مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: نموذج مقترح لقياس وتوزيع الدخل في شركات الأشخاص
اسم الكاتب: د. لطيف زيود
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3960
تاريخ الاسترداد: 2026/05/13 22:28 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (1)2005
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (27) No (1) 2005

نموذج مقترح لقياس وتوزيع الدخل في شركات الأشخاص

الدكتور لطيف زيود*

(قبل للنشر في 2005/4/5)

□ الملخّص □

إن قياس الدخل في شركات الأشخاص يتم بشكل يتفق مع قياسه في المنشآت الأخرى سواء أكانت فردية أو شركات أموال أو شركات عامة على اعتبار أن قياس الدخل يعتمد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما مع بعض الاختلافات البسيطة الناتجة عن الفروقات في الشكل القانوني للمنشآة، إلا أنه يختلف بصورة جوهرية عن توصيات المجامع المهنية للمحاسبة خصوصا فيما يتعلق بالمعالجة المحاسبية لفوائد القروض الشخصية للشركاء أو قروض الغير.

من جهة أخرى يتم توزيع الدخل في شركات التضامن بما ينسجم مع بنود عقد الشراكة بين الشركاء وبما لا يتناسب مع تطور الفكر المحاسبي وتوصيات المجامع المهنية للمحاسبة مما يضعف إمكانية المقارنة بين المنشآت المتماثلة أو غير المتماثلة ويضعف إمكانية حساب النسب المحاسبية بصورة دقيقة وموحدة لذلك جاءت محاولة الباحث في قياس وتوزيع الدخل لشركات الأشخاص بما يتناسب مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبما يتناسب مع تطور الفكر المحاسبي بهدف تطوير هذه المعالجة وتوحيد إجراءات قياس وتوزيع الدخل بعيدا عن الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية.

* أستاذ مساعد في قسم المحاسبة كلية الاقتصاد . جامعة تشرين . اللاذقية . سوريا

مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (27) العدد (1)2005
Tishreen University Journal for Studies and Scientific Research- Economic and Legal Science Series Vol. (27) No (1) 2005

The Measuring and Distributing of the Income in the Partnership Companies

Dr. Latif Zayoud*

(Accepted 5/4/2005)

□ ABSTRACT □

The measuring of income in the partnership companies accords with the measuring in other establishments be it private, public, or financial companies depending on the fact that measuring of income depends on the generally accepted accounting principles with some slight differences that result from the legal from differences in the establishments but they substantially differ from the recommendations of the professional accounting associations concerning the accounting processes of the personal loan interests of companies or the loans of others.

On the other hand, the distribution of the income in the partnership companies take place in accordance with the terms of the contract signed by the partners and in away that does not accord with the development of the accounting mentality and the recommendations of the professional accounting associations the thing that weakens the possibility of comparing the similar and different establishments. It also weakens the possibility of measuring the accounting proportions in an accurate and unified way. The thing that led to the attempt, on the side of the researcher, to measure and distribute the income in the partnership companies in accordance with the generally accepted accounting principles and in accordance with the development the accounting mentality, the thing that aims at developing this process and unifying the measuring procedures and distributing the income away from the legal from of the economical unity.

*Associate Professor, Department Of Accountancy, Faculty Of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مشكلة البحث:

يعالج الكثير من المحاسبين ولاسيما أساتذة الجامعات موضوع قياس الدخل في شركات الأشخاص بما لا ينسجم مع التغييرات في نظرية المحاسبة حيث تشير المراجع العلمية لتطور الفكر المحاسبيي إلى ضرورة معالجة فوائد التمويل بغض النظر عن مصادر التمويل (قرض الشريك، قرض من المصرف أو قرض من الغير) في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر المرحلة الثانية أي ضمن مرحلة الأرباح والخسائر غير العادية تمهيدا لإيجاد أساس موحد يسمح بإمكانية المقارنة بين نتائج عمل ونسب قياس كفاءة عمل الإدارة للمنشآت المختلفة.

من جهة أخرى يجري المحاسبون وكذلك الأكاديميون منهم عملية توزيع الدخل في شركات الأشخاص بما يتفق مع نصوص عقد الشراكة بين الشركاء متجاهلين في ذلك الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة مما يفقد عملية التوزيع بعضا من المفاهيم الضرورية لاسيما فيما يتعلق بمفهومي الإيرادات والمصروفات، التكاليف الضمنية والاحتياطيات، الربح العادي، الربح الشامل، الربح المعد للتوزيع وغيرها.

منهجية البحث:

لقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسته وتحليله لقياس وتوزيع الدخل في شركات الأشخاص وعلى المراجع العلمية التي تبحث في تطور الفكر المحاسبي بصورة عامة وعلى المراجع العلمية التي تلخص المعالجة المحاسبية لمشكلات شركات الأشخاص بصورة خاصة، ثم حاول إيضاح وجهة نظره من خلال مثال تطبيقي يبين النموذج الجديد لقياس وتوزيع الدخل في شركات الأشخاص بما يتناسب مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة .

