذلك، كما تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان سبب الحل ويجب إضافة عبارة شركة في حالة تصفية لاسم الشركة، إلا أن شخصيتها المعنوية تبقى قائمة لاحتياجات. (التصفية إلى غاية الانتهاء من التصفية والإفقال النهائي للشركة) القانون التجاري، المادة 76.

احتفاظ الشركة بشخصيتها المعنوية أثناء التصفية تبرره الضرورة العملية من ناحيتين:

**الناحية الأولى:** أن التصفية تتطلب اتخاذ بعض الإجراءات كإنهاء أعمال الشركة، وتسوية حقوقها وديونها مما يستوجب بقاء الشخصية المعنوية للشركة.

**الناحية الثانية:** منع شيوع ملكية أموال الشركة بين الشركاء.

### 1-2 أنواع تصفية الشركات

تنقسم عملية تصفية الشركات إلى عدة أنواع وفقاً للأسباب الكامنة خلف حدوثها، ومنها:

**أ - مفهوم التصفية الاجمالية liqui globale :** تحويل كل ممتلكات الشركة منقولا كانت أو عقارا دفعة واحدة او على دفعات كثيرة وفي مدة قصيرة جدا الى نقود، وتتم في التصفية السريعة وذلك عن طريق البيع بالمزاد العلني

**ب - مفهوم التصفية البطيئة liqui partielle:**

وهي الطريقة التي يتم فيها بيع موجودات الشركة شيء فشيء (على شكل دفعات او مراحل)، فهنا نجد المصفي يتفادى عيوب التصفية السريعة والبيع الإجمالي، بالبيع بالتريث والتمهل لبعض الوقت .

تتعدد أسباب انقضاء الشركات التجارية بين عامة تتضمنها احكام القانون المدني باعتباره الشريعة العامة وخاصة يتضمنها القانون التجاري.

### 1-3 الأسباب العامة لانقضاء الشركة

أولاً : انقضاء الشركة بقوة القانون .

أ - انتهاء أجل الشركة:

يعتبر من الأسباب الإرادية انقضاء الشركات التجارية فعند انتهاء أجل المحدد لها تنقضي بقوة القانون<sup>12</sup> . حتى لو رغب الشركاء في بقائها وهذا ما نصت عليه المادة 734 من القانون المدني الجزائري إضافة إلى ذلك فقد نص المشرع الجزائري في م 675 من قانون التجاري أن مدة الشركة لا يجب أن تتجاوز 99 سنة.

ب- تحقيق الغرض الذي أنشئت من أجله الشركة:

ان الشركات التجارية تقوم على تحقيق غرض أو هدف معين فهذا الغرض بشكل نهائي ينفي سبب وجودها فتعتبر الشركة المنحلة بقوة القانون ولو كان ذلك قبل انتهاء الميعاد أو المدة المحددة للشركة وهذا ما جاء به المشرع الجزائري في المادة 734 من ق.م.ج فتنتهي الشركة بتحقيق الغاية التي أنشئت من أجلها.

ج- هلاك مال الشركة أو هلاك جزء كبير منه

لقد نصت المادة 734 من القانون م.ج على ان "تنتهي الشركة بهلاك جميع مالها او جزء كبير منه بحيث لا تبقى فائدة في استمرارها "أي بمعنى أن انقضاء الشركة بهلاك رأس مالها أو جزء كبير منه لا يكفي استمرار نشاطها ولا يشترط هلاكه لكن فالعبرة في ذلك بقدر ما تبقى من رأس مالها على استمرار في نشاطها من عدمه.

نصت المادة 649 ق.ت.ج " :إذا أصيبت الشركة ذات المسؤولية المحدودة بخسارة مقدارها , ثلاثة ارباع  $\frac{3}{4}$  راس مالها فيجب على المديرين استشارة الشركاء للبت في موضوع حل الشركة.

<sup>12</sup>- أركان محمد خليل، انقضاء الشركات والأثار التي تترتب على هذا الانقضاء، دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2018.ص93.

"أما بالنسبة لشركة المساهمة نصت المادة 594 من ق.ت.ج بأنه "إذا كان الأصل الصافي للشركة وكانت انخفضت بفعل الخسارة إلى ¼ راس مال الشركة فان مجلس الادارة يكون ملزم في خلال الاربعة أشهر للمصادقة على الحسابات التي كشفت هذه الخسارة باستدعاء الجمعية العامة غير العادية لنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الآجال<sup>13</sup>.

#### د- إجماع الحصص في يد شخص واحد:

ففي هذه الحالة نجد هنالك استثناء على الشركة ذات مسؤولية المحدودة القائمة على شخص واحد وهذا من خلال تطبيق المادة 65 من الامر 95.64 التي عدلت بالمادة 695 من ق.ت التي تنص "لا تطبيق احكام المادة 776 ق.م المتعلق بالحل القضائي في حالة إجماع كل حصص شركة ذات مسؤولية محدودة في يد واحدة .

#### ح - التأميم

يعتبر التأميم سببا وجيها أو سببا مسلما به لانقضاء شركات التجارية ويقصد به هو نقل الملكية لمشروع اقتصادي خاص المتمثل في الشركات إلى الملكية العامة. فنتولى الدولة إدارة المشروع وهذا ما ترتب عليه انقضاء الشركة المؤممة وتصفية ذمتها وإنشاء شخصية معنوية جديدة.

#### ثانيا-أسباب القضائية لانقضاء الشركة

##### أ - حل الشركة بحكم قضائي :

عند عدم وفاء أحد الشركاء بما التزم به العقد تأسيسي لشركة فهنا يجوز للقاضي الحكم بحل الشركة مما يسمح لباقي الشركاء طلب الحل القضائي. هذا ما نصت عليه المادة 776 قانون المدني الجزائري.

تعود أسباب التصفية إلى أسباب الحل والانقضاء في حد ذاتها وهي تنقسم إلى قسمين رئيسيين؛ بحيث يمكن أن تكون بسبب قانوني أو حكم قضائي، أو عن طريق قرار صادر عن الشركاء. يقصد بالأسباب القانونية وجود سبب واضح في مواد قانونية سواء كان القانون أو النص التشريعي قديم أو جديد يتبعها في غالب الأحيان حكم قضائي من طرف المحكمة؛ كما يلي:

- يمكن أن تكون للشركة فترة نشاط محددة قامت على أساسها وفي حالة انتهائها ستحل الشركة آليا؛
- يمكن أن يكون للشركة هدف محدد قامت على أساسه وفي حالة انتهائه لا تبقى فائدة من استمرارها؛

<sup>13</sup>- معمر خالد، النظام القانوني لمصفي الشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، بدون. طبعة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر،

- يمكن أن يصبح نشاط الشركة غير مسموح به بسبب صدور نص تشريعي جديد؛
  - زيادة عدد الشركاء عن الحد الأقصى المسموح به (50 شريك) نتيجة وفاة أحد الشركاء وترك عدد معتبر من الورثة، فإذا لم تحول الشركة ذات المسؤولية المحدودة إلى شركة أسهم في آجال سنة واحدة يجب انقضاءها بقوة القانون (القانون التجاري، المادة 590)؛
  - كما يمكن أن تحل الشركة ذات المسؤولية المحدودة وجوبا بحكم القانون في حالة خسارتها ثلاثة أرباع  $\frac{3}{4}$  رأس المال ولم تتدارك ذلك في آجال سنة واحدة (القانون التجاري، المادة 589).
- ب - إصابة الشركة بخسارة : لقد جاء ق.ت.ج بالمادة 649 فقرة 6 على أن المديرين استشارة الشركاء بإصدار قرار بحلها في حالة اصابتها بالخسارة  $\frac{3}{7}$  ثلاثة أرباع رأس مالها. فيجوز لكل من يهمله الامر حل الشركة من طرف القضاء.

