المحاسبة المتقدمة
الجزء الثاني

السـنة: الرابعة

القسـم: المحاسبة

منشورات جامعة دمشق
كلية الاقتصاد

المحاسبة المتقدمة
الجزء الثاني

الدكتور حسين أحمد دحدوح
أستاذ في قسم المحاسبة

الدكتورة رشا أنور حمادة
أستاذ في قسم المحاسبة

جامعة دمشق

1431 - 1432هـ
2010 - 2011 م

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفهرس

الموضوع	رقم الصفحة
- مقدمة	9
الفصل الأول المحاسبة عن توحيد الأعمال	11
أولاً- مفهوم التوحيد وأنواعه:	13
ثانياً- مزايا توحيد الأعمال:	15
ثالثاً- مراحل توحيد الأعمال:	21
رابعاً: المحاسبة عن توحيد الأعمال:	32
أسئلة وتمارين حول الفصل الأول	43
الفصل الثاني المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الاستملاك	47
أولاً- المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني باستخدام طريقة الاستملاك.	50
ثانياً- المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني خلال السنة المالية.	58
ثالثاً- المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني باستخدام طريقة الاستملاك.	62
رابعاً- المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الاستملاك.	66
- أسئلة وتمارين حول الفصل الثاني	75
الفصل الثالث:إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد	79
1- مقدمة	81
2- مفهوم القوائم المالية الموحدة والسياسات المحاسبية اللازمة لإعدادها.	82
3- أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة.	85
4- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.	87
5- متطلبات الإفصاح في القوائم المالية الموحدة.	89
6- إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة (التوحيد).	90

أسئلة وتمارين حول الفصل الثالث 121

الفصل الرابع:إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد 125

– مقدمة 127

2– طرق المحاسبة عند الاستثمار عن أوراق الملكية. 127

أولاً– طريقة حقوق الملكية: (Equity Method) 128

ثانياً– طريقة حقوق الملكية الجزئية: 135

ثالثاً– طريقة التكلفة: Cost Method 137

3– إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة حقوق الملكية 140

4– إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة التكلفة 162

5 . إجراءات إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة: 180

أسئلة وتمارين حول الفصل الرابع 189

الفصل الخامس: العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة المتعلقة بالأصول الثابتة 209

– مفهوم العمليات المتبادلة وأثرها في القوائم المالية الموحدة. 211

– العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي. 215

– العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك. 231

بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من القابضة إلى التابعة. 236

– بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من التابعة إلى القابضة. 245

تمارين حول الفصل الخامس 257

الفصل السادس:العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي 265

أولاً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جرد مستمر) 267

1: البيع من القابضة إلى التابعة. 270

2: البيع من التابعة إلى القابضة. 284
ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جرد نهائي) 292
أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة. 294
ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة:. 310
تمارين حول الفصل السادس 318
الفصل السابع: العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات 325
العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات(حالة الشراء المباشر. 327
المعالجة المحاسبية في حالة الشراء غير المباشر. 332
تمارين حول الفصل السابع 357
الفصل الثامن: التوحيد غير المباشر 361
أولاً : حالة الاستثمار غير المباشر (الجد –الأب –الابن). 364
ثانياً : الاستثمار غير المباشر في التابعات المترابطة. 371
ثالثاً : حالة الاستثمار التبادلي بين القابضة والتابعة (الملكية المتبادلة) 375
تمارين حول الفصل الثامن 388
الفصل التاسع: مشكلات خاصة في توحيد الأعمال 389
أولاً : قيام الشركة القابضة بعملية الاستثمار خلال السنة المالية . 391
ثانياً : التغير في نسبة ملكية القابضة لصافي أصول التابعة. 396
أ– حالة الشراء التدريجي لصافي أصول التابعة. 396
ب: حالة بيع التابعة لأسهم إضافية للقابضة أو لأطراف خارجية. 403
جـ– حالة قيام التابعة بتوزيع أسهم أو تجزئة أسهمها. 410
د– حالة شراء التابعة لأسهمها (أسهم الخزينة) . 413
ثالثاً – حالة وجود أسهم ممتازة صادرة عن التابعة : 416

حالة استثمار القابضة في الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة. 420

تمارين حول الفصل التاسع 425

الفصل العاشر: ضريبة الدخل في توحيد الأعمال 433

- مقدمة. 435
- مصروف ضريبة الدخل والتأثير على حقوق الأقلية. 437
- تقديم بيانات مالية منفصلة. 438
- إيضاح بيانات ضريبية منفصلة. 443
- مصروف ضريبة الدخل لأغراض التقرير المالي. 454

أسئلة وتمارين حول الفصل العاشر 457

- **المراجع المختارة (باللغة العربية)** 460
- **المراجع المختارة (باللغات الأجنبية)** 463
- **قائمة المصطلحات العلمية** 465

بسم الله الرحمن الرحيم

المقدمة:

تمثل السيطرة والاندماج أهم الظواهر الاقتصادية في عصرنا الحاضر , فقد توسع السوق, وانحسرت الحواجز الجمركية, وتوسعت الأسواق المشتركة والتكتلات الاقتصادية وعمت العولمة من خلال المنظمة الدولية للتجارة WTO, وأدى كل ذلك إلى اتساع حدة المنافسة , فصار على الشركات المحلية أن تعتمد على مقومات اقتصادية تجعلها قادرة على المنافسة في الأسواق المحلية الإقليمية والدولية, وصار التكتل أو الاندماج أو السيطرة ضرورة ملحة لتخفيض تكاليف المعركة التنافسية الضارية. وقد عرف القطاع المصرفي في الوطن العربي خلال العقد الماضي عدة اندماجات بين عدد من المصارف أدت إلى تدعيم مركزها المالي كما حدث في الأردن ولبنان كما شهدت المملكة السعودية اندماجات كثيرة بين شركاتها الصناعية جعلتها أكثر قدرة على المنافسة. ونتوقع أن حركة الاندماج والسيطرة هذه ستتجاوز الحدود القطرية لتشمل شركات في عد من الدول. وان الوقت قد حان لاندماج شركات محلية في شركات دولية أو سيطرتها عليها والعكس صحيح, إذا إن قوانين السوق لا تعرف الحدود ولا القيود بل تبحث عن ربح أعظم ينتج عن تكاليف أقل وإدارة اقتصادية ذات كفاءة أعلى تعتمد نظم معلومات متقدمة, مما يجعل الاندماج يختصر الوقت ويوفر تكاليف المعركة التنافسية , وقد تؤدي السيطرة إلى القدرة على التوجيه والسيطرة من خلال شركات محلية معروفة ....الخ .

ولا شك في أن هذه السيطرة أو هذا الاندماج سيسبب مشاكل محاسبية لابد من مواجهتها. فإن معظم المساهمين أصحاب الشركات المسيطرة من مصلحتهم معرفة إمكاناتهم الاقتصادية دون الوقوف عند الحدود القانونية التي تمثلها الشركات المستقلة وهذا لا يتم إلا من خلال إعداد ميزانية موحدة وقائمة دخل موحدة وقائمة تدفقات موحدة إذا كانت سيطرتهم تسمح بقيادة فعالة للشركات التابعة وتوجيهها , وهذا من شأنه إظهار حسابات جديدة وإلغاء حسابات أخرى عن طريق ورقة عمل التوحيد وقيود الاستبعاد . وإذا كان هذا هو الحال بتاريخ السيطرة فإن الفترات

التالية لتاريخ السيطرة تسبب مشاكل أخرى منها الأرباح غير المحققة الناتجة عن التوحيد, فإن بيع إحدى الشركات المجموعة إلى شركات أخرى داخل المجموعة بضائع بأرباح, يلزم الشركة البائعة بتحقيق الأرباح مبدئياً من خلال ميزانية مستقلة, لكن ذلك لا يصح بالنسبة للقوائم الموحدة التي لا تقبل بتحقيق الأرباح إلا إذا تم التخلص من كامل البضاعة المشتراة من شركات داخل المجموعة عن طريق بيعها إلى خارج المجموعة, وكل بضاعة المجموعة تستوجب تشكيل مخصص أرباح غير محققة وعرض قيود استبعاد تصفح عن ذلك . ويختلف هذا المخصص بحسب كون تدفق مبيعات البضاعة من القابضة إلى التابعة أو من التابعة على القابضة أو دخل شركات المجموعة تابعة لتابعة, وقد تنجم الأرباح غير المحققة عن بيع أصول أخرى كالآلات أو العقارات الخاضعة للاستهلاك والتي يجب عدم الاعتراف بها من وجهة نظر التوحيد. وإن إظهار فروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية تقتضي استهلاك هذه الفروق بين وجهة نظر التوحيد حسب العمر الإنتاجي. ونظراً لأن المحاسبية السائدة في سورية تتجه لتطبيق معايير المحاسبة الدولية , فإننا رأينا أن نتناول عرض موضوعات هذا الكتاب المعالجات المحاسبية وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية وكذلك معايير المحاسبة الدولية .

ويهدف هذا الكتاب غلى سد ثغرة أساسية في المكتبة العربية من خلال المعالجة المبسطة لكافة المشكلات المحاسبية التي يقتضيها التوحيد. ليكون مرجعاً علمياً لفئات مختلفة في مجتمعنا ولطلبة السنة الرابعة تخصص محاسبة. نرجو من الله أن نكون قد وفقنا في هذا الجهد المتواضع لخدمة المكتبة الجامعية العربية والمحاسبين **الممارسين للمهنة** .

دمشق 2010 **المؤلفان**

والله من وراء القصد

الفصل الأول

المحاسبة عن توحيد الأعمال

Accounting of Business Combinations

الأهداف التعليمية:

يهدف هذا الفصل إلى تعريف الطالب بما يلي:

1- مفهوم توحيد الأعمال وأنواعه.

2- الدوافع الاقتصادية لتوحيد الأعمال.

3- مراحل توحيد الأعمال.

4- سعر توحيد الأعمال.

5- الإرشادات المستخدمة في تحديد القيم العادلة للأصول والالتزام.

6- طرق المحاسبة عن توحيد الأعمال.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الأول

المحاسبة عن توحيد الأعمال

Accounting of Business Combinations

مقدمة:

يمثل توحيد الأعمال جمع منشآت منفصلة في وحدة اقتصادية واحدة ويتم بطرق متنوعة تتحدد على ضوء أسباب قانونية أو ضريبية أو ydvih, وقد يتضمن شراء صافي أصول المنشأة. وقد يتم بإصدار أسهم أو تحويل نقدية أو مما يعادل النقدية أو أصول أخرى, كما قد تتم العملية ما بين حملة الأسهم للمشروعين منضمين أو ما بين منشأة, وحملة أسهم منشأة أخرى. لذا سنبين في هذا الفصل مفهوم توحيد الأعمال وأنواعه ومراحله وطريقة المحاسبة عنه.

أولاً- مفهوم التوحيد وأنواعه:

1- مفهوم التوحيد:

يقصد بالتوحيد كما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (3) جمع منشآت أو مؤسسات أعمال منفصلة في منشأة واحدة معدة للتقارير المالية.

وقد ينتج عن عملية الاندماج أو التوحيد حصول منشأة واحدة، وهي المنشأة المشترية، على السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، المنشأة المشتراة. وإذا استطاعت المنشأة السيطرة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى التي لا تكون عبارة عن مؤسسات أعمال، فإن جمع تلك المنشآت معاً لا يعد اندماج أعمال.

وعندما تشتري منشأة ما مجموعة من الأصول أو صافي الأصول التي لا تشكل مؤسسة عمل، ينبغي عليها توزيع تكلفة المجموعة بين الأصول والالتزامات المختلفة القابلة للتحديد في المجموعة على أساس قيمها العادلة النسبية في تاريخ الاندماج بالشراء.

ويمكن هيكلة اندماج الأعمال بطرق مختلفة لأسباب قانونية أو ضريبية أو لأسباب أخرى. ويمكن أن ينطوي على شراء المنشأة لحقوق ملكية منشأة أخرى، أو شراء كافة صافي الأصول

لمنشأة أخرى والتي تشكل معاً مؤسسة عمل واحدة أو أكثر. ويمكن تنفيذ اندماج الأعمال من خلال إصدار أدوات صكوك الملكية، أو أصول، أو نقدية، أو خليط منها. ويمكن أن تكون المعاملة بين حملة الأسهم للمنشآت موضوع الاندماج أو بين منشأة واحدة وحملة الأسهم لمنشأة أخرى. ويمكن أن تنطوي على تأسيس منشأة جديدة للسيطرة على المنشآت موضوع التوحيد أو صافي الأصول المنقولة، أو إعادة هيكلة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع التوحيد.

ويمكن أن ينتج عن التوحيد علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة، تكون فيها المنشأة المشترية هي الشركة الأم والمنشأة المشتراة هي الشركة التابعة للمنشأة المشترية. كما يمكن أن ينطوي توحيد الأعمال على شراء صافي الأصول، بما في ذلك أية شهرة، لمنشأة أخرى بدلاً من شراء صكوك الملكية للمنشأة الأخرى. ولا ينتج عن مثل ذلك التوحيد علاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة.

2- أنواع توحيد الأعمال:

يوجد في الواقع العملي أنواع متعددة لتوحيد الأعمال متعارف عليها، تختلف بحسب الزاوية التي ينظر منها.

أ- بحسب وجهة النظر الاقتصادية:

نميز هنا بين ثلاثة أنواع للتوحيد وهي:

1- التوحيد الأفقي:

وهو التوحيد الذي يقوم ما بين منشآت تعمل في النشاط نفسه، وفي المستوى الإنتاجي نفسه. ويرافق هذا النوع من التوحيد عادة تحقيق وفورات تشغيلية، وتخفيض للمنافسة.

2- التوحيد الرأسي:

وهو التوحيد الذي يتم بين منشآت تعمل في الصناعة نفسها، ولكن تمارس إحدى الشركات الداخلة في التوحيد نشاطاً اقتصادياً مكملاً لنشاط الشركة الأخرى، سواء في مجال الإنتاج أم في مجال التسويق والتوزيع. ويرافق هذا النوع من التوحيد عادة توسيع في قنوات التوزيع، وسيطرة

نوعية على المنتج، وتحقيق وفورات مالية، ووفورات تشغيلية وسيطرة على مصادر مدخلات الإنتاج.

3- التوحيد المختلط:

التوحيد المختلط هو التوحيد الذي يتم ما بين شركات تعمل في أنشطة مختلفة ويرافق هذا النوع من التوحيد تنويع في المنتجات، وخفض لمخاطر التسويق لهذه المنتجات، وتحقيق وفورات مالية، ولا يرافقه عادة نشوء احتكارات، لأنه لا يخفض عدد الشركات المنافسة، ويؤخذ عليه صعوبة تفسير القوائم المالية الموحدة للشركات الداخلة في المجموعة الموحدة، بسبب اختلاف الأنشطة التي تمارسها كل من هذه الشركات.

ب- بحسب وجهة النظر القانونية:

من هذه الزاوية نميز ما بين شكلين من أشكال التوحيد هما:

1ً - التوحيد مع اختفاء الصفة القانونية للمنشأة أو المنشآت المندمجة:

وهناك نوعان أساسيان للتوحيد ما بين المنشآت وهما:

1- الاندماج القانوني Merger: تحدث عملية الاندماج القانوني عند قيام منشأة بشراء منشأة أخرى، حيث تُحلُّ المنشأة الأخرى المندمجة وتنتقل موجوداتها ومطاليبها إلى المنشأة الأولى. ويترتب على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشأة المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشأة الأخرى بشكل نهائي.

2- الاتحاد القانوني Consolidation: بحسب هذا الشكل يتم دمج منشأتين أو أكثر لتكوين منشأة أخرى جديدة. حيث تحل المنشأتان وتنتقل موجوداتهما ومطاليبهما إلى المنشأة الجديدة، ويترتب على ذلك زوال الصفة القانونية (الشخصية الاعتبارية) للمنشآت المندمجة أي يتم تصفية أعمال المنشآت المندمجة وتتحول جميعاً إلى قطاعات تعمل في نطاق المنشأة الجديدة.

2ً – <u>التوحيد مع بقاء الصفة القانونية للمنشأة المندمجة:</u>

تحت هذا الشكل نميز نوعين للتوحيد هما:

1) التملك Acquisitions:

وتحدث التملك عندما تمتلك إحدى المنشآت غالبية أسهم التصويت الخاصة بمنشأة أخرى وتستمر المنشأتان بالعمل بشكل منفصل ولكن متصل، لأن في هذا الشكل من التوحيد يكون للمنشأة المشترية القدرة على السيطرة على إدارة وقرارات المنشأة المسيطر عليها وتسيير أعمالها وفقاً لمصالح الشركة المسيطرة. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه تنشأ علاقة ما بين المنشأتين يطلق عليها علاقة ما بين المنشأة الأم والمنشأة التابعة. حيث إن المنشأة الأم (القابضة) التي تملك أغلبية أسهم التصويت العائدة للمنشأة الأخرى التي يشار إليها باسم المنشأة التابعة.

وقد عرف قانون الشركات السوري رقم (3) الشركة القابضة على أنها شركة مساهمة يقتصر عملها على تملك حصص في شركات محدودة المسؤولية أو أسهم في شركات مساهمة أو الاشتراك في تأسيس مثل هذه الشركات والاشتراك في إدارة الشركات التي تملك فيها أسهماً أو حصصاً.

كما أن المعيار الدولي رقم (3) قد حدد المقصود بالسيطرة على أنها سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة أو مؤسسة عمل للحصول على منافع من أنشطتها. ويفترض أن المنشأة الدامجة قد حصلت على السيطرة على منشأة دامجة أخرى عندما تشتري أكثر من نصف حقوق التصويت في تلك المنشأة الأخرى، ما لم يكن من الممكن إثبات أن تلك الملكية لا تشكل سيطرة. وحتى إذا لم تشتر واحدة من المنشآت الدامجة أكثر من نصف حقوق التصويت في منشأة دامجة أخرى، فإنها تكون قد حصلت على السيطرة على تلك المنشأة الأخرى إذا حصلت على ما يلي، نتيجة لعملية الاندماج:

(أ): السلطة على أكثر من نصف حقوق التصويت للمنشأة بسبب اتفاق مع مستثمرين آخرين.

(ب): سلطة إدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة الأخرى بموجب قانون، أو اتفاقية.

(ج): سلطة تعيين أو إزالة أغلبية أعضاء مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى.

(د): سلطة الاقتراع بغالبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو الهيئة الحاكمة المقابلة للمنشأة الأخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن الشكل القانوني لتوحيد الأعمال، وطبيعة اتفاق التوحيد، والظروف المحيطة بعملية التوحيد تؤثر في كيفية تسجيل عملية التوحيد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة والتقرير بعد تحقق عملية التوحيد.

2) شراء أصول الشركة المندمجة Asset Acquisition:

يحدث أحياناً قيام شركة ما بشراء بعض أصول شركة أخرى أو كلها وأحياناً التعهد ببعض خصومها أو كلهم. ففي هذه الحالة فإن الشركة المشترية تقوم بسداد قيمة صافي الأصول المشتراة المتفق عليها إلى الشركة البائعة (وليس إلى مساهمي الشركة البائعة) وقد تستمر الشركة البائعة في مزاولة نشاطها أو قد يؤدي بيع غالبية أصولها إلى تصفية نشاطها. ولكن إذا استمرت الشركة البائعة في نشاطها بعد بيع بعض أصولها فإنها تستمر كشخصية مستقلة تماماً عن الشركة المشترية وليست قسماً من أقسامها (بعكس الحال في ظل الدمج القانوني)، ولا تعد كشركة تابعة للشركة المشترية (بعكس الحال في التوحيد عن طريق السيطرة).

ويمكننا عرض أشكال التوحيد من وجهة النظر القانونية على النحو التالي:

الشكل رقم /1/ أشكال توحيد الأعمال



3ً – التوحيد بحسب العلاقة بين طرفي التوحيد:

ويمكن تقسيم التوحيد بحسب العلاقة بين طرفي التوحيد إلى:

1- التوحيد الودي:

يقصد بالتوحيد الودي ذلك التوحيد الذي يتم ما بين طرفي التوحيد دون مقاومة من أصحاب المصالح في الشركة المستثمر فيها.

2- التوحيد غير الودي (القسري):

هو التوحيد الذي يتم ما بين الشركات مع وجود مقاومة من أصحاب المصالح في الشركة المندمجة.

ثانياً- مزايا توحيد الأعمال:

تلجأ الشركات إلى توحيد أعمالها مع شركات أخرى لتحقيق كثير من المزايا أهمها:

1- تحقيق وفورات تشغيلية:

قد تحقق الشركة المستثمرة وفورات تشغيلية من توحيدها مع الشركات الأخرى، وذلك من خلال الإنتاج الكبير الذي سيسهم في خفض تكلفة الوحدة المنتجة، ويمكن تحقيق هذه الوفورات من خلال زيادة طاقتها الإنتاجية، وتخفيض التكاليف الثابتة، ومضاعفة جهود البحث والتطوير، وتطبيق إدارة الجودة، والاستفادة من التقانة المقدمة المتاحة في الشركة المستثمر فيها، والسيطرة على مصادر مدخلات الإنتاج، وزيادة الحصة اليومية، وإعادة التنظيم الإداري.

2- تحقيق وفورات مالية:

قد تحقق الشركة المستثمرة وفورات مالية، وذلك من خلال الاستفادة من الموارد المالية المتاحة في الشركة المستثمر فيها، وتخفيض تكاليف الاقتراض والاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي قد يمنحها القانون للشركات المستثمرة، والاستفادة من المزايا الضريبية المترتبة على نقل الخسائر للأمام، والاستفادة من تجمع رؤوس أموال شركات المجموعة، والاستفادة من تأثير ذلك على الرافعة المالية، وتخفيض المخاطر المالية.

3- اختراق الأسواق:

قد يكون هدف أو دافع الشركة المستثمرة اختراق الأسواق من خلال التوحيد مع الشركات المنافسة، سواء في مجال الإنتاج أم في مجال تقديم الخدمات، خصوصاً إذا كان الدخول في أسواق جديدة غير ممكن الوصول إليه قبل إجراء توحيد الأعمال.

4- الحصول في وقت قصير على وحدة اقتصادية قائمة بالفعل تتوافر لها التسهيلات الإنتاجية اللازمة، ومصادر التوريد ومنافذ التوزيع.

5- الحصول على خبرات جديدة في مجالات الإنتاج والتسويق والتمويل، مما يعزز من قدرتها ومركزها التنافسي.

6- تحقيق هدف تنويع العمليات بدرجة أسرع، ومن ثم التقليل من مخاطر العمليات التي قد تتعرض لها الشركة. وبعبارة أخرى يؤدي التوحيد إلى تفادي الشركة لمخاطر كان يمكن أن تتعرض لها خلال الفترة الطويلة للتوسع الداخلي وقبل تحقيق هدف التنويع.

ومع أن التوحيد يحقق مزايا كثيرة للشركة بالمقارنة مع التوسع الداخلي، فإن ذلك لا يعني أن التوحيد دائماً هو الوسيلة الأفضل للنمو. فمن ناحية، قد ينطوي التوحيد على عيوب نتيجة عدم توافر القدرات الإدارية اللازمة لدى الشركة المقتنية للسيطرة على الكيان الكبير الذي تم تكوينه بصورة سريعة وإدارته. ومن ناحية أخرى، فإن تمويل التوحيد قد يؤدي في بعض الحالات وليس دائماً إلى تأثيرات سلبية على القيمة السوقية للأسهم العادية للشركة المقتنية. فضلاً عن ذلك ينتج عن توحيد الأعمال آثار سلبية تتجلى فيما يلي:

- ظهور الشركات الاحتكارية والتكتلات الاقتصادية مما يضعف المنافسة ويهيئ الفرصة لتحكم الشركات الكبيرة في السوق.
- ظهور صيغ التحالف العالمي الاستراتيجي وإجماعها في غزو الدول النامية.
- الاستغناء عن عدد كبير من العاملين وهذا يؤثر بصورة كبيرة على المجتمع من الناحية الاقتصادية والاجتماعية بمعنى أنه ينتج عن التوحيد مخاطر اجتماعية واقتصادية.

ثالثاً- مراحل توحيد الأعمال:

تختلف مراحل توحيد الأعمال باختلاف نوع التوحيد وكذلك باختلاف ما إذا كانت الشركة المستهدفة مسجلة في السوق المالي أو غير مسجلة فيه، وباختلاف ما إذا كانت تتم عملية التوحيد بطريقة ودية أو غير ودية، فإذا تم التوحيد بطريقة ودية وكانت الشركة المستهدفة مسجلة في السوق المالي، فإن الشركة المستثمرة يمكنها شراء أسهم الشركة المستهدفة من السوق دون أن نجد مقاومة من المساهمين في هذه الشركة، أما إذا كانت الشركة المستهدفة غير مسجلة في السوق، وتمت عملية التوحيد بطريقة ودية فإن عملية التوحيد تبدأ بمفاوضات بين الطرفين الممثلين للشركتين، وتستمر المفاوضات إلى أن يتم التوصل لاتفاقية مبدئية تحدد فيها شروط الصفقة، وبعدها تحال اتفاقية التوحيد للمصادقة عليها من إدارتي الشركتين ومن الجمعية العمومية في كل منهما، وبعدها يُبدأ بإجراءات الحصول على موافقة الجهات الرسمية على الاتفاقية لتصبح نافذة.

أما إذا تمت عملية التوحيد بطريقة غير ودية، وكانت الشركة المستهدفة مسجلة في السوق المالي، فإن إجراءات التوحيد تصبح أكثر تعقيداً، وتبدأ العملية عادةً بشراء الشركة المستثمرة أسهم الشركة المستهدفة من السوق، وقد تدفع علاوة شراء لضمان الشراء، وعندها يتدخل السوق المالي لمعرفة أسباب دفع الشركة المستثمرة أسعاراً أعلى من أسعار هذه الشركة، وقد يضع السوق المالي حداً أعلى لعدد الأسهم التي يمكن شراؤها من أسهم هذه الشركة، فإذا تم تجاوز هذا الحد، فإنه يتوجب على الشركة المستثمرة تقديم عرض لشراء المزيد من أسهم هذه الشركة التي تحقق لها السيطرة، ومجرد معرفة الشركة المستهدفة بالعرض، فإنها تصبح أمام خيارين هما: رفض العرض، أو القبول به والبدء بالتفاوض مع الشركة المستمرة للوصول إلى أفضل سعر يقبل به الطرفان وفي حال رفض الشركة المستهدفة العرض فإن الشركة المستثمرة يمكنها الاتصال المباشر بالمساهمين في الشركة المستهدفة للحصول على موافقاتهم لبيع أسهمهم في شركتهم، فإذا قبل المساهمون ذلك فإنه يتم الإعلان عن قبول عرض الشراء بشكل غير مشروط، وبعدها

يتم الحصول على موافقة الجهات الرسمية المختصة، وتنتقل ملكية الأسهم للشركة المستثمرة. وبشكل عام يمكننا عرض المراحل التي تمر فيها عملية التوحيد على النحو التالي:

المرحلة الأولى: تحديد الهدف من التوحيد:

يتم في هذه المرحلة تحديد الهدف من توحيد الأعمال، فقد يكون لتحقيق وفورات تشغيلية، أو تحقيق وفورات مالية، أو اختراق السوق، أو الاستفادة من الأصول المعنوية التي تتمتع بها الشركة المستثمر فيها، أو الاستفادة من المنافع المترتبة على التوحيد.

المرحلة الثانية: تحديد الشركة المستهدفة

وفي هذه المرحلة تبدأ الشركة المستثمرة بجمع المعلومات عن الشركة المستهدفة من مصادرها المتوافرة، وتختلف مصادر المعلومات والبيانات باختلاف نوع الشركة المستهدفة، فالشركات المساهمة العامة عادة ما تقوم بنشر قوائمها المالية، إضافة إلى ما يوفره السوق المالي عنها في منشوراته الدورية، في حين أن المعلومات والبيانات الخاصة عنها قد تكون غير متاحة للشركة المستثمرة، أما إذا كانت الشركة المستهدفة محدودة المسؤولية، فإنها غير ملتزمة بنشر قوائمها المالية.

ويتوجب جمع بيانات ومعلومات عن المنافسين في سوق التملك، سواء أكانوا مستثمرين ماليين أم مستثمرين استراتيجيين أم مستثمرين من المساهمين أم العمال؛ فالمستثمرون الماليون تدفعهم الرغبة في الحصول على معدلات عائد مناسب على استثماراتهم في الشركات المستهدفة، وعادة ما تكون أمامهم فرص استثمارية بديلة قد تكون أقل خطراً من تملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة، كما هو الحال في شراء أذونات الخزانة، أو إيداع أموالهم في البنوك، وعادة ما يدفع هؤلاء سعراً يعادل القيمة السوقية العادلة لهذه الشركة؛ أما المستثمرون الاستراتيجيون فإنهم يشترون استثماراتهم وتكون لديهم معرفة كافية عن الشركة المستهدفة، وقد تكون دوافعهم لتملك الاستثمارات فيها تحقيق التكامل، أو تقليل المنافسة، وغالباً ما يدفعون علاوة شراء لاعتقادهم

بترتب منافع على تملك، ويتوجب أيضاً جمع معلومات عن المساهمين والعاملين فيها، الراغبين في شراء أسهمها.

وإذا كانت الشركة المستهدفة شركة تابعة لشركة أخرى فإنه يتوجب الأخذ بالحسبان أغراض تقويم هذه الشركة نسبة ما يملكه كل من الأغلبية والأقلية فيها، حتى يتم التعرف على تأثير كل فئة من الفئتين في السياسات المالية، والإدارية، والتشغيلية لهذه الشركة، وتأثير كل فئة في قبول صفقة التملك أو رفضها، فقرار التملك ينعكس على مصالح هاتين الفئتين، وبالتالي على تقويم حصة كل منهما في صافي أصول هذه الشركة.

المرحلة الثالثة: تحليل البيانات التي تم جمعها

في هذه المرحلة يُبدأ بتحليل البيانات المالية وغير المالية للشركة المستهدفة، وبتحليل الصناعة التي تعمل فيها، وبتحليل المتغيرات في الاقتصاد الكلي، واختيار مدخل التقويم المناسب، وفيما يلي عرض موجز لهذه الخطوات:

الخطوة الأولى: تكوين صورة كاملة عن الشركة المستهدفة

يتوجب في هذه الخطوة تحديد مدة بقاء الشركة في نشاطها، ومعدل نمو مبيعاتها التاريخي، والأصول المعنوية التي تمتلكها، وأنواع منتجاتها، وانتشار أسواقها، وعدد ونوع المستهلكين لمنتجاتها، وتوقعات استمرار الطلب على منتجاتها، وأداء إدارتها، والعلاقات بين أفرادها، ومؤهلاتهم، وخبراتهم، وصلات القربى بينهم، ومدى تركز الإدارة، وتحديد المنافسين لمنتجاتها ولخدماتها في الداخل والخارج، ونفقات البحث والتطوير، ومقومات الثقافة التنظيمية السائدة فيها، وحجم استثماراتها، وسياستها في احتجاز الأرباح، وقدرتها على دفع توزيعات أرباح ومبالغ العلاوات والمنح والهدايا والهبات وبدلات السفر الممنوحة لهيئة المديرين والعاملين فيها، وأخيراً حجم الضرائب التي دفعتها.

الخطوة الثانية: تحليل الصناعة

يتوجب في هذه الخطوة تحليل الصناعة التي تعمل فيها الشركة من حيث معدلات العائد على الاستثمار في الصناعة، والعائد على حقوق الملكية، ومعدلات نمو الأرباح فيها، ومعدلات الخطر السائدة، ونوع الصناعة ومدى توافر معايير لهذه الصناعة يمكن الاعتماد عليها في إجراء المقارنات.

الخطوة الثالثة: تحليل الاقتصاد الكلي

يتوجب في هذه الخطوة تحليل الاقتصاد الكلي الذي تعمل فيه الشركة من حيث التشريعات المفعلة فيه، في حالات التملك من الرسوم والضرائب، ومدة الإعفاء، ومدى التغيّر في القوانين، والمخاطر التي ترافق هذا النوع من الاستثمارات، ودرجاتها.

المرحلة الرابعة: تحليل القوائم المالية للشركة المستهدفة

ويتوجب في هذه المرحلة تحليل القوائم المالية المقارنة للشركة المستهدفة رأسياً وأفقياً، ثم حساب معدلات النمو لكل بند من بنود هذه القوائم المالية، ويتوجب احتساب المؤشرات (النسب) المالية المختلفة لهذه الشركة، ومقارنتها مع مؤشرات الصناعة، واستخدام النماذج متعددة المتغيرات للتنبؤ بنجاح هذه الشركة أو إخفاقها، من أجل بناء قرار توحيد سليم.

المرحلة الخامسة: اختيار المدخل المناسب لتقويم الشركة المستهدفة

ويتوجب في هذه المرحلة اختيار مدخل التقويم المناسب لحالة الشركة المستهدفة (مدخل التدفقات، مدخل الأصول، مدخل الشركات المشابهة).

المرحلة السادسة: تحليل بدائل الاستثمار، وتحليل العلاقة بين عائد كل استثمار ومخاطره

يتوجب في هذه المرحلة تحليل البدائل المتاحة للاستثمار عن تملك الاستثمارات في الشركة المستهدفة، وإشراك المعنيين من الخبراء في التقويم تبعاً لنوع التوحيد، فإذا كان الهدف تحقيق تملك أفقي، فلا بد من أن يؤدي القسم الهندسي في الشركة المستثمرة دوراً هاماً في التحليل،

وذلك لتحديد مدى التوسع في الإنتاج الكبير، أما إذا كان الهدف تحقيق تملك رأسي من خلال توسيع قنوات التوزيع، فإن تحليل السوق يصبح ضرورياً وذلك لتحديد أفضل نظام مقبول للتوزيع، أما إذا كان الهدف تحقيق تملك مختلط فيجب أن ينصب التحليل على الاقتصاديات المالية المترتبة على هذا النوع من التملك، وبعد هذه التحليلات يتم تحديد نوع التوحيد المفضل من وجهة النظر الاقتصادية.

المرحلة السابعة: تحديد سعر التوحيد:

يتوجب في هذه المرحلة تحديد سعر الشراء الذي يقبل به الطرفان في صفقة التوحيد، لأن سعر الشراء يمثل نقطة الارتكاز في عملية التفاوض بين الطرفين، وقد يصبح الوصول إلى سعر شراء مقبول صعب المنال، بسبب نقص المعلومات لدى أي من الطرفين، أو رغبة أي منهما في عدم إتمام صفقة التوحيد.

ويقصد بسعر التوحيد بأنه تكلفة الشراء المدفوعة من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المتحدة (المندمجة)، وتعد عملية تحديده من الأمور الهامة جداً عند التخطيط للتوحيد وتستخدم عدة طرق لتحديده هي:

أ- طريقة الأرباح المتوقعة سنوياً:

هناك عدة طرق لقياس الأرباح المتوقعة التي ستحققها الشركة، حيث يتم أحياناً تقييم الشركات على أساس أضعاف الإيرادات التي يحققونها حالياً. فمثلاً لو جاء في تقرير إحدى الشركات أنها حققت أرباحاً بلغت (50000) لهذه السنة فإن قيمة هذه الشركة يمكن أن تقدر بضرب هذا المبلغ بخمسة أضعاف أي (250000). أما تقدير قيمة المضاعف الذي سنضرب به الأرباح فيخضع للتقدير الشخصي وهو مبني على عدة عوامل مثل المخاطرة، وتنوع مصادر الربح، ودرجة النمو المتوقع للشركة.

ب- طريقة رسملة الأرباح المتوقعة سنوياً:

تقوم هذه الطريقة على تقدير الأرباح السنوية للشركة المندمجة لعدد من السنوات وبعد ذلك نقوم بتجميع هذه الأرباح وقسمتها على عدد السنوات فنحصل على المتوسط وبضرب هذا المتوسط بمقلوب المعدل المرغوب نحصل على قيمة الشركة المندمجة.

ج- طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة:

تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية الصافية المتوقعة التي يمكن أن تحققها الشركة. وهذا الأمر يتطلب تقدير مبلغ التدفقات النقدية ووقتها والقيام بخصمها باستخدام معدل خصم مناسب لطبيعة الشركة وعملها.

فمثلاً: إذا كان متوقعاً أن تحقق الشركة تدفقات نقدية تبلغ (35000)ل.س سنوياً في كل سنة من السنوات الـ (25) القادمة، فتكون القيمة الحالية لهذه الشركة مخصومة بمعدل خصم (10%) هو (317696) وهذا المبلغ حصلنا عليه كما يلي:

التدفقات النقدية السنوية 35000

معامل القيمة الحالية لدفعة نقدية سنوية لمدة

25 سنة بمعدل خصم 10% 317696/9.07704

د- طريقة تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي أصول الشركة المندمجة:

يؤدي التقويم العادل لأصول الشركة المندمجة والتزاماتها دوراً هاماً في تحقيق منفعة لمساهمي الشركة التابعة, ومن أجل التوصل إلى التقويم العادل لا بد من اللجوء إلى التثمين أو التقويم الذي قد يكون سهلاً نسبياً بالنسبة إلى بعض الأصول كالأسهم التي تمتلكها الشركة المندمجة، وكذلك الأمر بالنسبة لبعض الالتزامات قصيرة الأجل كأوراق الدفع التي تدين بها الشركة المندمجة، في حين يكون التقويم خاضعاً للتقدير الشخصي بالنسبة لعناصر أخرى كما هو الحال عند تقدير قيمة عقار في منطقة تمت بها عدة عمليات بيع للأراضي هذا وقد تضمن المعيار الدولي رقم (3) إرشادات تتعلق بكيفية تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات العائدة للشركة المندمجة. ومن بين هذه الإرشادات ما يلي:

1- تقيّم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الحالية.

2- تقيّم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالحسبان خصائصها مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم، وعائد الأسهم، ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات

خصائص مشابهة، وتستخدم القيم المقدرة.

3- تقيم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة، ناقصاً مخصصات الديون غير القابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل، عند الضرورة، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للذمم المدينة قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية ومبلغها المخصوم غير مادي.

4- المخزون:

أ- تقيم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصاً مجموع: (1) تكاليف البيع (2) هامش ربح معقول بدل جهود المتملك في البيع بناء على ربح البضائع تامة الصنع المشابهة.

ب-تقيم البضائع تحت الصنع بسعر البيع للبضاعة الجاهزة ناقصاً مجموع: (1) تكاليف الإتمام, (2) تكاليف البيع, (3) هامش ربح معقول بدل جهود الإتمام والبيع بناء على ربح البضائع تامة الصنع المشابهة.

ج- تقيم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

5- تقيم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية.

6- تقيم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم. وعندما لا يكون هناك إثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع والمعدات أو بسبب أن هذه العناصر نادراً ما تباع، إلا كجزء من أعمال مستثمرة، فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاستهلاك.

7- تقيم الأصول غير الملموسة كما هي معرفة في معيار المحاسبة الدولي /38/ الأصول غير الملموسة بمقدار القيم العادلة المحددة.

أ- بالرجوع إلى سوق نشط كما هو معرف في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثين – الأصول غير الملموسة.

ب-إذا لم يوجد هناك سوق نشط تقيم الأصول غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على

أفضل المعلومات المتوافرة (انظر معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثين من أجل مزيد من الإرشادات لتحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس تم امتلاكه في عملية توحيد أعمال).

1- يقيم صافي أصول أو التزامات منافع الموظفين لخطط المنافع المحددة بمقدار القيمة الحالية لالتزام المنافع المحددة ناقصاً القيمة العادلة لأصول أية خطة، على أنه يتم الاعتراف بالأصل فقط إلى الحد الذي يحتمل فيه توفره للمشروع في صورة استردادات من الخطة أو تخفيض في المساهمات المستقبلية.

2- الأصول والالتزامات الضريبية، تقيم بمبلغ المنفعة الضريبية الناشئة عن الخسائر الضريبية أو الضرائب المستحقة بخصوص صافي الربح أو الخسارة، والتي تحدد من وجهة نظر المنشأة المندمجة أو المجموعة الناتجة عن التملك. ويتم تحديد الأصل أو الالتزام الضريبي بعد الأخذ بالحسبان التأثير الضريبي لإعادة بيان الأصول والالتزامات المحددة بقيمها العادلة ولا يتم خصمها. تتضمن الأصول الضريبية أي أصل ضريبي مؤجل للتملك لم يكن معترفاً به قبل التوحيد إلا أنه ونتيجة للتوحيد أصبح يحقق الآن معيار الاعتراف في المعيار الدولي رقم (12)، ضرائب الدخل.

3- الذمم الدائنة وأوراق الدفع، والديون طويلة الأجل، والالتزامات، والمستحقات والمطالبات الأخرى تقيم بالقيم الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوباً على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب، إلا أن عملية الخصم غير مطلوبة للالتزامات قصيرة الأجل عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي للالتزام والمبلغ المخصوم ليس هاماً نسبياً.

4- العقود المتعلقة بالالتزامات والمطلوبات الأخرى القابلة للتحديد للمنشأة المملوكة بمقدار القيم الحالية للمبالغ التي سيتم إنفاقها لمواجهة الالتزام المحدد بأسعار الفائدة الحالية المناسبة.

5- مخصصات لإنهاء أو تخفيض أنشطة المنشأة المملوكة المعترف بها تقيم على أساس القيمة الحالية والتي تمثل في المصروفات المتوقع أن تكون مطلوبة لتسديد الالتزام بحسب المعيار الدولي رقم (37).

والجدير بالذكر أن بعض الإرشادات الواردة أعلاه تفترض أن القيم العادلة سوف تتحدد باستخدام عملية الخصم. ولكن عندما لا تشير الإرشادات إلى استخدام الخصم، فإنه من الممكن استخدام أو عدم استخدام عملية الخصم في تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المحددة.

كما جاء في المعيار الدولي رقم (3) أنه إذا لم يكن من الممكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى سوق نشط، فإن المبلغ المعترف به لذلك الأصل غير الملموس في تاريخ التملك يجب تحديده بمقدار مبلغ لا يحدث أو يزيد الشهرة السالبة التي تنشأ عند التملك.

ويتوقف السعر على أسلوب الدفع الذي ستستخدمه الشركة الدامجة حيث إنه إذا تم سداد الثمن نقداً أو تعهدت الشركة الدامجة بسداد القيمة فإن السعر عندئذ يكون إجمالي المبلغ المدفوع أو الذي تم التعهد به. أما إذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم عادية فعندئذ يُعبر عن السعر في شكل معدل للتبادل بين عدد الأسهم التي تصدرها الشركة الدامجة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندمجة, ويستخرج هذا المعدل بموجب المعادلة التالية:

$$\text{معدل التبادل} = \frac{\text{عدد الأسهم الواجب إصدارها من قبل الشركة الدامجة}}{\text{عدد الأسهم الواجب مبادلتها من قبل الشركة المندمجة}}$$

ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

اتفق مساهمو شركة (الساحل) مع مساهمي شركة (الجبل) على أن تحصل شركة (الساحل) على جميع الأسهم العادية الخاصة بشركة (الجبل) وعددها /80000/ سهماً مقابل مبلغ مقداره/72000000/ ل.س. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العادية لشركة (الساحل) تتداول في السوق بسعر السهم /1300/ ل.س. وقد وافق مساهمو شركة (الجبل) على استبدال الأسهم التي يحملونها مقابل حصولهم على /120000/ سهم عادي تصدرها شركة (الجبل) بسعر السهم /1200/ ل.س وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل (1.5) سهم من شركة (الساحل) مقابل كل سهم من شركة (الجبل) ويحسب هذا المعدل على النمو التالي:

$$\text{معدل التبادل} = \frac{\text{عدد الأسهم الواجب إصدارها من قبل شركة الساحل}}{}$$

عدد الأسهم الواجب مبادلتها من قبل شركة الجبل

$$1.5 = 80000/120000$$

وهذا معناه أن كل سهم سيتم مبادلته بـ سهم ونصف السهم (1.5/سهم).

المرحلة الثامنة: المساومة والتفاوض بين طرفي صفقة التوحيد

في هذه المرحلة تبدأ عملية التفاوض والمساومة بين طرفي صفقة التوحيد. بعد أن قام كل طرف بجمع المعلومات التي تساعده في تحديد أفضل سعر يقبل به، وعادة ما يشكل كل طرف فريقاً من المستشارين في الاقتصاد والمحاسبة والقانون.

المرحلة التاسعة: الاتفاق على دفع بدل التوحيد

يتوجب في هذه المرحلة الاتفاق بين الطرفين على طريقة دفع مقابل تملك الاستثمارات (نقداً، أو بتبادل أسهم، أو بتقديم أصول أو بخليط مما سبق).

المرحلة العاشرة: إتمام إجراءات التوحيد

يتوجب في هذه المرحلة على الشركة المستثمرة البحث في وسائل تمويل صفقة التوحيد، والبدء بالإجراءات القانونية للتوحيد، وقد تطلب قانون الشركات السوري رقم (3) لعام 2009 في المادة رقم (220) بعض الإجراءات واجبة الاتباع من قبل الشركات الراغبة في الاندماج في حالتي الاندماج القانوني والاتحاد القانوني وأهمها:

– اتخاذ الشركة المندمجة قراراً بالاندماج يصدر عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة.

– اتخاذ الشركة المندمجة قراراً بالموافقة على اتفاقية الدمج يجب أن تحدد فيها شروط وكيفية توزيع رأس المال في الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة بعد الاندماج. وتصدر هذه الموافقة عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة المندمجة.

– اتخاذ الشركة الدامجة قراراً بالاندماج وزيادة رأسمالها بقيمة الشركة المندمجة على الأقل، يصدر عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي.

– اتخاذ الشركة الدامجة قراراً بالموافقة على اتفاقية الدمج التي يجب أن تحدد فيها شروط الاندماج وكيفية توزيع رأس المال في الشركة الدامجة. وتصدر هذه الموافقة عن الجهة التي يحق لها تعديل العقد أو النظام الأساسي للشركة الدامجة.

– تقديم طلب التصديق على النظام الأساسي للشركة الجديدة أو على النظام الأساسي للشركة الدامجة بعد تعديله تبعاً للدمج إلى الوزارة وفق الإجراءات والقواعد المنصوص عليها في هذا القانون.

– تعد قيمة الشركة المندمجة، استناداً لتقرير الجهة التي قامت بتقييمها، حصة عينية في رأس مال الشركة الدامجة أو الشركة الناتجة عن الاندماج وتخضع لأحكام الحصص أو الأسهم العينية.

– تعفى الشركة المساهمة المندمجة المدرجة أسهمها في الأسواق المالية من تقديم التقرير لتقدير قيمتها، إذا تم الدمج وفقاً لسعر السهم في هذه الأسواق, ولا تخضع في هذه الحالة أسهم الشركة الدامجة أو أسهم الشركة الناتجة عن الدمج التي تم إصدارها بقيمة الشركة المندمجة لأحكام الأسهم العينية, كما لا يحق لدائني هذه الشركة الاعتراض على قرار الدمج أو إقامة الدعوى وفقاً لأحكام هذه المادة, كما لا تخضع أسهم الشركة المساهمة الناتجة عن الدمج في هذه الحالة إلى الحظر على تداول أسهم المؤسسين بالنسبة للشركات المندمجة المؤسسة.

كما أوجب القانون في المادة رقم 221 ضرورة الإعلان عن الاندماج في صحيفتين يوميتين ولمرتين على الأقل وخاصة عندما تكون الشركة الدامجة أو الشركة الجديدة الناتجة عن الدمج ذات شكل قانوني يختلف عن تلك التي للشركات المندمجة, ويرفق مع هذا الإعلان لائحة الدائنين وفقاً لتقرير محاسبي الشركة أو مفتشي حساباتها.

هذا مع العلم بأن القانون المذكور لم يتطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالتوحيد في حال السيطرة.

رابعاً: المحاسبة عن توحيد الأعمال:

1- مقدمة:

تعد المعالجة المحاسبية لعملية توحيد الأعمال من أكثر الموضوعات المحاسبية تعقيداً، إلا أنها في الوقت نفسه من أكثر الموضوعات متعة والأكثر تشعباً، وبغض النظر عن شكل توحيد الأعمال، أي سواء أكان اندماجاً أم اتحاداً وقابضة وتابعة، فإنه توجد طريقتان لمعالجة عملية التوحيد هما: طريقة الاستملاك وطريقة توحيد المصالح. إلا أنه قامت العديد من الدول وجمعيات المحاسبة المهنية بإلزام الشركات باستخدام طريقة الاستملاك فقط. فعلى سبيل المثال قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بمنع تطبيق طريقة توحيد المصالح كلية اعتباراً من منتصف عام 2001، وكذلك كندا وأستراليا. ومن الجدير بالتنويه أن بعض الدول مثل بريطانيا وألمانيا وفرنسا واليابان تسمح بتطبيق طريقة توحيد المصالح، وإن كانت الشروط التي يجب توافرها لتطبيق هذه الطريقة تتباين فيما بين تلك الدول تبايناً جوهرياً.

ومن الجدير ذكره، أن هذا الموقف من جانب مجلس معايير المحاسبة المالية على الرغم من أنه كان ضرورياً لمواجهة شيوع استغلال طريقة توحيد المصالح وتطبيقها للتأثير على نتائج العمليات، فإن استبعاد هذه الطريقة لا يعبر عن عدم ملاءمتها في الحالات التي تمثل فيها عملية التوحيد عملية توحيد مصالح حقيقية.

هذا الوضع حث مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على إصدار معيار جديد يحل محل المعيار الدولي رقم (22) المتعلق باندماج الأعمال، منع فيه استخدام أسلوب توحيد المصالح للمحاسبة عن عمليات التوحيد، وذلك اعتباراً من 2008/1/1. وهو المعيار الدولي رقم (3). حيث حدد هذا المعيار على وجه الخصوص أنه ينبغي المحاسبة عن كافة عمليات توحيد الأعمال من خلال تطبيق أسلوب الاستملاك فقط.

لذا سنتناول في هذا الكتاب طريقة الاستملاك لمعالجة عمليات توحيد الأعمال فقط وكيفية تطبيقها في ظل إشكال التوحيد، وذلك بما ينسجم مع المعايير الدولية.

2- طريقة الاستملاك للمحاسبة عن توحيد الأعمال:

تنظر طريقة الاستملاك إلى توحيد الأعمال من منظور المنشأة موضوع التوحيد التي يتم تحديدها على أنها المنشأة المشترية. وتشتري المنشأة المشترية صافي الأصول وتعترف بالأصول المشتراة والالتزامات والالتزامات الطارئة المضمونة، بما في ذلك تلك التي لم تعترف بها سابقاً الشركة المشتراة. ولا يتأثر قياس أصول والتزامات المنشأة المشترية بالمعاملة، ولا تتأثر أيضاً أية أصول أو التزامات إضافية للمنشأة المشترية معترف بها نتيجة للمعاملة، لأنها ليست موضوع المعاملة.

ويتضمن تطبيق هذه الطريقة كما جاء في المعيار الدولي رقم (3) الخطوات التالية:

أولاً) تحديد المنشأة المشترية وتاريخ الاستملاك:

والمنشأة المشترية هي تلك المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الأعمال الأخرى موضوع التوحيد, وبما أن طريقة الاستملاك تنظر إلى عملية التوحيد من منظور المنشأة المشترية، فإنه يفترض أن واحداً من أطراف المعاملة يمكن تحديده على أنه منشأة مشترية, إلا أنه في بعض الأحيان يكون من الصعب تحديد المنشأة المشترية، لكن يوجد في الواقع العملي مؤشرات تدل على وجودها مثل:

– إذا كانت القيمة العادلة لواحدة من المنشآت موضوع التوحيد أكبر بكثير من القيمة العادلة لمنشأة أخرى موضوع التوحيد، ومن هنا فإن المنشأة ذات القيمة الأكبر هي المنشأة المشترية.

– إذا تم تنفيذ توحيد الأعمال من خلال تبادل أدوات حقوق الملكية العادلة ذات حقوق التصويت مقابل نقد أو أصول أخرى، فمن المحتمل أن تكون المنشأة التي تتنازل عن النقد أو الأصول الأخرى هي المنشأة المشترية.

– إذا نتج عن توحيد الأعمال إدارة واحدة أو أكثر من المنشآت موضوع التوحيد قادرة على السيطرة على اختيار فريق الإدارة للمنشأة الدامجة الناتجة، فمن المحتمل أن المنشأة التي تكون إدارتها قادرة على السيطرة بتلك الطريقة هي المنشأة المشترية.

– إذا تمت عملية توحيد الأعمال من خلال تبادل حصص حقوق الملكية، فتكون المنشأة التي تصدر حصص حقوق الملكية هي عادة المنشأة المشترية.

إلا أنه ينبغي أن نأخذ بالحسبان كافة الحقائق والظروف ذات الصلة لتحديد أي من المنشآت موضوع التوحيد لديها سلطة إدارة السياسات المالية، والتشغيلية للمنشأة الأخرى وذلك للحصول على المنافع من أنشطتها.

– في حال تشكيل منشأة جديدة لإصدار أدوات حقوق ملكية لتنفيذ عملية توحيد الأعمال، ينبغي تحديد واحدة من المنشآت موضوع التوحيد التي كانت قائمة قبل التوحيد على أنها المنشأة المشترية على أساس الأدلة المتوافرة.

– وعلى نحو مماثل، عندما ينطوي توحيد الأعمال على أكثر من منشأتين مندمجتين، يجب تحديد واحدة من المنشآت موضوع التوحيد التي كانت قائمة قبل التوحيد على أنها المنشأة المشترية, وذلك على أساس الأدلة المتوافرة, ويتضمن تحديد المنشأة المشترية في تلك الحالات الأخذ بالحسبان، من بين أشياء أخرى، أي من المنشآت موضوع التوحيد هي التي بدأت عملية التوحيد، وما إذا تجاوزت الأصول أو الإيرادات الواحدة من المنشآت موضوع التوحيد إلى حد كبير أصول أو إيرادات المنشآت الأخرى.

وينبغي على المنشاة المشتراة أن تحدد تاريخ الاستملاك, وهو تاريخ امتلاكها السيطرة على المنشأة المشتراة وهذا التاريخ يمثل التاريخ الذي تقوم به المنشأة المشترية فيه بنقل المقابل المالي واستملاك الأصول وضمان التزامات المنشأة بشكل قانوني.

<u>ثانياً) قياس تكلفة توحيد الأعمال:</u>

تتكون تكلفة توحيد الأعمال من العناصر التالية:

1– المبالغ النقدية المدفوعة من الشركة الدامجة إلى مساهمي الشركة المندمجة أو بالقيمة العادلة لأية أصول تستخدمها الشركة الدامجة في سبيل شراء الشركة الأخرى وفي حالة تمويل عملية التوحيد كلياً أو جزيئاً عن طريق إصدار أسهم فإن القيمة السوقية لهذه الأسهم تستخدم لاحتساب

تكلفة الاستثمار، وهذه القيمة السوقية تتمثل في القيمة الاسمية للأسهم والتي يطلق عليها رأس المال الأسهم والزيادة عن القيمة الاسمية تعد علاوة إصدار أو رأس مال إضافي. ويمكن أن تتعهد الشركة الدامجة بالتزامات ستدفع في المستقبل وقد تحدد بعض تلك القيم بالاتفاق بين أطراف عملية التوحيد.

2- تكاليف تنفيذ عملية التوحيد: هي التكاليف التي تتحملها المنشأة المشترية لتفعيل توحيد الأعمال وتشمل تلك التكاليف الرسوم القانونية والمحاسبية وأتعاب الاستشارات ورسوم التقييم والأتعاب المهنية أو الإشتشارية والتكاليف الإدارية العامة بما فيها تكاليف إنشاء قسم داخلي لعمليات الاستملاك, ورسوم تسجيل وإصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية إذ تقوم المنشأة المشترية بالمحاسبة عن هذه التكاليف كمصاريف في الفترات التي تم تحمل التكاليف واستلام الخدمات فيها باستثناء المصاريف المتعلقة بإصدار الأوراق المالية لحقوق الملكية فيتم الاعتراف بها وفقاً للمعيار (32) أي لعلاوة الإصدار.

3- التكاليف المشروطة أو الالتزامات المحتملة: تتمثل في المدفوعات الإضافية التي قد تتعهد الشركة الدامجة بدفعها أو الأسهم التي قد تصدرها الشركة الدامجة مستقبلاً وفاءً لالتزامات محتملة ترتبط بوقوع أحداث معينة في المستقبل. ومثال ذلك تحقيق مستوى معين من الأرباح في المستقبل أو انخفاض الأسعار السوقية للأسهم المصدرة لإتمام التوحيد إلى مستوى معين.

وتقسم هذه التكاليف إلى نوعين:

أ) تكاليف مشروطة قابلة للتحديد في تاريخ إتمام التوحيد:

حيث تعد هذه التكاليف جزءاً من تكلفة التملك (الاستملاك) أي أنها تضاف إلى التكلفة.

ب) تكاليف مشروطة غير قابلة للتحديد بتاريخ إتمام التوحيد:

لا تعد هذه التكاليف جزءاً من التكلفة إلا عندما يتأكد الالتزام ويسدد نقداً أو تصدر مقابله أوراق مالية أو تجارية.

وخلاصة القول فإن تكلفة الاستملاك بتاريخ التوحيد تتكون من الثمن المدفوع ويضاف إليه أية تكاليف مشروطة قابلة للتحديد.

ومما يجدر زكره هو الإشارة إلى أن تاريخ التوحيد بالاستملاك هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية فعلياً على المنشأة المشتراة, وعندما يتحقق هذا من خلال معاملة تبادل وحيدة، فإن تاريخ التبادل يتزامن مع تاريخ التوحيد بالاستملاك. غير أن توحيد الأعمال قد ينطوي على أكثر من معاملة تبادل واحدة، فعلى سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مراحل من خلال عمليات شراء أسهم متعاقبة. وعندما يحدث ذلك تكون تكلفة الاستملاك (التوحيد) هي إجمالي تكلفة المعاملات المختلفة, ويكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل (أي التاريخ الذي تم فيه الاعتراف بكل استثمار في البيانات المالية للمنشأة المشترية), بينما يكون تاريخ التوحيد بالاستملاك هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.

وفي حال تأجيل تسوية تكلفة التوحيد (الاستملاك) كلها أو بعضها فإنه يجب تحديد القيمة العادلة لذلك العنصر المؤجل بخصم المبالغ واجبة الدفع إلى قيمتها الحالية في تاريخ التبادل، مع الأخذ بالحسبان أي علاوة أو خصم من الممكن تكبده في التسوية.

ومن الجدير ذكره، أنه لا تعد الخسائر الإضافية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة التوحيد التزامات متكبدة أو مضمونة من قبل المنشأة المشترية مقابل السيطرة على المنشأة المشتراة، وبالتالي لا يتم تضمينها كجزء من تكلفة عملية التوحيد.

كما تعد تكاليف ترتيب وإصدار الالتزامات المالية جزءاً لا يتجزأ من معاملة إصدار الالتزام، حتى عندما يتم إصدار الالتزامات لتنفيذ توحيد الأعمال وبالتالي فهي لا تنسب مباشرة إلى التوحيد, ولذلك يجب على المنشآت أن لا تشمل تلك التكاليف في تكلفة توحيد الأعمال. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 39، يجب تضمين تلك التكاليف في القياس المبدئي للالتزام.

ثالثاً) توزيع تكلفة التوحيد على صافي الأصول المشتراة:

ينبغي على المنشأة المشترية بتاريخ التوحيد إجراء توزيع لتكلفة التوحيد عن طريق الاعتراف بالأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة، والتزاماتها، والتزاماتها الطارئة بقيمتها العادلة في ذلك التاريخ ويتم الاعتراف بتلك الأصول والالتزامات إذا حققت مجموعة من المعايير بذلك التاريخ. وهذه المعايير هي:

– في حالة وجود أصل عدا عن الأصل غير الملموس، فمن المحتمل أن تتدفق أية منافع اقتصادية مستقبلية ذات علاقة إلى المنشأة المشترية، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

– في حالة وجود التزام عدا عن الالتزام الطارئ، فمن المحتمل أن يُطلب تدفق صادر من الموارد التي تمثل منافع اقتصادية لتسوية الالتزام التعاقدي، ويمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

– في حالة وجود أصل غير ملموس أو التزام طارئ، يمكن قياس قيمته العادلة بموثوقية.

لذا وانطلاقاً من ذلك ينبغي على المنشأة المشترية الاعتراف بالالتزامات لإنهاء أو تقليل أنشطة المنشأة المشتراة كجزء من توزيع تكلفة التوحيد، فقط عندما يكون للمنشأة المشتراة، بتاريخ التوحيد التزاماً قائماً لإعادة الهيكلة معترفاً به وفق معيار المحاسبة الدولي (37) المتعلق بالمخصصات والالتزامات والأصول المحتملة. ولا تعترف المنشأة المشترية بالالتزامات والخسائر المستقبلية أو التكاليف الأخرى المتوقع تكبدها نتيجة عملية توحيد الأعمال. وبشكل عام ينبغي على المنشأة المشترية الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات العائدة للمنشأة المشتراة والتي تقوم المنشأة المشترية بشرائها أو ضمانها، بما في ذلك كافة أصولها والتزاماتها المالية. ويمكن أن تتضمن أيضاً الأصول والالتزامات غير المعترف بها سابقاً في البيانات المالية للمنشأة المشتراة، لأنها مثلاً لم تكن مؤهلة للاعتراف بها قبل توحيد الأعمال. وتشمل هذه الأصول الأصول غير الملموسة شريطة قياس قيمتها العادلة بموثوقية.

وإذا كانت تكلفة الشراء أكبر من حصة الشركة المشترية من صافي الأصول بالقيم العادلة فيكون ذلك الفرق شهرة يتم الاعتراف بها من قبل الشركة المشترية ويتم قياسها بسعر تكلفتها، كونها تمثل زيادة تكلفة التوحيد عن حصة المنشأة المشترية في صافي القيمة العادلة للأصول.

وتمثل هذه الشهرة المشتراة على أنها دفعة تقدمها المنشأة المشترية توقعاً لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول التي من غير الممكن تحديدها بشكل فردي والاعتراف بها بشكل منفصل. وبعد الاعتراف المبدئي، ينبغي على المنشأة المشترية قياس الشهرة المشتراة في توحيد الأعمال بسعر التكلفة، مطروحاً منه أية خسائر انخفاض قيمة تراكمية, وهذا يعني أنه لا يجوز إطفاء الشهرة المشتراة في توحيد الأعمال, وبدلاً من ذلك، يتعين على المنشأة المشترية أن تختبرها فيما يخص انخفاض القيمة سنوياً, أو بشكل متكرر إذا تمت أحداث أو تغييرات في الظروف إلى إمكانية انخفاض القيمة.

وإذا كانت تكلفة الشراء (التوحيد) أقل من حصة الشركة المشترية في صافي الأصول بالقيمة العادلة فينبغي على الشركة المشترية القيام بما يلي:

– إعادة النظر في تقييم الأصول القابلة للتحديد وقياسها والالتزامات للمنشأة المشتراة وقياس تكلفة التوحيد.

– الاعتراف فوراً في الربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم.

حيث يمكن أن يشتمل الربح المعترف به على واحد أو أكثر من العناصر التالية:

– الأخطاء في قياس القيمة العادلة إما لتكلفة التوحيد، أو للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات للمنشأة المشتراة, ويمكن أن تكون التكاليف المستقبلية المحتملة الناشئة فيما يتعلق بالمنشأة المشتراة التي لم يتم عكسها بشكل صحيح في القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، أو الالتزامات للمنشأة المشتراة، سبباً محتملاً لمثل تلك الأخطاء.

– المتطلب في معيار محاسبي لقياس صافي الأصول القابلة للتحديد للمنشأة المشتراة بمبلغ لا يعتبر قيمة عادلة، لكنه يعامل على أنه قيمة عادلة لغرض توزيع تكلفة التوحيد. على سبيل

المثال، تقتضي الإرشادات الواردة في الملحق (ب) من المعيار الدولي رقم (3) والتي سبق ذكرها في الوحدة السابقة بشأن تحديد القيم العادلة أن يكون المبلغ المعين للأصول والالتزامات الضريبية غير مخصوم.

– الشراء بأسعار منخفضة.

ومن الجدير ذكره هو أنه إذا تمت عملية التوحيد على مراحل، يجب التعامل مع كل معاملة تبادل بشكل منفصل من قبل المنشأة المشترية، باستخدام تكلفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة, وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الاستثمارات المختلفة مع حصة الشركة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشتراة في كل خطوة, وهذا قد يؤدي إلى أن القيم العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشتراة قد تكون مختلفة في كل معاملة تبادل وذلك بسبب ما يلي:

– يتم نظرياً إعادة بيان الأصول القابلة للتحديد، والالتزامات، والالتزامات الطارئة للمنشأة المشتراة بقيمها العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل لتحديد مبلغ أية شهرة مرتبط بكل معاملة.

ينبغي على المنشأة المشترية أن تعترف بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشترية هو إعادة تقييم ويجب محاسبته على ذلك الأساس. لكن لأن إعادة التقييم هذا ينشأ من الاعتراف المبدئي من قبل المنشأة المشترية بالأصول والالتزامات للمنشأة المشتراة، فإن هذا لا يعني أن المنشأة المشترية قد قامت باختيار سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك العناصر بعد الاعتراف المبدئي.

كما تقتضي هذه الطريقة أن يتضمن بيان الدخل للمنشأة المشترية أرباح المنشأة المشتراة وخسائرها بعد تاريخ التوحيد من خلال تضمن دخل ومصاريف المنشأة المشتراة على أساس تكلفة التوحيد للمنشأة المشترية. على سبيل المثال، يجب أن يعتمد مصروف الاستهلاك المشمول بعد تاريخ التوحيد في بيان دخل المنشأة المشترية المتعلق بالأصول القابلة للاستهلاك للمنشأة

المشتراة، على أساس القيم العادلة لتلك الأصول القابلة للاستهلاك في تاريخ التوحيد، أي تكلفتها بالنسبة للمنشأة المشترية.

وأخيراً إذا تمت عملية التوحيد خلال العام فإن إيرادات ومصاريف الشركة المشتراة خلال الفترة من بداية العام ولغاية تاريخ التوحيد لا يتم نقلها لحسابات الشركة المشترية، وكذلك الأرباح المحجوزة العائدة للشركة المشتراة.

وأهم ما يعاب على هذه الطريقة عدم التجانس في تقييم الأصول والالتزامات، حيث يتم تقييم أصول والتزامات المنشأة المشتراة بالقيم العادلة، بينما تبقى أصول والتزامات المنشأة المشترية بقيمتها الدفترية.

3- متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية:

وفقاً للمعيار الدولي رقم (3) ينبغي على الشركة المشترية الإفصاح في القوائم المالية عن المعلومات التالية:

يجب الإفصاح عن أسماء وأوصاف المنشآت أو مؤسسات الأعمال موضوع التوحيد، تاريخ التوحيد بالشراء، ونسبة أدوات حقوق الملكية ذات حقوق التصويت المشتراة.

وتكلفة التوحيد وعناصرها. وعندما يتم إصدار أدوات حقوق الملكية أو تكون قابلة للإصدار كجزء من التكلفة، عندها يجب الإفصاح عما يلي:

- عدد أدوات حقوق الملكية التي يتم إصدارها أو القابلة للإصدار.
- القيمة العادلة لتلك الأدوات وأساس تحديد تلك القيمة العادلة. وإذا لم يكن هناك سعر منشور للأدوات في تاريخ التبادل، فإنه ينبغي الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة, وإذا كان هناك سعر منشور قائم بتاريخ التبادل لكنه لم يستخدم كأساس لتحديد تكلفة التوحيد، لأنه ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأسباب وراء عدم استخدام السعر المنشور، والأسلوب والافتراضات المهمة المستخدمة في تحديد قيمة أدوات حقوق الملكية، والمبلغ الإجمالي للفرق بين القيمة المنسوبة لأدوات حقوق الملكية وسعرها المنشور.

كما ينبغي أن تفصح الشركة المشترية عن الأمور التالية:

– تفاصيل أية عمليات قررت المنشأة التخلص منها نتيجة التوحيد.

– المبالغ المعترف بها بتاريخ التوحيد لكل صنف من أصول المنشأة المشتراة، والتزاماتها، وما لم يكن الإفصاح غير عملي، ينبغي الإفصاح عن المبالغ المسجلة لكل صنف من تلك الأصناف، المحددة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مباشرة قبل التوحيد. وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، فإنهينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ذكر السبب إلى جانب ذلك.

– مبلغ أي زيادة معترف به في الربح والخسارة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة.

– وصف للعوامل التي أسهمت في التكلفة التي تؤدي إلى الاعتراف بالشهرة.

وصف لكل أصل غير ملموس لم يتم الاعتراف به بشكل منفصل عن الشهرة وتفسير لسبب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصل غير الملموس بموثوقية.

– مبلغ ربح أو خسارة المنشأة المشتراة من تاريخ التوحيد المشمول في ربح أو خسارة المنشأة المشترية للفترة، ما لم يكن الإفصاح غير عملي.

وإذا كان مثل ذلك الإفصاح غير عملي، فإنهيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع توضيح سبب ذلك. كما يتعين على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التالية، ما لم يكن مثل ذلك الإفصاح غير عملي:

أ) إيراد المنشأة المندمجة للفترة كما لو أن تاريخ التوحيد لكافة عمليات توحيد الأعمال التي تم تنفيذها خلال الفترة قد صادف بداية الفترة.

ب) عمليات توحيد الأعمال التي يتم تنفيذها بعد تاريخ الميزانية العمومية ولكن قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

وبشكل عام ينبغي على المنشأة المشترية الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم الآثار المالية للأرباح، والخسائر، وتصحيح الأخطاء، والتعديلات الأخرى

المعترف بها في الفترة الحالية التي ترتبط بعمليات توحيد الأعمال التي تم تنفيذها في الفترات الحالية أو السابقة, وكذلك تقييم التغييرات في المبلغ المسجل للشهرة خلال الفترة وذلك عن طريق الإفصاح عما يلي:

- المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في بداية الفترة.
- الشهرة الإضافية المعترف فيها خلال الفترة ما عدا الشهرة المشمولة في مجموعة التصرف التي تستوفي معايير تصنيفها على أنها محتفظ بها برسم البيع.
- التعديلات الناتجة عن الاعتراف اللاحق بأصول الضريبة المؤجلة.
- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها خلال الفترة.
- صافي فروق التبادل الناشئة خلال الفترة.
- أية تغييرات أخرى في المبلغ المسجل خلال الفترة.
- المبلغ الإجمالي وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة في نهاية الفترة.

أسئلة وتمارين حول الفصل الأول

السؤال الأول: حدد الإجابة الصحيحة لكل ما يلي:

1- تم التوحيد بين الشركة س و ص وقد تم تصفية الشركة ص فإن التوحيد هو:

(أ): سيطرة (ب): اتحاد قانوني (ج): اندماج قانوني (د): توحيد مصالح

2- تم التوحيد بين الشركة س و ص حيث اختفت الشخصية الاعتبارية لكلتا الشركتين وتكونت شركة ع فإن شكل التوحيد هو:

(أ): سيطرة (ب): اتحاد قانوني (ج): اندماج قانوني (د): شراء

3- تم التوحيد بين الشركة س و ص حيث تملكت س أكثر من 50% من حقوق التصويت في الشركة ص فإن التوحيد الناتج هو:

(أ): سيطرة (ب): اتحاد قانوني (ج): اندماج قانوني (د): توحيد مصالح

4- قامت الشركة س بشراء 30% من صافي أصول الشركة ع فإن التوحيد الناتج عن ذلك هو:

(أ): سيطرة (ب): اندماج قانوني (ج): اتحاد قانوني (د): كل ما ذكر غير صحيح

5- تم التوحيد بين مصرف تجاري وشركة تجارية فإن شكل التوحيد هو:

(أ): توحيد أفقي (ب): توحيد رأسي (ج): توحيد مختلط (د): لا شيء مما ذكر

السؤال الثاني: ما هو المقصود بسعر التوحيد؟ واذكر طرق تحديده.

السؤال الثالث: تكلم باختصار عن مزايا توحيد الأعمال.

السؤال الرابع: تكلم عن أشكال التوحيد.

السؤال الخامس: اذكر إجراءات توحيد الأعمال في قانون الشركات السوري رقم (3) لعام 2009.

السؤال السادس: ما هي الإرشادات المتعلقة في تحديد القيمة العادلة للأصول والخصوم والواردة في المعيار الدولي رقم (3)؟

السؤال السابع:

في 2009/1/1 تم توحيد ما بين الشركة س والشركة ص وتطبيق طريقة الشراء للمحاسبة عن هذا التوحيد وقد أصدرت الشركة س (80000) سهم بقيمة اسمية (100) وقيمة إصدار (150) وكان صافي أصول الشركة ص بالقيم العادلة (10000000) وصافي الأصول بالقيمة الدفترية (9000000).

المطلوب: حدد الإجابة لما يلي:

1- إن قيمة الشهرة الموجبة هو:

(أ): 400000 (ب): (2000000)

(ج): (1000000) (د): إجابة أخرى.

2- إن تكلفة الشراء هي:

(أ): (12000000) (ب): (8000000)

(ج): (10000000) (د): إجابة أخرى.

3- إن علاوة الاستملاك هي:

(أ): (3000000) (ب): (2000000)

(ج): (4000000) (د): (5000000)

4- إن قيمة صافي الأصول التي يتم توزيعها على تكلفة الشراء هي:

(أ): (10000000) (ب): (9000000)

(ج): (12000000) (د): (8000000)

السؤال الثامن:

تتكون تكلفة التوحيد في ظل طريقة الاستملاك من:

أ- الثمن المدفوع فقط. ب- الثمن المدفوع + مصاريف الاندماج

ج- الثمن المدفوع + مصاريف الاندماج المباشرة د- لا شيء مما ذكر.

السؤال التاسع:

إذا تمت عملية توحيد على مراحل فإن تكلفة التوحيد تتكون من:

أ- تكلفة المعاملة الأولى ب- متوسطة تكلفة المعاملات

ج- إجمالي تكلفة المعاملات د- لا شيء مما ذكر.

السؤال العاشر:

إذا كانت تكلفة الشراء (التوحيد) أقل من صافي الأصول بالقيمة العادلة فإنه ينبغي الاعتراف بالفرق على أنه:

أ- ربح ب- شهرة سالبة ج- شهرة موجبة د- التزامات

السؤال الحادي عشر:

تنتقل الأصول والالتزامات بحسب طريقة الاستملاك على أساس القيم:

أ- الدفترية ب- العادلة ج- الاستبدالية د- التقديرية.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الاستملاك

Accounting for Business Combination under the Acquisition Method

الأهداف التعليمية:

بعد قراءة هذه الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1- المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني في ظل طريقة الاستملاك.

2- المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني في ظل طريقة الاستملاك.

3- المعالجة المحاسبية للسيطرة في ظل طريقة الاستملاك.

وقل رب زدني علما
جامعة دمشق
Damascus University

الفصل الثاني

المعالجة المحاسبية للتوحيد باستخدام طريقة الاستملاك

مقدمة:

لقد سبق وأوضحنا في الفصل السابق أن طريقة الاستملاك تمثل الطريقة التي تطبق في معالجة توحيد الأعمال سواء أكان ذلك وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية والتي تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الكثير من الدول أم وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والتي أصبح الالتزام بها يمثل اتجاهاً متنامياً في الدول العربية وفي الكثير من دول العالم, ولكي يكون عرضنا للمعالجات المحاسبية لحالات الاندماج القانوني والاتحاد والسيطرة شاملاً، ولكي يتبين الطالب بوضوح ودون لبس كيفية إجراء المعالجة المحاسبية في أشكال التوحيد، سنقوم في هذه الفصل ببيان المعالجات المحاسبية لعملية الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني في سجلات الشركة الدامجة في حالة الاندماج القانوني، وفي سجلات الشركة الجديدة في حالة الاتحاد. أما في حالة السيطرة، فإن المعالجة المحاسبية يتم إجراؤها في سجلات الشركة القابضة وبشكل عام، فإن المعالجات المحاسبية تختص بثلاثة جوانب هي:

– الإجراءات المحاسبية الخاصة بإثبات عملية الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني أو السيطرة.

– تكييف ومعالجة النفقات الخاصة بإتمام عملية التوحيد في جميع أشكال التوحيد.

– إعداد القوائم المالية عن السنة المالية التي تمت خلالها عملية التوحيد ومن الجدير بالذكر، أن المعالجات المحاسبية بالنسبة لإعداد القوائم المالية وإن كانت تقتصر على السنة المالية التي تمت خلالها عملية الاندماج القانوني أو الاتحاد، فإن تلك المعالجات المحاسبية في حالة السيطرة لا تقتصر على السنة المالية التي تمت خلالها السيطرة، وإنما تختص أيضاً بالسنوات المالية التالية ما دامت السيطرة قائمة. وحيث إن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة سيكون محل دراسة تفصيلية في الفصول التالية، فإن المعالجات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية ستقتصر في هذه الوحدة على حالتي الاندماج القانوني والاتحاد القانوني.

أولاً– المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني باستخدام طريقة الاستملاك:

كما سبق وأوضحنا فإن الاندماج القانوني، يقتضي قيام شركة ما (الشركة الدامجة) بشراء صافي أصول شركة أخرى (المندمجة) الأمر الذي يؤدي إلى انتقال أصول الشركة المندمجة والتزاماتها إلى الشركة الدامجة وبالتالي تصفية الشركة المندمجة, ووفقاً لطريقة الاستملاك تقوم المعالجة المحاسبية في هذه الحالة على النواحي التالية:

– يتم إثبات تكلفة الشراء بدفاتر الشركة الدامجة.

– تتم معالجة نفقات الاندماج القانوني، كمصروفات إيرادية في السنة التي تمت فيها عملية الإندماج .

– يتم تسجيل أصول الشركة والتزاماتها المندمجة بدفاتر الشركة الدامجة في تاريخ الإستملاك وفقاً للقيم العادلة.

– في حالة زيادة تكلفة الإستملاك عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الإستملاك ، يتم تسجيل الزيادة باعتبارها شهرة موجبة.

– في حالة نقص تكلفة الإستملاك عن صافي الأصول بالقيم العادلة بتاريخ الإستملاك، يتم الاعتراف بهذا النقص كربح.

– يتم تضمين الإيرادات والمصاريف المحققة للشركة المندمجة في قائمة الدخل للشركة الدامجة عن السنة المالية التي تم خلالها الاندماج القانوني اعتباراً من تاريخ الإستملاك. وللتوضيح نفترض الأمثلة التالية:

مثال رقم (1):

إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيم العادلة:

في 2009/1/1 استملكت شركة العهد كامل أسهم شركة المستقبل بمبلغ 364000 كما دفعت شركة العهد 8000 نقداً عمولات سمسرة ومبلغ 16000 أتعاب مراجعين ورسوم تسجيل عملية الاندماج. وقد نتج عن عملية الاندماج هذه تصفية شركة المستقبل. وقد كانت ميزانية الشركتين قبل الاستملاك كما يلي:

البيان	شركة العهد	شركة المستقبل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	400000	50000	50000
زبائن	240000	90000	80000
مخزون	360000	120000	124000
معدات بالصافي	200000	80000	90000
مباني	120000	20000	60000
مجموع الأصول	1320000	360000	404000
رأس مال الأسهم	700000	240000	
رأس مال إضافي	150000	40000	
أرباح محجوزة	50000	20000	
دائنون	420000	60000	40000
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	1320000	360000	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك.

2- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة العهد وفقاً لطريقة الاستملاك.

3- إعداد ميزانية شركة العهد بعد الاندماج.

الحل:

أ) تكلفة الشراء:

1- الثمن المدفوع: 364000

ب) القيود المحاسبية:

3640000	من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل	
	إلى حـ/ النقدية	3640000

إثبات الاستثمار في شركة المستقبل

من المذكورين

50000	من حـ/ النقدية	
80000	من حـ/ الزبائن	
124000	من حـ/ المخزون	
90000	من حـ/ المعدات	
60000	من حـ/ المباني	

إلى المذكورين

	إلى حـ/ الدائنون	40000
	إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل	364000

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإقفال حساب الاستثمار في المستقبل

24000	من حـ/ مصاريف الإندماج	
	إلى حـ/ النقدية	24000

ج) الميزانية بعد الاستملاك:

الميزانية بعد الإندماج

180000	مباني	700000	رأس مال الأسهم
290000	معدات	150000	رأس مال الإضافي
484000	مخزون	26000	أرباح محجوزة
320000	زبائن		
62000	نقدية	460000	دائنون
1336000		1336000	

مثال رقم (2):

إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة:

بافتراض بيانات المثال السابق ما عدا أن الشركة أصدرت 2000 سند 12٪ بسعر إصدار (50) للسند (القيمة الاسمية للسند 50). والمطلوب نفسه:

الحل: أ) تكلفة الاستملاك:

نقداً	364000
سندات 2000×50=	100000
1- الثمن المدفوع:	464000

ب) إثبات الاستملاك:

464000 من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إلى المذكورين

364000 إلى حـ/ النقدية

100000 إلى حـ/ السندات

إثبات الاستثمار في شركة المستقبل

24000 من حـ / مصاريف الاستملاك

24000 إلى حـ/ النقدية

ج) تحديد قيمة الشهرة الموجبة:

يمكن تحديد قيمة الشهرة الموجبة بأحد الأسلوبين التاليين:

1) الأسلوب المباشر: وذلك بمقارنة تكلفة الاستملاك مع صافي الأصول بالقيمة العادلة على النحو التالي:

صافي الأصول بالقيم العادلة: 364000=40000−404000

الشهرة: 100000=364000−464000

2) الأسلوب غير المباشر: وذلك بمقارنة تكلفة الاستملاك مع صافي الأصول بالقيم الدفترية فيكون لدينا إما علاوة شراء أو خصم شراء. وبطرح الزيادة في الأصول والنقص في الخصوم وإضافة النقص في الأصول والزيادة في الخصوم نحصل على الشهرة وذلك على النحو التالي:

صافي الأصول بالقيم الدفترية لشركة المستقبل: 300000=60000−360000

المقارنة: 164000=300000−464000 علاوة الشراء.

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مخزون:	4000
معدات:	10000
مباني:	40000
دائنون:	20000
	(74000)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبائن	10000	10000
الشهرة الموجبة		100000

وبعد تحديد قيمة الشهرة الموجبة يتم إجراء قيد توزيع التكلفة بين عناصر الأصول والخصوم على النحو التالي:

	من المذكورين	
50000	من حـ/ النقدية	
80000	من حـ/ الزبائن	
124000	من حـ/ المخزون	
90000	من حـ/ المعدات	
60000	من حـ/ المباني	
100000	من حـ/ الشهرة	
	إلى المذكورين	
40000	إلى حـ/ الدائنين	
464000	إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل	

إثبات انتقال الأصول والخصوم وإقفال حساب الاستثمار في شركة المستقبل

الميزانية بعد الإندماج

180000	مباني	700000	رأس مال الأسهم
290000	معدات	150000	رأس مال إضافي
484000	مخزون	26000	أرباح محجوزة
320000	زبائن	100000	سندات 12٪
62000	نقدية	460000	دائنون
100000	شهرة		
1436000		1436000	

مثال رقم (3):

إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة:

بافتراض بيانات المثال رقم (1) ما عدا أن مقابل الاندماج كان قيام الشركة الدامجة بإصدار (2000) سهم بقيمة اسمية (100) وقيمة إصدار (150) كما دفعت مبلغ 25000 نقداً ودفعت 25000 مصاريف اندماج مباشرة و20000 مصاريف لإصدار الأسهم والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الإندماج وإثباتها وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

3- إعداد الميزانية بعد الاستملاك.

الحل:

1- تكلفة الاستملاك:

رأس مال الأسهم:	200×100=	200000
رأس مال إضافي	2000×50=	100000
نقداً		25000
الإجمالي		325000

325000 من حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل

إلى المذكورين

200000 إلى حـ/ رأس مال الأسهم

100000 إلى حـ/ رأس مال إضافي

25000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في المستقبل

25000 من حـ/ مصاريف الاندماج المباشر.

25000 إلى حـ/ النقدية

20000	من حـ/ مصاريف إصدار الأسهم	
	إلى حـ/ النقدية	20000
20000	من حـ/ رأس مال الإضافي	
	إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم	20000

إقفال م. إصدار الأسهم في رأس المال الإضافي

2- قيد التخصيص:

قبل إجراء قيد التخصيص لابد من إجراء مقارنة ما بين التكلفة وصافي الأصول بالقيمة العادلة لمعرفة فيما إذا كانت هناك شهرة موجبة أو سالبة.

صافي الأصول بالقيم العادلة: 404000 – 400000 = 364000

المقارنة: 325000 – 364000 = (39000) هذه القيمة كان يطلق عليها شهرة سالبة. إلا أن المعيار الدولي رقم (3) من معايير التقارير المالية – وكما سبق وأوضحنا – يعترف بالشهرة السالبة كأرباح فوراً دون اللجوء إلى إطفائها عبر عمرها الإنتاجي كما كان سائداً في المعايير القديمة. وبذلك يكون قيد التخصيص على النحو التالي:

	من المذكورين	
50000	من حـ/ النقدية	
80000	من حـ/ الزبائن	
124000	من حـ/ المخزون	
90000	من حـ/ المعدات	
60000	من حـ/ المباني	
	إلى المذكورين	
	إلى حـ/ الدائنين	40000
	إلى حـ/ الاستثمار في شركة المستقبل	325000
	إلى حـ/ أرباح الاندماج (شهرة سالبة)	39000

إثبات تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

ولكل نتمكن من إعداد الميزانية الافتتاحية بعد الاندماج يتم إقفال مصاريف الاندماج في الأرباح وترحيل الباقي إلى الميزانية.

3- الميزانية:

الميزانية بعد الاندماج

380000	نقدية	900000	رأس مال الأسهم
320000	زبائن	230000	رأس مال إضافي
484000	مخزون	50000	أرباح محجوزة
180000	مباني	460000	دائنون
290000	معدات	14000	أرباح الاندماج
1654000		1654000	

ثانياً- المعالجة المحاسبية للاندماج القانوني خلال السنة المالية:

عرضنا في الفقرة السابقة الحالات المختلفة للاندماج القانوني والذي يتم في بداية العام حيث لا يكون لدى أي من الشركتين (الدامجة والمندمجة) مصاريف وإيرادات، أما إذا تمت عملية الاندماج القانوني خلال السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات عن الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ الاندماج, ووفقاً لطريقة الاستملاك لا تعترف الشركة الدامجة بالمصاريف والإيرادات المتحققة عن الفترة قبل تاريخ الاندماج وإنما فقط بالمصاريف والإيرادات التي تتحقق اعتباراً من تاريخ الاندماج ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (4):

بتاريخ 2009/7/1 اشترت شركة السهل كامل صافي أصول شركة الجبل وذلك مقابل ما يلي: إصدار (600) سهم ذات القيمة الاسمية (500) والسوقية (700) ودفع مبلغ (200000)

نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج (45000) دفعت نقداً منها (25000) مباشرة والباقي يتعلق بإصدار الأسهم. وقد كان ميزان المراجعة للشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي:

البيان	السهل	الجبل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	250000	60000	60000
مخزون	300000	137500	150000
زبائن	150000	125000	112500
آلات	200000	50000	75000
مباني	400000	225000	250000
مصاريف	300000	100000	–
	160000	697500	647500
أوراق دفع	150000	75000	75000
رأس مال الأسهم	500000	250000	
رأس مال إضافي	400000	100000	
أرباح محجوزة	150000	72500	
إيرادات	400000	200000	
	1600000	697500	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاندماج.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة السهل بتاريخ الاندماج.

3- إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة.

الحل:

1- تكلفة الاندماج:

رأس مال الأسهم:	600×500=	300000
رأس مال إضافي:	600×200=	120000
نقداً		200000
الثمن المدفوع		620000

2- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة: 647500-75000=572500

الشهرة: 620000-572500=47500

3- القيود المحاسبية بدفاتر شركة السهل:

620000	من حـ/ الاستثمار في شركة الجبل	
	إلى المذكورين	
	300000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
	120000	إلى حـ/ رأس مال إضافي
	200000	إلى حـ/ النقدية

إثبات الإندماج

20000	من حـ/ م. إصدار الأسهم	
	20000	إلى حـ/ النقدية

إثبات دفع م. الإصدار

25000	من حـ/ مصاريف الاندماج.	
	25000	إلى حـ/ النقدية

إثبات دفع مصاريف الاندماج.

20000	من حـ/ رأس المال الإضافي		
		20000	إلى حـ/ م.إصدار الأسهم

إقفال مصاريف الإصدار

من المذكورين		إلى المذكورين	
60000	من حـ/ النقدية		
150000	من حـ/ المخزون	620000	إلى حـ/ الاستثمار في الجبل
112500	من حـ/ زبائن	75000	إلى حـ/ أ. دفع
75000	آلات		
250000	مباني		
47500	الشهرة		

إثبات تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

نلاحظ أن مصاريف وإيرادات شركة الجبل والظاهرة بميزان المراجعة لشركة الجبل لم يتم نقلها لدفاتر شركة السهل.

4- القوائم المالية لشركة السهل بعد الاندماج مباشرة:

قائمة الدخل: تتضمن فقط إيرادات ومصاريف شركة السهل.

الإيرادات	400000
المصاريف	(325000)
صافي الدخل	75000

قائمة الأرباح المحجوزة

رصيد 1/1	150000
صافي الدخل	75000
أرباح محجوزة 7/1	225000

الميزانية بعد الاندماج 2009/7/1

65000	نقدية	800000	رأس مال الأسهم
450000	مخزون	500000	رأس مال الإضافي
262500	زبائن	325000	أرباح محجوزة
275000	آلات		
650000	مباني	225000	أ. دفع
47500	شهرة		
1750000		1750000	

ثالثاً– المعالجة المحاسبية للاتحاد القانوني باستخدام طريقة الاستملاك:

تمثل عملية الاتحاد، – وكما ذكرنا سابقاً – اتحاد شركتين في شركة جديدة مما يؤدي إلى تصفية الشركتين وانتقال أصولهما وخصومهما إلى دفاتر الشركة الجديدة. لا تختلف المعالجة المحاسبية للاتحاد عن الاندماج القانوني ما عدا أنه في حالة الاتحاد توجد شركة جديدة تقوم بإثبات الأصول والخصوم والعائدة للشركتين بالقيم العادلة وفقاً لطريقة الاستملاك. ولتوضيح كيفية المعالجة المحاسبية نفترض المثال التالي:

مثال رقم (5):

في 2009/1/1 كانت ميزانية شركة الصقر وشركة الفهد على النحو التالي:

البيان	شركة الصقر		شركة الفهد	
	قيم دفترية	قيم عادلة	قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	150000	150000	100000	100000
زبائن	200000	180000	180000	175000
مخزون	300000	275000	400000	375000

معدات	200000	150000	150000	125000
مباني	400000	450000	300000	325000
إجمالي الأصول	1250000	1205000	1130000	1100000
دائنون	250000	250000	300000	275000
أ. دفع	200000	225000	105000	110000
رأس مال الأسهم	350000	–	300000	
رأس مال الإضافي	250000	–	250000	
أرباح محجوزة	200000		175000	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	1250000	–	1130000	–

وفي هذا التاريخ تم الاتفاق ما بين الشركتين على الاتحاد وتكوين شركة جديدة تحت اسم شركة الساحل برأس مال قدره (1500000) نقداً. حيث قامت شركة الساحل بشراء كامل صافي أصول شركة الصقر مقابل مبلغ (800000) بينما اشترت صافي أصول شركة الفهد مقابل مبلغ (700000) والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاندماج لكل من صافي أصول شركة الصقر والفهد.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الساحل والمتعلقة بإثبات الاندماج وتوزيع تكلفة الاندماج على الأصول والخصوم باستخدام طريقة الاستملاك.

3- إعداد الميزانية العائدة لشركة الساحل بعد الاندماج مباشرة.

الحل:

1- تكلفة الاندماج:

أ) تكلفة استملاك صافي أصول شركة الصقر:

نقداً: 800000

تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة لشركة الصقر: 1205000−475000=730000

الشهرة: 800000−730000=70000

ب) تكلفة استملاك صافي أصول شركة الفهد:

نقداً: 700000

تحديد أرباح الاندماج:

صافي الأصول لشركة الفهد بالقيم العادلة: 1100000−385000=715000

أرباح الاندماج: 700000−715000=(15000)

2- القيود المحاسبية بدفاتر شركة الساحل:

أ) بالنسبة لشركة الصقر:

800000	من حـ/ الاستثمار في شركة الصقر		
	إلى حـ/ النقدية	800000	

إثبات الاستثمار في شركة الصقر

	من المذكورين		إلى المذكورين
150000	من حـ/ النقدية	800000	إلى حـ/ الاستثمارات في شركة الصقر
180000	من حـ/ الزبائن	250000	إلى حـ/ دائنون
275000	من حـ/ المخزون	225000	إلى حـ/ أ. دفع
150000	من حـ/ المعدات		
450000	من حـ/ المباني		
70000	من حـ/ الشهرة		

تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

ب) بالنسبة إلى شركة الفهد:

700000	من حـ/ الاستثمار في شركة الفهد	
800000		إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة الفهد

من المذكورين			إلى المذكورين
100000	من حـ/ النقدية	700000	إلى حـ/ الاستثمارات في شركة الفهد
175000	من حـ/ الزبائن	275000	إلى حـ/ دائنون
375000	من حـ/ المخزون	110000	إلى حـ/ أ. دفع
125000	من حـ/ المعدات	15000	إلى حـ/ أرباح الاندماج
325000	من حـ/ المباني		

تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم

3- الميزانية بعد الاتحاد مباشرة:

الميزانية بتاريخ 2009/1/1

250000	نقدية	1500000	رأس المال
355000	زبائن	525000	دائنون
650000	مخزون	335000	أ. دفع
275000	معدات	15000	أرباح الاندماج
775000	مباني		
70000	شهرة		
2375000		2375000	

رابعاً– المعالجة المحاسبية للسيطرة باستخدام طريقة الاستملاك:

أوضحنا في الفصل الأول أن توحيد الشركات قد يتخذ شكل الاندماج القانوني أو الاتحاد القانوني أو السيطرة, كما وقد عالجنا في الفقرات السابقة كيفية المعالجة المحاسبية في حالتي الاندماج القانوني والاتحاد, وسنبين في هذه الفقرة كيفية المعالجة المحاسبية في حالة التوحيد عن طريق السيطرة وبأسلوب الاستملاك, وفي حالة السيطرة تقوم إحدى الشركات (الشركة القابضة) باستملاك كل أو غالبية الأسهم العادية في شركة أخرى (التابعة) مقابل إصدار عدد من أسهم رأسمالها أو مقابل نقدية أو خليط من الاثنين، على أن تبقى كل من الشركتين محتفظة بكيانها القانوني المستقل, وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة قد تحقق السيطرة على الكثير من الشركات التابعة بطريقة غير مباشرة، وذلك بأن تمتلك مثلاً الشركة القابضة (ق) غالبية الأسهم العادية في الشركة التابعة (ت)، فيما تمتلك الشركة (ت) غالبية الأسهم العادية في الشركة (س) وهكذا.

ومن الناحية العملية فإن سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة تتطلب تملك أكثر من (50٪) من الأسهم ذات حق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة, لكي تتحقق علاقة التبعية, إلا أن امتلاك أكثر من 50٪ من الأسهم ذات حق التصويت في الشركة التابعة قد لا يكفل للشركة القابضة السيطرة الفعلية في بعض الحالات، كما في حالة الشركة التابعة الموجودة في دولة أجنبية والتي تخضع لقيود شديدة، وتكون خاضعة لسيطرة الدولة الأجنبية أكثر من خضوعها لسيطرة الشركة الأم, وبالمقابل فإن الشركة الأم قد تحقق السيطرة على شركة تابعة على الرغم من أنها لا تمتلك مباشرة أكثر من 50٪ من الأسهم ذات حق التصويت, كما أنه قد تكون السيطرة تدريجية.

ولا تختلف المعالجة المحاسبية بالنسبة إلى هذا الشكل من التوحيد وفقاً لطريقة الاستملاك عن حالتي التوحيد بالاندماج القانوني والاتحاد باستثناء أن حساب الاستثمار بدفاتر الشركة المشترية (المستثمرة) أي القابضة لا يغلق وإنما يبقى مفتوحاً ورصيده يظهر بدفاتر الشركة القابضة، كما أنه لا يتم إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم أو إثبات الشهرة, وبناءً على ذلك تقوم كل من الشركة القابضة والشركة التابعة كل فترة مالية بإعداد قوائم

مالية مستقلة، ثم يتم بعد ذلك توحيد هذه القوائم سواء بتاريخ التوحيد أو بنهاية الفترات التالية عن طريق إعداد ما يسمى بالقوائم المالية الموحدة والتي سيتم شرحها في الفصول القادمة.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية وفقاً لطريقة الاستملاك في حالة السيطرة نفترض المثال التالي:

مثال رقم (6):

في 2009/1/1 قامت شركة المجد بالتوحيد مع شركة الحرية وتكونت علاقة قابضة وتابعة بين شركة المجد وشركة الحرية وقامت شركة المجد بإثبات التوحيد بطريقة الاستملاك. حيث قامت شركة المجد بإصدار (4000) سهم من أسهمها العادية ذات القيمة السمية (80) والقيمة السوقية (100) ودفعت مبلغ 130000 نقداً. هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد (60000) دفعت نقداً منها 30000 مصاريف مباشرة والباقي يتعلق بإصدار الأسهم. وقد كانت ميزانية شركة المجد وميزانية شركة الحرية بالقيم الدفترية والعادلة بتاريخ التوحيد على النحو التالي:

البيان	المجد	الحرية	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	250000	160000	160000
مخزون	300000	137500	150000
زبائن	150000	125000	112500
آلات	100000	50000	75000
مباني	400000	125000	150000
مجموع الأصول	1200000	597500	647500
رأس مال الأسهم	500000	250000	–
رأس مال إضافي	400000	100000	–
أرباح محجوزة	150000	72500	–
دائنون	150000	175000	175000

إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	1200000	597500	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك.

2- إثبات الاستملاك وفقاً لطريقة الاستملاك.

الحل:

1- تكلفة الاستملاك:

رأس مال الأسهم:	4000×80=	320000
رأس مال إضافي:	4000×20=	80000
نقداً:		170000
الثمن المدفوع		570000

2- إثبات الاستملاك:

530000	من حـ/ الاستثمار في شركة الحرية	
	إلى المذكورين	
	320000	إلى حـ/ رأس مال الأسهم
	80000	إلى حـ/ رأس مال الإضافي
	130000	إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في شركة الحرية

30000	من حـ/ م. إصدار الأسهم	
	30000	إلى حـ/ النقدية

إثبات دفع مصاريف إصدار الأسهم

30000	من حـ/ رأس مال الإضافي	
	30000	إلى حـ/ م. إصدار الأسهم

إقفال مصاريف الإصدار في رأس المال الإضافي

30000 من حـ/ مصاريف الاستملاك

30000 إلى حـ/ النقدية

ويلاحظ ما يلي:

– لم يتم إثبات قيد لانتقال الأصول والالتزامات نظراً لأن عملية التوحيد تمت عن طريق السيطرة.

– إن قيمة صافي الأصول بالقيم العادلة والعائدة لشركة الحرية هي:

647500–175000=472500 وحيث إن تكلفة الاستملاك بلغت 530000، فإن الشركة القابضة قد دفعت مقابل الشهرة مبلغ (530000–472500)=57500

– تجدر الإشارة إلى أنه وعلى الرغم من عدم تسجيل القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة وعدم تسجيل الشهرة، فإن كلاً من تلك القيم العادلة والشهرة يتم أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وهو ما سيتم عرضه بالتفصيل في الفصول التالية.

4-1- المعالجة المحاسبية للسيطرة في حال تملك الشركة القابضة لأقل من 100٪:

في حالة تملك الشركة القابضة لأقل من 100٪ من صافي أصول الشركة التابعة، فإن المعالجة المحاسبية لعملية التوحيد تبقى دون تغير مع اختلاف في تكلفة التملك. ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (7):

افترض بالمثال السابق (6) أن شركة المجد تملكت 75٪ من صافي أصول شركة الحرية مقابل إصدار (4000 سهم) من أسهمها العادية ذات القيمة الاسمية (80) والقيمة السوقية (100). هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة 30000 ومصاريف إصدار الأسهم 20000. وقد نشأت علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. والمطلوب:

1- احتساب تكلفة الاستملاك.

2- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة المجد.

الحل:

1- تكلفة الاستملاك:

رأس مال الأسهم: 4000×80= 320000

رأس المال الإضافي: 4000×20= 80000

الثمن المدفوع: 400000

2- القيود المحاسبية بتاريخ 2009/1/1

440000 من حـ/ الاستثمار في شركة الحرية

إلى المذكورين

320000 إلى حـ/ رأس مال الأسهم

80000 إلى حـ/ رأس مال الإضافي

إثبات الاستثمار في شركة الحرية

20000 من حـ/ مصاريف إصدار الأسهم

20000 إلى حـ/ النقدية

20000 من ج/ رأس مال الإضافي

20000 إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم

30000 من حـ/ مصاريف الإندماج

30000 إلى حـ/ النقدية

30000 من حـ/ من ملخص الدخل

30000 إلى حـ/ مصاريف الاندماج

4-2- المعالجة المحاسبية للسيطرة خلال السنة المالية:

عالجنا في الفقرات السابقة السيطرة بافتراض أن تاريخ استثمار القابضة في صافي أصول التابعة يقع في بداية السنة المالية للشركة التابعة, وفي الواقع العملي قد يحصل الاستثمار في أي تاريخ خلال الفترة المالية, وإذا تمت عملية السيطرة خلال السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات عن الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ التوحيد. ووفقاً لطريقة الاستملاك تنشأ المشكلتان التاليتان:

1- مشكلة كيفية معالجة ربح التابعة منذ بداية الفترة المالية وحتى تاريخ الاستثمار والذي يطلق عليه (دخل ما قبل الاستملاك). وهذا الربح يعد من حق الشركة التابعة فقط, ولتحديد شهرة المحل أو عدم وجودها يتم مقارنة تكلفة الاستملاك مع صافي الأصول بالقيم العادلة بذلك التاريخ ويهمل هذا الربح, ولا يدخل في احتساب صافي الدخل الموحد, أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن دخل القابضة من عملياتها الخاصة مضافاً إليه حقها في دخل التابعة منذ تاريخ الاستثمار في صافي أصولها وحتى نهاية الفترة.

2- مشكلة كيفية معالجة توزيعات أرباح التابعة المعلن عنها خلال الفترة التي تبدأ مع بداية السنة المالية وحتى تاريخ الاستثمار.

هذه المشكلات لها معالجة خاصة سيتم توضيحها في الفصول القادمة عند الحديث عن إعداد القوائم المالية الموحدة.

أما الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتحديد التكلفة وإثباتها فهي لا تختلف عما تم الحديث عنه في حالة الاندماج القانوني والمثال رقم (4) مع إلغاء قيد تخصيص التكلفة واستبدال الاندماج القانوني في السيطرة.

4-3- المعالجة المحاسبية للسيطرة التدريجية:

قد تحصل الشركة القابضة على السيطرة على الشركة التابعة عن طريق الاستثمار بشكل تدريجي على مدار أكثر من فترة مالية واحدة, أو خلال فترة مالية واحدة لكن على أكثر من معاملة تبادل واحدة، وعلى سبيل المثال عندما يتحقق ذلك على مراحل من خلال عمليات شراء متعاقبة, وفي هذه الحالة أوضح المعيار الدولي رقم (3) أن تكلفة التوحيد هي إجمالي تكلفة

المعاملات المختلفة. يكون تاريخ التبادل هو تاريخ كل معاملة تبادل، بينما يكون تاريخ السيطرة بالاستملاك هو التاريخ الذي تسيطر فيه المنشأة المشترية على المنشأة المشتراة.

حيث تقوم الشركة المشترية باستخدام تكلفة المعاملة ومعلومات القيمة العادلة في تاريخ كل معاملة تبادل، لتحديد مبلغ أي شهرة مرتبطة بتلك المعاملة, وهذا يؤدي إلى مقارنة تدريجية لتكلفة الاستثمارات المختلفة مع حصة المنشأة المشترية في القيم العادلة لصافي الأصول للمنشأة المشتراة في كل خطوة من أجل تحديد قيمة الشهرة الناتجة عن كل معاملة تبادل.

كما ينبغي أن تعترف المنشأة المشترية بالأصول والخصوم بقيمها العادلة في تاريخ التوحيد, ويعتبر أي تعديل على تلك القيم العادلة المتعلقة بحصص محتفظ بها سابقاً للمنشأة المشترية هو إعادة تقييم وينبغي محاسبته على ذلك الأساس, لكن هذا لا يعني أن المنشأة المشترية قد اختارت تطبيق سياسة محاسبية لإعادة تقييم تلك البنود بعد الاعتراف المبدئي.

ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال رقم (8):

بفرض أن الشركة س تملكت 20٪ من صافي أصول الشركة (ص) في 2009/1/1 مقابل مبلغ (350000) نقداً. وفي ذلك التاريخ كانت ميزانية الشركة ص على النحو التالي:

ميزانية ص في 2009/1/1

البيان	قيم دفترية	قيم عادلة
أصول متداولة	200000	200000
أراضٍ ومبانٍ	600000	800000
	800000	1000000
رأس مال الأسهم	500000	
أرباح محجوزة	300000	
	800000	

وفي 2009/12/31 حققت الشركة ص أرباحاً صافية بقيمة (600000) ولم تجرِ أية توزيعات. كما أن القيمة العادلة للأراضي أصبحت (1100000) بدلاً من 800000.

وفي 2010/1/1 قامت الشركة س بشراء 60٪ من صافي أصول الشركة ص بمبلغ 2200000. والمطلوب:

1- تحديد تكلفة كل معاملة وتحديد الشهرة.

2- إثبات عملية الاستملاك.

الحل:

بتاريخ 2009/1/1:

تكلفة الشراء تساوي 350000

حصة الشركة س من صافي الأصول بالقيمة العادلة تساوي:

200000=٪20×1000000

وبالتالي فإن الشهرة: 150000=200000-350000

ويتم إثبات ذلك بموجب القيد التالي:

350000 من حـ/ الاستثمار في ص

350000 إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء 20٪ من صافي أصول ص

في 2010/1/1:

تكلفة الشراء 220000

حصة الشركة س من صافي الأصول ص: 1140000=٪60×1900000

إن صافي أصول الشركة ص أصبح:

1900000=1100000+800000

أصبحت قيمة الأصول المتداولة 800000 لأن الشركة ص رحلت أرباحها الصافية إلى الأرباح المحجوزة ولم تجرِ توزيعات للأرباح في عام 2009.

الشهرة: 2200000-1140000=1060000

ويتم إثبات الاستثمار في ص بموجب القيد:

من حـ/ الاستثمار في ص	2200000
إلى حـ/ النقدية	2200000

إثبات الاستثمار في ص

وبعد هذا القيد تصبح تكلفة الاستثمار تساوي:

2550000=2200000+350000

وإن إجمالي قيمة الشهرة هو: 1210000=1060000+150000

وتجدر الإشارة إلى أن تكلفة الاستثمار ينبغي تعديلها بحصة الشركة س من أرباح الشركة ص. وهذا الموضوع يحتاج إلى معالجة خاصة سيتم التطرق إليها في الفصول التالية.

أسئلة وتمارين حول الفصل الثاني

السؤال الأول:

بتاريخ 2009/1/1 اتحدت الشركة س مع الشركة ص تحت اسم شركة السلام. هذا وقد دفعت شركة السلام مبلغ 3000000 نقداً مقابل صافي أصول الشركة س ومبلغ 2000000 مقابل صافي أصول الشركة ص. وكانت ميزانيتا الشركتين بذلك التاريخ كما يلي:

البيان	س	ص
نقدية	1500000	1000000
زبائن	500000	200000
مخزون	1000000	700000
استثمارات مالية	120000	–
مباني	1100000	1500000
مجموع الأصول	4220000	3400000
رأس مال الأسهم	3000000	2000000
أرباح محجوزة	70000	400000
دائنون	500000	400000
أ. دفع	650000	600000
إجمالي	4220000	3400000

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة التوحيد لكل شركة بدفاتر شركة السلام.

2- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الاستملاك.

3- إجراء قيود تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

4- إعداد ميزانية شركة السلام.

السؤال الثاني:

بتاريخ 2009/1/1 اندمجت شركة الساحل مع شركة الجبل وتم تصفية شركة الجبل وذلك مقابل ما يلي: إصدار (2000) سهم من أسهم شركة الساحل ذات القيمة الاسمية (400) والقيمة السوقية (500) ودفع مبلغ 375000 هذا وقد بلغت مصاريف التوحيد (225000) دفعت نقداً موزعة على النحو التالي:

مصاريف العقد: 25000 مصاريف إصدار الأسهم: 100000

أتعاب مراجعة: 50000 رسوم قانونية: 50000

ولم يتضمن التوحيد أي تكاليف مشروطة وقد كانت ميزانية شركة الساحل وشركة الجبل بتاريخ التوحيد كما يلي:

البيان	الساحل	الجبل	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	1250000	800000	800000
مخزون	1500000	687500	750000
زبائن	750000	625000	562500
معدات	500000	250000	375000
مباني	2000000	625000	750000
إجمالي الأصول	6000000	2987500	3237500
رأس مال الأسهم	2500000	1250000	–
رأس مال إضافي	2000000	500000	–
أرباح محجوزة	750000	362500	–
دائنون	750000	875000	875000
	6000000	2987500	

والمطلوب:

1- إثبات التوحيد وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء قيد تخصيص التكلفة على عناصر الأصول والخصوم.

3- إعداد ميزانية شركة الساحل بعد التوحيد.

السؤال الثالث:

افترض في السؤال رقم (2) أنه قد ينتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين الساحل و الجبل والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الشراء.

2- إثبات الشراء وفقاً لطريقة الاستملاك.

السؤال الرابع:

بتاريخ 2009/4/1 اشترت الشركة س كامل صافي أصول شركة ص وذلك مقابل دفع مبلغ 100000 نقداً وكان ميزان المراجعة للشركتين قبل الشراء مباشرة على النحو التالي:

البيـــان	س	ص	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	300000	20000	20000
زبائن	600000	40000	40000
مخزون	450000	30000	40000
آلات ومعدات	120000	8000	10000
مصاريف	200000	20000	-
	1670000	118000	110000

دائنون	250000	15000	15000
رأس مال الأسهم	600000	40000	–
رأس مال إضافي	300000	40000	–
أرباح محجوزة	200000	20000	–
إيرادات	320000	23000	
	1670000	118000	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الشراء.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الشركة س.

3- إعداد القوائم المالية بعد الاندماج مباشرة.

السؤال الخامس:

افترض في السؤال رقم (4) أنه قد ينتج عن الشراء علاقة قابضة وتابعة ما بين س و ص والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك بتاريخ 2009/4/1

2- إثبات التوحيد وفقاً لطريقة الاستملاك.

الفصل الثالث

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد

Consolidated Financial Statement
At Date of Business Combinations

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذه الفصل ينبغي أن يكون الطالب ملماً بالنواحي التالية:

1- مفهوم القوائم المالية الموحدة وأهدافها.

2- إجراءات توحيد القوائم المالية في ظل طريقة الاستملاك.

3- نظريات القياس والإفصاح عن حقوق الأقلية.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الثالث

إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد

1- مقدمة:

إذا قامت شركة مساهمة بشراء شركة مساهمة أخرى أو شراء أكثر من 50% من أسهم شركة أخرى والتي لها حق التصويت, فإن هذا يجعلها تسيطر على أعمالها وإدارتها وقراراتها، هذه العملية تؤدي من الناحية الاقتصادية إلى وجود وحدة اقتصادية جديدة تضم موارد وأنشطة الشركتين بسبب خضوعهما لسيطرة إدارة واحدة وهي إدارة الشركة المشترية أو المستثمرة.

وعلى الرغم من أنه من الناحية القانونية تستمر كل شركة في مزاولة نشاطها كشخصية قانونية مستقلة, إلا أن عملية الشراء هذه تؤدي إلى خلق ما يسمى بعلاقة الشركة القابضة بالشركة التابعة, ويتطلب هذا النوع من التوحيد أن تقوم كل شركة بإصدار قوائم مالية مستقلة في تاريخ التوحيد وفي الفترات التالية للتوحيد, كما يتوجب على الشركة القابضة (المستثمرة – المشترية) إعداد قوائم مالية موحدة للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها, كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة.

ويتم إعداد قوائم مالية موحدة بتاريخ التوحيد تشتمل فقط على قائمة المركز المالي، وقوائم مالية موحدة نهاية العام الأول وفي الفترات التالية للتوحيد, وسيركز هذا الفصل على إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد, بينما سيتم تأجيل إعداد القوائم المالية بنهاية العام الأول والفترات التالية والتي تشمل كافة القوائم المالية للفصول القادمة.

2- مفهوم القوائم المالية الموحدة والسياسات المحاسبية اللازمة لإعدادها:

يقصد بالقوائم المالية الموحدة تلك القوائم المالية العائدة للشركة القابضة ومنشآتها التابعة والتي يتم عرضها وكأنها لوحدة اقتصادية واحدة, حيث يتم في هذه القوائم تجميع أصول والتزامات كل من الشركة القابضة والتابعة ومصاريفها وإيراداتها وبما لا يتضمن ازدواجية فيهما, والشرط الأساسي لإعدادها وجود سيطرة مالية وإدارية على الشركات التابعة, والسبب في إلزامية إعداد القوائم المالية الموحدة يعود إلى أن القوائم المالية المعدة من كل شركة من شركات المجموعة لا تعبر بفاعلية عن القوائم المالية للمجموعة كوحدة اقتصادية واحدة. وتهدف تلك القوائم المالية الموحدة أساساً لخدمة المساهمين والمقرضين في الشركة القابضة في التعرف على الربحية والمركز المالي للشركة القابضة بطريقة تفضل على المعلومات المتوافرة في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة بمفردها. ومن هذا المنطلق يمكن اعتبار إجراء إعداد القوائم المالية الموحدة كتطبيق لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني, وتتناول السياسة المحاسبية لإعداد القوائم المالية الموحدة تحديد الشركات التي تضمها مجموعة الشركات والتي تعد من خلالها القوائم الموحدة, وتتعرض تلك السياسة لتحديد المعايير التي ينبغي تطبيقها لكي يتم توحيد البيانات المالية لإحدى الشركات مع تلك الخاصة بالشركة القابضة وبصفة عامة يمكن القول إن شركة تستطيع أن تسيطر على شركة أخرى إما مباشرة عن طريق ملكية غالبية الأسهم التي لها حق التصويت في تلك الشركة أو عن طريق السيطرة بطريقة غير مباشرة بالسيطرة على شركة لها استثمارات في تلك الشركة الأخرى، أو أن تكون الشركة التابعة ذاتها شركة قابضة تسيطر على شركة أخرى. وخلاصة القول إنه في الأحوال العادية تكون سيطرة شركة على شركة أخرى عن طريق شراء (تملك) أكثر من (50%) من أسهم تلك الشركة الأخرى التي لها حق التصويت يستدعي إعداد قوائم مالية موحدة للشركتين القابضة والتابعة, وعملية إعدادها أمر متفاوت التطبيق في دول العالم بسبب اختلاف الأحكام القانونية أو القواعد المحاسبية المتعارف عليها في كل دولة من الدول حيث نجد أن قوانين بعض الدول لا تلزم بإعداد قوائم مالية موحدة في بعض

الأحيان أو في حالات معينة بينما تلزم في حالات أخرى. فعلى سبيل المثال البيان رقم (14) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة في بريطانيا ينص على أنه تستثنى الشركات التابعة من توحيد قوائمها المالية عند إعداد القوائم المالية الموحدة في الحالات التالية:

1- إذا كان نشاط الشركة التابعة غير متشابه إلى حد كبير مع نشاط الشركات الأخرى التي تضمها المجموعة, حيث يترتب على توحيد قوائمها أن تصبح القوائم الموحدة مضللة.

2- إذا كانت الشركة القابضة على الرغم من ملكيتها لأكثر من نصف أسهم الشركة التابعة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:

أ- لا تملك أسهماً لها أغلبية الأصوات.

ب- هناك قيود تعاقدية أو غيرها مفروضة على الشركة القابضة تمنعها من أن تمثل فعالية الأعضاء في مجلس إدارة الشركة التابعة.

3- إذا كانت الشركة التابعة تزاول نشاطها في ظل ظروف يصعب فيها على الشركة القابضة أن تسيطر فيها على أصول التابعة وعملياتها في الفترات المقبلة.

4- إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة هي سيطرة مؤقتة.

بينما نجد أن المعيار رقم (94) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي يعني بضرورة توحيد القوائم المالية لكل الشركات التابعة التي تمتلك الشركة القابضة أغلبية أسهمها في الحالات التي يختلف فيها طبيعة نشاط الشركات التابعة عن نشاط الشركة القابضة. ويستثنى من ذلك فقط تلك الحالات التي تنتفي فيها سيطرة الشركة القابضة أو تكون سيطرتها على الشركة القابضة سيطرة مؤقتة.

أما المعيار الدولي رقم (27) والصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والذي وضح فيه السياسات المحاسبية المتعلقة بتوحيد القوائم المالية حيث جاء في الفقرة رقم (11) منه و(12) و(13) على المنشأة الأم التي تصدر قوائم مالية موحدة أن توحد كافة المشاريع التابعة لها, الأجنبية والمحلية, وتشمل القوائم المالية الموحدة كافة المشاريع التي تتحكم بها المنشأة الأم, عدا

تلك المنشآت التابعة المستثناة للأسباب التالية:

– عندما يكون الهدف من السيطرة مؤقتاً لأن المنشأة التابعة قد امتلكت ويتم الاحتفاظ بها بقصد التخلص منها في المستقبل القريب.

– عندما تعمل المنشأة تحت قيود صارمة وطويلة الأجل تضعف بشكل هام من قدرتها على تحويل الأموال للمنشأة الأم.

وكما جاء في المعيار فإن السيطرة تعد موجودة عندما تملك الأم, بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال المنشآت التابعة, أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع باستثناء بعض الظروف الاستثنائية عندما يمكن إثبات أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة, وتتوفر السيطرة أيضاً حتى عند امتلاك المنشأة الأم النصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك:

أ– سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين.

ب– القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية.

ج– القدرة على تعيين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

د– قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل.

وعندما يتم استبعاد المنشأة التابعة من التوحيد بسبب أن نشاطاتها مختلفة عن نشاط المشاريع الأخرى في المجموعة، فإن الاستبعاد على هذا الأساس غير مسوغ لأن هذه المنشآت توفر معلومات أفضل مع إخطار معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن أنشطة الأعمال المختلفة للمنشآت.

كما أوضح المعيار المذكور الحالات التي لا تحتاج فيها الشركة الأم إلى عرض البيانات الموحدة وهي:

– إذا كانت الشركة الأم نفسها شركة تابعة مملوكة بالكامل، أو شركة تابعة مملوكة جزئياً من قبل منشأة أخرى وتم إعلام مالكيها بهذه الحقيقة.

– إذا كانت أدوات الدين أو حقوق الملكية للشركة الأم غير متداولة في سوق عام.

– إذا لم تقم الشركة الأم بإيداع لبياناتها المالية الموحدة لدى هيئة أوراق مالية.

– إذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي من الشركات الأم الوسيطة بإصدار بيانات مالية متاحة للاستخدام العام.

ويتطلب قانون الشركات السوري رقم (3) الصادر عام 2009 من الشركة القابضة أن تعد في نهاية كل سنة مالية ميزانية مجمعة وبيانات الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية لها ولجميع الشركات التابعة لها، وأن تعرضها على الهيئة العامة مع الإيضاحات والبيانات المتعلقة بها وفقاً لما تتطلبه معايير وأصول المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة.

3- أهمية إعداد القوائم المالية الموحدة:

تعد الشركة القابضة وكل من الشركات التابعة لها وحدات قانونية مستقلة، ومن ثم لا بد لكل من الشركة القابضة والشركات التابعة لها من إعداد قوائم مالية مستقلة في تاريخ الشراء وعند الفترات التالية لتاريخ الشراء, إلا أن هذا الإجراء على الرغم من ضرورته فإن الاكتفاء به يعني تجاهل جوهر العلاقة بين الشركة القابضة وبين الشركة أو الشركات التابعة لها، حيث تمثل الشركة القابضة والشركات التابعة لها وحدة اقتصادية واحدة. ويتطلب الاعتراف بهذه الحقيقة إعداد قوائم مالية موحدة للتعزيز من المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها باعتبارها وحدة محاسبية واحدة. ويتم إعداد القوائم المالية الموحدة لأن التقارير المالية المنفصلة للشركة القابضة وحدها لا تفصح عن المعلومات الكافية عن المركز المالي ونتائج العمليات التي تقع تحت سيطرة الشركة القابضة والتي تهم ذوي المصالح فيها. أي أن الهدف الأساسي من إعداد القوائم الموحدة هو إظهار المركز المالي ونتيجة العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها باعتبارهم وحدة اقتصادية واحدة مع تجاهل التمييز القانوني بين هذه الشركات، باعتبار أن هذا التمييز مسألة شكلية وليست جوهرية إلا أنه في حالة وجود أطراف أخرى غير الشركة القابضة تمتلك جزءاً من أسهم الشركة التابعة، فإنه ينبغي إظهار مركز هذه

الأطراف في القوائم المالية الموحدة ويطلق على حقوقهم، حقوق الأقلية، وذلك حين يتم الإفصاح عن مصالح تلك الأطراف بطريقة ملائمة.

إلا أنه وعلى الرغم من أهمية القوائم المالية الموحدة لذوي المصالح في الشركة القابضة باعتبارها المصدر الأساسي للمعلومات فإنه ينبغي على هؤلاء الحذر عند اعتمادهم على هذه القوائم من عدة جوانب أهمها:

– تعد النسب أو المعدلات المستخرجة، على أساس الأرقام الموحدة ما هي إلا متوسطات مرجحة. وقد تكون هذه النسب مضللة، حيث تخفي المراكز المالية القوية المركز المالي الضعيف لأحد أو بعض الشركات من خلال عملية التوحيد.

– إذا ما اختلفت أسس تصنيف الحسابات وتقويمها بين الشركة فإن هذا يؤدي إلى التقليل من مغزى المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية الموحدة. كما أن انتماء الشركات لقطاعات إنتاجية مختلفة قد يحد من مغزى أرصدة الحسابات الموحدة.

– قد يؤدي تجميع الالتزامات في الميزانية الموحدة إلى إخفاء المركز المالي الخاص بالنسبة للدائنين ذوي الحقوق الخاصة على أصول معينة.

– قد يؤدي تجميع حقوق الملكية في الميزانية الموحدة وخاصة بالنسبة إلى الأرباح المحجوزة إلى نتائج مضللة، ذلك أن الأرباح المحجوزة للشركات التابعة غير متاحة لتوزيعات أرباح الشركة القابضة إلا حينما يتم إعلانها كتوزيعات أرباح بواسطة الشركة التابعة ذاتها.

– قد تكون القوائم المالية الموحدة مضللة إذا كانت بعض الشركات التابعة شركات أجنبية، وكانت معدلات الصرف عرضة لتقلبات غير عادية أو كانت هناك قيود مفروضة على حق التصرف في أصول الشركة التابعة من جانب الدولة الأجنبية.

كما أنه ينبغي أن يكون واضحاً أن بعض ذوي المصالح في الشركات التابعة (حقوق الأقلية والدائنون) يكون اهتمامهم أساساً بالتقارير المالية المنفصلة للشركات التابعة. لذا فإن إعداد القوائم المالية الموحدة لا يعني إطلاقاً الاستغناء عن القوائم المالية المنفصلة لكل شركة تابعة.

4- إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة:

يتم إعداد القوائم المالية الموحدة انطلاقاً من القوائم المالية الخاصة بكل شركة من شركات المجموعة, حيث يتم تجميع البيانات العائدة للشركة الأم ومنشآتها التابعة عنصراً عنصراً بواسطة إضافة العناصر المماثلة من الأصول والالتزامات، وحقوق الملكية، والإيرادات والمصاريف إلى بعضها بعضاً, ويتم ذلك من خلال إعداد ورقة عمل (تسوية) تنظم فيها خطوات إعداد القوائم المالية الموحدة بطريقة منطقية وتأخذ هذه الورقة الشكل التالي:

شكل يوضح ورقة عمل التوحيد

أسماء الحسابات	الشركة القابضة	الشركة التابعة	قيود التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
(1)	(2)	(3)	(4)		(5)

حيث تعكس القوائم المالية العمليات المالية بين شركات المجموعة من جهة والعمليات المالية مع الأطراف الخارجية من جهة أخرى, ولكي تعبر الأرقام الموحدة عن حقيقة الوضع المالي للشركة القابضة ومنشآتها التابعة ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة الواحدة وآثارها ويتم ذلك من خلال إجراء قيود يطلق عليها اسم قيود التسوية والاستبعاد وتظهر في ورقة عمل التوحيد فقط, وهي ليست قيود محاسبية حقيقية ولا يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية لأية شركة من شركات المجموعة, ولا تؤثر بأي حال من الأحوال على أرصدة الحسابات الخاصة بالشركة القابضة, أو أي من الشركات التابعة, وتعد ورقة عمل التوحيد والقوائم الموحدة الناتجة عنها أوراق عمل خارجية تعد من قبل محاسب القابضة وليست جزءاً من السجلات أو الدفاتر المحاسبية للشركة القابضة أو شركاتها التابعة.

وورقة عمل التوحيد الوارد شكلها أعلاه تتضمن خمسة أعمدة حيث يخصص العمود الأول لأسماء الحسابات والعمود الثاني لأرصدة الحسابات العائدة للشركة القابضة والعمود الثالث

لأرصدة الحسابات العائدة للشركة التابعة والعمود الرابع يحتوي على طرفين أحدهما مدين والآخر دائن حيث تسجل فيه قيود التسويات والاستبعاد. كما يتم في هذا العمود إجراء التعديلات المطلوبة على أرصدة الحسابات, وبالتالي فإن التعديل المطلوب يعتمد على طبيعة العنصر المعني وطبيعة التعديل المطلوب. ففي حال الخصوم, مثلاً, يتم إثبات قيمة التعديل في الطرف المدين في حالة الرغبة في تخفيض قيمة الخصوم وبالمقابل يتم إثبات قيمة التعديل في الدائن في حالة الرغبة في زيادة قيمتها، وبالعكس بالنسبة للأصول. وفي العمود الخامس الأخير يتم جمع قيمة كل عنصر من واقع القيم الظاهرة في عمود الشركة القابضة والقيم الظاهرة في عمود الشركة التابعة مع الأخذ بالحسبان أثر القيمة الظاهرة في العمود الرابع (عمود قيود التسوية والاستبعاد) إن وجدت. وتمثل القيم الظاهرة في عمود الأرقام الموحدة القيم في القوائم الموحدة.

وتجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي رقم ((27)) أوضح هذه الإجراءات على النحو التالي:

يجب عند إعداد القوائم المالية الموحدة القيام بالخطوات التالية:

أ- حذف القيمة المرحلة لاستثمار المنشأة الأم (الشركة القابضة) في كل منشأة تابعة مقابل نصيب المنشأة الأم من حقوق الملكية في كل منشأة تابعة.

ب- تحديد حصة الأقلية في صافي دخل المنشأة التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها للوصول إلى صافي الدخل الذي يعود لمالكي الشركة القابضة.

ج- تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة وعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصولة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم الشركة القابضة.

وتتألف حقوق الأقلية في صافي الأصول من:

- المبلغ بتاريخ التوحيد محسوباً على القيمة العادلة للأصول.
- نصيب الأقلية من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد.

د- يجب حذف كامل الأرصدة والعمليات ضمن المجموعة والأرباح غير المحققة الناتجة عنها. كما يجب حذف كامل الخسائر غير المحققة الناتجة عنها ضمن المجموعة ما لم تكن التكلفة

غير ممكنة الاسترداد.

هـ – عندما تكون البيانات المالية المستخدمة في التوحيد معدة في تواريخ مختلفة, فإنه يجب إجراء تعديلات لآثار العمليات الهامة أو الأحداث الأخرى التي تجري بين هذه التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمنشأة الأم (القابضة). في جميع الأحوال يجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ التقارير أكثر من 3 أشهر.

و– يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة وللإحداث الأخرى في الظروف المتماثلة، وإذا لم يكن عملياً استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد القوائم المالية الموحدة, فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة كما يجب الإفصاح عن نسب البنود في القوائم المالية الموحدة التي خضعت لسياسات محاسبية مختلفة.

وتجدر الإشارة إلى أن الشركة القابضة تعد بتاريخ التوحيد قوائم مالية موحدة تتضمن قائمة مركز مالي فقط وهذا ما سيتم الحديث عنه في هذه الوحدة, كما وتعد قوائم مالية موحدة في الفترات التالية للسيطرة وتشمل هذه القوائم جميع القوائم المالية متمثلة في قائمة دخل, قائمة أرباح محجوزة, قائمة مركز مالي، وسيتم الحديث عنها في الفصول القادمة.

5– متطلبات الإفصاح في القوائم المالية الموحدة:

يتطلب المعيار الدولي رقم (3) للتقارير المالية وكذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم (27) أن يتم الإفصاح في القوائم المالية الموحدة عما يلي:

1– قائمة بالشركات التابعة تتضمن اسم الشركة، وبلد التأسيس أو الإقامة، ونسبة حقوق الملكية، ونسبة التحكم في حقوق التصويت إن اختلفت عن نسبة حق الملكية.

2– الإفصاح عما يلي في الحالات التي تنطبق عليها:

– مسوغات عدم تضمين شركة تابعة في القوائم المالية الموحدة.

– طبيعة العلاقة بين الشركة القابضة وبين الشركة التابعة التي لا تمتلك فيها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة أكثر من 50٪ من حقوق التصويت.

– اسم الشركة التي لا تعد شركة تابعة على الرغم من تملك أكثر من 50٪ من حقوق التصويت فيها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، بسبب افتقاد السيطرة عليها.

– تأثير شراء أو التخلص من شركات تابعة على المركز المالي في تاريخ إعداد القوائم المالية الموحدة، وعلى نتائج العمليات عن فترة التقرير، وعن الأرقام المقارنة للفترة السابقة.

3– الإفصاح عن الطريقة المطبقة للمحاسبة عن الشركات التابعة في القوائم المالية المنفصلة للشركة القابضة.

6– إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة (التوحيد):

كما سبق وقدمنا فإن القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة والشركات التابعة لها يتم إعدادها عن طريق تجميع الأصول والخصوم والإيرادات والنفقات للشركة القابضة والشركات التابعة لها، مع استبعاد الأرصدة والمعاملات فيما بين شركات المجموعة بعضها بعضاً. وتختلف إجراءات التوحيد تبعاً لما إذا كانت عملية التوحيد تتم في تاريخ التوحيد أو بعد تاريخ التوحيد.

وتبعاً لما إذا كانت سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة كاملة، وتبعاً لما إذا كانت تكلفة الاستثمار في تاريخ التوحيد تتساوى أو تزيد أو تقل عن حصة الشركة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة للشركة التابعة. لذا سنقوم في هذه الوحدة بمعالجة إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ السيطرة وفقاً لطريقة الاستملاك. هذه الطريقة التي تعد عملية التوحيد على أنها استملاك لصافي أصول أو لأسهم الشركة التابعة. وذلك في ظل الاحتمالات التالية:

1– تكلفة التوحيد تساوي إلى صافي الأصول بالقيم العادلة.

2– تكلفة التوحيد أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة.

3– تكلفة التوحيد أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة.

6-1– إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة تساوي صافي الأصول بالقيم العادلة:

ينبغي هنا أن نميز ما بين حالتين فرعيتين هما:

– حالة سيطرة الشركة القابضة على 100٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة.

– حالة سيطرة الشركة القابضة على أقل من 100٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة. حيث إنه في هذه الحالة تكون ملكية باقي الأسهم لأقلية المساهمين ويطلق على نصيبهم في صافي أصول الشركة التابعة مصطلح حقوق الأقلية.

وسنتناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة (قائمة المركز المالي الموحدة) للشركة القابضة والشركات التابعة لها في تاريخ السيطرة في كل من الحالتين السابقتين:

6-1-1- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة 100٪ من أسهم الشركة التابعة (السيطرة الكاملة):

لتوضيح إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

مثال: بتاريخ 2009/1/1 قررت شركة الغرب الاستثمار في شركة الشرق عن طريق استملاك كامل أسهم شركة الشرق وذلك مقابل إصدار 600 سهماً بقيمة اسمية 500 وبسعر إصدار 750 ل.س ومبلغ 25000 نقداً. كما دفعت شركة الغرب مصاريف إصدار الأسهم مبلغ 6000 ل.س و25000 ل.س رسوم تسجيل التوحيد وأتعاب مراجعين نقداً حيث ستستمر كلٌ من الشركتين في أعمالها كوحدة اقتصادية مستقلة أي أنه نتج عن الاستملاك علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين. وقد كانت قائمتا المركز المالي بذلك التاريخ على النحو التالي:

البيان	الغرب	الشرق	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	200000	50000	50000
زبائن	600000	75000	75000
مخزون سلعي	600000	250000	250000
أصول ثابتة بالصافي	2300000	800000	800000
إجمالي الأصول	3700000	1175000	1175000
رأس مال الأسهم	1500000	100000	100000

رأس مال الإضافي	900000	125000	125000
أرباح محجوزة	600000	250000	250000
خصوم متداولة	700000	200000	200000
قرض سندات	–	500000	500000
إجمالي الحقوق والالتزامات	3700000	1175000	1175000

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة التوحيد.

2- إثبات الاستثمار بدفاتر شركة الغرب وفقاً لطريقة الاستملاك.

3- إعداد ميزانية شركة الغرب بعد الاستثمار.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر الميزانية الموحدة بتاريخ السيطرة.

الحل: بدفاتر شركة الغرب:

1- تكلفة التوحيد:

رأس مال الأسهم: 600× 500= 300000

رأس مال الإضافي: 600× 250= 150000

نقداً: 25000

475000

2- القيود المحاسبية:

475000 من حـ / الاستثمار في شركة الشرق

إلى مذكورين

300000 إلى حـ / رأس مال الأسهم.

150000 إلى حـ / رأس مال الإضافي.

25000 إلى حـ / النقدية.

إثبات الاستثمار في الشرق

6000 من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

6000 إلى حـ / النقدية.

إثبات دفع مصاريف إصدار الأسهم

6000 من حـ / رأس مال الإضافي

6000 إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم.

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم.

25000 من حـ / مصاريف التوحيد.

25000 إلى حـ / النقدية.

25000 من ملخص الدخل

25000 إلى حـ / مصاريف التوحيد.

وبعد هذه القيود تصبح ميزانية شركة الغرب على النحو التالي:

ميزانية شركة الغرب

144000	نقدية	1800000	رأس مال الأسهم
600000	زبائن	1044000	رأس مال الإضافي
600000	مخزون سلعي	575000	أرباح محجوزة
2300000	أصول ثابتة بالصافي	700000	خصوم متداولة
475000	استثمار في الشرق		
4119000		4119000	

قبل إعداد ورقة عمل التوحيد يجب علينا أن نتأكد من وجود أو عدم وجود شهرة.

صافي الأصول بالقيم العادلة للشركة التابعة: 1175000−700000=475000

المقارنة: 475000− 475000 = صفر، لا يوجد شهرة.

وبالتالي فإنه يلزم لإعداد ورقة عمل التوحيد إجراء قيد في ورقة عمل التوحيد وهو:

مدين	
100000	رأس مال الأسهم لشركة الشرق
125000	رأس مال الإضافي لشركة الشرق
250000	الأرباح المحجوزة لشركة الشرق
دائن	
475000	الاستثمار في شركة الشرق

تم بموجب هذا القيد حذف الاستثمار في شركة الشرق والوارد بميزانية شركة الغرب بقيمة (475000) لذا لن تظهر هذه القيمة في عمود الأرقام الموحدة وإن عدم حذف هذه القيمة سيترتب عليه ازدواجية في القيم الظاهرة في الميزانية الموحدة. ويكمن سبب الإلغاء في أن حساب الاستثمار في التابعة يمثل صافي أصول الشركة التابعة, وبما أن أصول التابعة

وخصومها قد تم جمعها مع أصول القابضة والتابعة في عمود الأرقام الموحدة. لذا من الضروري إلغاؤه. كذلك تم حذف عناصر حقوق الملكية لدى الشركة التابعة بجعلها مدنية في قيد التسوية, ليظهر في عمود الأرقام الموحدة قيمة عناصر حقوق الملكية العائدة فقط للشركة القابضة. وسبب هذا الإلغاء يعود إلى أن حسابات حقوق الملكية تمثل الوجه الثاني لصافي الأصول, مما يتطلب إلغاءها لمنع الازدواجية في الأرقام الموحدة. وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة 2009/1/1

البيان	الغرب	الشرق	التسويات		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	144000	50000	–	–	194000
زبائن	600000	75000	–	–	675000
مخزون سلعي	600000	250000	–	–	850000
أصول ثابتة بالصافي	2300000	800000	–	–	3100000
استثمار في الشرق	475000	–	–	475000	–
إجمالي الأصول	4119000	1175000	–	–	4819000
رأس مال الأسهم	1800000	100000	100000	–	1800000
رأس مال الإضافي	1044000	125000	125000	–	1044000
أرباح محجوزة	575000	250000	250000	–	575000
خصوم متداولة	700000	200000	–	–	900000
قرض سندات	–	500000	–	–	500000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	4119000	1175000	475000	475000	4819000

6-1-2- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة أقل من 100%:

في حال عدم استملاك الشركة القابضة كامل أسهم الشركة التابعة، فإن صافي الأصول يكون من حق طرفين: الطرف الأول يمثل حصة الشركة القابضة وهو ذلك الجزء الذي تم استملاكه، والطرف الثاني: يمثل الجزء المتبقي من صافي الأصول والذي لم تقم الشركة القابضة باستملاكه ويطلق على هذا الحق بحقوق أقلية المساهمين أو حقوق الأقلية. وإن سيطرة القابضة على أقل من (100%) من الأسهم هي الحالة المألوفة في دنيا الأعمال، حيث إنه لا يرغب بعض مساهمي الشركة التابعة بالتخلي عن أسهمهم, وقد يكون هذا من مصلحة الشركة القابضة لأنه بمجرد شراء القابضة لأكثر من نصف الأسهم ذات الحق بالتصويت ستكون قادرة على رسم سياسة التابعة بالشكل الذي تريد، وبذلك تتحقق السيطرة باستثمارات أقل وقد تمنع القوانين في بعض الدول السيطرة الكاملة وخاصة الشركات الأجنبية على الشركات المحلية.

ويقصد بحقوق الأقلية كما جاء في المعيار الدولي رقم (27) بذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول الشركة التابعة التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل الشركة الأم (القابضة), بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال شركاتها التابعة. والسؤال الذي يطرح كيف يتم قياس قيمة هذه الحقوق والإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة؟

وتعد معالجة حقوق الأقلية من حيث القياس والإفصاح من أكثر الموضوعات جدلاً بين المحاسبين, حيث يوجد في الواقع العملي ثلاث نظريات يمكن الاعتماد عليها في القياس والإفصاح عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة وهي:

آ- نظرية الملكية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن الهدف النهائي من القوائم المالية الموحدة هو تقديمها كتقرير لمساهمي الشركة القابضة الذي ينظر إليهم على أنهم مهتمون بالدرجة الأولى بحساب موارد الشركة القابضة. وانطلاقاً من ذلك لا تسجل حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة, إذ يتم تجاهل هؤلاء المالكين الخارجيين بشكل كلي في القوائم المالية الموحدة. لن يقوم مالك خارجي

في الشركة التابعة باستثمار رأس المال في الشركة القابضة, علاوة على ذلك فإنه ليس هناك التزام قانوني للشركة القابضة تجاه الأقلية. وبالتالي فإن إدراج أية قيمة ضمن القوائم المالية الموحدة للإشارة إلى حقوق الأقلية يبدو عديم الجدوى في ظل هذه النظرية.

علاوة على ذلك وبحسب هذه النظرية فإن الشركة القابضة ستدرج من المصاريف والإيرادات في قائمة الدخل الموحدة بحسب نسبة سيطرتها فقط, أي أنها لا تظهر أية قيمة مرتبطة بحقوق الأقلية. وبالتالي فإن الشركة القابضة ستكون حصتها من دخل التابعة بمقدار نسبة السيطرة أما الدخل المتبقي فيعتبر متاحاً للمالكين الخارجيين. هذا معناه أن أي تسجيل لحقوق الأقلية من صافي دخل الشركة التابعة ليس لها أية علاقة واضحة بالنسبة لمالكي الشركة القابضة والجدير بالذكر أن هذه النظرية لا تستخدم بشكل كبير في الواقع العملي.

ب- نظرية الوحدة الاقتصادية:

تقوم هذه النظرية على افتراض أن القوائم المالية الموحدة والعائدة للشركتين إنما هي لوحدة اقتصادية واحدة, هذا معناه أن القوائم الموحدة لا تعد امتداداً لقوائم القابضة, وبناءً عليه فإن كامل الفروقات بين القيم الدفترية والقيم العادلة للأصول والخصوم يتوجب تعديلها لغايات إعداد القوائم المالية الموحدة ونتيجة لذلك يتم حساب قيمة حقوق الأقلية على أساس القيمة العادلة لصافي أصول الشركة التابعة. ولتوضيح ذلك نفترض أن صافي أصول الشركة التابعة الدفترية يبلغ (2000000) ل.س وقيمتها العادلة (2400000) ل.س وأن الشركة القابضة قامت بشراء (90%) من صافي الأصول. فإن قيمة حقوق الأقلية بحسب هذه النظرية تساوي إلى:

$$1200000 \times 10\% = 120000$$

وبموجب هذه النظرية يتم إظهار حقوق الأقلية في الميزانية الموحدة ضمن حقوق المساهمين وكعنصر مستقل. وذلك على النحو التالي:

الميزانيـــة

	حقوق المساهمين
	××× حقوق أغلبية المساهمين
	××× حقوق أقلية المساهمين
	××× إجمالي حقوق المساهمين

وتنطلق هذه النظرية فيما يتعلق بالإفصاح من أن ملكية صافي الأصول تعود لمجموعتين من المساهمين هما:

آ- حقوق أغلبية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة القابضة.

ب- حقوق أقلية المساهمين ويمثلها مساهمو الشركة التابعة.

و تتشابه كلتا المجموعتين في أنهما يمثلان حقوقاً على صافي الأصول العائدة للمجموعة. لذا ينبغي الإفصاح عنها بطريقة متشابهة, وهذه النظرية سيتم اعتمادها في هذا الكتاب وفقاً لما ذهبت إليه معايير التقارير المالية والمحاسبة الدولية.

ج- نظرية الشركة القابضة:

تعد هذه النظرية القوائم المالية الموحدة على أنها امتداد للقوائم المالية للشركة القابضة أي أن القوائم الموحدة تعد لخدمة مساهمي الشركة القابضة بالدرجة الأولى. وهذا يعني من جهة أخرى أن حقوق الأقلية هي بمثابة التزام يجب إظهاره ضمن الالتزامات للغير وعند إعداد القوائم المالية الموحدة يتم إظهار الزيادة أو النقص في قيم الأصول والخصوم (الفرق بين القيم العادلة والقيم الدفترية) بمقدار حصة القابضة, ويتم احتساب حقوق الأقلية على أساس صافي الأصول بالقيم الدفترية. بفرض أن الشركة العربية سيطرت (90%) من أسهم الشركة السورية وقد كانت القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة السورية 4000000 بينما كانت القيمة العادلة لصافي أصول الشركة السورية 5000000 فإن قيمة حقوق الأقلية تساوي 4000000×10%=400000 بينما حصة الشركة العربية تساوي 5000000×90%=4500000 وبخصوص الإفصاح عن هذه

الحقوق في القوائم المالية الموحدة فيتم إظهار هذه الحقوق في عنصر مستقل في الميزانية الموحدة وفي قسم خاص يقع بين حقوق الملكية والخصوم طويلة الأجل وذلك على النحو التالي:

الميزانيـــة

	××× حقوق الملكية
	××× إجمالي حقوق الملكية
	××× حقوق ألأقلية
	××× خصوم طويلة الأجل

كما ينبغي إظهار حصة الأقلية من دخل التابعة بشكل مستقل في قائمة الدخل الموحدة.

ولتوضيح إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

مثال:

بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة الغرب (80%) من صافي أصول شركة الشرق وذلك مقابل إصدار /600/ سهم بقيمة اسمية /500/ وبسعر إصدار /600/ ومبلغ 20000نقداًحيث تستمر كلّ من الشركتين في أعمالهما كوحدة اقتصادية هذا ودفعت الغرب /20000/ مصاريف مباشرة نقداً وكانت قائمتا المركز المالي للشركتين كما هي في بيانات المثال السابق.

والمطلوب:

1) تحديد تكلفة التوحيد.
2) إثبات الاستملاك بدفاتر شركة الغرب وفقاً لطريقة الاستملاك.
3) إثبات قيد التسوية والاستبعاد بورقة عمل التوحيد.
4) إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة.

الحل:

تكلفة الاستملاك:

رأس مال الأسهم : 600×500= 300000

رأس مال الإضافي: 600×100= 60000

رأس المال المدفوع: 360000

نقداً: 20000

380000

380000 من حـ/الاستثمار في الشرق

إلى مذكورين

300000 حـ/رأس مال الأسهم

60000 حـ/رأس مال الإضافي

20000 حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في الشرق

20000 من حـ / مصاريف التوحيد.

20000 إلى حـ / النقدية.

20000 من ملخص الدخل

20000 إلى حـ / مصاريف التوحيد.

بعد هذه القيود فإنه سيظهر بميزانية شركة الغرب حساب جديد هو الاستثمار في الشرق بقيمة 380000, وينقص حساب النقدية بمقدار 40000 ليصبح الرصيد الذي سيظهر في الميزانية بمقدار (160000). ويزيد حساب رأس مال الأسهم بمقدار (300000) ويصبح رصيد حساب رأس المال 1800000 ورصيد حساب رأس المال الإضافي 960000.وينقص حساب الأرباح المحجوزة بمقدار 20000 لعدم وجود قائمة دخل. أما إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة فهي:

صافي الأصول بالقيم العادلة = 1175000− 700000= 475000

حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة: 475000× 80% = 380000

تكلفة التوحيد: 380000 وهي مساوية لقيمة حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة

وهذا معناه لا يوجد شهرة.

أما بخصوص حقوق الأقلية فيتم تحديدها على أساس صافي الأصول بالقيمة العادلة.

صافي الأصول بالقيم العادلة: 475000

حقوق الأقلية: 475000×20%=95000

وبذلك يكون القيد بورقة عمل التوحيد على النحو.

	مدين	
100000	رأس مال الأسهم في الشرق	
125000	رأس المال الإضافي الشرق	
250000	أرباح محجوزة الشرق	
	دائن	
	الاستثمار في الشرق	380000
	حقوق الأقلية	95000

أما ورقة عمل التوحيد بتاريخ السيطرة فتأخذ الشكل التالي:

البيان	الغرب	الشرق	التسويات		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	160000	50000	–	–	230000
زبائن	600000	75000	–	–	675000
مخزون	600000	250000	–	–	850000
أصول ثابتة بالصافي	2300000	800000	–	–	3100000
استثمار في الشرق	380000	–	–	380000	–
إجمالي قيم الأصول	4040000	1175000			4835000
رأس مال الأسهم	1800000	100000	100000	–	1800000
رأس المال الإضافي	960000	125000	125000	–	960000
أرباح محجوزة	580000	250000	250000	–	580000

حقوق الأقلية	–	–	–	95000	95000
قرض سندات	–	500000	–	–	500000
خصوم متداولة	700000	200000	–	–	900000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	4040000	1175000	475000	475000	4835000

6-2- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة:

افترضنا في الحالة السابقة (6-1) تساوي تكلفة الاستثمار مع حصة الشركة القابضة في صافي أصول التابعة بالقيم العادلة, وسنفترض الآن بدلاً من ذلك أن تكلفة الاستثمار في التابعة تزيد عن حصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيم العادلة. في هذه الحالة يكون الفرق شهرة، على أساس أن هذا الفرق يمثل قيمة أصل غير ملموس لم يظهر بميزانية الشركة التابعة أو باعتباره مقابل المزايا التي ستحققها الشركة القابضة من السيطرة على الشركة التابعة، ويطلق عليها في هذه الحالة شهرة السيطرة.

ويمكننا التفريق هنا أيضاً بين حالة السيطرة على الشركة القابضة بشكل كامل على الأسهم العادية للشركة التابعة، وحالة السيطرة غير الكاملة أي بنسبة أقل من 100٪ من الأسهم العادية للشركة التابعة.

وسنتناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة في حالتين:

أ- حالة السيطرة الكاملة بنسبة 100٪.

ب- حالة السيطرة غير الكاملة لنسبة تقل عن 100٪ من أسهم الشركة التابعة.

6-2-1- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة 100٪ من أسهم الشركة التابعة:

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

مثال: بتاريخ 2009/1/1 قامت الشركة س باستملاك كامل أسهم شركة ص مقابل ما يلي:

أ- إصدار 2000 سهم بقيمة اسمية 150 وقيمة سوقية 180.

ب- التعهد بورقة دفع تستحق بعد مرور سنة بقيمة (75000) .

جـ – دفع مبلغ 25000 نقداً, وتحملت مصاريف إصدار الأسهم مبلغ 20000 دفعت نقداً وقد كانت قائمتا المركز المالي بتاريخ السيطرة كما يلي:

البيان	س	ص	
		قيم دفترية	قيم عادلة
النقدية	200000	150000	1500000
مخزون	100000	175000	170000
زبائن	150000	150000	140000
مباني	300000	150000	200000
معدات	200000	100000	80000
إجمالي الأصول	950000	725000	740000
رأس مال الأسهم	300000	250000	
رأس المال الإضافي	200000	100000	
أرباح محجوزة	100000	50000	
دائنون	150000	200000	180000
أ. دفع	200000	125000	130000
إجمالي الحقوق والخصوم	950000	725000	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك.

2- إثبات الاستثمار في ص وفقاً لطريقة الاستملاك.

3- إجراء قيد ورقة عمل التوحيد.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1.

الحل:

1- تكلفة التوحيد:

رأس مال الأسهم: 2000× 150= 300000

رأس المال الإضافي: 2000× 30= 60000

أوراق دفع: 75000

نقداً: 25000

460000

2- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

460000 حـ / الاستثمار في شركة ص

20000 حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

300000 حـ/رأس مال الأسهم

60000 حـ/رأس مال الإضافي

75000 حـ/ أوراق دفع

45000 حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في الشركة ص ودفع مصاريف إصدار الأسهم

20000 من حـ / رأس المال الإضافي

20000 إلى حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

وهذه القيود المحاسبية سترحل إلى دفتر الأستاذ في الشركة س.

3- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم العادلة: 740000- 310000 = 430000

صافي الأصول بالقيم الدفترية: 725000- 325000 = 400000

ويمكن استخراج الشهرة بأسلوبين هما:

أسلوب مباشر: من خلال مقارنة التكلفة مع صافي الأصول بالقيم العادلة.

الشهرة الموجبة = 460000- 430000= 30000

أسلوب غير مباشر: من خلال مقارنة التكلفة مع صافي الأصول بالقيم الدفترية مع الأخذ بالحسبان تغيرات قيم الأصول والخصوم أي الفرق بين القيم الدفترية والقيم العادلة وذلك على النحو التالي:

علاوة الشراء: 460000- 400000 = 60000

يطرح منها: الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مباني	50000
دائنون	20000
	(70000)

يضاف إليها: النقص في الأصول وزيادة الخصوم:

مخزون:	5000
زبائن:	10000
معدات:	20000
أ. دفع:	5000
	40000
الشهرة الموجبة	30000

4- قيد التسوية والاستبعاد:

لقد أخذنا كامل الزيادة والنقصان في قيم أصول الخصوم لأن نسبة الاستملاك 100%. وهذه التغيرات لا تظهر بالدفاتر المحاسبية لدى الشركة س (القابضة) أو الشركة التابعة. وإنما فقط في ورقة عمل التوحيد بناءً على القيد التالي:

مدين

250000	رأس مال الأسهم ص
100000	رأس المال الإضافي ص
50000	أرباح محجوزة ص
50000	مبانٍ
20000	دائنون
30000	شهرة موجبة

دائن		
460000	الاستثمار في شركة ص	
5000	أوراق دفع	
5000	مخزون	
10000	زبائن	
20000	معدات	

5- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1

البيـان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	155000	150000	–	–	305000
مخزون	100000	175000	–	5000	270000
زبائن	150000	150000	–	10000	290000
مبانٍ	300000	150000	50000	–	500000
معدات	200000	100000	–	20000	280000
استثمار في التابعة	460000	–	–	460000	–
شهرة موجبة	–	–	30000	–	30000
إجمالي قيمة الأصول	1365000	725000	–	–	1675000
رأس مال الأسهم	600000	250000	250000	–	600000
رأس المال الإضافي	240000	100000	100000	–	240000
أرباح محجوزة	100000	50000	50000	–	100000
دائنون	150000	200000	20000	–	330000
أوراق دفع	275000	125000	–	5000	405000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	1365000	725000	500000	500000	1675000

يلاحظ من ورقة العمل: أنه تم في عمود التسوية والاستبعاد إظهار الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة لأصول الشركة ص وكذلك لخصومها, حيث ظهر وعلى سبيل المثال إلى جانب المباني (50000) في الجهة المدنية من العمود، لأن القيمة العادلة للمباني تزيد بمقدار (50000) عن القيمة الدفترية، وكذلك تم وضع (10000) إلى جانب الزبائن في الجهة الدائنة

من العمود، لأن القيمة العادلة للزبائن تنخفض بمقدار (10000) عن القيمة الدفترية، نظراً لأن الأصول تنخفض في الجهة الدائنة وتزيد عند جعلها مدينة, وكذلك بالنسبة إلى الخصوم حيث ظهر في الجهة المدينة في عمود التسوية إلى جانب الدائنين مبلغ (20000)، لأن القيمة الدفترية للدائنيين أقل من القيمة العادلة بمقدار (20000)، بينما ظهر في الجهة الدائنة من العمود نفسه وإلى جانب أوراق الدفع مبلغ (5000)، لأن القيمة العادلة لأوراق الدفع أكبر من القيمة الدفترية بمقدار (5000) وذلك لأن الخصوم تزيد في الجهة الدائنة وتنقص في الجهة المدينة, كما أنه تم إظهار قيمة الشهرة في الجهة المدينة من عمود التسوية لأنها أصل, وتم إلغاء كل من حساب الاستثمار في الشركة ص وحسابات حقوق الملكية العائدة للشركة التابعة.

6-2-2- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة أقل من 100% من أسهم الشركة التابعة:

في هذه الحالة – وكما ذكرنا سابقاً – تكون أسهم الشركة التابعة مملوكة من: الطرف الأول الشركة القابضة والثاني الأقلية, وعند إعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب إظهار حقوق الأقلية كعنصر مستقل – كما أوضحنا سابقاً – ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال:

بافتراض بيانات الحالة السابقة نفسها ما عدا أن نسبة السيطرة بلغت (90%). المطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك.

2- إثبات الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة الاستملاك.

3- إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1.

الحل:

1- تكلفة الاستملاك:

رأس مال الأسهم:	2000×150=	300000
رأس المال الإضافي:	2000×30 =	60000
أوراق الدفع		75000
نقداً		25000
		460000

2- إثبات الاستثمار ويتم على النحو التالي:

من مذكورين

460000 حـ / الاستثمار في الشركة ص

20000 حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

300000 حـ/رأس مال الأسهم

60000 حـ/رأس مال الإضافي

75000 حـ/ أوراق دفع

45000 حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة ودفع مصاريف إصدار الأسهم

20000 من حـ/رأس المال الإضافي

20000 إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم

إقفال مصاريف إصدار الأسهم

3- تحديد الشهرة:

صافي الأصول بالقيم الدفترية 725000-325000=400000

حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم الدفترية 400000×90%= 360000

حصة الأقلية: 430000×10%=43000

الشهرة بأسلوب مباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة 430000

حصة القابضة: 430000×90%=387000

الشهرة الموجبة: 460000-387000=73000

بأسلوب غير مباشر:

علاوة الشراء: 460000 - 360000 = 100000

يطرح: الزيادة بالأصول والنقص بالخصوم بمقدار حصة القابضة:

مباني: 50000×90%=45000

دائنون: 20000×90%=18000

(63000)

يضاف: النقص بالأصول والزيادة بالخصوم بمقدار حصة القابضة:

مخزون: 5000×90%=4500

زبائن: 10000×90%=9000

معدات: 20000×90%=18000

أ.دفع: 5000×90%= 4500

36000+

الشهرة الموجبة 73000

4- قيد التسوية والاستبعاد:

مدين		دائن	
250000	رأس مال الأسهم ص	460000	الاستثمار في الشركة ص
100000	رأس المال الإضافي ص	5000	أوراق دفع
50000	أرباح محجوزة ص	5000	مخزون
50000	مبانٍ	10000	زبائن
20000	دائنون	20000	معدات
73000	شهرة محل	43000	حقوق الأقلية

5- ورقة عمل التوحيد:

وتظهر على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1

البيـان	الشركة س	شركة ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
النقدية	155000	150000	–	–	305000
مخزون	100000	175000	–	5000	270000
زبائن	150000	150000	–	10000	290000
مبانٍ	300000	150000	50000	–	500000
معدات	200000	100000	–	20000	280000
استثمار في ص	460000	–	–	460000	–
شهرة موجبة	–	–	73000	–	73000
إجمالي قيم الأصول	1365000	725000	–	–	1718000

رأس مال الأسهم	600000	250000	250000	–	600000
رأس المال الإضافي	240000	100000	100000	–	240000
أرباح محجوزة	100000	50000	50000	–	100000
حقوق الأقلية	–	–	–	43000	43000
دائنون	150000	200000	20000	–	330000
أوراق دفع	275000	125000	–	5000	405000
إجمالي حقوق الملكية والخصوم	1365000	725000	543000	543000	1718000

6-3- إعداد القوائم المالية الموحدة إذا كانت التكلفة أقل من صافي الأصول بالقيم العادلة:

عالجنا في الفقرات السابقة حالتي تساوي التكلفة مع صافي الأصول بالقيم العادلة والتكلفة أكبر من صافي الأصول بالقيم العادلة, وسنفترض الآن بدلاً من ذلك أن تكلفة الاستثمار في التابعة تقل عن حصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيم العادلة.

في هذه الحالة ينبغي على الشركة القابضة وحسب ما جاء في المعيار الدولي رقم (3) القيام بما يلي:

1- إعادة تقييم تحديد وقياس الأصول القابلة للتحديد والالتزامات والالتزامات الطارئة للمنشأة التابعة وقياس تكلفة التوحيد.

2- الاعتراف فوراً بالربح أو الخسارة بأية زيادة متبقية بعد إعادة تقييم ذلك.

ونميز هنا أيضاً بين حالة السيطرة الكاملة وحالة السيطرة الجزئية. وسنتناول فيما يلي إعداد القوائم المالية الموحدة في حالتين:

أ- حالة السيطرة الكاملة بنسبة 100٪.

ب- حالة السيطرة غير الكاملة أي لنسبة تقل عن 100٪ من أسهم الشركة التابعة.

6-3-1- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة 100٪ من أسهم الشركة التابعة:

لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة نفترض المثال التالي:

بتاريخ 2009/1/1 اشترت الشركة ق كامل أسهم الشركة ث مقابل ما يلي:

أ- إصدار (3000) سهم بقيمة اسمية (100) وقيمة إصدار (150)

ب- دفع مبلغ (100000) ل.س نقداً. هذا وقد دفعت الشركة ق مبلغ (20000) نقداً مصاريف إصدار الأسهم، وقد نتج عن شراء الشركة ق لصافي أصول الشركة ث نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وقد كانت قائمتا المركز المالي للشركتين قبل الاستملاك مباشرة على النحو التالي:

البيان	ق	ث	
		قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	190000	25000	25000
زبائن	130000	90000	80000
بضاعة	360000	120000	124000
آلات	300000	150000	120000
سيارات	600000	300000	350000
استثمارات طويلة الأجل	-	100000	120000
إجمالي قيمة الأصول	1580000	785000	819000
دائنون	300000	90000	79000
رأس مال الأسهم	750000	300000	-
رأس المال الإضافي	275000	250000	-
أرباح محجوزة	255000	145000	-
إجمالي قيمة الخصوم وحقوق الملكية	1580000	785000	

والمطلوب:

1- تحديد تكلفة الاستملاك وإثبات الاستثمار في الشركة ث بدفاتر الشركة ق وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء القيد بورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1

الحل:

1- تكلفة التوحيد:

رأس مال الأسهم: 3000×100 = 300000

رأس المال الإضافي: 3000×50 = 150000

نقدية: 100000

الثمن المدفوع 550000

2- قيد الاستثمار في الشركة ث:

من مذكورين

550000 من حـ / الاستثمار في الشركة ث

20000 من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

300000 إلى حـ/رأس مال الأسهم

150000 إلى حـ/رأس مال الإضافي

120000 إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في ث ودفع مصاريف إصدار الأسهم

20000 من حـ/رأس المال الإضافي

20000 إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم

إقفال مصاريف إصدار الأسهم

3- تحديد الفرق ما بين حصة القابضة من صافي الأصول بالقيمة العادلة وتكلفة السيطرة:

بالأسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة: 819000 - 79000 = 740000

الفرق: 550000 - 740000 = (190000)

أو بأسلوب غير مباشر:

صافي الأصول بالقيم الدفترية : 785000 - 90000 = 695000

المقارنة: خصم شراء: 550000 - 695000 = (145000)

يطرح: الزيادة بالأصول ونقص الخصوم:

بضاعة: 4000

سيارات: 50000

استثمارات طويلة: 20000

دائنون 11000

(85000)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبائن: 10000

آلات: 30000

+40000

الفرق (190000)

وبناءً عليه يكون قيد التسوية والاستبعاد الواجب أن يظهر بورقة عمل التوحيد على الشكل التالي:

مدين		دائـن	
300000	رأس مال الأسهم للتابعة	550000	الاستثمار في التابعة
250000	رأس المال الإضافي للتابعة	10000	زبائـن
145000	أرباح محجوزة للتابعة	30000	آلات
20000	استثمارات طويلة الأجل	190000	أرباح محجوزة
4000	بضاعة		
50000	سيارات		
11000	دائنون		

4- ورقة عمل التوحيد:

وبناءً على ذلك تظهر ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1 على الشكل التالي:

البيـان	ق	ث	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	70000	25000	–	–	95000
زبائن	130000	90000	–	10000	210000
بضاعة	360000	120000	4000	–	484000
آلات	300000	150000	–	30000	420000
سيارات	600000	300000	50000	–	950000
استثمارات طويلة	–	100000	20000	–	120000
استثمار في ث	550000	–	–	550000	–
إجمال الأصول	2010000	785000			2279000
رأس مال الأسهم	1050000	300000	300000	–	1050000
رأس المال الإضافي	405000	250000	250000	–	405000
أرباح محجوزة	255000	145000	145000	190000	445000

دائنون	300000	90000	11000	–	379000
إجمالي حقوق المساهمين والخصوم	2010000	785000	780000	780000	2279000

من ورقة العمل نلاحظ أنه تم في عمود التسوية والاستبعاد إظهار الفروق ما بين القيم العادلة والقيم الدفترية لأصول وخصوم الشركة التابعة وكذلك الفرق ما بين حصة القابضة من صافي الأصول وتكلفة الاستثمار في التابعة.

6-3-2- إعداد القوائم المالية الموحدة في حالة امتلاك القابضة لنسبة أقل من 100% من أسهم التابعة:

في هذه الحالة تتم الإجراءات نفسها التي تمت في الحالة السابقة ما عدا أنه يظهر في قيد التسوية والاستبعاد حساب جديد لحقوق الأقلية، وكذلك في قائمة المركز المالي الموحدة، ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال:

بناءً على بيانات المثال الوارد في الحالة السابقة ومع افتراض أن ما تم استملاكه هو 90% من أسهم الشركة ث.

المطلوب:

1- تحديد تكلفة التوحيد وإثبات الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء القيد اللازم بورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1.

الحل:

1- تكلفة التوحيد:

رأس مال الأسهم: 300000

رأس المال الإضافي: 150000

نقدية: 100000

المبلغ المدفوع 550000

2- قيد الاستثمار في التابعة يكون على النحو التالي:

من مذكورين

550000 من حـ / الاستثمار في الشركة التابعة

20000 من حـ / مصاريف إصدار الأسهم

إلى مذكورين

300000 إلى حـ/رأس مال الأسهم

150000 إلى حـ/رأس مال الإضافي

120000 إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة ودفع مصاريف وإصدار الأسهم

20000 من حـ/رأس المال الإضافي

20000 إلى حـ/ مصاريف إصدار الأسهم

إقفال حساب مصاريف إصدار الأسهم

3- تحديد الفرق ما بين حصة القابضة وتكلفة الاستثمار:

بالأسلوب المباشر: صافي الأصول بالقيم العادلة: 819000 – 79000 = 740000

حصة القابضة من صافي الأصول: 740000×90% = 666000

الفرق: 550000 – 666000= (116000)

حصة الأقلية من صافي الأصول بالقيمة العادلة: 740000 × 10% = 74000

بالأسلوب غير المباشر:

صافي الأصول بالقيم الدفترية : 965000×90%=625500

خصم الشراء: 550000 – 625500 = (75500)

يطرح: حصة القابضة من الزيادة بالأصول ونقص الخصوم:

استثمارات طويلة: 20000×90%= 180000

بضاعة: 4000×90%= 3600

سيارات: 50000×90%= 45000

دائنون 11000×90%= 9900

(76500)

يضاف: حصة القابضة من نقص الأصول وزيادة الخصوم:

زبائن: 10000×90%=9000

آلات: 30000×90%=27000

36000

الفرق (116000)

وبعد ذلك يتم إجراء القيد التالي في ورقة عمل التوحيد:

مدين		دائـن	
300000	رأس مال الأسهم التابعة	550000	الاستثمار في التابعة
250000	رأس المال الإضافي للتابعة	74000	حقوق الأقلية
145000	أرباح محجوزة للتابعة	10000	زبائن
20000	استثمارات طويلة الأجل	30000	آلات
4000	بضاعة	116000	أرباح محجوزة
50000	سيارات		
11000	دائنون		

أما ورقة عمل التوحيد فتكون على الشكل التالي:

البيان	الشركة ق	الشركة ث	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
نقدية	70000	25000	–	–	95000
زبائن	130000	90000	–	10000	210000
بضاعة	360000	120000	4000	–	484000
آلات	300000	150000	–	30000	420000
سيارات	600000	300000	50000	–	950000
استثمارات طويلة الأجل	–	100000	20000	–	120000
استثمار في التابعة	550000	–	–	550000	–
إجمالي الأصول	2010000	785000			2279000
رأس مال الأسهم	1050000	300000	300000	–	1050000
رأس المال الإضافي	405000	250000	250000	–	405000
دائنون	300000	90000	11000	–	379000
أرباح محجوزة	255000	145000	145000	116000	371000
حقوق الأقلية	–	–	–	74000	74000
إجمالي الخصوم والحقوق	2010000	785000	780000	780000	2279000

أسئلة وتمارين حول الفصل الثالث

1- تكلم عن إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة.

2- ما هي أهداف إعداد القوائم المالية الموحدة.

3- تكلم عن نظريات قياس حقوق الأقلية في الفكر المحاسبي.

4- تكلم عن طرق الإفصاح عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة.

5- ما هي قيود التسوية والاستبعاد؟

6- ما هي المعالجة المحاسبية إذا كانت حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة أكبر من تكلفة الاستثمار في التابعة؟

7- في 2009/1/1 استملكت شركة الاتحاد 80٪ من أسهم شركة الوحدة بسعر 550000 وكان صافي أصول شركة الوحدة بالقيم الدفترية 600000 في حين كان صافي الأصول بالقيم العادلة 700000. والمطلوب بيان الإجابة الصحيحة لما يلي:

1- إن حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة هي:

A- 560000 B- 480000 C- 550000 D- 440000

2- إن حصة الأقلية التي تظهر بالقوائم المالية هي:

A- 140000 B- 120000 C- 110000 D- لا شيء مما ذكر

3- إن قيمة علاوة الشراء هي:

A- 70000 B- 10000 C- (10000) D- لا شيء مما ذكر

4- إن قيمة خصم الشراء هي:

A- 70000 B- 10000 C- 10000 D- لا شيء مما ذكر

5- إن قيمة الشهرة التي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد هي:

A- (10000) B- 10000 C- 70000 D- لا شيء ما ذكر

8- بتاريخ 2009/1/1 تملكت الشركة السورية 90٪ من أسهم الشركة الشامية. عن طريق ما يلي:

- إصدار 4000 سهماً بقيمة اسمية (100) وقيمة سوقية (150).
- التعهد بورقة دفع بمبلغ (175000) وبفائدة سنوية 10٪ تستحق بنهاية العام مع فوائدها.

هذا وقد دفعت الشركة السورية مبلغ (25000) نقداً عمولات وأتعاب مراجعين ومبلغ (30000) مصاريف إصدار الأسهم وقد نتج عن عملية التوحيد نشوء علاقة قابضة وتابعة بين الشركتين وقد ظهرت ميزانية الشركتين قبل الاستملاك مباشرة على النحو التالي:

البيان	السورية	الشامية	
		دفترية	عادلة
نقدية	190000	25000	25000
زبائن	130000	90000	80000
بضاعة	360000	120000	130000
آلات	300000	150000	120000
سيارات	600000	300000	350000
استثمارات مالية	-	100000	120000
مجموع الأصول	1580000	785000	825000
رأس مال الأسهم	750000	300000	-
رأس المال الإضافي	275000	250000	-
أرباح محجوزة	255000	145000	-
دائنون	300000	90000	79000
	1580000	785000	

فإذا علمت أن الشركة اتبعت طريقة الاستملاك. المطلوب:

1- تحديد تكلفة التوحيد.

2- إثبات الاستثمار في الشامية بدفاتر الشركة السورية.

3- إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1

4- إعداد ورقة عمل التوحيد في 2009/1/1.

9- افترض في التمرين رقم (8) أن نسبة السيطرة كانت 100٪ والمطلوب:

1- تحديد تكلفة التوحيد.

2- إثبات الاستثمار في الشامية بدفاتر الشركة السورية.

3- إجراء قيد التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/1/1

4- إعداد ورقة عمل التوحيد في 2009/1/1.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الرابع

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد

Consolidated Financial statements of ter Date of the Combinations

الأهداف التعليمية:

بعد دراسة هذه الفصل ينبغي على الطالب أن يكون ملماً بالنواحي التالية:

1-الطرق المحاسبية المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمار في أسهم الشركات.

2-عرض طرق المحاسبة عن الاستثمار وتطبيقها بدفاتر الشركة القابضة.

3-أثر تطبيق الطرق المحاسبية على حساب الاستثمار في التابعة.

4-إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول والعام التالي وفقاً لطريقة الاستملاك وحقوق الملكية.

5-إجراءات إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الرابع

إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد

1- مقدمة:

أوضحنا في الفصل الثالث إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ التوحيد مباشرة, وكذلك إثبات الاستثمار في التابعة بالتكلفة من قبل الشركة المستثمرة, وبعد تاريخ الاستملاك فإن الشركة القابضة يمكن أن تحاسب عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية للشركات التابعة عن طريق إجراء تسويات تؤثر في حساب الاستثمار في التابعة أو تفضل المحافظة على رصيد حساب الاستثمار بدفاترها الخاصة بتكلفة دون إجراء تسويات عليه, وهذا الأمر يتطلب إعداد قوائم مالية موحدة في نهاية كل فترة مالية طالما بقيت الشركة القابضة تمتلك أغلبية الأسهم التي لها حق التصويت في الشركة التابعة. لذا سنعرض في هذا الفصل طرق المحاسبة عن الاستثمارات المالية وبعد ذلك سنناقش إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة خلال الفترات التالية لتاريخ التوحيد, وتجدر الإشارة هنا إلى أن القوائم المالية الموحدة التي يجب على الشركة القابضة إعدادها في الفترات التالية تشمل كافة القوائم المالية والمتمثلة في قائمة الدخل وقائمة الأرباح المحجوزة وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات الدفترية.

2- طرق المحاسبة عند الاستثمار عن أوراق الملكية:

أوضحنا سابقاً كيفية إثبات الاستثمار في التابعة بالتكلفة من قبل الشركة القابضة (المستثمرة) وذلك بتاريخ الاستثمار, وبعد تاريخ الاستملاك، فإن الشركة القابضة تقوم بالمحاسبة عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية للشركات التابعة عن طريق إجراء تسويات تؤثر في حساب الاستثمار في التابعة أو تفضل المحافظة على رصيد حساب الاستثمار بدفاترها الخاصة بتكلفته دون إجراء تسويات كلية. حيث إنه من المعروف أن تكلفة الاستثمار في أوراق الملكية تتضمن سعر الشراء مضافاً إليه عمولات السماسرة وغيرها من الأتعاب المرتبطة بعملية الشراء. أما قيمة هذه الاستثمارات بعد تاريخ الاقتناء فتحدد بدرجة اقتناء الشركة المستثمرة لحصة من الأسهم العادية للشركة المستثمر لديها. ويمكن تصنيف استثمارات شركة معينة في الأسهم العادية لشركة

أخرى طبقاً لنسبة التصويت التي يمتلكها المستثمر في أسهم الشركة المستثمر فيها، وذلك على النحو التالي:

1) حيازة أقل من 20% (طريقة القيمة العادلة).

2) حيازة من 20% إلى 50% (طريقة حقوق الملكية)

3) حيازة ما يزيد عن 50% (قوائم مالية موحدة). المستثمر له سيطرة على الشركة.

و سنركز في هذا الكتاب على النقطة الثالثة حيث يمكن للشركة القابضة استخدام (طريقة حقوق الملكية أو طريقة حقوق الملكية الجزئية أو طريقة التكلفة) لتقييم الاستثمار في الشركة التابعة، آخذين بالحسبان الشرطين التاليين:

أ- يجب ألا تستخدم الشركة القابضة طريقة التكلفة عندما تكون القوائم المالية المنشورة هي فقط تلك الخاصة بالشركة القابضة ودون إعداد قوائم مالية موحدة, إذ يجب في هذه الحالة المحاسبة عن الاستثمار في التابعة في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة باستخدام طريقة حقوق الملكية فقط.

ب- يجب ألا تستخدم الشركة القابضة طريقة التكلفة للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة التي لا تدخل ضمن المجموعة التي تعدها قوائم مالية موحدة، إذ يتعين في هذه الحالة أن تحاسب الشركة القابضة بدفاترها الخاصة عن استثمارها في الشركات التابعة باستخدام طريقة حقوق الملكية فقط.

وسنتناول فيما يلي مضمون طرق المحاسبة عن الاستثمار في التابعة وكيفية تطبيق كل منها بالتفصيل باستخدام مثال رقمي.

أولاً- طريقة حقوق الملكية: (Equity Method)

في ظل هذه الطريقة يعترف بوجود علاقة اقتصادية جوهرية بين المستثمر والمستثمر لديه لذلك يتم تسجيل الاستثمار في التابعة بالتكلفة بتاريخ الاقتناء كما سبق وأوضحنا في الفصل الأول، ثم يتم تعديل تلك التكلفة بأية تغيرات نتيجة لأرباح أو خسائر الشركة التابعة أو توزيعات

الأرباح بعد السيطرة.

إذ يعد نصيب الشركة القابضة في صافي الربح التي تحققها الشركة التابعة دورياً كزيادة لرصيد الاستثمار، بينما الخسائر والتوزيعات للأرباح كتخفيض لرصيد الاستثمار.

ولذلك فإن الاستثمار في التابعة كما تسجلها الشركة القابضة بدفاترها طبقاً لطريقة حقوق الملكية يعكس باستمرار نصيب القابضة في صافي أصول الشركة التابعة, وذلك ما يمكن اعتباره تطبيقاً للمحاسبة على أساس الاستحقاق, فبالإضافة إلى تعديل تكلفة الاستثمار في التابعة بأرباح أو خسائر الشركة التابعة أو توزيعات الأرباح التي تجريها, فإن الأمر يتطلب أيضاً الأخذ في الحسبان الفرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة وتوزيع ذلك الفرق على الأصول والخصوم, مع ما يترتب على ذلك من الحاجة إلى استهلاك أو تخفيض دوري يؤثر في رقم صافي الربح, كذلك فإن أية عمليات متبادلة تعكس أرباحاً أو خسائر بين القابضة والتابعة يجب استبعادها وأخذ أثرها عند تطبيق هذه الطريقة.

ويمكننا التعبير عن هذه الطريقة من خلال القيود المحاسبية التالية:

أ- عند حصول القابضة على الاستثمار في التابعة:

من حـ/ الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

	حـ/ رأس مال الأسهم xx
	حـ/ رأس المال الإضافي xx
	حـ/ النقدية xx
	حـ/ التزامات xx

إثبات الاستثمار في التابعة

ب- إثبات حصة القابضة من الأرباح المحققة في التابعة بنهاية العام:

xx من حـ/ الاستثمار في التابعة

xx إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

جـ- أما إذا حققت التابعة خسائر فيتم تخفيض قيمة الاستثمار في التابعة بمقدار حصة القابضة كما يلي:

xx من حـ/ خسائر الاستثمار في التابعة

xx إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات خسائر الاستثمار في التابعة

د- كذلك يتم تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بمقدار الأرباح الموزعة أو المعلن عن توزيعها ويتم إثبات ذلك محاسبياً كما يلي:

أ- توزيعات أرباح نقدية يكون القيد كما يلي:

xx من حـ/ النقدية

xx إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام التوزيعات

ب- توزيعات معلن عنها وسيتم دفعها في العام التالي فيتم بالقيد التالي:

xx من حـ/ توزيعات أرباح مستحقة القبض

xx إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

وعند استلامها في العام التالي نقوم بإجراء القيد التالي:

xx من حـ/ النقدية

xx إلى حـ/توزيعات أرباح مستحقة القبض

هـ- كذلك يتأثر حساب الاستثمار في التابعة بحصة العام من الفروقات ما بين القيم الدفترية والقيم العادلة لأصول وخصوم الشركة التابعة.

ويتم إطفاء ذلك بموجب القيد التالي:

xx من حـ/ ايراد الاستثمار في التابعة

xx إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إطفاء الفروقات ما بين القيم الدفترية والعادلة

وتعد هذه الطريقة أكثر انسجاماً مع فلسفة توحيد الأعمال.

ولتوضيح هذه الطريقة نفترض المثال التالي:

مثال رقم (1):

بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة الوادي 90 % من أسهم شركة السهل مقابل مبلغ نقدي مقداره 400000 وقد كانت قائمة المركز المالي لشركة السهل بذلك التاريخ على النحو التالي:

قائمة المركز المالي لشركة السهل

البيـــان	قيم دفترية	قيم عادلة
نقدية	100000	100000
مخزون	90000	100000
أراضٍ	80000	110000
مبانٍ بالصافي	225000	250000
آلات	165000	150000
إجمالي الأصول	660000	710000
خصوم متداولة	400000	400000
رأس مال الأسهم	150000	
رأس مال الإضافي	50000	
أرباح محجوزة	60000	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	660000	

فإذا علمت ما يلي:

1) إن المخزون تم بيعه خلال عام 2009 وإن العمر المتبقي للمباني 10 سنوات والآلات 5 سنوات.

2) بلغت أرباح شركة السهل بنهاية عام 2009 – 165000

3) أعلنت شركة السهل عن توزيع 40000 من أرباحها الصافية يدفع نصفها بنهاية عام 2009 والباقي في شباط من عام 2010.

والمطلوب:

إثبات العمليات السابقة بدفاتر شركة الوادي وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في 2009/12/31.

الحل:

1)- إثبات الاستثمار في 2009/1/1.

400000 من حـ/الاستثمار في التابعة

400000 إلى حـ/النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

من أجل إجراء القيود الأخرى لا بد من إجراء بعض العمليات والمتمثلة في تحديد الشهرة وتوزيع الفروقات ما بين القيم الدفترية والعادلة على السنوات.

صافي الأصول بالقيم الدفترية: 660000 – 400000 =260000

حصة القابضة منها: 260000 × 90% = 234000

علاوة الشراء: 400000–234000= 166000

يطرح الزيادة في الأصول ونقص الخصوم:

مخزون 10000×90%=9000

أراضٍ 30000×90%=27000

مبانٍ 25000×90%=22500

(58500)

يضاف: نقص الأصول وزيادة الخصوم:

آلات 15000×90% = 13500

الشهرة الموجبة 121000

جدول إطفاء التغيرات في قيم الأصول

البيان	المخزون	الأراضي	المباني	آلات
العمر الإنتاجي	1	–	10سنوات	5 سنوات
حصة العام	9000	–	2250	(2700)
الإجمالي	9000–	–	2250–	2700+

حصة العام (8550)

حصة القابضة من الأرباح الصافية:

165000×90%= 148500

حصة القابضة من الأرباح الموزعة = 36000

التوزيعات النقدية: 18000

التوزيعات المستحقة: 18000

أما القيود المحاسبية التي ستجريها القابضة في 2009/12/31 فتكون كما يلي:

148500 من حـ/ الاستثمار في التابعة

148500 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

8550 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

8550 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات حصة العام من فروقات قيم الأصول

ويمكن دمج هذين القيدين بقيد واحد على النحو التالي:

139950 من حـ/ الاستثمار في التابعة

139950 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار الصافي

ويتم إقفال إيراد الاستثمار الصافي بقائمة الدخل على النحو التالي:

139950 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

139950 إلى ملخص الدخل

من مذكورين

18000 حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

18000 حـ / النقدية

36000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات الأرباح

وبعد هذه القيود يظهر حساب الاستثمار في التابعة على النحو التالي:

حـ / الاستثمار في التابعة

400000 إلى النقدية	8550 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة
148500 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة	36000 من مذكورين
	18000 توزيعات مستحق القبض
	18000 نقدية
	503950 رصيد 2009/12/31
548500	548500

ثانياً- طريقة حقوق الملكية الجزئية: Partial Equity Method

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار في بداية الفترة بالتكلفة, ثم يتم تعديل تلك التكلفة بما يلي:

أ- بحصة القابضة من نتيجة أعمال الشركة التابعة حيث يتم زيادة حساب الاستثمار بالأرباح وتخفيضه بالخسائر.

ب- بحصة القابضة من توزيعات الأرباح التي تجريها التابعة حيث يتم تخفيض حساب الاستثمار بتلك التوزيعات.

ويتم ذلك بدفاتر القابضة بقيود محاسبية كما سبق وأوضحنا في طريقة حقوق الملكية والفرق الوحيد ما بين هذه الطريقة وطريقة حقوق الملكية في أن هذه الطريقة تهمل الاستهلاك السنوي للفروق ما بين القيم الدفترية والعادلة للأصول والخصوم والعائدة للشركة التابعة.

وبتطبيق مضمون هذه الطريقة على بيانات المثال السابق ذكره في طريقة حقوق الملكية تكون المعالجة المحاسبية وحساب الاستثمار على النحو التالي:

حل المثال بحسب طريقة حقوق الملكية الجزئية:

1- إثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء على النحو التالي:

400000 من حـ / الاستثمار في التابعة

400000 إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

2- إثبات إيراد الاستثمار والمتمثل في حصة القابضة من دخل التابعة:

165000× 90% = 148500 ويتم إثباته كما يلي:

148500 من حـ / الاستثمار في التابعة

148500 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

ويقفل هذا الإيراد بقائمة الدخل كما يلي:

148500 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

148500 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار

3- إثبات التوزيعات المعلن عنها من التابعة:

حصة القابضة من توزيعات التابعة: 40000× 90% = 36000

حيث كان نصفها سيدفع هذا العام والنصف الثاني سيدفع في العام القادم وبناء عليه يكون القيد المحاسبي على النحو التالي:

من مذكورين

18000 من حـ / النقدية

18000 من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

36000 إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات أرباح التابعة

وبعد هذه القيود يظهر حساب الاستثمار في التابعة بدفاتر القابضة على النحو التالي:

حـ / الاستثمار في التابعة

400000 إلى النقدية	36000 من مذكورين
148500 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة	18000 من النقدية
	18000 من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض
	512500 رصيد 2009/12/31
548500	548500

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام هذه الطريقة كمعالجة محاسبية لحساب الاستثمار في الشركة

التابعة يتم فقط في حالة إصدار الشركة القابضة قوائم مالية موحدة لها ولتابعاتها, كما أنها لا تلقى قبولاً عاماً وإنما محدداً في الواقع العملي.

ثالثاً- طريقة التكلفة: Cost Method

تقوم هذه الطريقة بإثبات الاستثمار بتاريخ الاقتناء بالتكلفة والتي رسملتها القابضة والناتجة عن استخدام طريقة الاستملاك, ويبقى رصيد حساب الاستثمار مثبتاً بالتكلفة المدفوعة عند التملك. ولا يتم بدفاتر القابضة إلا إثبات حصة القابضة بتوزيعات أرباح الشركة التابعة فقط. حيث تثبت كإيراد للفترة التي جرى فيها التوزيع. ويتم ذلك على النحو التالي:

إذا كان التوزيع قد دفع نقداً يتم إجراء القيد التالي بدفاتر القابضة:

xx من حـ / النقدية

xx إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

وإذا كان دفع التوزيعات سيتم في العام القادم فيكون القيد:

xx من حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

xx إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويتم إقفال إيراد الاستثمار في التابعة في ملخص الدخل كما يلي:

xx من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

xx إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

وتسمح المبادئ المحاسبية بتخفيض حساب الاستثمار في التابعة عند حدوث ظروف أهمها:

1- حدوث انخفاض كبير ودائم في الأسعار السوقية للاستثمار.

2- إذا قامت الشركة التابعة بتوزيع أرباح تزيد عن حصة القابضة من نتائج أعمال التابعة منذ

بدء الاستثمار في هذه الحالة تدعى التوزيعات توزيعات تصفية أي من رأس مال التابعة ويجب تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بحصة القابضة في هذه التوزيعات.

وبتطبيق قواعد هذه الطريقة على بيانات المثال السابق فتكون المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة على النحو التالي:

1- بتاريخ اقتناء الاستثمار:

400000 من حـ / الاستثمار في التابعة

400000 إلى حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

2- إثبات توزيعات أرباح التابعة:

من مذكورين

18000 حـ / النقدية

18000 حـ / توزيعات أرباح مستحقة القبض

36000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات توزيعات أرباح التابعة

36000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

36000 إلى / ملخص الدخل

إقفال حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

أما حساب الاستثمار في التابعة فيظهر بدفتر الأستاذ كما يلي:

حـ / الاستثمار في التابعة

400000 إلى حـ / النقدية	400000 رصيد 12/31/ 2009
400000	400000

ويمكننا في ختام هذه الفقرة تلخيص الآثار المالية المختلفة للطرق المحاسبية سابقة الذكر

على حساب الاستثمار في التابعة من خلال الجدول التالي:

الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة

العنصر	طريقة حقوق الملكية	طريقة حقوق الملكية الجزئية	طريقة التكلفة
1- أرباح الشركة التابعة للفترة المالية	زيادة	زيادة	عدم تأثير
2- خسائر الشركة التابعة	تخفيض	تخفيض	عدم تأثير
3- توزيعات أرباح الشركة التابعة	تخفيض	تخفيض	عدم تأثير
4- حصة العام من زيادة قيم الأصول ونقص الخصوم	تخفيض	عدم تأثير	عدم تأثير
5- حصة العام من نقص قيم الأصول وزيادة الخصوم	زيادة	عدم تأثير	عدم تأثير
6- الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة	تخفيض	عدم تأثير	عدم تأثير
7- الخسائر غير المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة	زيادة	عدم تأثير	عدم تأثير
8- الأرباح المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بيع القابضة والتابعة.	زيادة	عدم تأثير	عدم تأثير
9- الخسائر المحققة الناتجة عن بيع وشراء أصول والتزامات بين القابضة والتابعة	تخفيض	عدم تأثير	عدم تأثير
10- انخفاض كبير جداً في الأسعار السوقية للاستثمار في التابعة	تخفيض	تخفيض	تخفيض

وعلى الرغم من وجود اختلافات جوهرية وآثار مالية مختلفة على رصيد الاستثمار بين الطرق الثلاث, وخصوصاً بين طريقة التكلفة وكل من طريقة حقوق الملكية وطريقة حقوق

الملكية الجزئية, فإن القيم التي تظهر في القوائم المالية الموحدة تكون متساوية وبالطرق الثلاث, لذا فإن الشركة القابضة تستطيع انتقاء أي من الطرق الثلاث شريطة أن تعد قوائم مالية موحدة أما في حالة عدم إعداد الشركة القابضة للقوائم المالية الموحدة فيتوجب عليها هنا استخدام طريقة حقوق الملكية.

3- إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة حقوق الملكية

يترتب على مرور سنة مالية أو أكثر بعد تاريخ التوحيد أن تشتمل القوائم المالية التي يتم توحيدها على قوائم الدخل وقوائم توزيعات الأرباح وقوائم المركز المالي والتدفقات النقدية.

وكما سبقت الإشارة، فإن القوائم المالية الموحدة لشركات المجموعة تعد باعتبارها قوائم مالية لوحدة اقتصادية واحدة وإن كانت تتكون من مجموعة من الوحدات القانونية المنفصلة.

ولذلك فإن إعداد قائمة مركز مالي موحدة – كما سبق وأوضحنا في الفصل الثالث – هي عملية تجميع لأصول شركات المجموعة وخصومها باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة تنطوي على استبعاد الأرصدة التي تمثل مديونية ودائنية شركات المجموعة لبعضها بعضاً واستبعاد تكلفة الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق الملكية للشركات التابعة، كما أنه في حالة السيطرة غير الكاملة للشركة القابضة على الشركة التابعة فإن الأمر يقتضي تحديد حقوق الأقلية وإظهارها. كما أن قائمة الدخل الموحدة في أي سنة مالية بعد تاريخ التوحيد تمثل تجميعاً لإيرادات شركات المجموعة ومصاريفها ومكاسبها وخسائرها باعتبارها وحدة اقتصادية واحدة. وكذلك بالنسبة لقائمة الأرباح المحجوزة، مما يستلزم استبعاد أرصدة الحسابات التي تمثل نتائج معاملات داخلية بين شركات المجموعة بعضها بعضاً، فضلاً عن أن إعداد القوائم المالية الموحدة من وجهة نظر القابضة يقتضي تحديد وإظهار حقوق الأقلية في الأرباح والخسائر المحققة. وسوف نفترض عند إعدادنا للقوائم المالية في هذا الفصل عدم وجود أي معاملات داخلية بين شركات المجموعة بعضها بعضاً يترتب عليها تحقيق أرباح أو خسائر.

وترتبط إجراءات توحيد القوائم المالية للشركة القابضة والشركات التابعة لها بعد مرور سنة مالية أو أكثر بعد تاريخ السيطرة بالطريقة التي تتبعها الشركة القابضة للمحاسبة عن الاستثمار في القابضة بدفاترها.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن القوائم المالية الموحدة لا تختلف باختلاف الطريقة المستخدمة لمعالجة حساب الاستثمار في القابضة بدفاتر الشركة القابضة, وإن كانت إجراءات التوحيد لإعداد هذه القوائم مختلفة في حالة استخدام الشركة القابضة لطريقة حقوق الملكية عنها في حالة استخدام طريقة التكلفة.

وسنتناول فيما يلي إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ السيطرة في ظل طريقة الاستملاك وحقوق الملكية، مع التمييز بين حالة إعداد القوائم المالية الموحدة بعد مرور سنة مالية واحدة منذ تاريخ السيطرة، وبين إعداد القوائم المالية الموحدة بعد مرور سنتين ماليتين أو أكثر منذ تاريخ السيطرة.

3-1- إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للسيطرة:

يختلف إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترات التالية لتاريخ التوحيد في ظل الاستملاك عن تلك المعدة بتاريخ التوحيد في الحاجة إلى إعداد قائمتي الدخل والأرباح المحجوزة الموحدة. ولغرض توحيد قائمتي الدخل للشركتين القابضة والتابعة عن أية فترة تالية لتاريخ التوحيد فإنه ينبغي استبعاد حصة الشركة القابضة من أرباح الشركة التابعة في ورقة عمل التوحيد منعاً لاحتسابه مرتين.

ويمثل صافي الربح في قائمة الدخل الموحدة بما يعادل إجمالي إيرادات المجموعة مطروحاً منها إجمالي مصاريف المجموعة وحصة الأقلية من صافي ربح التابعة. وفي ظل طريقة حقوق الملكية فإن صافي الدخل (الربح) الموحد يساوي تماماً صافي دخل (ربح) الشركة القابضة.

أما رصيد الأرباح المحجوزة في قائمة الأرباح المحجوزة الموحدة فيمثل رصيد الأرباح المحجوزة للشركة القابضة في بداية العام مضافاً إليه صافي الربح الموحد مطروحاً منه توزيعات

الأرباح التي تجريها الشركة القابضة. وهذا معناه أيضاً أن رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة يساوي تماماً رصيد الأرباح المحجوزة العائد للشركة القابضة.

ولغرض إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة حقوق الملكية فإن الأمر يحتاج إلى إجراء مجموعة من قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد (كشف التسوية) بهدف تحقيق ما يلي:

1- استبعاد إيراد الاستثمار في التابعة, وكذلك توزيعات الأرباح التي تلقتها الشركة القابضة من الشركة التابعة, وتسوية أثر ذلك عن طريق حساب الاستثمار في التابعة. ويتم ذلك على النحو التالي:

مدين

××× إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

××× توزيعات الأرباح (الشركة التابعة)

××× الاستثمار في التابعة

أما إذا حققت الشركة التابعة خسائر فيكون القيد على الشكل التالي:

مدين

××× الاستثمار في التابعة

دائن

××× خسائر الاستثمار في التابعة

وهذا القيد من قيود التسوية والاستبعاد يضمن تعديل رصيد حساب الاستثمار في التابعة إلى ما كان عليه في بداية الفترة لكي يتم استبعاده بما يعادل صافي أصول الشركة التابعة.

2- استبعاد رصيد حساب الاستثمار مقابل حصة الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة بالقيمة الدفترية, مع إظهار الفروق بقيم الأصول والخصوم ما بين القيم الدفترية والقيم

العادلة. وهذا القيد هو القيد نفسه الذي يتم إجراؤه بتاريخ التوحيد كما سبق وأوضحنا في الفصل السابق. ويأخذ هذا القيد الشكل التالي:

مدين

××× رأس مال أسهم التابعة

××× رأس مال الإضافي التابعة

××× أرباح محجوزة في التابعة

××× الأصول (زيادة القيم العادلة عن الدفترية)

××× الخصوم (نقصان القيم العادلة عن الدفترية)

××× الشهرة الموجبة.

دائن

××× الاستثمار في التابعة

××× حقوق الأقلية

××× الأصول (نقص الأصول)

××× الخصوم (زيادة الخصوم)

3- تسجيل أية مصاريف إضافية نتيجة للحاجة إلى تخفيض فروق زيادة القيمة العادلة على القيمة الدفترية للأصول والخصوم. وفي حال نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية للأصول والخصوم فيتم إجراء قيود عكس قيود الزيادة في القيمة وهذا يعني تخفيض المصاريف فكما هو معروف أن الشركة التابعة لن تغير من قيم أصولها وخصومها الدفترية بينما نجد أن الأصول والخصوم ستظهر بقائمة التوحيد بقيمها العادلة. ومن ثم ينبغي تعديل الأرباح الموحدة للمجموعة لتأخذ في الحسبان أثر هذه الفروق. وتختلف القيود المتعلقة بالعمليات السابقة بحسب العناصر الظاهرة بقائمة الدخل والمركز المالي للشركتين وذلك كما يلي:

أ- المخزون:

إذا كانت القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية وكانت الشركتان تتبعان طريقة الجرد المستمر وتمكنت الشركة التابعة من بيع المخزون خلال العام الأول للتوحيد فينبغي تعديل تكلفة البضاعة المباعة وكذلك المخزون بالفرق ما بين القيمة العادلة عن الدفترية بحسب القيد التالي:

مدين	دائن
××× تكلفة البضاعة المباعة	××× مخزون

أما إذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية فيكون القيد كما يلي:

مدين	دائن
××× مخزون	××× تكلفة البضاعة المباعة

وإذا لم يتم بيع المخزون فلا يوجد حاجة لإجراء هذا القيد.

أما في حال اتباع الشركتين أسلوب الجرد الدوري فتستبدل تكلفة البضاعة المباعة في الجهة المدينة في مخزون أول المدة.

ب- الزيادة أو النقص في الأصول القابلة للاستهلاك:

في حال زيادة القيم العادلة للأصول عن القيمة الدفترية لها وفي مثل هذه الحالة لكي تعبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل عن الوضع الموحد بشكل دقيق ينبغي تعديل الأرباح الموحدة للشركتين بالفرق في مصروف الاستهلاك لهذه الأصول مع مراعاة العمر المتبقي للأصول. لذا ينبغي إجراء قيد بالفرق في قيمة الاستهلاك وذلك على النحو التالي:

مدين

مصاريف الاستهلاك للأصول

دائن

مخصص الاستهلاك للأصول أو الأصول في حال عدم وجود مخصص

وفي حال نقص القيمة العادلة عن القيمة الدفترية فيكون القيد:

مدين	دائن

مخصص الاستهلاك للأصول مصاريف الاستهلاك للأصول

4- تسجيل التغيرات في حقوق أقلية المساهمين في الشركة التابعة خلال الفترة بإضافة حصتهم الصافية من صافي الربح وطرح حصتهم في توزيعات الأرباح.

وذلك على النحو التالي:

مدين	دائن
××× حصة الأقلية	××× حقوق الأقلية
	××× توزيعات الأرباح

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه يوجد قيود أخرى تظهر في ورقة عمل التوحيد في حال وجود عمليات متبادلة ما بين الشركة القابضة والتابعة على النحو الذي سوف نناقشه بالتفصيل في الفصول اللاحقة.

ولغايات توضيح هذه الإجراءات سيتم الاعتماد على حالة توضيحية شاملة وسيتم من خلالها تغطية عملية استملاك أسهم التابعة, وكيفية احتساب حصة القابضة في دخل التابعة في نهاية العام, وحصتها من التوزيعات, وإثبات ذلك في سجلات القابضة, ومن ثم إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية الفترة الأولى.

مثال رقم (4):

بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة النسر 80% من أسهم شركة الصقر وذلك بإصدار (500) سهم بقيمة اسمية 100 وقيمة سوقية 200 وتسديد مبلغ (50000) نقداً وبتاريخ التوحيد تعادلت القيم الدفترية لشركة الصقر مع العادلة لها ما عدا زيادة في الأراضي بمقدار (6000) والآلات (8000) وإن العمر المتبقي لها 5 سنوات, والمخزون (4000) حيث تم بيعه خلال العام, هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الصقر بتاريخ التوحيد كما يلي:

80000 رأس مال الأسهم, 40000 رأس مال الإضافي, 20000 أرباح محجوزة. وفي 2009/12/31 كانت القوائم المالية لكل من شركة النسر والصقر كما يلي:

البيان	النسر	الصقر
قائمة الدخل		
المبيعات	201840	150000
إيراد الاستثمار في التابعة	27520	–
تكلفة البضاعة المباعة	(112000)	(80000)
مصاريف مختلفة	(25640)	30000
صافي الربح	91720	40000
قائمة الأرباح المحجوزة		
الأرباح المحجوزة 1/1	50000	20000
صافي الربح	91720	40000
توزيعات خلال العام	(47000)	(16000)
الأرباح المحجوزة 12/31	94720	44000
قائمة المركز المالي		
نقدية	17000	20000
زبائن	20000	22000
مخزون	12000	18000
أراضٍ	29000	20000
مبانٍ	57000	60000
آلات ومعدات	30000	40000
استثمار في التابعة	164720	–
مجموع الأصول	329720	180000
دائنون	30000	16000

رأس مال الأسهم	150000	80000
رأس مال الإضافي	55000	40000
أرباح محجوزة	94720	44000
إجمالي حقوق الملكية والخصوم	329720	180000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة النسر والمتعلقة بالسيطرة في 2009/1/1.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة النسر والمتعلقة بالمحاسبة عن الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وذلك بتاريخ 2009/12/31.

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد التي ستظهر في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر القوائم المالية الموحدة في 2009/12/31.

ملاحظة: أظهرنا في القوائم المالية العائدة للشركة القابضة إثر تطبيق طريقة حقوق الملكية وانعكاساتها على حساب الاستثمار في التابعة.

الحل: تكلفة الاستثمار في التابعة:

رأس مال الأسهم: 500× 100= 50000

رأس مال الإضافي: 500 سهم × 100= 50000

نقدية: 50000

150000

ويتم إثبات هذه التكلفة وفقاً لطريقة الاستملاك بتاريخ 2009/1/1 بموجب القيد التالي:

150000 من حـ / الاستثمار في التابعة

إلى مذكورين

50000 حـ / رأس مال الأسهم

50000 حـ / رأس المال الإضافي

50000 حـ / النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة

قبل إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة النسر لإظهار التغيرات في حساب الاستثمار في الصقر ينبغي القيام ببعض العمليات الحسابية والمتمثلة بما يلي:

حصة القابضة من صافي أصول التابعة بالقيم الدفترية:

112000 = %80 ×140000

بينما حصة القابضة من صافي الأصول بالقيم العادلة:

126400 = %80 × 158000

وبالتالي فإن حصة الأقلية من هذه القيمة :

31600 = %20 ×158000

ثم نجري مقارنة ما بين التكلفة وحصة القابضة لاستخراج علاوة الشراء أو خصم الشراء

علاوة الشراء: 150000− 112000 = 38000

يطرح حصة القابضة من الزيادة في قيم الأصول:

أراضي 6000× 80% = 4800

آلات 8000× 80% = 6400

مخزون 4000× 80% = 3200

(14400)

الشهرة الموجبة 23600

أو بأسلوب مباشر 150000 − 126400 = 23600

كما ينبغي توزيع هذه الفروق على سنوات العمر الإنتاجي المتبقية كما يلي:

البيان	القيمة	فترة الإطفاء	حصة العام	الرصيد
المخزون	4000	1	4000	−

آلات	8000	5	1600	6400

حصة القابضة من الفروقات السنوية: 5600 × 80% = 4480

حصة الأقلية من الفروقات السنوية: 5600 × 20% = 1120

أما بالنسبة للأرباح:

حصة القابضة من أرباح التابعة: 40000× 80% = 32000 وبذلك يكون للأقلية الباقي ومقداره 8000

أما توزيعات الأرباح:

حصة القابضة من توزيعات الأرباح: 16000× 80% = 12800 وبذلك تكون حصة الأقلية من التوزيعات: 3200

بعد إجراء هذه العمليات الحسابية تقوم القابضة بإثبات القيود المحاسبية التالية بدفاترها:

32000 من حـ / الاستثمار في التابعة

32000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

4480 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

4480 إلى حـ / الاستثمار في التابعة

إثبات حصة العام من فروقات قيم الأصول.

ويمكن دمج هذه القيود بقيد واحد كما يلي:

27520 من حـ / الاستثمار في التابعة

27520 إلى حـ /إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الإيراد الصافي للاستثمار في التابعة

ومن ثم يتم إقفاله بقائمة الدخل كما يلي:

27520 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

27520 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

12800 من حـ / النقدية

12800 إلى حـ / الاستثمار في الصقر

إثبات استلام الأرباح الموزعة من الصقر

حصة الأقلية الصافية: 8000 – 1120 = 6880

ملاحظة: هذه القيود تم ترحيلها إلى الحسابات بدفاتر القابضة لذلك ظهر في قائمة الدخل إيراد الاستثمار في التابعة بمبلغ (27520) وظهر رصيد حساب الاستثمار في التابعة في قائمة المركز المالي بمبلغ 164720 والآن ولغرض إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين النسر والصقر في 2009/12/31 (نهاية العام الأول للتوحيد)، فإنه يقضي إجراء قيود التسوية والاستبعاد التالية في ورقة عمل التوحيد الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة.

القيد رقم (1): لإعادة رصيد حساب الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول العام:

مدين

27520 إيراد الاستثمار في الصقر

دائن

12800 توزيعات الأرباح – شركة الصقر

14720 الاستثمار في الصقر

القيد رقم (2): لاستبعاد رصيد حساب الاستثمار في التابعة مقابل حصة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة، وتوزيع الفرق بين عناصر الأصول والخصوم كما هو الحال في أول العام:

مدين		دائن
80000	رأس مال الأسهم التابعة	150000 الاستثمار في التابعة

40000 رأس المال الإضافي التابعة 31600 حقوق الأقلية (158000×20%)

20000 أرباح محجوزة التابعة.

4000 مخزون سلعي

6000 أراضٍ

8000 آلات

23600 شهرة محل

القيد رقم (3): لتخفيض أو استهلاك زيادة القيمة العادلة على القيمة الدفترية للأصول والخصوم الخاصة بالشركة التابعة.

مدين

4000 تكلفة البضاعة المباعة

1600 مصروف استهلاك آلات

دائن

4000 المخزون السلعي

1600 مخصص استهلاك الآلات

القيد رقم (4): لتسجيل حصة الأقلية في صافي ربح التابعة وحصتهم في توزيعات الأرباح:

مدين دائن

6880 حصة الأقلية في صافي الربح 3200 توزيعات الأرباح

3680 حقوق الأقلية

ورقة عمل التوحيد لإظهار القوائم المالية الموحدة في 2009/12/31

البيـان	النسر	الصقر	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	201840	150000	–	–	351840
إيراد الاستثمار في التابعة	27520	–	(1)27520	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(112000)	(80000)	(3)4000	–	(196000)
مصاريف مختلفة	(25640)	(30000)	(3)1600	–	(57240)
حصة الأقلية	–	–	(4)6880		(6880)
صافي الدخل	91720	40000	40000		91720
قائمة الأرباح المحجوزة					
رصيد 1/1	50000	20000	(2)20000	–	50000
صافي الدخل	91720	40000	40000	–	91720
توزيعات الأرباح	(47000)	(16000)	–	(1)12800 (4)3200	(47000)
رصيد 12/31	94720	44000	60000	16000	94720
قائمة المركز المالي					
نقدية	17000	20000	–	–	37000
زبائن	20000	22000	–	–	42000
مخزون	12000	18000	(2)4000	(3)4000	30000
أراضٍ	29000	20000	(2)6000	–	55000

مبانٍ	57000	60000	–	–	117000
آلات	30000	40000	(2)8000	–	78000
م.أ. آلات	–	–	–	(3)1600	(1600)
استثمار في الصقر	164720	–	–	(2)150000 (1)14720	–
شهرة محل	–	–	(2)23600		23600
إجمالي الأصول	329720	180000			381000
دائنون	30000	16000	–	–	46000
حقوق الأقلية	–	–	–	(2)31600 (4)3680	35280
رأس مال الأسهم	150000	80000	(2)80000	–	150000
رأس مال الإضافي	55000	40000	(2)40000	–	55000
أرباح محجوزة	94720	44000	60000	16000	94720
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	329720	180000	221600	221600	381000

من ورقة عمل التوحيد الواردة أعلاه يمكننا ملاحظة ما يلي:

1- إن صافي الربح بقائمة الدخل الموحدة يساوي صافي ربح الشركة القابضة إذا طبقت طريقة حقوق الملكية ويتم التوصل إلى ذلك في ورقة عمل التوحيد من خلال احتساب الفرق بين الإيرادات الموحدة والمصاريف الموحدة للشركتين. كما يلاحظ من تحليل خانتي التسوية والاستبعاد لقائمة الدخل أن أرباح الشركة التابعة قد تم استبعادها مقابل إيراد الاستثمار في التابعة ومصاريف تخفيض أو استهلاك زيادة القيمة العادلة على القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة, وبعد هذا الاستبعاد يبقى فقط صافي ربح الشركة القابضة والذي يساوي صافي الربح الموحد

الذي يتم نقله إلى قائمة الأرباح المحجوزة الموحدة.

2- رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة يساوي رصيد الأرباح المحجوزة للشركة القابضة تطبيقاً لطريقة حقوق الملكية. وإن رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة بنهاية العام يساوي إلى الأرباح المحجوزة للشركة القابضة أول العام مضافاً إليه صافي الربح الموحد ناقصاً توزيعات الأرباح التي أجرتها الشركة القابضة فقط خلال العام, وهذا الرصيد هو الذي تم إظهاره في الميزانية الموحدة, وبتحليل قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد والواردة بقائمة الأرباح المحجوزة يتضح أن أثرها النهائي هو استبعاد مكونات رقم الأرباح المحجوزة للشركة التابعة في نهاية العام وهي: رصيد الأرباح المحجوزة في أول العام (والذي تم استبعاده بموجب القيد رقم (2) الخاص باستبعاد تكلفة الاستثمار في التابعة، ورقم صافي ربح الشركة التابعة والذي تم استبعاده عند إعداد قائمة الأرباح الموحدة، ورقم الأرباح التي وزعتها الشركة التابعة خلال العام والذي تم استبعاد كلٍ من حصة القابضة وحصة الأقلية في تلك التوزيعات بموجب القيد رقم (1) و(4) على التوالي.

كما نلاحظ عدم تأثير الأرباح المحجوزة التي حققتها الشركة التابعة قبل تاريخ التوحيد بناءً على طريقة الاستملاك المستخدمة في المحاسبة عن التوحيد.

3- يترتب على قيود التسوية والاستبعاد الخاصة بتسجيل فرق تكلفة الاستثمار بتاريخ التوحيد على القيمة الدفترية لها بذلك التاريخ القيد رقم (2)، وكذلك الخاصة بتسجيل استهلاك أو إطفاء هذا الفرق القيد رقم (3)، أن تظهر الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي الموحدة بنهاية العام متضمنة فقط الجزء من هذا الفرق الذي لم يتم تخفيضه أو استهلاكه وكذلك قيمة الأراضي، لأنها لا تخضع للاستهلاك أو التخفيض حتى تاريخ الميزانية وأن قيمة الزيادة الواجب أن تخضع للاستهلاك في السنة التالية تبلغ 6400 وبطبيعة الحال فإن مقدار الزيادة المتبقية تلك (6400) وقيمة الأراضي والشهرة تظهر ضمن أرصدة الأصول في قائمة المركز المالي الموحدة بنهاية عام 2009.

تظهر حقوق الأقلية في الشركة التابعة في قائمة المركز المالي الموحدة كرقم إجمالي بما يعادل حصتهم في صافي أصول الشركة التابعة في نهاية العام ويتم احتساب هذه القيمة على النحو التالي:

حصة الأقلية في صافي الأصول بتاريخ 2009/1/1: 158000×20%=	31600
+ حصتهم في صافي ربح التابعة: 40000×20%−1120=	6880
− حصتهم من توزيعات الأرباح: 16000×20%=	(3200)
رصيد حقوق الأقلية في 2009/12/31	35280

3-2 إعداد القوائم المالية الموحدة في العام التالي للسيطرة:

لا تختلف إجراءات توحيد القوائم المالية الموحدة في العام التالي عنها في العام الأول. حيث يتطلب الأمر إجراء القيود نفسها بورقة عمل التوحيد مع الأخذ في الحسبان نتائج النشاط للشركة التابعة الجديدة، مع ضرورة التأكيد على أن عناصر القيد رقم (2) والمتعلقة برصيد حساب الاستثمار في التابعة وحصة الشركة القابضة من صافي أصول التابعة وكذلك حقوق الأقلية ورصيد الفروقات بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية لأصول وخصوم الشركة التابعة غير المطفأ تمثل أرصدة نهاية العام الأول وهي أرصدة أول المدة نفسها.

لنستمر الآن في تحليل حالة شركة النسر والشركة التابعة الصقر في المثال السابق لكي نتناول إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي لعام التوحيد. حيث يساعد هذا التحليل في تفهم الكيفية التي يتم بها التعامل مع الأرصدة المتبقية من الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة. وحتى يمكن تتبع استهلاكها أو تخفيضها على مدى السنوات المتبقية من أعمارها الإنتاجية. وسوف يتبين من هذه الحالة أيضاً أن تخفيض أو استهلاك ذلك الفرق عند إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في أي عام من الأعوام التالية لعام التوحيد. وبما أن الشركة القابضة تطبق طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة فسوف نتبين كيف أن تطبيق هذه الطريقة يسهل عملية إعداد القوائم المالية

الموحدة، إذ إن العلاقات السابقة الإشارة إليها بين صافي ربح الشركة القابضة وصافي الربح الموحد وكذلك الأرباح المحجوزة للشركة القابضة والأرباح المحجوزة الموحدة تنطبق على أي عام من الأعوام التالية لتاريخ التوحيد.

واستمراراً لبيانات المثال السابق للشركتين النسر و الصقر فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام 2009.

ظلت الشركة القابضة محتفظة باستثماراتها في شركة الصقر بنفس النسبة وهي 80% وقد كانت القوائم المالية للشركتين في 2010/12/31 وقبل قيام الشركة بإجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة وترحيلها إلى الحسابات بدفاتر الأستاذ على النحو التالي:

القوائم المالية للشركتين في 2010/12/31

البيان	النسر	الصقر
قائمة الدخل		
المبيعات	250000	160000
تكلفة البضاعة المباعة	(144360)	(90000)
مصاريف تشغيل	(50000)	(10000)
صافي الدخل	55640	60000
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 2010/1/1	94720	44000
صافي الدخل	55640	60000
توزيعات خلال العام	(60000)	(30000)
رصيد 2010/12/31	90360	74000
قائمة المركز المالي		
نقدية	6000	34000

زبائن	40000	25000
أراضٍ	29000	20000
مبانٍ	57000	60000
مخزون	30000	25000
آلات	30000	40000
استثمار في التابعة	164720	
إجمالي الأصول	356720	204000
دائنون	61360	10000
رأس مال الأسهم	150000	80000
رأس المال الإضافي	55000	40000
أرباح محجوزة	90360	74000
إجمالي حقوق الملكية والخصوم	356720	204000

والمطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بحساب الاستثمار في التابعة بدفاتر شركة النسر وترحيلها إلى الحسابات وفقاً لطريقة حقوق الملكية بتاريخ 2010/12/31 وكانت توزيعات التابعة نقدية.

2) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد في 2010/12/31.

3) إعداد القوائم المالية الموحدة في 2010/12/31

الحل:

1- بدفاتر شركة النسر

لإجراء القيود المحاسبية وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر شركة النسر بتاريخ 2009/12/31 يجب أولاً حساب حصة القابضة من دخل التابعة وذلك على النحو التالي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة: 60000×80%= 48000

يطرح حصة العام من فروقات القيم العادلة عن الدفترية:

استهلاك الآلات: 8000 ÷ 5 × 80% = (1280)

إيراد الاستثمار في التابعة 46720

حيث تسجل النسر القيود التالية:

46720 من حـ/ الاستثمار في التابعة

46720 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة.

إثبات إيراد الاستثمار الصافي في التابعة.

46720 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

46720 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

24000 من حـ/ النقدية

24000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام توزيعات الأرباح من التابعة

بعد هذه القيود فإن رصيد الاستثمار في التابعة بتاريخ 2010/12/31 والذي يجب أن يظهر بقائمة المركز المالي لشركة النسر هو:

حـ / الاستثمار في التابعة

164720	رصيد 2010/1/1	24000	من حـ/ النقدية
46720	إيراد الاستثمار في التابعة	187440	رصيد 2010/12/31
211440		211440	

وكذلك ينبغي زيادة حساب النقدية بمقدار (24000) وهي الأرباح المستلمة من الشركة التابعة، وكذلك زيادة صافي دخل القابضة بمقدار (46720) بحيث يصبح 102360 والأرباح المحجوزة في القابضة 137080 وذلك في 2010/12/31.

2- قيود ورقة العمل:

أما قيود ورقة العمل فتظهر وبناءً على الأهداف والإجراءات التي سبق شرحها كما يلي:

- القيد رقم (1):

مدين		دائن	
46720	إيراد الاستثمار في التابعة	22720	الاستثمار في التابعة
		24000	توزيعات الأرباح

- القيد رقم (2)

مدين		دائن	
80000	رأس مال الأسهم التابعة 1/1	164720	الاستثمار في التابعة1/1
40000	رأس المال الإضافي في التابعة 1/1	1600	مخصص أ. آلات 1/1
44000	الأرباح المحجوزة في التابعة 1/1	35280	حقوق الأقلية 1/1
6000	أراضي		
8000	آلات		
23600	شهرة محل		

- القيد رقم (3)

مدين		دائن	
1600	مصروف أ. آلات	1600	مخصص أ. آلات

- القيد رقم (4):

مدين		
11680	حصة الأقلية في صافي الربح (60000×20%-320)	
		دائن
		5680 حقوق الأقلية
		6000 توزيعات الأرباح (30000×20%)

وبعد ذلك يتم ترحيل القيود السابقة إلى ورقة عمل التوحيد لهدف إظهار القوائم المالية

الموحدة للشركتين النسر والصقر للفترة المالية المنتهية في 2010/12/31 كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2010/12/31

البيـان	النسر	الصقر	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	250000	160000	–	–	410000
إيراد الاستثمار في التابعة	46720	–	(1)46720	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(144360)	(90000)	–	–	(234360)
مصاريف تشغيل	(50000)	(10000)	(3)1600	–	(61600)
حصة الأقلية	–	–	(4)11680	–	(11680)
صافي الدخل	102360	60000	60000		102360
قائمة الأرباح المحجوزة					
رصيد 1/1	94720	44000	(2)44000	–	94720
صافي الدخل	102360	60000	60000	–	102360
توزيعات الأرباح	(60000)	(30000)	–	(1)24000 (4)6000	(60000)
رصيد 12/31	137080	74000	104000	30000	137080
قائمة المركز المالي					

نقدية	30000	34000	–	–	64000
زبائن	40000	25000	–	–	65000
مخزون	30000	25000	–	–	55000
أراضٍ	29000	20000	(2)6000	–	55000
مبانٍ	57000	60000	–	–	11700
آلات	30000	40000	(2)8000	–	78000
م. أ. آلات	–	–	–	(2)1600 (3)1600	(3200) 74800
استثمار في التابعة	187440	–	–	(2)164720 (1)22720	–
شهرة محل	–	–	(2)23600		23600
إجمالي الأصول	403440	204000			454400
دائنون	61360	10000	–	–	71360
حقوق الأقلية	–	–	–	(2)35280 (4)5680	40960
رأس مال الأسهم	150000	80000	(2)80000	–	150000
رأس المال الإضافي	55000	40000	(2)40000	–	55000
أرباح محجوزة	137080	74000	104000	30000	137080
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	403440	204000	261600	261600	454400

يلاحظ من ورقة عمل التوحيد الواردة أعلاه ما يلي:

1- إن رصيد حساب الاستثمار في التابعة والظاهر بقائمة المركز المالي للشركة القابضة يعادل 187440 وهذا يعكس نتائج استخدام طريقة حقوق الملكية للعامين 2010/2009

2- إن صافي دخل شركة النسر يعادل 102360 وهو يساوي صافي الدخل الموحد. وبناءً عليه فإن رصيد الأرباح المحجوزة في شركة النسر بنهاية عام 2010 والبالغ 137080 يساوي رصيد الأرباح المحجوزة الموحدة.

3- إن رصيد حقوق الأقلية في نهاية عام 2010 يعادل 40960

4- إن المجموع المدين من عمود التسوية والاستبعاد يعادل المجموع الدائن من العمود نفسه والبالغ 261600.

4- إعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ التوحيد في ظل طريقة التكلفة

كما ذكرنا سابقاً فإن تكلفة الاستثمار تعد مقياساً دقيقاً للقيمة السوقية للاستثمار في تاريخ السيطرة, وأن قيمة الاستثمار لا تتأثر بالنتائج المترتبة على الاستثمار, ويسوغ مؤيدو استخدام طريقة التكلفة وجهة نظرهم بأن هذه الطريقة تعترف بحقيقة أن كلاً من الشركة القابضة والشركة التابعة تعد وحدة قانونية مستقلة، وأن المعالجة المحاسبية للاستثمار في الشركة التابعة بدفاتر الشركة القابضة يجب أن يعكس هذه الحقيقة, وتدبير ذلك أن أرباح الشركة التابعة لا تعد محققة من وجهة نظر الشركة القابضة إلا عندما يصبح من حقها الحصول على تلك الأرباح، وهذا ما لا يتم إلا عندما تعلن الشركة التابعة عن توزيعات الأرباح. هذه الأمور تنعكس على إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة وعلى قيود ورقة عمل التوحيد. لذا سنقوم في هذه الفقرة بمناقشة وتوضيح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في حال اتباع طريقة التكلفة للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة بنهاية العام للتوحيد وكذلك نهاية العام التالي للتوحيد.

4-1- إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول وفقاً لطريقة التكلفة:

إذا اتبعت الشركة القابضة طريقة التكلفة لمعالجة حساب الاستثمار في التابعة فإن رصيد هذا الحساب يبقى نفسه بنهاية السنة المالية وهذا معناه أن نتائج عمليات الشركة التابعة لا تتأثر برصيد حساب الاستثمار خلال فترات الاستثمار أو الملكية، باستثناء حالة وجود ما يسمى بتوزيعات التصفية (أي أن حصة القابضة في توزيعات الأرباح المعلن عنها من التابعة أكبر من حصتها في أرباح التابعة) أو حالة حدوث انخفاض كبير ودائم في القيمة السوقية للاستثمار في التابعة, إذ أن طريقة التكلفة تركز على مفهوم الوحدة القانونية على عكس الحال بالنسبة لطريقة حقوق الملكية التي تبرز مفهوم الوحدة الاقتصادية.

وإن تطبيق طريقة التكلفة يؤدي إلى أن تقوم الشركة القابضة بإثبات حصتها من الأرباح الموزعة من قبل التابعة كإيراد استثمار في التابعة, وتتجاهل إثبات نصيبها في الأرباح التي تحققها الشركة التابعة ولا تقوم بتوزيعها, ولذلك فإنه في حالة الشركات التابعة التي تقوم بإنماء صافي أصولها عن طريق الاحتفاظ بجزء من أرباحها المحققة وعدم توزيعها فإن رصيد استثماراتها في الشركة التابعة والأرباح المحققة من تلك الاستثمارات المثبتة طبقاً لطريقة التكلفة تكون ظاهرة بأقل من قيمتها طبقاً لطريقة حقوق الملكية والفرق بين الطريقتين يتمثل في نصيب الشركة القابضة في أرباح الشركة التابعة التي حققتها بعد تاريخ الشراء والتي لم تقم بتوزيعها منذ ذلك التاريخ بعد الأخذ في الحسبان التعديلات الناتجة عن تخفيض الفرق بين التكلفة والقيمة الدفترية ولإعداد القوائم المالية الموحدة بعد تاريخ الشراء بحسب طريقة التكلفة يحتاج الأمر إلى إجراء قيود تسوية واستبعاد كما هو الحال في ظل طريقة حقوق الملكية. حيث توجد طريقتان تقوم الطريقة الأولى بإضافة قيد إلى ورقة عمل التوحيد للقيود التي تم إجراؤها في ظل طريقة حقوق الملكية ويهدف هذا القيد إلى تعديل القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة وتحويلها إلى طريقة حقوق الملكية ويأخذ هذا القيد الشكل التالي:

مدين

××× الاستثمار في التابعة

××× إيراد توزيعات الأرباح

دائن

××× إيراد الاستثمار في التابعة

ثم نقوم بإجراء القيود الأربعة الأخرى كما هي في ظل طريقة حقوق الملكية والتي سبق وأوضحناها في الفقرة السابقة.

