جامعة العقيد أكلي محند اولحاج بالبويرة

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بعنوان

محاضرات في محاسبة الشركات التجارية

من إعداد

د.سفير محمد

2020/2021

الفهرس

المحور الأول: الإطار التشريعي والقانوني للشركات التجارية 03
I-تمييز الشركة التجارية عن الشركة المدنية 03
II-أركان عقد الشركة 03
III-أنواع الحصص 05
VI-أنواع الشركات التجارية في التشريع الجزائري 06
المحور الثاني: تأسيس الشركات التجارية 19
I:مصاريف تأسيس الشركات التجارية 19
II:تأسيس شركات المساهمة 21
III:حالات خاصة بالمساهمات النقدية المحررة جزئيا 24
المحور الثالث: عملية توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء في الشركات التجارية 31
I-توزيع الأرباح في الشركات التجارية 31
II-أنواع الاحتياطات 34
III-مبادئ توزيع ألأرباح 35
المحور الرابع: تعديل رأس مال الشركات التجارية 49
I-شروط وطرق زيادة رأس مال شركة المساهمة 49
II-طرق تعديل رأس مال شركة المساهمة 50
III- إجراءات الزيادة في رأس مال شركة المساهمة 52
VI-تخفيض رأس مال شركة المساهمة 55
المحور الخامس: تصفية الشركات التجارية 61
I -الجوانب القانونية لحل الشركات التجارية 61
II - الجوانب المحاسبية لعملية التصفية 64
المحور السادس:توحيد الحسابات في الشركات التجارية 72
I-تعريف التجميع المحاسبي: 72
II-نطاق القوائم المالية المجمعة طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري 72
III--معدل الرقابة ونسبة المصلحة 73
VI-سيرورة عملية التجميع 74
V-دراسة بعض الروابط الأساسية بين المؤسسة الأم و المؤسسات المراقبة 75
IV-طرق ومبادئ التجميع 79
المراجع 89

المحور الأول: الإطار التشريعي والقانوني للشركات التجارية

تعرف المادة 416من القانون المدني_ المعدلة و المتممة بموجب القانون رقم 88-14 الصادر في 1988/05/16)، عرف الشركة كما يلي:" الشركة عقد بمقتضاه يلتزم شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر على المساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد بهدف اقتسام الربح الذي قد ينتج، أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة،كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك ؛"

I-تمييز الشركة التجارية عن الشركة المدنية:

التمييز بين الشركات المدنية والشركات التجارية يرتب عدة نتائج تتمثل فيما يلي :

1 .الشركات التجارية وحدها دون الشركات المدنية تخضع للالتزامات المفروضة على التجار.
2 .الشركات التجارية وحدها هي التي يستمر إفلاسها إذا توقفت عن دفع ديونها.
3 .الأعمال المدنية التي تقوم به الشركة التجارية تعتبر تجارية بالتبعية.
4 .الشركات المدنية لا تخضع لأي إجراءات شهر خاصة على عكس الشركات التجارية (فيما عدا شركة المحاصة) التي تلزم استيفاء إجراءات شهر معينة حسب المادة 417من القانون المدني الجزائري .
5 .يكون الشركاء في الشركات المدنية مسئولون مسؤولية شخصية عن ديون الشركة في أموالهم الخاصة كل منهم نبسبة نصيبه في الخسائر، أما المسؤولية الشخصية للشركاء عن ديون الشركة فتختلف حسب نوع الشركة.

II-أركان عقد الشركة

اولا:الأركان الموضوعية العامة لعقد الشركة

تشمل الأركان الموضوعية العامة لعقد الشركة نفس الأركان التي لا تستقيم بقية العقود في الأخرى بدونها وتتمثل هذه الأركان الرضا والأهلية، والمحل والسبب، وينطبق بشأنها سائر الأحكام المنصوص عليها في التقنين المدني.

- **الرضا:** تنص المادة 59 قانون مدني على أنه:" يتم العقد بمجرد أن يتبادل الطرفان التعبير عن إرادتهما المتطابقتين دون الإخلال بالنصوص القانونية".

- **الأهلية:** بل لابد أن تكون هذه الإرادة صادرة عن ذي أهلية، أي البالغ من العمر 19 سنة كاملة، ومتمتع بكامل قواه العقلية ولم يحجر عليه، فالأهلية اللازمة لإبرام عقد الشركة هي أهلية التصرف.
- **المحل** : نعني بمحل الشركة النشاط الاقتصادي الذي قامت الشركة من أجله،أو المشروع الاقتصادي الذي يسعى الشركاء إلى تحقيقه، ويجب أن يكون محل مشروع غير مخالف للنظام العام والآداب العامة ،وممكنا وجائز قانون.
- **السبب:** أما بالنسبة للسبب في الشركة وهو الباعث وغالباً ما يكون تحقيق الربح هو السبب، كما أن سبب التزام كل شريك هو الأمل في الحصول على نصيب من الأرباح التي تحققها الشركة.

ثانيا:الأركان الموضوعية الخاصة لعقد الشركة

تقوم الشركات التجارية مهما كان نوعها على بعض المبادئ الأساسية، كيفها جانب من الفقه على أنها شروط موضوعية خاصة تتعلق بعقد الشركة، تنفرد بها عن باقي العقود الأخرى، تتمل أساسا في: تعدد الشركاء، تقديم الحصص، نية المشاركة، اقتسام الأرباح والخسائر.

- **تعدد الشركاء:** وفقا لأحكام نص المادة 416 من القانون المدني، يعتبر شرط تعدد الشركاء أساسيا لصحة عقد الشركة ،كون أن مفهوم العقد في محتواه يفترض تعدد الأطراف.
- **تقديم الحصص:** لانعقاد عقد الشركة يشترط أن يلتزم كل شريك بتقديم نصيب معين "الحصص"، التي تكون إما عينية أو نقدية، ومن ثم لا تعتبر شركة، تلك التي لا يلتزم فيها العضو بتقديم الحصة، مع العلم أنه يجوز وفقا لنص المادتين 416 و423 قانون مدني للشريك أن يقدم حصة عمل كحصة في الشركة.
- **نية المشاركة:** هو ركن أساسي في عقد الشركة يتمثل في نية المشاركة، مفادها بأن تنصرف إرادة جميع الشركاء إلى التعاون الايجابي فيما بينهم على قدم المساواة بغية تحقيق غرض الشركة عن طريق الإشراف على إدارة المشروع وتحمل المخاطر .
- **اقتسام الأرباح و الخسائر:** تنص المادة 426 قانون مدني التي تقضي ببطلان عقد الشركة في حالة الاتفاق مع أحد الشركاء بأن لا يساهم في أرباح الشركة وخسائرها .

III-أنواع الحصص:

أشارت المادة 416 من القانون المدني إلى أن الحصة الواجب تقديمها من الشركاء قد تتكون من: عمل، أو مال، أو نقد، وفي الواقع فإن مصطلح مال يكفي للدلالة على ما يشمله ذلك من مال نقدي وعيني، ولهذا فإن الحصص تكون على ثلاثة أنواع الحصص : النقدية، الحصص العينية وحصص العمل:

اولا: الحصص النقدية

إن تقديم الحصة النقدية في الشركة هي الصورة الشائعة العمل بها وتسري على التزام الشريك بأداء مبلغ من النقود، وكقاعدة عامة إذا لم يقدم الشريك ما التزم به فإنه يلزم بالتعويض، وهذه القواعد العامة لا تنطبق على بعض الشركات التي خصص لها المشرع أحكام خاصة، و هي: شركة المساهمة، التوصية بنوعيها فيما يخص حصة الشريك الموصي؛

ثانيا: الحصص العينية

أجاز القانون أن تكون الحصة المالية المقدمة من الشريك شيئاً آخر غير النقود تكون له قيمة مالية، سواء كان هذا الشيء عقاراً كقطعة أرض أو بناء، أو منقولاً مادياً كالآلات والبضائع، أو منقولاً معنوياً كمحل تجاري، براءة اختراع، علامة تجارية أو حقاً من حقوق الملكية الأدبية و الفنية؛ وتقدم الحصة العينية على ثلاثة أنواع:إما على سبيل التمليك أو على أساس الانتفاع أو على شكل ديون في ذمة الغير:

ثالثا: حصص العمل

قد تكون الحصة تتمثل في عمل يقدمه الشريك وتكون عادةً عملاً فنياً كعمل مهندس أو عمل شخص له خبرة تجارية بنشاط الشركة كالتصدير، ويجب أن يكون للعمل أهمية خاصة في نجاح الشركة فلا يجوز أن تكون الحصة عملاً تافهاً وإلا كان مقدم الحصة أجيراً و ليس شريك، كما لا يجوز أن تكون الحصة مجرد نفوذ سياسي يتمتع به الشخص أو مجرد ثقة في مركزه المالي، وهذا ما نصت عليه المادة 420؛ من القانون المدني.

VI-أنواع الشركات التجارية في التشريع الجزائري

هناك عدة أنواع للشركات قد ذكرها المشرع على غرار شركة تضامن، وشركة المساهمة، والشركة.ذ.م.م، والشركة.ذ.م.م ذات الشريك الوحيد، لذلك تقسم هذه الشركات إلى شركات أشخاص وشركات أموال وأخرى مختلطة، وهذا ما نبينه فيما يلي:

اولا: شركات الأشخاص

وهي الشركات ذات الاعتبار الشخصي للشريك أي أن شخصية الشريك محل اعتبار وتضم على الخصوص شركات التضامن التي تتأسس على اعتبار شخص المساهم، فالشركاء فيها عادة ما تربطهم ثقة ومحبة ومن خصائصها أن كل شريك مسؤول مسؤولية تضامنية من غير تحديد عن ديون الشركة حتى من ذمته الخاصة.

1-شركة التضامن:

تتأسس هذه الشركة على الاعتبار الشخصي للشركاء ويكتسب كل شريك صفة تاجر، وهم مسؤولين من غير تحديد وبالتضامن عن ديون الشركة طبقا للمادة 551ق.ت.ج. فضلا عن الأركان العامة والخاصة التي يجب توافرها لصحة عقد الشركة، تتميز شركة التضامن بأحكام خاصة تتمثل فيما يلي:

- عنوان الشركة هو الاسم الرسمي للشركة ويتألف من أسماء جميع الشركاء أو من اسم احدهم أو أكثر ومتبوع بكلمة وشركاؤه.
- بالنسبة لحصص الشركة فانه لا يمكن نقل حصة الشريك ولا يمكن تداولها إلا بموافقة جميع الشركاء طبقا لنص المادة 560ق.ت.ج. ويجب إثبات إحالة الحصص الخاصة بالشركة بعقد رسمي.
- بالنسبة للشريك الذي تنازل عن حصته يبقى مسؤولا عن الديون السابقة إلى غاية انسحابه من الشركة، على شرط أن لا يبقى اسمه مؤلفا لاسم الشركة ويجب الإشهار بهذا التنازل.
- بالنسبة للأهلية فهي واجبة بالنسبة للشريك في هذه الشركة لأنه سيكتسب صفة تاجر والأهلية لازمة لممارسة التجارة.
- يؤدي إفلاس الشركة إلى إفلاس الشركاء، أما بالنسبة لإفلاس احد شركائها فهذا لا يؤدي إلى إفلاس الشركة وإنما يؤدي إلى حلها، إلا إذا وجد نص يخالف ذلك في القانون الأساسي، أو إذا اتفق الشركاء على استمرار الشركة.

1-1 تسيير شركة التضامن

الأصل أن تعود إدارة شركة التضامن لكافة الشركاء ما لم يشترط خلاف ذلك في القانون الأساسي، وغالبا ما يكون المدير شريك. غير أنه بالإمكان أن يكون مدير شركة التضامن من غير الشركاء في شركة التضامن، ويمكن التمييز في شركات التضامن بين المدير المعين في القانون الأساسي والمدير المعين بعقد لاحق، فبالنسبة للأول يسمى المدير الاتفاقي أما الثاني فيسمى المدير غير الإتفاقي فيعتبر وكيلا عن الشركة، وعند ما لا ينص القانون على تعين المدير فان الشركاء كلهم مديرين قانونين.

1-2 مسؤولية شركة التضامن والشركاء :

تحترف شركة التضامن القيام بالأعمال التجارية فإنها تعتبر تاجرا وهنا تلتزم بما يتفق مع طبيعة الشخص المعنوي من الالتزامات المفروضة على التاجر. لا يقتصر وصف التاجر على الشركة فحسب وإنما يتعدى إلى الشركاء المتضامنين فالشريك المتضامن هو تاجر ومسؤول مسؤولية شخصية ودون تحديد عن ديون الشركة طبقا للمادة 551 ق.ت.ج. لذلك يشترط في الشريك المتضامن أن يتمتع بالأهلية اللازمة لمباشرة التجارة فضلا عن تمتعه بأهلية التصرف.

تصفية الشركة لا تنحصر في حالة إفلاسها، بل إن تصفيتها قد ترتبط بالاعتبار الشخصي فتتعرض شركات التضامن إلى الحالات التي يتعرض لها الشركاء مثل الموت وعدم الأهلية ويمكن للعقد التأسيسي تفادي ذلك طبقا لأحكام المادة 562ق.ت.ج، كما يؤدي فقدان أهلية أحد الشركاء أو إفلاسه إلى حل الشركة، غير أنه يمكن للعقد التأسيسي أن ينص على استمرار الشركة رغم انسحاب الشريك المفلس أو من فقدان أهليته طبقا للمادة 563ق.ت.ج .

2-شركة المحاصة

وهي شركة تجارية مستترة لا تكتسب الشخصية المعنوية تنعقد بين شخصين طبيعيين أو أكثر يمارس أعمالها شريك ظاهر يتعامل مع الغير، ولا تخضع للاشهار بحيث تكون شركة المحاصة مقتصرة على العلاقة الوجودة بين الشركاء و يجوز إثبات الشركة بين الشركاء بجميع طرق الاثبات تبعا لما نص عليه المشرع الجزائري في نص المادة 795 مكرر

يقتضي تكوينها توافر الأركان الموضوعية العامة والخاصة في عقد انشائها، ما عدا شرط الكتابة وإجراءات الشهر التي استثناها المشرع صراحة من شروط إنشاء عقد شركة المحاصة. غير أن الحصص التي يقدمها الشركاء لا تخرج من ذممهم ولا تنتقل إلى ذمة الشركة، لاسيما وأن المشرع الجزائري ينص في المادة 795مكرر 4 على أنه":يتعاقد كل شريك مع الغير باسمه الشخصي ويكون ملزما وحده في حال كشفه عن أسماء الشركاء الآخرين دون موافقتهم". وبالتالي لا يكون للشركاء بعد ذلك إلا مجرد نصيب في الأرباح. يحدد تبعا للاتفاق الذي يبرمه الشركاء كأن يتفق الشركاء على أن يحتفظ كل شريك بحصته يتعامل فيها باسمه على أن يقتسم أرباحها وخسائره مع باقي الشركاء، أو أن تسلم كل الحصص إلى أحد الشركاء ليقوم باستثمارها لحساب الشركة على أن يتم توزيع الأرباح والخسائر وفق ما تم الاتفاق عليه.

تنقضي شركة المحاصة بتحقق سبب من أسباب الانقضاء العامة أو الخاصة التي تنقضي بها الشركات ذات الاعتبار الشخصي. فهي تنقضي بانتهاء مدتها أو بانتهاء الغرض الذي أنشأت لأجله، أو بهلاك جميع مالها أو جزء كبير منه حيث لا تبقى فائدة من استمرارها، ويجوز طلب حلها قضائيا كلما توفرت شروط ذلك.

3- شركة التوصية البسيطة:

تصنف شركة التوصية البسيطة ضمن شركات الأشخاص لأنها تقوم على الاعتبار الشخصي، لاسيما وأن المشرع الجزائري أضفى عليها جل الأحكام القانونية التي تنطبق على شركة التضامن وفق ما تضمنته المادة 563 مكرر من القانون التجاري الجزائري، إلا ما تعلق منها بوجود الشركاء الموصون. وقد أوجب المشرع الجزائري بموجب نص المادة 563مكرر 3 من القانون التجاري أن يتضمن القانون الأساسي لشركة التوصية البسيطة البيانات التالية:

- مبلغ وقيمة حصص كل الشركاء؛
- حصة كل شريك متضامن أو شريك موصي في هذا المبلغ أو القيمة؛
- الحصة الإجمالية للشركاء المتضامنين وحصتهم في الأرباح وكذا حصتهم في الفائض من التصفية.

من خلال ما تضمنته المادة 563 مكرر وما يليها يتضح جليا أن شركة التوصية البسيطة تتميز بخصائص واضحة تتمثل فيما يلي:

- تجمع شركة التوصية البسيطة بين نوعين من الشركاء هم الشركاء المتضامنون، والشركاء الموصون. فالنوع الأول (الشركاء المتضامنون) لهم نفس المركز القانوني الذي للشركاء في شركة التضامن، حيث تعود لهم إدارة الشركة بالأساس، وتندرج أسماؤهم جميعا في عنوان الشركة يسأل كل واحد منهم عن ديون الشركة مسؤولية شخصية تضامنية ومطلقة. أما بالنسبة للنوع الثاني من شركاء شركة التوصية البسيطة فهم الشركاء الموصون : وهم شركاء لا يكتسبون صفة التاجر ولا يخضعون لنظام الإفلاس الشخصي ولا يتحملون من خسارة الشركة وديونها إلا في حدود حصصهم في رأسمال الشركة، والتي لا يمكن أن تكون على شكل عمل طبقا لنص المادة 563 مكرر 1 ولا يمكن للشريك الموصي القيام بأي عمل خارجي ولو بمقتضى وكالة.
- طبقا لأحكام المادة 563مكرر 2 من القانون التجاري الجزائري يتألف عنوان الشركة من إسم كل الشركاء المتضامنين، أو من اسم واحد منهم أو أكثر متبوع في كل الحالات بعبارة "وشركائهم"، حتى يعلم الغير أنه يتصرف باسم الشركة لا باسمه الخاص، أما الشريك الموصي فلا يجوز أن يندرج اسمه في عنوان الشركة إلا بإذنه، لأن ذلك يكون تحت طائلة تحميله المسؤولية المطلقة عن ديون الشركة كما لو كان شريكا متضامنا فضلا عن اكتسابه صفة التاجر، وشموله بالإفلاس قي حال إفلاس الشركة. ما لم يدرج اسمه بغير علمه أو بعلمه ورغم اعتراضه، وفي هده الحالة لا يلحقه الجزاء ويظل محتفظا بصفته كشريك موصي في مواجهة الغير، بشرط أن يثبت الشريك الموصي عدم علمه أو اعتراضه بمجرد علمه.
- لا يجوز أن تكون حصص الشركاء ممثلة في سندات قابلة للتداول إلا انه يمكن للشريك متضامنا كان أم موص التنازل عن جزء من حصصه إلى شريك آخر أو إلى شخص أجنبي عن الشركة بموافقة جميع الشركاء المتضامنين والشركاء الموصين الممثلين لأغلبية رأسمال الشركة إذا نص على ذلك العقد التأسيسي للشركة طبقا لما ورد في نص المادة 563مكرر7 .

تدار شركة التوصية البسيطة بنفس أحكام إدارة شركة التضامن، فإدارتها تتم بواسطة مدير أو أكثر من الشركاء المتضامنين، كما يمكن أن يديرها شخص غير شريك، ويسري في تعيين المدير وعزله وتحديد سلطاته نفس القواعد المعمول بها في شركة التضامن، فيسمى المدير بشكل اتفاقي في القانون الأساسي، كما يمكن أن يعين باتفاق مستقل عن القانون الأساسي للشركة وبالتالي يكون المدير غير اتفاقي.

يرتب المشرع الجزائري على مخالفة حظر تولي الشريك الموصي لمهام الإدارة الخارجية لشركة التوصية البسيطة جزاء يتمثل في تحميله المسؤولية التضامنية وبغير تحديد مع الشركاء المتضامنين إزاء الغير كما لو كان شريكا متضامنا وهو الأمر الذي قد يصل الى تحميله ذات المسؤولية عن كل التزامات الشركة أو بعضها فقط حسب عدد وأهمية الأعمال الممنوعة التي قام بها، وهذا ما يتضح من نص الفقرة الثانية من المادة 563 مكرر 5 من القانون التجاري. لذلك وبمفهوم المخالفة يبقى ذات الشريك محتفظا بصفته كشريك موصي اتجاه الشركاء ولا يسأل إلا في حدود حصته اتجاههم عن نتيجة أعماله الإدارية الخارجية

تنقضي بالأسباب العامة التي تنقضي بها جميع الشركات، لكن وبالنظر إلى خصوصيتها المتعلقة بطبيعة اشتراك الشريك ومسؤوليته المترتبة عن ذلك فإن وفاة الشريك الموصى لا تؤثر على استمرار الشركة طبقا لما نصت عليه المادة 563 مكرر 9، إذ يصبح ورثته القصر شركاء موصين. كما لا يؤثر في استمرار الشركة إعساره أو إفلاسه أو نقص أهليته أو فقدانها.

ثانيا: الشركات المختلطة

هي الشركات ذ.م.م و شركات الوصية بالأسهم والتي تأخذ من مواصفات شركات الأشخاص وشركات الأموال، وفيها لا يتحمل الشركاء الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص والأسهم أو الحصص، لا تكون قابلة للتداول إلا بموافقة أغلبية معينة.

1- الشركات ذات المسؤولية المحدودة:SARL

يقتضي الاشتراك في هذا النوع من الشركات تمتع الشريك بالشروط العامة في العقد، وعليه فإن الحد الأدنى للشركاء في عقد الشركة ذ م م هو شريكين طبقا لما ورد في المادة 405ق.م.ج، لذلك ينشأ عقد الشركة ذ م م بين شريكين كحد أدنى وحد أقصى لا يتجاوز الخمسون (50) شريك طبقا لنص المادة 590ق ت ج بعد تعديلها بموجب القانون 20/15 المؤرخ في2015/12/30 والجدير بالذكر أن نص المادة 590 ق ت ج كان يحدد العدد الأقصى للشركاء في الشركة ذ م م ب 20شريكا، فإذا تجاوز هذا الحد الأقصى تحول إلى شركة مساهمة

في مدة سنة وإلا انحلت طبقا للقانون. كما أن الشريك في الشركة ذ م م لا يكتسب صفة التاجر، لهذا يمكن للقاصر أن يكون شريكا بواسطة وليه، كما يمكن للزوجين تكوين شركة ذ.م.م. و يجب أن يكون رضا الشريك صحيحا وخاليا من العيوب، تستمر الشركة رغم وفاة احد الشركاء أو إفلاسه أو صدور قرار بالحجر عليه فبالنسبة للوفاة فلا يجوز أن يتعدى عدد الشركاء 50 شريكا في حالة دخول الورثة فإذا كانوا أكثر من العدد فيلزمون بتعيين من ينوب عنهم، أما بالنسبة لإفلاس احد الشركاء فلا يؤثر على سير الشركة.

رأسمال الشركة ذ م م يحدد بحرية في القانون الأساسي للشركة ويقسم إلى حصص ذات قيمة اسمية متساوية. كما يجب أن يكون الاكتتاب في حصص الشركة جميعها من طرف الشركاء، وتدفع قيمة الحصص العينية منها كاملة. أما الحصص النقدية فتدفع بقيمة لا تقل عن الخمس 5/1 مبلغ الرأسمال التأسيسي ويدفع الباقي في مرحلة واحدة أو عدة مراحل بأمر من مسير الشركة وذلك في مدة أقصاها 5 سنوات من تاريخ تسجيل الشركة في السجل التجاري على أن يسلم المال الناتج عن تسديد قيمة الحصص المودعة بمكتب التوثيق الى مدير الشركة بعد قيدها في السجل التجاري. وهذا طبقا لنص المادة 567 ق ت ج بعد تعديلها بموجب القانون20/15 المؤرخ في 2015/12/30 .

ويمكن المساهمة في الشركة ذ م م بتقديم الحصص بعمل على أن تقدر قيمته وما يخول من أرباح في القانون الأساسي للشركة ولا يدخل في تكوين رأسمال الشركة. وهذا ما تضمنته المادة 567 مكرر ق ت ج التي استحدثها المشرع الجزائري بموجب التعديل الوارد بموجب القانون20/15 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن تعديل القانون التجاري. يجب أن يتضمن القانون الأساسي ذكر قيمة الحصص العينية ويتم ذلك بعد الاطلاع على تقرير ملحق بالقانون الأساسي يحرره تحت مسؤوليته المندوب المختص بالحصص والمعين بأمر المحكمة من بين الخبراء المعتمدين

2- الشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشريك الواحد :EURL

تم استحداثها بموجب الأمر 27/96 المؤرخ في1996/04/13 في 09 ديسمبر 1996 المعدل والمتمم للأمر59/75 المؤرخ في 1975/12/26 المتضمن القانون التجاري (ج.ر.رقم 77.) والواضح من خلال ما

ورد في الأمر المذكور أن المؤسسة.ذ.م.م ذات الشخص الواحد مخالفة لفكرة الشراكة، التي نجدها في النظرية العقدية للشركة. وبالتالي فإن ذلك يرتب ما يلي:

- المؤسسة ذ م م ذ ش و، لا تستند إلى عقد، بمعنى أنها لا تتوافر على إرادتين أو أكثر وهذا بخلاف ما نص عليه المشرع في المادة 416 ق.م التي تعرف الشركة بأنها عقد بين شخصين أو أكثر.
- هذا النوع من الشركات ليست له علاقة مع ش.ذ.م.م.من حيث النظر إلى التسيير وإلى الجمعيات العامة، لذلك يرى بعض الفقه بأن إنشاء المؤسسة ذ م م ذ ش و يدل على أن هناك سند له في تطور المفهوم التعاقدي للشركة، فهي تنظيم، بحيث أن إنشاء الشركة الآن يشبه الانضمام إلى مجموعة تنظيمية أو قانونية أكثر منه إنشاء تعاقدي (أي أن عملية الانضمام هذه تدل على ان الرضا الجماعي ليس هو الذي ينشا الشخص القانوني أي الشركة أو الشخص المعنوي، أي أن الرضا لا يعد منشئ للشخص القانوني و إنما ينشئه القيد في السجل التجاري).

يمكن القول أن الإرادة الفردية هي أساس هذا التنظيم، و اللجوء إلى مثل هذه المؤسسة هو لضمان سهولة إنشائها ولاستمرارها الذي يسهل عملية نقلها الى الورثة، لكن ورغم هذه السهولة فإننا نجد فيها نوع من المساس و الزعزعة لمبادئ قانون إنشاء الشركات، الذي يضع شروط خاصة للانضمام الشركاء لا وجود لها (الشروط) في نظام المؤسسة، فضلا عن أن تقسيم الأرباح ومبدأ ممارسة حق الرقابة على الجرد والحسابات من طرف الشركاء غير المديرين كلها مزايا لا يوفرها نظام المؤسسة، كما لا يوجد في نظام المؤسسة ذ م م ذ ش وانعقاد للجمعية العامة، فليس هناك رقابة تمارسها جهة أخرى على المسير في المؤسسة، هذا فضلا على أن فكرة الشخصية المعنوية تعود بنا إلى مجموعة الأشخاص التي لها إمكانية التعبير للدفاع على المصالح المشروعة المشتركة انطلاقا من فكرة الشركة، أي أنها تتأسس بغرض تحقيق مصلحة مشتركة لعدة أشخاص. وبالتالي فإن المؤسسة ذ ش و ذ م م لا تكتسب شخصيتها المعنوية على هذا الأساس. إلا أن المؤسسة لها مصلحة وهذه الأخيرة هي التي تمنح على أساسها الشخصية القانونية للمؤسسة حتى تتمكن هذه الأخيرة من تحقيقها وهذه المصلحة هي نفسها ما يصبوا الشركاء في مختلف الشركات الى تحقيقه، وإن كانت مصلحة الشركاء تختلف في بعض الأحيان عن مصلحة الشركة.

3- شركات التوصية بالأسهم:

تتأسس شركة التوصية بالأسهم بين شريك متضامن واحد أو أكثر يكتسبون صفة التاجر ويسألون بالتضامن ودون تحديد عن ديون الشركة، بالإضافة إلى شركاء موصين لهم صفة مساهمين ولا يتحملون الخسائر إلا في حدود حصصهم،على أن يقل عدد الشركاء الموصين عن ثلاثة. وبالتالي يأخذ هذا النوع من الشركات من خصائص شركة المساهمة بالنظر إلى الفريق الثاني من شركائها، ومن خصائص شركة التضامن حيث يكون الفريق الثاني من الشركاء فيها متضامنين ولهم مميزات وخصائص الشريك في شركة التضامن. يتألف عنوان شركة التوصية بالأسهم من اسم شريك أو أكثر من الشركاء المتضامنين، ويجب أن يكون مقترنا بعبارة " شركة التوصية بالأسهم"، غير أنه لا يجوز يحمل عنوان الشركة ذكر اسم أي شريك موصي تحت طائلة تحميله مسؤولية الشريك المتضامن والتزاماته اتجاه الغير حسن النية.