فرضيات البحث:

- كل عملية أو حدث مالي يأتي بعد تحقق الدخل يعتبر توزيعا له.
- كل عملية أو حدث يسبق تحقق الدخل في شركات الأشخاص يأخذ شكل المصروف أو الإيراد.
- تؤثر التكاليف الضمنية لمصادر التمويل أو لعمل الشركاء في شركات الأشخاص على قياس مفهوم الدخل.
- كل إيراد قابل للقياس والتوزيع على الشركاء في شركات الأشخاص يعتبر جزءا من الدخل الشامل للشركة.

- كل تدفق نقدي خارج يسبق تحديد نتيجة النشاط وغير مشروط بتحقق الربح يعتبر مصروفا يجب معالجته في حساب الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى ما يلي:

- تسليط الضوء على قياس نتيجة النشاط في شركات الأشخاص ومحاولة تطويره ليتناسب مع التطور في الفكر المحاسبي (أي بما يتناسب مع نظرية المحاسبة).
- تسليط الضوء على آلية توزيع الدخل في شركات الأشخاص والأخطاء الشائعة التي ترتبط بها.
- محاولة إسقاط الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة على المعالجة المحاسبية للأحداث والعمليات المالية ومحاولة تبويبها تبعا لفترة تحققها قبل أو بعد تحديد نتيجة النشاط والفصل مابين قياس الدخل وتوزيعه بالإضافة إلى الإفصاح عن مفاهيم نتيجة النشاط المختلفة (مجمل الربح، الربح العادي، الربح الشامل، الربح المعد للتوزيع) بهدف توحيد القياس والتوزيع من جهة وإتاحة الفرصة لتحقيق مبدأ التماثل وقابلية البيانات المحاسبية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن شكلها القانوني.

مفهوم الدخل:

لقد قسم فيشر(Irwin Fisher) الدخل إلى ثلاثة مفاهيم أساسية هي:

الدخل المعنوي: (Psychic Income) الذي يتمثل في الإشباع الذي يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة (الشيرازي، ص :440).

الدخل الحقيقي :(Real Income) الذي يتحدد بقيمة السلع و الخدمات التي يستهلكها الفرد خلال فترة ما بغرض إشباع حاجاته المختلفة.

الدخل النقدي : (Money Income) الذي يتمثل بالتدفقات النقدية الصافية التي يحصل عليها الفرد خلال فترة معينة لتدبير احتياجاته مما سبق يلاحظ الباحث أن المفاهيم الثلاثة السابقة تعتمد على القواسم المشتركة الآتية:

- ارتباط الدخل بإشباع الحاجات الأساسية للفرد.
- ارتباط الدخل بفترة زمنية معينة .
- ارتباط الدخل بقابلية القياس النقدي .

بالمقابل حدد هيكس الدخل كما يلي :(المقدار الذي يمكن للفرد أن ينفقه خلال فترة زمنية محددة دون المساس برأسماله). يلاحظ الباحث تركيز التعاريف السابقة على وجهة نظر الفرد كشخص طبيعي للدخل ويبتعد عن وجهة نظر الوحدة الاقتصادية كشخصية معنوية مستقلة .

إن إسقاط المفهوم السابق للدخل على الوحدات الاقتصادية (شركات الأشخاص، شركات الأموال) يقود الباحث إلى اعتبار دخل هذه الشركات هو الحد الأقصى الذي يمكن توزيعه على الملاك (الشركاء في شركات الأشخاص،حملة الأسهم في شركات الأموال) شريطة المحافظة على رأس المال المستثمر من قبل الشركة كشخصية معنوية مستقلة أو زيادته من خلال تكوين احتياطيات (أرباح محتجزة، احتياطيات عامة أو خاصة) لدعم المركز المالي للشركة. (قارن مع الشيرازي ،1982).

مفهوم الدخل محاسبياً:

يعتمد النموذج المحا سبي المعاصر في قياسه للدخل على منهج العمليات (Transaction Approach) الذي يستند بدوره على مجموعة من الفروض و المبادئ و القواعد المحاسبية التي من شأنها تبرير المعالجة المنطقية للعمليات و الأحداث التي تكون المنشأة (الوحدة الاقتصادية) سواء أكانت منشأة فردية أو شركة (شخصية اعتبارية) طرفا" فيها على الأقل ، فعلى سبيل المثال يتم تحديد و قياس دخل الوحدة الاقتصادية بناء" على فرض ثبات وحدة القياس (النقد)، فرض الشخصية المعنوية، فرض الدورية، مبدأ القياس الفعلي، مبدأ التكلفة التاريخية (البعض يسميه منهج التكلفة التاريخية)، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ،أسلوب القيد المزدوج، أساس الاستحقاق وغيرها من الممارسات المحاسبية .

فالدخل من وجهة النظر المحاسبية هو عبارة عن الفرق ما بين إيرادات فترة زمنية ومصروفاتها، لذلك يرى الباحث أن أساس قياس الدخل (نتيجة النشاط) لا يختلف من وحدة اقتصادية لأخرى (منشأة فردية، شركة أشخاص، شركة أموال) نظرا" لكونه تطبيقا" لمبدأ محاسبي مقبول بصورة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار الفروق في الخصائص القانونية بينها .