والطريقة الثانية: لا يتم بموجبها تحويل بيانات طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية وإنما يستبعد رصيد الاستثمار في التابعة بالتكلفة مقابل حقوق المساهمين في الشركة التابعة بتاريخ التوحيد. ويحتاج الأمر بعدئذ إلى توزيع الأرباح المحجوزة الخاصة بالشركة التابعة والمحققة بعد التوحيد ولم توزع في شكل نقدي بين حصة الشركة القابضة والذي يزيد من الأرباح المحجوزة للشركة القابضة, وبين نصيب الأقلية الذي يضاف إلى حقوق الأقلية في قائمة المركز المالي الموحد. وبذلك تكون القيود ورقة عمل التوحيد كما يلي:

القيد رقم (1):

مدين

××× إيراد توزيعات الأرباح

دائن

××× توزيعات الأرباح

أما القيود رقم (2) و(3) و(4) فتبقى كما هي في ظل طريقة حقوق الملكية.

هذا صحيح بنهاية العام الأول. وفي الفترات التالية يبقى القيد رقم (1) كما هو بعد أخذ قيمة التوزيعات بالحسبان. والقيد رقم (2) يضاف إليه حساب جديد في الجهة الدائنة وهو أرباح محجوزة في القابضة وذلك بمقدار حصة القابضة من أرباح التابعة والتي لم يتم توزيعها في السنة الماضية.

وسيتم توضيح إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة حيث سنتبع الطريقة الثانية بإجراء قيود ورقة العمل, من خلال المثال التالي:

مثال:

في 2009/1/1 اشترت شركة الأمل 80% من أسهم شركة السعادة بسعر 780000 كما دفعت مبلغ 30000 عمولة شراء وأتعاب مراجعين وقد نتج عن ذلك علاقة قابضة وتابعة. هذا وقد اتبعت شركة الأمل طريقتي الاستملاك والتكلفة وبتاريخ التوحيد تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة السعادة وخصومها ما عدا زيادة في المخزون بمقدار 90000 حيث تم بيع 60% منه خلال عام 2009 وتم بيع الباقي خلال عام 2010, ونقص في الآلات بمقدار 15000 وكان العمر المتبقي لها خمس سنوات ونقص الأراضي بمقدار 30000.

وفي 2009/12/31 كانت القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة كما يلي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	**شركة** الأمل	**شركة** السعادة
قائمة الدخل		
المبيعات	2400000	450000
إيراد توزيعات الأرباح	60000	–
تكلفة البضاعة المباعة	(1950000)	(240000)
مصاريف إدارية ومالية	(75000)	(30000)
صافي الدخل	435000	180000
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 1/1	180000	30000
صافي الدخل	435000	180000
توزيعات الأرباح	(390000)	(75000)

رصيد 2009/12/31	225000	135000
قائمة المركز المالي		
نقدية	30000	6000
زبائن	375000	255000
مخزون	675000	480000
توزيعات مستحقة القبض	60000	–
الاستثمار في االتابعة	780000	–
آلات بالصافي	294000	255000
أراضٍ	270000	150000
مجموع الأصول	2484000	1146000
دائنون	369000	156000
توزيعات أرباح مستحقة	–	75000
قروض	990000	60000
رأس مال الأسهم	600000	540000
رأس مال الإضافي	300000	180000
أرباح محجوزة	225000	135000
مجموع الخصوم وحقوق الملكية	2484000	1146000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة الأمل والمتعلقة بالاستثمار في التابعة لعام 2009.

2- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في عام 2009.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد بنهاية عام 2009.

أولاً: إثبات عملية شراء أسهم شركة السعادة (التابعة) بتاريخ 2009/1/1.

780000 من حـ / الاستثمار في شركة السعادة

780000 إلى حـ / النقدية

إثبات شراء الأسهم

30000 من حـ / مصاريف التوحيد

30000 إلى حـ / النقدية

إثبات شراء الأسهم

ثانياً: القيود بدفاتر الأمل بتاريخ 2009/12/31 وبحسب طريقة التكلفة:

بحسب طريقة التكلفة تقوم شركة الأمل فقط بإثبات حصتها من الأرباح التي أعلنت عن توزيعها شركة السعادة وهي التالية:

75000× 80% = 60000 ويتم إثباتها كما يلي:

60000 من حـ / توزيعات مستحقة القبض

60000 إلى حـ / إيراد توزيعات الأرباح

إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

ثم يتم إقفال حساب إيراد توزيعات الأرباح بقائمة الدخل على النحو التالي :

60000 من حـ / إيراد توزيعات الأرباح

60000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد توزيعات الأرباح

ونتيجة لهذين القيدين يظهر في قائمة الدخل إيراد توزيعات الأرباح بمقدار 60000 وفي قائمة المركز المالي لشركة الأمل وضمن الأصول توزيعات مستحقة القبض مبلغ 60000 لأنه لم يتم قبض هذه التوزيعات خلال العام.كما نلاحظ أن رصيد حساب الاستثمار في التابعة بقي كما هو في بداية العام وهو (780000) وهو ما ظهر بقائمة المركز المالي بتاريخ 2009/12/31.

وبغية إعداد القوائم المالية الموحدة يتوجب علينا إجراء بعض العمليات وهي كما يلي:

تكلفة الاستثمار هي: 780000

حصة القابضة من صافي أصول شركة السعادة: 750000 × 80% = 600000

علاوة الشراء : 780000 – 600000 = 180000

يطرح منها: حصة القابضة من زيادة الأصول:

مخزون: 90000 × 80% = (72000)

يضاف إليها: حصة القابضة من نقص الأصول:

أراضٍ: 30000 × 80% = 24000

آلات: 15000 × 80% = 12000

36000

شهرة المحل الموجبة 144000

حصة عام 2009 من فروقات قيم الأصول:

المخزون السلعي: 72000 × 60% = (43200)

+ استهلاك آلات: 5/12000 = 2400

إجمالي حصة العام : 40800

قيود ورقة العمل:

القيد الأول (1): لإلغاء إيراد توزيعات الأرباح وتوزيعات الأرباح.

مدين

60000 إيراد توزيعات الأرباح

دائن

60000 توزيعات الأرباح

القيد الثاني (2): لإلغاء أرصدة أول المدة مقابل حساب الاستثمار في التابعة, وإثبات حقوق الأقلية في صافي الأصول وإظهار فروقات القيمة الدفترية وعن العادلة.

مدين

540000 رأس مال الأسهم في التابعة

180000 رأس المال الإضافي في التابعة

30000 أرباح محجوزة في التابعة

144000 شهرة محل

90000 مخزون

دائن

780000 الاستثمار في التابعة

159000 حقوق الأقلية (795000×20%)

15000 آلات

30000 أراضٍ

القيد رقم (3): لإطفاء ما يخص السنة الحالية من فروقات بين القيمة الدفترية والعادلة لأصول وخصوم التابعة.

مدين

54000 تكلفة البضاعة المباعة

3000 مخصص أ. آلات

دائن

54000 المخزون

3000 مصروف أ. آلات

القيد رقم (4): لإثبات حصة الأقلية في ربح التابعة وحصتهم من توزيعات الأرباح

مدين

25800 حصة الأقلية في صافي الربح (180000 × 20%−10200)

دائن

15000 توزيعات الأرباح (75000 ×20%)

10800 حقوق الأقلية (15000−25800)

القيد رقم (5): قيد إلغاء المديونية بين القابضة والتابعة والمتعلقة في توزيعات الأرباح مستحقة القبض ومستحقة الدفع.

مدين

60000 توزيعات أرباح مستحقة الدفع

دائن

60000 توزيعات أرباح مستحقة القبض.

ملاحظة: وفقاً للطريقة الأولى يكون القيد رقم (1) كما يلي:

القيد رقم (1):

مدين

43200 الاستثمار في التابعة

60000 إيراد توزيعات الأرباح

دائن

103200 إيراد الاستثمار في القابضة.

بموجب هذا القيد تم تحويل أرصدة الحسابات أعلاه من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مع ملاحظة أن القيد هو في ورقة العمل فقط ولا يؤثر على أرصدة الحسابات بدفاتر القابضة. حيث يتم تسجيل هذا القيد بمبالغ الآثار النهائية المحتسبة أعلاه. فنجد أن حساب الاستثمار في التابعة ونتيجة لعدم استخدامها طريقة حقوق الملكية يظهر أقل بمبلغ 43200، وبجعله مديناً بهذا المبلغ إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحل محله أثر طريقة حقوق الملكية. أما

حساب إيراد الاستثمار في التابعة فيظهر بأقل مما يجب بمبلغ 103200 نتيجة لعدم استخدام طريقة حقوق الملكية وبجعله دائناً بهذا المبلغ إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحل محله أثر طريقة حقوق الملكية وكذلك حساب ايراد توزيعات الأرباح يظهر بأكثر مما يجب بمبلغ 60000 وبجعله مديناً إذ يزول أثر طريقة التكلفة ويحل محله أثر طريقة حقوق الملكية.

وبناءً عليه فإن القيد رقم (1) الوارد سابقاً هو قيد التحويل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية. وبعد أن نجري هذا القيد نقوم بإجراء القيود نفسها التي مر ذكرها في ظل طريقة حقوق الملكية. وتظهر ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/12/31 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31

البيـان	الأمل	السعادة	التسوية والاستبعاد		الأرقام
			مدين	دائن	الموحدة
قائمة الدخل					
مبيعات	2400000	450000	–	–	2850000
إيراد توزيعات الأرباح	60000	–	(1)60000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(1950000)	(240000)	(3)54000	–	(2244000)
مصاريف إدارية ومالية	(75000)	(30000)		(3)3000	(102000)
حصة الأقلية	–	–	(4)25800	–	(25800)
صافي الدخل	435000	180000	139800	3000	478200
قائمة الأرباح المحجوزة					
رصيد 1/1	180000	30000	(2)30000	–	180000
صافي الدخل	435000	180000	139800	3000	478200
توزيعات الأرباح	(390000)	(75000)	–	(4)15000 (1)60000	(390000)
أرباح محجوزة 12/31	225000	135000	169800	78000	268200

قائمة المركز المالي					
نقدية	30000	6000	–	–	36000
زبائن	375000	255000	–	–	630000
مخزون	675000	480000	(2)90000	(3)54000	1191000
توزيعات مستحقة القبض	60000	–	–	(5)60000	–
الاستثمار في العهد	780000	–	–	(2)780000	–
آلات بالصافي	294000	255000	–	(2)15000	534000
+ م. أ آلات	–	–	(3) 3000	–	3000 537000
أراضٍ	270000	150000	–	(2)30000	390000
شهرة محل	–	–	(2)144000		144000
إجمالي الأصول	2484000	1146000			2928000
دائنون	369000	156000	–	–	525000
توزيعات أرباح مستحقة	–	75000	(5)60000	–	15000
قروض	990000	60000	–	–	1050000
حقوق الأقلية	–	–	–	(2)159000 (4)10800	169800
رأس مال الأسهم	600000	540000	540000	–	600000
رأس المال الإضافي	300000	180000	180000	–	300000
أرباح محجوزة	225000	135000	169800	78000	268200
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	2484000	1146000	1186800	1186800	2928000

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ ما يلي:

1- في ظل طريقة التكلفة فإن صافي ربح الشركة القابضة لا يساوي صافي الربح الموحد، وكذلك فإن رقم الأرباح المحجوزة للشركة القابضة لا يساوي رقم الأرباح المحجوزة الموحدة.

2- لا تختلف القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة وهذا معناه أن الطريقة المستخدمة في المحاسبة عن الاستثمار تؤثر فقط في دفاتر القابضة.

3- إن الفرق بين ربح القابضة والربح الموحد يساوي حصة القابضة من دخل التابعة الصافي ولكن بعد تخفيض حصة العام من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة. وهذا الفرق يمثل المبلغ الذي كان ينبغي على الشركة القابضة إضافته إلى حساب الاستثمار فيما لو طبقت طريقة حقوق الملكية. وللتأكد من ذلك نجري العمليات الحسابية التالية:

الفرق بين ربح القابضة والربح الموحد يساوي: 478200-435000= 43200 في ظل طريقة التكلفة. ويكون رصيد حساب الاستثمار في التابعة (780000)

أما إذا اتبعت الشركة طريقة حقوق الملكية فيكون رصيد حساب الاستثمار في التابعة مساوياً:

رصيد الاستثمار في التابعة في 2009/1/1 =	780000
+ حصة القابضة من أرباح التابعة: 180000× 80% =	144000
- حصة العام من فروقات القيم الدفترية عن القيمة العادلة =	(40800)
- حصة القابضة من توزيعات التابعة: 75000× 80% =	(60000)
رصيد حساب الاستثمار في العهد في 2009/12/31	823200

الفرق ما بين رصيد الاستثمار في التابعة في 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية والرصيد وفقاً لطريقة التكلفة هو:

823200 - 780000 = 43200 وهو يساوي إلى الفرق ما بين الربح الموحد وربح القابضة كما أوضحنا أعلاه.

4-2- إعداد القوائم المالية الموحدة في العام التالي للتوحيد:

لا تختلف إجراءات توحيد القوائم المالية في العام التالي عنها بنهاية العام الأول, حيث يتطلب الأمر إجراء القيود نفسها بورقة عمل التوحيد, مع ضرورة التأكيد على أن عناصر القيد رقم (2) يضاف إليها عنصر في الطرف الدائن وهو أرباح محجوزة في القابضة بقيمة النقص في رصيد حساب الاستثمار في التابعة فيما لو طبقنا طريقة حقوق الملكية.

مثال:

ولنستمرالآن في تحليل حالة شركة الأمل وشركة السعادة في المثال السابق لكي نتناول إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام التالي التوحيد. واستمراراً لبيانات المثال الوارد في الفقرة السابقة فسوف نفترض المعلومات التالية بالنسبة لعام 2009:

ظلت الشركة القابضة محتفظة باستثماراتها في شركة السعادة بنفس النسبة وهي 80% وقد كانت القوائم المالية للشركتين بتاريخ 2009/12/31 على النحو التالي:

القوائم المالية المنتهية في 2009/12/31

البيـان	الأمل	السعادة
مبيعات	2250000	600000
إيراد توزيعات الأرباح	96000	-
تكلفة البضاعة المباعة	(189000)	(36000)
مصاريف إدارية ومالية	(90000)	(36000)
صافي الدخل	366000	204000
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 1/1	225000	135000
صافي الدخل	366000	204000
توزيعات الأرباح	(225000)	(120000)

رصيد 12/31	366000	215000
قائمة المركز المالي		
النقدية	24000	7500
زبائن	384000	214500
مخزون	555000	519000
توزيعات مستحقة القبض	96000	–
الاستثمار في التابعة	780000	–
آلات بالصافي	258000	264000
أراضٍ	270000	150000
إجمالي الأصول	2367000	1155000
دائنون	201000	54000
توزيعات مستحقة الدفع	–	120000
قروض	900000	42000
رأس مال الأسهم	600000	540000
رأس المال الإضافي	300000	180000
أرباح محجوزة	366000	215000
إجمالي خصوم وحقوق الملكية	2367000	1155000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة في 2010/12/31 وفقاً لطريقة التكلفة للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة.

2- إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في 2010/12/31.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2010/12/31.

الحل:

فيما يتعلق بالمطلوب الأول فإنه وبحسب طريقة التكلفة تقوم الشركة القابضة بإثبات ما تم الإعلان عن توزيعه من قبل الشركة التابعة ويتم ذلك بموجب القيد التالي:

96000 من حـ / توزيعات مستحقة القبض

96000 إلى حـ / إيراد توزيعات الأرباح

120000× 80% إثبات الأرباح المعلن عن توزيعها

ومن ثم يتم قفل هذا الإيراد بملخص الدخل مما يلي:

96000 من حـ / إيراد توزيعات الأرباح

96000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد توزيعات الأرباح

ونتيجة لهذين القيدين يظهر في قائمة الدخل كإيراد توزيعات الأرباح مبلغ 96000 وكذلك بقائمة المركز المالي توزيعات مستحقة القبض بالمبلغ نفسه لأنه لم يتم قبض هذه الأرباح.

أما القيود في ورقة عمل التوحيد فهي كما يلي:

القيد رقم (1):

مدين

96000 إيراد توزيعات الأرباح

دائن

96000 توزيعات الأرباح

القيد رقم (2):

لحذف رصيد الاستثمار في التابعة مقابل صافي أصول التابعة وإثبات حقوق الأقلية والفروقات بين القيمة الدفترية والعادلة غير المستهلكة بناء على أرصدة 2010/1/1.

مدين دائن

540000	رأس مال الأسهم	780000	الاستثمار في التابعة
180000	رأس المال الإضافي	169800	حقوق الأقلية
135000	أرباح محجوزة في التابعة	15000	آلات
144000	شهرة المحل	30000	أراضي
36000	مخزون	43200	أرباح محجوزة في القابضة
	3000 مجمع أ. آلات		

القيد رقم (3): لإطفاء حصة العام من الفروقات بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة

مدين		دائن	
36000	تكلفة البضاعة المباعة	36000	المخزون
3000	مخصص استهلاك آلات	3000	مصروف استهلاك آلات

القيد رقم (4): لإثبات التغير في حقوق الأقلية في صافي أصول شركة السعادة خلال عام 2010:

مدين

34200 حصة الأقلية في صافي الدخل (204000× 20%) – 6600

دائن

24000 توزيعات الأرباح 120000× 20%

10200 حقوق الأقلية (34200– 24000)

القيد رقم (5): لإلغاء المديونية المتبادلية بين شركة الأمل والسعادة والمتعلقة بتوزيعات الأرباح مستحقة القبض والدفع بمقدار حصة القابضة فقط مع ملاحظة أن هذا القيد لا يتم إجراؤه في التوزيعات النقدية.

مدين

96000 توزيعات الأرباح مستحقة الدفع

دائن

96000 توزيعات الأرباح مستحقة القبض

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2010/12/31

البيـان	الأمل	السعادة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
مبيعات	2250000	600000	–	–	2850000
إيراد توزيعات الأرباح	96000	–	(1)96000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(1890000)	(360000)	(3)36000	–	(2286000)
مصاريف إدارية ومالية	(90000)	(36000)		(3)3000	(123000)
حصة الأقلية	–	–	(4)34200	–	(34200)
صافي الدخل	366000	204000	166200	3000	406800
قائمة الأرباح المحجوزة					
رصيد 1/1	225000	135000	(2)135000	(2)43200	268200
صافي الدخل	366000	204000	166200	(3)3000	406800
توزيعات الأرباح	(225000)	(120000)	–	(4)24000 (1)96000	(225000)
رصيد 12/31	366000	215000	301200	166200	450000
قائمة المركز المالي					
النقدية	24000	7500	–	–	31500

زبائن	384000	214500	–	–	598500
مخزون	555000	519000	–	–	1074000
توزيعات مستحقة القبض	96000	–	–	(5)96000	–
الاستثمار في التابعة	780000	–	–	(2)780000	–
آلات بالصافي	258000	264000	–	(2)15000	507000
+ م. أ آلات	–	–	(2) 3000 (3) 3000	–	6000 513000
أراضٍ	270000	150000	–	(2)30000	390000
شهرة محل	–	–	(2)144000		144000
إجمالي الأصول	2367000	1155000			2751000
دائنون	201000	54000	–	–	25000
توزيعات مستحقة الدفع	–	120000	96000	–	24000
قروض	900000	42000	–	–	942000
حقوق الأقلية	–	–	–	(2)169800 (4)10200	180000
رأس مال الأسهم	600000	540000	(2)540000	–	600000
رأس المال الإضافي	300000	180000	(2)180000	–	300000
أرباح محجوزة	366000	215000	301200	166200	450000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	2367000	1155000	1267200	1267200	2751000

5 . إجراءات إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة:

ينبغي أن تتضمن القوائم المالية الموحدة التي تصدرها الشركات المساهمة قائمة موحدة عن التدفقات النقدية، والأمر الهام هو أن قائمة التدفقات النقدية الموحدة لا تعد من التدفقات النقدية المستقلة للشركات المنفردة، وإنما تتم اعتماداً على القوائم المالية الموحدة، وإعداد هذه القائمة يتضمن التحليل نفسه والإجراءات المستخدمة في إعداد قائمة التدفاقات النقدية للكيانات المنفصلة، مع استثناءات بسيطة، ولتوضيح كيفية إعدادها نفترض المثال التالي:

مثال:

كانت الميزانيات الموحدة في 2008/12/31 و2009 وقائمة الدخل الموحدة في 2009/12/31 للشركة س (القابضة) التي تمتلك 80% من الشركة ص (التابعة) كما يلي:

البيان	2008	2009	التغير السنوي
النقدية	180000	255000	75000
زبائن بالقيمة الصافية	270000	375000	105000
استثمارات في حقوق الملكية	95000	100000	5000
المخزون	205000	250000	45000
أراضٍ	100000	800000	(20000)
مباني بالصافي	220000	200000	(20000)
تجهيزات بالصافي	600000	80000	200000
شهرة محل	100000	90000	(10000)
إجمالي الأصول	1770000	2150000	380000
دائنون	270000	250000	(20000)
الأرباح محققة الدفع	20000	20000	–
أوراق دفع	–	300000	300000
رأس مال الأسهم	500000	500000	–
رأس المال الإضافي	300000	300000	–

الأرباح المحجوزة	600000	670000	70000
حقوق الأقلية 20%	800000	110000	30000
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	1770000	2150000	380000

قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في 2009/12/31

البيان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
المبيعات	–	750000
الدخل من الاستثمار في التابعة	–	15000
الإيراد الكلي		765000
يطرح النفقات		
تكلفة البضاعة المباعة	300000	
مصروف الاستهلاك	120000	
مصروف أ. الشهرة	10000	
الرواتب والأجور	54000	
نفقات مختلفة	47000	
مصاريف الفوائد	24000	
خسارة بيع أراضي	10000	
		565000
الدخل الكلي الموحد		200000
. حصة الأقلية		(50000)
الدخل الصافي الموحد		150000
أرباح محجوزة 1/1		600000
توزيعات		(80000)
الأرباح المحجوزة في 12/31		670000

فإذا علمت ما يلي:

1 . باعت الشركة (ص) التابعة أراضي تكلفتها (20000) لشركة خارجية بمبلغ 10000 نقداً خلال عام 2009.

2 . أصدرت الشركة القابضة (س) أوراق دفع بقيمة (300000) لسنتين في 8/ كانون ثاني من عام 2009 للحصول على تجهيزات جديدة.

3 . تستهلك الشهرة بمقدار 10000 سنوياً.

4 . استلمت القابضة أرباح بقيمة (10000) من استثمارات حقوق ملكيتها.

ويمكن إعداد قائمة التدفقات النقدية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

وسنبين:

أ . إعداد قائمة التدفقات وفقاً للطريقة غير المباشرة:

تعتمد الطريقة غير المباشرة على تغيرات الميزانية العمومية الموحدة وقائمة الدخل الموحدة لـ 2009 حيث يتم تقسيم التدفقات النقدية إلى تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية، حيث أن الدخل والأرباح من الاستثمارات وفقاً للطريقة غير المباشرة تؤدي إلى زيادة الدخل بدون زيادة النقدية لأن الزيادة تنعكس في حساب الاستثمار، بنفس الطريقة، إن الأرباح المستلمة من استثمارات حقوق الملكية تزيد من النقدية ولكنها لا تؤثر في الدخل لأن الانخفاض ينعكس في حساب الاستثمار، إن المبلغ الصافي من هذه البنود (التغير في حساب الاستثمار) يخفض من (أو يضاف إلى) الدخل الصافي في التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية كجزء من قائمة التدفقات النقدية.

وتظهر قائمة التدفقات النقدية الموحدة للشركتين س القابضة وص التابعة عن السنة المنتهية في 2009/12/31 كما يلي:

قائمة التدفقات الموحدة في 2009/12/31 وفقاً للطريقة غير المباشرة

البيان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
الدخل الصافي الموحد	–	150000
تسويات لتعديل الدخل الصافي من الأنشطة التشغيلية		
حصة الأقلية في الدخل	50000	
الدخل غير الموزع . استثمارات حقوق الملكية	(5000)	
خسارة بيع الأراضي	10000	
استهلاك التجهيزات	100000	
استهلاك مباني	20000	
استهلاك شهرة المحل	10000	
الزيادة في أرصدة الزبائن	(105000)	
الزيادة في المخزون	(45000)	
الانخفاض في أرصدة الموردون	(20000)	
		15000
تدفقات نقدية صافية من الأنشطة التشغيلية		165000
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
الإيراد من بيع الأراضي	10000	
تدفقات نقدية صافية من الأنشطة الاستثمارية		10000
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	(80000)	
الأرباح المدفوعة نقداً للشركة القابضة	(20000)	
الأرباح المدفوعة نقداً للأقلية		
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التمويلية		100000
الزيادة في النقدية لـ عام 2009		75000
النقدية في 1 كانون ثاني 2009		180000
النقدية في 2/31		255000

وتظهـر ورقـة عمـل قائمـة التـدفقات النقديـة (وفقـاً للطريقـة غيـر المباشـرة) لشـركتي س وص عن السنة المنتهية في 2009/12/31 كما يلي:

البيان	التغير السنوي	التسويات والاستبعاد		تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية	تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية	تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية
		مدين	دائن			
تغيرات الأصول النقدية	75000					
زبائن بالصافي	105000		105000			
المخزون	45000		45000			
استثمارات في حقوق الملكية	5000		5000			
أراضٍ	(20000)	20000				
مبانٍ بالصافي	(20000)	20000				
تجهيزات بالصافي	200000	100000	300000			
شهرة محل	(10000)	10000				
مجموع تغيرات الأصول	380000					
تغيرات حقوق الملكية						
دائنون	(20000)	–	20000			
أوراق دفع خلال العام	300000	300000				
الأرباح المحجوزة	70000	150000	80000			
حقوق الأقلية	30000	50000	20000			
مجموع تغيرات حقوق الملكية	380000					
الدخل الصافي الموحد	–	–	150000	150000		
حصة الأقلية	–	–	50000	50000		
الدخل استثمارات في حقوق الملكية	–	5000		(5000)		
خسارة بيع أراضي	–	–	10000	10000		
استهلاك التجهيزات	–	–	100000	100000		

استهلاك المباني	–	–	20000	20000		
استهلاك الشهرة			10000	10000		
الزيادة في الزبائن		105000	105000	–		
الزيادة في المخزون		45000	45000	–		
الانخفاض في الدائنون		20000	(20000)	–		
إيرادات بيع أراضي			–	10000	10000	
الأرباح المدفوعة للقابضة	–	80000	–	–	–	(80000)
الأرباح المدفوعة للأقلية	–	20000				(20000)
	–	925000	925000	165000	10000	100000
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	165000					
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	10000					
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	(100000)					
الزيادة في النقدية في 2009 . التغير في النقدية الواردة أعلاه	75000					

ب . إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة وفقاً للطريقة المباشرة:

إن القائمة المعدة وفقاً لهذه الطريقة مماثلة للقائمة السابقة عدا التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية حيث أنه وفقاً للطريقة المباشرة نعتمد على بنود قائمة الدخل الموحدة التي تتضمن التدفقات النقدية محولة من قاعدة الاستحقاق إلى قاعدة النقدية، وهذه البنود التي لا تتضمن النقدية المشروحة في ملاحظات أو جداول بالاعتماد على قائمة التدفق النقدي، وبالعودة على بيانات المثال السابق يمكننا عرض قائمة التدفقات النقدية الموحدة للشركتين (س) القابضة والتابعة (ص) عن السنة المنتهية في 2009/12/31 وكذلك ورقة عمل التوحيد لقائمة التدفقات النقدية عن الفترة نفسها كما يلي:

البيـــان	المبالغ الجزئية	المبالغ الكلية
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المستلمة من الزبائن	–	645000
الأرباح المستلمة من استثمارات حقوق الملكية		10000
يطرح: المدفوعات للموردين	365000	
مدفوعات للمستخدمين	54000	
مدفوعات للعناصر التشغيلية الأخرى	47000	
مدفوعات الفوائد	24000	
		(490000)
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية		165000
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	10000	
الإيرادات من بيع الأراضي		10000
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة الاستثمارية		
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
الأرباح المدفوعة للقابضة	(80000)	
الأرباح المدفوعة للأقلية	(20000)	(100000)
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التمويلية		75000
الزيادة في النقدية لعام 2009		180000
النقدية في 1/كانون ثاني 2009		255000
النقدية في 31/كانون أول 2009		
تعديل الدخل الصافي الموحد للتدفقات النقدية التشغيلية		
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		150000
الدخل الصافي الموحد		
تسويات لتعديل الدخل الصافي في النقدية عن الأنشطة التشغيلية	5000	

حصة الأقلية	(5000)		
الدخل غير الموزع . استثمارات حقوق الملكية	10000		
خسارة بيع أراضي	100000		
استهلاك التجهيزات	20000		
استهلاك المباني	10000		
استهلاك شهرة المحل	(105000)		
الزيادة في حسابات الزبائن	(45000)		
الزيادة في المخزون	(20000)	15000	
النقص في حسابات الموردين			165000
التدفقات النقدية الصافية من الأنشطة التشغيلية			

أما ورقة عمل التوحيد المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية الموحدة فتظهر كما يلي:

ورقة عمل التوحيد لقائمة التدفقات النقدية في 2009/12/31

البيان	التغير السنوي	التسويات والاستبعاد		تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية	تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية	تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية
		مدين	دائن			
تغيرات الأصول النقدية	75000					
زبائن بالصافي	105000	–	105000			
المخزون	45000	–	45000			
استثمارات في حقوق الملكية	5000	–	5000			
أراضي	(20000)	20000				
مباني بالصافي	(20000)	20000				
تجهيزات بالصافي	200000	100000	300000			
شهرة محل	(10000)	10000				
مجموع تغيرات الأصول	380000					

تغيرات حقوق الملكية						
أرباح مستحقة	(20000)	–	20000			
أوراق دفع خلال سنتين	300000	300000				
أرباح محجوزة	70000	150000	80000			
حق الأقلية	30000	50000	20000			
	380000					
تغيرات الأرباح المحجوزة						
مبيعات	750000	105000		645000		
الدخل استثمارات	15000	5000	–	10000		
حقوق الملكية						
تكلفة البضاعة المباعة	300000	65000		365000		
استهلاك التجهيزات	100000		100000			
استهلاك المباني	20000		20000			
استهلاك شهرة المحل	10000		10000			
الأجور والرواتب	(54000)	–	–	(54000)		
نفقات تشغيلية مختلفة	(47000)	–	–	(47000)		
مصروف الفوائد	(24000)	–	–	(24000)		
خسارة بيع أراضي	(10000)	–	10000			
حصة الأقلية	(500000)	–	500000			
الأرباح المدفوعة	(80000)		80000			
التغير في الأرباح المحجوزة	70000					
الأرباح المدفوعة للقابضة		80000	–	–	–	(80000)
الأرباح المدفوعة للأقلية	–	20000	–	–	–	(20000)
إيرادات بيع الأراضي	–	–	10000	–	10000	
	–	775000	775000	165000	10000	100000

أسئلة وتمارين حول الفصل الرابع

1- ميز بين طرق المحاسبة عن الاستثمار في القابضة.

2- تكلم عن الآثار المالية لطرق معالجة الاستثمار بدفاتر الشركة القابضة.

3- تكلم عن الفروق ما بين طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.

4- تكلم عن الفروق ما بين طريقة حقوق الملكية الجزئية والتكلفة.

5- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة العاصي 80٪ من أسهم شركة الفرات وذلك بإصدار 500 سهم بقيمة اسمية 100 وسوقية 200 وتسديد مبلغ 40000 نقداً وقد بلغت مصاريف التوحيد المباشرة (10000) وبتاريخ السيطرة تعادلت القيم الدفترية لشركة الفرات مع القيم العادلة لها ما عدا زيادة في الأراضي بمقدار (6000) والآلات 8000 وإن العمر المتبقي لها 5 سنوات، والمخزون 4000 وقد تم بيعه في عام 2009 هذا وكانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ السيطرة كما يلي: 80000 رأس مال الأسهم، 40000 رأس مال إضافي، 20000 أرباح محجوزة وكانت الأرباح المحققة بتاريخ 2009/12/31 بدفاتر شركة الفرات 40000 والأرباح الموزعة نقداً 16000.

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة العاصي بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة العاصي بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

3- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيانه رصيده في 2009/12/31

6- افترض في التمرين رقم (5) أن الشركة استخدمت طريقة حقوق الملكية الجزئية المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/12/31

3- إعداد حساب الاستثمار وبيان رصيده في 2009/12/31.

7- افترض في التمرين رقم (5) أن الشركة استخدمت طريقة التكلفة المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إجراء القيود المحاسبية في 2009/12/31.

3- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في 2009/12/31.

8- ما هي إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة بنهاية العام الأول للتوحيد؟ وهل تختلف هذه الإجراءات باختلاف طرق المحاسبة عن الاستثمار.

9- مما يتكون رصيد حقوق الأقلية في نهاية العام الأول للتوحيد وكذلك في نهاية العام التالي.

10- لماذا يتساوى الربح الموحد مع ربح القابضة في حال اتباع طريقة حقوق الملكية.

11- بتاريخ 2009/1/1 تملكت الشركة /س/ 75٪ من صافي أصول الشركة /ص/ مقابل مبلغ (81000) فإذا علمت أن صافي أصول الشركة /ص/ بتاريخ التوحيد بلغت 60000 بالقيمة الدفترية. وبنفس التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة ما عدا زيادة في المخزون بمقدار 5000 وقد تم بيعه خلال العام وزيادة في الآلات بمقدار 10000 والعمر الإنتاجي المتبقي لها 5 سنوات. وفي نهاية عام 2009 حققت الشركة /ص/ أرباحاً صافية بمقدار (20000) وأعلنت عن توزيع 50٪ منها ستدفع في العام القادم والمطلوب: تحديد الإجابة الصحيحة لما يلي:

1) إن قيمة الشهرة هو:

(أ): 30000 (ب): 21000 (ج): 24750 (د): 24000

2) إن علاوة الشراء هي:

(أ): 36000 (ب): 21000 (ج): 40000 (د): 24750

3) إن قيمة حقوق الأقلية في 2009/1/1 هي:

(أ): 21000 (ب): 18750 (ج): 20000 (د): 30000

4) إن إيراد الاستثمار في التابعة في ظل طريقة حقوق الملكية:

(أ): 15000 (ب): 7275 (ج): 7500 (د): لا شيء مما ذكر.

5) إن قيمة إيراد توزيعات الأرباح مستحقة القبض وفقاً لطريقة حقوق الملكية:

(أ): 15000 (ب): 7275 (ج): 7500 (د): 5000

6) إن رصيد حساب الاستثمار في التابعة في 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية هو:

(أ): 81000، (ب): 80775، (ج): 88500، (د): لاشيء مما ذكر

7) إن رصيد حقوق الأقلية في 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

(أ): 15000، (ب): 17500، (ج): 35000، (د): لاشيء مما ذكر

8) إن إيراد الاستثمار الذي يقفل في قائمة دخل القابضة وفقاً لطريقة التكلفة هو:

(أ): 7500، (ب): 15000، (ج): 7275، (د): 15000

9) إن رصيد حساب الاستثمار في التابعة في 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية الجزئية هو:

(أ): 81000، (ب): 88500، (ج): 80775، (د): لاشيء مما ذكر

10) إن حصة العام من فروقات القيم الدفترية عن القيم العادلة هي:

(أ): 11250، (ب): 15000، (ج): 24750، (د): لاشيء مما ذكر

12- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة السن 90% من صافي أصول شركة بردى وذلك عن طريق إصدار 200 سهم بقيمة اسمية 500 وقيمة إصدار 1500 ودفع مبلغ 150000 نقداً وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة 50000 ومصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها 10000 وبتاريخ الاندماج تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة بردى مع القيم العادلة لها ما عدا ما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	
مبانٍ	100000	136000	والعمر المتبقي لها 10 سنوات

آلات	75000	48000	والعمر المتبقي لها 6 سنوات
مخزون	60000	69000	وقد تم بيعه خلال عام 2009

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة بردى بتاريخ الاندماج كما يلي:

رأس مـال الأسـهم 225000، رأس المـال الإضـافي 139500، أربـاح محجـوزة 45000 وفـي 2009/12/31 كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كما يلي:

البيـان	شركة السن	شركة بردى
قائمة الدخل:		
مبيعات	921240	540000
إيراد الاستثمار في التابعة	114210	–
تكلفة البضاعة المباعة	707400	315000
مصاريف مختلفة	135000	90000
صافي الدخل	193050	135000
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 1/1	90000	45000
صافي الدخل	193050	135000
توزيعات نقدية	–	90000
رصيد 12/31	283050	90000

قائمة المركز المالي:

نقدية	184500	90000
مخزون	114840	45000
مبانٍ بالصافي	360000	225000
آلات بالصافي	265500	135000
استثمار في التابعة	483210	–
المجموع	1408050	495000
رأس مال الأسهم	900000	225000
رأس المال الإضافي	225000	139500
أرباح محجوزة	283050	90000
دائنون	–	40500
مجموع	1408050	495000

والمطلوب:

1- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة السن والمتعلقة بالسيطرة بتاريخ 2009/1/1.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر السن بتاريخ 2009/12/31 علماً بأنها تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة.

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

13- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة دجلة80% من صافي أصول شركة الفرات وذلك بإصدار (1500) سهم بقيمة اسمية (500) وقيمة إصدار (600) ودفع مبلغ (100.000) نقداً، هذا وبلغت مصاريف الاندماج المباشر (15.000) ومصاريف إصدار الأسهم (10.000) دفعت نقداً. وبتاريخ التملك تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الفرات مع القيم العادلة الجارية ما عدا

يلي:

1ً – زيادة في الأراضي بمقدار (150.000)

2ً – زيادة في المعدات بمقدار (100.000) وتستهلك على مدار (4) سنوات.

3ً – زيادة بالمخزون بمقدار (80.000) وقد تم بيعه خلال عام 2010.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الفرات بتاريخ التملك كما يلي:

رأس مال الأسهم (450.000) رأس مال الإضافي (180.000)، أرباح محجوزة (90.000).

وبتاريخ 2009/12/31 كانت القوائم المالية الختامية كما يلي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيـان	شركة دجلة	شركة الفرات
قائمة الدخل		
المبيعات	1500.000	750.000
تكلفة البضاعة المباعة	(875.000)	(350.000)
إيراد الاستثمارات في التابعة	76.000	–
مصاريف تشغيل	(269.000)	(200.000)
صافي الدخل	432.000	200.000
قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 1/1	200.000	90.000
صافي الدخل	432.000	200.000
توزيعات الأرباح	(150.000)	(100.000)
رصيد 12/31	482.000	190.000
قائمة المركز المالي		
نقدية	300.000	200.000

زبائن	75.000	125.000
مخزون	300.000	300.000
أراضٍ	200.000	200.000
المعدات	300.000	200.000
الاستثمار في التابعة	996.000	–
المجموع	2171.000	1025.000
رأس مال الأسهم	1300.000	450.000
رأس المال الإضافي	300.000	180.000
أرباح محجوزة	482.000	190.000
دائنون	89.000	205.000
المجموع	2171.000	1025.000

والمطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة دجلة والمتعلقة بالتملك في 2009/1/1 علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الاستملاك.

2) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة دجلة بتاريخ 2009/12/31 مع العلم بأن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية

3) إجراء قيود التسوية والاستبعاد بتاريخ 2009/12/31.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/12/31.

5) بفرض أن شركة دجلة ظلت محتفظة باستثماراتها في شركة الفرات في عام 2010 وبالنسبة نفسها وقد حققت شركة الفرات أرباحاً صافية بلغت (150.000) وأعلنت عن توزيع (50.000) والمطلوب:

بيان أرصدة الحسابات التالية بتاريخ 2010/12/31

1ً – الاستثمار في التابعة.

2ً – الأرباح المحجوزة في التابعة.

3ً – حقوق الأقلية.

14– بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة الجنوب 90% من أسهم شركة الشمال وذلك بإصدارها 150 سهم بقيمة اسمية 500 وقيمة إصدار 1500 ودفع مبلغ 75000 وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة 25000 ومصاريف إصدار الأسهم وتسجيلها 10000 دفعت نقداً. وبتاريخ التوحيد تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الشمال مع القيم العادلة لها ما عدا ما يلي:

أ– زيادة في الأراضي بمقدار 15000

ب– زيادة في المعدات بمقدار 10000وأن المدة الباقية لها 4 سنوات.

جـ– زيادة في المخزون بمبلغ 10000 حيث تم بيعه خلال عام 2009.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الشمال بتاريخ الاندماج كما يلي:

(150000) رأس مال الأسهم، (75000) رأس المال الإضافي، (50000) أرباح محجوزة.

وبنهاية العام كانت القوائم المالية لكل من الشركتين كما يلي:

القوائم المالية في 2009/12/31

البيان	الجنوب	**الشمال**
قائمة الدخل		
المبيعات	300000	150000
إيراد الاستثمار في التابعة	24750	-----
تكلفة البضاعة المباعة	(175000)	(90000)
م. إدارية ومالية	(46750)	(20000)
صافي الربح	103000	40000

قائمة الأرباح المحجوزة		
رصيد 1/1	150000	50000
صافي الربح	103000	40000
توزيعات نقدية	(50000)	(15000)
رصيد 12/31	203000	75000
قائمة المركز المالي		
نقدية	75000	25000
زبائن	100000	50000
مخزون	80000	40000
أراضٍ	50000	125000
معدات	150000	75000
استثمار في التابعة	311250	----
المجموع	766250	315000
أوراق الدفع	63250	15000
رأس مال الأسهم	300000	150000
رأس مال الإضافي	200000	75000
أرباح محجوزة	203000	75000
المجموع	766250	315000

والمطلوب:

1) إجراء القيود اللازمة بدفاتر الجنوب والمتعلقة بالتوحيد بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الجنوب والمتعلقة بالاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

3) إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر القوائم المالية الموحدة عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

15- استمراراً لبيانات التمرين رقم (12) وبفرض أن القوائم المالية العائدة لشركة الجنوب ولشركة الشمال كانتا في 2010/12/31 على النحو التالي:

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	الجنوب	الشمال
المبيعات	750000	200000
إيراد الاستثمار في التابعة	58950	
تكلفة البضاعة المباعة	(630000)	(120000)
م. إدارية ومالية	(35950)	(12000)
صافي الربح	143000	68000
الأرباح المحجوزة 1/1	203000	75000
صافي الربح	143000	68000
توزيعات الأرباح	90000	(40000)
رصيد 12/31	256000	103000
قائمة المركز المالي:		
نقدية	8000	2500
زبائن	128000	71500
بضاعة	185000	173000

توزيعات مستحقة القبض	36000	---
الاستثمار في التابعة	334200	----
أراضٍ	50000	125000
معدات	150000	75000
المجموع	891200	447000
رأس مال الأسهم	300000	150000
رأس مال الإضافي	200000	75000
أرباح محجوزة	256000	103000
أوراق الدفع	135200	79000
توزيعات مستحقة الدفع	-----	40000
المجموع	891200	447000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الجنوب في 2010/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية

2- إعداد حساب الاستثمار في التابعة.

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد لعام 2010.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2010/12/31.

16- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة الصقر 80% من صافي أصول شركة النسر مقابل ما يلي:

1- إصدار 150 سهم بقيمة اسمية (500) وقيمة إصدار (1500).

2- دفع مبلغ (75000) نقداً. كما دفعت نقداً (25000) مصاريف اندماج مباشرة و(10000) مصاريف إصدار الأسهم.

وبتاريخ التملك تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة النسر مع القيم العادلة ما عدا ما يلي:

أ- زيادة في الأراضي بمقدار (15000).

ب- زيادة في المباني بمقدار (10000) وإن المدة الباقية لها (4) سنوات.

جـ - نقص في الآلات بمقدار (15000) والمدة الباقية لها (5) سنوات.

د- زيادة في المخزون بمبلغ (10000) حيث تم بيع 75% منه في عام 2009.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين لشركة النسر بتاريخ التملك كما يلي: (150000) رأس مال الأسهم، (75000) رأس المال الإضافي، (50000) أرباح محجوزة. وبتاريخ 2009/12/31 كانت القوائم المالية للشركتين وقبل إجراء المعالجة المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة من قبل الشركة القابضة والتي تطبق طريقة حقوق الملكية على النحو التالي:

القوائم في 2009/12/31

البيان	القابضة	التابعة
قائمة الدخل:		
مبيعات	300000	150000
تكلفة بضاعة مباعة	(175000)	(70000)
مصاريف إدارية	(46000)	(40000)
صافي الدخل	79000	40000
قائمة الأرباح المحجوزة:		
أرباح محجوزة 1/1	150000	50000
صافي الدخل	79000	40000
توزيعات معلن عنها	(50000)	(20000)
رصيد 12/31/	179000	70000
قائمة المركز المالي:		

صندوق	100000	50000
زبائن	75000	25000
مخزون	80000	40000
أراضٍ	64000	8000
مبانٍ بالصافي	50000	55000
آلات بالصافي	100000	90000
استثمار في التابعة	300000	–
إجمالي الأصول	769000	340000
رأس مال الأسهم	300000	150000
رأس مال الإضافي	200000	75000
أرباح محجوزة	179000	70000
توزيعات مستحقة الدفع	50000	20000
دائنون	40000	25000
إجمالي الحقوق والخصوم	769000	340000

والمطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة للاستملاك بتاريخ التوحيد.

2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة بتاريخ 12/31/وفقاً لطريقة حقوق الملكية وترحيلها إلى الحسابات ذات العلاقة.

3) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

5) بفرض أن الشركة التابعة قد حققت عام 2010 أرباحاً صافية بمقدار (50000) وأعلنت عن

توزيع 40% منها.

المطلوب بيان تأثير ذلك على كل من حساب الاستثمار في التابعة وقيمة حقوق الأقلية وذلك في 2010/12/31.

17- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة النصر 90% من صافي أصول شركة الاتحاد مقابل ما يلي:

أ- إصدار 1500 سهم بقيمة اسمية 150 ل.س وقيمة سوقية 200.

ب- دفع مبلغ 100000 ل.س نقداً.

كما دفعت النصر 25000 مصاريف اندماج مباشرة و15000 مصاريف اندماج غير مباشرة. وبهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في شركة الاتحاد، 200000 رأس مال الأسهم، 75000 رأس مال الإضافي، 160000 أرباحاً محجوزة. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول وخصوم شركة الاتحاد ما عدا زيادة في قيمة الأصول التالية:

آلات بقيمة 50000 ستستهلك خلال (5) سنوات، مخزون بقيمة 40000 سيتم بيعه على مدار سنتين.

بتاريخ 2009/12/31 أعلنت ووزعت شركة النصر 50% من أرباحها الصافية، بينما بلغت التوزيعات النقدية لشركة الاتحاد ما نسبته 70% من أرباحها الصافية.

وقد كانت أرصدة الحسابات بتاريخ 2009/12/31 بدفاتر القابضة والتابعة قبل توزيع الأرباح من قبل الشركتين وقبل إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة والحسابات المرتبطة بها من قبل الشركة القابضة والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية كما يلي:

البيان	النصر		الاتحاد	
	مدين	دائن	مدين	دائن

مبيعات	–	250.000	–	185.000
تكلفة البضاعة المباعة	130.000	–	75.000	–
مصاريف مختلفة	20.000	–	25.000	–
نقدية	250.000	–	150.000	–
زبائن	300.000	–	160.000	–
بضاعة	175.000	–	150.000	–
آلات	350.000	–	200.000	–
م. آ. آلات	–	25.000	–	20.000
مبانٍ	–	–	50.000	–
رأس مال الأسهم	–	800.000	–	200.000
رأس مال الإضافي	–	150.000	–	75.000
أرباح محجوزة	–	75.000	–	60.000
دائنون	–	200.000	–	170.000
أ. دفع		125.000	–	100.000
			810.000	810.000

والمطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة بتاريخ 2009/1/1 باستخدام طريقة الاستملاك.

2) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة في 2009/12/31 باستخدام طريقة حقوق الملكية.

3) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد بتاريخ 2009/12/31.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

18- بتاريخ 2009/1/1 قامت شركة السعادة بشراء 80% من صافي أصول شركة الأمل مقابل ما يلي:

آ- إصدار (500) سهم بقيمة اسمية (500) وقيمة إصدار 750.

ب- التعهد بورقة دفع بقيمة (60000) بمعدل فائدة 90% تستحق مع فوائدها بعد مرور سنة.

ج- بلغت الرسوم القانونية وأتعاب المراجع (15000) دفعت نقداً.

د- بلغت مصاريف إصدار الأسهم (10) عن كل سهم دفعت نقداً.

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الأمل بذلك التاريخ كما يلي:

رأس مال الأسهم 200000، رأس مال الإضافي 100000، أرباح محجوزة 100000. وقد كانت قيم بعض الأصول بتاريخ الاندماج كما يلي:

مخزون 100000، قيمة دفترية و125000 قيمة عادلة، أراضي 200000 دفترية و300000 قيمة عادلة.

فإذا علمت أن الزيادة في المخزون تم بيعها خلال عام 2009. وفي 2009/12/31 بلغت أرباح شركة الأمل 150000 بينما كانت أرباح السعادة 200000 كما أعلنت شركة الأمل عن توزيع 45000 وأعلنت شركة السعادة عن توزيع 50% من أرباحها الصافية.

والمطلوب:

1- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة السعادة بتاريخ 2009/1/1 وفقاً لطريقة الاستملاك.

2- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة السعادة بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار في التابعة.

3- إثبات القيود المحاسبية بدفاتر شركة السعادة بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة التكلفة وإعداد حساب الاستثمار في التابعة.

4- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد إذا علمت أن الشركة تستخدم طريقة حقوق الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في التابعة وذلك في 2009/12/31.

5- تحديد الربح الموحد بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

6- بفرض أن نسبة السيطرة هي نفسها وأن شركة الأمل حققت في عام 2010 خسائر بلغت 600000.

المطلوب: إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية وإعداد حساب الاستثمار وبيان رصيده في 2010/12/31.

19- تكلم عن إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة التكلفة.

20- ميز بين إجراءات إعداد القوائم المالية الموحدة في ظل طريقة حقوق الملكية وطريقة التكلفة.

21- ما هي قيود ورقة عمل التوحيد في حال اتباع طريقة التكلفة.

22- بتاريخ 2009/1/1 تملكت شركة الشرق 90٪ من أسهم شركة الغرب وذلك عن طريق إصدار (400) سهم بقيمة اسمية 500 وسوقية 750 ودفع مبلغ 150000 ودفعت الشروق مبلغ 50000 مصاريف اندماج مباشرة و10000 مصاريف إصدار الأسهم وبتاريخه تعادلت القيم الدفترية لأصول شركة الغرب مع القيم العادلة ما عدا ما يلي:

البيان	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	
مبانٍ	100000	136000	والعمر المتبقى لها 10 سنوات
آلات	75000	48000	والعمر المتبقى لها 6 سنوات
مخزون	60000	69000	وقد تم بيعه خلال عام 2009

هذا وقد كانت حقوق المساهمين في شركة الغرب بتاريخ الاندماج كما يلي:

رأس مال الأسهم 225000، رأس مال الإضافي 139500، أرباح محجوزة 45000 وفي 2009/12/31 كانت القوائم المالية للشركة القابضة وتابعتها كما يلي:

البيان	شركة الشرق	شركة الغرب
قائمة الدخل		
مبيعات	921240	540000
إيراد الاستثمار في التابعة	81000	–
تكلفة البضاعة المباعة	(707400)	(315000)
مصاريف مختلفة	(135000)	(90000)
صافي الدخل	159840	135000
قائمة الأرباح المحجوزة		–
رصيد 1/1	90000	45000
صافي الدخل	159840	135000
توزيعات نقدية	–	90000
رصيد 12/31	249840	90000
قائمة المركز المالي:		
نقدية	184500	90000
مخزون	114840	45000
مبانٍ بالصافي	360000	225000
آلات بالصافي	265500	135000
استثمارات في التابعة	450000	–
المجموع	1374840	495000
رأس مال الأسهم	900000	225000
رأس المال الإضافي	225000	139500
أرباح محجوزة	249840	90000

دائنون	–	40500
المجموع	1374840	495000

والمطلوب:

1- إجراء القيود اللازمة بدفاتر شركة الشرق والمتعلقة بالتوحيد بتاريخ 2009/1/1 علماً بأن الشركة تستخدم طريقة الاستملاك.

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الشرق بتاريخ 2009/12/31 علماً بأنها تستخدم طريقة التكلفة في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة .

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

4- إعداد ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الخامس
العمليات المتبادلة بين شركات
المجموعة المتعلقة بالأصول الثابتة

الأهداف التعليمية:

يهدف هذا الفصل إلى تعريف الطالب بما يلي:

1- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة في القوائم المالية الموحدة.

2- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة بين القابضة والتابعة.

3- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة في إيراد الاستثمار في التابعة.

4- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة في حصة الأقلية من دخل التابعة.

5- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد والناتجة عن العمليات المتبادلة.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الخامس

العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة المتعلقة بالأصول الثابتة

أولاً: مفهوم العمليات المتبادلة وأثرها في القوائم المالية الموحدة:

تهدف القوائم المالية الموحدة إلى بيان المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة القابضة وشركاتها التابعة كما ولو كانت لشركة أو لوحدة اقتصادية واحدة، وبالتالي فإن ما يتم من إجراءات لتوحيد القوائم المالية للشركتين يجب أن يتم في إطار هذه النظرة الاقتصادية، فالتعامل مع الشركتين القابضة والتابعة باعتبارها وحدة واحدة يؤدي إلى حقيقة أنه ليس من المنطقي أن توجد مديونية ودائنية بين الشركتين، إذ إن ليس من المنطقي أن تكون الوحدة الاقتصادية دائنة ومدينة لنفسها في الوقت نفسه، ثم إنه ليس من المنطقي أن يكون هناك أرباح أو خسائر في التعامل بين الشركتين وللسبب نفسه أن تربح أو تخسر الوحدة من نفسها.

لذا فإن الأمر يتطلب استبعاد العمليات التي تتم بين شركات المجموعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة وكذلك الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن هذه العمليات إذا لم يتم التصرف بالأصول إلى أطراف خارجية، بحيث تعكس تلك القوائم فقط أثر العمليات بين شركات المجموعة ككل من ناحية, والأطراف الخارجية الأخرى من ناحية أخرى, ويطلق على تلك العمليات التي قد تتم فيما بين شركات المجموعة اسم العمليات المتبادلة.

ومن أمثلة تلك العمليات المتبادلة بيع وشراء الأصول بين شركات المجموعة مثل المخزون أو الأصول الثابتة، والإقراض والاقتراض المباشر بين تلك الشركات، وشراء إحدى شركات المجموعة للسندات التي تصدرها شركة أخرى، وغيرها من العمليات. وسيتم في هذا الفصل والفصول القادمة معالجة موضوع العمليات المتبادلة.

ولكي نتمكن من إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي استبعاد العمليات المتبادلة وآثارها المتمثلة في الأرباح أو الخسائر غير المحققة، أو الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المحققة ويتم ذلك من خلال **إجراء قيود تسوية واستبعاد في ورقة عمل التوحيد**، وهذه القيود هي:

أ- قيود استبعاد العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة والتي يترتب عليها أرصدة حسابات

مقابلة في دفاتر الشركة القابضة من جهة وفي الشركة التابعة من جهة أخرى. فعلى سبيل المثال إذا باعت القابضة بضاعة إلى التابعة فسوف تسجل الشركة القابضة هذه البضاعة كمبيعات لديها, وبالمقابل سوف تسجل التابعة قيمة هذه البضاعة كمشتريات في حال اتباع الجرد النهائي وضمن حساب المخازن في حال اتباع نظام الجرد المستمر, كما أنه إذا كان البيع لأجل ستكون الشركة التابعة مدينة للشركة القابضة بقيمة هذه المبيعات وسيظهر في دفاتر التابعة ضمن أرصدة الدائنين هذه القيمة وتهدف هذا القيود إلى استبعاد أو تلافي وجود أرصدة مقابلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، إذ إن بقاءها ضمن القوائم المالية الموحدة يعني احتساب أثرها مرتين فوجود أرصدة مقابلة في حسابات الزبائن والموردين على سبيل المثال سيؤدي إلى تضخيمهما معاً بينما لا تمثل تلك الأرصدة المقابلة نتيجة عمليات بين المجموعة ككل وبين الأطراف الخارجية وتكون بمبالغ متساوية، كما أن هذه القيود لا تؤثر في رقم صافي الربح الموحد.

ب- قيود استبعاد المكاسب أو الخسائر غير المحققة التي تثبتها شركات المجموعة نتيجة عمليات متبادلة ولكنها لم تتحقق بعد في صورة عملية تبادلية مع أطراف خارجية. فعلى سبيل المثال قامت الشركة القابضة في بيع بضاعة تكلفتها 20000 بمبلغ 25000 إلى الشركة التابعة فإذا لم تتمكن التابعة من بيع هذه البضاعة إلى طرف خارجي فهذا يعني وجود ربح غير محقق من وجهة نظر المجموعة ككل, الأمر الذي يقتضي أن يتم استبعاده عند إعداد القوائم المالية الموحدة, وهذا النوع من القيود يترتب عليه تأثير على رقم صافي الربح الموحد. إذ ينبغي استبعاد الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير المحققة والاعتراف بالأرباح أو المكاسب أو الخسائر المحققة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. إذ إن عدم استبعاد الأرباح يؤدي إلى تضمين قائمة الدخل الموحدة ليس فقط بنتائج العمليات التي تحدث بين شركات هذه المجموعة مع الأطراف الخارجية وإنما تتضمن أيضاً نتائج العمليات التي تحدث بين شركات هذه المجموعة علاوة على ذلك، فإن عدم استبعادها يهيئ الفرصة لإدارة الشركة القابضة للتلاعب في صافي الدخل ويعطيها الحرية للتحكم في قيمته, كما أن عدم الاعتراف بالمكاسب أو الأرباح أو الخسائر

المحققة يؤدي إلى عدم صحة صافي الدخل الموحد.

والتساؤلات الهامة التي تطرح بخصوص العمليات المتبادلة بالإضافة إلى ما تم ذكره، هي:

1- هل تؤثر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر غير المحققة في دفاتر القابضة؟

2- هل تؤثر الأرباح أو المكاسب أو الخسائر المحققة في دفاتر القابضة ؟

3- هل يؤثر اتجاه العملية المتبادلة في حصة القابضة من دخل التابعة؟

بخصوص الإجابة عن التساؤلين الأول والثاني هناك بديلان يمكن استخدام أحدهما، الأول يتمثل في تعديل حصة القابضة من دخل التابعة بالمكاسب أو الأرباح أو الخسائر غير المحققة في ظل طريقة حقوق الملكية، ويمكن إبداء تفسيرين لهذا البديل الذي تتخذه الشركة القابضة في دفاترها. الأول أن النتيجة المرجوة من اتباع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة هو أن صافي الربح الموحد يساوي إلى صافي ربح القابضة وبما أنه يجب أن تأخذ المكاسب أو الأرباح أو الخسائر بالحسبان عند إعداد القوائم المالية الموحدة فيجب أن تأخذ أيضاً بالحسبان بدفاتر القابضة للوصول إلى النتيجة المرجوة.

وكذلك الحال عند تحقق هذه الأرباح أو المكاسب أو الخسائر إذ إن اعتبارها في القوائم المالية الموحدة في الفترة التي تحققت فيها يجب أن يقابله اعتبار مماثل بدفاتر القابضة للفترة نفسها. أما التفسير الثاني فهو أنه في حالة بيع القابضة بضاعة للتابعة فإنها تعد هذه الأرباح أو الخسائر في دفاترها، وبما أنه لا يمكن القول بأن الشركة تحقق أرباحاً أو خسائر نتيجة البيع لنفسها لأن التابعة مملوكة للقابضة فيجب حذف هذه الأرباح أو الخسائر،و كذلك الحال في بيع التابعة بضاعة للقابضة.

ففي فترة البيع تم اعتبار هذه الأرباح أو الخسائر في دفاتر التابعة ودخلت في صافي دخلها لتلك الفترة, و بما أن القابضة احتسبت حصتها في هذا الدخل الذي يتضمن الأرباح أو الخسائر غير المحققة تحت بند حصة القابضة من دخل التابعة، وبما أنه لا يمكن القول بأن الشركة تبيع لنفسها (التابعة المملوكة من قبل القابضة) فيجب حذف حصة القابضة في هذه الأرباح أو

الخسائر من خلال احتساب الحق في دخل التابعة لفترة. والتفسير نفسه ينطبق في حال تحقق هذه الأرباح أو الخسائر نتيجة البيع لأطراف خارجية. وهذا البديل الذي سيتم اعتماده في هذا الكتاب.

أما البديل الثاني فيقوم على عدم تعديل حصة القابضة من دخل التابعة بأية مكاسب أو أرباح أو خسائر غير محققة، وكذلك بالمكاسب أو الأرباح أو الخسائر المحققة عندما يتم البيع لأطراف خارجية، حيث تؤثر هذه المكاسب أو الأرباح أو الخسائر التي تنتج عن العمليات المتبادلة في القوائم المالية الموحدة فقط، وبالتالي يكون صافي الربح الموحد لا يساوي صافي الربح للشركة القابضة في ظل طريقة حقوق الملكية. أما بخصوص التساؤل الثالث المتعلق في اتجاه العملية المتبادلة حيث يؤثر اتجاه العملية في احتساب حصة القابضة من دخل التابعة.

فإذا كان اتجاه العملية من القابضة إلى التابعة وهو ما يطلق عليه من أعلى إلى أسفل فيتم في هذه الحالة طرح كامل الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة أو إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة وبغض النظر عن نسبة السيطرة، أي أن حصة الأقلية من دخل التابعة لا يتأثر بهذه العمليات.

وفي الفترات اللاحقة التي يتم فيها بيع الأصل جزئياً أو كلياً إلى أطراف خارجية يجري إضافة الربح المتحقق وبالنسبة المتحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة, أما إذا كانت هناك خسارة غير محققة فتتم معالجتها بشكل عكسي.

أما إذا كانت العملية المتبادلة من التابعة إلى القابضة، أي ما يطلق عليه من أسفل إلى أعلى فهناك بديلان يمكن استخدام أحدهما، **الأول:** يتمثل في عدم تحميل الأقلية بأية أرباح أو خسائر غير محققة وبالتالي تحميل القابضة بكامل الأرباح أو الخسائر غير المحققة، وهذا الإجراء مشابه للمعالجة المستخدمة إذا كان اتجاه العملية من أعلى إلى أسفل.

أما البديل الثاني: وهو الأكثر استخداماً والذي سيتم اعتماده في هذا الكتاب، فيقوم على توزيع الربح أو الخسارة غير المحققة بين القابضة والأقلية بحسب نسبة تملك كل من القابضة

والأقلية.

وفي الفترات التالية التي يتم فيها بيع الأصل إلى أطراف خارجية يجري توزيع الربح المحقق على كل من القابضة والأقلية بحسب نسبة التملك لكل منهما والعكس في حال الخسارة المحققة.

ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي:

تعد العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي من العمليات غير المتكررة نظراً لطبيعة هذا الأصل الذي لا يجري تداوله وبيعه في العادة على نطاق متكرر. هذا وعلى الرغم من أن الإجراءات الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية الموحدة لمعالجة العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي تشبه الإجراءات المتعلقة بالمخزون السلعي، إلا أن هناك بعض الاختلافات الناتجة عن اختلاف المعالجة المحاسبية للأصليين.و يمكننا تلخيص هذه الإجراءات من خلال الجدول التالي:

الإجراءات الواجب اتخاذها عند إعداد القوائم المالية الموحدة

في حال العمليات المتبادلة المتعلقة بالأراضي

البيان	البيع من القابضة إلى التابعة	البيع من التابعة إلى القابضة
أ: في سنة البيع: 1-في حال المكاسب: 2- في حال الخسائر :	قيود ورقة العمل مدين : مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي مدين: أراضٍ دائن: خسائر بيع أراضي	قيود ورقة العمل مدين : مكاسب بيع أراضي دائن: الأراضي مدين: أراضٍ دائن: خسائر بيع أراضي
ب: تأثير ذلك في المعالجة بدفاتر القابضة:	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل.وفي حال الخسائر تضاف هذه الخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل. والهدف هو لكي تتساوى أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة.	تطرح المكاسب بمقدار نسبة ملكية القابضة وذلك من حصة القابضة من دخل التابعة. وفي حال الخسائر تضاف الخسائر فقط بمقدار نسبة ملكية القابضة. والهدف هو لكي تتساوى أرباح القابضة مع الأرباح الموحدة.

ج: في السنة الثانية: مع افتـراض بقـاء الأراضـي بدفاتر الشركة المشترية.	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين : الاستثمارات في التابعة دائن: الأراضي خسائر: مدين: الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين:أرباح محجوزة في التابعة دائن: الأراضي خسائر: مدين: الأراضي دائن: الأرباح المحجوزة في التابعة
د: تأثير ذلك في المعالجة بدفاتر القابضة.	لا يوجد تأثير	لا يوجد تأثير
هـ: في حال الاحتفاظ بالأراضي لعدة سنوات	نستمر بإجراء المعالجة نفسها كما تمت في السنة الثانية طالما الشركة المشترية تحتفظ بالأراضي.	نستمر بإجراء المعالجة نفسها كما تمت في السنة الثانية طالما أن الشركة المشترية تحتفظ بالأراضي.
و: بيع الأراضي المشترية من شركات المجموعة إلى أطراف خارجية.	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين : الاستثمارات في التابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي خسائر: مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: الاستثمارات في التابعة	قيود ورقة العمل مكاسب: مدين:أرباح محجوزة في التابعة دائن: مكاسب بيع الأراضي خسائر: مدين: خسائر بيع الأراضي دائن: أرباح محجوزة في التابعة
ق: تأثير ذلك في المعالجة بدفاتر القابضة.	تضاف المكاسب إلى حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. وفي حال الخسائر تطرح هذه الخسائر من حصة القابضة من دخل التابعة وذلك بالكامل.	تضاف المكاسب بمقدار نسبة ملكية القابضة وذلك إلى حصة القابضة من دخل التابعة. وفي حال الخسائر تطرح الخسائر بمقدار نسبة ملكية القابضة.

ويمكننا توضيح هذه الإجراءات من خلال الأمثلة التالية:

1- بيع الأراضي من القابضة إلى التابعة:

تمتلك الشركة س 80% من أسهم شركة ص وقد تمت العمليات التالية ما بين الشركتين، في 2007/3/1 باعت س أراضي إلى شركة ص بمبلغ 1500000 ل. س تكلفتها بدفاتر س 1350000 ل.س. وبقيت شركة ص محتفظة بالأراضي خلال عام 2008. وخلال عام 2009 باعت ص هذه الأراضي إلى شركة ع بمبلغ 1650000 ل.س.

فإذا علمت أن أرقام صافي الدخل للشركة س من نشاطها الخاص للشركة ص خلال السنوات الثلاث كانت كما يلي:

البيان	2007	2008	2009
صافي دخل الشركة س	2700000	3150000	3375000
صافي دخل الشركة ص	2025000	2250000	2400000

والمطلوب:

1) إثبات إيراد الاستثمار في التابعة خلال الأعوام 2007 و2008 و2009.

2) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام 2007 و2008 و2009.

3) بيان أثر ما سبق في القوائم المالية الموحدة .

الحل: 1) في عام 2007:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 2025000 × 80% = 1620000

- مكاسب غير محققة: (150000)

1470000

و يتم إثباتها بدفاتر القابضة كما يلي:

1470000 من حـ / الاستثمار في التابعة

1470000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل في ملخص الدخل كما يلي:

1470000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

1470000 إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- أما قيود ورقة العمل في 2007 فهي:

- **القيد رقم (1): لإلغاء إيراد الاستثمار**

مدين

1470000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

1470000 الاستثمار في التابعة

- **القيد رقم (2): لإلغاء مكاسب بيع الأراضي:**

مدين

150000 مكاسب بيع الأراضي

دائن

150000 الأراضـي

- **القيد رقم (3): لإثبات حصة الأقلية:**

مدين

405000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

405000 حقوق الأقلية (2025000 ×20%)

الهدف الأساسي من القيد رقم (2) هو إلغاء مكاسب بيع الأراضي وتخفيض قيمتها بمقدار (150000) لكي تظهر بالقوائم المالية الموحدة بالقيمة الأصلية لها والبالغة 1350000 فقط.

جـ- ويظهر أثر هذه العملية في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في2007/12/13:

البيان	س	ص	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
مكاسب بيع أراضٍ	150000	-	(2)150000		
الميزانية					
أراضٍ	-	1500000		(2)150000	1350000

2)- في عام 2008: بدفاتر القابضة:

أ- **إيراد الاستثمار في التابعة:** 2250000 × 80% = 1800000 ويتم إثباته بموجب القيد التالي:

1800000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1800000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1800000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1800000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- **قيود ورقة العمل:**

- **قيد رقم (1):**

مدين

1800000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

1800000 الاستثمار في التابعة

- **قيد رقم (2):**

مدين

150000 الاستثمار في التابعة

دائن

150000 الأراضـي

- **قيد رقم (3):** لإثبات حصة الأقلية:

مدين

450000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

450000 حقوق الأقلية (1500000 ×20%)

جـ- ويظهر أثر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في2008/12/13

البيان	س	ص	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1800000	–	(1)1800000	–	–
الميزانية					
الاستثمار في التابعة	–	–	(2)150000	–	–
أراضٍ	–	1500000		(2)150000	1350000

3) - في عام 2009:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 2400000 ×80% = 1920000

+ مكاسب محققة 150000

2070000

ويتم إثباته بالقيد التالي:

2070000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

2070000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

2070000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

2070000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العمل:

- **القيد رقم (1):**

مدين

2070000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

2070000 الاستثمار في التابعة

- **القيد رقم (2): الاعتراف بالمكاسب:**

مدين

150000 الاستثمار في التابعة

دائن

150000 مكاسب بيع أراضٍ

- **القيد رقم (3): لإثبات حصة الأقلية:**

مدين

480000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

480000 حقوق الأقلية (2400000 ×20%)

جـ- ويظهر أثر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في2009/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	2070000	-	(1)2070000	-	-
مكاسب بيع أراضي	-	150000	-	(2)150000	300000
الميزانية					
الاستثمار في التابعة	-	-	(2)150000	2070000	-

ونلاحظ من المعالجة المحاسبية أنه تم في عام 2007 طرح قيمة المكاسب غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة والبالغة (150000) والتي تم اعتبارها بدفاتر الشركة القابضة مكاسب محققة ولكنها لا تعد محققة من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة. كذلك تم إجراء القيد رقم (2) في ورقة عمل التوحيد لضرورة حذف المكاسب غير المحققة الناتجة عن بيع الأراضي من القابضة إلى التابعة من القوائم المالية الموحدة.

وينتج عن هذا القيد ما يلي:

أ- أن صافي ربح القابضة (س) يساوي صافي الربح الموحد لعام 2007.

ب- تخفيض قيمة الأراضي إلى التكلفة الأصلية التي كانت ظاهرة في قائمة المركز المالي للشركة س قبل البيع والبالغة (1350000).

أما في عام 2008 فإن الأراضي ما زالت موجودة لدى الشركة ص والتي كانت قد اشترتها

من الشركة س بقيمة (1500000) أي بأكثر من قيمتها بمقدار (150000). ولهدف إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إجراء القيد رقم (2) حيث يتم بموجبه تخفيض قيمة الأراضي لتظهر بالتكلفة الأصلية وهي (1350000) والطرف الثاني كان حساب الاستثمار في التابعة والسبب في جعل حساب الاستثمار مدنياً بمبلغ (150000) هو أنه تم تخفيضه في عام 2007 بمقدار (150000) بدفاتر القابضة وإذا لم يتم إعادة هذا المبلغ إلى رصيد حساب الاستثمار في التابعة عند التوحيد فيصعب حذفه بشكل مكافئ مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية عام 2008 والتي لم تتأثر نتيجة عملية شراء الأراضي من القابضة. ويتم إجراء هذا القيد باستمرار طالما أن الشركة التابعة تحتفظ بالأراضي المشتراة.

وفي عام 2009 ونتيجة بيع الأراضي من قبل التابعة لشركة ع فيمكن اعتبار المكاسب التي اعتبرت غير محققة في عام 2007 على أنها مكاسب محققة في عام 2009، وينبغي إظهارها في القوائم المالية الموحدة. وفي دفاتر القابضة ينبغي إضافة هذه المكاسب إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة.

والسبب في إجراء القيد رقم (2) في ورقة العمل يعود إلى أن هذه المكاسب تعد محققة من وجهة نظر القوائم المالية الموحدة لذلك تم جعل الطرف الدائن من القيد مكاسب بيع الأراضي.

إذ إن مجموع مكاسب بيع الأراضي لعام 2009 من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة يعادل (300000) وهو الفرق بين التكلفة الأصلية للأراضي على القابضة س والبالغة (1350000) وسعر بيع الأراضي لشركة ع والبالغ (1650000). ويظهر من هذا المبلغ فقط (150000) في قائمة دخل الشركة ص، وهو مبلغ المكاسب المحققة من وجهة نظرها وهو الفرق بين تكلفة شراء الأراضي من شركة س البالغة (1500000) وسعر البيع البالغ (1650000) ولإظهار مبلغ (300000) كمكاسب محققة من وجهة نظر الشركتين كوحدة واحدة ينبغي زيادة رصيد مكاسب بيع الأراضي الظاهرة بقائمة دخل شركة ص بمبلغ (150000).

