

# الفصل السابع

## محاسبة الشركات





## محاسبة الشركات Accounting Corporate

العمليات المحاسبية للشركات تعتمد على تسجيل و تنظيم كل ما يتعلق بالإنفاق Spending و الدخل Income في السجلات المالية للشركة records Financial، و السجلات المحاسبية Accounting records، و يقوم بهذه المهمة الإدارة المالية Financial Management للشركة، حيث ترعى اقتناء و تخصيص الأموال أو الموارد، بهدف تعظيم ثروة المساهمين (أي زيادة قيمة الأسهم الشرائية)، و يتم إرساء التمويل المالي من مصادر مختلفة (زيادة الأسهم و تقليل الالتزامات)، كما يتم تخصيص "جزء الاستثمار" على الأصول المرغوب فيها حسب مبادئ محاسبية عامة؛

### مبادئ المحاسبة العامة

#### GAAP– Generally Accepted Accounting Principles:

يستخدم المحاسبون المبادئ المحاسبية العامة ( GAAP ) للاسترشاد بها في تسجيل و تنظيم المعلومات المالية؛ حيث تضم مجموعة واسعة من المبادئ التي تم وضعها من قبل متخصصي مهنة المحاسبة و هيئة الأوراق المالية و البورصات ( SEC )، حسب قانونين؛ قانون الأوراق المالية Securities Act لعام 1933، و قانون تبادل الأوراق المالية Securities Exchange Act لعام 1934؛ بإعطاء السلطة لهيئة الأوراق المالية و البورصات ( SEC ) لتقديم تقارير و متطلبات الإفصاح، و المجموعة الحالية من المبادئ التي يستخدمها المحاسبون **تعتمد على بعض الافتراضات و المبادئ الأساسية التي تنطبق على معظم البيانات المالية للشركات:**

1- مبدأ الكيان الاقتصادي الافتراضي: Economic entity assumption:

يجب تسجيل ممتلكات كل كيان اقتصادي معين بصفة مستقلة؛ يجب ألا تشمل

السجلات التجارية الأصول أو الخصوم الشخصية للمساهمين، مع الحفاظ على السجلات المالية بشكل منفصل عن السجلات المالية الأخرى لنفس الكيان اقتصادي.

2- مبدأ الوحدة النقدية الافتراضية Monetary unit assumption: يجب أن تسجل السجلات المحاسبية باستخدام عملة مستقرة؛ فالسجلات المحاسبية للكيان الاقتصادي تشمل فقط على المعاملات القابلة للقياس الكمي، ومع ذلك، قد توجد أحداث اقتصادية معينة تؤثر على الشركة ولا يمكن تحديدها كما في صورة وحدات نقدية، وبالتالي لا تظهر في السجلات المحاسبية للشركة؛ مثل التعاقد مع موظفين جدد أو إدخال منتج جديد.

3- مبدأ الكشف الكامل Full disclosure principle: البيانات المالية عادة تقدم معلومات حول أداء الشركة في الماضي، ومع ذلك، قد توجد دعاوى قضائية معلقة، ومعاملات غير مكتملة، أو غيرها من الظروف التي لها آثار مهمة على الوضع المالي للشركة؛ و مبدأ الكشف الكامل يتطلب أن تتضمن البيانات المالية الكشف عن هذه المعلومات؛ دائما المعلومات والتفاصيل الهامشية لها الدور الهام في استكمال البيانات المالية لنقل هذه المعلومات ووصف السياسات التي تطبقها الشركة للتسجيل والإبلاغ عن المعاملات التجارية.