إن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات يتلخص بحساب الأرباح و الخسائر الذي يعد عن الفترة المحاسبية التي تنتهي بتاريخ معين، عادة ينظم هذا الحساب على عدة مراحل لبيان نتائج النشاط المختلفة (مجمل الربح ربح العمليات . الربح الشامل، الربح الشامل بعد الضريبة) ، وذلك بهدف تحديد وتقييم كفاءة عمل الإدارة من خلال ربحها العادي (أرباحها التشغيلية) الذي يحدد في نهاية في المرحلة الأولى من حساب الأرباح و الخسائر ثم يتم تحديد الربح الشامل من مختلف المصادر العادية و غير العادية في نهاية المرحلة الثانية من حساب الأرباح والخسائر تمهيدا" لتحقيق مبدأ التماثل و قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة.

إن النموذج المحاسبي السابق في قياس الدخل (نتيجة النشاط) يقود إلى ضرورة تحديد ماهية الإيرادات والمصروفات.

مفهوم الإيراد :

يعتبر الإيراد الجانب الموجب في معادلة تحديد نتيجة النشاط للمنشأة، وقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في عام 1985 مفهوم الإيراد بأنه (التدفقات الداخلة–Inflows– إلى الوحدة الاقتصادية أو أية زيادة في قيمة أصولها أو نقص في قيمة خصومها أو كليهما معا"). (تطور الفكر المحاسبي، د .حنان. ص: 275)

انطلاقا" من التعريف السابق يعتبر كل تدفق داخل إلى المنشأة إيرادا" مثل المبيعات، الإيجارات الدائنة، الفوائد الدائنة، أرباح بيع الأصول الثابتة، أرباح عرضية أخرى .

إن دمج الإيرادات بمختلف أنواعها العادية و غير العادية، المتكررة و غير المتكررة، المنتظمة و غير المنتظمة بمفهوم واحد يقود إلى مفهوم الدخل الشامل الذي يقاس بمقدار زيادة صافي أصول المنشأة في نهاية فترة زمنية مقارنة معه في بدايتها، لذلك أجرت المجامع المهنية للمحاسبة تصنيفا" لها بهدف قياس نتيجة النشاط العادي للوحدة الاقتصادية (الأرباح و الخسائر العادية) تحقيقا" لمبدأ التماثل و قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة بين المنشآت المختلفة، حيث قسمت الإيرادات إلى إيرادات عادية و إيرادات غير عادية (المكاسب).

الإيراد العادي :

يعرف الإيراد العادي بأنه التدفقات الداخلة الناتجة عن النشاط الأساسي الذي أنشئت المنشأة من أجله. يمتاز هذا الإيراد بدوريته و تكراره و يعتبر أداة لقياس كفاءة عمل الإدارة.

الإيراد غير العادي :

كما عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في عام 1985 المكاسب(Gains) كما يلي: (كل ما يؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية (صافي قيمة الأصول) ناتج عن عمليات عرضية أو ثانوية أو أية عمليات أخرى سواء أكانت متكررة أو غير متكررة)، مثل أرباح بيع أصل ثابت، أرباح دعوى قضائية، تعويضات شركة تأمين و غير ذلك

يتحقق الإيراد وفق قواعد معينة منها:

- تحقق الإيراد بالبيع .
- تحقق الإيراد بعد البيع .
- تحقق الإيراد بعد الانتهاء من الإنتاج .
- تحقق الإيراد أثناء عملية الإنتاج. (تطور الفكر المحاسبي. د، حنان، ص : 260) .
- تحقق الإيراد بعد انقضاء فترة زمنية معينة. (فائدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء، فوائد الحساب الجاري لدى المصرف، فائدة المسحوبات الشخصية للشركاء في شركات الأشخاص) .

بالقياس إلى ما سبق يرى الباحث أن الفائدة على المسحوبات الشخصية وفائدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء في شركات الأشخاص تعتبران من الإيرادات الغير عادية التي يجب أن تعالج في قائمة الدخل أو في حساب الأرباح والخسائر غير العادية أسوة بالمكاسب و الإيرادات غير العادية الأخرى وذلك عند تحديد الدخل الشامل لشركات الأشخاص للاعتبارات الآتية :

- تضاف هذه الإيرادات إلى الربح قبل توزيعه على الشركاء
- تستحق هذه الإيرادات في نهاية كل دورة مالية لذلك تتصف بالتكرار والدورية
- تحقق منفعة للشركة لدورة مالية واحدة
- يمكن التنبؤ بها بصورة مسبقة

توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص:

يمثل حساب توزيع الأرباح و الخسائر ملخصا" لكيفية توزيع نتيجة النشاط بين الشركاء وفقا" لاتفاقهم المسبق في عقد الشركة.