3-1 رأسمال شركة التوصية بالأسهم :يتشكل من أسهم قابلة للتداول، ويطرح رأسمالها لاكتتاب الجمهور على غرار شركات المساهمة وبالشروط ذاتها، لاسيما بعد أن نص المشرع الجزائري في الفقرة الثالثة من المادة 715 ثالثا، على تطبيق القواعد المتعلقة بشركات المساهمة باستثناء المواد 610 إلى 673 من القانون التجاري على شركات التوصية بالأسهم ما دامت تتطابق مع الأحكام المتعلقة بها.

3-2حل شركة التوصية بالأسهم :تسري بشأنه أحكام أسباب الحل العامة المطبقة على عموم الشركات التجارية، لاسيما وأن شركة التوصية بالأسهم تحكمها بعض النصوص القانونية المنظمة لشركات المساهمة وشركة التوصية البسيطة . وتسري عليها الأحكام الخاصة بانقضاء شركة التضامن بالنسبة للشركاء المتضامنين نظرا للاعتبار الشخصي الذي تتميز به في جانب الشركاء المتضامنين ما لم يقض عقد الشركة باستمرارها.

ثالثا:شركات الأموال

تقوم على الاعتبار المالي وهي تسعى إلى جلب المال وتحقيق الأرباح، بحيث تكون مساهمة في الشريك فيها في شكل، على خلاف الحال في شركات الأشخاص حيث تكون حصص، كما أن الحصة في شركات الأشخاص

غير قابلة للتداول غير أن الأسهم في شركات الأموال قابلة للتداول. ولهذا فالمساهم في شركات الأموال لا يكون مسؤولا عن ديون الشركة إلا بقدر مساهمته (مادة 592ق.ت.ج).

1-شركة المساهمة:

يقوم هذا النوع من الشركات على الاعتبار المالي ويهدف الشركاء فيها بالخصوص إلى تحقيق الربح وتؤسس وفق إجراءات معينة نص عليها القانون، حيث يجب أن لا يقل عدد الشركاء فيها عن 07 إلا إذا تعلق الأمر بالشركات ذات رؤوس الأموال العمومية فإنها معفاة من هذا الشرط. واقتصر المشرع في المادة 592 ق ت على ذكر خصائص وأركان وصفات شركة المساهمة "شركة المساهمة هي الشركة التي ينقسم رأسمالها إلى أسهم تتكون من شركاء لا يتحملون الخسائر إلا بقدر حصتهم". ينقسم رأسمال هذه الشركات إلى أسهم لتطرح للاكتتاب، ويقصد بالسهم طبقا لنص المادة 715 مكرر 40 ق ت ج "السند القابل للتداول، تصدره شركة مساهمة كتمثيل لجزء من رأسمالها"، وتكون الأسهم قابلة للتداول.

-يطلق على شركة المساهمة تسمية معينة متبوعة بشكل الشركة ومبلغ رأسمالها الذي يجب أن لا يقل عن 01 مليون دج بالنسبة للشركة التي لا تستعين على الادخار (التأسيس المغلق) و 05 مليون دج للتي تستعين على الادخار. ويجوز إدراج اسم شريك واحد أو أكثر في تسمية الشركة وهذا لا يعني أن المساهم الذي ذكر اسمه في تسمية الشركة يكتسب صفة التاجر، فشركة المساهمة هي شركة تجارية بحسب الشكل مهما كان موضوعها، وقد لجأت إليها الدول الغربية لأنها تساهم بكثرة في الاقتصاد الوطني وتعمل على حماية الادخار وحماية للمساهمين لان فيها ممارسة حقيقية لحق المساهم في اتخاذ القرارات والسلطة التي تمارسها القاعدة والمتكونة من جمعية المساهمين التي تمارس رقابتها على مجلس الإدارة، كما أن هذا النوع من الشركات يساهم في تشجيع الاستثمار لأن الشركاء فيه كلهم يهدفون إلى تحقيق الربح دون أي اعتبار آخر.

1-1 تأسيس شركات المساهمة:

هناك طريقين لتأسيس شركة المساهمة فإذا كانت أسهمها تطرح للاكتتاب العام يسمى ذلك بالتأسيس باللجوء

للادخار أي اللجوء إلى الجمهور للحصول على رأسمال الشركة، أما إذا تم الاكتتاب في كل رأسمال الشركة من قبل المؤسسين فيسمى ذلك التأسيس عن طريق الاكتتاب الفوري .

ينقسم رأسمال شركة المساهمة إلى أسهم اسمية قابلة للتداول، وطبقا لنص المادة 597 ق ت يتم إثبات الاكتتاب بالأسهم النقدية بموجب بطاقات اكتتاب تعد حسب الشروط المحددة عن طريق التنظيم. ويدعى الشريك في هذه الشركات "مساهم"، وتدار هذه الشركة بواسطة مجلس إدارة الذي يجب أن يكون أعضاؤه مساهمين. بالنسبة للمؤسسين هم الأشخاص الذين اخذوا المبادرة في إنشاء الشركة وهم مسؤولين مسؤولية تضامنية عن الأعمال آو التصرفات التي تمت قبل تأسيس شركة نهائيا. أما بالنسبة للأموال الناتجة عن الاكتتابات النقدية وقائمة المكتتبين فتودع لدى الموثق او لدى مؤسسة مالية مؤهلة، ويجب أن يتم الاكتتاب في جميع الأسهم المعروضة للاكتتاب العام، لان عدم الاكتتاب يؤدى إلى عدم كفاية رأس المال وبالتالي لا يمكن للشركة أن تفي بالغرض الذي أنشأت من أجله. ويجب أن يتم الاكتتاب بدون أي قيد أو شرط. حيث تدفع القيم النقدية عند الاكتتاب بنسبة الربع ¼ من قيمتها الاسمية و يتم الوفاء .بالزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديرين. أما الأسهم العينية التي قد تشكل جزءا من رأسمال شركة المساهمة، فإنه يجب أن تكون مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها (وقيمتها تحدد من طرف مندوب الحصص)، وإذا لم تسدد قيمتها في الفترة التي حددها مجلس الإدارة يقوم هذا الأخير بتوجيه إنذار إلى المساهم لتسديد ما تبقى في ذمته ،على أن تشرع الشركة في بيع الأسهم غير المسددة القيمة بمرور مدة شهر من تاريخ الإنذار، ويعلم المدين بذلك وفي هذه الحالة يشطب قيد المساهم بحكم القانون من اسم الشركة ويحل اسم المشتري الجديد محله وتسلم الشهادات الجديدة المبينة لسداد الأقساط المطلوبة والحاملة لتأشيرة نسخة ثانية بعدما أخفق الأول في تسديد ديونه للشركة.

1-2 إدارة شركة المساهمة:

- **مجلس الإدارة:** تعينه الجمعية التأسيسية ويطلع بمهمتين إدارة الشركة و مراقبة سلطات المدير العام. ويتشكل طبقا لنص المادة 610 ق.ت ج التي نصت على أنه: "يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل ومن اثني عشر عضوا على الأكثر. وعندما يكون هناك دمج بين شركتين يجوز رفع العدد الكامل للقائمين بالإدارة الممارسين منذ أكثر من ستة أشهر دون تجاوز أربع و عشرين(24) عضوا، ما عدا حالة الدمج الجديد فإنه لا يجوز أي تعيين لقائمين جدد بالإدارة ولا استخلاف من توفي من القائمين بالإدارة أو

استقال أو عزل ما دام عدد القائمين بالإدارة لم يخفض إلى 12 عضوا". وبالتالي فإن هناك حالة واحد يمكن أن يتجاوز فيها عدد مجلس الإدارة 12عضوا وهي حالة الدمج. والملاحظ أن المشرع الجزائري فصل بين مهمة الإدارة التي أوكلت لمجلس المديرين ومهمة المراقبة التي يضطلع بها مجلس المراقبة.

- **عضوية مجلس الإدارة** : تقوم الجمعية العامة سواء التأسيسية أو العامة العادية بانتخاب الأعضاء القائمين بالإدارة وتحدد مدة عضويتهم بموجب القانون الأساسي والتي يجب أن لا تتجاوز 6 سنوات طبقا لنص المادة 611 ق.ت.ج. في حالة شغور منصب عضو أو أكثر داخل مجلس الإدارة يمكن لهذا الأخير بين جمعيتين عامتين أن يقوم بتعيينات مؤقتة في حالة ما إذا كانت هناك وفاة أو استقالة، لكن إذا أصبح عدد القائمين بالإدارة أقل من الحد الأدنى القانوني وجب على مجلس الإدارة أو القائمين بها أن يقوموا باستدعاء الجمعية العامة بقصد إتمام عدد أعضاء المجلس. أما إذا أصبح عدد القائمين بالإدارة أقل من الحد الأدنى المحدد في القانون الأساسي دون أن يقل عن الحد الأدنى القانوني فيجب على مجلس الإدارة أن يقوم بالتعيينات المؤقتة قصد إتمام العدد في أجل 3 أشهر، وتعرض هذه التعيينات على الجمعية العامة للمصادقة عليها. تعتبر المداولات التي قام بها مجلس الإدارة بعضوية الأعضاء المؤقتين صحيحة.
- **صلاحيات المجلس ككل** :يتمتع مجلس المديرين بنفس صلاحيات مجلس الإدارة في الشركات التقليدية ويمارسها في إطار مجلس، ولا يجوز لأحد المديرين أن ينفرد بها، و لهذه الصلاحيات نفس الحدود المذكورة سابقا (موضوع الشركة وفي حدود الصلاحيات المخولة لمجلس المراقبة و جمعية المساهمين). يجوز تحديد نطاق تدخل مجلس المديرين في عقد الشركة التأسيسي، إلا أن هذه الشروط لا تكون نافذة في علاقة الشركة مع الغير.
- **صلاحيات رئيس مجلس المديرين** :طبقا لنص المادة 652 ق.ت.ج فإن رئيس مجلس المديرين يتمتع بسلطة تمثيل الشركة في علاقاتها مع الغير، لكن هذه المهمة لا تمنحه سلطة إدارة واسعة من تلك التي تمنح للمديرين الآخرين من جهة، ومن جهة أخرى يجوز لمجلس المراقبة أن يمنح سلطة التمثيل لأكثر من مدير ولكن بشرط أن يكون مجلس المراقبة مفوضا بموجب العقد التأسيسي، أما إذا لم يكن كذلك فيعتبر ذلك تدخلا في صلاحيات الجمعية العامة. وإذا كان العقد التأسيسي يحدد صلاحيات المجلس فإن هذا التحديد لا يسري إلا بين مجلس المديرين والشركاء.
- **صلاحيات أعضاء مجلس المديرين الآخرين**:يجب التميز بين أعضاء مجلس المديرين و المديرين العامين المساعدين لرئيس مجلس الإدارة و رئيس مجلس المديرين. فأعضاء مجلس المديرين ليس لهم سلطة تمثيل الشركة إلا إذا كان فيه تفويض خاص ، و في هذه الحالة تكون لهم صفة المديرين العامين و لكن على خلاف المديرين

العامين في شركة المساهمة التقليدية الذين يعتبرون تابعين لرئيس مجلس الإدارة فأعضاء مجلس المديرين لهم نفس السلطة و لا يتبع احدهم الآخر. لذلك فإنه في علاقة الشركة مع الغير تكون للمدير تلك السلطات المخولة لرئيس مجلس المديرين.

–تعين أعضاء مجلس المديرين :يعينهم مجلس المراقبة ضمن مجلس المديرين لكن يتم عزلهم عن طريق الجمعية العامة باقتراح مجلس المراقبة ، وذلك لسبب مشروع.

–صلاحيات مجلس المراقبة:تعين جمعية المساهمين التأسيسية أو العادية أعضاء مجلس المراقبة من ضمن الشركاء و لمجلس المراقبة صلاحيات تتمثل فيما يلي:

مراقبة الشركة وهناك سلطة خاصة في الإدارة والتسيير فطبقا للمادة 654 ق.ت.ج "يمارس مجلس المراقبة مهمة الرقابة الدائمة للشركة ويمكن أن يخضع القانون الأساسي إبرام العقود التي يعدها لترخيص مجلس المراقبة مسبقا". فطبقا لهذه المادة يقوم المجلس بمراقبة التسيير الذي يضطلع به مجلس المديرين، لهذا يمكن لمجلس المراقبة في أي وقت من السنة أن يطلع على وثائق الشركة والحسابات كما يطلع على التقارير التي تقدم إليه كل 3 أشهر، وعلى ضوء قراءته للتقارير يقوم بتسجيل بعض الملاحظات ويسلمها للجمعية العامة.

–إذا كان المجلس المراقبة سلطة مراقبة عمل مجلس المديرين فله كذلك أن ينظر في مدى ملائمة هذه التصرفات لمصلحة الشركة والشركاء دون الوصول إلى حد التدخل في التسيير. و له أن يطلب من الجمعية العامة عزل أعضاء مجلس المديرين إذا اتضح من التقارير أنها تخالف غرض الشركة.

–صلاحيات الزيادة في رأس مال الشركة : طبقا لما ورد في نص المادة 690 ق ت ج تضطلع الجمعية العامة غير العادية وحدها بحق الاختصاص باتخاذ قرار زيادة رأس المال بناء على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المدير حسب الحالات. ويجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو لمجلس المديرين السلطات اللازمة لتحقيق زيادة رأس المال مرة واحدة أو أكثر . كما بينت ذات المادة البطلان المطلق لكل شرط ورد في القانون الأساسي يخول لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين سلطة تقرير زيادة رأس المال وجعلته عديم الأثر.

-**أجل زيادة رأس المال** : يجب أن تحقق زيادة رأس مال شركة المساهمة طبقا لما ورد في المادة 692 ق ت ج في أجل 5 سنوات من تاريخ انعقاد الجمعية العامة التي قررت ذلك. غير أن هذا الأجل لا يطبق على زيادة رأس المال التي يمكن تحقيقها بواسطة تحويل السندات إلى أسهم والزيادات التكميلية لأصحاب السندات ولا يضيف هذا الأجل على زيادة رأس المال المقدرة نقدا و الناتجة عن اكتتاب أسهم تم إصدارها بعد زوال حق الاختيار. ومع ذلك فإن زيادات رأس المال التي تتم باللجوء العلني للادخار الذي تم تحقيقه في فترة تقل عن سنتين من تأسيس شركة مساهمة دون اللجوء إلى الادخار العلني يجب أن يسبقه فحص أصول وخصوم الشركة تحت مسؤولية مندوب الحسابات، كما يخضع لتصويت الجمعية العامة. وذلك طبقا لما نصت عليه المادة 693 ق ت ج.

-**حق الأفضلية عند زيادة رأس المال** : لقد نص المشرع من خلال نص المادة 694 ق ت ج على ضمان حق الأفضلية في الاكتتاب في الأسهم النقدية الصادرة لتحقيق زيادة رأس المال لفائدة المساهمين بنسبة قيمة أسهمهم و يعتبر كل شرط مخالف لذلك باطلا ، و حق الأفضلية المذكور هو حق قابل للتداول خلال فترة الاكتتاب.

-وعلى اعتبار إلزامية الاكتتاب في جميع الأسهم الصادرة لتحقيق زيادة رأس المال تحت طائلة إمكانية إلغاء الزيادة، فإنه ولتحقيق ذات الغرض سمح المشرع بإمكانية استفادة المساهمين الذين اكتتبوا في حالة إصدار أسهم غير قابلة للتخفيض لتحقيق زيادة رأس المال من أفضلية منحهم الأسهم المتبقية على أساس قابل للتخفيض بنسبة قيمة أسهمهم وفي حدود طلباتهم، إذا توفرت ذات الأسهم نتيجة عزوف بعض المساهمين بالاكتتاب فيها. ومع ذلك إذا لم تمتص الاكتتابات القائمة على أساس التفاضل وعلى أساس قابل للتخفيض جميع زيادة رأس المال، فإن الأسهم المتبقية توزع من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ما لم تقرر الجمعية العامة غير العادية غير ذلك. لاسيما وأنه يجوز للجمعية العامة التي قررت زيادة رأس المال أن تلغي حق التفاضل في الاكتتاب.

المحور الثاني: تاسيس الشركات التجارية

الشركات التجارية أثناء تأسيسها تخضع إلى مجموعة من الحقوق ووفقا لقانون التسجيل المعمول به فإن المشرع الجزائري ميّز بين ثلاثة أنواع من المساهمات.

- **مساهمات صافية** : تعطي صاحبها مقابلا يتمثل في حقوق إجتماعية لتمثيل رأس مال الشركة (حصص الفوائد، حصص اجتماعية أو أسهم).
- **مساهمات بمقابل(Apports à Titre Onéreux)** يتلقى صاحبها ليس حقوقا اجتماعية ولكن نقدية أو مايقابلها، أو الوعد بتصفية ديونه من خلال حساب صافي المركز المالي بالصيغة التالية:

صافي المركز المالي= مجموع الأصول–مجموع الديون+ قيمة المحل(إن وجدت)

- **مساهمات مختلطة(Apports Mixtes)**:وهي مزيج بين المساهمات الصافية وبمقابل.

I:مصاريف تأسيس الشركات التجارية

أثناء مرحلة تأسيس الشركات التجارية يتطلب تسديد أنواع مختلفة من المصاريف تسمي بمصاريف التأسيس منها:

- حقوق التسجيل (les droits d' enregistrement) تسجل في ح/6354 بجعله مدين.
- اتعاب الموثق((notaire) les frais de greffe)تسجل في ح/6226 بجعله مدين.
- مصايف الاشهار (les frais de Publicité) تسجل في ح/623 بجعله مدين.
- مصاريف أخرى.

مع الاشارة إلى أن مصاريف التأسيس طبقا للنظام المحاسبي المالي(SCF) لا تعالج كأصول بل كتكاليف تحمّل على الدورة التي وقعت فيها، ولتسجيل مصاريف التأسيس بدفتر يومية الشركة يتطلب مايلي :

1–الاختيار الأول :تسجيل مصاريف التأسيس حسب طبيعتها

بجعل ح/..6 مدين و ح/ موردو الخدمات دائن.

		//		
6...		ح/حساب المصاريف	xx	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	xx	
	401	ح/موردو الخدمات		xx
		الاعتراف بالمصاريف		

- **تسديد مبلغ موردو الخدمات**

		//		
401		ح/حساب المصاريف	xx	
	512	ح/ البنك		xx
	530	ح/ الصندوق		xx
		تسديد المصاريف		

2-الاختيار الثاني: الاعتراف بها كتكاليف تحمّل على الدورة التي وقعت فيها

- **التسجيل المحاسبي**

		//		
201		ح/ مصاريف التأسيس	xx	
4456		ح/الرسم على القيمة المضافة	xx	
	401	ح/ الموردون		xx
		تثبيت مصارف التاسيس		

- **اهتلاك مصاريف التأسيس**

		//		
681		ح/ مخصص إطفاء مصاريف التأسيس	xx	
	281	ح/ اهلاك مصاريف التأسيس		xx
		اهتلاك مصاريف التاسيس		

- **ترصيد حساب المصاريف المعنية بالاهتلاك في نهاية المدة**

		//		
281		ح/ اهلاك مصاريف التأسيس	xx	
	201	ح/ مصاريف التأسيس		xx
		ترصيد مصاريف التاسيس		

تطبيق: في 2017/01/03 تقرر تاسيس شركة (x) برأسمال إجتماعي (m) ، حيث ترتب عن عملية التأسيس دفع المصاريف التالية :

-حقوق التسجيل (droits d'enregistrement) بمبلغ 12500.00دج

-أتعاب الموثق (Honoraires du notaire) 6200.00 خارج الرسم TVA 19 %

المطلوب : تسجيل مصاريف التأسيس بدفتر يومية الشركة حسب طبيعتها ،مع العلم أن جمع المصاريف سددت بشيك بنكي في 01/21

II:تأسيس شركات المساهمة

تسجل عملية تأسيس الشركات على ثلاثة مراحل وهي:

- **مرحلة الاكتتاب في رأس المال:** أي **الوعد بتقديم الحصص** (أو المساهمات) من طرف الشركاء.
- **مرحلة تحرير (دفع) رأس المال:** أي تقديم الحصص أو المساهمات من طرف الشركاء.
- **مرحلة تعديل رأس المال بالمساهمات المحررة:** أي يصبح رأس المال غير المطلوب مطلوبا.

ويختلف التسجيل المحاسبي لعملية تأسيس شركة المساهمة باختلاف الكيفية التي تمت بها عملية دفع (تقديم) المساهمات: أي **الدفع الكلي** أو **الجزئي** للمساهمات. وعليه سنميز بين حالتين:

الحالة الأولى: الدفع (التحرير) الجزئي للمساهمات عند التأسيس

- **مرحلة الوعد بتقديم الحصص**

		//		
4561		شركاء حسابات المساهمة في الشركة	xx	
	1012	راس مال مكتتب مطلوب وغير محرر		xx
		الوعد بتقديم الحصص		

- **مرحلة تقديم الحصص**

		//		
467		الموثق	xx	
5/4/3/2		البنك	xx	
	4561	شركاء حسابات المساهمة في الشركة		xx

		تحقيق الحصص		

- **مرحلة تعديل رأس المال**

		//		
1012		راس مال مكتتب مطلوب وغير محرر	xx	
	1013	راس مال مكتتب مطلوب ومحرر		xx
		مرحلة تعديل راس المال		

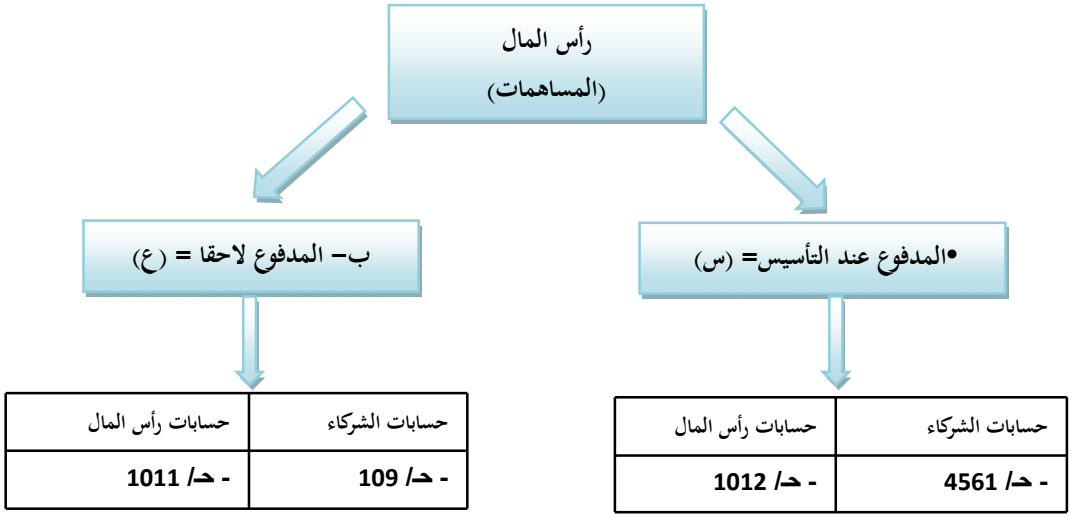
مثال:

بتاريخ 2019/02/15 تأسست شركة مساهمة بين 10 مساهمين، برأس مال قدره 1200000 دج، حيث كانت كل المساهن نقدية، تقرر تحريرها بالكامل، في 2019/02/17 تم تحرير المساهمات من طرف المساهمين، وهذا بإيداعها لدى الموثق، في 2019/02/18 قام الموثق بخصم أتعابه المقدرة بـ 10000دج، وقام بإيداع المبلغ المتبقي في الحساب البنكي للشركة.

الحالة الثانية: الدفع (التحرير) الجزئي للمساهمات عند التأسيس

لتسجيل هذه المرحلة نصنف رأس مال (مساهمات) الشركة إلى صنفين:

- رأس المال (المساهمات) المدفوع عند التأسيس.
- رأس المال (المساهمات) المدفوع لاحقا (بعد التأسيس).



يكون قيد إثبات الوعد بتقديم المساهمات كما يلي:

- **مرحلة الوعد بتقديم الحصص**

		//		
4561		من ح/ الشركاء: حسابات المساهمة في الشركة	xx	
109		ح/ الشركاء: رأس مال مكتتب غير مطلوب	xx	

	1012	إلى ح/ رأس مال مكتتب مطلوب، غير مدفوع		xx
	1011	ح/ رأس مال مكتتب غير مطلوب		xx
		إثبات الوعد بتقديم المساهمات		

- **مرحلة تقديم الحصص**

		//		
467		الموثق	xx	
5/4/3/2		البنك	xx	
	4561	شركاء حسابات المساهمة في الشركة		xx
		تحقيق الحصص		

- **مرحلة تعديل رأس المال**

		//		
1012		راس مال مكتتب مطلوب وغير محرر	xx	
	1013	راس مال مكتتب مطلوب ومحرر		xx
		مرحلة تعديل راس المال		

– التسجيل المحاسبي لرأس المال (المساهمات) المدفوع لاحقا بعد التأسيس:

– رأس المال (المساهمات) المدفوع لاحقا (بعد التأسيس).

- **مرحلة استدعاء الجزء الثاني للتحرير**

		//		
4561		**من ح/ الشركاء: حسابات المساهمة في الشركة**	xx	
1011		**ح/ رأس مال مكتتب غير مطلوب**	xxx	
	1012	**إلى ح/ رأس مال مكتتب مطلوب، غير مدفوع**		xx
	109	**ح/ الشركاء: رأس مال مكتتب غير مطلوب**		xxx
		إثبات الوعد بتقديم المساهمات		

- **مرحلة تقديم الحصص**

		//		
467		الموثق	xx	
5/4/3/2		البنك	xx	
	4561	شركاء حسابات المساهمة في الشركة		xx
		تحقيق الحصص		

- **مرحلة تعديل رأس المال**

		//		
1012		راس مال مكتتب مطلوب وغير محرر	xx	
	1013	راس مال مكتتب مطلوب ومحرر		xx
		مرحلة تعديل راس المال		

مثال: بالاعتماد على نفس معطيات المثال السابق، وافتراض أن رأس مال الشركة تم تحريره بالحد الأدنى القانوني، والجزء المتبقي سوف يستدعى للتحرير في 2020/02/15، عن طريق إيداعه في الحساب البنكي للشركة.
المطلوب: تسجيل العمليات اللازمة للتحرير الجزئي لرأس المال.

III:حالات خاصة بالمساهمات النقدية المحررة جزئيا

عند تحرير المساهمات المالية في الآجال المسموح بها قانونا وعند مطالبة مجلس إدارة المؤسسة بذلك، يمكن تصور ثلاث حالات:

1 –بعض الشركاء يعجز عن تسديد ما وعد به) تنشأ ضده مجموعة التزامات في ذمته(

2 – أنّ بعض الشركاء يتأخرعن تسديد ما وعد به) تنشأ ضده مجموعة التزامات في ذمته(

3 - أنّ بعض الشركاء يسدد مسبقا) قبل مطالبة CA بذلك(ما وعد به) تنشأ مجموعة حقوق في صالحه.

1- المساهمين العاجزين عن السداد Les actionnaires défaillants

عند مجلس إدارة المؤسسة بتحرير باقي المساهمات المالية غير المطلوبة فإذا تعذر على المساهم سداد ما عليه من مساهمات غير مطلوبة، فإن إدارة المؤسسة تبلغه بعد عدد من الإنذارات. في حالة عدم الإذعان لذلك، يتخذ إجراء قانوني والمتمثل في شطب هذا المساهم العاجز من قائمة مساهمي المؤسسة بمقدار عجزه وإدراج أسهمه للبيع عملية بيع هذه الأسهم تتم بطريقتين:

- – إدراجها في برصة القيم المنقولة (إذا كانت أسهم هذه الشركة متداولة في السوق المالية)،
- - عن طريق المزاد العلني عن طريق الموثق (في حالة كون الشركة غير مسعرّة في البرصة).

- يتحمّل المساهم العاجز مصاريف عملية البيع وكذا مصاريف التأخر والمراسلات. تبعات هذا العجز المبلغ غير المسّدّد، المصاريف والفوائد المترتبة عن التأخر والتي تحسب ابتداء من تاريخ التسديد المقرر إلى غاية تاريخ بيع الأسهم والرصيد المستحق (يتمّ إثباتها في حـ/ 4566شركاء عاجزين مدينا

- سعر البيع الذي ينتج عن عملية بيع أسهم المساهم العاجز يتحمّل نتائجها – سلبا وإيجابا – هذا الأخير، فقد يكون سعر البيع أقل من القيمة الإسمية كما قد يكون أعلى منها.