- ج - فصل أحد الشركاء : قد يمتنع أحد الشركاء من الوفاء بحصته التي تعهد بتقديمها للشركة وتتقضي بذلك الشركة برمتها، أو أن يتم الاستغناء عن هذا الشريك حالما يشكل وجوده عرقلة لاستمرار الشركة أو عائق لبقائها فيتم فصله عن الشركة لتبقى قائمة بين باقي الشركاء إذ يجوز لكل شريك أن يطلب من القضاء حل الشركة وهذا ما جاءت به المادة 776 من ق.م.

#### 1-4 الأسباب الخاصة لانقضاء الشركة

تتمثل هذه الأسباب فيما يلي:

##### اولا-الاسباب الارادية لانقضاء الشركات التجارية.

من خلال دراستنا لشركات التجارية فإننا نذكر بأن عقد الشركات ينشأ بإرادة الشركاء فمن طبيعي والعاقل أن يتفق الشركاء على حل الشركة بسبب ظهور بعض الاسباب المؤدية إلى الانقضاء من بينها:

أ - انسحاب أحد الشركاء:

ب - الاتفاق الشركاء بإجماع على حل الشركة .

ج - الاندماج .

يمكن لشركاء الشركة ذات المسؤولية المحدودة اتخاذ قرار حل شركتهم لأسباب أخرى خارج الأسباب القانونية بعقد جمعية عامة استثنائية يصدر عنها قرار الحل، ويمكن أن تكمن الأسباب فيما يلي:

- أسباب اختيارية تعود لعدم مردودية الشركة وعدم كفاية الأرباح الموزعة على الشركاء سنويا مقارنة بحصصهم المعتبرة التي قاموا بدفعها لتكوين رأس المال؛
- إفلاس الشركة وعدم قدرتها على سداد ديونها ورفض الشركاء تغطية هذا العجز؛

- خسائر الشركة الدورية؛
  - حل الشركة بهدف إدماجها مع شركة أخرى وتكوين شركة جديدة؛
- ثانياً- الأسباب الغير الإرادية:

أ - موت احد الشركاء و الحجز عليه او اعساره او إفلاسه .

ب - فقدان أحد الشركاء أهليته أو الحجر عليه .

ج- الإفلاس (إفلاس الشركة ، كاستهلاك ¼ الراس المال مثلا ) .

## 2- الإطار القانوني لعملية التصفية

في حالة ثبت الحدث أو القرار المنشأ لحل الشركة ذات المسؤولية المحدودة تدخل في مرحلة التصفية مباشرة، وخلال هذه المرحلة عليها احترام مجموعة من الإجراءات والشروط القانونية المتمثلة فيما يلي:

- تعيين مصفي واحد أو أكثر بعد حل الشركة، ويكون قرار التعيين ساري المفعول وقانوني إذا تمت الموافقة عليه بالأغلبية لرأس المال، وإذا لم يتفق الشركاء على اختيار المصفي فإن تعيينه يكون بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليمياً (القانون التجاري، المادة 782 و 783)؛
- انتهاء صلاحية وسلطات مسير الشركة بمجرد حل الشركة وتعيين المصفي (القانون التجاري، المادة 779)؛

- يجب على المصفي نشر أمر تعيينه لتصفية الشركة في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية (BOAL) في أجال شهر واحد من تعيينه (القانون التجاري، المادة 767)؛

- لا تنتهي مهام مدق الحسابات القانوني محافظ الحسابات بانحلال الشركة وتعيين المصفي، بل تبقى قائمة من خلال الحكم على عدالة ومصداقية حسابات التصفية (القانون التجاري، المادة 780) وفي حالة عدم وجود مدقق حسابات قانوني يقوم الشركاء بتعيين واحد أو أكثر وإذا تعذر عليهم ذلك يعين من بحكم قضائي من طرف المحكمة ويطلب من المصفي (القانون التجاري، المادة 781).

- يكون المصفي شخص مؤهل وكفى للقيام بعملية التصفية، إذ يمكن أن يقوم بعملية التصفية كل الشركاء أو يعينون شريك واحد من بينهم أو شخص من خارج الشركاء، وإذا لم يتفقوا على تعيين مصفي يعينه قاضي المحكمة المختصة إقليمياً بطلب من أحد الشركاء (القانون المدني، المادة 445)

- لا يمكن أن تتجاوز مدة وكالة المصفي ثلاثة (03) سنوات، كما يجوز له طلب تمديدتها من عند الشركاء أو من المحكمة بحسب الجهة التي عينته مع تبيان التبريرات (القانون التجاري، المادة 785)؛

- يستدعي المصفي في آجال ستة ( 06 ) أشهر من تعيينه جمعية الشركاء لاطلاعها على أصول وخصوم الشركة وإعلامها بظروف التصفية والآجال الضرورية لإتمامها، وإذا تعذر انعقاد الجمعية أو لم تخرج بقرار يسمح بمواصلة التصفية يطلب قرار قضائي من المحكمة يسمح له بمتابعة مهامه (القانون التجاري، المادة 787) ؛
- لا يجوز للمصفي التنازل أو بيع أي أصل من أصول الشركة إلى شخصه أو إلى أحد من أقربائه أو مستخدميه أو أزواجهم (القانون التجاري، المادة 77)؛
- يجب على المصفي أن يضع بين أيدي الشركاء في ظرف ثلاثة أشهر من إقفال كل دورة القوائم المالية والتقارير المتعلقة بعملية التصفية خلال تلك الدورة، كما يجب عليه استدعاء جمعية الشركاء على الأقل مرة في السنة في آجال ستة أشهر من إقفال كل دورة (القانون التجاري، المادة 787)؛
- يقوم المصفي باستدعاء الشركاء بهدف المصادقة على الحسابات الختامية لعملية التصفية وإعفائه من مهامه (القانون التجاري، المادة 774) ؛
- على المصفي نشر إعلان إقفال عملية التصفية الممضي عليه من طرفه في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية **BOAL** (القانون التجاري، المادة 775) ؛
- يقوم المصفي بتوزيع فائض التصفية على الشركاء بوضعه في حساب بنكي خاص باسم الشركة في آجال خمسة عشر يوم ( 15 ) من قرار التوزيع، على أن يبلغ قرار التوزيع لكل شريك على انفراد مع نشر القرار في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية **BOAL** ( القانون التجاري، المادة 794 و 795) ؛
- بالإمكان عزل المصفي أو تغييره (استخلافه) من قبل نفس الجهة التي عينته وبنفس طريقة تعيينه وتسميته (القانون التجاري، المادة 786)؛

### 3- تعيين المصفي من قبل القضاء:

يعتبر القضاء الملجأ الوحيد لفظ النزعات والخلافات حيث أن القضاء يتولى تعيين المصفي إذا لم يعين من قبل الشركاء أو في حالة ما إذا كان المصفيين المعنيين في عقد الشركة يكونوا في حالة عجز أو مرض أو عدم الأهلية أو الكفاءة فهنا يتطلب تعيين مصفي من قبل القضاء وتكون المحكمة المختصة لتعيين المصفي هي المحكمة التي تكون في مكان مركز الشركة الرئيسي<sup>14</sup>. وقد يكون الشركاء قد حاولوا تعيين مصفي ولكن لم يحصل أحد المترشحين على الأغلبية المطلوبة جاز من القضاء تعيين مصفي للشركة فإن تعيين المصفي يمر بعدة محاور ومراحل أساسية هامة وذلك بأن يكون تعيين في حالات معينة دون حالات أخرى، وكذلك إن تعيين

<sup>14</sup> - الياس ناصف. موسوعة الشركات التجارية، شركة التضامن، الجزء الثاني، توزيع المنشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2009، ص207.