يرى معظم المحاسبين أن الغرض من إعداد حساب توزيع الأرباح و الخسائر تحقيق العدالة بين الشركاء للاعتبارات الآتية:

- اختلاف المبالغ المستثمرة من قبل الشركاء (اختلاف حصصهم في رأس المال)
- اختلاف مبالغ مسحوباتهم و اختلاف تواريخ السحب
- اختلاف الجهود المبذولة من قبل الشركاء في إدارة أعمال الشركة
- اختلاف حقوقهم أو التزاماتهم تجاه الشركة(أرصدة حساباتهم الدائنة والمدينة).

لذلك يعد حساب توزيع الأرباح و الخسائر الذي يتضمن الطرف الدائن منه وتبعا" لرأي الكثير من المحاسبين ما يلي:

فوائد المسحوبات :

تنص عقود مختلف شركات الأشخاص على حق الشريك في سحب مبالغ نقدية أو عينية خلال العام لمصلحته الشخصية، وقد يحدد الحد الأقصى لمسحوبات الشريك، عادة تتم مقاصة مبالغ المسحوبات التي تعتبر التزاما" على الشريك تجاه الشركة مع حصته من أرباحها في نهاية العام وذلك من خلال إقفالها بحسابه الجاري في الطرف المدين منه مقابل إثبات حصته من الأرباح مع باقي حقوقه في الطرف الدائن من حسابه الجاري وذلك بهدف تحديد صافي حقوقه أو التزاماته من خلال ترصيد الحساب الجاري.

من جهة أخرى و بهدف تحقيق العدالة بين الشركاء تنص عقود هذه الشركات على احتساب فائدة على مسحوباتهم لاسيما النقدية منها للأسباب الآتية :

- اختلاف مبالغ المسحوبات من شريك لآخر مما قد يحقق منافع أكبر لشريك على حساب شريك آخر.
- اختلاف تاريخ السحب من شريك لآخر مما يحقق فروقات زمنية في المنافع بين الشركاء

تحتسب الفائدة على المسحوبات بالمعدل المتفق عليه عن فترة السحب التي تمتد من تاريخ السحب وحتى نهاية العام وفي حال تكرار عمليات السحب يؤخذ المتوسط المرجح زمنيا" للمسحوبات الذي يعتبر انعكاسا" للمعادلة التالية : (الرياضة المالية، د.فؤاد ياسين).

فائدة المسحوبات= ع/12 (م1×ش1 + م2 × ش2 +..... + م ن× ش ن)

حيث ع :معدل الفائدة، م : مبلغ المسحوبات، ش : مدة الفائدة بالأشهر

وفي حال انتظام المسحوبات من حيث المبلغ و التاريخ يمكن حساب الفائدة كما يلي:

فائدة المسحوبات :م×ع/12 (ش 1 + ش ن)/2 × ن

حيث م : مبلغ المسحوبات المنتظم، ع : معدل الفائدة، ش 1 : مدة فائدة مبلغ المسحوبات الأول، ش ن : مدة فائدة مبلغ المسحوبات الأخير، ن : عدد مرات السحب .

من الناحية المحاسبية يرى الكثيرون ضرورة معالجة فائدة المسحوبات بحساب توزيع الأرباح والخسائر معتمدين في رأيهم على أن الغاية من احتساب الفائدة على المسحوبات ضمان تحقيق العدالة وتنظيم عملية توزيع الأرباح بين الشركاء. (محاسبة الشركات،د. جليلاتي، 1994)

إن الباحث يناقض أراء من سبقوه في هذا الشأن حيث يرى أن فائدة المسحوبات إيرادا" للشركة ناتج عن تكلفة الفرصة المضاعة المتعلقة باستثمار مبالغ المسحوبات ، لذلك يجب أن تعالج في حساب الأرباح والخسائر في المرحلة الثانية أو قائمة الدخل المرحلة الثالثة للأسباب الآتية :

- فائدة المسحوبات جزء من الدخل الشامل القابل للتوزيع على الشركاء
- فائدة المسحوبات إيراد يتكرر من عام لأخر بصورة دورية رغم أنه ناتج عن أنشطة غير عادية.

- فائدة المسحوبات إيراد يستحق بانقضاء فترة زمنية بغض النظر عن نتيجة عمل الشركة.
- إن معالجة فائدة المسحوبات كإيراد يقفل في حساب الأرباح والخسائر لا يتناقض مع تحقيق العدالة بين الشركاء بسبب اختلاف تاريخ ومبلغ المسحوبات بينهم.
- تحتسب فائدة المسحوبات في نهاية الدورة المالية قبل البدء بإجراءات توزيع الأرباح أي تسبق تحقق الدخل الشامل للشركة وتعتبر إيرادا"وليست توزيعا" للربح.
- تحتسب حصة الشريك من الأرباح بغض النظر عن مصدر الربح (ربح عادي أو غير عادي) و سواء أكان مصدرها الشركاء أم الغير.