-

1- عند المطالبة بتحرير المساهمات (بقيمة المساهمات المطلوب تحريرها)

		//		
4561		من ح/ الشركاء: حسابات المساهمة في الشركة	xx	
1011		ح/ رأس مال مكتتب غير مطلوب	xx	
	1012	إلى ح/ رأس مال مكتتب مطلوب، غير مدفوع		xx
	109	ح/ الشركاء: رأس مال مكتتب غير مطلوب		xx
		إثبات الوعد بتقديم المساهمات		

2- إثبات حالة عجز المساهم (بقيمة المساهمات العاجز عنها)

		//		
4566			xx	
	4561			xx

3- بيع وتحرير أسهم الشريك العاجز(بسعر بيع هذه الأسهم)

		//		
512			xx	
	4566	شركاء عاجزون		xx

4- تحميل فوائد التأخير والمصاريف على المساهم العاجز بقيمة فوائد التأخير(*) والمصاريف الأخرى المتحملة عن المساهم العاجز

		//		
4566		شركاء عاجزون	xx	
	763	ايرادات الحسابات الدائنة فوائد التاخير عن الدفع		xx
	791	تحويل التكاليف		xx

5- ترصيد حسابات المساهم العاجز(بقيمة الرصيد الدائن المتبقى في ح/4566)

إذا كانت عملية البيع محققة لأرباح أي بعد تحرير رأس المال المطلوب واقتطاع كل المصاريف، فإن رصيد ح/4566 يكون دائنا ويرصد بالقيد أعلاه .

		//		
4566		شركاء عاجزون	xx	
	512			xx

إذا كانت عملية البيع محققة لخسارة أي بعد تحرير رأس المال المطلوب واقتطاع كل المصاريف، فإن رصيد ح/4566 يكون مدينا ويرصد بالقيد أدناه(يمثل هذا الرصيد التزام (دين) المؤسسة تجاه المساهم العاجز)

		//		
512			xx	
	4566	شركاء عاجزون		xx

مثال:

بالاعتماد على نفس معطيات المثال السابق، وباعتبار أن رأس مال الشركة مقسم إلى 1200 سهم، وبافتراض انه عند استدعاء الجزء الثاني من رأس المال بتاريخ 2020/02/15، احد المساهمين الذي يمتلك 100 سهم عجز عن تسديد الجزء المتبقي من مساهماته، حيث قامت الشركة باعذاره عدة مرات. وبعدها قامت ببيع أسهمه في مزاد علني بتاريخ 2020/06/15، بقيمة 80000دج، وبلغت مصاريف البيع 5000دج، حملت على الشريك العاجز عن السداد، معدل الفائدة لاحتساب فوائد التاخير هو 5%.

المطلوب: تسجيل مختلف العمليات في يومية الشركة.

2- المساهمين المتأخرين عن السداد Les actionnaires Retardataires

عند تأخر المساهم عن تسديد الرصيد أو جزء منه في الآجال القانونية المسموح بها من جهة وبالنظر إلى تاريخ مطالبة مجلس إدارة المؤسسة بذلك بتحرير باقي المساهمات المالية غير المطلوبة (كما هي ظاهرة في الرصيد المدين لح / 109، ويقابله بقائمة إسمية للمساهمين في ح/ 1011) ، فإن الشركة يمكنها إجبار المساهم المتأخر عن التسديد بدفع فوائد التأخير التي تبدأ من التاريخ الأخير المحدّد للتسديد إلى غاية التسديد الفعلي، وتسجل هذه الفوائد كنواتج مالية متنوعة للشركة في حساب الدخل

- **عند المطالبة بتحرير المساهمات (بقيمة المساهمات المطلوب تحريرها)**

		//		
4561				
	109			

- **تسوية حسابات رأس المال (بقيمة المساهمات المطلوب تحريرها)**

1011		//		
	1012			

- **عند تسديد الشريك المتأخر وتحميله فوائد التأخير(بقيمة المبالغ المدفوعة وفوائد التأخير(*) المتحملة عن المساهم المتأخر)**

512		//		
	4561			
	763			

- **تسوية حسابات رأس المال (بقيمة المبالغ المدفوعة (المحررة))**

1012		//		
	1013			

مثال: باعتماد نفس معطيات المثال السابق، تبين أن احد الشركاء يمتلك 100 سهم تأخر في تسديد ما عليه إلى غاية 2020/06/15.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الشركة

3 – التسديد المسبق للمساهمين Les versements anticipés

يمكنها أن تحصل سواء عند تأسيس الشركة أو عند المطالبات اللاحقة من طرف مجلس الإدارة بتحرير باقي المساهمات المالية غير المطلوبة (كما هي ظاهرة في الرصيد المدين لح / 109، ويقابله بقائمة إسمية للمساهمين في ح/ 1011). تؤدي هذه إلى إثبات هذه التسديدات المسبقة كدين على الشركة تجاه الشريك (ح / 4564 شركاء: رأس مال تحريرات مسبوقة) إلى حين تاريخ المطالبة بتحريرها، لا تسمح القوانين المعمول بها في تأسيس الشركات إثبات – في حساب رأس المال – الأموال المودعة والمحرّرة من طرف المساهمين إلاّ بعد أن يطالب بها مجلس إدارة الشركة. وعليه تبقى رؤوس الأموال المدفوعة مسبقا من طرف المساهمين، دين على المؤسسة (ح / 4564: شركاء تسديدات مسبقة (دائن)) إلى أن يطالب مجلس الإدارة بتحريرها.

- **إثبات التسديد المسبق للمساهم (بتاريخ الدفع الفعلي)**

512/530		//		
	4564			

- **إثبات الجزء المطلوب تحريره (بتاريخ المطالبة الصادر عن مجلس الإدارة)**

4561		//		
	109			

- **تسوية حسابات رأس المال(بقيمة المساهمات المطلوب تحريرها)**

1011		//		
	1012			

- **تسوية الجزء من رأس المال المحرّر مسبقا (بتاريخ التحرير الفعلي لرأس المال المطلوب)**

512/530		//		
4564				
	4561			

- **تسوية حسابات رأس المال(بقيمة رأس المال المطلوب والمحرر (بما فيه الجزء المحرر مسبقا))**

1012		//		
	1013			

- **تخصيص جزء من الأرباح كحصص أسهم على الرساميل المدفوعة مسبقا (عند انعقاد وقرار AGO)**

120		//		

			457	

يضم حـ /457 حصص الأرباح وهي على نوعان: فوائد نظامية Intérêts statutaires (على رأس المال المحرر مسبقا) وحصص الأسهم الممتازة (Superdividendes) والتي ستعالج بالتفصيل في دروس لاحقة

مثال: باعتماد نفس معطيات المثال السابق، تبين أن احد الشركاء يمتلك 100 سهم سدد مسبقا عن طريق البنك الجزء الثاني من رأس المال بتاريخ 2020/01/01 قبل وصول موعد استدعائه بتاريخ 2020/02/15.

المطلوب: تسجيل العمليات في يومية الشركة

التمرين الأول:

تأسست شركة SMG SPA في 2011/07/01 بين سبعة مساهمين (6 أشخاص طبيعيين وشخص معنوي) بحد ادني من رأس المال (حسب التشريع) ويتكون من 1000 سهم نقدي مقسم على النحو التالي:

من 1 – 400 شركة SPA EL MANSOUR	من 601 – 700 السيد بشير
من 401 – 600 السيد احمد	من 701 – 1000 مقسمة بالتساوي بين المساهمين المتبقين

تم دفع رأس المال بالحد الأدنى القانوني وبلغت تكاليف إنشاء الشركة 95000دج، بتاريخ 2012/02/01، استدعى مجلس إدارة الشركة المساهمين لدفع باقي رأس المال وذلك قبل تاريخ 2012/03/30، باستثناء احد المساهمين المنتمي إلى مجموعة الأربعة حاملي الأسهم من 701 إلى 1000 سهم، حرر المساهمين رأس المال في الوقت المحدد عن طريق البنك.

في 2012/04/15 أعلن بان هذا المساهم متخلف وبيعت أسهمه بتاريخ 2012/04/30، بسعر وحدوي 950 دج للسهم، ونم غلق حسابه في 2012/05/15 بتحميله مصاريف الملف البالغة 1250دج.

المطلوب:

- تسجيل العمليات المحاسبية الخاصة بتأسيس الشركة في 2011 و 2012. مع تقديم وضعية المساهم المتخلف.
- تقديم في جدول، الفرق بين رأس المال في شركة مساهمة وشركة ذات مسؤولية محدودة.

التمرين الثاني:

الشركة" **DIMA**" شركة مساهمة" قيمة أسهمها الاسمية هي 1000دج للسهم، قرر مجلس الإدارة على أن تحرير رأس المال يكون وفق الرزنامة التالية:

الجزء الأول	الجزء الثاني	الجزء الثالث
%50	%30	%20
2015/06/15	2016/10/01	2018/02/01

في 2016/10/01 قرر مجلس الإدارة استدعاء الجزء الثاني من رأس المال، استلم الموثق الأموال وبعد خصم أتعابه المقدرة ب5000دج حول الباقي إلى البنك بتاريخ 2016/11/15، ما عدا مساهمة المساهم RIKO المكتتب في 200 سهم، لم يتمكن من الوفاء بالحصة فطرحت الحصة التي عجز عن تسديدها في مزاد علني لبيعها، والتي بيعت بقيمة 64000دج عن طريق البنك. مع تحميله بمصاريف البيع المقدرة ب 5000دج وغرامات التأخير ب 600دج. وهذه بعض حسابات ميزان المراجعة للشركة بتاريخ 2015/12/31 قبل تحرير الجزء الثاني:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
1013	راس المال مكتتب مطلوب ومحرر	2500000
1011	راس مال مكتتب غير مطلوب	2500000
4564	مساهمين- تسبيقات خاصة بالجزء الباقي30 %+20%	120000
109	مساهمين-راس مال مكتتب غير مطلوب	2500000
1061	احتياطي قانوني	495000

المطلوب:التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالسنة 2016.

التمرين الثالث:

بتاريخ 2015/06/05 تأسست شركة المساهمة برأس مال قدره 4.000.000دج موزعا إلى 2000سهم، 60% منها عبارة عن حصص نقدية، اما الباقي يتمثل في مبنى مكون من 20 طابق، وقد نص النظام الأساسي للشركة على دفع قيمة الأسهم مع إمكانية التسديد المسبق. تم تحرير الجزء الأول من رأس المال بالحد الأدنى القانوني، وتم إيداعها لدى الموثق. ما عدا احد المساهمين اكتتب ب 70 سهم وسدد قيمة كامل أسهمه دفعة واحدة بتاريخ 2015/10/15 الوقت المحدد لتسديد الجزء الأول من رأس المال، حيث قام الموثق بإيداع الأموال في البنك بعد اقتطاع أتعابه المقدرة ب4.000دج ورسوم تسجيل ب 2.500دج. حيث سيتم استدعاء الجزء الباقي من رأس المال في 2018.

المطلوب: تسجيل القيود اللازمة الخاصة بعملية التأسيس لسنة 2015 فقط.

المحور الثالث: عملية توزيع الارباح والخسائر على الشركاء في الشركات التجارية

تقسم الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص على وجه الخصوص وفقا للطريقة التي يتفق عليها الشركاء، مع تناسب نصيب كل شريك في الربح أو الخسارة مع حصته في رأس المال أو ما يقدمه من جهد شخصي أو كلا هما معا.

I–توزيع الأرباح في الشركات التجارية

إن الأرباح التي توزع على المساهمين ليست الأرباح الإجمالية بل الارباح القابلة للتوزيع التي تحققها الشركة خلال السنة المالية. وقد وضع المشرع الجزائري طرقا محددة يتم التقسيم بموجبها. وحضرا توزيع الأرباح الصورية إضافة إلى منع تقسيمها وفقا لشرط الأسد أو شرط الفائدة الثابتة وعليه ستدرس الأرباح القابلة للتوزيع أولا ثم بيان طريقة توزيعها.

أولا: مفهوم الأرباح القابلة للتوزيع

إن الأرباح القابلة للتوزيع هي تلك الأرباح الناشئة عن ميزانية صادقة بعد خصم المصروفات واستقطاع بعض المبالغ لتكوين الاحتياطات اللازمة لضمان السير العادي للشركة. ويشترط أن يكون للربح القابل للتوزيع وجود مادي وحقيقي وإلا اعتبر ربحا وهميا "أي صوريا" يعاقب عليه القانون.

1– وجود أرباح قابلة للتوزيع

تتكون الأرباح القابلة للتوزيع من الأرباح الصافية والأرباح المنقولة بعد أن تخصم منها الإقتطاعات المنصوص عليها قانونا وحصة الأرباح الآيلة للعمال والخسائر السابقة. ويقصد بالأرباح الصافية "الناتج الصافي المحصل عليه بعد طرح المصاريف العامة وكذا تكاليف الشركة الأخرى بإدراج جميع الإستهلاكات والمؤونات". أما الأرباح المنقولة، فهي تلك الأرباح التي تم نقلها من سنة مالية إلى أخرى. فإذا تبين للجمعية العامة العادية وجود زيادات مالية تشكل أرباحا قررت توزيعها على المساهمين مع مراعاة الأحكام القانونية .

أ– قرار توزيع الأرباح

لا يجوز للجمعية العامة العادية السنوية أن تقرر توزيع الأرباح إلا بعد الموافقة على الحسابات والتأكد من وجود مبالغ قابلة للتوزيع. وتوضع جميع المستندات المالية تحت تصرف مندوب الحسابات خلال أربعة أشهر على الأكثر والتالية لقفل السنة المالية من أجل التحقق من انتظام وصحة الحسابات وقابلية عكسها صورة صادقة للوضعية المالية للشركة . وبعد قيام مندوب الحسابات بمهام التحقيق والمراقبة والمصادقة على الحسابات، يقوم بعرضها على الجمعية العامة العادية السنوية من أجل الموافقة عليها. وتبعا لذلك يتخذ قرار توزيع الأرباح من طرف هذه الهيئة الجماعية التي تجتمع خلال الستة أشهر التالية لقفل السنة المالية. حيث أنه وبعد أن يتم التحقق من وجود مبالغ قابلة للتوزيع من خلال وثيقة هامة جدا بالنسبة للمساهم والتي تتمثل في الميزانية . وتعتبر هذه الأخيرة من القوائم المالية التي يجب على الهيئة الإدارية وضعها من أجل بيان المركز المالي للشركة لأنها تبين أصول الشركة وإلتزاماتها .

ب– تنفيذ قرار توزيع الأرباح

بمجرد أن تتخذ الجمعية العامة العادية السنوية القرار بوجود مبالغ قابلة للتوزيع، ينشأ حق مديونية لفائدة المساهم اتجاه الشركة ليصبح دائنا لها من ذلك التاريخ وعليها أن تدفع له نصيبه من الأرباح المقررة في أجل أقصاه تسعة أيام بعد إقفال السنة المالية. إلا أنه يمكن تمديد هذه المهلة بقرار قضائي. وتتولى الجمعية نفسها عملية دفع الأرباح للمساهم،

غير أنه يسوغ لها تفويض تنفيذ هذه العملية لمجلس الإدارة أو القائمين بإدارتها حسب الحالة. ويمكن أن يسقط حق المساهم في مطالبة الشركة بنصيبه في الربح بمضي خمس سنوات من التاريخ المعين لاستحقاقه باعتباره من الحقوق الدورية المتجددة في كل سنة مالية.

2- توزيع الأرباح بين المساهمين

اشترط المشرع الجزائري لقيام جنحة توزيع أرباح صورية ضرورة توزيع الأرباح المحصل عليها خلال السنة المالية على المساهمين دون الحاجة لتقسيمها . وفي هذا الصدد تدخل بعض الفقه للتمييز بين مصطلح التقسيم ومصطلح التوزيع وأقر أن التوزيع هو "بيان النصيب المالي الذي يرجع لكل شريك فيكسبه حقا خاصا على القيمة الموزعة" في حين أن التقسيم "هو حصول الشريك على الأرباح، أي الأخذ الحقيقي لمبلغ أو قيمة معينة كربح" أي انتقال المبلغ أو القيمة من صندوق الشركة إلى الذمة المالية الشخصية للشركاء". وتبعا لذلك تعاقب الهيئة الإدارية بمجرد توزيع الأرباح حتى ولو لم يتم تقسيمها الحقيقي وهو ماقصده المشرع الجزائري من إدراجهما لعبارة (La Répartition)

ثانيا: طريقة توزيع الأرباح

مبدئيا فإن كيفية توزيع الأرباح على المساهين يحددها القانون الأساسي للشركة. ولا يشترط أن توزع الأرباح بالتساوي على الشركاء أو أن يكون نصيب المساهم في الربح بنسبة حصته في رأس المال. فإذا تم اعتماد طريقة محددة في القانون الأساسي وجب على الجمعية العامة العادية السنوية التوزيع بمقتضاها. أما إذا لم يبين عقد الشركة نصيب كل واحد من الشركاء في الأرباح يكون نصيب كل شريك بنسبة حصته في رأس المال وهو ما يعرف " بالتوزيع النسبي". والجدير بالذكر جواز الاشتراط في القانون الأساسي اعتماد توزيع معين.

1- الشروط المحظورة (الباطلة) لاعتمادها كطريقة للتوزيع

بالرجوع إلى الأحكام القانونية العامة والخاصة يمكن حصر هذه الشروط في شرط الأسد وشرط الفائدة الثابتة.

أ- منع شرط الأسد: يقصد بشرط الأسد ذلك الشرط الذي يتم توظيفه في القانون الأساسي بهدف منح جميع الأرباح لأحد الشركاء أو أن يحملونه كل الخسائر دون غيره. و يعد هذا الشرط باطلا لكونه يتنافى مع طبيعة عقد الشركة التي تقوم أساسا على المشاركة، علاوة على أن المساهمة في الأرباح والخسائر تعد ركنا موضوعيا خاصا يميز الشركة عن باقي العقود .

إن التشريع التجاري الجزائري حسم الموقف ونص على عدم بطلان شركة المساهمة عند إدراج الشروط المحظورة بموجب الفقرة الأولى من نص المادة 426 من القانون المدني في قانونها الأساسي ويسري نفس الحكم على الشركة ذات المسؤولية المحدودة. في حين أن وجود شرط الأسد في القانون الأساسي للشركات التجارية الأخرى يؤدي إلى بطلانها.

ب- منع شرط الفائدة الثابتة: يقضي النص القانوني بأنه "يحظر اشتراط فائدة ثابتة أو إضافية لصالح الشركاء ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن" ويقصد بهذا الشرط "الاتفاق الذي يدرج في القانون الأساسي على إعفاء الشريك من الخسائر بمنحه فائدة معينة أو يسمح بإعطاء الشريك فائدة إضافية عن الربح المحصل عليه". ويعد هذا

الشرط باطلا لأنه يؤدي إلى المساس بالضمان العام لدائني الشركة وبمبدأ ثبات رأس المال وذلك لعدم إمكانية منح فائدة إلا إذا حققت الشركة أرباحا زيادة على ضرورة القيام بالاقتطاعات الضرورية.

2- شكل الأرباح الموزعة على المساهمين

تقضي الأحكام القانونية بأن كيفيات دفع الأرباح المصادق عليها من الجمعية هي تلك التي تحددها هذه الأخيرة. وعند عدمها فمجلس الإدارة أو القائمون بالإدارة حسب الأحوال. إلا أن عملية الدفع يجب أن تتم في أجل أقصاه تسعة أشهر بعد إقفال السنة المالية. وعموما يتم الدفع للمساهم إما نقدا أو في شكل دفعات مسبقة تطبيقا لأحكام التشريع التجاري الجزائري.

أ- مفهوم الدفعات المسبقة

يقصد بالدفعات المسبقة المبالغ الممنوحة للمساهم قبل الموافقة على الحسابات وقبل أن تقرر الجمعية العامة العادية السنوية الأرباح المقرر توزيعها خلال السنة المالية. حيث أجاز المشرع الجزائري مثل هذا الدفع وأعطى لمجلس الإدارة سلطة تقرير ذلك. بيد أنه أخضع هذه العملية لشروط حصرها في أن يكون للشركة وقبل التوزيع المقرر بعنوان السنة المالية السابقة احتياطا آخر من غير الاحتياطي القانوني أو التأسيسي فائضا على مبلغ الدفعات، إضافة إلى ضرورة إثبات الميزانية الموضوعة خلال السنة المالية أو في آخرها ومصادق عليها من طرف مندوب الحسابات لإثبات أن الشركة قد حققت بعد تكوين الإستهلاكات والمئونات الضرورية أرباحا صافية زائدة على مبلغ الدفعات المقرر توزيعها. ويمكن أن يتم الدفع خلال السنة المالية أو بعد إقفالها ولكن قبل المصادقة على الحسابات. فإذا تقرر دفع الأرباح بهذا الشكل فإنها لا تعد أرباحا صورية.

ب- دفع الأرباح نقدا

تعتبر عملية الدفع النقدي الطريقة الطبيعية لدفع الأرباح طالما أن هدف المساهم من الاشتراك في الشركة هو تحقيق الزيادة المالية لاسيما الزيادة النقدية. ويرى الفقه أن لابد من الدفع الفوري بتسليم صاحبها المبلغ المقرر المتمثل في الربح يدا بيد أو بموجب شيك باسم المساهم. ولكن طبيعة شركة المساهمة باعتبارها شركة أموال ضخمة وقائمة على كثرة الشركاء، فعادة ما تفرض الدفع في الحساب الجاري للمساهم. أما إذا كانت الأسهم للحامل، أي لا تحمل اسم صاحبها ويعتبر حاملها هو المالك في نظر الشركة، فإن الدفع يتم لدى حساب الوسيط المؤهل لذلك.

د- دفع الأرباح عينا

يقصد بهذه الطريقة أن يتم دفع الأرباح بغير نقود، إلا أنها لا تشكل الوفاء العيني أي الوفاء بمقابل الوارد في القانون المدني في حالة استحالة تنفيذ الالتزام الأصلي وإنما هي وسيلة من وسائل دفع الأرباح للمساهم بموجب أموال عينية تؤدي إلى الزيادة المادية في ثروة الشركاء. وفي هذا الصدد اعتبر الفقه بأنه من الممكن للجمعية العامة العادية السنوية أن تقرر دفع الأرباح عينا طالما أن المشرع منح لها حرية تحديد كيفية الدفع شريطة أن تكون هذه الصلاحية ثابتة لها بداية في القانون الأساسي، وأن تمارس على جميع المساهمين بغية المساواة بينهم. أما إذا تم الدفع بهذا الشكل لفئة دون الأخرى فلابد من الإجماع خروجا عن القواعد التي تحكم الجمعية العامة العادية. ولاعتماد هذا الدفع اشترط الفقه كذلك أن تكون الأموال العينية المقرر توزيعها من نفس الطبيعة، كأن تقرر الشركة توزيع سندات من نفس النوع على المساهمين أو أن تدفع الأرباح في شكل بضائع ومنتجات تنتجها خلال السنة المالية .

II–أنواع الاحتياطات

الاحتياطات الإلزامية هي تلك التي يفرض القانون خصمها من الأرباح السنوية على أن يقف استمرار الخصم إذا وصل الاحتياطي إلى نسبة معينة من رأس المال. كما قد تكتسب هذه الاحتياطات قوتها الإلزامية بموجب نص في القانون الأساسي للشركة إذا فرض هذا الأخير اقتطاع نسبة معينة من الأرباح لاستعمالها في أغراض محددة. فإن وجد مثل هذا الشرط أخذ المال الاحتياطي التأسيسي(النظامي) حكم الاحتياطي القانوني .

أولا: الاحتياطي القانوني

يلزم المشرع الجزائري، تحت طائلة البطلان كل مداولة مخالفة، كأن تقوم شركة المساهمة باقتطاع نسبة معينة من الأرباح الصافية لتكوين الاحتياطي القانوني. لأن هذا الاقتطاع يعتبر إجباري حتى و لو سكت القانون الأساسي عن ذلك. كما يعتبر كل شرط مدرج في القانون الأساسي يحدد نسبة أقل من تلك المحددة قانونا كأن لم يكن. وتعتبر باطلة المداولات التي تقرر توزيع الأرباح قبل إجراء عملية الاقتطاع، ذلك أن الاحتياطي القانوني يتم اقتطاعه من الأرباح الصافية بعد أن تطرح منها قيمة الخسائر السابقة.

وقد يحدث أن تقوم الشركة بنقل الأرباح من سنة مالية إلى أخرى مما يثير التساؤل التالي: هل من الممكن أن يتم اقتطاع المال الاحتياطي من الأرباح الصافية والمنقولة؟ وقد استقر الرأي على ضرورة استبعاد الأرباح المنقولة من عملية الاقتطاع باعتبارها خضعت لهذه العملية في السنوات السابقة، ولأن عملية الاقتطاع تتم مرة واحدة فقط. أما بالنسبة لنسبة الاقتطاع، فقد ألزم المشرع الجزائري أن يكون الاقتطاع بنسبة نصف العشر على الأقل، أي ما يعادل خمسة بالمائة5%، على أن لا يصبح هذا الاقتطاع إلزامي إذا بلغ الاحتياطي القانوني عشر رأس المال، أي أن نسبة العشر تمثل الحد الأقصى للاحتياطي القانوني، وما يفوق هذه النسبة يعتبر غير إلزامي للشركة. أما الاحتياطي القانوني، فلا يمكن للشركة أن تتصرف فيه مادام لم يربو عن عشر رأس المال، وما زاد عن العشر فيمكن التصرف فيه. وتجدر الإشارة إلى أنه وفي حال ما إذا ارتأت الشركة زيادة رأس مالها، فيتعين عليها الاستمرار في اقتطاع نسبة خمسة بالمائة من الأرباح الصافية لكل سنة مالية لتكوين الاحتياطي القانوني إلى أن يبلغ رأس المال الجديد العشر. أما إذا اضطرت إلى استعماله لجبر الخسارة التي لحقت بها، فعليها إعادة تكوينه من الأرباح الجديدة إلى أن يصل إلى النسبة المحددة قانونا بالنظر إلى رأس المال الجديد.

ثانيا: الاحتياطي النظامي (التأسيسي).

هو الاحتياطي الذي ينص على تكوينه نظام الشركة (قانونها الأساسي) إذ قد يترك نظام الشركة للجمعية العامة للشركة أن تقرر اقتطاع نسبة من الأرباح كل سنة من رصيدها كاحتياطي، علما أن المشرع نص صراحة على أنه وفي حالة ما إذا قررت الجمعية العامة توزيع المبالغ المقتطعة من الاحتياطي الموضوع تحت تصرفها، فلابد أن يبين القرار عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه وهذا يحمل دلالة ضمنية على تنوع الأموال الاحتياطية. وفي هذه الحال يتوجب على الجمعية العامة العادية خصم النسبة المقررة قبل توزيع الأرباح على المساهمين،

ثالثا: الاحتياطي الاختياري: حيث يجوز للجمعية العامة علاوة على الاحتياطي القانوني والاحتياطي النظام أن تقرر اقتطاع مبلغ معين من الأرباح الصافية المحققة، وفي هذه الحالة يبين في القرار صراحة عنوان الاحتياطي الذي وقع الاقتطاع فيه.

III–مبادئ توزيع الأرباح

فإن عملية توزيع الأرباح تتطلب تحديد نتيجة الدورة، مع الأخذ بعين الإعتبار الجوانب القانونية، التنظيمية، الجبائية،والمحاسبية. فأرباح الدورة المالية المحققة تعتبر عائدات خاضعة للضريبة. تسمح بتحديد النتيجة الجبائية الخاضعة والمحسوبة من النتيجة المحاسبية .

اولا:تحديد نتيجة الضريبة

نظام الربح الحقيقي:ينطبق نظام الربح الحقيقي على دافعي الضرائب الذين هم كيانات قانونية تخضع تلقائيا للنظام الحقيقي بغض النظر عن حجم المبيعات المحقق . ينطبق هذا النظام على دافعي الضرائب من الأشخاص الطبيعيين الذين يحققون مبيعات أكبر من 15.000.000 دينار جزائري. كما ينطبق أيضا على دافعي الضرائب الذين يبلغ حجم مبيعاتهم أقل من أو يساوي 15.000.000دينار جزائري بمجرد تقديمهم إلى المصالح الضريبية المختصة إقليميا قبل 1فبراير من كل عام ، خطاب الخيار الموقع من قبله. وتجدر الشارة إلى أن القانون لا يلزم إدارة الضرائب بإلزام دافعي الضرائب بتقديم الدفاتر الحسابية في نفس اليوم.

1–الإعفاءات

الإعفاءات الدائمة:

- الربح الناتج عن بناء المساكن التشاركية LPA ، LPP، LPL LSP ... ، حدد القرار الوزاري الصادر في 2006/08/03الشروط الواجب توافرها للاستفادة منها.
- الربح من بيع الحليب الخام كما.
- الربح من الشركات المصدرة للسلع والخدمات (باستثناءIRG).
- الموافقة على التوريد الزراعي وشراء التعاونيات (بين الأعضاء).
- شركات الإنتاج والتحويل والحفظ التعاونية المعتمدة (بين الأعضاء).
- الصناديق الزراعية المشتركة للمعاملات المصرفية والتأمينية بين العضاءIBS .
- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للشركات والمؤسسات العامةIBS.
- الشركات التابعة لجمعيات المعوقين.
- الفرق المسرحية.