المصفي هو ليس بالحق المطلق بل بملكية الجماعة دون أخرى ففي هذا المجال يمكن ادراج الحالات التي يكون فيها تعيين شخص أو أشخاص المصفيين من طرف القضاء فيمايلي<sup>15</sup>:

### 3-1 المصفي\_ le liquidateur

هو الشخص او الأشخاص الذين يعهد إليهم بتصفية الشركة وتقضي المادة 445 من القانون المدني 'ان التصفية تتم على يد جميع الشركاء وفي حالة ما إذا لم تتم التصفية بهذه الطريقة اوجب على الشركاء تعيين المصفي. فسلطة تعيين المصفي تعود الى اغلبية الشركاء.

وإذا لم يستطيع الشركاء الاتفاق او تعيين مصفي وجب على المحكمة وهذا بناء على طلب أحد الشركاء وتقضي المادة 767 من ق ت ان ينشر تعيين المصفي في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية للولاية التي يوجد بها مقر الشركة في اجل شهر.

وتتضمن هذا الامر البيانات التالية:

1- اسم الشركة متبوعا 'مختصر الشركة'.

2- نوع الشركة متبوعا بإشارة في ' حالة التصفية'.

3- مبلغ الراس المال .

4- عنوان الشركة .

5- رقم الشركة في السجل التجاري.

6- سبب التصفية .

7- اسم المصفي .

8- حدود صلاحياته(هم) عند الاقتضاء.

### 3-2 واجبات المصفي

يمكن سردها فيما يلي:

1- اثبات جميع اعمال التصفية في دفاتر منظمة بعد حصوله على سجلات و دفاتر الشركة و ملفاتها.

<sup>15</sup>- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، العقود التي تقع على الملكية: الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الثالثة، 1997، ص 393.

- 2- امجاز الاعمال التي تم الاتفاق عليها قبل اعلان التصفية و لم يتم تنفيذها.
- 3- تمثيل الشركة امام القضاء سواء كانت مدعية او مدعى عليها.
- 4- بيع أصول الشركة سواء كانت منقولة او غير منقولة دفعة واحدة او على دفعات و حسب ما تقتضيه مصلحة الشركة .
- 5- سداد جميع الديون التي على الشركة وحسب الترتيب الذي ينص عليه القانون.
- 6- القيام بإجراءات النشر و الإعلان عن حل الشركة و تصفيتها.
- 7- دفع المصروفات التي تتطلبها اعمال تصفية الشركة.
- 8- دفع الأموال الباقية من أموال التصفية للشركاء سدادا لقروضهم و حصصهم في راس المال.
- 9- تقديم حساب تفصيلي عن اعمال التصفية الى الجهة التي عينته.

### 3-3 نتائج التصفية

القسمة لتوزيع ما تبقى من الموجودات على الشركاء وطبعا بعد ما يتم تحولها إلى نقود كل بحسب نسبة حصته في رأس مال الشركة وهذا طبعا في حال كان هنالك فائض في التصفية. عند انتهاء عملية التصفية فإننا نحصل على احدى النتائج التالية:

- 1- ان تكون نتيجة التصفية مساوية تماما للالتزامات وهنا تسدد كل الديون و كل حقوق الشركاء .
- 2- ان تكون النتيجة ربحا أي ان الشركة في حالة يسر مالي و لها نقدية كافية .و عند تسديد كل الالتزامات و الديون ، الباقي يوزع على الشركاء حسب نسب توزيع الأرباح .
- 3- ان تكون النتيجة خسارة أي ان الشركة في حالة عسر مالي، أي عدم كفاية النقدية أي هناك خسارة تزيد عن صافي ل الراس المال ، او ان راس المال لا يكفي لسداد كل الديون و هنا تكون مسؤولية الشركاء تضامنية في سداد ما تبقى من ديون من أموالهم الشخصية .

### 3-4 قفل التصفية وقسمة أموالها:

بعد انتهاء من أعمال المصفي ومهامه، ننتقل إلى مرحلة قفل التصفية وقسمة أموالها، وهذا ما سوف نستعرضه في مايلي:

حسب ما جاءت به المادة 773 من القانون التجاري فإنه في نهاية عملية التصفية يتم استدعاء جميع الشركاء للنظر في الحسابات الختامية والتأكد من إقفال عملية التصفية، وإبراء إدارة المصفي. فيتخذ قرار إقفال التصفية، في الاصل من قبل الشركاء في جمعية عمومية، غير أنه إذا لم تجتمع هذه الجمعية وإذا كان اجتماعها باطلا لسبب من الأسباب فتقرر قفل التصفية من قبل القضاء. ولهذا الغرض يضع المصفي حساباته بكتابة المحكمة حيث يتمكن كل معنى بالأمر من أن يطلع عليها ويحصل على نسخة منها على نفقته، وتتولى المحكمة النظر في هذه الحسابات وعند الاقتضاء في إقفال التصفية حالة بذلك محل المساهمين ويتم نشر إقفال التصفية في الجريدة الرسمية للإعلانات القانونية أو النشرة الرسمية للإعلانات القانونية وهذا بناء على نص المادة 775 قع من قانون التجاري إذ يتم النشر وإعلان إقفال التصفية الموقع عليه من المصفي.

فيقوم المصفي بنشر بعض البيانات ضرورية لإقفال التصفية وهي:

- ذكر تسمية الشركة متبوعا بعبارة التصفية

- ذكر قيمة أرس مال هذه الشركة، عنوان مركز الشركة، واسم ولقب ومحل سكن المصفي، موطنه، مع إضافة تاريخ ومحل انعقاد الجمعية المكلفة بالإقفال فيضاف تاريخ الحكم القضائي المنصوص عليه في المادة المتقدمة وذكر كتابة المحكمة، وكذلك بيان المحكمة التي أصدرت الحكم التي أودعت فيها حسابات المصفين.

- يجب ذكر المكان الذي تم فيه حفظ جميع الاوراق والسجلات الخاصة بالشركة التي قام المصفي بتصفيتها، فيقوم بطلب شطب قيد الشركة في السجل التجاري بعد إقفال التصفية، فيكون طلب المصفي مرفوق بوثائق التي تبين أنه قام بإيداع الحسابات الختامية في حالة إن لم يقدم المصفي هذا الطلب فمكتب السجل التجاري ملزم بمحو أو شطب القيد من تلقاء نفسه<sup>16</sup>.

#### 4- المعالجة المحاسبية لعملية التصفية

أولى خطوات عملية التصفية التي يجب أن يقوم بها المصفي هي جرد كل أصول وخصوم الشركة وإعداد ميزانية الشركة بتاريخ حلها، وهذا بهدف تحويل كل موجودات وأصول الشركة إلى سيولة ومن ثمة تسديد التزامات الشركة. في حالة كان هناك فائض من الأموال بعد تسديد كل الأصول فيجب توزيعها على الشركاء كمساهمات مردودة إليهم تكون معفية من الضريبة على الدخل الإجمالي أما إذا زادت المبالغ الموزعة عليهم عن قيمة مساهماتهم الأصلية في رأس المال فستكون خاضعة في هذه الحالة للضريبة على الدخل الإجمالي

<sup>16</sup>- شرقي نسرين، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2013.ص43

كاقتطاع من المصدر (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 49). في حالة العكس أين يكون هناك عجز وموجودات الشركة غير كافية لسداد التزاماتها وديونها فسيحمل العجز على الشركاء وفق النسب المنفق عليها في العقد التأسيسي للشركة عند تنصيب المصفي يقدم له في تاريخ الحل ميزانية الشركة وعلى ضوء الحسابات الختامية يقوم المصفي بإنجاز مهمته. يقسم اعمال التصفية في يومية خاصة تسمى بيومية التصفية وفيما يلي خطوات المعالجة المحاسبية للتصفية:

1- فتح يومية التصفية من الأصول و الخصوم .