4- المعدل الزمني الافتراضي Time period assumption. : معظم الشركات تمارس نشاطها لفترات طويلة من الزمن، لذلك يجب استخدام فترات زمنية مصطنعة لتقديم تقرير عن نتائج النشاط التجاري؛ واعتمادا على نوع التقرير، قد تكون الفترة الزمنية ليوم، شهر أو سنة، أو يتم تحديد فترة أخرى جزافياً، و لكن استخدام فترات زمنية مصطنعة يؤدي إلى تساؤلات حول متى ينبغي تسجيل بعض المعاملات؛ على سبيل المثال: كيف ينبغي على

محاسب صياغة تقرير عن تكلفة المعدات التي من المتوقع أن تستمر في العمل فعليا لخمس سنوات؟ فعند قصر تسجيل تكلفة الشراء على سنة الشراء الأولى فقط، فالشركة تبدو غير راجحة في ذلك العام، و راجحة بشكل غير معقول في السنوات اللاحقة! لذلك يستخدم المحاسبون مبادئ المحاسبة العامة لتسجيل وتقييم المعاملات المحاسبية في تلك الفترة؛ بحيث تشمل متوسط نسب التكلفة و الربحية خلال فترة العمر الافتراضي للآلة المستخدمة في الإنتاج.

5- قاعدة الاستحقاق المحاسبي: Accrual basis accounting في معظم الحالات، يتطلب استخدام مبادئ المحاسبة العامة GAAP استخدام **نوعين من النظم**؛ المحاسبة على أساس الاستحقاق، بدلا من المحاسبة على أساس نقدي: Cash basis accounting:

أ- المحاسبة على أساس الاستحقاق: Accrual basis: تلتزم بالمواءمة والمطابقة بين الإيرادات ومبادئ التكلفة للجوانب المالية لكل حدث اقتصادي في الفترة المحاسبية التي يحدث فيها، بغض النظر عن التغييرات النقدية.

ب- في نظام المحاسبة على أساس نقدي Cash basis: يتم تسجيل الإيرادات التي تستلمها الشركة نقداً أو ما يعادلها، كما يتم إثبات المصروفات فقط عندما تدفع الشركة نقداً أو ما يعادلها.

6- مبدأ توثيق الإيرادات: Revenue recognition principle تُحصل الإيرادات و تسجل عند تسليم المنتج أو الانتهاء من الخدمة، دون اعتبار لتوقيت التدفقات النقدية؛ مثال: طلب صاحب متجر عدد 500 وحدة من الأقراص المدجة من تاجر الجملة في مارس، و تم تسلم الشحنة في ابريل/ نيسان، و قام بالسداد في مايو/ أيار، فتحسب مستحقات تاجر الجملة من

إيرادات المبيعات تبعا للظروف المالية لشهر ابريل/ نيسان، عندما حدث التسليم، وليس في مارس عندما يتم التوصل إلى هذا الاتفاق أو في مايو أيار عند تلقي النقدية.

مثال آخر: عند تحديد قيمة مالية نظير أداء خدمة معين ( محامي - عميل) لا تُستحق القيمة المالية للطرف الأول إلا بعد أداء الخدمة كاملة للطرف الثاني، فقد يستغرق أداء الخدمة يوم- أسبوع- شهر... إلخ.

7- مبدأ التوافق: Matching principle: يتم تسجيل تكاليف ممارسة الأعمال التجارية في نفس الفترة المتوقعة للحصول على العائد؛ مثال: تكلفة البضاعة المباعة، الرواتب والعمولات، أقساط التأمين، اللوازم المستخدمة، التقديرات المحتملة للضمان على البضائع المباعة في مقابل الأرباح المتحققة من العمل؛ في المثال السابق: سلم تاجر الجملة 500 وحدة من الأقراص المدججة إلى مخزن المتجر في ابريل/ نيسان، يتم تسجيل هذه الاسطوانات تحت مسمى الأصل (المخزون)، و عندما يتم تحقيق الإيرادات ( تحقيق مبيعات 400 من أصل 500) بحيث يمكن تحديد الربح من عملية البيع، يتغير تسجيلها تحت حساب "تكلفة البضاعة المباعة" أي تكلفة بيع 400 اسطوانة في مقابل الربح الذي تحقق.