من جهة أخرى لاحظ الباحث خلطا" في المعالجة المحاسبية لإثبات وإقفال فائدة المسحوبات في الكثير من كتب محاسبة الشركات ، لذلك وانطلاقا" من قاعدة أن الفائدة لها عكس طبيعة الحساب المرتبطة به حيث أن فائدة الأرصدة المدينة دوما" دائنة وفائدة الأرصدة الدائنة دوما" مدينة، يرى الباحث ضرورة جعلها دائنة مقابل مديونية الحساب الجاري للشريك عند إثباتها في الدفاتر ثم جعلها مدينة وحساب الأرباح الخسائر(المرحلة الثانية) دائنا بها عند إقفالها .

فائدة الحسابات الجارية المدينة:

حاليا" تعتبر هذه الفائدة من وجهة نظر الكثير من المحاسبين شكلا" من أشكال توزيع الأرباح لذلك تعالج (تقفل) في حساب توزيع الأرباح والخسائر.

إن الباحث يرى ضرورة معالجة هذه الفائدة بحساب الأرباح والخسائر غير العادية أسوة" بفائدة المسحوبات كونها إيرادا" للشركة ناتجا" عن علاقتها بالشركاء وكونها تشكل جزءا" من الأرباح المعدة للتوزيع على الشركاء بالإضافة لكونها تحتسب وتؤخذ بعين الاعتبار قبل الوصول إلى نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، لذلك ففائدة الحسابات الجارية المدينة تسبق عملية تحديد الأرباح القابلة للتوزيع على الشركاء حيث يرى الباحث أنها إيراد يسبق تشكل الدخل الشامل للشركة وليست تالية له.

بناء" على القاعدة المذكورة سابقا" . الفائدة عكس طبيعة الحساب المرتبطة به . يرى الباحث ضرورة جعلها دائنة مقابل مديونية الحساب الجاري للشريك لدى إثباتها ثم جعلها مدينة مقابل دائنية حساب الأرباح والخسائر (المرحلة الثانية) عند إقفالها.

إن معالجة فائدة الحساب الجاري المدين وفق وجهة النظر الجديدة تسمح بالفصل بين نتيجة النشاط العادية وغير العادية التي تشكل مجتمعة" الدخل الشامل الذي يمكن توزيعه على الشركاء كما يحقق مبدأ التماثل وقابلية البيانات المحاسبية للمقارنة .

الفائدة على حصص الشركاء في رأس المال :

بهدف تحقيق العدالة بين الشركاء ونظرا" لاختلاف نسبة توزيع الأرباح والخسائر أحيانا" عن نسبة حصصهم في رأس المال يتفق الشركاء عادة على احتساب فائدة على حصصهم في رأس المال بمعدل ما في نهاية كل دورة مالية للأسباب الآتية:

- اختلاف وتباين حصص الشركاء في رأس المال(حصص نقدية ،المشاركة بالعمل).
- عدم تطابق نسبة توزيع الأرباح والخسائر مع نسبة الحصص دوما".
- الإفصاح عن عائد رأس المال بعيدا" عن حصة الشريك من الأرباح .

لذلك يعتبر الكثيرون من المهتمين بمحاسبة شركات الأشخاص ضرورة توزيع جزء من الأرباح على شكل فائدة على رأس المال ثم توزيع ما تبقى من الأرباح بالنسبة المتفق عليها في عقد الشركة. (محاسبة الشركات، د. حجازي، 1999).

إن الباحث يرى أن تعالج الفائدة على حصص الشركاء في رأس المال بحساب الأرباح والخسائر غير العادية (المرحلة الثانية) الذي يلخص إيرادات الشركة من الشركاء أو من الأنشطة غير العادية والذي يلخص كذلك المصروفات والخسائر غير العادية سواء أكانت متعلقة بالشركاء أو بالغير، وذلك للأسباب الآتية:

- تعتبر الفائدة على حصص الشركاء في رأس المال عائدا" من وجهة نظر الشريك بينما تعتبر مصروفا" (تدفقا" خارجا") من وجهة نظر الشركة (يمكن التنبؤ بها وتحديدها بصورة مسبقة، تحقق منفعة للشركة لدورة مالية واحدة، تتصف بالدورية)
- يتم احتساب الفائدة على رأس المال عادة قبل تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، فمعالجتها تسبق تحقق الدخل حيث تعتبر عبئا" عليه وليست توزيعا" له .
- تحتسب الفائدة على رأس المال قبل تحديد الأرباح المعدة للتوزيع على الشركاء إلا إذا نص عقد الشركة على خلاف ذلك .
- لا تتأثر حصة الشريك من الأرباح في حالتي معالجة الفائدة على رأس المال بحساب الأرباح والخسائر غير العادية أو في حساب توزيع الأرباح والخسائر.
- إن فصل أرباح النشاط العادية عن تلك غير العادية أو تلك الناتجة عن معاملات الشركة مع الشركاء يسمح بإجراء المقارنة بين الشركات ويسمح بتحديد العائد على رأس المال المستثمر بصورة أكثر دقة"كما يسمح بقياس كفاءة عمل الإدارة بصورة دقيقة ويعطي مؤشرا" عن المقدرة الكسبية لها .
- يسمح قياس نتيجة النشاط العادية بتحديد كفاءة عمل الإدارة بصورة دقيقة.