2- فتح حساب التصفية (ح/ 12XX)...

- يجعل مدينا بما يلي: القيمة الدفترية لأصول الشركة القابلة للبيع او التحصيل، مع اقفال هذه الحسابات بجعلها دائنة.

- تجميع مصاريف التصفية بما فيها اتعاب المصفي مع جعل ح/ البنك او الصندوق دائنا.

- يجعل حساب التصفية دائنا في الحالات التالية:

- المتحصلات من الحقوق او من بيع الأصول مع جعل ح/ البنك او الصندوق مدينا.
- ويقفل حساب التصفية بتوزيعه على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر.

لتفصيل هذه المراحل وما يتخللها من خطوات نعتمد البنود الفرعية الموالية:

#### 4-1 إعداد ميزانية بداية عملية التصفية

لأن المصفي سيقوم بتحويل كل أصول وموجودان الشركة إلى سيولة (في الأساس تحول إلى الحساب البنكي الجاري للشركة) فعليه جرد موجودات الشركة ماديا للتأكد من وجودها ومحاسبيا للتأكد من أن كل موجودات الشركة مقيدة بدفاترها المحاسبية، كما يقوم بإلغاء وترصيد حسابات كل من الاهتلاكات وتدهور (خسارة) القيمة الخاصة بالأصول الثابتة وترصيد حسابات تدهور ' (خسارة) القيمة الخاصة بالأصول الجارية لتظهر كل الأصول بميزانية بداية عملية التصفية بقيمتها المحاسبية مباشرة بدون الإشارة لقيمتها الإجمالية ومجموع الاهتلاكات و/أو تدهور القيمة ؛ كما يلي :

		تاريخ حل الشركة		
	XX	من/ح التثبيات المعنوية		280X
	XX	من/ح التثبيات المادية		281X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات المعنوية		290X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات المادية		291X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات الجاري انجازها		293X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات المساهمات والحسابات المرتبطة بها		296X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات السندات الأخرى الثابتة		297X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات المخزونات		39X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات حسابات الغير		49X
	XX	من/ح تدني قيمة التثبيات الأصول المالية الجارية		59X
XX		الى/ح التثبيات المعنوية	20X	
XX		الى/ح التثبيات المادية	21X	
XX		الى/ح التثبيات الجاري إنجازها	23X	
XX		الى/ح المساهمات والحسابات المرتبطة بها	26X	
XX		الى/ح السندات الأخرى الثابتة	27X	
XX		الى/ح المخزونات	3X	
XX		الى/ح حسابات الغير	4X	
XX		الى/ح الأصول المالية الجارية	5X	
		<u>ترصيد ح/ الاهتلاكات و تدني القيمة</u>		

أما بالنسبة لخصوم الشركة فعليه جردها محاسبيا والتأكد من وجودها فعلا وأنها لم تسدد بعد، كما يجب إقفال حسابات الأموال الخاصة ونتيجة الدورة الحالية (دورة بداية التصفية) ونتائج الدورات السابقة المرحلة للدورة الحالية (دورة بداية التصفية) من خلال ترصيدها وإدماجها في حساب رأس المال لتبسيط العمليات فيما بعد، وهذا يجعل حساب 101 (ح. رأس المال الصادر) دائنا ومقابلته في الجانب المدين بحسابات الأموال الخاصة كما يلي:

		تاريخ حل الشركة	
	XX	من ح/ فارق إعادة التقييم	105
	XX	من ح/ الاحتياطات	106
	XX	من ح/ راس المال المكتتب غير مطلوب (في حالة وجوده)	109
	XX	من ح/ الترحيل من جديد	110
	XX	من ح/ نتيجة الدورة	120
XX		الى ح الراس المال الصادر ترصيد ح/ حسابات الأموال الخاصة مع الراس المال	101

**ملاحظة :** إذا كانت نتيجة الدورة خسارة أو الترحيل من جديد سالب برصيد مدين، نجعل حساب 101 (رأس المال الصادر) مدينا في هذه الحالة ونقابله في الجانب الدائن بالحسابين 119 (ترحيل من جديد - رصيد مدين) و 129 (نتيجة الدورة - خسارة).

بعد القيام بترصيد حسابات الاهتلاكات وتدهور القيمة وإدماج عناصر الأموال الخاصة في رأس المال ستظهر الميزانية بطريقة مبسطة، ففي ميزانية نهاية دورة عادية نقسم جانب الأصول إلى عمود خاص بالمبالغ الإجمالية للأصول، ونخصص عمود ثاني لاهتلاكات وتدهور القيمة وعمود ثالث خاص بالمبالغ الصافية الناتجة عن الفرق بين العمود الأول والعمود الثاني على التوالي، أما في ميزانية التصفية سنجد أن جانب الأصول يتكون من عمود واحد فقط يخص المبالغ الصافية للأصول وهذا بعد ترصيد كل حسابات الاهتلاكات وتدهور القيمة التي لم نعد بحاجة لوجودها ؛ أما جانب الخصوم فسيظهر لنا حساب رأس المال فقط ضمن بند الأموال الخاصة كما لا توجد حاجة لظهور نتيجة الدورة والترحيل من جديد بعد إدماجهما مع رأس المال الصادر ؛ وعليه تظهر الميزانية كما يلي :

#### 4-2 تحصيل حقوق الشركة

في هذه المرحلة يقوم المصفي بتحصيل حقوق الشركة من لدى الغير، التنازل عن الأصول الثابتة للشركة وبيع مخزوناتها، وعند قيامه بذلك قد تنتج عن عمليات التحصيل، التنازل والبيع فائض أو عجز (خسارة) عن تلك العملية وفي هذه الحالة نفتح حساب فرعي مشتق من حساب 12 (نتيجة الدورة) تحت تسمية حساب التصفية أو حساب نتيجة عملية التصفية وليكن حساب 123 ح. نتيجة التصفية (لنسجل به الفائض والخسارة الخاص بكل عملية، إذ نقوم بجعل حساب الأصل المعني دائنا بقيمته المحاسبية الصافية لإخراجه من ذمة الشركة ومقابلته في الجانب المدين بأحد حسابات الخزينة وليكن حساب 512) البنك - الحسابات الجارية) بمبلغ التنازل عن الأصل.

إذا كانت قيمة التنازل عن الأصل أو بيعه أو تحصيله أكبر من قيمته المحاسبية الصافية سنكون أما فائض أو ربح نسجله في الجانب الدائن لحساب (123) ح. نتيجة التصفية (، أما إذا كانت قيمة التنازل عن الأصل أو بيعه أو تحصيله أقل من قيمته المحاسبية الصافية سنكون أما خسارة نسجلها في الجانب المدين لحساب 123 ح. نتيجة التصفية)؛ كما يلي:

تاريخ حل الشركة	من /ح البنك	512
XX	من ح/ نتيجة التصفية ' (عتاة خسارة)	123X
XX	الى /ح التثبيات المعنوية	20X
XX	الى /ح التثبيات المادية	21X
XX	الى /ح الجاري انجازها	23X
XX	الى /ح المساهمات /والحسابات /م بها	26X
XX	الى /ح السندات الأخرى الثابتة	27X
XX	الى / ح المخزونات	3X
XX	الى / ح حسابات الغير	4X
XX	الى / ح الأصول المالية الجارية	5X
XX	الى/ح نتيجة التصفية ' (حالة فائض)	123X
XX	<u>تحويل أصول الشركة الى سيولة</u>	

#### 4-3 تسديد ديون الشركة

بعد تحويل أصول الشركة إلى سيولة وإيداع الأموال المتأتية منها في الحساب البنكي الجاري يعمل المصفي على سداد التزاماتها (في هذه الحالة لا يشترط تحويل كل الأصول إلى سيولة للبدء في تسديد الالتزامات التي عليها، بل تتم العملية بالتوازي بين تحصيل وتسديد)، وعند تسديد الالتزامات والديون على المصفي أن يراعي الأولوية في أحقية السداد، في هذه الحالة القانون التجاري لم يحدد ترتيب أولوية الأطراف في السداد إلا أنها عموماً تكون بتسبيق تسديد الديون الممتازة ممثلة في ديون الإدارة الجبائية من الضرائب والرسوم غير المسددة واجور المستخدمين والضمان الاجتماعي، ومن ثمة تسديد الديون العادية ممثلة في الأوراق التجارية وحقوق الموردين (رميدي عبد الوهاب وسماي علي، 2011، ص 47).