الإعفاءات المؤقتة:

- مخططات دعم التوظيف ANSEJ، CNAC، ANGEM.
- يستفيد المروجون المؤهلون لهذه المخططات من الاعفاء من حيث IRG أوIBS لمدة 3سنوات.
- يضاعف الإعفاء (6سنوات) عندما يكون النشاط واقعا في منطقة مراد الترويج لها.
- تنص المادتان 13و 138من قانونCIDTA على تمديد الإعفاء لفترة إضافية مدتها سنتان.
- بالإضافة إلى ذلك ، فإن أحكام المادة 13من قانون التمويل العقاري لعام 2011تمنح هؤلاء المروجين تخفيضات بنسبة ٪70و ٪50و ..٪25 و قد تم إلغاؤها بموجب قانون المالية لسنة 2021..

جدر الإشارة إلى انه في حالة تمديد نشاط الإعفاء المحدد وفقا للاستثمارات الجديدة التي تم إجراؤها **يتم حساب الإعفاء التناسبي من خلال تطبيق الصيغة التالية: نظام الاستثمار الجديد / القديم + الجديد للاستثمار ANDI**.

تستفيد الشركات المؤهلة لهذا النظام من الإعفاء من حيثIBS على النحو التالي:

في النظام العام: تم تحديد فترة الإعفاء بـ 3سنوات عندما تخلق الشركة ما يصل إلى 100وظيفة ؛ يتم تمديد الإعفاء إلى 5سنوات عندما يكون هناك خلق فرص عمل أكبر من100. الشرط المتعلق بخلق فرص عمل (أكثر من 100غير مطلوب للأنشطة الإستراتيجية.

في النظام الاستثنائي: يمكن تمديد الإعفاء منIBS إلى 10سنوات في الحالات التالية:

- تنفيذ مشاريع ذات أهمية وطنية.
- تحقيق مشاريع استثمارية في مجالات محددة.

ثانيا:تحديد الربح الخاضع للضريبة

1-شروط خصم المصروفات:

- يجب أن تكون مرتبطة بالإدارة العادية لتشغيل العمال.
- يجب عرضه في المصلحة المباشرة للمزرعة.
- يجب أن يترجم إلى انخفاض في صافي أصول الشركة .
- لا يجوز استبعادها من نتيجة الضريبة بنص صريح في القانون.
- يجب محاسبتها خلل السنة المالية المعنية.
- يجب أن تكون مدعمة بوثيقة مؤيدة (المادة 10من قانون الممارسات التجارية).

2- **نفقات التشغيل القابلة للخصم غير المحدودة:**

- المشتريات المستهلكة.
- الرواتب.
- المساهمات الاجتماعية (مساهمة صاحب العمل).
- تأمين الملكية.
- صيانة وإصلاح الممتلكات (الاثاث والمباني التي يكون فيها النشاط).

- إيجار المحل الذي يزاول فيه النشاط.
- تكاليف الاعلان.
- الرسوم المصرفية.
- مصاريف متنوعة (كهرباء ، ماء ، غاز ، هاتف ، لوازم مكتبية ، وقود ... إلخ).
- الرسوم والضرائب (قسائم السيارات ، TAP، TF، TA ...إلخ).
- مخصصات الإهلاك (حسب الاستعمالات في المهنة).
- تكاليف التدريب، تكاليف النقل وتكاليف الاستقبال والتموين.

3–قاعدة حساب النتيجة الجبائية

النتيجة الجبائية التي هي القاعدة الجبائية التي تخضع للضرائب IBS أوIRG في فئة الأرباح المهنية بعد التعديل الذي أدخله قانون المالية لعام 2015، يتم تحديدها على النحو التالي: النتيجة المحاسبية التي تم الحصول عليها في تطبيق نظام المحاسبة المالية + إعادة دمج الرسوم غير القابلة للخصم أو الخصم جزئيا – خصومات المنتجات أو الرسوم غير الخاضعة للضريبة أو الخاضعة للضريبة جزئيا والتي لم يتم خصمها في النتيجة المحاسبية بطريقة غير محاسبية.

النتيجة المحاسبية = إيرادات محسوبة – أعباء محسوبة

النتيجة الجبائية = إيرادات خاضعة للضريبة – أعباء قابلة للحسم

تشكل النتيجة الجبائية قاعدة حساب الضريبة على أرباح الشركات. وفي حالة عجز جبائي، لا تخضع الشركة للضريبة، ويُنسب العجز (ببعض الشروط) إلى أرباح جبائية أخرى (مستقبلية أو ماضية).

4–حالة عملية لإعادة إدماج تكاليف لا تتعلق بالعملية التشغيلية

إعادة دمج رسوم المباني غير المخصصة للتشغيل: المادة 169/1من مثالCIDTA شركةSARL الغرض منها توزيع مستحضرات التجميل، حيث تم تأجير فيلا مكونة من طابق ارضي + 2طوابق تستخدم كمكتب رئيسي، والدور الأرضي يستخدم للتخزين والتسويق ، الطابق الأول للإدارة والطابق الثاني للاستخدام السكني للمدير بأجر .الإيجارات مبررة ومسجلة1.000.000 دينار جزائري مقدرة بذلك الدور الأرضي 500.000.

الطابق الأول300.000 :دينار جزائري

الطابق الثاني200.000 :دينار جزائري

المعالجة الجبائية:

- سيتم إعادة دمج 200000دينار جزائري فيRF لانه لم يتم تخصيصها بشكل مباشر للعملية.
- يتم قبولها كرسوم قابلة للخصم تخضع لإدراجها في القاعدة الضريبية لIRG / الرواتب باسم المدير كميزة عينية.

5–حساب الضريبة على أرباح الشركات :

المعدلات المطبقة في القانون العام :

- 19% بالنسبة لأنشطة إنتاج السلع ،
- 23% بالنسبة لأنشطة البناء والأشغال العمومية والري، وكذا الأنشطة السياحية والحمامات، باستثناء وكالات الأسفار،
- 26%بالنسبة للأنشطة الأخرى.

المعدلات المطبقة في الأنظمة الخاصة :

تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكافلات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد إعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- 40%، بالنسبة للمداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- 20%، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً؛
- 30%، بالنسبة :

- للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات ؛
- للمبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر ؛
- للحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك
- 10 % بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على مؤسسات جزائرية للنقل البحري.

غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

- 15% (محررة من الضريبة): عائدات الأسهم أو الحصص الاجتماعية وكذا المداخيل المماثلة، المحققة من طرف الأشخاص المعنويين الذين لا يملكون منشأة مهنية دائمة في الجزائر؛
- 20% : فوائض القيمة الناتجة عن التنازل عن الأسهم أو الحصص الاجتماعية أو الأوراق المماثلة المحققة من طرف الأشخاص المعنويين غير المقيمين:

يتعين على المكلفين بالضريبة الذين يستفيدون من إعفاءات أو تخفيضات في مجال الضريبة على أرباح الشركات في إطار أنظمة دعم الاستثمار، بإعادة استثمار30 % حصة الأرباح الموافقة لهذه الإعفاءات أو التخفيضات في أجل أربع سنوات ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية التي خضعت نتائجها للنظام التحفيزي. ويجب أن تنجز إعادة الاستثمار بعنوان كل سنة مالية أو بعنوان عدة سنوات مالية متتالية.) المادة 2 و 51 من قانون المالية2016 وفي حالة تراكم السنوات المالية، يحسب الأجل المذكور أعلاه ابتداء من تاريخ قفل السنة المالية الأولى. حيث يترتب على عدم احترام هذه الأحكام إعادة استرداد التحفيز الجبائي مع تطبيق غرامة جبائية نسبتها 30 %.

6-دفع الضريبة على أرباح الشركات :

يتم دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب الكيفيات التالية :

- نظام الدفع التلقائي (الأقساط الوقتية)، تمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات. حسب هذا النظام، يجب أن تُحسب الضريبة على أرباح الشركات من طرف المكلف بالضريبة نفسه وتُسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب دون إصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الضرائب.
- نظام الاقتطاعات من المصدر، يخص هذا النظام بعض المداخيل التابعة للضريبة على أرباح الشركات، وهي :
  - المداخيل المحققة من طرف المؤسسات الأجنبية ؛
  - مداخيل رؤوس الأموال المنقولة ؛
  - إيجار القاعات أو المساحات لإحياء الحفلات أو لتنظيم اللقاءات والملتقيات والتجمعات وكذا تنظيم الأعياد السوقية.

آليات عمل الدفع التلقائي :

يتضمن نظام الدفع التلقائي ثلاثة أقساط وقتية والتي يجب تسديدها خلال نفس السنة المالية ويجب دفع متبقى التصفية بعد اختتام السنة المالية. تسدد الأقساط خلال الآجال التالية :

- التسبيق الأول : من 20 فيفري إلى 20 مارس ؛
- التسبيق الثاني : من 20 ماي إلى 20 جوان ؛
- التسبيق الثالث : من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛
- متبقى التصفية : خلال أجل أقصاه 30 أفريل من السنة الموالية.

إذا تجاوزت التسبيقات المدفوعة مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة للسنة المالية، ينتج عن الفرق فائض في الدفع يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات، أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.

حساب الأقساط :

يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى "السنة المالية المرجعية"). يمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من :

- أرباح آخر سنة مالية مقفلة عند تاريخ استحقاقها ؛
- أرباح آخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة ؛
- الأرباح المؤجلة لفترة إثنى عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة.

يساوي مبلغ كل تسبيقة 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

يحسب مبلغ التسبيقة الأولى بعنوان السنة المالية على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة، ويسوى مبلغ هذه التسبيقة عند دفع أقرب تسبيقة لاحقة.

فيما يخص المؤسسات الحديثة الإنشاء، تساوي كل تسبيقة 30 % من الضريبة المحسوبة على الحاصل المقدر بنسبة 5 % من الرأسمال الاجتماعي المسخر.

في حالة تغيير مكان فرض الضريبة بعد استحقاق القسط الأول، فإنه يتعين دفع الأقساط الموالية إلى صندوق قابض الضرائب المخول له قبض القسط الأول.

متبقى التصفية :

يشرع المكلف بالضريبة تلقائيا في التصفية وتسديد رصيده المتبقي دون إنذار مسبق عن طريق التصريح ج 50) المادة 6 من قانون المالية2016 ، ينتج عن متبقى التصفية الفرق بين :

- إما تكملة لضريبة يجب تسديدها.
- إما فائضا يمكن خصمه من الأقساط المقبلة الخاصة بالتسبيقات، أو عند الاقتضاء، طلب استرجاعها.

يتم تصفية وتسديد الرصيد الضريبي من طرف المكلفين بالضريبة، دون إخطار مسبق وهذا بعد خصم الأقساط التسبيقات على الحساب التي تمت تسويتها في أجل أقصاه يوم إيداع التصريح السنوي. يتم تسديد الرصيد بواسطة التصريح السنوي الذي يعتبر كجدول إشعار بالتصريح.

لا يمكن لمبلغ الضريبة المستحق على الشركات بعنوان الضريبة على أرباح الشركات أن يقل، بالنسبة لكل سنة مالية، و مهما يكن الناتج المحقق، عن 10.000 دج .

النتيجة القابلة للتوزيع هي النتيجة المحاسبية وليست الجبائية

ثالثا:طرق توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء والمساهمين

بعد تحديد النتيجة القابلة للتوزيع للشركاء توزع الأرباح على الشركاء حسب الشروط الواردة في العقد التأسيسى 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. حيث يحدد العقد التاسيسي الذي يمكن ان يكون:

- 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.

حيث أن الجمعية العامة هي التي تقرر توقيت تاريخ توزيع الأرباح والمبالغ التي يجب تحويلها إلى الإحتياطات ويخصم هذا المبلغ–مبلغ الاحتياطات – قبل توزيع الأرباح على الشركاء. مع الإشارة إلى أن النصوص التشريعية لاتلزم الشركاء في شركة التضامن بتخصيص نسب للإحتياطات تقتطع من أرباح السنة نظرا للمسؤولية التضامنية بين جميع الشركاء.

1–عناصر توزيع الأرباح

ترتب عملية توزيع الارباح داخل الشركات التجارية من خلال التدرج التالي في التوزيع:

- المرحل من جديد(نتائج –خسارة– سنوات سابقة رصيد حـ/119 مدين).
- مكافئة الشريك المسير من الربح.
- فائدة على راس المال.
- الإحتياطي القانوني(حسب اتفاق الشركاء).
- الإحتياطيات التعاقدية.
- الإحتياطيات التأسيسية.
- المرحل من جديد (نتائج –أرباح– سنوات سابقة رصيد حـ/110 دائن).

الربح القابل للتوزيع

- حصة الشريك بالعمل.
- الإحتياطيات المقرّر توزيعها .
- حصص الأرباح بكل أصنافها
- الاحتياطي الاختياري
-

المرحل من جديد للسنة(N) وهو فائض الأرباح غير الموزع يسجل في حـ/ 110 'المرحّل من جديد ' برصيد دائن لسنوات مقبلة.

- تشكل أرباح غير موزعة
- فائض (باقي من حصص الشركاء)

مع الإشارة إلى أن مختلف ترتيب هذه العناصر يخضع لإتفاق الشركاء

2–التسجيل المحاسبي للنتيجة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

من الناحية المحاسبية وفي(N/12/31) ، تظهر نتيجة السنة مجمعة في (حـ/12) كحساب رئيسي بالجانب الدائن للخصوم (بدون إشارة إذا كانت ربح وبإشارة سالبة إذا كانت خسارة). ويتمّ ترصيد هذه النتيجة بدفتر يومية العمليات المختلفة (Journal :Opérations Divers) تبعا للتسلسل الزمني التالي :

- **اذا كنات نتيجة الدورة الصافية (ربح)**

يرصد (ح/12) نتيجة السنة المالية بجعله مدينّ ، مع (ح/120) نتيجة السنة المالية في حالة تحقيق (ربح) دائنا.

		01//01/N+1		
12		ح/نتيجة الدورة المالية	xx	
	120	ح/ نتيجة الدورة ربح		xx
		ترصيد الحساب 12		

- **نتيجة الدورة الصافية (خسارة)**

يرصد (ح/12) نتيجة السنة المالية بجعله دائن، مع (ح/129) نتيجة السنة المالية في حالة تحقيق (خسارة) مدينا.

		01//01/N+1		
129		ح/نتيجة الدورة المالية خسارة	xx	
	12	ح/ نتيجة الدورة		xx
		ترصيد الحساب 12		

تاريخ انعقاد الجمعية العامة : وفي أجل أقصاه 30 /06/ (N+1) كآخر موعد لإيداع الحسابات الاجتماعية لدى المركز الوطني للسجل التجاري أو احد فروعه بالولايات .

كيفيات توزيع الربح المحقق في تاريخ انعقاد الجمعية العامة

يقصد بعملية توزيع النتيجة تحديد الجهات التي تخصص لها حصة من النتيجة وتتم عملية التوزيع عند انعقاد جمعية المساهمين في آجالها القانونية، وباقتراح من المسيّر في شركة التضامن.عند توزيع نتيجة السنة الجارية (N) يجب الأخذ بعين الاعتبار مايلي:

01	**تحديد النتيجة الصافية**
	النتيجة المحاسبية قبل الضريبة
	–
	الضريبة على ارباح الشركات
02	تحديد النتيجة الصافية بعد الضريبة القابلة للتوزيع
	النتيجة الصافية بع الضريبة
	–
	مرحل من جديد (رصيد مدين) الظاهر في الميزانية قبل التوزيع
	–
	الاحتياطي القانوني 5%
	+
	مرحل من جديد (رصيد دائن) الظاهر في الميزانية قبل التوزيع
	–
	الاحتياطي النظامي
	–
	الاحتياطي التعاقدي (النظام التاسيسي)
03	التوزيع
	النتيجة القابلة للتوزيع
	+
	احتياطي موجه للتوزيع

–
الفوائد
–
الاحتياطي الاختياري
–
توزيعات اخرى
مرحل من جديد (رصيد دائن او معدوم)

حصص الأرباح : وهي الجزء الذي يوزع على حملة الأسهم، وتقسم إلى:

- حصة الفوائد التأسيسية تحسب على أساس معدّل الفائدة المنصوص عليه في العقد التأسيسي على الجزء من رأس المال المحرّر مسبقا.
- الحصة الممتازة (Le superdividende) وهي الجزء الأخر من الأرباح الذي يتم تحديد وعائه من طرف الجمعية العامة ويوزع حسب حصة كل شريك في رأس مال الشركة.

ترتيب عناصر توزيع الربح الصافي(جدول توزيع الأرباح)

عناصر التوزيع	التوجيه	المصدر
نتيجة السنة المالية–ربح		+
المرحل من جديد الموجه للتوزيع		
الاقتطاعات:	–	
المرحل من جديد(نتائج–خسارة–سنوات سابقة رصيد ح/119 مدين)(*)	–	
مكافئة الشريك المسير من الربح	–	
فائدة على راس المال	–	
الإحتياطي القانوني(حسب اتفاق الشركاء) (**)	–	
الإحتياطيات التعاقدية	–	
الإحتياطيات التأسيسية		+
المرحل من جديد (نتائج –أرباح– سنوات سابقة رصيد ح/110 دائن)		
الربح القابل للتوزيع (***)		+...
حصة الشريك بالعمل	–	
الاحتياطي الاختياري	–	
ارباح الشركاء	–	
تخصيصات اخري	–	
المرحل من جديد	–	

- (*)عند توزيع الأرباح يجب خصم خسائر السنوات السابقة الأكبر من مدة 4 سنوات
- (**)عند تخصيص الإحتياطيات القانونية للسنة (N) ،يجب التأكد بأن: مبلغ الإحتياطيات القانونية للسنة (N) + مبلغ الإحتياطيات القانونية للسنة (N-1) اصغر من 10% من رأسمال الشركة.
- (***) : قرار توزيع النتيجة يستند فيه لنص المادة 722 ق ت على أن :**مبلغ الربح القابل للتوزيع =** نتيجة السنة المالية(ربح) (أو الربح الصافي للسنة) **+** أرباح سنوات سابقة غير موزعة (ح/ 110 المرحّل من جديد برصيد دائن) **–** (الإحتياطيات (حسب اتفاق الشركاء)**+**حصة أرباح العمال **+** المرحل من جديد (نتائج –خسارة– سنوات سابقة رصيد ح/119 مدين) .

حصيلة هذه التسويات من إضافات، وتخفيضات على النتيجة الصافية المحاسبية تشكل قاعدة التوزيع التي تعتبر من صلاحيات الجمعية العامة للشركاء وهي:

- حصة الشريك بالعمل
- الاحتياطي الاختياري
- حصص ارباح الشركاء
- تخصيصات اخري
- المرحل من جديد

جدول يبين نصيب كل شريك

الشريك البيان	اسم الشريك	.....
مكافأة الشريك المسير	.....	.....
فائدة على رأس المال	.....	.....
الربح القابل للتوزيع	.....	.....
المجموع	.....	.....

التسجيل المحاسبي لنتيجة الدورة الصافية (ربح)

- **اضافة حساب المرحل من جديد**

119	120	//	xx	xx
		ح/مرحل من جديد موجه للتوزيع		
		ح/ نتيجة الدورة ربح		
		ترصيد الحساب 12		

- **توزيع الارباح**

120	1061	//	xx	xx
		ح/مرحل من جديد موجه للتوزيع		
		إلى ح/ إحتياطيات قانونية		

	1063	ح/ إحتياطيات تأسيسية أو تعاقدية		xx
	1064	ح/ إحتياطيات مقننة		xx
	1068	ح/ إحتياطيات إختيارية		xx

حالة نتيجة الدورة الصافية (خسارة)

تحويل الخسارة لكل من ح/119 ، ح/106 (بما فيها الاحتياطيات القانونية) أو ح/ رأس المال (في حالة الضرورة) لعد ة اعتبارات من بينها:

- **تحويل الخسارة** تسمح بتحقيق إقتصاد جبائي على الشركة بتحميلها على أرباح سنوات قادمة ، أو سنوات سابقة.
- تحمّل على حسابات الإحتياطات، لإعتبار أنه من بين أهداف تخصيص الاحتياطات هو تغطية الخسائر.

تذكير: يمكن تغطية مبلغ الحسارة من:

- الاحتياطات لمدة خمس سنوات قادمة بهدف تخفيضها (من الناحية الجبائية) من أرباح السنوات القادمة.
- حسابات علاوات الإصدار (أو علاوات المساهمة) ، وتسمح بإمكانية تحويل هذه الخسارة في سنوات لاحقة قصد تخفيضها جبائيا من أرباح السنوات اللاحقة.
- حسابات رأس المال بمعني تخفضه بمقدار هذه الخسارة ، وهذا الإجراء يتطلب تعديل في العقد التأسيسى للشركة.

- **تحويل الخسارة إلى ح/ المرحل من جديد(رصيد مدين)**

(ترصد (ح/129) مع حساب 'الترحيل من جديد'(ح/119)

119		//		
		ح/مرحل من جديد خسارة	xx	
	129	ح/ نتيجة الدورة خسارة		xx
		ترصيد الحساب 129		

- **تحميل نتيجة السنة المالية (خسارة) على ح/ الإحتياطيات (إمتصاصها بالإحتياطيات)** (ترصد (ح/129) مع ح/ 106 الإحتياطيات)

106		//		
		ح/الاحتياطات	xx	
	129	ح/ نتيجة الدورة خسارة		xx
		ترصيد الحساب 129		

- **تحميل خسارة سنوات سابقة على ح/ الإحتياطيات**

(ترصد (ح/119) مع ح/ 106 الإحتياطيات)

106		//		
		ح/الاحتياطات	xx	
	119	ح/ المرحل من جديد خسارة		xx
		ترصيد الحساب 119		

مجموعة تمارين

التمرين الأول:

انطلاقا من معطيات التمرين الثالث في السلسلة رقم 2، حققت الشركة BOUTICYCLE في 2011/12/31 نتيجة ربح بمبلغ 500000دج، ينص القانون الأساسي على توزيع الأرباح كما يلي، تخصيص 5% احتياطي قانوني، 20دج فائدة الربح الممتاز، 4% فائدة نظامية، مع تخصيص 8% كفائدة المدير. والباقي يرحل من جديد.

المطلوب:

1)-إعداد جدول توزيع الأرباح مع تبرير العمليات

2)-التسجيل المحاسبي لعملية التوزيع

التمرين الثاني:

بتاريخ 2013/01/01 تأسست شركة المساهمة الانفتاح برأس مال قدره 4.000.000دج، موزعة على 1000سهم، في 2013/12/31 تم استخراج المعلومات التالية من ميزان المراجعة بعد الجرد:

رأس مال غير مطلوب480.000 دج. رأس مال مطلوب مسدد3.520.000 دج. الشركاء- مساهمات غير مطلوبة 480.000دج.	- الشركاء-تسديدات مسبقة عند تأسيس الشركة 8.000دج. - الاحتياطي القانوني 397.000دج - المرحل من جديد (مدين) 3.000دج - نتيجة الدورة بعد الضريبة 70.700دج.

بتاريخ 2014/04/15 قرر مجلس الإدارة توزيع الربح المحقق كما يلي:

-تخصيص النسبة المحددة من الاحتياطي القانوني. -منح نصيب ربح أولي بواقع 0.5%. -	- تخصيص مبلغ 10.000دج لتكوين احتياطي اختياري. - فائدة الربح الممتاز(يكون مقرب إلى الدينار الأقل الكامل) - الباقي يخصص في حساب المرحل من جديد

المطلوب:- إعداد جدول توزيع الأرباح. إضافة إلى التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالتوزيع والتسديد عن طريق البنك.

التمرين الثالث:

في 2009/12/31 أظهرت الميزانية العناصر التالية:

رأس مال صادر 300000دج.- احتياطي قانوني4250دج. - احتياطي القانون الأساسي 35000دج.- المرحل من جديد (مدين)45000دج.- نتيجة الدورة بعد الضريبة200000دج.

حيث تقرر توزيع الأرباح كما يلي:

تخصيص احتياطي قانوني ب 5%.- فائدة القانون الأساسي هي 6% من رأس المال الصادر. - تخصيص 10% من الرصيد لتكوين احتياطي القانون الأساسي. - تخصيص 50000دج كاحتياطي اختياري. - منح فائدة إدارية للمسير مقدارها 10%.- منح حصة الربح الممتاز ب 60دج لكل حصة والباقي يرحل من جديد.

المطلوب: إعداد جدول توزيع الأرباح مع تسجيل القيود اللازمة. إذا علمت أن الحصص موزعة كالتالي-(أ)- مدير...400حصة. -(ب)...350حصة.-(ج)...250حصة.

التمرين الرابع:(حالة التحرير الجزئي لرأس المال)

اليك المعطيات التالية والخاصة بشركة مساهمة:

- نتيجة الدورة (ربح)..... 150.000دج.
- احتياطي القانوني..... 18.000دج.
- احتياطي القانوني..... 5%.
- فائدة القانون الأساسي..... 6%.
- حصص الربح الممتاز قدر ب 30دج لكل سهم والباقي يرحل من جديد
- حساب مرحل من جديد (مدين) 45.000دج

المطلوب:إعداد جدول توزيع الأرباح وتسجيل القيود اللازمة، إذا علمت أن المساهمات العينية تمثل 40% من رأس المال المقدر ب 1.000.000دج، حيث نشير إلى أن المساهمات المالية تم تحرير منها فقط 25%.

التمرين الخامس:(حالة تسديدات المسبقة).

اليك المعلومات التالية في 2009/12/31، لشركة تأسست في 2008/10/15.

- رأس مال الشركة 500سهم ب 2000دج للسهم.
- حساب المرحل من جديد (مدين) 5000دج.
- نتيجة الدورة الصافية بعد الضريبة 95.000دج.

ينص قانون الشركة على ما يلي:

- الاحتياطي القانوني..... 5% بعد تغطية الرصيد المدين لحساب المرحل من جديد.
- الفائدة النظامية..... 6%
- احتياطات اختيارية..... 25.000دج
- الباقي يوزع كربح ممتاز
- رأس المال تم تحريره ب 25%، مع وجود تسديد مسبق ب 5% من القيمة الاسمية لرأس المال بتاريخ 2009/04/01

المطلوب: استخراج العمليات الحسابية لتوزيع الأرباح وتسجيلها محاسبيا.

التمرين الأول:

الشركة" **DIMA**" شركة مساهمة" قيمة أسهمها الاسمية هي 1000دج للسهم، قرر مجلس الإدارة على أن تحرير رأس المال يكون وفق الرزنامة التالية:

الجزء الأول	الجزء الثاني	الجزء الثالث
%50	%30	%20
2015/06/15	2016/10/01	2018/02/01

في 2016/10/01 قرر مجلس الإدارة استدعاء الجزء الثاني من رأس المال، استلم الموثق الأموال وبعد خصم أتعابه المقدرة ب5000دج حول الباقي إلى البنك بتاريخ 2016/11/15، ما عدا مساهمة المساهم RIKO المكتتب في 200 سهم، لم يتمكن من الوفاء بالحصة فطرحت الحصة التي عجز عن تسديدها في مزاد علني لبيعها، والتي بيعت بقيمة 64000دج عن طريق البنك. مع تحميله بمصاريف البيع المقدرة ب 5000دج وغرامات التأخير ب 600دج. وهذه بعض حسابات ميزان المراجعة للشركة بتاريخ 2015/12/31 قبل تحرير الجزء الثاني:

رقم الحساب	البيان	المبالغ
1013	راس المال مكتتب مطلوب ومحرر	2500000
1011	راس مال مكتتب غير مطلوب	2500000
4564	مساهمين- تسبيقات خاصة بالجزء الباقي30 %+20%	120000
109	مساهمين-راس مال مكتتب غير مطلوب	2500000
1061	احتياطي قانوني	495000

باعتماد المعطيات السابقة وفي 2015/12/31 حققت الشركة نتيجة ربح بقيمة 320000دج، وكان حساب المرحل من جديد دائن بقيمة 74000دج، قرر مجل الادارة توزيع الارباح كالتالي:تخصيص احتياطي قانوني ب 5%.- فائدة القانون الأساسي هي 6% من رأس المال الصادر. تخصيص 10% من الرصيد لتكوين احتياطي النظامي. - تخصيص 3000دج كاحتياطي اختياري. - منح فائدة إدارية للمسير مقدارها 10%. منح حصة الربح الممتاز ب 15دج لكل حصة والباقي يرحل من جديد.

التمرين الثاني:

في 2014/12/31 أظهرت الميزانية العناصر التالية:

الحسابات	المبالغ	الحسابات	المبالغ
ح/1013 ر م م م	200000دج.	ح/4564 تسديد مسبق	50000دج.
ح/109 ر م م غ م	100000دج	ح/ 1061 احتياطي قانوني	24250دج
ح/110 مرحل من جديد(دائن)	45000دج.	ح/ 120 نتيجة الدورة (ربح)	200000دج

حيث تقرر توزيع الأرباح كما يلي: تخصيص احتياطي قانوني ب 5%.- فائدة القانون الأساسي هي 6% من رأس المال الصادر. تخصيص 10% من الرصيد لتكوين احتياطي النظامي. - تخصيص 50000دج كاحتياطي اختياري. - منح فائدة إدارية للمسير مقدارها 10%. منح حصة الربح الممتاز ب 60دج لكل حصة والباقي يرحل من جديد.