أما سبب جعل حساب الاستثمار في التابعة مديناً بالمبلغ نفسه فهو أن حساب الاستثمار في التابعة مازال يظهر بأقل مما يجب بمبلغ (150000)، على الرغم من إعادة هذا المبلغ لحساب الاستثمار في التابعة في نهاية عام 2009 من خلال قيد إيراد الاستثمار في التابعة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر الشركة القابضة في نهاية العام المذكور، لكن بسبب قيد أوراق العمل الذي يعكس قيود طريقة حقوق الملكية أو يلغيها فمازال رصيد حساب الاستثمار في التابعة أقل مما ينبغي بمبلغ (150000)، ولحذفه بشكل مكافئ مع صافي أصول التابعة كما في 2009/1/1 والتي لم تتأثر بعملية شراء الأراضي، كما في هذا التاريخ فيجب جعله مديناً بمبلغ مكاسب بيع الأراضي البالغة (150000).

2- بيع الأراضي من التابعة إلى القابضة:

بافتراض بيانات الحالة السابقة نفسها ما عدا أن اتجاه البيع كان من التابعة إلى القابضة.

الحل:

إذا كان اتجاه البيع من الأسفل إلى الأعلى فإن أي مكاسب محققة أو غير محققة أو خسائر فتوزع ما بين القابضة بحسب نسبة سيطرتها والأقلية بحسب نسبة ملكيتهم. وفي هذه الحالة تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: في عام 2007:

أ- إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 2025000 ×80% = 1620000

- مكاسب غير محققة : 150000×80% = -120000

1500000

ويتم إثباته كما يلي:

1500000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1500000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1500000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1500000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

من هنا نلاحظ أنه تم تخفيض 120000 من حصة القابضة من دخل التابعة وهذا يمثل حصتها من الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع الأراضي والجزء الباقي (30000) يتم تحميله للأقلية.

ب- قيود ورقة العمل:

تبقى قيود ورقة العمل كما هي في الحالة السابقة حيث إن اتجاه العملية لا يؤثر إطلاقاً في قيود ورقة العمل في سنة البيع بين الشركتين القابضة والتابعة ولكن بعد أخذ القيم بالحسبان. وهذه القيود هي:

- **القيد رقم (1):**

مدين

1500000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

1500000 الاستثمار في التابعة

- **القيد رقم (2):**

مدين

150000 مكاسب بيع الأراضي

دائن

150000 الأراضي

- **القيد رقم (3):**

مدين

375000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

375000 حقوق الأقلية (2025000 ÷ 20- 150000×20%)

إن القيد رقم (2) هو نفسه في الحالة السابقة بهدف إلغاء المكاسب غير المحققة بالكامل من القوائم المالية الموحدة لعام 2007 وتخفيض رصيد الأراضي للتكلفة الأصلية، كما كانت في دفاتر الشركة ص.

ويظهر أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31 كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	س	ص	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1500000	–	1500000(1)	–	–
مكاسب بيع أراضي	–	150000	150000(2)	–	–
حصة الأقلية	–	–	375000(3)	–	375000
الميزانية					
الاستثمار في التابعة				1500000(1)	–
أراضٍ	–	–	–		
	1500000			150000(2)	1350000

ثانياً: في عام 2008:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة: 2250000 × 80% = 1800000 ويتم إثباته كما يلي:

1800000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1800000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1800000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1800000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

من القيود نلاحظ أن هذه القيود هي نفسها فيما لو كان اتجاه البيع من القابضة إلى التابعة:

ب- قيود ورقة عمل التوحيد فهي:

- القيد رقم (1):

مدين

1800000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

1800000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

مدين

150000 أرباح محجوزة في التابعة

دائن

150000 الأراضي

- **القيد رقم (3):** لإثبات حصة الأقلية:

مدين

450000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

450000 حقوق الأقلية (2250000 ×20%)

وتظهر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد كما يلي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1800000	–	1800000(1)	–	–
حصة الأقلية	–	–	450000(3)	–	450000
الميزانية					
أراضي	1500000	–	–	150000(2)	1350000
أرباح محجوزة في التابعة			150000(2)		

من القيود نلاحظ أن اتجاه البيع يؤثر في القيد رقم (2) حيث تم استبدال الجهة المدينة من القيد الأرباح المحجوزة في التابعة بدلاً من الاستثمار في التابعة.

ثالثاً: في عام 2009:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة يساوي هنا حصة التابعة من دخل التابعة ويضاف إليه حصة القابضة من مكاسب بيع الأراضي لأنها أصبحت محققة نتيجة البيع لأطراف خارجية ويساوي:

حصة القابضة من دخل التابعة: 2400000 ×80% = 1920000

+ مكاسب محققة : 150000 ×80% = 120000

2040000

ويتم إثباته كما يلي:

2040000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

2040000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل بموجب القيد التالي:

2040000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

2040000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (1):

مدين

2040000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

2040000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

مدين

150000 الأرباح المحجوزة في التابعة

دائن

150000 مكاسب بيع الأراضـي

- القيد رقم (3):

مدين

510000 حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

510000 حقوق الأقلية (2400000 ×20%+150000×20%)

جـ- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد الجزئية في 2009/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	2040000	–	(1)2040000	–	–
مكاسب بيع أراضٍ	150000	–	–	(2)150000	300000
حصة الأقلية					
قائمة الأرباح المحجوزة	–	–	(3)510000	–	510000
أرباح محجوزة	×××	×××	(2)150000	×××	×××

ثالثاً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك

تختلف معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك عن تلك الناتجة عن بيع الأراضي وذلك في الكيفية التي يتم بها الاعتراف بتحقق المكاسب أو الخسائر التي سبق استبعادها بغية إعداد القوائم المالية الموحدة. فبالنسبة للعمليات المتبادلة للأراضي، تجري التسويات اللازمة للاعتراف بالمكاسب أو الخسائر السابق استبعادها فقط عندما يتم بيع الأراضي إلى أطراف خارجية عن المجموعة كما أوضحنا في الفقرة السابقة. أما فيما يتعلق بالأصول الخاضعة للاستهلاك، فإن الشركة المشترية لتلك الأصول بتكلفة تزيد على قيمتها الدفترية بدفاتر الشركة البائعة تقوم بالمحاسبة عن استهلاك تلك الأصول في دفاترها الخاصة طبقاً لثمن شرائها, وبالتالي فإن مصروف الاستهلاك للأصول المشتراة يعادل مصروف الاستهلاك طبقاً للقيمة الدفترية للشركة البائعة بالإضافة إلى مصروف استهلاك إضافي للمكاسب التي تسجلها الشركة البائعة والعكس صحيح فيما يتعلق بالخسائر, والسبب هو أنه في معظم الأحيان فإن الشركة القابضة أو التابعة لا تشتري الأصل طويل الأجل من أجل بيعه إلى أطراف خارجية بل بهدف استخدامه في عملياتها العادية على مدار العمر الإنتاجي المتبقي للأصل, وبسبب هذا الاستخدام فإن إيرادات الشركة المشترية للأصل قد زادت أو نقصت، وإن مبلغ الفرق بين مصروف الاستهلاك الدوري الجديد المحتسب في دفاتر الشركة المشترية بناء على تكلفة الشراء ومبلغ مصروف الاستهلاك على افتراض عدم حدوث عملية البيع والمحتسب بناء على التكلفة الأصلية للأصل هو جزء من الأرباح أو الخسائر غير المحققة التي تحقق خلال الفترة.

وتبقى القاعدة العامة التي تحكم عملية معالجة أثر العمليات المتبادلة بين الشركة القابضة والتابعة كما هي في حال الأراضي، إلا أنه هنا يتوجب إجراء نوعين من القيود في ورقة عمل التوحيد عند إعداد القوائم المالية الموحدة:

القيد الأول يتجلى في استبعاد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأصل مقابل تخفيض القيمة الدفترية للأصل لكي تصبح مساوية للقيمة الدفترية قبل البيع (في دفاتر الشركة

البائعة).و القيد الثاني يتجلى في كل عام من الأعوام التالية للبيع لتخفيض مصروف الاستهلاك لكي يصبح مساوياً لمصروف الاستهلاك الذي كانت ستثبته الشركة البائعة بناء على القيمة الأصلية بدفاتر الشركة البائعة. إذ تكون المكاسب أو الخسائر من البيع التي أثبتتها الشركة البائعة بدفاترها الخاصة تعادل مجموع مصروف الاستهلاك الإضافي الذي أثبتته الشركة المشترية دورياً حتى نهاية العمر الإنتاجي للأصل, ومن وجهة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن هذا المصروف الإضافي للاستهلاك يعد تحويلاً لجزء من المكاسب غير المحققة في تاريخ الشراء إلى مكاسب أو خسائر محققة دورياً. وبناء على ذلك فإن مقدار المكاسب غير المحققة التي يلزم استبعادها دورياً يتناقص كل عام بمقدار مصروف الاستهلاك الإضافي الذي تقوم به الشركة المشترية، ويعد اعترافاً لتحقق جزءٍ من تلك المكاسب, وفي هذه الحالة يمكن تشبيه احتساب الاستهلاك الإضافي بعملية بيع الأطراف الخارجية لجزء من الأصل بمقدار مصروف الاستهلاك، نظراً لأن مصروف الاستهلاك يدخل في احتساب تكلفة البضاعة المباعة والتي يفترض أنه يتم بيعها إلى العملاء دورياً. ولإثبات استبعاد المكاسب غير المحققة دورياً في كشف التسوية في العام التالي للبيع فإن ذلك يتوقف على اتجاه المبيعات, ففي حال البيع من القابضة إلى التابعة يجعل حساب الاستثمار في الشركة التابعة مديناً، وفي حال البيع من التابعة إلى القابضة يجعل حساب الأرباح المحجوزة للشركة التابعة مديناً بمقدار المكاسب غير المحققة حتى بداية العام, والفرق بين المكاسب غير المحققة في بداية كل عام وقيمة المكاسب غير المحققة في تاريخ العملية المتبادلة بالكامل يمثل المكاسب المحققة عن الأعوام السابقة والتي تخصم من رصيد مجمع الاستهلاك في القوائم المالية الموحدة.

وبالنسبة إلى الشركة القابضة فإننا نتبع الإجراءات التالية:

عند حساب إيراد الاستثمار في التابعة فإنه يتم في السنة التي تم فيها بيع الأصل، وفي حال كون البيع من القابضة للتابعة وبقاء الأصل لدى الشركة المشترية، تخفض كامل المكاسب غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة، أما في حالة الخسارة فيتم إضافة كل الخسارة غير

المحققة. ثم نقوم بحساب فرق مصروف الاستهلاك السنوي بين الشركة المشترية والبائعة وإضافته في حال البيع بالربح أو تخفيضه في حال البيع بخسائر ويتم ذلك على النحو التالي:

في حال الربح		في حال الخسارة	
إيراد الاستثمار في التابعة:		إيراد الاستثمار في التابعة:	
حصة القابضة من دخل التابعة	×××	حصة القابضة من دخل التابعة	×××
– مكاسب غير محققة	(×××)	+ خسائر غير محققة	×××
+ فرق الاستهلاك السنوي	×××	– فرق الاستهلاك السنوي	(×××)
	×××		××××

ولا تتأثر حصة الأقلية بدخل التابعة بعمليات بيع الأصول الثابتة في هذه الحالة والسبب في عدم تحميل الأقلية بأي من المكاسب أو الخسائر غير المحققة يعود إلى أن مكاسب أو خسائر بيع الأصل تم إثباتها في سجلات القابضة، وبالتالي لا يوجد أي أثر أو علاقة للأقلية بهذه الأرباح.

أما إذا تم البيع من التابعة إلى القابضة فإن المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن بيع الأصول الثابتة توزع بين القابضة والأقلية بحسب نسبة الملكية، ففي حالة بيع الأصول الثابتة بمكاسب يخصم من حصة القابضة من دخل التابعة جزء من المكاسب غير المحققة يتناسب ونسبة تملك القابضة، بينما يتم في حالة الخسارة إضافة نسبة من الخسارة غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة بحسب نسبة التملك. أما باقي المكاسب أو الخسائر غير المحققة فتخصم أو تضاف إلى حصة الأقلية من دخل التابعة. وبالمقابل فإن مصروف الاستهلاك يتم توزيعه بين القابضة والأقلية بشكل سنوي وحسب نسبة الملكية لكل طرف. والسبب في توزيع المكاسب أو الخسائر غير المحققة بين القابضة والتابعة في هذه الحالة يعود إلى أن مكاسب أو خسارة بيع الأصول الثابتة تم إثباته بدفاتر الشركة التابعة، مما يعني حصول الأقلية على جزء من هذه المكاسب أو الخسائر بنسبة الملكية، الأمر الذي يقضي تحميل الأقلية بما

يخصهم من هذه المكاسب أو الخسائر.

وبشكل عام يمكننا تلخيص إجراءات معالجة العمليات المتبادلة المتعلقة بالأصول الثابتة الخاضعة للاستهلاك في الجدول التالي:

البيان	البيع من القابضة إلى التابعة	البيع من التابعة إلى القابضة
أولاً: في سنة البيع		
أ :ورقة عمل التوحيد	قيود ورقة العمل	قيود ورقة العمل
1–في حال المكاسب:	1) مدين – مكاسب رأسمالية دائن – الأصل الثابت 2) مدين – مجمع الاستهلاك دائن– مصروف الاستهلاك	مدين – مكاسب رأسمالية دائن – الأصل الثابت مدين – مجمع الاستهلاك دائن – مصروف الاستهلاك
2–في حال الخسائر:	1) مدين – الأصل الثابت دائن – خسائر رأسمالية 2) مدين – مصروف الاستهلاك دائن – مجمع الاستهلاك	مدين – الأصل الثابت دائن – خسائر رأسمالية مدين – مصروف الاستهلاك دائن – مجمع الاستهلاك
ب: بدفاتر القابضة:	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل. ويضاف فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. تضاف الخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة بالكامل ويطرح فرق الاستهلاك السنوي للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة.	تطرح المكاسب من حصة القابضة من دخل التابعة.و يضاف فرق الاستهلاك بمقدار نسبة ملكية القابضة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. تضاف الخسائر إلى حصة القابضة من دخل التابعة ويطرح فرق الاستهلاك السنوي وذلك بحسب

		نسبة السيطرة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة
ثانياً: في السنة الثانية: أ- في ورقة عمل التوحيد	قيود ورقة العمل 1) مدين ××× الاستثمارات في التابعة ××× مجمع الاستهلاك دائن ××× الأصل الثابت مدين ×× مجمع الاستهلاك دائن ××مصروف الاستهلاك وتعكس هذه القيود في حال وجود خسائر	قيود ورقة العمل 1) مدين ××× أرباح محجوزة في التابعة ××× مجمع الاستهلاك دائن ××× الأصل الثابت مدين ×× مجمع الاستهلاك دائن ××مصروف الاستهلاك وتعكس هذه القيود في حال وجود خسائر
ب- بدفاتر القابضة.	يضاف فرق الاستهلاك السنوي بالكامل إلى حصة القابضة من دخل التابعة في حال المكاسب. ويطرح فرق الاستهلاك السنوي بالكامل من حصة القابضة من دخل التابعة في حال الخسائر.	يضاف فرق الاستهلاك السنوي بنسبة الملكية إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. والباقي يضاف إلى الأقلية. ويطرح فرق الاستهلاك بنسبة السيطرة من حصة القابضة من دخل التابعة في حال الخسائر للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة والباقي من الأقلية.

ثالثاً: في السنوات التالية: وخلال العمر الإنتاجي للأصول الثابتة	نستمر بالمعالجة نفسها التي تمت في السنة الثانية حتى السنة قبل الأخيرة من العمر الإنتاجي مع الأخذ بعين الاعتبار مجمع الاستهلاك المتراكم. سواء في ورقة عمل التوحيد أو التأثير على دفاتر القابضة.	نستمر بالمعالجة نفسها التي تمت في السنة الثانية حتى السنة قبل الأخيرة من العمر الإنتاجي مع الأخذ بالحسبان مجمع الاستهلاك المتراكم. سواء في ورقة عمل التوحيد أم التأثير على دفاتر القابضة.

ولتوضيح هذه الإجراءات نورد الأمثلة التالية:

بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من القابضة إلى التابعة:

تمتلك الشركة س 80% من أسهم الشركة ص وفي بداية عام 2006 باعت شركة س سيارة قيمتها الدفترية الصافية (1500000)، علماً بأن تكلفتها الأصلية 2700000 ومجمع استهلاكها 1200000، إلى شركة ص بمبلغ 2220000. وللسيارة عمر إنتاجي باقٍ (4) سنوات ودون نفاية وتستهلك بطريقة القسط الثابت وبلغت الأرباح الصافية للشركة التابعة خلال السنوات الأربع التالية كما هو موضح في الجدول التالي:

البيان	2006	2007	2008	2009
صافي الربح	1875000	1800000	2100000	1950000

والمطلوب:

1)- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركة س والمتعلقة بإيراد الاستثمار وخلال السنوات الأربع.

2)- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد خلال السنوات الأربع.

3)- بيان أثر ما سبق في القوائم المالية الموحدة خلال الفترة نفسها.

حل المثال:

أولاً: في عام 2006:

أ- بدفاتر القابضة

مكاسب بيع السيارة: 2220000 – 1500000 = 720000

فرق الاستهلاك السنوي: 555000 – 375000 = 180000

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة بدخل التابعة: 1875000 × 80 % = 1500000

– مكاسب بيع السيارة : (720000)

+ فرق الاستهلاك السنوي: 180000

960000

ويتم إثباته كما يلي:

960000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

960000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

ويقفل بموجب القيد التالي:

960000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

960000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد المتعلقة بالعملية المتبادلة فقط:

- القيد رقم (1):

	مدين	
720000	مكاسب بيع السيارة	
	دائن	
	السيارة	720000

بموجب هذا القيد تم حذف مكاسب بيع السيارة بجعله مديناً، وإعادة رصيد السيارات الظاهرة من ضمن أصول شركة ص إلى التكلفة الأصلية وذلك بجعلها دائنة.

- القيد رقم (2):

	مدين	
180000	مجمع استهلاك السيارة	
	دائن	
	مصروف استهلاك السيارة	180000

بموجب هذا القيد تم إلغاء الاستهلاك الزائد والذي تم تسجيله بدفاتر الشركة ص (التابعة) وذلك بجعل مصروف الاستهلاك دائناً ومجمع الاستهلاك مديناً.

ويؤدي هذا القيد إلى زيادة صافي الدخل الموحد بجزء من الأرباح غير المحققة بسبب تخفيض المصاريف بمبلغ (180000) الاستهلاك الزائد، وهذه الزيادة في صافي الدخل الموحد تعادل الزيادة في صافي دخل القابضة عندما اعتبرنا أن جزءاً من الأرباح غير المحققة الناتجة عن بيع السيارة مكاسباً محققة.

جـ- أثر المعالجة على ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية 2010/12/31 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في2010/12/31:

البيان	س	ص	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	960000	–	960000	–	–
مكاسب بيع السيارة	720000	–	(1)720000	–	–
مصروف الاستهلاك	–	555000	–	(2)180000	375000
الميزانية					
سيارات	–	2220000	–	(1)720000	1500000
مجمع استهلاك	–	555000	(2)180000	–	(375000)

من ورقة عمل التوحيد نلاحظ أن مصروف الاستهلاك في عمود الأرقام الموحدة ظهر بمبلغ 375000 وكذلك قيمة السيارات 1500000 وقيمة مجمع الاستهلاك (250000) ظهرت هذه القيم على افتراض عدم حدوث عملية البيع.

ثانياً: في عام 2007:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 1800000× 80% = 1440000

+ فرق الاستهلاك السنوي: 180000 180000

1620000

1620000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1620000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1620000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1620000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (1):

مدين

540000 الاستثمار في التابعة

180000 مجمع الاستهلاك

دائن

720000 السيارات

هذا القيد أدى إلى إلغاء التضخم في رصيد حساب السيارات والبالغ 720000 وهو مبلغ المكاسب غير المحققة الناتجة عن بيع السيارة من س إلى ص في عام 2006 مقابل هذا المبلغ تم تخفيض حساب مجمع الاستهلاك باستهلاك عام 2006 الذي مازال مسجلاً بدفاتر شركة ص، وزيادة حساب الاستثمار في التابعة بالمبلغ المتبقى والبالغ 540000 للتمكن من حذفه بشكل معادل مقابل صافي أصول التابعة في 2007/1/1 .

- القيد رقم (2):

مدين دائن

120000 مجمع استهلاك للسيارة 120000 مصروف استهلاك للسيارة

بموجب هذا القيد تم تخفيض حساب مجمع استهلاك السيارة بالاستهلاك الإضافي الذي سجل بدفاتر شركة ص لعام 2007 والذي لا يعد صحيحاً من ناحية القوائم المالية الموحدة .

جـ- أثر المعالجة في ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام 2007 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في2007/12/31

البيان	الفيحاء	النصر	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1620000	–	1620000	–	–
مصروف.أ.السيارة	–	555000	–	(2)180000	375000
الميزانية					
سيارات	–	2220000	–	(1)720000	1500000
- م. أ.سيارة		(1110000)	(1)180000	–	(75000)
	–		(2)180000	–	
الاستثمار في التابعة			(1)540000	–	

ثالثاً: في عام 2008:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 2100000× 80% =1680000

+ فرق الاستهلاك السنوي: 180000

1860000

و يتم إثباته بالقيد التالي:

1860000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1860000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1860000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1860000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (1):

مدين

360000 الاستثمار في التابعة

360000 مجمع الاستهلاك للسيارات

دائن

720000 السيارات

في هذا القيد تم جعل حساب السيارات دائناً لإزالة مبلغ المكاسب غير المحققة وتم جعل حساب مجمع الاستهلاك مدنياً لحذف مبالغ الاستهلاك الزائدة والتي سجلتها التابعة للأعوام الماضية، أما حساب الاستثمار في التابعة فيجعل مدنياً بالمبلغ الذي يمكننا من حذف رصيد حساب الاستثمار في التابعة مقابل صافي أصول التابعة بشكل معادل كما هو في بداية الفترة.

- القيد رقم (2):

مدين		دائن	
180000	مجمع استهلاك السيارة	180000	مصروف استهلاك السيارة

في هذا القيد تم جعل مصروف الاستهلاك دائناً لإلغاء الزيادة في مصروف الاستهلاك السنوي الزائد.

جـ- أثر المعالجة في ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام 2008 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام 2008

البيان	الفيحاء	النصر	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1860000	–	1860000	–	–
مصروف.أ.السيارة	–	555000	–	(2)180000	375000
الميزانية					
سيارات	–	1860000	–	(1)720000	1500000
مجمع أ.سيارة		(1665000)			(1125000)
			(1)360000	–	
	–		(2)180000	–	–
الاستثمار في التابعة			(1)360000		

رابعاً: في عام 2009:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 1950000× 80% =1560000

+ فرق الاستهلاك السنوي : 180000

17400000

و يتم إثباته بالقيد التالي:

17400000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

17400000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1740000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1740000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ب- القيود في ورقة عمل التوحيد:

- **القيد رقم (1):**

مدين

180000 الاستثمار في التابعة

540000 مجمع الاستهلاك السيارات

دائن

720000 السيارات

- **القيد رقم (2):**

مدين

180000 مجمع استهلاك السيارة

دائن

180000 مصروف استهلاك السيارة

جـ- أثر المعالجة في ورقة عمل التوحيد:

تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام 2009 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية بنهاية عام 2009

البيان	الفيحاء	النصر	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	17400000	–	1740000	–	–
مصروف.أ.السيارة	–	555000	–	(2)180000	375000
الميزانية					
سيارات	–	1860000	–	(1)720000	1500000
مجمع أ.سيارة	–	(1860000)	(1)540000	–	1500000
			(2)180000	–	
الاستثمار في التابعة	–	–	(1)180000	–	–

والجدير بالذكر أنه في حالة الخسائر غير المحققة لا تختلف المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركة القابضة وفي ورقة عمل التوحيد عنها في حالة المكاسب غير المحققة ما عدا أن أثر الخسائر غير المحققة هو عكس أثر المكاسب غير المحققة أي أن القيود في ورقة عمل التوحيد هي بالعكس حيث إنه ما هو مدين يصبح دائناً وما هو دائن يصبح مديناً.

بيع الأصول الخاضعة للاستهلاك من التابعة إلى القابضة:

نتبع في هذه الحالة المعالجة المحاسبية نفسها الواردة في الفقرة السابقة باستثناء أن إيراد الاستثمار في التابعة للفترة يتأثر بحصة القابضة في أي مكاسب أو خسائر غير محققة، أما الجزء الباقي من المكاسب أو الخسائر غير المحققة فيعالج في حقوق الأقلية. ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

مثال:

تمتلك الشركة س 80% من أسهم الشركة ص وفي 2007/1/1 باعت الشركة ص معدات

تكلفتها الأصلية (420000) ومجمع استهلاكها (150000) إلى الشركة س بمبلغ قدره (360000) وللمعدات عمر إنتاجي باقٍ (3) سنوات وقيمة متبقية بنهاية العمر الإنتاجي (90000) وتستخدم طريقة القسط الثابت في الاستهلاك وقد كان صافي أرباح شركة س وص خلال الأعوام الثالثة كما يلي:

البيان	2007	2008	2009
صافي ربح الشركة س من عملياتها	3600000	3750000	3900000
صافي ربح الشركة ص من عملياتها	1500000	1500000	1500000

وكان رصيد حساب الاستثمار في التابعة في نهاية عام 2010 طبقاً لطريقة حقوق الملكية يساوي 12000000، بينما كان إجمالي حقوق المساهمين في الشركة ص بذلك التاريخ 15000000. وبفرض أن الشركة ص لم تجر أية توزيعات للأرباح خلال الفترة. **المطلوب:**

1) بيان الإجراءات المحاسبية بدفاتر القابضة نهاية الأعوام 2007 و2008 و2009.

2) بيان قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد وأثر هذه القيود في القوائم المالية الموحدة في نهاية الأعوام 2007 و2008 و2009.

حل المثال:

أولاً: في عام 2007:

أ- بدفاتر الشركة القابضة (س):

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : 1500000 ×80 % = 1200000

- حصة القابضة من المكاسب غير المحققة:(360000 - 270000) ×80% = (72000)

+حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي:(90000-60000)×80% = 24000+

1152000

الاستهلاك السنوي بدفاتر شركة س = $\frac{90000 - 360000}{3}$ = 90000

الاستهلاك السنوي بدفاتر شركة ص فيما لو لم تتم عملية البيع:

$$60000 = \frac{90000 - 150000 - 420000}{3}$$

فرق الاستهلاك السنوي : 90000 –60000 = 30000

وعند حساب حصة الأقلية في صافي ربح الشركة التابعة (ص) يجب أن تؤخذ في الحسبان المكاسب غير المحققة من بيع المعدات. وكذلك المكاسب التي تعد محققة من خلال مصروف الاستهلاك الإضافي حيث تساوي حصة الأقلية:

حصة الأقلية من صافي الربح : 1500000 ×20 % = 300000

– حصة الأقلية من المكاسب غير المحققة:(360000–270000) ×20%= (18000)

– حصة الأقلية من المكاسب المحققة : 30000 ×20% = 6000 +

288000

ويتم إثبات القيود التالية بدفاتر القابضة :

1152000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1152000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1152000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1152000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ب- قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1):

مدين

90000 مكاسب بيع المعدات

دائن

90000 المعدات

- القيد رقم (2):

مدين

30000 مجمع. أ. المعدات

دائن

30000 مصروف. أ. المعدات

- القيد رقم (3):

مدين

1152000 إيراد الاستثمار في التابعة دائن

1152000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (4):

مدين

15000000 حقوق المساهمين في التابعة

دائن

12000000 الاستثمار في التابعة

3000000 حقوق الأقلية

- **القيد رقم (5):**

مدين

288000 حصة الأقلية في ربح التابعة

دائن

288000 حقوق الأقلية (750000-45000+15000)×20%

جـ- ورقة عمل التوحيد الجزئية:

تظهر ورقة عمل التوحيد في 2007/12/31 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1152000	-	[1]1152000	-	-
مكاسب بيع المعدات	-	90000	[1] 90000	-	-
مصروف أ. المعدات	(90000)	-	[2] 30000	-	(60000)
حصة الأقلية	-	-	[5] 288000	-	(288000)
الميزانية					
معدات	360000	-	-	[1]90000	270000
مجمع أ.المعدات	(90000)	-	[2]30000	-	(60000)
استثمار في التابعة	13152000	-	[3]1152000	-	-
	-	-	[4]12000000	-	-
حقوق المساهمين	-	15000000	[4]15000000	-	-
حقوق الأقلية		-	-	[4]3000000	3288000
				[5]288000	

ثانياً: في عام 2008:

أ- بدفاتر الشركة القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : 1500000 ×80 % = 1200000

+حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: 20000 ×80 % = 24000 +

1224000

ويتم إثباته بالقيد التالي:

1224000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1224000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1224000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1224000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة يمثل رصيد 2007/12/31 + إيراد الاستثمار لعام 2008.

ب- قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1):

لإلغاء الزيادة في المعدات:

مدين

60000 أرباح محجوزة في التابعة

30000 مجمع أ. المعدات

دائن

90000 المعدات

- **القيد رقم (2):**

لإلغاء الاستهلاك الزائد:

	مدين
30000	مجمع. أ. المعدات
	دائن
30000	مصروف. أ. المعدات

- **القيد رقم (3):**

لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

	مدين
1224000	إيراد الاستثمار في التابعة
	دائن
1224000	الاستثمار في التابعة

- **القيد رقم (4):**

لإلغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في التابعة وإظهار حقوق الأقلية في أول المدة.

	مدين
16440000	حقوق المساهمين في التابعة (60000−1500000+15000000)
	دائن
13152000	الاستثمار في التابعة
3288000	حقوق الأقلية

ملاحظة: ظهرت حقوق المساهمين في الجهة المدينة بمبلغ أقل مما يجب بمقدار 60000 لأنه تم استبعادها بموجب القيد رقم (1) حيث ظهرت في الجهة المدينة في هذا القيد أرباح محجوزة في التابعة بمقدار 60000.

- **القيد رقم (5):**

لإثبات حصة الأقلية في دخل التابعة :

مدين

306000 حصة الأقلية

دائن

306000 حقوق الأقلية (1500000+30000) ×20%

جـ- ورقة عمل التوحيد بنهاية عام 2008 :

تظهر ورقة عمل التوحيد في 2008/12/31 كما يلي :

ورقة عمل التوحيد الجزئية في 2008/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام
			مدين	دائن	الموحدة
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1224000	–	(3)1224000	–	–
مصروف أ. المعدات	90000	–	–	(2) 30000	(60000)
حصة الأقلية	–	–	(5) 306000	–	(306000)
الميزانية					
معدات	360000	–	–	(1)90000	270000
مجمع أ. المعدات	180000		(1) 30000		(120000)
			(2) 15000		
استثمار في التابعة	14376000	–	–	(4)6576000	
				(5)612000	
حقوق المساهمين	×××	16500000	(1)60000	–	–
			(4)16440000		
حقوق الأقلية	–	–	–	(4)3288000	
				(5)306000	3594000

ثالثاً: في عام 2009:

أ- بدفاتر القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : 1500000 ×80 % = 12000000

+حصة القابضة من فرق الاستهلاك السنوي: 30000 ×80 % = 24000 +

1224000

ويتم إثباته بموجب القيد التالي :

1224000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1224000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

1224000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1224000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

وبذلك يصبح رصيد حساب الاستثمار في التابعة في 2009/12/31 15600000 وهو عبارة عن الرصيد في 2008/12/31 + إيراد الاستثمار لعام 2009.

ب- قيود التسوية والاستبعاد والتي ستظهر في ورقة عمل التوحيد في نهاية العام :

- **القيد رقم ((1))**: لإلغاء المكاسب غير المحققة الموجودة في حساب المعدات:

مدين		دائن	
30000	أرباح محجوزة في التابعة	90000	المعدات
60000	مجمع. أ. المعدات		

- **القيد رقم ((2))**: لإلغاء الاستهلاك الزائد:

مدين

30000 مجمع. أ. المعدات

دائن

30000 مصروف. أ. المعدات

- **القيد رقم ((3))**: لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة:

	مدين	دائن
إيراد الاستثمار في التابعة	1224000	
الاستثمار في التابعة		1224000

- **القيد رقم ((4))**: لإلغاء حقوق المساهمين في التابعة مقابل حساب الاستثمار في التابعة:

	مدين	دائن
حقوق المساهمين في التابعة	17970000	
الاستثمار في التابعة 2009/2/31		14376000
حقوق الأقلية 2009/12/31		3594000

- **القيد رقم ((5))**: لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة :

	مدين	دائن
حصة الأقلية	306000	
حقوق الأقلية (30000+1500000) ×20%		306000

جـ- ورقة عمل التوحيد بنهاية عام 2009: تظهر ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 على النحو التالي:

ورقة العمل الجزئية في 2009/12/31

البيان	القابضة	التابعة	الاستبعاد والتسوية		الأرقام
			مدين	دائن	الموحدة
قائمة دخل					
إيراد الاستثمار في التابعة	1224000	–	[3]1224000	–	–
مصروف أ. المعدات	(90000)	–	–	[2] 30000	(60000)
حصة الأقلية	–	–	[5] 306000	–	(306000)
الميزانية					
معدات	360000	–	–	[1]90000	270000
مجمع أ.المعدات	(270000)		[1] 60000	–	(180000)
			[2] 30000	–	
استثمار في التابعة	15600000	–	–	[3]1224000	–
				[4]14376000	
حقوق المساهمين	××	18000000	[1]30000	–	×××
			[4]17970000		
حقوق الأقلية	–	–	–	[4]3594000	
				[5]306000	3900000

والجدير بالذكر أنه في حال بيع القابضة لأصول خاضعة للاستهلاك بخسارة فإن المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة تكون إضافة الخسائر غير المحققة بحسب نسبة السيطرة إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة والباقي يضاف إلى حصة الأقلية بحسب نسبة ملكيتهم. وبالنسبة إلى القيود الواجب إظهارها بورقة عمل التوحيد فهي عكس القيود التي ذكرناها في حالة المكاسب غير المحققة وذلك فيما يتعلق بالعملية المتبادلة.

تمارين حول الفصل الخامس

التمرين رقم (1):

تمتلك الشركة ص 75% من أسهم الشركة س وفي2008/1/1 باعت الشركة س سيارة تكلفتها التاريخية 850000 ومجمع استهلاكها 400000 إلى الشركة ص وذلك بمبلغ 600000 وكان الباقي من عمرها ثلاث سنوات وتقدر قيمة النفاية بمبلغ 150000 وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت في احتساب الاستهلاك فإذا علمت ما يلي:

أ- أن الشركة ص تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار.

ب- كانت الأرباح الصافية الخاصة بكل شركة خلال عامي 2008 و2009 كما يلي:

البيان	2008	2009
صافي الشركة ص	600000	500000
صافي ربح الشركة س	200000	250000

ج- وزعت الشركة س بتاريخ 2008/12/31 نصف أرباحها الصافية نقداً ولم تجر أي توزيعات خلال عام 2009.

د- كان رصيد الاستثمار في التابعة بدفاتر الشركة ص بتاريخ2007/1/1 1500000 وهو تاريخ الشراء بينما كانت حقوق المساهمين في التابعة كما يلي: رأس المال المدفوع 1200000 وأرباح محجوزة 800000. هذا وقد حققت الشركة س خلال عام 2007 أرباحاً صافية مقدارها 300000 ووزعت منها بتاريخ 2007/12/31 ما نسبته 30% نقداً. و**المطلوب:**

1- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة خلال عامي 2008 و2009 والمتعلقة بإيراد الاستثمار في التابعة.

2- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في عامي 2008 و2009.

3- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد في عامي 2008 و 2009.

4- بيان حصة الأقلية في دخل التابعة خلال عامي 2008 و2009.

التمرين رقم (2):

بافتراض بيانات التمرين رقم (1) نفسه ما عدا أن سعر بيع السيارة كان 400000.

والمطلوب:

1- احتساب إيراد الاستثمار في التابعة في عامي 2008 و2009.

2- احتساب حصة الأقلية في عامي 2008 و2009.

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال عامي 2008 و2009.

التمرين رقم (3):

بتاريخ 2010/1/15 تملكت الشركة س 90% من صافي أصول الشركة ص. وفي 2007/5/21 باعت الشركة س قطعة أرض إلى شركة ص بمبلغ 1800000 نقداً وهو سعر يزيد عن التكلفة بدفاتر شركة س بمعدل 20% منها. وقد حافظت شركة س على قطعة الأرض حتى 2009/8/31 حيث قامت ببيعها لأطراف خارجية بمبلغ 2000000. هذا وقد حققت شركة ص أرباحاً صافية تقدر بـ (100000، 150000، 2000000) خلال الأعوام 2007 و2008 و2009 على التوالي ولم تجر أي توزيعات خلال الأعوام.

والمطلوب:

1- تحديد إيراد الاستثمار في التابعة وإثباته محاسبياً خلال الأعوام 2007 و2008 و2009.

2- تحديد حصة الأقلية خلال الأعوام نفسها.

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد وفي ورقة عمل التوحيد للأعوام 2007 و2008 و2009. مع العلم بأن الشركة القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية.

التمرين رقم (4):

بتاريخ 2007/1/1 قامت الشركة س بشراء 90% من صافي أصول الشركة ص بمبلغ (1080000) وبذلك التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة للشركة ص وقد كانت حقوق المساهمين لشركة الوحدة على النحو التالي: 600000 رأس مال الأسهم، 400000 رأس المال

الإضافي، 200000 أرباح محجوزة هذا وقد حققت الشركة ص خلال هذا العام 150000 وزعت منها نقداً 50000. وفي 2008/1/1 باعت شركة الوحدة معدات تكلفتها الأصلية 840000 ومجمع استهلاكها (300000) إلى الشركة س بمبلغ قدره 720000 وللمعدات عمر إنتاجي باقي 3 سنوات وقيمة متبقية بنهاية العام الإنتاجي (180000) وتستخدم طريقة القسط الثابت.

وفي 2008/7/1 باعت الشركة س آلة قيمتها الدفترية الصافية (400000) وذلك بمبلغ 592000 لشركة ص وللآلة عمر إنتاجي باقٍ (4) سنوات ودون نفاية.

وكانت الأرباح الصافية لكل من الشركة س والشركة ص وكذلك توزيعات الأرباح النقدية خلال عامي 2008 و2009 على النحو التالي:

البيان	2008	2009
صافي ربح س من نشاطها	480000	500000
صافي ربح ص من نشاطها	300000	300000
توزيعات س النقدية	80000	100000
توزيعات ص النقدية	50000	50000

والمطلوب:

1)- إعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده بنهاية عامي 2007 و2008 وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2)- تحديد إيراد الاستثمار في التابعة لعامي 2008 و2009

3)- تحديد حصة الأقلية من دخل التابعة خلال عامي 2008 و2009

4)- إجراء القيود والتسوية والاستبعاد بورقة عمل التوحيد في 2009/12/31

5)- إعداد ورقة عمل التوحيد الجزئية عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 و2009/12/31.

التمرين رقم (5):

بتاريخ 2008/1/1 قامت الشركة س بشراء 80 % من صافي أصول الشركة ع مقابل ما يلي:

1- إصدار 1600سهم بقيمة اسمية 1000 ل0س وقيمة إصدار 1500 ل.س.

2- دفع مبلغ 600000 ل0س هذا وقد بلغت مصاريف الاندماج المباشرة (200000) ومصاريف الاندماج غير المباشرة (100000) دفعت نقداً.

وبهذا التاريخ بلغت حقوق المساهمين في الشركة ع (3200000) ل.س مكونة من رأس مال الأسهم 1200000، رأس مال إضافي 1200000 وأرباح محجوزة 800000 ل.س. هذا وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول وخصوم الشركة ع ما عدا زيادة في قيمة المعدات بمقدار 160000 ستستهلك خلال 4 سنوات .

بتاريخ 2008/5/1 باعت الشركة س بضاعة إلى الشركة ع بمبلغ 840000 تكلفتها 480000 هذا وقد باعت شركة السهل ثلثي هذه البضاعة بمبلغ 600000 نقداً خلال عام 2008 والباقي منها تم بيعه بمبلغ 300000 خلال عام 2009.

بتاريخ 2008/7/1باعت الشركة ع سيارة تكلفتها التاريخية (1700000) ل.س ومجمع استهلاكها 800000 إلى الشركة س وذلك بمبلغ 1200000 وكان لها عمر باقٍ ثلاث سنوات وتقدر قيمة النفاية بمبلغ (300000) وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت للاستهلاك.

بتاريخ 2008/10/1 باعت الشركة ع بضاعة إلى الشركة س بمبلغ 160000 بلغت تكلفتها 120000. هذا وقد باعت الشركة س نصف البضاعة خلال عام 2008 بمبلغ 88000 نقداً والنصف الثاني تم بيعه خلال عام 2009 بمبلغ 100000.

بتاريخ 11/1 باعت الشركة س أراضي إلى الشركة ع بمبلغ 200000 تكلفتها الأصلية 250000. بتاريخ 12/1 باعت الشركة ع أراضي إلى الشركة س بمبلغ 400000 تكلفتها الأصلية 300000 نقداً.

بتاريخ 2008/12/31 أعلنت ووزعت الشركة ع 75% من أرباحها الصافية دفعتها نقداً بينما أعلنت الشركة س عن توزيع 25% من أرباحها الصافية. هذا وقد كانت أرصدة الحسابات

بتاريخ 2008/12/31 بدفاتر القابضة والتابعة قبل توزيع الأرباح من قبل التابعة وقبل إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة والحسابات ذات الصلة به والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية كما يلي:

البيان	س		ع	
	مدين	دائن	مدين	دائن
مبيعات	–	4800000	–	3200000
إيرادات مختلفة	–	–	–	400000
خسائر بيع أراضي	50000	–	–	–
تكلفة بضاعة مباعة	2800000	–	1800000	–
مصاريف مختلفة	1060800	–	1000000	–
مصاريف اندماج غير مباشرة	100000	–	–	–
نقدية	1600000	–	1040000	
زبائن	832000	–	1400000	
بضاعة	1200000	–	1000000	
الأراضي	400000	–	800000	
معدات واستهلاكها	1360000	160000	680000	120000
سيارات واستهلاكها	1600000	350000	–	–
رأس مال الأسهم	–	3200000	–	1200000
رأس مال إضافي	–	1600000	–	1200000
أرباح محجوزة 1/1	–	–	–	800000

دائنون	–	1400000	–	200000
أ. دفع	–	937800	–	600000
قرض سندات	–	2000000	–	600000
			7720000	7720000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية المتعلقة بالاستثمار في التابعة بتاريخ التوحيد.

2- احتساب حصة القابضة والأقلية من دخل التابعة.

3- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بتاريخ 2008/12/31 بافتراض طريقة حقوق الملكية.

4- إجراء قيود ورقة العمل واللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

5- إعداد القوائم المالية الموحدة بتاريخ 2008/12/31.

6- بافتراض أن الشركة ع حققت في عام 2009 أرباحاً صافية مقدارها 600000 وأعلنت عن توزيع 50% منها وأن الشركة ع باعت الأراضي التي تم شراؤها من شركة س عام 2008 لأطراف خارجية بمبلغ 260000 وكذلك فإن الشركة س باعت الأراضي التي تم شراؤها من الشركة ع لأطراف خارجية بمبلغ 420000 ل.س. **والمطلوب:**

أ- احتساب حصة القابضة من دخل التابعة لعام 2009 وإعداد حساب الاستثمار في التابعة وبيان رصيده في 2009/12/31

ب- احتساب حصة الأقلية لعام 2009 وبيان قيمة هذه الحقوق في 2009/12/31.

التمرين (6):

تمتلك شركة الرافدين 75% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي 2007/6/25 باعت الشركة القابضة إلى الشركة التابعة أراضي بسعر 8000000 ل.س، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة القابضة 6000000 ل.س. في 2009/9/22 باعت الشركة التابعة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر 7500000 ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام 2007 و2008 و2009 على التوالي مبلغ 1000000 ل.س و700000 ل.س و800000 ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام 2007 تبلغ 400000 ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام 2008 و2009.

المطلوب:

1- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

2- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.

3- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.

4- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2007 و2008 و2009.

5- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

6- احتساب الأقلية بربح التابعة للأعوام 2007 و2008 و2009.

التمرين (7):

تمتلك شركة الرافدين 75% من أسهم شركة الفرات منذ عدة سنوات، وفي 2007/6/25 باعت الشركة التابعة إلى الشركة القابضة أراضي بسعر 8000000 ل.س نقداً، وقد بلغت تكلفة الأراضي على الشركة التابعة 6000000 ل.س. في 2009/9/22 باعت الشركة القابضة الأراضي إلى أطراف خارجية بسعر 7500000 ل.س. حققت الشركة التابعة صافي أرباح للأعوام 2007 و2008 و2009 على التوالي مبلغ 1000000 ل.س و700000 ل.س

و800000 ل.س، وأعلنت عن توزيعات أرباح على المساهمين خلال العام 2007 تبلغ 400000 ل.س، ولم توزع أية أرباح خلال الأعوام 2008 و2009.

المطلوب:

1- إثبات القيود الخاصة بعملية بيع الأراضي في دفاتر كل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

2- إثبات قيود أوراق العمل اللازمة.

3- بيان أثر ما سبق على القوائم المالية الموحدة.

4- احتساب حصة القابضة بربح التابعة للأعوام 2007 و2008 و2009.

5- إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة القابضة والخاصة بحصة القابضة بأرباح التابعة وبالتوزيعات.

6- احتساب حصة الأقلية من ربح التابعة للأعوام 2007 و2008 و2009.

الفصل السادس

العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي

Intercompany Inventory Transations

الأهداف التعليمية:

يهدف هذا الفصل إلى تعريف الطالب بما يلي:

1- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون في القوائم المالية الموحدة في حالتي الجرد المستمر والنهائي.

2- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون بين القابضة والتابعة.

3- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون في إيراد الاستثمار في التابعة.

4- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون في حصة الأقلية من دخل التابعة.

5- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الواجب إجراؤها في ورقة عمل التوحيد بسبب العمليات المتبادلة.

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل السادس

العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي

أولاً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جرد مستمر)

تعد عمليات بيع المخزون السلعي وشرائه بين القابضة والتابعة من أكثر العمليات المتبادلة شيوعاً، سواء أكان المخزون على شكل مواد أولية أم بضاعة تامة الصنع أو بضاعة نصف مصنوعة, وقد تكون عملية البيع من القابضة إلى التابعة ويطلق عليها عملية بيع من أعلى إلى أسفل وقد تكون من التابعة إلى القابضة ويطلق عليها عملية بيع من أسفل إلى أعلى. وكما سنرى فإن بعض القيود الواجب إجراؤها في ورقة العمل عند إعداد القوائم المالية الموحدة تتأثر باتجاه عملية البيع فيما إذا كانت من الأعلى إلى الأسفل (من القابضة إلى التابعة) أو من الأسفل إلى الأعلى (من التابعة إلى القابضة).حيث ينتج عن العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون وجود أرصدة متقابلة في حساب المبيعات للشركة البائعة وحساب تكلفة البضاعة المباعة.

لذا ينبغي إجراء قيد استبعاد لتلك الأرصدة عند إعداد القوائم المالية الموحدة, وعلاوة على ذلك فقد يتطلب الأمر إجراء قيود لاستبعاد الأرباح أو الخسائر نتيجة لعمليات المخزون إذا كان سعر بيع المخزون مختلفاً عن تكلفته بدفاتر الشركة البائعة، إذا لم تتمكن الشركة المشترية من بيع هذا المخزون إلى أطراف خارجية خلال السنة المالية التي تمت فيها العملية المتبادلة. علاوة على ذلك ينبغي أن تأخذ الشركة القابضة ذلك بالاعتبار عند احتساب حصتها من دخل التابعة إذا كانت تستخدم طريقة التكلفة, ولكن مقدار ما يجب أخذه بالحسبان من قبل الشركة القابضة يتوقف على اتجاه العملية أي ما إذا كانت تلك الأرباح أو الخسائر قد ظهرت ضمن صافي ربح القابضة أو التابعة. حيث إنه إذا كانت المبيعات من أعلى إلى أسفل فإن الشركة القابضة لا تظهر أية أرباح ضمن أرباحها الخاصة، ولا يؤثر حذف الأرباح غير المحققة في هذه الحالة على حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

أما إذا كانت المبيعات من أسفل إلى أعلى فإن الشركة التابعة (البائعة) سوف تظهر تلك الأرباح ضمن أرباحها الخاصة، ولذلك فإن حذف الأرباح غير المحققة في هذه الحالة سوف يؤثر في حساب حصة الأقلية في صافي ربح التابعة. بالإضافة إلى ذلك ينبغي معالجة أثر هذا الحذف في الفترة التالية مباشرة سواء في القوائم المالية الموحدة أو في دفاتر القابضة التي تستخدم طريقة التكلفة إذ إن حذف الأرباح أو الخسائر غير المحققة من عمليات المخزون المتبادلة لا يخرج عن تأجيل الاعتراف بتلك الأرباح أو الخسائر في إحدى الفترات حتى يتم البيع لطرف خارجي، ولكن عندما يتم البيع في فترة تالية فسوف يتطلب الأمر الاعتراف بتلك الأرباح المؤجلة وفي الفترة التي يتم خلالها البيع.

ويمكننا تلخيص قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد من خلال الجدول التالي:

قيود ورقة العمل في العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون (نظام الجرد المستمر)

البيان	من القابضة إلى التابعة	من التابعة إلى القابضة
أ- في حال عدم بقاء المخزون من أصل العملية المتبادلة	مدين / مبيعات دائن تكلفة بضاعة مباعة	نفسه
ب- في حال بقاء مخزون 1)بنهاية السنة الأولى 1) 2)	مدين دائن مبيعات، تكلفة بضاعة مباعة مدين/تكلفة بضاعة مباعة دائن مخزون31 /12ميزانية	نفسه نفسه
2) في حال عدم بيع	مدين	

المخزون في السنة الثانية لأطراف خارجية	تكلفة بضاعة مباعة دائن مخزون31 /12ميزانية مدين استثمارات في التابعة دائن تكلفة البضاعة المباعة	نفسه مدين أرباح محجوزة في تابعة1/1 دائن تكلفة البضاعة المباعة
3) في حال البيع لأطراف خارجية في العام التالي (السنة الثالثة)	مدين الاستثمارات في التابعة دائن تكلفة البضاعة المباعة	مدين أرباح محجوزة في تابعة1/1 دائن تكلفة البضاعة المباعة

ملاحظة (1): القيود الواردة أعلاه مع افتراض وجود أرباح غير محققة. تصبح هذه القيود بالعكس في حال وجود خسائر غير محققة عند إتمام العملية المتبادلة ما عدا القيد المتعلق في البيع.

ملاحظة (2): تهدف قيود أوراق العمل إلى إلغاء عملية البيع وذلك من خلال حذف الأرباح غير المحققة وإعادة رصيد البضاعة إلى التكلفة الأصلية، وكذلك إلى حذف مبلغ البيع بدفاتر القابضة والذي يعادل مبلغ الشراء بدفاتر التابعة لتجنب الازدواجية في احتساب المبيعات والمشتريات وهذا في السنة الأولى.

ملاحظة (3): تهدف القيود في السنة الثانية إلى إعادة قيمة البضاعة إلى التكلفة، لأنها تظهر بقيمة أعلى من قيمتها بمقدار الأرباح غير المحققة.علاوة على أن حـ/الاستثمار يظهر بقيمة اقل بمقدار الأرباح غير المحققة لذلك تم جعله مديناً بنفس قيمة الأرباح غير المحققة التي تم حذفها

في السنة الماضية.

ملاحظة (4): في السنة الثالثة: كون الأرباح قد تحققت لذا ينبغي زيادة حساب الاستثمار بنفس القيمة وتخفيض البضاعة في قائمة الدخل بنفس القيمة لكي يتعادل دخل القابضة مع الدخل الموحد.

ولتوضيح هذه الإجراءات والقيود في ورقة عمل التوحيد سوف نتناولها من خلال الفقرات والأمثلة التالية مع افتراض أن الشركة القابضة تستخدم طريقة التكلفة في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة.

ولمناقشة كيفية تطبيق تلك القواعد العامة لعمليات المخزون المتبادلة،فسوف نتناولها من خلال الفقرات والأمثلة التالية مع افتراض أن الشركة القابضة تستخدم طريقة التكلفة.

1: البيع من القابضة إلى التابعة:

- **الحالة رقم (1):**

– في حال عدم بقاء مخزون بنهاية المدة لدى التابعة:

لتوضيح ذلك نفترض المثال التالي:

تمتلك الشركة س 90% من صافي أصول الشركة ص وفي 2007/12/31 كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج العمليات الخاصة بها فقط (قبل إضافة حصتها من إيراد الاستثمار في التابعة)، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة نفسها كما يلي:

البيان	***الشركة س***	***الشركة ص***
المبيعات	600000	300000
تكلفة البضاعة المباعة	(300000)	(150000)
مصاريف مختلفة	(150000)	(50000)
صافي الدخل	150000	100000

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات القابضة بضاعة مباعة إلى الشركة ص بقيمة (90000) وأن

الشركة القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة (25%) إلى التكلفة لتحديد سعر البيع. وأن الشركة التابعة ص تمكنت من بيع جميع البضاعة المشتراة من الشركة س إلى أطراف خارجية خلال عام2007.

المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر الشركة س وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2007/12/31.

1- القيود بدفاتر الشركة س:

إيراد الاستثمار في التابعة = 100000×90% = 90000 ومنه يكون القيد التالي:

90000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

90000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

90000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

90000 إلى /ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

2- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (1):

مدين

90000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

90000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

مدين

90000 المبيعات

دائن

90000 تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (3):

مدين

10000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

10000 حقوق الأقلية 60000 ×10% = 6000

وتظهر قائمة الدخل الموحدة في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2010/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص	قيود التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
المبيعات	600000	300000	(2)90000	–	810000
إيراد الاستثمارات في التابعة	90000	–	(1)90000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(300000)	(150000)	–	(2)90000	(360000)
مصاريف مختلفة	(150000)	(50000)	–	–	(150000)
حصة الأقلية	–	–	(3)90000	–	(10000)
صافي الربح	240000	100000	190000	90000	290000

<u>من الشكل يلاحظ ما يلي:</u>

1) إيراد الاستثمار في التابعة لم يتأثر بالعملية المتبادلة لأنه لا يوجد أرباح غير محققة والسبب يعود إلى أن كامل الأرباح التي سجلتها القابضة بسبب عملية البيع المتبادلة قد تحققت بالكامل لأن الشركة التابعة قامت ببيع كامل البضاعة لأطراف خارجية خلال عام 2007.

2) يمثل القيد رقم (2) في ورقة عمل التوحيد قيد الاستبعاد اللازم لإلغاء المبيعات التي سجلتها الشركة القابضة وكذلك تكلفة البضاعة المباعة التي سجلتها الشركة التابعة والبالغة (90000). ولذا فمن وجهة نظر المجموعة كشركة واحدة فإن كلاً من مجموع أرقام المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة تعد كلاهما متضخمة بمبلغ 90000 يجب استبعادها, لكي تعبر المبيعات الموحدة وتكلفة البضاعة الموحدة عن نتائج العمليات للشركة القابضة والتابعة مع الأطراف الخارجية فقط.

3) أما بالنسبة للقيد رقم (1) تم إظهاره في ورقة عمل التوحيد لكي يتم تعديل تكلفة الاستثمار إلى ما كانت عليه في بداية العام.من أجل استبعاد مقابل حقوق المساهمين في الشركة التابعة كما أوضحنا سابقاً.

4) القيد رقم (3) لإظهار حصة الأقلية في صافي ربح التابعة.

5) إن صافي الربح بحسب دفاتر القابضة يساوي تماماً صافي الربح الموحد، نظراً لاتباع الشركة القابضة طريقة حقوق الملكية.

- **الحالة رقم (2):**

- في حال بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسها ما عدا أن الشركة ص لم تتمكن إلا من بيع 50% من البضاعة المشتراة من القابضة (س) لأطراف خارجية والنصف الثاني بقي ضمن مخزون 2007/12/31 لديها. **<u>المطلوب:</u>**

1)- إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2)- إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد.

3)- إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2007/12/31.

1) القيود المحاسبية:

فيما يتعلق بالطلب الأول وقبل إجراء القيود يتطلب الأمر أولاً تحديد حصة القابضة من دخل التابعة (إيراد الاستثمار في التابعة).

إيراد الاستثمار في التابعة هو:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة : 100000 × 90 % = 90000

الربح غير المحقق: 90000 × 125/25 = 18000× 50 % = (9000)

81000

وبعد تحديد إيراد الاستثمار يتم إثباته بموجب القيد التالي:

81000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

81000 إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

81000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

81000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

وقد تم استبعاد كامل الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة ويتم ذلك بصرف النظر عن نسبة الملكية طالما أن اتجاه البيع هو من الشركة القابضة إلى التابعة. وفي حال البيع بخسارة والشركة المشترية لم تتمكن من بيع كامل البضائع حتى نهاية الفترة المالية لأطراف خارجية فيكون لدينا خسارة غير محققة ينبغي إضافتها بالكامل إلى حصة القابضة من صافي ربح التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة.

2) قيود ورقة العمل:

– القيد رقم (1): لإعادة رصيد الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول المدة.

	مدين
81000	إيراد الاستثمار في التابعة
	دائن
81000	الاستثمار في التابعة

– القيد رقم (2): لإلغاء المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة المتبادلة لكي تعبر المبيعات وتكلفة البضاعة عن عمليات شركات المجموعة مع الأطراف الخارجية فقط.

مدين		دائن
90000	المبيعات	90000 تكلفة البضاعة المباعة

– القيد رقم (3): لاستبعاد الأرباح غير المحققة والباقية في مخزون آخر المدة لدى الشركة التابعة من أصل العملية المتبادلة, ويتم بموجب هذا القيد تخفيض الأرباح الموحدة عن طريق زيادة تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل الموحدة مقابل تخفيض رقم المخزون السلعي في الميزانية الموحدة لكي يصبح معادلاً للتكلفة الأصلية وذلك بمقدار الأرباح غير المحققة في المخزون السلعي المتبقي لدى الشركة المشترية.

و يأخذ الشكل التالي:

	مدين
9000	تكلفة البضاعة المباعة
	دائن
9000	مخزون السلعي (الميزانية الختامية)

وفي حال البيع بخسارة فإن هذا القيد يكون كما يلي:

مدين

××× مخزون السلعي 12/31/ميزانية

دائن

××× تكلفة البضاعة المباعة

– القيد رقم (4): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة:

مدين

10000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

10000 حقوق الأقلية 100000 × 10%

بالنسبة إلى حصة الأقلية لن تتأثر بالأرباح غير المحققة لان اتجاه البيع من القابضة إلى التابعة.

وبناءً على هذه القيود تظهر ورقة عمل التوحيد الجزئية في2007/12/31 كما يلي:

البيان	س	ص	قيود التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	600000	300000	(2)90000	–	810000
إيراد الاستثمارات في التابعة	81000	–	(1)81000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(300000)	(150000)	(3) 9000	(2) 90000	(369000)
مصاريف مختلفة	(150000)	(50000)	–	–	(200000)
حصة الأقلية	–	–	(4) 10000	–	(10000)
صافي الدخل	231000	100000	190000	90000	231000
الميزانية					
المخزون السلعي	×××	×××	×××	(3) 9000	
الاستثمار في التابعة	×××	–	–	(1)81000	–

وبمقارنة هذه الحالة بالحالة السابقة يلاحظ أن قيد استبعاد الأرباح غير المحققة في المخزون غير المباع حتى نهاية العام لدى الشركة التابعة (ص) قد ترتب عليه تخفيضاً لصافي الربح الموحد بمقدار تلك الأرباح (90000 – 81000) = 9000.

ويلاحظ أيضاً ثبات العلاقة بين أرباح الشركة القابضة في دفاترها بحسب طريقة حقوق الملكية، وبين صافي الربح الموحد إذ إن كليهما يساوي الآخر كما يظهر في الشكل التالي:

صافي ربح الشركة القابضة (س) بحسب طريقة حقوق الملكية		صافي الربح الموحد	
صافي الربح الخاص بـ س	150000	مبيعات (900000−90000) =	810000
+ حصتها من ربح التابعة:100000×90%=		− تكلفة بضاعة مباعة:	
	90000	(300000+150000−9000−90000)=	(246000)
− أرباح غير محققة على المخزون المباع إلى ص:	(9000)	− مصاريف مختلفة :	(200000)
		− حصة الأقلية :	(10000)
صافي ربح القابضة	231000	صافي الربح الموحد	231000

- **الحالة رقم (3): في حال عدم تمكن الشركة التابعة (ص) من بيع البضاعة الباقية في العام التالي:**

استمراراً لحالة الشركة س وص التابعة وبافتراض أن الشركة التابعة لم تتمكن من بيع البضاعة الباقية لديها بنهاية عام 2007 من أصل العملية المتبادلة خلال عام 2008. وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج العمليات الخاصة بها فقط، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	600000	400000
تكلفة البضاعة المباعة	(200000)	(240000)
مصاريف مختلفة	(160000)	(80000)
صافي الربح	240000	80000

المطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد.

3) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31.

أولاً: احتساب إيراد الاستثمار في التابعة:

إيراد الاستثمار في التابعة = 80000 × 90% = 72000

ويتم إثباته كما يلي:

72000 من حـ / الاستثمار في التابعة

72000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

72000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

72000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة عمل التوحيد:

– القيد رقم (1): لاستبعاد إيراد الاستثمار وإعادة حساب الاستثمار في التابعة إلى رصيده في أول المدة:

مدين

72000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

72000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): لاستبعاد الربح غير المحقق في مخزون 2007/12/31.

مدين دائن

9000 تكلفة البضاعة المباعة 9000 المخزون السلعي (ميزانية ختامية)

- القيد رقم (3): لإزالة الأرباح غير المحققة من رصيدي حسابات الاستثمار في التابعة وتكلفة البضاعة المباعة.

مدين

9000 الاستثمار في التابعة

دائن

9000 تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (4): لإثبات حصة الأقلية في صافي ربح التابعة.

مدين

8000 حصة الأقلية

دائن

8000 حقوق الأقلية (80000 × 10%).

في عام 2008 لا يزال نصف المخزون الذي اشترته الشركة ص من الشركة س في عام 2007 يظهر بدفاتر شركة ص بمبلغ 45000. أي بأكثر مما يجب من وجهة نظر القوائم المالية الموحدة بمبلغ 9000، وهو الفرق بين سعر الشراء البالغ 45000 والتكلفة الأصلية للبضاعة والبالغة 36000. لذا ينبغي استبعاد هذا الربح غير المحقق عن طريق جعل حساب تكلفة البضاعة مديناً بهذا المبلغ وجعل حساب المخزون السلعي في الميزانية دائناً بنفس القيمة

كما تم في عام 2007. لذا تم إجراء القيد رقم (2) السابق.كذلك وبما أن البضاعة ما زالت موجودة أيضاً وستظهر في القوائم المالية للشركة التابعة بمبلغ يزيد عن التكلفة بمقدار 9000 وهي الأرباح غير المحققة. كما أن حساب الاستثمار في التابعة بقيمة أقل بمقدار 9000 مما يصعب حذفه بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة (المجد) كما في 2008/1/1، ولإزالة آثار عملية البيع على هذه الحسابات يتم إجراء القيد رقم (3) السابق. إذ إن هذا القيد يؤدي إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة ويعاد المخزون إلى التكلفة ويعيد مبلغ الأرباح غير المحققة لحساب الاستثمار في التابعة من أجل حذفه بشكل متكافئ مع صافي أصول التابعة ويعاد تسجيل هذا القيد في أوراق العمل في نهاية كل فترة ما دامت الشركة التابعة تحتفظ أو لم تتمكن من بيع البضاعة المشتراة بالكامل.

وتظهر ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام
			مدين	دائن	الموحدة
قائمة الدخل					
المبيعات	600000	400000	–	–	100000
إيراد الاستثمارات في التابعة	72000	–	(1)72000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(200000)	(240000)	(2) 9000	(3) 9000	(440000)
مصاريف مختلفة	(160000)	(80000)	–	–	(240000)
حصة الأقلية	–	–	(4) 8000	–	(8000)
صافي الدخل الموحد	312000	80000	89000	9000	312000
الميزانية					
المخزون السلعي	×××	×××	–	(2) 9000	×××
استثمار في التابعة	×××	–	(3) 9000	×××	–

- **الحالة رقم (4): في حال بيع الشركة التابعة (ص) المخزون في العام التالي لأطراف خارجية:**

استمراراً لحالة الشركة س وص وبافتراض أن الشركة التابعة باعت المخزون الباقي لديها بنهاية عام 2007 من أصل العملية المتبادلة في عام 2009 بمبلغ (60000) للشركة ع وقد كانت قائمة الدخل الخاصة بالشركة القابضة والتي توضح نتائج نشاطها الخاص بها، وكذلك قائمة الدخل للشركة التابعة عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 كما يلي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	1200000	600000
تكلفة البضاعة المباعة	(750000)	(450000)
مصاريف مختلفة	(300000)	(75000)
صافي الربح	150000	75000

المطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية اللازمة وفقاً لطريقة حقوق الملكية بدفاتر القابضة.
2) إجراء قيود ورقة عمل التوحيد.
3) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

1- القيود المحاسبية:

فيما يتعلق بالطلب الأول فإن الأمر يتطلب تحديد إيراد الاستثمار في التابعة ويتم تحديده على النحو التالي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة: 75000×90% = 67500

+ أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة: 9000

إيراد الاستثمار في التابعة 76500

ولقد تمت إضافة 9000 إلى حصة القابضة من صافي ربح التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة بسبب اعتبارها محققة بسبب بيع التابعة البضاعة إلى أطراف خارجية. وبناء عليه تسجل القابضة القيد التالي بدفاترها:

76500 من حـ / الاستثمار في التابعة

76500 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

و يقفل هذا الحساب بقائمة الدخل كما يلي:

76500 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

76500 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

2- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (1): لإلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

مدين

76500 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

76500 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): لاعتبار الأرباح غير المحققة الناتجة عن عملية بيع البضاعة على أنها محققة في عام 2009 في القوائم المالية الموحدة.

مدين

9000 الاستثمار في التابعة

دائن

9000 تكلفة البضاعة المباعة

إن جعل تكلفة البضاعة المباعة دائناً في قائمة الدخل يؤدي إلى تخفيضها بمقدار (9000) وبالتالي زيادة صافي الدخل الموحد لعام 2009 وهذا يعادل الزيادة في صافي ربح القابضة لنفس العام.

- القيد رقم (3): لإظهار حصة الأقلية في صافي ربح التابعة:

	مدين	دائن
حصة الأقلية	7500	
حقوق الأقلية (75000 × 10%)		7500

أما ورقة عمل التوحيد فتأخذ الشكل التالي:

ورقة عمل التوحيد كما تظهر في 2009/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
المبيعات	1200000	600000	–	–	1800000
إيراد الاستثمار في التابعة	76500	–	76500(1)	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(750000)	(450000)	–	9000 (2)	(1191000)
مصاريف مختلفة	(300000)	(75000)	–	–	(375000)
حصة الأقلية	–	–	7500(3)	–	(7500)
صافي الدخل	226500	75000	84000	9000	226500

وتجدر الإشارة إلى أنها في حال وجود خسائر غير محققة، وأصبحت هذه الخسائر محققة يتم طرحها من حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. ويكون القيد رقم (2) في ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

	مدين	دائن
تكلفة البضاعة المباعة	×××	
الاستثمار في التابعة		×××

2: البيع من التابعة إلى القابضة:

في حالة حدوث عمليات بيع مخزون من التابعة إلى القابضة، فإن الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة تشابه إلى حد كبير مع ما تم شرحه في الفقرة السابقة (2-1) مع وجود اختلافين هما:

1- في حال كون بيع المخزون من التابعة إلى القابضة، فإن معالجة الأرباح أو الخسائر غير المحققة وكذلك الأرباح أو الخسائر المحققة عند بيع المخزون لأطراف خارجية، يتم عن طريق تحميل القابضة بجزء من هذه الأرباح أو الخسائر بنسبة سيطرتها وذلك بطرح الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة أو إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة, وعندما تصبح الأرباح أو الخسائر محققة نتيجة البيع لأطراف خارجية يتم إضافة الأرباح المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة أو طرح الخسائر المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة. أما الجزء الباقي فيتم تحميله للأقلية بحسب نسبة ملكيتهم, إذ تطرح من حصة الأقلية الأرباح غير المحققة وتضاف الخسائر غير المحققة, وعندما تتحقق هذه الأرباح أو الخسائر تضاف الأرباح المحققة بحسب حصتها وتطرح الخسائر للوصول إلى صافي حصة الأقلية من ربح التابعة.

2- بالنسبة للقيود في ورقة عمل التوحيد تبقى كما هي في حالة كون البيع من القابضة إلى التابعة ما عدا استبدال حساب الاستثمار في التابعة بحساب الأرباح المحجوزة في التابعة عند إجراء القيد الخاص بتكلفة البضاعة المباعة حيث يصبح هذا القيد على النحو التالي:

	مدين	دائن
أرباح محجوزة في التابعة	×××	
تكلفة البضاعة المباعة		×××

ولبيان هذه الاختلافات سوف نستخدم الأمثلة نفسها وفي حالاتها الأربع والتي أوضحنا في الفقرة السابقة.

الحالة رقم (1): بيع بضاعة مع عدم بقاء مخزون منها بنهاية المدة:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسه فإن إجراءات المعالجة لا تختلف إطلاقاً وكذلك قيود ورقة عمل التوحيد وورقة عمل التوحيد.إذ إنه في حال عدم بقاء أي جزء من البضاعة المباعة إلى التابعة من قبل القابضة أو العكس من التابعة إلى القابضة تبقى المعالجة نفسها, ولا يؤثر اتجاه العملية في الإجراءات أو على القيود في ورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (2): في حال بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات الحالة رقم (2) الواردة في الفقرة السابقة تكون إجراءات المعالجة على النحو التالي:

1) إيراد الاستثمار في التابعة يساوي:

حصة القابضة من صافي ربح التابعة : 100000 × 90% = 90000

– ربح غير محقق بسبب بقاء جزء من المخزون: 9000 × 90% = (8100)

81900

نلاحظ هنا أن إيراد الاستثمار يبلغ 81900 ويتم إثباته كما يلي:

81900 من حـ / الاستثمار في التابعة

81900 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

81900 من حـ / الاستثمار في التابعة

81900 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (1): لاستبعاد إيراد الاستثمار

مدين

81900 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

81900 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): لاستبعاد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة:

وهو القيد نفسه الذي تم إجراؤه في الفقرة السابقة.

مدين

90000 المبيعات

دائن

90000 تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (3): لاستبعاد الربح غير المحقق في المخزون:

مدين

9000 تكلفة البضاعة المباعة

دائن

9000 مخزون 12/31/ ميزانية ختامية

- القيد رقم (4): لإظهار حصة الأقلية في دخل التابعة ويتم حسابها كما يلي:

حصة الأقلية في دخل التابعة : 100000 ×10% = 10000

– ربح غير محقق بسبب بقاء جزء من المخزون غير مباع: 9000×10% = (900)

9100

مدين

9100 حصة الأقلية

دائن

9100 حقوق الأقلية

وتظهر هذه القيود في ورقة عمل التوحيد في 2007/12/31 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	600000	300000	(2) 90000	–	810000
إيراد الاستثمارات في التابعة	81900	–	(1)81900	–	–
تكلفة بضاعة مباعة	(300000)	(150000)	(3) 9000	(2) 90000	(936000)
مصاريف مختلفة	150000	50000	–	–	(200000)
حصة الأقلية	–	–	9100	–	(9100)
صافي الربح	231900	100000	190000	90000	231900
الميزانية					
المخزون السلعي	×××	×××	×××	(2) 90000	×××
استثمار في التابعة	×××	–	–	(1)81900	–
				××××	

بمقارنة هذه الحالة مع الحالة رقم (2) الواردة في الفقرة السابقة نجد أن صافي ربح القابضة قد ارتفع بمقدار (900) وكذلك صافي الربح الموحد، والسبب هو أنه تم تحميل القابضة بجزء من الربح غير المحققة والبالغ 9100 بدلاً من (10000) في الحالة السابقة. وبقي صافي ربح القابضة يساوي إلى صافي الربح الموحد. بالإضافة إلى ذلك تم تحميل الأقلية بجزء من الربح غير المحقق لذلك انخفض رصيد حصة الأقلية بمقدار (900) (10000 – 9100) وهذه القيمة تمثل حصتها من الربح غير المحقق.

الحالة رقم (3): في حال عدم تمكن الشركة القابضة (س) من بيع البضاعة الباقية في العام التالي:

استمراراً لحالة شركة س وص وبافتراض بيانات المثال الواردة في الفقرة (1 –1) نفسها والحالة رقم (3) تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: القيود المحاسبية بدفاتر القابضة :

إيراد الاستثمار في التابعة هو 80000 × 90% = 72000، ويتم إثباته كما يلي:

72000 من حـ / الاستثمار في التابعة

72000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

72000 من حـ / الاستثمار في التابعة

72000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

<u>ثانياً: قيود ورقة العمل:</u>

- القيد رقم (1): لاستبعاد إيراد الاستثمار في التابعة:

	مدين	دائن
72000	إيراد الاستثمار في التابعة	72000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): لاستبعاد الربح غير المحقق في مخزون 2008/12/31:

مدين

9000 تكلفة البضاعة المباعة دائن

9000 مخزون 2007/12/31 ميزانية

– القيد رقم (3): لتخفيض الأرباح المحجوزة بمقدار الربح غير المحقق وإلغاء الربح من خلال تكلفة البضاعة المباعة:

مدين

9000 أرباح محجوزة في التابعة

دائن

9000 تكلفة البضاعة المباعة

– القيد رقم (4): لإظهار حصة الأقلية:

مدين

8000 حصة الأقلية

دائن

8000 حقوق الأقلية

من قيود ورقة العمل نلاحظ أنه في القيد رقم (3) تم استبدال الاستثمار في التابعة بالأرباح المحجوزة في التابعة. والسبب في ذلك هو أن الأرباح غير المحققة الناتجة عن البيع في عام 2007 تظهر بدفاتر التابعة ضمن رصيد الأرباح المحجوزة. أما باقي القيود فهي نفسها كما جاءت في الفقرة السابقة (2–1) الحالة رقم (3).

وبناءً على هذه القيود يمكننا إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 كما يلي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	600000	400000	–	–	1000000
إيراد الاستثمارات في التابعة	72000	–	72000[1]	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(200000)	(240000)	9000 [2]	9000 [3]	(440000)
مصاريف مختلفة	(160000)	(80000)	–	–	(240000)
حصة الأقلية	–	–	8000[4]	–	(8000)
صافي الربح	312000	80000	89000	9000	312000

الميزانية					
المخزون				9000 (2)	×××
أرباح محجوزة	×××	×××	9000 (3)	–	×××

بمقارنة ورقة عمل التوحيد في هذه الحالة مع الحالة الواردة في الفقرة السابقة نجد أن صافي الربح الموحد وصافي ربح القابضة تبقى كما هي.