8- مبدأ التكلفة: Cost principle: تسجل الأصول بالتكلفة المكافئة، وهو ما يعادل قيمتها في وقت اقتنائها؛ في الولايات المتحدة، حتى لو اختلفت تقديرات الأصول، مثل الأراضي أو المباني بمرور الوقت، لا يتم إعادة تقييمها لأغراض إعداد التقارير المالية.

9- مبدأ استمرار النشاط: Going concern principle: يتم إعداد البيانات المالية وفقا لافتراض أن الشركة ستظل في مجال الأعمال التجارية إلى أجل غير مسمى، ما لم يذكر خلاف ذلك، أي أن الأصول لا تحتاج إلى أن يتم بيعها

بأدنى القيم Fire-sale ، والدين لا يجب أن يتم سداه قبل تاريخ الاستحقاق. هذا المبدأ يؤدي إلى تصنيف الأصول والخصوم قصيرة الأجل (الحالي) وطويلة الأجل؛ فالأصول المتوقع أن تكون طويلة الأجل (تستمر في تحت تصرف الشركة لأكثر من سنة واحدة)، و الالتزامات طويلة الأجل لا يتوجب سداها لمدة أكثر من سنة واحدة.

10- مبدأ قوة المعلومات : The power of information

## عناصر قوة المعلومات تتمثل في كونها:

أ- ذات صلة: Relevance يجب أن تكون المعلومات المالية ذات صلة بما يحتاجه المستخدم؛ المعلومات ذات الصلة تساعد صانع القرار على فهم أداء الشركة في الماضي، الوضع الراهن، والنظرة المستقبلية، بحيث يمكن اتخاذ قرارات مستنيرة في الوقت المناسب، و لاختلاف نوعيات مستخدمي المعلومات من أفراد و هيئات يتطلب ذلك أن يتم تقديم المعلومات في أشكال مختلفة حسب المستخدم؛ فالمستخدم الداخلي (مدير مالي، مراجع داخلي) غالباً ما يحتاج معلومات أكثر تفصيلاً عن ما يحتاجه المستخدم الخارجي (مستثمر)؛ الذي قد يحتاج فقط إلى معرفة قيمة الشركة أو قدرتها على سداد القروض.

ب- الموثوقية: Reliability المعلومات الموضوعية القابلة للتحقق؛ البيانات التي تسجل عن قيمة الأصول يمكن مراجعتها واقعيًا؛ مثال؛ يوجد في المخزن عدد 100 من العنصر (س)، و عند الجرد الواقعي تم التحقق من وجود هذا العدد فعلياً.

ج- الاتساق Consistency: معنى الاتساق؛ مبيعات (مرتفعة) + (مكسب) = (اتساق)، مبيعات (مرتفعة) + (خسارة) = (عدم اتساق)؛ المعلومات المتسقة يتم إعدادها باستخدام نفس الأساليب المحاسبية كل فترة، لتسمح بإجراء مقارنات ذات مغزى بين الفترات المحاسبية المختلفة، وبين البيانات المالية للشركات المختلفة التي تستخدم نفس الأساليب.

11- مبدأ المحافظة: Principle of conservatism يجب أن يستخدم المحاسبون حكمهم لتسجيل المعاملات التي تتطلب تقدير؛ مثلاً: عدد السنوات التي ستبقى المعدات منتجة، أو حسابات الاستهلاك، يتطلب ذلك أن يتم اختيار التقدير الأقل تفاؤلاً عندما يتم الحكم على تقديرين وذلك لتجنب مفاجئات الخسائر.

12- مبدأ النسبية Materiality principle: ينص المبدأ على أنه قد يتم تجاهل متطلبات أي مبدأ محاسبي عندما لا يكون هناك تأثير على مستخدمي المعلومات المالية، برغم عدم وجود مقياس نهائي لمعنى الأهمية النسبية، فحكم المحاسب على مثل هذه الأمور يجب أن يكون سليم.