ومن حيث المعالجة المحاسبية لتسديد الديون نجعل حساب الخ زينة المستعمل وليكن حساب 512 (البنك -الحسابات الجارية) دائناً بمبلغ الدين ومقابلته في الجانب المدين بحساب الدين المعني ؛ كما يلي :

		<u>تاريخ حل الشركة</u>	
	XX	من /ح اقتراضات من المؤسسات البنكية	164X
	XX	من /ح الموردون والحسابات الملحقة	40X
	XX	من /ح المستخدمون والحسابات الملحقة	42X
	XX	من/ح الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة	43X
	XX	من/ح الدولة: الجماعات العمومية /والهيئات الدولية	44X
	XX	من/ح الدائنون المختلفون	46X
XX		الى /ح البنك	512
		<u>تحويل أصول الشركة الى سيول</u>	

#### 4-4 تسديد ديون عملية التصفية

خلال عملية التصفية تنتج مصاريف مختلفة تتعلق في الأساس بأجر المصفي ومساعديه، مصاريف قضائية، مصاريف النشر القانوني بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية ومصاريف مختلفة أخرى تتعلق بعمليات تحصيل الحقوق وتسديد الديون؛ في هذه الحالة نجعل حساب الخزينة المستعمل لتسديد هذه الديون وليكن حساب 512 (ح. البنك - الحسابات الجارية) دائما بمبلغ المصروف ومقابلته في الجانب المدين بحساب 123 (ح. نتيجة التصفية) مباشرة، فلا داعي لاستعمال حسابات الصنف السادس الخاصة بالمصاريف لأننا لم نعد بحاجة إليها، فالهدف العام هو الوصول لنتيجة التصفية النهائية، وعليه يكون التسجيل المحاسبي كما يلي :

		تاريخ سداد المصاريف	
	XX	من /ح نتيجة التصفية	123x
XX		الى /ح البنك	
		<u>تسديد مصاريف عملية التصفية</u>	512
		(محضر الجمعية العامة العادية)	

#### 4-5 تسديد حقوق الشركاء وإقفال عملية التصفية

بعد تسديد ديون الشركة من طرف المصفي سنكون أمام حالتين:  
الحالة الأولى هي كفاية أموال التصفية (الناجمة عن تحويل الأصول إلى سيولة) لتسديد كل الديون وبقاء فائض من تلك الأموال ليوزع على الشركاء، فيمكنهم استرداد كل حصصهم الأصلية في رأس المال إضافة للفائض الزائد عن حصصهم في رأس المال، ومن الناحية المحاسبية نجد أن الحسابات كلها أقيمت بعد إقفال

حساب 123 (ح. نتيجة التصفية) الذي يكون رصيده دائن لوجود فائض من خلال جعله مدينا ومقابلته في الجانب الدائن بحساب 101 (ح. رأس المال الصادر)، كما يلي:

XX	XX	من ح/ نتيجة التصفية الى ح/ رأس المال الصادر <u>ادراج نتيجة التصفية ضمن رأس المال</u>	101	123
----	----	--	-----	-----

بعدها يصبح التسجيل المحاسبي اللازم لتوزيع أموال التصفية على الشركاء عكس تسجيل عملية تكوين الشركة، بحيث نقوم بترصيد وإقفال حساب 101 (ح. رأس المال الصادر) بجعله مدينا ومقابلته في الجانب الدائن بحساب 456 (الشركاء - عمليات على رأس المال)، كما يلي:

XX	XX	من ح/ رأس المال الصادر الى ح/ الشركاء: عمليات على الراس المال <u>اثبات تخصيص حصص الشركاء من أموال التصفية</u>	456X	101
----	----	---	------	-----

ومن ثمة نرصد حساب 456 بجعله مدينا وجعل حساب الخزينة وليكن 512 (البنك - الحسابات الجارية) دائنا مع ترصيد حساب 455 (ح. الشركاء - الحسابات الجارية) في حالة وجوده، كما يجب تصفية الأموال الموزعة على الشركاء والاقتطاع منها من الضريبة على الدخل في حالة وجودها. فالمبالغ الموزعة التي تمثل استرداد الشركاء لحصصهم الأصلية التي قدموها عند تكوين رأس مال الشركة أوفي حالة رفعه تكون معفية من الضريبة على الدخل الإجمالي لأنها لا تعتبر مداخيل موزعة (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 49)، أما الأموال الموزعة عليهم والتي تكون زائدة عن حصصهم الأصلية التي قدموها عند تكوين رأس مال الشركة أو في حالة رفعه فهي في حكم المداخيل الموزعة ويجب اقتطاع نسبة 15 % منها كضريبة على الدخل الإجمالي (قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المادة 46) ونسجلها في الجانب الدائن لحساب 442 (الدولة - الضرائب المحصلة من أطراف أخرى) الذي يرصد فيما بعد عند عملية التسديد بجعله مدينا ومقابلته بحساب 512 (البنك - الحسابات الجارية) ؛ وفيما يلي نوضح التسجيل المحاسبي :

		تاريخ سداد فائض التصفية على الشركاء		
	XX	من/ح الشركاء: عمليات على الراس المال		456X
XX		الى/ح الدولة : الضرائب المحصلة من اطراف اخرى	442	
XX		الى/ح الشركاء : الحسابات الجارية	455	
XX		الى /ح البنك	512	
		<u>توزيع حصص الشركاء من أموال التصفية</u>		
		تاريخ تسديد الضريبة على الدخل لمصلحة الضرائب		442
XX	XX	من/ح الدولة: الضرائب المحصلة من أطراف اخرى		
		الى/ح البنك	512	
		<u>تسديد الضريبة على الدخل لمصلحة الضرائب</u>		

بعد القيام بكل التسجيلات المحاسبية السابقة نجد أن كل الحسابات قد أقيمت والميزانية أصبحت خالية من أي عنصر أو أي مبلغ كما كانت عليه قبل تكوين الشركة.