من الناحية المحاسبية يخلط الكثير من المهتمين بمحاسبة شركات الأشخاص بين إثبات و إقفال فائدة رأس المال ، لذلك وانطلاقا" من قاعدة أن الفوائد دوما" عكس الحساب المرتبطة به، يرى الباحث ضرورة جعلها مدينة مقابل دائنية الحساب الجاري للشريك لدى إثباتها ثم جعلها دائنة مقابل مديونية حساب الأرباح والخسائر (المرحلة الثانية) عند إقفالها.

رواتب الشركاء في شركات الأشخاص:

تنص عقود شركات الأشخاص على احتساب راتب لأحد أو لبعض الشركاء مقابل الخدمات الإدارية التي يقدمونها نيابة عن باقي الشركاء باعتبارهم وكلاء عنهم .

تعتبر الرواتب وسيلة لتحقيق العدالة بين الشركاء نظرا" لاختلاف حجم و نوعية الخدمات الإدارية المقدمة من قبلهم. محاسبيا" يرى بعض أن رواتب الشريك تمثل شكلا" من أشكال توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء لذلك يجب إقفالها بحساب التوزيع منطلقين في ذلك من أن راتب الشريك يتخذ طابع المكافأة على العمل الشخصي المقدم من قبل الشريك المدير .

كما يرى بعض أن راتب الشريك له طابع الأجر يدفع مقابل الحصول على الخدمات الشخصية للشريك، حيث يتخذ شكل الراتب المقطوع الذي يستحق في نهاية كل شهر بغض النظر عن نتيجة عمل الشركة من ربح أو خسارة وتعتبر مصروفاً إدارياً أسوة بالمصروفات الإدارية الأخرى لذلك يجب إقفاله بحساب الأرباح والخسائر كما يجب خصمه من إيرادات الشركة قبل تحديد نتيجة أعمالها من عملياتها الأساسية.

إن الباحث يؤيد الرأي السابق باعتبار أن الراتب عائدا" على الجهد المبذول من قبل الشريك من وجهة نظر الملاك ويمثل مصروفا" غير عادي من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية تنطبق عليه خصائص المصروفات غير العادية الأخرى كما أنه يستحق و يدفع شهرياً بغض النظر عن نتيجة النشاط ويحقق منفعة للشركة لدورة مالية واحدة ولكن باعتبار أن الراتب يتعلق بالشريك لذلك فيفضل إقفاله في حساب الأرباح والخسائر غير العادية تمييزا" له عن رواتب الغير للاعتبارات الآتية :

- يستحق راتب الشريك ويثبت في الدفاتر قبل الوصول إلى نتيجة النشاط من ربح أو خسارة.
- تتصف رواتب الشركاء بالدورية والتكرار .
- يمكن التنبؤ بها وقياسها بصورة دقيقة .
- تمثل رواتب الشركاء تدفقات خارجة من وجهة نظر الشركة .
- تؤدي رواتب الشريك إلى تخفيض الأرباح المعدة للتوزيع على الشركاء .

مكافأة الشريك:

يمنح أحد أو بعض الشركاء في شركات الأشخاص مكافأة مقابل الخدمات الخاصة التي تقدم من قبلهم بصورة مؤقتة أو موسمية. تتخذ المكافأة أشكالا" شتى منها :

- نسبة مئوية من أرباح الشركة قبل احتساب المكافأة أو بعدها .
- مبلغ مقطوع يدفع بصورة دورية أو غير دورية.

يعالج المحاسبون المكافأة باعتبارها شكلاً من أشكال توزيع الدخل بالنسبة لشركات الأشخاص، وذلك من خلال إثباتها بحساب جاري الشريك وإقفالها بحساب بحساب توزيع الأرباح والخسائر.

إن الباحث يرى أنه لابد من التمييز بين معالجة المكافأة تبعاً لطرق احتسابها، فإذا كانت عبارة عن نسبة مئوية من الأرباح تستحق وتدفع عند تحقق الربح فقط، أي تأتي بعد تحقق الدخل في هذه الحالة يجب معالجتها في حساب توزيع الأرباح والخسائر أسوة بضريبة الدخل التي لا تستحق أو تثبت في الدفاتر إلا في حالة تحقق ربح صاف للشركة كما لا يمكن التنبؤ بها مسبقا" كونها تمثل نسبة من الأرباح الصافية، لذلك يجب أن تجعل مدينة مقابل دائنية الحساب الجاري للشريك ثم جعلها دائنة مقابل مديونية حساب توزيع الأرباح والخسائر عند إقفالها

أما إذا كانت المكافأة على شكل مبلغ مقطوع يدفع بصورة دورية بغض النظر عن نتيجة عمل الشركة فإن الباحث يرى ضرورة معالجتها بحساب الأرباح والخسائر(المرحلة الثانية) أسوة بحساب رواتب الشريك.