**مفهوم التشارك Corporate:** قد ينشأ التشارك بغرض الربح، أو كمنظمة غير ربحية، وقد يتبع إدارة عامة أو خاصة، و هو عبارة عن شراكة و تعاون بين مجموعة متنوعة من الأطراف تشكلت في جمعية واحدة بهدف تكامل خبرات و مقومات العمل وتقاسم العائد المادي و المعنوي، و تعمل هذه المجموعة، كهيئة واحدة(مع معظم حقوق و التزامات الشخص الحقيقي) وفق ما يقره القانون لهذه الهيئة من حقوق، و ما يفرضه عليها من التزامات؛ فالشركة هيئة موحدة من مجموعة من العناصر المتحددة أو المندجة معاً في كيان واحد، هذا الكيان الواحد يعامل بصفته ككيان مفرد؛ فأى مجموعة من الجهود الجماعية تنسب إلى هذا الكيان؛ مثال: الجامعة كيان علمي بحثي به مجموعة من العلماء و الفنيين و المتخصصين، يشكلون فريق العمل، ما ينجزه هذا الفريق من عمل ينسب إلى الجامعة كهيئة تنظيمية راعية للبحث العلمي.

**مميزات التشارك:** في تأسيس الشركات Corporations، خاصة في الشكل الأكثر شيوعاً؛ تنظيم الأعمال التجارية، لا بد من توافر عناصر تنظيم **مثل:**

1) إشهار الشراكة في ميثاق قانوني Charter: أي الإعلان الرسمي عن تأسيس شركة مشهورة بعقود إشهار Charter؛ حيث يقوم مؤسسي الشركة بصياغة الوصف الشامل للشركة: الغرض من إنشائها، مكان العمل، مدى نشاط العمل، وغيرها من التفاصيل للشركة؛ فقد تنشئ الشركة لأجل غير محدود الحياة، و لكون ملكية شركة تعود إلى المساهمين، و تدار من قبل الموظفين، فإن بيع الأوراق المالية أو وفاة أحد المساهمين أو عدم قدرة الموظف على العمل لا يؤثر على استمرارية

حياة الشركة، ما يؤثر على استمرارية الشركة هو كيفية صياغة ميثاقها كمؤسسة، الذي قد تستمر إذا تم تمديد الميثاق.

(2) توضيح المسؤوليات: كل ما يتعلق بإصدار الأسهم القابلة للتحويل بسهولة، أو آليات وجود الشركة كمنشأة عاملة مستمرة في نشاطها Going concern.... الخ، هذه المسؤوليات، يقوم الكيان الإداري و المحاسبي بتولي تنظيمها بهدف أن تستمر الشركة في العمل إلى ما لا نهاية، والعمل على تجنب الإفلاس والتصفية، لهذا يجب أن تكون الشركة قادرة على توليد و / أو رفع ما يكفي من الموارد التشغيلية للبقاء والاستمرار.

(3) حماية الحقوق: يتميز هذا النوع من الأعمال بالمسؤولية المحدودة Limited Liability التي تقع على الأفراد المالكين؛ فالمالك هو فقط المساهم في رأس المال Stockholders مما يحمي هؤلاء المالكين من تحمل التبعات بصفة شخصية في حال رفع دعوى ضد الشركة،

(4) المرونة في إدارة هيكل الملكية structure Ownership؛

(5) معاملات ضريبية مختلفة خاصة للشركات: على الرغم من أن هذه المعاملات قد تكون ذات عيوب تضيف أعباء إضافية في مقابل مميزات أخرى مفيدة، و في هذا الصدد، تختلف الشركات عن نظام الملكية الفردية والشراكة محدودة.