#### 4-6 تطبيق شامل حول تصفية شركة ذات مسؤولية محدودة

تمرين :

شركة الفتح شركة ذات مسؤولية محدودة مكونة من أربعة شركاء يتقاسمون رأس المال بالتساوي، وبتاريخ 18 أوت 2017 قرروا حل الشركة لتراجع أرباحها بسبب منع الاستيراد فقاموا وعينوا خبير محاسب لتصفيتها. بعد تعيينه قام المصفي بكل الإجراءات القانونية المتعلقة بعملية التصفية وتعيينه بما فيها نشر إعلان التصفية بالنشرة الرسمية للإعلانات القانونية، كما تحصل على ميزانية الشركة بتاريخ الحل والتي كانت كما يلي:

الأصول	المبالغ	الاهتلاكات وتدني القيمة	المبالغ الصافية	الخصوم	المبالغ الصافية
<b>الأصول الغير جارية</b>				<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>	
- برمجيات	1.000.000.00	650.000.00	450.000.00	- رأس المال الصادر	7.000.000.00
- الأراضي	1.600.000.00		1.600.000.00	- الاحتياطي القانوني	480.000.00
- المباني	6.000.000.00	1.800.000.00	4.200.000.00	- الاحتياطي التعاقدية	370.000.00
- معدات وأدوات	3.000.000.00	1.000.000.00	2.000.000.00	- الاحتياطي الاختياري	900.000.00
- معدات النقل	2.700.000.00	1.300.000.00	1.400.000.00	- نتيجة الدورة (رصيد دائن)	1.200.000.00
				- ترحيل من جديد (خسائر مرحلة)	750.000.00
<b>مجموع الأصول غير جارية</b>	<b>14.400.000.00</b>	<b>4.750.000.00</b>	<b>9.650.000.00</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال الخاصة</b>	<b>10.700.000.00</b>
<b>أصول جارية</b>				<b>خصوم غير جارية</b>	
- سلع و مواد أولية	1.400.000.00	130.000.00	1.270.000.00	- قروض بنكية	950.000.00
- زبائن	1.570.000.00	120.000.00	1.450.000.00	<b>مجموع الخصوم غير جارية</b>	<b>950.000.00</b>
- البنك	860.000.00		860.000.00	<b>خصوم جارية</b>	
- الصندوق	40.000.00		40.000.00	- موردون	630.000.00
				- مستخدمون-أجور مستحقة	130.000.00
				- ضرائب	640.000.00
				- حساب جاري الشريك 3	120.000.00
<b>مجموع الأصول الجارية</b>	<b>3.870.000.00</b>	<b>250.000.00</b>	<b>3.620.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>	<b>1.620.000.00</b>
<b>مجموع الأصول</b>	<b>18.270.000.00</b>	<b>5.000.000.00</b>	<b>13.270.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>13.270.000.00</b>

**المطلوب :** القيام بالمعالجة المحاسبية اللازمة من بداية عملية التصفية لغاية إقفالها مع توفر المعطيات المالية

- كأول خطوة قام المصفي بإلغاء حسابات الاهتلاكات وتدهور القيمة، كما قام بتحويل المبلغ الموجود بالصندوق إلى الحساب البنكي الخاص بالشركة بالإضافة لإدراج عناصر الأموال الخاصة برأس المال.  
- قام بتحويل كل أصول الشركة إلى سيولة ووضعها في الحساب البنكي الخاص بالشركة، بحيث تمت عمليات التنازل والبيع والتحصيل بالمبالغ الموالية خارج الرسم:

- البرمجيات لم يستطع تحويلها إلى سيولة لاستحالة بيعها ؛
  - الأراض ي تنازل عنها بمبلغ..... 2.000.000,00 دج ؛
  - المباني تنازل عنها بمبلغ..... 5.000.000,00 دج ؛
  - المعدات والأدوات تنازل عنها بمبلغ..... 1.600.000,00 دج ؛
  - معدات النقل تنازل عنها بمبلغ..... 1.400.000,00 دج ؛
  - البضائع تم بيعها بمبلغ..... 1.450.000,00 دج ؛
  - حصل كل مبلغ الزبائن إضافة إلى مبلغ 60.000,00 دج كانت الشركة قد سجلته كتدهور للقيمة.
- سدد كل ديون الشركة مع دفع مبلغ 160.000,00 دج كغرامة تأخير للإدارة الجبائية.
- سدد أجره وأجور مساعديه بمبلغ 100.000,00 دج، ومصاريف متفرقة لعملية التصفية ب 140.000,00 دج.

- قام بتوزيع المبلغ المتبقي على الشركاء، مع اقتطاع الضريبة على الدخل الإجمالي وتحويلها للإدارة الجبائية.

**حل التمرين :**

1- إلغاء وترصيد الاهتلاكات تدني القيمة.

		<u>2017/08/18</u>		
		من/ ح اهتلاك التثبيات المعنوية -برمجيات-		280
	650.000.00	من/ح اهتلاك المباني		2813
	1.600.000.00	من/ح اهتلاك المعدات و الادوات		2815
	650.000.00	من/ح اهتلاك معدات النقل		2818
	1.300.000.00	من/ح تدني قيمة المباني		2913
	200.000.00	من/ح تدني قيمة المعدات والادوات		2915
	350.000.00	من/ح تدني قيمة المخزونات		390
	130.000.00	من/ح تدني قيمة الزبائن		4911
	120.000.00			
650.000.00		الى/ح التثبيات المعنوية	204	
1.800.000.00		الى/ح التثبيات المادية	213	
1.000.000.00		الى/ح التثبيات الجاري إنجازها	215	
1.200.000.00		الى/ ح المساهمات والحسابات المرتبطة بها	218	
130.000.00		الى/ح المخزونات	300	
120.000.00		الى /ح الزبائن	411	
		<u>ترصيد ح/ الاهتلاكات وتدني القيمة</u>		

#### ب- تحويل أموال الصندوق إلى الحساب البنكي الجاري

40.000.00	40.000.00	التاريخ 2017/08/18 من/ح تحويلات الاموال الى/ح الصندوق <u>تحويل أموال الصندوق الى البنك</u>	53	481
40.000.00	40.000.00	التاريخ 2017/08/18 من/ح البنك الى /ح تحويلات الأموال <u>تحويل أموال الصندوق الى البنك</u>	481	512

ج- إدراج عناصر الأموال الخاصة ضمن رأس المال

		2017/08/18		
	480.000.00	من ح/ الاحتياطي القانوني		1060
	370.000.00	من ح/ الاحتياطي التعاقدى		1062
	900.000.00	من ح/ الاحتياطي الاختياري		1063
	1.200.000.00	من ح/ نتيجة الدورة		120
3.700.000.00	750.000.00	من ح/ ترحيل من جديد (أرباح مجمدة)		110
		الى ح الراس المال الصادر	101	
		<u>إدراج عناصر الأموال الخاصة ضمن رأس المال الصادر</u>		

بعد التسجيلات المحاسبية السابقة ستترصد كل الحسابات الخاصة باهتلاكات الأصول الثابتة وتدهور قيمة الأصول وستظهر الأصول بمبالغها الصافية بطريقة مباشرة، كما سيختفي حساب الصندوق من الميزانية بسبب تحويل مبلغه للحساب البنكي الجاري، بالإضافة لترصد كل الحسابات الخاصة بعناصر الأموال الخاصة (الاحتياطات، نتيجة الدورة والترحيل من جديد (دمجها مع رأس المال الصادر الذي سيرتفع مبلغه، وعليه ستظهر ميزانية الشركة بشكل مبسط وبالمبالغ الصافية مباشرة كما يلي:

الأصول ACTIF	المبالغ MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ MONTANT
<u>الأصول الغير جارية</u>		<u>رؤوس الأموال الخاصة</u>	
- برمجيات	450.000.00	- رأس المال الصادر	10.700.000.00
- الأراضي	1.600.000.00	- الاحتياطي القانوني	
- المباني	4.200.000.00	- الاحتياطي التعاقدى	
- معدات وأدوات	2.000.000.00	- الاحتياطي الاختياري	
- معدات النقل	1.400.000.00	- نتيجة الدورة (رصيد دائن)	
		- ترحيل من جديد (خسائر مرحلة)	
<b>مجموع الأصول غير جارية</b>	<b>9.650.000.00</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال الخاصة</b>	<b>10.700.000.00</b>
<u>أصول جارية</u>		<u>خصوم غير جارية</u>	
- سلع ومواد أولية		- قروض بنكية	950.000.00
- زبائن	1.270.000.00	<b>مجموع الخصوم غير جارية</b>	<b>950.000.00</b>
- البنك	1.450.000.00	<u>خصوم جارية</u>	
- الصندوق	900.000.00	- موردون	630.000.00
		- مستخدمون - أجور مستحقة -	230.000.00
		- ضرائب	640.000.00
		- حساب جاري الشريك 3	120.000.00