فائدة الحسابات الجارية الدائنة:

تنص عقود بعض شركات الأشخاص على احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة بهدف تحقيق العدالة بين الشركاء نظراً لاختلاف أرصدتها بينهم.

تعتبر فائدة الحساب الجاري الدائن من وجهة نظر الكثير من المحاسبين شكلاً من أشكال توزيع الأرباح والخسائر، لذلك يرون إقفالها به.

بينما يرى الباحث أن هذه الفوائد تعتبر عائداً على الأموال المودعة لدى الشركة وتمثل تكلفة استثمارها من وجهة نظر الشريك (حق التنازل عن استثمارها بصورة شخصية من قبل الشريك) بينما تعتبر مصروفا"غير عادي من وجهة نظر الشركة نظرا" لانطباق خصائص المصروفات غير العادية عليها (دورية،

تدفقات خارجة، تحدد وتثبت في الدفاتر قبل الوصول إلى نتيجة النشاط، يمكن التنبؤ بها)، لذلك فإن من الضروري معالجتها كعبء مالي يقفل في حساب الأرباح والخسائر (غير العادية) أسوة بفائدة قرض الشريك.

بناء" على ما سبق يرى الباحث ضرورة قياس الدخل و الإفصاح عنه في قائمة الدخل في شركات الأشخاص كما يلي :

قائمة الدخل:

المبيعات		××	
(–) مردودات المبيعات	××		
(–) المسموحات على المبيعات	××		
(–) الحسم الممنوح	××	××	
المبيعات الصافية			×××
(–) بضاعة أول المدة	××		
(+) المشتريات	××		
(–) بضاعة آخر المدة	××	×××	
(+) مصاريف البيع والتوزيع		×××	
تكلفة المبيعات			×××
مجمل الربح			××××
مصاريف إدارية ومالية			××××
صافي الربح			××××
(+) إيرادات غير عادية			
(+) فائدة المسحوبات	×××		
(+) فائدة الحسابات الجارية المدينة	×××		
(+) أرباح بيع أصل	×××	××××	
(–) المصاريف غير العادية			
(–) راتب الشريك السنوي	×××		
(–) فائدة الحسابات الجارية الدائنة	×××		

(–) الفائدة على رأس المال	×××		
(–)الفائدة على قرض الشريك	×××	××××	
الربح الشامل			××××

من خلال ما سبق تصبح قائمة توزيع الأرباح والخسائر في شركات الأشخاص كما يلي:

قائمة توزيع الأرباح والخسائر:

الربح الشامل		×××	
(–) احتياطي عام	×××		
(–) احتياطي خاص	×××		
(–) أرباح محتجزة	×××		
الأرباح الباقية المعدة للتوزيع على الشركاء			××××
جاري أ			××
جاري ب			××

الحالة الافتراضية:

لنفترض أن شركة تضامن مؤلفة من شريكين (أ،ب) يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد أظهر ميزان المراجعة الأرصدة التالية:

أرصدة مدينة: 50000 جاري أ، 50000 راتب الشريك أ، 7200 فوائد قرض الشريك.أ، 20000 مسحوبات الشريك أ، 25000 مسحوبات الشريك ب،300000مصروفات إدارية مختلفة، 50000 بضاعة1/1، 500000 المشتريات،50000 مصروفات البيع والتوزيع.

أرصدة دائنة: 400000 رأسمال أ، 200000 رأسمال ب120000 قرض الشريك(أ) بفائدة معدلها 6% سنويا"، 40000 جاري ب، 1000000 المبيعات.

فإذا علمت أن بضاعة آخر المدة بلغت 60000وأن عقد الشركة ينص على ما يلي:

- احتساب فائدة على المسحوبات بمعدل 6% سنويا علما أن متوسط تاريخ السحب للشريكين 6 أشهر
- احتساب راتب للشريك (أ) بواقع 4000 شهريا
- احتساب فائدة على حصص الشركاء في رأس المال بمعدل 4% سنويا
- احتساب فائدة على أرصدة الحسابات الجارية المدينة والدائنة بمعدل 5% سنويا

- احتساب مكافأة للشريك (ب)بواقع 2% من الأرباح الصافية
- تحتجز الشركة 10%من الأرباح الصافية باسم أرباح محتجزة

المطلوب :إعداد الحسابات الختامية للشركة وفق المنظورين.

حـ/ المتاجرة

50000	بضاعة 1/1	1000000	المبيعات
500000	المشتريات	60000	بضاعة 12/31
50000	م.البيع والتوزيع		
460000	مجمل الربح	–	
1060000		1060000	
=======		=======	

حـ/ الأرباح والخسائر (المرحلة الأولى)

القديم	المقترح	البيان	القديم	المقترح	البيان
300000	300000	م.إدارية	460000	460000	مجمل الربح
7200	.	فوائد القرض			
152800	160000	صافي الربح	–	–	
460000	460000		460000	460000	
=======	=======		=======	========	

حـ/ الأرباح والخسائر(المرحلة الثانية)

القديم	المقترح	البيان	القديم	المقترح	البيان
	7200	فوائد القرض	152800	160000	صافي الربح العادي