والاختلاف الوحيد هو استبدال الاستثمار في التابعة بحساب الأرباح المحجوزة في التابعة بحسب القيد رقم (3) بورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (4): في بيع الشركة القابضة المخزون في العام التالي لأطراف خارجية:

استمراراً لحالة الشركة س وص وبافتراض بيانات المثال الواردة في الفقرة السابقة نفسها والحالة رقم (4) تكون المعالجة المحاسبية على النحو التالي:

أولاً: فيما يتعلق بالقيود المحاسبية بدفاتر القابضة:

إن إيراد الاستثمار في التابعة يساوي في هذه الحالة حصة القابضة من دخل التابعة مضافاً إليها حصة القابضة من الأرباح المحققة الناتجة عن بيع البضاعة المدورة من أصل العملية المتبادلة والبالغة 9000. وبذلك فإن إيراد الاستثمار في التابعة هو:

حصة القابضة من دخل التابعة : 75000 × 90% = 67500

+ أرباح محققة ناتجة عن بيع البضاعة: 6000 × 90% = 8100 +

75600

و يتم إثباته بموجب القيد التالي:

75600 من حـ / الاستثمار في التابعة

75600 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

75600 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

75600 إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

<u>ثانياً: قيود ورقة العمل:</u>

- القيد رقم (1):

مدين		دائن	
75600	إيراد الاستثمار في التابعة	75600	الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): للاعتراف بالأرباح:

مدين		دائن	
9000	أرباح محجوزة في التابعة	9000	تكلفة البضاعة المباعة

- القيد رقم (3): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

8100 حصة الأقلية

دائن

8100 حقوق الأقلية (75000× 10%+9000×10%)

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد كما تظهر في 2009/12/31:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1200000	600000	–	–	1800000
إيراد الاستثمار في التابعة	75600	–	75600[1]	–	–
تكلفة بضاعة مباعة	(750000)	(450000)	–	9000 [2]	(1191000)
مصاريف مختلفة	(300000)	(75000)	–	–	(375000)
حصة الأقلية	–	–	8100	–	(8100)
صافي الربح	225600	75000	83700	9000	225900
الميزانية					
أرباح محجوزة في التابعة	×××	×××	9000 [2]	×××	×××

من ورقة عمل التوحيد وبالمقارنة مع ورقة عمل التوحيد الواردة في الحالة رقم (4) السابقة نجد أن صافي ربح القابضة قد انخفض بمقدار (900) بينما زادت حصة الأقلية بالمقدارنفسه والسبب في ذلك يعود إلى أن الأرباح المحققة في هذه الحالة والبالغة 9000 هي من حق القابضة بمقدار (9000× 90%) والباقي للأقلية بمقدار (9000× 10%). بينما في الحالة السابقة كانت جميع الأرباح المحققة من حق الشركة القابضة فقط.

ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون السلعي (جرد نهائي)

من المعروف محاسبياً أنه في حال اتباع نظام الجرد النهائي يتم فتح حساب للمشتريات ولا يوجد حساب لتكلفة البضاعة المباعة, لذا يتم استبدال تكلفة البضاعة المباعة بالمشتريات ضمن قيود ورقة العمل وكذلك يتم استبدالها في بضاعة 1/1 عند الاعتراف بالأرباح المحققة, أما الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في هذه الحالة تشابه إلى حد كبير مع ما تم شرحه في الفقرات السابقة.

ويمكننا تلخيص قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد من خلال الجدول التالي:

قيود ورقة العمل في العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون (نظام الجرد النهائي)

البيان	من القابضة إلى التابعة	من التابعة إلى القابضة
أ- في حال عدم بقاء المخزون من أصل العملية المتبادلة	مدين/مبيعات، دائن مشتريات	نفسه
ب- في حال بقاء مخزون 1)بنهاية السنة الأولى 1) 2)	مدين دائن مبيعات مشتريات مدين/بضاعة12/31قائمة دخل دائن/بضاعة12/31/ميزانية	 نفسه نفسه
2) في حال عدم بيع المخزون في السنة الثانية لأطراف خارجية	مدين بضاعة12/31قائمة دخل دائن بضاعة12/31/ميزانية مدين استثمارات في التابعة دائن بضاعة 1/1 دخل	 مدين نفسه مدين أرباح محجوزة تابعة1/1 دائن بضاعة1/1دخل
3) في حال البيع لأطراف خارجية في العام التالي (السنة الثالثة)	مدين الاستثمارات في التابعة دائن بضاعة 1/1 دخل	مدين أرباح محجوزة تابعة1/1 دائن بضاعة1/1دخل

ولتوضيح هذه الإجراءات والقيود في ورقة عمل التوحيد سوف نتناولها من خلال الفقرات والأمثلة التالية.

أولاً: البيع من القابضة إلى التابعة:

تمتلك الشركة س 80% من صافي أصول الشركة ص وفي 2007/12/31 كانت قائمة الدخل للشركة س من نشاطها الخاص وللشركة ص على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	1800000	1200000
بضاعة 12/31	300000	+ 150000
إجمالي	2100000	1350000
بضاعة 1/1	300000	180000
مشتريات	1200000	600000
م. شراء	75000	45000
مصاريف مختلفة	225000	255000
إجمالي	1800000	1080000
صافي الدخل	300000	270000

فإذا علمت أنه من أصل مبيعات س (القابضة) مبلغ 300000 تمت إلى الشركة ص (التابعة) وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة 20% إلى التكلفة لتحديد سعر البيع. هذا وقد تمكنت الشركة التابعة وخلال عام 2007 من بيع جميع البضاعة المشتراة من الشركة العالمية لأطراف خارجية بمبلغ (360000).

المطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31.

الحل: الطلب الأول: القيود المحاسبية:

من أجل إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة ينبغي تحديد إيراد الاستثمار في التابعة.

إيراد الاستثمار في التابعة 270000 × 80% = 216000

216000 من حـ / الاستثمار في التابعة

216000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

216000 من حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

216000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

- **<u>الطلب الثاني: قيود ورقة عمل التوحيد:</u>**

- القيد رقم (1): لحذف إيراد الاستثمار

مدين

216000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

216000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2): لإلغاء المبيعات بدفاتر القابضة والتي تعادل المشتريات في دفاتر التابعة:

مدين

300000 مبيعات

دائن

300000 المشتريات

يهدف هذا القيد إلى حذف مبلغ البيع بدفاتر الشركة س والذي يعادل مبلغ الشراء بدفاتر الشركة ص لتجنب الازدواجية في احتساب المبيعات والمشتريات.

– القيد رقم (3): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

54000 حصة الأقلية (270000 × 20%)

دائن

54000 حقوق الأقلية

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام
			مدين	دائن	الموحدة
المبيعات	1800000	1200000	(2) 300000	–	2700000
بضاعة 12/31	300000	150000	-	–	450000
إيراد الاستثمار في التابعة	216000	–	(1) 216000	–	–
إجمالي الإيرادات	2316000	1350000	516000	–	3150000
مشتريات	1200000	600000	–	(2)300000	1500000
بضاعة 1/1	300000	180000	–	–	480000
م. شراء	75000	45000	–	–	120000
مصاريف مختلفة	225000	255000	–	–	480000
حصة الأقلية	–	–	(3) 54000	–	54000
إجمالي المصاريف	1800000	1080000	–	–	2634000
صافي الدخل	516000	270000	462000	300000	516000

الحالة رقم (2): في حال بقاء جزء غير مباع من البضاعة لأطراف خارجية خلال سنة العملية المتبادلة:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسها ماعدا أن الشركة ص لم تتمكن من بيع كامل البضاعة المشتراة من الشركة س وبقي لديها من أصل هذه البضاعة ما قيمته 60000 ضمن مخزون 2007/12/31. **والمطلوب:**

1) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.

2) إجراء قيود عمل التوحيد.

3) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31.

1- بالنسبة إلى القيود المحاسبية ينبغي أولاً تحديد إيراد الاستثمار في التابعة ويتم ذلك على النحو التالي:

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 270000 × 80 % = 216000

1- أرباح غير محققة في مخزون 12/31 90000 × 120/20 = (15000)

201000

201000 من حـ / الاستثمار في التابعة

201000 إلى حـ / إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

201000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

201000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار

2- قيود أوراق العمل في نهاية عام 2007:

1ً : قيد إلغاء إيراد الاستثمار في التابعة

مدين

201000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

201000 الاستثمار في التابعة

2ً : قيد إلغاء المبيعات والمشتريات:

مدين

300000 المبيعات

دائن

300000 المشتريات

3ً : قيد إلغاء الربح غير المحقق وتخفيض المخزون في نهاية عام 2007:

مدين

15000 مخزون 12/31/قائمة الدخل

دائن

15000 مخزون 12/31/ميزانية ختامية

4ً : إثبات حصة الأقلية

مدين

54000 حصة الأقلية

دائن

54000 حقوق الأقلية (270000 × 20%)

من هذه القيود يلاحظ أنه عند احتساب إيراد الاستثمار تم تخفيض كامل الربح غير المحقق من حصة القابضة من دخل التابعة. ولا تتأثر حصة الأقلية بالربح غير المحقق لأن اتجاه البيع من القابضة إلى التابعة.

– وفي القيد رقم (2): تم إلغاء كامل المبيعات والمشتريات التي حدثت خلال العام بين الشركتين، وتفسير ذلك يتمثل في أن الشركة القابضة أظهرت في سجلاتها وقائمة الدخل مبيعات تبلغ (300000)، ونظراً لأن مبيعات القابضة ومبيعات التابعة يتم تجميعها عند إعداد القوائم المالية الموحدة، فإن أسس القوائم المالية الموحدة تقتضي أن يتم تخفيض هذه المبيعات بمقدار المبيعات التي تمت بين الشركتين لتلافي الازدواجية في تسجيل المبيعات في القوائم المالية كون هذه المبيعات لا تتعدى انتقال البضاعة داخلياً بين الشركتين. وبشكل مشابه، فإن وجود مشتريات لدى التابعة من قبل الشركة القابضة سيؤدي إلى تضخيم المشتريات في قائمة الدخل الموحدة بالقيمة نفسها، مما يتطلب تخفيض قيمة المشتريات الموحدة بمقدار (300000) والتي تمثل مشتريات التابعة من القابضة. وسنلاحظ (في الفقرة التالية) أن هذا القيد سيبقى كما هو وبنفس القيمة في حال كون البيع تم من التابعة للقابضة، كما أنه لا يتغير حتى في حالة بيع جزء من البضاعة خلال العام 2007 لأطراف خارجية.

– وفي القيد رقم (3): تم تخفيض الربح غير المحقق لأن البضاعة المباعة من قبل القابضة للتابعة والباقية لدى التابعة يتم تقييمها لدى التابعة بتكلفة تبلغ 90000، وهذا يعني أنها ستظهر في ميزانية التابعة بقيمة مضخمة عن تكلفتها الأصلية بمقدار 9000. لذا يتم إجراء هذا القيد بهدف تخفيض ربح بيع البضاعة غير المتحقق والبالغ 9000 وتخفيض قيمة البضاعة المضخمة بالقيمة نفسها. وبترحيل هذا القيد إلى عامود التسوية والاستبعاد في قائمة الدخل تجعل بضاعة 12/31مدنية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض مجمل الربح وبالتالي صافي الربح الموحد. أما الطرف الدائن في القيد فيتم من خلاله تخفيض مخزون 12/31 في الميزانية الموحدة لإظهار البضاعة بتكلفتها الأصلية (90000 – 15000) = 75000

وبالنسبة إلى القيد الأخير والمتعلق بحصة الأقلية فقد تم احتسابها على أساس صافي ربح التابعة ولم تتأثر هذه الحصة بأية أرباح غير محققة لان اتجاه البيع كان من أعلى إلى أسفل.

وتظهر ورقة عمل التوحيد بنهاية عام 2007 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1800000	1200000	(2) 300000	–	2700000
إيراد الاستثمار في التابعة	201000	–	(1)201000	–	–
بضاعة 12/31	300000	150000	(3) 15000	–	435000
إجمالي	2301000	1350000	516000	–	3135000
بضاعة 1/1	300000	180000	–	–	480000
مشتريات	1200000	600000	–	(2)300000	1500000
م. شراء	75000	45000	–	–	120000
مصاريف مختلفة	225000	225000	–	–	480000
حصة الأقلية	–	–	(4) 54000	–	54000
إجمالي	1800000	1080000	–		2880000
صافي الدخل	501000	270000	462000	300000	501000
الميزانية					
مخزون سلعي	300000	150000	–	15000	435000

الحالة رقم (3): عدم تمكن الشركة التابعة من بيع المخزون من أصل العملية في العام التالي:

استمراراً لبيانات المثال السابق فيما يتعلق في المخزون المدور من أصل العملية المتبادلة وقد كانت قائمة الدخل للشركة العالمية من نشاطها الخاص وكذلك قائمة الدخل للشركة العربية في 2008/12/31 على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
مبيعات	1500000	1200000
بضاعة 12/31	225000	150000
إجمالي	1725000	1350000
بضاعة 1/1	300000	150000
مشتريات	825000	750000
مصاريف شراء	45000	30000
مصاريف مختلفة	105000	60000
إجمالي	1275000	990000
صافي الدخل	450000	360000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

2- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31.

أولاً: القيود بدفاتر الشركة القابضة:

إيراد الاستثمار في التابعة: 360000 × 80 % = 288000

ويتم إثباته بموجب القيد التالي:

288000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

288000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة.

288000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

288000 إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة.

ثانياً: القيود في ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (1): لإلغاء إيراد الاستثمار:

مدين

288000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

288000 الاستثمار في التابعة.

- القيد رقم (2):

بما أن البضاعة المشتراة في عام 2007 ما زالت تظهر في القوائم المالية للشركة العربية بمبلغ يزيد عن التكلفة الأصلية بمقدار (15000)، وهي الأرباح غير المحققة الناتجة عن شراء البضاعة من العالمية (القابضة) في عام 2007 ولإزالة هذا الربح غير المحقق نسجل القيد التالي:

مدين

15000 بضاعة 12/31/ قائمة الدخل

دائن

15000 بضاعة 12/31/ ميزانية ختامية

- القيد رقم (3):

إن حساب الاستثمار في التابعة يظهر بأقل مما يجب بمقدار (15000) أي بمقدار الأرباح غير المحققة الأمر الذي يجعل من الصعوبة حذفه بشكل مكافئ لصافي أصول التابعة كما في 2008/1/1، ولتعويض هذا النقص نجري القيد التالي:

مدين

15000 الاستثمار في التابعة

دائن

15000 بضاعة 1/1/قائمة الدخل

من القيد رقم (2) ورقم (3) نلاحظ أنه نتيجة لجعل حساب بضاعة 12/31 مديناً وجعل حساب بضاعة 1/1 دائناً في قائمة الدخل فلا يوجد أثر على تكلفة المبيعات وبالتالي لم يتأثر صافي الدخل الموحد لعام 2008 كما سنرى لاحقاً، وهذا مماثل لعدم تأثر صافي دخل الشركة العالمية للعام نفسه.

- القيد رقم (4): لإثبات حصة الأقلية:

مدين

72000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

72000 حقوق الأقلية (360000 × 20%)

ثالثاً: وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1500000	1200000	–	–	2700000
إيراد الاستثمار في التابعة	288000	–	(1)288000	–	–
بضاعة 12/31					
إجمالي	225000	150000	(2)15000	–	360000
بضاعة 1/1	2013000	1350000	303000	–	3060000
مشتريات	300000	150000	–	(3)15000	435000
مصاريف شراء	825000	750000	–	–	1575000
مصاريف مختلفة	45000	30000	–	–	75000
حصة الأقلية	105000	60000	–	–	165000
	–	–	(4)72000	–	72000
إجمالي					
صافي الدخل	1275000	990000	–	–	2322000
الميزانية	738000	360000	375000	15000	738000
مخزون سلعي					
الاستثمار في التابعة	225000	150000	–	(2)15000	360000
	–	–	(3)15000	–	–

الحالة رقم (4): بيع المخزون المدور من أصل العملية المتبادلة لأطراف خارجية:

استمراراً لحالة الشركة س والشركة ص (التابعة) وقد تمكنت الشركة ص (التابعة) من بيع المخزون في عام 2009. وقد كانت قائمة الدخل للشركة س من نشاطها الخاص في عام 2009 وكذلك للشركة العربية على النحو التالي:

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
المبيعات	1200000	600000
بضاعة 12/31	300000	150000
إجمالي	1500000	750000
بضاعة 1/1	2250000	150000
مشتريات	525000	225000
مصاريف شراء	60000	30000
مصاريف مختلفة	90000	45000
إجمالي	900000	450000
صافي الدخل	600000	300000

والمطلوب:

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.

2- إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

3- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

أولاً: القيود المحاسبية بدفاتر القابضة:

حصة القابضة من دخل التابعة: 300000 × 80 % = 240000

أرباح محققة 15000

إيراد الاستثمار في التابعة: 255000

255000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

255000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

255000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

255000 إلى / ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً: قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (1): لإلغاء إيراد الاستثمار.

مدين

255000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

255000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

للاعتراف بالأرباح المحققة نتيجة البيع لأطراف خارجية

مدين

15000 الاستثمار في التابعة

دائن

15000 بضاعة 1/1 قائمة الدخل

حيث إنه جعل بضاعة 1/1 بقائمة الدخل دائنة يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات وبالتالي زيادة صافي الدخل الموحد لعام 2009 وهذا يعادل الزيادة في صافي دخل الشركة القابضة (س) للعام نفسه.

- القيد رقم (3):

لإثبات حصة الأقلية في دخل التابعة:

مدين

60000 حصة الأقلية في دخل التابعة

دائن

60000 حقوق الأقلية (300000 × 20%)

ثالثاً: ورقة عمل التوحيد:

وتظهر ورقة عمل التوحيد على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1200000	600000	–	–	1800000
إيراد الاستثمار في التابعة	255000	–	255000(1)	–	–
بضاعة 12/31	300000	150000	–	–	450000
الإجمالي	1755000	750000		–	2250000
بضاعة 1/1	225000	150000	–	15000(2)	360000
مشتريات	525000	225000	–	–	750000
مصاريف شراء	60000	30000	–	–	90000

مصاريف مختلفة	90000	45000	–	–	135000
حصة الأقلية	–	–	(4) 60000	–	60000
الإجمالي	900000	450000	–		1395000
صافي الدخل	855000	300000	315000	15000	855000

*** ملاحظة:**

في حال بيع الشركة القابضة بضاعة إلى الشركة التابعة بخسارة فإن المعالجة المحاسبية في السنة الأولى مع افتراض أن الشركة التابعة باعت جميع هذه البضاعة لأطراف خارجية يتم فقط إلغاء عملية البيع بورقة عمل التوحيد كما أوضحنا في الحالات السابقة. أما إذا بقي جزء من البضاعة غير مباع لأطراف خارجية حتى نهاية السنة المالية فإنه يتم إجراء قيدين في ورقة عمل التوحيد، القيد الأول لإلغاء عملية البيع والقيد الثاني لعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة ويأخذ هذا القيد الشكل التالي:

مدين

×× بضاعة 12/31/ ميزانية

دائن

×× بضاعة 12/31/ قائمة دخل

وبالنسبة للتأثير في دفاتر القابضة فإنه تتم إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة ويقابل هذه الزيادة، زيادة مماثلة في القوائم المالية الموحدة مما يجعل صافي دخل القابضة يعادل صافي الدخل الموحد. بما يتفق مع طريقة حقوق ملكية.

وإذا بقيت البضاعة غير مباعة في السنة التالية لأطراف خارجية فتكون قيود ورقة العمل على النحو التالي:

مدين

××× بضاعة 12/31/ ميزانية

دائن

××× بضاعة 12/31/ قائمة دخل

مدين

××× بضاعة 1/1/ قائمة دخل

دائن

××× الاستثمار في التابعة

وهي عكس القيود في حالة الأرباح كما أوضحنا سابقاً.

وفي حال البيع بخسارة لأطراف خارجية في السنة التالية فيتم الاعتراف بهذه الخسارة مما يؤثر في دفاتر القابضة من جهة، وعلى ورقة عمل التوحيد, وفيما يتعلق بالتأثير على دفاتر القابضة فإنه يتم طرح هذه الخسارة المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة.

أما في ورقة عمل التوحيد فيتم إجراء القيد التالي:

مدين

××× بضاعة 1/1/ قائمة دخل

دائن

×× الاستثمار في التابعة

حيث إنه جعل بضاعة 1/1 في قائمة الدخل مديناً يؤدي إلى زيادة تكلفة المبيعات، وبالتالي تخفيض صافي الدخل الموحد للعام الذي تم البيع فيه لأطراف خارجية وهذا يقابل التخفيض في صافي دخل القابضة للعام نفسه.

ثانياً: البيع من التابعة إلى القابضة:

في حال بيع بضائع من التابعة إلى القابضة والشركتان تستخدمان نظام الجرد النهائي، فإن الإجراءات المتبعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة تتشابه إلى حد كبير مع ما تم الحديث عنه في الفقرة السابقة مع وجود اختلافين هما:

أ- في حال كون بيع البضاعة من التابعة إلى القابضة، فإن معالجة الأرباح أو الخسائر غير المحققة وكذلك الأرباح أو الخسائر المحققة عند بيع المخزون لأطراف خارجية، يتم عن طريق تحميل القابضة بجزء من هذه الأرباح أو الخسائر بنسبة سيطرتها وذلك بطرح الأرباح غير المحققة من حصة القابضة من دخل التابعة، إضافة الخسائر غير المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار في التابعة, والجزء الباقي من الأرباح غير المحققة يطرح من حصة الأقلية أو تضاف إليها الخسائر غير المحققة.

وعندما تصبح الأرباح أو الخسائر محققة نتيجة بيع البضاعة لأطراف خارجية، تتم إضافة جزء من الأرباح المحققة إلى حصة القابضة من دخل التابعة للوصول إلى إيراد الاستثمار، وذلك بحسب نسبة السيطرة والباقي يضاف إلى حصة الأقلية وتعامل الخسائر المحققة بالعكس.

ب- بالنسبة للقيود في ورقة عمل التوحيد تبقى كما هي في حال كون البيع من القابضة إلى التابعة، ما عدا استبدال حساب الاستثمار في التابعة بحساب الأرباح المحجوزة في التابعة؛ لأن الأرباح غير المحققة الناتجة عن البيع بسنة البيع تظهر بدفاتر التابعة ضمن رصيد حساب الأرباح المحجوزة.حيث يصبح هذا القيد على النحو التالي:

مدين

××× أرباح محجوزة في التابعة

دائن

×× بضاعة 1/1/ قائمة الدخل

ولبيان هذه الاختلافات سوف نستخدم المثال نفسه الوارد في الفقرة السابقة وفي الحالات الأربع:

الحالة رقم (1): بيع بضاعة من التابعة إلى القابضة مع عدم بقاء مخزون منها بنهاية المدة:

بافتراض بيانات المثال السابق نفسه والوارد في الحالة رقم (1) فإن إجراءات المعالجة لا تختلف إطلاقاً وكذلك قيود ورقة عمل التوحيد وورقة عمل التوحيد.

حيث إنه في حال عدم بقاء أي جزء من البضاعة المباعة إلى التابعة من قبل القابضة أو العكس من التابعة إلى القابضة فتبقى المعالجة نفسها. ولا يؤثر اتجاه العملية على الإجراءات المتبعة أو على القيود في ورقة عمل التوحيد.

الحالة رقم (2): بقاء جزء من البضاعة المتبادلة غير مباع حتى نهاية السنة لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات الحالة رقم (2) الواردة في الفقرة السابقة فتكون إجراءات المعالجة كما يلي:

1) إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل الاستثمار : 270000 ×80% = 216000

– أرباح غير محققة في مخزون 12/31/ 15000 × 80% = (12000)

204000

ويتم إثباته بالقيد التالي:

204000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

204000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة .

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة .

204000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

204000 إلى / ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

2) <u>قيود ورقة عمل التوحيد:</u>

- القيد رقم (1):

مدين

204000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

204000 الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

مدين

300000 مبيعات

دائن

300000 المشتريات

- القيد رقم (3):

مدين دائن

10000 بضاعة 12/31/قائمة الدخل 10000 بضاعة 12/31/ ميزانية

- القيد رقم (4):

مدين

51000 حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

51000 حقوق الأقلية (270000 × 20% − 15000×20%)

من القيود نلاحظ وبالمقارنة مع الحالة رقم (2) في الفقرة السابقة أن إيراد الاستثمار قد ازداد بمقدار 3000 بينما نقصت حصة الأقلية بنفس المقدار لأن الربح غير المحقق تم تحميله

بالكامل في الحالة السابقة للقابضة بينما في هذه الحالة تم توزيعه بحسب نسب الملكية ما بين القابضة والأقلية. لأن اتجاه البيع من الأسفل إلى الأعلى.

وتظهر ورقة عمل التوحيد بنهاية عام 2007 على النحو التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2007/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
مبيعات	1800000	1200000	(2) 300000	–	2700000
إيراد الاستثمار في التابعة	204000	–	(1)204000	–	–
بضاعة 12/31	300000	150000	(3) 15000	–	435000
إجمالي	2304000	1350000		–	3135000
بضاعة 1/1	300000	180000	–	–	480000
مشتريات	1200000	600000	–	(2)300000	1500000
مصاريف شراء	75000	45000	–	–	120000
مصاريف مختلفة	225000	255000	–	–	480000
حصة الأقلية	–	–	(4) 51000	–	51000
إجمالي	1800000	1080000	–		504000
صافي الدخل	504000	270000	462000	300000	504000
الميزانية					
المخزون	300000	150000	–	(3)15000	435000

الحالة رقم (3): عدم تمكن الشركة القابضة من بيع المخزون في العام التالي:

بافتراض البيانات نفسها الحالة رقم (3) الواردة في الفقرة السابقة فإن إجراءات المعالجة تكون على النحو التالي:

1- القيود بدفاتر القابضة:

288000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

288000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

288000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

288000 إلى / ملخص الدخل

2- قيود ورقة عمل التوحيد:

- القيد رقم (1):

مدين		دائن	
288000	إيراد الاستثمار في التابعة	288000	الاستثمار في التابعة

- القيد رقم (2):

مدين

15000 بضاعة 12/31/قائمة دخل

دائن

15000 بضاعة 12/31/ ميزانية

- القيد رقم (3):

مدين

15000 أرباح محجوزة في التابعة

دائن

15000 بضاعة 1/1/قائمة الدخل

- القيد رقم (4):

مدين

72000 حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

72000 حقوق الأقلية

من القيود نلاحظ أن القيود ذات الأرقام (1) و(2) و(4) بقيت كما هي دون أي تغير وهذا معناه أن هذه القيود لا تتأثر باتجاه العملية المتبادلة. أما القيد رقم «3» فتم استبدال الجهة المدينة فيها بالأرباح المحجوزة في التابعة عوضاً عن الاستثمار في التابعة.

3- ورقة عمل التوحيد:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل	1500000	1200000	–	–	2700000
إيراد الاستثمار في التابعة	288000	–	(1)288000	–	–
بضاعة 12/31	225000	150000	(2) 15000	–	360000
إجمالي	2013000	1350000		–	3060000
بضاعة 1/1	300000	150000	–	(3)15000	435000
مشتريات	825000	750000	–	–	1575000
مصاريف شراء	45000	30000	–	–	75000
مصاريف مختلفة	105000	60000	–	–	165000
حصة الأقلية	–	–	(4) 72000	–	72000
إجمالي	1275000	990000	–		2322000
صافي الدخل	738000	360000	375000	15000	738000
الميزانية					
المخزون	225000	150000	–	(2)15000	360000
أرباح محجوزة في 12/31	–	–	(3)15000		–

الحالة رقم (4): بيع المخزون المدور من اصل العملية المتبادلة لأطراف خارجية:

بافتراض بيانات المثال نفسه الواردة في الحالة رقم (4) الفقرة تكون المعالجة المحاسبية على الشكل التالي:

1- **بدفاتر الشركة س:**

إيراد الاستثمار في التابعة:

حصة القابضة من دخل التابعة : 300000× 80% = 240000

+ أرباح محققة نتيجة بيع المخزون : 15000 × 80% = 12000

252000

و يتم إثباته كما يلي:

252000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

252000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

252000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

252000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

2- قيود ورقة العمل:

- القيد رقم (1):

	مدين	دائن
إيراد الاستثمار في التابعة	252000	
الاستثمار في التابعة		252000

- القيد رقم (2):

	مدين	دائن
أرباح محجوزة في التابعة	15000	
بضاعة 1/1/قائمة الدخل		15000

- القيد رقم (3):

	مدين	دائن
حصة الأقلية من دخل التابعة	63000	
حقوق الأقلية (300000×20% +15000×20%)		63000

وبمقارنة هذه القيود مع القيود الواردة في الحالة رقم (4) الواردة في الفقرة السابقة نلاحظ أنها نفسها ما عدا الطرف المدين في القيد رقم (2) حيث كانت في الفقرة السابقة الاستثمار في التابعة.

3- ورقة عمل التوحيد:

وتظهر على الشكل التالي:

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	س	ص	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			مدين	دائن	
قائمة الدخل					
المبيعات	1200000	600000	-	-	1800000
إيراد الاستثمار في التابعة	252000	-	252000(1)	-	-
بضاعة 12/31	300000	150000	-	-	450000
إجمالي	1752000	750000		-	2250000
بضاعة 1/1	225000	150000	-	15000(2)	3600000
مشتريات	525000	225000	-	-	750000
مصاريف شراء	60000	30000	-	-	90000
مصاريف مختلفة	90000	45000	-	-	135000
حصة الأقلية	-	-	63000 (3)	-	63000
إجمالي	900000	450000	-		1398000
صافي الدخل	852000	300000	315000	15000	852000
الميزانية					
الأرباح المحجوزة	-	-	15000(2)	-	-

تمارين حول الفصل السادس

التمرين رقم (1):

في 2007/1/1 تملكت الشركة س 80% من صافي أصول الشركة ص. وفي 2007/7/1، باعت س بضاعة إلى ص بمبلغ 600000 تكلفتها 500000، وبتاريخ 2007/10/1 باعت ص نصف البضاعة المشتراة من س بربح قدره 70000 ولم تتمكن من بيع النصف الثاني من البضاعة خلال هذا العام وكذلك خلال عام 2008. هذا وقد باعت النصف الثاني من البضاعة المشتراة من س إلى أطراف خارجية خلال عام 2009 بربح مقداره (80000) وكانت قائمتا الدخل لـ س وص خلال عام 2007 كما يلي:

قائمة الدخل في 2007/12/31

البيان	س	ص
مبيعات	2000000	1000000
بضاعة 12/31	600000	400000
الإجمالي	2600000	1400000
بضاعة 1/1	400000	200000
مشتريات	1000000	800000
م. شراء	100000	50000
	1500000	1050000
صافي الربح	1100000	350000

والمطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية المتعلقة في بيع البضاعة وشرائها بدفاتر س وص.

2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر س والمتعلقة بالاستثمار في التابعة خلال عام 2007.

3) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2007/12/31.

التمرين رقم (2):

استمراراً لبيانات التمرين رقم (2) حيث كانت قائمة الدخل للشركتين عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 كما يلي:

قائمة الدخل في 2008/12/31

البيان	س	ص
مبيعات	750000	350000
بضاعة 12/31	250000	150000
الإجمالي	1000000	500000
بضاعة 1/1	150000	100000
مشتريات	400000	200000
م. شراء	50000	25000
	600000	325000
صافي الدخل	1600000	175000

المطلوب:

1) إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة.

2) إجراء قيود ورقة العمل .

3) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2008/12/31.

التمرين رقم (3):

استمراراً لبيانات التمرين رقم (2) حيث كانت قائمة الدخل الخاصة لـ س وص في 2009/12/31 كما يلي:

البيان	س	ص
مبيعات	2400000	1200000
بضاعة 12/31	800000	400000
الإجمالي	3200000	1600000
بضاعة 1/1	1000000	600000
مشتريات	1400000	600000
م. شراء	200000	100000
	2600000	1300000
صافي الدخل	600000	300000

المطلوب:

1) إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة.

2) إجراء قيود ورقة العمل.

3) إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

التمرين رقم (4):

بتاريخ 2007/1/1 تملكت الشركة س 90% من صافي أصول الشركة ص وخلال عامي 2008 و2009 كانت العمليات المتبادلة المتعلقة بالمخزون على النحو التالي:

أ- في عام 2008: باعت الشركة ص إلى الشركة س بضاعة بمبلغ (200000) تكلفتها (175000) وقد قامت الشركة س ببيع 60% من هذه البضاعة خلال عام 2008 إلى الشركة ل بمبلغ (150000).

ب- في عام 2009: باعت الشركة س البضاعة المدورة من عام 2008 من أصل العملية المتبادلة إلى الشركة ع بمبلغ (100000).

جـ- باعت الشركة س إلى الشركة ص بضاعة بمبلغ (300000) تكلفتها 225000.

د- باعت الشركة ص حتى 2009/12/31 من البضاعة المشتراة من الشركة س (150000) إلى الشركة ص بمبلغ (200000). فإذا علمت أن نظام الجرد المستخدم هو جرد مستمر وأن الشركة القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في التابعة. هذا وقد كانت قائمتا الدخل للشركتين في 2009/12/31 كما يلي:

قائمة الدخل في 2009/12/31

البيان	الشركة س	الشركة ص
مبيعات	1200000	3600000
تكلفة بضاعة مباعة	(600000)	(2000000)
مصاريف مختلفة	(200000)	(600000)
الإجمالي	400000	1000000

علاوة على ذلك أعلنت الشركة ص عن توزيع 30% من أرباحها الصافية. **المطلوب:**

1) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة والمتعلقة بحساب الاستثمار في التابعة لعام 2009.

2) إجراء كافة قيود التسوية والاستبعاد لعام 2009.

3) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

التمرين رقم (5):

فيما يلي قائمتي الدخل الخاصة بالشركة س القابضة والشركة ص التابعة عن عام 2009.

البيان	س	ص
مبيعات	450000	210000
ت. بضاعة مباعة	(150000)	(70000)
مصاريف مختلفة	(100000)	(60000)
	200000	80000

فإذا علمت ما يلي:

1- أن نسبة السيطرة 90%.

2- أن الشركة القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة 25% من التكلفة لتحديد سعر البيع.

3- بلغ رصيد المخزون في 2009/1/1 لدى التابعة 20000 نصفه من أصل العمليات المتبادلة التي تمت خلال عام 2008 مع القابضة.

4- بلغت مبيعات القابضة التي تمت في عام 2009 إلى التابعة 50000.

5- بلغ رصيد المخزون في 2009/12/31 لدى التابعة 24000 ثلثه من مشتريات التابعة من القابضة.

6- أن الشركة القابضة تتبع طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار.

7- أن الشركة التابعة وزعت 50% من أرباحها الصافية في نهاية السنة نقداً.

و المطلوب:

1) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة عن عام 2009 وكذلك حصة الأقلية.

2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية.

3) إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

4) إعداد ورقة عمل التوحيد التي تظهر قائمة الدخل الموحدة في 2009/12/31.

التمرين رقم (6):

تمتلك الشركة ع 80% من أسهم الشركة س وقد بلغ صافي ربح ع من عملياتها الخاصة 150000 وصافي ربح س (100000) وذلك عن عام 2009 وفيما يلي البيانات المتعلقة بعمليات البضاعة المتبادلة خلال عام 2009:

أ- تتبع الشركة التابعة سياسة بيعية ثابتة مع الشركة القابضة.

ب- باعت الشركة س خلال العام بضاعة إلى الشركة ع بمبلغ (800000) تكلفتها 640000.

جـ- بلغ مخزون 2009/1/1 (80000) بسعر البيع وهو من أصل العمليات المتبادلة بين الشركتين في عام 2008.

د- بلغ مخزون 2007/12/31 لدى الشركة ع 200000 منه 120000 من أصل العملية المتبادلة.

فإذا علمت أن الشركة تستخدم أسلوب الجرد المستمر.

المطلوب:

1) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة لعام 2009 وإثباته محاسبياً.

2) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد .

3) تحديد الربح الموحد وإثبات أنه يساوي إلى ربح الشركة القابضة في عام 2009.

التمرين رقم (7):

كانت قائمة الدخل للشركة س القابضة وللشركة ع التابعة في 2009/12/31 على النحو التالي:

البيان	س	ع
مبيعات	1200000	800000
– تكلفة البضاعة المباعة	(850000)	(450000)
مصاريف مختلفة	(150000)	(170000)
صافي الدخل	200000	180000

فإذا علمت:

أ– أنه من أصل مبيعات القابضة مبلغ 200000 تمت إلى الشركة التابعة وأن القابضة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة 20% إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.

ب– أنه من أصل مبيعات التابعة مبلغ 100000 تمت إلى القابضة وأن التابعة تتبع سياسة بيعية تتجلى بإضافة 25% إلى التكلفة لتجديد سعر البيع.

جـ– لم تتمكن التابعة من بيع كامل البضاعة المشتراة من القابضة حيث بقي منها 60000 غير مباع لأطراف خارجية.

د– لم تتمكن القابضة من بيع كامل البضاعة المشتراة من التابعة حيث بقي منها 20000 غير مباع لأطراف خارجية.

هـ– تبلغ نسبة السيطرة 80%.

المطلوب:

1) إجراء القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر القابضة والتي تنتج عن تطبيق طريقة حقوق الملكية مع العلم أنه تم الإعلان عن توزيع 20% من الأرباح الصافية من قِبل كُل من القابضة والتابعة.

2) إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد.

3) إعداد قائمة الدخل الموحد في 2009/12/31.

الفصل السابع

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات

Intercompany Bonds Transations

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات في القوائم المالية الموحدة.

2- إجراءات المعالجة للعمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات بين القابضة والتابعة سواء المشتراة مباشرة أم من السوق المالية.

3- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات في إيراد الاستثمار في التابعة.

4- أثر العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات في حصة الأقلية من دخل التابعة.

5- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد المتعلقة بالسندات.

وقل رب زدني علما
Damascus University

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات

اولاً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات(حالة الشراء المباشر):

عندما تشتري القابضة سندات أصدرتها التابعة أو تشتري التابعة سندات أصدرتها القابضة سواء بشكل مباشر أم بشكل غير مباشر فإنه ينتج عن هذه العمليات المتبادلة أرصدة مقابلة في الأصول والخصوم (في أصول الشركة المشترية وفي خصوم الشركة المصدرة للمستندات. وكذلك في المصاريف والإيرادات التي تمثل الفوائد التي تتحملها الشركة المصدرة وإيرادات الفوائد المكتسبة للشركة المشترية). وبهدف إعداد القوائم المالية الموحدة يتطلب الأمر استبعاد تلك الأرصدة المقابلة, ولا يثير ذلك الاستبعاد أية مشكلات محاسبية في الحالات التي يكون الشراء مباشراً بين شركات المجموعة ويقصد بالشراء المباشر قيام إحدى شركات المجموعة بشراء سندات أصدرتها شركة أخرى للمجموعة وفي تاريخ إصدار السندات.ففي هذه الأحوال فإن الأرصدة المقابلة للأصول والخصوم وكذلك المصاريف والإيرادات تكون متساوية، لذا يتم استبعادها بسهولة دون أثر على صافي الربح الموحد ودون الحاجة إلى إجراء تسويات لتطبيق طريقة حقوق الملكية بدفاتر القابضة.

ولكن المشكلة تبرز عندما تقوم شركة بشراء بعض السندات التي أصدرتها شركة أخرى للمجموعة أو كلها بتاريخ يلي تاريخ الإصدار ومن السوق المالية – إذا كانت هذه السندات متداولة – أو من طرف خارجي آخر. هنا تكون تكلفة السندات المشتراة والتي تعد استثمارات بالنسبة للشركة المشترية عادة لا تساوي القيمة الدفترية للالتزام بتلك السندات كما هو ظاهر بدفاتر الشركة المصدرة للسندات ويعود ذلك إلى اختلاف أسعار الفائدة من وقت لآخر, وهذا يؤثر في المعالجة المحاسبية بسبب اختلاف العبء الحقيقي للفائدة والذي تثبته الشركة المصدرة للسندات عن إيرادات الفوائد التي تثبتها الشركة المشترية, لذا ينبغي – ولإعداد القوائم المالية الموحدة – إجراء بعض التسويات عند استبعاد الأرصدة المقابلة نظراً لعدم تساوي القيمة المثبتة بها بدفاتر كل من الشركة المشترية والشركة المصدرة لتلك السندات. انطلاقاً من ذلك سنعالج

العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات وفقاً لمصدر الشراء, وسنعرض في هذا الفصل الشراء المباشر مع توضيح ذلك بالأمثلة.

<u>الشراء المباشر للسندات:</u>

في كثير من الأحيان يتم إصدار السندات بخصم إصدار أو بعلاوة الإصدار أي بسعر يقل عن القيمة الاسمية التي يحصل عليها صاحب السند في تاريخ الاستحقاق أو بسعر يزيد عن القيمة الاسمية, ويتحدد سعر إصدار السند في الواقع سواء أكان هذا السعر هو معادلاً للقيمة الاسمية أم كان أقل أم أكبر منها طبقاً لمدى توافق سعر الفائدة الذي يحمله السند مع سعر الفائدة بالسوق. إذاً:

سعر الإصدار = القيمة الحالية لمبلغ الفائدة + القيمة الحالية للقيمة الاسمية للسند

<u>مثال:</u> أصدرت شركة مساهمة سندات بقيمة اسمية 500 ليرة سورية للسند بمعدل فائدة 7% تدفع سنوياً خلال مدة القرض البالغة 5 سنوات.

المطلوب:

تحديد سعر الإصدار بالحالات التالية:

الحالة الأولى: سعر الفائدة السائد بالسوق 7%

الحالة الثانية: سعر الفائدة السائد بالسوق 8%

الحالة الثالثة: سعر الفائدة السائد بالسوق 6%

الحل :

- سعر الفائدة بالسوق 7%:

سعر الإصدار = $35[1/0.07 - (1.07)^{-5}] + 500(1.07)^{-5}$

$= (35 \times 4.10) + (500 \times 0.713) = 500$

الإصدار يكون بسعر معادل للقيمة الاسمية للسند.

- سعر الفائدة بالسوق 8%:

سعر الإصدار = 35[1/0.08 − (1.08)$^{-5}$] + 500(1.08)$^{-5}$

= 480 يتم إصدار السندات بخصم إصدار 20 ليرة سورية للسند.

– سعر الفائدة بالسوق 6%:

سعر الإصدار = 35 [1/0.06 − (1.06)$^{-5}$] + 500(1.06)$^{-5}$

= 521 يتم إصدار السندات بعلاوة إصدار 21 ليرة سورية للسند.

من خلال هذا يمكن القول بأن:

علاوة الإصدار تعد التزاماً فعلياً على الشركة المصدرة لحملة السندات يتم وفاؤها على دفعات عند سداد الفوائد.

خصم الإصدار هي الفوائد المؤجل صرفها لحملة السندات حتى تاريخ الاستحقاق.

من هنا نخلص للنتيجة التالية:

إن علاوة الإصدار وخصم الإصدار توزع دورياً إما بطريقة القسط الثابت أو بمعدل الفائدة المركبة.

المعالجة المحاسبية في حالة الشراء المباشر:

ذكرنا أن هناك ثلاث حالات: القيمة الاسمية للسند = سعر الإصدار.

القيمة الاسمية للسند < سعر الإصدار يتم الإصدار بعلاوة إصدار

القيمة الاسمية للسند > سعر الإصدار يتم الإصدار بخصم الإصدار

1- حالة شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة:

مثال: – القيمة الاسمية = سعر الإصدار.

تمتلك شركة البيان 80% من صافي أصول شركة الوليد في 2008/1/1 أصدرت شركة البيان سندات قيمتها الاسمية 500 سند بقيمة اسمية 1000 ل.س للسند بمعدل فائدة 10% بمبلغ 500,000 ل.س.

في هذا التاريخ اشترت شركة الوليد نصف هذه السندات التي تستحق في2011/1/1 وتدفع فائدة عنها في 12/31 من كل عام.

الحل:

- لا تؤثر هذه الحالة في قيود طريقة الملكية للشركة القابضة.
- قيود التسوية والاستبعاد: في12/31

	مدين	دائن
الاستثمار في سندات	250,000	250,000 قرض السندات
مصروف الفوائد	25,000	25,000 إيراد الفوائد

أما في عام 2009 و2010 فيتم تسجيل القيود السابقة نفسها أما في عام 2011 فلا داعي لتسجيل هذا القيود بسبب استحقاق وتسديد السندات من قبل القابضة في2011/1/1.

مثال: إصدار السندات بعلاوة الإصدار: المثال السابق نفسه ولكن نفرض أن شركة البيان أصدرت 500 سند بعلاوة إصدار 50 ل.س.

الحل: إن القيود المحاسبية في كلتا الشركتين كانت كما يلي:

دفاتر الشركة البيان	دفاتر الشركة الوليد
- إثبات عملية الإصدار 2008/1/1	- إثبات عملية شراء السندات :
525,000 من حـ/النقدية إلى مذكورين	262,500 من المذكورين إلى حـ/النقدية
500,000 حـ/قرض السندات	250,000 حـ/استثمار في سندات
25,000 حـ/علاوة الإصدار	12,500 حـ/علاوة على الاستثمار
- الفائدة المدفوعة12/31مع استهلاك العلاوة:	- إثبات الإيراد المتحصل :
50.000 من مذكورين إلى حـ/النقدية	25,000 من حـ/النقدية إلى مذكورين
41,700 حـ/م. الفوائد	20,850 حـ/ إيراد الاستثمار
8,300 حـ/ علاوة الإصدار	4,150 حـ/علاوة على الاستثمار

وبناءً على ذلك تكون قيود ورقة العمل كما يلي :

حيث يلاحظ وجوب استبعاد عملية الإقراض وكذلك استبعاد الأرصدة المقابلة لعلاوة الإصدار للجزء المسدد واستبعاد الفوائد مع الإيرادات :

		المدين	الدائن
قرض السندات	250,000	250,000	الاستثمارات في السندات
إيرادات الاستثمار	20,850	20,850	م. الفوائد
علاوة الإصدار	8,350	8,350	علاوة على الاستثمار

و يكون أثر ذلك في القوائم المالية الموحدة في2008/12/31كما يلي:

البيان	القابضة البيان	التابعة الوليد	التسوية والاستبعاد المدين	التسوية والاستبعاد الدائن	المبالغ الموحدة
قائمة الدخل :					
م. فوائد سندات	41,700			20,850	20,850
إيراد استثمار في سندات		20,850	20,850		---
قائمة المركز المالي:					
استثمار في سندات		250.000		250,000	---
علاوة على الاستثمار		8,350		8,350	---
قرض السندات	500,000		250,000		250,000
علاوة الإصدار	16,700		8,350		8,350

وفي عام 2009، 2010 تسجل القيود السابقة نفسها، أما عام 2011 فلا داعي لتسجيل القيود بسبب تسديد المستحق من القابضة.

أما الحالة الثالثة عندما يتم الإصدار بخصم الإصدار فهي حالة معاكسة تماماً للحالة السابقة وبالتالي لا داعي لذكر مثال عن هذه الحالة.

2- حالة شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة:

في هذه الحالة لا تختلف المعالجة المحاسبية عن الحالة السابقة وتكون قيود ورقة العمل في دفاتر القابضة هي قيود الحالة السابقة نفسها، وبالتالي ليس هناك تأثير على حقوق الأقلية؛ لأن هذه الحقوق هي حقوق داخلية بين القابضة والتابعة ولا وجود لطرف خارجي وهذا هو سبب عدم تأثر الأقلية بهذه الحقوق.

ثانياً: العمليات المتبادلة المتعلقة بالسندات (حالة الشراء غير المباشر)

قد تشتري التابعة سندات صادرة عن القابضة أو تشتري القابضة مثل هذا النوع من السندات صادرة عن التابعة في فترة لاحقة لتاريخ الإصدار ومن أسواق المال، وبالتالي فهذا الشراء يحول هذه السندات إلى ديون داخلية وكأن هذا القرض قد سدد، ولكن قد يحصل الشراء بربح أو خسارة ناجمة عن الفرق بين القيمة الاسمية وسعر الشراء، وتقول **نظرية الوكالة:** بأن هذه الأرباح أو الخسائر يجب اعتبارها في القوائم المالية الموحدة في الفترة التي تم فيها الشراء فهي تفترض بأن التابعة قامت بالشراء نيابة عن القابضة فأي أرباح أو خسائر ناجمة يجب أن تظهر في دفاتر القابضة في الفترة التي تم فيها الشراء مقابل ظهورها بالقوائم المالية الموحدة، أما بالحالة المعاكسة فهي شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة فتسجل القابضة في دفاترها حسب نسبة ملكيتها للتابعة والجزء الباقي يكون من حق الأقلية.

ولكن في كلتا الحالتين فإن هذه الأرباح أو الخسائر يجب أن تنزل أو توزع دورياً في الفترة اللاحقة لفترة الشراء.

المعالجة المحاسبية في حالة الشراء غير المباشر:

1) شراء التابعة لسندات صادرة عن القابضة:

يمكن أن نوضح المعالجة المحاسبية لهذه الحالة من خلال الأمثلة التالية:

أ- حالة وجود أرباح شراء السندات :

مثال:

تمتلك شركة السلام 70% من أسهم شركة الأمل وبسبب ارتفاع سعر الفائدة في السوق المالي قامت شركة الأمل في 2009/1/1 بشراء ما نسبته 60% من السندات المصدرة والموجودة في السوق المالي بمبلغ 270000 ل.س حيث تم الاحتفاظ بهذه السندات حتى تاريخ الاستحقاق فإذا علمت أن:

1. في 2009/1/1 كان رصيد السندات بدفاتر شركة السلام 500000 ل.س.
2. معدل الفائدة الاسمي 10% تدفع سنوياً في نهاية كل عام.
3. تستحق السندات في 2012/1/1.
4. حققت شركة الأمل أرباحاً تعادل 80000 – 100000 – 120000، في الأعوام 2009– 2010 – 2011 على التوالي.

الحل: يتم الحل وفق الخطوات التالية:

1. يتم حساب أرباح شراء السندات من السوق المالي على الشكل الآتي:
   - 500000 × 60% = 300000 ل.س القيمة الدفترية للسندات التي تم شراؤها.
   - 300000 – 270000 = 30000 ل.س أرباح شراء السندات.
2. بما أنه سيتم الاحتفاظ بالسندات حتى تاريخ الاستحقاق لذلك تتم تجزئة أرباح شراء السندات على هذه الفترة باستخدام طريقة القسط الثابت على الشكل الآتي:
   - الفترة المتبقية حتى تاريخ الاستحقاق هي 3 سنوات من (2009/1/1 حتى 2012/1/1).
   - 30000 ÷ 3 سنوات = 10000 أرباح شراء السندات التي سيتم الاعتراف بها في كل عام.
3. يتم احتساب إيراد الاستثمار في التابعة في عام 2009 على الشكل الآتي:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 80000 × 70% =	56000
يضاف: أرباح شراء السندات	30000
يطرح: إطفاء حصة 2009 من أرباح شراء السندات	(10000)
إيراد الاستثمار في التابعة	76000

ملاحظة:

- تمت إضافة أرباح شراء السندات لإيراد الاستثمار لأن شراءها من قبل شركة الأمل كأنه تسديد لقيمة هذا القرض وفي هذه الحالة حسب نظرية الوكالة يحق للشركة المصدرة للسندات اعتبار أية أرباح أو خسائر عن التسديد.

و يتم إثبات القيود التالية:

76000 من حـ/الاستثمار في شركة الأمل

76000 إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

	مدين	دائن
إيراد الاستثمار في التابعة	76000	76000
استثمارات في شركة الأمل		

	مدين	دائن
إيراد الفوائد	30000	40000
مصاريف الفوائد		
سندات مستحقة	280000	300000
الاستثمار في السندات		
أرباح شراء السندات	30000	

نلاحظ أنه في القيد السابق تم تسجيل 40000 إيراد الفوائد والسبب في ذلك أنه في دفاتر الشركة التابعة تقوم بنهاية كل عام بإطفاء جزء من الفرق بين تكلفة شراء السندات والقيمة الاسمية لها لأن التابعة ستستلم في نهاية مدة القرض من الشركة القابضة القيمة الاسمية وبالتالي يجري توزيع الفرق بين تكلفة شراء السندات وقيمتها الاسمية على المدة الباقية وإضافتها على إيراد الفوائد التي ستستلمها الشركة التابعة.

<u>في عام 2010:</u>

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 100000 × 70 % = 70000

يطرح: إطفاء 2010 لأرباح شراء السندات (10000)

إيراد الاستثمار في التابعة 60000

ويتم إثبات القيود التالية:

60000 60000 من حـ/ الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
60000	60000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل
		مدين	دائن
40000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	290000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
	20000		الاستثمار في شركة الأمل

لاحظ بأن حساب الاستثمار في شركة الأمل خفض بمبلغ (20000) وهو المبلغ الذي زيد به في العام الماضي 2009 أي أرباح الشراء 30000 يطرح إطفاء 10000، كما هو الحال في العمليات السابقة لعمليات التبادل.

<u>في عام 2011:</u>

نصيب شركة السلام من دخل شركة الأمل 120000 × 70 % = 84000

يطرح: إطفاء 2011 لأرباح شراء السندات (10000)

إيراد الاستثمار في التابعة 74000

ويتم إثبات القيود التالية:

74000 74000 من حـ/ الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

	مدين	دائن
74000	74000 إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل

	مدين	دائن
40000	30000 إيراد الفوائد	معروف الفوائد
300000	300000 سندات مستحقة	الاستثمار في سندات
	10000	الاستثمار في شركة الأمل

أما في نهاية عام 2012 فلا توجد أي قيود ولا تأثير على القوائم المالية الموحدة نتيجة لتسديد القرض من القابضة.

ب – حالة وجود خسائر شراء سندات:

مثال: افترض معلومات المثال السابق نفسه باستثناء أن الشراء تم بمبلغ 330000 ل.س نقداً. لاحظ بهذه الحالة وجود خسائر شراء سندات 300000–330000=30000 ل.س

في عام 2009:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 80000 × 70% = 56000

يطرح : خسائر شراء السندات (30000)

يضاف: إطفاء 2009 لخسائر شراء السندات 10000

إيراد الاستثمار في التابعة 36000

و يتم إثبات القيود التالية:

36000 36000 من حـ/الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين		دائن
36000	36000	إيراد الاستثمار في التابعة		الاستثمار في شركة الأمل
		مدين		دائن
20000	30000	إيراد الفوائد		م0 الفوائد
300000	320000	سندات مستحقة		الاستثمار في السندات
30000		خسائر شراء السندات		

في عام 2010:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 100000×70 % = 70000

يضاف: إطفاء 2010 لخسارة شراء السندات 10000

إيراد الاستثمار في التابعة 80000

ويتم إثبات القيود التالية:

80000 80000 من حـ/الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين		دائن
80000	80000	إيراد الاستثمار في التابعة		الاستثمار في شركة الأمل
20000	30000	إيراد الفوائد		م. الفوائد
300000	310000	سندات مستحقة		الاستثمار في السندات
20000		الاستثمار في شركة الأمل		

في عام 2011:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 120000 × 70 % = 84000

يضاف: إطفاء 2011 لخسارة شراء السندات 10000

إيراد في التابعة 94000

ويتم إثبات القيود التالية:

94000 94000 من ح/الاستثمار في شركة الأمل إلىح/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
94000	94000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل
		مدين	دائن
20000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	300000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
10000		الاستثمار في شركة الأمل	

2) شراء القابضة لسندات صادرة عن التابعة:

لا تختلف المعالجة المحاسبية سواء في دفاتر القابضة أو في أوراق العمل إلا في النواحي التالية:

– عند احتساب إيراد الاستثمار يزاد أو ينقص بحصة القابضة فقط من أي أرباح أو خسائر شراء، وأم الجزء الباقي فيحمل إلى حق الأقلية.

– عند تسجيل قيد ورقة العمل ومقابلة السندات المستحقة للاستثمار في السندات والمصروف بالإيراد يتم وضع حسابي الاستثمار في التابعة والأرباح المحتجزة في التابعة حسب نسبة ملكية القابضة للتابعة عوضاً عن استخدام حساب الاستثمار في التابعة فقط، والطريقة الأكثر شيوعاً هي استخدام الأرباح المحتجزة فقط بكامل المبلغ.

أ- حالة أرباح شراء السندات:

مثال:

افترض معلومات المثال السابق نفسه باستثناء أن السندات صادرة عن الشركة الأم التابعة وتم شراء 60% من هذه السندات من شركة السلام القابضة بمبلغ 270000 ل.س.

الحل: نلاحظ بأن هناك أرباح شراء سندات بمقدار 30000 ل.س.

في عام 2009:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل	80000 × 70% = 56000
يضاف: حصة القابضة من أرباح الشراء	30000 × 70% = 21000
يطرح: حصة القابضة من إطفاء أرباح 2009	10000 × 70% = (7000)
إيراد الاستثمار في التابعة	70000
حساب حق الأقلية :	
حصة الأقلية من دخل شركة الأمل	80000 × 30% = 24000
يضاف: حصة الأقلية من أرباح الشراء	30000 × 30% = 9000
يطرح: إطفاء 2009 بحصة الأقلية	10000 × 30% = (3000)
حصة الأقلية	30000

ويتم إثبات القيود التالية:

70000 70000 من حـ/الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

	مدين	دائن
الاستثمار في شركة الأمل		70000
إيراد الاستثمار في التابعة	70000	

		مدين	دائن
40000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	280000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
	30000		أرباح شراء السندات
		مدين	دائن
30000	30000	حصة الأقلية	حق الأقلية

في عام 2010 :

نصيب /س/ من أرباح شركة الأمل 100000 × 70% = 70000

يطرح: إطفاء 2009 بحصة القابضة 10000 × 70% = (7000)

إيراد الاستثمار في التابعة 63000

نصيب الأقلية من الدخل 100000 × 30% = 30000

يطرح: إطفاء 2010 بحصة الأقلية (3000)

27000

– ويتم إثبات القيود التالية:

63000 63000 من حـ/الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
63000	63000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل
40000	30000	إيراد الفوائد	م0 الفوائد
300000	290000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
	20000		الأرباح المحتجزة

			مدين	دائن
	27000	حصة الأقلية	27000	
		حقوق الأقلية		27000

في عام 2011 :

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 120000 × 70% = 84000

يطرح: إطفاء 2007 بحصة القابضة 10000 × 70% = (7000)

إيراد الاستثمار في التابعة 77000

نصيب الأقلية من الدخل 120000 × 30% = 36000

يطرح: إطفاء 2011 بحصة الأقلية 10000 × 30% = (3000)

حصة الأقلية 33000

– ويتم إثبات القيود التالية:

77000 77000 من حـ/ الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الأرباح المحققة لدى التابعة

قيود ورقة العمل:

			مدين	دائن
	77000	إيراد الاستثمار في التابعة	77000	
		إلى الاستثمار في شركة الأمل		
		مدين	دائن	
	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد	40000
	300000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات	300000
			الأرباح المحتجزة	10000
		مدين	دائن	
	33000	حصة الأقلية		33000
		حقوق الأقلية		

ب- حالة خسائر شراء السندات:

مثال:

افترض معلومات المثال السابق نفسه ولكن الشراء كان 330000 ل.س.

الحل: لاحظ خسائر شراء السندات بمبلغ 30000 ل.س.

في عام 2009:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 80000 × 70% = 56000

يطرح: نصيب شركة السلام من خسائر شراء السندات 30000 × 70% = (21000)

يضاف: إطفاء 2009 بحصة الأقلية 10000 × 70% = 7000

إيراد الاستثمار في التابعة 42000

نصيب الأقلية من الدخل 80000 × 30% = 24000

يطرح: نصيب الأقلية من الخسارة 30000 × 30% = (9000)

يضاف: إطفاء 2009 بحصة القابضة 10000 × 30% = 3000

حصة الأقلية 18000

- ويتم إثبات القيود التالية:

42000 42000 من حـ/ الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار فيالتابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
42000	42000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل
		مدين	دائن
20000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	320000	سندات مستحقة	استثمار في سندات

30000		خسائر شراء السندات	
		مدين	دائن
18000	18000	حصة الأقلية	حقوق الأقلية

في عام 2010:

نصيب شركة السلام من أرباح شركة الأمل 100000 × 70% = 70000

يضاف: إطفاء 2010 بحصة القابضة 7000

إيراد الاستثمار في التابعة 77000

نصيب الأقلية من الدخل 100000 × 30% = 30000

يضاف: إطفاء 2008 بحصة الأقلية 3000

حصة الأقلية 33000

– ويتم إثبات القيود التالية:

77000 77000 من حـ/ الاستثمار في شركة الأمل إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
77000	77000	إيراد الاستثمار في التابعة	إلى الاستثمار في شركة الأمل
		مدين	دائن
20000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	310000	سندات مستحقة	استثمار في سندات
20000		الأرباح المحتجزة	
		مدين	دائن
33000	33000	حصة الأقلية	حقوق الأقلية

في عام 2011:

نصيب شركة السلام من 120000 × 70% = 84000

يضاف: إطفاء 2007 بحصة القابضة 7000

إيراد الاستثمار في التابعة 91000

نصيب الأقلية من الدخل 120000 × 30% = 36000

يضاف: إطفاء 2011 بحصة الأقلية 10000×30% = 3000

حصة الأقلية 39000

– ويتم إثبات القيود التالية:

91000 من ح/ الاستثمار في شركة الأمل

91000 إلى ح/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
91000	91000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الأمل
		مدين	دائن
20000	30000	إيراد الفوائد	م. الفوائد
300000	300000	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
10000		الأرباح المحتجزة	
		مدين	دائن
39000	39000	حصة الأقلية	حقوق الأقلية

مثال شامل:

في 2009/1/1 اشترت شركة البيان 90% من صافي أصول شركة الإيمان بمبلغ 225000 ل.س نقداً. وبلغ صافي أصول الشركة الإيمان في هذا التاريخ 250000 كما يلي:

رأس مال الأسهم	50000
رأس المال الإضافي	100000
أرباح محجوزة	100000
	250000

في 2009/1/1 أصدرت شركة البيان سندات دين قيمتها 25000 بمعدل فائدة 10% الذي يعادل معدل الفائدة السوقي بتاريخ الإصدار، تستحق هذه السندات في 2012/12/31 وتدفع الفائدة سنوياً في 12/31من كل عام.

في 2011/1/2 اشترت شركة الإيمان 50% من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ 10000 ل.س نقداً واستمرت ملكيتها للسندات لتاريخ الاستحقاق.

وفي 2011/1/3 اشترت شركة البيان جميع السندات الصادرة عن شركة الإيمان بتاريخ 2010/1/1 بمبلغ 11000 ل.س نقداً من السوق المالية، حيث كانت القيمة الاسمية لهذه السندات 10000 بمعدل فائدة 8% يعادل الفائدة السوقية وتستحق هذه السندات في 2012/12/31 وتدفع الفائدة السنوية في 12/31 من كل عام.وتستخدم كلتا الشركتين طريقة التوزيع المتساوي في إطفاء العلاوة أو الخصم

ولقد حققت شركة الإيمان دخلاً يعادل 50000، 100000 خلال الأعوام 2011، 2012 على التوالي.ولم تعلن عن توزيع أية أرباح خلال هذه الأعوام.

المطلوب: إجراء المعالجة المحاسبية لسندات القرض في 2011 و2012 وإعداد القوائم المالية الموحدة.

الحل :

لاحظ في هذه الحالة لدينا قرضان:

- شراء سندات هابط حقق ربح شراء بمقدار 2500
- شراء سندات صاعد حقق خسارة شراء بمقدار 1000

<u>في عام 2011 :</u>

نصيب شركة البيان من أرباح شركة الإيمان 50000 × 90% =	45000
يضاف :أرباح شراء السندات بالكامل (12500–10000)	2500
إطفاء 2011 لخسارة الشراء بحصة القابضة (500× 90%)	450
يطرح: إطفاء 2011 لأرباح شراء السندات بالكامل	(1250)
خسارة شراء السندات بحصة القابضة (1000× 90%) =	(900)
إيراد الاستثمار في التابعة	45800
نصيب الأقلية من الدخل 50000 × 10% =	5000
يضاف: إطفاء 2011 لخسارة الشراء بحصة الأقلية 500×10% =	50
يطرح :خسارة شراء السندات بحصة الأقلية 1000× 10% =	(100)
حصة الأقلية	4950

وتكون القيود كما يلي :

45800 45800 من حـ/ الاستثمار في الإيمان إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

– القيود في ورقة العمل:

	مدين	دائن
45800	45800	إيراد الاستثمار في التابعة الاستثمار في الإيمان

		مدين	دائن
2500	1250	إيراد الفوائد	كمصروف الفوائد
12500	11250	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
	2500		أرباح شراء السندات
		مدين	دائن
300	800	إيراد الفوائد	م. الفوائد
10000	10500	سندات مستحقة	الاستثمار في السندات
1000		خسائر شراء السندات	
		مدين	دائن
4950	4950	حصة الأقلية	حقوق الأقلية
		مدين	دائن
50000	225000	رأس مال الأسهم	الاستثمار في الإيمان
100000	25000	رأس المال الإضافي	حقوق الأقلية
100000		أرباح محجوزة	

وتكون القوائم المالية الموحدة في 2011/12/31

البيـان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			المدين	الدائن	
قائمة الدخل :					
المبيعات	299700	172500			472200
إيراد استثمار في التابعة	45800		(1)45800		----
إيرادات الفوائد	300	2500	(2)2500 (3) 300		---

أرباح شراء السندات				[2]2500	2500
بضاعة آخر المدة	54200	75000			129200
مج الأرصدة الدائنة	400000	250000	48600	2500	603900
بضاعة أول المدة	50000	65000			115000
مشتريات	172500	134200			306700
م. الفوائد	2500	800		[2]1250 [3]800	1250
خسائر شراء السندات			[3]1000		1000
مج الأرصدة المدنية	225000	200000	1000	2050	423950
حصة الأقلية			[4]4950		(4950)
صافي الدخل	175000	50000	54550	4550	175000
+ أرباح محتجزة 1/1	150000	100000	[5]100000		150000
– توزيعات أرباح	(25000)	----			(25000)
أرباح محتجزة 12/31	300000	150000	154550	4550	300000
قائمة المركز المالي: أصول: النقدية	50000	100000			150000
ذمم مدينة	39500	113750			153250
بضاعة	54200	75000			129200
استثمار في شركة الإيمان	270800			[1]45800 [5]225000	-----
استثمار في سندات	10500	11250		[2]11250 [3]10500	----
مباني	100000	65000			165000
مج. أ. مباني	(25000)	(15000)			(40000)
مج الأصول	500000	350000		292550	557450

الخصوم: دائنون	50000	40000			90000
سندات مستحقة	25000	10000	(2)12500 (3)10000		12500
حق الأقلية				(4)4550 (5)25000	29950
رأس مال الأسهم	75000	50000	(5)50000		75000
رأس المال الإضافي	50000	100000	(5)100000		50000
أرباح محتجزة 12/31	300000	150000	154550	4550	300000
مج الخصوم والحقوق	500000	350000	327050	327050	557450

في عام 2012 :

نصيب شركة البيان من دخل شركة الإيمان 100000 × 90% = 90000

يضاف : إطفاء 2012 لخسارة الشراء بحصة القابضة 450

يطرح: إطفاء 2012 لأرباح شراء السندات بالكامل (1250)

إيراد الاستثمار في التابعة 89200

نصيب الأقلية من دخل شركة الإيمان 100000 × 10% = 10000

يضاف: إطفاء 2012 لخسارة الشراء بحصة الأقلية 50

حصة الأقلية 10050

و تكون القيود كما يلي :

89200 89200 من حـ/ الاستثمار في شركة الإيمان إلى حـ/إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الإستثمار في التابعة

- قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
89200	89200	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة الإيمان
		مدين	دائن
2500	1250	إيراد الفوائد	مصروف الفوائد
	1250		استثمار في شركة الإيمان
300	800	إيراد الفوائد	مصروف الفوائد
500		الأرباح المحتجزة	
		مدين	دائن
10050	10050	حصة الأقلية	حقوق الأقلية
		مدين	دائن
50000	269550	رأس المال الأسهم	استثمار في شركة الإيمان
100000	29950	رأس المال الإضافي	حقوق الأقلية
149500		أرباح محجوزة (300000-1000)	

ح/ الاستثمار في شركة الإيمان

270800 رصيد1/1	89200 قيد-1-
89200 ح/ الدخل	1250 قيد -2-
	269550 رصيد واجب الحذف

و تكون القوائم المالية الموحدة في 2012/12/31

البيـان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام
			المدين	الدائن	الموحدة
قائمة الدخل :					
المبيعات	240000	197500			437500
إيراد استثمار في التابعة	89200		(1) 89200		----
إيراد الفوائد	300	2500	(2) 2500 (3) 300		---
بضاعة 12/31	25000	40000			65000
مج أرصدة دائنة	354500	240000	92000		502500
بضاعة 1/1	54200	75000			129200
مشتريات	100000	50000			150000
م. فوائد	2500	800		(2) 1250 (3) 800	1250
م. اخرى	18300	14200			32500
مج أرصدة مدينة	175000	140000		2050	312950
حصة الأقلية			(4) 10050		(10050)
صافي الدخل	129500	100000	102050	2050	179500
+ أرباح محتجزة 1/1	300000	150000	(3) 500 (5) 149500		300000
- توزيعات أرباح	(25000)	----			(25000)
أرباح محتجزة 12/31	454500	250000	252050	2050	454500

قائمة المركز المالي:					
أصول: النقدية	100000	250000			350000
ذمم مدينة	50000	120000			170000
بضاعة	25000	40000			65000
الاستثمار في شركة الإيمان	360000			8920(1) 1250(2) 269550(5)	------
المباني	100000	90000			190000
مج. أ. مباني	(30000)	(25000)			(55000)
مج الأصول	60500	475000		36000	72000
الخصوم: دائنون	25500	75000			100500
حق الأقلية				10050(4) 29950(5)	40000
رأس المال الاسمي	75000	50000	50000(5)		7500
رأس المال الإضافي	50000	100000	100000(5)		50000
أرباح محتجزة	454500	250000	252050	2050	454500
مج الخصوم	605000	475000	402050	42050	720000
مج التسويات			402050	402050	

مثال على اختلاف السياسات بين شركات المجموعة:

تمتلك شركة ماريا 90% من صافي أصول شركة المصطفى. في 2009/1/1 كان رصيد السندات المستحقة في دفاتر شركة ماريا يعادل ما قيمته الاسمية 200000 ل.س وبمعدل فائدة 10% تدفع كل 12/31 من كل عام وتستحق في 2012/1/1. وفي هذا التاريخ حصل ارتفاع

في معدلات الفائدة بالسوق المالية لتصبح 11% فاغتنمت الشركة التابعة المصطفى هذا الوضع وقامت بشراء نصف سندات القابضة ماريا نقداً. واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت التابعة أرباحاً تعادل 600000 – 800000 – 1000000 في الأعوام 2009 – 2010 – 2011 على التوالي. علماً: بأن شركة ماريا القابضة تتبع طريقة القسط المتساوي في إطفاء العلاوة أو الخصم أما التابعة شركة المصطفى فتقوم بالإطفاء بنسبة 2:3:5 على التوالي.

الحل: لاحظ نتيجة لارتفاع سعر الفائدة هذا الأمر أدى للحصول على أرباح شراء سندات بمبلغ 240000 ل.س.

– التكلفة التي تحملتها شركة المصطفى للحصول على سندات قيمتها الاسمية 100000 هي:

$100000 \times (1.11)^{-4} = 100000 \times 0.66 = 66000$ ل.س

أرباح شراء السندات 100000 – 66000 = 34000 ل.س

<u>في عام 2009:</u>

<u>قيود الشركة التابعة :</u>

عند شراء السندات:

100000	من حـ/ استثمار في سندات	إلى مذكورين
66000		حـ/ النقدية
34000		حـ/ خصم على الشراء

إثبات شراء السندات

<u>قيود الشركة القابضة</u>

20000	من حـ/ م. الفوائد	
20000		إلى حـ/ النقدية

تسديد الفوائد منها 10000 للتابعة

عند تحصيل الفوائد في 12/31:

27000 من مذكورين إلى حـ/ إيرادات الاستثمار

10000 حـ/ النقدية

17000 حـ/ خصم على الشراء (34000×5)/10

الميزانية الختامية

100000 استثمار في سندات

(17000) خصم الشراء

83000 ← وهي التي تنزل من قيود الاستبعاد

إيراد الاستثمار في التابعة :

نصيب /س/ من دخل شركة المصطفى = 600000 × 90% = 540000

يضاف: أرباح شراء السندات 34000

يطرح: إطفاء 2009 لأرباح الشراء (27000 – 10000) = (17000)

إيراد الاستثمار في التابعة 557000

وتكون القيود المحاسبية:

557000 557000 من حـ/ الاستثمار في شركة المصطفى إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
557000	557000	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة المصطفى
		مدين	دائن
100000	83000	قرض السندات	استثمار في سندات
27000	10000	إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
	34000		أرباح شراء السندات

ويكون التأثير على ورقة العمل للعام 2009 كما يلي :

البيـان	القابضة	التابعة	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
			المدين	الدائن	
قائمة الدخل : م. الفوائد	20000			10000	10000
إيراد استثمار سندات		27000	27000		----
قائمة المركز المالي : قرض السندات	50000		25000		25000
الاستثمار في السندات		83000		83000	----

في عام 2010:

نصيب شركة ماريا من دخل شركة المصطفى 800000 × 90% = 720000

يطرح: إطفاء 2010 لأرباح شراء السندات (10200)

(10000 – 20200)

إيراد الاستثمار في التابعة 709800

و تكون القيود المحاسبية:

709800 709800 من حـ/الاستثمار في شركة المصطفى إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
709800	709800	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة المصطفى
		مدين	دائن
100000	93200	قرض السندات	الاستثمار في السندات
20200	10000	إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
	17000		استثمار في (ص)

<u>في عام 2011</u>:

نصيب شركة ماريا من دخل شركة المصطفى 1000000 × 90% = 900000

يطرح: إطفاء 2009 لأرباح شراء السندات (6800)

(8400 – 5000)

إيراد الاستثمار في التابعة 983200

وتكون القيود المحاسبية:

983200 983200 من ح/الاستثمار في شركة المصطفى إلى ح/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

قيود ورقة العمل:

		مدين	دائن
983200	983200	إيراد الاستثمار في التابعة	الاستثمار في شركة المصطفى
100000	100000	قرض السندات	الاستثمار في السندات
16800	10000	إيراد استثمار سندات	م. الفوائد
	6800		استثمار في شركة المصطفى

تمارين حول الفصل السابع

التمرين رقم (1):

تمتلك شركة (س) 70% من صافي أصول شركة (ص) وفي 2009/1/1 أصدرت الشركة (س) 5000 سند بقيمة اسمية 500000 وبعلاوة إصدار 10 للسند الواحد بمعدل فائدة 5% تدفع في 12/31/ من كل عام تستحق السندات في 2014/1/1.