## الهيكل التنظيمي للمؤسسة: Corporate structure:

عملية تنظيم للمناصب الإدارية و التنفيذية المختلفة داخل الشركة، بحيث يتم توزيع جميع المهام بصورة منفصلة، و لكن الجميع يعمل معا كشركة واحدة، في العديد من الشركات الكبرى يكاد يكون الهيكل التنظيمي متماثل؛ والذي غالبا ما يشمل: إدارة التسويق Marketing Department، الإدارة المالية Department Finance،

إدارة الموارد البشرية Human Resources Department، وإدارة تقنية المعلومات، كذلك التسلسل الهرمي للمناصب المهمة يعد جزءاً من الهيكل التنظيمي للمؤسسة، مع بنية نموذجية بما في ذلك الرئيس التنفيذي أو رئيس وأعضاء مجلس الإدارة، أعضاء جهاز الإدارة التنفيذية، والموظفين الآخرين.

## محاسبة الشركات

إن محاسبة الشركات تنقسم إلى فروع أهمها والدارج في أيامنا هذه:

### الفرع الأول: هو محاسبة شركات الأشخاص:

وهي شركة أهلية أي بمعنى أنها تنشأ من أفراد يكونون على الغالب من نفس العائلة أو من المعارف أو حتى من الأصدقاء، بمعنى آخر أن هذا النوع من الشركات يتسم بالصفة الاعتبارية للشريك في الشركة أي أنه ممثل مباشر عنها ويتحدث باسمها ويقوم بالأعمال والصفقات التجارية وكل شيء باسمها. إن مسؤولية الشركاء المتضامنين غير محدودة وأي خسارة تحدث في الشركة جراء عملية تجارية أو تصفية أو توزيع الأرباح والخسائر تطال ليس فقط نصيب كل شريك من الاحتياطات والأرباح المحتجزة فقط بل وتتعداهم إلى أموالهم الخاصة المنقولة وغير المنقولة (بسبب مسؤوليتهم الغير محدودة) أما الشركاء الموصين (وهم الذين يقدمون المال ليكونوا شركاءهم بالمال فقط وليس بالعمل) فيتحملون الخسارة بما يغطي ذلك من نصيبهم من الأرباح فقط وذلك بسبب محدودية مسؤوليتهم في الشركة. والاعتبار في هذا النوع من الشركات هو رأس المال. يحق للشركاء الموصين الاطلاع على حسابات ودفاتر الشركة والنظر على العمليات التي يقوم بها الشركاء في الشركة.

### الفرع الثاني: محاسبة شركات الأموال:

وهي شركة ليست أهلية بمعنى أنها تنشأ من أفراد يكون لهم حصة ما في الشركة (ويسمون بالمؤسسين) وتختلف النسب القانونية من بلد آخر عن كمية حصصهم في الشركة التي بموجبها تتأسس الشركة في السجل التجاري. في سوريا حدد القانون الصادر بالعام 2011 على أن حصة المؤسسين يجب ألا تقل عن 10% وألا تكون أكثر من 75% من رأسمال الشركة. ورأسمال الشركة موزع على شكل أسهم أي بشكل تقريبي: السهم بمثابة حصة 1% من كامل عدد أسهم الشركة، ويختلف سعر السهم من بلد لآخر حسب القانون التجاري فيه لكن وبشكل عام جرى العرف على

أن يكون سعر السهم هو وحدة واحدة نقدية ففي الولايات المتحدة سعر السهم هو 1 دولار وفي الأردن 1 دينار، أما في سوريا فبحسب القانون القديم (قبل القانون الجديد الصادر عام 2011) كان يجيز للشركة أن تحدد سعر السهم كحد أقصى 500 ليرة سورية لكن بالقانون الجديد حدد بأن سعر السهم هو حصراً 100 ليرة سورية فقط ولا يمكن بأي شكل من الأشكال أن يكون غير ذلك.