المطلوب: إعداد جدول توزيع الأرباح مع تسجيل القيود اللازمة للاعتراف بهذه الأرباح. إذا علمت أن مجموع الحصص هي 1000سهم.

المحور الرابع: تعديل رأس مال الشركات التجارية

I–شروط وطرق زيادة رأس مال شركة المساهمة

من أجل القيام بعملية الزيادة في رأس مال شركة لا بد من تحقق شروط معينة نص عليها المشرع الجزائري وحددها على سبيل الحصر ضمن المادة 687وما بعدها من ق ت ج والتي تتعلق بالزيادة في رأس مال شركة المساهمة، وعليه هذه الشروط هي:

أولا : تسديد رأس المال الأصلي بكامله: تنص المادة 693ق ت ج على أنه : «**يجب تسديد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقدا وذلك تحت طائلة بطلان العملية**»، يتضح من النص أنه لا بد من سداد رأس مال بكامله قبل الشروع في عملية الزيادة فعلى الشركة أن توفي ما تبقى من القيمة الإسمية الممثلة لرأس المال. وهذا الشرط لا بد من إتباعه في جميع الإجراءات التي تعتمد عليها الشركة لزيادة رأس مالها، أما في حالة ما إذا كان رأس مالها مكتتب كاملا، هنا يمكن لشركة فتح الاكتتاب بأسهم زيادة رأس مالها في أي وقت.

ثانيا : الجهة المختصة بصدور قرار زيادة: تعتبر زيادة في رأس مال الشركة من أهم التعديلات التي تطرأ على عقدها ونظامها أثناء حياتها، حيث أن المكلف بهذه الزيادة هي الجمعية العامة غير العادية بالنصاب المحدد قانونا.

أ– إختصاص الجمعية العامة غير العادية بتقرير الزيادة: يترتب على الزيادة في رأس مال الشركة تعديلا في بنية الشركة، وتتقرر هذه الزيادة من طرف الجمعية العامة غير العادية بناءا على تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالات. وهذا ما نصت عليه المادة 691قانون تجاري جزائري بقولها:« **للجمعية العامة الغير العادية وحدها حق الاختصاص بإتخاذ قرار زيادة رأس المال على تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالات**»

ب– تفويض مجلس الإدارة أو مجلس المديرين: تنص المادة 691فقرة 2ق ت ج على أنه :«**للجمعية العامة أن تفوض لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين السلطات اللازمة لتحقيق زيادة رأس المال مرة واحدة أو أكثر وتحديد الكيفيات ومعاينة لتنفيذ والقيام بإجراء التعديل المناسب للقانون الاساسي**»، يتضح من خلال نص المادة أنه يجب أن يصدر قرار الزيادة من الجمعية العامة غير العادية ، كما أنه يمكن أن يصدر مرة واحدة أو عدة مرات من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين وهذا بصفة استثنائية لكي يقوموا بعملية الزيادة وتحديد كيفيتها وطرق تنفيذها والقيام بإجراء التعديل في القانون الأساسي للشركة وهذا جراء الصلاحيات التي تفوضها لهم الجمعية العامة غير العادية.

ج– نصاب الأغلبية في الأسهم: نصت عليه المادة 691و 674من ق ت ج على أن الجمعية العامة غير العادية لا تفصل في قرار الزيادة إلا إذا توفر نصاب الاغلبية. وحسب نص المادة 674فقرة 2من ق ت ج لا تتداول الجمعية العامة غير العادية بكيفية صحيحة إلا إذا كان عدد المساهمين الحاضرون أو الممثلون يحوزون على الأقل نصف الأسهم في الدعوة الأولى، وربع الأسهم ذات الحق في التصويت في الدعوة الثانية ، واذا لم يكتمل هذا النصاب جاز تأجيل الجمعية إلى تاريخ لاحق لا يتجاوز شهرين على أقصى تقدير ابتداءا من تاريخ استدعاء الجمعية الأولى مع بقاء النصاب المطلوب هو الربع دائما وتبت الجمعية العامة فيما يعرض عليها من مسائل بأغلبية ثلثي الأصوات المعبر عنها، واذا تمت الزيادة بالإحتياطي أو الأرباح أو علاوات الإصدار أو تحويل سندات الاستحقاق ففي هذه الحالات

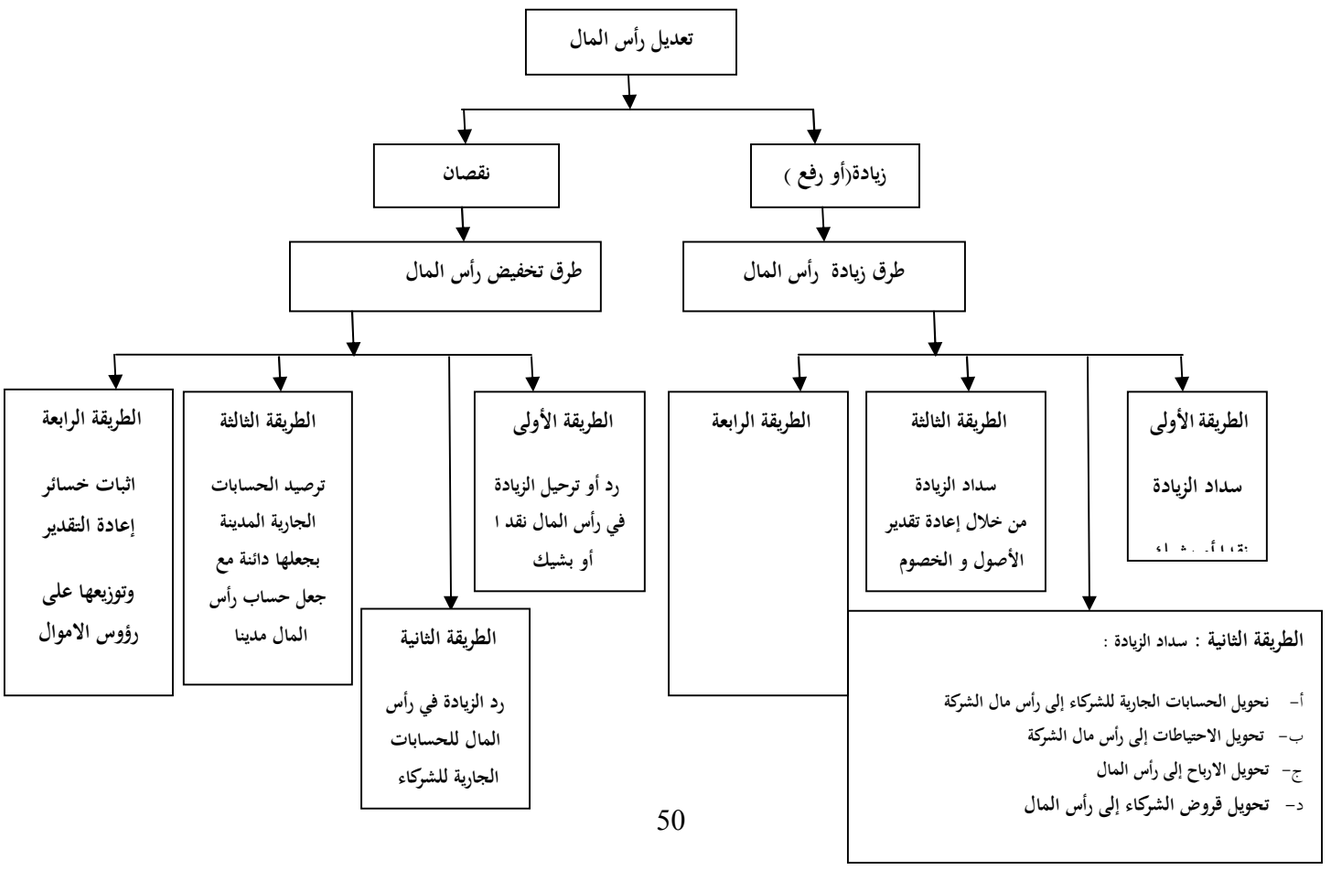
تفصل الجمعية العامة غير العادية ليس حسب النصاب الذي أقرته المادة 674من ق ت ج والتي تلزم حضور الاغلبية الممثلة على الأقل لربع الأسهم التي لها حق التصويت في الإجتماع الأول الذي تعقده الجمعية العامة ، أما في لاجتماع الثاني فلا يشترط أي نصاب. وحسب نص المادة 689من ق ت ج فإن قرار زيادة رأس المال بإضافة القيمة الإسمية للأسهم لا تتقرر إلا بإجماع المساهمين.

ثالثا : إجراء الزيادة خلال فترة زمنية محددة : يتضح من المادة 692من ق ت ج أن المشرع حدد المدة الزمنية التي تتخذ فيها الجمعية العامة غير العادية تنفيذ قرار الزيادة، أما في حالة لم تحترم هذه المدة كانت الزيادة باطلة، كما يتضح أيضا أن المشرع اعتبر مدة خمس (05) سنوات كحد أقصى لتنفيذ قرار الزيادة، حيث نجد هناك حالات تستثني منها هذه المدة وهذه الحالات نصت عليها المادة 692فقرة 3.2من ق ت ج والتي هي : لا تطبق على زيادات رأس المال التي يمكن تحقيقها بواسطة تحويل السندات إلى اسهم أو تقديم سند الاكتتاب، أو على الزيادة التكميلية المخصصة لأصحاب السندات الذين إختاروا التحويل، كما لا تطبق على زيادات رأس المال المقدمة نقدا أو الناتجة عن إكتتاب أسهم تم إصدارها بعد زوال حق الاختيار.

II–طرق تعديل رأس مال شركة المساهمة:

بينت المادة 687من ق ت ج الطرق التي يمكن إتباعها في زيادة رأس مال شركة المساهمة، وعلى الجمعية العامة غير العادية أن تبين الطريقة التي تتبعها الشركة حيث نجد أن طرق الزيادة في رأس مال شركة المساهمة تختلف عن طرق تخفيضه، وذلك من خلال تعرض المشرع إلى طرق الزيادة بصفة واضحة على خلاف طرق التخفيض التي لم يتعرض لها بصفة واضحة، حيث يمكن زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة أو بإدماج وضم الإحتياطات والأرباح أو علاوة الإصدار أو بتحويل السندات إلى أسهم، بالرغم من أن كل طريقة من هذه الطرق تزيد من التزامات المساهمين.

ملخص لطرق تعديل رأس المال



الطريقة الأولى: زيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة

يزاد رأس المال حسب نص المادة 687من ق ت ج ، إما بإصدار أسهم جديدة، أو بإضافة قيمة إسمية للأسهم الموجودة، ولا يقرر زيادة رأس المال بإضافة القيمة الإسمية للأسهم إلا بقبول المساهمين بالإجماع. والطريقة المتبعة في العادة هي إصدار أسهم جديدة لكن يشترط تسديد رأس المال بكامله قبل القيام بأي إصدار لأسهم جديدة واجبة التسديد نقدا، قد يزاد رأس المال باللجوء العلني للإدخار أو بدونه، وفي حالة ما إذا لجأت الشركة في زيادة رأس المال عن طريق الإكتتاب في الأسهم الجديدة بدعوة الجمهور للإكتتاب يجب أن تقوم عند بداية الإكتتاب بإجراءات الشهر عن طريق وسائل الإعلام ليعلم بها الغير.

إن زيادة رأس مال شركة المساهمة عن طريق إصدار أسهم جديدة تطرح الإكتتاب العام من شأنها أن تؤدي إلى دخول طائفة جديدة من المساهمين تزاحم المساهمين القدامى في ناتج الشركة، ومن ثم إفادة المساهمين الجدد و الإضرار بالمساهمين القدامى خاصة إذا كان لدى الشركة إحتياطي ضخم.

وحسب نص المادة 694من ق ت ج فإنها منحت للمساهمين القدامى أن يتمتعوا بحق الأفضلية في الإكتتاب في زيادة رأس المال حماية لهم، وحتى يتحقق التوازن بين المساهمين القدامى والجدد تدخل المشرع ووضع قواعد من شأنها أن تؤدي إلى المساواة بين الفئتين من المساهمين والتي تتمثل في إصدار أسهم بقيمة اعلى من قيمتها الإسمية وتقرير مزايا خاصة للمساهمين القدامى.

أ– إصدار أسهم بقيمة أعلى من قيمتها الإسمية (علاوة الإصدار): تعرف علاوة الإصدار على أنها حصة إضافية أو رسم للدخول في الشركة يدفعه المساهم الجديد مقابل الحصول على حقه في الإحتياطي الذي لم يشارك في تكوينه. كما يقصد بها أيضا: **المبلغ الذي تطلبه شركة المساهمة زيادة على القيمة الإسمية للسهم عند رأس المال أي الفرق بين القيمة الإسمية للسهم الجديد وقيمة إصداره** حيث تحتسب على أساس الفرق بين القيمة الحقيقية للأسهم الأصلية قبل زيادة رأس المال وبين هذه القيمة بعد الزيادة. **تعتبر العلاوة بمثابة حصة إضافية لا تدخل في تكوين راس المال ، و انما يتكون منها إحتياطي خاص.**

ب– تقرير مزايا خاصة للمساهمين القدامى:يمكن أن تأخذ هذه المزايا شكلين هما:

1_تقرير مزايا خاصة للأسهم الأصلية: نصت المادة 715مكرر 44من ق ت ج على أنه : يمكن تقسيم الأسهم العادية الاسمية إلى فئتين إثنين حسب إرادة الجمعية العامة التأسيسية ، وتتمتع الفئة الأولى بحق التصويت يفوق عدد الاسهم التي بحوزتها، أما الفئة الثانية فتتمتع بإمتياز الأولوية في الإكتتاب لاسهم أو سندات إستحقاق جديدة.

2– تقرير حق الاولوية للمساهمين القدامى في الإكتتاب : المقصود بحق الأفضلية هو " :تمتع جميع المساهمين بحق الأولوية في الإكتتاب بالأسهم التي تصدرها الشركة عند زيادة رأس مالها بنسبة ما يملكونه من أسهم . وهو ما نصت عليه أيضا المادة 694من ق ت ج بقولها : "تتضمن الأسهم حق الأفضلية في الإكتتاب في زيادات رأس المال للمساهمين بنسبة قيمة أسهمهم ، حق الأفضلية في الإكتتاب في الأسهم النقدية الصادرة لتحقيق زيادة رأس المال ويعتبر كل شرط مخالف لذلك كأن لم يكن" .

الطريقة الثانية: زيادة رأس المال بإدماج الإحتياطي في رأس المال :

للجمعية العامة غير العادية دون سواها حق الإختصاص بإتخاذ القرار زيادة رأس المال حسب قواعد النصاب والأغلبية التي ذكرتها سابقا ، وتلجا الشركة إلى طريق إدماج الإحتياطي في رأس المال ، وتتبع هذه العملية بإصدار أسهم جديدة توزع على المساهمين مجانا بنسبة ما يملكه كل منهم من أسهم ، أو بزيادة القيمة الاسمية للأسهم القديمة دون أن تتقاضى توزيعها على المساهمين في أي وقت . حيث تسمى هذه الطريقة بطريقة التحويل الداخلي، إذ أنه لا يجوز زيادة رأس المال عن طريق التمويل الخارجي بل تتم عن طريق إدماج أحد العناصر الموجودة في الذمة المالية للشركة، وهناك ثلاثة أنواع من هذا الإحتياطي وهي: الإحتياطي القانوني، الإحتياطي النظامي والإحتياطي الإختياري.

III- إجراءات الزيادة في رأس مال شركة المساهمة:

إن عملية الزيادة في رأس مال شركة المساهمة تتم على أساس إتخاذ إجراءات مع العلم أن هذه الإجراءات تختلف بإختلاف الطريقة المتبعة سواء كانت هذه الطريقة تعتمد على مصادر تمويل خارجية أو مصادر تمويل داخلية.

أولا: إجراءات الزيادة بالإعتماد على مصادر خارجية:

حسب نص المادة 691من ق ت ج ، فإنه يتم تقديم تقرير من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالات يتضمن اقتراح زيادة رأس المال إلى الجمعية العامة غير العادية لتصادق عليه وفي نفس الوقت بعدما تصادق تتطلب عملية إنعقاد الجمعية العامة غير العادية إجراءات تطبق عليها نفس القواعد المتعلقة بتخفيض رأس مال شركة المساهمة واتخاذ قرار الزيادة في راس المال قد يتخذ إحدى الصورتين إما الإكتتاب العام وإما الاكتتاب الخاص.

الإكتتاب العام: هو الإكتتاب عن طريق اللجوء إلى الادخار العلني أي قيام الشركة المساهمة بإقامة دعوة عمومية للإكتتاب في الأسهم الجديدة ، وهذه الدعوة موجه إلى أشخاص غير محددين، بل لجمهور المدخرين للإسهام في زيادة رأس المال عن طريق شراء عدد من الأسهم الجديدة. وعليه عند **بداية الإكتتاب تقوم الشركة بإجراءات الإشهار والتي تحدد كيفياتها عن طريق التنظيم.**

الإكتتاب الخاص: أخضع المشرع الجزائري شركة المساهمة التي تلجأ إلى التأسيس الفوري لإجراءات بسيطة وهذا إستنادا للمواد 605-609من ق ت ج التي تتعلق بموضوع إجراءات التأسيس الفوري للشركة أي التأسيس دون اللجوء العلني للإدخار حيث يقع على الشركة هنا إصدار أسهم جديدة تطرح للإكتتاب من طرف مساهمين وأشخاص معروفين لدى الشركة فهي لا تطرح أسهم كما هو الحال في التأسيس المتتابع (الإكتتاب العام). فالشركة هنا لا تشكل خطر على صغار المدخرين ولا يستعنون بهم في تكوين رأس مال شركة لأن من يكون رأس المال هم المؤسسين لكونهم يتمتعون بالخبرة ووفرة المال.

ثانيا: إجراءات الزيادة بالإعتماد على مصادر داخلية:

الزيادة بالإعتماد على مصادر خارجية تتضمن إحدى الطرق الزيادة ففي المقابل إجراءات الزيادة بالإعتماد على مصادر داخلية تتضمن الطرق الأخرى المتبقية، والتي هي تحويل سندات الدين إلى أسهم وطريقة دمج الإحتياطي في رأس المال. وعليه فإن عملية الزيادة في هذه الحالة تتم على مستوى إدارة الشركة دون تدخل أطراف خارجية.

ثالثا: التسجيلا ت المحاسبية لعملية زيادة رأس المال

1 : زيادة رأس المال نقدا /أو بشيك

531/512		/		x
	1013..	حـ/ الصندوق أو البنك	x	
		إلى حـ/رأس مال الشريك		x
		الشرح : إثبات سداد الزيادة نقدا أوبشيك		

2 :زيادة رأس المال بتحويل الحسابات الجارية للشركاء لرأس مال الشركة

4550		/		x
	1013..	حـ/ حساب جاري الشركاء	x	
		إلى حـ/رأس مال الشركاء		x
		الشرح : تحويل الحسابات الجارية للشركاء إلى رأس المال		

3 : زيادة رأس المال بتحويل الاحتياطات إلى رأس مال الشركة

106..		/		x
	1013	حـ/ الاحتياطات	x	
		إلى حـ/رأس مال الشركاء		x
		الشرح : تحويل الاحتياطات **إلى رأس مال الشركة**		

4: زيادة رأس المال بتحويل قروض الشركاء إلى رأس مال الشركة

168.		/		x
	1013	حـ/ قروض الشركاء (أوالشريك)	X	
		إلى حـ/رأس مال الشركة		x
		الشرح : تحويل قرض الشركاء إلى رأس المال		

5 : زيادة رأس المال بتحويل الأرباح غير الموزعة إلى رأس المال

110		/		x
	1013	حـ/ ترحيل من جديد	x	
		إلى حـ/رأس مال الشريك		x
		الشرح : تحويل الأرباح غير الموزعة إلى رأس المال		

6 : زيادة رأس المال من خلال إعادة تقدير الأصول والخصوم

3/2	105	/ حـ/ الاصل المعني بالتقدير إلى حـ/إعادة التقدير الشرح : اثبات أرباح إعادة التقدير	x	x
105	1013..	/ حـ/ إعادة التقدير إلى حـ/رأس مال الشركاء الشرح : إثبات توزيع أرباح إعادة التقدير على الشركاء	x	x

تمرين:

في 2016/12/31 كانت الميزانية الختامية للشركة ذات المسؤولية المحدودة بين الشركاء (1×)، (2×) ،و (3×) و المتخصصة في إنتاج مواد البناء والتي يقتسم فيها الأرباح والخسائر بالنسب 3،2،3 على الترتيب ونتيجة لزيادة الطلب على منتوجها قرر الشركاء في 2017/01/20 زيادة رأس المال إلى.00 100 2 كيلو دينار لكل شريك، والاتفاق على ما يلي :

1– تحويل الحسابات الجارية للشركاء إلى رأس المال

2– تحويل الاحتياطات الاختيارية إلى رأس المال

3– تحويل قرض الشريك(x1) إلى رأس مال الشركة سدادا لحصته.

4– تحويل الأرباح غير الموزعة إلى رأس مال الشركة.

5– تبين من خلال عملية التقدير أن المباني ومعدات النقل و البضائع ارتفعت بنسبة 10% و20% ،15% على الترتيب.

الزيادة أو النقصان في حصص الشركاء تتم بشيك بنكي.

الميزانية في 2016/12/31 (**الوحدة :En K DA**)

ر.ح	اسم الحساب	المبلغ الاجمالي	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر لقيم	المبلغ الصافي للسنة (N)	المبلغ الصافي (N-1)	ر.ح	اسم الحساب	المبلغ الصافي للسنة (N)	المبلغ الصافي (N-1)
02	**الأصول غير الجارية**					1	**رؤوس الاموال الخاصة**		
211	الاراضي	1 000 00.	-	1 000 00.		101301	رأس مال شريك (1×)	1 500 00.	
213	مباني	3 500 00.	500 00.	3 000 00.		101302	رأس مال شريك (2×)	1 000 00.	
2182	معدات نقل	2 700 00.	1 200 00.	1 500 00.		101303	رأس مال شريك (3×)	1 500 00.	
	المجموع (01)	7 200 00.	1 700 00.	5 500 00.		1061	الاحتياطات القانونية	300 00.	
5/4/3	**الاصول الجارية**					1063	احتياطات اختيارية	200 00.	
3	المخزونات					110	مرحل من جديد	450 00.	
30	البضائع	1 650 00.	200 00.	1 450 00.		120	النتيجة الصافية	600.00	
							المجموع (01)	5 550 00.	

5	**16801**						**الخصوم غير الجارية**	
512	البنك	1 100 00.	-	1 100 00.		164	**فروض مصرفية**	350.00
531	الصندوق	300.00	-	300 00.		16801	قرض الشريك (1×)	250 00.
/	المجموع (02)	3 050 00.	200 00.	2 850 00.		المجموع (02)		600.00
							الخصوم الجارية	
						404	موردو التثبيتات	1.200.00
						45501	حساب جاري الشريك (1×)	350.00
						45502	حساب جاري الشريك (2×)	650.00
						المجموع (03)		2200.00
المجموع العام للأصول		10 250 00.	1 900 00.	8 350 00.		المجموع العام للخصوم ورؤوس الأموال		8.350.00

المطلوب :

1.تسجيل مختلف القيود بدفاتر يومية الشركة .

2.اعداد الميزانية بعد إجراء التعديلات.

VI–تخفيض رأس مال شركة المساهمة.

إن تحديد مفهوم تخفيض رأس مال شركة المساهمة يقضي أن نبين أولا التعريف بتخفيض رأس مال الشركة، ثم نبين الأسباب التي دفعت الشركة لتخفيض رأس مالها:

اولا:تعريف تخفيض رأس مال شركة المساهمة: لم يتعرض المشرع الجزائري وكذا معظم التشريعات المقارنة إلى تعريف تخفيض رأس مال شركة المساهمة غير أنه بالنظر إلى التعاريف الفقهية نجدها قد أوردت تعاريف متعددة لتخفيض
رأس مال شركة المساهمة. فيعرفه جانب من الفقه على أنه : **تنزيل مقدار رأس مالها الاسمي سواء كان مدفوعا بكامله، أو لم يكن وسواء كان مصدرا بكامله أو لم يكن** . ويلاحظ على هذا التعريف أنه فصل في كون رأس المال مدفوعا أو غير مدفوع ، أو مصدرا أو غير مصدر وكان من الأحسن أنه لم يفصل .

ثانيا:أسباب تخفيض رأس مال شركة المساهمة

الأسباب التي تدفع شركة المساهمة إلى تخفيض رأس مالها كثيرة ومتنوعة، وهذا ما سنوره فيما يلي:

- **تخفيض رأس المال بسبب الخسارة** :قد يكون تخفيض رأس مال شركة المساهمة هو سبب الخسارة التي تلحق بها، والمقصود بالخسارة هنا هي الخسارة التي يسفر عنها نشاط الشركة في مدة معنية. وعليه إذا منيت شركة المساهمة بخسائر في هذه الحالة تصبح أصولها غير متعادلة مع رأس مالها، بمعنى زيادة الخصوم على الأصول، وهذا ما ينجر عنه

حدوث خلل في توازن ميزانيتها المالية، بحيث لا بد من إصلاح هذا التوازن وهذا الإصلاح لا يكون إلا عن طريق تخفيض رأس المال إلى المقدار المتناسب مع رأس المال الحقيقي للشركة.

- **زيادة رأس المال عن حاجة الشركة:** قد لا يكون سبب التخفيض في رأس المال هو الخسارة التي منيت بها شركة المساهمة، وانما هو زيادة رأس المال عن حاجاتها ويكون إما لسبب إخفاق تقدير المؤسسين لراس مال الشركة، أو كساد الأعمال، أو لقلة الطلب على منتجات الشركة. حينئذا يكون من مصلحة الشركة هنا تخفيض رأس مالها بالقدر الزائد عن حاجاتها. وهنا ترد القيمة الفائضة إلى المساهمين لكي تبقى القيمة التي تراها كافية لممارسة نشاطها، أو أن المشروع الذي تقوم به الشركة يحقق في سنواته الأولى أرباحا كبيرة، فحينها يصبح رأس المال غير المدفوع زائد عن حاجة الشركة، كما قد تتراكم في الإحتياطي مبالغ كبيرة تجعل الشركة غير قادرة على إعادة استثمارها لبلوغ المشروع الذي تديره كفايته من التوسع الإقتصادي، فتبقى هذه الأموال في الغالب جامدة، الأمر الذي بموجبه ترى إدارة الشركة أنه من مصلحتها إعادتها إلى المساهمين لرفع نسبة الربح من رأس مال المستثمر، ويؤدي رفع نسبة الربح هذه إلى التوجه نحو شراء أسهم الشركة، مما ينتج عنه زيادة القيمة السوقية والتنافسية التي بالمقابل ترفع من سمعة الشركة.

وعليه تتفادى الشركة دفع الأرباح عن الأموال غير المستثمرة فعلا ، كما يبقى رأس مال شركة المساهمة الزائد عن حاله، وفي المقابل يستلزم على الشركة الإحتفاظ بموجودات مساوية له في قيمتها كشرط مسبق لتوزيع أرباح الشركة

– بقاء أسهم لم يكتتب بها في رأس مال شركة المساهمة: تناول المشرع الجزائري من خلال المواد 595الى 599ق ت ج موضوع الإكتتاب حيث نص في المادة 596ق ت ج على أنه يجب أن يكتتب راس المال بكامله واشترط على كل مكتتب أن يدفع عند الإكتتاب على الأقل الربع ¼ من القيمة الإسمية للأسهم النقدية، بمعنى لم يشترط لنجاح عملية الإكتتاب أن يتم الإكتتاب بكامل الأسهم وانما إعتبرها ناجحة ببلوغ نسبة الربع على الأقل من رأس المال كما يتم وفاء الزيادة مرة واحدة أو عدة مرات بناء على قرار مجلس الإدارة أو مجلس المديريين حسب الحالة، وفي أجل لا يتجاوز 05سنوات إبتداءا من تاريخ قيد الشركة في السجل التجاري. وحسب نص المادة 596من ق ت ج إذا تعلق الأمر بالإكتتاب بالأسهم العينية فيجب أن تسدد قيمتها فورا بمجرد الإكتتاب، حيث تنص هذه المادة على أنه :**وتكون الأسهم العينية مسددة القيمة بكاملها حين إصدارها.**

– إعادة هيكلة رأس مال شركة المساهمة: يمكن أن يكون سبب من الأسباب التي تدفع الشركة إلى تخفيض رأس مالها هو إعادة هيكلة رأس مال الشركة المساهمة، حيث يقصد بإعادة هيكلة رأس مال شركة المساهمة بأنها قيام جهة إدارية بمعالجة أوضاع الشركة وذلك بإستخدام وسائل إجرائية وموضوعية، والغاية من ذلك هو الحفاظ على ديمومة الشركة وتفوقها وتجنبها اللجوء إلى مرحلة التصفية ، والسبب الذي يدفع الشركة للقيام بعملية إعادة هيكلة رأس مالها قد يكون متعلق بجوانب منها ما هو جانب إداري قانوني ومنها ما هو جانب مالي واقتصادي.