وفي 2011/1/2 اشترت الشركة (ص) 50% من هذه السندات من السوق المالية بمبلغ 220000 واستمرت ملكيتها لهذه السندات إلى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة (ص) أرباحاً صافية 150000 و200000 و250000 على التوالي للأعوام 2011 و2012 و2013 وتستخدم كلّ من الشركتين طريقة القسط الثابت في إطفاء الخصم أو العلاوة. و**المطلوب:**

1- إجراء القيود المحاسبية والمتعلقة بإصدار السندات بدفاتر القابضة.

2- إجراء القيود المحاسبية والمتعلقة بشراء السندات بدفاتر الشركة التابعة.

3- تحديد إيراد الاستثمار في التابعة خلال الأعوام 2011 و2012 و2013.

4- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام نفسها.

التمرين رقم (2):

تمتلك شركة /س/ 90% من صافي أصول الشركة /ص/ وفي 2008/1/1 أصدرت الشركة /س/ 10000 سند بفائدة 8% سنوياً وقيمة اسمية 500 وكانت شروط الإصدار تنص على سداد 20% منها سنوياً في 12/31/ من كل عام كما وتدفع الفوائد سنوياً في 12/31 من كل عام أيضاً. وفي 2010/1/1 اشترت /ص/ 50 % من السندات المتبقية عندما كان معدل الفائدة بالسوق 9% واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة /ص/ التابعة أرباحاً صافية 600000 و800000 و1000000 خلال الأعوام 2010 و2011 و2012 علماً بأن كلا من الشركتين تستخدم طريقة القسط الثابت في توزيع العلاوة أو الخصم. و**المطلوب:** 1) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة.

2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر التابعة.

3) إجراء القيود اللازمة في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام 2010 و2011 و2012.

4) بيان أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد.

التمرين رقم (3):

تمتلك شركة (س) 80% من صافي أصول الشركة (ص) وفي 2008/1/1 أصدرت الشركة (س) 6000 سند بفائدة 9% وقيمة اسمية 250 لكل سند وبسعر إصدار 225 وطرحتها للاكتتاب العام على أن ترد قيمتها إلى حملة السندات على خمسة أقساط سنوية متساوية تدفع في2010/1/1 اشترت الشركة /ص/ 50 % من السندات المتبقية عندما كان معدل الفائدة بالسوق 10% واستمر هذا الاستثمار حتى تاريخ الاستحقاق وحققت الشركة (ص) أرباحاً صافية كانت على التوالي 150000 و200000 و250000 للأعوام 2010 و2011 و2012 علماً بأن الشركة (س) تستهلك العلاوة أو الخصم بنسبة 1/2/3/4/5 على التوالي. أما الشركة (ص) فتستهلكها بطريقة القسط الثابت. و**المطلوب:**

1) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة.

2) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر التابعة.

3) تحديد إيراد الاستثمار في التابعة وإثباته بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية خلال الأعوام 2010 و2011 و2012.

4) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الأعوام نفسها.

5) بيان أثر المعالجة على ورقة عمل التوحيد.

التمرين رقم (4):

بتاريخ 1 كانون الثاني 2010 قامت شركة الرائد القابضة والتي تسيطر على 85% من شركة المنهل بشراء جميع السندات المصدرة من شركة المنهل سابقاً بمبلغ 480,000 ليرة سورية، مع العلم بأن هذه السندات تستحق السداد بعد 3 سنوات أي بنهاية عام 2012، وكانت

شركة المنهل قد أصدرت هذه السندات بقيمة اسمية 500,000 ليرة سورية ورصيد علاوة الإصدار بدفاترها بتاريخ الشراء كان 20,000 ليرة سورية. ويبلغ معدل الفائدة 10% على هذه السندات، هذا وقد حققت شركة المنهل أرباحاً صافية قدرها 450,000 ليرة سورية بنهاية عام 2010. و**المطلوب:**

1- إثبات قيد شراء السندات وقيد إيراد الاستثمار في السندات بنهاية عام 2010 بدفاتر شركة الرائد.

2- احتساب دخل القابضة من أرباح التابعة وإجراء القيود المحاسبية اللازمة علماً بأن القابضة تستخدم طريقة حقوق الملكية.

3- احتساب حصة الأقلية في دخل التابعة لعام 2010.

4- إجراء قيود التسوية بورقة العمل المتعلقة بالعمليات السابقة لعام 2010.

<u>التمرين رقم (5) :</u>

تمتلك شركة السلام 90% من صافي أصول شركة الأمل وفي 2009/11/1 أصدرت شركة السلام 10,000 سند بفائدة 7% وبقيمة اسمية 1000 ليرة سورية وبعلاوة إصدار 50 ليرة سورية طرحتها للاكتتاب العام على أن تحصل قيمتها على ثلاثة أقساط متساوية كما يلي:

- قسط اكتتاب في 2009/11/2
- قسط تخصيص في 2009/12/2
- قسط ثالث في 2010/1/2.

علماً بأن هذه السندات تستحق في 2015/1/1 دفعة واحدة وقد تم الاكتتاب بكامل السندات حيث كان نصف هذا الاكتتاب من شركة الأمل. حيث احتفظت بهذا الاستثمار إلى تاريخ الاستحقاق وسددت باقي الأقساط في مواعيدها. هذا وقد حققت شركة الأمل أرباحاً صافية كانت على التوالي 350,000 و500,000 و600,000 و850,000 خلال الأعوام 2009 و2010

و2011 و2012 علماً بأن كلاً من الشركتين تستهلك الخصم أو العلاوة بطريقة القسط الثابت.

والمطلوب:

1) بيان المعالجة المحاسبية لإصدار السندات بدفاتر شركة السلام.
2) بيان المعالجة المحاسبية للاستثمار في السندات بدفاتر شركة الأمل.
3) بيان أثر ذلك على إيراد الاستثمار في التابعة خلال السنوات 2009 و2010 و2011 و2012.
4) إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد خلال الفترة نفسها.
5) بيان أثر ذلك على ورقة عمل التوحيد.

الفصل الثامن

التوحيد غير المباشر

Indirect Combination

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بالنواحي التالية :

1- مفهوم التوحيد غير المباشر .

2- الإجراءات المحاسبية بدفاتر القابضة في ظل التوحيد غير المباشر .

3- إجراءات توحيد القوائم المالية في ظل التوحيد غير المباشر .

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل الثامن

التوحيد غير المباشر

مقدمة :

أوضحنا في الفصول السابقة إجراءات توحيد القوائم المالية بافتراض شركة قابضة و أخرى تابعة و هذا ما يسمى بالتوحيد المباشر أو التوحيد البسيط, إلا أنه في الواقع يمكن أن يكون التوحيد لعدة شركات و هذا قد يكون مباشراً أو غير مباشر, ويكون التوحيد المباشر لعدة شركات من خلال قيام شركة قابضة باستملاك صافي أصول أكثر من شركة تابعة, و في هذه الحالة فإن القيود والإجراءات المحاسبية بدفاتر القابضة و كذلك إجراءات التوحيد لا تختلف عما تمت مناقشته في الفصول السابقة عند معالجة حالة استثمار شركة قابضة في شركة تابعة, والفارق الوحيد يكمن في أن القيود و الإجراءات تتم لأكثر من شركة تابعة بدلاً من شركة تابعة واحدة, أما التوحيد غير المباشر فيمكن أن يكون بإحدى الحالات التالية :

أ- حالة ما يدعى الجد – الأب – الابن : وهي الحالة التي تستثمر فيها شركة قابضة في صافي أصول شركة أخرى ، كأن تكون شركة العروبة تمتلك 90% من أسهم شركة الوحدة وتمتلك شركة الوحدة 75% من أسهم شركة الحرية, في هذه الحالة يكون لشركة العروبة سيطرة مباشرة على شركة الوحدة, و سيطرة غير مباشرة على شركة الحرية, و ذلك بنسبة 90 % × 75% = 67.5% .

ب- حالة الاستثمار غير المباشر في التابعات المترابطة: و هي الحالة التي تستثمر فيها القابضة في صافي أصول شركتين تابعتين وفي الوقت نفسه تكون إحدى التابعتين مستثمرة في صافي أصول التابعة الأخرى كأن تكون شركة الاتحاد تمتلك 80% من صافي أصول الفرات و تمتلك 90% من صافي أصول دجلة, وفي الوقت نفسه تمتلك دجلة 20% من صافي أصول الفرات .

جـ – حالة الاستثمار التبادلي بين التابعة و القابضة : و هي الحالة التي تكون فيها القابضة مستثمرة في صافي أصول التابعة و في الوقت نفسه تجد أن التابعة مستثمرة في صافي أصول القابضة . كأن تمتلك شركة الشام 80% من صافي أصول شركة الشهباء ، و في الوقت نفسه تمتلك شركة الشهباء20 % من صافي أصول شركة الشام .

و سنبين في الصفحات التالية الإجراءات و المعالجة المحاسبية لهذه الحالات بافتراض طريقة الاستملاك و حقوق الملكية .

أولاً : حالة الاستثمار غير المباشر (الجد –الأب –الابن) :

و لتوضيح المعالجة المحاسبية في هذه الحالة نفترض المثال التالي :

في 2009/1/1 تملكت شركة البادية 90% من صافي أصول شركة الفيحاء مقابل دفع مبلغ نقدي قدارة 720000. و كانت حقوق المساهمين في شركة الفيحاء كما يلي : رأس مال الأسهم 300000 ، رأس المال الإضافي 300000 ، أرباح محجوزة 200000

وفي2009/1/20 قامت شركة الفيحاء بشراء 8%من صافي أصول شركة البتراء بمبلغ 480000 نقداً وكانت حقوق المساهمين في شركة البتراء بذلك التاريخ تساوي 600000 وتتضمن: رأس مال الأسهم 240000، ورأس المال الإضافي 160000، وأرباحاً محجوزة 200000 .وقد كانت القوائم المالية للشركات الثلاث في 2009/12/31 على النحو التالي :

القوائم المالية عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيـــان	البادية	الفيحاء	البتراء
قائمة الدخل :			
مبيعات	800000	1000000	600000
إيراد الاستثمار في التابعة	666000	240000	–
تكلفة البضاعة المباعة	(240000)	(300000)	(160000)
مصاريف مختلفة	160000	(200000)	(140000)

صافي الدخل	1066000	740000	300000
قائمة الأرباح المحجوزة :			
أرباح محجوزة 1/1	400000	200000	200000
صافي الدخل	1066000	740000	300000
توزيعات الأرباح	40000	40000	20000
رصيد 12/31	1426000	900000	480000
الميزانية :			
نقدية	200000	255000	440000
زبائن	173000	294000	450000
بضاعة	200000	140000	60000
استثمار في التابعة	1350000	704000	–
أصول ثابتة	200000	300000	160000
–مجمع أ. أصول ثابتة	(20000)	(40000)	(30000)
إجمالي الأصول	2103000	1653000	1080000
دائنون	51000	80000	60000
أ. دفع	26000	73000	140000
رأس مال الأسهم	300000	300000	240000
رأس مال الإضافي	300000	300000	160000
أ . محجوزة	1426000	900000	480000
إجمالي الخصوم و حقوق الملكية	2103000	1653000	1080000

والمطلوب :1- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة الفيحاء والقابضة البادية وفقاً لطريقة حقوق الملكية والاستملاك:

2- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 .

3- إعداد ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 .

الحـل : أولاً : القيود المحاسبية بدفاتر الفيحاء :

في 2009/1/1

480000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

480000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في البتراء

في 2009/12/31 :

إيراد الاستثمار في التابعة : 300000× 80% = 240000

توزيعات الأرباح : 20000 × 80% = 16000

أما القيود فهي :

240000 من حـ/الاستثمار في التابعة

240000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار

240000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

240000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

16000 من حـ/ النقدية

16000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام توزيعات الأرباح

ثانياً : القيود المحاسبية بدفاتر البادية :

720000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

720000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في 2009/1/1

أما القيود في 2009/12/31 فهي :

666000 من حـ/الاستثمار في التابعة

666000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

740000×90% = إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

36000 من حـ/ النقدية

36000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام الأرباح الموزعة

666000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

666000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في التابعة

ثالثاً : قيود ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1) :

	مدين	دائن
666000	إيراد الاستثمار في الفيحاء	
240000	إيراد الاستثمار في البتراء	
		630000 الاستثمار في الفيحاء
		224000 الاستثمار في البتراء
		36000 توزيعات الأرباح الفيحاء
		16000 توزيعات الأرباح البتراء

- القيد رقم (2) :

	مدين		دائن
300000	رأس المال الأسهم الفيحاء	720000	الاستثمار في الفيحاء
300000	رأس المال الإضافي الفيحاء	80000	حقوق الأقلية في الفيحاء
200000	أرباح محجوزة الفيحاء	480000	الاستثمار في البتراء
240000	رأس المال الأسهم البتراء	120000	حقوق الأقلية في البتراء
160000	رأس المال الإضافي البتراء		
200000	أرباح محجوزة البتراء .		

- القيد رقم (3) :يتعلق هذا القيد بحقوق الأقلية وحصتهم من الأرباح والتوزيعات:

حصة الأقلية في شركة الفيحاء = 740000×10% = 74000 و هذا متخرج من صافي ربح شركة الفيحاء من نشاطها الخاص +

حصة شركة الفيحاء من صافي ربح البتراء

= 240000 + 500000

أما حصة الأقلية في شركة البتراء فتساوي : 300000× 20% = 60000

و بذلك يكون القيد على النحو التالي :

	مدين	
74000	حصة الأقلية في دخل الفيحاء	
60000	حصة الأقلية من دخل البتراء	دائن
	70000	حقوق الأقلية في الفيحاء
	4000	توزيعات الأرباح في الفيحاء
	56000	حقوق الأقلية في البتراء
	4000	توزيعات الأرباح في البتراء

رابعاً : ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 :

ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

البيان	البادية	الفيحاء	البتراء	التسوية والاستبعاد		الأرقام الموحدة
				مدين	دائن	
قائمة الدخل :						
مبيعات	800000	1000000	600000	–	–	2400000
إيراد الاستثمار في التابعة	666000	240000	–	(1)666000 (1)240000	–	–
تكلفة البضاعة المباعة	(240000)	(300000)	(160000)	–	–	(700000)
مصاريف مختلفة	(160000)	(200000)	(140000)	–	–	(500000)
حصة الأقلية	–	–	–	(3)74000 (3)60000	–	(134000)
صافي الدخل	1066000	740000	300000	1040000	–	1066000
قائمة الأرباح المحجوزة						
أرباح محجوزة 1/1	400000	200000	200000	(2)200000 (2)200000	–	400000
صافي الدخل	1066000	740000	300000	1040000	–	1066000
توزيعات الأرباح	(40000)	(40000)	(20000)	–	(3)4000 (3)4000 (1)36000 (1)16000	40000
رصيد 12/31	1426000	900000	480000	1240000	60000	1426000
قائمة المركز المالي :						
نقدية	200000	255000	440000	–	–	895000

زبائن	173000	294000	450000	–	–	917000
بضاعة	200000	140000	60000	–	–	400000
استثمار في التابعة	1350000	704000	–	–	(2)720000	–
					(2)480000	
					(1)630000	
					(1)224000	
أصول ثابتة	200000	300000	160000	–	–	660000
أ. أصول ثابتة	(20000)	(40000)	(30000)	–	–	(90000)
						570000
إجمالي الأصول	2103000	1653000	1080000			2782000
دائنون	51000	80000	60000	–	–	191000
أ. دفع	26000	73000	140000	–	–	239000
رأس مال الأسهم	300000	300000	240000	(2)300000	–	300000
				(2)240000		
				(2)300000		
رأس المال الإضافي	300000	300000	160000	160000	–	300000
أرباح محجوزة في12/31	1426000	900000	480000	1440000	60000	1426000
حقوق الأقلية	–	–	–	–	(2)200000	326000
					(3)126000	
	2103000	1653000	1080000	2440000	2440000	2782000

ثانياً : الاستثمار غير المباشر في التابعات المترابطة :

في هذه الحالة تكون شركة قابضة تسيطر على شركتين تابعتين و إحدى الشركات التابعة تستثمر أيضاً في التابعة الأخرى و يمكن توضيح هذه الحالة بالشكل التالي على سبيل المثال :



و لتوضيح الإجراءات المحاسبية في هذه الحالة نفترض المثال التالي :

بتاريخ 2007/1/1 اشترت الشركة س 20% من صافي أصول الشركة ص بمبلغ 140000 نقداً ، وقد كانت حقوق المساهمين في الشركة ص بذلك التاريخ على النحو التالي :رأس مال الأسهم 100000 ، رأس مال الإضافي 300000،أرباح محجوزة 300000 .

وبتاريخ 2008/1/1 قامت الشركة ع بشراء 80% من صافي أصول شركة س بمبلغ 1654000 نقداً حيث كانت حقوق المساهمين في الشركة س بذلك التاريخ 1820000 موزعة على النحو التالي : رأس مال الأسهم 6300000 رأس مال الإضافي 400000 ، أرباح محجوزة 560000.

وفي 2009/1/1 تملكت الشركة ع 70% من صافي أصول شركة ص بمبلغ 826000 حيث كانت حقوق المساهمين في شركة ص بذلك التاريخ 1180000 موزعة على النحو التالي :رأس مال الأسهم 100000، رأس المال الإضافي 300000، أرباح محجوزة 780000

فإذا علمت أن شركتي س و ص حققتا دخلاً و أعلنتا عن توزيعات خلال الأعوام 2007و 2008 و2009 كما هو مبين أدناه :

1- شركة س :

	2007	2008	2009
صافي الدخل	600000	800000	1000000
توزيعات الأرباح	40000	60000	80000

2- شركة ص :

صافي الدخل	300000	400000	500000
توزيعات الأرباح	100000	120000	100000

أما الشركة ع فقد حققت دخلاً في عام 2009 يعادل 800000 ولم تجر أية توزيعات .

والمطلوب :

القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر كل من شركتي س و ع وكذلك القيود في ورقة عمل التوحيد لعام 2009 .

الحل :

أولاً : بدفاتر س :

حصة شركة س من دخل شركة ص هي : 500000×20 % = 100000

يتم إثباتها بموجب طريقة حقوق الملكية كما يلي :

100000 من حـ/الاستثمار في ص

100000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في ص

إثبات إيراد الاستثمار في ص

كما تسجل التوزيعات المستلمة كما يلي :

20000 من حـ/النقدية

20000 إلى حـ/ الاستثمار في ص

100000×20% =20000 إثبات استلام التوزيعات النقدية

ثانياً : بدفاتر الشركة ع :

يتم إثبات القيود التالية :

826000 من حـ/الاستثمار في الشركة ص

826000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار بتاريخ 2009/1/1

وفي 2009/12/31 :

880000 من حـ/ الاستثمار في الشركة ش

880000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الشركة س

(1000000+100000) ×80% .

350000 من حـ/الاستثمار في الشركة ص

350000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الشركة ص

إثبات إيراد الاستثمار في الشركة ص (500000×70%)

134000 من حـ/ الصندوق

إلى مذكورين

64000 حـ/الاستثمار في الشركة س

70000 حـ/الاستثمار في الشركة ص

إثبات استلام توزيعات الأرباح

-

- **ثالثاً : قيود ورقة العمل في 2009/12/31** : - القيد رقم (1) :

مدين		دائن	
880000	إيراد الاستثمار في الشركة س	816000	الاستثمار في س
350000	إيراد الاستثمار في الشركة ص	280000	الاستثمار في ص
		64000	توزيعات أرباح س
		70000	توزيعات أرباح ص

- القيد رقم (2) :

مدين		دائن	
100000	إيراد الاستثمار في ص	80000	الاستثمار في ص
		20000	توزيعات أرباح ص

- قيد رقم (3) :

مدين		دائن	
300000	رأس المال الأسهم (س)	2112000	الاستثمار في شركة س
400000	رأس المال الإضافي (س)	1062000	الاستثمار في شركة ص
1940000	أرباح محجوزة في س	528000	حقوق الأقلية س
100000	رأس المال الأسهم ص	118000	حقوق الأقلية ص
300000	رأس المال الإضافي ص		
780000	أرباح محجوزة ص		

- قيد رقم (4) : و يتعلق بحصة الأقلية من صافي الربح وكذلك التوزيعات المستحقة لهم.

إن حقوق الأقلية في صافي أصول س والبالغة 528000 كما هي في 2009/1/1 يعادل 20% من صافي أصول الشركة س والبالغة 2640000 كما أن حقوق الأقلية في صافي أصول شركة ص والبالغة 118000 في 2009/1/1 يعادل 10% من صافي أصول شركة ص البالغة

1180000 بنفس التاريخ وليست 30% لأن20% من صافي أصول ص مملوكة من قبل س ، والمملوك 80% من صافي أصولها من قبل القابضة الشركة ع .

مدين		دائن	
120000	حصة الأقلية في صافي ربح س	16000	توزيعات أرباح س
50000	حصة الأقلية في صافي ربح ص	10000	توزيعات ص
		104000	حقوق الأقلية س
		40000	حقوق الأقلية ص

ثالثاً : حالة الاستثمار التبادلي بين القابضة والتابعة (الملكية المتبادلة) :

يوجد هذا النمط من الاستثمار أينما وجدت شركتان ضمن توحيد الأعمال تملك كل منهما الحق في الأخرى . ويمكن أن يأخذ هذا النمط إحدى الحالتين :

في الحالة الأولى : تملك كل من القابضة والتابعة نسبة من أسهم التصويت في الأخرى ويمكن تمثيل ذلك كما يلي :



في الحالة الثانية : تنشأ الملكية المتبادلة بين شركتين تابعتين :



وفي المحاسبة عن الملكية المتبادلة تظهر لدينا مبادئ استثنائية ، وتركز هذه المبادىء على ملكية أي أسهم للشركة القابضة مملوكة من قبل الشركة التابعة ويتناول المعيار ARB الفقرة (12) هذا ويصرح بان أسهم الشركة القابضة المملوكة من قبل الشركة التابعة يجب أن لا تعامل على أنها أسهم متداولة في الميزانية الموحدة . هذا التوجيه مناسب نظرياً وذلك لأن الأسهم غير مملوكة من قبل أطراف خارج التوحيد .

ولسوء الحظ فإن التقرير الفعلي عن هذه الأسهم المملوكة داخلياً يمكن أن يختلف بشكل جوهري بالاعتماد على وجهة النظر التي تأخذ بتنوع الشركات التابعة وحتى يتم التوصل إلى التوجيه النهائي بخصوص هذه المسألة وفق المعايير ، سيستمر التنوع في الممارسة العملية .

والسؤال الذي يطرح هنا كيف تتم المعالجة المحاسبية لحساب الاستثمار في القابضة والتابعة من جهة أولى ؟ وما هو أثر ذلك على إجراءات المعالجة لتوحيد القوائم المالية ؟ . في الواقع العملي يوجد مدخلان يمكن اتباعهما هما :

أ-مدخل أسهم الخزينة :

يقضي هذا المدخل أن تقوم الشركتان بالمحاسبة عن هذه العملية على أنها عملية شراء لأسهم في الشركة الأخرى, أي أن كلاً من الشركتين القابضة والتابعة تسجل العمليات المتبادلة بين الشركات بنفس الطريقة, ولأن القابضة تعترف بالدخل الناتج عن ملكيتها في التابعة فيجب على التابعة الاعتراف بدخلها الناجم عن استثمارها في القابضة, كما يركز هذا المدخل على سيطرة الشركة القابضة على التابعة ، وحتى لو بقيت الشركتان منفصلتان قانونياً ، إلا أن وحدة اقتصادية واحدة هي التي تظهر فعلاً وهي تحت سيطرة وهمية للشركة القابضة ، ولذلك فان الأسهم والعناصر الأخرى يمكن أن يتم شراؤها من قبل أي من عناصر التوحيد إلا أن تسجيلها يجب أن يتم من وجهة نظر الشركة القابضة, وعلى الرغم من أن الشركة التابعة تمثل العميل المشتري إلا أن السيطرة على أسهم الشركة القابضة لا تزال تظهر على أنها أسهم خزينة في القوائم المالية الموحدة, وذلك انطلاقاً من مصلحة حملة الأسهم في الشركة القابضة ونجد في

الممارسة المحاسبية أن هذا المدخل هو المسيطر ويعود ذلك إلى سهولة تطبيقه . وبخصوص الأرباح الموزعة فإنها تعد بموجب هذا المدخل عمليات انتقال داخلي للأموال ويجب استبعادها .

ب- المدخل التقليدي :

يقوم هذا المدخل على وجهة نظر مختلفة عن ملكية الشركة التابعة لأسهم القابضة ، ويسلم هذا المدخل بأن عملية الشراء لجزء من أسهم الشركة القابضة ضمن توحيد الأعمال ، لذا يجب أن يطابق التوحيد في حال الملكية المتبادلة والعمليات التي سيطرت على نموذج التوحيد المتصل حيث أن هناك استثمارين بدلاً من استثمار واحد .وهذا يعني أن المحاسبة عند الاستثمار في القابضة والاستثمار في التابعة يجب أن يتم بأسلوب واحد وليس بأسلوب متعاكس. ويتفق هذا المدخل مع مبدأ الوحدة الاقتصادية الذي يفيد أن تتم المحاسبة عن كل شركة على أنها وحدة منفردة ضمن توحيد الأعمال, وربما يكون الجانب الأكثر اختلافاً في المدخل التقليدي هو تحديد مبلغ الدخل المحقق، وبسبب الملكية المتبادلة نجد أن كلاً من الشركتين تحتل موقع الشركة القابضة والتابعة في الوقت ذاته ، وحالما تظهر المفارقة هنا من هذه العلاقة ، فلا يمكن حساب الدخل لأي من الشركتين أولاً حيث أن دخل كل من الشركتين يعتمد على الرصيد النهائي للشركة الأخرى ،وهذا يعني انه لا يمكننا تحديد الدخل بشكل مباشر ،إلا أنه يمكننا حساب الدخل المتبادل من خلال حل مشترك لمعادلتين رياضيتين وسنبين في الصفحات التالية كيفية استخدام هذين المدخلين من خلال المثال التالي :

مثال :

في 2009/1/1 تملكت شركة س 75% من صافي أصول ص بتكلفة مقدارها 900000 وقد كانت حقوق المساهمين في الشركة ص بذلك التاريخ كما يلي : رأس مال الأسهم : 200000 رأس المال الإضافي: 400000 أرباح محجوزة: 600000 =1200000

و في 2009/1/10 قامت الشركة ص بشراء 25% من صافي أصول الشركة س بمبلغ 400000 وقد كانت حقوق المساهمين بذلك التاريخ كما يلي :

رأس مال الأسهم: 300000 رأس المال الإضافي : 500000 الأرباح المحجوزة: 800000 = 1600000

و لقد كانت الأرباح الصافية المحققة في عام 2009 و كذلك توزيعات الأرباح في الشركتين كما يلي :

البيـان	س	ص
صافي الربح	600000	400000
توزيعات الأرباح	200000	100000

و المطلوب : 1- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركة س و الشركة ص. بافتراض استخدام المدخل التقليدي .

2- بيان قيود ورقة عمل التوحيد في نهاية عام 2009 .

أولاً : بدفاتر الشركة س:

لإجراء القيود المحاسبية بدفاتر الشركة س والشركة ص ينبغي تحديد إيراد الاستثمار في ص بدفاتر القابضة أي حصة القابضة من أرباح التابعة وكذلك إيراد الاستثمار في س بدفاتر التابعة (حصة التابعة من أرباح القابضة) .

و للوصول إلى ذلك نفترض أن إجمالي صافي ربح الشركة س (صافي ربحها من نشاطها زائد حصتها من صافي ربح ص) هو (س) .

و كذلك نفترض أن إجمالي صافي ربح الشركة ص (صافي ربحها من نشاطها زائد حصتها من صافي ربح الشركة س) هو سَ . و هذا يعني أن :

س = 600000 + 75% سَ (1)

سَ = 400000 + 25% س (2)

وبحل المعادلتين عن طريق تعويض سَ في المعادلة رقم (1) تصبح المعادلة رقم (1) على النحو التالي :

س = 600000 + 75% (400000 + 25% س) .

و بحل المعادلة نجد أن قيمة س =

س = 600000 + 300000 + 0.1875 س

س − 0.1875 س = 900000

س (1− 0.1875) = 900000

$$\text{س} = \frac{900000}{0.8125} = 1107692$$

و لإيجاد قيمة سَ نقوم بتعويض قيمة س في المعادلة رقم (2) :

سَ = 400000 + 25% (1107692) =

سَ = 400000 + 276923 = 676923

و بذلك يمكن القول إن صافي دخل الشركة س بما فيه حصتها من صافي ربح التابعة يساوي إلى 1107692 أما صافي دخل الشركة ص بما فيه حصتها من صافي ربح القابضة هو 676923 .

و اعتماداً على ذلك يمكننا تحديد إيراد الاستثمار في التابعة كما يلي :

حصة القابضة من دخل التابعة : 676923× 75% = 507692

- حصة التابعة في ربح القابضة : 1107692× 25% = 276923

إيراد الاستثمار في التابعة = 230769

و يمكن الوصول إلى إيراد الاستثمار بأسلوب آخر كما يلي :

حق الأغلبية في دخل القابضة (س) :

(1 − 0.25) (1107692) = 830769

- صافي ربح القابضة من عملياتها الخاصة = (600000)

ما عدا حقها في داخل التابعة 230769

و يتم إثبات ذلك وفقاً لطريقة حقوق الملكية كما يلي :

230769 من حـ / الاستثمار في التابعة

230769 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

75000 من حـ / النقدية

75000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

100000 × 75%

ثانياً : بدفاتر الشركة ص :

يتم تحديد إيراد الاستثمار كما يلي :

حصة ص من دخل س : 1107692 × 25% = 276923

و يمكننا استخراج هذه القيمة من خلال ما يلي :

دخل ص بما في ذلك حقها في دخل القابضة : 676923

– صافي ربح ص من عملياتها الخاصة : (400000)

276923

و يتم إثبات ذلك محاسبياً كما يلي :

276923 من حـ / الاستثمار في س

276923 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في س

إثبات إيراد الاستثمار

50000 من حـ / النقدية

50000 إلى حـ/ الاستثمار في س

200000 × 25% = 50000

إثبات استلام التوزيعات

ثالثاً : قيود ورقة عمل التوحيد : عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

قيد رقم (1) :

	مدين	
230769	إيراد الاستثمار في التابعة	دائن
		155769 الاستثمار في التابعة
		75000 توزيعات الأرباح في التابعة

- قيد رقم (2) :

	مدين	
276923	إيراد الاستثمار في القابضة	دائن
		226923 الاستثمار في القابضة
		50000 توزيعات الأرباح في القابضة

- قيد رقم (3) :

	مدين	
200000	رأس مال الأسهم في التابعة	
400000	رأس المال الإضافي في التابعة	
600000	الأرباح المحجوزة في التابعة	دائن
		900000 الاستثمار في التابعة
		300000 حقوق الأقلية في التابعة

- قيد رقم (4) :

	مدين		دائن
75000	رأس مال الأسهم في القابضة	400000	الاستثمار في القابضة
125000	رأس المال الإضافي في القابضة		
200000	الأرباح المحجوزة في القابضة		

- قيد رقم (5) :

مدين

169230 حصة الأقلية في التابعة (676923×25%)

دائن

144230 حقوق الأقلية

25000 توزيعات الأرباح في التابعة (100000×25%)

ولإعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي ترحيل القيود الواردة أعلاه إلى ورقة عمل التوحيد .

مثال رقم (2) : بافتراض نفس بيانات المثال السابق ما عدا أن الشركة تستخدم مدخل أسهم الخزينة.

أولاً : بدفاتر شركة س : يتم إثبات الاستثمار بتاريخ الشراء كما يلي :

900000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

900000 إلى حـ/ الصندوق

إثبات الاستثمار في التابعة .

ويتم احتساب إيراد الاستثمار في التابعة كما يلي :

حصة القابضة (س) من صافي ربح التابعة من عملياتها الخاصة :

300 000 = %75 × 400000

+حصة س في إيراد توزيعات الأرباح المعلن عنها من س

والتي اعتبرتها ص كإيراد في دفاترها 200000×25%=50000×75%= 37500

– حصة ص في توزيعات أرباح القابضة والتي

اعتبرت إيراد من قبل ص = (50000)

إيراد الاستثمار في التابعة 287500

ويمكن حسابه بشكل آخر كما يلي :

حصة القابضة من دخل التابعة من عملياتها الخاصة

300000 = %75×400000

– حصة الأقلية (ص) في إيراد توزيعات الأرباح

التي أعلنتها س عام 2009

(12500) = %25×50000

287500

ويتم إثبات ذلك محاسبياً كما يلي :

287500 من حـ/ الاستثمار في التابعة

287500 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة .

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة .

75000 من حـ/ النقدية

75000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة .

استلام الأرباح الموزعة .

ثانياً : بدفاتر ص :

يتم إثبات عملية الاستثمار بدفاتر ص بتاريخ 2009/1/1 كما يلي :

400000 من حـ/ الاستثمار في س

400000 إلى حـ/ النقدية

ويتم إثبات استلام توزيعات الأرباح كما يلي :

50000 من حـ/ النقدية

50000 إلى حـ/ إيراد توزيعات أرباح س

استلام الأرباح الموزعة .

ثالثاً : القيود في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 :

-القيد رقم (1) :

	مدين	
287500	إيراد الاستثمار في التابعة	دائن
	21250	الاستثمار في التابعة
	75000	توزيعات الأرباح في التابعة

- القيد رقم (2) :

	مدين	
50000	إيراد توزيعات الأرباح	دائن
	50000	توزيعات الأرباح في القابضة

لحذف إيراد توزيع الأرباح الذي اعتبرته التابعة في دفاترها .

-القيد رقم (3) :

	مدين	
200000	رأس مال الأسهم في التابعة	
400000	رأس المال الإضافي في التابعة	
600000	الأرباح المحجوزة في التابعة	دائن
	900000	الاستثمار في التابعة
	300000	حقوق الأقلية

- القيد رقم (4) :

	مدين	
400000	أسهم الخزينة	دائن
	400000	الاستثمار في القابضة

بموجب هذا القيد تم اعتبار الأسهم المملوكة من قبل التابعة (ص) والصادرة عن القابضة (س) أسهم خزينة للشركتين كوحدة واحدة .

وتظهر أسهم الخزينة في عمود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في الجهة المدينة ضمن حقوق المساهمين بينما تظهر في عمود التوحيد مطروحة من حقوق المساهمين .ومما يجدر ذكره فإن أسهم الخزينة لا تظهر إطلاقاً بدفاتر القابضة أو في التابعة .

- القيد رقم (5) :

مدين		
87500	حصة الأقلية في دخل التابعة	
دائن		
	توزيعات الأرباح في التابعة	25000
	حقوق الأقلية في التابعة	62500

87500 = %25 × (300000 +50000)

وبهدف إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي ترحيل هذه القيود الواردة أعلاه إلى ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في عام 2009/12/31 .

تمارين حول الفصل الثامن

التمرين رقم (1) :

في 2008/1/1 تملكت شركة غدير 80% من صافي أصول شركة الإيمان مقابل دفع مبلغ نقدي مقداره 600000 وكانت حقوق المساهمين في شركة الإيمان كما يلي : رأس مال الأسهم 400000، رأس المال الإضافي 200000 ، أرباح محجوزة 150000 .

وفي 2008/1/10 قامت شركة الإيمان بشراء 90% من صافي أصول شركة الفتح بمبلغ 720000 نقداً وكانت حقوق المساهمين في شركة الفتح بذلك التاريخ كما يلي :رأس مال الأسهم 350000، رأس المال الإضافي250000 ، أرباح محجوزة 200000 .

فإذا علمت أن الأرباح الصافية للشركات الثلاث والأرباح المعلن عن توزيعها كانت في 2008/12/31 كما يلي :

البيان	شركة غدير	شركة الإيمان	شركة الفتح
صافي الربح من العمليات الخاصة	500000	400000	300000
توزيعات الأرباح	100000	75000	60000

والمطلوب :

1- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر الشركات الثلاث وفقاً لطريقة حقوق الملكية .

2- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 .

التمرين رقم (2) :

في 2007/1/1 قامت شركة المنى بشراء 25% من صافي أصول شركة المروة بمبلغ 200000 نقداً حيث كانت حقوق المساهمين في شركة المروة بذلك التاريخ كما يلي:

رأس مال الأسهم 400000، رأس المال الإضافي 200000 ، أرباح محجوزة 200000 .

وفي 2007/1/1 قامت شركة السهل بشراء 75% من صافي أصول شركة الصفا بمبلغ 750000 نقداً حيث كانت حقوق المساهمين في شركة الصفا بذلك التاريخ 100000 ل.س موزعة على النحو التالي: 500000 رأس مال الأسهم 300000 رأس المال الإضافي ، 200000 أرباح محجوزة .

وفي 2009/1/3 تملكت شركة الصفا 60% من صافي أصول شركة المروة بمبلغ 600000 ، حيث كانت حقوق المساهمين بذلك التاريخ كما يلي : رأس مال الأسهم400000، رأس المال الإضافي 200000، أرباح محجوزة 400000 .

فإذا علمت أن شركتي الصفا والمروة حققتا دخلاً و أعلنتا عن توزيعات للأرباح خلال الأعوام 2007و2008و2009 كما هو مبين في الجدول التالي :

1- شركة الصفا:	**2007**	**2008**	**2009**
صافي الدخل	300000	250000	300000
توزيعات الأرباح	100000	500000	150000

2- شركة المروة :	**2007**	**2008**	**2009**
صافي الدخل	200000	200000	300000
توزيعات الأرباح	100000	100000	150000

أما شركة المنى فقد حققت دخلاً في عام 2009 يعادل 600000 وأعلنت عن توزيعات بمقدار 200000 . **والمطلوب :**

1- القيود المحاسبية اللازمة بدفاتر شركة الصفا والمنى في عام 2009 .

2- قيود ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 .

التمرين رقم (3):

قامت شركة السعادة بتاريخ 2009/1/1 بشراء 80% من صافي أصول شركة الأندلس بمبلغ 640000 ل.س حيث كانت حقوق المساهمين في شركة الأندلس بذلك التاريخ كما يلي : رأس مال الأسهم 400000 ، رأس المال الإضافي 200000 ، أرباح محجوزة 200000 .

وفي 2009/1/5 قامت شركة الأندلس بشراء 20% من صافي أصول شركة السعادة بمبلغ 200000 وقد كانت حقوق المساهمين في شركة السعادة بذلك التاريخ كما يلي : رأس مال الأسهم 500000، رأس المال الإضافي 300000، أرباح محجوزة 200000 .

وفي 2009/12/31 كانت الأرباح الصافية والتوزيعات في الشركتين كما يلي :

البيان	السعادة	الأندلس
1- صافي الربح من العمليات الخاصة	400000	300000
2- توزيعات الأرباح	200000	100000

والمطلوب : 1 - بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة السعادة والأندلس باستخدام مدخل أسهم الخزينة .

2-إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

التمرين رقم (4) :

بافتراض نفس بيانات التمرين رقم (3) نفسها .

و المطلوب :

1-إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة السعادة والأندلس باستخدام المدخل التقليدي .

2- إجراء قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31.

الفصل التاسع

مشكلات خاصة في توحيد الأعمال

Business Combrnations and Special Problems

الأهداف التعليمية :

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي :

1- في بعض الحالات الخاصة في التوحيد والمعالجة المحاسبية لها بدفاتر الشركة القابضة .

2- أثر الحالات الخاصة في إجراءات توحيد الأعمال .

3- التعرف على قيود التسوية والاستبعاد الإضافية المتعلقة بذلك .

وقل رب زدني علما
Damascus University

مشكلات خاصة في التوحيد

Business Combrnations and Special Problems

مقدمة :

قد تنشأ حالات مختلفة عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركتين القابضة والتابعة أو أثناء فترة السيطرة ومن هذه الحالات على سبيل المثال :

أولاً : قيام الشركة القابضة بعملية الاستثمار خلال السنة المالية .

ثانياً : التغير في نسبة ملكية القابضة لصافي أصول التابعة .وهذا التغير قد يكون ناتجاً عن إجراءات تتخذها القابضة مثل الشراء التدريجي لصافي أصول التابعة من قبل القابضة ، أو بيع القابضة جزءاً من استثمار صافي أصول التابعة, أو يكون ناتجاً عن إجراءات تتخذها التابعة مثل بيع التابعة لأسهم إضافية للقابضة أو لأطراف خارجية ، تجزئة التابعة لأسهمها أو توزيع أسهم مجانية .

ثالثاً : وجود أسهم ممتازة صادرة عن التابعة . إذ يؤثر وجود أسهم ممتازة صادرة عن التابعة في استثمار القابضة وفي إجراءات توحيد القوائم المالية .

وسيتم في هذا الفصل مناقشة هذه الحالات بشيء من التفصيل مع توضيح ذلك بأمثلة عملية .

أولاً : قيام الشركة القابضة بعملية الاستثمار خلال السنة المالية :

في القسم الأول من هذا الكتاب تعرضنا لإجراءات توحيد القوائم المالية للشركتين القابضة والتابعة مع افتراض أن عملية الاستثمار تقع في بداية السنة المالية .

ولكن في الواقع العملي قد تحدث عملية الاستثمار في أي تاريخ خلال السنة المالية . وهنا تنشأ مشكلتان هما :

أ- مشكلة كيفية معالجة مصاريف وإيرادات الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية تاريخ التوحيد .

ب- مشكلة كيفية معالجة الأرباح المعلن عن توزيعها خلال الفترة التي تبدأ مع بداية السنة المالية وحتى تاريخ الاستثمار .

ولبيان حلول هاتين المشكلتين سنفترض أن الشركة تستخدم طريقة الاستملاك وطريقة حقوق الملكية .

في حال حدوث التوحيد خلال السنة المالية أي بعد فترة زمنية من بداية السنة المالية فسيظهر في ميزان المراجعة للشركتين مصاريف وإيرادات الفترة الممتدة من بداية السنة المالية ولغاية حدوث التوحيد . وبحسب طريقة الاستملاك التي تقوم – كما ذكرنا سابقاً – على رسملة تكلفة الاستثمار في التابعة لا يتم الاعتراف بأي مصاريف أو إيرادات تعود للشركة التابعة بل يتم نقل أصولها والتزاماتها وحسب القيمة العادلة لها, وبكلمات أخرى فان الإيرادات أو المصاريف لا تدخل في احتساب الدخل الموحد, أي أن صافي الدخل الموحد يتضمن فقط دخل القابضة من عملياتها الخاصة مضافاً إليه حصة القابضة من دخل التابعة منذ تاريخ الاستثمار في صافي أصول التابعة وحتى نهاية الفترة المالية. ومن أجل الوصول إلى ذلك عند إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إلغاء دخل التابعة لفترة ما قبل الشراء من صافي دخل التابعة للسنة المالية وإظهاره في عنصر مستقل تحت عنوان دخل ما قبل الشراء, ويتم إلغاء ذلك من خلال قيد في ورقة عمل التوحيد الذي يلغي حساب الاستثمار في التابعة كما في بداية السنة المالية ويجعل هذا العنصر مديناً في القيد المذكور . في الواقع العملي يوجد بديل ثانٍ لهذه المعالجة يتجلى في أن تتضمن قائمة الدخل الموحدة إيرادات ومصاريف القابضة لكل السنة المالية وإيرادات ومصاريف التابعة فقط للفترة منذ تاريخ الاستثمار وحتى نهاية السنة المالية .

ما يُعاب على هذا البديل أنه يؤدي إلى تشويه في حصة حقوق الأقلية من دخل التابعة حيث تظهر هذه الحصة محسوبةً على أساس إيرادات ومصاريف التابعة منذ تاريخ الاستثمار وحتى نهاية السنة المالية بدلاً من أن تكون محسوبةً على أساس إيرادات ومصاريف التابعة لكل الفترة المالية وهي الصحيحة. أما بخصوص الأرباح المعلن عن توزيعها من قبل التابعة خلال فترة ما

قبل الشراء فإنه ينبغي أيضا إلغاء توزيعات الأرباح التي أعلنتها التابعة خلال فترة ما قبل الاستثمار أي منذ بداية السنة المالية وحتى تاريخ الاستثمار والسبب في ذلك أنها لم تدخل في ثمن الشراء على اعتبار أنها لم تكن جزءاً من صافي الأصول المشتراة ويجعل هذا العنصر (توزيعات أرباح ما قبل الاستثمار) دائناً في قيد ورقة العمل الذي يلغي رصيد حساب الاستثمار كما في تاريخ الاستثمار مقابل صافي أصول التابعة كما في بداية السنة المالية . ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي :

مثال :

في 2009/7/1 تملكت شركة الخير 90% من صافي أصول شركة البركة بمبلغ 603000 نقداً وكانت حقوق المساهمين بذلك التاريخ 670000 موزعةً على النحو التالي : رأس مال الأسهم : 150000، رأس مال الإضافي : 120000، الأرباح المحجوزة : 400000 .

لقد حققت شركة البركة صافي دخل في 2009/12/31يعادل (1120000) منه 400000 خلال الفترة 2009/1/1 إلى 2009/7/1 و(720000)خلال الفترة من 2009/7/1 ولغاية 2009/12/31 . كما أعلنت عن توزيعات أرباح تعادل 500000 خلال عام 2009 ، منها 200000 خلال الفترة 2009/1/1 إلى 2009/7/1 و300000 عن الفترة المتبقية من السنة المالية **والمطلوب** :

1) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الخير في 2009/7/1 .
2) إجراء القيود المحاسبية بدفاتر الخير في 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية .
3) إجراء القيود في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 .

1- القيود في 2009/7/1 :

603000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

603000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في التابعة .

2- القيود في 2009/12/31 :

648000		من حـ/ الاستثمار في التابعة
	648000	إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة (720000×90%)

270000		من حـ/ النقدية
	270000	إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

إثبات استلام الأرباح الموزعة من التابعة (300000×90%)

من القيود الواردة أعلاه نلاحظ أنه تم احتساب حصة القابضة من دخل التابعة و من التوزيعات فقط عن المدة من تاريخ الاستثمار حتى 2009/12/31 .

3- قيود ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1) :

		مدين
6480000		إيراد الاستثمار في التابعة
		دائن
	378000	الاستثمار في التابعة
	270000	توزيعات الأرباح

- القيد رقم (2) :

		مدين
150000		رأس مال الأسهم (ابركة)
120000		رأس المال الإضافي في (البركة)
200000		أرباح محجوزة في البركة في2009/1/1
360000		دخل ما قبل الشراء

دائن

603000 الاستثمار في التابعة

47000 حقوق الأقلية (في2009/1/1)

180000 توزيعات الأرباح

من القيد رقم (2) نلاحظ أن الفرق بين رصيد الاستثمار في التابعة المحذوف كما في 2009/7/1 و 90% من صافي أصول شركة الخير كما في 2009/1/1 يمثل الفرق بين رصيد دخل ما قبل الشراء البالغ 360000 و هو عبارة عن 400000×90% و رصيد توزيعات أرباح التابعة لفترة ما قبل الشراء البالغ 180000 و يساوي 200000 ×90% .

- القيد رقم (3) :

مدين

112000 حصة الأقلية من دخل التابعة

دائن

50000 توزيعات الأرباح

62000 حقوق الأقلية

من القيود الواردة أعلاه يمكننا ملاحظة ما يلي :

1- أن دخل ما قبل الشراء يظهر في قائمة الدخل في العمود المدين من التسويات و يطرح من الدخل الموحد و لا يتم إثباته بدفاتر القابضة أو التابعة .

2- إن توزيعات أرباح التابعة قبل الشراء تظهر في قائمة الأرباح المحجوزة في الجهة الدائنة من عمود التسويات و كذلك في عمود التوحيد .

3- إن حصة الأقلية من دخل التابعة تبلغ 10% من صافي دخل التابعة و البالغة 1120000

$1120000 \times 10\% = 112000$

ثانياً : التغير في نسبة ملكية القابضة لصافي أصول التابعة :

إن التغير في نسبة ملكية القابضة قد يكون ناتجاً عن إجراءات تتخذها الشركة القابضة أو إجراءات تتخذها الشركة التابعة, وسنبين في هذه الفقرة الحالات المختلفة التي تؤدي إلى تغير في نسبة ملكية القابضة لصافي أصول التابعة بغض النظر عن الجهة التي تؤدي إلى التغير . و من أهم هذه الحالات :

أ- حالة الشراء التدريجي لصافي أصول التابعة :

قد تقوم الشركة القابضة (س) بشراء 20% من صافي أصول الشركة (ع) في عام 2008 ، ثم تقوم (س) على سبيل المثال بشراء 30% في عام 2009 ، و في عام 2010 تقوم بشراء 30% و هنا تحققت السيطرة من قبل الشركة (س) على الشركة (ع) بنهاية عام 2010 . مثل هذه الحالة لا ينتج عنها أية مشكلات محاسبية إضافية بسبب ضرورة استخدام القابضة لطريقة حقوق الملكية منذ بداية الاستثمار على افتراض أن الاستثمار بدأ بنسبة 20% أو أكثر . و عندما تصل نسبة الاستثمار أو الملكية لأكثر من 50% ينبغي إعداد قوائم مالية موحدة – كما سبق و أوضحنا في الفصول السابقة – و لتوضيح هذه الحالة نفترض المثال التالي :

مثال :

1- قامت شركة السعادة بتاريخ 2008/7/1 بشراء 30% من صافي أصول الشركة الشامية بمبلغ " 570000" وبلغت القيمة الدفترية لصافي أصول الشامية في هذا التاريخ مبلغ 1500000 مكونة مما يلي : رأس مال الأسهم : 400000، رأس المال الإضافي: 600000 ، الأرباح المحجوزة : 500000

وبهذا التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم الشركة الشامية.

2- و في 2009/4/1 قامت شركة السعادة بشراء 30% من صافي أصول الشركة الشامية بمبلغ 660000 نقداً . و كانت القيمة الدفترية لصافي أصول الشامية بذلك التاريخ 2000000 هذا و قد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم الشركة الشامية.

3- و في 2010/10/1 اشترت السعادة 20% من صافي أصول الشركة الشامية بمبلغ 910000 نقداً . و كانت القيمة الدفترية لصافي أصول الوطنية بذلك التاريخ 3350000 .و قد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول وخصوم الشركة الشامية .

4- وقد حققت الشامية دخلاً يبلغ 600000 و 800000 و 1000000خلال الأعوام 2008 و 2009 و 2010 على التوالي . و قد تحقق هذا الدخل بالتساوي خلال العام و لم تعلن عن توزيعات خلال هذه الأعوام .

5- تستخدم شركة السعادة طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الاستثمار .

المطلوب :

1) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة السعادة وفقاً لطريقة الاستملاك وحقوق الملكية خلال الأعوام 2008 و 2009 و 2010 .

2) إجراء قيود التوحيد في ورقة عمل التوحيد خلال عامي 2009 و 2010 .

الحل : المعالجة بدفاتر شركة الاتحاد :

أولاً في عام 2008 :

أ- بتاريخ 2008/7/1

570000 من حـ/ الاستثمار في الشامية

570000 إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء 30% من صافي أصول الشركة الشامية

ب- بتاريخ 2008/12/31 :

ينطوي على عملية الشراء شهرة محل موجبة مقدارها :

حصة السعادة من صافي أصول الشامية : 1500000 × 30% = 450000

القيمة المدفوعة : 570000

المقارنة ما بين التكلفة وحصة شركة السعادة: 570000- 450000 = 120000

شهرة المحل تساوي 120000.

و يتم حساب إيراد الاستثمار في الشركة الشامية كما يلي :

حصة السعادة من أرباح الشركة الشامية : $\frac{600000}{2} \times 30\% = 90000$

78000

و يتم إثباته بموجب القيد التالي :

90000 من حـ/ الاستثمار في الشامية

90000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الشامية

إثبات إيراد الاستثمار في الشامية

و يقفل هذا الإيراد في قائمة الدخل كما يلي :

90000 من حـ/ إيراد الاستثمار في الشامية

90000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في الشامية

ملاحظة : لا يتم إجراء قيود تسوية و استبعاد في ورقة عمل التوحيد لأن نسبة الملكية لا تزيد عن 50% في 2008/12/31 و بالتالي لا ينبغي إعداد قوائم مالية موحدة عن الفترة المنتهية في 2008/12/31 .

ثانياً : في عام 2009 :

أ- بتاريخ 2009/4/1 :

أن تكلفة الشراء تبلغ : 660000 وحصة شركة السعادة من صافي أصول الشركة الشامية تبلغ 2000000× 30% = 600000 وبالمقارنة ما بين تكلفة الاستملاك وحصة شركة السعادة من صافي أصول الشركة الشامية نجد أن هناك فرق مقداره 60000 وهو يمثل شهرة محل موجبة.

وتسجل شركة السعادة عملية الشراء لـ30% من صافي أصول الشركة الشامية كما يلي :

660000 من حـ/ الاستثمار في الشامية

660000 إلى حـ/ النقدية .

إثبات شراء 30% من صافي أصول الشركة الشامية .

أ- في 2009/12/31 :

نقوم باحتساب إيراد الاستثمار في الشركة الشامية كما يلي :

حصة السعادة في صافي دخل الوطنية عن الاستثمار لعام 2008 :

240000 = % 30× 800000

+ حصة السعادة في صافي دخل الشامية عن الاستثمار لعام 2009:

$\frac{9}{12} \times \%30 \times 800000$ = 180000

- حصة العام عن شهرة عام 2008 : $\frac{120000}{5}$ = (24000)

- حصة العام عن شهرة عام 2009 : $\frac{60000}{5} \times \frac{9}{12}$ = (9000)

387000

و يتم إثبات ذلك بالقيد التالي :

420000 من حـ/ الاستثمار في الشامية

420000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في الشامية

إثبات إيراد الاستثمار في الشامية

و يتم إقفاله في ملخص الدخل كما يلي :

420000 من حـ/ إيراد الاستثمار في الشامية

420000 إلى ملخص الدخل

إقفال إيراد الاستثمار في الشامية

جـ- قيود ورقة عمل التوحيد : نظراً لأن نسبة ملكية شركة السعادة أصبحت 60% في صافي أصول الشركة الشامية و هذه النسبة تزيد عن 50% في 2009/12/31 لذا ينبغي إعداد قوائم

مالية موحدة للشركتين عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 . وللإعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إجراء القيود التالية في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1) :

مدين		دائن
420000	إيراد الاستثمار في التابعة	420000 الاستثمار في الوطنية

- القيد رقم (2) :

مدين		
400000	رأس مال الأسهم الشامية	
600000	رأس المال الإضافي الشامية	
800000	أرباح محجوزة في الشامية	
60000	دخل ما قبل الشراء (800000×30%× $\frac{3}{12}$)	
180000	شهرة المحل (120000شهرةعام2008+60000 شهرة عام 2009	
		دائن
1320000		الاستثمار في الوطنية
	720000	حقوق الأقلية

- القيد رقم (3) :

مدين		
320000	حصة الأقلية من دخل الشامية	
		دائن
	320000	حقوق الأقلية 800000×40%

ثالثاً : في عام 2010 :

آ- القيود في 2010/10/1 :

إن تكلفة الشراء تبلغ 910000 يتم إثباتها كما يلي :

910000 من حـ/ الاستثمار في الشامية

910000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في الشامية

الحصة المشتراة في 2010/10/1 تبلغ : 3350000×20%= 670000

وبالمقارنة ما بين التكلفة و الحصة المشتراة يكون الفرق : 910000 – 670000 = 240000و هذا المبلغ يمثل شهرة محل موجبة .

ب- القيود في 2010/12/31 بدفاتر السعادة :

يتم حساب إيراد الاستثمار في الشامية على النحو التالي :

حصة القابضة من دخل التابعة بحسب نسبة الملكية لعامي 2008 و 2009 و هي تساوي :

1000000 × 60% = 600000

+حصة القابضة من دخل التابعة عن عام 2010: 1000000×20%× $\frac{3}{12}$ = 500000

إيراد الاستثمار في الشامية لعام 2010 650000

و يتم إثباته بموجب القيد التالي بحسب طريقة حقوق الملكية :

650000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

650000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

و يقفل بالقيد التالي :

650000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

650000 إلى ملخص الدخل

جـ- قيود ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1) :

مدين

650000 إيراد الاستثمار في الشامية

دائن

650000 الاستثمار في الشامية

- **القيد رقم (2)** :

مدين

400000 رأس مال الأسهم الشامية

600000 رأس المال الإضافي الشامية

1600000 الأرباح المحجوزة في الشامية

150000 دخل ما قبل الشراء ($1000000 \times \frac{9}{12} \times 20\%$

420000 شهرة المحل

دائن

2605000 الاستثمار في الشامية

520000 حقوق الأقلية ($2600000 \times 20\%$)

- القيد رقم (3) :

مدين

200000 حصة الأقلية من دخل الشامية

دائن

200000 حقوق الأقلية ($1000000 \times 20\%$)

و في ختام هذا المثال يمكننا تصوير حساب الاستثمار في الشامية خلال الأعوام 2008 و 2009 و 2010 كما يلي :

حـ/ الاستثمار في الشامية حسب طريقة حقوق الملكية

		570000	إلى حـ/ نقدية
2008/12/31 رصيد	660000	90000	إلى حـ/إيراد الاستثمار في الشامية
	660000	660000	
		660000	رصيد مدور 2009/1/1
2009/12/31 رصيد	17400000	660000	إلى حـ/ النقدية
	ـــــــ	420000	إلى حـ/إيراد الاستثمار في الشامية
	1740000	1740000	
		1740000	رصيد مدور 2010/1/1
2010/12/31 رصيد	3300000	910000	إلى حـ/ النقدية
	ـــــــ	650000	إلى حـ/إيراد الاستثمار في الشامية
	3300000	3300000	

ب: حالة بيع التابعة لأسهم إضافية للقابضة أو لأطراف خارجية :

قد تقوم الشركة التابعة ببيع أسهم إضافية للقابضة أو لأطراف خارجية ، حيث تؤثر هذه العملية على نسبة الملكية في صافي أصول التابعة من جهة وتؤثر على رصيد الاستثمار في التابعة و بالتالي على حصة القابضة من دخل التابعة, و يتوقف هذا الأثر على سعر بيع السهم مقارنة بالقيمة الدفترية للسهم الواحد بدفاتر التابعة بتاريخ عملية البيع . و سنقوم في الصفحات التالية بتوضيح هذا الأثر عند بيع الأسهم الإضافية إلى القابضة أولاً ثم إلى أطراف خارجية ثانياً .

1- حالة بيع الأسهم إلى القابضة :

مثال :

قامت شركة الكوثر باستملاك 90% من صافي أصول شركة زمزم . وفي تاريخ 2009/1/1 كان صافي أصول شركة زمزم مبلغ 3000000 ل.س مكون مما يلي : رأس مال الأسهم : 1000000، 10000 سهم × 100 ل.س ، رأس المال الإضافي : 500000 ، الأرباح المحجوزة : 1500000

و كان رصيد حساب الاستثمار في التابعة بذلك التاريخ يعادل 2700000 بالإضافة إلى شهرة محل تعادل 300000 . و في هذا التاريخ باعت شركة زمزم 2000 سهم إضافية إلى شركة الكوثر . و المطلوب بيان المعالجة المحاسبية في الحالات التالية : آ- سعر بيع السهم يعادل القيمة الدفترية بتاريخ البيع وهو 300 ل.س .

ب- سعر بيع السهم يساوي 400 ل.س .

جـ- سعر بيع السهم يساوي 200 ل.س .

الحالة آ :

إن القيمة الدفترية للسهم = $\frac{3000000}{10000}$ = 300 ل.س .

إن قيام القابضة بشراء 2000 سهم إضافية سيؤدي إلى زيادة نسبة ملكية القابضة في صافي أصول التابعة لتصبح 9167% لأن عدد الأسهم الكلي أصبح في شركة زمزم 12000 منه 11000 سهم تعود ملكيتها إلى الشركة القابضة . لأن لها 9000 سهم و قامت بشراء 2000 سهم جديد. و بذلك فإن نسبة ملكية الأسهم العائدة للقابضة هي عبارة عن 11000 / 12000 = 91.67 %

ويمكننا توضيح هذا التغيير في حصة القابضة و كذلك على رصيد حساب الاستثمار من خلال ما يلي :

البيان	قبل الشراء	بعد الشراء

رصيد الاستثمار في التابعة	3000000	3600000
حصة الكوثر من صافي أصول شركة زمزم	3000000	3600000
× نسبة السيطرة	%90	%91.67
	2700000	3300000
+ شهرة المحل	300000	300000
	3000000	3600000

وتسجل شركة الكوثر القيد التالي بدفاترها المحاسبية :

600000 من حـ/ الاستثمار في زمزم

600000 إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء 2000 بسعر 300 ل.س .

كما نلاحظ أن شهرة المحل لم تتأثر نتيجة لبيع زمزم للأسهم الإضافية بالقيمة الدفترية لكل سهم, كما أنها تؤدي إلى زيادة رصيد حساب الاستثمار في التابعة ، و تؤدي إلى زيادة نسبة السيطرة و أخيراً تؤدي إلى تخفيض نسبة حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة .

الحـالة ب : البيع بسعر 400 ل.س .

في هذه الحالة تزيد نسبة السيطرة لتصبح 91.67% كما هي في الحالة السابقة و كذلك تزيد حصة القابضة في صافي أصول التابعة و كذلك يزيد رصيد حساب الاستثمار في التابعة و تزيد قيمة الشهرة الموجبة بمقدار 16540 .

و ذلك كما هو مبين في الجدول التالي :

البيان	قبل الشراء	بعد الشراء

رصيد الاستثمار	3000000	3800000
صافي أصول التابعة	3000000	3800000
× نسبة السيطرة	%90	0.91.67
حصة القابضة من صافي أصول التابعة	(2700000)	(3483460)
قيمة الشهرة	300000	316540

و تقوم شركة االكوثر بإثبات عملية الشراء بدفاترها حسب القيد التالي :

800000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

800000 إلى حـ/ النقدية

إثبات شراء 2000 بسعر 400 ل.س للسهم الواحد .

الحالـة : ج : البيع بسعر 200 ل.س .

في هذه الحالة تزيد نسبة السيطرة لتصبح 91.67% كما هو في الحالتين السابقتين . و كذلك تزيد حصة القابضة في صافي أصول التابعة و يزيد رصيد حساب الاستثمار في التابعة و تنخفض قيمة الشهرة بمقدار (16780) . و يمكننا تبين ذلك من خلال الجدول التالي :

البيان	قبل الشراء	بعد الشراء
رصيد الاستثمار في التابعة	3000000	3400000
صافي أصول التابعة	3000000	3400000
× نسبة السيطرة	%90	% 91.67
حصة القابضة في صافي الأصول	2700000	3116780
الشهرة الموجبة :	300000	283220

2- حالة بيع الأسهم إلى أطراف خارجية :

بافتراض بيانات المثال السابق نفسها والواردة في حالة بيع الأسهم إلى الشركة القابضة ما عدا أن عملية بيع (2000) كانت لأطراف خارجية .

أ: البيع بسعر يعادل القيمة الدفترية و البالغة 300 ل.س :

إذا قامت التابعة ببيع أسهم إلى أطراف خارجية فإن هذا يؤدي إلى انخفاض نسبة السيطرة لتصبح 75% بدلاً من 90% أي 9000 سهم /12000سهم و لا تتأثر حصة القابضة في صافي أصول التابعة نتيجة لعملية البيع إذا تم البيع بنفس القيمة الدفترية و رصيد حساب الاستثمار في التابعة و كذلك قيمة الشهرة .

و هذا ما يمكننا توضيحه في الجدول التالي :

البيان	قبل البيع	بعد البيع
رصيد الاستثمار في التابعة	3000000	3000000
صافي أصول التابعة	3000000	3600000
× نسبة السيطرة	%90	%75
حصة القابضة في صافي الأصول	2700000	2700000
قيمة الشهرة الموجبة :	300000	300000

ولا تجري الشركة القابضة أية قيود محاسبية بدفاترها لأن عملية البيع كانت لأطراف خارجية. وبالنسبة للتأثير على القوائم المالية الموحدة . فيتمثل في تخفيض نسبة السيطرة إلى 75% و زيادة نسبة حقوق الأقلية لتصبح 25% بدلاً من 20% .

ب: البيع بسعر أعلى من القيمة الدفترية و ليكون بسعر 400ل.س :

في هذه الحالة تقل نسبة السيطرة لتصبح كما هي في الحالة السابقة و هي 75% إلا أن البيع بسعر أعلى من القيمة الدفترية يؤدي إلى زيادة حصة القابضة في صافي أصول التابعة من جهة

أولى و يؤدي إلى زيادة رصيد حساب الاستثمار في التابعة بمقدار 150000 ل.س من جهة ثانية . و تبقى قيمة الشهرة الموجبة كما هي.

و هذا ما يمكننا توضيحه من خلال الجدول التالي :

البيان	قبل البيع	بعد البيع
رصيد الاستثمار في التابعة	3000000	3150000
صافي أصول التابعة	3000000	3800000
× نسبة السيطرة	%90	%75
حصة القابضة	2700000	2850000
الشهرة :	300000	300000

وتعالج الشركة القابضة هذه الزيادة في حساب الاستثمار في التابعة من خلال إجراء القيد المحاسبي التالي بدفاترها :

150000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

150000 إلى حـ/ رأس المال الإضافي

إثبات التغير في رصيد الاستثمار في التابعة بسبب بيع التابعة أسهم بقيمة أعلى من القيمة الدفترية لأطراف خارجية .

ويترتب على تلك العملية مجموعة من الآثار على القوائم المالية الموحدة وهي:

- تخفيض نسبة السيطرة في صافي أصول التابعة .
- زيادة نسبة حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة .
- زيادة في رصيد حساب الاستثمار في التابعة مقابل زيادة في رأس المال الإضافي للشركة القابضة .
- بقاء شهرة المحل كما هي .

جـ: البيع لأطراف خارجية بسعر 200ل.س للسهم الواحد :

في هذه الحالة تنخفض نسبة السيطرة إلى 75% . كما تقل حصة القابضة في صافي أصول التابعة نتيجة البيع بسعر أقل من القيمة الدفترية و ذلك بمقدار (150000) وبالتالي ينخفض رصيد حساب الاستثمار في التابعة بنفس القيمة و يعالج هذا الانخفاض من قبل القابضة بموجب القيد المحاسبي التالي :

150000 من حـ/ رأس المال الإضافي

150000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بسبب بيع أسهم لأطراف خارجية بقيمة تقل عن القيمة الدفترية

و يمكننا توضيح هذه النتائج في الجدول التالي :

البيان	قبل البيع	بعد البيع
رصيد الاستثمار في التابعة	3000000	2850000
صافي أصول التابعة	3000000	3400000
× نسبة السيطرة	%90	%75
حصة القابضة من صافي أصول التابعة	2700000	2550000
الشهرة الموجبة :	300000	300000

وينتج عن تلك العملية مجموعة من الآثار على القوائم المالية الموحدة و هي :

1- تخفيض نسبة السيطرة في صافي أصول التابعة .

2- زيادة نسبة حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة .

3- نقص رصيد حساب الاستثمار في التابعة مقابل نقص في رأس المال الإضافي للشركة القابضة .

4- بقاء الشهرة كما هي .

جـ- حالة قيام التابعة بتوزيع أسهم أو تجزئة أسهمها :

قد تقوم الشركة التابعة بتوزيع أسهم أو تجزئة أسهمها ، حيث أن تجزئة الأسهم لا ينتج عنها أية آثار فيما يتعلق في نسبة السيطرة أو نسبة الأقلية أو على صافي أصول التابعة أو مكوناته .وبناء عليه فلا يوجد أي أثر على القيود المحاسبية بدفاتر القابضة أو على قيود التوحيد في ورقة عمل التوحيد و كذلك على إجراءات التوحيد . أما حالة توزيع الأسهم من قبل الشركة التابعة فينتج عنها تغير في مكونات صافي أصول التابعة حيث يجعل حساب الأرباح المحجوزة في التابعة مديناً بالقيمة الاسمية أو السوقية للأسهم الموزعة وحساب رأس مال الأسهم و رأس المال الإضافي دائناً بالفرق ما بين القيمة الاسمية و القيمة السوقية للأسهم الموزعة . ولتوضيح هذا الأثر في حال توزيع أسهم نفترض المثال التالي :

مثال :

قامت شركة السعادة بشراء 90% من صافي أصول شركة الأمل بتاريخ 2009/1/1 بمبلغ 2700000 نقداً حيث تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم شركة الأمل بذلك التاريخ و بلغ صافي الأصول لشركة الأمل بذلك التاريخ 3000000 موزعاً على النحو التالي : رأس مال الأسهم 1000000 , 10000 سهم بقيمة اسمية 100 ، رأس المال الإضافي 1000000 ، الأرباح المحجوزة 1000000 .

وفي 2009/12/31 حققت شركة الأمل أرباحاً صافية مقدارها 1600000 وأعلنت عن توزيعات بمقدار 200000 و توزيعات أسهم تعادل 5% و قد بلغ سعر السهم السوقي لشركة الأمل بتاريخ الإعلان مبلغ 1100 ل.س .

و المطلوب :

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر القابضة وفقاً لطريقة حقوق الملكية .

2 – إجراء قيود التسوية و الاستبعاد في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.

أولاً : القيود بدفاتر القابضة :

1440000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

1440000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1600000 ×90% إثبات إيراد الاستثمار في التابعة

180000 من حـ/ النقدية

180000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

استلام توزيعات الأرباح من التابعة

1440000 من حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

1440000 إلى ملخص الدخل

إقفال حساب إيراد الاستثمار في التابعة

ثانياً : قيود التسوية و الاستبعاد في ورقة عمل التوحيد :

- القيد رقم (1) :

مدين

1440000 إيراد الاستثمار في التابعة

دائن

1260000 الاستثمار في التابعة

180000 توزيعات الأرباح

-

- القيد رقم (2) :

	مدين	
1050000	رأس مال الأسهم في التابعة	
1500000	رأس المال الإضافي في التابعة	
1000000	الأرباح المحجوزة في التابعة	
	دائن	
2700000	الاستثمار في التابعة	
300000	حقوق الأقلية	
550000	توزيعات الأسهم	

نلاحظ في القيد (2) أنه تم إلغاء رأس مال الأسهم بمبلغ 1050000 بدلاً من رصيد 2009/1/1 و البالغ 1000000 و كذلك رأس المال الإضافي بمقدار 1500000 بدلاً من رصيد 2009/1/1 و البالغ 1000000 والسبب في ذلك هو القيد التالي الذي تم تسجيله بدفاتر التابعة عند الإعلان عن توزيع الأسهم و هو :

550000 من حـ/ توزيعات الأسهم

إلى مذكورين

50000 حـ/ رأس مال الأسهم

500000 حـ/ رأس المال الإضافي

إثبات توزيع الأسهم بناءً على القيمة السوقية للسهم

- القيد رقم (3) :

	مدين		دائن
160000	حصة الأقلية في دخل التابعة	140000	حقوق الأقلية
		20000	توزيعات الأرباح

ملاحظة :

إن حساب توزيعات الأسهم يظهر بقائمة المركز المالي للشركة التابعة مطروحاً من حقوق الملكية في الشركة التابعة .

د- حالة شراء التابعة لأسهمها (أسهم الخزينة) :

يحدث في الواقع العملي قيام الشركة التابعة بشراء الأسهم المطروحة من قبلها و هذا ما يسمى بأسهم الخزينة, و قد يكون سعر شراء الأسهم بنفس القيمة الدفترية للسهم أو بقيمة أعلى أو اقل, و إن عملية الشراء هذه ينتج عنها تغير في نسبة ملكية القابضة و هذا يؤثر في حصة القابضة من صافي أصول التابعة من جهة وفي رصيد حساب الاستثمار في التابعة من جهة أخرى . و لتوضيح هذه الآثار نفترض المثال التالي :

مثال : تمتلك شركة السعادة 90% من صافي أصول شركة الأمل البالغ 3000000 و ذلك بتاريخ 2009/1/1 حيث يتضمن صافي الأصول ما يلي :

رأس مال الأسهم 1000000، 10000 × 100، رأس المال الإضافي 1000000

أرباح محجوزة 1000000 .

هذا وقد بلغ رصيد حساب الاستثمار في التابعة بدفاتر الشركة السعادة 3000000 بما فيها شهرة المحل البالغة 300000 .فإذا علمت أن شركة الأمل اشترت 625 سهماً من حقوق الأقلية.

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية في الحالات التالية :

1 – سعر الشراء يعادل القيمة الدفترية للسهم وهو 300 ل.س .

2 – سعر الشراء أكبر من القيمة الدفترية للسهم وهو 400 ل.س .

3 – سعر الشراء أقل من القيمة الدفترية للسهم وهو 200 ل.س .

الحالة الأولى : سعر الشراء يعادل القيمة الدفترية للسهم :

إن القيمة الدفترية للسهم = $\frac{3000000}{10000}$ = 300 ل.س

تصبح نسبة الملكية بعد الشراء 96% و هي ناتج قسمة 9000 سهم على 9375 سهم . و نبين في الجدول التالي تأثير عملية الشراء لأسهم الخزينة على حصة القابضة في صافي أصول التابعة.

البيـان	القيم
صافي أصول الأمل قبل الشراء	3000000
–تكلفة شراء أسهم الخزينة 625×300	(187500)
صافي أصول الأمل بعد الشراء :	2812500
× نسبة السيطرة الجديدة 96% :	%96
حصة السعادة في صافي أصول الأمل بعد الشراء	2700000
– حصة السعادة قبل الشراء	2700000
التغير في حصة السعادة في صافي الأصول التابعة	00000

من الجدول نلاحظ أنه لا يوجد تغير في حصة السعادة في صافي أصول الأمل نتيجة لشراء الأمل لأسهم الخزينة ويعود السبب في ذلك إلى أن شراء الأسهم قد تم بناءً على سعر يساوي القيمة الدفترية للسهم, والأثر الوحيد الذي ينتج عن عملية الشراء هو زيادة نسبة الملكية في صافي أصول الأمل و نقص نسبة حقوق الأقلية .