**ولشركات الأموال نوعان: الشركات المساهمة المغفلة والشركات محدودة المسؤولية.**

وللشركات المساهمة المغفلة أيضاً نوعان: شركات مساهمة مغفلة عامة وشركات مساهمة مغفلة خاصة، والفرق بينها جوهري من حيث اعتبار المؤسسين وبيع الأسهم ولا خلاف في النشاط التجاري بين الأنواع.

فالشركات المساهمة المغفلة العامة حق إصدار الأسهم للاكتتاب العامل لجمهور للتداول وأسهمها (أي أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة) ذات قيمة اعتبارية في السوق المالي مقبول بها ويمكن التداول بها وبيعها وشراؤها.

الجمهور يمكن أن يكتب على الأسهم المطروحة من قبل الشركة العامة وأجاز تبعض القوانين التجارية في بعض الدول كسوريا أن يتم دفع قيمة الأسهم على دفعات (غالباً ما تكون 3 دفعات أو 4 ولا يوجد حد أدنى أو أعلى على عدد الدفعات) لكن القانون السوري اشترط أن تكون قيمة الدفعة الأولى 40٪ من قيمة الأسهم غير مشتملة على علاوة الإصدار (في حالة اتخاذ الشركة قرار زيادة رأس المال لديها ويوجد عندها في الميزانية احتياطي رأسمالي وهذا الاحتياطي من حق الشركاء القدامى الحاليين المؤسسين والمساهمين، أما من أجل جعل المساهمين الجدد لديهم نفس الحقوق تلك التي عند الشركاء القدامى يجب أن يدفعوا نصيبهم من الاحتياطي الرأسمالي لكي يكون لهم نصيب فيه عند توزيع الأرباح والخسائر).

وعند تأسيس الشركة وأخذ الموافقة من وزارة الاقتصاد والتجارة على طرح الأسهم للعام للاكتتاب يتم إذاعة أخبار عن طرح هذه الشركة أسهماً للاكتتاب العام في وسائل الإعلام المقروءة والمسموعة والمكتوبة والانترنت والجرائد لفترة تختلف من بلد آخر.

### وهناك 3 حالات عند الاكتتاب العام:

1. أن يغطي الاكتتاب كل الأسهم المطروحة: وهنا تباشر الشركة عملها فوراً ولا يوجد أية معالجة إضافية.
2. ألا يغطي الاكتتاب كل الأسهم المطروحة: وهنا يمكن للشركة أن تحصل على تمديد لفترة الاكتتاب، وإن لم يغطي الاكتتاب العام الحد الأدنى اللازم للشركة المساهمة المغفلة العامة تلغى الشركة وتشطب من قائمة الشركات في السجل التجاري وتصفى الشركة.
3. أن يغطي الاكتتاب العام أكثر من الأسهم المطروحة: وهنا تكون هنالك حالتين:

الحالة الأولى: رد الزيادة للمساهمين كلٌ بحسب عدد الأسهم التي اكتتب بها ويتم تخفيض عدد الأسهم لكل مكتتب بنسبة هي: (عدد الأسهم التي اكتتب بها  $\times$  عدد الأسهم المطروحة للاكتتاب العام / عدد الأسهم المكتتب بها). الحالة الثانية: **تحويل كلاً وجزء من هذه الزيادة للقسط الثاني** (إذا كانت طريقة تسديد ثمن الأسهم هو على أقساط) **ورد الباقي للمساهمين**، ويتم التخصيص النسبي لعدد الأسهم بين المساهمين بنفس طريقة القانون السابق.

إن الفرق بين الشركتين العامة والخاصة هو أن الشركة المساهمة المغفلة الخاصة كل مساهميتها لا يمكن أن يتداولوا بالأسهم وليس لها أي قيمة اعتبارية في السوق المالي، وإذا أراد أحد الشركاء الانسحاب يجب أن يؤمن البديل من داخل الشركة كي يشتري أسهمه فلا يجوز للأسهم أن يشتريها أحد خارج نطاق المساهمين.