ثالثا:شروط وطرق تخفيض رأس مال شركة المساهمة:

لكي يكون قرار تخفيض رأس مال شركة المساهمة الصادر من الجمعية العامة غير العادية صحيحا لا بد من توفر مجموعة من الشروط هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يستلزم هذا القرار أن يتضمن الطريقة التي سوف تتبعها الشركة للقيام بعملية التخفيض.

1–الشروط الواجب توافرها لتخفيض رأس مال شركة المساهمة

وضع المشرع الجزائري شروط يجب أن تتوفر وهذا بموجب المادة 712من ق ت ج.

– صدور قرار التخفيض من الجمعية العامة غير العادية: حسب نص المادة 712من ق ت ج : **يتم تخفيض رأس مال شركة المساهمة بموجب قرار صادر عن الجمعية العامة غير العادية، كما يمكن للجمعية العامة غير العادية أن تفوض مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة القيام بعملية التخفيض في رأس مال الشركة المساهمة.**

– الحفاظ على المساواة بين المساهمين: نصت المادة 712ف 1من ق ت ج على ان: **غير أنه لا يجوز لها بأي حال من الأحوال أن تمس بمبدأ المساواة بين المساهمين.** أما في حالة ما أدى بالإخلال بهذا المبدأ فإن المشرع الجزائري قرر عليه عقوبات وهذه العقوبات نصت عليها المادة 827من ق ت ج بقولها :**يعاقب بغرامة من 20.000دج إلى200.000دج رئيس شركة المساهمة أو القائمون بإدارتها الذين قاموا عمدا بتخفيض رأس مال الشركة دون مراعاة المساواة بين المساهمين.**

2 – الحفاظ على الحد الأدنى لرأس مال شركة المساهمة:

يعتبر هذا الشرط لازما لصحة قيام الشركة بهذا الشرط، واذا قررت الجمعية العامة غير العادية إتخاذ قرار مخالفا لهذا الشرط، فإن تخفيض رأس مال الشركة يعتبر باطلا، كما يعتبر أيضا من القواعد الأساسية التي لها إرتباط بشكل الشركة، وفي حالة النزول عنه يعتبر إهدار لحقوق الأقلية التي كانت موافقة على تكوين شركة من شكل معين لذلك لا يجوز لأغلبية الشركاء إغفالها .

رابعا:طرق تخفيض رأس مال شركة المساهمة.

عندما تأتي شركة المساهمة لتخفيض رأس مالها، فإنها تتخذ إحدى الطرق التي نصت عليها التشريعات المقارنة ومنها:

1 – تخفيض رأس مال بطريقة تخفيض القيمة الاسمية للسهم : المقصود بتخفيض القيمة الإسمية للسهم هي طريقة من طرق تخفيض رأس المال، والذي هو رد جزء من رأس مال الشركة إلى المساهمين ، وذلك لزيادته عن حاجتها او رجوع رأس مال الى قيمته الحقيقة الموجودة فعلا بعد الخسارة التي منيت بها الشركة حيث يتحقق هذا التخفيض بهذه الطريقة بإنقاص القيمة الإسمية لأسهم الشركة ككل وفقا للظروف وذلك بطريقة نسبية.

مثال عن ذلك إذا كان رأس مال الشركة مليون دينار موزعا على 100.000سهم، القيمة الإسمية لكل سهم (20دينارا) ، وخفض رأس المال بقدر الربع إلى مليون ونصف دينار، فانه بعد ذلك تخفض القيمة الإسمية للسهم تبعا لذلك من (20دينارا) الى (15دينارا) مع ثبات عدد الأسهم على حاله . ومن ثم ترد الشركة الفرق ويقدر ب

خمسة دينار للمساهم ، كما قد يعفى منه المساهم في حالة ما اذا لم تكن قيمة السهم قد إستوفيت بالكامل، كما قد لا يرد المساهم شيء من قيمة السهم إذا كان التخفيض ناتجا عن الخسارة التي لحقت الشركة.

2 – تخفيض رأس المال بطريق تخفيض عدد الأسهم: يقصد بتخفيض عدد الأسهم هو إنقاص عدد الأسهم التي يملكها كل مساهم بذات النسبة التي تقدر بها تخفيض رأس المال، حيث أنه من مميزات هذه الطريقة أنها صعبة، ولتجنب الصعوبة الناشئة عن إمكانية تخفيض القيمة الاسمية للسهم إلى ما يقل عن الحد الأدنى الذي فرضه القانون، قد تتجه الشركة إلى التقليل من عدد الاسهم التي تملكها إلى نسبة مقدار التخفيض، وعادة ما يكون هذا التقليل بتوحيد الاسهم مع إحتفاظها بقيمتها الاسمية السابقة .

فمثلا لو أرادت الشركة تخفيض ربع رأس مالها يجب في هذه الحالة تخفيض عدد الاسهم التي يملكها كل مساهم بنفس النسبة التي تقدر بها تخفيض رأس المال فالمساهم الذي يملك عشرين 20سهما يصبح مالكا خمسة عشر سهما 15فقط .

3– تخفيض رأس المال عن طريق شراء الشركة لأسهمها: يقصد بهذه الطريقة هي لجوء الشركة إلى شراء عدد من الأسهم الذي تقرر انقاض رأس المال بما يعادل قيمتهم، وعلى الشركة إعدام هذه الاسهم، كما يتم الشراء هنا من رأس المال بذاته وليس من الإحتياطي حتى يعد تخفيضا لرأس المال. بالبرجوع إلى القانون التجاري الجزائري في مواده نجد أن المادة 714من ق ت ج تنص على أنه:يحضر على الشركة الإكتتاب لأسهمها الخاصة وشرائها إما مباشرة أو بواسطة شخص يتصرف باسمه الخاص لحساب الشركة، غير أنه يجوز للجمعية العامة التي قررت تخفيض رأس المال غير مبرر بخسائر، أن تسمح لمجلس الإدارة أو مجلس المديرين شراء عدد معين من الاسهم قصد ابطاله .حيث تلتزم الشركة في هذه الحالة إحترام مبدأ المساواة بين المساهمين وأن توجه طلب الشراء إلى جميع المساهمين دون تفريق ، وأن تكون الدعوة للشراء علنيه.

خامسا:الإجراءات اللازمة لتخفيض رأس مال شركة المساهمة:

سبق وان ذكرنا ان عملية تخفيض رأس المال هي من الأمور التي تؤدي إلى تعديل عقد الشركة وهذه العملية لا تتم الا إذا اجتمعت الجمعية العامة واتخذت قرار بذلك :

1–إجراءات سابقة على إتخاذ قرار التخفيض :يقع على مجلس الإدارة أو مجلس المديرين اللذان تم تفويضهما من قبل الجمعية العامة غير العادية إبلاغ المساهمين ووضع كل الوثائق الضرورية تحت تصرفهم لتمكينهم من إبداء الرأي، وهذا يكون قبل 30يوما من إنعقاد الجمعية العامة غير العادية. وفي حالة تقاعس الشركة بتبليغ المساهمين هذه الوثائق هنا يكون للجهة القضائية أن تفصل في هذا الشأن وتتخذ نفس طريقة الإستعجال بأن تأمر بناء على طلب المساهم الذي رفض طلب الشركة بتبليغ هذه الوثائق تحت طائلة الإكراه المالي .

2_ كيفية إصدار قرار التخفيض: حسب نص المادة 674فقرة 3من ق ت ج فإن المشرع حدد الأغلبية بثلثي الأصوات المعبر عنها مع الأخذ بعين الإعتبار الأوراق البيضاء إذا ما أجريت العملية عن طريق الإقتراع، يتضح من خلال نص المادة عندما نصت على أغلبية ثلثي الأصوات فإنها على أساسها تصنع قرار التخفيض، أما فيما يتعلق بتبليغ قرار التخفيض فحسب المادة 713إذا صادقت الجمعية العامة غير العادية على قرار التخفيض في رأس مال

شركة المساهمة، فإنه يجوز لها أن تفوض لمجلس الإدارة أو مجلس المديريين حسب الحالة إيداع قرار التخفيض في المركز الوطني للسجل التجاري لمقر إدارة شركة المساهمة ، وذلك قبل بداية تنفيذه ، كما يجوز لممثلي أصحاب الأسهم ودائني الشركة الطعن في قرار التخفيض وهذا ما نصت عليه المادة 713ق ت ج.

سادسا:التسجيلات المحاسبية لعملية تخفيض رأس المالRéduction de Capital

طرق تخفيض رأس المال (يوجد العديد من الطرق) وهي:

1- قيد الزيادة في رأس المال نقدا أو شيك

القيد المحاسبي

		/		
		من حـ/رأس مال الشريك 1×		
		حـ/ رأس مال الشريك2×		
		إلى		
		حـ/ الصندوق		
		حـ/ البنك		
		الشرح :		

2- قيد ترحيل الزيادة في رأس المال إلى الحسابات

		/		
1013		من حـ/رأس مال الشريك 1×		
1013		حـ/ رأس مال الشريك2×		
	4550	إلى حـ/حساب الشريك 1×		
	4551	حـ/ حساب الشريك2×		
		الشرح :		

3-قيد ترحيل الارصدة المدينة للحسابات الشخصية

		/		
		من حـ/رأس مال الشريك 1×		
		إلى حـ/حساب الشريك 1×		
		الشرح :		

4-قيد اثبات خسائر اعادة التقدير

		/		
		من حـ/اعادة التقدير		
		إلى حـ/ الاصل (أ)		
		حـ/ الاصل (ب)		

ومن ثم قيد توزيع خسائر إعادة تقدير رؤوس الاموال

		/		
		من حـ/رأس مال الشريك 1×		
		حـ/ رأس مال الشريك2×		
		إلى حـ/ اعادة التقدير		

تمرين : إليك الميزانية الختامية للشركة (1×) ، (2×) ، حيث كانت نسبة توزيع الارباح و الخسائر بالتساوي.ونتيجة لوجود بعض الأصول لا تمثل القيم الحقيقية و كبر حجم رأس المال على نشاط الشركة فقد اتفق الشركاء على ما يلي:

1– تخفيض راس المال بالحسابات الشخصية (الجارية) المدينة

2– يعاد تقدير الأصول التالية : الأثاث والتجهيزات 120000دج، البضاعة 200000دج

3– تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 10% من أرصدة المدينين

4– يصبح رأس مال الشركة (1×) و (2×) 300000دج لكل منها

5– يسحب الشركاء أو يضيفون الزيادة أو النقص في حصصهم عن طريق البنك

الميزانية الختامية للشركة في 2017/12/31

ر.ح	اسم الحساب	المبلغ		ر.ح	اسم الحساب	المبلغ الاجمالي
2	الاصول الجارية	-		1	رؤوس الاموال الخاصة	
211	الاراضي	300 000.00		101301	رأس مال شريك (1×)	500 000.00
21	الاثاث و التجهيزات	200 000.00		101302	رأس مال شريك (2×)	500 000.00
2182	معدات نقل	100 000.00				
	المجموع (01)	600 000.00			**المجموع (01)**	1 000 000.00
5/4/3	**الاصول الجارية**				الخصوم غير الجارية	00.00
3	المخزونات	250 000.00			**المجموع (02)**	00.00
30	البضائع	30 000.00			الخصوم الجارية	
4	حسابات الغير	10 000.00		403	أوراق دفع	185 000.00
45501	الحساب الجاري للشريك	15 000.00		401	موردو مخزونات	320 000.00
					المجموع (03)	505 000.00
5	الحسابات المالية					
512	البنك	400 000.00				
531	الصندوق	200 000.00				
	المجموع (02)					
	المجموع العام للأصول	1 505 000.00			**المجموع العام للخصوم**	1 505 000.00

المحور الخامس: تصفية الشركات التجارية

I –الجوانب القانونية لحل الشركات التجارية: رغم أن الشركة تنشأ بهدف الاستمرار في نشاطها إلاّ أن هناك بعض العوارض التي تعيق استمرارها، ويعتبر توقيف نشاط الشركة وإنهائه من الناحية القانونية عملية حل أو انقضاء، ولأن ذلك يستلزم من الشركة تحصيل مالها وتسديد ما عليها، فإنها تدخل من الناحية المالية في عملية التصفية.تنقضي الشركة أو تحل من الناحية القانونية لأسباب عامة تشترك فيها جميع أنواع الشركات، كما تنقضي لأسباب خاصة بكل نوع على حدا.

أولا: الأسباب العامة لانقضاء الشركات: حيث أن الشركة تحل لهذه الأسباب مهما كانت طبيعتها:

1– انتهاء الأجل المحدد للشركة: حيث تنتهي الشركة بانتهاء الأجل المحدد لها في قانونها الأساسي، ورغم ذلك إذا لم تنتهي من العمل الذي قامت من أجله يجوز تمديد أجلها سواء بشخصيتها الأولى، أو كشركة جديدة.

2– انتهاء الغرض الذي قامت من أجله: فبانتهائه تنتهي الشركة، ولكن إذا لم ينتهي العمل يجوز لها الاستمرار لسنة إضافية بنفس العقد السابق. وذلك حسب ما نصت عليه المادة 437 من القانون المدني:**" تنتهي الشركة بانقضاء الميعاد الذي عين لها، أو بتحقيق الغاية التي أنشئت لأجلها، فإذا انقضت المدة المعينة، أو تحققت الغاية التي أنشئت لأجلها، ثم استمر الشركاء بالقيام بعمل من نوع الأعمال التي تكونت من أجلها الشركة امتد العقد سنة فسنة بالشروط ذاتها."**

3– هلاك رأس مال الشركة: إذ يمكن أن يهلك رأسمال الشركة هلاكا ماديا كنشوب حريق، أو كارثة طبيعية الأمر الذي يؤدي إلى استحالة استمرار نشاط الشركة، أو هلاكا معنويا بسبب الخسائر المتتالية. المادة 438 المكرر 1 من القانون المدني:**" تنتهي الشركة بقوة القانون بهلاك جميع مالها أو جزء كبير منه بحيث لا تبقى فائدة في استمرارها"**. و المادة563 **" وفي حالة خسارة ثلاثة أرباع رأس مال الشركة يجب على المديرين استشارة الشركاء للنظر ما إذا كان يتعين إصدار قرار حل الشركة.".**

4–اتفاق الشركاء على توقيف نشاط الشركة :يعطي القانون للشركاء في أي نوع شركة الحق في إنهاء نشاطها إذا رغبوا في ذلك، حتى قبل انتهاء أجلها ومهما كان السبب، شرط توفر النصاب المطلوب في كل نوع من أجل اتخاذ قرار الحل.

5–اجتماع الحصص في يد شريك واحد :وهنا تفقد الشركة ركنا موضوعيا في تكوينها، إلاّ إذا كانت مؤسسة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة، ومنه إذا فقدت الشركة أي ركن موضوعي لتكوينها، يجب حلها من الناحية القانونية.

6–اندماج الشركات :حيث يؤدي الاندماج إلى حل كل الشركات المندمجة إذا كان هناك تكوين لشركة جديدة، أما إذا كان الاندماج عن طريق الابتلاع فإنه يتم حل الشركات المبتلعَة فقط والإبقاء على الشركة المبتلِعة.

ثانيا: الأسباب الخاصة بكل نوع من الشركات :ما دام أن الشركات التجارية تختلف من الناحية القانونية في كيفية تأسيسها وتوزيع أرباحها، وإدارتها... الخ، فإنها تختلف أيضا في أسباب انقضاءها.

1–الأسباب الخاصة بانقضاء شركات الأشخاص :وتتعلق خاصة بالشركاء:

–موت أحد الشركاء أو إفلاسه أو فقدانه لأهليته :حيث إذا وقعت هذه الأسباب فإن الشركة يجب أن تحل، ولأن هذه الظروف قد تحدث خلال حياة الشركة، فإن القانون أجاز استمرارها إذا نص العقد التأسيسي على ذلك.

–انسحاب أحد الشركاء :لأن شخصية الشريك لها اعتبار في تكوين شركات الأشخاص، فإن انسحابه يدل على فقدانه الثقة بباقي الشركاء، لهذا فإنه من الناحية القانونية تحل الشركة أيضا، إلاّ أذا نص العقد التأسيسي على خلاف ذلك، مع مراعاة عدم انخفاض عدد الشركاء عن اثنين. المادة 562 من ق.ت **"تنتهي الشركة بوفاة أحد الشركاء ما لم يكن هناك شرط مخالف في القانون الأساسي، ويعتبر القاصر أو القصر من ورثة الشريك في حالة استمرار الشركة، غير مسؤولين عن ديون الشركة مدة قصورهم إلاّ بقدر أموار شركة مورثهم."**

المادة ":563 **في حالة إفلاس أحد الشركاء أو منعه من ممارسة مهنته التجارية أو فقدانه أهليته، تنحل الشركة، ما لم ينص القانون الأساسي على استمرارها أو يقرر باقي الشركاء ذلك بإجماع الآراء، وفي حالة الاستمرار تعين حقوق الشريك الفاقد لهذه الصفة والواجب أداؤها له"...**

–عزل الشريك المسيّر :إذا اتفق الشركاء على عزل الشريك المسير فمعنى ذلك فقدان الثقة به وهذا سيلزم حل الشركة، إلا أذا نص العقد التأسيسي على خلاف ذلك، هذا إذا تم تعينه بالعقد التأسيسي. المادة :559 **"إذا كان جميع الشركاء مديرين أو كان قد عيّن مدير واحد أو عدة مديرين مختارين من بين الشركاء في القانون الأساسي، فإنه لا يجوز عزل أحدهم من مهامه إلاّ بإجماع أراء الشركاء الآخرين، ويزيد على هذا العزل حل الشركة ما لم ينص على استمرارها في القانون الأساسي أو أن يقرر الشركاء الآخرون حل الشركة بالإجماع ... ويمكن عزل واحد أو عدة شركاء مديرين من مهامهم إذا كانوا غير معّينين بالقانون الأساسي حسب الشروط المنصوص عليها في القانون المذكور، أو بقرار بالإجماع صادر عن الشركاء الآخرين سواء كانوا مديرين أم لا، عند عدم وجود ذلك، ويجوز عزل المدير في الشركة حسب الشروط المنصوص عليها في القانون الأساسي فإن لم يكن ذلك، فبقرار صادر من الشركاء بأغلبية الأصوات."**...

–الأسباب القضائية :قد يلجأ أحد الشركاء إلى القضاء لطلب إخراج أحد الشركاء من الشركة، وذلك لعدم وفائه بما تعهد به مثلا أو أن وجوده سبب في خسائر الشركة ...الخ، ويُقدر القاضي في هذه الحالة خطورة السبب المبرر لحل الشركة، كالغش والتدليس ضد الشركة. كما يجوز أيضا لأي شريك إذا كانت الشركة معينة الأجل أن يطلب من السلطة القضائية إخراجه من الشركة متى استند في ذلك لأسباب معقولة، كمرضه وعدم استطاعته مواصلة العمل بالشركة، وتستمر الشركة مع باقي الشركاء إذا اتفقوا على ذلك.

المادة :559 **"لكل شريك الحق في طلب العزل القضائي لسبب قضائي، وإذا كان هذا العزل مقررا من دون سبب مشروع فإنه قد يكون موجبا لتعويض الضرر اللاحق."**

2–الأسباب الخاصة بشركات الأموال :وتتعلق خاصة برأس المال:

–إذا زاد عدد الشركاء عن خمسين شريكا في الشركة ذات المسؤولية المحدودة ويحدث هذا في حالة وفاة أحد الشركاء، وبالتالي اشتراك ورثته في حصته، ولهذا إما أن تحل الشركة أو تتحول إلى شركة مساهمة أو أن يعين الورثة وكيلا عنهم.

–انخفاض رأس المال عن 1.000.000 دج و5.000.000 دج مليون دج في شركة المساهمة.

ثالثا: الآثار المترتبة عن عملية حل الشركة :إذا حلّت الشركة من الناحية القانونية فإنها ستمر إلى عملية التصفية من الناحية المالية (ما عدا في حالة الاندماج (المادة 766 المقطع 1 من ق.ت **":تعتبر الشركة في حالة تصفية من وقت حلها مهما كان السبب، ويتبع عنوان واسم الشركة بالبيان التالي "شركة في حالة تصفية** " ."والمقصود بعملية التصفية:

- إنهاء جميع العمليات الجارية للشركة، وبيع موجوداتها؛
- تحصيل حقوقها وتسديد ديونها.

ويترتب على حل الشركة عدة آثار:

1–احتفاظ الشركة بشخصيتها المعنوية:الأصل أن حل الشركة من الناحية القانونية يعني فقدانها لشخصيتها المعنوية، غير أن هذه القاعدة لا يمكن تطبيقها بصفة مطلقة، لأنها تتعارض مع التصفية التي تتطلب الاستمرار في الأعمال الجارية، بيع الموجودات، تحصيل الحقوق وتسديد الديون باسم الشركة، ولهذا فإن الشخصية المتبقية هي شخصية معنوية ناقصة، أي لا يمكنها القيام بأعمال جديدة إلاّ بالقدر الذي تتطلبه عملية التصفية، المادة 766 المقطع 2 **"وتبقى الشخصية المعنوية للشركة قائمة لاحتياجات التصفية إلى أن يتم إقفالها"**.

2–تعيين المصفى :المصفى هو الشخص أو الأشخاص الذين تُعهد إليهم عملية التصفية وحسب المادة 455 من القانون المدني فإن التصفية تتم على يد جميع الشركاء، وإذا لم يستطع الشركاء ذلك يجب تعيين المصفى بأغلبية الشركاء، أو يلجؤون إلى القضاء من أجل تعيينه، وتدوم مهام المصفي ثلاثة أعوام قابلة للتجديد حسب المادة 785 " لا **يجوز أن تتجاوز مدة وكالة المصفى ثلاثة أعوام،**

غير أنه يمكن تجديد هذه الوكالة من طرف الشركاء أو رئيس المحكمة بحسب ما إذا كان المصفى قد عين من طرف الشركاء أو بقرار قضائي."...

يتعين على المصفى من وقت استلامه دفاتر الشركة وإلى غاية إنهاء التصفية القيام بما يلي:

- إثبات جميع أعمال التصفية في دفاتر منظمة بعد استلامه دفاتر وسجلات الشركة؛
- إتمام الأعمال التي تم الاتفاق عليها قبل التصفية) شراء، بيع، ... الخ)؛
- بيع أصول الشركة دفعة واحدة أو على دفعات حسب ما تقتضيه مصلحة الشركة؛
- تمثيل الشركة أمام القضاء وأمام الغير؛
- سداد جميع ديون الشركة؛
- دفع الأموال الفائضة من أموال التصفية للشركاء؛
- تقديم حساب تفصيلي عن أعمال التصفية إلى الجهة التي عينته.

ويكون المصفى مسؤولا اتجاه الشركة والغير عن النتائج الضارة الحاصلة عن الأخطاء التي ارتكبها أثناء ممارسته لمهامه.

رابعا: ترتيب سداد الديون :إذا انتهت عملية التصفية وكانت أموالها غير كافية لسداد جميع الديون، فإن سدادها يكون حسب الأولوية التالية (أو في حالة التصفية التدريجية):

- مصاريف التصفية وتتمثل في أتعاب المصفى، الرسوم القضائية والإدارية المرتبطة بعمل المصفى، التنقلات المراسلات، ...الخ؛
-المصاريف المستحقة على الشركة خاصة أجور العمال، الإيجارات، الخدمات العمومية (المياه، الكهرباء والغاز، الهاتف، ...الخ؛
-الإيرادات المحصلة مقدما؛
-الديون الممتازة: وهي المستحقة للإدارات العمومية مثل الضرائب؛
- الديون المضمونة برهن كالقروض البنكية؛
- الديون العادية: ديون الموردون، القروض دون رهن؛
- حسابات الشركاء الدائنة؛
-رأسمال الشركاء.

خامسا: نتيجة التصفية :نميز ثلاث نتائج للتصفية:

1 –أن تكفي أموال التصفية سداد جميع الديون بما فيها رأسمال الشركاء، ولا يبقى من التصفية أي مبلغ، وهي حالة نادرة؛
2 –أن تحقق الشركة ربحا، أي بعد سداد جميع الديون يبقى هناك فائضا، حيث يوزعّ بين الشركاء بحسب نسب مساهمتهم في رأسمال الشركة، أو حسب الشروط المنصوص عليها في العقد التأسيسي للشركة.
3 –أن تحقق الشركة خسارة، ومعنى هذا أن أموال التصفية لا تكفي لسداد جميع ديون الشركة، وهنا يلعن إفلاس الشركة، وفي هذه الحالة نميز:

- إذا كانت الشركة شركة أموال، يعلن إفلاس الشركة وتقفل حساباتها وتتوقف مسؤولية الشركاء عن الديون عند حصصهم فقط.
- أما إذا كانت شركة أشخاص، فإن الشركاء يتحملون تلك الخسارة في أموالهم الشخصية وعندها إما أن يكون:
- جميع الشركاء موسرون: يشتركون في تسديد الديون.
- بعض الشركاء موسرون: يتحمل الشركاء الموسرون سداد الديون.
-كل الشركاء معسرون ولا يستطيعون سداد جميع الديون المتبقية، في هذه الحالة تبقى الديون قائمة لمدة خمس سنوات.

المادة ":777 **تتقادم الدعاوي ضد الشركاء غير المصفين أو ورثتهم أو ذوي حقوقهم بمرور خمس سنوات اعتبارا من نشر انحلال الشركة بالسجل التجاري."**

II – الجوانب المحاسبية لعملية التصفية :تنطوي عملية التصفية على إغلاق الحسابات والدفاتر، ولهذا فإننا نتجنب فتح حسابات جديدة. كل عملية يقوم بها المصفي ينتج عنها إما مصاريف أو إيرادات لهذا نفتح حسابين رئيسيين هما حساب المصاريف وحساب الإيرادات بالإضافة إلى حساب النتيجة بينهما، وبالتالي تكون لدينا الحسابات:

ح :67/مصاريف استثنائية:
ح :67881/مصاريف استثنائية على عمليات التصفية.
ح :67885/القيمة المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها.

ح :77/إيرادات استثنائية:
ح :77881/إيرادات استثنائية على عمليات التصفية.
ح :77885/إيرادات تصفية عناصر الأصول.
ح :77887/استرجاع المؤونات الخاصة بالتصفية.

ح :128/نتيجة التصفية:
ح :1280/ربح التصفية.
ح :1289/خسارة التصفية.

تتشابه عمليات التصفية في تسجيلها المحاسبي في كل أنواع الشركات، ونختار لدراسة تلك العمليات شركة المساهمة.

تمرين :شركة مساهمة تمت تصفيتها بتاريخ 20 مارس من طرف مصفى خارجي، وعند هذا تاريخ كانت ميزانية الشركة كالتالي10 × [2]:

الأصول				**الخصوم**	
البيان	**المبلغ الإجمالي**	**الاهتلاكات والمؤونات**	**المبلغ الصافي**	**البيان**	**المبلغ**
الأصول الثابتة				رأسمال الشركة (2.500 سهم)	250.000
الأصول المعنوية				احتياطي قانوني	25.000
مصاريف التأسيس	28.000	25.000	3.000	احتياطي اختياري	160.000
الأصول العينية				مرحل من جديد	2.000
تركيبات تقنية، معدات صناعية	208.000	160.000	48.000	نتيجة الدورة	4.500
أخرى (1)	658.700	345.400	313.300	**المجموع**	**441.500**
المجموع	**894.700**	**530.400**	**364.300**		
الأصول المتداولة				**الديون:**	
مخزونات	104.000	2.500	101.500	ديون الموردين وحسابات متعلقة بها (5).	410.000
عملاء وحسابات متعلقة بها (2)	398.200	1.200	397.000	ديون ضريبية واجتماعية (6)	82.500
مدينون أخرى (3)	26.000	-	26.000	ديون أخرى (7)	3.000
جاهزية (4)	48.200	-	48.200		
الخزينة	-	-	-	**المجموع**	**495.500**
المجموع	**576.400**	**3.700**	**572.700**		
المجموع الكلي	**1.471.100**	**534.100**	**937.000**	**المجموع الكلي**	**937.000**

1. **أخرى:**

- معدات نقل	300.000	125.000	175.000
- معدات مكتب وتجهيز إعلام آلي.	258.700	160.400	98.300
- أثاث مكتب	100.000	60.000	40.000
	658.700	**345.400**	**313.300**

(2) مدينون وحسابات مرتبطة بها:

- عملاء عاديون.	288.000
- عملاء أوراق قبض.	99.000
- عملاء مشكوك فيهم (ح/416).	11.200
	398.200

(3) مدينون أخرى:

حسابات مدينة أخرى: 26.000 دج

(4) الجاهزية:

- الحسابات البريدية.	9.850
- الحسابات البنكية.	35.250
- الصندوق.	3.100
	48.200

(5) موردون وحسابات مرتبطة بها:

– موردون.	350.000
– موردون– أوراق دفع	60.000
	410.000

(6) ديون ضريبية واجتماعية:

– ضمان اجتماعي.	59.300
– الدولة	23.200
	82.500

(7) ديون أخرى:

حسابات دائنة أخرى: 3.000دج

إن عمليات التصفية تحققت بالترتيب التالي:

1. تم بيع الأصول العينية لمؤسسة أخرى بـ 80 من قيمتها الصافية بشيك بنكي في/21/03
2. تم بيع المخزونات عن طريق خبير تصفية في 22 مارس بقيمة89.000 دج.
3. تم التنازل عن المدينون في 23 مارس بـ 90 من قيمتها الصافية ما عدا الديون المشكوك فيها بـ 50 من قيمتها الصافية عن طريق شيك بنكي.
4. دفع أتعاب المحافظ بـ 7.200 دج بشيك بريدي يوم 24 مارس.
5. تمت تسوية الديون بشيك بنكي يوم 25 مارس مع الحصول على خصم بقيمة 3.100 دج.
6. تسوية مصاريف التصفية بقيمة 1.500 دج بتاريخ 26 مارس بشيك بريدي.