1.620.000.00	مجموع الخصوم الجارية	3.620.000.00	مجموع الأصول الجارية
13.270.000.00	مجموع الخصوم	13.270.000.00	مجموع الأصول

د- إعداد جدول تحويل الأصول إلى سيولة

الاصول	القيمة المحاسبية صافية	قيمة البيع/او التنازل	الربح	الخسارة
برمجيات	450.000.00	0.00		450.000.00
الأراضي	1.600.000.00	3.000.000.00	1.400.000.00	
المباني	4.200.000.00	5.000.000.00	800.000.00	
معدات وأدوات	2.000.000.00	1.600.000.00		400.000.00
معدات النقل	1.400.000.00	1.400.000.00		
سلع وبضائع	1.270.000.00	1.450.000.00	180.000.00	
زبائن	1.450.000.00	1.510.000.00	60.000.00	
<b>المجموع</b>	<b>12.370.000.00</b>	<b>13.960.000.00</b>	<b>2.440.000.00</b>	<b>850.000.00</b>

هـ - التسجيلات المحاسبية الخاصة بتحويل الأصول إلى سيولة

450.000.00	450.000.00	تاريخ التنازل من/ ح نتيجة التصفية الى ح/ برمجيات اثبات اخراج ال برمجيات من ذمة الشركة بدون مقابل ( فاتورة البيع ووصل التحصيل)	204	123
1.600.000.00 1.400.000.00	3.000.000.00	// من ح/ البنك الى ح/ الأراضي الى ح/ نتيجة التصفية التنازل على الاراضي ( فاتورة البيع ووصل التحصيل)	211 123	512
4.200.000.00 800.000.00	5.000.000.00	// من ح/ البنك الى ح/ المباني الى ح/ نتيجة التصفية التنازل على المباني ( فاتورة البيع ووصل التحصيل)	213 123	512
2.000.000.00	1.600.000.00 400.000.00	// من ح/ البنك من ح/ نتيجة التصفية الى ح/ المعدات والادوات التنازل على المعدات والادوات	215	512 123

		( فاتورة البيع ووصل التحصيل )		
1.400.000.00	1.400.000.00	// من ح/ البنك الى /ح معدات النقل <u>التنازل على معدات النقل</u> ( فاتورة البيع ووصل التحصيل )	218	512
1.270.000.00 180.000.00	1.450.000.00	// من ح/ البنك الى/ح المخزونات الى/ ح نتيجة التصفية <u>اثبات بيع البضائع/مخزونات</u> ( فاتورة البيع ووصل التحصيل )	300 123	512
1.450.000.00 60.000.00	1.510.000.00	// من ح/ البنك الى/ح الزبائن الى /ح نتيجة التصفية <u>اثبات تحصيل الديون من عند الزبائن</u> ( وصل التحصيل )	411 123	512

تعليق حول التسجيلات المحاسبية: خلال عملية التصفية لا نستعمل حسابات الصنف السادس (النفقات) وحسابات الصنف السابع (الإيرادات)، بل نستعمل حساب 123 ح. نتيجة التصفية (مباشرة، بحيث نجعله مدين لتعويض حسابات الصنف السادس ونجعله دائنًا لتعويض حسابات الصنف السابع. بعد القيام بالتسجيلات السابقة الخاصة بتحويل الأصول لسيولة تصبح الميزانية كالتالي:

المبالغ MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ MONTANT	الأصول ACTIF
10.700.000.00 1.590.000.00	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> - راس المال الصادر - نتيجة التصفية		<u>الأصول الغير جارية</u>
<b>12.290.000.00</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال الخاصة</b>		<b>مجموع الأصول غير جارية</b>
950.000.00	<u>خصوم غير جارية</u> - قروض بنكية		<u>أصول جارية</u>
<b>950.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم غير جارية</b>	14.860.000.00	- البنك

630.000.00	<u>خصوم جارية</u>		
230.000.00	- موردون		
640.000.00	- مستخدمون - أجور مستحقة -		
120.000.00	- ضرائب		
	- حساب جاري الشريك 3		
<b>1.620.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>	<b>14.860.000.00</b>	<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>14.860.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>14.860.000.00</b>	<b>مجموع الأصول</b>

و - سداد الديون

630.000.00	630.000.00	تاريخ سداد الديون من/ ح الموردون	401
630.000.00		الى ح/ البنك <u>تسديد ديون الموردين</u> ( شيك رقم... )	512
230.000.00	230.000.00	// من ح/ المستخدمين - أجور مستحقة -	421
230.000.00		الى ح/ البنك <u>تسديد ديون المستخدمين</u> ( شيك رقم... )	512
800.000.00	640.000.00 160.000.00	// من ح/ الدولة: ضرائب من ح/ نتيجة التصفية	44 123
800.000.00		الى ح/ البنك <u>تسديد ديون مصلحة الضرائب</u> ( شيك رقم... )	512
950.000.00	950.000.00	// من ح/ قروض بنكية	164
950.000.00		الى ح/ البنك <u>تسديد القروض البنكية</u> ( شيك رقم... )	512
120.000.00	120.000.00	// من ح/ الشريك 3 - الحساب الجاري	4553
120.000.00		الى ح/ البنك <u>تسديد للشريك 3 امواله</u> ( شيك رقم... )	512

بعد القيام بالتسجيلات السابقة الخاصة بسداد الديون تصبح الميزانية كالتالي:

المبالغ MONTANT	الخصوم PASSIF	المبالغ MONTANT	الأصول ACTIF
10.700.000.00 1.430.000.00	<u>رؤوس الأموال الخاصة</u> - رأس المال الصادر - نتيجة التصفية		<u>الأصول الغير جارية</u>
<b>12.130.000.00</b>	<b>مجموع رؤوس الأموال الخاصة</b>		<b>مجموع الأصول غير جارية</b>
	<u>خصوم غير جارية</u> - قروض بنكية		<u>أصول جارية</u>
	<b>مجموع الخصوم غير جارية</b>	12.130.000.00	- البنك
	<u>خصوم جارية</u>		
	<b>مجموع الخصوم الجارية</b>	<b>12.130.000.00</b>	<b>مجموع الأصول الجارية</b>
<b>12.130.000.00</b>	<b>مجموع الخصوم</b>	<b>12.130.000.00</b>	<b>مجموع الأصول</b>

ي- تسديد أجر المصفي ومصاريف التصفية.

100.000.00	100.000.00	تاريخ السداد من /ح نتيجة التصفية الى /ح البنك <u>تسديد اتعاب المصفي</u> ( شيك رقم ... )	512	123
140.000.00	140.000.00	// من /ح نتيجة التصفية الى /ح البنك <u>تسديد مصاريف التصفية</u> ( شيك رقم ... )	512	123

ع- توزيع فائض التصفية على الشركاء

فائض التصفية هو المبلغ الصافي المتبقي من رأس المال، لذا كأول خطوة علينا بترصيد حساب 123 (ح. نتيجة التصفية) بإدراجه ضمن رأس المال، بعدها نقوم بتوزيع رأس المال على الشركاء مع اقتطاع نسبة

15 % كضريبة على الدخل الإجمالي المتعلقة بالمبلغ الزائد عن حصص الشركاء الأصلية أي الزائدة عن رأس المال الصادر الأصلي والمقدر بمبلغ 7.000.000,00 دج ؛ كما يلي :

1.430.000.00	1.430.000.00	تاريخ اقفال عملية التصفية من /ح نتيجة التصفية الى/ح الراس المال الصادر <u>تسديد اتعاب المصفي</u> ( شيك رقم ... )	101	123
2.840.125.00 2.840.125.00 2.840.125.00 2.840.125.00 769.500.00	12.130.000.00	// من /ح ح الراس المال الصادر الى /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى/ح الدولة: الضرائب المحصلة <u>اثبات توزيع فائض التصفية على الشركاء</u> ( شيك رقم ... )	4561 4562 4563 4564 442	101

الضريبة الواجبة الاقتطاع = (الفائض من عملية التصفية - رأس المال الصادر) × 15 %  
( 7.000.000,00 - 12.130.000,00 ) × 15 % = 769.500,00 د ج .