الحالة الثانية : سعر الشراء يساوي 400 ل.س :

هذا السعر هو أعلى من القيمة الدفترية للسهم وعملية الشراء تؤدي إلى أن نسبة ملكية القابضة تصبح 96% وحصة القابضة في صافي أصول التابعة تنخفض بمقدار 60000 الأمر الذي يؤدي إلى أن تجري الشركة القابضة بدفاترها قيداً محاسبياً من أجل تخفيض رصيد حساب الاستثمار في التابعة بنفس القيمة و ذلك عن طريق جعل حساب رأس المال الإضافي مديناً و حساب الاستثمار في التابعة دائناً كما يلي :

60000 من حـ/ رأس المال الإضافي

60000 إلى حـ/ الاستثمار في التابعة

تخفيض حساب الاستثمار في التابعة بسبب شراء أسهم خزينة بقيمة أعلى من القيمة الدفترية للسهم

ولا تتأثر قيمة الشهرة بعملية الشراء . أما بالنسبة إلى التأثير على القوائم المالية الموحدة فيتجلى في زيادة نسبة ملكية القابضة و نقصان نسبة ملكية حقوق الأقلية . ونقص رصيد حساب الاستثمار في التابعة . و يمكننا بيان تأثير عملية شراء التابعة لأسهمها على حصة القابضة في صافي أصول التابعة في الجدول التالي :

البيان	القيمة
صافي أصول الأمل قبل الشراء	3000000
تكلفة شراء أسهم الخزينة(625×400) =	(250000)
صافي أصول الأمل بعد الشراء :	2750000
× نسبة السيطرة :	% 96
– حصة السعادة في صافي أصول التابعة قبل الشراء	2640000
	2700000
التغير في حصة السعادة في صافي الأصول التابعة	60000

الحالة الثالثة : سعر الشراء يساوي 200 ل.س :

في هذه الحالة فإن سعر الشراء يقل عن القيمة الدفترية بمقدار 100 ل.س وتبقى نسبة السيطرة كما هي في الحالتين السابقتين, أما حصة القابضة في صافي أصول التابعة فيزيد بمقدار (60000) و بالتالي ينبغي زيادة حساب الاستثمار في التابعة بنفس القيمة, لذا ينبغي إجراء قيد محاسبي يكون جانبه المدين حساب الاستثمار في التابعة و جانبه الدائن رأس المال الإضافي و ذلك كما يلي :

60000 من حـ/ الاستثمار في التابعة

60000 إلى حـ/ رأس المال الإضافي

زيادة حساب الاستثمار في التابعة نتيجة شراء التابعة لأسهم الخزينة بسعر أقل من القيمة الدفترية

كما تؤثر عملية الشراء على إجراءات التوحيد من خلال زيادة نسبة سيطرة القابضة و زيادة حساب رصيد الاستثمار في التابعة و نقص نسبة حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة . و يمكننا إيضاح تأثير عملية شراء التابعة لأسهمها على حصة القابضة في صافي أصول التابعة في الجدول التالي :

البيان	القيمة
صافي أصول الأمل قبل الشراء	3000000
-تكلفة شراء أسهم الخزينة (625×200)	(125000)
صافي أصول التابعة بعد الشراء :	2875000
× نسبة السيطرة :	%96
حصة القابضة في صافي أصول التابعة بعد الشراء	2760000
-حصة القابضة في صافي أصول التابعة قبل الشراء	2700000
التغير في حصة السعادة في صافي أصول التابعة بعد شراء التابعة لأسهم الخزينة .	60000

ثالثاً – حالة وجود أسهم ممتازة صادرة عن التابعة :

في الفصول السابقة أوضحنا المعالجة المحاسبية سواء بدفاتر القابضة أو في ورقة عمل التوحيد مع افتراض وجود أسهم عادية فقط, والسؤال الذي يطرح هنا هل تختلف المعالجة المحاسبية سواء بدفاتر القابضة أو في ورقة عمل التوحيد في حال وجود أسهم ممتازة صادرة عن التابعة ؟

في الواقع تظهر مشكلتان في حال وجود أسهم ممتازة تتجلى الأولى في معالجة هذه الأسهم عند تحديد القيمة الدفترية لصافي الأصول المشتراة من قبل القابضة بتاريخ الاستثمار ، و الثانية تأثير الاستثمار في الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة على دفاتر القابضة و على إجراءات توحيد القوائم المالية .

لذا سنبين فيما يلي المعالجة المحاسبية لهاتين المشكلتين :

1- أثر وجود الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة على استثمار القابضة في صافي أصول التابعة وعلى إجراءات توحيد القوائم المالية :

في هذه الحالة لا تقوم الشركة القابضة بشراء صافي الأصول المتعلقة بالأسهم الممتازة . وهذا معناه أن صافي الأصول المتعلقة بالأسهم الممتازة هي فقط للأقلية .

من المعروف محاسبياً أن الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة تظهر ضمن مكونات حقوق الملكية للشركة التابعة وتظهر بقيمتها الاسمية بالإضافة إلى أي رأس مال إضافي ينتج عن اختلاف سعر البيع لهذه الأسهم لسببين أولهما: أن هذه الأسهم قد تكون صادرة بشرط يمكّن التابعة من استدعاء هذه الأسهم بسعر معين في المستقبل يدعى سعر الاستدعاء ، وثانيهما أو تكون صادرة بسعر التصفية والذي يعتمد عليه في احتساب حصة حملة هذه الأسهم في صافي أصول التابعة عند التصفية .

وإذا وجدت إحدى هاتين الحالتين أو كلتاهما معاً فإن قيمة الأسهم الممتازة الدفترية قد لا تكون القيمة الصحيحة, ومن أجل تحديد القيمة الدفترية لصافي الأصول المشتراة من حملة الأسهم العادية من قبل الشركة القابضة ينبغي أولا تحديد القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة والتي تأخذ بعين الاعتبار سعر الاستدعاء أو سعر التصفية لتقييم هذه الأسهم ، بالإضافة إلى حصة حملة الأسهم الممتازة في أية توزيعات متجمعة للأعوام الماضية ولم توزعها التابعة . فإذا نتج عن تحديد القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة زيادة في حصة حملة الأسهم الممتازة مقارنة مع القيمة الدفترية (أي نقص في حصة حملة الأسهم العادية) ، فتؤدي هذه الزيادة إلى زيادة في

علاوة الشراء أو نقص في خصم الشراء الناتج عن استثمار القابضة في صافي أصول التابعة أما إذا نتج عن تحديد القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة نقص في حصة الأسهم الممتازة مقارنة مع القيمة الدفترية (الزيادة في حصة حملة الأسهم العادية) ، فيؤدي هذا النقص إلى (نقص) أو زيادة في (علاوة) أو خصم الشراء الناتج عن استثمار القابضة في صافي أصول التابعة . وتتم معالجة النقص أو الزيادة في حصة حملة الأسهم الممتازة في صافي أصول التابعة من خلال قيد في ورقة عمل التوحيد يجعل فيه حساب الأرباح المحجوزة في التابعة مديناً في حالة الزيادة ودائناً في حالة النقص ، كما يجعل حساب رأس مال الأسهم الممتازة وحساب رأس المال الإضافي للأسهم الممتازة مدينين بالقيمة الدفترية والفرق بين الأطراف المدينة والدائنة يمثل حصة الأقلية في الأسهم الممتازة في صافي أصول التابعة . ويمكننا توضيح ذلك من خلال المثال التالي :

مثال : في 2009/1/1 تملكت شركة المجد 90% من صافي أصول شركة العهد بمبلغ4842000 نقداً .وكان صافي أصول شركة العهد بذلك التاريخ 9500000 مكوناً من :

أسهم ممتازة (8% مجمعة ، قيمة اسمية 150ل.س

وسعر الاستدعاء 400ل.س	1500000
رأس المال الإضافي للأسهم الممتازة	2000000
أسهم عادية قيمة اسمية 100	1000000
رأس المال إضافي	2000000
الأرباح المحجوزة في العهد	3000000
	9500000

ولم توزع شركة العهد أية أرباح لحملة الأسهم الممتازة خلال عام 2008 علماً بأن أرباح شركة العهد في عام 2008 بلغت 1500000 ل.س .

والمطلوب : تحديد القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة الصادرة عن شركة العهد . وبيان قيد ورقة عمل التوحيد اللازم .

الحل : لتحديد القيمة الصحيحة ينبغي إجراء مجموعة من العمليات تتمثل فيما يلي :

قيمة الاستدعاء للأسهم الممتازة : 10000 سهم × 400 = 4000000

يضاف توزيعات أرباح 2008 : 1500000 × 8% = 120000

القيمة الصحيحة 4120000

– القيمة الدفترية للأسهم الممتازة بتاريخ 2009/1/1

2000000 + 1500000 = 3500000 –

الزيادة في حصة أقلية الأسهم الممتازة في صافي أصول التابعة 620000

إن الزيادة والبالغة 620000 تمثل نقصاً في حصة حملة الأسهم العادية في صافي أصول شركة العهد وبناء عليه فإن حصة حملة الأسهم العادية تصبح 5380000 (6000000– 620000). وبما أن تكلفة الاستثمار في التابعة تساوي 4842000 وهذا يعادل 90 % من حصة حملة الأسهم العادية البالغة 5380000 فلا توجد علاوة أو خصم شراء ناتج عن الاستثمار في العهد .

لو أن القيمة الصحيحة لحصة حملة الأسهم الممتازة مساوية للقيمة الدفترية لبلغت القيمة الدفترية المشتراة من صافي أصول العهد ما يعادل 6000000× 90% = 5400000 ، وبالتالي ينتج عن الاستثمار في صافي أصول العهد خصم شراء يساوي (5400000– 4842000) 558000 .

وعند توحيد القوائم المالية ينبغي إجراء القيد التالي في ورقة عمل التوحيد :

مدين

620000	الأرباح المحجوزة في 2009/1/1 في التابعة.
1500000	رأس مال الأسهم الممتازة الاسمي في التابعة .
2000000	رأس المال الإضافي للأسهم الممتازة في التابعة

دائن

4120000 حقوق الأقلية أسهم ممتازة

2 : حالة استثمار القابضة في الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة :

في هذه الحالة تستثمر القابضة في الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة وهنا تطرح التساؤلات التالية :

أ- ما المعالجة المحاسبية الواجب على الشركة القابضة إجرائها بدفاترها؟

ب- ما اثر الاستثمار في الأسهم الممتازة من قبل القابضة على إجراءات توحيد القوائم المالية؟

إذا قامت الشركة القابضة بالاستثمار في الأسهم الممتازة يتم رسملة هذا الاستثمار على أساس القيمة العادلة لصافي الأصول وفقاً لطريقة الاستملاك التي سبق وتم شرحها في القسم الأول من هذا الكتاب وذلك بتاريخ الاستثمار . وبنهاية السنة المالية يتم تحديد إيراد الاستثمار في التابعة و إثباته وفقاً لطريقة حقوق الملكية وكذلك توزيعات الأرباح .كما سبق وتم إيضاحه في الفصول السابقة . أما فيما يتعلق بالفرق ما بين تكلفة الاستثمار في الأسهم الممتازة والقيمة الصحيحة للأسهم الممتازة المشتراة فيتم معالجته في قيود التسوية والاستبعاد ضمن ورقة عمل التوحيد وتتوقف المعالجة على طبيعة هذا الفرق ، حيث انه إذا كانت التكلفة اكبر من القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة فيكون لدينا علاوة شراء ويكون القيد كما يلي :

مدين		دائن
××× رأس المال الإضافي للقابضة		××× الاستثمار في الأسهم الممتازة

وإذا كانت التكلفة اقل من القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة فيكون الفرق خصم شراء ويكون القيد كما يلي :

مدين

××× الاستثمار في الأسهم الممتازة

دائن

××× رأس المال الإضافي للقابضة

وهذا يعني أنه لا يتم توزيع العلاوة أو الخصم الناتج عن الاستثمار في الأسهم الممتازة على أصول التابعة وخصومها كما هو الحال في الاستثمار في الأسهم العادية كما سبق و أوضحنا في القسم الأول من هذا الكتاب .

وبخصوص إجراءات توحيد القوائم المالية فيتم إجراء قيد لتصحيح القيمة الدفترية للأسهم الممتازة كما هي في بداية السنة المالية, وقيد لحذف قيمة الاستثمار في الأسهم الممتازة على أساس قيمتها الصحيحة مقابل رأس مال الأسهم الممتازة للتابعة وتحميل علاوة أو خصم الشراء الناتج عن الاستثمار في الأسهم الممتازة إلى رأس المال الإضافي للقابضة – كما أوضحنا أعلاه – ثم قيد لإثبات حصة الأقلية في الأسهم الممتازة . ولتوضيح هذه الإجراءات نفترض بيانات المثال السابق مع إضافة أن القابضة قامت بشراء 30% من الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة بسعر 800 ل.س لكل سهم نقداً .وقد حققت شركة العهد أرباحاً خلال عام 2009 مقدارها 1000000، ولم تجر توزيعات للأرباح للأسهم الممتازة خلال عامي 2008و2009 ولم تعلن عن توزيع أرباح للأسهم العادية خلال عام 2009 .

<u>والمطلوب :</u>

1)- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة المجد لعام 2009 .

2)- بيان قيود التسوية والاستبعاد واللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 .

الحل :

1- بدفاتر شركة المجد (القابضة) :

أولاً : بتاريخ الاستثمار في 2009/1/1 :

من مذكورين

4842000 حـ/ الاستثمار في التابعة

2400000 حـ/ الاستثمار في الأسهم الممتازة (3000سهم ×800)

7242000 إلى حـ/ النقدية

إثبات الاستثمار في صافي الأصول وفي الأسهم الممتازة

لم يتنج عن الاستثمار في صافي الأصول لشركة العهد أية علاوة أو خصم شراء لأن تكلفة الاستثمار في صافي أصول العهد بلغت 4842000 وهذا يعادل 90% من القيمة الدفترية لصافي أصول العهد بعد تصحيح قيمة الأسهم الممتازة (9500000- 4120000 القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة) .

5380000 × 90 % = 4842000 .

أما بالنسبة للاستثمار في الأسهم الممتازة فينتج عنه علاوة شراء تساوي 1164000 .

تكلفة الاستثمار في الأسهم الممتازة : 800×3000 = 2400000

-القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة: 3000×(10000/4120000)= 1236000

علاوة الشراء 1164000

2 - المعالجة في 2009/12/31 :

يتم احتساب إيراد الاستثمار في التابعة وفي الأسهم الممتازة على النحو التالي :

حصة القابضة من دخل التابعة

$$\%90 \times (\%8 \times 1500000 - 1000000)$$

$$792000 = \%90 \times (120000 - 1000000)$$

+ حصة القابضة من توزيعات أرباح الأسهم الممتازة :

$$\%30 \times 120000 = 36000$$

828000

ويتم إثباته بالقيد التالي :

من مذكورين

792000 حـ/ الاستثمار في التابعة

36000 حـ/ الاستثمار في الأسهم الممتازة

828000 إلى حـ/ إيراد الاستثمار في التابعة

إثبات الاستثمار في التابعة وفي الأسهم الممتازة

3 – قيود ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 :

–القيد رقم (1) :

مدين

828000	إيراد الاستثمار في التابعة	دائن
	792000 الاستثمار في التابعة	
	36000 الاستثمار في الأسهم الممتازة	

–القيد رقم (2) :

مدين

620000	الأرباح المحجوزة في التابعة	دائن
	620000 رأس المال الإضافي أسهم ممتازة	

لتصحيح القيمة الدفترية للأسهم الممتازة

-القيد رقم (3) :

مدين

1500000	رأس مال الأسهم (أسهم ممتازة) تابعة.	
2620000	رأس المال الإضافي أسهم ممتازة تابعة.	
1164000	رأس المال الإضافي القابضة	دائن
	2400000	الاستثمار في الأسهم الممتازة
	2884000	حقوق الأقلية أسهم ممتازة

-القيد رقم (4) :

مدين

1000000	رأس مال الأسهم العادية التابعة.	
2000000	رأس المال الإضافي التابعة.	
2380000	أرباح محجوزة في التابعة	دائن
	4842000	الاستثمار في التابعة .
	538000	حقوق الأقلية.

- القيد رقم (5) :

مدين

172000	حصة الأقلية في دخل التابعة	
	دائن	
	84000	حقوق الأقلية أسهم ممتازة
	88000	حقوق الأقلية.

و في الختام فإنه يتم تحديد قيمة حقوق الأقلية سواء في الأسهم العادية و في الأسهم الممتازة و التي ستظهر في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 كما يلي:

أ – قيمة حقوق الأقلية في الأسهم العادية :

رأس مال الأسهم في2009/12/31 : 1000000

رأس المال الإضافي في 12/31 : 2000000

أرباح محجوزة 12/31 : 4000000

7000000

- قيمة تصحيح القيمة الدفترية :

للأسهم الممتازة في2009/1/1 (620000)

- توزيعات أرباح الأسهم الممتازة :

التي لم يتم الإعلان عنها لعام 2009 (120000)

حصة حملة الأسهم العادية في2009/12/31 6260000

× نسبة حقوق الأقلية % 10

حقوق الأقلية في الأسهم العادية 626000

أما في الأسهم الممتازة :

القيمة الدفترية لرأس مال الأسهم الممتازة في2009/12/31 : 1500000

القيمة الدفترية لرأس المال الإضافي للأسهم الممتازة في2009/12/31: 2000000

3500000

+ قيمة تصحيح القيمة الدفترية للأسهم الممتازة في2009/1/1 : 620000

+ قيمة التوزيعات للأسهم الممتازة و التي لم توزع : 120000

إجمالي حقوق حملة الأسهم الممتازة في 2009/12/31 : 4240000

× نسبة حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة 70% : % 70

حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة : 2968000

تمارين حول الفصل التاسع

التمرين رقم (1) :

بتاريخ 2009/4/1 اشترت شركة السعادة 80% من صافي أصول شركة الأمل بمبلغ 600000 نقداً حيث كانت حقوق المساهمين بذلك التاريخ 750000 موزعة على النحو التالي: رأس مال الأسهم 300000 , رأس المال الإضافي 250000 أرباح محجوزة 200000.

و لقد حققت شركة الأمل صافي دخل في 2009/12/31 يعادل 400000 ل.س موزعة على أشهر السنة بالتساوي . كما أعلنت عن توزيعات أرباح تعادل 100000 منها 25000 خلال الفترة من 2009/1/1 إلى 2009/4/1 و الباقي عن الفترة المتبقية من السنة المالية **و المطلوب** :

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة السعادة بتاريخ 2009/4/1 .

2- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة السعادة وفقاً لطريقة حقوق الملكية في2009/12/31 .

3- إجراء قيود التسوية والاستبعاد اللازمة في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 .

التمرين رقم (2) :

في2009/4/1 اندمجت شركة المجد مع شركة المهند و تكونت نتيجة لذلك شركة قابضة و تابعة . حيث قامت شركة المهند بشراء 90% من صافي أصول شركة المجد مقابل إصدار 3500 سهم ذات القيمة الاسمية 100 و قد كانت القيمة الدفترية لصافي أصول المجد في 2009/1/1 .

(940000) موزعة على النحو التالي :

رأس مال الأسهم 300000 ، رأس المال الإضافي 240000، أرباح محجوزة 400000 .

بينما كانت حقوق المساهمين في شركة المهند بتاريخ 2009/1/1 كما يلي : رأس مال الأسهم 200000 ، رأس المال الإضافي 360000 ، أرباح محجوزة 240000 .

هذا و قد حققت شركة المهند دخلاً صافياً يعادل 400000 خلال السنة المالية المنتهية في 2009/12/31، منها 100000 خلال الفترة من 2009/1/1 حتى 2009/3/31 و الباقي خلال الفترة المتبقية من السنة المالية . كما أعلنت عن توزيع أرباح خلال عام 2009 مبلغ 75000 ، منها 25000 خلال الفترة من 2009/1/1 و لغاية 2009/3/31 و الباقي عن المدة المتبقية من السنة المالية . فإذا علمت أن الشركة القابضة تستخدم طريقة الاستملاك . **المطلوب :**

1) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة المهند بتاريخ 2009/4/1 .
2) بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر المهند بتاريخ 2009/12/31 وفقاً لطريقة حقوق الملكية .
3) إجراء قيود التسوية و الاستبعاد في ورقة عمل التوحيد في 2009/12/31 .

التمرين رقم (3) :

1- قامت شركة غدق بتاريخ 2008/10/1 بشراء 20% من صافي أصول شركة نماء بمبلغ 250000 . و بتاريخه كانت القيمة الدفترية لصافي أصول شركة نماء تعادل 750000 مكونة مما يلي: رأس مال الأسهم 200000 رأس المال الإضافي 300000 ، الأرباح المحجوزة 250000

و بهذا التاريخ تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم شركة نماء .

2- بتاريخ 2009/7/1 قامت شركة غدق بشراء 40% من صافي أصول شركة نماء بمبلغ 500000 و كانت القيمة الدفترية لصافي أصول شركة نماء 1050000 هذا و قد تعادلت القيمة الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم شركة نماء .

3- بتاريخ 2010/10/1 اشترت شركة غدق 30% من صافي أصول شركة نماء. بمبلغ 450000 و كانت القيمة الدفترية لصافي أصول شركة نماء 1350000 ل.س . وقد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم شركة نماء .

4- حققت شركة نماء دخلاً يبلغ 300000 و 400000 و 500000 خلال السنوات 2008 و 2009 و 2010 على التوالي . و قد تحقق هذا الدخل بالتساوي خلال العام ولم تعلن عن توزيعات خلال هذه السنوات .

5- تستخدم شركة غدق طريقة الاستملاك لإثبات الاستثمار و طريقة حقوق الملكية.

المطلوب :

1- إجراء المعالجة المحاسبية بدفاتر شركة غدق خلال السنوات 2008 و 2009 و2010 .

2- إجراء قيود التسوية و الاستبعاد في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 و 2010/12/31 .

3- إعداد حساب الاستثمار بدفاتر القابضة و بيان رصيده خلال السنوات الثلاث.

التمرين رقم (4) :

بتاريخ 2009/1/1 قامت شركة غدق بشراء 90% من صافي أصول شركة نماء حيث كانت القيمة الدفترية لصافي أصول شركة نماء بذلك التاريخ 1500000 ل.س مكونة من : رأس مال الأسهم 10000 × 50 500000 ،رأس المال الإضافي 250000 ، أرباح محجوزة 750000

وكان رصيد حساب الاستثمار في التابعة يعادل 1350000 ل.س بالإضافة إلى شهرة تعادل 150000. وفي هذا التاريخ باعت شركة غدق 2000 سهم إضافية إلى شركة نماء و **المطلوب** : بيان المعالجة المحاسبية في الحالات التالية :

أ : سعر بيع السهم يعادل 150 ل.س .

ب: سعر بيع السهم يعادل 200 ل.س .

جـ : سعر بيع السهم يعادل 100 ل.س .

التمرين رقم (5) :

بناءً على بيانات التمرين السابق مع افتراض أن البيع تم لأطراف خارجية . **المطلوب** : بيان المعالجة المحاسبية اللازمة .

التمرين رقم (6) :

بتاريخ 2009/1/1 قامت شركة غدق بشراء 90% من صافي أصول شركة نماء بمبلغ 1350000ل.س و قد تعادلت القيم الدفترية مع القيم العادلة لأصول و خصوم شركة نماء و بلغ صافي أصول شركة نماء بذلك التاريخ 1500000 موزعاً كما يلي: رأس مال الأسهم 500000 10000 × 50 ، رأس المال الإضافي 500000 ، الأرباح المحجوزة 500000 .

وفي 2009/12/31 حققت شركة نماء أرباحاً صافية مقدارها 800000 و أعلنت عن توزيعات بمقدار 100000 و توزيعات أسهم تعادل 2.5 % و قد بلغ سعر السهم السوقي لشركة نماء بتاريخ الإعلان مبلغ 550 ل.س .

المطلوب :

1- إجراء القيود المحاسبية بدفاتر شركة غدق وفقاً لطريقة حقوق الملكية .

2- إجراء قيود التسوية و الاستبعاد في ورقة عمل التوحيد عن الفترة المنتهية في 2009/12/31 .

التمرين رقم (7) :

بتاريخ 2009/1/1 اشترت الشركة السورية 90% من صافي أصول الشركة الشعبية بمبلغ 1500000 ل.س بما فيها شهرة المحل البالغة 150000 وقد كانت حقوق المساهمين في الشركة الشعبية بذلك التاريخ كما يلي: رأس مال الأسهم 10000 × 50=500000، رأس المال الإضافي 500000، الأرباح المحجوزة 500000 .

فإذا علمت أن الشركة الشعبية اشترت 625 سهماً من حقوق الأقلية .

المطلوب : بيان المعالجة المحاسبية في الحالات التالية :

أ : سعر شراء السهم يعادل القيمة الدفترية وهي 150 .

ب : سعر شراء السهم يعادل 200 .

جـ : سعر شراء السهم يعادل 100 .

التمرين رقم (8) :

في 2009/1/1 اشترت شركة غدق 90% من صافي أصول شركة نماء بمبلغ 2421000 نقداً وكانت حقوق المساهمين في شركة نماء بذلك التاريخ 4750000 مكونة من ما يلي :

أسهم ممتازة (8% مجمعة ، قيمة اسمية 75ل.س)	
وسعر استدعاء 200 ل.س	750000
رأس المال الإضافي للأسهم الممتازة	1000000
أسهم عادية قيمة اسمية 50	500000
رأس المال الإضافي	1000000
الأرباح المحجوزة	1500000
	4750000

فإذا علمت ما يلي :

1- أن الأرباح المحققة في عام 2008 (750000) لدى شركة نماء .

2- بتاريخ 2009/1/1 قامت شركة غدق بشراء 30% من حملة الأسهم الممتازة الصادرة عن التابعة بسعر 400 ل.س لكل سهم نقداً .

3- بلغت الأرباح الصافية في شركة نماء خلال عام 2009: 500000

4- لم تجر شركة نماء أية توزيعات أرباح خلال عامي 2008 و2009 ولم تعلن عن توزيع أرباح للأسهم العادية خلال عام 2009 .

المطلوب :

1)- تحديد القيمة الصحيحة للأسهم الممتازة الصادرة عن شركة نماء .

2)- بيان المعالجة المحاسبية بدفاتر القابضة (غدق) خلال عام 2009 وفقاً لطريقة حقوق الملكية .

3)- بيان قيود التسوية والاستبعاد في ورقة عمل التوحيد واللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة المنهية في 2009/12/31 .

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل العاشر

ضريبة الدخل في توحيد الأعمال

Income Tax in Business Combinations

بعد قراءة هذا الفصل سيكون الطالب ملماً بما يلي:

1 . كيفية إعداد البيان الضريبي الموحد.

2 . التعرف على المنعكسات الضريبية التي تنتج عن توحيد الأعمال.

3 . تأثير مصروف ضريبة الدخل على حقوق الملكية.

4 . تأثير مصروف ضريبة الدخل على الشركة القابضة.

Damascus University

وقل رب زدني علما
Damascus University

الفصل العاشر

ضريبة الدخل في توحيد الأعمال

مقدمة:

تثير القوائم المالية بعض المنعكسات الضريبية وذلك لأن الشركة التابعة قد تعمد إلى تقديم بيانات ضريبية مستقلة وتقوم بدفع أو احتساب الضريبة المترتبة على هذا الدخل، وحين يؤول هذا الدخل كلياً أو جزئياً إلى الشركة القابضة وإلزام القابضة بدفع الضريبة عن نصيبها من الشركات التابعة يتضمن ازدواجاً في الحساب أو إخضاع الدخل المتحقق من التابعة مرتين، المرة الأولى من الشركة التابعة التي حققت الدخل بداءة، والمرة الثانية من خلال القابضة التي تضم الدخل المتحقق من التابعة مع دخلها الخاص.

يضاف إلى ذلك الدخل الذي يتحقق نتيجة بيع إحدى شركات المجموعة أي شركة قابضة أو تابعة بضاعة أو أصولاً أخرى بربح إلى إحدى شركات المجموعة, مما يجعل هذا الدخل خاضعاً من الناحية المبدئية إلى الضريبة، لكن هذا الربح لا يتحقق من وجهة نظر القوائم المالية إلا بعد خروج الأصل المباع إلى خارج المجموعة، مما يدفعها إلى تشكيل مخصص أرباح غير محققة من وجهة نظر الشركة القابضة.

وإذا كان استهلاك الشهرة أمراً لامفر منه من وجهة نظر الشركة القابضة فقد لاتقبل التعليمات الضريبية تنزيل مثل هذه النفقة.

نفترض أن الشركة العظمى تمتلك 90% من الأسهم الناخبة للشركة الصغرى وقد دفعت مقابل ذلك مبلغ 40000 زيادة عن 90% من القيمة العادلة لصافي أصول الصغرى كشهرة قررت استهلاكها على فترة 40 عاماً، وقد كانت أرقام الدخل الخاصة بالشركة القابضة وتابعتها على النحو التالي:

	الشركة العظمى	الشركة الصغرى
الدخل التشغيلي	160000	40000
الأرباح غير المحققة في دخل السنة الحالية	30000	8000
التوزيعات المدفوعة	20000	100000

من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية المنفردة المستقلة فإن دخل الشركة العظمى الخاص بها يصل إلى 129000 وهو عبارة عن إيراداتها التشغيلية ناقصاً 30000 كأرباح غير محققة و1000 مصروف اهتلاك للشهرة.

وباستخدام الأسلوب نفسه فإن دخل الشركة الصغرى لهذه السنة يُحسب على أنه 32000 بعد إزالة آثار أرباحها غير المحققة وهكذا يبلغ الدخل الصافي الذي سيتم الإبلاغ عنه في القوائم المالية الموحدة ما مجموعه 161000 (1290000 + 32000).

إن التوزيعات داخل نطاق شركات التوحيد قد تم حذفها جنباً إلى جنب مع الأرباح غير المحققة عند الوصول لهذا الرقم المحاسبي.

وباعتبار أن كلا هذين العنصرين سيتم استبعادهما في بيان الضريبة الموحد فإن نتيجة لهذا لا يتم صنع اختلافات زمنية.

لذلك، واعتماداً على المعلومات المقدمة فإن اختلافاً واحداً يحدث في الحقيقة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة:

هذا الاختلاف هو مبلغ الـ 1000 الذي هو عبارة عن مصروف اهتلاك الشهرة.

وعلى الرغم من أنه يتم الاعتراف به بشكل مناسب لأغراض الإفصاح، إلا أن هذا المصروف غير مقتطع في حساب ضرائب الدخل ولذلك يشكل اختلافاً دائماً بين رقمي الدخل الإجماليين.

بعد إزالة المصروف، فإن المجموعة سوف تفصح عن دخل خاضع للضريبة بمبلغ 162000 وبافتراض أن معدل الضريبة النافذة المفعول هو 40% فإن مبلغ 64800 ينبغي دفعه حالياً كضريبة (162000 × 40%).

وبالنتيجة فإن مبلغ الـ 64800 هو المصروف الوحيد الذي سيتم الاعتراف به في هذا العام.

إن هذا المبلغ يجب أن يتم تسجيله على أنه مصروف ضريبة دخل لكيان التوحيد وذلك من خلال ورقة العمل أو من خلال قيد استحقاق خاص بكل من الشركتين يتم تسجيله.

– مصروف ضريبة الدخل والتأثير على حقوق الأقلية:

كلما تم تقديم بيان توحيدي فإن توزيعاً وتخصيصاً للمصروف الإجمالي يجب تحديده كأساس لحساب نصيب وحصة حقوق الأقلية من دخل الشركة التابعة، بهذا الأسلوب يمكن التحديد النهائي لرقم الدخل المحقق لكل من الطرفين، وهناك الكثير من التقنيات لتحقيق هذا التوزيع وفقاً لحصص كل من الطرفين.

وعلى سبيل المثال، فإن المصروف الذي تُكلف به الشركة التابعة هو قائم غالباً على نسبة الدخل الإجمالي المتأتي من كل شركة.

للتوضيح لنفترض أن شركة العالي تمتلك 80% من أسهم الشركة الدنيا القابلة للتداول.

إن الشركتين تبلغان المعلومات التالية لعام 2009.

	العليا	الدنيا
الدخل التشغيلي	420000	180000
الأرباح داخل نطاق التجمع غير المحققة	80000	70000
الدخل الخاضع للضريبة (بيانات منفصلة)	500000	250000
معدل الضريبة المفترض	%40	%40
مصروف ضريبة الدخل بيانات منفصلة	200000	100000

وفي بيان موحد فإن المبلغ الإجمالي البالغ 600000 للدخل التشغيلي هو وحده الذي يدخل في حساب الضريبة إذ إن الإيرادات غير المحققة ليست حالياً مطرحاً للضريبة.

اعتماداً على نسبة الـ 40% كنسبة ضريبة فإن مصروفاً بقيمة 240000 يسجل لتجمع الأعمال، وباعتبار أن 30% من الدخل الخاضع للضريبة.

(180000 ÷ 600000) يأتي من الشركة التابعة فإن 72000 من المصروف (30% × 240000) ينبغي أن يحدد للشركة الدنيا، إن حصة حقوق الأقلية من دخل الشركة التابعة تحسب عندها كالتالي:

الشركة الدنيا . الدخل المصرح عنه	250000
ناقصاً:ا لأرباح غير المحققة داخل شركات التجمع	(70000)
ناقصاً: مصروف ضريبة الدخل المحدد والمخصص	(72000)
الدخل المحقق للشركة الدنيا	108000
الملكية الخارجية (الأقلية)	%20
حقوق الأقلية في دخل الشركة الدنيا	21600

- **تقديم بيانات مالية منفصلة:**

على الرغم من المنافع التي يتم التوصل إليها من خلال تقديم البيانات على أساس مجموعة زمالة موحدة، فقد يقدم البيان بشكل منفصل لكل شركة على حدة، حيث يسمح القانون في ذلك.

إن تقديم بيانات ضريبية منفصلة من خلال مجموعة من أعضاء توحيد أعمال يقدم الكثيرمن المشاكل المحاسبية المحتملة.

معظم هذه الصعوبات متعلق بالنتائج الناشئة من الاحتساب الضريبي الفوري للأرباح غير المحققة (أو الخسائر) والتوزيعات داخل نطاق تجمع الشركات، في كلتا الحالتين فإن اختلافات زمنية تنتج بشكل طبيعي بين الدخل الظاهر في القوائم المالية وذلك المبلغ عنه في بيان الضريبة.

وبسبب احتمالية وجود الاختلافات بين الدخل المُبلغ عنه والدخل الخاضع للضريبة فإن الاعتراف بضريبة الدخل المؤجلة هو أمر مطلوب باستمرار.

وبشكل مغاير، فإن الاحتساب الضريبي على مجموعة من الأطراف المعنية تخلق في آن ما اختلافات توقيتية ودائمة ولكن أيضاً فقط عندما يتم تقديم بيانات منفصلة.

وإن قوانين الضريبة الحالية في أمريكا تفرض أن مثل هذه التوزيعات يبلغ عنها أنها دخل عندما يتم استلامها، لكن كل حامل سهم لشركة مساهمة يسمح له أن يستبعد 85% من هذا المبلغ من الاقتطاع الضريبي ومن أن يكون دخلاً خاضعاً لضريبة إذا كان التوزيع قد تم من قبل شركة محلية.

(الاستبعاد يصل إلى 100% على كلا البيانات المنفصلة والموحدة عندما يتم الحصول على التوزيعات من قبل عضو آخر في مجموعة الزمالة).

وهكذا في معظم الحالات، فإن 15% من التوزيعات الضمنية بين شركات التوحيد تخضع للضريبة حالياً في حين أن الـ 85% المتبقية تمثل دخلاً هو بشكل دائم غير خاضع للضريبة بالنسبة للشركة الأم.

لا نواجه مشاكل جوهرية في التبليغ عن الاحتساب الضريبي للتوزيعات الضمنية بين الشركات عندما يكون المبلغ الموزع من قبل الشركة التابعة مساوياً للإيرادات الحالية.

وفي ظل هذه الظروف فإن مصروف ضريبة الدخل مستحق من قبل الشركة الأم على الـ 15% الجزء الخاضع للضريبة في حين لا يعترف بأي أثر فيما يتعلق بالـ 85% المُستبعدة.

الإيرادات غير الموزعة ستصبح يوماً ما دخلاً خاضعاً للضريبة بالنسبة للشركة الأم؟ وإذا حدث هذا، فإن المبدأ المطابق لذلك سوف يطلب اعترافاً فورياً للآثار الضريبية المصاحبة.

وفي الإجابة على هذا التساؤل فإن رأي الـ APB رقم 23 يقول (المقطع 10):

«ينبغي أن يكون مفترضاً أن كل الإيرادات غير الموزعة لشركة تابعة سوف يتم تحويلها للشركة الأم».

وتبعاً لذلك فإن الإيرادات غير الموزعة لشركة تابعة والمُتضمنة في دخل التوحيد (أو دخل الشركة الأم) يجب أن تتم معالجتها محاسبياً على أنها اختلاف زمني».

لهذا فإن مصروف ضريبة الدخل يجب أن يُحسب لأغراض التقرير المالي كما لو أن كل إيرادات الشركة التابعة للسنة المالية قد تم ضمها على أنها توزيعات.

وبهذا الأسلوب فإن مصروف ضريبة الدخل الموحدة يتم تسجيلها في الفترة الزمنية نفس التي تقوم فيها الشركة التابعة بكسب أرباحها.

ولكن باعتبار أن معظم الشركات تحتفظ بنسبة معقولة ومؤثرة من دخلها حتى تمول النمو الدائم، فإن الشركة الأم قد تعترف بمصروف جوهري لن يتم دفعه أبداً.

من الأفضل توضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل من خلال مثال عملي:

لنفترض أن الشركة الأم تملك 70% من الشركة الابن، وبسبب أن الملكية هي أقل من 80%، فإن تقديم بيانات مالية ضريبية منفصلة هو أمر ضروري، في السنة الحالية، تصل الإيرادات التشغيلية للشركة الأم (باستبعاد الدخل من استثمارها) إلى 200000 بينما تبلغ أرباح الشركة الابن مقدار 100000.

خلال هذه الفترة، فإن الشركة دفعت مبلغاً إجمالياً قدره 200000 نقداً على شكل توزيعات، 1400000 منها (70%) للشركة الأم في حين ذهب المتبقي إلى الملاك الخارجيين.

لتجنب التعقيدات سيتم الافتراض أنه لا يوجد مصروف اهتلاك أو أرباح أو خسائر غير محققة.

إن الإفصاح عن ضرائب الدخل للشركة الابن لا يسبب صعوبات جوهرية للمحاسب باعتبار أنه لا توجد هنا اختلافات زمنية أو اختلافات دائمة، وباستخدام معدل ضريبة مفترض هو 40% فإن الشركة التابعة تأخذ مبلغ 40000 وتجعله كمصروف ضريبة دخل مستحقة (100000 × 40%) تاركة ربحاً بعد اقتطاع الضريبة بقيمة 60000.

لكن بالنسبة للشركة الأم، فإن المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل هو بشكل أساسي أكثر تعقيداً بسبب إيرادات الشركة الابن غير الموزعة، وقد تم تطوير الجداول الآتية لحساب عبء الضريبة الحالية للشركة الأم بالإضافة إلى مصروف ضريبة الدخل الذي سيتم الإفصاح عنه.

ضريبة الدخل المستحقة الدفع حالياً

الدخل التشغيلي المُبلغ عنه للشركة الأم		200000
التوزيعات المستلمة	14000	
ناقصاً: الاستبعاد من التوزيعات (85%)	(11900)	2100
الدخل الخاضع للضريبة للسنة الحالية		202100
معدل الضريبة		%40
ضريبة الدخل المستحقة الدفع . للشركة الأم		80840

مصروف ضريبة الدخل . للشركة الأم

الدخل التشغيلي المبلغ عنه للشركة الأم	200000
دخل الملكية في الشركة الابن (60000 × 70%)	42000
الدخل المحقق	242000
ناقصاً:	
استبعاد التوزيعات المتحملة . القابلة للاستقطاع في سنة الدفع	
(42000 المستحق × 85%)	(35700)
الدخل المحقق الخاضع للضريبة في النهاية	206300
معدل الضريبة	%40
مصروف ضريبة الدخل للفترة الحالية	82520

إن هذا الحساب يشير إلى وجود مبلغ 1680 كاختلاف موجود بين المبلغ (المستحق للدفع) للحكومة وهو (80840) وبين مصروف المجموعة للفترة (82520) إن هذا المصروف الإضافي

ينشأ بشكل كامل من الإيرادات غير الموزعة للشركة الدنيا، على الرغم من أن الشركة التابعة لديها دخل بعد اقتطاع الضريبة بمبلغ 60000 فإن 20000 فقد قد تم توزيعها على شكل توزيعات.

وبالاعتماد على رأي APB رقم 23، فإن مبلغ الـ 40000 المحتفظ بها من قبل الشركة التابعة تمثل اختلافاً زمنياً بالنسبة للمالك، لذلك فإن الاعتراف بمستحق ضريبة دخل مؤجلة هو أمر مطلوب.

الإيرادات غير الموزعة للشركة الابن	40000
ملكية الشركة الأم	%70
الإيرادات غير الموزعة المستحقة للشركة الأم	28000
استبعاد التوزيعات بعد التقسيم التوزيع النهائي (85%)	(23800)
الدخل الذي سوف يخضع للضريبة . لاحقاً (بعد) دفعة توزيعية	4200
معدل الضريبة	%40
ضريبة الدخل المؤجلة المستحقة الدفع	1680

وبالنتيجة ستقوم الشركة الأم بالاعتراف بمصروف ضريبة الدخل للسنة المالية من خلال القيد التالي:

82520 من حـ/ مصروف عبء ضريبة الدخل

إلى المذكورين

80840 حـ/ ضريبة الدخل المستحقة الدفع

1680 حـ/ ضريبة الدخل المؤجلة المستحقة الدفع

«الاعتراف بمصروف الضريبة الحالي للشركة الأم بالاعتماد على الإيرادات التشغيلية وإيرادات الاستثمار».

إن رأي الـ APB رقم 23 ليس بالكامل غير مرن في إرشاده حول هذه المسألة، إذ إن درجة من الليونة والانحراف يسمح بها قليلاً في الاعتراف بضرائب الدخل المؤجلة، يقول هذا الرأي في المقطع 12:

«إن الافتراض أن كل الإيرادات غير الموزعة سيتم تحويلها للشركة لا يمكن أن يكون مبالغاً فيه ولا ينبغي أن تقوم الشركة الأم بإقامة مستحقات ضريبة دخل إذا توفر الدليل الكافي بأن الشركة التابعة استثمرت أو سوف تستثمر الإيرادات غير الموزعة بشكل غير محدد أو أن الإيرادات سوف تحول وتحال إلى تصفية أو سيولة غير خاضعة للضريبة».

إن الشركة الأم ينبغي أن يكون لديها دليل عن خطط محددة لإعادة الاستثمار للإيرادات غير الموزعة للشركة التابعة والتي توضح أن تحويلاً للإيرادات سوف يتم تأجيله بشكل غير محدد.

وهكذا إذا كانت إيرادات الشركة التابعة غير الموزعة سوف لن يتم تحويلها وجعلها خاضعة للضريبة أبداً للشركة الأم فإن مبلغ الـ 1680 المستحق سوف يحذف مقللاً المصروف الإجمالي المبلغ عنه إلى 80840 إلا أن الـ APB تقوم بشكل واضح بوضع العبء في إثبات قابلية تطبيق ذلك وتنفيذه عملياً على الشركة الأم.

- **إيضاح بيانات ضريبية منفصلة:**

إن التأثير المحاسبي الكامل الناشئ عن تقديم بيانات ضريبية منفصلة يمكن إيضاحه على الشكل الأمثل من خلال مثال كامل:

وكأساس لهذا الإيضاح لنفترض أن البيانات التالية قد تم تبليغها من قبل شركة لانا وشركتها التابعة التي تمتلك 60% من أسهمها (أسهم الشركة التابعة) شركة دانا التابعة وذلك لسنة 2009.

البيان	شركة لانا	شركة دانا
الدخل التشغيلي	500000 (يتضمن مبلغ	200000

	40000 كأرباح ضمنية بين شركات التوحيد غير محققة)	
الدخل الموزع من شركة دانا	24000	(غير قابل للتطبيق)
مصروف الاهتلاك السنوي لشراء شركة دانا	14000	(غير قابل للتطبيق)
التوزيعات المدفوعة	(غير قابل للتطبيق)	40000
معدل الضريبة المطبق	%40	%40

وكمعلومات إضافية، لنفترض أنه لا يوجد دليل يشير إذا ما كانت إيرادات شركة دانا غير الموزعة سوف تدفع يوماً ما لملاكها على شكل توزيعات نقدية.

لا يتم مواجهة صعوبات زمنية أو صعوبات دائمة عند إعداد باين شركة دانا المنفصل وهكذا فإن مصروف الضريبة للشركة التابعة لعام 2000 سيكون 80000 (200000 × 40%)، وهكذا يكون الدخل الصافي بعد اقتطاع الضريبة هو فقط 120000، إن هذا الرقم كأساس للاعتراف بمبلغ 48000 (120000 × 40% ملكية خارجية) كحصة حقوق الأقلية من دخل التوحيد.

في بيان شركة لانا المنفصل فإن الأرباح غير المحققة ينبغي الإبلاغ عنها على أنها دخل مع نسبة 15% من التوزيعات المستلمة من شركة دانا، وهكذا فإن إيرادات شركة لانا الخاضعة للضريبة للعام 2009 سوف تكون 503600 وهو رصيد ينشئ ديناً ضريبياً على الشركة بمبلغ 201440.

معلومات البيان الضريبي

الدخل التشغيلي لشركة دانا		500000
يتضمن 40000 كأرباح غير محققة التوزيعات المستلمة من شركة دانا (60%)	24000	
ناقصاً: 85% استبعاد توزيعات	(20400)	+3600
الدخل الخاضع للضريبة		503600
معدل الضريبة		%40
ضريبة الدخل المستحقة الدفع حالياً		201440

على الرغم من أن معلومات بيان الضريبة لشركة لانا مقدمة أعلاه، فإن مصروفها المبلغ عنه يمكن تحديده فقط بعزل الدخل المحقق للسنة الحالية ثم حساب المبلغ النهائي للضرائب التي سوف تدفع على الرصيد: «الدخل المحقق لأغراض الإفصاح المالي».

الدخل التشغيلي لشركة لانا	500000
يضاف:	
دخل الملكية لشركة دانا	
(60% × 120000 الدخل بعد اقتطاع الضريبة)	72000
ناقصاً:	
مصروف الاهتلاك	(14000)
ناقصاً:	
الأرباح غير المحققة المتضمنة في الدخل التشغيلي (التي سيتم الاعتراف بها في فترة لاحقة)	(40000)
الدخل المحقق . لشركة لانا	518000

إن الدخل قبل اقتطاع الضريبة للسنة الحالية هو 518000 ولكن مصروف الاهتلاك ليس قابلاً للإعفاء الضريبي ونسبة الـ 85% من دخل الملكية سوف لن تصبح أبداً خاضعة للضريبة بعد إزالة هذين الاختلافين الدائمين، فإن المحاسب يكتشف أن مبلغ 47800 فقط من الدخل المكتسب خلال السنة المالية سوف يكون خاضعاً للضريبة، وهذا الرصيد يؤدي إلى أن يكون مصروف الضريبة لشركة لانا لعام 2009، سوف يكون 188320.

مصروف ضريبة الدخل . لأغراض الإفصاح المالي

الدخل المحقق لشركة لانا المحسوب أعلاه	518000
مع عزل مصروف الاهتلاك (الغير مقتطع)	14000
الاعتراف باستبعاد توزعات محتملة (85% × 72000)	(61200)
الدخل الذي سيصبح في النهاية خاضعاً للضريبة	470800
معدل الضريبة	%40
مصروف ضريبة الدخل	188320

وبالنسبة لشركة لانا فإن اختلافاً يوجد بين مصروف ضريبة الدخل المعترف به في قائمة دخلها (188320) وبين المبلغ المستحق للدفع حالياً للحكومة (201440).

إن هذا الاختلاف والتناقض ينشأ بشكل ضروري من خلال وجود فروق واختلافات زمنية.

في هذه الحالة فإن مبلغ الـ 13120 ينشأ عن الأرباح الضمنية بين شركات التوحيد غير المحققة للشركة الأم (الخاضعة للضريبة الآن ولكنها تكتسب لاحقاً) والجزء الخاضع للضريبة من الإيرادات غير الموزعة للشركة التابعة، أي (الدخل المعترف به الآن ولكن الذي يخضع للضريبة عند استلامه).

الاختلافات الزمنية:

الأرباح غير المحققة		40000
(الجزء من الدخل الخاضع للضريبة الحالي الذي يزيد عن الدخل المحقق)		
الإيرادات غير الموزعة		
الجزء الخاضع للضريبة		
(الدخل المحقق الحالي الذي يزيد عن الدخل الخاضع للضريبة)		
الدخل من شركة دانا	120000	
التوزيعات المدفوعة من قبل شركة دانا	(40000)	
الإيرادات غير الموزعة من قبل شركة دانا	80000	
حصة شركة لانا في الملكية	%60	
حصة شركة لانا من الأرباح غير الموزعة	48000	
النسبة الخاضعة للضريبة	%15	(7200)
التأثير الصافي للاختلافات الزمنية . الدخل الخاضع للضريبة الحالي الزائد عن الدخل المحقق		32800
معدل الضريبة		%40
ضرائب الدخل المؤجلة		13120

إن الاختلافين الزمنيين يمارسان تأثيرات متضادة على ضرائب الدخل المبلغ عنها لشركة لانا، إن الأرباح غير المحققة هي خاضعة للضريبة في الفترة الحالية على الرغم من أنها لم تكتسب فعلاً، ومن وجهة نظر محاسبية تعد دفعة مدفوعة مقدماً يتم طلبها من قبل الحكومة، وعلى

العكس فإن الإيرادات غير الموزعة يعترف بها حالياً من قبل الشركة الأم لأغراض التقرير الخارجية على الرغم من أن الدخل ليس خاضعاً للضريبة بعد، وباعتبار أنه لم تحدث دفعات ضريبية فإن الاعتراف الفوري بهذا المفهوم يشكل ديناً مستحقاً.

إن مبلغ الـ 13120 هو نتيجة لمجموع هذه الدفعة المدفوعة مقدماً والدفعة المستحقة.

باعتبار أن الدخل الخاضع للضريبة (503600) يفوق الجزء الخاضع من الإيرادات الحالية (470800)ن فإن مبلغ الـ 32800 الذي هو عبارة عن الاختلاف الزمني الصافي بفرض دفعة مدفوعة مقدماً عن الضرائب المستقبلية، لهذا فإن شركة لانا تسجل ضرائب عليها للسنة الحالية من خلال قيد اليومية التالي:

من مذكورين

188320 حـ/ مصروف ضريبة الدخل

13120 حـ/ ضرائب الدخل المؤجلة المدفوعة مقدماً

201440 إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة الدفع حالياً

الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل المستحق لشركة دانا

وهذه الدفعة المدفوعة مقدماً للمصروف المذكور يتم طلبها من قبل الحكومة وعلى العكس فإن الإيرادات غير الموزعة يعترف بها حالياً من قبل الشركة الأم لأغراض التقرير الخارجية على الرغم من أن الدخل ليس خاضعاً للضريبة بعد، وباعتبار أنه لم تحدث دفعات ضريبية، فإن الاعتراف الفوري بهذا المصروف يشكل ديناً مستحقاً.

باعتبار أن الدخل الخاضع للضريبة (503600) يفوق الجزء الخاضع للضريبة عن الإيرادات الحالية (470800)، فإن مبلغ الـ 32800 الذي هو عبارة عن الاختلاف الزمني الصافي بفرض دفعة مدفوعة مقدماً عن الضرائب المستقبلية لهذا فإن شركة لانا تسجل ضرائب دخلها للسنة الحالية من خلال قيد اليومية التالية:

من مذكورين

188320 حـ/ مصروف ضريبة الدخل

13120 حـ/ ضرائب الدخل المؤجلة المدفوعة مقدماً

201440 إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة الدفع حالياً

الاعتراف بمصروف ضريبة الدخل المستحق لشركة ليون

مثال:

في 1/ كانون الثاني/2009 اشترت الشركة الذهبية نسبة 90% من الشركة الفضية مقابل مبلغ 620000 إن هذا السعر يشير إلى شهرة بمقدار 80000 بالاعتماد على القيمة الدفترية الإجمالية للشركة التابعة التي مقدارها 600000.

لاحقاً لذلك وفي 1/ كانون الثاني/ 2011 فإن استحوذت الشركة الفضية على 10% من الشركة الذهبية بمبلغ 150000.

إن هذا السعر يعادل القيمة الدفترية المُعدلة بشكل مناسب للموجودات الصافية الضمنية للشركة الذهبية.

في 1/ كانون الثاني/2011 قامت كل من الشركة الذهبية والفضية بشراء 30% من السهم القابلة للتداول للشركة البرونزية مقابل 100000 لكل حصة، وكان للشركة البرونزية قيمة دفترية في ذلك التاريخ بقيمة 300000 وبذلك تم الاعتراف بمبلغ 10000 كشهرة مرافقة لكل من الاستثمارين.

بعد تشكيل تجمع الأعمال هذا، حدثت مبيعات للمخزون ذات أهمية من الشركة الفضية إلى الشركة الذهبية، وكان حجم هذه التعاملات الأخيرة كالتالي:

السنة	سعر التحويل للشركة الذهبية	نسبة زيادة السعر عن سعر التحويل	في نهاية السنة (بسعر التحويل)
2009	100000	%30	60000
2010	160000	%25	90000
2011	200000	%28	120000

وإضافة لذلك قامت الشركة الذهبية في 1/تموز/2011 ببيع قطعة أرض للشركة البرونزية مقابل 25000 وكانت تكلفة الأرض الأصلية عندما تم الاستحواذ عليها منذ سنوات عديدة هي 12000.

خلال أعوام 2009 و2010 أبلغت الشركات بشكل مستقل المعلومات المالية التالية استخدمت طريقة التكلفة للمعالجة المحاسبية للاستثمارت.

	الشركة الذهبية	**الشركة الفضية**
2009		
الدخل التشغيلي	180000	120000
دخل التوزيع (90% نسبة الملكية في الشركة الفضية)	36000	–
التوزيعات المدفوعة عام 2001	80000	40000
الدخل التشغيلي	240000	150000
دخل التوزيع (الشركة الذهبية 10%)	–	9000
دخل التوزيع (الشركة الفضية 90%)	27000	–
التوزيعات المدفوعة	90000	30000

ولقد كانت القوائم المالية للشركات الثلاث كما يلي:

	الشركة الذهبية	الشركة الفضية	الشركة البرونزية
المبيعات	800000	600000	300000
تكلفة البضائع المباعة	(380000)	(300000)	(120000)
مصاريف التشغيل	(193000)	(100000)	–
الربح من بيع الأرض	13000	–	–
دخل التوزيع في الشركة الذهبية	–	10000	–
دخل التوزيع في الشركة الفضية	36000	–	–
دخل التوزيع في الشركة البرونزية	6000	6000	–
الدخل الصافي	282000	216000	90000
الأرباح المحتجزة في 2011/1/1	923200	609000	200000
الدخل الصافي (من أعلاه)	282000	216000	90000
التوزيعات المدفوعة	(100000)	(40000)	(20000)
الأرباح المحتجزة في 2011/12/31	1105200	785000	270000
النقدية والمقبوضات	250000	195000	130000
المخزون	459000	410000	110000
الاستثمار في الشركة الفضية	620000	–	–
الاستثمار في الشركة الذهبية	–	150000	–
الاستثمار في الشركة البرونزية	100000	100000	–
صافي (الأرض، المباني، الآلات)	980000	670000	380000

إجمالي الموجودات	2409000	1525000	620000
المطاليب	603800	540000	250000
الأسهم العادية	700000	200000	100000
الأرباح المحتجزة في 2011/12/31	1105200	875000	270000
	240900	1525000	620000

المطلوب:

بافتراض ضريبة دخل بمعدل 40% وأن الشركة الذهبية والفضية تقدمان بياناً ضريبياً موحداً بينما تقدم الشركة البرونزية بياناً منفصلاً، احسب مصروف ضريبة الدخل الذي سيتم الاعتراف به من خلال قائمة الدخل الموحدة لعام 2011.

افترض أن كل قيود ورقة العمل قد تم ترحيلها وأن الدخل الصافي الموحد (قبل اقتطاع حقوق الأقلية) هو 501900.

الحل:

باعتبار أنه لا توجد اختلافات توقيتية أو اختلافات دائمة في أعمال الشركة البرونزية، فإن بيان الضريبة المنفصل لهذه الشركة هو بيان مباشر وواضح المعالم.

وبنتيجة التقديم والتبليغ عن رقم دخل التشغيل البالغ 90000 يتشكل دين ضريبي بقيمة 36000 (بالاعتماد على معدل ضريبة بقيمة 40%).

وبشكل معاكس فإن البيان الموحد المقدم من قبل الشركة الذهبية والفضية يجب أن يتضمن المعلومات المالية التالية وعند التطبيق فإن الأرقام المبلغ عنها قد تم تجمعيها للشركتين.

معلومات البيان الضريبي:

المبيعات		1400000
ناقصاً: المبيعات الضمنية بين شركات التوحيد		(200000)
	1200000	
تكلفة البضائع المباعة		689999
ناقصاً: مشتريات عام 2010 الضمنية بين شركات التوحيد		
ناقصاً: أرباح عام 2009 الضمنية بين شركات التوحيد المعترف بها عام 2010		
فيضاف: الأرباح الضمنية الغير محققة	491100	
الربح الإجمالي	708900	
مصاريف التشغيل (بدون اهتلاكات)	293000	
الدخل التشغيلي	415900	
الدخول الأخرى (باعتبار أن الشركة البرونزية ليست عضواً في مجموعة زمالة):		
الربح على مبيع الأرض	1300	
دخل التوزيع، الشركة البرونزية		12000
ناقصاً: 85% استبعاد		(10200)
	1800	
الدخل الخاضع للضريبة	430700	
معدل الضريبة	%40	
ضريبة الدخل المستحقة الدفع في عام 2011 من	172280	

قبل الشركة الذهبية والشركة الفضية		
ضريبة الدخل المستحقة الدفع لعام 2011 من	36000	
قبل الشركة البرونزية (محسوبة أعلاه)		
الالتزام الحالي الإجمالي	208280	

إن ما قيمته الإجمالية 208280 يجب أن تدفع للحكومة في عام 2011 من قبل توحيد الأعمال هذا، ولكن بسبب مبدأ الملائمة فإن المصروف الذي يتم الاعتراف به في السجلات المالية قائم على الضرائب التي ستدفع في النهاية عن الإيرادات والمصاريف الحالية.

على الرغم من أن الافتراض في هذا التوضيح أن دخل التوحيد الصافي هو 501900 للسنة المالية فإن الضرائب الفعلية المرتبطة بمكاسب عام 2011 ينبغي أن ترتكز على رقم الدخل البالغ 514000، وهذا الرقم يمكن التأكد من صحته بحساب إجمالي الدخل الصافي المبلغ عنه من قبل الشركات المستقلة الثلاث.

- **مصروف ضريبة الدخل لأغراض التقرير المالي:**

دخل التوحيد الصافي (معطى سابقاً) 501900

دخل عام 2011 الذي سيتم إخضاعه للضريبة حالياً على الرغم من عدم تضمينه في الدخل الصافي للتوحيد::

التوزيعات الضمنية من الشركات البرونزية (15 القسم الخاضع للضريبة من الـ 12000)

1800

دخل عام 2011 الذي سيخضع للضريبة في السنوات المقبلة، غير متضمن في الدخل الصافي الموحد:

الإيرادات غير الموزعة للشركة البرونزية (15% القسم الخاضع للضريبة من مبلغ الـ 42000) المستحق للشركة الذهبية والفضية.

(60% من مبلغ الـ 70000 الذي هو عبارة عن الإيرادات غير الموزعة) 6300 المصروف المتضمن في الدخل الصافي الموحد على الرغم أنه غير معفى من الضريبة:

مصروف الاهتلاك المستبعد 4000

دخل عام 2011 الخاضع للضريبة في النهاية 514000

معدل الضريبة 40%

مصروف ضريبة الدخل لعام 2001 205600

تبقى فقط الضريبة المؤجلة لعام 2011 ليتم حسابها قبل تسجيل ضرائب الدخل لتوحيد الأعمال، في هذا التوضيح، هناك اختلافان زمنيان موجودان بين التقارير الحالية وتقارير الضريبة:

الربح غير المحقق على بيع الشركة الذهبية للأرض والقسم الخاضع للضريبة البالغ 15% من الإيرادات غير الموزعة للشركة البرونزية.

إن مبلغ الـ 13000 الذي هو عبارة عن الربح الضمني بين شركات التوحيد يخضع للضريبة في الفترة الحالية على الرغم من عدم تحققه من قبل الأطراف المعنية.

بناءً على ذلك فإن المصروف المرتبط بهذا التحويل لن يتم الاعتراف به في القوائم الحالية حتى يتحقق الربح، إن مبلغ الـ 5200 الذي هو تأثير الضريبة الحالي (40% من الربح) ينظر إليه على أنه مصروف مدفوع مقدماً.

وبالتبديل، وباعتبار أن الإيرادات غير الموزعة للشركة البرونزية يعترف بها على أنها دخل لعام 2011 فإن المصروف المتعلق بها يجب أن يتم تسجيله مباشرة على الرغم من أنه لم يتم حدوث أية دفعة.

باعتبار أن الإيرادات غير الموزعة الإجمالية هي 70000

(90000 الدخل المبلغ عنه ناقصاً 20000 التوزيعات)، فإن مبلغ الـ 4200 أو 60% من هذا الرقم يخصص لتوحيد الأعمال.

إن مبلغ الـ 6300 القسم من هذه الإيرادات (15%) والذي سيصبح في النهاية خاضعا للضريبة يحتاج لتسجيل مصروف لعام 2011 بقيمة 2520 (6300 × 40%).

بعد تصفية هذين الاختلافين فإن دفعة بقيمة 2680 (5200 . 2520) تسجل بموجب القيد التالي:

من مذكورين

205600	حـ/ مصروف ضريبة الدخل
2680	حـ/ ضرائب الدخل المؤجلة المدفوعة مقدماً
208280	إلى حـ/ ضريبة الدخل المستحقة الدفع

أسئلة وتمارين حول الفصل العاشر

1 . اشترت شركة الدب الأكبر 75% من الأسهم الناخبة لشركة النجم الأحمر في 2007/12/31 وقد باعت النجم الأحمر بضائع قيمتها 200000 إلى الدب الأكبر بسعر 500000 وفي 2008/12/31 كان لشركة الدب الأكبر في بضاعة آخر المدة مشتريات من النجم الأحمر دفعت مقابلها 100000 فإذا كان معدل الضريبة 30% للشركتين اللتين تقدمان بيانين ضريبيين مستلقين ولا توجد من داخل شركات المجموعة قبل 2009/12/31.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل الخاصة بالاستبعادات التي تؤثر بمبيعات داخل شركات المجموعة عن السنة المنتهية في 2009/12/31.

2 . تمتلك شركة البتراء 75% من شركة الوفاء، وقد باعت البتراء إلى الرفاه بضاعة بنسبة 20% أعلى من التكلفة وقد بلغت هذه المبيعات في عامي 2008 و2009 مبلغ 450000 و16000 على التوالي، وفي نهاية كل عام كان ثلث مخزون الرفاه مشترى من البتراء خلال ذلك العامين وكانت نسبة الأرباح لكلا الشركتين 40%.

المطلوب:

إعداد قيود الاستبعاد الضرورية بشأن المبيعات داخل شركات المجموعة.

3 . افترض بيانات المثال السابق نفسها على أن تكون مبيعات البضاعة من الرفاه إلى البتراء.

المطلوب:

إعداد قيود الاستبعاد الضرورية بشأن المبيعات الداخلية.

4 . حصلت شركة البتراء على 80% من شركة الرفاه في 2004/6/30 وفي عام 2005 و2006 باعت الرفاه بضائع إلى شركة البتراء على النحو التالي:

المبيعات الكلية من بضاعة آخر المدة الأرباح غير المحققة

	الرفاه إلى البتراء	البتراء	20% من المبيعات
2005	600000	300000	60000
2006	800000	200000	40000

فإذا كان معدل الضريبة للشركتين هو 40% ولا توجد مبيعات داخل المجموعة قبل عام 2004 فالمطلوب:

أ . إعداد قيود الاستبعاد الضرورية لتوحيد القوائم المالية عن السنوات المنتهية في 2008/12/31 و2009/12/31 فيما يتعلق بإزالة أمر المبيعات داخل المجموعة.

ب . في حال افتراض أن المبيعات تمت من البتراء إلى الرفاه المطلوب إعداد ورقة العمل وقيود الاستبعاد الضرورية لإزالة أثر المبيعات داخل المجموعة على القوائم المالية.

5 . تمتلك شركة التل كل الأسهم العامة المتداولة لشركة الجبل و80% من الأسهم المتداولة لشركة السهل، أما مقدار الأرباح المتحققة داخل المجموعة ومتضمنة في المخزون السلعي لشركة التل في 2008/12/31 و2009/12/31 تبين فيما يلي:

الأرباح المتداخلة الناجمة عن الشراء في

	شركة الجبل	شركة السهل	الإجمالي
المخزون 2008/12/31	3800	4600	8400
المخزون 2009/12/31	4800	2300	7100

وقد قررت الشركات عن أرباح صافية من عملياتها المستقلة بما في ذلك المبيعات للشركات التابعة عن العام المنتهي في 2009/12/31 كما يلي:

التل 280000

الجبل 172000

السهل 120000

كان معدل ضريبة الدخل لكافة الشركات 32% وتتقدم كل شركة ببيان ضريبي مستقل، مع تجاهل المنعكسات الضريبية للأرباح غير الموزعة.

المطلوب:

احتساب الربح الموحد عن العام المنتهي في 2009/12/31

المراجع المختارة (باللغة العربية)

1- أحمد بسيوني شحاته، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية المتقدمة، الدار الجامعية، 2009.

2- جورج دانيال غالي، طرق ومشاكل المحاسبة عند اندماج الشركات، الدار الجامعية – مصر، 2002

3- جون لارسن، ق.موسش، المحاسبة المتقدمة، دار المريخ، السعودية، 1993

4- حسين القاضي، القوائم المالية الموحدة، الطبعة الأولى، دار الرضا للنشر، دمشق سويا، 2007.

5- حسين دحدوح، رشا حمادة، المحاسبة المالية المتقدمة (3)، منشورات جامعة دمشق، 2010.

6- حسين دحدوح، رشا حمادة، المحاسبة المالية المتقدمة ، منشورات جامعة دمشق، 2009.

7- دونا لدكسو، وجيري ويجانت، المحاسبة والمتوسط، الجزء الثاني، ط2، دار المريخ للنشر، السعودية الرياض 2002

8- دونا لكيسو، وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول ط2- دار المريخ للنشر، الرياض 2002 .

9- زياد خليل الراعي، المحاسبة المتقدمة، الجزء الأول، الطبعة الثانية، عمان – الأردن، 2008.

10- طارق عبد العال عماد، موسوعة معايير المحاسبة (5) أجزاء، الدار الجامعية 2007/2002 – مصر

11- محمد أبو نصار، المحاسبة المالية المتقدمة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009

12- محمد أحمد العظمة، يوسف عروض العادلي، المحاسبة المالية، المجلد الثالث، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1989

13- محمود الجبالي ونشأت بصل، المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، عمال، الأردن، 1999

14- معايير التقارير المالية والمحاسبة الدولية لعام 2009 منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان – الأردن، 2009.

المراجع المختارة (باللغات الأجنبية)

1- Beams, F,J, Bozovsky and C. shoulders, Aduanced Accounting Eighths Edetisne , Brentice Hall, 2007

2- Financial Accounting Standards Board No. 4.5.8.10.38.15.52.72.79.80.94.124.151

3- Hoyle, Joe Thomas F. Schaefer and Timothy's. Doupink, Hill,2008

4- John Larson, Modern Adwanced Accunting , Ninth Edition, Boston, Irwin me Graw hill , 2007

5- Schaeher , Thomas, F. Doupnik, Tunoth 45 Fundamentals tales of advanced Accounting Boston, Mc. Craw- Hill Irwin, 2008 7the Edition.

6- Statement of financial accounting standard no. 141 revised 2009 , business combination, issued by the FASB. dec.2009

7- International financial reporting standard no. 3 revised 2009, business combination. Issued by the IASB. 2009

8- HOYLE, SCHAEFER and DOUPNIK – Advanced Accounting Ninth Edition- issued by McGRAW -HILL INTERNATIONAL EDITION- 2009

9- A Hargraves and G . Benston , " The Evolving Accounting Standards for Special Purpose Entities and Consolidation. " Accounting Horizons, September 2002.

10-L Todd Johnson and Kimberly R. Petrone, FASB VIEWPIONTS, " Why Did the Board Change Its Mind on Good will Amortization, December 2002.

11-Mark Serower, " what Acquiring Minds Nees to Know, " the Wall Street Journal – Manager's Jounal, February 22-1999.

12-Vivian Periar. Ron Parerson. And Allister Wilson. UDIUS GAAP Comparison. 2nd ed (London: kogan page limited1992)

13-Gary K, Meek and Sharodh M. Saudagaran "A survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context. " jornal of accounting literature. 1990.

14-Jerry l.arnold and William W.Holder. Impact of statement 52 on decisions. Financial Reports and Attitudes (marristown. NJ: financial Executives Research Foundation. 1986)

15-FASB interpretation 35 "Criteria for Applying the Equity Method of Accounting for Investments in Common Stock" may 1981"

16 – Advanced Accounting, 4th Edition by Debra, C. jeter, Paul k. February 2010 – publisher, Wiley, John & Sons, incorporated.

17– Advanced Accounting 8th Edition by nk join 8 November 2009 Publisher, Prentic Hall

18 – Advanced Accounting by joe Ben Hoyle, Thomas Schaefer, Timothy Doupnik March 28, 2008 – publisher, McGraw – Hill Companies.

19 – Advanced Accounting in 10th Edition by Floyd A. Beams, Robin P. Clement and Joseph H. Anthony 30 April 2008 – publisher: Prentice Hall

وقل رب زدني علما
Damascus University

قائمة المصطلحات العلمية

A

Acquisition	اقتناء / الشراء / تملك
American Accounting Standards (AAS)	
Amount of consideration	إجمالي القيمة المدفوعة
Acquired company	شركة تابعة
Acquiring company	شركة قابضة
Acquisition cost	تكلفة الاقتناء /تكلفة الشراء /تكلفة التملك/
Acquisition of net Assets	تملك صافي الأصول
Acquisition years	سنة التملك
Associate company	شركة زميلة

B

Bad will	الشهرة السالبة
Book value	القيمة الدفترية
Business combinations	توحيد الأعمال

C

Combine	الشركة المندمجة
Combiner	الشركة الدامجة
Cash Dividends	توزيع أرباح نقدية
Common stocks	أسهم عادية
Consolidation	توحيد

Consolidated Balance Sheet	الميزانية العمومية الموحدة
Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة
Consolidated Income Statement	قائمة الدخل الموحدة
Cash Flows Statement	قائمة التدفقات النقدية الموحدة
Controlling	السيطرة
Cost Method	طريقة التكلفة
Consolidated Financial Statements on elate of business combinations	القوائم المالية الموحدة في تاريخ التملك وفقاً لأسلوب الشراء
Consolidated of wholly owned subsidiary on date of purchase-type business combination	المعالجة المناسبة في تاريخ تملك شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء
Consolidation of partially owned subsidiary on date of purchase –type business combination	المعالجة المحاسبية في تاريخ التملك لشركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء .

D

Differences in total Pail-in Capital	الفرق في إجمالي رأس المال المدفوع
Direct cost of Acquisition	التكلفة المباشرة للتملك
Downstream Sales	مبيعات متبادلة من القابضة للتابعة (من أعلى إلى أسفل)
Date of ac qnistion	تاريخ الحيازة

E

Earnings per share (EPS)	ربحية السهم العادي

Elimination	استبعاد
Elimination Entries	قيود استبعاد
Entity Theory	نظرية الوحدة المحاسبية
Equity Method	طريقة حقوق الملكية
Establishing the price of Business combination	طرق تحديد سعر التوحيد
External Expansion	توسع خارجي

F

Fair value	القيمة العادلة

G

Good will	الشهرة الموجبة

H

Holding Company	الشركة القابضة
Holding Company Theory	نظرية الشركة القابضة
Horizontal Integration	توسع أفقي

I

Intercom pay Transactions	العمليات المتبادلة بين المجموعة
Internal Expansion	توسع داخلي
Investments	استثمارات
International Accounting Standards (ISA)	معايير المحاسبة الدولية
Indirect Combinations	توحيد غير مباشرة

M

Majority Interest	حقوق الأغلبية
Market Share	الحصة السوقية
Market Value	القيمة السوقية
Merger	دمج قانوني
Measurement Basis	أساس القياس
Minority Interests	حقوق الأقلية
Mother Company	الشركة القابضة (الأم)
Mutual Holding between parent and subsidiary	تملك بالتبادل بيد الشركة القابضة والشركة التابعة
Multinational corporations	الشركات متعددة الجنسيات

N

Net Assets	صافي الأصول
Nor Depreciable Fixed Assets	أصول ثابتة غير قابلة للاستهلاك

O

Contingent consideration	التكاليف المشروطة
Out-pocket costs	تكاليف تنفيذ الاندماج

P

Parent Company	شركة قابضة
Premium	علاوة
Price Earnings Rate (PIE)	مضاعف سعر الصرف العادي
Pooling of Interest Method	طريقة دمج حقوق المساهمين

Porches Method	طريقة الشراء
Push doom Down Push up	عمليات متبادلة من التابعة إلى القابضة

R

Reciprocal accounts	حسابات متقابلة بين الشركة القابضة والتابعة
Reciprocal Balances	أرصدة الحسابات المتبادلة بين القابضة والتابعة

S

Statutory Consolidation	الاندماج لتكوين شركة جديدة
Statutory Merger	اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة
Subsidiary Company	شركة تابعة

T

Tax Savings	وفورات ضريبية

U

Unrealized profit	أرباح غير محققة

V

Vertical Integration	توسع رأسي
Voting Rights	حق التصويت
Upstream Sales	مبيعات متبادلة من التابعة إلى القابضة

W

Working Pager	ورقة العمل
Worksheet	ورقة العمل
Working pages consolidated Balance Shat	ورقة العمل لإعداد الميزانية الموحدة

المدقق اللغوي:

– الدكتور : حمود يونس

حقوق الطبع والترجمة والنشر محفوظة

لمديرية الكتب والمطبوعات