تسوية الفواتير الأخيرة بشيك بنكي يوم 27 مارس : – الكهرباء 600 :دج. الماء 400 :دج. الهاتف 1.200 :دج

7. تحويل مبلغ الحسابات البريدية إلى الحساب البنكي في 28 مارس.
8. تحويل مبلغ الصندوق إلى الحساب البنكي في 29 مارس.

المطلوب: تسجيل عمليات التصفية حسب الترتيب السابق.

التمرين الأول:

- ما هي أسباب التصفية؟
- متى يكون التصفية ضرورية؟
- ما هي نتائج التصفية؟
- ما هي العمليات الواجبة الإتباع لاحتياجات التصفية؟
- ما هي طبيعة الحسابات التي تبقى بعد عملية التصفية؟
- ما الذي يميز تصفية شركة مع مؤسسة فردية؟
- قدم المراحل المختلفة للتسجيلات لعملية التوزيع في الشركة؟
- لماذا الحصص غير المستدعاة لا تكون محل تعويض؟
- كيف يتم توزيع نتيجة المقاصة على الشركاء؟

التمرين الثاني:

اجب عن الاقتراحات الموالية

	الاقتراح	صحيح	خطاء
01	يعلن الحل بعد التصفية		
02	لاحتياجات التصفية، تختفي الشخصية المعنوية للشركة		
03	العمل على تحقيق(تسييل) الأصول يجعل من الممكن تسوية الدائنين		
04	الأصول المتاحة توزع على الدائنين		
05	فوائض القيم ونواقص القيم تسجل وتحول إلى نتيجة التصفية		
06	المرحلة الوحيدة التي تميز بين تصفية مؤسسة فردية وشكة هي التوزيع		
07	لا يبقى من التصفية إلا حسابات الخزينة وفي بعض الأحيان الذمم في الشركات بعد التصفية		
08	الحصص غير المستدعات لا تكون محل تعويض		
09	الحصص المهتلكة، علاوات الإصدار، الاحتياطي القانوني، الاحتياطي الاختياري والمرحل من جديد تعود حسب نسب الحصص إلى الشركاء		

تمرين:

اوقفت الشركة SARL MACHI نشاطها، افصحت عن ميزانية التوقف عن النشاط بتاريخ 2017/02/01، كما هي مبينة فيما يلي:

الاصول				**الخصوم**	
التعيين	**المبلغ الخام**	**الاهتلاكات+ المؤونات**	**ق م ص**	**التعيين**	**المبالغ**
اراضي	4000000	/	4000000	راس المال	6500000
مباني	9000000	3000000	6000000	االحتياط القانوني	650000
معدات وادوات	8500000	6200000	2300000	الاحتياط النظامي	720000
الزبائن	780000	180000	600000	الاحتياط الاختياري	660000
المخزون	570000	130000	440000	المرحل من جديد	1080000
البنك	428000	/	428000	ديون بنكية	3380000
				الموردون	778000
المجموع			13768000	المجموع	13768000

تم تعيين مصفي، الذي قام بمجموعة العمليات التالية:

- تم التنازل على الاصول بالمبالغ التالية:

الاراضي	6200000	معدات وادوت	1000000
المباني	9400000	المخزون	190000

- تم استعادة مبلغ 350000دج من الزبائن، اما اقروض البنكية والموردون تم تسديدهم بالقيم في المزانية مع احتساب مصاريف الخدمات ب 860000دج
- تم تقسيم الرصيد على الشركاء.

- مع العلم ان كل عمليات التصفية تمت عن طريق البنك.

المطلوب: قم بعمليات التصفية والتسجيلات المحاسبية اللازمة.

تمرين:

في 2016/12/31 تقرر تصفية الشركة SNC من طرف الشريكين Xو Y، كانت الميزانية في هذا التاريخ كما يلي:

الاصول				الخصوم	
التعيين	المبلغ الخام	الاهتلاك+المؤونة	المبلغ الصافي	التعيين	المبالغ
التثبيتات				راس المال	
معدات وادوات	347000	208200	138800	الاموال الخاصة	1000000
معدات نقل	475000	237500	237500	نتيجة الدورة	-82500
تجهيزات مكتب	46000	12880	33120	الخصوم الجارية	
المخزونات				الموردون	210000
بضاعة	361750	1050	360700	حساب الشريك X	12900
الذمم				حساب الشريك Y	20040
الزبائن			27400		
اوراق القبض			5800		
المتاحات					
البنك			350225		
الصندوق			6895		
المجموع			1160440	المجموع	1160440

- تم التنازل عن العناصر التالية عن طريق البنك:
- معدات وادوات بمبلغ 142500دج.
- معدات نقل بمبلغ 260000دج.
- تجهيزات مكتب بمبلغ 29000دج.
- البضاعة بمبلغ 383000دج.
- تم تحصيل قيمة الزبائن باستثناء مبلغ 400دج غير قابل للتحصيل.
- اورق القبض حصلت بقيمتها لالاسمية بشيك.
- الرصيد الذي في الصندوق تم تحويله الى البنك.
- الموردون ومصاريف التصفية البالغة 12000دج سددت بشيك.

- مع العلم ان الشريكX يحوز على 600000دج من راس المال والشريكY يحوز الباقي.

المطلوب: اجراء عمليات التصفية اللازمة

التمرين:

حسابات الميزانية للشركة BATI المكونة من 3 شركاء هم Xو Yو Z بعد تصفية اصولها وقبل تسوية ديونها، كانت كما يلي:

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
البنك	405000	راس المال	950000
الصندوق	1100000	الموردون	500000
		نتيجة التصفية	55000
المجموع	1505000	المجموع	1505000

واليك جول بيت مساهمات الشركاء وحقوقهم اتجاه الشركة

الشركاء	مساهمات الشركاء	ديون الشركاء اتجاه الشركة
X	500000	50000
Y	225000	22500
Z	225000	22500

القانون الاساسي ينص على تقسيم النتيجة تناسبيا حسب حجم المساهمات.

المطلوب: اجراء التصفية ومختلف العمليات الخاصة بها.

التمرين الثالث:

معتز هو تاجر أراد تصفية نشاطه التجارية، ففي 2016/04/30 كانت الميزانية كما يلي:

	الاصول			الخصوم	
العناصر	المبالغ الأصلية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	العناصر	المبالغ
الاصول غير الجارية				راس المال	
معدات إنتاج	297500	12800	284700	الاموال الخاصة	1000000
الاصول الجارية				مؤونة الاعباء والخصوم	1600
المخزونات				نتيجة الدورة	(13390)
بضاعة			289470	الخصوم غير الجارية	
الذمم				موردو التثبيتات	75000
الزبائن	39275	3400	35875	الخصوم الجارية	
اوراق تجارية			10650	الموردون	47300
الحساب البنكي			432300	اوراق تجارية	2500
الصندوق			60015		
المجموع			1113537.5	المجموع	1113010

- قام التاجر ببيع قيمة 89450دج من مخزون البضاعة.
- تنازل عن باقي المخزون لصالح احد معارفه بقيمة 297500دج.
- نتازا عن معدات الإنتاج بقيمة 309250دج
- تم استلام مبلغ من طرف الزبائن بقمة 32500دج بشيك و3200 عن طريق الصندوق، اما الباقي فهو غير قابل للتحصيل.
- تم تسديد قيمة موردة التثبيتات والحصول على خصم 3%.
- تسديد الأوراق التجارية عن طريق البنك.

- تسديد مبلغ مصاريف التصفية التي بلغت 2380دج
- سحب الأموال المتاحة.
- الاوراق التجارية (اوراق القبض) تم تحصيلها من قبل البنك مصاريف الاستلام بلغت 117.50دج.

المطلوب: سجل عمليات التصفية

التمرين الرابع:

معتز هو تاجر أراد تصفية نشاطه التجارية، ففي 2016/04/30 كانت الميزانية كما يلي:

	الاصول			الخصوم	
العناصر	المبالغ الأصلية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	العناصر	المبالغ
الاصول غير الجارية				راس المال	
معدات إنتاج	297500	12800	284700	الاموال الخاصة	1000000
الاصول الجارية				مؤونة الاعباء والخصوم	1600
المخزونات				نتيجة الدورة	(13390)
بضاعة			289470		
الودائع والكفالات المدفوعة			32700	الخصوم غير الجارية	
حقوق الاستغلال			5897.5	موردو التثبيتات	75000
الذمم				الخصوم الجارية	
الزبائن	39275	3400	35875	الموردون	47300
اوراق تجارية			10650	موردون للدفع	527.5
الحساب البنكي			432300	اوراق تجارية	2500
الصندوق			21945		
المجموع			1113537.5	المجموع	1113537.5

- قام التاجر ببيع قيمة 89450دج من مخزون البضاعة.
- تنازل عن باقي المخزون لصالح احد معارفه بقيمة 297500دج.
- نتازا عن معدات الإنتاج بقيمة 309250دج
- تم استلام مبلغ من طرف الزبائن بقمة 32500دج بشيك و3200 عن طريق الصندوق، اما الباقي فهو غير قابل للتحصيل.
- تم تسديد قيمة موردة التثبيتات والحصول على خصم 3%.
- تسديد الأوراق التجارية عن طريق البنك.
- تسديد مبلغ مصاريف التصفية التي بلغت 2380دج
- سحب الأموال المتاحة.

من بين زبائن التاجر جزء من المخزونات بقيمة 178900دج، وتنازل عن الباقي من المخزونات لقريب له بقيمة 595000دج سددت بشيك بنكي، نتازل عن معدات الانتاج بمبلغ 618500دج بشيك بنكي.

ملاحظة:

- احتفظ التاجر ب 25000دج تجهيزات انتاج (الاهتلاك=15000دج)
- الاوراق التجارية (اوراق القبض) تم تحصيلها من قبل البنك مصاريف الاستلام بلغت 117.50دج.
- على الاستلامات المدفوعة التاجر استعاد 30000دج عن طريق الصندوق.
- حقوق الاستغلال تحتوي على طوابع جبائية مشتراة بقيمة 1375دج حصلت بـ 1000دج.

المطلوب: سجل عمليات التصفية

تمرين: التصفية المنفذة من قبل المستغل

في 2016/04/30 ميزانية الشركة س بينت مايلي:

	الاصول			الخصوم	
العناصر	المبالغ الأصلية	الاهتلاكات والمؤونات	المبلغ الصافي	العناصر	المبالغ
الاصول غير الجارية				راس المال	
معدات نقل	600000	405000	195000	الاموال الخاصة	855000
معدات مكتبية	90000	46500	43500		
الاصول الجارية				نتيجة الدورة	78600
المخزونات				الخصوم غير الجارية	
بضاعة	630000	18000	612000		
الذمم				الخصوم الجارية	
الزبائن	204000	34500	169500	الموردون	193500
اوراق تجارية			37500	اوراق تجارية	36900
الحساب البنكي			42000		
الصندوق			64500		
المجموع					

- بدأت عملية التصفية وتنازل المالك لأحد معارفه بشيك بنكي على العناصر التالية:
  -معدات نقل بقيمة 288000دج.
  -معدات مكتبية قيمة 37500دج
  -مخزون البضاعة بقيمة 654000دج.
- تم تحصيل نقدا قيمة الزبائن وتقديم تخفيض بنسبة 5%، باستثناء مبلغ 18000دج غير قابل للتحصيل
- تفاوض المالك مع البنك لخصم الورقة التجارية واضهرت النتيجة ان قيمة المحصلة بعد الخصم هي 35670دج
- قام المالك بتسديد قيمة المورد مع الاستفادة من خصم من هذه العملية بقيمة 3870دج
- مصاريف التصفية بلغت 9780دج
- دفع المالك قيمة الورقة التاجرية للبنك.

المحور السادس:توحيد الحسابات في الشركات التجارية

I-تعريف التجميع المحاسبي:

"التجميع المحاسبي يقصد به تجميع لحسابات سنوية لعدة شركات تختلف من حيث الشخصية المعنوية، لكنها ترتبط فيما بينها إقتصاديا وماليا. بهدف الوصول إلى إعطاء صورة صادقة وكاملة للحالة المالية للمجمع. وتهدف الحسابات المدمجة إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة الكيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد.

من خلال هذا التعريف يمكن حصر نقطتين أساسيتين

1- تزويد المسيرين و المدراء بالمجمع بمعلومات تتعلق ب :

- الوزن الإقتصادي للمجمع؛
- مردودية الأعضاء المشكلة للمجمع؛
- أهمية الأموال الخاصة التي هي تحت تصرف المجمع وسيرورتها

2- الإجابة عن المعايير المحاسبية الدولية، خلال إظهار الحسابات إظهار الحسابات المجمعة بشكل مفصل.

- بما أن التجميع المحاسبي يركز على تشخيص وضعية كل شركة اتجاه المجمع فهو يسمح بمعرفة مختلف الروابط بين اعضاء المجمع من جهة وتحقيق عملية التجانس للحسابات المجمعة من جهة أخرى وذلك من خلال توحيد المعلومات ورصدها في صورة موحدة تعكس وضعية المجمع.
- كما أن التجميع المحاسبي يعد وسيلة من وسائل الإفصاح المالي و المحاسبي .فهو بذلك أداة للمعلومات الخارجية .
- فالتجميع المحاسبي يقوم بتقديم صورة كاملة للحسابات السنوية تخص الذمة المالية، من خلال إظهار الوضعية الحقيقة.

II-نطاق القوائم المالية المجمعة طبقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

تكمن أهم الاختلافات الجوهرية ما بين المعايير المحاسبية الدولية وSCF بالنسبة لنطاق القوائم المالية المجمعة كما يلي:

1-الإعفاء من إعداد القوائم المالية المجمعة

والحيازة شبه الكلية تعني أن الشركة المهيمنة تحوز على الأقل % 90 من حقوق التصويت .أما المعيار الدولي IAS 27فيضع أربعة (4) شروط للإعفاء كما ذكرنا سابقا.

2-استبعاد المؤسسات من نطاق التوحيد

يحدد النظام المحاسبي المالي حالتين يتم عندهما استبعاد المؤسسة من نطاق القوائم المالية المجمعة وهي:

أ -إذا كانت الشركة التابعة تعمل في ظل قيود صارمة ودائمة بحيث يؤدي ذلك إلى ضعف القدرة على المراقبة أو النفوذ من قبل المؤسسة الأم؛

ب – إذا كان ا قتناء المؤسسة المراقبَة قد تم فقط بغرض إعادة بيعها في المستقبل القريب.

و بالتأكيد فإن هذا الاستبعاد يستوجب إعطاء كل التبريرات والتوضيحات في ملحق القوائم المالية الموحدة.

عدم التحديد بدقة للقيود الصارمة والدائمة يجعل منه عرضة لتفسيرات كثيرة تؤدي إلى الاختلاف في التطبيق بين مؤسسة وأ خرى، كما أن مفهوم المستقبل القريب غير دقيق فهل هو في حدود السنة المالية أو أبعد من ذلك.

III–معدل الرقابة ونسبة المصلحة

اولا :معدل الرقابةPourcentage de contrôle

معدل الرقابة هو الوسيلة المستعملة في تحديد قائمة المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة و هو يعبر عن نسبة امتلاك المؤسسة الأم لحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في المؤسسة المراقبة .و يكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك أسهم رأس المال إذا كانت هذه الأخيرة لها نفس الحقوق.ومفهوم الامتلاك غير المباشر يقصد به الامتلاك عن طريق شركة مراقبَة) شركة تابعة (تكون وسيطة بين المؤسسة الأم و الشركة المراد معرفة درجة مراقبتها.

مما سبق ذكره يتبين أن معدل الرقابة مرتبط بتسلسل الامتلاك المباشر أو غير المباشر لنسبة حقوق تصويت تساوي أو تفوق % 50من مجمل حقوق التصويت في الجمعيات العامة، أما إذا ثبت أن الرقابة تمارس رغم عدم توفر تلك النسبة، فإنه يفترض عند حساب معدل الرقاب أنها تساوي 50% وكل ذلك مادام تسلسل الرقابة لم ينقطع .

قياس معدل الرقابة:

معدل رقابة المؤسسة الأم لمؤسسة أخرى هو مجموع حقوق التصويت التي تمتلكها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في هذه المؤسسة. يكون هذا المعدل مساويا لنسبة امتلاك رأس المال إذا كانت كل الأسهم لها نفس الحقوق، ويمكن أن يكو ن مخالفا له في حالة وجود:

–أسهم لها حقوق تصويت مضاعفة؛

–أسهم لها أفضلية في قيمة الأرباح و ليس لها حق التصويت؛

–شهادات الاستثمار التي لها حقوق التصويت؛

–السندات القابلة للتحويل إلى أسهم و التي لها حق التصويت؛

–امتلاك المؤسسة لأسهم رأسمالها (الامتلاك الذاتي للأسهم.)

ثانيا:نسبة المصلحةPourcentage d’intérêt

تمثل نسبة المصلحة حصة رأس المال المملوكة من طرف المؤسسة الأم في المؤسسات التي تدخل ضمن نطاق القوائم المالية المجمعة وهي تعبر عن حصة من الأصول التي تعود للمؤسسة الأم نتيجة الرقابة التي تمارسها.وهي تمكن من تحديد حصة المؤسسة الأم من النتائج و رأس المال و الحصة التي ترجع إلى أصحاب الأقلية ..و هي بذلك الوسيلة الأساسية للتسجيل المحاسبي لعمليات التجميع

المفهوم	الطبيعة	الاستعمال
معدل الرقابة	يعبر عن السلطة (حقوق التصويت)	– تحديد نطاق القوائم المالية المجمعة. – تحديد طريقة التجميع
نسبة المصلحة	يعبر عن التباعية المالية (المشاركة في راس المال)	وسيلة لتطبيق التجميع المحاسبي: – ادماج الحسابات – استبعاد العمليات المتبادلة – توزيع راس المال والنتائج بين المؤسسة الام واصحاب الاقلية.

ثالثا:انواع الراقبة:

1-**الرقابة الشاملة:** حسب الفقرة الرابعة من المعيار رقم 27 وهي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة اخرى وذلك للحصول على منافع من انشطتها، تعتبر الشركة مراقبة لشركة اخرى رقابة شاملة اذا كانت تاخذ شكل من الاشكال التالية:

- الراقابة القانونية: ناتجة عن ملكية بصفة مباشرة او غير مباشرة لاغلبية حقوق التصويت، اكثر من 50 %الا اذا كنت هناك ظروف استثنائية تمنع تحقيق هذه الرقابة وهنا يجب الاشارة اليها.
- الراقبة الفعلية: وهي عندما تكون شركة تمتلك بصفة مباشرة او غير مباشرة على اكبر من 40% او اقل او يساوي من 50% من حقوق التصويت في مجلس الادارة، او قدرة الشركة الام على السيطرة على اكثر من نصف حقوق التصويت بموجب اتفاق مع مستثمرين اخرين.
- الراقبة التعاقدية: وتكون تمتلك 50% او اقل من من حقوق التصويت وله الحق في التحكم في المجموعة بمجب اتفاق بنص قانوني مع باقي الشركاء او المساهمين ولا يجب ان يخالف هذا الاتفاق مصالح الشركة.

2-**الرقابة المشتركة:** وهي اقتسام الرقابة على شركة من طرف عدد محدود من الشركاء او المساهمين بحيث يشتركون في اتخاذ القارات، بمعنى انه لا يمكن ان تسيطر شركة على مجموعة او تفرض قراراها، وكذلك القرارات المتعلقة بالهداف تحتاج لاتفاق جميع الشركاء والمساهمين وتكون هذه الراقبة بوجود عقد يعرف بعقد الشراكة.

3-**التاثير الملموس:** وهو القدرة على المشاركة في اتخاذ القرارت المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية بالمؤسسة دون ممارسة رقابة، ويتحقق عندما تمتلك الشركة بصفة مباشرة او غير مباشرة على الاقل20 %من حقوق التصويت لهذه المؤسسة

VI-سيرورة عملية التجميع

تهدف عملية التجميع المحاسبي إلى عرض الصورة الصادقة والوفية للوضعية المالية ونتائج المؤسسات المكونة للمجمع، وكأ نها لوحدة اقتصادية واحدة. وباعتبار أن مؤسسات نطاق التوحيد يمكن أن تتباين إما في شكلها القانوني أو في قطاع نشاطها أو في النظام المحاسبي المطبق (المرجعية المحاسبية) فإن ذلك يستلزم إعادة معالجة قوائمها المالية.

عملية إعادة المعالجة للقوائم المالية لكل مؤسسة، وإعداد القوائم المالية المجمعة يجب أن ينبني على الأسس العامة والقواعد المحددة لإعداد القوائم المالية المبينة في الإطار المفاهيمي والمعيار الدولي الأول (الخصائص النوعية للمعلومات، الفرضيات والمبادئ المحاسبية، الخ) :وتتلخص سيرورة عملية التجميع في المراحل التالية :

1-تقديم الميزانيات وحسابات النتائج؛

2-تجانس المعطيات(Homogénéisation)

3-المعالجات(RETRAITEMENTS)

4-استبعاد العمليات الداخلية للمجمع(Elimination)

5-معالجة فارق الإدماج الأولي؛

6-إستبعاد سندات المساهمة؛

7-تحديد حقوق الأقلية والأغلبية؛

8-إعداد الوثائق المدمجة.

V- دراسة بعض الروابط الأساسية بين المؤسسة الأم و المؤسسات المراقبة

:الروابط التي يمكن أن توجد بين المؤسسة الأم و المؤسسات المدمجة محاسبيا، يمكن أن تأخذ عدة أنواع، و عادة ما تكون :

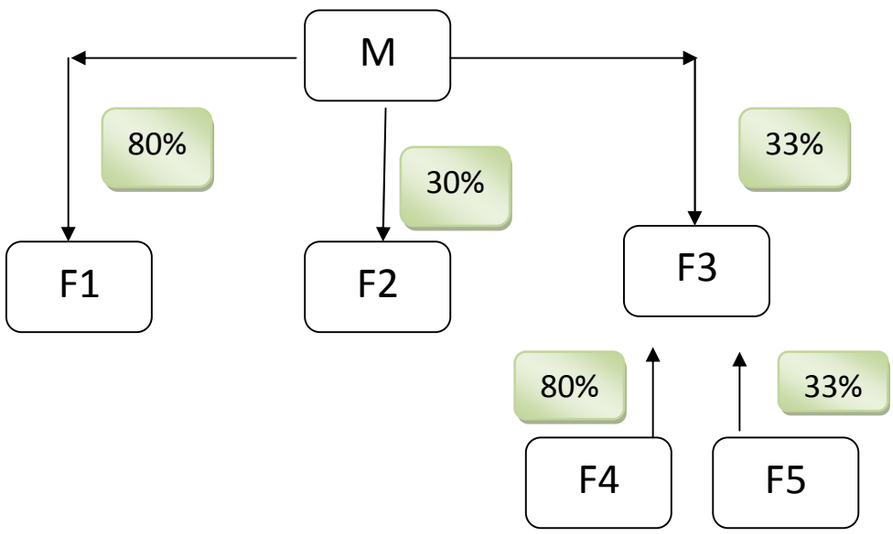
-روابط مباشرة؛

-روابط غير مباشرة عبر تسلسل بسيط؛

-روابط مباشرة و غير مباشرة عبر تسلسل متعدد؛

-روابط دائرية؛

1-الروابط المباشرة



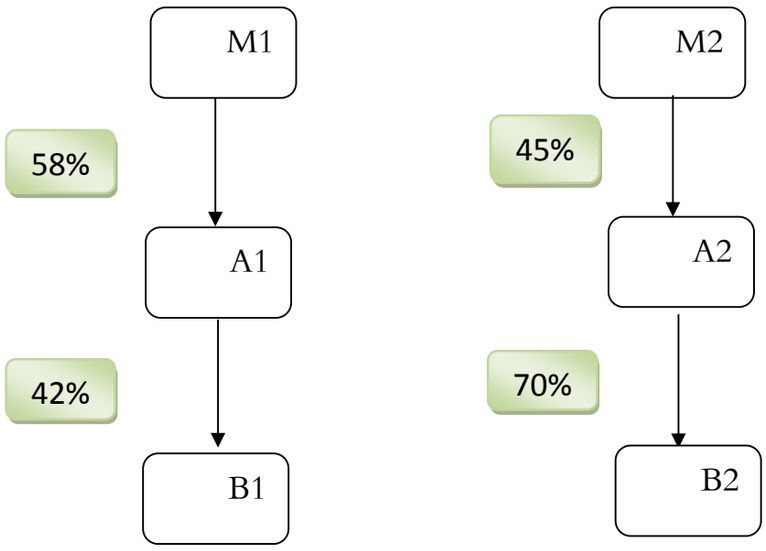
يبين الشكل أن المؤسسة الأمM لها ارتباطات مباشرة مع F3، F2 ،F 1 وأن نسبة امتلاك رأس المال هي نفسها معدل الرقابة و نسبة المصلحة.

الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	%100	التكامل الشامل	%100
F1	%80	التكامل الشامل	%80
F2	%30	طريقة المعادلة	%30
F3	%33	التكامل النسبي	%33

2 :الروابط غير المباشرة عبر تسلسل بسيط

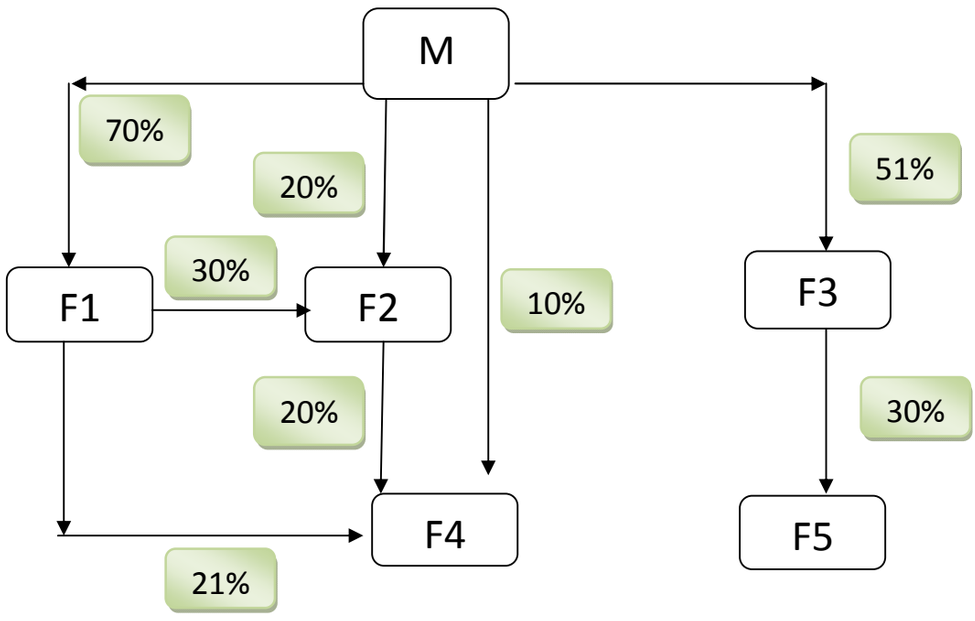
في حالة الروابط غير المباشرة يجب أن تكون الرقابة مستمرة عبر السلسلة.

-الروابط المباشرة



الشركة	معدل الرقابة	نسبة المصلحة	الشركة	معدل الرقابة	نسبة المصلحة
M	%100	%100	M	%100	%100
A1	%58	%58	A1	%45	%45
B1	%42	%24	B1	%0	%31.50

3-الروابط المباشرة وغير المباشرة عبر تسلسل متعدد



الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	%100	التكامل الشامل	%100
F1	%70	التكامل الشامل	%70
F2	%50 أ	التكامل الشامل	%41 ب
F3	%51 ج	التكامل الشامل	%51
F4	%51	التكامل الشامل	%32.9 د
F5	%30	طريقة المعادلة	%15.3 هـ

عند حساب معدل الرقابة في حالة الروابط غير المباشرة، تؤخذ بعين الاعتبار الرقابة عبر مختلف الشركات ما لم ينقطع التسلسل . و تحسب نسبة المصلحة مهما كان معدل الرقابة و إن انقطع التسلسل.