11.360.000.00	2.840.125.00 2.840.125.00 2.840.125.00 2.840.125.00	تاريخ السداد من /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال من /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال من /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال من /ح الشريك الاول: عمليات على الراس المال الى/ح البنك الى/ح الراس المال الصادر <u>تسديد حصص الشركاء من فائض التصفية</u> ( شيك رقم ... )	4561 4562 4563 4564 512	
769.500.00	769.500.00	// من / ح الدولة: الضرائب المحصلة الى/ح البنك <u>تسديد الضريبة المقطوعة لمصلحة الضرائب</u> ( شيك رقم ... )	512	442

الفهرس	الصفحة
المقدمة:	02.....
<b>الفصل الأول: مدخل لمحاسبة الشركات.</b>	04.....
1-موضوع وطبيعة محاسبة الشركات	04.....
1-1 تعريف الشركة.....	04.....
1-2 الشخصية المعنوية للشركة التجارية.....	05.....
1-3 عقد الشركة التجارية (القانون الأساسي).....	06.....
1-4 أنواع الشركات التجارية.....	06.....
2-خصائص الشركات التجارية.....	14.....
2-1 خصائص شركة التضامن.....	14.....
2-2 خصائص شركة التوصية البسيطة.....	15.....
2-3 خصائص شركة المحاصة.....	15.....
2-4 خصائص شركة المساهمة.....	15.....
2-5 خصائص شركة توصية بالأسهم.....	16.....
2-6 خصائص شركة ذات المسؤولية المحدودة.....	17.....
<b>الفصل الثاني: محاسبة تأسيس الشركات.</b>	
1-تأسيس شركات الأشخاص والأموال ...	19.....
1-1 تأسيس شركة التضامن	19.....
2-1 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة التضامن.....	19.....
3-1 تمرين تطبيقي لعملية تأسيس شركة التضامن	26.....
2-تأسيس شركات الأموال	31.....
2-1 تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة <b>SARL</b>	31.....
2-2 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة.....	31.....
3-2 تمرين تطبيقي لعملية تأسيس شركة ذات المسؤولية المحدودة	34.....
4-2 تأسيس شركة المساهمة.....	38.....
5-2 المعالجة المحاسبية لعملية تأسيس شركة المساهمة	41.....
6-2 تمرين تطبيقي لعملية تأسيس شركة المساهمة	42.....
<b>الفصل الثالث: العمليات على الراس المال (زيادة وخفض راس المال)</b>	45.....

- 1-العمليات على الراس المال (تعديل عقد الشركة زيادة الراس المال) .....45
- 1-1 زيادة الراس المال شركة ذات المسؤولية المحدودة وشركة المساهمة .....46
- 2-1 تطبيقات عن الحالات الخاصة للزيادة في رأس المال.....51
- 2-العمليات على الراس المال (تعديل عقد الشركة خفض الراس المال) .....54
- 1-2 أسباب تخفيض الراس المال الشركة .....54
- 2-2 تطبيقات عن الحالات الخاصة لخفض في رأس المال.....57
- الفصل الرابع: تخصيص نتيجة الدورة المحاسبية**
- 1- نتيجة الدورة المحاسبية .....63
- 1-1 نظام الضريبة على ارباح الشركات .....63
- 2-1 المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات في نهاية الدورة المالية.....64
- 3-1 الآجال القانونية لإقفال حسابات الشركة .....64
- 2-المعالجة المحاسبية لنتيجة الدورة (تخصيص النتيجة) .....64
- 1-2 تخصيص نتيجة الدورة. ....65
- 2-2 تطبيق حول تخصيص النتيجة .....69
- الفصل الخامس: توزيع الأرباح والخسائر**
- 1-توزيع الأرباح والخسائر.....71
- 1-1 الإجراءات القانونية والتنظيمية لتوزيع نتيجة الدورة من طرف الجمعية العامة .....71
- 2-1 صيغ وعناصر توزيع الأرباح والخسائر.....71
- 3-1 عناصر توزيع الأرباح والخسائر.....72
- 4-1 توزيع الأرباح والخسائر في شركة (التضامن /المساهمة) .....73
- 2-المعالجة المحاسبية لعملية لتوزيع الأرباح والخسائر (حالة تحقيق أرباح نهاية الدورة) .....74
- 1-2 الأرباح المرحلة (غير الموزعة أو المجمدة) .....75
- 2-2 تطبيقات حول توزيع الأرباح نهاية الدورة.....77
- 3-المعالجة المحاسبية لعملية لتوزيع الأرباح والخسائر (حالة تحقيق خسائر نهاية الدورة) .....83
- 1-3 تغطية الخسارة باستعمال الاحتياطات.....83
- 2-3 تغطية الخسارة باستعمال الترحيل من جديد.....84
- 3-3 تغطية الخسارة عن طريق تحميلها على الشركاء.....84
- 4-3 تطبيق حول توزيع الخسائر نهاية الدورة.....85
- الفصل السادس: تصفية الشركات.**

87.....	1-تصفية الشركات
87.....	1-1 ماهية تصفية الشركة.
87.....	2-1 أنواع تصفية الشركات
88.....	3-1 الأسباب العامة لانقضاء الشركة
90.....	4-1 الأسباب الخاصة لانقضاء الشركة.
91.....	2-الإطار القانوني لعملية التصفية.
92.....	3-تعيين المصفي من قبل القضاء.
93.....	<b>1-3 المصفي le liquidateur</b>
93.....	2-3 واجبات المصفي
94.....	3-3 نتائج التصفية.
94.....	4-3 قفل التصفية وقسمة أموالها.
95.....	4-المعالجة المحاسبية لعملية التصفية.
96.....	1-4 إعداد ميزانية بداية عملية التصفية.
98.....	2-4 تحصيل حقوق الشركة.
99.....	3-4 تسديد ديون الشركة.
100.....	4-4 تسديد ديون عملية التصفية.
100.....	5-4 تسديد حقوق الشركاء وإقفال عملية التصفية.
103.....	6-4 تطبيق شامل حول تصفية شركة ذات مسئولية محدودة.

## المراجع

- Ministère des Finances( 2010). Direction Générale des Impôts. Bulletin d'information fiscale n° 01/2010, Régime Fiscal des Dirigeants de Sociétés.
- القانون 15-20 المؤرخ في ديسمبر 2015، العدد71، من القانون التجاري الجزائري.
- القانون التجاري الجزائري (المواد418، 545، 551، 552).
- القانون التجاري الجزائري (من المادة 563 الى 791).
- القانون المدني (المواد416، 417، 418، 444، 776).
- وزارة المالية، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2018.

- أركان محمد خليل، انقضاء الشركات والآثار التي تترتب على هذا الانقضاء، دراسة مقارنة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2018.
- الياس ناصف. موسوعة الشركات التجارية، شركة التضامن، الجزء الثاني، توزيع المنشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، بيروت لبنان، 2009.
- شرقي نسرين، الشركات التجارية، الطبعة الأولى، دار بلقيس للنشر، الجزائر، 2013.
- عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني الجديد، العقود التي تقع على الملكية: الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، الطبعة الثالثة، 1997.
- علي رمضان، ربيع سميا، محاسبة الشركات، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2021.
- معمر خالد، النظام القانوني لمصفي الشركات التجارية في التشريع الجزائري والمقارن، بدون. طبعة، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2013.