	48000	راتب (ا)		1350	فائدة المسحوبات
	24000	فائدة رأس المال		3000	فائدة الحساب الجاري المدين
	2400	فائدة الحساب الجاري الدائن			
152800	82750	الربح الشامل			
152800	164350	المجموع	152800	164350	المجموع

حـ/ توزيع الأرباح والخسائر

القديم	المقترح	البيان	القديم	المقترح	البيان
15280	16000	مكافأة(ب)	152800	82750	الربح الشامل
15280	16000	ا.محتجزة	3000		فائدة الحساب الجاري المدين
48000		راتب(ا)	1350		فائدة المسحوبات
24000		فائدة رأس المال			
2400		فائدة الحساب الجاري الدائن			
52190	50750	الرصيد			
157150	82750	المجموع	157150	82750	المجموع
26095	25375	جاري ا	52190	50750	الرصيد
26095	25375	جاري ب			
52190	50750	المجموع	52190	50750	المجموع

النتائج:

- إن الأساس في المقارنة بين الشركات بغض النظر عن شكلها القانوني يتمثل في الأرباح الصافية الناتجة عن نشاطها الأساسي (الأرباح العادية) وبغض النظر عن مصادر تمويلها حيث بلغ 160000

وفق النموذج المقترح بينما بلغ 152800 وفق العرف السائد سابقا" مما يدل على محدودية الأسلوب السابق في الإفصاح عن المقدرة الكسبية للشركة

- إن تخفيض الأرباح العادية للشركة وفق النموذج القديم أدى إلى تخفيض مكافأة الشريك (ب) وإلى تخفيض الأرباح المحتجزة التي تعتبر أساسا" لدعم المركز المالي للشركة، مما يؤكد ضعف قدرة النموذج القديم على القياس وعلى التوزيع بصورة دقيقة .
- يتطابق مفهوم الربح الصافي للشركة مع مفهوم الربح الشامل بالرغم من اختلافهم من الناحية النظرية والعملية حيث بلغ الربح الصافي أو الشامل 152800 بينما استطاع النموذج المقترح التفريق بينهما حيث بلغ الربح الصافي 160000 والربح الشامل 82750 مما يدل على ضعف النموذج القديم في مسايرة التطور المفاهيمي للمحاسبة.

النتائج والتوصيات:

1. لا يختلف النموذج المقترح عن النموذج القديم فيما يتعلق بقياس الأرباح التجارية للشركة (مجمل الربح) التي يلخصها حساب المتاجرة .
2. إن الفرق بين النموذج المقترح والنموذج القديم يتجلى في مرحلة تحديد الأرباح الصافية الناتجة عن النشاط الأساسي للشركة حيث يؤجل النموذج المقترح معالجة فوائد قرض الشريك إلى مرحلة الثانية من مراحل إعداد حساب الأرباح والخسائر أي مرحلة تحديد الربح الشامل انسجاما مع توصيات المجامع المهنية للمحاسبة حيث تعتبر هذه الفوائد مصروفا غير عادي ناتج عن استثمار أموال الغير مما يفسح المجال لتحقيق مبدأ التماثل وقابلية البيانات المحاسبية للمقارنة بعيدا عن أثر الشكل القانوني للشركة .
3. يتحدد الربح الشامل للشركة وفق النموذج المقترح في مرحلة إعداد حساب الأرباح والخسائر غير العادية (المرحلة الثانية) التي لا يوليها النموذج القديم أي اهتمام وذلك بعد أخذ جميع الإيرادات غير العادية وكذلك المصروفات غير العادية بعين الاعتبار ومنها الإيرادات الناتجة عن تعامل الشركة مع الشركاء مثل فائدة المسحوبات وفائدة الحسابات الجارية المدينة للشركاء وكذلك بعد طرح المصروفات الحكمية الناتجة عن تعامل الشركة مع الشركاء مثل فائدة رأس المال ،فائدة الحسابات الجارية الدائنة، رواتب الشركاء .
4. يتضمن حساب توزيع الأرباح والخسائر وفق النموذج الجديد جميع العمليات التي تلي تحقق الدخل نظرا لأن العمليات التي تسبق تحقق الدخل تأخذ شكل الإيراد أو المصروف بينما العمليات التالية له تأخذ

شكل التوزيع التي لا يمكن أن تتحقق من دون تحقق الربح مثل الاحتياطيات، مكافأة الشريك وحصة كل شريك من الأرباح الباقية المعدة للتوزيع على الشركاء.

المراجع:

.....

1. د .عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، 1982 .
2. د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، عمان، 1998 .
3. د. محمد جليلاتي، محاسبة الشركات (1)، جامعة دمشق، 1994 .
4. د. عبد الكريم زواتي، د. بسام قلعة جي، المحاسبة في شركات الأشخاص، دار الفكر، 1995
5. د. إبراهيم رسلان حجازي، د. هالة عبد الله الخولي، أساسيات المحاسبة (2) ،الجزء الأول، جامعة القاهرة، 1999.