أ: %50 = %30 + %20

ب: %41 = (%30 * %70) + %20

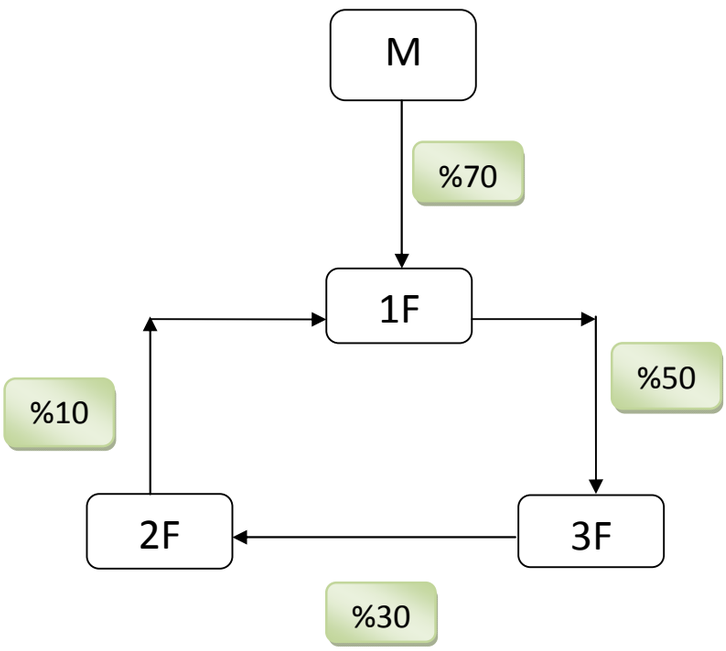
ج: %51 = %21 + %20 %10

د: %32.90 = (%21*%70) + (%20*%20) + (%20*%30*%70) + %10

ه: %15.3 = %30 * %51

4-الروابط الدائرية

عند حساب نسبة المصلحة في حالة الروابط الدائرية، يجب أن لا تؤخذ بعين الاعتبار النسب الدائرية بين مختلف الشركات .أما معدل الرقابة فتبقى نفس طريقة الحساب.



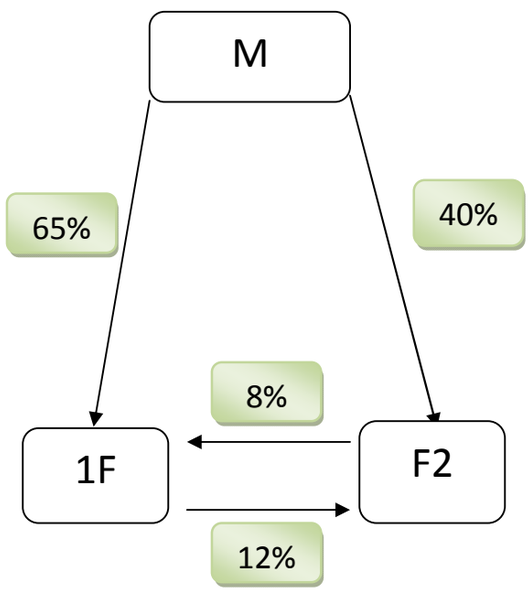
الشركة	معدل الرقابة	طريقة التوحيد	نسبة المصلحة
M	%100	التكامل الشامل	%100
F1	%70 أ	التكامل الشامل	%70
F2	%50	التكامل الشامل	%30.6 ب
F3	%30	طريقة المعادلة	%10.7 ج

أ: رقابة F1 على F2 لم تؤخذ في الحسبان لان سلسلة الرقابة انقطعت بين F3 وF2

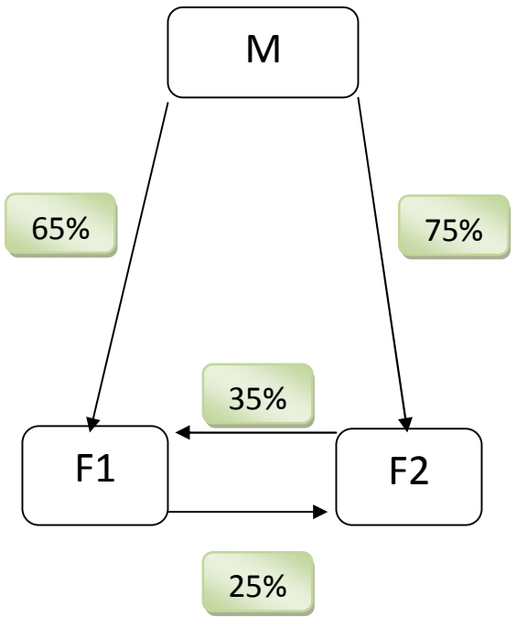
ب: 70% * 50% / 1-(30% * 10% * 50%) = 35.6%

ج: 70% * 50% *30% / 1-(10% * 50% * 30%) = 10.7%

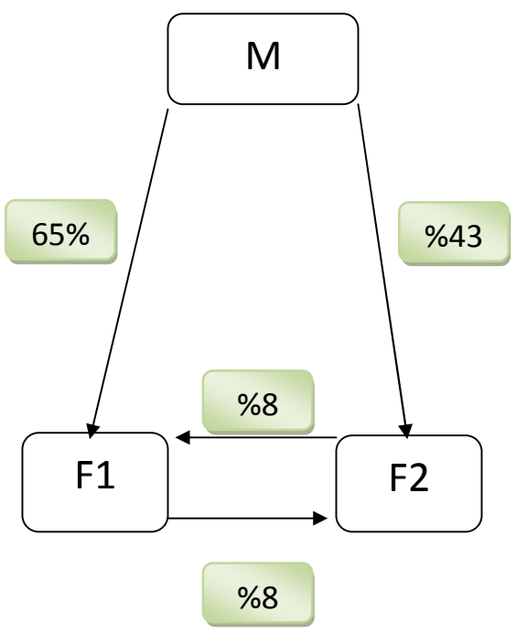
-الروابط المتبادلة بين الشركات التابعة



الحالة 02



الحالة 01



الحالة 03

ارتباط M مع F2			ارتباط M مع F1			
الحالة 03	الحالة 02	الحالة 01	الحالة 03	الحالة 02	الحالة 01	
43%	40%	75%	65%	65%	65%	رقابة مباشرة
8% ب	12% ب	25%	8% أ	8% أ	35%	رقابة غير مباشرة
51%	52%	100%	73%	73%	100%	المجموع

أ: يتم حساب الرقابة غير المباشرة باعتبار المساهمة المكملة لـ F2 في F1

ب: يتم حساب الرقابة غير المباشرة باعتبار المساهمة المكملة لـ F1 في F2

IV–طرق ومبادئ التجميع

تتمثل عملية الإدماج المحاسبي في إحلال قيمة سندات المساهمة في حسابات المؤسسة الموحدة بقيمة كل العناصر المتعلقة بالمؤسة الموحدة و يمكن أن تتم عملية الإحلال:

إما بإدماج في حسابات المؤسسة كل عناصر حسابات مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة، إدماجا كليا أو نسبيا وذلك وفق نسبة المصلحة في كل مؤسسة،

–أو اعتمادا على القيمة المعادلة لقيمة سندات المساهمة في كل مؤسسة.

وبناء على ذلك فإن هناك ثلاث طرق للتوحيد المحاسبي:

- طريقة التكامل الشامل(Intégration globale)
- طريقة التكامل النسبي(Intégration proportionnelle)
- طريقة المعادلة(Mise en équivalence)

ويمكن أن نبين أصناف مؤسسات نطاق القوائم المالية المجمعة والطرق المتبعة في عملية التجميع المحاسبي، وفقا لنظام المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال الجدول التالي:

النظام المحاسبي/اصناف المؤسسات	الشركات التابعة filiales	المساهمات Societes associees	المؤسسات المشتركة Co–enterprises
نظام معايير المحاسبة الدولية	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	طريقة المعادلة
النظام المحاسبي المالي	التكامل الشامل	طريقة المعادلة	التكامل النسبي

أولا :طريقة التكامل الشامل

سمح النظام المحاسبي المالي باستعمال طريقة التكامل الشامل والمستمدة IAS 27 و IFRS 10 .

1:مفهوم طريقة التكامل الشاملIntégration globale

طريقة التكامل الشامل تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم رقابة مطلقة، مما يسمح لهذه الأخيرة الإستحواذ على كل الملكية من الناحية المالية، ونتيجة مجموعة الشركات وكأنها تمثل كيانا واحدا، وتهدف هذه الطريقة

إلى تجميع حسابات الميزانية وحسابات النتائج في حسابات الشركة(الشركة الأم) فهي بذلك تمثل جميع الهيئات التي لها شخصيات معنوية في شخصيات اقتصادية موحدة

وحسب المادة (02) من الجريدة الرسمية رقم 87 سنة"1999 تعتمد طريقة التكامل الشامل على الإحلال الكلي لحسابات سندات المساهمة للشركة القابضة، محل حسابات الميزانية ونتائج الشركات المجمعة المعنية، لإعداد ميزانية واحدة، وجدول حسابات نتائج واحد.

2 :مبدأ التكامل الشامل:

في حالة ما إذا كانت الشركة الأم تطبق رقابة مطلقة على شركات أخرى تابعة، تلجأ في هذه الحالة إلى تطبيق أسلوب التكامل الشامل الذي يعتمد على تجميع عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركات التابعة، ويتم ذلك وفق المرور بخطوات منهجية لابد الوقوف عليها إلى أن نصل إلى إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات نتائج مجمع ويمكن حصر الخطوات التي تعتمد عليها طريقة التكامل الشامل في النقاط التالية :

ا- **الجمع:**

في إطار التكامل الشامل يتم الجمع بنسبة 100 % بالنسبة لكل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، وهذا يخص كل الهيئات التي تنتمي إلى محيط التجميع.

ب-الإقصاء:

و هي الخطوة الثانية التي تلي عملية الجمع، بحيث يتم فيها إقصاء الحسابات الداخلية، المتبادلة، مثل تلك المتعلقة بالإهتلاكات، المخالفات، والحسابات الأخرى كالديون والحقوق الأخرى، والتكاليف، بالإضافة إلى النتيجة الداخلية للمجمع، خاصة الأرباح.

ج- التسجيل:

تسجيل الضرائب المؤجلة المتعلقة بالنتائج الداخلية التي تم إقصاؤها.

هـ-توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة:

و فيها يتم الفصل أو التجزئة بين الأموال الخاصة للشركة المجمعة والشركات المجمعة بمعنى تحديد فوئد المجمع (فوائد الاغلبية) وفوائد الشركات التابعة أو ما يعرف بحقوق الأقلية.وتحديد فرق التجميع الأولي.

و-تحديد الإحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة.

ز-إعداد الحسابات المجمعة:

وذلك عن طريق إعداد الميزانية المجمعة وجدول حسابات النتائج المجمع والقوائم الأخرى كجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال. بعد تحديد الميزانية المجمعة وجدول حساب النتيجة المجمع وتحديد الاحتياطات المجمعة والنتيجة المجمعة تتم بعدها عملية التسجيل المحاسبي في جدول اليومية.

تمرين:

قامت الشركة M من اجل تنظيم أنشطتها بإنشاء الشركة الفرعية F بحيث اكتتبت في 75% من رأس مالها.

ميزانية الشركة M في 2016/12/31

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
اصول متنوعة	6750	راس مال اجتماعي	2000
سندات مساهمة F	750	احتياطات	1500
		ديون	3500
		نتيجة	500
	7500		**7500**

ميزانية الشركة الفرعية F في 2016/12/31

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
اصول متنوعة	4000	راس مال اجتماعي	1000
		احتياطات	500
		ديون	2300
		نتيجة	200
	4000		**4000**

فوائد المساهمين (حقوق الاقلية) في الشركة F تتمثل في 25% من راس مال F

راس المال 1000*25% =250

الاحتياطات 500*25%= 125

النتيجة 200*25% =50

المجموع 425دج

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
اصول متنوعة	10750	راس مال اجتماعي	2000
4000+6750		احتياطات موحدة	1875
		نتيجة موحدة	650
		حقوق الاقلية	425
		ديون	5800
		2300+3500	
	10750		**10750**

في جهة الأصول أضفنا لميزانية الشركة M مبلغ (4000-750) =3250

في جهة الخصوم أضفنا مبلغ375+150+425+2300=3250

تقسم النتيجة بين حصة الشركة الأم وحصة فوائد الأقلية كالتالي:

		الشركة الام	حقوق الاقلية
نتيجة M	500	500	
نتيجة F	200	150	50
المجموع	700	650	50

ثانيا : أسلوب التكامل النسبي

يطبق أسلوب التكامل النسبي على الشركات التي تخضع للرقابة المزدوجة من طرف الشركة الأم، وهذه الطريقة تقوم بإستبدال القيمة المحاسبية لسندات المساهمة للشركة التي تخضع للتجميع بجزء فقط، والذي يتمثل في فوائد الشركة الأم أو الشركات التي تملك عناصر أصول وخصوم مكونة للأموال الخاصة بهذه الشركات والمحددة وفقا لقواعد التجميع.

كما أن أسلوب التكامل النسبي يستثني على الفائدة خارج التجميع بحيث يتم إظهار حسابات الأصول والخصوم التي تخص المجمع فقط. بمعنى انها تستحوذ مباشرة على جزء من أصول الشركات التابعة وجزء من خصومها

1-الإدماج:

بحيث يتم إدماج في حسابات الشركة المجمعة حصص (quote-part) من الأصول والديون المتعلقة بنسبة الفائدة التي تملكها الشركة الأم في الشركات الأخرى التابعة، بمعنى أن الحسابات التي تم إدماجها تكون معبرة عن فوائد المؤسسة المالكة لسندات المساهمة، وذلك بعد القيام بمعالجات تخص إقصاء العمليات الداخلية للمجمع.

2 .الإقصاء:

و فيها يتم إقصاء المساهمات المتعلقة بالشركة الأم في الشركات التابعة من الميزانية المجمعة

3-دراسة حول طريقة التكامل النسبي

- نفترض وجود شركةP برأس مال قدره 6000 دج أنشئ مع ثلاث مجموعاتG1,G2 ,G3
بحيث تملك الشركة الأمM من المجموعة G1 والتي تملك بدورها ثلث من رأس المال الشركة P
ميزانية الشركتين PوM في N/12/31

الاصول	M	P	الخصوم	M	P
اصول متنوعة	42000	12000	راس مال اجتماعي	20000	6000
سندات مساهمة	2000		احتياطات	6000	1800
			ديون	16000	3600
			نتيجة	2000	600
	44000	12000		44000	12000

لتوحيد ميزانيتي الشركتين نضيف لكل حساب في ميزانية الشركة M ثلث الحساب نفسه ماخوذ من ميزانية الشركة P بدون ان ننسى الغاء سندات المساهمة في الميزانيةM

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
اصول متنوعة	46000	راس مال اجتماعي	20000

اصول M 42000		احتياطات موحدة	6600
قسط M في 12000/3		نتيجة موحدة	2200
=4000		حقوق الاقلية	
		ديون	17200
	46000		46000

احتياطات موحدة احتياطات M 6000 .....حصة M في P 3/1800=600

نتيجة موحدة نتيجة M 2000 .....حصة M في P 3/600=200

ديون موحدة ديون M 16000.....حصة M في P 3/3600=1200

في جانب الاصول اضفنا للشركة M (4000-2000)=2000

في جانب الخصوم (600+200+1200)=2000

ثالثا:طريقة المعادلة mise en équivalence

هذا الأسلوب يتعلق بالفروع التي يمارس عليها تأثير أو نفوذ فعال(sociétés associées)

1 :مفهوم طريقة المعادلة

طريقة المعادلة أو الوضع في التكافؤ، تطبق على الشركات التي تمارس عليها الشركة الأم تأثيرا ملحوظا، فهي تقوم على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم والتي تظهر في ميزانيتها والتي هي عبارة عن سندات مساهمة للشركات الفرع والتي لا بد أن تكون مقيمة بالقيمة الحقيقية وذلك باستبدال قيمتها الشرائية بقيمة الحصة التي تكافئ الحالة الصافية لهذا الفرع

-ويطبق هذا الأسلوب على الشركات التي يمارس عليها نوعا من السيطرة و هذه الأخيرة تعرف من خلال التدخل المباشر أو غير المباشر في السياسة المالية والتسيير والإستراتيجية

كما أنه من خلال هذا الأسلوب يمكن تحديد نسبة الرقابة أو بالأحرى المجال الذي تؤول إليه الشركات التي تخضع لتأثير ملحوظ، سيما أن هذا الأسلوب المتمثل في طريقة المعادلة يتحدد في حالة ما إذا كانت نسبة الرقابة لا تتعدى 20 %من حقوق التصويت.

2 :مبدأ طريقة المعادلة

إن طريقة المعادلة ما هي إلا عملية استبدالية للقيمة المحاسبية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم مع ما تكافؤها في الوضعية الصافية للشركة التي تخضع للتجميع.

و من خلال هذا الأسلوب يتم إحلال القيمة المحاسبية الصافية لسندات المساهمة التي تملكها الشركة الأم محل رأس المال الخاص مضافا إليه نتيجة الدورة، ويمكن الإشارة إلى ما يلي:

- بالنسبة إلى الميزانية المجمعة: يجب إظهار سندات المساهمة المكافئة للأصل التي تم استبدالها بالأموال الخاصة المضاف إليها نتيجة الدورة المحددة حسب قواعد التجميع؛
- بالنسبة إلى جدول حسابات النتائج: يجب إعادة إظهار حصة الأموال المكافئة لتلك السندات؛
- إهمال كل ما هو متعلق بالشركة الفرع فيما يخص أصول الفرع وديونه.

ناخذ الميثال السابق مع افتراض ان P موظفة تحت التاثير الملموس بشركة اخرى

الاصول	M	P	الخصوم	M	P
اصول متنوعة	42000	12000	راس مال اجتماعي	20000	6000
سندات مساهمة F	2000		احتياطات	6000	1800
			ديون	16000	3600
			نتيجة	2000	600
	44000	12000		44000	12000

تكافئ في N/12/31 اسهم الشركة P المملوكة من طرف M في الاصول الخاصة لـ P مايلي:

(6000+1800+600) * 3/1=2800

- فائض قيمة على سندات P (2800-2000)=800
- الاحتياطات 1800* 3/1=600
- الارباح 600* 3/1= 200

تظهر سندات المساهمة المعالجة في الميزانية المدمجة تحت عنوان السندات المعادلة بقيمة 2800دج (2000+800)

الاحتياطات الموحدة: احتياطات M+احتياطات 3/1P=6000+600=6600

النتيجة الموحدة : نتيجة M+نتيجة 3/1M=200:200

الميزانية في N/12/31

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ
اصول متنوعة	46000	راس مال اجتماعيM	20000
سندات	2800	احتياطات موحدة	6600
2000+800		نتيجة موحدة	2200
		حقوق الاقلية	
		ديون	16000
	44800		44800

في جانب الاصول اضفنا:800

في جانب الخصوم اضفنا☹60+200)=800

تمارين

التمرين الأول:

الشركة SALMON هي الشركة الأم لمجمع يتكون من 8 شركات، وتقوم بإعداد الحسابات الموحدة للمجمع:

تمتلك الشركة SALMON	تمتلك الشركة A	تمتلك الشركة B	تمتلك الشركة C	تمتلك الشركة D
80% من A	15% سمال D	8% سمال F	18% سمال F	80% سمال G
25%من راسمال B	35% من راسمال F		25% من راسمال E	30% من راسمال E
42% من راسمال C				

رأس مال الشركة C مكون من 100000 سهم 60000سهم منها عادية و 40000سهم لها حقوق تصويت مضاعفة، الشركة SALMON تمتلك 42000 سهم من C منها 12000سهم عادية و30000سهم لها حقوق تصويت مضاعفة. الشركة B هي مراقبة رقابة مشتركة من طرف الشركة SALMON و3 شركات أخرى.

المطلوب: –إعداد الهيكل التنظيمي للمجمع، حدد لأجل كل شركة من المجمع 1)نسبة المراقبة ونسبة المصلحة للشركة الأم، 2)نوع الرقابة الممارسة من قبل الشركة الأم، 3)طريقة التجميع المناسبة

التمرين الثاني:

الشركة MERISE هي شركة ام لمجموعة من الشركات، وتعد القوائم المالية الموحدة، علاقاتها مع الشركات الاخرى هي كما يلي:

	A	B	C	D	F	G	E
MERISE	100%	51%	10%	5%	20%	35%	
A		19%					
B			90%	40%			
C				20%			
D					15%		15%
F						65%	

المطلوب: –إعداد الهيكل التنظيمي للمجمع، حدد لأجل كل شركة من المجمع 1)نسبة المراقبة ونسبة المصلحة للشركة الأم، 2)نوع الرقابة الممارسة من قبل الشركة الأم، 3)طريقة التجميع المناسبة

التمرين الرابع.

الشركة SA MARTIN اكتتبت في 55% من رأس مال الشركة SA FLORIALE عند تأسيسها في N-5. الشركة SA MARTIN تبيع بعض المنتجات للشركة SA FLORIALE التي تستعملها كمواد أولية. وفي N/12/31 الميزانية وجدول حساب النتيجة للشركتين كانا كما يلي:

ميزانية الشركة SA MARTIN جدول حساب النتيجة الشركة SA MARTIN

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ	مشتريات مواد اولية	390000	مبيعات (1)	830000
تثبيتات	1000000	رأس مال	500000	تغيير المخزون	+10000	انتاج مخزن	20000
مساهمات في FLORIALE (1)	55000	احتياطي	800000	اعباء اخرى	520000	منتجات اخرى	150000
قروض لـ FLORIALE	100000	نتيجة	80000	رصيد دائن(ربح)	80000		
اصول جارية	545000	ديون	320000	مجموع	1000000	مجموع	1000000
مجموع	1700000	مجموع	170000	منها 2000000 للشركة FLORIALE			
(1) 55*1000							

ميزانية الشركة SA FLORIALE جدول حساب النتيجة الشركة SA FLORIALE

الاصول	المبالغ	الخصوم	المبالغ	مشتريات مواد اولية(1)	355000	مبيعات	592000
تثبيتات	140000	رأس مال	100000	تغيير المخزون	+5000	انتاج مخزن	8000
اصول جارية	170000	احتياطي	40000	اعباء اخرى	290000	منتجات اخرى	60000
		نتيجة	10000	رصيد دائن(ربح)	10000		
		ديون MARTIN	100000	مجموع	660000	مجموع	660000
		ديون	60000	(1) منها 200000 خاصة بـ SA MARTIN			
مجموع	310000	مجموع	310000				

المطلوب:

- إعداد اليومية الخاصة بتجمع الحسابات الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة.
- إعداد الميزانية وجدول حسابا النتيجة المجمع.

التمرين الخامس:

الشركة BORI تمتلك مساهمة معتبرة في الشركة BRIAC. راس مال الشركة BRIAC مقسم إلى أسهم بقيمة اسمية 1000دج. وتمتلك الشركة BORI 240 سهم من الشركة BRIAC حازتها عند تأسيسها، واليك المعطيات الخاصة بالشركتين كما يلي:

الاصول	BORI	BRIAC	الخصوم	BORI	BRIAC
التثبيتات غير الجارية			الاموال الخاصة		
تثبيتات غير مادية	5000	1000	راس المال	1000000	400000
تثبيتات مادية	930000	460000	الاحتياطي	60500	25000
تثبيتات مالية	520000(1)	40000	النتيجة	215000	75000
التثبيتات الجارية			الديون		
مخزون	70000	30000	قرض من المؤسسات المالية	350000	86000
الزبائن	120000	50000	موردون	60500	15000
ذمم اخرى	40000	20000	ديزن ضريبية واجتماعية	19000	10000
متاحات	30000	14000	ديون اخرى	10000	4000
	1715000	615000		1715000	615000

(1)منها 240 سهم للشركة BORI محازة عند التاسيس

الاعباء	BORI	BRIAC	الايرادات	BORI	BRIAC
اعباء تشغيلية	960000	400000	ايرادات تشغيلية	1250000	520000
اعباء مالية	120000	60000	ايرادات مالية	80000	30000
اعباء استثنائية	55000	25000	ايرادات استثنائية	20000	10000
النتيجة	215000	75000			
المجموع	1350000	560000		1350000	560000

المطلوب:

1- احسب معدل الرقابة ونسبة المصلحة للشركة BORI على الشركة BRIAC .

2- بيين الطريقة المثلى للتجميع.

3- اعداد الميزانية المجمعة للشركة وجدول حساب النتيجة المجمع للشركة BORI.

4- بافتراض ان راس مال الشركة BRIAC مقسم كمايلي: BORI 140 سهم، LAURA 140 سهم و JANI 120 سهم. الشركات الثلاث عقدن اتفاق على التسيير المشترك للشركة BRIAC

- ماهي طريقة التجميع في هذه الحالة من قبل BORI
- إعداد الميزانية المجمعة للشركة وجدول حساب النتيجة المجمع للشركة BORI.

5- في حالة ما اذا كانت الشركة BORI تمتلك 100 سهم من الشركة BRIAC

- ماهي طريقة التجميع في هذه الحالة من قبل BORI
- إعداد الميزانية المجمعة للشركة و جدول حساب النتيجة المجمع للشركة BORI.

التمرين السادس

الشركة الأم M قامت بحيازة 80% من راس مال الشركة البنت F في 2009، في 2013/12/31 ميزانية الشركتين كانتا كما يلي:

ميزانية M و ميزانية F

F	M		F	M	
المبالغ	**المبالغ**	**الخصوم**	**المبالغ**	**المبالغ**	**الاصول**
500000	1800000	راس المال	410000	2000000	التثبيتات
200000	500000	الاحتياطات	----	400000	اسهم F
-50000	200000	النتيجة	130000	200000	المخزونات
220000	430000	الديون	140000	180000	الذمم
			190000	150000	المتاحات
870000	**2930000**	**المجموع**	**870000**	**2930000**	**المجموع**

المطلوب: ما هي طريقة التجميع المتبعة، إعداد الميزانية المجمعة للمجمع M في 2013/12/31

التمرين السابع

الشركة SARI تمتلك مساهمات في الشركات A1 وA2 وA3 كانت ميزانيتهم في 2017/12/31 كما يلي:

A3	A2	A1	SARI	الخصوم	A3	A2	A1	SARI	الاصول
240000	100000	165000	600000	راس المال	500000	86000	209500	879500	مباني
200000	20000	85000	288700	احتياطي قانوني				177400	مساهمات
20000	14000	20000	62000	النتيجة	350000	104000	195000	745500	البنك
390000	56000	134500	851700	موردون					
850000	190000		1802400		850000	190000	404500	1802400	

مكونات محفظة الأسهم المملوكة من طرف الشركة SARI في الشركات A1 وA2 وA3 هي كما يلي:

المبالغ	سعر السهم	عدد الاسهم	الشركة
99000	1000	99	A1
40000	1000	40	A2
18000	2000	9	A3

مع العلم ان الشركة A2 تسير تسيرا مشتركة مع شركة أخرى

المطلوب: 1)حدد طرق التجميع لكل شركة ولماذا، 2) اعداد الميزانية المجمعة للشركات الثلاث 3) التسجيل المحاسبي اللازم الخاص بتجميع الشركات في يومية التجميع للشركة SARI

المراجع

- القانون التجاري الجزائري.
- الجريدة الرسمية العدد 71 المتضمنة القانون رقم 15-20 المؤرخ في 18 ربيع الأول 1437 الموافق لـ 30 ديسمبر 2015 الذي يعدّل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 ديسمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري.
- الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخ في 8 ربيع الأول عام 1436 الموافق لـ 31 ديسمبر 2014 المتضمن قانون المالية 2015:
- نادية فضيل: شركات الأموال في القانون الجزائري. الطبعة الثانية. ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون –الجزائر. 2007.
- رضوان حلوه حنّان، هيثم ممدوح العبّادي، فوز الدين أبو جاموس: محاسبة الشركات أموال- أشخاص بين التأصيل النظري والتطبيق العملي، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- عبد الوهاب نصر علي: محاسبة الشركات، الأسس النظرية ومشاكل الممارسة العملية. الجزء الأول في المحاسبة عن عمليات شركات الأشخاص. الدار الجامعية، مصر. 2004/2002.
- وائل العكشة ، وليد صيام ،ميشيل سويدان، حسام الدين الخداش، محاسبة الشركات (أشخاص و أموال) ، الطبعة الثانية ،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،عمان، الاردن2002.
-
- Béatrice et Francis grandguillot , Comptabilité des Societés, 9e édition ,Gualino2012-2013.
- MOHAND CID BENAIBOUCHE , la Comptabilité des Societés,office des publications, universitaires,2006.
- Patrick Mykita, Chérif-Jacques Allali , Comptabilité des Societés, BERTI Edition, Alger2010.
- BELAIBOUDE, Mokhtar : : Comptabilité des Sociétés, conforme aux normes Comptable Internationales. BERTI Editions, 2010, ALGERIE.
- RAULET, Christian, et Christiane : Gestion et Comptabilité des Sociétés Commerciales. Edition DUNOD, 13 ème édition, 2001, FRANCE.